



الجامعة الأسمرية الإسلامية

كلية الاقتصاد والتجارة

قسم المحاسبة

مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات
المهنة الواردة في المعيار (130) لمنظمة الإنتوساي
(INTOSAI)

من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة

إعداد الطالب: خالد إبراهيم فرج بن عروس

إشراف كلاً من:

ميلاد رجب اشمييلة

منصور محمد لربش

أستاذ دكتور (مشرفاً مساعد)

أستاذ دكتور (مشرفاً رئيساً)

قدمت الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

بتاريخ 29/ ذو القعدة/ 1445 هـ الموافق 2024/06/06م

الإقرار

أقر أنا : خالد إبراهيم فرج بن عروس بأن ما شملت عليه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة علمية، أو بحث علمي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى، وللجامعة حق توظيف الرسالة والاستفادة منها مصدراً مرجعياً للمعلومات، لأغراض الاطلاع أو الإعارة أو النشر بما لا يتعارض وحقوق الملكية الفكرية المقررة بالتشريعات النافذة.

التوقيع:
06
06
2024

التاريخ: 2024/06/06 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ ن وَالْقَلَمِ وَمَا يَسْطُرُونَ ﴿١﴾ مَا أَنْتَ بِمَجْنُونٍ ﴿٢﴾ وَإِنَّ لَكَ لَأَجْرًا غَيْرَ
مَمْنُونٍ ﴿٣﴾ وَإِنَّكَ لَعَلَى خُلُقٍ عَظِيمٍ ﴿٤﴾ فَسَتَبْصِرُ وَيُبْصِرُونَ ﴿٥﴾ بِأَيْدِيكُمْ أَلْمَفْتُونَ ﴿٦﴾
إِنَّ رَبَّكَ هُوَ أَعْلَمُ بِمَنْ ضَلَّ عَنْ سَبِيلِهِ ۚ وَهُوَ أَعْلَمُ بِالْمُهْتَدِينَ ﴿٧﴾ فَلَا تُطِعِ
الْمُكَذِبِينَ ﴿٨﴾ وَدُوا لَوْ تَدَّهِنُ فَيَدَّهِنُونَ ﴿٩﴾ وَلَا تُطِعِ كُلَّ حَلَّافٍ مَهِينٍ ﴿١٠﴾ هَمَّازٍ
مَشَّاءٍ بِنَمِيمٍ ﴿١١﴾ مَنَّاعٍ لِلْخَيْرِ مُعْتَدٍ أَثِيمٍ ﴿١٢﴾ عَتُلٌّ بَعْدَ ذَلِكَ زَنِيمٍ ﴿١٣﴾ أَنْ كَانَ ذَا مَالٍ
وَبَنِينَ ﴿١٤﴾ إِذَا تُتْلَىٰ عَلَيْهِ ءَايَاتُنَا قَالَ أَسْطِيرُ الْأُولِينَ ﴿١٥﴾ ﴿

صدق الله العظيم

(سورة القلم، الآيات 1- 15)

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار الدولي رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي، ونظراً لأهمية أخلاقيات المهنة فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول معرفة ما مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في هذا المعيار.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج التحليلي الوصفي، من خلال استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة البالغ عدده 370 مراجعاً في الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي بطرابلس، وتم اعتماد أسلوب العينة العشوائية البسيطة والبالغة 189 مراجعاً، بحيث كان عدد الخاضع منها للدراسة 147 من الاستمارات الموزعة، وتم استخدام التحليل الإحصائي المناسب للبيانات المجمعة منها. وقد خلصت الدراسة إلى أن 75% من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ملتزمون بأخلاقيات المهنة وفق المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي، وخصوصاً فيما يتعلق بالقيم الأساسية للسلوك المهني، والسرية والشفافية، والاستقلالية والموضوعية، والكفاءة، والقيم الأساسية للنزاهة لتعزيز أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك الوظيفي.

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها أوصت الدراسة : بتنظيم دورات تدريبية للمراجعين في أخلاقيات المهنة وتحفيزهم عليها، والزامهم بإبلاغ إدارة الديوان عند وجود شكوك حول نزاهة أحد زملائهم، وتعريفهم بمؤشرات ضعف الرقابة على النزاهة والقضايا المتعلقة بها، وتشجيعهم على طلب المشورة بخصوصها إذا اقتضى الأمر، وأن يضع ديوان المحاسبة الخطط اللازمة لمواجهة التغيرات في بيئة العمل الرقابي.

The extent to which the Libyan Audit Bureau's auditors adhere to the stated professional ethics In Standard (130) of INTOSAI.

From the perspective of auditors of the Audit Bureau.

A study submitted in fulfillment of the requirements for obtaining a higher degree (Master's degree) in accounting.

Prepared By The student : Khaled Ibrahim Faraj Ben Aros.

Abstract

The study aimed to identify the extent of the Libyan Audit Bureau's auditors' commitment to the professional ethics contained in International Standard No. (130) issued by INTOSAI. Given the importance of professional ethics, the problem of the study revolves around knowing the extent of the Libyan Audit Bureau's auditors' commitment to the professional ethics contained in this standard.

To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was followed, through the use of a questionnaire tool to collect data from the study population, which numbered 370 auditors in the General Administration of the Libyan Audit Bureau in Tripoli, and the simple random sampling method was adopted, amounting to 189 auditors, so that the percentage of those subject to the study was 75% of them. The questionnaires were distributed, and appropriate statistical analysis was used for the data collected from them.

The study concluded that the auditors of the Libyan Audit Bureau are committed to professional ethics in accordance with Standard (130) issued by INTOSAI, with regard to the basic values of professional conduct, confidentiality and transparency, independence and objectivity, efficiency, and the basic values of integrity as a guide to professional ethics and the rules of professional conduct.

Through the results reached, the study recommended: organizing training courses for auditors in professional ethics and motivating them, obligating them to inform the Bureau's management when there are doubts about the integrity of one of their colleagues, introducing them to indicators of weak integrity oversight and issues related to them, and encouraging them to seek advice regarding them if necessary. The Audit Bureau should develop the necessary plans to confront changes in the regulatory work environment.

الإهداء

إلى صاحب الفضل عليّ بعد الله - سبحانه وتعالى- ورسوله الكريم،،،
إلى الروح الغالية والعزيزة على قلبي ((أبي))- رحمه الله - وأسكنه الفردوس الأعلى من الجنة.

وإلى من هي شمعة تذوب لتضيء دربي، إلى من تدعو لي في كل وقت وحين،
إلى التي حنانها وعطاؤها بلا حدود، إلى ((أمي)) أمدّها الله بالصحة والعافية وأطال الله في عمرها.

إلى رفيقة دربي ومن تحملت معي مصاعب الحياة، وأصرت على دعمي ومساندتي في دراستي
((زوجتي العزيزة)).

إلى الذين بقربهم تكتمل فرحتي وسعادتي، وفي أصعب الظروف تحملوا معي هموم الحياة
((إخوتي وأخواتي)).

إلى من رزقني الله تعالى بهنّ إلى زهرات عمري، وإلى من يستقبلني بالابتسامة والفرح والحنين
((بناتي الغاليات)).

إلى كل الذين سطرت معهم أجمل الذكريات، وشجعوني في دراستي وينتظرون مني إكمال هذا العمل
((أقاربي وأصدقائي)).

إلى كل من علمني وأنار طريقي ودربي بلا حدود ولا كلل بكلية الاقتصاد والتجارة زليتين
((الأساتذة الأفاضل)).

إلى أستاذي الفاضل وصديقي وجاري الطيب ورفيقي شافاه الله وعافاه ((أ. مفتاح الوديني)).
إلى الإدارة وكل الموظفين والمعلمين والعاملين ((بمدرسة الإسراء)) للتعليم الأساسي الفرع الشرقي
فلن أنسى تشجيعهم البارز وتأييدهم التام لاستكمال دراستي.

إلى وطني الحبيب ((ليبيا)) حفظه الله ورعاه وحماءه.

((إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع))

اسم الباحث : خالد إبراهيم بن عروس

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي جعل الحمد فاتحة كتابه، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، الحمد لله حمدا يليق بعظمة وجهه وجلال سلطانه، الذي وفقني في هذا العمل، والذي أرجو من الله العلي القدير أن يكون خالصاً لوجهه الكريم، وصلى الله وسلم على نبينا محمد القائل " لا يشكر الله من لا يشكر الناس".

يطيب لي أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان، وخالص التقدير والامتنان إلى من تكرماً بالإشراف على هذه الرسالة، وكانا نعم العون لي في كتابتها أ.د منصور محمد لريش وكذلك أ.د ميلاد رجب اشميلة فجزاهما الله خير ما جزى معلماً عن مُتعلّم ومشرفاً عن باحث ومفيداً عن مستفيد.

كما أوجه شكري وتقديري إلى الأستاذين الفاضلين عضوي لجنة المناقشة، د. التهامي عثمان الكشر، و د. أحمد محمد النير لقبولهما مناقشة هذا العمل، جزاهما الله خيراً عن وقتهما الثمين في تصحيح هذه الرسالة وأعدهما بالالتزام بكل الملاحظات المفيدة، والإرشادات السديدة، التي تُثري هذه الرسالة وتساهم في تقويمها وتعديلها مما اعترأها من نقص أو سهو أو خطأ.

وأتقدم بالشكر الجزيل إلى أسرة كلية الاقتصاد والتجارة زليتن وأخص بالذكر أساتذتي الكرام الذين استفدت من جميل أخلاقهم، ومفيد معلوماتهم، والذين لم يدخروا جهداً في تقديم النصح لي طيلة فترة دراستي.

والشكر موصول إلى الهيئة الرائدة ديوان المحاسبة الليبي التي شرفت بالانتماء إليها وخدمة وطني من خلالها، والتي أسهمت في نجاح هذا العمل من خلال مشاركة الزملاء في تعبئة استبانة الدراسة وبدقة عالية.

الباحث

فهرس المحتويات

رقم التسلسل	العنوان	رقم الصفحة
	الآية	
	ملخص الدراسة باللغة العربية	
	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	
أ	الإهداء	
ب	الشكر والتقدير	
ج	فهرس المحتويات	
ز	قائمة الجداول	
ح	قائمة الملاحق	
ط	قائمة الاختصارات والمصطلحات	
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة		
1	مقدمة الدراسة	2
2	مشكلة الدراسة	3
3	فرضيات الدراسة	4
4	أهداف الدراسة	4
5	أهمية الدراسة	5
6	مجتمع الدراسة	5
7	منهجية الدراسة	5
8	الدراسات السابقة	6
9	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	15
الفصل الثاني: الإطار النظري		
المبحث الأول: السلوك الأخلاقي للمهنة		
1	المقدمة	17
2	مفهوم أخلاق المراجع وأخلاقيات العمل	19
أولاً	مفهوم الأخلاق	19
ثانياً	مفهوم أخلاقيات العمل	20
ثالثاً	الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات	21

22	مصادر المبادئ الأخلاقية الفردية	3
23	مصادر أخلاقيات مهنة المراجعة	4
23	مصادر السلوك الأخلاقي للمراجع	5
24	وسائل وطرق اكتساب الأخلاق	6
26	المبادئ الأخلاقية للمراجع	7
27	طرق تحقيق الالتزام بالسلوك الأخلاقي	8
28	عناصر الالتزام بالسلوك الأخلاقي	9
28	مداخل مختلفة لتفسير الأخلاق	10
29	الإشكاليات الأخلاقية في المؤسسة	11
30	آليات ترسيخ السلوك الأخلاقي	12
31	أهمية السلوك الأخلاقي مهنيًا	13
31	أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المراجعة	14
31	الركائز الأساسية للسلوك الأخلاقي في جهاز الرقابة	15
المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني للمراجع		
33	المقدمة	1
34	مفهوم قواعد السلوك المهني	2
35	خصائص السلوك المهني لمهنة المراجعة	3
35	خصائص وصفات المراجع	4
36	أهداف قواعد السلوك المهني للمراجعة	5
36	أهمية قواعد السلوك المهني	6
37	المبادئ الأساسية للسلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية	7
38	أخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن بعض المنظمات الإقليمية والدولية	8
40	أنواع قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة	9
المبحث الثالث: أخلاقيات المهنة حسب المعيار (ISSAI-130)		
41	مفهوم مدونة السلوك المهني	1
41	الهدف من مدونة السلوك المهني	2
44	عوامل الخطر المؤثرة في عدم الامتثال للقيم الأخلاقية	3
44	المسؤوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	4
44	توجيهات تطبيق المعيار والمكونات الرئيسية لنظام مراقبة الأخلاق	5

45	مدونة قواعد السلوك	6
45	دور القيادة في بناء الثقافة الأخلاقية في الجهاز الرقابي	7
46	الإدارة ومراقبة الأخلاق	8
46	القيم الأخلاقية الأساسية	9
46	النزاهة	أولاً
48	الاستقلالية والموضوعية	ثانياً
52	الكفاءة	ثالثاً
53	السلوك المهني	رابعاً
55	السرية والشفافية	خامساً
الفصل الثالث: الجانب العملي		
59	نبذة عن منظمة الإنتوساي وديوان المحاسبة الليبي	أولاً
59	منظمة الإنتوساي	1
59	الإنتوساي	2
59	أهم هياكل الإنتوساي	3
60	أهداف منظمة الإنتوساي	4
61	ديوان المحاسبة الليبي	5
62	أهداف ديوان المحاسبة الليبي	6
62	الإجراءات والضوابط المتخذة والتي تُعزز أخلاقيات المهنة في ديوان المحاسبة	7
64	الجانب التحليلي للدراسة	ثانياً
64	المقدمة	1
64	أداة الدراسة	2
65	مجتمع وعينة الدراسة	3
65	المقاييس والاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات	4
66	اختبارات صدق الأداة وثباتها وكفايتها	5
68	توزيع البيانات	6
69	تحليل البيانات الوصفية للدراسة	7
74	فرضيات الدراسة	8
74	الفرضية الرئيسية : يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الوارد في المعيار رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي.	

74	الفرضية الفرعية الأولى : يلتزم مراجعو الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) الصادر عن منظمة الإنتوساي .	أولاً
79	الفرضية الفرعية الثانية: يلتزم مراجعو الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) الصادر عن منظمة الإنتوساي.	ثانياً
83	الفرضية الفرعية الثالثة: يلتزم مراجعو الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) الصادر عن منظمة الإنتوساي.	ثالثاً
88	الفرضية الفرعية الرابعة: يلتزم مراجعو الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) الصادر عن منظمة الإنتوساي.	رابعاً
92	الفرضية الفرعية الخامسة: يلتزم مراجعو الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) الصادر عن منظمة الإنتوساي.	خامساً
97	التحليل الاحصائي الاستنتاجي للفرضية الرئيسية	9
الفصل الرابع: النتائج والتوصيات		
100	النتائج	أولاً
102	التوصيات	ثانياً
قائمة المصادر المراجع		
105	المصادر	أولاً
105	القرآن الكريم.	
105	الحديث الشريف	
105	المراجع	ثانياً
105	المراجع العربية	1
105	الكتب	
105	المجلات العلمية الدوريات	
109	الرسائل الجامعية	
110	المطبوعات رسمية	
112	المراجع الأجنبية	2

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات	21
2-1	الركائز الأساسية للسلوك الأخلاقي في جهاز الرقابة	32
1-2	أخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن بعض المنظمات الإقليمية والدولية	39
1-3	يوضح عدد استمارات الاستبيان الموزعة	65
2-3	نتائج الثبات والاتساق الداخلي للاستبانة	67
3-3	توزيع البيانات على مستوى كل محور من محاور الدراسة	68
4-3	المحك المعتمد في إجابات الأسئلة ودالاتها	69
5-3	التكرار النسبي للمؤهل العلمي لعينة الدراسة	70
6-3	التكرار النسبي للتخصص لعينة الدراسة	71
7-3	التكرار النسبي لعدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة	71
8-3	التكرار النسبي للوظيفة الحالية لعينة الدراسة	72
9-3	التكرار النسبي لحضور الدورات	73
10-3	نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى	75
11-3	نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى	79
12-3	نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية	80
13-3	نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية	83
14-3	نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة	84
15-3	نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة	88
16-3	نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة	89
17-3	نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة	91
18-3	نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الخامسة	93
19-3	نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الخامسة	96
20-3	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للقيم الأساسية للمعيار (130)	97
21-3	نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي للفرضية الرئيسية للدراسة	97

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
114	استبانة	1
122	جدول صدق المحكمين	2
123	نتائج الاختبارات	3
146	معيار مدونة الأخلاقيات 130 (Code of Ethics) ISSAI 130	4

قائمة الاختصارات والمصطلحات

الاختصار	اللغة الانجليزية	اللغة العربية
INTOSAI	International Organization Of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإنتوساي
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AAOIFI	Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions	هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية
IESBA	International Ethics Standard Board for Accountants	المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز
INTOSAI-P	INTOSAI Principles	مبادئ الإنتوساي
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions	المعايير الدولية للرقابة الحكومية
SOCPA	Saudi Organization For Chartered and Professional Accountant	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمهنيين
	Code of Ethics 130	مدونة الأخلاق 130

الفصل الأول:

الإطار العام للدراسة

1. مقدمة الدراسة:

لقد تعاضد دور الأجهزة العليا للإدارة المالية والمحاسبية فيما يتعلق بالإففاق الحكومي حديثاً، خاصة مع الحاجة إلى تطوير وتحديث الإجراءات الإدارية للأموال العامة، بما يتماشى مع التطور السريع في وظائف الدولة، ومن ثم فإن الأخلاقيات المهنية تعد شرطاً أساسياً لعمل الهيئة العليا للإدارة المالية والمحاسبية، ليس فقط من حيث ارتباطها بالقواعد القانونية والتنظيمية، ولكن أيضاً لأهمية تحقيق الاكتفاء الذاتي وتحمل مسؤولية حسن الأداء ووفقاً لمقومات الأخلاق من أجل العمل على مستوى عالٍ من الثقة والنزاهة (أرينز ولوبك، 2009).

وفي هذا الصدد تُعرّف أخلاقيات المهنة من قبل الإنتوساي (1998: ص8) "بأنها بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المراجع، وهي موجهة لكل المراجعين في الأجهزة العليا للرقابة بما في ذلك رئيس الجهاز والموظفين وكل الأفراد الذين يعملون لصالح جهاز الرقابة المالية".

وهذا يعني أنه يجب أن تكون تصرفات المراجعين فوق كل الشكوك، حيث إن قلة كفاءتهم وسوء تصرفهم يكون له الأثر السلبي على نزاهتهم وعلى جودة عملهم الرقابي، ومدى الوثوق بالجهاز الذي يمثلونه وكفاءته (الإنتوساي، 2007).

وعليه فإن أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني وجدت اهتماماً كبيراً على المستوى الإقليمي والدولي من عديد المنظمات والجهات المعنية بالرقابة المالية، والتي من بينها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإنتوساي.

International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

حيث أصدرت المنظمة إطاراً للمعايير المهنية بهدف توجيه وإرشاد العاملين بالأجهزة العليا للرقابة المالية ومسؤوليتها لحماية الأخلاق والقيم الأخلاقية، بحيث تميزت هذه المبادئ بالقدرة على تطوير العمل الرقابي للحكومات بشكل فعال، ووفقاً للمعايير الرقابية المقبولة دولياً، مما يساهم في تعزيز المساءلة الحكومية، وتحقيق أفضل استعمال للأموال العامة من قبل السلطة التنفيذية (الإنتوساي، 2004).

كما كان لمنظمة الإنتوساي دور في إصدار معايير للرقابة المالية والمحاسبة، والتي منها المعيار رقم (130) الخاص بأخلاقيات المهنة؛ من أجل تزويد الأجهزة العليا للرقابة بمجموعة من القيم والمبادئ كأساس للسلوك المهني، ولتساعد في التعرف على الطبيعة الخاصة بمراجعة القطاع الحكومي، وكيفية تضمين تلك القيم في العمل اليومي،

بحيث ينبغي الالتزام خلال الحياة المهنية مع الأخذ في الاعتبار تَأثُر السلوك الأخلاقي للعاملين بالجهاز والبيئة التي يعملون بها، وتعزيز الأخلاقيات والقيم في كل جوانب المؤسسة وأنشطتها، ويتضمن معيار أخلاقيات المهنة خمس قيم أساسية تُوجِّه السلوك الأخلاقي وتصف المسؤوليات العامة وهي النزاهة، والاستقلالية والموضوعية، والكفاءة، والسلوك المهني، والسرية والشفافية (الانتوساي، 2016).

ولكي تتمكن دولة ليبيا من مواكبة التطورات الحاصلة في العملية الرقابية وترشيد الإنفاق الحكومي، ظهرت الحاجة إلى دراسة أخلاقيات المهنة المعمول بها في ديوان المحاسبة الليبي، للتأكد من مدى توافقها مع المعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي، ومدى الالتزام بتطبيقها وهو ما تسعى هذه الدراسة إليه وتسلط الضوء على أحد جوانبه.

2. مشكلة الدراسة:

تتجلى أهمية الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز قيم أخلاقيات المهنة، من خلال تبني معايير مهنية تعمل على حماية المال العام في ظل القوانين والتشريعات المعمول بها والمنظمة لعملها، من خلال التخطيط والتنفيذ لأعمالها في ضوء معايير تُعزز قواعد السلوك المهني.

وباعتبار أن ليبيا تحتل مرتبة متقدمة في مؤشر الفساد العالمي (لربش، وشميلة، 2013؛ زكري، 2013؛ الفطيسي، 2014) بسبب عدم التزام الجهات الخاضعة لديوان المحاسبة الليبي بنتائج تقاريره، مما أدى إلى زيادة الفساد المالي بأشكاله المختلفة بالمؤسسات والشركات الخاضعة لرقابته.

وعليه يمكن القول بأن زيادة الإنفاق الحكومي على مشروعات التنمية؛ يضع مراجعي ديوان المحاسبة أمام تحديات كبيرة، وضغوط نفسية وأخلاقية يمكن أن يكون لها الأثر السلبي على قراراتهم؛ مما يؤدي إلى ضعف عملية المراجعة وعدم قدرة الديوان كأداة للرقابة على القيام بمهامه، الأمر الذي يستلزم اتباع معايير أخلاقيات المهنة، وخاصة الصادرة عن المنظمات الدولية ومنها منظمة الإنتوساي باعتبار ديوان المحاسبة الليبي عضواً في هذه المنظمة.

لذلك فإن مشكلة هذه الدراسة تتلخص في التساؤل الرئيسي التالي:

(ما مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي).

وللإجابة على هذا السؤال تم صياغة، التساؤلات الفرعية التالية:

- أ- ما مدى التزام مراجعي الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي ؟
- ب- ما مدى التزام مراجعي الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي ؟
- ج- ما مدى التزام مراجعي الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي ؟
- د- ما مدى التزام مراجعي الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي ؟
- هـ- ما مدى التزام مراجعي الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي ؟

3. فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تمت صياغة الفرضية الرئيسة التالية:

(يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي).

ولاختبار الفرضية الرئيسة صيغت الفرضيات الفرعية التالية:

- أ- يلتزم مراجعو الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.
- ب- يلتزم مراجعو الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.
- ج- يلتزم مراجعو الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.
- د- يلتزم مراجعو الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.
- هـ- يلتزم مراجعو الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

4. أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار الدولي رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي.

ولكي يتم تحقيق الهدف الرئيسي الذي نسعى إليه تمت صياغة الأهداف الفرعية التالية وهي:

- أ- التعرف على مدى التزام مراجعي الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة وفقاً لما ورد بمعايير الإنتوساي.
- ب- التعرف على مدى التزام مراجعي الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة وفقاً لما ورد بمعايير الإنتوساي.
- ج- التعرف على مدى التزام مراجعي الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة وفقاً لما ورد بمعايير الإنتوساي.
- د- التعرف على مدى التزام مراجعي الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة وفقاً لما ورد بمعايير الإنتوساي.
- هـ- التعرف على مدى التزام مراجعي الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة وفقاً لما ورد بمعايير الإنتوساي.

5. أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها استجابة لتوصية بعض الدراسات السابقة والتي منها دراسة صيام، وأبواحميد (2006)، ودراسة زكري (2013)، ودراسة النعيزي (2015)، ودراسة عثمان، و عبدالرحمن (2018)، ودراسة شيخ (2019)، ودراسة رحيل (2020)، ودراسة المحله (2023)، والتي أوصت بالتشجيع على البحث ودراسة أخلاقيات المهنة، وقواعد السلوك المهني في بحوثهم العلمية لقلّة هذه الكتابات في هذا المجال، كما تُعد هذه الدراسة من الدراسات الأولى في البيئة الليبية التي اهتمت بالجانب الأخلاقي للمهنة وفق المعيار (130) حسب علم الباحث.

6. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، أما عينة الدراسة فتمثّل مراجعي الديوان بالإدارة العامة في مدينة طرابلس، وتم اختيار العينة بسبب تجانس المجتمع وكذلك لتخفيض التكاليف وتقليل زمن الدراسة.

7. منهجية الدراسة:

تم اتباع المنهج التحليلي الوصفي، وهو من المناهج المتبعة في مثل هذه الدراسات، وذلك لوصف الواقع وبيان خصائصه، ووصف العلاقة بين أجزائه، من خلال جمع البيانات وإجراء التحليل الاحصائي المناسب؛ بهدف الوصول إلى معرفة، مدى التزام

مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار(130)، واقتراح التوصيات التي تساعد في تعزيز هذا الالتزام، وبناءً على هذا المعيار تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة المجتمع، كأداة رئيسة لجمع بيانات الدراسة.

8. الدراسات السابقة:

لتكوين الاطار المفاهيمي الذي تقوم عليه الدراسة، تم الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع ، لتحديد الجوانب الأساسية للدراسة وتقييم مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بهذه المعايير، ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

● **دراسة صيام، وأبواحميد (2006)** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة، بحيث تم اختيار عينة عشوائية بلغت نسبتها 30% من مجتمع الدراسة البالغ عدده 455 من مراجعي الحسابات المجازين في الأردن.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك التزام من قبل مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني والمحافظة على الأداء المهني وتعزيز استقلالية المراجع وعلاقته بالآخرين.

أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الرقابية والإشرافية على المهنة بعقد ندوات لمناقشة قواعد السلوك المهني، وكذلك العمل على تضمين الجوانب الأخلاقية للمهنة بالمقررات الدراسية.

● **دراسة أرديني (2007)** هدفت الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، والوقوف على التحديات التي تواجهها، واستخدمت المنهج الوصفي لعرض وتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها.

وقد أظهرت الدراسة عدم مواكبة قواعد السلوك المهني للتطورات الحديثة وعدم وضوحها؛ ووجود ضعف في التأهيل للمحاسبين؛ وعدم وجود مراكز تدريب في مجال المحاسبة.

أوصت بضرورة دمج الجوانب الأخلاقية ضمن المقررات الدراسية، وتوفير برامج للتدريب والتعليم المستمر.

• **دراسة زكري (2013)** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية القوانين والتشريعات التي تنظم عمل ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات. حيث تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي وجمع بياناتها باستخدام استمارة استبيان.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك فاعلية في قوانين ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة. أوصت بضرورة تبني وتطبيق المعايير الدولية للرقابة الحكومية من أجل رفع الكفاءة الرقابية لديوان المحاسبة الليبي، ومواكبة التطورات في مجال الرقابة الحكومية وتدريب العاملين بالديوان لرفع كفاءتهم.

• **دراسة لربش، واشميلة (2013)** هدفت الدراسة إلى تقييم فاعلية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا للمحافظة على المال العام، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي لعرض وتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها، باستخدام استمارة استبيان وزعت على 135 مراجعاً.

وقد توصلت الدراسة إلى أن إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا تتفق مع معايير منظمة الإنتوساي، مع وجود قصور في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها هذه المنظمة.

أوصت بضرورة تطوير إجراءات المراجعة المتبعة، والعمل على زيادة المواءمة مع معايير منظمة الإنتوساي، وتطوير التشريعات النافذة المتعلقة بعمل الديوان من خلال الارتقاء بها لمواكبة المعايير الدولية، وكذلك بتدريب مراجعي الديوان على إجراءات المراجعة وفقاً للمعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي.

• **دراسة الفطيسي (2014)** هدفت الدراسة إلى وضع مقترحات وتوصيات للحد من ظاهرة الفساد المالي من خلال استخدام تحليل المحتوى لتقارير ديوان المحاسبة الليبي للسنوات من 2008م إلى 2012م.

وقد أظهرت الدراسة تزايداً في معدل الفساد بليبيا خلال سنوات الدراسة. وخرجت الدراسة بعدد التوصيات منها العمل على وضع آلية لضمان إلزام جميع الجهات الخاضعة لعمليات الفحص والمراجعة بتنفيذ الملاحظات الواردة بتقارير ديوان المحاسبة، وكذلك مراجعة أوجه القصور في كافة التشريعات

والقوانين المنظمة لعمل الجهات العامة الخاضعة للفحص والمراجعة من قبل ديوان المحاسبة.

● **دراسة بن حمو (2015)** هدفت الدراسة إلى التعرف على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال بأخلاقيات المهنة في الجزائر، وفقاً لمبادئ الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants (IFAC) وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن سنوات الخبرة، والمؤهل العلمي، وطبيعة المهنة لا تؤثر على درجة التزام ممارسي مهنة المحاسبة بالأخلاقيات المهنية السالف ذكرها.

أوصت الدراسة بضرورة انضمام ممارسي مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال إلى المنظمات المهنية الدولية، وكذلك توعية المحاسبين بأخلاقيات المهنة، وحثهم المستمر على مراعاتها، وتفعيل القوانين الخاصة بحقوق وواجبات ممارسي المهنة.

● **دراسة عبدالعال (2015)** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام العاملين بشركات ومكاتب المراجعة بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني في قطاع غزة، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على مجتمع الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات يلتزمون بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، وهي النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية اللازمة، والسرية، والسلوك المهني، وكذلك يلتزمون بقواعد السلوك المهني التي أوصت بها جمعية المراجعين الفلسطينية، ونقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين.

أوصت بضرورة بذل المزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة المراجعة تلائم القوانين والأنظمة المعمول بها، إضافة إلى دمج السلوك المهني ضمن الخطط الدراسية لأقسام المحاسبة بالجامعات.

● **دراسة النعيزي (2015)** هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للإنتوساي.

وقد توصلت إلى أن هناك تأثيراً لتطبيق الإطار القانوني على التزام ديوان الرقابة المالية بمبادئ الشفافية والمساءلة.

أوصت الدراسة بضرورة انضمام ديوان الرقابة في فلسطين إلى المنظمة الدولية الإنتوساي، وتحديث قوانين الديوان بما يتلاءم مع القوانين الدولية.

● **دراسة فرج، والحضيري (2017)** هدفت الدراسة إلى استطلاع آراء المراجعين الليبيين حول الآليات اللازمة لمتابعة الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني، ولتحقيق ذلك تم إعداد صحيفة استبيان وجهت لعينة من المراجعين الليبيين بلغت 45 مراجعاً. وقد توصلت الدراسة إلى وجود شعور قوي لدى المراجعين الليبيين بضرورة وجود دليل واضح ومحدد لدى المراجعين يهتم بقواعد وآداب سلوك مهنة المراجعة. أوصت بتأسيس هيئة داخل نقابة المحاسبين والمراجعين للقيام بمتابعة الالتزام بتطبيق قواعد وآداب السلوك المهني، وتبني إجراءات تضمن التزام المراجعين بهذه القواعد وإعادة النظر في القوانين المنظمة للمهنة.

● **دراسة محمد (2017)** هدفت الدراسة إلى معرفة الدوافع والأسباب التي تؤدي للتلاعب بالسياسات المحاسبية، ودور أخلاقيات المهنة في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، حيث استخدم المنهج الوصفي لجمع البيانات والمعلومات من المحاسبين والمراجعين بديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة بالسودان. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة بين التزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية والتطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، وكذلك وجود علاقة بين التزام المراجعين بالعباية المهنية والتطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، وأيضاً هناك علاقة بين التزام المراجعين بالمسؤولية والسرية والتطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية.

أوصت الدراسة بزيادة التركيز على تدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة بالجامعات، والعمل على عقد دورات متخصصة في موضوع أخلاقيات المهنة.

● **دراسة يحي (2017)** هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، على جودة المعلومات المحاسبية بديوان المراجعة القومي بالخرطوم، ولتحقيق أهدافها تم استخدام المنهج التاريخي والتجريبي والوصفي والاستقرائي.

وقد توصلت إلى أن قواعد السلوك المهني هي أساسية للوظيفة التي يؤديها مراجعو الحسابات، وتزيد من الثقة في نفوس المعنيين بها.

أوصت بضرورة التزام مراجعي الحسابات بقواعد وسلوك المهنة مما له أثر على جودة الأداء، وتطوير أداء المراجعين بالتدريب وضرورة الإلمام بمستجدات معايير المراجعة.

● **دراسة عبدالواحد (2017)** هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير تقديم الخدمات الاستشارية على التزام المراجعين الخارجيين في ليبيا بقواعد السلوك المهني. ولتحقيق أهدافها تم استخدام المنهج الوصفي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الخارجي لعملائه لا يؤثر على التزامه بقواعد السلوك المهني.

أوصت بضرورة الاهتمام بأخلاقيات السلوك المهني للمراجعين لما له من أثر كبير على مستقبل مهنة المراجعة في ليبيا.

● **دراسة أحمد، وحميدي (2018)** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد السلوك المهني، من وجهة نظر المراجعين بديوان المحاسبة مرزق، ولتحقيق الأهداف تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على مجتمع الدراسة بشكل كامل.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي الحسابات ملتزمون بدرجة كبيرة بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي وقواعد السلوك المهني.

أوصت الدراسة بضرورة بذل مزيد من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني خاصة بمهنة المراجعة في ليبيا لتلائم القوانين المعمول بها.

● **دراسة عثمان، وعبدالرحمن (2018)** هدفت الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، والدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة في السودان، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لجمع البيانات بتوجيه استمارة الاستبانة إلى المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة وبيديوان المراجع القومي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن أخلاقيات المهنة ساهمت في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

أوصت بزيادة التركيز على تدريس أخلاقيات المهنة بالجامعة، وبتفعيل المجلس السوداني للمحاسبين القانونيين وإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث في موضوع أخلاقيات المهنة.

• **دراسة مصطفىاوي، وبلحياني (2018)** هدفت الدراسة إلى معرفة دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة المراجعة الخارجية بالجزائر، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام استمارة استبيان لجمع البيانات من عينة الدراسة من أكاديميين ومهنيين ومحاسبين معتمدين.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الالتزام بأخلاقيات المهنة له دور إيجابي في تحسين جودة التدقيق الخارجي.

أوصت بضرورة الاهتمام بموضوع أخلاقيات المهنة من خلال دمجها مع مقررات الدراسة بالجامعات، وعقد الندوات لمناقشة القوانين المنظمة للمهنة، ودعم التزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة لتحقيق جودة المعلومات المالية.

• **دراسة بور، وبحر (2019)** هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة في العراق، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والوصفي والتحليلي، واستخدام استمارة استبيان لجمع البيانات من مراجعي الحسابات والمقابلات الشخصية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة وقواعد السلوك المهني يعزز الثقة لدى الجهات المستفيدة، ويسهم في تضيق فجوة التوقعات.

أوصت الدراسة بضرورة تعزيز أخلاقيات المهنة وتحديد السياسات الأخلاقية التي يجب أن يتم العمل بها في مكاتب المراجعة، وتدريب العاملين بهذه المكاتب على مواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة، والتحقق من مدى قيام المراجع بالعمل بنزاهة وموضوعية بالتزامه بأخلاقيات المهنة.

• **دراسة شيخ (2019)** هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات مهنة المراجعة على جودة الأداء المهنية، ولتحقيق أهدافها اعتمدت على المنهج الاستقرائي التحليلي للمعلومات التي تم الحصول عليها من الوثائق الرسمية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود ضعف توعية من قبل الجهات المعنية بأهمية أخلاقيات المهنة، وأن عدم التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة الدولية والمحلية له تأثير كبير في القرارات التي يتخذها مستخدمو هذه المعلومات.

أوصت الدراسة بضرورة تحفيز مراجعي الحسابات على الالتزام بقواعد السلوك المهني والمعايير الأخلاقية، وتبصيرهم بمزايا الالتزام بها وعواقب عدم الالتزام، وضرورة وجود مدونات أخلاقية واضحة داخل الوحدات الاقتصادية والحكومية.

● **دراسة رشوان (2019)** هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التزام مراجعي الحسابات بقواعد وآداب السلوك المهني على تعزيز جودة تقارير المراجعة، ولتحقيق أهدافها اعتمدت على المنهج الوصفي، واستخدام استمارة استبيان لجمع البيانات من مراجعي الحسابات لمكاتب قطاع غزة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج أهمها أن مراجعي الحسابات يلتزمون بدرجة كبيرة بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي.

أوصت بضرورة قيام نقابة المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين، ببذل مزيد من الجهود لتطوير وتحديث مدونة قواعد السلوك المهني لمهنة تدقيق الحسابات.

● **دراسة ميرة (2019):** هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام، تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن تفعيل دور ديوان المحاسبة كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام من خلال التزام الديوان باستقلاليتة المحددة قانوناً، وامتلاك رؤية استراتيجية متكاملة، وتعزيز تطبيق سلطة القانون.

أوصت الدراسة بأن يكون دور الديوان مفعلاً من خلال العمل على تحقيق الاستقلالية التامة، وخاصةً فيما يتعلق بحصوله على الموارد واستخدامها، والعمل على امتلاك رؤية استراتيجية متكاملة، لوضع الخطط التنموية وتحقيق أهدافه.

● **دراسة رحيل (2020)** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة، الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي، ولتحقيق هذا الهدف تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بمبادئ الشفافية والمساءلة بحسب ما ورد في المعيار الصادر عن منظمة الإنتوساي.

أوصت الدراسة بضرورة حضور مراجعي الديوان لدورات تدريبية في معايير الإنتوساي لإكسابهم الخبرة التي تساعدهم على تأدية مهامهم الرقابية، وتحديد برنامج زمني لنشر تقارير الديوان وعدم تأخرها ومتابعة نتائج تقاريره السابقة.

● **دراسة العركي، وإبراهيم (2020)** هدفت الدراسة إلى التعرف على عملية المراجعة الداخلية والدور الذي يلعبه الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي، وذلك باستخدام أسلوب العينة الميسرة لمعرفة تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في أداء المراجع.

وقد توصلت الدراسة إلى أن اتباع معايير متعارف عليها يسهم في الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة، وتعزيز القيود المحاسبية بأدلة اثبات كافية يسهم في سرعة إنجاز عملية المراجعة.

أوصت بضرورة تحديث اللوائح الخاصة بالمراجعة، وكذلك الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية في مؤسسات الدولة.

● **دراسة حمودة، والعامري (2020)** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المراجعين الخارجيين بقواعد السلوك المهني، واختبار مدى تأثيرها على جودة خدمات المراجعة من منظور المراجعين الخارجيين بمنطقة طرابلس والمقيدين بمصرف ليبيا المركزي.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود التزام من قبل المراجعين الخارجيين بقواعد السلوك المهني بمكاتب المراجعة في ليبيا مما يؤثر إيجاباً على جودة خدمات المراجعة.

أوصت الدراسة بضرورة وضع دليل يوضح قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبيا، والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والتقيد بالقوانين والتشريعات التي تنظم مهنة المراجعة، وتجنب الخدمات التي تسبب الضرر لزملاء المهنة.

● **دراسة الربيعي، وصخر (2021)** هدف الدراسة هو تقديم مدخل نظري في أخلاقيات مهنة المراجعة مع استعراض لدور تلك الأخلاقيات في تحقيق وتعزيز جودة المراجعة لمراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة في العراق.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك التزام من مراقبي الحسابات في العراق بقواعد السلوك المهني مما ساهم في تحقيق جودة المراجعة.

وأوصت بضرورة قيام مجلس مراجعة الحسابات بعقد دورات تتناول فيها قواعد السلوك الأخلاقي، وضرورة تفعيل دور لجان المراقبة في مجلس مراجعة الحسابات لأداء دورها الرقابي على كافة جوانب المراجعة، وكذلك ضرورة الاهتمام ببعض المتطلبات المهنية من خلال وضع سياسات وإجراءات تؤكد وتلزم المراجع بمبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة.

• **دراسة نصرات، وبن خليفة (2021)** هدفت الدراسة إلى معرفة دور الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة وتوزيعها على مجموعة من المهنيين في مجال المراجعة.

