



**تقويم قانون جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت في
ضوء معيار إستقلال المراجعين: مع دراسة ميدانية**

**The Evaluation the Controllers Bureau
law in Kuwait in According to the Auditor
Independence Standard: A Field Study**

أ/ عبدالرحمن إبراهيم نصار الشمري
qyam.wathigah@gmail.com

د / أيمن محمد صبري نخال
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
ayman.nakhal@com.kfs.edu.eg

أ.د / على مجاهد أحمد السيد
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية وعميد
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
ali.elsayed1@com.kfs.edu.eg

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
المجلد التاسع - العدد السادس عشر - الجزء الثالث
يوليو ٢٠٢٣م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص البحث:

هدف هذا البحث أساساً إلى تقويم قانون جهاز المراقبين الماليين في ضوء معيار إستقلال المراجعين من خلال معرفة مدى تحققه في القانون لما لها من أثر على جودة عملية المراجعة في هذا الجهاز.

وتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في أعضاء جهاز المراقبين الماليين وبلغ عدد الردود ٩٠ رد وخضع جميعها للتحليل الإحصائي وذلك لإختبار الفرض الرئيسي للبحث:

➤ لا يتحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين، وذلك من وجهة نظر المراقبين الماليين العاملين بالجهاز. وقد أثبتت النتائج صحة الفرض.

الكلمات المفتاحية: جهاز المراقبين الماليين، المعايير العامة للمراجعة، معيار الإستقلالية.

Abstract:

This research mainly aimed to evaluating the Financial Controllers Bureau law in Kuwait According to the auditor's independence standard by knowing the extent to which they are achieved in the law because of their impact on auditing quality in this Bureau.

The field study community consisted of members of the financial controllers Bureau, and the number of responses reached 90, and all of them were subjected to statistical analysis, This is to test the main hypothesis of the research:

➤ The auditor's independence standard is not met in the Financial Controllers Bureau law, from the point of view of the financial controllers working in the Bureau, The results confirmed the acceptance of null hypothesis.

Keywords: Financial Controllers Bureau, general auditing standards, independence standard.

١-الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث

الرقابة هي إحدى أهم الوظائف الأساسية في أي مؤسسة، وهدفها الرئيسي خدمة الإدارة ومساعدتها، هي تعتبر إحدى مكونات العملية الإدارية وتعتبر صمام الأمان لقدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها في التأكد من إنجاز الأهداف المرسومة لمساعدة الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود ضعف أو قصور في النظام (كمال، ٢٠٢١).

ويؤدي مراجع الحسابات دوراً مهماً في بيئة الأعمال في المنظمات المعاصرة، إذ تعتمد أطراف متعددة على ما يقدمه من خدمات في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المنظمات وعملها. ولذلك فإن قضية جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، تمثل محوراً للعديد من الدراسات والأنظمة والتشريعات التي صدرت عن المنظمات المهنية، بهدف العمل على تحسين هذه الجودة والحفاظ عليها. ولقد تطورت عملية المراجعة بفعل طبيعتها الديناميكية، وقدرتها على التطور للوفاء بالاحتياجات المتنامية، في ظل تطورات وتغيرات بيئة الأعمال، والمتغيرات التي تواجهها مكاتب المراجعة، سواء كانت داخلية كمتطلبات التنظيم، أو خارجية كالمنافسة وتعدد طبيعة أعمال المنشآت، وما تتعرض له من مخاطر عديدة، أبرزها التقاضي، والتساؤلات التي أثارت حول دور مهنة المراجعة، في إطار الأزمات الطاحنة التي تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة والتي من أبرزها إنهيار شركات (Halybrton, Meark , Zerox , Enron) (عوض، ٢٠٠٨).

وفي ظل النمو الاقتصادي في دولة الكويت على مدار السنوات الأخيرة وفي ظل الاستقرار السياسي نمت أهمية المراجعة على كافة الجوانب، وفي جميع مراحل هذه الجوانب، ومن هنا ظهرت الحاجة لتطوير العمل الرقابي وتأهيله أكثر ليكون قادراً على مواكبة نمو الاقتصاد، ومن هنا كان الاهتمام بأجهزة الدولة الرقابية حاجة ملحة لا بد منها، ومن هنا أتت فكرة إنشاء جهاز المراقبين الماليين، والذي يقع على عاتقه الرقابة المسبة للصرف، ويراقب ميزانية الدولة بأكملها رقابة مسبقة، وهنا الفارق الأهم بين هذا الجهاز وبين الجهاز الرقابي الرديف وهو (جهاز ديوان المحاسبة) والذي تقتصر رقابته على الرقابة اللاحقة، أي بعد تحقق الصرف الفعلي، ولهذا فإننا عندما نتكلم عن جهاز المراقبين الماليين فإننا نتكلم عن رقابة "مانعة" لا تقل أهميتها عن رقابة ديوان المحاسبة إن لم تكن أهم، وجهاز المراقبين الماليين ناشئ من رحم قطاع الرقابة المالية في وزارة المالية، ولأنه الرقابة المالية كانت قطاعاً تابعاً لوزارة المالية فلا بد من أن يكون عاجزاً عن الرقابة الحقيقية، ومن هنا أتت فكرة قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين، وهو القانون رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٥ وتم التصويت عليه وإقراره في شهر مايو من سنة ٢٠١٥، تحت قبة البرلمان في مجلس الأمة، وبإجماع السلطين التشريعية والتنفيذية.

ومن بديهيات هذا القانون أن تدعم مواد القانونية جودة المراجعين العاملين فيه، ومن هنا أتى هذا البحث ليلقي الضوء على هذا القانون ويبحث في مدى تحقق هذا الدعم، وسيقوم الباحثون من خلال هذا البحث في معرفة مدى تحقق معيار إستقلال المراجعين سواء في قانون إنشاء الجهاز أو اللوائح التنفيذية المعتمدة في الجهاز.

٢/١ - مشكلة البحث:

تظهر مدى أهمية تحقق جودة المراجعة في أي عملية مراجعة والتي تتمثل في جودة الشخص القائم بعملية المراجعة، وتزداد الأهمية إن كانت تتعلق بجهاز رقابي حكومي جديد ويراقب على ميزانية الدولة بأكملها، ومسؤولية الدولة في صيانة هذا الجهاز، والمتمثلة في صيانة العاملين فيه وحمايتهم مما يؤثر على عملهم الرافقين من خلال التشريعات التي تم العمل بها وإقرارها في قانون إنشاء الجهاز، وبناءً عليه ظهرت المشكلة التي سيقوم الباحثون بدراستها وهي تقويم قانون جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت في ضوء معيار إستقلال المراجعين، والمتمثلة بالسؤال البحثي التالي:

ما مدى تحقق معيار إستقلال المراجعين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين؟

٣/١ - أهمية البحث: تأتي أهمية هذا البحث كونه البحث الأولي بحسب علم الباحثون التي تنطرق لجهاز المراقبين الماليين برغم أهميته كجهاز رقابي حكومي، والذي يراقب ميزانية الدولة بأكملها رقابة مسبقة مانعة تكتشف الأخطاء قبل وقوعها، وتحديدًا لتقويم قانون جهاز المراقبين الماليين والذي تم إنشاؤه بالقانون رقم (٢٣ لسنة ٢٠١٥) بدولة الكويت.

إضافة إلى ذلك، فإن افتقار المكتبة الكويتية لدراسات وأبحاث حول هذا الموضوع بشكل عام يزيد من أهمية تنفيذ هذا البحث. وضمن هذا الإطار تأتي أهمية هذا البحث كمساهمة للارتقاء بمهنة المراجعة في الكويت ودعم المقومات التي تركز عليها، عبر إجراء دراسات مستفيضة.

٤/١ - أهداف البحث:

يهدف هذا البحث أساساً إلى تقويم قانون جهاز المراقبين الماليين على ضوء معيار إستقلال المراجعين من خلال معرفة مدى تحققه في القانون لما لها من أثر على جودة عملية المراجعة في هذا الجهاز، ومن ثم يمكن صياغة هذا الهدف كما يلي:

- معرفة مدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين.

٥/١ - فروض البحث: إستناداً إلى مشكلة البحث وهدفه تم صياغة الفرض التالي:

لا يتحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين.

٦/١ - منهجية ومجتمع وعينة البحث:

(١) منهجية البحث: من أجل تحقيق أهداف البحث قام الباحثون باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة ومتاحة للدراسة والقياس. وقد تم جمع البيانات الخاصة بالبحث من المصادر الثانوية والأولية كمايلي:

١ - مصادر البيانات الثانوية: سوف يتم معالجة الإطار النظري للبحث من خلال مصادر البيانات الثانوية لأخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات.

٢- مصادر البيانات الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة يقوم الباحثون بجمع البيانات الأولية من خلال قوائم الإستقصاء كأداة رئيسية لتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، وذلك من خلال توزيعها على المراقبين الماليين داخل الجهاز، ومن ثم تفريغ وتحليل محتويات قوائم الإستقصاء باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية SPSS بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

(٢) مجتمع وعينة البحث:

يتألف مجتمع البحث من جميع المراجعين العاملين في جهاز المراقبين الماليين الكويتي، والذين يتعاملون بطبيعة أماكنهم الوظيفية في مجال المراجعة. أما العينة فقد يعتمد الباحثون على عينة ميسرة من المجتمع موضوع الدراسة بحيث تكون محددة تحديدا دقيقا له، وسوف يراعى ذلك عند التحليل الإحصائي..

٧/١- نطاق البحث:

- سيقصر البحث على جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت
- سيقصر البحث على قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٥، وجميع اللوائح المنظمة لعمل المراقبين الماليين في الجهاز.

٨/١- خطة البحث:

تحقيق لهدف البحث فإنه سوف يتم تنظيم البحث كما يلي:

- ١- الإطار العام للبحث
- ٢- الدراسات السابقة
- ٣- الإطار النظري للبحث
- ٤- الدراسة الميدانية
- ٥- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

٢-الدراسات السابقة:

حاول الباحثون في هذا القسم تناول واستعراض مجموعة من الدراسات البحثية السابقة التي تناولت المعايير العامة للمراجعة (وعلى وجه الخصوص معيار الإستقلال)، وعلاقتها بجهاز المراقبين الماليين الكويتي أو الرقابة في القطاع الحكومي بشقيها القبلي والبعدي وذلك لما لجهاز المراقبين الماليين الكويتي من إستقلالية وصلاحيات قد تضاهي التدقيق الخارجي، وذلك للوقوف على أهم العوامل اللازمة لضمان نجاح تطبيق هذا المعيار وكذلك تحقيق الجهاز لاهداف التي أنشأ من أجلها وإستخلاص الفجوة البحثية، وسوف يتم عرض هذه الدراسات وفقا للترتيب الزمني سواء كانت دراسات باللغة العربية أو باللغة الإنجليزية.

١/٢- عرض وتحليل الدراسات السابقة:

١-دراسة (رزوقي وموسى، ٢٠١٥) بعنوان

مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

هدفت هذه الدراسة الى تحديد العوامل التي من شأنها مساعدة الادارات التنفيذية في ديوان الرقابة المالية للتطبيق الكفوء والفعال للقوانين والأنظمة، حيث تم تحديد مجموعة من المتغيرات المستقلة تمثل العوامل التي تساعد ديوان الرقابة المالية في القيام بدوره في الحد من المخالفات المالية وهي الانظمة والتشريعات التي تدعم المراقبين الماليين في عملهم، واستقلالية المراقبين الماليين، وتوسيع نطاق صلاحياتهم وإعطائهم حق الوصول غير المقيد الى المعلومات، ووجود نظام داخلي وهيكل تنظيمي واضح لديوان الرقابة المالية، وتحديد الخطط الاستراتيجية، والمكافآت الممنوحة للموظفين، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم إستبانه لتحقيق أهداف الدراسة وزعت على عينة مكونة من ٦٠ موظفا من الادارات العليا في ديوان الرقابة المالية.

وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها توفر إستقلالية جيدة لديوان الرقابة المالية، بالإضافة الى توافر صلاحيات واسعة للموظفين تتيح لهم الوصول إلى كافة المعلومات التي يحتاجونها، مما يساهم في رفع كفاءة عمل المراقبين الماليين ومساعدتهم في الحد من المخالفات المالية، كما تبين من نتائج الدراسة أن هناك ضعف في تحديد الأدوار والصلاحيات داخل الديوان، وعدم وضوح الخطة الاستراتيجية والهيكل التنظيمي، وكذلك عدم عدالة وكفاية الحوافز الممنوحة للموظفين، مما يقلل من كفاءة وفاعلية الاجراءات الرقابية، وزيادة مستوى الفساد المالي في الجهات الخاضعة لديوان الرقابة المالية.

٢-دراسة (جعارة وآخرون، ٢٠١٥) بعنوان

قياس ملائمة اجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد (دراسة استطلاعية في ديوان المحاسبة الأردني)

هدفت هذه الدراسة إلى قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأعراض مكافحة الفساد، من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة، ولتحقيق هذا الهدف تم تطوير استبانه وزعت على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المكون من المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني وعددهم (٣٨٩) مدققا، وقد تم توزيع (١٣٠) استبانه، والمسترد منها (١٠٩) استبانات صالحة.

وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات التحقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في القطاع العام الرقابة المالية والمحاسبية، والرقابة الإدارية، ورقابة الأداء، والرقابة القانونية ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات.

٣-دراسة (النعامي، ٢٠١٦) بعنوان

مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي دراسة ميدانية على المراجعين بمحافظات غزة- فلسطين

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي وتحسينه، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم عمل استبانة مكونة من (٣) أجزاء، اعتمداً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وزعت على مكاتب المراجعة وعددها (١١١) مكتب، وتم استرجاع (٨٩) استبانة، وهي تمثل نسبة إرجاع قدرها (٨٠.٢%) وقد استخدم الباحثون البرنامج الإحصائي SPSS في التحليل، كما استخدم المعالجات الإحصائية الملانمة بهذا الخصوص.

وقدمت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها:

١. إن على المراجع الخارجي بذل العناية المهنية الواجبة من أجل إنجاز عملية المراجعة وكتابة التقرير.
٢. إن على المراجع الخارجي أن يقوم بعمله المهني بعناية ومهارة لإنجاز الأعمال المسندة إليه حسب المعايير الموضوعية من الهيئات المهنية.
٣. يتطلب من المراجع الخارجي حضور دورات تدريبية في مجال المحاسبة والمراجعة لدى الشركات والمؤسسات والجامعات والجمعيات المهنية.
٤. إذا كان الغرض من تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة تقديم النصيحة فقط، وليس المساهمة في إصدار القرارات، فإن ذلك يؤثر إيجاباً على حياده واستقلاله.
٥. استقلالية إعداد التقرير وهو عدم وجود مؤثرات تمارس على المراجع الخارجي لتغيير رأيه على صحة القوائم المالية في تقريره، مما يؤثر إيجاباً على أدائه المهني.
٦. إن تحديد أتعاب المراجع الخارجي قبل بدء أعمال المراجعة يدعم استقلاله وحياده ويؤثر إيجاباً على أدائه المهني.
٧. إن على المراجع الرئيس عند استخدام عمل مراجع آخر الحصول على معلومات عن درجة الكفاءة المهنية عنده.
٨. على المراجع الخارجي التسجيل في أوراق العمل عملية التخطيط للمراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الواجب القيام بها، والنتائج التي يتم التوصل إليها.
٩. إن على المراجع الخارجي الحصول على المعرفة التامة بمشكلات المحاسبة والمراجعة المهمة وتقويم مدى تأثيرها على برنامج المراجعة وفقاً لذلك.

٤-دراسة (الكبيسي ومتعب، ٢٠١٧) بعنوان

تقييم أداء مكاتب المفتشين العاميين في الحد من الفساد

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى تطبيق مكاتب المفتشين العاميين للمؤشرات العالمية للرقابة المالية العليا على قدرتهم في الحد من الفساد المالي والإداري في مجموعة من الوزارات العراقية الخاضعة لرقابتهم، واتباع الباحثون المنهج الوصفي التحليلي، ومن أجل تحقيق أهداف

الدراسة قام الباحثون بتصميم إستبانة تتضمن أهم المؤشرات العالمية في مجال الرقابة، تم توزيعها على عينة مكونة من ٩٧ مفتشة مالية من المفتشين العاملين في مكاتب المفتشين العاملين بالإضافة إلى إجراء مقابلات مع العاملين في مكاتب المفتشين العاملين في ثلاث وزارات هي وزارة التربية، ووزارة الثقافة، ووزارة الصحة.

