

إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام

د. عبدالحفيظ فرح ميرة
كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام، وقد سعت الدراسة لاستقراء وجمع آراء ووجهات نظر عينة الدراسة المتمثلة في الأعضاء الفنيين الممارسين للعمل الرقابي بديوان المحاسبة حول مدى إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية وذلك من خلال استبانته أُعدت لهذا الغرض. وباستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الإحصائية (SPSS) لإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة، أثبتت نتائج الدراسة الميدانية استناداً على منهجية الدراسة التي حددت وسط حسابي فرضي قدره (3.50) وبما نسبته (65%) للدرجة التي يُقبل بها كون الإجراء مفعّل من عدمه أنه: يمكن تفعيل دور ديوان المحاسبة كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام بما نسبته (72%) وبوسط حسابي قدره (3.598) وهي نسب جيدة ترقى لمستوى التفعيل المقبول لهذه الدراسة.

The possibility of activating the role of the Libyan Audit Bureau as a controlling body for public sector institutions

Abstract

The study aimed at identifying the possibility of activating the role of the Libyan Audit Bureau as a controlling body for public sector institutions. The study sought to elicit the views and views of the study sample represented by the practicing technical members of the audit work in the Audit Bureau about the possibility of activating the role of the Audit Bureau to perform its supervisory duties. During a questionnaire prepared for this purpose. Using the Statistical Package for Statistical Sciences (SPSS) to conduct the appropriate statistical tests, the results of the field study were based on the methodology of the study, which determined an assumed mean of (3.50) and (65%) to the degree to which the procedure is valid or not: The Audit Bureau as a controlling body on the public sector institutions by (72%) with an average of (3.598), which are good ratios to the acceptable level of activation of this study.

مقدمة الدراسة:

إن مفهوم التنمية يتضمن أبعاداً اجتماعية وبيئية ومؤسسية بجانب البعد الاقتصادي، وأن وضع الأهداف يساعد على متابعة العمل بصورة مركزة ومنسقة، ومن أجل تحقيق التنمية المستدامة ينبغي لهذه الأهداف أن تعالج أو تدمج مع أبعاد التنمية المستدامة (حمدان، 2016). ويقع على عاتق الدولة مسؤولية تحقيق التنمية المستدامة لقدرتها على ممارسة السلطة على الإقليم التابع لها، وقدرتها على التحكم في الاقتصاد والمجتمع (حجازي، 2016).

ويعتبر الجهاز الإداري للدولة الدعامة الأساسية التي تقوم عليها جهود التنمية الشاملة فهو الأداة التي يستطيع النظام السياسي من خلالها أن يطبق السياسات والخطط كأساس للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وفي سبيل قيام الجهاز الإداري بدوره كان من الضروري أن يخضع لرقابة متكاملة تكفل حسن قيامه بأعماله، والتزامه بما هو محدد له من أهداف، بالإضافة إلى الحفاظ على الحقوق المالية للدولة والحد من مظاهر الإسراف في الإنفاق الحكومي، والتأكد من سلامة إجراءات ذلك الإنفاق وتوافقها مع القواعد القانونية من ناحية، وتحقيقها لأكبر عائد ممكن من ناحية أخرى (صبيح، 2016).

وتُعد ظاهرة الفساد من أبرز المشكلات التي تعرقل جهود التنمية في مختلف بلدان العالم، مما يلقي على عاتق كافة الهيئات والمؤسسات مسؤولية التصدي لهذه الظاهرة ومكافحتها، سواءً على المستوى المحلي أو الدولي (بدوي، 2016). كما أن الفساد ظاهرة عالمية بدأت تأخذ حيزاً كبيراً من اهتمام المجتمع الدولي نظراً لما يترتب عليها من تأثيرات سلبية في المجتمعات تجاه جميع نواحي الحياة، وقد دخلت مرحلة دراسة هذه الظاهرة وإيجاد السبل المناسبة لمكافحتها أعلى مراحل الاهتمام الدولي، ومن هذه السبل إنشاء أجهزة رقابية تعنى بمكافحة الفساد وإيجاد الحلول والوسائل الكفيلة بإيقافه والحد منه (جبر، 2017). وتواجه المؤسسات الحكومية الليبية جملة من الثغرات والتحديات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتقنية والثقافية، بما يحتم على هذه المؤسسات مواجهة هذه التحديات من خلال تطبيق الترتيبات الآخذة بمفاهيم الإدارة الحديثة التي تمكنها من تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية (LOOPS, 2016). وتعتبر الإدارة السليمة والبيئة الرقابية الفاعلة شرطان أساسيان لقيام نظام مالي سليم وفعال قادر على تطوير أدائه (العمادي، 2017). وقد صدر قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 327/69 مؤكداً على الدور الحيوي للأجهزة العليا للرقابة لضمان تحقيق الأهداف بخطة التنمية المستدامة لهذه الأجهزة والتي تم اعتمادها من قبل قادة العالم في سبتمبر 2015 لدورها في تعزيز الحوكمة الرشيدة وإرساء قواعد المساءلة والشفافية والفعالية من خلال ممارسة عملها في الجهات الخاضعة لرقابتها (بدوي، 2016). ويمثل تطور أساليب الرقابة المالية في أجهزة

الرقابة مؤشراً من مؤشرات نمو وتقدم الدول، حيث لم تعد الرقابة المالية مقصورة على الرقابة المالية التقليدية فقط بل امتدت أنشطتها لتصبح رقابة مالية شاملة (جمعة وآخرون، 2017).

ويُعد ديوان المحاسبة في ليبيا من أهم الأجهزة الرقابية التي تختص برقابة المال العام بالمنظمات والهيئات والمؤسسات الحكومية، ويمارس الديوان وظيفته الخدمية من خلال فريق كبير من الموظفين المتخصصين في مجالات المحاسبة والاقتصاد والإدارة والهندسة.. إلخ، ويتعين على هؤلاء الموظفين أن يكونوا على قدر عالٍ من المهنية والخبرة والمسؤولية والالتزام باللوائح والقوانين وقواعد السلوك المهني والأخلاقي، لكي يؤديون ما هم مكلفين به بدرجة عالية من الدقة والموضوعية (العبيدي، 2016). لذا جاءت هذه الدراسة للتعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي بما يتوافق ودور الأجهزة العليا للرقابة الذي حددته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمتابعة (ANTOSI).

الدراسات السابقة:

بالنسبة للدراسات التي أجريت بالتطبيق على ديوان المحاسبة الليبي فقد هدفت دراسة (الريش وشميلة، 2013) إلى تقييم فعالية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي للمحافظة على المال العام. توصلت الدراسة إلى أن إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها الديوان تتفق مع معايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية، إلا أن هناك قصوراً في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها منظمة الإنتوساي. أما دراسة (زكري، 2013) فقد هدفت إلى التعرف على مدى فاعلية القوانين والتشريعات التي تنظم عمل ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك فاعلية لهذه القوانين في محاربة الفساد المالي بالمؤسسات والشركات العامة، وأوصت بضرورة تبني وتطبيق المعايير الدولية للرقابة الحكومية ISSAI وذلك من أجل رفع كفاءة رقابة الديوان الحالية. أما دراسة (بيوض، 2014) فقد هدفت إلى تحديد مدى التزام المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بقواعد السلوك الوظيفي (المهني) الصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية وتطبيقهم لها، وقد توصلت الدراسة إلى أن الديوان ومراجعيه ملتزمون بتطبيق قواعد السلوك المهني بالرغم من عدم صدور قواعد سلوك مهني خاصة بديوان المحاسبة الليبي. أما دراسة (خلاط وميرة، 2014) فقد هدفت إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (3100) الصادر عن منظمة الإنتوساي. وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات المعيار المذكور.

أما دراسة (الشويرف وحيدر، 2015) فقد هدفت إلى التعرف على العوامل المؤثرة في أداء موظفي ديوان المحاسبة الليبي، وقد توصلت إلى أن العوامل المتعلقة بكفاءة الكادر الرقابي هي الأكثر

تأثيراً، يليها دعم الإدارة العليا والاستقلالية، أما الأقل تأثيراً فهي العوامل المتعلقة بالإجراءات التنفيذية المستخدمة في عملية الرقابة. وكذلك دراسة (ضيف الله، 2016) فقد هدفت إلى تقييم دور ديوان المحاسبة الليبي في خدمة البيئة ورقابتها. وقد توصلت الدراسة إلى أن مستوى دور ديوان المحاسبة الليبي في خدمة البيئة من حيث ممارسة الرقابة البيئية كان ضعيفاً جداً، إلا أنه يوجد وعي تام بأهمية العمل على ممارسة الرقابة البيئية. أما دراسة (المحجوب والسليبي، 2017) فقد هدفت إلى التعرف على مدى فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة الليبي في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية. وقد توصلت الدراسة إلى أنه تتوفر إجراءات مراجعة ملائمة في ضوء الحكومة الإلكترونية لدى الديوان والتي تشمل إجراءات تخطيط وإجراءات تنفيذ ملائمة لعملية المراجعة في ضوء الحكومة الإلكترونية.

