

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية

قسم المحاسبة والتمويل

أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان  
المحاسبة في دولة الكويت

إعداد

ممدوح زايد العنزي

إشراف

الدكتور / سليمان عطية

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم  
الإدارية تخصص المحاسبة

أغسطس / 2006

بسم الله الرحمن الرحيم

"ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها إلى الحكام لتأكلوا فريقاً من أموال الناس بالإثم وأنتم تعلمون "

صدق الله العظيم

( سورة البقرة : آية 188 )

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية

قسم المحاسبة والتمويل

أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة

الكويت

إعداد

ممدوح زايد العنزي

إشراف

الدكتور / سليمان عطية

التوقيع	لجنة المناقشة
	أ.د نعيم دهمش رئيساً
	د. سليمان عطية المشرف / عضواً
	أ.د أحمد الظاهر عضواً

نوقشت هذه الدراسة وأجيزت بتاريخ 2006 / 8 / 16

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم الإدارية تخصص

المحاسبة

أغسطس / 2006

## تفويض

أنا ممدوح زايد العنزي أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو الهيئات أو الأشخاص وذلك عند طلبها .

الاسم : ممدوح زايد العنزي .....

التوقيع :  .....

التاريخ : ٢٠١٣ / ١١ / ٢٠ .....

## قائمة المحتويات

هـ	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الملاحق
ي	إهداء
ك	شكر وتقدير
ل	ملخص الدراسة
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
2	المقدمة
3	أهمية الدراسة:
3	أهداف الدراسة:
4	مشكلة الدراسة:
4	فرضيات الدراسة:
5	نموذج الدراسة:
8	أدبيات الدراسة (الدراسات السابقة):
24	الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة
25	المقدمة
25	المبحث الأول : الرقابة المالية
25	مفهوم الرقابة المالية :
27	أهداف الرقابة المالية:

29	أنواع الرقابة المالية:
31	المبحث الثاني: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ( الانتوساي )
31	نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية :
32	أهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:
36	المعايير الرقابية الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:
36	1- المبادئ الأساسية للرقابة المالية الحكومية:
41	2-المعايير العامة في الرقابة الحكومية:
45	3 -المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية:
47	4- معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية:
49	المبحث الثالث ديوان المحاسبة بدولة الكويت
49	نشأة ديوان المحاسبة:
49	أهداف ديوان المحاسبة:
50	استقلالية ديوان المحاسبة:
51	الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة:
51	اختصاصات ديوان المحاسبة:
52	أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة:
54	علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية :
55	علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التنفيذية :
56	الأنشطة الدولية لديوان المحاسبة:
56	الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة:
58	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

59	منهجية الدراسة
59	مجتمع الدراسة:
60	عينة الدراسة
63	أداة الدراسة:
64	مصداقية أداة الدراسة (Reliability) :
64	ثبات أداة الدراسة (Consistency) :
65	مصادر البيانات :
66	أسلوب تحليل البيانات:
67	الفصل الرابع الدراسة الميدانية
68	عرض النتائج:
83	الفصل الخامس النتائج والتوصيات
83	النتائج:
86	التوصيات:
87	المراجع العلمية المعتمدة
88	أولاً : المراجع العربية :
91	ثانياً : المراجع الأجنبية
93	Abstract
96	الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول
44	المؤتمرات الدولية العامة للانتوساي .	جدول رقم ( 2 - 1 )
79	توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي.	جدول رقم ( 3 - 1 )
81	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	جدول رقم ( 3 - 2 )
81	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.	جدول رقم ( 3 - 3 )
82	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي .	جدول رقم ( 3 - 4 )
82	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي.	جدول رقم ( 3 - 5 )
83	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة.	جدول رقم ( 3 - 6 )
86	يوضح معاملات الثبات .	جدول رقم ( 3 - 7 )
89	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق المبادئ الأساسية لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" .	جدول رقم ( 4 - 1 )
92	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق المعايير العامة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" .	جدول رقم ( 4 - 2 )
95	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق المعايير الميدانية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي"	جدول رقم ( 4 - 3 )
98	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق معايير التقرير للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" .	جدول رقم ( 4 - 4 )
100	نتائج اختبار كيمروف - سيمروف للتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة	جدول رقم ( 4 - 5 )
101	نتائج اختبار الفرضية الرئيسة .	جدول رقم ( 4 - 6 )
102	نتائج اختبار الفرضية الأولى .	جدول رقم ( 4 - 7 )
103	نتائج اختبار الفرضية الثانية .	جدول رقم ( 4 - 8 )
104	نتائج اختبار الفرضية الثالثة .	جدول رقم ( 4 - 9 )
105	نتائج اختبار الفرضية الرابعة .	جدول رقم ( 4 - 10 )



## قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	الملحق
124	الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة في دولة الكويت	ملحق رقم (1)
125	قانون إنشاء ديوان المحاسبة في دولة الكويت	ملحق رقم (2)
127	Lima Declaration	ملحق رقم (3)
140	استبانة لدراسة	ملحق رقم (4)

إهداء

\*\*\*\*\*

إلى روح أمير القلوب  
الشيخ جابر الأحمد الصباح طيب الله ثراه

إلى والدنا وقائد مسيرتنا  
حضرة صاحب السمو  
الشيخ صباح الأحمد الصباح حفظه الله

## شكر وتقدير

قال الحبيب المصطفى صلى الله عليه وسلم ( من لا يشكر الناس لا يشكر الله )

" حديث شريف "

الحمد لله الذي لا يحمد على مكروهه سواه ، الذي منّ عليّ بنعمة العلم والمعرفة وأعانني على إتمام رسالتي المتواضعة هذه .

ويسرني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الفاضل الدكتور / سليمان عطية رئيس قسم المحاسبة على تفضله بالإشراف على هذه الرسالة من خلال توجيهاته العلمية ونصائحه القيّمة وتشجيعه الدائم لي ، وذلك طيلة مراحل إعداد الدراسة . وقد كان لهذه الجهود أطيب الأثر في إخراج هذه الرسالة بالشكل العلمي والمطلوب .

كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى أخي مجرم مشبب الجلال والأستاذ / عادل عبدالله العنزي على دعمهم اللامحدود الذي قدموه لي وعلى تشجيعهم ومساندتهم الدائمة والتي كان لها أطيب الأثر في نفسي .

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى لجنة المناقشة الموقرة رئيساً وأعضاء على جهودهم الطيبة في مناقشة الرسالة .

وأخيراً أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى جامعة عمان العربية للدراسات العليا ممثلة بمعالٍي رئيسها الموقر ونوابه الأفاضل والهيئة التدريسية والإدارية وجميع العاملين فيها على اهتمامهم ودعمهم الدائم .

الباحث

## ملخص الدراسة

أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة

الكويت

إعداد : ممدوح زايد العنزي

إشراف : الدكتور / سليمان عطية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، وقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى قسمين: اخص القسم الأول بالجوانب النظرية في التعريف بالمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) وتقديم عرض وتحليل للمبادئ والمعايير الرقابية الصادرة عنها، وتسلط الضوء على أدبيات المحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، ثم التعريف بديوان المحاسبة في دولة الكويت من حيث نشأته، وهيكله التنظيمي، واختصاصاته، والجهات الخاضعة لرقابته في الدولة، والتقارير التي يصدرها، وعلاقته بكل من السلطتين التشريعية والتنفيذية. أما القسم الثاني فقد اخص بالدراسة الميدانية المطبقة على عدد من المدققين والإشرافيين وأعضاء المكاتب الفنية.

ولتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم جمع البيانات بواسطة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة الدراسة، والاستعانة بالتقارير والدراسات الصادرة عن ديوان المحاسبة في الدولة. وقد اعتمدت الدراسة على اختيار عينة عشوائية بسيطة، إذ تم توزيع ( 69 ) استبانة على عينة الدراسة، تمت استعادة ( 65 ) استبانة ، فيما استبعدت ( 4 ) استبانة لعدم اكتمال تعبئتها، وقد خضعت جميعها، وهي كاملة البيانات، للدراسة والتحليل الإحصائي. وقد تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي لأغراض المعالجة الإحصائية باستخدام النسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية. كما تم استخدام اختبار (T) بواسطة الحاسوب وباستخدام الرزمة الإحصائية (SPSS).

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يأتي:

1. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين فاعلية رقابة ديوان

المحاسبة في دولة الكويت.

2. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
3. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
4. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
5. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الكويت.
6. هناك تدنُّ في تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية من حيث الرقابة على الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد الاقتصادية للجهات الخاضعة للرقابة، ومدى امتداد رقابة الديوان لتشمل الوحدات الحكومية خارج الكويت، ومدى تركيزه على رقابة الأداء، واستخدامه لنظم المعلومات الحديثة في ممارسة الرقابة، وحقه في ملاحقة المخالفين.
7. هناك تدنُّ في مدى اعتماد مدقق الديوان في عمله على نتائج عمل المدقق الداخلي.

وبناءً على ما تقدم فقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ما يأتي:

- (1) ضرورة إجراء مزيد من الدراسات حول العوامل التي تؤثر على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الكويتي مثل العوامل الشخصية والوظيفية للكوادر العاملة في التدقيق.
- (2) تعديل قانون الديوان بحيث يتضمن النص على قيامه برقابة الأداء إلى جانب الرقابة المالية، وإخضاع كافة الجهات والإدارات الحكومية لرقابته داخل البلاد و خارجها.
- (3) تأمين الحصانة القضائية الكافية لحماية مدققي ديوان المحاسبة .
- (4) زيادة أعداد مدققي الديوان بما يكفل توزيع العمل وتفعيل الرقابة المالية.
- (5) تحديث وتطوير الرقابة المالية لمواكبة التطورات المتسارعة في هذا المجال.
- (6) سن تشريعات تتيح إحالة المخالفات المالية المكتشفة إلى النيابة العامة.
- (7) ضرورة اهتمام السلطات العليا في الدولة والجهات الخاضعة لرقابة الديوان بتقارير الرقابة المالية ومعالجة ما يرد فيها من ملاحظات حفاظاً على الأموال العامة للدولة .

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

- المقدمة .
- أهمية الدراسة .
- هدف الدراسة .
- مشكلة الدراسة .
- فرضيات الدراسة .
- نموذج الدراسة .
- التعريفات الإجرائية .
- الأدبيات العربية .
- الأدبيات الأجنبية .
- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

## المقدمة

لما كان الاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل أحد الدعائم الأساسية من أجل حسن إدارة تلك الأموال وفاعلية القرارات الصادرة من السلطات المختصة ، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب أن يكون لكل بلد هيئة عليا للرقابة المالية يكفل القانون استقلالها .

تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بدورٍ مهمٍ وبارزٍ في ضبط الإيرادات والمصروفات والحسابات الختامية للدول والرقابة على تنفيذ قواعد الموازنة العامة لهذه الدول من خلال مدققي الحسابات لدى هذه الأجهزة لتحقيق السيطرة التامة على كافة الأعمال المالية التي تتم في مختلف المؤسسات والدوائر الحكومية ويتم ذلك وفقاً لآليات وإجراءات محددة وواضحة ، ووفقاً لسياسات تنظيمية تحدد كل إجراء يتبع لتحقيق وضمن سير هذه الأعمال طبقاً لما هو مرسوم ومخطط له .

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء بصفة خاصة على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت والذي نصت على إنشائه المادة ( 151 ) من دستور دولة الكويت الصادر في 11 نوفمبر 1962، وتنفيذاً لذلك فقد صدر القانون رقم ( 30 ) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ونصت المادة الأولى منه على أن : " تنشأ هيئة مستقلة للرقابة المالية تسمى ديوان المحاسبة وتلحق بمجلس الأمة " . ( قانون إنشاء ديوان المحاسبة ، 1964 )

ووفقاً لمبادئ ومعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " " INTOSAI " والتي أنشئت في هافانا - كوبا 1953 كمجموعة عمل دولية وعضويتها مفتوحة لأجهزة الرقابة المالية العليا بالدول الأعضاء في هيئة الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة ، ومقرها فيينا ، من أجل تشجيع وتبادل المعرفة والآراء والخبرات ما بين الأجهزة الأعضاء حول الرقابة المالية .

وتسعى الدراسة إلى إيضاح مدى تطبيق ديوان المحاسبة بدولة الكويت للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ومدى التزامه بهذه المعايير وكذلك معرفة مدى مساهمة " الأنتوساي " في دعم العمل الرقابي لجهاز ديوان المحاسبة في دولة الكويت .

## أهمية الدراسة:

1. التعرف على فاعلية قانون ديوان المحاسبة في دولة الكويت في الرقابة على المال العام.
2. بيان أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية الرقابة المالية بديوان المحاسبة في دولة الكويت .
3. التعرف بأهمية الأسس والسبل التي من شأنها تطوير ورق العمل الرقابي بديوان المحاسبة في دولة الكويت حتى يصل بأدائه إلى مستوى عال يتناسب والطموحات التي يسعى الديوان إلى تحقيقها .
4. التعرف بأهمية تنمية مهارات مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت ومدى إدراكهم لأهمية المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا.
5. الوصول إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات التي من شأنها تعزيز دور وعمل ديوان المحاسبة في دولة الكويت بما يعود بالنفع العام للحفاظ على أموال الدولة من الهدر والضياع .

## أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي:

1. التعرف على الإجراءات والأنظمة والقوانين المرتبطة بالرقابة المالية المطبقة حالياً بديوان المحاسبة في دولة الكويت .
2. التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " .
3. معرفة الآثار المترتبة على تطبيق ديوان المحاسبة في دولة الكويت لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " .
4. تحديد المعوقات التي تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة في دولة الكويت لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " .
5. معرفة ما إذا كان قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم 30 لسنة 1964 وتعديلاته قادراً على مواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة الشاملة بحيث يتضمن ما يكفي من الأسس والإجراءات لقيام ديوان المحاسبة بمسؤولياته الرقابية .



6. تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي تساهم في تطوير فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت .

#### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أنها تسعى لمعرفة اثر تطبيق ديوان المحاسبة في دولة الكويت لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " مما يؤدي إلى معرفة مدى تفهم إدارة ديوان المحاسبة في دولة الكويت ومدقيقه لأهمية هذه المعايير وتتلخص أبعاد مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية :

1. هل يؤثر تطبيق ديوان المحاسبة الكويتي لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " في الرقابة الحكومية مجتمعة في فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
2. هل يؤثر تطبيق ديوان المحاسبة الكويتي للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " في فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
3. هل يؤثر تطبيق ديوان المحاسبة الكويتي للمعايير العامة للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " في فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت .
4. هل يؤثر تطبيق ديوان المحاسبة الكويتي للمعايير الميدانية للرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " في فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت .
5. هل يؤثر تطبيق ديوان المحاسبة الكويتي لمعايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " في فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت .

#### فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار فرضيات الدراسة التالية :

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت .

ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسة مجموعة من الفرضيات الفرعية على النحو التالي:

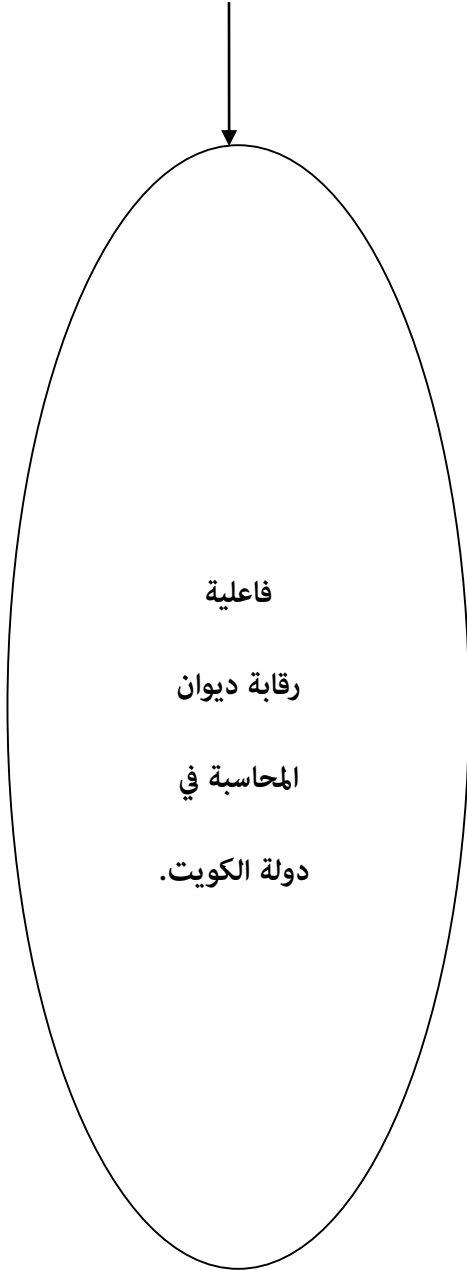
1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت .
2. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
3. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت .
4. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

#### نموذج الدراسة:

يبين الشكل التالي المتغيرات المستقلة والمتغير التابع للدراسة :

المتغير التابع

المتغيرات المستقلة



- |  |
|--|
| 1 - تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " مجتمعة .  |
| 2 - تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " .      |
| 3 - تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " .       |
| 4 - تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " .    |
| 5 - تطبيق معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقا لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " . |

التعريفات الإجرائية:

1 - ديوان المحاسبة بدولة الكويت:

هو جهاز الرقابة المالية العليا بدولة الكويت والذي أنشئ بالقانون رقم 34 لسنة 1964 والذي يمارس أعمال الرقابة والتدقيق على الجهات الحكومية بدولة الكويت بهدف تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة من خلال ممارسة الاختصاصات المخولة له بمقتضى قانون إنشائه . ( دليل ديوان المحاسبة الكويتي ، 2005 )

2 - المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الانتوساي ":

هي المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الانتوساي " التي تضم الدول الأعضاء بمنظمة الأمم المتحدة وعدد أعضائها ( 185 ) دولة وقد تأسست عام 1953 وتهدف إلى تبادل المعلومات والخبرات بين أجهزة الرقابة العليا في الدول الأعضاء بهدف تحسين أداء ومهام الرقابة المالية فيها ويرمز إلى اسمها باللغة الانجليزية:

(INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT

(WWW.INTOSAI.ORG) . INSTITUTIONS " INTOSAI " )

3 - المعايير الرقابية:

هي المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الانتوساي " وتوفر هذه المعايير حداً أدنى لتوجيه المدقق لمساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية الواجب اتخاذها لتحقيق هدف الرقابة ويعد تطبيق هذه المعايير اختيارياً . ( WWW.INTOSAI.ORG )

4 - الفاعلية:

هي مدى تحقيق الأهداف والعلاقة بين التأثير المقصود والتأثير الحقيقي لنشاط من الأنشطة . ( لجنة المعايير الرقابية ، 2001 )

5 - الأهمية النسبية:

هي حجم الحذف أو التحريف المؤثر في قرار المستفيد من استخدام البيانات المالية . ( Arens et al., 2006 ,p.196 )

منهج علمي شامل يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية يهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المحققة. ( دهمش ، 1985 ، ص 221 )

### أدبيات الدراسة (الدراسات السابقة):

أولاً : الأدبيات العربية:

1. اللافي ، ( 2005 )، عنوان : الرقابة الداخلية الأهداف والمقومات.

وتهدف الدراسة إلى التعريف بالرقابة الداخلية وأهدافها ومقومات الرقابة الداخلية والتعريف بالأساليب والوسائل المستخدمة لفحص ودراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في جهاز الرقابة المالية والفنية بالجماهيرية العربية الليبية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

أ - تأتي الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية لضمان مستوى معقول للثقة وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة البيانات المالية.

ب - إن وجود نظام رقابة داخلية يلزم الإدارة العليا وجميع العاملين في المنشأة بالتقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح.

ج - إن كفاءة وجودة نظام الرقابة الداخلية يعطي الإدارة الفرصة المناسبة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة أي تجاوزات واكتشاف أي مخالفات قد تحدث داخل جسم النظام .

د - تعتبر الرقابة الداخلية ركناً أساسياً في الإدارة العلمية الحديثة وذراعاً رئيسياً في الإدارة المتطورة .

لقد ركزت دراسة اللافي على التعريف بنظام الرقابة الداخلية ومقوماتها والحاجة إلى أهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال لكل من المنشأة والإدارة ودور كفاءة نظام الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات والإجراءات المناسبة بينما يسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ودرجة الاعتماد عليها كأحد المعايير الميدانية للرقابة المالية الحكومية .

2. بنور ، (2004) ، بعنوان : إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة.

وتسعى هذه الدراسة إلى توضيح المفاهيم والمسائل المتعلقة برقابة الأداء بهدف إيجاد قاعدة عامة تكون منطلقاً لتبني رقابة أداء فعالة تحقق الهدف المنشود منها في جهاز الرقابة المالية والفنية بالجمهورية العربية الليبية ، وقد هدفت الدراسة إلى الآتي:

أ - توضيح مفهوم الرقابة على الأداء .

ب - بيان أهداف رقابة الأداء .

ج - إيضاح العناصر الرئيسية للرقابة على الأداء .

د - مستلزمات رقابة الأداء الواجب توافرها .

وقد توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية:

أ - وضع الأدلة اللازمة للأداء الرقابي في هذا المجال .

ب- البحث عن فرص التدريب الملائمة النظرية والعملية ودعم أعضاء الجهاز للمشاركة الجادة لبناء ورفع الكفاءات الإدارية والمالية .

لقد ركزت دراسة بنور على توضيح المفاهيم والمسائل فيما يتعلق برقابة الأداء بهدف إيجاد رقابة أداء فعالة لتبنيها في جهاز الرقابة المالية والفنية بالجمهورية العربية الليبية بينما يسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية رقابة الأداء إلى جانب الرقابة المالية التقليدية ك نطاق كامل للرقابة المالية الحكومية ضمن المبادئ الأساسية للرقابة الحكومية .

3. عبدالصبور ، (2003) ، بعنوان : مشاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة الرقابية، عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية .

وتهدف هذه الدراسة التطبيقية إلى إعطاء فكرة كاملة عن معايير الرقابة الدولية ومناقشة المشاكل والعقبات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير وتقديم المقترحات الكفيلة بعلاجها .

وأوصت الدراسة بالآتي :

أ - أن تقوم الأجهزة الرقابية العليا بتنظيم دورات تدريبية داخلية لأعضائها عن معايير

الانتوساي الرقابية الدولية وذلك لتعريفهم بهذه المعايير ومساعدتهم للعمل بموجبها أثناء

عملهم الرقابي .

ب - أن تضع الأجهزة الرقابية العليا أولوية لوضع معايير وطنية تتناسب مع البيئة المحلية والأنظمة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية في البلاد والأنظمة والتشريعات المالية والمحاسبية لكل بلد مسترشدة بالقواعد والأسس والمفاهيم التي تضمنتها معايير الرقابة الدولية .

ج - قيام المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية بالعمل على إعادة النظر في النصوص الحالية المترجمة للغة العربية وإخراج المعايير الدولية بلغة عربية سليمة تتضمن صياغة واضحة ومصطلحات تتلاءم مع المفاهيم الفنية للمعايير.

د - الاهتمام بتطبيق معيار الإشراف والمتابعة في الأجهزة الرقابية.

هـ - تشجيع البحث العلمي من جانب العاملين بالأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال معايير الرقابة الدولية وتحفيزهم على البحث والدراسة في هذا الموضوع.

و - العمل على الاسترشاد بمعايير الانتوساي الرقابية في العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة وان تولي قيادات هذه الأجهزة وضع جدول زمني لتطبيق هذه المعايير في العمل الرقابي .