وتوصلت الدراسة إلى ضعف عام في تطبيق المؤشرات العالمية للرقابة المالية في العراق، كما تبين أن هذا الضعف ينعكس على مؤشرات الفساد، حيث يرتبط ارتفاع مؤشرات الفساد بضعف تطبيق المؤشرات العالمية للرقابة المالية.

٥-دراسة (Jansons and Rivza, 2017) بعنوان

"Legal aspects of the supreme audit institutions in the Baltic sea region"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ممارسة التدقيق الخارجي الذي تقوم به أجهزة الرقابة المالية العليا في بلدان منطقة بحر البلطيق كما هو محدد في القوانين والإجراءات القانونية التي تهدف إلى تطوير الأداء من خلال تعزيز استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا، وكذلك تحديد مدى تعاون وتكامل هذه الأجهزة مع السلطات التشريعية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثون بإجراء تحليل للتنظيم القانوني لمؤسسات الرقابة العليا ذات الصلة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الأجهزة العليا للرقابة المالية في منطقة بحر البلطيق تتعاون تعاوناً وثيقاً مع البرلمانات، كما أن معظمها يتعامل بشكل وثيق مع السلطة التشريعية خلال مرحلة تعيين رئيس جهاز الرقابة المالية، وتظهر نتائج الدراسة أيضاً أن الأجهزة العليا للرقابة المالية، في بلدان منطقة بحر البلطيق، تتابع عمليات التدقيق في مختلف المجالات على النحو المنصوص عليه في اللوائح القانونية.

٦-دراسة (الأزهر ٢٠١٧) بعنوان:

دور الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية في تدعيم استقلالية مراجع الحسابات وانعكاسها على جودة عملية التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية في تدعيم استقلالية مراجع الحسابات وانعكاساتها على جودة عملية التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر، وقد تمثلت مشكلة الدراسة في: كيف يساهم الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية في دعم استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر، اختبرت الدراسة فرضية واحدة هي: أن يؤدي الإلتزام بمعايير المراجعة الدولية إلى دعم استقلالية مراجع الحسابات، مما ينعكس على جودة عملية المراجعة. قام الباحثون بتوزيع إستبانة إستبيان على عينة عشوائية مكونة من ٢٠٠ فرد في ولايات مختلفة في الجزائر وتم استلام جميع الاستمارات، تم استخدام البرنامج الإحصائي المعروف SPSS version 21 لتحليل بيانات الدراسة.

توصل الباحثون إلى العديد من النتائج منها: ليس من مسؤولية مراجع الحسابات اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في المؤسسة بل تقتصر مهمته على إكتشاف الأخطاء الجوهرية فقط ؛ توجد عدة عوامل تؤدي إلى عدم محافظة المراجع على استقلاله ولا يمكنه أن يتحكم فيها كالمنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.

٧-دراسة (شريط ولقليطي، ٢٠١٧) بعنوان

إستقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة

هدف هذا البحث إلى دراسة عمل مراجع الحسابات بالتركيز على عنصر الإستقلالية والحيادية للمراجع بإعتبار أن الثقة في إبداء الرأي حول القوائم المالية تتوقف على هذا العنصر، كما هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر متطلبات عنصر الإستقلالية في المعايير الدولية للمراجعة وكذا التشريع الجزائري.

وتوصل هذا البحث الى مجموعة من النتائج هي:

- توجد عوامل عديدة ومتشعبة تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات في أداء مهامه من أجل إضفاء الثقة على القوائم المالية.
- إستقلال المراجع يعتمد على عدة مقومات كالنزاهة والأمانة بالإضافة إلى التحصيل العلمي والعمل المستمر.
- ان الإهتمام بمدخل معايير المراجعة الدولية فيما يخص عنصر الإستقلالية بما يلاءم البيئة الجزائرية قد يساهم في تطوير مهنة المراجعة بالجزائر.
- التشريع الجزائري أولى إهتمام كبير بعنصر الإستقلالية وذلك من خلال وضع مجموع الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة المراجعة بالجزائر.

٨-دراسة (الديحاني، ٢٠١٧) بعنوان

تقييم فاعلية الرقابة المالية لجهاز المراقبين الماليين في الوزارات والإدارات العامة في دولة الكويت

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية الرقابة المالية التي يمارسها جهاز المراقبين الماليين في الوزارات والإدارات العامة في دولة الكويت ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي، ويتكون مجتمع الدراسة من المراقبين الماليين العاملين في الوزارات والإدارات العامة في دولة الكويت، وتم توزيع (١٠٠) نسخة من الاستبانة على المراقبين الماليين والبالغ عددهم (١١٦) مراقب، وبلغ عدد النسخ المستردة (٩٢) استبانة وتبين أن (٨٨) استبانة صالحة للتحليل، واستخدم الباحثون برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة.

ونتيجة لاختبار الفرضيات توصل الباحثون إلى العديد من النتائج أهمها وجود فاعلية للرقابة المالية التي يمارسها جهاز المراقبين الماليين في الوزارات والمؤسسات العامة في دولة الكويت من خلال القوانين والتشريعات المطبقة وكفاية الأنظمة المطبقة التي تضمن ضبط الأداء وتنظيمه، وتوصلت الدراسة بتوصيات من الباحثون أهمها. العمل على اجراء تقييم وفحص دوري لنظم الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية الخاضعة لرقابة جهاز المراقبين الماليين الأمر الذي يحقق رقابة مالية فعالة للوزارات والإدارات العامة.

٩-دراسة (العزى، ٢٠١٨) بعنوان

الدور الرقابي لجهاز المراقبين الماليين الكويتيين وفاعليته في الحد من المخالفات المالية: دراسة حالة

هدفت هذه الدراسة الى تحديد العوامل المؤثرة على فاعلية جهاز المراقبين الماليين الكويتيين في الحد من المخالفات المالية في الجهات التابعة له في دولة الكويت من وجهة نظر المراقبين الماليين، وتم تقسيم هذه العوامل في مجموعتين، الأولى تضم العوامل المرتبطة بالمراقبين الماليين (الإستقلالية، التدريب المهني، الكفاءة المهنية، الالتزام باخلاقيات المهنة، والحوافز الممنوحة للمراقبين الماليين)، والثانية تضم العوامل المرتبطة بجهاز المراقبين الماليين (إستقلالية الجهاز، استخدام التكنولوجيا الحديثة، التخطيط الاستراتيجي، الالتزام بمعايير الرقابة المالية، قانون جهاز المراقبين الماليين)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال إعداد إستبانه تم توزيعها على عينة مكونة من (١١٥) مراقبا ماليا، وتم تحليل البيانات باستخدام اختبار (ت) اللعينة الواحدة One Sample t-test

وقد توصلت الدراسة الى وجود دور للعوامل المرتبطة بموظفي جهاز المراقبين الماليين (إستقلالية الجهاز، استخدام التكنولوجيا الحديثة، التخطيط الاستراتيجي، الالتزام بمعايير الرقابة المالية، قانون جهاز المراقبين الماليين) في فاعلية اجراءات الحد من المخالفات في الجهات الخاضعة لرقابته في دولة الكويت، بالإضافة الى وجود دور للعوامل المرتبطة بجهاز المراقبين الماليين الكويتيين (إستقلالية الجهاز، استخدام التكنولوجيا الحديثة، التخطيط الاستراتيجي، الالتزام بمعايير الرقابة المالية، قانون جهاز المراقبين الماليين) في فاعلية الإجراءات التي يقوم بها للحد من المخالفات في الجهات الخاضعة لرقابته في دولة الكويت. وبناء على هذه النتائج خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات، منها: ضرورة استخدام المعايير التي تنظم العمل الرقابي في الوحدات الحكومية، واعتمادها في القيام بالأعمال الرقابية، وضرورة التركيز على العوامل المتعلقة بموظفي الجهاز، وخاصة بما يرتبط باستقلالية المراقبين الماليين، والعمل على رفع كفاءة المراقبين الماليين من خلال عقد الدورات التدريبية المناسبة، وتفعيل نظام الحوافز وربطها بنظام تقييم الأداء، بالإضافة الى ضرورة توفير جميع وسائل التكنولوجيا الحديثة التي من شأنها زيادة فعالية الجهاز في الحد من المخالفات المالية.

١٠-دراسة (عمامرة، ٢٠١٨) بعنوان

أثر معياري الكفاءة والإستقلالية لمراجعة الحسابات الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر

تمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة أثر المعايير العامة للمراجعة الخارجية على جودة الخدمات المقدمة، حيث نجد من بين استراتيجيات عملية المراجعة المدخل المهني الذي يقوم بقياس جودة المراجعة الخارجية على أساس مدى التزام المهنيين بالمعايير المهنية، وعليه سوف نحاول تقديم مفهوم جودة المراجعة من منظور المدخل المهني مع إبراز العلاقة بينها وبين معياري الكفاءة

والاستقلالية، كما سعى الباحثون إلى تبيان مضمون هذين المعيارين في الجزائر وأثر الالتزام بهما على جودة الممارسة المهنية.

من خلال هذه الدراسة تم التوصل للنتائج الآتية:

- هناك عدم التزام صارم بمحتوى المعايير المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وخاصة تلك المتعلقة بمعيار الكفاءة والاستقلالية في الجزائر، وأن الالتزام يبقى شكلي لا غير.
- يعود عدم هذا الالتزام إلى عدم إدراك العديد من الممارسين لمحتوى هذه المعايير، وعدم معرفتهم لدرجة أهميتها بالنسبة لعملية المراجعة ككل.
- يعود سبب قصور هذه المعايير في تحقيق الجودة المرغوبة في واقع الأمر إلى عدم فهمها، سواء بسبب غموضها وتعقدها أو بسبب نقص التكوين لدى المهنيين، خاصة في الجانب القانوني.

١١-دراسة (النيسان ٢٠١٨)، بعنوان

العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين. واعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم استبانة علمية محكمة وتوزيعها على عينة الدراسة حيث تم أخذ عينة عشوائية مؤلفة من ٨٠ مفردة. وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة، وتم استرداد ٥٢ استبانة. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها وجود عدة عوامل لها تأثير إيجابي كبير على جودة مراجعة الحسابات، ومنها العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة، وفريق العمل، والكفاءة المهنية، والتأهيل العلمي للمراجع، وتوافر الموضوعية والاستقلالية، وعوامل متعلقة بأتعاب المراجعة.

وخلصت الدراسة بعدة توصيات أهمها ضرورة محافظة مراجع الحسابات على الكفاءة في العمل من خلال التطبيق المستمر للمعرفة والمهارات المهنية وتنميتها بالدورات والبرامج التطويرية لضمان حصول العملاء على الخدمة المهنية بجودة عالية، وبضرورة تعريف مراجعي الحسابات بأهمية جودة المراجعة لما له من أثر ايجابي على الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتحقيق تطلعات الاطراف المستفيدة من التقرير من تحقيق أعلى مستوى جودة.

١٢-دراسة (Puspitasari, et al., 2019) بعنوان

"The Influence of Independence, Work Experience, Due Professional Care, Accountability, Integrity, and Clients Pressure on Audit Quality"

هدف هذا البحث إلى إثبات تأثير الاستقلالية وخبرة العمل وبذل العناية المهنية الواجبة والمساءلة والنزاهة وضغط العميل. تمثل المستقصى منهم في هذا البحث في المدققون الذين يعملون في شركات المحاسبة العامة سواء مرتبطين بالأربعة الكبار أم لا (KAPs) تقع في جاكرتا، وتم استقصاء من هم في منصب مبتدئ وكبير ومدير Junior, Senior, and Manager. وبلغ عدد المستقص منهم ٩١ مفردة. تم إجراء هذا البحث باستخدام طريقة المسح. وتم جمع البيانات عن

طريق توزيع الاستبيانات باستخدام العينات الملائمة. وتم تحليل البيانات باستخدام الانحدار المتعدد. وقد أشارت النتائج إلى أن الاستقلالية وخبرة العمل وبذل العناية المهنية الواجبة والمساءلة والنزاهة وضغط العمل لهم تأثير كبير على جودة التدقيق. وقد أوصى الباحثون من خلال هذا البحث بضرورة الأخذ في الحسبان في البحوث المستقبلية أن يكون سنوات خبره للمستقصى منهم أكبر من ٤ سنوات لإعطاء مزيد من الإجابات المفيدة وأيضاً إختيار فتره بعيدة عن موسم العمل. كما أوصى الباحثون بأن المدقق يحتاج إلى الحفاظ على الاستقلالية والخبرة العملية وبذل العناية المهنية اللازمة والمساءلة والنزاهة وضغط العمل لإنتاج جودة تدقيق مصنفة على أنها جيدة. إلى جانب ذلك، يحتاج المدققون إلى تدريب متعلق بالتدقيق مع التطوير الشخصي، أي أن التطوير الذاتي ليس فقط كيفية تحسين وتشكيل نوعية حياة أفضل، ولكن لفهم وتنفيذ الأشياء الصغيرة الموجودة في عملية التطوير الذاتي بالتفصيل. يجب أن يكون المدقق قادراً على تعظيم الوقت الذي يمنحه العمل من أجل العثور على أدلة كافية، وستكون جودة المراجعة الناتجة أفضل إذا كان المراجع قادراً على استخدام ذلك الوقت.

١٣-دراسة (Kertarajasa, et al., 2019) بعنوان

"The Effect of Competence, Experience, Independence, Due Professional Care, and Auditor Integrity on Audit Quality with Auditor Ethics as Moderating Variable"

هدف هذا البحث إلى تحليل والحصول على أدلة تجريبية حول تأثير الكفاءة والخبرة والاستقلالية والعناية المهنية اللازمة والنزاهة على جودة التدقيق مع مراعاة أخلاقيات المدقق كمتغير وسيط. البيانات المستخدمة في هذه الدراسة هي البيانات الأولية التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيانات التي تم الحصول عليها من المراجعين الخارجيين في جنوب سومطرة، إندونيسيا. وبلغت العينة المستخدمة ٩٧ مدققاً. الأداة التحليلية المستخدمة في هذه الدراسة هي تحليل الانحدار الخطي المتعدد.

تظهر نتائج الدراسة أن متغيرات الكفاءة والعناية المهنية اللازمة والنزاهة تؤثر بشكل كبير على جودة المراجعة تأثيراً إيجابياً. لا تؤثر متغيرات الخبرة والاستقلالية بشكل كبير على جودة المراجعة. لا تعمل متغيرات أخلاقيات المدقق كمتغير وسيط - على تعديل الكفاءة والخبرة والاستقلالية والعناية المهنية الواجبة والنزاهة في جودة التدقيق.

١٤-دراسة (Lamba, et al., 2020) بعنوان

The Effect of Auditor Independence and Ethics on Auditor Professional Scepticism: Its Implications for Audit Quality in Indonesia

تمثل الغرض من هذا البحث في تحليل تأثير استقلالية المدقق وأخلاقياته على جودة التدقيق من خلال الشك المهني. كان المشاركون في الدراسة جميعهم مدققين يعملون في مكتب مفتشية الحكومة الإقليمية، مقاطعة بابوا، إندونيسيا. تم إجراء هذا البحث باستخدام المنهج كمي. وتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS 21.

أظهرت نتائج الدراسة أن استقلالية المدقق تؤثر بشكل مباشر على الشك المهني. علاوة على ذلك، فإن استقلالية المدقق لها تأثير إيجابي وهام على جودة المراجعة، كما أن لأخلاقيات المدقق تأثير إيجابي وهام على الشك المهني. بعد ذلك، ليس لأخلاقيات المدقق تأثير إيجابي وهام على جودة التدقيق، في حين أن الشك المهني له تأثير إيجابي ولكن ليس مهماً على جودة التدقيق. في الختام، لا يتوسط الشك المهني في تأثير الاستقلال والأخلاق على جودة التدقيق في إندونيسيا. بناءً على نتائج الدراسة والاستنتاجات المذكورة أعلاه، تم اقتراح عدة توصيات على النحو التالي. أولاً، من المتوقع أن يزيد المدققون من الامتثال لدستور قواعد السلوك المهني لأن دستور الأخلاقيات العالية سيؤثر في النهاية على جودة التدقيق. ثانياً، نظراً لأن هذه الدراسة أجريت فقط داخل مكاتب التفتيش التابع للحكومة الإقليمية لبابوا إندونيسيا، فمن المقترح أن يكون هناك بحث في المستقبل يتوسع في المتغيرات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الشك المهني وجودة التدقيق. يقترح أن يتم إجراء البحوث المستقبلية حول نفس الموضوع في مكاتب التفتيش الإندونيسية الأخرى.

