



جامعة آل البيت  
كلية إدارة الأعمال  
قسم المحاسبة

مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة  
المالية للانتوساي

**The Extent Of Compliance Of Kuwaiti Audit Bureau  
with The Basic Financial Control Principles Of  
(INTOSAI)**

إعداد الطالب

احمد حسين علي العازمي

الرقم الجامعي

(١٤٧٠٥٠٤٠٠٢)

إشراف الأستاذ الدكتور

محمد ياسين رحاحلة

رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

٢٠١٦

## تفويض

أنا احمد حسين علي العازمي، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: ١٠ / ٤ / ٢٠١٦

## إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

الرقم الجامعي: ١٤٧٠٥٠٤٠٠٢ أنا الطالب: احمد حسين علي العازمي

التخصص: محاسبة

الكلية: إدارة المال والأعمال

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير والدكتوراه عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

### مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للاتنوساي

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة أو مستلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أي منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمّل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

التاريخ ١٠ / ٤ / ٢٠١٦ توقيع الطالب: .....

## قرار لجنة المناقشة

مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للانتوساي

### The Extent Of Compliance Of Kuwaiti Audit Bureau with The Basic Financial Control Principles Of (INTOSAI)

إعداد الطالب

احمد حسين علي العازمي

(١٤٧٠٥٠٤٠٠٢)

إشراف الأستاذ الدكتور

محمد ياسين رحاحلة

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة، مشرفاً رئيساً

(جامعة آل البيت)

الأستاذ الدكتور جمال عادل الشرايري عضواً داخلياً

(جامعة آل البيت)

الدكتور مهند أكرم مقبل احمد عضواً داخلياً

(جامعة آل البيت)

الدكتور نمر عبدالحميد سليحات عضواً خارجياً

(جامعة عمان العربية)

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في كلية إدارة الأعمال / قسم المحاسبة في جامعة آل البيت

نوقشت وأوصى بإجازتها بتاريخ ١٠ / ٤ / ٢٠١٦

الإهداء

إلى وطني الحبيب: الكويت

إلى والدي ووالدي اطل الله في عمرهما وحفظهما،،،

أهدي هذا العمل رمزاً للمحبة والوفاء وإعترافاً مني بفضلها عليّ.

إلى زوجتي الغالية وبناتي واخواني واخواتي وأصدقائي الأعزاء ...

لهم جميعاً أهدي عملي المتواضع هذا

مع المحبة والعرفان

## الشكر والتقدير

بداية احمد الله واشكره على فضيل نعمته بان من علي بالتوفيق في إعداد هذه الرسالة، والشكر مقرون لجامعة آل البيت ممثلة برئيسها، وعميد كلية إدارة المال والأعمال، وأعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة، وجميع العاملين فيها، لجهودهم المشكورة طيلة فترة الدراسة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور محمد ياسين الرحاحلة الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، وكان لتوجيهاته وإرشاداته القيمة والسديدة دور هام في إنجازها، فقدم لي من خلاصة علمه وخبراته

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة الرسالة، كل من الأستاذ الدكتور جمال الشرايري والدكتور مهند أكرم والدكتور نمر سليحات الذين أثروها بأرائهم وملاحظاتهم القيمة.

ولا يسعني إلا أن أشكر كل من تفضل ومد لي يد العون والمساعدة في إتمام هذه الدراسة.

## قائمة المحتويات

| الصفحة   | الموضوع  |
|--|--|
| ب  | تفويض  |
| ج  | إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها |
| د  | قرار لجنة المناقشة                                       |
| هـ   | الإهداء  |
| و  | الشكر والتقدير   |
| ز  | قائمة المحتويات  |
| ي  | قائمة الجداول  |
| ك  | قائمة الأشكال  |
| ل  | الملخص باللغة العربية                                    |
| م  | الملخص باللغة الإنجليزية                                 |
| <b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>             |  |
| ٢  | ١-١ تمهيد  |
| ٢  | ٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها                               |
| ٤  | ٣-١ أهداف الدراسة  |
| ٥  | ٤-١ أهمية الدراسة  |
| ٥  | ٥-١ فرضيات الدراسة                                       |
| ٦  | ٦-١ مصطلحات الدراسة                                      |
| ٧  | ٧-١ حدود الدراسة العلمية                                 |
| <b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b> |  |
| ٩  | <b>المبحث الأول: الرقابة المالية</b>                     |
| ٩  | ١-٢ تعريف ومفهوم الرقابة المالية                         |
| ١٠   | ٢-٢ أهمية الرقابة المالية                                |
| ١٠   | ٣-٢ أنواع الرقابة المالية في النشاط الحكومي              |

|    |  |
|----|--|
| ١٢ | ٤-٢ أهداف الرقابة المالية الحكومية   |
| ١٤ | <b>المبحث الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة المالية في ظل المعيار (٢٠٠)</b> |
| ١٤ | ٥-٢ المبادئ الأساسية للرقابة المالية                                       |
| ٢٧ | ٦-٢ نبذة عن ديوان المحاسبة الكويتي ومهامه وأهدافه                          |
| ٢٩ | <b>المبحث الثاني: الدراسات السابقة</b>                                     |
| ٢٩ | أولاً: الدراسات باللغة العربية   |
| ٣٤ | ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية   |
| ٣٦ | ثالثاً: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة                                |
|    | <b>الفصل الثالث: منهجية الدراسة</b>  |
| ٣٨ | ١-٣ أسلوب جمع البيانات   |
| ٣٨ | ٢-٣ أداة الدراسة   |
| ٤٠ | ٣-٣ الأساليب الإحصائية   |
| ٤١ | ٤-٣ ثبات أداة الدراسة  |
| ٤٢ | ٥-٣ مجتمع وعينة الدراسة  |
|    | <b>الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار الفرضيات</b>                       |
| ٤٦ | ١-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الأولى                       |
| ٥٥ | ٢-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الثانية                      |
| ٦٩ | ٣-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الثالثة                      |
|    | <b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>                                     |
| ٧٣ | ١-٥ النتائج  |
| ٧٤ | ٢-٥ التوصيات   |



| المراجع |   |
|---------|---|
| ٧٦      | المراجع باللغة العربية                            |
| ٧٨      | المراجع باللغة الانجليزية                         |
| الملاحق |   |
| ٧٩      | ملحق رقم (١) نموذج إستبانة الدراسة                |
| ٨٩      | ملحق رقم (٢) أسماء الأساتذة محكمي إستبانة الدراسة |

## قائمة الجداول

| رقم الجدول | عنوان الجدول   | الصفحة |
|------------|--|--------|
| (١)        | مقياس أداة الدراسة   | ٣٩     |
| (٢)        | المعيار الإحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد مجتمع الدراسة على كل بُعد وعبرة للاستبانة              | ٤٠     |
| (٣)        | معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لجميع فقرات مجالات الدراسة والأداة ككل   | ٤٢     |
| (٤)        | توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (ن=٩٤)  | ٤٣     |
| (٥)        | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " أخلاقيات المهنة والاستقلالية " (ن=٩٤) | ٤٦     |
| (٦)        | ( على بعد (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار أخلاقيات المهنة والاستقلالية ككل                                | ٤٨     |
| (٧)        | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " رقابة الجودة " (ن=٩٤)                 | ٤٩     |
| (٨)        | ( على بعد رقابة (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار الجودة ككل  | ٥٠     |
| (٩)        | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " إدارة فريق العمل ومهارته " (ن=٩٤)     | ٥٢     |
| (١٠)       | ( على بعد إدارة (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار فريق العمل ومهارته ككل                                    | ٥٣     |
| (١١)       | ( على المجال (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار الأول ككل والذي يمثل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية  | ٥٤     |
| (١٢)       | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد   | ٥٦     |

|    |   |      |
|----|---|------|
|    | عينة عن فقرات بعد " مخاطر الرقابة " (ن=٩٤)  |      |
| ٥٧ | ( على بعد (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار ككل مخاطر الرقابة  | (١٣) |
| ٥٨ | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " التقدير والشك المهني " (ن=٩٤)              | (١٤) |
| ٦٠ | ( على بعد (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار التقدير والشك المهني ككل   | (١٥) |
| ٦١ | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " الأهمية النسبية " (ن=٩٤)                   | (١٦) |
| ٦٢ | ( على بعد (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار الأهمية النسبية ككل  | (١٧) |
| ٦٣ | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " التواصل " (ن=٩٤)                           | (١٨) |
| ٦٥ | ( على بعد (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار التواصل ككل  | (١٩) |
| ٦٦ | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " التوثيق " (ن=٩٤)                           | (٢٠) |
| ٦٧ | ( على بعد (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار التوثيق ككل  | (٢١) |
| ٦٨ | ( على المجال (One Sample T-test) نتائج تطبيق اختبار الثاني ككل والذي يمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة | (٢٢) |
| ٧٠ | ( Independent Samples T-Test نتائج تطبيق اختبار) على الأداة ككل تبعاً لمتغير (الجنس)                                  | (٢٣) |

|    |   |      |
|----|---|------|
| ٧١ | (على الأداة ANOVA نتائج تطبيق تحليل التباين الأحادي )<br>ككل تبعاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد<br>سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) | (٢٤) |
|----|---|------|

# مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للانتوساي

إعداد: احمد حسين علي العازمي

إشراف الأستاذ الدكتور محمد ياسين رحاحلة

## الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بتطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية (الانتوساي) والتي تشمل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية ومكوناتها الفرعية وبالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة ومكوناتها، كذلك هدفت الدراسة إلى التعرف فيما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لإجابات عينة الدراسة تعزى للخصائص الديموغرافية على مدى الالتزام.

واستخدم الاستبيان لجمع البيانات الأولية من عينة من مدقي ديوان المحاسبة الكويتي والتي بلغت (٩٤)، أما البيانات الثانوية فقد تم الحصول عليها من خلال إصدارات المنظمة الدولية والمحاسبة وبالتركيز على المعيار الدولي ٢٠٠، إضافة إلى المالية للرقابة العليا للأجهزة الدراسات والأدبيات السابقة وثيقة الصلة بموضوع الدراسة.

أظهرت النتائج أن هناك التزام من قبل ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وكذلك بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة وبدرجة متوسطة، كما بينت عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الشخصية لمدقي ديوان المحاسبة الكويتي في درجة الالتزام.

وأوصت الدراسة على حث ديوان المحاسبة الكويتي على مزيداً من الالتزام بتحقيق الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وذلك لضمان الالتزام الكامل بهذه الشروط، وذلك من خلال تعزيز حرية وحصانة و استقلالية مدقي ديوان المحاسبة، وتبني أساليب إدارية متطورة تحسن من نظام الإشراف، وتشجيع تبني معايير الجودة في تنفيذ المهام الرقابية.

**الكلمات المفتاحية:** ديوان المحاسبة الكويتي، الرقابة المالية، الانتوساي.

# **The Extent Of Compliance Of Kuwaiti Audit Bureau with The Basic Financial Control Principles Of (INTOSAI)**

Prepared By: Ahmed Hussein Ali Al-Azmi

Supervised: Prof. Dr. Mohammad Yaseen Rhahalh

## **Abstract**

The study aimed to identify the extent of compliance of Kuwaiti audit bureau with the basic financial control principles of (INTOSAI), which include basic to conduct financial control and sub- components and the principles relating to the basic concepts of control and components conditions, the study also aimed to identify whether there were statistically significant differences in the responses of the study sample due to demographic characteristics over the commitment.

And use the questionnaire to collect the raw data from a sample of the auditors of the Court of Kuwaiti accounting , which amounted to (94) , while the secondary data were obtained through the issuance of the International Organization of Supreme Financial Control and Accounting and a focus on the international standard of 200 , in addition to previous studies and literature relevant to the subject of study.

The results showed that there is a commitment by the Office of the Kuwaiti basic accounting to conduct financial supervision conditions as well as the principles relating to the basic concepts of control and moderately, also showed a lack of statistically significant variables personal to the Court of Auditors in Kuwait Accounting degree of commitment to the relationship.

The study recommended to urge the Office of the Kuwaiti accountability for more commitment to achieve fundamental to conduct financial supervision conditions so as to ensure full compliance with these conditions, and through the promotion of freedom and immunity and independence of the auditors of the Court of Audit, and the adoption of advanced management methods improve the supervisory system, and promoting the adoption of quality standards in implementation of regulatory functions.

**Keywords:** Kuwaiti Audit Bureau, Financial Control Principles, INTOSAI

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

- ١-١ تمهيد
- ٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها
- ٣-١ أهداف الدراسة
- ٤-١ أهمية الدراسة
- ٦-١ فرضيات الدراسة
- ٧-١ مصطلحات الدراسة
- ٨-١ حدود الدراسة العلمية



## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### ١-١ تمهيد

يعتبر ديوان المحاسبة الكويتي هو جهاز الرقابة الحكومي الذي ينفذ أعمال ومهام الرقابة على القطاعات الحكومية في دولة الكويت، ولغرض الحصول على رقابة حكومية فاعلة وممارسات لمهام رقابية تحقق أهداف ديوان المحاسبة الكويتي الرقابية فإنه من المهم أن يستند إلى معايير تدقيق ورقابة متطورة وفاعلة تحمي المال العام وتحافظ عليه، ولا سيما أن ديوان المحاسبة الكويتي عضو في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) مما يجعل تقبل الديوان للاعتماد على المبادئ والمعايير الصادرة عن منظمة الانتوساي في تنفيذ أدائه ومهامه أمراً طبيعياً، لإدراك الديوان للفوائد والمزايا التي يحققها تطبيق هذه المبادئ بما ينعكس إيجاباً على العملية الرقابية بمجملها.

#### ٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها

يعمل ديوان المحاسبة الكويتي على تطوير أدائه من خلال تبني أسس ومعايير ومبادئ رقابية متطورة، وقد وفرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مجموعة من المعايير والمبادئ والأدلة الإرشادية الرقابية التي تساعد دواوين المحاسبة في العالم على تحسين أدائها الرقابي، لذلك باتت هناك حاجة لدراسة مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بتطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية الواردة في المعيار الدولي ٢٠٠ الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

يتمحور سؤال الدراسة العام حول التزام ديوان المحاسبة الكويتي بتطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية الواردة في المعيار الدولي ٢٠٠ الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. والتي تشمل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية ومكوناتها والمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة ومكوناتها.

ويمكن طرح مشكلة الدراسة بصورة أكثر تحديداً في الأسئلة التالية:

١- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية؟ ويتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بأخلاقيات المهنة والاستقلالية؟

- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي برقابة الجودة؟
- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بإدارة فريق العمل ومهارته؟
- ٢- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة؟  
ويتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:
- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بمخاطر الرقابة؟
- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتقدير والشك المهني؟
- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالأهمية النسبية؟
- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل؟
- هل يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتوثيق؟
- ٣- هل يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية لإجابات عينة الدراسة تعزى للخصائص الديموغرافية؟

### ٣-١ أهداف الدراسة

إن الهدف العام لهذه الدراسة هو التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بتطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية الواردة في المعيار الدولي ٢٠٠ الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهذا بالطبع يتحقق من خلال التعرف على مدى الالتزام بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية ومكوناتها الفرعية وكذلك التعرف على مدى الالتزام بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة ومكوناتها، ويمكن عرض الأهداف بطريقة أكثر تفصيلاً وكما يلي:

١- التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بأخلاقيات المهنة والاستقلالية.

٢- بيان مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي برقابة الجودة.

٣- الكشف عن مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بإدارة فريق العمل ومهارته.

٤- التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بمخاطر الرقابة.

٥- التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالتقدير والشك المهني.

٦-استكشاف مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالأهمية النسبية.

٧-بيان مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل.

٨-الكشف عن مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالتوثيق.

٩-التعرف فيما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لإجابات عينة الدراسة تعزى للخصائص الديموغرافية.

