DELMAR INTERNATIONAL

FOR UNDERADUATE AND POSTGRADUATE

PROFESSIONAL STUDIES COLLEGELTD

Professional Research

The impact of coordination and cooperation between Accounting Bureau and Internal Auditors on the quality of Auditing at Libyan Petro-companies

The Researcher

Mohamed Elhadar Alaska

Supervisor

Committee for research and advanced professional studies

2024

رسالة بحثية بعنوان

أثر التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمراجع الداخلي على جودة التدقيق في شركات النفط الليبية

اسم الباحث

محمد الهدار الأصقع

الإهـــــــداء

إلى كل من أضاء بعلمه عقل غيره

وأهدي بالجواب الصحيح حيرة سائليه

فأظهر بسماحته تواضع العلماء

وبرحابته سماحة العارفين، الأساتذة الإجلاء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا:

إلى روح امي الطاهرة بأذن الله تعالى، اللهم أغفر لها وارحمها كما ربيتني صغيرا.

إلى أبي الغالي، نبراس دربي، مصدر مشورتي، وخير الناصحين.

إلى زوجتي العزيزة، وابنائي وبناتي، أحبكم حبا تعجز عن وصفه الحروف.

أهـدي هـذه الرسالة

محمد الهدار الاصقع

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله، أنعم على بنعم لا تحصى ولا تعد، والحمد والشكر له سبحانه أنعم علي بالعزيمة والصبر، وسهّل علي هذه الدراسة.

وعرفاناً مني بأصحاب الفضل، والفضل لله سبحانه وتعالى اولاً أن سخر لنا يد العون .... أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير والامتنان إلى :-

الأستاذ الدكتور: أسعد الهمامي المشرف على هذه الأطروحة، صاحب العقل المنير والخبرة الواسعة، والنفس المتواضعة، والذي لم يبخل علي بنصائحه العلمية القيمة، وتوجيهاته السديدة، ومنحني من وقته وجهده الكثير.

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة.

وأتوجه بالشكر والتقدير إلى كافة الأساتذة والمشرفين بجامعة ديلمار.

والله الموفق

الباحث

أثر التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمراجع الداخلي على جودة التدقيق في شركات النفط الليبية

اعداد: محمد الهدار الأصقع

إشراف الدكتور: أسعد الهمامي

الملخص

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر التنسيق والتعاون بين جهاز ديوان المحاسبة والذي يمثل أعلى سلطة رقابية وبين المراجع الداخلي بالشركات النفطية العاملة في ليبيا وبيان ما إذا كان هنالك الأثر للرفع من جودة التدقيق من خلال التنسيق والتعاون بين الطرفين وتحقيق قيمة مضافة لديوان المحاسبة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي الوصفي.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة تم توزيع عدد **131** منها على المدققين العاملين بالشركات النفطية والمؤسسة الوطنية للنفط وكذلك على المدققين العاملين بديوان المحاسبة وقد تم استعاذة عدد **109** استبانة، تم استبعاد عدد **7** استبانات لعدم صلاحيتها وبهذا فأن عدد الاستبانات التي مثلت حجم العينة هي **102** استبانة، وقد تم استخدام برنامج **SPSS V22** لتحليل البيانات، وبهذا فقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها وجود الأثر البالغ للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي بالشركات النفطية والذي يرفع من جودة التدقيق وذلك من خلال تطبيق كافة ابعاد الدراسة وهي التواصل الفعال، والالتزام المهني، والمسؤولية المشتركة والثقة، والاستقلالية والتي كانت بدرجة متوسطة حيث يمكن ان تتأثر استقلالية اطراف التدقيق وهذا ما يجب الانتباه له وفق الية لتطبيق هذا التنسيق والتعاون والذي يحقق قيمة مضافة لديوان المحاسبة، وهذا ما اوصت به هذه الدراسة وقد اقترحت نموذج اطلقت عليه الدراسة أسم **Crime** يحدد ثوابت التنسيق والتعاون ونموذج اختارت له الدراسة أسم **The Pentagon of Crime** يوضح الإجراءات الهامة وفق مثلثات توضح أسس التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية والمدققين الداخليين بالقطاع العام.

الكلمات المفتاحية: التنسيق والتعاون، ديوان المحاسبة، المدقق الداخلي، شركات النفط الليبية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1- المقدمة:

يشهد العالم اليوم تطوراً سريعاً في معدلات نمو الشركات والهيئات والمنظمات وارتفاع حجم المنافسة بين المؤسسات ذات النشاط المشترك، مما يدفع الشركات الناجحة الى تسخير كافة مواردها المالية والفنية المتاحة لتحقيق أهدافها وفق سياسات وخطط مرسومة مسبقاً، ومما لا شك فيه ان هذه السياسات والخطط بحاجة إلى المتابعة الحثيثة وكذلك بحاجة الي المرونة في التطبيق لمواجهة المتغيرات ومواكبة المستجدات وفق واقع النشاط او الصناعة من أجل اللحاق بركب هذه التطورات السريعة، وهنا يبرز دور الرقابة الداخلية واهميتها في مراقبة تنفيذ هذه الخطط والسياسات بما يتماشى مع مصلحة المنظمة او المؤسسة من أجل التأكيد علي ثبات سير العمليات المالية والفنية والخدمية وفق الخطط المرسومة وما تم وضعه من استراتيجيات لتحقيقها، ولا زال مفهوم الرقابة الداخلية يشهد إلى يومنا هذا تغيراً وتطوراً في التطبيق ونمواً في المفهوم وتوسعاً في حجم المسؤوليات **(Hamdan and Alaska 2016)** ، الأمر الذي يتطلب موارد بشرية مؤهلة التأهيل الأمثل للحفاظ على مقدرات وموارد الشركة وأن تعي هذه العناصر حجم المسؤوليات والأخطار المتربصة بالنشاط ليشكلوا سداً منيعا ضد المخاطر الخارجية والداخلية المحيطة بالعمل وان تعمل وفق الأسس والمعايير المحاسبية المعروفة.

ومن جهة أخرى نرى في بعض الدول أجهزة رقابية أخرى تولي الاهتمام البالغ بعناصر الرقابة الداخلية وتشرف عليها بطرق مباشرة او غير مباشرة وذلك لتعزيز حوكمة الشركات وتفعيل الرقابة والترشيد في استخدام الموارد الاقتصادية والحفاظ عليها، ومن أهم هذه الأجهزة جهاز ديوان المحاسبة والذي يتشارك المهام مع إدارات المراجعة الداخلية في حماية أصول وممتلكات الدولة من الاختلاس والتزييف وغسيل الأموال، وبذلك تكون هذه الحماية التي يشكلها ديوان المحاسبة بمثابة الجدار الثاني المنيع لحماية الأصول والموارد المالية ودونما ان يكون هناك أي تداخل في الاختصاصات أو في المهام وبحيث يكمل جهاز ديوان المحاسبة عمليات التدقيق بعد أن يقوم بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجهات العامة وذلك بالاعتماد علي ما قام به المدقق الداخلي من مهام لتحقيق الشمولية والصول إلي نفس الهدف ألا وهو رفع مستويات الرقابة وتحقيق مبادئ الحاكمية المؤسساتية والمساهمة في حماية مقدرات الدولة.

