

أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من

قبل المراقبين الماليين

(دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت)

**The Importance of Using Analytical Procedures
During the Stages of Checking up by Financial
Controllers**

(Field Study in the Ministry of Finance in Kuwait)

إعداد الطالب

ساري حامد العبدلي

الرقم الجامعي 400910413

إشراف

الدكتور/ علي عبد الغني اللالين

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط


2011

التفويض

أنا ساري حامد العبدلي أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً
والكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات
العلمية عند طلبها.

الاسم: ساري حامد العبدلي

التاريخ: ٢٠١١/١١/٣٠

التوقيع: 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين (دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت)

وقد أجزت بتاريخ 30 / 11 / 2011

الإسم	أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
الدكتور علي عبد الغني اللايد	رئيساً ومشرفاً	
الدكتور عبدالله احمد الدعاس	مناقشاً داخلياً	
الأستاذ الدكتور صالح خليل العفدة	مناقشاً خارجياً	

شكر وتقدير

أحمد الله وأشكره تعالى على ما أنعم به عليّ من فضل وتوفيق فمنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأستاذي الجليل الدكتور علي اللايد الذي تكرّم مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة حيث قدم لي النصح والإرشاد طيلة فترة إعدادها.

ويسرني أن أتقدم لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الشرق الأوسط بعظيم الامتنان والعرفان، وأقدم خالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة ممثلة بالأستاذ الدكتور صالح العقدة والدكتور عبدالله الدعاس على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، فلهم جميعاً كل الشكر والتقدير على تفضلهم بقراءة ومناقشة هذه الرسالة وإبداء ملاحظاتهم القيّمة، كما وأشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة، وخاصة الزملاء عينة الدراسة، والذين يعود إليهم الفضل في نجاحي في إتمام هذه الدراسة، لما أبدوه من تعاون وتسهيلات تعجز الكلمات عن تقديرها، فلا يسعني إلا أن أسأل الله عز وجل التوفيق لهم في خدمة وطننا العزيز.

الإهداء

إلى وطني العزيز: الكويت

إلى الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح

والذي الحبيب رحمه الله

إلى من سهرت على راحتي ومنحتني الثقة والأمل بالمستقبل

والدتي الحبيبة

إلى الذكريات وأحلام الطفولة الجميلة اهديهم محبتي وإخلاصي ووفائي

أشقائي وشقيقاتي

إلى جميع الأحبة والأصدقاء

وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	تفويض الجامعة
ح	إجازة الرسالة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	الملخص باللغة العربية
ل	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: مقدمة للدراسة	
2	1-1 تمهيد
4	2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها
5	3-1 فرضيات الدراسة
7	4-1 نموذج الدراسة
8	5-1 أهداف الدراسة
9	6-1 أهمية الدراسة
10	7-1 التعريفات الإجرائية
12	8-1 حدود الدراسة
12	9-1 محددات الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
14	أولاً: الإطار النظري
16	1-2 مفهوم الرقابة
18	2-2 أنواع الرقابة
26	3-2 عناصر الرقابة ومقوماتها
28	4-2 مفهوم الإجراءات التحليلية

34	5-2 أهمية الإجراءات التحليلية
37	6-2 أنواع الإجراءات التحليلية
40	7-2 مراحل التدقيق التي يستعان فيها بالإجراءات التحليلية
45	8-2 كفاءة الإجراءات التحليلية وفعاليتها في تحقيق أهداف التدقيق
46	9-2 حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية
47	10-2 الاعتبارات التي يجب أن يراعيها المدقق عند استخدام الإجراءات التحليلية
49	11-2 تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة
50	12-2 المراجعة الحكومية
54	13-2 معايير المراجعة الحكومية
56	14-2 الرقابة في دولة الكويت
62	15-2 مهام واختصاصات وزارة المالية
66	ثانياً: الدراسات السابقة
66	1-16-2 الدراسات باللغة العربية
73	2-16-2 الدراسات باللغة الانجليزية
79	3-16-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: منهجية الدراسة	
81	1-3 منهج الدراسة المستخدم
81	2-3 مجتمع الدراسة والعينة
86	3-3 أدوات الدراسة
87	4-3 صدق وثبات الأداة
89	5-3 المعالجة الإحصائية
89	6-3 إجراءات الدراسة
89	1-6-3 نوع الدراسة
90	2-6-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات
الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية	
93	1-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات متغيرات الدراسة
93	1-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى: استخدام

	الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة
95	4-1-2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية: توقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق
97	4-1-3 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة: القصور في استخدام الإجراءات التحليلية
99	4-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة: الصعوبات التي تواجه المراقبون الماليون أثناء القيام بالإجراءات التحليلية
101	4-2-5 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: كفاءة وفاعلية عملية التدقيق
103	4-2 نتائج اختبار الفرضيات
103	4-2-1 اختبار الفرضية الأولى
104	4-2-2 اختبار الفرضية الثانية
105	4-2-3 اختبار الفرضية الثالثة
106	4-2-4 اختبار الفرضية الرابعة
107	4-2-5 اختبار الفرضية الخامسة
الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	
110	5-1 الاستنتاجات
113	5-2 التوصيات
المراجع والملاحق	
116	المراجع باللغة العربية
119	المراجع باللغة الإنجليزية
121	ملحق استبانة الدراسة
126	ملحق أسماء محكمي استبانة الدراسة

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول
79	مميزات الدراسة الحالية مقارنة مع الدراسات السابقة	الجدول (1-2)
82	عينة الدراسة موزعة حسب العمر	الجدول (1-3)
83	عينة الدراسة موزعة حسب المؤهل العلمي	الجدول (2-3)
84	توزيع العينة حسب التخصص	الجدول (3-3)
85	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	الجدول (4-3)
86	توزيع العينة حسب الشهادات المهنية	الجدول (5-3)
88	قيمة معاملات الثبات لأبعاد الاستبانة والاتساق الكلي	الجدول (6-3)
93	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى	الجدول (1-4)
95	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية	الجدول (2-4)
97	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة	الجدول (3-4)
99	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة	الجدول (4-4)
101	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: كفاءة وفاعلية عملية التدقيق	الجدول (5-4)
103	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاستخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة	الجدول (6-4)
104	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق	الجدول (7-4)
105	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) للقصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة	الجدول (8-4)
106	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لل صعوبات التي تواجه المراقبون الماليون في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية	الجدول (9-4)
108	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين	الجدول (10-5)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
7	نموذج الدراسة	الشكل (1-1)

أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين

(دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت)

إعداد: ساري حامد العبدلي

إشراف الدكتور/ علي اللايذ

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية في دولة الكويت، وتتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسهم في بيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق، وقد تعامل الباحث مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، والتي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية وباستخدام استبانة خطية. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: أن استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، وأن تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، كما تبين أن القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت في يؤثر كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، إضافة إلى أن وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم

بالإجراءات التحليلية يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

وقدمت الدراسة عددا من التوصيات منها: التأكيد على الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق كونها تسهم في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق عند القيام بعملية التدقيق، وضرورة إيجاد برامج توعيه للمراقبين في وزارة المالية حول أهمية استخدام الإجراءات كونها تسهم في توفير القوائم المالية والتقارير المحاسبية القادرة على توفير المعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق، مع العمل على إعداد البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال، إضافة إلى توفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية استخدام الإجراءات التحليلية، والاستمرار أيضا بتطويرها وفق القوانين والتشريعات التشريعات الدولية.

Abstract

The Importance of Using Analytical Procedures During the Stages of Checking up by Financial Controllers

(Field Study in the Ministry of Finance in Kuwait)

Prepared By

Sari Abdali

Supervised By

Dr. Ali Al-laueth

This study aimed at exploring the importance of the use of analytical procedures by the financial observer in the stages of audit according to the point of view of Ministry of Finance's observers. To achieve this objective, the researcher dealt with two types of data; primary and secondary, which were collected via the field study and a questionnaire.

The study came up with a number of findings: Use the analytical procedures to specify the expected problems effect in Efficiency and Effectiveness on the Ministry of finance in Kuwait. Restricted to the time of conducting the analytical procedures before, during and after the process of audit effect in Efficiency and Effectiveness on the Ministry of finance in Kuwait. Defect of the use of the analytical procedures in the stages of auditing done by the Ministry of Finance's financial observers in Kuwait, effect in Efficiency and Effectiveness on the Ministry of finance in Kuwait. Difficulties facing the Ministry of Finance's financial observers in Kuwait so as to get some data needed to conduct the analytical procedures, effect in Efficiency and Effectiveness on the Ministry of finance in Kuwait.

The study came up with a number of recommendations: To stress on presuming using the analytical procedures to conduct the processes of auditing as they add evidence to form the auditor's opinion during auditing. The importance of creating and running enlightenment and education programs for the observers regarding the use of the procedures as they help provide the financial lists and accounting reports able to give information about the process of auditing. The work on preparing special training programs for the analytical procedures to show their importance and the way of application in the different stages of the process auditing and to guarantee the effective application of these procedures. To provide the systems and regulations to organize the process of using the analytical procedures and to continue developing them in accordance with the international regulations

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 تمهيد

2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها

3-1 فرضيات الدراسة

4-1 نموذج الدراسة

5-1 أهداف الدراسة

6-1 أهمية الدراسة

7-1 التعريفات الإجرائية

8-1 حدود الدراسة

9-1 محددات الدراسة

الفصل الأول

مقدمة الدراسة

1-1 تمهيد

تؤدي المنظمات الرقابية دوراً مهماً ودعماً رقابياً في كل دولة من دول العالم، التي تسعى إلى توفير أجهزة الرقابة المختلفة كعنصر جوهري بالنسبة للرقابة العامة والمساءلة، باعتبار أن عملية الرقابة توفر المصدقية في المعلومات التي يتم التدقيق فيها، وقد أدى اتساع القطاع العام وتعدد مجالاته، وكثرة التنظيمات الإدارية وزيادة عدد العاملين يتطلب ضرورة القيام بمراجعة أنظمة الرقابة المالية، لأن ذلك يسهل إنجاز العمل الإداري ويسهم في أدائه بكفاية عالية، وفي أسرع وقت وبأيسر الطرق، كما أنه يقدم المساعدة إلى الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية، للتأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفق السياسات المقررة، وتزويدها بالمعلومات والبيانات عما يجري على أرض الواقع لغايات المساءلة والمحاسبة والتطوير (السهيل، 2007).

تهدف الرقابة المالية إلى منع حدوث الأخطاء ومعالجة الانحرافات من أجل ضمان حسن سير العمل، بطريقة قانونية لمنع التلاعب والضياع والاختلاس للمال العام، فالجهات التي تخضع للرقابة ملزمة بتقديم بيانات صحيحة إلى الجهة الرقابية التي تمارس دورها وفق الصلاحيات الممنوحة لها بموجب القانون، والتي تجيز لها متابعة أعمال الوحدات الحكومية والمؤسسات العامة المختلفة (عبدالله، 2004، ص39).

وفي الكويت تتولى وزارة المالية وديوان المحاسبة عملية الرقابة المالية على كافة الهيئات والمؤسسات العامة والشركات التي تملكها الدولة، أو تساهم فيها بما نسبته 50% من رأسمالها، حيث تمارس الوزارة والديوان رقابتهما على جميع الأعمال والتصرفات التي تصدر عن تلك الجهات، وذلك من خلال الفحص والتدقيق والمراجعة لتحقيق الرقابة على كفاءة التنظيم وكفاءة سير العمل المالي، وقد تزايدت مهام الوزارة والديوان لتشمل الرقابة على الهيئات والمؤسسات العامة التي تساهم فيها الدولة بنسبة 25% من رأسمالها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، كذلك على الأموال المستثمرة من تلك الجهات سواء داخلية أو خارجية، من أجل التأكد من سلامة وحسن التصرف وتوظيف الأموال في المجالات المخصصة لها وذات العائد المرتفع (الحميميدي، 2004، ص18).

تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الأدلة التي يلجأ إليها المراقب المالي في عملية التدقيق، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة والتي يستطيع من خلالها اكتشاف مواطن الضعف والقوة فيها. والإجراءات التحليلية تعتمد على مقارنة النسب والقيم المالية وغير المالية الحالية مع النتائج والقيم المالية وغير المالية للفترات السابقة، ثم التنبؤ بعلاقات تلك النتائج وأسبابها حسب خبرة المراقب أو المدقق وحكمه الشخصي (نصار، 2008).

وبالتالي فإن توفير الإجراءات التحليلية للمراقب في وزارة المالية، يعتبر دليلاً على سلامة النتائج والقيم المالية المسجلة، وعند البحث عن التغيرات الهامة في تلك النتائج، فإن الأمر يتطلب من المدقق والمراقب جمع أدلة إثبات كافية تمكنهم من تكوين وتعزيز رأيهم الذي يظهر في تقريرهم، فهي تتيح مجالاً أكبر للحصول على أدلة وقرائن الإثبات والاكتشاف المبكر للأخطاء (الهويدي، 2007).

جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من خلال دراسة وصفية مسحية ارتباطية في وزارة المالية في دولة الكويت، ومن أجل التعرف على هذه الأهمية فقد قام الباحث باختيار مراقبي وزارة المالية كوحدة معاينة ومعاينة لعلاقتهم المباشرة بموضوع الدراسة.

1-2 مشكلة الدراسة وعناصرها

لقد توسعت وازدادت الصلاحيات الممنوحة لمراقبي وزارة المالية في دولة الكويت، والمفوضين بالقيام بمراقبة الأداء الحكومي والهيئات والمؤسسات العامة والشركات التي للحكومة مساهمات في رأسمالها، وكذلك الشركات الممنوحة لامتيازات في استغلال الموارد الطبيعية، أو إدارة مرافق الحكومية.

وبالتالي فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول محدودية وقصور استخدام الإجراءات التحليلية التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت أثناء القيام بعملية التدقيق، وذلك على الرغم من أهمية استخدام تلك الإجراءات في تحديد أدلة الإثبات التي يجب أن يجمعها المراقب لتعزيز رأيه عن النتائج التي يتوصل إليها من عملية التدقيق.

وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة وذلك بالإجابة عن

التساؤلات التالية:

السؤال الأول: هل يؤثر استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص

المشاكل المحتملة في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت؟

السؤال الثاني: هل يؤثر تقييد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيف القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت ؟

السؤال الثالث : هل يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت ؟

السؤال الرابع: هل يؤثر وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت ؟

السؤال الخامس: هل توجد فروق في إجابات عينة الدراسة حول كفاءة وفعالية عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

1-3 فرضيات الدراسة

تستند هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: لا يؤثر استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت؟

الفرضية الثانية: لا يؤثر تفيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت ؟

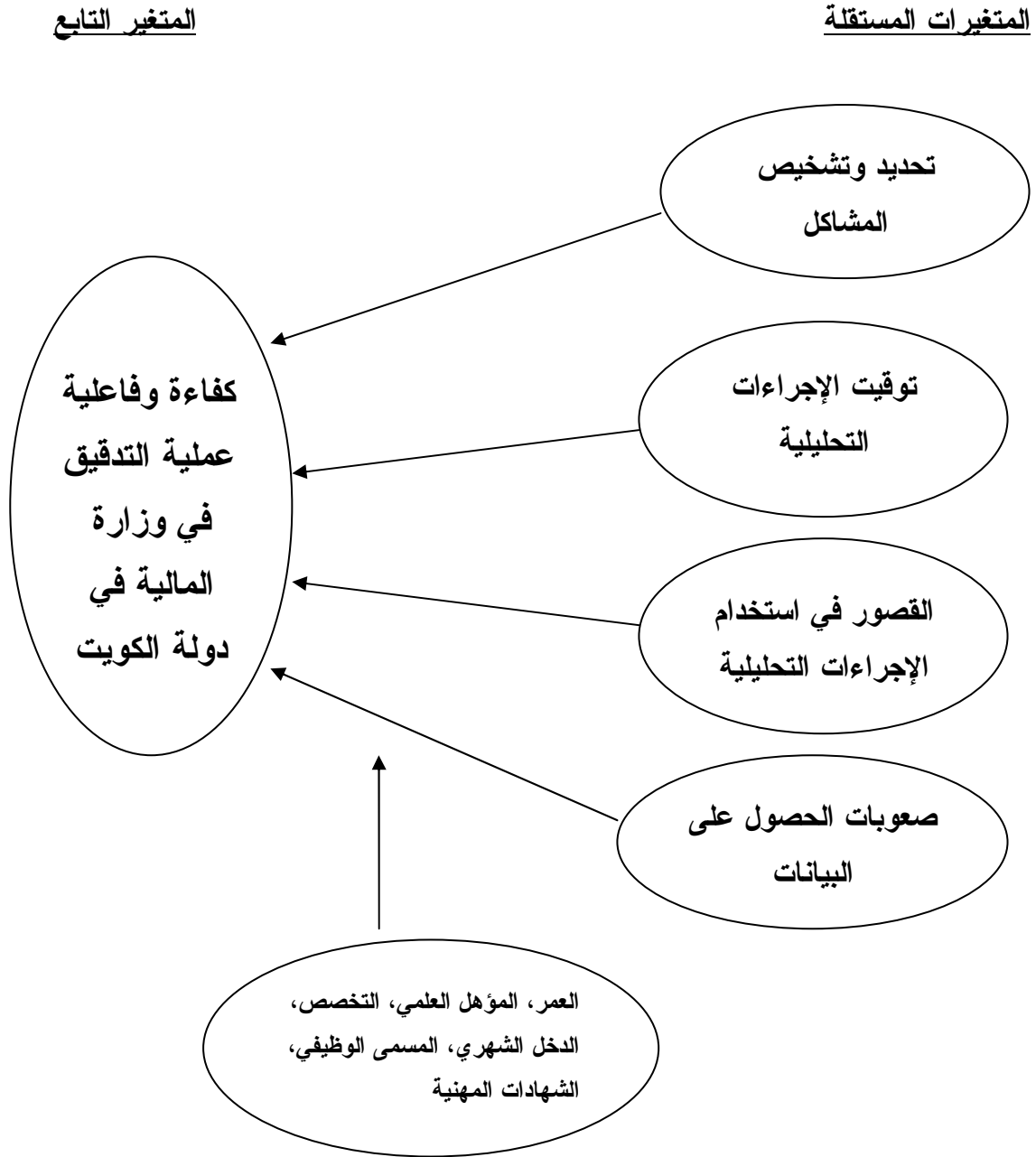
الفرضية الثالثة : لا يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت ؟

الفرضية الرابعة: لا يؤثر وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت ؟

الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول كفاءة وفعالية عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

4-1 نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة فقد اعتمد الباحث على نموذج خاص بها، للتعرف فيما إذا كان هناك تأثير في النتائج بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ويوضح الشكل رقم (1-1) علاقات هذه المتغيرات.



الشكل (1)

نموذج الدراسة

1-5 أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- 1- التعرف على مفهوم الإجراءات التحليلية وأهمية استخدامها من قبل مراقبي وزارة المالية في عملية الرقابة والتدقيق.
- 2- التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية التي يمارسها المراقبون الماليون في مختلف مراحل التدقيق في دولة الكويت.
- 3- إلقاء الضوء على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من خلال التعرف على أنواع ومصادر البيانات اللازمة للقيام بها وذلك للتنبؤ بنتائج تلك الإجراءات.
- 4- تسهم في فهم أهم العوامل المؤثرة على مدى اعتمادية المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت على الإجراءات التحليلية ومدى الثقة بنتائجها.
- 5- تسهم في توعية وإرشاد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت، بأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية وذلك ووفقا لما جاء في دليل التدقيق.
- 6- تحاول هذه الدراسة الوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجرائها.

6-1 أهمية الدراسة

تعد الإجراءات التحليلية من الأدوات التي يجب أن يستعين بها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت، وذلك لكونها تساعد في التنبؤ بالمشاكل المحتملة والهامة، وبالتالي تحقيق الكفاءة والفاعلية في القيام بعملية التدقيق.

وتتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسهم في بيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق، وما تكشف عنه من نتائج تهم المراقب أو المدقق، ثم بيان أسباب عدم استخدام تلك الإجراءات الاستخدام الأمثل في عمليات التدقيق التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت.

كما وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من حقيقة أنها تتناول موضوع الإجراءات التحليلية التي يستعين بها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت، إذ إنها تمكنهم من معرفة نقاط الضعف والقوة في المواطن التي يمارسون بها أعمالهم الرقابية، بالإضافة إلى مساهمتها المتوقعة في الوصول لنتائج ذات دلالة عن مدى فعالية وزارة المالية في ممارسة الرقابة المالية على الجهات الخاضعة للرقابة في دولة الكويت، لذلك فإن أهمية هذه الدراسة تكمن في الاعتبارات التالية:

1- إنها تدعم الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية في هذا المجال في بيئة الرقابة المالية الممارسة على الجهات الخاضعة للرقابة في دولة الكويت.

2- أنها تمثل إضافة علمية متخصصة في مجال الإجراءات التحليلية وصولاً إلى مستويات أداء متقدمة في استخدام هذه الإجراءات وأهمية اللجوء إليها من قبل المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت.

3- إنها تبين دور وزارة المالية في الرقابة على أداء الجهات الخاضعة للرقابة في دولة الكويت، ورفد هذه المؤسسات بالملاحظات والتقييم المناسب الذي يساعدها على أداء دورها الهام في تحقيق التنمية الشاملة.

4- أنها توفر قاعدة بيانات حول موضوع الإجراءات التحليلية التي يستعين بها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة الكويتية بشكل خاص في هذا الموضوع.

5- إنها تأتي كمساهمة في التعريف بأهمية أجهزة الرقابة المالية ممثلة في وزارة المالية في دولة الكويت، حيث تشكل مجالا خصبا لدراسات لاحقة.

7-1 التعريفات الإجرائية

لأغراض هذه الدراسة فقد تم تحديد التعريفات الإجرائية لمتغيراتها، وذلك حسب ما يعنيه كل مصطلح في الدراسات التي أجريت في موضوعها.