أما الدراسات الخارجية فقد هدفت دراسة (الدوسري، 2011) إلى تقييم أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على المؤسسات العامة. وقد توصلت إلى أن العوامل المتمثلة بدعم الإدارة والتشريعات النافذة والأدوات والأساليب العلمية المستخدمة والكفاءات الإدارية والفنية بالديوان والدورات التدريبية التي يتحصل عليها مراجعي الديوان لها أثر في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان على المؤسسات العامة. أما دراسة (عثمان والبنّا، 2012) فقد هدفت إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن. وقد توصلت إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة، وأثر للتشريعات النافذة والمطبقة، وأثر للأدوات والأساليب العلمية المستخدمة وكذلك الكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة والدورات التدريبية للمراجعين في مجال الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة. أما دراسة (رشيد وآخرون، 2012) فقد هدفت إلى تقييم وقياس فاعلية الأجهزة الرقابية لجامعة الموصل. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد قصور في الإجراءات الرقابية ولا بد من ضرورة الدعم القانوني لأجهزة الرقابة المالية في اتخاذ وسائل المساءلة الكافية في المخالفات المالية.

وقد هدفت دراسة (المخلافي، 2013) إلى التعرف على دور جهاز الرقابة العليا في اليمن في كشف الفساد المالي والإداري والوقوف على ما إذا كان يتوفر له المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكل فاعل في هذا الجانب. وقد توصلت الدراسة إلى أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يفتقر إلى العديد من المتطلبات الضرورية لقيامه بدور فاعل في حماية الأموال والممتلكات العامة أهمها عدم إمتلاكه الاستقلالية الكافية والموارد المادية والبشرية اللازمة. أما دراسة (صوالحة وآخرون، 2013) فقد تناولت مشكلة المحافظة على المال العام لتلافي الفجوات الرقابية التي تحدث نتيجة خصخصة بعض الوحدات الاقتصادية الحكومية وتحول إدارتها المالية إلى القطاع الخاص، وذلك بتفعيل أدوات الرقابة الحكومية وتحديثها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية مما يتطلب دراسة العوامل التي تساعد الرقابة المالية العليا لتطوير برامجها. أما دراسة (جعارة وآخرون، 2015) فقد هدفت إلى قياس ملاءمة

إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأغراض مكافحة الفساد. وقد توصلت الدراسة إلى أن إجراءات المراجعة التي يتبعها الديوان كالرقابة المالية والإدارية ورقابة الأداء والرقابة القانونية ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات.

وقد هدفت دراسة (حمدان، 2016) إلى تقييم دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في التنمية المستدامة وذلك من خلال القيام بعملية المراجعة من خلال وضع المؤشرات مقابل الأهداف. وقد توصلت إلى أن الإفصاح عن نتائج تحليل مؤشرات التنمية المستدامة ضمن أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمؤسسية من قبل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحافظ على حاجات الأجيال الحالية والمستقبلية. أما دراسة (جمعة وآخرون، 2017) فقد هدفت إلى التعرف على ما إذا كان لديوان المحاسبة الكويتي دور فعال في ترشيد الإنفاق الحكومي من خلال آليات الرقابة المتبعة. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك آليات رقابة متوفرة إلى حد كبير لدى الديوان لكنها غير مفعلة.

أما الدراسة الحالية فهي تهدف إلى التعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي من خلال إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة المتمثلة في القيام بالعمل الرقابي باستقلالية وامتلاك الرؤية الإستراتيجية وتعزيز سلطة القانون وترسيخ العدالة والمساواة وتطبيق الاستجابة والمساءلة على أن يتم كل ذلك بشفافية تامة لغرض الوصول للكفاءة والفعالية في تطبيق إجراءات الرقابة على المؤسسات العامة وحماية موارد الدولة والذي بدوره يؤدي إلى تنفيذ ما تسعى الدولة لتحقيقه ضمن خطط التنمية المستدامة.

مشكلة الدراسة:

إن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية يظهر في تطوير أداء مؤسسات الدولة من خلال المهام الأساسية المنوطة بتلك الأجهزة وخاصة المهام الرقابية، وحث تلك المؤسسات على تطوير أنظمة الدولة المالية والإدارية والمحاسبية الموجودة، والعمل على تحسين مخرجاتها، بحيث يكون الهدف هو الحفاظ على الموارد وضمان الاستخدام الأمثل لها (LOOPS, 2016). إلا أن ليبيا وحسب مؤشرات القياس الدولية ومنها مؤشر إدارة الموارد الصادر سنة 2013 من معهد (Revenue Watch) والذي مقره بمدينة نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، قد أفاد بأن ليبيا هي إحدى الدول التي فشلت في إدارة الموارد الخاصة بها، بسبب قصور الرؤية وعدم وجود سياسات حكومية فعالة، وكذلك عدم وجود شفافية في التعامل، إضافة إلى غياب إطار قانوني ورقابي لعملية استخراج الموارد من الدولة. ناهيك عن مؤشرات الفساد الدولية المتتالية في السنوات الأخيرة والتي وضعت ليبيا في أعلى مراتب الفساد في العالم. إضافة إلى ما هو ملاحظ من هدر للمبالغ المالية المخصصة للقطاعات المختلفة في موازنات

الدولة التي تشملها رقابة الديوان حسب ما ورد بالقانون رقم (19) لسنة 2013 في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة. كما أن مؤشر منظمة الشفافية الدولية لسنة 2016 المتعلق بتقييم أداء ديوان المحاسبة الليبي من حيث قدرته على امتلاك الموارد المالية والتمتع بالاستقلالية وحوكمته الداخلية ودوره داخل نظام النزاهة الليبي قد أظهر مستوى لم يتجاوز 38% من التقييم الكلي. عليه يمكن وضع مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس التالي:

ما مدى إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام؟

ويتمتع من هذا التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما مدى ممارسة ديوان المحاسبة للاستقلالية المحددة قانوناً؟
2. ما مدى امتلاك ديوان المحاسبة لرؤية إستراتيجية متكاملة؟
3. ما مدى تعزيز ديوان المحاسبة لتطبيق سلطة القانون؟
4. ما مدى ترسيخ ديوان المحاسبة للعدالة والمساواة في إجراءاته التي يقوم بها؟
5. ما مدى تطبيق ديوان المحاسبة للاستجابة والمساءلة لكل ما يصدر عنه؟
6. ما مدى إبراز ديوان المحاسبة للشفافية في كل ما يقوم به من أعمال؟
7. ما مدى قيام ديوان المحاسبة للعمل على التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية؟

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي والمحدد بالقانون رقم (19) لسنة 2013 والذي يشمل فحص وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته لبيان مدى كفاءتها وفعاليتها في ممارسة أنشطتها والتأكد من أن برامجها ومشاريعها تدار بشكل علمي واقتصادي وأنها تحقق الأهداف المحددة لها، وأنها قد استخدمت مواردها المالية في أنشطتها ومهامها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية مع الاقتصاد في الإنفاق. وإمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة في تحقيق التنمية المستدامة يتضمن:

1. التحقق من أن ديوان المحاسبة يتمتع بالاستقلالية الكاملة عن الجهات الخاضعة لرقابته في وضع خططه الرقابية وتنفيذها وإصدار التقارير عنها.
2. التحقق من أن ديوان المحاسبة يمتلك رؤية إستراتيجية متكاملة تتضمن خطط الدولة لتحقيق التنمية المستدامة ودور المؤسسات والهيئات والتدابير اللازمة لمتابعة تحقيق ذلك.
3. التحقق من أن ديوان المحاسبة يعزز تطبيق سلطة القانون سواءً في أعماله داخل مقرات الديوان أو أثناء تنفيذ مهامه في الجهات الخاضعة لرقابته.
4. التحقق من أن ديوان المحاسبة يرسخ العدالة والمساواة في كل إجراءاته التي يقوم بها.

5. التحقق من أن ديوان المحاسبة يستجيب لكل المسائل التي تواجه أعماله التي يقوم بها ويحقق المساءلة في كل ما يصدر عنه.
 6. التحقق من أن ديوان المحاسبة يمارس ويظهر الشفافية في كل ما يقوم به من أعمال.
 7. التحقق من أن ديوان المحاسبة يعمل على التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في إجراءات الإعداد والتخطيط والتنفيذ وإصدار التقارير لجميع عملياته الرقابية.
- أهمية الدراسة:**

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تبحث في إمكانية تفعيل دور هيئة رقابية عليا تتبع السلطة التشريعية (البرلمان والمجلس الرئاسي) والمتمثلة في ديوان المحاسبة الليبي والذي منحه القانون الشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة لتحقيق رقابة فعالة على المال العام وتقييم أداء مؤسسات القطاع العام والتحقق من الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في إدارة هذه المؤسسات لغرض تحسين أدائها والرفع من كفاءتها ومساعدتها في تصحيح الانحرافات، كما يعمل على بيان أوجه القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المالية المعمول بها. الأمر الذي يعود على المجتمع بالنفع العام.

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

ديوان المحاسبة الليبي هو هيئة مستقلة تمارس العمل الرقابي على الجهات والمؤسسات العامة، تم تأسيسه لأول مرة بالقانون رقم (21) لسنة 1955. ثم تم تعديله بالقانون رقم (22) لسنة 1962. وقد كانت البداية الحقيقية للعمل الرقابي في ليبيا بصدور القانون رقم (79) لسنة 1975، حيث استمر العمل الرقابي تحت مسمى ديوان المحاسبة حتى صدر القرار رقم (7) لسنة 1988 والذي بمقتضاه دمجت الأجهزة الرقابية بمختلف تخصصاتها (المالية، الإدارية، الفنية) في جهاز رقابي واحد أطلق عليه أسم (الجهاز الشعبي للمتابعة). وخلال سنة 1996 صدر القانون رقم (11) بشأن إعادة تنظيم العمل الرقابي تحت أسم (جهاز التفتيش والرقابة الشعبية) واستمر العمل به حتى صدور القانون رقم (13) لسنة 2003 والذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية. وفي سنة 2007 صدر القانونين رقم (2) ورقم (3) حيث يختص الأول بتنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، ويختص الثاني بإنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية.