ولكن وللأسف هناك العديد من عمليات الاحتيال والاختلاس والتي تتطور كل يوم بتطور نمو الشركات العالمية والانفتاح على العالم، والتي لم تنتبه لها أجهزة الرقابة في بعض الدول إلا بعد حدوثها، ولعل أشهر هذه العمليات ما حدث مع شركة أنرون للطاقة **Enron Corporation**، وما نتج عنها من سن بعض القوانين ولعل اشهرها قانون **Sarbanes-Oxley**، والذي يحمل المسؤولية للمدير التنفيذي **CEO** والمدير المالي **CFO** حال ما تواجدت أي شبهات او عمليات فساد سواء كانوا على علم بها أو لا **(Douglas F. Prawitt, NATHAN and DAVED 2012)**، ولهذا فإن كل جهة من جهات التدقيق سواء كانت إدارات التدقيق والمراجعة الداخلية أو جهاز ديوان المحاسبة والرقابة المالية تتشارك المسؤولية والمهام لسد الثغرات الفاسدة و الخلل أينما وجد في الأنظمة الرقابية لتشكل جداراً واحداً

يصعب اختراقه وهذا الأمر ليس بالهين وقد يتطلب التنسيق والتعاون المستمر بين اطراف التدقيق المختلفة " ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي"، حتى يقوم كل طرف من هذه الأطراف بدوره على الوجه المناسب، ولهذا اتت هذه الدراسة لقياس أثر التنسيق والتعاون بين كل من المدقق الخارجي والذي يمثل ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي بالشركات النفطية وما إذا كان لهذا الأثر الدور البارز في الرفع من جودة التدقيق وكذلك ما أذا كان لهذا التنسيق والتعاون بين طرفي التدقيق الإمكانية لأن يحقق قيمة مضافة لديوان المحاسبة في ليبيا من خلال التطبيق على شركات النفط الليبية.

1.2- مشكلة الدراسة:

ان ما حدث نتيجة الثورات العربية من غياب وضعف للأجهزة الرقابية وهشاشة البناء المؤسسي وخاصة في ليبيا وما نجم عنه من نهب لأموال الدولة وكذلك عمليات غسيل الأموال والتي تم استخدام البعض منها في تمويل الإرهاب ليس في ليبيا فقط بل طال الأمر حتى الدول المجاورة وذلك كما ورد بتقرير صندوق النقد الدولي بالبيان الصحفي رقم **(23/400)**، **(Gershenson 2023)**، ناهيك عما تحدث عنه التقرير من عمليات فساد طالت كافة القطاعات بالدولة، وكذلك غياب الخطط الاقتصادية لتوجيه مقدرات الدولة بالشكل الصحيح مما جعل الحكومات الليبية المتعاقبة تتخبط في محاولات الإصلاح والتغيير دون رسم للسياسات وتحديد للأهداف الأمر الذي تعطل معه دور اجهزة الرقابة الداخلية، فلا خطط يتم تتبع ملامحها ولا سياسات تحقق ما هو مرجو من أهداف يتأملها الجميع، ولهذا وفي ضل الفوضة المصطنعة يسهل التلاعب بميزانيات ومقدرات من المليارات من الدولارات، فغياب سيادة القانون وتراجع

أخلاقيات الموظف العام أباح وبشكل مثير كافة أشكال الفساد دونما تحديد اماكن الفساد أو السيطرة عليها، ولهذا فمن الضروري توحيد جهود المدققين بديوان المحاسبة والمدققين الداخلين بقطاعات الدولة وآن ذلك لا يتأتى إلا بتكامل التعاون المشترك والمستمر والذي قد يساهم في الكشف عن السلوكيات الضارة والرفع من معدلات الشفافية وتحقيق الفعالية من الرقابة الداخلية والحاكمية المؤسسية الأمر الذي علي الأغلب سيكون له الأثر الإيجابي في تعزيز من ثقة المستثمرين والمواطنين بأجهزة الدولة الرقابية.

1.3- أهمية الدراسة:

تهتم هذه الدراسة بتحديد أثر التنسيق والتعاون بين جهاز ديوان المحاسبة والذي يمثل أعلى سلطة رقابية في ليبيا وبين المراجع الداخلي بالشركات النفطية العاملة في ليبيا، وحيث أن النفط والمنتجات النفطية هي المورد الوحيد للاقتصاد الليبي وجب الحفاظ عليه من جهة ورفع قدرات المدققين الداخليين من جهة أخرى لتعزيز الشفافية ولرفع الحيطة والحذر لتحقيق العدالة في القوائم المالية والموضوعية والمصداقية في التقارير المالية، وعليه فقد يكون لأثر التنسيق والتعاون أهمية بالغة يجب الوقوف عليه وتحديد أتجاه هذا الأثر ما أذا كان ذو طابع إيجابي يخدم المصلحة العامة ويساهم في حماية الأموال العامة، أو ما إذا اتسم هذا الأثر بمحددات ومعوقات من شأنها تحقيق الأثار السلبية على الصالح العام، ومما لا شك فيه ان العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي علاقة تكاملية يسند بعضها البعض وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون والتنسيق المشترك والمبني على المهنية العالية والاحترام والثقة بين أطراف التدقيق الداخلي والخارجي، ولعل هذا التنسيق والتعاون يشكل أثرا فعالا للرفع من جودة التدقيق وتبادل الخبرة والمعرفة بين

أعضاء فرق التدقيق وكذلك تقليص الجهود في إجراءات التدقيق والرقابة، حيث أن بعض الدراسات اشادت بدور التنسيق والتعاون في الرفع من جودة التدقيق)داهش and المعموري 2021(، من منطلق توصيات الأنتوساي (INTOSAI Standard 9150) ولكنها لم تتحدث عن ما إذا كان هناك الأثر المترتب على تحسين جودة الأداء والرفع من كفاءة الأجهزة الرقابية والحفاظ على المال العام أو التنبؤ بالمخاطر المحيطة وما إذا كان هناك أي قيمة مضافة للديوان.

1.4- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الي تحقيق مجموعة من الاهداف لعل أهمها تحديد حجم الأثر للتنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية في الدولة وذلك من خلال التطبيق على شركات النفط الليبية وفق التالي:

- ✓ تحديد أثر التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي من حيث كفاءة وجودة التدقيق.
- ✓ بيان ما إذا كانت هنالك قيمة مضافة لديوان المحاسبة تنتج عن تعاونه مع أجهزة التدقيق الداخلي بهذه الشركات
- ✓ التعريف بالأسس الصحيحة للتنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية في الدولة وتحديد اتجاهات الاتصال.
- ✓ الوقوف على المخاطر والتهديدات التي قد تؤثر في حجم التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية في ليبيا.

