

واقع تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة لمعيار (20) للإنتوساي
ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي
رقم (19) لسنة (2013)

عائشة ادريس جاد المولى ابوبكر

جامعة محمد بن علي السنوسي الاسلامية

nwnamwsy@gmail.com

خالد محمد رحيل سالم

أستاذ المحاسبة المشارك جامعة عمر المختار

Khaled.salem@omu.edu.ly

زينب رجب شحات صداقة

أستاذ المحاسبة المشارك جامعة عمر المختار

Zainab.sadaga@omu.edu.ly

تاريخ النشر: 2024.03.17

تاريخ القبول: 2024.03.10

تاريخ الاستلام: 2024.02.03

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمبادئ الشفافية والمساءلة لمعيار (20) للإنتوساي، وتوافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013)؛ وذلك من خلال تقسيم الدراسة إلى جزأين: الأول: دراسة نظرية مقارنة لمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي؛ ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013)، والجزء الثاني: الدراسة الميدانية لواقع التطبيق، وتم توزيع (148) قائمة استقصاء على موظفي ديوان المحاسبة في الجبل الأخضر، وتم استرداد (80) منها قابلة للتحليل الإحصائي؛ وخلصت الدراسة المقارنة إلى أن هناك توافقاً بين هذه المبادئ وقانون الديوان؛ غير أنه توجد بعض البنود غير متوافقة مع نصوص القانون؛ منها أن الديوان لا يقوم بالتواصل بصفة منتظمة مع وسائل الإعلام حول أنشطته وحول نتائج عمليات الرقابة التي يقوم بها؛ وتوصلت الدراسة الميدانية إلى أن الديوان يلتزم بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بصفة عامة، ويوجد أوجه للقصور في الالتزام ببعض المبادئ .

الكلمات المفتاحية:

ديوان المحاسبة الليبي، مبادئ الشفافية والمساءلة لمعيار (20) للإنتوساي، قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013).

The Application Status of Transparency and Accountability Principles in INTOSAI Standard 20 and Its Compatibility with Libyan Law on the Reorganization of the Libyan Audit Bureau, Law No. 19 of 2013

Aeshah Adrees Jadulmawlay Abubaker

Muhammad bin Ali Al-Senussi Islamic University

Zainab R.Shahat Sadaga

Omar al-Mukhtar university

Khaled Mohammed Rahil Salem

Omar al-Mukhtar university

Abstract

The aim of the study was to examine the actual implementation of transparency and accountability principles by the Libyan Audit Bureau in accordance with International Standard on Auditing (ISA) 20, and their compatibility with the Libyan Audit Bureau's Law No. 19 of 2013. The study divided into two parts: Theoretical comparative study of transparency and accountability principles according to ISA 20 and their alignment with the Libyan Audit Bureau's Law No. 19 of 2013.

Field study to assess the practical application. A total of 148 questionnaires were distributed to employees of the Audit Bureau in Al-Jabal Al-Akhdar, with 80 of them being retrieved and suitable for statistical analysis. The comparative study concluded that there is alignment between these principles and the law, although there are some provisions in the law that do not fully align with the principles. For example, the Audit Bureau does not regularly communicate with the media about its activities and the results of its audit operations. The field study found that the Audit Bureau generally adheres to the principles of transparency and accountability according to ISA 20.

Keyword: *Libyan Audit Bureau- Transparency and accountability principles of International Standard (20) of INTOSAI- Law on the Reorganization of the Libyan Audit Bureau, Law (19) of the year (2013).*

1- المقدمة

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي) International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) هي منظمة مهنية مستقلة وغير سياسية تعمل على دعم أجهزة الرقابة العليا وتبادل المعرفة والخبرات والآراء بينها (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة [الإنْتوساي]، 2019).

تتضمن مبادئ الشفافية والمساءلة في المستوى الثاني لإطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (the International Standards of Supreme Audit Institutions) (ISSAI)، ويهدف معيار (20) للإنْتوساي بعنوان "مبادئ الشفافية والمساءلة" إلى تحسين جودة عمل أجهزة الرقابة العليا، وهدف المبادئ تعزيز المساءلة والشفافية (Elhaddad,A ; Elhaddad,N & Alfadhli,M,2019).

قرّر ديوان المحاسبة في ليبيا تطبيق معايير الإنْتوساي، ووقع اتفاق الالتزام مع مبادرة الإنْتوساي للتنمية، والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في المغرب؛ وذلك من خلال تحديد الديوان لاحتياجاته ومساعدته لتطبيق المعايير (بشه، 2017).

لذا نجد من الأهمية دراسة هذا الموضوع والذي يهدف للتعرف على واقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة للإنْتوساي من خلال الدراسة الميدانية، بالإضافة لدراسة وتحليل لمبادئ الشفافية والمساءلة وفقا لمعيار (20) للإنْتوساي، ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013)؛ ويتطلب هذا التحليل دراسة دقيقة للمعيار الدولي للإنْتوساي المتعلق بالشفافية والمساءلة، ودراسة نصوص قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي؛ يشمل ذلك تحليل المبادئ والمفاهيم بين المعيار الدولي وبنود هذا القانون، وتحديد مدى توافقهما، وتحديد أيّ الأوجه يمكن تعديلها في بنود القانون في إطار العمل على تعزيز التطبيق الأمثل، وتحقيق أهداف المساءلة والشفافية؛ وتعزيز دور الديوان في الرقابة وتحسين جودة خدماته الرقابية .