مراقبة وزارة المالية: هي الرقابة التي تمارسها وزارة المالية من قبل المراقبين الماليين التابعين لها على الجهات الخاضعة للرقابة وبالأخص تنفيذ الميزانية والتي تتم بموجب القانون وهي رقابة سابقة ومستقلة، وهي رقابة تشمل كافة التصرفات المالية التي تجريها المؤسسات العامة والدوائر التابعة لها في دولة الكويت، بهدف صون الأموال العامة ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها (وزارة المالية، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة: جميع الجهات الحكومية المملوكة بالكامل للدولة والتي لا تهدف إلى الربحية وتهدف إلى تقديم الخدمات الأساسية للمجتمع وهي الوزارات، الهيئات التابعة، الإدارات المستقلة (وزارة المالية، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

الجهات ذات الميزانيات الملحقة: هي الجهات التي تلحق ميزانيتها بميزانية الوزارات والإدارات الحكومية، إذ يعهد إليها القيام بنشاط حكومي ولكن ذو طبيعة خاصة متميزة تتطلب منحها قدراً أكبر من حرية التصرف الإدارية رغم عدم تمتعها بالشخصية الاعتبارية المستقلة (وزارة المالية، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

الجهات ذات الميزانيات المستقلة: هي الجهات التي يعهد إليها القيام بنشاط اقتصادي تغلب عليه الطبيعة التجارية لإنجاز مهام، أو أداء خدمات أو إنتاج سلع قد تحقق فائضاً أو ربحاً، وتتمتع كل من هذه الجهات بالشخصية الاعتبارية المستقلة، ويكون لكل منها ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للوزارات والإدارات الحكومية، حتى تتمكن من ممارسة نشاطها وتحقيق الأهداف المسندة إليها بقانون إنشائها بقدر كبير من الاستقلال الإداري والمالي (وزارة المالية، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

الإجراءات التحليلية: هي الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المراقبون الماليون في وزارة المالية في مراحل التدقيق، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات (وزارة المالية، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

1-8 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- أ- اقتصر على مجتمع الدراسة والمتمثلة في المراقبون الماليون التابعين لوزارة المالية والمكلفين بمتابعة التصرفات وسير الأعمال المالية في الجهات الخاضعة لرقابتها، والبالغ عددهم حوالي (104) مراقبين (وزارة المالية، التقرير السنوي، 2008).
- ب- أما الحدود الزمانية لهذه الدراسة فإنها كانت خلال الفترة الواقعة ما بين كانون الأول 2010 وحتى نسيان 2010.

1-9 محددات الدراسة

- 1- شمل مجتمع الدراسة مراقبي وزارة المالية، الأمر الذي أتاح إمكانية تعميم نتائجها على هذه الوزارة، بينما لم تشمل الدراسة الوزارات الأخرى في دولة الكويت.
- 2- اعتمد الباحث على وحدة تحليل تضم المراقبون الماليون العاملين في وزارة المالية، ولم تشمل بقية العاملين في الوزارة.
- 3- طبيعة الدراسة الميدانية إذ تطلبت وقتاً وجهداً إضافياً لزيارة جميع المديریات التابعة لوزارة المالية لتوزيع الاستبيانات، وأحياناً عدم تواجد المبحوثين المعنيين في أثناء القيام بزيارتهم، مما اضطر الباحث لإعادة الزيارة أكثر من مرة لهم.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد

أولاً: الإطار النظري

- 1-2 مفهوم الرقابة
- 2-2 أنواع الرقابة
- 3-2 عناصر الرقابة ومقوماتها
- 4-2 مفهوم الإجراءات التحليلية
- 5-2 أهمية الإجراءات التحليلية
- 6-2 أنواع الإجراءات التحليلية
- 7-2 مراحل التدقيق التي يستعان فيها بالإجراءات التحليلية
- 8-2 كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف التدقيق
- 9-2 حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية
- 10-2 الاعتبارات التي يجب أن يراعيها المدقق عند استخدام الإجراءات التحليلية
- 11-2 تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة
- 12-2 تطور الرقابة في دولة الكويت
- 13-2 مهام واختصاصات وزارة المالية
- 14-2 المراجعة الحكومية
- 15-2 معايير المراجعة الحكومية

ثانياً: الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: الإطار النظري

تهتم الرقابة المالية بمتابعة الخطط المالية عند تنفيذها خطوة بخطوة، وذلك بهدف التعرف على الأخطاء والانحرافات والعثرات التي قد تقع بها الإدارة المالية، والعمل على التغلب عليها في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل أن يستفحل خطرهما، مما يضمن سلامة المركز المالي للمؤسسات العامة ويؤدي إلى تحقيق التوازن والمحافظة على المركز المالي (Ramammorti, 2004, p324).

إن أهمية نظام الرقابة المالية للإدارة يتمثل في أنه أداة تمكنها من التأكد من حسن تنفيذ السياسات المالية الموضوعية، وبالتالي تحقيق الأهداف المتعلقة بمصداقية وعدالة القوائم المالية ودقة التقارير المالية المقدمة إليها، لحماية أصول المؤسسة من التلاعب وسوء الاستخدام، حيث يتطلب من الإدارة تقييم هذا النظام لمعرفة نقاط الضعف والعمل على تصحيحها وعلاجها، وقد أضحت الرقابة المالية مجالاً خصباً لأبحاث ودراسات العديد من المهتمين والدارسين، وذلك لأهميتها في الكشف عن مواطن الخلل والضعف في العمليات الإدارية، وكذلك الأشخاص القائمين على تنفيذ هذه العمليات مما يساعد في تصحيح المسارات والانحرافات أثناء تنفيذ الخطط الموضوعية بكفاءة.

تعد أجهزة الرقابة المالية بمثابة أجهزة إنذار للتعرف على الأخطاء والانحرافات في أداء المؤسسات الخاضعة لرقابتها، حيث تسعى هذه الرقابة لمنع ارتكاب الأخطاء أو إساءة

استعمال الأموال العامة والموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس، وكلمة رقابة تعني الإشراف والفحص والتفتيش والمراجعة والتحقق، ويمكن تعريفها بأنها (التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة)، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها، وهي تعني أيضاً وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها (حماد، 2004، ص16).

تهدف الرقابة إلى التقويم والتصحيح لحماية الصالح العام من الانحرافات والأخطاء والمخالفات، وذلك من خلال مراقبة النشاطات والأعمال، واتخاذ قرارات مناسبة لتصحيحها وتصويبها ومتابعة تنفيذها، إضافة إلى قياس الفعالية من خلال مقارنة النتائج المتحققة بالأهداف المحددة مسبقاً، أو قياس النتائج التي تعبر عن أهداف متوقعة كالربحية والعائد، وهي تساهم الرقابة في الكشف عن الأشخاص الذين منعوا حدوث الانحراف، أو تقليل الأخطاء، لمكافأتهم وتحفيزهم معنوياً ومادياً، وقياس الكفاءة عن طريق مقارنة المعدلات التي تم تحقيقها بالمعايير والأنماط المصممة، بما تم تحقيقه في السنوات الماضية من جهة ومن جهة أخرى مقارنة هذه المعدلات، مع ما هو متحقق في المؤسسات المماثلة.

وتعتبر الرقابة المالية نظاماً يحتوي على عناصر مكملة لبعضها بعضاً وهذا النظام يصبح عرضة للاختلال إذا فقد أحد عناصره وعندها يكون قليل الفائدة، لذلك فقد تناول العديد من الباحثين موضوع الرقابة المالية بمسميات وأشكال مختلفة، إذ إن هذا المفهوم تطور عبر فترات زمنية مختلفة حسب المعايير الرقابية التي تصدر عن الجمعيات المهنية المحاسبية (زيدان، 2001، ص26)، كما أن هيكل نظام الرقابة المالية يختلف من مؤسسة إلى أخرى

ويعتمد ذلك على عوامل عديدة منها حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، وطريقة تخزين ومعالجة البيانات والمتطلبات التنظيمية والقانونية التي تحكم عمل المؤسسة.

2-1 مفهوم الرقابة

تطور تعريف الرقابة خلال القرن العشرين، حيث كانت تقتصر بشكل رئيس على حماية الأصول النقدية من السرقة والضياع، إلا أنها أصبحت تشمل الوسائل الكفيلة بضمان دقة البيانات المالية وصحتها، وتتضمن في مضمونها الشامل جميع أشكال الرقابة داخل المؤسسات العامة، ويشمل ذلك الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي. وهي وسيلة تستطيع من خلالها الإدارة العليا تحديد ما إذا تم تحقيق الأهداف وفي الوقت المحدد لها أم لا، وتدقيق إمكانية التطور ويمثل هذا فحص كل من النظم والأساليب والتقنيات الفنية والإدارية المطبقة من قبل المشروع، وهي وظيفة إدارية مستمرة ومتجددة تؤدي إلى التحقق من أن الأداء يسير حسب الأهداف والمعايير الموضوعية (السهيل، 2007).

وعرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة بأنها: " تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية " (عبد الرزاق، 2000، ص70).

عرف (عباس، 2009، ص180) الرقابة بأنها " قياس الأداء وتصحيحه من أجل التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعية وان الخطط قد وضعت موضع التنفيذ وبالاجتهاد الصحيح".

كما عرفها (الشيخ سالم وآخرون، 2009، ص249) بأنها " الإشراف والمراجعة من سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال والتأكد من أن المواد المتاحة تستخدم وفقا للخطة الموضوعية "، وعرفت أيضا بأنها قياس أداء الأعمال التي يقوم بها المرؤوسون والقيام بتصحيح الأخطاء والانحرافات لضمان تحقيق الأهداف.

كما عرفت الرقابة بأنها "مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين وفقا للخطة والبرامج المحددة مسبقا بما يكفل تحقيق أهداف المنظمة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعية لإمكان اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلا (Simons, 2002, P:30).

ينظر إلى الرقابة على أنها عنصر أساسي من عناصر العملية الإدارية تؤدي وظيفتها ونشاطاتها الحيوية في الأجهزة الإدارية للدولة الحديثة، حيث تقوم بمتابعة مدى النجاح في تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا ومدى توافر الشرعية في تنفيذها، وكذلك التأكد من سلامة الأساليب والإجراءات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف وبذلك فإن الرقابة تتصل بشكل رئيسي بعملية التخطيط.

يشير (Parker, 2001, p18) إلى وجود ترابط وتوافق بين عنصري التخطيط والرقابة (الرقابة تهدف إلى مراجعته وقياس ما تم إنجازه مقارنة مع الأهداف والخطة الموضوعية، وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح المسار والانحراف عن الخطة) ويتضح مدى ارتباط الرقابة بالتخطيط بالنظر إلى الحقائق التالية:

1- مهام الرقابة لا يمكن القيام بها إلا بوجود خطة وأهداف محددة مسبقا.

2- تدل الرقابة على سلامة التنفيذ للخطة الموضوعية ومدى الالتزام في تنفيذها.

3- لا يقتصر دور الرقابة على متابعة التنفيذ وتشخيص الانحرافات ومعالجتها بل يتعداها للكشف عن صحة عمليات التخطيط وقدرتها على تحقيق الأهداف المحددة. ويرى الباحث أن الرقابة هي مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين، وفقا للخطة والبرامج المحددة مسبقا، بما يكفل تحقيق أهداف المنظمة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة، ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة، للتمكن من اتخاذ الإجراءات العلاجية والتصحيحية بما يمنع وقوعها مستقبلا.

2-2 أنواع الرقابة

هنالك تقسيمات متعددة للرقابة من حيث الجهة التي تتولى عملية الرقابة والمجال الذي تنصب عليه والتوقيت الذي تتم فيه وسيتم الحديث عن الأنواع الثلاثة وكما يلي:

2-2-1 أنواع الرقابة من حيث الجهة التي تتولى عملية الرقابة (داخلية وخارجية):

2-2-1-1 الرقابة الداخلية:

هي تلك الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التي تتبع لها إذ إن رقابه الوزير على وزارته أو على الدوائر والهيئات والمؤسسات التابعة لها تعتبر رقابة داخلية، وكذلك ينظر إلى رقابه مجلس الوزراء على الأعمال التي تقوم بها أجهزة الإدارة العامة في الدولة. كما أن الإجراءات والأنشطة التي تقوم بها الشركة لمتابعة أعمالها الداخلية لتصحيح الأعمال الخاطئة منها وتقييم الأعمال المنجزة، وتحديد الانحرافات بوسائل وإجراءات تهدف من خلالها إلى حماية أصولها وممتلكاتها، وللتأكد من صحة ودقة بياناتها المحاسبية

والإحصائية وذلك اجل رفع الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وتحقيق أهدافها(الكفراوي, 1998, ص25).

فالرقابة الداخلية عملية أساسية ومستمرة تمارسها الإدارة في كافة المستويات للتعرف

على ما يلي:

1- أداء العاملين وإنجازاتهم.

2- مدى تحقيق المشروع لأهدافه وخطته.

3- التأكد من سير عملية التنفيذ أنها تتم وفقا للسياسات المرسومة، وضمن الوقت والإمكانات

والتكاليف المحددة في الخطة.

كما تم تعريف الرقابة الداخلية حسب المعيار الأمريكي (SAS 78) على إنها: "

عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون، تم تصميمها لإعطاء تأكيد

معقول بتحقيق الأهداف التالية:

1- الثقة في التقارير المالية، وتمثل بتقارير سنوية وفي الحساب الختامي والميزانية

التقديرية.

2- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة، والتي صممت بشكل يناسب الأهداف المرسومة.

3- فاعلية وكفاءة العمليات.

أما تعريف الرقابة الداخلية حسب المعيار البريطاني (SAS300) والمعيار الدولي

(ISA400) فهي "تتكون من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن السياسات والإجراءات

المعتمدة من الدستور والقوانين والقرارات الصادرة عن وزارة المالية مع اللوائح لكل من

مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدف التحقق بقدر المستطاع من انتظام

وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنًا الالتزام باللوائح في التحقق من حماية الأصول ومنع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية".

ومن أجل الحكم على مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لا بد من القيام بعدد من الإجراءات والخطوات المخطط لها بعناية وكما يلي:

الخطوة الأولى: دراسة وفهم النظام

وفي هذه الخطوة يتم الحصول على معلومات كافية وشاملة لعناصر نظام الرقابة، ومن المعلومات التي يجب دراستها وفهمها بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الإجراءات الرقابية، النظام المحاسبي، نظام المتابعة والمراقبة وغيرها، والتأكد من أن هذه المعلومات قابلة للفحص والمتابعة والمراجعة (Dan, 2003, P:210).

الخطوة الثانية: التقييم المبدئي

وفي هذه الخطوة يتم تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في الخطوة السابقة، وذلك للوصول إلى توقعات حول مدى فاعلية نظام الرقابة وضعفه وعدم قدرته على اكتشاف الانحرافات ومنع الأخطاء، وبالتالي تعديل اختباره اللاحقة في ضوء هذه المعلومات وذلك لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية في المؤسسة (Simons, 2002, P:305).

الخطوة الثالثة: تحديد الظروف التي تتطلب كتابة التقرير للإدارة

وخلال هذه الخطوة يتم تحديد جميع الظروف التي قد تؤثر في عملية إعداد القوائم المالية، والتي تتطلب كتابة تقرير للإدارة عند حدوثها، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

أ- عدم وجود مستوى كافٍ من الوعي بأهمية الإجراءات الرقابية في المؤسسة.

ب- اكتشاف إجراءات غير مناسبة في تطبيق المبادئ المحاسبية في المؤسسة.

ج- اكتشاف التجاوزات على النظام من أصحاب الصلاحيات لتحديد أهداف المؤسسة.

د- اكتشاف أدلة فشل إجراءات حماية أصول المؤسسة من الخسائر المختلفة التي قد

تعرضها (Dan, 2003, P:23).

الخطوة الرابعة: اختبار تطبيق الإجراءات

يشير (Simmons, 2002,p:71) إلى أن هذه الخطوة تشمل التأكد من تطبيق

إجراءات الرقابة كما هو مخطط لها، من خلال استخدام بعض الوسائل مثل الفحص المستندي

والملاحظة الشخصية للمدقق، ومقارنة أداء المؤسسة بالمعايير الخاصة بالنشاط أو بأداء

المؤسسات المشابهة.

الخطوة الخامسة: التقييم النهائي

ويشير (زيدان, 2001, ص 43) أن هذه الخطوة يمكن من خلالها الحكم على مدى

فاعلية نظام الرقابة، وذلك بالتأكد من وجود عناصر نظام الرقابة، للحكم على فاعلية النظام

وفي حالة غياب أو ضعف أحد هذه العناصر، فإنه يتم الحكم بضعف النظام، وإذا حدثت

ظروف تستدعي كتابة تقرير وتم اكتشافها أثناء دورة العمل الاعتيادية واتخذت إجراءات

تصحيحية، فإنه يمكن الحكم على فاعلية النظام، والعكس إذا اكتشفت الأخطاء ولم تتخذ

إجراءات تصحيحية، فإن ذلك يدعو إلى الشك في فاعلية ومصادقية النظام.

يرى (Druker, 2005, P:495) أن إجراءات الرقابة الداخلية على الأداء تختلف من

مؤسسة إلى أخرى، وكذلك وفقا لطبيعة النشاط الذي تمارسه كل مؤسسة، فهناك من

المؤسسات العامة التي تمارس نشاطا اقتصاديا أو زراعيًا وهكذا، لذا يتعين أن يكون النظام

الرقابي ملائما لطبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة، إلا أنه من أجل تحقيق أهداف الرقابة

الداخلية فإنه يجب أن تتوافر فيه الخصائص التالية:

1- أن يتناسب نظام الرقابة ويتلاءم مع طبيعة نشاط المؤسسة وكذلك حجمها وظروف العمل فيها.

2- السهولة والوضوح والبساطة في الهدف والأسلوب والمعيار وفي نظام التبليغ عن الانحرافات أو الخلل عند اكتشافه.

3- أن يتمتع نظام الرقابة على الأداء بالمرونة، وأن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل.

4- أن تتم ممارسة الرقابة في الوقت المناسب والمحدد للقيام بها، وأن تسهم في اختصار الوقت والجهد المبذول على عمليات الرقابة.

5- حشد الكفاءات المتميزة للقيام بعمليات تقييم الأداء وتوفير جميع مستلزمات نجاحها في عملها من دورات تدريبية وحوافز، وذلك من أجل إنجاح عملية الرقابة على الأداء.

6- أن يشمل نظام الرقابة على تصحيح الأخطاء ومنع تكرارها لتحسين الأداء، حيث يشكل تحديد الانحرافات وإبراز أوجه القصور في الأداء جزءاً رئيسياً في عملية الرقابة على الأداء.

6- أن يكون نظام الرقابة على الأداء اقتصادياً، بحيث تتناسب التكلفة والوقت والجهد المبذول لتوفير نظام المراقبة مع الفوائد الناتجة عن تطبيقه.

ويرى الباحث أن الرقابة الداخلية هي عملية يمارسها العاملون في كافة المستويات داخل الشركة، بهدف المساعدة الفاعلة في تحقيق الأهداف المتعلقة بالثقة في التقارير المالية والحساب الختامي والميزانية والالتزام بالقوانين واللوائح وكفاءة وفعالية العمليات، وهي لا تقتصر على الأمور المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية بل تشمل مسؤوليتها على الوقاية من الوقوع بالأخطاء واكتشاف الغش والتلاعب وضبط العمليات والحرص على تطبيق القوانين والتعليمات.

2-1-2-2 الرقابة الخارجية:

هي تلك الرقابة التي تمارسها الجهات التي لا تتبع للسلطة التنفيذية، وتمثل برقابة السلطة التشريعية وتكون في شكل أجهزة رقابة متخصصة تتبع البرلمان مثل ديوان المحاسبة، والرقابة القضائية التي تنتظر في الشكاوي التي ترد بحق الموظفين واتخاذ قرارات مناسبة لتصويب القرارات غير المشروعة (زويلف والقريوتي، 2004، ص23).

2-2-2 أنواع الرقابة من حيث المجال الذي تنصب عليه (إدارية ومالية)

1-2-2-2 الرقابة الإدارية: هي الرقابة التي تتعلق بالنواحي الإدارية والتي تهدف إلى الكشف عن نواحي الضعف والقصور في أنظمة وقوانين العمل والمخالفات الإدارية في سير العمل، كما تهدف أيضا للكشف عن مدى مطابقة القرارات واللوائح الإدارية مع القوانين والأنظمة التي تحكم سير العمل.

2-2-2-2 الرقابة المالية: هي الرقابة التي تهدف إلى التأكد من سلامة الوضع المالي في المؤسسة، إذ تعرف الرقابة المالية على أنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية بهدف التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، فالرقابة المالية تتعلق بالكشف عن البيانات المالية بهدف مراجعته ما تم تحصيله من الإيرادات العامة، وما تم إنفاقه من المبالغ للتأكد من صحة التصرفات المالية ومن مطابقة هذه التصرفات للقوانين والأنظمة والتعليمات والقواعد العامة للموازنة وفي حدود الاعتمادات المصرح بها (عثمان، 2002، ص18).

إن أهداف وظيفة الرقابة المالية ومجال عملها يشمل كافة الأنشطة المالية في المؤسسة المالية، إذ تتناول وظيفة الرقابة هذه الأنشطة بالفحص والتحليل والتقييم كخدمة للمؤسسة، وتهدف الرقابة إلى التأكد من أن الأهداف المحددة قد تم إنجازها وفقاً للخطط والسياسات المرسومة. ويشير (السهيل، 2007، ص54-55) إلى أن الرقابة المالية تهدف لتحقيق ما يلي:

1- حماية المال العام وترشيد الإنفاق واكتشاف حالات الغش والسرقة والاختلاس والتلاعب في المال العام أو سوء الاستعمال سواء كانت أصولاً نقدية أو غيرها، والتأكد من صحة وسلامة ودقة القيود والمستندات والبيانات المالية الدورية وغير الدورية وسجلاتها حتى يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

2- التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات المالية النافذة في المؤسسات العامة، واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات، ووضع الإجراءات الوقائية الكفيلة بمنع وقوع الانحرافات والأخطاء.

3- التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ووفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، وتدقيق هذه القرارات ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المؤسسة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع، مع تقديم التقارير المناسبة للإدارة العليا شاملاً الأعمال المنجزة مع بيان الأعمال المنوي إنجازها في المستقبل.

4- تقديم الأدلة للمسؤولين وأصحاب القرار والعمل على كشف حالات الضعف في الجانب المالي والإداري في المؤسسات.

5- تحديد الواجبات والمسئوليات وتحديد نوع الانحرافات سواء سلبية أو إيجابية لوضع الإجراءات والتدابير المناسبة لكل نوع.

6- التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مرعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المؤسسة، وتقييم الإجراءات والنشاطات المالية وتقديم البدائل المناسبة وتطويرها لتصحيح الإجراءات غير المناسبة.

