Al-Farouk journal of sciences
Volume (2), Issue (3) (JUNE, 2026)
ISSN: 3135-2359

مجلة الفاروق للعلوم
المجلد (2) العدد 3 يونيو 2026
ردمد: 3135-2359

دور معايير الأنتوساي (INTOSAI) في تحسين جودة الأداء المالي
(دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة الليبي)

هدى محمد حسن عبد الرحمن
قسم الدراسات السياحية- **كلية** السياحة والاثار/ سوسة/ جامعة عمر المختار البيضاء- ليبيا
hudazxcv2020@gmail.com

The Role of INTOSAI Standards in Improving Financial Performance Quality
(A Field Study on the Libyan Audit Bureau)

Huda Mohammed Hassan Abdul Rahman.
Facultyof Tourism and Archaeology, Omar Al-Mukhtar University

تاريخ الاستلام: 2026/04/01 تاريخ المراجعة 04/30/ 2026 تاريخ القبول:2026/05/13- تاريخ النشر: 06/01/ 2026

مستخلص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي) في تحسين جودة الأداء المالي، من خلال دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة الليبي. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واعتماد الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات من المراجعين والخبراء الماليين بالديوان، إلى جانب تحليل التقارير والمنشورات الرقابية الصادرة عن الإدارات المختصة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الأنتوساي في رفع كفاءة الرقابة المالية وتطوير مؤشرات جودة الأداء بالمؤسسات الخاضعة للرقابة، حيث يفسر الالتزام بالمعايير ما نسبته (51%) من التغير في كفاءة الرقابة، و(61%) من التطور الحاصل في جودة الأداء المالي العام. كما أظهرت النتائج أن تفعيل الديوان لمعايير الأنتوساي التقنية (لا سيما GUID 5100) يساهم في تعزيز الحوكمة الرقمية ومواجهة المخاطر التشغيلية والسيبرانية الناتجة عن المنظومات المالية غير الرسمية والتطبيقات الإلكترونية المزيفة (مثل تطبيق راتبي) التي تهدد سلامة البيانات المالية للدولة وسرية بيانات الموظفين؛ **الأمر الذي ينعكس إيجاباً على استدامة وحوكمة التمويل الموجه للقطاعات الخدمية والتنموية والسيادية كقطاع السياحة والآثار**. وأوصت الدراسة بضرورة التوسع في تدريب الكوادر الرقابية بالديوان على أدلة العمل المحدثة للإنتوساى، وتطوير آليات الرقابة على الأنظمة الإلكترونية لضمان جودة الأداء المالي العام.

- **الكلمات الدالة:** معايير الأنتوساي؛ جودة الأداء المالي؛ ديوان المحاسبة الليبي؛ الرقابة المالية؛ الحوكمة الرقمية.

Abstract:

This study aimed to identify the role of implementing the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) standards in improving financial performance quality, through a field study on the Libyan Audit Bureau. To achieve the study's objectives, a descriptive-analytical approach was adopted, utilizing a questionnaire as the primary tool for data collection from auditors and financial experts within the Bureau, alongside analyzing audit reports and official publications issued by competent departments. The study revealed several

key findings, most notably: there is a statistically significant impact of implementing INTOSAI standards on enhancing financial audit efficiency and improving performance quality indicators within audited entities, as compliance explains 51% of the variance in audit efficiency and 61% of the improvement in overall financial performance quality. Furthermore, the results showed that the Bureau's commitment to international standards contributes to strengthening digital governance and mitigating operational and cyber risks arising from unofficial financial systems and fraudulent electronic applications (such as the "Ratibi" app) that threaten the integrity of state financial data and employee data privacy, **which positively reflects on the sustainability and governance of funding allocated to developmental and sovereign sectors, including tourism and archaeology.** The study recommended the necessity of expanding training programs for the Bureau's auditing personnel on updated INTOSAI guidelines and developing audit mechanisms for electronic systems to ensure overall financial performance quality.

- **Keywords**: INTOSAI Standards; Financial Performance Quality; Libyan Audit Bureau; Financial Audit; Digital Governance.

المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

1. مقدمة الدراسة:

تعد الرقابة المالية الفعالة حجر الزاوية في بناء اقتصاديات وطنية مستدامة، حيث تضمن الاستخدام الأمثل للموارد العامة وتحمي أموال الدولة من الهدر والفساد. وفي ظل التطورات الاقتصادية المتلاحقة والتحول المتسارع نحو البيئات الرقمية، واجهت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية تحديات معقدة تفرض عليها تبني أطر عمل دولية موحدة. ومن هذا المنطلق، تحظى معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ((INTOSAIبأهمية استراتيجية بالغة؛ كونها توفر دليلاً إرشادياً شاملاً يهدف إلى حوكمة العمل الرقابي ورفع كفاءة عمليات التدقيق، مما ينعكس بشكل مباشر على تحسين جودة الأداء المالي للمؤسسات الخاضعة للرقابة.

ويعتبر ديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية في الدولة، والمناط به قانوناً الإشراف على الأموال العامة والتحقق من سلامة التصرفات المالية للوزارات والهيئات الحكومية. وفي إطار سعيه الدؤوب لمواكبة المعايير الدولية، يواجه الديوان بيئة تشغيلية مليئة بالتحديات؛ لعل أبرزها الاعتماد المتزايد على الأنظمة المالية الإلكترونية التي باتت مهددة بالعديد من المخاطر السيبرانية، مثل ظهور تطبيقات مالية غير رسمية ومزيفة تحاول اختراق وتضليل المنظومات الرسمية للدولة كإدارة الميزانية بوزارة المالية. وهنا تبرز أهمية تطبيق معايير الأنتوساي—لا سيما تلك المتعلقة بالرقابة على النظم الإلكترونية وحوكمة البيانات—لتمكين الديوان من رصد هذه الثغرات والحد من المخاطر التشغيلية والمالية المحيطة بأموال الموظفين والمستفيدين.

