

مجلة علمية نصف سنوية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية
تصدرها جامعة صبراتة بشكل إلكتروني

مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن
المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي): دراسة ميدانية

The extent of the Libyan State Audit Bureau's Commitment to the Principles of
Transparency and Accountability issued by the International Organization of the Supreme
Audit Institutions (INTOSAI): Field Study

د. جميلة سعيد علي قمبر

أستاذ مشارك

قسم المحاسبة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

جامعة صبراتة

drjamilasaid@yahoo.com

صابر العارف سعيد الزوالي

مراجع مالي وطالب دراسات عليا

ديوان المحاسبة – الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات والمصارف

saber.alzawali92@gmail.com

رقم الأيداع القانوني بدار الكتب الوطنية:

2017-139

الترقيم الدولي:

ISSN (print) 2522 - 6460

ISSN (Online) 2707 - 6555

الموقع الإلكتروني للمجلة:

<https://jhs.sabu.edu.ly>

مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي): دراسة ميدانية

The extent of the Libyan State Audit Bureau's Commitment to the Principles of
Transparency and Accountability issued by the International Organization of the
Supreme Audit Institutions (INTOSAI): Field Study

د. جميلة سعيد علي قمبر

أستاذ مشارك

قسم المحاسبة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

جامعة صبراتة

drjamilasaid@yahoo.com

صابر العارف سعيد الزوالي

مراجع مالي وطالب دراسات عليا

ديوان المحاسبة – الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات والمصارف

saber.alzawali92@gmail.com

ملخص:

هدفت الدراسة إلى قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) من وجهة نظر المراجعين الماليين العاملين بالإدارات العامة للديوان، حيث تم اتباع المنهج التحليلي الوصفي، وتوزيع استبيان تضمن مبادئ الشفافية والمساءلة التسع الصادرة عن منظمة الانتوساي، وخضعت الاستبيانات المستردة لمجموعة من الاختبارات الإحصائية باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود التزام جزئي لديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، حيث يلتزم الديوان بالمبادئ الأولى والرابع والسابع من مبادئ الشفافية والمساءلة في حين لا يلتزم بالمبادئ الأخرى. الكلمات الدالة: ديوان المحاسبة – الشفافية – المساءلة.

The extent of the Libyan State Audit Bureau's Commitment to the Principles of Transparency and Accountability issued by the International Organization of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI): Field Study

Abstract

The study aimed to measure the extent of the Libyan Audit Bureau's commitment to the principles of transparency and accountability issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) from the point of view of financial auditors working in the general administrations of the Bureau, where the descriptive analytical method was followed, and a questionnaire was distributed that included the nine INTOSAI principles of transparency and accountability, The retrieved questionnaires were subjected to a set of statistical tests using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS), The results of the study concluded that there is a partial commitment of the Libyan Audit Bureau to the principles of transparency and accountability issued by (INTOSAI), where the Bureau commitment to the first, fourth and seventh principles, while it does not commitment by the other principles.

Keywords: Audit Bureau - transparency - accountability.

المقدمة:

أصبحت الشفافية والمساءلة من المفاهيم الحديثة التي تحارب الفساد بكافة أنواعه، وتوفر بيئة عمل أفضل وتزيد من الكفاءة في الأداء مما يؤدي إلى تحقيق الأهداف على أكمل وجه والمساهمة في نجاح كافة خطط التطوير والتغيير نحو الأفضل.

ويدعم اتباع الأجهزة الرقابية للدولة لمبادئ الشفافية والمساءلة تحسين وتطوير وتحديث أدائها الرقابي، فالشفافية من الوسائل الداعمة في عملية المساءلة والمحاسبة، كما أن المساءلة لا يمكن أن تتم بالصورة المرجوة والفاعلة دون ممارسة الشفافية وغرس قيمها، ومن هنا فإن التزام هذه الأجهزة بمبادئ الشفافية والمساءلة يعد أمراً جدير بالدراسة من أجل تدعيم دورها الرقابي.

ومن هنا تأتي هذه الدراسة لتحديد مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

مشكلة الدراسة:

اتخذت رئاسة ديوان المحاسبة الليبي قراراً استراتيجياً بشأن تبني تطبيق معايير الانتوساي على كافة المستويات المؤسسية، من خلال توقيع اتفاقية الالتزام مع مبادرة الانتوساي للتنمية والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة خلال ورشة العمل التي أقيمت في المملكة المغربية شهر يونيو 2014. (بشة، 2017، ص14).

وبالنظر إلى أهمية هذا القرار الاستراتيجي في دعم وتطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في تحقيق الرقابة على المال العام وبيان أوجه القصور في تطبيق القوانين واللوائح والكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابته وتقييم أدائها، تحددت مشكلة هذه الدراسة في قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، ويمكن توضيح السؤال الرئيسي لمشكلة البحث كما يلي:

ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية و المساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟

ووفق المبادئ الواردة في المعيار (ISSAI 20) يتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية؟
2. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسالته وإستراتيجيته للعموم؟

3. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية؟
4. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه من مختلف الدرجات؟
5. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالتأكد من أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشوبها شبهة عندما يقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل انجاز أنشطته؟
6. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية طبقا للقوانين كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب؟
7. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإعداد تقارير لفائدة العموم عن نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة؟
8. ما مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها؟

كما يمكن إضافة السؤال الفرعي الأخير والذي ينص على التالي:

9. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغير الإدارات التي يعمل بها مراجعي الديوان وسنوات الخبرة؟

فرضيات الدراسة:

تم صياغة فرضيات الدراسة بشكل متوافق مع أسئلة الدراسة وذلك على النحو الآتي:

لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية و المساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟

ووفق المبادئ الواردة في المعيار (ISSAI 20) يتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية الآتية:

1. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية؟
2. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسالته وإستراتيجيته للعموم؟

3. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية؟
4. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه من مختلف الدرجات؟
5. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بالتأكد من أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشوبها شبهة عندما يقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل انجاز أنشطته؟
6. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية طبقا للقوانين كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب؟
7. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بإعداد تقارير لفائدة العموم عن نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة؟
8. لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها؟

كما يمكن إضافة السؤال الفرعي الأخير والذي ينص على التالي:

9. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغير سنوات الخبرة والإدارات التي يعمل بها مراجعي الديوان؟

أهمية الدراسة:

أولا: الأهمية العلمية للدراسة

1. مناقشة واستعراض المفاهيم والمبادئ الأساسية لمعيار (ISSAI 20) والخاص بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
2. بيان أوجه التوافق بين قانون رقم 19 لسنة 2013م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي مع مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.
3. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
4. إضافة إلى البحث العلمي المحاسبي والمكتبة العربية في مجال المراجعة والرقابة.

ثانيا: الأهمية العملية

1. إبراز أهمية الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) من قبل الأجهزة الرقابية الحكومية الليبية والذي يشكل داعم قوي لأداء دورها الرقابي بشكل شفاف ونزيه وموضوعي.
2. الوصول إلى نتائج توضح مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وأوجه القصور والصعوبات التي تواجه هذا الالتزام.
3. تقديم التوصيات اللازمة لتحسين هذا الالتزام وكيفية تلافي أوجه القصور والصعوبات التي تواجهه الأمر الذي يمكن أن يشكل استفادة للمسؤولين في ديوان المحاسبة الليبي والجهات ذات العلاقة بالرقابة الحكومية ويساهم في رفع فعالية وكفاءة أدائها الرقابي.

أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى ما يلي:

1. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وذلك من خلال ما يلي:
 - أ. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية.
 - ب. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسالته وإستراتيجيته للعموم.
 - ج. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.
 - د. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه من مختلف الدرجات.
 - هـ. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالتأكد من أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشوبها شبهة عندما يقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل انجاز أنشطته.
 - و. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية طبقا للقوانين كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب.
 - ز. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بإعداد تقارير لفائدة العموم عن نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.

ح. قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عمله.

2. تحديد مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغير الوظيفة وسنوات الخبرة.

منهجية الدراسة:

تم اتباع المنهج التحليلي الوصفي وذلك كما يلي:

أولاً: الإطار النظري: والذي اشتمل على طرح ومناقشة المفاهيم والعناصر الأساسية المرتبطة بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) والواردة في المعيار (ISSAI 20)، ومدى التوافق بين قانون ديوان المحاسبة الليبي مع هذا المعيار، وذلك من خلال الاستعانة بإصدارات الانتوساي والكتب والدراسات العلمية ذات العلاقة بالموضوع.

ثانياً: الإطار العملي: والذي اشتمل على تصميم استبان تضم مجموعة من الأسئلة الخاصة بموضوع الدراسة وتوزيعها على مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بمدينة طرابلس من أجل الحصول على إجاباتهم التي خضعت للتحليل الإحصائي باستخدام حزمة التحليل الإحصائي (SPSS).

الدراسات السابقة:

حسن والعبدي، 2020

وهدفنا الدراسة إلى قياس مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق بتطبيق معيار الشفافية والمساءلة لمنظمة الانتوساي وتحديد فجوة جودة الأداء واقتراح توصيات لتضييق الفجوة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة وزعت على عينة من العاملين ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمختلف مسمياتهم الوظيفية، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من الاستنتاجات أهمها عدم قيام الديوان بنشر القوائم المالية للجهاز متضمنة استخدام الأموال الموضوعات تحت تصرفه فضلاً عن عدم خضوع البيانات المالية والتقارير الخاصة بالجهاز للفحص من قبل السلطة التشريعية وفقاً لمتطلبات معايير الانتوساي، وتوصلت الدراسة إلى جملة من التوصيات أهمها تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق خطة عمل محددة مسبقاً لاسيما وأن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعد عضواً في منظمة الانتوساي إضافة إلى ذلك توفير ملخصات لتقارير الرقابة بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي والعمل على ترجمة ملخصات التقارير إلى اللغة الإنجليزية.