وبحلول سنة 2011 إثر تبدل النظام السياسي الحاكم في ليبيا أصدر المؤتمر الوطني الانتقالي القرار رقم (119) بشأن إنشاء ديوان المحاسبة والذي يقضي بدمج كل من جهازي المراجعة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية تحت مسمى (ديوان المحاسبة). وأخيراً وخلال سنة 2013 قام المؤتمر الوطني العام بإصدار قانونيين جديدين هما:

- القانون رقم (19) لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، والذي يختص بالرقابة المالية على الجهات العامة والخاضعة لرقابة الديوان.
- القانون رقم (20) لسنة 2013 بشأن إنشاء هيئة الرقابة الإدارية والتي تختص بالرقابة الإدارية وتقييم الأداء.

أهداف ديوان المحاسبة

أشار القانون رقم (19) لسنة 2013 ولائحته التنفيذية بأن ديوان المحاسبة هو هيئة رقابية عليا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة وتتبع السلطة التشريعية في ليبيا وتسعى لتحقيق الآتي:

1. تحقيق رقابة فعالة على المال العام والتحقق من مدى ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية وسلامة التصرفات والإجراءات المالية والفنية طبقاً للتشريعات النافذة.
2. تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في إدارتها وتوجيهها نحو تحسين أدائها والرفع من كفاءتها ومساعدتها في تصحيح الانحرافات.
3. إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والحسابات الختامية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
4. بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المالية المعمول بها لإستقتها.
5. الكشف عن المخالفات المالية وضبطها والتحقق منها وإحالتها لجهات الاختصاص.
6. تعزيز الشفافية وتدعيم مبادئها في مؤسسات الدولة وتقديم الاستشارات المالية والمحاسبية المتخصصة.

الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة

حدد القانون رقم (19) لسنة 2013 ولائحته التنفيذية الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتي تتمثل في الآتي:

1. جميع وحدات الجهاز الإداري للدولة الليبية المتمثلة في مجلس الوزراء والوزارات والهيئات والمصالح والمؤسسات والأجهزة العامة والمكاتب التابعة للدولة وما في حكمها، والسفارات والقنصليات والبعثات الدبلوماسية الليبية بالخارج.
2. الشركات التي تساهم فيها الدولة الليبية أو المشروعات أو الهيئات أو المصالح والمؤسسات والأجهزة العامة بما لا يقل عن 25% من رأس مالها، أو تلك التي منحتها الحكومة الليبية امتياز استغلال مرفق عام أو مورد للثروة الطبيعية. وذلك دون الإخلال بأي أحكام خاصة تنص عليها القوانين والاتفاقيات التي تبرم مع الحكومة تنفيذاً لها.

3. الجهات المستقلة التي تضمنها أو تدعمها الحكومة الليبية مثل الصناديق والمؤسسات ذات النفع العام (صندوق الإنماء الاقتصادي - صندوق إدارة أموال التقاعد وصندوق التضامن - مجلس الحريات وحقوق الإنسان - النقابات والاتحادات المهنية والعمالية).
4. المشروعات التي يحصل أصحابها على إعانات مباشرة من الدولة وعلى قروض منها، إذا اشترط عقد القرض إخضاعها لرقابة الديوان.
5. أي جهة أخرى يعهد إلى الديوان بفحصها ومراجعتها بقرار من السلطة التشريعية أو بطلب من الحكومة.

الاختصاصات الفنية لديوان المحاسبة

حدد القانون رقم (19) لسنة 2013 ولائحته التنفيذية الاختصاصات الرقابية الفنية لديوان المحاسبة متمثلة في الآتي:

أولاً- فحص ومراجعة الحسابات الحكومية: يقوم الديوان بمراجعة وفحص الحسابات والقوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته بكل الطرق التي يراها مناسبة. وذلك حسب تقديره لأهمية الأسلوب سواء كانت مراجعة لاحقة أو سابقة أو مصاحبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ومنها مراجعة الحساب الختامي للدولة، وكذلك فحص ومراجعة العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الميزانية العامة أو الميزانيات الملحقه والإضافية والاعتمادات المؤقتة وحسابات التسوية.

ثانياً- مراجعة حسابات الجهات المستقلة: وذلك في أي وقت يحدده الديوان ووفقاً لخبطه وكذلك مراجعة قوائمها المالية السنوية.

ثالثاً- مراجعة البيانات المالية: تقدم الهيئات والجمعيات الخاصة ذات النفع العام والنقابات والأحزاب السياسية وأصحاب المشروعات الذين تحصلوا على إعانات مباشرة من الدولة بيان عن نشاطاتها يراجع من قبل الديوان من حيث مصادر التمويل وقيمة القروض والإعانات الممنوحة من الدولة وأوجه الاستخدام لها والأقساط المدفوعة والمستحقة على القروض.

أنواع الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة

حدد القانون رقم (19) لسنة 2013 ولائحته التنفيذية أنواع الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة كالآتي:

1. رقابة الأداء والرقابة الوقائية: تتمثل في تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان لبيان مدى كفاءتها وفعاليتها في ممارسة أنشطتها والتأكد من أن برامجها تدار بشكل علمي واقتصادي وأنها

- تحقق الأهداف المحددة لها، وأن تلك الجهات قد استخدمت مواردها المالية في الأنشطة والمهام المنوطة بها بأعلى قدر من الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في الإنفاق.
2. **تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:** ويتمثل في فحص أنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من كفاءتها وفعاليتها، وتقييم أداء أدواتها المتمثلة في أعضاء مجالس الإدارة والمراقب المالي والمراجع الداخلي والإدارة المالية.
3. **تقييم الأنظمة الإلكترونية:** وتختص بدراسة وتقييم نظم تشغيل البيانات الإلكترونية من حيث التشريعات المنظمة لاستخدامها وحجبتها في مواجهة أصحاب المصالح والمسؤولية القضائية، ومن حيث الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات المالية ومخرجاتها من القوائم والإحصائيات والتقارير المالية، وأدلة الإثبات من مستندات ورقية ومنظومات معلوماتية بديلة للدفاتر والدورة المستندية التقليدية.
4. **تقييم السياسات الاقتصادية:** وتتعلق بتقييم السياسات النقدية والمالية المعتمدة بالدولة، والتحقق من مدى كفاءة هذه السياسات في استمرارية واستقرار الاقتصاد الوطني ومدى قدرته في التصدي للأزمات الاقتصادية المحتملة. وتقييم السياسات الخاصة بميزان المدفوعات والميزان التجاري، وأن هذه السياسات وضعت بناءً على تخطيط مالي واقتصادي، وأن التعديلات التي تلحق بها مبرمجة في خطط معتمدة تخدم التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفق خطط التنمية المستدامة.
5. **تقييم الحوكمة:** حيث يقوم الديوان بتقييم وتعزيز مبادئ الحوكمة في الجهات الخاضعة لرقابته بما يحفظ حقوق الدولة.
6. **تقييم ومتابعة مشروعات التنمية:** يتولى الديوان متابعة مراحل تنفيذ المشروعات والبرامج المتعاقد عليها للتثبت من إجراءات وسلامة التنفيذ وفقاً للمعايير الفنية العامة والخاصة، والتحقق من التزام جميع الأطراف المعنية بشروط تنفيذ العقد والمدد المسموح بها للتنفيذ.
7. **رقابة المشروعية - الالتزام:** من خلالها يقوم الديوان بالتأكد من تطبيق وتنفيذ وتفسير القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة للتحقق من تطبيقها وكفايتها للأغراض التي شرعت من أجلها، وملائمتها للتطورات التي تستجد على الإدارة العامة للدولة، واقتراح التعديلات اللازمة عليها.
8. **تقديم الأعمال المهنية الاستشارية:** يعمل الديوان على فحص وتقييم اللوائح المالية والقرارات والإجراءات والتصرفات التي من شأنها أن ترتب التزامات مالية على الجهات الخاضعة لرقابته للاستيثاق من كفايتها واقتراح التعديلات المؤدية لتلافي أوجه القصور فيها. واقتراح لوائح تضمن إحكام الرقابة على المال العام. وتقديم المعلومات الاستشارية وإبداء الرأي بخصوص التشريعات المتعلقة بالأمور المالية والتنظيمات الإدارية العامة خصوصاً ما يتعلق بقوانين الميزانية العامة

الدولة. كما يدعم الديوان الممارسات التي من شأنها أن تعزز مبادئ الإفصاح والشفافية من خلال نشر التقارير والتعميمات والمنشورات وتصميم مؤشرات خاصة لذلك.

وسائل تفعيل دور ديوان المحاسبة

إن أوجه النقص في مجال الحوكمة، وفي الكفاءات والقدرات لاسيما على مستوى المؤسسات والإدارات العامة هي المتسببة في حالات التأخير أو الصعوبات المواجهة في تحقيق الأهداف الإنمائية، وإن إحداث تحول على مستوى الحوكمة أصبح اليوم محل توافق عالمي بوصفه أولوية لتحقيق التنمية المستدامة وكغاية في حد ذاته. ولتحقيق التحول على مستوى الحوكمة وجعلها في خدمة التنمية المستدامة هناك حاجة ماسة إلى رؤية جديدة فيما يتعلق ببناء القدرات على جميع المستويات خاصة في البلدان النامية والبلدان المتحولة للديمقراطية والبلدان التي هي في مرحلة النزاع أو ما بعد النزاع أو البلدان محدودة الدخل، كما أن بناء القدرات إذا ما تم تحديده بدقة وفقاً للمبادئ الأساسية وأشرفت عليه قيادة قوية وملتزمة وذات كفاءة وأخلاق مهنية، ووفقاً لإستراتيجية وطنية شاملة معتمداً على الإدارة العامة الجديدة وقائماً على المشاركة ومتصفاً بالشمولية والتفاعلية و متمحوراً حول تحقيق نتائج لفائدة المواطنين، ومستلهماً من أفضل الممارسات، ومستفيداً من أفضل فرص التعاون والشراكة على الصعيد الدولي (الأمم المتحدة، 2014).