ز - العمل على قيام الأجهزة الرقابية الأعضاء بالمجموعة العربية بوضع معايير رقابية حكومية أسوة بتجربة بعض الأجهزة الأعضاء بمنظمة الانتوساي ومنها مكتب المراجع العام الأمريكي وديوان المحاسبة الأردني وديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية .

ح - العمل على معالجة المشاكل والصعوبات الداخلية بالأجهزة الرقابية التي تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية وذلك من خلال السعي إلى تضمين قوانين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ما يحقق الاستقلالية التامة للجهاز مالياً وإدارياً وبما يكفل حصانة رؤساء وأعضاء هذه الأجهزة .

لقد ركزت دراسة عبد الصبور على مناقشة المشكلات والعقبات التي تحول دون تطبيق الأجهزة الرقابية لمعايير الرقابة الدولية من خلال عرض لتجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية وتقديم التوصيات والنتائج الكفيلة بعلاج مشكلات التطبيق بينما يسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على مدى واثر تطبيق معايير الرقابة الحكومية للانتوساي في فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

4. الشامي، (2002)، بعنوان: دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية للتطبيق على المستوى المحلي في الدول المختلفة ، ومدى إمكانية الاسترشاد بها في وضع معايير مراجعة محلية بدولة الكويت ذات جودة مناسبة.

وبينت الدراسة أنه على الرغم من أن بيانات المعايير الدولية اشتملت بصفة عامة على متطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها فإن هناك قصوراً واضحاً في معالجتها لبعض الجوانب المتعلقة ببعض الموضوعات المهمة، وقد وضحت الدراسة بشيء من التفصيل أوجه القصور تلك، وأوصت بعدم الاعتماد على معايير المراجعة الدولية مصدراً وحيداً تؤخذ عنه معايير المراجعة المحلية.

لقد ركزت دراسة الشامي على إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية ضمن النطاق المحلي للدول ومدى إمكانية الاستعانة بها لوضع معايير محلية للمراجعة بدولة الكويت على أن لا تكون مصدراً وحيداً يسترشد بها بينما يسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية لوضع معايير محاسبية مقبولة تتلاءم مع معايير المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية .

5. ديوان المحاسبة الأردني، (2001)، بعنوان: رقابة الأداء على قطاع الخدمات.

هدفت الدراسة التي قام بها ديوان المحاسبة في الاردن إلى تناول رقابة الأداء من خلال دراسة ميدانية لما لهذا النوع من الرقابة من أهمية بالغة من حيث الأهداف التي ترمي إليها، الاقتصاد والكفاءة والفعالية وربما تشمل العقلنة والجودة وتحديد المسؤوليات والوقوف على نقاط الضعف وكذلك نقاط القوة في تسيير الشأن العام في إطار من الشفافية.

وخرجت الدراسة بالتوصيات التي يمكن أن تساهم في تفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة في رقابة

الأداء على قطاع الخدمات كالتالي :

أ - مطالبة الأجهزة العليا للرقابة التي لا يتوفر لديها نص صريح لممارسة رقابة الأداء على قطاع

الخدمات اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعديل قوانينها في هذا المجال .

ب - أن تعمل الأجهزة الرقابية على حث السلطات المختصة لتوفير جميع المستلزمات

الخارجية لهيئات الخدمات العامة على اختلاف أنواعها كالهياكل التنظيمية والتخطيط ذي

الأهداف الواضحة .



ج - أن تعمل الأجهزة الرقابية على توفير جميع المستلزمات الداخلية كتوفير الاستقلال الوظيفي والعضوي والمالي والتخطيط .

د - ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف على وحدات الخدمات الحكومية بما يمكن من قياس تكلفة الأنشطة المختلفة .

هـ - تنفيذ برامج توعوية عن رقابة الأداء .

و - على الأجهزة الرقابية أن توفر الكفاءات والمهارات والتخصصات المتنوعة للقيام بهذه الرقابة.

لقد ركزت دراسة ديوان المحاسبة الأردني على بيان أهمية وأهداف رقابة الأداء على قطاع الخدمات والوقوف على نقاط الضعف ونقاط القوة إضافة إلى إصدار توصيات تدعم تطبيق رقابة الأداء وتوضيح العوامل المساعدة على تطبيق مثل هذه الرقابة بينما يسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية تطبيق رقابة الأداء كأحد عناصر التدقيق الشامل بجانب الرقابة النظامية ووجوب وجود نص صريح لرقابة الأداء لضمان وجود سلطة قانونية تمنح الأجهزة العليا للرقابة حق ممارسة هذه الرقابة كأحد المبادئ الأساسية لمعايير الرقابة الحكومية للانتوساي.

6. أنغلريد، (2000)، بعنوان: معايير وتوجيهات للرقابة على الأداء استناداً إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي.

وتهدف الدراسة إلى وضع توجيهات تنفيذية للرقابة على الأداء تأخذ في الاعتبار معايير الانتوساي الرقابية المناسبة وتقوم على مبادئ مقبولة عموماً في مجال الرقابة على الأداء، ومستخلصة من تجارب الدول الأعضاء في الانتوساي في هذا المجال.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أ - ليس من الممكن إنتاج توجيهات قابلة للتطبيق في كافة عمليات الرقابة على الأداء.
- ب - لا يمكن أن تشمل التوجيهات في مجال الرقابة على الأداء جميع الطرائق والتقنيات.
- ج - تعالج عمليات الرقابة على الأداء عدداً من المواضيع والاتجاهات التي تغطي القطاع الحكومي بكامله.

د - لا يمكن في الرقابة على الأداء إنتاج كتيّب يمكن إتباعه عالمياً لتحقيق نتائج جيدة.

لقد ركزت دراسة انغلريد على الاستفادة من تجارب بعض الدول الأعضاء في الانتوساي لوضع مبادئ توجيهية عند تنفيذ الرقابة على الأداء استرشاداً بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وتوصلت إلى عدم إمكانية وجود دليل موحد للرقابة على الأداء. ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على وجوب وجود أدلة وتوجيهات مكتوبة للاسترشاد بها أثناء العملية الرقابية، وللجهاز أن يضع الأدلة التي تتناسب مع طبيعة وظروف العملية الرقابية كما نصت المعايير العامة للرقابة الحكومية للانتوساي.

7. توصيات المؤتمر السادس عشر للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية، (1998).

وقد هدفت توصيات المؤتمر إلى الإشارة لموضوع لجنة قواعد الرقابة المالية ومنها :

- أ - مشروع إعادة هيكلة قواعد الرقابة المالية .
- ب - إعداد توجيه بشأن تنفيذ قواعد الرقابة المالية .
- ج - إعداد منهج لتوحيد الاستثمارات بشأن قوائم المراجع المتعلقة (بالانتوساي) على الانترنت.
- د - استخدام هيئات الرقابة المالية " قواعد الرقابة المالية " و " مجموعة السلوك " في أعمالها للوقاية من الغش والفساد والكشف عنهما.

وقد أوصى المؤتمر بما يلي:

- أ - أن المؤتمر يرى بأنه من خلال وجود " مجموعة السلوك " فقد أصبح لدى منظمة (الانتوساي) مجموعة كاملة من القواعد التي تدعم استقلال الهيئات العليا للرقابة المالية ونشاطاتها.
- ب - الإقرار بضرورة إعادة هيكلة قواعد الرقابة المالية من أجل توضيح الروابط ما بين مجموعة السلوك و قواعد الرقابة المالية وتسهيل إجراء التحديث والإضافات عليها وبالصورة التي تؤدي إلى الاحتفاظ بهذه القواعد كوثيقة حيّة وثيقة الصلة بالموضوع.
- ج - إقرار وضع توجيه بشأن تنفيذ قواعد الرقابة المالية التي تعترف بالظروف المختلفة للهيئات العليا للرقابة المالية بخصوص الثقافة واللغة والنظم الاجتماعية والقانونية.
- د - إقرار وضع أسلوب لتوحيد الاستثمارات والإجراءات بشأن قوائم المراجع الخاصة بمنظمة الانتوساي على الانترنت.
- هـ - تشجيع الهيئات العليا للرقابة المالية أن تأخذ في اعتبارها أهمية تنفيذ قواعد الرقابة المالية المتعارف عليها بصفة عامة وقواعد السلوك الخاصة بالمراقبين باعتبارها وسيلة مساهمة في الوقاية من الغش والفساد والكشف عنهما.

و - تشجيع الهيئات العليا للرقابة المالية أن تقوم بدور فاعل في تقوية الوعي السلوكي ضمن القطاع العام وذلك من خلال قيامها بعمل ذي نوعية عالية ومبادرتها بالنقاش حول السلوك مع الجهات الخاضعة للرقابة المالية والأطراف المستفيدة الأخرى.

لقد ركزت توصيات المؤتمر السادس عشر للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية على بيان عمل لجنة قواعد الرقابة المالية لمشروع إعادة هيكلة قواعد الرقابة المالية وإعداد توجيه لتنفيذ هذه القواعد من خلال تشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية على تنفيذ قواعد الرقابة المالية ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على اثر تطبيق قواعد الرقابة المالية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بعد إعادة هيكلتها على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

8. ديوان المحاسبة الأردني، (1995)، بعنوان: المشكلات والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي. هدفت هذه الدراسة التي قام بها ديوان المحاسبة في الاردن إلى التعرف على المشكلات والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي في المملكة الأردنية الهاشمية وتحديد ما لا تؤثر سلبا على أداء العاملين وكفاءتهم في الرقابة.

ولتلافي هذه المشكلات والصعوبات والتغلب عليها فقد أوصت الدراسة بتبني الآتي:

أ - في مجال البعد التشريعي:

- التأكيد على ضرورة شمولية التشريعات المالية بجميع الأمور المتعلقة بها.
- التأكيد على ضرورة تطوير التشريعات المالية بما يتناسب مع التقدم العلمي والفني في مجالات التطوير المختلفة.
- عدم تداخل التشريعات المالية من ناحية الموضوع والرقابة.

ب - في مجال البعد الإداري :

- تطوير الهياكل التنظيمية في الأجهزة العليا للرقابة المالية والوحدات الحكومية بما يتناسب مع طبيعة وحجم أعمالها.
- توفير كافة الوسائل المساعدة في إتمام العمل الرقابي.
- القيام بإجراءات المتابعة المتعلقة بمعاينة مرتكبي جرائم الاختلاس والتزوير والهدر في الأموال العامة.

• الاستقلالية والحيادية لمدققي أجهزة الرقابة العليا.

ج - في مجال البعد المهني :

• وضع الخطط المناسبة لمتابعة الرقابة على المشاريع أثناء التنفيذ.

• تنوع خبرات المدققين.

• القيام بتدريب المدققين على إجراء فحوصات لأنظمة الضبط الداخلي والوقوف على أوجه القصور فيها.

• تركيز التدقيق على النواحي المالية والقانونية والاقتصادية بالإضافة للنواحي المحاسبية.

لقد ركزت دراسة ديوان المحاسبة الأردني على بيان معوقات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة الأردني والتأثير السلبي لهذه المعوقات على فاعلية العملية الرقابية وإصدار التوصيات في كل من المجالات التشريعية والإدارية والمهنية . ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على اثر تطبيق المعايير على فاعلية تنفيذ العملية الرقابية وتقديم بيان وشرح لهذه المعايير للتغلب على معوقات العمل الرقابي.

9. الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية، (1995)، بعنوان : تقويم المشكلات والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي.

هدفت الدراسة إلى تناول المشكلات والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي ودور الجهاز المركزي للمحاسبات المصري في التغلب عليها.

وقد بينت الدراسة بان المشكلات والصعوبات تختلف من دولة لأخرى، ومن ثم يكون التعرف عليها وتحبيدها الخطوة الأولى نحو التغلب عليها، وأوصت بالاتي:

أ. ضرورة تمتع الأجهزة العليا للرقابة بالاستقلالية الكاملة.

ب. ضرورة توسيع رقعة الحرية الممنوحة لتلك الأجهزة للتعبير عن احتياجاتها المالية والمادية المختلفة.

ج. إعطاء الحرية الكاملة لتلك الأجهزة في توفير العمالة المناسبة كماً وكيفاً.

د. توسيع نطاق الرقابة لجميع الأجهزة العليا للرقابة ليشمل أنواع الرقابة المختلفة ويمتد لكافة المؤسسات والجهات التي تستفيد من المال العام.

هـ. ضمان حق الأجهزة العليا في الاطلاع على جميع المستندات وتوفير كافة البيانات اللازمة للقيام بالعمل الرقابي.

و. أن تعمل الأجهزة العليا للرقابة نحو تغيير نظرة الجهات الخاضعة للرقابة نحو مفهوم الرقابة.  
ز. يجب إعطاء الاهتمام الكافي للملاحظات الواردة بتقارير الأجهزة العليا للرقابة والعمل على تنفيذ التوصيات الواردة بها.

ح. ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بتقويم نظم الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة للرقابة.  
لقد ركزت دراسة الجهاز المركزي للمحاسبات على دور الجهاز في تلافي الصعوبات التي تواجه العمل الرقابي وأوصت بضرورة التعرف على هذه المعوقات للتغلب عليها ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على اثر تطبيق المعايير الرقابية للانتوساي على فاعلية الرقابة المالية بديوان المحاسبة بدولة الكويت وتحديد المعوقات التي تحول دون تطبيقها ان وجدت.

10. ديوان المحاسبة الكويتي، (1995)، بعنوان: المشكلات والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي.  
هدفت الدراسة التي قام بها ديوان المحاسبة في دولة الكويت إلى إبراز بعض المشكلات والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي في دولة الكويت ومنها:

- أ. إعفاء بعض الجهات من الخضوع لرقابة ديوان المحاسبة المسبقة .
- ب. عدم إنشاء وحدات للرقابة الداخلية لدى بعض الهيئات والمؤسسات والشركات أو وجود وحدات رقابة داخلية لا يتحقق لها الاستقلال أو غير مدعمة بالكفاءات لتدعيم عملها.
- ج. عدم وجود ضوابط ومعايير للأداء.
- د. عدم إعطاء ديوان المحاسبة حق تعيين مراقبي الحسابات الخارجيين الذين يتولون القيام بمراقبة أعمال الهيئات والمؤسسات والشركات.
- هـ. عدم وضوح خطوط السلطة والمسؤولية في بعض الوحدات.

وقد خرجت الدراسة بالتوصيات التالية .

- أ. دراسة التشريعات القائمة وإصدار ما يلزم منها وفقا لما تظهره الحاجة حفاظا على الموارد وضمانا لحسن استخدامها .
- ب. توفير الاستقلال التام للأجهزة العليا للرقابة للقيام بدورها المطلوب .

لقد ركزت دراسة ديوان المحاسبة الكويتي على إبراز المشكلات التي تواجه العمل الرقابي بديوان المحاسبة الكويتي والتي منها عدم وجود وحدات للرقابة الداخلية وإعفاء بعض الوحدات من رقابة ديوان المحاسبة ، إضافة إلى عدم وجود ضوابط لمعايير الأداء . ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على اثر تطبيق معايير الرقابة الحكومية للانتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الكويتي ودور هذه المعايير في التغلب على الصعوبات التي تواجه العمل الرقابي .

11 . دهمش ، ( 1985 ) ، بعنوان : تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفاعلية المشاريع الإنمائية في الدول النامية

وتهدف هذه الدراسة إلى إيضاح أن الجهات الحكومية التي يناط بها استخدام الموارد الحكومية يقع على عاتقها كامل المسؤولية بالنسبة لحسن وسلامة التنفيذ وترشيد الأنفاق ونتائج الأعمال وتحقيق الأهداف المرجوة وبأنها مساءلة من التأكد من كفاءة الأداء وقياس فاعلية الأهداف المرجوة . وبينت الدراسة بان العديد من الدول النامية لجأت إلى استخدام مفهوم التدقيق الشامل أو تدقيق الأداء ، والذي يركز على التدقيق المالي والقانوني والكفاءة والفاعلية ، وبان العديد من الدراسات قد بينت انه من الصعب تطبيق هذا الأسلوب من التدقيق بمفهومه الواسع حيث لابد من توفر المقومات الأساسية لنجاحه والتي تتمثل في الآتي :

أ - وجود إطار متكامل للموازنة قائم على أساس البرامج والأداء ونظم محاسبية ورقابة داخلية متطورة وسليمة .

ب - توفر الكفاءات المؤهلة في مجال التدقيق .

ج - وجود مبادئ ومعايير للتدقيق مقبولة قبولاً عاماً .

د - تطبيق مفهوم التدقيق الشامل بشكل تدريجي وذلك حسب طبيعة المشاريع الإنمائية وأهدافها

ولتطبيق هذا الأسلوب من التدقيق فقد أوصت الدراسة بتوفير وتحقيق التالي :

أ - تحسين طرق وإجراءات وأساليب المحاسبة الحكومية والإدارة المالية بشكل عام .

ب - التكامل بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة ونظام التدقيق .

ج - تطوير أساليب تصنيف الموازنة بإدخال أسلوب موازنة البرامج والأداء الأمر الذي يتطلب وجود أدوات قياس ومعايير موضوعية ، ونظم تكاليف وتقييم وتحليل للبيانات متطورة .

د - إدخال أساليب الإدارة العملية والتنظيمية الحديثة في إدارة البرامج والمشاريع الإنمائية بشكل خاص والنشاط الحكومي بشكل عام .

هـ - تطوير نظام المراقبة الداخلية ( المالية والإدارية ) ، والتركيز على أجهزة الرقابة المالية العليا في عملية تدقيق وتقييم أداء وفعالية البرامج والمشاريع الإنمائية .

و - وضع برامج تدريبية لكل العاملين في المجالات المالية من موازنة ومحاسبية وتدقيق لان دور الجامعات والمعاهد المختصة قاصر فقط على النواحي الأكاديمية والنظرية، أما الناحية العملية فهي الوجه الآخر للصورة التي بها تنمو خبرة وأهلية المدقق الحكومي.

ز - توفير موظفين مؤهلين من خريجي الجامعات والمعاهد المختصة في مجالات المحاسبة والموازنة والتدقيق مع وضع نظام للحوافز لاستقطابهم للعمل في الدوائر والوحدات الحكومية .

ولقد ركزت دراسة دهمش على أهمية التدقيق التشغيلي الشامل في المراجعة الحكومية و أهمية وجود رقابة الأداء إلى جانب الرقابة المالية التقليدية في الدول النامية ، ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية تطبيق التدقيق التشغيلي الشامل ، وبأن تأتي تصرفات الجهاز الأعلى للرقابة في دولة الكويت مطابقة للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا في هذا الشأن .

ثانياً : الأدبيات الأجنبية:

1- دراسة ( Anerud , 2004 ) بعنوان،

**Developing International Auditing Standards Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants.**

هدفت هذه الدراسة إلى شرح مذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ( الانتوساي ) والاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير معايير التدقيق الدولية لما لهذا الجهد العالمي من فوائد عديدة في تطوير معايير وتعليمات التدقيق الدولية ،

وتعد هذه المشاركة فرصة ممتازة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا لما تتميز به هذه المشاركات من مناقشة قضايا ووجهات نظر مختلفة مما يؤدي إلى تحسين نوعية المعايير والتعليمات وتكمن أهمية المشاركة في أنها ستؤسس معايير وتعليمات ممارسة أفضل ستفيد القطاعات العامة والخاصة على السواء.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- أ - القيام بتحسين نوعية المعايير والتعليمات ستكون مهمة في استفادة القطاعين العام والخاص .
- ب - وجود حاجة ملحة للخبراء المؤهلين للمشاركة في لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين .
- ج - وجود حاجة ملحة للتمويل المستمر لضمان تنوع الانتوساي في العمل .
- د - ضرورة قيام الانتوساي بإعداد توجيه معين لمدققي القطاع العام .
- هـ - ترجمة توجيهات الانتوساي إلى اللغات الخمسة المعتمدة لديها .

ولقد ركزت دراسة Anerud على تطوير معايير المراجعة الدولية من خلال مذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة (الانتوساي) والاتحاد الدولي للمحاسبين وتقديم شرح لهذه المذكرة لبيان الفوائد العديدة لتطوير المعايير وأهمية هذه المشاركة في تحقيق الفائدة لكل من القطاعين العام والخاص . ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على المعايير الرقابية الحكومية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة وأثرها على أداء كل من المدققين الحكوميين والأجهزة العليا للرقابة وبخاصة بعد إعادة هيكلتها .

2. دراسة ( General Accounting Office, 2002 ) بعنوان،

. New Auditor Independence Rules

تهدف الدراسة إلى تقديم شرح للوثيقة التي أصدرها مكتب المحاسبة العام الأمريكي والخاصة بمعايير استقلال المراجع الجديدة والتي صدرت في يناير 2002 ، وقد تطرقت هذه الوثيقة إلى أنواع الضعف للاستقلالية وهي:

- أ - ضعف الاستقلال التنظيمي.
- ب - ضعف الاستقلال الخارجي.
- ج - ضعف الاستقلال الشخصي.



- وقد توصلت الدراسة من خلال عرض لهذه الوثيقة إلى النتائج التالية:
- أ - السبب الجوهرى لإصدار هذه المعايير هو المصلحة العامة وإبقاء استقلال تدقيق الأجهزة الحكومية .
- ب - أن قواعد استقلال مكتب المحاسبة العام لها تأثير كبير على الخدمات التي يقدمها المدققون الحكوميون .
- ج - تحسين استقلال المدققين .
- د - لابد أن يوثق الاستقلال التنظيمي استقلال مدير منظمة التدقيق بأن يكون معيناً من السلطة القضائية أو الهيئة التشريعية .
- هـ - أن ظروف العمل قد تتدخل في قدرة المدقق لتشكيل آراء مستقلة وموضوعية.
- و - أن هذه المعايير ستجعل المدققين يصبحون مستقلين في الحقيقة والمظهر .

لقد ركزت دراسة GAO على تقديم شرح للمعايير الجديدة الخاصة باستقلال المراجع والتي أصدرها مكتب المحاسبة العام الأمريكي من خلال التطرق إلى أنواع ضعف الاستقلالية. وقد استفاد الباحث من دراسة GAO في بيان أنواع ضعف الاستقلالية الثلاث التي تطرقت لها الدراسة من خلال عرض الباحث لمعيار الاستقلالية لكل من المدققين والأجهزة العليا للرقابة المالية والتي تضمنتها معايير الرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

3. دراسة (Hermanson, 2000) بعنوان،

#### Analysis of the Demand for Reporting On Internal Control.

- هدفت الدراسة إلى تحليل الطلب على تقارير الرقابة الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال تحديد ومسح لتسع مجموعات من مستخدمي القوائم المالية لمعرفة فيما إذا كان هناك اتفاق على:
- أ - فائدة التقارير الداخلية للرقابة الداخلية.
- ب - أثر تقارير الرقابة الداخلية في اتخاذ القرارات.
- ج - فيما إذا كانت التقارير الداخلية تحسن التقارير المالية.

وقد بيّنت نتائج الدراسة الآتي:

- أ - أن مستخدمي القوائم المالية يوافقون على أن الرقابة الداخلية مهمة.  
ب - أن المستجيبين يؤيدون بأن التقارير الإدارية للرقابة الداخلية تحسن أنظمة الرقابة وتزود معلومات إضافية لاتخاذ القرارات.  
ج - أن التقارير الإدارية الإلزامية تحسن الرقابة ولكن لا يوافق المستجيبون على أنها ذات قيمة كبيرة لاتخاذ القرار.

