دولة الكويت

مسابقة جمعية المحاسبين والمراجعين

الكويتية للبحوث المهنية

(المسابقة الأولى)

موضوع الدراسة

دور المدققين فى مواجهة الصعوبات فى عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم

الباحث / أحمد إبراهيم أبو شهاب

كبير مدققين بديوان المحاسبة بالكويت

سبتمبر 2016

موضوع الدراسة

" دور المدققين فى مواجهة الصعوبات فـــى عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم "

سبتمبر 2016

محتويات الدراسة

الموضـــوع	الصفحة
- شكر وتقدير .	5
- ملخص الدراسة .	7 - 6
الفصل الأول **الاطـــار العـــام للدراســـة**	
- المقدمة .	8
- مشكلة الدراسة .	9
- فرضيات الدراسة .	9
- نموذج الدراسة .	10 – 9
- أهمية الدراسة .	10
- أهداف الدراسة .	11 – 10
- حدود ونطاق الدراسة .	11
- منهج الدراسة .	11
الفصل الثاني **العوامل المرتبطة بالصعوبات التي تواجه المدققين** **في أعمال الفحص والتدقيق على الجهات المشمولة بالرقابة**	
المبحث الأول : العوامل المرتبطة بالجهة محل الفحص والتدقيق .	12
أولاً : بيئة العمل (بيئة الرقابة) .	12
ثانياً : نظام الرقابة الداخلية المطبق في الجهة .	12
ثالثاً : البيانات والمستندات المطلوبة لأغراض الفحص والتدقيق .	12
رابعاً : نفوذ بعض المسئولين وسلطاتهم في الجهات المشمولة بالرقابة ومدى تأثيرهم على أبطال مفعول الرقابة الداخلية .	13
خامساً : التشريعات واللوائح والتعليمات المالية المطبقة .	13
المبحث الثاني: العوامل المرتبطة بأعمال الفحص والتدقيق (الجوانب الفنية).	13
أولاً : خطة التدقيق .	13
ثانياً : تقييم نظم الرقابة الداخلية .	14

الموضـــوع	الصفحة
ثالثا : مخاطر الرقابة .	**15 – 14**
رابعاً : التدريب والتأهيل .	**15**
المبحث الثالث : العوامل المرتبطة بالنظم المطبقة في الجهات المشـــمولة بالرقابة .	**16**
أولاً : نظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) .	**16**
- الصعوبات التي تواجه المدقق في ظل التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق .	**19 – 16**
ثانياً : نظم المعلومات .	**19**
ثالثاً : النظم المتكاملة للخدمة المدنية .	**19**
الفصل الثالث **دور المدققين فى مواجهة الصعوبات فى عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم (الدراسة الميدانية)**	
- مقدمـــــة .	**20**
- المبحث الأول : الجانب التطبيقي للدراسة .	**20**
- مجتمع الدراسة .	**20**
- عينة الدراســة .	**20**
- أساليب جمع البيانات .	**21**
- المبحث الثاني : نتائج التحليل الاحصائي للدراسة وتحليل الفرضيات .	**29- 21**
- التطبيقات العملية .	**33 – 30**
- أهم النتائج والتوصيات .	**36 – 34**
- المراجـــــــع .	**38 – 37**
- ملاحق الدراسة .	**39**
- ملحق (1) الدراسات السابقة .	**46 – 40**
- ملحق رقم (2) التحليل الإحصائي للدراسة .	**67 - 47**

شكر وتقدير

يتشرف الباحث بأن يتقدم إلى رئيس وأعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بالشكر والتقدير على هذه المبادرة غير المسبوقة منذ أن تكونت الجمعية في فبراير عام 1973 بالإعلان عن " **المسابقة الأولى** " للبحوث العلمية بهدف رفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لأعضاء الجمعية وخلق روح المنافسة العلمية الشريفة بين أعضاء الجمعية ، كما أتوجه بالشكر لزملائي وزميلاتي أعضاء الجمعية العاملين والمنتسبين داعيا لهم بدوام التقدم والرقي والازدهار.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتوجه بالشكر والتقدير لمؤسسة الكويت للتقدم العلمي لمساهمتها الفعالة والدعم المادي والمعنوي للبحوث العلمية.

وأخيراً أتوجه بالشكر لكل من الزملاء والزميلات المدققين والمحاسبين الذين قاموا بالإجابة على تساؤلات الباحث من خلال الاستبانة أو المقابلة الشخصية للوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة .

والله ولي التوفيق

الباحـــث

ملخص الدراسة

تهدف الدراســـة إلى المســـاهمة في تطوير مهنة التدقيق والمراجعة من خلال التعرف على الصـــعوبات والمشـــاكل التي تواجه المدقق وكيفية التغلب عليها ، وايجاد الحلول المناســـبة ، وتنمية معارف ومهارات المدققين والتأثير في ســـلوكهم العملي بما يتفق مع الأدلة والمعايير المهنية المعتمدة ، وتهيئة الجهات المشـــمولة بالرقابة للتفاعل مع تقارير الرقابة وتبنى مفاهيم الآداء المؤســـســـي والحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات ذات الصـلة ومدى كفايتها والنظم المطبقة في العمليات التشـغيلية ، ومسـاهمة الباحث في إثراء البحث العلمي واكتساب معارف ومهارات جديدة .

ولتحقيق ذلك الهدف تم تصـميم عدد ثلاث اسـتبانات ونموذج للمقابلة الشـخصـية تحتوى على عدد من الأســـئلة تتعلق بعناصـــر مشـــكلة الدراســـة وأبعادها، وتم توزيعها على عينة الدراســـة المكونة من (مدققين ، مراقبين ماليين ، محاســـبين) من جهات الرقابة والجهات المشـــمولة برقابتها ، وذلك للإجابة على تساؤلات الباحث للوصول إلى النتائج الصحيحة والفعلية للفرضيات الموضوعة ، وقام الباحث بإستخدام الأسلوب الإحصائي المناسب لتحليل البيانات .

وأظهرت الدراســـة أهم النتائج منها تفهم المدقق لطبيعة عمل الجهة محل التدقيق وبيئة العمل تســـاعده في التقدير المبدئي للمخاطر وتحديد المناطق الأكثر عرضة لها ، ونفوذ بعض المسئولين في الجهات المشمولة بالرقابة وعدم تفهمهم للدور الرقابي قد يؤدي إلى ضـعف أنظمة الرقابة الداخلية ، وقصـور في بعض التشـريعات ، ووجود تداخل في بعض الاختصـــاصـــات المنوطة لجهات الرقابة مما يؤدي إلى ازدواجية الأعمال وهو ما يشـكل عبء إضـــافي على أعمال الجهة محل الفحص ، وعدم التثبت من فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى العديد من المخاطر الرقابية ، واستخدام أدلة التدقيق المعتمدة والمعايير الدولية تساعد المدققين في الحد من مخاطر الرقابة ، واستخدام برامج التدقيق الإلكترونية الحديثة تساهم في تحسين جودة أعمال الفحص والمراجعة وإعداد تقارير جيدة ، واستخدام أنظمة مالية جديدة في الجهات المشمولة بالرقابة وتطبيقها في القطاع الحكومي قبل خضوعها لفترة تجربة

كافية ، ودون تأهيل وتدريب مســـتخدميها على كيفية التعامل معها يؤدي إلى وجود صـــعوبات ومشـــاكل فنية في التطبيق .

كما أظهرت الدراسة أهم التوصيات منها أنه يجب على المدققين القيام بأعمال المسح الميداني لتفهم طبيعة عمل الجهة ، ونظم الرقابة الداخلية للتثبت من فاعليتها قبل تنفيذ مهام الرقابة ، وإعادة النظر في بعض التشريعات، وتفعيل دور هيئة مكافحة الفساد وذلك للكشف عن الذمة المالية لأصحاب النفوذ ولكل من تسول له نفسه بالسطو على المال العام ، وتأهيل وتدريب المدققين وحثهم على العمل بالمعايير الدولية المعتمدة والأدلة الإرشادية وإكسابهم مهارات اسـتخدام أنظمة التدقيق الإلكترونية الحديثة لتحسـين جودة أعمال الفحص والمراجعة ، وعدم تطبيق أنظمة عمل جديدة يترتب عليها إصدار تعليمات مالية تخالف تشريعات قائمة ما لم يصدر بها تشريع ، وإعادة النظر في تطبيق المحاسـبة على أسـاس الاسـتحقاق في الجهات الحكومية ، حيث أن ذلك يتعارض مع نطاق تطبيق معيار المحاســـبة الدولي في القطاع العام رقم (1) بشـــأن " عرض البيانات المالية " ، والمعيار رقم (2) بشـــأن " بيانات التدفق النقدي " ، حيث يقتصـــر تطبيقهما على جميع منشـــآت القطاع العام ، وتلك التي تهدف إلى تحقيق ربح .

الفصل الأول

الإطـار العــام للدراسة

* المقدمـــة :

يتســلح المدقق بالمعارف والمهارات والســلوكيات المطلوبة للقيام بالأعمال المنوطة به في أغراض الفحص والتدقيق على الجهات المشمولة بالرقابة بأكمل وجه وتحقيق التميز في الآداء للوصول إلى النتائج المرجوة .

ولا شــك أن المدقق يدرك جيداً ما يواجه من تحديات ومصــاعب وتبعات تتطلب توفير الضــمانات اللازمة لاستمرار أداء الدور المنوط به والمهام الموكلة إليه للنهوض بالمسئوليات وحفظ مقدرات الوطن وثرواته .

وانطلاقا من تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة وكشــف الانحرافات عن المعايير القياســية والتثبت من الالتزام بقواعد الشرعية والكفاءة والاقتصــاد والفاعلية تقوم جهات الرقابة ومنها (ديوان المحاسبة ، وجهاز المراقبين الماليين) بممارسة دورها الرقابي على الجهات المشمولة بالرقابة وفقاً لاختصاصاتها المنوطة بها .

وتقوم جهات الرقابة بممارسة نوعان من الرقابة (رقابة مسبقة ، وأخرى لاحقة) وتعني الرقابة المسبقة أي الســابقة على الصــرف أو الارتباط أو التعاقد ، أما الرقابة اللاحقة تأتي بعد الصــرف أو الارتباط ، ويقتصــر دور جهاز المراقبين الماليين بالرقابة المسبقة فقط ، أما دور ديوان المحاسبة يشمل الرقابتين المسبقة واللاحقة .

ويصــدر عن جهات الرقابة تقارير دورية وســنوية عن نتائج أعمال الفحص والمراجعة ، ومن أهمية تقارير الرقابة تســليط الضــوء على نواحي الضــعف والقصــور في الآداء المالي والمحاســبي للجهات المشــمولة بالرقابة ، وتساعد الجهات التشريعية في تقديم الاستجوابات وسن التشريعات ، وتسليط الضوء على مواطن الهدر في الإنفاق الحكومي عند مناقشة موازنات الجهات الحكومية والمستقلة والملحقة واعتمادها بعد إجراء التعديلات اللازمة عليها ، وأداة ردع لكل من تســول له نفســه بالتطاول على المال العام ، وزيادة الوعي لدى أفراد المجتمع بما تكشــفه تلك التقارير من ملاحظات ومخالفات مالية تتعلق بالجهاز الحكومي للدولة ، وتحقيق مبدأ الشفافية والمساءلة .

وعلى ضــوء ما تقدم فإن من الأهمية دراســة ومعرفة التحديات والصــعوبات التي تواجه المدقق في عملية الفحص والتدقيق على الجهات المشـــمولة بالرقابة وكيفية مواجهتها من خلال التعرف على وجهة نظر المدققين والمحاسبين والمختصين والمراقبين الماليين لما لهم من علاقة ببيئة العمل للوصول إلى أهم النتائج والتوصيات التي تساهم في تحسين الأداء الرقابي وفقاً لأفضل الممارسات المهنية.

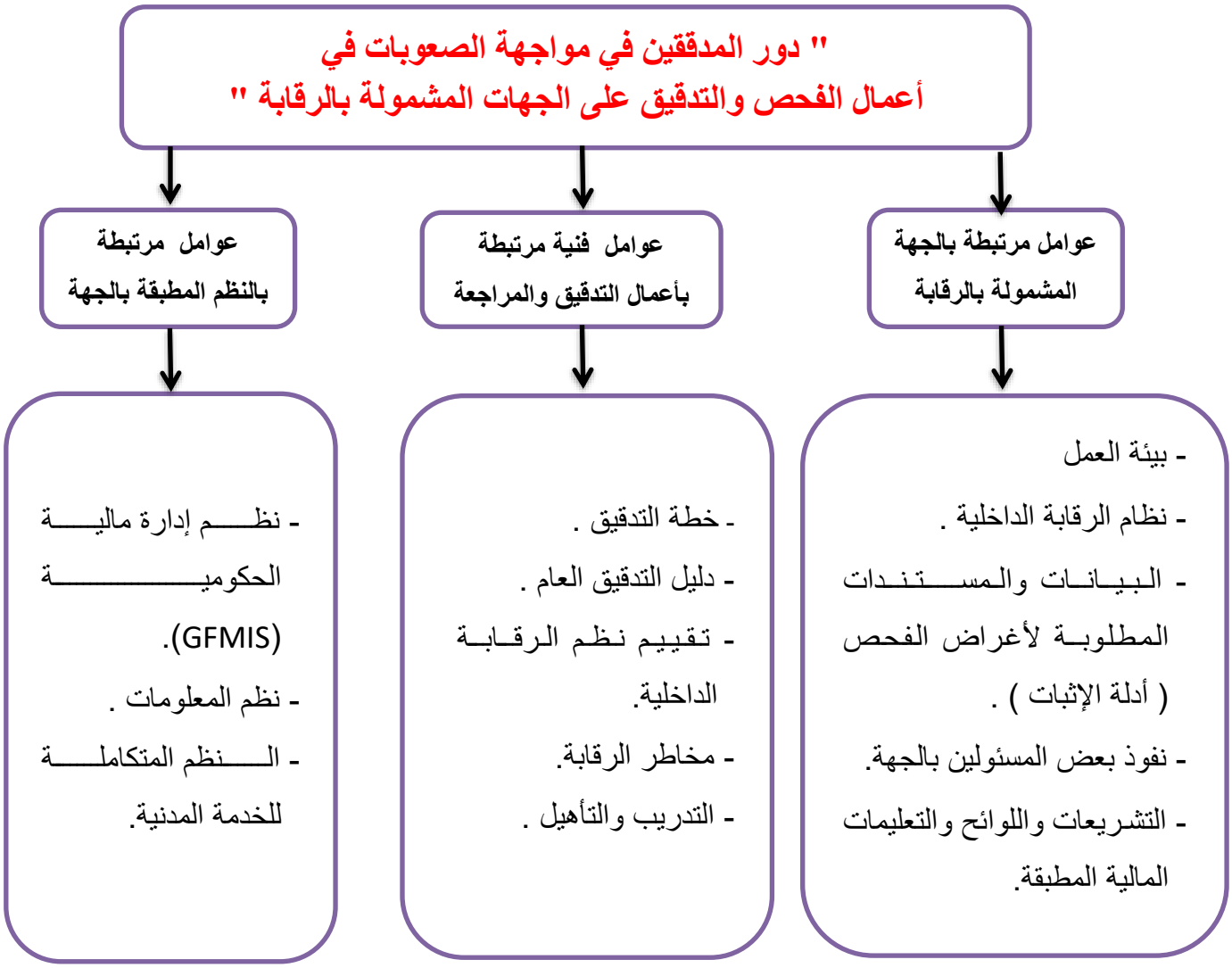
* **مشكلة الدراسة Research Problem:**

تكمن مشــكلة الدراســة في دور المدققين في مواجهة الصــعوبات والمشــاكل التي تواجههم لدى الفحص والتدقيق على الجهة المشـــمولة بالرقابة ومن أهمها مخاطر الرقابة بأنواعها الثلاثة (مخاطر الملازمة Inherent Risk ، مخاطر الرقابة Control Risk ، ومخاطر الاكتشاف Delectation Risk) .