إسماعيل، 2017

وهدفت الدراسة إلى تقييم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية ومن ثم وضع استراتيجيات لتطوير أداء الديوان، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبانة على عينة من موظفي الديوان، وأظهرت نتائج الدراسة ضعف درجة تطبيق معايير الرقابة الدولية الخاصة بمنظمة الانتوساي وتدني معرفة الموظفين بتلك المعايير، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها تبني الديوان معايير الرقابة الدولية نظريا وعمليا وإزالة أي تعارض بينهما والتأكيد على تطبيق آليات معيار الشفافية والمساءلة والتركيز على تطبيق الاستقلالية (المالية - الوظيفية - الإدارية).

النعيزي، 2015

وهدفت الدراسة الى تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وإعداد استبانة وزعت على عينة من موظفي المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها وجود تأثير كبير لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه على التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة، وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة انضمام الديوان إلى المنظمة الدولية (الانتوساي) وتحديث قانون الديوان بما يتلاءم مع القوانين الدولية.

الكعبير، 2013

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع استبانة على عينة من المراجعين العاملين في ديوان المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ان إجراءات المراجعة التي يتبعها ديوان المحاسبة في رقابته على القطاع العام ملائمة إلى حد ما في مكافحة الفساد مع وجود ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات، وقدمت الدراسة عدة توصيات منها تحديث وتطوير إجراءات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة لكي تكون أكثر ملاءمة لمكافحة الفساد وتوسيع صلاحيات المراجعين العاملين فيه وتعجيل دورهم اتجاه المساءلة والمحاسبة.

شهد الله، 2020

وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق نظام الجودة وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي 40، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانة تم توزيعها على المراجعين الماليين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود التزام مرتفع نسبيا في تطبيق نظام رقابة الجودة وفق متطلبات معيار منظمة الانتوساي 40،

وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها توعية الموظفين مهنيا بأهمية اتباع وتطبيق رقابة جودة أعمال المراجعة وتبني ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية.

الفجوة البحثية

تركز هذه الدراسة على قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية و المساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، ويمكن تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين هذه الدراسات كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول (1)

أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة والدراسات السابقة

الدراسة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة النعيزي، 2015	أهداف الدراسة منهج الدراسة أداة الدراسة	بيئة الدراسة
دراسة حسن والعيبي، 2020	أهداف الدراسة منهج الدراسة أداة الدراسة	بيئة الدراسة
دراسة إسماعيل، 2017	منهج الدراسة أداة الدراسة	بيئة الدراسة أهداف الدراسة
دراسة الكعير، 2013	منهج الدراسة أداة الدراسة	بيئة الدراسة أهداف الدراسة
دراسة شهد الله، 2020	منهج الدراسة أداة الدراسة بيئة الدراسة	أهداف الدراسة

الإطار النظري:

تعريف الشفافية والمساءلة:

عرفت منظمة الانتوساي الشفافية بأنها: "قيام الأجهزة العليا للرقابة والإفصاح العام بطريقة آنية وموثوقة وواضحة ومفيدة عن أوضاعها القانونية وأنشطتها وإدارتها المالية وعملياتها وإستراتيجيتها وأداءها، وكذلك لزوم الإفصاح العام عن نتائج عمليات الرقابة واستنتاجاتها، فضلا عن تمكين العموم من الحصول على المعلومات حول الأجهزة العليا للرقابة"

كما تعني الشفافية التأكيد على مصداقية منظمة ما أمام الرأي العام والحكومة والقطاع الخاص والمنظمات الدولية، ويتحقق ذلك من خلال الصدق والإعلان عن النشاط وأهدافه ومصادر تمويله وفتح أبواب هذه المنظمة أمام الجميع، وإن أعمال آليات المساءلة كوسيلة للحد من انتشار الفساد الإداري ومحاصرته ومن ثم القضاء عليه إنما يتأثر بدرجة عالية بالمناخ الذي تعمل فيه الإدارة العامة من حيث الوضوح والعلانية والمكاشفة أو الغموض والإيهام والتعتيم. (افندي، 2002، ص258-259)

ويرى (العجيلي ومنديل، 2018، ص211-212) أن الشفافية هي نقيض الغموض أو الإبعاد، وتعني إتاحة المعلومات الكاملة عن أعمال الحكومة وما يتعلق بها من جوانب إيجابية أو سلبية على حد سواء من دون إخفاء عن الرأي العام، كما أن الشفافية تتعلق بجانبين: الأول يتعلق بوضوح الإجراءات وصحة مصداقية عرض المعلومات والبيانات الخاصة بالوحدات والمؤسسات السياسية والاقتصادية والاجتماعية الخاصة والعامة ووضوح العلاقات فيما بينها من ناحية (التخطيط - والتمويل - والتنفيذ) للوصول للغايات والأهداف المعلنة مسبقاً، في حين يتعلق الجانب الثاني بعلاقة ذوي العلاقة من الخدمات التي يقدمها الجانب الأول وحققهم في الحصول والوصول للمعلومات الصحيحة والحقيقة في الوقت المناسب.

أما المساءلة فهي جملة من العمليات والأساليب التي يمكن بمقتضاها التحقق من أن الأمور تسير وفقاً لما هو مخطط له وضمن أقصى المستطاع، ولذلك فالمساءلة ليست تحقيقاً أو محاكمة بل القصد منها التحقق من الأداء يتم ضمن الأطر التي حددتها الأهداف ووفق المعايير المتفق عليها للوصول بالنظام الى مستوى متميز من الكفاءة والفاعلية. (اخوارشيدة، 2006، ص21)

ويشير (افندي، مرجع سبق ذكره، ص228) إلى ان المساءلة هي التزام منظمات الإدارة العامة بتقديم حساب عن طبيعة ممارستها للواجبات المنوطة بها بهدف رفع الكفاءة والفعالية لهذه المنظمات وهي منظومة تضم آليات وعناصر لضمان النزاهة والشفافية والقضاء على الفساد الإداري وتحقيق الصالح العام.

ووفق ما جاء في معيار الانتوساي رقم 20 فان الاستقلالية والشفافية والمساءلة بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة هي متطلبات مسبقة وأساسية لديمقراطية مبنية على سيادة القانون، كما تمكن الأجهزة العليا للرقابة من الريادة عن طريق إعطاء المثل وتعزيز مصداقيتها، كما تعد المساءلة والشفافية عنصرين مهمين في الحوكمة الجيدة إذ أن الشفافية هي قوة مؤثرة تستطيع أن تحارب الفساد وان تحسن الحوكمة وان تعزز المساءلة، ولا يمكن فصل المساءلة والشفافية بسهولة إذ ان لكليهما نفس الإجراءات في معظم الحالات كإعلام الجمهور بالتقارير على سبيل المثال، ويرتبط مفهوم المساءلة بالإطار القانوني والهيكل التنظيمي والإستراتيجية والإجراءات التي من شأنها أن تضمن أن الأجهزة العليا للرقابة تقوم بما يلي:

1. الإيفاء بواجباتها القانونية المتعلقة بتوزيع مواردها وتقييم أداءها.

2. الإفصاح عن قانونية وكفاءة استخدام المال العام بالإضافة إلى خطواتها وجراءتها وتصرفاتها واستخدامها لمواردها.

3. مسؤولية رئيس الجهاز وموظفو الجهاز عن أعمالهم.

ويتعلق مفهوم الشفافية بقيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة آنية وموثوقة وواضحة ومفيدة عن أوضاعها وتقويضاتها القانونية وأنشطتها وإدارتها المالية وعملياتها وإستراتيجيتها وأداءها، كما يلزم مفهوم الشفافية ضرورة الإفصاح العام عن نتائج عمليات الرقابة واستنتاجاتها بالإضافة إلى تمكين العموم من الحصول على المعلومات حول الأجهزة العليا للرقابة.

مبادئ الشفافية والمساءلة

تقوم الأجهزة العليا بأداء وظائفها ضمن إطار من الشفافية والمساءلة من خلال إصدار ونشر دوري لتقارير عن المهام الرقابية التي تقوم بها مع ضرورة الموازنة بين نشر هذه التقارير وقواعد السرية التي تحكم عمل هذه الأجهزة. وتتمثل مبادئ الشفافية فيما يلي: (الطوخي، 2002، ص116-117)

1. **الوضوح الإداري:** ينبغي ان تكشف المنظمة عن إجراءاتها وعملياتها الإدارية، بحيث يكون نشاط الإدارة واضحا كالشمس من خلال توضيح القرارات الإدارية أسباب القرارات الإدارية وهو ما يتحقق بالتزام الإدارة بالإعلان عن الأسباب القانونية والواقعية للقرارات، وذلك عند ممارسة كافة أنشطتها التي تتعلق بمصلحة وشؤون العاملين بالمنظمة كقرارات التعيين والترقية والنقل والندب ومنح المكافآت والحوافز... الخ
2. **أجور الكفاية المعيشية للعاملين:** العامل يكتفي بأجره المحصل من أدائه لواجبه دون الانتظار لتحصيل رشوة، وهو ما يقتضي أن يكون الأجر ممثلا للحد الأدنى وكافياً لمواجهة أعباء المعيشة.
3. **المعلومات لجميع العاملين:** لذلك ينبغي أن يعلم كل فرد الهدف العام للمنظمة وكذا كافة الأهداف الفرعية، ويفهم كل فرد دوره في تحديد وتحقيق تلك الأهداف وتطويرها، هذا وتشمل المعلومات التي يجب أن يعرفها العاملون ليس فقط ما يحتاجونه لأداء وظائفهم بكفاءة وفاعلية، ولكن أيضاً ما يوضح الموقف والصورة الكلية لإدارتهم ووحداتهم والمنظمة في مجموعها.
4. **المحاسبة لجميع العاملين:** يجب أن تمحى الأمية الرقمية من المنظمة، وأن يفهم الجميع النواحي المالية، وأن يتكلم الجميع بلغة الأرقام؛ ولذلك فإن المحاسبة ليست حكراً على المحاسبين، ولا تقتصر قراءة الأرقام وتحليلها على المختصين بل لا بد أن يفهم جميع العاملين لغة الأرقام، وأن يكون لهم رأي في تحسين الأداء ودفح النتائج إلى الأمام.
5. **تمكين العاملين من اتخاذ القرارات:** وهو ما يعني المشاركة الفعلية من جانب العاملين في إدارة منظماتهم عن طريق المشاركة في حل المشكلات وصناعة واتخاذ القرارات، إذ يؤدي التمكين إلى التفكير الإبداعي من جانب العاملين والتصرف في المواقف وتحمل المسؤولية والرقابة على النتائج.