2. الدراسات السابقة:

تمّ تناول هذه الدراسات بدايةً بالدراسات التي تمّت على ديوان المحاسبة في البيئة الليبية؛ ومن هذه الدراسات دراسة أوحيدة (2018) والتي هدفت إلى التعرف على مدى فاعلية إجراءات الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي على رقابة الأموال العامة، وخلّصت إلى أنّ إجراءات الرقابة الفنية والقانونية والمالية المسبقة التي يمارسها الديوان تمتاز بالفاعلية. وهدفت دراسة الجهاني (2017) إلى التعرف على واقع الشفافية، ومدى توافرها في المؤسسات العامة الليبية، والتعرف على أهم أسباب ومظاهر الفساد المالي، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، وتوصّلت إلى وجود ضعف في مستوى الإفصاح والشفافية . بينما هدفت دراسة خلاط وميرة (2014) إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (3100) الصادر عن منظمة الإنْتوساي، وقد توصّلت الدراسة إلى أنّه يمكن تطبيق إجراءات رقابة الأداء؛ وهدفت دراسة (Shariha.J(2014 إلى

فهم دور مراجعي ديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد المالي، وتوصّلت إلى أنّ المراجعين في ديوان المحاسبة ليس لديهم معرفة بمعايير الإنتوساي بالإضافة إلى ضعف تأهيلهم المهني.

أمّا الدراسات الدولية منها دراسة حسن والعبيدي (2020) هدفت إلى قياس مدى التزام ديوان الرقابة الماليّة الاتحادي في العراق بتطبيق معيار الشفافية والمساءلة للإنتوساي، وتوصّلت لعدم خضوع تقارير الديوان، والقوائم الماليّة للمراجعة من قِبَل السلطة التشريعيّة، وفقاً لمتطلّبات معايير الإنتوساي وضعف التواصل مع وسائل الإعلام؛ أمّا دراسة (Al-Hawatmeh, 2018) تدرس إمكانيّة تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة الماليّة وفقاً لمتطلّبات المعيار 200 للإنتوساي، وأثره على الرقابة الداخليّة في القطاع العام، وأظهرت النتائج أنّ تطبيق المبادئ الأساسيّة يؤثّر بشكل كبيرٍ على الرقابة الداخليّة .

كما هدفت دراسة النعيزي (2015) إلى تحديد مدى التزام ديوان الرقابة الماليّة والإداريّة في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة للإنتوساي، وتوصّلت إلى أنّ هناك تأثيرٌ كبيرٌ لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه على مدى التزام ديوان الرقابة الماليّة والإداريّة بمبادئ الشفافية والمساءلة؛ بينما هدفت دراسة (González-Díaz et al., 2012) لتطوير استراتيجيّة اتّصالٍ تسمح للأجهزة العليا للرقابة الماليّة والمحاسبة بتعزيز شفافيّتها والمساءلة أمام الفئات المستهدفة، في معيار (20) للإنتوساي بالتركيز على المبدأ السابع والثامن، وتوصّلت إلى أنّ استراتيجيّات الاتصال يمكن أن تساعد الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الشفافية والمساءلة.

ومن عرض الدراسات المتعلقة بدور ديوان المحاسبة في ليبيا في المحافظة على المال العام، وتطبيقه لمعايير الإنتوساي، وكذلك الدراسات الدولية، والتي توصّلت العديد منها إلى أهميّة تطبيق معايير (الإنتوساي) في الاستفادة من خبرات كلّ الدول لتحسين جودة الرقابة، إلا أنّ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحاليّة، والدراسات السابقة التي أُجريت في البيئة الليبيّة والدوليّة تتمثل في التعرف على واقع تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن منظمة الإنتوساي وفقاً لمعيار (20)، وتعتبر هذه إضافة علميّة ومهنيّة من خلال مقارنة مبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي، ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013م) بالإضافة إلى اختلاف بيئة الدراسة، حيث إنّه للتعرف على واقع تطبيق هذه المبادئ، قمنا بدراسة ميدانيّة على ديوان المحاسبة في الجبل الأخضر.

3. مشكلة البحث:

لمعايير الإنتوساي أهمية كبيرة في أداء عمليّة الرقابة، فهي إرشادات واضحة ومحدّدة لتطوير الأجهزة الرقابيّة من خلال مقارنة أدائها مع الممارسات الدولية الأفضل، وبالتالي تحسين وتعزيز جودة أعمال الأجهزة، ونقص هذه المعايير ينتج عنه صعوبات تضعف كفاءة وفاعلية عمل الموظّفين (البكوع وخضر، 2020؛ المشهداني وعبدالحسين، 2019؛ González-Díaz et al., 2012).

يتّم التركيز على مبادئ الشفافية والمساءلة عند تطبيق معايير الإنتوساي باعتبارها أهمّ القضايا (النعيزي، 2015)، فالشفافية والمساءلة لهما دوراً هاماً في إضافة قيمةٍ لدور الديوان وتحقيق مبادئ الشفافية

والمساءلة يُطوّر نزاهة العمل، ويُعزّز الثقة في تقاريره الصادرة عن الديوان (ElHaddad et al., 2019). وينبغي لمؤسسات الدولة الخاصّة والعامّة، العمل على تطبيق مبادئ وقيم الشفافية والمساءلة، وسنّ القوانين والتشريعات التي تلزم تطبيقها. وبناءً على ما سبق يتمثّل تساؤلُ الدراسة فيما يلي:

❖ ما واقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي؟ وما مدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013)؟

4. هدف البحث: يهدف إلى التعرف على واقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي، ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013) وذلك من خلال:

1.4 دراسة مقارنة لمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي، ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013).

2.4 التعرف على واقع التزام ديوان المحاسبة بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي، وذلك من خلال الدراسة الميدانية؛ بالاعتماد على قائمة الاستبيان، وتحليلها، باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 21) للحصول على نتائج الدراسة الميدانية.

