

## دور المراجعة المشتركة في تحقيق التكامل بين ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة العاملة في ليبيا

## دراسة تجريبية علي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة العاملة في المنطقة الشرقية

\*د. جمعه محمد الفاخري

\*أ. إيناس أبوبكر الطيب

**مستخلص:** يهدف البحث إلى دراسة مدى إمكانية التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير متطلبات الرقابة المالية لديوان المحاسبة لتحقيق الفاعلية الرقابية المنشودة، محاولاً إلقاء الضوء على مجموعة من التساؤلات بتطوير متطلبات الرقابة والمراجعة لديوان عام المحاسبة الليبي من خلال الاستفادة من برامج المراجعة المشتركة. وارتكز البحث على دراسة تجريبية تحقق من خلالها فرضيات البحث إنتهت إلى القبول بوجود حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية. وكانت التوصية بالأخذ بالإطار التكاملي بين ديوان المحاسبة الليبي و بين مكاتب المراجعة الخارجية كآلية عند القيام بأعمال الرقابة والتحقق بغرض تحقيق فعالية الأداء الحكومي.

الكلمات المفتاحية - المراجعة المشتركة - ديوان المحاسبة الليبي - مكاتب المراجعة

## أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة :

تهدف مهنة المراجعة بشكل أساسي إلى تدعيم الثقة في القوائم المالية ، وهو ما أثار العديد من التساؤلات حول دور المراجع في الأزمة المالية العالمية في عام 2008 وما تبعها من فضائح مالية لحقت بالمكاتب الامريكية، حيث تشير أصابع الإتهام لمراجع حيث حلت تقارير المراجعة المقدمة لمستخدمي القوائم المالية لهذه المكاتب من أي تحذيرات حول المخاطر المالية التي قد تتعرض لها، وفي اعقاب الازمة قامت العديد من الدول باتخاذ إجراءات وقائية لمنع لتفادي حدوث مثل تلك الازمة، ومن بين تلك الاجراءات الوقائية صدور العديد من التشريعات لضبط أداء المراجع مثل تغيير مراجع كل فترة زمنية ومنع تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وإنشاء مؤسسات تهدف إلى الرقابة علي جودة مكاتب المراجعة وكذلك محاولة إيجاد أساليب بديلة للمراجعة العادية (المراجعة الفردية حيث يقوم مراجع واحد بعملية المراجعة) ،ومن هذه الاساليب مثلاً أسلوب المراجعة المشتركة (Joint Audit) والمراجعة الثنائية (Dual Audit) وقد لاقى هذه الاساليب اهتماماً بالغاً من قبل المهتمين بعملية المراجعة، حيث تختلف آلية عمل المراجعة المشتركة والثنائية عن عمل المراجعة المعتادة (الفردية) في كون أن المراجعة المشتركة يشترك إثنين أو أكثر من المراجعين من مكاتب مختلفة في عملية المراجعة لنفس العميل بصورة الزامية أو اختيارية بحيث يشترك المراجعين في توزيع المهام وإجراءات المراجعة والتخطيط وتبادل الاشراف فيما بينهم إلى أن يتم إصدار تقرير مراجعة موحد يمثل مسؤولية مشتركة تضامنية للمراجعين

\* د. جمعه محمد الفاخري ، أستاذ مُشارك في المحاسبة والتمويل ، عميد كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية بأكاديمية الدراسات العليا بالمنطقة الشرقية.

\* أ. إيناس أبوبكر الطيب ، محاضر بكلية الإقتصاد بجامعة عمر المختار - القبة.

عن المراجعة، في حين تتمثل المراجعة الثانية في تعاون اثنين من المراجعين أو اثنين من الشركاء داخل نفس مكتب المراجعة ليقوم كل مراجع بمراجعة جزء من البيانات المالية بالشركة ويصدر تقرير منفصل عن المهمة التي قام بها، كأن يتم يقوم أحد المراجعين بمراجعة القوائم المالية ويقوم المراجع الآخر بمراجعة التقارير المالية التفصيلية، فلا يعد ذلك مراجعة مشتركة وإنما تمثل هذه الحالة مراجعة ثنائية (Wang,2014), (Lin ,2014), (Karjalainen, 2011) .

وقد اهتمت العديد من المنظمات الدولية بأسلوب المراجعة المشتركة فمثلاً أصدرت المفوضية الأوروبية إحدى مجموعة من الإصدارات التي تطرقت لعدة اقتراحات كان أهمها استخدام أسلوب المراجعة المشتركة الإلزامية من خلال دعم التكامل والتعاون بين مكاتب المراجعة في مجال مراقبة في دول الإتحاد الأوروبي وذلك بهدف إعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع ، (محمد: 2018).

وفي ذات السياق فقد دعمت العديد من المنظمات المهنية الدولية اقتراح المراجعة المشتركة كأحد أهم الأساليب التي ستؤثر على جودة عملية المراجعة وتطوير الأداء المهني للمراجع وتفعيل دوره في الحد من الأزمات المالية وتمثل أهم صور هذا الدعم في إصدار مجلس معايير المراجعة الدولية لمعيار المراجعة رقم (600) والخاص باستخدام عمل مراجع اخر حيث يوضح معايير وإرشادات للمراجع عند تطبيق المراجعة المشتركة (Velte and Azibi,2015).

تعد برامج المراجعة المشتركة وسيلة مهمة للحكم على القوائم المالية وأسلوب عملي يدعم المراجع عند إبداء الرأي الامر الذي سيعزز عملية المراجعة ويدعم إستقلال المراجعين وقدرتهم على التصدي للخلافات محل المراجعة، حيث يتركز مفهوم المراجعة المشتركة في قيام جهتين أو أكثر من جهات المراجعة بمراجعة القوائم والتقارير لحالة واحدة ، ويتميز بإصدار تقرير مراجعة مشترك يتوقف على تنفيذ برنامج واحد لعملية المراجعة بناء على تخطيط مشترك. (Alfraih,2016).

لذا يحاول الباحثان إيجاد مدى إمكانية استخدام أسلوب المراجعة المشتركة كأفضل السبل اللازمة لتفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي في عمليات المراجعة لتطوير متطلبات الرقابة وفقاً لإصدارات المنظمات المهنية ومواكبة التطورات وإكتساب الخبرة والمعرفة في تحقيق الرقابة المالية السليمة من خلال عقد الشراكات مع مكاتب المراجعة المحلية والدولية لإستفادة من برامج المراجعة المشتركة في تحقيق فاعلية المراجعة والتقرير عن درجة الإلتزام بالتشريعات المحلية والمعايير المهنية ، فمن خلال ذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية :

1. ما مدى التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة؟
2. ما مدى مساهمة التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير متطلبات الرقابة والمراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي لتحقيق فاعلية الرقابة المالية؟
3. ما مدى مساهمة التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة في زيادة درجة إلتزام ديوان المحاسبة الليبي بالتشريعات والأنظمة والقوانين والإصدارات المهنية المحلية الدولية؟

#### ثانياً: أهداف البحث :

يهدف البحث بشكل رئيسي لقياس مدى إمكانية التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة ، ولتحقيق هدف البحث يمكن أستقاق الأهداف الفرعية التالية :-

1. دراسة مدى تأثير التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير متطلبات الرقابة والمراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي لتحقيق فاعلية الرقابة المالية.
2. بيان مدى تأثير التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة لزيادة درجة إلتزام ديوان المحاسبة الليبي بالتشريعات والأنظمة والقوانين والإصدارات المهنية في المهام الرقابية.

#### ثالثاً: أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في الآتي :

1. الأهمية العلمية وتمثل في إثراء المكتبة بموضوع المراجعة المشتركة لاسيما لوجود قلة في الدراسات العربية التي تناولت هذا الموضوع (على حد علم الباحثان) ، وخاصة التكامل بين ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة في تفعيل المراجعة والرقابة المالية وتحقيق فاعلية المراجعة وتوفير متطلبات الرقابة المالية، وكذلك الحاجة الماسة إلى زيادة الأبحاث التي تهتم بإبراز دور ديوان المحاسبة الليبي في تحقيق الرفاهية الإجتماعية في القطاع الحكومي ودعم الرقابة في قطاعات التنمية القطاعات المختلفة.
2. الأهمية العملية وتمثل في توجيه إهتمام ديوان المحاسبة الليبي إلى ضرورة الأخذ بعين الإعتبار ببرامج المراجع المشتركة لما لها من دور في رفع كفاءة وفاعلية النظم الرقابية من جانب وتخفيض التكاليف الخاصة بالرقابة من جانب آخر، وكذلك توجيه إهتمام الجهات المهنية في ليبيا لأستصدار التشريعات التي تحث على عقد الإتفاقيات والشراكة بين ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة لما لها من دور في تحقيق الرقابة المالية المتكاملة والتي تحقق الفاعلية المنشودة.

رابعاً: الدراسات السابقة: حيث يركز البحث على ما تناولته الدراسات السابقة بشأن تعريف وإستخدام برامج المراجعة المشتركة وذلك لغرض بيان كيفية الإستفادة من هذه الدراسات في تشكيل الهيكل الفكري والتطبيقي المقترح بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة بغرض تحقيق فاعلية المراجعة والرقابة الحكومية.

دراسة Francis, et al (2009) هدفت الدراسة لقياس أثر المراجعة المشتركة الإلزامية المطبقة في فرنسا علي جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال إختبار بديل معين من بدائل الاختيار المتاحة لها في تحديد المراجعين بين (أن يكون المراجعين الإثنين من المكاتب الأربعة الكبار(BIG4)، أو أن يكون أحد المراجعين من BIG4، والثاني من غيرهم (Non-BIG4)، أو أن يكون المراجعين الإثنين من غير المكاتب الأربعة الكبار. وتوصلت الدراسة إلى إختيار أحد المراجعين (من المكاتب الأربعة الكبار) للمشاركة في أعمال المراجعة يجعل عملية المراجعة ترتبط بدرجة عالية بالجودة، وتقلل من مستوي عوائد الإستحقاقات غير العادية، وأيضاً تزداد العلاقة كلما قامت المراجعة المشتركة بمشاركة إثنين من أربع المكاتب الكبار (BIG4).