6. **الشفافية المالية للموظف:** والغاية من ذلك هي وضوح المركز المالي للموظف- إقرار الذمة المالية - لإمكانية متابعة نشاطه والتأكد من خلو صفحته من الرشوة.
7. **الرقابة من الجميع وعلى الجميع:** ومقتضى ذلك أنه إذا كان للرؤساء متابعة ورقابة على المرؤوسين، فإن للمرؤوسين الحق أيضا في رقابة مشروعية أعمال الرؤساء، وهو ما يقتضي وجود نظام رقابي متبادل، وتقييم للأداء مزدوج فالرئيس يقيم مرؤوسيه والمرؤوس يقيم رؤسائه.
8. **مسؤولية الجميع:** ويقتضي ذلك تقرير المسؤولية الجماعية لفرق العمل، إلى جوار المسؤولية الفردية، مما يجعل جميع العاملين حريصين على تحقيق الأهداف المخططة واحترام المشروعية الإجرائية والقانونية.
9. **حق الغير في معرفة ما يدور في المنظمات العامة:** يشكل مبدأ الحق في المعرفة أحد المحاور الرئيسية للشفافية، ومقتضاه أن الحق في اقتراب عامة الناس من معلومات المنظمات وسياساتها ومركز صنع القرار تقرره الكثير من تشريعات الدول المتقدمة ويقتضي الحق في الإطلاع على الوثائق والمستندات، والتدفق الحر للمعلومات في جميع الاتجاهات. وللمساءلة عدة مبادئ منها ما يلي: (المدني، 2007، 37)
1. **وضوح قواعد النظام وعواقب المخالفات:** ان يدرك العاملون إدراكا واضحا القواعد المطلوب الالتزام بها وعواقب مخالفتها.
2. **المباشرة في تطبيق الجزاء:** إيجاد ارتباط مباشر بين المخالفة وبين الجزاء، وليس معنى ذلك ان يتم العقاب في الحال دون الدراسة والتحقيق في المخالفة وأسبابها.
3. **عدالة تطبيق الجزاء:** وذلك بوجود قناعة العاملين بعدالة تطبيق الجزاء حتى يتقبلوها دون تدمير وان تكون الجزاءات متوقعة أي يجب ان يكون هناك تحذير واضح محدد بنوع المخالفة ونوع الجزاء لمن يرتكبها.
4. **المساواة والتجانس في نوع العقوبة:** بحيث يجب ان يفهم العامل ان العقوبة لا ترتبط بالشخص المخالف لكن ترتبط بنوع المخالفة، وأن من يرتكب المخالفة نفسها توقع عليه العقوبة نفسها اسوة بغيره دون تحيز.
5. **التدرج في شدة العقوبة:** وجوب وجود التدرج في نوع العقوبة بما يتناسب مع نوع المخالفة وتكرارها.

أما وفق معيار الانتوساي رقم (20) فإن مبادئ الشفافية والمساءلة يمكن سردها كما يلي:

1. تقوم الأجهزة الرقابية بأداء مهامها ضمن إطار قانوني يتيح الشفافية والمساءلة.

2. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح عن تفويضها القانوني ومسؤولياتها ورسالتها واستراتيجياتها للعموم.
3. تتبنى الأجهزة العليا للرقابة معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.
4. تطبق الأجهزة العليا للرقابة معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيها من مختلف الدرجات.
5. تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشوبها شبهة عندما تقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطتها.
6. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإدارة عملياتها باقتصاد وكفاءة وفاعلية وطبقاً للقوانين والتنظيمات كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب.
7. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإعداد تقارير لفائدة العموم حول نتائج رقابتها وحول استنتاجاتها حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.
8. تتواصل الأجهزة العليا للرقابة بصفة منتظمة وشاملة حول أنشطتها وحول نتائج عمليات الرقابة التي تقوم بها وذلك عبر وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية وعبر وسائل أخرى.
9. تستخدم الأجهزة العليا للرقابة الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها.

أوجه التوافق بين قانون رقم 19 لسنة 2013م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي مع مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

- ويتوافق القانون رقم 19 لسنة 2013 م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي ولائحته التنفيذية مع مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وذلك فيما يلي:
- بين القانون رقم 19 لسنة 2013 م الظروف المحيطة بتعيين وإقالة رئيسه وأعضائه حيث جاء الفصل الثاني من اللائحة التنفيذية للقانون بكل ما يتعلق بالتنظيم الداخلي للديوان بما يتوافق مع مبدأ الأنتوساي الأول من مبادئ الشفافية والمساءلة والذي تنص فقرته على "تقوم الأجهزة العليا للرقابة بأداء مهماتها ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية" حيث أن مواد القانون رقم 19 لسنة 2013 م ولائحته التنفيذية تعطي الديوان تفويضا قانونيا باختصاصاته وأداء مهامه بالإضافة إلى مسؤولياته في نشر التقارير الدورية وكذلك تبعيته للسلطة التشريعية، وقد.
 - تتوافق المادة رقم (111) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي والتي تنص "على الديوان أن ينشر على الرأي العام رسالته ومسؤولياته ومهامه من حين لآخر بالإضافة لتعريف الرأي العام بالديوان وبأهمية أعماله واختصاصاته وتوثيق أعماله والتشريعات المتعلقة بها ونشر الثقافة الرقابية كما له أن ينشر على العموم نتائج المراجعة

وملاحظاته واستنتاجاته بخصوص جميع أوجه النشاط الحكومي على أن يراعى البيانات التي تتصف بالسرية" مع مبدأ الأنتوساي الثاني من مبادئ الشفافية والمساءلة والذي تنص فقرته على "تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح عن تفويضها القانوني ومسؤولياتها ورسالتها وإستراتيجيتها للعموم".

– تتفق المادة رقم (109) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي والتي تنص "على الديوان ان يتخذ كافة الإجراءات والوسائل وبذل العناية اللازمة للرقابة على المال العام وتقييم أداء المؤسسات الخاضعة لرقابته باستخدام كافة أنواع الفحص والمراجعة المتعارف عليها، بالإضافة إلى المتابعة المستمرة للجهات الخاضعة له، وأن يمارس مهامه وفق إجراءات ومناهج تضمن الموضوعية والشفافية" مع مبدأ الأنتوساي الثالث من مبادئ الشفافية والمساءلة والذي تنص فقرته على " تتبنى الأجهزة العليا للرقابة معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية".

– تتوافق المادة (30) من القانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي والتي تنص على "انه لا يجوز لرئيس الديوان أو وكيله أو أعضائه أو موظفيه أثناء توليهم وظائفهم شغل أية وظيفة عامة أو ممارسة أي نشاط آخر سواء كان ذلك النشاط تجارياً أو صناعياً أو مالياً او خدمياً، كما لا يجوز لهم إبرام عقد أو التزام مع الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة أو تولي عضوية مجالس إدارات الشركات ولجان المراقبة والمراجعة أو أن يشتروا ويستأجروا بالذات أو بالوساطة ممتلكات حكومية بقصد الاستغلال ولو كان بطريق المزايدة كما لا يجوز لهم أن يبيعوا أو يؤولوا شيئاً من ممتلكاتهم للحكومة" مع مبدأ الأنتوساي الرابع الذي تنص فقرته الثانية على "أن تمنع الأجهزة العليا للرقابة على المستوى الداخلي تضارب المصالح والفساد وتضمن الشفافية والمشروعية لعملياتها، بالإضافة إلى ذلك تم اعتماد قواعد السلوك الوظيفي للعاملين بالديوان والمشار لها في المادة رقم (36) من القانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي من قبل رئيس الديوان بالقرار رقم (422) لسنة 2013م والمتعلقة بعدم تضارب المصالح والموضوعية والاستقلالية والنزاهة والسرية والأمانة.

