

دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص
والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم

نادية عبدالرحمن الحميميدي
إيمان إبراهيم الهويدي

الفصل الأول: منهجية البحث

- مقدمة البحث

نتيجة للتطور في العصر الحديث أصبح للرقابة مبادئ ومعايير متعارف عليها، كما أن لها أساليب وطرق وضعتها التنظيمات وال نقابات المهنية بعد فكر وتجربة واختبار، بحيث تتأثر الرقابة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية، وظروف المجتمع الدولي والمجتمع المحلي الذي تمارس فيه الرقابة، وتتطوي عملية الرقابة على قياس الأداء الفعلي للتحقق أنه تم وفق الأهداف المخططة والمعايير الموضوعية لتحديد وقياس الانحرافات والتي قد تكون موجبة في حالة تفوق الأداء الفعلي عن المعايير الموضوعية، كما قد تكون الانحرافات سالبة إذا لم يحقق الأداء الفعلي المستوى المطلوب مسبقاً، وتمتد الرقابة إلى تحليل الانحرافات وتقصي أسبابها وتقييم النتائج لإجراء الأعمال التصحيحية اللازمة لتصويب الأداء الفعلي في اتجاه الأهداف المخططة، وتمارس أجهزة الرقابة دورها في المحافظة على الأموال العامة وفي الاستخدام الفعال لتلك الأموال وتساهم في تطوير الإدارة المالية، ومن ثم رفع تقاريرها إلى الجهات التي يحددها القانون. ويواجه مدققي الأجهزة الرقابية عند ممارستهم لدورهم الرقابي بعض الصعوبات يتوقف حجمها وحدتها على مدى التعاون والتفاهم القائم بينهم وبين الوحدات الخاضعة لرقابتهم وعلى مدى كفاية وشمولية التشريعات التي تنظم عملية الرقابة، وعلى مدى مواكبة التشريعات للمتغيرات المستمرة في النواحي الإدارية والمالية والاقتصادية.

وصعوبات العمل الرقابي -كغيره من الأنشطة الأخرى- كثيرة ومتنوعة، والقيام بدراسة الصعوبات لمعرفة أنواعها ومسبباتها، وسبل مواجهتها، وكيفية التغلب عليها، يعتبر من الأهمية بمكان لدى الأجهزة الرقابية، وتختلف الصعوبات من جهاز رقابي لآخر باختلاف النظم والأوضاع السائدة في كل بلد، غير أنها تتشابه في جوانب عدة، فهي إما أن تكون صعوبات خارجية لا يد للجهاز الرقابي فيها، أو إنها داخلية مصدرها الجهاز الرقابي وآلية عمله.

1- مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في الصعوبات التي يتعرض لها المدققين أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم، ومن أهمها صعوبات خارجية في الوحدات الخاضعة للرقابة وكذلك صعوبات داخلية في الجهاز الرقابي التابعين له، والمتمثلة في الجانبين بصعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية، ودور المدققين في مواجهة هذه الصعوبات.

2- فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: يواجه المدققون صعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية أثناء عمليات الفحص والتدقيق ناتجة من الوحدات الخاضعة لرقابتهم.

الفرضية الثانية: لا يواجه المدققون صعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم ناتجة من داخل الجهاز الرقابي.

الفرضية الثالثة: لا يقع على المدققين دور في مواجهة الصعوبات أثناء عمليات التدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم.

3- **أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في توضيح الصعوبات التي يتعرض لها المدققين أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم ومفهومها وأنواعها ومؤثراتها وجودها وأثرها على عملية الفحص والتدقيق.

4- **أهداف البحث:** يهدف البحث إلى التعريف بالصعوبات الداخلية والخارجية التي تواجه المدققين أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم وإلى دور الأجهزة الرقابية والجهات الخاضعة للرقابة والمدققين في مواجهة هذه الصعوبات التي تحول دون تحقيق المهام الرقابية لأهدافها، وتقديم المقترحات للتقليل من تلك الصعوبات.

5- **حدود البحث :**

1- **الحدود الجغرافية:** يتناول البحث مفهوم الرقابة والرقابة المالية وأجهزة الرقابة والصعوبات الداخلية والخارجية التي تواجه المدققين وهي مفاهيم عامة تنطبق على الدول المختلفة وإن كان أعطى البحث صفة المحلية ويخص دولة الكويت بأجهزتها الرقابية في المبحث الثالث من المحور الأول وكذلك في المحور الرابع تناول دور ديوان المحاسبة الكويتي في مجال الحد من الصعوبات التي تواجه مدقيقيه أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابته، والدراسة الميدانية أجريت على شريحة من المدققين والمراقبين الماليين العاملين في أجهزة رقابية في دولة الكويت.

2- **الحدود الزمنية:** محاور البحث غطت الزمن المعاصر لموضوع الصعوبات التي تواجه المدققين أثناء التدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم، والدراسة الميدانية أجريت في شهري مايو ويونيو 2016.

6- **منهج البحث:** تم استخدام المنهج الوصفي أو الاستكشافي الذي يعتمد على جمع المعلومات عن الموضوعات المراد بحثها من خلال الاستبيان، والمنهج الوثائقي الذي يعتمد على جمع المعلومات والحقائق من خلال الرجوع إلى الدراسات والكتب والأدلة وبعض القرارات والقوانين والمقالات والنشرات التي تخص محاور البحث.

الفصل الثاني: أدبيات البحث

المحور الأول: مفهوم الرقابة والرقابة المالية وأجهزة الرقابة

المبحث الأول: مفهوم الرقابة والرقابة المالية

يمكن تحديد مفهوم الرقابة بصفة عامة بأنها وظيفة أساسية من وظائف الإدارة يتم بمقتضاها المشاركة في إعداد الخطط والسياسات والبرامج، والتأكد من أن تلك الخطط تترجم أهداف الوحدة، والتحقق من أن ما تم تخطيطه يتم تنفيذه بأقل تكلفة وأن الموارد المتاحة استخدمت الاستخدام الأمثل وبأقصى كفاءة، وكذلك مراقبة خطوات التنفيذ للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً لما هو مخطط، والحث على تصحيح المسار ومتابعة القرارات التصحيحية، والرقابة بهذا المفهوم عملية مستمرة ملازمة لمراحل التخطيط والتنفيذ وهي ركن أساسي من أركان أي تنظيم وعنصر من عناصره وتنشأ وتستمر مع الوحدة طوال فترة وجودها وأن تختلف نطاقها ونوعها والأفراد القائمين عليها

هذا عن الرقابة بصفة عامة أما الرقابة المالية فهي تستهدف التأكد من أن الموارد المتاحة للوحدة قد تم ويتم استخدامها الاستخدام الأمثل الذي يحقق الأهداف التي من أجلها أنشئت الوحدة، ولكي تصبح الرقابة فعالة لا بد أن تمارس الرقابة المالية على الأموال في حركتها فهي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ وتنتهي بالمتابعة، ثم تبدأ من جديد فهي مستمرة باستمرار النشاط ومتلاحقة ومتداخلة معه وهي جزء من الوظيفة الكلية، وللرقابة المالية أهداف كثيرة ومتعددة يصعب حصرها ويجب ألا ننظر إلى الرقابة المالية كوظيفة محددة وإنما ننظر إليها كنشاط متشعب للغاية متكامل وتندمج فيه وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة، ولبناء إطار متكامل للرقابة المالية يجب وضع وصياغة مجموعة من المبادئ العلمية أو المعايير التي تساهم في توضيح مفهوم الرقابة المالية وتبين العناصر الأساسية التي تتكون منها ووظائفها الرئيسية والأساليب التي تستخدم في تحقيق الرقابة المالية العامة.

المبحث الثاني: الرقابة في القطاع الحكومي

تعتبر الوظيفة الرقابية في القطاع الحكومي ذات أهمية تفوق أهميتها في القطاع الخاص وذلك لضعف الوعي بالصالح العام، وانعدام الحافز على ترشيد استخدام الموارد، وغياب مفهوم الربح والقياس الدقيق لتكلفة الخدمة كأساس لتقييم الأداء.

أنواع الرقابة في الجهاز الإداري:

1- من حيث مواعيد الرقابة:

- رقابة سابقة (مانعة): الرقابة السابقة على التنفيذ مثل قبل الصرف.
- رقابة لاحقة (كاشفة): الرقابة بعد إتمام التنفيذ كعمليات المراجعة والتحقق من تحصيل الإيرادات وإيداعها في خزائن الدولة ومن أن المصروفات تمت في حدود الاعتمادات.

2- من حيث طبيعة الرقابة:

- رقابة مستندية: التحقق من المستندات المؤيدة للعمليات.
- رقابة محاسبية وحسابية: التحقق من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي ودقة الأرقام، وصحة التصرفات المالية.
- رقابة اقتصادية: تقييم كفاءة وفعالية البرامج وتنفيذها، وتقييم الآثار الاقتصادية والاجتماعية للبرامج الحكومية، ويطلق على هذا النوع مسمى الرقابة الفنية أو تقييم الأداء بمعناه الواسع.

- رقابة إدارية: تقييم النظم والإجراءات والأساليب التي تهدف إلى المحافظة على موارد الوحدة والعمل على رفع كفاءة وفعالية الأداء.

3- من حيث موضوع الرقابة:

- رقابة المصروفات - رقابة الإيرادات - رقابة على الأصول والموارد - رقابة على الالتزامات.

4- من حيث الأجهزة القائمة بالرقابة:

- رقابة داخلية: مثل قسم المراجعة أو المتابعة بالوحدة الإدارية.

- رقابة خارجية: هناك عدة جهات تمارس الرقابة الخارجية سيرد ذكر أهمها في المبحث الثالث من هذا الفصل.

الميزانية العامة "إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها"، صالح قناوي، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2000.

المبحث الثالث: الأجهزة القائمة بالرقابة

في كل دول العالم كما في دولة الكويت نجد أن هناك جهات عديدة تقوم بالرقابة كل في مجال اختصاصها ووفقا لما هو مرسوم لها بحيث لا يعيق عمل أحدها عمل الآخر ولا يتداخل أو يتكرر بل تتلاقى المهام في النهاية للتأكد من أن العمل قد أنجز وفقا لما هو مخطط، وأن الموارد المتاحة قد استخدمت بأقصى كفاءة، ولو نظرنا إلى الجهاز التنفيذي الحكومي في دولة الكويت نجد أنه تتم الرقابة على أعمال الوحدات الحكومية بواسطة أجهزة مختلفة حسب الغرض منها وهي كما يلي:

- رقابة وزارة المالية: تتولى الوزارة الإشراف على الخزانة العامة، وأملاك الدولة (العامة والخاصة)، وعلى مجالات التعاون الاقتصادي الدولي، والاستثمار النقدي، وخدمات النظم المالية المتكاملة، ونظم التخزين والشراء العامة، وإعداد مشروع الميزانيات العامة والحسابات الختامية للدولة ووضع قواعد تنفيذها ومتابعتها الرقابية والإشراف على إيرادات الدولة، وإصدار القرارات والتعاميم والقواعد المالية اللازمة لتنظيم الأعمال المالية وتحقيق الكفاءة والانضباط. البوابة الرسمية لوزارة المالية.

- رقابة السلطة التشريعية: عن طريق مجلس الأمة وذلك من خلال اعتماد مشروع الميزانية وموافقته على نقل الاعتمادات من باب إلى آخر والاعتمادات الإضافية واعتماد الحساب الختامي ومناقشة الوزراء بشأنها.

- رقابة ديوان الخدمة المدنية: يقوم الديوان بدراسة وإصدار القرارات والتعاميم الخاصة بالوظائف من حيث توصيفها والاشتراطات اللازمة لشغلها والمرتبات والمزايا التي تمنح لشاغليها وما يتصل بها من جوانب فنية ومالية. البوابة الالكترونية للخدمة المدنية.

