

مدى التزام مراقبي الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق معايير الأنتوساي في المجالين المالي والبيئي وتقييم الأثر على جودة التقرير المهني (دراسة حالة)

محمد عبد الفتاح العشاوي^١ ، محمد طلق المرجى الرشدي^٢

^١كلية التجارة جامعة المنوفية
^٢كلية التجارة جامعة بنى سويف

مستخلص البحث:

عرض الباحثان كيفية تحسين جودة التقرير المهني لمراقبي حسابات أجهزة الرقابة الخارجية عن طريق تقييم مدى الالتزام بتطبيق معايير الأنتوساي في المجالين المالي والبيئي. وإستهدف البحث في سياق ذلك تقييم طبيعة معايير الأنتوساي وضوابط التقرير المهني وتقييم مستوى الدلالة الإحصائية لعلاقة الارتباط بينهما ومستوى جوهريّة الفروق بين المستقصى منهم حول معايير الأنتوساي وجودة التقرير المهني الخارجى. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان باستقراء مجموعة من الدراسات السابقة لتوصيف الظاهرة البحثية، كما قام بصياغة وإختبار مجموعة من الفروض إعتقاداً على الأساليب الإحصائية المناسبة في هذا الصدد. وقد كشف البحث عن مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة إرتباط قوية وطرديّة وذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بتطبيق معايير الأنتوساي فى البعدين المالي والبيئي وبين جودة التقرير المهني خاصة بديوان المحاسبة بدولة الكويت كدراسة حالة، وإقتراح الباحثان في سياق ذلك ضرورة توفير الصيغ العملية الملائمة لتطبيق معايير الأنتوساي بالأجهزة الرقابية العليا كمدخل لتحسين جودة التقرير المهني لمراقبي الحسابات.

أهم المفاهيم ذات الصلة بالدراسة :

١- الإنتوساي INTOSAI :

هي اختصار للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، وهي منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة ، وتقدم للأجهزة العليا أطر وهياكل مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة علي المستوي الدولي ، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة علي أساس تطبيق الشعار القائل "إن تبادل الخبرات يسدّ ثغرات الجميع " حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة. إن منظمة الإنتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة ، تم تأسيسها عام ١٩٥٣ م ، ويبلغ عدد أعضاء الإنتوساي حالياً ١٩٢ عضواً كاملاً وخمسة أجهزة أعضاء منتسبة .

٢- ديوان المحاسبة بالكويت:

هو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة علي أموال الدولة وذلك علي النحو المبين في هذا القانون. ويمارس ديوان المحاسبة كلاً من الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني، الرقابة علي الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، والرقابة القانونية علي القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

ويباشر ديوان المحاسبة إختصاصاته بالنسبة للجهات الآتية :

- الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحداته.
- الهيئات العامة والمؤسسات العامة والمنشآت والجمعيات التعاونية .
- الشركات التي يساهم فيها شخص عام
- النقابات والإتحادات المهنية والعمالية.
- المؤسسات الصحفية .
- الجهات التي تنص قوانينها علي خضوعها لرقابة الجهاز.
- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو ينص القانون علي اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة .

• وهي اختصار للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، وهي منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية.

٣- جودة التقرير المهني :

تعتبر جودة التقرير المهني عن الرأسمالي لمراقب الحسابات في ظل معايير المراجعة الدولية الخاصة بالتقرير المهني .

أولاً : طبيعة مشكلة الدراسة وتساؤلاتها:

يعتبر المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة ، فوجوده تستطبع الدول الإحتفاظ بسيادتها وحريتها ، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها ، أو لتدخل تلك الدول في شئونها الداخلية والخارجية ، سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، ولذلك يجب علي أي دولة تريد الإستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ علي المال العام لديها ، وأن تعمل علي حمايته من العابثين فيه ، وهذا ما دفع غالبية الدول إلي إنشاء أجهزة رقابية فعالة تمكنها من مراقبة أموالها ، والعمل علي حمايتها من ظاهرة إهدار المال العام ، ولقد سارعت الدول المتقدمة والنامية إلي إيجاد مثل هذه الأجهزة تحت مسميات مختلفة (الإنتنوساي ١٩٩٤ م).

ولكي تؤدي أجهزة الرقابة العليا مهامها الوظيفية، ينبغي أن تتوفر لها مجموعة من المقومات والمستلزمات وفي مقدمتها معايير المراجعة، التي تعد ركناً أساسياً من أركان ممارسة عملها المهني ومؤشراً لمراجعات كفاءة مهنية، تكفل ثقة الأطراف المستفيدة من خدماتها.

ونظراً لأهمية الدور الذي تقوم به أجهزة الرقابة العليا والتي من بينها ديوان المحاسبة بدولة الكويت في مراقبة الأداء المالي والإداري والإقتصادي ، وكذلك ارتباط مصالح الدول ببعضها البعض واستقرار مفاهيم التعاون والتكافل والتناسق بينها، فقد أنشئت العديد من المنظمات الدولية والإقليمية، التي تعنى بشؤون مهنة المراجعة، بهدف رفع مستوى هذه المهنة وتطوير دور الأجهزة الرقابية القائمة بها، وانطلاقاً من ذلك فقد حظيت معايير المراجعة باهتمام تلك المنظمات الدولية؛ بوصفها أحد المقومات الأساسية لأي عمل مهني ناجح، يمكن لأعضاء المهنة الرجوع إليها، لتدعيم اجتهادهم واستلهم حكمتهم، ومن ثم فهي تهدف إلى تقليل درجة اختلاف الممارسة المهنية في الظروف المتشابهة وتمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني، لتحديد طبيعة المسؤولية المهنية وعمقها (الجوفي، ٢٠١٢).

وإتساقاً مع التصنيف السائد لمنظمات التدقيق والمراجعة المهنية تدرج معايير المراجعة التي تحكم الممارسة المهنية في ثلاثة مستويات، تنصدر تلك المستويات معايير المراجعة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) والخاصة بتدقيق ومراجعة الوحدات الحكومية ، وتمثل المعايير الرقابية المقياس الذي يتم علي أساسه تقييم جودة نتائج العملية الرقابية ، وعلي الجهاز الأعلى للرقابة في الدولة أن يتابع تطبيق المعايير الرقابية للإنتنوساي في جميع المسائل التي يتم تعريفها بأنها هامة ، بحيث يتعين علي الجهاز الأعلى أن يحدد المعايير السارية علي تلك الأعمال ضماناً للجودة العالية في جميع الحالات المبادئ الأساسية للرقابة الحكومية ، (معايير الإنتنوساي).

وتعتبر الرقابة علي القطاع الحكومي والتي تنهض بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، عامل مهم في إحداث الفارق في حياة المواطنين . ولعمليات الرقابة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة علي هيئات القطاع العام تأثير إيجابي يتنم في بث الثقة في المجتمع ، لكونها توجه عقول المسؤولين عن الموارد العامة إلي كيفية إستغلال تلك الموارد ، ومن شأن تلك التوعية أن تعزز من القيم المرغوبه ، وتؤكد علي آليات المساءلة ، وهو ما يؤدي بدوره إلي إتخاذ القرارات بكفاءة وفعالية أكبر، فما أن يتم الإعلان عن نتائج الرقابة التي يقوم بها جهاز الرقابة المالية والمحاسبة ، حتي يكون المواطن مخلواً بمساءلة المسؤولين عن الموارد العامة. وبهذه الطريقة تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة علي الارتقاء بكفاءة ومساءلة وفعالية وشفافية الإدارة الحكومية (قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم 966/209 A).