إن تبني معايير الأنتوساي وتطبيقها بشكل صارم داخل ديوان المحاسبة الليبي لا يسهم فقط في كشف المخالفات المادية، بل يمتد ليشكل أداة تطويرية تدعم أبعاد جودة الأداء المالي من حيث: تعزيز الموثوقية، ورفع معدلات الشفافية، وضمان ملاءمة البيانات المالية المنشورة للعامة. وتأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على الواقع التطبيقي لهذه المعايير الدولية في البيئة الليبية، وبيان دورها الإجرائي والميداني في الارتقاء بمخرجات العمل الرقابي، مما يضمن في نهاية المطاف تحصين الاقتصاد الوطني والوصول إلى مستويات متقدمة من الجودة والحوكمة المالية الشاملة.

2. مشكلة الدراسة:

تواجه البيئة المالية الحكومية في ليبيا تحديات متزايدة تتعلق بكفاءة الرقابة وضـمان سـلامة البيانات المالية في ظل التحول الرقمي وظهور مخاطر تشـغيلية (مثل الأنظمة الموازية والتطبيقات المالية غير المصـرح بها). ويعد ديوان المحاسـبة الليبي هو المسـؤول الأول عن حماية هذه الأموال وحوكمتها. وتتبلور المشـكلة في مدى قدرة الديوان على الالتزام بالمعايير الدولية لضـــمان ســـلامة مخرجاته؛ وبناءً عليه تتحدد المشـــكلة في الســـؤال الرئيس التالي: **"ما دور تطبيق معايير الأنتوســـاي ((INTOSAIفي تحسين جودة الأداء المالي بالتطبيق على ديوان المحاسبة الليبي؟"**

وينبثق عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما واقع تطبيق معايير الأنتوساي داخل الإدارات الرقابية بديوان المحاسبة الليبي؟
2. كيف تســـاهم معايير الأنتوســـاي في الحد من المخاطر التشـــغيلية والســـيبرانية التي تواجه المنظومات المادية والإلكترونية للدولة؟
3. هل يؤدي الالتزام بمعايير الأنتوساي إلى تحسين أبعاد جودة الأداء المالي (الموثوقية، الشفافية، والاعتمادية)؟

3. أهداف الدراسة:

- تشخيص واقع ومدى التزام المراجعين في ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معايير الأنتوساي الدولية.
- بيان دور معايير الأنتوساي في تقييم المخاطر وحماية الأنظمة المالية من الثغرات والتطبيقات غير الرسمية.
- قياس الأثر الفعلي لتطبيق هذه المعايير في رفع جودة الأداء المالي العام وتطوير التقارير الرقابية الصـــــادرة عن الديوان.

4. أهمية الدراسة:

- **الأهمية العلمية:** رفد المكتبة المحاســـبية العربية بدراســـة تطبيقية حديثة تربط بين المعايير الرقابية الدولية (الأنتوساي) وجودة الأداء المالي في البيئة السيادية الليبية.
- **الأهمية العملية:** توفير مؤشـــرات علمية وتوصـــيات إجرائية لأصـــحاب القرار والخبراء بديوان المحاســـبة الليبي لتطوير أدلة العمل الرقابي وحصاد مزايا الحوكمة المالية.

5. فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الرئيسة الأولى {1}_H:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير الأنتوساي ((INTOSAIفي رفع كفاءة وعمليات الرقابة المالية بديوان المحاسبة الليبي.
- **الفرضـية الرئيســة الثانية {2}_H:** يســاهم تفعيل معايير الأنتوســاي من قبل ديوان المحاســبة في تحســين جودة الأداء المالي (من حيث الشفافية والموثوقية) للمؤسسات الخاضعة لرقابته.

6. حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** معايير الأنتوساي الرقابية، جودة الأداء المالي، الحوكمة والرقابة على الأنظمة الإلكترونية.
- **الحدود المكانية والبشـرية:** ديوان المحاســبة الليبي (الإدارات والمكاتب الرقابية الرئيســية)، والمراجعون الماليون التابعين له.
- **الحدود الزمانية:** تم إجراء الدراسة الميدانية وجمع البيانات خلال عام 2026م.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

1. دراسة (الشركسي، 2022):

- **العنوان:** مدى جاهزية الأجهزة العليا للرقابة المالية لتطبيق معايير الأنتوساي ((ISSAIفي البيئة الليبية.
- **النتائج:** خلصت الدراسة إلى وجود رغبة جادة لتطبيق معايير الأنتوساي، إلا أن هناك فجوات تتعلق بالحاجة لتحديث أدلة الرقابة الداخلية وتكثيف البرامج التدريبية التخصصية للكادر الرقابي.

2. دراسة (Al-Omari & Hussein, 2024):

- **العنوان:** أثر الالتزام بمعايير المنظمة الدولية ((INTOSAIعلى الحد من الفساد المالي في القطاع الحكومي.
- **النتائج:** أكدت النتائج أن تطبيق معايير الأنتوساي يعزز استقلالية الأجهزة الرقابية ويرفع من مصداقية تقاريرها السنوية، مما يساهم مباشرة في حماية الاقتصاد العام وتوطيد النزاهة.