7- فحص الحسابات الختامية والنظر في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين والتأكد من صحتها ومراقبة تنفيذ الميزانية بالشكل الصحيح والذي لا يخرج عن قرار تنفيذ الميزانية الصادر عن وزارة المالية.

8- تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشروعات العامة.

9- اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة.

10- الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة ومدى كفاءتها في تحقيق أهداف الجهة بكفاءة وفاعلية.

11- تحديد أوجه القصور والنجاح في الجهة الخاضعة للرقابة.

2-2-3 أنواع الرقابة من حيث التوقيت (سابقة ومنتزمنة ولاحقة):

2-2-3-1 الرقابة السابقة:

إذ لا بد من حصول الجهة المنفذة على تصديق وموافقة من الجهة العليا قبل اكتساب القرار للدرجة القطعية وتسمى هذه الرقابة بالرقابة المانعة أو الوقائية إذ إنها تمنع وقوع الأخطاء والمخالفات التي يتضمنها القرار الإداري.

2-2-3-2 الرقابة المنتزمنة (الجارية):

وهي تلك الرقابة المرافقة للتنفيذ إذ تبدأ بتنفيذ الأعمال ومسايرة ومتابعة خطوات التنفيذ أولاً بأول من أجل الوقوف على أوجه النقص والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم سير العمل.

2-2-3-3 الرقابة اللاحقة:

وهي الرقابة الكاشفة كونها تكشف عن المخالفات التي وقعت بالفعل وهي تأتي بعد إتمام عملية التنفيذ والهدف منها هو معرفة التجاوزات واتخاذ الإجراءات المناسبة بحق المقصرين والمخالفين وهذا النوع من الرقابة قد يحول دون إعادة ارتكاب المخالفات والتجاوزات مره أخرى (عثمان، 2002، ص19).

2-3 عناصر الرقابة ومقوماتها

يشير (دهمش، 2000، ص 214) إلى أن نظام الرقابة يجب أن يحتوي على

المقومات والعناصر التالية:

1- ضرورة توفر خطة سهلة وواضحة المعالم ومنطقية للوظائف التنظيمية التي تمثل الخطوط العريضة الواضحة لصلاحيات ومسؤوليات كل وحدة تنظيمية والعاملين فيها، مع ضرورة الفصل بين الوظائف المختلفة (التفويض والتحويل والتشغيل والتسجيل والاحتفاظ بالأصول والأموال).

2- ضرورة وجود معايير واضحة لجودة الأداء بالنسبة لأعمال وإنجازات الموظفين على اختلاف مستوياتهم.

3- وجود نظام تدقيق داخلي جيد مبني على أساس مهني فعال ومستقل بالنسبة للعمليات

موضع التدقيق.

4- أن تحتوي على نظام مالي ملائم للعمليات والأنشطة لتحديد العلاقات المالية مع وجود

إجراءات واضحة ومعقولة لتسجيل النتائج المتعلقة بهذه العمليات والأنشطة.

5- ضرورة وجود الشخص المناسب في المكان المناسب، والذي يجب أن يتمتع بالمقدرة

والأهلية والخبرة والتدريب الكافي للقيام بالإعمال المعهودة إليه بشكل مرضٍ.

6- ضرورة وجود ممارسات إدارية سليمة تمكن من القيام بمهام ووظائف وواجبات كل وحدة

إدارية وكل شخص داخلها بشكل فعال.

والرقابة إما أن تكون رقابة مانعة لتجنب الأخطاء والانحرافات (الإدارية والمالية

والتنظيمية)، أو تكون رقابة علاجية تصحح الأخطاء وتعالج الانحرافات، وتحتاج الرقابة إلى

مجموعة من الأمور: (النجار، 2000، ص34)

1- معايير ومعدلات أداء نمطية.

2- أساليب وآليات من أجل قياس الانحرافات والأخطاء.

3- آليات لقياس وحصر الأخطاء وتصنيفها وطرح أساليب التصويب والعلاج اللازمة.

4- ضرورة توفير آليات للثواب والعقاب وذلك من أجل تجنب تكرار الأخطاء.

5- محاولة طرح ونشر مفاهيم إدارة الجودة الشاملة داخل المؤسسات.

2-4 مفهوم الإجراءات التحليلية

يعد إعداد التقارير عن الأداء الحكومي عاملاً جوهرياً بالنسبة للرقابة العامة والمساءلة، باعتبار أن عملية التدقيق توفر المصدقية في المعلومات التي يتم التقرير عنها، أو يتم الحصول عليها من الجهات الحكومية المختلفة، وتتحقق هذه المصدقية من خلال أدلة إثبات يتم الحصول عليها وتقييمها بشكل موضوعي، لذلك فإن عملية التدقيق تشتمل على أنشطة رئيسية منها مرحلة التخطيط التنفيذي، ومرحلة تحديد وجمع أدلة الإثبات، ومرحلة جمع وتفسير نتائج التدقيق، وكل من هذه المراحل يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية (ديوان المحاسبة، دليل التدقيق العام، 2009).

وتشير (الهويدي، 2007، ص 5) إلى أن الهدف الرئيسي للجهات الرقابية هو إصدار التقارير التي تشمل بيانات مالية وإدارية بالجهات الخاضعة للرقابة، وبمصدقية عالية لتضمن سلامة الثقة والمصدقية وخصوصاً فيما يتعلق بتقارير التدقيق المالي أو تدقيق الأداء، وبالتالي فإن الأساس في إعداد التقرير هو المدقق أو المراقب الذي يعتبر حجر الزاوية لتحقيق هدف الرقابة والتدقيق، ويتعين عليه أن يحصل على فهم لهيكل الرقابة الداخلية بالقدر الذي يكفي لتخطيط عملية التدقيق، وذلك عن طريق القيام بإجراءات لفهم تصميم الإجراءات الرقابية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية، وما إذا كانت قد وضعت موضع التنفيذ.

وبالتالي فإن تطبيق الإجراءات التحليلية من جانب المراقب أو المدقق يحقق المصدقية، التي نص عليها دليل التدقيق العام عن طريق جمع أدلة إثبات وتحليلها بشكل موضوعي، لأنه يتيح له عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية وغير المالية، وذلك بهدف تحديد الفروقات أو التغيرات في تلك الأرصدة والبيانات، ثم تحديد أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمدقق أن يتوصل إلى أسباب هذه التغيرات، والتي بدورها قد تكشف عن وجود

أخطاء أو غش أو وجود أنشطة جديدة تمارسها الجهة محل التدقيق، كما أن تطبيق الإجراءات التحليلية تتيح للمدقق في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة، والتي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يدققها، كما يقوم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية بالتأكد من سلامة الأرصدة في القوائم المالية في المرحلة الأخيرة من التدقيق (نصار وآخرون، 2008، ص5).

وقد يحصل المدقق على أدلة إثبات عن فاعلية كل من تصميم وتنفيذ أحد الإجراءات الرقابية، مما يدعم مستوى تقديريا منخفضا للمخاطر الرقابية، هذه الأدلة قد يتم الحصول عليها من اختبارات رقابية، يتم التخطيط لها أو تنفيذها بالتزامن في نفس وقت الحصول على فهم أو من إجراءات يتم القيام بها للحصول على فهم ولم يتم تخطيطها بالذات كاختبارات رقابية، حيث يستخدم المدقق المعرفة التي تم الحصول عليها من فهم هيكل الرقابة الداخلية والمستوى المقدر للمخاطر الرقابية في تحديد طبيعة، وتوقيت، ومدى اختبارات التحقق لتأكيدات القوائم المالية وكل ذلك يتم لتحقيق هدف التدقيق الذي ينص على " أن هدف التدقيق هو إصدار الرأي المهني عن مدى الالتزام بالنظم واللوائح والقوانين ومدى صحة وسلامة البيانات المالية " (ديوان المحاسبة، دليل التدقيق العام، 2009).

الإجراءات التحليلية هي الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها شاغلوا الوظائف الرقابية في أجهزة الرقابة المالية الحكومية في دولة الكويت، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة شاغل الوظيفة الرقابية وحسه المهني في الرقابة والتدقيق (ديوان المحاسبة، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، 2009).

إن أهداف التدقيق يمكن أن تكون ذات بعد إستراتيجي، من حيث المساعدة في رسم الخطط والسياسات ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المنشودة، وكذلك إيداء الرأي والتوقع حول إمكانية استمرار نشاط المنظمة من انخفاضه وتوقفه مستقبلاً، فإن الإجراءات التحليلية تخدم هذه الأهداف الإستراتيجية، أو الأهداف الحديثة التي كانت نتيجة التطور الاقتصادي المتسارع. ويشير (جمعة، 1999، ص258) إلى أن الإجراءات تستخدم في تحقيق الأهداف التالية:

- 1- مساعدة المراقب في جوهر التخطيط، الوقت والنطاق لإجراءات المراقبة الأخرى.
- 2- تستخدم كإجراء جوهري (Substantive) عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاءة عن الاختبارات التفصيلية لتخفيض خطر الاكتشاف لتأكيد بيانات (قوائم) مالية معينة.
- 3- تستخدم كعينة شاملة (Overall Pervious)، أي استعراض للقوائم المالية في مرحلة العرض النهائي للمراجع.

ويضيف (عطاء الله، 1999، ص87) أن أهداف الإجراءات التحليلية تختلف حسب مرحلة التدقيق التي تستخدم فيها، وبالتالي يمكن التطرق للمراحل التي تتم فيها هذه الإجراءات والأهداف المرحلية المراد تحقيقها كما يلي:

- 1- **مرحلة التخطيط الأولية:** تتم الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط الأولى لتساعد في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق الأخرى، وفي تحديد الأمور الخاصة التي تحتاج إلى اهتمام خاص أثناء التدقيق والفحص.
- 2- **مرحلة التنفيذ:** تطبق الإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ الفحص فيما يتعلق بالإجراءات الواجب اتباعها لمراجعة عناصر فردية للمعلومات المالية.

3- مرحلة المراجعة: تعتمد الإجراءات التحليلية عند الانتهاء من الفحص كمراجعة شاملة للمعلومات المحاسبية.

ورد في (دليل التدقيق العام، ديوان المحاسبة الكويتي، 2009) أن الإجراءات التحليلية هي بمثابة دليل لشاغلي الوظائف الرقابية في أجهزة الرقابة المالية الحكومية في دولة الكويت عن سلامة النتائج والقيم المسجلة والتغيرات الهامة في هذه النتائج، والتي تتطلب منه التركيز على بنود معينة للتوصل إلى الأسباب التي أظهرتها المقارنات، وهي تتمثل في استخدام الأدوات الإحصائية والرياضية التالية:

1- تحليل النسب المالية: وهي تتعلق بدراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام، أي دراسة العلاقة بين عنصر أو عدة عناصر وعنصر آخر أو عدة عناصر أخرى، ومحاسبيا فإن النسب المالية تقوم على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية، بهدف إضفاء دلالات ذات مغزى وأهمية على البيانات الواردة بهذه القوائم.

2- تحليل الاتجاه: وهو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند أو عنصر معين خلال فترة محاسبية سابقة ويتركز التحليل بوجه عام على مقارنة بين أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الحالية والتنبؤ بما ستكون عليه الأمور في المستقبل.

3- تحليل الانحدار: هو عبارة عن طريقة إحصائية يتم فيها التنبؤ بمتوسط متغير عشوائي أو عدة متغيرات عشوائية اعتماداً على قيم وقياسات متغيرات عشوائية أخرى، ويعتمد دائماً على العلاقة السببية بمعنى أن يكون التغير في المتغير المستقل مسبباً رئيسياً للتغير في المتغير التابع.

4- تحليل المؤشرات: ويتمثل في تحديد كافة أرصدة الحسابات، إما في صورة نسب مئوية إلى إجمالي الأصول أو نسب مئوية إلى إجمالي الإيرادات.

5- التحليل الأفقي والتحليل الرأسي: يعتبر التحليل الأفقي والرأسي من أهم الوسائل التي تتيح عملية المقارنة على مستوى القوائم المالية للمؤسسة، أو مع القوائم المالية لمؤسسات مشابهة من نفس قطاع النشاط، والذي يتيح تتبع التغيرات والتقلبات غير العادية.

وقد أكد بيان معايير المراجعة رقم (56) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1988م على أن الدليل الذي يمكن الحصول عليه يجب أن يتم من خلال نوعين من الإجراءات، أولها المراجعة التفصيلية والتي تشمل العمليات والأرصدة، الثاني الإجراءات التحليلية للمعلومات المالية والمحاسبية.

وبناء على ما سبق يرى الباحث إن الإجراءات التحليلية للمعلومات المالية يقصد بها قيام المراجع باستخدام بعض الأساليب العلمية والمهنية في تحليل الاتجاهات والتغيرات كاستخدام ما يلي:

1- النسب المحاسبية

2- نماذج التنبؤ بعناصر القوائم المالية

3- الأساليب الرياضية والإحصائية: مثل أسلوب تحليل الانحدار، والمسار الحرج،

والسلاسل الزمنية

ويشير (جمعة، 1999، ص264-265) إلى أن الإجراءات التحليلية تهدف إلى

الكشف عن بعض المؤشرات، حيث يتوقف توقيت استخدامها على أهداف المراجع، فهذه

الإجراءات تكتسب أهمية كبيرة في مرحلة التخطيط لعملية مراجعة الحسابات، ومن جهة

أخرى تعتمد إستراتيجية الإجراءات التحليلية على الشمولية والتي تنحصر في دراسة المخاطر والربحية للوحدة، والتحليل الأفقي والتحليل الرأسي للقوائم المالية، وكما يلي:

1- دراسة المخاطر والربحية للوحدة: أصبحت النظم الاقتصادية في ظل زيادة حجم المشاريع وتطورها نظماً مفتوحةً تؤثر وتتأثر بالبيئة، وبالتالي فإن أي نشاط اقتصادي سوف يخضع لنوعين من المخاطر وهما:

أ- المخاطر الاقتصادية: حيث تتأثر المخاطر الاقتصادية بحالات عدم التأكد الناتج عن عدم توفر المعلومات الكاملة لدى متخذي القرارات الاقتصادية، وطبيعة النشاط الاقتصادي، والتي تتمثل في أنشطة ذات مخاطر عالية مثل أذواق المستهلكين، وأنشطة ذات مخاطر منخفضة مثل المنفعة العامة.

ب- المخاطر المالية: إن المخاطر المالية من حيث أن الفرق الأساسي بين تكلفة الأموال الخاصة وتلك الخاصة بالأموال الخارجية (الديون) يكمن في أن الأولى تعوض في حال كانت النتيجة المحاسبية الصافية للمؤسسة ربح، أما الثانية فهي تعوض أو تسدد مهما كانت النتيجة ربحاً أو خسارة وباعتماد المؤسسة لمدة طويلة على الاستدانة (القروض) فإنها ستتحمل بالتالي مصاريف مالية ثقيلة لا يمكن تحملها، ووفقاً لهذه الفرضية فإن الهامش الإجمالي للتمويل الذاتي المضغوط والمقيد بالمصاريف المالية لا يمكن للمؤسسة من التمويل الذاتي، وبالتالي ستحاول الحصول على قروض جديدة وتحمل مصاريف مالية جديدة وتستمر هذه الحلقة حتى الإفلاس، فالمخاطر المالية تعتمد على الهيكل التمويلي للوحدة أو بمعنى آخر نسبة القروض إلى رأس المال (قصيرة الأجل، متوسطة الأجل، طويلة الأجل).

2- التحليل الأفقي والتحليل الرأسي للقوائم المالية.

أ- **التحليل الأفقي:** ويعني دراسة النسب المئوية المالية لشركة معينة على عدد من السنوات (من خمس إلى عشر سنوات)، وذلك لاكتشاف أي أخطاء أو انحرافات في الميزانية وجدول حسابات النتائج، وهذا النوع من التحليل يلائم غرض مراجع الحسابات أكثر من غرض المحلل المالي من خارج المؤسسة، فإذا اكتشف المراجع أي انحرافات في بعض النسب المئوية، أدرك أن الحسابات التي تتكون منها تحتوي على أخطاء يجب مراجعتها والوصول إلى أسباب هذا الخطأ، فإذا وجد المراجع أن هناك انحراف في نسبة مجمل الربح للعام موضوع المراجعة عن السنوات السابقة أدرك المراجع أن هذا الخطأ يمكن أن ينتج من خطأ في المبيعات أو المشتريات، أو بضاعة آخر المدة أو جميع هذه الحسابات مجتمعة (الفيومي، 2003، ص304).

ب- **التحليل الرأسي:** يقصد بالتحليل الرأسي دراسة نسب الشركة المالية في سنة معينة مع شركات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال لنفس السنة، ولهذا فإن المحلل المالي من خارج الشركة يولي هذا النوع من التحليل أهمية خاصة أكثر من النوع الأول لأنه يعكس مدى نجاح الشركة، أو عدم نجاحها بالمقارنة مع شركة أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال (الفيومي، 2003، ص305).

2-5 أهمية الإجراءات التحليلية

بين (جمعة، 1999، ص261) أن مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية والذي

يحدده المراجع يعتمد على العوامل التالية:

1- الأهمية النسبية للمفردات المعالجة.

2- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة مباشرة لنفس أهداف المراجعة.

3- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية.

4- تقديرات المراجع للمخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة.

ويشير (نصار وآخرون، 2008، ص19) إلى أن أهمية استخدام المدقق للإجراءات

التحليلية تعود إلى أنها تساعد المدقق في النواحي التالية:

1- تفهم مجال عمل الجهة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة

يجب على المدقق أن يفهم طبيعة عمل الجهة المراد التدقيق عليها، وذلك لتحديد نقاط الضعف والقوة، وذلك من خلال مقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يدققها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها، إذ إن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها واختبارها، وإذا لم يتم التدقيق عليها مسبقاً فإنه يتم الاسترشاد بشركات تعمل بنفس المجال، وبذلك يمكن للمدقق أن يخطط ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ومن الأمثلة على ذلك إذا لاحظ المدقق زيادة كبيرة في رصيد الأصول الثابتة فهذا يدل على أن الجهة التي يتم التدقيق عليها قامت بعمل إضافات على أصولها خلال السنة محل التدقيق والتي تتطلب فحصها.

2- تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية كمؤشر عن الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الجهة المراد التدقيق عليها، حيث يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق التي تحدث باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي والتي تكشف عن قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار. ومثال على ذلك عندما يكتشف المدقق باستخدام الإجراءات التحليلية وبالأخص أداة تحليل النسب والمؤشرات المالية، أن نسبة الديون طويلة الأجل إلى

حقوق الملكية مرتفعة مع وجود انخفاض في متوسط نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول، يتضح بأن الجهة قد تواجه خطر حدوث فشل مالي، والذي قد يؤثر على قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار.

3- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية

وتشير إلى الفروق الجوهرية ووجود أخطاء أو مخالفات، حيث إن وجود فروق كبيرة متوقعة وغير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المدقق بمراجعتها وتخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة تسمى بالتقلبات غير العادية، فعندما يكتشف المدقق وجود فروق كبيرة يجب عليه أن يتعرف على السبب، والتأكد من أن هذا الفرق يرجع لسبب اقتصادي، أو تغيير في السياسات المحاسبية وليس نتيجة لوجود خطأ أو مخالفة.

4- تقليل الاختبارات التفصيلية

وهذه تكون عندما لا يجد المدقق فروقاً جوهرية عند إجراء الإجراءات التحليلية، فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة، وبذلك يتطلب عمل إجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة، وفي حالات أخرى يمكن تخفيض حجم عينة الفحص، أو ترحيل زمن تنفيذ إجراءات التدقيق على تلك الأرصدة التي لم ينتج عنها فروق جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها، أو يمكن حذف بعض تلك الإجراءات في حالات أخرى، وذلك حسب خبرة المدقق المهنية.

ويعتقد الباحث بأن الإجراءات التحليلية تعتبر دليلاً أساسياً لدعم صدق عرض أرصدة

الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية عليها.

ويعتقد الباحث أن اعتماد الإجراءات التحليلية وأهميتها تزداد عندما يريد الاعتماد على المعلومات، وبالتالي في نتائج الإجراءات التحليلية، وكذلك فإن اختبارات الرقابة على المعلومات غير المالية يمكنها ملازمة اختبارات الرقابة المحاسبية المرتبطة بها، وكمثال على ذلك الرقابة على فواتير البيع التي تكون مقترنة بالرقابة على الوحدات المباعة المسجلة. كذلك تزداد أهمية الإجراءات التحليلية في تحديد التقلبات أو العلاقات التي لا تتفق مع المعلومات الملائمة الأخرى التي تم الحصول عليها أو الانحراف عن المبالغ المتنبأ بها، وبالتالي يكون دور المراجع في هذه الحالة هو الفحص والحصول على التفسيرات الكافية وإقامة الدليل المناسب.

2-6 أنواع الإجراءات التحليلية

تختلف الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، إذ يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية:

1- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه

يسهم هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة المراد التدقيق عليها، وذلك من خلال مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة المراد التدقيق عليها مع البيانات التي تمثل إجمالي النشاط للجهات الأخرى التي تزاول نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، حيث أن هذه المقارنة تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي وتساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة المراد التدقيق عليها، ولكن عيبها أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة، إضافة إلى اختلاف

الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها (نصار، 2008، ص11).

2- مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة

يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة المراد التدقيق عليها للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية لهذه الجهة للسنة المالية الجارية، فإذا لاحظ ارتفاعاً أو انخفاضاً في أحد هذه النسب والمؤشرات، فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات، وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة، (نصار، 2008، ص11)، ومن الأمثلة على ذلك:

أ- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة: يقوم المدقق بإدراج

أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل وأرصدة ميزان المراجعة الخاصة بالسنة الحالية في عمود آخر، وهنا يمكن للمدقق أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية التدقيق، وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتماماً أكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة.

ب- مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة: يمكن للمدقق هنا

أن يقارن إجمالي رصيد وفقاً لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن، فيمكن أن تقارن الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة أو مقارنة إجمالي رصيد في نهاية

الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة، وهنا يمكن لمدقق أن تحديد الأرصدة التي تتطلب فصلاً إضافياً.