* **فرضيات الدراسة Research Hypotheses :**

على ضوء مشكلة الدراسة وأبعادها تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي :

* الفرضية الأولى : يواجه المدقق صعوبات مرتبطة بالجهة المشمولة بالرقابة .
* الفرضية الثانية : يواجه المدقق صعوبات فنية ومهنية خلال أعمال التدقيق والمراجعة .
* الفرضية الثالثة : يواجه المدقق صعوبات مرتبطة بالنظم المطبقة في الجهة المشمولة بالرقابة .
* **نموذج الدراسة** : يتناول الباحث نموذج الدراسة عن النحو التالي :



* **أهمية الدراسة Research Importance :**

تكمن أهمية الدراسة في توضيح الصعوبات والمشاكل والتحديات التي تواجه المدقق ومخاطر الرقابة ومؤشرات تواجدها وأثرها على مخرجات التقارير الرقابية وكيفية التغلب عليها بما يساعد متخذي القرار في السلطتين التنفيذية والتشريعية بإيجاد الحلول المناسبة لتحقيق التميز المهني المستدام.

* **أهداف الدراسة Research objectives :** يهدف الدراسة إلى :

1 – المساهمة في تطوير مهنة التدقيق والمراجعة من خلال التعرف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه المدقق وكيفية التغلب عليها ، وايجاد الحلول المناسبة .

2 – تنمية معارف ومهارات المدققين والتأثير في سلوكهم العملي بما يتفق مع الأدلة والمعايير المهنية المعتمدة.

3 - تهيئة الجهات المشمولة بالرقابة للتفاعل مع تقارير الرقابة وتبنى مفاهيم الآداء المؤسسي والحكم على كفاءة نظام الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات ذات الصـــلة ومدى كفايتها والنظم المطبقة في العمليات التشغيلية .

4 - مساهمة الباحث في إثراء البحث العلمي واكتساب معارف ومهارات جديدة .

* **حدود ونطاق الدراسة :**

تكمن حـدود الـدراســـــة على القطـاع الحكومي داخـل دولـة الكويـت خلال الســـنوات المـاليـة (2012/2011 - 2016/2015).

* **منهـــج الدراسة :**

لتحقيق نتائج الدراسة يستند الباحث إلى أكثر من منهج على النحو التالي:

1 - المنهج الوثائقي :

يسـتند على المعلومات والبيانات المتوفرة في بعض المراجع والكتب والدراسـات والوثائق والصـحف ومواقع الأنترنت ذات الصلة.

2 - المنهج الميداني :

يستند على المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الزيارات والفحص الميدانية.

3 - المنهج المقارن والاحصائي :

- استخدام برنامج Interactive Data Extraction & Analysis الـ " IDEA " في أعمال ودراسة وتحليل البيانات للوصـول إلى النتائج لتأكيد أو نفي شكوك الباحث من خلال المقارنات وجمع البيانات والمعلومات من أكثر من مصدر.
- التحليل الإحصائي للاستبانات.

الفصل الثاني

العوامل المرتبطة بالصعوبات التي تواجه المدققين

في أعمال الفحص والتدقيق على الجهات المشمولة بالرقابة

يواجه المدقق تحديات وصعوبات لدى الفحص والتدقيق على الجهة المشمولة بالرقابة نورد فيما يلي العوامل المرتبطة بها على نحو ما ورد في نموذج الدراسة :

المبحث الأول : العوامل المرتبطة بالجهة محل الفحص والتدقيق:

أولاً : بيئة العمل (بيئة الرقابة) :

هي الأســـاس في إنشـــاء وصـــيانة نظام الرقابة الداخلية والتي تعكس رؤية الادارة ودرجة الوعي بها، كما تســـاهم في توفير مناخ بيئي صـــالح للرقابة يشـــجع ويعزز الاعتماد على ذلك النظام كمدخل ملائم للتدقيق، ويجب على المدقق أن يتفهم طبيعة عمل الجهة وذلك من خلال إعداد ملف دائم للجهة أو صـــــيانة الملف القائم، وتحديد وتوثيق أهم خصائص الأنظمة المتبعة بالجهة محل الفحص ، والتعرف على نظم المعلومات الخاصة بالجهة .

ثانياً : نظام الرقابة الداخلية المطبق في الجهة :

الرقابة الداخلية هي خط الدفاع الأول للأعمال المالية المحاســـبية فإذا كانت كفؤة تزداد درجة ثقة المدقق الخارجي فيها وتقلل من المخاطر المحتملة للرقابة وإذا كانت غير كفؤة أو منعدمة تزداد درجة الشـــك المهني لدى المدقق وتزداد مخاطر الرقابة خصوصاً " المخاطر الملازمة " في طل انعدام الرقابة الداخلية مما يتطلب وقت وجهد من المدقق لإكتشـــافها، وتعد الجهة المشـــمولة بالرقابة هي المســـئولة عن إنشـــاء وصـــيانة نظام الرقابة الداخلية بما يسمح بتوفير التأكيد المعقول لتحقيق أهداف الرقابة .

ثالثاً : البيانات والمستندات المطوية لأغراض الفحص والتدقيق (أدلة الإثبات) :

نص المعيار رقم (3) من معايير العمل الميدانية بشـــأن " كفاية وملائمة أدلة الإثبات " على ضـــرورة حصـــول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أســـاســـاً ســـليماً عند التعبير على التقارير المالية ، وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسار والمصادقات .

رابعاً : نفوذ بعض المسئولين وسلطاتهم في الجهة المشمولة بالرقابة ومدى تأثيرهم على إبطال مفعول الرقابة الداخلية :

تعد أجهزة الرقابة الداخلية أجهزة إنذار مبكر للتعرف على الأخطاء والمخالفات ، فهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الجهات التابعة لها وتمارسها من خلال الوحدات المشكلة لهذا الغرض ، إلا أن نفوذ بعض المسئولين وسلطاتهم تبطل مفعول الرقابة الداخلية وتزيد من درجة المخاطر .

خامساً : التشريعات واللوائح والتعليمات المالية المطبقة :

قد يواجه المدقق صـــعوبات لدى أعمال الفحص والتدقيق ومنها : قصـــور بعض التشـــريعات أو اللوائح أو التعليمات المالية ، وتداخل في بعض الصـــلاحيات ، وعدم الالتزام في تطبيق التشـــريعات واللوائح والتعليمات المالية ، وتعارض في بعض النصـوص الواردة في التعاميم الصـادرة عن وزارة المالية مع تلك الواردة في القوانين ، وإلغاء أنظمة مالية وتطبيق أنظمة أخرى دون عرضها على مجلس الأمة ومن ثم عدم إصدار تشريع خاص بها .

المبحث الثاني : العوامل المرتبطة بأعمال الفحص والتدقيق (الجوانب الفنية) :

أولاً : خطة التدقيق :

تتضـــمن خطة التدقيق التفاصـــيل لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة المتعلقة بالعمليات وأرصـــدة الحسـابات والإيضـاحات الهامة ، وتختلف خطة التدقيق من جهة إلى أخرى من حيث طبيعة ومدى وتوقيت الخطة تبعا للعديد من العوامل أهمها حجم الجهة والتجارب السابقة ومدى الإلمام بالأنشطة والعمليات الخاصة بها والأهمية النسـبية للبنود محل الفحص ، وتقدير مخاطر الرقابة ، ويتوقف شـكل ونطاق تفاصـيل الخطة على الحكم المهني للمدقق وخبرته .

ويجب أن توثق الخطة بالبيانات والمعلومات ذات الصلة واللازمة لأغراض الفحص والتدقيق ومن أهم مزايا خطة التدقيق أنها تساعد المدقق على قياس مستوى التقدم نحو إتمام المهمة.

ثانياً : تقييم نظم الرقابة الداخلية :

نص المعيار " الثاني " من معايير العمل الميدانية " الفحص والتقييم " على ما يلي " يجب أن تكون هناك دراسة وتقييم سليم لنظام الرقابة الداخلية القائم كأساس للاعتماد عليه وتحديد مدى الاختبارات اللازمة والتي على أساسها يتم تحديد إجراءات المراجعة " .

وأشار المعيار الأمريكي (SAS78) إلى أن تقييم المخاطر الرقابية هو عملية تقييم فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة في منع أو اكتشاف التحريفات المهمة في تأكيدات القوائم المالية وتقييم المخاطر الرقابية يجب أن يتم في إطار تأكيدات القوائم المالية بعد أن يحصل المدقق على الفهم الكافي للرقابة الداخلية وهذا يتفق إلى حد كبير مع المعيار البريطاني (SAS300) ومعيار التدقيق الدولي (JAS315) ، وللحكم على سلامة نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق التأكد من : مدى كفاية النظام للأداء ، وضبط العمل وإظهار الاخطاء وكشف الاختلاسات ، والقدرة على سداد الثغرات ونقاط الضعف في النظام ، والتحقق من صحة النتائج والحسابات الختامية ، ومدى استجابة الجهة المشمولة بالرقابة لتوصيات جهات الرقابة بشان تصحيح الاخطاء والملاحظات المكتشفة لانتظام الاعمال المالية والمحاسبية .

ثالثاً : مخاطر الرقابة : من أهم الصعوبات التي تواجه المدقق لدى أعمال الفحص والتدقيق هي مخاطر الرقابة:

* **مفهوم مخاطر الرقابة من وجهة نظر الباحث :**

هي الأخطاء المقصودة المتمثلة في التلاعب في البيانات والقوائم المالية والمحاسبية بإدخال تحريفات مهمة وخطيرة بشكل متكامل ومنظم قد يصل إلى حد التزوير أو التدليس أو الاحتيال بقصد التستر والاستيلاء على أموال عامة بغير وجه حق وذلك في ظل غياب الرقابة الداخلية أو بسبب ضعف أو قصور في إجراءاتها ، ويزداد من خطورة هذا النوع من المخاطر (لصعوبة اكتشافه) إذا كان مرتكبي هذه الاخطاء مجموعة من الأفراد ذات كفاءات وخبرات كبيرة متواطئين فيما بينهم على ارتكاب هذا الفعل بشكل مخطط ومنظم ومتكامل تحت رداء مسئول كبير يتستر عليهم بنفوذه ويساهم في اختراق نظم الرقابة الداخلية ومخالفة القوانين والتعليمات المالية .

ويمكن للباحث تقسيم مخاطر الرقابة إلى ثلاثة أنواع وتعريفها من منظور رقابي على الجهات الحكومية كما يلي :

1 - مخاطر الملازمة (المتأصلة) : Inherent Risk :

هي المخاطر المتمثلة في وجود أخطاء جوهرية ذات أثر مالي أو إدخال تحريفات مهمة في القوائم والبيانات المالية تحدث في ظل انعدام الرقابة الداخلية .

2 - مخاطر الرقابة : Control Risk :

هي المخاطر المتمثلة في وجود أخطاء جوهرية ذات أثر مالي أو تحريفات مهمة في تأكيد معين تحدث في ظل وجود رقابة داخلية ولا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق الجهة أو المراقب المالي.

3 - مخاطر الاكتشاف : Detection Risk :

هي المخاطر المتمثلة في الاخطاء الجوهرية ذات الأثر المالي التي تعجز إجراءات التدقيق الأساسية عن كشفها ، وقد يوجد هذا الخطر فيما لو قام المدقق بالفحص والتدقيق الشامل ، وتكون ناتجة بسبب استخدام المدقق لإجراءات غير ملائمة أو التفسير الخاطئ لنتائج الفحص والتدقيق ، ولاكتشاف هذا النوع من المخاطر يحتاج إلى تعديل خطة التدقيق الأساسية وتعتمد على مهارات المدقق وخبرته العملية .

وهناك نوع آخر من المخاطر من وجهة نظر الباحث هو :

* المخاطر الشخصية : Personal Risk :

هي المخاطر التي قد يتعرض لها المدقق في شخصه كالتهديد أو الاهانات أو المضايقات ... إلخ ، ويترتب عليها آثاراً سلبية تنعكس على أداء المدقق وتقارير الرقابة .

رابعاً : التدريب والتأهيل :

تهتم جهات الرقابة بتنمية العنصر البشري في مجال المحاسبة والتدقيق وتولي اهتماما خاصاً بتدريب وتأهيل المدققين من خلال دورات تدريبية متخصصة ومساعدتهم على اكتساب المعرفة والمهارات اللازمة لدفع مسيرتهم المهنية ولعب دور فعال في المجتمع، ويجب على المدقق أن يتسلح بجميع نواحي المعرفة ليس فقط من خلال الدورات التدريبية بل من خلال الإطلاع المستمر على التشريعات واللوائح والتعليمات والقواعد المالية والمعايير الدولية المعتدة وأدلة التدقيق الإرشادية وكل ما هو جديد منها .

المبحث الثالث : العوامل المرتبطة بالنظم المطبقة في الجهة المشمولة بالرقابة :

أولاً : نظم إدارة مالية الحكومة " GFMIS " :

حرصاً من دولة الكويت على تفعيل المنظومة الشاملة والمتكاملة للإصلاحات الهيكلية من أجل إصلاح القطاع المالي للدولة وتحسين أدائه وتوجه الدولة في تطبيق موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود والتحول التدريجي من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق قامت وزارة المالية بتكليف شركة " أوركل " العالمية لتخطيط الموارد المؤسسية بتصميم نظام جديد يسمى " نظم إدارة مالية الحكومة GFMIS " وبدأت في تطبيقه على جميع الوزارات والإدارات الحكومية والجهات الملحقة وعددها (47) جهة اعتباراً من بداية السنة المالية (2017/2016) في 21016/4/1 بدلاً من النظم المالية المتكاملة (I.F.S) وبما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IDSAS) وتصنيفات الوظائف الحكومية للأمم المتحدة (COFOG) وأصدرت وزارة المالية عدة تعاميم وتعليمات مالية تتعلق بالنظام الجديد (GFMIS) .