دراسة Zerni et al (2010) هدفت الدراسة الى التعرف عما إذا كانت المكاتب التي تطبق مدخل المراجعة المشتركة تحقق جودة المراجعة المدركة من قبل أصحاب المصالح أكبر من المكاتب التي تطبق مدخل المراجعة الفردية. وتوصلت تلك الدراسة إلى أن أصحاب المصالح ينظرون إلى المراجعة المشتركة علي أنها آلية للرقابة تعمل علي منع الأضرار بحقوق أصحاب المصالح، وأن مصلحة أعضاء مجلس الإدارة في وجود أقلية تزيد من إحتمال قيام الشركة بإستخدام إثنين من المراجعين (مراجعة مشتركة) بما يضمن حماية قيمة إستثماراتهم من خلال مطالبتهم بمراجعة خارجية أكثر دقة،

دراسة Baldauf and Steclel (2012) هدفت الدراسة الى مدى تأثير المراجعة المشتركة علي جودة تقرير المراجع معبراً عنها بما اسماء الباحثان بمستوي الدقة والتوافق في تقرير المراجعين، من خلال إستخدام مؤشر مستوي أو درجة التوافق في التقرير. وانتهت الدراسة إلى أن أن المراجعين المشتركين في حالات المراجعة حققت تقاريرهم درجة أعلي من حيث التوافق والدقة ومن ثم درجة أعلي من جودة التقرير.

دراسة Lesage and Rat Zinger (2012) عن مدي الخضوع الإجباري للمراجعة المشتركة في تحسين أتعاب وجوده عملية المراجعة ، وقامت بإختبار كفاءة مكاتب المراجعة المشتركة من حيث نوعيتها وتكلفتها وأتعاب المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن المكاتب التي تختار الخضوع لعمليات المراجعة المشتركة بطريقة إختيارية، وليس إلزامية تمتاز بأن أرباحها أكثر تحفظاً كما تتمتع

بإدارة إرباح أقل؛ مما يؤدي إلى تحقيق تصنيفات ائتمانية أفضل وتوقعات لانخفاض مخاطر التعسر المالي، وأن التطبيق الإختياري للمراجعة المشتركة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة ويرفع من أرباحها.

**دراسة متولي، (2013)** قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة علي أسعار الأسهم : دليل من البورصة المصرية. حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة التأثيرية للمراجعة المشتركة على الحد من إعادة صياغة القوائم المالية، وتحقيق دقة تقرير المراجع وبالتالي قياس أثرها علي أسعار الأسهم للمكاتب المقيدة في البورصة المصرية. وتوصلت إلى وجود تباين بين الدراسة النظرية والتطبيقية يرجع إلى حداثة تطبيق برامج المراجعة المشتركة في السوق المهني للمراجعة، كما أن هناك علاقة طردية بين جودة المراجعة المشتركة، وبين أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.

**دراسة أشرف، (2014)** علي بيان أهمية المراجعة المشتركة وأثرها علي جودة المراجعة وعلي سوق المهنة من خلال معرفة الآليات المناسبة للإستفادة من مزايا المراجعة المشتركة علي جودة عملية المراجعة من ناحية، وعلي سوق المهنة من ناحية أخرى، وانتهت الدراسة إلى وجود إختلافات معنوية بين الأطراف المعنية بمهنة المراجعة بالنسبة للإعتبارات الخاصة بآليات تطبيق المراجعة المشتركة، وأفادت الدراسة أن أكثر العناصر التي توافق عليها فئات المراجعة المشتركة وهو أن يكون أحد المراجعين علي الأقل من غير الأربعة الكبار (Non-BIG4) لما يمكن أن يحدثه ذلك من الحد من ظاهرة تركز السوق وتبادل للخبرات.

**دراسة علي ، (2016)** المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات. حيث إرتكزت على دراسة أثر استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية بدولة السودان في الحد من ظهور فجوة التوقعات في أداء المراجعين، وتوصلت الدراسة إلى وجود إهتمام لدي مكاتب المراجعة الخارجية السودانية بأهمية المراجعة المشتركة في تحسين الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالإضافة إلى تأثيرها في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة بين المعدين والمستخدمين.

**دراسة Pietro A. Bianchi (2017)** وهدفت إلى الدراسة في مدى تأثير المراجعين المشتركين في نشر المعرفة والخبرة في مجال المراجعة، وذلك من خلال الشبكات التي تجمع بينهم، وتوصلت إلى وجود علاقة إيجابية تربط بين المراجعين المشتركين (في العديد من التعاقدات يتم من خلال تطوير المعارف والإتصال)، وجودة عملية المراجع، وأن المراجعة المشتركة تعمل علي تعظيم نقل المعرفة وتزيد من خبرة المراجعين.

**دراسة عبد الامير والزامللي (2018)** هدفت الدراسة الى التعرف علي مدى تأثير استخدام المراجعة المشتركة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، وقد شملت الدراسة آراء عينة من المراجعين العاملين بالمكاتب الخاصة بجمهورية العراق. وقد أفضت النتائج

على وجود علاقة وتأثير لأستخدام المراجعة المشتركة وتحسين جودة المعلومات المحاسبية ، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق أسلوب المراجعة المشتركة لما له من دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

**دراسة الجبر والسعدون ، (2014)** هدفت الدراسة الي وجود تأثير للمراجعة المشتركة علي جودة الارياح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية السعودي، وقد توصلت الدراسة الى عدم وجود تأثير للمراجعة المشتركة علي جودة الارياح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الاوراق المالية السعودي ، وأوصت الدراسة الى ضرورة قيام الجهات التشريعية والمهنية بدراسة المراجعة المشتركة لامكانية تطبيقها في المملكة السعودية.

**دراسة محمد ، (2018)** تحدف الدراسة إلى الوصول لدليل تطبيقي لتفسير العلاقة بين تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامي والاختياري وبين تحقق جودة الأرباح وذلك بالتطبيق على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري ، وقد تم بناء الدراسة التطبيقية على بيانات عدد 71 شركة خلال الفترة الزمنية من عام 2007 إلى عام 2016 بإجمالي مشاهدات 430 مشاهدة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تحقق جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامي والاختياري وذلك عند استخدام الإستحقاقات الإختيارية وحجم مكتب المراجعة كمقاييس لتحقيق الجودة في حين لم تتحقق جودة الأرباح عند تطبيق المراجعة المشتركة بنوعيتها الإلزامي والاختياري عند إستخدام مقاييس أخرى مثل نوع تقرير المراجعة، واوصت الدراسة على ضرورة اعتماد هيئة الرقابة بالسوق المالي تطبيق المراجعة المشتركة الالزامية بتعديل القوانين الخاصة بسوق المالي المصري وتشجيع الشركات المدرجة على تبني أسلوب المراجعة المشتركة.

ومن خلال العرض السابق يمكن تصنيف الدراسات السابقة من حيث الاهداف الى عدة توجهات ، التوجه الأول دراسات تحدف الى قياس أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة مثل (أشرف، 2014) ، (Zerni et al, 2010) ، (Francis et al 2009) ، (Lesage and Rat Zinger, 2012) ، (Baldauf and Stecler, 2012) ، بينما التوجه الثاني من الدراسات السابقة فقد هدفت الى التعرف دراسة تأثيرأستخدام برامج المراجعة المشتركة علي جودة الارياح مثل (محمد ، 2018) ، (الجبر والسعدون، 2014)، في حين توجهت دراسات سابقة أخرى الى دراسة علاقة المراجعة المشتركة ببعض القضايا الاخرى منها بفجوة التوقعات وجودة المعلومات المحاسبية وكذلك بنشر المعرفة والخير في مجال المراجعة مثل (Pietro A. Bianchi, 2017) و (علي ، 2016) و (عبد الامير والزامللي ، 2018).

ويلاحظ من العرض السابق أن الدراسات السابقة لم تتطرق لأثر التكامل بين المراجعين بأستخدام المراجعة المشتركة ولم تتناول الدراسات السابقة الوضع في ليبيا ، لذا تتبين الفجوة البحثية بمدى الحاجة إلى إطار تكاملي بين الجهات القائمة بعملية المراجعة في ليبيا والقيام ببرامج المراجعة المشتركة ما بين ديوان المحاسبة الليبي وبين مكاتب المرجعة كأداة للتنسيق بينهما بحيث يتم بناء هيكل فكري يعتبر مرجعية لعملية المراجعة والرقابة الحكومية، وكذلك بيان آليات تطبيق عمليات المراجعة المشتركة المشترك في التقارير الرقابية من خلال هيكل عملي يضمن فاعلية عملية المراجعة الحكومية.

**خامساً: فرضية البحث:** "لا يوجد أثر للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة علي تطوير المراجعة والرقابة المالية"

**سابعاً: منهج البحث:**

ينتهج الباحثان المنهج العلمي المعاصر المرتكز علي المنهج الإستقرائي الإستنباطي المختلط، وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية المحددة لذلك المنهج والمتمثلة فيما يلي:

- 1- تكوين الإطار النظري، والذي يشتق منه هيكل الإطار التكاملي المقترح الذي يهدف إلى خدمة التقرير والإفصاح المتكامل عن سلامة عمليات الرقابة والمراجعة، وذلك فيما يستلخص الفرضية الرئيسية للبحث والذي يتمثل في وجود أثر للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية وتحقيق فعالية التقرير عنها
- 2- إجراء الإختبارات والتحليلات الإحصائية المناسبة حتى إستخلاص النتائج، والتي تعتبر دليل تطبيقي للإطار التكاملي، ودليل للمراجعة والرقابة في ليبيا تتحقق منها الأهداف الرقابية الفعالة

## المبحث الأول

### تصميم عناصر الإطار التكاملي المقترح

يهدف هذا المبحث إلى بيان مجموعة المتطلبات التي تبرر إقتراح إطار تكاملي بين إجراءات المراجعة والرقابة بديوان المحاسبة الليبي، وبين مكاتب المراجعة التي يجب أن تتماشى مع تحقيق فعالية المراجعة والرقابة المالية، وكذلك الإشارة إلى الهيكل الفكري لعملية استخدام المراجعة المشتركة في التكامل بين الديوان ومكاتب المراجعة.