5. أهمية البحث:

يمكن توضيحها كما يلي:

1.5 من الناحية العلميّة:

- تعتبر إضافة علميّة للفكر الأكاديمي في مجال موضوع الدراسة، كما أنّه يُساهم في إثراء وتعزيز المكتبة العلميّة، لتكون مرجعاً للطلاب والجهات المهتمّة في مجال مبادئ الشفافية، والمساءلة ومعايير الإنتوساي المتعلقة بها. وتعزيز الأبحاث في هذا المجال، والاستفادة من توحيد جهود الباحثين والممارسين معاً، لتوجيه الممارسة العمليّة للمراجعين في ديوان المحاسبة الليبي.
- تعتبر الدراسة محاولة لتوجيه اهتمام الأقسام العلميّة المختصّة للتعليم الجامعي بأهميّة دراسة معايير الإنتوساي.

2.5 من الناحية العمليّة:

- الخروج بالنتائج والتوصيات، لمساعدة الجهات التشريعيّة ومُتّخذي القرار في ديوان المحاسبة الليبي على تعديل السياسات، والقوانين المطبّقة حالياً في ديوان المحاسبة الليبي، بما يضمن تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة.
- العمل على توجيه مبادئ الشفافية والمساءلة، وتطبيقها في الديوان، وفق الممارسات الأفضل والمعايير الدوليّة؛ وذلك لتعزيز جودة دور الديوان الرقابي، وإيجاد توافقٍ مع أجهزة الرقابة الأخرى من خلال اتّباع ذات الأساليب لتأدية عملها.

• تُعدُّ نتائج هذا البحث مهمّة لتحسين الإطار القانوني والتنظيمي في القطاع المالي الليبي، وتعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة، وتطبيق المعايير الدوليّة ذات الصلة. وفُرصةً للجهات المعنيّة وصنّاع القرار لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتعزيز الممارسات الماليّة، وتعزيز الثقة في النظام المالي الليبي.

6. فرضيّات البحث:

الفرضيّة الرئيّسة: يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي. ويتفرع منها عدة فرضيّات فرعيّة:

1.6. يلتزم الديوان بأداء المهام وفق إطار قانونيّ يضمن المساءلة والشفافية وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

2.6. يلتزم الديوان بالإفصاح عن استراتيجيّته مسؤوليته وقوانينه للعموم وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

3.6. يلتزم الديوان بتطبيق معايير ومنهجيات وعمليات تتّصف بالشفافية والموضوعيّة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

4.6. يلتزم الديوان بتحقيق معايير للنزاهة العليا والأخلاقيّات على الموظّفين وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

5.6. يلتزم الديوان بالتأكّد من أنّ مبادئ المساءلة والشفافية لا يتمّ الإخلال بها عند الاستعانة بمصادر خارجيّة؛ لإنجاز وظائفها وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

6.6. يلتزم الديوان بإدارة الموارد باقتصاد، وأداء وظائفه بفعاليّة وكفاءة، ويعرض تقاريره للعموم وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

7.6. يلتزم الديوان بإعداد تقارير لخدمة المستخدمين حول نتائج الأنشطة الحكوميّة والرقابة، وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

8.6. يلتزم الديوان بالتواصل بانتظام حول الأنشطة ونتائج الرّقابة من خلال وسائل الإعلام وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

9.6. يلتزم الديوان بالاعتماد على الاستشارة الخارجيّة ومراجعة النّظير لتحسين جودة أعماله وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي.

7. منهج البحث: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وكذلك الدراسة النظرية المقارنة، وقُسمت الدراسة إلى جزأين:

أولاً: الجزء النظري، ويتضمّن استقراء وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت معايير الإنتوساي، ومعيار (20) للشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى دراسة نظريّة مقارنة لمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي؛ ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013م).

ثانياً: الجزء العملي للدراسة، والذي تمّ من خلال توزيع استمارة استبانة على عيّنة الدراسة، والتي تمثّل مجتمعها في ديوان المحاسبة في الجبل الأخضر.

8. الإطار النظري والدراسة المقارنة لمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي، ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013)

1.8. التّعريف بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي):

أسست منظمة الإنتوساي عام (1953) من قبل رئيس الجهاز الأعلى في كوبا، ومقرّ الإنتوساي هو العاصمة النّمساوية فيينا؛ واللغات الرسميّة لمنظمة الإنتوساي هي اللغة العربيّة والألمانيّة والإسبانيّة والفرنسيّة والإنجليزيّة؛ وهي منظمة مهنيّة مستقلة وغير سياسيّة، لها منصب استشاريّ في المجلس الاجتماعي والاقتصادي في الأمم المتحدة، وهدفها تقديم الدعم المتبادل لأجهزة الرّقابة العليا، وتبادل الأفكار والتجارب والمعارف (الإنتوساي، 2019).

2.8 إطار المعايير الدوليّة للأجهزة الرقابية:

يتكوّن من الوثائق التي صادقها مؤتمر الإنتوساي لتوجيه الأجهزة الرقابية، وتضم هذه المعايير

عدّة تصنيفات حسب غرضها كما يلي: (مبادرة تنمية الإنتوساي، 2019)

الأول: مبادئ التأسيس: وهي المبادئ المؤسسة، وهي متضمنة إعلان ليما لعام (1977).

الثاني: الشروط المسبقة لأعمال الأجهزة الرقابية العليا، لتنفيذ المهام المهنيّة، وتتضمّن الاستقلالية والشفافية، والمساءلة، ورقابة الجودة والسلوك المهني.

الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة، والتي تقدم أساساً مفاهيمياً لرقابة القطاع العام، وتضمن الاتفاق وفق الإطار العام لمعايير الإنتوساي.

الرابع: إرشادات الرقابة، تُوضح وتُفصل وتُحدد المعايير وتجعلها قابلةً للتنفيذ؛ ليعتمد المراجعين عليها عند تنفيذ مهامهم الرقابية، ووضع الأساس لأسلوب الرقابة على القطاع العام.