١٥-دراسة (أبوصالح، ٢٠٢٠) بعنوان

أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية الرقابة المالية في الوزارات الكويتية

استهدفت هذه الدراسة لقياس أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية الرقابة المالية في الوزارات الكويتية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهجين الوصفي والتحليلي، واستخدم الاستبيان في جمع البيانات الأولية من المدققين الداخليين من مجتمع الدراسة الذي شمل جميع وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في الوزارات الكويتية وعددها (١٦)، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل التي جمعت من المدققين الداخليين (٧١) استبانة. استخدم في تحليل البيانات الأولية أساليب الإحصاء الوصفية واستخدم تحليل الانحدار البسيط وكذلك المتعدد في اختبار فرضياتها.

كان من أهم نتائج الدراسة وجود أثر لأبعاد تكنولوجيا المعلومات مجتمعة على فاعلية الرقابة المالية الداخلية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في الوزارات الكويتية، إلا أن بعض المكونات منفردة لم يكن لها تأثير دال إحصائي، حيث لم يكن هناك أثر لكل من قواعد بيانات تكنولوجيا المعلومات والمكونات المادية للتكنولوجيا المعلومات المستخدمة في فاعلية الرقابة المالية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في الوزارات الكويتية كل على انفراد، بينما كان هناك أثر لكل من الموارد البشرية والبرمجيات والاتصالات على فاعلية الرقابة المالية في فاعلية الرقابة المالية في وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في الوزارات الكويتية كل على انفراد.

١٦-دراسة (كمال، ٢٠٢١) بعنوان

مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية

هدفت هذه الدراسة لمحاولة بيان الي أي مدى اجهزه الرقابة المالية بمصر المتمثلة في وزاره المالية والجهاز المركزي للمحاسبات مطابقه لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، حيث ان التطور الحادث في النشاط الحكومي مؤخرًا وتطبيق اساليب جديده والذي تبعته زيادة في الخدمات يتطلب

إجراءات إضافية وفعاله لا تجهزه الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص، مما أدى إلى ضرورة البحث نحو درجة وكيفية الالتزام بمعايير المنظمة والمرشدة لعملية الرقابة.

حيث أوضحت الدراسة تحليل لواقع الرقابة المالية بالقطاع الحكومي في مصر وأشارت إلى بعض من معوقات وإخفاقات تجهزه الرقابة المالية وأيضاً تقييم للوضع الحالي للرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني، حيث أنه يجب وجود إطار المنظم والمعايير والقواعد الاستراتيجية المعتمدة من قبل الهيئات المحاسبية والرقابية ولذلك تم التطرق إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSI) من خلال نظره عامه على ماهية تلك المعايير وتصنيفاتها والأنشطة والضوابط الرقابية الوقائية الواجب اتباعها وفقاً لمعايير الانتوساي ومن ثم التطرق إلى مدى تفعيل تجهزه الرقابة المالية لمعايير الانتوساي.

٢/٢- التعليق على الدراسات السابقة:

- أكدت نتائج معظم الدراسات السابقة على أهمية توافر الإستقلالية والكفاءة المهنية والخبرة لمدققي الحسابات، كذلك ضرورة بذل المدققين للعناية المهنية اللازمة بما يساعد على تحقيق جودة التدقيق، وكذلك يساعد في تضيق فجوة التوقعات.

- كما أكدت نتائج بعض الدراسات أن الأكاديميون والمهنيون في مجال التدقيق يرون أن معايير التدقيق الدولية تعتبر مرجعية هامة يمكن الاعتماد عليها في ذلك، حيث إن تطبيق المعايير الدولية يمكن مكاتب التدقيق من القدرة على مراجعة حسابات المؤسسات الوطنية والأجنبية والمنافسة مع المكاتب الدولية، وكذلك دعم استقلال المراجعين وتخفيض المخاطر المتعلقة بإبداء الرأي، بالإضافة إلى تفعيل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين وآليات عمل الجهات المنظمة للمهنة، كما يساعد تطبيق المعايير الدولية في الانضمام إلى الهيئات الدولية للتدقيق.

وقد أوصت معظم الدراسات السابقة بما يلي

- تدعيم استقلال مدققي الحسابات بشكل مستمر وذلك بما يتلائم مع التغيرات والمستجدات في بيئة العمل.

- زيادة فاعلية الإعلام عن دور المدقق ومسؤولياته في المجتمع بمختلف وسائل الإعلام والنشر للدوريات المهنية، والربط بين الباحثين بالجامعات والهيئات المهنية لرفع مستوى مهنة التدقيق والمتطلبات المعاصرة لها.

٣/٢- أهم ما يميز الدراسة الحالية:

ركزت أغلب الدراسات السابقة على تقويم الأداء الرقابي للأجهزة الرقابية بشكل عام، وكيفية اسهام هذه الأجهزة في المحافظة على المال العام، وتحديد الصعوبات التي تواجه العمل الرقابي، كما تناولت الدراسات السابقة دور ديوان المحاسبة، والرقابة اللاحقة، وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

- فيما جاءت بعض الدراسات (الديحاني، ٢٠١٧) لتقييم فاعلية الرقابة المالية لجهاز المراقبين الماليين في الكشف عن التجاوزات المالية كما تناولت مستوى فاعلية تطبيق التشريعات المطبقة من

قبل الجهاز، ولكن هذه الدراسة جاءت بعد انشاء الجهاز بعامين فقط حيث أنه تم انشاء الجهاز عام ٢٠١٥ وبالتالي لم يكن تقييماً فعالاً.

- ومن هنا فإن أهم ما يميز هذه الدراسة هي تناولها للقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لعمل الجهاز والتحقيق في مدى توافقها مع متطلبات وإرشادات المعايير العامة للمراجعة التي أكدت معظم الدراسات السابقة على أهمية تطبيقها ودورها في تحقيق جودة التدقيق.

- نظراً لعمل أحد الباحثين كمراقب مالي في جهاز المراقبين الماليين فإن ذلك سوف يمكنه من الحصول على كافة البيانات اللازمة للدراسة الميدانية، حيث يتوافر لدى الباحثين إمكانية الوصول لكافة أعضاء الجهاز بكافة الوزارات أي سيتم عمل مسح شامل وسيتم إخضاع مجتمع الدراسة بالكامل للإستبيانات المقدمة مما يدعم صدق النتائج المستخلصة وإمكانية تعميمها وإستخلاص توصيات مناسبة للفهم والتطبيق بدولة الكويت.

٣- الإطار النظري للبحث:

١/٣ - مفهوم معايير المراجعة الدولية

إن المعيار هو أساسي لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر علي نتائج أعمال المنشأة وتوصيل المعلومات للمستخدمين لها وللمستفيدين منها وقد يقصد بالمعيار كونه قاعدة أو قانون عام يسترشد به المراجع لانجاز عمله، وتهدف المعايير الي تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة واهميتها في تحقيق الأهداف (محمود، ٢٠١٨، ص. ١٥).

والمعيار في الفكر المحاسبي هو "بيان كتابي يتعلق بعنصر محدد للقوائم المالية أو أي نوع من أنواع العمليات أو الأحداث المتعاقبة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، يتناول تحديد أسلوب قياس أو عرض أو التعرف على هذا العنصر بغرض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمنشأة" (البشاري، ٢٠٠٦).

بينما تعرف معايير المراجعة بأنها "الأسلوب أو المنهج الذي تتم به ممارسة منهة المراجعة، حيث انها الاداة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى كفاءة العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات وبالتالي تحديد مسؤولية المراجع في ضوء مهام المراجعة التي يكلف بها" (عبدالوهاب، ٢٠٠٤). فيما عرفها (على & فرج، ٢٠٢١، ص. ٣٧) بأنها مستويات مهنية لضمان التزام مراقب الحسابات، ووفائة بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة وإعداد التقرير بكفاءة، وتشمل هذه المعايير مراعاة مراقب الحسابات للصفات المهنية المطلوبة، مثل الكفاءة المهنية والإستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.

٢/٣ - أهمية المعايير والحاجة اليها:

أن أي عمل مهني لابد له من معايير تشكل إطاراً عاماً يضبط عمل المهنيين ويوجه الاجراءات التي يقومون بها، وكذلك الأمر في مجال التدقيق فإن المعايير تساعد في تنظيم عملية المراجعة بحيث

تصبح اجراءات المراجعة قابلة للتوقع سواء من قبل المراجعين أو قبل مستخدمي تقارير المراجعين، وبالتالي تضيق الفجوة في اداء المراجعين.

وتظهر أهمية وجود معايير في مجال المراجعة من خلال دورها في الاتي (محمود، ٢٠١٨):

- (١) تساعد على تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين للمهنة في معظم دول العالم ان لم يكن جميعهم إلى الاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان.
- (٢) تسد إحتياجات وتوقعات مجتمع الأعمال وتحظى في نفس الوقت بالقبول العام الذي يمكنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة.
- (٣) تمكن الشركات الدولية من تقويم أداء إدارتها وفروعها بصورة موضوعية ومقاييس موحدة.
- (٤) تنبع أهميتها في تحسين الأداء المهني لعملية المراجعة، وأضفاء الثقة في التقارير والقوائم المالي المنشورة، مما يمكن مستخدميها من الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.
- (٥) تظهر أهميتها في الكيفية التي يتم فيها الفحص الذي يقوم به المراجع والمسئولية التي يتحملها في تحديد درجة الاعتماد علي القوائم المالية.
- (٦) تتمتع بقوة مهنية ملزمة لكل ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعلها تمثل انماط، بما يجب أن يكون عليه الاداء الفعلي لممارسي المهنة
- (٧) تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة.
- (٨) تعتبر المعايير ذات اهمية لمستخدمي التقارير والبيانات المحاسبية مثل البنوك والموردين والجهات الحكومية، وغيرها من الأطراف الأخرى التي تعتمد على التقارير والقوائم المالية.

٣/٣- وظائف معايير المراجعة الدولية

هناك عدة وظائف لمعايير المراجعة الدولية يمكن عرضها إجمالاً فيما يلي (عبدالمنعم، ٢٠٠٢ ؛ ويدران، ٢٠٠٣):

- ١- قياس مستويات الأداء المهني:
إذ تهدف المعايير الي تحديد الكيفية التي تتم بها ممارسة المهنة وهي بمثابة مقاييس الاداء المهني وهي اشبه بنماذج تستخدم في الحكم على الأداء الذي ينجزه المراجعون بعد انتهاء عملهم.
- ٢ - تحديد مسؤولية المراجع المهنية:
نجد أن المجتمع الحالي يميل لتحميل المراجع مسؤولية ما قد يتحملة من ضرر ناتج عن قصور القوائم المالية للعميل عند تقديم الافصاح الكافي الذي يمكن متخذي القرارات من معرفة الظروف الحقيقة للمشروع، فالمعايير تضع حدوداً امام مسؤولية المراجع وبالتالي فان مساءلة المراجع يجب أن تنطلق من مدى وفائة بالالتزامات التي تحددها تلك المعايير.

- ٣- تعتبر معايير المراجعة ذات أهمية للمراجعة حيث انها تتمثل السند الذي يستند عليه المراجع عند قيامه باداء هام للمراجعة والنهوض بمسؤولياتها وواجباتها المهنية.
 - ٤- تعتبر معايير المراجعة وسيلة هامة لمستخدمي التقارير المالية، لان الاشارة اليها في التقرير عن القوائم المالية التي توضح الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام بها المراجع وتحدد بشكل كبير درجة الاعتماد على ماورد بتلك القوائم من معلومات.
 - ٥- تحدد المعايير الموصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها في من يقوم بعملية المراجعة.
 - ٦- تزيد الثقة في المراجعة وتقضي على أي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة معترف بها.
 - ٧- تحدد المعايير الموصفات الفنية لإعداد تقرير المراجعة وبيان طبيعة ومحتويات هذا التقرير.
 - ٨- تعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي توضح مدى إلتزام المراجع بمبادي المراجعة والاهداف العامة لها.
 - ٩- توفر معايير المراجعة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية الثقة في رأى المراجع، حيث أن هذه المعايير تنسم بالموضوعية والقبول العام.
 - ١٠ - توجيه المراجعين وارشادهم: حيث لا تعد قوانين يجب تطبيقها حرفيا والا فقدت صفة من اهم صفاتها وهي المرونة، مما يترك للمراجع القيام بإجراءات مناسبة بحسب ظروف الحال وقد تركت المعايير للمراجع استخدام احكامه الشخصية التي تعود لاجتهاد المهني الذي اكتسبه من تعليمه وتدريبه وخبرته المهنية، اي المعايير تستخدم كموجه ومرشد للمراجع.
- ويرى الباحثون أن وجود معايير يعني إلزام المراجعين بجميع الاسترشادات التي أقرتها تلك المعايير في هذه الدولة لتخفيف التفاوت بين المراجعين وبعضهم البعض بسبب تباين الاجتهادات الشخصية والاحكام الشخصية وتقوم المعايير الدولية بنفس المهمة لتوحيد الممارسة للمراجعة على مستوى العالم.

٤/٣ - معيار الإستقلالية

لقد تم تكوين الإتحاد الدولي للمحاسبين The International Federation Of Accountants (IFAC) في عام ١٩٧٧، وقام الإتحاد بتشكيل عدد من اللجان أهمها لجنة المراجعة الدولية ولجنة السلوك المهني بالإضافة إلى لجنة المعايير في عام ١٩٧٩، وذلك لإصدار وتطوير معايير المراجعة الدولية لكي يسترشد بها المراجعون في تطبيق مبادئ المراجعة المتعارف عليها وتعميم شكل ومحتوى تقارير المراجعة على المستوى الدولي، وقد إهتمت معايير المراجعة الدولية بجزئيات عملية المراجعة فأوردت لكل جزئية معيارا، كما اهتمت بمبادئ المراجعة أكثر من إجراءات المراجعة (عبد الوهاب ونخال، ٢٠١٨، ص. ٧٩).

وبناء على هدف هذا البحث والذي يتمثل في تقويم قانون جهاز المراقبين الماليين في ضوء معيار إستقلالية المراجعين من خلال معرفة مدى تحققه في القانون لما لها من أثر على جودة عملية المراجعة في هذا الجهاز، ولما كانت معايير المراجعة الأمريكية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) هي الأساس الذي إعتمدت عليه لجنة المراجعة الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في إصدار معايير المراجعة الدولية، فإن الباحثون سيتناولون فيما يلي معيار الإستقلالية كأحد المعايير العامة للمراجعة بشيء من التفصيل.

حيث تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقوم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها (عامة) لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني واعداد التقرير بصورة ملائمة (شخصية) لأنها تنص على الصفات التي يجب أن يتحلى بها المراجع الخارجي وبالتالي أنه يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأي فني محايد له أهميته ومغذاه. يتعين أن يكون المدقق على درجة من الكفاءة، وان يتمتع بالإستقلال المطلوب ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

تعتبر جودة الخدمات التي تؤديها مكاتب مراجعة الحسابات ذات أهمية كبيرة في المحافظة على المتعاملين معها. وبمقدار ما تحققه المراجعة من مستوى في الأداء بقدر ما يتم المحافظة على المتعاملين وخاصة الجيدين منهم، فالشركات التي تتعامل مع مكاتب المراجعة تسعى دوماً إلى مراجعة حساباتها لدى مكاتب تضمن وتحدد مسبقاً بعض الموصفات للمراجعة التي سوف تقوم بها والتي من شأنها أيضاً بنفس الوقت زيادة الثقة بالقوائم المالية، فالمراجعة الجيدة هي التي تمكن من الحد من الأخطاء في القوائم المالية إلى أقل ما يمكن في ظل الأتعاب المتفق عليها، ومن هنا يقول (عبد الكافي، ٢٠١٨) بأن فشل المراقب في إبداء رأي فني محايد صادق وعادل عن مشاكل ومخالفات الشركات المساهمة وما بها من اختلاسات والذي يعني فقد المراقب لعنصر هاماً من عناصر عملية المراجعة وهو الإستقلال يرجع لذات المراقب وأخلاقيات وضميره وليست للقواعد والقوانين فقط، حيث يعد إستقلال مراقب الحسابات هو حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة.