## ٤-١ أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة من طبيعة الدور الرقابي الهام والشامل لمهام ديوان المحاسبة الكويتي والذي يشمل كافة قطاعات الأجهزة الحكومية في الدولة والذي يفترض أن تنفذ مهامه استناداً إلى مبادئ ومعايير رقابة حكومية دولية متطورة، مما يجعل هذه الدراسة ذات قيمة مضافة لديوان المحاسبة الكويتي، كون التعرف على مستوى تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية سيتمكن ديوان المحاسبة الكويتي من التأكد وتحديد نقاط الضعف التي تمثل البنود غير المطبقة بشكل ملائم أو غير مرضي وحصرها والعمل على تعزيز الالتزام بتطبيقها لتحقيق رقابة فاعلة.

كما إن التعرف على اثر الخصائص الديموغرافية لمدققي ديوان المحاسبة الكويتي على تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية سيظهر الحاجة إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعزيز قدرة المدققين في ديوان المحاسبة الكويتي لضمان تنفيذ مبادئ الرقابة بصورة صحيحة.

## ٦-١ فرضيات الدراسة

استناداً إلى سؤال الدراسة الأساسي والمتعلق بمدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بتطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية الواردة في المعيار الدولي ٢٠٠ الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، فإنه يمكن صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية. ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية

الفرضية الفرعية الأولى: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بأخلاقيات المهنة والاستقلالية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي برقابة الجودة.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بإدارة فريق العمل ومهارته.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة. ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية

الفرضية الفرعية الأولى: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بمخاطر الرقابة.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتقدير والشك المهني.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالأهمية النسبية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتوثيق.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد اثر للخصائص الديموغرافية لمدقي ديوان المحاسبة الكويتي على تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية.

## ٦-١ مصطلحات الدراسة

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

### International organization of supreme Audit Institutions (INTOSAI)

هي منظمة دولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) وهي جهاز دولي مستقل يهدف إلى تشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة.

## ٨-١ حدود الدراسة العلمية

اقتصرت الدراسة على المبادئ الأساسية للرقابة المالية الواردة في المعيار الدولي ٢٠٠ الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتتكون مبادئ الرقابة المالية، كما وردت في المعيار ٢٠٠ من مجموعتين وكما يلي:

المجموعة الأولى: تتعلق بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وتشمل أخلاقيات المهنة والاستقلالية ورقابة الجودة وإدارة فريق العمل ومهارته.

المجموعة الثانية: فتمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة وتشمل مخاطر الرقابة و التقدير والشك المهني و الأهمية النسبية و التواصل و التوثيق.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: الرقابة المالية

١-٢ تعريف ومفهوم الرقابة المالية

٢-٢ أهمية الرقابة المالية

٣-٢ أنواع الرقابة المالية في النشاط الحكومي:

٤-٢ أهداف الرقابة المالية الحكومية

#### المبحث الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة المالية في ظل المعيار (٢٠٠)

٥-٢ المبادئ الأساسية للرقابة المالية

٦-٢ نبذة عن ديوان المحاسبة الكويتي ومهامه وأهدافه

#### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات باللغة العربية

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

ثالثاً: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: الرقابة المالية

وسيتم خلال هذا المبحث استعراض تعاريف ومفاهيم وأنواع وأهداف الرقابة الحكومية وما أصدرته الانتوساي في مجال رقابة ديوان المحاسبة والتي هي وثيقة الصلة بموضوع الدراسة.

#### ٢-١ تعريف ومفهوم الرقابة المالية

تعتبر رقابة ديوان المحاسبة الحكومية من أهم أدوات الدولة التي تستخدم في الرقابة على إدارة الدولة وتنفيذ أعمالها، حيث يتم الاعتماد على ما يقدمه ديوان المحاسبة من تقارير رقابية و بيانات تساهم في عملية تصويب قرارات الحكومة وضبطها، و ترشيد إعداد الموازنات الحكومية وصياغة الخطط الإستراتيجية وقصيرة الأجل بعقلانية وموثوقية. كما أن رقابة ديوان المحاسبة الحكومية توفر المعلومات المطلوبة للجهات العليا حول مدى توافق العمليات المالية الحكومية مع القوانين الناظمة لها.

تعرف الرقابة المالية في القطاع العام بأنها مجموعة الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها (صوالحة وآخرون، ٢٠١٣، ص ٢٨٨).

كما اعتبرت الرقابة المالية بأنها عبارة منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينبو عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية (بشناق، ٢٠٠١، ص ٨).

#### ٢-٢ أهمية الرقابة المالية

تتبع أهمية الرقابة المالية من كونها تقوم بدور مهم في المحافظة على الاموال العامة العام، إضافة إلى دورها في الحد من الفساد وأثر ذلك على كافة مؤسسات الدولة وأجهزتها، كذلك تعتبر الرقابة المالية ذات أهمية من منظور اقتصادي من خلال دورها في متابعة تنفيذ المشاريع والاستثمارات الخاصة بالدولة، والتأكد من أوجه الصرف وفقاً لما هو مخصص لها، وكفاءة الإنفاق من الناحية القانونية، كما أن للرقابة المالية أهمية خاصة في عمليات تقييم وتحديد نقاط

القوة والضعف في المؤسسة، والتي بدورها تقترح الحلول المناسبة لنقاط الضعف بعد دراستها وتحليل أسبابها بهدف تلافيها مستقبلاً، فضلاً عن تعزيز نقاط القوة والاستفادة من تجارب المؤسسات والدول الأخرى لضمان حسن الأداء (رشيد وآخرون، ٢٠١٢، ص ٣٢٧).

## ٣-٢ أنواع الرقابة المالية في النشاط الحكومي:

على المستوى الوحدات الإدارية الحكومية توجد ثلاثة أنواع من الرقابة تتعلق بالرقابة المالية في مجال الأنشطة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية.

### أولاً: الرقابة المالية الخارجية:

يعتبر ديوان المحاسبة الجهة الحكومية الخارجية الوحيدة المسؤولة عن تدقيق ومراجعة كافة أنشطة وعمليات الوحدات الإدارية الحكومية المتمثلة في تحقيق الإيرادات وفق التشريعات النافذة وصرف النفقات المرصودة في الموازنة على شكل اعتمادات مالية للوزارات والمؤسسات الحكومية، ويعد ديوان المحاسبة هيئة مستقلة تابعة للسلطة التشريعية، وتقوم بمهمة الرقابة المالية والإدارية على نشاط السلطة التنفيذية التي من مهامها تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتشمل رقابة ديوان المحاسبة الرقابة على ما يلي من البنود (الشحادة وآخرون: ٢٠١١: ٢٤٨):

- الواردات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة.

- المجالس البلدية ومجالس الخدمات المشتركة.

- أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان محاسبة بتدقيق حساباتها إذا كانت أموال هذه الجهة تأخذ حكم الأموال العامة أو أن جبايتها تمت بموجب أحكام القانون.

- الشركات التي تملك الحكومة ما نسبته (٥٠%) فأكثر من أسهمها.

### ثانياً: الرقابة المالية الداخلية:

تأتي أهمية الرقابة المالية الداخلية من دورها في الوقوف على مدى أداء القائمين في الوحدات الإدارية الحكومية للمهام الموكولة إليهم لمعرفة الخلل أو الخطأ قبل اكتشافه من قبل الرقابة الخارجية (ديوان المحاسبة) وإن كان ذلك لا يعني تناقض في الدور الرقابي لهاتين الجهتين الرقابيتين، بل إن واجباتهما الرقابية يجب أن تتسم بالتعاون والتنسيق، كما يجب عدم النظر إلى الرقابة المالية كوظيفة محدودة، وإنما يجب أن ننظر إليها كنشاط متشعب للغاية متكامل وتندمج فيه وظائف الإدارة والمحاسبة للتأكد من أن ما يجب عمله، وقد تم تنفيذه فعلاً وبيان مواطن القصور ومواطن الخطوات المصححة المناسبة، كما أن الرقابة المالية الداخلية هي رقابة الإدارة في الوحدة الدارية



الحكومية على المنفذين في هذه الوحدة. وتتبع دائرة الرقابة المالية الداخلية في الوزارة الوزير مباشرة أو المسؤول الإداري الأول في الوحدة الحكومية، وذلك في شكل قسم أو مكتب يتبعه مباشرة ويطلع عليه على سير العمل داخل وزارته أو الوحدة الحكومية، وتستقل الرقابة المالية الداخلية وذلك كشرط لأدائها مهامها عن أي من الوحدات المنفذة الأنشطة الوحدة الحكومية. وتقوم الرقابة الداخلية وبشكل أساسي بالرقابة الإدارية والمالية في الوحدة الإدارية (الوزارة، الدائرة، الهيئة). ولا تقوم وحدة الرقابة الداخلية بأي عمل تنفيذي داخل الوحدة الإدارية الحكومية، وهو أمر منطقي، فلا يمكن أن تقوم أية جهة بالتنفيذ والرقابة في آن واحد (الشحادة، وآخرون: ٢٠١١: ٢٥١).

## ٢-٤ أهداف الرقابة المالية الحكومية

وفقا للانتوساي يتمثل الهدف من الرقابة على البيانات المالية في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه عما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية أو ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية أو تقدم صورة صادقة وعادلة، فالرقابة التي تجرى وفقا لمعايير تستند إلى المبادئ الأساسية للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الانتوساي والمتطلبات الأخلاقية المعنية تمكن المدقق من التعبير عن مثل هذا الرأي. وتركز الرقابة المالية على تحديد مدى عرض المعلومات المالية للهيئة وفقا للإطار التنظيمي المعمول به لإعداد التقارير المالية، أما نطاق الرقابة المالية في القطاع العام فقد يحدده تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجموعة من أهداف الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية، (المعيار ٢٠٠: المبادئ الأساسية للرقابة المالية: ص ٥).

وتشمل هذه الأهداف الرقابة على ما يلي (المعيار ٢٠٠: المبادئ الأساسية للرقابة المالية: ص ٥):

- حسابات الدول أو الهيئات أو أية تقارير مالية أخرى غير المعدة بالضرورة وفقا للإطار العام لإعداد التقارير المالية.
- الموازنات وأقسامها ومخصصاتها والقرارات الخاصة بتخصيص الموارد وتنفيذها .
- السياسات أو البرامج أو الأنشطة التي يحددها الأساس القانوني أو مصدر التمويل .
- مجالات المسؤولية المحددة قانونا كمسؤوليات الوزراء .
- فئات الدخل أو المدفوعات أو الموجودات أو الالتزامات.

كما حددت أهداف الرقابة المالية ضمن المنظور المعاصر للرقابة المالية (الشبيل، المومني: ٢٠١٣: ٣٤١) وهي:

- حماية حقوق الوحدة الإدارية من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال.

- ضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية الواردة في مقومات النظام المحاسبي الحكومي والتي تصلح لترشيد القرارات الإدارية.

- رفع وتحسين الكفاءة الإنتاجية بالوحدات الإدارية وإيجاد علاقة واضحة بين الإنتاجية والكفاءة والفاعلية بالوحدات الإدارية.

## المبحث الثاني: المبادئ الأساسية للرقابة المالية في ظل المعيار (٢٠٠)

### ٢-٥ المبادئ الأساسية للرقابة المالية

لغايات الحصول على الفهم الأفضل وعرض متغيرات الدراسة بصورة أكثر ملاءمة ووضوحاً قام الباحث بالرجوع إلى معيار (٢٠٠) المتعلق بالمبادئ الأساسية للرقابة على البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والصادر عن الانتوساي حيث يقدم هذا المعيار معلومات مفصلة حول ما يلي:

- غاية وسلطة المبادئ الأساسية للرقابة المالية

- الإطار العام للرقابة على البيانات المالية في القطاع العام

- عناصر الرقابة على البيانات المالية

- مبادئ الرقابة على البيانات المالية

كما لاحظ الباحث أن المعيار ٢٠٠ يتوافق مع معيار التدقيق الدولي (١) ومع معايير أخرى تتعلق بالتدقيق في القطاع الخاص.

ولأغراض الدراسة قام الباحث بالتركيز على متغيرات الدراسة فقط كما وردت في المعيار (٢٠٠) واستنباط وتلخيص وعرض هذه المتغيرات التي تتناسب مع موضوع الدراسة وهو التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للانتوساي وذلك من خلال المجموعتين التاليتين: (ISSAI 200, INTOSAI) ([www.issai.org](http://www.issai.org)).

المجموعة الأولى: تتعلق بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وتشمل أخلاقيات المهنة والاستقلالية و رقابة الجودة وإدارة فريق العمل ومهارته.

المجموعة الثانية: فتمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة وتشمل مخاطر الرقابة والتقدير والشك المهني و الأهمية النسبية و التواصل و التوثيق.

### أولاً: أخلاقيات المهنة والاستقلالية

بين البند (٤١) من المعيار يجب على المدقق أن يلتزم بالمتطلبات الأخلاقية المعنية، بما فيها ما يتعلق بالاستقلالية، عند الرقابة على البيانات المالية وان يخضع المدققون الذين يجرّون الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للمعيار “ ( 30 ) أخلاقيات المهنة ” المطبقة في السياق الوطني

ويجب على المدققين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذين اعتمدوا المعايير الدولية للأجهزة من المستوى الرابع باعتبارها معاييرهم الرسمية أو الذين يطبقون المعايير العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن يلتزموا بقواعد أخلاقيات المحاسبين المهنية وقواعد مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين المهنيين، أو أن يعتمدوا المتطلبات الوطنية التي تتسم بالقدر ذاته من الصرامة على الأقل؛ وقد تكون قواعد أخلاقيات المهنة الصادرة عن منظمة الإنتوساي والمطبقة في السياق الوطني ملائمة.

لذا، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعتمد المتطلبات الأخلاقية للمعيار ( 30 ) أو قواعد مجلس المعايير الأخلاقية في بيئتهم كي يستطيعوا أن يذكروا في تقاريرهم أن الرقابة قد أجريت وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو المعايير الدولية للرقابة المالية.

ويرى الباحث أن هذا البند ركز على ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية من قبل المدققين الحكوميين السائدة والواجب الالتزام بها في الدولة سواء كانت الصادرة عن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو الوطنية أو المستقاة من جهات مهنية أخرى، وهذا يؤكد على تعزيز قيم النزاهة والاستقامة لدى المدققين الحكوميين.

### ثانياً: رقابة الجودة

بين البند (٤٢) من المعيار أن على المدقق تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى العمل لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن تقريره مناسب في هذه الظروف.

بين البند (٤٣) من المعيار بأنه على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعتمد إجراءات رقابة الجودة "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" الذي يوفر السياق للمعايير الدولية لرقابة الجودة (المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ١) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد الذي يقدم التوجيه لنظام رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق .

بين البند (٤٤) من المعيار بأنه يعتبر رئيس جهاز الرقابة أو هيئة جماعية مختصة أصحاب المسؤولية العامة عن إيجاد تدابير رقابة الجودة والمحافظة عليها في الجهاز، وإن جاز تفويض الآخرين بالمسؤولية التشغيلية اليومية. وعلى سبيل المثال، فإن أي مدقق رئيسي مسئول عن عمل من أعمال الرقابة يتبع في النهاية لرئيس جهاز الرقابة.

بين البند (٤٥) من المعيار بأنه يخضع مدققو القطاع العام الذين يعملون في الرقابة على البيانات المالية وفقا للمعايير التي تستند إلى مبادئ المعيار ( 200 ) أو تتوافق معها لمتطلبات رقابة الجودة على مستوى العمل. ويجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تنظر في صياغة متطلبات تتعلق بما يلي:

١- ضرورة أن يكون المدقق الرئيسي مسئولا عن الجودة العامة في كل عمل من أعمال الرقابة، وأن يحرص على التزام أعضاء فريق الرقابة بالمتطلبات الأخلاقية المعنية .