3.8. الدراسة المقارنة لمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي ومدى توافقها مع قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة (2013م)

فيما يلي مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدوليّة للأجهزة العليا للرقابة الماليّة والمحاسبة (الإنتوساي)، والتي تتكون من تسعة مبادئ ويتفرع منها عدّة بنود، ومدى توافقها مع قانون ديوان المحاسبة رقم (19) لسنة (2013):

المبدأ الأول: تقوم أجهزة الرقابة العليا بأداء المهام وفق إطار قانوني يضمن المساءلة والشفافية؛ وبالاطلاع على قانون ديوان المحاسبة السابق ذكره تبين: وجود توافق بين المبدأ الأول من معيار (20) وقانون الديوان حسب المواد (1،4،5،6،7،11،12،13،14،15) ما عدا البند السادس وهو ما يتعلق بسريّة المعلومات وحسب المادة (14) تبين أنّ عمل الديوان ليس مع الجمهور وإنّما مع الموظفين.

المبدأ الثاني: تلتزم أجهزة الرّقابة بالإفصاح عن استراتيجيّتها ومسؤوليتها وقوانينها للجمهور؛ وبالمقارنة نجد أنّ هناك توافق بين المبدأ الثاني للمعيار، وقانون الديوان حسب المواد (3،5،7)؛ ما عدا البند الأول والرابع، فالديوان لا يتعامل مع الجمهور وإنّما مع الموظفين.

المبدأ الثالث: يلتزم الديوان بتطبيق معايير ومنهجيات وعمليات تتصف بالشفافية والموضوعية وفقاً؛ ونجد من خلال المقارنة أنه يوجد توافق بين المبدأ الثالث للمعيار، وقانون الديوان حسب المواد (3،21،46،48،49) ما عدا البند الثاني والتاسع، كما أن المادة (50) والمادة (52) تتوافق مع البند التاسع من المبدأ.

المبدأ الرابع: يلتزم الديوان بتحقيق معايير للنزاهة العليا والأخلاقيات على الموظفين؛ وبالمقارنة نتوصل لوجود توافق إلى حدٍ ما بين المبدأ الرابع، والفصل الرابع من قانون الديوان، حسب المواد (28-43) ما عدا البند الرابع لا يوجد ما يتوافق مع نص القانون.

المبدأ الخامس: يلتزم الديوان بالتأكد من أن مبادئ المساءلة والشفافية لا يتم الإخلال بها عند الاستعانة بمصادر خارجية لإنجاز وظائفها؛ ومن خلال المقارنة نتوصل إلى أنه يوجد توافق بين المبدأ الخامس، وقانون الديوان حسب المادة (52).

المبدأ السادس: يلتزم الديوان بإدارة الموارد باقتصاد وأداء وظائفه بفعالية وكفاءة، ويعرض تقاريره للجمهور، ومن خلال المقارنة يوجد توافق نسبي بين المبدأ السادس وقانون الديوان، وفقاً للمواد (9،11،16،34،35،37،38،44،45،52) ما عدا البند الثاني والثامن والتاسع، لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ السابع: يلتزم الديوان بإعداد تقارير لخدمة المستخدمين، حول نتائج الأنشطة الحكومية والرقابة؛ من خلال المقارنة نجد توافق بين المبدأ السابع، وقانون الديوان حسب المادتين (11،53)؛ ما عدا البند الثالث لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ الثامن: يلتزم الديوان بالتواصل بانتظام حول الأنشطة، ونتائج الرقابة من خلال وسائل الإعلام؛ ومن خلال المقارنة نجد أن هناك توافق بين المبدأ الثامن، وقانون الديوان حسب المادة (11)، ما عدا البند الأول والثاني والثالث، لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ التاسع: يلتزم الديوان بالاعتماد على الاستشارة الخارجية ومراجعة النظر لتحسين جودة أعماله، ومن خلال المقارنة يوجد توافق ضعيف بين المبدأ التاسع، وقانون الديوان حسب المواد (31،52،53) ما عدا البند الأول والثاني والخامس، لا يوجد ما يتوافق مع نص القانون.

9. الدراسة الميدانية على موظفي ديوان المحاسبة في الجبل الأخضر:

1.9. مجتمع الدراسة: تمثل مجتمع الدراسة في العاملين (الموظفين والأعضاء الفنيين ومدراء الإدارات)، في فروع ديوان المحاسبة في المدن الرئيسية الثلاثة (المرج، البيضاء، درنة) في منطقة الجبل الأخضر، والذي بلغ عددهم (236) موظف بناءً على البيانات التي تم الحصول عليها من مدير مكتب الهيئة الاستشارية لدى ديوان المحاسبة الرئيسي البيضاء، حيث تم الاكتفاء بالتوزيع على الفروع، نظراً لقيود متعلقة بالوقت والوضع الوبائي والإمكانات.

2.9 عينة الدراسة ونسبة الاستجابة: تمّ تحديد حجم العينة من العاملين بفروع ديوان المحاسبة في المدن الرئيسية (المرج، البيضاء، درنة) في منطقة الجبل الأخضر؛ وبمعلومية حجم المجتمع وبمستوي ثقة 95% وبخطأ مسموح به في التقرير +5% اعتماداً على جدول العينات الإحصائية (النجار، النجار والزعبي، 2010) والمقابل لحجم المجتمع (236) وتبين أنّ حجم العينة الإجمالي بلغ (148) موظفاً، بالرغم من الحرص خلال مرحلة تجميع البيانات، إلا أنه يوجد عزوف لبعض المستجوبين عن الإجابة، بالإضافة لعدم اكتمال ملء بعض القوائم، تم استبعاد عدد من الاستبانات؛ والجدول رقم (1) يوضح ذلك:

جدول رقم (1) عينة الدراسة ونسبة الاستجابة

فروع الديوان	حجم المجتمع	حجم العينة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	نسبة الاستجابة
المرج	36	23	23	12	52.17%
البيضاء	158	99	99	54	55%
درنة	42	26	26	14	54%
الإجمالي	236	148	148	80	54.05%

3.9 تصميم أداة الدراسة: من خلال الدراسات السابقة وبالاعتماد على معيار الإنتوساي رقم (20) تمّ تصميم قائمة الاستبيان؛ مع إضافة بعض التعديلات حتى يسهل فهمها، والإجابة عليها من المشاركين بالدراسة، بالإضافة إلى الاستعانة بالدراسات العربية والأجنبية منها (النعيزي، 2015؛ Elhaddad et al., 2019).