د - أن المستجيبين التنفيذيين اقل رغبة بالموافقة على قيمة التقارير الداخلية من المدققين الداخليين

لقد ركزت دراسة Hermanson على فائدة تقارير الرقابة الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية وأثر هذه التقارير على تحسن التقارير المالية واتخاذ القرارات ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية تقويم نظم الرقابة الداخلية ودرجة الوثوق بها عند تنفيذ العملية الرقابية وإعداد التقارير المالية كأحد معايير العمل الميداني لمعايير الرقابة المالية الحكومية.

4. دراسة ( Tierney, 1996 ) بعنوان،

#### Auditing Government Controls .. A Flawed Model?

هدفت الدراسة إلى بيان أن الوقت قد أصبح ملائماً للحكومات لوضع نموذج لمعايير مراجعة الحسابات الحكومية .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية :

- أ - الحاجة إلى وجود تقرير تدقيق حكومي متجاوب وأكثر كفاءة .  
ب- الحكومات لم تحدد ولم تضع برنامج واضح لمعايير مراجعة الحسابات الحكومية .  
ج- المراجعة المتطابقة مع معايير المراجعة المتعارف عليها مقبولة للتدقيق في شركات القطاع الخاص وغالباً لا تحقق المطلوب من تدقيق حسابات وبرامج الحكومات .  
د- معايير المراجعة الدولية المتفق عليها صممت لتدقيق البيانات المالية المتعلقة بالشركات وليس التدقيق الحكومي .

هـ- نموذج التدقيق الحكومي مفيد وأكثر أهمية للحكومات إذا حدد مفصلاً متطلبات التدقيق الحكومي للقوائم المالية .

لقد ركزت دراسة Tierney على أن الوقت أصبح ملائماً لتضع الحكومات معايير للمراجعة الحكومية بخاصة أن معايير المراجعة الدولية صممت لتدقيق البيانات المالية المتعلقة بالشركات . ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية إصدار معايير محاسبية مقبولة من خلال عرض معيار إصدار المعايير والتي تضمنتها المبادئ الأساسية للرقابة الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية .

5. دراسة ( Raman & Daniker , 1994 ) بعنوان،

### Materiality In Government Auditing

وهدفت الدراسة إلى الإجابة عن سؤالين هما :

أ - هل يوافق المدققون الحكوميون على أساس مناسب لاحتساب الأهمية النسبية؟

ب - ما هي النسب المئوية التي يعطونها بالنسبة للأسس المادية ؟

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ - لا يوافق المدققون الحكوميون على أساس مناسب لحساب الأهمية النسبية .

ب - هناك حاجة لدليل للأهمية النسبية مثل وجود معيار لكفاءة التدقيق حيث أنه مفيد في المؤسسات الحكومية أكثر مما هو في المؤسسات الخاصة حيث أنه في ظل غياب دليل للأهمية النسبية فإنه من المتوقع وجود تفاوت لتقدير الأهمية أثناء ممارسة التدقيق.

ج - بينت أن ( 95 % ) ممن شملتهم الدراسة ملتزمون بالمتطلبات القانونية، والتشريعات عند التخطيط لعمليات التدقيق، وأن ( 79 % ) منهم يتبعون نفس القواعد في التخطيط وفقاً لتعليمات إدارية محددة.

د - أن المؤسسات العامة والخاصة مهتمة بأن لا يكون هناك تباين بين ما يقوم به المدققون عند استقصائهم لموقف ما.

هـ - أن من شملتهم الدراسة يؤكدون الحاجة إلى دليل عام للأهمية.

ولقد ركزت دراسة Raman & Daniker على الأهمية النسبية في المراجعة الحكومية

و أهمية وجود أساس لاحتساب الأهمية النسبية ومدى موافقة المدققين الحكوميين على ذلك. ويسعى الباحث في هذه الرسالة إلى التركيز على أهمية

أن تأتي تصرفات الجهاز الأعلى للرقابة مطابقة لمعايير الرقابة بالنسبة للمواضيع ذات الأهمية النسبية كمعيار تتضمنه المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية.  
ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

إن هذه الدراسة تتميز عن غيرها بأنها تعد الدراسة الأولى في دولة الكويت (بحدود علم الباحث ومعرفته) لمعرفة اثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت ، حيث قام الباحث باستطلاع آراء مجموعة من المدققين والإشرافيين وأعضاء المكاتب الفنية العاملين بديوان المحاسبة في دولة الكويت وذلك من اجل التوصل إلى نتائج تساهم في تطوير ودعم العمل في ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للدراسة

- المبحث الأول : الرقابة المالية .
  - مفهوم الرقابة المالية .
  - أهداف الرقابة المالية .
  - أنواع الرقابة المالية .
- المبحث الثاني : المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابة المالية ( الانتوساي ) .
  - نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة .
  - أهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة .
  - تشكيلات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة .
  - مجموعات عمل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة .
  - المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة .
- المبحث الثالث : ديوان المحاسبة بدولة الكويت .
  - نشأة ديوان المحاسبة .
  - أهداف ديوان المحاسبة .
  - استقلالية ديوان المحاسبة .
  - الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة .
  - اختصاصات ديوان المحاسبة .
  - مباشرة ديوان المحاسبة لاختصاصاته .
  - أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة .
  - علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية .
  - علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التنفيذية .
  - الأنشطة الدولية لديوان المحاسبة .
  - الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة .

## المقدمة

اهتمت الإدارة العامة اهتماماً كبيراً بالرقابة المالية إذ تهدف هذه الرقابة إلى وضع الأعمال والتصرفات المالية للإدارة الحكومية ضمن الحدود القانونية والعمل على ترشيد الإنفاق و رفع كفاءة وفاعلية الأداء للأجهزة التنفيذية الحكومية .

وفي ظل الزيادة المضطردة في حجم النفقات العامة وفي ظل تطور الدولة والتطورات الحديثة التي دخلت في مجالات الحياة الاقتصادية والإدارية والمالية الحكومية الأمر الذي تطلب وجود هيئات عليا للرقابة المالية يكفل القانون استقلالها وذلك لما للحفاظ على المال العام وترشيد إنفاقه من أهمية .

وفي ظل التطور السريع للرقابة المالية الحكومية وازدياد أهمية أجهزة الرقابة المالية العليا على النطاق الإقليمي والدولي، وبسبب وجود المصالح التي تربط الدول بعضها ببعض وتطبيقاً لمفاهيم التعاون وتبادل الآراء والخبرات فيما بينها ، أنشئت العديد من المنظمات الدولية و الإقليمية التي تعني بالرقابة المالية العليا لتجمع في إطارها عضوية الأجهزة العليا في هذه الدول. ( كويقاتية، 1991، ص 32)

وقد سارع ديوان المحاسبة بدولة الكويت إلى الانضمام إلى عضوية هذه المنظمات والمشاركة في العديد من فعاليتها واجتماعاتها ومؤتمراتها بهدف اكتساب الخبرات الفنية وتبادل الآراء فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مختلف دول العالم .

### المبحث الاول : الرقابة المالية

#### الرقابة المالية

#### مفهوم الرقابة المالية :

بوجود المجتمعات المنظمة ظهرت الرقابة بمفهومها العام ومن هذه المفاهيم مفهوم الرقابة المالية، وفي ظل تطور المفاهيم المالية والإدارية والاقتصادية تطور مفهوم الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها ، وقد تعددت تعاريف الرقابة المالية من قبل الباحثين باختلاف وظيفة الرقابة المالية وأهدافها والجهات التي تمارس هذه الرقابة ، وكذلك تعددت أنواعها باختلاف زمن تنفيذها وباختلاف الجهات التي تمارسها وتعدد مواضيعها وباختلاف السلطات التي تقرها. (العموري، 2005، ص 15 )

ولقد تناول عدد من الباحثين في علم المحاسبة مفهوم الرقابة المالية من خلال وجهات نظرهم المختلفة وسوف نستعرض أهم هذه المفاهيم:

الرقابة لغة هي ( المحافظة والانتظار ) ( مختار الصحاح ، ص 225 ) ، وتعني كذلك (المراقبة والملاحظة والحراسة ) وهي مشتقة من الفعل راقب. ( المعجم الوسيط، ص 36 )  
أما التعاريف الاصطلاحية للرقابة فاختلفت باختلاف جهات نظر الباحثين إلى الرقابة المالية.  
ولقد عرفت الرقابة المالية " بأنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية وتهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة ". ( شكري ، لات ، ص 15 )  
كما عرفت الرقابة المالية بأنها " التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا للتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة وذلك بقصد بيان نواحي الخطأ والضعف والانحراف وإيجاد الحلول المناسبة لها لتلافي تكرارها وتحديد المسؤولين عن ارتكابها ، ولضمان تحقيق الأهداف وتطبيق القواعد وبيان مدى سلامتها وكفايتها والوصول إلى معدلات دقيقة في الأداء وفقا لمعايير موضوعة مسبقا تنسجم مع طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة شريطة أن تتناول الرقابة جميع أوجه نشاطها والمسؤولية عن إدارتها ".  
( دهمش ، 1985 ، ص 220 )

وعرفت الرقابة المالية بأنها " عبارة عن نظام متكامل يتضمن مجموعة من الوسائل والأساليب والإجراءات للتأكد من أن العمل يسير بشكل سليم وان الأهداف تم تحقيقها وفق ما هو مخطط ، وتوضيح نقاط الضعف ومعالجة الانحرافات ، حيث تقوم بهذه الرقابة سلطة أعلى يضمن القانون استقلالها " . ( بطيخ ، 1998 ، ص 24 )

ويرى باحث آخر أن الرقابة هي " التحقق والتأكد من التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات في أداؤها لعملها لتحقيق الأهداف المرسومة، وفق الخطط الموضوعة، بكفاءة وفاعلية، والوقوف على نواحي القصور والخطأ ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها ". (القبيلات ، 1998 )  
ويرى احد الباحثين أن الرقابة المالية هي " الرقابة التي تتم من قبل جهة مستقلة، وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفا تحقيقه، واستنباط معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها ". (كويقاتية، 1991، ص 9 )

بينما عرف باحث آخر الرقابة المالية " أنها عبارة عن مجموعة الإجراءات التي تقوم بها الجهة المخولة قانوناً بهدف التحقق من مدى تحقيق الأهداف التي تم وضعها مسبقاً ومدى سلامة ومشروعية الأعمال التي تم القيام بها لتحقيق هذه الأهداف ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات. ( عثمان ، 2003 )

وعرفت الرقابة المالية بأنها "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة، بغية المحافظة على الأموال العامة وضمان حسن تحصيلها، وإنفاقها بدقة، وفعالية، واقتصادية، وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية بالموازنة والقوانين المالية الأخرى ووفقاً للخطط الموضوعة للجهات الخاضعة للرقابة ". ( العموري ، 2005 ، ص 25 )

ويبين " دهمش " مفهوم الرقابة المالية بوجه عام بأنها " عبارة عن المنهج العلمي الشامل الذي يجمع بشكل متكامل بين المفاهيم المحاسبية والقانونية والإدارية والاقتصادية، حيث يهدف إلى التأكد من سلامة الأموال العامة والمحافظة عليها، ورفع كفاءة استخدامها، وتحقيق الفعالية من النتائج المحققة، أي فحص الأداء وتحليل أي انحرافات تظهر، وإعلام الإدارة المسؤولة بوجود هذه الانحرافات حتى تتخذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب ". ( دهمش ، 1985 ، ص 221 )

ويرى الباحث أن الرقابة المالية هي عبارة عن " مجموعة من عمليات الفحص والمراجعة لمجموعة من البيانات والمعلومات المالية ، يقوم بها شخص مؤهل تأهيلاً علمياً ومهنيّاً، مخول من الجهة المخول لها قانوناً القيام بعملية الرقابة المالية بهدف التحقق من صحة وسلامة البيانات المالية، ومدى تحقق الأهداف الموضوعة مسبقاً، والتحقق من قانونية وسلامة التنفيذ عن فترة زمنية محددة، توجه الإدارة إلى مواقع الخلل والانحرافات والحلول المقترحة لمعالجتها ، وذلك وفقاً للمعايير الموضوعة والمقبولة عموماً وإيصال نتائج هذه العملية إلى مستخدمي التقارير المالية لمعرفة مدى الاعتماد عليها ".

### أهداف الرقابة المالية:

الحكم والتقارير عن التعبير الصادق والدقيق لحسابات الجهة الخاضعة للرقابة هو احد الأهداف التقليدية للرقابة المالية على الإدارة الحكومية ( ديوان المحاسبة السويدي الوطني ، 1997 ، ص 1 )، وبتطور مفاهيم الرقابة المالية تطورت أهدافها كذلك،



حيث تعدت العملية الرقابية حدود اكتشاف الأخطاء و الانحرافات التي تقع بها الإدارة الحكومية إلى أهداف اشمل وأدق، هي كالآتي:

- التحقق من أن جميع الإيرادات العامة للدولة قد حصلت وأدخلت في ذمتها المالية وفقاً للقوانين واللوائح . ( الكفراوي ، 1998 ، ص 22-23 )

- التحقق أن النفقات العامة تمت وفقاً لما هو مقرر لها . ( كوياتية ، 1991 ، ص 24 )  
- كشف مخالفة قواعد المشروعات والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال العامة، وذلك بسرعة كافية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية.  
( Lima Declaration , 1977 )

- إبداء رأي موضوعي ومحايد في مدى صحة الأوضاع المالية ونتائج عمل الوحدات الخاضعة للرقابة مدعماً بالأدلة وقرائن إثبات قوية عن مدى صحة نتائج الأعمال في نهاية عمل الفترة. ( جابر ، 2004،ص 21 )

- التأكد من عدم خروج السلطة التنفيذية عن الحدود التي وضعتها السلطة التشريعية عند اعتمادها للموازنة العامة للدولة ( شامية والخطيب ، 2005 ، ص 301 ) .  
- الكشف عن أي أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث في الإدارة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه الإدارة الحكومية إلى الحلول المناسبة لتصحيحها وتجنب تكرارها.

- التأكد من مدى ملاءمة القوانين والأنظمة واللوائح للتطورات الحديثة ، واقتراح التصورات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.

- اكتشاف نقاط القوة والضعف من خلال رقابة الأداء وفقاً للأهداف الموضوعية لكشف الانحراف واقتراح اتخاذ القرارات لمعالجتها من خلال مقارنة نتائج الأعمال مع الأهداف الموضوعية مسبقاً وتحديد المراكز المسؤولة عن الانحرافات.

- التأكد من صحة وسلامة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات والتأكد من دقة البيانات المحاسبية والمالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

- توفير التوازن بين النفقات المالية والموارد المالية المتاحة بما يؤدي إلى تنفيذ أهداف وخطط التنمية وفقاً لاتجاهات السياسة المالية والاقتصادية.

## أنواع الرقابة المالية:

تعددت تقسيمات الباحثين للرقابة المالية لاختلاف أساليب ممارستها واختلاف ظروف تلك الممارسة، وفيما يلي إبراز لأهم أنواع تقسيمات الرقابة المالية:

- تقسم الرقابة المالية من حيث الجهة التي تقوم بها إلى:  
أ - الرقابة الداخلية:

هي الرقابة التي تقوم بها السلطة التنفيذية على وحداتها التابعة لها.  
(عثمان، 2003، ص 18)

ب - الرقابة الخارجية:

هي الرقابة التي تمارس من خلال جهة مستقلة خارج السلطة التنفيذية كالرقابة التشريعية والرقابة القضائية.

ج - الرقابة الذاتية:

هي الرقابة التي تمارس ذاتياً داخل الجهة المنفذة وذلك بهدف التأكد من سير العمل وفقاً لما هو مخطط له، وإيجاد التفسير لأسباب النجاح والفشل.  
( العموري، 2005، ص 18 )

- تقسم الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني إلى:

أ - الرقابة السابقة:

هي الرقابة التي تقضي- بضرورة الحصول على موافقات الجهات المختصة قبل التعاقد، وتسمى بالرقابة المانعة أو الرقابة الوقائية كونها تراقب مشروعية الصرف المالي قبل تنفيذه. (شكري، لات ، ص 22 )

ب - الرقابة اللاحقة:

هي الرقابة التي تهتم بمراجعة الدفاتر والمعاملات المحاسبية والمالية والحسابات الختامية وكافة الأنشطة الاقتصادية بعد انتهاء عملية التنفيذ ، وتسمى بالرقابة الكاشفة حيث أنها تكشف عن المخالفات التي وقعت فعلياً .

ج - الرقابة المتزامنة ( الآنية ):

هي الرقابة التي تبدأ مع بداية عملية تنفيذ الأعمال وتزامن خطوات التنفيذ وتتابعها حتى انتهائها للوقوف على أوجه القصور في التنفيذ ومطابقة ما تم تنفيذه مع ما هو مرسوم له، وتسمى الرقابة المرافقة للتنفيذ كونها ترافق عملية التنفيذ أولاً بأول.

• تقسم الرقابة المالية من حيث موضوعها إلى:

أ - رقابة المشروعية:

هي الرقابة التي تهتم بنواحي المشروعية الشكلية والموضوعية من حيث مدى مطابقة التصرف المالي للقانون واللوائح والأنظمة وصفة الوحدة التي يصدر عنها التصرف المالي .

ب - الرقابة المحاسبية:

هي الرقابة على جميع المعاملات والبيانات المالية وتفصيلها وذلك بغرض التأكد من صحة الإجراءات وصحة البيانات والأرقام المحاسبية، وتوفر واكتمال المستندات، وبأن الصرف تم وفق الاعتماد المقرر له.

ج - الرقابة الاقتصادية:

هي الرقابة التي تهدف إلى مراجعة أنشطة السلطة العامة المنفذة للبرامج والمشاريع لمعرفة ما تم تنفيذه وتكاليف هذا التنفيذ وتحديد الانحرافات والتأكد من كفاءة السلطات التي أشرفت على التنفيذ ومدى تحقق النتائج وفقاً لما هو مخطط له، وتشمل الرقابة الاقتصادية كل من رقابة الكفاءة والفعالية. ( العموري ، 2005 ص 34 )

• تقسم الرقابة المالية من حيث طابعها ( صفتها ) إلى:

أ - الرقابة المالية والإدارية:

هي الرقابة ذات الطابع الإداري والتي تُمارس من جهات ذات صفة إدارية سواء كانت رقابة شكلية أم موضوعية، وتكون نتائج هذه الرقابة غير ملزمة وإمّا بصفة استشارية، وتُمارس مثل هذه الرقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية بمختلف منطلقاتها دون أن يكون لها الاختصاص القضائي وقد تُمارس من قبل الأجهزة التي تتمتع بالصفتين القضائية والإدارية معاً. ( شكري ، لات ، ص 32 )

## ب - الرقابة المالية القضائية:

هي أحد أنواع الرقابة المالية التي تقوم بها أجهزة إدارية ذات طابع قضائي بكل ما به من صفات كما هو الحال في محاكم القضاء ، وأحكامها ملزمة، وتتبع عادة السلطة التشريعية، وهي رقابة لاحقة ولا يمكن أن تكون رقابة سابقة أو مرافقة، وينحصر - عادة اختصاصها القضائي في الحكم على الحسابات العامة، ويعد هذا النوع من الرقابة المالية من أفضل أنواع الرقابة المالية. (المرجع السابق، ص 34-38)

## ج - الرقابة البرلمانية على الأموال:

هي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على الأموال العامة فيما يخص تحصيلها وإنفاقها، وفي الرقابة على وضع و تنفيذ الموازنة العامة قبل وخلال السنة المالية وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية ، وتمارس السلطة التشريعية كلاً من الرقابة السابقة والمرافقة واللاحقة على التصرفات المالية للدولة ، وتعد الرقابة البرلمانية للأموال أول مظاهر الرقابة الخارجية لكونها تتم أثناء وضع وتنفيذ الموازنة العامة. (لعموري ، 2005 ، ص 45 )

## المبحث الثاني: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ( الانتوساي )

### نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية :

تم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي ) كتشكيل دولي مستقل ذي نشاط مهني عام 1953 ومركزها العاصمة النمساوية فيينا ، وتضم في عضويتها أجهزة الرقابة العليا في الدول الأعضاء المشاركة في الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة. وأصبحت الانتوساي منظمة استشارية لهيئة الأمم المتحدة وتم تكليفها رسمياً بالإشراف وتدقيق حسابات الهيئة ومنظماتها منذ عام 1968.

وقد تم تعديل النظام الأساسي للمنظمة فيما يخص عضوية الأجهزة العليا للرقابة خلال انعقاد المؤتمر الدولي الثامن عشر للانتوساي في مدينة بودابست عام 2004 حيث أصبحت تشمل في عضويتها ما يلي: ( الغريب، 2005، ص 14 )

- أعضاء كاملي العضوية وهم الأجهزة العليا للرقابة المالية بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة والأجهزة العليا للرقابة المالية التابعة للمنظمات فوق الوطنية والتي تخضع للقانون الدولي .

- أعضاء غير كاملي العضوية ينتسبون للانتوساي بصفة عضو مشارك ويتاح ذلك للمنظمات الدولية والمهنية وغيرها التي تشترك مع الانتوساي في أهدافها ولا يتمتع الأعضاء المشاركون بامتيازات انتخابية ولكن يمكنهم المشاركة في فعاليات وبرامج الانتوساي والاستفادة من أنشطتها المختلفة .

وتتكون الموارد المالية للمنظمة من الآتي:

- مساهمات الدول الأعضاء في المنظمة وفق حصص بنسبة مساهمة كل دولة في موازنة الأمم المتحدة.

- المنح والتبرعات التي تتلقاها من أية أجهزة عامة وخاصة .

- العوائد الناتجة عن مطبوعات المنظمة .

وتعتبر اللغة العربية إحدى اللغات الخمسة المعتمدة لدى المنظمة إضافة إلى اللغة الانجليزية والفرنسية والاسبانية والألمانية حيث تم اعتماد اللغة العربية لغة رسمية خلال انعقاد المؤتمر الحادي عشر للانتوساي في مدينة مانيلا عام 1983 نتيجة لجهود الأجهزة العليا للرقابة المالية العربية الأعضاء في المنظمة . ( كوفاتية ، 1991 ، ص 98 )

وتصدر المنظمة مجلة علمية كل ثلاثة أشهر باللغة العربية تُعنى بالبحوث والدراسات المتعلقة بالرقابة المالية على الأموال العامة وتطوير أساليب المراجعة باسم " المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية "

أهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا تهدف إلى تشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الدول الأعضاء المنضوية تحت عضويتها لتمكينها من مساعدة حكوماتها على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية ومقاومة الفساد والعمل على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية واقتصادية للحفاظ على الأموال العامة لحكوماتهم.

تشكيلات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية :

تحدد اللوائح الإدارية التنفيذية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية تكوينات ومهام

كل من التشكيلات الهيكلية للمنظمة والتي تتكون من التالي:

أولاً: المؤتمر الدولي العام (الانكوساي):

- يتكون المؤتمر من جميع أعضاء المنظمة وهو أعلى جهاز فيها.
- يعقد المؤتمر كل ثلاث سنوات في إحدى عواصم الدول الأعضاء لمناقشة الامور الفنية المتعلقة بالعمل الرقابي التي تهتم الأعضاء .
- يرأس المؤتمر رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في البلد الذي يستضيف المؤتمر ويكون رئيساً لمنظمة الانتوساي للسنوات الثلاث التالية .
- يتخذ المؤتمر قراراته بأغلبية أصوات الأجهزة الأعضاء الحاضرة ماعدا القضايا التي تتطلب أغلبية أصوات لا تقل عن ثلثي الأعضاء الحاضرين والتي تم الإشارة إليها في قانون المنظمة.