* **الصعوبات التي تواجه المدقق في ظل التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق:**

في ظل تطبيق نظم إدارة مالية الحكومة " GFMIS " يواجه المدقق صعوبات في التحول من الأساس النقدي إلى أساس الإستحقاق.

ومن المآخذ التي شابت تطبيق هذا النظام وتناولته أحد المواقع الإلكترونية [1] هو عدم تحقيق الهدف الأساسي من المشروع وهو التحول إلى أساس الإستحقاق لإصلاح هيكل المالية العامة على الرغم من تحميل الميزانية العامة مصروفات زادت على 21 مليون دينار تكلفة هذا المشروع لتطبيق النظام والسبب في ذلك حسب تصريح احدى الجهات الحكومية رداً على ملاحظات رقابية أن الوزارة تبنت معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام " IPSAS " كوسيلة لتحقيق ذلك التحول وقد وجد أن هناك متطلبات لتحقيقه ومن أهمها بناء القدرة لدى العاملين في المجال المالي بالجهات الحكومية للتعرف على معايير المحاسبية الدولية لتطبيق محاسبة

[1] - محرر القبس الالكتروني – 15 أغسطس 2016 بعنوان (المالية) الكوادر الحكومية ضعيفة في محاسبة الاستحقاق .

الإســتحقاق ، ومن خلال الدراســات التي أعدتها وزارة المالية تبين ضــعف الكوادر العاملة في الجهات الحكومية لتطبيق ذلك التحول (من المحاسـبة على الأسـاس النقدي إلى أسـاس الإسـتحقاق) وعلى ذلك تبنت الوزارة مبدأ التحول التدريجي لمحاسبة الإستحقاق .

ولتبســيط ذلك التحدي الذي يواجه المدقق قام الباحث بتوضــيح مفهوم كل من الأســاس النقدي وأســاس الإستحقاق ومزايا وعيوب كل منهما كما يلي :

بيان	وأساس النقدي Cash Basis	أساس الاستحقاق Accezual Basis
تعريف	يقصــد به أن يثبت في حســابات الســنة المالية ما تحصــله الوحدة من إيرادات وما تصــرفه من نفقات خلال تلك الســنة حتى ولو كان الحق في تلك الإيرادات أو الالتزام بهذه المصـروفات سـابقاً للسنة المالية أو لاحقاً .	يقصــد به أن تتضــمن حســابات الســنة المالية جميع الإيرادات والمصـروفات المترتبة على تصـرفات تمت خلالها دون اعتبار للتاريخ الذي حصلت فيه الإيرادات أو أنفقت منه الإيرادات. وعرفه معيار المحاســبة الدولي في القطاع العام رقم (1) بأنه يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والاحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند اســتلام أو دفع النقد أو ما يعادله) ، وذلك فإن المعاملات والأحداث تسـجل في السـجلات المحاسـبية ويعترف بها في البيانات المالية للفترات الزمنية الخاضعة لها [2] .
المزايا	البســاطة والوضــوح والســهولة في التطبيق حيث يعتمد على نظام محاسـبي بسـيط وغير معقد ولا يتطلب مهارة كبيرة من القائمين على تنفيذه.	يعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي السليم والصادق للدولة في إطار النتائج الصــحيحة للأنشــطة والخدمات الحكومية ويتفق مع الأصــول المحاســبية العلمية ويتميز بالدقة والعدالة حيث تعتبر كل ســنة مالية شخصـية مستقلة ويسـاعد في تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات مع النفقات بصــرف النظر عن التحصــيل أو الســداد النقدي مما يتيح لا جراء المقارنات بين الســنوات المالية المختلفة كما يســاعد في الرقابة على الأنشـطة وتقييم أدائها ويسـاهم في تحديد تكلفة وحدة النشـاط أو وحدة الخدمة المؤداة وذلك في ظل موازنة البرامج والأداء ويعبر عن الحساب الختامي تعبيراً صادقاً عن إيراداته ومصروفاته .
العيوب	لا يعطي الصــورة الحقيقية للمركز المالي الســليم والصـادق للدولة وإظهار النتائج الصـحية للأنشـطة والخدمـات الحكوميـة ويقلل من أهميـة المقارنـات بين السنوات المالية بسبب تداخل أنشطة السنوات المالية المختلفة وتحمل كل ســنة مالية بتكاليف تمت في سنوات مالية سابقة وحرمان السنة المالية المعنيـة من بعض مواردها ممـا يتنـافى مع مبـدأ	صــعب التطبيق حيث يحتاج إلى وقت وجهد وخبرة وتدريب على الأنظمة الجديدة المســتخدمة خصــوصــاً نظم إدارة مالية الحكومة " GFMIS " ويحتاج إلى تقييم الأصول المملوكة للدولة وهذا يتطلب خبراء في هذا المجال كما يتطلب تكلفة مالية عالية، ومن أهم عيوب هذا الأســاس هو التأخر في إقفال حســابات الســنة المالية وما يترتب على ذلك من ارتباك في الأعمال المالية والمحاسبية.

[2] - المجمع الدولي العربي للمحاسبة القانونية (الجزء الأول – عام 2014) إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام صفحة (81) .

	الاستقلالية لكل سنة مالية بنفقاتها وإيراداتها ، كما لا يوفر البيانات اللازمة لتحديد كلفة النشاط. - ولا يصـــلح لأغراض قيـاس وتقييم الأداء الحكومي. - لا يعبر تعبيراً صـادقاً عن الحسـاب الختامي للإدارة المالية للدولة.	

ويرى الباحث أنه يجب إعادة النظر في تطبيق المحاسـبة على أسـاس الاسـتحقاق في الجهات الحكومية، حيث أن ذلك يتعارض مع نطاق تطبيق معيار المحاســبة الدولي في القطاع العام رقم (1) بشـــأن " **عرض البيانات المالية** " ، وكذلك يتعارض مع نطاق تطبيق معيار المحاســبة الدولي رقم (2) بشـــأن " **بيانات التدفق النقدي** " ، حيث يقتصـر تطبيقهما على جميع منشـآت القطاع العام وتلك التي تهدف إلى تحقيق ربح [3] ، حيث أن هناك خلط بين الجهات الحكومية التي لا تهدف إلى تحقيق ربح والمنشآت المملوكة للدولة أو تلك التي تساهم فيها بنسبة من رأس المال وتهدف إلى تحقيق ربح .

ولما كان نظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) المطبقة حالياً في الجهات الحكومية يرتبط بالتحول التدريجي للمحاسـبة على أسـاس الاسـتحقاق بدلاً من الأسـاس النقدي لذلك فإن تطبيق هذا النظام (GFMIS) في الجهات الحكومية يتعارض مع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) ، والمعيار رقم (2) .

كما يرى الباحث أن قواعد تنفيذ الميزانية للسنة المالية 2017/2016 قد أعدت طبقاً لدليل رموز وتصنيفات الميزانية على " الأســـاس النقدي " عملاً بتعميم وزارة المالية رقم (4) لســـنة 2015 ويبدأ العمل بها اعتبارا من 2016/4/1 وذلك في ظل تطبيق نظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) وهذا يتعارض مع الغرض الذي طبق من أجله هذا النظام وهو التحول التدريجي لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

ويرى الباحث أيضـــا أن النظام تم تطبيقه على الجهات الحكومية بتعليمات مالية وفقاً لقواعد تنفيذ الميزانية للسنة المالية 2017/2016 دون أن يعرض على مجلس الأمة ودون أن يصدر به تشريع بالرغم من أن التعليمات

[3] - إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام – الجزء الأول – 2014 ، الفقرات (5 ، 6 ، 7) من نطاق المعيار رقم (1) بشأن البيانات المالية – صفحة (81 ، 82) وكذلك نطاق المعيار رقم (2) بشأن بيانات التدفق النقدي صفحة (141) .

المالية المتعلقة به ومنها التعميم رقم (6) لسنة 2016 بشأن المعالجات المحاسبية للنظم تشير على سبيل المثال إلى تحويل حسابات التسوية (العهد – الأمانات) إلى (الأصول – الخصوم) وهو ما يتعارض مع ما جاء بالمادة رقم (17) من القانون رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة والتي تقضي بأن " يختص الديوان بمراجعة حسابات التسوية (العهد – الأمانات) .

ثانياً : نظم المعلومات :

يجب على المدقق التعرف على مخاطر العمل المصاحبة لهذه التكنولوجيا خصوصاً بعد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة ، حيث أصبحت نظم المعلومات الآلية مكوناً أساسياً في استراتيجيات أعمال الجهات الحكومية وأدى ذلك إلى ارتفاع المخاطر المتعلقة بها من حيث قابلية الاختراق والسرية واكتمال المعلومات ومصداقية البيانات ومن هنا ذادت الحاجة للتدقيق على نظم المعلومات.

ثالثاً : النظم المتكاملة للخدمة المدنية :

هي نظم قائمة لتطوير الأعمال المتعلقة بالخدمة المدنية (لموظفي الدولة) ومنها تحويل الرواتب الشهرية والمستحقات المالية المتنوعة للعاملين في الجهات الحكومية وذلك عن طريق تبادل المعلومات آلياً بين الجهة القائمة عليه والبنوك التجارية لضمان سرية البيانات ودقتها ، وفي هذا الإطار قامت الجهة المعنية به بتجربة صرف الرواتب وتشغيل النظام في الأول من فبراير عام 2003 كمرحلة مبدئية وفي الخامس والعشرين من شهر مايو عام 2005 تم التوقيع على الاتفاقية بين تلك الجهة واتحاد المصارف (ممثلاً عن البنوك التجارية) لاعتماد منظومة الربط مع البنوك لتحويل الرواتب الشهرية الاعتيادية والمكافآت والبدلات ومكافأة نهاية الخدمة وكافة الاستحقاقات .

وأن النظام يضمن تأمين رقابة على كافة العمليات المتاحة للبنك ويتيح له سهولة صرف المستحقات المالية المحولة آلياً من الجهات الحكومية عن طريق تشغيل النظام لصرف رواتب موظفي الدولة ويتيح للبنك سهولة تحميل الملفات بشكل إلكتروني سريع وآمن ومناسب لكل بنك .

الفصل الثالث
دور المدققين في مواجهة الصعوبات في عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم
(الدراسة الميدانية)

مقدمـــــــة :

يتضمن هذا الفصل مبحثين أساسيين، الأول: الجانب التطبيقي لأدوات الدراسة وتشمل مجتمع الدراسة ، وعينة الدراسة ، وأداة الدراسة ، وأساليب جمع البيانات ، والمبحث الثاني: التحليل الإحصائي وتحليل الفرضيات .

المبحث الأول : الجانب التطبيقي للدراسة :

مجتمع الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من:

- العاملون ذات الوظائف الفنية على اختلاف مسمياتهم (مدقق مساعد ، مدقق مشارك ، مدقق ، مدقق أول ، مدقق رئيسي ، كبير مدققين ، خبير) وعددهم (55) عنصر فني من أصل عدد (492) بنسبة نحو (11.2%) من عدد العناصر الفنية على مستوى جميع قطاعات إحدى جهات الرقابة بدولة الكويت (قطاع الرقابة على الوزارات والادارات الحكومية ، قطاع الرقابة على الجهات الملحقة والشركات ، قطاع الرقابة على القطاع النفطي ، قطاع الرقابة على الاستثمار) فضلاً عن ادارة الرقابة المسبقة ، ووحدة تقييم الأداء (استبانة أ ، ج) .
- المحاسبون والمدققون ببعض الجهات المشمولة بالرقابة وعددهم (37) موظف (استبانة ب) .
- عدد (3) من المراقبين الماليين التابعين لجهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت (المقابلة الشخصية).

* **عينة الدراسة : تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة وتم إجراء الدراسة عليها وبيانها كما يلي:**

العدد	مجتمع العينة	أداة الدراسة
55	قطاعات إحدى جهات الرقابة بدولة الكويت	– نموذج استبانة (أ) يحتوي على عدد (18) سؤال. – نموذج استبانة (ج) يحتوي على عدد (3) أسئلة.
37	بعض الجهات المشمولة بالرقابة	– نموذج استبانة (ب) يحتوي على عدد (15) سؤال.
3	جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت	– نموذج المقابلة الشخصية يحتوي على عدد (7) أسئلة
95	**المجمـــــــــــــوع**	

* **أساليب جمع البيانات :** تم الاعتماد على مصدرين أساسيين لجمع البيانات اللازمة للدراسة :

1 - المصادر الأولية : وتتمثل في البيانات التي جمعت باستعمال استبانة تم تصميمها خصيصاً لهذا الدراسة بالاستناد إلى الأدبيات والدراسات السابقة .

2 - المصـار الثانوية : وذلك من خلال اطلاع الباحث على الدراسـات والأبحاث العلمية ذات العلاقة والرجوع إلى الكتب والمراجع وأدلة التدقيق والمعايير الدولية وذلك لتكوين الإطار النظري للدراســة والوصــول على صياغة الفرضيات التي يمكن اختبارها .

المبحث الثاني : نتائج التحليل الإحصائي للدراسة وتحليل الفرضيات :

الفرضية الأولى: يواجه المدقق صعوبات مرتبطة بالجهة المشمولة بالرقابة :

أسفرت الدراسة الميدانية للفرضية الأولى عن النتائج التالية:

1 - تفهم المدقق لطبيعة عمل الجهة محل التدقيق وبيئة العمل تقلل من المخاطر المحتملة للرقابة بنســبة تأكيد (98.2%) من حجم العينة بالاسـتبانة (أ) وعدم توافر البيئة المناسـبة والمناخ المناسـب للعمل قد يؤدي إلى وقوع العديد من الملاحظات والأخطاء المالية والمحاســبية بنســبة تأكيد (91.9%) من حجم العينة بالاسـتبانة (ب) **ويرى الباحث** أن هذا التفهم يعد عاملاً ضـرورياً لتصـميم المدخل الملائم والكفء لعملية التدقيق ، كما يساعد المدقق للتقدير المبدئي للمخاطر وتحديد المناطق الأكثر عرضـة للمخاطر العالية مع الأخذ في الإعتبار مخاطر الاحتيال .

2 - ضـعف وقصـور بإجراءات التدقيق الداخلي من أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية ومخاطر الرقابة بكافة أنواعها بنسبة تأكيد (98.2%) من حجم العينة ، **ويرى الباحث** أن هذا الضعف والقصور من أهم الصعوبات التي تواجه المدقق لأنها تتطلب توسيع نطاق الفحص .

