

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كلية الدراسات الإدارية والمالية

قسم المحاسبة والتمويل

مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت

إعداد الطالب:

عبدالرحمن إبراهيم نصار الشمري

إشراف:

الأستاذ الدكتور/ مكرم عبد المسيح باسيلي

أستاذ محاسبة التكاليف

ستقدم هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات منح درجة الماجستير في المحاسبة

العام 2008 م

التفويض

أفوض أنا عبد الرحمن إبراهيم نصّار الشمري جامعة عمان العربية للدراسات
العليا بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص
عند طلبها .

الاسم : عبد الرحمن إبراهيم نصّار الشمري

التوقيع : 

التاريخ : ١٠ / ٢ / ١٤٤١ هـ

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الأطروحة وعنوانها: "مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت".

وقد أجيّزت بتاريخ: 12/16/2008م

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع



رئيساً

الأستاذ الدكتور بشير عبدالعظيم البنا



عضواً ومشرفاً

الأستاذ الدكتور مكرم عبدالمسيح ياسيني



عضواً

الأستاذ الدكتور أحمد حسن الظاهر

إهداء

أهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من:

والدي ووالدتي العزيزين والذين يعجز مداد قلمي أن يخط لهم عبارات الوفاء ويعجز اللسان عن شكرهما

زوجتي العزيزة أم عمر

أبنائي عمر ومشاري وعالية وعائشة وأثير

أصدقائي الذين ساندوني أثناء دراستي وأخص منهم أخي ورفيق دربي عبد الله سعد السبيعي

الشكر والتقدير

قال عليه الصلاة والسلام: (لا يشكر الله من لا يشكر الناس) حديث شريف.

بعد الحمد لله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإعداد هذه الرسالة المتواضعة، يشرفني أن أتقدم إلى الأستاذ الدكتور مكرم عبد المسح بأسيلي بوافر الشكر والامتنان لما قدمه لي من تعاون وعلم ساعداني بإنجاز هذه الرسالة، وكذلك الأساتذة الذين تشرفت بمناقشتهم لي وهم الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا والأستاذ الدكتور أحمد حسن الظاهر.

ويسرني أن أتقدم بوافر الشكر أيضا إلى كل من وقف بجانبني وأعانني على إعداد هذه الرسالة، سائلا المولى جل وعلى أن يجزل لهم الأجر والمثوبة وأخص منهم كل من السادة:

- العاملين في السفارة الكويتية في المملكة الأردنية الهاشمية وعلى رأسهم الشيخ / فيصل المالك الصباح، والدكتور/ حمد الدعيج.

- سعد القحطاني - مدير إدارة قطاع الوزارات - ديوان المحاسبة الكويتي
- مراحب الرجيب - رئيس مركز المعلومات - ديوان المحاسبة الكويتي
- عمر العوضي - سكرتير مدير إدارة قطاع الوزارات - ديوان المحاسبة الكويتي
- يوسف الطراونة - مدير إدارة الدراسات - ديوان المحاسبة الأردني
- سليمان العيسى - مدير إدارة مركز المعلومات - ديوان المراقبة السعودي
- عبدالعزيز الحارثي - باحث مكاتب - ديوان المراقبة السعودي

وأسأل المولى جل وعلا أن يعظم لهم الأجر والمثوبة في ذلك، وأن يجعل ما قدموه لي في ميزان حسناتهم.

قائمة المحتويات

د.....	إهداء
ه.....	الشكر والتقدير
و.....	قائمة المحتويات
ح.....	قائمة الجداول
ط.....	ملخص الدراسة
ك.....	Abstract
1.....	الفصل الأول الإطار العام والدراسات السابقة
1.....	المقدمة
2.....	مشكلة الدراسة:
2.....	أهداف الدراسة:
3.....	فرضيات الدراسة :
4.....	نموذج الدراسة
4.....	التعريفات الإجرائية:
7.....	الدراسات السابقة
19.....	ملخص الدراسات السابقة:
21.....	الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة
21.....	استقلالية مدقق الحسابات
21.....	تمهيد:
22.....	أولاً: الامتداد والترابط التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات ⁰ :
23.....	ثانياً: أهمية استقلالية مدقق الحسابات:
24.....	ثالثاً: مفهوم استقلالية مدقق الحسابات:
27.....	رابعاً: استقلالية مدقق الحسابات في المعايير الدولية:
30.....	الدور الرقابي ومدى استقلالية ديوان المحاسبة في دولة الكويت
30.....	تمهيد:
30.....	أولاً: الدور الرقابي لديوان المحاسبة في دولة الكويت:
32.....	ثانياً: رقابة لاحقة:

ثالثاً: دراسة مقارنة لبعض مظاهر استقلالية أجهزة الرقابة في تشريعات الدول الأعضاء	
في "المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ARABOSAI):	44.....
الفصل الثالث الطريقة والإجراءات	58.....
منهجية الدراسة:	58.....
مجتمع الدراسة:	58.....
عينة الدراسة:	58.....
أداة الدراسة:	59.....
ثبات أداة الدراسة (الاستبيان):	60.....
الأساليب الإحصائية المستخدمة:	61.....
محددات الدراسة:	61.....
مصادر جمع البيانات:	61.....
الفصل الرابع النتائج	62.....
نتائج الدراسة	62.....
اختبار الفرضيات:	67.....
الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات	71.....
نتائج الدراسة:	71.....
توصيات الدراسة:	72.....
المراجع	74.....
المراجع العربية:	74.....
المراجع الأجنبية:	77.....
الملاحق	81.....

قائمة الجداول

75	جدول رقم (1): مقارنة الاستقلالية بين اعضاء منظمة الانتوساي
79	جدول رقم (2): توزيع العينة حسب الخصائص الديموغرافية والاجتماعية
81	جدول رقم (3): معاملات كرومباخ الفا لكل بعد من أبعاد الدراسة
86	جدول رقم (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب السلوكية
88	جدول رقم (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب المادية
90	جدول رقم (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالتدوير الإلزامي
92	جدول رقم (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة نحو استقلالية الديوان
93	جدول رقم (8): اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة
94	جدول رقم (9) : اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين الجوانب المادية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة
95	جدول رقم (10): اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين التدوير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة
96	جدول (11): اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة

ملخص الدراسة

مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت، وذلك نظراً لأهمية الاستقلالية في مجال تدقيق الحسابات سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو على مستوى الأجهزة العليا للرقابة، واعتمد الباحث على المنهجين الإستقرائي والاستنباطي، أما في الجانب الاستقرائي فقد قسمه الباحث إلى مبحثين، المبحث الأول يتعلق باستقلالية التدقيق بشكل عام، والمبحث الثاني يتعلق بديوان المحاسبة، نشأته ودوره واستقلاليته، أما في الجانب الاستنباطي فقد قام الباحث بتطوير استبانته تألفت من عشرين سؤالاً لقياس الفرضيات ومعرفة مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت، وبعد التحقق من صدق الأداة وثباتها تم إجراء حصر شامل لجميع أفراد المجتمع بحيث تم توزيع 90 استبانته لعينة والمتمثلة في مدققي ديوان المحاسبة الذين يقوم بتدقيق حساب الجهات الحكومية، استرجع منها 88 استبانته، أي بنسبة 98%، وبعد جمع البيانات وتحليلها توصل الباحث إلى العديد من النتائج كان من أهمها التالي:

- تأثير تنمية الجوانب المهنية لمدققي الديوان وإعطائهم الدورات المهنية لتأصيل مفهوم الاستقلالية إيجاباً على استقلاليته.
- يؤثر قيام المدقق بالتدقيق على الجهات الحكومية التي كان موظفاً فيها سلباً على استقلاليته، وذلك بسبب تأثير الاستقلالية بالعلاقات الأخوية والزمالة الوظيفية السابقة بين المدقق والجهة.
- إتباع مدقق ديوان المحاسبة أسلوب المجاملات له الأثر السلبي على استقلاليته. حيث يوجب ذلك التغاضي عن بعض الأخطاء والمخالفات التي تقع بها الجهة.
- يؤثر تلقي مدقق ديوان المحاسبة المكافآت والخدمات من الجهات الحكومية سلباً على استقلاليته، حيث تكون هذه الخدمات بمثابة ضغوط على المدققين.
- يؤدي التعامل المادي بين مدقق ديوان المحاسبة والجهات الحكومية إلى تقليل استقلاليته، لما لذلك من تعارض للمصالح لدى المدقق.

– يؤثر تدوير مدققي ديوان المحاسبة بين الجهات الحكومية بشكل دوري إيجاباً على استقلاليتهم،

وذلك لأن طول البقاء من أهم أسباب نشأة العلاقات بين المدقق والجهة.

7- تؤثر تبعية ديوان المحاسبة لمجلس الأمة إيجاباً على استقلالية مدقيقه، وذلك لأن استقلالية

الديوان تنعكس على استقلالية مدقيقه.

8- يؤثر الاستقلال الإداري والمالي لديوان المحاسبة واستقلاله في إدارة شئون مدقيقه إيجاباً على

استقلاليتهم، حيث أن تدخل الأطراف الخارجية في الشئون الإدارية والمالية للديوان يؤثر سلباً على

استقلالية مدقيقه.

Abstract

Independence of Auditors Fundamentals of the Audit Bureau of Kuwait

Prepared by: Abdulrahman Ibraheem Alshammari

Supervisor: Dr. Makram Bassily

This study aimed to identify the independence fundamentals of auditors of the audit bureau of Kuwait because of the importance of the independency in the field of auditing, whether at the audit offices level, or at the states monitoring bodies this study aimed at identifying the grounds of independence of audit bureaus auditors in the state of Kuwait. The researcher depended on the deductive and inductive approaches.

The researcher divided the deductive aspect into two sections; the first section focuses on independency of auditing in general, and the second is about the audit bureau, its establishment, role and independency. On the practical side, the researcher developed a questionnaire consisting of 20 questions to measure the hypotheses and identifying the grounds of the independency of the Audit Bureau in the state of Kuwait. After checking the validity and consistency of the instrument, a complete survey has been done on all the study population.

Ninety questionnaires were distributed on a sample consisting of all audit bureaus auditors. 88 or 89%, of which were retrieved. After collecting and analyzing information, the researcher reached the following results:

- 1- The development of the professional aspects of the Bureau's auditors and training them would have a positive effect on their independency.
- 2- Auditing on the governmental bodies where the auditor was previously employed negatively affects his /her independency, because he will be affected by the relationship that bonds the auditor and his ex-colleagues.
- 3- Following the complimentary style has a negative effect on the auditor's independency. because this will lead to overlooking mistakes and violations committed by the body.
- 4- Receiving rewards and services from governmental bodies affects negatively the auditor's independency, since such rewards would put pressure on the auditors.
- 5- Financial dealings between the auditor and a governmental body would affect negatively his independency because of interest conflict.
- 6- The circulation of auditors among the governmental bodies periodically would positively affect their independency, because it will prevent creating close relations between the auditor and the governmental body.
- 7- The subordination of the audit bureau to the parliament would positively affect the auditors independency because the bureau independency reflects on its auditors independency.
- 8- Financial and administrative independence of the audit bureau in the management of their affairs would positively affect the auditor's independency. This is because the intervention of outside parties in the administrative and financial affairs of the audit bureau would have a negative effect on the auditors independency.

الفصل الأول

الإطار العام والدراسات السابقة

المقدمة

لقد برزت أهمية تطوير العمل الرقابي مع الخطوات المتقدمة التي خطتها التنمية الشاملة بمختلف المجتمعات، وكذا الاهتمام المتزايد للتحقق من كفاءة وفعالية الإدارة الحكومية، لذلك أصبح لزاماً على مختلف الأجهزة الرقابية العليا بأن تطور مرحلياً أدائها الرقابي وبدعم متزامن من السلطين التنفيذية والتشريعية، لتتمكن من ممارسة رقابتها في محيط متغير يتفاعل مع المتغيرات السياسية والاقتصادية الهامة التي يشهدها العالم.

وفي إطار ما تقدم فإن ديوان المحاسبة في دولة الكويت يسعى لتحقيق تلك المهمة على أكمل وجه وما يزال يقدم الشئ الكثير في هذا المجال

ومن بديهيات العمل الرقابي أن يكون لديوان المحاسبة استقلالية تامة عن الجهات التي يراقب عليها وإلا فإنها لن تقوم بدورها بالشكل المطلوب.⁽¹⁾

ومن هنا تأتي أهمية الدراسة والتي سيتناولها الباحث ألا وهي "مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت"، وسوف يعتمد الباحث على اختبار بعض العوامل التي لها ارتباط مع استقلالية مدققي ديوان المحاسبة لتكون بمثابة نبأاً له في معرفة محددات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

وقد تناولت الكثير من الدراسات موضوع استقلال مدققي الحسابات باعتباره جوهر عملية التدقيق، ويمكن تبويب تلك الدراسات إلى :

(1) الزايد ، علي (003) ، استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، ديوان الرقابة المالية والمحاسبة، السعودية .

أولاً: دراسات حاولت وضع نموذج لقياس استقلال مدقق الحسابات بمكاتب التدقيق الخاصة.⁽¹⁾

ثانياً: دراسات تناولت جوانب استقلال الأجهزة العليا للرقابة⁽²⁾

وبالرغم من أن بعض الدراسات تناولت موضوع التدقيق الحكومي إلا أنها لم تتناول استقلال مدققي ديوان المحاسبة، من هذا المنطلق كان الهدف العام من هذه الدراسة هو التعرف على مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

مشكلة الدراسة:

مما سبق يتضح للقارئ مدى أهمية استقلال مدققي ديوان المحاسبة، ومسؤولية الديوان ودوره الواجب القيام به لصيانة هذه الاستقلالية ودعمها، والتي لن يستطيع القيام بأعماله دونها، وبناءً عليه ظهرت المشكلة التي سيقوم الباحث بدراستها والمتمثلة في معرفة ما هي مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت، ويمكن حصر المشكلة في التساؤلات التالية:

- 1- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة؟
- 2- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب المالية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة؟
- 3- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة؟
- 4- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة و استقلالية مدققيه؟

أهداف الدراسة:

وقد كانت أهداف الدراسة كالتالي:

- بيان الجوانب السلوكية ومدى أثرها على استقلالية مدققي ديوان المحاسبة، والتي تتمثل في الجوانب الشخصية والاجتماعية لمدققي الديوان، وعلاقاتهم مع الجهات التي يراقبون عليها.

(1) - David B. Citron (2003), "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession " Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 16, No.2

() (المزرو ، يوسف إبراهيم (2003) "استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية"، ديوان المحاسبة، دولة الكويت.

- بيان الجوانب المالية وهي كل ما يحصل عليه المدقق من أجر ومكافآت مقابل قيامه بالعمل الرقابي ومدى أثر ذلك على استقلالية مدققي ديوان المحاسبة. ومدى أثر المكافآت التي يقبضها المدقق أو أي هدايا عينية مقابل قيامه بالخدمات غير التدقيقية كالمكافآت التي يحصل عليها مقابل دخوله في اللجان ، أو تقديم الخدمات الاستشارية ، وغيرها من الخدمات .
- معرفة مدى أهمية مبدأ التغيير الإلزامي لمدققي ديوان المحاسبة وأثره على استقلاليتهم. ومعرفة المخاطر الممكنة في حالة عدم تطبيق هذا المبدأ. والذي بموجبه يتم تدوير مدققي الديوان بشكل دوري على الجهات الحكومية.
- التعرف على أثر استقلالية ديوان المحاسبة على استقلالية مدققي الديوان الذين يزاولون العمل الرقابي، ومحاولة فهم العلاقة بينهما .

فرضيات الدراسة :

وسوف يقوم الباحث من خلال اختبار فرضيات الدراسة بالإجابة على الأسئلة السابقة كالتالي:

الفرضية الأولى:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة.

الفرضية الثانية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب المالية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة.

الفرضية الثالثة:

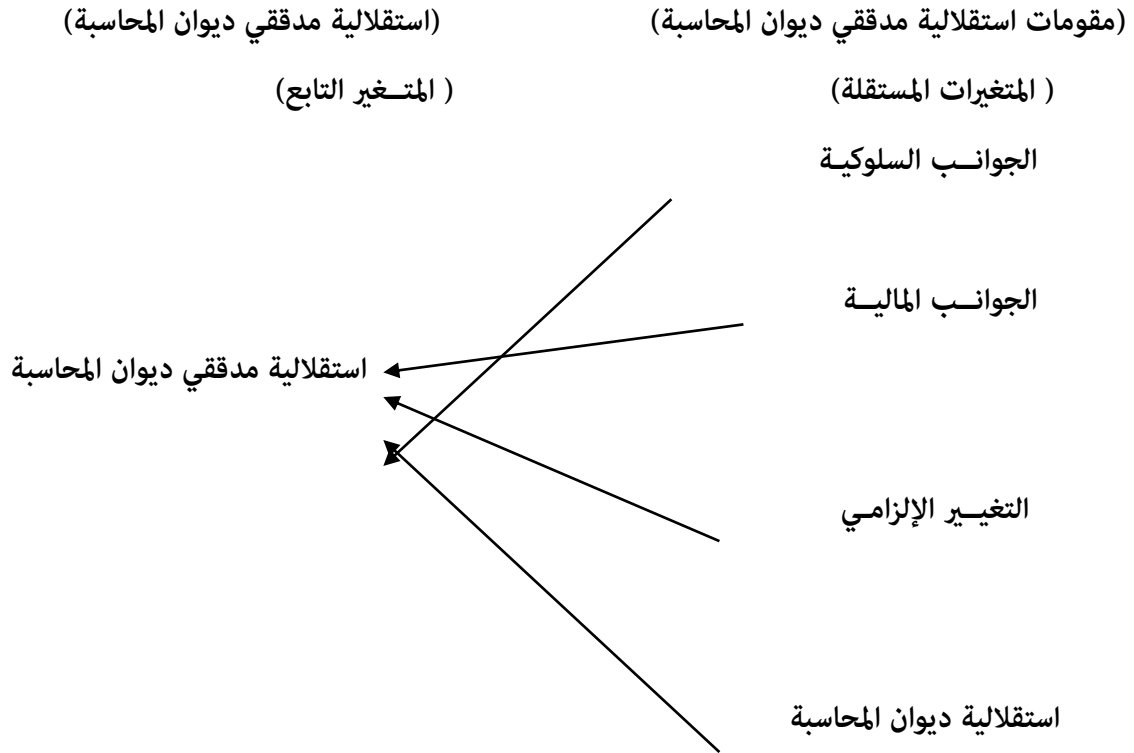
لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة.

الفرضية الرابعة:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدققيه.

نموذج الدراسة

وما يلي نموذج الرسالة والذي يتكون من متغيرات مستقلة ومتغير تابع:



التعريفات الإجرائية:

- الاستقلالية: هي أن يحافظ مدقق الحسابات على الموضوعية في الأداء والابتعاد عن النزاعات التي قد تبعده عن مسؤولياته ويكون مستقلا في الحقيقة والظاهر في عملية المراجعة.⁽¹⁾
- أدلة الإثبات: وقد عرفت منظمة المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأنها: "كل عنصر - مادي أو محاسبي أو قانوني يسمح للمراقب بتدعيم ملاحظة أو استنساخ بشكل مناسب وموضوعي".⁽²⁾

(1) -Ray Whittington and Kurt pany, (2001); principles of Auditing and other Assurance Services, 13th Edition, Irwin, Boston.p:70

(2) - <http://www.arabosai.org/ar/glossaire.asp?letter>

- الرقابة المسبقة: "هي نوع من الرقابة والملائمة على المعاملات والتصرفات المالية وذلك قبل إصدار القرار الخاص بالتصرف المالي أو قبل تنفيذه وقبل إبرام العقد أو قبل تنفيذه وذلك للحيلولة دون الوقوع في المخالفات والأخطاء والإسراف بقدر الإمكان من جهة وقبل ترتب الالتزام على الجهة المصدرة للتصرف أو المبرمة للعقد من جهة أخرى".⁽¹⁾

- الرقابة اللاحقة: هي الرقابة التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية وتعتبر الأسلوب الأساسي الذي تمارس بموجبه الرقابة المالية الخارجية وذلك أيا كان شكل النظام الرقابي الذي يتخذه جهاز الرقابة سواء أكان قضائياً أو إدارياً. ويُمكن هذا الأسلوب من كشف الأخطاء والمخالفات وجوانب التبذير والانحراف عن تحقيق الأهداف وتحديد مسؤولية الموظفين وإلقاء ضوء واضح على مسؤولية موظفي الجهات الخاضعة للرقابة، كما يساعد على التعويض عن الأضرار، والحيلولة دون إعادة ارتكاب الأخطاء والمخالفات والانحرافات، وذلك بالصورة التي يمكن فيها لهذه الرقابة أن تتناول العملية المالية من جميع جوانبها".⁽²⁾

- استقلالية مدققي ديوان المحاسبة: ويُقصد بها نزاهة وحياد مدققي ديوان المحاسبة والذين يدققون حسابات الجهات الحكومية، وعدم تأثرهم بسياسات الترغيب والترهيب التي تمارسها بعض الجهات الحكومية للتأثير عليهم.