ويعتبر الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الحرة الأخرى، فالمحامي مثلاً يكون دائماً في موقع المدافع عن عملية ما، ولا يخفي المجهود الذي يبذله في سبيل الدفاع عنه وإثبات صحة قضيته. أما المراقب، فإنه مطالب بتقديم تقرير يعبر فيه عن رأيه في مدى ما تعطيه حسابات المؤسسة من صدق عن حقيقة نتائج أعمالها. وعند تقديم المراقب لهذا التقرير يقوم بذلك ليس بغرض إرضاء زبونه، ولكن بهدف تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى مثل المستثمرين، الجهات الحكومية، المؤسسات المالية، المحللين الماليين والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة المؤسسة، ومن ثم يجب على المراقب أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه (براق ودليمي، ٢٠١٧).

يتوقع المستخدمون للتقارير المالية من مراقبي الحسابات في مختلف دول العالم مجموعة من التوقعات حيث تتراوح هذه التوقعات بين المعقولة واللامعقولة، في حين يعتبر حفاظ مراقب الحسابات على استقلاليته طوال مدة التكليف من بين أهم التوقعات المعقولة التي يتوقعها مستخدمي

التقارير المالية من مراقب الحسابات، وبرجوعنا إلى ظهور مهنة المراجعة نجد من بين أهم الأسباب الداعية إلى ظهور هذه المهنة في بداية مراحل تطورها هو حياد واستقلال مراقب الحسابات، في حين يؤكد أغلب الباحثين في مجال مراجعة الحسابات أن مهنة المراجعة تفقد أهميتها إذا فقد مزاوالمهنة استقلاله. إلا أن هناك مجموعة من التهديدات تهدد استقلال المراجع في ظل التطورات الحديثة التي تواجه المهنة، حيث تؤثر هذه التهديدات بشكل كبير على استقلال المراجع وتجعله يقوم بأداء مهامه بصعوبة كبيرة، لهذا سعت المنظمات المهنية جاهدة إلى العمل على دعم استقلالية مراجع الحسابات وبإصدارها لمعايير المراجعة الدولية والتي تحتوي على مجموعة من الإرشادات التي تهدف إلى حفاظ مراجع الحسابات على استقلاليتها والتي تم بيانها في قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين يمكنها أن تضمن لمستخدمي التقارير المالية أداء المراقب للمهام الموكلة إليه بكل إستقلالية وموضوعية (الأزهر، ٢٠١٧).

أولاً: مفهوم استقلال مراقب الحسابات:

يقصد بالحياد والاستقلال التزام المراقب بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من القوائم المالية المنشورة، كما يعرف على أنه العمل بنزاهة وموضوعية، فيجب أن يتصف المراقب بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه من جميع الأطراف والفئات، فتميز المراقب بالأمانة الذهنية يجعل آراءه غير منحازة (الجربوع، ٢٠٠٤، ص ١٩).

حيث يخضع مفهوم استقلالية المراقب الخارجي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بالمهنة، وذلك نظراً إلى صعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم استقلالية مراقب الحسابات وذلك لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمراقب، وكذلك بالحالة المالية التي تربط المراقب بالشركة محل المراجعة، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تتصف بالسرية مما قد تثير شكوكاً ممن لا يدركون أهمية ومكانة الدور الذي يلعبه المراقب نتيجة جهلهم بالضوابط المهنية، وكل هذا أدى إلى تعدد المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المراقب (الرشدي، ٢٠١٢، ص ١١).

حيث يشير مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي إلى أن استقلال مراقب الحسابات يقوم على عنصرين متلازمين هما (المطارنة، ٢٠٠٦؛ الرشدي، ٢٠١٢):

١- الاستقلال الذهني أو الاستقلال الحقيقي Independence in Fact :

ويقصد به تمسك المراقب بالخلق الحميد والسلوك القويم في كافة تصرفاته وأحكامه بخصوص إصدار رأيه عن القوائم المالية، وبمعنى آخر فإن استقلال المضمون يعبر عن الالتزام بالنزاهة والموضوعية في كافة المواقف المرتبطة بعملية المراجعة وحتى إصدار التقرير، وهذا الجانب من الاستقلال يعد حالة ذهنية خاصة بالمراقب نفسه، التي لا يستطيع أن يقدرها أو يلاحظها إلا المراقب، ومن ثم يصعب على غيره إدراكها أو ملاحظتها. كما يعني الاستقلال الذهني، أن يتجرد المراقب من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك، ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة، لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه

حيث إنه يجب على المراقب أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره.

٢- الاستقلال في الشكل أو الظاهري Independence in Appearance :

ويقصد به أن يمتنع المراقب عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهته وموضوعيته، ومن ثم فإن هذا الجانب يعد مهماً وضرورياً لغرض تحقيق الثقة في التقارير التي يصدرها المراقب، الأمر الذي ينعكس على ثقة جميع مستخدمي البيانات والقوائم المالية في محتوى هذه التقارير. وبالتالي يجب أن تكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة المؤسسة على المراقب وعدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارة المؤسسة، وهذا ما تنظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المراقب وتفكيره ولا يجب أن تنتظر إلى استقلال المراقب نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمراقب نفسه، وإنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة.

ثانياً: أبعاد استقلالية المراقب

قد تتأثر علاقة المراقب بالمنشأة محل المراجعة بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية. وقد تؤثر مثل هذه العوامل كلها دفعة واحدة أو بصفة مستقلة على استقلال المراقب، ولكي تحافظ المهنة على دورها وثقتها بالنسبة للأطراف المستفيدة من نتائج أعمالها، يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمراقب وذلك خلال كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراقب وهي (براق وديلمى، ٢٠١٧):

١- الاستقلالية في إعداد برنامج المراجعة

يعني ذلك أن يكون للمراقب الحرية الكاملة عند إعداد برنامج المراجعة المتمثل في تحديد خطوات العمل وحجم وتوقيت العمل الواجب أدائه، بمعنى عدم تدخل إدارة المنشأة في تحديد أو إستبعاد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وعدم تدخلها في تعديل الإجراءات التي حددها المراقب أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في البرنامج الذي وضعه.

٢- الاستقلالية في مجال الفحص

يعني ذلك أن يكون المراقب بعيد كل البعد عن أي ضغوطات أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- حق المراقب الكامل في الاطلاع والفحص على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع المنشأة محل المراجعة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أي مصادر.
- التعاون الفاعل بين المراقب والعاملين في المنشأة أثناء عملية الفحص وأداء الاختبارات.
- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة إلزام المراقب بقبول بعض المستندات دون مراجعة وفحص.

- البعد عن العلاقات الشخصية وإحداث المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

٣- الاستقلالية في مجال إعداد التقرير

يعني ذلك عدم التدخل أو ممارسة الضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها أثناء عملية المراجعة، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية محل المراجعة، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير.
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية في التقرير.
- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير.
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن القوائم المالية محل المراجعة.

ثالثاً: أهمية استقلال مراقب الحسابات

يحظى استقلال مراقب الحسابات باهتمام واسع من جانب الباحثين في مجال المراجعة والتنظيمات المهنية وكذا من جانب المشرع في القوانين التي تحكم نشاط الوحدات محل المراجعة، ويرجع ذلك إلى أهمية تحرر المراقب من التحيز عند ابداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية المنشورة للوحدات التي يتولى مراجعة حساباتها وتزداد أهمية الاستقلال باعتباره مسألة ذهنية للمراقب في شركات الأموال حيث ينظر للمراجع أو لمراقب الحسابات في هذه الشركات كوكيل للمساهمين (الملاك) في الحكم علي التصرفات المالية لإدارتها (Srivastava, et al., 2009).

ويعتبر الاستقلال خاصية فريدة لمهنة المراجعة بين المهن المختلفة حيث أن المهن المختلفة يجب أن يهتم صاحبها بمصالح عميلة فقط، وأي ميل من جانب صاحب المهنة لغير مصلحة عميلة يمكن أن يعتبر مفسداً للتعاقد بينه وبين العميل، ولكن الحال يختلف في مهنة المراجعة حيث يجب أن يرتفع المراقب فوق مصالح العملاء ويقبل المسؤولية اتجاه الطرف الثالث الذي قد تكون له مصالح جوهرية في القوائم المالية التي يعد تقريره عنها (الأزهر، ٢٠١٧، ص. ١٥).

وقد تزايد الاهتمام باستقلالية المراقب في ظل المتغيرات التي تمر بها بيئة الأعمال المعاصرة، خاصة خلال السنوات الأخيرة، وما حدث من انهيار شركة Enron في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الشركات على مستوى العالم، وما لحق بشركة Arthur Andersen ومهنة المحاسبة والمراجعة عموماً، ولذلك أولت المنظمات المهنية والتنظيمية في مختلف دول العالم خاصة في الدول المتقدمة عناية كبيرة بالمخاطر والتحديات التي تتعرض لها المهنة، وأصدرت العديد من القوانين والتشريعات، التي ركزت في معظمها على أهمية استقلال مراجع الحسابات (قايد، ٢٠٠٨م ، ص ص ٩ - ١٠).

من هذا المنطلق تأتي أهمية استقلال مراقب الحسابات لأن المراقب عند أداء مهامه يعتمد على رأيه فيما يكلف به من أعمال، ولكي يتحقق هذا الاستقلال فقد أخذ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بضرورة توافر المقومات الشخصية والموضوعية حتى يتسنى للمراجع الاحتفاظ بالعملية، وحماية نفسه من المساءلة القانونية أمام العميل الذي وكله الملاك أو الغير الذي يعتمد على تقريره في اتخاذ القرارات (جمعة، ٢٠٠٠م، ص ٦٥).

و يعتمد تحقيق استقلال و حياد مراقب الحسابات علي نوعين أساسيين من المقومات هما (Windsor, C., & Warming-Rasmussen, B. 2009):

١- مقومات ذاتية (شخصية):

وهي تلك التي تتعلق بذات مراقب الحسابات أي تتعلق بشخص المراقب وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العلمية، فالصدق والأمانة وأداء الواجب والإخلاص في العمل و الإلتزام تجاه الحق والصواب وما وصل إليه المراقب من علم وما إكتسبه من خبرة كلها مقومات شخصية تخلق إطاراً فكرياً يتجسد في الحياد والاستقلال والالتزام بهما.

٢- مقومات موضوعية:

وتتمثل المقومات الموضوعية فيما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات، وهي كلها مقومات موضوعية لتحديد أو تنظيم أموراً عدة من أهمها (Bronson, et al., 2009)

- المؤهلات المهنية لمراقب الحسابات وواجباته المهنية.
- قواعد آداب المهنة والسلوك المهني.
- الأمور الموضوعية الخاصة بعلاقات المراقب مع عملائه: مثل تعيينه وعزلة وتحديد أتعابه.
- الأعمال التي يحظر علي مراقب الحسابات الاشتغال بها.
- حقوق وواجبات مراقب الحسابات.
- مسؤولية مراقب الحسابات.

و يلاحظ علي الأمور الموضوعية السابقة أن تحديدها أو تنظيمها مهم إلى حد كبير وبالدرجة الأولى في تحقيق استقلال وحياد مراقب الحسابات كما أنها تبعث الثقة والطمأنينة فيما يتضمنه تقريره من آراء وحقائق. ويلاحظ أن المقومات الذاتية هي أساس استقلال المراقب وحياده إذ انهما يتعلقان أولاً وأخيراً بشخص المراقب واستعداده و تكوينه.

رابعاً: مهددات إستقلال مراقب الحسابات:

يجب النظر إلى استقلال المراجع في ظل التهديدات التي تهدد استقلاله، حيث تؤثر هذه التهديدات بشكل كبير على استقلال المراجع، ويمكن توضيح هذه التهديدات في العناصر التالية (Porter, B. et al., 2014):

- المشاركة المالية مع العميل محل المراجعة ويسمى بتهديد المصلحة الذاتية.
- عمل علاقات شخصية مع عميل المراجعة ويسمى بتهديد الألفه.
- الاعتماد المفرط على عميل المراجعة في الحصول على الدخل.
- الهدايا والضيافة من عميل المراجعة.
- العلاقة طويلة الأمد مع عميل المراجعة.
- تقديم خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة.

خامساً: العوامل المؤثرة في استقلال مراقب الحسابات

يمثل استقلال المراقب حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة، وبالنسبة لمصادقية تقرير المراقب ودرجة الثقة التي يوليها مستخدموا القوائم المالية لهذا التقرير، إلا أن الواقع العملي أظهر عدم كفاية استقلال مراقب الحسابات، ويتضح ذلك من خلال النتائج التي أظهرتها العديد من الدراسات الميدانية، والتقارير والنشرات التي أصدرتها العديد من الهيئات والمنظمات المهنية كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية، حيث تقر هذه الدراسات والتقارير بضعف استقلال المراقب وتعدد العوامل التي قد تؤثر سلباً على هذا الاستقلال.

وتتمثل أهم العوامل المؤثرة على استقلال المراقب فيما يلي:

- ١- **المؤهلات العلمية والخبرة العملية للمراقب:** يمكن القول أن مستوى التأهيل العلمي والخبرة العملية يؤثران على درجة استقلالية مراقب الحسابات، حيث كلما كان التأهيل العلمي والعملي للمراقب بالشكل اللازم كلما أثر ذلك إيجاباً على الاستقلالية والعكس، ولذلك، يجب على المنظمات والهيئات المشرفة على تنظيم المهنة تحديد الشروط والمعايير الكافية لمستوى التأهيل العلمي والخبرة العملية اللازمين لممارسة مهنة مراجعة الحسابات، وهذا من أجل أداء المهمة بشكل جيد والمحافظة على الاستقلالية (براق و ديلمى، ٢٠١٧).
- ٢- **مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة للحصول على العملاء:** عندما يدخل المراقب في مجال المنافسة من أجل جلب العملاء، فإن ذلك يركز عادة على المنافسة على الأتعاب، وهو ما يؤثر على جودة عملية مراجعة الحسابات، كما أن زيادة المنافسة لجلب عملاء جدد من قبل مكاتب المراجعة يمكن أن يسبب دافع لدى عملاء المراجعة لتغيير مراقب الحسابات، سواء بقصد تخفيض أتعاب عملية المراجعة، أو تعيين مراقب يكون أكثر ولاء للإدارة (عميل المراجعة) وتحقيق ما تصبو إليه، حيث ينعكس ذلك على جودة عملية المراجعة ويعرض المراقب إلى فقدان استقلاليته (براق و ديلمى، ٢٠١٧).
- ٣- **ضغوط الأتعاب:** يعتبر تحديد الأتعاب من أخطر وأهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال مراقب الحسابات، حيث أن المراقب لن يقبل في الأصل القيام بعملية المراجعة إذا لم تكن أتعابه تتناسب مع ما سوف يبذله من وقت وجهد وتكاليف من أجل إنهاء مهمته وتقديم تقرير المراجعة وبالتالي، فإن خلاف ذلك سوف يفقد المراقب جزءاً من استقلاليته (غالى، ٢٠٠٣).

٤- **الخدمات الاستشارية التي يقدمها المراقب للمنشأة:** يمكن لمكاتب المراجعة أن تقدم نوعين من الخدمات لعملائها، الأولى تسمى بالمراجعة الإلزامية، وهي التي تلتزم بها الشركة وفقا للقانون، أما الثانية فتسمى بالمراجعة الاختيارية، وهي التي لا يحتم القانون المؤسسة القيام بها، أو ما يسمى بالخدمات الاستشارية في مجالات غير المراجعة، وتلجأ الشركة أحيانا إلى المراقب في طلب الخدمات الاستشارية في مجالات المحاسبة والمالية والضرائب لما يتمتع به من خبرات ومؤهلات تمكنه من القيام بمثل تلك الخدمات بكفاءة وسرعة.

ويؤدي تقديم مراقبي الحسابات للخدمات الإستشارية إحداث مصالح مشتركة بين المراقب والعميل، وهذا ما يثير الشك في استقلاليته، وهناك بعض مكاتب المراجعة تقوم بأعمال المحاسبة لعملائها وهذا قد يكون مثيرا للشك في استقلالية المراقب، حيث من غير المعقول أن يقوم المراقب بمراجعة القوائم المالية التي قام بإعدادها (قريط، ٢٠٠٨).