**أولاً:** المراجعة المشتركة كأداة لتحقيق الإطار التكاملي: وتتمثل تلك الأداة في أسلوب المراجعة المشتركة والمنسقة بين ديوان عام المحاسبة الليبي وبين مكاتب المراجعة ، وتستند الدراسة في إختيار هذه الأداة فمثلا يعتقد Cedric and Nicole

(2012) إن المراجعة المشتركة جيدة أم سيئة وفقاً للسياق الدنماركي (2009-2005)؛ الذي تخلي عن إلزامية المراجعة المشتركة عام 2005 ، وأن هذا التطور والتغير في الاعتماد الإلزامي علي المراجعة المشتركة من شأنه أن يوضح العلاقة بين عملية المراجعة المشتركة، وتكاليف المراجعة التي يتقاضاها المراجعين نظير القيام بعملية المراجعة مصحوبة بجودة عملية المراجعة، وبين المستحقات غير العادية، بينما يرى Nicole et al, (2013) أن عملية المراجعة المشتركة تعتبر آليه واسعة المجال علي الصعيد المؤسسي، وأنه لا ينبغي النظر إليها بمعزل عن باقي العوامل الأخرى، حيث أشارت الدراسة إلى أن أعمال المراجعة تكون أكثر كفاءة وفاعلية في تحقيق جودة عملية المراجعة في حال تحقق الكفاءة المهنية والإستقلالية، وكذلك اتفاقية تحديد المهام بين المراجعين المشتركين، وتخطيط برنامج المراجعة وتقييم مخاطر الغش، وتحليل احتمالات المخاطر ومكونات القوائم المالية، ومدى ومحتوى المراجعة التي تمت للعمل المرجعي للمراجع الآخر المشترك، وكل هذا يدل على انه لا يمكن لجودة عملية المراجعة أن تتحقق من عملية المراجعة المشتركة بمعزل عن هذه العوامل السابقة، وأكد El-Dyasty, 2017 أن العلاقة بين عملية المراجعة المشتركة، وبين جودة التقارير المالية في مصر، حيث أكدت الدراسة أن مصر تمتلك سوق مراجعة فريد من نوعه، وتوصلت إلى أن هناك أربعة دوافع ترتبط إيجابياً مع المراجعة المشتركة وهي (عمر الشركة - نسبة الأسهم المملوكة للشركة من قبل القطاع العام - نسبة الأسهم المملوكة من قبل غير التنفيذيين - ودرجة التعقيد في عملية المراجعة).

وترى الدراسة أن هناك أوجه كثيرة في أسلوب المراجعة المشتركة يمكن أن يستفاد بها كأداة لتحقيق متطلبات الإطار التكاملي المقترح بين ديوان عام المحاسبة الليبي، وبين مكاتب المراجعة بغرض تحقيق فعالية الرقابة المالية والمراجعة الحكومية، وتتمثل أهم المزايا التي يمكن أن تساعد في ذلك فيما يلي: (Cedric and Nicole, 2012) .

1. تحقيق التوازن في تقسيم العمل في المراجعة المالية بين مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وبين مكاتب المراجعة في اتجاه تحقيق الرقابة والمراجعة المالية بمجالات مهمة نصت عليها إشتراطات الإنتوساي؛ وهي خطة المراجعة المالية والبيئية والإجتماعية والتنمية المستدامة ، وتقرير ديوان المحاسبة الذي يقدم إلى البرلمان بشأن ذلك.
2. العمل على تنوع خبرات مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ، نتيجة دعمها بخبرة مكاتب المراجعة، والإستفادة من إطلاع الغير على الأساليب المتطورة في أعمال الرقابة والمراجعة لضمان مستوي من الأداء المهني العالي والتي تتطلبها إشتراطات ومعايير الإنتوساي.

3. تساعد المراجعة المشتركة في التغلب على التحديات والصعوبات التي تؤدي إلى تحمل المسؤولية القانونية المشتركة لتقرير الرقابة والمراجعة؛ نتيجة إرتباط أعمال مكاتب المراجعة الليبية بالإلتزام بالتقرير عن مدى إلتزام منشآت الأعمال الذين يمثلون عملاء لهم بالإشتراطات القانونية التي تحقق الإلتزام القانوني في ضوء أهداف التنمية المستدامة.

4. العمل على خفض تكاليف الخبرة الضائعة الناتجة من التدوير الإلزامي لمراجعي المكاتب المشتركة؛ ويتم ذلك نتيجة إختيار مكاتب ذات كفاءة للإشتراك مع مراجعي الجهاز في القيام بأعمال المراجعة والرقابة، وإعداد التقارير المشتركة لكل المنشآت والوحدات الإقتصادية مما يؤدي إلى خفض تكاليف المراجعة والرقابة على هذه المكاتب.

5. زيادة المسؤولية القانونية والأخلاقية للمراجعة الخارجية المشتركة عن نتائج عملية مراجعة القوائم المالية والرقابية ومدى الإلتزام بها؛ وذلك عند تقديم التقرير إلى البرلمان وعرض نتائج عملية المراجعة على الجهات الرقابية الأخرى.

6. تعزيز الإستقلال المنشود لمراجعي ديوان المحاسبة الليبي، وكذلك مراجعي المكاتب على حد سواء عند إستخدام المراجعة الخارجية المشتركة الأمر الذي يحقق أعلى درجات الأداء الجيد لعمليات المراجعة سواء في ديوان المحاسبة، أو في مكاتب المراجعة على حد سواء.

ثانياً : الهيكل الفكري لتحقيق الإطار التكاملي: يتضمن المفاهيم والفروض والمبادئ المتعلقة بالمراجعة المشتركة والتي يتم استخدامها كاداه للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة: وتمثل فيما يلي (El-Dyasty,2017) :

أ- مفاهيم الهيكل التكاملي: ويستعرض الباحثان مجموعة المفاهيم الآتية التي تعتبر مرجعية ضابطه لإجراءات المراجعة المشتركة المستخدمة في عملية التكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة:

1- مفهوم المراجعة المشتركة: تعني قيام مراجعين مستقلين بمراجعة البيانات بشكل مشترك مع بذل جهود لمراجعة الحسابات لينتهي الأمر بهم لتقرير مراجعة واحد حيث الهدف الغالب، حيث تقصد الباحثة التكامل بين فريق المراجعة في ديوان عام المحاسبة الليبي، وبين فريق المراجعة بمكاتب المراجعة في القيام بعملية المراجعة المشتركة بغرض التقرير عن المراجعة لأداء الأجهزة الحكومية.

2- مفهوم التنسيق في المراجعة المشتركة : حيث تتبنى المراجعة المشتركة فكر التوافق، ودعم التعاون المشترك والإنسجام المهني، والمناقشة البناء بين فريق المراجعة المكلف.فهي عملية أساسها التخطيط المشترك بين مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب

المراجعة الليبية للقيام بعمليات المراجعة والرقابة المنشودة، وتقسيم الأعمال والإجراءات بين كل المراجعين ، بما يضمن عدم تكرار مهام عمليات المراجعة، ويتم إصدار تقرير وحيد مشترك بالرأي التوافقي الذي تم التوصل اليه.

3- مفهوم الأفكار المشتركة: تعرف المراجعة المشتركة بأنها مجموعة من الأفكار، والمقترحات التي تستهدف معالجة نقص ثقة أسواق المال والأعمال في مهنة المحاسبة والمراجعة لاسيما في أعقاب الأزمة المالية العالمية في ذلك الوقت؛ مثل التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بعد مرور عدد محدد من الفترات المالية، وكيفية تفعيل دور لجان المراجعة، ووضع قيود على الخدمات المسموح للمراجع بأدائها لعملائه خلال فترة قيامه بمراجعة التقارير المالية. (أشرف، 2014).

4- مفهوم مراجعة الالتزام المشترك: يقصد به توثيق الأحداث المالية وغير المالية بشكل دوري من خلال التأكيد على تحقيق درجة ملائمة إجراءات المراجعة للاشتراطات والقوانين والمعايير ذات الصلة بالرقابة والفعالية، والتقرير عن ذلك بتقرير مشترك بين مراجعي ديوان المحاسبة ومراجعي مكاتب المراجعة والإفصاح عن ذلك لأصحاب المصالح والجهات المعنية .

5- مفهوم مضمون المراجعة المشتركة: يتمثل بقيام فريق المراجعة المشتركة بتقييم إلتزام كلاً من الإدارة الحكومية والقوانين والسياسات ذات الصلة، مع تقييم المخاطر المحتملة، وتحديد الإجراءات التصحيحية التي يتعين الإلتزام بها ، والتقرير عن ذلك للجهات المعنية.

ب- فروض الهيكل التكاملية: وتعلق بكفاية وملائمة تقرير الإفصاح المشترك عن الأداء المالي وغير المالي، ويشتمل علي الفروض الآتية: (علي ، 2016) :

1- فرض التقرير والإفصاح المطابق: حيث يتم إعداد تقرير المراجعة المشترك (Compliance Audit): وينص هذا

الفرض على " يعتبر معيار المراجعة المشتركة القيام بعملية المطابقة بين الأداء المالي للوحدات الاقتصادية المعنية ، وبين الإشتراطات التشريعية والمعايير ذات الصلة.

2- فرض دراسة تقييم الأثر المالي: ينص هذا الفرض علي أن تقوم الوحدات الاقتصادية ( مناط المراجعة ) بدراسة حدوث

الحدث المالي ، وتكراره ومدته وتأثيره ومستوي هذا الحدث ووزنه النسبي لعمليات الرقابة والمراجعة ويعتبر هذا الفرض معيار المراجعة المشتركة لقياس درجة التزام الجهات الحكومية، وأثره في تحقيق الأهداف الرقابية.

3- فرض تعذر قياس الأثر المالي: وينص هذا الفرض علي الإستفادة من الطرق العلمية في الوقوف علي مدى مساهمة

الوحدة الاقتصادية في التأثير علي الإستراتيجية العامة للدولة" ويستفاد من هذا الفرض في الثبوت عما إذا كان للوحدة الاقتصادية

آلية تربط بها الأداء الخاص بها بالخطة العام للدولة من عدمه حيث يجب التقرير عن ذلك من خلال مراقبة الأداء حيث لفريق المراجعة المشترك الإستناد إلى قياسات مرجعية لتقييم الأثر المالي في حالة تعذر القياس.