- استقلالية ديوان المحاسبة: ويُقصد بها الاستقلال المالي والإداري والتنظيمي لديوان المحاسبة وعدم تبعيته للسلطة التنفيذية التي يقوم بالرقابة على حساباتها.

- (Arabosai): هي المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.⁽³⁾

Arab organization of supreme audit institutions

وهي واحدة من سبع مجموعات عمل إقليمية من منظمات العمل الإقليمية لأجهزة الرقابة العليا، تأسست سنة 1976، تقوم بتنظيم التعاون وتدعيمه بين الأجهزة الأعضاء في المجموعة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول العربية والمنظمات الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية.

ر - <http://www.arabosai.org/ar/glossaire.asp?letter=>

(3)

(2) نفس المرجع السابق.

- <http://www.arabosai.org/fr/index.asp>

(3)

- (Asaiosai): المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

Asian organization of supreme audit institutions

هي واحدة من سبع مجموعات عمل إقليمية من منظمات العمل الإقليمية لأجهزة الرقابة العليا ،
أنشئت في عام 1979. ويبلغ عدد أعضائها 43 من الأجهزة الرقابية.⁽¹⁾

- (Intosai) : هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة. International

organization of supreme audit institutions

عضويتها أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول الأعضاء في الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة، وهي ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة، وتقوم بدور رئيس في تنمية مراجعة الحسابات الحكومية وتعزيز الإدارة المالية السليمة.

- الجوانب المالية: ويُقصد بها كل ما يتقاضاه المدققين مقابل عملهم الرقابي من رواتب ومكافآت ومزايا عينية والتي يمكنها أن تعزز استقلاليتهم وتحقق الاكتفاء المادي لهم.

- الجوانب السلوكية: ويُقصد بها الجوانب التي يتمتع بها المدقق ومن ذلك، الأمانة، والصدق، والخبرة، والعلاقات الاجتماعية، والصفات الشخصية التي تعزز استقلاليتهم.

- التغيير الإلزامي: ويُقصد بها، عملية تدوير مدققي ديوان المحاسبة بين الجهات الحكومية دورياً، بحيث لا يمكث المدقق طويلاً في الجهة محل التدقيق لما في ذلك من إمكانية التأثير سلباً على استقلاليتهم، إذ أن مكوث المدقق لفترات طويلة قد ينشأ عنه علاقات بينهم وبين العاملين في الجهات الحكومية، مما يؤدي إلى الاستغلال السلبي لهذه العلاقات.

الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات المتعلقة بآثر الجوانب السلوكية على استقلالية مدققي الحسابات:

1- دراسة (2007 أحمد) بعنوان:

" دراسة تحليلية لآثر جودت العلاقة بين المراجع الخارجي وموظفي العميل على كشف الغش"
" بحث مقدم إلى مؤتمر قسم المحاسبة بكلية التجارة، جامعة القاهرة، في يوم الأربعاء الموافق 2007/6/20".

وهدف هذه الدراسة إلى تطوير قدرة المراجع الخارجي على كشف الغش والأخطاء من خلال تطوير الاتصالات الشخصية بينه وبين موظفي العميل وتناول هذا البحث، محاولات الغش والظروف المصاحبة لها، وتناول أيضاً المنافع المحققة من عملية الغش ومدى إمكانية الإبلاغ عنها وكذلك أثر عمق العلاقة بين مشاهد الغش والمراجع على احتمالات الإبلاغ عن هذا الغش.

وتوصلت الدراسة إلى أن الاتصال الجيد بين المراجع وموظفي العميل يعتبر مكون أساسي لبيئة المراجعة وكذلك توصلت إلى أن فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والغش يؤدي إلى نتائج سلبية لمنشأة المراجعة، وتوصلت أيضاً إلى أن الثقة العالية في متلقي البلاغ يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإبلاغ خاصة إذا شاع مفهوم حماية مصدر البلاغ كما هو الحال في مصادر المعلومات الصحفية.

2- دراسة (2006 المري)، بعنوان: "العوامل المؤثرة في استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين في الكويت".

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير العوامل المؤثرة في استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، وكانت عينة الدراسة عبارة عن (43) مراجعاً من المقيدين في سجل المحاسبين القانونيين لدى وزارة التجارة في دولة الكويت، وقد تناولت الدراسة مفهوم الاستقلال وأبعاد الاستقلالية والعوامل المؤثرة على استقلالية مدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت ومن هذه العوامل (العوامل السلوكية). وتوصلت الدراسة إلى بعض التوجيه، منها على ضرورة وجود لجان تدقيق تحد من قوة تأثير الإدارة على المدقق الخارجي مما يؤثر إيجاباً على استقلاليته، وكذلك توصلت إلى أن عدم التعارض بين مصالح المدقق الخارجي تؤثر إيجاباً على استقلاليته.

وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الأول لدراسته حيث تناولت بعض العوامل المؤثرة على استقلالية مدقق الحسابات ومن بين هذه العوامل الجوانب السلوكية ومدقق الحسابات.

3- دراسة (Koch et, al , 2008)، بعنوان:

“Can Auditors Be Independent? –Experimental Evidence on the Effects of Client Pressure, Auditors Experience and Professional Skepticism”

هدفت هذه الدراسة للتحقق من مدى تأثير الضغط الاجتماعي والمالي من عملاء التدقيق على استقلالية مدققين الحسابات الذين يقومون بالتدقيق على حسابات المنشأة.

وتكونت عينة هذه الدراسة من 72 مدققا من الذين يقومون بتدقيق الحسابات والذين كانوا محل الدراسة للوصول إلى بعض النتائج.

وقد تناولت هذه الدراسة التهديدات التي يمكنها أن تتعرض لسلامة استقلالية مدققي الحسابات وبشكل خاص آثار الضغط المالي وكذلك الاجتماعي على استقلالية مدققي الحسابات، وتناولت أيضا دور المنظمات المهنية لحماية استقلالية مدققي الحسابات، وأخيرا تناولت سبل التصدي لهذه المخاطر الممكنة على استقلالية مدقق الحسابات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن استقلالية مدققي الحسابات تتعرض للخطر كلما تعرضوا للضغوط الاجتماعية والنفسية، وكذلك توصلت إلى عدم إمكانية مكافحة هذه المخاطر المحتملة. وسوف يفيد الباحث من هذه الدراسة لتناولها الهدف الأول لرسائلته والتي تتعلق بعلاقة الجوانب السلوكية باستقلالية مدققي الحسابات.

— دراسة (DON.A, et, al, 2006) بعنوان:

“CONFLICTS OF INTEREST AND THE CASE OF AUDITOR INDEPENDENCE: MORAL SEDUCTION AND STRATEGIC ISSUE CYCLING”

وهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير القضية الأخلاقية واستراتيجية الإغواء على استقلالية مدققي الحسابات، وتناولت فشل الولايات المتحدة الأمريكية في كشف سلسلة الفضائح في بعض الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وأنقسمت هذه الدراسة إلى شقين ، الأول: تحليل الاحداث الخطأ والتي تسببت في تلك الفضائح، والشق الثاني: إستراتيجية الإغواء وأثرها على جانب تضارب المصالح، والتي تؤثر بالضرورة على استقلالية مدققي الحسابات، وتم عرض فضائح كل من شركة آنرون وشركة وورلدكوم والتي هزت الإقتصاد الأمريكي. وتوصلت الدراسة إلى أن سوء الإدارة وعدم وجود نظم لرصد مشكلة تضارب المصالح هي السبب وراء هذه السلسلة من الفضائح .

وسوف يفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الاول لدراسته، حيث تناولت الجانب الخلقي والسلوكي من خلال المؤثرات التي يتعرض لها مدققي الحسابات.

— دراسة (Herron & Gibertson, 2004)، بعنوان:

“Ethical Principles VS. Ethical Rules: The Moderating of Moral Development on Audit Independence Judgments”

هدفت الدراسة التحليلية إلى التعرف على القوانين والمبادئ الأخلاقية التي يمارسها المدقق ومدى تأثيرها على استقلاليته وعدالته في عمله، وقد تناولت الدراسة مسألة عقد الارتباط الذي يبرمه المدقق مع الجهة التي يعمل بها والذي يخضع بموجبه لمبادئ وقوانين أخلاقية، وقد اقترح الباحثان مجموعة من المبادئ والقوانين الأخلاقية مستمدة من دستور المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تدرج ضمن عقد الارتباط هذا والتي من شأنها أن تزيد من استقلالية المدقق.

وقد توصل الباحثان إلى أن عملية التطوير الأخلاقي وتنميتها وعمل إطار للمبادئ الأخلاقية في قوانين تدرج في العقود تعمل على زيادة استقلالية وعدالة المدقق كما أن مرونة هذه الدساتير تزيد من التزامهم الأخلاقي واحتواء عقد الارتباط على قوانين أخلاقية مكتوبة تعمل على الاستغناء عن عملية المساءلة التي من شأنها زيادة استقلالية المدقق وعدالته وتخفيف العبء عن هيئة المراقبة والتفتيش بما يخص مساءلة المدققين.

وسوف يفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الأول لدراسته، حيث تناولت القوانين والمبادئ الأخلاقية التي يمارسها مدققي الحسابات ومدى تأثيرها على استقلالية المدقق .

— دراسة (Vivien et, al, 2002)، بعنوان:

"Auditor Independence and Audit Risk in the UK: A Reconceptualization"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف أثر الأخطار على استقلالية المراجع في الحقيقة

واستقلاليته في الظاهر، والضمانات لهذه التهديدات والتي تم إدراجها في الاتحاد الدولي للمحاسبين 2001، وقد تناولت هذه الدراسة دراسة ست حالات تشمل القضايا المحاسبية الرئيسة بين مكتب المراجعة والعميل محل المراجعة في المملكة المتحدة، وخرجت الدراسة بأن الضمانات في الأطر الموضوعية لحماية الاستقلالية غير كافية لمواجهة هذه التهديدات لاسيما ما يتعلق بجوانب الترهيب، و أن المخرجات تكون ضعيفة عندما لا تتوافر طرق الحماية الكافية ضد التهديدات التي تواجه القائمين على هذه المهنة، وأن الإدارة قد تكون احد عوامل الضغط على استقلالية مدقق الحسابات. وسوف يفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الأول لدراسته، حيث تناولت أثر التهديدات والمخاطر على استقلالية مدقق الحسابات، وعلاقة الجوانب السلوكية بها.

ثانيا: الدراسات المتعلقة بأثر الجوانب المالية على استقلالية مدققي الحسابات:

1- دراسة (Ferdinand, et, al, 2007)، بعنوان:

“Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non-Audit Fees”

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير الأتعاب التي يتقاضاها مدققو الحسابات مقابل الأعمال غير التدقيقية كالإستشارات أو إمساك الدفاتر على استقلاليتهم خلال فترة التدقيق. وتشير النتائج استناداً على عينة مكونة من 4,720 من الشركات الأمريكية للسنتين 2000 و 2001، أن هناك علاقة إيجابية بين الأتعاب غير التدقيقية ومؤشر استقلالية مراجع الحسابات للشركات مع قصر فترة المراجعة. وقد تناولت الدراسة لأنواع المخاطر التي قد تنشأ عن قيام المدقق بالخدمات الاستشارية، وتوصلت على أن هناك علاقة ايجابية بين هذه الأتعاب وإدارة الأرباح بالنسبة للشركات مع قصر فترة التدقيق وهذا ذو أهمية بالنسبة لصغار العملاء. بالإضافة إلى ذلك، فإن هذه النتائج تشير إلى أن الرابطة بين هذه الأتعاب والاستقلال يتوقف على فترة التدقيق، وتشير أيضا بأن ارتفاع نسبة الأتعاب لها تأثير سلبي على استقلالية مراجع الحسابات عند قصر فترة المراجعة وعند الشركات صغيرة الحجم.

وسوف يفيد الباحث من هذه الرسالة لتوافقها مع الهدف الثاني لدراسته، حيث تناولت هذه الدراسة أثر أتعاب الخدمات غير التدقيقية التي يقدمها مدققي الحسابات وأثرها على استقلاليتهم.

2- دراسة (Kinney, et, al, 2004) بعنوان:

"Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?"

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن مدى تأثير الأجر والحوافز التي يحصل عليها المدققين الخارجيين جراء الخدمات غير التدقيقية التي يقدمونها على عملية الإفصاح عن المعلومات المالية ومدى استقلالية هذه المعلومات وقد قام الباحثان بمقارنة الأجر والحوافز ومتابعتها من الفترة (1950-2000) وقد تكونت العينة من (713) شركة موزعة على سبع ولايات.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأجر التي يتقاضاها مدققو الحسابات واستقلالية عملية الإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالخدمات غير التدقيقية بشكل عام وإنما يوجد توافق بين المتغيرين.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الحوافز المالية لهؤلاء المدققين والإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالخدمات القانونية والضرائب بشكل خاص.

وسوف يفيد الباحث من هذه الدراسة لموافقتها مع الهدف الرابع لدراسته، حيث أنها تناولت الكشف عن مدى تأثير الأجر والحوافز التي يحصل عليها المدققين الخارجيين جراء الخدمات غير التدقيقية التي يقدمونها على عملية الإفصاح عن المعلومات ومدى استقلاليته.

3- دراسة (Allent, et, al, 2002)، بعنوان:

"Auditor Independence and Fee Dependence"

هدفت الدراسة إلى البحث فيما إذا كان اعتماد مدققي الحسابات على الأجر المدفوعة لهم من قبل العميل مقابل القيام بالخدمات الأخرى غير التدقيقية كالاستشارات أو إمساك الدفاتر يهدد استقلالهم. ومدى الاعتماد على الأجر على الصعيدين الوطني لمراجعة الحسابات فضلاً عن المستوى المحلي، وقد تناولت الدراسة أنواع الخدمات غير التدقيقية الممكن تقديمها من قبل مدققي الحسابات والمخاطر الممكن حدوثها نتيجة القيام بهذه الخدمات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مستوى الاعتماد على الأتعاب لا يؤثر على ميول المراجع وحياده لإصدار رأي غير مقيد، ولا تزال النتائج قوية للوصول إلى عدد من اختبارات الحساسية بما فيها تحليل مراقبة آثار الاعتماد على الخدمات غير التدقيقية وغيرها من الأمور التي يوجد بها زيادة ضغوط على المدققين لمواجهة آثار الاعتماد على الرسوم على مستقبل التدقيق.

وسوف يفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الثاني لدراسته، حيث تناولت الدراسة اعتماد مدققي الحسابات على الأجر المدفوعة لهم من قبل العميل ومدى تهديد ذلك على استقلالهم.

4- دراسة (Defender & Subramanyama, 2002)، بعنوان:

"Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions"

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الأجر التي يتقاضاها المدققون مقابل الخدمات غير التدقيقية واستقلالية هؤلاء، وقد تناولت الدراسة أهمية وسلامة المعلومات المقدمة من قبل مدققي الحسابات وعلاقة الأجر المدفوعة باستقلالية مدققي الحسابات ومدى التزام المدققين بعقد التوكيل الذي يوقعونه.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الحوافز والأجر المدفوعة مقابل الخدمات غير التدقيقية والتي يقوم بها مدققو الحسابات تؤثر بشكل كبير على استقلاليتهم وذلك في عملهم الرقابي حيث بينت الدراسة أن الأجر المرتفعة والحوافز العالية المدفوعة للمدقق مقابل عملهم الرقابي تعمل على استقلالية أكبر بعكس الأجر المنخفضة التي تؤثر سلباً على عملية التدقيق.

وسوف يفيد الباحث من هذه الرسالة لتوافقها مع الهدف الثاني في رسالته، حيث تطرقت للعلاقة بين الأجر المدفوعة لمدقق الحسابات مقابل الخدمات غير التدقيقية التي يقوم بها.

5- دراسة (Dee, et, al, 2002)، بعنوان:

"EARNINGS QUALITY AND AUDITOR INDEPENDENCE: AN EXAMINATION USING NON-AUDIT FEE DATA"

هدفت الدراسة إلى الكشف عن مناسبة الحوافز المقدمة للمدققين

ومدى تأثير الوضع الاقتصادي لهم على استقلالية المعلومات، مدى تأثير أوضاعهم الاقتصادية على دقة المعلومات المحاسبية وجودتها وقد تناولت الدراسة الجوانب الاقتصادية للمدقق والوضع المالي للشركات الصناعية. واعتمد الباحث في دراسته على عينة عبارة عن 500 شركة من الشركات البارزة والتي تقوم بدفع رسوم عالية لمدققي الحسابات

وقد توصلت الدراسة إلى أنه هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأجور والحوافز المقدمة للمدققين وجودة المعلومات المحاسبية إذ أن الوضع الاقتصادي الجيد بفعل الحوافز والأجور المرتفعة تعمل على التقليل من التداخل في المعلومات وبالتالي حصول الشركة على تقارير عالية الجودة بعكس الأوضاع الاقتصادية المتوسطة والمتدنية وبالتالي التأثير السلبي على استقلالية المعلومات وجودة التقارير المالية. وسوف يفيد الباحث من هذه الرسالة لتوافقها مع الهدف الثاني لدراسته، حيث تناولت مدى تأثير الوضع الاقتصادي لمدققي الحسابات على استقلاليتهم.

6- دراسة (Sharma, 2001)، بعنوان:

"The Association between Non-Audit Services and the Propensity of Going Concern Qualifications: Implications for Audit Independence"

هدفت الدراسة إلى الكشف عن العلاقة والرابط بين الأجور غير التدقيقية كنسبة من الأجور الكلية واستقلالية مدققي الحسابات وذلك من خلال مدى توجههم لإصدار تحفظات للعملاء الذين تعاني منشأتهم من الإفلاس والذين يتوقع لهم أن يحصلوا على نسبة من الأتعاب الكلية للسنة التي تسبق الإفلاس وقد تكونت عينة الدراسة من 49 شركة استرالية على وشك الإفلاس وقد تم مناقشة هذا الافتراض. توصلت الدراسة إلى أن المدققين الذين يحصلون على أجور أعلى مقابل الخدمات غير التدقيقية تكون توجهاتهم نحو الإفصاح عن التحفظات والنقاط السلبية في المعاملات المالية أعلى من المدققين الذين يتقاضون أتعاباً أقل من النسبة الكلية للأجور السنوية. وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الثاني لدراسته، حيث تناولت العلاقة بين الأجور عن الخدمات غير التدقيقية وأثرها على استقلال مدققي الحسابات.

ثالثاً: الدراسات المتعلقة بأثر التغيير الإلزامي باستقلالية مدققي الحسابات:

1- دراسة ((Arel, et, al, 2005)، بعنوان:

"Audit Firm Rotational and Audit Quality"

هدفت الدراسة النوعية إلى التعرف على جودة التدقيق وعلاقته في استبدال المدققين بشكل دوري في مجلس المحاسبة الأعلى في الشركات العامة المحدودة وتأثير ذلك على التقارير المالية والمحاسبية المقدمة، وتناولت الدراسة الأثر السلبي للعلاقات الطويلة والتقارب الكبير بين العميل ومدقق الحسابات. كما تناولت أهمية التوفيق بين النزاهة والخبرة وتطرت لفضيحة (آرون وأندر سون وورلدكوم). وقد أوضحت نتائج هذه الدراسة أن عملية استبدال المدققين بشكل دوري يُلقي على عاتق المجلس عبئاً ثقیلاً علاوة على زيادة مسؤوليات المجلس، بالإضافة إلى وجود مدققين بشكل دائم أو شبه دائم في هذه الشركات يعمل على نشوء علاقات حميمة تؤثر إيجاباً على جودة عملية التدقيق ويزيد من كفاءة عملية التدقيق واستقلاليته، وتعمل على تخفيف ضغوط العمل لدى هؤلاء المدققين كما أظهرت النتائج أن 99% من هذه الشركات تحبب وجود المدققين بصورة دائمة ولا تتبع إستراتيجية التغيير الإلزامية من فترة لأخرى. وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة لموافقتها مع الهدف الثالث لدراسته، حيث تناولت جودة التدقيق وعلاقته باستبدالهم دورياً وتأثير ذلك على التقارير الدورية.

2- دراسة (Sori & Karbhari, 2005)، بعنوان:

Auditor Appointment, Rotation and Independence: Some Evidence from Malaysia.

هدفت الدراسة إلى الكشف عن تأثير استبدال المدققين داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسات على جودة وكفاءة عملية التدقيق ومدى استقلالية هؤلاء المدققين وقد تم أخذ ماليزيا كدراسة حالة وقد تناولت الدراسة، الأثر السيئ لطول فترة مكوث المدقق والأخطار الممكن تحقيقها، وكذلك أهمية التغيير الإلزامي بين المدققين، وقد توصلت الدراسة إلى أن استبدال المدققين الدوري يزيد من استقلالية مدققي الحسابات ومن دقة المعلومات المالية المقدمة ومن الموضوعية التي تتسم بها هذه المعلومات نتيجة للاستبدال، كما وقد عارض معظم المدققين هذه العملية أثناء إجراء المقابلات معهم على عكس المديرين الإداريين الذين اعتبروا المسألة وقائية لا بد منها لضمان دقة المعلومات المحاسبية.

وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الثالث لدراسته، حي تناولت الكشف عن تأثير استبدال المدققين داخل الهيكل التنظيمي وأثر ذلك على جودة وكفاءة التدقيق.