– تناول الفصل العاشر من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي ميزانية الديوان وإدارة حساباته حيث نصت المادة رقم (106) من اللائحة بأن "يتم الصرف على جميع أوجه الإنفاق في حدود الميزانية المعتمد للديوان ووفقاً للأسس والضوابط المنصوص عليها في التشريعات المالية النافذة" وكذلك جاءت المادة رقم (108) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن " تراجع حسابات الديوان من قبل لجنة تشكل بقرار من رئاسة السلطة التشريعية وتحدد بالقرار معايير وضوابط المراجعة" وهذا متوافق مع مبدأ الأنتوساي السادس من مبادئ الشفافية

والمساءلة والذي تنص فقرته على "تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإدارة عملياتها باقتصاد وكفاءة وفاعلية وطبقاً للقوانين والتنظيمات كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب"

- تتوافق المادة رقم (39) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 م على أن "يتولى الديوان في إطار ممارسته لاختصاصاته التي من شأنها أن تعزز مبادئ الإفصاح والشفافية، عن طريق نشر التقارير والتعميمات والمنشورات وكذلك تصميم مؤشرات خاصة بذلك" مع مبدأ الأنتوساي السابع من مبادئ الشفافية والمساءلة والذي تنص فقرته على "تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإعداد تقارير لفائدة العموم حول نتائج رقابتها وحول استنتاجاتها حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.
- تتوافق المادة رقم (52) من القانون رقم (19) لسنة 2013م والتي تنص بأن "الديوان الاستعانة بذوي الخبرة في المسائل المالية والفنية من خارج الديوان وذلك بناء على قرار من رئيس الديوان" مع مبدأ الأنتوساي التاسع من مبادئ الشفافية والمساءلة والذي تنص فقرته على "تستخدم الأجهزة العليا للرقابة الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها"
- بالإضافة إلى ذلك جاءت العديد من مواد القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي ولائحته التنفيذية بما يعزز مبادئ المساءلة والمحاسبة نورد منها ما يلي:-
- المادة رقم (53) من القانون رقم (19) لسنة 2013 م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي والتي تنص "يقدم الديوان تقريراً سنوياً عن نشاطاته وملاحظاته وتوصياته إلى السلطة التشريعية كما يقدم للجهات المعنية تقارير عن المسائل والموضوعات التي تكشف عنها عمليات الفحص والمراجعة ويرى انها من الأهمية والخطورة بحيث يقضي الأمر سرعة النظر فيها".
- المادة رقم (36) من القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي والتي تنص تخضع أعمال أعضاء الديوان وموظفيه الفنيين وغير الفنيين للتفتيش الداخلي وفقاً لللائحة التفتيش الداخلي وقواعد السلوك المهني التي تصدر بقرار من رئيس الديوان.
- وتتناول المواد (33_34_35) من القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن تنظيم ديوان المحاسبة الليبي إجراءات المحاكمة التأديبية لأعضاء الديوان وإجراءات التحقيق الإداري لموظفي الديوان من غير الأعضاء ومعاقبتهم تأديبياً وفقاً لأحكام قانون العمل وكذلك بينت العقوبات التأديبية التي يجوز توقيعها بأعضاء الديوان من (اللوم - الخصم - الحرمان من العلاوات والترقيات - سحب العضوية - العزل من الوظيفة).

أدوات الدراسة:

اعتمدت الدراسة على الاستبيان التي تكونت من (51) فقرة مقسمة إلى مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، واستخدم مقياس ليكرت

الخماسي حيث كانت الإجابات لفقرات الدراسة كما يلي: (كبيرة جدا = 5 ، كبيرة = 4 ، متوسطة = 3 ، قليلة = 2 ، قليلة جدا = 1).

حدود الدراسة

تحدد هذه الدراسة مدى الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) من قبل المراجعين العاملين بالإدارات العامة لديوان المحاسبة الليبيخلال فترة الدراسة.

مجتمع والعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة المراجعين العاملين بالإدارات العامة لديوان المحاسبة الليبي، وعددها ست إدارات، وتم توزيع الاستبيان بشكل الكتروني، وامتدت فترة توزيع الاستبيانات من 01 / 03 / 2021م حتى 31 / 7 / 2021م، حيث تم استكمال العدد المطلوب والمحدد وفق وقد تم استخدام معادلة سثيفن تامبسون لتحديد حجم العينة الملائم والذي يمثل المجتمع وهي احد الصيغ الرياضية المتعارف عليها لحساب حجم العينة وتأخذ هذه الصيغة الشكل الآتي: (علي وأحمد، 2019، ص48)

$$\frac{N * P(1 - P)}{[[(N - 1) * (d^2 / z^2)] + (1 - P)]}$$

P تمثل نسبة توافر الخاصية أو المحايدة = 0.50

n_0 يمثل حجم العينة المبدئي ويساوي 384

Z القيمة المعيارية للتوزيع الطبيعي عند فترة الثقة 95 % وتساوي 1.96

D نسبة الخطأ المسموح به

N حجم مجتمع الدراسة

n حجم العينة المقترح

وباستخدام المعادلة السابقة وتحديد نسبة 0.08 كنسبة خطأ مسموح به تم إيجاد عدد مفردات العينة الممثلة للمجتمع وبلغ 86 مفردة، وتم توزيع هذا العدد وفق أسلوب التوزيع المتناسب وكما هو موضح بالجدول التالي:

جدول رقم (3)

عدد مفردات المجتمع والعينة والاستبيانات المستردة

البيان	عدد مفردات المجتمع	عدد مفردات العينة	عدد الاستبيانات المستردة	نسبة الاستبيانات المستردة إلى عدد مفردات العينة
الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات والمصارف	30	13	14	107%
الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة	30	13	12	92%
الإدارة العامة لتقييم أداء قطاعات الطاقة	22	10	10	100%
الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف	36	15	15	100%
الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام	62	27	27	100%
الإدارة العامة لتقييم أداء القطاع العام	19	8	8	100%
الإجمالي	199	86	86	100%

وتم توزيع الاستبيانات على المراجعين العاملين بالإدارات العامة لديوان المحاسبة الليبي في شكل الكتروني وذلك للوصول إلى عدد مفردات العينة المحدد، وتم الوصول إلى هذا العدد وزاد عدد الاستبيانات المستردة الخاصة بمراجعي الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات والمصارف عن عدد مفردات العينة المحدد بنسبة مئوية 107%، وقل عدد الاستبيانات المستردة الخاصة بمراجعي الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة بنسبة مئوية 92%، وبشكل عام وصلت نسبة الاسترداد الكلية إلى نسبة 100% وبذلك تعتبر العينة ممثلة لمفردات المجتمع.

خصائص عينة الدراسة:

تم تحليل القسم الأول من الاستبيان لوصف توزيع عينة الدراسة وفق الخصائص الشخصية الديموغرافية وكانت النتائج كما هو موضح بالجدول التالية:

جدول (4)

وصف توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

الخاصية	الفئة	التكرارات	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم عالي	6	7.0%
	بكالوريوس	55	64.0%
	ماجستير	23	26.7%

دكتوراه	1	1.2%
أخرى	1	1.2%
المجموع	86	100%

توضح التكرارات والنسب المئوية أن ما نسبته 7% هم من حملة دبلوم عالي وما نسبته 64% هم من حملة البكالوريوس وبلغت نسبة حملة الماجستير 26.7% في حين بلغت نسبة حملة الدكتوراه 1.2% وحملة شهادات أخرى 1.2%، وهذا يعكس تركيز المؤهلات العلمية لمفردات العينة لحملة البكالوريوس والماجستير والذي يمكن أن يكون مفيد للدراسة.

جدول (5)

وصف توزيع عينة الدراسة وفق الإدارة

النسبة المئوية	التكرارات	الإدارة	الخاصية
16.3%	14	الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات والمصارف	الإدارة
14%	12	الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة	
11.6%	10	الإدارة العامة لتقييم أداء قطاعات الطاقة	
17.4%	15	الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف	
31.4%	27	الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام	
9.3%	8	الإدارة العامة لتقييم أداء القطاع العام	
100%	86	المجموع	

فيما يخص توزيع مفردات العينة وفق الإدارات التابعين لها فقد بلغت نسبة المراجعين التابعين للإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات والمصارف ما نسبته 16.3%، ونسبة المراجعين التابعين للإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة ما نسبته 14%، ونسبة المراجعين التابعين للإدارة العامة لتقييم أداء قطاعات الطاقة 11.6%، ونسبة المراجعين التابعين للإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف 17.4%، ونسبة المراجعين التابعين للإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام 31.4%، ونسبة المراجعين التابعين للإدارة العامة لتقييم أداء القطاع العام 9.3%، وهذا يعكس ان معظم مفردات العينة تابعين لجميع الإدارات محل الدراسة.

جدول (6)

وصف توزيع عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرارات	الفئة	الخاصية
90.7%	78	محاسبة	التخصص العلمي
-	-	اقتصاد	
9.3%	8	أخرى	
100%	86	المجموع	

فيما يخص التخصص العلمي لمفردات العينة فقد بلغت نسبة أفراد العينة الذين تخصصهم محاسبة 90.7% وتخصصات علمية أخرى 9.3%، وهذا يعكس ان أغلب مفردات العينة تخصصهم العلمي محاسبة وهذا يناسب موضوع الدراسة.

جدول (7)

وصف توزيع عينة الدراسة وفق الخبرة العلمية

النسبة المئوية	التكرارات	الفئة	الخاصية
54.7%	47	اقل من 5 سنوات	الخبرة العملية
4.7%	4	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
11.6%	10	من 10 إلى أقل من 15 سنة	
12.8%	11	من 15 إلى أقل من 20 سنة	
11.6%	10	من 20 إلى أقل من 25 سنة	
4.7%	4	25 سنة فأكثر	
100%	86	المجموع	

فيما يخص سنوات الخبرة لمفردات العينة فان ما نسبته 54.7% خبرتهم تقل عن 5 سنوات و 4.7% تتراوح خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات و 11.6% تتراوح خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة و 12.8% تتراوح خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة و 11.6% خبرتهم من 20 إلى أقل من 25 سنة وأكثر، و 4.7% من 25 سنة فأكثر، ومن ذلك نستنتج أن أكثر من نصف مفردات العينة خبرتهم تقل عن 5 سنوات وهذا يعكس سياسات التوظيف الجديدة التي تبناها ديوان المحاسبة الليبي من خلال برنامجه (لبنة) والذي يقوم فيه بتعيين أوائل الخريجين من أقسام المحاسبة في الجامعات الليبية كل سنة.

