

## أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية

د. يوسف محمد المطيري\*

### مستخلص

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وزعت ٥٠٠ استبانة على عينة عشوائية وتم استرداد ٤٣٨ استبانة بنسبة استجابة تعادل ٨٨%. من اهم النتائج التي توصلت لها الدراسة وجود علاقة جوهرية بين إجراءات تنفيذ الرقابة، اساليب تنفيذ الرقابة، اهداف عملية الرقابة كمتغيرات مستقلة وتفعيل معايير الحوكمة، كما اتضح من النتائج وجود علاقة جوهرية بين كفاءة أداء موظفي الرقابة، استقلالية العمل، الموضوعية والمهنية، طرق اختيار وتدريب موظفي الرقابة كمتغيرات مستقلة وتفعيل معايير الحوكمة. من أبرز ما اوصت به الدراسة ضرورة وضع خطة أولويات لتطبيق إجراءات ومعايير للرقابة المالية، تحديد مجموعة من المؤشرات لمتابعة مدى فعالية ممارسات إجراءات ديوان المحاسبة وتحقيقها لأهداف الرقابة المتوافقة مع معايير الحوكمة، وضع خطة استراتيجية لتطوير القدرات المؤسسية والبشرية من منظور معايير الحوكمة. كلمات مفتاحية: الرقابة المالية، إجراءات الرقابة، كفاءة أداء موظفي الرقابة، معايير الحوكمة، ديوان المحاسبة، دولة الكويت.

### مقدمة:

تعتبر الرقابة المالية البوصلة الموجهة للأداء المالي لدى الجهات الحكومية حيث تعتبر أداة مهمة لتحقيق الرقابة على المال العام، من خلال الإجراءات التطبيقية العديدة التي تمارسها أدوات الرقابة المالية من اجل تعظيم الاستفادة من الموارد المالية للدولة والحفاظ عليها وفق أساليب رقابية فعالة ومعايير الحوكمة بشكل يساهم في تحقيق التنمية المنشودة من توظيف الميزانيات الحكومية.

\* أستاذ مساعد، كلية العلوم الإدارية، الكويت.

في هذا الخصوص أقدمت دولة الكويت على خطة تنمية طموحة للوصول الى تحقيق رؤيتها ٢٠٣٥ استنادا على عدة مؤشرات دولية، لتحقيق اقصى استفادة من الموارد المالية الحكومية في تحقيق تلك الرؤية الامر الذي يفرض عدة تحديات من اجل التوفيق بين توجيه ورقابة الأداء المالى للجهات الحكومية في تنفيذ ميزانيتها بشكل ينسجم مع توجهات الدولة في رؤيتها الطموحة ومعايير الحوكمة.

لذلك تأتي الدراسة الحالية للتعرف على مدى استعداد ديوان المحاسبة الكويتي لتلبية طموحات تلك الرؤية من خلال استكشاف ابعاد مواصفات الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة وتأثيرها على معايير الحوكمة من منظور الموظفين. حيث تم تقسيم الدراسة الى عشرة اقسام تضمنت مراجعة الدراسات السابقة، قراءة الباحث واستخلاصه لبوادر وظواهر المشكلة البحثية، بلورة مشكلة البحث، اهداف الدراسة، فرضيات الدراسة، مصطلحات الدراسة، نبذة وتحليل عن واقع ديوان المحاسبة الكويتي تجاه الرقابية المالية وتفعيل معايير الحوكمة، القراءة التحليلية لنتائج الدراسة الحالية وعلاقتها بالدراسات السابقة والاستدلالات المستخلصة منها، المقترحات التطبيقية التي توصى بها الدراسة لتعزيز إجراءات الرقابة المالية في ديوان المحاسبة الكويتي ومعايير الحوكمة.