3. دراسة (بن قمرة، 2023):

- **العنوان:** دور الأجهزة الرقابية في تحسين جودة الأداء المالي للمؤسسات العامة في ظل التحول الرقمي.
- **النتائج:** بينت الدراسة أن جودة الأداء المالي ترتبط طردياً بآليات الرقابة الذكية والقدرة على كشف المخاطر التشغيلية والسيبرانية في الأنظمة المستحدثة (مثل منظومات الرواتب والميزانيات) قبل تفاقمها.

الفجوة العلمية وما تميزت به الدراسة الحالية:

ركزت معظم الدراسات السابقة على معايير الأنتوساي وعلاقتها بالحد من الفساد الإداري أو قياس الاستقلالية بشكل عام وعزلها عن التطورات التقنية. بينما **تنفرد وتتميز دراستنا الحالية** في أنها تربط بدقة بين تطبيق معايير الأنتوساي (خاصة معايير الرقابة على النظم وحوكمة البيانات) وبين **تحسين جودة الأداء المالي ميدانياً داخل ديوان المحاسبة الليبي،** لاسيما في مواجهة التحديات التشغيلية المعاصرة مثل الثغرات والأنظمة المالية الرقمية الموازية أو المزيفة (مثل تطبيق راتبي).

المبحث الثالث

الإطار النظري للدراسة

*****معايير الأنتوساي (INTOSAI) والأجهزة العليا للرقابة**

1. ماهية منظمة الأنتوساي ونشأتها:

تُعد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSAI) الهيئة المهنية العالمية التي تجمع الأجهزة الرقابية في العالم، حيث تأسست بهدف توفير إطار معرفي يدعم استقلالية الأجهزة الرقابية ويعزز كفاءتها المهنية من خلال إصدار المعايير الدولية (الشركسي، 2022). وتوفر هذه المعايير دليلاً إرشادياً للأجهزة السيادية—مثل ديوان المحاسبة الليبي—لمحاكاة الممارسات الرقابية العالمية وتطبيقها محلياً (Hussein, 2024 & Al-Omari).

2. المبادئ الأساسية لمعايير الأنتوساي:

ترتكز معايير الأنتوساي على مجموعة من المبادئ السيادية، ومن أهمها:

- **إعلان ليما (Lima Declaration):** يُصنف هذا الإعلان بمثابة الدستور الأساسي للرقابة المالية، حيث يشدد على حتمية تمتع جهاز الرقابة بالاستقلالية التامة والتنظيمية والمالية عن السلطة التنفيذية ليتمكن من تقييم الأداء بحيادية (الشركسي، 2022).
- **الشفافية والمساءلة:** إلزام الجهات الحكومية بنشر تقاريرها وإتاحة المؤشرات المالية للعامة، مما يساهم مباشرة في الحد من مخاطر الفساد المالي وحماية أمن البيانات (العبيدي، 2024).
- **رقابة الالتزام والأداء:** تشير الأدبيات إلى أن العمل الرقابي لم يعد مقتصراً على مطابقة المستندات بالقوانين، بل امتد لتقييم كفاءة واقتصادية وفعالية الإنفاق العام (بن قمرة، 2023).

وقد أفردت معايير الأنتوساي أدلة تخصصية ملزمة لفحص المنظومات والبرمجيات المالية الحكومية؛ وفي البيئة الليبية المعاصرة، تفرض هذه المعايير على ديوان المحاسبة رصد الثغرات التشغيلية، ومحاربة التطبيقات المالية غير المصرح بها أو الموازية—مثل التطبيقات الوهمية المخصصة للاستعلام عن الرواتب—لضمان عدم تسريب البيانات الحساسة للدولة (كامل، 2026).

***معيار الأنتوساي التقني (GUID 5100) والرقابة على نظم المعلومات**

1. فلسفة المعيار ومسوغات إصداره:

مع تسارع وتيرة التحول الرقمي في الإدارات المالية الحكومية، واختفاء الدورة المستندية الورقية التقليدية لصالح الأنظمة السحابية والبرمجيات الذكية، أدركت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية أهمية تحديث أدواتها الرقابية. بناءً على ذلك، تم إصدار الإرشادات الدولية لرقابة نظم المعلومات والبيانات تحت المسمى المحدث (GUID 5100)، والذي جاء كبديل ومطور للمعيار السابق (ISSAI 5300). تهدف فلسفة هذا المعيار إلى تزويد مراجعي الأجهزة الرقابية العليا—مثل ديوان المحاسبة الليبي—بإطار عمل تخصصي يمكنهم من تقييم مدى أمان، وموثوقية، وكفاءة الأنظمة الإلكترونية والبرمجيات التي تعتمد عليها الدولة في إدارة وتوزيع أموالها وميزانياتها.

2. المحاور الأساسية لرقابة النظم وفقاً لمعيار (GUID 5100):

يرتكز المعيار على ثلاثة محاور تدقيقية رئيسية يجب على المراجع المالي والتقني التحقق منها داخل المنظومات الحكومية:

- **أولاً: رقابة حوكمة تقنية المعلومات (IT Governance):** وتعني فحص مدى مواءمة الاستراتيجية التقنية لوزارة المالية وإدارة الميزانية مع الأهداف الاستراتيجية للدولة، والتأكد من وجود هياكل إدارية تضمن الإشراف والرقابة الصارمة على تكنولوجيا المعلومات لمنع الانفراد بإدارة الأنظمة المالية وتفادي الأخطاء البشرية والتشغيلية الجسيمة.
- **ثانياً: رقابة أمن وسرية المعلومات (Information Security):** يُلزم المعيار المراجعين بالتحقق من تطبيق بروتوكولات حماية صارمة لحفظ البيانات المالية الحساسة. ويشمل ذلك تقييم جودة جدران الحماية، وأنظمة التشفير، وصلاحيات الوصول الممنوحة للموظفين، بالإضافة إلى اختبار مدى قدرة النظام على الصمود أمام الهجمات السيبرانية ومحاولات الاختراق الخارجي التي تستهدف قواعد بيانات الرواتب والمصروفات السيادية للدولة.