وقد توصلت الدراسة لوجود التزام من قبل المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة تمكنه من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أوصت الدراسة بتجنب التهديدات التي تمس بمبادئ أخلاقيات المهنة، وضرورة تفعيل العقوبات التي يتم إصدارها لكي تكون رادع للمراجعين عند تغيير أحكامهم المهنية، وكذلك القيام بدورات لتقليل المعوقات المهنية التي تواجه المراجع، وتقديم حوافز للمراجعين الذين يلتزمون بالنزاهة والشفافية في تقديم خدماتهم المهنية.

• **دراسة عبود (2022)** تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية الأخلاق والسلوكيات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، والتعرف على المساهمة التي يقدمها التعليم المحاسبي في تعزيز وترسيخ أخلاقيات مهنة المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي وتجميع بيانات الدراسة باستخدام استبانة تم توزيعها على أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات الليبية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الخطط الدراسية لتخصص المحاسبة في الجامعات الليبية لا تتضمن مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة، كما أن مهنة المحاسبة تحتاج إلى أن تمتلك قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب.

أوصت الدراسة بتعديل وتطوير مناهج التعليم المحاسبي بما يتوافق مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، والتعاون بين أقسام المحاسبة بالجامعات الليبية لوضع برامج تعليمية ترسخ قيم وأخلاقيات المهنة.

• **دراسة المحله (2023)** هدفت الدراسة إلى تحديد أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من وجهة نظر

المراجعين الخارجيين بدولة اليمن، واعتمدت على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لالتزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح. أوصت الدراسة بضرورة قيام المؤسسات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة بإصدار مدونة السلوك الأخلاقي للمهنة في اليمن بالاعتماد على قواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وضرورة إلزام الشركات بالإفصاح عن تقاريرها المالية، وتنظيم ورش عمل تهتم بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة.

9. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من خلال عرض الدراسات السابقة نلاحظ أن هذه الدراسات لم تتناول تحديداً أخلاقيات المهنة الواردة في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي؛ لذا يمكن القول بأنها من الدراسات الأولى التي تناولت هذا الموضوع في البيئة المحلية والعربية بحسب علم الباحث.

الفصل الثاني: الإطار النظري

المبحث الأول : السلوك الأخلاقي للمهنة

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني للمراجع

المبحث الثالث: أخلاقيات المهنة حسب المعيار (ISSAI-130)

المبحث الأول: السلوك الأخلاقي للمهنة

1. المقدمة:

أَسْمَى ما في العبادات هو التفكُّر والتأمل والتدبُّر في كتاب الله عز وجل، فلقد جاء القرآن الكريم بالعديد من الآيات التي تقدم لنا دستوراً أخلاقياً شاملاً للإنسانية كافةً، حيث سطرت هذه الآيات المنهج الأخلاقي السليم وبشكل يتناول المعايير الأخلاقية الفاضلة للسلوك الإنساني، ورَغَّب ديننا الإسلامي الحنيف بالتمسك بتلك القيم الأخلاقية السامية، فوصف الله عز وجل رسولنا - صلى الله عليه وسلم - بقوله تعالى ﴿ وَإِنَّكَ لَعَلَىٰ خُلُقٍ عَظِيمٍ ﴾ (سورة القلم، آية 4)، وأمرنا - الله سبحانه -

وتعالى في كتابه العزيز بالافتداء والاسترشاد بخلق رسولنا الكريم ﴿ لَقَدْ كَانَ لَكُمْ فِي رَسُولِ اللَّهِ

أُسْوَةٌ حَسَنَةٌ لِّمَن كَانَ يَرْجُوا اللَّهَ وَالْيَوْمَ الْآخِرَ وَذَكَرَ اللَّهَ كَثِيرًا ﴾ (سورة الأحزاب، آية 21)، وذكر لنا الله -

سبحانه وتعالى - بعض الصفات الواجب توفرها بالمؤمنين في كتابه الكريم، ومن هذه الصفات أن يكونوا قَوَّامِينَ بِالْعَدْلِ في حقوق الله وحقوق عباده، وَيُؤَدُّونَ الشَّهَادَةَ ولو على أنفسهم وأقربائهم، ولا يَبْتَغُونَ الهوى في شهادتهم، وغيرها من الصفات كما هي في الآية الكريمة التالية: ﴿ يَتَأَيُّبُ الَّذِينَ

ءَامَنُوا كُفُورًا قَوْمِينَ بِأَلْفَسَطِ شُهَدَاءِ اللَّهِ وَلَوْ عَلَىٰ أَنفُسِكُمْ أَوِ الْوَالِدِينَ وَالْأَقْرَبِينَ ۚ إِن يَكُنْ غَنِيًّا أَوْ

فَقِيرًا فَاللَّهُ أَوْلَىٰ بِهِمَا ۗ فَلَا تَتَّبِعُوا الْهَوَىٰ أَن تَعْدِلُوا ۚ وَإِن تَلَوْرًا أَوْ تَعْرِضُوا فَإِنَّ اللَّهَ كَانَ بِمَا تَعْمَلُونَ

خَبِيرًا ﴾ (سورة النساء، آية 135)، وأمرنا الله - سبحانه وتعالى - بأن نكون من الصادقين ﴿ يَتَأَيُّبُ

الَّذِينَ ءَامَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ وَكُونُوا مَعَ الصَّادِقِينَ ﴾ (سورة التوبة، آية 119)، ﴿ وَالَّذِي جَاءَ بِالصِّدْقِ

وَصَدَّقَ بِهِ ۖ أُولَٰئِكَ هُمُ الْمُتَّقُونَ ﴾ (سورة الزمر، آية 33).

وقد أشارت الأحاديث النبوية إلى التأكيد على مكارم الأخلاق، حيث قال رسولنا

محمد - ﷺ - ((إِنَّمَا بُعِثْتُ لِأَتَمِّمَ مَكَارِمَ الْأَخْلَاقِ)) (رواه أحمد ومالك)، وكذلك بقوله ((أَكْمَلُ

الْمُؤْمِنِينَ إِيمَانًا أَحْسَنُهُمْ خُلُقًا)) (رواه الترمذي).

لذلك إن السلوك الأخلاقي يستند إلى قاعدة أساسية هي الضمير الأخلاقي، والذي يمثل صوتاً داخلياً يدعو الإنسان إلى القيام بأعمال ويمنعه من أخرى، ولا يقتصر هذا السلوك على المراجعين عند أدائهم لمهنة المراجعة، بل يسري حتى على سلوكهم خارج مهنة المراجعة كما يسري على غيرهم من الناس، لأن الأخلاق مسألة تُلمِي على الإنسان تصرفاً يُترجم إلى مواقف تتماشى مع طبيعة المشكلة التي يواجهها، لذلك فإن ثقة المجتمع بالمهنة تزداد بمدى الالتزام بالسلوك الأخلاقي لممارسي تلك المهنة. (صيام، وأبوحميد، 2006).

وتمثل الأخلاق وقواعد السلوك المهني تحديات خاصة في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث إن التسامح فيها قد يؤدي إلى ضياع فرص نجاح المؤسسات والجهات الخاضعة للمراجعة، وبالتالي إلى فقدان مهنة المراجعة لثقة أصحاب المصالح، حيث أن السبب الرئيس في نجاح مهنة المراجعة يتوقف على رفع مستوى قدرات المراجعين الممارسين للمهنة، الأمر الذي يستوجب الالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة، وعلى المراجع أن يتحلى بتلك القيم، ويعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) أولى المنظمات التي أصدرت دليلاً لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة عام 1917م، أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فقد أصدر سنة 1990م دليلاً للسلوك الأخلاقي، من أجل تعزيز جودة تقارير مهنة المراجعة، وإضفاء الثقة على عملية المراجعة، وكذلك أصدرت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI) ميثاق Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions في 2006م، وهو ميثاق موجه إلى جميع المحاسبين والمراجعين العاملين بالمؤسسات المالية مستمداً من أحكام الشريعة الإسلامية. (لطفى، 2006؛ وسعيد ومحمد، 2014؛ ورشوان، 2019)

وفي الأدب المحاسبي ذُكرت العديد من التعريفات لعملية المراجعة والتي نذكر منها "هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقارير عن ذلك، ويجب أداء عملية المراجعة بواسطة شخص يتميز بالكفاءة والاستقلالية". وعليه نجد أن الاستقلالية والكفاءة من القيم الأخلاقية الأساسية للمراجع، ويعتبر تحديد نوعية وحجم الأدلة وتقييم مدى اتفاقها مع المعايير المحور الأساسي في عملية المراجعة. (أرينز، ولوبك، 2009)

كما عرفتھا جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها "هي عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية". (إشتيوي، 2008: ص 15)

لذلك يجب أن يتصف المراجع بالكفاءة في جمع الأدلة، والموضوعية والحيادية في الحكم عليها، وأن يعمل وفق سلوك يمتاز بالامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها. وعليه يمكن القول بأن مهنة المراجعة، تُلزم المراجع بقواعد محددة، منها ما يتعلق بالسلوك الأخلاقي للمراجع؛ لأنه المكون الرئيسي لتأسيس ثقة أصحاب المصلحة والمحافظة على هذا السلوك، مما يجعل مهنة المراجعة ترتقي بين نظيراتها من المهن الأخرى.

2. مفهوم أخلاق المراجع وأخلاقيات العمل:

أولاً. مفهوم الأخلاق:

إن كلمة الأخلاق تدل على الجمع ومفردها (خُلُق) وتعني في اللغة الطبع والسجية التي جُبِلَ عليها الإنسان، والخُلُق يشكل صورة الإنسان الباطنية أي الداخلية، على العكس من كلمة الخُلُق والتي تعني صورة الإنسان الخارجية التي يبدو عليها، أي الشكل الظاهري للإنسان.

أما الخُلُق اصطلاحاً فهو هيئة في النفس راسخة، تصدر عنها الأفعال بسهولة ويسر، فإن كانت الأفعال حسنة، تكون الهيئة خُلُقاً حسناً وسوياً، وإن كانت الأفعال سيئة تكون الهيئة خلق غير حسن وغير سوي. (قرعوش، وآخرون، 2001)

ويعرّف معجم الأخلاق علم الأخلاق بأنها "شكل من أشكال الوعي الاجتماعي تقوم بمهمة ضبط وتنظيم سلوك الناس في كافة مجالات الحياة الاجتماعية دون استثناء" (سعيد، 2018: ص 82).

بينما عُرِفَت من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأن الالتزامات الأخلاقية هي "مجموعة المبادئ والقواعد والتغيرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغيرات، والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تُؤخذ منها كذلك تلخص تطبيقات التغييرات والأوضاع والحالات الحقيقية" (عثمان، وعبدالرحمن، 2018: ص 183).

ووفقاً لـديوان المحاسبة الليبي فإن مدونة أخلاقيات المهنة هي بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي لمراجعي الحسابات والموظفين، وكذلك تعد القيم والمبادئ الأخلاقية والسلوكيات التي تتوقعها الإدارة العليا لـديوان المحاسبة من موظفيها والتي ستوجه سلوكياتهم (البغدادي، 2020).

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن العلم وحده لا يكفي ما لم يتوج صاحبه بمكارم الأخلاق، وأرقى ما يميز الإنسان بعد نعمتي العقل والدين هو حُسن الخُلق، حيث تعد الأخلاق: جمال الروح في التعامل مع الآخرين، وصدق النية بالإخلاص في العمل، ودستور من القيم يوجه حياة الإنسان ويُرْتقي بها إلى مستويات عُليا ومرموقة.

لذلك فإن أخلاق المراجع تعد: مفهوم جامع لقيم المراجع الأخلاقية، والمثل والمبادئ النبيلة التي تحكم أفعاله وأقواله، والمعايير والقواعد المنظمة لسلوكه مع الآخرين، والطريقة الصحيحة والأسلوب السليم لمراقبة تصرفات النفس مع ذاتها.

ثانياً. مفهوم أخلاقيات العمل:

يحمل مفهوم الأخلاقيات في عالم الأعمال معاني ومضامين كثيرة، تدور معظمها حول قواعد السلوك الإنساني، من حيث ما هو مقبول وما هو غير مقبول، فإن الأخلاقيات تُعرّف بأنها: " مبادئ مهمة للسلوك المرتبط بمعايير السلوك الجيد وغير الجيد، أو السلوك الصحيح والسلوك الخاطئ، في تصرفات الأفراد والجماعة داخل المنظمة، بحيث تكون مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك الإداري وتتعلق بما هو صحيح وما هو خطأ" (سعيد، 2018، ص 83).

لذا تعتبر أخلاقيات المهنة تطبيقاً لمعايير أخلاق فردية في مختلف مواقف الأعمال، والتي تظهر في تصرفات المراجعين غير الأخلاقية في نطاق أخلاقيات العمل، بحيث تهتم بالصواب أو الخطأ في الظروف العادية، وتتأثر الأخلاقيات بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات والقوانين النافذة التي تحكم عمل المؤسسة، وتحدد علاقات المديرين بالمراجعين سواء داخل تلك المؤسسة أو خارجها (بور، وبحر، 2019، نقلًا عن ؛ Pride et al، 2008).

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن مفهوم أخلاقيات المهنة عبارة عن مجموعة من القوانين والمعايير والمبادئ والقواعد الأخلاقية، التي تُصحح السلوك والصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجع، وتحكم تصرفاته عند مزاولته للمهنة، والتي تساعد على

التمييز بين إيجابيات الأخلاق وسلبياتها، وبين الخلق الحسن والسيئ، وذلك للرفع من مكانة مهنة المراجعة وسمعتها، ولزيادة ثقة أصحاب المصلحة فيها.

ثالثاً. الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات:

على الرغم من وجود تشابه كبير بين الأخلاق والأخلاقيات، إلا أنه يمكن القول بأن الأخلاق وسيلة تضبط وتنظم سلوك الناس في كافة مجالات الحياة ودون استثناء، أي هي مجموعة القيم والمبادئ التي تحرك الناس مثل العدالة والمساواة والحرية، بحيث تصبح مرجعاً ومصدراً لأنظمة وقوانين الدولة، أما الأخلاقيات فهي مجموعة القيم والآداب المتعارف عليها شفويًا وكتابياً بين أصحاب المهنة.

وعليه تعتبر الأخلاق شاملة ومشتركة، أما الأخلاقيات فهي تخص مؤسسة أو مهنة معينة فقط. (البغدادي، 2020) والجدول التالي يوضح الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات:

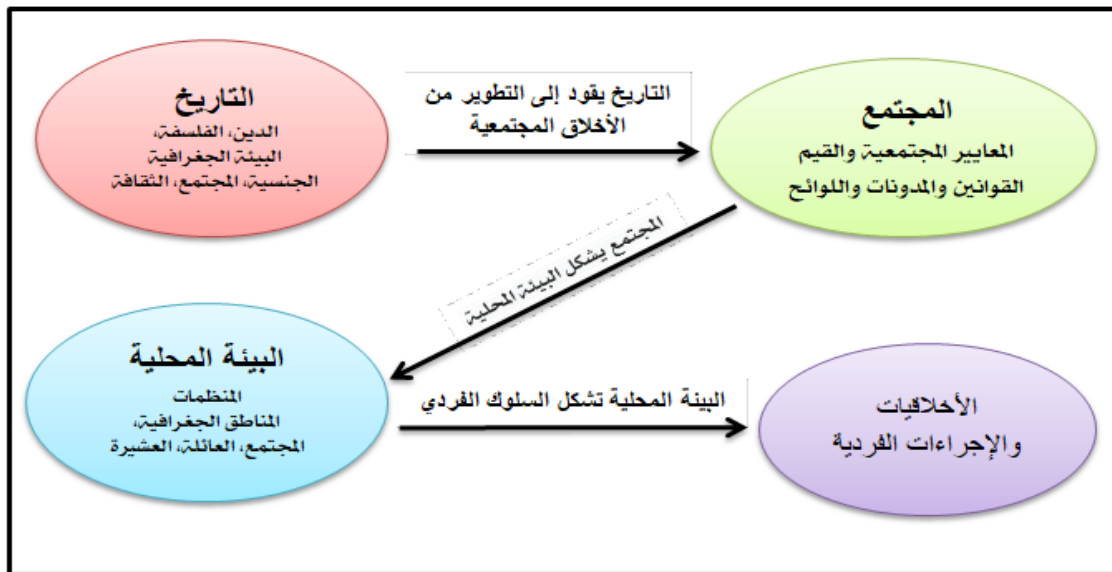
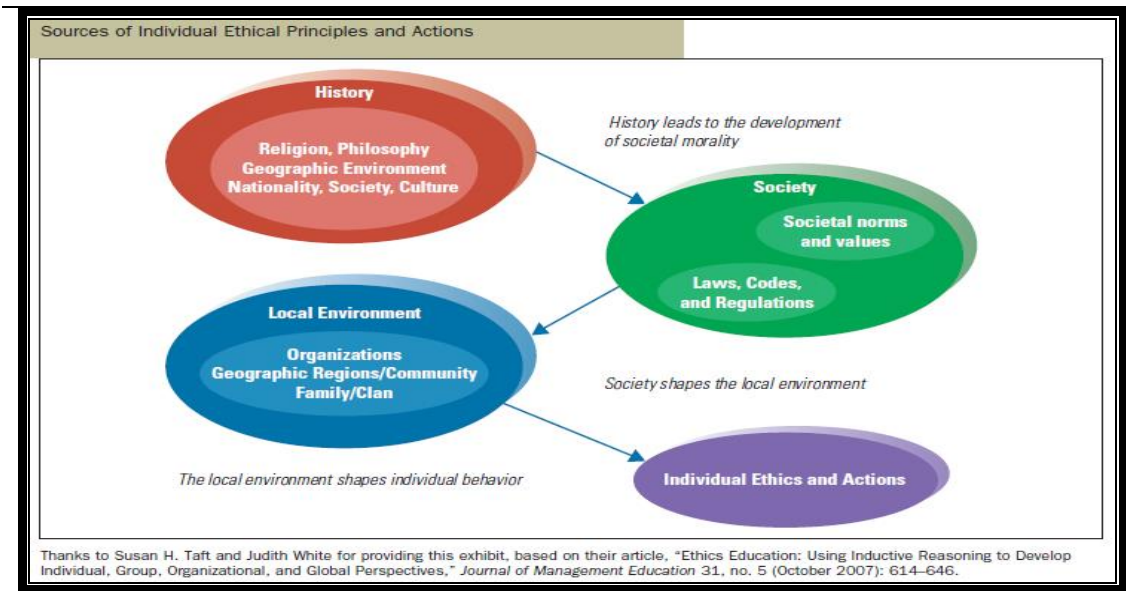
جدول رقم (1-1) الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات

الأخلاق	الأخلاقيات	وجه المقارنة
الأخلاق شاملة ومشتركة بين جميع الناس، ويستند عليها حكم الشخص على الخلق السيئ بالسلوك الصحيح أو السلوك الخاطئ.	توضّح السلوك الجيد والسيئ للفرد عند أداء نشاط معين، أو السلوك الذي يخص أفراد مهنة معينة.	الشمول
تتأثر بالمجتمع والثقافة والديانة التي يكون عليها الفرد.	تتأثر بنوع المهنة ومجال العمل والمنظمة التي تُشرف على هذه المهنة.	العوامل المؤثرة
لا تتعلق بالعمل المهني.	تتعلق بالعمل المهني.	التعلق بالعمل
تختلف بحسب اختلاف الشرائع والثقافات بين المجتمعات.	موحدة داخل مهنة معينة ولو كان لأفراد المهنة شرائع وثقافات مختلفة.	مقدار الاختلاف
يتم تعلمها في مراحل مبكرة من حياة الفرد وتربيته، وكذلك في مراحل دراسته المختلفة.	يتم اكتسابها عند انضمام الفرد إلى مهنة معينة أو عمل معين.	التعليم
المصدر الرئيسي للأخلاق هو الدين، وبشكل أساسي فإن اختلاف الشرائع يعتبر عامل مهم في اختلاف الأخلاق.	مجموعة القوانين والأنظمة والقيم والأعراف والتقاليد التي يتعارف عليها مجتمع معين بجانب الدين.	المصدر

3. مصادر المبادئ الأخلاقية الفردية:

تشير مصادر الأخلاق إلى المبادئ والقيم الأخلاقية التي تحكم السلوكيات، ومجموعة القيم الأخلاقية هي معايير لما هو جيد أو سيئ في السلوك الأخلاقي واتخاذ القرار، وهناك العديد من مجالات التوافق حول ما يشكله السلوك الأخلاقي، فالثقافة والوازع الديني والخلفية التاريخية وغيرها تؤدي إلى تطوير الأخلاق المجتمعية، وغالبًا ما ينعكس في قواعد السلوك والقيم حول ما هو منطقي لمجتمع منظم لتشكل هذه القوانين، بالإضافة إلى المعايير والقيم المجتمعية غير المكتوبة في البيئة التي يعمل فيها كل فرد.

ويوضح الشكل التالي مصادر المبادئ الأخلاقية الفردية (Daft، 2008)



الشكل (1-1) يوضح مصادر المبادئ الأخلاقية الفردية

4. مصادر أخلاقيات مهنة المراجعة:

إن السلوك الأخلاقي للمراجع يتأثر بالدين والقيم والتقاليد والأعراف الاجتماعية والتشريعات والقوانين المنظمة بشكل كبير، وبذلك وتوجد ثلاثة مصادر رئيسة لأخلاقيات مهنة المراجعة كما أوردها (Daft (2008) وهي:

أ. **القوانين والتشريعات والأنظمة:** وهي التشريعات القانونية والأنظمة والمعايير السائدة والصادرة من الجهات المخولة سواء على المستوى المحلي أو الدولي، بحيث تعتبر مصدراً أساسياً لأخلاقيات المهنة، وتحدد السلوكيات والقيم الأخلاقية التي يجب على الأفراد والمنظمات الالتزام بها، كما هو الحال في قواعد السلوك الوظيفي للعاملين بديوان المحاسبة الليبي، والتي تم التركيز فيها على القيم الأخلاقية المستمدة من الشريعة الإسلامية، وعلى ما ورد بوثيقة الإنتوساي بشأن أخلاقيات المهنة، والقوانين المنظمة لعمل ديوان المحاسبة.

ب. **المعتقدات الدينية والعمليات التربوية والاجتماعية:** تعتبر مصدراً مهماً وخصوصاً المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة، والتي تسهم في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، وتعتمد جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة والمشاركة التي تسود بين الأفراد في المنظمة، كما هو الحال في توجيهات ديننا الإسلامي الحنيف على الالتزام بالأخلاق الحميدة، وتربية الأبناء على السلوك الحسن وتجنب السلوك السيئ.

ج. **الاعتقادات الشخصية للفرد:** يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير والقيم الأخلاقية، التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف الذي يناسب اعتقاداته الشخصية، بحيث يمكن أن يكون التفكير العقلاني والمنطقي الذي يتأسس على الأدلة من بين مصادر هذه المعتقدات، وكذلك الوالدين أو المعلمين أو رجال الدين أو أشخاص لديهم سلطة، ويمكن أن يتشكل هذا الاعتقاد من خلال الروابط الاجتماعية في المجموعات المهنية التي ننتمي إليها.

5. مصادر السلوك الأخلاقي للمراجع:

يتأثر السلوك الأخلاقي للمراجع بثلاثة عناصر رئيسة وهي المراجع والمؤسسة وأصحاب المصلحة، كما بينها العامري، والغالبي (2008):

أ. **المراجع:** من العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي للمراجع، القيم الدينية والمعايير الشخصية وتأثير العائلة والاحتياجات المالية، فالمراجع الذي يستند إلى

قاعدة أخلاقية قوية مكتسبة من الدين والعائلة تجعل ثقته بنفسه كبيرة في مهمته، لأن القيم الأخلاقية تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس، وتجعل قرار المراجع أقرب للصواب حتى في الظروف الغامضة.

ب. المؤسسة: تؤثر في أخلاقيات المراجع من خلال الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي، وقوانين العمل ونظام المكافآت المعمول به، وعليه فإن الثقافة التنظيمية للمؤسسة هي: مجموعة القيم والأعراف التي تتحكم في تأثير أعضاء المؤسسة بالجهات الأخرى والعكس، فهي المؤثر الكبير في السلوك سواء كان سلوكاً أخلاقياً أو غير أخلاقي، من خلال اعتماد المراجع على هذه القيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات محددة.

ج. أصحاب المصلحة: تعمل المؤسسة في بيئة تتأثر بالقوانين والتشريعات الحكومية وبالقيم السائدة والأعراف الاجتماعية، فالقوانين تلزمها بسلوكيات معينة وتضع معايير محددة لتصرفاتها، في حين أن التشريعات تساعد الحكومة في توجيه سلوك المؤسسات وجعله متماشياً مع المعايير المعمول بها، وذلك بسن التشريعات عند حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها، مما يعطي المراجع تصوراً عن المناخ الأخلاقي وتأثير في السلوك المهني.

تأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن أهم المصادر لأخلاقيات المهنة تتمثل في المعتقدات الدينية، والقوانين والمعايير والتي لها دور بارز في إيضاح أكثر تحديداً لأخلاقيات مهنة المراجعة، كما تؤثر الأسرة والمجتمع والجهة محل المراجعة أيضاً على عمل المراجع وبذلك فإنها تؤثر على مهنة المراجعة بشكل عام، وأخلاقيات هذه المهنة بشكل خاص.

6. وسائل وطرق اكتساب الأخلاق:

لاكتساب الأخلاق وسائل وطرق متعددة وتتمثل في التعليم، والتدريب العملي، والقُدوة الحسنة، والأسرة، ومجموعة الرفاق، والتوجيه الاجتماعي، ومسؤولية الدولة وهذا ما بينه قرعوش، وآخرون (2001):

أ. التعليم: يبدأ اكتساب الأخلاق منذ السنوات الأولى من العمر، فهناك أخلاق تُكتسب من الأسر والبيئة المحيطة، وأخلاق تُكتسب بالتعليم والمعرفة، ولهذا ارتبطت التربية بالتعليم في المؤسسات الدراسية، ولكي تكون ذات أثر فعال في التربية الأخلاقية، فإنه ينبغي تهيئة المناخ الملائم الذي يتحقق من خلاله إبعاد أي تناقض فيها ويكفل التنافس

بينها، بحيث تنتفي الازدواجية في توجيه الفرد نحو سلوك أخلاقي وعكسه في نفس الوقت.

ب. التدريب العملي: إن اكتساب الأخلاق نظرياً فقط يكون غير ذي جدوى في كثير من الأحيان، ولهذا يتطلب تدريباً عملياً بجانب التعليم النظري لاكتساب تلك الأخلاق الفاضلة في تعامله مع الغير، فنجد مثلاً القيام بإزالة الأذى عن الطريق من حسن الخلق، وكذلك مساعدة كبار السن والمرضى عندما تتاح فرصة مساعدتهم، وأما في مكان العمل فقيام المديرين بكتمان أسرار العمل، هو تدريب على إحدى القيم الأخلاقية لبقية الموظفين.

ج. القدوة الحسنة: قد لا يجدي التعليم والتدريب نفعاً بعدم وجود قدوة حسنة، فتنتهي جهودهما بالفشل لوجود ما يحول دون بلوغ النتائج المطلوبة، لأن الإنسان كائن اجتماعي بالفطرة يكون ميالاً لتقليد الآخرين، ونحن المسلمون مثلنا الأعلى هو رسولنا الكريم محمد ﷺ، يرشدنا إليه قول الله - سبحانه وتعالى- (لَقَدْ كَانَ لَكُمْ فِي رَسُولِ اللَّهِ

أُسْوَةٌ حَسَنَةٌ لِّمَن كَانَ يَرْجُوا اللَّهَ وَالْيَوْمَ الْآخِرَ وَذَكَرَ اللَّهَ كَثِيرًا) (سورة الأحزاب، الآية 2)، وعليه فإن وجود القدوة والأسوة الحسنة تعتبر من أهم الوسائل لاكتساب فضائل الأخلاق الحميدة.

د. الأسرة: هي الأساس الأول للتربية الخلقية، وفيها تبدأ تربية الطفل على الآداب والأخلاق الاجتماعية، ويستمر دورها لاحقاً في صورة دعم لجهود المؤسسات التعليمية والتربوية، حيث يؤكد رسولنا ﷺ على دور الأسرة في التوجيه بقوله ((مَا مِنْ مَوْلُودٍ يُولَدُ إِلَّا عَلَى الْفِطْرَةِ، فَأَبَوَاهُ يُهَوِّدَانِهِ أَوْ يُنَصِّرَانِهِ أَوْ يُمَجِّسَانِهِ)) (رواه البخاري في الجنائز)، وهو دليل على أن التوجيه الأسري قد يكون في جانب الأخلاق الحميدة أو غير الحميدة، وأفضل الأسر أسرة تؤسس حياتها على منهج الله ورسوله الكريم في تربية أبنائها، مما يكون له الأثر المباشر في إنشاء جيل ذي أخلاق حميدة يشارك في بناء وطنه.

هـ. صحبة الأصدقاء: يؤثر الأصدقاء ومجموعة الرفاق بشكل إيجابي أو سلبي في السلوك الأخلاقي، حيث إن كثيراً من التصرفات غير الأخلاقية قد يكون سببها رفاق السوء، مما يلزمنا بمتابعة الأبناء للتعرف على رفاقهم وأصدقائهم في مراحل عمرية

مختلفة، وهذا ما يؤكد عليه رسولنا الكريم محمد ﷺ حيث قال ((الرَّجُلُ عَلَى دِينِ خَلِيلِهِ فَلْيَنْظُرْ أَحَدَكُمْ مَنْ يُخَالِلُ)) (وراه أبا داود والترمذي).

و. **التوجيه الاجتماعي:** إن دور المجتمع في التوجيه الأخلاقي كبير بما يملكه من صلاحية الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، فقال الله - عز وجل - في محكم التنزيل ﴿ وَالْعَصْرُ ﴿١﴾ إِنَّ الْإِنْسَانَ لِرَبِّهِ

لَفِي خُسْرٍ ﴿٢﴾ إِلَّا الَّذِينَ ءَامَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ وَتَوَّصُوا بِالحَقِّ وَتَوَّصُوا بِالصَّبْرِ ﴿٣﴾ ﴾ (سورة

العصر)، وإن دور المجتمع لا يقتصر على حدود الأمر والنهي فقط، بل يتجاوز ذلك إلى رفض السلوكيات غير الأخلاقية ومكافحتها بكل الطرق.

ز. **مسؤولية الدولة:** تتجلى سلطة الدولة في التربية الأخلاقية من خلال استخدام سلطاتها التشريعية والتنفيذية والقضائية، ففي الجانب التشريعي نجد أن رعاية الأخلاق العامة من وظائف الدولة، فهي معنية بسن التشريعات الشاملة التي تكفل الحفاظ عليها؛ بحيث تكون تشريعات شاملة تطل كافة المؤسسات، وتحتاج إلى جهاز تنفيذي مسؤول عن تطبيقها، وعدم السماح بالعبث والالتفاف على القيم الأخلاقية، وأن تكون السلطة التنفيذية في موقع الرقابة والمتابعة، وفي حالة خرق هذه الأخلاق أحالت الأمر إلى السلطة القضائية للمحاسبة، حيث يوجد مراقبون لبعض الوظائف مثل إدارة الرقابة على الصحة والأغذية وكذلك ديوان المحاسبة.

مما سبق يمكن القول بأن التفكير واحتساب نتائج الأفعال، والنظر إلى عواقب سوء الخلق، والتنبيه الدوري والمباشر، والتذكير من قبل الإدارات العليا والمباشرة، يعتبر من ضمن أبرز طرق تعلم واكتساب تلك الأخلاق.

7. المبادئ الأخلاقية للمراجع:

من المبادئ الأخلاقية للمراجع هي ثقة الغير بعمله، ومشروعية وموضوعية هذا العمل، وكفاءة المراجع المهنية، وسلوكه الإيماني، ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية، وتتلخص هذه المبادئ كما أوردها سعيد، ومجد (2014):

أ. **الثقة من الآخرين:** يجب على المراجع أن يكون موضع ثقة من الغير في أداء عملية المراجعة، وهذا يتطلب منه الالتزام بالقيم الأخلاقية كالنزاهة، والصدق، والأمانة، والاستقامة، والمحافظة على سرية المعلومات الخاصة بعملية المراجعة.

- ب. **المشروعية:** التأكد من أن كل ما يتعلق بعملية المراجعة في حدود القوانين المعمول بها، وضمن اللوائح والأنظمة المستخدمة، ووفق أحكام الشريعة.
- ج. **الموضوعية:** يجب على المراجع أن يكون عادلاً متجرداً في أحكامه ومحايلاً ومستقلاً، ولا يتأثر برأي الآخرين عند عملية المراجعة التي يقوم بها أو يكون التأثير على إبداء رأيه.
- د. **الكفاءة المهنية:** يجب على المراجع أن يكون مؤهلاً علمياً وعملياً وله القدرة الكافية على ما يقوم به من مهام وأن يؤدي عمله بكل عناية وإتقان.
- هـ. **السلوك الإيماني:** يجب أن تتفق سلوكيات المراجع وتصرفاته مع القيم والأخلاق المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية في الدول الإسلامية.
- و. **السلوك المهني والمعايير الفنية:** يجب أن يراعي المراجع في تصرفاته قواعد السلوك المهني ومعايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.
8. **طرق تحقيق الالتزام بالسلوك الأخلاقي:**

يوجد اختلاف بين الالتزام والإلزام، فالالتزام مصدر من داخل النفس وتأثيرٌ يمارسه العقل على الإرادة، وعادةً ما يكون الالتزام أمراً مرغوباً فيه ومحوباً وتقبله النفس بكل رحابة صدر، بينما الإلزام هو أمرٌ خارج النفس ينشأ من الضغط الذي قد يمارس على الشخص وهو أمرٌ غير مرغوب فيه، حيث أورد المطيري (2012)؛ نقلاً عن: (George and Robert (2006) مفهوم الالتزام بأنواعه كما يلي:

- أ. **الالتزام الذاتي:** وهو التزام يكون من أعضاء المهنة بحيث يركز على الفهم والإدراك والضمير المهني للمراجع.
- ب. **الالتزام الخارجي:** وهو التزام يكون من أصحاب المصالح والمجتمع والزملاء في المهنة، والذين يتابعون مدى التزام المراجع بالقواعد والمعايير المقررة ورصد الحالات المخالفة لها.
- ج. **العقوبات:** هي إجراءات تأديبية توقعها المحاكم والهيئات المهنية على المراجع في حالة مخالفته للقواعد والمعايير المقررة.
- وتأسيساً على ما سبق يمكن إضافة عنصر التحفيز المادي والمعنوي للمراجع، لما له من أثر إيجابي ومباشر على هذه الطرق لتحقيق الالتزام بالسلوك الأخلاقي. ويمكن تقسيم البشر إلى ثلاثة أقسام من حيث التزامهم بالسلوك الأخلاقي:
- البشر الصالحون وهم فئة الملتزمين بالأخلاق وبشكل مستمر.

- البشر غير الصالحين وهم فئة من البشر غير الملتزمين بالأخلاق وبشكل مستمر.
- البشر المزاجيون وهم الذين يكون التزامهم الأخلاقي على نوع البيئة والظروف المحيطة بهم.

9. عناصر الالتزام بالسلوك الأخلاقي:

يجب أن تتوفر في بيئة العمل ثلاثة عناصر لثرشد وتوجيه المراجع إلى الالتزام بالسلوك الأخلاقي الواجب الالتزام به، وهذه العناصر كما ذكرها المطيري (2012)؛ نقلاً عن: George and Rober (2006) هي :

أ. **التوجيهات:** وهي توجيهات واضحة وإرشادات مكتوبة للأخلاقيات داخل جهاز الرقابة المالية، وتكون كتعهدات يلتزم المراجع بها وملصقات توضح إيجابيات هذا الالتزام، أو على شكل أفعال وأقوال لذوي الخلق الحسن ظاهرياً لضمان الأثر الإيجابي على الآخرين.

ب. **المكافآت:** منح تحفيز مادي ومعنوي لكل من يلتزم بالأخلاق ويساهم بانتشارها، حيث يتم تكريم المراجعين الملتزمين بأخلاق المهنة من قبل الإدارة.

ج. **العقاب:** وهو غرامة لمخالفات الأخلاق، وتكون إما بالخصم من مرتب المراجع أو بحرمانه من المكافأة أو الترقيّة، وعندما يكون لخرق الأخلاق هذا الأثر السلبي على جهاز الرقابة يصل فيه الجزاء ضد المراجع إلى الفصل من المهنة.

ويمكن القول بأن هذه العناصر لها تأثير كبير على التزام المراجع بالسلوك الأخلاقي، إضافة إلى الالتزام بالجانب الديني للمراجع، وعنصر مهم آخر وهو إخضاع المراجع لدورات تدريبية على الالتزام بالسلوك الأخلاقي داخل جهاز الرقابة والآثار الإيجابية له.

10. مداخل مختلفة لتفسير الأخلاق:

يختكم المديرون لأراء أخلاقية تركز على أساس يكشفون بموجبه السلوك الأخلاقي للمراجع، الأمر الذي يعتمد على وجود مداخل مختلفة لتفسير تلك الأخلاق، وعليه نستعرض هذه المداخل كما أوردها العامري، والغالبي (2008):

أ. **المدخل النفعي:** يعتبر السلوك أخلاقياً بموجب هذا المدخل إذا كان القرار أو السلوك يقدم أكبر نفعاً لأكثر عدد من المستفيدين، بحيث يراعي العواقب الناجمة عن القرار والتي يجب أن تقدم أقصى منفعة ممكنة لأكثر عدد من المستفيدين.

ب. **المدخل الفردي:** يعتمد فيه السلوك الأخلاقي على أساس يؤدي إلى تحقيق المصالح الشخصية للفرد على المدى البعيد بما يحقق الرفاهية، لذلك يتخذ المديرون القرارات التي تحقق مصالحهم الشخصية أولاً، ثم مصالح الأطراف الأخرى لاحقاً.

ج. **المدخل الحقوقي:** يكون فيه سلوك الفرد سلوكاً أخلاقياً يحترم ويحافظ على الحقوق الأساسية لكل إنسان، وعليه فإن القرار الإداري والأخلاقي هو القرار الذي يحترم هذه الحقوق لكافة من يتأثر بها، والحقوق الأساسية تتضمن الحرية في التعبير والحياة، والمعاملة الإنسانية وفق القانون، وحق الخصوصية والصحة والأمان.

د. **مدخل العدالة:** يركز هذا المدخل على أن السلوك الأخلاقي هو الذي يعتمد على معاملة الآخرين بحيادية وعدالة وفق قواعد قانونية واضحة، ويحفظ الحقوق الأساسية لكل الناس، لذا فإن معيار الحكم على القرار الإداري هو مقدار عدالته ومساواته بين الجميع، وتوجد ثلاثة أنواع من العدالة هي:

- العدالة الإجرائية وهي مدى وضوح تطبيق الإجراءات والسياسات وقواعد العمل بعدالة وحيادية.
- العدالة الموزعة وهي تشير إلى توزيع الموارد أو المخرجات دون تمييز بغض النظر عن الخصائص الفردية إذا تساوت كفاءاتهم ومهاراتهم.
- العدالة التفاعلية والتي تتضمن مدى معاملة الجميع بكرامة ونزاهة واحترام ودون تمييز.

11. الإشكاليات الأخلاقية في المؤسسة:

وهي المواقف التي يصعب فيها التمييز بين الخلق الصحيح والسيئ، وذلك بسبب عدم وضوح الخصائص المميزة لكلٍ منهما، وكذلك بمدى التأثير بفلسفة معينة لتفسير السلوك ويمكن أن نحدد المشاكل الأخلاقية كما ذكرها العامري، والغالبي (2008):

- أ- تضارب المصالح يحدث عندما تتعارض مصلحة الفرد مع مصلحة المؤسسة.
- ب- تسريب معلومات ذات علاقة بالعملاء إلى أطراف أخرى مما يقلل ثقتهم.
- ج- التجاوز في التصرفات التي تسبب عدم الشعور بالراحة في مكان العمل.
- د- التمييز وحجب الترقيّة عن مستحقّ لها، بسبب ليس له علاقة بكفاءة المستفيد منها.
- هـ- إساءة استخدام موارد المؤسسة المادية والمالية وتسخيرها لأغراض شخصية.
- و- نقل المعلومات بين مختلف الأطراف بطريقة تؤدي إلى إلحاق الضرر بالمؤسسة.

12. آليات ترسيخ السلوك الأخلاقي:

يعطي جهاز الرقابة لذاته صبغة الممارسات الأخلاقية القويمة في كل أنشطته، وبافتراض ضمني صحيح وهو أن السلوك الأخلاقي مفيد وضروري لنجاحه، فلهذا تهتم الإدارة العليا بآليات ترسيخ السلوك الأخلاقي والتي منها ما أورده سعيدي (2018):

أ. **الإدارة العليا:** تقوم الإدارة بتطوير الجوانب الأخلاقية في جهاز الرقابة، وذلك بتثبيت السلوكيات الأخلاقية، كما تتحلى هذه الإدارة بالقدوة الحسنة في التصرف الأخلاقي.