**ج- مبادئ الهيكل التكاملي لإستخدام المراجعة المشتركة، وتشتمل على المبادئ الآتية ( علي ، 2016):**

**1- مبدأ التخطيط السليم للعمل المشترك والإشراف علي المساعدين:** وينص هذا المبدأ علي ضرورة وجود خطة مشتركة

لأداء عمليات المراجعة والرقابة بين مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وبين مراجعي مكاتب المراجعة المختارة على أن تتضمن آلية إختيار الإشراف علي المساعدين، وتحديد خريطة طريق معلنة للعمل المشترك.

**2- مبدأ دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية:** وينص هذا المبدأ على ضرورة تضمين أدلة المراجعة والرقابة وفحصها في اتجاه

التأكيد علي إجراءات سلامة نظام الرقابة الداخلي وهذا يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات المراجعة والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المراجعين في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكنوا من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك، أو أي تساؤل في ذهنهم عن مدى فعالية وكفاءته.

**3- مبدأ كفاية أدلة الإثبات:** يجب علي المراجع في ظل المراجعة المشتركة الإلتزام بضرورة حصوله على قدر كاف من أدلة وقرائن

الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليه عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية والإنتقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

**4- مبدأ توثيق العمل المشترك:** تستوجب المراجعة المشتركة ضرورة توثيق عمل المراجعة دوماً بملفات عمل يتم مسكها بغرض

توثيق المراجعات التي تم القيام بها، وتدعيم النتائج المتوصل إليها، وأن هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة بين المراجعين، وإعطاء دلائل على إتخاذ الإحتياطات والإحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

يضاف إلى ذلك مجموعة مبادئ تتعلق أخري بالتقرير والإفصاح المشترك: وذلك عند إعداد التقرير النهائي لفريق المراجعة

المشترك بين مراجعي ديوان المحاسبة، ومكاتب المراجعة الليبية . وتمثل تلك المبادئ فيما يلي ( أشرف ، 2014) :

**1- مبدأ توصيل نتائج عمليات المراجعة والرقابة :** ويتضمن هذا المبدأ المتطلبات الآتية:

- تضمين التقرير التأكيد المعقول حول ما إذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة خالية من الأخطاء والمخالفات الجسيمة.

- أن يتضمن التقرير النهائي الإشارة إلى تحقيق التوازن الفعلي عند تقسيم العمل بين فريق المراجعة المشتركة بين مراجعي ديوان المحاسبة، وبين مراجعي مكاتب المراجعة الليبية.

- تضمين التقرير مجموعة الأساليب المتطورة التي استخدمها فريق المراجعة المشتركة في الفحص وتكوين الرأي حول مدى تحقيق فعالية الرقابة والمراجعة الحكومية.

- الإشارة في التقرير إلى المهام الخاصة والمتخصصة والتي قام بتنفيذها كل مراجع بعينه دون المراجعين الآخرين في فريق المراجعة المشتركة.

- تضمين التقرير الإشارة إلى التدوير الإلزامي لأعضاء فريق المراجعة ومهام الرقابة المزدوجة والنتائج الإيجابية والسلبية التي تم التوصل إليها.

## 2- مبدأ الإشارة في التقرير بوضوح إلى مسئولية الإدارة: حيث لا بد من الإشارة إلى ما يلي ( محمود ، 2013):

- أن يشير التقرير إلى المسئولية الأساسية لفريق المراجعة عن منع وإكتشاف وتصحيح الأخطاء بسبب الإحتيال أو الخطأ في الأداء البيئي يقع على عاتق إدارة الوحدة الاقتصادية.

- يشير التقرير إلى أن الإدارة هي المسئولة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية.

- يشير التقرير بوضوح إلى أن الإدارة هي المسئولة عن إعداد البيانات المالية والوصفية المتعلقة بالأداء المالي، وأن دور فريق المراجعة هو التقرير عن مدى عدالتها ومدى الالتزام بها.

- يشير التقرير إلى أن الإدارة هي المسئولة عن العمليات المالية والإدارية وفحص نظام الرقابة البيئي الداخلي وقدرته على العمل.

### ولتحقيق الإطار التكاملي يتم الإستفادة من معايير الإنتوساي علي الوجهة الآتي:

حيث يُعدّ إطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs" المعيار المشترك لقياس الأداء في أقاليم الإنتوساي. ومنها دولة ليبيا، وينبغي إستخدام قاعدة مهمة يُستند إليها عند تعريف الممارسات الدولية الجيدة للأجهزة لدى إعداد إطار قياس أداء الأجهزة. لكنّ الإطار المذكور لا يشمل كافة نواحي قدرات الأجهزة، أي أنه لا يُعنى بالوظائف التنظيمية الرئيسية، على غرار إدارة الموارد البشرية مثلاً. وحيثما وجب إعتماد معايير أداء لوضع مؤشرات خارج دائرة إطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

ISSAIs"، وعلى الإطار أن يستأنس أولاً بمنشورات الإنتوساي الأخرى (على غرار الأدلة الصادرة عن "لجنة بناء القدرات" المنبثقة عن منظمة الإنتوساي)، ثم في مرحلة ثانية بالبيانات الدولية الأخرى حول الممارسات الجيدة المتعارفة.

ويرى الباحثان القيام بالمراجعة المشتركة في إطار من أخلاقيات المراجعة التي تحددها وثيقة (أخلاقيات الإنتوساي لمهنة مدقق القطاع العام) التي صادق عليها المجلس التنفيذي في اجتماعه الـ 44 المنعقد في مونتيفيديو في نوفمبر 1988، حيث تمثل أخلاقيات المهنة خطوة إلى الأمام في عملية التوفيق بين المفاهيم الأخلاقية داخل منظمة الإنتوساي، وهي تتضمن فقط المبادئ الأخلاقية الأساسية، حيث أن الفروق بين البلدان من حيث الثقافة واللغة والأنظمة الاجتماعية تخلق الحاجة إلى تكييف هذه المبادئ لتتماشى مع البيئة الخاصة بكل بلد، ولذلك فإنه ينبغي النظر في أخلاقيات المهنة هذه على أنها أساس لأخلاقيات المهنة التي سيتم تطويرها من قبل كل جهاز أعلى للرقابة والمحاسبة ويمكن الاستفادة منها في برنامج المراجعة المشتركة لغرض التقرير والإفصاح عن فعالية الأداء الحكومي من خلال ما يلي (محمد ، 2018):

1- تمسك فريق المراجعة المشتركة بأخلاقيات المهنة: التي هي بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به مراجع الديوان، حيث أن استقلالية المراجع الحكومي وقواه ومسؤولياته تضع متطلبات أخلاقية جسيمة على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة وعلى عاتق الموظفين الذين يشغلهم أو يستخدمهم لإنجاز العمل الرقابي، ويتعين أن تأخذ أخلاقيات مهنة مراجع القطاع العام في الاعتبار المتطلبات الأخلاقية للموظفين العموميين عامة ومتطلبات المراجعين خاصة بما في ذلك إلتزامهم بإزاء واجباتهم المهنية.

2- إن أخلاقيات المهنة موجهة للمراجعين في ديوان عام المحاسبة بما في ذلك رئيس الجهاز والموظفين التنفيذيين وكل الأفراد الذين يعملون لفائدة الجهاز أو نيابة عنه والمعنيين بالعمل الرقابي، لكن ينبغي أن تفسر أخلاقيات المهنة على أن لها تأثير على الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة، وكل جهاز أعلى للرقابة مسؤول عن التأكد من أن كل المراجعين العاملين به ملمون بالقيم والمبادئ التي تتضمنها أخلاقيات المهنة الوطنية وأنهم يعملون بها.

3- ويتعين أن يكون سلوك المراجع دائماً وفي كل الظروف بعيداً عن كل المآخذ ذلك أن أي قصور في سلوك المراجع المهني أو أي سلوك غير لائق في حياته الشخصية من شأنه أن يلقي بظلاله على نزاهته، وعلى الجهاز الذي يمثله وكذلك على جودة وصدق العمل الرقابي الذي يقوم به وقد يثير ذلك السلوك شكوكاً حول موثوقية وأهلية الديوان ذاته كما أن تبني أخلاقيات مهنة مراجع القطاع العام والعمل بها من شأنه أن يدعم الثقة في المراجع وفي عمله.

- 4- من الأهمية بمكان أن ينظر الي ديوان المحاسبة على أن مصدر للثقة والأمانة والمصدقية وهي صفات يدعمها الجهاز من خلال تبنيه وتطبيقه للمتطلبات الأخلاقية للمفاهيم التي تجسمها المفردات الرئيسية المستخدمة، وهي النزاهة والاستقلالية والموضوعية والسرية والكفاءة. الثقة والأمانة والمصدقية.
- 5- من حق السلطة التشريعية، أو السلطة التنفيذية وعمامة الناس والجهات الخاضعة للرقابة أن يتوقعوا أن يكون سلوك ديوان المحاسبة وأسلوبه بعيدين عن كل الشكوك والمأخذ وأتحمأ جديران بالاحترام والثقة.
- 6- ينبغي أن يسلك المراجع سلوكاً يدعم التعاون والعلاقات الطيبة بين المدققين وداخل المهنة ذلك لأن دعم المهنة من قبل أصحابها وتعاونهم مع بعضهم بعضاً يعتبران عنصرتين أساسيتين للطابع المهني؛ حيث أن ثقة الجمهور وأمانته اللتين يحظى بهما المراجع هما إلى حد بعيد نتيجة الإنجازات المتراكمة لكل المراجعين السابقين منهم والحاليين، لذلك فإنه من صالح المراجع ومن صالح المواطنين أيضاً أن يتعامل المراجع مع زملائه بصورة منصفة ومعتدلة.
- 7- ينبغي أن تؤكد السلطة التشريعية، أو السلطة التنفيذية وعموم الناس والجهات الخاضعة للرقابة على أن كل الأعمال التي يقوم بها الجهاز منصفة وغير منحازة، لذلك فإنه من المهم أن تكون هناك أخلاقيات للمهنة أو وثيقة بها تحكم توفير الخدمات.
- 8- يحتاج كل جزء من أجزاء المجتمع إلى المصدقية، لذلك فإنه من الأساسي أن تعتبر الأطراف الخارجية المطلعة على تقارير الديوان وآرائه أن هذه التقارير دقيقة وموثوق بها تمام الدقة والوثوق.
- 9- يجب أن تتحمل كل الأعمال التي ينجزها ديوان عام المحاسبة الفحوص التي تجربها السلطة التشريعية، أو التنفيذية وأحكام الجمهور حول الملائمة والفحص في ضوء أخلاقيات المهنة الوطنية.