٢- ضرورة أن يصل المدقق الرئيسي إلى استنتاج بخصوص الالتزام بمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عمل الرقابة، وأن يتخذ الإجراء المناسب للحد من الأخطار التي تهدد الاستقلالية، وأن يقتنع بامتلاك فريق الرقابة وأي خبراء خارجيين مجتمعين بالكفاءة والقدرات المناسبة.

٣- ضرورة أن يكون المدقق الرئيسي مسئولا عن أداء الرقابة ولا سيما في قيادة الرقابة والإشراف عليها وتنفيذها والتأكد من إجراء المراجعات وفقا للسياسات والإجراءات الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية.

ويرى الباحث أن البنود (٤٥، ٤٤، ٤٣، ٤٢) تعزز الالتزام بالجودة في أداء العمل الرقابي سواء من خلال بالالتزام بإجراءات رقابة الجودة وإيجاد وتوفير البيئة التنظيمية اللازمة والضرورية لتنفيذها من ناحية عملية، وكذلك من خلال الالتزام بالأسس و المعايير المهنية التي تضمن جودة الرقابة وكذلك من خلال التركيز على المدقق الحكومي وإيضاح دوره في القيادة والاستقلالية وغيرها من الأمور التي تساهم في تحقيقه للجودة في رقابته.

### ثالثاً: إدارة فريق العمل ومهاراته

بين البند (٤٦) من المعيار بأنه يجب أن يقتنع المدقق بأن فريق الرقابة بأسره وأي خبراء خارجيين يتمتعون مجتمعين بالكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء الرقابة وفقاً للمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وتمكين المدقق من إصدار تقرير مناسب في هذه الظروف.

بين البند (٤٧) من المعيار فيما يتعلق بالكفاءة والقدرات المتوقعة من الفريق ككل، فإن فريق التدقيق يجب أن يكون لديه فهم بأعمال الرقابة ذات الطبيعة المشابهة وعلى نفس القدر من التعقيد من خلال التدريب المناسب والخبرة العملية وفهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها والدراية الفنية التي تشمل مهارات تقنية المعلومات ذات الصلة والمعرفة بمجالات الرقابة والمحاسبة وكذلك لمعرفة بالصناعات ذات الصلة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة والقدرة على استخدام التقدير المهني وفهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بجهاز الرقابة والقدرة على تنفيذ شروط مهمة الرقابة في البيئة المعنية، بما في ذلك فهم ترتيبات إعداد التقارير المعمول بها وإعداد التقارير للهيئة التشريعية أو الهيئة التنظيمية الأخرى أو للصالح العام وإضافة المهارات في مجال رقابة الأداء أو رقابة الالتزام، حسب الحالة.

ويرى الباحث أن البنود (٤٦، ٤٧) ركزا على تعزيز قدرات المدقق الحكومي باعتباره محور عملية التدقيق والرقابة الحكومية وإن يكون مؤهلاً يتمتع بخبرات ومهارات وفهم ومعرفة في مجال الرقابة والمحاسبة والتشريعات ذات العلاقة وتكنولوجيا المعلومات كونهم من ضمن الإطار والمكونات الذي ينفذ فيه رقابته.

### رابعاً: مخاطر الرقابة

بين البند (٤٩) من المعيار بأنه يجب على المدقق أن يحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن بصورة مقبولة في ظل ظروف الرقابة كي يحصل على تأكيد معقول يكون أساساً لرأي إيجابي.

بين البند (٥٠) من المعيار بأن مخاطر الرقابة عند الرقابة على البيانات المالية هي المخاطر المتمثلة في أن يعبر المدقق عن استنتاج خاطئ إذا كانت معلومات موضوع الرقابة خاطئة خطأ مهماً نسبياً. ويحدد المدقق من الخطر إلى مستوى متدن بصورة مقبولة في ظل ظروف الرقابة للحصول على تأكيد معقول يكون أساساً للتعبير عن استنتاج بشكل إيجابي.

بين البند (٥١) من المعيار بأنه تعتمد مخاطر الرقابة بوجه عام على العناصر

التالية:

١-تتكون مخاطر البيانات الخاطئة من الخطر الكامن وخطر الرقابة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

٢-الخطر الكامن – كون معلومات موضوع الرقابة عرضة للبيانات الخاطئة مع افتراض عدم وجود ضوابط ذات صلة.

٣-خطر الرقابة الداخلية – خطر حدوث بيان خاطئ وعدم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الضوابط المعنية، وإذا كان الأمر متعلقاً بموضوع الرقابة فستكون هناك دائماً بعض أخطار الرقابة الداخلية نظراً للقيود الكامنة في تصميم الضوابط الداخلية وعملها.

٤-خطر الرقابة ناجم عن مخاطر البيانات المهمة نسبياً الخاطئة وخطر الاكتشاف .

٥-خطر الاكتشاف – خطر عدم اكتشاف المدقق لبيان مهم نسبياً خاطئ.

بين البند (٥٢) من المعياربانه يستند تقييم المخاطر إلى إجراءات الرقابة للحصول على المعلومات اللازمة لتلك الغاية، إلى جانب الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال عملية الرقابة. وتقييم الخطر مسألة تقدير مهني ولا يمكن قياسها بدقة. وتعتمد درجة مراعاة المدقق لكل عنصر من عناصر الخطر على ظروف الرقابة.

يرى الباحث أن البنود (٥٠،٤٩،٥٢،٥١) بينوا الحالات التي يحتمل تعترض فيها المخاطر عمل المدقق وطبيعة المخاطر التي يمكن أن يواجهها وأهميتها، الأمر الذي سيعزز من رغبة المدقق الحكومي من إجراء تقييمات مستمرة لطبيعة الضوابط والإجراءات والفحوص الرقابية التي يستخدمها والتأكد من أنها تتناسب مع حجم المخاطر المحتملة وطبيعتها.

#### خامساً: التقدير والشك المهني

بين البند (٥٣) من المعيار بأنه يجب على المدقق أن يخطط للرقابة ويؤديها بشك مهني مدركاً انه قد تحدث ظروف تتسبب في خطأ البيانات المالية خطأ ذو أهمية نسبية سواء عند التخطيط للرقابة على البيانات المالية وأدائها واستخلاص نتائجها وإعداد التقرير عنها، على المدقق أن يمارس التقدير المهني.

بين البند (٥٤) من المعياران مصطلحا "التقدير المهني" و"الشك المهني" مفيدان عن صياغة المتطلبات المتعلقة بقرارات المدقق بشأن الاستجابة المناسبة للمسائل المتعلقة بالرقابة. وهما يعبران عن موقف المدقق الذي يتضمن عقلاً متشككاً. وهذان المفهومان مذكوران في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية.

بين البند (٥٥) من المعيار بان على المدقق أن يطبق مفهوم التقدير المهني في جميع مراحل عملية الرقابة. ويشمل ذلك تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة المعنية ضمن السياق المحدد في المعايير الرقابية والمحاسبية والأخلاقية عند اتخاذ قرارات مدروسة حول الإجراءات المناسبة في ظل ظروف عمل الرقابة.

بين البند (٥٦) من المعيار بان التقدير المهني ضروري بشكل خاص في القرارات الخاصة بالأهمية النسبية ومخاطر الرقابة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة المستخدمة لاستيفاء متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمعايير الدولية للرقابة المالية، وجمع أدلة الرقابة.

كذلك يعتبر ضروري لتقييم ما إذا تم جمع ما يكفي من أدلة الرقابة وما إذا كان يجب تجميع المزيد لتحقيق الأهداف الشاملة للمدقق وتقييم تقدير الإدارة عند تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق على الهيئة الخاضعة للرقابة واستخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها - بتقييم مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد البيانات المالية مثلاً.

بين البند (٥٧) من المعيار بان الشك المهني أساسي في جميع أعمال الرقابة. فالمدقق يخطط لعمل التأكيد ويؤديه بموقف يتسم بالشك المهني؛ مدركاً أنه قد تحدث ظروف تؤدي إلى خطأ معلومات موضوع الرقابة خطأ ذو أهمية نسبية. ويعني الموقف المتسم بالشك المهني أن يجري المدقق تقييمات ضرورية بعقل متشكك لمدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وان يكون متنبها للأدلة التي تعارض الوثائق أو الإفادات التي يقدمها الطرف المسئول أو تشكك في موثوقيتها. ومثل هذا الموقف ضروري طوال عملية الرقابة للحد من خطر إغفال الظروف المريبة والتعميم المفرط عند الخروج بالاستنتاجات من الملاحظات واستخدام الافتراضات الخاطئة لتحديد طبيعة إجراءات جمع الأدلة وتوقيتها ومداهما وتقييم نتائجها.

يرى الباحث أن البنود (٥٣،٥٤،٥٥،٥٦،٥٧) ركزت على عدم الثقة المطلقة في صحة البيانات التي تعد ضمن الجهات الحكومية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة وعدم الاعتماد على فرضية أن الأسس والأساليب المحاسبية الحكومية جيدة وتتميز بالمهنية وان كانت جيدة، فهذا لا ينفي احتمالية وجود عدم دقة أو خطأ في الأرصدة أو البيانات كون جميع العمليات المالية في الدولة تتعرض لمخاطر، وان على المدقق أن يعزز شكه المهني وان هناك حاجة إلى التحقق وإجراء الفحوص الرقابية لإزالة هذا الشك المهني من قناعات المدقق الحكومي وإعطاء مزيداً من الثقة في نتائج التدقيق والتقارير الرقابية من حيث صحتها وإمكانية الاعتماد عليها، كما أن الشك المهني سيساعد في احتمالية اكتشاف الأخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة أن وجدت.

## سادسا: الأهمية النسبية

بين البند (٥٨) من المعيار بان يجب على المدقق أن يطبق مفهوم الأهمية النسبية على نحو مناسب عند التخطيط للرقابة وأدائها.

بين البند (٥٩) من المعيار بأنه يكون البيان الخاطئ ذو أهمية نسبية، منفردا أو عند ضمه إلى البيانات الأخرى، إذا كان يتوقع بصورة معقولة أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون استنادا إلى البيانات المالية. كما بين أن للأهمية النسبية جوانب كمية ونوعية، ولا تقتصر في القطاع العام على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، فالقرارات المتعلقة بما إذا كان ينبغي مواصلة بعض البرامج الحكومية أو منح التمويل قد تستند إلى البيانات المالية ويرجع تقييم الأهمية النسبية ومراعاة مستوى الحساسية والعوامل النوعية الأخرى في رقابة معينة لتقدير المدقق.

بين البند (٦٠) من المعيار بأنه عند تحديد إستراتيجية الرقابة، على المدقق أن يقيم الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان من المتوقع بصورة معقولة أن تؤثر البيانات الخاطئة عن مبالغ تقل أهميتها النسبية عن البيانات المالية ككل، لفئة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على قرارات المستخدمين استنادا إلى البيانات المالية، فعلى المدقق كذلك أن يحدد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي يجب تطبيقها على الفئات المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

بين البند (٦١) من المعيار بأنه يجب على المدقق أن يحدد الأهمية النسبية للأداء لغايات تقييم خطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة الإضافية وتوقيتها ومداهما والتخطيط للرقابة فقط لاكتشاف البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية يغفل أن مجموع البيانات غير المهمة نسبياً الخاطئة قد يجعل البيانات المالية خاطئة خطأ مهماً نسبياً، ولا يدع أي هامش لأية بيانات خاطئة ذات أهمية نسبية غير مكتشفة، ويجب تحديد الأهمية النسبية للأداء لمستوى معقول للحد من احتمال أن يتخطى مجموع البيانات الخاطئة غير المصححة أو غير المكتشفة عتبة الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل .

كما ينطوي تحديد الأهمية النسبية للأداء على ممارسة التقدير المهني، ويتأثر بفهم المدقق للهيئة ويجب تحديثه خلال إجراءات تقييم خطر الأداء ويعتمد على طبيعة البيانات الخاطئة المحددة في عمليات الرقابة السابقة وحجمها وبالتالي توقعات المدقق من حيث البيانات الخاطئة في الفترة الحالية.

بين البند (٦٢) من المعيار بان على المدقق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط للرقابة وأدائها، كما يطبقه عند تقييم أثر البيانات الخاطئة المحددة على الرقابة وأثر أية بيانات خاطئة غير مصححة، على البيانات المالية، بما فيها ذلك حالات السهو. ويتناول رأي المدقق البيانات المالية ككل ولذا، فليس المدقق مسؤولاً عن اكتشاف



البيانات الخاطئة الغير مهمة نسبياً بوجه عام، غير أنه على المدقق أن يحدد البيانات الكمية الغير مهمة نسبياً ويوثقها فقد تكون ذات أهمية نسبية نظراً لطبيعتها أو عند اجتماعها، ولا حاجة إلى أخذ البيانات الخاطئة التي تقل عن العادية في الاعتبار.

بين البند (٦٣) من المعيار إن الأهمية النسبية المحددة عند التخطيط للرقابة لا تقرر بالضرورة مقدار تقييم البيانات الخاطئة غير المصححة التي تقل عنه، منفردة أو مجتمعة، باعتبارها غير مهمة نسبياً دائماً. وقد تدفع الظروف المتعلقة ببعض البيانات الخاطئة المدقق إلى تقييمها باعتبارها مهمة نسبياً حتى لو كانت دون مستوى الأهمية النسبية.

ورغم أنه ليس من العملي تصميم إجراءات رقابية لاكتشاف البيانات الخاطئة التي يمكن أن تكون ذات أهمية نسبية نتيجة لطبيعتها فقط، فإن المدقق لا يراعي حجم البيانات الخاطئة غير المصححة وحسب بل وطبيعتها كذلك والظروف المصاحبة لها؛ وذلك عند تقييم أثرها على البيانات المالية. وتشمل الجوانب التي يراعيها المدقق الطبيعة الحساسة لبعض المعاملات أو البرامج والمصلحة العامة والحاجة إلى الرقابة والتنظيم التشريعيين الفاعلين وطبيعة البيان الخاطئ أو الانحراف (ذا كان ناجماً عن الاحتيال أو الفساد مثلاً).

يرى الباحث أن البنود (٦٣، ٦٢، ٦١، ٦٠، ٥٩، ٥٨) ركزت على مراعاة الأهمية النسبية للأرصدة والبنود والبيانات والقوائم المالية عند تنفيذ إجراءات الرقابة عليها، وذلك بسبب أن عدم تطبيق الأهمية النسبية عند تنفيذ الرقابة سيؤدي إلى احتمالية وجود تحريف في القوائم المالية أو الأرصدة لم يكتشف وبالتالي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات دون علم بما تحويه البيانات من تحريف وعدم صحة، مما يعني أن هذا سيؤدي إلى اتخاذ قرارات بناء على بيانات ومعلومات غير دقيقة أو خاطئة، وبالتالي سيصبح القرار الحكومي خاطئاً. كما أن التزام ديوان المحاسبة بمراعاة الأهمية النسبية للأرصدة والبنود والبيانات والقوائم المالية سيحتم إجراء مزيداً من الفحوص وتعزيز الضوابط الرقابية للبيانات والأرصدة ذات الأهمية النسبية وبالتالي ترشيد القرارات الحكومية.

#### سابعاً: التواصل

بين البند (٦٤) من المعيار بأنه يجب على المدقق أن يحدد الشخص المسئول المناسب في الهيكل الإداري للهيئة الخاضعة للرقابة وأن يتواصل معه بخصوص نطاق الرقابة وتوقيتها المخطط لهما وأية نتائج مهمة.

بين البند (٦٥) من المعيار بأنه يجب على المدقق أن يتواصل مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة على حد سواء، وينطوي التواصل على الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد المسئولين عن الحوكمة بملاحظات مهمة تتعلق

بإشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية في الأوقات المناسبة. ولا بد من تعزيز التواصل المتبادل الفعال مع المسؤولين عن الحوكمة.