ج- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة:
وهذا النوع أفضل من النوعين السابقين، ويرجع ذلك لوجود عيب في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة، حيث لا يتم أخذ النمو أو النقص في نشاط عمل الجهة بالاعتبار، فعن طريق حساب النسبة المالية ومقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب، وبذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية

3- مقارنة بيانات الجهة المراد التدقيق عليها مع توقعاتها

هذا النوع من الإجراءات التحليلية يطبق في معظم الأحيان عند القيام بعملية التدقيق على القطاع الحكومي، حيث تقوم هذه الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم تقوم بمقارنتها مع البيانات الفعلية، ويدل وجود فروق بين البيانات التقديرية والبيانات الفعلية على وجود تغيرات، تستدعي من المدقق القيام بالبحث عن أسبابها والافتتاح بها، وكذلك التأكد من مدى بذل الجهود من قبل الجهة المراد التدقيق عليها في إعداد هذه الموازنات التقديرية، إضافة إلى التأكد من احتمال تعديل هذه الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات التقديرية، والتي تؤثر على واقعية هذه الموازنات وعلى نتائج الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها (لطفي، 2004، ص39).

4- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق

وفي هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بعمليات حسابية للتوصل إلى القيم المتوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية، والتي تكون مبنية على بعض الاتجاهات

التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة، وبعد ذلك تحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق القيام بفحصها وجمع كافة أدلة الإثبات الخاصة بها.

5- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية:

وهذا النوع يستخدم للتأكد من أرصدة بعض الحسابات، أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنفط، والتي تتمثل بـ (تكلفة إنتاج البرميل × كمية الإنتاج)، حيث انه لا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية، إلا إذا كان متأكداً من دقة البيانات غير المالية.

2-7 مراحل التدقيق التي يستعان فيها بالإجراءات التحليلية

يشير (نصار، 2008، ص14) إلى أن المدقق يمكنه تطبيق الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من عملية التدقيق، حيث انه وفي كل مرحلة يهدف المدقق إلى تحقيق عدة أهداف وهذه المراحل هي:

المرحلة الأولى: استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

ويطبق المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة التخطيطية لعملية التدقيق لكي تساعده على تحديد طبيعة وتوقيت القيام بأعمال التدقيق التي سوف ينفذها، ويهدف تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى:

1- تفهم مجال الجهة المراد التدقيق عليها وما هو النشاط الذي تمارسه.

2- تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار في أداء أنشطتها.

3- اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية للجهة المراد التدقيق عليها والإشارة إليها في التقرير.

4- تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها وجود فروق حقيقة تستدعي اتخاذ إجراء معين.

وفي هذه الحالة يعطي المدقق أهمية للمعلومات المالية والعلاقات المتداخلة التالية لتحقيق الأهداف السابقة: (دليل التدقيق العام، ديوان المحاسبة الكويتي، 2009)

1- يقوم المدقق بدراسة المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة، والتأكد من مدى انحراف المبيعات الفعلية عن المبيعات المقدرة وأسباب ذلك الانحراف، ثم يقوم بمقارنة نتائج ما توصلت إليه دراسته للمبيعات مع حسابات المدينين.

2- يدرس المدقق تكلفة المبيعات وحركة اتجاهاتها في السنوات السابقة، إضافة إلى دراسة نسبة إجمالي الربح ومتوسط التكلفة المباعة، ثم يقوم بمقارنة العلاقة المتداخلة بين تكلفة المبيعات مع المخزون ويدرسها بشكل جيد، للتعرف على نقاط الضعف التي يمكن أن يكتشفها من خلال هذه المقارنة.

3- يدرس المدقق تطور أرصدة العملاء عند الجهة المراد التدقيق عليها والتركيز على أعمار هذه الأرصدة، ثم يقوم بدراسة حسابات المدينين والديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها ومقارنتها مع نتائج دراسته لأرصدة العملاء.

4- يقوم المدقق بدراسة رصيد مكونات المخزون ونسبة كل مكون إلى إجمالي المخزون لسنوات سابقة، ثم يقوم بدراسة معدل دوران المخزون والمخصصات المكونة له، ثم يعمل على ربط نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسة لحسابات الدائنين والمشتريات، وذلك بهدف تحديد أهم البنود التي تتطلب منه القيام بفحصها وجمع أدلة الإثبات حولها.

5- يقوم المدقق بدراسة المصروفات ومن ثم مقارنتها مع الأرصدة ذات العلاقة بكل مصروف من هذه المصاريف، حيث يقوم بمقارنة مصروف الاستهلاك ومصروفات الصيانة مع نتائج دراسة أرصدة الأصول الثابتة، وكذلك مصروف الفائدة مع الفائدة المستحقة.

6- تعتبر دراسة النقدية ونسب السيولة عنصراً مهماً عند التخطيط لعملية التدقيق كونها تعمل على مقارنتها مع أرصدة المدينين.

ويرى الباحث أن القيام بدراسات العلاقات والأرصدة السابقة تفيد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق، حيث يقوم بتحديد مواطن الضعف التي تظهر من تحليله للعلاقات السابقة، إذ يقوم بعد ذلك بإعداد مذكرة تفصيلية بالنتائج التي يتم التوصل إليها من الإجراءات التحليلية، ويحتفظ بالبيانات المالية وغير المالية في ملفه الدائم ليتمكن من الرجوع إليها في أي وقت أثناء التدقيق أو في السنوات القادمة، وبالتالي فإن تطبيق الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق تساعد المدقق في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق التي يستخدمها للحصول على أدلة الإثبات اللازمة لبعض أرصدة الحسابات أو لمجموعة من العمليات.

المرحلة الثانية: استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق

وفي هذه المرحلة يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق أو أثناء مرحلة الفحص والاختبار، إذ إن الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة تكون أكثر كفاءة وفعالية وأكثر اقتصاداً للوقت إذا ما قورنت باختبارات التفصيل. ويستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة من مراحل التدقيق لدراسة ومقارنة بعض البنود المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها، ومن أمثلة ذلك:

1- يقوم المدقق بحساب الأجر المباشرة على أساس ساعات العمل، فاختبار عدد العاملين وعدد ساعات العمل ومعدل الأجر يظهر قيمة الأجر عن فترة معينة ويمكن المدقق أن يقارنها مع القيمة المحسوبة للأجر والمسجلة في الدفاتر.

2- يقوم المدقق بمقارنة القيم المسجلة دفترياً للاستهلاك مع قيمة الاستهلاك الذي يحسبه المدقق بتطبيق معدلات الاستهلاك المستخدمة على تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك في بداية الفترة مضافاً إليها أو مخصوم منها الإضافات والاستبعادات التي حدثت على تلك الأصول.

3- يقوم المدقق بمقارنة النفقات الثابتة المضافة مع تلك النفقات عن السنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنة المقدر منها للسنة الحالية مع القيمة الفعلية المسجلة في الدفاتر.

4- يقوم المدقق بتقدير المتغيرات التابعة بدقة، إذا عرفت قيمة المتغير المستقل وذلك من خلال استخدامه لتحليل الانحدار (مثال: المبيعات متغير مستقل وعمولة المبيعات ومصاريف نقل المبيعات متغير تابع).

ويرى الباحث أن المدقق عند تطبيقه للإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص والاختبار يهدف إلى اكتشاف المخالفات في القوائم المالية، إذ إنه يقوم بتحديد الأرصدة التي يكتشف فيها انحرافات، ويحدد من خلالها إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات اللازمة للبحث عن سبب هذه الانحرافات، وبالتالي يعمل على تخفيض الاختبارات التفصيلية المطلوبة لفحص تلك الأرصدة.

المرحلة الثالثة: استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق

يتوصل المدقق لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق، وتتمثل الإجراءات التحليلية في هذه

المرحلة الأخيرة من عمل المدقق في قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بهدف: (دليل التدقيق العام، ديوان المحاسبة الكويتي، 2009)

1- التأكد من مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق.

2- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.

3- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة وما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية التي شملتها عملية التدقيق.

4- الحكم على حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة والتأكد من إمكانية الجهة التي يتم التدقيق عليها على الاستمرار.

يشير (الفيومي، 2003، ص308) إلى أن المدقق في هذه المرحلة يقوم باستخدام أدوات مختلفة من أدوات الإجراءات التحليلية للتوصل إلى الأهداف السابقة، وهذه الأدوات تتمثل بما يلي:

1- مقارنة الأرصدة المدرجة في القوائم المالية بالأرقام المشابهة لها في القوائم المالية للجهة التي يتم التدقيق عليها والتي تخص السنة السابقة.

2- تحليل النسب.

3- تحليل الاتجاهات.

4- تحويل الأرقام المالية إلى نسب مئوية، حيث ينسب المدقق قيمة كل أصل من أصول الميزانية إلى قيمة إجمالي الأصول، وكذلك بالنسبة للخصوم، ولبنود قائمة الدخل بحيث ينسب كل بند إلى المبيعات.

2-8 كفاءة الإجراءات التحليلية وفعاليتها في تحقيق أهداف التدقيق

يتطلب استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة من المدقق القيام بالبحث عن الفروق الجوهرية والعلاقات غير العادية في القوائم المالية، ويترتب على وجود هذه الفروقات أحد الاحتمالات التالية: (نصار، 2008، ص20)

1- وجود مبررات حقيقية ومقنعة تفسر هذه الفروقات، وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالافتناع بتلك المبررات ويعاملها كمعاملة كافة البنود العادية الأخرى.

2- عدم وجود مبررات بشكل كاف لتثير شك المدقق باحتمال وجود غش أو تلاعب أو أخطاء، وهنا يجب على المدقق جمع أدلة إثبات أكثر لهذه البنود وتكون موضع اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وخلال مرحلة الفحص.

ويعتقد الباحث أنه لتحقيق ذلك على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية بكفاءة وفعالية والتي بدورها تقلل من مخاطر الاكتشاف، إذ إن تطبيق الإجراءات التحليلية بكفاءة وفعالية تعتبر أداة فعالة لتحقيق فاعلية عملية التدقيق، حيث يحقق المدقق الهدف من عملية التدقيق ويصل إلى الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية بطريقة أسرع، كما أن الإجراءات التحليلية التي تتصف بالكفاءة والفاعلية تحقق لعملية التدقيق كفاءتها، حيث ينفذ المدقق عملية التدقيق بطريقة أقل تكلفة وذلك بأقل مجهود ممكن.

ورد في (دليل التدقيق العام، ديوان المحاسبة الكويتي، 2009) أنه عند تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة من عملية التدقيق يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تسهم في تحقيق كفاءة وفعالية هذه الإجراءات، والتي تتمثل فيما يلي:

1- قيام المدقق بمقارنة بيانات ذات درجة من الثقة مع البيانات الجارية، بحيث تكون تلك البيانات قد تم مراجعتها في الفترات السابقة، أو أن تكون تلك البيانات قد تم الحصول عليها

من خلال هيكل ذي نظام رقابة داخلية جيد، وبذلك تكون البيانات موثوقاً بها، وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج المقارنات بصورة أكبر.

2- يجب على المدقق أن يقارن البيانات الحالية مع بيانات لعدة سنوات سابقة، فمن الناحية المثالية يمكن استخدام بيانات أربع سنوات سابقة بشرط أن تتوفر في تلك البيانات الشروط التي تم ذكرها في النقطة السابقة.

3- إن مستوى تجميع البيانات له أثر واضح في فاعلية وكفاءة الإجراءات التحليلية ونتائجها، فكلما كانت البيانات مفصلة بدرجة أكبر كانت الاختبارات التي يؤديها المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية، ومثال على ذلك يمكن للمدقق أن يقسم المبيعات عند تحليلها على أساس الشهر بدلاً من تحليلها على أساس نفقة كاملة.

4- يساعد استخدام أساليب إحصائية متعمقة ملائمة وفعالة على إجراء تحليلات أكثر عمقاً وفائدة، وبالتالي يحصل المدقق على نتائج أكثر دقة تحقق للإجراءات التحليلية كفاءتها وفعاليتها المنشودة.

5- إن استخدام المدقق لبرامج الحاسب الآلي في إجراء العمليات الحسابية الضخمة، وعمليات ميزان المراجعة وقيود التسويات وغيرها من المعاملات المالية، تعطي المدقق نتائج أدق وبطريقة أسرع وبتكلفة محدودة.

2- 9 حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية

يشير (جمعة، 1999، ص269) إلى أن مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية، في مراحل عمليات التدقيق المختلفة، يتوقف على تقدير المدقق بشأن درجة الثقة بتلك البيانات المستخدمة في المقارنات والتحليلات الإحصائية المختلفة، ودرجة الثقة تتأثر بالعوامل التالية:

1- مصدر البيانات: إن درجة الثقة في البيانات التي يحصل عليها المدقق من مصادر مستقلة خارج الجهة المراد التدقيق عليها تكون مرتفعة عن البيانات التي يحصل عليها من مصادر داخل الجهة المراد التدقيق عليها، وتختلف درجة ثقة المدقق بالبيانات التي يحصل عليها من مصادر داخل الشركة حسب مدى استقلال المصدر عن الجهات المسؤولة عن المبلغ، أو الرصيد تحت التدقيق، كما أن حصول المدقق على نفس البيانات من أكثر من مصدر يزيد من درجة ثقة المدقق واعتماده عليها.

2- ظروف إعداد البيانات: حيث يزداد اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية التي يستخدم فيها بيانات خاضعة لرقابة داخلية فعالة وذات درجة عالية من الجودة.

3- اختبار البيانات: تعتمد درجة ثقة المدقق واعتماده على البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية، على مدى خضوع هذه البيانات للتدقيق، فالبيانات التي سبق أن اختبرها المدقق في سنوات أو مراحل سابقة أثناء التدقيق تكون ذات درجة أعلى من الثقة في البيانات التي لم يسبق تدقيقها.

2-10 الاعتبارات التي يجب أن يراعيها المدقق عند استخدام الإجراءات

التحليلية

يشير (نصار، 2008، ص23) أن على المدقق أن يتبع عدة مراحل عند تطبيق الإجراءات التحليلية، وذلك بعد اطلاعه على حجم الشركة ونشاطها بشرط أن يأخذ بعين الاعتبار عدة اعتبارات، وهي:

1- تحديد أهداف الإجراءات التحليلية: يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية بغرض التوصل إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، وتشمل الأهداف العامة توجيه اهتمام المدقق إلى المجالات والمناطق التي تحتاج إلى فحص أكثر، وذلك لتوفير دليل جوهري أو للمساعدة في التقييم النهائي لعملية التدقيق، أما الأهداف الخاصة لتجميع الأدلة اللازمة فيكون للتأكد من مدى ملاءمة وكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة لرصيد المبيعات.

2- تصميم الإجراءات التحليلية: يتوقف اختبار المدقق وتصميم الإجراءات التحليلية على الهدف الذي يحدده، فمثلاً إذا كان هدف المدقق هو جمع أدلة للتأكد من ملاءمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، فيمكنه استخدام النسب المالية التي تنسب المبيعات لحساب العملاء، ويجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت العلاقات معقولة عند تصميمه الإجراءات التحليلية.

3- وضع قاعدة القرار: وليتمكن المدقق من تحديد ما إذا كانت الفروقات الناتجة عن المقارنات تعتبر جوهرياً أم يجب عليه ألا يتبع إحدى الطريقتين التاليتين:

أ- تجاوز الفرق لمبلغ معين، وبموجب هذه الطريقة يضع المدقق مبلغاً معيناً كحد مسموح به، بحيث إذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ يعتبر فرقاً جوهرياً وعلى المدقق فحص أسباب هذا الفرق.

2- تجاوز الفرق لنسبة معينة، وطبقاً لهذه الطريقة يقوم المدقق بمقارنة رصيد الحساب في السنة الحالية برصيده في السنة السابقة ثم يقوم بإيجاد نسبة التغيير، فإذا تجاوزت تلك النسبة الحد الذي قام المدقق بتحديدده حسب خبرته فإنه يعتبر هذه التغيرات غير عادية، مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغيير، وعلى المدقق في حالة استخدامه لحدود مختلفة بتوثيق الأساس الذي قام بالاعتماد عليه في مستوى الحد المستخدم.

2-11 تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة

بعد أن يحدد المدقق الفروق الجوهرية يقوم بمتابعة تلك الفروق لمعرفة أسباب حدوثها، وتعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات الإجراءات التحليلية، وذلك لأن هذه المتابعة تتيح للمدقق الفرصة لاكتشاف الأخطاء أو التلاعب.

تبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة المراد التدقيق عليها عن الأسباب المحتملة للتغيرات غير العادية، وكذلك المراجعة التفصيلية للمستندات، ثم القيام بمقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المدقق الناتجة عن الإجراءات التحليلية، وبناءً على المقارنة يمكن للمدقق أن يحدد ما إذا كانت التوضيحات والتفسيرات والأدلة التي تم جمعها توفر دليلاً كافياً بالنسبة للمستوى المرغوب من التأكيد الذي يهدف إليه.

ويعتقد (لطي، 2004، ص 257) أنه يجب على المدقق أن يراعي عدة اعتبارات عند اتباع الخطوات السابقة في تطبيقه للإجراءات التحليلية، وذلك بهدف استخلاص نتائج دقيقة تخدم المدقق في عملية التدقيق، وهذه الاعتبارات هي:

1- أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار مدى كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية التي يقوم بتطبيقها، ومدى اعتماده عليها من حيث استقلالية وتنوع مصادر البيانات وغيرها من العوامل التي تؤثر في درجة ثقة المدقق بتلك البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية، إذ إن تلك العوامل تسهم بدرجة كبيرة في مدى دقة تنبؤات المدقق، ومن ثم درجة الثقة والاعتماد على أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الحصول عليها من هذه الإجراءات.

2- ينبغي على المدقق عند قيامه بمقارنة تنبؤاته مع المبالغ الفعلية المسجلة التي تأكد من صحتها عن طريق الفحص عليه، أن يأخذ في الاعتبار أن تكون العلاقة بين تلك المبالغ المسجلة وتنبؤاته معقولة، بحيث تعطي العلاقات التي يتم تحليلها مؤشراً جيداً عن البند الذي

يتم اختباره، فكلما زادت درجة استطاعة المدقق بالتنبؤ بالعلاقات التي يقوم بمقارنتها كانت الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية، كما يتوجب على المدقق أن يراعي درجة تعقيد العلاقة من حيث عدد المتغيرات المؤثرة، فكلما زاد عدد المتغيرات في العلاقة زادت درجة الصعوبة بالتنبؤ بكفاءة وفاعلية.

3- إن لدقة توقعات المدقق أثراً بالغاً على توفير المستوى المرغوب من الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية، حيث يتوجب على المدقق أن يراعي درجة دقة التوقعات بحيث تكون كافية وعليه تحديد الرصيد المناسب بإطار الكفاءة والفاعلية، لأن زيادة درجة دقة التوقعات عن المستوى المرغوب فيه سيكون غير ضروري وغير فعال.

2-12 المراجعة الحكومية

يتزايد الاهتمام في الدول المختلفة نحو مساءلة الموظفين الحكوميين محاسبياً، ويرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة وضغط الرأي العام حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفاء للإدارة الحكومية مركزياً ومحلياً بدون توافر نوع من المساءلة المحاسبية الشعبية التي من أجلها كانت المراجعة الحكومية للاطمئنان عليها من خلال قياس وتقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد و تخصيصها على الأهداف المنوطة بها.

تعرف المراجعة الحكومية بأنها " فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدات الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي" (البناء، 2011، ص320).

ويبرز هذا المفهوم أن المراجعة الحكومية تمتد إلى ما هو أبعد من نطاق الخضوع للقوانين والنظم التي تحكم استخدام الأموال العامة وبقية الموارد الأخرى وإعداد التقارير عن

كيفية التنفيذ ومساره، حيث أنه يحتوي أيضاً على الاهتمام الثابت والمتزايد بتجنب الإنفاق أو الاستخدام غير الضروري والضائع للأموال والممتلكات العامة واستخدامها لجميع المقاييس والمعايير المناسبة لتحقيق الأهداف التي من أجلها تم تدبير وإتاحة هذه الموارد.

وتعرف المراجعة الحكومية بأنها " المراجعة التي تتم في الوحدات الحكومية والتي تطبق نظام المحاسبة الحكومية وهي نظام متكامل للمراجعة يتضمن فحص ومراجعة الجوانب المالية والإدارية والاجتماعية لنشاط الوحدة الحكومية والتقارير عنها بهدف تقييم الأداء وتخطيط النشاط الحكومي بحيث يمكن تحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة. ويمكن تحديد نطاق المراجعة الحكومية الفعالة في ثلاثة مجالات: (القاضي، 2011، ص59).

1- المراجعة المالية: ويقصد بها التحقق من قانونية وصحة إجراءات الصرف، وتستههدف إبداء الرأي الفني في مدى صدق وعدالة القوائم والتقارير المالية التي تعدها الوحدات الحكومية، والتحقق من الالتزام بالنصوص القانونية المرتبطة بالعمليات محل الفحص. وتتضمن المراجعة المالية من حيث توقيت القيام بعملية المراجعة:

أ- المراجعة السابقة للتنفيذ.

ب- المراجعة اللاحقة للتنفيذ.

2- المراجعة الإدارية: وتهدف المراجعة الإدارية الحكومية إلى تقييم أداء العمليات والأنشطة والبرامج والوظائف التي تتولاها الأجهزة والوحدات الحكومية ليشتمل على الجوانب المالية والإدارية من مراجعة للعمليات الداخلية ومراجعة كفاءة وفاعلية الأنشطة والبرامج ونتائجها، وتتضمن المراجعة الإدارية مفهومين أساسيين للمراجعة هما:

أ- المراجعة التشغيلية.

ب- مراجعة نتائج البرامج.

3- **المراجعة الاجتماعية:** ويقصد بها مراجعة الآثار الاجتماعية للأنشطة والبرامج الحكومية، حيث ينبغي أن يتم تحديد وتعريف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بكل نشاط أو برنامج أو مشروع حكومي، وعلى المراجع التحقق من تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، بالإضافة إلى تقويم نتائج هذا النشاط من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية.

إن أهداف الرقابة على الأنشطة الحكومية تتمثل في التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة، والحد من حوادث الاختلاس والسرقة والإهمال، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة في جانب الإيرادات والمصروفات في إطار الخطة والقوانين واللوائح الموضوعية، إضافة إلى الحكم على مدى نجاح الأجهزة الإدارية في تحقيق الأهداف المطلوبة منها. وبناءً على ذلك فإن المراجعة الحكومية تتضمن ثلاثة أبعاد هي: (البناء، 2011، ص327).