- رقابة لجنة المناقصات المركزية: شكلت اللجنة بموجب القانون رقم 37 لسنة 1964 كجهة ملحقة بمجلس الوزراء، وتختص اللجنة بالنظر في الأمور الخاصة بحسن اختيار المقاولين الذين يتولون القيام بالمشروعات والأعمال المختلفة وضمان قدرتهم على إنجاز ما يعهد إليهم على الوجه الأكمل حيث تتلقي اللجنة العطاءات التي تقدم في المناقصات العامة والبت فيها وإرسالها على أصلح عطاء وفقاً للإجراءات المبينة في قانون انشائها. الموقع الرسمي للجنة المناقصات المركزية.

- رقابة إدارة الفتوى والتشريع: أنشئت الإدارة في عام 1960 وتختص الإدارة بعدة مهام توازي أعمال مجلس الدولة في الأنظمة القانونية المماثلة، كما تقوم بمهمة تمثيل الدولة أمام المحاكم الداخلية والخارجية وهيئات التحكيم المحلية والدولية، وللإدارة دور قانوني هام في الحفاظ على حقوق أجهزة الدولة والدفاع عنها قبل الغير.

- رقابة جهاز المراقبين الماليين: أنشأ الجهاز بالقانون رقم 23 لسنة 2015 ويستهدف تحقيق رقابة مسبقة فعالة على الأداء المالي للدولة، وضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء المالي العام، وتعزيز المصداقية والثقة بالإجراءات المالية،

- والتأكد من مطابقة الأداء المالي للقوانين والأنظمة واللوائح والتعاميم والقرارات المنظمة لها، وتقديم الاستشارات والإرشادات اللازمة للشؤون المالية للجهات الخاضعة لرقابته ومتابعة تحصيل الإيرادات العامة للدولة. الجريدة الرسمية (الكويت اليوم)
- رقابة جهاز متابعة الأداء الحكومي: صدر المرسوم رقم 346 لسنة 2007 بإنشاء الجهاز ليباشر دوره في المتابعة الخارجية التي يمارسها على الجهات الحكومية بوصفه أحد الأجهزة داخل مجلس الوزراء، ويقوم الجهاز بمتابعة أداء الوزارات والجهات الحكومية بالتنسيق مع الوزراء المعنيين ومدى التزامهم في أداء أعمالهم طبقاً للسياسة العامة للدولة، ومتابعة القرارات الوزارية الصادرة بمعرفة الوزراء والموقف التنفيذي لكل منها ومدى تحقيقها للأهداف الصادرة من أجلها، ومتابعة المشروعات الحكومية والموقف التنفيذي لكل منها ومدى التزامها بالبرنامج الزمني المعتمد لتنفيذها الموقع الرسمي لجهاز متابعة الأداء الحكومي <http://www.gpf.gov.kw/index.php/ar/site/article/decreed>
- رقابة الهيئة العامة لمكافحة الفساد: أنشأت الهيئة بالقانون رقم 2 لسنة 2016 وورد في المادة رقم (5) من هذا القانون مهام واختصاصات الهيئة التي من أهمها: وضع استراتيجية وطنية شاملة للنزاهة والشفافية ومكافحة الفساد وإعداد الآليات والخطط والبرامج المنفذة لها، ومتابعة تنفيذها مع الجهات المعنية، وتلقي إقرارات الذمة المالية وتشكيل اللجان لفحصها، وإبلاغ الجهات المختصة لاتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة لفسخ أي عقد تكون الدولة طرفاً فيه أو سحب امتياز أو غير ذلك من الارتباطات إذا تبين أنها قد أبرمت بناء على مخالفة لأحكام القوانين أو يجري تنفيذها بالمخالفة للعقد المبرم ، وذلك بالتنسيق مع الجهات المختصة. الجريدة الرسمية (الكويت اليوم) <http://kuwaitalyawm.media.gov.kw>
- رقابة ديوان المحاسبة: إن إناطة مهمة الرقابة بالحكومة فقط أمر غير ممكن لأنها هي تجمع بذلك بين صفتي الخصم والحكم فتتعدم الغاية من مراقبة التنفيذ، لذلك كان لا بد من اسناد هذه المهمة إلى هيئة ذات اختصاص وتجرد مستقل تماماً عن تأثير البرلمان والحكومة معا تتولى القيام بعملية الرقابة وعرض النتائج على البرلمان لكي يكون أمامه صورة واضحة وصادقة لما تم تنفيذه، ولتقييم ذلك التنفيذ ومعرفة مواطن الخطأ والضعف لعلاجها وتقويمها، وهذا ما حدا بالدول إلى إيجاد الجهة اللازمة - ديوان المحاسبة بدولة الكويت - للقيام بالرقابة على هذا الأساس ووضع تقارير بنتائج تلك الرقابة يتم رفعها إلى السلطة التشريعية مع الحسابات الختامية لكي تجري الرقابة البرلمانية عليها، وسيتناول البحث في محوره الرابع نشأة ديوان المحاسبة بدولة الكويت والوحدات الخاضعة لرقابته واختصاصاته وتقاريره ودوره في مجال الحد من الصعوبات التي تواجه مدقيه أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابته.

المحور الثاني: الصعوبات الخارجية التي تواجه المدققين

(ذات العلاقة بالوحدات الخاضعة للرقابة)

برغم اختلاف الدور الذي تضطلع به الأجهزة الرقابية المتخصصة عن غيرها من الوحدات التنفيذية لاختلاف وظيفة كل منها والدور الذي يعهد به إليها وكذا الإطار الذي تعمل فيه إلا أن الدور الذي يؤديه كل منها مكمل الآخر وينمي العمل ويقويه، لذلك لا بد من تعاون فعال ومستمر بين أجهزة الرقابة والوحدات التي يتم مراقبة أعمالها.

إلا أن الأمر لا يخلو من وجود العديد من الصعوبات يتوقف حجمها وحدتها على مدى التعاون والتفاهم القائم بين أجهزة الرقابة والوحدات الخاضعة للرقابة، وفيما يلي أهم الصعوبات الخارجية - ذات العلاقة بالوحدات الخاضعة للرقابة - التي تواجه مدققي أجهزة الرقابة أثناء عملهم:

المبحث الأول: الصعوبات التشريعية

إن توحيد المفاهيم والمصطلحات داخل نظام المعلومات في الوحدات الخاضعة للرقابة أمراً هاماً ليحقق النظام المعلوماتي هدفه، ويبرز تأثير عدم توحيد ووضوح المفاهيم والمصطلحات على عمل مدققي أجهزة الرقابة من خلال استخدام البيانات المالية والمحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات داخل الوحدات الخاضعة للرقابة، فعند استخدام المراجعة التحليلية كأداة من أدوات الرقابة فإن النتائج التي يتم التوصل إليها يمكن أن تكون متضاربة أو لا تعكس حقيقة نشاط الوحدة محل الفحص وذلك لعدم تجانس البيانات التي يتم تحليلها أو عدم ثبات استخدام أساس واحد يعكس دلالة كل بيان يتم تحليله.

كذلك اتجه المدققين إلى أساليب تقويم الأداء كنوع من أنواع الرقابة الحديثة للحكم على مدى الفاعلية والكفاءة والاقتصاد في تحقيق الأهداف المرسومة يستلزم بالدرجة الأولى وجود قاعدة مناسبة من البيانات المتجانسة والواضحة والثابتة على مستوى كل الأنشطة المتشابهة.

ومن أهم التشريعات اللازمة لضمان كفاءة نظم المعلومات داخل الوحدات الخاضعة للرقابة تتمثل في وجود نظام محاسبي موحد لكل نشاط متشابهة إضافة إلى وجود معايير محاسبية محلية معتمدة وملزمة التطبيق داخل الدولة علاوة على قانون النظام المالي واللوائح ذات العلاقة.

ويمكن في هذا المجال نستعرض بعض الأمثلة على الصعوبات الخارجية التشريعية كما يلي:

1- عدم كفاية وشمولية التشريعات فيما يخص شركات القطاع العام والذي يرجع إلى طبيعة الوضع القانوني لتلك الشركات، فهي شركات عامة مملوكة للدولة وفي ذات الوقت تخضع للقانون التجاري الذي يعالج أوضاع الشركات الخاصة بمفهومها التقليدي من رأس مال وأرباح ومؤسسين ومساهمين...ألخ، ومحاولة تطبيق نصوص القانون التجاري على الشركات العامة رغم اختلاف طبيعتها وأهدافها وفلسفتها ونشأتها اختلافاً بينا عن الشركات الخاصة لا يعدو أن يكون مجرد اجتهادات ومحاولات لتشكيل أوضاع معينة لم توضع أصلاً لتتناسب مع هذا الشكل القانوني الجديد، وفي ظل غياب تشريع عام يعالج أوضاع شركات القطاع العام بشكل جذري ويعكس فلسفة

إنشائها ومفهوم تكوينها، تأتي محاولات لعلاج هذه المشكلة بصورة جزئية مما يؤدي لنتيجة حتمية تتمثل بقرارات متباينة أو قاصرة لا تعكس سوى الاجتهادات الفردية التي تبذل في هذا المجال.

2- عدم مواكبة التشريعات للتغيرات المستمرة في النواحي الإدارية والمالية والاقتصادية، وذلك عندما تكون هذه التشريعات مر عليها سنوات طويلة منذ صدورهما مرت خلالها الدولة بكثير من المتغيرات على جميع الأصعدة، إلا أن قوانين الدولة وتشريعاتها ظلت جامدة، مما يؤدي لمواجهة مدققي الأجهزة الرقابية لصعوبات من حيث إلزام الوحدات الخاضعة للرقابة بتطبيق القانون أو غض النظر عند الإخلال به لتسيير دفة العمل.

المبحث الثاني: الصعوبات الإدارية

ترتبط الصعوبات الإدارية ذات العلاقة بالوحدات الخاضعة للرقابة بالإدارة العليا في تلك الوحدات وهي الوظيفة التي تنطوي على جانبين تخطيطي ورقابي، فعند انجاز الخطط والبرامج المتمثلة في ميزانيات تقديرية وصدور القرارات بتنفيذها تصبح مهمة الإدارة الأساسية التعرف المبكر عن سير التنفيذ وسلامته واتجاهاته وضمان صحة وسلامة التقارير والبيانات واتسامها بالدقة والملاءمة والتوقيت المناسب وتزامن كل مراحل التنفيذ مع مجموعة متماسكة من أنظمة الرقابة الداخلية على الأداء وإجراءاته، وهذه الدائرة متكاملة بصورة دائمة طالما أن الوحدة مستمرة في العمل فالتقييم المرحلي للعمليات يساعد على التصحيح في نفس المسار في حين أن التقييم في آخر السنة المالية يساعد على تعديل أسس الاختيار لوسائل تنفيذ الأهداف في البرامج والخطط للسنة التالية، وإن عدم تكامل تلك الدائرة سوف يؤثر بصورة مباشرة على عمل المدققين على النحو التالي:

- التكلفة سترتفع إذ ستضمن أكثر عدد من الساعات إلى أكبر عدد من المدققين.
- ضرورة القيام بالفحص التحليلي للتأكد من أن نظام المعلومات لا يقدم معلومات خاطئة أو مغلوبة.
- اتساع نطاق الفحص والتدقيق المستندي والإجرائي لتصل في بعض الأحيان إلى نسبة 100%.
وينبغي الإشارة إلى أن اقتدار وولاء العنصر البشري في الإدارة العليا داخل الوحدات الخاضعة للرقابة ومستوى أنظمة الرقابة الداخلية أمران متلازمان، فكثيرا ما يقابل المدققين عند قيامهم بأعمال الفحص والتدقيق وجود مجموعة متكاملة وجيدة من اللوائح والقواعد والقوانين المنظمة لجميع أنشطة الوحدة محل الرقابة ولكنها معطلة إما لعجز القيادات الإدارية داخل الوحدة عن تشغيل النظام بكفاءة أو رغبتهم في تعطيله، فالإشرافي الذي يختزل أو يلغي أيا من الأساليب أو الإجراءات اللازم اتباعها قبل صياغة القرار أو تنفيذه يكون قد خرق النظام بأكمله وقدم نموذج في الوحدة التي يديرها ولغيره من الإشرافيين في الوحدات الأخرى، للظاهرة المعروفة بالتسبب الإداري وتزداد مهمة المدققين صعوبة وتعقيدا.