وتعرف الحوكمة في القطاع العام بأنها مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي توجه وتدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية، وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة، لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر (دليل ممارسات الحوكمة، 2014). وقد تناولت عدة منظمات وهيئات دولية مجموعة من المبادئ المتعلقة بالحوكمة في مؤسسات القطاع العام أهمها: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، والبنك الدولي (WB)، وبرنامج الديمقراطية وحقوق الإنسان التابع للأمم المتحدة، وبعد الإطلاع على كل تلك المراجع تم ترتيب ووضع مبادئ لحوكمة ديوان المحاسبة بالنظر إلى طبيعة العمل الخاصة به كالأتي:

1. امتلاك وممارسة الاستقلالية

وتعني أن ديوان المحاسبة يمارس العمل الرقابي بصفة مستقلة استقلالاً كاملاً عن الجهات الخاضعة لرقابته، وذلك من حيث وضع الخطط الرقابية الإستراتيجية وكيفية ووقت تنفيذها، وكيفية الحصول على الموارد اللازمة لتنفيذ الأعمال المستهدفة، وأن رئيس الديوان وأعضائه يمارسون مهامهم بتجرد ويتمتعون بالحصانة اللازمة، ويصدرون التقارير الرقابية دون أي تدخل أو تأثير.

2. امتلاك الرؤية الإستراتيجية

وتعني امتلاك الديوان لرؤية شاملة تتمثل في بناء خطط إستراتيجية تتضمن أولويات العمل الرقابي والغايات التي يهدف الديوان إلى تحقيقها. حيث يتم وضعها وتحديثها بمشاركة الجميع، كما يتم تحديد المخاطر المستقبلية ونقاط القوة والضعف للعمل الرقابي، مع امتلاك الديوان منظومة متكاملة من السياسات والإجراءات التي تساعد على تحقيق رؤيته ورسالته.

3. تعزيز سلطة القانون

وهو أن يكون القانون مرجعية للجميع وضمان سيادته وتطبيقه على الجميع دون استثناء، وأن جميع المعاملات الإدارية والمالية وصلاحيات ومسؤوليات أعضاء الديوان محددة وفقاً لتشريعات قانونية عادلة ومكتوبة.

4. تحقيق مبدأ العدالة والمساواة

وتعني أن كل الأعمال والنشاطات التي يقوم بها الديوان تتم وفقاً لتشريعات ولوائح ومتطلبات قانونية، كفرص التوظيف التي يراعى فيها الكفاءة والجدارة، وإتاحة الفرص المتساوية للاستفادة من البرامج العلمية والدورات والبعثات بالاعتماد على المقدرة والمهارة. كما يعمل الديوان على التواصل مع جميع الأطراف ذات المصالح لتوضيح ما يلزم توضيحه.

5. تطبيق الاستجابة والمساءلة

وتعني أن الديوان يوفر نظام مناسب يستقبل من خلاله الشكاوي سواءً من الداخل أو من الخارج بطريقة تضمن السرية ومحاسبة المخالفين. كما يلزم الأعضاء بتقديم تقارير دورية عن سير العمل وعن تقاريرهم الرقابية في الجهات الخاضعة لرقابتهم وكيفية تصحيح الأخطاء.

6. إبراز الشفافية

وتعني أن كل الأعمال التي يقوم بها الديوان تكون واضحة وشفافة من خلال تقاريره الدورية وموقعه الإلكتروني الذي يوضح آليات اتخاذ القرارات وخطط ومشاريع وموازنات العمل، ويحرص الديوان على القيام بعمله وفقاً لمنهجيات معايير المراجعة الدولية، وامتثال قواعد السلوك المهني.

7. تحقيق الكفاءة والفعالية

وتعني قدرة الديوان على استخدام موارده وإمكاناته المختلفة لتحقيق أهدافه المحددة، من خلال الالتزام بمعايير الرقابة الدولية وفقاً لمتطلبات منظمة الإنتوساي، وتوفير جوانب المعرفة والثقافة والمهارة لأعضائه بالتدريب المكثف، وتهيئة وتدبير الأمور الأمنية اللازمة لحماية وتشجيع أعضاء الديوان لكشف الفساد، لغرض تحويل المخالفين لجهات الاختصاص.

الإطار العملي للدراسة

منهجية الدراسة

تسعى الدراسة للتعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي من خلال مدى تفعيله لمبادئ حوكمة القطاع العام. وقد استخدم الباحث وسط حسابي فرضي قدره (3.50) وبما نسبته 65% للدرجة التي تحدد كون المبدأ مُفعّل داخل الديوان من عدمه وتحديد مستوى تفعيله، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي (Analytical Descriptive Approach (ADA) في إجراء الدراسة لكونه المنهج المناسب لدراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، وقد تم إعداد وتصميم استبانة لهذا الغرض وتم توزيعها على عينة الدراسة للتعرف على وجهة نظر هذه الفئة من خلال القيام بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات والحصول على النتائج ومناقشتها.

فرضيات الدراسة

من خلال الإطلاع على ما توصلت إليه الدراسات السابقة وما ورد بمشكلة الدراسة وما هدفت الدراسة لتحقيقه، فقد تم وضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية

H0: يمكن تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام. وتتنبثق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى

H01: يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً.

الفرضية الفرعية الثانية

H02: يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة.

الفرضية الفرعية الثالثة

H03: يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون.

الفرضية الفرعية الرابعة

H04: يمكن لديوان المحاسبة ترسيخ العدالة والمساواة في إجراءاته التي يقوم بها.

الفرضية الفرعية الخامسة

H05: يمكن لديوان المحاسبة تطبيق الاستجابة والمساءلة لكل ما يصدر عنه.

الفرضية الفرعية السادسة

H06: يمكن لديوان المحاسبة إبراز الشفافية في كل ما يقوم به من أعمال.

الفرضية الفرعية السابعة

H07: يمكن لديوان المحاسبة التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية.

مجتمع وعينة الدراسة

سعت الدراسة للتعرف على مدى إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كونه هيئة رقابية مستقلة على مؤسسات القطاع العام من خلال استبانته أعدت لهذا الغرض، وذلك لاستقراء وجمع آراء ووجهات نظر عينة الدراسة المتمثلة في الأعضاء الفنيين الممارسين للعمل الرقابي بالإدارة العامة للديوان وديوان المحاسبة طرابلس، وديوان المحاسبة الزاوية، وقد اقتصرَت الدراسة على هذه العينة نتيجة للظروف الأمنية التي تمر بها البلاد حالياً، حيث وزعت (40) استبانته استرجع منها (32) استبانته صالحة للدراسة، بنسبة استرجاع للاستبانات قدرها 80%.

قياس متغيرات الدراسة

المتغير التابع: ويقاس إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام، وذلك من خلال قياس المتغيرات المستقلة جميعاً.

المتغيرات المستقلة وتمثل في:

المتغير المستقل الأول: يمثل العوامل التي تبين أنه يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً. ويقاس هذا المتغير من خلال فقرات الاستبانته من (1) إلى (7).

المتغير المستقل الثاني: يمثل العوامل التي تبين أنه يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة. ويقاس هذا المتغير من خلال فقرات الاستبانته من (8) إلى (14).

المتغير المستقل الثالث: يمثل العوامل التي تبين أنه يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون. ويقاس هذا المتغير من خلال فقرات الاستبانته من (15) إلى (21).

المتغير المستقل الرابع: يمثل العوامل التي تبين أنه يمكن لديوان المحاسبة ترسيخ العدالة والمساواة في إجراءاته التي يقوم بها. ويقاس هذا المتغير بالفقرات من (22) إلى (28).

المتغير المستقل الخامس: يمثل العوامل التي تبين أنه يمكن لديوان المحاسبة تطبيق الاستجابة والمساءلة لكل ما يصدر عنه. ويقاس هذا المتغير بالفقرات من (29) إلى (35).

المتغير المستقل السادس: يمثل العوامل التي تبين أنه يمكن لديوان المحاسبة إبراز الشفافية في كل ما يقوم به من أعمال. ويقاس هذا المتغير بالفقرات من (36) إلى (42).

المتغير المستقل السابع: يمثل العوامل التي تبين أنه يمكن لديوان المحاسبة التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية. ويقاس هذا المتغير بالفقرات من (43) إلى (49).