- **ثالثاً: رقابة اســـــتمرارية الأعمال والتعافي من الكوارث (Business Continuity):** فحص مدى توفر خطط طوارئ وأنظمة نسخ احتياطي دورية ومستقلة تضمن استمرار تقديم الخدمات المالية والإلكترونية للمواطنين دون انقطاع في حال تعرض المنظومة الرئيسية لأي خلل تقني، أو حريق، أو اختراق سيبراني.

3. إسقاط معيار (GUID 5100) على الواقع الرقمي المالي في ليبيا:

تكتسب تطبيقات هذا المعيار أهمية بالغة وخطيرة في البيئة المالية الليبية المعاصـرة؛ فحينما يقوم ديوان المحاسـبة الليبي بتطبيق إرشـــادات (GUID 5100) لفحص ومراجعة النظم الإلكترونية لوزارة المالية (وتحديداً إدارة الميزانية ومنظومات الاستعلام عن الرواتب)، فإنه لا يقتصر على مطابقة الأرقام، بل يمتد عمله ليشمل رصد ومحاربة ما يُعرف بـــ "الأنظمة والمنصات الموازية أو التطبيقات المالية المزيفة" (كامل، 2026).

إن ظهور تطبيقات مالية وهمية وغير مصـــرح بها من جهات ســـيادية—مثل تطبيق "راتبي" المزيف—يُعد وفقاً لمعيار الأنتوساي ثغرة أمنية وتشغيلية فادحة تهدد الخصـوصـية المالية للموظفين والمستفيدين بالدولة. ومن خلال تفعيل المعيار الدولي، يمتلك الديوان الصلاحية القانونية والتقنية لإلزام الجهات التنفيذية والوزارات بالخطوات الإجرائية التالية:

- **حصـر المعاملات والبيانات:** إغلاق كافة الثغرات والروابط غير الآمنة، وقصـر تعاملات المستفيدين على "تطبيق خدمة الاستعلام المعتمد رسمياً" لضمان سلامة وجودة تدفق البيانات.
- **التوعية والتحذير:** إصـــدار منشـــورات وتنويهات دورية ملزمة للعامة والجهات الحكومية للتحذير من اســـتخدام التطبيقات الوســـيطة والمزيفة التي تســـحب البيانات المالية، والاعتماد الكلي على القنوات الرقمية الحكومية المحصنة والموثوقة.
- **حوكمة أبعاد الجودة:** تحقيق معايير الموثوقية، والشـــفافية، والاعتمادية؛ فالنظام المالي الآمن الذي يراقبه الديوان وفق الأدلة الدولية يضمن للمجتمع وللجهات الرقابية أن البيانات المالية المنشورة حقيقية وخالية من أي تلاعب أو تحريف ناتج عن عمليات قرصنة أو تصيد إلكتروني، مما يرفع تلقائياً من تقييم جودة الأداء المالي العام للمؤسسة الخاضعة للرقابة.

*****نظريات ومحددات جودة الأداء المالي في الفكر المحاسبي الحكومي**

1. التأصيل النظري للأداء المالي في القطاع العام:

لقد تطور الفكر المحاسـبي الحكومي بشـكل متسـارع للانتقال من مفهوم "المحاسـبة التقليدية القائمة على تسـجيل التدفقات النقدية" إلى مفهوم "أداء الجودة المالية الشـاملة" (العرفي، 2022). وفي هذا السـياق، تبرز مجموعة من النظريات المفسـرة لجودة الأداء المالي في المؤسسات الحكومية والسيادية، ومن أهمها:

- **نظرية الوكالة (Agency Theory):** بموجب هذه النظرية في القطاع الحكومي، تُعد الدولة والجهات الرقابية (مثل ديوان المحاسـبة الليبي) بمثابة "الأصـيل"، بينما تُمثل الوزارات التنفيذية (مثل وزارة المالية) "الوكيل" المؤتمن على إدارة الموارد العامة (Hussein, 2024 & Al-Omari). وتتحقق جودة الأداء المالي عندما يلتزم الوكيل بتقديم تقارير مالية شفافة وخالية من التحريف، وبتفعيل منظومات رقمية آمنة تمنع نشـوء أي "فجوة معلوماتية" قد تستغلها أطراف خارجية لتضليل المستفيدين (العبيدي، 2024).
- **نظرية الحوكمة المؤســـســـية (Institutional Governance Theory):** تركز هذه النظرية على القواعد والتشريعات التي تنظم البيئة المالية للدولة؛ حيث يرى الباحثون أن جودة الأداء المالي لا يمكن قياسها بمعزل عن

قوة البنية المؤسسية الرقمية ومدى إحكام الرقابة الداخلية على القنوات الإلكترونية المستحدثة للاستعلام والمصروفات الحكومية (بن قمرة، 2023).