جدول رقم ( 2- 1 )

المؤتمرات الدولية العامة للانتوساي

المؤتمر	البلد المضيف	العام
الأول	كوبا	1953
الثاني	بلجيكا	1956
الثالث	البرازيل	1956
الرابع	النمسا	1962
الخامس	فلسطين	1965
السادس	اليابان	1968
السابع	كندا	1971
الثامن	اسبانيا	1974

1977	البيرو	التاسع
1980	كينيا	العاشر
1983	الفلبين	الحادي عشر
1986	استراليا	الثاني عشر
1989	ألمانيا	الثالث عشر
1992	الولايات المتحدة الأمريكية	الرابع عشر
1995	مصر	الخامس عشر
1998	الاورغواي	السادس عشر
2001	كوريا الجنوبية	السابع عشر
2004	هنغاريا	الثامن عشر

ثانياً : المجلس التنفيذي للمنظمة :

تتمثل مهام المجلس التنفيذي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في إقرار الإجراءات والوسائل التنفيذية لتحقيق أهداف المنظمة خلال الفترة ما بين انعقاد المؤتمرات وفي إطار القرارات الصادرة عن المنظمة إضافة إلى إقرار انضمام الأجهزة العليا للرقابة المالية التي ترغب في الانضمام وإقرار الاعتراف بمجموعات العمل الإقليمية كأعضاء في المنظمة، ويعقد اجتماع المجلس التنفيذي للمنظمة مرة واحدة كل عام أو عند الحاجة في مقر المنظمة في فيينا وتأخذ قراراته صفة النفاذ.

ويتكون المجلس التنفيذي من (18) عضواً على النحو التالي:

- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية للدول التي استضافت المؤتمرات الثلاثة الأخيرة.
- رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية للدولة التي سوف تستضيف المؤتمر القادم.
- الأمين العام .
- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية المسؤولين عن المجلة الدولية للرقابة الحكومية ومبادرة الانتوساي للتنمية والذين يتم انتخابهم من المؤتمر ويتم تعيينهم بقرار من المجلس التنفيذي للمنظمة لمدة ست سنوات قابلة للتجديد .

- احد عشر عضوا يتم انتخابهم من المؤتمر لفترة ست سنوات قابلة للتجديد ويتم توزيع المقاعد بحيث تكون كل مجموعة عمل إقليمية ممثلة في المجلس التنفيذي بعضو من أعضائها على الأقل لضمان توازن تمثيل جميع الدول الأعضاء في الانتوساي .

- يتولى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية للبلد الذي عقد فيه المؤتمر الأخير رئاسة المجلس التنفيذي ويكون له نائبان هما النائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي ويتولاه رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في البلد المضيف للمؤتمر القادم أما النائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي فيتم تعيينه من المجلس التنفيذي لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد من بين الأعضاء المنتخبين ( الغريب ، 2005 ، ص 15 ) .

ثالثاً : الأمانة العامة:

يتولى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في النمسا رئاسة الأمانة العامة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ويمثل الانتوساي في المؤتمرات والمشاركات الدولية ، ويكون نائب رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية نائباً للأمين العام .

ويكون مقر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في مقر الجهاز الأعلى للرقابة المالية النمساوي ، وتقوم الأمانة العامة بجميع المهام والإجراءات اللازمة لانعقاد المؤتمرات ومساعدة المجلس التنفيذي وتكون حلقة وصل بين الأجهزة الأعضاء .

مجموعات عمل المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا:

تم تشكيل سبع مجموعات عمل إقليمية وفقاً لقوانين ونظم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية تضم في عضويتها الأجهزة العليا للرقابة المالية الواقعة ضمن كل منها بهدف التواصل وتبادل الآراء والخبرات فيما بينها وهي كالتالي :

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية . ( الاربوساي )
- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية . ( الاسوساي )
- المنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية . ( الافروساي )
- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية. (الاوروساي )
- اتحاد جنوب المحيط الهادي للهيئات العليا للرقابة المالية. (سباساي )



- المنظمة الكاريبية للهيئات العليا للرقابة المالية . ( كاروساي )
  - منظمة أمريكا اللاتينية للهيئات العليا للرقابة المالية . ( اولاسيفي )
- ( الغريب، 2005 ، ص 17 )

### المعايير الرقابية الحكومية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

تتألف المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية من أربعة أقسام هي

كالتالي:

- المبادئ الأساسية للرقابة المالية الحكومية .
- المعايير العامة للرقابة المالية الحكومية .
- المعايير الميدانية للرقابة المالية الحكومية .
- معايير إعداد التقارير للرقابة المالية الحكومية .

#### 1- المبادئ الأساسية للرقابة المالية الحكومية:

تمثل مسلمات أساسية ومنطلقات منسقة ومبادئ منطقية تساعد على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المدققين في بلورة أفكارهم وإعداد تقاريرهم خاصة في الحالات التي لاتنطبق عليها معايير محددة

وتتضمن المبادئ الأساسية للرقابة الحكومية المعايير التالية:

##### 1-1: قابلية المعايير الرقابية للتطبيق:

ينص المعيار على انه يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية الاهتمام بان تأتي تصرفاتها مطابقة لمعايير الرقابة المالية الخاصة بالانتوساي في جميع المسائل ذات الأهمية.

وبين هذا المعيار أن بعض المعايير لا يمكن تطبيقها على بعض أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية بما فيها تلك الأجهزة التي على صورة محاكم حسابات وكذلك الأعمال غير الرقابية الأخرى التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية ، لذا يجب على هذه الأجهزة وضع معايير يمكن تطبيقها على تلك الأعمال لضمان أنها ذات جودة عالية بصفة دائمة.

1- 2: الحكم غير المتحيز:

ينص المعيار على أنه يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تحكم بنفسها على المواقف المختلفة التي تبرز أثناء الرقابة الحكومية .

ويبين هذا المعيار أنه من الأولي للجهاز الأعلى للرقابة المالية إتباع النصوص المحددة لسلطاته عند وجود تعارض بينها وبين المعايير الرقابية المتعارف عليها ، ومن هنا يبرز سبب أنه من غير الممكن لأي معايير رقابية دولية خارج الجهاز الأعلى للرقابة أن تكون آمرة ولها صفة الإلزام على الجهاز وموظفيه ، ومع ذلك على الجهاز الأعلى للرقابة المالية أن يقر بأن المعايير الرقابية للمنظمة تمثل إجماعاً في الرأي من المدققين ويجب العمل على تطبيق هذه المعايير كلما كانت مطابقة للسلطات القانونية للجهاز الأعلى للرقابة المالية وأن يعمل الجهاز جاهداً على حذف كل ما يعارض تطبيق هذه المعايير كان الأمر ضرورياً .

1- 3: المساءلة العامة:

ينص المعيار على أنه نظراً لازدياد الوعي العام أصبحت المطالبة بتقرير المساءلة العامة على الأفراد أو الوحدات التي تدير الموارد العمومية أكثر وضوحاً بحيث أصبح هناك حاجة ملحة لإيجاد عملية المساءلة وتشغيلها بصورة فعالة .

ويبين لنا هذا المعيار أن الإجراءات القانونية التي تتخذها الأجهزة العليا للرقابة المالية يجب أن ينظر إليها على أنها جزء من منطلق الأهداف العامة التي تسعى الرقابة الخارجية إلى تحقيقه وبوجه خاص تلك الأهداف المتعلقة بالمسائل المحاسبية وعلى الجهات العمومية أن تفي بالتزامات المساءلة العامة . ومفهوم المساءلة العامة بالنسبة للموارد العمومية هو أمر أساسي حيث أن أعضاء الهيئة التشريعية وموظفو الحكومة والجمهور يريدون أن يعرفوا ما إذا كانت :

- إدارة الموارد الحكومية تتم بصورة مناسبة وتستخدم طبقاً للقوانين والأنظمة .
- تحقيق البرامج الحكومية لأهدافها ونتائجها المرغوبة .
- أنه تم توفير الخدمات الحكومية بكفاءة واقتصادية وفعالية .
- أن مديري هذه البرامج عرضة للمساءلة أمام الهيئة التشريعية والجمهور .

( General Accounting Office , 2003 , P 4 )

1- 4: مسؤولية الإدارة:

ينص المعيار على أن تطوير أنظمة مناسبة من المعلومات والرقابة الداخلية والتقويم وصياغة التقارير داخل الحكومة سوف يسهل عملية المساءلة وتكون الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية شكل التقارير المالية ومحتواها .

ويبين لنا المعيار أن مسؤولية الوحدة الخاضعة للرقابة هو توفير معلومات ذات صلة بموضوع الرقابة موثوق في صحتها وأنه من الواجب على الوحدة محل الرقابة ضمان صحة وكفاية شكل التقارير المالية والمعلومات الأخرى . ( Arens et al., 2006 ,p.196 )

1- 5: إصدار المعايير المحاسبية:

ينص المعيار على أن تقوم السلطات المختصة بإصدار معايير محاسبية مقبولة بشأن إعداد التقارير المالية والكشوف المالية بما يناسب حاجة الإدارة الحكومية، بينما تتولى الوحدات الخاضعة للرقابة المالية بتطوير أهداف وأغراض محددة وقابلة للقياس.

ويوضح هذا المعيار أن على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تعمل مع الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية للتأكد من وجود قواعد محاسبية مقبولة من أجل إعداد التقارير المالية والكشف عن الاحتياجات المتعلقة بالحكومة ، والقاعدة العامة في حال وجود المعايير الوطنية والمعايير الدولية إن المعايير الوطنية أقوى من المعايير الدولية ( التميمي، 2006، ص 34 )، كما يتوجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تؤكد على الوحدات الخاضعة لرقابتها أن تضع أهدافاً واضحة وبصورة محددة وقابلة للقياس.

والمعايير المحاسبية هي عبارة عن قواعد ومبادئ محاسبية تطبق في مختلف مجالات العمل التي يقابلها المحاسب والتي تم التصديق عليها من قبل هيئات ومنظمات تعتبر مرجعاً موثقاً به محاسبياً بحيث أنها تمثل توجيهاً سليماً في التوصل للقرارات المالية إضافة إلى طرق تطبيق تلك القواعد والمبادئ . ( عبدالله ، 2004 ، ص 60 )

حيث أنه يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تجتهد عند قيامها بالعملية الرقابية من أجل وضع أنظمة محاسبية دقيقة وبسيطة قدر الإمكان. ( Lima Declaration ,1977 , p 12 )

1- 6: ثبات تطبيق المبدأ المحاسبي:

ينص هذا المعيار على أن التطبيق المنسق للقواعد المحاسبية المقبولة يجب أن يؤدي إلى عرض نزيه للوضع المالي ولنتائج العمليات.

ويبين هذا المعيار أن التطبيق المستمر لمبادئ المحاسبة المقبولة يؤدي إلى عرض دقيق للمركز المالي ولنتائج العمليات مما يحتم على الوحدات الخاضعة للرقابة بأن تطابق تصرفاتها للمبادئ المحاسبية حسب الظروف الملائمة وبصفة مستمرة.

وهذا يعني أن عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب متلقي التقارير المالية، غير أنه يجب أن يعلم المدقق أن المطابقة مع المعايير المحاسبية بثبات لا يعني دليلاً قاطعاً على أن عرض التقارير المالية قد تم بصورة نزيهة. (عبدالله ، 2004 ، ص 60 )  
1-7: وجود نظام رقابة داخلية:

ينص المعيار على أن وجود نظام رقابة داخلية كفؤ يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات. ويبين هذا المعيار أن وضع نظام مناسب للرقابة الداخلية هو مسؤولية الوحدة الخاضعة للرقابة للحفاظ على الموارد العامة وأن تتحقق من التطبيق الصحيح لهذا النظام غير أن هذا لا يعفي المدقق من إبداء رأيه وتوصياته إلى الوحدة الخاضعة للرقابة في حالة فقدان أو ضعف نظام الرقابة الداخلية . ونتيجة للتوسع في أنشطة الوحدات الحكومية وتعدد مهامها مما يجعل وجود نظام رقابة داخلية فعال وكفؤ أمراً هاماً لمساعدة الوحدة في الحفاظ على الأموال والممتلكات العامة وحسن استخدامها. ( اللافي ، 2005 ، ص 28 )

ويقوم المدقق الخارجي بدور مهم وفعال في تطوير برامج الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية . ( دهمش ، 1985 ، ص 228 )  
حيث يجب على المدققين أن يحصلوا على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية وأن يضمن المدققون عملهم القيام باختبارات لفاعلية الرقابة الداخلية وأن يأخذوا في اعتبارهم نتائج هذه الاختبارات عند تخطيط العملية الرقابية وأن يحددوا أهميتها بالنسبة لأهداف الرقابة المالية . ( General Accounting Office , 2003 , P88 )

## 1- 8 : الاطلاع على المعلومات :

ينص المعيار على أن سن التشريعات يسهل تعاون الهيئات الخاضعة للرقابة على المحافظة على كافة البيانات الملائمة والضرورية لإجراء تقييم شامل لأنشطة موضوع الرقابة وعلى الوصول إلى هذه البيانات.

ويبين المعيار أهمية تضمين النصوص التشريعية لما يسهل تعاون الوحدات الخاضعة للرقابة بتوفير حق الاطلاع والاحتفاظ بجميع المعلومات والبيانات المتعلقة بموضوع ما من أجل تقويم الأنشطة محل الرقابة وبما يكفل للجهاز الأعلى للرقابة حق الاطلاع على هذه البيانات ومصادرها إضافة إلى حق الاتصال المباشر وغير المباشر بموظفي الوحدة الخاضعة للرقابة من أجل القيام بعملها الرقابي على الوجه الأكمل .

وللجهاز الأعلى للرقابة المالية حق الحصول والاطلاع على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالإدارة المالية كما أنه مخول بالطلب شفويًا أو خطيًا من الوحدة الخاضعة للرقابة أي معلومات يرى أنها ضرورية وأن يحدد المدى الزمني. ( Lima Declaration , 1977 , p9 )

1- 9: الأنشطة الخاضعة للرقابة:

ينص المعيار على أنه ينبغي أن تكون كافة الأنشطة الرقابية ضمن المهمة الرقابية الموكلة للجهاز الأعلى للرقابة .

ويبين هذا المعيار النطاق الكامل للرقابة الحكومية والذي يشمل الرقابة النظامية ورقابة الأداء، كما يوضح لنا أن الوظيفة الأساسية للأجهزة العليا للرقابة هي دعم وتأييد المساءلة العامة والنهوض بها مهما اختلفت اختصاصات هذه الأجهزة ومسمياتها بحيث تكون جميع الأنشطة المالية ضمن السلطة للرقابة المالية ورقابة الأداء التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة .

إن من بين المقدمات المنطقية التي اعتمدها بيان معايير التدقيق الحكومية التي وضعها مكتب المحاسبة العام الأمريكي أن مصطلح التدقيق الحكومي يشمل كل من تدقيق الأداء والتدقيق المالي. ( القاضي و دحدوح ، 2005 ، ص 32 )

ويركز مفهوم التدقيق التشغيلي الشامل على التدقيق المالي والقانوني وقياس الكفاءة والفاعلية ليخدم أهدافاً عديدة منها عملية التخطيط والتنفيذ والرقابة والتحليل والتقييم وقد أصبح هذا النوع من التدقيق مهماً في الدول النامية، إن عهد التدقيق الحكومي التقليدي الذي يركز على تدقيق العمليات المالية والحسابية وتدقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة لم يعد كافياً. (دهمش، 1985، ص 229).

## 1- 10: تحسين التقنيات الرقابية:

ينص المعيار على انه على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تعمل على تحسين التقنيات المتعلقة برقابة صحة الإجراءات والأداء.

ويبين المعيار أن الدور الرقابي الواسع للأجهزة العليا للرقابة المالية يتطلب تحسين وتطوير تقنيات جديدة للحكم على مقاييس الأداء المستخدمة من قبل الوحدة الخاضعة للرقابة فيما إذا كانت صحيحة ومقبولة وبأنه يجب الاستفادة من فروع العلوم الأخرى كالإحصاء وتقنية المعلومات والهندسة.

إن من الأهداف الإدارية لخطط التنمية الإدارية العمل على تطوير الأنظمة الإدارية والمحاسبية ووسائل وطرق إعداد الموازنات وطرق القياس وذلك من خلال وضع أنظمة وإجراءات متطورة لعملية التدقيق في كل من القطاع العام والخاص يتناسب والتقدم الاقتصادي والاجتماعي ومتطلبات التنمية بحاجات الإدارة و حاجة متخذي القرارات للمعلومات المالية المفيدة. ( دهمش ، المرجع السابق ، ص 207 )

## 2- المعايير العامة في الرقابة الحكومية:

تتناول هذه المعايير المؤهلات التي يجب أن تتوافر في كل من المدقق والمؤسسة الرقابية حتى يتسنى لكل منهما القيام بتنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بكفاءة وفعالية .

وتتضمن المعايير العامة ما يلي :

### 2- 1: المؤهلات والتوظيف:

ينص المعيار على أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية بتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة. ويبين هذا المعيار أن ممارسة مهنة التدقيق تتطلب مؤهلات علمية معينة وخبرة في ممارسة المهنة لذلك يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تتبنى إجراءات وسياسات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة بحيث يضع الجهاز حداً أدنى لمتطلبات التعيين وأن تراجع هذه المتطلبات باستمرار . حيث يجب أن تتوفر في موظفي التدقيق في الأجهزة العليا للرقابة المالية المؤهلات والاستقامة السلوكية المطلوبة ويولى اهتمام خاص للمعرفة ذات المستوى العالي والخبرات المهنية المناسبة لقيام بأداء مهامهم على الوجه الأكمل. ( Lima Declaration , 1977 , p 11 )

## 2-2: التدريب والتوظيف:

ينص المعيار على تأهيل وتدريب موظفي الجهاز الأعلى للرقابة لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقية المدققين وغيرهم من الموظفين. ويبين هذا المعيار أن على الجهاز الأعلى للرقابة المالية تأمين التدريب اللازم للمدققين وغيرهم من الموظفين من خلال المشاركات التدريبية الداخلية منها والخارجية ومعرفة الاحتياجات المتعلقة بالتطوير المهني للرقابة المالية.

ولعل من التحديات التي تواجه الدول العربية في الوقت الحاضر هو تدريب المدققين الحكوميين ولابد من تبني معايير خاصة بالتدقيق لضمان سلامة سير الأعمال على مبادئ متعارف عليها ويعتبر وضع مثل هذه المعايير أمراً غير ذي جدوى في حالة عدم وجود الكفاءات والخبرات اللازمة للقيام بمهام التدقيق، حيث يمكن القول بأن عملية التدريب تساعد في عملية تطوير معايير موحدة، وقد أصبح مسألة هامة وضرورية التركيز على عملية تدريب وتطوير المدققين الحكوميين. ( دهمش، 1985، ص 211 )

## 2-3: الأدلة والتوجيهات المكتوبة:

ينص المعيار على أنه على الجهاز الأعلى للرقابة المالية إعداد الكتيبات وغيرها من الأدلة المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية. ويبين هذا المعيار أنه على الأجهزة العليا إعداد معايير وقواعد وأدلة مكتوبة هو أمر مهم لإيصال الإرشادات والتوجيهات وبأن يتم الاتصال بموظفي الجهاز الأعلى للرقابة من خلال الكتب الدورية و التعاميم التي تحوي توجيهها وأن تحتفظ بدليل حديث للرقابة المالية يبين قواعد وممارسات الجهاز للحفاظ على جودة العملية الرقابية.

لذلك من المهم أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية بإعداد كتيبات ووثائق توجيهية تتعلق بتنفيذ العملية الرقابية. ( لارسن، 2004، ص 34 )

## 2-4: تدعيم الخبرات:

ينص المعيار على تدعيم المهارات والخبرات داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتعرف على ما ينقص منها وتوزيع المهارات على المهام الرقابية توزيعاً جيداً وتعيين عدد كاف من الموظفين لتنفيذ العملية الرقابية وتأمين التخطيط والإشراف الجيدين لتحقيق أهداف الجهاز في المستوى المطلوب من العناية والاهتمام اللازمين.

ويبين هذا المعيار وجوب دعم الخبرات والمهارات المتاحة والعمل على تحديد المهارات غير المتوفرة وتوزيع سليم للمهارات بالنسبة لأعمال الرقابة المالية وتخصيص عدد كاف من الموارد البشرية ووضع التخطيط والإشراف اللازمين لضمان جودة العملية الرقابية وتحقيق هدفها وكذلك تمكين الجهاز الأعلى للرقابة المالية من الاستعانة بالمهارات المتخصصة من مصادر خارجية إذا كانت العملية الرقابية تتطلب ذلك ووجوب ذلك وضع السياسات والإجراءات التي تحكم الإشراف على أنواع الرقابة المالية ليؤدي الجهاز دوره المطلوب بالمستوى المناسب من الكفاءة.

2- 5: مراجعة ضمان الجودة:

ينص المعيار على مراجعة الكفاءة والفاعلية المتعلقةين بالمعايير والإجراءات الداخلية للأجهزة العليا للرقابة.

ويبين هذا المعيار ضرورة اهتمام الأجهزة العليا للرقابة المالية بالبرامج التي تضمن الجودة في تنفيذ العملية الرقابية بحيث تضع نظاماً وإجراءات من أجل أن تعد نظام رقابة جودة داخلية خاصاً بالجهاز الأعلى للرقابة بحيث يتضمن إجراءات للمتابعة وعلى أساس متطور سواءً في جانب السياسات والإجراءات المتعلقة بالقواعد والمعايير بحيث تكون مصممة بصورة ملائمة وان يتم تطبيقها بصورة فعالة.

( General Accounting Office , 2003 , p 36 )

2- 6: الاستقلالية:

ينص المعيار على أن يكون المدقق والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين .

ويبين هذا المعيار ضرورة أن يكون المدقق والجهاز الأعلى للرقابة المالية مستقلين عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والوحدة الخاضعة للرقابة بحيث تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية العملية الرقابية دون تدخلات أو قيود وبما يضمن المصداقية لنتائج الأعمال الرقابية لهذه الأجهزة .

إن القاعدة المتعلقة بالاستقلال هي في جميع الأمور المتعلقة بالعمل الرقابي المالي وضرورة أن تكون أجهزة الرقابة المالية والمراقب المالي سواء أكانا حكوميين أم عاميين متمتعين بالحرية من حيث الواقع والمظهر تجاه أي مساس شخصي أو خارجي أو تنظيمي باستقلالهما. ( General Accounting Office ,

2003 , p 16 )



2-7: تضارب المصالح:

ينص المعيار على أن تتفادى الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المدقق والهيئة الخاضعة للرقابة.

ويبين هذا المعيار أنه لكي تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بدورها المطلوب في تنفيذ العملية الرقابية وإعداد التقارير المالية يجب أن تحافظ على حياديتها وموضوعيتها من خلال تجنب وجود أي مصلحة متبادلة بين المدققين والوحدات الخاضعة للرقابة أثناء تنفيذ العملية الرقابية.

ومن المهم أن يظهر المدقق أمام الآخرين بمظهر محايد بالنسبة لعلاقته بالعمليات والموظفين في الوحدة الخاضعة للفحص بان يقوم بالعملية الرقابية بصورة موضوعية وغير متحيزة. ( ديوان المحاسبة السوداني الوطني ، 1997 ، ص 12 )

2-8: الكفاءة:

ينص المعيار على أن يتمتع المدقق والجهاز الأعلى للرقابة بالكفاءة المطلوبة. ويبين هذا المعيار ضرورة توافر الخبرة والكفاءة لدى الجهاز الأعلى للرقابة ومدقيه لممارسة فعالة لسلطته الرقابية وذلك عند تنفيذ العملية الرقابية من خلال مدققين يملكون مؤهلات علمية وعملية تلبى حاجات ونطاق العمل الرقابي.