## المبحث الثاني

### الدراسة التجريبية لإستخدام المراجعة المشتركة في تطبيق الهيكل التكاملي

تستند الدراسة التجريبية لنموذج تحليل دلفي<sup>2</sup>؛ والذي ينطلق من عرض أسئلة مفتوحة علي أحد فريقتي الإختبار في التجربة ثم إشتقاق مجموعات الإجابات المتكررة التي تمثل أهمية متواترة، ويتم الإنطلاق منها إلى الفريق المختبر الآخر مع العلم أن فريقتي الإختبار يتمثل الفريق الأول في مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، والفريق الثاني هو مراجعي مكاتب المراجعة في ليبيا، ويتم إختبار النتائج التجريبية بناء على ذلك، ويتم تناول ذلك من خلال ما يلي:

2- طريقة دلفي القياسية، يقوم الخبراء من خلالها بالإجابة على الإستبيانات المتعلقة بالموضوع المطلوب استشرافه في جولتين أو أكثر. بعد ذلك يستند إلى طلب الإجابة عن سؤال مفتوح الإجابة تحتوي تلك الإجابة على خلاصة توقعات الخبراء بشأن الإجابة على السؤال ثم استخلاص محاور الإجابة وإعادة طرحها في أسئلة أخرى.

أ- الهدف من الدراسة التجريبية: تستهدف الدراسة التجريبية إشتقاق معلومات المراجعة التي يتم مراجعتها وعناصر التقرير والرقابة المطلوبة لتطبيق الإطار التكامل بين ديوان عام المحاسبة ومكاتب المراجعة الليبية للمراجعة والرقابة المالية.

ب- أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية: يتبع البحث منهج الدراسة التجريبية العملية والتي تستهدف إيجاد دليل تجريبي من الواقع الليبي، ثم إعادة الإختبار وصياغة نتيجة التجربة الأولى وإعادة طرحها بما يجيب عن مدى التكامل والتوافق في إجابات عينة الدراسة، وقد استخدم الباحثان المنهج التجريبي قياساً علي دراسة (Ali, et al.,2016، RichardSlack,2011) حيث تمثلت أدوات التجربة فيما يلي :

1- إختيار عينة من المبحوثين من مكاتب المراجعة الليبية وعددها (52) مبحوث و قد تم توجيه سؤالين مفتوحين يتعلقان بعمليات المراجعة والتقرير والإفصاح عنها ويتمثلان فيما يلي :

- السؤال الأول: ماهي بنود المعلومات الأولى بمراجعتها عند التكاليف بأجراء الرقابة والتحقق المالي في الوحدات الحكومية الليبية؟

- السؤال الثاني: ماهي عناصر التقرير والإفصاح التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة والرقابة المعد من ديوان عام المحاسبة الليبي؟

2- إختيار عينة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي عددهم (52) مبحوث وتم توجيه نفس السؤالين السابقين إليهما .

3- تم إعادة التجربة بطرح إجابات العناصر المميزة لكل عينة علي العينة الأخرى وبيان الرأي وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي .

4- تم إعطاء أوزان نسبية إلى إجابات المبحوثين حسب عدد تكرار الإجابات ذاتها خلال عينة الدراسة سواء المتعلقة

بمكاتب المراجعة أو المتعلقة بمراجعي ديوان المحاسبة الليبي مع توحيد عدد التجريبتين عند (52 فرد).

5- تحديد الوسط الفرضي للإجابات وهو يساوي  $\{ 2 / (1+5) = 3 \}$  وكذلك الوسط الصحيح للإجابات.

ج- الأساليب الإحصائية المستخدمة : استخدم الباحثان الأساليب الإحصائية الآتية:

1- تحليل التباين بين عيني الدراسة:

2- تحليل أوجه الاتفاق والإختلاف بين إجابات المبحوثين بإستخدام الإختبار الإحصائي كروسكال- ويلز، بدلالة (ك<sup>2</sup>)

د- تحليل نتائج الدراسة التجريبية: يتم ذلك من خلال ما يلي:

### 1) خصائص المشاركين:

<sup>3</sup> عبارة عن قيمة نظرية أو فرضية لمجموعة من البيانات، أو هو عبارة عن المتوسط النظري لمدى الدرجات على مقياس معين، ويستفاد من الوسط الفرضي كطريقة مختصرة لإيجاد الوسط الحسابي أو في الحكم على الوسط الحسابي الفعلي لمجموعة من البيانات إن كان أعلى أو أقل من الوسط الفرضي فإن كان أعلى من الوسط الحسابي الفعلي دل ذلك على ارتفاع مستوى العينة في صفة أو سمة ما وإن كان أقل من الوسط الفرضي دل ذلك على انخفاض مستوى العينة.

للتعرف على الخصائص الديموغرافية للمشاركين تمّ تحديد متغيرات التخصص العلمي، المؤهل العلمي، مكان العمل، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة، حيث تمّ استخراج التكرارات والنسب المئوية لها وتحليلها كما هو مبين في الجدول رقم (1).

جدول (1) خصائص المشاركين

المتغير		العدد	النسبة	المتغير		العدد	النسبة
التخصص العلمي	محاسبة	68	66%	سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	0	0%
	علوم مالية ومصرفية	16	15%		من 5 إلى أقل من 10	14	13%
	إدارة أعمال	20	19%		من 10 إلى أقل من 15	22	21%
	الاجمالي	104	100%		15 سنة فأكثر	68	66%
					الاجمالي	104	100%
المؤهل العلمي	ما قبل الجامعي	8	7%	مكان العمل	مكتب مراجعة خاص	52	50%
	جامعي	86	83%		موظف بديوان المحاسبة	52	50%
	ما فوق الجامعي	10	10%		الاجمالي	104	100%
	الاجمالي	104	100%				

يتبين من جدول (1) أنّ (93%) من المشاركين من حملة المؤهل الجامعي فما فوق وأنّ النسبة الأعلى من التخصص العلمي، وان (66%) تخصص في المحاسبة كما أنّ (87%) خبرتهم أكثر من عشر سنوات، وهذا يعطى مؤشر بان المشاركين في الدراسة يتوقّر فيهم التأهيل العلمي والتخصص والخبرة الكافيين لحصول على المعلومات التي قد تفيد الدراسة ولديهم الدراية والمعرفة بموضوع الدراسة، مما يعني إمكانية الوثوق في استجاباتهم والاعتماد عليها بمصادقية مقبولة.

(2) إختبارات التجربة الأولى (نتائج السؤالين المفتوحين لعينة الدراسة التجريبية) ويتم بيان ترتيب الإجابات للعينتين علي الوجه الآتي:

❖ إجابات العينة الأول : وتتمثل في مكاتب المراجعة الليبية: وتنقسم الى :

1. إجابات عينة الدراسة من مراجعي مكاتب المراجعة الليبية علي السؤال الأول: يتضمن السؤال عن بنود المعلومات الأولى بمراجعتها عند التكليف بإجراء المراجعة والرقابة الحكومية كما هو موضح بالجدول التالي رقم (2-1).

جدول رقم (2) ترتيب ردود التجربة الأولى لعينة مكاتب المراجعة ( السؤال الأول)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	ترتيب	ردود السؤال الأول – مكاتب مراجعة
0.15986	1.15274	3.3462	52	1	التثبت من صحة توظيف النفقات الحكومية في ضوء التشريعات المنظمة
0.14717	1.06128	3.3269	52	2	إجمالي المبالغ المرتبطة بخطط تحسين العمليات المالية
0.15947	1.14996	3.1731	52	3	التحقق المسبق من توفير الإعتمادات المالية
0.16336	1.17798	3.1538	52	4	تكاليف تدريب العاملين ذو الصلة بمجالات المراجعة
0.14954	1.07838	3.1154	52	5	قياس الأداء الجاري مقارنة بالأداء المستهدف من خلال مراجعة نشاط السلطة الحكومية
0.16013	1.1547	3	52	6	تكاليف إدارة المخاطر البيئية
0.16468	1.18754	2.9615	52	7	التحقق من الدور البيئي والاجتماعي للوحدة الحكومية ومدى فعالية المساهمة في ذلك
0.16468	1.18754	2.9615	52	8	مراجعة الأصول والإلتزامات الحكومية وفقاً لمبدأ كفاءة الاستخدام
0.17551	1.26563	2.9231	52	9	التأكد من صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية
0.16398	1.18245	2.8846	52	10	التأكد من سلامة مراقبة المخزون السلعي الحكومي ومدى إحكام الرقابة عليه
0.15259	1.10036	2.75	52	11	التثبت من إتباع نظام المحاسبة الحكومية وفقاً لأساس الاستحقاق
0.14818	1.06854	2.7308	52	12	الإهتمام بالقياس المحاسبي الحكومي وفقاً للمعيار ذات الصلة في ذلك
0.15616	1.1261	2.7115	52	13	مراجعة عمليات الإسناد والتعهد الخارجي وأعمال الشراكة مع القطاع الخاص
0.16325	1.17718	2.7115	52	14	التأكد من تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومي لغرض تحقيق الرفاهية والتنمية المستدامة
0.16554	1.19372	2.7115	52	15	مدى الحصول علي المستندات والمعلومات الضرورية لأداء أعمال الرقابة والمراجعة بشكل مرضي
0.17003	1.22613	2.7115	52	16	بيان أي واقع مالي لا تفصح عنها القيود المحاسبية يكون من شأنه التأثير علي النشاط الحكومي

يبين الجدول السابق الردود علي السؤال المفتوح (لنظام دلفي) الأول حيث حصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات موحدة من الباحثين من مراجعي مكاتب المراجعة وأنها تترتب وفقاً لأوزانها النسبية التي تتأني من تكرار نفس الردود علي ذات السؤال ، ويتم ترتيبها بدلالة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال الذي يستفسر علي " ماهي بنود معلومات المراجعة الأولى بمراجعتها عند التكليف بإجراء مراجعة ورقابة الوحدات الحكومية ؟".