3 - عدم الرد أو المماطلة والتسـويف في الرد على اسـتفسـارات المدقق يعوق عمله ويؤثر سـلبا على تقريره بنسـبة تأكيد (100%) من حجم العينة مما يشـير إلى عدم تعاون كثير من الجهات المشـمولة بالرقابة مع جهات الرقابة ، مما يسـتوجب تفعيل الفقرة (7) من المادة (52) من قانون إنشـاء ديوان المحاسـبة بشـأن المخالفات المالية وتأديب المســئولين عن ارتكابها ، والقانون رقم (9) لســنة 2015 بتفعيل دور ديوان

المحاســبة وصــلاحياته ، حيث أن عدم الرد على مكاتباته أو المماطلة أو التســويف في الرد يعتبر من المخالفات المالية التي يعاقب عليها القانون .

4 - نفوذ بعض المسئولين في الجهة المشمولة بالرقابة قد يؤدي إلى إبطال مفعول الرقابة الداخلية بنسبة تأكيد (98.2%) من حجم العينة بالاستبانة (أ) وبنسبة تأكيد (83.8%) من حجم العينة بالاستبانة (ب) ، **ويرى الباحث** تفعيل دور هيئة مكافحة الفساد وذلك للكشف عن الذمة المالية لأصحاب النفوذ ولكل من تسول له نفسه بالسطو على المال العام .

5 - عدم تفهم المسئولين بالجهة المشمولة بالرقابة لمهام المدقق ودور جهات الرقابة في المحافظة على المال العام يؤثر سلباً على أداء المدقق وتقارير الرقابة بنسبة تأكيد (98.2%) من حجم العينة ، **ويوصي الباحث** بتوعية مثل هؤلاء المسئولين بالدور المنوط بجهات الرقابة وذلك من خلال عقد دورات تدريبية لتغيير سلوكياتهم بما ينعكس إيجابياً على التعامل مع الآخرين خصوصاً المدققين بجهات الرقابة .

6 - من أهم الأسباب التي تؤدي إلى وقوع أخطاء مالية ومحاسبية وتجاوزات هو قصور إجراءات الرقابة الداخلية بنسبة تأكيد (91.9%) من حجم العينة **ويرى الباحث** ضرورة الاهتمام بالرقابة الداخلية وتبليغ الإدارة بأوجه الخلل والقصور فيها لتلافي تلك الإخطاء والتجاوزات .

7 - الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في الحد من الأخطاء المالية والمحاسبية والمخاطر بنسبة تأكيد (100%) من حجم العينة وهذه النسبة تفوق رأي مدققي جهة الرقابة عند تساؤل الباحث عن نفس السؤال بنسبة (1.8%) **ويرى الباحث** أن ذلك يشير إلى وعى وأدراك المحاسبين والمختصين بالجهات المشمولة بالرقابة بأهمية الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي بما ينعكس إيجابا على مخرجات تقارير الرقابة ، والتقرير عن مدى الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية في أعمال الفحص والاختبارات التي سيتم إجرائها من قبل المدقق والحكم على مدى كفاءتها .

8 - الإخطاء الجوهرية التي لا يتم اكتشافها عن طريق الرقابة الداخلية أو التدقيق الداخلي لا يمكن أن تتم إلا بمعرفة شخص أو عدة أشخاص ذو خبرة طويلة بنسبة تأكيد (97.3%) من حجم العينة **ويرى الباحث**

أن هذه النسبة مرتفعة جداً إذ تقلق المدقق حيث تتطلب عنصر الخبرة والمهارة الفنية العالية وجهدا مضاعفاً لاكتشاف تلك الأخطاء خصوصاً مخاطر الاكتشاف التي يصعب اكتشافها أثناء مرحلة التدقيق الأساسية .

9 - بعض الأخطاء المالية والمحاسبية قد تحدث بسبب الجهل بالتعليمات المالية المنظمة لها بنسبة تأكيد (97.3%) من حجم العينة ولتلافي تلك الأخطاء **يوصي الباحث** بأنه يتعين على الجهات المشمولة بالرقابة توزيع كافة التعاميم والتعليمات واللوائح المالية وكل ما هو جديد منها على كافة المحاسبين والمختصين وذوي العلاقة خصوصاً قواعد تنفيذ الميزانية التي تصدر عن وزارة المالية سنوياً .

10 - مراجعة المراقب المالي تفعل تطبيق اللوائح والتعليمات المالية وتحد من الأخطاء المالية والمحاسبية بنسبة تأكيد (94.4%) من حجم العينة مما يشير إلى أهمية الدور المنوط بالمراقب المالي واختصاصاته على ضوء قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين رقم (23) لسنة 2015 كأحد أدعمة الرقابة الداخلية بنسبة تأكيد (97.2%) من حجم العينة .

11 - تقارير ديوان المحاسبة ساهمت إلى حد كبير في تقليل الأخطاء والملاحظات بنسبة تأكيد (75.7%) ونفي بنسبة (13.5%) وغير متأكد بنسبة (10.8%) مما يشير إلى أن هناك نسبة كبيرة إلى حد ما تعظم الدور المنوط بجهات الرقابة ، والنسبة التالية تنفي ، والنسبة الأقل لا تدري مما يتعين نشر الوعي الثقافي بالدور الرقابي وأهميته في المحافظة على المال العام لتلك الفئة .

* ومن خلال المقابلة الشخصية مع عدد من المراقبين الماليين أسفرت الدراسة الميدانية للفرضية الأولى عن النتائج التالية :

1 - هل هناك تداخل في بعض مواد القانون رقم (23) لسنة 2015 بإنشاء جهاز المراقبين الماليين ، والمرسوم بالقانون رقم (333) بإصدار اللائحة المالية للقانون سالف الذكر ، مع بعض مواد القانون رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته ؟ .

فكانت إجابة مدير مكتب جهاز المراقبين الماليين في إحدى الجهات المشمولة بالرقابة بأن قانون إنشاء الجهاز مر من خلال القنوات الدستورية بالكامل ولم يتم التعليق على تداخل الاختصاصات، وكانت إجابة آخر بأن

هذا الموضـــوع يرجع إلى الرأي القانوني في جهاز المراقبين الماليين لأنهم أدرى بالناحية القانونية، وأفاد مراقب أول مالي بإحدى الجهات المشـمولة بالرقابة بأن القانون تم مناقشـته في مجلس الأمة وأبدت اللجنة التشـريعية والقانونية عدم التداخل .

ويرى الباحث بأنه يوجد تداخل في بعض الاختصـاصـات لبعض المواد ومنها المادة (8) من قانون إنشـاء الجهاز والمادة (6) من المرسوم بذات القانون متداخلتان مع المادة (6) والفقرة (أ) من المادة (8) من القانون رقم (30) لسـنة 1964 بإنشـاء ديوان المحاسـبة بشـأن " مراقبة أو متابعة تحصـيل الإيرادات العامة للدولة " ، حيث أسندت إلى كل من مدققي ديوان المحاسبة والمراقب المالي.

كما أن هناك تداخل في بعض مواد القوانين سالفة الذكر بشأن فحص ومراجعة السجلات المالية والمحاسبية وأورد الباحث ذلك تفصيلاً بنموذج المقابلة الشخصية (مرفق 3 / د) .

وهذا ما أكده بعض المختصين بالجهات المشمولة بالرقابة بنسبة (34.3%) من حجم العينة ونفى البعض الآخر بنسـبة (22.9%) والنسـبة المتبقية وهي (42.8%) غير متأكد مما يشـير إلى عدم دراية النسـبة الكبيرة من حجم العينة بالقوانين ذات الصلة ، مما يتعين حث تلك الجهات باطلاع موظفيها بالقوانين ذات الصلة ونشر الوعي الثقافي لهم ، **ويوصي الباحث** بإعادة النظر في تلك النصوص منعاً لأي تداخل في الاختصاصات .

2 - هل يوجد حالة أو أكثر من الحالات المعروضـــة لاعتماد الصـــرف لم يؤخذ برأيكم كمراقب مالي وتم الأخذ برأي رئيس الجهة المشمولة بالرقابة عملاً بما تقضـي به المادة (8) من المرسوم بالقانون رقم (333) لسنة 2015 ؟ .

فكانت الإجابة من قبل مدير مكتب المراقبين الماليين بإحدى الجهات المشـــمولة بالرقابة (بنعم) ، يوجد حالات تم الأخذ برأي المكتب وأخرى تم الأخذ برأي الجهة ، وتحفظ الآخر من الإجابة على هذا الســـؤال لعامل السرية المهنية ، أما الأخير (مراقب أول مالي) أفاد بأنه لا يوجد حالياً حالات .

ويرى الباحث أنه في حالة الإجابة الأولى ســـوف يصـــطدم مدقق الديوان بأهم تحدي من التحديات التي يواجهها لدى الفحص والتدقيق على الجهة المشـــمولة بالرقابة لتمرير معاملات صـــرف دون اعتمادها من المراقب

المالي وهو ما يتعارض مع اللوائح والتعليمات المالية ، مما يتعين إعادة النظر في نص تلك المادة حفاظاً على المال العام لأن أي استثناءات تخل من الدور المنوط بأجهزة الرقابة والمحافظة على المال العام .

الفرضية الثانية : <u>يواجه المدقق صعوبات فنية ومهنية خلال أعمال التدقيق والمراجعة :</u>

أسفرت الدراسة الميدانية للفرضية الثانية عن النتائج التالية :

1 - وضع خطة تدقيق مناسبة تساعد المدقق في إعداد تقرير جيد بنسبة تأكيد(98.2%) من حجم العينة ، **ويؤكد الباحث** أهمية خطة التدقيق للمدقق في تحسين جودة الفحص ، كما أنها تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف الفحص والتدقيق ، كما تساعد المدقق على قياس مستوى التقدم نحو إتمام المهمة .

2 - عدم التثبت من فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى العديد من المخاطر الرقابية بنسبة تأكيد (96.3%) من حجم العينة **ويرى الباحث** أن هذه النسبة تشير إلى زيادة الوعي والمعرفة بأهمية فهم وتقييم الرقابة الداخلية في الجهات المشمولة بالرقابة لما لها من أهمية في أعمال الفحص والاختبار .

3 - دليل التدقيق العام (الإصدار الثاني – 2014) الصادر عن ديوان المحاسبة أداة هامة لأغراض الفحص والتدقيق بنسبة تأكيد(69.1%) من حجم العينة بنسبة نفي (30.9%) من حجم العينة ، مما يشير إلى أن النسبة الكبيرة من المدققين يدركوا أهمية دليل التدقيق العام لأغراض الفحص والتدقيق .

4 - هل وجدت صعوبة في تطبيق دليل التدقيق العام بنسبة تأكيد إلى حد ما (41.8%) من حجم العينة وبنسبة نفي (58.2%) من حجم العينة ، مما يشير إلى أن النسبة الكبيرة من المدققين لا يواجهون صعوبة في تطبيق دليل التدقيق العام والنسبة الضئيلة تواجه صعوبة في التطبيق .

5 - تطبيق دليل التدقيق العام يحد من مخاطر الرقابة وإعداد تقرير جيد بنسبة تأكيد (64.8%) ونسبة نفي (35.2%) من حجم العينة ، مما يتطلب زيادة الوعي بأهمية تطبيق دليل التدقيق العام .

ويؤكد الباحث على ما جاء بمقترح اســـتبانات بعض المدققين بمنح دورات تدريبية في دليل التدقيق العام لتبســيط ما جاء فيه من إرشــادات مع تطبيقات عملية خصــوصــاً للفئة التي تواجه صــعوبة في تطبيقه أو لهؤلاء الذين لا يدركون أهميته لأغراض الفحص والتدقيق .

6 - هل تعرضــت لمضــايقات شــخصــية أو عرقلة أثناء عملك الرقابي المنوط بك بنســبة تأكيد (68.5%) ونســبة نفي (31.5%) مما يشــر إلى أن النســبة الكبيرة من المدققين يتعرضــون لمخاطر شــخصــية مما ينعكس سلباً على أداء العمل وهو ما يتطلب نشر الوعي بالدور الرقابي المنوط بالمدقق في المحافظة على المال العام .

7 - هل استخدمت برنامج الـــ (IDEA) في أغراض الفحص والتدقيق بنسبة تأكيد (22.5%) وبنسبة نفي (74.5%) من حجم العينة ، وهل حصلت على دورة تدريبية في استخدام برنامج الـــ (IDEA) بنسبة تأكيد (65.5%) وبنســبة نفي (34.5%) من حجم العينة ، **ويرى الباحث** أن النســبة الكبيرة من المدققين لم يستخدموا برنامج الـ (IDEA) في أغراض الفحص بالرغم من أن النسبة الكبيرة قد حصلوا على دورات تدريبية ، مما يشير إلى عدم جدوى الدورات التدريبية في استخدام برنامج (IDEA) ، **ويوصــي الباحث** على ضـرورة الاهتمام به وتطبيقه في مجال الفحص لما له من أهمية بالغة للوصـول إلى نتائج مهمة على نحو ما يرد في التطبيقات العملية .

الفرضية الثالثة : يواجه المدقق صعوبات بالنظم المطبقة في الجهة المشمولة بالرقابة :

أسفرت الدراسة الميدانية للفرضية الثالثة عن النتائج التالية :

أولاً : بالنسبة لنظم إدارة مالية الكومة (GFMIS) :

1 - هل واجهت صعوبات في تطبيق نظم إدارة مالية الحكومة (GFMIS) فكانت إجابة المختصين في بعض الجهات المشـــمولة بالرقابة بنســـبة تأكيد (63.9%) وبنســـبة نفي (36.1%) من حجم العينة ، وإجابة المدققين بإحدى جهات الرقابة بنسبة تأكيد (45.1%) وبنسبة نفي (13.7%) وبنسبة غير متأكد(41.2%) من حجم العينة ، مما يشـــير إلى أن النســـبة الكبيرة من حجم العينة بالجهات المشـــمولة بالرقابة تواجه

صـعوبات في تطبيق النظام وهناك نسـبة لا بأس بها منها " غير متأكد " **ويرى الباحث** أن السـبب في ذلك يرجع إلى عدم تدريب وتأهيل مسـتخدمي النظام التدريب الكافي ، وكان يفضـل وضـع النظام تحت التجربة لفترة أكبر من الوقت ، وهذا ما أكده المراقب المالي لدى المقابلة الشخصية.

2 - هل حصـــلت على دورات تدريبية على اســـتخدام نظام إدارة مالية الحكومة (GFMIS) فكانت إجابة المختصـين بالجهات المشـمولة بالرقابة بنسـبة تأكيد (46.6%) وبنسـبة نفي (51.4%) من حجم العينة وإجابة المدققين بإحدى جهات الرقابة بنسـبة تأكيد (3.9%) وبنسـبة نفي (88.2%) وغير متأكد بنسـبة (7,9%) من حجم العينة ، مما يشـر إلى أن نسـبة أقل من المتوسـط من حجم العينة بالجهات المشـمولة بالرقابة حصلوا على دورات تدريبية ، وكذلك نسبة ضئيلة جداً من المدققين بجهة الرقابة من حجم العينة ، **لذا يؤكد الباحث** على مقترحات العديد من الموظفين بالجهات المشـــمولة بالرقابة والمدققين بجهة الرقابة على ضرورة منحهم دورات تدريبية على النظام .