بين البند (٦٦) من المعيار بأنه قد يصعب تحديد المسؤولين عن الحوكمة في القطاع العام، وقد تكون الهيئة الخاضعة للرقابة جزءاً من بنية أكبر أو أوسع ذات هيئات حوكمة على عدة مستويات تنظيمية وبين عدة وظائف أي (رأسياً وأفقياً) ونتيجة لذلك، يمكن في بعض الحالات تحديد مجموعات عدة باعتبارها مسؤولة عن الحوكمة.

بين البند (٦٧) من المعيار بأنه يجب أن يكون التواصل كتابياً إذا رأى المدقق عدم كفاية التواصل الشفهي. كما قد يكون على المدقق أن يتواصل مع أطراف غير تلك الموجودة ضمن الهيئة الخاضعة للرقابة، كالهيئة التشريعية أو الجهات التنظيمية أو الجهات الممولة.

بين البند (٦٨) من المعيار بأنه لا يجب أن يتضمن التواصل الكتابي جميع المسائل الناشئة أثناء الرقابة، غير أن التواصل الكتابي ضروري لنتائج الرقابة المهمة التي يجب على المدققين إطلاع المسؤولين عن الحوكمة عليها.

بين البند (٦٩) من المعيار انه غالباً ما يكون المدققون في القطاع العام هم المدققون المكلفون للحكومة وإدارتها أو الأجزاء الكبرى منها، وفي هذه الحالة، قد يطلع المدققون على معلومات من هيئات أخرى خاضعة للرقابة وعمليات رقابة أخرى أجريت بخصوصها مما قد يتصل بالمسؤولين عن الحوكمة. وقد تشمل أمثلة ذلك الأخطاء ذات الأهمية النسبية في المعاملات مع الهيئات الخاضعة للرقابة والتي تؤثر كذلك على الهيئات الأخرى الخاضعة للرقابة، أو تصاميم الضوابط المعنية التي أدت إلى زيادة الكفاءة في الهيئات الأخرى الخاضعة للرقابة. وقد يضيف إطلاع المسؤولين عن الحوكمة على هذا النوع من المعلومات قيمة إلى الرقابة حين تسمح الظروف بذلك. غير أن القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية قد تحظر بيان هذا النوع من المعلومات.

يرى الباحث أن البنود (٦٤،٦٥،٦٦،٦٧،٦٨،٦٩) قد ركزت على الاتصالات والإبلاغ وتوصيل وتبادل المعلومات والتقارير الرقابية ونتائج أعمال مدققي ديوان المحاسبة، وضرورة التعبير عن هذه الاتصالات بوثائق مكتوبة ما أمكن، وأنه يمكن الاستفسار أو التواصل الشفهي عند الحاجة، كما أن ضرورة توفر شخص محدد ذو سلطة ومسمى وظيفي مبين يتواصل معه المدقق الحكومي أمر مهم خصوصاً عند الإبلاغ عن المخالفات والحاجة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما انه في حالة أن الدولة تنتهج سياسة الحوكمة فان إبلاغ فريق الحوكمة عن حسن سير العمليات والإبلاغ عن المخالفات وتبادل المعلومات ونتائج الرقابة مع فريق الحوكمة سيعزز من إمكانية تحقيق أهداف الحوكمة.

## ثامنا: التوثيق

بين البند (٧٠) من المعيار انه يجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة الكافية لتمكين المدقق الذي لا يملك معرفة مسبقة بالرقابة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي نفذت للالتزام بالمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ونتائج تلك الإجراءات وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، إلى جانب المسائل المهمة الناشئة أثناء الرقابة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بخصوصها والتقييمات المهنية المهمة التي أجريت للوصول إلى تلك الاستنتاجات. ويجب إعداد الوثائق في الوقت المناسب.

بين البند (٧١) من المعيار بأن التوثيق الصحيح للرقابة مهم لأسباب عدة؛ فهو يحقق ما يلي:

-يؤكد رأي المدقق وتقاريره ويدعمها ويشكل مصدرا للمعلومات لإعداد التقارير أو الإجابة عن أية استفسارات من الهيئة الخاضعة للرقابة أو أي طرف آخر ويشكل دليلا على التزام المدقق بمعايير الرقابة ويسهل التخطيط والإشراف والمراجعة .

-يساعد على التطور المهني للمدقق ويساعد على التأكد من تنفيذ العمل بصورة مرضية ويوفر دليلا على العمل المنجز للرجوع إليه مستقبلا.

بين البند (٧٢) من المعيار بأنه يجب أن تتضمن معايير الرقابة المستندة إلى المبادئ الأساسية متطلبات إضافية تتعلق بالتوثيق في مجالات إعداد الوثائق في الوقت المناسب وشكل التوثيق ومضمونه ومداه و متطلبات التوثيق حين يقرر المدقق أنه لا بد من الخروج على متطلب معني في معايير الرقابة التطبيقية و متطلبات التوثيق حين يؤدي المدقق إجراءات رقابية جديدة أو إضافية أو يخرج باستنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره وتجميع ملف الرقابة النهائي .

يرى الباحث أن البنود (٧٠،٧١،٧٢) ركزت على أن يتم كتابة خطط وبرامج وإجراءات التدقيق والرقابة التي ينفذها مدققي ديوان المحاسبة في وثائق توضح كيفية تنفيذ الإجراءات وكيفية استخلاص نتائج التدقيق وتقاريره النهائية، بحيث يتمكن المدققين على اختلاف خبراتهم ومعرفتهم من الالتزام بدليل إجراءات التدقيق و تنفيذ العملية الرقابية، وهذا يعزز نمطية وتوحيد ومؤسسية و مهنية العمل وبشكل يمكن من تحقيق الفاعلية والكفاءة.

## ٢-٦ نبذة عن ديوان المحاسبة الكويتي ومهامه وأهدافه

كون موضوع الدراسة يتعلق بصورة أساسية بديوان المحاسبة الكويتي، فانه من المفيد إعطاء فكرة وجيزة عن ديوان المحاسبة الكويتي من حيث نشأته وأهدافه

ومهامه واستقلالته وكما يلي (موقع ديوان المحاسبة الكويتي، الرابط  
(www.sabq8.org//sabweb/pages/paragraph. /

نصت المادة (١٥١) من دستور دولة الكويت على أن: (ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم ديوان المحاسبة الكويتي لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته وفي ٧ يوليو سنة ١٩٦٤ صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ونصت المادة الأولى منه على أن: (تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى ديوان المحاسبة وتلحق بمجلس الأمة .

وديوان المحاسبة الكويتي عضو بالمنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا (الإننتوساي) وعضو بالمنظمة الآسيوية لهيئات الرقابة العليا (الأسوساي) ويشارك في عضوية مجلس مديري هذه المنظمة كما أنه عضو بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) وشارك في عضوية كل من المجلس التنفيذي واللجنة الدائمة للتدريب والبحث العلمي لهذه المجموعة.

إن الهدف الأساسي لديوان المحاسبة هو تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها.

وقد ركز ديوان المحاسبة الكويتي - من خلال ممارسته لعمله الرقابي - على خلق فناعة كاملة لدى الجهات الخاضعة لرقابته بأنه لا يهدف أصلاً إلى تصيد الأخطاء ورصد المخالفات وإنما يستهدف بالدرجة الأولى تحقيق مصلحة عامة هي صون المال العام واستخدامه الاستخدام الأمثل في الأوجه التي خصص لها،

لكي يستطيع ديوان المحاسبة تحقيق الأهداف المنوط إليه القيام بها ومباشرة اختصاصاته طبقاً لقانون إنشائه رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ كان لابد من إحاطتها بسياسات من الضمانات التي تكفل له الاستقلالية في القيام بواجبات وظيفته على الوجه الأكمل، وتتمثل تلك الاستقلالية في الآتي:

١- يتولى الإشراف الفني والإداري على أعمال ديوان المحاسبة الكويتي وموظفيه رئيس يتم تعيينه بمرسوم أميري بعد ترشيح مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية وبعد موافقة مجلس الوزراء .

٢- يعامل رئيس ديوان المحاسبة الكويتي معاملة الوزير من حيث المرتب والمعاش وسائر البدلات والمزايا المالية وكذا أحكام الاتهام والمحاكمة، ولا يجوز عزله إلا بعد موافقة معظم أعضاء مجلس الأمة أو بقرار من السلطة التأديبية المختصة.

٣- يتم تعيين جميع الوظائف القيادية بديوان المحاسبة الكويتي بمرسوم بناءً على ترشيح رئيس ديوان المحاسبة الكويتي وموافقة رئيس مجلس الأمة ومجلس الوزراء، وللديوان نظام خاص بشؤون موظفيه يختلف عن النظام الذي يخضع له موظفو السلطة التنفيذية، وذلك بموجب قانون إنشاء ديوان المحاسبة الكويتي .

٤- يتم وضع ميزانية ديوان المحاسبة الكويتي من قبل رئيس الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة وتدرج في قسم خاص بالموازنة العامة للدولة.

٥- تدعم تلك الأحكام الخاصة بالرئيس والوظائف القيادية وشؤون موظفي الديوان وميزانيته استقلالية الديوان، كما أن عدم تحديد مدة الخدمة للرئيس يمنح ديوان المحاسبة الكويتي الاستمرارية في القيادة المثمرة التي نادراً ما تتوافر للأجهزة التنفيذية في الدولة.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

لتعزيز الفهم والإحاطة بموضوع الدراسة قام الباحث بالرجوع إلى عدد من الدراسات السابقة و الأبحاث العلمية المحكمة وثيقة الصلة وذات العلاقة بموضوع الدراسة وقد اشتملت على عدد من الدراسات باللغة العربية والدراسات باللغة الانجليزية.

### أولاً: الدراسات باللغة العربية

#### دراسة العفاسي (٢٠١٤) بعنوان رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية

هدفت الدراسة إلى تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي لديوان المحاسبة الكويتي على الأجهزة الحكومية، وتحديد اختصاصات ديوان المحاسبة وصلاحياته كما أقرها المشرع الكويتي، كما هدفت إلى توضيح أبعاد الرقابة الإدارية والرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي. وتوصلت الدراسة إلى أن الدور الرقابي لديوان المحاسبة يتمثل في ممارسته لاختصاص رقابي بحث يتعلق بتلقي الإخطارات المتعلقة بالاستثمارات من الجهات المنصوص عليها في المادة الثانية من قانون حماية الأموال العامة والتعقيب عليها وإبلاغ الجهة بملاحظات الديوان بشأنها، وان المشرع الكويتي جمع بين أسلوب الرقابتين المسبقة واللاحقة، وقد قصر الرقابة المسبقة على المادتين ١٣ و ١٤ من قانون إنشاء الديوان رقم ( 30 ) لسنة 1964 ، حيث تعد الرقابة المسبقة رقابة وقائية تجرى قبل الارتباط بالمصروفات، وجميع الوزارات والإدارات الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة والأشخاص المعنوية العامة تخضع لهذه الرقابة. وان علاقة ديوان المحاسبة بأجهزة الدولة هي علاقة تكاملية في مجملها تهدف إلى الحفاظ على المال العام، فالديوان هيئة مستقلة ملحقة بمجلس الأمة وفقاً لما نص عليه قانون إنشاء ديوان المحاسبة، والرقابة المالية التي يباشرها الديوان على الأموال العامة هي

جزء من العمل الرقابي الذي يباشره مجلس الأمة على السلطة التنفيذية. وأوصت بأهمية تفعيل نص المادة ( 60 ) من القانون رقم ( 30 ) لعام 1964 الخاص بإنشاء الديوان والخاصة بتمكين الديوان من الإحالة إلى الهيئة التأديبية، وهذا بدوره يحقق الفاعلية لكافة القطاعات الفنية بالديوان الموكولة لها مهمة التدقيق والتفتيش لعلمها لما ستؤول إليها ملاحظاتها، مما يحد من فرصة قيام الجهات الإدارية بمعاملة موظفيها وعدم تعريضهم عمداً للإجراءات التأديبية. وأهمية النظر في تعديل النصاب المالي لرقابة الديوان المسبقة، حيث رأى المشرع مناسبة مبلغ ( 100,000 ) دينار كويتي لإعمال رقابة الديوان المسبقة على كل ارتباط أو عقد بالمرسوم بقانون رقم ( 4 ) لسنة 1977 ، لذا فإن من الضرورة تعديل هذا النصاب المالي نظراً للتغيرات والتطورات التي استجذت على القيم المالية للمشاريع في الوقت الراهن. اقترح بتضمين تشكيل لجنة المناقصات المركزية عضواً من الديوان، وليس كمشارك تنفيذي وإنما كدور رقابي يتمثل في مراقبة الإجراءات ولا يكون صوته معدوداً، وذلك حتى يتمكن من إبلاغ الديوان بكافة مشاريع الارتباط والاتفاق والتعاقد في وقت مناسب قبل الارتباط.

**دراسة السعبري والسعدي (٢٠١٣) بعنوان تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق "إطار مقترح بحث استطلاعي و تطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف"**

استهدف البحث التعرف على أهمية دور منظمة الانتوساي في تطوير الإبلاغ المالي للوحدة الحكومية والدولة ككل ودراسة وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق وبيان أثر معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق وبيان أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق. وبنى البحث على فرضية رئيسية مفادها (إن زيادة فاعلية الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي يأتي من خلال تطوير وسائل القياس والإبلاغ في النظام المحاسبي الحكومي العراقي والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال. وقد تم إثبات هذه الفرضية إذا جاء هذا البحث مقسم على ثلاثة مباحث تضمن الجانب النظري المبحثين الأول تحت عنوان (دور منظمة الأنطوساي في تطوير الإبلاغ المالي الحكومي) والمبحث الثاني (الموازنة العامة وأثر التشريع المالي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق)، وجاء الجانب العملي ليطضمن المبحث الثالث بعنوان (تأثير معايير الأنطوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق) ويتضمن تقويم الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي بالمقارنة مع معايير الانتوساي ، ومتطلبات تطوير الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وخرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات أهمها: استخدام الأساس النقدي المعدل أثر على أهداف القوائم والتقارير المالية إذا جعل أهدافها ممثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبحدود الإعتمادات المقررة دون تجاوزها، وإنفاقها في الأغراض المخصصة لها، وتحصيل الموارد المتحققة للدولة، والتأكد من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية. لذلك كان

تأثير معايير الانتوساي جزئي على النظام المحاسبي الحكومي. وخرج البحث كذلك بمجموعة توصيات ومقترحات منها: إصدار الإطار المقترح في البحث لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين في مجال تقييم الأداء والمركز المالي ونتيجة العمليات والمطابقة.