### أولاً: مراجعة الدراسات السابقة

سيعرض الباحث في هذا الجانب الدراسات السابقة وفق تقسيمات متغيرات البحث، وذلك كما

يلي

#### ١. فلسفة ومفاهيم الرقابية المالية:

قدمت العديد من الدراسات والادبيات مداخل وفلسفات متنوعة في تفسيرها لمفهوم الرقابة المالية خاصة في القطاعات الحكومية ووضع تحديد إجرائية مناسب لهذا المفهوم المهم، حيث نجد ان دراسات <sup>1</sup>Murialdo, et al., <sup>2</sup>Sabri, et al., ابراهيم<sup>٣</sup>، أعطت نتائجها تصورا حول ان الرقابة المالية تتركز في إيجاد خطوط اتصال فعالة لتتبع مسار الموارد المالية حتى تحقيقها الأهداف والتحكم في تلك الموارد وبناء الثقة والتأثير على تحقيق استدامة راس المال الحكومي. ويتركز كذلك مفهوم الرقابة المالية على الإجراءات والتدابير التي تسهم في زيادة عوائد الانفاق الحكومي وتقليل ضعف الفعالية المالية الحكومية، وتأثير البعد الزمني وتوقيت الرقابة على تلك الفعالية<sup>٤</sup>، كما ان توقيت إجراءات الرقابة المالية وتوقيت اعلان النتائج والمعلومات يؤثر في الثقة بالمؤسسات الحكومية وتوجهات القطاع الخاص للاستثمار في القطاع الحكومي<sup>٥</sup>.

بينما تضعنا دراسات أخرى حديثة عن الرقابة المالية على عتبة زوايا مهمة تتصل بتلك الرقابة. Lingbing, et al.<sup>٦</sup>، Marc, et al.<sup>٧</sup>، Yoshiaki<sup>٨</sup>، حيث تبين من النتائج ان هناك ارتباط بين الرقابة المالية كمفهوم ودرجة المركزية الرقابية ومواجهة الفساد الحكومي، علاوة على ان النتائج أظهرت ان مفهوم الرقابة المالية يركز على الإفصاح المالي وتحقيق الثقة في تصنيف المركز المالي الحكومي. كما تتبلور ابعاد الرقابة المالية كذلك في تعزيز الاستثمار في الأصول وملكية الحكومة مع معالجة القيود المالية والفساد وأداء المؤسسات الحكومية، من منطلق يعتمد على ترسيخ أفضل الممارسات الدولية المالية لدى الجهات الحكومية، ووفق كفاءات وكوادر بشرية تعزز من مفهوم الرقابة<sup>٩</sup>.

هناك مجموعة من الاعتبارات المهمة في مفهوم الرقابة المالية تتركز في تذليل القيود الاجرائية ومعوقات عرقلة التنمية المستدامة في أدوار الأجهزة الحكومية وتعظيم العائد من الموارد المالية الحكومية في خدمة قضايا تنموية ومجتمعية<sup>١٠</sup>، تحقيق جودة التقارير المالية للحكومة وكذلك مبادئ الحوكمة الرشيدة في إدارة الموارد المالية الحكومية والرقابة عليها<sup>١١</sup>.

هناك مداخل أخرى لتفسير مفهوم الرقابة المالية في المؤسسات الحكومية تقوم على خفض الهدر وزيادة القيمة المضافة للجهات الحكومية، رفع التصنيف الائتماني للدولة في التقارير الدولية، زيادة كفاءة استخدام الأموال في القطاع الحكومي وتحسين مخرجاتها<sup>١٢</sup>، بينما تنظر دراسات<sup>١٣</sup> Craig، Micheal, et al.<sup>١٤</sup> الى الرقابة المالية على انها الإجراءات التي تزيد من كفاءة وفعالية الإصدارات المالية الحكومية وتحسن من العوائد المتوقعة من تلك الإصدارات، علاوة على انها الأداة التي يتم من خلالها توفير التقارير المالية ذات المواصفات الفنية والجودة التي تسهم في رفع كفاءة إدارة الأصول والموارد المالية الحكومية، كما انه تبين من النتائج ان هذا المفهوم يتعلق بدور العنصر البشري القائم بالرقابة وفق مواصفات واسس تتسم بالدقة والمهنية والتوقيت في التقارير والتنفيذ والمعلومات المالية.