مقياس الدراسة

تم اعتماد مقياس ليكرت (Likert) الخماسي الأبعاد بالدرجات والأوزان الآتية :

موافق بشدة	موافق	موافق نسبياً	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

وهذه العملية يمكن استخدامها في تحديد درجة ونسبة التفعيل كما في الجدول التالي:

الدرجة المعيارية	النسبة	درجة التفعيل
أقل من 1	أقل من 20%	تفعيل ضعيف جداً
من 1 إلى أقل من 2.5	20% إلى أقل من 50%	تفعيل ضعيف
من 2.5 إلى أقل من 3.5	50% إلى أقل من 65%	تفعيل متوسط
من 3.5 إلى أقل من 4.5	65% إلى أقل من 85%	تفعيل جيد
من 4.5 فأكثر	من 85% فأكثر	تفعيل عالي

ثبات أداة الدراسة

يعد اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) أحد اختبارات صدق الثبات الداخلي لعينة الدراسة وتقبل عندما تكون قيمة ألفا من 60% فما فوق. وبالتطبيق على هذه الدراسة كما في الجدول التالي:

المجال	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا	درجة القبول
يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً.	7	97.9%	مرتفعة
يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة.	7	96.8%	مرتفعة
يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون.	7	97%	مرتفعة
يمكن لديوان المحاسبة ترسيخ العدالة والمساواة في إجراءاته التي يقوم بها.	7	96.8%	مرتفعة
يمكن لديوان المحاسبة تطبيق الاستجابة والمساءلة لكل ما يصدر عنه.	7	97.1%	مرتفعة
يمكن لديوان المحاسبة إبراز الشفافية في كل ما يقوم به من أعمال.	7	97%	مرتفعة
يمكن لديوان المحاسبة تحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية.	7	97.1%	مرتفعة
المتوسط الإحصائي للمتغيرات المستقلة مجتمعة	49	97.3%	مرتفعة

باستعراض قيم معامل كرونباخ ألفا نجد أنها تجاوزت (97%) وهذه النسبة تمثل الوسط الإحصائي لمجموع فقرات الدراسة جميعاً، وبذلك فهي تشير إلى قيم ثبات واتساق داخلي بدرجة (مرتفعة) بين أفراد عينة الدراسة فيما بينها، وهو ما يدل على أن العينة المختارة هي من المجتمع المراد قياسه، وبالتالي الاستنتاج بأنها مناسبة لتحقيق أغراض الدراسة.

اختبار الفرضيات وعرض النتائج

تناولت إجراءات التحليل الإحصائي لغرض استخراج النتائج واختبار فرضيات الدراسة استخدام التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة، وذلك للحصول على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية، ومن ثم اختبار فرضيات الدراسة عن طريق استخدام اختبار (T-test) (المزدوج).

أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	دبلوم	4	12.5%
	بكالوريوس	18	56.2%
	ماجستير	6	18.8%
	دكتوراه	1	3.1%
	غير ذلك	3	9.4%
المجموع		32	100%
الوظيفة	قيادية	8	25%
	تنفيذية	6	18.8%
	إدارية	0	0%
	غير ذلك	18	56.2%
المجموع		32	100%
التخصص	محاسبة	21	65.6%
	علوم اقتصادية	3	9.4%
	علوم قانونية	3	9.4%
	علوم هندسية	5	15.6%
	غير ذلك	0	0%
المجموع		32	100%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	2	6.2%
	من 5 إلى أقل من 15 سنة	9	28.1%
	من 15 إلى أقل من 25 سنة	17	53.1%
	25 سنة فأكثر	4	12.5%
المجموع		32	100%

بالنسبة لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي فتشير قيم التكرارات والنسب المئوية إلى أن نسبة 56% من أفراد عينة الدراسة هم من المتحصلين على شهادة البكالوريوس ويأتي في المرتبة الثانية حملة الماجستير بنسبة 19% تقريباً، أما فئة غير ذلك فهم من حملة درجة الليسانس في

القانون، أي أن ما نسبته 77% من أفراد عينة الدراسة هم من حملة المؤهل الجامعي فما فوق وهذا ما يشترطه القانون رقم (19) لسنة 2013 لمزاولة العمل الرقابي، والذي بدوره يعطي انطباع بأن عينة الدراسة لديها التأهيل المناسب للإجابة على أسئلة الدراسة. أما بالنسبة لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير الوظيفة فإن ما نسبته 75% من أفراد عينة الدراسة هم من المتخصصين الفنيين في المجال الرقابي والقائمين بالوظائف التنفيذية وكذلك مراجعي الحسابات، أما الوظيفة القيادية في الديوان فقد مثلت بنسبة 25% من أفراد عينة الدراسة، وهذا ما يعزز من النتائج كون أن العينة المختارة لها دراية كافية لما تتجه الدراسة للبحث فيه.

أما بالنسبة لتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لمتغير التخصص فإن 66% تقريباً هم من تخصص المحاسبة وهو التخصص الملائم للعمل الرقابي المالي، وقد مثلت العينة بما نسبته 35% بالتخصصات الأخرى (الاقتصادية والقانونية والهندسية) وهي التخصصات المطلوبة والمحددة في القانون. ما يؤكد الإجابة على تساؤلات الدراسة بوجهات النظر العلمية المتعددة. كما تشير النسب المئوية بالنسبة لمتغير سنوات الخبرة أن 53% تقريباً من أفراد عينة الدراسة خبرتهم تزيد عن خمسة عشر سنة وأن 12.5% خبرتهم تزيد عن خمس وعشرون سنة، ونرى أن هذا ما يعزز ويقوي من نتائج الدراسة لأن معظم أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرات العالية.

ثانياً: التحليل الوصفي لكل متغير من متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات

استخدمت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات كل متغير من متغيرات الدراسة، والجداول التالية توضح النتائج كالتالي:

1. الفقرات التي تبين أن ديوان المحاسبة يمكن أن يتمتع بالاستقلالية المحددة قانوناً.

الترتيب	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
الأول	.644	%83.8	4.188	ديوان المحاسبة يتمتع باستقلالية في وضع الخطط الإستراتيجية وخطط التطوير والإصلاح وبرامج العمل اللازمة لتحقيق الأهداف.	1
الخامس	.738	%76.3	3.813	يضع الديوان برامج العمل المناسبة للقضايا الرئيسية التي تؤثر في المجتمع ومعالجة المخالفات المالية والاحتيايل والفساد.	2
السابع	1.035	%73.1	3.656	يحصل الديوان على الموارد اللازمة لتنفيذ مهامه الرقابية ويستعملها دون الرجوع للجهات الخاضعة لرقابته.	3
السادس	.888	%74.4	3.719	رئيس الديوان مستقل استقلالاً تاماً عن الجهة التي كلفته وتتوفر له الضمانات التي تمكنه من ممارسة مهامه بتجرد.	4

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الترتيب
5	رئاسة الديوان وجميع أعضائه لا يشغلون أي وظيفة عامة أخرى ولا يزاولون أي نشاط تجاري أو صناعي أو مالي أو خدمي آخر.	3.938	%78.8	.759	الرابع
6	رئاسة الديوان وجميع أعضائه يتمتعون بالحصانة التامة ضد إجراءات التحقيق معهم فيما يتعلق بإجراءات الرقابة المنفذة.	4.063	%81.3	.801	الثاني
7	يصدر الديوان تقاريره في الجهات الخاضعة لرقابته دون أي تدخل أو تأثير.	4.000	%80	.762	الثالث
المجموع					
	قيمة t المحسوبة	- 7.718			
	درجة الحرية	31			
	مستوى المعنوية Sig	.000			
	مستوى الدلالة (α)	%10			

من الجدول رقم (1) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بأن ديوان المحاسبة يتمتع بالاستقلالية المحددة قانوناً جاء بنسبة (78.1%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى الفقرات المتعلقة بهذه المجموعة نجد أن جميع الفقرات (من الفقرة 1 إلى الفقرة 7) جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة. وقد كانت أهم الفقرات فيما يتعلق بتفعيل الاستقلالية أن الديوان يضع خطته الإستراتيجية وبرامج عمله الرقابية دون تدخل، وأن رئيس الديوان وجميع الأعضاء يتمتعون بالحصانة التامة ضد إجراءات التحقيق معهم فيما يتعلق بإجراءات الرقابة المنفذة، وأنه يصدر تقاريره في الجهات الخاضعة لرقابته دون أي تدخل أو تأثير.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغير المستقل (يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً) والمتغير التابع (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيم ($t = -7.718$) ومستوى المعنوية (Sig = 0.000)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغير المستقل والمتغير التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.10$). وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الأولى التي تنص على أنه: "يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً".

2. الفقرات التي تبين أن ديوان المحاسبة يمكن أن يمتلك رؤية إستراتيجية متكاملة.

الترتيب	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
الأول	.751	%77.5	3.875	يضع الديوان أولويات العمل الرقابي والغايات التي يهدف إلى تحقيقها.	8
الثاني	.592	%76.3	3.813	يقوم الديوان بعقد الندوات وجلسات الحوار والتشاور مع المستويات الإدارية المختلفة لغرض تحديد الأولويات ووضع الميزانية وبناء الخطة الإستراتيجية.	9
السابع	1.045	%68.8	3.438	يضع الديوان خطة تنموية مرتبطة بتحقيق أهدافه الإستراتيجية.	10
الخامس	.803	%70.6	3.531	يقوم الديوان بتحديد الفرص والمخاطر التي من شأنها التأثير على أنشطته المستقبلية.	11
السادس	.803	%69.4	3.469	يعمل الديوان على دراسة نقاط الضعف والقوة لديه دورياً.	12
الرابع	.875	%71.9	3.594	يتوفر لدى الديوان منظومة من الإجراءات والسياسات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق رؤيته ورسالته.	13
الثالث	.942	%72.5	3.625	يعمل الديوان على تعديل أهدافه الإستراتيجية لضمان تحقيق نتائج فعالة كلما أمكن ذلك.	14
المجموع					
					قيمة t المحسوبة
					- 7.037
					درجة الحرية
					31
					مستوى المعنوية Sig
					.000
					مستوى الدلالة (α)
					%10

من الجدول رقم (2) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بأن ديوان المحاسبة يمتلك رؤية إستراتيجية متكاملة جاء بنسبة (72.4%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى الفقرات المتعلقة بهذه المجموعة نجد أن جميع الفقرات (من الفقرة 8 إلى الفقرة 14) جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة. وقد كانت أهم الفقرات فيما يتعلق بامتلاك الرؤية الإستراتيجية المتكاملة أن الديوان يلتزم بوضع أولويات العمل الرقابي والغايات التي يهدف إلى تحقيقها، ويقوم بعقد الندوات وجلسات الحوار والتشاور مع المستويات الإدارية المختلفة لغرض تحديد الأولويات ووضع الميزانية وبناء الخطة الإستراتيجية. ويعمل على تعديل أهدافه الإستراتيجية لضمان تحقيق نتائج فعالة كلما أمكن ذلك.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغير المستقل (يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة) والمتغير التابع (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيم ($t = - 7.037$) ومستوى المعنوية

(Sig = 0.000)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغير المستقل والمتغير التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو $(\alpha = 0.10)$. وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه: "يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة".