ويمكن في هذا المجال نستعرض بعض الأمثلة على الصعوبات الخارجية ذات البعد الإداري كما يلي:

1- عدم التقيد بأنظمة الرقابة الداخلية والهياكل التنظيمية والتوصيف الوظيفي في عدد كبير من الوحدات الخاضعة للرقابة، مما يجعل مهمة مدققي الجهاز الرقابي صعبة لأن عليه أن يقوم بالعمل الكامل لكافة العمليات والتدقيق في كل معاملات الوحدة وهذا الأمر صعب بالنظر إلى وقت المراجعة وتعدد الوحدات الخاضعة للرقابة.

2- طول إجراءات المخاطبة المتعلقة بملاحظات مدقي الجهاز الرقابي والمماطلة في التعامل من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة حيث تتم مخاطبتها من خلال التقارير والتبليغات، ويأتي الرد متأخرا وغير مستوف لكافة ما ورد بتبليغ الجهاز الرقابي، ويتم التعقيب من قبل الجهاز بالإشارة إلى عدم قيام الوحدة بالرد أو إلى ما لم يتم تصويبه من مخالفات في تبليغات سابقة وهكذا، مما يسبب مرور وقت طويل قد يمتد لسنة لاحقة أو أكثر للوصول إلى حل مناسب، وقد تحدث خلال تلك الفترة مخالفة أخرى مماثلة وتحتاج إلى تبليغات وردود معا، مما يخلق فاصلا زمنيا بين ارتكاب المخالفة وتعديلها الأمر الذي سيترتب عليه صعوبة متابعة الفاعلين علاوة على ما يترتب عنه من هدر وضياح للمال العام.

3- التهاون من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة في معاقبة من تبين التقارير ارتكابهم لمخالفات مالية، بل الأمر قد يصل إلى قيام بعض الجهات بتعيين موظفين في وظائف قيادية كان قد حكم عليهم في قضايا تتعلق بالمال العام.

المبحث الثالث: الصعوبات المهنية والفنية

إن الموارد البشرية داخل الوحدات الخاضعة للرقابة تضطلع بدور حيوي فيما يتعلق بفاعلية العمل الرقابي داخل تلك الوحدات، ويبرز في هذا المجال أهمية وجود الشخص المناسب في المكان المناسب، فكثيرا ما يلاحظ وجود حالات تعيين أشخاص في وظائف قيادية لا يتناسب تأهيلهم وطبيعة المهام المسندة إليهم بموجب تلك الوظيفة، وتبعاً لذلك يحدث الإهمال في إقفال الحسابات الختامية في المواعيد المقررة لها، ولنا أن نتصور فعالية أعمال التدقيق يجريها مدقي جهاز الرقابة على حسابات مضى عليها عدة سنوات.

ومن جانب آخر فإن غياب التأهيل المناسب لشاغلي الوظائف القيادية في الوحدات الخاضعة للرقابة يمكن أن يؤدي بهم إلى العزوف عن استخدام أنظمة معلومات أكثر دقة وتحليلا للعمليات التي حدثت، وسيشكل ذلك تعطيلا لنظام المساءلة بكامله والتي يجريها مدقي جهاز الرقابة على تلك الوحدة، ويشكل تدريب ورفع كفاءة العاملين داخل الوحدات الخاضعة للرقابة عاملا هاما في الالتزام بأنظمة العمل واحترام قواعده ومتى كان هناك خطة منتظمة لتدريب العاملين وتوعيتهم بكل ما يستجد في نطاق عملهم من حيث القوانين والتشريعات وأنظمة العمل فإن ذلك سيساهم مع بقية العوامل في تسهيل مهمة مدقي أجهزة الرقابة، ويمكن في هذا المجال نستعرض بعض الأمثلة على الصعوبات الخارجية ذات البعد المهني والفني كما يلي:

1- النقص الواضح في التأهيل والتدريب للكوادر المالية في الوحدات الخاضعة للرقابة، ويرجع ذلك أساسا إلى عدم وجود أسس موضوعية للتعيين في الوظائف.

2- ضعف البرامج التدريبية لموظفي الوحدات الخاضعة للرقابة، والتي من خلالها يتم تحسين أدائهم ورفع إنتاجيتهم وبناء شخصيتهم، وكذلك غياب الدوريات أو النشرات التي تساعدهم على مواكبة كل ما هو جديد في مجال العمل.

المحور الثالث: الصعوبات الداخلية التي تواجه المدققين

(ذات العلاقة بالجهاز الرقابي)

المبحث الأول: الصعوبات التشريعية

يهدف العمل الرقابي أساساً إلى ضمان المساءلة العامة فيما يتعلق بأداء الوحدات الخاضعة للرقابة، وتختلف الطرق التي تتخذها أجهزة الرقابة لتحقيق ذلك الهدف باختلاف الأطر التشريعية التي تنظم العمل الرقابي، ومهما اختلفت تلك الأطر فإن النظرة تكون إلى ما توفره من استقلالية عند قيام المدققين بعملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم، فهي العامل الأساسي لضمان جودة العمل الرقابي وتحقيق أهدافه، ومفهوم الاستقلالية يرتبط بمجموعة من الأسس تشكل في مجموعها بيئة مستقلة لعمل مدققي جهاز الرقابة، والاجابة على البنود التالية يمكن أن تبين مدى توافر الاستقلالية في الجهاز الرقابي وانعكاس ذلك على أداء مدقيه في الوحدات الخاضعة لرقابتهم:

- ماهي الحصانة الممنوحة لرئيس الجهاز الرقابي، ومن يمتلك سلطة (تعيينه، عزله، نقله، إحالته للتقاعد، التحقيق معه، فرض عقوبات تأديبية،...).
- من يمتلك حق تحديد الموازنة المالية للجهاز، وهل تخضع أرقامها للشطب والتحقق وفقاً لرغبة وحدة تنفيذية خاضعة لرقابة الجهاز.
- ما هي الظروف الاستثنائية التي تحول دون ممارسة جهاز الرقابة لحقه في الاطلاع على الوثائق أو ممارسة الرقابة على بعض الوحدات.
- إلى أي مدى يتمتع جهاز الرقابة بحرية تحديد برنامج التدقيق الخاص به.
- ما هي أنواع التقارير التي يصدرها جهاز الرقابة، ولمن يتم تبليغها وما مدى علانيتها.
- وبالإضافة لمفهوم الاستقلالية والصعوبات التي يمكن أن تواجه مدققي جهاز الرقابة متى كانت التشريعات غير محققة لذلك المفهوم بصورة كافية، فإن العمل الرقابي يمكن أن يواجه صعوبات أخرى تتعلق بالتشريعات وهي القصور في تعزيز مبدأ المساءلة، إذ تخلو بعض القوانين المنظمة لعمل أجهزة الرقابة من النص صراحة على بعض الأسس الهامة لتعزيز مبدأ المساءلة كعدم النص على صلاحية أجهزة الرقابة في إحالة المتهمين إلى الجهات القضائية بصورة مباشرة، وعدم بيان المخالفات ونوعيتها ومساءلة مرتكبيها والنص على مجالس ومحاكم تأديبية في الأجهزة الرقابية، كما أن عدم مواكبة القوانين المنظمة لعمل أجهزة الرقابة للتغيرات المستمرة في جميع المجالات يمكن أن يشكل صعوبة أمام مدققي الجهاز تعيقهم عن أداء الدور المطلوب منهم.

ويمكن في هذا المجال نستعرض بعض الأمثلة على الصعوبات الداخلية ذات البعد التشريعي كما يلي:

- 1- يتم تكليف الجهاز الرقابي أحيانا بأعمال قد تكون أقرب إلى التنفيذية ولا تتصل بالعمل الرقابي المناط به، مما يرهق كاهل مدققي الجهاز بمهام يمكن أن تقوم بها وحدات تنفيذية أنشئت لهذا الغرض.

2- اعتبار موازنة الجهاز الرقابي جزء من الموازنة العامة للدولة تخضع أرقامها للشطب والتحقيق حسب رغبة وزارة المالية
أما يفقد الجهاز ركنا أساسيا من استقلاليته، إذ لا يمكن أن يخضع تمويل الأعمال الرقابية التي يقوم بها الجهاز لجهة
هي خاضعة لهذه الأعمال الرقابية.

المبحث الثاني: الصعوبات الإدارية

إن أجهزة الرقابة مطالبة بأن تكون تصرفاتها وفق نفس مبادئ الكفاءة والاقتصاد والفاعلية والتي تطالب بها الوحدات
الخاضعة لرقابتها، غير أنه غالبا ما يكون المدققين وغيرهم من الموارد المتاحة لأجهزة الرقابة لا تتناسب وحجم الأعباء
الملقاة على عاتق مدققي تلك الأجهزة مما ينعكس على صعوبة انجاز العمل وتطلبه جهدا كبيرا ولا يترك المجال لمواكبة
التطورات الحاصلة في طرق الرقابة وتقنياتها إذ لا يمكن تفرغ مجموعة من المدققين للتدريب أمام تراكم المسؤوليات وتأخر
انجاز الأعمال، لذلك فإن أغلب أجهزة الرقابة تواجه مشكلة أساسية تتمثل بمجابهة حجم هائل من العمل بعدد غير كاف من
المدققين القادرين على إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وتزداد المشكلة تعقيدا أمام عدم استقلالية بعض أجهزة الرقابة في تعيين
مواردها البشرية واستقطاب الكفاءات اللازمة، ويعد موضوع توجيه الموارد المتاحة للتوجيه الأمثل يطرح صعوبة إضافية أمام
أجهزة الرقابة عند قيامها بإدارة تلك الموارد قد تتمثل في:

- وجود نظام جيد للحوافز مع ملاحظة العلاقة الوثيقة بين الحوافز وجوانب أخرى في الإدارة تمكن من توفير قاعدة سليمة لاتخاذ القرار بخصوص منح الحافز.
- توفر خطة شاملة للتدريب المستمر لمدققي جهاز الرقابة ويرتبط ذلك بتحديد الاحتياجات التدريبية والجهة المسؤولة عن التدريب وتكلفة التدريب وتوقيته.
- جودة الهيكل التنظيمي داخل جهاز الرقابة وتلبيته لمتطلبات العمل بحيث يراعى حدود السلطة والمسئولية وتفويض الاختصاصات وتوزيع العمل وفقا لأسس صحيحة.
- توفر الوسائل الفنية والتقنية اللازمة لأداء العمل.

ويمكن في هذا المجال نستعرض بعض الأمثلة على الصعوبات الداخلية ذات البعد الإداري كما يلي:

- 1- الشعور الدائم لدى مدققي الجهاز الرقابي بأنهم لا يضاھون موظفي الوحدات الخاضعة للرقابة من حيث المزايا المادية وانعدام الحوافز والمكافآت المادية، مما يخلق خوف لدى الأجهزة الرقابية من انزلاق أحد مدققيه في مغريات أو مزايا قد تمنحها وحدة خاضعة لرقابته، ويزداد هذا الهاجس عمقا بالنظر إلى كبر حجم المغريات وطبيعة النفس البشرية.
- 2- عدم وضوح الدور الرقابي الذي يقوم به مدققي الجهاز الرقابي في مجال حفظ المال العام لدى أفراد المجتمع ولدى موظفي الوحدات الخاضعة للرقابة بصورة خاصة، ويمكن أن يكون التعريف بأهداف وطبيعة عمل الجهاز الرقابي عن طريق التعاون مع الصحف ووسائل الإعلام المرئية والمسموعة والندوات التي يشارك فيها متخصصون ومهتمون لطرح وجهات النظر وتبادل الآراء والسماع إلى النقد البناء، وتعديل المسارات بناء على ذلك لتحقيق أهداف الرقابة في مجال الحفاظ على المال العام وتوجيهه إلى المجالات التنموية المرغوبة.