ب. **التدريب الأخلاقي:** يركز على برامج لتدريب ومساعدة المراجعين ومعرفة الجوانب الأخلاقية في سلوكياتهم والقرارات التي يتخذونها، وإمكانية تمييز الجوانب الأخلاقية في المواقف الغامضة.

ج. **المراجعة الأخلاقية:** وهي وسائل ومنهجيات عمل يتم من خلالها فحص مختلف جوانب النشاط من الناحية الأخلاقية، وقد يجري بشكل دوري للتأكد من وجود أفعال أخلاقية سليمة على مختلف المستويات وفي كل الظروف، وللتشجيع على هذا السلوك يمكن منح مكافآت وحوافز مختلفة للمراجعين.

د. **لجان الأخلاق:** وهي لجان تتكون من العديد من المديرين تكلف بالإشراف على أخلاقيات عمل الجهاز، وتتحمل هذه اللجان مسؤولية المساعدة في حل الإشكاليات الأخلاقية التي تواجه المراجعين أثناء عملهم، وتشرف هذه اللجان على برامج التدريب الأخلاقي للمراجعين.

هـ. **مدونات الأخلاق:** وهي وثيقة رسمية تعبر عن القيم والقواعد الأخلاقية التي من المتوقع أن يتبناها المراجعون، وتعد وثيقة لتوجيههم عندما يواجهون مشكلة أخلاقية في الجهاز، فنجد على سبيل المثال أن ديوان المحاسبة الليبي أصدر مدونة قواعد السلوك الوظيفي، وألزم العاملين والمراجعين داخل الديوان بالاطلاع عليها والالتزام بها.

و. **تقييم الأداء الشامل:** للحكم على جهاز رقابي لا ينظر للجانب الاقتصادي فقط، بل ينبغي تبني المعايير الأخلاقية لبلوغ الأداء الشامل، فإن السلوك الأخلاقي يتجسد من خلال الممارسات الفعلية للمراجعين والقرارات المتخذة من قبل الإدارة.

مما سبق يمكن القول بأن آليات ترسيخ السلوك الأخلاقي من قبل الإدارة العليا، هو مدى قدرتها على تقديم خدمات للمراجعين وبجودة تضمن تقديمهم لأرقى سلوك يمكن أن يكونوا عليه.

13. أهمية السلوك الأخلاقي مهنيًا:

يتوقع أفراد المجتمع من المراجعين أن يعملوا وفق أعلى مستوى أخلاقي من بين المهن الأخرى، لأن ارتكاب سلوك غير سوي يشعر أفراد المجتمع بخيبة أمل، بمقارنة الأمور التي تحدث من غير المهنيين، ويعني مصطلح مهني تحمل المسؤولية على أداء العمل وبشكل جيد لتحقيق الرضا عن النفس، ويمثل السبب وراء السلوك المهني رفيع المستوى لمهنة ما، في أهمية توافر ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة، وتزداد ثقة العموم في جودة الخدمات عندما يهتم القائمون عليها بوضع معايير للأداء والسلوك تضبط ممارسي هذه المهن، بما يمكن المنشأة بأن تعمل من خلال ممارسات فعالة وتحفظ بالسلوك المهني المرتفع. (أرينز، ولوبك، 2009).

14. أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المراجعة:

تتصدر أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المراجعة في ما ذكره عثمان، و عبدالرحمن (2018):

- أ- تكتسب مهنة المراجعة قيمة اجتماعية بوجود التزامات أخلاقية واضحة لدى المراجعين.
- ب- رفع الثقة بأداء المراجعين عند تقديم خدماتهم في إطار المسؤولية الأخلاقية.
- ج- الصدق في إنجاز المراجع للالتزام الملقى على عاتقه بما يزيد من الثقة بمهنة المراجعة.
- د- الحفاظ على البيانات المالية الممنوحة للمراجع والمقدمة من الوحدات الاقتصادية.
- هـ- الرفع من ثقة المجتمع بمهنة المراجعة وخدماتها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى للرفع من مستوى أداء مهنة المراجعة.
- و- التقليل من المخاطر التي تتعرض لها مهنة المراجعة بزيادة أهمية الالتزامات الأخلاقية، وعند استخدام التقنيات العالية للمعلومات على نطاق الوحدة الاقتصادية.

15. الركائز الأساسية للسلوك الأخلاقي في جهاز الرقابة :

لكي يكون جهاز الرقابة من الأجهزة المسؤولة اجتماعياً، يجب أن تتوفر فيه ثلاث ركائز أساسية، هي الأفراد والقيادة وبنية الجهاز وأنظمتها. والجدول التالي يوضح الركائز الأساسية للسلوك الأخلاقي في أجهزة الرقابة المالية كما بينها العامري، والغالبي (2008).

جدول رقم (2-1)
الركائز الأساسية للسلوك الأخلاقي في جهاز الرقابة.

الأخلاق الفردية	القيادة الأخلاقية	بنية الجهاز وأنظمتها
النزاهة في العمل.	أنموذج للمرووسين (قدوة للمراجعين).	ثقافة جهاز الرقابة وأخلاقيات العمل به.
عزة النفس والكرامة.	تنمية القيم الأخلاقية في المنظمة.	دستور أخلاقي مكتوب.
روح الإيحاء بالثقة في النفس.	بث ونقل القيم والممارسات عبر أقسام الأجهزة.	التزام أخلاقي بعيد المدى.
العدالة عند معاملة الآخرين.	مكافآت للإداريين والعاملين ذوي السلوك الأخلاقي الفعال والسليم.	تعيين مدير مسؤول على الجوانب الأخلاقية.
التصرف الأخلاقي السليم.	تحجيم ومكافحة السلوكيات غير الأخلاقية والسلبية.	تدريب وبرامج تدريبية على الجوانب الأخلاقية.
سعي دؤوب لتطوير الذات أخلاقياً.	توفر الوعي الأخلاقي لدى القائد.	آليات لتشجيع الإفصاح عن الجوانب غير الأخلاقية.

حيث تتم عملية تعزيز وتقوية السلوك والممارسات في الأجهزة الرقابية، عبر الاستناد إلى ركائز السلوك الأخلاقي والتي يتم بناؤها كما بينها سعدي (2018):

- أ- القيادة الأخلاقية باستخدام القادة لموقعهم في تجسيد البعد الأخلاقي ضمن القيم التي يركزون عليها ويتحلون بها.
- ب- تشكيل المناخ الأخلاقي المناسب عبر القيم الأخلاقية في رسالة الجهاز.
- ج- تفعيل القيم الأخلاقية بصورة عملية على مستوى المراجعين العاملين بالجهاز.

المبحث الثاني: قواعد السلوك المهني للمراجع

1. المقدمة:

يتأثر السلوك الأخلاقي بعدة عوامل تصل في بعض الأحيان إلى أن تُغير خُلق الإنسان جزئياً وقد تغيره كلياً، لذلك عندما ترغب أي منظمة في أن تبني بيئة عمل واضحة وأخلاقية، فلا بد لها من وضع تشريعات وقرارات وركائز أساسية تبدأ بالثقافة التي تبنيها وتنتشرها بين أفرادها، وتعمل على تطبيقها وتفعيلها بين العاملين في بيئة العمل الخاصة بها (بور، وبحر، 2019).

ومن ثم فإن أدلة السلوك المهني للمراجعة تمثل قيوداً تفرضها المهنة على ذاتها، وتلزم أعضائها باتباعها، وتعتبر هذه الأدلة أساساً لتوقع تصرفات المراجعين وتكون بمثابة الحد الأدنى لمستوى السلوك المطلوب، لأن دليل وسلوك أي مهنة يتحدد على ضوء المسؤوليات التي يجب أن يلتزم بها أعضاء تلك المهن (توماس، وهنكي، 2010). ولذلك فإن قواعد السلوك المهني للمراجع تعتبر هي الدستور المنظم للمهنة، وهي مجموعة من القواعد التي تمثل قِيماً يجب الالتزام بها من المراجعين عند قيامهم بمهامهم، ولأهمية تلك القيم والآداب السلوكية فقد اجتهدت المنظمات الدولية والإقليمية للمهنة على إصدار تشريعات وقواعد ومبادئ تنظمها حتى تحقق الدرجة المناسبة من ضبط هذا السلوك، وتمكن المراجعين بأداء مهامهم على أحسن وجه وتصل بالمهنة إلى أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها. (النحسان، 2018)

وعليه فإن كل مهنة تحتاج إلى مدونة أخلاقيات تحكم سلوك العاملين بها، وتكون قواعد السلوك المهني من ضمن سياساتها، بهدف حماية جميع الأطراف من أي خلل قد ينتج عن عدم الالتزام بهذه القواعد، وعليه يسهم التزام المراجع بقواعد السلوك المهني في بناء علاقة جيدة بين المراجعين، وكذلك في قيامه بمسؤولياته أمام العميل، بحيث لا يفرط في استقلاليتها، ويكون في موقف الحياد أمام أصحاب المصالح، الذين يعتمدون على تقرير المراجع في اتخاذ القرار المناسب ويحقق مصالحهم (فرج، والحضير، 2017).

ومن هنا يمكن القول بأنه يجب الاهتمام بقواعد السلوك المهني من قبل الأجهزة الرقابية، لضمان جودة تعامل المراجعين مع الإدارة والزلاء والأطراف الخارجية دون تمييز، ولتحديد جميع الممارسات التي يجب عليهم اتباعها، ولتكون مرجعاً أساسياً لتقييم السلوك الوظيفي، واكتساب الثقة من خلال إنجاز الأعمال المطلوبة منهم بدقة وفي الوقت المناسب، وبما يتوافق مع التشريعات والقوانين المعمول بها.

2. مفهوم قواعد السلوك المهني:

تم تعريف الآداب والسلوك كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتنطوي الآداب والسلوك ضمناً على الاختيار الذاتي للفرد في اختيار ما هو صحيح وما هو غير صحيح، وهذا ما يمثل محور السلوك الأخلاقي (الديراوي، 2010).

فوردت العديد من التعريفات في الأدب المحاسبي لقواعد السلوك المهني، فمن ضمن هذه التعريفات ما ذكره رشوان (2019: ص11): بأنها "مجموعة من المبادئ والقواعد التي تمثل القيم الأخلاقية، وتكون بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني التي يتعين على مراجع الحسابات التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة وعملهم"

وكذلك عرفت بأنها "مجموعة مبادئ وقواعد تمثل القيم الأخلاقية، التي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة القواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على المراجع التحلي بها عند ممارسة أعماله، وعند تعامله مع زملاء المهنة وغيرهم" (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 1994: ص2009).

بينما ذكر بن حمو (2015: ص44) تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "عبارة عن مبادئ وقواعد وتفسيرات وأحكام، فالمبادئ تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك، والقواعد تعطي وصفاً دقيقاً للسلوك الذي يُخل بالمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ، والتفسيرات لتوفر توجيهات حول نطاق وتطبيق القواعد من دون أن تحد منها، والأحكام تلخص تطبيقات القواعد والتفسيرات على مجموعة من الأوضاع والحالات الحقيقية"

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن قواعد السلوك المهني هي جميع القواعد التي تصدر عن المنظمة، بغرض تصحيح سلوك المراجع، ولكي يمارس مهامه وواجباته بكل مصداقية ونزاهة وباستقلالية تامة ودون تحيز، وبأعلى درجات الكفاءة والمهارة، ووفق السلوك المهني الواجب اتباعه، وبمراعاة سرية المعلومات التامة والشفافية المطلوبة؛ لتحقيق أعلى درجات المهنية بين المراجعين، والوصول إلى أرقى مستوياتها، وبما يُحقق المصلحة العامة والمنفعة المطلوبة والثقة الدائمة في المهنة.

3. خصائص السلوك المهني لمهنة المراجعة:

تتميز خصائص السلوك المهني للمراجعة عن غيرها من المهن لِمَا لها من ضرورة ملحة، وخاصةً في ظل ما يحدث من فضائح مالية في شركات عالمية كبرى وحالات انهيار لبعض تلك الشركات، بحيث يرجع سبب ذلك إلى عدم التزام مراجعي تلك الشركات بالسلوك المهني للمراجعة، ويمكن إيجاز خصائص للسلوك المهني للمراجعة بأنه سلوك هادف، ومتنوع ومسبب، ويتميز بالمرونة وفقاً لما ذكره رشوان (2019):

- أ- السلوك المهني للمراجعة سلوك له أهداف، بحيث تسعى هذه الأهداف إلى تحقيق غايات محددة أو إشباع حاجات مقدرة.
- ب- السلوك المهني للمراجعة سلوك متنوع يظهر في أشكال متعددة، لكي يتوافق مع المواقف التي يتم مواجهتها مع التغير في الظروف والأحداث السائدة.
- ج- السلوك المهني للمراجعة سلوك مسبب لا يتكون من العدم أو من الفراغ، ويكون للسلوك سبب واضح يؤدي إلى حدوثه.
- د- السلوك المهني للمراجعة سلوك يتميز بالمرونة وقابل للتعديل ويمكن تصحيحه، بحسب المواقف المختلفة التي تواجه عملية المراجعة الحالية.

4. خصائص وصفات المراجع:

يجب على المراجع أن يتمتع بالصفات والخصائص الأخلاقية المناسبة، ويمكن ذكر هذه الخصائص كما أوردها يحي (2017) كما يلي:

- أ- أن يكون حاصلاً على مستوى مناسب من التأهيل في مجال المحاسبة و الكفاءة العلمية والعملية في مهنة المراجعة.
- ب- يجب أن يكون على قدر من الأمانة والاستقامة ويتميز بكتمان أسرار العملاء.
- ج- أن يتمتع بالاستقلالية التامة ويكون محايداً ولا يتأثر بأراء الآخرين.
- د- عملية المراجعة روتينية ودورية فلهذا يجب أن يتميز المراجع بالصبر والمرونة.
- هـ- يجب على المراجع أن يعمل وفق المهمة المطلوبة منه ولا يتجاوز اختصاصه.
- و- أن يكون المراجع صاحب ضمير واعي ويَقِظ ويكون هدفه الإخلاص في العمل.
- ز- أن يتقن المراجع اللغة محادثةً وكتابةً وقادراً عن التعبير بها في كتابة تقرير مهام التدقيق المكلف بها.
- ح- أن يكون قادراً على إنجاز أي مهمة بعد فهم طبيعتها وأن يتأكد من التغلب على تلك المصاعب التي قد تواجهه.

وبالنظر إلى الخصائص السابقة يمكن إضافة أن يكون المراجع ممن يسعى لتطوير ذاته أخلاقياً وعلمياً، وأن يتميز بالاستمرار في طلب المعرفة ومواكبة التطور العلمي والتكنولوجي.

5. أهداف قواعد السلوك المهني للمراجعة:

تسعى قواعد السلوك المهني لتحقيق أهداف المراجعة، لأن من الوظائف الأساسية لها إضفاء الثقة على المعلومات المالية، والتي تساعد أصحاب المصالح على اتخاذ القرار المناسب، وتتخلص هذه الأهداف كما بينها فرج، والحضيري (2017) في ما يلي:

أ- تعظيم ورفع مستوى مهنة المراجعة واحترامها وحفظ كرامتها والتركيز على دعم التقدم الذي أحرزته هذه المهنة بين باقي المهن الأخرى.

ب- تنمية وتعزيز روح التعاون بين المراجعين ورعاية مصالحهم المختلفة.

ج- تكملة النقص في السياسات والقواعد القانونية والأحكام التي وضعها المشرع، وذلك للحصول على التأهيل المناسب وضمان الحيادية في العمل.

د- نشر الطمأنينة وبث روح الثقة في نفوس أصحاب المصالح والمستفيدين من خدمات المراجعة، وذلك بالالتزام المراجعين بالمعايير الفنية والحفاظ على مستويات مهنية مناسبة.

6. أهمية قواعد السلوك المهني:

توجد علاقة بين قواعد السلوك المهني ومهنة المراجعة، وذلك للرفع من مستوى هذه المهنة، ولتنظيم علاقة المراجعين مع بعضهم وعلاقتهم مع غيرهم، وتعتبر هذه القواعد بمثابة توجيهات يجب أن يلتزم بها المراجع لتحكم تصرفاته وعلاقاته مع الآخرين، بحيث أصبح من الضروري وضع تشريعات وسياسات وقواعد تتضمن كل الأنشطة، والحقوق والواجبات التي يجب أن يلتزم بها المراجع عند ممارسته للمهنة، مما يجعل هذه القواعد كمشجع أساسي للمراجعين والمديرين على التفكير واتخاذ القرار بالاعتماد على مجموعة القيم الأخلاقية، وعليه فإن آداب وقواعد السلوك المهني ضرورة لقيام المؤسسات والهيئات وضمان استمرارها بنجاح، ولأن فقدان تلك القيم يؤدي إلى نقص أو انعدام الثقة وتغليب مصلحة البعض على الكل، وعليه فقد قامت معظم الجهات والهيئات المنظمة لمهنة المراجعة، بسن التشريعات والقرارات اللازمة لإصدار قواعد السلوك المهني، من أجل ضبط هذا السلوك والرفع من جودة الخدمات المقدمة لأصحاب المصالح والعملاء. (عبدالعال، 2015)

7. المبادئ الأساسية للسلوك المهني الصادرة عن المؤسسات المهنية:

قامت العديد من المنظمات والهيئات الإقليمية والدولية بإصدار مدونات للسلوك المهني والأخلاقي، ومعظم هذه المدونات متوافقة في المبادئ الأساسية لقواعد السلوك المهني، التي تحكم سلوك رفقاء المهنة، بسبب أن معظم هذه المبادئ تتوافق مع مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وعليه فإن أهم المبادئ الأساسية، التي يجب أن يلتزم بها المراجعون هي المبادئ الواردة في مدونة السلوك الأخلاقي الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين International Ethics Standard Board for Accountants (IESBA)، والمنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، بحيث تضمنت القيم والمبادئ وفقاً لما أوردها أحمد، وحميدي، (2018) وهذه القيم هي:

أ. **النزاهة:** بأن يتحلّى المراجع بالصدق والعفة والأمانة، ويتميز بالاستقامة في جميع علاقاته المهنية، ويتحرى الدقة في تنفيذ مهامه، وأن يكون عادلاً في إصدار أحكامه، ومتجرداً من مصالحه الشخصية، ويجب أن يتصف بالشجاعة والإنصاف.

ب. **الموضوعية:** بأن يكون المراجع محايداً ويتمتع بالاستقلالية عند ممارسة المهنة، وليس له تضارب مصالح، ولا يتأثر حكمه المهني بأراء الآخرين ليحيد عن الحقيقة، ولا يجوز له تأدية مهامه عند وجود علاقة أو شبه علاقة تُؤثر على حكمه المهني، وللحفاظ على هذا المبدأ يجب على الإدارة إجراء تقييم مستمر لعلاقة المراجع مع الجهة الخاضعة للمراجعة.

ج. **الكفاءة والعناية المهنية:** بأن يكون المراجع مؤهلاً وبالمستوى المطلوب وذا كفاءة مهنية مميزة، ولا يقبل أي مهمة تفوق قدراته، ويبدل العناية الواجبة لتأدية مهامه بكل اجتهاد ووفقاً للمعايير المعمول بها، ويجب أن يحافظ المراجع على مهارته بالتعليم والتدريب المستمر، وذلك بتطوير وتحسين قدراته الفنية، والتي تمكنه من القيام بمهامه بثقة كبيرة مما يضمن جودة الخدمات المقدمة من المراجع.

د. **السرية:** يجب على المراجع عدم الإفصاح عن أي معلومات تم الحصول عليها من عمليات الفحص والمراجعة إلا بقوة القانون، وعدم استخدام هذه المعلومات للحصول على منفعة شخصية أو لطرف آخر، وكذلك المحافظة عليها حتى في بيئته الاجتماعية، بحيث يجب أن يكون يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود عن بعض المعلومات السرية.

هـ. **السلوك المهني:** وهو أن يلتزم المراجع بالسياسات والقوانين واللوائح المعمول بها، وأن يتجنب أي عمل قد يسيء للمهنة أو يشكك في نزاهتها، وأن يكون أميناً وصادقاً ومشهوراً له بحسن الخلق من أصحاب المصالح، ولا يقوم بأعمال لغرض تحسين الخدمات التي يقدمها، أو يشوه أعمال زملاء له بغرض الإساءة لهم.

8. أخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن بعض المنظمات الإقليمية والدولية:

أصدرت المنظمات المهنية الإقليمية والدولية العديد من الوثائق الأخلاقية وقواعد السلوك المهني للمحاسبة والمراجعة، بحيث اتفقت هذه الوثائق وبشكل كبير في مضمونها مما يبدو وكأنها مأخوذة من نفس المصدر، وعليه فنجد أنها تحمل في معظمها نفس القيم لأخلاقيات المحاسب والمراجع، ولها قواعد السلوك ذاتها والتي توجه أعضاء المهنة عند قيامهم بعمليات الفحص والمراجعة، ولقد نبهت هذه المنظمات إلى ضرورة التزام الأعضاء بهذه القيم أثناء أداء مهامهم المكلفين بها أو بعد الانتهاء منها، لأن عدم التزامها يعتبر من أهم العوامل التي تسبب في انهيار كبرى الشركات، فنجد على سبيل المثال من أسباب انهيار شركة أنرون هو الممارسات غير الأخلاقية، بحيث تم استخدام القيود للتلاعب في الأرباح التي حصلت لتلك الشركة، حيث كانت من ضمن الأسباب التي أدت إلى الاعتراف بأن هذه الأخلاقيات ضرورة ملحة لكل الوظائف وخاصة المهنية منها وعلى رأسها مهنة المراجعة، حيث باتت الحاجة كبيرة إلى زيادة الثقة في كل الأنشطة للحد من التصرفات غير الأخلاقية للمؤسسات والشركات ولكي تقلل من حدوث هذه التصرفات غير الأخلاقية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 1989، ومجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW، 1992، وهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، AAOIFI، 1999، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، 2002؛)

والجدول التالي يوضح أخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن بعض المنظمات الإقليمية والدولية.

جدول رقم (1-2)
أخلاقيات السلوك المهني الصادرة عن بعض المنظمات الإقليمية والدولية.

ت	المنظمة	المعايير والمبادئ والقواعد الأساسية لأخلاقيات المراجع
1	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	<p>1- الأمانة والنزاهة وعدم تحريف الحقائق وأن يكون محل ثقة من أصحاب المصالح.</p> <p>2- الموضوعية والاستقلالية والتحرر من أي مؤثرات ومراعاة توازن المصالح.</p> <p>3- بذل العناية الواجبة وتنمية الكفاءة باستمرار والقيام بالمهنة بالشكل المثالي.</p> <p>4- المحافظة على السرية والالتزام بمعايير المحاسبية والمراجعة المعمول بها.</p> <p>5- مراعاة كرامة المهنة وأن لا يؤدي عمل له تأثير سلبي عليها ومراعاة زملاء المهنة.</p>
2	مجمع المحاسبين القانونيين بائجلترا وويلز (ICAEW)	<p>1- النزاهة وهي الأمانة والعدالة والمصادقية والاستقامة عند أداء أي مهمة.</p> <p>2- الموضوعية وعدم التأثير بأي مؤثرات خارجية، وإجراءات الوقاية لتعارض المصالح.</p> <p>3- الكفاءة المهنية وعدم قبول أي مهمة تفوق قدراته، والحفاظ على سرية المهمة.</p> <p>4- بذل العناية الواجبة ومراعاة معايير المهنة والأخذ بالاستشارات عند الضرورة.</p> <p>5- الكياسة واللباقة في التعامل مع الآخرين واحترام زملاء المهنة والمجتمع.</p> <p>6- مراعاة كرامة المهنة والمسؤولية الأخلاقية للأعضاء الذين يمارسون المهنة.</p>
3	الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	<p>1- الأمانة والنزاهة والعمل باستقامة والتحرر من تعارض المصالح عند أداء أي مهمة.</p> <p>2- الموضوعية والاستقلال لتحقيق العدالة وعدم التحيز والسلوك العقلاني مع الآخرين.</p> <p>3- السرية وعدم الكشف عن أي معلومات إلا بسلطة القانون أو حق مهني مشروع.</p> <p>4- السلوك المهني المتزن مع الزملاء والعملاء والجمهور وذلك للرفع من مكانة المهنة.</p> <p>5- الكفاءة المهنية التي تمكنه من بذل العناية الواجبة وكيفية اكتسابها والمحافظة عليها.</p> <p>6- مراعاة المعايير الفنية التي تنظم عملية المراجعة وعدم القيام بعمل يسيء للمهنة.</p> <p>7- الالتزام بأخلاقيات المهنة الأكثر تعصباً في حالة المؤسسات خارج الدولة الأم.</p>
4	هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية (AAOIFI)	<p>1- الأمانة بأن يكون موضع ثقة من الجميع وأميناً في أداء واجباته ويتصرف بالنزاهة والاستقامة والمحافظة على سرية المعلومات حتى بعد انتهاء المهمة.</p> <p>2- مبدأ الاستخلاف للبشرية على الأرض وأن يكون ملتزماً بأحكام الشريعة الإسلامية.</p> <p>3- الإخلاص والكفاءة المهنية وإتقان العمل وذلك ببذل العناية الواجبة واللازمة لذلك.</p> <p>4- الموضوعية بأن يكون عادلاً ومتجرداً ومحايلاً ويتجنب أي عمل يفقده استقلاليته.</p> <p>5- التقوى والسلوك الإيماني وذلك بأن تتفق أخلاقيات المراجع مع إيمانه بالله.</p> <p>6- الإحسان وإتقان العمل وأن يكون سلوكه المهني متفق مع المعايير الفقهية.</p> <p>7- بأن يكون مشهوداً له بالورع وممن يخشى مراقبة الله - سبحانه وتعالى - وعقابه.</p> <p>8- قواعد السلوك الأخلاقي والمتعلقة بتحقيق المعايير والمبادئ الأساسية السابقة وهي: الثقة، المشروعية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السلوك الإيماني، السلوك المهني والمعايير المهنية.</p>

9. أنواع قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة:

هناك عدة أنواع من قواعد السلوك الأخلاقي بحسب الزاوية التي يتم منها النظر إلى هذه القواعد، حيث تم تقسيمها إلى نوعين بحسب ما أورده رشوان (2019) كما يلي:

- من حيث السلطة أو الجهة التي تصدرها:

أ. **قواعد قانونية:** هي القواعد التي تضعها السلطة التشريعية، بحيث تتضمن القوانين والسياسات واللوائح التي تنظم أي مهنة، والتي توجه وتضبط السلوك المهني للمراجع عند أدائه لمهنة المراجعة.

ب. **القواعد التنظيمية:** وهي قواعد تصدرها الجمعيات والمنظمات المهنية والهيئات، بهدف تشجيع المراجعين على التمسك والالتزام بقواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة، مثل القواعد التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

- من حيث شكل صدور هذه القواعد وطريقة إثباتها :

أ- **القواعد المكتوبة:** هي مدونة سلوك تمثل قواعد ومبادئ كتبت في وثيقة رسمية، تصدرها السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية أو توصيات من المنظمات المهنية، والتي تهتم بمهنة المحاسبة والمراجعة.

ب- **القواعد العرفية:** وهي قواعد مأخوذة من العرف الذي يتعارف عليه المراجعون، والتي يعتمدون عليها عند قيامهم بمهامهم ويلتزمون بها ويحترمونها، ويعتبرونها من قواعد السلوك التي يجب التمسك بها، ودستوراً أخلاقياً يجب العمل تحت مظلتها.

المبحث الثالث: أخلاقيات المهنة حسب المعيار (ISSAI – 130)

1. مفهوم مدونة السلوك المهني:

وردت العديد من المفاهيم لمدونة السلوك المهني والتي منها: مجموعة مبادئ توجيهية كتابية تُصدرها منظمة ما إلى عمالها ومديريها لمساعدتهم على القيام بأعمالها وفقاً لقيمها الأولية ومعاييرها الأخلاقية، وفي سياق الأجهزة العليا للرقابة المالية كديوان المحاسبة الليبي تعد مدونة أخلاقيات المهنة بمثابة بيان شامل للقيم والمبادئ التي ينبغي أن توجه العمل اليومي للمراجعين القائمين بالمهام الرقابية، والموظفين بشكل عام في الديوان. (البغدادي 2020)

وتأسيساً على ما سبق يمكن القول بأن مدونة السلوك المهني، هي قواعد وأسس مصممة لتنظيم وتضبط تصرفات وممارسات المراجعين الأخلاقية مع الآخرين.

2. الهدف من مدونة السلوك المهني:

تهدف مدونة السلوك المهني إلى ضمان وجود إطار عمل يحكم ويوجه موظفي الديوان ومراجعيه نحو السلوك الأخلاقي المثالي والسليم، وذلك باتخاذ القرارات والسياسات التي تتماشى مع أفضل الممارسات الإقليمية والدولية. (البغدادي، 2020)

وتطورت وثيقة أخلاقيات المهنة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإنتوساي (INTOSAI)، حيث صدرت النسخة الأولى في المؤتمر السادس عشر للإنتوساي 1998 بمسمى أخلاقيات المهنة، ضمن المستوى الثاني والخاص بالشروط المسبقة والمعايير التي تمثل متطلبات تفعيل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفي مؤتمر الإنتوساي الثاني والعشرون بأبو ظبي في 2016، صدرت النسخة الحالية تحت مسمى مدونة قواعد السلوك المهني، حيث تم تطوير هذه المدونة من قبل فريق مكون من ممثلي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كل من ألبانيا، وشيلي، والمجر، وإندونيسيا، والكويت، والمكسيك، وناميبيا، وهولندا، ونيوزيلندا، وبولندا، والبرتغال، وجنوب أفريقيا، والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة، والمجلس الدولي لمعايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين (IESBA)

وفي سنة 2019م بمؤتمر الإنتوساي الثالث والعشرون بموسكو في روسيا الاتحادية قُدم الهيكل الجديد لإطار التوجيهات والإصدارات المهنية، وأصبح إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي يتكون من المستويات التالية: وهي مبادئ الإنتوساي ومعايير الإنتوساي وإرشادات الإنتوساي كما أوردها (الإنتوساي، 2019):

أ- **المستوى الأول:** مبادئ الإنتوساي (INTOSAI Principles (INTOSAI-P) (الوثائق الجوهرية) ويتكون من:

- المبادئ التأسيسية لمنظمة الإنتوساي

INTOSAI Founding Principles (INTOSAI-P 1-9).

- المبادئ الأساسية لمنظمة الإنتوساي

INTOSAI Core Principles (INTOSAI-P 10-99).

ب- **المستوى الثاني:** معايير الإنتوساي (ISSAI) INTOSAI Standards وهي المبادئ

الأساسية لإجراء جميع أنواع الرقابة المالية وتتكون من:

- المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام

Fundamental Principles of Public Sector Auditing (ISSAI 100-129)

- المتطلبات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

SAI Organisational Requirements (ISSAI 130-199)

- المعايير والتي تتكون من:

- مبادئ المحاسبة المالية (Financial Audit).

- مراجعة الأداء (Performance Audit).

- الرقابة على الالتزام (Compliance Audit).

- وارتباطات أخرى (Other Engagements).

ج- **المستوى الثالث:** إرشادات وتوجيهات الإنتوساي (INTOSAI Guidance) وهي

إجراء أنواع مختلفة من الرقابة المالية وتتكون من:

- دليل التوجيه التنظيمي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (GUID)

SAI Organisational Guidance (GUID 1900-1999).

- إرشادات الرقابة المالية التكميلية

Supplementary Financial Audit Guidance (GUID 2900-2999).

- إرشادات لمراجعة الأداء التكميلية

Supplementary Performance Audit Guidance (GUID 3900-3999).

- إرشادات رقابة الالتزام التكميلية

Supplementary Compliance Audit Guidance (GUID 4900-4999).

- ارتباطات أخرى (Other Engagements (GUID 6500-6999)

■ إرشادات خاصة بالموضوع (Subject Matter Specific Guidance (GUID 5000-5999)

■ إرشادات أخرى (Other Guidance (GUID 9000-9999)

د- المستوى الرابع: معايير الكفاءة COMP وهي معايير قيد المراجعة.

حيث في هذا الإصدار سنة 2019م تم تغيير رقم معيار أخلاقيات المهنة ليصبح من معايير المستوى الثاني تحت بند المتطلبات التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI-130)، وهو موجه إلى رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والمسؤولين التنفيذيين والمراجعين الأفراد، وجميع العاملين لصالح الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، أو من ينوب عنهم ويشارك في أعمال المراجعة.

إن القصد من إصدار منظمة الإنتوساي لمدونة الأخلاقيات المعروفة بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (ISSAI-130)، هو أن تكون نموذجاً يُحتذى به في وضع مدونات الأخلاق المحلية، وتستند هذه المدونة إلى خمسة مبادئ أو قيم أساسية وهي: النزاهة، والاستقلالية والموضوعية، والكفاءة، والسلوك المهني، والسرية والشفافية.

وعليه فبسبب الاختلاف بين الدول في الثقافات واللغات والنظم القانونية والاجتماعية، ينبغي أن يقوم كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة لكل دولة بوضع مدونة أخلاقيات خاصة به، وتتناسب مع ثقافة دولته ونظامها القانوني وأن توضح فيه المفاهيم الأخلاقية، ويجب أن يتم التأكد من أن جميع مراجعي الحسابات على دراية بالقيم والمبادئ الواردة في هذه المدونة ويتصرفون وفقاً لما جاء فيها (الأمم المتحدة، 2021).

يجب على الأجهزة الرقابية أن تعمل بطريقة مثالية لكسب ثقة أصحاب المصلحة وهم (الجمهور، والسلطات التشريعية والتنفيذية، والمراجعين)، وإشاعة الثقة في عملية المراجعة وتعزيز مصداقيتها، فتعتبر قواعد السلوك المهني هي الأساس للحفاظ على تلك الثقة، وبالتالي فهي تشمل جميع المراجعين والعاملين بجهاز الرقابة المالية، ويتأثر سلوكهم الأخلاقي بالبيئة التي يعملون فيها، وبالتالي فإن القواعد تتناول مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الأخلاقيات والقيم الأخلاقية، والحفاظ عليها في جميع جوانب المنظمة وأنشطتها ويجب أن تتضمن هذه القواعد نهجاً عاماً للسلوك الأخلاقي ووصفاً للمسؤوليات العامة، والقيم الأساسية التي توجه السلوك الأخلاقي وتبين الشروط التي يجب على ديوان المحاسبة الليبي والعاملين فيه الامتثال لها، وإرشادات عملية

لمساعدة ديوان المحاسبة والعاملين به على الوفاء بهذه الشروط، كما أوضحت ذلك الإنتوساي (2016) وكذلك الإصدار الأخير للإنتوساي (2019) .

3. عوامل الخطر المؤثرة في عدم الامتثال للقيم الأخلاقية:

قد تتأثر القيم الأخلاقية بعدد من المخاطر والتي منها ما يلي:

أ- الضغوط السياسية من المؤسسات الخاضعة للرقابة على المراجعين.

ب- المصالح الخاصة والاهتمامات الفردية للمراجع.

ج- العمل بكل حياد وعدم التحيز للأحكام الصادرة عن جهاز الرقابة المالية.

د- الدفاع عن مصالح الجهة الخاضعة للمراجعة أو الجهات التي تمت مراجعتها.

هـ- علاقة طويلة الأمد مع الجهات الخاضعة للمراجعة.

وتحدد هذه العوامل التهديدات للقيم الأساسية الخمس، ويتم تقييم أهمية هذه التهديدات من خلال التدابير الوقائية المتخذة، للحد من مخاطر السلوك غير الأخلاقي إلى الحد الأدنى المقبول.

4. المسؤوليات العامة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

المتطلبات النموذجية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ويمكن جمعها في ما

يلي:

أ- اعتماد ونشر مدونة لقواعد السلوك المهني تتماشى مع هذه المعايير.

ب- التأكيد على أهمية الأخلاقيات وتعزيز ثقافة الأخلاقيات داخل الجهاز.

ج- ينبغي أن تكون الإدارة العليا قدوة يُحتذى بها ويكون سلوكها متنسقاً مع القيم الأخلاقية.

د- ينبغي لجهاز الرقابة أن يشجع جميع المراجعين لديه والموظفين على حضور دورات حول القيم الواردة في قواعد السلوك المهني وتبسيطها.

هـ- ينبغي لجهاز الرقابة تنفيذ برنامج لرصد الأخلاقيات لتحديد المخاطر الأخلاقية وتفسيرها وتقليلها ومعالجة أي انتهاك يحصل لهذه القيم.

و- وضع إجراءات لتصحيح التناقضات بين المتطلبات الأخلاقية والمعايير المهنية.

5. توجيهات تطبيق المعيار والمكونات الرئيسية لنظام مراقبة الأخلاق:

من أجل تشجيع الأخلاقيات ودعمها وتعزيز حمايتها يقوم الجهاز الرقابي بتصميم

نظم مراقبة الأخلاقيات، والتي تشمل سياسات دقيقة وإجراءات وقرارات مناسبة لإدارة

الأخلاقيات وتوجيهها وطرق مناسبة للتصرف لرصدها، ويمكن تطبيق نظام مراقبة

الأخلاقيات كمجموعة مستقلة من نظم الإدارة لتصحيح الانحرافات أو كُمكِّمِل لنظام مراقبة الأخلاقيات، ومن المكونات الرئيسية لنظام مراقبة الأخلاقيات، هي مدونة قواعد السلوك المهني والإدارات في المستويات العليا وإدارة التوجيه والمتابعة في مجال الأخلاقيات.

6. مدونة قواعد السلوك:

تُحدد مدونة قواعد السلوك وأخلاقيات المهنة القيم والمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي، والطرق التي يُتوقع من المراجعين في ديوان المحاسبة أن يوجهوا بها سلوكهم المنحرف، ونظراً لأهمية هذه المبادئ يجب أن يدعم قانون الديوان بيئة عمل مناسبة للسلوك المتسق، مع القيم الأساسية والمبادئ الأخلاقية الموضحة في هذه المعايير، ويجب على جهاز الرقابة أن يحدد التشريعات والسياسات والإجراءات وفقاً لثقافته الاجتماعية، ومن بين هذه العناصر التي يجب تناولها بالتركيز هي البيانات المتعلقة بالقيم والمبادئ التي توجه السلوك وتصف السلوك المتوقع.

7. دور القيادة في بناء الثقافة الأخلاقية في الجهاز الرقابي:

يجب أن تبدأ مراحل بناء ثقافة الأخلاقيات والسلوك الأخلاقي المناسب في أجهزة الرقابة من المستوى الأعلى لها، حيث يمكن إظهار الأخلاقيات المهنية من خلال التالي:

- أ- ينبغي لجهاز الرقابة أن يتناول الأخلاقيات كأولوية واضحة في خطته وأن يعززها من خلال رسائل واضحة ومتسقة.
- ب- ينبغي تعزيز الأخلاقيات من خلال استراتيجيات وسياسات وقرارات وإجراءات لتنفيذها وضمان تطبيقها على نحو متسق ومنظم ومتناسق.
- ج- يجب أن تكون القيادة القدوة التي يحتذى بها من جميع المراجعين والموظفين بالجهاز.
- د- المحافظة على أعلى معايير المهنية والكفاءة والمساءلة والقدرة على اتخاذ القرارات المناسبة بطريقة شفافة وعادلة.
- هـ- تشجيع بيئة تعليمية مفتوحة يمكن فيها للمراجعين طرح الأسئلة وتبادل المعلومات من أجل المساهمة في نشر ثقافة أخلاقية بينهم.
- و- تعزيز بيئة عمل يستطيع فيها المراجعون والموظفون بأن يتمتعوا بكامل حقوقهم من خلال المعاملة العادلة والمنصفة، وبالتالي بناء علاقات جيدة ودائمة بين الزملاء.

ز- ينبغي تشجيع السلوك الأخلاقي الجيد والاعتراف به ومكافأته، ويجب معالجة الانحرافات في السلوك وتصحيحها حتى لا تتكرر.

ح- تزويد جميع مراجعي الجهاز وموظفيه بالضمانات اللازمة لتطبيق المبادئ الأخلاقية والإجراءات المناسبة لاستمراريتها ونزاهتها.

8. الإدارة ومراقبة الأخلاق:

لتعزيز القيم الأخلاقية يجب استخدامها كمعيار لتعيين الموظفين الجدد وتقييم الأداء والتطوير المهني، ولكي تتعرف الإدارة على السلوك الأخلاقي المناسب يجب تطبيق ضوابط مراقبة تساعد على التخفيف من المخاطر الأخلاقية وتصحيح الانحرافات، وتقييم سياسة الأخلاقيات وتحسينها بانتظام، ومن هذه الضوابط ما يلي:

أ- الاحتفاظ بسجلات خاصة لتتبع المعاملة التفضيلية والامتيازات والهدايا التي يتلقاها مراجعو جهاز الرقابة أثناء أداء مهامهم.