3. الفقرات التي تبين أن ديوان المحاسبة يمكن أن يعزز تطبيق سلطة القانون.

الترتيب	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
الأول	.803	%80	4.000	تتم جميع المعاملات الإدارية والمالية الخاصة بأنشطة الديوان وفقاً لتشريعات قانونية عادلة ومكتوبة.	15
الثاني	.859	%76.3	3.813	تلتزم رئاسة الديوان بالقوانين والتشريعات واللوائح المنظمة لعملها فيما يتعلق بصلاحيات ومسؤوليات أعضائها وآليات الانتساب.	16
الثالث	.745	%73.1	3.656	يلتزم الديوان بنظام موثق ومعتمد فيما يتعلق بالتصرف في الموارد المخصصة في موازنته السنوية.	17
الخامس	.865	%66.9	3.344	يحرص الديوان على تطبيق نظام تقييم الأداء لأعضائه وموظفيه الذين يمارسون تنفيذ الإجراءات الرقابية.	18
الخامس مكرر	.971	%66.9	3.344	يتم إطلاع الأعضاء والموظفين التابعين للديوان على نتائج تقييم الأداء التي تتعلق بهم لغرض تطوير وتحسين أدائهم مستقبلاً.	19
السادس	.998	%66.3	3.313	يرتبط نظام الحوافز والمكافآت والترقيات وغيرها للأعضاء والموظفين التابعين للديوان بنتائج تقييم الأداء.	20
الرابع	.876	%71.3	3.563	يطبق الديوان العقوبات الصادرة ضد الأعضاء والموظفين الذين يثبت في حقهم المخالفات دون تأخير أو تدخل.	21
المجموع					
	.742	%71.5	3.577		
				قيمة t المحسوبة	- 6.587
				درجة الحرية	31
				مستوى المعنوية Sig	.000
				مستوى الدلالة (α)	%10

من الجدول رقم (3) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بأن ديوان المحاسبة يعزز تطبيق سلطة القانون جاء بنسبة (71.5%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى الفقرات المتعلقة بهذه المجموعة نجد أن جميع الفقرات (من الفقرة 15 إلى الفقرة 21) جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة. وقد كانت أهم الفقرات فيما يتعلق بتعزيز تطبيق سلطة القانون أن جميع المعاملات الإدارية والمالية الخاصة بأنشطة الديوان تتم وفقاً لتشريعات قانونية عادلة ومكتوبة، وأن رئاسة الديوان تلتزم بالقوانين والتشريعات واللوائح المنظمة لعملها فيما يتعلق بصلاحيات ومسؤوليات أعضائها وآليات

الانتساب، كما يلتزم الديوان بنظام موثق ومعتمد فيما يتعلق بالتصرف في الموارد المخصصة في موازنته السنوية. وأن الديوان يطبق العقوبات الصادرة ضد الأعضاء والموظفين الذين يثبت في حقهم المخالفات دون تأخير أو تدخل.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغير المستقل (يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون) والمتغير التابع (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيم ($t = -6.587$) ومستوى المعنوية ($Sig = 0.000$)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغير المستقل والمتغير التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.10$). وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه: "يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون".

4. الفقرات التي تبين أن ديوان المحاسبة يمكن أن يرسخ مبدأ العدالة والمساواة.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الترتيب
22	يؤدي الديوان عمله وفقاً للتشريعات والمتطلبات القانونية.	3.906	78.1%	.777	الأول
23	تتضمن إجراءات الديوان الخاصة بالتوظيف إتاحة فرص متساوية للجنسين (الذكور والإناث) مبنية على الكفاءة والجدارة وبمعايير مكتوبة ومعلنة.	3.438	68.8%	1.076	الرابع
24	يتيح الديوان فرص متساوية للمشاركة من جميع الأعضاء للاستفادة من البرامج والدورات والبعثات وغيرها.	3.313	66.3%	1.030	الخامس
25	يراعي الديوان عند تنفيذ الأعمال المقدرة والمهارة والكفاءة لكلا الجنسين.	3.219	64.4%	.870	السادس
26	المهام التي تختص بها المستويات الإدارية المختلفة في الديوان واضحة ومحددة بطريقة مكتوبة ومعلنة.	3.563	71.3%	.716	الثالث
27	يعمل الديوان على إقامة تواصل هادف وفعال مع كافة الأطراف ذات العلاقة لتوضيح طبيعة عمله وأهميتها في الارتقاء بالقطاع العام.	3.563	71.3%	.716	الثالث مكرر
28	يسعى الديوان للاتصال بمجالس إدارات الهيئات الخاضعة لرقابته للوصول لفهم أفضل لتقارير الرقابة الصادرة في حقهم وتوصياتها.	3.719	74.4%	.851	الثاني
المجموع		3.531	70.6%	.717	

قيمة t المحسوبة	- 6.824
درجة الحرية	31
مستوى المعنوية Sig	.000
مستوى الدلالة (α)	10%

من الجدول رقم (3) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بأن ديوان المحاسبة يرسخ مبدأ العدالة والمساواة في إجراءاته جاء بنسبة (70.6%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى

أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى الفقرات المتعلقة بهذه المجموعة نجد أن جميع الفقرات (من الفقرة 22 إلى الفقرة 28) جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة. وقد كانت أهم الفقرات فيما يتعلق بترسيخ مبدأ العدالة والمساواة أن الديوان يؤدي عمله وفقاً للتشريعات والمتطلبات القانونية، وأنه يسعى للاتصال بمجالس إدارات الهيئات الخاضعة لرقابته للوصول لفهم أفضل لتقارير الرقابة الصادرة في حقهم وتوصياتها. وأن مهام المستويات الإدارية المختلفة في الديوان واضحة ومحددة بطريقة مكتوبة ومعلنة، كما أن الديوان يعمل على إقامة تواصل هادف وفعال مع كافة الأطراف ذات العلاقة لتوضيح طبيعة عمله وأهميتها في الارتقاء بالقطاع العام. وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغير المستقل (يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون) والمتغير التابع (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيم ($t = -6.587$) ومستوى المعنوية ($Sig = 0.000$)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغير المستقل والمتغير التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.10$). وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه: "يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون".

5. الفقرات التي تبين أن ديوان المحاسبة يمكن أن يطبق الاستجابة والمساءلة.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الترتيب
29	يضع الديوان نظام مناسب للمساءلة في مختلف المستويات الإدارية لديه.	3.563	71.3%	.840	الثالث
30	يوفر الديوان مناخ مناسب لأي هيئات أو لجان رقابية داخلية وخارجية للاطلاع على تقارير وعمل الديوان.	3.375	67.5%	.942	السادس
31	يستقبل الديوان الشكاوي ويقوم بمحاسبة المخالفين حسب القانون.	3.531	70.6%	.671	الرابع
32	يستطيع أي عضو من أعضاء الديوان الإبلاغ عن أي مخالفة مرتكبة وفق تسلسل واضح يضمن سلامته وحمايته.	3.594	71.9%	.837	الثاني
33	يتم تقديم تقارير دورية من قبل الموظفين والأقسام المختلفة بالديوان لمتابعة سير العمل وتصحيح الأخطاء.	3.719	74.4%	.813	الأول
34	يلتزم الديوان بتوثيق تقارير أداء أعضائه وموظفيه والمحافظة عليها من العبث والإتلاف حسب لوائح المدد المحددة للحفظ.	3.719	74.4%	.958	الأول مكرر

الترتيب	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
الخامس	.798	%68.1	3.406	يلزم الديوان جميع أعضائه بتقديم تفسيرات لقراراتهم وتصرفاتهم المتعلقة بممارسة عملهم.	35
	.662	%71.2	3.558	المجموع	
				قيمة t المحسوبة	- 7.382
				درجة الحرية	31
				مستوى المعنوية Sig	.000
				مستوى الدلالة (α)	%10

من الجدول رقم (5) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بأن ديوان المحاسبة يطبق الاستجابة والمساءلة لكل ما يصدر عنه جاء بنسبة (71.2%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى الفقرات المتعلقة بهذه المجموعة نجد أن جميع الفقرات (من الفقرة 29 إلى الفقرة 35) جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة. وقد كانت أهم الفقرات فيما يتعلق بتطبيق الاستجابة والمساءلة أن الموظفين والأقسام المختلفة بالديوان يقومون بتقديم تقارير دورية لمتابعة سير العمل وتصحيح الأخطاء، كما يلتزم الديوان بتوثيق تقارير أداء أعضائه وموظفيه والمحافظة عليها من العبث والإتلاف، وأن كل عضو من أعضاء الديوان يستطيع الإبلاغ عن أي مخالفة مرتكبة وفقاً لتسلسل واضح يضمن سلامته وحمايته، كما أن هناك نظام مناسب للمساءلة في مختلف المستويات الإدارية بالديوان.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغير المستقل (يمكن لديوان المحاسبة تطبيق الاستجابة والمساءلة لكل ما يصدر عنه) والمتغير التابع (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيم ($t = -7.382$) ومستوى المعنوية ($Sig = 0.000$)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغير المستقل والمتغير التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.10$). وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية الخامسة التي تنص على أنه: "يمكن لديوان المحاسبة تطبيق الاستجابة والمساءلة لكل ما يصدر عنه".