ونتيجة للتغيرات والتطورات السريعة والمتلاحقة والتي قد تؤثر بطريقة - مباشرة أو غير مباشرة - علي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة ، وفي دولة الكويت بصفة خاصة ، انعكس ذلك علي البيئة التنافسية في سوق المراجعة، واتجهت الجهود لمواجهة تلك المنافسة نحو تحسين جودتها .

كما تعرضت مهنة المراجعة لضغوط متزايدة بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهر في القوائم المالية ، وخاصة بعد تزايد عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات في العديد من الشركات مثل شركة إيرونالامريكية للطاقة ورغم خضوع قوائمها المالية للمراجعة من قبل المكاتب الكبرى.

وللتغلب علي تلك الضغوط ظهر توجه نحو تحسين جودة التقرير المهني لمراقب الحسابات كمطلب ضروري لكافة أطراف عملية المراجعة والتي تشمل مراقب الحسابات ، عميل المراجعة ، المستفيدون من خدمات المراجعة ، المنظمات المهنية (عبد الجواد، ٢٠١٣).

وتعتبر مخاطر المراجعة أحد العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها مراقبي الحسابات في الاعتبار عند قبول مهمة المراجعة وما يعقب ذلك من التخطيط لها ، و تصميم إجراءاتها ، وتجميع أدلة الإثبات ، وتقييم أدلة المراجعة ، وإبداء الرأي وإصدار التقرير ، نظراً للأثر السلبي الذي تشكله تلك المخاطر على سمعة المراجع من ناحية وعلى مكانة المراجعة كمهنة في المجتمع من ناحية أخرى ، مما دعي المنظمات المهنية للإهتمام بموضوع مخاطر المراجعة وأثرها على جودة التقرير المهني لمراقبي الحسابات. (الجبلي، ٢٠١٠)

ووفقاً للإصدارات المهنية سواء الأمريكية أو الدولية فإن مراقب الحسابات أصبح مطالباً بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتحقيق جودة التقرير المهني والذي يعد هدفاً مشتركاً لكافة الأطراف المستفيدة بعملية المراجعة (زيتون ، ٢٠١١).

وتمثل المعايير الرقابية المقاييس الذي يتم علي أساسها تقييم جودة نتائج العمليات الرقابية ، وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يتابع تطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي في جميع المسائل التي يتم تعريفها بأنها هامة وذلك لتفادي المخاطر التي تعترض عمل مراقبي الحسابات، بحيث يتعين على الجهاز الأعلى أن يحدد المعايير السارية علي تلك الأعمال ضماناً للجودة العالية في جميع الحالات (الفقرة أ 6.0.1 من المبادئ الأساسية للرقابة الحكومية).

ونظراً لأهمية الدور الذي يقوم به مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات من مراقبة الأداء المالي والإداري والاقتصادي في الدولة، وكذلك تعاضم الدور الذي تقوم به المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) ، والتي تقدم للأجهزة العليا للرقابة إطاراً لتبادل المعلومات والخبرات على مستوى المؤسسات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة علي المستوى الدولي ، وللمتغيرات التي تواجه مهنة المراجعة والتي أصبح معها مراقب الحسابات يواجه مخاطر مسؤوليات مهنية وقانونية غير مسبوقه ، كان ضرورياً دراسة ذلك من خلال اقتراح إطاراً لتقييم مدى إنزام مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بتطبيق معايير الإنتوساي وأثره على جودة التقرير المهني.

ويمكن ترجمة مشكلة الدراسة في التساؤلات البحثية الآتية :

١. ماهو مستوى صدف وثبات متغيرات الدراسة؟
٢. ما هي نتائج تحليل الصفات الديموجرافية لفئات المستقصى منهم؟
٣. هل تصلح البيانات لتقييم الظاهرة البحثية؟
٤. هل توجد علاقة ارتباطية بين التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الإنتوساي وجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة بدولة الكويت؟
٥. هل توجد فروق بين فئات المستقصى منهم حول تطبيق معايير الإنتوساي وجودة التقرير المهني؟

ثانياً : أهداف الدراسة :

تستعي الدراسة إلي تحقيق مجموعة من الأهداف الآتية:-

١. تقييم طبيعة معايير الإنتوساي أيضاً ضوابط التقرير المهني الحكومي في الفكر المحاسبي.
٢. دراسة وتحليل مستوى جوهرية علاقة الارتباط بين التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الإنتوساي وجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة بدولة الكويت.
٣. دراسة وتحليل جوهرية الفروق بين فئات المستقصى منهم حول معايير الإنتوساي وجودة التقرير المهني لمراقبي الحسابات بديوان المحاسبة بدولة الكويت.

ثالثاً : فروض الدراسة :

في ضوء تساؤلات وأهداف الدراسة فقد أمكن صياغة الفرضين الآتيين :-

- الفرض الأول : " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الإنتوساي (INTOSAI) وجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة بدولة الكويت على القطاع الحكومي "
- الفرض الثاني : " لاتوجد فروق ذو دلالة إحصائية بين فئات المستقصى منهم حول معايير الإنتوساي (INTOSAI) على جودة التقرير المهني بديوان المحاسبة بدولة الكويت على القطاع الحكومي.

رابعاً : أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من أهمية المال العام الذي يتعين الحفاظ عليه وعدم إهداره ، ومن أهمية الدور الذي يقوم به ديوان المحاسبة بدولة الكويت في هذا الصدد وفي الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري ، وذلك من خلال التأكيد على أهمية

التزام مراقبي الحسابات بديوان المحاسبة بدولة الكويت بتطبيق معايير الرقابة المالية والمراجعة الحكومية الصادرة عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI) علي جودة التقرير المهني للقطاع الحكومي. وتعتبر معايير الأنتوساي¹ من أهم العوامل المؤثرة في فاعلية الأداء الرقابي لكونها تسهم في تحسين كفاءة عمل مراقبي الحسابات ، وتقوية أجهزة الرقابة في المجتمع ، وتعزيز الثقة

في النتائج التي تحققها هذه الأجهزة من قبل كافة الأطراف المستفيدة اعتماداً على التقرير المهني لمراقبي الحسابات والذي يجب أن يتسم بالجودة والتي يرتبط تحققها بمدى التزام مراقبي الحسابات بتطبيق هذه المعايير.

خامساً : الدراسات السابقة :

أجريت العديد من البحوث في مجال مدى التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الأنتوساي وتأثيرها على جودة التقرير المهني ، وفيما يلي ما أتيح للباحث من الجهود البحثية السابقة خلال فترة إعداد البحث .

١- (دراسة الطويل، ٢٠١٢)

إختصت الدراسة بتقييم تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وإستهدفت الدراسة التعرف علي تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات وتوصلت هذه الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن هناك بعض المتغيرات لها تأثير إيجابي علي جودة المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة ، الخبرة المهنية والتأهيل العلمي والعملية ، المنافسة بين مكاتب المراجعة ، السمعة والخبرة لمكتب المراجعة . كما أن هناك بعض المتغيرات لها أثار سلبية مثل كثرة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة ، وتقديم الخدمات الاستشارية ، كما أن من أكثر الوسائل لتحسين جودة المراجعة أهمية وجود معايير للرقابة عليها، يليها إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عدد معين من ساعات التعليم المستمر.