ب- الامتثال لإجراءات التقييم الشخصي، وجميع المراجعات المستخدمة على أساس منظم وأدوات الرصد المناسبة، وتحديد وتحليل جميع نقاط الضعف واقتراح الحلول والتدابير اللازمة لتحسين إدارة الأخلاق في الجهاز.

ج- وضع وتنفيذ سياسة بشأن السلوك غير الأخلاقي والإبلاغ عن الانتهاكات عند حدوثها، واتخاذ الإجراءات المناسبة والاستجابة الفورية لمعالجة سوء السلوك في الوقت المناسب.

9. القيم الأخلاقية الأساسية:

تستند قواعد السلوك المهني وأخلاقيات المهنة (ISSAI-130) الصادرة عن منظمة الإنتوساي (INTOSAI)، إلى خمس قيم أخلاقية تُوجّه السلوك الأخلاقي لمراجع جهاز الرقابة المالية، وتصحح الانحرافات وتخفف من أثرها المحتملة على أجهزة الرقابة المالية، وتشتمل هذه القيم والمبادئ على خمس قيم هي ((النزاهة، والاستقلالية والموضوعية، والكفاءة، والسلوك المهني، والسرية والشفافية)).

أولاً: النزاهة:

تعني العمل بنزاهة وبأمانة واستقامة وبحسن نية، وأن تكون محل ثقة الجميع والعمل من أجل المصلحة العامة، وتجنب السلوك الذي يؤثر سلباً على الزملاء أو يُشكك في عمل جهاز الرقابة المالية.

شروط تطبيق النزاهة على مستوى جهاز الرقابة المالية:

لكي يحقق جهاز الرقابة المالية النزاهة والتحسين يجب أن يلتزم بالشروط التالية:

- أ- الاجتهاد في الاعتراف بنزاهة مراجعيه وتأكيدا وتعزيزها.
- ب- تهيئة بيئة داخلية تفي بالالتزامات الأخلاقية للمراجعين، ونظام فعال لمراقبة أخلاقياتهم.

ج- اتخاذ تدابير رادعة وفي الوقت المناسب ضد انتهاكات النزاهة.

شروط تطبيق النزاهة على مستوى المراجعين بالجهاز الرقابي:

من أجل ضمان النزاهة عند أداء المراجعين في جهاز الرقابة لواجباتهم في الجهات الخاضعة للمراجعة، يجب عليهم الالتزام بالشروط التالية:

- أ- أن تكون القيادة العليا في الجهاز مثلاً جيداً ونموذجاً يحتذى به.
- ب- أن يُديرُوا أعمالهم بما يحقق المصلحة العامة بنزاهة وأمانة ويقين، وأن يمتثلوا للسياسات والقوانين التي تحكم المهنة والقرارات السارية.
- ج- ممارسة مسؤولياتهم واستخدام سلطاتهم ومعلوماتهم بما يحقق المصلحة العامة، وتجنب استخدام مناصبهم لتحقيق مكاسب شخصية لهم أو للآخرين.
- د- التعرف على نقاط ضعفهم وكيفية معالجتها، والتصرف على أساسها.

التوجيهات المناسبة لتطبيق النزاهة على مستوى الجهاز: لتعزيز النزاهة يطبق جهاز الرقابة المالية برنامجاً لحماية الأخلاقيات ومراقبتها والتأكيد عليها، وتهيئة بيئة عمل مناسبة تتألف من مجموعة من الإجراءات والضوابط التي تصف المكونات الرئيسية ذات الصلة بالمستوى التنظيمي للجهاز.

التوجيهات المناسبة لتطبيق النزاهة على مستوى المراجعين بالجهاز: يجب على مراجعي الجهاز الامتثال للسياسات والمعايير المعمول بها، وتجنب الممارسات غير الأخلاقية مثل الحصول على مزايا خاصة أو معاملة تفضيلية.

نقاط ضعف النزاهة:

أ- على المراجعين عند أداء مهامهم في جهاز الرقابة، بأن يكونوا على درجة عالية من اليقظة والاستعداد لكل المواقف التي قد تُعرضهم لمخالفات مخلة بالنزاهة، والتي من بينها ما يلي:

- تغليب المصالح الشخصية التي تتعارض مع مصالح الجهاز الرقابي.
- التمييز في المعاملة عن الآخرين بقبول المنح أو الهدايا.

- استخدام المنصب أو الوظيفة للحصول على مزايا خاصة.
- التأثير على عملية التدقيق من خلال مشاركة مراجع في الأنشطة السياسية.
- إفشاء معلومات مهمة وحساسة من أطراف ثالثة.
- الوصول إلى موارد ذات قيمة عالية لجهاز الرقابة واستخدامها.
- ب- المواقف في الحياة الخاصة لموظفي جهاز الرقابة والتي قد تهدد نزاهتهم مثل:
 - الوضع الاقتصادي والمادي للمراجعين في الجهاز الرقابي.
 - العلاقات الشخصية للمراجعين.

مسؤولية المراجعين بالجهاز تجاه نزاهة الجهاز الرقابي:

ينبغي لمراجعي جهاز الرقابة أن يكونوا على:

- أ- دراية بالسياسات والقوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها في جهاز الرقابة والتي تتعلق بالنزاهة وتدعمها، وأن ينظر في الأهداف المراد بلوغها من هذه السياسات من أجل الامتثال لها.
- ب- دراية بالقضايا المتعلقة بالنزاهة مثل الانتهاكات المزعومة للنزاهة.
- ج- يجب على المراجعين وإدارة الجهاز ضمان الاستمرارية في إدارة النزاهة من خلال المشاركة في التدريب والاجتماعات لتعزيز النزاهة والتعرف على المخاطر الناشئة.
- د- إبلاغ مستشار الأخلاقيات أو إدارة الجهاز إذا ما اكتشفوا تراجعاً في رقابة النزاهة داخل الجهاز.

ثانياً: الاستقلالية والموضوعية:

يقصد بالاستقلالية العمل بنزاهة وحياد وعدم تحيز، والتحرر من المواقف التي تؤثر أو يمكن أن تؤثر على الحكم المهني وتجنب السلوك الذي يمكن أن يؤثر عليها. وهناك نوعان من الاستقلالية: الاستقلالية الواقعية والاستقلالية الظاهرية، ويعني الاستقلال الواقعي أن المراجع يستطيع القيام بعملية المراجعة دون أن يتأثر بأي عوامل، مما يسمح للمراجع بالتصرف بحيادية. أما الاستقلال الظاهري فهو يكون لدى طرف ثالث معرفة بمعلومات جوهرية، مما قد يؤدي إلى الشك في نزاهة المراجع ومهنته. أما الموضوعية فيقصد بها أن يتصرف المراجع بشكل مستقل، ويكون قادراً على تقييم الأحداث على أساس الحقائق.

شروط تطبيق الاستقلالية والموضوعية على مستوى جهاز الرقابة المالية:

من أجل ضمان أن يكون جهاز الرقابة مستقلاً وموضوعياً في قراراته، يجب عليه أن يلتزم بالشروط التالية:

- أ- الاستقلالية في المواقف، وإعداد التقارير وحرية التصرف في أداء مهامه، وتتبع هذه الاستقلالية من وجود إطار دستوري وقانوني يضمن هذه الاستقلالية.
- ب- وضع إطار عام لتحديد الاستقلالية من خلال توفير مبادئ توجيهية للمراجعين والموظفين.
- ج- اعتماد سياسات لضمان عدم وجود علاقة بين المراجعين والجهات محل المراجعة تمس بالاستقلالية.
- د- عدم تقديم الخدمات الاستشارية للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

شروط تطبيق الاستقلالية والموضوعية على مستوى مراجعي الجهاز:

من أجل ضمان استقلالية وموضوعية المراجع في جهاز الرقابة، يجب عليه الالتزام بالشروط التالية:

- أ- يحرص المراجع على عدم اتخاذ أي إجراء يهدد استقلاليته وموضوعيته، ويجب أن يلتزم بالعناصر التالية:
 - الالتزام بالحياد السياسي وتجنب مراجعة جهات كان موظفاً سابقاً فيها.
 - تجنب المساهمة في عملية صنع القرار بالجهة الخاضعة للمراجعة.
 - تجنب المواقف التي قد تؤثر فيها المصالح الشخصية على عملية صنع القرار.
 - الابتعاد عن العلاقات التي يمكن أن تؤثر على عملية صنع القرار في الجهة الخاضعة للمراجعة.
 - تجنب قبول الهدايا أو المزايا الخاصة التي يمكن أن تؤثر على الاستقلالية.
- ب- يجب تحديد التهديدات المحتملة للاستقلالية.
- ج- يجب على المراجع إبلاغ الإدارة عن أي علاقة قد تهدد الاستقلالية أو الموضوعية.

التوجيهات المناسبة لتطبيق الاستقلالية والموضوعية على مستوى الجهاز:

- إن جهاز الرقابة المالية مسؤول عن تنفيذ الضوابط والسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية، ومن أمثلة هذه الضوابط ما يلي:
- أ- التركيز على تضارب المصالح لتحديد وتقليل المخاطر التي تهدد الاستقلالية والموضوعية إلى الحد الأدنى.

- ب- تنفيذ الإجراءات اللازمة وفقاً للمعايير المهنية لمساعدة مراجعي الجهاز في القضاء على المؤثرات الخارجية التي قد تؤثر على استقلالية الجهاز ومراجعيه.
- ج- القوانين والسياسات التي تنظم سلوك الجهاز الرقابي تجاه الجهة الخاضعة للمراجعة عندما تتعهد بتقديم خدمات أخرى غير عملية المراجعة.
- د- اتخاذ الخطوات اللازمة لمواجهة أي تهديدات، بما في ذلك استبعاد المراجعين من الفرق الرقابية عندما يكون لديهم تضارب مصالح مع الجهة محل المراجعة.
- هـ- الإجراءات والضوابط المناسبة اللازمة لمعالجة الحالات التي يكون فيها المراجع موظفاً سابقاً في الجهة محل المراجعة.
- و- تنفيذ سياسة تناوب المراجعين بين الجهات الخاضعة للمراجعة أو القيام بإجراءات مناسبة في حالة تعذر ذلك.
- ز- اعتماد بيئة عمل لا يتأثر فيها الحكم المهني بالعمل السابق لمراجعيه.

التوجيهات المناسبة لتطبيق الاستقلالية والموضوعية على مستوى المراجعين:

يعد توضيح الحالات التي يمكن أن تبدو عليها التهديدات، وتأثيرها على الاستقلالية والموضوعية أمراً مهماً للقيام بتفاديها من قبل المراجعين، ومن هذه الحالات التي يمكن أن تكون تهديدات ما يلي:

- أ- الحياد السياسي من خلال وجود نظام ينأى بنفسه عن التجاذبات السياسية، ويقلل من الضغوط السياسية، بحيث تقع مسؤولية تحديد الجوانب السياسية التي قد تقلل من استقلالية أو موضوعية جهاز الرقابة والمراجعين فيه على عاتقهم، وعلى هذا النحو فقد تحدد تصرفاتهم وسلوكياتهم السياسية مدى سمعة جهاز الرقابة وتعرض مصداقيته للخطر، وبالتالي فإن تأثير هذه التصرفات قد يكون بشكل سلبي على قدرة الجهاز ومراجعيه في أداء واجباتهم المهنية دون الانحياز إلى طرف سياسي، مما يؤدي إلى نشوب خلافات مهنية بين أعضاء ومراجعين الجهاز الرقابي.
- ب- تعتبر مشاركة المراجع في إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة هي التي قد تؤثر على استقلالية أو موضوعية جهاز الرقابة ومراجعيه، ومن الأمثلة على مشاركة المراجع ما يلي:

- عندما يشغل أحد أعضاء فريق المراجعة منصباً إدارياً في الجهة محل المراجعة.
- عندما يكون المراجع رئيساً أو عضواً بمجلس إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة.

- عندما يقوم المراجع بترشيح أو تعيين فرد في منصب داخل الجهة محل المراجعة.
- عندما يقوم المراجع بإعداد خطة عمل لمعالجة أوجه القصور التي تم تحديدها في المراجعة.
- ج- الحالات التي تؤثر على عمل المراجع وتمس بالاستقلالية أو موضوعيته ما يلي:
 - عندما يساهم المراجع في نشاط محدد، وهو محور لموضوع المراجعة.
 - عندما يكون المراجع موظفاً في الجهة محل المراجعة.
 - عندما يكون موضوع المراجعة مسألة تمت مراجعتها في جهة رقابية.
- د- تشمل الحالات الفردية لتضارب المصالح التي تؤثر على استقلالية أو موضوعية المراجع ما يلي:
 - عقد اجتماع عمل مع الجهة الخاضعة للمراجعة.
 - تحمل مسؤولية تقديم رأي مهني ينتج عنه منفعة مادية للأفراد.
 - المشاركة في أنشطة غير رقابية من شأنها أن تؤثر على منافع مادية فيما يتعلق بالجهة الخاضعة للمراجعة.
 - وجود مصلحة مالية مع الجهة الخاضعة للمراجعة بحيث يكون لجهاز الرقابة علاقة تعاقدية معها.
- هـ- علاقات مع الجهة الخاضعة للرقابة تؤدي إلى تأثير غير مبرر من جانب أشخاص من خارج الجهاز بما يُعرض استقلالية أو موضوعية مراجعي الجهاز للخطر، وقد يحدث هذا عندما يكون المراجع:
 - لديه علاقات شخصية أو مهنية وثيقة مع أشخاص ذوي نفوذ بالجهة الخاضعة للمراجعة.
 - لديه قريب من الأسرة أو صديق في مناصب ذات نفوذ في الجهة الخاضعة للمراجعة.
 - أن يتلقى مزايا أو يقبل معاملة خاصة من إدارة أو موظفي الجهة الخاضعة للمراجعة.

ثالثاً: الكفاءة:

يقصد بها بذل العناية الواجبة والمطلوبة لاكتساب المعرفة الكافية باستمرار، واكتساب المهارات المناسبة والكفاءات المتقدمة والحفاظ عليها، والتصرف وفقاً للمعايير المعمول بها وعدم القيام بعمل يتجاوز اختصاصاته.

شروط تطبيق الكفاءة على مستوى جهاز الرقابة المالية:

يجب أن يعتمد جهاز الرقابة سياسات وإجراءات لضمان تنفيذ أعمال المراجعة من قبل مراجعين أكفاء، ولهذا يستوجب بأن تتوفر في الجهاز الشروط التالية:

أ- يجب أن تكون الكفاءة والمؤهلات المناسبة أحد الأركان الأساسية للتوظيف في جهاز المراجعة.

ب- يجب أن يقوم بالمهام الرقابية فريق يتمتع بالخبرة والمهارة المناسبة لضمان نجاحها.

ج- ينبغي أن يتلقى المراجعون تدريباً منتظماً وأن يطوروا كفاءاتهم وأن يوفر لهم الإسناد والدعم اللازمين.

د- ينبغي توفير المعدات والأجهزة الحديثة والضرورية لتعزيز المعرفة وتبادل المعلومات بين المراجعين.

هـ- ينبغي معالجة الصعوبات والتحديات الناتجة عن التغيرات في بيئة العمل المهنية.

شروط تطبيق الكفاءة على مستوى المراجعين في جهاز الرقابة المالية:

لضمان إنجاز المهام بشكل صحيح وتحقيق أفضل النتائج الممكنة، يجب أن يقوم بالعمل مراجع ذو كفاءة وماهر بالجهاز الرقابي، وتحقيقاً لهذه الغاية يجب على المراجعين الالتزام بالشروط التالية:

أ- ينبغي أن يعمل المراجع وفقاً للمعايير المعمول بها، ويجب أن يمارس العناية المهنية اللازمة.

ب- يجب على المراجع أن يؤدي العمل في الوقت المناسب وبالدقة ووفقاً لمتطلبات المهنة.

ج- يجب على المراجع أن يحرص على تطوير القدرة على الاستجابة للتغيرات في البيئة وأداء واجباته على أفضل وجه.

التوجيهات المناسبة لتطبيق الكفاءة على مستوى الجهاز:

يجب على جهاز الرقابة تحشيد وتعبئة ذوي المهارات والكفاءات المناسبة، وتوفير الدعم الكافي لتطورهم المهني من أجل كسب الثقة في الأحكام التي يصدرها جهاز الرقابة.

أ- تعبئة الكفاءات المناسبة من أجل ضمان الأداء الأمثل والفعال للمهام الرقابية من قبل مراجعين أكفاء ومهرة ينبغي على جهاز الرقابة:

- تنظيم فرق عمل متعددة التخصصات وتتمتع بالمهارات اللازمة، لتنفيذ أي مهمة رقابية بمهارة عالية.

- إسناد مهام وأعمال تتناسب مع كفاءة ومؤهلات مراجعي الجهاز لتنفيذها.

ب- التطوير المهني المستمر: من أجل مواكبة التطورات التكنولوجية والمهنية المتسارعة في بيئة العمل المتغيرة، يجب على جهاز الرقابة أن يستثمر الوقت في تكنولوجيا المعلومات، والتطوير المحاسبي، وتوفير الحوافز للمراجعين لتطوير الكفاءات والمهارات من خلال:

- وجود خطط وبرامج منتظمة في الكفاءات الرئيسية في عمل جهاز الرقابة.

- تحديث وتطوير المبادئ التوجيهية لمواكبة التطور المهني.

- القيام بالتدريب والرصد والتغذية الراجعة والتطوير الفردي للمراجعين.

- وجود وسائل وأساليب تبادل المعرفة مثل شبكات الإنترنت وقواعد البيانات.

التوجيهات المناسبة لتطبيق الكفاءة على مستوى المراجعين في الجهاز:

للوصول إلى الكفاءة المناسبة يجب على المراجع في جهاز الرقابة أن يلتزم

بالمطلوبات التالية:

أ- أن يدرك ويتمتع بمستوى عالٍ من الفهم للمهام التي يتوجب عليه القيام بها.

ب- أن يكون على دراية وإلمام بالمبادئ والمعايير والأخلاقيات المهنية الواجب اتباعها.

ج- القدرة على العمل ضمن فريق متعدد التخصصات والقيام بأي مهمة فحص رقابي.

د- القدرة على اكتساب المعرفة والمهارات وتطوير الكفاءة بما يتماشى مع المهمة.

رابعاً: السلوك المهني:

وهو العمل مع الزملاء لتعزيز ورفع مهنة المراجعة من خلال الامتثال للقوانين

واللوائح والقرارات المعمول بها، وتجنب السلوك غير الأخلاقي الذي يمكن أن يشوه

جهاز الرقابة المالية ويثير الشبهات.

شروط تطبيق السلوك المهني على مستوى جهاز الرقابة المالية:

لكي يصل جهاز الرقابة إلى أعلى معايير السلوك المهني لمراجعيه، ومتابعة هذه المعايير السلوكية، يجب على الجهاز الالتزام بالشروط التالية:

أ- ينبغي أن يكون جهاز الرقابة على دراية بالسلوك المتوقع من المراجعين، وكذلك الجهات الخاضعة لمراجعته.

ب- ينبغي أن يكون مستوى السلوك المتوقع متوافقاً مع القوانين واللوائح والاتفاقيات المعمول بها في تلك الجهات.

ج- يجب أن يتم أداء المهام الرقابية وفقاً لقوانين الجهة الخاضعة للمراجعة.

د- ينبغي أن يساعد جهاز الرقابة المراجعين على الامتثال للسلوك المهني.

شروط تطبيق السلوك المهني على مستوى المراجعين في جهاز الرقابة المالية:

لكي يعمل المراجعون بأعلى مستوى للسلوك المهني في جهاز الرقابة، يجب مراعاة الشروط التالية:

أ- يجب على المراجعين الامتثال للقوانين واللوائح الخاصة بالجهة التي تتم مراجعتها.

ب- يجب على المراجعين الالتزام بقواعد السلوك المهني والمبادئ التوجيهية لجهاز الرقابة.

ج- يجب ألا ينخرط المراجعون في أي سلوك من شأنه أن يؤثر سلباً على جهاز الرقابة أو يُشكك في مصداقية أو حيادية الجهاز.

د- إبلاغ الإدارات العليا عن أي خلافات بين جهاز الرقابة ومتطلبات قواعد السلوك المهني.

التوجيهات المناسبة لتطبيق السلوك المهني على مستوى الجهاز:

يجب أن يقوم جهاز الرقابة بتوفير توجيهات مناسبة وسياسات، تتحكم بالسلوك الذي يمكن أن يصدر من المراجعين، وتنفيذ القواعد التي تضبط الخلافات وتسعى لحل هذه التناقضات، وذلك لتعزيز أرقى معايير السلوك المهني، وتحديد المهام والأنشطة التي تتفق مع هذا المعيار، ويجب على الإدارة العليا بالجهاز تعظيم وتوقيع السلوك الأخلاقي للمراجع، من خلال التعهد بالسياسات اللازمة والقرارات المناسبة والمعايير المعمول بها.

التوجيهات المناسبة لتطبيق السلوك المهني على مستوى المراجعين بالجهاز:

لقيام المراجعين بالسلوك المناسب والذي يضمن أن عمليات الفحص والمراجعة تتم وفق المعايير المقبولة، لذا يتوجب عليهم الالتزام بالمتطلبات التالية:

- أ- فهم السياسات والإجراءات المتعلقة بالسلوك المهني، والمعايير والقوانين واللوائح المهنية المعمول بها داخل وخارج محيط عملهم.
- ب- الذكاء والتمييز حول تأثير المهام التي يقوم بها المراجع على مصداقية جهاز الرقابة، وكيف ينظر الآخرون إلى سلوكه.
- ج- في بيئة العمل تعتمد سمعة الجمهور والسلطة التشريعية والتنفيذية والمراجعين على القوانين واللوائح المعمول بها، وتشمل هذه السمعة على التصرف وفقاً للقيم الأخلاقية والإطار القانوني المناسب.
- د- تنفيذ وتطبيق التدابير والحماية المناسبة لضمان ألا تؤدي أحكام المراجع وتصرفاته إلى تشويه سمعة جهاز الرقابة.
- هـ- النأي بالنفس عن الممارسات التي تتعارض مع معايير السلوك المهني المعمول بها حتى لو سمح بها القانون.
- و- التعاون مع زملائه من خلال نقل وتبادل المعارف والمعلومات ذات الصلة بالمنظمة.

خامساً: السرية والشفافية:

وهذا يعني حماية أسرار المراجعة من خلال ضمان المحافظة على جميع المعلومات التي يتم جمعها، أثناء القيام بالمهام الرقابية وبعدها وبطريقة مناسبة وعدم الكشف عنها، وتحقيق التوازن الضروري والمناسب بين الحاجة إلى الشفافية وإرساء المساءلة.

شروط تطبيق السرية والشفافية على مستوى جهاز الرقابة المالية:

- من أجل أن يحافظ جهاز الرقابة على أسرار المهام الرقابية، وتقديم المعلومات بالشفافية اللازمة والمناسبة، يجب على الجهاز الالتزام بالشروط التالية:
- أ- الموازنة بين الحفاظ على أي معلومات يتم الحصول عليها من المهام الرقابية، والحاجة القانونية للكشف عنها بشفافية.
- ب- تطبيق المتطلبات والقواعد القانونية اللازمة للحفاظ على سرية المعلومات ولا سيما البيانات ذات الأهمية العالية.
- ج- يجب على الجهاز وضع سياسات عمل مناسبة للأطراف المتعاقد معها، لضمان قيامها بمهامها الرقابية بدرجة عالية من السرية والشفافية.

شروط تطبيق السرية والشفافية على مستوى المراجعين في الجهاز الرقابي:

لكي يلتزم المراجعون بعدم الإفصاح عن البيانات والمعلومات المكتسبة من مهام الفحص، والحفاظ على السرية والشفافية يجب عليهم الالتزام بالشروط التالية:

- أ- الوعي والمعرفة بقوانين ومعايير وإرشادات السرية والشفافية وكيفية حماية المعلومات.
- ب- التأكد من عدم إفشاء أي معلومات يتم الحصول عليها من أي مهام رقابية دون الحصول على السلطة المناسبة أو الحق القانوني والمهني في الإفصاح عن تلك المعلومات.
- ج- عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها من المهام الرقابية لتحقيق مكاسب شخصية.
- د- الاستعداد لإمكانية إفشاء معلومات جوهرية لأطراف أخرى عن غير قصد.
- هـ- عدم الإفصاح عن المعلومات السرية والتي يتم الحصول عليها من المهام الرقابية أثناء وبعد تلك المهام.

التوجيهات المناسبة لتطبيق السرية والشفافية على مستوى الجهاز:

ينبغي على جهاز الرقابة أن يضع الآليات المناسبة والضوابط التي تساعد على توفير الحماية والحفاظ على سرية المعلومات، ولتقليل مخاطر الكشف عنها أو التغلب عليها يجب الالتزام بالضوابط التالية:

- أ- توفير وسائل اتصال مناسبة ومفيدة مع أصحاب المصلحة.
- ب- التأكيد بانتظام على أهمية الحفاظ على السرية.
- ج- الحصول على التزامات وتأكيدات من المراجعين بأنهم سيمتثلون لمدونة قواعد السلوك المهني.
- د- إيجاد إرشادات بشأن المعلومات والوثائق المهمة والحساسة ومتى تكون سرية، وإيجاد الأنظمة المناسبة لتصنيف هذه المعلومات.
- هـ- تقديم المشورة المناسبة بشأن تطبيق متطلبات إدارة السرية والإفصاح عن المعلومات.
- و- تقديم الإرشادات لهيئات الالتزام المهني بشأن الحفاظ على سرية هذه المعلومات.
- ز- استخدام تدابير وأدوات التخزين المناسبة لضمان أمن المعلومات واتخاذ التدابير المناسبة عند التخلص منها.

التوجيهات المناسبة لتطبيق السرية والشفافية على مستوى المراجعين بالجهاز:

- لكي يستطيع المراجعون القيام بحماية تلك المعلومات بالطريقة المناسبة، وعدم الكشف عنها إلا بسلطة القانون، يجب عليهم القيام بما يلي:
- أ- استخدام الحكم المهني عند مناقشة سرية المعلومات وخاصةً القضايا ذات الصلة بالعمل مع الزملاء.
 - ب- الإفصاح عن أي انتهاكات مشتبه بها للقانون لذا السلطات المختصة، وطلب المشورة القانونية اللازمة داخل الجهاز لتحديد مسار العمل المناسب.
 - ج- يجب على المراجع عدم الإفصاح عن أي معلومات داخل أسرته والمجتمع المحيط به وفي وسائل التواصل الاجتماعي ووسائل الإعلام.
 - د- ضمان أمن الوسائل الإلكترونية لنقل البيانات بما في ذلك أجهزة الكمبيوتر وأدوات تخزين البيانات.
 - هـ- عدم الإفصاح والكشف عن كلمات المرور والحفاظ على سريتها.

الفصل الثالث:
الجانب العملي

أولاً: نبذة عن منظمة الإنتوساي وديوان المحاسبة الليبي

1. منظمة الإنتوساي:

اختصار للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإنتوساي
International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

2. الإنتوساي:

هي منظمة مستقلة، مهنية وغير سياسية، أنشئت لتوفير الدعم والتشجيع على تبادل الآراء، والمعرفة والتجارب وللتصرف كقطاع معترف به باسم الأجهزة الرقابية ضمن المجموعة الدولية، ولدعم التحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الأجهزة الأعضاء، وهي أيضاً مجموعة تطوعية يعتمد نجاحها على تواصل الدعم المهني والمالي الذي يقدمه أعضاؤها، والإنتوساي مؤسسة مستقلة غير سياسية ذات مركز استشاري في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة. (الإنتوساي، 2004)

وقد تم تأسيس الإنتوساي عام 1953م بجمهورية كوبا باتفاق 34 جهازاً رقابياً بالمؤتمر الأول للإنتوساي، كي تكون المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة في البلدان المنتمة إلى منظمة الأمم المتحدة، وتضم 195 عضواً كامل العضوية، ومنها دولة ليبيا وخمسة أجهزة أعضاء مشاركين، وعضو منتسب واحد، وتستخدم الإنتوساي في عملها خمس لغات رسمية، وهذه اللغات هي العربية، والإسبانية، والألمانية، والإنجليزية، والفرنسية. (الإنتوساي، 2004)

3. أهم هياكل الإنتوساي هي:

أ. مؤتمر الإنتوساي (الإنتوساي): وهو أعلى هيئة بالمنظمة يجتمع فيه جميع الأعضاء وهو ينعقد كل ثلاث سنوات تحت رئاسة الجهاز الأعلى للرقابة للدولة التي تنظم المؤتمر، ومن اختصاصاته مناقشة الموضوعات المهمة والفنية، وتكليف المجلس التنفيذي والأمانة العامة بواجباتهم، وتشكيل اللجان والمصادقة على النظام الأساسي وتعديله، والمصادقة على تقرير المراجع الخارجي، والموافقة على الموازنة التقديرية للمنظمة وتعيين مراقبي الحسابات.

ب. المجلس التنفيذي: يتألف من 21 عضواً ويترأسه رئيس الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة الذي عقد آخر مؤتمر للإنتوساي في بلده، ويختص بإنجاز الواجبات المكلف بها من قبل المؤتمر، ودراسة مدى توفر شروط العضوية للمتقدمين، والاعتراف بمجموعات العمل الإقليمية، وتأسيس لجنة الشؤون الإدارية والمالية،

واعتماد مشروع ميزانية ثلاث سنوات للمنظمة والميزانية السنوية ومراجعة واعتماد التقرير السنوي للأمانة العامة.

ج. الأمانة العامة: تتواجد في مدينة فيينا بالنمسا في مقر الجهاز الأعلى للرقابة النمساوي حيث توفر الدعم الإداري للإنتوساي، وتقوم بإدارة ميزانية الإنتوساي، وتقديم المساعدة للمجلس والمؤتمر، وتسهل الاتصالات بين الأعضاء، وتنظم المؤتمرات والندوات وتقوم بإعداد مشروع ميزانية الثلاث سنوات للمنظمة. (الصائغ، وآخرون، دون سنة نشر)

د. اللجان ومجموعات العمل الإقليمية: وتتمثل مهامها في تحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي، وذلك من خلال تشجيع أعضائها على التعاون العملي والفني على المستوى الإقليمي، وتضم منظمة الإنتوساي سبع مجموعات أو منظمات إقليمية وهي كما أوردتها (الإنتوساي، 2004):

- **أولاسيفس (Olacefs)** : تأسست عام 1962م وهي مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأمريكا اللاتينية والكاربيي.
- **أفروساي (Afrosai)**: تأسست في عام 1976م وهي مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الأفريقية.
- **أرابوساي (Arabosai)**: تأسست في عام 1976م وهي المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- **أسوساي (Asosai)**: تأسست في عام 1978م وهي مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الآسيوية.
- **باساي (Pasai)**: تأسست في عام 1986م وهي مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بدول الباسيفيك بالمحيط الهادي.
- **كاروساي (Carosai)**: تأسست في عام 1988م وهي مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بدول الكاريبي.
- **أوروساي (Eurosai)**: تأسست في عام 1989م وهي مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الأوروبية.

4. أهداف منظمة الإنتوساي

- تحقيق وتعزيز عملية تبادل الآراء والتجارب فيما بين أعضاء المنظمة من الأجهزة العليا للرقابة المالية ونشر المعارف والخبرات.

- ب- إقامة الندوات والدراسات والبحوث والمؤتمرات في مختلف الموضوعات المتعلقة بالرقابة والأجهزة العليا للرقابة، ووضع التوصيات بشأنها.
- ج- توثيق العلاقات بين الأنظمة الإقليمية للإفادة من تبادل الخبرات، لإيجاد السبل اللازمة للحفاظ على المال العام.
- د- تقديم التوصيات اللازمة في مجال الرقابة المالية إلى الدول الأعضاء، والمنظمات الإقليمية المتخصصة لأجل إصلاح الأنظمة الرقابية لديهم، بما يتفق مع متطلبات التطور الحاصل. (الصائغ، وآخرون، دون سنة نشر)

5. ديوان المحاسبة الليبي

شهد ديوان المحاسبة الليبي تطورات كأي مرفق آخر، وفقاً للتغيرات السياسية وأنظمة الحكم والبيئة الاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها الدولة الليبية، فقد عرفت ليبيا أول ديوان للمحاسبة بموجب القانون رقم (31) لسنة 1955م، وصدر المرسوم الملكي رقم (22) لسنة 1966م لتنظيم ديوان المحاسبة.

وفي سنة 1975م تم إصدار القانون رقم (79) والذي أعيد فيه تنظيم ديوان المحاسبة، بحيث أصبحت تبعيته للسلطة التشريعية في الدولة الليبية، وفي سنة 1986م تم إصدار القانون رقم (16) والذي يعرف بقانون الدمج، حيث تم فيه دمج ديوان المحاسبة والرقابة الإدارية في جسم رقابي واحد، تحت مسمى الجهاز الشعبي للمتابعة، وبعد ذلك تم تعديل المسمى بموجب القانون رقم (11) لسنة 1996م، حيث أصبح جهاز التفتيش والرقابة الشعبية، وفي سنة 2003م تم فصل ديوان المحاسبة عن الرقابة الإدارية بموجب القانون رقم (13) لسنة 2003م، والذي تم بموجبه إنشاء جهاز للمراجعة المالية والفنية وهو ديوان المحاسبة، وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية وهو الرقابة الإدارية .

واستمر الدمج والفصل بين الجهازين إلى سنة 2011م، وبموجب الإعلان الدستوري والذي خصصت فيه المادة رقم (28) لديوان المحاسبة، والتي تنص على "يُنشئ المجلس الانتقالي المؤقت ديواناً للمحاسبة يتولى الرقابة المالية على جميع الإيرادات والمصروفات، وكافة الأموال المنقولة والثابتة المملوكة للدولة، والتأكد من حسن استعمال هذه الأموال والمحافظة عليها، ويرفع تقريراً دورياً عن ذلك لكل من المجلس الوطني الانتقالي والحكومة".

وفي سنة 2013م صدر القانون رقم (19) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة والذي عرفت فيه المادة (1) الديوان بأنه "هيئة مستقلة تلحق بالسلطة التشريعية".

وكذلك المادة (2) من اللائحة التنفيذية لقانون الديوان بأنه "ديوان المحاسبة هيئة رقابية عليا تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، تتبع السلطة التشريعية في الدولة".

6. أهداف ديوان المحاسبة الليبي:

حددت المادة (3) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 19 لسنة 2013م أهداف الديوان على النحو التالي:

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

7. الإجراءات والضوابط المتخذة والتي تُعزز أخلاقيات المهنة في ديوان المحاسبة :

إن نجاح أي مؤسسة ينطلق من مدى التزامها بالقوانين واللوائح المنظمة لعملها ووضعها لبرامج وبيئة عمل تعزز التزام العاملين بهذه القوانين، والتي منها القانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في المادة (36) منه، ولائحته التنفيذية في موادها (66،71،72،76)، وكذلك في قانون علاقات العمل رقم 12 لسنة 2010م في مادتيه (3، 11).

وفي هذا الصدد أصدر رئيس ديوان المحاسبة العديد من الضوابط التي تهدف إلى الارتقاء بمستوى العاملين وتعزز من التزامهم بأخلاقيات المهنة والتي منها:

أ- قرار رئيس ديوان المحاسبة الليبي رقم 422 لسنة 2013م بشأن اعتماد قواعد السلوك الوظيفي للعاملين بالديوان، والتي تم التركيز فيها على القيم الأخلاقية المستمدة من الشريعة الإسلامية، وعلى ما ورد بوثيقة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) بشأن أخلاقيات المهنة، والقانون رقم (19) لسنة 2013م بإعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته، وكذلك على ما أشارت إليه اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في مادتها (8) والخاصة بمدونات قواعد السلوك للموظفين.

ب- قرار رئيس ديوان المحاسبة الليبي رقم (465) لسنة 2015 بشأن لائحة التفتيش على أعضاء وموظفي الديوان من حيث مدى التزامهم بقواعد السلوك الوظيفي.

ج- قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (555) لسنة 2014 بشأن اللائحة التنظيمية للتدريب بديوان المحاسبة، بحيث يتم إنهاء البرنامج التدريبي للموظف ويحال إلى التفتيش إذا ارتكب أي مخالفة لقواعد السلوك الوظيفي، أو قام بأي تصرف قد يسيء للديوان أثناء الدورة التدريبية.

د- قرار رئيس ديوان المحاسبة الليبي رقم (754) لسنة 2021 بشأن لائحة الاستخدام الأمثل لموارد تقنية المعلومات والاتصالات بديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد يجب ألا ينخرط مستخدمو تقنية المعلومات والاتصالات في أي عملية نشر إلكتروني يمكن أن تضر أو تشوه صورة الديوان وسمعته، كما يحظر عليهم نشر تعليقات تدل على سب أو إهانة أو تمييز أو تبني أي سلوك إلكتروني من السلوكيات المحظورة.

ثانياً: الجانب التحليلي للدراسة

1. المقدمة

يتناول هذا الجزء وصفاً تفصيلياً للإجراءات التي تم اتباعها في تنفيذ الدراسة، ومن ذلك تعريف منهج الدراسة، ووصف مجتمع الدراسة، وتحديد عينة الدراسة، وإعداد أداة الدراسة لجمع البيانات (الاستبانة)، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

2. أداة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم تجميع البيانات والمعلومات الأولية من خلال استبانة كأداة رئيسية صُممت خصيصاً لهذه الدراسة، وبمراعاة أن تكون فقراتها شاملة لكل جوانب مشكلة الدراسة، من أجل ذلك قسم نموذج الاستبانة إلى جزئين رئيسيين يمكن تصنيفهما كما يلي:

أ- **الجزء الأول:** يحتوي على البيانات الشخصية أو الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، المتمثلة في المؤهل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة، والوظيفة الحالية، والدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني.

ب- **الجزء الثاني:** يشتمل على عدد إجمالي متكون من 51 عبارة تغطي القيم الأساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة الواردة في معيار مدونة قواعد السلوك المهني (130) الصادرة عن منظمة الإنتوساي، والتي بدورها قسمت إلى خمسة محاور تمثل القيم الأساسية للمعيار بحيث كانت:

- **المحور الأول:** يحتوي على 12 عبارة تمثل محور النزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة في ديوان المحاسبة الليبي.

- **المحور الثاني:** يحتوي على 14 عبارة تمثل محور الاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة في ديوان المحاسبة الليبي.

- **المحور الثالث:** يحتوي على 11 عبارة تمثل محور الكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة في ديوان المحاسبة الليبي.

- **المحور الرابع:** يحتوي على 6 عبارات تمثل محور السلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة في ديوان المحاسبة الليبي.

- **المحور الخامس:** يحتوي على 8 عبارات تمثل محور السرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة في ديوان المحاسبة الليبي.

3. مجتمع وعينة الدراسة

لكي يتم جمع المعلومات هناك مساران، إما بجمعها من كامل مجتمع الدراسة أو باستخدام أسلوب العينات الإحصائية، وفي هذه الدراسة تم استخدام أسلوب العينة المتمثل في مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بالإدارة العامة والتي تضم إدارات متخصصة في مراجعة كافة الجهات التابعة للدولة كما أن معظم الجهات الخاضعة للمراجعة متركزة في طرابلس، وكذلك لتقليل تكاليف ووقت الدراسة.

والجدول التالي يوضح عدد الاستبيانات الموزعة والمسترجعة.

جدول رقم (1-3)

يوضح عدد استمارات الاستبيان الموزعة

البيان	العدد
عينة الدراسة	370
الاستبيانات الموزعة	189
الاستبيانات المسترجعة	159
الاستبيانات المستبعدة من التحليل	12
الاستبيانات الخاضعة للتحليل	147

4. المقاييس والاختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات

تم استخدام مجموعة من المقاييس والاختبارات الإحصائية في هذه الدراسة لمعالجة البيانات المتحصل عليها، وذلك كما يلي:

أ. مقاييس الإحصاء الوصفي

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مقاييس الإحصاء الوصفي لاستخراج النسب المئوية، والتمثيل البياني للبيانات الديموغرافية للمبحوثين، كما تم استخراج الإحصائيات الوصفية المتعلقة بالمحاور الرئيسية للاستبانة ((التكرار النسبي، المتوسط الحسابي)) للتعرف على الاتجاهات العامة لإجابات المستجوبين.

ب. اختبارات الإحصاء الاستنتاجي

تختص اختبارات الإحصاء الاستنتاجي (الاستدلالي)، بتحليل واستخلاص الاستنتاجات بالاعتماد على عينة من المجتمع للتوصل إلى قرارات حول المجتمع الإحصائي؛ وعليه فإن الإحصاء الاستنتاجي يتعامل مع التعميم والتنبؤ والتقدير، وهنا تم اختيار الاختبارات المناسبة للدراسة فكانت:

- اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha).

يعتبر اختبار كرونباخ ألفا من الاختبارات الإحصائية المهمة لتحليل بيانات الاستبيان، وهو اختبار يبين مدى صدق واتساق إجابات مفردات العينة على أسئلة الاستبيان.