3-دراسة (Chi, et, al, 2005)، بعنوان:

“Mandatory Audit-Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan”

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثيرات عملية التغيير الإلزامي للمدققين في المؤسسات للمدققين على استقلالية المعلومات المحاسبية والتقارير المالية المقدمة وبيان تأثير هذا التغيير على جودتها في تايوان، وتناولت الدراسة الوضع المعمول به في تايوان حيث أصبح التغيير اعتباراً من عام 2004 إلزامياً. وكان حجم العينة التي اعتمدت عليها الدراسة عبارة عن 1996 شركة مقسمة على فترتين الأولى ما قبل 2002 والثانية خلال 2002.

وقد توصلت الدراسة إلى أن شركة واحدة على الأقل قام بتدقيق حساباتها نفس المراجع لمدة لا تقل عن أربعة سنوات على التوالي، بينما 166 شركة قام بتدقيق حساباتها نفس العميل لأقل من أربع سنوات متتالية. وتوصلت أيضاً إلى أن الشركات التي تقوم بالتغيير السنوي لديها جودة أعلى في التقارير المالية من تلك التي لا تقوم به سنوياً كما وقد تبين أن الشركات التي تستغرق وقت طويل لاستبدال المدقق لديها تقارير مالية جيدة وأفضل من التقارير المقدمة لنفس الشركة في السنة التي تليها لنفس المدقق أي أن جودة التقارير المقدمة في 2003 أفضل من جودة التقارير المقدمة في 2004 في نفس الشركة لنفس المدقق مما يؤثر سلباً على استقلاليتهم.

سوف يستفيد الباحث من هذه الرسالة لتوافقها مع الهدف الثالث من دراسته، حيث تناولت الدراسة تأثير سياسة التغيير لمدققي الحسابات على استقلاليتهم وعلى جودة التقارير المالية.

4-دراسة (European-American Business Council 2002)

وهي عبارة عن وثيقة صادرة من هذه الجمعية كانت بعنوان:

“EABC Opposes Mandatory Audit Firm Rotation”

حيث عارضت الجمعية عبر هذه الوثيقة سياسة التغيير الإلزامي المعمول به في السنوات الأخيرة،

في الوقت الذي دعا البعض إلى تعزيز استقلالية مدقق الحسابات عن طريق التغيير الإلزامي. وفي الواقع فقد اعتبرت الجمعية أن هذه خطوة مضادة للإصلاح مما ينذر بعواقب وخيمة لمراجعة الجودة، لأن ذلك سيسهم برفع تكلفة مراجعة الجودة، وعلاوة على ذلك، فإن إلزامية التناوب يقلل من ثقة المستثمر والمعلومات مع تقويض فرص نجاح كل شركة، ويقلل من الفعالية على مر السنين، حيث من الضروري أن يكون لدى المدقق فهم عميق ومتطور للعملاء والعاملين مع الحفاظ على الاستقلالية والموضوعية، وفهم القضايا والتغيرات التي حدثت على مر الزمن. وقد قامت هذه الجمعية بحث البلدان إلى رفض التغيير الإلزامي كعامل يمكنه أن يخفف الجودة مع زيادة التكاليف.

وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الثالث لدراسته، حيث كانت هذه الدراسة عبارة عن وثيقة أصدرتها جمعية الأعمال الأوروبية الأمريكية حول سياسة التغيير.

رابعاً: الدراسات المتعلقة باستقلال ديوان المحاسبة:

1- دراسة عبدالدائم، (2003)، بعنوان: " استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة".

هدفت الدراسة إلى الوصول إلى مفهوم الرقابة بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة، ومدى أهميتها ومدى تحقق الاستقلالية فيها وثمرتها تحقق هذه الاستقلالية. وقد تناولت الدراسة الجوانب التالية:

- مفهوم وأهمية الرقابة.
- دور الأجهزة العليا في الرقابة على الأنشطة.
- استقلالية الرقابة.
- مسئولية ودور القائمين على جهاز الرقابة.
- ثمرة استقلالية أجهزة الرقابة.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك حاجة ماسة لرفع كفاءة العاملين في جهاز الرقابة.
- هناك حاجة ماسة للإفادة من خبرات الدول المجاورة.
- لا توجد محاسبة للقائمين بالعملية الرقابية على مدى التقيد بالأنظمة واللوائح المعمول بها

- عدم الاكتفاء المادي للعاملين في جهاز الرقابة قد يؤدي إلى استغلالهم من قبل الجهات التي يدققون أعمالها.

وسوف يفيد الباحث من هذه الدراسة ملامتها مع الهدف الرابع لدراسته، بحيث تم تناول موضوع استقلال الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بشي- من التفصيل، لكن دون التطرق لاستقلالية مدقي الحسابات إلا بشي- من الإجمال، ولم يتطرق أيضا لعلاقة استقلال الأجهزة العليا مع استقلال مدقي الأجهزة العليا للرقابة والذي سيتناوله الباحث في دراسته. ولم يتطرق أيضا لمقومات استقلالية مدقي الحسابات والتي سيتناولها الباحث في رسالته.

2- دراسة المزروعي (2003)، بعنوان: "استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية استقلالية الأجهزة العليا للرقابة وأهم العوامل المؤثرة على هذه الاستقلالية، وقد تطرق الباحث في دراسته إلى المحاور التالية:

- العوامل المؤثرة على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة.
- أهم عناصر وجوانب الاستقلالية لهذه الأجهزة.
- الجوانب المؤثرة على استقلالية مراقب الحسابات ومراجع الجهاز الأعلى للرقابة.

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج من أهمها:

- تعتبر استقلالية الديوان من الجوانب الأساسية لقيامه بواجباته بشكل أفضل.
- يؤثر حصول مدقي الديوان على المزايا المالية والعينية إيجابا على استقلاليته.
- يؤثر حصول الديوان على الاستقلال المالي والإداري إيجابا على استقلالية الديوان.
- يؤثر انفراد الديوان بحق تعيين وعزل مدقيه ايجابيا على استقلاليته.

وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة ملامتها مع الهدف الرابع لدراسته، حيث كان من أهداف هذه الدراسة معرفة مدى أهمية استقلالية الأجهزة الرقابية العليا، وتناولت موضوع استقلالية مدقي الأجهزة العليا بشي- من التفصيل مما يتلاءم مع الهدف الرابع لدراسته، ولم يتم التطرق في هذه الدراسة لاستقلالية مدقي الحسابات ولم تتطرق أيضا لعلاقة استقلال الأجهزة العليا مع استقلال مدقي الأجهزة العليا للرقابة وكذلك لم يتطرق لمقومات استقلالية مدقي الحسابات والذي سيتناوله الباحث في دراسته.

3- دراسة الدرعي (2003)، بعنوان: " استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة "

هدفت الدراسة إلى الوقوف على أهمية استقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة. وقد تناول الباحث في بحثه مظاهر استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وكذلك الصعوبات والمشكلات التي تواجه استقلال أجهزة الرقابة العليا للرقابة والمحاسبة وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج من أهمها:

- أهم الأمور المؤثرة على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة هو استقلالها المالي.
 - يعتبر الاستقلال الفكري من الأساسيات الواجب توافرها في مدققي ديوان المحاسبي عند قيامهم بعملهم الرقابي.
 - عدم وجود تشريعات كافية لحماية مدققي ديوان المحاسبة من أهم العوائق التي تعيق استقلاليتهم أثناء قيامهم بعملهم الرقابي.
- وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة لملائمتها مع الهدف الرابع لدراسته، حيث كان هدف هذه الدراسة الوقوف على أهمية استقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ولم يتم تناول موضوع استقلال مدققي حسابات الأجهزة العليا للرقابة، ولم تتطرق أيضا لعلاقة استقلال الأجهزة العليا مع استقلال مدققي الأجهزة العليا للرقابة والذي سيتناوله الباحث في دراسته.

4- دراسة مكتب المحاسبة الأمريكي (GAO) (2002) وهي عبارة عن وثيقة بعنوان :

"GAO auditor independence Standard Fact Sheet"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة التغييرات الطارئة على مقومات استقلالية مدققي الحسابات الذين يدققون حسابات المؤسسات الحكومية والمؤسسات غير الربحية على سبيل المثال الجامعات والكليات والمستشفيات والمنظمات الخيرية والعديد من البرامج التي تديرها الدولة، وتناولت هذه الدراسة أداء مراجعي الحسابات والقيود المفروضة على الخدمات غير التدقيقية المقدمة من مكتب التدقيق الفيدرالي أو المكاتب الخاصة،

وخرجت هذه الدراسة بالنتائج التالية:

- 1- لا ينبغي لمنظمات التدقيق القيام بالخدمات المتعلقة بأداء الإدارة أو المتعلقة في صنع القرار.
 - 2- لا يجوز لمنظمات التدقيق القيام بالخدمات الكبيرة غير التدقيقية والتي تدخل في مجال التدقيق، ومنها عمليات إمساك الدفاتر المحاسبية وكذلك الإستشارات المحاسبية أو الاستشارات التي لها علاقة مباشرة بعمليات اتخاذ القرارات، أو عمليات التخطيط.
 - ويمكن أن تؤدي هذه المنظمات الخدمات غير التدقيقية بشرط وجود الضمانات ومن أهمها:
 - ألا تتعلق الخدمات المقدمة بأعمال التخطيط.
 - يجب على منظمات التدقيق وضع وثيقة تفاهم فيما يتعلق بالخدمات غير التدقيقية.
 - يجب على مكاتب التدقيق الالتزام لمتطلبات الاستقلالية في جميع السياسات والإجراءات.
- وسوف يستفيد الباحث من هذه الدراسة لتوافقها مع الهدف الرابع لدراسته، حيث تناولت التغييرات الطارئة على مقومات استقلالية المدققين الذين يقومون بالتدقيق على المؤسسات الحكومية. ولم تطرق الدراسة لمقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة.

ملخص الدراسات السابقة:

قسم الباحث الدراسات السابقة إلى أربع مجموعات بما يتماشى مع أهداف هذه الدراسة، وتضمنت كل مجموعة العديد من الدراسات، وكانت المجموعات كالتالي:

المجموعة الأولى: الدراسات المتعلقة بأثر الجوانب السلوكية على استقلالية مدققي الحسابات.

واحتوت هذه المجموعة على خمس دراسات أجنبية وعربية حديثة، وتناولت هذه الدراسات بشكل عام أثر بعض الجوانب السلوكية على استقلالية مدققي الحسابات، واختلفت هذه الدراسات ما بين مثبت ونافي لأثر الجوانب السلوكية على استقلالية مدققي الحسابات. وتناولت هذه الدراسات بمجموعها الجوانب السلوكية الآتية:

- اثر جودة العلاقة بين مدقق الحسابات وباقي الموظفين على جودة التدقيق.
- الخبرة على استقلالية مدقق الحسابات.
- اثر العوامل السلوكية على استقلالية مدقق الحسابات.
- الجانب الأخلاقي وأثره على استقلالية مدقق الحسابات

- المجموعة الثانية: الدراسات المتعلقة بأثر الجوانب المالية على استقلالية مدققي الحسابات.
- واحتوت هذه المجموعة على ست دراسات أجنبية وعربية حديثة، وتناولت هذه الدراسات الجوانب المالية وأثرها على استقلالية مدققي الحسابات، وتناولت هذه الدراسات بمجموعها على الجوانب الآتية:
- اثر الأجور غير التدقيقية على استقلالية مدقق الحسابات.
 - مدى اعتماد مدقق الحسابات على الأجور المدفوعة له مقابل الخدمات غير التدقيقية وأثر ذلك على استقلاليته.
 - العلاقة بين الأجور التي يتقاضاها مدقق الحسابات واستقلاليته.
- المجموعة الثالثة: الدراسات المتعلقة بأثر التغيير الإلزامي باستقلالية مدققي الحسابات.
- واحتوت هذه المجموعة على ست دراسات أجنبية وعربية حديثة، وتناولت هذه المجموعة سياسة التغيير الإلزامي بين مؤيد ومعارض، وتناولت الدراسات بمجموعها الجوانب الآتية:
- علاقة جودة التدقيق بمبدأ استبدال المدققين بشكل دوري.
 - الكشف عن الأثر السلبي لطول فترة مكوث المدقق والأخطار الممكن تحقيقها.
 - تأثيرات التدقيقي الإلزامي على استقلالية المعلومات المحاسبية والتقارير المالية المقدمة.
 - العواقب الوخيمة والنتائج السلبية الناتجة عن مبدأ التغيير الإلزامي.
- المجموعة الرابعة: الدراسات المتعلقة باستقلال ديوان المحاسبة.
- واحتوت هذه المجموعة على ست دراسات أجنبية وعربية حديثة، وتناولت هذه الدراسات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة ومقوماتها، وغطت هذه الدراسات بمجموعها الجوانب الآتية:
- مدى تحقق الاستقلالية لأجهزة الرقابة العليا.
 - أهمية الاستقلالية بالنسبة لأجهزة الرقابة العليا.
 - التغييرات الطارئة على مقومات استقلالية مدققي .
- الفرق بين هذه الدراسة والدراسات السابقة:
- حيث أن هذه الدراسة تعد من أوائل الدراسات في دولة الكويت (في حدود علم الباحث) التي تناولت مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت وعلاقة استقلالية الديوان باستقلالية مدقيقه.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

استقلالية مدقق الحسابات

تمهيد:

يعتبر الاستقلال أحد المعايير الثلاثة التي تكون مجموعة المعايير العامة لمعايير الأداء المهني، والتي تحدد مدى أهلية الشخص ليقوم بمزاولة مهنة التدقيق، حيث إن عدم استيفاء أي منها يعني عدم المقدرة على فهم وتطبيق معايير العمل الميداني، ومعايير إعداد وصياغة التقرير بالكفاءة والفاعلية المطلوبتين.

لا يشك أحد بمدى أهمية الاستقلالية بالنسبة لمدققي الحسابات وما يواجهه المدقق الخارجي من حرج في ذلك، ولهذا فإن عليه أن يلتزم جانب الحذر في جميع خطواته، كما أن الرغبة الطبيعية في مجاملة العميل قد تدفع به إلى الموافقة على بيانات ومعلومات يتضح فيما بعد أنها كانت مضللة مما يؤدي إلى الإطاحة بسمعته.

تعتبر استقلالية المدقق العمود الفقري للتدقيق، وقد حظرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC تقديم بعض الخدمات الاستشارية على مدقق الحسابات ومنها، إمساك الدفاتر والتدقيق الداخلي وكذلك الخدمات التأمينية، وذلك لضمان سلامة الحياد والاستقلالية وحمايته من كل ما يمكنه أن يشوبه⁽¹⁾

¹⁾ - ell, W. G, Boynton, W. C & Johnson, R.N, (2001). Modern Auditing, New York: John Wiley & Sons .

أولاً: الامتداد والترابط التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات⁽¹⁾:

يظهر الامتداد التاريخي للتدقيق وأهميته من خلال خمس مراحل وهي:

المرحلة الأولى: الفترة السابقة حتى عام 1500م.

حيث انحصر — التدقيق في هذه الفترة باستماع المدقق للحقائق ثم الحكم عليها بواقع التجربة، ومصطلح Auditor مشتق من أصل الكلمة اللاتينية Audire أي الاستماع، فقد كانت الحكومات المركزية في ذلك الوقت تعين مدققين لفحص سجلات جباية الضرائب والتأكد من صحتها، وتركز اهتمام المدقق في هذه الفترة على منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المالية والتأكد من أمانة الحائزين لها. ثم بدأ التجار بالاستعانة بالمراجعين وذلك للتأكد من صحة ثرواتهم التي تنقلها السفن.

المرحلة الثانية: الفترة من 1500 حتى عام 1850م.

ازدهرت في هذه المرحلة التجارة في القارة الأوروبية وزادت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية فظهر نظام القيد المزدوج وذلك لتسجيل العمليات التجارية تسجيلًا منظمًا. ولا يهدف إلى تطوير التدقيق حيث تم تلافي الأخطاء والتلاعب واكتشافها بطريق الفحص المفصل للعمليات طبقًا للقياس والتسجيل في الدفاتر والسجلات. وتميزت هذه الفترة بظهور القيد المزدوج لتسجيل العمليات المالية.

المرحلة الثالثة: الفترة من 1850 حتى عام 1905م:

وتميزت هذه الفترة ظهرت الشركات المساهمة الكبيرة، وصاحب ذلك غياب الملكية عن الإدارة وابتعد ملاك الشركات عن إدارة أملاكهم مما تطلب وجود وكلاء يقومون بالنيابة عن أصحابها في تولي الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة عوائد استثمار رأس المال. ولا يكون ذلك إلا بوجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق حسابات عمليات هذه الشركات كما تطلب الأمر وجود جمعيات مهنية

() (الصحن وآخرون 001)، "المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية مصر، ص 4-7.

تشرف على المهنة وتحميها وتنميتها، وكان هدف التدقيق اكتشاف الأخطاء ومنع التلاعب والغش عن طريق فحص النظام المحاسبي.

المرحلة الرابعة: الفترة من 1905 حتى عام 1960م.

أصبح الهدف الرئيس للتدقيق في هذه المرحلة التأكد من صحة وعدالة المركز المالي وأصبح اكتشاف ومنع الخطأ غرضاً فرعياً مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية ، وتميزت هذه الفترة بتغير أسلوب التدقيق من التدقيق التفصيلي إلى استخدام العينات وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختيارها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

المرحلة الخامسة: الفترة من عام 1960 حتى الآن:

رجح الهدف الرئيس للتدقيق في هذه المرحلة إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية. وكذلك تفعيل نظام الرقابة الداخلية والاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأساليب الرياضية والتحليلية.

وتميزت هذه الفترة باستخدام الأساليب الكمية في التدقيق لتحقيق الدقة وتم تطويع الأساليب الرياضية والإحصائية في خدمة التدقيق. لقد كان هذا التطور في المراحل التاريخية المختلفة مؤامراً لأحداث اقتصادية واجتماعية صاحبت المجتمعات المختلفة وبالتالي أثرت على هدف ومجال وأسلوب المراجعة. فالثورة الصناعية وما صاحبها من تطور اقتصادي كبير وصدور تشريعات منظمة وأحكام قضائية وآراء للجمعيات المهنية طورت التدقيق علماً وعملاً وكان هذا التطور رأسياً وأفقياً.

فالتطور الرأسي يعنى به رفع كفاءة التدقيق عن طريق الاستعانة بالأساليب الحديثة لرفع كفاءة المدقق وتسهيل مهمته لتحقيق نتائج أكثر فاعلية، أما التطور الأفقي للتدقيق تعني التوسع في مجالات متعددة تفيد إدارة المشروع وتقييم الأداء، كذلك مما يفيد المجتمع ككل في صورة المراجعة الاجتماعية والتي تهتم بتقييم الأداء الاجتماعي لتلك الوحدة.

ثانياً: أهمية استقلالية مدقق الحسابات:

تعد مهنة التدقيق في حقيقتها حق للأطراف الخارجية من ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية لتراقب تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعة، ولا شك أن أهم هذه الأطراف هم المساهمون في رأس مال الشركة.

ونظراً لاعتبارات معينة، فإن هؤلاء المساهمين لا يمارسون حقهم في الرقابة على الوحدات الاقتصادية التي يسهمون فيها بصورة مباشرة، ولكنهم يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده شخص مهني مؤهل ومحيد يسمى (مدقق الحسابات) في نطاق ما يسمى (التدقيق الخارجي) والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة الخارجية على الإطلاق⁽¹⁾.

ومن هذا المنطلق تأتي أهمية استقلال مدقق الحسابات لأنه وهو يمارس عمله يعتبر حكماً يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال، ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمدقق الاحتفاظ بعميله، وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام العميل الذي وكله (الملاك) أو الغير الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات⁽²⁾.

ولا تخلو بيئة التدقيق غالباً من العلاقات والمصالح المختلفة والمتعارضة في كثير من الأحيان، ومن الطبيعي أن تتأثر استقلالية المدقق بهذه التناقضات، ومن هنا يظهر للباحث مدى أهمية استقلال مدقق الحسابات بصفته وكيلًا عن الملاك ويعمل لمصلحتهم وحفظ حقوقهم، وهذه العلاقة هي من أهم العلاقات بالنسبة لمهنة التدقيق ومصداقية تقرير المدقق ومقدار الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو التقارير المالية للتقرير الذي يعده المدقق، ولذلك يجب أن يتصف المدقق بالاستقلالية ليكون مؤهلاً وقادراً على القيام بدوره الرقابي على أكمل وجه، وأن يبدي رأيه مطمئناً وبشكل حيادي، وبضمير خالص دون خوف من ضرر أو جزاء يقع عليه.

ثالثاً: مفهوم استقلالية مدقق الحسابات:

تعززت أهمية استقلال المدقق الخارجي نتيجة لعدة تغيرات اجتماعية إلى جانب التطور التكنولوجي الذي نعيش فيه وحاجة مستخدمي البيانات المالية إلى بيانات تتميز بدرجة عالية من الدقة في محتوياتها لتقييم بدائل الاستثمار واتخاذ القرارات المناسبة.

() الصحن، عبد الف ح محمد (2000)، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، ص 1-.

() جمعة، احمد حلمي (2000)، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 5- 16.