3 - تغيير النظم المالية المتكاملة (I.F.S) إلى نظم مالية الحكومة (GFMIS) من بداية الســـنة المالية 2017/2016 له مردود إيجابي على سير العمل بنسبة تأكيد (63.9%) وبنسبة نفي (25%) وغير متأكد بنسبة (11.1%) من حجم العينة .

ومن خلال المقابلة الشخصية مع المراقبين الماليين بشأن تطبيق نظام (GFMIS) أفاد مدير مكتب المراقبين الماليين في إحدى الجهات المشمولة بالرقابة رداً على أسئلة الباحث بأن النظام يحتاج إلى مزيد من التطوير والتحسين وكان يفضل بقائه تحت التجربة لفترة أطول من الوقت وهناك عدة مشاكل فنية في تطبيق النظام منها : أنه بطيء مقارنة بالنظام السابق (I . F . S) ، وعدم إمكانية الحصول على تقارير إحصائية مفصلة بعكس النظام السابق مع العلم بأن نظام (GFMIS) أكثر سهولة ومرونة في تعديل التطبيقات ، وأفاد آخر أن النظام ممتاز وأن الوقت مناسب لتطبيقه ، ويوجد بعض المشاكل الفنية المتعلقة به ولكن يتم حلها بشكل فوري وسريع ، أما بالنسبة لرأي مراقب أول مالي أجاب بأنه يصعب الحكم على تطبيق النظام حالياً ، وأن تطبيقه ليس مناسباً ، وأن هناك

مشاكل فنية في تطبيقه ومثال على ذلك صعوبة الاتصال بالنت وصعوبة تسجيل المخالفات ، وعدم طباعة الإحصائية وكثرة الانقطاع وعدم استدراك إعتماد الاستمارة الخاصة بالمعاملة عند وجود أخطاء بها ... الخ .

وقد أجمعت معظم الآراء بالجهات المشمولة بالرقابة بأنهم يواجهون صعوبات في تطبيق النظام ومنها أنه بطئ ، وكثير الأعطال ، وكثرة خطوات العمل ، وعدم المعرفة الكافية لتطبيق النظام حيث يقتصر دور المحاسب فقط في إدخال البيانات ، فضلاً عن تحويل معاملات صرف المستحقات والمكافآت إلى قسم المشتريات ، مما أدى ذلك إلى زيادة حجم العمل بشكل كبير يفوق القدرة الإنتاجية للموظفين ، من ثم تأخر وتراكم المعاملات .

ويرى الباحث أن كل هذه المشاكل تنعكس سلباً على أداء المحاسب ومن ثم أداء المدقق الداخلي والخارجي والتقارير الرقابية ، **لذا يؤكد** على معظم المقترحات بالاستبانات بمنح دورات تدريبية على النظام للمعنيين في الجهات المشمولة بالرقابة ومدققي جهات الرقابة لعدم الدراية الكافية في تطبيقه ومنحهم صلاحيات بالدخول على الشاشات المرتبطة بطبيعة عملهم .

ثانياً : <u>بالنسبة لنظم المعلومات :</u>

- التدريب الكافي على نظم المعلومات يساهم في الحد من المخاطر المحتملة لاختراقها من قبل العاملين فيها بنسبة تأكيد(91%) من حجم العينة ، **لذا يؤكد الباحث** على مقترحات بعض المدققين بجهة الرقابة والمختصين بالجهات المشمولة بالرقابة على أهمية البرامج التدريبية على نظم المعلومات لما لها من أهمية كبيرة في مجال العمل المنوط بهم .

2 - ومن خلال إجابة مدير مكتب المراقبين الماليين على سؤال الباحث عن نظم المعلومات في الجهة المشمولة بالرقابة أكد بأنه يوجد مشاكل ومن أهمها (الأنظمة المتعلقة بالمكاتب خارج دولة الكويت) ، حيث لم يتم تفعيلها **ويؤكد الباحث** على ذلك فضلاً عن عدم وجود قاعدة بيانات بالنظم المطبقة بالجهة والمتعلقة

بالمكاتب الخارجية التابعة لها بحيث يمكن الرجوع لها وقت الحاجة وكان ذلك من أحد الصـــعوبات التي واجهت المدقق لدى مراجعة مصاريف تلك المكاتب [4] .

ثالثاً : <u>بالنسبة للنظم المتكاملة للخدمة المدنية :</u>

1 - هل لك صـــلاحية الدخول على النظم المتكاملة للخدمة المدنية في الجهة المشـــمولة بالرقابة بنســـبة تأكيد (44%) وبنسبة نفي (48%) وغير متأكد بنسبة (44%) .

ومن خلال المقابلة الشخصية مع المراقبين الماليين الثلاثة أكدوا بعدم وجود صـلاحية الدخول لتلك النظم ، **ويرى الباحث** أن عدم وجود صـــلاحية الدخول على النظم المتكاملة للخدمة المدنية يشـــير إلى عدم وجود رقابة من قبل الشـــريحة الأكبر من المدققين والمراقبين الماليين بجهات الرقابة على صـــرف الرواتب من خلال تلك النظم ، ممـا يعـد أحـد الصـــعوبـات التي تواجـه المـدقق والمتمثلـة في مخـاطر الرقـابـة ، **ويؤكد الباحث** على ضـرورة الأخذ بمقترحات العديد من المدققين بمنحهم صـلاحية الدخول على تلك النظم لأهمية الرقابة على الباب الأول – المرتبات لما تمثله من نسبة إنفاق كبيرة في الميزانية العامة للدولة .

2 - هل حصـــلت على دورة تدريبية على كيفية تطبيق النظم المتكاملة للخدمة المدنية بنســـبة تأكيد (25%) وبنســـبة نفي (75%) من حجم العينة ، **لذا يؤكد الباحث** على ضـــرورة الأخذ بمقترحات المدققين بمنحهم دورات تـدريبيـة على النظم المتكـاملـة للخـدمـة المـدنيـة لمـا لهـا من أهميـة قصـــوى في فحص الباب الأول – المرتبات [5] .

[4] - تقرير ديوان المحاسبة لأحد الجهات الحكومية للسنة المالية 2016/2015 .

[5] - عدلت إلى تعويضات العاملين – أجور ورواتب بعد تطبيق نظام (GFMIS) اعتبارا من السنة المالية 2016/2016 .

التطبيقات العملية

* **الحالة الأولى: نظم المعلومات :**

نظراً لقيام بعض الجهات الحكومية بتصـميم نظم آلية خاصـة بها ، وذلك لمسـايرة الأنشـطة المتعلقة بها وتقديم الخدمة المطلوبة وفقاً لما هو مخطط له ، قامت إحدى جهات الرقابة بالتدقيق عليها للتأكد من فاعليتها ومدى تحقيق الهدف من تصـميمها ، وقد نشـرت إحدى الصـحف [6] تحقيقاً عن لجنة حماية الأموال العامة بمجلس الأمة حول ملاحظات جهة الرقابة على عقود الأنظمة المالية (ميكنة خدمات إحدى الجهات الحكومية) المبرمة مع إحدى الشركات ومن أهمها :

1 - عدم تحقيق النظام للأهداف المخطط لها في ظل الكلفة التي تتحملها الميزانية العامة للدولة خصـــماً على ميزانية الجهة الحكومية المعنية والبالغة نحو 6,6 مليون دينار .

2 - عدم التحقق من تطبيق قواعد أمن وسـلامة اسـتخدام النظام الآلي مما ترتب عليه قيام أحد موظفي الشـركة المنفذة للمشروع باختراق قاعدة البيانات للنظام والتلاعب فيها .

3 - عدم تضمين برنامج الميكنة آلية لتحصيل الغرامات لصالح الخزانة العامة للدولة .

4 - وجود عيوب فنية صـارخة بنظام الميكنة ، حيث يسـمح بتكرار رقم الاسـتخدام للموظف الذي يقوم بإدخال واعتماد البيانات والإجراءات اللازمة .

5 - وجود شـــبهة تلاعب في إدخال بيانات بالنظام خارج أوقات العمل الرســـمية وما ترتب على ذلك من آثار مالية أهمها حرمان الخزانة العامة من إيرادات محققة نتيجة ذلك التلاعب .

---

[6] - الشاهد (10 إبريل 2016) – لجنة حماية الأموال العامة بمجلس الأمة تحقق في ملاحظات ديوان المحاسبة بشأن اختراق الشركة المنفذة للأنظمة الآلية بإحدى الجهات الحكومية .

* **الحالة الثانية : النظم المتكاملة للخدمة المدنية وفحص المرتبات:**

من المعلوم أن رواتب الموظفين في الدولة تشـكل جزءاً كبيراً من الإنفاق العام وتنامي أوجه الصـرف على الباب الأول – المرتبات سـنة تلو الأخرى إذ بلغت جملتها في الوزارات والإدارات الحكومية نحو 4,8 مليار دينار ، 5,0 مليار دينار ، 5،3 مليار دينار وبنسبة 25,0% ، 26,7% ، 24,8% من حجم الإنفاق العام للسنوات المالية 2013/2012 ، 2014/2013 ، 2015/2014 على التوالي [7] ، هذا وقد نشـرت إحدى الصـحف [8] مقارنة بين حجم الإنفاق على الباب الأول (المرتبات) بالوزارات والإدارات الحكومية خلال (24) عاماً ، حيث بلغت جملتها في السـنة المالية 1992/1991 نحو 829 مليون دينار في حين بلغت جملتها في السـنة المالية 2016/2015 نحو 5.5 مليار دينار أي بزيادة نحو (6 أضعاف) ، مما يشير إلى مخاوف الحكومة وجهات الرقابة خصوصاً في ظل دخول الميزانية العامة للدولة في مرحلة العجز بسبب تدني أسعار النفط بشكل ملحوظ وهو ما يتطلب تضافر الجهود على كافة المسـتويات والمسـئوليات ، للمحافظة على المال العام وترشـيد الإنفاق ، وعلى ذلك يجب إعطاء أهمية قصوى لفحص المرتبات .

وكان من أهم الصعوبات التي واجهت فريق التدقيق على فحص المرتبات هو وجود مشاكل فنية في النظام المتكامل للخدمة المدنية الخاص بصرف الرواتب ومشاكل آخري ومن أهمها ما يلي[9] :

1 – عدم الاحتفاظ بالبيانات التاريخية للموظف في حالة إدخال التعديلات عليها ومن ثم يصـعب إحكام الرقابة على صرف المرتبات .

2 – عدم تفعيل الربط الآلي بين النظم المتكاملة للخدمة المدنية ومنها نظام صـرف الرواتب " مع بعض النظم الآلية في الجهات الحكومية الأخرى ومنها :

---

[7] - الحساب الختامي للإدارة المالية للدولة عن السنوات المالية 2014/2013، 2015/2014، 2016/2015.

[8] - جريدة الرأي صفحة (1، 28) بتاريخ 2016/8/21 تحت عنوان (قنبلة الرواتب ... الانفجارات !) .

[9] - تقرير ديوان المحاسبة عن فحص مرتبات بعض الجهات الحكومية للسنة المالية 2015/2014.

1/2 : عدم تفعيل الربط الآلي مع نظم المعلومات بالهيئة العامة للمعلومات المدينة مما ترتب عليه استمرار صرف المستحقات المالية لبعض الموظفين المتوفيين ، وصرف العلاوة الاجتماعية وعلاوة الأولاد للبعض الآخر دون وجه حق .

2/2 : عدم تفعيل الربط الآلي مع بنك الائتمان الكويتي مما يترتب عليه عدم إحكام الرقابة على صرف بدل السكن عند حصول الموظف على قسيمة أو قرض أو تخصيص سكن حكومي .

3/2 : عدم تفعيل الربط الآلي مع نظم المعلومات بإعادة هيكلة القوى العاملة بشأن صرف العلاوة الاجتماعية للعاملين في الجهات غير الحكومية (القطاع الخاص) ، مما أدى إلى عدم إحكام الرقابة على صرف العلاوة الاجتماعية مع تلك التي تصرف عن طريق الجهات الحكومية بالنظم المالية المتكاملة .

4/2 : استمرار بعض الجهات الحكومية بصرف مرتبات بعض الموظفين غير الكويتيين في النظم المتكاملة للخدمة المدنية على الرغم من انتهاء صلاحية إقامتهم في البلاد.

3 – عدم تفعيل الربط الآلي بين نظام المرتبات والنظام المركزي للتشريعات بما يتضمن التأثير الفوري لأي قرار أو تشريع لتعديل مفردات الراتب مما ترتب عليه صرف رواتب وما في حكمها دون وجه حق .

4 – عدم تطابق البيانات المستخرجة من أحد النظم الفرعية مع نفس البيانات المستخرجة من نظام فرعي آخر بذات النظم المتكاملة للخدمة المدنية .

5 – قبول النظام صرف رواتب أكثر من موظف على رقم حساب واحد على نفس البنك وعن نفس الفترة مما يسمح بالتلاعب في صرف الرواتب وعدم إحكام الرقابة عليها .

* **<u>الحالة الثالثة : استخدام برنامج الـ " IDEA " لأغراض التدقيق :</u>**

يعتبر برنامج " IDEA " interactive Data Extraction & Analysis من أشهر برامج التدقيق المستحدثة عالمياً ثم تصميمه من قبل " جمعية المحاسبة الكندية " ، وهو أداة تحقيق شاملة البيانات والحاسوب للمحققين والمدققين والمحاسبين الماليين .

ويستخدم هذا البرنامج في أعمال الفحص والتدقيق من خلال توفير بيانات بنظام الإكسل ويساعد في تحليل البيانات المالية واكتشاف التكرارات من خلال المقارنات كما يستخدم في أعمال رقابية وفنية أخرى .

وقد تم استخدام برنامج " IDEA " في أعمال الفحص والتدقيق لعدد من المواضيع ذات الصلة ومنها فحص المرتبات ، ومصروفات أخرى ، وقد تم الاستعانة ببعض المهندسين من الدعم الفني .

ونورد فيما يلي بعض الصعوبات والمشاكل لدى تطبيق نظام " IDEA " ومن أهمها:

- صعوبة الحصول على المستندات والبيانات المطلوبة والمتعلقة بالباب الأول وذلك بنظام الإكسل والتأخر في تزويد فريق التدقيق بها لمدة طويلة وصلت لأكثر من ستة أشهر.

وقد أسفرت نتيجة الفحص باستخدام هذا البرنامج إلى نتائج مهمة يصعب اكتشافها لكثرة البيانات والمقارنات وعدد الموظفين التي قد تصل في إحدى الجهات المشمولة بالرقابة إلى نحو مائة ألف موظف ومنها:

1 - صرف رواتب جملتها نحو 7,2 مليون دينار لموظفين معينين على العقد الثاني خصماً على أنواع وبنود مصروفات الوظائف العامة بالمخالفة للتعليمات المالية ، مما أدى إلى ظهور بنود وأنواع مصروفات الباب الأول على غير حقيقتها [10] .