- اختبار كايزر ماير أولكين: (KMO) Kaiser – Meyer – Olkin

يعد اختبار KMO بمثابة مقياس إحصائي لتحديد مدى ملاءمة البيانات لتحليل العوامل، ومن تم قياس كفاية العينات للنموذج.

- اختبار كولمغوروف سميرنوف (Kolmogorov Smirnov Test):

يستخدم في تحديد ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. ومن ثم يمكن استخدام اختبار معلمي أو لا معلمي.

- اختبار ويلكوكسن (Wilcoxon Test):

يستخدم لاختبار درجات الموافقة على درجة تأثير كل محور من محاور الدراسة المتعلقة بمتوسط المجتمع الذي سحبت منه العينة، ما إذا كانت البيانات وصفيّة قابلة للترتيب وحجم العينة صغير، أو كمية ولا تتبع التوزيع الطبيعي .

5. اختبارات صدق الأداة وثباتها وكفايتها

يقصد بصدق الأداة، قدرة الاستبانة على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها، كما يقصد بالصدق شمولية قائمة الاستبانة لكل العناصر أو العبارات التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى بشكل يجعل من خصائصها البساطة وسهولة الفهم، أما ثبات الأداة فيعني إمكانية الحصول على نفس النتائج في حالة تكرار الدراسة في ظروف متشابهة وباستخدام الأداة نفسها.

أ. الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

تم القيام في هذه الدراسة بعدة إجراءات للتأكد من صلاحية الاستبانة وجودتها للغرض الذي أعدت من أجله، وذلك بعرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في الجامعات الليبية وهي (الجامعة الاسمرية الإسلامية، وجامعة طرابلس، وجامعة مصراتة، وجامعة الزيتونة) وكذلك الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي، انظر الملحق رقم (2)، وذلك لإبداء رأيهم وتقديم مقترحاتهم حول مدى مصداقية وصلاحية هذه العبارات وصياغتها، ومدى انتمائها للمتغير أو المقياس المدرجة تحته، بالإضافة إلى تعديل أو حذف ما يرونه مناسباً، وبناءً على الملاحظات

القيمة الواردة من المحكمين تم إجراء كل التعديلات المطلوبة على استمارة الاستبيان لتخرج بشكلها النهائي.

ب. صدق الاتساق الداخلي

يقصد بصدق الاتساق الداخلي، مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة.

ج. ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة تطبيقها بعد مدة، وتحت نفس الظروف على نفس أفراد العينة الاستطلاعية، بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة تطبيقها على نفس أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، ويمكن التحقق من ثبات الاستبانة بإجراء إحدى الطرق التالية (التجزئة النصفية، ومعامل ألفا كرونباخ، ومعامل الأوميغا).

وفي هذه الدراسة تم التحقق من ثبات صحيفة الاستبيان من خلال معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha Coefficient)، والاتساق الداخلي من خلال الجذر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا، حيث كانت النتائج كما هي في الجدول التالي:

جدول رقم (3- 2)

نتائج الثبات والاتساق الداخلي للاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا	معامل الاتساق	القرار
النزاهة	12	0.823	0.907	ثابت ومتسق
الاستقلالية والموضوعية	14	0.884	0.940	ثابت ومتسق
الكفاءة	11	0.908	0.953	ثابت ومتسق
السلوك المهني	8	0.895	0.946	ثابت ومتسق
السرية والشفافية	6	0.811	0.901	ثابت ومتسق
الدرجة الكلية للاستبانة	51	0.960	0.980	ثابتة ومتسقة

يتضح من خلال الجدول السابق (3 - 2) أن معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة وللدرجة الكلية للاستبانة كان أكبر من القيمة المفترضة (0.70)، عليه فإن الباحث قد تأكد من صدق وثبات الاستبانة والاتساق الداخلي لجميع عبارات محاورها وصلاحياتها للتحليل، والإجابة على أسئلة الدراسة ومن ثم

الوصول للنتائج اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة التي وضعت من أجلها الاستمارة.

د. الكفاية

يعد اختبار (KMO) بمثابة مقياس إحصائي لتحديد مدى ملاءمة البيانات لتحليل العوامل، يقيس الاختبار كفاية العينات لكل متغير في النموذج والنموذج الكامل، يجب أن تكون $0.5 \leq KMO \leq 1$ ، فكلما اقتربت قيمته من الواحد، كلما كانت البيانات أكثر ملاءمة لعوامل التحليل، هنا كانت قيمة $0.5 < KMO = 0.905 < 1$. لهذا فإن العينات لكل متغير وللدرجة الكلية للاستبانة كانت كافية لما وضعت له.

6. توزيع البيانات:

لمعرفة ما إذا كانت البيانات لها توزيع طبيعي أم لا تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (3-3)

توزيع البيانات على مستوى كل محور من محاور الدراسة

نوعية التوزيع	p-value	إحصاءة الاختبار	المحاور الرئيسية
لا تتبع التوزيع الطبيعي	0.002	0.082	النزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة
لا تتبع التوزيع الطبيعي	0.000	0.096	الاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة
لا تتبع التوزيع الطبيعي	0.008	0.087	الكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة
لا تتبع التوزيع الطبيعي	0.000	0.145	السلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة
لا تتبع التوزيع الطبيعي	0.000	0.114	السرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (3 - 3) يتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value لجميع العبارات كان أصغر من 5%، مما يدل على عدم تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، مما يسمح لنا باستخدام الاختبارات اللامعلمية.

7. تحليل البيانات الوصفية للدراسة

تم الاعتماد في هذه الدراسة على استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتقدير درجة إجابة فئات الدراسة حول أسئلة الاستبيان، حيث كانت الدرجات من (1 إلى 5) ابتداءً من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة، حيث إن هذه الأرقام تعبر عن وزن كل إجابة كما يلي: (غير موافق بشدة =1، غير موافق =2، موافق لحد ما=3، موافق=4، موافق بشدة=5).

وبهدف قياس اتجاهات الأسئلة، تم توزيع الإجابات إلى خمس مستويات متساوية وتم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي، من خلال حساب المدى بين درجات المقياس ((4 = (1 - 5))، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية ((0.8 = (5 ÷ 4))، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس ((1.8 = (0.8 + 1)) وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية الأولى، ولتحديد الحد الأعلى للخلية الثانية تكون ((2.6 = (0.8 + 1.8))، وبهذه الطريقة يتم تحديد باقي الخلايا لوضع المحك للمتوسطات الحسابية، بحيث يمكن من خلاله معرفة مستوى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار (130) لمنظمة الإنتوساي (INTOSAI)، كما في الجدول التالي لفترات المتوسط الحسابي حسب المستوى.

جدول رقم (3-4)
المحك المعتمد في إجابات الأسئلة ودلالاتها

قيم القياس	الإجابة على الأسئلة	طول الخلية (الفترة)	متوسط (درجة الموافقة)	الوزن النسبي	درجة الالتزام
1	غير موافق بشدة	1.00 – 1.80	متوسط معبر على درجة غير موافق بشدة	20% - 36%	ضعيف جداً
2	غير موافق	1.81 – 2.60	متوسط معبر على درجة غير موافق	36% - 52%	ضعيف
3	موافق إلى حد ما	2.61 – 3.40	متوسط معبر على درجة موافق إلى حد ما	52% - 68%	متوسط
4	موافق	3.41 – 4.20	متوسط معبر على درجة موافق	68% - 84%	عالي
5	موافق بشدة	4.21 – 5.00	متوسط معبر على درجة موافق بشدة	84% - 100%	عالي جداً

بالتالي يكون متوسط هذه الإجابات يساوي (3)، فإذا كان متوسط إجابة عبارات الاستمارة هو (3) فهذا يشير إلى أن الإجابة حول هذه العبارة كانت بالموافقة إلى حد ما، وإذا كان متوسط هذه الإجابات أكبر من (3) فهذا يشير إلى أن الإجابة كانت بالموافقة، أما إذا كان متوسط الإجابة أقل من (3) فإنه يشير إلى أن الإجابة كانت بعدم الموافقة، وبالتالي يتم اختبار ما إذا كان متوسط درجة الإجابات يختلف عن (3) أم لا.

وبعد الانتهاء من ترميز الإجابات وإدخال بيانات الدراسة باستخدام حزمة البرمجيات الجاهزة (SPSS) Statistical Package for Social Science . تم إيجاد الجداول التكرارية للعوامل الديموغرافية (المؤهل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة، والوظيفة الحالية، وحضور دورات في قواعد السلوك المهني) على التوالي:

أ. المؤهل العلمي:

حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (3-5)

التكرار النسبي للمؤهل العلمي لعينة الدراسة

المؤهل العلمي	التكرار	التكرار النسبي
دبلوم عالي	6	4.1 %
بكالوريوس	88	59.9 %
ليسانس	20	13.6 %
ماجستير	26	17.7 %
دكتوراه	6	4.1 %
أخرى	1	0.7 %
المجموع	147	100 %

ومن خلال الجدول (3-5)، يُلاحظ أن 60% من المبحوثين يحملون مؤهل بكالوريوس، و 18% يحملون مؤهل ماجستير، و 14% يحملون مؤهل ليسانس، و 4% فقط يحملون دبلوم عالي، و 4% فقط يحملون مؤهل دكتوراه، وأقل من 1% يحملون مؤهلات أخرى غير مدرجة بالجدول من بينها طلاب دراسات عليا، بشكل عام 92% من عينة البحث يحملون مؤهل جامعي فما فوق، وهذا يزيد من الثقة في إجاباتهم العلمية، ويمكن الحصول على نتائج ذات قيمة للبحث.

ب. التخصص:

وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

جدول رقم (3-6)
التكرار النسبي للتخصص لعينة الدراسة

التكرار النسبي	التكرار	التخصص
66.0 %	97	محاسبة
2.0 %	3	اقتصاد
18.4 %	27	قانون
10.9 %	16	هندسة
2.0 %	3	علوم مالية ومصرفية
0.7 %	1	أخرى
100 %	147	المجموع

من خلال الجدول (3-6)، نلاحظ أن 66% من المبحوثين كان تخصصهم محاسبة، و18% قانونيون، و11% تقريبا مهندسون، و2% فقط تخصص علوم مالية ومصرفية، و2% فقط يحملون تخصص اقتصاد، وأقل من 1% تخصصات أخرى، حيث نلاحظ أن النسبة الأكبر هي لتخصص المحاسبة، مما يعطي انطباع على قدرة المبحوثين لفهم محتويات الاستبانة والإجابة عنها بحيث يمكن الاعتماد على هذه الإجابات للحصول على أفضل النتائج واقتراح التوصيات المناسبة للدراسة.

ج. سنوات الخبرة:

وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

جدول رقم (3-7)
التكرار النسبي لعدد سنوات الخبرة لعينة الدراسة

التكرار النسبي	التكرار	سنوات الخبرة
46.3 %	68	أقل من 5 سنوات
21.1 %	31	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
4.8 %	7	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
12.2 %	18	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة
15.6 %	23	من 20 سنة فأكثر
100 %	147	المجموع

من خلال الجدول (3-7)، نلاحظ أن 46% من المبحوثين يتمتعون بخبرة في العمل بديوان المحاسبة تقل عن 5 سنوات، و21% كانت خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات، و 5% تقريبا كانت خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، و12% خبرتهم من 15 إلى أقل من 20 سنة، و16% تقريبا خبرتهم من 20 سنة فأكثر، وبشكل عام يلاحظ أن النسبة الأكثر لعدد سنوات الخبرة كانت للمبحوثين التي خبرتهم أقل من 5 سنوات، يليها نسبة من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، وعلى الرغم من ذلك يلاحظ بأن المبحوثين قد حصلوا على دورات تدريبية في مجال العمل الرقابي والمراجعة قبل بداية العمل في ديوان المحاسبة.

د. الوظيفة الحالية:

وكانت النتائج كما بالجدول التالي:

جدول رقم (3-8)
التكرار النسبي للوظيفة الحالية لعينة الدراسة

الوظيفة الحالية	التكرار	التكرار النسبي
مدير عام	3	2.0%
مدير مكتب	4	2.7%
مدير إدارة	10	6.8%
رئيس قسم	6	4.1%
رئيس وحدة	4	2.7%
مستشار أو خبير مراجعة مالية	3	2.0%
مراجع مالي	80	54.4%
مستشار أو خبير قانوني	2	1.4%
باحث قانوني	20	13.6%
مستشار أو خبير هندسي	3	2.0%
مراجع فني (هندسي)	10	6.8%
باحث اقتصادي	2	1.4%
المجموع	147	100%

من خلال الجدول (3-8)، نلاحظ أن 54% من المبحوثين مراجعون ماليون، و14% بُحاث قَانُونِيُون، و7% فقط مراجعون فنيون، و7% فقط مديرو إدارات، و 4% فقط رؤساء أقسام، وبنسب منخفضة ومتقاربة لبقية الوظائف الأخرى، حيث إن

النسبة الأكبر من المبحوثين هم مراجعون ماليون وفي المرتبة الثانية الباحثون القانونيون بنسبة 68%، ويعتبر جزء من المراجعين في هذه الوظائف ضمن الفئات الذين تم توظيفهم بالديوان بحسب السياسة الحديثة للتوظيف، ولهم القدرة على استيعاب فقرات الاستبانة؛ مما يؤدي إلى الحصول على نتائج جيدة، ومع ذلك فإن النسبة الكلية للمديرين ورؤساء الأقسام ورؤساء الوحدات والمستشارين بلغت تقريباً 23%، وعلى الرغم من ذلك يعتبر تأثير هذه النسبة مهم لمبحوثين في مناصب ومراكز إدارية متنوعة داخل الإدارة العامة لديوان المحاسبة، مما يكون له الأثر الجيد على الثقة في نتائج هذه الدراسة.

هـ. الدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني:

حيث كانت النتائج كما بالجدول التالي:

جدول رقم (3-9)
التكرار النسبي لحضور الدورات

الدورات	التكرار	التكرار النسبي
لم يتم حضور أي دورة	72	49.0%
دورة واحدة	49	33.3%
أكثر من دورة	26	17.7%
المجموع	147	100.0%

من خلال الجدول (3-9)، نلاحظ أن 49% من المبحوثين لم يحضروا أي دورة لها علاقة بقواعد السلوك المهني، و33% تقريباً حضروا دورة واحدة فقط في قواعد السلوك المهني، و18% حضروا أكثر من دورة واحدة، مما كان له أثر على فهم المبحوثين لأخلاقيات المهنة بشكل يجعل إجاباتهم على أسئلة الاستبانة لها تأثير إيجابي بحيث يمكن الاعتماد عليها للوصول إلى المراد من هذه الدراسة.

8. فرضيات الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على فرضية رئيسية لإيجاد حل للمشكلة التي بُنيت عليها، وصيغت منها خمس فرضيات فرعية.

الفرضية الرئيسية:

"يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي".

لمعرفة ما إن كان مراجعو ديوان المحاسبة الليبي يلتزمون بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار 130 الصادر عن منظمة الإنتوساي، تم تقسيم الفرضية الرئيسية والتي تمثل القيم الأساسية لتوجيه أخلاقيات المهنة إلى خمسة فروع صيغت على شكل فرضيات فرعية فكانت على النحو التالي:

أولاً: الفرضية الفرعية الأولى:

التحليل الاحصائي الوصفي:

"يلتزم مراجعو الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) الصادر عن منظمة الإنتوساي".

لمعرفة ما إذا كان مراجعو ديوان المحاسبة الليبي محل البحث ملتزمون بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) للإنتوساي ، قام الباحث باحتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات محور النزاهة، فكانت نتائج هذه الدراسة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3- 10)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى

ت	الالتزام بالنزاهة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة
1	يقوم الديوان بالتأكيد على ممارسة النزاهة والترويج لها بين المراجعين.	3.78	0.920	1
2	يعمل الديوان على وجود نظام لمراقبة أخلاق المراجعين العاملين به.	3.52	0.901	8
3	يعمل الديوان على خلق بيئة عمل داخلية تحقق الالتزام بالجانب الأخلاقي للمراجعين.	3.52	0.813	7
4	يقوم الديوان باتخاذ إجراءات رادعة على انتهاكات النزاهة الحاصلة فيه.	3.69	0.874	2
5	تتمتع المستويات القيادية للديوان بالقدوة الحسنة والمثال الذي يجب أن يُحتذى به	3.62	0.873	6
6	يحافظ المراجعون بالديوان على العمل بصدق وبحسن نية من أجل المصلحة العامة.	3.65	0.729	3
7	يحرص المراجعون بالديوان على معرفة القضايا المتعلقة بالنزاهة والإبلاغ عن مخاوف أو شكوك انتهاكاتهما والحصول على المشورة بخصوصها.	3.43	0.810	11
8	يحرص المراجعون بالديوان على الامتثال للسياسات والمعايير المطبقة واللوائح والقواعد التي تتعلق بالنزاهة.	3.65	0.765	5
9	يحرص المراجعون بالديوان على ممارسة المسؤوليات واستخدام الصلاحيات والمعلومات والموارد المتاحة لتحقيق المصلحة العامة.	3.65	0.737	4
10	يتجنب المراجعون بالديوان استخدام وظائفهم للحصول على امتيازات ومنافع خاصة.	3.50	0.939	9
11	يحرص المراجعون بالديوان على أن يتعرفوا على نقاط ضعف رقابة النزاهة وطرق الرفع منها (وتعزيزها).	3.44	0.740	10
12	يقوم المراجعون بالديوان بإخطار إدارة الديوان عند وجود شك في نزاهة أحد المراجعين داخل الديوان.	3.31	1.940	12

من خلال الجدول السابق رقم (3-10)، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لمحور النزاهة أكبر من (3)، مما يدل بأن المبحوثين أجابوا بالموافقة على هذه العبارات وكانت إجابتهم كالتالي:

1. جاءت العبارة "قيام الديوان بالتأكيد على ممارسة النزاهة والترويج لها بين المراجعين" أولاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.78) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%)؛ وهذا يؤكد على التزام مراجعي الديوان بالسياسات المتبعة لضبط درجة الالتزام بالنزاهة، كما ورد في المادة 112 من اللائحة التنفيذية لقانون الديوان، ويتم ذلك من خلال تقديم المراجع لإقرار يفيد بعدم وجود موانع أخلاقية للقيام بمهام المراجعة في الجهات التي سوف يتم تنفيذ المهام الرقابية فيها، وأداء اليمين القانوني بأن يراعي المصلحة العامة ويحترم القانون، ويؤدي وظيفته بكل حرص وصدق وأمانة، ويتم التأكيد على هذا الالتزام من خلال نشر الديوان لقواعد السلوك الوظيفي، والتي يلتزم بها مراجعو الديوان في جميع أعمالهم لتعزيز نزاهتهم، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة رحيل (2020) بأن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بتطبيق المعايير العليا للنزاهة وأخلاقيات المهنة، وكذلك اتفقت مع دراسة عبدالعال (2015) بأن مراجعي الحسابات يلتزمون بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي ومن بينها النزاهة.

2. وردت العبارة "قيام الديوان باتخاذ إجراءات رادعة على انتهاكات النزاهة الحاصلة فيه"، ثانياً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.69) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%)، مما يؤكد على التزام الديوان بممارسة النزاهة حيث إن قيام أحد المراجعين بانتهاكها أو عدم التزامه بها، يعرضه إلى إجراءات رادعة من قبل إدارة التفتيش بديوان المحاسبة الليبي، ولقد بينتها قواعد السلوك الوظيفي تطبيقاً للمادة 36 من القانون رقم 19 لديوان المحاسبة الليبي، والمادة رقم 76 من اللائحة التنفيذية لقانون الديوان، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة لربش واشميلة (2013) بأن ديوان المحاسبة الليبي يقوم بالإشراف المناسب على مراجعيه أثناء القيام بعمليات الفحص الرقابي.

3. أما العبارات التالية فقد جاءت متساوية من حيث المتوسط الحسابي (3.65) من بين عبارات المحور، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة (68%- 84%)، إلا أنها اختلفت في درجة الانحراف المعياري بحيث كانت هذه العبارات كما يلي:

- العبارة "يعمل المراجعون في ديوان المحاسبة بصدق وبحسن نية من أجل المصلحة العامة" جاءت ثالثاً وبانحراف معياري (0.729)، وهي ناتجة عن الضوابط المعمول بها في تعيين مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، والتي من بينها تُلقي المراجع العديد من المعارف التي ترفع وتعزز من قدراته في كيفية التصرف لمواجهة مشاكل العمل، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة أحمد، وحمدى (2018) بأن مراجعي الحسابات يتميزون بالنزاهة، أي العمل بصدق وبحسن نية، وكذلك اتفقت مع دراسة عبدالعال (2015) بأن مراجعي الحسابات ملتزمون بالسلوك المهني وبقدر من الاستقامة والأمانة في علاقاتهم، وأيضاً اتفقت هذه النتيجة مع دراسة صيام، وأبوحميد (2006) حيث أن المراجع يتصرف بشكل نزيه وغير متحيز في أداء مهامه.

- العبارة "يحرص المراجعون بالديوان على ممارسة المسؤوليات واستخدام الصلاحيات والمعلومات والموارد المتاحة لتحقيق المصلحة العامة" جاءت رابعاً وبانحراف معياري (0.737)، وهذا راجع إلى قواعد السلوك الوظيفي وأن يمارس المراجعون مهامهم المسندة إليهم بكل أمانة ونزاهة، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة صيام، وأبوحميد، (2018) بأن المراجع حريص على ممارسة واجباته ومسؤولياته وفق القوانين المنظمة للمهنة.

- أما العبارة "يحرص المراجعون على الامتثال للسياسات والمعايير المطبقة واللوائح والقواعد التي تتعلق بالنزاهة" جاءت خامساً بانحراف معياري (0.765)، وهذا يؤكد التزام المراجعين بقواعد السلوك الوظيفي الصادرة بالقرار رقم 422 لسنة 2013م، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة صيام، وأبوحميد (2006) وهو أن يمارس المراجع مهنته في نطاق التشريعات وقواعد السلوك المهني، وكذلك اتفقت مع نتيجة دراسة ياسمين، (2015) وهو أن المراجع يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية ووفقاً للمعايير المهنية.

4. جاءت العبارة "يحرص المراجعون بالديوان على أن يتعرفوا على نقاط ضعف رقابة النزاهة وطرق الرفع منها ((وتعزيزها))"، عاشراً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة وبمتوسط حسابي (3.44) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%).

5. جاءت العبارة "يحرص المراجعون بالديوان على معرفة القضايا المتعلقة بالنزاهة والإبلاغ عن مخاوف أو شكوك انتهاكاتها والحصول على المشورة بخصوصها" في المركز الحادي عشر من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.43) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة (68%- 84%).

6. جاءت العبارة "قيام المراجعون بالديوان بإخطار إدارة الديوان عند وجود شك في نزاهة أحد المراجعين داخل الديوان"، بأدنى متوسط حسابي من بين عبارات هذا المحور حيث بلغ (3.31) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة إلى حد ما (52%- 68%)، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة ميرة (2019) على الديوان أن يرفع من مستوى المساءلة والالتزام جميع أعضائه بتقديم تفسيرات لقراراتهم، أي بتقديم توضيحات عند وجود شكوك في نزاهة عمليات المراجعة.

تأسيساً على نتائج التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية يتضح أن ديوان المحاسبة الليبي يشدد على ممارسة النزاهة ويعززها بين مراجعيه، ويتخذ إجراءات رادعة ضد المخالفين لها. كما أظهرت الدراسة أيضاً التزام مراجعي الديوان بالعمل بصدق وبحسن نية تحقيقاً للمصلحة العامة، والامتنثال للسياسات والمعايير المطبقة واللوائح والقواعد المعمول بها والمتعلقة بالنزاهة، وممارسة مسؤولياتهم واستخدام صلاحياتهم لتحقيق المصلحة العامة.

التحليل الإحصائي الاستنتاجي:

لوحظ من التحليل الوصفي لهذه الفرضية أن المبحوثين قد وافقوا على جميع عبارات هذا المحور بدرجات عالية، ولم يختاروا عدم الموافقة على أي من عباراته، ولزيادة التأكيد على هذه النتائج، تم استخدام اختبار ويلكوكسن (Z) حول المتوسط الفرضي $\mu_0 = 3$ للدرجة الكلية لمحور النزاهة، لمعرفة درجة التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بهذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3- 11)

نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الأولى

القرار	P-value	إحصاءة الاختبار ويلكوكسن Z	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
ملتزمون	0.000	-8.620	0.566	3.56	التزام مراجعي الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي

من الجدول رقم (3-11) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعبارات هذا المحور والذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد (0.05)، ويلاحظ أنه وعلى الرغم من حصول عبارات هذا المحور على متوسط حسابي كلي (3.56) من أصل (5)، بحيث تقع قيمة الفترة بين (3.41- 4.20) المعبرة عن درجة التزام عالية وفق المحك المعد للدراسة، مما يدل على أن المبحوثين كانت إجاباتهم بالموافقة على جميع العبارات، وهذا ما يؤكد على التزام مراجعي الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي.

مما تقدم نستنتج بأن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ملتزمون بدرجة عالية، وبوزن نسبي 71% ($5 \div 3.56$) بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130).

ثانياً : الفرضية الفرعية الثانية:

التحليل الاحصائي الوصفي:

"يلتزم مراجعو الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي".

لمعرفة ما إذا كان مراجعو ديوان المحاسبة الليبي محل البحث ملتزمون بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي ، قام الباحث باحتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات محور الاستقلالية والموضوعية، فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (3- 12)
نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية

ترتيب العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الالتزام بالاستقلالية والموضوعية	ت
2	0.780	4.03	يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية في اتخاذ قراراته وإعداد تقاريره.	1
4	0.770	3.95	يلتزم الديوان بالاستقلالية من خلال إطار قانوني مناسب وفعال.	2
3	0.715	3.97	يقوم الديوان بتبني سياسات تضمن له الاستقلالية والموضوعية في العمل.	3
9	0.882	3.69	يعمل الديوان على ضمان عدم وجود مصالح متبادلة أو علاقات بين المراجعين في الديوان والجهات الخاضعة لرقابته.	4
12	0.974	3.38	يمنع الديوان مراجعيه بتقديم خدمات استشارية للجهات الخاضعة لرقابته أثناء تأدية العمل الرقابي.	5
7	0.914	3.77	يتبنى الديوان سياسة تدوير المراجعين عند مراجعة الجهات الخاضعة لرقابته.	6
5	0.770	3.90	يحرص المراجعون بالديوان على عدم ارتكاب أي أعمال قد تؤدي إلى شبهة فساد أثناء العمل الرقابي.	7
10	0.944	3.67	يلتزم المراجعون في الديوان بالحياد السياسي.	8
11	0.919	3.65	يتجنب المراجعون بالديوان اتخاذ قرارات أو المشاركة في صنع قرارات بالجهات الخاضعة للرقابة.	9
8	0.892	3.71	يتجنب المراجعون بالديوان مراجعة الجهات التي كانوا موظفين فيها سابقاً.	10
8	0.853	3.71	يتجنب المراجعون بالديوان وجود أي علاقات مع الجهة الخاضعة للرقابة يمكن أن تؤثر على اتخاذ قراراتهم الرقابية.	11
1	0.824	4.20	يُمنع على المراجعين بالديوان أخذ الهدايا والمعاملة التفضيلية من الجهات الخاضعة للرقابة.	12
5	0.805	3.90	يلتزم المراجعون في الديوان بإبلاغ الإدارة عن الحالات التي قد تشكل تهديداً للاستقلالية أو الموضوعية لديهم.	13
6	0.833	3.84	يتجنب المراجعون بالديوان الحصول على أي منافع مباشرة أو غير مباشرة من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	14

من خلال الجدول السابق رقم (3-12)، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لمحور الاستقلالية والموضوعية أكبر من (3)، مما يدل بأن المبحوثين أجابوا بالموافقة على هذه العبارات وكانت إجاباتهم كما يلي:

1. تحصلت العبارة "يُمنع على المراجعين بالديوان أخذ الهدايا والمعاملة التفضيلية من الجهات الخاضعة للرقابة" على المرتبة الأولى من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبأعلى متوسط حسابي بلغ (4.20) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة والمحصورة بين (68%-84%)، وهذا راجع إلى التزام المراجعين في الديوان بميثاق وقواعد السلوك المهني المعمول بها، والتي منها مبدأ الاستقلالية والحياد بحيث يلتزم المراجع بكل سلوك يعزز هذا المبدأ، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة محمد (2017) بحيث أظهرت أن المراجع ملتزم بالاستقلالية، وكذلك اتفقت مع دراسة عثمان وعبدالرحمن (2018) بأن المراجعين ملتزمون بالاستقلالية، حيث لا توجد علاقة مالية وقبول للهدايا بين المراجعين والشركات التي يقومون بمراجعتها.

2. جاءت العبارة "يتمتع ديوان المحاسبة الليبي بالاستقلالية في اتخاذ قراراته وإعداد تقاريره" ثانياً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي بلغ (4.03) ووزن نسبي يعبر على درجة الموافق (68%-84%)، ومما يؤكد على استقلالية الديوان المادة رقم 1 والمادة رقم 53 من قانون ديوان المحاسبة الليبي، وكذلك المادة 2 والمادة 59 من اللائحة التنفيذية، وعليه فقد تم تأكيد استقلالية الديوان في ممارسة الاختصاصات والقيام بالمهام الرقابية بما يعزز من ثقة أصحاب المصالح، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة ميرة (2019)، والتي أظهرت أن ديوان المحاسبة يتمتع بممارسة الاستقلالية المحددة له قانوناً ووضع الخطط الاستراتيجية وإصدار التقارير المناسبة لتحقيق الأهداف المقصودة، كما اتفقت مع دراسة رحيل (2020)، والتي أكدت بأن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بأداء مهامه وفق قوانين تغطي متطلبات عمله وإدارته المالية، ويقوم بنشر تقارير في أوقات مناسبة.

3. جاءت العبارة "قيام الديوان بتبني سياسات تضمن له الاستقلالية والموضوعية في العمل" ثالثاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة وبمتوسط حسابي (3.97)، وبوزن نسبي يعبر على درجة الموافق (68%-84%)، ومن ضمن هذه السياسات القرار رقم 422 والخاص بقواعد السلوك الوظيفي، وكذلك لائحة التفتيش

على أعضاء وموظفي الديوان ، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة ميرة (2019)، والتي أظهرت أن ديوان المحاسبة الليبي يضع برامج العمل التي تناسب القضايا ذات التأثير في المجتمع ومعالجة المخالفات المالية والاحتيايل والفساد، وكذلك مع دراسة رحيل (2020) التي أكدت بأن ديوان المحاسبة يوفر قواعد وسياسات وممارسات سلوكية منسجمة مع معيار أخلاقيات المهنة الصادر عن منظمة الإنتوساي، وكذلك اتفقت مع نتيجة دراسة النعيزي (2015) والتي أكدت على استقلالية الديوان الإدارية والمالية للقيام بمهامه الرقابية.

4. وردت العبارة "يتجنب المراجعون بالديوان اتخاذ قرارات أو المشاركة في صنع قرارات بالجهات الخاضعة للرقابة" في المركز الحادي عشر ومتوسط حسابي حيث بلغ (3.65)، من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبوزن نسبي يعبر على درجة الموافق بين (68%- 84%)، وقد يكون السبب أنه عندما يكلف الديوان أعضاءه في لجان فحص يتم تحديد الموضوعات والعناصر الرئيسية لتلك المهام، وكذلك الفترة الزمنية المحددة لإتمام هذه المهام من قبل الديوان.

5. جاءت العبارة "يمنع الديوان مراجعيه من تقديم خدمات استشارية للجهات الخاضعة لرقابته أثناء تأدية العمل الرقابي" أخيراً وبأدنى متوسط حسابي بلغ (3.38) من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافق إلى حدٍ ما بين (52%- 68%) وبدرجة التزام متوسطة، وقد يرجع السبب لأن بعض المراجعين لا يمكنهم التمييز بين تقديم الخدمات الاستشارية ومهام المراجعة المكلفين بها، ومن أمثلتها قيام المراجع بإعداد خطة عمل تصحيحية للجهة محل المراجعة، لمعالجة أوجه القصور التي تم تحديدها في مهمة الفحص.

تأسيساً على نتائج التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية نستنتج أن ديوان المحاسبة الليبي يعتمد سياسة تضمن استقلاليته في اتخاذ قراراته وإعداد تقاريره من خلال إطار قانوني مناسب وفعال، ويتبنى سياسة تدوير مراجعيه لضمان جدية العمل الرقابي، كما يحظر الديوان على مراجعيه قبول الهدايا والمعاملة التفضيلية من الجهات محل الفحص، ويلزمهم بإبلاغ إدارة الديوان عن أي حالات قد تهدد استقلاليتهم.

التحليل الإحصائي الاستنتاجي:

لوحظ من التحليل الوصفي لهذه الفرضية أن المبحوثين قد وافقوا على جميع عبارات المحور وبدرجات عالية، ولم يختاروا عدم الموافقة على أي من هذه العبارات،

ولزيادة التأكيد على هذه النتائج تم استخدام اختبار ويلكوكسن (Z) حول المتوسط الفرضي $\mu_0 = 3$ للدرجة الكلية لمحور الاستقلالية والموضوعية، لاختبار مدى التزام مراجعي الديوان بهذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-13)

نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثانية

القرار	P-value	إحصاءة الاختبار ويلكوكسن Z	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
ملتزمون	0.000	-10.034	0.537	3.81	التزام مراجعي الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

من الجدول رقم (3-13) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعبارات هذا المحور والذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد (0.05)، ويلاحظ أنه وعلى الرغم من حصول عبارات هذا المحور على متوسط حسابي كلي بلغ (3.81) من أصل (5)، بحيث تقع قيمة الفترة بين (3.41- 4.20) المعبرة عن درجة التزام عالية، مما يدل على أن المبحوثين كانت إجاباتهم بالموافقة على جميع العبارات، وهذا ما يؤكد على التزام مراجعي الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

وعليه نستنتج بأن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ملتزمون بدرجة عالية، وبوزن نسبي 76% ($5 \div 3.81$) بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة:

التحليل الاحصائي الوصفي:

" يلتزم مراجعو الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي".

لمعرفة ما إذا كان مراجعو ديوان المحاسبة الليبي محل البحث ملتزمون بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي ، قام

الباحث باحتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات محور الكفاءة، فكانت نتائج هذه الدراسة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-14)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة

ت	الالتزام بالكفاءة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة
1	يتبنى الديوان سياسات توظيف للمراجعين تعتمد على التأهيل والكفاءة المناسبة.	4.15	0.870	1
2	يتبنى الديوان سياسة العمل وفق الفريق (فرق عمل) لإنجاح مهامه الرقابية.	4.12	0.789	2
3	يقوم الديوان بالعمل على تطوير أداء المراجعين به سلوكياً ومهنياً.	3.82	0.833	3
4	يشجع الديوان المراجعين به على استخدام الأدوات اللازمة لتعزيز المعرفة وتبادل المعلومات.	3.75	0.792	5
5	يتبنى الديوان خططاً لمعالجة التحديات الناتجة عن التغيرات في بيئة العمل الرقابي.	3.52	0.838	11
6	يدرك المراجعون بالديوان الدور الرقابي لهم والمهام التي يتعين عليهم القيام بها.	3.73	0.787	6
7	يلتزم المراجعون بالديوان بأداء عملهم وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها.	3.69	0.700	7
8	يلتزم المراجعون بالديوان بأداء عملهم وفقاً للمعايير الأخلاقية المعمول بها.	3.75	0.690	4
9	يتصرف المراجعون بالديوان بعناية ودقة وفقاً لمتطلبات العمل الرقابي بالديوان.	3.67	0.694	8
10	يقدم المراجعون بالديوان نتائج عملهم الرقابي في الوقت المناسب وفقاً لمتطلبات المهمة الرقابية.	3.52	0.788	10
11	يلتزم الديوان بتطوير كفاءات ومهارات المراجعين به من أجل أداء وظائفهم على الوجه الأكمل.	3.64	0.801	9

من خلال الجدول السابق رقم (3-14)، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لمحور الكفاءة أكبر من (3)، مما يدل بأن المبحوثين أجابوا بالموافقة على هذه العبارات وكانت إجاباتهم كما يلي:

1. جاءت العبارة "تبنى الديوان سياسات توظيف للمراجعين تعتمد على التأهيل والكفاءة المناسبة" أولاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (4.15) وبوزن نسبي يعبر على درجة الموافق (68%- 84%)، وربما يفسر حصول العبارة على هذه الدرجة من الموافقة إلى التزام ديوان المحاسبة الليبي وأعضاءه بالمادة 28 من قانون الديوان، والتي تشترط فيه المؤهلات والكفاءات اللازمة للعمل في الديوان، وكذلك اللائحة التنفيذية في موادها 64 و 65 و 66 و 67، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع نتيجة دراسة المطيري (2012) والتي أكدت على أهمية امتلاك المراجعين للكفاءة المناسبة والضرورية للقيام بمهامهم الرقابية، وأيضاً اتفقت مع دراسة عبدالعال (2015) والتي سلطت الضوء على التزام المراجعين بالكفاءة المهنية، وكما أكدتها دراسة ميرة (2019) بأن للديوان القدرة على تحقيق الكفاءة والفعالية المناسبة في العمليات الرقابية.

2. جاءت العبارة "تبنى الديوان سياسة العمل وفق الفريق (فرق عمل) لإنجاح مهامه الرقابية" ثانياً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (4.12)، وبوزن نسبي يعبر على درجة الموافق (68%- 84%)، وهذا يؤكد التزام الديوان بالمادة رقم 6 من اللائحة التنفيذية لقانون الديوان، والتي تلزم ديوان المحاسبة بتكوين فرق عمل متخصصة وذات مهارة وكفاءة عالية من المراجعين لإنجاز المهام الرقابية المكلفين بها، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة ميرة (2019) والتي أكدت بأن الديوان يحرص عند القيام بأعمال الرقابية أن تتم وفقاً للمعايير الدولية، أي القيام بالمهام الرقابية من خلال فرق عمل متخصصة، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة لربش واشميلة (2013) والتي شددت بأن الديوان يحدد عدد المراجعين كفرق لتنفيذ أي مهام رقابية.

3. جاءت العبارة " قيام الديوان بالعمل على تطوير أداء المراجعين به سلوكياً ومهنياً" ثالثاً، وبمتوسط حسابي (3.82) من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة والمحصورة بين (68%- 84%)، وقد يُعزى إلى أن ديوان المحاسبة ملتزم بتحسين وتطوير كفاءات ومهارات مراجعيه من خلال اعتماد لائحة التدريب، والتي تهدف إلى تأهيل وتطوير المراجعين والعاملين بالديوان لتحسين أدائهم المهني، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة ميرة (2019) والتي أظهرت بأن ديوان المحاسبة مهتم بتوفير المعرفة والمهارة لأعضائه، وكذلك اتفقت

مع دراسة محمد، (2017) حيث أثبتت بأن المراجعين لديهم نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر.

4. جاءت العبارة "يتصرف المراجعون بعناية ودقة وفقاً لمتطلبات العمل الرقابي بالديوان" في المرتبة الثامنة من بين عبارات هذا المحور وبمتوسط حسابي (3.67)، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%)، وقد يُعزى هذا إلى أن الالتزام بقواعد السلوك الوظيفي التزام محدود من بعض المراجعين في ديوان المحاسبة، حيث شددت لائحة التفتيش بالديوان على بذل العناية المهنية من المراجعين عند أداء مهامهم الرقابية، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة صيام وأبوحميد (2006)، والتي أكدت بأن مراجعي الحسابات يحافظون على أدائهم وفق نطاق مهام الفحص والمراجعة الموكلة لهم.

5. جاءت العبارة "يلتزم الديوان بتطوير كفاءات ومهارات المراجعين به من أجل أداء وظائفهم على الوجه الأكمل" في المرتبة التاسعة من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.64) وبوزن نسبي معبراً على درجة الموافقة (68%- 84%)، ومع أن ديوان المحاسبة أصدر القرار رقم 555 والخاص باللائحة التنظيمية لتدريب العاملين والمراجعين، إلا أن هذه الفقرة لم تحظ بمتوسط عالٍ؛ والسبب بحسب وجهة نظري أن الديوان لم يكن لديه الوقت الكافي للتنسيق بين المهام الرقابية وعملية تطوير كفاءة مراجعيه، وكذلك نظام الحوافز المعمول به، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع نتيجة دراسة رحيل (2020) والتي تؤكد على التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي للقيام بمهامهم بكفاءة وفاعلية، وتتفق أيضاً مع دراسة المطيري (2012) والتي أكدت على أهمية توفير الكفاءة والخبرة للمراجع لقيامه بمهامه على الوجه الأكمل، وكذلك اتفقت مع دراسة النعيزي (2015) قيام الديوان بتشجيع وتحفيز مراجعيه على المشاركة في البحث العلمي، وتنظيم دورات تدريبية بما يتناسب مع المعايير الدولية لاكتسابهم الخبرة اللازمة لتنفيذ مهامهم.