2-9: العناية المهنية:

ينص المعيار على أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند مطابقة المعايير الرقابية للالتزامات ويشمل ذلك العناية اللازمة في تخطيط الإثباتات وتحديدها وجمعها وتقييمها وفي إعداد التقارير بشأن النتائج والتوصيات .

ويبين هذا المعيار ضرورة أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة المالية موضوعياً عند رقابته وأن يكون منصفاً في عملياته التقييمية وفي إعداد التقارير المالية وأن يكون أداء المهارات الفنية وممارستها بمستوى من الجودة يتناسب مع تعقيد العملية الرقابية وعلى المدققين أن يكونوا يقظين لمواطن الضعف وعدم الكفاية في مسك الدفاتر والأخطاء وكذلك تطبيق المعايير والأدلة في العملية الرقابية التي يقوم بها وعند الاستعانة بخبراء ومدققين خارجيين وعلى الجهاز الأعلى للرقابة ضمان أنهم مارسوا العناية المهنية اللازمة وأنه تم مراعاة المعايير الرقابية ذات العلاقة .

### 3 - المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية:

تمثل المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية معايير تنفيذية تتعلق بالجانب التنفيذي لعملية الرقابة ، فهي تهدف إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأفعال المتوازنة التي ينبغي أن يتبناها المدقق حيث تشكل نتائج تنفيذ المعايير الميدانية المصدر الأساسي لمحتويات التقرير أو الرأي .

3-1: التخطيط:

ينص المعيار على أنه على المدقق أن يخطط العملية الرقابية بطريقة تضمن إجراءات رقابة ذات جودة عالية بصورة اقتصادية وفعالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب .

ويبين هذا المعيار وجوب قيام المدققين بوضع خطط للعملية الرقابية لكي تضمن تنفيذ العملية الرقابية بدرجة عالية من الجودة وبطريقة فعالة وكفوءة وفي الوقت المناسب لكي يتمكن من اكتشاف الأخطاء وسوء التصرف وغيرها من الأخطاء غير القانونية .

لذا يجب أن يخطط الفحص بصورة نظامية مع الأخذ بالاعتبار اختيار إجراءات الرقابة وحجم الاختبارات وتحديد مكان وزمان إجراء العمل الرقابي وذلك لإعداد خطة رقابية معدة إعداداً جيداً. ( ديوان المحاسبة السويدي الوطني ، 1997، ص 13 )

### 3-2: الإشراف والمراجعة:

ينص المعيار على أنه ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى أثناء العملية الرقابية على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المدققين

ويبين هذا المعيار أن الإشراف على العمل الرقابي ضروري في كل مستوياته بغية تحقيق الأهداف المرسومة للعملية الرقابية .

ويشمل الإشراف على فريق الرقابة من قبل كبار المدققين توجيه عمل المدقق ودعمه ومتابعته وذلك ضماناً لتحقيق العملية الرقابية أهدافها بحيث يعي كل مدقق أهداف العملية الرقابية وأن تكون الإجراءات الرقابية كافية ومنفذة بشكل مناسب وأن يعمل على تطبيق المعايير الرقابية الدولية والوطنية وبأن تكون الأدلة ذات علاقة وموثوقاً بها وكافية والالتزام بالمواعيد الزمنية. ( لارسن ، 2004 ، ص 38-37 )

### 3-3: تقييم الرقابة الداخلية:

ينص المعيار على أنه على المدقق أن يدرس ويقيم مصداقية نظام الرقابة الداخلية عند تحديد مدى الرقابة ونطاقها .

ويبين هذا المعيار أنه ينبغي دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ، وأن مدى هذه الدراسة وتقويمها مرتبط بأهداف العملية الرقابية ومدى درجة الاعتماد عليها وبيان ما إذا كانت الرقابة الداخلية تعمل بطريقة سليمة بحيث تضمن نزاهة البيانات ومصداقيتها .

### 3-4: المطابقة مع القوانين واللوائح:

ينص المعيار على أنه عند إجراء عمليات الرقابة النظامية ينبغي اختبار المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة .

ويبين هذا المعيار أهمية إجراء اختبارات مطابقة التصرفات أو العمليات للقوانين والنظم المعمول بها عند تنفيذ العملية الرقابية .

والهدف من الرقابة النظامية هو بيان ما إذا كانت العمليات المالية قد أديت بصورة مناسبة وما إذا كانت التقارير المالية بشأن الوحدة الخاضعة للرقابة قد قدمت بصورة دقيقة وتحديد ما إذا كانت تصرفات الوحدة مطابقة للقوانين واللوائح النافذة .(حماد ، 2005 ، ص 8 )

### 3-5: إثباتات الرقابة:

وينص المعيار على أنه ينبغي الحصول على إثباتات كافية وذات صلة ومعقولة لدعم حكم المدقق واستنتاجاته بالنسبة للتنظيم أو لبرنامج الوظيفة قيد الرقابة .

ويبين هذا المعيار ضرورة توثيق المدقق لإثباتات الرقابة في أوراق العمل بما في ذلك عملية التخطيط بحيث تكون أوراق العمل مكتملة ومفصلة حيث أن تنظيم وترتيب أوراق العمل يدلان على الكفاءة المهنية للمدقق.

ان توثيق الرقابة المالية فيما يتعلق بالتخطيط وإدارة وإعداد التقارير نتيجة أعمال الرقابة المالية يجب أن يتضمن معلومات كافية تمكن المراقب المالي الذي لم تكن له صلة بتلك الرقابة أن يتأكد من خلال توثيق الرقابة المالية من دليل الإثبات الذي يؤيد الأحكام والقرارات والنتائج الصادرة عن المدققين. (

General Accounting Office , 2003 , p 49 )

### 3-6: تحليل البيانات المالية:

وينص المعيار على أنه ينبغي على المدققين أن يحلوا البيانات المالية ليبرهنوا عما إذا كان هناك تطابق مع المعايير المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية والكشوفات ، وذلك عند إجراء الرقابة النظامية أو غيرها من أنواع الرقابة ، كما ينبغي أن يحلوا البيانات المالية إلى درجة معقولة لإبداء الرأي حول البيانات المالية.

ويبين المعيار أن تحليل البيانات المالية هو أحد قواعد الرقابة المالية حيث يهدف تحليل البيانات إلى تحديد أي علاقة غير متوقعة أو اتجاهات غير عادية لذلك يجب التحقق عند تحليل البيانات من ما إذا كانت البيانات المالية أعدت وفقاً لقواعد المحاسبة المقبولة، وهل قدمت إيضاحات كافية بشأن العناصر المختلفة للبيانات المالية، وما إذا كانت قد قومت وقيست بصورة مناسبة مع الاهتمام المناسب لظروف الوحدة الخاضعة للرقابة ، وهل تم استخدام أساليب التقنيات والتحليل المالي المناسب مع أهداف ونطاق الرقابة المالية.

### 4 - معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية:

يتضمن تعبير صياغة التقارير رأي المدقق وغيره من الملاحظات المتعلقة بالبيانات المالية نتيجة للرقابة النظامية وكذلك تقرير المدقق عند الانتهاء من رقابة الأداء.

وتقضي هذه المعايير بالآتي:

- يقوم المدقق في نهاية كل عملية رقابية بإعداد تقارير مكتوبة بشكل ملائم بيدي فيها رأيه ويوضح الملاحظات المكتشفة وأن يكون محتواها بعيداً عن الغموض سهل الفهم متضمناً معلومات موثقة بإثباتات كافية.

- الجهاز الأعلى للرقابة هو المسؤول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش أو المخالفات الخطيرة التي يكتشفها المدققون.

ويبين هذا المعيار وجوب أن يُبنى شكل ومحتوى كافة الآراء والتقارير الرقابية على المبادئ العامة

التالية :

#### • العنوان:

أنّ الرأي أو التقرير يسبق بعنوان مناسب يساعد القارئ على فهم البيانات والمعلومات الصادرة عن الآخرين.

- التوقيع والتاريخ:  
أن يكون الرأي أو التقرير موقعاً، وأن يُذكر التاريخ حتى يفهم القارئ أن المدقق قد أخذ في الحسبان تأثير الحوادث والبيانات التي علم بها حتى ذلك التاريخ.
- النطاق والأهداف:  
أن الرأي والتقرير يجب أن يتضمنا حدود العملية الرقابية والغرض منها.
- بلوغ حد الكمال:  
أن البيانات المالية يجب أن تنشر— مع الآراء أو تلحق بها، أما تقارير الأداء فلا يلحق بها شيء، وأن تقدم آراء وتقارير المدقق دون تغيير وذلك حفاظاً على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة ومدقيقه بحيث يستطيع الجهاز أن يضمن تقاريره بما يراه مناسباً حتى تبلغ التقارير حد الكمال ، إضافة إلى إعداد تقارير منفصلة وسرية تتضمن المعلومات التي لا يمكن الكشف عنها لتأثيرها على المصلحة الوطنية.
- المرسل إليه:  
أن يحدد الرأي أو التقرير الجهة التي سيرسل إليها ، وهذه الإجراءات تكون غير ضرورية في حال وجود إجراءات تسليم رسمية.
- تحديد الموضوع:  
أن يحدد الرأي أو التقرير البيانات المالية بالنسبة للرقابة المالية والمجال بالنسبة لرقابة الأداء التي يتعلق بها بحيث يتضمن التقرير الموضوع الذي يتم بحثه واسم الوحدة الخاضعة للرقابة وفترة البيانات المالية.
- الأساس القانوني:  
أن يحدد التقرير التشريع أو السلطات القانونية التي تنص على قانونية عملية الرقابة.
- مطابقة المعايير:  
أن الرأي أو التقرير يبين المعايير التي طبقت أثناء العملية الرقابية وأن الرقابة تمت وفقاً للأصول المقبولة بصفة عامة.
- مراعاة الوقت: أن الرأي أو التقرير يجب أن يكون معداً خلال الوقت المناسب وذلك تحقيقاً للاستفادة القصوى واتخاذ الإجراءات الضرورية.

## المبحث الثالث

### ديوان المحاسبة بدولة الكويت

#### نشأة ديوان المحاسبة:

بصدور دستور دولة الكويت عام 1962 وإيماناً بحرمة المال العام ووجوب إحاطته بالحماية الكاملة لضمان تحصيله دون تقصير أو نقص وإنفاقه بما يعود بالنفع العام على الأمة ودون إسراف فقد نص الدستور الكويتي صراحة على إنشاء جهاز أعلى للرقابة المالية بدولة الكويت يكفل القانون استقلاله كما أتى في منطوق المادة (151) من الدستور والتي نصت على ( ينشأ بقانون ديوان للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الموازنة، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته ).

وتنفيذاً للنص الدستوري السابق فقد صدر القانون رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة ونصت المادة الأولى منه على (تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى ديوان المحاسبة وتلحق بمجلس الأمة). ( قانون ديوان المحاسبة الكويتي ، 1964 )

#### أهداف ديوان المحاسبة:

يهدف ديوان المحاسبة أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها وعدم العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها. وذلك تطبيقاً لنص المادة (2) من قانون إنشاء الديوان رقم (30) لسنة 1964 والتي نصت على (يهدف الديوان أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة له بمقتضى هذا القانون وعلى الوجه المبين فيه).

## استقلالية ديوان المحاسبة:

فيما يلي بعض نصوص الدستور والقوانين والأنظمة التي تدعم من استقلالية ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

- نصت المادة (151) من الدستور الكويتي على أن ينشأ ديوان للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة.

- نص الدستور على تعيين رئيس ديوان المحاسبة بمرسوم أميري بعد ترشيح رئيس مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء ليتولى الإشراف الفني والإداري على أعمال الديوان وموظفيه ، ويعامل رئيس الديوان معاملة الوزير من حيث المرتب والمعاش وسائر البدلات والمزايا المالية وكذلك أحكام الاتهام والمحكمة ولا يجوز عزله إلا بعد موافقة أغلبية أعضاء مجلس الأمة.

- يتم تعيين كافة الوظائف القيادية في الديوان بمرسوم بناء على ترشيح رئيس ديوان المحاسبة وموافقة رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء.

- بموجب قانون إنشاء ديوان المحاسبة فان النظام الخاص بشؤون موظفيه يختلف عن النظام الذي يخضع له موظف السلطة التنفيذية، وما لم يرد به نص في النظام الخاص بشؤون موظفي ديوان المحاسبة فإنه يخضع إلى النظام الخاص بموظفي السلطة التنفيذية، وذلك بمنح ديوان المحاسبة الاستقلالية الإدارية.

- يقوم رئيس الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة بوضع الموازنة السنوية للديوان ويتم إدراجها في الموازنة العامة للدولة.

إن عدم تحديد مدة لبقاء رئيس الديوان في منصبه وفي ظل وجود الأحكام الخاصة بالرئيس وشؤون موظفيه تساعد على دعم استقلالية ديوان المحاسبة وتساعد على حمايته وتمنحه الاستمرارية في أداء أعماله وهذا ما لا يتوافر في عمل الأجهزة التنفيذية.

حيث أن من أهم معايير الرقابة المالية للأجهزة العليا هو معيار الاستقلالية وهذا ما حرص عليه المشرع في دولة الكويت من خلال النصوص الدستورية والقانونية التي تنص صراحة على استقلالية ديوان المحاسبة في دولة الكويت بممارسة الرقابة المالية الحكومية.

## الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة:

يخضع لرقابة ديوان المحاسبة كما نصت المادة (5) من قانون إنشائه الجهات الحكومية التالية:

- الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة.
- البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة .
- الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة أو البلديات أو غيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة .
- الشركات أو المؤسسات التي يكون للدولة أو احد الأشخاص المعنوية العامة الأخرى نصيباً في رأس مالها لا يقل عن 50% منه أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح.
- الشركات المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للدولة أو الممنوحة امتيازاً لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية فيها .

## اختصاصات ديوان المحاسبة:

- حددت اختصاصات ديوان المحاسبة بقانون إنشائه والمبينة أدناه:
- رقابة سابقة : وتشمل المناقصات والممارسات والعقود والارتباطات .
- رقابة لاحقة : وتجري بعد الارتباط أو الصرف وتشمل ما يلي:
  - الإيرادات .
  - المصروفات .
  - شؤون التوظيف .
  - العهد والمخازن والمستودعات العامة وفروعها وما في حكمها .
  - حسابات التسوية من أمانات وعهد والحسابات الجارية والحسابات النظامية .
  - السلف والقروض الممنوحة من الدولة أو إحدى المؤسسات أو الهيئات ذات الشخصية المعنوية العامة أو المعقودة لصالحها .
  - أوجه استثمار الدولة .



- الحساب الختامي عن السنة المالية المنقضية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط موازنتها بقوانين .

- كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه ومراجعته من قبل مجلس الأمة أو مجلس الوزراء .

مباشرة ديوان المحاسبة لاختصاصاته :

يباشر ديوان المحاسبة الاختصاصات الممنوحة له بموجب قانون إنشائه من خلال الآتي :

- عن طريق الفحص والتدقيق والمراجعة ويجوز أن يكون التدقيق مفاجئاً .
- أن يعهد إلى موظفي الديوان الفنيين القيام بأعمال الفحص والمراجعة التي تتطلبها ممارسة الديوان لاختصاصاته .
- للديوان الحق في مراجعة أو فحص عدا المستندات والسجلات المنصوص عليها في القوانين واللوائح والتعليمات المالية أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يرى أنها ضرورية للقيام باختصاصاته .
- للديوان حق الاتصال المباشر برؤساء الحسابات ومراقبيها ومديريها أو من يقوم مقامهم في الوزارات والإدارات الحكومية وسائر الجهات الخاضعة لرقابته وله حق التفتيش فجأة على أعمالهم .
- تجري عمليات الفحص والمراجعة في مقر الديوان أو مقر الجهات التي تتواجد بها السجلات والدفاتر والحسابات والمستندات المؤيدة لها وللديوان تقرير ذلك وفقاً لما يراه محققاً المصلحة العامة وحسن انتظامه .

أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة:

يقوم مدققي ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة سجلات ومستندات الجهات الخاضعة لرقابته

وإبلاغها بالملاحظات المكتشفة من خلال الآتي :

1. التقرير نصف السنوي:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً نصف سنوي يتم إرساله إلى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بنتائج الفحص والمراجعة عن الأعمال والتصرفات المالية التي تمت خلال الفترة.

2. التقرير السنوي:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً عن نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ موازنات الوزارات والإدارات الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة وحساباتها الختامية عن السنة المالية المنتهية، ويقدم التقرير إلى رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية في موعد أقصاه نهاية أكتوبر من كل عام.

3. تقرير الحساب الختامي:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً عن الحساب الختامي للدولة للسنة المالية المنقضية، يضمنه الديوان أهم وأبرز الملاحظات على تلك الحسابات التي أسفر عنها التدقيق والفحص والمراجعة خلال السنة المالية، حيث يحتوي الحساب الختامي للدولة على المصروفات والإيرادات الفعلية نسبة إلى المصروفات والإيرادات المقدرة وبيان الانحراف ما بين الفعلي والمقدر وأسباب هذا الانحراف.

4. تقرير العمولات:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً دورياً بناء على تكليف من مجلس الأمة عن جميع العقود التي أبرمتها الدولة وتخضع للقانون رقم 25 لسنة 1996 والخاص بالكشف عن العمولات التي تقدم في العقود التي تبرمها الدولة ، ونصت المادة الأولى من القانون على وجوب إخطار ديوان المحاسبة من قبل الجهات الخاضعة لرقابته بالإقرارات عن العمولة التي قررها القانون فور تقديمها إليها.

5. تقرير الاستثمارات:

يعد ديوان المحاسبة تقريراً عن الأموال المستثمرة داخل وخارج البلاد من قبل الجهات المشار إليها في المادة الثانية من القانون رقم 1 لسنة 1993 بشأن حماية الأموال العامة، والذي قضى بأن على الوزير المختص موافاة رئيس ديوان المحاسبة بتقرير شامل خلال شهري يناير ويوليو من كل عام عن الأموال المستثمرة في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وعلى رئيس الديوان تسليم رئيس مجلس الأمة نسخة من هذا التقرير وملاحظاته عليه خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ وصول التقرير إليه.

6. تقارير أخرى:

- تقارير خاصة يعدها الديوان بموجب تكليف رسمي من مجلس الأمة ومجلس الوزراء.
- أي تقارير خاصة يرى رئيس الديوان أنها بدرجة من الأهمية والخطورة تستدعي سرعة نظرها.
- يعد تقريراً سنوياً عن الحالة المالية للدولة.

### علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية :

- تتمثل العلاقة بين ديوان المحاسبة والسلطة التشريعية ممثلة بمجلس الأمة بالآتي :
- ديوان المحاسبة هيئة مستقلة ملحقة بمجلس الأمة والرقابة المالية التي يباشرها ديوان المحاسبة على الأموال العامة للدولة هي جزء من رقابة مجلس الأمة على أعمال السلطة التنفيذية.
- يعين رئيس ديوان المحاسبة بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء .
- يعين كل من وكيل الديوان والوكيل المساعد بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء .
- يضع رئيس ديوان المحاسبة مشروع موازنة الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة.
- يخطر رئيس الديوان رئيس مجلس الأمة عند قيامه بإجازته السنوية.
- يقدم رئيس ديوان المحاسبة إلى رئيس مجلس الأمة في موعد أقصاه نهاية شهر أكتوبر من كل عام تقريراً سنوياً عن الحساب الختامي للسنة المالية المنقضية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي ترتبط موازنتها بقوانين يبسط فيه الملاحظات وأوجه الخلاف التي تقع بين الديوان وبين الجهات التي يشملها برقبته المالية.
- لمجلس الأمة أن يعهد إلى ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة أي حساب أو عمل آخر غير حسابات الجهات الخاضعة لرقابته والتي حددها القانون رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته.
- رئيس كل من لجنة الشؤون التشريعية والقانونية ولجنة الشؤون المالية والاقتصادية عضوان باللجنة العليا للديوان المشكلة برئاسة رئيس ديوان المحاسبة والتي تختص بشؤون موظفي الديوان ولها الصلاحيات المقررة في القوانين واللوائح لمجلس الوزراء وديوان الخدمة المدنية في شؤون التوظيف بالنسبة لسائر موظفي الدولة .

- لمجلس الأمة أن يدعو رئيس الديوان عند مناقشة تقارير الديوان في جلساته وأن يأذن له بالتحدث والإدلاء بوجهة نظره في المسائل محل المناقشة وما تقدمه الحكومة من بيانات أو إجابات بصددها .

#### علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التنفيذية :

تتمثل العلاقة بين ديوان المحاسبة والسلطة التنفيذية ممثلة بمجلس الوزراء بالآتي:

- يعين رئيس ديوان المحاسبة بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء .
- يعين كل من وكيل الديوان والوكيل المساعد بمرسوم أميري بناء على ترشيح رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء .
- لمجلس الوزراء أن يعهد إلى ديوان المحاسبة بفحص ومراجعة أي حساب أو عمل آخر غير حسابات الجهات الخاضعة لرقابته والتي حددها القانون رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته .
- رئيس كل من إدارة الفتوى والتشريع وديوان الموظفين عضوان باللجنة العليا للديوان المشكلة برئاسة رئيس ديوان المحاسبة والتي تختص بشؤون موظفي الديوان ولها الصلاحيات المقررة في القوانين واللوائح لمجلس الوزراء وديوان الخدمة المدنية في شؤون التوظيف بالنسبة لسائر موظفي الدولة .
- تراجع مستندات وحسابات ديوان المحاسبة بواسطة وزارة المالية ويتم إخطار رئيس الديوان بما تسفر عنه عملية المراجعة لاتخاذ اللازم بشأنها وفقاً للقانون ويتم إدراج ذلك في التقرير السنوي للديوان .
- يلحق ديوان المحاسبة بمجلس الوزراء مؤقتاً في حال تعطل الحياة البرلمانية .
- إذا وقع خلاف بين الديوان وإحدى الوزارات أو المصالح أو الإدارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة بشأن الرقابة التي يمارسها الديوان يرفع الأمر إلى مجلس الوزراء للبت فيه ويعمل بالقرار الذي يصدره مجلس الوزراء.

## الأنشطة الدولية لديوان المحاسبة:

يشترك ديوان المحاسبة بدولة الكويت في العديد من المنظمات الإقليمية منها والدولية وذلك لتبادل الآراء والخبرات واكتساب المزيد من المهارات والمعارف والاستفادة من تجارب الأجهزة الأعضاء في هذه المنظمات فيما يخص العمل الرقابي ومن أهم هذه المنظمات التي يشارك فيها الديوان :

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ( الانتوساي ) وقد انضم الديوان للمنظمة عام 1968 ويشارك الديوان في أنشطتها المختلفة والعمل مع بعض لجانها المشكلة التي تعمل على تطوير العمل الرقابي في مجالاته المتعددة مثل مجموعة العمل لشؤون المراجعة البيئية ولجنة تدقيق البيانات المعالجة إلكترونياً.

- المنظمة الآسيوية لهيئات الرقابة العليا ( الاسوساي ) وقد انضم الديوان إلى الاسوساي عام 1984 ، وقد شارك الديوان في العديد من فعاليات المنظمة مثل مجلس المديرين ولجنة الاسوساي الإقليمية لشؤون المراجعة البيئية .

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ( الاربوساي ) وقد ساهم الديوان في تأسيسها عام 1976 وله دورٌ فاعل في العديد من أنشطتها المختلفة مثل المجلس التنفيذي ولجنة التدريب والبحث العلمي واللجنة الإقليمية لشؤون المراجعة البيئية .