البعد الأول: الرقابة المالية والقانونية: ويهدف هذا البعد إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات وذلك للتأكد من الأتي:

أ- إن العمليات المالية تتم بشكل سليم ومؤيدة بالمستندات سواء فيما يتعلق بتحصيل الموارد أو الصرف في حدود الاعتمادات.

ب- إن تقارير الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة يتم إعدادها بشكل صحيح وتعبر بالفعل عن حقيقة ما حدث.

ج- إن الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة ملتزمة بالقوانين وأن اللوائح والتعليمات مطبقة كما يجب.

د- ترشيد عمليات الإنفاق الحكومي بما يحقق حماية أصول الوحدة الإدارية الحكومية من السرقة والضياع والاختلاس.

هـ- متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوفير المعلومات التي تساعد في تصحيح الانحراف عن الموازنة أولاً بأول.

البعد الثاني: رقابة الكفاءة: ويهدف هذا البعد من الرقابة إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الإدارية الحكومية محل الرقابة تستغل الاعتمادات المخصصة لها والأفراد والإمكانات الأخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة أداء هذه الوحدة ويتضمن البعد الرقابي النواحي التالية:

1- مدى الحاجة إلى الخدمة التي توفرها الوحدة الإدارية الحكومية.

2- مدى مناسبة التكاليف المنفقة.

3- مدى توافر الحماية الكلية للمواد والإمكانات المتاحة.

4- مدى الاستغلال السليم للموارد والإمكانات المتاحة.

5- مدى كفاية العوائد المستلمة مقابل الخدمات التي تم توفيرها إذا كانت هناك عوائد.

البعد الثالث: رقابة الفعالية: تهدف هذه الرقابة إلى تحليل وتقييم فعالية نشاط الوحدة الإدارية الحكومية بغرض تحسينها وتطويرها في المستقبل ويتحقق ذلك عن طريق تقرير الفعالية الذي يعده المراجعون والذي يستخدم لخدمة هدفين متزامنين معاً هما:

أ- إمداد البرلمان والحكومة والشعب بصفة عامة بتحليل موضوعي مستقل يستخدم كأساس لتقييم وبناء الأولويات الخاصة باتجاه النشاط الحكومي في المستقبل.

ب- إمداد مستخدمي القرارات في الوحدات الحكومية محل المراجعة بالأفكار البناءة حول كيفية تدعيم وتحقيق فعاليتهم.

2-13 معايير المراجعة الحكومية

يشير (البناء، 2011، ص 325-330) إلى أن معايير المراجعة الحكومية هي:

أولاً: معايير العامة (الشخصية): تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للمراجع، والمقصود بهذه المعايير أن أعمال المرجعة المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين. وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تستند على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق. وتتكون هذه المجموعة من المعايير الثلاثة الآتية:

أ- تأهيل المدقق: يعني أن الشخص الذي يقوم بالمراجعة يجب أن يكون لديه قدر

معين من الكفاءة المهنية، وأن يتوفر لديه مواصفات فنية خاصة تظهر تلك الكفاءة.

ب- الاستقلالية المهنية: وتعني أن يكون المدقق محايداً وبعيداً عن أي تأثيرات

جانبيهة، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق أعماله المهنية، وألا يكون له أي

مصالح متعارضة، وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله

عند تقديم أعماله المهنية.

ج- العناية المهنية المتخصصة: وتعني أن يبذل المدقق العناية المهنية المعقولة عند

القيام بالفحص وكذلك عند إعداد التقرير المالي.

ثانياً: معايير العمل الميداني: وتتعلق هذه المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم تكوين أساس

كاف لإبداء الرأي في القوائم المالية. وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي:

أ- التخطيط والإشراف الدقيق: يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط الكافي والمناسب

لعملية التدقيق، إذ لا يجوز له أن يكون التدقيق إرتجالياً، وإنما لا بد أن يكون هناك

خطة واضحة وبرنامج تدقيق مفصل يبين مهمات التدقيق ومواعيدها ومن الذي سيقوم بها كما ينبغي أن يكون هناك إشراف كافٍ على أعمال التدقيق المختلفة.

ب- الفهم الكافي لبيئة عمل المؤسسة التي يدقق عليها: ويقصد بها وهو أن يكون للمدقق الدراية والفهم الكافي عن طبيعة وعمل المؤسسة كما يجب عليه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق.

ج- إجراءات التدقيق والرأي الموضوعي: يجب على المدقق القيام بإجراءات التدقيق للحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة - عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات- بغرض تكوين أساس لإبداء الرأي حول عمله.

ثالثاً: معايير تقرير المدقق: تقرير المدقق هو وسيلة الاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة، وهو خلاصة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها. وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير ينبغي توافرها حتى يتمكن تقرير المدقق من توصيل الرسالة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية، وهي:

أ- التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً: يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت التقارير المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ب- تحديد المخالفات وأهميتها: تنتج عند مخالفة مبدأ الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، ولذلك يجب أن يبين المدقق في تقريره فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي تم استخدامها في إعداد التقارير المالية تختلف عن تلك التي استخدمت عند إعداد التقارير المالية في السنة السابقة و بيان أثر عدم الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية المقبولة وأثر ذلك على رأيه الفني المحايد.

ج- الإفصاح المالي المناسب: يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات الكافية والمناسبة، وبخلاف ذلك لا بد أن يشير المدقق إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

د- الرأي المهني الشامل: يجب أن يحتوي التقرير على رأي مكتوب يبين النتيجة النهائية لعملية التدقيق، وهذا الرأي يكون في فقرة خاصة، ويكون خاصاً بالبيانات المالية كوحدة واحدة.

2-14 الرقابة في دولة الكويت

مرت الرقابة المالية في دولة الكويت بمراحل تاريخية عديدة إلى أن استقر تطبيقها بالشكل الذي يقوم به ديوان المحاسبة ووزارة المالية حالياً، وهذه المراحل هي:

الفترة الأولى 1956 - 1965

1- في يوليو عام 1956 صدر الأمر الأميري بالتقيد في الصرف في حدود ما ورد في الميزانية المصادق عليها، كما ألزم الدوائر الحكومية بعدم تجاوز تلك الحدود إلا من خلال أمر أميري خاص بذلك.

2- في 8 يناير عام 1957 تم تأكيد الرقابة المذكورة أنفاً وتثبيت شرعيتها بالمرسوم الأميري رقم (1) لسنة 1957 بشأن ميزانية الدولة ومسئولية الدوائر ومحاسبتها إذ نصت المادة (7) منه على النحو التالي: " تخضع جميع أقسام المحاسبة في الدوائر لقسم المحاسبة في وزارة المالية، وتكون على استعداد للإجابة عن أية سؤال يوجه إليها وتقديم جميع المعلومات المتعلقة بشئونها الحسابية للمحاسبة العامة عند الطلب وبدون الرجوع إلى أية جهة أخرى".

3- تم إصدار التعميم رقم (31) لسنة 1957 بشأن النظام الخاص بإجراءات الصرف وإمساك السجلات والقيود في الدفاتر الخاصة بالمصروفات.

4- صدر المرسوم الأميري بقانون رقم (1) لسنة 1960 بقواعد إعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي، حيث ألزمت المادة (30) منه المسؤولين عن الشؤون المالية في أية دائرة حكومية، بأن يقدموا لمن يقومون بالمراجعة المالية البيانات التي يطلبونها منهم، وأن يطلعوهم على جميع السجلات والأوراق والمستندات التي يرون الاطلاع عليها أثناء قيامهم بالمراجعة.

5- في تاريخ 6 يناير عام 1964 قرر مجلس الوزراء الموافقة على توصيات مجلس الأمة بعد اعتمادها لمشروع ميزانية السنة المالية 1963-1964 التي من بينها إلحاق رؤساء الحسابات في كل الوزارات والمصالح الحكومية بوزارة المالية والصناعة آنذاك.

6- في فبراير عام 1965 تم تضمين توصية ديوان المحاسبة في مشروع قانون خاص، بقواعد إعداد الميزانيات العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، والحساب الختامي تتعلق بمراقبة تنفيذ الميزانية، بأن تكون تبعية رؤساء الحسابات الإدارية والمالية بكافة الوزارات والمصالح الحكومية لوزارة المالية.

المرحلة الثانية 1966 - 1978

1- في 6 يوليو عام 1966 أوردت وزارة المالية (والنفط) آنذاك لدى إعداد مشروع قانون إعداد الميزانيات العامة، والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي مادتين تتعلقان بالرقابة المالية هما:

أولاً: المادة (32) "تعين وزارة المالية (والنفط) مراقبين ماليين ورؤساء ووكلاء للحسابات بمختلف الجهات، ويكون هؤلاء المراقبون والوكلاء تابعين لوزارة المالية والنفط".

ثانياً: المادة (33) فقد تضمنت تفصيلاً لاختصاصات المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات، ووكلاء الحسابات على نحو يؤهلهم بأداء مهماتهم لتحقيق أهداف الرقابة المسبقة.

2- اشتمل مشروع القانون بعد التعديلات التي تمت عليه من جهات الاختصاص على مادتين، حيث نصت الأولى على الآتي: " تعين وزارة المالية مراقبين ماليين ورؤساء للحسابات بمختلف الجهات، ويكون المراقبون الماليون ورؤساء الحسابات تابعين لوزارة المالية ومسؤولين أمامها" أما المادة الأخرى فقد جاء فيها تفصيل لاختصاصات المراقبين ورؤساء الحسابات ولكن بشكل مختصر عما ورد في نظيرتها قبل التعديل.

3- في 26 إبريل عام 1977 تم تعديل نص المادتين من قبل اللجنة الوزارية للشئون التشريعية إلى الآتي:

أولاً: المادة (33) "يعين بمختلف الوزارات والإدارات الحكومية مراقبون ماليون ورؤساء الحسابات".

ثانياً: المادة (34) "يحدد بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات".

4- في 25 يونيو عام 1978 تم عرض المشروع مرة أخرى في صورته النهائية على اللجنة الوزارية للشئون التشريعية، وبعد مناقشته وافق مجلس الوزراء عليه بجلسته رقم (33) لسنة 1978.

5- في 15 يوليو عام 1978 صدر المرسوم بالقانون رقم (31) لسنة 1978 بقواعد إعداد الميزانيات العامة، والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي متضمنا المادتين (33- 34) المذكورتين، هذا ولم يتم العمل بهاتين المادتين حتى عام 1992.

الفترة الثالثة 1992 - 2003

1- في 12 ديسمبر 1992 تقدم وزير المالية باقتراح إلى مجلس الوزراء بتفويضه في تعيين مراقبين ماليين ورؤساء حسابات، بمختلف الوزارات والإدارات الحكومية، وتحديد اختصاصاتهم وتبعيتهم، وعلى أثر ذلك تمت موافقة مجلس الوزراء على اقتراح وزير المالية بقراره رقم 1181 لذات الشهر.

2- في 20 نوفمبر عام 1993 صدر القرار الوزاري رقم (30) لسنة 1993 في شأن تحديد اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات.

3- في 29 ديسمبر عام 1993 صدر القرار الإداري رقم (414) لسنة 1993 بشأن إنشاء مكتب المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات، بحيث يباشر الاختصاصات التي نص عليها القرار الوزاري رقم (30) لسنة 1993.

4- في 5 أغسطس عام 1996 صدر القرار الوزاري رقم (23) لسنة 1996 بتعديل مسمى مكتب المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات إلى إدارة الرقابة المالية لتباشر ممارسة الاختصاصات التالية:

(أ) تنفيذ الرقابة المسبقة لوزارة المالية على الجهات الحكومية وفقا لما نص عليه القرار

الوزاري رقم (30) لسنة 1993.

(ب) التوقيع على كافة العمليات المالية المتعلقة بعد تدقيقها ومراجعتها مع كافة المستندات

المؤيدة لها وفقا للقوانين والتعليمات المنظمة لها.

(ج) مراجعة السجلات المحاسبية للجهات الحكومية للتأكد من انتظام التقيد بها.

5- في 19 أغسطس عام 1996 صدر قرار وزير المالية رقم (25) لسنة 1996 بشأن تعيين مدير لإدارة الرقابة المالية.

6- في 12 يونيو عام 1997 تم إصدار تعميم داخلي بتكليف عدد من المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات في كل مكتب للقيام بالأعمال التالية:

(أ) الإشراف على أعمال المكتب الإدارية والفنية.

(ب) التنسيق بين المكتب والجهة الحكومية.

(ج) متابعة مراسلات المكتب.

7- نظرا للتوسع المستمر في تطبيق نظام الرقابة المالية المسبقة على الجهات الحكومية، إذ إنه عند وضع اختصاصات والمراقبين الماليين ورؤساء الحسابات، وفقا لقرار وزير المالية (30) لسنة 1993 روعي أن توفر تلك الاختصاصات الحد الأدنى للرقابة نتيجة لتطبيق تلك التجربة الحديثة، فقد قامت إدارة الرقابة المالية بإعادة النظر في الاختصاصات الواردة بالقرار الوزاري السابق ذكره، لكي تتلاءم مع التطبيق الفعلي لتلك التجربة على مدى ست سنوات مالية، وفي ضوء ذلك وبناء على دراسة مستفيضة صدر القرار الوزاري رقم (10) لسنة 2000 في شأن تحديد اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات التي كانت من أهم ملامحه ما يلي:

(أ) دمج اختصاصات كل من المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات.

(ب) إلغاء بعض الاختصاصات التي لا تتلاءم مع التطبيق الفعلي للنظام.

(ج) زيادة الحدود الرقابية الممنوحة للمراقبين الماليين ورؤساء الحسابات.

8- نتيجة لما عكسته نتائج تطبيق نظام الرقابة المسبقة، من جوانب إيجابية في مجال الرقابة على المال العام والمحافظة عليه، ورغبة من السلطة التشريعية في تطبيق هذا النظام على المؤسسات ذات الميزانيات المستقلة التي تلاقت مع رغبة السلطة التنفيذية في هذا الأمر، فقد صدر القانون رقم (55) لسنة 2001 بتاريخ 2001/7/28 بإضافة ماده جديدة (51 مكرر) إلى المرسوم بالقانون رقم 31 لسنة 1978 بقواعد إعداد الميزانيات والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي، نصت على الآتي: " يعين وزير المالية في الجهات ذات الميزانيات المستقلة مراقبين ماليين ورؤساء الحسابات، ويصدر قرار من وزير المالية بتحديد اختصاصاتهم".

9- في 2002/7/20 صدر القرار الوزاري رقم (21) لسنة 2002 بتحديد اختصاصات المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات بالجهات ذات الميزانيات المستقلة.

10- نظرا للتوسع الكبير في نطاق أعمال إدارة الرقابة المالية نتيجة التوسع في تطبيق نظام الرقابة المسبقة وزيادة عدد المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات، فقد تطلب الأمر إعادة النظر في تنظيم إدارة الرقابة المالية المسبقة، وعلى أثر ذلك صدر القرار الإداري رقم (251) بتاريخ 2004 بإنشاء أربعة مكاتب للرقابة المالية على النحو التالي:

(أ) مكتب الرقابة المالية لوزارات الخدمات العامة والدفاع.

(ب) مكتب الرقابة المالية لوزارات الخدمات الاجتماعية والاقتصادية.

(ج) مكتب الرقابة المالية للهيئات الملحقة.

(د) مكتب الرقابة المالية للمؤسسات المستقلة.

11- أما القوانين والقرارات الحكومية المنظمة لعملية الرقابة الداخلية فقد نصت المادة (148)

من الدستور على أن: " يبين القانون الميزانيات المستقلة والملحقة وتسري في شأنها الأحكام

الخاصة بميزانية الدولة". وهذا يعني أن الدستور ترك بيان الميزانيات العامة المستقلة والملحقة لأحكام القانون، وقضى بأن يسري في شأنها ذات الأحكام الواردة في الدستور الخاصة بميزانية الدولة (ميزانية الوزارات والإدارات الحكومية)، بمقتضى ذلك تضمن المرسوم بالقانون رقم (31) لسنة 1978 أحكاماً تفصيلية يفرق فيها المشرع بين ما ينطبق على الوزارات والإدارات الحكومية، وما يخص الجهات ذات الميزانيات الملحقة وما يتعلق بالجهات ذات الميزانيات المستقلة.

2-15 مهام واختصاصات وزارة المالية

وزارة المالية هي إحدى جهات التشكيل الوزاري للجهاز الإداري بالدولة التي يناط بها الإدارة العامة التنفيذية لشئون المالية العامة في دولة الكويت بالمعنى الشامل، وأماك الدولة (العامة والخاصة)، وعلى مجالات التعاون الاقتصادي الدولي، والاستثمار النقدي، ومشاريع الصفقات التعويضية، وخدمات النظم المالية المتكاملة، ونظم التخزين والشراء العامة وغيرها من النظم الآلية التنموية لجميع القطاعات المالية بأجهزة الدولة.

وتقوم وزارة المالية بإعداد مشروع الميزانيات وإعداد الحسابات الختامية للدولة، ووضع قواعد تنفيذها ومتابعتها الرقابية والإشراف على إيرادات الدولة بما فيها الضريبة والطابع المالية ومصروفاتها، وذلك على وجه الاختصاص بالمرسوم في شأن وزارة المالية لعام 1986، والمرسوم بالقانون، رقم 31 لسنة 1978 ورقم 105 لسنة 1980

2-15-1 المهمات والاختصاصات

تُعد الرقابة المالية المسبقة من العناصر المهمة والهادفة في الأنظمة المالية والمحاسبية، فمن خلالها يمكن التعرف على أوجه القصور والسعي لمعالجتها، وأيضاً من

خلالها يتم الاطمئنان على أن الموارد المتاحة يتم استخدامها الاستخدام الأمثل، وحسب ما هو مخطط له، حيث تمارس وزارة المالية دورها الرقابي على الأجهزة الحكومية، وهذا الدور هو امتداد للدور الذي تؤديه في إعداد الميزانية العامة للدولة وميزانيات الهيئات والمؤسسات ذات الميزانيات الملحقة والمستقلة وإعداد الحساب الختامي للدولة، استناداً إلى ما نص عليه المرسوم الصادر في 1982/8/12 في شأن تحديد اختصاصات وزارة المالية.

وقد سعت وزارة المالية منذ أن أصبحت كياناً بتطبيق نظام الرقابة المالية المسبقة على الجهات الحكومية، وذلك من خلال تضمين جميع المراسيم والقوانين المتعلقة بالشؤون المالية ما ينص على ضرورة تعيين مراقبين ماليين ورؤساء للحسابات بالجهات الحكومية، والتي كان آخرها المرسوم بالقانون رقم 31 لسنة 1978 في المادتين 33، 34 منه، وعلى أثر ذلك صدر قرار مجلس الوزراء رقم 1181 بتاريخ 2 - 12 - 1992 بتفويض وزير المالية بتعيين مراقبين ماليين ورؤساء حسابات وتحديد اختصاصاتهم، فمذ صدور القرار أصبح تطبيق نظام الرقابة المالية المسبقة أمراً واقعياً، مما استلزم قيام الوزارة بتهيئة البيئة المناسبة لضمان سلامة تطبيقه والعمل على تحقيق أهدافه، والوزارة تهدف من وراء تطبيق هذا النظام إلى التأكيد من أن الخطة السنوية للميزانية قد تم تنفيذها حسبما هو مقرر لها وقياس النتائج ومقارنتها بالأهداف وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها ووضع الحلول المناسبة لها.

2-15-2 وحدات الرقابة المالية بالجهات الحكومية (الوزارات والإدارات الحكومية والهيئات الملحقة)

تمارس هذه الوحدات اختصاصاتها وفقاً للقرار الوزاري رقم (10) لسنة 2000

بشأن تحديد اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات، وفقاً لما يلي:

1- تمثيل وزارة المالية لدى الجهات الحكومية، وذلك دون الإخلال باختصاصات إدارات وزارة المالية.

2- الرقابة على تنفيذ ميزانية الجهة إيراداً ومصروفاً ودراسة أهداف الاستخدامات والموارد.

3- الإسهام في إيضاح وبيان المفاهيم الأساسية للتعليمات المالية التي تصدرها وزارة المالية للجهات الحكومية والتوجيه الفني للعاملين بالوحدات المحاسبية التي تدخل في نطاق عمله.

4- حضور اجتماعات لجان إعداد مشروع ميزانية الجهة الحكومية بالتنسيق مع شؤون الميزانية العامة بوزارة المالية.

5- حضور لجان المزايدات والممارسات والمناقصات التي تشكلها الجهة دون أن يكون لها الحق بالمشاركة في اتخاذ القرار.

6- التحقق من سابقة الارتباط، وذلك منعاً من حدوث أي تجاوز في الصرف عن اعتمادات الميزانية وإعداد التقارير اللازمة عن الارتباطات غير المسددة وبيان أسباب ذلك.

7- الاطلاع على كافة العقود والالتزامات في حدود المبالغ التي يتطلب عرضها على لجنة المناقصات أو موافقة وزارة التخطيط قبل إبرامها، للتحقق من صحة الإجراءات وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات.

8- اعتماد رد قيمة الجزاءات أو الغرامات للمقاولين أو الموردين بعد التحقق من أن قرار إلغائها أو تخفيضها قد صدر من السلطة المختصة بتوقيعها.

9- التحقق من توقيع الشروط الجزائية على الموردين أو المقاولين في حالة مخالفتهم لشروط العقد.

10- دراسة طلبات صرف العهد النقدية الشخصية والترخيص بصرفها في ضوء ما تقتضي به التعليمات المالية.

- 11- التوقيع على استمارات الصرف والقيود والتوريد بعد مراجعتها مع كافة المستندات المؤيدة لها والتأكد من صحتها وسلامة الإجراءات ومطابقتها للقوانين والتعليمات المالية، ولها في سبيل ذلك الاطلاع على كافة المستندات والملفات التي ترى أهميتها في عملية المراجعة.
- 12- إخطار وزارة المالية بأي واقعة صرف تتضمن مخالفة مالية فور اكتشافها.
- 13- التحقق من تحصيل وتوريد الإيرادات وفقاً للقوانين والقرارات والتعليمات المالية.
- 14- الاشتراك في لجان الجرد الدوري والمفاجئ للنقدية بالصندوق، والطابع المالية والبريدية وما في حكمها واعتمادها.
- 15- مراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية للتأكد من انتظام القيد فيها.
- 16- دراسة كافة المستندات الخاصة بتعليق مبالغ لحساب الأمانات والتأكد من مطابقتها للتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.
- 17- دراسة أنظمة الرقابة الداخلية ومدى كفاءتها لأحكام الرقابة على العمليات المالية.
- 18- التحقق من صحة إجراءات جرد الموجودات بكافة أنواعها.
- 19- متابعة تنفيذ توصيات مختلف الأجهزة الرقابية في الدولة وإجراءات تلافية ملاحظاتها.
- 20- إعداد تقارير دورية عن نتائج أعمال الرقابة المالية المسبقة ومواطن الهدر في الإنفاق العام.
- 21- إعداد تقارير عن البرامج التدريبية والمهام الرسمية التي شاركت فيها عناصر العمل بالوحدة متضمنة ملاحظاتهم وتوجيهاتهم.
- 22- تنفيذ المهام التي تسند إليها من الإدارة العليا في مجال الرقابة على أنشطة وبرامج الجهات التي تعمل بها.
- 23- إعداد الدراسات والبحوث المتخصصة أو العامة وتقديمها لمكاتب الرقابة التابعة لها.