6. أما العبارات التالية فقد جاءت متساوية وبأدنى متوسط حسابي حيث بلغ (3.52) من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%)، إلا أنها اختلفت في الانحراف المعياري بحيث كانت هذه العبارات كما يلي:

- العبارة "يقدم المراجعون بالديوان نتائج عملهم الرقابي في الوقت المناسب وفقاً للمتطلبات المهمة الرقابية" جاءت في المركز العاشر من بين عبارات هذا المحور، وبانحراف معياري (0.788)، وقد يفسر في الحصول على هذه النتيجة بأن بعض الجهات الخاضعة للفحص تتأخر في تقديم المستندات اللازمة لقيام المراجعين بالفحص الرقابي والوصول إلى أفضل النتائج في الوقت المناسب.

- جاءت العبارة "يتبنى الديوان خطأً لمعالجة التحديات الناتجة عن التغييرات في بيئة العمل الرقابي" في المركز الحادي عشر وفي أدنى مستوى من بين عبارات هذا المحور، وبانحراف معياري بلغ (0.838)، فإن التطور في بيئة العمل الرقابي تُلزم ديوان المحاسبة الليبي بوضع برنامج عمل لمواكبة هذه التغييرات، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة أحمد وحمدى (2018) والتي أكدت بأن هناك قصور في التدريب المهني للمراجع، بالإضافة إلى عدم توافر الفرصة المناسبة لمواكبة مستجدات المهنة.

تأسيساً على نتائج التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية نستنتج أن سياسة توظيف مراجعي ديوان المحاسبة الليبي تعتمد على التأهيل والكفاءة المناسبة، والعمل ضمن فرق لإنجاح المهمة الرقابية، كما يُلزم مراجعيه بضرورة العمل وفقاً للمعايير المهنية والأخلاقية المعمول بها وتطوير أداء مراجعيه سلوكياً ومهنياً.

التحليل الإحصائي الاستنتاجي:

لوحظ من التحليل الوصفي لهذه الفرضية أن المبحوثين قد وافقوا على جميع عبارات هذا المحور، كما نلاحظ أنهم لم يختاروا الحكم على أي عبارة من العبارات بعدم الموافقة، ولزيادة تأكيد النتائج المتحصل عليها تم استخدام اختبار ويلكوكسن (Z) حول المتوسط الفرضي $\mu_0 = 3$ للدرجة الكلية لمحور الكفاءة، لاختبار مدى التزام مراجعي الديوان بهذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-15)

نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الثالثة

القرار	P-value	إحصاءة الاختبار ويلكوكسن Z	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
ملتزمون	0.000	-9.696	0.565	3.76	التزام مراجعي الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي .

من الجدول رقم (3-15) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعبارات هذا المحور والذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد (0.05)، ويلاحظ أنه وعلى الرغم من حصول عبارات هذا المحور على متوسط حسابي كلي بلغ (3.76) من أصل (5)، بحيث تقع قيمة الفترة بين (3.41- 4.20) المعبرة عن درجة التزام عالية وفق المحك المعد للدراسة، مما يدل على أن المبحوثين كانت إجاباتهم بالموافقة على جميع العبارات، وهذا ما يؤكد على التزام مراجعي الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

وعليه نستنتج بأن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ملتزمون بدرجة عالية، وبوزن نسبي 75% ($5 \div 3.76$) بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

رابعاً: الفرضية الفرعية الرابعة:

التحليل الاحصائي الوصفي:

"يلتزم مراجعو الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي".

لمعرفة ما إذا كان مراجعو ديوان المحاسبة الليبي محل البحث ملتزمون بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي، قام الباحث باحتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات محور السلوك المهني، فكانت نتائج هذه الدراسة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-16)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة

ت	الالتزام بالسلوك المهني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة
1	يُلزم الديوان المراجعين بضرورة الالتزام بالسياسات والإجراءات المعمول بها لتعزيز السلوك المهني لهم.	3.90	0.689	3
2	يلتزم المراجعون بالديوان بالقوانين واللوائح الخاصة ببيئة العمل.	3.95	0.659	2
3	المراجعون بالديوان لهم دراية كافية بسياسات وإجراءات الديوان المتعلقة بالسلوك المهني والمعايير المهنية.	3.76	0.745	6
4	يستوعب المراجعون بالديوان تأثير أعمالهم على مصداقية عمل الديوان ورقابته.	3.89	0.631	4
5	يتجنب المراجعون أي سلوك من شأنه التشكيك بنزاهة ديوان المحاسبة.	3.96	0.775	1
6	يلتزم المراجعون بإبلاغ رؤسائهم عن أي نزاع أثناء العمل يخالف متطلبات الأخلاق المهنية والفنية.	3.82	0.799	5

من خلال الجدول السابق رقم (3-16)، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لمحور السلوك المهني أكبر من (3)، مما يدل بأن المبحوثين أجابوا بالموافقة على هذه العبارات وكانت إجاباتهم كالتالي:

1. جاءت العبارة "يتجنب المراجعون أي سلوك من شأنه التشكيك بنزاهة ديوان المحاسبة"، أولاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة وبمتوسط حسابي (3.96)، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68% - 84%)، مما يؤكد على التزام المراجعين بقواعد السلوك الوظيفي في الديوان، وخاصةً مبدأ النزاهة والذي يجب فيه على المراجع الابتعاد عن الأعمال التي تسيء لسمعة الديوان، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة عبدالعال (2015)، والتي أكدت بالالتزام مراجعي الحسابات بالنزاهة وتجنب أي سلوك يسيء إلى سمعتهم، وكذلك اتفقت مع دراسة يسمينه (2015) بأنه يجب على ممارسي المهنة مراعاة أخلاقيات المهنة وتجنب السلوك الذي قد يسيء إليها، وأيضاً اتفقت مع دراسة رشوان (2019) بحيث يجب أن يلتزم المراجع بالمعايير والقواعد الأخلاقية مثل النزاهة ويجب عدم الانخراط في سلوك قد يضر بسمعة المهنة ويشوهها.

2. جاءت العبارة "يلتزم المراجعون في الديوان بالقوانين واللوائح الخاصة ببيئة العمل" ثانياً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.95) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة المحصور بين (68%- 84%)، ويرجع ذلك لأنه من ضمن مبادئ قواعد السلوك الوظيفي المعايير الشخصية للمراجع، والتي يجب على المراجع الالتزام بها كالعامل على الإلمام بالقوانين والتشريعات المنظمة لعمل الديوان، والعمل على تحقيق أهداف الديوان والمصلحة العامة، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة عبدالعال (2015) بأن لقوانين مهنة المراجعة أثر على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني، وأيضاً اتفقت مع نتيجة دراسة لريش واشميلة (2013) والتي تتضمن تحديد نطاق المراجعة بشكل واضح، والتأكد من سلامة تطبيق التشريعات المعمول بها في ديوان المحاسبة الليبي.

3. جاءت العبارة "يلتزم الديوان مراجعيه بضرورة التقيد بالسياسات والإجراءات المعمول بها لتعزيز السلوك المهني لهم" ثالثاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.90) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%)، وهذا راجع لالتزام مراجعي الديوان بقواعد السلوك الوظيفي، والتي تهدف إلى ضمان ممارسة المراجع بالديوان للمهام المسندة إليه بأمانة ونزاهة، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة ميرة (2019) يلتزم الديوان بضمان امتثال جميع أعضائه وموظفيه بمدونة قواعد السلوك الوظيفي.

4. جاءت العبارة "يستوعب المراجعون بالديوان تأثير أعمالهم على مصداقية عمل الديوان ورقابته" رابعاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي بلغ (3.89) ووزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%)، وتفسر هذه النسبة بأن معدل الدورات وورش العمل والبرامج التي تساعد في الرفع من مستوى أخلاقيات المهنة للمراجعين والعاملين بديوان المحاسبة الليبي كانت بمستوى مقبول.

5. جاءت العبارة "يلتزم المراجعون بإبلاغ رؤسائهم عن أي نزاع أثناء العمل يخالف متطلبات الأخلاق المهنية والفنية" خامساً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.82) ووزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%- 84%)، وهذا قد يُعزى إلى طبيعة العلاقات الاجتماعية بين المراجعين، واحترام زملاء المهنة لبعضهم، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة ميرة (2019)

والتي يجب فيها على الديوان رفع مستوى الاستجابة والمساءلة والزام جميع الأعضاء بالإبلاغ عن أي مخالفات مرتكبة، وكذلك اتفقت مع دراسة رحيل (2020) والتي أوضحت بوجوب الإعلان عن الحالات الهامة لسوء السلوك الأخلاقي الذي يمارسه العاملون بالديوان وبكل شفافية.

6. وردت العبارة "المراجعون بالديوان لهم دراية كافية بسياسات وإجراءات الديوان المتعلقة بالسلوك المهني والمعايير المهنية" بأدنى متوسط حسابي من بين عبارات هذا المحور حيث بلغ (3.76)، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة بين (68%-84%)، ويرجع ذلك إلى أن خبرة المبحوثين لها تأثير في هذا المجال، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة الربيعي، وصخر (2021) بأن المراجعين ملتزمون بكافة المتطلبات الأخلاقية لأن عدم الالتزام يؤثر سلباً على الالتزام بالمبادئ الأخرى.

تأسيساً على نتائج التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية نستنتج أن ديوان المحاسبة الليبي يُلزم مراجعيه بضرورة الامتثال للسياسات والإجراءات المعمول بها لتحسين سلوكهم المهني. وكذلك يتجنب مراجعو الديوان أي تصرفات قد تشكل في نزاهة عمل الديوان من خلال الالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة ببيئة عملهم.

التحليل الإحصائي الاستنتاجي:

نلاحظ من التحليل الوصفي لهذه الفرضية أن المبحوثين قد وافقوا على جميع عبارات المحور وبدرجات عالية، كما نلاحظ أنهم لم يختاروا الحكم على أي عبارة من عبارات المحور بعدم الموافقة، ولزيادة تأكيد النتائج المتحصل عليها تم استخدام اختبار ويلكوكسن (Z) حول المتوسط الفرضي $\mu_0 = 3$ للدرجة الكلية لمحور السلوك المهني، لاختبار مدى التزام مراجعي الديوان بهذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-17)

نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الرابعة

القرار	P-value	إحصاءة الاختبار ويلكوكسن Z	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
ملتزمون	0.000	-10.144	0.515	3.88	التزام مراجعي الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

من الجدول رقم (3-17) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعبارات هذا المحور والذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد (0.05)، ويلاحظ أنه وعلى الرغم من حصول عبارات هذا المحور على متوسط حسابي كلي بلغ (3.88) من أصل (5)، بحيث تقع قيمة الفترة بين (3.41- 4.20) المعبرة عن درجة التزام عالية وفق المحك المعد للدراسة، مما يدل على أن المبحوثين كانت إجاباتهم بالموافقة على جميع العبارات، وهذا ما يؤكد على التزام مراجعي الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي. وعليه نستنتج بأن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ملتزمون بدرجة عالية، وبوزن نسبي 78% ($3.88 \div 5$) بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

خامساً: الفرضية الفرعية الخامسة:

التحليل الاحصائي الوصفي:

"يلتزم مراجعو الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي".
لمعرفة ما إذا كان مراجعو ديوان المحاسبة الليبي محل البحث ملتزمون بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي، قام الباحث باحتساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات محور السرية والشفافية، فكانت نتائج هذه الدراسة كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-18)

نتائج التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات الفرضية الفرعية الخامسة

ت	الالتزام بالسرية والشفافية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة
1	يقوم الديوان بالموازنة بين السرية المتعلقة بالمراجعة والكشف عن المعلومات في تقريره السنوي.	3.89	0.777	2
2	يقوم الديوان بتطبيق المتطلبات القانونية وقواعد السرية اللازمة للمحافظة على المعلومات.	3.94	0.714	1
3	يقوم الديوان بتطبيق المتطلبات القانونية والقواعد المناسبة اللازمة للكشف عن المعلومات.	3.84	0.791	5
4	يدرك المراجعون بالديوان الالتزامات المتعلقة بالسرية والشفافية وحماية المعلومات.	3.82	0.767	6
5	يلتزم المراجعون بالديوان بعدم الكشف عن المعلومات المكتسبة نتيجة لعملهم دون سلطة مناسبة أو حق قانوني أو مهني يوجب الكشف عنها.	3.79	0.760	8
6	يلتزم المراجعون بالديوان بعدم استخدام معلومات سرية لتحقيق مكاسب شخصية أو مكاسب لأطراف أخرى.	3.88	0.784	4
7	يحافظ المراجعون بالديوان على سرية البيانات والمعلومات المتحصل عليها أثناء عملهم الرقابي.	3.88	0.716	3
8	يحافظ المراجعون بالديوان على السرية المهنية أثناء وبعد الانتهاء من عملهم.	3.81	0.846	7

من خلال الجدول السابق رقم (3-18)، نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لمحور السرية والشفافية أكبر من (3)، مما يدل بأن المبحوثين أجابوا بالموافقة على هذه العبارات وكانت إجاباتهم كالتالي:

1. جاءت العبارة "قيام الديوان بتطبيق المتطلبات القانونية وقواعد السرية اللازمة للمحافظة على المعلومات" أولاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.94) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة المحصورة بين (68% - 84%)، هذا يؤكد التزام المراجعين بمبدأ السرية الوارد بقواعد السلوك الوظيفي، والتي تتطلب منهم عدم الكشف أو الإفصاح عن أي معلومات يتم الحصول عليها أثناء القيام بالمهام الرقابية أو بعدها، وتعتبر السرية من المبادئ الأساسية التي يعتمد عليها ديوان المحاسبة الليبي في المهام الرقابية، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة

دراسة النعيزي (2015) والتي أظهرت التزام ديوان الرقابة الفلسطيني بسرية المعلومات والبيانات والوثائق.

2. جاءت العبارة "قيام الديوان بالموازنة بين السرية المتعلقة بالمراجعة والكشف عن المعلومات في تقريره السنوي" ثانياً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.89) وبوزن نسبي يعبر على درجة الموافقة بين (68%-84%)، حيث يرجع هذا لاتخاذ ديوان المحاسبة الليبي مجموعة من الضوابط اللازمة لإعداد التقرير في اللائحة التنفيذية، بحيث يعرض الديوان الرأي النهائي في تقريره السنوي ويتم فصل الأمور السرية في تقرير آخر مستقل، ويلاحظ أن هذه النتيجة اتفقت مع دراسة رحيل (2020) بأن ديوان المحاسبة الليبي يلتزم بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يوفر التوازن بين الحصول على المعلومات وسرية أدلة الإثبات الرقابية، وكذلك أن الديوان يلتزم بالإفصاح عن تفويضاته واستراتيجياته وتوصياته الناتجة عن عملياته الرقابية إلا ما كان منها سرياً، واتفقت كذلك مع دراسة ياسمينه (2015) بأن المحاسب المهني يقوم بالإفصاح عن المعلومات السرية بقوة القانون.

3. أما العبارات التالية فقد جاءت متساوية من حيث المتوسط حسابي (3.88) من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة (68%-84%)، إلا أنها اختلفت في الانحراف المعياري بحيث كانت هذه العبارات كما يلي:

- العبارة "يحافظ المراجعون بالديوان على سرية البيانات والمعلومات المتحصل عليها أثناء عملهم الرقابي"، جاءت ثالثاً من بين عبارات هذا المحور وبانحراف معياري (0.716)، وهو دليل على التزام مراجعي الديوان بمبدأ سرية المعلومات، والتي يجب فيها على المراجع أن يحترم قيمة البيانات والمعلومات التي يتحصل عليها أثناء قيامه بالمهام الرقابية، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة مجد (2017) بأن هناك علاقة بين التزام مراجعي الحسابات بالسرية والحد من التلاعب بالسياسات المحاسبية ويحتفظ بسرية المعلومات المكتسبة، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة رشوان (2019) بحيث تؤثر موضوعية المراجعين على جودة تقاريرهم بما في ذلك التزامهم بالحفاظ على سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها.

- العبارة "يلتزم المراجعون بالديوان بعدم استخدام معلومات سرية لتحقيق مكاسب شخصية أو مكاسب لأطراف أخرى"، جاءت رابعاً من بين عبارات هذا المحور وبانحراف معياري (0.784)، وهو دليل على التزام مراجعي الديوان بقواعد السلوك المهني، وعدم استخدام تلك البيانات والمعلومات التي تحصل المراجع عليها لتحقيق منافع شخصية، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة عبدالعال (2015) بأن مراجعي الحسابات ملتزمون بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي ولا سيما الحفاظ على سرية المعلومات وعدم استخدامها لتحقيق مكاسب شخصية، كما تتفق أيضاً مع دراسة بور و بحر (2019) في إفشاء المراجع لأسرار الشركة واستخدامها لتحقيق مكاسب شخصية ينتهك سمعته المهنية ويؤدي إلى الإضرار بالشركة.

4. جاءت العبارة "يدرك المراجعون بالديوان الالتزامات المتعلقة بالسرية والشفافية وحماية المعلومات" سادساً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.82) وبوزن نسبي معبر على درجة الموافقة (68%- 84%)، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة صيام وأبوحميد (2006) بأن المراجع يحرص على أن يلتزم بالقواعد العامة للسلوك والتي من بينها كتمان الأسرار والمعلومات التي يطلع عليها، واتفقت كذلك مع نتيجة دراسة رشوان (2019) أن يلتزم المراجع بالقواعد والأخلاقيات المتعلقة بالسلوك المهني والسرية.

5. جاءت العبارة "يحافظ المراجعون بالديوان على السرية المهنية أثناء وبعد الانتهاء من عملهم" سابعاً من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبمتوسط حسابي (3.81) وبوزن نسبي يدل على درجة الموافقة المحصورة بين (68%- 84%)، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة محمد (2017) بالالتزام المراجعين بحفظ سرية المعلومات، وكذلك اتفقت مع دراسة ياسمين (2015) بأن المحاسب المهني يقوم بالإفصاح عن المعلومات السرية بقوة القانون.

6. جاءت العبارة "يلتزم المراجعون بالديوان بعدم الكشف عن المعلومات المكتسبة نتيجة لعملهم دون سلطة مناسبة أو حق قانوني أو مهني يوجب الكشف عنها"، بأدنى متوسط حسابي إذ بلغ (3.79) من بين عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة، وبوزن نسبي يمثل درجة الموافقة بين (68%- 84%)، ويلاحظ أنها اتفقت مع نتيجة دراسة عثمان وعبدالرحمن (2018) بحيث يعمل المراجع بكل سرية بخصوص المعلومات التي تحصل عليها من خلال عملية المراجعة دون موافقة العميل، وكذلك اتفقت مع

نتيجة دراسة مصطفى وبلحياي (2018) في عدم إفشاء المعلومات التي توصل إليها المراجع بدون موافقة العميل.

تأسيساً على نتائج التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية نستنتج أن ديوان المحاسبة الليبي يقوم بتطبيق المتطلبات القانونية والقواعد المناسبة للمحافظة على المعلومات، ويحقق التوازن بين سرية عمل المراجع والكشف عن المعلومات في تقريره السنوي. وكذلك لا يستخدم مراجعو الديوان المعلومات المتحصل عليها لتحقيق مكاسب شخصية أو لأطراف أخرى.

التحليل الإحصائي الاستنتاجي:

نلاحظ من التحليل الوصفي لهذه الفرضية أن المبحوثين قد وافقوا على جميع عبارات المحور وبدرجات عالية، كما نلاحظ أنهم لم يختاروا الحكم على أي عبارة من عبارات المحور بعدم الموافقة، ولزيادة تأكيد النتائج المتحصل عليها تم استخدام اختبار ويلكوكسن (Z) حول المتوسط الفرضي $\mu_0 = 3$ للدرجة الكلية لمحور السلوك المهني، لاختبار مدى التزام مراجعي الديوان بهذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3-19)

نتائج التحليل الإحصائي الاستنتاجي لعبارات الفرضية الفرعية الخامسة

القرار	P- value	إحصاءة الاختبار ويلكوكسن Z	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية
ملتزمون	0.000	-9.881	0.585	3.86	التزام مراجعي الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

من الجدول رقم (3-19) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لعبارات هذا المحور والذي كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد (0.05)، ويلاحظ أنه وعلى الرغم من حصول عبارات هذا المحور على متوسط حسابي كلي بلغ (3.86) من أصل (5)، بحيث تقع قيمة الفترة بين (3.41- 4.20) المعبرة عن درجة التزام عالية وفق المحك المعد للدراسة، مما يدل على أن المبحوثين كانت إجاباتهم بالموافقة على جميع عبارات المحور، وهذا ما يؤكد على التزام مراجعي الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

وعليه نستنتج بأن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي ملتزمون بدرجة عالية، وبنسبة 77% ($5 \div 3.86$) بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي.

9. التحليل الاحصائي الاستنتاجي للفرضية الرئيسية:

تم صياغة الفرضية الرئيسية على النحو التالي "يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي"، ومن خلال النتائج التي تم الحصول عليها من الجداول السابقة، يمكن توضيح الدرجة الكلية للمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري المحدد لكل قيمة من القيم الأساسية الخمسة لهذا المعيار والوزن النسبي كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (3- 20)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي للقيم الأساسية للمعيار (130)

الترتيب	القيم الأساسية للمعيار	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قرار الالتزام
1	السلوك المهني	3.88	78%	ملتزمون بدرجة عالية
2	السرية والشفافية	3.86	77%	ملتزمون بدرجة عالية
3	الاستقلالية والموضوعية	3.81	76%	ملتزمون بدرجة عالية
4	الكفاءة	3.76	75%	ملتزمون بدرجة عالية
5	النزاهة	3.56	71%	ملتزمون

وباستخدام اختبار ويلكوكسن (Z) حول المتوسط الفرضي $\mu_0 = 3$ للدرجة الكلية لأخلاقيات المهنة، ولمعرفة مستوى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة وفق المعيار (130) نتحصل على النتائج كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3- 21)

نتائج التحليل الاحصائي الاستنتاجي للفرضية الرئيسية للدراسة

القرار	P-value	إحصاءة الاختبار ويلكوكسن Z	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الرئيسية
ملتزمون بالفرضية الرئيسية	0.000	-10.158	0.484	3.77	التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي

من خلال الجدول رقم (3-21) نلاحظ أن مستوى المعنوية المشاهد P-value للدرجة الكلية لأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار كان أصغر من مستوى المعنوية المحدد $\alpha = 0.05$ ، وبمتوسط حسابي (3.77) والواقع ضمن الفترة (3.41-4.20) وبوزن نسبي يدل على درجة الموافقة المحصورة بين (68%-84%)، وفق المحك المعد للدراسة، أي بنسبة 75.4% وبتباخراف معيارى بلع (0.484).

وفى ضوء النتائج التى تم التوصل إليها نستنتج قبول الفرضية الرئيسية التى تؤكد بأن مرابعى ديوان المحاسبة الليبى ملتزمون بأخلاقيات المهنة الواردة فى المعيار رقم (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي، وكان هذا الالتزام أعلى فى السلوك المهنى، ثم فى السرية والشفافية، وبعدها الاستقلالية والموضوعية، يليها الكفاءة، وأخرها فى قيم النزاهة.

الفصل الرابع:
النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات

من خلال تحليل إجابة الاستبانة واختبار فرضية الدراسة، تمَّ عرض أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة في هذا الفصل ، وكذلك بعض التوصيات المبنية على هذه النتائج، والتي نأمل أن يكون لها الأثر الإيجابي على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار(130) لمنظمة الإنتوساي:

أولاً: النتائج

أظهرت الدراسة قبول الفرضية الرئيسية، والتي تشير إلى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بأخلاقيات المهنة، الواردة في المعيار(130) الصادر عن منظمة الإنتوساي، وقد كان هذا الالتزام مختلف نسبياً بين محاور الدراسة كما يلي:

1. وجود التزام من قبل مراجعي الديوان بالسلوك المهني كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) للإنتوساي بوزن نسبي 78% من خلال التالي:
 - تجنب مراجعي الديوان القيام بأي سلوك قد يشكك بنزاهة الديوان ومراجعيه.
 - تقيّد مراجعي الديوان بالقوانين واللوائح والسلوكيات الواجب اتباعها.
 - إلزام الديوان مراجعيه بالسياسات والإجراءات المعمول بها، لتعزيز السلوك المهني لديهم وفق هذا المعيار.
 - إدراك مراجعي الديوان تأثير المهام الرقابية التي يقومون بها على مصداقية عمل الديوان.
2. وجود التزام من قبل مراجعي الديوان بالسرية والشفافية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار(130) للإنتوساي بوزن نسبي 77% من خلال التالي:
 - التزام الديوان بالمحافظة على سرية المعلومات وعدم الكشف عنها.
 - الموازنة بين السرية المتعلقة بالمراجعة والكشف عن المعلومات في تقريره السنوي دون الاخلال بمبدأ الشفافية والمساءلة.
 - تجنب مراجعي الديوان استخدام البيانات والمعلومات السرية التي تحصلوا عليها من أي مهام رقابية لتحقيق منافع شخصية.
 - المحافظة على سرية البيانات والمعلومات المتحصل عليها من أي مهام رقابية.

3. وجود التزام من قبل مراجعي الديوان بالاستقلالية والموضوعية كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي بوزن نسبي 76% من خلال التالي:

- منع الديوان مراجعيه أخذ الهدايا، والتميز في المعاملة من قبل الجهات المكلفين بفحصها.
- تمتع الديوان بالاستقلالية في اتخاذ قراراته وحرية إعداد تقاريره الرقابية.
- وضوح السياسات المعمول بها في الديوان والتي تعزز وتضمن الاستقلالية والموضوعية في أداء المهام الرقابية للديوان.
- دعم الاستقلالية للديوان من خلال إطار قانوني مناسب.
- التزام المراجعين بإبلاغ إدارة الديوان عن الحالات التي قد تشكل تهديدا للاستقلالية أو الموضوعية لديهم.

4. وجود التزام من قبل مراجعي الديوان بالكفاءة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي بوزن نسبي 75% من خلال التالي:

- اعتماد الديوان على سياسة المفاضلة بين المتقدمين عند التعيين من حيث التأهيل العلمي والكفاءة المناسبة.
- تبنى الديوان سياسة العمل وفق فرق العمل لإنجاح مهامه الرقابية.
- العمل على تطوير أداء المراجعين به سلوكياً ومهنيًا.
- التزام مراجعي الديوان بأداء عملهم وفقاً للمعايير الأخلاقية المعمول بها.

5. وجود التزام من قبل مراجعي الديوان بالنزاهة كقيمة أساسية لتعزيز أخلاقيات المهنة كما وردت في المعيار (130) للإنتوساي بوزن نسبي 71% من خلال التالي:

- إلزام مراجعي الديوان بالنزاهة ودعمها.
- اتخاذ الإجراءات الرادعة ضد المراجعين غير الملتزمين بالنزاهة.
- ممارسة مراجعي الديوان عملهم الرقابي بكل صدق وثقة وأمانة وبما يحقق المصلحة العامة.
- التزام مراجعي الديوان بالسياسات واللوائح والقواعد المتعلقة بالنزاهة.
- حرص مراجعي الديوان على ممارسة مسؤولياتهم واستخدام صلاحياتهم لتحقيق المصلحة العامة.

6. كما أظهرت الدراسة وجود قصور في تطبيق المعيار (130) من خلال التالي:
- التزام مراجعي الديوان بإخطار الإدارة عند وجود شك في نزاهة أحد المراجعين داخل ديوان المحاسبة الليبي.
 - رغبة بعض المراجعين في التعرف على القضايا أو المشاكل المتعلقة بالنزاهة، والإبلاغ عن أي شكوك في انتهاكاتهما أو الحصول على المشورة المناسبة من إدارات الديوان بخصوصها.
 - رغبة بعض مراجعي الديوان في التعرف على مؤشرات ضعف رقابة النزاهة.
 - إلزام الديوان مراجعيه بعدم تقديم خدمات استشارية للجهات الخاضعة لرقابته أثناء قيامهم بمهام الفحص.

ثانياً: التوصيات

- من خلال النتائج التي تم التوصل إليها ولزيادة الالتزام بالمعيار (130) الصادر عن منظمة الإنتوساي يوصي الباحث بالآتي:
1. إجراء وتنظيم المزيد من الدورات التدريبية لتحسين أداء المراجعين فيما يتعلق بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.
 2. تشجيع وتحفيز المراجعين على حضور الدورات التدريبية حول أخلاقيات المهنة، والمشاركة فيها على المستوى المحلي والدولي.
 3. تشجيع وتحفيز المراجعين في الديوان على المشاركة في المؤتمرات وورش العمل التي يعقدها ديوان المحاسبة أو الجامعات الليبية فيما يتعلق بأخلاقيات المهنة.
 4. إلزام المراجعين بضرورة إبلاغ إدارة الديوان عند وجود شكوك حول نزاهة أحد المراجعين، وإدراج هذا الإجراء في مدونة السلوك المهني.
 5. الالتزام بمعيار النزاهة من خلال تعريف المراجعين بمؤشرات ضعف الرقابة على النزاهة والقضايا المتعلقة بها، وتشجيعهم على طلب المشورة الخاصة بها إذا اقتضى الأمر ذلك.
 6. إلزام المراجعين بالامتناع عن تقديم أي خدمات استشارية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان خصوصاً أثناء القيام بالمهام الرقابية.
 7. منع مراجعي الديوان من المشاركة في اتخاذ القرارات بالجهات الخاضعة لرقابتهم.
 8. وضع الديوان الخطط اللازمة لمواجهة التغيرات الحاصلة في بيئة العمل الرقابي.
 9. إلزام مراجعي الديوان بتقديم نتائج عملهم الرقابي في الوقت المناسب.

10. دعوة الباحثين والدارسين إلى:

- تركيز أبحاثهم المستقبلية على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بالمعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي، والتي لم تجر فيها أي أبحاث سابقاً.
- تناول أثر التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعايير(130)، على مكافحة الفساد.
- تناول أثر التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعايير(130)، على جودة التقارير السنوية الصادرة عن ديوان المحاسبة.

قائمة

المصادر والمراجع

أولاً - المصادر:

- القرآن الكريم.
- الحديث الشريف.

ثانياً- المراجع

1- المراجع العربية:

• الكتب :

- قرعوش، كايد، وآخرون (2001). **الأخلاق في الإسلام**. الأردن، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- لطفي، أمين السيد أحمد (2006). **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، جمهورية مصر العربية، الإسكندرية: الدار الجامعة للنشر والتوزيع - الإسكندرية.
- العامري، صالح، والغالبي، طاهر (2008). **الإدارة والأعمال**. الأردن، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- إشتيوي، إدريس عبدالسلام (2008). **المراجعة معايير وإجراءات**. ليبيا، بنغازي: منشورات جامعة قاربونس.
- أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس (2009). **المراجعة مدخل متكامل**. المملكة العربية السعودية (ترجمة: محمد عبدالقادر الديسطي)، الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع. (سنة النشر الأصلية 2002).
- توماس، وليم، وهنكي، أمرسون (2010). **المراجعة بين النظرية والتطبيق** المملكة العربية السعودية (ترجمة ومراجعة: أحمد حامد حجاج، وكمال الدين سعيد، تقديم: سلطان محمد العلي السلطان)، الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع. (سنة النشر الأصلية 1989).

• المجالات العلمية والدوريات

- صيام، وليد، وأبواحميد، محمود (2006). مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني. مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، صفحات المقالة في المجلة 199-248، جامعة الملك عبدالعزيز: العدد (2)، الأردن.
- أرديني، طه أحمد حسن (2007). التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق- دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل.

- مجلة تنمية الرافدين، صفحات المقالة في المجلة 151 – 179، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل: الموصل، العراق.
- زكري، محمد أبو القاسم (2013). مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، صفحات المقالة في المجلة 287- 321، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن جامعة المرقب: العدد (2)، زليتن، ليبيا.
- لربش، منصور، واشميلة، ميلاد (2013). تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام طبقاً لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، صفحات المقالة في المجلة 391- 434، جامعة المرقب: العدد (2)، زليتن، ليبيا.
- سعيد، سوسن، ومحمد، عبدالواحد (2014). دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية والإسلامية. مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، صفحات المقالة في المجلة 160- 180، جامعة كركوك: العدد (2)، المجلد (4)، كركوك، العراق.
- الفطيسي، عبدالغني احمد (2014). الفساد المالي وأوجه القصور في الرقابة على المال العام في ليبيا دراسة تحليلية لتقارير ديوان المحاسبة للسنوات 2008- 2012م. المجلة الجامعية، صفحات المقالة في المجلة 189- 212 ، الأكاديمية الليبية طرابلس: العدد (16)، المجلد (1)، طرابلس، ليبيا.
- فرج، عبدالنبي ، والحضيري، مصطفى (2017). قواعد آداب سلوك مهنة المراجعة في ليبيا وآليات تطبيقها دراسة استطلاعية لآراء المراجعين الخارجيين. مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، صفحات المقالة في المجلة 319- 367، الجامعة الأسمرية الإسلامية: العدد (9)، زليتن، ليبيا.
- أحمد، إبراهيم ، وحميدي، يوسف (2018). ما مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة. مجلة التمويل الأكاديمي (JOAF) مجلة علمية ثنائية اللغة ومراجعة من قبل النظراء: صفحات المقالة في المجلة 55 –

77، كلية الاقتصاد والمحاسبة جامعة سيها، العدد (1)، المجلد (5)، مرزق، ليبيا.

- سعدي، سعدة (2018). مقومات بناء السلوك الأخلاقي لدى منظمات الأعمال. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، صفحات المقالة في المجلة 81-90، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر: العدد (1)، المجلد (5)، الجزائر.
- عثمان، خالد ، وعبدالرحمن، عبدالرحمن (2018). أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية. مجلة العلوم الإدارية تصدر عن كلية العلوم الإدارية جامعة أفريقيا العالمية، صفحات المقالة في المجلة 175-216 جامعة افريقيا العالمية كلية العلوم الإدارية: العدد (2)، السودان.
- بور، محمد ، وبحر، أحمد (2019). مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني- دراسة استطلاعية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، صفحات المقالة في المجلة 346 – 376، جامعة بابل: العدد (1) ، المجلد (11)، العراق.
- رشوان، عبدالرحمن محمد (2019). أثر التزام مدققي الحسابات بقواعد وأداب السلوك المهني على تعزيز جودة تقارير التدقيق. المجلة الاكاديمية للبحوث والدراسات، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، صفحات المقالة في المجلة 1 – 32، الكلية الجامعية للعلوم والتقنية: العدد (1)، المجلد (1)، غزة ، فلسطين.
- شيخ، أرشد صديق (2019). أثر التزام مدقق الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة الأداء المهنية. مجلة قه لاي زانست العلمية مجلة علمية محكمة، صفحات المقالة في المجلة 683-711، الجامعة اللبنانية الفرنسية أربيل كوردستان العراق، العدد (1)، المجلد (4)، أربيل، العراق.
- ميرة، عبدالحفيظ فرج (2019). إمكانية تفعيل دور ديوان المحاسبة الليبي كهيئة رقابية على مؤسسات القطاع العام. مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، صفحات المقالة في المجلة 1-30، جامعة الزاوية: العدد (3)، الزاوية، ليبيا.
- البغدادي، عثمان (2020). تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لقواعد السلوك المهني المعيار 30 أخلاقيات المهنة. مجلة الرقابة المالية مجلة دورية متخصصة تصدر

- عن ديوان المحاسبة الليبي، صفحات المقالة في المجلة 21 – 26 ، ديوان المحاسبة الليبي: العدد (5)، طرابلس، ليبيا.
- العركي، معن محمد، وإبراهيم، أسامة عبدالوهاب (2020). أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة في أداء المراجع الداخلي في مؤسسات الدولة دراسة تحليلية ميدانية بالتطبيق على وزارة المالية الاتحادية السودان. المجلة العربية للنشر العلمي، صفحات المقالة في المجلة 280 - 327، جامعة الخرطوم بحري، العدد (26)، الخرطوم، السودان.
- حمودة، المهدي عبدالعظيم، والعماري، علي محمد (2020). مدى التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك المهني وأثرها على جودة خدمات المراجعة، من منظور المراجعين الخارجيين بمنطقة طرابلس والمقيدين بمصرف ليبيا المركزي. المجلة العلمية، صفحات المقالة في المجلة 147- 164، جامعة المرقب كلية الاقتصاد والتجارة القره بولي: العدد (1)، المجلد (1)، القره بولي، ليبيا.
- الربيعي، نجلاء، وصخر، نجاة (2021). دور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق بحث ميداني في عينة من مكاتب التدقيق العاملة في العراق. مجلة الريادة للمال والأعمال، صفحات المقالة في المجلة 32- 53، جامعة النهريين، كلية اقتصاديات الأعمال بغداد : العدد (1)، المجلد (2)، بغداد، العراق.
- نصرات، عبدالوهاب، وبن خليفة، بالقاسم (2021). دور التزام المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة على عينة من محافظي الحسابات والأكاديميين. مجلة الاقتصاد والإدارة الجزائرية، صفحات المقالة في المجلة 147- 167، العدد (2)، الجزائر.
- عبود، عبدالرؤوف سعيد (2022). مدى مساهمة التعليم المحاسبي في ترسيخ أخلاقيات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، مجلة الأستاذ. مجلة علمية محكمة تصدر عن نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس، صفحات المقالة في المجلة 108- 128، العدد (23)، طرابلس، ليبيا.
- المحله، متعب فيصل عبدالله (2023). أثر التزام المراجع الخارجي بمبادئ أخلاقيات مهنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، من وجهة نظر

- المراجعين الخارجيين في الجمهورية اليمنية. مجلة جامعة البيضاء عدد خاص بأبحاث المؤتمر العلمي الرابع للجامعة، صفحات المقالة في المجلة 1087-1106، جامعة البيضاء: العدد (4)، المجلد (5)، صنعاء، اليمن.
- الصائغ، محمد يونس، وآخرون (دون سنة نشر). المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الإداري. مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، صفحات المقالة في المجلة 379-414، كلية الحقوق، جامعة الموصل، العراق.

• الرسائل الجامعية

- الديراوي، وسن قاسم قاصد (2010). مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق بحث ميداني في محافظة البصرة. أطروحة دكتوراه، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين فرع البصرة، البصرة، العراق.
- المطيري، عبدالرحمن مخلد سلطان عريج (2012). قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية. رسالة ماجستير، كلية الأعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت.
- بن حمو، ياسمين (2015). درجة التزام المحاسب المهني في قطاع الأعمال بقواعد السلوك الأخلاقي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم المالية والمحاسبة، جامعة عبدالحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، الجزائر.
- عبدالعال، محمود بكر خليل (2015). مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة. رسالة ماجستير، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، غزة، فلسطين.
- النعيمي، نائل عبد علي (2015). مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنوساي). رسالة ماجستير، البرنامج المشترك

بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا غزة، برنامج القيادة والإدارة، غزة، فلسطين.

- عبدالواحد، حميدة يونس محمد (2017). الخدمات الاستشارية وتأثيرها على التزام المراجع الليبي الخارجي بقواعد السلوك المهني. رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، بنغازي، ليبيا.

- محمد، هيثم عابدين عباس (2017). أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.

- يحي، خالد يوسف آدم (2017). أثر التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني على جودة المعلومات دراسة ميدانية بديوان المراجعة القومي. رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.

- مصطفىاوي، سمية، وبلحواني، إيمان (2018). دور أخلاقيات المهنة في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التيسير، قسم العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة يحي فارس المدينة، الجزائر، الجزائر.

- النعسان، سماح أسامة (2018). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، برنامج المحاسبة والتمويل بكلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، غزة، فلسطين.

- رحيل، عبدالعاطي الزروق (2020). مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الواردة في المعيار رقم 20 الصادر عن منظمة الإنتوساي. رسالة ماجستير، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، الأكاديمية الليبية مصراتة، مصراتة، ليبيا.

• المطبوعات رسمية

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA). (1994). قواعد سلوك وآداب المهنة.