6. الفقرات التي تبين أن ديوان المحاسبة يمكن أن يطبق الشفافية.

الترتيب	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	الوسط الحسابي	الفقرة	الرقم
الثالث	.983	%70.6	3.531	ينشر الديوان تقاريره المختلفة بشكل دوري وعلني.	36
السادس	.851	%65.6	3.281	يوفر الديوان موقعاً إلكترونياً ينشر فيه كافة المعلومات المتعلقة باليات اتخاذ القرارات ومشاريع وموازنات العمل.	37
الأول	.712	%71.9	3.594	يحرص الديوان على إقامة علاقات مهنية مع كافة الهيئات واللجان الرقابية والتشريعية ذات الصلة.	38
الأول مكرر	.911	%71.9	3.594	يعمل الديوان على امتثال كافة أعضائه وموظفيه لقواعد السلوك المهني.	39
الرابع	.762	%70	3.500	يوفر الديوان وسائل تواصل بما يسهل من استقبال آراء ومقترحات الجهات الخاضعة لرقابته.	40
الخامس	.865	%66.9	3.344	يشارك الديوان الجهات ذات العلاقة في تقييم برامج وخطط عمله.	41
الثاني	.840	%71.3	3.563	يحرص الديوان على التزام كافة أعضائه وموظفيه عند القيام بأعمالهم الرقابية أن تتم وفقاً لمنهجيات معايير المراجعة الدولية.	42
المجموع					
					قيمة t المحسوبة
					- 7.946
					درجة الحرية
					31
					مستوى المعنوية Sig
					.000
					مستوى الدلالة (α)
					%10

من الجدول رقم (6) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بأن ديوان المحاسبة يطبق الشفافية في كل ما يقوم به من أعمال جاء بنسبة (69.7%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى الفقرات المتعلقة بهذه المجموعة نجد أن جميع الفقرات (من الفقرة 36 إلى الفقرة 42) جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة. وقد كانت أهم الفقرات فيما يتعلق بتطبيق الشفافية أن الديوان يحرص على إقامة علاقات مهنية مع كافة الهيئات واللجان الرقابية والتشريعية، كما يعمل الديوان على امتثال كافة أعضائه وموظفيه لقواعد السلوك المهني، وأن جميع أعماله الرقابية تتم وفقاً لمنهجيات معايير المراجعة الدولية، وينشر تقاريره المختلفة بشكل دوري وعلني، ويوفر وسائل تواصل لاستقبال آراء ومقترحات الجهات الخاضعة لرقابته.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغير المستقل (يمكن لديوان المحاسبة إبراز الشفافية في كل ما يقوم به من أعمال) والمتغير التابع (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيم (t = -7.946) ومستوى المعنوية (Sig = 0.000)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغير المستقل والمتغير

التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو $(\alpha = 0.10)$. وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية السادسة التي تنص على أنه: "يمكن لديوان المحاسبة إبراز الشفافية في كل ما يقوم به من أعمال".

7. الفقرات التي تبين أن ديوان المحاسبة يمكن أن يحقق الكفاءة والفعالية في إجراءاته الرقابية.

الرقم	الفقرة	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الترتيب
43	يمارس الديوان أعماله وفقاً لمتطلبات معايير الرقابة الدولية والتي تحقق الغرض الرقابي الكامل.	3.656	73.1%	.937	الثاني
44	يعتمد الديوان على التغذية الراجعة للمعلومات ويتفاعل معها ضمن إطار زمن محدد لغرض تحقيق الاستفادة التامة.	3.375	67.5%	.907	السادس
45	يهتم الديوان بتوفير جوانب المعرفة والثقافة والمهارة من خلال الدورات التدريبية المكثفة لأعضائه.	3.500	70%	.880	الثالث
46	يُعنَى الديوان بدراسة الموارد المتاحة له لتنفيذ الأنشطة والاستغلال الأمثل لها.	3.438	68.8%	.840	الرابع
47	تتوفر لدى الديوان الصلاحيات والإمكانات التي تمكنه من ممارسة مهامه الرقابية.	3.719	74.4%	.772	الأول
48	الأنظمة والتشريعات والتدابير الأمنية كفيلة بتشجيع وحماية أفراد الديوان الذين يساهمون في كشف الفساد الإداري والمالي.	3.438	68.8%	.914	الرابع مكرر
49	الأجهزة التنفيذية والقضائية ملتزمة بالتحقيق ومحاكمة مرتكبي قضايا الفساد دون تأخير.	3.406	68.1%	.837	الخامس
المجموع		3.505	70.1%	.745	

قيمة t المحسوبة	- 6.564
درجة الحرية	31
مستوى المعنوية Sig	.000
مستوى الدلالة (α)	10%

من الجدول رقم (7) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بأن ديوان المحاسبة يحقق الكفاءة والفعالية في إجراءاته الرقابية جاء بنسبة (70.1%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى الفقرات المتعلقة بهذه المجموعة نجد أن جميع الفقرات (من الفقرة 43 إلى الفقرة 49) جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة. وقد كانت أهم الفقرات فيما يتعلق بتحقيق الكفاءة والفعالية أن لدى الديوان كل الصلاحيات والإمكانات التي تمكنه من ممارسة مهامه الرقابية. يمارس أعماله وفقاً

لمتطلبات معايير الرقابة الدولية والتي تحقق الغرض الرقابي الكامل، ويحرص على إقامة علاقات مهنية مع كافة الهيئات واللجان الرقابية والتشريعية، كما يعمل على توفير جوانب المعرفة والثقافة والمهارة من خلال الدورات التدريبية المكثفة لأعضائه.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغير المستقل (يمكن لديوان المحاسبة التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية) والمتغير التابع (إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام) يتضح أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن قيم ($t = -6.564$) ومستوى المعنوية ($Sig = 0.000$)، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغير المستقل والمتغير التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو ($\alpha = 0.10$). وهذا يشير إلى قبول الفرضية الفرعية السابعة التي تنص على أنه: "يمكن لديوان المحاسبة التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية".

8. المتغيرات التي تبين إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة في أداء مهامه الرقابية.

م	المتغيرات	الوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	الترتيب
1.	يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً.	3.911	78.2%	.631	الأول
2.	يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة.	3.621	72.4%	.694	الثاني
3.	يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون.	3.577	71.5%	.742	الثالث
4.	يمكن لديوان المحاسبة ترسيخ العدالة والمساواة.	3.531	70.6%	.717	الخامس
5.	يمكن لديوان المحاسبة تطبيق الاستجابة والمساءلة.	3.558	71.2%	.662	الرابع
6.	يمكن لديوان المحاسبة إبراز الشفافية في كل ما يقوم به.	3.486	69.7%	.616	السابع
7.	يمكن لديوان المحاسبة التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية.	3.505	70.1%	.745	السادس
	إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية	3.598	72%	.687	

قيمة t المحسوبة	- 7.1511
درجة الحرية	31
مستوى المعنوية Sig	.000
مستوى الدلالة (α)	10%

من الجدول رقم (8) يتضح أن المتوسط العام لمجموع الفقرات المتعلقة بإمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية جاء بنسبة (72%) وذلك ضمن فترة تفعيل (من 3.5 إلى أقل من 4.5) أي ما نسبته (65% إلى أقل من 85%) وهي تقع ضمن فترة التفعيل الجيدة. وبالرجوع إلى

المتغيرات المستقلة المتعلقة بإمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية نجد أن: جميع هذه المتغيرات جاءت ضمن فترة التفعيل الجيدة، وهذا يشير إلى أن ديوان المحاسبة الليبي يمارس الاستقلالية بنسبة 78.2%، ويمتلك رؤية إستراتيجية متكاملة بما نسبته 72.4%، ويعزز تطبيق سلطة القانون بنسبة 71.5%، ويطبق الاستجابة والمساءلة بنسبة 71.2%، ويرسخ العدالة والمساواة بنسبة 70.6%، ويحقق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية بنسبة 70.1%، ويبرز الشفافية في أعماله بما نسبته 69.7% وذلك كله من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغيرات المستقلة جميعاً والمتغير التابع يتضح وجود علاقة ذات دلالة إحصائية، حيث أن $(t = -7.1511)$ ومستوى المعنوية لهذه القيمة $(Sig = 0.000)$ ، مما يدل على أن الفرق بين متوسط المتغيرات المستقلة جميعاً والمتغير التابع ذو دلالة إحصائية قوية لأن مستوى المعنوية أقل من مستوى الدلالة المعتمد بالدراسة وهو $(\alpha = 0.10)$. وهذا يشير إلى قبول الفرضية الرئيسية التي تنص على أنه "يمكن تفعيل دور ديوان المحاسبة لأداء مهامه الرقابية على مؤسسات القطاع العام"

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة

استناداً على منهجية الدراسة التي حددت وسط حسابي فرضي قدره (3.50) وبما نسبته (65%) للدرجة التي يقبل بها الباحث أن الإجراء مفعل من عدمه، أثبتت نتائج الدراسة الميدانية أنه: يمكن تفعيل دور ديوان المحاسبة كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام بما نسبته 72% وبوسط حسابي قدره 3.598 وهي نسب جيدة ترقى لمستوى التفعيل المقبول لهذه الدراسة، وذلك نظراً لما يلي:

1. يمكن لديوان المحاسبة ممارسة الاستقلالية المحددة قانوناً وبما نسبته 78.2% وبوسط حسابي قدره 3.911 وهي نسب في مرتبة جيدة تصل لمستوى التفعيل المقبول.
2. يمكن لديوان المحاسبة امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة وبما نسبته 72.4% وبوسط حسابي قدره 3.621 وهي نسب في مرتبة جيدة تصل لمستوى التفعيل المقبول.
3. يمكن لديوان المحاسبة تعزيز تطبيق سلطة القانون وبما نسبته 71.5% وبوسط حسابي قدره 3.577 وهي نسب في مرتبة جيدة تصل لمستوى التفعيل المقبول.
4. يمكن لديوان المحاسبة ترسيخ العدالة والمساواة وبما نسبته 70.6% وبوسط حسابي قدره 3.531 وهي نسب في مرتبة جيدة تصل لمستوى التفعيل المقبول.