٢- (دراسة الجوفي، ٢٠١٢)

إختصت الدراسة بتقويم سياسات وأساليب منهاج العمل الرقابي في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية في ضوء معايير التدقيق الدولية وإستهدفت الدراسة التعرف علي مدى ملائمة سياسات وأساليب منهاج عمل الجهاز الرقابي في مراجعة القوائم المالية لوحدات القطاع الإقتصادي مع معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، وكذلك مدى التزام الجهاز بتطبيقها ، والكشف عن المشاكل والصعوبات التي تواجه الجهاز عند تطبيقها ، وذلك بغرض تقديم بعض المقترحات والتوصيات التي تدعم الجهاز والكفيلة بتذليل الصعوبات وحل المشكلات وتطوير منهاج عمله الرقابي ، ولتحقيق هذه الأهداف تم إعداد استبانته موجه إلي القيادات العليا بالجهاز والأعضاء الفنيين ، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار (T) . وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من الإهداف نذكر من أهمها إن سياسات وأساليب منهاج عمل الجهاز الرقابي في مراجعة القوائم المالية لوحدات القطاع الإقتصادي تتلائم مع معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بدرجة مرتفعة ، الجهاز يواجه عدد من المشاكل والصعوبات عند تطبيق سياسات وأساليب منهاج عمله الرقابي في مراجعة القوائم المالية لوحدات القطاع الإقتصادي منها نقص الخبرات، ضعف انظمة الرقابة الداخلية في الوحدات الخاضعة للمراجعة، حاجة مراقبي الجهاز إلي البرامج التدريبية المتخصصة التي تعمل علي تطوير قدراتهم المهنية.

٣- (دراسة الزبيري، ٢٠٠٩)

أختصت الدراسة بتقييم دور المراجعة الادارية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الرقابة علي الوحدات الحكومية ، وإستهدفت الدراسة التعرف على أهمية تطبيق المراجعة الإدارية على الوحدات الحكومية بالجمهورية اليمنية ، ومتطلبات تطبيقها ، بالإضافة إلى تحديد المشاكل والمعوقات الرئيسية التي تعترض عملية التطبيق وفق الأسلوب العلمي. وذلك من خلال التعرف على واقع الممارسة الحالية لها من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. كما تم تقديم بعض الحلول الممكنة للتغلب على تلك المشاكل والمعوقات.

ولتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على الأطراف المهتمة بعملية تطبيق المراجعة الإدارية على برامج وأنشطة الوحدات الحكومية بالجمهورية اليمنية. وبعد جمع البيانات، تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة. وقد توصلنا للدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: أن جميع الأطراف اتفقت على ضرورة أن تتجاوز رقابة الجهاز حدود المراجعة المالية (التقليدية) لتصل إلى مراجعة الأداء الإداري للوحدات الحكومية. كما اتفقت جميع الأطراف على ضرورة توفير المتطلبات الأساسية اللازمة للقيام بتطبيق مثل هذا النوع من المراجعة.

كما أوضحت نتائج الدراسة الميدانية أن الجهاز لا يمارس المراجعة الإدارية وفق الأسلوب العلمي لها، وأن ما يتم بهذا الخصوص عبارة عن متابعة لتنفيذ الخطة العامة للدولة. كما اتفقت جميع الأطراف على وجود مجموعة من

المشاكل والمعوقات الرئيسية المرتبطة بالبيئة الداخلية والخارجية لعمل الجهاز تحول دون تطبيق المراجعة الإدارية على البرامج والأنشطة الحكومية وفق الأسلوب العلمي .

٤ - (دراسة كنعان، ٢٠٠٥)

إختصت الدراسة بتقييم دور الرقابة المالية على الاجهزة الادارية فى دولة الامارات العربية المتحدة فى حماية المال العام ، وإستهدفتتوصيف طبيعة وصور الرابة المالية وتقييم دور هيئات الرقابة المالية ورصد أهم المعوقات واقتراح حلولها.

وقد خلصت الدراسة الى تحديد العديد من التحديات التى تواجه الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدولة الامارات العربية المتحدة والتي من أهم نفوذ السلطة التنفيذية وتبعية ديوان المحاسبة لها مما يضعف استقلاليتها ومن ثم عدم تمكنه من مباشرة أنشطة بكفاءة وفعالية خاصة فى كشف المخالفات المالية والادارية ، وقد إقتراح الباحث ضرورة التزام مراقبى حسابات ديوان المراجعة بدولة الامارات العربية المتحدة بتطبيق معايير الانتوساى وذلك لضمان تحسين جودة التقرير المهني ودعم عملية المساءلة المالية والادارية.

٥ - (دراسة: ماضى، ٢٠٠٤)

اختصت الدراسة بتقييم مدى فاعلية أساليب الرقابة المالية وتقييم أداء الوحدات الحكومية ، وإستهدفتفى سياق ذلك الى توصيف القواعد المترتبة على معايير الانتوساى واقتراح الاليات الفعالة القادرة على تطبيقها بمعرفة مراقبى حسابات جهاز الرقابة المركزى بدولة فلسطين.

وقد إنتهت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها ضعف فاعلية وكفاءة تنفيذ العمل الرقابى بجهاز الرقابة المركزى بدولة لسطين ، وضعف نظام الرقابة الداخلى بهذا الجهاز ، وعدم الالتزام بتقديم التقرير المهنيالدورفى المواعيد المقررة وبالجودة المستهدفة.

٦ - (الدبيسي، ٢٠٠٠)

إختصت الدراسة بتقييم دور ديوان الرقابة والتفتيش الادارىفى تحسين أداء الانشطة الحكومية بالمملكة الاردنية ، وإستهدفت الدراسةفى سياق ذلك قياس مدى التزام جهاز الرقابة والتفتيش الادارىبالاردنى بتفعيل معايير الانتوساى القادرة على تحقيق اهداف هذا الديوان بكفاءة.

وقد خلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها تركيز الديوان المذكور فى مباشرة مهامه على مدى التزام الوائى الحكومية بالقوانين والقواعد المعمول بها دون إهتمامه بالرقابة على الاداء فى ظل معايير الانتوساى . واقتراح الباحث فى سياق ذلك مجموعة من التوصيات اهمها ضرورة اعادة هيكلة ديوان الرقابة والتفتيش الاردنى لتمكينه من تحقيق أهدافه والتي يقع على رأسها حماية المال العام من مختلف صور الفساد شريطة التزام هذا الديوان بتفعيل معايير الانتوساى.

التعليق على الدراسات السابقة:-

أشارت معظم الدراسات السابقة المعروضة بالبحث الى أن هناك قصور فى تفعيل معايير الانتوساىبالاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالدول النامية ومن ثم وجود قصور فى التزام مراقبى الحسابات بهذه المعايير ، وعلى ذلك فأن ما يميز هذا البحث عن تلك الدراسات توجهه الى ايجاد حلقة ربط بين التزام مراقبى الحسابات فى اجهزة الرقابة العليا وبين جودة التقرير المهني.

سادساً : منهج الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم الحصول على البيانات المطلوبة لغرض القيام بإعداد هذه الرسالة عن طريق المصدرين الآتيين:

١ - الدراسة المكتبية:

تعتمد هذه الدراسة على الكتب والمراجع المتخصصة في مجال المراجعة، بالإضافة إلى البحوث والدراسات والمجلات المتخصصة في هذا المجال، كما تم الاطلاع على التشريعات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت.