- ✓ التوصل الى النتائج التي ستنبثق عن هذه الدراسة لوضع الحلول أن وجدت الإشكاليات او تقديم المقترحات التي من شائنها أن تعزز سبل الرقابة.

1.5- فروض وأسئلة الدراسة:

إن اختلاف المجتمعات وتغير المفاهيم لديها وتفاوت المعايير الأخلاقية بين أفراد المجتمع الواحد، وكذلك قياس قوة نفاذ القوانين المعمول بها في هذه الدول وتفعيلها له الأثر الحتمي في الحفاظ على المال العام، ومن هنا يمكن القول أن ما يمكن قياس أثره في أحد المجتمعات قد يختلف أثره في مجتمع أخر، وبهذا فإن هذه الدراسة تحاول أن تجيب على السؤال الرئيسي لها وهو:

هل يوجد اثر للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي على جودة التدقيق في شركات النفط الليبية ويحقق قيمة مضافة لديوان المحاسبة؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة التالية:

- ❖ هل يوجد أثر للاجتماعات وتبادل الآراء كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي للرفع من جودة التدقيق في شركات النفط الليبية؟
- ❖ هل يوجد أثر لاستقلالية المدققين كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي للرفع من وجودة التدقيق في شركات النفط الليبية؟
- ❖ هل يوجد أثر للمسؤولية المشتركة والثقة كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي للرفع من جودة التدقيق في شركات النفط الليبية؟

- ❖ هل يوجد أثر للالتزام المهني كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي للرفع من جودة التدقيق في شركات النفط الليبية؟

وبهذا فإن فرضيات الدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:

- ❖ **الفرضية الرئيسية للدراسة H01:**

لا يوجد أثر للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي عند مستوى دلالة إحصائية **(a ≤ 0.05)** للرفع من كفاءة وجودة التدقيق في شركات النفط الليبية وتحقيق قيمة مضافة لديوان المحاسبة.

ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات التالية

- ❖ **الفرضية الفرعية الاولى H01-1:**

لا يوجد أثر للاجتماعات وتبادل الآراء كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي على جودة التدقيق في شركات النفط الليبية.

- ❖ **الفرضية الفرعية الثانية H01-2:**

لا يوجد أثر لاستقلالية المدققين كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي على جودة التدقيق في شركات النفط الليبية .

- ❖ **الفرضية الفرعية الثالثة H01-3:**

لا يوجد أثر للمسؤولية المشتركة والثقة كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي على جودة التدقيق في شركات النفط الليبية.

- ❖ **الفرضية الفرعية الرابعة H01-4:**

لا يوجد أثر للالتزام المهني كمقياس للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي على وجودة التدقيق في شركات النفط الليبية .

1.6- منهجية الدراسة:

اتبعت هذه الدراسة المنهج التحليلي الوصفي لوصف متغيراتها وكذلك المنهج التحليلي الكمي وذلك باستخدام استبانة لجمع البيانات والتي تم توزيعها على مجتمع الدراسة لتحليل وتفسير العلاقات المتداخلة بين النتائج الإحصائية لتحديد أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

1.7- حدود الدراسة:

1.7.1- الحدود المكانية:

تم تطبيق هذه الدراسة على الشركات النفطية العاملة في دولة ليبيا سواء كانت هذه الشركات مملوكة بالكامل للدولة الليبية وهو ما يعرف مجازاً بالشركات الوطنية او الشركات التي تتسم بالمشاركة وتمتلك الدولة الليبية جزءاً منها.

1.7.2- الحدود الزمنية:

تتمثل الحدود الزمنية بفترة تطبيق هذه الدراسة خلال فترة اعدادها سنة **2024**

1.8- خطة الدراسة:

لتنشد هذه الدراسة هدفها ستكون خطة بنائها منقسمة إلى مجموعة من الفصول يتفرع منها عدد من المباحث من أجل بيان وتوضيح كافة جوانبها النظرية والتطبيقية بشكل عملي وأكاديمي حتى نصل معآ إلى نتائج هذه الدراسة والتي يأمل الباحث هنا ان تحقق مبتغاه في إضافة قيمة علمية جديدة لم يصبها من سبقه من البحاث.

وعليه ستكون خطة الدراسة مقسمة كما يلي:

الفصل الثاني: الإطار النظري والمفاهيم العلمية

المبحث الاول : الإطار العام لديوان المحاسبة.

أولا : التعريف بديوان المحاسبة.

ثانيا : تاريخ ديوان المحاسبة ومراحل تطوره القانونية في ليبيا

ثالثا : التوصيف الوظيفي لديوان المحاسبة في ليبيا.

رابعا : مهام ديوان المحاسبة وصلاحيته.

المبحث الثاني : الرقابة الداخلية

أولا : مفهوم الرقابة الداخلية

ثانيا : انواع الرقابة الداخلية ومقوماتها

ثالثا : إجراءات الرقابة الداخلية

المبحث الثالث : المراجعة الداخلية

أولا : مفهوم المراجعة الداخلية

ثانيا : أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها

ثالثا : العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

الفصل الثالث: التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية

المبحث الأول : المفهوم العام للتنسيق والتعاون

أولا : أهمية التنسيق والتعاون

ثانيا : أهداف التنسيق والتعاون

ثالثاً: أسس التنسيق والتعاون

المبحث الثاني : التنسيق والتعاون وفق المعايير الدولية

أولا : التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية من المنظور المهني

ثانيا : التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية من المنظور القانوني

الفصل الرابع: التحليل الإحصائي

المبحث الأول : وصف لمتغيرات الدراسة

أولا : المتغيرات التابعة

ثانيا :المتغيرات المستقلة

المبحث الثاني : أختبار ملائمة البيانات

أولا : اختبار التوزيع الطبيعي.

ثانيا : اختبار الأرتباط الخطي المتعدد

ثالثا : الإرتباط الذاتي

المبحث الثالث : إختبار فرضيات الدراسة

أولا : اختبار الفرضية الأولى للدراسة

ثانيا : اختبار الفرضية الثانية للدراسة

ثالثا : اختبار الفرضية الثالثة للدراسة

رابعآ : اختبار الفرضية الرابعة للدراسة

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

المبحث الأول: النتائج

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الثالث : الخاتمة

2- الفصل الثاني

الإطار النظري والمفاهيم العلمية.

2.1- المبحث الأول: الإطار العام لديوان المحاسبة.