### دراسة (الرحاطة: ٢٠١١) بعنوان ممارسة ديوان المحاسبة الأردني للرقابة البيئية

هدف هذا البحث إلى التعرف على ممارسة ديوان المحاسبة الأردني الفعلية للرقابة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته، وذلك من خلال تحديد وبيان أهداف هذه الرقابة، ونطاقها وتوفر متطلباتها وكيفية التقرير عن نتائجها، وتوفر متطلبات إعداد التقارير عنها والعناصر التي تتضمنها هذه التقارير. وزعت الاستبانة على المدققين في مركز الديوان وتم استعادة 52 ( استبانة صالحة للتحليل من أصل ( 60 ) وكان من أهم نتائج البحث أن هنالك خلطاً لدى العاملين في الديوان حول من يقوم بالرقابة البيئية سواء أكانت وزارة البيئة أو الجهة الخاضعة أو ديوان المحاسبة أو جميع هذه الجهات مجتمعة، وان الرأي السائد أن جميع هذه الجهات تقوم بها. كما تبين انه تم استحداث مديرية رقابة البيئة والأداء في الديوان مكونة من 4 موظفين فقط، وهذا كادر غير كاف إضافة إلى انه ينقصهم التدريب. كما تبين انه تتوفر متطلبات الرقابة البيئية لدى الديوان بدرجة متوسطة، ولا تختلف أهداف الرقابة البيئية التي يقوم بها الديوان عن الأهداف البيئية المتعارف عليها، وكانت درجة الوعي بها متوسطة. ويمارس الديوان أعمال الرقابة البيئية بدرجة متوسطة، كما تتوفر متطلبات إعداد التقارير البيئية في الديوان بدرجة متوسطة، وان من أهم ما تتضمنه التقارير الرقابية البيئية هو مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالتشريعات البيئية ومدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية. وكان من أهم توصيات البحث، ضرورة ايلاء الرقابة البيئية التي يقوم بها الديوان الأهمية المناسبة وان يتم تزويد الديوان بالكوادر المؤهلة وتوفير التدريب اللازم لهم، وان يتم تقديم تقرير عن الرقابة البيئية منفصل عن التقرير العام للديوان وان يتم مناقشته من الجهات ذات العلاقة

### دراسة الدوسري (٢٠١١) بعنوان اثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

هدفت إلى التعرف على دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة واثار التقييم على الأداء و اثر العوامل الديموغرافية في التقييم الذي يقوم به الديوان أثناء ممارسته الرقابة وإلقاء الضوء على واقع الرقابة المالية من خلال الأنظمة والتعليمات في دولة الكويت، وتكونت عينة الدراسة من ٧٢ مدققاً من مدققي ديوان المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى وجود اثر ايجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة و للتشريعات المطبقة في الديوان وللادوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان وللکفاءات الفنية والإدارية القادرة على انجاز الرقابة وللدورات التدريبية للمدققين في مجال أداء الرقابة المالية. وأوصت الدراسة بتوفير وتفعيل الأنظمة واللوائح



والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة و ضرورة اهتمام الإدارة العليا بالديوان بتقصي احدث أساليب الرقابة على الأداء و استخدام الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات والاهتمام بتنظيم دورات تدريبية و بأساليب حديثة للمدققين.

### دراسة الرحاحلة (٢٠٠٦) بعنوان دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة.

استهدفت هذه الدراسة إلقاء الضوء على دور قانون ديوان المحاسبة الأردني في المحافظة على المال العام، وقيامه بالمهام والواجبات الموكلة إليه في ظل المتغيرات المعاصرة، وذلك من خلال معرفة مدى تطابق ما يوفره القانون من بيئة تشريعية للقيام بعمله في ظل المعايير الدولية للرقابة العليا، وتحديد اتجاهات وآراء القائمين على تطبيق القانون. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة قانون ديوان المحاسبة والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه ومقارنته مع قوانين بعض الدول العربية والمعايير الدولية في مجال الرقابة الحكومية، والبيانات الأولية التي جمعت من خلال الاستبانة المعدة لهذه الغاية من عينة من العاملين في الديوان، حيث تم جمع (٩٤) استبانة صالحة للتحليل من أصل (١١٠) استبانة تم توزيعها. وقد أظهرت الدراسة أن القانون لا يتوافق مع المعايير الدولية وان قوانين بعض الدول العربية أكثر حداثة وتتفق نصوصها مع معايير الرقابة العليا الدولية. كما ان أفراد العينة يرون بصورة عامة ضرورة إصدار قانون جديد يأخذ المستجدات المعاصرة بعين الاعتبار، على الرغم من أن القانون يتصف بعدة صفات ايجابية. وأوصت الدراسة بضرورة تعديل القانون او إصدار قانون جديد يضم كافة المبادئ التي تقوم عليها المعايير الدولية الرقابية، وما هو موجود في قوانين بعض الدول الأخرى .

### ثانيا: الدراسات باللغة الانجليزية

دراسة (Mohamed,et.al,2012) بعنوان

### Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية ، وقد تم إجراؤها على ٧٣ منظمة عامة في ماليزيا، وهدفت الدراسة إلى إيجاد العلاقة ما بين كفاءة التدقيق الداخلي من حيث (الفترة الزمنية للتدقيق الداخلي في المنظمة، خبرة موظفي التدقيق الداخلي في تكنولوجيا المعلومات ومهارات الحاسوب، ساعات التدريب، مؤهلات موظفي التدقيق الداخلي المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق، وخبرة موظفي التدقيق في مجال تدقيق الحسابات) ومابين تكاليف التدقيق، وكذلك مساهمة المدققين الداخليين للبيانات المالية في تقليل تكاليف التدقيق. وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها انه هناك علاقة ايجابية مابين



متغيرات كفاءة التدقيق الداخلي، ومساهمة المدققين الداخليين للبيانات المالية في تخفيض تكاليف التدقيق.

دراسة (Al Sharairi,2011)

### **The Reality and Constraints of Using Analytical Procedures in the Control of Public Fund , Jordanian Audit Bureau Case**

بعنوان واقع ومعوقات استخدام الإجراءات التحليلية في الرقابة على المال العام: دراسة حالة ديوان المحاسبة في الأردن.

وتم استخدام استبانة لقياس متغيرات الدراسة وتم توزيعها على عينة بلغ حجمها (٢٨٠) مدققاً، وأظهرت الدراسة أن مدققي ديوان المحاسبة يستخدمون أساليب المراجعة التحليلية بدرجة متوسطة، أمّا أسلوب المقارنات فيستخدم بدرجة كبيرة، بينما يتم استخدام أساليب المراجعة التحليلية المتقدمة بدرجة متدنية، كونها بحاجة إلى مهارات إحصائية تحليلية، وأن هنالك عدة معوقات تحد من استخدام الأساليب التحليلية في الديوان من أهمها: عدم وجود معايير وأدلة تتعلق بالإجراءات التحليلية صادرة عن الانتوساي والديوان، وعدم توفر المهارات في مجال الأساليب التحليلية.

دراسة (Khasharmeh,2009)

### **An Empirical Study Of Qualification and Criteria Required of Public Auditors In Jordan**

وهي دراسة أجريت على ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية وكان من أهداف هذه الدراسة التعرف على الخصائص والصفات و المؤهلات والمعايير المطلوب توفرها في مدققي ديوان المحاسبة، حيث أجريت الدراسة على عينة مكونة من (١٢٠) من موظفي ديوان المحاسبة والمديرين الماليين ممن يعملون في الأنشطة الحكومية، ومن أبرز نتائج الدراسة مرتبة حسب الأهمية الإحصائية: الوضوح والصدق والحيادية في العمل الرقابي، والمحافظة على سرية المعلومات، والإلمام بالقواعد المالية الخاصة بالنظام المالي والتشريعات الحكومية، والقدرة على استخدام أدلة الإثبات، والالتزام بالمعايير الرقابية.

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

هدفت الدراسة إلى شرح و توضيح مذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) والاتحاد الدولي للمحاسبين والتي كانت تهدف إلى تحسين وتطوير معايير التدقيق الدولية وقد كان لهذا المجهود العالمي فوائد كبيرة ومتعددة في تطوير معايير و تعليمات التدقيق الدولية واعتبرت هذا فرصة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) كون هذه المشاركات تضمنت قضايا ووجهات نظر مختلفة مما يؤدي إلى تطوير وتحسين نوعية المعايير والتعليمات وهذا سيؤسس إلى معايير وتعليمات ممارسة أفضل ستفيد القطاعات العامة والخاصة.

### ثالثاً: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث متغيراتها كونها ركزت على المبادئ الأساسية للرقابة المالية الواردة في المعيار الدولي ٢٠٠ الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتي تتعلق بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وتشمل أخلاقيات المهنة والاستقلالية و رقابة الجودة و إدارة فريق العمل ومهارته، و المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة وتشمل مخاطر الرقابة و التقدير والشك المهني و الأهمية النسبية و التواصل و التوثيق، وهذا لم تأت به الدراسات السابقة، حيث تحدثت الدراسات السابقة عن تحسين وتطوير معايير التدقيق الدولية و الإجراءات التحليلية في الرقابة على المال لديوان المحاسبة أو اثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة أو تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي أو أنواع الرقابة وطبيعتها.



## الفصل الثالث منهجية الدراسة

١-٣ أسلوب جمع البيانات

٢-٣ أداة الدراسة

٣-٣ الأساليب الإحصائية

٤-٣ ثبات أداة الدراسة

٥-٣ مجتمع وعينة الدراسة

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة ، فقد تم إتباع المنهجي الوصفي التحليلي في هذه الدراسة وفيما يلي عرض لأساليب جمع البيانات و الأساليب الإحصائية التي تم تنفيذها ووصف لمجتمع الدراسة وعينتها.

#### ٣-١ أسلوب جمع البيانات

**أولاً: البيانات الثانوية:** تم الحصول على البيانات الأولية من خلال المراجع المتمثلة بالكتب العلمية المتخصصة في مجالات الرقابة والمحاسبة الحكومية وكذلك إصدارات المنظمات العالمية لأجهزة الرقابة العليا الحكومية والدراسات العلمية المحكمة كرسائل الماجستير والدكتوراه والبحوث المنشورة في الدوريات العلمية.

**ثانياً: البيانات الأولية:** لغايات تحقيق أهداف الدراسة وقياس متغيراتها واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية من مدقي ديوان المحاسبة الكويتي وتم شرح ذلك بالتفصيل تحت عنوان أداة الدراسة.

#### ٣-٢ أداة الدراسة

استخدم الاستبيان لجمع البيانات الأولية حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتحديد مستوى الإجابات في أداة الدراسة، وذلك بوضع علامة (/) للإجابات التي تعكس درجة موافقتهم، وكما هو موضح بالجدول رقم (١)

#### جدول رقم (١)

#### مقياس أداة الدراسة

| الوزن   | ١              | ٢         | ٣     | ٤     | ٥          |
|---------|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| الإجابة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |

وتكونت الاستبانة من قسمين:

القسم الأول: تضمن العوامل الديموغرافية للمجيبين من مدققي ديوان المحاسبة الكويتي وقد شملت متغيرات الجنس و العمر و التخصص العلمي والمؤهل العلمي و المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

القسم الثاني: يتكون من العبارات التي تمثل وتكون المبادئ الأساسية للرقابة المالية كما وردت في المعيار ٢٠٠ و ضمن مجموعتين ، الأولى تتعلق بالمبادئ العامة للرقابة المالية وتشمل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية و أخلاقيات المهنة والاستقلالية و رقابة الجودة و إدارة فريق العمل ومهارته، أما المجموعة الثانية فتتمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة وتشمل مخاطر الرقابة و التقدير والشك المهني و الأهمية النسبية و التواصل والتوثيق.

ولتقدير مستوى الإجابات على مجالات الدراسة من وجهة نظر عينة الدراسة، تم تعديل المقياس من ٥ إلى ٣ مستويات كما هو مبين في الجدول رقم (٢):

#### الجدول رقم (٢)

المعيار الإحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد مجتمع الدراسة على كل بُعد وعبارة للاستبانة

| درجة الموافقة | المتوسط الحسابي       |
|---------------|-----------------------|
| منخفضة        | من ١.٠٠ - أقل من ٢.٣٤ |
| متوسطة        | من ٢.٣٤ - أقل من ٣.٦٨ |
| عالية         | من ٣.٦٨ - ٥.٠٠        |

وقد تم احتساب مدى الفئة من خلال المعادلة التالية:

الحد الأعلى - الحد الأدنى / عدد المستويات

$$\text{مدى الفئة} = (٥ - ١) / ٣ = ٣ / ٤ = ١.٣٣٣$$

#### ٣-٣ الأساليب الإحصائية

بعد تطوير الاستبانة استخدم الباحث الاختبارات الإحصائية المناسبة لها بهدف

تحليل فقرات الاستبيان والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، والتي تتمثل بـ:

١- الإحصاء الوصفي (Statistics Descriptive): لوصف خصائص عينة الدراسة، والإجابة عن أسئلتها، وقد استخدمت التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري.

٢- معامل كرونباخ ألفا لتقدير ثبات الاتساق الداخلي للأداة (Consistency (Reliability).

٣- تحليل اختبار (one Sample T-test) لاختبار فرضيات الدراسة.

٤- تحليل التباين الأحادي (ANOVA)

### ٣-٤ ثبات أداة الدراسة:

ولاختبار مدى الاعتمادية قام الباحث بتطبيق أداة الدراسة استخدم الباحث معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي، وقد بلغت قيمة كرونباخ ألفا (٠.٨٤) وهي تعتبر نسبيا جيدة لأغراض تعميم نتائج الدراسة الحالية، إذ أن النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي (٠.٦٠)، (Sekaran, 2003)، و الجدول رقم (٣) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

الجدول رقم (٣)  
معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لجميع فقرات مجالات الدراسة والأداة ككل

| المجال                                      | البعد   | معامل (كرونباخ ألفا) |
|---|---|----------------------|
| الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية      | أخلاقيات المهنة والاستقلالية                    | ٠.٨٢                 |
|   | رقابة الجودة                                    | ٠.٨١                 |
|   | إدارة فريق العمل ومهارته                        | ٠.٨٢                 |
|   | الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية ككل      | ٠.٨٥                 |
| المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة | مخاطر الرقابة                                   | ٠.٧٨                 |
|   | التقدير والشك المهني                            | ٠.٨٣                 |
|   | الأهمية النسبية                                 | ٠.٨١                 |
|   | التواصل   | ٠.٨٠                 |
|   | التوثيق   | ٠.٨١                 |
|   | المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة ككل | ٠.٨١                 |
|   | الأداة ككل                                      | ٠.٨٢                 |

يظهر من الجدول (٣) أن قيم معاملات ثبات (كرونباخ ألفا) لمجالات الدراسة تراوحت بين (٠.٧٨-٠.٨٥) ويعود السبب في ذلك إلى تباين إجابات أفراد العينة حول فقرات هذه المجالات، وهي قيم مرتفعة لأغراض التطبيق، مما يدل على الترابط.

**٣-٥ مجتمع وعينة الدراسة:**

تكون مجتمع الدراسة من جميع مدققي ديوان المحاسبة الكويتي وحيث تم توزيع (١٠٠) استبانة عليهم وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (٩٤) استبانة مثلت العينة النهائية من المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الكويتي، الجدول رقم (٤) يوضح توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية.

**الجدول رقم (٤)**  
توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (ن=٩٤)

| المتغير          | المستوى                  | التكرار | النسبة المئوية |
|------------------|--------------------------|---------|----------------|
| الجنس            | ذكر                      | ٦١      | ٦٤.٩           |
|                  | أنثى                     | ٣٣      | ٣٥.١           |
|                  | <b>المجموع</b>           | ٩٤      | ١٠٠.٠          |
| المؤهل العلمي    | دبلوم                    | ٥       | ٥.٣            |
|                  | بكالوريوس                | ٦٣      | ٦٧.٠           |
|                  | ماجستير                  | ٢٤      | ٢٥.٥           |
|                  | دكتوراه                  | ٢       | ٢.١            |
|                  | <b>المجموع</b>           | ٩٤      | ١٠٠.٠          |
| التخصص العلمي    | محاسبة                   | ٥٧      | ٦٠.٦           |
|                  | إدارة أعمال              | ١٦      | ١٧.٠           |
|                  | علوم مالية ومصرفية       | ١٠      | ١٠.٦           |
|                  | اقتصاد                   | ١       | ١.١            |
|                  | إدارة عامة               | ٤       | ٤.٣            |
|                  | أخرى                     | ٦       | ٦.٤            |
|                  | <b>المجموع</b>           | ٩٤      | ١٠٠.٠          |
| عدد سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات           | ١١      | ١١.٧           |
|                  | من 5 إلى أقل من 10 سنوات | ٤       | ٤.٣            |
|                  | من 10 إلى أقل من 15 سنة  | ٥٢      | ٥٥.٣           |
|                  | من 15 إلى أقل من 20 سنة  | ٢١      | ٢٢.٣           |
|                  | أكثر من 20 سنة           | ٦       | ٦.٤            |
| <b>المجموع</b>   | ٩٤                       | ١٠٠.٠   |                |
| المسمى الوظيفي   | مدير دائر تدقيق          | ١٢      | ١٢.٨           |
|                  | مدير مراقبة              | ٢٠      | ٢١.٣           |
|                  | مدقق                     | ٦٢      | ٦٦.٠           |
|                  | <b>المجموع</b>           | ٩٤      | ١٠٠.٠          |



يظهر من الجدول رقم (٤) ما يلي:

١-بلغت النسبة المئوية للذكور في العينة (٦٤.٩%)، بينما بلغت النسبة المئوية للإناث (٣٥.١%)، مما يشير إلى عدم رغبة الإناث بممارسة الأعمال الرقابية.