٥- **حجم مكتب المراجعة:** تتميز مكاتب المراجعة كبيرة الحجم عادة في أن ملكيتها تعود لعدد من المراجعين الشركاء، في حين أن المكاتب صغيرة الحجم هي ملك لمراقب واحد، وتعتبر المكاتب الصغيرة أكثر عرضة لفقدان الاستقلالية من المكاتب كبيرة الحجم، على اعتبار أن هذه الأخيرة تكون دائما على استعداد للتنازل عن أحد عملائها التي ترى بأنه يهدد استقلاليته، حيث إن الأتعاب التي تحصل عليها المكاتب الكبيرة من أحد عملائها تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي دخل المكتب. لذلك، يمكن القول أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تكون أكثر قدرة في المحافظة على استقلاليته من المكاتب صغيرة الحجم (الأزهر، ٢٠١٧).

٦- **طول فترة ارتباط المراقب مع عميل المراجعة:** هناك رأيان بخصوص تأثير فترة ارتباط المراقب مع عميلة على استقلالية المراقب. الرأي الأول ينظر إلى أن طول العلاقة مع العميل يؤدي إلى جودة عملية المراجعة التي تمكن المراقب من معرفة دقيقة وعميقة بطبيعة نشاط العميل والمتغيرات المؤثرة عليه وطول الفترة يحقق ذلك، وهذا ينعكس على كفاءة عملية المراجعة واختصار وقت تنفيذ المراجعة وقلة تكاليفها، لأن العميل يعتبر المراقب القديم أكثر قيمة بالنسبة له، وعليه سيكون مكتب المراجعة أقل اعتمادا على العميل وأفضل قدرة على مقاومة ضغوطه وأن عمل المراقب لسنوات لدى عميل واحد يدعم استقلاليته بحيث يشعر بالاستقرار والاستقلال في مواجهة العميل وفي مقارنة نتائج السنوات المالية ببعضها، وهذا ما يؤثر على رأيه الموضوعي المستقل في حسابات المشروع. أما الرأي الثاني، فيرى أن طول مدة الارتباط مع العميل يؤدي إلى تأثير سلبي على استقلالية المراقب حيث إن طول الفترة يؤدي إلى توطيد العلاقة الشخصية مع العميل الأمر الذي يجعل المراقب يتغاضى عن بعض الأمور التي تؤثر على نوعية المراجعة وتهديد استقلال المراجع ونزاهته، كما قد يؤدي طول مدة الارتباط إلى تفهم عملاء المراجع لطرق وأساليب المراقب ويتمكنوا بعد ذلك من خداعه (الجربوع، ٢٠٠٤ ؛ Benoit PIGE, 2009).

٥/٣- نشأة الرقابة في الكويت:

إيماننا بحقيقة أن المال هو عصب الحياة، ومع شح الموارد آنذاك، حرصت الكويت كحال بقية الدول بالرقابة على الأموال التي تعود ملكيتها لها بهدف المحافظة عليها من العبث والضياع، والتأكد من أنها صرفت كما ينبغي، وكان ذلك هو الدافع لاستمرار الحكومة وهو معيار نجاحها في قيادة البلد في ظل شح الموارد.

ومع ظهور المؤسسات الحكومية الرقابية تم إنشاء ديوان المحاسبة الكويتي ابتداء في أواخر عام ١٩٦٢ وكانت الرقابة آنذاك لاحقة، بهدف المحاسبة والتخطيط، ولكنها مع مرور الوقت لم تفي بالغرض الرقابي، وظهرت بعد ذلك الحاجة للرقابة المسبقة، أو كما يسميها البعض بالرقابة المانعة. وتعتبر الرقابة المسبقة شكلاً آمناً من أشكال رقابة المشروعات ورقابة الملاءمة وتمثل نوعاً من الرقابة على الأعمال والتصرفات المالية قبل حدوثها، ولها أهمية بالغة من أجل إدارة الأموال العامة إدارة سليمة، حيث أنها قادرة على منع المخالفة أو الضرر قبل حدوثه. (دليل الرقابة المسبقة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، ٢٠١٢)

ولهذا شهدت المؤسسة الرقابية المسبقة في الكويت تطوراً كبيراً واهتماماً متزايداً على كافة المستويات النظرية والعملية وازداد مع الوقت استقلاليتها، فكانت إدارة في وزارة المالية أصبحت قطاعاً مستقلاً في الوزارة، ثم استقلت لتكون جهازاً مستقلاً عن الوزارة في منتصف عام ٢٠١٥ بالقانون رقم ٢٣ مع تعيينه لوزير المالية، ثم انتقل ليكون تابعاً لوزارة العدل في عام ٢٠٢١ ليكون بذلك أكثر استقلالاً وللأنبي به عن كونه تابعاً لوزير المالية وذلك لطبيعة وزارة المالية، والذي أدى بطبيعة الحال إلى جودة الرقابة، وتشمل الرقابة على اللوائح والقواعد وكل ماله أثر مالي وأثر على الصرف، والتأكد من موافقة الصرف لتلك اللوائح والقواعد، وكذلك الرقابة الفنية من جهة المعالجات المحاسبية.

وتعد الرقابة على المال العام أحد الأدوار الأساسية المميزة لكافة المجتمعات الحديثة الباحثة عن التطور والنمو، فمن هنا كان من الضروري العمل على تدعيم وتعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام أو إهداره، بالإضافة إلى الحد من المخالفات المالية على كافة المستويات في الجهات والمؤسسات الحكومية (Asiedu and Deffor, 2017). ومن هذا المنطلق تم إنشاء جهاز المراقبين الماليين، وذلك بهدف تعزيز قدرته على الرقابة والحد من المخالفات المالية في دولة الكويت

تزامن نشأة الرقابة المالية في دولة الكويت مع صدور الدستور في ١١ نوفمبر سنة ١٩٦٢، وقد عني الدستور بالنص صراحة على إنشاء ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله، إيماناً بأهمية الحفاظ على المال العام والذي هو عصب الدولة وعماد نهضتها ومن ثم يجب أن يحاط بسياسات من الحماية لضمان ترشيده وانفاقه فيما يدعم المجتمع ويعود عليه بالنفع دون إسراف أو تقتير. وقد نصت المادة (١٥١) من دستور دولة الكويت على أن: ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته. وفي ٧ يوليو سنة ١٩٦٤ صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤

بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ونصت المادة الأولى منه على أن:- تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى ديوان المحاسبة وتلحق بمجلس الأمة.

وتمثل الهدف من إنشاء ديوان المحاسبة في تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة بما يكفل حمايتها وضمان استخدامها الاستخدام الأمثل، والتأكد من تحقيق الخطط والبرامج الموضوعة لأهدافها وبلوغ غاياتها، وذلك عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة له بموجب قانون إنشاءه رقم (٣٠) لسنة ١٩٦٤ وتعديلاته. ثم أدرك المشرع بعد ذلك أهمية الرقابة المسبقة وعدم الاكتفاء بالرقابة اللاحقة المتمثلة في رقابة ديوان المحاسبة، فأفرد في عام ١٩٩٢ إدارة في وزارة المالية متخصصة للرقابة المسبقة تراقب على جميع الجهات الحكومية، وهي إدارة الرقابة المالية.

٣/٦- الرقابة المالية (المسبقة) تاريخ ووقائع:

لقد كانت ولا زالت الرقابة المالية المسبقة محل اهتمام الأوامر والمراسيم المالية والقوانين والتعليمات واللوائح الإدارية، وعلى الرغم من حداثة النسبية بالنسبة للرقابة اللاحقة المتمثلة في ديوان المحاسبة، إلا أنها لم تكن وليدة الساعة، فالرقابة المالية المسبقة مرت بمراحل تاريخية عديدة إلى أن استقر تطبيقها بالشكل الحالي المتمثل في قيام جهاز المراقبين الماليين، وقد مرت الرقابة المالية خلال هذه الفترة بالمراحل الآتية:

- ما قبل عام ١٩٥٠ لم تتبع الدائرة المالية (وزارة المالية) أي منهج أو نظام أو تنظيم مالي أو تقسيم أو تبويب وفق نظام علمي للميزانية، وانحصر العمل المحاسبي في حصر وتسجيل البيانات المالية بطريقة إحصائية فقط، لذلك يمكن القول بأن نظام الصرف المركزي بالدائرة المالية هو أحد مظاهر الرقابة المالية المسبقة، ولكنه لم يكن ملموساً آنذاك.
- وفي عام ١٩٧٨ في القانون رقم ٣١ في المادة رقم (٣٣) والتي تنص على: "ويعين بمختلف الوزارات والإدارات الحكومية مراقبون ماليون ورؤساء للحسابات"، كما نصت المادة (٣٤) على: "يحدد بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات".
- في أواخر عام ١٩٩٣ صدر قرار إداري بإنشاء مكتب المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات يباشر اختصاصات المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات.
- وفي منتصف عام ١٩٩٦ صدر قرار وزاري بتعديل مسمى مكتب المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات إلى إدارة الرقابة المالية لتباشر اختصاصات رقابية أوسع.
- وفي عام ٢٠٠٦ صدر قرار من وزير المالية بإنشاء قطاع خاص بشؤون الرقابة المالية، ما أثر ذلك على استقلالية الرقابة لتكون أكثر من ذي قبل، بحيث أصبحت هذه المهمة الحساسة ترجع للوزير مباشرة بعدما كانت إدارة داخل إحدى القطاعات، ولكن لا زالت بحاجة لاستقلالية أكثر.
- وفي عام ٢٠١٥ صدر القانون رقم ٢٣ بإنشاء جهاز المراقبين الماليين، ليكون مستقلاً عن وزارة المالية، وسيطرق الباحثون بالتفصيل في هذا الفصل لقانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له.

وكما ذكر الباحثون آنفاً، فإن اهتمام المشرع الكويتي بنظام الرقابة المالية كان بازدياد على الدوام، لذلك فإن التجربة الكويتية في الرقابة المالية بوجه عام والرقابة المالية المسبقة بوجه خاص قد مرت بعدة مراحل ومحطات زمنية من خلالها تطورت التشريعات الخاصة بالرقابة المالية بما يتناسب مع التطور الزمني، ولم يقتصر ذلك على الجانب التشريعي فقط بل امتد إلى الهيكل التنظيمي لجهاز الرقابة المالية. (شئون الرقابة المالية، ٢٠١١، ص. ١١).

٧/٣- قانون جهاز المراقبين الماليين على ضوء معيار الإستقلالية:

بعد كل ما سبق، توجت الجهود بإنشاء جهاز المراقبين الماليين، ليكون جسماً منفصلاً بالكلية عن وزارة المالية، وذلك كي يقوم بدوره الرقابي على أكمل وجه، مع ارتباطه من الأعلى في وزير المالية وتبعيته له.

وقد أتى القانون رقم (٢٣) لسنة ٢٠١٥ بإنشاء جهاز المراقبين الماليين ليؤكد على أهمية دور الرقابة المالية المسبقة في دولة الكويت وذلك دعماً من قبل المشرع للتوجه الحكومي الساعي إلى ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء المالي العام وتقرير المصداقية والثقة في الإجراءات المالية.

وتزامن مع إصدار القانون إصدار المرسوم رقم ٣٣٣ لسنة ٢٠١٥ باللائحة التنفيذية، ويكون ردفاً ومكملاً لقانون جهاز المراقبين الماليين وفصل في بعض الجوانب الفنية الإدارية، ثم انبثق من المرسوم الدليل التنفيذي لاختصاصات المراقبين الماليين والذي نصت عليه المادة (١٠) من المرسوم ونصها (يصدر رئيس الجهاز دليلاً تنفيذياً ينظم آلية ممارسة اختصاصات المراقبين الماليين والإجراءات المرتبطة بها)، من جانب فني بحث، وقد وردت عدة مواد في القانون تشير لإصدار اللائحة التنفيذية، مما يجعل اللائحة تأخذ حكم القانون، وكل ما ورد في اللائحة يأخذ حكم المواد الواردة في القانون.

ويهدف وضع الدليل التنفيذي إلى تحديد نطاق المسؤولية المهنية والقانونية المترتبة على عمل المراقب، والحماية اللازمة بشأن المسائلة المهنية والقانونية من جميع الأطراف ذات الصلة عند استخدامه الاستخدام الأمثل وفق منظور العمل المؤسسي كما يهدف إلى توحيد المفاهيم العامة لممارسة الاختصاصات وبيان الأسلوب الأمثل لأداء مهام وظيفة المراقب المالي. (الدليل التنفيذي لاختصاصات المراقبين الماليين، ٢٠١٥، ص ١١).

وفي عام ٢٠١٦ صدر التعميم رقم (٤) "دليل أخلاقيات مهنة المراقب المالي بجهاز المراقبين الماليين" وهو مكمّل لقانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين من الجانب الأخلاقي والسلوكي، ومفصلاً له، وقد نص المرسوم رقم ٣٣٣ لسنة ٢٠١٥ في المادة رقم (٢٠) على إصدار قواعد سلوك العمل وإجراءات المسائلة والتأديب، وهو الآخر بعد التمعن بمواده نجد أن تطرق للمعايير العامة للمراجعة، وسيتم التطرق له بإسهاب.

وجدير بالذكر بأن هذه القواعد اشتملت على العديد من المبادئ والقيم والضوابط التي يتناسب تطبيقها مع ظروف بيئة العمل في جهاز المراقبين الماليين دولة الكويت، كما أن قواعد هذا الدليل

والمبادئ والقيم الواردة فيه تستمد منهجيتها من القواعد الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، وكذلك قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمعايير المهنية والرقابية المعتمدة. (مرجع) دليل أخلاقيات مهنة المراقب المالي بجهاز المراقبين الماليين ص ١٤

وفيما يلي سيورد الباحثون المواد الواردة في قانون إنشاء المراقبين الماليين واللوائح الداخلية المنظمة لعمل المراقبين الماليين والتي يرى الباحثون أنها منبثقة من معيار الاستقلالية.

تعتبر الاستقلالية بمثابة العمود الفقري للرقابة، والذي لا رقابة حقيقية من دونه، ولذا حرصت جميع المنظمات المهنية والأجهزة الحكومية الرقابية على إبراز هذا المعيار في أدبياتها وتشريعاتها، ومن هذه الأجهزة جهاز المراقبين الماليين.

ولهذا لم يغفل المشرع الكويتي عن هذا المعيار عند إصدار قانون جهاز المراقبين، وباستقراء مواد قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين، نجد أنه قد أحاط المراقب المالي بسياج من الضوابط والقواعد التي تضمن له قدراً عالياً من الاستقلالية، وهي في المواد التالية:

مادة (٢) "ينشأ بمقتضى أحكام هذا القانون جهاز مستقل يسمى "جهاز المراقبين الماليين"، يتبع وزير المالية"

وقد نصت هذه المادة على استقلالية الجهاز، والذي تنعكس استقلاليته حتماً على استقلالية المراقبين الماليين العاملين فيه، وهذه المادة منبثقة من معيار الاستقلالية من المعايير العامة للمراجعة، والاستقلالية هنا نسبية، فهي أكثر استقلالية مما كانت عليه سابقاً، إذ كان الجهاز عبارة عن قطاع داخل وزارة المالية تابعا لوكيل الوزارة قبل أن يكون جهازاً، ولكنها في نفس الوقت تابعة للجهاز التنفيذي، مما يقلل استقلالية الجهاز.

ومع احترام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للقوانين التي تصدرها السلطة التشريعية والتي تطبق عليها، فإنها يجب أن تتحرر من أي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية (الانتوساي)، (٢٠٠٩)

مادة (٣) "يشكل الجهاز من رئيس بدرجة وزير، يتولى إدارته وتصريف شؤونه وتمثيله في الاتصال بالجهات المعنية، ويعين بموجب مرسوم لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد لمدة واحدة - بناء على ترشيح وزير المالية - ويكون له نائب ورؤساء قطاعات يصدر بتعيينهم مرسوم لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد لمدة واحدة، بناء على ترشيح وزير المالية، ويلحق بالجهاز العدد اللازم من المراقبين الماليين والموظفين الإداريين والمعاونين والخبراء من التخصصات المختلفة، لتمكينه من القيام بمهام".

فقد أعطت هذه المادة رئيس الجهاز درجة الوزير، فكلما علا منصب رئيس الجهاز كلما كان ذلك داعماً لاستقلالية الجهاز والنأي به عن الضغوط التي قد يتعرض لها رئيس الجهاز.

وقد نص المبدأ الثاني من مبادئ إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية على "استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والأعضاء (في المؤسسات التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيات جماعية

متساوية) بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم (الانتوساي، ٢٠٠٩).

مادة (٤) "يكون للجهاز كادر خاص ، يصدر به قرار من مجلس الوزراء ويحدد فيه جدول الدرجات والرواتب والبدلات والحوافز والمزايا النقدية والعينية".