تغيرت وتعددت التسميات للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتي تعد في أي دولة أعلى وارفع أدوات الرقابة على الأموال العامة لهذه الدولة، وفي أغلب الدول تسمى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بديوان المحاسبة، ويجب ان يتمتع ديوان المحاسبة بشخصيته الاعتبارية المستقلة وعادة ما تكون تبعية هذا الجهاز الرقابي لأعلى سلطة تشريعية في البلاد ،ويعمل جهاز ديوان المحاسبة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الرقابة المالية على القطاعات العامة لتحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في ضمان جودة التقارير المالية وتعزيز الشفافية وأضفاء صبغة الموثوقية والمصداقية على هذه التقارير وكذلك تحديد مسؤوليات المراقبين الماليين بالقطاع العام ورسم كافة العمليات الرقابية والمفاهيم المرتبطة بها من أجل الحفاظ على المال العام.

2.1.1- أولاً: التعريف بديوان المحاسبة.

يعتبر ديوان المحاسبة هيئة رقابية تتمتع بالصفة القضائية الإدارية المستقلة حيث يستمد هذه الصفة من جهتين هما تبعية الديوان لأعلى سلطة تشريعية في الدولة من جهة، ومن جهة أخرى يستمد ديوان المحاسبة الصفة القضائية من طبيعة عمله وواجباته والمهام المسندة اليه، حيث انه من مهام ديوان المحاسبة الرقابة المالية بكلا شقيها المحاسبي والقانوني، وذلك عن طريق الكوادر

الفنية من مختلف التخصصات المهنية في المحاسبة والإدارة والقانون والاقتصاد المؤهلة التأهيل المناسب لأداء دورها بشكل فعال من الناحية الرقابية سواء كانت سابقة او مصاحبة أو لاحقة والكشف عن المخالفات المالية والقانونية وفق معايير المحاسبة والتدقيق وكذلك متابعة السياسات والخطط التي تضعها الدولة لتحقيق الأهداف المنشودة من هذه الخطط في مختلف القطاعات العامة.

2.1.2- ثانياً: تاريخ ديوان المحاسبة ومراحل تطوره القانونية في ليبيا.

تم إنشاء ديوان المحاسبة في ليبيا سنة **1955** بموجب القانون رقم **31** بحيث يتولى أدارة الديوان رئيس يتم تعيينه بموجب مرسوم يصدر عن رئيس الوزراء، يتمتع رئيس الديوان بسلطة الوزير في إدارته للديوان ويعين له وكيلاً يحل محله عند غيابه، ولرئيس ديوان المحاسبة ان يضع ميزانية الديوان وفق تنظيمه وأعماله.

وفي سنة **1962** صدر القانون رقم **22** الذي يجري بعض التعديلات الإدارية فقط على أحكام القانون رقم **1955** ومواده حيث تم استبدال بعض المواد بمواد أخري من حيث تبعية رئيس ديوان المحاسبة وأعضائه ومستخدميه إلى قانون الخدمة المدنية لتسري عليهم أحكام هذا القانون وكذلك أجاز القانون رقم **22** المذكور أنفاً للجهات العامة غير الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة ان تطلب من ديوان المحاسبة مراجعة وفحص حساباتها.

وفي سنة **1966** صدر المرسوم الملكي بتنظيم عمل ديوان المحاسبة والتأكيد على استقلالية ديوان المحاسبة حيث يتم تعيين رئيس الديوان بموجب مرسوم ملكي ولا يتم تعيينه من طرف

رئيس الوزراء من أجل التأكيد على استقلالية رئيس الديوان، ومن ناحية أخرى منع المرسوم من عمل رئيس الديوان أو موظفيه بأي جهات أخرى او مزاولة أي نشاط خاص مهما كان نوع هذا النشاط وعدم شغلهم لاي وظيفة عامة أخري، ومن جهة أخري خصص المرسوم الملكي اللجان التأديبية لمحاسبة رئيس ديوان المحاسبة وأعضائه.

وبعد تغير النظام الملكي في ليبيا الي النظام الجماهيري سنة **1966** تغيرت تسميات ديوان المحاسبة او الغائه وصدور أجهزة رقابية بديلة تختلف في المسميات وفي المهام، حيث تم تسميته بالجهاز الشعبي للمتابعة بالقانون رقم **16** لسنة **1986** وبموجب هذا القانون تم دمج ديوان المحاسبة والرقابة الإدارية وجهاز المتابعة الشعبية بجهاز واحد والذي تم إلغائه فيما بعد بموجب القانون رقم **11** في العام الميلادي **1996** ليحل محله جهاز التفتيش والرقابة الشعبية.

وضل ديوان المحاسبة يتخبط في ليبيا من حيث التسميات والدمج والاختصاصات، حيث صدر القانون رقم **13** سنة **2003** تم بموجبه الغاء دمج ديوان المحاسبة والرقابة الإدارية وجهاز المتابعة الشعبية لتوزع المهام على جهاز الرقابة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية والذي انفرد بالدور الرقابي بعد ان تم الغاء جهاز الرقابة المالية سنة **2006** بناءاً على قرار مؤتمر الشعبي العام رقم **5** وانشاء جهاز المراجعة المالية.

وفي سنة **2011** صدر القرار رقم **119** لإعادة إنشاء ديوان المحاسبة وإعادة تفعيل القانون رقم **11** لسنة **1966** ودمج جهازين التفتيش والرقابة الشعبية وجهاز المراجعة المالية في ديوان المحاسبة وإلغاء كل ما يخالف ذلك من قوانين، وفي سنة **2013** صدر القانون رقم **19** والذي بموجبه تم فصل الرقابة الإدارية عن الرقابة المالية وتم بذلك إعادة تنظيم عمل ديوان المحاسبة.

2.1.3- ثالثاً: التوصيف الوظيفي لديوان المحاسبة في ليبيا.

يتكون ديوان المحاسبة في ليبيا من العديد من الإدارات العامة والإدارات المتفرعة منها والأقسام والمكاتب الفنية والإدارية والتي تحدد تسمياتها واختصاصاتها وتكليف من يديرها بموجب قرارت تصدر عن رئيس الديوان، وللديوان فروع و ادارات منتشرة في ليبيا، ويبلغ عدد الإدارات العامة بديوان المحاسبة عدد **7** إدارات عامة وهي الإدارة العامة لفحص العقود والمتابعة والإدارة العامة لفحص الحسابات العامة والإدارة العامة لفحص الحسابات العسكرية والإدارة العامة لفحص حسابات الهيئات والمؤسسات والإدارة العامة لفحص حسابات الطاقة والإدارة العامة لفحص حسابات الشركات والإدارة العامة للتخطيط والمعلومات، الي جانب ذلك بوجد بالديوان العديد من الإدارات التي تنظم عمل الديوان كالإدارة العامة للمالية والشؤون الإدارية وإدارة المراجعة الداخلية ومكاتب التفتيش والمتايعة ومكتب المخالفات المالية.