ثانياً: الدراسات السابقة

قام الباحث بمسح الدراسات السابقة حول موضوع هذه الدراسة، وتمت الاستفادة من بعض الدراسات التي لها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة ومن هذه الدراسات ما يلي:

2-16-1 الدراسات العربية

- دراسة (عثمان، 2002)، بعنوان: تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن.

هدفت الدراسة إلى تقييم دور ديوان المحاسبة الأردني في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن، حيث استخدم المنهج الوصفي التحليلي والدراسة الميدانية من خلال أداة قياس خاصة بالدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها: اقتناع الإدارة العليا في الديوان برقابة الأداء وتوفير مستلزمات الرقابة على أداء المؤسسات العامة، وضرورة توفر التشريعات النافذة لقيام الديوان بالرقابة، كما أن الديوان يتبع الأساليب الحديثة في ممارسة رقابته على الأداء وبكوادر مؤهلة وقادرة على القيام بهذه المهمة، إضافة إلى ضرورة تعاون المؤسسات العامة مع ديوان المحاسبة لإتمام عملية الرقابة على أداؤها. قدمت الدراسة عددا من التوصيات أبرزها تكثيف الدورات التدريبية لتنمية قدرات مدققي ديوان المحاسبة حول رقابة الأداء، مع الاستمرار باستخدام معايير الكفاءة والإنتاجية والفعالية كمعايير للحكم على الأداء، إضافة إلى أن تكون ممارسة الرقابة بشكل دوري ومنتظم تقدم من خلالها تقارير لمتخذي القرار في المؤسسات العامة.

وفي مجال الاستفادة من هذه الدراسة أنها هدفت إلى تقييم دور ديوان المحاسبة الأردني في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن، في حين هدفت هذه الدراسة إلى التعرف

على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية في دولة الكويت.

- دراسة عبدالله، (2003)، بعنوان: رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).

هدفت الدراسة إلى تقييم رقابة ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)، ولتحقيق هذا الهدف فقد صممت استبانة خاصة لغرض الدراسة مكونة من ثلاثة أجزاء وزعت على جميع وحدات المراقبة التابعة للديوان والبالغ عددها (35) مراقبة، حيث تم توزيع (160) استبياناً وكان عدد الاستبيانات المستردة (140) استبياناً أي بنسبة (87%) . وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في قانون ديوان المحاسبة من حيث الاستقلالية المالية والإدارية وشمول رئيس وكبار موظفي الديوان بالحصانة، كما أن مدققي الديوان يعانون من مشاكل تحول دون تأديتهم لأعمالهم على أكمل وجه منها ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية وقلّة عدد موظفي الديوان مقارنة مع حجم العمل الملقى على عاتقهم.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم رقابة ديوان المحاسبة في الأردن حيث استفاد الباحث من

هذه الدراسة في أنها أسهمت في تحديد التوجهات البحثية للدراسة الحالية.

- دراسة (الججاوي, 2006) بعنوان: تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية في العراق.

هدفت الدراسة إلى تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات في العراق, وبيّنت الدراسة أن تطور الرقابة الداخلية في المفاهيم والتطبيقات والعناصر له أهمية بالغة في تخطيط إجراءات التدقيق من قبل مراقبي الحسابات خلال تحليل عناصر الرقابة الداخلية, واستخدم الباحث المنهج الوصفي والتحليلي المحتوى لدراسة وتحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات, كما اعتمد على عينة مكونة من مراقبي الحسابات. وخلصت الدراسة إلى أن بعض درجات الأهمية لهذه العناصر تتقدم على بعضها حيث تم ترتيب هذه العناصر على سلم يتكون من خمس مراتب أولها نظام المعلومات والاتصالات وأخرها عنصر تقديم المخاطر. وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عددا من التوصيات لمراقبي الحسابات تشكل دليلا إرشاديا عمليا لهم وهي التوسع في الإفصاح وتحديد نقاط الضعف, مع ضرورة توفير المهارات المهنية القادرة على قيام مراقبي الحسابات بالمهام الموكلة إليهم, إضافة إلى ضرورة الاستفادة من معيار التدقيق 78 الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد قدمت هذه الدراسة للدراسة الحالية مفاهيم الرقابة الداخلية وهذه لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية.

- دراسة الهويدي, (2007). بعنوان: مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المخاطر التي تؤثر على تقرير المدقق سواء من البيئة الداخلية للمدقق (ديوان المحاسبة) أو من خلال البيئة الخارجية (الجهة الخاضعة للرقابة)

أو على مستوى المدقق وذلك على جميع قطاعات ديوان المحاسبة الرقابية، والعمل على معرفة أوجه القصور للحصول على تقرير ذي كفاءة عالية في ظل مخاطر الرقابة. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: إن الأداء الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية يتم من خلال الإلمام والالتزام بدليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، كما إن المعرفة الفنية والخبرة الكافية للمدقق لفهم المفاهيم ذات الصلة التي تم طرحها بدليل التدقيق العام وتطبيقها على التدقيق لها أثر كبير على تقرير المدقق، كما بينت النتائج أن إعداد المدقق عن طريق البرامج التدريبية في ديوان المحاسبة له دور كبير برفع الكفاءة المهنية للمدقق وبالتالي يقلل من المخاطر التي يتعرض لها التقرير. كما بينت قلة عدد مدققي ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطراً يؤثر على تقرير المدقق، وعدم وجود مفهوم واضح عن طبيعة اختصاصات وصلاحيات ديوان المحاسبة لدى الجهة الخاضعة للرقابة يعد خطراً يؤثر على التقرير، إضافة إلى أن دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة له مساهمة كبيرة في التأثير إيجاباً على تقرير المدقق، وإن لجودة الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة دوراً مهماً في تقرير المدقق، فمتى توفر نظام رقابة داخلية فعال ومؤثر فإن ذلك سيسهم بتقليل الأخطاء التي يمكن أن تتواجد بالبيانات المالية لدى الجهة محل التدقيق وبالتالي يقلل من مخاطر التدقيق.

وقد اعتمد الباحث على هذه الدراسة في بيان المخاطر التي تؤثر على تقرير المدقق سواء من البيئة الداخلية للمدقق، حيث تمت الاستفادة من هذه الدراسة لتحديد توجهات الدراسة الحالية.

- دراسة السهيل، (2007). بعنوان: قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت.

هدفت هذه الدراسة إلى قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في دولة الكويت، إذ اعتمد الباحث على معيار التدقيق الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) رقم (78) في تحديد عناصر ومكونات الرقابة الداخلية الآتية: بيئة الرقابة، مخاطر الرقابة الداخلية، نظام المعلومات والاتصالات، أنشطة الرقابة، ومتابعة عناصر الرقابة، شمل مجتمع الدراسة المراقبين من وزارة المالية والمدققين من ديوان المحاسبة والبالغ عددهم (196). وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة الداخلية والبيئة الخاصة بالرقابة من الجهات الحكومية الكويتية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ومستوى المخاطر من الجهات الحكومية الكويتية، كما توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ومستوى الرقابة ومستوى المعلومات والاتصالات من الجهات الحكومية الكويتية، إضافة إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة وحجم ونوعية الأنشطة والإجراءات الرقابية من الجهات الحكومية الكويتية، كذلك توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية الرقابة ودرجة المتابعة من الجهات الحكومية الكويتية.

ويتشابه هدف هذه الدراسة مع هدف الدراسة الحالية وهو قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في دولة الكويت.

- دراسة نصار، وبهرامي، (2008). بعنوان: الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استناداً إلى واقع دليل التدقيق العام.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم الإجراءات التحليلية، وأهمية اللجوء إليها في عملية التدقيق، وأنواع ومصادر البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية، كذلك هدفت إلى فهم أهم العوامل المؤثرة على مدى اعتمادية المدقق على الإجراءات التحليلية والوثوق بنتائجها، وتوعيتهم بأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: يرجع القصور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل شاغلي الوظائف الرقابية في ديوان المحاسبة لعدم الإلمام التام بمحتوى دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، وإن تطبيق الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد مواطن الضعف والأرصدة غير العادية عند مقارنة وتحليل البيانات المالية وغير المالية، وبينت أن الإجراءات التحليلية تسهم في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك لأنها تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف. كما تبين أنه لا يوجد توقيت محدد لتطبيق الإجراءات التحليلية، حيث يمكن استخدامها في المراحل المختلفة للتدقيق وهذه المراحل هي مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وخلال مرحلة الفحص ومرحلة المراجعة الكلية للقوائم المالية أي نهاية مرحلة التدقيق. ويواجه بعض مدققي الديوان صعوبة في الحصول على بعض البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية والخاصة بأرصدة معينة، بالإضافة إلى صعوبة توفر درجة ثقة عالية بهذه البيانات الذي بدوره يؤثر على فاعلية وكفاءة تطبيق الإجراءات التحليلية ودرجة الاعتماد على نتائج هذه الإجراءات. إضافة إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية بفاعلية يتطلب قدرة المدقق على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة والتغيرات غير العادية، والتي تتطلب من المدقق أيضاً تحديد أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من أسباب التغيرات، ويعتمد كل ذلك على

خبرة المدقق فكلما زادت خبرة المدقق كان تحديد العلاقات والتغيرات غير العادية وأدلة الإثبات المطلوبة بشكل أدق وأفضل والذي بدوره يزيد من فاعلية تطبيق الإجراءات التحليلية. وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في التعرف على مفهوم الإجراءات التحليلية، وأهمية اللجوء إليها في عملية التدقيق، وفي تطوير التوجهات البحثية المختلفة التي قامت عليها الدراسة الحالية.

- دراسة الدوسري، (2010) بعنوان: **تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت**

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت. شمل مجتمع الدراسة جميع المدققين في ديوان المحاسبة الذين يمارسون المهام الرقابية والتدقيق على أعمال المؤسسات العامة في الكويت. وقد اعتمد الباحث على مصدرين رئيسيين لجمع المعلومات والبيانات هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية. واستخدم الباحث مقاييس النزعة المركزية مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية، كما تم اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression). وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، كما بينت وجود تأثير إيجابي للتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، مع وجود تأثير إيجابي للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على

المؤسسات العامة في دولة الكويت. كما تبين وجود تأثير إيجابي للكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، إضافة إلى وجود تأثير إيجابي للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، وأن الرقابة المالية التي يمارسها الديوان تسهم في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) والتي تتم في المؤسسات العامة، كما أنها تسهم في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتنفيذية والتشغيلية للمؤسسات العامة، التي تنعكس على تطوير مستوى الأداء الإداري في المؤسسات العامة ورفع كفاءة أدائها.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في التعرف على أثر تقييم الرقابة المالية الذي يمارسه ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

2-16-2 الدراسات الاجنبية

- دراسة (Lindow, 2000) بعنوان:

Beyond Audit Techniques Auditing

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق في تدقيق الأنشطة الرقابية والإشراف على مخاطر المحافظ الأوراق المالية، كما هدفت إلى إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق في تدقيق الأنشطة الرقابية، وأن المدقق الذي لا يعرف تقييم المخاطر يؤدي مهمات تقليدية. وركزت الدراسة على ضرورة مواكبة التطور والاكتشافات الحديثة الخاصة بأنظمة الرقابة للشركات الصناعية في هولندا، ووضعت الدراسة بعض الأسئلة وحاولت الإجابة عنها باختصار شديد جداً: ما أفضل الممارسات التي من الممكن اتباعها من أجل

تطوير المدقق؟ وأظهرت الدراسة أن أفضل الممارسات هي: التعرف على التغييرات التي طرأت على البيئة التي تعمل بها الشركة، وضرورة التنسيق مع الأطراف الأخرى في إدارة المخاطر وفهم الإجراءات والمتطلبات المتعلقة بنشاطات الشركة بشكل عام.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج مكنته من وضع التوصيات ومن أهمها: وضع مقارنة حول كيفية تحويل اتجاهات التدقيق التقليدي إلى اتجاهات التدقيق الحديث في ظل تكنولوجيا المعلومات، وضرورة مواكبة المدقق والرقابة لمستجدات عملية التدقيق مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات التدقيق الداخلي السابقة.

تناولت هذه الدراسة الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق في تدقيق الأنشطة الرقابية،

حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة لأغراض الدراسة الحالية.

- دراسة (Johnston, 2001) بعنوان:

Risk experience and client acceptance decision, National Public Accountant

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد إجراءات متفق عليها من قبل المدققين لتقييم العميل المحتمل حيث إن معايير التدقيق لم توضح الإجراءات التي يجب أن يتبعها المدقق لتحقيق ذلك كما هو الحال بالنسبة للمعايير الأخرى. وقد أجرت الباحثة دراستها على عينة مكونة من (130) مدققاً في شركات التدقيق الخمسة الكبار في الولايات المتحدة الأمريكية للإجابة عن استبانته تحتوي على العناصر المكونة للمخاطر المتعلقة بأعمال العميل، ومخاطر التدقيق، والمخاطر المتعلقة بأعمال المدقق، حيث تم تقسيم العينة إلى مجموعتين على أساس خبرة شريك التدقيق، حيث يقوم شريك التدقيق بإعادة ترتيب هذه المخاطر من حيث الأهمية، ومن

ثم إضافة أي عناصر أخرى يعتقد بأن لها تأثيراً على قرار قبول العميل المحتمل. وخلصت الدراسة إلى أن عناصر مخاطر العميل المتعلقة بالخطأ لها تأثير قليل على الجهد المبذول في التعاقد، بينما عناصر مخاطر العميل المتعلقة بالتلاعب ليس لها أي تأثير على هذا الجهد، إذ إن عناصر مخاطر العميل تؤثر في مرحلة التخطيط للتدقيق على اختيار الخبرات المناسبة، وكذلك على سياسة جمع أدلة التدقيق، ولكن دون تأثير يذكر على ساعات العمل، بالإضافة إلى أن أتعاب التدقيق أعلى بالنسبة للعملاء الأكثر خطورة نتيجة تحميلهم لعلاوة إضافية.

وقد تمت الإفادة من هذه الدراسة في بيان إجراءات متفق عليها من قبل المدققين لتقييم العميل المحتمل، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في هذا المجال.

- دراسة (Whittington,2002) بعنوان:

New Audit Documentation Requirement , SAS NO 96

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن زيادة إجراءات ومتطلبات التوثيق المستندي بالأعمال المحوسبة، وزيادة أعمال التدقيق عليها والناجمة عن الزيادة الكبيرة في استخدام التكنولوجيا وتعدد أعمال ونشاطات الشركات والمنافسة العالمية، لذلك صدر معيار تدقيق جديد رقم (96) في سنة (2001) عن لجنة معايير التدقيق (ASB) وذلك للبحث في موضوع التوثيق المستندي للأعمال التي تتم على النظم المحاسبية الإلكترونية.

وتوصلت الدراسة إلى تحديد مشاكل التوثيق المستندي الناتجة عن التطورات التكنولوجية في بيئة المحاسبة والتدقيق وكان أهم مشاكل التوثيق المستندي هي: قضايا تتعلق بثبات المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية والإفصاح وكذلك الأعمال غير المستمرة والتقديرات الشخصية وظروف عدم التأكد، وبيان نتائج إجراءات التدقيق التي تعطي مؤشراً للقوائم المالية

حول الإجراءات التي تحتاج إلى تعديل، مع بيان الحالات التي تسبب وجود صعوبات كثيرة تتعلق بتطبيق إجراءات التدقيق التي يراها المدقق ضرورية، كما تبين أن التوثيق المستندي يهدف بشكل أساسي لتوفير الدعم لتقرير المدقق والرقابة على عملية التدقيق، وأن يكون هذا المعيار معروفا من حيث التطبيق والمفهوم، وسبب ظهوره التطورات التكنولوجية على نظام الرقابة الداخلية وتنوع وتعقيد الأعمال التي يقوم بها المحاسب وبالتالي المدقق الداخلي وأن التوثيق المستندي يتطلب الاحتفاظ بعدة نسخ من العقود المهمة التي تمكن المدقق من تقييم حسابات النشاطات المهمة.

وقد اعتمد الباحث على نتائج هذه الدراسة التي أوضحت مجال تحديد مشاكل التوثيق

المستندي الناتجة عن التطورات التكنولوجية في بيئة المحاسبة والتدقيق

- دراسة (Gendron et al, 2007) بعنوان:

The construction of auditing expertise in measuring government performance

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر خبرة مراقبي حسابات على المراجعة الحكومية، وقد اعتمدت الدراسة على منهج نظري تحليلي لإحدى محافظات كندا وهي محافظة ألبرتا (Alberta)، لفهم بناء ادعاء الخبرة في مهمات المراجعة الحكومية. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي: أن أعضاء مكتب المراجعة الحكومي دعموا إدعاءهم للخبرة، وقد ربط المكتب خبرة المراجعة بالمشكلة السياسية لاستئصال العجز والدين الحكومي، وحوكمة الإدارة في أكبر مجال لحياة الأعمال، كما تبين دعم المكتب إدعاءته للخبرة من خلال عرض وجهات نظره عن الطرق التي يجب أن تطبق في مشروع قياس الأداء في

محافظة ألبيرتا، مراقبوا الحسابات لم يكونوا مساندين فقط لقيمة المراجعة المالية وإدارة النتائج، ولكن الادعاء بتقييم إجراءات الأداء يجب أن يضيف شرعية ومصداقية إلى عملية الإدارة العامة الجديدة، وترقية خبرة مراقب الحسابات وتصديق مشروع قياس الأداء تم ربطهما بشكل قوي وفعال، كذلك أن مراقبي حسابات الولاية يمكن أن يلعبوا دوراً حاسماً في إنجاز أحد أكثر التأثيرات الواسعة للإدارة العامة الجديدة، مع الربط القوي للتمويل وأعمال الشركات، المحاسبين ومراقبي الحسابات محركات أساسية لتشويه الحدود بين ممارسات القطاع العام الخاص التنظيمية، إضافة إلى المختبرات المهنية (مثل التي تمت إدارتها من خلال مكاتب المراجعة الحكومية)، كمواقع لإنتاج وتصديق التقرير، تلعب دوراً مهماً في العملية التي شبكات تطوير الدعم حول إدعاءات للخبرة، وتعتمد قدرة المهنة في الاحتفاظ وتوسيع سلطة قضائية بشكل خاص على سمعة المهنة لإرساء إدعاءاتها للخبرة.

وقد أفاد الباحث من هذه الدراسة في تناولها أثر خبرة مراقبي حسابات على المراجعة الحكومية، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد المتغير التابع للدراسة الحالية.

- دراسة (Montgomery, 2008) بعنوان :

Auditors New Procedures for Detecting Frauds

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طريقة توسيع إجراءات التدقيق وتطويرها وذلك لمنع الاحتيال في البيانات المالية المعدة إلكترونياً والخروج بأساليب جديدة، وذلك بغض النظر عن تجربة المدققين السابقين والاعتقادات لديهم حول أمانة ونزاهة الإدارة وبيان البرامج الأكثر في كشف الاحتيال في البيانات المالية، في الشركات الأمريكية. وتوصلت الدراسة إلى: الطلب من المدقق القيام بتطوير النظام الرقابي بقدر الخطر من الاحتيال، ومطالبة المدقق

بأسلوب أكثر شمول في عملية الفحص، والتركيز علي الأخطار الناتجة من عدم السيطرة الكافية للرقابة الداخلية، إضافة إلى أنه يطلب من المدقق في تغيير إجراءات التدقيق والوقت المحدد لهذه العملية.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة فقد بحثت في طريقة توسيع إجراءات التدقيق وتطويرها، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة ببيان إجراءات التدقيق التي استندت عليها المتغيرات المستقلة في الدراسة الحالية.

- دراسة (Thomas, et.. al, 2009)

Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح مجموعة من الطرق التي تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية المراجعة، واعتمدت الدراسة على المنهج النظري التحليلي لمعايير المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى اقتراح 17 طريقة تساعد مراقب الحسابات لزيادة فعالية عملية المراجعة، وأن تطبيق هذه الطرق يكون لها جانب آخر وهو التكلفة المحتملة لتطبيق هذه الطرق، والتي من أهم مظاهرها وقت تخطيط إضافي للمراجعة، وزيادة وقت تدريب مراقب الحسابات، ووقت مراجعة إضافي لأداء الإجراءات، وتكلفة توظيف مستشارين، والتوقف المحتمل لعمليات عميل المراجعة، والوقت الإضافي لتنسيق أنشطة المراجعة مثل الملاحظات غير المتوقعة.

ويتشابه المتغير التابع وهو كفاءة وفاعلية التدقيق في كلا الدراستين، إذ أفاد الباحث

من ذلك في تحديد أحد متغيرات الدراسة.

2-16-3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

يتضح ما تتميز به الدراسة الحالية مقارنة مع الدراسات السابقة، وكما هو مبين بالجدول رقم

(1-2) التالي:

الجدول (1-2)

مميزات الدراسة الحالية مقارنة مع الدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الهدف	هدفت الدراسات السابقة إلى قياس فاعلية الرقابة المالية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية	هدفت إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق كأداة من أدوات الرقابة المالية
المجتمع	مديرو الدوائر ورؤساء الأقسام في ديوان المحاسبة في الدول التي أجريت فيها	يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراقبين في وزارة المالية
المنهجية	استخدمت منهجية البحث الميداني والوصفي وأجهزة الرقابة المالية في الدول التي أجريت فيها	دراسة وصفية تحليلية تهدف إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق
أسلوب التحليل	استخدمت طرق التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض منها كان دراسة ميدانية	اعتمدت على البيانات الثانوية والأولية التي تم جمعها من خلال استبانة خاصة بالدراسة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

1-3 منهج الدراسة المستخدم

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

3-3 أدوات الدراسة

4-3 صدق وثبات الأداة

5-3 المعالجة الإحصائية

6-3 إجراءات الدراسة

1-6-3 نوع الدراسة

2-6-3 أساليب جمع البيانات والمعلومات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

3-1 منهج الدراسة المستخدم

تُعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من خلال دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت، إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة، وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة.