٢ - الدراسة التحليلية:

والتي تهدف إلى تقييم مدى التزام مراقبى الحسابات بتطبيق معايير الإنتوساى وأثره على جودة التقرير المهني بديوان المحاسبة بدولة الكويتبالتطبيق على القطاع الحكومياعتماداً على تحليل محتوى البيانات المعدة خصيصاً لهذا الغرض.

سابعاً : محددات الدراسة:

سوف تقتصر هذه الدراسة على الأداء الرقابي لديوان المحاسبة بدولة الكويت ومدى التزام مراقبي الحسابات في تطبيق معايير الرقابة المالية والمراجعة الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) ، وذلك بالتركيز على كافة المستويات الفنية العاملة بالجهاز واستبعاد الكوادر الإدارية ، باعتبارها تؤدي وظيفة مؤازرة لا علاقة لها بالوظيفة الفنية التي يؤديها الجهاز.

ثامناً : أسلوب جمع البيانات

سوف تعتمد الدراسة في جمع البيانات على قائمة النقاط (Score Sheet) ذات الوزن الثلاثي (مطبق ، مطبق ، غير مطبق) ، غير مطبق) لتقييم مدى التزام مراقبي حسابات ديوان المحاسبة بدولة الكويت بمعايير الإنتوساي (INTOSAI) وأثرها على جودة التقرير المهني لمراقبي الحسابات خاصة في نطاق مراجعة القطاع الحكومي وإقتراح إطار لتقييم مدى التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الإنتوساي وأثره على جودة التقرير المهني .

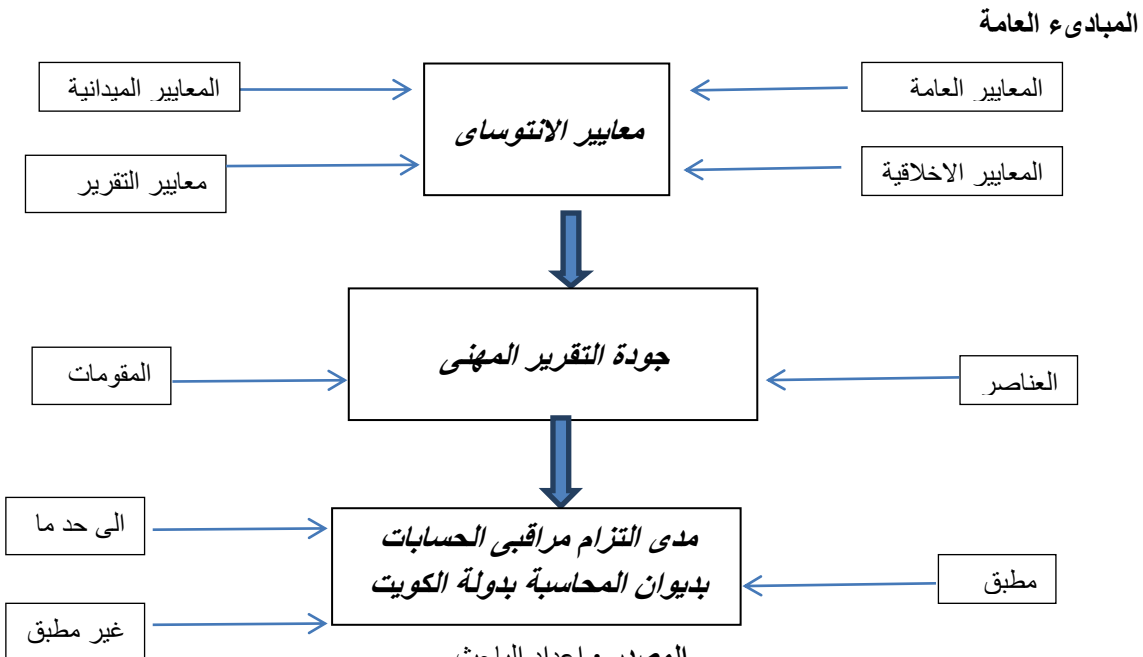
تاسعاً : الأساليب الاحصائية

تم الاعتماد على الأساليب الاحصائية الآتية لاختبار مدى صحة فرضى البحث باستخدام الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (spss,20).

١. اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجرورف - سمرنوف $I-Sample k - S$) وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع توزيع طبيعي أم لا .
٢. الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics ، لقياس سلوك متغيرات الدراسة لاختبار صلاحية بيانات الدراسة ومدى مساهمتها للتوزيع الطبيعي لتحديد العوامل المؤثرة على جودة التقرير المهني لمراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات وتشمل (المتوسط الحسابي ، الانحراف المعياري ، الخطأ القياسي ، المدى ، وأعلى وأدنى قيمة) .
٣. تحليل الارتباط Correlation Analysis ، لقياس قوة واتجاه العلاقة بين تطبيق معايير الانتوساي وجودة التقرير المهني لمراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات ، وتحديد مدى الدلالة الاحصائية لهذه العلاقة.
٤. تحليل الانحدار المتعدد لتقييم أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على جودة التقرير المهني لمراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات بوحدات القطاع الحكومي.
٥. التقييم الوصفي لقياس الفروق المعنوية بين فئات المستقصى منهم حول معايير الانتوساي وجودة التقرير المهني.

عاشراً :- الإطار الوصفي المقترح للدراسة:

يمكن عرض الإطار المقترح للدراسة على النحو التالي:-



أحد عشر : نتائج الدراسة التحليلية ومقترحات البحث:

أ – مستوى صدق وثبات متغيرات الدراسة:

قام الباحث بتطبيق الاستمارة على عينة استطلاعية مؤلفة من ٣٠ مفردة، وذلك لاختبار الصدق والثبات الإحصائي للأداة، والذي يعتمد على تحليل نتائج الاختبار بعد تجربته. حيث اعتمد على طريقة الاتساق الداخلي باستخدام معادلة ألفا كرونباخفي حساب معامل الثبات والصدق وذلك من خلال حساب قيمة الفا لكل عبارة وللدرجة الكلية الجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (١) يوضح قيمة معامل الصدق والثبات

| معامل الصدق | معامل الثبات | رقم العبارة | معامل الصدق | معامل الثبات | رقم العبارة |
|-------------|--------------|-------------|-------------|--------------|---------------|
| ٠,٩١٣ | ٠,٨٣٤ | ١٥ | ٠,٨٦٧ | ٠,٧٥٢ | ١ |
| ٠,٩٠٣ | ٠,٨١٦ | ١٦ | ٠,٨٢٧ | ٠,٦٨٥ | ٢ |
| ٠,٩٠٧ | ٠,٨٢٣ | ١٧ | ٠,٨٦٢ | ٠,٧٤٣ | ٣ |
| ٠,٨٦١ | ٠,٧٤١ | ١٨ | ٠,٨٩٥ | ٠,٨٠١ | ٤ |
| ٠,٨٧٤ | ٠,٧٦٥ | ١٩ | ٠,٨٩٨ | ٠,٨٠٨ | ٥ |
| ٠,٨٠٧ | ٠,٦٥٢ | ٢٠ | ٠,٨٥٤ | ٠,٧٣٠ | ٦ |
| ٠,٨٢٥ | ٠,٦٨١ | ٢١ | ٠,٩٢٤ | ٠,٨٥٤ | ٧ |
| ٠,٨٣٩ | ٠,٧٠٥ | ٢٢ | ٠,٨٧٣ | ٠,٧٦٣ | ٨ |
| ٠,٨٩٦ | ٠,٨٠٤ | ٢٣ | ٠,٨٣٩ | ٠,٧٠٥ | ٩ |
| ٠,٨٣٠ | ٠,٦٩٠ | ٢٤ | ٠,٨٠٧ | ٠,٦٥٢ | ١٠ |
| ٠,٨٠١ | ٠,٦٤٣ | ٢٥ | ٠,٩٣٩ | ٠,٨٨٢ | ١١ |
| ٠,٨٨٨ | ٠,٧٨٩ | ٢٦ | ٠,٩٤٩ | ٠,٩٠٢ | ١٢ |
| ٠,٩٢٤ | ٠,٨٥٤ | ٢٧ | ٠,٩١٩ | ٠,٨٤٥ | ١٣ |
| ٠,٩٥٩ | ٠,٩٢١ | ٢٨ | ٠,٨٦٣ | ٠,٧٤٥ | ١٤ |
| | | | ٠,٩٤٢ | ٠,٨٨٧ | الدرجة الكلية |

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معاملات الثبات والصدق مرتفعة، مما يدل على صدق وثبات استمارة الاستبيان.