وبعد الانتهاء من إعدادها تمّ عرضها على أعضاء هيئة التدريس¹، لغرض تحكيم الاستمارة، وقد تمّ تعديل قائمة الاستقصاء بناءً لمقترحاتهم وملاحظاتهم، وتتكون من جزأين؛ الأول: متعلق بالبيانات الديموغرافية للمشاركين، والثاني متعلق بمحور الدراسة الرئيس المتعلق بواقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي، ويتكون من تسع محاور فرعية والتي تحتوي 37 عبارة.

وقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale Five-point)، وذلك لقياس استجابات المستجوبين لفقراتها حسب الجدول التالي:

جدول (2) درجات مقياس ليكرت الخماسي

مقياس ليكرت الخماسي	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جداً
وزن درجة الموافقة	1	2	3	4	5

¹ د/ أحمد فتحي الفرطاس عضو هيئة التدريس بجامعة عمر المختار درنة، الدرجة العلمية أستاذ مشارك؛ د/ عبد الوهاب حمد سالم عضو هيئة التدريس بجامعة السيد محمد بن علي السنوسي الإسلامية، الدرجة العلمية أستاذ مساعد. وكذلك تمّ عرض فرضيات الدراسة على أستاذ المتخصص في الإحصاء، أ/ أحمد الناجي القبائلي عضو هيئة التدريس بجامعة السيد محمد بن علي السنوسي الإسلامية، الدرجة العلمية محاضر.

جدول (3) المعيار المعتمد للحكم على التقييم

المقياس	القيمة الترتيبية	الدرجة المعيارية	التقييم الموافق
ليكرت الخماسي	1	من 1 إلى اقل من 1.80	منخفضة جداً
	2	من 1.80 إلى اقل من 2.60	منخفضة
	3	من 2.60 إلى اقل من 3.40	متوسطة
	4	من 3.40 إلى اقل من 4.20	عالية
	5	4.20 إلى 5	عالية جداً

4.9 الأساليب الإحصائية: تمّ استخدام بعض أساليب الإحصاء ومنها:

- اختبار Reliability لإيجاد معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha لمعرفة مدى ثبات وصدق المقياس.
- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات Kolmogorov – Smirnov test
- الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics التكرارات والنسب والمتوسطات والانحرافات المعيارية للمتغيرات.
- اختبار الفرضيات لعينة واحدة One-Sample T test .

5.9 ثبات وصدق أداة الدراسة: حيث بلغ معامل الثبات (0.932) وهو معامل ثبات عالٍ يشير إلى صلاحية المقياس ومعامل الصدق (0.965) وبهذا نكون قد تحقّقنا من صدق أداة الدراسة، وجاهزيتها للتطبيق النهائي. وكما هو موضح وفق الجدول رقم (4) الآتي:

جدول رقم (4) يبين معاملات "الفا كرونباخ" لقياس الثبات والصدق

المحور	البعد	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ	معامل الصدق
واقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي	يلتزم الديوان بأداء المهام وفق إطار قانوني يضمن المساءلة والشفافية	5	0.807	0.898
	يلتزم الديوان بالإفصاح عن استراتيجيته ومسؤوليته وقوانينه للجمهور.	3	0.695	0.833
	يلتزم الديوان بتطبيق معايير ومنهجيات وعمليات تتصف بالشفافية والموضوعية	6	0.762	0.872
	يلتزم الديوان بتحقيق معايير للنزاهة العليا والأخلاقيات على الموظفين.	4	0.756	0.869
	يلتزم الديوان بالتأكد من إن مبادئ المساءلة والشفافية لا يتم الاخلال بها عند الاستعانة بمصادر خارجية لإنجاز وظائفها.	3	0.509	0.713
	يلتزم الديوان بإدارة الموارد باقتصاد وأداء وظائفه بفعالية وكفاءة ويعرض تقاريره للجمهور.	4	0.663	0.814
	يلتزم الديوان بإعداد تقارير لخدمة المستخدمين حول نتائج الأنشطة الحكومية والرقابة.	3	0.657	0.810

0.795	0.633	3	يلتزم الديوان بالتواصل بانتظام حول الأنشطة ونتائج الرقابة من خلال وسائل الإعلام.
0.896	0.804	6	يلتزم الديوان بالاعتماد على الاستشارة الخارجية ومراجعة النظر لتحسين جودة أعماله.
0.965	0.932	37	المجموع

يُشير الجدول أعلاه بأنَّ معامل الثبات والصدق لأبعاد المحور الأول مجتمعة جاءت مرتفعة، حيث بلغت (0.965، 0.932) على التوالي.

6.9 اختبار التوزيع الطبيعي "K.S": تمَّ استخدام اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov– Smirnov Test كولمجروف – سمرنوف، لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول رقم (5) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي K.S

النتيجة	P-value	الاختبار K.S	المحاور
توزيع طبيعي	0.726	0.691	واقع التزام ديوان المحاسبة اللبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقا لمعيار (20) للإنتوساي

ويظهر الاختبار وجود توزيع طبيعي للبيانات تحت المنحنى حيث إنَّ P-value أعلى من 0.05 في المحورين، بمعنى أنَّ نتائج اختبار التوزيع الطبيعي جاءت كُلُّها إيجابية، وبالتالي سيتمَّ استخدام الاختبارات العلمية.