2. إجابات عينة الدراسة من مراجعي مكاتب المراجعة علي السؤال الثاني: حيث يتم توزيع إجابات السؤال الثاني الذي يتضمن السؤال عن عناصر التقرير والإفصاح التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة والرقابة ، كما هو موضح بالجدول التالي رقم(3)

جدول رقم (3) ترتيب ردود التجربة الأولى لعينة مكاتب المراجعة ( السؤال الثاني)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	ترتيب	
0.17037	1.22859	3.5192	52	1	الإفصاح عن الإلتزامات بالقوانين التي تخضع لها الوحدة والإجراءات الموضوعية لتنفيذ هذه القوانين
0.17037	1.22859	3.5192	52	2	الدعوي القضائية والمحتملة الناتجة عن سوء أداء الوحدة الحكومية
0.16929	1.22074	3	52	3	إظهار الرأي في نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي المعمول به ومدى ملائمته لظروف العمل في الوحدة
0.16929	1.22074	3	52	4	مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة والقوانين ذات الصلة
0.1692	1.22012	2.9615	52	5	مدى الإلتزام بمعايير اعداد التقارير الدولية
0.1692	1.22012	2.9615	52	6	متي وجود تقرير مراجعة داخلية عن الأداء المالي وغير المالي

يبين الجدول السابق الردود علي السؤال المفتوح (لنظام دلفي ) الثاني؛ حيث حصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات موحدة من المبحوثين من مراجعي مكاتب المراجعة وأنها تترتب وفقاً لأوزانها النسبية التي تتأني من تكرار نفس الردود علي ذات السؤال ، ويتم ترتيبها بدلالة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال ماهي عناصر التقرير والإفصاح التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة والرقابة الحكومية؟

#### ❖ إجابات العينة الثانية : مراجعي ديوان المحاسبة الليبي : وتنقسم الى الآتي :

1. إجابات عينة الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي : حيث يتم توزيع إجابات السؤال الأول الذي يتضمن السؤال عن بنود المعلومات الأولى بمراجعتها عند التكليف بإجراء المراجعة والرقابة للوحدة الحكومية كما هو موضح بالجدول التالي رقم (4).

يبين الجدول (4) الردود علي السؤال المفتوح (لنظام دلفي ) الأول حيث حصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات موحدة من المبحوثين من مراجعي ديوان المحاسبة وأنها تترتب وفقاً لأوزانها النسبية التي تتأني من تكرار نفس الردود علي ذات السؤال، ويتم ترتيبها بدلالة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال ماهي بنود معلومات المراجعة الأولى بمراجعتها عند التكليف بإجراء المراجعة والرقابة الحكومية.

جدول رقم (4) ترتيب ردود التجربة الأولى لعينة مراجعي ديوان المحاسبة (السؤال الأول)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	الترتيب	
0.1317	1.10185	4.0571	52	1	تواجد المستندات والمعلومات الضرورية للرقابة وتنفيذ الأعمال
0.11777	0.9853	4.0143	52	2	تطابق العمليات الحكومية مع نصوص القوانين والتشريعات
0.11941	0.99907	3.9571	52	3	مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية
0.12403	1.0377	3.9	52	4	أنواع الأصول الحكومية المتاحة وأسس تقييمها وطرق إستهلاكها
0.12088	1.01132	3.8571	52	5	خطط التحسين الحكومي للعمليات الصناعية والتشغيلية
0.11802	0.98739	3.8429	52	6	طرق إثبات الإلتزامات الحكومية الفعلية والمحتمة
0.11506	0.96266	3.8286	52	7	التأثير السلبي لعمليات ومنتجات وخدمات الوحدة علي المجتمع والناس
0.12703	1.06283	3.8286	52	8	التثبت من الجرد السنوي لأصول وإلتزامات الوحدة الحكومية

3. إجابات عينة الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة: حيث يتم توزيع إجابات السؤال الثاني الذي يتضمن السؤال عن

عناصر التقرير والإفصاح التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة والرقابة الحكومية ، كما هو موضح بالجدول التالي رقم(5).

يبين الجدول (5) الردود علي السؤال المفتوح (لنظام دلفي ) الثاني حيث حصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات موحدة من

المبحوثين من مراجعي ديوان المحاسبة وأنها تترتب وفقاً لأوزانها النسبية التي تتأني من تكرار نفس الردود علي ذات السؤال، ويتم

ترتيبها بدلالة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال : ماهي عناصر التقرير والإفصاح التي يجب أن يتضمنها

تقرير المراجعة والرقابة الحكومية؟

جدول رقم (5) ترتيب ردود التجربة الأولى لعينة ديوان المحاسبة (السؤال الثاني)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	ترتيب	
0.1169	0.97802	4	52	1	إحتواء التقارير علي معلومات مدعمة بالرسوم البيانية والرسوم التوضيحية لتحقيق فعالية قياس الأداء الحكومي
0.11237	0.94013	3.9857	52	2	إظهار مراجعة بنود الإعانات التي تتلقاها الوحدة الحكومية من الدولة لضمان المساعدة في الإلتزام والخدمات
0.12796	1.07059	3.8857	52	3	بيان دلالة المعلومات الرقابية التي تحتويها تقارير المراجعة والرقابة الحكومية
0.1172	0.98056	3.7714	52	4	عرض المعلومات الرقابية والإفصاح عن نقاط القوة والضعف وإظهار علاقتها بالأداء الحكومي
0.12616	1.0555	3.7571	52	5	مراجعة دراسات الجدوي التي تلتزم بها الوحدة الحكومية عند بداية تنفيذ أو تشغيل أي مشروع جديد.
0.11984	1.00269	3.7429	52	6	التركيز في التقرير علي مخاطبة الجهات التشريعية المعنية بالتقرير الرقابي
0.14492	1.21251	3.6714	52	7	إتاحة معلومات النشاط الحكومي السابق والحالي وبيان ما يتعلق بالمال العام

3) اختبارات التجربة الثانية: إعادة التجربة الأولى بطريقة عكسية بين عينتي الدراسة من المراجعين الخاصيتين بمكاتب

المراجعة ومراجعي الديوان، ويتم بيان ترتيب ردود كل عينة علي إجابات العينة الأخرى من خلال ما يلي:

أ- ردود المبحوثين ديوان المحاسبة علي إجابات مراجعي مكاتب المراجعة السابقة في التجربة الأولى:

1. فيما يتعلق بإجابة السؤال الأول:

يبين الجدول (6) الردود علي السؤال المفتوح (نظام دلفي) الأول حيث حصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات المبحوثين من

مراجعي ديوان المحاسبة سبق سؤالها الى مراجعي مكاتب المراجعة، وأنها تترتب بترتيب مختلف عن التجربة الأولى بدلالة المتوسط

الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال الأول الذي يستفسر عن ماهية بنود المعلومات الأولى بمراجعتها عند التكليف

بإجراء مراجعة والرقابة الحكومية.

جدول رقم (6) ترتيب ردود التجربة الثانية لعينة مراجعي ديوان المحاسبة (السؤال الأول)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	الترتيب	
0.12926	0.93208	4.3846	52	1	تكاليف إدارة المخاطر البيئية
0.1431	1.03192	4.3846	52	2	التحقق من الدور البيئي والإجماعي للوحدة الحكومية ومدى فعالية المساهمة فيها
0.15195	1.09572	4.2308	52	3	التثبت من صحة توظيف النفقات الحكومية في ضوء التشريعات المنظمة
0.13526	0.97538	4.0962	52	4	مراجعة عمليات الإسناد والتعهد الخارجي وأعمال الشراكة مع القطاع الخاص
0.1636	1.17974	4.0192	52	5	مدي الحصول علي المستندات والمعلومات الضرورية لأداء أعمال الرقابة والمراجعة بشكل مرضي
0.16763	1.20879	3.9038	52	6	إجمالي المبالغ المرتبطة بخطط تحسين العمليات المالية
0.16273	1.17349	3.7308	52	7	بيان أي واقع مالي لا تفصح عنه القيود المحاسبية يكون من شأنه التأثير على النشاط الحكومي
0.16253	1.17204	3.6346	52	8	التأكد من تفعيل آليات الرقابة والحوكمة للنشاط الحكومي لغرض تحقيق الرفاهية والتنمية المستدامة
0.15619	1.12627	3.4231	52	9	التأكد من صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية
0.14011	1.01032	3.3654	52	10	التحقق المسبق من توفير الإعتمادات المالية
0.15259	1.10036	3.25	52	11	قياس الأداء الجاري مقارنة بالأداء المستهدف من خلال نشاط السلطة الحكومية
0.17158	1.2373	3.1923	52	12	الإهتمام بالقياس المحاسبي الحكومي وفقاً للمعيار ذات الصلة في ذلك
0.18222	1.31401	3.1346	52	13	تكاليف تدريب العاملين ذو الصلة بمجالات المراجعة
0.15049	1.08517	2.8654	52	14	مراجعة الأصول والالتزامات الحكومية وفقاً لمبدأ كفاءة الاستخدام
0.1678	1.21003	2.7115	52	15	التأكد من سلامة نظام مراقبة المخزون السلعي الحكومي ومدى إحكام الرقابة عليه
0.15012	1.08256	2.3462	52	16	التثبت من إتباع نظام المحاسبة الحكومية وفقاً لأساس الإستحقاق

## 2. فيما يتعلق بإجابة السؤال الثاني: حيث يتضح ذلك من خلال الجدول رقم (7)

يبين الجدول (7) الردود علي السؤال المفتوح (نظام دلفي) الأول حيث حصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات موحدة من

المبحوثين من مراجعي ديوان المحاسبة سبق والتي تم سؤالها الى مراجعي مكاتب المراجعة وأنها تترتب بترتيب مختلف عن التجربة

الأولي بدلالة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال الثاني الذي يستفسر عن ماهية العناصر التي يجب أن

يتضمنها تقرير المراجعة والرقابة الحكومي.