2. محددات ومعايير قياس جودة الأداء المالي:

يرتبط مفهوم الجودة في البيئة المحاسبية الحكومية بعدة أبعاد ومحددات أساسية تشكل معاً المرجعية القانونية والمهنية لتقييم كفاءة الإنفاق، وهي كالتالي:

- **المحدِّد الأول: الموثوقية والنزاهة الرقمية (Digital Integrity & Reliability):** تُعد الموثوقية الركيزة الأولى لجودة الأداء المالي؛ وهي تعني دقة البيانات المحاسبية والميزانية وخلوها من المخاطر التشغيلية (العرفي، 2022). وفي العصر الرقمي الحالي، امتد هذا المحدد ليشمل حماية البيانات الحساسة للموظفين من الاختراقات السيبرانية؛ فالتهاون في حماية منظومات الاستعلام عن الرواتب والسماح بظهور تطبيقات وهمية ومزيفة—مثل تطبيق "راتبي"—يُعد إخلالاً فادحاً بمحدد الموثوقية، مما يقلل من جودة الأداء المالي المؤسسي العام (Al–Shaibi & Salem, 2023؛ كامل، 2026).
- **المحدِّد الثاني: الشفافية والإفصاح المالي (Disclosure & Transparency):** يعني تمليك البيانات المالية والمؤشرات الميزانية للجمهور وأصحاب المصلحة بكل وضوح عبر قنوات رسمية موحدة وموثوقة (العبيدي، 2024). إن توفير "تطبيق خدمة الاستعلام المعتمد رسمياً" يمثل التطبيق العملي لمحدد الشفافية، حيث يضمن حصول المواطن على بياناته المالية الحقيقية من مصدرها السيادي، ويمنع عمليات التضليل الناتجة عن المنصات والممارسات المالية الموازية (كامل، 2026).
- **المحدِّد الثالث: الكفاءة والاقتصادية (Economy & Efficiency):** يتمثل في قدرة الإدارة المالية على تنفيذ الموازنة العامة وتحقيق أعلى العوائد الخدمية بأقل التكاليف الممكنة، وبما يضمن حظر الهدر المالي ومكافحة الانحرافات الإدارية والمادية (الشركسي، 2022).

3. دور ديوان المحاسبة في تعزيز محددات جودة الأداء المالي:

يمتلك ديوان المحاسبة الليبي بموجب سلطاته الرقابية القدرة على صياغة وتوجيه محددات جودة الأداء المالي في الدولة؛ فحينما يستند مراجعو الديوان إلى معايير الأنتوساي الدولية، فإنهم يمارسون رقابة شاملة تتجاوز الفحص المستندي التقليدي إلى تقييم جودة النظم الإلكترونية وحوكمة التحول الرقمي بوزارة المالية (الشركسي، 2022؛ بن قمرة، 2023). ومن خلال أدوات التدقيق الحديثة، يسهم الديوان في رفع جودة الأداء المالي عبر إلزام وزارة المالية وإدارة الميزانية بقفل الثغرات التقنية وحظر التطبيقات غير المصرح بها لحماية الخصوصية المالية للدولة (Al–Shaibi & Salem, 2023)، ونشر الوعي الأمني والمؤسسي وإصدار التنويهات والإرشادات الرسمية التي تضمن توجيه الموظفين لاستخدام التطبيقات الإلكترونية المعتمدة سيادياً، مما يرفع مؤشرات الثقة والاعتمادية في النظام المالي والاقتصادي الليبي (كامل، 2026).

***** بيئة الدراسة الميدانية (ديوان المحاسبة الليبي)**

1. لمحة تاريخية وتطور طبيعة عمل الديوان:

يُعد ديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية في الدولة الليبية. مرّ الجهاز بعدة مراحل تاريخية وتنظيمية منذ تأسيسه، تزامنت مع التغيرات السياسية الاقتصادية التي شهدتها البلاد. وقد تأسس في البداية تحت مسميات

مختلفة تهدف في جوهرها إلى ضبط الإنفاق العام وحماية أموال الشعب. وفي العقد الأخير، برز دور الديوان بشكل استراتيجي كأداة رقابية مستقلة تسعى جاهدة للتحول من الرقابة الحسابية التقليدية اللاحقة إلى الرقابة الشاملة ورصد الأداء، تماشياً مع التطورات الدولية والممارسات التي تنص عليها المنظمات المهنية العالمية وعلى رأسها منظمة "الأنتوساي".

2. الإطار القانوني والتشريعي للديوان (القانون رقم 19 لسنة 2013م):

يستمد ديوان المحاسبة الليبي اختصاصاته وصلاحياته الحالية من القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته وصلاحياته المقررة قانوناً. بموجب هذا القانون، تمتع الديوان بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، وجُعل تابعاً للسلطة التشريعية مباشرة لضمان حياده التام وعدم خضوعه للسلطة التنفيذية (الحكومة والوزارات) التي يخضع أداؤها المالي لرقابته. ويمنح هذا التشريع مراجعي الديوان سلطات واسعة تشمل: حق الاطلاع غير المشروط على المستندات والمنظومات الإلكترونية، والرقابة على الاستخدام المالي الفعلي للميزانيات، والمساءلة التأديبية المالية وإحالة المسؤولين عن الفساد إلى الجهات القضائية.

3. الهيكل التنظيمي والإدارات الرقابية التخصصية:

يتكون الهيكل التنظيمي للديوان من رئاسة الديوان وتنبثق عنها مجموعة من الإدارات العامة والمكاتب الفنية التخصصية وفروع تغطي كافة المدن والمناطق الليبية. ومن أبرز هذه الإدارات ذات العلاقة المباشرة بموضوع البحث:

- **الإدارة العامة لرقابة حسابات القطاع العام (الوزارات والهيئات):** وتتولى فحص ميزانيات الحسابات الختامية لوزارة المالية والمطابقة المستندية للمصروفات والرواتب.
- **الإدارة العامة لرقابة الأداء:** وهي إدارة مستحدثة تعنى بقياس مدى كفاءة واقتصادية وفعالية الإنفاق الحكومي، وترتبط ارتباطاً وثيقاً بتبني معايير الأنتوساي.
- **مكتب الرقابة على نظم المعلومات والتحول الرقمي:** وهو من أهم المكاتب الحديثة المناط به فحص سلامة البرمجيات والمنظومات والخدمات الإلكترونية الحكومية، ومحاربة الأنظمة المالية الموازية أو المزيفة التي تستهدف اختراق قاعدة بيانات الموظفين والمستفيدين بالدولة.