خضع مفهوم استقلال المدقق الخارجي وحياده في الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمدقق، وكذلك العلاقات المالية التي ترتبط بالمدقق بالشركة محل التدقيق، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية مما قد يثير شكوكاً ممن لا يدركون أهمية ومكانة الدور الذي يلعبه المدقق نتيجة جهلهم بالضوابط المهنية، ونتيجة ذلك تعددت المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المدقق.⁽¹⁾

فيجب على المدقق أن يكون مستقلاً عند أداء عمله وواجباته المهنية طبقاً لمعايير التدقيق التي وضعها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي "The American Institute of Public Accountants"، حيث يجب أن يحافظ على الموضوعية في الأداء والابتعاد عن النزاعات التي قد تبعده عن مسؤولياته.⁽²⁾

ومن ناحية أخرى يشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى تضمن استقلال مراجع الحسابات على عنصرين متلازمين هما⁽³⁾:

- استقلال المضمون Independence in Fact : ويقصد به تمسك المدقق بالخلق الحميد والسلوك القويم في كافة تصرفاته وأحكامه بخصوص إصدار رأيه عن القوائم المالية. وبمعنى آخر فإن استقلال المضمون يعبر عن الالتزام بالنزاهة والموضوعية في كافة المواقف المرتبطة بالتدقيق وحتى إصدار التقرير. وهذا الجانب من الاستقلال يعتبر حالة ذهنية خاصة بالمدقق نفسه. وهذا النوع من الاستقلال لا يستطيع أن يقدرها أو يلاحظها إلا المدقق، ومن ثم يصعب على غيره إدراكها أو ملاحظتها.

(1) كراز، إباد، (2002)، أثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، ص53.

(2) Ray Whittington and Kurt pany, (2001); principles of Auditing and other Assurance Services, 13th Edition, Irwin, Boston, P: 70.

(3) سويلم، حسن علي، (2002)، "مدى الحاجة لتفعيل إدارات الطرف الثاني لاستقلال مراجع الحسابات"، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، ص187، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.

- الاستقلال في الشكل Independence in Appearance : ويقصد به البعد عن كافة التصريفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهة وموضوعية المدقق، ومن ثم فإن هذا الجانب يعتبر من مهم وضروري لغرض تحقيق الثقة في التقارير التي قام المراجع بإصدار حكمه عنها، الأمر الذي ينعكس على ثقة جميع مستخدمي البيانات والقوائم.

ويرى (متولي)⁽¹⁾ الاستقلال بأنه التصرف بنزاهة وموضوعية، ويقصد بالنزاهة هنا قدرة المدقق على اتخاذ القرارات عن طريق تطبيق قواعد السلوك الأخلاقي على الحالات المختلفة والقدرة على الحكم على الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي قد تتأثر بهذه الأحكام، أما عن الموضوعية فيقصد بها الحياد والأمانة وعدم التحيز وعدم تأثر المدقق بالأهواء أو المصالح الشخصية، وطالما أن الاستقلال هو حالة ذهنية فإن المرء لا يستطيع إعطاء الاستقلال مفهوماً مطلقاً، بل يمكنه فقط وضع بعض القواعد أو المبادئ التي قد تكون مفيدة في تحديد مدى استقلال المدقق.

أما التفسير العملي لمفهوم الاستقلال الشخصي لمدقق الحسابات فإنه يهدف إلى التركيز على الآثار الملموسة والتي يمكن من خلالها التحقق من الاستقلال الفعلي لتدقيق الحسابات ، فمثلا لا يمكن اعتبار مدقق الحسابات في الواقع مستقلاً إذا كانت له مصلحة مالية شخصية تربطه بالمنشأة أو أحد فروعها خلال فترة إعدادة لتقرير التدقيق، أو كان يعمل موظفاً فيها أو غير ذلك من العلاقات والتي على أساسها يتضح للغير مدى استقلال مدقق الحسابات.

ووفقاً لهذا التفسير العملي للاستقلال فإنه يجب النظر إلى طبيعة العلاقة التي تربط مدقق الحسابات بعمله في خلال الفترة محل التدقيق، حتى يمكن التحقق من كافة الظروف المحيطة بها ، ولضمان عدم وجود مصلحة شخصية لمدقق الحسابات تتعارض مع مصالح الأطراف الأخرى من مستخدمي المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

() متولي، سامي (2001)، المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها على استقلال المراجعين، مجلة المحاسبون، جمعية المحاسبين

والمراجعين الكويتية، الكويت، العدد 8 ، ص 15 .

أما (جمعة)⁽¹⁾ فيرى أنه لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات، ولكن يوجد تمييز بين مفهومين للاستقلال، الأول وهو الاستقلال الذهني Mental Independence ويعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو عند أبداء رأيه الفني.

أما المفهوم الثاني ويطلق عليه الاستقلال في الشكل Appearance Independence ويعني: وجود قواعد قانونية وأعراف مهنية تضمن عدم سيطرة إدارة المنشأة على المدقق وعدم ربط مصالحها بها (إدارة المنشأة).

ولذلك يعتبر مفهوم الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن الأخرى، فالمحامي يكون دائماً في موقع المدافع عن عميله ولا يخفي المجهود الذي يبذله في سبيل الدفاع عنه وإثبات صحة قضيته، أما المدقق فإنه مطالب بتقديم تقرير يعبر فيه عن رأيه في مدى توافر الصدق والعدالة في تقارير عميله.

رابعا: استقلالية مدقق الحسابات في المعايير الدولية:

لقد حرصت المنظمات المهنية والجهات التشريعية الدولية والمسئولة عن مهنة التدقيق على احتواء الاستقلالية، فأفردت لها معايير خاصة، وذلك أن الاستقلالية تمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه بموضوعية⁽²⁾ حيث أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بوساطة مجلس معايير التدقيق The (Accountancy Standard) معايير التدقيق مبوبة كالتالي:⁽³⁾

- المجموعة الأولى: المعايير الشخصية Personal Standards
- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني Standards Of Field Work

() جمعة، أحمد حلمي (2000)، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 13.

(2) سرور، عاصم محمد، (2005)، "دور المنظمات المهنية والجهات التشريعية في تنظيم أداء المراجع الخارجي لخدمات الثقة بهدف الحفاظ على استقلاليتها"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، ص 239، كلية التجارة، جامعة الكويت، الكويت.

(3) جمعة، أحمد حلمي، (2000)، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، ص 25، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

- المجموعة الثالثة: معايير التقرير Reporting Standards وقد أدرج مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين معيار الاستقلال من ضمن مجموعة المعايير الشخصية (المجموعة الأولى)، حيث احتوت مجموعة المعايير الشخصية على المعايير الثلاث الأولى، وهي:

- المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق.

- المعيار الثاني: استقلال المدقق.

- المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني في أدائه لعملية التدقيق وفي إعداد التقرير.

ويمكن أن يطرأ على علاقة المدقق مع المنشأة محل المراجعة الكثير من العوامل التي تؤثر عليها ومن أهم هذه العوامل الضغوط المالية، والعلاقات الاجتماعية، وقد تؤثر تلك العوامل على استقلال المدقق، ولكي تحافظ مهنة التدقيق على أهميتها يجب أن يتحقق لها الاستقلال الكامل خلال عملية التدقيق في مراحل التدقيق، فقد أمكن تحديد ثلاثة مجالات لتحقيق الاستقلال هي: ⁽¹⁾

(1) الاستقلال في أعداد برنامج التدقيق: ويعني ذلك أن يتحقق للمدقق الحرية الكاملة عند إعداد برنامج التدقيق من حيث تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه ، وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة ، وهذا يعني عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المدقق لفحص مجالات لم ترد في البرنامج.

() (الصبان، محمد (2002)، المراجعة الخارجية، الدار العلمية، الإسكندرية، مصر، ص 1-3.

(2) الاستقلال في مجال الفحص: و يعني إبعاد المدقق عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات التي ستخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك جوانب أهمها:

أ- حق المدقق الكامل في الفحص والإطلاع على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع الشركة ، وذلك الحق في جميع المعلومات من أية مصادر.

ب- التعاون المثمر والفعال بين المدقق والعاملين في الشركة خلال عملية الفحص.

ج- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو محاولة قبول المدقق لبعض المفردات والمستندات دون تدقيق.

د- البعد عن العلاقات الشخصية والمصالح، والتي تؤثر على عمليات إبداء الرأي.

(3) الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن البيانات المالية الختامية محل التدقيق، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

أ- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير.

ب- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية من التقرير النهائي للتدقيق.

ج- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير النهائي.

د- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير سواء عند عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن البيانات المالية محل التدقيق.

ولقد أشار مجلس معايير الاستقلال (Independence Standards Board) المنبثق عن مجمع

المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) إلى أن استقلال المراجع يعتبر المحدد الأول لضمان تحقيق جودة المراجعة.⁽¹⁾

(1) - The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Independence Standards Board, (ISB), (2001), A Conceptual Framework for Auditor Independence , pp3-11.

الدور الرقابي ومدى استقلالية ديوان المحاسبة في دولة الكويت

تمهيد:

شعرت الكويت كأي دولة ناهضة بحاجتها إلى هيئة تتولى مراجعة إيرادات ومصروفات الدولة، في الوقت الذي بدأت فيه تستكمل المنشآت العامة في البلاد مقوماتها، فقررت الحكومة إنشاء هذا الصرح الرقابي ليتولى الرقابة على جميع مؤسسات ووزارات الدولة، في الوقت الذي تعتمد فيه دولة الكويت على ثروات معرضة للنضوب.

ولما كان التدقيق وقت تحصيل الإيرادات ووقت إنفاق المصروفات أمراً واجباً كان لزاماً أن يتمتع الديوان بحرية الرأي والاستقلالية ليقوم بواجبه الرقابي على أكمل وجه، الأمر الذي تم الانتباه له ومعالجته في قانون إنشاء الديوان، فقد صدر دستور دولة الكويت في عام 1962م، وقد نصت المادة (151) منه على أن ينشأ قانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة.

وتنفيذاً لهذا النص الدستوري صدر القانون رقم 30 لسنة 1964م بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت مشتملاً على خمسة فصول من تسع وثمانين مادة، ونصت المادة الأولى منه على " أن تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى ديوان المحاسبة، وتلحق بمجلس الأمة"

وهكذا اتخذت دولة الكويت - شأنها شأن معظم دول العالم - نهجاً للمراقبة على شكل هيئة مستقلة يتولى أمرها رئيس غير قابل للعزل حتى يكون بمنأى عن سلطات الحكومة وتأثيرها.⁽¹⁾

أولاً: الدور الرقابي لديوان المحاسبة في دولة الكويت:

لقد القي على عاتق ديوان المحاسبة الدور الأكبر في الرقابة على جميع أوجه تحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات التي تتم في جميع الجهات الحكومية، وكذلك الرقابة على الأنشطة والمشاريع التي تقوم بها هذه الجهات، والديوان يقوم بأساليب رقابية متعددة، ويقدم تقارير متنوعة للسلطة التشريعية، وما يلي نرى أهم الجوانب الرقابية التي يقوم بها ديوان المحاسبة في رقابته على الجهات الحكومية:

() الزيانت، عبدا لكريم (2005)، " شرح أحكام قانون إنشاء ديوان المحاسبة ، الكويت، مادة4 ، ص13 .

1- أنواع الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة في دولة الكويت:

تتنوع الرقابة المالية التي يقوم بها ديوان المحاسبة وذلك بحسب موضوع وتوقيت الرقابة، ويمكن حصرها بالأنواع التالية: ⁽¹⁾

أ- الرقابة من حيث التوقيت الزمني وتنقسم إلى نوعين هما:

أولاً: رقابة سابقة:

وتتمثل هذه الرقابة في مراجعة التصرفات المالية ومدى مطابقتها للتعليمات قبل تنفيذ وإجازة العملية المالية وبالتالي اكتشاف الأخطاء وتصحيحها مما يجعل تلك التصرفات سليمة ومنسجمة مع الأنظمة والتعليمات ، ومما يؤخذ على هذا النوع أنه ينبغي أن تتم هذه الرقابة في وقت محدد حتى لا تتسبب في إعاقة وتعطيل الإجراءات المالية مما ينتج عنه بعض الأخطاء ، وبالتالي فإن هذه الرقابة في كثير من الأحيان تكون رقابة شكلية وليست موضوعية.

وتختلف الجهة الرقابية التي تمارس هذا النوع في الدول العربية فبعضها أوكل هذه المهمة إلى وزارة المالية ممثلة بالمراقبين الماليين كما في المملكة العربية السعودية ، والبعض الآخر أعطى الجهاز الرقابي المستقل مهمة القيام بهذا الدور كما في الإمارات العربية المتحدة وغيرها من الدول. أما في الكويت فإن الرقابة المسبقة من مهام المراقبين الماليين في الجهات والتابعين لوزارة المالية باستثناء الرقابة على المناقصات والاتفاقيات التي تبلغ قيمة أي منها مائة ألف دينار وأكثر فإنها هنا تكون من مهام ديوان المحاسبة.

- ويهدف هذا النوع من الرقابة على تحقيق الآتي: ⁽¹⁾

- التحقق من أن الاعتمادات الواردة بالميزانية تسمح بالارتباط أو التعاقد.

(1) الزا ، علي إبراهيم (2003) ، "استقلال أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة"، ديوان المراقبة العامة، السعودية، ص: 42 .

(1) إدارة الرقابة المسبقة، ديوان المحاسبة الكويتي (2005) "نشاط إدارة الرقابة المسبقة"، مجلة الرقابة، ص: 42.

- التحقق من أن جميع الإجراءات الواجب استيفاؤها قبل الارتباط أو التعاقد تتم وفقاً للأحكام والقواعد المالية المقررة في هذا الشأن.

ثانياً: رقابة لاحقة:

ويقصد بها مراقبة التصرف المالي بعد تنفيذه للتأكد من مطابقته للأنظمة المالية التي تحكم كل عملية مالية، كما تهدف إلى إظهار نواحي الضعف واكتشاف الأخطاء وإيجاد الحلول المناسبة لمعالجتها وتلافي تكرارها، وتتميز الرقابة اللاحقة بأنها أكثر دقة من الرقابة السابقة بحكم شموليتها واتساعها لتشمل كافة مراحل النفقة كما إنها لا تتسبب في تأخير الأعمال، إلا أن من أبرز عيوبها أن نتائج المراجعة تظهر بعد فترة طويلة نسبياً، ولا تمنع الخطأ قبل وقوعه، وتناط مهمة الرقابة اللاحقة بجهات رقابية غير خاضعة للسلطة التنفيذية، كما في المملكة العربية السعودية حيث يضطلع ديوان المراقبة العامة بأداء هذه الدور.

ب- الرقابة من حيث النوعية فلها وجهان هما:

أولاً: رقابة مستنديه:

وهي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من نظاميتها وصحتها قديماً وحديثاً، من خلال التحقق من صحة الإجراءات التي اتبعت أثناء الصرف والتحصيل ومدى استخدام النماذج المقررة، ومدى توافر مسوغات الصرف والتحصيل، وأن الصرف تم في حدود الاعتمادات المقررة، وأن المبالغ المحصلة تم توريدها إلى الجهة المختصة.

ثانياً: رقابة على الأداء:

حيث تهتم بمتابعة تنفيذ الأعمال والبرامج للتأكد من كفاءة الأجهزة الإدارية والفنية القائمة بالتنفيذ، حيث تقارن التكاليف المالية بالأهداف المحققة، وتقاس نسبة تحقق الأهداف ومدى تأثير ذلك على النشاط الاقتصادي للدولة، فإن الرقابة المحاسبية إجمالاً تختص بمدى مشروعية التصرف محل الرقابة من النواحي النظامية والمالية والمحاسبية، بينما تهتم الرقابة على الأداء بمراقبة الأداء بنواحي الفعالية والترشيد وكفاءة الإدارة، ومدى تحقيق الأهداف بأقل قدر من التكاليف وبأعلى مستوى من الكفاءة.

ويتولى ديوان المحاسبة كما ذكرنا القيام بالرقابة على جميع أوجه تحصيل الإيرادات وأوجه الإنفاق، مما جعل مهامه واختصاصاته الرقابية كثيرة جداً.

ويرى الباحث ضرورة إسناد مهمة الرقابة المسبقة لجهات أخرى، وأن لا يتدخل ديوان المحاسبة في أعمال سابقة للعمل الحكومي كالرقابة المسبقة أو التخطيط، فإن ذلك كله يكون بمثابة الاستشارات، والتي بالتأكيد ستؤثر على استقلاليته كجهة رقابية، وقد حظرت هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC عدداً من الخدمات الاستشارية، ومنها إمساك الدفاتر وكل ماله علاقة باتخاذ القرارات أو الإشراف على الأعمال.⁽¹⁾

2- الاختصاصات الرقابية لديوان المحاسبة في دولة الكويت :

يتولى الديوان القيام بالمهام والاختصاصات المرتبطة بالقطاع الحكومي وقطاع المؤسسات العامة والشركات على النحو التالي:⁽²⁾

أ- الرقابة على القطاع الحكومي وذلك من خلال ما يلي:

- 1- الإيرادات.
- 2- المصروفات.
- 3- المناقصات والممارسات والعقود والارتباطات.
- 4- العهد والمخازن والمستودعات العامة وفروعها وما في حكمها.
- 5- حسابات التسوية من أمانات وعهد والحسابات الجارية والحسابات النظامية.
- 6- السلف والقروض الممنوحة من الدولة أو إحدى المؤسسات أو الهيئات ذات الشخصية المعنوية العامة أو المعقودة لصالحها.
- 7- أوجه استثمار أموال الدولة.
- 8- الحساب الختامي عن السنة المالية المنقضية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين.
- 9- كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بمراجعته مجلس الأمة أو مجلس الوزراء.

(1) المري، صالح راشد (2006)، "العوامل المؤثرة في استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين في الكويت"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية،

الأردن.

<http://www.sabq8.org/sabwebsite/index.htm>

(2)

ب - الرقابة على المؤسسات العامة والشركات المملوكة للدولة ما يلي:

1- حسابات المؤسسات والشركات وفقا للأصول والأوضاع التي تجري عليها في إعداد حساباتها تبعا لطبيعة النشاط الذي تزاوله وبحدود الأحكام واللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها.

2- تقارير مراقبي الحسابات بالشركات المساهمة وكذلك تقرير مجلس الإدارة.

هذا ويبلغ الديوان ملاحظاته التي تسفر عنها مراجعته لحسابات المؤسسات والشركات إلى كل من المؤسسة أو الشركة والجهة الإدارية المختصة بالإشراف عليها وإلى وزارة المالية. أما بالنسبة للشركات المساهمة فإن الديوان يبلغ ملاحظاته إلى مجلس إدارتها قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثين يوما على الأقل ويتعين على مجلس إدارة الشركة عرض هذه الملاحظات على الجمعية العمومية عند انعقادها.

في هذه الخطوة يقوم الديوان بإعداد تقرير عن الجهات الخاضعة لرقابته وفيه تفصيل الاستثمارات والصفقات وملاحظات الديوان عليها كل ستة شهور ويسلم لرئيس مجلس الأمة، وتأخذ هذه التقارير طابع السرية.

ونستنتج مما سبق أن كثرة المهام وكثرة الجهات التي يراقب عليها ديوان المحاسبة تحتم عليه إعداد تقارير متنوعة، وذلك لإحاطة السلطة التشريعية بكل ما يقوم به من أدوار وكذلك لوضع هذه السلطة على بينة فيما يخص أوجه تحصيل الإيرادات وكذلك أوجه الإنفاق.

3- التقارير التي يقوم ديوان المحاسبة بإعدادها ورفعها إلى مجلس الأمة:

فإن ديوان المحاسبة يقدم لمجلس الأمة الكثير من التقارير والتي هي من ضروريات العمل الرقابي لدى مجلس الأمة ليقوم بعمله على أكمل وجه، والتقارير هي كالتالي:
أ- من حيث نوع التقرير:

ويقوم الديوان بإعداد عدة تقارير، وهي من الأدوات التي تؤهله للقيام بعمله الرقابي على أكمل وجه، وحتى تكون رقابة الديوان مثمرة أوجب الدستور على رئيس الديوان بأن يقدم إلى مجلس الأمة تقارير تتضمن ملاحظاته وتوصياته، وذلك ليتسنى لمجلس الأمة الوقوف على مدى التنفيذ السليم للجهات التنفيذية، ومعرفة حقيقة المركز المالي للدولة. والتقارير هي كالتالي: ⁽¹⁾

(1) - http://www.arabosai.org/ar/recipient_member.asp?member_id=16

(1)

- تقرير سنوي يعد عن الحسابات الختامية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين، ويقدم هذا التقرير إلى رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية في موعد أقصاه نهاية شهر أكتوبر من كل عام .

- تقارير دورية تقدم للجهات بنتائج فحص ومراجعة أعمالها وما يراه الديوان بشأنها .

- تقرير نصف سنوي لمجلس الأمة يتضمن ملاحظات الديوان على تقارير الوزراء المختصين والمتضمنة أوضاع الأموال المستثمرة وحالتها والأرصدة غير المستثمرة.