2 - صرف مبالغ جملتها نحو 8.2 مليون يورو بموجب شيكات لم يستدل على أحقية ومبررات صرفها ودون قيدها بالسجلات والنظام الآلي بالجهة محل الفحص [11] .

[10] - تقرير ديوان المحاسبة على إحدى الجهات الحكومية في السنة المالية 2015/2014 ضمن أعمال الفريق المكلف بفحص المرتبات .

[11] - تقرير ديوان المحاسبة لفحص مصروفات بعض الجهات الخارجية للسنة المالية 2015/2015 لدى تكليف الديوان بفحصها .

أهم النتائج

أسفرت نتيجة الدراسة عما يلي:

1 - تفهم المدقق لطبيعة عمل الجهة محل التدقيق وبيئة العمل تساعد المدقق في التقدير المبدئي للمخاطر وتحديد المناطق الأكثر عرضة لها .

2 - عدم توافر البيئة والمناخ المناسب للعمل قد يؤدي إلى وقوع العديد من الملاحظات والأخطاء الجوهرية .

3 - ضعف وقصور إجراءات التدقيق الداخلي من أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية ومخاطر الرقابة بكافة أنواعها .

4 - عدم الرد أو المماطلة والتسويف في الرد على استفسارات المدققين يعيق أعمال الفحص والتدقيق ويؤثر سلبا على تقارير الرقابة .

5 - نفوذ بعض المسئولين في الجهات المشمولة بالرقابة وعدم تفهمهم للدور الرقابي قد يؤدي إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية .

6 - وجود تداخل في بعض الاختصاصات المنوطة لجهات الرقابة مما يؤدي إلى ازدواجية الأعمال وهو ما يشكل عبء إضافي على أعمال الجهة محل الفحص.

7 - هناك قصور في بعض التشريعات التي تسمح بتمرير معاملات صرف دون اعتمادها من المراقب المالي وهو ما يتعارض مع اللوائح والتعليمات المالية.

8 - وضع خطة تدقيق مناسبة تساعد المدقق في إعداد تقرير جيد .

9 - عدم التثبت من فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى العديد من المخاطر الرقابية .

10 - استخدام أدلة التدقيق المعتمدة والمعايير الدولية تساعد المدققين في الحد من مخاطر الرقابة وتساهم في إعداد تقارير جيدة.

11 - استخدام برامج التدقيق الإلكترونية الحديثة تساهم في تحسين جودة أعمال الفحص والمراجعة وإعداد تقارير جيدة.

12 - استخدام أنظمة مالية جديدة في الجهات المشمولة بالرقابة وتطبيقها في القطاع الحكومي قبل خضوعها لفترة تجربة كافية ، ودون تأهيل وتدريب مستخدميها في كيفية التعامل معها يؤدي إلى وجود صعوبات ومشاكل فنية في التطبيق ، ومثال على ذلك تطبيق نظام إدارة مالية الحكومة (GFMIS) .

13 - تطبيق أنظمة مالية جديدة في القطاع الحكومي بإصدار تعليمات مالية تخالف تشريعات قائمة قد يؤدي إلى مشاكل قانونية ، ومثال ذلك عدم توافق التعليمات المالية الخاصة بتطبيق نظام إدارة مالية الحكومة (GFMIS) مع التشريعات القائمة .

14 - وجود صعوبات في استخدام أنظمة العمل المعتمدة في الجهات المشمولة بالرقابة من قبل مستخدميها (المحاسبين ، المراقبين الماليين ، المدققين) .

15 - عدم وجود صلاحية الدخول لمعظم المدققين بجهات الرقابة على النظم المتكاملة للخدمة المدنية في العديد من الجهات المشمولة بالرقابة يؤدي إلى حجب جهات الرقابة عن فحص المرتبات لتلك الجهات ، ومن ثم يؤدي إلى مخاطر الرقابة .

أهم التوصيات

على ضوء نتائج الدراسة يجب الأخذ بالتوصيات التالية :

1 - يجب على المدققين القيام بأعمال المسح الميداني لتفهم طبيعة عمل الجهة ، ونظم الرقابة الداخلية للتثبت من فاعليتها قبل تنفيذ مهام الرقابة .

2 - إصدار تشريعات رادعة وتفعيلها لمنع الجهات المشمولة بالرقابة من المماطلة والتسويف في الرد على مكاتبات الجهات الرقابية بتوفير البيانات والمعلومات المطلوبة لأغراض الفحص والمراجعة .

3 - تفعيل دور هيئة مكافحة الفساد وذلك للكشف عن الذمة المالية لأصحاب النفوذ ولكل من تسول له نفسه بالسطو على المال العام .

4 - تأهيل وتدريب المدققين وحثهم على العمل بالمعايير الدولية المعتمدة والأدلة الإرشادية وإكسابهم مهارات استخدام أنظمة التدقيق الإلكترونية الحديثة لتحسين جودة أعمال الفحص والمراجعة .

5 - إعادة النظر في بعض التشريعات ذات الصلة منعاً لتداخل الاختصاصات والصلاحيات وإعادة النظر في النصوص الخاصة باستثناءات تخالف التعليمات المالية وتخل بالدور الرقابي لأجهزة الرقابة .

6 - تطبيق أنظمة عمل جديدة يترتب عليها إصدار تعليمات مالية تخالف تشريعات قائمة ما لم يصدر بها تشريع .

7 - إعادة النظر في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الجهات الحكومية ، حيث أن ذلك يتعارض مع نطاق تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) بشأن " **عرض البيانات المالية** " ، والمعيار رقم (2) بشأن " **بيانات التدفق النقدي** " حيث يقتصر تطبيقهما فقط على جميع منشآت القطاع العام ، وتلك التي تهدف إلى تحقيق ربح .

8 - تفعيل المقترحات والتوصيات المشار إليها في التحليل الوصفي لنتائج الدراسة بالمرفقات (1/2 ، 2/2 ، 3/2) والمشار إليها بالاستبانات الخاصة بالمدققين والموظفين ذات الصلة بالجهات المشمولة بالرقابة ومن أهمها " **تعزيز مفهوم شركاء ورقباء** " .

المراجـــع

1 - القوانين ذات الصلة :

1/1 : القانون رقم (2) لسنة 2016 في شأن إنشاء الهيئة العامة لمكافحة الفساد.

2/1 : المرسوم بالقانون رقم (333) لسنة 2015 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين.

3/1 : القانون رقم (23) لسنة 2015 بإنشاء جهاز المراقبين الماليين .

4/1 : القانون رقم (9) لسنة 2015 بتفعيل دور ديوان المحاسبة وصلاحياته .

5/1 : القانون رقم (1) لسنة 1993 بشأن حماية الأموال العامة .

6/1 : القانون رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة وتعديلاته .

2 - الدراسات السابقة :

1/2 : العنزي ، ســـعد ، (أكتوبر،2011) ، العوامل المؤثرة في جودة الفحص والتدقيق وأثر ذلك على مخرجات ديوان المحاسبة ، مسابقة البحوث الثانية عشر على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة .

2/2 : درغام ، ماهر ، (2009) ، المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة (دراسة تحليلية) قسم المحاســـبة ، كلية التجارة ، الجامعة الإســـلامية ، غزة ، فلســـطين ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية) المجلد 23 (1) 2009 .

3/2 : الخطيـب ، رائـد ، (2012) ، مـدى التزام مكـاتـب التـدقيق في الأردن بنموذج مخـاطر التـدقيق ، دراسة ميدانية ، رسالة ما جستير في المحاسبة ، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط .

3 - أدلة التدقيق والمعايير الدولية :

1/3 : دليل التدقيق العام (الإصدار الثاني – 2014) الصادر عن ديوان المحاسبة ، دولة الكويت .

2/3 : معـايير المحـاســـبـة الـدوليـة في القطـاع العـام ، إصـــــدارات الجزء الأول ، والجزء الثـاني (عام 2014) – ترجمة ونشر المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين .

3/3 : دليل توثيق العمليات الرئيسية ، ديوان المحاسبة ، دولة الكويت .

4/3 : دليل فحص نظم الرقابة الداخلية للوزارات والإدارات الحكومية ، قطاع الرقابة على الوزارات والإدارات الحكومية ، دولة الكويت .

4 – قواعد تنفيذ ميزانية الجهات الحكومية للسنة المالية 2017/2016 .

5 – الكتاب السنوي لديوان المحاسبة ، الإصدار السابع (2015) .

6 – الحساب الختامي للإدارة المالية للدولة عن السنوات المالية 2014/2013 ، 2015/2014 ، 2016/2015 .

7 – تقارير ديوان المحاسبة عن السنوات المالية 2012/2011 – 2016/2015 .

8 – الغباري ، والمضف ، (الفترة من 8 – 2015/11/12) برنامج تدريبي عن دليل التدقيق العام ، الإصدار الثاني ، 2014 ، بديوان المحاسبة ، دولة الكويت .

9 – المضف ، السهيل ، (أكتوبر 2015) ، التحديثات التي تواجه الأجهزة الرقابية في ظل التحول إلى أساس الإستحقاق ، الملتقي العلمي (التخطيط الاستراتيجي للمنظمات الرقابية) ديوان المحاسبة ، دولة الكويت .

10 – <u>الصحف ووكالات الأنباء :</u>

1/10 : جريدة الرأي ، صفحة (1 ، 28) بتاريخ 2016/8/21 تحت عنوان (قنبلة الرواتب ... الانفجارات !).

2/10 : جريدة الشاهد (10 إبريل 2016) لجنة حماية الأموال العامة بمجلس الأمة تحقق من ملاحظات ديوان المحاسبة بشأن اختراق الشركة المنفذة للأنظمة الآلية بإحدى الجهات الحكومية .

3/10 : وكالة الأنباء الكويتية كونا (يوم الأحد الموافق 2016/4/3) المؤتمر الصحفي الذي عقده السيد / نائب مجلس الوزراء ووزير المالية ووزير النفط بالوكالة ، بشأن البدء في تطبيق نظام إدارة مالية الحكومة (GFMIS) .

ملاحق الدراسة

ملحق (1)

الدراسات السابقة

1 - **دراســـة (العنزي ، اكتوبر ، 2011) ، العوامل المؤثرة في جودة الفحص والتدقيق وآثر ذلك على مخرجات ديوان المحاسـبة ، ضـمن مسـابقة البحوث الثانية عشـر على مسـتوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ، دولة الكويت :**

* **هدف الدراسة :**

تهدف الدراســـة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة الفحص والتدقيق واثر ذلك على مخرجات ديوان المحاسـبة ، ولتحقيق هذه الغاية قسـمت الدراسـة إلى عدة فصـول ، تطرق الفصـل الأول للإطار العام للدراسـة ، وتطرق الفصل الثاني في مبحثه الأول للحديث عن ديوان المحاسبة الكويتي ودوره الرقابي ، وأختص المبحث الثاني للحديث عن التدقيق وأهمية معاييره لأعمال التخطيط والفحص والتقارير الرقابية ورقابة الجودة.

واختص الفصل الثالث بالدراسة الميدانية لموضوع الدراسة ، حيث قام الباحث من أجل ذلك بتطوير استبانة تم توزيعها على عينة الدراســـة البالغة (70) موظف من مجتمع الدراســـة والذي يتكون من جميع العاملين الذين يشغلون الوظائف الرقابية ، وتم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (Sass) لمعالجة إجابات عينة الدراسة .

* **أهـم النتائـــج :**

1 - أكد (47.4%) من أفراد العينة بأن التأهيل العلمي والمهني والتدريب الذي يحصل عليها مدقق الديوان أدى المرجو منه للقيام بمهمة التدقيق بجودة عالية .

2 - أكد (70.2%) من أفراد المعينة بأنه يوجد معرفة والتزام من قبل مدقق الديوان بقواعد وآداب وأخلاقيات المهنية من حياد ونزاهة وموضوعية وخلافها .

3 - أفاد (43.9%) من أفراد العينة بالتزام مدقق الديوان بفهم مكونات نظم الرقابة الداخلية في الجهة التي يدقق عليها .

4 - أشار (73.7%) من أفراد العينة بأنه يتم إعداد خطط تدقيق مناسبة وفعالة في الديوان مما ساهم في تحسين الأداء الرقابي له .

5 - أكد (80.7%) من أفراد العينة بأن التقارير الرقابية التي يصـدرها الديوان تبين مواضـع الانحراف في أداء الجهات الحكومية وتعكس نتائج ما يقوم به من فحص وتدقيق ، وتتم وفقاً للمعايير الواردة بدليل التدقيق العام مما ساهم في تحسين الأداء الرقابي للديوان .

6 - عارض (43.5%) من أفراد العينة بأن الجهات الحكومية تعمل على تلافي ملاحظات الديوان الواردة بمخرجاته الرقابية .

7 - وافق (84.2%) من أفراد العينة بأن إنشـــاء وحدة تنظيمية بهدف مراقبة جودة الفحص والتدقيق والمراجعة الفنية للتقارير وتقييمهما يساهم في تحسين الأداء الرقابي للديوان ومخرجاته الرقابية .

* **أهم التوصيات :**

ضـــرورة التأكيد على الالتزام بدليل أخلاقيات المهنة ، والعمل على أن يكون فريق التدقيق ذو تنوع في سنوات الخبرة ، وعدم تكليف المدققين بأعمال إضافية أثناء فترة التدقيق ، والاهتمام بأدلة التدقيق وإعادة صياغتها لتتناسـب مع بيئة العمل ، تحديث التعليمات المالية والتشـريعات ، وإلزام الجهات المشـمولة برقابة الديوان بتوفير البيانات والمسـتندات والبيئية المكانية الجيدة للمدققين ، والعمل على تواصـل الديوان مع الجهات المشـمولة برقابته وتوضـيح دورة الايجابي وحث مجلس الأمة للقيام بدورة في متابعة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان المحاسـبة ومحاسبة المسؤولين المقصرين في تلافيها ، وإنشاء وحدة خاصة تتركز مهمتها بشكل عام بمراقبة جودة العمل الرقابي ، ووضع آلية لاختيار أعضاء الديوان الجدد تعتمد على أسس ومعايير عالية .

2 - دراســـة (درغام ، ماهر ، 2008) ، المشـــكلات التي تواجه مدققي الحســـابات في قطاع غزة ، دراسة تحليلية ، مجلة جامعة النجاح للأبحاث ، العلوم الانسانية ، المجلد 23 (1) ، 2009 :

* **هدف الدراسة :**

تهدف إلى التعرف على المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة سواء كانت مشكلات متعلقة بالتشـريعات والقوانين المنظمة للمهنة أو بالجمعيات المهنية الفلسـطينية أو بالعملاء أو أية مشكلات أخرى، كذلك اقتراح الحلول لتلك المشكلات ولتحقيق أهداف الدراسة اعدت استبانة وزعت على عينة من

مدققي الحسابات القانونيين الممارسين في قطاع غزة وعددهم (30) مدققاً ، وتم استخدام اساليب الاحصاء الوصفي .