## ٢. دور إجراءات الأجهزة الرقابية تجاه المؤسسات وتحقيق اهداف الرقابة:

تقوم المؤسسات والأجهزة الرقابية بدور مهم في السيطرة الفعالة على إدارة الأموال العامة والرقابة عليها، حيث من المهم جدا ان تصمم الدولة الكيان المؤسسي وهيكله واختصاصاته<sup>١٥</sup>، بشكل يؤدي الى تحقيق الرقابة الفعالة ورفع نتائج توظيف الموارد المالية الحكومية<sup>١٦</sup>. و تعتبر أدوار المؤسسات الرقابية وسيلة مهمة لتطبيق إجراءات وقوانين الدولة والحوكمة فيما يخص الترشيح وإدارة راس المال الحكومي<sup>١٧</sup>، بالإضافة الى اصدار التقارير المالية التي تؤثر الى الإنجازات ووجه الانفاق والقيمة المضافة، والمتحصلات المتحققة من إدارة عملية موازنات

وميزانيات الجهات الحكومية وتوفير المعلومات والبيانات ذات الثقة العالية المقبولة وفق المعايير المحلية والدولية<sup>١٨</sup>.

هناك أدوار أخرى للأجهزة الرقابية تؤثر في توفير المعلومات والبيانات التي تزيد الثقة وتشجع على الاستثمار في الخدمات الحكومية<sup>١٩</sup>، إضافة الى ان دورها يسهم في توفير بيئة مناسبة لتعظيم عوائد الأصول الحكومية<sup>٢٠</sup>، وتحقيق التنمية المستدامة للقطاع المالي بالدولة، علاوة على تهيئة بيئة مشجعة على تحقيق الأهداف التنموية من خلال الأدوار الرقابية ووضع اهداف تقوم على مؤشرات التنمية المستدامة في ميزانية الدولة ووجه الانفاق الحكومي<sup>٢١</sup>.

علاوة على الأدوار التقليدية للأجهزة الرقابية من حيث الإجراءات الرقابية وتنفيذ القوانين وتأكيد توافق المؤسسات الحكومية معها والتقارير الرقابية عن أداء الجهات والمخالفات<sup>٢٢</sup>، كما ان أجهزة الرقابة المالية تؤثر بشكل كبير على بيئة التنمية بالدولة من خلال توفير إجراءات لمنع الصدمات المالية بالقطاع الحكومي، تطوير بيئة الاقتصاد مضاعفة العوائد من الانفاق الحكومي على القطاعات التنموية<sup>٢٣</sup>.

هناك تأثير وارتباط بين دور المؤسسات الرقابية على الأداء المالي للجهات الحكومية وخفض حدة الازمات المالية والحفاظ على الكيان المالي للدولة، عبر إيجاد إجراءات رقابية تخص مواجهة الازمات المالية وتحقيق الاستقرار المالي المرتبط بالتنمية الاقتصادية<sup>٢٤</sup>، كما توصلت نتائج دراسة Christof, et al.,<sup>٢٥</sup> في هذا الاتجاه الى ان أدوار الأجهزة الرقابية بالدولة تؤثر في تحقيق التنمية عبر جوانب الدقة والثقة في المعلومات والتقارير المالية و تطبيق إجراءات فعالة تزيد القدرة على تجاوز الازمات المالية لدى الجهات الحكومية.

تتجه نتائج دراسات أخرى حول دور الأجهزة الرقابية حيث وضح Citra, et al.<sup>٢٦</sup> وعبدالعزيز<sup>٢٧</sup> ان هذه الأدوار تتركز في تطبيق الحوكمة المالية وترشيد الانفاق والارتقاء بجودة التقارير المالية عن الحوكمة في القطاع الحكومي، وتعزيز الإفصاح المالي الحكومي عن نتائج تنفيذ الميزانيات، والشفافية المالية والمحاسبة والمسئولية عن تنفيذ الميزانيات الحكومية.

في دراسات أخرى عن دور أجهزة الرقابة المالية في القطاع الحكومي تبين ان تلك الأدوار تتركز في بناء نظام معلوماتي إحصائي عن الأداء المالي والتقارير المالية الرقابية لخدمة القرارات الاجتماعية والاقتصادية هاجبيرج<sup>٢٨</sup>، Rosa, et al.,<sup>٢٩</sup> القيام بأدوار توفيق المعلومات الرقابية وفق واقع الأداء المالي للجهات الحكومية ومصداقية البيانات ونشرها وفق المعايير والمتطلبات المهنية التي تخدم التنمية الاقتصادية Laura,<sup>٣٠</sup> بناء قدرات ومهارات بالوظائف والتخصصات المهنية في الرقابة تستطيع تحقيق الانسجام مع المعايير والإجراءات