- تقريراً دورياً لمجلس الأمة عن العمولات التي تقدم في العقود التي تبرمها الدولة.

- تقريراً سنوياً لمجلس الأمة عن الحالة المالية للدولة ويتضمن تحليلات عن المالية العامة.

- تقارير رقابية على مدار السنة في المسائل التي يرى أنها مهمة و تستدعي سرعة نظرها.

- تقارير عن التكاليف التي تعهد إليه بمراجعتها من مجلس الأمة أو من مجلس الوزراء أو من السلطة القضائية.

ب- من حيث نوع الجهة الحكومية:

فقد بين القانون هذه الجهات التي يجب على الديوان الرقابة عليها، وكذلك إعداد تقاريره اللازمة حولها، وهي عبارة عن تقارير سنوية تقدم إلى رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية في موعد أقصاه نهاية أكتوبر من كل عام، وفيها نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ ميزانيات الجهات التالية:⁽¹⁾

- الوزارات والإدارات الحكومية وحساباتها الختامية للسنة المالية.

- الجهات الملحقة وحساباتها الختامية للسنة المالية.

- الجهات المستقلة وحساباتها الختامية والخاصة بالقطاع النفطي.

(1) مجلة الرقابة، (2007)، ديوان المحاسبة الكويتي، العدد 8، ص 52.

- الجهات المستقلة وحساباتها الختامية والخاصة بقطاع الاستثمار.

ثانيا: ديوان المحاسبة في دولة الكويت:

يعتبر الاستقلال ركيزة أساسية وضرورية في عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية، وغياب هذه الركيزة يفقد هذه الأجهزة أهميتها والاطمئنان إلى عملها الرقابي.

لذا يجب أن تتحلّى الأجهزة العليا للرقابة بالاستقلالية، والعمل بحرية تامة، وهذا لا يعني أن تعمل هذه الأجهزة بعيدة عن الجهازين التشريعي والتنفيذي بل يجب أن يتم بينهما التعاون المثمر والتنسيق معا لتحقيق نجاح العمل الرقابي المطلوب. إن الأجهزة العليا للرقابة مطالبة بتزويد الجهاز التشريعي بأي ملاحظات أو قصور لدى الجهاز التنفيذي، ومطالبة أيضا بتقديم المشورة الفنية وتقويم الأداء واقتراح أفضل الحلول لتوظيف المال العام بعيدا عن الهدر وسوء الاستخدام واستنزاف الميزانية ورفع كفاءة الأداء بنفس الوقت⁽¹⁾.

وسيتطرق الباحث في هذا الجانب لعلاقة ديوان المحاسبة بمجلس الأمة، ومن يراقب ديوان المحاسبة، وكذلك مقومات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، وهي كالتالي:

1- علاقة ديوان المحاسبة الكويتي بمجلس الأمة:

لقد حرص الدستور عند وضع قانون إنشاء الديوان على استقلاليته وذلك عند قيامه بمهامه الرقابية، بحيث يكون هناك مصداقية فيما توصل إليه الديوان من تقارير وملاحظات، وقد ألزم الدستور أن يتم إبلاغ مجلس الأمة (السلطة التشريعية) بهذه الملاحظات وذلك في سبيل تحقيق ثمارها ولتقف على حسن سير الإدارة المالية في الجهاز التنفيذي للدولة، كل ذلك من أجل التعاون في إحكام الرقابة على المال العام، وهو ما تهدف إليه جميع السلطات في الدولة.

(1) هيئة تحرير مجلة الرقابة المالية، (2004)، أهمية الاستقلال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المجموعة العربية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ديوان المحاسبة، الأردن ، ص3

ويرتبط عمل ديوان المحاسبة لكونه هيئة رقابية مستقلة بكل من السلطتين التنفيذية والتشريعية وذلك بالتعاون معهما في تحقيق رقابة فعالة للحفاظ على الأموال العامة وإدارتها إدارة مثلى ، وقد بين الدستور ونظم علاقة الديوان بكل من السلطتين، واهم الجوانب التي تطرق لها الدستور الكويتي والتي تتعلق بالعلاقة بين ديوان المحاسبة والسلطة التشريعية، فهي تبعية ديوان المحاسبة لمجلس الأمة، ودور السلطة التشريعية في تعيين قيادات ديوان المحاسبة، وكذلك دور السلطة التشريعية في إقرار ميزانية ديوان المحاسبة.

أما فيما يتعلق بتبعية ديوان المحاسبة فقد نصت المادة 151 من دستور دولة الكويت على أن "ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاليته، ويكون ملحقاً بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته".⁽¹⁾ أما فيما يتعلق بتعيين قيادات الديوان ودور السلطة التشريعية بذلك، فإن من أهم معززات استقلالية الديوان هو أن تنحصر عملية تعيين رئيس الديوان بالسلطة التشريعية، وقد أُلح الدستور الكويتي لهذه الجزئية وباستعراض أحكام القانون رقم 30 لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة يتبين أن الدستور افرد مواد لهذه الجزئية وأحاط بإجراءات تعيين وعزل رئيس الديوان بسياج من الضمانات التي تكفل له الاستقلال والطمأنينة والتي تنأى به عن الرضوخ للمؤثرات والتدخلات وذلك لما لهذا المنصب من أهمية ومكانة، لذلك قرر واضع الدستور في المادة 34 من القانون 30 لسنة 1964 إجراءات خاصة في تعيين رئيس الديوان، ومنها وجوب ترشيحه لشغل هذا المنصب من قبل رئيس مجلس الأمة، وموافقة أعضاء مجلس الأمة لهذا الترشيح، كما أن القانون منع عزله إلا بموافقة الأغلبية المطلقة للأعضاء، وكذلك تطرق الدستور لصاحب الأحقية في إعداد ميزانية الديوان، وهذه الجزئية لا تقل في الأهمية من سابقتها، وذلك ليكون للديوان استقلال مالي وهي من معززات الاستقلالية أيضاً.

(1) الزيات، عبد الكريم (2005)، شرح أحكام قانون إنشاء ديوان المحاسبة، المادة 151، ص 1.

وباستعراض قانون إنشاء الديوان فقد أفردت المادة 75 من قانون إنشاء الديوان خصوصية في إعداد مشروع الميزانية، فإن رئيس الديوان هو من يقوم بوضع هذه الميزانية بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة، وكفل لهما الحرية الكاملة في إعدادها.⁽¹⁾

2- من يراقب ديوان المحاسبة في دولة الكويت:

تم إنشاء ديوان المحاسبة الكويتي بموجب القانون رقم 30 لسنة 1964 وذلك تنفيذاً للمادة (151) من دستور دولة الكويت ، ولقد تميز القانون بنظرة شمولية ومستقبلية للدور المهم الذي يفترض أن يقوم به ديوان المحاسبة لتحقيق الرقابة الفعالة على المال العام، وسنتكلم هنا عن نقطة تكلم بها الكثير من الاختصاصيين واختلفوا فيها على رأيين، وهي متمثلة في هذا السؤال التالي : "من يراقب ديوان المحاسبة ؟".

إن المادة رقم 82 من قانون إنشاء الديوان قضت أن تراجع مستندات وحسابات ديوان المحاسبة بواسطة وزارة المالية⁽²⁾، وقد اختلفت الآراء في هذا الشأن فنجد أن هناك رأيين⁽³⁾:

الرأي الأول : يرى أن ديوان المحاسبة يمثل جهاز الرقابة الأعلى في دولة الكويت ، يتمتع بالاستقلالية في أداء مهامه، لذا يجب ألا يكون هناك سلطة أخرى تراقب أعماله المالية، ولكن تكون هناك رقابة ذاتية عن طريق تشكيل لجنة رقابية داخلية تقوم بالرقابة على الأعمال المالية والإدارية للديوان، وقد تم ذلك فعلاً من خلال إصدار رئيس الديوان قراره القاضي بتشكيل لجنة للتدقيق على أعمال الديوان المالية والإدارية ترفع تقرير نتائج عملها لرئيس الديوان.

ومن خلال الممارسة العملية لهذا الرأي نجد أن الكثير من المعنيين بالرقابة المالية يميلون إليه لما يحققه من استقلالية للديوان.

(1) (الرومي، عبدالعزيز (2005)، "الديوان وعلاقته بمجلس الأمة"، مجلة الرقابة، ديوان المحاسبة الكويتي، العدد2، ص2.

(2) (الزيانت، عبدالكريم (2005)، "شرح أحكام قانون إنشاء ديوان المحاسبة الكويتي"، المادة2 ، ص97 .

(3) (المزروعى، يوسف (2005)، "من يراقب ديوان المحاسبة"، مجلة رقابة، ديوان المحاسبة، الكويت، العدد الثاني، ص8 .

أما الرأي الآخر فيرى مؤيدوه أن الديوان لابد أن يخضع للرقابة على أعماله من قبل جهة أخرى خارجية ، فهناك من يرى أن يتم ذلك من قبل السلطة التنفيذية كوزارة المالية ، وآخرون يرون أن تكون تلك الرقابة من قبل السلطة التشريعية ، وغير هؤلاء يرون أن يتم القيام بتلك الرقابة من قبل فريق يكون من كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية.

وبشكل عام نجد أن هناك اختلافاً في وجهات النظر حول من يتولى القيام بالرقابة على أعمال ديوان المحاسبة، ولكن هناك اتفاقاً على مبدأ القيام بالرقابة على تلك الأعمال.

ويعتقد الباحث أن كلا الرأيين السابقين بهما قدر من مجانبة الصواب، ففي الرأي الأول سوف تفقد اللجنة استقلالها، إذ كيف يمكن للجنة تم تشكيلها من قبل قيادات الديوان أن تقوم بالرقابة على أعمال الديوان، فمن الطبيعي أننا سوف نعود لمشكلتنا الأولى وهي تأثير التبعية على استقلالية اللجنة نفسها، وبالتالي لن تحل هذه المشكلة، وسوف تبقى الجدوى من تشكيل اللجنة محدودة جداً، وقد تكون صورية، أما في الرأي الثاني فسوف تتأثر استقلالية ديوان المحاسبة بشكل سلبي عندما تقوم وزارة المالية بالرقابة عليه، إذ كيف تراقب الجهة التنفيذية والمتمثلة في وزارة المالية ديوان المحاسبة في الوقت الذي يقوم به الديوان بالرقابة عليها، ولا شك أن استقلالية الديوان هنا سوف تتأثر سلباً، وكذلك اللجنة المشكلة من وزارة المالية ستفقد استقلاليتها، مما يعني أن الاستقلالية لكلا الطرفين سوف تتأثر سلباً.

ويعتقد الباحث أن الحل الأمثل هو أن يقوم مجلس الأمة بتشكيل لجنة مستقلة تتبعه، تقوم هذه اللجنة بالرقابة على أعمال الديوان، ثم ترفع تقريرها إلى مجلس الأمة والذي يقوم بدوره بإصدار ما يراه مناسباً من قرارات.

3- مقومات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة:

وقد تطرق كثير من الباحثين وأهل الاختصاص لمقومات استقلال الأجهزة العليا للرقابة، ولم يكن الاختلاف بينهم كبيراً ، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر ما ذكره بعض الباحثين:

فقد قسم فرغلي⁽¹⁾ (2003) هنا مقومات استقلالية الجهاز المركزي للمحاسبات إلى أربعة أبعاد

يمكنه المحافظة على استقلاليته بتحقيقها، وهي كالتالي:

أ- البعد البيئي لتدعيم استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة.

ب- البعد التنظيمي والإداري والمالي والوظيفي لتدعيم استقلالية أجهزة الرقابة المالية.

ج- بعد تفعيل التقارير الرقابية وآليات تنفيذها لتدعيم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية.

د- تدعيم استقلالية المراجعين العاملين بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

أما الدرعي⁽²⁾ (2003) فإنه حصر- مقومات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة بثلاثة مقومات يجب

أن تتوافر لديها وهي كالتالي:

أ- الاستقلال الوظيفي: يقصد به أن يتحقق للأجهزة المركزية الضمانات التي تكفل لها القيام بوظيفتها الرقابية بصورة مستقلة كهيئة رقابية مالية عليا خارجية أهمها:

- النص على وجود استقلالية الجهاز في الدستور.

- أن يكون له روابط قوية بالسلطة التشريعية.

- أن تساير اختصاصاته من حيث الرقابة النظامية ورقابة الأداء التطور الحديث.

ب- الاستقلال الشخصي: بحيث يجب أن يتمتع العاملين في الجهاز بالضمانات التشريعية بشأن

تعيين رئيس الجهاز وموظفيه وترقيتهم ومنحهم العلاوات والحوافز ونقلهم وندبهم وغير ذلك

مما يتصل بأوضاعهم القانونية مما يوفر لهم الاستقلالية.

() فرغلي، إيمان عبدالله (2003)، " الأبعاد الرئيسية لتدعيم استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة"، الجهاز المركزي للمحاسبات، مصر .

() الدرعي، عبدالرزاق (2003)، "استقلال أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة"، المجلس الأعلى للحسابات المغرب، ص ١- .

ج- الاستقلال المالي: وهي الضمانات المتعلقة بوضع تقديرات الاعتمادات المخصصة للجهاز في الميزانية العامة للدولة وباستعمال هذه الاعتمادات ، مما يخول لها ممارسة عملها الرقابي بكل حياد واستقلالية.

د- الاستقلال الفكري للمراقب: ويقصد به إجراء عملية المراجعة دون أن تكون في ذهنه حلول مسبقة لما يواجهه من مشاكل في الفحص والتقويم وعدم تبعية رأيه للآخرين.

وذكر المزروعى⁽¹⁾ (2003) أهم عناصر وجوانب ومقومات الاستقلالية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة كالتالي:

أ- الاستقلال الإداري: وهو استقلاله في لوائحه ونظامه الداخلي وأسلوب عمله ، وكذلك يكون وحده إدارية مستقلة بذاته وتتبع للسلطة التشريعية أو لأعلى سلطة في البلد.

ب- الاستقلال المالي: وهو منحه سلطة وصلاحيات في ميزانيته (إعداد تقديرات، واعتمادات، وتنفيذ) وعدم تدخل أي جهة تنفيذية عليه.

ج- الاستقلالية من الناحية التشريعية: بحيث يجب إحاطته بهذا النوع من الاستقلالية، فإن السلطة التشريعية تعتمد على خدمات أجهزة الرقابة العليا ومتابعة تقاريره، كما يتم تكليف الجهاز الأعلى للرقابة ببعض المواضيع من قبل السلطة التشريعية.

أما الزايدى⁽²⁾ (2003) فقد قسم مقومات استقلال الديوان كالتالي :

أ- الاستقلال الإداري أو (الشخصي) ويتكون من العناصر التالية:

(1) النص على وجود الجهاز الرقابي.

(2) التبعية.

(3) الحرية في المراجعة والإطلاع على البيانات.

(4) الحرية في وضع اللوائح الداخلية.

() المزروعى، يوسف إبراهيم (2003) "استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة" ديوان المحاسبة الكويتي، ص 1 .

() الزايدى، علي إبراهيم (2003) ، " استقلال أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة "، ديوان المراقبة العامة، الس ودية، ص 0 .

(5) الاستقلالية في إعداد التقارير.

ب- الاستقلال المالي ويتكون من العناصر التالية :

- (1) الاستقلال في وضع ميزانيتها التقديرية.
- (2) الاستقلال في تنفيذ الميزانية.
- (3) الحق في مراقبة تنفيذ الميزانية.

ج- الاستقلال الوظيفي ويتكون من العناصر التالية :

- (1) تعيين رئيس الجهاز الرقابي وعزله أو إحالته للتقاعد.
- (2) الوضع الوظيفي بالجهاز الرقابي واستقلاليته.
- (3) عدم وجود مصالح شخصية لموظفي الجهاز مع الجهات الأخرى.

ويرى حسن⁽¹⁾ (2003) أن مقومات استقلالية الأجهزة العليا بالرقابة هي كالتالي:

أ- الاستقلال الوظيفي ويتكون من العناصر التالية:

- (1) النص على وجود الأجهزة العليا في الدساتير.
- (2) التبعية الوظيفية.
- (3) توسيع اختصاصات الأجهزة الرقابية.
- (4) المؤيدات القانونية.
- (5) وضع لوائح داخلية للأجهزة العليا وتنظيم نظام العاملين فيه.
- (6) الاهتمام بتقارير الأجهزة العليا وإعطائها صفة العموم والعلانية.

ب- الاستقلال الشخصي:- ويقصد بالاستقلال الشخصي هنا جميع الضمانات التي يقرها المشرع لعمليات وإجراءات تعيين رئيس الديوان وموظفيه وترقيتهم ومنحهم العلاوات ونقلهم وندبهم

() حسن، محمد سيد (2003) " استقلال أجهزة الرقابة العليا "، الجهاز المركزي للمحاسبات، مصر، ص2.

وإنهاء خدماتهم وتأديبهم وتحديد رواتبهم وبدلاتهم وحوافزهم وغير ذلك من ما يتصل بأوضاعهم القانونية الوظيفية.

ج- الاستقلال المالي: ويقصد بالاستقلال المالي هنا بحث الضمانات الكفيلة باستقلال الديوان بوضع تقديرات الاعتمادات المخصصة له في الميزانية العامة للدولة، وطريقة انفاقها.

ويعتقد الباحث مما سبق أن مقومات الاستقلالية كثيرة ويصعب حصرها، لكن يوجد مقومات قد تكون هي الأهم، والأكثر تأثيراً على استقلالية دواوين المحاسبة بشكل عام، كالتالي:

1- الاستقلال الإداري: وهي أن يستقل ديوان المحاسبة في جميع أموره الإدارية، فعلى سبيل المثال (التوظيف) وهي أن يعطى الديوان أحقية التوظيف والعزل والتأديب دون تدخل أطراف خارجية، إذ أن تدخل أطراف أخرى خارجية لتوظيف الكوادر العاملة في الديوان خاصة الفنية منها قد ينحرف بالمسار الرقابي لهذه الكوادر. وكذلك العزل فإن تدخل أطراف خارجية في موضوع العزل قد يُفضي— إلى رضوخ موظفي الديوان لهذه الأطراف الخارجية، وكذلك يندرج تحت الاستقلالية الإدارية الأمور التنظيمية، أحقية الترقيات والمكافآت، وعليه فإنه يجب أن لا يخرج شي مما ذكرنا من أمور الإدارية من سلطة الديوان، وإلا أختل الاستقلال الإداري لديه.

وبالرجوع إلى الباحثين الذين ذكرناهم آنفاً والذين تطرقوا لأهم مقومات استقلالية ديوان المحاسبة فإن الباحث يتفق مع كل من فرغلي والمزروعي والزايدي في أهمية توافر مقوم الاستقلال الإداري لديوان المحاسبة.

2- الاستقلال المالي: وهي أن يستقل ديوان المحاسبة في إعداد ميزانيته وكيفية التصرف بها، ووضع بنودها، ومن ثم إقرار السلطة التشريعية لها، وتدخل أطراف خارجية في إعداد ميزانية الديوان قد يكون وسيلة ضغط ما يمكنه أن ينعكس سلباً على استقلاليته.

وبالرجوع إلى الباحثين الذين ذكرناهم آنفاً والذين تطرقوا لأهم مقومات استقلالية ديوان المحاسبة فإن الباحث يتفق مع كل من الدرعي والمزروعي والزايدي وحسن في أهمية توافر مقوم الاستقلال الإداري لديوان المحاسبة.

3- الاستقلال في التشريعات والقوانين: وهي أن يكون مقومات الإستقلالية ما ذكرنا منها وما لم نذكر مقننة ومنصوص عليها في قانون إنشاء الديوان، ولا فائدة من المقومات إن تكن منصوص عليها في القانون لتكون حازما واقيا لحماية الإستقلالية من كل ما يمكنه أن يؤثر عليه، ويندرج في هذا الجانب التنصيص على تبعية ديوان المحاسبة للسلطة التشريعية.

وبالرجوع إلى الباحثين الذين ذكرناهم آنفا والذين تطرقوا لأهم مقومات استقلالية ديوان المحاسبة فإن الباحث يتفق مع كل من الدرعي والمزروعي في أهمية توافر مقوم الاستقلال التشريعي والقانوني لديوان المحاسبة.

ثالثا: دراسة مقارنة لبعض مظاهر استقلالية أجهزة الرقابة في تشريعات الدول الأعضاء في "المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ARABOSAI):

وهنا سوف يقوم الباحث بعرض مظاهر استقلالية الأجهزة العليا لبعض الدول الأعضاء في منظمة (الأرابوساي) عن طريق اختيار عينة عشوائية من سبع دول، ثم يقوم بعد ذلك بإعطاء رأيه الشخصي بمدى استقلالية هذه الأجهزة، وذلك من خلال توفر بعض العناصر المحددة للاستقلالية في تشريعات هذه الدول، واعتمد الباحث على أهم العناصر من وجهة نظره كالتالي:

1- تبعية الديوان: حيث يجب أن ينص دستور الدولة على ما يفيد أن الديوان تابعاً لمجلس الأمة أو لأعلى سلطة في البلاد. فإن تبعيته لغير مجلس الأمة أو لأعلى سلطة في البلاد يؤثر سلباً على استقلاليته، فإنه من الضروري ألا يتبع ديوان المحاسبة لسلطة أو جهة يراقب أعمالها بنفس الوقت. ولقد تبنت المنظمة العالمية للأجهزة العليا (الانتوساي) في إعلان ليما موضوع التبعية، وخرجت المنظمة بأن الأجهزة العليا للرقابة لا بد أن تكون مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة ليقوم بواجبه الرقابي على أكمل وجه دون أن تتأثر استقلاليته.⁽¹⁾

() مليك، كمال (2003) "دراسة حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، مجلس المحاسبة الجزائر. ص ١ .