٢-بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (٦٧.٠%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٢.١%) للمؤهل العلمي (دكتوراه). وقد يعود ذلك إلى سياسة التعيين التي تشجع ان يكون المدققين من حملة البكالوريوس.

٣-بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير التخصص العلمي (٦٠.٦%) للتخصص العلمي (محاسبة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١.١%) للتخصص (اقتصاد). وقد يعود ذلك إلى أن تخصص المحاسبة هو في صميم عمل المدققين كون المحاسبة يتفرع منها مناهج التدقيق المالي.

٤-بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع العينة تبعاً لمتغير عدد سنوات الخبرة (٥٥.٣%) لسنوات الخبرة (من 10 إلى أقل من 15 سنة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٤.٣%) لسنوات الخبرة (من 5 إلى أقل من 10 سنوات). وهذا يشير إلى امتلاكهم خبرة جيدة ومعرفة كافية من الناحية العملية.

٥-بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (٦٦.٠%) للمسمى الوظيفي (مدقق)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١٢.٨%) للمسمى الوظيفي (مدير دوائر تدقيق). وهذا يشير إلى أن الغالبية العظمى من المجيبين هم على تماس مباشر مع العمل والفحوصات الرقابية.

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

١-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الأولى

٢-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الثانية

٣-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج الدراسة التي تهدف إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للامتساي ، وتم عرض نتائج الدراسة من خلال اختبار فرضياتها.

#### ٤-١ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الأولى

لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية. ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بأخلاقيات المهنة والاستقلالية.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة من مدقي ديوان المحاسبة الكويتي عن فقرات بعد "أخلاقيات المهنة والاستقلالية"، وكما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المحور الكلي، الجداول (٥-٦) توضح ذلك.

## الجدول رقم (٥)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " أخلاقيات المهنة والاستقلالية " (ن=٩٤)

| الرتبة | الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---|-----------------|-------------------|--------------|
| ١      | ١     | يلتزم مدققي ديوان المحاسبة الكويتي بقواعد وأخلاقيات مكتوبة للسلوك المهني تنظم عملهم   | 3.15            | 0.99              | متوسط        |
| ٢      | ٢     | يتمتع مدققي ديوان المحاسبة الكويتي باستقلالية شخصية عند أدائهم لمهامهم  | 3.06            | 0.98              | متوسط        |
| ٣      | ٣     | تمنح التعليمات استقلالية تنظيمية للمدققين في حرية إبداء رأيهم في نتائج أعمالهم  | 3.05            | 0.93              | متوسط        |
| ٤      | ٥     | تتلاءم قواعد السلوك المهني المتبعة في ديوان المحاسبة الكويتي والصادرة عن الجهات المعنية في الدولة مع تلك الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا | 2.95            | 0.95              | متوسط        |
| ٥      | ٤     | لا يتعرض المدققين لضغوط لتغيير نتائج أعمالهم وأرائهم  | 2.91            | 0.89              | متوسط        |
|        |       | <b>أخلاقيات المهنة والاستقلالية ككل</b>   |                 |                   | متوسط        |
|        |       |   | 3.03            |                   | متوسط        |

يظهر من الجدول رقم (5) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد أخلاقيات المهنة والاستقلالية تراوحت (٢.٩١-٣.١٥) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (1) " يلتزم مدققي ديوان المحاسبة الكويتي بقواعد وأخلاقيات مكتوبة للسلوك المهني تنظم عملهم "، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.15) وبانحراف معياري (٠.٩٩)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (٤) " لا يتعرض المدققين لضغوط لتغيير نتائج أعمالهم وأرائهم " بمتوسط حسابي (٢.٩١) وانحراف معياري (٠.٨٦)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٠٣) بدرجة تقييم متوسطة.

## جدول (6)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد أخلاقيات المهنة والاستقلالية ككل

| النتيجة              | الدلالة الإحصائية | درجات الحرية | T     | درجة التقييم | المتوسط الحسابي | الفرضية   |
|----------------------|-------------------|--------------|-------|--------------|-----------------|---|
| قبول الفرضية العدمية | 0.77              | 93           | 0.289 | متوسط        | 3.03            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بأخلاقيات المهنة والاستقلالية |

يظهر من الجدول رقم (6) أن قيمة (T) لبعد أخلاقيات المهنة والاستقلالية بلغت (0.289) وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (3.03) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة متوسطة وغير دالة إحصائياً بأخلاقيات المهنة والاستقلالية، وبالتالي تقبل الفرضية بالصيغة العدمية.

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي برقابة الجودة.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد "رقابة الجودة"، وكما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المحور الكلي، الجداول (7-8) توضح ذلك.

الجدول رقم (٧)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " رقابة الجودة " (ن=٩٤)

| الرتبة           | الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|------------------|-------|---|-----------------|-------------------|--------------|
| ١                | ١     | هناك إجراءات رقابية تتبع لضمان بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية   | 3.60            | 0.64              | متوسط        |
| ٢                | ٣     | هناك فريق مسؤول عن تنفيذ ووضع تدابير رقابة الجودة والإشراف عليها  | 3.52            | 0.73              | متوسط        |
| ٣                | ٢     | هناك إجراءات رقابية تتبع لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة تنفذ وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها                   | 3.51            | 0.70              | متوسط        |
| ٤                | ٥     | مدير فريق التدقيق مسؤولاً عن الإشراف على الأعمال الرقابية وتنفيذها وفقاً للسياسات والإجراءات الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية | 3.46            | 0.79              | متوسط        |
| ٥                | ٤     | يتم تنفيذ أعمال الرقابة بحسب المعايير الرقابية التي تتناسب مع رقابة الجودة  | 3.43            | 0.73              | متوسط        |
| رقابة الجودة ككل |       |   |                 |                   | متوسط        |
|                  |       |   | 3.50            |                   | درجة         |

يظهر من الجدول رقم (7) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد رقابة الجودة تراوحت (٣.٤٣-٣.٦٠) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (1) " هناك إجراءات رقابية تتبع لضمان بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية "، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.60) وانحراف معياري (0.64)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (٤) " يتم تنفيذ أعمال الرقابة بحسب المعايير الرقابية التي تتناسب مع رقابة الجودة " بمتوسط حسابي (٣.٤٣) وانحراف معياري (٠.٧٣)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٥٠) بدرجة تقييم متوسطة.

## جدول (8)

### نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد رقابة الجودة ككل

| النتيجة             | الدلالة الإحصائية | درجات الحرية | T    | درجة التقييم | المتوسط الحسابي | الفرضية                                       |
|---------------------|-------------------|--------------|------|--------------|-----------------|---|
| رفض الفرضية العدمية | 0.00              | 93           | 7.53 | متوسط        | 3.50            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي برقابة الجودة |

يظهر من الجدول رقم (8) أن قيمة (T) لبعدها رقابة الجودة بلغت (7.53) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعدها ككل (3.50) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة متوسطة و دالة إحصائية برقابة الجودة ، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية لتصبح " يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي برقابة الجودة " .

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بإدارة فريق العمل ومهارته.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد "إدارة فريق العمل ومهارته"، وكما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المحور الكلي، الجداول (9-10) توضح ذلك.

## الجدول رقم (٩)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " إدارة فريق العمل ومهارته " (ن=٩٤)

| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| ١      | ١     | يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعزيز فهم المدققين بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية اللازمة لأداء العمل       | 3.88            | 0.53              | مرتفعة       |
| ٢      | ٢     | هناك برنامج لتحسين الدراية الفنية التي تشمل مهارات تقنية المعلومات ذات الصلة والمعرفة بمجالات الرقابة والمحاسبة. | 3.85            | 0.66              | مرتفعة       |
| ٣      | ٤     | يتم تعزيز قدرات المدققين المهنية لتمكينهم من تنفيذ مهمة الرقابة بمهنية واحترافية                                 | 3.78            | 0.64              | مرتفعة       |
| ٤      | ٣     | تهدف إدارة فريق العمل إلى تحسين قدرة ومهارات المدقق على استخدام الشك و التقدير المهني                            | 3.73            | 0.69              | مرتفعة       |
| ٥      | ٥     | يوجد متابعة وإشراف فاعل من قبل رئيس الفريق على أعمال الكادر الرقابي  | 3.70            | 0.67              | مرتفعة       |
|        |       | إدارة فريق العمل ومهارته ككل   | 3.79            |                   | مرتفعة       |

يظهر من الجدول رقم (9) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد إدارة فريق العمل ومهارته تراوحت (3.70-3.88) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (1) " يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعزيز فهم المدققين بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية اللازمة لأداء العمل "، حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣.٨٨) وانحراف معياري (٠.٥٣)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (٥) " يوجد متابعة وإشراف فاعل من قبل رئيس الفريق على أعمال الكادر الرقابي " بمتوسط حسابي (٣.٧٠) وانحراف معياري (٠.٦٧)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٧٩) بدرجة تقييم مرتفعة.



## جدول (10)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد إدارة فريق العمل ومهارته ككل

| الفرضية   | المتوسط الحسابي | درجة التقييم | T     | درجات الحرية | الدالة الإحصائية | النتيجة             |
|---|-----------------|--------------|-------|--------------|------------------|---------------------|
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بإدارة فريق العمل ومهارته | 3.79            | مرتفعة       | 14.90 | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |

يظهر من الجدول رقم (10) أن قيمة (T) لبعدها إدارة فريق العمل ومهارته بلغت (14.90) وهي قيمة دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعدها ككل (3.79) بدرجة تقييم مرتفعة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة مرتفعة و دالة إحصائية بإدارة فريق العمل ومهارته ، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية لتصبح " يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بإدارة فريق العمل ومهارته " .

وللتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الأولى تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المجال الأول ككل والذي يمثل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية، الجدول رقم (11) يوضح ذلك.

## جدول (11)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المجال الأول ككل والذي يمثل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية

| النتيجة              | الدلالة الإحصائية | درجات الحرية | T           | درجة التقييم  | المتوسط الحسابي | الفرضية  |
|----------------------|-------------------|--------------|-------------|---------------|-----------------|--|
| قبول الفرضية العدمية | 0.77              | 93           | 0.289       | متوسطة        | 3.03            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بأخلاقيات المهنة والاستقلالية            |
| رفض الفرضية العدمية  | 0.00              | 93           | 7.53        | متوسطة        | 3.50            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي برقابة الجودة                            |
| رفض الفرضية العدمية  | 0.00              | 93           | 14.90       | مرتفعة        | 3.79            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بإدارة فريق العمل ومهارته                |
| رفض الفرضية العدمية  | <b>0.00</b>       | <b>93</b>    | <b>9.27</b> | <b>متوسطة</b> | <b>3.44</b>     | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية. |

يظهر من الجدول رقم (11) أن قيمة (T) للمجال الأول ككل والذي يمثل الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية بلغت (9.27) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (3.44) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة مرتفعة و دالة إحصائياً بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية، لتصبح " يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية ".

#### ٢-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة . ويتفرع من هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بمخاطر الرقابة.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد "مخاطر الرقابة"، وكما تم تطبيق اختبار ( One Sample T-test ) على المحور الكلي، الجداول (١٢-١٣) توضح ذلك.

## الجدول رقم (١٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " مخاطر الرقابة " (ن=٩٤)

| الرتبة            | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|-------------------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| ١                 | ٥     | يقيم المدقق مستوى المخاطر بتناسب مع الأدلة التي حصل عليها والإجراءات الرقابية التي نفذها                                 | 3.88            | 0.53              | مرتفعة       |
| ٢                 | ٤     | يراعي المدقق أن تكون المعلومات موضوع الرقابة عرضة للخطأ مع افتراض وجود ضوابط و خطر عدم اكتشافها من الرقابة الداخلية      | 3.81            | 0.64              | مرتفعة       |
| ٣                 | ١     | يتخذ المدقق الإجراءات التي تحد من مخاطر أن يعبر عن استنتاج خاطئ إذا كان يعتقد أن المعلومات موضوع الرقابة تحتوي على أخطاء | 3.79            | 0.53              | مرتفعة       |
| ٤                 | ٣     | يعمل المدقق على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول للحصول على تأكيد معقول يكون أساساً لرأي إيجابي                  | 3.77            | 0.58              | مرتفعة       |
| ٥                 | ٢     | يحدد المدقق مستوى الحد الأدنى من الخطر وفقاً لظروف كل حالة بما يمكنه من إعطاء رأي فني صحيح وعادل                         | 3.76            | 0.60              | مرتفعة       |
| مخاطر الرقابة ككل |       |  | <b>3.80</b>     |                   | مرتفعة       |

يظهر من الجدول رقم (12) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد مخاطر الرقابة تراوحت (3.76-3.88) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (5) " يقيم المدقق مستوى المخاطر بتناسب مع الأدلة التي حصل عليها والإجراءات الرقابية التي نفذها"، حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣.٨٨) وانحراف معياري (0.53)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (٢) " يحدد المدقق مستوى الحد الأدنى من الخطر وفقاً لظروف كل حالة بما يمكنه من

إعطاء رأي فني صحيح وعادل " بمتوسط حسابي (٣.٧٦) وانحراف معياري (٠.٦٠)،  
وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٨٠) بدرجة تقييم مرتفعة.

### جدول (13)

#### نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد مخاطر الرقابة ككل

| النتيجة             | الدلالة الإحصائية | درجات الحرية | T     | درجة التقييم | المتوسط الحسابي | الفرضية  |
|---------------------|-------------------|--------------|-------|--------------|-----------------|--|
| رفض الفرضية العدمية | 0.00              | 93           | 16.06 | مرتفعة       | 3.80            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بمخاطر الرقابة |

يظهر من الجدول رقم (13) أن قيمة (T) لبعدها مخاطر الرقابة بلغت (١٦.٠٦) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٨٠) بدرجة تقييم مرتفعة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة مرتفعة و دالة إحصائياً بمخاطر الرقابة، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية لتصبح " يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بمخاطر الرقابة".

**الفرضية الفرعية الثانية:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتقدير والشك المهني.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد "التقدير والشك المهني"، وكما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المحور الكلي، الجداول (١٤-١٥) توضح ذلك.

## الجدول رقم (١٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " التقدير والشك المهني" (ن=٩٤)

| الرتبة                   | الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------------------------|-------|---|-----------------|-------------------|--------------|
| ١                        | ١     | يجري المدقق تقييمات ضرورية بنظرة التشكك لمدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها                      | 3.09            | 0.95              | متوسطة       |
| ٢                        | ٢     | يراعي المدقق أنه قد تحدث ظروف تؤدي إلى خطأ معلومات موضوع الرقابة وان الخطأ قد يكون ذو أهمية نسبية | 3.03            | 0.93              | متوسطة       |
| ٣                        | ٥     | يمارس المدقق التقدير المهني واستخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها             | 3.01            | 0.94              | متوسطة       |
| ٤                        | ٤     | يستخدم المدقق التقدير المهني في قرارات تحديد الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة                       | 3.00            | 0.92              | متوسطة       |
| ٥                        | ٣     | يخطط المدقق للرقابة ويحدد إجراءاتها بشك مهني بحيث يحتاط لاحتمالية وجود أخطاء غير ظاهرة            | 2.98            | 0.90              | متوسطة       |
| التقدير والشك المهني ككل |       |   |                 |                   |              |
|                          |       |   | 3.02            |                   | متوسطة       |

يظهر من الجدول رقم (14) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد التقدير والشك المهني تراوحت (٣.٩٨-3.09) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (١) "يجري المدقق تقييمات ضرورية بنظرة التشكك لمدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣.٠٩) وانحراف معياري (٠.٩٥)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (٣) " يخطط المدقق للرقابة ويحدد إجراءاتها بشك مهني بحيث يحتاط لاحتمالية وجود أخطاء غير ظاهرة بمتوسط حسابي (٣.٩٨) وانحراف معياري (٠.٩٠)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٠٢) بدرجة تقييم متوسطة.