ب – نتائج تحليل الصفات الديموجرافية لفئات المستقصى منهم :

الجدول أرقام (٢) ، (٣) ، (٤) توضح هذه النتائج .

جدول رقم (٢)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل

| المؤهل | ك | % |
|-----------|----|-------|
| مراجع اول | ٤٨ | ٦٤,٠ |
| مراجع | ٢٧ | ٣٦,٠ |
| الاجمالي | ٧٥ | ١٠٠,٠ |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان عينة الدراسة توزعت من حيث طبيعة العمل الى فئتين الفئة الاولى فئة المراجع الأول بديوان المحاسبة الكويتي بعدد (٤٨ مفردة) بنسبة (٦٤,٠%)، ونسبة (٣٦,٠%) لفئة المراجع بديوان المحاسبة الكويتي بعدد (٢٧ مفردة) .

جدول رقم (٣)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل

| المؤهل | ك | % |
|-------------------|----|-------|
| بكالوريوس | ٥١ | ٦٨,٠ |
| دبلوم دراسات عليا | ١٥ | ٢٠,٠ |
| ماجستير | ٩ | ١٢,٠ |
| الاجمالي | ٧٥ | ١٠٠,٠ |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان عينة الدراسة توزعت من حيث المؤهل الى عدد ٥١ من الحاصلين على البكالوريوس بنسبة ٦٨,٠%، وعدد ١٥ من الحاصلين على دبلوم دراسات عليا بنسبة ٢٠,٠% و عدد ٩ من الحاصلين على الماجستير بنسبة ١٢,٠%.

جدول رقم (٤)

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة في مزاوله الوظيفة

| سنوات ممارسة الوظيفة | ك | % |
|----------------------|----|-------|
| اقل م خمسة سنوات | ١٤ | ١٨,٧ |
| من ٥ - ١٠ سنوات | ٣٥ | ٤٦,٧ |
| اكثر من ١٠ سنة | ٢٦ | ٣٤,٧ |
| الاجمالي | ٧٥ | ١٠٠,٠ |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان عينة الدراسة توزعت من حيث سنوات ممارسة الوظيفة الى عدد ٢٦ ممارسين اكثر من ١٠ سنوات بنسبة ٣٤,٧% وعدد ٣٥ ممارسين من ٥-١٠ سنوات بنسبة ٤٦,٧%، وعدد ١٤ بنسبة ١٨,٧% لاقل من خمسة سنوات.

ج - نتائج تقييم اتجاهات البيانات وأثرها على الظاهرة البحثية.

فيما يلي نتائج تقييم اتجاهات البيانات وأثرها على الظاهرة البحثية وكما توضحه الجداول من (٥) حتى (٩).

جدول (٥)

يوضح آراء عينة الدراسة على مدى تطبيق معايير الانتوساي من حيث التدريب والتطوير

| الترتيب | الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير مطبق مطلقا | مطبق الى حدما | مطبق تماما | الرمز | العبرة |
|---------|----------------|-------------------|----------------|----------------|---------------|-------------|-------|----------------------------|
| ٦ | غير مطبق مطلقا | ٠,٨٣ | ١,٣٦ | ٤٨ %٦٤,٠ | ٢٧ %٣٦,٠ | | X1 | التعليم المستمر |
| ٢ | مطبق الى حدما | ٠,٤٩ | ٢,٣٨ | | ٤٦ %٦١,٣ | ٢٩ %٣٨,٧ | X2 | التدريب المعرفي |
| ٥ | مطبق الى حدما | ٠,٥٩ | ١,٩٥ | ١٥ %٢٠,٠ | ٤٩ %٦٥,٣ | ١١ %١٤,٧ | X3 | الاداء المتميز |
| ١ | مطبق تماما | ٠,٤٩ | ٢,٦٣ | | ٢٨ %٣٧,٣ | ٤٧ %٦٢,٧ | X4 | أدلة العمل |
| ٤ | مطبق الى حدما | ٠,٥٨ | ٢,٠٧ | ١ %١٣,٣ | ٥٠ %٦٦,٧ | ١٥ %٢٠,٠ | X10 | التطوير المهني |
| ٣ | مطبق الى حدما | ٠,٥٣ | ٢,٢١ | ٤ %٥,٣ | ٥١ %٦٨,٠ | ٢ %٢٦,٧ | X11 | تخطيط عمليات الفحص |
| ٧ | غير مطبق مطلقا | ٠,٣٨ | ١,١٧ | ٦٢ %٨٢,٧ | ١٣ %١٧,٣ | | X12 | البرنامج الزمني لخطة العمل |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان أغلبية عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الكويتي يرون معايير الانتوساي المطبقة هو ادلة العمل، بينما يرون انه الى حد ما تطبق كلا من المعايير التعليم المستمر - التدريب المعرفي- الأداء المتميز - التطوير المهني - تخطيط عمليات الفحص، أما عن البرنامج الزمني لخطة العمل فيرون انه غير مطبق

جدول (٦)

يوضح آراء عينة الدراسة على مدى تطبيق معايير الانتوساي من حيث اخلاقيات المهنة

| الترتيب | الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير مطبق مطلقا | مطبق الى حدما | مطبق تماما | الرمز | العبارة |
|---------|---------------|-------------------|-------------------|----------------|---------------|-------------|-------|-------------------------------|
| ٦ | مطبق الى حدما | ٠,٥٢ | ٢,٠٠ | ١٠ %١٣,٣ | ٥٥ %٧٣,٣ | ١٠ %١٣,٣ | X20 | اخلاقيات المهنة |
| ٥ | مطبق الى حدما | ٠,٤٩ | ٢,٠٥ | ٧ %٩,٣ | ٥٧ %٧٦,٠ | ١١ %١٤,٧ | X21 | الرأى والحكم الفنى |
| ٣ | مطبق تماما | ٠,٤٨ | ٢,٧٠ | ١ %١,٣ | ٢٠ %٢٦,٧ | ٥٤ %٧٢,٠ | X22 | الفحص المهني المستقل |
| ٨ | مطبق الى حدما | ٠,٥٥ | ١,٨٧ | ١٧ %٢٢,٧ | ٥١ %٦٨,٠ | ٧ %٩,٣ | X23 | الفحص المهني الكفاء |
| ٧ | مطبق الى حدما | ٠,٤٥ | ١,٩٩ | ٨ %١٠,٧ | ٦٠ %٨٠,٠ | ٧ %٩,٣ | X24 | الحكم المهني الكفاء |
| ٤ | مطبق الى حدما | ٠,٤١ | ٢,٠٧ | ٤ %٥,٣ | ٦٢ %٨٢,٧ | ٩ %١٢,٠ | X25 | الراي المهني الفعال |
| ٢ | مطبق تماما | ٠,٤٠ | ٢,٨٠ | | ١٥ %٢٠,٠ | ٦٠ %٨٠,٠ | X26 | الالتزام بقواعد الاداء المهني |
| ٩ | مطبق الى حدما | ٠,٣٦ | ١,٨٥ | ١١ %١٤,٧ | ٦٤ %٨٥,٣ | | X27 | تطبيق معايير المهنية |
| ١ | مطبق تماما | ٠,٢٩ | ٢,٩١ | | ٧ %٩,٣ | ٦٨ %٩٠,٧ | X28 | الالتزام باداب وسلوك المهنية |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان أغلبية عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الكويتيون ان معايير الانتوساي المطبقة من حيث اخلاقيات المهنة هو الالتزام باداب وسلوك المهنة - الالتزام بقواعد الاداء المهني - الفحص المهني المستقل . كما يرون انه الى حد ما تنطبق المعايير الراي المهني الفعال - الراى والحكم الفنى -اخلاقيات المهنة -الحكم المهني الكفاء - الفحص المهني الكفاء - تطبيق معايير المهنية.