وينبثق من هذه المادة النأي بالجهاز عن وزارة المالية وديوان الخدمة المدنية، وإعطاءه استقلالية مالية عن تلك الجهات الحكومية، وفي نفس الوقت يرى الباحثون بأن هذه الاستقلالية لم تكن مكتملة إذ أنه لا زال باقيا تحت السلطة التنفيذية.

ويكون الاستقلال المالي بمنح الجهاز سلطة إعداد موازنة مستقلة خاصة به واعتمادها مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل السلطة التنفيذية. (حمزه و كربل، ٢٠١٦).

وكذلك ورد في إعلان ليما في المادة (٢) والمادة (٨) بوجوب منح الأجهزة العليا للرقابة الإمكانات المالية التي تكفل لها القيام بمهمتها وأن تكون هذه الأجهزة قادرة إن اقتضى الأمر على طلب حاجتها مباشرة من الجهاز العمودي المسؤول عن الميزانية الوطنية، وضرورة أن تتمتع أجهزة الرقابة العليا بالموارد البشرية والمادية والنقدية اللازمة والمعقولة، ولا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول إلى هذه الموارد أو توجيهها، وهو ما لم يحصل في جهاز المراقبين الماليين بشكل كامل، ولم تضمنه مواد القانون بشكل متقن، إذ تم النأي عن جهاز المراقبين الماليين عن وزارة المالية، ولم تنأ به عن السلطة التنفيذية المتمثلة في مجلس الوزراء . (الانتوساي، ١٩٩٨)

وأعلى سلطة في الكويت لإقرار الميزانية الوطنية هو مجلس الأمة وبالتالي يجب أن يكون المجلس هو المرجع في اعتماد المزايا المالية والبدلات والكوادر الخاصة بالمراقبين الماليين.

المادة (٦) لا يجوز لكل من رئيس الجهاز ونائبه ورؤساء القطاعات والمراقبين الماليين، أثناء تولي مناصبهم:

- ١- أن يزاول مهنة حرة أو عملاً تجارياً يتعارض ومقتضيات وظيفته.
- ٢- أن يشتري أو يستأجر مالاً لإحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز - ولو بطريقة غير مباشرة أو بطريقة المزاد العلني، ولا أن يؤجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقايضها عليه.
- ٣- أن يشارك في التزامات تعقدها إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.
- ٤- أن يجمع بين الوظيفة في الجهاز وعضوية مجلس إدارة شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.
- ٥- أن يتقاضى أية مبالغ أو مكافآت من أي جهة عامة أو خاصة ، يكون لها تأثير مباشر على حيادية واستقلالية الجهاز.
- ٦- أن يعين في الجهات التي كان يراقب عليها ، قبل مضي خمس سنوات من تاريخ تركه العمل بها.

المادة (٢٠) "يحظر على العاملين بالجهاز تقاضي أي مبالغ من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز على شكل مكافآت أو مزايا نقدية أو عينية"

فقد نأت المادتان السابقتان بالمراقب المالي عن كل ما يمكنه أن يؤثر على استقلاليته وحياده من أنشطة وعلاقات اجتماعية ومالية زمن الضغوط التي يمكنها أن تطرأ له في عمله الرقابي.

ومما تقدم يمكن القول بأن المواد المذكورة أنفاً من قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين قد أحاطت المراقب المالي بسياج معقول من الاستقلالية، باعتباره أحد معايير المراجعة العامة، وهذا يقتضي من المراقب المالي التفاني في الوفاء بمسؤولياته تجاه عمله الرقابي، والوصول إلى مستوى الكفاءة الذي يضمن نزاهة رقابته.

وبالإضافة لما حصره الباحثون أنفاً من مواد متعلقة بمعيار الاستقلالية، فقد نص دليل أخلاقيات مهنة المراقب المالي بجهاز المراقبين الماليين على العديد من السلوك المتعلقة بهذا المعيار وهي كالتالي:

١ / ٣: إن الرأي الفني لجهاز المراقبين الماليين مستقل في الموضوعات والحالات التي تدخل في نطاق اختصاصاته والتقارير التي يقدمها، ولا يجوز التأثير أو التدخل بأي شكل من الأشكال في الرأي والاختصاصات المهنية لجهاز المراقبين الماليين.

٢ / ٣: على المراقب المالي أن يبدي رأيه المهني لمسؤوله المباشر في الحالات التي تدخل في نطاق اختصاصاته باستقلالية تامة وبكل حرية وتجرد مع الحفاظ على مبدأ الموضوعية ودون محاباة أو مجاملة أو خضوع لأي تأثيرات أو ضغوط.

١ / ٦: يجب على المراقب المالي عند تكليفه بأن يفصح للجهاز عن أية علاقة أو ارتباطات أو مصالح قد تكون له لدى الجهة التي يكلف بمراجعتها، وللجهاز أن يقرر استمرار التكليف أو نقله من موقع عمله.

١ / ٩: بوجه عام، يجب أن يكون سلوك المراقب المالي في جميع الأحوال فوق الشبهات وبعيداً عن كل المآخذ، وأن يكون مصدراً للثقة والاحترام.

٢ / ٩: يحظر على المراقب المالي أن تكون له مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في أية تعاملات أو مشتريات أو مناقصات أو عقود تتصل بأعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز سواء لشخصه أو لطرف آخر يحسب عليه.

٣ / ٩: يتوجب على المراقب المالي ألا يمارس أي دور رقابي على الجهة إن كان من المحتمل أن يستفيد من الجهات الخاضعة للرقابة بنفسه أو أحد أفراد أسرته بشكل شخصي.

٤ / ٩: يلتزم المراقب المالي بالامتناع عن المشاركة في الأمور أو بالمعاملات الشخصية أو المالية التي قد تتسبب تضارب في الولاءات أو المصالح التي تكون له فيها منفعة في الجهة الخاضعة، ويعتبر من مسؤولياته حماية استقلالية أدائه من المصالح الشخصية أو الضغوط الخارجية أو التأثير عليه بالأفكار المسبقة عن الجهات الخاضعة للرقابة أو موظفيها.

٥ / ٩: يتوجب على المراقب المالي أن يتجنب تجاوز حدود علاقات العمل والاحترام المتبادل إلى العلاقات الشخصية أو الخاصة خارج نطاق العمل الرسمي مع مسؤولي وموظفي الجهة الخاضعة

للمراقبة وغيرها من الأطراف التي قد تؤثر على قدرته على ممارسة السلوك المستقل، وعليه أن يفصح عن ذلك لمسؤوليه.

٦ / ٩: يجب على المراقب المالي أن يتجنب الخوض غير الرسمي أو التعامل في العلاقات التي تتضمن مخاطر الوقوع في دائرة الفساد أو الشبهات أو التي قد تؤثر سلباً على موضوعيته واستقلالته.

٧ / ٩: يجب على المراقب المالي بالجهاز عدم استغلال وظيفته أو منصبه لتحقيق مصالح شخصية مادية أو معنوية، لنفسه أو لغيره، كأن يسعى للحصول على وظيفة أو منفعة لنفسه أو لأحد أبنائه أو أقربائه لدى تلك الجهة بأي طريقة، أو الإضرار بأشخاص أو جهات أخرى لأسباب شخصية.

٨ / ٩: يجب على المراقب المالي بالجهاز رفض أي نوع من المكافآت مقابل تغيير رأي المراقب المالي أو التنازل عن رأيه أو تقديم أية أوراق أو مستندات أو بيانات أو معلومات يكون المراقب المالي قد حصل عليها بحكم وظيفته بالجهاز.

٩ / ٩: يجب على المراقب المالي بالجهاز عدم السعي للحصول على صفقات تجارية مع الجهات الخاضعة لمراقبة الجهاز سواء لمصلحته المباشرة أو لأحد أقربائه أو لأطراف تربطه بهم علاقة شخصية.

٢ / ١١: من منطلق تغليب المصلحة يجب على المراقب المالي عدم الخضوع لتأثير بعض موظفي الجهة التي يراقب عليها نتيجة للعلاقات التي تربطه بهؤلاء الموظفين، فلا يتغاضى عن إثبات بعض المخالفات أو الملاحظات التي تخص أعمالهم.

ومما تقدم يمكن القول بأن المواد المذكورة آنفاً وهي المواد من قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين ودليل أخلاقيات مهنة المراقب المالي بجهاز المراقبين الماليين قد وضعت الأساس النظامي والظهير القانوني للالتزام المراقب المالي بالاستقلالية، باعتباره أحد معايير المراجعة العامة، وهذا يقتضي من المراقب المالي التفاني في الوفاء بمسؤولياته تجاه عمله الرقابي بشكل نزيه ومحاييد والذي يضمن جودة رقابته، مع وجود قصور من وجهة نظر الباحث.

ومما تقدم يمكن القول بأن المواد المذكورة آنفاً وهي المواد من قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين ودليل أخلاقيات مهنة المراقب المالي بجهاز المراقبين الماليين قد وضعت الأساس النظامي والظهير القانوني لاستقلالية المراقب المالي، باعتباره أحد معايير المراجعة العامة، وهذا يقتضي من المراقب المالي التفاني في الوفاء بمسؤولياته تجاه عمله الرقابي بحيادية تضمن جودة رقابته، وللباحثون بعض الاقتراحات التقويمية لبنود يرى الباحثون ضرورة إضافتها أو حذفها المراد إضافتها وهي كالتالي:

- تعديل المادة رقم (٢) من قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين ليكون الجهاز تابعا للسلطة التشريعية وهي مجلس الأمة كحال ديوان المحاسبة، أو على أقل تقدير لأعلى الهرم في السلطة التنفيذية، ألا وهو مجلس الوزراء مباشرة، فإن تبعية الجهاز لأي وزير كان سيحوله عرضه للضغط من قبل هذا الوزير وزملاءه الوزراء، مما سينعكس حتماً على حيادية العاملين بالجهاز بشكل عام وعلى رأسهم المراقبين الماليين.

- تعديل المادة (٣) من قانون إنشاء الجهاز ليكون ترشيح رئيس الجهاز ونائبيه ورؤساء القطاعات بحسب تبعيته بعد تعديل المادة رقم (٢).
- تعديل المادة (٤) من قانون إنشاء الجهاز ليتم من خلالها مساواة المراقبين الماليين في جهاز المراقبين الماليين مع المراقبين في الجهات الرقابية الأخرى في الكوادر والمزايا.
- تعديل المادة (٦) بند رقم (٤) من قانون إنشاء الجهاز لتكون كالتالي "أن يكون عضوا في شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية".
- تعديل المادة (٧) من قانون إنشاء الجهاز وذلك باستبعاد وزير المالية من اللجنة العليا ليكون رئيس الجهاز رئيسا للجنة ونائب رئيس الجهاز نائبا لرئيس اللجنة وعضوية رؤساء القطاعات.
- تعديل المادة (١٦) من قانون إنشاء الجهاز لتكون اللجنة العليا هي المناطة بالمسائلة والتحقيق أو من ينوب عنها، وهي من تصدر العقوبات، وذلك للنأي بالمراقبين الماليين عن عقوبات تصدر بحقهم من جهات يراقبون عليها.
- حذف عبارة "في الولاءات" من المادة ٤ / ٩ من دليل أخلاقيات مهنة المراقب المالي بجهاز المراقبين الماليين.
- المادة ٩ / ٧ تكرار للمادة ٩ / ٢.
- تغيير صيغة المادة ٨ / ٩ لتكون كالتالي "يجب على المراقب المالي رفض تغيير رأيه نتيجة الضغوط أو المجاملات أو المكافآت"، وفصل عبارة "تقديم أية مستندات أو بيانات أو معلومات يمون المراقب المالي قد حصل عليها بحكم وظيفته في الجهاز" وجعلها في بند مستقل.
- المادة ٩ / ٩ تكرار للمادة ٩ / ٢.
- المادة ١١ / ٢ تكرار للمادة ٩ / ٨.
- لإضافة مادة في دليل أخلاقيات مهنة المراقب المالي بجهاز المراقبين الماليين تحظر على المراقب المالي أن يقوم بعمل دورات تدريبية للعاملين في الجهات الحكومية التي يراقب عليها واقعا أو احتمالا سواء بمقابل أو من دون مقابل، فإن عمل هذه الدورات قد يؤثر على حيادية المراقب المالي.

٤- الدراسة الميدانية:

استكمالاً لما تناوله الباحثون من شرح لمنهجية الدراسة والاطار النظري، يتم من خلال الدراسة الميدانية قياس مدى تحقق معيار الإستقلالية في قانون جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت.

١/٤ - فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء مشكلة البحث وتحقيق اهدافه، تعتمد الدراسة الميدانية على اختبار الفرض التالي:

" لا يتحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين بدولة

الكويت"

٢/٤ - هدف الدراسة الميدانية:

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة الميدانية في اختبار فروض الدراسة وهو:
معرفة مدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت.

٣/٤ - مجتمع وعينة الدراسة الميدانية: في ضوء تحقيق الهدف من البحث فقد تمثل مجتمع الدراسة من المراقبين الماليين العاملين بجهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت والذين بلغوا عدد ٢٢١ عضو بكل الادارات بدولة الكويت موضحين كما يلي

جدول رقم (١/٤)**إحصائية بعدد المراقبين الماليين**

المسمى	العدد
كبير المراقبين الماليين	١٦٠
مراقب مالي أول	٦١
مراقب مالي	--
مساعد مراقب مالي	--
الإجمالي	٢٢١

المصدر: إحصائية بعدد المراقبين الماليين.

وقد إعتد الباحثون على معيار إمكانية الوصول، وذلك من خلال رفع قائمة الإستقصاء على جوجل درايف وتوزيعها على أعضاء جهاز المراقبين الماليين من خلال الرابط التالي:

<https://forms.gle/AWAwaDr41oCL5UrdA>

وقد وزع الباحثون هذا الرابط على أعضاء الجهاز عن طريق مواقع التواصل الإجتماعي، وفي ضوء ذلك بلغ حجم عينة الدراسة عدد ٩٠ مفردة وصلت ردودهم إلى الباحثون وجميعها خضعت للتحليل الإحصائي.

٤/٤ - خصائص عينة الدراسة: بالنسبة للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية وذلك بهدف التعرف على خصائص افراد عينة الدراسة وذلك كالآتي:

جدول (٢/٤)**التكرارات والنسب المئوية لتوزيع افراد عينة الدراسة**

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	كبير المراقبين الماليين	٥٢	٥٧.٨%
	مراقب مالي أول	٣٨	٤٢.٢%
	الإجمالي	٩٠	١٠٠%
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٧٤	٨٢.٢%

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
	ماجستير	١٣	١٤.٤%
	دكتوراة	٣	٣.٣%
	الإجمالي	٩٠	١٠٠%
سنوات الخبرة	أقل من ١٠ سنوات	١٢	١٣.٣%
	من ١٠ لـ ١٥	٢٣	٢٥.٦%
	من ١٥ لـ ٢٠	١٤	١٥.٦%
	٢٠ سنة فأكثر	٤١	٤٥.٦%
	الإجمالي	٩٠	١٠٠%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

من الجدول السابق والذي يمثل التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة، بالنسبة للمسمى الوظيفي فنجد أن ٥٢ مفردة من حجم العينة بنسبة ٥٧.٨% يعملون بوظيفة كبير المراقبين الماليين، أما باقي العينة بعدد ٣٨ مفردة وبنسبة ٤٢.٢% مما يدل على تمثيل عينة الدراسة للمستويات الوظيفية بجهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت، وبالنسبة للمؤهل العلمي فنجد أن ٧٤ مفردة من عينة الدراسة بنسبة ٨٢.٢% من الحاصلين على درجة البكالوريوس، وعدد ١٣ مفردة من حملة الماجستير بنسبة ١٤.٤% بينما عدد ٣ فقط بنسبة ٣.٣% من حملة الدكتوراة، وبالنسبة لسنوات الخبرة فقد وجدنا عدد ١٢ مفردة بنسبة ١٣.٣% من عينة الدراسة تتمثل سنوات خبرتهم في أقل من ١٠ سنوات وعدد ٢٣ مفردة بنسبة ٢٥.٦% تتراوح سنوات خبرتهم بين ١٠ و ١٥ سنة وعدد ١٤ مفردة بنسبة ١٥.٦% تتراوح سنوات خبرتهم بين ١٥ و ٢٠ سنة وأخير عدد ٤١ مفردة بنسبة ٤٥.٦% لديهم خبره تزيد عن ٢٠ سنة وهو ما يعني تمتع عينة الدراسة بالخبرة الكافية.