( دليل ديوان المحاسبة الكويتي ، 2005 )

## الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة:

واكب تطور العمل في ديوان المحاسبة تطوير الهيكل التنظيمي من خلال استحداث العديد من القطاعات والإدارات الفنية منها والإدارية باختلاف المسميات الوظيفية إلى أن استقر ديوان المحاسبة على الهيكل الوظيفي التالي والمعمول به حتى إعداد هذه الدراسة، حيث نلاحظ الفصل الواضح في المسؤوليات وكذلك توزيع مهام العملية الرقابية بناء على القطاعات الواردة في الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة في دولة الكويت، حيث يحتوي الهيكل على ستة قطاعات هي كالآتي:

- قطاع الشؤون الإدارية والمالية والقانونية.
- قطاع الرقابة على الاستثمار.
- قطاع الرقابة المسبقة وتقنية المعلومات.

- قطاع الرقابة على الجهات الملحقه والشركات.

- قطاع الرقابة على القطاع النفطي.

- قطاع الرقابة على الوزارات والإدارات الحكومية.

وينطوي تحت هذه القطاعات العديد من الإدارات والمراقبات والمكاتب الفنية، كما يوضح ذلك الملحق

رقم ( 1 )

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

- منهجية الدراسة .
- مجتمع الدراسة .
- عينة الدراسة .
- أداة الدراسة .
- مصداقية أداة الدراسة .
- ثبات أداة الدراسة .
- مصادر البيانات .
- أسلوب تحليل البيانات .

### منهجية الدراسة:

استخدم الباحث المنهج المسحي الوصفي وذلك لملاءمته لأغراض الدراسة الحالية، حيث أن الهدف من الدراسة الحالية هو التعرف على أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بالكويت.

### مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي ديوان المحاسبة في القطاعات الفنية المتخصصة بأعمال الرقابة المالية على المؤسسات والدوائر الحكومية بديوان المحاسبة والذي يبلغ عددهم ( 314 ) حسب الإحصائيات الرسمية لديوان المحاسبة على النحو التالي :

#### جدول رقم ( 3 - 1 )

يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

المجموع	الوظيفة
37	إشرافيين
5	أعضاء المكتب الفني
272	مدققين
314	المجموع الكلي



## عينة الدراسة :

تم اختيار عينة عشوائية بسيطة وفقاً للأسس الإحصائية المعتمدة لمثل هذه الدراسات، من خلال

المعادلة الإحصائية التالية:

$$n = \frac{N \times 6^2}{(N-1) \times \frac{e^2}{4} + 6^2}$$

حيث أن:

n = حجم العينة

N = حجم مجتمع الدراسة

6<sup>2</sup> = التباين = 2

e = وحدة ليكارت = نسبة الخطأ المسموح به = 3

$$n = \frac{314 \times 2}{(314 - 1) \times \frac{(,3)^2}{4} + 2} = 69$$

فقد تكونت من ( 69 ) مدققاً وإشرافياً وعضو مكتب فني ممن يعملون في القطاعات الفنية

المتخصصة بأعمال الرقابة المالية على المؤسسات والدوائر الحكومية بديوان المحاسبة ، وقد تم استبعاد

( 4 ) استبانات وذلك لعدم اكتمال تعبئتها ، وشكلت عينة الدراسة ما نسبته 21% من مجتمع الدراسة،

والجداول التالية توضح خصائص عينة الدراسة كما في الجداول ( 2 - 3 )، ( 3 - 3 )، ( 4 - 3 )، ( 5

3 - )، ( 6 - 3 ) .

### جدول رقم ( 2 - 3 )

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

النسبة المئوية	التكرار	الجنس
83.1	54	ذكور
16.9	11	إناث
100.0	65	المجموع

من الجدول رقم (2-3) نلاحظ أن 83.1% من أفراد عينة الدراسة ذكور، وان 16.9% من أفراد

عينة الدراسة إناث ، مما يدل على أن النسبة الأكبر من العينة من الذكور .

#### جدول رقم ( 3 - 3 )

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
25 - 21	3	4,60
30 - 26	3	4.60
35 - 31	11	16.90
36 فأكثر	48	73.90
المجموع	65	100.0

من الجدول رقم (3-3) نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة الدراسة ضمن الفئة العمرية أكثر من 35

سنة والذي شكلوا ما نسبته 73.9% من عينة الدراسة ، كما أن الفئة العمرية 30-35 سنة شكلت ما

نسبته 16.9%، أما بقية الفئات مجتمعة فقد شكلت ما نسبته 9.2% ، مما يدل على أن النسبة الأكبر من

العينة من فئة الخبرات العاملة في ديوان المحاسبة .

#### جدول رقم ( 3 - 4 )

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

التكرار	النسبة المئوية	
2	3.1	ماجستير
1	1.5	دبلوم عالي
62	95.4	بكالوريوس
65	100.0	المجموع

من الجدول رقم (3-4) نلاحظ أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس حيث شكلت نسبتهم 95.4%، وان بقية أفراد عينة الدراسة شكلت المؤهلات الأخرى التي يحملونها ما نسبته 4.6% مما يدل على أن النسبة الأكبر من العينة من حملة المؤهلات الجامعية ، وهذا ما يتناسب مع طبيعة عمل ديوان المحاسبة .

#### جدول رقم ( 3 - 5 )

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي.

النسبة المئوية	التكرار	
6.2	4	مدير إدارة
16.9	11	مراقب
6.2	4	عضو مكتب فني
70.7	46	مدقق
100.0	65	المجموع

من الجدول رقم (3-5) نلاحظ أن ما نسبته 70.7% من أفراد عينة الدراسة هم مدققون، وأن 16.9% من أفراد عينة الدراسة يعملون مراقبين، وأن 6.2% من أفراد عينة الدراسة يعملون مديري إدارة، وأن 6.2% من أفراد عينة الدراسة يعملون أعضاء مكتب فني مما يدل على أن النسبة الأكبر من العينة ممن يمارس عملية التدقيق ، وهذا ما يتناسب مع طبيعة عمل ديوان المحاسبة الرقابية كما نلاحظ أن عينة الدراسة تتوزع على مختلف المراكز الوظيفية في ديوان المحاسبة .

#### جدول رقم ( 3 - 6 )

يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
23.1	15	5 سنوات فأقل
15.4	10	10 سنوات فأقل

20.0	13	15 سنة فأقل
41.5	27	16 سنة فأكثر
100.0	65	المجموع

من الجدول رقم (3-6) نلاحظ أن 41.5% من أفراد عينة الدراسة عدد سنوات خبرتهم 16 سنة فأكثر، وأن 23.1% من أفراد عينة الدراسة عدد سنوات خبرتهم 5 سنوات فأقل، وأن 15.4% من أفراد عينة الدراسة عدد سنوات خبرتهم 5-10 سنوات، وأن 20% من أفراد العينة عدد سنوات خبرتهم 11-15 سنة مما يدل على أن النسبة الأكبر من العينة من الخبرات الفنية العاملة في مجال التدقيق ، وهذا ما يعكس الاهتمام بتعيين الكفاءات من أصحاب الخبرة العملية الكبيرة في مجال الرقابة المالية .

#### أداة الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته لجمع البيانات المطلوبة وذلك لمعالجة أسئلة

الدراسة وفرضياتها وذلك على النحو التالي:

#### القسم الأول:

يتضمن معلومات عامة تتعلق في خصائص أفراد عينة الدراسة الديموغرافية والوظيفية.

#### القسم الثاني:

يتضمن أسئلة الاستبانة وعددها (77) سؤالاً تقيس أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع في

الدراسة حيث وزعت أسئلة الدراسة على المجالات الآتية:

- المبادئ الأساسية: وتشمل على عدد سبعة عشر سؤالاً وتغطي الفرضية الفرعية الأولى (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنتوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت).

- المعايير العامة: وتشمل على عدد ستة وعشرين سؤالاً وتغطي الفرضية الفرعية الثانية (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنطوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت).
- المعايير الميدانية: وتشمل على عدد ثمانية عشر سؤالاً وتغطي الفرضية الفرعية الثالثة (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنطوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت).
- معايير التقرير: وتشمل على عدد إثني عشر سؤالاً وتغطي الفرضية الفرعية الرابعة (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا " الأنطوساي " وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت).

#### مصداقية أداة الدراسة (Reliability) :

قام الباحث بالتحقق من صدق أداة الدراسة من خلال عرضها على مجموعة المحكمين والمتخصصين في مجالات المحاسبة، والتدقيق والاستفادة من ملاحظاتهم في بناء المقياس، وتم تعديل استبانة الدراسة بناء على آرائهم ، حيث تم الاعتماد على نسبة اتفاق 80% فأكثر من أجل الإبقاء على الفقرة أو حذفها.

#### ثبات أداة الدراسة (Consistency) :

من أجل التحقق من ثبات أداة الدراسة تم حساب ثبات الاتساق الداخلي وذلك باستخدام معادلة كرونباخ ألفا والجدول رقم ( 3 - 7 ) يبين معاملات الثبات.

الجدول رقم ( 3 - 7 )

يوضح معاملات الثبات

المجال	معامل الثبات
المبادئ الأساسية	0.83
المعايير العامة	0.86
المعايير الميدانية	0.91
معايير التقرير.	0.82
الدرجة الكلية	0.94

من الجدول رقم ( 3 - 7 ) نلاحظ أن معاملات ثبات الأبعاد الفرعية للمقياس تراوحت ما بين (0.83-0.91) وأن ثبات الأداة ككل بلغ 0.94، وهذا يشير إلى أن المقياس يتمتع بدلالات ثبات مرتفعة تفي بأغراض الدراسة الحالية.

مصادر البيانات :

تم الاعتماد على المصادر التالية في جمع البيانات اللازمة للدراسة :

1 - المصادر الثانوية:

مراجعة أدبيات الدراسة من الكتب والمراجع العلمية المختلفة بهدف تكوين الإطار النظري والمفاهيمي للدراسة والوصول إلى صياغة فرضيات منطقية يمكن اختبارها ضمن سياق المشكلة محل الدراسة.

2 - المصادر الأولية:

الاستقصاء حيث قام الباحث بإعداد استبانة وجمع بيانات من الميدان من خلال تطبيق مقياس الدراسة على عينة من مجتمع الدراسة تمتاز بتمثيلها للمجتمع الأصلي، والذي يشمل على جزأين، الأول معلومات عامة حول المستجيب تشتمل على مؤهله العلمي وخبرته وموقعه الوظيفي، والجنس، أما الجزء الثاني فأشتمل على أسئلة تقيس أثر تطبيق المعايير الرقابية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

## أسلوب تحليل البيانات:

تم الاستعانة بالبرزمة الإحصائية الجاهزة في العلوم الإنسانية الاجتماعية (SPSS) وتم اختيار الأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع منهجية إجراء الدراسة وبالتحديد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

– المتوسطات والانحرافات المعيارية.

– اختبار " T " لعينة واحدة.

معادلة كرونباخ ألفا لحساب الثبات.

## الفصل الرابع الدراسة الميدانية

- عرض النتائج .
- اختبار الفرضيات .



## عرض النتائج:

تم استخدام الإحصائي الوصفي من أجل التعرف على متوسطات استجابات أفراد عينة الدراسة على كل سؤال من أسئلة الدراسة وفقاً للأبعاد التي تنتمي إليها، حيث سيرد رقم السؤال كما جاء في الإستبانة، وفيما يلي عرض لذلك.

### جدول رقم (4 - 1)

#### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق المبادئ الأساسية

#### لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي"

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	"T"	الدلالة
8	تخضع جميع المصالح الحكومية لرقابه ديوان المحاسبة	4.17	0.99	9.49	0.00
17	لديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة ومحيدة في جميع الأمور المتعلقة بأعمال الرقابة المالية	4.08	0.92	9.40	0.00
1	يحصل مدقق ديوان المحاسبة على كل السجلات والوثائق والمعلومات التي يقوم بطلبها من الجهة الخاضعة لرقابته	3.72	0.55	10.49	0.00
9	يفرض ديوان المحاسبة رقابة شاملة على المشاريع الحكومية	3.72	0.90	6.39	0.00
12	تتركز مراقبة ديوان المحاسبة للمشاريع على مدى أهميتها وضرورتها	3.62	1.03	4.84	0.00
16	يمارس ديوان المحاسبة رقابته على النشاط الذي يرغب باستقلالية	3.52	0.91	4.55	0.00
13	تسهل الجهة الخاضعة للرقابة لمدقق ديوان المحاسبة الاتصال مع من يراه مناسباً من العاملين لديها لإتمام العملية الرقابية	3.35	0.69	4.11	0.00
15	يقوم ديوان المحاسبة بتقصي- أحدث الأساليب في مجال الرقابة المالية	3.22	1.05	1.65	0.10

5	تؤخذ جميع ملاحظات واقتراحات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة لرقابته	3.11	0.83	1.04	0.30
11	يمتلك ديوان المحاسبة معايير للرقابة المالية الحكومية خاصة به أثناء ممارسة مهامه	3.06	1.44	0.35	0.73
2	يقوم مدقق الديوان بالرقابة على الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد الاقتصادية للجهات الخاضعة لرقابته	2.98	1.08	-0.12	0.91
7	تمتد رقابه ديوان المحاسبة لتشمل جميع الوحدات الحكومية خارج الكويت.	2.95	1.24	-0.30	0.76
6	لا يوجد تجاوزات للفترات الزمنية المحددة لتقديم المعلومات المطلوبة من قبل الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة	2.86	0.86	-1.29	0.20
10	يركز ديوان المحاسبة في رقابته على المشاريع الحكومية على رقابة الأداء	2.78	1.16	-1.51	0.14
14	يستخدم ديوان المحاسبة نظم المعلومات الحديثة في ممارسة الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته	2.68	1.11	-2.36	0.02
3	تمنح التشريعات النافذة ومدققي الديوان الصلاحيات المناسبة للقيام برقابة الأداء	2.63	1.24	-2.35	0.02
4	يحق لديوان المحاسبة معاقبة المخالفين واتخاذ الإجراءات اللازمة بحقهم	2.06	1.17	-6.46	0.00

من الجدول رقم (4 - 1) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لتطبيق المبادئ الأساسية لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" تراوحت ما بين (2.06 - 4.17) ، وان الانحرافات المعيارية تراوحت ما بين (0.55 - 1.44)، حيث كان أعلى متوسط حسابي كان للفقرة " تخضع جميع المصالح الحكومية لرقابه ديوان المحاسبة" بمتوسط حسابي (4.17) وانحراف معياري (0.99) وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة " يحق لديوان المحاسبة معاقبة المخالفين واتخاذ الإجراءات اللازمة بحقهم" بمتوسط حسابي (2.06)

وانحراف معياري (1.17) وبشكل عام نلاحظ أن جميع الفقرات كانت أعلى من الدرجة (3) باستثناء الفقرات " يقوم مدقق الديوان بالرقابة على الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد الاقتصادية للجهات الخاضعة لرقابته" ، " تمتد رقابه ديوان المحاسبة لتشمل جميع الوحدات الحكومية خارج الكويت" ، " لا يوجد تجاوزات للفترات الزمنية المحددة لتقديم المعلومات المطلوبة من قبل الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة" ، " يركز ديوان المحاسبة في رقابته على المشاريع الحكومية على رقابة الأداء" ، " يستخدم ديوان المحاسبة نظم المعلومات الحديثة في ممارسة الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته" ، " تمنح التشريعات النافذة لمدققي الديوان الصلاحيات المناسبة للقيام برقابة الأداء" ، " يحق لديوان المحاسبة معاقبة المخالفين واتخاذ الإجراءات اللازمة بحقهم" والذي كانت متوسطاتها أقل من الدرجة (3) .

وللتعرف على البنود التي كانت متوسطاتها الحسابية أعلى من الدرجة (3) بشكل دال إحصائياً، تم إجراء اختبار "T" لعينة واحدة، حيث أظهرت النتائج أن الفقرات ذات الأرقام ( 8، 17، 1، 9، 12، 16، 13) والتي كانت قيم الإحصائي "T" لها دالة عند مستوى 0.05 فاقل ، وبالوقت نفسه متوسطاتها أعلى من الدرجة (3) ، مما يشير إلى أن هذه البنود هي التي تطبق المبادئ الأساسية لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" بشكل واضح.

أما الفقرات (15، 5، 11، 2، 7، 6، 10) فقد كانت قيم الإحصائي "T" لها غير دال إحصائياً مما يشير إلى أن متوسطات الفقرات المرتبطة بهذه البنود لم تختلف على الوسط الافتراضي (3) بشكل دال إحصائياً.

أما الفقرات التي كان دالة إحصائياً وقيمتها أقل من الدرجة (3) فهي (14، 3، 4) والتي كانت قيم الإحصائي "T" لها دال عند مستوى 0.05 فاقل ، وبالوقت نفسه متوسطاتها أقل من الدرجة (3) مما يشير إلى أن هذه البنود لا تطبق بشكل كبير المبادئ الأساسية لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي".

جدول رقم ( 4 - 2 )

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق المعايير العامة

للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي"

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	"T"	الدلالة
4	يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلال المالي المطلوب	4.45	0.64	18.27	0.00
5	يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلال الإداري المطلوب	4.34	0.64	16.75	0.00
2	يعبر مدقق ديوان المحاسبة عن رأيه بدون تأثير من الجهة التي يراقب عليها	4.31	0.68	15.44	0.00
1	يقوم مدقق ديوان المحاسبة بعمله في الدوائر والمؤسسات الحكومية بكل استقلالية .	4.22	0.62	15.68	0.00
8	يقوم ديوان المحاسبة بالرقابة المسبقة بكل حرية	4.19	0.75	12.61	0.00
19	لموظف ديوان المحاسبة وجهة نظر مستقلة ومحيدة في جميع الأمور المتعلقة بأعمال الرقابة المالية	4.08	0.80	10.74	0.00
10	هناك شروط في تعيين المدققين بأن يكونوا حاصلين على مؤهل جامعي تخصص محاسبة	4.06	0.93	9.17	0.00
13	يحرص الديوان على الاستمرار بالتعليم المستمر لتنمية مهارات مدقيقيه	3.92	1.04	7.19	0.00
17	تخضع المشاريع الحكومية لدراسة مستفيضة من قبل ديوان المحاسبة قبل الموافقة عليها	3.83	0.82	8.16	0.00
3	يعتبر مدقق ديوان المحاسبة محمياً من نفوذ وسلطات الوزارات والدوائر الحكومية	3.80	0.83	7.74	0.00

0.00	6.64	0.97	3.80	يحرص ديوان المحاسبة على تطوير مهارات مدقيقيه من خلال الدورات العلمية والتدريبية والمهنية سواء الداخلية منها أم الخارجية	14
0.00	5.75	1.03	3.74	يتقاضى موظفو الديوان دخولاً كافية ومتناسبة مع الجهود المبذولة للقيام بالعمل الرقابي	15
0.00	6.20	0.95	3.73	هناك مواكبة من قبل ديوان المحاسبة لأهم التطورات في مجال الرقابة المالية	9
0.00	5.38	1.05	3.71	يتبادل ديوان المحاسبة الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الإقليمية والدولية في مجال الرقابة المالية	23
0.00	6.60	0.83	3.69	يمارس ديوان المحاسبة رقابته على النشاط الذي يرغب باستقلالية	7
0.00	5.02	1.04	3.65	يمنح الديوان الحوافز والمكافآت المشجعة لموظفيه	16
0.00	4.84	1.00	3.61	يقوم ديوان المحاسبة باستخدام التعاميم المكتوبة للاتصال بمدقيقيه	24
0.00	5.39	0.90	3.60	هناك شروط لتعيين مدقيقي الديوان بأن يكون لديهم المعرفة والمهارة الأساسية لممارسة مهنة التدقيق	11
0.00	3.49	1.03	3.45	لا يتعرض مدقق ديوان المحاسبة أثناء تأديته لعمله لضغوط من الجهات التي يقوم بالرقابة عليها	6
0.00	3.85	0.94	3.45	يقوم ديوان المحاسبة بتطبيق العمليات الهادفة إلى ضمان جودة تنفيذ العملية الرقابية الكاملة بشكل كاف	25
0.00	3.07	1.18	3.45	يحرص ديوان المحاسبة على تفادي وجود تضارب المصالح بين مدقيقيه والوحدة الخاضعة للرقابة عند تكليفهم بتنفيذ العملية الرقابية	26

0.02	2.48	1.18	3.37	عدم وجود هيئة مختصة ومستقلة تفصل في نزاعات الديوان يؤدي إلى تعثر العمل	21
0.49	0.69	1.08	3.09	توفر إدارة الديوان متطلبات ومستلزمات الرقابة المالية لمُدققيه لدى الوحدات الخاضعة للرقابة	18
1.00	0.00	1.21	3.00	لا تفصل السلطة التنفيذية في الخلافات الناشئة عن العملية الرقابية بين الديوان والجهة الخاضعة للرقابة	20
0.11	-1.62	1.32	2.73	يمنح قانون الديوان الحصانة الكافية لمُدققي الديوان	12
0.02	-2.36	1.16	2.70	لا يوجد نقص في أعداد المدققين الذين يتولون مهمة التدقيق في ديوان المحاسبة	22

من الجدول رقم (4 - 2) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لتطبيق المعايير العامة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" تراوحت ما بين (2.70-4.45) وان الانحرافات المعيارية تراوحت ما بين (0.62 - 1.32)، حيث أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة " يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلال المالي المطلوب " والتي بلغ متوسطها الحسابي (4.45) بانحراف معياري (0.64)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة " لا يوجد نقص في إعداد المدققين الذين يتولون مهمة التدقيق في ديوان المحاسبة " والتي بلغ متوسطها الحسابي (2.70) بانحراف معياري (1.16). وبشكل عام نلاحظ أن جميع الفقرات كانت أعلى من الدرجة (3) باستثناء الفقرات " يمنح قانون الديوان الحصانة الكافية لمُدققي الديوان " ، " لا يوجد نقص في إعداد المدققين الذين يتولون مهمة التدقيق في ديوان المحاسبة" والتي كانت متوسطاتها أقل من الدرجة (3).

وللتعرف على البنود التي كانت متوسطاتها الحسابية أعلى من الدرجة (3) بشكل دال إحصائياً، تم إجراء اختبار "T" لعينة واحدة، حيث أظهرت النتائج أن الفقرات ذات الأرقام ( 4، 5، 2، 1، 27، 8، 19، 10، 13، 17، 3، 14، 29، 15، 9، 23، 7، 16، 24، 11، 6، 25، 26، 21) والتي كانت قيم الإحصائي "T" لها دالة عند مستوى 0.05 فاقل وبالوقت نفسه متوسطاتها أعلى من الدرجة (3)، مما يشير أن هذه البنود هي التي تطبق المعايير العامة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" بشكل واضح.

أما الفقرات (18، 10، 12) فقد كان قيم الإحصائي "T" لها غير دال إحصائياً مما يشير إلى أن متوسطات الفقرات المرتبطة بهذه البنود لم تختلف على الوسط الافتراضي (3) بشكل دال إحصائياً. أما الفقرات التي كانت دالة إحصائياً وقيمتها اقل من الدرجة (3) فهي الفقرة (22) والتي كان قيم الإحصائي "T" لها دال عند مستوى 0.05 فاقل ، وبالوقت نفسه متوسطاتها اقل من الدرجة (3) مما يشير إلى أن ديوان محاسبة لا يطبق بشكل كبير هذا البند من المعايير العامة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" .