7.9 تحليل خصائص بيانات العينة: تمَّ تقسيم الخصائص الشخصية على أربعة أسئلة (المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، المركز الوظيفي، وسنوات الخبرة) والجداول التالية توضح المعلومات الشخصية المتعلقة بالمشاركين في الدراسة:

1.7.9. المؤهل العلمي للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (6) يوضح عدد المشاركين بحسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	عدد المشاركين (التكرارات)	المؤهل العلمي
4%	3	دبلوم متوسط
11%	9	دبلوم عالي
70%	56	بكالوريوس
15%	12	ماجستير
100%	80	المجموع

ويلاحظ من الجدول السابق رقم (6) أنَّ قيم التكرارات والنسب المئوية تشير إلى أنَّ نسبة 70% هم من المتحصّلين على شهادة البكالوريوس، ويأتي في المرتبة الثانية حملة الماجستير بنسبة 15%، أمَّا حملة درجة الدبلوم فهم يُمثلون ما نسبته 15% تقريبا؛ أي - إنَّ ما نسبته 85% من أفراد عينة الدراسة من حملة المؤهل الجامعي فما فوق، وبالتالي من المتوقع أن يكون لديهم معرفة وإلمام بموضوع الدراسة.

2.7.9 التخصص العلمي للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (7) يوضح عدد المشاركين حسب تخصصاتهم

النسبة المئوية %	عدد المشاركين (التكرارات)	التخصص العلمي
74%	59	محاسبة
4%	3	اقتصاد
4%	3	إدارة أعمال
5%	4	علوم قانونية
13%	11	علوم مالية ومصرفية
100%	80	المجموع

يُبين الجدول رقم (7) أعلاه أنّ نسبة 74% من المشاركين كانوا متخصصون في المحاسبة، بينما كان ما نسبته 13% من تخصصات مالية ومصرفية، و5% وهي نسبة المتخصصون في العلوم القانونية، ونسبة المتخصصون في إدارة الأعمال والاقتصاد متساوية وهي 4%، وتدلُّ النسب أعلاه بأنَّ النسبة الأكبر من المشاركين يحملون شهادات علمية تخصص محاسبة، ممّا يؤشر على حرص ديوان المحاسبة على تعيين موظفين تتناسب مؤهلاتهم مع طبيعة العمل بالديوان.

2.7.9 المركز الوظيفي للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (8) يوضح عدد المشاركين حسب المركز الوظيفي

النسبة المئوية %	عدد المشاركين (التكرارات)	المركز الوظيفي
11%	9	مدير إدارة
38%	30	عضو فني
46%	37	موظف
5%	4	مدير فني
100%	80	المجموع

ومن خلال الجدول رقم (8) يتضح بأنَّ أغلب المشاركين هم من الموظفين وعددهم 37؛ أي - ما نسبته 46%، يليها عضو فني وعددهم 30 وبنسبة 38% وباقي المشاركين وعددهم 13 فقط بنسبة 16% يشغلون مراكز وظيفية بديوان المحاسبة من رؤساء أقسام ومدراء إدارات.

3.7.9 سنوات الخبرة للمشاركين في الدراسة:

جدول رقم (9) يوضح عدد المشاركين حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	عدد المشاركين (التكرارات)	عدد سنوات الخبرة
34%	27	أقل من 5 سنوات
10%	8	من 5 وقل من 10
21%	17	من 10 وقل من 15
35%	28	15 سنة فأكثر
100%	80	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (9) أنّ موظفي ديوان المحاسبة توجد لديهم خبرة في عمل الديوان، حيث كان عدد 45 مشاركاً (56%) تجاوزت سنوات عملهم بالديوان عشر سنوات لديهم، ممّا يشير إلى معرفة ودراية المشاركين بأداء عمل الديوان من خلال عملهم لسنوات طويلة بالديوان.

8.9. اختبار فرضيات البحث: تمّ تحليل فقرات قائمة الاستبيان والتي تتكون من (37) فقرة، والتي استجابت لها عينة الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي، تمّ تحليل البيانات المتعلقة بفرضيات الدراسة وصفيّاً، وكذلك تمّ استخدام اختبار T-test لتحليل فقرات الاستبيان، والقاعدة العامّة المتّبعة في قبول أو عدم قبول الفرضيّة يعتمد على الآتي: (النجار وآخرون، 2010):

- إذا كانت قيمة المعنويّة (sig) من مخرجات التحليل الإحصائي أكبر من قيمة المعنويّة المرغوبة للاختبار، فإنّنا نقبل الفرضيّة الصفرية.

- إذا كانت قيمة المعنوية (sig) من مخرجات التحليل الإحصائي أقل من قيمة المعنويّة المرغوب بها للاختبار، فإنّنا لا نستطيع قبول الفرضيّة الصفرية ونقبل البديلة.

نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة: والتي تنص على " واقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي"، ويتكون من (9) فرضيات فرعيّة وتقاس ب 37 فقرة، كما في الجدول رقم (10) التالي:

جدول رقم (10) يبين الوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيمة T لكل بعد من الأبعاد

ت	العبارات (الفرضيات الفرعية)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية	التقييم	الترتيب
1	يلتزم الديوان بأداء المهام وفق إطار قانوني يضمن المساءلة والشفافية.	3.26	0.797	36.538	0.000	متوسط	1
2	يلتزم الديوان بالإفصاح عن استراتيجيته مسؤوليته وقوانينه للجمهور.	2.74	0.983	24.994	0.000	متوسط	5
3	يلتزم الديوان بتطبيق معايير ومنهجيات وعمليات تتصف بالشفافية والموضوعية	2.98	0.827	32.236	0.000	متوسط	2
4	يلتزم الديوان بتحقيق معايير للنزاهة العليا والأخلاقيات على الموظفين.	2.75	0.974	25.226	0.000	متوسط	4
5	يلتزم الديوان بالتأكد من أنّ مبادئ المساءلة والشفافية لا يتم الإخلال بها عند الاستعانة بمصادر خارجية لإنجاز	2.51	0.835	26.862	0.000	منخفض	7
6	يلتزم الديوان بإدارة الموارد باقتصاد وأداء وظائفه بفعالية وكفاءة ويعرض تقاريره للجمهور.	2.31	0.814	25.335	0.000	منخفض	9
7	يلتزم الديوان بإعداد تقارير لخدمة المستخدمين حول نتائج الأنشطة الحكومية	2.85	0.934	27.345	0.000	متوسط	3