جدول رقم (7) ترتيب ردود التجربة الثانية لعينة مراجعي ديوان المحاسبة (السؤال الثاني)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	ترتيب	
0.15683	1.13094	3.2308	52	1	اظهار الرأي في نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي المعمول به ومدى ملائمة ظروف العمل في الوحدة
0.17156	1.23715	2.8654	52	2	الإفصاح عن الإلتزامات بالقوانين التي تخضع لها الوحدة والإجراءات الموضوعة لتنفيذ هذه القوانين
0.17443	1.25786	2.5769	52	3	مدى الإلتزام بمعايير اعداد التقارير الدولية
0.17037	1.22859	2.4808	52	4	الدعاوي القضائية والمحتملة الناتجة عن سوء أداء الوحدة الحكومية
0.15867	1.1442	2.1538	52	5	مدى وجود تقرير مراجعة داخلية عن الأداء المالي وغير المالي
0.15252	1.09984	1.9231	52	6	مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة والقوانين ذات الصلة

ب- توزيع ردود المبحوثين من مكاتب المراجعة علي إجابات مراجعي ديوان المحاسبة السابقة في التجربة الأولى وفقاً لما يلي:

#### 1- فيما يخص الردود عن السؤال الأول: حيث يتضح ذلك من خلال الجدول التالي رقم (8)

يبين الجدول (8) الردود علي السؤال المفتوح (لنظام دلفي) الأول حيث تحصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات موحدة من المبحوثين من مراجعين سبق وأن تم سؤالها الى مراجعي ديوان المحاسبة وإنما تترتب بترتيب مختلف عن التجربة الأولى بدلالة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال الأول الذي يستفسر عن ماهية بنود معلومات المراجعة الأولى بمراجعتها عند التكليف بالمراجعة والرقابة الحكومية.

جدول رقم (8) ترتيب ردود التجربة الثانية لعينة مكاتب المراجعة (السؤال الأول)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	ترتيب	
0.09489	0.79387	3.0857	52	1	مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية
0.09199	0.76964	3.0429	52	2	تطابق العمليات الحكومية مع نصوص القوانين والتشريعات
0.10862	0.90878	3.0143	52	3	التثبت من الجرد السنوي لأصول والإلتزامات الوحدة الحكومية
0.16653	1.39327	2.8286	52	4	التأثير السلبي لعمليات ومنتجات وخدمات الوحدة علي المجتمع والناس
0.14287	1.19532	2.3857	52	5	أنواع الأصول الحكومية المتاحة وأسس تقييمها وطرق استهلاكها
0.13388	1.12012	2.1429	52	6	تواجد المستندات والمعلومات الضرورية للرقابة وتنفيذ الأعمال
0.13232	1.1071	1.8571	52	7	طرق إثبات الإلتزامات الحكومية الفعلية والمحتملة
0.1424	1.19141	1.8286	52	8	خط التحسين الحكومي للعمليات الصناعية والتشغيلية

## 2- فيما يخص الردود عن السؤال الثاني: حيث يتضح ذلك من خلال الجدول التالي رقم (9)

يبين الجدول (9) الردود علي السؤال المفتوح (لنظام دلفي) الأول حيث حصلت الدراسة علي تكرارات وإجابات موحدة من المبحوثين من مراجعي مكاتب المراجعة والتي سبق وأن تم سؤالها الى مراجعي ديوان المحاسبة، وأنها تترتب بترتيب مختلف عن التجربة الأولى بدلالة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك إجابة للسؤال الثاني الذي يسأل عن ماهية عناصر التقرير الخاص بالمراجعة والرقابة لديوان عام المحاسبة

جدول رقم (9) ترتيب ردود التجربة الثانية لعينة مكاتب المراجعة (السؤال الثاني)

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	عدد المشاركين	ترتيب	
0.14287	1.19532	3.3857	52	1	إحتواء التقارير علي معلومات مدعمة بالرسوم البيانية والرسوم التوضيحية لتحقيق فعالية قياس الأداء الحكومي
0.11795	0.98687	3.8	52	2	التركيز في التقرير علي مخاطبة الجهات التشريعية المعنية بالتقرير الرقابي
0.12166	1.01785	3.4857	52	3	مراجعة دراسات الجدوي التي تلتزم بها الوحدة الحكومية عند بداية تنفيذ أو تشغيل أي مشروع جديد.
0.13076	1.09403	3.3857	52	4	عرض المعلومات الرقابية والإفصاح عن نقاط القوة والضعف واطهار علاقتها بالأداء الحكومي
0.13214	1.1056	3.3714	52	5	إظهار مراجعة بنود الإعانات التي تتلقاها الوحدة الحكومية من الدولة لضمان المساعدة في الإلتزام والخدمات
0.13366	1.11827	3.2857	52	6	بيان دلالة المعلومات الرقابية التي تحتويها تقارير المراجعة والرقابة الحكومية
0.15224	1.27372	3.0286	52	7	إتاحة معلومات النشاط الحكومي السابق والحالي وبيان ما يتعلق به بالمال العام

ج- قياس درجة الإختلاف أو الإتفاق بين أسئلة مراجعي مكاتب المراجعة عندما يجيب عليها مراجعي ديوان المحاسبة الليبي لكل مما يأتي :

1- بالنسبة للسؤال الأول: حيث يستخدم الباحثان إختبار كروسكال - ويلز: لبيان أوجه الإتفاق والإختلاف بين ردود مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة كما هو موضح من الجدول التالي رقم (10)

يبين الجدول (10) إختبار كروسكال - ويلز أن هناك إختلاف كبير في إجابات المبحوثين من مراجعي ديوان المحاسبة ومراجع مكاتب المراجعة حول كافة مفردات وعناصر الردود التي تجيب علي السؤال الأول المتعلق بنود معلومات المراجعة الأولى بمراجعتها

عند التكاليف بإجراء المراجعة والرقابة الحكومية، حيث لكل فريق وجهة نظر مختلفة حيث كانت قيم  $(\chi^2)$  في كل الإجابات أكبر من القيم الجدولية عند مستوى معنوي يقترب من الصفر تؤيد وجود فروق معنوية بين إجابات فئتي الدراسة عند مستوى اقل من مستوى 0.05 وهو ما يحقق الفرض القائل هناك حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية لغرض ضبط عملية المراجعة والرقابة وتحقيق فاعليتها"

جدول رقم (10) اختبار كروسكال – ويلز لإجابات التجريبتين بالنسبة للسؤال الأول

Asymp. Sig	Chi-Square	Mean Rank	عدد المشاركين	الكود	
.000	62.229	75.25	52	مراجعي مكاتب المراجعة	تواجد المستندات والمعلومات الضرورية للرقابة وتنفيذ الأعمال
		29.75	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	47.506	72.19	52	مراجعي مكاتب المراجعة	تطابق العمليات الحكومية مع نصوص القوانين والتشريعات
		32.81	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	64.725	75.60	52	مراجعي مكاتب المراجعة	مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية
		29.40	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	53.788	73.39	52	مراجعي مكاتب المراجعة	أنواع الأصول الحكومية المتاحة وأسس تقييمها وطرق إستهلاكها
		31.61	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	25.407	66.77	52	مراجعي مكاتب المراجعة	خطط التحسين الحكومي للعمليات الصناعية والتشغيلية
		38.23	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	50.753	72.60	52	مراجعي مكاتب المراجعة	طرق إثبات الالتزامات الحكومية الفعلية والمحتملة
		32.40	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	32.578	68.55	52	مراجعي مكاتب المراجعة	التأثير السلبي لعمليات ومنتجات وخدمات الوحدة علي المجتمع والناس
		36.45	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	51.242	72.70	52	مراجعي مكاتب المراجعة	التثبت من الجرد السنوي لأصول والالتزامات الوحدة الحكومية
		32.30	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	

ويبين الجدول (10) أن أكثر عناصر الإتفاق بين الفئتين حول بنود المعلومات التي يجب مراجعتها لتحقيق الرقابة هي الآتي:

- خطط التحسين الحكومي للعمليات الصناعية والتشغيلية عند اقل قيمة ل  $(\chi^2)$  تبلغ 25.40.

- التأثير السلبي لعمليات ومنتجات وخدمات الوحدة علي المجتمع والناس عند قيمة ل  $(\chi^2)$  تبلغ 32.57

كما يبين الجدول السابق أن أكثر عناصر الإختلاف بين الفئتين حول بنود المعلومات التي يجب مراجعتها لتحقيق الرقابة

تمثل في أكبر قيم ل  $(\chi^2)$  وهي الآتي

- مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية حيث تمثل أكبر قيمة (ك<sup>2</sup>) بقيمة قدرها 64.72.
- تواجد المستندات والمعلومات الضرورية للرقابة وتنفيذ الأعمال حيث قيمة (ك<sup>2</sup>) 62.22
- 2- بالنسبة للسؤال الثاني: حيث يستخدم الباحثان اختبار كروسكال - ويلز: لبيان أوجه الإتفاق والإختلاف بين ردود مراجعي ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة الليبية كما هو موضح من الجدول التالي رقم (11).
- من خلال الجدول (11) يبين اختبار كروسكال - ويلز أن هناك اختلاف كبير في إجابات المبحوثين من مراجعي ديوان المحاسبة ومراجعة مكاتب المراجعة حول كافة مفردات وعناصر الردود التي تجيب علي السؤال الثاني المتعلق بعناصر التقرير التي يجب أن يتضمنها تقرير المراجعة والرقابة الحكومية ، حيث لكل فريق وجهة نظر مختلفة حيث كانت قيم (ك<sup>2</sup>) في كل الإجابات أكبر من القيم الجدولية عند مستوى معنوي يقترب من الصفر تؤيد وجود فروق معنوية بين إجابات فئتي الدراسة عند مستوى اقل من مستوي 0.05 وهو ما يحقق الفرض القائل هناك حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية لغرض ضبط تقرير المراجعة والرقابة . ويبين الجدول السابق أن أكثر عناصر الاتفاق بين الفئتين حول عناصر التقرير التي يجب التقرير عنها لتحقيق فعالية الرقابة هي الآتي:
- إظهار مراجعة بنود الإعانات التي تتلقاها الوحدة الحكومية من الدولة لضمان المساعدة في الإلتزام والخدمات عند اقل قيمة ل (ك<sup>2</sup>) تبلغ 1.054
- بيان دلالة المعلومات الرقابية التي تحتويها تقارير المراجعة والرقابة الحكومية قيمة ل (ك<sup>2</sup>) تبلغ 8.169
- كما يبين الجدول السابق أن أكثر عناصر الإختلاف بين الفئتين حول بنود المعلومات التي يجب مراجعتها لتحقيق فاعلية الرقابة تمثل في أكبر قيم ل (ك<sup>2</sup>) وهي الآتي:
- التركيز في التقرير علي مخاطبة الجهات التشريعية المعنية بالتقرير الرقابي حيث تمثل أكبر قيمة (ك<sup>2</sup>) بقيمة قدرها 25.025.
- مراجعة دراسات الجدوي التي تلتزم بها الوحدة الحكومية عند بداية تنفيذ أو تشغيل أي مشروع جديد حيث قيمة (ك<sup>2</sup>) 24.36