٥/٤- تصميم أداة الدراسة: إعتد الباحثون في هذا البحث على استمارة الاستقصاء كأحد أدوات جمع البيانات وقام بإعداد الاسئلة التي تكونت لديه بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لموضوع البحث ولقد حاول الباحثون مراعاة الدقة قدر الامكان عند صياغة الاسئلة وذلك من خلال الاتي:

- الحصول على معلومات عامة من افراد العينة تتعلق بالوظيفة والمؤهل العلمي.
- تم الاعتماد في تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت الخماسي وذلك لقياس اجابات افراد العينة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (٣/٤)

مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وبالتالي فإن البند الذي يأخذ متوسط حسابي مقداره أكبر من ثلاث درجات يعتبر بندا هاما ومؤثر وبالتالي يتم قبوله، في حين يعتبر البند الذي لا يحقق هذا المتوسط يعتبر بندا غير مؤثر وبالتالي يتم رفضه.

٦/٤- اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة:

تم ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة وذلك كما يلي:

أولاً: التحقق من مستوى الثبات في المقاييس: يعد الثبات سمة أساسية في أي أداة من أدوات القياس ويقصد بالثبات مدى استقرار واتساق القياسات الناتجة عن أي أداة، أي ان الثبات يعني مدى قدرة الاداة على انتاج قياسات متقاربة او متساوية اذا ما تم تطبيق اداة القياس مرات متعددة على نفس العينة وتحت نفس الظروف، ويتم اختبار ثبات وصدق الاستقصاء بعدة طرق اهمها معامل الفا كرونباخ Cronbach's Alpha ونجد ان هذه المعامل يأخذ قيم بين الصفر والواحد وعندما تكون قيمتها قريبة من الواحد، فان ذلك يشير إلى ثبات الاستقصاء ويمكن اعتبار نسبة ٦٠% مقبولة للحكم على ثبات الاستقصاء.

ثانياً: التحقق من مستوى الصدق في الاستقصاء: يقصد بصدق المقاييس تمثيلها للمجتمع المدروس بشكل جيد، اي ان الاجابات التي نحصل عليها من اسئلة المقاييس تعطينا المعلومات التي وضعت لاجلها الاسئلة، ويمكن قياس الصدق في المقياس بعدة انواع، هي صدق المحتوى، الصدق الذاتي وصدق الاتساق الداخلي.

ويتم حساب الصدق الذاتي عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ.

وتم حساب معامل ألفا كرونباخ والجذر التربيعي له كما بالجدول التالي

جدول رقم (٤/٤)

نتائج قياس ألفا كرونباخ والصدق الذاتي

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	الصدق الذاتي
الفرض الرئيسي	٨	٠.٧٨٢	٠.٨٨٣

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لعبارات الإستقلالية بلغت (٠.٧٨٢) وهو معامل ثبات مرتفع مما يدل على قوة ثبات هذا المقياس وبالتالي نجد أن جميع العبارات تتمتع بمستوى عالي من الثبات.

كما يتضح من الجدول السابق أن عبارات جميع المقاييس تتمتع بمستوى عالي من الصدق الذاتي.

٧/٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

قام الباحثون بالاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 25) ولكي نقوم بتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة الميدانية فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الاحصائي للمجتمع الذي سحبت منه العينة وقد إعتد الباحثون على اختبار كولمجروف سمرنوف لمعرفة مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي ويقوم اختبار كولمجروف سمرنوف على اختبار فرض العدم بأن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ويتم اتخاذ قرار بناء على قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) بالمقارنة بمستوى المعنوية (α) فإذا كانت قيمة (Sig) اكبر من قيمة (α) فإن ذلك يعني قبول فرض العدم بأن المجتمع الذي سحبت منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي ومن ثم يتم الإعتداد على الأساليب الإحصائية بالاختبارات المعلمية Parametric Tests أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) أقل من قيمة مستوى المعنوية (α) دل ذلك على قبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم الإعتداد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللامعلمية Non parametric tests ولقد قام الباحثون بتطبيق هذا الاختبار على عينة الدراسة وذلك كما هو موضح بالجدول التالي:

جدول (٥/٤)

نتائج اختبار كولموجروف سمرنوف

	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
X1.1	0.308	0.000
X1.2	0.304	0.000
X1.3	0.249	0.000
X1.4	0.271	0.000
X1.5	0.227	0.000
X1.6	0.314	0.000
X1.7	0.359	0.000
X1.8	0.251	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من جدول (٥/٤) السابق أن البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي وبالتالي سوف يعتمد الباحثون على استخدام إختبارات لا معلمية. وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية المناسبة لطبيعة البيانات، قام الباحثون بإختبار فروض الدراسة من خلال:

أولاً: عمل تحليل وصفي لكل فقرة من فقرات الاستقصاء:

وذلك لمعرفة التكرارات والنسبة المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك للوقوف على الاتجاه العام للإجابات وذلك لكل عبارة، مع ملاحظة أن تفسير المتوسطات بناءً على مقياس ليكرت الخماسي يكون كما بالجدول التالي.

جدول (٦/٤)**تفسير الوسط وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي**

المتوسط المرجح	١.٨ - ١	٢.٦ - ١.٨	٣.٤ - ٢.٦	٤.٢ - ٣.٤	٥ - ٤.٢
المستوى	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة

ثانياً: اختبار كروسكال والاس:

وهو اختبار لامعلمي يستخدم للمقارنة بين أكثر من مجموعتين مستقلتين ويستخدم هذا الاختبار لمقارنة آراء مجموعات عينة الدراسة وتحديد الاختلافات الجوهرية بينهما ويعتمد هذا الاختبار على مقارنة مستوى الدلالة الاحصائية (Sig) بقيمة مستوى المعنوية (α) فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig) أقل من قيمة مستوى الدلالة (α) فإن ذلك يعني وجود اختلافات جوهرية بين آراء مجموعات العينة، وذلك وفقاً للخبرة والمؤهل العلمي.

ثالثاً: اختبار مان وتني (Mann-Whitney Test): وهو اختبار لا معلمي يستخدم للمقارنة بين عينتين مستقلتين وذلك لبحث مدى وجود اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية في آراء الباحثين بخصوص مستويات متغيرات الدراسة بحسب المسمى الوظيفي (كبير المراقبين الماليين، ومراقب مالي أول).

رابعاً: اختبار الإشارة Sign Test: وهو اختبار لا معلمي يتم استخدامه كبديل لاختبار T والذي يستخدم لاختبار فرضيات حول متوسط مجتمع واحد.

٨/٤- اختبار فروض الدراسة ونتائج التحليل الاحصائي:

يتم تناول نتائج التحليل الاحصائي واختبار صحة فروض الدراسة كما يلي:

ينص الفرض الرئيسي للدراسة على أنه: "لا يتحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت".

يتم اختبار ذلك الفرض من خلال قياس استجابات عينة الدراسة على الاسئلة الخاصة به في استمارة الاستقصاء وذلك من خلال عمل دراسة استكشافية للبيانات بالإضافة الى الاختبارات الخاصة بالفروض وذلك على النحو التالي:

أولاً: نتائج التكرارات والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بمدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين، وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٧/٤)

نتائج التحليل الوصفي للعبارات

العبارة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1.1	١	٢٤	١٣	٤٤	٨	٣.٣٧٧	١.٠١٢٠	محايد
X1.2	٤	١٨	١٢	٤٣	١٣	٣.٤٧٧	١.١٠٣٩	موافق
X1.3	٩	٢٩	٨	٣٢	١٢	٣.١٠٠	١.٢٧٢٤	محايد
X1.4	٩	٢١	١٢	٣٧	١١	٣.٢٢٢	١.٢٢٥٠	محايد
X1.5	٥	٢٢	٢٤	٣٣	٦	٣.١٤٤	١.٠٤٤٦	محايد
X1.6	٢	٣	١٥	٥٠	٢٠	٣.٩٢٢	٠.٨٥١٠	موافق
X1.7	٣	١٠	٩	٥٣	١٥	٣.٧٤٤	٠.٩٧٧٩	موافق
X1.8	٢٠	٣١	١٠	٢٠	٩	٢.٦٣٣	١.٣١٩٢	محايد
الإجمالي	٥٣	١٥٨	١٠٣	٣١٢	٩٤	٣.٣٢٧٣	١.١٠٠٧	محايد

يتضح من جدول (٧/٤) السابق أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن اتجاه ردود أفراد العينة يميل نحو (محايد) وذلك بالنسبة للعبارات التي تختبر الفرض الرئيسي والمتعلق بمدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت، حيث نجد أن المتوسط العام للعبارات بلغ (٣.٣٢٧٣) بإنحراف معياري (١.١٠٠٧) وهو يشير مبدئياً إلى عدم تحقق معيار الإستقلالية بالكامل في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين.

ثانياً: اختبار كروسكال والاس: اختبار كروسكال والاس:

يتم استخدام اختبار كروسكال والاس لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة (وفقاً للمؤهل العلمي وسنوات الخبرة) وذلك على النحو التالي:

جدول (٨/٤)

نتائج اختبار كروسكال والاس وفقا للمؤهل العلمي

العبارة	بكالوريوس متوسط الرتب	ماجستير متوسط الرتب	دكتوراه متوسط الرتب	Kruskal- Wallis	مستوي الدلالة الاحصائية
X1.1	٤٤.٨٦	٥٢.٨٨	٢٩.١٧	٢.٦٢٠	٠.٢٧٠ غير معنوي
X1.2	٤٤.٩١	٥٢.٩٦	٢٧.٧٦	٢.٨٤٤	٠.٢٤١ غير معنوي
X1.3	٤٥.١٣	٤٦.٦٥	٤٩.٦٧	٠.١٢٧	٠.٩٣٨ غير معنوي
X1.4	٤٥.٦٨	٤٢.١٩	٥٥.٣٣	٠.٦٩٨	٠.٧٠٥ غير معنوي
X1.5	٤٥.٩٦	٤٤.٨٨	٣٦.٨٣	٠.٣٩٣	٠.٨٢٢ غير معنوي
X1.6	٤٥.٤٩	٤٨.٧٧	٣١.٦٧	١.٢٨٥	٠.٥٢٦ غير معنوي
X1.7	٤٦.٤٨	٤٥.٨٥	١٩.٨٣	٣.٨٠٦	٠.١٤٩ غير معنوي
X1.8	٤٥.٦٦	٥٠.٧٣	١٩.٠٠	٣.٨٦٢	٠.١٤٥ غير معنوي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات عينة الدراسة حول مدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين ترجع للمؤهل العلمي وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية للعبارات الثمانية كان أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥).

جدول (٩/٤)

نتائج اختبار كروسكال والاس وفقا لسنوات الخبرة

العبارة	أقل من ١٠ سنوات متوسط الرتب	أقل من ١٥ سنة متوسط الرتب	أقل من ٢٠ سنة متوسط الرتب	٢٠ سنة فأكثر متوسط الرتب	Kruskal- Wallis	مستوي الدلالة الاحصائية
X1.1	٥١.٦٣	٣٧.٩٦	٣٥.٩٣	٥١.٢١	٧.٤٥٢	٠.٠٥٩ غير معنوي
X1.2	٤٦.٧١	٤٣.٢٠	٣٧.٥٠	٤٩.١٧	٢.٦٥١	٠.٤٤٩ غير معنوي

X1.3	٥١.٥٠	٤٥.١٥	٤٢.٣٢	٤٥.٠٢	٠.٩٣٥	٠.٨١٧ غير معنوي
X1.4	٤٦.٧٥	٤٣.٩٣	٤٠.٨٢	٤٧.٦١	٠.٩٠٥	٠.٨٢٤ غير معنوي
X1.5	٥٦.٥٨	٣٢.٨٧	٥٣.٤٣	٤٦.٦٣	٩.٧١١	٠.٠٢١ غير معنوي
X1.6	٤٥.٣٨	٣٦.٣٥	٤٠.٧٥	٥٢.٢٩	٧.٤٥١	٠.٠٥٩ غير معنوي
X1.7	٥٢.٠٨	٤١.٢٨	٤٧.٨٢	٤٥.١٥	١.٨٧٦	٠.٥٩٩ غير معنوي
X1.8	٦٢.٣٨	٤٦.٥٠	٤٠.٦٤	٤١.٦٦	٦.٨٥٧	٠.٠٧٧ غير معنوي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات عينة الدراسة حول مدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين ترجع لسنوات الخبرة وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية للعبارة الثمانية كان أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) وذلك فيما عدا العبارة رقم (X1.5) وذلك فيما يخص التدوير الدوري للمراقبين الماليين.

ثالثاً: إختبار مان وتنى: يتم استخدام اختبار مان وتنى لمعرفة هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة (وفقاً للمسمى الوظيفي) وذلك على النحو التالي

جدول (١٠/٤)

نتائج اختبار كروسكال والاس وفقاً للمستوى الوظيفي

العبارة	كبير المراقبين الماليين متوسط الرتب	مراقب مالي أول متوسط الرتب	Mann- Whitney U	مستوي الدلالة الاحصائية
X1.1	٥٠.٧٧	٣٨.٢٩	٧١٤.٠٠	٠.٠١٦ معنوي
X1.2	٤٩.٥٤	٣٩.٩٧	٧٧٨.٠٠	٠.٠٦٧ غير معنوي
X1.3	٤٦.٦٠	٤٤.٠٠	٩٣١.٠٠	٠.٦٢٧ غير معنوي
X1.4	٤٨.٢٤	٤١.٧٥	٨٤٥.٥٠	٠.٢٢٣ غير معنوي
X1.5	٤٦.٨٦	٤٣.٦٤	٩١٧.٥٠	٠.٥٤٨ غير معنوي
X1.6	٤٩.٥٣	٣٩.٩٩	٧٧٨.٥	٠.٠٥٨ غير معنوي

العبارة	كبير المراقبين الماليين متوسط الرتب	مراقب مالي أول متوسط الرتب	Mann- Whitney U	مستوي الدلالة الإحصائية
X1.7	٤٧.٨٦	٤٢.٢٨	٨٦٥.٥٠	٠.٢٦٠ غير معنوي
X1.8	٤٤.١٤	٤٧.٣٦	٩١٧.٥٠	٠.٥٥١ غير معنوي

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات عينة الدراسة حول مدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين ترجع لإختلاف المستوى الوظيفي وذلك لأن مستوى الدلالة الإحصائية للعبارة الثمانية كان أكبر من مستوى المعنوية (٠.٠٥) وذلك فيما عدا العبارة رقم (X1.1) وذلك فيما يتعلق بمراعاة قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له إستقلالية المراقبين الماليين وتجنبيهم الضغوط في الجهات التي يراقبون عليها.

رابعاً: اختبار **Sign-Test**: لقياس مدى تحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت يتم استخدام اختبار الإشارة كما في الجدول التالي

جدول (١١/٤)

نتائج اختبار الإشارة

		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Sig. (2-tailed)
الفرض الرئيسي	Group 1	≤ 3.4	47	0.52	0.50	0.752
	Group 2	> 3.4	43	0.48		
	Total		90	1.00		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من جدول (١١/٤) السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية ($\text{Sig} = 0.752$) وهي أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) مما يعني قبول الفرض العدمي الذي ينص على أنه "لا يتحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين" وذلك من وجهة نظر المراقبين الماليين العاملين بالجهاز.

التعليق على نتائج اختبار الفرض:

يرى الباحثون أن السبب في تفسير هذه النتيجة هو أن تحقيق الاستقلالية في قانون جهاز المراقبين الماليين يترتب عليه كلفة مالية أو اعتبارية على الحكومة، حيث أن واجباتهم والمسؤوليات المسندة لهم والمحظورات عليهم كانت مبالغ بها ومتعسفة جداً، لدرجة أنه طبق على المراقبين

الماليين نفس المحظورات المطبقة على الوزراء ولم يقابل هذه المحظورات أي ميزة تعويضية. ولا شك أن هذا التفاوت الكبير بين المسؤوليات والمزايا لهم سلبات كبيرة على نفسيات المراقبين الماليين وبالتالي جودة الرقابة التي يقدمونها.

٦- نتائج وتوصيات البحث:

١/٦- نتائج البحث: توصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

قبول الفرض العدمي للبحث الذي ينص على أنه "لا يتحقق معيار إستقلالية المراقبين في قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت" وذلك من وجهة نظر المراقبين الماليين العاملين بالجهاز.