(!) الديسبي. محمد (2005)، ترجمة كتاب "المراجعة مد. ل متكامل"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 23 .

2- تعيين وعزل رئيس الديوان: حيث يجب أن ينص دستور الدولة على ما يفيد أن تعيين وعزل رئيس الديوان من صلاحيات رئيس الدولة أو مجلس الأمة. فإن تعيينه أو عزله من قبل أي أطراف أخرى قد يؤثر سلباً على استقلاليته وقد تطرقت القاعدة 101 من قواعد السلوك المهني لهذه الجزئية⁽²⁾، وأشارت بوضوح إلى أهمية حفظ استقلالية مدقق الحسابات والنأي بها عن الضغوط التي يمكنها أن تؤثر عليها بسبب جانب التعيين، وأشارت إلى أهمية وجود لجنة منتخبة من عدد من أعضاء مجلس إدارة الشركة من غير المديرين وتكون مهمتها مساعدة المدققين على الحفاظ على حياديتهم بالإضافة إلى مهام أخرى، ومن مهامها أن تقوم بتعيين واختيار منشأة المحاسبة التي ستقوم بالتدقيق على حساباتها، ويمكن للجنة أن تنأى بالمدقق عن الضغوطات التي يمكنها أن تمارس عليه من جانب التعيين، ويعد وجود لجنة المراجعة متطلباً هاماً بالنسبة لهيئة سوق المال في نيويورك. ولم تتطرق هذه القاعدة لدواوين المحاسبة بشكل خاص، إلا أن ديوان المحاسبة في رقابته على الجهات الحكومية يحل محل مكتب التدقيق في رقابته على الشركات، و يعتبر تحقق الاستقلالية ضروري للقيام بالتدقيق على أكمل وجه سواء في مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة.

3- الشؤون المالية للديوان: حيث يجب أن ينص دستور الدولة على ما يفيد أن إعداد الميزانية والرواتب والمكافآت وجميع الشؤون المالية من صلاحيات الديوان، والذي يرفعها إلى مجلس الأمة أو رئيس الدولة لاعتمادها، وألا تتدخل أطراف أخرى في ذلك وإلا تأثرت استقلاليته. فقد تطرق مجلس معايير المراجعة لهذه الجزئية، إن فن ديوان المحاسبة بمثابة مكتب التدقيق والجهة الحكومية التي يراقب عليها الديوان بمثابة العميل الذي يقوم مكتب التدقيق بتدقيق حساباته، حيث أقر مجلس معايير المراجعة في القاعدة 101 من قواعد السلوك المهني صعوبة تحقق الاستقلالية الكاملة لمدقق الحسابات عندما يتم دفع أتعابه من قبل مجلس الإدارة، حيث اعتبرت دفع أتعاب المراجعة بواسطة الإدارة في الواقع يؤثر ويعيق الاستقلالية لدى المدقق.⁽¹⁾

() نفس المرجع السابق.

وكذلك أوصت المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) في إعلان ليما بأنه لابد أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بالاستقلالية فيما يتعلق بميزانياتها.⁽¹⁾

4- الشئون الإدارية والتوظيف: حيث يجب أن ينص دستور الدولة على ما يفيد أن تنظيم الشئون الإدارية في الديوان وكذلك التوظيف من صلاحيات رئيس الديوان، ومن تدخل أطراف أخرى في الشئون الإدارية أو التوظيف يؤثر سلباً على استقلالية الديوان. فقد أوصت منظمة (الانتوساي) في إعلان ليما بأن هيئات الرقابة المالية يجب أن يتوافر لها الاستقلال الوظيفي والتنظيمي المطلوب كي تتمكن من القيام بأعمالها واختصاصاتها المناطة بها على أكمل وجه.⁽²⁾

5- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: حيث يجب أن ينص دستور الدولة على حظر رئيس الديوان من القيام ببعض الأعمال الحرة أثناء توليه الرئاسة، والتي يمكنها أن تؤثر على استقلاليته سلباً. فقد حظر دليل الأخلاقيات الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين التهديدات التي يمكنها أن تعيق استقلالية مدقق الحسابات بسبب وجود مصلحة ذاتية تربطه مع العميل سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة⁽³⁾، وكذلك حظرت القاعدة 101 من واعد السلوك المهني المصالح بين المدقق والعميل سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة.⁽⁴⁾

وغني عن القول إن مظاهر استقلالية ديوان المحاسبة لن تتحقق أو ولن تكون معتبرة إن لم تكن مثبتة في قانون إنشاء الديوان وصادراً بها قرار.

وقد فضل الباحث عمل المقارنة لبعض مظاهر الاستقلالية بين أعضاء منظمة (الأرابوساي) دون غيرها من المنظمات مثل منظمة الانتوساي والآسيوساي، وذلك لسببين، الأول للتشابه الكبير في البيئة الرقابية وكذلك البيئة الاجتماعية بين الكويت من جهة وأعضاء منظمة الأرابوساي من جهة أخرى، والسبب الثاني لسهولة الحصول على المعلومات التي تفيد ذلك من الدول الأعضاء في هذه المنظمة والحصول على المعلومات بدقة.

() ملك، كسال (2003): "دراسة حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، مجلس المحاسبة الجزائر. ص 8 .

(:) الزاوي، علي (2003): "استقلال أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة"، ديوان المراقبة، لسعودية، ص 8

(:) لطفي، امين (2003): "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 106

(:) الديسبي، محمد (2005): "ترجمة كتاب: المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 19 .

والدول محل المقارنة هي كالتالي:

أولاً: المملكة العربية السعودية.

ثانياً: الإمارات العربية المتحدة.

ثالثاً: الكويت.

رابعاً: جمهورية مصر العربية.

خامساً: جمهورية السودان.

سادساً: فلسطين.

سابعاً: المملكة الأردنية الهاشمية.

أولاً : مظاهر الاستقلالية في جهاز الرقابة في المملكة العربية السعودية:⁽¹⁾

- تبعية الديوان: يرتبط ديوان المراقبة العامة برئيس مجلس الوزراء مباشرة.

وهنا لم يتحقق عنصر- الإستقلالية، فإن تبعية الديوان لرئيس مجلس الوزراء تبعية جانبها الصواب لأن مجلس الوزراء جهة تنفيذية وسوف تُراقب بدورها من قبل الديوان، وهنا سوف يُراقب كل منهما الآخر مما يفقد الديوان استقلاليته.

- تعيين وعزل رئيس الديوان: يتم تعيين رئيس ديوان المراقبة العامة من قبل أعلى سلطة في الدولة بموجب مرسوم ملكي بمرتبة وزير، وعزله ونائبه أو إحالتهم للتقاعد بموجب أمر ملكي.

وهنا تحقق عنصر- الاستقلالية، فإن تعيين وعزل رئيس الديوان من قبل أعلى سلطة في الدولة أو مجلس الأمة من مقومات الاستقلالية، والذي ينبغي تطبيقه في جميع أجهزة الرقابة.

- الشئون المالية للديوان: يضع رئيس الديوان مشروع ميزانية الديوان طبقاً للقواعد المعمول بها في الإدارات الحكومية، وله الحق بناء على اقتراح منه وموافقة رئيس مجلس الوزراء صرف مكافأة تشجيعية لموظفي الديوان.

(١) ديوان المراقبة السعودي، قانون رقم ٨٨٣٥ / س لعام ٣٩٢ هـ الموافق ١٩٧٢ لإنشاء ديوان المراقبة العامة.

وهنا تحقق عنصر- الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات المتعلقة بالشؤون المالية بمختلف أشكالها يساعد على تقويم الإستقلالية وزيادتها.

- الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف: يتولى رئيس الديوان الإشراف على تنظيم الديوان وكل ما يتعلق بإدارة أعماله وشؤون موظفيه ويكون له في كل ذلك ما للوزير في وزارته من صلاحيات.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان صلاحية الإشراف على الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف يؤثر إيجاباً على الإستقلالية.

- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه ولا أي موظف من موظفي الديوان الآخرين في أثناء توليه وظيفته أن يزاول أي عمل حكومي آخر مبرتب أو مكافأة من خزينة الدولة، أو أن يقبل عضوية أي شركة أو هيئة مالية سواء أكان ذلك بمقابل أم دون مقابل، أو أن يزاول عملاً تجارياً مهنيا بالإضافة إلى ذلك .

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن مما يؤثر إيجاباً على استقلالية الديوان هو حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان والتي قد تؤثر على عمله أثناء فترة رئاسته.

ثانياً : مظاهر الاستقلالية في جهاز الرقابة في دولة الإمارات العربية المتحدة :⁽¹⁾

- تبعية الديوان: ديوان المحاسبة يتبع للسلطة التشريعية في الدولة.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن تبعية الديوان لمجلس الأمة من مقومات استقلاليته.

- تعيين وعزل رئيس الديوان: يتم تعيين رئيس الديوان بمرسوم اتحادي ويعامل معاملة الوزير من حيث الراتب ومعاش التقاعد والبدلات والمزايا المالية، ورئيس الديوان غير قابل للعزل ولا تنتهي ولايته إلا لأحد الأسباب التالية :

() ديوان المحاسبة الإماراتي، القانون الاتحادي رقم (1) لسنة 1976 م لإنشاء ديوان المحاسب .

- 1- بلوغ سن الإحالة إلى التقاعد.
- 2- ثبوت عجزه عن القيام بمهام وظيفته لأسباب صحية.
- 3- إسناد منصب آخر إليه بموافقته.
- 4- صدور قرار من السلطة المختصة بمحاكمة الوزراء.
- 5- صدور قرار من المجلس الوطني الاتحادي بأغلبية ثلثي الأعضاء الحاضرين.

وهنا تحقق عنصر- الإستقلالية، فإن تعيين وعزل رئيس الديوان من قبل أعلى سلطة في الدولة أو من قبل مجلس الأمة لهو من مقومات الإستقلالية، وهو ما ينبغي تطبيقه.

- الشئون المالية للديوان: فرئيس الديوان هو من يضع مشروع ميزانية الديوان بالاتفاق مع رئيس المجلس الوطني، كما يكون له جميع السلطات المخولة لوزير المالية فيما يتعلق بوضع تقديرات نفقات الديوان في الميزانية العامة ، واستعمال الاعتمادات المقررة للديوان دون أن يخضع في ذلك لرقابة مجلس الوزراء أو وزارة المالية أو مجلس الخدمة المدنية.

وهنا تحقق عنصر- الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات المتعلقة بالشئون المالية بمختلف أشكالها يساعد على تقويم الإستقلالية وزيادتها.

- الشئون الإدارية وشئون التوظيف: يكون التعيين على الوظائف الأخرى بالديوان بقرار من رئيس الديوان، كما أن له صلاحية الإشراف الفني والإداري على أعمال الديوان وموظفيه.

وهنا تحقق عنصر- الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان صلاحية الإشراف على الشئون الإدارية وشئون التوظيف يؤثر إيجاباً على الإستقلالية.

- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: لا يجوز لرئيس الديوان أثناء توليه المنصب أن يلي أي وظيفة عامة أخرى، ولا أن يجمع بين وظيفته وعضوية مجلس إدارية أي شركة أو مؤسسة.

وهنا تحقق عنصر- الإستقلالية، فإن مما يؤثر إيجاباً على استقلالية الديوان هو حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان والتي قد تؤثر على عمله أثناء فترة رئاسته.

ثالثاً: مظاهر الاستقلال في جهاز الرقابة في دولة الكويت: ⁽¹⁾

- تبعية الديوان: يتبع ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن تبعية الديوان لمجلس الأمة من مقومات استقلاليته.

- تعيين وعزل رئيس الديوان: يعين كل من رئيس الديوان ونائبه بمرسوم أميري، وذلك بعد انتخابه من قبل مجلس الأمة والموافقة عليه، ويعامل الرئيس معاملة الوزير من حيث الراتب والمعاش والمحاكمة والتهام، كما لا يجوز عزل الرئيس إلا بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الأمة أو بقرار من السلطة التأديبية.

وهنا تحقق عنصر- الإستقلالية، فإن تعيين وعزل رئيس الديوان من قبل مجلس الأمة لهو من مقومات الإستقلالية، وهو ما ينبغي تطبيقه في جميع أجهزة الرقابة.

- الشؤون المالية للديوان: يعد الديوان ميزانيته بالاتفاق مع مجلس الأمة، ولرئيس الديوان السلطة المخولة لوزير المالية فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بميزانية الدولة ، كما له صلاحية وزير المالية والصناعة فيما يتعلق بشؤون التوظيف.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات المتعلقة بالشؤون المالية بمختلف أشكالها يساعد على تقويم الإستقلالية وزيادتها.

- الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف: لرئيس الديوان السلطة فيما يتعلق باستخدام الاعتماد المقررة بميزانية الدولة ، كما له صلاحية وزير المالية والصناعة فيما يتعلق بشؤون التوظيف، كما يعد الديوان ميزانيته بالاتفاق مع مجلس الأمة، كما يوجد في الديوان لجنة عليا مختصة في شؤون موظفيه، لها من الصلاحيات ما لديوان الموظفين في شؤون التوظيف.

() ديوان المحاسبة الكويتي، قانون رقم 30 سنة 964 ، بإنشاء ديوان المحاسب .

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان صلاحية الإشراف على الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف يؤثر إيجاباً على الإستقلالية

- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: لا يجوز لرئيس الديوان أن يلي أي وظيفة عامة أخرى أو أن يزاول مهنة حرة أو أن يجمع بين وظيفته والعضوية في مجلس إدارة أي شركة.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن مما يؤثر إيجاباً على استقلالية الديوان هو حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان والتي قد تؤثر على عمله أثناء فترة رئاسته.

رابعاً : مظاهر الاستقلال في جهاز الرقابة في جمهورية مصر العربية :⁽¹⁾

- تبعية الديوان: يتبع الجهاز الرقابي رئيس الجمهورية.

وهنا يتحقق عنصر- الاستقلالية، فإن تبعية الديوان لأعلى سلطة في البلاد أو مجلس الأمة من مقومات استقلاليته.

- تعيين وعزل رئيس الجهاز: يصدر بقرار من رئيس الجمهورية ولا يجوز إعفائه من منصبه، ويكون قبول استقالته بقرار من رئيس الجمهورية وتسري في شأن اتهام ومحاكمة رئيس الجهاز القواعد المقررة في قانون محاكمة الوزراء.

وهنا تحقق عنصر- الاستقلالية، فإن تعيين وعزل رئيس الديوان من قبل أعلى سلطة في الدولة أو مجلس الأمة يعتبر من مقومات الاستقلالية.

- الشؤون المالية للديوان: تنظيم شئون العاملين بالجهاز لائحة خاصة تصدر بقرار من رئيس الجمهورية بناء على اقتراح رئيس الجهاز وتتضمن قواعد منح المرتبات والتعويضات والإعانات والمكافآت التي تتقرر على خزينة الدولة، وجميع القواعد المتعلقة بشئونهم.

(1) الجهاز المركزي للحسابات مصري، قانون رقم 144 لسنة 1988 لإنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات .

وهنا تحقق عنصر- الاستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات المتعلقة بالشؤون المالية بمختلف أشكالها يساعد على تقويم الاستقلالية وزيادتها.

- الشؤون الإدارية وشئون التوظيف: يصدر رئيس الجهاز القرارات اللازمة لتنظيم وإدارة أعمال الجهاز ويشرف على أعماله الإدارية والمالية. وهنا تحقق عنصر الاستقلالية.

- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: لا يجوز لرئيس الجهاز أو نائبيه أو وكلائه أن يقوموا بأي عمل آخر مبرتب أو مكافأة بأية صورة كانت سواء من خزينة الدولة أو من أي جهة أخرى ، ولا يجوز لهم مزاوله مهنة حرة أو القيام بأي عمل تجاري أو صناعي أو مالي أو أي عمل يتعارض ومقتضيات وظائفهم أو يمس الاستقلال الواجب.

وهنا تحقق عنصر الاستقلالية، فإن مما يؤثر إيجابا على استقلالية الديوان هو حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان والتي قد تؤثر على عمله أثناء فترة رئاسته.

خامساً : مظاهر الاستقلال في جهاز الرقابة جمهورية السودان :⁽¹⁾

- تبعية الديوان: يتبع الديوان رئيس الجمهورية.

وهنا يتحقق عنصر الاستقلالية، فإن تبعية الديوان لأعلى سلطة في البلاد أو مجلس الأمة من مقومات استقلاليته.

- تعيين وعزل رئيس الديوان: يقوم رئيس الجمهورية بتعيين المراجع العام ، وعزله أيضا بموجب قرار يصدره رئيس الدولة ، كما يعين رئيس الدولة نواب المراجع العام والمراجعين بالدرجات القيادية العليا بناء على توصية من المراجع العام. وكذلك لا يجوز القبض على أي مراجع أو حبسه أو اتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق معه أو رفع دعوى ضده إلا بإذن من النائب العام بالتشاور مع المراجع العام.

(1) ديوان المراجعة السوداني، قانون ديوان المراجعة العام لسنة 986 م.

وهنا تحقق عنصر- الاستقلالية، فإن تعيين وعزل رئيس الديوان من قبل أعلى سلطة في الدولة أو من قبل مجلس الأمة لهو من مقومات الاستقلالية، وهو ما ينبغي تطبيقه.

- الشؤون المالية للديوان: يرفع رئيس الديوان مشروع الميزانية مشتملا على الإيرادات والمصروفات لرئيس الدولة للتصديق عليه ، ويتولى رئيس الديوان سلطة الصرف في حدود الميزانية المعتمدة، وله في سبيل ذلك أن يصدر قواعد وإجراءات.

وهنا تحقق عنصر- الاستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات المتعلقة بالشؤون المالية بمختلف أشكالها يساعد على تقويم الاستقلالية وزيادتها.

- الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف: يتمتع رئيس الديوان بالصلاحيات الكاملة في إدارة شؤون الديوان الإدارية، كما يجوز له ندب أو إعاره أي مراجع إلى الداخل أو إلى الخارج للحكومات الأجنبية أو المنظمات الدولية وفقا لأسس وضوابط الندب أو الإعارة في قوانين الخدمة العامة.

وهنا تحقق عنصر- الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان صلاحية الإشراف على الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف يؤثر إيجاباً على الإستقلالية

- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: يحظر على المراجع العام ونوابه القيام بأي عمل آخر أو قبول مكافأة من أي جهة حكومية أو خاصة كما يحظر على أي منهم أن يزاول أي مهنة حرة أو عملا تجاريا أو صناعيا أو ماليا.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن مما يؤثر إيجابا على استقلالية الديوان هو حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان والتي قد تؤثر على عمله أثناء فترة رئاسته.

سادسا: مظاهر الاستقلال في جهاز الرقابة الفلسطيني:⁽¹⁾

() السلطة الفلسطينية، مادة رقم 15 لسنة 2004 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية.

- تبعية الديوان: يتبع الديوان المجلس التشريعي.

وهنا تحقق عنصر – الإستقلالية، فإن تبعية الديوان لمجلس الأمة من مقومات استقلاليته. -- تعيين وعزل رئيس الديوان: يصادق على تعيين رئيس الديوان بالأغلبية المطلقة للمجلس التشريعي الفلسطيني بعد تنصيبه من قبل رئيس السلطة الوطنية، ولا يجوز عزل رئيس الديوان لأي سبب من الأسباب إلا بالأغلبية المطلقة للمجلس.

وهنا تحقق عنصر – الإستقلالية، فإن تعيين وعزل رئيس الديوان من قبل أعلى سلطة في الدولة أو من قبل مجلس الأمة لهو من مقومات الإستقلالية، وهو ما ينبغي تطبيقه.

- الشئون المالية للديوان: يقوم الديوان بإعداد مشروع موازنة سنوية خاصة بالديوان ورفعها إلى مجلس الوزراء لإقرارها ضمن الموازنة العامة السنوية للسلطة الوطنية.

وهنا لم يتحقق عنصر – الإستقلالية، فإن قيام مجلس الوزراء بإقرار ميزانية الديوان يؤثر سلباً على استقلالية الديوان، إذ لا يجوز أن يقوم بإقرار ميزانيته جهة يراقب عليها بنفس الوقت.

- الشئون الإدارية وشئون التوظيف: لرئيس الديوان صلاحيات تأليف لجان مؤقتة للرقابة أو التفتيش أو التحقيق أو لجان للدراسة والاستقصاء برئاسة مفتش، وتفويضها بمهام أو قضايا محددة تدخل ضمن مهام الديوان وصلاحياته وتقديم نتائج أعمالها إليه، تنشأ في الديوان الدوائر والأقسام الضرورية لإدارة شؤونه المالية والإدارية والقانونية وشؤون المتابعة والدراسات والأبحاث والتطوير والتخطيط اللازمة لأداء مهامه بموجب تعليمات يصدرها رئيس الديوان.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان صلاحية الإشراف على الشئون الإدارية وشئون التوظيف يؤثر إيجاباً على الإستقلالية

- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه والمدير العام أثناء تولي المنصب أن يتولى أي وظيفة أو يشارك في التزامات تعقدها السلطة الوطنية أو المؤسسات أو الهيئات العامة، أو أن يجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أي شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.