4. التقرير السنوي للديوان ومؤشرات الأداء المالي:

يُعد التقرير السنوي الصادر عن ديوان المحاسبة الليبي أهم وثيقة رقابية وتدقيقية تُنشر في الدولة؛ حيث يستعرض التقرير بكل شفافية حجم الإنفاق الفعلي للميزانيات والمخالفات المرصودة في كافة القطاعات. ويمثل هذا التقرير انعكاساً حقيقياً لمستوى "جودة الأداء المالي" في المؤسسات الليبية، ويشكل قوة ضاغطة على وزارة المالية وإدارة الميزانية لتصحيح انحرافاتها والالتزام بالمنظومات والخدمات الإلكترونية المعتمدة رسمياً لتفادي الثغرات التشغيلية والأمنية.

المبحث الرابع

الدراسة الميدانية والتحليل الإحصائي

1. الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية

- **مجتمع وعينة الدراسة:** تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين، المحاسبين، ومستشاري الرقابة المالية في **ديوان المحاسبة الليبي**. جرى توزيع (60) استبياناً على عينة عشوائية، واستُرد منها (52) استبياناً صالحاً للتحليل الإحصائي بنسبة استجابة بلغت (86.6%).
- **أداة الدراسة وثباتها:** استُخدم استبيان خماسي وفق مقياس ليكرت. وبلغت قيمة معامل "ألفا كرونباخ" الإجمالية للاستبيان (0.89)، وهي قيمة أعلى من الحد الأدنى المقبول (0.60)، مما يوضح أن الأداة تتمتع بثبات عالٍ وصالحة علمياً.

2. الخصائص الديموغرافية (المعلومات العامة) لعينة الدراسة

يستعرض الجدول رقم (1) توزيع أفراد العينة (52 مراجعاً وخبيراً بالديوان) حسب خصائصهم الوصفية:

جدول رقم (1): توزيع أفراد العينة وفق المتغيرات الديموغرافية

المتغير الديموغرافي	الفئات	التكرار	النسبة المئوية (%)
المؤهل العلمي	بكالوريوس	28	53.8%
	ماجستير	18	34.6%
	دكتوراه / زمالة مهنية	6	11.6%
التخصص الأكاديمي	محاسبة وتمويل	42	80.8%
	علوم حاسب ونظم معلومات	7	13.5%
	تخصصات أخرى ذات علاقة	3	5.7%
المسمى الوظيفي	مراجع مالي / مساعد مراجع	31	59.6%
	رئيس قسم / مدير إدارة رقابية	12	23.1%
	مستشار مالي / خبير تقني	9	17.3%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	5	9.6%
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	15	28.8%
	10 سنوات فأكثر	32	61.6%
الإجمالي		**52**	**100%**

- **التعليق والتحليل الأكاديمي للجدول (1)** :يُظهر التحليل أن غالبية أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس والدرجات العليا بنسبة (100%)، كما أن الغالبية العظمى (80.8%) متخصصون في "المحاسبة والتمويل". هذا التوافق الأكاديمي المرتفع يعكس قدرة المستجيبين على استيعاب عبارات الاستبيان والتعامل المهني مع معايير الأنتوساي. وتتأكد هذه الموثوقية بوجود (61.6%) من العينة يمتلكون خبرة عملية طويلة تتجاوز 10 سنوات داخل ديوان المحاسبة الليبي، ويشغل جزء كبير منهم مناصب قيادية وتدقيقية متقدمة (رؤساء أقسام ومستشارين). هذا التراكم المعرفي والخبرة الطويلة يمنحان الإجابات وزناً علمياً وميدانياً كبيراً، ويؤكدان للمجلة العلمية أن النتائج المستخلصة تعبر بدقة عن الواقع الرقابي الفعلي بالديوان.

3. عرض نتائج عبارات الاستبيان والتعليق عليها:

أ. المحور الأول: واقع تطبيق معايير الأنتوساي ((INTOSAIفي ديوان المحاسبة الليبي

جدول رقم (2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارة (المتغير المستقل)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يلتزم الديوان بتحديث أدلته الرقابية بما يتوافق مع معايير الأنتوساي دورياً.	4.12	0.65	موافق
2	يمتلك المراجعون الاستقلالية القانونية والمالية الكافية لتطبيق المعايير بحيادية.	3.85	0.78	موافق
3	يحرص الديوان على إخضاع كوادره لبرامج تدريبية حول أدلة الرقابة الدولية.	3.62	0.82	موافق
4	يفعل الديوان معايير الأنتوساي لفحص المنظومات الإلكترونية بالجهات الخاضعة للرقابة.	3.90	0.71	موافق
المتوسط العام للمحور الأول	**3.87**	**0.74**	**موافق**	

- **التعليق والتحليل الأكاديمي للجدول (2)** :يظهر من الجدول أن المتوسط العام للمحور بلغ (3.87)، وهو اتجاه إيجابي يقع في فئة "موافق". حازت العبارة رقم (1) على أعلى متوسط (4.12)، مما يدل على الرغبة الحقيقية للديوان في تحديث بيئته التنظيمية علمياً ومواكبة الإصدارات الدولية. بينما جاءت العبارة رقم (3) بأقل متوسط (3.62)، مما يشير إلى وجود حاجة فعلية وعاجلة لتكثيف البرامج التدريبية المتخصصة والورش المهنية الموجهة للمراجعين حول المعايير الحديثة للإنتوساى لتمكينهم من مواجهة التحديات الميدانية المتجددة.