جدول (٧)

يوضح آراء عينة الدراسة على مدى تطبيق معايير الانتوساي من حيث المراجعة

| الترتيب | الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير مطبق مطلقا | مطبق الى حدما | مطبق تماما | الرمز | العبارة |
|---------|----------------|-------------------|----------------|----------------|---------------|------------|-------|----------------------|
| ٣ | غير مطبق مطلقا | ٠,٤٦ | ١,٢٩ | ٥٣ %٧٠,٧ | ٢٢ %٢٩,٣ | | X5 | فحص المخاطر البيئية |
| ١ | غير مطبق مطلقا | ٠,٦٧ | ١,٥١ | ٤٤ %٥٨,٧ | ٢٤ %٣٢,٠ | ٧ %٩,٣ | X6 | مراجعة الكفاءة ١٣ |
| ٢ | غير مطبق مطلقا | ٠,٦١ | ١,٣٦ | ٥٣ %٧٠,٧ | ١٧ %٢٢,٧ | ٥ %٦,٧ | X7 | مراجعة التلوث البيئي |
| ٤ | غير مطبق مطلقا | ٠,٤٢ | ١,٢٢ | ٥٨ %٧٧,٣ | ١٧ %٢٢,٧ | | X8 | مراجعة الفعالية |
| ٥ | غير مطبق مطلقا | ٠,٢٧ | ١,٠٨ | ٦٩ %٩٢,٠ | ٦ %٨,٠ | | X9 | مراجعة البيئة |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان أغلبية عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الكويتيون ان معايير الانتوساي من حيث المراجعة غير مطبقة مطلقا والمتمثلة في فحص المخاطر البيئية ومراجعة الكفاءة ومراجعة التلوث البيئي ومراجعة الفعالية ومراجعة البيئة.

جدول (٨) يوضح آراء عينة الدراسة على مدى تطبيق معايير الانتوساي من حيث الرقابة

| الترتيب | الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير مطبق مطلقا | مطبق الى حدما | مطبق تماما | الرمز | العبرة |
|---------|----------------|-------------------|-------------------|----------------|---------------|-------------|-------|-------------------------|
| ٢ | مطبق تماما | ٠,٤٩ | ٢,٦٣ | | ٢٨ %٣٧,٣ | ٤٧ %٦٢,٧ | X13 | رقابة البيانات المالية |
| ٣ | غير مطبق تماما | ٠,٥٥ | ٢,٠٠ | ١١ %١٤,٧ | ٥٣ %٧٠,٧ | ١١ %١٤,٧ | X14 | الرقابة على الاداء |
| ١ | مطبق تماما | ٠,٥٤ | ٢,٦٩ | ٣ %٤,٠ | ١٧ %٢٢,٧ | ٥٥ %٧٣,٣ | X15 | الرقابة المشروعية |
| ٤ | مطبق الى حدما | ٠,٣٦ | ١,٨٤ | ١٢ %١٦,٠ | ٦٣ %٨٤,٠ | | X16 | رقابة برامج ضمان الجودة |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان أغلبية عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الكوينتيرون ان معايير الانتوساي المطبقة من حيث الرقابة هي الرقابة المشروعية ورقابة البيانات المالية والرقابة على الاداء والى حد تطبق رقابة برامج ضمان الجودة.

جدول (٩) يوضح آراء عينة الدراسة على مدى تطبيق معايير الانتوساي من حيث شكل ونتائج التقرير

| الترتيب | الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير مطبق مطلقا | مطبق الى حدما | مطبق تماما | الرمز | العبرة |
|---------|---------------|-------------------|-------------------|----------------|---------------|-------------|-------|----------------------------|
| ٢ | مطبق الى حدما | ٠,٤٥ | ١,٩٩ | ٨ %١٠,٧ | ٦٠ %٨٠,٠ | ٧ %٩,٣ | X17 | شكل ومحتوى التقرير المهني |
| ٣ | مطبق الى حدما | ٠,٤٩ | ١,٩١ | ١٣ %١٧,٣ | ٥٦ %٧٤,٧ | ٦ %٨,٠ | X18 | توقيت تنفيذ التقرير المهني |
| ١ | مطبق تماما | ٠,٥٣ | ٢,٧٣ | ٣ %٤,٠ | ١٤ %١٨,٧ | ٥٨ %٧٧,٣ | X19 | نتائج التقرير المهني |

تشير بيانات الجدول السابق الى ان أغلبية عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الكويتيون ان معايير الانتوساي من حيث شكل ونتائج التقرير مطبقة الى حد ما وهى شكل ومحتوى التقرير المهني - توقيت تنفيذ التقرير المهني - نتائج التقرير المهني.

د - نتائج اختبار الفروض :

الفرض الأول: " توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة احصائياً بين التزام مراقبي الحسابات بمعايير الانتوساي وجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة الكويتي على القطاع الحكومي".

ولإثبات صحة فرض الدراسة قام الباحث بحساب قيمة معامل الارتباط بين التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الانتوساي وجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة الكويتي على القطاع الحكومي". والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول (١٠) يوضح قيمة معامل الارتباط ومستوى الدلالة

| مستوى الدلالة | قيمة معامل الارتباط | |
|---------------|---------------------|------------------|
| ٠,٠١ | ٠,٨٧٨ | التدريب والتطوير |
| ٠,٠١ | ٠,٩٣٠ | اخلاقيات المهنة |
| ٠,٠١ | ٠,٨٣١ | المراجعة |
| ٠,٠١ | ٠,٩٠٤ | الرقابة |

تشير بيانات الجدول السابق الى وجود علاقة ارتباطية دالة احصائياً بين التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الانتوساي وجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة الكويتي على القطاع الحكومي"، حيث تراوحت قيم معامل الارتباط بين (٠,٨٣١,٠,٩٣٠) وذلك عند مستوى دلالة ٠,٠١، ومن خلال هذه النتيجة نستطيع عمل تحليل الانحدار المتعدد بطريقة الانحدار التدريجي لمعرفة تأثير معايير الانتوساي على جودة التقرير المهني، حيث أن عند إجراء تحليل الانحدار بطريقة stepwise regression تم إدخال المتغيرات على مرحلتين الأولى تم إدخال المتغير الثاني (اخلاقيات المهنة X_2) وحساب قيمة معامل الارتباط الجزئي بين المتغير التابع (جودة التقرير المهني) وباقي المتغيرات المستقلة في وجود هذا المتغير ثم اختيار المتغير ذو اكبر قيمة معامل ارتباط جزئي لكي يدخل في المرحلة الثانية فكان المتغير الثالث (المراجعة X_3)،