3- قلة عدد المدققين مقارنة بحجم العمل الملقاة على الجهاز الرقابي، الأمر الذي يسبب ارباكا لأعضائه في اختيار البدائل ذات الأولوية في المتابعة أو اللجوء إلى أسلوب العينات الذي قد ينجم عنه اختيار عينات غير صحيحة والوصول إلى استنتاجات غير مناسبة ويزداد هذا الأمر سوء في ظل غياب أنظمة الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: الصعوبات المهنية والفنية

تنقسم الصعوبات المهنية والفنية التي يمكن أن تواجه المدققين إلى شقين، يتعلق الأول بالإطار العام للرقابة وذلك من حيث توافر معايير رقابية ملازمة التطبيق، ووجود قواعد لسلوك المهنة، إذ تعتبر المعايير وسيلة لتقنين وضبط أداء المهنة من حيث توفر مرجعية أساسية لكل مدققي الجهاز، فإن أجهزة الرقابة ستظل تواجه صعوبة مهنية تتعلق بغياب المرجعية المهنية للمدققين التي توضح الخطوط العريضة لممارسة مهنة التدقيق والإبداع فيها، ومن ناحية أخرى فإن الشق الثاني من الصعوبات المهنية والفنية يتعلق بالمدققين إذ أن إعدادهم وفقا لمواصفات موضوعية تتعلق بالشخصية والخبرة والتخصص والمؤهل يعد من أهم العوامل المؤثرة في نجاح المهمة الرقابية، ويمكن في هذا المجال تحديد النقاط التالية ذات العلاقة:

- ضعف خبرة المدققين في استخدام الأساليب الحديثة في الفحص والتدقيق كالاتتماد على الأساليب الإحصائية في عملية تحديد حجم العينة المراد تدقيقها وتقويم نتائج اختباراتها.

- حدوث تسرب في مدققي جهاز الرقابة من ذوي الكفاءة المهنية والعلمية.

- تدني كفاءة المدققين في مجال إجراءات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة للرقابة المعتمدة على استخدام الحاسب الآلي في عملياتها ومن بين هذه الوحدات المصارف وشركات التأمين وغيرها من شركات المقاولات والإنشاءات.

- نقص المدققين المؤهلين تأهيلا عميقا في بعض مجالات التدقيق المتخصصة خصوصا أن الوحدات الخاضعة للرقابة لديها خبرة طويلة في المجال الخاضع للتدقيق.

ويمكن في هذا المجال نستعرض بعض الأمثلة على الصعوبات الداخلية ذات البعد المهني والفني كما يلي:

1- حاجة مدققي الجهاز إلى التطوير السريع في مجال استخدام الحاسوب في أعمال التدقيق، وتزداد هذه الحاجة بالنظر إلى استخدامه من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة في أعمال تتعلق بالأمور المالية والمحاسبية وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي قد لا يمكن مدققي الجهاز الرقابي من اكتشاف الأخطاء ومتابعة المدخلات والمخرجات في الوقت المناسب.

2- عدم المقدرة الكاملة من حيث اللغة الأجنبية وتقنيات المراجعة الحديثة لدى المدققين في التعامل مع مراجعة الحسابات ذات الطبيعة الخاصة - كما هو الحال في مراجعة المصارف الخارجية وقطاع النفط -.

3- قصور خطط وبرامج التدريب في الداخل والخارج بسبب نقص المخصصات المرصودة لهذه البرامج في ميزانية الجهاز الرقابي.

المحور الرابع: دور ديوان المحاسبة الكويتي في مجال الحد من الصعوبات التي تواجه مدققيه أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابته

المبحث الأول: نشأة ديوان المحاسبة الكويتي

نصت المادة (151) من دستور دولة الكويت على أن: "ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته". وتنفيذاً للنص الدستوري السابق صدر بتاريخ 7 يوليو سنة 1964 القانون رقم (30) لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت وعدل بالمرسوم بقانون رقم 4 لسنة 1977، ونصت المادة الأولى منه على أن: "تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى ديوان المحاسبة". ومؤكداً استقلال تلك الهيئة استقلالاً يحقق لها القيام بالمهام المرجوة منها ويبعدها عن كل تأثير بحيث تؤدي أعمالها في حرية تامة موفراً لها المناخ الملائم لكي تحقق الهدف من انشائها وهو القيام بالمراقبة الفعالة الهادفة على الأموال العامة، والتحقق من إنفاقها في كافة الأغراض التي اعتمدت لها وبكفاءة تامة، وكذلك التأكد من تحصيل موارد الدولة، وفي نفس الوقت يبعدها عن التأثير بالوحدات الخاضعة لرقابتها لكي يكون رأيها دقيقاً معطياً صورة واضحة وصادقة لما يجري، وبذلك تكون تلك الرقابة التي يمارسها جهاز الرقابة الأعلى بدولة الكويت وهو ديوان المحاسبة رقابة خارجية، وهي في نفس الوقت مكملة ومنتمة للرقابة الداخلية التي تقوم بها الوحدات التنفيذية المختصة.

المبحث الثاني: الوحدات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة

تخضع لرقابة الديوان الجهات المذكورة في المادة الخامسة من قانون إنشائه وهي: الوزارات والإدارات والمصالح العامة، والبلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة، والهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة أو البلديات أو غيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة، والشركات أو المؤسسات التي يكون للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة الأخرى نصيب في رأس مالها لا يقل عن 50% منه أو تضمن لها حداً أدنى من الأرباح، وفي المادة (23) من قانون إنشاء الديوان أضاف لشمول رقابة الديوان الشركات المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للدولة أو الممنوحة امتيازاً لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية فيها.

المبحث الثالث: اختصاصات ديوان المحاسبة وتقاريره

تشمل رقابة ديوان المحاسبة فيما يختص بالقطاع الحكومي ما يلي:

- الإيرادات (مادة 8).
- المصروفات (مادة 9).
- شئون التوظيف (المواد 10، 11، 12).
- المناقصات والممارسات والعقود والارتباطات (المادتين 13 و14).
- العهد والمخازن والمستودعات العامة وفروعها وما في حكمها (مادة 15).
- حسابات التسوية من أمانات وعهد والحسابات الجارية والحسابات النظامية (مادة 17).

-السلف والقروض الممنوحة من الدولة أو إحدى المؤسسات أو الهيئات ذات الشخصية المعنوية العامة أو المعقودة لصالحها (مادة 18).

-أوجه استثمار أموال الدولة (مادة 19).

-اللوائح الإدارية والمالية والمحاسبية (مادة 20).

-الحساب الختامي عن السنة المالية المنقضية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين (مادة 21).

كما تشمل رقابة الديوان فيما يختص بالمؤسسات العامة والشركات ما يلي:

-حسابات الشركات أو المؤسسات وفقاً للأصول والأوضاع التي تجري عليها في اعداد حساباتها تبعا لطبيعة النشاط الذي تزاوله، وفي حدود الأحكام واللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها (المادة 23 و 24).

-تقارير مراقبي الحسابات بالشركات المساهمة وتقارير مجالس الإدارة بها (مادة 23).

ويقوم الديوان بإبلاغ الملاحظات التي تسفر عنها عمليات الفحص والتدقيق إلى الوحدات الخاضعة لرقابته المالية إما بتقرير فوري عند اكتشاف الخطأ أو المخالفة إذا كان اصلاح ذلك يتطلب حلا عاجلا لا يحتمل التأخير، وإما بتقرير دوري يرسله في نهاية كل سنة عن الأعمال والتصرفات التي تمت خلال تلك السنة.

يضع رئيس الديوان تقريراً سنوياً عن الحسابات الختامية عن السنة المالية المنقضية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين يبسط فيه الملاحظات وأوجه الخلاف التي تقع بين الديوان وبين الجهات التي تشملها رقابته المالية، ويقدم هذا التقرير إلى رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية في موعد أقصاه نهاية أكتوبر من كل عام، ويجوز لرئيس الديوان تقديم تقارير أخرى على مدار السنة في المسائل التي يرى أنها بدرجة من الأهمية والخطورة تستدعي سرعة نظرها (مادة 22).

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، وبالنسبة للشركات المساهمة يبلغ الديوان ملاحظاته إلى مجالس إدارتها قبل انعقاد الجمعية العمومية بثلاثين يوماً على الأقل ويتعين على مجلس إدارة الشركة عرض هذه الملاحظات على الجمعية العمومية عند انعقادها (مادة 24).

ويقوم الديوان بفحص ومراجعة كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه ومراجعته من مجلس الأمة أو مجلس الوزراء، ويبلغ رئيس الديوان ملاحظاته في هذه الحالة إلى الجهة طالبة الفحص والمراجعة، ويجوز له أن يضمن تقريره السنوي كل ما يبدو له من الملاحظات بشأن الحساب أو العمل السالف الإشارة إليه (مادة 25). قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم (30) لسنة 1964.

من هنا جاءت أهمية التقارير الرقابية كوسيلة اتصال ورقابة فعالة، فالتقرير هو: عرض لما أسفر عنه نتائج الفحص والتدقيق على أعمال الوحدات الخاضعة للرقابة يتضمن عدد من الملاحظات المكتشفة والمتعلقة بعدد من الوقائع والحقائق خاصة بموضوع معين يتم تناولها بالشرح والتحليل من منظور رقابي، ويعتبر التقرير وسيلة اتصال فعالة ونقل المعلومات بين ديوان المحاسبة المنوط بكتابة التقرير وبين الوحدات الخاضعة للرقابة والمستويات الإدارية المختلفة بالدولة لبيان ما أسفر عنه الفحص والتدقيق لأعمال تلك الوحدات عن فترة زمنية معينة.

المبحث الرابع: مدقو ديوان المحاسبة

حددت المادة (42) من قانون إنشاء الديوان تعريف الموظف الفني بأنه: هو كل من يشغل إحدى الوظائف العالية الفنية من وظائف الحلقة الثانية بميزانية الديوان، واشترطت فيمن يعين في إحدى هذه الوظائف أن يكون حاصلًا على درجة الليسانس في الحقوق، أو درجة البكالوريوس في التجارة من إحدى الكليات بالجامعات المعترف بها في الكويت، وقد روعي في ذلك أن الأعمال التي يباشرها الديوان وفقا لاختصاصاته، إنما تقوم على ثقافتين ذات مستوى عال، إحداهما قانونية والأخرى حسابية، وأن هاتين الثقافتين تكمل إحداهما الأخرى، وبالتالي يتعين اجتماعهما معا لإمكان ممارسة الديوان لاختصاصاته على الوجه الأمثل.

وقضت المادة (43) أن تتضمن ميزانية الديوان بيانا بعدد الوظائف اللازمة له وأنواعها ودرجاتها ومراتبها بكافة حلقات الوظائف الوارد ذكرها بقانون الوظائف العامة المدنية، والمبينة تفصيلا في جداول الدرجات والمراتب الملحقه بهذا القانون، وإذا كانت أعمال الرقابة المالية التي يمارسها الديوان وفقا لاختصاصاته إنما يقوم بها الموظفون الفنيون بالديوان، فمن ثم كان لزاما أن توفر لهؤلاء الموظفين بعض الضمانات التي تكفل الاستقرار والطمأنينة لهم في تأدية واجبات ووظائفهم على الوجه الأمثل، والبعد بهم عن كافة المؤثرات ووسائل الإغراء، ولهذا ضمن المشرع بعض الأحكام التي رأى أنها كفيلة بتحقيق هذه الغايات، فنصت المادة (44) على إنشاء لجنة بالديوان تكون متخصصة بالنظر في شؤون هؤلاء الموظفين وتشكل على الوجه المبين بها.