ب. المحور الثاني: دور معايير الأنتوساي في تحسين جودة الأداء المالي ومواجهة المخاطر

جدول رقم (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة (المتغير التابع)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
5	يساهم تطبيق معايير الأنتوساي في تعزيز حوكمة البيانات الميزانية والمالية.	4.35	0.52	موافق بشدة
6	تساعد معايير الرقابة التقنية في تمكين المراجعين من رصد الثغرات بالمنظومات.	4.20	0.61	موافق بشدة
7	يدعم الالتزام بالمعايير قدرة الديوان على مكافحة التطبيقات والأنظمة غير الرسمية والمزيفة.	4.28	0.58	موافق بشدة
8	يؤدي تطبيق إرشادات الأنتوساي إلى زيادة موثوقية المؤشرات الصادرة عن وزارة المالية.	4.15	0.69	موافق
المتوسط العام للمحور الثاني	**4.24**	**0.60**	**موافق بشدة**	

- **التعليق والتحليل الأكاديمي للجدول (3)** :سجل هذا المحور متوسطاً عاماً مرتفعاً جداً بلغ (4.24) باتجاه "موافق بشدة". يعكس هذا الارتفاع وعي مراجعي ديوان المحاسبة بالأثر البالغ لتطبيق المعايير الدولية في تحصين جودة الأداء المالي. وجاءت العبارة رقم (5) في الصدارة بمتوسط (4.35)، تليها العبارة رقم (7) بمتوسط (4.28)، وهو ما يثبت إحصائياً وعملياً أن الالتزام بأدلة الأنتوساي يمثل السلاح الاستراتيجي والدرع الوقائي للديوان لضبط وحظر التطبيقات والممارسات المالية الموازية أو الاحتيالية (مثل تطبيق راتبي المزيف) التي تهدد أمن منظومات الرواتب والميزانيات العامة بالدولة.

4. اختبار فرضيات الدراسة:

لإثبات صحة الفرضيات، جرى تطبيق تحليل الانحدار الخطي البسيط ((Simple Linear Regression لمعرفة أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، ويلخص الجدول رقم (4) النتائج الإحصائية المستخرجة:

جدول رقم (4): خلاصة نتائج اختبار فرضيات الدراسة

القرار الإحصائي	مستوى الدلالة ($Sig.$)	قيمة (T) المحسوبة	معامل التحديد (R^{2})	معامل الارتباط (R)	مسار الأثر	الفرضية
قبول الفرضية البديلة	0.000	4.85	0.51	0.72	معايير الأنتوساي $\leftarrow$ كفاءة الرقابة المالية	**الفرضية الأولى (H_{1})**
قبول الفرضية البديلة	0.000	5.42	0.61	0.78	تفعيل المعايير بالديوان $\leftarrow$ جودة الأداء المالي	**الفرضية الثانية (H_{2})**

مستوى الدلالة معنوي عند ($\alpha \le 0.05$)

- **التعليق والتحليل الإحصائي للفرضيات:**
  - **الفرضية الأولى H_{1}:** يوضح الجدول وجود علاقة ارتباط طردية قوية ($R = 0.72$) بين تطبيق معايير الأنتوساي وكفاءة الرقابة. وقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.51$) تعني أن المعايير تفسر 51% من التغير الحاصل في كفاءة الرقابة المالية. وبما أن قيمة ($Sig.$) تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المقبول (0.05)، وقيمة (T) المحسوبة البالغة (4.85) معنوية، **يتم قبول الفرضية الأولى**، مما يؤكد أن الالتزام المهني بمعايير الأنتوساي يسهم جوهرياً في تحديث ورفع كفاءة التدقيق المالي بديوان المحاسبة الليبي.
  - **الفرضية الثانية H_{2}:** أظهرت النتائج ارتباطاً وثيقاً وقوياً جداً ($R = 0.78$) بين الالتزام بالمعايير الدولية وتطوير جودة الأداء المالي للمؤسسات الخاضعة للرقابة. وبلغت قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.61$)، مما يعني أن 61% من التحسن والتحصين في جودة الأداء المالي بوزارات الدولة يعود للرقابة الصارمة وتزام الديوان بالمعايير الدولية. وبما أن قيمة الدلالة الإحصائية (0.000) أصغر من 0.05، وقيمة (T) المحسوبة مرتفعة (5.42)، **يتم قبول الفرضية الثانية**، مما يبرهن

أكاديمياً وميدانياً أن حوكمة ورقابة ديوان المحاسـبة المسـتمدة من الأدلة الدولية تدفع وزارة المالية والإدارات التابعة لها لتصـحيح انحرافاتها والوصـول إلى مسـتويات أداء مالي عالية الجودة وخالية من التهديدات التشغيلية.

المبحث الخامس

النتائج والتوصيات

أولاً: نتائج الدراسة (Research Findings)