* **نتائج الدراسة :**

أولاً : عدم وجود الزام من قبل الجهات المنظمة للمهنة بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

ثانياً : لم تقم الجمعيات المهنية بالدور الفاعل والمناط بها في نشر الوعي وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية التدقيق ودور المدقق وواجباته وتنظيم وتطوير مهنة التدقيق .

ثالثاً : القوانين والتشريعات الموجودة والمتعلقة بمهنة التدقيق تحتاج إلى تعديل .

رابعاً : إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق اكتشاف الأخطاء والغش .

خامساً : لا تتناسب أتعاب المدقق مع حجم العمل ومع مسئولياته التي فرضها القانون .

سادساً : تدني مستوى الاهتمام من قبل الحكومة للمهنة مقارنة بالمهن الأخرى .

سابعاً : التنافس غير الشريف بين مدققي الحسابات .

* **أهم التوصيات :**

خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهما :

أولاً : توعية مدققي الحسابات بأهمية الالتزام بآداب وسلوك المهنة .

ثانياً: العمل على تعديل قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (9) لسنة 2004 .

ثالثاً: اعادة تشكيل مجلس للمهنة شريطة أن ينظم في عضويته متخصصين في الشئون المالية والمحاسبية والاقتصادية من مهنيين وأكاديميين وقانونيين .

رابعاً: التركيز على النوعية في تعليم المحاسبة والتدقيق في الجامعات الفلسطينية ، والاهتمام بالتدريب الميدانية بكل فاعل .

خامسا : عقد المزيد من الورش والدورات التدريبية من قبل الجامعات المهنية بهدف مواكبة المهنة للمستجدات والتطورات في مهنة التدقيق.

3 - **دراســـة (الخطيب ، رائد ، 2012) ، مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط :**

* **أهداف الدراسة :**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتقييم مخاطر التدقيق، وكذلك تهدف إلى التعرف على العوامل الأكثر أهمية التي تؤثر على تقييم مخاطر التدقيق عندما تقوم مكاتب التدقيق بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة، والتعرف على الاستجابات الأكثر تطبيقا في حالة تحقق مخاطر التدقيق ومدى ملاءمة هذه الاســـتجابات للمخاطر المقيمة ، والتعرف إذا ما كان هناك اختلافات في تقييم مخاطر التدقيق والاستجابة لهذه المخاطر، بسبب اختلاف في خبرة المدقق أو اختلاف في الشهادة المهنية او الأكاديمية وكذلك الاختلاف في الرتبة المهنية، ويمكن إيضاح أهداف الدراسة بالنقاط التالية:

- التعرف على مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة، والتعرف على العوامل الأكثر أهمية عند مكاتب التدقيق في الأردن عند تحديد مخاطر التدقيق المقبولة.
- التعرف على مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتحليل المخاطر الملازمة، والتعرف على العوامل الأكثر أهمية عند مكاتب التدقيق في الأردن عند تحليل المخاطر الملازمة.
- التعرف على مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتحليل مخاطر الرقابة، والتعرف على العوامل الأكثر أهمية عند مكاتب التدقيق في الأردن عند تحليل مخاطر الرقابة.
- التعرف على مدى ملاءمة الاستجابات المطبقة من قبل مكاتب التدقيق في الأردن في حالة وجود مخاطر التدقيق ، والتعرف على الاســتجابات الأكثر تطبيقاً عند تقييم مخاطر التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن.
- التعرف على تأثير خلفية المدقق (الخبرة ، والشـهادة الأكاديمية والمهنية ، والرتبة المهنية) ، على تقييم مخاطر التدقيق والاستجابة لها.

* **نتائج الدراسة :**

أظهرت نتائج الدراسة أن مكاتب التدقيق في الأردن تلتزم بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق بشكل محدود، إذ إنها تلتزم بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة وتلتزم المكاتب بتحليل المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة بشكل محدود في حالة وجود العوامل المؤثرة على هذه المخاطر ، وأن أهم عامل من العوامل المؤثرة على مخاطر التدقيق المقبولة هو وجود شكوك في أمانة العميل، وأهم عامل مؤثر على مخاطر الرقابة هو عدم وجود نظام محاسبي فعال لدى العميل، وأن أهم عامل مؤثر في المخاطر الملازمة هو وجود مؤشرات تدل على احتمال الاحتيال في القوائم المالية للعميل، كما أظهرت النتائج بأن مكاتب التدقيق في الأردن تستجيب لهذه المخاطر بشكل محدود علماً بأن الاستجابات الأكثر استخداماً كانت زيادة كمية الاختبارات وحجم عينة الأدلة وتغيير توقيت جمع الاختبارات واستخدام فريق تدقيق أكثر رتبة وخبرة.

* **التوصيــات :**

وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي للبيانات وكذلك الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، تم الخروج بالتوصيات الاتية :

- أن تهتم مكاتب التدقيق في الأردن وتلتزم بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق بدرجة أكبر لما لذلك من الفائدة ، ولكون تقييم هذه المخاطر جزءاً من تعليمات معايير التدقيق الدولية.
- أظهرت النتائج أن بعض عوامل مخاطر التدقيق أكثر أهمية لدى مدققي الحسابات من غيرها فإن هذه الدراسة توصي بزيادة الاهتمام بالعوامل التي تظهر أن مكاتب التدقيق لا تهتم بها بالقدر الكافي.
- أن تقوم جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية وغيرها من الجهات المعنية بعقد دورات تدريبية للمدققين قليلي الخبرة لتعريفهم بمخاطر التدقيق وكيفية تقييمها والاستجابة لها.
- أن تستعين مكاتب التدقيق في الأردن بخبراء من خارج المكتب للأمور غير المالية عند اللزوم، حيث أظهرت الدراسة قلة اهتمام مكاتب التدقيق نسبياً بهذا الأمر.
- أن تقوم الجهات الرقابية والتشريعية المعنية بزيادة الرقابة على التزام مكاتب التدقيق بمتطلبات معايير التدقيق الدولية عموماً وما يتعلق بمخاطر التدقيق.

ملحق رقم (2)

التحليل الإحصائي للدراسة

ملحق رقم (1/2)

- **التحليل الإحصـــائي لدراســـة دور المدققين في مواجهة الصـــعوبات في عملية الفحص والتدقيق على الجهات المشمولة بالرقابة (نموذج أ) للعنصر الفني (المدقق) بديوان المحاسبة :**

إيمانا بأهمية العنصـر الفني (المدقق) بديوان المحاسـبة ودورة الرقابي الفعال في الحد من مخاطر الرقابة والمحافظة على المال العامة فكان ولابد من إعداد اسـتبيانه وزعت على عدد من العناصـر الفنية بمختلف قطاعات الديوان وذلك للإجابة على تسـاؤلات الباحث للوصـول إلي النتائج الصـحيحة والفعلية للفرضـيات الموضـوعة ضـمن خطة الدراسة وقد تم توزيع عدد (57) استبانة منها عدد (55) استبانة صحيحة بنسبة (96.5%) من حجم العينة الموزعة بعد اسـتبعاد عدد (2) اسـتبانة غاير صـحيحة وبعد جمع الاسـتبانات وتحليل بياناتها تم التوصـل إلى النتائج التالية :

1 - وضع خطة تدقيق مناسبة تساعد المدقق في اعداد تقرير جيد .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
39	15	-	1	-	55

أسفرت النتيجة عن (39 نعم بقوة + 15 نعم إلى حد ما = 54 نعم) وبنسبة (98.2%) من حجم العينة.

2 - تفهم المدقق لطبيعة عمل الجهة محل التدقيق وبيئة العمل يقلل من المخاطر المحتملة للرقابة .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
46	8	-	1	-	55

أسفرت النتيجة عن (46 نعم بقوة + 8 نعم إلى حد ما = 54 نعم) وبنسبة (98.2%) من حجم العينة .

3 – **عدم تفهم المسئولين بالجهة المشمولة بالرقابة لمهام المدقق ودور ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام يؤثر سلبا على أداء المدقق وتقارير الرقابة .**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
35	19	–	1	–	55

أسفرت النتيجة عن (35 نعم بقوة + 19 نعم إلى حد ما = 54 نعم) وبنسبة(98.2%) من حجم العينة .

4 – **ضعف وقصور إجراءات التدقيق الداخلي من أهم العوامل التي تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية ومخاطر الرقابة بكافة أنواعها .**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
40	14	1	–	–	55

أسفرت النتيجة عن (40 نعم بقوة + 14 نعم إلى حد ما = 54 نعم) وبنسبة(98.2%) من حجم العينة.

5 – **عدم التثبت من فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى العديد من المخاطر الرقابية.**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
37	15	–	2	–	54

أسفرت النتيجة عن (37 نعم بقوة + 15 نعم إلى حد ما = 52 نعم) وبنسبة (96.3%) من حجم العينة.

6 – **التدقيق الداخلي وإجراءات الضبط الداخلي تساهم في الحد من الأخطاء وتقلل من المخاطر.**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
46	9	–	–	–	55

أسفرت النتيجة عن (46 نعم بقوة + 9 نعم إلى حد ما = 55 نعم) وبنسبة (100%) من حجم العينة.

7 – **نفوذ بعض المسئولين في الجهة المشمولة بالرقابة قد يؤثر على أبطال مفعول الرقابة الداخلية.**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
30	24	–	1	–	55

أسفرت النتيجة عن (30 نعم بقوة + 24 نعم إلى حد ما = 54 نعم) وبنسبة (98.2%) من حجم العينة.

8 – **التدريب الكافي على نظم المعلومات يســـاهم في الحد من المخاطر المحتملة لاختراقها من قبل العاملين فيها .**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
22	28	–	4	1	55

أسفرت النتيجة عن (22 نعم بقوة + 28 نعم إلى حد ما = 50 نعم) وبنسبة (90.9%) من حجم العينة.

9 – **عدم الرد أو المماطلة والتسويف في الرد على استفسارات المدقق يعوق عمله ويؤثر سلبا على تقريره .**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
45	9	–	1	–	55

أسفرت النتيجة عن (45 نعم بقوة + 9 نعم إلى حد ما = 54 نعم) وبنسبة (98.2%) من حجم العينة .

10 – هل تعرضت لمضايقات شخصية أو عرقلة أثناء عملك الرقابي المنوط بك .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
15	22	5	6	5	53

أسفرت النتيجة عن (15 نعم بقوة + 22 نعم إلى حد ما = 37 نعم) وبنسبة (69.8%) من حجم العينة.

11 – دليل التدقيق العام (الاصـــدار الثاني لعام 2014) الصـــادر عن ديوان المحاســـبة أداة هامة لأغراض الفحص والتدقيق.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
14	24	2	7	8	55

أسفرت النتيجة عن (14 نعم بقوة + 24 نعم إلى حد ما = 38 نعم) وبنسبة (69.1%) من حجم العينة.

12 – هل وجدت صعوبة في تطبيق دليل التدقيق العام (الاصدار الثاني لعام 2014) .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
–	23	7	16	9	55

أســـفرت النتيجة عن (صـــفر نعم بقوة + 23 نعم إلى حد ما = 23 نعم) وبنســـبة (41.8%) من حجم العينة.

13 – من خلال تطبيق دليل التدقيق العام (الاصـــدار الثاني لعام 2014) اســـتطيع الحد من مخاطر الرقابة واعداد تقرير جيد .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
5	30	2	9	8	54

أسفرت النتيجة عن (5 نعم بقوة + 30 نعم إلى حد ما = 35 نعم) وبنسبة (64.8%) من حجم العينة .

14 – سـيتم تطبيق نظام ادارة مالية الحكومة (Gfmis) من بداية السـنة المالية 2016 / 2017 كمرحلة انتقالية بدلاً من النظم المالية المتكاملة (i. f. s) هل ستجد صعوبة في تطبيق هذا النظام .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
4	19	2	5	21	51

أسفرت النتيجة عن (4 نعم بقوة + 19 نعم إلى حد ما = 23 نعم) وبنسبة (45.1%) من حجم العينة .

15 – هل حصلت على دورة تدريبية في تطبيق نظام ادارة مالية الحكومة (Gfmis) .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
1	1	38	7	4	51

أسفرت النتيجة عن (1 نعم بقوة + 1 نعم إلى حد ما = 2 نعم) وبنسبة (3.9%) من حجم العينة .

16 – هل استخدمت برنامج الـ "iDeA " في اغراض الفحص والتدقيق .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
8	6	30	7	4	55

أسفرت النتيجة عن (8 نعم بقوة + 6 نعم إلى حد ما = 14 نعم) وبنسبة (25.5%) من حجم العينة .

17 – هل حصلت على دورة تدريبية في استخدام برنامج الـ "iDeA " .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
25	11	13	4	2	55

أسفرت النتيجة عن (25 نعم بقوة + 11 نعم إلى حد ما = 36 نعم) وبنسبة (65.5%) من حجم العينة.

18 – هل وجهت صعوبات في تطبيق برنامج الـ " iDeA " .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
1	12	14	9	17	53

أسفرت النتيجة عن (1 نعم بقوة + 12 نعم إلى حد ما = 13 نعم) وبنسبة (24.5%) من حجم العينة .

نتائج الاستبانة (نموذج أ)

للعنصر الفني (المدقق) بديوان المحاسبة

السؤال	نعم		لا			أسئلة لم يتم الإجابة عليها
	بقوة	إلي حد ما	بقوة	إلي حد ما	غير متأكد	
1	39	15	–	1	–	
2	46	8	–	1	–	
3	35	19	–	1	–	
4	40	14	1	–	–	
5	37	15	–	2	–	1
6	46	9	–	–	–	
7	30	24	–	1	–	
8	22	28	–	4	1	
9	45	9	–	1	–	
10	15	22	5	6	5	2
11	14	24	2	7	8	
12	–	23	7	16	9	
13	5	30	2	9	8	1
14	4	19	2	5	21	4
15	1	1	38	7	4	4
16	8	6	30	7	4	
17	25	11	13	4	2	
18	1	12	14	9	17	2

- أهم المقترحات والتوصيات :

فيما يلي أهم مقترحات المدققين بديوان المحاسبة من خلال الاستبانة (أ) :

1 - قلة عدد المدققين قياساً بحجم العمل المنوط بهم .

2 - كثرة التكليفات والأعمال الجانبية .

3 - عدم وجود قاعدة بيانات بأنشطة بعض الجهات المشمولة بالرقابة .