كما بينت المادة (45) اختصاصات اللجنة المذكورة وطريقة إصدار قراراتها، وقضت بأن ترفع اقتراحات اللجنة الخاصة بالترقيات إلى رئيس الديوان لاعتمادها منه، دون حاجة للحصول على موافقة ديوان الخدمة المدنية، وذلك لكي لا يكون لأي جهة مما تخضع للرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة شأن في ترقيات موظفي الديوان الفنيين تلافيا لمظنة التأثير عليهم أو انحرافهم عن تأدية أعمال ووظائفهم على الوجه الأكمل، هذا فضلا عما رأى من أنه لا موجب هنا للحصول على موافقة ديوان الخدمة المدنية في الوقت الذي خول فيه لديوان المحاسبة اختصاص فحص ومراجعة القرارات الخاصة بترقيات الموظفين وما إليها بمختلف الجهات الحكومية وشبه الحكومية، وفقا لأحكام المادة العاشرة من القانون.

وقضت المادة (46) بأنه لا يجوز نقل أحد موظفي الديوان إلى جهة أخرى، أو ندبه للقيام بعمل وظيفه أخرى إلا بموافقة رئيس الديوان، وفي ذلك تأكيد لمظهر من مظاهر استقلالية الديوان الذي كفله له الدستور، كما قضت المادة (47) بعدم جواز عزل موظفي الديوان الفنيين بغير الطريق التأديبي إلا بعد موافقة لجنة عليا بينت المادة كيفية تشكيلها وإصدار قراراتها، ومؤدى حكم ذلك النص أنه فيما عدا حالة عزل الموظف الفني بقرار من السلطة التأديبية المختصة، لا يجوز إحالة هذا الموظف إلى التقاعد قبل بلوغه السن المقررة لذلك، إلا بموافقة اللجنة العليا.

ولا شك في أن ما تقرره أحكام كل من المادتين (46،47) يعد من الضمانات الأساسية والجوهرية التي تكفل استقلال الديوان، والنأي بموظفيه الفنيين الذين يتركز فيهم قيام الديوان بمهمته عن كافة الصعوبات والمؤثرات ووسائل التهيب، وبذلك يتوافر لهم جو من الاستقرار والطمأنينة يمكنهم من تأدية أعمال ووظائفهم على خير وجه.

وقضت المادة (48) على أن تنظم اللائحة الداخلية للديوان الإجراءات والقواعد الخاصة بتأديب الموظفين الفنيين والتحقيق معهم، كما قضت المادة (49) على أن تكون المحاكمة التأديبية لموظفي الديوان الفنيين من اختصاص هيئة تأديبية خاصة، تشكل على الوجه المبين بهذه المادة، وتطبق في هذه المحاكمة الإجراءات والقواعد والجزاء المقررة في ذات الخصوص بالنسبة إلى سائر موظفي الدولة المدنيين، ويعد ما ورد في المادتين (48،49) إحدى الضمانات الواجب توفيرها

لموظفي الديوان الفنيين، وذلك لذات الأسباب التي اقتضت إحاطتهم بالضمانات الأخرى التي سلفت الإشارة إليها. أثر تقارير ديوان المحاسبة على تحسين أداء الوزارات والإدارات الحكومية في دولة الكويت، يوسف إبراهيم المزروعى، دولة الكويت، 2009.

المبحث الخامس: دور ديوان المحاسبة الكويتي في مجال الحد من الصعوبات التي تواجه مدققيه

من خلال ممارسة مدققي ديوان المحاسبة لأعمالهم الرقابية تواجههم بعض الصعوبات الخارجية والداخلية، ونظرا لأهمية الموضوع يقوم الديوان من وقت لآخر باستطلاع رأي مدققيه من أجل التعرف على الصعوبات التي تواجههم في الوحدات الخاضعة لرقابتهم والتي تشكل عائقا أمامهم في تنفيذ مهمتهم الرقابية في تلك الوحدات، وفيما يلي أهم هذه الصعوبات:

-الصعوبات الخارجية ذات العلاقة بالوحدات الخاضعة لرقابة الديوان:

- 1- قصور في قوانين بعض الوحدات الخاضعة للرقابة وعدم كفايتها وشموليتها يعتبر عائق يواجه مدققي الديوان في انجاز مهامهم، وهو ما تلافاه إلى حد كبير قانون إنشاء الديوان رقم 30 لسنة 1964.
- 2- عدم تعاون بعض الوحدات الخاضعة للرقابة مع الديوان باتخاذ الإجراءات التصحيحية وتلافي المخالفات والملاحظات، وبعض الوحدات لا تعطي لتعليمات الديوان الأهمية الكافية والتقصير في موافاة مدققي الديوان بالبيانات والمستندات اللازمة لاستكمال أعمال فحصهم، والتأخر في الرد على ملاحظات الديوان ومكاتبته بصفة عامة.
- 3- يواجه مدققي الديوان صعوبة في التعامل مع بعض موظفي الوحدات الخاضعة للرقابة ووجود مفهوم عدائي للعمل الرقابي ومحاربة القائمين عليه وإعاقة دورهم، وفي بعض الوحدات لا تتفهم دور الديوان وأنه لا يهدف لتصيد الأخطاء.
- 4- قصور نظام الرقابة الداخلية في بعض الوحدات الخاضعة لرقابة الديوان بحيث يجعل من الصعب على مدققي الديوان الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في الخطة التنظيمية ومدى دقة واكتمال البيانات والسجلات المالية، ومن حيث تقديم المعلومات الإدارية والمالية في الوقت المناسب، والحصول على بيانات موثوق فيها والاحتفاظ بها وإظهارها بوضوح في التقارير وفي نظام سير العمل، والتأكيد على تنفيذ السياسات الإدارية وحماية الأصول والممتلكات والمحافظة عليها، وكذلك اكتشاف الغش والخطأ ومدى التزام الوحدة الخاضعة للرقابة بالقوانين والتعليمات الموضوعة.
- 5- النقص في الكوادر المدربة في بعض الوحدات الخاضعة لرقابة الديوان مما يسبب صعوبة في سير العمل وفي تنفيذ إجراءات الرقابة التي يتطلبها عمل مدقق الديوان، ومن ثم توجيه الرقابة بشكل منتظم، لأن التدريب يقوم بدور أساسي في تحقيق التنمية الإدارية التي تشكل عنصرا جوهريا من عناصر التنمية الاقتصادية نظرا لما يحققه من زيادة في مهارات العنصر البشري العامل في تلك الوحدات ومن صقل لمعلوماتهم ومن رفع لمستوى كفاءة أدائهم وإنتاجيتهم.
- 6- عدم وضوح خطوط السلطة والمسئولية في بعض الوحدات الخاضعة للرقابة، حيث أن من المقومات الأساسية لنجاح أي نظام للرقابة المالية وجود شبكة من الاتصالات والمعلومات تتمثل في مجموعة من التقارير تم إعدادها بصورة منظمة بحسب خطوط السلطة والمسئولية، وإذا كانت خطوط السلطة والمسئولية لا تتماشى مع الخطط ولا توجد معايير تمكن من الوقوف على التنفيذ فإن أي انحراف يحدث من الصعب معرفة المسئول عنه.
- 7- عدم وجود ضوابط ومعايير للأداء حيث أن رقابة مدققي الديوان تستلزم قياس الأداء وهذا يتطلب وضع معايير وأنماط موحدة يمكن الحكم بها على مستوى الأداء وتقييم ما تحقق من إنجازات وما قد اتخذ من خطوات عملية في هذا المجال للوصول إلى وضع معايير أداء موحدة للأعمال المتشابهة.
- 8- عدم تجهيز مكان ملائم لمدققي الديوان في هذه الوحدات تتوفر فيه أجهزة حاسب آلي وتكون قريبة من الإدارة المالية.

-الصعوبات الداخلية ذات العلاقة بديوان المحاسبة:

- 1- **قصور في بعض المفاهيم الرقابية لممارسة الرقابة الشاملة:** لكي تكون رقابة الديوان المالية أكثر تأثيراً في توجيه السياسات المالية والاقتصادية ليتم استخدام الأموال العامة بفعالية وكفاءة اقتصادية، فإن ذلك يتطلب تطوير رقابة الديوان حيث لم تعد الرقابة التي يمارسها الديوان كافية في ظل المتغيرات الاقتصادية والمالية، بل يجب أن يستعان بأساليب رقابية جديدة للوصول إلى الرقابة الشاملة.
 - 2- **ضعف استخدام الحاسب الآلي في التدقيق:** ضرورة الاستخدام المتزايد لنظم المعلومات وتقنية الحاسبات الآلية والتي أصبحت عناصر هامة للعملية الرقابية.
 - 3- **ضخامة نسبة التدقيق:** نتيجة لضخامة حجم المعاملات في الوحدات الخاضعة للرقابة وتعدد إجراءاتها ولتفعيل العمل الرقابي وزيادة كفاءة النظم الإدارية أصبح من الصعب على المدقق القيام بعملية التدقيق كما أوجب قانون إنشاء الديوان في المادة (78) أن تكون مراجعة الديوان لمستندات الجهات التي تشملها رقابته المالية بنسبة 100%، واستثناء من هذا الأصل أجازت المادة لرئيس الديوان في أحوال الضرورة القصوى ولاعتبارات هامة تتصل اتصالاً وثيقاً بالمصلحة العامة أن يخفض نسبة المراجعة بالقياس إلى نوع أو أكثر من أنواع المستندات بالجهات الخاضعة للرقابة كلها أو بعضها، غير أنه لا يجوز إطلاقاً تخفيض هذه النسبة عن 50% بالقياس إلى أي نوع من المستندات الخاصة بأية جهة من الجهات المذكورة، وأوجب المادة (79) العودة في المراجعة إلى نسبتها الأصلية بمجرد زوال الأسباب التي اقتضت تخفيض هذه النسبة وفقاً لأحكام المادة السابقة.
 - 4- **عدم وضوح الدور الذي يقوم به ديوان المحاسبة بالنسبة للمجتمع:** وذلك لأن قانون إنشائه حدد الجهات التي تقدم إليها تقاريره، ولقد أوضحت المادة (22) من قانون إنشائه وجوب أن يضع رئيس الديوان تقريراً سنوياً عن فحصه ومراجعته للحسابات الختامية لكل من الدولة والهيئات والمؤسسات العامة التي تربط ميزانيتها بقوانين يبسط فيه الملاحظات وأوجه الخلاف التي تقع بين الديوان وبين الجهات التي تشملها رقابته، وأن يقدم هذا التقرير إلى رئيس الدولة ومجلس الأمة ومجلس الوزراء ووزير المالية.
- بعض الحلول التي قام بها الديوان للتغلب على الصعوبات الخارجية:**
- يعمل الديوان على تكريس أسس التعاون مع الوحدات الخاضعة لرقابته ومساعدتها في أداء مهامها وعلى انتظام الأعمال المالية والمحاسبية الخاصة بها ومعايشة مشاكلها والمعوقات التي تظهر لديها من خلال التواجد المستمر لمدققي الديوان لدى الوحدات الخاضعة للرقابة وكذلك لخلق جو من الثقة لديهم.
 - دراسة وتقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلية في الوحدات الخاضعة لرقابته بحيث تعتبر نقطة البداية التي ينطلق منها عمله وتشمل تقييم الهيكل التنظيمي للوحدة وكافة الإجراءات والوثائق المتصلة بعملية اتخاذ القرارات الإدارية وتقييم الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ودراسة وتقييم جميع وسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى حماية الأموال العامة من الاختلاس والضياع أو الهدر وسوء الاستعمال.
 - الطلب من الوحدات الخاضعة للرقابة القيام بدراسات لإعداد خطط واضحة للسلطة والمسؤولين سواء على مستوى تلك الوحدات أو بين الوحدات بعضها ببعض.