وقد اتخذ ديوان المحاسبة الليبي من مدينة طرابلس مقراً رسمياً له بما يخالف القانون رقم **11** لسنة **1966** حيث من المفترض ان المقر الرئيسي لديوان المحاسبة هو مدينة بنغازي والتي يتواجد بها أكبر فرع لفروع ديوان المحاسبة، ولعل تمركز ديوان المحاسبة بمدينة طرابلس راجع لتواجد كافة الوزارات السيادية بها وكذلك جل الشركات والقطاعات العامة وادارت المصارف التجارية.

ـ المبحث الثاني: الإطار المقترح للتنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين بالقطاعات الحكومية.

إن أكبر مهدد لاقتصاديات الدول هو تفشي الجرائم الاقتصادية واهدار المقدرات العامة نتيجة الإهمال وتفشي الفساد وضعف الأجهزة الرقابية وغياب سلطة القانون.

وكما اتضح من النتائج التي توصلت اليها الدراسة ان هناك أهمية كبيرة للتنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية العليا والمدققين الداخليين بقطاع النفط في ليبيا، وان لهذا التنسيق والتعاون دور كبير في جودة التدقيق والتي بناءاً عليها تحقق قيمة مضافة للأجهزة الرقابية العليا لتمكنها من الكشف عن عمليات الفساد قبل وقوعها واكتشاف التجاوزات المالية والإدارية في أوقات مبكرة .

وعليه نقترح ان يكون التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية " ديوان المحاسبة" والمدققين الداخليين بالقطاع العام كافة وليس قطاع النفط فقط وفق الخطوات والأسس التالية:-

أولاً: الثوابت المهنية للتنسيق والتعاون

ان التنسيق والتعاون بين الأطراف الرقابية يجب ان يكون وفق ثوابت معينة لا يمكن تجاوزها او اهمالها والتقليل من أهمية أي ثابت منها وهذه الثوابت هي المكونة لكلمة **CRIME** وقد وردت هذه الفكرة من الدور المنوط بالأجهزة الرقابية ودورها في مكافحة الفساد المالي والجرائم المالية والإدارية المسببة في انهيار مقدرات القطاع العام واهدار ثروات الدولة.

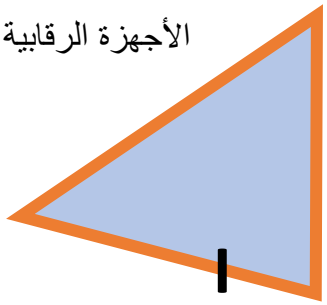
والنموذج التالي الذي صممه الباحث هو اقتراح متواضع يحدد هذه الثوابت بالاعتماد على توصيات منظمة الانتوساي بهذا الصدد، وكذلك بالاعتماد على معايير التدقيق ومهام وواجبات الأجهزة الرقابية العليا ليشكل هذا النموذج لبنة تحدد إطار وثوابت التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين بالقطاعات والشركات الحكومية.

رسم توضيحي 1 نموذج CRIME

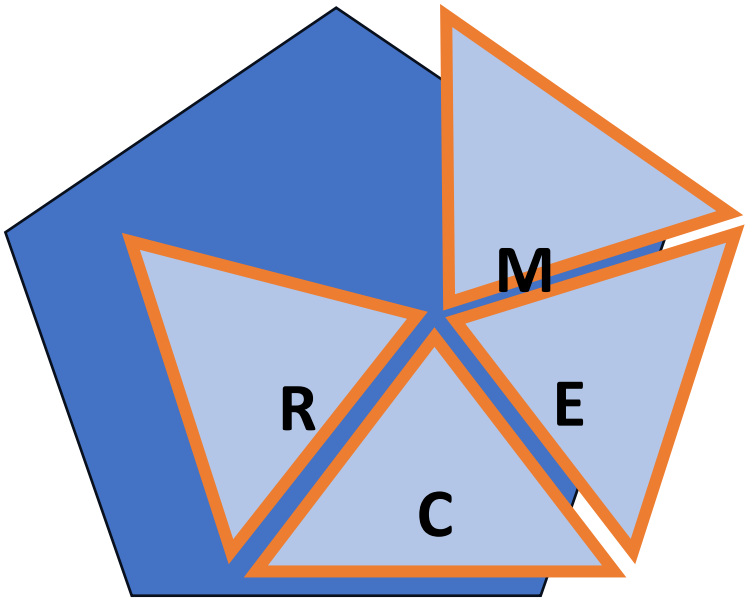
1. **الاتصال المباشر والغير مباشر.**
2. **المسؤولية.**
3. **الاستقلالية.**
4. **الرقابة.**

5. التقييم.

وترتبط كل من هذه الثوابت بمجموعة من الإجراءات الهامة وفق مثلثات توضح أسس التنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية والمدققين الداخليين وفق الرسم التوضيحي رقم (2).



رسم توضيحي2 PENTAGON OF CRIME



من الشكل السابق للبنتاغون نلاحظ انه يحتوى على عدد خمس مثلثات وكل منها يمثل حرف من حروف الكلمة (CRIME) المدرجة بالشكل التوضيحي الأول والذي سبق عرضه اعلاه ، وحيث ان هذه المثلثات تختصر الاجراءات التي يقترحها الباحث لتكون بمثابة المنهجية المهنية للتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمدققين الداخليين في القطاع العام وفق الاتي:-

1. مثلث التواصل- Communication.

على الجهات الرقابية فتح كافة قنوات الاتصال مع المدققين بالقطاع العام وذلك من خلال

1.1- الترابط: الترابط هو جزء من التواصل الفعال مع الأطراف الأخرى، ويكون الترابط في مجالنا هنا عن طريق المشاركة في الاجتماعات الدورية مع جهات القطاع العام مما يجعل المدقق الخارجي على اطلاع أوسع بطبيعة عمل القطاع الحكومي وينتج عنه توسيع الأفق المهنية للمدقق الخارجي وتجعله قادراً على تفهم بعض المسائل الحساسة في الجهة محل التدقيق وفهم اكبر للنظام الرقابي، ويشترط في هذا الامر ان يحافظ المدقق الخارجي على استقلاليته وان لا يصبح جزء من الكادر الوظيفي بجهة التدقيق.

1.2- الزيارات: على المراجع الخارجي التواصل الفعال عند طلب الاستفسارات او التوضيحات المبهمة لديه وعليه القيام بالزيارات الميدانية في فترات مختلفة وملاحظة سير العمل بالعين المجردة وكذلك ملاحظة التعبيرات السيكولوجية والنفسية للمدقق الداخلي والتي قد تشكل جزء من الحكم المهني.

1.3- التواصل الغير مباشر: فتح قنوات التواصل الأخرى وذلك بواسطة كافة السبل الالكترونية او البريدية لإتاحة الفرصة لتقديم البلاغات ولو كانت بشكل سري، فقد يخشى بعض الأطراف الذين يكتشفون المخالفات المالية والإدارية او الذين تقع اعينهم على أي شكل من اشكال الفساد على وظائفهم او على حياتهم في بعض الأحيان، ولذلك وجب فتح كافة سبل تقديم البلاغات وبشكل امن ودون ان يؤثر ذلك على المبلغ.