وهنا تحقق عنصر- الاستقلالية، فإن مما يؤثر إيجاباً على استقلالية الديوان هو حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان والتي قد تؤثر على عمله أثناء فترة رئاسته.

سابعاً : مظاهر الاستقلال في جهاز الرقابة في المملكة الأردنية الهاشمية: ⁽¹⁾

- تبعية الديوان: لم يتطرق القانون الأردني لتبعية جهاز الرقابة بشكل صريح إلا أنه إدارياً تابعاً لمجلس الوزراء.

وهنا لم يتحقق عنصر- الإستقلالية، فإن تبعية الديوان لرئيس مجلس الوزراء تبعية جانبها الصواب لأن مجلس الوزراء جهة تنفيذية وسوف تُراقب من قبل الديوان، ومن هنا سوف يُراقب كل منهما الآخر مما يفقد الديوان استقلاليته.

- تعيين وعزل رئيس الديوان: يتولى إدارة ديوان المحاسبة رئيس يعين بإدارة ملكية بناء على تنسيب مجلس الوزراء، ولا يجوز عزله أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات عليه إلا بموافقة مجلس النواب إن كان المجلس مجتمعاً أو بموافقة الملك بناء على تنسيب مجلس الوزراء إذا كان المجلس غير مجتمع.

وهنا لم يتحقق عنصر- الاستقلالية، فإن إسناد مهمة تعيين أو عزل رئيس الديوان إلى مجلس الوزراء جانبه الصواب، مما قد يشكل ضغطاً على رئيس الديوان قد يفقده استقلاليته أو يقللها.

- الشؤون المالية للديوان: يمارس رئيس الديوان هنا صلاحية الوزير في إدارة أعماله ومراقبة إنفاق مخصصاته وإعداد ميزانية الديوان.

وهنا تحقق عنصر- الاستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات المتعلقة بالشؤون المالية بمختلف أشكالها يساعد على تقويم الاستقلالية وزيادتها.

- الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف: لرئيس الديوان صلاحيات الوزير في تنظيم الديوان وإدارة أعماله وتعيين الموظفين وترفيعهم ونقلهم ومنحهم الإجازات وإحالتهم على التقاعد.

(1) ديوان المحاسبة الأردني، قانون رقم (28) لسنة 1952 بخصوص إنشاء ديوان المحاسبة.

وهنا تحقق عنصر الإستقلالية، فإن إعطاء رئيس الديوان صلاحية الإشراف على الشؤون الإدارية وشؤون التوظيف يؤثر إيجاباً على الإستقلالية.

- حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان: لم يتطرق القانون الأردني لهذه الجزئية.

جدول (1) مقارنة الاستقلالية بين بعض أعضاء المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة

الأردن	فلسطين	السودان	مصر	الكويت	الإمارات	السعودية	الدولة عناصر الاستقلال
الاستقلالي ة غير متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة غير متحققة	تبعية الديوان
الاستقلالي ة غير متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	تعيين وعزل الرئيس
الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة غير متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الصلاحيات المالية للديوان
الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الصلاحيات الإدارية والتوظيف للديوان
الاستقلالي ة غير متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	الاستقلالي ة متحققة	حظر بعض الأعمال على رئيس الديوان

(قام الباحث بإعداد هذا الجدول بناءً على قوانين الدول محل المقارنة)

تطرق الباحث في هذا المبحث لبعض المواضيع ومنها، الدور الرقابي لديوان المحاسبة، وأنواع الرقابة التي يقوم بها، وكذلك اختصاصاته الرقابية، والتقارير التي يقوم بإعدادها ورفعها إلى مجلس الأمة. ثم تناول الباحث جانب الاستقلالية لدى الديوان، حيث تطرق لعلاقة الديوان بمجلس الأمة، وكذلك تطرق للجهة التي تراقب ديوان المحاسبة الكويتي، ثم استعرض أهم مقومات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة من وجهة نظر الكثير من الباحثين. وأخيرا قام الباحث بعمل مقارنة بين بعض أعضاء منظمة الأرابوساي في بعض مظاهر استقلالية ديوان المحاسبة.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

منهجية الدراسة:

اعتمد الباحث على المنهج الإستقرائي والاستنباطي وذلك لملاءمته مع أهداف الدراسة الحالية ، حيث أن الهدف من الدراسة الحالية هو معرفة مقومات استقلالية مدقي الديوان .

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في ديوان المحاسبة في دولة الكويت والذين يباشرون العمل الرقابي والبالغ عددهم 280 مدقق حسب الإحصاءات الرسمية للديوان.

عينة الدراسة:

فقد قام الباحث باختيار العينة بطريقة عشوائية، وتمثل عينة الدراسة ما يقارب ثلث المجتمع (90 مدققاً)، وقد اقتصر الباحث على العينة لصعوبة الوصول إلى المجتمع بأكمله، بسبب تشتت الجهات الحكومية التي يتواجد فيها المدققين محل الدراسة، هذا بالإضافة إلى حصول نسبة ليست بالقليلة من المدققين على إجازاتهم الدورية على مدار العام. وقد أجاب على أسئلة العينة 88 من المدققين من أصل 90 أي بنسبة 97.7 % من العينة.

خصائص العينة

أشارت النتائج في (الجدول رقم2) إلى أن غالبية أفراد العينة كانوا من الحاصلين على درجة البكالوريوس إذ بلغ عددهم (81) مبحوثاً شكلوا ما نسبته (92 %) من مجمل العينة، في حين شكل عدد الحاصلين على شهادة الماجستير (5) مبحوثين شكلوا ما نسبته (5.7%) من مجمل العينة، وكان عدد الحاصلين على دبلوم عالٍ (2) شكلوا ما نسبته (2.3%) من مجمل العينة. وفيما يخص سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات، فقد بلغ عدد الذين كانت خبرتهم أكثر من 15 سنة (35) مبحوثاً شكلوا ما نسبته (39.8%) من مجمل العينة، وكان عدد الذين تراوحت خبرتهم ما بين 5-10 سنوات (19) مبحوثاً

شكلوا ما نسبته (21.6%) من مجمل العينة، وبلغ عدد الذين تراوحت خبرتهم ما بين 11-15 سنة (19) مبحوثاً شكلوا ما نسبته (21.6%) من مجمل العينة، فيما بلغ عدد الذين كانت خبرتهم أقل من 5 سنوات (17.0%) من مجمل العينة. وفيما يتعلق بالجنس فقد أشارت النتائج إلى أن غالبية العينة كانت من الذكور، إذ بلغ عددهم (66) مبحوثاً شكلوا ما نسبته (75.0%) من مجمل العينة، بينما بلغ عدد الإناث (22) مبحوثاً شكلوا ما نسبته (25.0%) من مجمل العينة. يستفاد من الخصائص الديموغرافية لوصف عينة الدراسة التي تم تطبيق الدراسة عليها، ولقياس أثرها على المتغير التابع.

جدول رقم (2) توزيع العينة حسب الخصائص الديموغرافية والاجتماعية

النسبة %	العدد	الخاصية
-	-	دكتوراه
5.7	5	ماجستير
2.3	2	دبلوم عالي
92.0	81	بكالوريوس
17.0	15	أقل من خمس سنوات
21.6	19	5 - 10 سنوات
21.6	19	11 - 15 سنة
39.8	35	أكثر من 15 سنة
75.0	66	ذكر
25.0	22	أنثى

أداة الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة خصيصاً لمعالجة أسئلة الدراسة وفرضياتها وذلك على

النحو التالي:

القسم الأول: ويتضمن معلومات عامة تتعلق بخصائص أفراد عينة الدراسة الديموغرافية والوظيفية.

القسم الثاني: ويتضمن أسئلة الإستبانة وعددها (20) سؤالاً تقيس مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت، حيث وزعت أسئلة الدراسة على المجالات الآتية:

- المقومات السلوكية: وتشتمل على (6) أسئلة تغطي الفرضية الأولى والتي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة.
- المقومات المالية: وتشتمل على (5) أسئلة تغطي الفرضية الثانية والتي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب المالية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة.
- التغيير الإلزامي: وتشتمل على (4) أسئلة وتغطي الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة.
- استقلالية ديوان المحاسبة: وتشتمل على (5) أسئلة وتغطي الفرضية الرابعة و التي تنص على أنه لا توجد ذات علاقة دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدققيه.

ثبات أداة الدراسة (الاستبيان):

للتحقق من درجة ثبات أداة القياس (الاستبيان) تم استخراج معاملات كرومباخ ألفا (Chronbach's Alpha) لجميع أبعاد الدراسة الأربعة، وأشارت النتائج إلى أن الاستبيان ثابت وصالح للتطبيق وذلك لأن قيم معاملات الثبات كانت أعلى من (0.60)، ومجمل فقرات الدراسة بلغت (0.830)، ونجد هنا أن مجمل الفقرات أعلى من الأبعاد الفرعية فذلك يعود إلى عدد الفقرات المكونة للمجمل هو أكبر من كل بعد أو مجال على حدة وذلك كما يلي:

جدول رقم (3) معاملات كرومباخ ألفا (Chronbach's Alpha) لكل بعد من أبعاد الدراسة

معامل كرومباخ ألفا	محاور الدراسة
0.822	استقلالية ديوان المحاسبة
0.817	الجوانب المالية
0.602	الجوانب السلوكية
0.787	التغيير الإلزامي
0.830	مجمل الفقرات

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام العديد من الأساليب والإجراءات الإحصائية كما يأتي:

1. التوزيعات التكرارية وذلك لتحليل خصائص عينة الدراسة.
2. كرومباخ ألفا (Chronbach's Alpha) لقياس درجة ثبات أداة القياس (الاستبيان).
3. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقياس درجة العلاقة لجميع الأبعاد والفقرات.
4. اختبار ت (One Sample T-test) لاختبار فرضيات الدراسة الرابع.

محددات الدراسة:

- اقتصرت هذه الدراسة على أربعة عوامل فقط تؤثر على استقلالية مدققي الحسابات في ديوان المحاسبة في دولة الكويت، وهذه العوامل هي الجوانب السلوكية، والجوانب المالية، والتغيير الإلزامي، واستقلالية ديوان المحاسبة

- اقتصرت مقارنة الأجهزة العليا للرقابة على الدول الأعضاء في المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (Arabosai) دون غيرها من المنظمات (الانتوساي والآسيوساي) وذلك لسببين وهي:

- 1- للتشابه الكبير في البيئة الاجتماعية وكذلك الرقابة بين الكويت والدول الأعضاء في منظمة الأرابوساي دون غيرها من المنظمات.
- 2- لسهولة الوصول إلى المراجع الأصلية للأجهزة العليا للرقابة في منظمة الأرابوساي وبالتالي الحصول على المعلومات بدقة.

مصادر جمع البيانات:

تم الاعتماد على نوعين من مصادر البيانات، الأول: من خلال مراجعة المصادر التي تناولت استقلالية مدققي الحسابات بشكل عام، إلى جانب المصادر التي تناولت دواوين المحاسبة، على كل من المستويات المحلية والعربية والأجنبية.

الثاني: وذلك من خلال جمع بيانات من الميدان من خلال الإستبانة، والتي شملت جزأين، فالجزء الأول معلومات عامة حول الأفراد المستجيبين للدراسة تشتمل على خبراتهم، مؤهلاتهم، أما الجزء الثاني فيتناول أسئلة مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

الفصل الرابع

النتائج

نتائج الدراسة

تم تطوير أداة لاستطلاع آراء العاملين في الديوان ومعرفة اتجاهاتهم نحو مقومات استقلاليتهم وبالتالي قياس أثرها على أدائهم، ومن ثم تمت إجراءات تعديل الأداة وبعد إدخال البيانات إلى الحاسوب، تم إجراء التحليل الإحصائي المناسب. يتضمن الفصل عرضاً لنتائج الدراسة بهدف معرفة اتجاهات مدقي ديوان المحاسبة في دولة الكويت نحو مقومات استقلاليتهم، ضمن المجالات التالية: (الجوانب السلوكية، والجوانب المالية، والتغيير الإلزامي، واستقلالية الديوان) وأثرها على أدائهم، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العاملين عينة الدراسة عن فقرات كل من المجالات الأربعة أعلاه، مع الأخذ بعين الاعتبار أن قيمة المتوسط الحسابي التي تتراوح بين (1-2.33) تعني أن الاتجاهات سلبية، وعندما تكون قيمة المتوسط الحسابي ضمن مدى (2.34-3.67) تعني أن الاتجاهات معتدلة، أما عندما تزيد قيمة المتوسط الحسابي للإجابة على (3.67) فإنها تعني أن الاتجاهات موجبة، بالإضافة إلى أن المتوسط الحسابي الافتراضي هو (3)، وذلك لأن التدرج المستخدم في أداة الدراسة (الإستبانة) خماسي بمعنى (1،2،3،4،5)، ومجموع هذه الإجابات (15)، فتم قسمتها على عددها البالغ (5) . وفيما يلي عرض لنتائج إجابات العاملين عينة الدراسة.

1. اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب السلوكية:

يشير جدول رقم (4) إلى اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب السلوكية، حيث حصلت الفقرة رقم (1) والتي تنص على "تعزز الجوانب الشخصية لدى مدقق الديوان (كالأمانة) من استقلاليتته أثناء عمله الرقابي" على أعلى قيمة متوسط حسابي قدرها (4.73)، وهي أعلى من (3.67)، ويشير ذلك إلى أن اتجاهات العاملين عندها كانت موجبة. في حين حصلت باقي فقرات هذا المجال رقم (3، 4، 5، 6، 2) على قيم متوسطات حسابية مقدارها (4.60، 4.58، 4.27، 4.02، 3.89) على التوالي، وهي أعلى من (3.67)، مما يؤثر على أن اتجاهات العاملين عندها كانت موجبة. وبالإجمال فإن ات

جاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب السلوكية في العمل كانت موجبة

وهذا مؤشر على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت مما يعني تأثر مدققي ديوان المحاسبة بالجوانب السلوكية التي يتصفون بها.

جدول (4) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب السلوكية

رقم الفقرة	فقرات المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تعزز الجوانب الشخصية لدى مدقق الديوان (كالأمانة) من استقلاليته أثناء عمله الرقابي	4.73	0.54	موجب
3	يعزز الرضا الوظيفي لمدقق الديوان من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	4.60	0.70	موجب
5	تعزز سنوات الخبرة وتنمية الجوانب المهنية من استقلالية مدقق الديوان عند أداء عمله الرقابي	4.58	0.72	موجب
4	تقديم الجهات الحكومية الخدمات لمدقق الديوان يقلل من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	4.27	0.92	موجب
6	يؤدي إتباع مدقق الديوان أسلوب المجاملات إلى الحد من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	4.02	1.18	موجب
2	تؤدي مراجعة المدقق على الجهات التي كان موظفاً فيها إلى تقليل استقلاليته أثناء عمله الرقابي	3.89	1.19	موجب
	المتوسط الكلي	4.35	0.49	موجب

2. اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب المالية:

يشير جدول رقم (5) إلى اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب المالية، حيث حصلت الفقرة رقم (7) والتي تنص على "يعزز حصول مدقق الديوان على الرواتب المجزية من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي" على أعلى قيمة متوسط حسابي قدره (4.63)،

وهو أعلى من (3.67)، ويشير ذلك إلى أن اتجاهات العاملين عندها كانت موجبة. في حين حصلت باقي فقرات هذا المجال رقم (8، 9، 10، 11) على قيم متوسطات حسابية مقدارها (4.59، 4.49، 4.48، 4.06) على التوالي، وهي أعلى من (3.67)، مما يؤشر على أن اتجاهات العاملين عندها كانت موجبة. وبالإجمال فإن اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بزيادة الرواتب والحصول على المكافآت السنوية المجزية والحوافز وغيرها من المزايا المالية الأخرى كانت موجبة. وهذا مؤشر على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب المالية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت مما يعني تأثير مدققي ديوان المحاسبة بالجوانب المالية التي يتصفون بها.

جدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالجوانب المالية

رقم الفقرة	فقرات المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
7	يعزز حصول مدقق الديوان على الرواتب المجزية من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	4.63	0.68	موجب
8	يعزز حصول مدقق الديوان على المكافآت السنوية المجزية من استقلاليته لأداء عمله الرقابي	4.59	0.77	موجب
9	يعزز حصول مدقق الديوان على الحوافز مقابل إنجازاته من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	4.49	0.86	موجب
10	يعزز حصول مدقق الديوان على المزايا المالية الأخرى من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	4.48	0.87	موجب
11	يؤدي تعامل مدقق الديوان المادي مع الجهات الحكومية إلى تقليل استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	4.06	1.21	موجب
	المتوسط الكلي	4.45	0.68	موجب

3. اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي:

يشير جدول رقم (6) إلى اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي، حيث حصلت الفقرة رقم (13) والتي تنص على "يعزز تغيير المدققين بين الجهات الحكومية من استقلاليتهم عند أداء عملهم الرقابي" على أعلى قيمة متوسط حسابي قدرها (4.10)، وهي أعلى من (3.67)، ويشير ذلك إلى أن اتجاهات العاملين عندها كانت موجبة. بينما حصلت الفقرة رقم (14) والتي تنص على "تعزز قصر فترة بقاء مدقق الديوان في الجهة الحكومية من استقلاليتته عند أداء عمله الرقابي" على أقل قيمة متوسط حسابي قدرها (3.49)، وهي تقع ما بين (3.67-2.34) مما يؤشر على أن اتجاهات العاملين عندها كانت معتدلة. في حين حصلت باقي فقرات هذا المجال رقم (15، 12) على قيم متوسطات حسابية مقدارها (3.69، 3.69) على التوالي، وهي أعلى من (3.67)، مما يؤشر على أن اتجاهات العاملين عندها كانت موجبة. وبالإجمال فإن اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي كانت موجبة. وهذا مؤشر على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

جدول (6): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة فيما يتعلق

بالتغيير الإلزامي

رقم الفقرة	فقرات المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
13	يعزز تغيير المدققين بين الجهات الحكومية من استقلالية هؤلاء المدققين عند أداء عملهم الرقابي	4.10	0.82	موجب
15	تؤدي عمق العلاقات بين مدقق الديوان والعاملين في الجهات الحكومية إلى تقليل استقلالية المدقق عند أداء عمله الرقابي	3.69	1.16	موجب
12	يؤدي بقاء مدقق الديوان لفترات طويلة في نفس الجهة الحكومية إلى تقليل استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	3.69	1.02	موجب

14	تعزز قصر فترة بقاء مدقق الديوان في الجهة الحكومية من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	3.49	1.18	معتدل
	المتوسط الكلي	3.74	0.82	موجب

4. اتجاهات العاملين نحو استقلالية ديوان المحاسبة:

يشير جدول رقم (7) إلى اتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة نحو استقلالية ديوان المحاسبة، حيث حصلت الفقرة رقم (17) والتي تنص على "يعزز الاستقلال الإداري للديوان من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي" على أعلى قيمة متوسط حسابي قدرها (4.64)، وهي أعلى من (3.67)، ويشير ذلك إلى أن اتجاهات العاملين عندها كانت موجبة. في حين حصلت باقي فقرات هذا المجال رقم (19)، (18)، (16)، (20) على قيم متوسطات حسابية مقدارها (4.61، 4.56، 4.42، 4.40) على التوالي، وهي أعلى من (3.67)، مما يؤثر إلى أن اتجاهات العاملين عندها كانت إيجابية. وبالإجمال فإن اتجاهات العاملين نحو استقلالية ديوان المحاسبة في صلاحياته المختلفة من تعيين مدققين أو تحديد رواتب أو مسائله مدقيقه وعدم تبعيته لمجلس الأمة كانت إيجابية. وهذا مؤشر على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت مما يعني تأثر مدققي ديوان المحاسبة بالجوانب السلوكية التي يتصفون بها.

جدول (7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاتجاهات العاملين في ديوان المحاسبة نحو

استقلالية الديوان

رقم الفقرة	فقرات المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
17	يعزز الاستقلال الإداري للديوان من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي	4.64	0.70	موجب
19	يعزز انفراد الديوان بصلاحيات تحديد رواتب مدقيقه من استقلاليته عند أداء عملهم الرقابي	4.61	0.75	موجب

18	يعزز انفراد الديوان بصلاحيات تعيين مدقيقه من استقلاليتهم عند أداء عملهم الرقابي	4.56	0.83	موجب
16	تعزز تبعية الديوان لمجلس الأمة من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي	4.42	0.87	موجب
20	يعزز انفراد الديوان بصلاحيات مسائلة مدقيقه من استقلاليتهم عند أداء عملهم الرقابي	4.40	0.92	موجب
	المتوسط الكلي	4.52	0.62	موجب

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى:

لاختبار فرضية الدراسة الأولى التي تنص على " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة"، تم استخدام اختبار ت، (One Sample T-test)، وكانت النتيجة على الشكل الآتي:

جدول (8)

اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	الدالة الإحصائية
4.35	0.49	87	25.97**	1.96	0.001

** عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.01.

يشير الجدول (8) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب السلوكية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة، وذلك لأن قيمة ت المحسوبة كانت أعلى من قيمة ت الجدولية وعند دلالة إحصائية أقل من 0.01.