- الإنتوساي. (1998). أخلاقيات المهنة (ISSAI-30)، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، (مؤتمر الإنتوساي السادس عشر بالأوروغواي).
- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامي (AAOIFL). (1999م). معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA). (2002). دليل المحاسبين المهنيين، القواعد الأخلاقية، ترجمة مدققى الحسابات القانونية الفلسطينية.
- الإنتوساي. (2004). إصدار للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، طبع بالولايات المتحدة الأمريكية.
- الإنتوساي. (2007). دليل بناء القدرات في الأجهزة العليا للرقابة، جهاز التدقيق الوطني للمملكة المتحدة، الطبعة الأولى.
- الإنتوساي. (2016). قواعد السلوك المهني، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (ISSAI)، الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) ، (WWW.issai.org).
- الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC). (2018). دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، معايير الأخلاق الدولية مجلس المحاسبين. (ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- الإنتوساي. (2019). تقرير حول نتائج أعمال الإنكوساي الثالث والعشرين، إعلان موسكو، غرفة المحاسبة في روسيا الاتحادية موسكو، روسيا.
- الإنتوساي. (2019). التصريحات المهنية، مبادئ ومعايير وإرشادات الإنتوساي. (WWW.issai.org).
- الأمم المتحدة. (2021). دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في منع الفساد ومكافحته، (مؤتمر الدول الأطراف في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد) فيينا.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC). (2021). دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، معايير الاستقلال

الدولية. (ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان،
المملكة الأردنية الهاشمية.

2- المراجع الأجنبية:

- International Ethics Standards Board for Accountants (IFAC) (1989). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. International Federation of Accountants, New York, America.
- Institute of chartered Accountants (ICAEW) (1992). New Guide to professional Ethics Accountancy . in England and Wales.
- George, Anderson, and Robert, Ellyson (2006). Restructuring Professional standards: The Anderson report, Journal Accountancy, September.
- Daft Richard (2008). Organization Theory and Design. Vanderbilt University, Printed in the United States of America, Tenth Edition.
- Pride, W. M and Ferrell, O.C (2008). Marketing concepts and Strategies. Boston: Houghton Mifflin Company.
- INTOSAI. (2019). Code of Ethics, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI-130), issued by the International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

الملاحق

ملحق رقم (1)

استبانة

الجامعة الأسمرية الإسلامية

كلية الاقتصاد والتجارة / قسم المحاسبة

استبانة لغرض البحث العلمي

السادة المحترمون/ الأعضاء والموظفون الفنيون بديوان المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،،،

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى استكمال متطلبات الحصول على درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة وذلك بإعداد دراسة تحت عنوان

"مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بأخلاقيات المهنة الواردة في المعيار (130)

لمنظمة الإنتوساي (INTOSAI)" ((من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة))

لقد عهدنا منكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمساندة الباحثين في أبحاثهم التي تُسهم في تطوير المجتمع، وكلنا أمل في أن نجد التعاون المعهود منكم من خلال الإجابة عن الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة.

إن دقة وموضوعية إجاباتكم على الاستبانة ستؤديان إلى الحصول على نتائج أفضل ومن شأنها تحقيق أهداف الدراسة، ونعدكم بأن يتم التعامل مع إجاباتكم بكل سرية ولأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين حسن تعاونكم معنا

واقبلوا منا كل الاحترام والتقدير

الباحث

0919265269

رقم الهاتف :

kh.b.aros@gmail.com

بريد الكتروني :

k.farai@audit.gov.ly

أولاً :- البيانات الشخصية:-

الرجاء وضع علامة (✓) أمام الخانة التي تع عن بياناتكم الشخصية:

1. المؤهل العلمي:-

<input type="checkbox"/>	ليسانس	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي
<input type="checkbox"/>	آخر (يُذكر رجاءً)	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	ماجستير

2. التخصص:-

<input type="checkbox"/>	قانون	<input type="checkbox"/>	اقتصاد	<input type="checkbox"/>	محاسبة
<input type="checkbox"/>	آخر (يُذكر رجاءً)	<input type="checkbox"/>	علوم مالية ومصرفي	<input type="checkbox"/>	هندسة

3. سنوات الخبرة :-

<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/>	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
<input type="checkbox"/>	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	<input type="checkbox"/>	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة
<input type="checkbox"/>	أكثر من 20 سنة		

4. الوظيفة الحالية:-

<input type="checkbox"/>	مدير إدارة	<input type="checkbox"/>	مدير مكتب	<input type="checkbox"/>	مدير عام
<input type="checkbox"/>	رئيس وحدة	<input type="checkbox"/>	رئيس قسم	<input type="checkbox"/>	مدير فرع
<input type="checkbox"/>	مراجع مالي	<input type="checkbox"/>	مستشار أو خبير مراجعة مالية		
<input type="checkbox"/>	باحث قانوني	<input type="checkbox"/>	مستشار أو خبير قانوني		
<input type="checkbox"/>	مراجع فني (هندسي)	<input type="checkbox"/>	مستشار أو خبير هندسي		
<input type="checkbox"/>	باحث اقتصادي	<input type="checkbox"/>	مستشار أو خبير اقتصادي		

5. حضور دورات تتعلق بقواعد السلوك المهني :-

<input type="checkbox"/>	لم يتم حضور أي دورة	<input type="checkbox"/>	دورة واحدة	<input type="checkbox"/>	أكثر من دورة
--------------------------	---------------------	--------------------------	------------	--------------------------	--------------

ثانياً :- بيان لبعض المصطلحات الواردة:-

صدرت وثيقة أخلاقيات المهنة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإنتوساي النسخة الأولى في سنة 1998م بمسمى أخلاقيات المهنة، وصدرت في مؤتمر الإنتوساي الثاني والعشرين في 2016 النسخة (ISSAI-30) تحت مسمى مدونة قواعد السلوك المهني، وفي سنة 2019م في مؤتمر الإنكوساي الثالث والعشرين (ISSAI-130) قُدم الهيكل الجديد لإطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية إلى خمس قيم أخلاقية أساسية تُوجّه السلوك الأخلاقي وهي:

(1) النزاهة:

هي التصرف بأمانة وعفة والعمل بصدق وموثوقية واستقامة وبحسن نية وعدالة وإنصاف والعمل للمصلحة العامة.

(2) الاستقلالية والموضوعية:

هي التصرف بطريقة محايدة ومستقلة وغير متحيزة وأن تكون خالية من المصالح المتعارضة مع المهنة التي تؤثر أو يمكن أن تؤثر على الحكم المهني.

(3) الكفاءة:

هي الحصول على المعارف واكتساب المهارات المناسبة وتحسين القدرات والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب، وقبول الخدمات المهنية التي يستطيع أدائها بكفاءة ودقة وبذلٍ للعناية الواجبة لتأدية المهام بكل اجتهاد والتصرف وفقاً للمعايير المعمول بها.

(4) السلوك المهني:

هي الإمتثال للقوانين واللوائح والأنظمة والاتفاقيات المعمول بها وأن يكون أميناً وصادقاً ومشهوراً له بحسن الخلق وأن يتجنب أي سلوك قد يسيء للمهنة ويشوه جهاز الرقابة المالية ويشكك به وأن لا يبدي ادعاءات مبالغاً فيها.

(5) السرية والشفافية:

هي حماية المعلومات بشكل مناسب وعدم الإفصاح عنها، وتحقيق التوازن مع الحاجة إلى الشفافية والمساءلة، وعدم استخدامها للمصلحة الشخصية.

ثانياً: بيانات في موضوع الدراسة:

الرجاء وضع علامة (✓) أمام درجة الموافقة التي ترونها مناسبة في كل عبارة من عبارات المحاور التالية:

المحور الأول: التزام مراجعي الديوان (بالنزاهة) كقيمة أساسية لتوجيه أخلاقيات المهنة.						
التسلسل	العبارات					
	موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
	5	4	3	2	1	
1.						يقوم الديوان بالتأكيد على ممارسة النزاهة والترويج لها بين المراجعين.
2.						يعمل الديوان على وجود نظام لمراقبة أخلاق المراجعين العاملين به.
3.						يعمل الديوان على خلق بيئة عمل داخلية تحقق الالتزام بالجانب الأخلاقي للمراجعين.
4.						يقوم الديوان باتخاذ إجراءات رادعة على انتهاكات النزاهة الحاصلة فيه.
5.						تتمتع المستويات القيادية للديوان بالقدرة الحسنة والمثال الذي يجب أن يحتذى به
6.						يحافظ المراجعون بالديوان على العمل بصدق وبحسن نية من أجل المصلحة العامة.
7.						يحرص المراجعون بالديوان على معرفة القضايا المتعلقة بالنزاهة والإبلاغ عن مخاوف أو شكوك انتهاكاتها والحصول على المشورة بخصوصها.
8.						يحرص المراجعون بالديوان على الإمتثال للسياسات والمعايير المطبقة واللوائح والقواعد التي تتعلق بالنزاهة.
9.						يحرص المراجعون بالديوان على ممارسة المسؤوليات واستخدام الصلاحيات والمعلومات والموارد المتاحة لتحقيق المصلحة العامة.
10.						يتجنب المراجعون بالديوان استخدام وظائفهم للحصول على امتيازات ومنافع خاصة.
11.						يحرص المراجعون بالديوان على أن يتعرفوا على نقاط ضعف رقابة النزاهة وطرق الرفع منها (وتعزيزها).
12.						يقوم المراجعون بالديوان بإخطار إدارة الديوان عند وجود شك في نزاهة أحد المراجعين داخل الديوان.

المحور الثاني: التزام مراجعي الديوان (بالاستقلالية والموضوعية) كقيمة أساسية لتوجيه أخلاقيات المهنة.

العبارات					التسلسل
موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة	
5	4	3	2	1	
					13. يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية في اتخاذ قراراته وإعداد تقاريره.
					14. يلتزم الديوان بالاستقلالية من خلال إطار قانوني مناسب وفعال.
					15. يقوم الديوان بتبني سياسات تضمن له الاستقلالية والموضوعية في العمل.
					16. يعمل الديوان على ضمان عدم وجود مصالح متبادلة أو علاقات بين المراجعين في الديوان والجهات الخاضعة لرقابته.
					17. يمنع الديوان مراجعيه بتقديم خدمات استشارية للجهات الخاضعة لرقابته أثناء تأدية العمل الرقابي.
					18. يتبنى الديوان سياسة تدوير المراجعين عند مراجعة الجهات الخاضعة لرقابته.
					19. يحرص المراجعون بالديوان على عدم ارتكاب أي أعمال قد تؤدي إلى شبهة فساد أثناء العمل الرقابي.
					20. يلتزم المراجعون في الديوان بالحياد السياسي.
					21. يتجنب المراجعون بالديوان اتخاذ قرارات أو المشاركة في صنع قرارات بالجهات الخاضعة للرقابة.
					22. يتجنب المراجعون بالديوان مراجعة الجهات التي كانوا موظفين فيها سابقاً.
					23. يتجنب المراجعون بالديوان وجود أي علاقات مع الجهة الخاضعة للرقابة يمكن أن تؤثر على اتخاذ قراراتهم الرقابية.
					24. يُمنع على المراجعين بالديوان أخذ الهدايا والمعاملة التفضيلية من الجهات الخاضعة للرقابة.
					25. يلتزم المراجعون في الديوان بإبلاغ الإدارة عن الحالات التي قد تشكل تهديداً للاستقلالية أو الموضوعية لديهم.
					26. يتجنب المراجعون بالديوان الحصول على أي منافع مباشرة أو غير مباشرة من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

المحور الثالث: التزام مراجعي الديوان بالحصول على المعرفة لرفع (الكفاءة) كقيمة أساسية لتوجيه أخلاقيات المهنة.

العبارات					التسلسل
موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة	
5	4	3	2	1	
					27. يتبنى الديوان سياسات توظيف للمراجعين تعتمد على التأهيل والكفاءة المناسبة.
					28. يتبنى الديوان سياسة العمل وفق الفريق (فرق عمل) لإنجاح مهامه الرقابية.
					29. يقوم الديوان بالعمل على تطوير أداء المراجعين به سلوكياً ومهنياً.
					30. يشجع الديوان المراجعين به على استخدام الأدوات اللازمة لتعزيز المعرفة وتبادل المعلومات.
					31. يتبنى الديوان خطاً لمعالجة التحديات الناتجة عن التغيرات في بيئة العمل الرقابي.
					32. يدرك المراجعون بالديوان الدور الرقابي لهم والمهام التي يتعين عليهم القيام بها.
					33. يلتزم المراجعون بالديوان بأداء عملهم وفقاً للمعايير المهنية المعمول بها.
					34. يلتزم المراجعون بالديوان بأداء عملهم وفقاً للمعايير الأخلاقية المعمول بها.
					35. يتصرف المراجعون بالديوان بعناية ودقة وفقاً لمتطلبات العمل الرقابي بالديوان.
					36. يقدم المراجعون بالديوان نتائج عملهم الرقابي في الوقت المناسب وفقاً للمتطلبات المهمة الرقابية.
					37. يلتزم الديوان بتطوير كفاءات ومهارات المراجعين به من أجل أداء وظائفهم على الوجه الأكمل.

المحور الرابع: التزام مراجعي الديوان (بالسلوك المهني) كقيمة أساسية لتوجيه أخلاقيات المهنة.						
التسلسل	العبارات					
	موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق	غير موافق بشدة	
	5	4	3	2	1	
38.						يُلزم الديوان المراجعين بضرورة الالتزام بالسياسات والإجراءات المعمول بها لتعزيز السلوك المهني لهم.
39.						يلتزم المراجعون بالديوان بالقوانين واللوائح الخاصة ببيئة العمل.
40.						المراجعون بالديوان لهم دراية كافية بسياسات وإجراءات الديوان المتعلقة بالسلوك المهني والمعايير المهنية.
41.						يستوعب المراجعون بالديوان تأثير أعمالهم على مصداقية عمل الديوان ورقابته.
42.						يتجنب المراجعون أي سلوك من شأنه التشكيك بنزاهة ديوان المحاسبة.
43.						يلتزم المراجعون بإبلاغ رؤسائهم عن أي نزاع أثناء العمل يخالف متطلبات الأخلاق المهنية والفنية.

المحور الخامس: التزام مراجعي الديوان (بالسرية والشفافية) كقيمة أساسية لتوجيه أخلاقيات المهنة.					
التسلسل	العبارات				
	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
	1	2	3	4	5
44.					يقوم الديوان بالموازنة بين السرية المتعلقة بالمراجعة والكشف عن المعلومات في تقريره السنوي.
45.					يقوم الديوان بتطبيق المتطلبات القانونية وقواعد السرية اللازمة للمحافظة على المعلومات
46.					يقوم الديوان بتطبيق المتطلبات القانونية والقواعد المناسبة اللازمة للكشف عن المعلومات.
47.					يدرك المراجعون بالديوان الالتزامات المتعلقة بالسرية والشفافية وحماية المعلومات.
48.					يلتزم المراجعون بالديوان بعدم الكشف عن المعلومات المكتسبة نتيجة لعملهم دون سلطة مناسبة أو حق قانوني أو مهني يوجب الكشف عنها.
49.					يلتزم المراجعون بالديوان بعدم استخدام معلومات سرية لتحقيق مكاسب شخصية أو مكاسب لأطراف أخرى.
50.					يحافظ المراجعون بالديوان على سرية البيانات والمعلومات المتحصل عليها أثناء عملهم الرقابي.
51.					يحافظ المراجعون بالديوان على السرية المهنية أثناء وبعد الانتهاء من عملهم.

إذا كانت لديكم أي معلومات ترون أهميتها نأمل كتابتها

.....
.....
.....
(،، مع خالص تحياتي،،).....

ملحق رقم (2)
جدول صدق المحكمين

ت	اسم المحكم	جهة العمل	التخصص
1-	د. عادل رمضان حيدر	الجامعة الاسمية الإسلامية	محاسبة
2-	د. عبدالحكيم محمد مصلي	جامعة مصراتة	محاسبة
3-	د. محمد البشير غيث	جامعة الزيتونة	محاسبة
4-	د. شكري معمر الوزير	الإدارة العامة لديوان المحاسبة	محاسبة
5-	د. مصطفى عمر الأسمر	الإدارة العامة لديوان المحاسبة	محاسبة
6-	د. منصور علي الهمالي	الإدارة العامة لديوان المحاسبة	محاسبة
7-	د. معمر محمد الأخضر	جامعة طرابلس	احصاء
8-	د. انتصار علي القماطي	جامعة طرابلس	احصاء

ملحق رقم (3)
نتائج الاختبارات

Reliability

Scale: نزاهة

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	146	99.3
	Excluded ^a	1	.7
	Total	147	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.823	12

Reliability

Scale: الاستقلالية

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	147	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	147	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.884	14

Reliability

Scale: الكفاءة

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	147	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	147	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.908	11

Reliability

Scale: السرية

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	147	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	147	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.895	8

Reliability

Scale: السلوك

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	147	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	147	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.811	6

Frequencies

Statistics						
		المؤهل العلمي	التخصص	سنوات الخبرة	الوظيفة الحالية	حضور دورات تتعلق بقواعد السلوك المهني
N	Valid	147	147	147	147	147
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دبلوم عالي	6	4.1	4.1	4.1
	بكالوريوس	88	59.9	59.9	63.9
	ليسانس	20	13.6	13.6	77.6
	ماجستير	26	17.7	17.7	95.2
	دكتوراه	6	4.1	4.1	99.3
	أخرى	1	.7	.7	100.0
	Total	147	100.0	100.0	

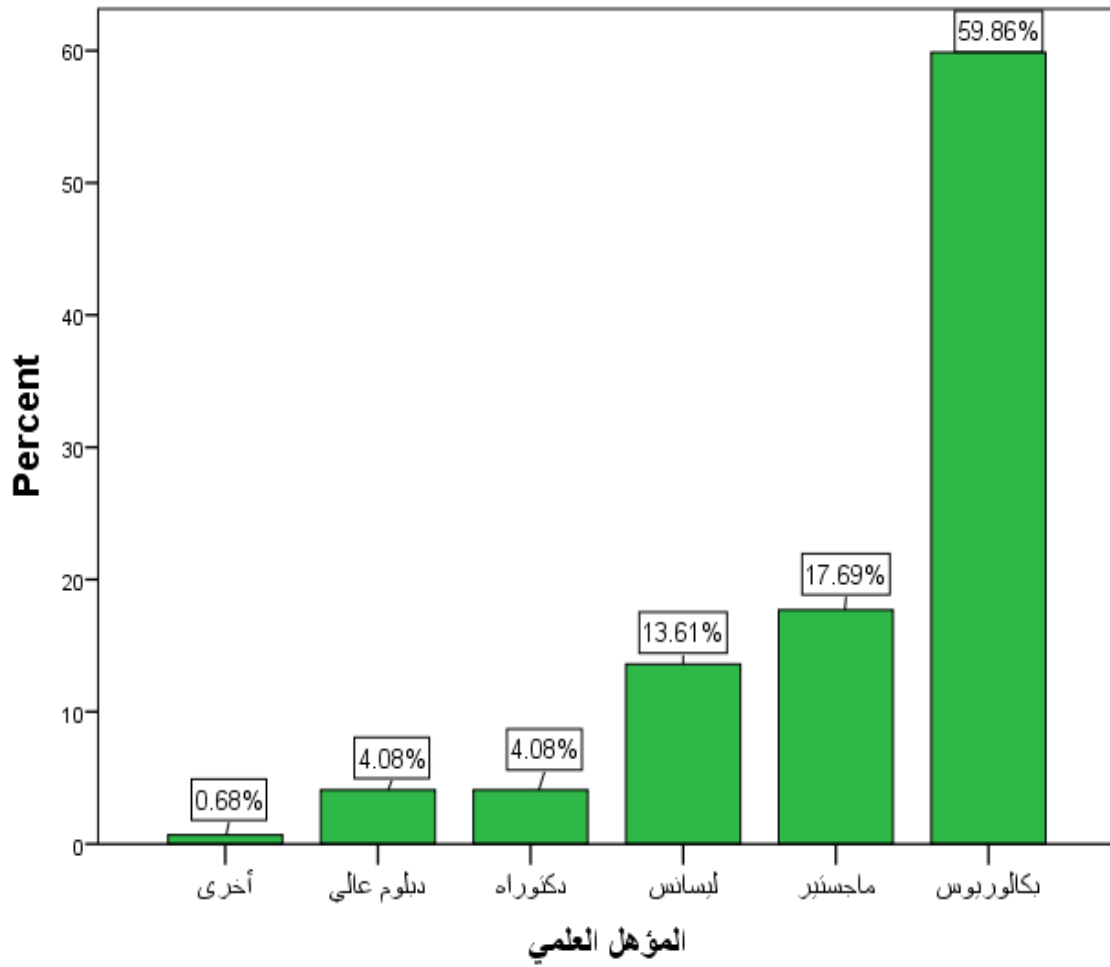
التخصص					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	97	66.0	66.0	66.0
	اقتصاد	3	2.0	2.0	68.0
	قانون	27	18.4	18.4	86.4
	هندسة	16	10.9	10.9	97.3
	علوم مالية ومصرفي	3	2.0	2.0	99.3
	أخرى	1	.7	.7	100.0
	Total	147	100.0	100.0	

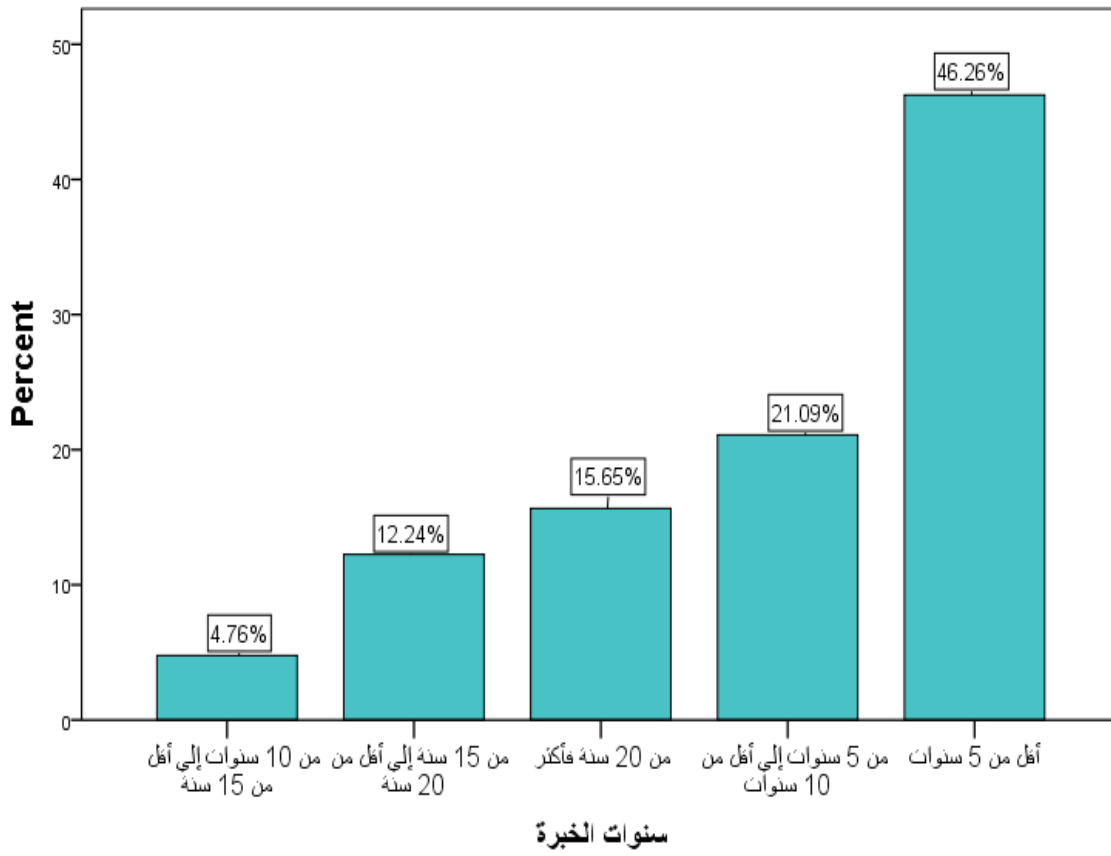
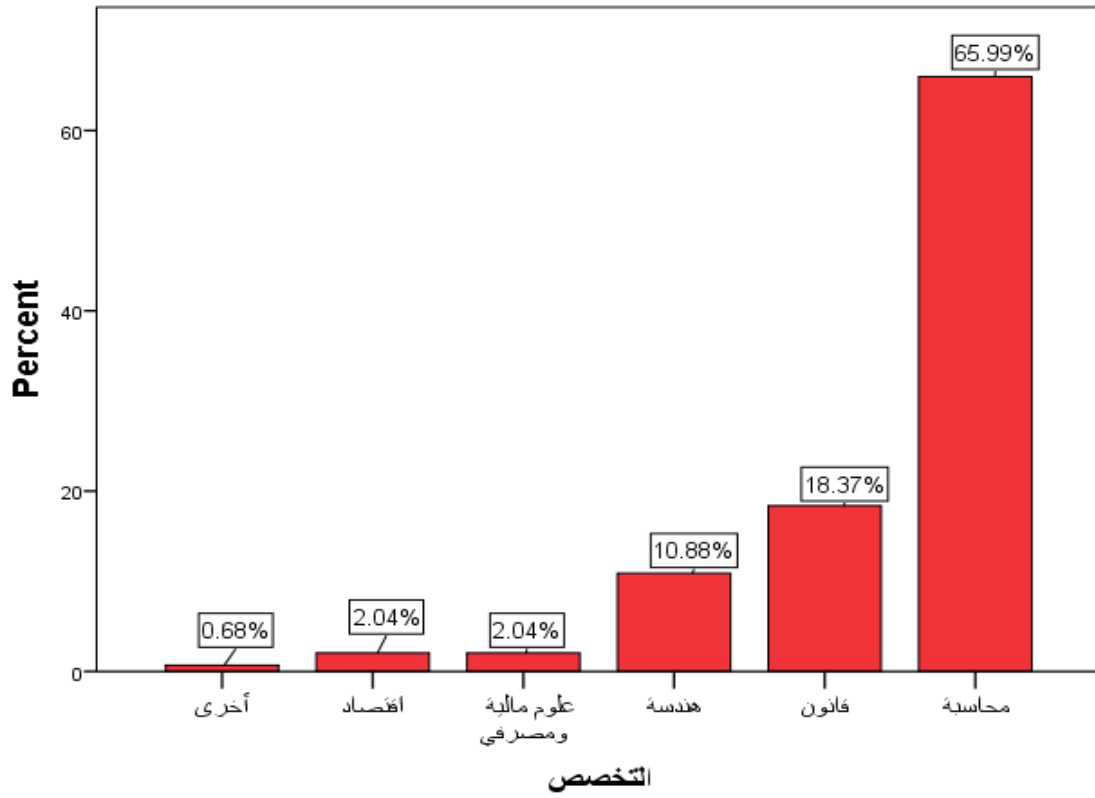
سنوات الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	68	46.3	46.3	46.3
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	31	21.1	21.1	67.3
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	7	4.8	4.8	72.1
	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	18	12.2	12.2	84.4
	من 20 سنة فأكثر	23	15.6	15.6	100.0
	Total	147	100.0	100.0	

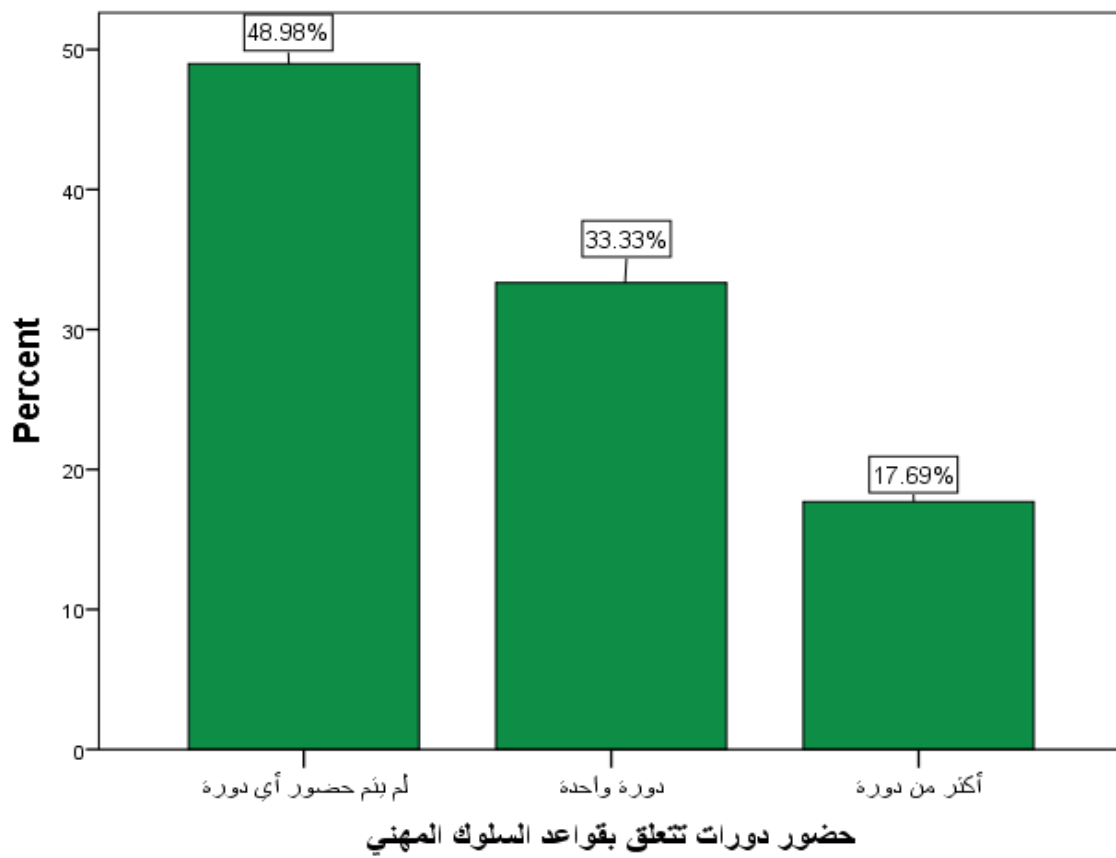
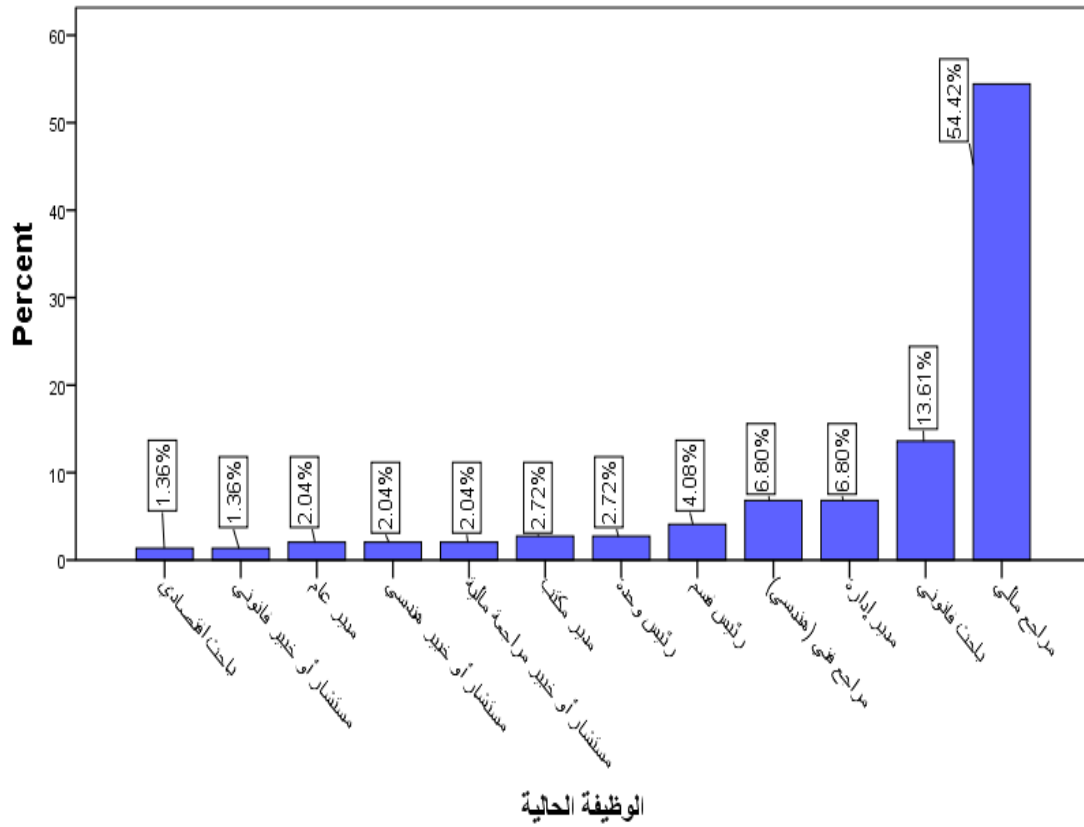
الوظيفة الحالية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير عام	3	2.0	2.0	2.0
	مدير مكتب	4	2.7	2.7	4.8
	مدير إدارة	10	6.8	6.8	11.6
	رئيس قسم	6	4.1	4.1	15.6
	رئيس وحدة	4	2.7	2.7	18.4
	مستشار أو خبير مراجعة مالية	3	2.0	2.0	20.4
	مراجع مالي	80	54.4	54.4	74.8
	مستشار أو خبير قانوني	2	1.4	1.4	76.2
	باحث قانوني	20	13.6	13.6	89.8
	مستشار أو خبير هندسي	3	2.0	2.0	91.8
	(مراجع فني) هندسي	10	6.8	6.8	98.6
	باحث اقتصادي	2	1.4	1.4	100.0
	Total	147	100.0	100.0	

حضور دورات تتعلق بقواعد السلوك المهني					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لم يتم حضور أي دورة	72	49.0	49.0	49.0
	دورة واحدة	49	33.3	33.3	82.3
	أكثر من دورة	26	17.7	17.7	100.0
	Total	147	100.0	100.0	

Bar Chart







Factor Analysis

KMO and Bartlett's Test		
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.905
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4827.806
	df	1275
	Sig.	.000

Component Matrix ^a

NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		النزاهة 1.	النزاهة 2.	النزاهة 3.	النزاهة 4.	النزاهة 5.
N		147	147	147	147	146
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.7755	3.5170	3.5238	3.6871	3.6164
	Std. Deviation	.92006	.90170	.81370	.87431	.87305
Most Extreme Differences	Absolute	.277	.296	.279	.245	.273
	Positive	.200	.201	.198	.183	.200
	Negative	-.277-	-.296-	-.279-	-.245-	-.273-
Test Statistic		.277	.296	.279	.245	.273
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		النزاهة.6	النزاهة.7	النزاهة.8	النزاهة.9	النزاهة.10
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.6463	3.4286	3.6463	3.6531	3.4966
	Std. Deviation	.72907	.81088	.76573	.73702	.93906
Most Extreme Differences	Absolute	.278	.256	.283	.293	.212
	Positive	.220	.205	.213	.224	.212
	Negative	-.278-	-.256-	-.283-	-.293-	-.194-
Test Statistic		.278	.256	.283	.293	.212
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		النزاهة.11	النزاهة.12	الاستقلالية.1	الاستقلالية.2	الاستقلالية.3
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.4354	3.3129	4.0340	3.9524	3.9660
	Std. Deviation	.74086	1.94021	.78002	.77046	.71591
Most Extreme Differences	Absolute	.260	.294	.285	.293	.301
	Positive	.239	.294	.245	.251	.270
	Negative	-.260-	-.229-	-.285-	-.293-	-.301-
Test Statistic		.260	.294	.285	.293	.301
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		4. الاستقلالية	5. الاستقلالية	6. الاستقلالية	7. الاستقلالية	8. الاستقلالية
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.6871	3.3810	3.7687	3.9048	3.6735
	Std. Deviation	.88211	.97456	.91463	.77046	.94480
Most Extreme Differences	Absolute	.271	.234	.294	.325	.227
	Positive	.205	.155	.210	.267	.170
	Negative	-.271-	-.234-	-.294-	-.325-	-.227-
Test Statistic		.271	.234	.294	.325	.227
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		9. الاستقلالية	10. الاستقلالية	11. الاستقلالية	12. الاستقلالية	13. الاستقلالية
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.6531	3.7075	3.7075	4.1973	3.9048
	Std. Deviation	.91900	.89298	.85377	.82462	.80523
Most Extreme Differences	Absolute	.259	.268	.239	.243	.275
	Positive	.190	.195	.191	.186	.228
	Negative	-.259-	-.268-	-.239-	-.243-	-.275-
Test Statistic		.259	.268	.239	.243	.275
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		14.الاستقلالية	1.الكفاءة	2.الكفاءة	3.الكفاءة	4.الكفاءة
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.8435	4.1497	4.1156	3.8231	3.7483
	Std. Deviation	.83338	.87079	.78963	.83338	.79246
Most Extreme Differences	Absolute	.268	.251	.245	.271	.237
	Positive	.215	.164	.218	.212	.215
	Negative	-.268-	-.251-	-.245-	-.271-	-.237-
Test Statistic		.268	.251	.245	.271	.237
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		5.الكفاءة	6.الكفاءة	7.الكفاءة	8.الكفاءة	9.الكفاءة
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.5170	3.7347	3.6871	3.7483	3.6735
	Std. Deviation	.83873	.78798	.70032	.69088	.69404
Most Extreme Differences	Absolute	.228	.292	.285	.309	.286
	Positive	.221	.232	.225	.249	.229
	Negative	-.228-	-.292-	-.285-	-.309-	-.286-
Test Statistic		.228	.292	.285	.309	.286
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		الكفاءة.10	الكفاءة.11	السلوك.1	السلوك.2	السلوك.3
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.5170	3.6395	3.8980	3.9456	3.7551
	Std. Deviation	.78822	.80193	.68980	.65983	.74569
Most Extreme Differences	Absolute	.247	.265	.307	.329	.295
	Positive	.227	.204	.271	.297	.235
	Negative	-.247-	-.265-	-.307-	-.329-	-.295-
Test Statistic		.247	.265	.307	.329	.295
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		السلوك.4	السلوك.5	السلوك.6	السرية.1	السرية.2
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.8912	3.9592	3.8231	3.8912	3.9388
	Std. Deviation	.63169	.77528	.79983	.77750	.71409
Most Extreme Differences	Absolute	.337	.283	.275	.277	.303
	Positive	.296	.241	.222	.233	.269
	Negative	-.337-	-.283-	-.275-	-.277-	-.303-
Test Statistic		.337	.283	.275	.277	.303
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test						
		السرية.3	السرية.4	السرية.5	السرية.6	السرية.7
N		147	147	147	147	147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.8435	3.8163	3.7891	3.8776	3.8844
	Std. Deviation	.79122	.76767	.76060	.78425	.71689
Most Extreme Differences	Absolute	.306	.316	.276	.276	.285
	Positive	.245	.256	.228	.234	.252
	Negative	-.306-	-.316-	-.276-	-.276-	-.285-
Test Statistic		.306	.316	.276	.276	.285
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		السرية.8
N		147
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.8095
	Std. Deviation	.84670
Most Extreme Differences	Absolute	.269
	Positive	.214
	Negative	-.269-
Test Statistic		.269
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000 ^c

a. Test distribution is Normal.
b. Calculated from data.
c. Lilliefors Significance Correction.