جدول رقم (11) اختبار كروسكال – ويلز لإجابات التجريبتين بالنسبة للسؤال الثاني

Asymp. Sig	Chi-Square	Mean Rank	عدد المشاركين	الكود	
.000	14.745	63.31	52	مراجعي مكاتب المراجعة	إحتواء التقارير علي معلومات مدعمة بالرسوم البيانية والرسوم التوضيحية لتحقيق فعالية قياس الأداء الحكومي
		41.69	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	1.054	55.27	52	مراجعي مكاتب المراجعة	إظهار مراجعة بنود الإعانات التي تتلقاها الوحدة الحكومية من الدولة لضمان المساعدة في الإلتزام والخدمات
		49.73	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	8.169	60.60	52	مراجعي مكاتب المراجعة	بيان دلالة المعلومات الرقابية التي تحتويها تقارير المراجعة والرقابة الحكومية
		44.40	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	8.929	60.85	52	مراجعي مكاتب المراجعة	عرض المعلومات الرقابية والإفصاح عن نقاط القوة والضعف وإظهار علاقتها بالأداء الحكومي
		44.15	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	24.367	66.23	52	مراجعي مكاتب المراجعة	مراجعة دراسات الجدوي التي تلتزم بها الوحدة الحكومية عند بداية تنفيذ أو تشغيل أي مشروع جديد.
		38.77	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	25.025	66.56	52	مراجعي مكاتب المراجعة	التركيز في التقرير علي مخاطبة الجهات التشريعية المعنية بالتقرير الرقابي
		38.44	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	
.000	15.992	63.91	52	مراجعي مكاتب المراجعة	إتاحة معلومات النشاط الحكومي السابق والحالي وبيان ما يتعلق به بالمالية العامة
		41.09	52	مراجعي ديوان عام المحاسبة	
			104	الاجمالي	

ويخلص الباحثان أن كل الإجابات عن السؤالين تشكلان خريطة طريق للإطار التكاملية وآلية للتطبيق العملي، ويوصي الباحثان بالأخذ به كآلية عند القيام بعملية التكامل في المراجعة بين ديوان المحاسبة ومكاتب المراجعة بغرض تحقيق فعالية الرقابة والمراجعة الحكومية تحقيقاً للفرض القائل بأن هناك حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة واليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية.

النتائج والتوصيات:

أولاً النتائج :

من خلال الدراسة التجريبية تتلخص أهم نتائج فيما يلي:

- 1- تختلف وجهات النظر للمبحوثين من مراجعي ديوان المحاسبة والمراجعين الخارجيين حول بنود معلومات المراجعة الأولى بالإهتمام عند التكليف بإجراء المراجعة والرقابة الحكومية فروق معنوية كبيرة تؤيد هذا الاختلاف
- 2- يتحقق الفرض القائل هناك حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية لغرض ضبط عملية المراجعة والرقابة وتحقيق فاعليتها.
- 3- تعتبر خطط التحسين الحكومي للعمليات الصناعية والتشغيلية أكثر عناصر الاتفاق بين عيني الدراسة من مراجعي الديوان والمراجعين الخارجيين.
- 4- يعتبر سبل التحقق من مدي سلامة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية أكثر عناصر الإختلاف بين عيني الدراسة عند القيام بأعمال المراجعة الحكومية في فريق مشترك.
- 5- إن التأكيد على تواجد المستندات والمعلومات الضرورية كمطلب مهم لعملية المراجعة يواجه إختلافا طفيفاً بين عيني الدراسة من مراجعي الديوان والمراجعين الخارجيين لغرض ضمان فعالية المراجعة والرقابة الحكومية.
- 6- تختلف وجهة نظر المبحوثين من مراجعي ديوان المحاسبة والمراجعين الخارجيين بشأن العناصر التي يتضمنها تقرير المراجعة والرقابة الحكومية.
- 7- تتحقق صحة الفرض القائل هناك حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في إستخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية لغرض ضبط تقرير المراجعة والرقابة.
- 8- أن أكثر العناصر المتعلقة بتقرير المراجعة إتفاقاً بين فئتي الدراسة تتمثل في ضرورة إظهار مراجعة بنود الإعانات التي تتلقاها الوحدة الحكومية من الدولة لضمان المساعدة في الإلتزام والخدمات، وأن الفئتين أتفقوا أيضاً على بيان دلالة المعلومات الرقابية التي تحتويها تقارير المراجعة والرقابة الحكومية

9- أن أكثر عناصر الاختلاف بين الفئتين حول بنود المعلومات التي يجب مراجعتها لتحقيق فاعلية الرقابة التركيز في التقرير علي مخاطبة الجهات التشريعية المعنية بالتقرير الرقابي، مراجعة دراسات الجدوي التي تلتزم بها الوحدة الحكومية عند بداية تنفيذ أو تشغيل أي مشروع جديد

10- يقبل الفرض القائل بأن هناك حاجة للتكامل بين ديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة في استخدام برامج المراجعة المشتركة في تطوير المراجعة والرقابة المالية

#### ثانيا التوصيات:

1- يوصي الباحثان بالآخذ بالاطار التكاملي لديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة الخارجية كآلية عند القيام بعملية التكامل في المراجعة بغرض تحقيق فعالية الرقابة والمراجعة الحكومية. يوصي الباحثان يوصي الباحثان بتبني دراسات مستقبلية للتحقق من الإطار الفكري المقترح لعملية التكامل بين ديوان المحاسبة وبين مكاتب المراجعة الليبية، لبيان الفروض والمفاهيم والمبادئ المعنوية التي تضبط عملية التكامل من الناحية العملية .

**Abstract:** Purpose- The purpose of this research is to study the possibility of integration between the Libyan Audit Bureau and the Audit Offices in the use of joint auditing programs in developing the financial control requirements of the Audit Bureau to achieve the desired regulatory effectiveness.

Design/methodology/approach- Through the experimental study, the research ended to integration between the Libyan Audit Bureau and audit offices in the use of joint auditing programs in the development of audit and financial control.

Findings -Therefore, the integrated framework between the Libyan Audit Bureau and the external audit offices should be a mechanism in carrying out monitoring and verification work in order to achieve effective government performance.

Keywords- Joint Audit - Libyan Audit Bureau - Audit Offices

#### قائمة المراجع

##### أولاً: المراجع العربية :

- أثير عبدالأمير ، كرار الزامل، (2018)، دور التدقيق المشترك في تحسين جودة امعلومات المحاسبية ، بحث مقدم لقسم العلوم المصرفية بكلية الادارة والاقتصاد بجامعة اقادسية ، العراق.
- أحمد زكي متولي،(2013)، قياس أثر تطبيق برامج المراجعة المشتركة علي أسعار الأسهم : دليل من البورصة المصرية ، مجلة التمويل والمحاسبة ، العدد الرابع، (كلية التجارة ، جامعة طنطا).

- أحمد سليم محمد ، (2018) ، علاقة المراجعة المشتركة بجدة الأرباح - دراسة تطبيقية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، السنة الثانية والعشرون - العدد الاول - الجزء الثاني متوفر على شبكة المعلومات الدولية، يوم 2019/3/15 :  
<https://www.researchgate.net/publication/324588234>
- حسن شلقامي محمود ، (2018) ، منهج مقترح لتطوير ممارسات المراجعة المشتركة وتوجيه محاور التطوير في ضوء جودة وتكاليف عممية المراجعة - دراسة ميدانية" ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، العدد الأول.
- صالح حامد محمد علي ،(2016)، استخدام المراجعة المشتركة بمكاتب المراجعة الخارجية وعلاقته بفجوة التوقعات : دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، العدد الأول، ، ( كلية التجارة ، جامعة عين شمس ).
- عبد الحميد، احمد أشرف، (المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع،2014) " المراجعة المشتركة كأداة لزيادة جودة المراجعة : دراسة ميدانية ،(كلية التجارة ، جامعة المنصورة).
- يحيى الجبر وناصر السعدون (2014) ، أثر المراجعة المشتركة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية السعودي ، دورية الإدارة العامة ، المجلد (54) ، العدد (2).
- ثانياً: المراجع الاجنبية:

- Baldauf, J; and R. Steckel (2012) "Joint and Accuracy of the auditor's Report : An Empirical study" International Journal of Economic Sciences and Applied Research.
- Cedric. L.,etal,(2012)"Is Joint Audit Bad or Good Efficiency Perspective Evidence from Three European Countries, CAAA Annual Conference", Paper Research. (2012), Available at :[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1982732](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1982732).
- David Campbella Richard Slack (2011) " Environmental disclosure and environmental risk: Sceptical attitudes of UK sell-side bank analysts" The British Accounting Review, Volume 43, Issue 1, March.
- Francis,j.R., C. Richard, and A. Vastrealen, (2009) " Assessing fraces joint audit requirement : are two heads better than one? Auditing "A journal of practice & theory.
- Lesage and Rat Zinger Sakel (2012)" Is joint Audit bad or good? Efficiency perspective evidence from three European countries", Research available at: <http://ssrn .com/abstract =1982732>

- 
- Md. Ali, Azham and Lee, Teck Heang and Mohamad, Rosli and Mohamad Yusof, Nor Zalina and Ojo, Marianne" (2016)" Practical Training and the Audit Expectations Gap: The Case of Accounting Undergraduates of Universiti Utara Malaysia". Journal of Financial Reporting and Accounting (Emerald Publications), IGI Global, (Finalized and revised version). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1575602> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1575602>
  - Mishari M. Alfraih, (2016) "The role of audit quality in firm valuation: Evidence from an emerging capital market with a joint audit requirement", International Journal of Law and Management, Vol. 58 Issue: 5.
  - Mohamed. M. El Dyasty, (2017)" Multiple Audit Mechanism And Audit Quality: Some preliminary Evidence", *working paper*, available at: <https://ssrn.com/abstract=2968751>
  - Pietro A. Bianchi, (2017) "Auditors' Joint Engagements and Audit Quality: Evidence from Italian Private Companies ",Research. available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2661559](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2661559).
  - Zerni et al (2010)" entrenchment problem, corporate governance mechanisms and firm value", Contemporary Accounting Research.