8	يلتزم الديوان بالتواصل بانتظام حول الأنشطة ونتائج الرقابة من خلال وسائل الإعلام.	2.73	0.896	27.285	0.000	متوسط	6
9	يلتزم الديوان بالاعتماد على الاستشارة الخارجية ومراجعة النظير لتحسين جودة أعماله.	2.37	0.819	25.884	0.000	منخفض	8
واقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقا لمعيار (20) للإنتوساي مجتمعة.		2.72	0.632	38.529	0.000	متوسط	

- يتضح من خلال الجدول رقم (10) أنّ درجات التقييم دالة على أنّ ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقا لمعيار (20) للإنتوساي، بحيث تراوحت درجات التقييم بين (المنخفض - المتوسط) حيث احتلّ البعد الأول المرتبة الأولى، والذي يقيس التزام الديوان بأداء المهام وفق إطار قانوني يضمن المساءلة والشفافية بمتوسطٍ حسابي بلغ 3.26، وانحراف معياري 0.797، ونعزو ذلك إلى أنّ الديوان يلتزم بالقانون بشكلٍ كبير. في حين أنّ البعد رقم (6) جاء بالمرتبة الأخيرة من حيث التقييم، والذي نصّ على " يلتزم الديوان بإدارة الموارد باقتصاد وأداء وظائفه بفعاليّة وكفاءة، ويعرض تقاريره للجمهور ودرجة تقييم منخفض، وعلى ضوء ما تقدّم فإنّ جميع الأبعاد جاءت بدرجة تقييم عام (متوسط)، وهذا يعني أنّ هذه الأبعاد إيجابيّة، وأنّ المشاركين يوافقون على محتوى هذه الأبعاد.
- كما يتضح من خلال نتائج الجدول أنّ جميع مستوى المعنويّة لفرضيات الدراسة، والتي تقيس واقع التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي " أقل من 0.05، وهذا يعني أنّ الأبعاد كلّها جاءت إيجابيّة، بمعنى أنّ المشاركين في الدراسة يوافقون على محتوى هذه الأبعاد.
- وبناءً على ذلك فإنّنا لا نستطيع قبول الفرضية الصفريّة ونقبل الفرضيّة البديلة، والتي تنصّ على " يلتزم ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقا لمعيار (20) للإنتوساي".

9.9. النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

1.9.9 نتائج الجانب النظري والدراسة المقارنة:

- ◀ أساس مهمة الإنتوساي هي تحقيق الشفافية، وتطبيق المساءلة، ومكافحة الفساد التي تواجه أغلب دول العالم.
- ◀ يقوم ديوان المحاسبة بدور مهمّ جداً وفعّال للمحافظة على المال العام، واستخدامه في أغراضه المخصصة له، وذلك بالقيام بفحص ومراجعة المعاملات الماليّة، للجهات الخاضعة لرقابته.
- ◀ خلصت الدراسة المقارنة إلى وجود هناك توافق بين هذه المبادئ، وقانون الديوان إلا أنّه توجد بعض البنود التي لا تتوافق مع نصوص القانون ومنها: أنّ تعامل الديوان مع الموظفين وليس مع الجمهور، وأنّ الديوان لا يقوم بالتواصل بانتظام مع وسائل الإعلام حول وظائفه نتائج العمليّات الرقابيّة، ويهدف الديوان إلى تحقيق رقابة على الأموال العامة، واستخدامها القانوني وفي المجالات

المخصصة لها، فعملُ الديوان يهدف بالقيام بالفحص والمراجعة إلى الحدّ من الفساد في الجهات التي تخضع لرقابته والمحافظة على المال العام، وبالتالي تحقيق المصلحة العامة.

2.9.9 نتائج الدراسة الميدانية:

توصلت الدراسة إلى أنّ ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بمبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بمستوى تقييم متوسط، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج العديد من الدراسات السابقة منها ElHaddad et al. (2019)؛ النعيزي (2015)؛ خلاط وميرة (2014)؛ وتمّ التوصل إلى هذه النتيجة بناءً على النتائج الفرعية التالية:

- يلتزم الديوان بأداء المهام وفق إطار قانوني يضمن المساءلة والشفافية وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بمستوى تقييم متوسط.
- يلتزم الديوان بالإفصاح عن استراتيجيته مسؤوليته وقوانينه للجمهور وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بمستوى تقييم متوسط.
- يلتزم الديوان بتطبيق معايير ومنهجيات وعمليات تتّصف بالشفافية والموضوعية وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بمستوى تقييم متوسط.
- يلتزم الديوان بتحقيق معايير للنزاهة العليا والأخلاقيات على الموظفين وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بمستوى تقييم متوسط.
- يلتزم الديوان بالتأكّد من أنّ مبادئ المساءلة والشفافية لا يتمّ الإخلال بها عند الاستعانة بمصادر خارجية لإنجاز وظائفها وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي، بمستوى تقييم منخفض.
- يلتزم الديوان بإدارة الموارد باقتصاد وأداء وظائفه بفعالية وكفاءة، ويعرض تقاريره للعموم وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بمستوى تقييم منخفض.
- يلتزم الديوان بإعداد تقارير لخدمة المستخدمين حول نتائج الأنشطة الحكوميّة والرقابة وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بتقييم متوسط.
- يلتزم الديوان بالتواصل بانتظام حول الأنشطة ونتائج الرقابة من خلال وسائل الإعلام وفقاً لمعيار (20) للإنتوساي بمستوى تقييم متوسط.
- يلتزم الديوان بالاعتماد على الاستشارة الخارجية ومراجعة النظير لتحسين جودة أعماله وفقاً لمعيار (20) بتقييم منخفض.