NPar Tests

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
النزاهة.1	147	3.7755	.92006	1.00	5.00
النزاهة.2	147	3.5170	.90170	1.00	5.00
النزاهة.3	147	3.5238	.81370	1.00	5.00
النزاهة.4	147	3.6871	.87431	2.00	5.00
النزاهة.5	146	3.6164	.87305	1.00	5.00
النزاهة.6	147	3.6463	.72907	2.00	5.00
النزاهة.7	147	3.4286	.81088	2.00	5.00
النزاهة.8	147	3.6463	.76573	2.00	5.00
النزاهة.9	147	3.6531	.73702	1.00	5.00
النزاهة.10	147	3.4966	.93906	1.00	5.00
النزاهة.11	147	3.4354	.74086	1.00	5.00
النزاهة.12	147	3.3129	1.94021	1.00	24.00
عام. النزاهة	147	3.5615	.56655	2.00	5.00
w1	147	3.0000	.00000	3.00	3.00

Wilcoxon Signed Ranks Test

Test Statistics ^a						
	النزاهة 1 - w1	النزاهة 2 - w1	النزاهة 3 - w1	النزاهة 4 - w1	النزاهة 5 - w1	النزاهة 6 - w1
Z	-7.597 ^{-b}	-6.001 ^{-b}	-6.533 ^{-b}	-7.422 ^{-b}	-6.873 ^{-b}	-7.972 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000

Test Statistics ^a					
	النزاهة 7 - w1	النزاهة 8 - w1	النزاهة 9 - w1	النزاهة 10 - w1	النزاهة 11 - w1
Z	-5.676 ^{-b}	-7.762 ^{-b}	-7.950 ^{-b}	-5.685 ^{-b}	-6.127 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000

Test Statistics ^a		
	النزاهة 12 - w1	عام النزاهة - w1
Z	-2.421 ^{-b}	-8.620 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.015	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

NPar Tests

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
1.الاستقلالية.	147	4.0340	.78002	1.00	5.00
2.الاستقلالية.	147	3.9524	.77046	1.00	5.00
3.الاستقلالية.	147	3.9660	.71591	2.00	5.00
4.الاستقلالية.	147	3.6871	.88211	1.00	5.00
5.الاستقلالية.	147	3.3810	.97456	1.00	5.00
6.الاستقلالية.	147	3.7687	.91463	1.00	5.00
7.الاستقلالية.	147	3.9048	.77046	1.00	5.00
8.الاستقلالية.	147	3.6735	.94480	1.00	5.00
9.الاستقلالية.	147	3.6531	.91900	1.00	5.00
10.الاستقلالية.	147	3.7075	.89298	1.00	5.00
11.الاستقلالية.	147	3.7075	.85377	1.00	5.00
12.الاستقلالية.	147	4.1973	.82462	1.00	5.00
13.الاستقلالية.	147	3.9048	.80523	1.00	5.00
14.الاستقلالية.	147	3.8435	.83338	1.00	5.00
عام. الاستقلالية	147	3.8129	.53761	1.43	4.86
w1	147	3.0000	.00000	3.00	3.00
w2	147	3.0000	.00000	3.00	3.00

Wilcoxon Signed Ranks Test

Test Statistics ^a					
	الاستقلالية.1 - w1	الاستقلالية.2 - w1	الاستقلالية.3 - w1	الاستقلالية.4 - w1	الاستقلالية.5 - w1
Z	-9.338 ^{-b}	-9.143 ^{-b}	-9.504 ^{-b}	-7.263 ^{-b}	-4.417 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000

Test Statistics ^a					
	الاستقلالية.6 - w1	الاستقلالية.7 - w1	الاستقلالية.8 - w1	الاستقلالية.9 - w1	الاستقلالية.10 - w1
Z	-7.607 ^{-b}	-8.983 ^{-b}	-6.854 ^{-b}	-6.869 ^{-b}	-7.431 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000

Test Statistics ^a					
	الاستقلالية.11 - w1	الاستقلالية.12 - w1	الاستقلالية.13 - w1	الاستقلالية.14 - w2	عام. الاستقلالية - w2
Z	-7.579 ^{-b}	-9.413 ^{-b}	-8.786 ^{-b}	-8.402 ^{-b}	-10.034 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

NPar Tests

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
الكفاءة 1.	147	4.1497	.87079	1.00	5.00
الكفاءة 2.	147	4.1156	.78963	1.00	5.00
الكفاءة 3.	147	3.8231	.83338	2.00	5.00
الكفاءة 4.	147	3.7483	.79246	2.00	5.00
الكفاءة 5.	147	3.5170	.83873	1.00	5.00
الكفاءة 6.	147	3.7347	.78798	1.00	5.00
الكفاءة 7.	147	3.6871	.70032	1.00	5.00
الكفاءة 8.	147	3.7483	.69088	1.00	5.00
الكفاءة 9.	147	3.6735	.69404	1.00	5.00
الكفاءة 10.	147	3.5170	.78822	1.00	5.00
الكفاءة 11.	147	3.6395	.80193	1.00	5.00
عام. الكفاءة	147	3.7594	.56551	1.73	5.00
w1	147	3.0000	.00000	3.00	3.00

Wilcoxon Signed Ranks Test

Test Statistics ^a						
	w1 - 1. الكفاءة	w1 - 2. الكفاءة	w1 - 3. الكفاءة	w1 - 4. الكفاءة	w1 - 5. الكفاءة	w1 - 6. الكفاءة
Z	-9.215 ^{-b}	-9.432 ^{-b}	-8.371 ^{-b}	-8.148 ^{-b}	-6.268 ^{-b}	-8.088 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000

Test Statistics ^a					
	الكفاءة 7. - w1	الكفاءة 8. - w1	الكفاءة 9. - w1	الكفاءة 10. - w1	الكفاءة 11. - w1
Z	-8.358 ^{-b}	-8.773 ^{-b}	-8.322 ^{-b}	-6.596 ^{-b}	-7.456 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000

Test Statistics ^a	
	عام. الكفاءة - w1
Z	-9.696 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

NPar Tests

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
السرية 1.	147	3.8912	.77750	2.00	5.00
السرية 2.	147	3.9388	.71409	2.00	5.00
السرية 3.	147	3.8435	.79122	1.00	5.00
السرية 4.	147	3.8163	.76767	1.00	5.00
السرية 5.	147	3.7891	.76060	2.00	5.00
السرية 6.	147	3.8776	.78425	1.00	5.00
السرية 7.	147	3.8844	.71689	2.00	5.00
السرية 8.	147	3.8095	.84670	1.00	5.00
عام. السرية	147	3.8563	.58545	2.13	5.00
w1	147	3.0000	.00000	3.00	3.00
w5	147	3.0000	.00000	3.00	3.00

Wilcoxon Signed Ranks Test

Test Statistics ^a						
	السرية.1 - w1	السرية.2 - w1	السرية.3 - w1	السرية.4 - w1	السرية.5 - w1	السرية.6 - w1
Z	-8.922 ^{-b}	-9.431 ^{-b}	-8.661 ^{-b}	-8.629 ^{-b}	-8.574 ^{-b}	-8.779 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000

Test Statistics ^a			
	السرية.7 - w5	السرية.8 - w5	عام.السرية - w5
Z	-9.200 ^{-b}	-8.130 ^{-b}	-9.881 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

NPar Tests

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
عام.المعيار	147	3.7738	.48477	1.94	4.82
w5	147	3.0000	.00000	3.00	3.00

Wilcoxon Signed Ranks Test

Test Statistics ^a	
	عام. المعيار - w5
Z	-10.158 ^b
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

Reliability

Scale: الكلي

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	146	99.3
	Excluded ^a	1	.7
	Total	147	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.960	51

NPAR TESTS

NPar Tests

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
السلوك.1	147	3.8980	.68980	2.00	5.00
السلوك.2	147	3.9456	.65983	2.00	5.00
السلوك.3	147	3.7551	.74569	2.00	5.00
السلوك.4	147	3.8912	.63169	2.00	5.00
السلوك.5	147	3.9592	.77528	2.00	5.00
السلوك.6	147	3.8231	.79983	2.00	5.00
عام. السلوك	147	3.8787	.51594	2.33	5.00
w4	147	3.0000	.00000	3.00	3.00

Wilcoxon Signed Ranks Test

Test Statistics ^a						
	w4 - 1. السلوك	w4 - 2. السلوك	w4 - 3. السلوك	w4 - 4. السلوك	w4 - 5. السلوك	w4 - 6. السلوك
Z	-9.423 ^{-b}	-9.758 ^{-b}	-8.517 ^{-b}	-9.750 ^{-b}	-9.185 ^{-b}	-8.533 ^{-b}
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000
Test Statistics ^a						
	عام. السلوك - w4					
Z	-10.144 ^{-b}					
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000					

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

ملحق رقم (4)

ISSAI 130

Code of Ethics

معيار مدونة الأخلاقيات 130

ISSAI 130

Code of Ethics



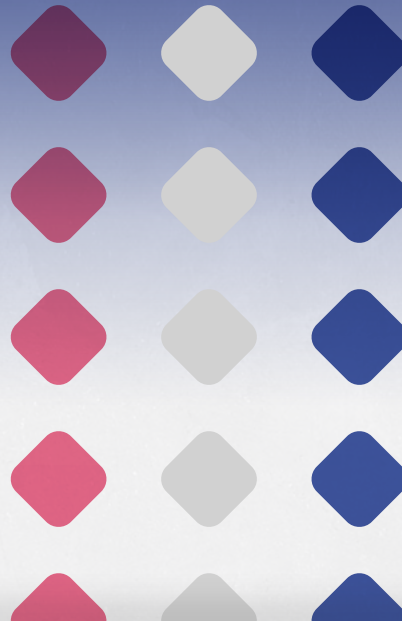
INTOSAI

INTOSAI Standards are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements.

For more information visit www.issai.org



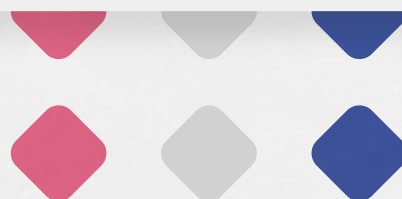
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Formerly known as ISSAI 30
- 2) First version adopted in 1998
- 3) Current version endorsed in 2016
- 4) With the establishment of the Intosai Framework of Professional Pronouncements (IFPP), relabeled as ISSAI 130 with editorial changes in 2019

ISSAI 130 is available in all INTOSAI official languages: Arabic, English, French, German and Spanish



INTRODUCTION

Ethical behaviour is of key importance to the Supreme Audit Institutions in establishing the reputation and trust that they must inspire in their stakeholders. A code of ethics provides SAIs, and the staff working for them, with a set of values and principles on which they can base their behaviour. And since the environment of public sector auditing often differs from that of the private sector, the international community of SAIs needs its own code of ethics, comprising additional guidance on how to embed these values in their daily work and particular situations.

The first Code of Ethics of the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) was adopted by the XVI INTOSAI Congress in Montevideo in 1998. In June 2013, at its meeting in Stockholm, the Steering Committee of the INTOSAI Professional Standards Committee decided that an assessment should be made to examine whether the extant Code of Ethics needed a revision to ensure its relevance in the current public sector auditing environment. To that end, input was sought from the whole INTOSAI community through an online survey. As the results showed, the INTOSAI community felt that the Code should be revised so as to make the standard more useful to the Supreme Audit Institutions, and more relevant to current challenges. A large majority of replies indicated that the Code should include provisions for SAIs, more detailed guidance and good practice examples.

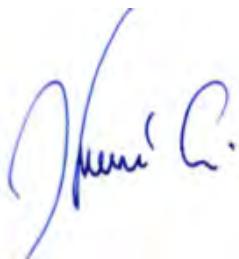
Having gone through the Due Process that sets the principles for the revision of INTOSAI standards, including the exposure period during which all INTOSAI Members, partners and stakeholders had an opportunity to voice their opinions and present suggestions for changes, the Code of Ethics, as it reads in this publication, was unanimously adopted by the XXII INTOSAI Congress in Abu Dhabi in December 2016.

The new INTOSAI Code of Ethics was developed by the Team composed of the representatives of the SAIs of Albania, Chile, Hungary, Indonesia, Kuwait, Mexico,

Namibia, the Netherlands, New Zealand, Poland (Team Leader), Portugal, South Africa, the United Kingdom, the United States and the International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). In my capacity as the leader of the project, I would like to thank them all sincerely. If it were not for their contribution, involvement and dedication, the Code would never be as it is now. It is thanks to their ideas, and respect to the needs of the INTOSAI community, expressed first in the survey and later during the exposure, that we have arrived at the new approach and structure of the Code.

The main difference between the new version of the Code and that of 1998 consists in the perspective of a SAI as an organisation that has been added, next to the perspective of an individual staff member (auditor and non-auditor alike), which is aimed at identifying and emphasising the responsibilities of SAIs with regard to ethics. SAIs have a role to play in establishing an ethical culture for the organisation, so that their staff are not left alone with ethical dilemmas – hence the section Overall responsibilities of Supreme Audit Institutions of the Code. The revised document also clearly differentiates between requirements and application guidance, and defines them for each fundamental ethical value individually. Another novelty is the structure of the document, with ethics related requirements listed separately for SAIs and separately for their staff.

I hope that thanks to the new approach, the INTOSAI Code of Ethics will prove helpful to both SAIs as organisations and their employees, and that the two will be able to better respond to the current challenges of the public auditing environment.



Jacek Jezierski

Chair of ISSAI 30 Revision Team

Najwyższa Izba Kontroli – Supreme Audit Office of Poland

TABLE OF CONTENTS

1. PREAMBLE	6
2. OVERALL APPROACH TO ETHICAL BEHAVIOR	8
Fundamental ethical values	8
Risks and controls	9
3. OVERALL RESPONSABILITIES OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS	10
Code of ethics	11
Leadership	12
Ethics guidance	12
Ethics management and monitoring	13
4. FUNDAMENTAL ETHICAL VALUES	14
• Integrity	14
• Independence and objectivity	17
• Competence	23
• Professional behavior	26
• Confidentiality and transparency	29

1

PREAMBLE

- 1) Supreme Audit Institutions (SAIs) are held to high expectations and must earn the trust of stakeholders (citizens, legislative, and executive bodies, auditees and others). Therefore, they need to act as model organisations and inspire confidence and credibility. As ethical behaviour is a key component in establishing and sustaining the needed trust and reputation, a code of ethics is a prerequisite for the functioning of a SAI.
- 2) The *ISSAI 130 - Code of Ethics* (the Code) intends to provide SAIs and the staff working for them with a set of values and principles on which to base behaviour. Furthermore, recognising the specific environment of public sector auditing (often different from that of private sector auditing), it gives additional guidance on how to embed those values in daily work and in the particular situations of a SAI.
- 3) The Code is intended for all those who work for, or on behalf of, a SAI. This includes the head of the SAI, its members in the case of collegial models, executive management and all individuals directly employed by, or contracted to conduct business on behalf of, the SAI. The Code also applies to those in the governance structure of a SAI. All these individuals, hereafter referred to as staff, should adhere to the stated values in their professional activity and, as applicable, in their private life.
- 4) Ethical behaviour of staff is also influenced by the environment they work in. Accordingly the Code addresses the responsibilities of SAIs in promoting and safeguarding ethics and ethical values in every aspect of the organisation and its activities.

- 5) The Code comprises an overall approach to ethical behaviour, a description of the SAI's overall responsibilities and the five fundamental values that guide ethical conduct.

The descriptions of the SAI overall responsibilities and of the values include:

- a) requirements that SAIs and their staff should comply with;
 - b) application guidance to help SAIs and their staff meet the requirements – this includes the meaning of the requirements, underlying concepts, suggested procedures for implementing the requirements, and examples of good practices.
- 6) No code can address all ethical circumstances that will arise in practice. Accordingly, the Code is written at a principle level. SAIs and their staff should apply their professional judgement to the circumstances they encounter and follow the relevant requirements set out in this Code.
 - 7) To satisfy the diversity of culture, and legal and social systems (such as specific rules applying to SAIs of judicial nature), each SAI is encouraged to develop or adopt a code of ethics and an appropriate ethics control system to implement it. This Code constitutes the foundation for each SAI's code, which should be at least as stringent as the INTOSAI Code.

2

OVERALL APPROACH TO ETHICAL BEHAVIOR

FUNDAMENTAL ETHICAL VALUES

- 8) For the purpose of this Code:
 - a) Ethical values are the concepts of what is important and therefore should drive SAs and SAs' staff decisions.
 - b) Ethical principles guide how these values should be carried out in practice and, therefore, what should be appropriate behaviour.

- 9) This Code is based on five fundamental values. These values, and the respective summarised guiding principles, follow:
 - a) Integrity – to act honestly, reliably, in good faith and in the public interest;
 - b) Independence and objectivity – to be free from circumstances or influences that compromise, or may be seen as compromising, professional judgement, and to act in an impartial and unbiased manner;
 - c) Competence – to acquire and maintain knowledge and skills appropriate for the role, and to act in accordance with applicable standards, and with due care;

- d) Professional behaviour – to comply with applicable laws, regulations and conventions, and to avoid any conduct that may discredit the SAI;
- e) Confidentiality and transparency – to appropriately protect information, balancing this with the need for transparency and accountability.

RISKS AND CONTROLS

- 10) Risks (often also referred to as “threats” or “vulnerabilities”) of non-compliance with the above values can be influenced by a number of risk factors. These include, but are not limited to:
- a) political influence and external pressure from auditees or other parties;
 - b) personal interests;
 - c) inappropriate bias from previous judgements made by the SAI or SAI staff;
 - d) advocating the interests of auditees or other parties;
 - e) long or close relationships.

These risks can be either real or perceived.

- 11) Where risks are identified that threaten any of the five fundamental values, the significance of such threats is evaluated and appropriate controls (often also referred to as “safeguards”) need to be put in place to reduce the risk of unethical behaviour to an acceptable level. These controls can be put in place by legislation, regulation or a SAI.

3

OVERALL RESPONSABILITIES OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS

12. REQUIREMENTS

- a) The SAI shall adopt and implement a code of ethics consistent with this standard and shall make it public.
- b) The SAI shall emphasise the importance of ethics and promote an ethical culture in the organisation.
- c) The SAI's leadership shall set the tone at the top by its actions and example, acting consistently with the ethical values.
- d) The SAI shall require all staff to always engage in conduct consistent with the values and principles expressed in the code of ethics, and shall provide guidance and support to facilitate their understanding. The SAI shall require that any party it contracts to carry out work on its behalf commit to the SAI's ethical requirements.
- e) The SAI shall implement an ethics control system to identify and analyse ethical risks, to mitigate them, to support ethical behaviour, and to address any breach of ethical values, including protection of those who report suspected wrongdoing.
- f) The SAI shall establish procedures to address identified conflicts between its ethical requirements and the standards of professional bodies that the SAI staff may be a member of.

APPLICATION GUIDANCE

- 13) To promote and safeguard ethics in every aspect of the organisation and its activities, a SAI implements an ethics control system that includes appropriate specific strategies, policies and procedures to guide, manage and control ethical behaviour. This ethics control system can be designed as a separate set of controls or integrated within the SAI's overall internal control system.
- 14) The main components of the ethics control system are: code of ethics, leadership and tone at the top, ethics guidance, and ethics management and monitoring.

CODE OF ETHICS

- 15) A code of ethics or a code of conduct sets out ethical values and principles, and the way a SAI expects its staff to behave, therefore guiding individual behaviour. It is critical that a SAI's code supports an environment conducive to behaviour consistent with the values and principles expressed in this standard. This includes fostering an understanding that compliance with the SAI's code means abiding by the spirit and not just the letter of the code.
- 16) Each SAI sets its code, and policies and procedures in accordance with its culture, and legal and social systems. The level of detail of the code is determined by context and organisational culture. The SAI's code of ethics may be in a variety of forms or formats. Elements to be considered are: statements about the values that guide conduct, descriptions of the associated expected behaviours, specific examples of ethical dilemmas and sensitive situations, ethical conflict resolution, whistle-blowing procedures, and provisions for dealing with misconduct.
- 17) Staff are more likely to follow the code if it has been developed in an inclusive and transparent manner.

LEADERSHIP

- 18) Building an ethical culture in an organisation starts with its leadership. Leaders demonstrate the tone at the top by:
- a) setting ethics as an explicit priority;
 - b) reinforcing this priority by clear, consistent and regular messages;
 - c) implementing strategies, policies and procedures to promote ethics;
 - d) leading by example;
 - e) maintaining high standards of professionalism, accountability and transparency in decision making;
 - f) encouraging an open and mutual learning environment, where difficult and sensitive questions can be raised and discussed;
 - g) providing an environment in which staff experience fairness of treatment conducive to good relationships among colleagues;
 - h) recognising good ethical behaviour, while addressing misconduct;
 - i) ensuring that ethics, policies and procedures are applied consistently and fairly.

ETHICS GUIDANCE

- 19) Clear communication is necessary to increase staff's awareness and understanding of the code of ethics. This can include educating staff on

promoting the SAI's values and addressing ethical dilemmas, by offering workshops and training, leadership engagement, and disseminating ethics topics and good practices.

- 20) Although ethical behaviour is primarily the responsibility of staff, SAIs can support staff by assigning responsibilities to ethics advisors (in some cases operating as ethics committees, integrity coordinators, ethics officers, or counsellors) to give advice on specific issues. Confidentiality and a defined due process are critical elements for the effective use of this assistance.

ETHICS MANAGEMENT AND MONITORING

- 21) Incorporating ethics in daily management is essential to reinforce values. This includes recognising ethics as a criterion in recruitment, performance appraisal and professional development. It also implies recognising good ethical behaviour and applying safeguards to specific risks, such as those arising from conflicts of interests or confidentiality issues.
- 22) Monitoring controls help the SAI mitigate ethics risks. The SAI may apply the following monitoring controls:
 - a) maintaining registers to track interests, gifts and hospitality;
 - b) conducting self-assessment, internal and external reviews that can be used regularly, as monitoring tools, as a way to identify and analyse vulnerabilities and recommend measures for improving ethics management, and/or as a routine to ensure accountability. Evaluations will have to consider that many ethical requirements refer to soft controls, which require the use of specific appropriate assessment methods. Tools available for these assessments include IntoSAINT¹, peer review guidelines, surveys, interviews and feedback questionnaires;
 - c) establishing and implementing policies on ethical misconduct and whistle-blowing – these include procedures for reporting cases of

¹ IntoSAINT is a dedicated self-assessment instrument for members of INTOSAI to assess integrity vulnerabilities and controls.

4

FUNDAMENTAL ETHICAL VALUES

misconduct and for timely and adequate response, investigation and sanctioning.

- 23) Information gathered from the procedures above can be used to regularly evaluate, update and improve ethics policies. A SAI may report to relevant stakeholders on these evaluations (for example in its annual performance report).

INTEGRITY

24. Requirements at the level of SAI

- a) The SAI shall emphasise, demonstrate, support and promote integrity.
- b) The SAI shall ensure that the internal environment is conducive for staff to raise ethical breaches.
- c) The SAI shall respond to integrity breaches in a timely and adequate manner.

25. Requirements at the level of SAI staff

- a) The SAI's leadership shall lead by example.
- b) SAI staff shall set a good example by acting honestly, reliably, in good faith and in the public interest. In the course of their work they shall be trustworthy. They shall comply with the policies and standards set by the organisation.
- c) SAI staff shall take care to exercise responsibilities and use the powers, information and resources at their disposal solely for the benefit of the public interest. They shall not use their position to obtain favours or personal benefits for them or for third parties.
- d) SAI staff shall be aware of integrity vulnerabilities and approaches to mitigate them, and shall act accordingly.

APPLICATION GUIDANCE

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI

- 26) To promote integrity, a SAI implements and maintains an ethics control system, consisting of a well-balanced set of measures and controls. The "Overall responsibilities of Supreme Audit Institutions" section of this standard describes the main components that are relevant to the SAI at the organisational level.

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI STAFF

- 27) In order to sustain public trust, SAI staff are expected to act above reproach, not engaging in any improper activity.

» INTEGRITY VULNERABILITIES

- 28) At the individual level, staff need to be alert to circumstances that might expose them to integrity vulnerabilities related to working for the SAI and in

the public sector environment, and avoid or disclose them as appropriate. These circumstances may relate to:

- a) personal, financial or other interests or relationships that conflict with the SAI's interests;
 - b) acceptance of gifts or gratuities;
 - c) abusing power for personal gains;
 - d) involvement in political activities, participation in pressure groups, lobbying, etc.;
 - e) access to sensitive and/or confidential information;
 - f) access to, and use of, valuable resources of the SAI.
- 29) Circumstances related to the private lives of SAI staff may also threaten their integrity, such as their own financial situation or personal relationships.

Staff responsibilities towards SAI's integrity

- 30) Staff need to acquaint themselves with the SAI's policies, regulations and rules related to integrity and are responsible for supporting and complying with them. Complying with the SAI's policies, regulations and rules is not just a formal process, but also takes into account the goal of these policies, regulations and rules.
- 31) Staff need to know whom to consult with issues related to integrity, for example for advice or to report concerns or suspicions of integrity violations.
- 32) To ensure that integrity controls remain current, it is important that the SAI's leadership and staff participate in regular training, meetings and events to promote a culture of integrity and to learn about new risks and specific cases.

- 33) If staff feel that integrity control weaknesses exist within the SAI, they bring these to the attention of ethics advisors or the SAI's management.

INDEPENDENCE AND OBJECTIVITY

34. Requirements at the level of SAI

- a) The SAI shall be independent as regards its status, mandate, reporting, and management autonomy. The SAI shall have full discretion in the discharge of its functions. This independence shall be prescribed by an appropriate and effective constitutional, legal and regulatory framework. The SAI shall adopt policies for its independent and objective functioning.
- b) The SAI shall establish a framework to enable the identification of significant threats to independence and objectivity, and the application of controls to mitigate them, as well as provide guidance and direction for staff in this respect.
- c) The SAI shall adopt policies to ensure that audit staff, particularly at senior level, do not develop relationships to audited entities that may put their independence or objectivity at risk.
- d) The SAI shall not provide advisory or other non-audit services to an auditee, where such services would include assuming management responsibilities.

35. Requirements at the level of SAI staff

- a) SAI staff shall be free of impairments to independence and objectivity, whether real or perceived, that result from political bias, participation in management, self-review, financial or other personal interest, or relationships with, or undue influence from, others. For this purpose SAI staff shall:
- I. maintain independence from political influence and be free from political bias;
 - II. not be involved in the auditee management's decision-making;
 - III. not audit their own work;
 - IV. avoid auditing entities in which they have recently been employed, without appropriate safeguards;
 - V. avoid circumstances where personal interests could impact decision-making;
 - VI. avoid circumstances where relationships with the management or personnel of the auditee or other entities could impact decision-making;
 - VII. refuse gifts, gratuities or preferential treatment that could impair independence or objectivity.
- b) SAI staff shall identify possible threats and situations in which their independence or objectivity may be impaired.
- c) SAI staff shall inform the management about any pre-existing relevant relationships and situations that may present a threat to independence or objectivity.

APPLICATION GUIDANCE

- 36) Independence comprises independence in fact and independence in appearance. Independence in fact is a situation where individuals are able to perform activities without being affected by relationships that can influence and compromise professional judgement, allowing them to act with integrity

and exercise objectivity and professional scepticism. Independence in appearance is the absence of circumstances that would cause a reasonable and informed third party, having knowledge of relevant information, to reasonably doubt the integrity, objectivity or professional scepticism of the auditor(s), or conclude that they have been compromised.

- 37) Objectivity is the mental attitude where individuals are able to act in an impartial and unbiased manner, presenting or assessing things on the basis of facts rather than own feelings and interests, without subordinating judgement to others.

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI

- 38) The core principles of a SAI's independence are described in INTOSAI-P 10 -Mexico Declaration on SAI Independence.
- 39) As an important part of the ethics control system mentioned in the "Overall responsibilities of Supreme Audit Institutions" section of this standard, the SAI is responsible for implementing independence and objectivity related controls such as:
- a) declarations of interests and conflicts of interest to help identify and mitigate threats to independence;
 - b) measures to help senior staff supervise and review work according to professional criteria designed to exclude outside influences that could impact on the SAI and its staff's independence or objectivity;
 - c) provisions on how to act in cases where a SAI has an obligation to provide non-audit services to an auditee or concerning audited areas, such as public procurement;
 - d) policies and procedures to address threats, such as removing an individual with a conflict of interest from the audit team, or reviewing any significant judgements made by that individual while on the team;

- e) policies and procedures to identify and address situations where an audit staff member has recently been an employee of the auditee or has audited the same subject matter under a different organisation;
 - f) policies for periodic rotation of staff or equivalent measures where rotation is not feasible;
 - g) facilitating an environment where objective professional judgement is not affected by previous work done by the SAI.
- 40) In accordance with its mandate, a SAI may be unable to refuse to engage in or continue with an audit. If no controls are effective to eliminate or reduce a threat to independence or objectivity to an acceptable level, SAI leadership may consider reporting the threat.

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI STAFF

- 41) Common situations where threats to independence and objectivity may appear are described below.
- 42) SAIs and staff need to be aware that the significance of those threats needs to be assessed in each particular case. Decision should be taken according to the SAI's framework, considering the specific circumstances of the case, possible consequences, and ensuring consistency with the values and principles at stake.

» POLITICAL NEUTRALITY

- 43) Notwithstanding the organisational safeguards in place to minimise political pressure, a SAI's leadership and staff are responsible for identifying situations where personal political views may impair their independence or objectivity, and where their political views and activities may put the reputation of the SAI and the credibility of its work at risk.
- 44) Involvement in political activities may impact the ability of a SAI's leadership

or staff to discharge their professional duties impartially. Even where they are allowed to be affiliated with and to participate in such activities, they need to be aware that these situations may lead to professional conflicts. Independence in appearance is as important as independence in fact: participation in public political activities, public expression of political views or candidacy for election to public office may be perceived by stakeholders as having an impact on a SAI's ability to form unbiased judgements.

» **PARTICIPATION IN AUDITEE'S MANAGEMENT**

- 45) Management responsibilities involve leading, directing and controlling an entity, including making decisions regarding the acquisition, deployment and control of human, financial, physical and intangible resources. These responsibilities need to remain firmly with the management of the auditee. The following are examples of circumstances related to an auditee's management that may impair the independence or objectivity of SAI staff:
- a) a member of an audit team who is, or recently was, a principal or senior manager at the auditee;
 - b) a SAI staff member who serves as a voting member of an auditee's management committee or board of directors, making policy decisions that affect the future direction and operation of the entity's programmes, supervising the entity's employees, developing or approving policy, authorising the entity's transactions, or maintaining custody of the entity's assets;
 - c) a SAI staff member who recommends a single individual for a specific position that is key to the auditee, or otherwise ranking or influencing the management's selection of the candidate;
 - d) a SAI staff member who prepares an auditee's corrective action plan to address deficiencies identified in the audit.

» **AUDITING OWN WORK**

- 46) Circumstances related to staff members' previous work that may impair their independence or objectivity are, among others:
- a) having been personally involved in the specific activity becoming the subject matter of the audit;
 - b) having recently been an employee of the auditee;
 - c) having recently audited the same subject matter when working for a different audit organisation.

» **PERSONAL INTERESTS**

- 47) Examples of circumstances under which personal interests may impair independence or objectivity are staff:
- a) entering into employment negotiations with the auditee or another entity that the SAI has a contractual or other relationship with;
 - b) being responsible for audit engagements or opinions, the outcome of which can have an impact on the financial or other interests of that individual;
 - c) engaging in outside business or other non-audit activity with respect to an auditee or another entity that the SAI has a contractual or other relationship with, the outcome of which can have an impact on their financial or other interests;
 - d) having a direct financial interest in the auditee or in another entity that the SAI has a contractual or other relationship with.

» **RELATIONSHIPS WITH MANAGEMENT OR PERSONNEL OF AN AUDITEE OR ANOTHER ENTITY THAT THE SAI HAS A CONTRACTUAL OR OTHER RELATIONSHIP WITH**

- 48) Close private or professional relationships with an auditee or another entity that a SAI has a contractual or other relationship with, or relationships that can result in undue influence on the part of someone outside the SAI, may impair the independence or objectivity of staff. This may occur, for example, when a SAI staff member:
- a) has a close or long personal or professional association with managers or staff who have an influential position in an auditee or another entity that the SAI has a contractual or another relationship with;
 - b) has a close family member or friend who is a manager or employee with an influential position in an auditee or another entity that the SAI has a contractual or another relationship with;
 - c) accepts gifts, gratuities or preferential treatment from managers or employees of an auditee or another entity that the SAI has a contractual or another relationship.
- 49) Staff are expected to prevent or avoid threats to independence or objectivity. When any uncertainty exists about an independence or objectivity issue, or the way to resolve it, and before reporting on that, SAI staff are advised to consult with the ethics advisor or other appropriate parties to help them assess the significance of the threat and determine an appropriate means of mitigation.

COMPETENCE

50. Requirements at the level of SAI

- a) The SAI shall adopt policies to ensure that tasks required by its mandate are performed by staff that have the appropriate knowledge and skills to complete them successfully, including:

- I. putting in place competence-based recruitment and human resources policies;
- II. assigning work teams that collectively possess the needed expertise for each assignment;
- III. providing staff with appropriate training, support and supervision;
- IV. providing tools to enhance knowledge and information sharing, and encourage staff to use these tools;
- V. addressing challenges arising from changes in the public sector environment.

51. Requirements at the level of SAI staff

- a) SAI staff shall perform their job in accordance with applicable standards and with due care.
- b) SAI staff shall act in accordance with the requirements of the assignment, carefully, thoroughly and on a timely basis.
- c) SAI staff shall maintain and develop their knowledge and skills to keep up with the developments in their professional environment in order to perform their job optimally.

APPLICATION GUIDANCE

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI

- 52) Stakeholders' trust in a SAI's judgements, and the credibility of those judgements, rely on work being performed competently. Thus, a SAI must assemble the appropriate competences needed as well as provide support to continuing professional development.

» **ASSEMBLING THE APPROPRIATE COMPETENCES**

- 53) In order to ensure that tasks are performed by competent staff, that resources are managed in an efficient and effective way, and that staff work on assignments for which they are competent, the SAI:
- a) identifies the adequate knowledge and skills needed to perform each type of engagement required by its mandate; this may include setting up multidisciplinary teams that collectively have the required knowledge and team-working skills;
 - b) assigns staff to specific tasks according to their identified capabilities and according to their capacities.
- 54) Some tasks, for example performance audits and special investigations, may require specialised techniques, methods or skills from disciplines not available within a SAI. In such cases, external experts may be used to provide knowledge or carry out specific tasks.

» **CONTINUING PROFESSIONAL DEVELOPMENT**

- 55) Maintaining and developing professional competence is a key way to keep up with technical, professional and business developments, to respond to a changing environment and increased stakeholders' expectations. Examples of fields where the SAI may need to invest time and resources to remain current include information technologies, and evolving public sector management and accounting frameworks.
- 56) A continuous learning environment to support staff in applying and developing their competence is implemented by:
- a) initial and continuous training strategies and programmes in key areas for the SAI's performance;
 - b) development and updating of manuals and written guidance;

- c) coaching, supervision and feedback mechanisms;
- d) personal development plans;
- e) knowledge-sharing tools, such as Intranet and databases.

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI STAFF

- 57) In meeting the requirements, SAI staff:
- a) understand the role and tasks to be performed;
 - b) know the applicable technical, professional and ethical standards to be followed;
 - c) are able to work in a variety of contexts and situations, depending on the requirements of the job or task;
 - d) acquire new knowledge and abilities, updating and improving skills as needed.
- 58) In case their expertise is not appropriate or sufficient to perform a specific task, SAI staff raise this with their superiors or the responsible management.

PROFESSIONAL BEHAVIOR

59. Requirements at the level of SAI

- a) The SAI shall be aware of the standard of professional behaviour expected by its stakeholders, as defined by the laws, regulations and conventions of the society in which they operate, and conduct their business accordingly and in line with their mandate.

- b) The SAI shall assist staff in adhering to that standard

60. Requirements at the level of SAI staff

- a) SAI staff shall comply with the laws, regulations and conventions of the society in which they operate, as well as with the guidance for their behaviour established by the SAI.
- b) SAI staff shall not engage in conduct that may discredit the SAI.
- c) SAI staff shall inform their superiors about any arising conflicts between the SAI's and their profession's ethical requirements.

APPLICATION GUIDANCE

- 61) Conduct consistent with the values of professional behaviour includes acting in a manner that would cause a reasonable and informed third party, having knowledge of relevant information, to conclude that the work meets applicable standards.

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI

- 62) To promote the highest standard of professional behaviour and to identify activities that are inconsistent with that standard, the SAI provides guidance on expected behaviour and implements controls to monitor, identify and resolve inconsistencies. Key policies and controls are included in the ethics control system described in the "Overall responsibilities of Supreme Audit Institutions" section of this Code.
- 63) The leadership of a SAI promotes professional behaviour by adhering to the policies and procedures in place and setting an example.

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI STAFF

- 64) Staff need to be aware of the SAI's policies and procedures relating to professional behaviour, of the applicable professional standards and of the laws, regulations and conventions of the society in which they reside, all of which bind them within and outside the working environment.
- 65) In that context, staff need to understand the impact of their actions on the SAI's credibility and to consider how their behaviour, both within and outside the working environment, may be perceived by colleagues, family and friends, auditees, the media and others. While expectations of what constitutes acceptable professional behaviour may differ depending on whether one is inside or outside the workplace, staff need to consider stakeholders' expectations along with the SAI's mandate when determining a course of action. A Staff member's position within the SAI is an important part of this consideration.
- 66) The expectations of stakeholders may vary depending on the regulations and conventions of the society in which SAI staff reside. However, common expectations include acting according to ethical values, adhering to the legal and regulatory framework in place, not misusing their position, applying diligence and care in performing their work and acting appropriately when dealing with others.
- 67) Staff apply appropriate prudence and care in order that their actions or opinions do not compromise or discredit the SAI and its work, for example when using social media.
- 68) If a particular course of action is legally permitted but does not meet the standard of professional behaviour, staff avoid that course of action.
- 69) Staff need to cooperate by sharing relevant knowledge and information within the organisation.

CONFIDENTIALITY AND TRANSPARENCY

70. Requirements at the level of SAI

- a) The SAI shall balance the confidentiality of audit-related and other information with the need for transparency and accountability.
- b) The SAI shall establish an adequate system for maintaining confidentiality as needed, especially with regard to sensitive data.
- c) The SAI shall provide that any parties contracted to carry out work for the SAI are subject to appropriate confidentiality agreements.

71. Requirements at the level of SAI staff

- a) SAI staff shall be aware of the legal obligations and of the SAI's policies and guidelines concerning both confidentiality and transparency.
- b) SAI staff shall not disclose any information acquired as a result of their work without proper and specific authority, unless there is a legal or professional right or duty to do so.
- c) SAI staff shall not use confidential information for personal gain or for gain of third parties.
- d) SAI staff shall be alert to the possibility of inadvertent disclosure to third parties of confidential information.
- e) SAI staff shall maintain professional confidentiality during and after termination of employment.

APPLICATION GUIDANCE

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI

- 72) The SAI needs to put in place policies to appropriately provide or protect information and apply controls to eliminate or reduce to an acceptable level potential risks to confidentiality infringements.
- 73) Examples of controls that the SAI may use:
- a) establishing policies for communication with stakeholders, including the media;
 - b) regularly emphasising the importance of confidentiality;
 - c) obtaining appropriate declarations of staff's compliance with confidentiality rules;
 - d) providing guidance on what information, documents and materials need to be treated as confidential, and the stage of work at which they need to be treated as confidential, which might include a system of classification and labelling of confidential information;
 - e) consulting with regard to applying confidentiality rules and legal requirements concerning conditions of disclosure;
 - f) providing guidance and advice for cases when professional obligation to maintain confidentiality may be overridden by other legal responsibilities regulated by national laws, and assigning specific procedures for reporting on such cases;
 - g) safe storage conditions of information in any form (paper, electronic, audio, etc.);
 - h) appropriate allocation of access rights to archives, IT systems and physical areas;

- i) procedures for disposing of data storage devices, either in paper or electronic form.

APPLICATION GUIDANCE AT THE LEVEL OF SAI STAFF

- 74) Staff need to appropriately protect information and not to disclose it to third parties unless they have proper and specific authority, or there is a legal or professional right or duty to do so.
- 75) Examples of controls/safeguards that may be applied at the individual level:
 - a) within the SAI, using professional judgement to respect the confidentiality of information; in particular, keep the confidentiality of information in mind when discussing work-related issues with other employees;
 - b) in the case of doubt whether suspected breaches of laws or regulations should be disclosed to appropriate authorities (or parties), consider obtaining legal advice available within the SAI to determine the appropriate course of action in the circumstances;
 - c) in private life, maintaining confidentiality within the family, social or other environments, including social media;
 - d) securing electronic data carriers, such as laptops and portable data storage devices;
 - e) maintaining the confidentiality of passwords.

The extent to which the Libyan Audit Bureau's auditors adhere to the stated professional ethics In Standard (130) of INTOSAI.

From the perspective of auditors of the Audit Bureau.

A study submitted in fulfillment of the requirements for obtaining a higher degree (Master's degree) in accounting.

Prepared By The student : Khaled Ibrahim Faraj Ben Aros.

Abstract

The study aimed to identify the extent of the Libyan Audit Bureau's auditors' commitment to the professional ethics contained in International Standard No. (130) issued by INTOSAI. Given the importance of professional ethics, the problem of the study revolves around knowing the extent of the Libyan Audit Bureau's auditors' commitment to the professional ethics contained in this standard.

To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical approach was followed, through the use of a questionnaire tool to collect data from the study population, which numbered 370 auditors in the General Administration of the Libyan Audit Bureau in Tripoli, and the simple random sampling method was adopted, amounting to 189 auditors, so that the percentage of those subject to the study was 75% of them. The questionnaires were distributed, and appropriate statistical analysis was used for the data collected from them.

The study concluded that the auditors of the Libyan Audit Bureau are committed to professional ethics in accordance with Standard (130) issued by INTOSAI, with regard to the basic values of professional conduct, confidentiality and transparency, independence and objectivity, efficiency, and the basic values of integrity as a guide to professional ethics and the rules of professional conduct.

Through the results reached, the study recommended: organizing training courses for auditors in professional ethics and motivating them, obligating them to inform the Bureau's management when there are doubts about the integrity of one of their colleagues, introducing them to indicators of weak integrity oversight and issues related to them, and encouraging them to seek advice regarding them if necessary. The Audit Bureau should develop the necessary plans to confront changes in the regulatory work environment.



Alasmarya Islamic University
Faculty of Economics and Commerce
Department of Accounting

**The Extent of Compliance of the Auditors of
the Libyan Audit Bureau with INTOSAI
Standard ISSAI (130) - Code of Ethics
in the Auditors' Point of View**

Khaled Ibrahim Faraj Ben Aros

Mansour Mohamed Larbash
(Professor)

Milad Rajab Eshmeila
(Professor)

**Thesis was Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements
for The Degree of Master in Accounting**

06/06/2024