2- مثلث المسؤولية: Responsibility

وتنقسم المسؤولية هنا الى ثلاث مستويات وهي:-

2.1- مسؤولية الالتزام: ويقصد بالالتزام هنا الالتزام المهني للمدقق الذي يبني عليه الحكم المهني دون تحيز وهذا لا يتأتى إلا بالالتزام بالسلوكيات التي تتطلبها مهنتي المحاسبة والتدقيق.

2.2- مسؤولية الامتثال: ويقصد بها تطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والالتزام بتنفيذها وتتبعها وكذلك الامتثال للقوانين والتشريعات النافذة وعدم ارتكاب الاخطاء المهنية او القانونية والتي تسيئ الى مهنة التدقيق.

2.3- مسؤولية الكفاءة: يجب على الجهات الرقابية ان لا تمكن أي مدقق تحت التدريب من مراجعة القطاعات الحكومية لان ذلك يسئ بشكل مباشر الى مهنة التدقيق فالمدقق تحت التمرين سيكون محل للسخرية والاستهزاء نتيجة ضعف الكفاءة المهنية، وعلى الجهات الرقابية ان تخضع المدققين لديها للاختبارات المهنية وتدريبهم بالشكل المناسب لتمثيلهم بالكيفية التي تليق بسلطات الجهاز الرقابي.

3- مثلث الاستقلالية: Independence

الاستقلالية هي التحرر من الشروط والظروف التي تهدد قدرة نشاط التدقيق على تنفيذ مهام التدقيق بشكل غير متحيز وذلك وفق المعيار (1100).

وفي هذا المثلث ثلاث أمور هامة على المدقق الانتباه لها جيداً وهي:-

3.1- الحيادية: على المدقق ان يكون محايداً وان لا تؤثر على احكامه المهنية او قراراته أي مؤثرات سواء كانت هذه المؤثرات مادية او معنوية داخلية كانت او خارجية وهذا جزء لا يتجزأ من سلوكيات مهنة التدقيق، ان تأثر المدقق بالمغريات او الخوف من التهديدات (المكافأة او العقاب) سيفقد معه المدقق استقلاليته ولذلك اجازت المعايير المهنية ان يقدم المدقق طلب بإعفائه من عمليات التدقيق شريطة تقديم المبررات التي تسمح له بالاعتذار عن اكمال عمليات التدقيق.

3.2- الموضوعية: الموضوعية هي الأساس الذهني والفكري للحكم المهني والذي يجب معه عدم تضارب المصالح الوظيفية المرتبطة بمهنة التدقيق بسبب التحيز او التقصير او الإهمال الوظيفي.

3.3- السياسات: على المدقق الخارجي الالتزام بالسياسات التي تحددها السلطات الرقابية العليا في دولته، وان لا يتوانى في تطبيق مهامه بالكيفية التي تتطلبها وظيفته على ان يكون لهذه السياسات أي اثر يهدد من استقلالية المدقق كأن يطلب منه التدقيق على جهة حكومية يترأسها احد اقاربه، او تقديم المجاملات على حساب السياسات التي تتطلبها مهمة المدقق، وتشمل السياسات هنا كافة الإجراءات التي تتطلبها سلوكيات المهنة شريطة ان لا تمس استقلالية المدقق بسبب ما.

4- مثلث المراقبة: Monitoring

تعتمد مراقبة الديوان لأعمال القطاعات الحكومية على مثلث مراقبة سير العمليات ورصد التجاوزات وتوثيقها وفق الاتي: -

4.1- مراقبة سير العمليات: ان مراقبة سير العلميات المالية بالقطاع الحكومي تتيح الإمكانية لتفهم مدقق ديوان المحاسبة لطبيعة عمل القطاع وفهم النظام الرقابي وتعزيز الثقة بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي مما يجعل المدقق الداخلي يتقبل نصائح ومشورة مدقق ديوان المحاسبة ويمكن مدقق ديوان المحاسبة المساهمة بفعالية بتقييم النظام الرقابي في هذا القطاع وحل المشاكل الأنية في التوقيت المناسب.

4.2- الرصد: ان انتظام الزيارات لمدقق ديوان المحاسب يمكنه من رصد نقاط الضعف بالنظام الرقابي وكذلك يمكنه من رصد المخالفات المالية والإدارية وذلك من خلال الاطلاع المباشر على سير العمليات وكذلك من خلال تبادل التقارير المالية وتعزيز الثقة مع المدقق الداخلي.

4.3- التوثيق: ويقصد بالتوثيق هنا توثيق كافة النتائج التي يتحصل عليها مدقق الديوان لتقييم وتحديد أوجه الخلل أو القصور بالأنظمة الرقابية، وعدم الإعتماد على الذاكرة الدهنية للمدقق، وبذلك يمكن لديوان المحاسبة الرجوع الي هذه الوثائق حالما حدث تغير في العنصر البشري او عدم معالجة أوجه الخلل التي سبق توثيقها.

5- مثلث التقييم: Evaluation

إن عمل ديوان المحاسبة له حساسيته واهميته البالغة وذلك يعتمد على تقاريره التي يصدرها ويجب ان تكون هذه التقارير على درجة عالية من الكفاءة والمهنية بحيث يكون لها الأثر الإيجابي على عمل ديوان المحاسبة، وعليه يجب ان يكون تقييم عمل الديوان مبني على الأسس التالية:-

5.1- تقييم نتائج الفحص: على ديوان المحاسبة تقييم النتائج التي توصل اليها مدققيه وذلك لتحديد أوجه القصور في الأنظمة الرقابية المختلفة بالقطاعات الحكومية ومعالجتها مبكراً، وكذلك التأكد من ان هذه النتائج نتائج واقعية وتعتمد على المهنية القصوى وتتمتع بالحيادية والمصداقية.

5.2- تقييم المدققين: نتيجة أهمية عمل ديوان المحاسبة واستقلاليته الأمر الذي يحتم عليه تقييم المدققين لديه من حيث كفائتهم المهنية واتباعهم لمعايير التدقيق أو تأثر استقلاليتهم نتيجة تنسقهم وتعاونهم مع المدققين الداخليين، وكذلك عدم تجاوزهم الصلاحيات الممنوحة لهم بموجب اللوائح والتشريعات النافذة.

5.3- تقييم المخاطر: يعتبر تقييم المخاطر من الأولويات الهامة لعمل المدقق الخارجي وعمل المدققين بالأجهزة الرقابية العليا وديوان المحاسبة، حيث ان طبيعة الدور الرقابي لديوان المحاسبة لا يقتصر فقط على رصد المخالفات والتجاوزات المهنية والمالية والادارية التي تحدث بالقطاعات الحكومية بل ان هذا الدور يتجاوز ذلك، فمن الضروري ان تتنبأ الأجهزة الرقابية العليا بالمخاطر المستقبلية وان تعمل على

تحديد هذه المخاطر وتقييم طبيعتها وتوقيت حدوثها وبيان أثرها على القطاعات الحكومية بحيث تتمكن هذه الأجهزة من معالجتها بشكل فوري متى أمكن ذلك لمنع وقوع الجرائم الاقتصادية.

5- الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1- المبحث الأول: نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج نوجزها كما يلي:-

1. يوجد هناك اثر بالغ الأهمية للتنسيق والتعاون بين المدققين التابعين لديون المحاسبة والمدققين الداخليين في قطاع النفط والغاز في ليبيا من حيث بعد التواصل الفعال المتمثل في الاجتماعات وتبادل الأراء، حيث برزت أهمية هذا البعد في تعميق العلاقات بين اطراف التدقيق وتقديم الحلول الانية للمشاكل والعقبات المهنية وكذلك كسر الحاجز بين مدقق الديوان والمدقق الداخلي؛ مما يساهم في رفع كفاءة مدقق الديوان وذلك راجع لتقييم الأنظمة الرقابية في الشركات النفطية، وكذلك الى مناقشة المخاطر المتغيرة في مهنة التدقيق، وهذا يختلف مع نتائج دراسة (ازواو **2023**) التي اشارت الي ضعف العلاقة بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وان هذا الضعف راجع الي وجود الصعوبات التي تواجه لجان التدقيق وعدم وجود تواصل فعال بين اطرا ف التدقيق.
2. وجود اثر للتنسيق والتعاون بين اطراف التدقيق " مدقق ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي" من حيث بعد الاستقلالية، حيث ان كلا الطرفين يسعون لتحقيق نفس الهدف وتعتبر أسرار العمل مسؤولية مشتركة بين الطرفين وانه لا توجد قيود على عمل المدقق بديوان المحاسبة مما يتفق مع دراسة (داهش و المعموري **2021**) لأثر التنسيق والتعاون الفعال على جودة التدقيق، وهذا يثبت ان المدقق الداخلي بالشركات النفطية

يتمتع بالاستقلالية المهنية بدرجة كبيرة، وقد يكون ذلك راجع لاهتمام المؤسسة الوطنية للنفط بالتدريب الداخلي والخارجي للمدققين الداخليين مما يساهم في رفع الكفاءة المهنية للمدققين لديها وتفهمهم لطبيعة دور المدقق بديوان المحاسبة ومشاركتهم المسؤولية معه، وعليه يمكننا القول ان استقلالية المدقق الخارجي قد تتأثر بشكل ما وذلك يعتمد على مدى تفهم المدقق الداخلي لطبيعة عمل المدقق الخارجي وتعاونه معه ويتفق مع نتائج دراسة **(Hamdan and Alaska 2016)**.

3. هنالك الأثر الفعال للتنسيق والتعاون بين مدقق ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي في رفع جودة التدقيق لوجود الثقة بين الطرفين واعتماد المدقق الخارجي على نتائج اعمال المدقق الداخلي مما يساهم في تقليص الوقت والجهد كون ان العلاقة بين الطرفين ليست علاقة تحكيمية، حيث يقدم المدقق الخارجي النصح والمشورة للمدقق الداخلي وكذلك لا يتم حجب المستندات ذات السرية على مدقق ديوان المحاسبة وانه يتم تبادل التقارير الأنية في وقتها مما يسمح لمعالجة الإشكاليات المستجدة في التوقيت المناسب وبذلك تتحقق جودة التدقيق وهذا يتفق مع نتائج دراسة **(Sangkala 2024)** ويختلف مع نتائج دراسة (حميد و صفاء **2018**)، من حيث تأخر اصدار التقارير المالية ومعالجة المشاكل الأنية لعدم وجود الكادر الوظيفي المؤهل.
4. للالتزام المهني الأثر الأبرز للتنسيق والتعاون بين مدقق ديوان المحاسبة والمدقق الداخلي وذلك راجع لانتظام الزيارات التي يقوم بها مدقق الديوان للشركات النفطية وتقديمه الدعم اللازم للمدقق الداخلي بالقطاع النفطي وكذلك توثيق خطة التدقيق المبني على المخاطر، وان التعاون بين الطرفين و اعتماد عمل المدقق الخارجي على عمل

المدقق الداخلي لا يؤثر على تقدير المخاطر الناتجة عن عمليات التدقيق، وهذا يتفق مع ما توصلت اليه نتائج دراسة **(Hamdan and Alaska 2016)** من حيث ان للتنسيق والتعاون بين المدقق التابع لديوان المحاسبة والمدقق الداخلي يجب ان يكون مبنياً على الالتزام المهني.

5. ان للتنسيق والتعاون بين المدققين بديوان المحاسبة والمدققين الداخليين بالشركات النفطية الأثر البالغ في رفع جودة التدقيق من حيث كافة ابعاد الدراسة وعلى رأسها بعد المسؤولية المشتركة والثقة، يلي ذلك بعد الالتزام المهني ومن ثم بعد الاتصال المتمثل في الاجتماعات وتبادل الآراء ويأتي متغير الاستقلالية في المرتبة الأخيرة بدرجة تقييم متوسطة.
6. ان التنسيق والتعاون بين اطراف التدقيق يحقق قيمة مضافة لديوان المحاسبة وذلك لوجود الفرصة المتاحة امام مدقق ديوان المحاسبة لوضع الحلول للمشاكل الأنية في وقتها المناسب وكذلك لإمكانية تقديم الدعم اللازم للمدققين الداخليين العاملين بقطاع النفط والغاز وتفهمهم لطبيعة عمل هذا القطاع الحيوي والذي تعتمد عليه ليبيا بشكل أساسي في تغذية كافة القطاعات الأخرى كونه المصدر الوحيد لتنمية البلاد.
7. يتضح من هذه الدراسة ان التنسيق والتعاون بين الجهات الرقابية العليا وبين المدققين بالشركات النفطية مبني على الالتزام المهني والمسؤولية المشتركة بين اطراف التدقيق نتيجة للوعي المهني بقطاع النفط والغاز والذي يتمتع به المدقق بهذا القطاع.

5.3- المبحث الثالث: التوصيات.

بما ان للتنسيق والتعاون بين اطراف التدقيق أهمية واضحة وفق ما أتت به نتائج هذه الدراسة وان لهذا التنسيق والتعاون الأثر البالغ على جودة التدقيق وتحقيق قيمة مضافة لديوان المحاسبة، عليه فان الباحث يوصي بالاتي:-

1- توطيد العلاقات المهنية بين أطراف التدقيق من خلال التواصل الفعال بين مدقق ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين وان يكون هذا التواصل مبني على الالتزام المهني والثقة وتبادل الآراء وعقد الاجتماعات الدورية.

2- توحيد جهاز ديوان المحاسبة والأجهزة الرقابية الأخرى والفصل في الاختصاصات والمهام والتي تسببت في وجود العداوة بين جهاز ديوان المحاسبة والقطاع الحكومي.