#### جدول رقم ( 4 - 3 )

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق المعايير الميدانية

للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي"

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	"T"	الدلالة
13	يقوم مراقب الإدارة بمتابعة التقارير المقدمة من قبل المدققين.	4.48	0.69	17.21	0.00
9	يقوم مدقق الديوان بالتأكد من أن جميع التصرفات المالية متفقة والقوانين والأنظمة المرعية	4.38	0.68	16.07	0.00
11	يقوم مدقق الديوان بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية التدقيق	4.33	0.72	14.73	0.00
12	يقوم مراقب الإدارة بالإشراف على المدققين	4.30	0.73	14.26	0.00
7	يقوم مدقق الديوان بالتأكد من أن السجلات المالية تحتوي على معلومات صحيحة وموثوق بها.	4.29	0.71	14.47	0.00
1	يقوم مدير القطاع الرقابي بمتابعة التقارير الرقابية باستمرار.	4.24	0.84	11.74	0.00
8	يقوم مدقق الديوان بالتأكد من أن الإجراءات الرقابية في الوزارات والجهات الحكومية كافية وفعالة.	4.05	0.81	10.24	0.00
16	يتأكد مدقق ديوان المحاسبة من أن الإنفاق في المستندات تستند إلى نظام ساري العمل به.	4.03	0.80	10.36	0.00

17	0.00	9.76	0.81	3.98	تتم مصروفات الموازنة العامة وفقاً للقوانين والنظم واللوائح الإدارية والمالية والمحاسبية النافذة.
18	0.00	10.28	0.77	3.98	يتم تحصيل إيرادات الموازنة العامة وفقاً للقوانين والنظم واللوائح الإدارية والمالية والمحاسبية النافذة.
10	0.00	8.62	0.85	3.92	يقوم مدقق الديوان بالتخطيط لعملية التدقيق قبل البدء بتنفيذ العملية الرقابية.
15	0.00	7.40	0.91	3.84	يبحث مدقق ديوان المحاسبة في أسباب الإنفاق الفعلي عن الإنفاق المقدر في الموازنة العامة.
6	0.00	8.23	0.75	3.78	يقوم مدقق الديوان باختيار الأساليب الرقابية التي يجب اتباعها والتي تتناسب وطبيعة عمل الجهات التي يراقب عليها
14	0.00	5.40	1.09	3.73	يقوم مراقب الإدارة بتسهيل مهمة المدققين المسئول عنهم بتوفير كل ما يلزمهم للقيام بواجبهم.
2	0.05	2.00	0.88	3.65	يقوم مدقق الديوان بدراسة نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة لرقابته.
5	0.00	3.92	1.06	3.52	يقوم ديوان المحاسبة بوضع برنامج مفصل للرقابة المالية على الوزارات والجهات الحكومية.
3	0.05	1.96	0.96	3.24	يقوم مدقق الديوان بالتعاون مع المدقق الداخلي لغرض إحكام الرقابة الداخلية.
4	0.09	-1.75	0.94	2.79	يعتمد مدقق الديوان في عمله على نتائج عمل المدقق الداخلي.

من الجدول رقم (4 - 3) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لتطبيق المعايير الميدانية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" تراوحت ما بين (2.79-4.48) وان الانحرافات المعيارية تراوحت ما بين (0.68-1.09)، حيث أعلى متوسط حسابي كان للفقرة " يقوم مراقب الإدارة بمتابعة التقارير المقدمة من قبل المدققين " بمتوسط حسابي (4.48) وانحراف معياري (0.69)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة " يعتمد مدقق الديوان في عمله على نتائج عمل المدقق الداخلي " بمتوسط حسابي (2.79) بانحراف معياري (0.94).



وبشكل عام نلاحظ أن جميع الفقرات كانت أعلى من الدرجة (3) باستثناء الفقرة رقم (4) " يعتمد مدقق الديوان في عمله على نتائج عمل المدقق الداخلي. " والتي كان متوسطاتها أقل من الدرجة (3) ، كما أن جميع قيم الإحصائي "T" كانت دالة عند مستوى 0.05 فاقل باستثناء الفقرة رقم(4) والتي كانت قيم الإحصائي "T" لها ليس دال إحصائيًا ، مما يشير أن هذه البنود هي التي تطبق من المعايير الميدانية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" بشكل واضح.

أما الفقرة رقم(4) نلاحظ أن قيمة الإحصائي "T" لها لم يبلغ مستوى الدلالة الإحصائي، وهذا يشير إلى أن قيمة متوسطها لم يختلف عن الوسط الافتراضي(3).

#### جدول رقم (4 - 4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق معايير التقرير

للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي"

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف المعياري	"T"	الدلالة
1	يقدم تقرير الديوان السنوي لمجلس الأمة بالموعد المحدد دون تأخير.	4.31	0.83	2.73	0.01
5	يقوم ديوان المحاسبة بإعداد التقارير المالية بشكل مفهوم وواضح.	4.31	0.61	17.10	0.00
10	يتضمن التقرير السنوي للديوان اسم الجهة التي سيرسل لها .	4.26	1.27	7.82	0.00
2	يقدم الديوان تقارير غير التقرير السنوي لمجلس الأمة كلما وجد ضرورة لذلك.	4.11	0.93	9.57	0.00
7	يقوم ديوان المحاسبة بالإشارة إلى التشريع أو السلطات التي تنص على إجراء الرقابة المالية.	4.05	0.92	9.01	0.00
11	يقوم ديوان المحاسبة بتضمين تقاريره المالية مواضع الانحرافات في الجهات الخاضعة للرقابة.	4.03	0.98	8.46	0.00

0.00	8.31	0.93	3.98	يتضمن التقرير السنوي للديوان تاريخ تنفيذ العملية الرقابية	8
0.00	6.36	1.02	3.81	يقوم ديوان المحاسبة بتضمين تقاريره المالية أسباب الانحرافات في الجهات الخاضعة للرقابة.	12
0.00	5.45	1.12	3.77	يتضمن التقرير السنوي كافة النشاطات التي قام بها الديوان ويقوم بعرض هذه النشاطات بكل موضوعيه ومصداقية.	4
0.00	4.06	1.20	3.62	يتضمن التقرير السنوي معوقات عمل الديوان ومجموعة الردود على ملاحظاته.	3
0.00	4.93	0.89	3.56	يعبر مدقق ديوان المحاسبة عن رأيه بدون تغيير كما أعد من قبله.	9
0.40	0.85	1.18	3.13	يقوم ديوان المحاسبة بالإشارة إلى المعايير التي طبقت عند القيام بالعملية الرقابية.	6

من الجدول رقم (4 - 4) نلاحظ أن المتوسطات الحسابية لتطبيق معايير التقرير للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" تراوحت ما بين (3.13-4.31) وان الانحرافات المعيارية تراوحت ما بين (0.61-1.27)، حيث أعلى متوسط حسابي كان للفقرة " يقدم تقرير الديوان السنوي لمجلس الأمة بالموعود المحدد دون تأخير " بمتوسط حسابي (4.31) وانحراف معياري (0.83)، وأن أدنى متوسط حسابي كان للفقرة " يقوم ديوان المحاسبة بالإشارة إلى المعايير التي طبقت عند القيام بالعملية الرقابية " بمتوسط حسابي (3.13) بانحراف معياري (1.18).

وبشكل عام نلاحظ أن جميع الفقرات كانت أعلى من الدرجة (3)، كما أن جميع قيم الإحصائي "T" كانت دالة عند مستوى 0.05 فاقل، مما يشير أن هذه البنود هي التي تطبق من معايير التقرير للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" بشكل واضح.

باستثناء الفقرة (6) " يقوم ديوان المحاسبة بالإشارة إلى المعايير التي طبقت عند القيام بالعملية الرقابية " والتي قيم الإحصائي "T" لها غير دالة إحصائياً عند مستوى 0.05 فاقل، حيث لم تبلغ قيمة الإحصائي "T" لها مستوى الدلالة الإحصائية وهذا يشير إلى أن متوسطها الحسابي لم يختلف عن الوسط الافتراضي (3).

وبعد استعراض استجابات أفراد عينة الدراسة، سوف يقوم الباحث باختبار فرضيات الدراسة، وقبل البدء باختبار فرضيات الدراسة سوف يقوم الباحث بالتحقق من أن البيانات تتوزع بشكل طبيعي من خلال إجراء اختبار كيمروف - سيمروف والجدول رقم (4-5) يبين نتائج ذلك.

جدول رقم (4-5)

نتائج اختبار كيمروف - سيمروف للتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	"ز"	الدالة
المبادئ الأساسية	3.17	0.57	0.53	0.95
المعايير العامة	3.65	0.50	0.70	0.72
المعايير الميدانية	3.96	0.79	1.03	0.24
معايير التقرير	3.93	0.91	1.15	0.14

من الجدول رقم (4-5) يتضح أن جميع قيم (ز) لم تكن دالة عند مستوى 0.05 وهذا يشير إلى أن البيانات تتوزع بشكل طبيعي، وهذا يقودنا إلى اختبار الفرضيات.

اختبار الفرضيات :

الفرضية الرئيسة :

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين فاعلية رقابة ديوان

المحاسبة بدولة الكويت.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين فاعلية رقابة ديوان

المحاسبة بدولة الكويت.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء اختبار " T " لعينة واحدة والجدول رقم (4 - 6) يوضح

نتائج هذه الفرضية الرئيسة .

جدول رقم ( 6-4 )

نتائج اختبار " T " للفرضية الرئيسة .

" T "	الدلالة	" T "	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
الجدولية		المحسوبة		
1.99	0.00	8.98	0.55	3.61

من الجدول رقم ( 4 - 6 ) يتضح بان قيمة " T " المحسوبة (8.98) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي : تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.  
الفرضية الأولى:

H0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

H1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء اختبار " T " لعينة واحدة والجدول رقم ( 4 - 7 ) يوضح نتائج الفرضية الأولى .

جدول رقم ( 7-4 )

نتائج اختبار " T " للفرضية الأولى .

" T "	الدلالة	" T "	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
الجدولية		المحسوبة		
1.99	0.02	2.42	0.57	3.17

من الجدول رقم (4 - 7) يتضح بان قيمة " T " المحسوبة (2.42) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي : تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

#### الفرضية الثانية:

H0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

H1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء اختبار " T " لعينة واحدة والجدول رقم (4 - 8) يوضح

نتائج الفرضية الثانية.

#### جدول رقم (4 - 8)

#### نتائج اختبار " T " للفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	" T "	الدلالة	" T " الجدولية
3.65	0.50	10.57	0.00	1.99

من الجدول رقم (4 - 8) يتضح بان قيمة " T " المحسوبة (10.57) أكبر من قيمتها الجدولية ، وبما أن قاعدة القرار هي : تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية ، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

الفرضية الثالثة :

H0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

H1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء اختبار " T " لعينة واحدة والجدول رقم (4 - 9) يوضح نتائج الفرضية الثالثة.

جدول رقم (4 - 9)

نتائج اختبار " T " للفرضية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	" T "	الدلالة	" T " الجدولية
3.88	0.61	11.60	0.00	1.99

من الجدول رقم (4 - 9) يتضح بان قيمة " T " المحسوبة (11.60) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وهذا يشير إلى رفض الفرضية الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

الفرضية الرابعة :

H0 : لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

H1 : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً

لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة

بدولة الكويت.

للإجابة عن هذه الفرضية تم إجراء اختبار " T " لعينة واحدة والجدول رقم (4 - 10) يوضح

نتائج الفرضية الرابعة .

جدول رقم (4 - 10)

نتائج اختبار " T " للفرضية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	" T "	الدلالة	" T " الجدولية
3.86	0.64	10.82	0.00	1.99

من الجدول رقم (4 - 10) يتضح بان قيمة " T " المحسوبة (10.82) أكبر من قيمتها الجدولية، وبما أن

قاعدة القرار هي: تقبل الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض

الفرضية الصفرية إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وهذا يشير إلى رفض الفرضية

الصفرية (H0) وقبول الفرضية البديلة (H1) والتي تنص على : يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين

تطبيق معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا

"الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بدولة الكويت.

## الفصل الخامس النتائج والتوصيات

- النتائج .
- التوصيات .



## النتائج:

في ضوء الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الإحصائي التي تم عرضها في الفصل الرابع تم التوصل

للنتائج التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة مجتمعة وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

2. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

3. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

4. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

5. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير إعداد التقارير في الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" وبين فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

6. هناك تدنُّ في تطبيق المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية المرتبطة في الجوانب التالية:

- عدم قيام مدقق الديوان بالرقابة على الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد الاقتصادية للجهات الخاضعة لرقابته وتتفق هذه النتيجة جزئياً مع ما جاءت به دراسة ديوان المحاسبة الأردني (1995) والتي أوصت بتركيز التدقيق على النواحي المالية والقانونية والاقتصادية بالإضافة للنواحي المحاسبية .

- لا تمتد رقابة ديوان المحاسبة لتشمل جميع الوحدات الحكومية خارج الكويت.

- يوجد تجاوزات للفترات الزمنية المحددة لتقديم المعلومات المطلوبة من قبل الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة.

- لا يركز ديوان المحاسبة في رقابته على المشاريع الحكومية على رقابة الأداء، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه انغريد(2000) والذي أشار إلى أن على الأجهزة الرقابية أن تعالج عمليات الرقابة على الأداء عدد من المواضيع والاتجاهات التي تغطي القطاع الحكومي بكامله.

- لا يستخدم ديوان المحاسبة نظم المعلومات الحديثة في ممارسة الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة ديوان المحاسبة الأردني(1995) والذي أشار إلى أهمية تطوير التشريعات المالية بما يتناسب مع التقدم العلمي والفني.

- لا تمنح التشريعات النافذة لمدققي الديوان الصلاحيات المناسبة للقيام برقابة الأداء، وتتفق هذه النتيجة مع ما جاءت به دراسة ديوان المحاسبة الكويتي (1995) والتي أوصت بدراسة التشريعات القائمة وإصدار ما يلزم منها وفقاً لما تظهره الحاجة حفاظاً على الموارد وضماناً لحسن استخدامها.

- لا يحق لديوان المحاسبة معاقبة المخالفين واتخاذ الإجراءات اللازمة بحقهم، وتتفق هذه النتيجة جزئياً مع ما جاءت به دراسة ديوان المحاسبة الأردني(1995) والذي أشار إلى القيام بالإجراءات لمعاقبة جرائم الاختلاس والتزوير والهدر في الأموال العامة.

1. هناك تدنُّ في تطبيق المعايير العامة في الرقابة الحكومية المرتبطة في الجوانب التالية:

- لا يمنح قانون الديوان الحصانة الكافية لمدققي الديوان.

- يوجد نقص في إعداد المدققين الذين يتولون مهمة التدقيق في ديوان المحاسبة.

2. هناك تدنُّ في تطبيق المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية المرتبطة في الجوانب التالية:

- لا يعتمد مدقق الديوان في عمله على نتائج عمل المدقق الداخلي ، وتتفق هذه النتيجة جزئياً مع ما جاءت به دراسة ديوان المحاسبة الأردني (1995) والتي أوصت بضرورة القيام بتدريب المدققين على إجراء فحوصات لأنظمة الضبط الداخلي والوقوف على أوجه القصور فيها.

## التوصيات:

- في ضوء النتائج السابقة التي توصلت إليها الدراسة فقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي يأمل الباحث أن تساهم في تطوير العمل الرقابي في ديوان المحاسبة بدولة الكويت:
- (1) ضرورة إجراء مزيد من الدراسات حول العوامل التي تؤثر على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الكويتي مثل العوامل الشخصية والوظيفية للكوادر العاملة في التدقيق.
  - (2) العمل على تعديل قانون ديوان المحاسبة بحيث يتضمن الآتي :
    - النص صراحة على قيام ديوان المحاسبة برقابة الأداء إلى جانب الرقابة المالية التقليدية.
    - النص على إخضاع كافة الجهات والإدارات والمصالح الحكومية لرقابة ديوان المحاسبة داخل البلاد و خارجها .
  - (3) العمل على تأمين الحصانة الكافية لحماية مدققي ديوان المحاسبة .
  - (4) العمل على زيادة مدققي ديوان المحاسبة بما يكفل التوزيع العمل ليغطي جميع جوانب العملية الرقابية من أجل تفعيل الرقابة في ديوان المحاسبة الكويتي.
  - (5) ضرورة تحديث وتطوير الرقابة المالية في ديوان المحاسبة لمواكبة التطورات المتسارعة في عملية الرقابة المالية الحكومية.
  - (6) إيجاد تشريعات تمنح ديوان المحاسبة الحق في إحالة المخالفات المالية المكتشفة إلى النيابة العامة لاتخاذ إجراءات المساءلة اللازمة .
  - (7) ضرورة اهتمام السلطات العليا في دولة الكويت والجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة بتقارير الرقابة المالية والعمل على معالجة مايرد بها من ملاحظات وتوجيهات حفاظا على الأموال العامة للدولة .

## المراجع العلمية المعتمدة

أولاً : الأدبيات العربية .

ثانياً : الأدبيات الأجنبية .

أولاً : المراجع العربية :

أ - الكتب العربية:

1. بطيخ، رمضان محمد، 1998، الرقابة على أداء الجهاز الإداري دراسة علمية وعملية في النظم الوضعية والإسلامية، القاهرة، دار النهضة العربية.
2. التميمي، هادي، 2006، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للطباعة والنشر.
3. جابر، عبد الرؤوف، 1997، دور رقابة ديوان المحاسبة دراسة قانونية ومقارنة، عمان، دار الثقافة للنشر.
4. جابر، عبد الرؤوف، 2004، دراسة قانونية مقارنة في قوانين هيئات الرقابة العليا، بيروت، منشورات الحلبي القانونية.
5. حماد، أكرم ابراهيم، 2005، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، عمان، جبهة للنشر.
6. الخطيب، خالد شحادة وشامية، احمد زهير، 2005، اسس المالية العامة، عمان، دار وائل للطباعة والنشر.
7. الشامي، مصطفى احمد، 2002، دراسة تحليلية انتقادية لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي، المجلة العربية للعلوم الإدارية، مجلد 9، الكويت.
8. شكري، فهمي محمود، (لات)، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، عمان.
9. عبدالله، خالد امين، 2004، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، عمان، دار وائل للطباعة والنشر.
10. العموري، محمد رسول، 2005، الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة.
11. عوض الله، زينب حسين، 1994، مبادئ المالية العامة، الإسكندرية، الفتح للطباعة والنشر.
12. القاضي، حسين ودحدوح، حسين، 1999، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.

13. القبيلات، حمدي سليمان سحيما، 1998، الرقابة الادارية والمالية على الاجهزة الحكومية دراسة تحليلية وتطبيقية، عمان، مكتبة دار الثقافة.
14. الكفراوي ، عوف محمود ، 1998 ، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق ، الاسكندرية ، مطبعة الانتصار .
15. المعجم الوسيط ، ( ل ا ت ) ، دار المعارف ، القاهرة .

#### ب - الدوريات والنشرات العربية:

1. بنور، عبدالمعزم رمضان، 2004، إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة، تونس، مجلة الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية، العدد 44 .
2. جهاز المحاسبات المركزي بجمهورية مصر العربية ، 1995، المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي ، دراسة مقدمة إلى المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، الدورة الخامسة ، بيروت .
3. دهمش، نعيم، 1985، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، دراسات، المجلد الثاني عشر العدد الخامس.
4. ديوان المحاسبة الاردني ، 2001 ، رقابة الأداء على قطاع الخدمات ، عمان .
5. ديوان المحاسبة الأردني ، 1995 ، المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي ، دراسة مقدمة الى المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، الدورة الخامسة ، بيروت .
6. ديوان المحاسبة الكويتي، 2005، مجلة الرقابة، السنة الاولى، العدد الاول، الكويت.
7. ديوان المحاسبة الكويتي، المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي، دراسة مقدمة الى المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الدورة الخامسة، بيروت، 1995.
8. عبد الصبور، محسن فتحي، 2003، مشاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة الرقابية، تونس، مجلة الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية، العدد 43.

9. الغريب ، عبدالمعزم ، 2005 ، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، مجلة الرقابة ، الكويت .
10. اللافي، سامي معمر مختار، 2005، الرقابة الداخلية الأهداف والمقومات، تونس، مجلة الرقابة المالية، منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية، العدد 46.
11. المؤتمر السادس عشر للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية، 1998.

#### ج - الرسائل الجامعية :

1. بهاء سميح حسين عثمان ، 2003 ، تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، عمان .
2. عبدالله، نضال فريد محمد، 1998، رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ( الانتوساي )، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان.
3. كوياتية، محمد، 1991، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة حلب، سوريا.

#### د - القوانين والتعليمات والانظمة :

1. أنغريد، توني، 2000، معايير وتوجيهات للرقابة على الأداء استنادا إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي، ترجمة الساطي، طارق، السويد.
2. ديوان المحاسبة الكويتي ، 2005 ، دليل ديوان المحاسبة ، الكويت .
3. ديوان المحاسبة الوطني السويدي، 1997، دليل الرقابة المالية التقليدية، ترجمة الساطي، طارق.
4. الكويت، 1962، قانون ديوان المحاسبة، رقم ( 30 ) لسنة 1964 وتعديلاته.
5. كيال لارسن ، 2004 ، التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء ، ديوان المحاسبة الوطني السويدي ، ترجمة الساطي ، طارق ، ستوكهولم .
6. لجنة المعايير الرقابية، 2001، أخلاقيات المهنة، مؤتمر الانتوساي السابع عشر، سيئول.
7. لجنة المعايير الرقابية، 2001، المعايير الرقابية، مؤتمر الانتوساي السابع عشر، سيئول.
8. المجلس التأسيسي، 1962 ، دستور دولة الكويت، الكويت.

**A.Books :**

1. Arens , A. Elder , j . Beasley , S , 2006 , **Auditing And Assurance Services : An Integrated Approach** , 11th Edition , Prentice Hall, USA .
2. INTOSAI , 1977 , **Lima Decleration Of Guidelines On Auditing Precept** .
3. United States , 2003 , General Accounting Office, **General Auditing Government Acceptable Standards** .

**B. Articles:**

1. Anerud , Kelly , 2004 ,**Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants** , International Journal of Government Auditing. Washington: Oct 2004.Vol.31, Iss. 4; p. 20
2. Cour Europeenne Des Comptes, 1998, **European Implementin Guidelines For the Intosai Auditing Standards** ،Luxembourg، 1998.
3. GAO's, 2002, **New auditor independence rules**, The Journal of Government Financial Management, Alexandria: Fall 2002. Vol. 51, Iss. 3; p. 44 .



4. Hermanson , Heather M , 2000 , . " **An Analysis Of The Demand For Reporting On Internal Control**" , Accounting Horizons, Vol , 14 Issue 3 , P, 325 – 342 .
5. Raman ,K,K and Van Daniker, and Relmond P , Feb 1994 , " **Materiality In Government Auditing** " , Journal Of Accountancy, Vol .77 , Issue 2 , P . 71 – 77.
6. Tierney, Cornelius, 1996, **Auditing government controls ... a flawed model?**, The Government Accountants Journal Arlington: Vol.44, Iss. 4; p. 12.
7. WWW.INTOSAI.ORG

## Abstract

### **The Impact of Implementing the Standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions on the Effectiveness of the Audit Bureau in the State of Kuwait**

**Prepared by: Mamdouh Zayed Al Inizi**

**Supervised by: Dr. Sulaiman Atiyyeh**

This study aims at identifying the impact of implementing the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions on the effectiveness of the Audit Bureau in the State of Kuwait. This study is divided into two parts. Part one addresses the theoretical aspects of introducing INTOSAI, and presents a briefing and analysis of its audit principles and standards, highlighting the accounting standards on financial control and an introduction of the Kuwaiti Audit Bureau: its evolution, independence, hierarchical organization, specialties, the entities subject to its control, the types of reports it issues and its relation with the legislative and executive authorities. Part two is dedicated to the field study applied on a number of auditors, supervisors, and members of the technical offices.