- يتم تقسيم نشاط الوحدات الخاضعة للرقابة إلى برامج، وكل برنامج يمثل مجموعة أنشطة متماثلة تخصص له الموارد اللازمة لأداء مهامه المخططة له، ويقاس في نهاية السنة المالية مدى نجاحه في تحقيق المهام الموضوعة له.
- تعد تقارير الديوان ذا أهمية كبيرة إذ تتيح لمجلس الأمة والحكومة الوقوف على حسن سير الإدارة المالية وانتظامها، وكذلك التعرف على مدى حقيقة المركز المالي للدولة، وأصبحت المعلومات التي توفرها تقارير الديوان من المصادر الأساسية عند مناقشة القضايا الهامة بمجلس الأمة والملتقيات والمؤتمرات وعلى مستوى الإعلام والمجتمع، ولتحقيق مبدأ الشفافية ومصداقية عرض المعلومات والبيانات الخاصة بتقارير الديوان، فقد قام الديوان بنشر تقاريره لأول مرة للجمهور عبر موقع الديوان على الشبكة العالمية في يوم 2016/2/9، حيث تم نشر تقارير نتائج فحص الميزانيات لعام 2014-2015.
- حرص الديوان على تدعيم وأصر التعاون مع الوحدات الخاضعة لرقابته بعقد برامج تدريبية خاصة تتضمن قانون إنشاء الديوان وأهدافه واختصاصاته وأساليب ممارسة الديوان لرقابته ودور الوحدات الخاضعة لرقابته في التعاون معه لأداء دوره في حماية المال العام بكفاءة عالية.
- يرسخ الديوان للوحدات الخاضعة للرقابة بأن دوره مكمل لدورها ويعمل الديوان معها لتوضيح نقاط الضعف وتفايدها وتوجيهها للعمل في المسار الصحيح، ويقوم الديوان بعقد لقاءات التواصل من وقت لآخر للوحدات الخاضعة لرقابته يتم فيها التعريف بدور الديوان وسبل تعزيز العلاقة مع هذه الوحدات من خلال شعار " شركاء ورقباء"، وأقام كذلك ندوة على مستوى دواوين المراقبة والمحاسبة والمحاكمة بدول مجلس التعاون الخليجي حول موضوع (أهمية التواصل والتعاون بين دواوين المراقبة والمحاسبة والوحدات الخاضعة للرقابة وأساليب تحقيق ذلك والأثر المتحقق لذلك التعاون) خلال الفترة من 10-2014/12/11، وأصدرت الندوة في ختامها العديد من النتائج والتوصيات من أهمها:
 - وضع خطة استراتيجية للتواصل والتعاون الفعال مع الوحدات الخاضعة للرقابة تتضمن الآليات وتحديثها بصفة دورية ونشر الوعي بشأنها بين العاملين.
 - العمل على اصدار نشرات دورية مطبوعة والإلكترونية تحتوي التعريف بدور أجهزة الرقابة وأنشطتها وآخر المستجدات المحلية والعالمية الخاصة بالشأن الرقابي واتاحتها لكافة الأطراف ذات العلاقة.
 - تنفيذ برامج تدريبية يشارك فيها منسوبي الوحدات الخاضعة للرقابة مع دواوين المحاسبة لتقهم طبيعة عمل الدواوين وكيفية تجنب الأخطاء وتلافيتها مستقبلا وغرس ثقافة التعاون والتكامل بين الطرفين، والعمل على تضمين خطط التدريب على برامج متخصصة بمهارات التواصل والاتصال مع هذه الوحدات لتنمية قدرات المدققين في هذا الشأن.
 - عقد لقاءات دورية بين المسؤولين في دواوين المراقبة والمحاسبة ونظرائهم في الوحدات الخاضعة للرقابة للمناقشة والوقوف على الأسباب الحقيقية لارتكاب المخالفات أو تكرارها واقتراح سبل معالجتها وتلافيتها.
 - التعريف بدور دواوين المحاسبة من خلال وسائل الإعلام المختلفة وتعزيز العلاقة مع جميع المؤسسات كالمدارس والجامعات، والقياس المستمر للأثر الناتج عن التواصل والتعاون بين أجهزة الرقابة والوحدات الخاضعة للرقابة.
 - دراسة جدوى تفعيل استخدام أدوات التواصل الإلكتروني الحديثة مثل شبكات التواصل الاجتماعي وتطبيقات الهواتف النقالة، ونشر تقارير جهاز الرقابة وملاحظاته على الوحدات الخاضعة للرقابة عبر الوسائل الإعلامية، إلى جانب العمل على استطلاع آراء هذه الوحدات للتعرف على مدى وعيها بعمل الجهاز الرقابي وأهدافه وقياس رضا الجهات.

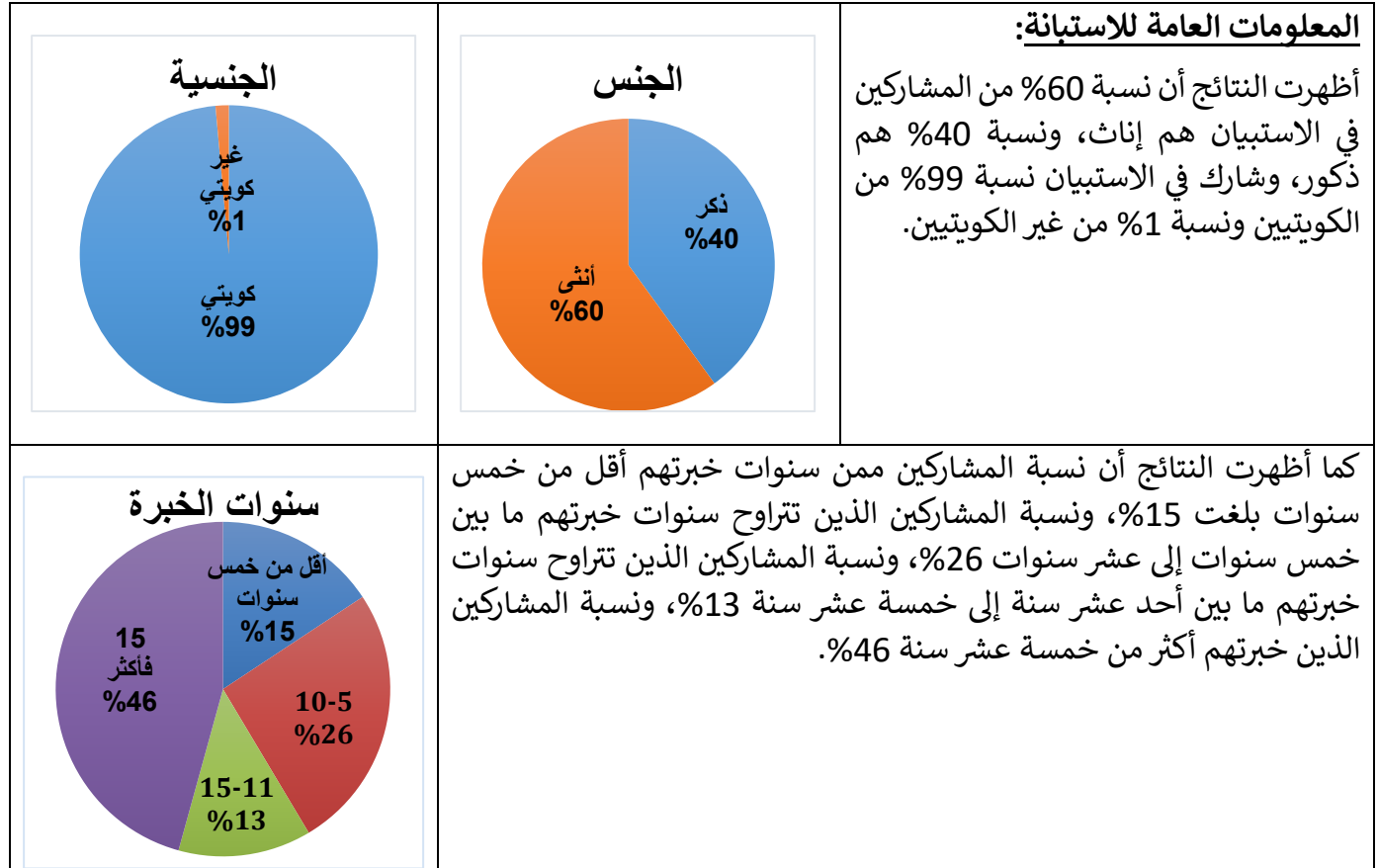
بعض الحلول التي قام بها الديوان للتغلب على الصعوبات الداخلية:

- تطوير وتنمية مهارات المدققين بالديوان فنيا باعتبارهم أهم الموارد التي يملكها الديوان، وذلك من خلال وضع استراتيجية ملائمة للعملية التدريبية لرفع المستوى العلمي والعملية.
- إدخال رقابة الأداء كنوع جديد من الرقابات الحديثة التي تهدف إلى التحقق من أن العمليات التي تقوم بها الوحدة الخاضعة للرقابة قد تمت وفقا لمبدأ الاقتصاد في النفقات والكفاءة في الأداء.
- استخدام الحاسب الآلي في التدقيق كعامل مساعد في العمل الرقابي لما له من آثار إيجابية على أعمال الرقابة، حيث يساعد على سرعة ودقة الحصول على أدلة الإثبات وجمع المعلومات، ومن ناحية أخرى تسهيل عمليات التحليل المالي مما يساهم في تحقيق أهداف الرقابة وكفاءتها وفعاليتها.
- تقدير الاحتياجات الفعلية من الكوادر الفنية بكافة مستوياتها بعد تحديد مستويات المهارات والقدرات الفنية المطلوبة في كافة مراحل العمل الرقابي داخل الهيكل الوظيفي للكادر الفني والطريقة المثلى للوصول لتلك المستويات من المهارات والقدرات الفنية. الصعوبات التي تواجه ديوان المحاسبة بدولة الكويت في تنفيذ مهامه ومتابعة نتائج أعماله، 2004 (مرجع سابق).
- أصدر الديوان التعميم رقم (18) لسنة 2012 ونشر في الجريدة الرسمية "الكويت اليوم" بتاريخ 2012/12/30 بشأن التعاون وتسهيل مهمة مدققي الديوان بالوحدات الخاضعة برقبته، يتعين فيه على الوحدات العمل بما يلي:
أولاً: التعاون التام مع مدققي الديوان وتسهيل الاتصال المباشر مع رؤساء الحسابات ومديريها ومراقبيها أو من يقوم مقامهم، والرد على مكاتباتهم وتقديم كافة المستندات والسجلات وأي أوراق أخرى تكون ضرورية ولازمة لمباشرة اختصاصاتهم المحددة بالقانون على الوجه الأكمل وبالسرعة الممكنة.
ثانياً: التجاوب مع طلب موظفي الديوان بشأن عقد الاجتماعات اللازمة مع مسؤولي الوحدات لمناقشة الملاحظات المكتشفة وبيان وجهة نظرهم بشأنها حتى يتسنى للديوان الانتهاء من اعداد تقاريره وتبليغها في الأوقات المحددة.
ثالثاً: توفير وحدات حاسب آلي طرفية لفريق التدقيق من ديوان المحاسبة متصلة بشبكة المعلومات الخاصة بالجهة للأنظمة المالية والإدارية، وتكون بصلاحيات الاطلاع والاختبار لأغراض المراجعة والتدقيق، مع صلاحية الحصول على التقارير اللازمة ضمن حدود يتفق بشأنها بين الديوان والوحدة.
رابعاً: توفير مكاتب مستقلة لفريق تدقيق الديوان لما لعملم من خصوصية، تكون قريبة من الإدارات المالية والمحاسبية وأن تكون بمستوى مدير إدارة بالنسبة لرئيس الفريق وبمستوى مراقب لأعضاء الفريق، مع توفير مواقف سيارات لرئيس وأعضاء فريق التدقيق.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تطبيقاً للمنهج الميداني المذكور في خطة البحث وذلك بهدف جمع المعلومات عن دور المدققين في مواجهة الصعوبات أثناء عملية الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم، حيث تم اعداد استبانة تتضمن 12 سؤال تغطي فرضيات البحث، تم توزيعها على عدد (200) شخص شارك بتعبئتها عدد (141) شخص بنسبة 70%، حيث وزعت الاستبانة على العديد من المدققين في أجهزة رقابية متنوعة (ديوان المحاسبة، جهاز المراقبين الماليين، وزارة المالية)