المرحلة الثانية تم إدخال المتغير الثالث (المراجعة X_3) وحساب قيمة معامل الارتباط الجزئي بين المتغير التابع وباقي المتغيرات في وجود المتغير الثاني والثالث فكانت قيم معامل الارتباط تقريباً اصفاراً وغير دالة وذلك يدل على استبعاد المتغيرات (التدريب والتطوير - الرقابة) لعدم معنويتهم في وجود باقي المتغيرات رغم وجود تأثير لهم مستقلين على جودة التقرير المهني، كما ان في كل مرحلة تم حساب قيمة معامل التحديد، وبمقارنة قيمة معامل التحديد لكل مرحلة نجد ان قيمة معامل التحديد في المرحلة الثانية كان افضلهم حيث بلغت قيمة معامل التحديد ٨٨,٤%. والجدول التالي يوضح نتائج الانحدار المتعدد.

جدول (١١) يوضح نتائج الانحدار المتعدد

| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة "t" | مستوى الدلالة "p" | قيمة معامل الارتباط | معامل التحديد المصحح | المعنوية |
|-----------------|----------------|----------|-------------------|---------------------|----------------------|----------|
| الثابت | -٢,٦٥٤ | ٤,٧٩٤ | ٠,٠١ | | | |
| اخلاقيات المهنة | ٠,٤١٠ | ١١,١١٢ | ٠,٠١ | ٠,٩٤١ | ٠,٨٨٣ | معنوي |
| المراجعة | ٠,١٥٣ | ٣,٦١٥ | ٠,٠١ | | | |
| قيمة ف"F" | ٢٨٠,٣٧ | ٩ | | | | |
| مستوى الدلالة | ٠,٠٠٠ | | | | | |

تشير بيانات الجدول السابق الى معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة "ف" ٢٨٠,٣٧٩ وان المتغير (اخلاقيات المهنة) و المتغير (المراجعة) يؤثران على جودة التقرير المهني بنسبة ٨٨,٣%. وان التغير الحادث في جودة التقرير المهني بمقدار الوحدة يرجع الى التغير الحادث في اخلاقيات المهنة بمقدار (٠,٤١٠) والى المراجعة بمقدار ٠,١٥٣.

الفرض الثاني:

" لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين فئات المستقصى منهم حول معايير الانتوساي وجودة التقرير المهني الفرض الفرعي: " توجد فروق دالة احصائية في التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الانتوساي وجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة الكويتي " .

الفرض الفرعي (١):

" توجد فروق ذات دلالة احصائية في التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الانتوساي لجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة الكويتي على القطاع الحكومي " حسب طبيعة العمل (مراجع - مراجع أول).

جدول (١٢):

يوضح الفرق بين اراء المستقصى منهم حسب طبيعة العمل (مراجع - مراجع أول).

| أقسام | مجموعة المقارنة | ن | المتوسط | الانحراف المعياري | قيمة ت | مستوى الدلالة |
|--------------------|-----------------|----|---------|-------------------|--------|---------------|
| | مراجع أول | ٤٨ | ١٣,٧٣ | ٠,٩٦ | | |
| التدريب والتطوير | مراجع | ٢٧ | ١٣,٨٥ | ١,٤٠ | ٠,٤٤٧ | غير دالة |
| | مراجع أول | ٤٨ | ٢٠,٩٧ | ٠,٨٨ | | دالة عند |
| احلافيات المهنة | مراجع | ٢٧ | ١٨,٩٣ | ١,٥٦ | ٧,٣٢٢ | ٠,٠١ |
| | مراجع أول | ٤٨ | ٥,٨٣ | ٠,٩٣ | | دالة عند |
| المرجعة | مراجع | ٢٧ | ٧,٦٣ | ١,١٤ | ٧,٤٣٣ | ٠,١ |
| | مراجع أول | ٤٨ | ٩,٦٩ | ٠,٩٩ | | دالة عند |
| الرقابة | مراجع | ٢٧ | ٨,٢٢ | ٠,٨٩ | ١,١٥١ | ٠,٠١ |
| | مراجع أول | ٤٨ | ٦,٨٣ | ٠,٧٢ | | دالة عند |
| شكل ونتائج التقرير | مراجع | ٢٧ | ٦,٢٥ | ٠,٩٤ | ١,٧١٨ | ٠,٠١ |

تشير بيانات الجدول السابق الى وجود فرق دال احصائياً بين اراء عينة الدراسة طبقاً لطبيعة العمل في اقسام قائمة الاستقصاء حيث بلغت قيمة "ت" على الترتيب (٧,٢٦٢، ٧,٤٢٢، ٦,٣٥٩، ٢,٧٣٨) عند مستوى دلالة ٠,٠١، بينما لا يوجد فرق بينهما في "التدريب والتطوير"، حيث بلغت قيمة "ت" ٠,٤٤٧.

الفرض الفرعي (٢):

" توجد فروق ذات دلالة احصائية في التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الانتوساي لجودة التقرير المهني بديوان المحاسبة الكويتي على القطاع الحكومي " حسب سنوات مزاوله المهنة.

جدول (١٣):

يوضح الفرق بين آراء المستقصى منهم حسب سنوات مزاولة المهنة

| البند | مجموعة المقارنة | ن | المتوسط | الانحراف المعياري | قيمة ف | مستوى الدلالة |
|--------------------|------------------|----|---------|-------------------|--------|---------------|
| | اقل م خمسة سنوات | ١٤ | ١٣,٢٩ | ١,٢٧ | | |
| التدريب والتطوير | من ٥ - ١٠ سنوات | ٣٥ | ١٣,٩٧ | ١,١٢ | ١,٨٧٢ | غير دالة |
| | اكثر من ١٠ سنة | ٢٦ | ١٣,٧٦ | ١,٠٣ | | |
| | اقل م خمسة سنوات | ١٤ | ٢,٠٧ | ٢,٢٠ | | |
| اخلاقيات المهنة | من ٥ - ١٠ سنوات | ٣٥ | ١٩,٩٤ | ١,٦٦ | ٢,١٤١ | غير دالة |
| | اكثر من ١٠ سنة | ٢٦ | ٢,٧٣ | ٠,٥٣ | | |
| | اقل م خمسة سنوات | ١٤ | ٧,٣٥ | ١,٢٧ | | |
| المراجعة | من ٥ - ١٠ سنوات | ٣٥ | ٦,٤٨ | ١,٤٤ | ٥,٥٦٠ | دالة عند ٠,٠١ |
| | اكثر من ١٠ سنة | ٢٦ | *٥,٩٦ | ٠,٩٥ | | |
| | اقل م خمسة سنوات | ١٤ | ٨,٩٢ | ١,٢٦ | | |
| الرقابة | من ٥ - ١٠ سنوات | ٣٥ | ٨,٧١ | ١,١٥ | ٩,٢٩٣ | دالة عند ٠,٠١ |
| | اكثر من ١٠ سنة | ٢٦ | *٩,٨٨ | ٠,٨٢ | | |
| | اقل م خمسة سنوات | ١٤ | ٦,٢١ | ٠,٨٠ | | |
| شكل ونتائج التقرير | من ٥ - ١٠ سنوات | ٣٥ | ٦,٥١ | ٠,٩٥ | ٤,٩٢٧ | دالة عند ٠,٠١ |
| | اكثر من ١٠ سنة | ٢٦ | *٧,٠٠ | ٠,٥٦ | | |