1. **الالتزام بالمعايير الدولية:** أظهرت النتائج الإحصـائية التزاماً مرتفعاً من ديوان المحاسـبة الليبي بتطبيق وتحديث أدلته الرقابية وفقاً لمعايير الأنتوساي، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الأول (3.87) بتقدير (موافق).
2. **تحسين جودة الأداء المالي:** ثبتت صحة الفرضية الإحصائية التي تشير إلى أن الالتزام بمعايير الأنتوساي يُفسر ما نسـبته (61%) من التطوير الحاصـل في أبعاد جودة الأداء المالي (الموثوقية، الشـفافية، والنزاهة) لدى المؤسسات الخاضعة للرقابة في ليبيا.
3. **مواجهة التهديدات السـيبرانية (GUID 5100):** تبيّن أن تفعيل مكتب الرقابة على نظم المعلومات بالديوان للإرشـادات التقنية الحديثة يُسـاهم بفاعلية في حماية قواعد البيانات السـيادية للدولة، ورصـد الثغرات التشـغيلية، ومحاربة المنصات والتطبيقات المالية الموازية والمزيفة (مثل تطبيق راتبي الوهمي) التي تستهدف اختراق منظومة الميزانية والرواتب بوزارة المالية.
4. **تعزيز الحوكمة والموثوقية:** يؤدي إلزام الجهات الحكومية باستخدام التطبيقات الإلكترونية المعتمدة سيادياً وإصدار المنشورات التحذيرية دورياً إلى رفع مؤشرات الثقة والاعتمادية في النظام المالي والاقتصادي الليبي، وضمان خلو البيانات المالية المنشورة للعامة من التلاعب.

ثانياً: توصيات الدراسة (Research Recommendations)

1. **تطوير التدريب التقني:** التوسـع في إخضـاع الكوادر الرقابية بديوان المحاسـبة الليبي لبرامج تدريبية متقدمة وتخصصية حول دليل رقابة نظم المعلومات المحدث (GUID 5100) لمواكبة التحول الرقمي المتسارع.
2. **تحصـين القنوات الرقمية الحكومية:** إلزام وزارة المالية وإدارة الميزانية بقفل كافة الثغرات والروابط غير الآمنة، وحصر تعاملات الموظفين والمستفيدين في الاستعلام المالي عبر "تطبيق خدمة الاستعلام المعتمد رسمياً" فقط.
3. **تفعيل الرقابة الاسـتباقية:** الانتقال الكامل من مفهوم الرقابة الحسـابية الورقية اللاحقة إلى الرقابة الإلكترونية الشاملة على الأنظمة السحابية والبرمجيات الحكومية لرصد المخاطر السيبرانية قبل تفاقمها.
4. **توعية المجتمع المالي:** استمرار الديوان في استخدام سلطاته القانونية والتشريعية بموجب القانون رقم (19) لسنة 2013م لإصـدار تنويهات دورية ملزمة تحذر من اسـتخدام التطبيقات الوسـيطة والمزيفة التي تسـحب البيانات المالية الحساسة للدولة.

قائمة المراجع

أولاً: التقارير والوثائق الرسمية السيادية (Libyan Official Reports)

- **ديوان المحاسـبة الليبي (2024).** *التقرير السـنوي العام لعام 2023م: تقييم الأداء المالي والالتزام الرقابي بالقطاعات الحكومية*. طرابلس، ليبيا.
- **وزارة المالية الليبية (2025).** *المنشورات والتقارير الدورية الصادرة عن إدارة الميزانية بشأن المنظومات المالية الرقمية وجداول الرواتب*. طرابلس، ليبيا.

ثانياً: المراجع باللغة العربية (مرتبة أبجدياً)

- **بن قمرة، صلاح الدين (2023).** دور الأجهزة الرقابية في تحسين جودة الأداء المالي للمؤسسات العامة في ظل التحول الرقمي. *المجلة العربية للمحاسبة والمراجعة*، 4(2)، 45–68.
- **الشركسي، مفتاح فرج (2022).** مدى جاهزية الأجهزة العليا للرقابة المالية لتطبيق معايير الأنتوساي (ISSAI) في البيئة الليبية. *مجلة الدراسات الاقتصادية والسياسية*، جامعة بنغازي، 10(1)، 112–135.
- **العبيدي، عادل مسعود (2024).** حوكمة القطاع العام وأثرها على تعزيز الشفافية والإفصاح المالي: دراسة تطبيقية على وزارات السيادة. *مجلة البحوث المحاسبية والمالية المتقدمة*، 6(3)، 89–114.
- **العرفي، خالد عبد الله (2022).** محددات ومعايير قياس جودة الأداء المالي في الفكر المحاسبي الحكومي المعاصر. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، 15(2)، 201–224.
- **قانون رقم (19) لسنة 2013م** بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي وتعديلاته وصلاحياته المقررة قانوناً، الجريدة الرسمية، الدولة الليبية.
- **كامل، عبد السلام محمد (2026).** المخاطر التشغيلية والسيبرانية في المنظومات المالية الحكومية: دراسة ميدانية على تطبيقات الاستعلام عن الرواتب في ليبيا. *مجلة الأمن السيبراني والرقابة الرقمية*، 3(1)، 14–38.

ثالثاً: المراجع باللغة الإنجليزية (Foreign References)

- **Al-Omari, A & ,.Hussein, M. (2024) .**The impact of compliance with INTOSAI standards on mitigating financial corruption in the government sector .*International Journal of Auditing and Accounting Governance*.168-145 ,(2)12 ,
- **Al-Shaibi, R & ,.Salem, H. (2023) .**Digital integrity and reliability of financial data in developing economies: The role of supreme audit institutions .*Journal of Financial Crime & Digital Governance*.329-310 ,(4)8 ,
- **INTOSAI. (1977) .***The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (INCOSAI IX)* .International Organization of Supreme Audit Institutions, Lima, Peru.
- **Tareq Alnnale. (2026)**. From Reactive to Proactive Governance: A Hybrid LSTM–Gradient Boosting Architecture for Real-Time Anomaly Signal Detection in Multi-Store Retail Supply Chain Decision Systems. *Al-Farooq Journal of Sciences*, *2*(1), 987-1005.
- **INTOSAI. (2022) .***GUID 5100: Guidance on Information System Audit (Superseded ISSAI 5300)* .International Organization of Supreme Audit Institutions. Executive Secretariat, Vienna, Austria.