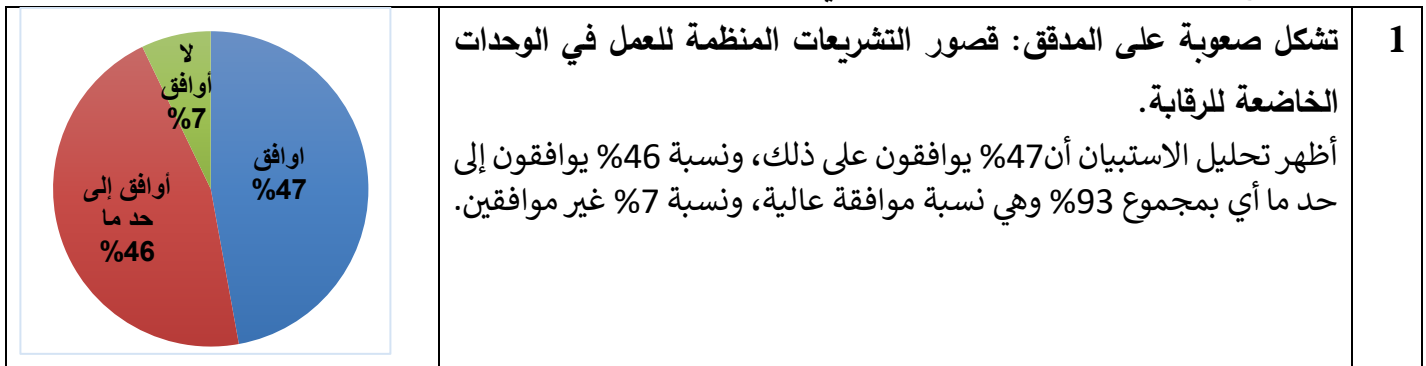
بمسمياتهم الرقابية المختلفة، وبعد جمع الاستبانات وتحليل البيانات عن طريق برنامج 123 contact form تم التوصل إلى النتائج التالية:

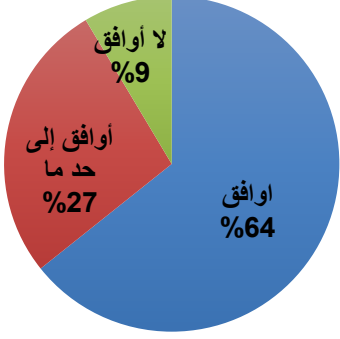
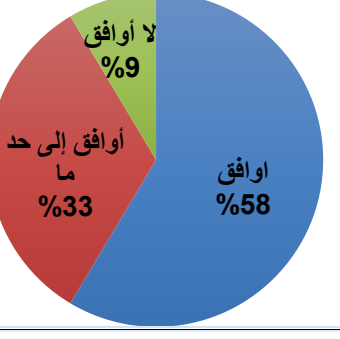
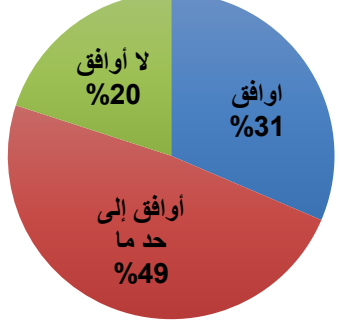


وفيما يلي اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يواجه المدققين صعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية أثناء عمليات الفحص والتدقيق ناتجة من الوحدات الخاضعة لرقابتهم.

وتبين من نتائج تحليل أسئلة الفرضية الأولى ما يلي:

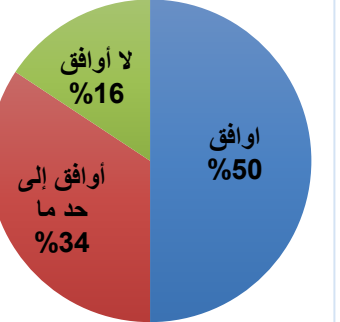


 <p>لا أوافق %9 أوافق إلى حد ما %27 أوافق %64</p>	<p>2 تشكل صعوبة على المدقق: عدم التقيد بأنظمة الرقابة الداخلية والهيكل التنظيمية والتوصيف الوظيفي في الوحدات الخاضعة للرقابة. أظهر تحليل الاستبيان أن 64% يوافقون على ذلك ونسبة 27% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 91% وهي نسبة موافقة عالية، ونسبة 9% غير موافقين.</p>
 <p>لا أوافق %9 أوافق إلى حد ما %33 أوافق %58</p>	<p>3 تشكل صعوبة على المدقق: ضعف التأهيل والتدريب للكوادر المالية في الوحدات الخاضعة للرقابة. أظهر تحليل الاستبيان أن 58% يوافقون على ذلك، ونسبة 33% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 92% وهي نسبة موافقة عالية، ونسبة 9% غير موافقين.</p>
 <p>لا أوافق %20 أوافق إلى حد ما %49 أوافق %31</p>	<p>4 تشكل صعوبة على المدقق: عدم تعاون الوحدات الخاضعة للرقابة مع المدقق. أظهر تحليل الاستبيان أن 31% يوافقون على ذلك، ونسبة 49% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 80%، ونسبة 20% غير موافقين.</p>

مما سبق يتبين من الأسئلة الأربعة السابقة تأكيداً للفرضية الأولى بأنه يواجه المدققين صعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية أثناء عمليات الفحص والتدقيق ناتجة من الوحدات الخاضعة لرقابتهم، حيث تبين من تحليل نتائج الاستبيان أن قصور التشريعات المنظمة للعمل وضعف التأهيل والتدريب للكوادر المالية وعدم التقيد بأنظمة الرقابة الداخلية والهيكل التنظيمية والتوصيف الوظيفي في الوحدات الخاضعة للرقابة تشكل النسبة الأعلى في الصعوبات التشريعية والإدارية والمهنية والفنية الناتجة من الوحدات الخاضعة للرقابة بنسبة 93%، 92%، 91% على التوالي، تأتي بعدهم عدم تعاون الوحدات الخاضعة للرقابة مع المدقق بنسبة 80%.

الفرضية الثانية: لا يواجه المدققين صعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم ناتجة من داخل الجهاز الرقابي.

وتبين من نتائج تحليل أسئلة الفرضية الثانية ما يلي:

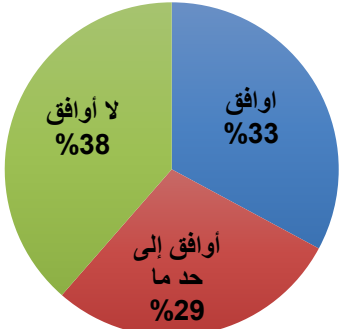
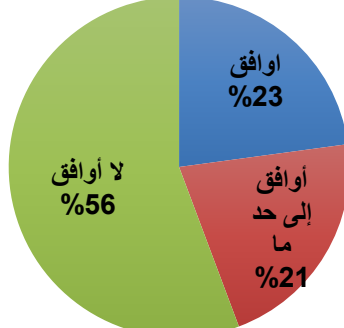
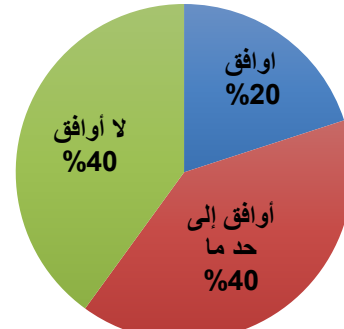
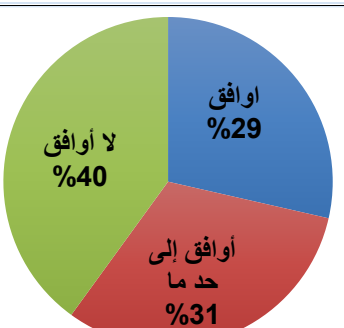
 <p>لا أوافق %16 أوافق إلى حد ما %34 أوافق %50</p>	<p>5 تشكل صعوبة على المدقق: عدم مواكبة قانون إنشاء الجهاز الرقابي للتغيرات الإدارية والمالية والاقتصادية المستمرة. أظهر تحليل الاستبيان أن 50% يوافقون على ذلك وأن نسبة 34% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 84%، ونسبة غير الموافقين تشكل نسبة 16%.</p>
---	---

<p>أوافق %40 لا أوافق %23 أوافق إلى حد ما %37</p>	<p>6 تشكل صعوبة على المدقق: عدم وضوح الدور الرقابي الذي يقوم به مدققي الجهاز الرقابي في مجال حفظ المال العام لدى موظفي الوحدات الخاضعة للرقابة.</p> <p>أظهر تحليل الاستبيان أن نسبة 40% يوافقون على ذلك وأن نسبة 37% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 77%، ونسبة غير الموافقين هي 23%.</p>
<p>أوافق %69 لا أوافق %10 أوافق إلى حد ما %21</p>	<p>7 تشكل صعوبة على المدقق: قلة عدد المدققين مقارنة بحجم العمل الملقاة على الجهاز الرقابي.</p> <p>أظهر تحليل الاستبيان أن نسبة 69% يوافقون على ذلك، ونسبة 21% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 90% وهي نسبة موافقة عالية، ونسبة 10% غير موافقين.</p>
<p>أوافق %30 لا أوافق %23 أوافق إلى حد ما %47</p>	<p>8 تشكل صعوبة على المدقق: تدني كفاءة المدققين في مجال إجراءات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة للرقابة المعتمدة على استخدام الحاسب الآلي في عملياتها.</p> <p>أظهر تحليل الاستبيان نسبة الموافقين على ذلك 30%، والموافقون إلى حد ما نسبة 47% أي بنسبة موافقة 77%، ونسبة غير الموافقين 23%.</p>

ومما سبق يتضح من السؤال الخامس إلى السؤال الثامن ترفض الفرضية الثانية التي تقضي بأن "لا يواجه المدققين صعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم ناتجة من داخل الجهاز الرقابي، وتقبل الفرضية البديلة "يواجه المدققين صعوبات تشريعية وإدارية ومهنية وفنية أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم ناتجة من داخل الجهاز الرقابي"، حيث تبين أن قلة عدد المدققين مقارنة بحجم العمل الملقاة على الجهاز الرقابي تشكل النسبة الأعلى في الصعوبات بنسبة 90%، تلتها عدم مواكبة قانون إنشاء الجهاز الرقابي للتغيرات الإدارية والمالية والاقتصادية المستمرة بنسبة 84%، في حين تساوى عدم وضوح الدور الرقابي الذي يقوم به مدققي الجهاز الرقابي في مجال حفظ المال العام لدى موظفي الوحدات الخاضعة للرقابة وتدني كفاءة المدققين في مجال إجراءات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة للرقابة المعتمدة على استخدام الحاسب الآلي في عملياتها بنسبة 77% لكل منهما.

الفرضية الثالثة: لا يقع على المدققين دور في مواجهة الصعوبات أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم.

وتبين من نتائج تحليل أسئلة الفرضية الثالثة ما يلي:

 <p>أوافق %33 أوافق إلى حد ما %29 لا أوافق %38</p>	<p>9 تشكل صعوبة: عدم حرص المدقق على تنمية مهاراته وقدراته والاستفادة من الفرص التدريبية. أظهر تحليل الاستبيان أن نسبة 33% يوافقون على ذلك وأن نسبة 29% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 62% ونسبة غير الموافقين 38%.</p>
 <p>أوافق %23 أوافق إلى حد ما %21 لا أوافق %56</p>	<p>10 تشكل صعوبة: عدم التزام المدقق بقواعد السلوك المهني. أظهر تحليل الاستبيان أن نسبة 23% يوافقون على ذلك ونسبة 21% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 44%، ونسبة 56% غير موافقين.</p>
 <p>أوافق %20 أوافق إلى حد ما %40 لا أوافق %40</p>	<p>11 تشكل صعوبة: عدم تفهم المدقق طبيعة عمل الوحدة الخاضعة للرقابة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية والتثبت من فاعليته. أظهر تحليل الاستبيان أن نسبة 20% يوافقون على ذلك ونسبة 40% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 60%، ونسبة 40% غير موافقين.</p>
 <p>أوافق %29 أوافق إلى حد ما %31 لا أوافق %40</p>	<p>12 تشكل صعوبة: عدم التزام المدقق بأدلة التدقيق المعتمدة والمعايير الرقابية. أظهر تحليل الاستبيان أن نسبة 29% يوافقون على ذلك ونسبة 31% يوافقون إلى حد ما أي بمجموع 60%، ونسبة 40% غير موافقين.</p>

ومن السؤال التاسع إلى السؤال الثاني عشر من الاستبانة يرفض الفرضية الثالثة وهي "أنه لا يقع على المدققين دور في مواجهة الصعوبات أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم" وتقبل الفرضية البديلة "أنه يقع على المدققين دور في مواجهة الصعوبات أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم، حيث تبين من تحليل نتائج الاستبيان أن عدم حرص المدقق على تنمية مهاراته وقدراته والاستفادة من الفرص التدريبية تشكل النسبة الأعلى في الصعوبات بالفرضية الثالثة بنسبة 62%، تلتها صعوبتان حصلتا نفس نسبة الموافقة وهما عدم تفهم المدقق طبيعة عمل الوحدة الخاضعة للرقابة وبيئتها ونظام رقابتها الداخلية والتثبت من فاعليته وعدم التزام المدقق بأدلة التدقيق المعتمدة والمعايير الرقابية بنسبة 60%، وترى النسبة الأكبر من المشاركين أن عدم التزام المدقق بقواعد السلوك المهني لا تشكل صعوبة على المدقق في أثناء عمليات الفحص والتدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم بنسبة 56%.

الفصل الرابع: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

- توجد صعوبات خارجية ذات علاقة بالوحدات الخاضعة للرقابة وصعوبات داخلية ذات علاقة بالجهاز الرقابي تواجه المدققين تتمثل في صعوبات تشريعية وصعوبات إدارية وصعوبات مهنية وفنية في كلا الجانبين.
- عملية الفحص والتدقيق تحتاج إلى تضافر جهود كل من المدققين والوحدات الخاضعة للرقابة وتوفير المقومات اللازمة لأداء مهمة التدقيق بنجاح.
- يقع على المدققين دور في مواجهة الصعوبات التي يتعرضون لها أثناء عملية التدقيق على الوحدات الخاضعة لرقابتهم.
- عدم وجود خطط تطويرية للأنظمة في الوحدات الخاضعة للرقابة بما يتناسب مع تطور الدور الرقابي.
- عدم توفير الأعداد والكوادر الكافية والمؤهلة لإداء العمل الرقابي.

ثانياً: التوصيات:

التوصيات بشأن معالجة الصعوبات الخارجية:

- السعي لتطوير القوانين والأنظمة في الوحدات الخاضعة للرقابة بما يساعد المدققين للقيام بواجباتهم.
- التقليل من أوجه التباين والاختلافات بين التشريعات والأنظمة المالية والمحاسبية في الوحدات الإدارية والاقتصادية الخاضعة للرقابة بما يتفق مع طبيعة النشاط الذي يمارسه كل قطاع.
- وضع نظم للرقابة الداخلية وتفعيل دورها وربط أقسام المراجعة الداخلية بأعلى سلطة إدارية في الوحدات الخاضعة للرقابة وتزويدها بالأشخاص المؤهلين والمتخصصين، وتطوير الهياكل التنظيمية ووصف الوظائف وتحديد الواجبات والمسؤوليات.
- التوعية بالدور الرقابي الذي تقوم به الأجهزة الرقابية لدى الوحدات الخاضعة للرقابة تجنباً لكثير من الصعوبات التي قد تنشأ بسبب غياب هذا الدور وإيجاد نوع من التعاون المستمر بين هذه الوحدات والأجهزة الرقابية.
- اهتمام السلطات العليا في الدولة والوحدات الخاضعة للرقابة بتقارير أجهزة الرقابة والعمل على معالجة ما يرد بها من ملاحظات وتوصيات.
- التزام الوحدات الخاضعة للرقابة بوضع أهداف محددة وواضحة لأنشطتها تساعد مدققي الأجهزة الرقابية على متابعة تحقيقها ومقارنتها بالخطط الموضوعية لها ولتسهيل عملية تقويم أداء المشروعات الاقتصادية والاستثمارية العامة.

التوصيات بشأن معالجة الصعوبات الداخلية:

- السعي إلى تضمين قوانين الأجهزة الرقابية ما يضمن تحقيق الاستقلالية الفعلية لها بما يتوافق مع النظم السائدة في بلد كل جهاز، وإقرار المبادئ الأساسية التي تكفل حصانة رؤساء وأعضاء الأجهزة والحق في إحالة قضايا جرائم

الاختلاس والتزوير وتبديد المال العام أو الاعتداء عليه إلى الادعاء العام مباشرة واتخاذ إجراءات المساءلة في المخالفات المالية التي تكتشفها.

- أن تتضمن الأنظمة الإدارية لأجهزة الرقابة وجود الأعداد الكافية من الكوادر المؤهلة والمتخصصة، وإنشاء وتعزيز وحدات أو أقسام للعلاقات العامة تتولى نشر الوعي الإعلامي بأهمية العمل الرقابي ودوره في المحافظة على المال العام وتطوير دور وحدات المعلومات لتأمين الحصول على المعلومة المطلوبة في وقتها المحدد.
- معالجة الجوانب الفنية والمهنية بوضع الأسس والقواعد الكفيلة بمتابعة تقارير الرقابة الصادرة عن الأجهزة الرقابية بما يكفل الأخذ بما تضمنته من توصيات وآراء، والتوسع في استخدام الحاسوب في الرقابة لما يوفره من الدقة والسرعة في الإنجاز.
- الاستمرار في التوجيه والاعداد للمدققين من خلال اصدار التعليمات الفنية في مجالات الرقابة والكتيبات الارشادية ووضع أدلة العمل المختلفة وتكثيف مشاركة المدققين في الأجهزة الرقابية في برامج التدريب والتعليم المستمر بما يحقق زيادة خبراتهم وكفاءاتهم وتنعكس آثاره على نتائج عملهم الرقابي.
- أن يكون المدقق ذو حضور متميز حريص على استمرارية التعاون مع الوحدة الخاضعة لرقابته في جميع مراحل عملها وأن يلم بما يستجد لديها من أحداث وأن يتميز المدقق بالصدق في الحكم على الأمور والدقة في عرضها.

قائمة المصادر

- الاتجاهات الحديثة في التدقيق المبني على المخاطر وعلاقته برقابة الأداء، عائشة الكندري، مجلة الرقابة، العدد الثامن عشر، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2009.
- أثر تقارير ديوان المحاسبة على تحسين أداء الوزارات والإدارات الحكومية في دولة الكويت، يوسف إبراهيم المزروعى، دولة الكويت، 2009.
- إدارة المخاطر في العمل الرقابي، إيمان إبراهيم الهويدي، مسابقة البحوث الثالثة لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في مجال الرقابة والمحاسبة، 2013.
- البرامج التثقيفية التي يعدها ديوان المحاسبة للجهات المشمولة برقابته، مجلة الرقابة، العدد 5، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2006.

- تعميم رقم (18) لسنة 2012 بشأن التعاون وتسهيل مهمة ممثلي ديوان المحاسبة بالجهات المشمولة برقبته، المنشور في الجريدة الرسمية "الكويت اليوم"، العدد: 1112، 2012/12/30.
- التفاعل الإيجابي للجهات المشمولة برقابة الديوان، محمد عبدالهادي، مجلة الرقابة، العدد 29، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2012.
- دستور دولة الكويت، 1962.
- دور المدقق في بناء علاقات متميزة مع الجهات الخاضعة للرقابة، عبدالمنعم الغريب صقر، مجلة الرقابة، العدد4، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2006.
- ديوان المحاسبة في دولة قطر الواقع والطموح، موزة محمد السليطي، الملتقى الثاني للمحاسبين في دولة قطر بعنوان "المحاسبة الحكومية في دول مجلس التعاون والتحديات المعاصرة"، دولة قطر، 2010.
- الصعوبات التي تواجه أجهزة الرقابة في تنفيذ مهامها ومتابعة نتائج أعمالها، البحث الفني لجهاز الرقابة في الجماهيرية الليبية المقدم للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في دورتها الثامنة، المملكة الأردنية، 2004.
- الصعوبات التي تواجه ديوان المحاسبة بدولة الكويت في تنفيذ مهامه ومتابعة نتائج أعماله، البحث الفني لديوان المحاسبة الكويتي المقدم للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في دورتها الثامنة، المملكة الأردنية، 2004.
- قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين رقم 23 لسنة 2015.
- قانون إنشاء ديوان المحاسبة رقم 30 لسنة 1964.
- القانون رقم 12 لسنة 1963 بشأن اللائحة الداخلية لمجلس الأمة.
- مخاطر الإبلاغ للجهات الخاضعة للرقابة اللاحقة ودور المكاتب الفنية بالقطاعات، عصام بندر المطيري، مجلة الرقابة، العدد السادس عشر، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2009.
- مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، إيمان إبراهيم الهويدي، مسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2007.
- مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، أحمد أبو شهاب، مسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2007.
- المشاكل والصعوبات التي تواجه العمل الرقابي، البحث الفني لديوان المحاسبة الكويتي المقدم للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في دورتها العادية الخامسة، الجمهورية اللبنانية، 1995.
- المشكلات التي تواجه مدقق الديوان (الأسباب والحلول)، محمد يسري، مجلة الرقابة، العدد 37، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2014.
- الميزانية العامة إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها"، صالح قناوي، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2000.
- ندوة أهمية التواصل والتعاون بين دواوين المراقبة والمحاسبة والجهات المشمولة بالرقابة وأساليب تحقيق ذلك والأثر المتحقق لذلك التعاون، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 10-11/12/2014.

- ندوة دور الأجهزة الرقابية في حماية المال العام، وزارة الدولة لشؤون مجلس الأمة، دولة الكويت، 22-23/5/2016.
- واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2010.
- **مواقع إلكترونية:**
- البوابة الإلكترونية للخدمة المدنية <http://www.csc.net.kw>
- البوابة الرسمية لوزارة المالية <http://www.mof.gov.kw>
- الجريدة الرسمية (الكويت اليوم) <http://kuwaitalyawm.media.gov.kw>
- جهاز متابعة الأداء الحكومي <http://www.gpf.gov.kw/index.php/ar/site/index>
- الموقع الرسمي للجنة المناقصات المركزية <http://www.ctc.gov.kw>
- ويكيبيديا الموسوعة الحرة، <https://ar.wikipedia.org>