٢/٦ توصيات البحث: من خلال نتائج البحث أوصى الباحثون بما يلي:

- ضرورة عمل مراجعة شاملة لقانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له ورفع تقرير بهذا الخصوص لمجلس الأمة لاعتماد ما يرويه من تعديلات ملحة.
- ضرورة الاهتمام الكبير في جانب الاستقلالية سواء للجهاز بشكل عام أو على مستوى المراقبين الماليين وإزالة كل ما يمكنه إعاقة هذا الجانب.
- ضرورة الاهتمام بجانب الاستقلالية في اللوائح المنظمة لعمل الجهاز بشكل عام والمراقبين الماليين بشكل خاص.
- ضرورة فصل جهاز المراقبين الماليين عن وزارة المالية وإلحاقه برئيس مجلس الوزراء مباشرة.
- ضرورة استقلال جهاز المراقبين الماليين ماليا وإداريا، بحيث تكون قرارات المزايا المالية وكذلك القرارات الإدارية والوظيفية مستقلة تماما عن ديوان الخدمة المدنية ووزارة المالية، وأن يكون داخل الجهاز لجنة عليا لمثل هذه القرارات وترفع قراراتها لمجلس الوزراء مباشرة.
- ضرورة عمل لوائح تنظم علاقة المراقبين الماليين بالجهات التي يراقبون عليها.

٤/٦ مجالات بحثية مستقبلية:

في ضوء نتائج وتوصيات البحث يقترح الباحثون النقاط التالية

١. إعداد المزيد من الأبحاث والدراسات حول تعديل وتطوير قانون إنشاء جهاز المراقبين الماليين.
٢. إجراء دراسات حول التعرف على أثر معايير العمل الميداني على الأداء المهني للمراقبين الماليين.
٣. دراسة أثر فصل جهاز المراقبين الماليين عن وزارة المالية وإلحاقه برئيس مجلس الوزراء على جودة أداء المراقبين الماليين.

٧- قائمة مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية

أ- الكتب

١. أشيتوى، إدريس عبدالسلام (١٩٨٨)، "المراجعة معايير وإجراءات"، بنغازي - دار الكتب الوطنية.
٢. بدران، سناء محمد (٢٠٠٣)، "الإتجاهات المرتبة في المراجعة"، بنها - مطبعة جامعة بنها.
٣. جريوع، يوسف محمود (٢٠٠٢)، "مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"، الطبعة الأولى، فبراير ٢٠٠٢، مكتبة الطالب الجامعي، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين.
٤. جمعة، أحمد حلمي (٢٠٠٠)، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان - الأردن.
٥. جمعة، احمد حلمي (٢٠٠٥)، المدخل إلى التدقيق الحديث ، دار الصفاء للنشر والتوزيع - الأردن.
٦. راضي، محمد (٢٠١١)، موسوعة التدقيق المتقدمة، الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.
٧. السقا، أحمد السيد (٢٠١٠)، دراسات في النظام المحاسبي الموحد المعدل ومعايير المحاسبة المصرية، المكتبة العربية الحديثة، مصر.
٨. عبدالمنعم، محمود عبدالمنعم ؛ أبوطبل، عيسى محمد (٢٠٠٢)، "المراجعة أصولها العلمية والعملية"، (القاهرة - دار النهضة العربية للنشر).
٩. عبدالوهاب نصر على & هانى خليل فرج (٢٠٢١)، "أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، بدون ناشر، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية.
١٠. عبدالوهاب، إبراهيم طه (٢٠٠٤)، "المراجعة العلمية والممارسة المهنية"، القاهرة - جامعة المنصورة.
١١. عبدالوهاب، يوسف عبدالقادر ؛ نخال، أيمن محمد صبري (٢٠١٨)، "دراسات في مراجعة الحسابات"، بدون ناشر، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ.
١٢. غالى، جورج دانيا (٢٠٠٣)، "تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، الدار الجامعية، الأسكندرية.
١٣. محمد نصر الهوارى & محمد سلطان، "أساسيات المراجعة"، القاهرة، مكتبة غريب، ١٩٧٨.
١٤. مركز التجارة العالمي (١٩٩٩)، "التجارة والاستثمار"، الانعكاسات الإنمائية للقواعد المتعددة الأطراف على الاستثمار، دليل دوائر الأعمال إلى النظام التجاري العالمي، الطبعة الثانية.
١٥. مصطفى نجم البشارى، "مدخل إلى المحاسبة"، الخرطوم، ٢٠٠٦

١٦. المطارنة، غسان (٢٠٠٩)، تدقيق الحسابات المعاصر، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع. المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني.
١٧. المطارنة، غسان فلاح (٢٠٠٦)، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار المسيرة، الأردن.

ب-الدوريات العلمية

١. أبو صالح، أنس مصباح (٢٠٢٠)، "أثر تكنولوجيا المعلومات على فاعلية الرقابة المالية في الوزارات الكويتية"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن.
٢. الأزهر، عزة (٢٠١٧)، "دور الالتزام بمعايير التدقيق الدولية في تدعيم استقلالية مراجع الحسابات وإنعكاسها على جودة عملية التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية العلمية، جامعة غرب كردفان - كلية العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية، العدد الثاني - يوليو.
٣. الأزهر، عزة (٢٠١٧)، "دور الالتزام بمعايير التدقيق الدولية في تدعيم استقلالية مراقب الحسابات وإنعكاسها على جودة عملية التدقيق: دراسة ميدانية في الجزائر"، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية العلمية، جامعة غرب كردفان - كلية العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية، ع ٢.
٤. براق، محمد ؛ ديلمى، عمر (٢٠١٧)، "العوامل المؤثرة على إستقلال مراجع الحسابات"، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن علي بالشلف، ع ١٧.
٥. جبران، محمد (٢٠١٠) العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، ورقة مقدمة للندوة الثانية عشر لتطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، كلية الاقتصاد والأعمال، الرياض.
٦. الجربوع، يوسف محمد (٢٠٠٤)، "العوامل المؤثرة على إستقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد ٧٦، العدد ٢٦.
٧. جعارة، أسامة عمر ؛ معالي بسام محمد ؛ الكعبيير محمود خالد (٢٠١٥)، "قياس ملائمة اجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد (دراسة استطلاعية في ديوان المحاسبة الأردني)"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، جامعة الأردن، المجلد ٤٢، العدد ٢، الأردن.
٨. حمزه، حامد جسوم ؛ كربل، رفاه كريم رزوقي (٢٠١٦)، " استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي"، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، العدد الأول / السنة الثامنة.

٩. رزوقي، غانم ؛ موسى عمار جبار (٢٠١٥)، "مدى توافر الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية وممارسات عمل ديوان الرقابة المالية"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، جامعة بغداد، العدد ٨٣، المجلد ٢١، ص.ص. ١١٧-١٤٥.
١٠. شريط، صلاح الدين ؛ لقلطي، الأخضر (٢٠١٧)، "إستقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة"، **مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية**، جامعة محمد خيضر بسكرة - كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، ع ٢١.
١١. شريقى، عمر (٢٠١٤)، "التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي - دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب"، **مجلة الباحثون الإقتصادي**، جامعة سطيف، الجزائر، العدد الثاني.
١٢. عبد الكافي، أشرف سالم (٢٠١٨)، "العوامل المؤثرة على إستقلال مراجع الحسابات الخارجى من وجهة نظر مراجعى الحسابات الخارجيين في ليبيا"، **مجلة الدراسات الإقتصادية**، كلية الإقتصاد، جامعة سرت، العدد الأول.
١٣. عامرة، ياسمين (٢٠١٨)، "أثر معياري الكفاءة والإستقلالية لمراجعة الحسابات الخارجية على جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر، **مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية**، جامعة لونيلى على البليلة، العدد ١٨.
١٤. عوض، أمال (٢٠٠٨)، أثر ممارسة التدقيق غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية.
١٥. قريط، عصام (٢٠٠٨)، "الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، دمشق، المجلد ٢٤، العدد الأول.
١٦. الكبيسي، صلاح الدين عواد ؛ متعب طلال (٢٠١٧)، "تقييم أداء مكاتب المفتشين العاملين في الحد من الفساد"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، جامعة بغداد، العدد ٩٥، المجلد ٢٣، ص.ص. ١-٢٥.
١٧. كمال، إيريني (٢٠٢١) مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، أطروحة دكتوراة منشورة في مجلة البحوث العلمية، جامعة بور سعيد، مصر.
١٨. المرى، على بن سالم ؛ عواد، أحمد محمد (٢٠٢١)، "إلتزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية وأثرة على مسئولية التأديبية في الأنظمة السعودية، **مجلة كلية القانون الكويتية العالمية**، السنة التاسعة، العدد ١، العدد التسلسلي ٣٣.
١٩. النعامي، على سليمان، (٢٠١٦)، "مجالات مساهمة المعايير المهنية العامة للمراجعة على جودة وتحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي دراسة ميدانية على المراجعين بمحافظات غزة - فلسطين"، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية**

والإقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، المجلد الثاني، العدد الثالث، ص.ص. ٢٥٥-٢٨٦.

٢٠. النوايسة، محمد (٢٠٠٦)، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات: دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال بجامعة العلوم التطبيقية الأهلية عمان.

ج-الرسائل العلمية

١. الديحاني، مشارى ردن صالح (٢٠١٧)، "تقييم فاعلية الرقابة المالية لجهاز المراقبين الماليين في الوزارات والإدارات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية - جامعة آل البيت، الأردن.
٢. العنزي، جراح عيد على (٢٠١٨)، "الدور الرقابي لجهاز المراقبين الماليين الكويتيين وفاعليته في الحد من المخالفات المالية: دراسة حالة"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن.
٣. عبد الله محمد أحمد على (٢٠٠٤)، "استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والتطبيق المراجعة في السودان"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا كلية الدراسات العليا.
٤. النعسان، سماح أسامة (٢٠١٨)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية.
٥. كمال، إيريني أكرم (٢٠٢١)، "مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية"، أطروحة دكتوراة منشورة في مجلة البحوث المالية، جامعة بور سعيد - كلية التجارة، المجلد ٢٢، العدد الأول.
٦. قايد، وئام عبده (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على إستقلال المراجع الخارجي في بيئة ممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز.
٧. الرشيدى، أحمد محمد غنيم (٢٠١٢)، "مدى توافر شروط الإستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان.

د-أخرى

١. دليل الرقابة المسبقة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي، ٢٠١٢.
٢. كتاب شئون الرقابة المالية، وزارة المالية ٢٠١١ ص ١١.
٣. قانون رقم ٢٣ لسنة ٢٠١٥ بإنشاء جهاز المراقبين الماليين، دولة الكويت.
٤. الدليل التنفيذي لاختصاصات المراقبين الماليين، ٢٠١٥، دولة الكويت.

٥. الإنتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (٢٠٠٩)، "إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية"، المؤتمر الدولي التاسع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) في مكسيكو.
 ٦. الإنتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (١٩٩٨)، "إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية"، المؤتمر الدولي التاسع للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) في ليما.
 ٧. الارابوساي، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الإجتماع السادس الذي استضافه ديوان المحاسبة بالكويت خلال الفترة من ٢٨ الى ٣٠ مايو ٢٠١٣. متاح على شبكة الإنترنت: [اختتام اجتماع لجنة تنمية القدرات المؤسسية للأرابوساي \(kuwait.tt\)](http://kuwait.tt)
- <http://alwatan.kuwait.tt/articleDetails.aspx?id=279654&yearquarter=20132>

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Asiedu, K. F., & Deffor, E. W. (2017). Fighting corruption by means of effective internal audit function: Evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*, 21(1), 82-99.
2. Benoit PIGE, (2009)., Audit et contrôle interne, édition EMS, Paris.
<https://accdiscussion.com/acc9704.html>.
3. Bronson, S. N., Carcello, J. V., Hollingsworth, C. W., & Neal, T. L. (2009). Are fully independent audit committees really necessary?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(4), 265-280.
4. Jansons, E., & Rivza, B. (2017). Legal aspects of the Supreme Audit Institutions in the Baltic Sea region. *RESEARCH FOR RURAL DEVELOPMENT*, Vol. 2, PP.112-117.
5. Kertarajasa, A. Y., Marwa, T., & Wahyudi, T. (2019). The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable. **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies**, 5/1.
6. Lamba, R. A., Seralurin, Y. C., Lamba, A., & Pattiasina, V. (2020). The Effect of Auditor Independence and Ethics on Auditor

- Professional Scepticism: Its Implications for Audit Quality in Indonesia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(8), 383-396.
7. Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2014). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons. fourth edition.
 8. Puspitasari, W., Mafela, A., & Melani, F. (2019). The Influence Of Independence, Work Experience, Due Professional Care, Accountability, Integrity, And Clients Pressure On Audit Quality. *Indonesian Management and Accounting Research*, 16(2), 17-32.
 9. Srivastava, R. P., Mock, T. J., & Turner, J. L. (2009). Bayesian and Belief- Functions Formulas for Auditor Independence Risk Assessment. *International Journal of Auditing*, 13(3), 163-183.
 10. Windsor, C., & Warming-Rasmussen, B. (2009). The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: A critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests. *Critical perspectives on accounting*, 20(2), 267-288.

قائمة الاستقصاء

جامعة كفر الشيخ
كلية التجارة
قسم المحاسبة

قائمة استقصاء

السيد الفاضل

تحية طيبة... وبعد،،،

يقوم الباحثون بإعداد بحث في المحاسبة بعنوان "تقويم قانون جهاز المراقبين الماليين بدولة الكويت في ضوء معيار إستقلال المراجعين: مع دراسة ميدانية".

وقد تمت قائمة الاستبيان للتعرف على آراء سيادتكم بشأن أهم النقاط التي توصل إليها الباحثون من الدراسة النظرية، لذا نرجو من سيادتكم التفضل بالاطلاع على قائمة الاستبيان المقدمة لكم، والإجابة على الأسئلة الواردة بها، علماً بأن إجاباتكم على هذه القائمة تمثل أحد الركائز الأساسية للبحث وما يسفر عنها من نتائج، وأحيط سيادتكم علماً بأن المعلومات التي سوف تدلون بها ستكون سرية للغاية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، والمعلومات التي سيتم الإفصاح عنها من خلال قائمة الاستبيان ستكون في شكل نتائج إجمالية لا تكشف عن اسم أي كيان أو شخص قام بملء قائمة الاستبيان.

ولسيادتكم وافر الشكر والتقدير...

الباحثون

القسم الأول: البيانات الشخصية

١. الاسم:

٢. المسمى الوظيفي:

() كبير المراقبين الماليين () مراقب مالي أول
() مراقب مالي () مساعد مراقب مالي

٣. جهة العمل:

٤. المؤهل العلمي:

() بكالوريوس () ماجستير () دكتوراه () أخرى.....

٥. عدد سنوات الخبرة في مجال عملكم:

أقل من ١٠ سنوات () من ١٠ سنوات لأقل من ١٥ سنة ()
من ١٥ لـأقل من ٢٠ سنة () ٢٠ سنة فأكثر ()

القسم الثاني: أسنله الاستقصاء: يرجى وضع (√) أمام الدرجة التي تناسب وجهة نظركم من الأسئلة التالية:

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له استقلالية المراقبين الماليين وتجنيبهم الضغوط في الجهات التي يراقبون عليها
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له تنظيم العلاقة بين المراقبين الماليين والجهات التي يراقبون عليها بالطريقة التي تضمن استقلاليتهم
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له استقلاله المالي بما يضمن استقلالية المراقبين الماليين (استقلال الجهاز بإقرار الكوادر والمزايا المالية للمراقبين بعيدا عن الجهات الحكومية)
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له الاستقلال الوظيفي والإداري للمراقبين الماليين. (التوظيف والترقيات والقوانين الإدارية المنظمة)
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة السنوات اللازمة والملمزة التدوير الدوري للمراقبين الماليين بما يضمن استقلالهم. (كفاية سنوات التدوير ومدى الالتزام الفعلي بالتدوير)
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له حظر الأعمال المؤثرة على استقلالية المراقبين الماليين (منع المراقبين من مزاولة الأعمال المؤثرة على استقلاليته)
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له تنظيم قبول المراقبين الماليين للهدايا والامتيازات من الجهات التي يراقبون عليها

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
					يراعي قانون جهاز المراقبين الماليين واللوائح المنظمة له استقلال الجهاز استقلالاً تاماً عن وزارات الدولة (عدم تبعية الجهاز لجهات أخرى)

الباحثون