التي تسهم في إضافة قيمة وجدوى للأنفاق الحكومي للميزانيات، David and Carolyn،<sup>٣١</sup>. إن أهمية الأدوار الرئيسية لأجهزة الرقابة المالية على الجهات الحكومية تنبع من متابعة تنفيذ وتطبيق إجراءات وإصدار تقارير ومطابقة مع قواعد مهنية وقانونية الى غيره<sup>٣٢</sup>، بالإضافة الى تحقيق الاستقرار في النظام المالي الحكومي وتحسين مخرجاته وتعزيز سياسات فعالة في تنفيذ الميزانيات الحكومية<sup>٣٣</sup>، تعظيم العلاقة بين المدخلات والمخرجات في ميزانية الجهات الحكومية وتحسين المخرجات والنتائج<sup>٣٤</sup>. و تشير دراسات هادي<sup>٣٥</sup>، Salvador and Chiara<sup>٣٦</sup>، الى ان أدوار الجهات الرقابية تتأثر بعدة اعتبارات مهمة خاصة التنظيم والبناء المؤسسى للنظام المالي الحكومي والرقابي، و اضاف Gabriel, et al.<sup>٣٧</sup> ان أدوار الجهات الرقابية تتأثر بمدى توفر بيئة مناسبة لنظام الشفافية والمساءلة المالية وكفاءة وفعالية الانفاق الحكومي تجاه الدين العام وخفضه ودور الأجهزة الرقابية في تحقيق ذلك.

هناك بعض الأدوار الأخرى للجهات الرقابية تقوم على تحقيق الاستقرار المالي والتنمية المالية والاقتصادية<sup>٣٨</sup>، تحقيق المساواة الاجتماعية في الانفاق الحكومي والبعد التنموي القائم على المساواة في توجهات إنفاق الدولة<sup>٣٩</sup>، بناء البنية التحتية المالية المناسبة في الجهات الحكومية التي تخدم القضايا المجتمعية والتنمية الإنسانية<sup>٤٠</sup>.

### ٣. دور العاملين بالأجهزة الرقابية تجاه تحقيق الرقابة المالية:

هناك اهتمام من ادبيات الرقابة المالية بفحص ابعاد الدور البشرى القائم بعملية إجراءات الرقابة نظراً لتأثير هذا الدور على اكتمال جوانب الكفاءة والفعالية في عملية الرقابة المالية وتحقيق أهدافها، اشارت دراسات Micheal, et al.<sup>٤١</sup> و Stewart and Dexter<sup>٤٢</sup> ان دور العاملين في الرقابة المالية يرتبط بقدراتهم في التعامل مع نظم المعلومات الرقابية وقدرتهم على توفير المعلومات الدقيقة، والافصاح المهني الموضوعي، مع التمتع بقدرات الحيادية والتقييم العادل لموضوعات الرقابة المالية، واستخدام المنطق السليم والحس الرقابي والقيام بأدوار التحليل السليم لاستخراج العلاقات. وهناك مجموعة من الأسس المهنية المرتبطة بالكفاءة والفعالية للموظفين ومنحهم الصلاحيات التي تمكنهم من ذلك<sup>٤٣</sup>، منها ابعاد بيئة عمل الرقابة المالية وتأثيرها على الدور البشرى<sup>٤٤</sup>، و العوامل الديموجرافية من السن والخبرة والحس السليم والمنطق التحليلي في الدور البشرى يؤثر في جودة عمليات وإجراءات الرقابة المالية<sup>٤٥</sup>، القدرة الشخصية للتنبؤ بالمخاطر المالية<sup>٤٥</sup>.

تبين من دراسات Philmore, et al.<sup>٤٦</sup> و Laurence, et al.<sup>٤٧</sup> وسويلم<sup>٤٨</sup>، وجود ابعاد مهمة تتعلق بدور العاملين في الرقابة المالية تتركز في الصلاحيات الممنوحة لهم ودرجة الاستقلالية و خطة المؤسسة الرقابية لتطوير مهاراتهم وفق احدث المعايير الدولية للرقابة،

وتدريبهم واختيار أفضل العناصر التي تسهم في تحقيق أهداف الرقابة، النتائج ربطت بين البعد الأخلاقي في دور الأفراد تجاه إعداد التقارير الرقابية والمسئولية الشخصية عنها، إضافة الى تأثير المتغيرات الديموجرافية والالتزام الشخصية بمهنية العمل على جودة التقارير، بالإضافة الى بعض التحديات التي يواجهها موظفين الرقابة الداخلية التابعين للمؤسسات الرقابية في الجهات الحكومية من حيث تمكينهم لأداء ادوارهم الحيادية، وعدم عرقلة عملهم وامدادهم بالبيانات الرقابية المطلوبة من الجهات الحكومية<sup>٤٩</sup>.