5. يمكن لديوان المحاسبة تطبيق الاستجابة والمساءلة وبما نسبته 71.2% وبوسط حسابي قدره 3.558 وهي نسب في مرتبة جيدة تصل لمستوى التفعيل المقبول.
6. يمكن لديوان المحاسبة إبراز الشفافية في كل ما يقوم به وبما نسبته 69.7% وبوسط حسابي قدره 3.486 وهي نسب في مرتبة جيدة تصل لمستوى التفعيل المقبول.
7. يمكن لديوان المحاسبة التوصل لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملياته الرقابية وبما نسبته 70.1% وبوسط حسابي قدره 3.505 وهي نسب في مرتبة جيدة تصل لمستوى التفعيل المقبول.

ثانياً: توصيات الدراسة

بناءً على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج ونظراً لما لدور ديوان المحاسبة الليبي من أهمية بالغة خاصة في ظل الظروف الحالية التي تمر بها البلاد والصعوبات والتحديات التي تواجهها، الأمر الذي يتطلب أن يكون دور الديوان مفعلاً بأعلى درجة ممكنة، عليه نوصي بالآتي:

1. العمل على تحقيق الاستقلالية التامة لديوان المحاسبة وخاصة في فيما يتعلق بالحصول على الموارد واستخدامها، وتوفير الضمانات اللازمة لرئيس الديوان للعمل بتجرد، وتحقيق استقلاله على الجهة التي كلفته لهذا المنصب.
2. على الديوان أن يعمل على امتلاك رؤية إستراتيجية متكاملة خاصة فيما يتعلق بوضع الخطط التنموية المرتبطة بتحقيق أهدافه الإستراتيجية، والعمل على دراسة نقاط الضعف والقوة لديه لغرض القيام بالتصحيح المناسب، كذلك دراسة الفرص والمخاطر التي من شأنها التأثير على الأنشطة المستقبلية للديوان.
3. زيادة الحرص على تعزيز سلطة القانون وخاصة فيما يتعلق بربط نظام الحوافز والمكافآت والترقيات بنتائج تقييم الأداء، مع إطلاع الأعضاء والموظفين بالديوان على نتائج تقييم الأداء المتعلقة بهم لغرض تلافي الأخطاء والتحسين.
4. على الديوان أن يعمل على زيادة ترسيخ مبدأ العدالة والمساواة من خلال مراعاة المقدرة والمهارة والكفاءة في تنفيذ الأعمال الرقابية، وإتاحة الفرص المتساوية للاستفادة من البرامج والدورات والبعثات، وتعزيز إجراءات التوظيف المكتوبة والمعلنة.
5. على الديوان الرفع من مستوى الاستجابة والمساءلة من خلال توفير المناخ المناسب للجانب الداخلية وخارجية مستقلة تقييم نتائج العمل الرقابي، وإلزام جميع الأعضاء بتقديم تفسيرات لتصرفاتهم وقراراتهم المتعلقة بممارسة عملهم.

6. على ديوان المحاسبة أن يبرز الشفافية بشكل أكثر وضوحاً في كل ما يقوم به من أعمال خاصة فيما يتعلق بنشر المعلومات التي تشمل آليات اتخاذ القرارات، ومشاريع وموازنات العمل، مع العمل على مشاركة الجهات والأطراف ذات العلاقة في تقييم برامج وخطط عمل الديوان.
7. السعي الحثيث لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية في تنفيذ الإجراءات الرقابية وخاصة فيما يتعلق بالاعتماد على التغذية الراجعة للمعلومات، والعمل على توفير الحماية الكافية لأعضاء الديوان وخاصة الذين يساهمون في كشف الفساد، مع التركيز على وضع دراسات جدوى للموارد المتاحة والأنشطة المرتقبة.

المراجع:

- الأمم المتحدة، 2014، إحداث تحول في الإدارة العامة من أجل تحقيق التنمية المستدامة: بناء القدرات الوطنية والمحلية في مجال إدارة التنمية، لجنة خبراء الإدارة العامة، الدورة الثالثة عشرة، 7-11 أبريل.
- بيوض، نجيب، 2014، مدى التزام ديوان المحاسبة ومراجعيه بتطبيقهم لقواعد السلوك الوظيفي، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، السنة الأولى، العدد الأول، ديسمبر، جامعة مصراته، ليبيا.
- بدوي، هشام، 2016، افتتاحية مجلة الرقابة الشاملة، الأعداد (199، 202)، ديسمبر، الجهاز المركزي للحسابات، مصر.
- جمعة، حسن وغريب غنام ومحمود أبوسكين، 2017، دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الإنفاق الحكومي الكويتي، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، المجلد السادس، جامعة مدينة السادات، مصر.
- جبر، انتظار جاسم، 2017، التباين المكاني للفساد الإداري والمالي في العراق، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، العدد (20)، السنة الحادية عشرة، جامعة بغداد، العراق.
- جعارة، أسامة وبسام معالي ومحمود الكبير، 2015، قياس ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (42)، العدد (2)، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- حمدان، خولة حسين، 2016، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في التنمية المستدامة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة الثانية عشر، المجلد الرابع عشر، العدد (38)، العراق.
- حجازي، عزة محمد، 2016، أثر الحوكمة الجيدة على التنمية البشرية في الدول النامية: حالة الدول العربية، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، العدد الخامس عشر، السداسي الثاني، جامعة حسبية الشلف، الجزائر.
- خلاط، صالح وعبدالحفيظ ميرة، 2014، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100): من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثالث، الجامعة الأسمرية الإسلامية، زليتن، ليبيا.
- الدوسري، مبارك محمد، 2011، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، 2014، وزارة تطوير القطاع العام، عمان، الأردن.
- رشيد، إنصاف ورافعة الحمداني وعندان الأعرج، 2012، فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (4)، العدد (8)، العراق.
- زكري، محمد أبوالقاسم، 2013، مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثاني، كلية الاقتصاد، جامعة المرقب، ليبيا.
- الشويرف، عادل وعادل حيدر، 2015، العوامل المؤثرة على أداء موظفي ديوان المحاسبة الليبي، مجلة جامعة سرت العلمية (العلوم الإنسانية)، المجلد الخامس، العدد الأول، يونيو، ليبيا.
- صبيح، أحمد مصطفى، 2016، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مجلة الرقابة الشاملة، الأعداد (199، 202)، ديسمبر، الجهاز المركزي للحسابات، مصر.

إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام

- صوالحة، جعفر وإبراهيم السعدي ومجد شبيطة، 2013، تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقاً لمتطلبات التخصصية: دراسة تطبيقية في الأردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون، العراق.
- ضيف الله، عبدالرزاق جبريل، 2016، تقييم دور ديوان المحاسبة الليبي في خدمة البيئة: دراسة ميدانية (استكشافية)، مجلة العلوم والدراسات الإنسانية، العدد الثامن عشر، نوفمبر، جامعة بنغازي، ليبيا.
- عثمان، عثمان وبشير البنا، 2012، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السادس والثلاثون، العدد الثالث، جامعة المنصورة، مصر.
- العبيدي، أحمد يوسف، 2016، دور الفلسفة الأخلاقية في عملية صنع القرار الأخلاقي: دراسة ميدانية، مجلة المختار الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد السادس، جامعة عمر المختار، ليبيا.
- العمادي، علي شريف، 2017، دليل الحوكمة لمجموعة QNB، قطر.
- لربش، منصور وميلاد شميلة، 2013، تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام طبقاً لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثالث، جامعة المرقب، زليتن، ليبيا.
- المخلافي، نجيب طاهر، 2013، دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي والإداري، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.
- المحجوب، محمود ومعمر السيليني، 2017، تقييم إجراءات ديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية: دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة الليبي، المؤتمر الاقتصادي الأول للاستثمار والتنمية في منطقة الخمس، 25-26 ديسمبر، ليبيا.
- المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات (LOOPS) Libyan Organization of Policies & Strategies، 2017، مؤشرات ليبيا خلال ديسمبر 2016، طرابلس، ليبيا.
- المنظمة الليبية للسياسات والاستراتيجيات (LOOPS)، 2016، تحديات التنمية المكانية في ليبيا، سبتمبر، طرابلس، ليبيا.
- منظمة الشفافية الدولية، 2016، تقييم نظام النزاهة الليبي، 30 مارس.
- المؤتمر الوطني العام، القانون رقم (19) لسنة 2013 في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، 2013/8/1، طرابلس، ليبيا.
- المؤتمر الوطني العام، القرار رقم (27) لسنة 2015 بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، طرابلس، ليبيا.