To achieve the goals of this study, data were collected via a questionnaire that was distributed to the study sample, in addition to reports and studies issued by the Bureau. Sixty-nine Heather M questionnaires were distributed to a deliberate, random sample. All the fully filled questionnaires were retrieved, studied and statistically analyzed. A set of analytical methods were used to analyze the data including percentages, descriptive statistics, means and standard deviations,

in addition to the (T) test on the computer and by using the (SPSS) statistical package.

The study arrived at a set of conclusions, including:

1. There is a significant statistical relation among the independent variables collectively, and the effectiveness of the Kuwaiti Audit Bureau's control.
2. There is a significant statistical relation between implementing the basic principles of government control according to INTOSAI standards, and the effectiveness of the Kuwaiti Audit Bureau.
3. There is a significant statistical relation between implementing the general standards of control according to INTOSAI standards, and effectiveness of the Kuwaiti Audit Bureau's control.
4. There is a significant statistical relation between implementing the field standards in control according to INTOSAI standards, and the effectiveness of the Kuwaiti Audit Bureau's control.
5. There is a significant statistical relation between reporting in government control according to INTOSAI standards, and the effectiveness of the Kuwaiti Audit Bureau's control.
6. There is a shortage in implementing the basic principles of government control in terms of the auditors' control over efficiency and effectiveness in using economic resources by entities subject to the auditors' control, the Bureau's scope of control to include all government units outside Kuwait, its extent of focus on performance control, its use of modern information systems in its work, its authority to control performance, and its entitlement to prosecute the offenders.

7. The extent to which the Bureau's auditors employ the work of the internal auditors is of low level.

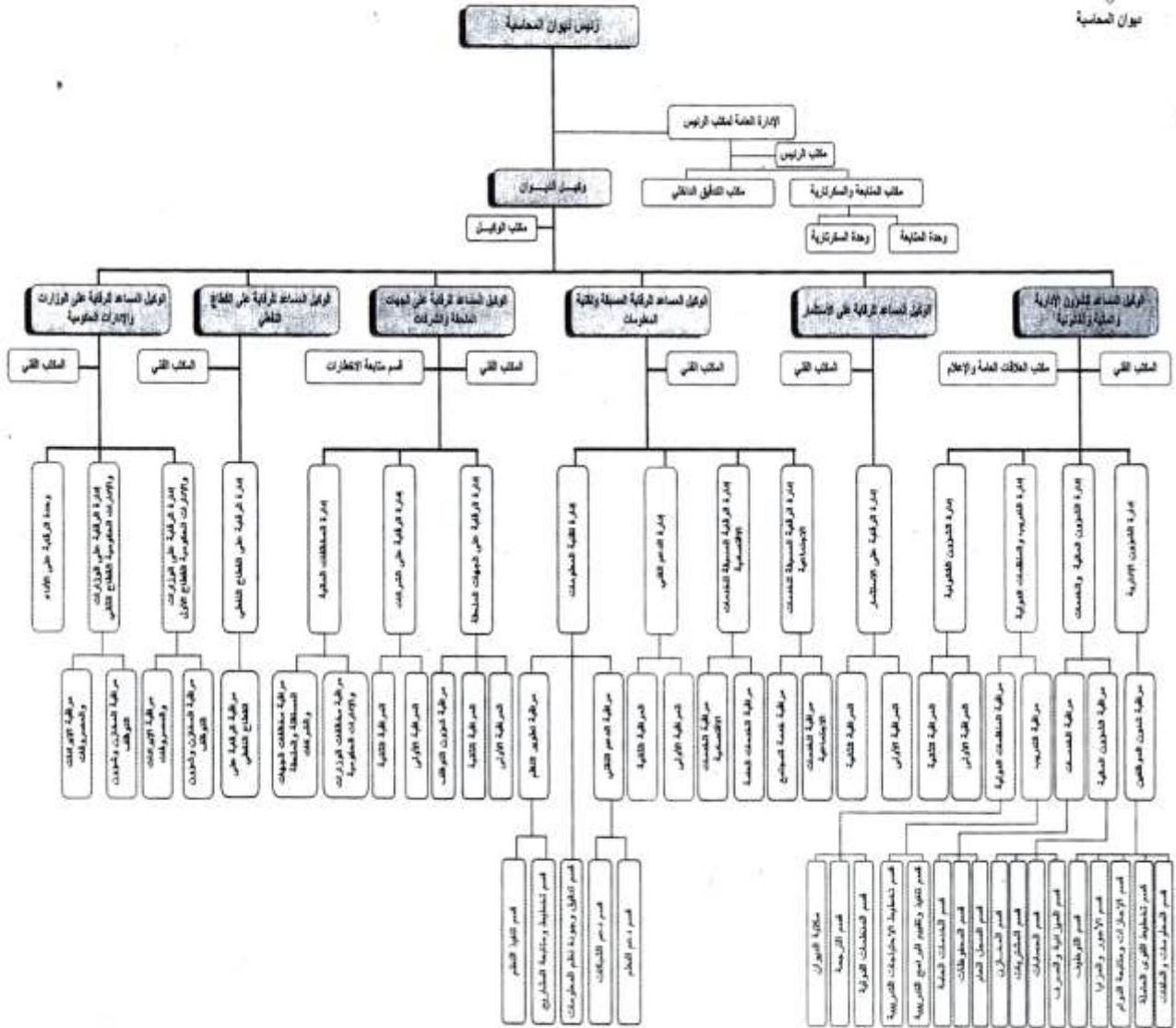
Based on all the above, this study arrived at a set of recommendations including:

1. It is necessary to conduct more studies on the factors that influence the effectiveness of control of the Kuwaiti Audit Bureau, Such as the personal and occupational factors of the auditors.
2. Amending the Audit Bureau law to include that the Bureau should control performance in addition to traditional financial control, and that all government entities and departments should be subject to the control of the Audit Bureau, inside and outside the state.
3. Ensuring adequate judicial immunity for the Bureau's auditors.
4. Increasing the numbers of auditors at the Bureau to ensure work distribution to cover all aspects of the control process in order to activate the control at the Kuwaiti Audit Bureau.
5. Modernizing and developing the financial control at the Audit Bureau to cope with the speedy developments in this field.
6. Passing additional legislation to empower the Bureau to refer any spotted financial violations to the Attorney General Department.
7. It is necessary that the superior Kuwaiti authorities and the entities subject to the Audit Bureau's control pay attention to its financial control reports and to tackle any directives and comments therein, to preserve the state's public funds.

الملاحق

ملحق رقم (1)

الهيكل التنظيمي لديوان المحاسبة لدولة الكويت



ملحق رقم (2)

قانون إنشاء ديوان المحاسبة في دولة الكويت



دولة الكويت  
ديوان المحاسبة

**القانون**  
**رقم 30 لسنة 1964**  
**بإنشاء ديوان المحاسبة**  
**ومذكرته الإيضاحية وتعديلاته**

## الفصل الأول

### في انشاء الديوان وأهدافه وتشكيله

#### مادة ١

تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى «ديوان المحاسبة» وتلحق بمجلس الأمة.

#### مادة ٢

يهدف الديوان أساسا إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة وذلك عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة له بمقتضى هذا القانون، وعلى الوجه المبين فيه.

#### مادة ٣

يشكل الديوان من رئيس ووكيل ووكيل مساعد، وعدد كاف من الموظفين الفنيين وفقا لأحكام هذا القانون.  
ويجوز تعيين نائب للرئيس، كما يجوز تعيين أكثر من وكيل ووكيل مساعد للديوان تبعا لحاجة العمل ومقتضياته.  
ويلحق بالديوان العدد اللازم من الموظفين غير الفنيين، في تطبيق أحكام هذا القانون، والمستخدمين، من مختلف الفئات والدرجات.

#### مادة ٤

يتألف الديوان من ادارات ومراقبات وأقسام وشعب، ويصدر بتشكيلها وتنظيمها وتحديد عددها ونطاق اختصاصات كل منها، قرار من رئيس الديوان.



## Lima Declaration

### The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts

#### Foreword

When the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts was adopted by acclamation of the delegates more than two decades ago in October 1977 at the IX INCOSAI in Lima (Peru) there were great hopes, but no certainty, that it would achieve world-wide success.

The experiences made with the Lima Declaration since that time have exceeded even the highest expectations and proven how decisively they influence the development of government auditing in the given context of each individual country. The Lima Declaration is equally significant for all Supreme Audit Institutions grouped in INTOSAI, no matter to what region they belong, what development they have undergone, how they are integrated into the system of government or how they are organized.

The success of the declaration is above all due to the fact that it contains a comprehensive list of all goals and issues relating to government auditing, while simultaneously remaining remarkably significant and concise, making it easy to use, with its clear language ensuring that focus does not wander away from the main elements,.

The chief aim of the Lima Declaration is to call for independent government auditing. A Supreme Audit Institution which cannot live up to this demand

does not come up to standard. It is not surprising, therefore, that the issue of the independence of Supreme Audit Institutions continues to be a theme repeatedly discussed within the INTOSAI community. However, the demands of the Lima Declaration are not satisfied by a SAI just achieving independence; this independence is also required to be anchored in the legislation. For this, however, well-functioning institutions of legal security must exist, and these are only to be found in a democracy based on the rule of law.

Rule of law and democracy are, therefore, essential premises for really independent government auditing and are the pillars on which the Declaration of Lima is founded. The precepts contained in the Declaration are timeless and essential values which have maintained their topicality since the years they were first adopted. The fact that it has been decided to re-publish the Declaration more than 20 years later indeed witnesses the quality and farsighted spirit of their authors.

We extend our thanks to the International Journal of Government Auditing for their effort in publishing the new edition of the Lima Declaration, realizing the great importance of this fundamental paper which quite rightly is held to be the Magna Carta of government auditing. We now know that the Lima Declaration will continue to be disseminated in future. Living up to its high ideals remains an ongoing task for us all.

Vienna, in the fall of 1998

Dr Franz Fiedler

## Secretary General of INTOSAI

### The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts

#### Preamble

The IXth Congress of the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), meeting in Lima:

- Whereas the orderly and efficient use of public funds constitutes one of the essential prerequisites for the proper handling of public finances and the effectiveness of the decisions of the responsible authorities;
- whereas, to achieve this objective, it is indispensable that each country have a Supreme Audit Institution whose independence is guaranteed by law;
- whereas such institutions become even more necessary because the state has expanded its activities into the social and economic sectors and thus operates beyond the limits of the traditional financial framework;
- whereas the specific objectives of auditing, namely, the proper and effective use of public funds; the development of sound financial management; the proper execution of administrative activities; and the communication of information to public authorities and the general public through the publication of objective reports, are necessary for the stability and the development of states in keeping with the goals of the United Nations;

- whereas at previous INTOSAI congresses, plenary assemblies adopted resolutions whose distribution was approved by all member countries;

**RESOLVES:**

- To publish and distribute the document entitled "The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts."

**I. General**

**Section 1. Purpose of audit**

The concept and establishment of audit is inherent in public financial administration as the management of public funds represents a trust. Audit is not an end in itself but an indispensable part of a regulatory system whose aim is to reveal deviations from accepted standards and violations of the principles of legality, efficiency, effectiveness and economy of financial management early enough to make it possible to take corrective action in individual cases, to make those accountable accept responsibility, to obtain compensation, or to take steps to prevent--or at least render more difficult--such breaches.

**Section 2. Pre-audit and post-audit**

1. Pre-audit represents a before the fact type of review of administrative or financial activities; post-audit is audit after the fact.

2. Effective pre-audit is indispensable for the sound management of public funds entrusted to the state. It may be carried out by a Supreme Audit Institution or by other audit institutions.
3. Pre-audit by a Supreme Audit Institution has the advantage of being able to prevent damage before it occurs, but has the disadvantage of creating an excessive amount of work and of blurring responsibilities under public law. Post-audit by a Supreme Audit Institution highlights the responsibility of those accountable; it may lead to compensation for the damage caused and may prevent breaches from recurring.
4. The legal situation and the conditions and requirements of each country determine whether a Supreme Audit Institution carries out pre-audit. Post-audit is an indispensable task of every Supreme Audit Institution regardless of whether or not it also carries out pre-audits.

### **Section 3. Internal audit and external audit**

1. Internal audit services are established within government departments and institutions, whereas external audit services are not part of the organisational structure of the institutions to be audited. Supreme Audit Institutions are external audit services.
2. Internal audit services necessarily are subordinate to the head of the department within which they have been established. Nevertheless, they shall be functionally and organisationally independent as far as possible within their respective constitutional framework.

3. As the external auditor, the Supreme Audit Institution has the task of examining the effectiveness of internal audit. If internal audit is judged to be effective, efforts shall be made, without prejudice to the right of the Supreme Audit Institution to carry out an overall audit, to achieve the most appropriate division or assignment of tasks and cooperation between the Supreme Audit Institution and internal audit.

#### **Section 4. Legality audit, regularity audit and performance audit**

1. The traditional task of Supreme Audit Institutions is to audit the legality and regularity of financial management and of accounting.
2. In addition to this type of audit, which retains its significance, there is another equally important type of audit--performance audit--which is oriented towards examining the performance, economy, efficiency and effectiveness of public administration. Performance audit covers not only specific financial operations, but the full range of government activity including both organisational and administrative systems.
3. The Supreme Audit Institution's audit objectives--legality, regularity, economy, efficiency and effectiveness of financial management--basically are of equal importance. However, it is for each Supreme Audit Institution to determine its priorities on a case-by-case basis.

## **II. Independence**

### **Section 5. Independence of Supreme Audit Institutions**

1. Supreme Audit Institutions can accomplish their tasks objectively and effectively only if they are independent of the audited entity and are protected against outside influence.
2. Although state institutions cannot be absolutely independent because they are part of the state as a whole, Supreme Audit Institutions shall have the functional and organisational independence required to accomplish their tasks.
3. The establishment of Supreme Audit Institutions and the necessary degree of their independence shall be laid down in the Constitution; details may be set out in legislation. In particular, adequate legal protection by a supreme court against any interference with a Supreme Audit Institution's independence and audit mandate shall be guaranteed.

### **Section 6. Independence of the members and officials of Supreme Audit Institutions**

1. The independence of Supreme Audit Institutions is inseparably linked to the independence of its members. Members are defined as those persons who have to make the decisions for the Supreme Audit Institution and are answerable for these decisions to third parties, that is, the members of a decision-making collegiate body or the head of a monocratically organised Supreme Audit Institution.

2. The independence of the members, shall be guaranteed by the Constitution. In particular, the procedures for removal from office also shall be embodied in the Constitution and may not impair the independence of the members. The method of appointment and removal of members depends on the constitutional structure of each country.
3. In their professional careers, audit staff of Supreme Audit Institutions must not be influenced by the audited organisations and must not be dependent on such organisations.

### **Section 7. Financial independence of Supreme Audit Institutions**

1. Supreme Audit Institutions shall be provided with the financial means to enable them to accomplish their tasks.
2. If required, Supreme Audit Institutions shall be entitled to apply directly for the necessary financial means to the public body deciding on the national budget.
3. Supreme Audit Institutions shall be entitled to use the funds allotted to them under a separate budget heading as they see fit.

### III. Relationship to Parliament, government and the administration

### **Section 8. Relationship to Parliament**

The independence of Supreme Audit Institutions provided under the Constitution and law also guarantees a very high degree of initiative and autonomy, even when they act as an agent of Parliament and perform audits on its instructions.



The relationship between the Supreme Audit Institution and Parliament shall be laid down in the Constitution according to the conditions and requirements of each country.

### **Section 9. Relationship to government and the administration**

Supreme Audit Institutions audit the activities of the government, its administrative authorities and other subordinate institutions. This does not mean, however, that the government is subordinate to the Supreme Audit Institution. In particular, the government is fully and solely responsible for its acts and omissions and cannot absolve itself by referring to the audit findings--unless such findings were delivered as legally valid and enforceable judgments--and on expert opinions of the Supreme Audit Institution.

## **IV. Powers of Supreme Audit Institutions**

### **Section 10. Powers of Investigation**

1. Supreme Audit Institutions shall have access to all records and documents relating to financial management and shall be empowered to request, orally or in writing, any information deemed necessary by the SAI.
2. For each audit, the Supreme Audit Institution shall decide whether it is more expedient to carry out the audit at the institution to be audited, or at the Supreme Audit Institution itself.
3. Either the law or the Supreme Audit Institution (for individual cases) shall set time limits for furnishing information or submitting

documents and other records including the financial statements to the Supreme Audit Institution.

### **Section 11. Enforcement of Supreme Audit Institution findings**

1. The audited organisations shall comment on the findings of the Supreme Audit Institution within a period of time established generally by law, or specifically by the Supreme Audit Institution, and shall indicate the measures taken as a result of the audit findings.
2. To the extent the findings of the Supreme Audit Institution's findings are not delivered as legally valid and enforceable judgments, the Supreme Audit Institution shall be empowered to approach the authority which is responsible for taking the necessary measures and require the accountable party to accept responsibility.

### **Section 12. Expert opinions and rights of consultation**

1. When necessary, Supreme Audit Institutions may provide Parliament and the administration with their professional knowledge in the form of expert opinions, including comments on draft laws and other financial regulations. The administrative authorities shall bear the sole responsibility for accepting or rejecting such expert opinions; moreover, this additional task must not anticipate the future audit findings of the Supreme Audit Institution and must not interfere with the effectiveness of its audit.
2. Regulations for appropriate and as uniform as possible accounting procedures shall be adopted only after agreement with the Supreme Audit Institution.

## **V. Audit methods, audit staff, international exchange of experiences**

### **Section 13. Audit methods and procedures**

1. Supreme Audit Institutions shall audit in accordance with a self-determined programme. The rights of certain public bodies to request a specific audit shall remain unaffected.
2. Since an audit can rarely be all-inclusive, Supreme Audit Institutions as a rule will find it necessary to use a sampling approach. The samples, however, shall be selected on the basis of a given model and shall be sufficiently numerous to make it possible to judge the quality and regularity of financial management.
3. Audit methods shall always be adapted to the progress of the sciences and techniques relating to financial management.
4. It is appropriate for the Supreme Audit Institution to prepare audit manuals as an aid for its auditors.

## **Section 14. Audit staff**

1. The members and the audit staff of Supreme Audit Institutions shall have the qualifications and moral integrity required to completely carry out their tasks.
2. In recruiting staff for Supreme Audit Institutions, appropriate recognition shall be given to above-average knowledge and skills and adequate professional experience.
3. Special attention shall be given to improving the theoretical and practical professional development of all members and audit staff of SAIs, through internal, university and international programmes. Such development shall be encouraged by all possible financial and organisational means. Professional development shall go beyond the traditional framework of legal, economic and accounting knowledge, and include other business management techniques, such as electronic data processing.
4. To ensure auditing staff of excellent quality, salaries shall be commensurate with the special requirements of such employment.
5. If special skills are not available among the audit staff, the Supreme Audit Institution may call on external experts as necessary.

## **Section 15. International exchange of experiences**

1. The international exchange of ideas and experiences within the International Organisation of Supreme

Audit Institutions is an effective means of helping Supreme Audit Institutions accomplish their tasks.

2. This purpose has so far been served by congresses, training seminars jointly organised with the United Nations and other institutions, by regional working groups and by the publication of a professional journal.

3. It is desirable to expand and intensify these efforts and activities. The development of a uniform terminology of government audit based on comparative law is of prime importance.

## **VI. Reporting**

### **Section 16. Reporting to Parliament and to the general public**

1. The Supreme Audit Institution shall be empowered and required by the Constitution to report its findings annually and independently to Parliament or any other responsible public body; this report shall be published. This will ensure extensive distribution and discussion, and enhance opportunities for enforcing the findings of the Supreme Audit Institution.
2. The Supreme Audit Institution shall also be empowered to report on particularly important and significant findings during the year.
3. Generally, the annual report shall cover all activities of the Supreme Audit Institution; only when interests worthy of protection or protected by law are involved shall the Supreme Audit Institution carefully weigh such interests against the benefits of disclosure.

### **Section 17. Method of reporting**

1. The reports shall present the facts and their assessment in an objective, clear manner and be limited to essentials. The wording of the reports shall be precise and easy to understand.
2. The Supreme Audit Institution shall give due consideration to the points of view of the audited organisations on its findings.

## **VII. Audit powers of Supreme Audit Institutions**

### **Section 18. Constitutional basis of audit powers; audit of public financial management**

1. The basic audit powers of Supreme Audit Institutions shall be embodied in the Constitution; details may be laid down in legislation.
2. The actual terms of the Supreme Audit Institution's audit powers will depend on the conditions and requirements of each country.
3. All public financial operations, regardless of whether and how they are reflected in the national budget, shall be subject to audit by Supreme Audit Institutions. Excluding parts of financial management from the national budget shall not result in these parts being exempted from audit by the Supreme Audit Institution.
4. Supreme Audit Institutions should promote through their audits a clearly defined budget classification and accounting systems which are as simple and clear as possible.

### **Section 19. Audit of public authorities and other institutions abroad**

As a general principle, public authorities and other institutions established abroad shall also be audited by the Supreme Audit Institution. When auditing these institutions, due consideration shall be given to the constraints laid down by international law; where justified these limitations shall be overcome as international law develops.

## **Section 20. Tax audits**

1. Supreme Audit Institutions shall be empowered to audit the collection of taxes as extensively as possible and, in doing so, to examine individual tax files.
- 2 Tax audits are primarily legality and regularity audits; however, when auditing the application of tax laws, Supreme Audit Institutions shall also examine the system and efficiency of tax collection, the achievement of revenue targets and, if appropriate, shall propose improvements to the legislative body.

## **Section 21. Public contracts and public works**

1. The considerable funds expended by public authorities on contracts and public works justify a particularly exhaustive audit of the funds used.
2. Public tendering is the most suitable procedure for obtaining the most favourable offer in terms of price and quality. Whenever public tenders are not invited, the Supreme Audit Institution shall determine the reasons.
3. When auditing public works, the Supreme Audit Institution shall promote the development of suitable standards for regulating the administration of such works.
4. Audits of public works shall cover not only the regularity of payments, but also the efficiency of construction management and the quality of construction work.



## **Section 22. Audit of electronic data processing facilities**

The considerable funds spent on electronic data processing facilities also calls for appropriate auditing. Such audits shall be systems-based and cover aspects such as planning for requirements; economical use of data processing equipment; use of staff with appropriate expertise, preferably from within the administration of the audited organisation; prevention of misuse; and the usefulness of the information produced.

## **Section 23. Commercial enterprises with public participation**

1. The expansion of the economic activities of government frequently results in the establishment of enterprises under private law. These enterprises shall also be subject to audit by the Supreme Audit Institution if the government has a substantial participation in them--particularly where this is majority participation--or exercises a dominating influence.
2. It is appropriate for such audits to be carried out as post-audits; they shall address issues of economy, efficiency and effectiveness.
3. Reports to Parliament and the general public on such enterprises shall observe the restrictions required for the protection of industrial and trade secrets.

## **Section 24. Audit of subsidised institutions**

1. Supreme Audit Institutions shall be empowered to audit the use of subsidies granted from public funds.
2. When the subsidy is particularly high, either by itself or in relation to the revenues and capital of the subsidised organisation, the audit can, if required, be extended to include the entire financial management of the subsidised institution.
3. Misuse of subsidies shall lead to a requirement for repayment.

## **Section 25. Audit of international and supranational organisations**

1. International and supranational organisations whose expenditures are covered by contributions from member countries shall be subject to external, independent audit like individual countries.
2. Although such audits shall take account of the level of resources used and the tasks of these organisations, they shall follow principles similar to those governing the audits carried out by Supreme Audit Institutions in member countries.
3. To ensure the independence of such audits, the members of the external audit body shall be appointed mainly from Supreme Audit Institutions.