ثبات الاستبيان:

تم إيجاد معامل المصدقية كرونباخ ألفا لردود عينة الدراسة عن أسئلة الاستبيان للتأكد من توفر الثبات الداخلي في أداة القياس والجدول التالي يعرض درجة مصداقية البيانات للمبادئ التسعة للدراسة وذلك كما يلي:

جدول (8)

نتائج اختبار درجة ثبات الاستبيان باستخدام معامل كرونباخ ألفا

معامل كرونباخ ألفا	عدد الأسئلة	المتغيرات
0.838	7	المبدأ الأول: مدى التزام ديوان المحاسبة بالقيام باداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية
0.761	4	المبدأ الثاني: مدى التزام ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسالته وإستراتيجيته للجمهور
0.879	8	المبدأ الثالث: مدى التزام ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.
0.836	5	المبدأ الرابع: مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية.
0.739	3	المبدأ الخامس: التزام ديوان المحاسبة بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عندما يتم الاستعانة بمصادر خارجية من اجل انجاز أنشطته.
0.874	8	المبدأ السادس: التزام ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه الجوانب.
0.790	4	المبدأ السابع: مدى التزام ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.
0.821	5	المبدأ الثامن: التزام ديوان المحاسبة بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى.
0.864	7	المبدأ التاسع: التزام ديوان المحاسبة باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها.
0.964	51	جميع الفقرات

يبين الجدول رقم (7) نتائج معاملات كرونباخ ألفا لمبادئ الدراسة التسعة تراوحت من 0.736 الى 0.879، كما بلغ معامل كرونباخ لجميع الفقرات 0.964 وجميع هذه القيم تفوق القيمة المقبولة 0.600، مما يعكس الثبات العالي لأداة الدراسة.

صدق الاستبيان:

الصدق الظاهري للاستبيان:

تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة من أجل التأكد من صحة الأسئلة وطريقة صياغتها وشكل الاستبيان وأنها تقيس ما صممت لأجله، وبعد الأخذ بعين الاعتبار التعديلات المطلوبة تم إعداد الاستبيان في شكله النهائي.

صدق الاتساق البنائي:

تم قياس صدق الاتساق البنائي لفقرات الاستبيان بإيجاد معامل الارتباط بيرسون بين كل مجال من مجالات الدراسة الثلاث والدرجة الكلية لأسئلة الاستبيان وذلك كما هو موضح بالجدول الآتي:

جدول (9)

معاملات الارتباط بيرسون لقياس صدق الاتساق البنائي للاستبيان

ت	مبادئ الدراسة	عدد الفقرات	معامل الارتباط	
			معامل الارتباط بيرسون	قيمة الدلالة
1	المبدأ الأول: مدى التزام ديوان المحاسبة بالقيام بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية	7	**0.720	0.000
2	المبدأ الثاني: مدى التزام ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله وإستراتيجيته للجمهور	4	**0.727	0.000
3	المبدأ الثالث: مدى التزام ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.	8	**0.847	0.000
4	المبدأ الرابع: مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية.	5	**0.827	0.000
5	المبدأ الخامس: التزام ديوان المحاسبة بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عندما يتم الاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطته.	3	**0.788	0.000
6	المبدأ السادس: التزام ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه	8	**0.835	0.000

الجوانب.			
7	المبدأ السابع: مدى التزام ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.	4	**0.690
8	المبدأ الثامن: التزام ديوان المحاسبة بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى.	5	**0.891
9	المبدأ التاسع: التزام ديوان المحاسبة باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها.	7	**0.772
**Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

يوضح الجدول (5) أن جميع قيم معامل الارتباط لمجالات الدراسة بالدرجة الكلية لأستلة الاستبيان دالة عند مستوى (0.01) ومحصورة بين (0.720 - 0.891) مما يعكس الاتساق البنائي للاستبيان.

اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

للتأكد من أن توزيع البيانات الخاصة بالدراسة هو توزيع طبيعي تم استخدام اختبار كولمجروف سميرنوف ($Kolmogorov-Smirnov^a$) واختبار شابيرو - ويليك (Shapiro-Wilk).

جدول رقم (10)

نتائج اختبار كولمجروف سميرنوف ($Kolmogorov-Smirnov^a$)

اختبار شابيرو - ويليك Shapiro-Wilk		اختبار كولمجروف - سميرنوف Kolmogorov-Smirnov ^a			الفرضية
الدلالة Asymp. Sig	درجات الحرية	قيمة الاختبار Z	الدلالة Asymp. Sig	درجات الحرية	
0.664	86	0.989	0.200 [*]	86	بيانات عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي
* . This is a lower bound of the true significance. a. Lilliefors Significance Correction					

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي لاختبار كولمجراف - سميرنوف واختبار شابيرو - ويليك أن قيمة الدلالة (sig) أكبر من 0.05، وبذلك فإننا نقبل الفرضية العدمية التي تنص على أن بيانات عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً.

تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

أولاً: اختبار فرضية الدراسة الأولى

من أجل اختبار الفرضية الأولى للدراسة التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، تم استخدام التحليل الإحصائي الوصفي لاختبار فرضياتها الفرعية التسع بإيجاد متوسط الإجابات والانحرافات المعيارية وقيمة (t) لجميع فقرات الدراسة الخاصة بالفرضيات الفرعية، ويمكن التعبير رياضياً عن الفرضية العدمية والبديلة كما يلي:

$$H_0 : = 3 \mu$$

$$H_1 : \mu > 3$$

وستقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من T الجدولية، وفيما يلي نتائج التحليل الإحصائي الوصفي واختبار الفرضيات الفرعية وفق اختبار (T).

1. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الأولى التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (11)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي واختبار (t) لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
1	يتوافر لدى الديوان قوانين وتنظيمات يكون بموجبها الديوان مسئول ومسائل.	3.662	1.123	5.473	0.000	4
2	تغطي القوانين والتنظيمات سلطة الديوان وتشريعاته ومسؤولياته.	3.744	1.075	6.415	0.000	2

3	تنص القوانين والتنظيمات على الظروف المحيطة بتعيين وإقالة رئيس الديوان.	3.383	1.464	2.430	0.017	7
4	توضح القوانين والتنظيمات متطلبات عمل الديوان وإدارته المالية.	3.814	1.011	7.460	0.000	1
5	تكفل القوانين والتنظيمات النشر المنتظم للتقارير الرقابية لديوان المحاسبة.	3.697	1.117	5.790	0.000	3
6	توضح القوانين والتنظيمات الإشراف على أنشطة الديوان.	3.488	1.155	3.920	0.000	6
7	تحقق القوانين والتنظيمات التوازن بين نشر المعلومات وحق الجمهور في الاطلاع على نتائج التقارير الرقابية وسرية أدلة الإثبات وغيرها من المعلومات المتعلقة بالديوان.	3.511	1.103	4.300	0.000	5
جميع الفقرات		3.614	0.824	6.910	0.000	
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67						

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن الإجابات تراوح متوسطها الحسابي 3.488 الى 3.383 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.011 إلى 1.464 وبذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية، حيث جاءت فقرة توضح القوانين والتنظيمات متطلبات عمل الديوان وإدارته المالية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.488 وبانحراف معياري 1.155، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة تنص القوانين والتنظيمات على الظروف المحيطة بتعيين وإقالة رئيس الديوان بمتوسط حسابي 3.383 وانحراف معياري 1.164، في حين بلغت قيم t المحسوبة قيم أكبر من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.000 وهي أقل من 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية " ونقبل الفرضية البديلة.

نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثانية:

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثانية التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله وإستراتيجيته للجمهور"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (12)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي واختبار (t) لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله وإستراتيجيته للجمهور

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
8	يفصح الديوان للجمهور عن تفويضاته القانونية	3.093	1.184	0.728	0.468	2
9	تفصح تقارير الديوان عن رسالته وتنظيمه وإستراتيجيته وعلاقته بمختلف الأطراف ذات العلاقة بما فيها الأجهزة التشريعية والسلطات التنفيذية.	3.430	1.153	3.459	0.001	1
10	يقوم الديوان بنشر شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيس ديوان المحاسبة.	2.767	1.360	-1.585	0.117	3
11	يقوم الديوان بنشر المعلومات الأساسية حول تفويضه القانوني ومسؤولياته وإستراتيجياته وأنشطته باستخدام احد اللغات الرسمية للأنتوساي بالإضافة إلى اللغة العربية.	2.674	1.240	-2.433	0.017	4
جميع الفقرات		2.991	0.944	-0.086	0.932	
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67						

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 1.184 إلى 3.430 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.153 إلى 1.240. بذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام جزئي لديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله وإستراتيجيته للجمهور، حيث جاءت فقرة تفصح تقارير الديوان عن رسالته وتنظيمه وإستراتيجيته وعلاقته بمختلف الأطراف ذات العلاقة بما فيها الأجهزة التشريعية والسلطات التنفيذية في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي 3.430 وبانحراف معياري 1.153، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة يقوم الديوان بنشر المعلومات الأساسية حول تفويضه القانوني ومسؤولياته واستراتيجياته وأنشطته باستخدام احد اللغات الرسمية للأنتوساي بالإضافة إلى اللغة العربية بمتوسط حسابي 2.674 وانحراف معياري 1.240 في المرتبة الأخيرة، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع الفقرات ما عدا الفقرة التاسعة قيم أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.932 وهي أكبر من 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية " ونرفض الفرضية البديلة.

2. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثالثة

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (13)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
12	يتبنى الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الأنتوساي الأساسية للرقابة والمحددة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.	3.314	1.119	2.601	0.011	
13	يقوم الديوان بنشر ماهية هذه المعايير والمنهجيات وكيفية الالتزام بها.	2.779	1.131	1.811-	0.074	
14	يقوم الديوان بنشر نطاق أنشطته الرقابية التي يقوم بها في إطار تفويضه وبناء على عمليات تقييمها للمخاطر وتقييمها.	3.069	1.093	0.592	0.556	
15	يتواصل الديوان مع المؤسسات الخاضعة لرقابته حول المعايير التي سيعتمد عليها في إبداء رأيه.	2.627	1.106	3.118-	0.002	
16	يتم إعلام المؤسسات الخاضعة لرقابته بأهداف ومنهجية ونتائج المهمات الرقابية المتعلقة بها.	3.255	1.321	1.796	0.076	

17	2.790	1.208	-1.606	0.112	يتم وضع آليات فعالة لمتابعة توصياته من اجل التأكد من ان الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاته وتوصياته وبما يتفق مع ما أصدرته السلطة التشريعية.			
18	3.023	1.137	0.190	0.850	يضع الديوان إجراءات تسمح للمؤسسات الخاضعة لرقابته بتقديم معلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو حول مبررات عدم اتخاذ تلك الإجراءات.			
19	2.953	1.083	-0.398	0.692	يتبنى الديوان نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطته الرقابية وتقاريره كما يخضع هذا النظام لمراجعة موضوعية بصفة دورية.			
جميع الفقرات					2.976	0.848	-0.254	0.800
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67								

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 3.314 إلى 2.627 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.321 إلى 1.083 وبذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام جزئي لديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية، حيث جاءت فقرة يتبنى الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الأنتوساي الأساسية للرقابة والمحددة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.314 وبانحراف معياري 1.119، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة يتواصل الديوان مع المؤسسات الخاضعة لرقابته حول المعايير التي سيعتمد عليها في إبداء رأيه بمتوسط حسابي 2.627 وانحراف معياري 1.106، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع الفقرات ما عدا الفقرتين الثانية عشر والسادسة عشر قيم أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.800 وهي أكبر من 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية".

3. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الرابعة

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الرابعة التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (14)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
20	يتبنى الديوان قواعد وقوانين وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع المعايير الدولية الخاصة بقواعد الأخلاقيات.	3.511	1.026	4.624	0.000	2
21	يمنع الديوان تضارب المصالح والفساد لضمان الشفافية والمشروعية لعملياته.	3.500	1.092	4.243	0.000	3
22	يشجع الديوان السلوكيات الأخلاقية بين موظفيه.	3.697	1.168	5.535	0.000	1
23	يقوم الديوان بنشر الشروط الأخلاقية وواجبات مراجعيه للأطراف الأخرى مثل القضاة في نموذج المحكمة والموظفين المدنيين.	2.976	1.126	0.191-	0.849	4
24	يتم نشر الحالات المهمة المثبتة التي تم فيها انتهاك السلوكيات الأخلاقية.	2.720	1.214	2.132-	0.036	5
	جميع الفقرات	3.281	0.876	2.979	0.004	
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67						

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 3.697 إلى 2.720 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.026 إلى 1.214 وبذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية، حيث جاءت فقرة يشجع الديوان السلوكيات الأخلاقية بين موظفيه في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.697 وانحراف معياري 1.168، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة يتم نشر الحالات المهمة المثبتة التي تم فيها انتهاك السلوكيات الأخلاقية بمتوسط حسابي 2.720 وانحراف معياري 1.214، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع الفقرات ما عدا الفقرتين الثالثة والعشرون والرابعة والعشرون قيم أكبر من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67،

كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.004 وهي أقل من 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية" ونقبل الفرضية البديلة.

5. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الخامسة

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عندما يتم الاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطته"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (15)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عندما يتم الاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطته

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
25	يتأكد الديوان من أن تعاقده مع الأطراف الخارجية لا يجرى بعض أنشطته لا يعرض المساءلة والشفافية لأي شبهة.	3.174	1.064	1.519	0.132	2
26	يتأكد الديوان من إن الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لهذه الجهات تظل ضمن مسؤولية ديوان المحاسبة وتخضع للسياسات الأخلاقية وخاصة في مجال تضارب المصالح والسياسات التي تضمن النزاهة.	3.232	1.091	1.975	0.052	1
27	ينشر ديوان المحاسبة على موقعه جميع العقود التي أبرمها والتي تفوق قيمتها 10,000 دولار.	2.220	1.151	-6.272	0.000	3
جميع الفقرات		2.876	0.894	-1.286	0.202	
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67						

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 2.220 إلى 3.232 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.151 إلى 1.064 وبذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام جزئي لديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة

تتسم بالموضوعية والشفافية، حيث جاءت فقرة يتأكد الديوان من إن الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض انجازها لهذه الجهات تظل ضمن مسؤولية ديوان المحاسبة وتخضع للسياسات الأخلاقية وخاصة في مجال تضارب المصالح والسياسات التي تضمن النزاهة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.232 وانحراف معياري 1.091، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة ينشر ديوان المحاسبة على موقعه جميع العقود التي أبرمها والتي تفوق قيمتها 10,000 دولار بمتوسط حسابي 2.220 وانحراف معياري 1.151، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع الفقرات ما عدا الفقرة السادسة والعشرون قيم أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.202 وهي أكبر من 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عندما يتم الاستعانة بمصادر خارجية من اجل انجاز أنشطته" ونرفض الفرضية البديلة.

6. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية السادسة

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية السادسة التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه الجوانب"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (16)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه الجوانب.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
28	يطبق الديوان ممارسات إدارية سليمة تشتمل أنظمة ضبط داخلي ملائمة لإدارته وعملياته المالية ورقابته الداخلية.	3.034	1.296	0.250	0.804	3
29	يقوم الديوان بنشر القوائم المالية الخاصة به للعموم وتخضع لرقابة خارجية مستقلة ولمراجعة برلمانية.	2.186	1.183	-6.379	0.000	7
30	يقوم الديوان بتقييم ونشر تقارير حول عملياته وانجازاته في مختلف المجالات مثل الرقابة المالية ورقابة الالتزام والأنشطة القضائية ورقابة	3.360	1.126	2.968	0.004	1

					الأداء وتقييم البرامج والاستنتاجات حول أنشطة الحكومة.
2	0.142	1.483	1.163	3.186	يقوم الديوان بالحفاظ على المهارات والقدرات التي يحتاجها وتطويرها وتدريبها من أجل القيام بعمله لإنجاز رسالته والوفاء بمسؤولياته.
4	0.016	2.455-	1.317	2.651	يقوم الديوان بنشر مصادر موارده المالية وكيفية استخدام هذه الموارد.
5	0.092	3.757-	1.234	2.500	يقوم الديوان بإعداد تقارير حول كفاءة وفعالية استخدام موارده المالية.
8	0.972	8.616-	1.051	2.023	يستعين الديوان بلجان مراجعة مشكلة من أعضاء مستقلين وذلك من أجل مراجعة وإبداء الرأي حول إدارته المالية وإعدادها للتقارير المالية (تقييم خارجي).
6	0.083	4.763-	1.132	2.418	يستخدم الديوان مؤشرات أداء من أجل تقييم القيمة المضافة لعمله الرقابي ومدى استفادة البرلمان والمواطنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
	0.081	3.525-	0.867	2.670	جميع الفقرات
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67					

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 3.360 إلى 2.023 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.296 إلى 1.051 وبذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام جزئي لديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقاً للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه الجوانب، حيث جاءت فقرة يقوم الديوان بتقييم ونشر تقارير حول عملياته وإنجازاته في مختلف المجالات مثل الرقابة المالية ورقابة الالتزام والأنشطة القضائية ورقابة الأداء وتقييم البرامج والاستنتاجات حول أنشطة الحكومة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.360 وبانحراف معياري 1.126، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة يستعين الديوان بلجان مراجعة مشكلة من أعضاء مستقلين وذلك من أجل مراجعة وإبداء الرأي حول إدارته المالية وإعدادها للتقارير المالية (تقييم خارجي) بمتوسط حسابي 2.023 وانحراف معياري 1.051، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع

الفقرات ما عدا الفقرة الثلاثون قيم أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.081 وهي أكبر من 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه الجوانب" ونرفض الفرضية البديلة.

7. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية السابعة

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية السابعة التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (17)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
36	ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عملياته الرقابية للعموم إلا ما كان يعتبر سريا منها بحكم القانون.	3.662	1.112	5.524	0.000	1
37	يقوم الديوان بإعداد تقارير حول التدابير المتخذة فيما يخص متابعة تنفيذ الجهة الخاضعة لرقابته لتوصياته.	3.197	1.114	1.644	0.104	3
38	يقوم الديوان بنشر تقاريره المتضمنة مواضع تنفيذ الميزانية العامة للحكومة والوضع المالي والعمليات المالية ورقابته الداخلية وإمكانياتها المهنية ضمن إطاره القانوني	3.395	1.054	3.476	0.001	2
39	يحتفظ الديوان بعلاقات قوية مع اللجان البرلمانية المختصة من أجل مساعدتها على فهم أفضل لتقريره الرقابية واستنتاجاته ومن أجل مساعدتها على اتخاذ الإجراءات	2.837	1.104	1.367-	0.175	4

					المناسبة.
0.004	2.950	0.858	3.273	جميع الفقرات	
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67					

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 3.662 إلى 2.837 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.114 إلى 1.054 وبذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة، حيث جاءت فقرة ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عملياته الرقابية للعموم إلا ما كان يعتبر سرياً منها بحكم القانون في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.662 وبانحراف معياري 1.112، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة يحتفظ الديوان بعلاقات قوية مع اللجان البرلمانية المختصة من أجل مساعدتها على فهم أفضل لتقاريره الرقابية واستنتاجاته ومن أجل مساعدتها على اتخاذ الإجراءات المناسبة بمتوسط حسابي 2.837 وانحراف معياري 1.104، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع الفقرات ما عدا الفقرة التاسعة والثلاثون قيم أكبر من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.004 وهي أقل من 0.05، وبذلك نرفض الفرضية العدمية التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة" ونقبل الفرضية البديلة.

8. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثامنة

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثامنة التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (18)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
38	يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أي أطراف أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وتظل ظاهرة للعموم.	2.976	1.137	0.190-	0.850	4

2	0.159	1.423	1.212	3.186	يشجع الديوان الاهتمام العام والأكاديمي بأهم استنتاجاته.	39
5	0.000	5.419-	1.114	2.348	يوفر الديوان ملخصات عن التقارير الرقابية والأحكام القضائية بإحدى لغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى اللغة العربية.	40
3	0.787	0.271	1.192	3.034	يبادر الديوان بتنفيذ وإنجاز مهمات الرقابة ونشر التقارير في أوقات مناسبة.	41
1	0.003	3.032	1.138	3.372	تتوافر تقارير الديوان بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة كالملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحافية.	42
	0.865	0.170-	0.885	2.983	جميع الفقرات	
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67						

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 3.372 إلى 2.348 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.192 إلى 1.114 وبذلك فإن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام جزئي لديوان المحاسبة بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى، حيث جاءت فقرة تتوافر تقارير الديوان بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة كالملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحافية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.372 وبانحراف معياري 1.138، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة يوفر الديوان ملخصات عن التقارير الرقابية والأحكام القضائية بإحدى لغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى اللغة العربية بمتوسط حسابي 2.348 وانحراف معياري 1.114، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع الفقرات ما عدا الفقرة الثانية والأربعون قيم أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.6، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.865 وهي أكبر من 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية التي تنص على " لا يلتزم ديوان المحاسبة بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى" ونرفض الفرضية البديلة.

9. نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية التاسعة

حيث تم إيجاد نتائج التحليل الإحصائي للفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها"، والجدول الآتي يوضح هذه النتائج:

جدول (19)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لإجابات الفقرات المتعلقة بمدى التزام ديوان المحاسبة باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	قيمة sig	الترتيب
45	يلتزم الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة الرقابية العليا ويسعى للتعلم المستمر بالاستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية.	3.069	1.145	0.565	0.574	1
46	يقوم الديوان بالاستعانة بتقييم خارجي مستقل لعملياته وتطبيقاته للمعايير.	2.244	1.073	6.532-	0.030	5
47	يستعين الديوان بخبراء خارجيين لإبداء المشورة المستقلة بما في ذلك الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة.	2.360	1.105	5.366-	0.245	3
48	يقوم الديوان بالاستعانة بمراجعة النظراء لعملياته تطبيقاته للمعايير الدولية للأجهزة العليا الرقابية.	1.918	1.086	9.226-	0.104	6
49	يقوم الديوان بنشر تقارير حول نتائج مراجعة النظراء.	1.779	0.986	11.472-	0.126	7
50	يشارك الديوان في عمليات الرقابة المشتركة والمتزامنة.	2.279	1.036	6.451-	0.051	4
51	يساهم الديوان في تطوير القدرات المهنية في مجال الإدارة المالية كإقامة الدورات التدريبية.	2.755	1.226	1.846-	0.056	2
جميع الفقرات		2.343	0.814	7.474-	0.079	
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67						

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للإجابات تراوحت من 3.069 إلى 1.779 بانحرافات معيارية تراوحت من 1.226 إلى 0.986 وبذلك فأن نتائج التحليل الإحصائي الوصفي تشير إلى التزام جزئي لديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية، حيث جاءت فقرة يلتزم الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة الرقابية العليا ويسعى للتعلم المستمر بالاستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 3.069 وبانحراف معياري 1.145، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت فقرة يقوم الديوان بنشر تقارير حول نتائج مراجعة النظراء بمتوسط حسابي 1.779 وانحراف معياري 0.986، في حين بلغت قيم t المحسوبة لجميع الفقرات فيما عدا الفقرة الأولى قيم أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.079 وهي أكبر من 0.05، وبذلك نقبل الفرضية العدمية التي تنص على "لا يلتزم ديوان المحاسبة باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها" ونرفض الفرضية البديلة.

ومن أجل اختبار فرضية الدراسة الأولى بشكل متكامل واستنادا إلى نتائج الفرضيات الفرعية الخاصة بها وذلك على النحو الموضح بالجدول التالي:

جدول (20)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي واختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية

ت	الفرضيات	قيمة الاختبار = 3				
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t المحسوبة	قيمة sig	النتيجة
الفرضيات الفرعية						
1	لا يلتزم ديوان المحاسبة بالقيام باداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية	3.614	0.824	6.910	0.000	رفض الفرضية
2	لا يلتزم ديوان المحاسبة بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسائله وإستراتيجيته للجمهور	2.991	0.944	0.086-	0.932	قبول الفرضية
3	لا يلتزم ديوان المحاسبة بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.	2.976	0.848	0.254-	0.800	قبول الفرضية
4	لا يلتزم ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية.	3.281	0.876	2.979	0.004	رفض الفرضية
5	لا يلتزم ديوان المحاسبة بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عندما يتم الاستعانة بمصادر خارجية من اجل انجاز	2.876	0.894	1.286-	0.202	قبول الفرضية

أنشطته.						
6	لا يلتزم ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقا للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه الجوانب.	2.670	0.867	-3.525	810.0	قبول الفرضية
7	لا يلتزم ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.	3.273	0.858	2.950	0.004	رفض الفرضية
8	لا يلتزم ديوان المحاسبة بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى.	2.983	0.885	-0.170	0.865	قبول الفرضية
9	لا يلتزم ديوان المحاسبة باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها.	2.343	0.814	-7.474	790.0	قبول الفرضية
الفرضية الرئيسية						
	لا يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)	798.2	0.686	-0.293	0.771	قبول الفرضية
قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% = 1.67						

من خلال النتائج الموضحة بالجدول السابق نستنتج ما يلي:

1. التزام ديوان المحاسبة ببعض مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، ويمكن ترتيب هذا الالتزام بالاعتماد على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفق الآتي:

أ. التزام ديوان المحاسبة بالمبدأ الأول والمتمثل في قيام ديوان المحاسبة بأداء مهامه ضمن اطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية بمتوسط حسابي قدره 3.614 وانحراف معياري 0.824، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة لهذا المبدأ أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.000 وهي أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة.

ب. التزام ديوان المحاسبة بالمبدأ الرابع والمتمثل في قيام ديوان المحاسبة بتطبيق معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية بمتوسط حسابي قدره 3.281 وانحراف معياري 0.894، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة

2.979 وهي أكبر من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.004 وهي أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة.

ج. التزام ديوان المحاسبة بالمبدأ السابع والمتمثل في قيام ديوان المحاسبة بإعداد تقارير للعموم حول نتائج رقابته واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة بمتوسط حسابي قدره 3.273 وانحراف معياري 0.858، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة 2.950 وهي أكبر من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.004 وهي أقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة.

2. عدم التزام ديوان المحاسبة ببعض مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، ويمكن ترتيب ذلك بالاعتماد على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وفق الآتي:

أ. عدم التزام ديوان المحاسبة بالمبدأ التاسع والمتمثل في قيام ديوان المحاسبة باستخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها بمتوسط حسابي قدره 2.343 وانحراف معياري 0.814، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة - 3.917 وهي أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.061 وهي أكبر من 0.05 وبذلك نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

ب. عدم التزام ديوان المحاسبة بالمبدأ السادس والمتمثل في قيام ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقاً للقوانين والتنظيمات ونشر تقارير حول هذه الجوانب بمتوسط حسابي قدره 2.670 وانحراف معياري 0.867، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة -3.525 وهي أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.068 وهي أكبر من 0.05 وبذلك نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

ج. عدم التزام ديوان المحاسبة بالمبدأ الخامس والمتمثل في قيام ديوان المحاسبة بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا تشوبها شبهة عندما يتم الاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطته بمتوسط حسابي قدره 2.876 وانحراف معياري 0.894، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة -1.286 وهي أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85

وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.202 وهي أكبر من 0.05 وبذلك نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

د. التزام جزئي لديوان المحاسبة بالمبدأ الثالث والمتمثل في قيام ديوان بتبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية بمتوسط حسابي قدره 2.976 وانحراف معياري 0.848، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة -0.254 وهي أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.800 وهي أكبر من 0.05 وبذلك نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

هـ. التزام جزئي لديوان المحاسبة بالمبدأ الثامن والمتمثل في قيام ديوان بالتواصل بشكل منتظم وشامل حول أنشطته ونتائج الرقابة التي يقوم بها عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى بمتوسط حسابي قدره 2.983 وانحراف معياري 0.885، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة -0.170 وهي أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.865 وهي أكبر من 0.05 وبذلك نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

و. التزام جزئي لديوان المحاسبة بالمبدأ الثاني والمتمثل في قيام ديوان بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته ورسالته وإستراتيجيته للجمهور بمتوسط حسابي قدره 2.991 وانحراف معياري 0.944، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة -0.086 وهي أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.932 وهي أكبر من 0.05 وبذلك نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

3. قبول فرضية الدراسة الرئيسية الأولى التي تنص على "عدم التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية و المساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)" حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.879 بانحراف معياري 0.686، كما تدعم نتائج اختبار t ذلك حيث بلغت قيمة t المحسوبة -0.293 وهي أقل من قيمة t الجدولية بدرجات حرية 85 وفترة ثقة 95% والتي تساوي 1.67، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية بلغت 0.771 وهي أكبر من 0.05.

وتتشابه هذه النتائج مع نتائج دراسة (النعيزي، 2014) ودراسة (إسماعيل، 2017) في البيئة الفلسطينية ودراسة (حسن والعبيدي، 2020) في البيئة العراقية.

ثانيا: اختبار فرضية الدراسة الثانية

من أجل اختبار فرضية الدراسة الرئيسية الثانية التي تنص على "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغيرات سنوات الخبرة والإدارة، تم اختبار دلالة الفروق بين استجابات مفردات العينة وذلك لكل بعد من أبعاد الدراسة والأبعاد ككل باستخدام اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis H Test) اللابارامتري كما هو موضح في الجدول رقم (9) والجدول رقم (10) وذلك كما يلي:

جدول (21)

نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis H Test) لوجود فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة sig	إحصائي الاحتمال (χ^2)	متوسط الرتب	العدد	مصدر التباين	فرضية الدراسة
0.057	10.748	44.51	47	أقل من 5 سنوات	وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغير سنوات الخبرة
		22.25	4	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	
		50.70	10	من 10 إلى أقل من 15 سنة	
		56.64	11	من 15 إلى أقل من 20 سنة	
		28.70	10	من 20 إلى أقل من 25 سنة	
		35.75	4	25 سنة فأكثر	

الجدول (10) يوضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات مفردات عينة الدراسة حول مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) حيث بلغت مستوى الدلالة أكبر من 0.05، وبذلك لا يكون لمتغير الخبرة أي تأثير على استجابات مفردات عينة الدراسة حول مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وهذا قد يعود إلى أن جميع المراجعين بمختلف سنوات خبرتهم في ديوان

المحاسبة الليبي لديهم تقارب في وجهات النظر حول مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وتتشابه هذه النتيجة مع نتائج دراسة (النعيزي، 2014).

جدول (22)

نتائج اختبار كروسكال واليس (Kruskal Wallis H Test) لوجود فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغير الإدارة

مستوى الدلالة sig	إحصائي الاحتمال (χ^2)	متوسط الرتب	العدد	مصدر التباين	فرضية الدراسة
0.904	1.578	45.86	14	الإدارة العامة للرقابة المالية على الشركات والمصارف	وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغير الإدارة
		40.92	12	الإدارة العامة لمتابعة الميزانية العامة	
		48.90	10	الإدارة العامة لتقييم أداء قطاعات الطاقة	
		37.80	15	الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف	
		44.78	27	الإدارة العامة للرقابة المالية على القطاع العام	
		42.88	8	الإدارة العامة لتقييم أداء القطاع العام	

الجدول (10) يوضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات مفردات عينة الدراسة حول مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) حيث بلغت مستوى الدلالة أكبر من 0.05، وبذلك لا يكون لمتغير الإدارة أي تأثير على استجابات مفردات عينة الدراسة حول مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وهذا قد يعود إلى أن جميع المراجعين التابعين للإدارات العامة لديوان المحاسبة الليبي لديهم تقارب في وجهات النظر حول متغيرات الدراسة.

الخلاصة:

- من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها كما يلي:
1. التزام جزئي لديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، حيث يلتزم الديوان بالمبادئ الأول والرابع والسابع، في حين لا يلتزم بالمبادئ الأخرى.
 2. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات آراء المراجعين العاملين بالإدارات العامة في ديوان المحاسبة الليبي حول التزامه بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وفق متغيرات سنوات الخبرة والإدارة.

إن النتائج السابقة ما هي إلا انعكاس لواقع عام تعيشه ليبيا وتؤكد تقارير منظمة الشفافية الدولية المتتالية لمؤشر مدركات الفساد في ليبيا، بالإضافة إلى مؤشرات المساءلة العامة وإبداء الرأي التي تخص ليبيا والصادرة عن البنك الدولي، من هنا يصبح من الصعب وضع توصيات ملائمة وفعالة عند الأخذ بعين الاعتبار عمومية المشكلة في المجتمع الليبي بالإضافة إلى كون ديوان المحاسبة هو أعلى سلطة رقابية، ولكن يمكن طرح مجموعة من المقترحات تتمثل فيما يلي:

1. التعاون المستمر لكافة المستويات الإدارية في الديوان مع وسائل الإعلام بمختلف أنواعها من خلال عرض كافة المعلومات حول أي حالات يشتبه أن يكون فيها قصور وانتهاكات للشفافية والمساءلة داخل الديوان، مما يتيح المناخ الملائم لعرض الحقائق ويؤكد مصداقية عمله.
2. دعم برنامج لبنة الذي يتبعه الديوان حالياً في تعيين مراجعيه وتبني برامج مماثلة لاختيار الموظفين والمسؤولين في كافة المستويات الإدارية بالديوان مع الاستمرارية في تدريبهم وتطويرهم.
3. بدل الجهود الشاملة من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة كالجهاز الرقابية والحكومة والجامعات والأكاديميات والمنظمات الحقوقية من أجل دعم وتطوير ثقافة الشفافية والمساءلة في المجتمع الليبي ونشر النزاهة والمصداقية والحد من السرية واحتكار المعلومات واستغلالها لتحقيق مصالح شخصية.
4. تبني الديوان لمراجعة النظير بشكل دوري وضمن فترات زمنية ملائمة وذلك لأجل التطوير المستمر بما يساهم في إضافة قيمة ومنفعة لعمل الديوان.
5. تواصل الديوان مع المؤسسات الخاضعة لرقابته حول المعايير التي سيعتمد عليها الديوان في إبداء رأيه والتركيز على وضع آلية فعالة لمتابعة توصياته وذلك من أجل التأكد من ان الجهات الخاضعة لرقابته تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظته وتوصياته.

6. نشر الديوان لتقارير دورية عن مصادر موارده المالية وأوجه استخدامها وبيان سياسته في إدارة عملياته ومدى كفاءتها وفعاليتها وانسجامها مع القوانين واللوائح المنظمة لعمله.
7. استخدام الديوان لمؤشرات الأداء لتقييم القيمة المضافة لعمله ومدى استفادة المواطنين والجهات ذات العلاقة من نتائج أعماله الرقابية.
8. استعانة الديوان بلجان مراجعة خارجية مشكلة من أعضاء مستقلين وذلك من أجل مراجعة وإبداء الرأي حول تصرفاته المالية وإعداد التقرير المالي للديوان.
9. نشر الديوان على موقعه جميع العقود التي يبرمها وتتجاوز قيمتها 10 آلاف دولار.
10. نشر الديوان لمخلصات عن تقاريره الرقابية والأحكام القضائية بإحدى اللغات الرسمية للاننتوساي إضافة إلى اللغة العربية.

المراجع:

1. إسماعيل، حاتم إبراهيم، 2017، استراتيجيات تطوير أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية للرقابة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.
2. اخوارشيدة، عالية خلف، 2006، المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
3. أفندي، عطية حسين، 2002، الإدارة العامة إطار نظري (مداخل للتطوير وقضايا هامة في الممارسة)، جامعة القاهرة، القاهرة.
4. بشة، عبد الناصر محمد، 2017، تجربة الديوان في مجال تطبيق معايير الاننتوساي، مجلة الرقابة المالية، العدد (1)، ص14-15.
5. حسن، محمد فلاح وصبيحة برزان العبيدي، 2020، دور معيار الشفافية والمساءلة 20 ISSAI في تضيق فجوة أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي - بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 12، العدد 1، ص120-141.
6. شهد الله، محمد عبد العزيز حقار، 2020، مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق رقابة الجودة وفقا لمتطلبات معيار منظمة الاننتوساي 40 - دراسة ميدانية على الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة.
7. الطوخي، سامي، 2002، الإدارة بالشفافية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات، مركز البحوث والمعلومات، العدد الأول، ص113-118.
8. العجيلي، صالح عبد عايد والمنديل، ناظر احمد، 2018، دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري، مجلة العلوم القانونية، جامعة بغداد، العدد الخاص لبحوث مؤتمر "الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول" 13-14/11/2018، ص205-246.
9. الكعبيير، محمود خالد، 2013، مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، قسم المحاسبة والتمويل، عمان.

10. المدني، معن محمد عبد الفتاح بنونة، 2007، المساءلة الإدارية تطبيقاتها ومعوقاتهما في إدارات التربية والتعليم، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ام القرى، مكة المكرمة.
11. النعيمي، نائل عبد علي، 2015، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، برنامج القيادة والإدارة، غزة.
12. <http://www.intosai.org/ar/news>.