3.9.9 توصيات الدراسة: تُوصي الدراسة بما يلي:

- العمل على التمسك بمبادئ الشفافية والمساءلة عند التعاقد مع مصادر خارجية، وأن يقوم الديوان بنشر العقود المبرمة مع أطراف خارجية للقيام ببعض الأنشطة.

- ضرورة الاهتمام بالاعتماد على الاستشارة الخارجيّة والمستقلة من قبل الديوان، وكذلك مراجعة النظير لتعزيز مصداقيّة وجودة عملة الرقابي، وبالتالي الحد من الفساد المالي.
- ضرورة اهتمام الديوان بأداء عمله ومهامه بفاعليّة وكفاءة، وكذلك إدارة موارده باقتصاد وذلك لتعزيز ودعم العمل الرقابي للديوان، حيث إنّ هذا البعد جاء في المرتبة الأخيرة من حيث التقييم.
- أن يضع الديوان برامج منظمة ومكثفة للتدريب لتطوير أداء أعضائه وموظفيه حول آليّة تطبيق معايير الإنتوساي.
- نوصي ديوان المحاسبة والجهات الرقابية بالعمل على مناقشة وتعديل بعض مواد القانون رقم (19) لسنة 2013 كما هو وارد في نتائج الدراسة المقارنة، لزيادة اتقائه، وعدم تعارضه مع إطار المعايير الدولية للأجهزة الرقابية بكافة مستوياته؛ وذلك لتحسين العمل الرقابي، وإيجاد توافق مع أجهزة الرقابة الماليّة العليا من خلال اتباع نفس الأساليب عند أداء وظائفها.

4.9.9 مجالات البحث المقترحة:

- دور الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة في الحدّ من الفساد المالي.
- إجراء دراسات تبحث عن أهمّ المعوقات التي تحدّ من تطبيق معايير الإنتوساي بديوان المحاسبة الليبيّ.

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أوحيدة، آية عبد الحفيظ عمار (2018). الرقابة المسبقة وفعاليتها على رقابة الأموال العامة -دراسة حالة ديوان المحاسبة الليبي. مجلة الرقابة المالية مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة. 72 يونيو، 2-32.
- بشه، عبد الناصر محمد (2017). تجربة الديوان في مجال تطبيق معايير الإنتوساي. مجلة الرقابة المالية. مجلة نصف سنوية تصدر عن ديوان المحاسبة. دولة ليبيا، 1 يونيو، 1-47.
- البكوع، فيحاء عبد الخالق؛ خضر، جنان محمد صالح (2020). دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ممارسة الرقابة البيئية وفق معايير الانتوساي دراسة تحليلية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي. رسالة منشورة. المجلة العراقية لبحوث السوق وحماية المستهلك، 1 (12)، 86-99.
- الجهاني، افطيم سالم (2017). دور الشفافية في الحد من ظاهرة الفساد المالي -دراسة ميدانية لأخذ آراء عينة من ديوان المحاسبة الليبي - فرع بنغازي. ورقة مقدمة للمؤتمر العلمي الأول حول مكافحة الفساد في ليبيا 4-5 نوفمبر. قاعة البرلمان. البيضاء، ليبيا، 1-36.
- حسن، محمد فلاح؛ العبيدي، صبيحة برزان (2020). دور معيار الشفافية والمساءلة في تضيق فجوة أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي (بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي). مجلة كلية مدينة العلم. بغداد. العراق، 1 (12)، 120-141.
- خلاط، صالح ميلود؛ ميرة، عبد الحفيظ فرج (2014). مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا". مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية بالجامعة الأسمرية الإسلامية. زيتن. ليبيا، (3)، 223-376.
- المشهداني، بشرى نجم عبد الله؛ عبد الحسين، سهير موفق (2019). دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء. مسترجع من <https://www.researchgate.net/publication/338052409>
- النجار، فايز جمعة؛ النجار، نبيل جمعة؛ والزعبي، ماجد راضي (2010). أساليب البحث العلمي منظور تطبيقي. كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية. جامعة جدارا. الطبعة الثانية. الحامد.
- النعيزي، 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) أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا-غزة. فلسطين.
- القوانين والتقارير والإصدارات المهنية:
- مبادرة تنمية الإنتوساي (2019). دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية الإصدار 1، 1-197.

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة [معييارالإنتوساي رقم 20] (د.ت). مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، 1-6. مسترجع من: www.issai.org.

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة [الإنتوساي] (2019). النظام الأساسي. مسترجع من: www.intosai.org.

المؤتمر الوطني العام (2013). قانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، 13، 813-957.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

Alhawatmeh, O. M.(2018). The Possibility of Applying the Basic Principles of Financial Control in Accordance with the Requirements of ISSAI 200 of the International Standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and its Impact on Internal Control in the Public Sector. *Published by Canadian Center of Science and Education*, 11(12), 396-415.

Elhaddad, Ali Ahmed and Elhaddad, Nadia Rafalla and Alfadhli, Marwan Ibrahim (2019). Extent of Application of the Principles of Transparency and Accountability According to the of the International Organization Standards of Control and Accounting (INTOSAI) Field Study in the Libyan Audit Bureau (Benghazi Branch). **American Based Research Journal**, 8(4),1-12.

González-Díaz, Belén and García -Fernández, Roberto and López-Díaz, Antonio (2012). Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme AuditInstitutions. **Administration & Society published** online 7 May,1-27.

Shariha ,Jaber (2014).The Role of Audit bureau in Eradicating Financial Corruption in Libya **Journal Akuntansi multiparadigma** , 1 (5),18-28.