3-2 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية والمكلفين بمتابعة التصرفات وسير الأعمال المالية في الجهات الخاضعة لرقابتها والبالغ عددهم حوالي (104) مراقبين (وزارة المالية، التقرير السنوي، 2008)، حيث تم توزيع الاستبانات على المجتمع كاملاً وبطريقة المسح الشامل، وتم توزيع الاستبانات على كافة المراقبين. وتم استرداد (98) استبانة بنسبة (92.3%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسله، وبعد فرزها تم استبعاد استبانين منها لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (96) مراقباً مالياً من التابعين لوزارة المالية التي خضعت للتحليل وبنسبة (92.3%) من المجتمع الكلي.

وفي المعالجة الإحصائية تم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات وفي وصف متغيرات الدراسة، إذ تم في هذا الفصل عرض وصفي للمتغيرات الديموغرافية لمجتمع الدراسة، وكذلك اختبار فرضيات الدراسة الميدانية، وفيما يلي عرض لأبرز نتائج التكرارات والنسبة المئوية لوصف خصائص عينة الدراسة:

العمر

جدول رقم (3 - 1)

عينة الدراسة موزعة حسب العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
19.8%	19	25 سنة فأقل
17.7%	17	30-26 سنة
18.8%	18	35-31 سنة
18.8%	18	40 - 36 سنة
25%	24	41 سنة فأكثر
100	96	المجموع

يشير الجدول أعلاه إلى أن النسبة الأكبر من مراقبي وزارة المالية في مجتمع الدراسة تقع أعمارهم بين 26 سنة و 40 سنة إذ بلغت نسبتهم (55.3%) إذ إن الإنسان في هذه المرحلة من العمر يتميز بالاتزان والهدوء وبالتالي فإن القرارات الصادرة منه سوف تعبر عن قدرته على توضيح وكشف الأخطاء، كما يشير التوزيع المتقارب لأعمار مجتمع الدراسة إلى أن هذه المهنة يتوفر فيها عنصر الاستمرارية في الإقبال عليها من مختلف الفئات العمرية.

جدول رقم (3 - 2)

عينة الدراسة موزعة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
19.8%	19	دبلوم متوسط
69.8%	67	بكالوريوس
7.3%	7	ماجستير
3.1%	3	دكتوراه
100	96	المجموع

يشير الجدول أعلاه إلى أن معظم مراقبي وزارة المالية من حملة درجة البكالوريوس إذ بلغت نسبتهم (69.8%) من المجتمع، وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة الدبلوم المتوسط وبنسبة (19.8%)، أما حملة شهادة الماجستير فقد شكلت نسبتهم (7.3%)، وحملة الدكتوراه شكلوا ما نسبته (3.1%) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة، وهذا يفسر بأن توجهات المجتمع الكويتي إلى التعليم أصبحت مطلبا أساسيا للانخراط في سوق العمل، بالرغم من قلة حملة الشهادات العليا مما يستدعي إعادة النظر في آلية تأهيل مناسبة لزيادة مستوى التأهيل العلمي لهذا المجتمع.

الجدول رقم (3-3)

توزيع العينة حسب التخصص

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
% 85.4	82	محاسبة
%3.1	3	مالية ومصرفية
%2.1	2	نظم معلومات
%7.2	7	إدارة أعمال
%2.1	2	اقتصاد
100	96	المجموع

نلاحظ أن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة هم من تخصص المحاسبة إذ بلغت النسبة (85.4%) من المجتمع وهذا مؤشر على أن الدارسين لتخصص المحاسبة هم أقدر من غيرهم على العمل في مجال الرقابة والتدقيق وبالتالي فإن ذلك يمنحهم ميزة إضافية في القدرة على اكتشاف الأخطاء وتصحيح المسارات الخاطئة.

الجدول رقم (4-4)

توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
35.7%	35	مراقب مالي
23.5%	23	مراقب مالي أول
12.2%	12	رئيس حسابات أ
13.3%	13	رئيس حسابات ب
13.3%	13	كبير المراقبين الماليين
100	96	المجموع

نلاحظ أن النسبة الأكبر من مجتمع وزارة المالية هم ممن مساهم الوظيفي مراقب مالي وبلغت النسبة (35.7%) ثم يليهم مراقب مالي أول وبنسبة بلغت (23.5%) وتعطي هذه النتائج مؤشراً على توزيع طبيعي ينطلق من القاعدة التي تضم العدد الأكبر من الموظفين في هذا المجال في وظيفة مراقب مالي حتى إذا وصلنا إلى قمة الهرم وجدنا عدداً أقل من الموظفين في المسمى الوظيفي كبير المراقبين ورئيس الحسابات.

الجدول رقم (4-5)

توزيع العينة حسب الشهادات المهنية

النسبة المئوية	التكرار	الفئة
25 %	7	CFA
15.6 %	15	CISA
21 %	11	CMA
16.6 %	5	CPA
10.4 %	31	CIA
10.4 %	27	لا يحمل شهادة
100	96	المجموع

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-5) أن غالبية العينة المبحوثة هم من حملة الشهادات المهنية في التدقيق, الأمر الذي يمنحهم قدرات إضافية للقيام بأعباء مهنة الرقابة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

3-3 أدوات الدراسة

قام الباحث بتطوير وتصميم استبانة غطت جميع فرضيات الدراسة. وقد تكونت الاستبانة من جزأين رئيسيين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من المراقبين في وزارة المالية مثل (الجنس، العمر، سنوات الخبرة الوظيفية، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

2- الجزء الثاني: واشتمل على عدد من العبارات غطت الفرضيات التي استندت عليها الدراسة، وتكمن أهمية استخدام هذه الأداة في إمكانية الحصول على معلومات من عينة أكبر يمكن تحليلها بطريقة كمية وليس فقط نوعية، والملحق (1) المرفق يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المستجيبين.

3-4 صدق وثبات الأداة

تم عرض الاستبانة على ذوي الخبرة والاختصاص وهيئة محكمين للحكم على صدقها الظاهري ومعرفة مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، ولتأكيد أن الباحث قد عمل على قياس ما يجب قياسه والوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، حيث تم إرفاق تقرير وافٍ تضمن مشكلة الدراسة وأهدافها وبعد استرجاع الاستبانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على مراقبي وزارة المالية.

وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختبار الاتساق الداخلي لهذه الأداة باستخدام معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغ معامل الاتساق الداخلي لهذه الاستبانة حسب معادلة كرونباخ ألفا (95.87 %) وهو معامل اتساق داخلي عالٍ لاعتماد نتائج هذه الدراسة، والجدول رقم (3-6) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

الجدول (3-6)

قيمة معاملات الثبات لأبعاد الاستبانة والاتساق الكلي

تسلسل الأبعاد	المتغير	كرونباخ ألفا
1	تحديد وتشخيص المشاكل	97.81 %
2	توقيت الإجراءات التحليلية	94.27 %
3	القصور في استخدام الإجراءات التحليلية	95.5 %
4	الصعوبات التي تواجه المراقبين الماليين	90.88 %
5	فعالية التدقيق والرقابة	94.03 %
36-1	معامل الاتساق الكلي	95.87 %

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة عند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة فهي ولتحديد درجة المقياس فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناء على المعادلة الآتية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل) / عدد المستويات

$$1.33 = 3/4 = 3/(1-5)$$

المنخفض من (1.33) - أقل من (2.33).

المتوسط من (2.34) - (3.67).

المرتفع من (3.68) إلى (5).

3-5 المعالجة الإحصائية

بعد أن أنهى الباحث عملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة تم ترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لاستخراج النتائج الإحصائية، إذ تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) ومعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فإن الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

1- **مقاييس النزعة المركزية:** مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

2. **تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression)** وذلك من أجل اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع وهو فعالية التدقيق والرقابة.

3. **اختبار ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

3-6 إجراءات الدراسة

3-6-1 نوع الدراسة

تعد هذه الدراسة من الدراسات الوصفية التحليلية التي تهدف إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من خلال دراسة تطبيقية في وزارة المالية في دولة الكويت، وبالتالي إتاحة المجال للتعرف بشكل علمي

على هذه الإجراءات، من خلال التعرف على رؤية المبحوثين نحو التعامل معها للوصول إلى بيانات قابلة للقياس الكمي وبالإمكان إخضاعها للتحليل الإحصائي.

3-6-2 أساليب جمع البيانات والمعلومات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر المعلومات هما المصادر الأولية والمصادر الثانوية، وكما يلي:

البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي سيتم الحصول عليها من خلال تطوير وتصميم استبانة خطية خاصة لموضوع هذه الدراسة، بحيث تغطي كل منها كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة، حيث تم توزيع الاستبانات على عينة الدراسة من خلال الباحث شخصياً.

البيانات الثانوية: وهي البيانات التي يتم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجعة الأدبية للدراسات السابقة من أجل وضع الأسس العلمية والإطار النظري لهذه الدراسة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

1-4 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات متغيرات الدراسة

1-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى: استخدام

الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة

2-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية: توقيت القيام

بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق

3-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة: القصور في

استخدام الإجراءات التحليلية

3-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة: الصعوبات

التي تواجه المراقبين الماليين أثناء القيام بالإجراءات التحليلية

4-2-5 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: كفاءة وفاعلية

عملية التدقيق

2-4 نتائج اختبار الفرضيات

1-2-4 اختبار الفرضية الأولى

2-2-4 اختبار الفرضية الثانية

3-2-4 اختبار الفرضية الثالثة

4-2-4 اختبار الفرضية الرابعة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

بعد أن انتهت عملية جمع المعلومات اللازمة للدراسة بواسطة أدواتها تم إدخالها إلى جهاز الحاسوب، وتم تحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقد تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وكما يلي:

1- تم دراسة الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة بإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة باستبانة الدراسة.

2- تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار الفرضيات، وذلك بحساب قيم T التي تقيس إمكانية وجود تأثير لكل متغير مستقل على المتغير التابع، وتشير قاعدة القرار للاختبار على رفض الفرضية العدمية H_0 وقبول الفرضية البديلة H_a إذا كانت قيم (T) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية وذلك عند مستوى معنوية (Sig.) 5%، ومستوى ثقة 95%، كما تم احتساب معامل التحديد المتعدد R^2 Coefficient Of Multiple Determination الذي يمثل نسبة التباين في متغير الدراسة التابع، والذي يمكن تفسيره من قبل المتغيرات المستقلة ويقاس قوة العلاقة في نموذج الانحدار

(Malhotra, 2003).

4-1 نتائج الإحصاء الوصفي لبيانات متغيرات الدراسة

لقد تم تحليل النتائج ومناقشتها في ضوء الفرضيات التي حددها البحث وذلك باستخدام الأسلوب الوصفي في استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات مجتمع الدراسة نحو فقرات الاستبانة وكما هو موضح في الجداول التالية:

4-1-1 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى: استخدام الإجراءات

التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة

وتنص الفرضية على انه: لا يؤثر استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية بالكويت.

المجال الأول: تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة

الجدول (4-1)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
1	يتوفر لدى مراقبي وزارة المالية المعرفة بمفهوم الإجراءات التحليلية	3.957	0.7261	2	عالية
2	يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة	3.742	0.8131	4	عالية
3	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق على تحديد البنود الخاضعة للفحص	3.675	0.9908	6	عالية
4	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق	3.562	0.8067	7	متوسطة
5	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التقليل من المشاكل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق	3.682	0.8844	5	عالية
6	تستخدم الإجراءات التحليلية يلبي احتياجاتي للقيام بعملية التدقيق	3.865	0.9508	3	عالية
7	تقوم الوزارة بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة	3.985	0.8576	1	عالية
	المجموع	3.781	0.8519	4	عالية

تراوحت المتوسطات الحسابية لاستخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة ما بين (3.985 - 3.562) وأن العبارة رقم (7) التي تنص على أن "وزارة المالية تقوم بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (4) والتي تنص على أن "يساعد استخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق" كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.781).

وهذه النتائج بشكل عام تشير إلى أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية على جميع العبارات. وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة عالية على جميع العبارات. وان هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية والتي تشير إلى أن استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

وهذا يتطابق مع رأي الهويدي التي بينت أن الهدف الرئيسي لاستخدام الإجراءات التحليلية هو تحديد وتشخيص المشاكل من خلال إصدار التقارير التي تشمل بيانات مالية وإدارية بالجهات الخاضعة للرقابة، وبمصداقية عالية لتضمن سلامة الثقة والمصداقية وخصوصاً فيما يتعلق بتقارير التدقيق المالي أو تدقيق الأداء.

4-1-2 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية: توقيت القيام

بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق

وتنص هذه الفرضية على انه: لا يؤثر تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة

الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق في كفاءة وفاعلية

التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

المجال الثاني: توقيت القيام بالإجراءات التحليلية

الجدول (4 - 2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (توقيت القيام بالإجراءات التحليلية)

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
8	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في اعتماد المستندات الأصلية والمناسبة للمعاملة قبل تقديمها للمراقبين	3.692	0.9487	2	عالية
9	تستخدم الإجراءات التحليلية أثناء القيام بعملية التدقيق	3.490	0.8338	4	متوسطة
10	تستخدم الإجراءات التحليلية بعد الانتهاء من عملية التدقيق	3.515	0.9961	3	متوسطة
11	تستخدم الإجراءات التحليلية في تقديم البيانات اللازمة في الوقت المناسب ويحقق الفوائد من عملية التدقيق	3.462	0.8055	5	متوسطة
12	تستخدم الإجراءات التحليلية قبل القيام بعملية التدقيق	3.382	0.7386	6	متوسطة
13	تستخدم الإجراءات التحليلية في التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب	3.355	0.7303	7	متوسطة
14	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية بسرعة الاستجابة عن الاستفسارات التي يطرحها المدقق	3.772	0.9423	1	عالية
	المجموع	3.533	0.9837	3	متوسطة

تراوحت المتوسطات الحسابية للتشريعات النافذة ما بين (3.772 - 3.355) وأن العبارة رقم (14) التي تنص على " استخدام الإجراءات التحليلية يسهم بسرعة الاستجابة عن الاستفسارات التي يطرحها المدقق " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (13) التي تنص على أن " الإجراءات التحليلية تستخدم في التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار الفرضية الثانية والتي بلغت (3.533).

وهذه النتائج بشكل عام تشير إلى أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية على جميع العبارات. وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات. وان هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية التي تشير إلى أن تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

وهذا يتطابق مع رأي جمعة إلى أن الإجراءات التحليلية تهدف إلى الكشف عن بعض المؤشرات، إذ يتوقف توقيت استخدامها على أهداف المراجع، فهذه الإجراءات تكتسب أهمية كبيرة في مرحلة التخطيط لعملية مراجعة الحسابات، ومن جهة أخرى تعتمد إستراتيجية

الإجراءات التحليلية على الشمولية التي تنحصر في دراسة المخاطر والربحية للوحدة،
والتحليل الأفقي والتحليل الرأسي للقوائم المالية.

3-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة: القصور في استخدام

الإجراءات التحليلية

وتنص هذه الفرضية على انه: لا يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل

التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت في كفاءة

وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

المجال الثالث: القصور في استخدام الإجراءات التحليلية

الجدول (4-3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (القصور في استخدام الإجراءات التحليلية)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
15	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التخفيف من أوجه القصور التي تتعلق في عملية التدقيق	4.04	0.8397	1	عالية
16	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق	3.757	0.9596	5	عالية
17	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في توفير القوائم المالية والتقارير القادرة على توفير المعلومات التي تتعلق بالتدقيق	3.597	0.8188	7	متوسطة
18	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية بسلامة تنفيذ عملية التدقيق	3.727	0.9801	6	عالية
19	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في منع تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية	3.770	0.7342	4	عالية
20	يوفر استخدام الإجراءات التحليلية أنظمة وتعليمات تنظم عملية التدقيق	3.877	0.8969	2	عالية
21	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية بزيادة المعرفة والإلمام بأصول وإجراءات عملية التدقيق	3.775	0.8521	3	عالية
	المجموع	3.814	0.94986	4	عالية

تراوحت المتوسطات الحسابية لأدوات وأساليب الرقابة ما بين (4.04 - 3.597) وأن العبارة رقم (15) التي تنص على أن " استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التخفيف من أوجه القصور التي تتعلق في عملية التدقيق " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (17) التي تنص على أن " استخدام الإجراءات التحليلية يسهم في توفير القوائم المالية والتقارير المحاسبية القادرة على توفير المعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات العينة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار هذه الفرضية وبلغت (3.814).

وهذه النتائج بشكل عام تشير إلى أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية على جميع العبارات. وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة عالية على جميع العبارات. وان هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية التي تشير إلى أن القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

وهذا يتطابق مع رأي نصار الذي أشار إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية تتيح للمدقق في مرحلة تخطيطه سابقة لعملية التدقيق من شأنه الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة، التي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يدققها، كما يقوم المدقق عن

طريق الإجراءات التحليلية بالتأكد من سلامة الأرصدة في القوائم المالية في المرحلة الأخيرة من التدقيق.

4-1-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة: الصعوبات التي

تواجه المراقبين الماليين أثناء القيام بالإجراءات التحليلية

وتنص هذه الفرضية على أن: لا يؤثر وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في

الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية في كفاءة وفاعلية التدقيق

والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

المجال الرابع: الصعوبات التي تواجه المراقبون الماليون

الجدول (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية (الصعوبات التي تواجه المراقبون الماليون)

رقم الترتيب	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
22	حصول بعض الأخطاء الناجمة عن استخدام الإجراءات التحليلية	3.865	0.9240	3	عالية
23	يساء فهم الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين	3.91	0.9162	1	عالية
24	صعوبة استخدام الإجراءات التحليلية يقلل من القدرة على رؤية التفاصيل والرؤية العامة لعملية التدقيق	3.77	0.9078	5	عالية
25	يوجد ضعف في استخدام الإجراءات التحليلية مما يؤدي إلى وجود الأخطاء	3.727	0.9275	7	متوسطة
26	يمنع استخدام الإجراءات التحليلية من تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية	3.875	0.8781	2	عالية
27	صعوبة القيام بفحص وجمع أدلة الإثبات حول عملية التدقيق	3.837	0.9326	4	عالية
28	صعوبة استخدام الإجراءات التحليلية يقلل من فرص اكتشاف المخالفات في القوائم المالية	3.765	0.9021	6	عالية
	المجموع	3.821	0.9269	4	عالية

تراوحت المتوسطات الحسابية لمتغير الكفاءات الإدارية والفنية ما بين (3.91-3.72) وأن العبارة رقم (23) التي تنص على أنه " يساء فهم الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، في حين أن العبارة رقم (25) التي تنص على أن " يوجد ضعف في استخدام الإجراءات التحليلية مما يؤدي إلى وجود الأخطاء " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من الوسط الفرضي المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، ومن خلال معرفة المتوسط الحسابي لجميع العبارات التي خصصت لاختبار هذه الفرضية وبلغت (3.821).

وهذه النتائج بشكل عام تشير إلى أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية على جميع العبارات. وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة عالية على جميع العبارات. وان هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية التي تشير إلى أن وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

وهذا يتطابق مع رأي الهويدي التي أشارت إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية من جانب المراقب أو المدقق يحقق المصادقية، التي نص عليها دليل التدقيق العام عن طريق جمع أدلة إثبات وتحليلها بشكل موضوعي، لأنه يتيح له عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية وغير المالية، وذلك بهدف تحديد الفروقات أو التغيرات في تلك الأرصدة والبيانات، ثم تحديد

أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمدقق أن يتوصل إلى أسباب هذه التغيرات، والتي بدورها قد تكشف عن وجود أخطاء أو غش أو وجود أنشطة جديدة تمارسها الجهة محل التدقيق.

5-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: كفاءة وفاعلية التدقيق

والرقابة

المجال الخامس: كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة

الجدول (5-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة

رقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الموافقة
29	تتمتع مخرجات عملية التدقيق بخاصية الموثوقية والمصدقية	3.791	0.9875	8	عالية
30	تتمتع مخرجات عملية التدقيق بخاصية الملاءمة والتوقيت المناسب	3.878	0.9457	3	عالية
31	مخرجات عملية التدقيق فعالة وملائمة	3.811	0.9199	5	عالية
32	تمتاز مخرجات عملية التدقيق بالشمولية والفاعلية والكفاءة العالية	3.820	0.8414	4	عالية
33	تتيح مخرجات عملية التدقيق أفقاً واسعاً للرقابة على العمليات وتحسين أداء الخدمات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات	3.946	0.8875	2	عالية
34	تؤدي مخرجات عملية التدقيق إلى تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها	3.951	0.9126	1	عالية
35	تسهم مخرجات عملية التدقيق في اتخاذ القرارات المناسبة وبكفاءة عالية	3.805	0.9875	6	عالية
36	تلعب مخرجات عملية التدقيق دوراً هاماً في نجاح الشركة في أداء أعمالها	3.799	0.8437	7	عالية
	المجموع	3.877	0.9126		عالية

توضح البيانات الواردة في الجدول (4-5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع وهو كفاءة وفاعلية عملية التدقيق بالفقرات (29-36)، إذ إن استجابات المراقبين محل البحث على هذه الفقرات قد حصلت على متوسط حسابي عام بلغ (3.877) وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بمتوسط أداة القياس المستخدمة وهو (3) يتبين أنه يزيد على درجة الحياد (+ 3) ويقل عن درجة الموافقة (+ 4) فيما بلغ الانحراف المعياري (1.280).

وكانت استجابات مراقبي وزارة المالية في دولة الكويت ما بين (3.951) للفقرة (34) والتي حصلت على أعلى متوسطات من الإجابات وتنص هذه الفقرة على أن " مخرجات عملية التدقيق تؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها " أما الفقرة (29) فحصلت على أقل متوسط من الإجابات حيث بلغ متوسطها (3.791) وتنص هذه الفقرة على أن " مخرجات عملية التدقيق تتمتع بخاصية الموثوقية والمصدقية ".