الفرضية الثانية:

لاختبار فرضية الدراسة الثانية التي تنص على " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب المالية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة"، تم استخدام اختبار ت، (One Sample T-test)، وكانت النتيجة على الشكل الآتي:

جدول (9)

اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين الجوانب المالية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	الدلالة الإحصائية
4.45	0.68	87	19.97**	1.96	0.001

** عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.01.

يشير الجدول (9) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الجوانب المالية واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة، وذلك لأن قيمة ت المحسوبة كانت أعلى من قيمة ت الجدولية وعند دلالة إحصائية أقل من 0.01.

الفرضية الثالثة:

لاختبار فرضية الدراسة الثالثة التي تنص على " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة"، تم استخدام اختبار ت، (One Sample T-test)، وكانت النتيجة على الشكل الآتي:

جدول (10)

اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	الدلالة الإحصائية
3.74	0.82	87	8.47	1.96	0.001

** عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.01.

يشير الجدول (10) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين جانب التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة، وذلك لأن قيمة ت المحسوبة كانت أعلى من قيمة ت الجدولية وعند دلالة إحصائية أقل من 0.01.

الفرضية الرابعة:

لاختبار فرضية الدراسة الرابعة التي تنص على " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة"، تم استخدام اختبار ت، (One Sample T-test)، وكانت النتيجة على الشكل الآتي:

جدول (11)

اختبار ت (One Sample T-test) للعلاقة بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدققي ديوان

المحاسبة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	الدلالة الإحصائية
4.52	0.62	87	23.00**	1.96	0.001

** عند مستوى دلالة إحصائية أقل من 0.01.

يشير الجدول (11) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة، وذلك لأن قيمة ت المحسوبة كانت أعلى من قيمة ت الجدولية وعند دلالة إحصائية أقل من 0.01.

وتشير النتائج بعد تحليل الإستبانة إلى الآتي:

- توجد علاقة بين الجوانب السلوكية بشكل عام واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة، ومن هذه الجوانب (الجوانب الشخصية، علاقة مدقق الديوان مع العاملين في الجهات التي يدققون عليها، الرضا الوظيفي، سنوات الخبرة والجوانب المهنية).
- توجد علاقة بين الجوانب المالية بشكل عام واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة، ومن هذه الجوانب (الرواتب المجزية لمدققي الديوان، الحوافز مقابل الانجازات، المكافآت السنوية المجزية، المزايا العينية)

- توجد علاقة بين مبدأ التغيير الإلزامي واستقلالية مدققي ديوان المحاسبة، حيث تشير النتائج قصر فترة مكوث مدقق الديوان في الجهة التي يدقق حساباتها يؤدي إلى استقلالية مدققي ديوان المحاسبة.
 - توجد علاقة بين استقلالية ديوان المحاسبة واستقلالية مدقيقه، ومن أمثلة ذلك (تبعية الديوان لمجلس الأمة، الاستقلال الإداري، التفرد في صلاحيات التوظيف، التفرد في تحديد الأجور والرواتب، التفرد في مسائله موظفيه)
- وسوف يخلص الباحث في الفصل القادم إلى بعض النتائج والتوصيات، والتي توصل إليها في هذا الفصل.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

نتائج الدراسة:

بعد أن تمت الإجابة على الفرضيات فقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- تؤثر الصفات الشخصية لمدقق ديوان المحاسبة كالأمانة والصدق إيجاباً على استقلاليته. وذلك لما لهذه الصفات من أثر مباشر وإيجابي على سلوك المدققين.
- يؤثر قيام المدقق بالتدقيق على الجهات الحكومية التي كان موظفاً فيها سلباً على استقلاليته، وذلك بسبب تأثير الاستقلالية بالعلاقات الأخوية والزمالة الوظيفية السابقة بين المدقق والجهة.
- يؤثر الرضا الوظيفي لمدقق ديوان المحاسبة إيجاباً على استقلاليته، لما لذلك من أثر على تنمية ولائه الوظيفي.
- 0 - يؤثر تلقي مدقق ديوان المحاسبة الخدمات من الجهات الحكومية سلباً على استقلاليته، حيث تكون هذه الخدمات بمثابة الضغوط على المدققين.
- 1 - تؤثر سنوات الخبرة والجوانب المهنية لمدقق ديوان المحاسبة إيجاباً على استقلاليته، حيث تفيد هذه الصفات بتنمية المسؤولية المهنية واحترامها.
- 2 - يؤثر إتباع مدقق ديوان المحاسبة أسلوب المجاملات بالسالب على استقلاليته. حيث يؤدي ذلك إلى التغاضي عن الأخطاء والمخالفات التي تقع بها الجهة.
- 3 - يؤثر حصول مدقق ديوان المحاسبة على الرواتب والمكافآت السنوية المجزية والمزايا المالية إيجاباً على استقلاليته، وذلك لأن للاكتفاء المادي أثراً فعالاً في إبعاده عن الضغوط المالية وعدم الرضوخ إليها.
- 4 - يؤثر تلقي مدقق ديوان المحاسبة الحوافز المشجعة من الديوان مقابل ما قام به من إنجازات إيجاباً على استقلاليته، وذلك لما لهذه الحوافز من أثر فعال على تشجيعه للمزيد من الإنجازات في تقويم أداء الجهات الحكومية واكتشاف مخالفاتهم.

5 - يؤدي التعامل المادي بين مدقق ديوان المحاسبة والجهات الحكومية إلى تقليل استقلاليته، لما لذلك من تعارض للمصالح لدى المدقق.

10- يؤثر تغيير مدققي ديوان المحاسبة بين الجهات الحكومية بشكل دوري إيجاباً على استقلاليتهم، وذلك لأن طول البقاء من أهم أسباب نشأة العلاقات بين المدقق والجهة.

11- تؤثر تبعية ديوان المحاسبة لمجلس الأمة إيجاباً على استقلالية مدقيقه، وذلك لأن استقلالية الديوان تنعكس على استقلالية مدقيقه.

12- يؤثر الاستقلال الإداري والمالي لديوان المحاسبة إيجاباً على استقلالية مدقيقه، حيث إن تدخل الأطراف الخارجية في الشؤون الإدارية والمالية للديوان يؤثر سلباً على استقلالية مدقيقه.

13- يؤثر استقلال ديوان المحاسبة وانفراده في مسائلته موظفيه إيجاباً على استقلالية مدقيقه، بحيث يؤدي ذلك إلى الاطمئنان والاستقرار لمدققي الديوان.

14- يؤثر انفراد ديوان المحاسبة في صلاحيات التوظيف إيجاباً على استقلالية مدقيقه، حيث أن تعيين المدقق من قبل أطراف أخرى يعد من أهم المؤثرات السلبية على استقلاليته، إن يمكن أن تكون وسيلة ضغط عليه.

توصيات الدراسة:

يوصي الباحث بالتالي:

- 1- قيام ديوان المحاسبة بالمزيد من الدراسات حول أهمية استقلالية مدقيقه، وما هي مقومات هذه الاستقلالية، وأهم العوامل المؤثرة عليها، وتعميم هذه الدراسة على مدققي الديوان، وكذلك تنمية الجوانب المهنية بشكل عام لمدقيقه وما يتعلق بالاستقلالية بشكل خاص، وذلك بإعطائهم الدورات التدريبية وورش العمل.
- 2- ضرورة الاهتمام بقيادات الديوان من رئيس ونائب الرئيس وكذلك مدراء الإدارات، ومسؤولاتهم بالوزراء والوكلاء من حيث المزايا العينية والحصانة.
- 3- ضرورة التفات ديوان المحاسبة لكل ما يمكن أن يؤثر سلباً على استقلالية مدققي ديوان المحاسبة ووضع الضوابط المنظمة لذلك.
- 4- حظر قيام المدقق بالتدقيق على الجهات التي سبق له العمل بها.

- 5- وضع الديوان ضوابط تنظم علاقة مدقيقه بالجهات الحكومية على أساس رقابي.
- 6- منع مدققي ديوان المحاسبة من قبول أي خدمات أو هدايا من الجهات الحكومية، وكذلك أي تعامل مادي كالدخول في اللجان بمقابل، وإصدار التعاميم والتعليمات المكتوبة بذلك.
- 7- منع مدققي ديوان المحاسبة من تقديم الخدمات المتعلقة بالعمل للجهات الحكومية كتقديم الاستشارات، أو خطط العمل، لما لذلك من أثر على استقلاليتهم.
- 8- تحقيق الاكتفاء المادي لمدققي ديوان المحاسبة، من حيث الراتب والمكافآت السنوية، وذلك للنأي بهم عن المؤثرات المالية التي قد يتعرضون لها.
- 9- تحفيز مدققي ديوان المحاسبة وذلك بربط انجازاتهم بالمكافآت المالية والمالية.
- 10- تطبيق مبدأ التغيير الإلزامي لمدققي ديوان المحاسبة بين الجهات الحكومية دوريا، وذلك للنأي بهم عن العلاقات التي يمكنها أن تؤثر على استقلاليتهم سلبا.

المراجع

المراجع العربية:

أ- الكتب:

- الديسبي، محمد (2005)، ترجمة كتاب، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- جمعة، احمد حلمي (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر- والتوزيع، عمان، الأردن.
- الصبان، محمد، (2002)، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- الصحن وآخرون (2001)، المراجعة الخارجية موضوعات متخصصة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر.
- الصحن، عبد الفتاح (2000)، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص6.
- لطفي، أمين (2007)، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

ب- الدوريات:

- إدارة الرقابة المسبقة، ديوان المحاسبة الكويتي (2005)، نشاط إدارة الرقابة المسبقة، مجلة الرقابة.
- الرومي، عبدالعزيز، (2005)، ديوان المحاسبة وعلاقته بمجلس الأمة، مجلة الرقابة الصادرة عن ديوان المحاسبة في دولة الكويت.
- الصلوي، يوسف محمد (2005) بعنوان: "استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية" مجلة الرقابة، العدد الأول، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجمهورية اليمنية.
- ديوان المحاسبة الكويتي، (2006)، مجلة الرقابة.
- سرور، عاصم محمد، (2005)، دور المنظمات المهنية والجهات التشريعية في تنظيم أداء المراجع الخارجي لخدمات الثقة بهدف الحفاظ على استقلاليته، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة الكويت، الكويت.
- سويلم، حسن علي، (2002)، مدى الحاجة لتفعيل إدارات الطرف الثاني لاستقلال مراجع الحسابات، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.

- هيئة تحرير مجلة الرقابة المالية، (2004)، أهمية الاستقلال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، ديوان المحاسبة، الأردن.

ج- الرسائل العلمية:

- المري، صالح، (2006)، العوامل المؤثرة في استقلالية مراجعي الحسابات الخارجيين في الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

- متولي، سامي (2001)، المنافسة بين مكاتب التدقيق وأثرها على استقلال المراجعين، مجلة المحاسبون، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، الكويت، العدد 18.

- كراز، إياد، (2002)، اثر البنية التنظيمية للشركات الخاضعة للمراجعة على استقلال المراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا.

د- وثائق وتقارير وقوانين:

- احمد، عبدالله، (2007) " دراسة تحليلية لأثر جودة العلاقة بين المراجع الخارجي وموظفي العميل على كشف الغش"، مؤتمر قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة القاهرة، مصر.

- حسن، محمد سيد (2003)، استقلال أجهزة الرقابة العليا، بحث غير منشور، الجهاز المركزي للمحاسبات، مصر.

- الدرعي، عبد لرزاق (2003)، استقلالية أجهزة الرقابة المالية، بحث غير منشور، ديوان المحاسبة، المغرب.

- الزايد، علي (2003)، استقلال أجهزة الرقابة المالية، بحث غير منشور، ديوان المراقبة العامة، السعودية.

- الزيات، عبدالكريم (2005)، شرح أحكام إنشاء ديوان المحاسبة، ديوان المحاسبة، الكويت.

- ديوان المحاسبة الأردني، قانون رقم 28 لسنة 1952 بإنشاء ديوان المحاسبة.

- ديوان المحاسبة الكويتي، شرح أحكام القانون رقم 30 لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته، 2002، الكويت.

- ديوان المراقبة السعودي، قانون رقم 3/18835/س لعام 1392هـ / 1972م لإنشاء ديوان المراقبة العامة، السعودية.

- ديوان المحاسبة الإماراتي، القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1976 م لإنشاء ديوان المحاسبة.

- الجهاز المركزي للمحاسبات، قانون رقم 144 لسنة 1988 لإنشاء الجهاز، مصر.

- ديوان المراجعة السوداني، قانون ديوان المراجعة العام لسنة 1986م، السودان.
- ديوان المحاسبة الكويتي، قانون إنشاء الديوان رقم 30 لسنة 1964 وتعديلاته، الكويت.
- فرغلي، إيمان عبدالله (2003)، الأبعاد الرئيسية لتدعيم استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، الجهاز المركزي للمحاسبات، مصر.
- المزروعى، يوسف إبراهيم (2003)، استقلالية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، بحث غير منشور، ديوان المحاسبة، دولة الكويت.
- مليك، كسال (2003)، دراسة حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، بحث غير منشور، مجلس المحاسبة الجزائر.

A-Books:

- Kell, W. G, Boynton, W. C & Johnson, R.N, (2001). Modern Auditing, New York: John Wiley & Sons.
- Ray Whittington and Kurt Pany, (2001), Principles of Auditing And Other Assurance Services, 13th Edition, Irwin, Boston.

B-Articles:

- The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Independence Standards Board, (ISB), (2002), **A Conceptual Framework for Auditor Independence**, (ISB) July.
- Allent.C, Donald.S & Janet.L, (2002) , **Auditor Independence and Fee Dependence**. Journal of Accounting & Economics, Vol. 33, No. 3, June 2002.
- Arel, B, Brody, R, Pany (2005), **Audit Firm Rotational and Audit Quality**, The CPA Journal v 1, 12.
- David B. Citron (2003), **The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession**, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 16, No.2
- Ferdinand.G, Bikki.J & Gopal.V (2007), **Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non-Audit Fees**. Auditing: A Journal of Practice & Theory.
- Herron.T & Gillbertson.D, (2004), **Ethical Principles VS. Ethical Rules: The Moderating of Moral Development on Audit Independence Judgments**. Ethics Quarterly, Vol. 14 Issue3.

- Kinney.J, William.R, Zuo-vonna.P & Susan.c (2004), **Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?**, Journal of Accounting Research Vol. 42 No. 3.
- Sharma.D, (2001), **The Association between Non-Audit Services and the Propensity of Going Concern Qualifications: Implications for Audit Independence**, Asia-Pacific Journal of accounting & Economic Technology, vol12, 54.
- Vivien.B, Stella.F, & Richard.B (2005), **Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization**, University(s): Portsmouth, Glasgow & Portsmouth.
- Websites:**
- Chi, W, Huang, H, Liao, Y & Xie, (2005), **Mandatory Audit-Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan**, Social Science Research Network SSRN: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=717421
- Dee.C, Lulseged.A & Nowlin.T, (2002), **EARNINGS QUALITY AND AUDITOR INDEPENDENCE: AN EXAMINATION USING NON-AUDIT FEE DATA**, Social Science Research Network SSRN: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=304185
- DeFonda.M, Raghunandanb.K, Subramanyama.K, (2002), **Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern-audit opinions.** Social Science Research Network SSRN:

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=297747

- DON.A, PHILIP.E, LLOYD.T, (2006), **CONFLICTS OF INTEREST AND THE CASE OF AUDITOR INDEPENDENCE: MORAL SEDUCTION AND STRATEGIC ISSUE CYCLING**, Social Science Research Network:

http://faculty.haas.berkeley.edu/tetlock/Vita/Philip%20Tetlock/Phil%20Tetlock/2004_Current/2005%20Conflicts%20of%20interest%20and%20auditor%20independencepageproofs.pdf

-European-American Business Council, (2002), **EABC Opposes Mandatory Audit Firm Rotation**, Social Science Research Network:

http://www.eabc.org/policypapers/EABC_Opposes_Mandatory_Audit_Firm_Rotation.html

-GAO auditor independence Standard Fact Sheet, (2002), Social Science Research Network:

http://www.asbointl.org/ASBO/files/ccLibraryFiles/FILENAME/000000000807/AICPA_GAO_Fact_Sheet_Final.doc

- Koch.Ch, Weber.M & Wüstemann.J (2008), **Can Auditors Be Independent? –Experimental Evidence on the Effects of Client Pressure, Auditors' Experience and Professional Skepticism**, Social Science Research Network SSRN:

http://papers.ssrn.com/sol3/cf_dev/AbsByAuth.cfm?per_id=376713

- Sori.Z & Karbhari.y, (2005), **Auditor Appointment, Rotation and Independence: Some Evidence From Malaysia**, Social science research network:

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=871140

-Arabosai. Social science research network:

<http://www.arabosai.org/ar/glossaire.asp?letter>

- <http://www.sabq8.org/sabwebsite/index.htm>
- <http://www.asosai.org>
- <http://www.intosai.org/ar/portal>
- <http://www.arabosai.org/fr/index.asp>

الملاحق

استبانة الدراسة

أخي المدقق ،، المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،، وبعد :

إن هذه الإستبانة تهدف إلى دراسة يقوم بها الباحث حول مقومات استقلالية مدققي ديوان المحاسبة في دولة الكويت.

وحيث أننا نعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمساندة البحوث العلمية التي تخدم تطور مجتمعنا، لذا نرجو منكم تعبئة الإستبانة بدقة وواقعية، علماً بأن إجابتكم ستعامل بسرية تامة وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي بلا شك إلى تقييم دقيق لموضوع الرسالة وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق أهداف الدراسة، والخروج بتوصيات لوضع الحلول المناسبة لمشكلة البحث.

شاكرا ومقدرا لكم حسن تعاونكم

الباحث

عبدالرحمن إبراهيم الشمري

يرجى التكرم بوضع إشارة أمام الخيار المناسب لكل عبارة من العبارة التالية:

1- المؤهل العلمي:

- دكتوراه
- ماجستير
- دبلوم عالي
- بكالوريوس

2- سنوات الخبرة في مجال تدقيق الحسابات:

- اقل من خمس سنوات
- من 5 - 10 سنوات
- من 11 - 15 سنة
- أكثر من 15 سنة

3- الجنس:

- ذكر
- أنثى

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	غير متأكد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الأسئلة المتعلقة بالجوانب السلوكية						
1	تعزز الجوانب الشخصية لدى مدقق الديوان (كالأمانة) من استقلاليته أثناء عمله الرقابي					
2	يؤدي قيام المدقق بتدقيق حسابات الجهات التي كان موظفا فيها إلى تقليل استقلاليته أثناء عمله الرقابي					
3	يعزز الرضا الوظيفي لمدقق الديوان من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي					
4	تقديم الجهات الحكومية الخدمات لمدقق الديوان يقلل من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي					
5	تعزز سنوات الخبرة وتنمية الجوانب العلمية من استقلالية مدقق الديوان عند أداء عمله الرقابي					
6	يؤدي إتباع مدقق الديوان أسلوب المجاملات إلى تقليل استقلاليته عند أداء عمله الرقابي					
الأسئلة المتعلقة بالجوانب المالية						
7	يعزز حصول مدقق الديوان على الرواتب المجزية من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي					
8	يعزز حصول مدقق الديوان على الحوافز مقابل انجازاته من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي					
9	يعزز حصول مدقق الديوان على المكافآت السنوية المجزية من استقلاليته لأداء عمله الرقابي					
10	يعزز حصول مدقق الديوان على المزايا المالية الأخرى من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي					
11	يؤدي تعامل مدقق الديوان المادي مع الجهات الحكومية إلى تقليل استقلاليته عند أداء عمله الرقابي					

الأسئلة المتعلقة بالتغيير الإلزامي						
					يؤدي بقاء مدقق الديوان لفترات طويلة في نفس الجهة إلى تقليل استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	12
					يعزز التغيير الدوري للمدققين بين الجهات من استقلاليتهم عند أداء عملهم الرقابي	13
					تعزز قصر فترة بقاء مدقق الديوان في الجهة الحكومية من استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	14
					تؤدي عمق العلاقات بين مدقق الديوان والعاملين في الجهات الحكومية إلى تقليل استقلاليته عند أداء عمله الرقابي	15
الأسئلة المتعلقة باستقلالية ديوان المحاسبة						
					تعزز تبعية الديوان لمجلس الأمة من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي	16
					يعزز الاستقلال الإداري للديوان من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي	17
					يعزز استقلال الديوان في تحديد رواتب موظفيه من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي	18
					يعزز استقلال الديوان في مسألة موظفيه من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي	19
					يعزز انفراد الديوان في صلاحيات التوظيف من استقلالية مدقيقه عند أداء عملهم الرقابي	20