4 - رفض بعض المسئولين استلام مخاطبات ومكاتبات الديوان وطلب توجيهها إلى المسئولين الأعلى بسبب الخوف من الديوان .

5 - إزالة رهبة الخوف من مدققي الديوان وتزويد الديوان ببيانات ومعلومات خاطئة وبعضها مزورة .

6 - عدم الدقة في ترتيب وتنظيم الملفات الخاصـــة بعمل بعض الجهات وعدم حفظ العديد من المســـتندات والمراسلات المتعلقة بموضوع الفحص .

7 - عدم تمكين مدققين الديوان من الدخول على بعض أنظمة الحاسب الآلي الخاصة بالجهة .

8 - أصعب ما يواجه المدقق في بيئة العمل هو الاحتكاك الشخصي ومدى تقبل الطرف الآخر بالدور المنوط به .

9 - صعوبة الحصول على المستندات المتعلقة بالعقود بكافة أنواعها .

10 - عدم وجود تنسيق بين قطاعات الوزارة مما يؤثر سلباً على تنفيذ الأعمال ومن ثم وقوع الملاحظات.

11 - عدم وجود إدارات للتدقيق الداخلي في معظم الجهات المشمولة بالتدقيق .

ملحق رقم (2/2)

التحليل الإحصائي لدراسة

دور المدققين في مواجهة الصعوبات في عملية الفحص والتدقيق

على الجهات المشمولة بالرقابة (نموذج ب) للعاملين بالجهات المشمولة بالرقابة

نظرا لأهمية مشـاركة الموظفين بالجهات المشـمولة بالرقابة (من المحاسـبين والمختصـين) للإجابة على تسـاؤلات الباحث للوصـول إلى النتائج الصـحيحة للفرضـيات الموضـوعة ضـمن خطة الدراسـة ، فقد تم توزيع عدد (44) اسـتبانة على بعض الموظفين منها عدد (37) اسـتبانة صـحيحة بنسـبة (84.1%) من حجم العينة الموزعة بعد استبعاد عدد (7) استبانات غير صحيحة .

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن الآتي :

1 – الرقابة الداخلية وإجراءات الضـــبط الداخلي من أهم العوامل المؤثرة في الحد من الأخطاء المالية والمحاسبية والمخاطر.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
31	6	–	–	–	37

وقد أسـفرت نتيجة الدراسـة عن (13 نعم بقوة + 6 نعم إلى حد ما = 37 نعم) وبنسـبة (100%) من حجم العينة .

2 – مراجعة المراقب المالي لازمة وهامة قبل الصرف.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
28	7	–	–	1	36

وقد أسـفرت نتيجة الدراسـة عن (28 نعم بقوة + 7 نعم إلى حد ما = 35 نعم) وبنسـبة (97.2%) من حجم العينة .

3 – مراجعة المراقب المالي تحد من الأخطاء المالية والمحاسبية.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
28	6	–	1	–	35

وقد أسـفرت نتيجة الدراسـة عن (28 نعم بقوة + 6 نعم إلى حد ما = 34 نعم) وبنسـبة (97%) من حجم العينة .

4 – مراجعة المراقب المالي تفعل تطبيق اللوائح والتعليمات المالية.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
22	12	–	1	1	36

وقد أسفرت نتيجة الدراسـة عن (22 نعم بقوة + 12 نعم إلى حد ما = 34 نعم) وبنسـبة (94.4%) من حجم العينة .

5 – المراقب المالي يعتمد استمارات / القيد / الصرف / التوريد في الوقت المحدد دون تأخير.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
8	12	9	3	2	34

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن (8 نعم بقوة + 12 نعم إلى حد ما = 20 نعم) وبنسبة 58.8%من حجم العينة .

6 – **يوجد تداخل في بعض اختصاصات المراقب المالي مع اختصاصات مدقق ديوان المحاسبة .**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
2	10	4	4	15	35

وقد أسـفرت نتيجة الدراسـة عن (2 نعم بقوة + 10 نعم إلى حد ما = 12 نعم) وبنسـبة (34.3%) من حجم العينة .

7 – **عدم توافر البيئة المناسـبة والمناخ المناسـب للعمل قد يؤدي إلى وقوع العديد من الملاحظات والأخطاء المالية والمحاسبية.**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
27	7	1	2	–	37

وقد أسـفرت نتيجة الدراسـة عن (27 نعم بقوة + 7 نعم إلى حد ما = 34 نعم) وبنسـبة (91.9%) من حجم العينة .

8 – **إختراق نظام الرقابة الداخلي يعود أحياناً إلى تدخل نفوذ بعض المسئولين في الجهة.**

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
16	15	1	1	4	37

وقد أسـفرت نتيجة الدراسـة عن (16 نعم بقوة + 15 نعم إلى حد ما = 31 نعم) وبنسـبة (83.8%) من حجم العينة .

9 – الأخطاء الجوهرية التي لا يتم اكتشـــافها عن طريق الرقابة الداخلية أو التدقيق الداخلي لا يمكن أن تتم إلا بمعرفة شخص أو عدة أشخاص ذو خبرة طويلة.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
17	19	–	–	1	37

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن (17 نعم بقوة + 19 نعم إلى حد ما = 36 نعم) وبنسبة (97.3%) من حجم العينة .

10 – من أهم الأسـباب التي تؤدي إلى وقوع أخطاء مالية ومحاسـبية وتجاوزات هو قصـور اجراءات الرقابة الداخلية.

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
16	18	1	1	1	37

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن (16 نعم بقوة + 18 نعم إلى حد ما = 34 نعم) وبنسبة (91,9%) من حجم العينة .

11 – بعض الأخطاء المالية والمحاسبية قد تكون بسبب الجهل بالتعليمات المالية المنظمة لها .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
23	13	–	–	1	30

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن (23 نعم بقوة + 13 نعم إلى حد ما = 36 نعم) وبنسبة (97.3%) من حجم العينة .

12 – تقارير ديوان المحاسبة ساهمت إلى حد كبير في تقليل الأخطاء والملاحظات

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
9	19	–	5	4	37

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن (9 نعم بقوة + 19 نعم إلى حد ما = 28 نعم) وبنسبة (75.7%) من حجم العينة ، (5 لا بقوة + 4 إلى حد ما = 9 لا) وبنسبة (24.3%) .

13 – هل قمت بالحصول على دورات تدريبية على استخدام نظام ادارة مالية الحكومة (GFMIS) وهو ما يسمى بنظام (الأوراكل) .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
10	7	15	3	–	35

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن (10 نعم بقوة + 7 نعم إلى حد ما = 17 نعم) وبنسبة (48.6%) من حجم العينة ، (15 لا بقوة + 3 لا إلى حد ما = 18 لا) وبنسبة (51.4%) .

14 – هل واجهت صعوبات في تطبيق نظام ادارة مالية الحكومة (GFMIS) .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
7	16	5	8	–	36

وقد أسفرت نتيجة الدراسة عن (7 نعم بقوة + 16 نعم إلى حد ما = 23 نعم) وبنسبة (63.9%) من حجم العينة ، (5 لا بقوة + 8 لا إلى حد ما = 13 لا) وبنسبة (36.1%) من حجم العينة .

15 – تغيير النظم المالية المتكاملة (I.F.S) إلى نظام ادارة مالية الحكومة (GFMIS) من بداية الســـنة المالية 2017/2016 له مردود إيجابي على سير العمل ,

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
5	18	5	4	4	36

وقد أسـفرت نتيجة الدراسـة عن (5 نعم بقوة + 18 نعم إلى حد ما = 23 نعم) وبنسـبة (63.9%) من حجم العينة ، (5 لا بقوة + 4 لا إلى حد ما = 9 لا) وبنســـبة (25%) من حجم العينة ، وعدد (4) غير متأكد وبنسبة (11.1%) من حجم العينة .

نتائج الاستبانة (نموذج ب)

للمحاسبين والمدققين بالجهة المشمولة بالرقابة

السؤال	نعم		لا			أسئلة لم يتم الإجابة عليها
	بقوة	إلي حد ما	بقوة	إلي حد ما	غير متأكد	
1	31	6	–	–	–	
2	28	7	–	–	1	1
3	28	7	–	–	1	2
4	22	12	–	1	1	1
5	8	12	9	3	2	3
6	2	10	4	4	15	2
7	27	7	1	2	–	
8	16	15	1	1	4	
9	17	19	–	–	1	
10	16	18	1	1	1	
11	23	13	–	–	1	
12	9	19	–	5	4	
13	10	7	15	3	–	2
14	7	16	5	8	–	1
15	5	18	5	4	4	1

- أهم المقترحات والتوصيات :

فيما يلي أهم مقترحات الموظفين المعنيين بالجهات المشمولة بالرقابة من خلال الاستبانة (ب) :

1 - عدم وجود وحدة رقابة وتدقيق داخلي تكون لها صلاحيات معروفة .

2 - كثرة الأعمال وقلة عدد الموظفين في قسم المراجعة ، مما يجعل الوقت المحدد للتدقيق ضيق للغاية وغير كاف لإحكام الرقابة والتدقيق السليم .

3 - عدم تدريب وتأهيل الموظفين التدريب الكافي لفهم نظام (GFMIS) والدورة المستندية الخاصة به ، حيث يقتصر دور الموظف في إدخال البيانات فقط وبالتالي يرتبك الموظف ويجد صعوبة بالغة في حل أي مشكله تتعلق بالنظام .

4 - يجب الاهتمام بالعنصر البشري والعمل على تطوير الآداء من خلال وضع الشخص المناسب في المكان المناسب والخاصة بدورات تدريبية تخصصية في مجال التدقيق الداخلي .

5 - تداخل في القرارات المنظمة للعمل .

6 - ضعف الرقابة الداخلية .

7 - عدم الإلمام الكافي بالقرارات والتعاميم المالية والإدارية .

8 - قلة أو عدم وجود كوادر مدربة لتدريب العاملين على استخدام نظام (GFMIS) .

9 - كثرة المشاكل المتعلقة بنظام الـ (GFMIS) ومنها :

1/9: عدم معرفة المدققين والمراقبين بتوجيهات النظام المحاسبية .

2/9: تعطل النظام لفترات طويلة .

3/9: عدم التدريب الكافي على النظام .

4/9: كثرة خطوات العمل وبطئ النظام وتأخر إنجاز المعاملات .

5/9: عدم التنسيق بين موظفي وزارة المالية وموظفي الوزارات فيما يخص خطوات العمل بالنظام .

10 - تدخل نفوذ بعض المسئولين في إجراءات سير العمل.

11 - عدم توافر العدل والمساواة بين الموظفين وعدم سماع شكواهم ووجود محسوبية من قبل المسئولين.

12 - عدم محاسبة الشخص المتسبب في الأخطاء وإن كانت جسيمة.

13 - عدم تفعيل بعض التعليمات والقرارات المالية والإدارية.

14 - اقتصار الدورات التدريبية على الكويتيين فقط بالرغم من أن معظم القائمين بالعمل من غير الكويتيين.

15 - استخدام المراقب السلطة المخل بها بتعطيل صرف مخصصات الموظفين وزيادة ضغط العمل وتأخر المعاملات.

ملحق رقم (3/2)

التحليل الإحصائي لدراسة دور المدققين
في مواجهة الصعوبات في عملية الفحص والتدقيق على
الجهات المشمولة بالرقابة نموذج (ج) للعنصر الفنى (المدقق) بديوان المحاسبة

إيمانا بأهمية العنصر الفني (المدقق) بديوان المحاسبة ودورة الرقابي الفعال في الحد من مخاطر الرقابة والمحافظة على المال العامة فكان ولابد من إعداد استبيانه وزعت على عدد من العناصر الفنية بمختلف قطاعات الديوان وذلك للإجابة على تساؤلات الباحث للوصول إلي النتائج الصحيحة والفعلية للفرضيات الموضوعة عن الدراسة وقد تم توزيع عدد (25) استبانة وجميعها صحيحة ، وبعد جمع الاستبانات وتحليل بياناتها تم التوصل إلى النتائج التالية :

1 - هل لك صلاحية الدخول على النظم المتكاملة للخدمة المدنية في الجهة المشمولة بالرقابة .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
8	3	9	3	2	25

أسفرت النتيجة عن (8 نعم بقوة + 3 نعم إلى حد ما = 11 نعم) وبنسبة (44%) من حجم العينة .

2 - إذا كان لك صلاحية الدخول على النظم المتكاملة للخدمة المدنية هل وجدت صعوبات أو مشاكل في تطبيق النظام .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
1	8	6	3	2	20

أسفرت النتيجة عن (1 نعم بقوة + 8 نعم إلى حد ما = 9 نعم) وبنسبة (45%) من حجم العينة ، (6 لا بقوة + 3 لا إلى حد ما = 9 لا) وبنسبة (45%) من حجم العينة ، وعدد (2) غير متأكد وبنسبة (10%) من حجم العينة .

3 – هل حصلت على دورة تدريبية على كيفية تطبيق النظم المتكاملة للخدمة المدنية .

نعم		لا			المجموع
بقوة	إلى حد ما	بقوة	إلى حد ما	غير متأكد	
4	2	15	3	–	24

أســـفرت النتيجة عن (24 نعم بقوة + 2 نعم إلى حد ما = 6 نعم) وبنســـبة (25%) حجم العينة ،

(15 لا بقوة + 3 لا إلى حد ما = 18 لا) وبنسبة (75%) من حجم العينة .

نتائج الاستبانة (نموذج ج)

للعنصر الفني بديوان المحاسبة

السؤال	نعم		لا			أسئلة لم يتم الإجابة عليها
	بقوة	إلي حد ما	بقوة	إلي حد ما	غير متأكد	
1	8	3	9	3	2	–
2	1	8	6	3	2	5
3	4	2	15	3	–	1

- أهم المقترحات والتوصيات :

فيما يلي أهم مقترحات المدققين بديوان المحاسبة من خلال الاستبانة (ج) :

1 - بطء النظام واستخدامه .

2 - عدم إدخال جميع البيانات مثل الندب والاستعانة بخدمات .

3 - التأخر في إدخال البيانات .

4 - تضارب المعلومات وإدخال معلومات غير سليمة .

5 - عدم السماح للموظفين بالاطلاع على جميع البيانات .

6 - عدم وجود منسق مباشر من ديوان الخدمة المدنية مع مدقق ديوان المحاسبة .

7 - عدم تحديث بعض البيانات في النظم المتكاملة .

8 - عدم ربط القرارات الإدارية بالمنح والاستقطاعات بالنظام المالي والتأثيرات المالية على تلك القرارات .

9 - إدخال قاعدة البيانات من قبل الوزارة وليس من ديوان الخدمة المدنية قد يؤدي إلى الإدخال الخاطئ وعدم إحكام الرقابة على البيانات المدخلة .

10 - عدم ربط المسميات الوظيفية بالاستحقاقات المالية قد يؤدي إلى الصرف الخاطئ ومنه المزايا لغير مستحقيها .

****