وهذا يتطابق مع رأي نصار الذي بين أن تطبيق الإجراءات التحليلية بكفاءة وفاعلية يتطلب قدرة عالية من المراقب على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة والتغيرات غير العادية، كذلك تحديد أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من أسباب التغيرات، ويعتمد كل ذلك على خبرة المراقب فكلما زادت خبرة المدقق كان تحديد العلاقات والتغيرات غير العادية وأدلة الإثبات المطلوبة بشكل أدق وأفضل والذي بدوره يزيد من كفاءة وفاعلية تطبيق الإجراءات التحليلية.

4-2 نتائج اختبار الفرضيات

4-2-1 اختبار الفرضية الأولى

HO1 لا يؤثر استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

الجدول (4-6)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاستخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة

المتغير المستقل	Sig.	R ² معامل التحديد	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
تحديد وتشخيص المشاكل	.000	.297	12.97	1.667	رفض الفرضية العدمية

($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-6) أن قيمة T المحسوبة هي (12.97) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن "استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت"، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفراً حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) في استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يفسر ما نسبته (297). من التباين في كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

2-2-4 اختبار الفرضية الثانية

HO2 لا يؤثر تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

الجدول (4 - 7)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق

المتغير المستقل	Sig.	R ² معامل التحديد	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
توقيت الإجراءات التحليلية	.000	.526	21.08	1.667	رفض الفرضية العدمية

($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (4 - 7) أن قيمة T المحسوبة هي (21.08) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت"، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) في تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في توقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق في دولة الكويت يفسر ما نسبته (526). من التباين في كفاءة وفاعلية التدقيق.

3-2-4 اختبار الفرضية الثالثة

HO3 لا يؤثر القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

الجدول (4- 8)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) للقصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة

المتغير المستقل	Sig.	R ² معامل التحديد	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	القرار الإحصائي
القصور في استخدام الإجراءات التحليلية	.000	.417	16.87	1.667	رفض الفرضية العدمية

($\alpha \leq 0.05$)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (4- 8) أن قيمة T المحسوبة هي (16.87) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت"، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في الوزارة يفسر ما نسبته (0.417) من التباين في كفاءة وفاعلية التدقيق.

4-2-4 اختبار الفرضية الرابعة

HO4 لا يؤثر وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت.

الجدول (4-9)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لل صعوبات التي تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية

القرار الإحصائي	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	R ² معامل التحديد	Sig.	المتغير المستقل
رفض الفرضية العدمية	1.667	17.27	.428	.000	الصعوبات التي تواجه المراقبين الماليين

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (4-9) أن قيمة T المحسوبة هي (17.27) فيما بلغت قيمتها الجدولية (1.667)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت"، وهذا ما تؤكد قيمة الدلالة (Sig.) البالغة صفرًا حيث إنها أقل من 5%، كما تشير إلى أن معامل التحديد (R²) في الصعوبات التي تواجه المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية يفسر ما نسبته (.428) من التباين في كفاءة وفاعلية التدقيق.

4-2-5 اختبار الفرضية الخامسة:

والتي تنص على أنه:

HO5 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول كفاءة وفعالية عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

وللتعرف على مدى وجود فروق في تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وهو (كفاءة وفعالية عملية التدقيق) باختلاف العوامل الديموغرافية للمستجيبين ، فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anova).

وتنص قاعدة القرار على "رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة إذا كانت

قيمة F المحسوبة اكبر من قيمة F الجدولية ومستوى المعنوية Sig. اكبر من 0.05".

يتبين من البيانات الواردة في الجدول (5- 10) عدم وجود فروق في تأثير المتغيرات الديموغرافية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية) في كفاءة وفعالية عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين.

الجدول (5-10)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق

في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية Sig	النتيجة
العمر	بين المجموعات	.251	5	.829	3.84	.363	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	127.585	91				
	التباين الكلي	127.836	96				
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1.464	4	1.213	3.84	.305	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	126.373	92				
	التباين الكلي	127.836	96				
التخصص	بين المجموعات	3.440	5	2.312	3.84	.43	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	124.396	91				
	التباين الكلي	127.836	96				
الدخل الشهري	بين المجموعات	3.900	4	3.296	3.84	.11	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	123.936	92				
	التباين الكلي	127.836	96				
المسمى الوظيفي	بين المجموعات	4.507	5	2.169	3.84	.11	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	123.830	91				
	التباين الكلي	127.796	96				
الشهادات المهنية	بين المجموعات	2.900	6	1.903	3.84	.11	لا يوجد فروق
	داخل المجموعات	125.936	90				
	التباين الكلي	127.169	96				

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

1-5 الاستنتاجات

2-5 التوصيات

الفصل الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من مراقبي وزارة المالية، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

1-5 الاستنتاجات

1- يتبين أن استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، حيث تبين أن وزارة المالية تقوم بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة، وأنه يتوفر لدى مراقبي وزارة المالية المعرفة بمفهوم الإجراءات التحليلية، تساعد في التقليل من المشاكل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق.

2- كما يتبين أن تعقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، حيث تبين أن استخدام الإجراءات التحليلية يسهم بسرعة

الاستجابة عن الاستفسارات التي يطرحها المدقق، وفي اعتماد المستندات الأصلية والمناسبة للمعاملة قبل تقديمها للمراقبين، وكذلك في تقديم البيانات اللازمة في الوقت المناسب ويحقق الفوائد من عملية التدقيق، وفي التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب.

3- بينت نتائج الدراسة أن القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة التي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت في يؤثر كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، إذ تبين أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في التخفيف من أوجه القصور التي تتعلق في عملية التدقيق، وفي زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق، والذي ينعكس على سلامة تنفيذ عملية التدقيق.

4- يتضح أن وجود صعوبات قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، إلا عندما يساء فهم الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين، والتي تقلل من القدرة على رؤية التفاصيل والرؤية العامة لعملية التدقيق، وفي القيام بفحص وجمع أدلة الإثبات حول عملية التدقيق.

5- تبين أن مخرجات عملية التدقيق تؤدي إلى تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات، وأنها تتيح آفاقاً واسعة للرقابة على العمليات وتحسين أداء الخدمات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات خاصة إذا تميزت بخاصية الموثوقية والمصدقية والشمولية والفاعلية والكفاءة العالية، إذ تسهم الإجراءات التحليلية في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك لأنها تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف، وبالتالي تحسين عملية اتخاذ القرارات المناسبة وبكفاءة عالية.

6- يتضح أن الإجراءات التحليلية تتيح مجالا أكبر للحصول على أدلة وقرائن الإثبات والاكتشاف المبكر للأخطاء، وتضيف دفعا أكبر في استخدام التحليل باستخدام الإجراءات التحليلية، نظرا لأهميتها المتزايدة في ظل المتطلبات المتجددة لعمل المراقب في ظل استخدام الإجراءات التحليلية.

7- إن الأداء العمل الرقابي الأمثل لشاغلي الوظائف الرقابية في وزارة المالية والإمام به والالتزام بدليل التدقيق العام من شأنه تعزيز النتائج المرجوة التي يمكن الحصول عليها من خلال القيام بعملية التدقيق في مراحلها المختلفة.

8- يتبين أن تطبيق الإجراءات التحليلية بفاعلية يتطلب قدرة عالية من المراقب على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة والتغيرات غير العادية، كذلك تحديد أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من أسباب التغيرات، ويعتمد كل ذلك على خبرة المراقب فكلما زادت خبرة المدقق كان تحديد العلاقات والتغيرات غير العادية وأدلة الإثبات المطلوبة بشكل أدق وأفضل والذي بدوره يزيد من فاعلية تطبيق الإجراءات التحليلية.

9- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات عينة الدراسة حول كفاءة وفعالية عملية التدقيق تعزى للعوامل الديموغرافية للمستجيبين (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الدخل الشهري، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية).

5-2 التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات:

أولاً: التأكيد على أهمية استخدام المراقبين الماليين للإجراءات التحليلية عند تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة كونه يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، وذلك من خلال إتباع ما يلي:

أ- التأكيد على الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق كونها

تسهم في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق عند القيام بعملية التدقيق.

ب- القيام بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة.

ج- القيام بتوفير المعرفة الكافية بمفهوم الإجراءات التحليلية، كونها تساعد في التقليل

من المشاكل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق.

د- ضرورة التزام وزارة المالية بالمعايير الدولية فيما يخص استخدام الإجراءات

التحليلية، حيث أن هذه المعايير تمثل حصيلة خبرات وتجارب متقدمة في هذا المجال.

هـ- الاهتمام بتبادل الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال

الإجراءات التحليلية.

ثانياً: أهمية تقيد المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت بتوقيت القيام

بالإجراءات التحليلية لكونه يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة

الكويت، وذلك من خلال إتباع ما يلي:

أ- التأكيد على سرعة الاستجابة عن الاستفسارات التي يطرحها المدقق.

ب- الاعتماد على المستندات الأصلية والمناسبة للمعاملة قبل تقديمها للمراقبين.

ج- تقديم البيانات اللازمة في الوقت المناسب لأنه يحقق الفوائد من عملية التدقيق.

د- التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب.

هـ- ضرورة الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للتأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب.

ثالثاً: أهمية تجاوز القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة والتي يمارسها المراقبون الماليون في وزارة المالية في دولة الكويت كونه يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، وذلك من خلال إتباع ما يلي:

أ- ضرورة إيجاد برامج توعيه للمراقبين في وزارة المالية حول أهمية استخدام الإجراءات كونها تسهم في توفير القوائم المالية والتقارير المحاسبية القادرة على توفير المعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق.

ب- التخفيف من أوجه القصور التي تتعلق في عملية التدقيق، مع زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق.

ج- العمل على إعداد البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال.

د- توفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية استخدام الإجراءات التحليلية، والاستمرار أيضاً بتطويرها وفق القوانين والتشريعات التشريعات الدولية.

هـ- تزويد الجهات الخاضعة لرقابة وزارة المالية بالبيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية بدرجة اعتمادية عالية.

رابعاً: التغلب على الصعوبات التي تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية يؤثر في كفاءة وفاعلية التدقيق والرقابة في وزارة المالية في دولة الكويت، وذلك من خلال إتباع ما يلي:

أ- ضرورة فهم الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين، التي تقلل من القدرة على رؤية التفاصيل والرؤية العامة لعملية التدقيق.

ب- القيام بفحص وجمع أدلة الإثبات حول عملية التدقيق.

ج- العمل على توعية الجهات الخاضعة لرقابة وزارة المالية عن طريق عمل لقاءات وزيارات لإعطاء هذه الجهات مفهوماً واضحاً عن اختصاصات وصلاحيات الوزارة.

د- حث المراقبين في وزارة المالية على ضرورة المشاركة في العمل الرقابي لتبادل الخبرات وذلك بهدف حصول المدققين ذوي الخبرة القليلة على خبرة أكبر في مجال التدقيق وذلك بأقل وقت ممكن.

هـ- اهتمام وزارة المالية بتنظيم دورات تدريبية وبأساليب حديثة للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق، مع الاستمرار بمتابعة مدى تحقيق هذه الدورات لأهدافها.

و- أن تكون هناك حوافز مادية ومعنوية للمراقبين الذين يتقيدون باستخدام الإجراءات التحليلية لأهميتها في المساهمة في كشف الانحرافات والأخطاء.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- البناء، بشير عبدالعظيم، (2011)، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية: دراسة نظرية وتطبيقية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الججاوي، طلال، (2006). تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات: دراسة استكشافية بالعراق، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية: مصر.
- جمعة، احمد حلمي، (1999). التدقيق الحديث للحسابات، عمان: دار الصفاء للنشر والتوزيع.
- حماد، أكرم إبراهيم، (2004)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، الطبعة الثانية، عمان: دار جهينة للنشر والتوزيع.
- الحميميدي، نادية (2004)، أساليب وطرق خصخصة الشركات وتقييم أسهمها والرقابة عليها، الكويت: ديوان المحاسبة، إدارة التدريب والبحوث، مسابقة البحوث الخامسة.
- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2001). ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين، المجمع العربي للمحاسبين، عمان: الأردن.
- دهمش، نعيم. (2000). تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، مجلة دراسات، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، ص ص 203-268.
- الدوسري، مبارك محمد، (2010). تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

- ديوان المحاسبة الكويتي، (2008)، دليل التدقيق العام.
- ديوان المحاسبة الكويتي، دليل التدقيق العام، 2009.
- ديوان المحاسبة الكويتي، (2009)، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية، إدارة التدريب والمنظمات الدولية.
- زويلف، مهدي حسن، والقريوتي، محمد قاسم، (2004). مبادئ الإدارة نظريات ووظائف، عمان: جمعية عمال المطابع التعاونية.
- زيدان، زياد أمين عبد الغني، (2001)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الخاصة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.
- السهيل، طلال عبدالوهاب، (2007). قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت (ديوان المحاسبة ووزارة المالية). رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان: الأردن.
- الشيخ سالم، فؤاد، ومخامرة، محسن، والدهان، اميمة، ورمضان، زياد، (2009)، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني.
- شحاته، حسين، (2000)، أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت، مجلة الإدارة العامة، العدد 61، الرياض، السعودية، ص55-67.
- عباس، علي (2009)، أساسيات علم الإدارة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- عبدالله، خالد، (2004). علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.

- عبدالله، نضال، (2003)، رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.
- عبد الرزاق محمد عثمان، (2002)، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، جامعة الموصل: دار الكتب للطباعة والنشر.
- عثمان، بهاء سميح حسين، (2002)، بعنوان: تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.
- عطاء الله، محمد شوقي، (1999). دراسات متقدمة في المراجعة، الطبعة الثانية، القاهرة: مكتبة الشباب.
- الفيومي محمد، (2003). مراجعة النظم المحاسبية المستخدمة للحاسب، دار الإشعاع للنشر، الإسكندرية، مصر.
- القاضي، فارس، (2011). استخدام أسلوب الموازنة بالمشاركة في تطوير كفاءة وفعالية الرقابة المحاسبية الحكومية على الأموال العامة. أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن.
- الكفراوي، عوف (1998)، الرقابة المالية: بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية: مطبعة الانتصار.
- لطفي، أمين، (2004). مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، القاهرة: الدار الجامعية.
- النجار، فريد، (2000)، إدارة الجامعات بالجودة الشاملة، القاهرة: إيتراك للنشر والتوزيع.

- نصار، مجدي محمد وبهرامي مريم أحمد، (2008). *الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استنادا إلى واقع دليل التدقيق العام*، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في دولة الكويت لعام 2008.
- الهويدي، إيمان إبراهيم، (2007). *مخاطر الرقابة بالجهات وأثرها على تقرير المدقق من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة*، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، أكتوبر 2007
- وزارة المالية، التقرير السنوي، 2008.

المراجع باللغة الأجنبية

- American Institute of Certified Public Accountants, (1988), *Statement on Auditing Standards No.55: Consideration of The Internal Control Structure In A financial Statement Audit*. New York AICPA.
- Dan Guy, M. (1999), *Auditing Harcourt Brace & Company*, New York.
- Dan Guy, M. (2003), *Auditing Harcourt Brace & Company*, New York.
- Druker, Peter. F, (2005), *Management: Tasks Responsibilities*, Practice, Harper Colophon Books New York.
- Gendron, Yves, David J. Cooper and Barbara Townley, (2007) " The construction of auditing expertise in measuring government performance, *Accounting, Organizations and Society*, Vo.32, No.1-2, Pp.101-129.
- Johnston, Karla. M, (2000). Client acceptance decisions : Simultaneous effects of client business risk, audit risk auditor business risk, and risk adaptation *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.19, and No.1. pp:5-25.

- Lindow, Baul, (2000), Beyond Audit Techniques Internal Auditing”, *Journal of Accountancy*, (Vol. 9, No. 2, Spring), PP 43-59 www.findarticles.com.
- Montgomery, (2008). Auditors New Procedures for Detecting Frauds, *Journal of Accountancy*, Vol. 13, No. 4, October, pp: 132-138
- Parker, X.L,(2001). *An e-Risk Primer (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, www.ifac.com*.
- Ramammorti, Sridhar,(2004), *The Pervasive Impact of Information Technology on Internal Auditing* ,The Institute of Internal Auditors Research Foundation, www.ifac.com.
- Simon A (2002), *Auditing*, Prentice Hall, New Jersey.
- Thomas, et.. al,(2009)” Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, pp 224-231.
- Whittington O.R (1995), *Principles of Auditing*, Irwin.

ملحق رقم (1)

استبانة الدراسة

جامعة الشرق الأوسط

كلية الأعمال: قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة:

أخي المستجيب:

تحية احترام وتقدير,,,

استبانة حول موضوع:

أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين
(دراسة تطبيقية في وزارة المالية في دولة الكويت)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين في وزارة المالية في دولة الكويت، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولإغراض البحث العلمي فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث: ساري حامد العبدلي

طالب في برنامج الماجستير في المحاسبة

جامعة الشرق الأوسط

عمان: الأردن

ت: 99780624

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- العمر:

25 سنة فأقل 30-26 سنة
 31-35 سنة 36 - 40 سنة
 41 سنة فأكثر

2- المؤهل العلمي:

دبلوم متوسط بكالوريوس ماجستير
 دكتوراه

3- التخصص

محاسبة مالية ومصرفية نظم معلومات
 إدارة أعمال اقتصاد أخرى اذكرها

4- الدخل الشهري

1000 دينار فما دون 1000-1250 دينار
 1251-1500 دينار 1501 دينار فأكثر

5- المسمى الوظيفي

مراقب مالي مراقب مالي أول رئيس حسابات أ
 رئيس حسابات ب كبير المراقبين الماليين

6- الشهادات المهنية

CMA CISA CFA
 أخرى اذكرها CIA CPA

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

هل يستخدم مراقبي وزارة المالية الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة، يرجى وضع إشارة (√) إزاء الجواب الذي تراه مناسباً.

استخدام الإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتوفر لدى مراقبي وزارة المالية المعرفة بمفهوم الإجراءات التحليلية					
2	يؤدي استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة					
3	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق على تحديد البنود الخاضعة للفحص					
4	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق في إضافة أدلة إثبات لتكوين رأي المدقق					
5	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التقليل من المشاكل والثغرات التي تتعلق في عملية التدقيق					
6	تستخدم الإجراءات التحليلية يلبي احتياجاتي للقيام بعملية التدقيق					
7	تقوم وزارة المالية بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة					

توقيت القيام بالإجراءات التحليلية قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
8	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في اعتماد المستندات الأصلية والمناسبة للمعاملة قبل تقديمها للمراقبين					
9	تستخدم الإجراءات التحليلية أثناء القيام بعملية التدقيق					
10	تستخدم الإجراءات التحليلية بعد الانتهاء من عملية التدقيق					
11	تستخدم الإجراءات التحليلية في تقديم البيانات اللازمة في الوقت المناسب ويحقق الفوائد المرجوة من عملية التدقيق					

					تستخدم الإجراءات التحليلية قبل القيام بعملية التدقيق	12
					تستخدم الإجراءات التحليلية في التأكد من صحة التسجيل والترحيل بالوقت المناسب	13
					يسهم استخدام الإجراءات التحليلية بسرعة الاستجابة عن الاستفسارات التي يطرحها المدقق	14

القصور في استخدام الإجراءات التحليلية

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
15	يساعد استخدام الإجراءات التحليلية في التخفيف من أوجه القصور التي تتعلق في عملية التدقيق					
16	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في زيادة الدقة والوضوح في البيانات والمعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق					
17	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في توفير القوائم المالية والتقارير المحاسبية القادرة على توفير المعلومات التي تتعلق في عملية التدقيق					
18	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية بسلامة تنفيذ عملية التدقيق					
19	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في منع تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية					
20	يوفر استخدام الإجراءات التحليلية أنظمة وتعليمات تنظم عملية التدقيق					
21	يسهم استخدام الإجراءات التحليلية بزيادة المعرفة والإلمام بأصول وإجراءات عملية التدقيق					

الصعوبات التي تواجه المراقبين الماليين أثناء القيام بالإجراءات التحليلية

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
22	حصول بعض الأخطاء الناجمة عن استخدام الإجراءات التحليلية					
23	يساء فهم الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين					
24	صعوبة استخدام الإجراءات التحليلية يقلل من القدرة على رؤية					

					التفاصيل والرؤية العامة لعملية التدقيق	
					يوجد ضعف في استخدام الإجراءات التحليلية مما يؤدي إلى وجود الأخطاء	25
					يمنع استخدام الإجراءات التحليلية من تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية	26
					صعوبة القيام بفحص وجمع أدلة الإثبات حول عملية التدقيق	27
					صعوبة استخدام الإجراءات التحليلية يقلل من فرص اكتشاف المخالفات في القوائم المالية	28

كفاءة وفاعلية عملية التدقيق

التسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
29	تتمتع مخرجات عملية التدقيق بخاصية الموثوقية والمصدقية					
30	تتمتع مخرجات عملية التدقيق بخاصية الملائمة والتوقيت المناسب					
31	مخرجات عملية التدقيق فعالة وملائمة					
32	تمتاز مخرجات عملية التدقيق بالشمولية والفاعلية والكفاءة العالية					
33	يتيح مخرجات عملية التدقيق آفاقاً واسعة للرقابة على العمليات وتحسين أداء الخدمات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات					
34	تؤدي مخرجات عملية التدقيق إلى تقليل فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها					
35	تسهم مخرجات عملية التدقيق في اتخاذ القرارات المناسبة وبكفاءة عالية					
36	تلعب مخرجات عملية التدقيق دوراً هاماً في نجاح الشركة في أداء أعمالها					

انتهت الاستبانة

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

ملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الاسم	التسلسل
جامعة الشرق الأوسط MEU	الأستاذ الدكتور عبدالناصر نور	1
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور يسري أمين	2
جامعة الشرق الأوسط MEU	الدكتور غسان المطارنة	3
جامعة الشرق الأوسط MEU	الدكتور ظاهر القشي	4
جامعة عمان العربية	الدكتور احمد أبو السكر	5
جامعة عمان العربية	الدكتور خالد أبو الغنم	6
جامعة عمان العربية	الدكتور نمر السليجات	7
جامعة آل البيت	الدكتور قاسم العواقلة	8
جامعة الإسراء	الدكتور صالح الزرقان	9
جامعة الإسراء	الدكتور شقيري فوزي موسى	10