## جدول (15)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد التقدير والشك المهني ككل

| النتيجة             | الدلالة الإحصائية | درجات الحرية | T    | درجة التقييم | المتوسط الحسابي | الفرضية   |
|---------------------|-------------------|--------------|------|--------------|-----------------|---|
| رفض الفرضية العدمية | 0.81              | 93           | 0.27 | متوسطة       | ٣.٠٢            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتقدير والشك المهني |

يظهر من الجدول رقم (15) أن قيمة (T) لبعدها مخاطر الرقابة بلغت (0.27) وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٠٢) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة متوسطة و غير دالة إحصائياً بالتقدير والشك المهني ، وبالتالي تقبل الفرضية بالصيغة الصفرية.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالأهمية النسبية.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد "الأهمية النسبية"، وكما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المحور الكلي، الجداول (١٦-١٧) توضح ذلك.

## الجدول رقم (١٦)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " الأهمية النسبية" (ن=٩٤)

| الرتبة | الرقم | الفقرة  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---|---------------|-------------------|--------------|
| ١      | ١     | يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية على نحو مناسب عند التخطيط للرقابة   | 3.32          | 0.64              | متوسطة       |
| ٢      | ٢     | يحدد المدقق مستويات الأهمية النسبية التي يجب تطبيقها على الفئات المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات                                   | 3.31          | 0.61              | متوسطة       |
| ٣      | ٣     | يراعي المدقق الأهمية النسبية عند تقييم أثر احتمالية أن البيانات خاطئة على الرقابة وعلى البيانات المالية   | 3.22          | 0.66              | متوسطة       |
| ٤      | ٤     | يراعي المدقق الطبيعة الحساسة لبعض المعاملات أو البرامج والمصلحة العامة والحاجة إلى الرقابة التي تتناسب مع درجة حساسية وطبيعة هذه المعاملات            | 3.19          | 0.51              | متوسطة       |
| ٥      | ٥     | يحدد المدقق الأهمية النسبية للأداء الرقابي لغايات تقييم خطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة الإضافية وتوقيتها ومداه | 3.15          | 0.51              | متوسطة       |
|        |       | الأهمية النسبية ككل   | 3.24          |                   | متوسطة       |

يظهر من الجدول رقم (16) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد الأهمية النسبية تراوحت (3.15-3.32) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (١) " يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية على نحو مناسب عند التخطيط للرقابة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.32) وانحراف معياري (0.64)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (٥) " يحدد المدقق الأهمية النسبية للأداء الرقابي لغايات تقييم خطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة الإضافية وتوقيتها ومداه" بمتوسط حسابي (٣.١٥) وانحراف معياري (٠.٥١)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٢٤) بدرجة تقييم متوسطة.



## جدول (17)

### نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد الأهمية النسبية ككل

| الفرضية  | المتوسط الحسابي | درجة التقييم | T    | درجات الحرية | الدالة الإحصائية | النتيجة             |
|--|-----------------|--------------|------|--------------|------------------|---------------------|
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالأهمية النسبية | ٣.٢٤            | متوسطة       | 4.86 | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |

يظهر من الجدول رقم (١٧) أن قيمة (T) لبعد الأهمية النسبية بلغت (٤.٨٦) وهي قيمة دالة إحصائيًا عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٢٤) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة متوسطة و دالة إحصائيًا بالأهمية النسبية، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية، لتصبح " يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالأهمية النسبية ".

**الفرضية الفرعية الرابعة:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد "التواصل"، وكما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المحور الكلي، الجداول (١٨-١٩) توضح ذلك.

## الجدول رقم (١٨)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد"  
التواصل" (ن=٩٤)

| الرتبة | الرقم | الفقرة  | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---|---------------|-------------------|--------------|
| ١      | ١     | يتم تحديد الأشخاص المسؤولين ليتم التواصل والتنسيق معهم بخصوص تنفيذ رقابة ديوان المحاسبة   | 3.60          | 0.59              | متوسطة       |
| ٢      | ٥     | ينطوي التواصل على الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد المسؤولين عن الحوكمة بملاحظات مهمة تتعلق بإشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية في الأوقات المناسبة. | 3.59          | 0.72              | متوسطة       |
| ٣      | ٣     | يعتمد المدقق على التواصل الكتابي اذا كان الاتصال الشفهي غير كاف مع المعنيين عند تنفيذ الرقابة   | 3.57          | 0.65              | متوسطة       |
| ٤      | ٢     | يقوم المدقق من خلال ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل مع أطراف غير تلك الموجودة ضمن الهيئة الخاضعة للرقابة، كالهيئة التشريعية أو الجهات التنظيمية أو الممولين و المانحين  | 3.56          | 0.71              | متوسطة       |
| ٥      | ٤     | يتواصل مدققي ديوان المحاسبة الكويتي مع فريق الحوكمة في الجهة موضع التدقيق وفي حالة عدم وجود فريق للحوكمة فانه يتم تحديد مجموعة من الموظفين بحكم وظيفتهم للتواصل معهم    | 3.55          | 0.74              | متوسطة       |
|        |       | التواصل ككل   | 3.57          |                   | متوسطة       |

يظهر من الجدول رقم (18) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد التواصل تراوحت (٣.٥٥-٣.٦٠) بدرجة تقييم متوسطة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (١) " يتم تحديد الأشخاص المسؤولين ليتم التواصل والتنسيق معهم بخصوص تنفيذ رقابة ديوان المحاسبة"، حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣.٦٠) وانحراف معياري (٠.٥٩)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (٤) " يتواصل مدققي ديوان المحاسبة الكويتي مع فريق الحوكمة في الجهة موضع التدقيق

وفي حالة عدم وجود فريق للحوكمة فإنه يتم تحديد مجموعة من الموظفين بحكم وظيفتهم للتواصل معهم " بمتوسط حسابي (٣.٥٥) وانحراف معياري (٠.٧٤)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٥٧) بدرجة تقييم متوسطة.

### جدول (19)

#### نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد التواصل ككل

| الفرضية                                  | المتوسط الحسابي | درجة التقييم | T    | درجات الحرية | الدالة الإحصائية | النتيجة             |
|--|-----------------|--------------|------|--------------|------------------|---------------------|
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل | ٣.٥٧            | متوسطة       | 8.74 | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |

يظهر من الجدول رقم (١٩) أن قيمة (T) لبعد التواصل بلغت (٨.٧٤) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٥٧) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة متوسطة و دالة إحصائياً بالتواصل، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية، لتصبح " يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل".

**الفرضية الفرعية الخامسة:** لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتوثيق.

وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد "التوثيق"، وكما تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المحور الكلي، الجداول (٢٠-٢١) توضح ذلك.

## الجدول رقم (٢٠)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة عن فقرات بعد " التوثيق  
(ن=٩٤)"

| الرتبة | الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---|-----------------|-------------------|--------------|
| ١      | ٤     | هناك تعليمات مكتوبة توضح شكل التوثيق المطلوب ومداه وتوقيته وكافة متطلبات عملية التوثيق  | 3.79            | 0.70              | مرتفعة       |
| ٢      | ٥     | هناك ملف يتضمن تحديد جميع الوثائق والمستندات التي تم الاعتماد عليها في تنفيذ إجراءات الرقابة                                  | ٣.7             | 0.67              | مرتفعة       |
| ٣      | ٢     | هناك سجلات تمكن من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي تنفذ للالتزام بالمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية | 3.70            | 0.66              | مرتفعة       |
| ٤      | ٣     | هناك توثيق لنتائج الإجراءات وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها  | 3.69            | 0.65              | مرتفعة       |
| ٥      | ١     | يتم إعداد دليل لتنفيذ المهام الرقابية بما يمكن أي مدقق من تنفيذ المهمة الرقابية   | 3.67            | 0.67              | مرتفعة       |
|        |       | التوثيق ككل   | 3.71            |                   | مرتفعة       |

يظهر من الجدول رقم (20) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن فقرات بعد التوثيق تراوحت (٣.٦٧-٣.٧٩) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات كان أعلاها في المرتبة الأولى للفقرة (٤) " هناك تعليمات مكتوبة توضح شكل التوثيق المطلوب ومداه وتوقيته وكافة متطلبات عملية التوثيق"، حيث بلغ المتوسط الحسابي (٣.٧٩) وانحراف معياري (٠.٧٠)، وبالمرتبة الأخيرة جاءت الفقرة رقم (١) " يتم إعداد دليل لتنفيذ المهام الرقابية بما يمكن أي مدقق من تنفيذ المهمة الرقابية "

بمتوسط حسابي (٣.٦٧) وانحراف معياري (٠.٦٧)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (٣.٧١) بدرجة تقييم متوسطة.

### جدول (21)

#### نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على بعد التوثيق ككل

| النتيجة             | الدلالة الإحصائية | درجات الحرية | T     | درجة التقييم | المتوسط الحسابي | الفرضية                                  |
|---------------------|-------------------|--------------|-------|--------------|-----------------|--|
| رفض الفرضية العدمية | 0.00              | 93           | 11.41 | مرتفعة       | ٣.٧١            | لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتوثيق |

يظهر من الجدول رقم (٢١) أن قيمة (T) لبعد التوثيق بلغت (11.41) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)، كما بلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (3.71) بدرجة تقييم مرتفعة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بدرجة متوسطة و دالة إحصائياً بالتوثيق، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية، لتصبح " يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتوثيق".

وللتحقق من صحة الفرضية الرئيسية الثانية تم تطبيق اختبار ( One Sample T-test ) على المجال الثاني ككل والذي يمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة ، الجدول رقم (٢٢) يوضح ذلك.

## جدول (22)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على المجال الثاني ككل والذي يمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة

| الفرضية  | المتوسط الحسابي | درجة التقييم | T     | درجات الحرية | الدالة الإحصائية | النتيجة             |
|--|-----------------|--------------|-------|--------------|------------------|---------------------|
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بمخاطر الرقابة                               | 3.80            | مرتفعة       | 16.06 | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتقدير والشك المهني                        | 3.02            | متوسطة       | 0.27  | 93           | 0.81             | رفض الفرضية العدمية |
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالأهمية النسبية                             | 3.24            | متوسطة       | 4.86  | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل                                     | 3.57            | متوسطة       | 8.74  | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالتوثيق                                     | 3.71            | مرتفعة       | 11.41 | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |
| لا يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة | 3.47            | متوسطة       | 11.05 | 93           | 0.00             | رفض الفرضية العدمية |

يظهر من الجدول رقم (22) أن قيمة (T) للمجال الثاني ككل والذي يمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة بلغت (11.05) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، كما بلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (3.47) بدرجة تقييم متوسطة، مما يدل على أن ديوان المحاسبة

الكويتي يلتزم بدرجة متوسطة و دالة إحصائياً بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة ، وبالتالي ترفض الفرضية بالصيغة الصفرية، لتصبح " يلتزم يلتزم ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة " .

#### ٣-٤ النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الثالثة

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية لإجابات عينة الدراسة تعزى للخصائص الديموغرافية .

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق اختبار ( Independent Samples T-Test) على الأداة ككل تبعاً لمتغير (الجنس)، كما تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA) على الأداة ككل تبعاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية) ، والجدول التالي توضح ذلك.

#### جدول (٢٣)

#### نتائج تطبيق اختبار (Independent Samples T-Test) على الأداة ككل تبعاً لمتغير (الجنس)

| الدالة الإحصائية | T    | المتوسط الحسابي | المستوى |
|------------------|------|-----------------|---------|
| ٠.٣٦             | ٠.٩١ | ٣.٤٩            | ذكر     |
|                  |      | ٣.٤١            | أنثى    |

يظهر من الجدول رقم (٢٣) عدم وجود أثر عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتغير جنس مدققي ديوان المحاسبة الكويتي على آراء حول تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية، حيث بلغت قيمة (T) (٠.٩١) وهي قيمة غير دالة إحصائياً.

كما يظهر من الجدول رقم (٢٤) عدم وجود اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة،

المسمى الوظيفي، الشهادة المهنية) على آراء أفراد العينة حول تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية، حيث كانت قيم (F) غير دالة إحصائيًا.

### جدول (٢٤)

نتائج تطبيق تحليل التباين الأحادي (ANOVA) على الأداة ككل تبعاً لمتغيرات (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي)

| المتغير          | المستوى                  | المتوسط الحسابي | F    | الدلالة الإحصائية |
|------------------|--------------------------|-----------------|------|-------------------|
| المؤهل العلمي    | دبلوم                    | 3.58            | 2.43 | 0.07              |
|                  | بكالوريوس                | 3.38            |      |                   |
|                  | ماجستير                  | 3.61            |      |                   |
|                  | دكتوراه                  | 3.78            |      |                   |
| التخصص العلمي    | محاسبة                   | 3.38            | 1.37 | 0.10              |
|                  | إدارة أعمال              | 3.38            |      |                   |
|                  | علوم مالية ومصرفية       | 3.39            |      |                   |
|                  | اقتصاد                   | 3.86            |      |                   |
|                  | إدارة عامة               | 3.74            |      |                   |
|                  | أخرى                     | 3.67            |      |                   |
| عدد سنوات الخبرة | أقل من 5 سنوات           | 3.46            | 1.46 | 0.11              |
|                  | من 5 إلى أقل من 10 سنوات | 3.44            |      |                   |
|                  | من 10 إلى أقل من 15 سنة  | 3.37            |      |                   |
|                  | من 15 إلى أقل من 20 سنة  | 3.66            |      |                   |
|                  | أكثر من 20 سنة           | 3.63            |      |                   |
| المسمى الوظيفي   | مدير دائرة تدقيق         | 3.36            | 2.90 | 0.08              |
|                  | مدير مراقبة              | 3.56            |      |                   |
|                  | مدقق                     | 3.43            |      |                   |





## الفصل الخامس النتائج والتوصيات

١-٥ النتائج  
٢-٥ التوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

#### ١-٥ النتائج

لغايات إظهار وعرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فقد تم تصنيفها إلى نتائج رئيسية وأخرى فرعية، وفيما يلي عرض لهذه النتائج .

#### أولاً: النتائج الرئيسية

١- أظهرت النتائج أن هناك التزام من قبل ديوان المحاسبة الكويتي بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وبدرجة متوسطة.

٢- بينت الدراسة بان ديوان المحاسبة الكويتي يلتزم بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة وبدرجة متوسطة.

#### ثانياً: النتائج الفرعية

١- كان التزام ديوان المحاسبة الكويتي ببند إدارة فريق العمل ومهارته الأعلى ترتيباً من حيث درجة الالتزام وبالدرجة الأولى، تلاه بند رقابة الجودة بالدرجة الثانية، وفي المرتبة الثالثة والأخيرة كان بند أخلاقيات المهنة والاستقلالية.

٢- بينت الدراسة أن التزام ديوان المحاسبة الكويتي بمكونات المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة كانت متفاوتة حيث كان الالتزام بمخاطر الرقابة بدرجة مرتفعة وبالمرتبة الأولى ثم تلاه الالتزام بالتوثيق وبدرجة مرتفعة بالمرتبة الثالثة.

٣- كان الالتزام ببند التواصل والأهمية النسبية والتقدير والشك المهني بدرجة متوسطة وحيث حل بند التواصل بالمرتبة الرابعة، ثم تلاه بند الأهمية النسبية بالمرتبة الخامسة وأخيراً بند التقدير والشك المهني بالمرتبة السادسة والأخيرة.