تشير بيانات الجدول السابق الى وجود فرق دال احصائياً بين آراء عينة الدراسة طبقاً لسنوات مزاولة المهنة في (المراجعة و الرقابة وشكل ونتائج التقرير) حيث بلغت قيمة "ف" على الترتيب (٥,٥٦٠، ٩,٢٩٣، ٤,٩٢٧) عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث عند اجراء اختبار اقل فرق معنوي لمعرفة سبب اختلاف الآراء فوج انه يرجع الى اختلاف رأي فئة اكثر من ١٠ سنوات عن الفئتين الأخرتين، في حين لا يوجد فرق بينهم في "التدريب والتطوير واخلاقيات المهنة"، حيث بلغت قيمة "ف" على الترتيب (١,٨٧٢، ٢,١٤١).

الفرض الفرعي (٣):

" توجد فروق ذات دلالة احصائياً في التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير الانتوساي لجودة التقرير المهني المحاسب الكويتي على القطاع الحكومي " حسب مستوى التعليم.

جدول (٤) :

يوضح الفرق بين آراء المستقصى منهم حسب مستوى التعليم

| البند | مجموعة المقارنة | ن | المتوسط | الانحراف المعياري | قيمة ف | مستوى الدلالة |
|--------------------|-------------------|----|---------|-------------------|--------|---------------------|
| | بكالوريوس | ٥١ | ١٣,٥١ | ١,١٣ | | |
| التدريب والتطوير | دبلوم دراسات عليا | ١٥ | ١٤,٠٦ | ٠,٩٦ | ٦,١٦٦ | دالة عند مستوى ٠,٠١ |
| | ماجستير | ٩ | ١٤,٧٧ | ٠,٦٦ | | |
| | بكالوريوس | ٥١ | ٢٠,٣٧ | ١,٦٢ | | |
| اخلاقيات المهنة | دبلوم دراسات عليا | ١٥ | ١٩,٨٠ | ١,٥٩ | ٠,٨٠٦ | غير دالة |
| | ماجستير | ٩ | ٢٠,٢٢ | ٠,٦٦ | | |
| | بكالوريوس | ٥١ | ٦,٣٧ | ١,٢٩ | | |
| المراجعة | دبلوم دراسات عليا | ١٥ | ٦,٩٣ | ١,٥٣ | ١,١٩٣ | غير دالة |
| | ماجستير | ٩ | ٦,٢٢ | ١,٢٠ | | |
| | بكالوريوس | ٥١ | ٩,٤٩ | ١,٠٤ | | |
| الرقابة | دبلوم دراسات عليا | ١٥ | ٨,٤٠ | ١,١٢ | ٧,٢٨٣ | دالة عند مستوى ٠,٠١ |
| | ماجستير | ٩ | ٨,٥٥ | ١,٣٣ | | |
| | بكالوريوس | ٥١ | ٦,٦٨ | ٠,٨١ | | |
| شكل ونتائج التقرير | دبلوم دراسات عليا | ١٥ | ٦,٦٠ | ١,٥ | ٠,٦٦٢ | غير دالة |
| | ماجستير | ٩ | ٦,٣٣ | ٠,٧١ | | |

تشير بيانات الجدول السابق الى وجود فرق دال احصائياً بين آراء عينة الدراسة طبقاً لمستوى التعليم في (التطوير والتدريب والرقابة) حيث بلغت قيمة "ف" على الترتيب (٦,١٦٦، ٧,٢٨٣) عند مستوى دلالة ٠,٠١، حيث عند اجراء اختبار اقل فرق معنوي لمعرفة سبب اختلاف الآراء فوجد انه يرجع الى اختلاف رأي فئة الحاصلين على البكالوريوس عن الفئتين الاخرتين، في حين لا يوجد فرق بينهم في "اخلاقيات المهنة والمراجعة التطوير و اخلاقيات الشكل ونتائج التقرير"، حيث بلغت قيمة "ف" على الترتيب (٠,٦٦٢، ١,١٩٣، ٠,٨٠٦).

قائمة النقاط

| المتغير | رمز المتغير | مطبق تماما | مطبق الى حد ما | غير مطبق مطلقا |
|----------------------|-------------|------------|----------------|----------------|
| التعليم المستمر | X1 | | | ✓ |
| التدريب المعرفي | X2 | | ✓ | |
| الاداء المتميز | X3 | | ✓ | |
| أدلة العمل | X4 | ✓ | | |
| فحص المخاطر البيئية | X5 | | | ✓ |
| مراجعة الكفاءة | X6 | | | ✓ |
| مراجعة التلوث البيئي | X7 | | | ✓ |
| مراجعة الفعالية | X8 | | | ✓ |

| | | | | |
|---|---|---|-----|----------------------------|
| ✓ | | | X9 | مراجعة البيئة |
| | ✓ | | X10 | التطوير المهني |
| | ✓ | | X11 | تخطيط عمليات الفحص |
| ✓ | | | X12 | البرنامج الزمني لخطة العمل |
| | | ✓ | X13 | رقابة البيانات المالية |
| ✓ | | | X14 | الرقابة على الاداء |
| | | ✓ | X15 | الرقابة المشروعية |
| | ✓ | | X16 | رقابة برامج ضمان الجودة |
| | ✓ | | X17 | شكل ومحتوى التقرير المهني |
| | ✓ | | X18 | توقيت تنفيذ التقرير المهني |
| | | ✓ | X19 | نتائج التقرير المهني |
| | ✓ | | X20 | اخلاقيات المهنة |
| | ✓ | | X21 | الرأى والحكم الفنى |
| | | ✓ | X22 | الفحص المهني المستقل |

مراجع البحث

- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم، ٢٠١٠، دراسة تحليلية لأثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في تقدير المخاطر والرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ص:ص ١، ١٨٦.
- الجوفي، محمد مساعد ناجي، ٢٠١٢، تقويم سياسات وأساليب منهاج العمل الرقابي في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية في ضوء معايير التدقيق الدولية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير - جامعة عدن - اليمن - كلية العلوم الإدارية.
- الطويل، سهام أكرم عمر، ٢٠١٢، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية علي جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة - كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
- الزبيري، صالح يحيى علي، ٢٠٠٩، المراجعة الإدارية ودور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الرقابة علي الوحدات الحكومية، دراسة تحليلية، ميدانية بالجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسبوط.
- رزق، عبد العزيز عبيد أبو بكر، ٢٠٠٢، إطار علمي مقترح لخصائص جودة المراجعة المالية الخارجية، دراسة ميدانية للمهنة في ليبيا، رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي)، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، ابريل ٢٠١٣،
- كنعان، نواف، (٢٠٠٥)، الرقابة المالية على الاجهزة الحكومية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والانسانية، دولة الامارات العربية، المجلد الثاني، العدد الثاني.
- ماضي، كامل احمد، (٢٠٠٤)، مدى فاعلية اساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الدبيسي، فضل، (٢٠٠٠)، تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الادانفي تحسين الاداء فالوائر الحكومية في الاردن، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاردنية.