



جامعة بورسعيد



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

تقييم أساليب الرقابة المالية بديوان المحاسبة بدولة الكويت
في ضوء المعيار الدولي رقم (٤٠) للأجهزة العليا للرقابة

بحث مقدمة من

محسن ناصر هديبان فالح الدوسري

٢٠١٨

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة الكويت ، وذلك بهدف تحقيق الرقابة الفعالة على المال العام، وكشف المخالفات المالية والقيام بدوره الوقائي والإصلاحي في مجال الرقابة المالية وذلك لتجنب حدوث المخالفات قبل وقوعها والوقوف على الثغرات في الأنظمة الإدارية والمالية واقتراحات علاجها، ولفت نظر الجهات الخاضعة لرقابته إلى أوجه القصور في الإدارة حتى تقف على مدى حسن سير الإدارة المالية وانتظامها ، وذلك من خلال تحليل و دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها ، والمتمثلة في توفر الاستقلال للديوان، اعتماد معايير الرقابة الدولية توفر التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان، استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل، واستخدام أساليب الأداء الرقابي الحكومي عند التنفيذ.

حيث قام الباحث بدراسة وتحليل هذه المقومات، كما قام بجمع البيانات اللازمة واستطلاع رأى المبحوثين من فئة العاملين بالديوان، وفئة العاملين بالجهات الخاضعة للرقابة للوقوف على آرائهم بشأن مدى تأثير تلك المتغيرات، وقد استخدم الباحث الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات الأولية، حيث وزعت الاستبانة على مفتشي ديوان الرقابة، وعلى عينة عشوائية من المحاسبين العاملين في الدوائر المالية بالجهات الخاضعة للرقابة، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي في التحليل.

حيث أظهرت الدراسة وجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، كما أثبتت الدراسة أن الديوان لم يعتمد معايير الرقابة الدولية التي تعتمدها الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم، فضلا عن قصوره في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل المفتشين، ولم يستخدم الوسائل التكنولوجية الحديثة، ولا أساليب الأداء الرقابي الحكومي في أداء الأعمال الرقابية.

وفي ضوء نتائج الدراسة قدم الباحث بعض التوصيات، ومنها العمل على تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة، والعمل على اعتماد معايير الرقابة الدولية لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية والإقليمية، كما أوصت الدراسة ضرورة توفر الدورات التدريبية التي تؤهل المفتشين وتجعلهم قادرين على إنجاز أعمالهم، واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة التي تدعم أدلة الإثبات لدى المفتشين، وضرورة اعتماد كل من الرقابة الوقائية والرقابة المفاجئة التي تعمل على الحد من الوقوع في الانحرافات، ومعالجة الأخطاء أولا بأول حفاظا على المال العام.

Abstract :

The aim of this study is to evaluate and improve the supervisory performance of the Financial and Administrative Control Bureau in the State of Kuwait in order to achieve effective control over public funds, detect financial irregularities and carry out its preventive and corrective role in the field of financial control. , And drew the attention of the entities under his control to the shortcomings of the administration to stand on the extent of the proper functioning of financial management and regularity, through the analysis and study of the necessary elements of the control work and the variables affecting it, namely the availability The independence of the Court, the adoption of international standards of supervision provides training and experience to inspectors working in the Office, the use of modern technology in the performance of work, and the use of the methods of governmental control performance in the implementation.

Where the researcher studied and analyzed these elements. He also collected the necessary data and surveyed the opinion of the respondents in the category of employees in the bureau and the category of workers in the controlled entities to determine their opinions on the extent of the effect of these variables. The researcher used the questionnaire as a main tool in collecting the initial data. Inspectors of the Audit Bureau, and a random sample of accountants working in financial departments in the controlled entities. The researcher used the descriptive method in the analysis.

The study also showed that there are some weaknesses in the performance of the SAI as well as insufficient financial, administrative and functional independence of the Bureau and its employees. The study also found that the SAI did not adopt the international standards of supervision adopted by the Supreme Audit Institutions in the world, Inspectors, and did not use modern technological means, nor methods of governmental control performance in the performance of control work.

In light of the results of the study, the researcher made some recommendations, including work on updating the legal texts that support the independence of the control bureau, and work on adopting the international control standards to keep abreast with the progress of the international and regional monitoring bodies. The study also recommended the availability of training courses that qualify the inspectors, , The use of modern technological means that support the evidence of the inspectors, and the need to adopt both preventive control and sudden control, which works to reduce the incidence of deviations, and dealing with errors in order to keep public money.

مقدمة :

إهتمت العديد من دول العالم بتطوير الدور الرقابي للإدارة العليا من خلال أجهزة الرقابة لديها لما لها من فوائد عديدة من أهمها المحافظة على المال العام وضمان سلامة النشاط المالي والإداري والتأكد من إتزام الجهات الخاضعة لرقابتها بالأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات السائدة ومتابعة الأعمال وتنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة بقصد التعرف على الإنحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

كما يتم العمل على حماية الأموال العامة بطريقة فعالة في إطار مؤسسي يعتمد على القوانين التي تعطيها حق القيام بأداء أعمالها الرقابية بكل إستقلالية ، وكذلك تعمل على التعاون وتنمية قدرات أجهزتها الرقابية . (١)

بينما تعتبر الرقابة المالية بديوان المحاسبة بدولة الكويت بمثابة صمام الأمان الذي ينبه الإدارة العليا في الدوائر والمؤسسات الحكومية إلى حدوث الأخطاء وأي شكل من أشكال التلاعب بالمال العام وتوضح هذه الرقابة أي إنحرافات تؤثر على فعالية الأداء في هذه الدوائر والمؤسسات.

وقد صدر الدستور الكويتي بتاريخ ١١ نوفمبر ١٩٦٢ الذي نص على حرمة المال العام، وقضت المادة رقم ١٥١ من الدستور بأن ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله، وتنفيذاً لأحكام الدستور صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ في شأن إنشاء ديوان المحاسبة، حيث كفل له الدستور الاستقلالية التامة في ممارسة اختصاصاته التي يهدف بها إلى تحقيق الرقابة الفعالة على المال العام، وكشف المخالفات المالية، والقيام بدوره الوقائي والاصلاحي في مجال الرقابة المالية وذلك لتجنب حدوث المخالفات قبل وقوعها، والوقوف على الثغرات في الأنظمة الإدارية والمالية واقتراحات علاجها، ولفت نظر الجهات الخاضعة لرقابته إلى أوجه القصور في الإدارة حتى تقف على مدى حسن سير الإدارة المالية وانتظامها. (٢)

(١)-خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠٠٦.

(٢)- عبدالكريم الزيات، ديوان المحاسبة، شرح أحكام القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته، مارس ٢٠١٣.

طبيعة مشكلة البحث :

يعتبر المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، أو لتدخل تلك الدول في شئونها الداخلية والخارجية، سواء بصورة مباشرة، أو بصورة غير مباشرة، ولذلك يجب على أي دولة تريد الاستقرار، والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها، وأن تعمل على حمايته من العابثين فيه، وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية فعالة لتمكن الدولة من مراقبة أموالها، والعمل على حمايتها من ظاهرة هدر المال العام .

حيث أن ظاهرة هدر المال العام تؤدي إلى نشوء ظاهرة الفساد إن كان الهدر للمال العام ناجم عن سلوك مقصود، أو عن فوضى أو تخريب متعمد، ولذلك لجأت هذه الدولة إلى وضع الأجهزة الرقابية في إطار مؤسسي يعتمد على القوانين والتشريعات، المنبثقة عن السلطة التشريعية، والتي تعطيها حق القيام بأداء أعمالها الرقابية بكل استقلالية عن باقي المؤسسات الحكومية الأخرى، ولقد سارعت الدول المتقدمة والنامية إلى إيجاد مثل هذه الأجهزة تحت مسميات مختلفة، وبالرغم من اختلاف هذه المسميات، واختلاف الصلاحيات المخولة لهذه الأجهزة، وكيفية تنفيذها لأعمالها، إلا أنها اتفقت جميعها على ضرورة وجود أجهزة رقابية تهدف بشكل عام إلى تفعيل مستوي الأداء المالي والإداري، لقناعتها الكاملة بأهمية الرقابة المالية والإدارية.

وبعد أن إنتشر الحديث في الآونة الأخيرة عن الفساد، وعدم النزاهة في إدارة الأموال العامة في أغلب دول العالم، ، كان من الضروري الاهتمام بديوان الرقابة عن طريق تقويم أداءه، والعمل على تطوير هذا الأداء للوصول إلى أقصى درجات النزاهة والشفافية، من خلال متابعة جميع أعمال المؤسسات الحكومية، والتأكد من تحقيق تلك المؤسسات لأعمال المالية والإدارية المكلفة بها والمحددة مسبقا، بكفاءة وفاعلية.

ومما سبق تتبلور مشكلة البحث في عدم التطوير المستمر لأنظمة الرقابة المالية الإدارية بأجهزة الدولة وتدعيمه من خلال تفعيل وتطوير المعايير والإرشادات التي تساعده في تحقيق الكفاءة ، والفاعلية المطلوبه ، بالرغم من زيادة الطلب المجتمعي والتطورات المتلاحقة والتقدم المستمر في جميع المجالات .

مفاهيم البحث :

مفهوم الرقابة

تطورت الرقابة اليوم وأصبحت برأي علماء الإدارة والاقتصاد والمالية ضرورية في أي نظام، حيث أن أي نظام إداري ومادي لا تتوفر فيه رقابة فعالة ومنتظمة يعد نظاما ناقصا يفتقر إلى مقومات وجوده، ويساهم في زيادة فشل المنظمات، وأن الرقابة هي الإجراء أو العملية الإدارية التي تقوم بها الإدارة للتأكد من أن الخطط الموضوعة قد تحققت على أكمل وجه أو للتحقق من مستوى الأداء، وذلك بمقارنة ما تم بالعمل بما هو مخطط له، والتحقق من تطبيق الخطط الموضوعة، وبما يحقق مصلحتها، والعمل على تصحيح أي انحرافات قد تقع في المستقبل. (١)

التقارير الرقابية

يعتبر التقرير أحد وسائل الاتصال الرسمي، والذي يتم من خلاله تقديم معلومات حول أمر من الأمور، والذي يفترض أن يتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، ويترتب على إعداده اتخاذ قرار على ضوء ما تضمنه من معلومات وحقائق، وتهدف الأجهزة العليا للرقابة من خلال التقارير الرقابية إلى تحسين الأداء، والفعالية في القطاع العام، وضمان احترام وتطبيق القوانين والنظم المالية والمحاسبية. (٢)

أهمية البحث :

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها تتناول أثر تطوير أنظمة الرقابة المالية بديوان المحاسبة بدولة الكويت على ترشيد وحماية المال العام لتحقيق كفاءة وفاعلية أداء المؤسسات والهيئات الحكومية ، وذلك من خلال تفعيل وتطوير المعايير والإرشادات ، وخاصة المعيار الدولي رقم (٤٠) للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حيث يركز على الجوانب التنظيمية لجودة الرقابة التي تمارس في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، كما أن هذا المعيار يوفر إطارا يتكامل مع إرشادات أخرى للأنتموساى بما فيها تلك المتعلقة برقابة الجودة على مستوى المهمة الواحدة (مثل الرقابة المالية الفردية أو رقابة الالتزام أو غيرها من الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) .

(١)- حسين الطراونة، وتوفيق عبد الهادي، الرقابة الادارية : المفهوم والممارسة "، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١١، ص ٢٥.

(٢)- ديوان المحاسبة الكويتي، الجزء الثالث عشر، دليل إعداد الملاحظات والتقارير الرقابية، ٢٠١١، ص ٢٢٨-٢٩٨.

فروض البحث :

فى ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه فإن إفتراضاته تتمثل فى الأتى :

- (الإفتراض الأول العدمى) :

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل وتطوير المعايير والإرشادات للرقابة المالية التي نصت عليها الإعلانات الدولية للرقابة ، وتقويم وتطوير الأداء الرقابي بديوان المحاسبة بدولة الكويت ."

- الإفتراض البديل الأول :

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل وتطوير المعايير والإرشادات للرقابة المالية التي نصت عليها الإعلانات الدولية للرقابة ، وتقويم وتطوير الأداء الرقابي بديوان المحاسبة بدولة الكويت ."

- (الإفتراض الثانى العدمى) :

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير أنظمة الرقابة المالية بديوان المحاسبة بدولة الكويت وبين تحقيق الكفاءة والفاعلية المناسبة لترشيد المال العام ."

- الإفتراض البديل الثانى :

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير أنظمة الرقابة المالية بديوان المحاسبة بدولة الكويت وبين تحقيق الكفاءة والفاعلية المناسبة لترشيد المال العام ."

ويحاول الباحث البرهنه على مصداقية أو عدم مصداقية هذه الإفتراضات بإستخدام أساليب إحصائية مناسبة.

مجتمع الدراسة التطبيقية

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين مختلفتين، الأمر الذي يؤدي إلى وجود مجتمعين منفصلين للدراسة وهما:

المجتمع الأول : ويتمثل فى جميع أعضاء ديوان الرقابة المالية والإدارية بديوان المحاسبة بدولة الكويت ، ولصغر حجم أفراد المجتمع، فقد تم اختيار عينة الدراسة لتشمل جميع مفردات المجتمع.

المجتمع الثانى : ويتمثل فى عينه من المحاسبين العاملين فى الدوائر المالية بالمؤسسات الحكومية ، ولكبر حجم مجتمع الدراسة ، تم اختيار عينة إحصائية عشوائية بما يمثل ٢٥% من المجتمع الأصلي.

أهداف البحث :

- ١ . بيان أثر تفعيل وتطوير المعايير والإرشادات للرقابة المالية التي نصت عليها الإعلانات الدولية للرقابة ، على تقويم وتطوير الأداء الرقابي بديوان المحاسبة بدولة الكويت بهدف تحقيق كفاءة وفاعلية الأداء.
- ٢ . التعرف على مقومات الأداء الرقابي الجيد، ومدى توافرها في ديوان الرقابة المالية والإدارية.
- ٣ . دراسة وتقويم المعايير الرقابية التي يستند لها مفتشو ديوان الرقابة المالية والإدارية في ممارسة أعمالهم، ومعرفة مدى كفايتها للعمل الرقابي، من خلال مقارنتها بالمعايير الرقابية الصادرة عن المنظمات الدولية للرقابة المالية.
- ٤ . الوقوف على أهم الأساليب الرقابية الحديثة ، ومدى تواجدها عند ممارسة ديوان الرقابة المالية والإدارية لإعماله.
- ٥ . الخروج ببعض النتائج والتوصيات، وتقديمها لديوان الرقابة المالية والإدارية للرقى بالعمل الرقابي إلى أعلى مستويات الأداء المطلوبة.

حدود البحث :

يتناول البحث بالفحص والتحليل والدراسة العلمية والتطبيقية تقييم أساليب الرقابة المالية والإدارية الحكومية ومدى تفاعلها في تطبيق المعيار رقم ٤٠ عن رقابة الجودة والصادر عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فإن إطار البحث سوف يتوقف فقط على ما يلي:-

- ١- ديوان المحاسبة الكويتي والأدلة الصادرة عنه والقوانين المرتبطة بها ، ومفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية العاملين به.
- ٢- مناقشة وتحليل كل ما جاء من مبادئ وقرارات وتوصيات من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادرة عن منظمات (الأنتوساى، الأفروساى، الأوسوساى، الأرابوساى) ، وعن مؤتمرات (ليما ، سيدنى)
- ٣- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم (٤٠) والخاص برقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادر عام ٢٠١٢.

منهج البحث :

تتاول الباحث الدراسة من الجوانب الآتية.

أولاً الدراسة النظرية : والتي اشتملت على دراسة المفاهيم الأساسية المرتبطة بالأداء الرقابي، وأساليب تأديته في المؤسسات الحكومية، وذلك من خلال الاستعانة بالعديد من الكتب والمراجع والبحوث، والمجلات العلمية المرتبطة بالموضوع، والتي أمدت الباحث بالكثير من الإطلاع وساعدته في تحديد الكثير من المفاهيم، بالإضافة إلى كون الباحث يعمل عضو رقابي بديوان الرقابة المالية والإدارية لعدد من السنوات، الأمر الذي ساهم في إعطاء الباحث فكرة أساسية بذلك العمل من خلال مشاركته في تنفيذ الأعمال الرقابية، وحضوره للعديد من المحاضرات المرتبطة به.

ثانياً الدراسة الميدانية : والتي اشتملت على طرح استبانة تضم مجموعة من الأسئلة والاستفسارات على أعضاء ديوان الرقابة المالية والإدارية بديوان المحاسبة الكويتي ، المناط بهم تأدية العمل الرقابي على مؤسسات الدولة ، وفحص حساباتها، بالإضافة إلى طرح استبانة أخرى على عينة من المحاسبين العاملين بتلك المؤسسات، تضم جزءاً من الأسئلة المطروحة في الاستبانة الأولى، وذلك بهدف الوقوف على وجهة نظر كل من الجانبين.

ثالثاً الدراسة التحليلية : والتي اشتملت على تحليل الإجابات المستخلصة من المبحوثين، وفي هذه الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، لكونه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية، ولأنه يناسب الظاهرة موضوع البحث، حيث قام الباحث بتحليل البيانات التي حصل عليها عن طريق برنامج التحليل الإحصائي "spss" لإختبار الفرضيات، كما قام الباحث بدراسة العديد من نصوص المواد القانونية لقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ومقارنتها بقوانين بعض الدول الأخرى، كما تعرض الباحث للمعايير الرقابية بشئ من التفصيل من خلال دراسته لبعض الإعلانات الدولية الصادرة عن المنظمات الدولية لأجهزة الرقابة العليا، وما تناولته الدراسات السابقة لتلك الدراسة.

الدراسات السابقة :

١- دراسة :- (Donald and, Oxner , 2015) (^١)

ناقشت الدراسة أهمية التدقيق والرقابة الداخلية في البنوك الصناعية ودور المعلومات التي يقدمها المدقق الداخلي في تحقيق أهداف المنشأة، وكشف الأخطاء ومعالجتها ومنع عمليات الغش والاحتيال وتأمين الحماية المناسبة لأصول المنشأة وممتلكاتها، والتقليل من حجم المخاطر التي تتعرض لها.

- كما ناقشت الدراسة دور نظام الرقابة الداخلية كأحد الأنظمة الفرعية المكونة للنظام المحاسبي في التأكد من صحة وسلامة مدخلات النظام المحاسبي.

- وأنجزت الدراسة عبر إجراء مسح عام شمل المدققين الداخليين في البنوك والمؤسسات المصرفية في الولايات المتحدة ، وتوصلت الدراسة إلى أن نظم الرقابة والتدقيق الداخلي المستخدمة في هذه المصارف تسهم في إضافة قيمة جديدة للمنظمة وتساعد في تحقيق الأهداف بخطط الأعمال وتقارير الرقابة وبما تتضمنه من توصيات لإصلاح الأخطاء وتطوير الأعمال.

٢- دراسة:- (Burtuon , 2014) (^٢)

هدفت الدراسة إلى تقييم نظم وتكنولوجيا المعلومات المتعلقة بنشاطات التدقيق والرقابة الداخلية والتحقق من مدى كفاءتها وفعاليتها وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرها وصيانتها وتطوير البرمجيات التطبيقية المستخدمة، وتوصلت الدراسة إلى إبراز دور نظم وتكنولوجيا المعلومات المحاسبية في حماية الممتلكات من خلال توفير إجراءات وضوابط الأمن والحماية المناسبة، وتأكيد عينة الدراسة واتفاق إجاباتهم حول ضرورة رفع مستوى كفاءة نظم وتكنولوجيا المعلومات المحاسبية وأجراء عمليات الصيانة والتطوير المستمرة للتجهيزات الآلية والبرامج التطبيقية لتحقيق مستوى أفضل من إنجاز الأعمال والمهام.

¹Donald , Edwards & Oxner ,Tom,(2015), "Internal Auditing in the Banking Industry Bank Accounting & Finance", (Euro money Publications PLC).

²Burtuon, Richad N;(2014),"Discussion of Information Technology. Related Activities of Internal Auditors", Journal of Information Systems.

٣- دراسة:- Mahsood Shah and Sid Nair,2011 (١)

أجريت هذه الدراسة في الجامعة الاسترالية وهي جامعه حكومية عامه تضم اكثر من ٤٠ الف طالب وطالبة، حيث اعتمد على منهج دراسة الحالة في الفترة ما بين (٢٠٠٤ - ٢٠٠٩)، هدفت الدراسة إلى تحديد أسباب العجز المالي والذي قدر بـ (١٠) مليون دولار في أوائل عام (٢٠٠٢-٢٠٠٣) وبعد هذه الدراسة الاستقصائية (مراجعة الحسابات وبيانات الاداء والعمليات الداخلية)، تم تنفيذ استراتيجية جديدة واعتماد معايير الجودة في التدقيق الخارجي مما اثر ايجابا على أداء الجامعة في مختلف المجالات التعليمية والإدارية والمالية.

٤- دراسة:- مرعي خالد، أريج حتاملة ٢٠١٢ (٢)

هدفت الدراسة للتعرف إلى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الاردنية وتألقت العينة من مدققي ديوان المحاسبة، وموظفي الدائرة المالية وعددهم (٢٢٤) موظفًا، واعتمدت الدراسة المنهج التحليلي، حيث توصلت إلى ابتعاد جميع فقرات الفاعلية عن الصفر (المصفوفة الصفرية)، والأكثر ابتعادًا: (عدم تحسن نوعية التقارير التي يقدمها الديوان، وتُشكل رقابة الديوان رقابة وقائية بدرجة متوسطة، وانخفاض الاستجابة للتوصيات التي يقدمها الديوان للجهات الخاضعة لرقابته، وتزايد كل من المخرجات الرقابية والوفورات المالية)، وأكثر المتغيرات تأثيرًا ذات دلالة إحصائية على الفاعلية: كان فحص أنظمة وإجراءات العمل الرقابي، وضغوطات العمل الرقابي، والمبادئ الأخلاقية للمدققين، ولم يكن لنمط الرقابة وهيكله ومعايير العمل الرقابي تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على الفاعلية.

¹ Mahsood Shaha and Sid Nair; (2011),The Influence of Strategy and External Quality Audit on University Performance: An Australian perspective, Tertiary Education and Management ,Vol. 17, No. 2, June, pp. 139-150.

^٢ مرعي خالد، أريج حتاملة ، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية، ٢٠١٢.

٥- دراسة:- عماد الحديثي (٢٠١٢) (١)

هدفت الدراسة إلى تقييم درجة متانة إجراءات الرقابة الداخلية العامة، والتطبيقية في المؤسسات المالية في الاردن والعوامل المؤثرة على ذلك مثل حجم المؤسسات مقياساً برأس المال، وعدد العاملين في قسم الحاسوب وفي المؤسسة، وعدد الأقسام المستفيدة من قسم الحاسوب، وأيضاً إلى فحص العلاقة بين إجراءات الرقابة الداخلية وكل من عمر المؤسسة وعمر قسم الحاسوب وعدد التطبيقات، والمستوى الوظيفي لمدير قسم الحاسوب، وقد خلصت الدراسة إلى أن هنالك ضعفاً في تطبيق إجراءات الرقابة التنظيمية والرقابة على الوصول إلى بيانات النظام والرقابة على أمن البيانات والملفات والرقابة العامة، وأن هنالك تطبيقاً متوسطاً لإجراءات الرقابة على خطوات التوثيق وتطوير النظم والرقابة على التشغيل والرقابة التطبيقية والرقابة الداخلية.

٦- دراسة:- المطيري ٢٠١٢ (٢)

أجريت الدراسة على عينة طبقية مكونة من (٨٦) جهة خاضعة لرقابة الديوان، وبلغت حجم عينة الدراسة (٢١١) موظفاً، وتم استخدام استبانة لقياس متغيرات الدراسة، ومن نتائج الدراسة بأن الاجراءات الرقابية التي يمارسها الديوان وإجراءات الرقابة المالية المسبقة واللاحقة واجراءات الرقابة المحاسبية، وتقويم الاداء تتسم بالفاعلية.

٧- دراسة:- مبارك الدوسري ٢٠١١ (٣)

تكونت عينة الدراسة من (٧٢) مدققاً يمارسون أعمال الرقابة والتدقيق على المؤسسات العامة، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة وللتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة، وللأدوات والاساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان، والكفاءات الادارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة وللدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في اداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

^١ عماد صالح نعمة الحديثي، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تستخدم الحاسوب: دراسة ميدانية على المؤسسات المالية والمصرفية في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، ٢٠١٢.

^٢ أحمد مانع المطيري، مدى فاعلية اجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، كلية الأعمال، عمان، الاردن، ٢٠١٢.

^٣ مبارك محمد الدوسري، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، عمان، الاردن، ٢٠١١.

من خلال إستعراض وتحليل الدراسات السابقة يمكن للباحث إيجاز التعليق عليها كما يلي :

ركزت أغلب الدراسات السابقة على تقويم الأداء الرقابي للأجهزة الرقابية في الدول العربية ومدى تحقيقها للأهداف التي أنشئت من أجلها سواء في المؤسسات الحكومية ، أو المؤسسات الأخرى الخاضعة للرقابة، وتحديد معوقات الرقابة المالية بها ومعرفة أسبابها، واقتراح الوسائل والحلول القانونية والإدارية للحد منها بهدف الحفاظ على المال العام وحمايته .

كما ركزت بعض الدراسات الأخرى على الرقابة من جوانب مختلفة متمثلة في الرقابة المالية على المدفوعات العامة، وبيان السبل الكفيلة بتفعيل تلك الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالنفقات العامة ، بالإضافة إلى دراسة أسباب ضعف نظم الرقابة المالية الداخلية المعمول بها ، بالإضافة إلى التعرف على أساليب الرقابة المستخدمة في المؤسسات العامة ، كما اهتمت بعض الدراسات بدراسة الفروقات بين النظم الرقابية في الوقت المعاصر والنظم الرقابية في الإسلام، من خلال التعرف على أنواع الرقابة التي يشتمل عليها كل من الفكر الإسلامي والفكر المعاصر ، ودراسة أوجه الاتفاق والاختلاف بين الفكرين لدراسة الجدوى الحقيقية لكل نوع منها.

أما ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، هو تناولها لموضوع جديد يتعلق بتقييم وتنقيح أساليب الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية على المؤسسات العامة في دولة الكويت ، للعمل على تطوير أدائه وزيادة فاعليته وكفاءته في إحكام الرقابة وترشيده والحفاظ على المال العام.

كما تعتبر الدراسة مكملة للدراسات السابقة، خاصة وأنها تتناول عملية " تقييم أداء الرقابة المالية" والإدارية فقط ضمن حدود عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة الكويت ، حيث قام الباحث بإعداد مجموعة من المعايير والتي من خلالها سيتم عملية تقييم أداء الرقابة المالية، والتي تعد المتغيرات المستقلة لموضوع الدراسة ، والتي تناولتها الدراسة لتقييم البيئة الداخلية لديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة الكويت ، وهو ما يعرف بمجتمع وعينة الدراسة في هذا البحث، حيث أن هذا التقييم يأتي من خلال مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية، الذين يمارسون أعمال التفتيش من خلال ما وكل إليهم من صلاحيات طبقاً للقانون.

وبناء على ما سبق بالإطار العام للبحث تم تقسيمه إلى ثلاثة أقسام متكاملة ومتراصة على

النحو التالي :

القسم الأول : " رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية "

حيث تناولة الدراسة فى هذا الفصل تحليل أساليب الرقابة الماليه سواء الداخلية أو الخارجية فى ضوء المعيار الرقابي للإنتوساي رقم ٤٠ ومعايير ديوان المحاسبة الكويتي.

أنشأ المعيار الدولي لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم (٤٠) إطارا عاما لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (مثلا: رقابة الالتزام ورقابة الأداء وأي أعمال أخرى تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)، ويركز المعيار الدولي رقم(٤٠) على الجوانب التنظيمية لجودة الرقابة التي تمارس في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

ويوفر المعيار الدولي لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم(٤٠) إرشادا ومساعدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطبيق المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) لكامل نطاق عملها بما يتلاءم مع تكلفتها وظروفها، وتوفر هذه الوثيقة مقاييس رقابة الجودة المتعلقة بتحقيق مستوى عالي من الجودة في بيئة القطاع العام المالية والمحاسبة.(١)

حيث جاء المعيار الدولي لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم(٤٠) تلبية لمتطلبات تطور أهداف التدقيق لقد أدي التطور في مهنة التدقيق لتطور أهدافها حيث كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء فتم استخدام التدقيق التفصيلي ولم يكن هناك نظام للرقابة الداخلية، ومن ثم أصبح الهدف من عملية التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء مع الاهتمام بالرقابة الداخلية وذلك أوائل القرن العشرين حتى الأربعينيات منه، وفي منتصف القرن العشرين أصبح هدف التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي، ثم التحول من التدقيق التفصيلي إلى التدقيق الاختياري المعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية، وتم إضافة أهداف أخرى للتدقيق من أهمها تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع ومن هنا يظهر أن الهدف الأساس ليس اكتشاف الغش والأخطاء وأن يظهر الخطأ أثناء قيام المدقق بعمله، وهذا ما أكده المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٠٠) في أن أهداف التدقيق الكلية تتمثل في :-

¹ -intosai general secretariat – rechnungshof (2016), (Austrian court of audit) dampfschiffstrasse 2 a-1033 Vienna Austria; world wide web: <http://www.intosai.org>.

- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، كانت ناجمة عن غش أو خطأ.
- الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بذوي الشأن حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق

هيكل المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم ٤٠

- يتم عرض القسم رقم ٦ من المعيار الدولي لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم ٤٠ بنفس الطريقة لكل العناصر المحددة في المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ١ كما يلي:-
- المبدأ الرئيسي في المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ١.
 - المبدأ الرئيسي الذي تم تبنيه لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
 - إرشادات التطبيق لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
 - إطار نظام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاص برقابة الجودة.

كما يتناسب تقسيم التدقيق مع الهيكل المراد العمل من خلاله طبقاً للمعيار رقم ٤٠ إنتوساي ، حيث أنه يقسم التدقيق طبقاً للهدف من الوظيفة المؤداة أو إلى الجهة التي ينتمي لها من يقوم بعملية التدقيق وهي كما يلي:-

- (أ) - من ناحية الهدف : تدقيق القوائم المالية، تدقيق الالتزام، التدقيق التشغيلي .
- (ب)- تقسيم مهنة التدقيق طبقاً للجهة التي تقوم بها : التدقيق الخارجي (تدقيق خارجي كامل ، تدقيق جزئي) ، التدقيق الداخلي (تدقيق الالتزام ، تدقيق العمليات) .^(٣)

³ -Luowers, T. J., Ramsay, R. J, and Sinason, D. H. (2011), Auditing and Assurance Services, McGraw Hill, Irwin, USA .p.98.

إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية :

- يجب أن تتضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وجود سياسات وإجراءات وأدوات مناسبة، مثل منهجيات الرقابة، لإجراء مجموعة الأعمال التي هي من مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية بما في ذلك العمل الذي يتم التعاقد عليه خارجياً.
- يجب أن تخضع كافة الأعمال للمراجعة كوسيلة للجودة ولتعزيز التعلم وتطوير الموظفين.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية إتباع المعايير المطبقة في جميع الأعمال التي يتم القيام بها وتوثيق واعتماد أي انحراف عنها بشكل مناسب.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية التوثيق الواضح لأي اختلافات في الرأي داخلها وخارجها قبل إصدار التقارير.
- يجب أن تدرك الأجهزة العليا للرقابة أهمية مراجعات رقابة جودة المهام لأعمالهم، وفي حال إنجاز مثل هذه المراجعات يجب حل الأمور المثارة بشكل مرض قبل إصدار التقارير. (١)
- يجب أن تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية إلى استكمال مهام الرقابة وغيرها من الأعمال في الوقت المناسب، حيث تدرك أن القيمة المكتسبة من قبل أصحاب المصلحة من أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية تضعف إذا لم يتم العمل في الوقت المناسب.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية من توثيق كافة الأعمال التي تم القيام بها في الوقت المناسب (مثلاً أوراق عمل الرقابة) بعد استكمال كل عمل من الأعمال.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية من إتباع الإجراءات المناسبة للتحقق من الاكتشافات وذلك للتأكد من إتاحة الفرصة للأطراف التي تتأثر مباشرة بأعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية لتقوم بالتعليق قبل أن يتم إنهاء الأعمال المعنية، وذلك بغض النظر عن نشر التقارير من عدمه.
- يجب أن توازن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية بين سرية التوثيق والحاجة إلى الشفافية والمساءلة، ويجب أن تصوغ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية إجراءات شفافة للتعامل مع طلبات المعلومات المتمشية مع التشريعات في قوانينها. (٢)

¹ Caneghem, T. ;(2011),The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding -up Behavior: Some UK Evidence European Accounting Review, Vol. 13, No.4, pp.771-786.

² - محمد بهاء الدين ابراهيم ، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة البحوث التجارية، ٢٠٠٨، المجلد الثلاثون، العدد الثاني، ص ص١٤٨-١٧٩.

القسم الثاني : " أدلة التدقيق في الكويت - ما أصدره ديوان المحاسبة "

صدر الدستور الكويتي بتاريخ ١١ نوفمبر ١٩٦٢ الذي نص على حرمة المال العام، وقضت المادة رقم ١٥١ من الدستور بأن ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله، وتنفيذاً لأحكام الدستور صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ في شأن إنشاء ديوان المحاسبة، حيث كفل له الدستور الاستقلالية التامة في ممارسة اختصاصاته التي يهدف بها إلى تحقيق الرقابة الفعالة على المال العام، وكشف المخالفات المالية، والقيام بدوره الوقائي والإصلاحي في مجال الرقابة المالية وذلك لتجنب حدوث المخالفات قبل وقوعها، والوقوف على الثغرات في الأنظمة الإدارية والمالية واقتراحات علاجها، ولفت نظر الجهات الخاضعة لرقابته إلى أوجه القصور في الإدارة حتى تفق على مدى حسن سير الإدارة المالية وانتظامها. (١)

- اختصاصات ديوان المحاسبة:

نصت المادة رقم (٦) من قانون إنشاء الديوان على اختصاصات الديوان، حيث يتولى الديوان بوجه عام مراقبة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الاعتمادات الواردة بالميزانية، والتأكد من كفاية الأنظمة والوسائل المتبعة لصون الأموال العامة ومنع العبث بها، وتشمل رقابة الديوان حسابات الوزارات والمصالح والإدارات الحكومية وفروعها، وكذلك حسابات الجهات ذات الميزانيات المستقلة أو الملحقة بما فيها مجلس الأمة وسائر الجهات التي ورد ذكرها في المادة السابقة.

- الدور الرقابي لديوان المحاسبة حيث قسمها إلى أربع أقسام وهي رقابة الديوان على:-

- تعيين وكيل لإدارة الاموال المتحفظ عليها وتحديد اختصاصاته، قرارات التصرف في استثمار المال العام، أوضاع الاموال المستثمرة، الجرائم المتعلقة بالمال العام. (٢)

- الجهات المشمولة برقابة ديوان المحاسبة تشمل رقابة الديوان المالية الجهات التالية:-

-الوزارات والإدارات والمصالح العامة المكونة للجهاز الإداري للدولة.

- البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.

- الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة أو للبلديات أو غيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.

- الشركات والمؤسسات التي يكون للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة الأخرى نصيب في رأس مالها لا يقل عن ٥٠% منه أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح.

- الشركات المرخص لها باستغلال أو إدارة أحد المرافق العامة للدولة أو الممنوحة امتيازاً لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية فيها. (٣)

(١)- عبدالكريم الزيات، " شرح أحكام القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته"، مارس ٢٠١٣.

(٢)- باسم اللوغاني، ديوان المحاسبة ودوره في المحافظة على المال العام، ٢٠٠٩، ص ٢٣.

(٣)- الكتاب السنوي لديوان المحاسبة الكويتي، لجنة إعداد الدليل السنوي، الإصدار السادس، ٢٠١٤، ص ١٨.

القسم الثالث : " المعيار الرقابي ٤٠ للإنتوساي - دراسة مقارنة مع متطلبات

الإنتوساي للأجهزة العليا للرقابة ومتطلبات الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي "

تعرف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة، وقد تم الاتفاق بين معظم أجهزة الرقابة المالية العليا في معظم دول العالم إلى تقسيم المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية:-

- المعايير العامة
- معايير العمل الميداني
- معايير إعداد التقارير

ويهدف التخطيط لعملية التدقيق إلى وضع استراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق وذلك من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول"، وتظهر أهمية التخطيط في تخفيض خطر التدقيق إلى أدنى مستوى مقبول، لذا يجب على المدققين أن يضعوا في اعتبارهم المخاطر المرتبطة بمختلف البنود التي تحتوي عليها البيانات المالية، والتخطيط المناسب سوف يساعد المدققين في تحديد عنصر الخطر في كل بند بشكل دقيق مما يجعل عملية التدقيق تتم بصورة أفضل، ولذلك فإن الاطار العام لعملية التدقيق يكون في التقييم المبدئي لخطر التدقيق، وهناك العديد من الاعتبارات والمعايير التي يجب وضعها في الاعتبار أثناء مرحلة التخطيط .

أهمية معايير التدقيق لإعداد التقارير :

- تقديم التقارير للأشخاص المسؤولين المعنيين بها.
- يجب أن تكون التقارير موجزة وواقعية ودقيقة وعادلة وموضوعية.
- إعداد التقارير في الوقت المحدد.
- توفر أدلة الاثبات الكافية من ضمن مستندات المراجعة.
- أن تكون صياغة التقرير مبسطة وواضحة.
- أن تتضمن التقارير النتائج والتوصيات.
- أن تتضمن بيان بأسباب الملاحظات والمشكلات.
- تركز على حل المشكلات والتحسين والتطوير للمستقبل، وتعترف بالإنجازات الهامة.
- تتضمن وجهات نظر الأشخاص المسؤولين في الوحدة التي تم مراجعتها.
- تقديم تقارير مرحلية حسب حاجة العمل إن كان فوري أو عاجل. (١)

^١ عدنان الحسن، إعداد تقارير مدققي الديوان وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية"، مارس ٢٠٠٦، ص ٤٣.

- جهود ديوان المحاسبة الكويتي لرفع كفاءة وفاعلية أداءه :

يباشر الديوان اختصاصاته عن طريق التفتيش والفحص والمراجعة، ويجوز أن يكون التفتيش مفاجئاً حسب ما ورد بنص المادة رقم (٢٦) من قانون الديوان، ويسعى الديوان جاهداً لرفع كفاءة موظفيه في الفحص والتدقيق عن طريق عدة عوامل يمكن تلخيصها بالنقاط الآتية:-

- يسعى الديوان إلى تحسين كفاءة الأداء المؤسسي عن طريق تبني خطط استراتيجية تتضمن أهدافاً مختلفة، ولتحقيق الاستفادة من الإنجازات السابقة واستدامتها بشكل مهني قابل للتطبيق فإن الخطة الاستراتيجية سوف تركز على ثلاثة أهداف وهي التركيز على تفعيل الاستفادة من كافة المشاريع التي تم إنجازها من الخطة الاستراتيجية السابقة، والعمل على تعظيم قيمة الديوان من خلال الاستمرار في دعم القدرات المؤسسية للديوان في بعديها التنمية البشرية وتطوير أنظمة المعلومات والهدف الأخير وهو الاستمرار في تبادل الخبرات وتقاسم المعرفة في ظل تعاظم الابتكارات التكنولوجية السريعة.

كما إهتمت إدارة الديوان بتطوير مهارات وقدرات الموظفين والارتقاء بأسلوب أدائهم وشمولهم للمستجدات التي تطرأ باستمرار على الفكر الرقابي والإداري والفني لتحقيق التقدم والرقى المنشودين في أداء الديوان لمهامه الرقابية بكفاءة وفعالية وتسعى إدارة التدريب بإعداد خطة تدريب سنوية تطرح العديد من برامج التدريب التخصصية والقانونية والبيئية والإشرافية والعامّة والندوات وورش العمل والتي تتضمن كافة المستجدات في مجالات المحاسبة والإدارة والرقابة.

- أجازت المادة رقم (٣٠) من قانون الديوان الحق لموظفيه الفنيين حق الاتصال المباشر برؤساء الحسابات ومديريها ومراقبيها أو من يقوم مقامهم في الوزارات والمصالح والإدارات وسائر فروعها والهيئات والمؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها وغيرها من الجهات الخاضعة لرقابته المالية، ولهم حق مراسلتهم والتفتيش فجأة على أعمالهم، مما يتيح لمدقق الديوان حرية التخاطب مع المسؤولين بالجهة وإزالة الحواجز والقيود بينه وبينهم ، وسهولة الاطلاع على السجلات في الجهة ولهذا تأثير إيجابي على نتائج الفحص والتدقيق.

- تحرص جميع قطاعات الديوان على إعداد ملف دائم لكل جهة مشمولة بالرقابة ، ويشتمل هذا الملف على تاريخ الجهة ونشأتها وحجمها وأماكن العمل بها وقوانينها وسياساتها واستراتيجياتها المتبعة ولوائحها وهيكلها التنظيمي، مما يعطي للمدقق نظرة تعريفية شاملة عن الجهة ويمكن وضع خطة التدقيق وتيسير إنجاز أعماله.

- تعتبر الزيارات الميدانية من قبل المراقبين والمدراء لمواقع العمل ومراكز النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة من العوامل المهمة لرفع جودة وكفاءة أعمال التدقيق حيث يتسنى للمسؤولين والمراقبين مباشرة بيئة العمل ومعرفة الصعوبات التي تواجه فريق التدقيق.(١)

^١ نور اسماعيل ، منار القصار ، العوامل المؤثرة في جودة خدمة الفحص والتدقيق وأثر ذلك علي مخرجات الديوان، ديوان المحاسبة ، المسابقة ١٢ للبحوث ، ٢٠١١ ، ص ١٩ .

نتائج البحث :

- عدم وضوح دور الديوان وفهم صلاحياته وأهم اختصاصاته .
- عدم توفير الجهة لمستندات الفحص وأدلة الاثبات .
- عدم وضوح العوامل التنظيمية والادارية.
- قرارات التدوير ومالها من أثر على جودة الفحص والتدقيق.
- ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى الجهة محل الرقابة .
- كبر حجم أعمال الجهة محل الفحص، مقارنة بقلّة عدد أعضاء فريق التدقيق .
- التباطؤ عند إتخاذ الجهة للإجراءات التصحيحية والقانونية لمحاسبة المخالفين والمتجاوزين للوائح والانظمة في الجهة .

التوصيات :

- ضرورة إعطاء الاهتمام الكافي للعمليات الرقابية و بالأخص تطوير الموارد البشرية في القطاعات الرقابية المالية حتى تساهم في رفع مستوى الجودة والأداء.
- ضرورة مواكبة التطورات الخاصة في ميدان الرقابة ، من خلال التنسيق المستمر مع منظمات الاجهزة الرقابية العليا على المستوى الدولي والاقليمي و ذلك بالاحتكاك الدائم الفرعي والانتقائي بهيئات الرقابة في الدول الأخرى والاستفادة من تجاربها وخبراتها.
- التقييم المستمر لمستوى جودة الاعمال بديوان المحاسبة ، من قبل طرف خارجي مستقل وكفؤ، وتطوير مستوى الاداء على ضوء التقييم بشكل فوري ومستمر .
- ان يقوم ديوان المحاسبة الكويتي بصياغة سياسات واجراءات مصممة لتقدم له تأكيد انه يؤدي مهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة ، وانه يصدر تقاريراً ملائمة ، ويجب ان تتضمن مثل هذه السياسات والاجراءات ما يلي :
- * مسائل تتعلق بتشجيع الاتساق في جودة الاعمال المنجزة .
- * مسؤوليات الاشراف .
- * مسؤوليات المراجعة .
- لازال هناك حاجة الى اجراء مزيد من الدراسات في مجال تحديد المؤثرات في جودة اعمال التدقيق لدى الديوان المحاسبة بدلة الكويت لرفع مستوى الجودة وفق توجيهات المنظمات الدولية المتخصصة والتي ممكن انه قد تم اغفالها في هذه الدراسة وما سبقها من دراسات.

قائمة المراجع : أولاً المراجع العربي

١. أحمد عرفة وسمية شلبي، الإدارة وفعاليات التخطيط والرقابة، دار النيل للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠٠٨.
٢. حسين مصطفى هلاي، الرقابة المالية والمراجعة البيئية للتنظيمات التي لا تنتمي إلي قطاع الأعمال، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٥.
٣. حسين الطراونة، وتوفيق عبد الهادي، "الرقابة الادارية : المفهوم والممارسة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١١.
٤. حمدي سليمان قبيلات، الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٨.
٥. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠٠٦.
٦. صالح هاشم صادق، المدخل في التخطيط والرقابة، دار النفائس للنشر، الأردن، ٢٠١١.
٧. عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الادارية (المعايير - التقييم - التصحيح)، دار زهران للنشر، الأردن، ٢٠٠٨.
٨. الكتاب السنوي لديوان المحاسبة الكويتي، لجنة إعداد الدليل السنوي، الاصدار السادس، ٢٠١٤.
٩. انتوساي، القواعد الإرشادية الأوروبية بشأن قواعد الرقابة المالية الصادرة عن (انتوساي)، ترجمة: طارق حمدي الساطي، ديوان المحاسبة بدولة الامارات العربية المتحدة، ٢٠٠٩.
١٠. أحمد مانع المطيري، مدى فاعلية اجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، عمان، الاردن، ٢٠١٢.
١١. باسم اللوغان، ديوان المحاسبة ودورة في المحافظة على المال العام، ٢٠٠٩.
١٢. عبدالكريم الزيات، ديوان المحاسبة، شرح أحكام القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته، مارس ٢٠١٣.
١٣. عدنان الحسن، إعداد تقارير مدققي الديوان وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية"، مارس ٢٠٠٦.
١٤. مبارك محمد الدوسري، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال، عمان، الاردن، ٢٠١١.
١٥. محمد بهاء الدين ابراهيم، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة البحوث التجارية، ٢٠٠٨، المجلد الثلاثون، العدد الثاني.
١٦. مدققي ديوان المحاسبة"، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد ١٠، العدد ٢، ٢٠٠٧.
١٧. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، المنظمة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، ٢٠١٥.
١٨. نواف كنعان، الرقابة المالية علي الأجهزة الحكومية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والانسانية، الامارات، ٢٠٠٥، مجلد ٢، ع ٢.
١٩. نور اسماعيل، منار القصار، العوامل المؤثرة في جودة خدمة الفحص والتدقيق وأثر ذلك علي مخرجات الديوان، ديوان المحاسبة، المسابقة ١٢ للبحوث، ٢٠١١.
٢٠. يوسف المزروعى، أثر تقارير ديوان المحاسبة علي أداء الوزارات والهيئات الحكومية بالكويت، ديوان المحاسبة، ٢٠٠٩.
٢١. عماد صالح نعمة الحديثي، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تستخدم الحاسوب: دراسة ميدانية على المؤسسات المالية والمصرفية في المملكة الأردنية الهاشمية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، ٢٠١٢.
٢٢. فريق عمل الإنتوساي حول قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "إصدار تجريبي"، ٢٠١٣.
٢٣. مرعي خالد، أريج حتاملة، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية، ٢٠١٢.
٢٤. ديوان المحاسبة، دليل أخلاقيات مهنة التدقيق، ٢٠١٠.
٢٥. ديوان المحاسبة، دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، ٢٠١٤.
٢٦. ديوان المحاسبة الكويتي، الجزء الثالث عشر، دليل إعداد الملاحظات والتقارير الرقابية، ٢٠١١.
٢٧. ديوان المحاسبة، دليل التدقيق علي الأداء، أغسطس، ٢٠٠٥.
٢٨. الصباح عبد الرحمن، "مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح" جامعة عمان الأهلية - كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ٢٠٠٨.

ثانياً:- المراجع الأجنبية

1. Arens A, Elder RJ, Beasley; (2012). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. 14th ed. Pearson Prentice Hall.
2. Atkinson Anthony . Kaplan Robert : Management accounting , Prentice hall edition , 4 th ed , New york U S A , 2013.
3. Burtuon, Richad N;(2014),"Discussion of Information Technology. Related Activities of Internal Auditors", Journal of Information Systems.
4. Caneghem, T. ;(2011),The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding -up Behavior: Some UK Evidence European Accounting Review, Vol. 13, No.4.
5. Changan, Js;(2009), Management Theory & Practice” , Vikas publishing house , New York.
6. Chen .c.lin.c;(2008),audit partner tenure ,audit Firm Tenure, and Discretionary Accruals: Does Long Auditor Tenure Impair earnings quality, *Contemporary Accounting Research*, Vol.25, No.2.
7. Clarkson, P. M.:(2010), Auditor Quality and the Accuracy of Management Earnings Forecasts. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, No. 4.
8. DeVellis, R.F. (2012). Scale development: Theory and applications. Los Angeles: Sage.
9. Donald , Edwards & Oxner ,Tom,(2015), "Internal Auditing in the Banking Industry Bank Accounting & Finance", (Euro money Publications PLC).
10. Elder, Randal, Beasley, Mark, and Arens, Alvin, (2012), Auditing and Assurance Services, Fourteenth Edition, Pearson Education, Ltd, London.
11. Hansen, J., Stephens, N.M., & Wood, D.A.:(2009), Entity-level controls: The internal auditor’s assessment of management tone at the top. *Current Issues in Auditing*, 3 (1): A1-A13.
12. Hilton Ronald ; Managerial accounting , McGraw hill,6 th edition , New York, U S A , 2005.
13. intosai general secretariat; The Lima Declaration , rechnungsh of (Austrian court of audit) dampfschiffstrasse 2 a-1033 Vienna Austria, at; world wide web: <http://www.intosai.org>.
14. Jean Pierre foreman ; Audit control intima , editions organization , Paris , France , 2009.
15. Lin, W. Jerry., Li F. June., & Yang S. Joon.:(2012), Audit committee and Internal Audit and the
16. Luowers, T. J., Ramsay, R. J, and Sinason, D. H. (2011), Auditing and Assurance Services, MCGraw Hill, Irwin, USA .
17. Mahsood Shaha and Sid Nairb; (2011),The Influence of Strategy and External Quality Audit on University Performance: An Australian perspective, *Tertiary Education and Management* ,Vol. 17, No. 2, June.
18. Reyad, Sameh ; (2013), The Role of Auditing Quality as a tool of Corporate Governance in Enhancing Earnings Quality: Evidence from Egypt, *International Management Review*, Vol. 9 No. 2.
19. Riordan, Dermot (2011) ;"Audit Committees in Government Departments" ,Dublin, Ireland
20. Weirich, T. and Reinstein, A. (2012), Accounting and Auditing Research: A Practical Guide, 5th ed., South-Western College Publishing, Dayton, OH.
21. GAO,Government Auditing Standards(2011) Mahsood Shaha and Sid Nairb(2011) **The Influence of Strategy and External Quality Audit on University Performance: An Australian perspective**, *Tertiary Education and Management* ,Vol. 17, No. 2, June 2011, pp. 139–150.