لم تظهر الدراسة أن هناك علاقة دالة إحصائية أو أي دور للمتغيرات الشخصية لمدققي ديوان المحاسبة الكويتي في درجة الالتزام بالشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية أو بالمبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة، حيث لم يكن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية لإجابات عينة الدراسة تعزى للخصائص الديموغرافية. وقد يعود السبب في ذلك لان عملية الرقابة المالية تتم في ديوان المحاسبة وفق إجراءات وفحوص رقابية موضوعة ومعدة مسبقاً، وبالتالي تقتصر وظيفة مدققي ديوان المحاسبة الكويتي على تنفيذ الإجراءات دون تنفيذ أي مبادرات أو أفكار أو إجراءات إضافية منهم.

## ٢-٥ التوصيات

في ظل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ١- ضرورة حث ديوان المحاسبة الكويتي على مزيداً من الالتزام بتحقيق الشروط الأساسية لإجراء الرقابة المالية وذلك لضمان الالتزام الكامل بهذه الشروط، وذلك من خلال تعزيز حرية وحصانة و استقلالية مدققي ديوان المحاسبة ، وتبني أساليب إدارية متطورة تحسن من نظام الإشراف والإدارة للإدارات و المديريات الرقابية المتعددة في ديوان المحاسبة الكويتي، وتشجيع تبني معايير الجودة في تنفيذ المهام الرقابية.
- ٢- الأخذ بعين الاعتبار و الاهتمام إمكانية الالتزام الأفضل بينود التواصل والأهمية النسبية والتقدير والشك المهني ضمن مكونات المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة.
- ٣- تعزيز نظام الاتصالات الأفقية والصاعدة والهابطة وتوثيق التغذية الراجعة في مجال العمل الرقابي.
- ٤- تشجيع ثقافة الشك للتأكد و التحقق في إجراء الفحوص و الاختبارات للحصول على مزيداً من الثقة في نتائج وتقارير الرقابة، وخاصة للبنود والأرصدة التي تتميز بأهميتها النسبية.
- ٥- تحسين ثقافة الجهات الخاضعة للرقابة والتوعية بأهمية الرقابة و أهدافها، وبيان أن الهدف هو تحقيق المنفعة العامة وليس كشف السلبيات.

## المراجع العلمية

### أولاً: المراجع العربية

-إصدارات ديوان المحاسبة الكويتي، <https://www.sabq8.org//sabweb>

-بشناق، باسم (٢٠٠١) الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية: هيئة الرقابة العامة، سلسلة التقارير القانونية، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، فلسطين.

-الدوسري، مبارك (٢٠١١) اثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الأوسط

- الراحلة، محمد ياسين (٢٠٠٦) دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد ٢، العدد ٢

- الراحلة، محمد ياسين(٢٠١١) ممارسة ديوان المحاسبة الأردني للرقابة البيئية، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ١، ص ١٩٩.

-رشيد، إنصاف، والحمداني، رافعة، والأعرجي، عدنان (٢٠١٢) فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ٤ (٨): ٣١٧-٣٤٦.

- السعبري، إبراهيم، السعدي، حوراء (٢٠١٣) تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق "إطار مقترح بحث استطلاعي و تطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الاشرف" مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد ٩، العدد ٢٧

- الشبيل، عون، والمومني، محمد (٢٠١٣) أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية (دراسة ميدانية)، المنارة، المجلد ١٩، العدد ٤

- الشحادة، عبدالرزاق قاسم، البرغوثي، سمير إبراهيم، القطيش، عطالله، الردايدة، مراد (٢٠١١)، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، ص ٢٥٦، ٢٤٨

-صوالحة، جعفر، السعدي، ابراهيم، شبيطة، محمد(٢٠١٣) تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا لمتطلبات الخصخصة ( دراسة تطبيقية في الأردن) مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد السادس و الثلاثون، ٢٧٩-٢٩٨.

- العفاسي، علي (٢٠١٤) رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

-قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم (٣٠) لسنة ١٩٦٤ ، دولة الكويت.

- الكيلاني، عبد الله، والشريفين، نضال.(٢٠٠٧) مدخل إلى البحث في العلوم التربوية والاجتماعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

-Al Sharairi ,Jamal Adel ( 2011) The Reality and Constraints of Using Analytical Procedures in the Control of Public Fund , Jordanian Audit Bureau Case, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences Issue 34,p 7

-Anerud , K., (2004),Developing International Auditing Standards Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants, International, Journal of Government Auditing.

-International organization of supreme Audit Institutions (INTOSAI), ISSAI 200, .www.issai.org

-Khasharmeh, Hussein Ali, (2009) An Empirical Study Of Qualification and Criteria Required of Public Auditors In Jordan, Global Journal of Business Research , Volume 3 , Number 2,p39

-Mohamed, Zulkifflee,Mat Zain Mazlina, Subramaniam, NavaWan Yusoff, Wan Fadzilah,(2012) Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees, International Journal of Auditing; Vol. 16 Issue 3, p268-28

-Sekaran, Uma. (2003). **Research methods for business: A skill building approach** (4<sup>th</sup> ed.). New York: John Wiley & Sons Inc.

## ملحق ١

### استبانة الدراسة

جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والإعمال

قسم المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أخي المستجيب/أختي المستجيبة .....المحترم/م

تحية طيبة وبعد :

يقوم الباحث بأجراء دراسة بعنوان " مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية للانتوساي " وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.

إن تعاونكم معنا يعزز البحث العلمي في دولة الكويت، ويساعد في تحقيق اهداف الدراسة ، لذلك أرجو من حضرتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة.  
مع العلم بأن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتك كما إن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

الباحث

القسم الأول:يرجى الإجابة على البيانات الآتية بوضع إشارة (√) في المكان المناسب :

أنثى

ذكر

- الجنس :

- المؤهل العلمي :

- ماجستير  دبلوم  بكالوريوس  دبلوم عالي  دكتوراه

- التخصص العلمي :

- محاسبة  إدارة أعمال  علوم مالية ومصرفية  اقتصاد  إدارة عامة  أخرى (أذكرها لطفاً....)

- عدد سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنوات  من 10 إلى أقل من 15 سنة  من 15 إلى أقل من 20 سنة  أكثر من 20 سنة

- المسمى الوظيفي :

- مدير دائرة  مساعد مدير دائرة  من قسم  مدقق (مراقب) رئيسي  مساعد مدقق (مراقب)  أذكرها لطفاً

القسم الثاني : فيما يلي مجموعة من العبارات التي تمثل في مجموعها الشروط والمبادئ والمفاهيم الأساسية المتعلقة بإجراء الرقابة المالية يرجى الإجابة على كل عبارة بوضع إشارة (√) في المكان المناسب

أخلاقيات المهنة والاستقلالية



| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبارة   |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
|                |           |       |       |            | ١ يلتزم مدققي ديوان المحاسبة الكويتي بقواعد وأخلاقيات مكتوبة للسلوك المهني تنظم عملهم   |
|                |           |       |       |            | ٢ يتمتع مدققي ديوان المحاسبة الكويتي باستقلالية شخصية عند أدائهم لمهامهم  |
|                |           |       |       |            | ٣ تمنح التعليمات استقلالية تنظيمية للمدققين في حرية إبداء رأيهم في نتائج أعمالهم  |
|                |           |       |       |            | ٤ لا يتعرض المدققين لضغوط لتغيير نتائج أعمالهم وأرائهم  |
|                |           |       |       |            | ٥ تتلاءم قواعد السلوك المهني المتبعة في ديوان المحاسبة الكويتي والصادرة عن الجهات المعنية في الدولة مع تلك الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا |

#### رقابة الجودة

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبارة   |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
|                |           |       |       |            | ١. هناك إجراءات رقابية تتبع لضمان بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية  |
|                |           |       |       |            | ٢ هناك إجراءات رقابية تتبع لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة تنفذ وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها |
|                |           |       |       |            | ٣ هناك فريق مسؤول عن تنفيذ ووضع تدابير رقابة  |

|  |  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  |  | الجودة والإشراف عليها   |
|  |  |  |  |  | ٤ يتم تنفيذ أعمال الرقابة بحسب المعايير الرقابية التي تتناسب مع رقابة الجودة  |
|  |  |  |  |  | ٥ مدير فريق التدقيق مسؤولاً عن الإشراف على الأعمال الرقابية وتنفيذها وفقاً للسياسات والإجراءات الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية |

### إدارة فريق العمل ومهارته

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبارة   |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
|                |           |       |       |            | ١ يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعزيز فهم المدققين بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية اللازمة لأداء العمل        |
|                |           |       |       |            | ٢ هناك برنامج لتحسين الدراية الفنية التي تشمل مهارات تقنية المعلومات ذات الصلة والمعرفة بمجالات الرقابة والمحاسبية. |
|                |           |       |       |            | ٣ تهدف إدارة فريق العمل إلى تحسين قدرة ومهارات المدقق على استخدام الشك والتقدير المهني                              |
|                |           |       |       |            | ٤ يتم تعزيز قدرات المدققين المهنية لتمكينهم من تنفيذ مهمة الرقابة بمهنية واحترافية                                  |
|                |           |       |       |            | ٥ يوجد متابعة وإشراف فاعل من قبل رئيس الفريق على أعمال الكادر الرقابي   |

## مخاطر الرقابة

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبرة   |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
|                |           |       |       |            | ١ يتخذ المدقق الإجراءات التي تحد من مخاطر أن يعبر عن استنتاج خاطئ إذا كان يعتقد أن المعلومات موضوع الرقابة تحتوي على أخطاء |
|                |           |       |       |            | ٢ يحدد المدقق مستوى الحد الأدنى من الخطر وفقاً لظروف كل حالة بما يمكنه من إعطاء رأي فني صحيح وعادل                         |
|                |           |       |       |            | ٣ يعمل المدقق على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول للحصول على تأكيد معقول يكون أساساً لرأي إيجابي                  |
|                |           |       |       |            | ٤ يراعي المدقق أن تكون المعلومات موضوع الرقابة عرضة للخطأ مع افتراض وجود ضوابط و خطر عدم اكتشافها من الرقابة الداخلية      |
|                |           |       |       |            | ٥ يقيم المدقق مستوى المخاطر بتناسب مع الأدلة التي حصل عليها والإجراءات الرقابية التي نفذها                                 |

## التقدير والشك المهني

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبرة   |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
|                |           |       |       |            | ١. يجري المدقق تقييمات ضرورية بنظرة التشكك لمدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها                      |
|                |           |       |       |            | ٢. يراعي المدقق أنه قد تحدث ظروف تؤدي إلى خطأ معلومات موضوع الرقابة وان الخطأ قد يكون ذو أهمية نسبية |
|                |           |       |       |            | ٣. يخطط المدقق للرقابة ويحدد إجراءاتها بشك مهني بحيث يكتفي لاحتمالية وجود أخطاء غير ظاهرة            |

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  | 4. يستخدم المدقق التقدير المهني في قرارات تحديد الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة           |
|  |  |  |  |  | 5. يمارس المدقق التقدير المهني واستخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها |

الأهمية النسبية

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبارة  |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
|                |           |       |       |            | 1. يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية على نحو مناسب عند التخطيط للرقابة   |
|                |           |       |       |            | 2. يحدد المدقق مستويات الأهمية النسبية التي يجب تطبيقها على الفئات المعنية من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات                                     |
|                |           |       |       |            | 3. يراعي المدقق الأهمية النسبية عند تقييم أثر الاحتمالية أن البيانات خاطئة على الرقابة وعلى البيانات المالية   |
|                |           |       |       |            | 4. يراعي المدقق الطبيعة الحساسة لبعض المعاملات أو البرامج والمصلحة العامة والحاجة إلى الرقابة التي تتناسب مع درجة حساسية وطبيعة هذه المعاملات              |
|                |           |       |       |            | 5. يحدد المدقق الأهمية النسبية للأداء الرقابي لغايات تقييم خطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة الإضافية وتوقيتها ومداهها |

التواصل

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبارة   |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|---|
|                |           |       |       |            | 1. يتم تحديد الأشخاص المسؤولين ليتم التواصل والتنسيق معهم بخصوص تنفيذ رقابة ديوان المحاسبة  |
|                |           |       |       |            | 2. يقوم المدقق من خلال ديوان المحاسبة الكويتي بالتواصل مع أطراف غير تلك الموجودة ضمن الهيئة |

|  |  |  |  |  |   |
|--|--|--|--|--|---|
|  |  |  |  |  | الخاضعة للرقابة، كالهيئة التشريعية أو الجهات التنظيمية أو الممولين و المانحين   |
|  |  |  |  |  | يعتمد المدقق على التواصل الكتابي إذا كان الاتصال الشفهي غير كاف مع المعنيين عند تنفيذ الرقابة   |
|  |  |  |  |  | يتواصل مدققي ديوان المحاسبة الكويتي مع فريق الحوكمة في الجهة موضع التدقيق وفي حالة عدم وجود فريق للحوكمة فانه يتم تحديد مجموعة من الموظفين بحكم وظيفتهم للتواصل معهم    |
|  |  |  |  |  | ينطوي التواصل على الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد المسؤولين عن الحوكمة بملاحظات مهمة تتعلق بإشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية في الأوقات المناسبة. |

### التوثيق

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | العبرة   |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|
|                |           |       |       |            | 1. يتم إعداد دليل لتنفيذ المهام الرقابية بما يمكن أي مدقق من تنفيذ المهمة الرقابية   |
|                |           |       |       |            | 2. هناك سجلات تمكن من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي تنفذ للالتزام بالمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية |
|                |           |       |       |            | 3. هناك توثيق لنتائج الإجراءات وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها  |
|                |           |       |       |            | 4. هناك تعليمات مكتوبة توضح شكل التوثيق المطلوب ومداه وتوقيته وكافة متطلبات عملية التوثيق  |
|                |           |       |       |            | 5. هناك ملف يتضمن تحديد جميع الوثائق والمستندات التي تم الاعتماد عليها في تنفيذ إجراءات الرقابة                                  |

## ملحق رقم ٢

### قائمة المحكمين

| مكان العمل   | المحكم                        |
|--|-------------------------------|
| جامعة آل البيت   | الأستاذ الدكتور محمد الرحاحلة |
| جامعة آل البيت   | الأستاذ الدكتور جمال الشرايري |
| جامعة عمان العربية   | الأستاذ الدكتور بشير البنا    |
| جامعة آل البيت   | الدكتور سيف عبيد الشبيل       |
| جامعة آل البيت   | الدكتور محمد ناصر المشاقبة    |
| جامعة آل البيت   | الدكتور عودة بني احمد         |
| جامعة آل البيت   | الدكتور مهذ أكرم              |
| جامعة آل البيت   | الدكتور نوفان العليمات        |
| رئيس مجلس إدارة نقابة العاملين بديوان المحاسبة الكويتي                                   | الدكتور ممدوح العنزي          |
| جامعة فيلادلفيا  | الدكتور محمد أبو جليل         |
| جامعة اليرموك  | الدكتورة سناء القرعان         |
| جامعة اربد الأهلية   | الدكتور سفيان جبارة           |
| جامعة الزيتونة   | الدكتور احمد عادل عبد الله    |
| جامعة الإسراء  | الدكتور صالح السيد            |
| مدير إدارة الرقابة على القطاع الثالث للوزارات والإدارات الحكومية بديوان المحاسبة الكويتي | السيد عصام سالم الرومي        |
| مدير إدارة الرقابة على القطاع الرابع للوزارات والإدارات الحكومية بديوان المحاسبة الكويتي | السيد عبد الله محمد اليحيى    |
| مدير إدارة الرقابة على القطاع الثاني للوزارات والإدارات الحكومية بديوان المحاسبة الكويتي | السيد سعد محمد القحطاني       |