3- تفعيل قوة القانون ومعاقبة كل من ثبت عليه اهدار المال العام او التلاعب بمقدرات الدولة وكذلك كل من ارتكب أي نوع من التجاوزات الإدارية او المالية.

4- لا يمكننا الجزم بأن نتائج هذه الدراسة تنطبق على القطاعات الأخرى، وعليه يتطلب الأمر وجود الالية المناسبة لتحقيق هذا التعاون بالكيفية التي لا تؤثر على تقييم المخاطر وعلى استقلالية المدقق من أجل تحقيق أعظم فائدة لجودة التدقيق وكذلك تحقيق القيمة المضافة لديوان المحاسبة بالتطبيق على كافة القطاعات الحكومية.

5- دراسة الإطار المقترح للتنسيق والتعاون بين جهاز ديوان المحاسبة والقطاعات الحكومية وبيان مدى فعالية هذا الإطار.

المراجع:

1- المراجع باللغة العربية:

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA) ، 2000، معيار الرقابة الداخلية لمراجعة القوائم المالية.
- ادريس, جلالة الملك، 1955. *قانون رقم 31 لسنة 1955 م بإنشاء ديوان المحاسبة* . ليبيا: الجريدة الرسمية العدد 9.
- اسراء, بدر،" 2009. العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي واثرها على جودة العمل التدقيقي "*اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد العراق* .
- الججاوي, طلال ,و محمد الزرفي" 2018. أطار مقترح لحوكمة لمؤسسات البلدية للحد من عمليات الأحتيال بحث تطبيقي في المؤسسات البلدية لمحافظة بابل "*مجلة دراساتمحاسبية ومالية* .38:62
- الحسبان, عطاالله .2009 *الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات* .عمان: دار الراية-الاردن.
- الدهراوي, كمال, ومحمد السيد سرايا .2006 *دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة* .الاسكندرية: المكتبة الجامعية الحديثة.
- الصبان, محمد سمير، 1988. *الاصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة* .بيروت: دار النهضة العربية.
- الصحن, عبد الفتاح ,و فتحي السوافيري .2004 *الرقابة والمراجعة الداخلية* .الاسكندرية: الدار الجامعية.
- الكاديكي, أحمد ,و نيرمين النعاس" 2020. أطار مقترح لتطوير دور الأجهزة الرقابية في تقويم أنظمة الرقابة الداحلية بالمؤسسات الحكومية الليبية "*مجلة جامعة بنغازي العلمية* .96-107

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا والرقابة المالية والمحاسبية .2017 .*التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام* Professional Standards . Committee, AUSTRIA: INTOSAI General Secretariat.
- حسو, جاسم" .2018 .تفعيل اجراءات الرقابة الداخلية للحد من مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلزمات في النظام المحاسبي الالكتروني ".*مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية- المحور المحاسبي* 10:27.
- حميد, طالب ,و أحمد محمد صفاء" .2018 .مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء وفق معيار الانتوساي 3000 ".*مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم* .49-20
- خضير, مصطفى، عيسى .1996 .*المراجعة المفاهيم والمعايير والاجراءات* .المملكة العربية السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر والتوزيع.
- داهش, رائد ,و علي المعموري" .2021 .دور التنسيق و التعاون المشترك في رفع جودة التدقيق وفقا لمعيار الانتوساي : (9150) بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية و المستلزمات الطبية- كيماديا ".(*مجلة درسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد* .200-177
- طواهر, محمد التهامي ,و مسعود الصديقي .2003 .*المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية* .الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- عبد الجبار, منى حيدر" .2015 .دور التدقيق الداخلي في الوقاية من الفساد وانعكاسه على التطوير والاصلاح الاداري في الوحدات الاقتصادية ".*جامعة بغداد* .32-13
- كافي, مصطفي يوسف .2013 .*الازمة المالية الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات* .عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.

- لطفي, امين السيد احمد،" .2000 .دراسة اختباريه لتأثيراستخدام وسائل دعم القرار على تقييم المراجعين لمخاطر غش الإدارة واختيار استراتيجيات المراجعة اللاحقة، ".*مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف* .123-160

- مجلس قيادة الثورة .1970 .*قانون رقم 24 لسنة 1970 م بشأن المؤسسة الليبية الوطنية للنفط* . التشريعات والقوانين, طرابلس: الجريدة الرسمية.

- مطر, محمد، ,و موسى السويطي .2009 .*التأصيل النظري للمارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض والقياس والافصاح* .عمان- الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

- هنري, فايول .1916 .*الادارة العامة والصناعية* .فرنسا.

2- المراجع باللغة الإنجليزية:

- Al-Alusi, Hazem Hashem. 2003. *The Path to the Science of Auditing and Auditing .* Tripoly: Open University.

- Andaya, Khaled. 2014. "Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors." *Research Journal of Finance and Accounting* 2222-2247.

- Bartlett, D, and kremin Kelli. 2015. "Attracting Applicants for In-House and Outsourced Internal Audit Positions." *Accounting Horizons* 143-156.

- Douglas F. Prawitt, Y, SHARP NATHAN, and A. WOOD DAVED. 2012. "Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or

Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong?" *Contemporary Accounting Research* 1109-1136.

- Dumitrescu, Diana, and Nicola Bobitan. 2016. "Annals of Constantan Brancusi University of Targu-Jiu." *Economy Series* 87-92.
- ECIIA. 2013. "European Confederation of the Institute of Internal Auditors." *Improving Cooperation between Internal and External Audit.*
- Gershenson, Dmitry. 2023. *IMF Staff Concludes Visit to Libya.* Washington, DC: IMF Communications Department.
- Hamdan, Mohamed Naser, and Mohamed Alhadar Alaska. 2016. “Extent of Coordination andd Cooperation between the Accounting Bureau and the Internal Auditors in the Jordanin Public Sector.” *International Jurnal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Science* 251-267.
- James, k Loebbecke, and Arens A Alvin. 1994. *Auditing: An Integrated Approach.* Newjersy: Prentice Hall.
- Krishnan, Jayanthi. 2005. "Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis." *The Accounting Review* 649-675.

- Rizaldi, A. 2015. "Control environment analysis at government internal control system: Indonesia case." *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 844:850.
- Sangkala, Masnawaty. 2024. "The Importance Of Coordination Between Internal And External Audit in The Adminstrative Process." *TRANSEKONOMIKA: Akuntansi, Bisnis dan Keuangan* 264-273.

3- المراجع من المواقع الالكترونية:

- ازواو, ليلى بن .2023 .*دور لجان المراجعة في الرقابة على جودة التدقيق* ". . http://dspace.univ-batna.dz/xmlui/handle/123456789/6728. .
- INTOSAI. 2019. *International Standards of Supreme Audit Institutions.* www.issai.org .