كما تؤثر عمليات اختيار وتدريب موظفي الرقابة الداخلية والمعايير التي تستند اليها الجهات الرقابية في اختيارهم على عملية الرقابة المالية<sup>٥٠</sup>، إضافة الى مدى استيعابهم للضوابط المهنية والأخلاقية في الرقابة المالية ورفع التقارير، تأثير النيارات السياسية على ادوارهم في اظهار الدقة والشفافية في التقارير المالية<sup>٥١</sup>.

في اتجاه أدوار موظفي الرقابة المالية التابعين للمؤسسات الرقابية اشار Yu-Tzu, et al. و<sup>٥٢</sup> Amira, et al. أهمية امتثال موظفي التدقيق بالمعايير الدولية وتأثيرها المباشر على جودة الرقابة وتقليل الأخطاء الفردية بالإضافة الى تحديد معايير الامتثال والانضباط لدى موظفي الرقابة المالية وتقييمهم وفق ذلك، النتائج ربطت بين جودة وفعالية عمليات الرقابة المالية التي يقوم بها موظفي الرقابة ومعايير وضابط الحوكمة المالية، إضافة الى تأثير صلق مهارات موظفي الرقابة المالية على تلك المعايير وتحقيق الكفاءة والفعالية في التقارير المالية.

#### ٤. معايير الحوكمة ودورها في الرقابة المالية بالمؤسسات:

تعتبر الحوكمة من التوجهات المهمة التي تزيد من كفاءة الأداء الرقابي في المؤسسات الحكومية خاصة فيما يتعلق بتعزيز جودة الرقابة الداخلية والشفافية على التقارير المالية للمؤسسات الحكومية وتعزيز توجهات واسس الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية<sup>٥٣</sup>. هناك تأثير من الحوكمة على تعزيز الأداء المالي خاصة فيما يتعلق بدور معايير الشفافية وتداول المعلومات كوجه من أوجه ممارسات الحوكمة، وتحمل المسؤولية والمحاسبة عن الأداء البشري والمؤسسي، توفير منصة لسهولة الحصول على المعلومات المتعلقة بخدمات المؤسسات الحكومية، تحول المؤسسات الحكومية الى ممارسات اللامركزية وتجاوز الأداء الروتيني المعقد<sup>٥٥</sup>.

تعمل كذلك معايير الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية على تعزيز قدرات الرقابة المالية وإدارة المخاطر من حيث بث خصائص الاستقلالية، وبناء بيئة مؤسسية مواتمة للأعمال الرقابية على الأداء المالي في القطاع الحكومي وتقليل المخاطر التي قد تنتج عن ضعف معيار

الاستقلالية والحياد في تقارير الرقابة المالية التي تعد عن أداء ميزانيات الجهات الحكومية<sup>٥٦</sup>. تربط كذلك معايير الحوكمة في القطاع الحكومي بين أداء المالى للقطاع العام في تقديمه للخدمات بشكل متفوق يرضى تطلعات المواطنين والمستفيدين، من حيث توفير عناصر النزاهة والشفافية والعدالة الاجتماعية في مضمون تلك الخدمات،<sup>٥٧</sup>.

اوضح **Balasingham and Barry**<sup>٥٨</sup> و **Ahmed, et al**<sup>٥٩</sup> تأثير الحوكمة الرشيدة على قدرات إدارة الازمات المالية في القطاع الحكومى، من خلال تعزيز قدرات المؤسسات المالية الحكومية في التعامل مع الازمات وتخفيف حدتها حيث تسهم معايير الحوكمة خاصة الاستقلالية الشفافية في تعزيز دور الأجهزة الرقابية على قطاع البنوك الحكومية من زاوية الفعالية التنظيمية، والتأهب لمواجهة المخاطر المالية غير المتوقعة، وحفز بناء القيمة والمنافع من الأداء المالى للمؤسسات الحكومية عبر معايير المسألة والمحاسبة عن الأداء وتحمل مسئولية النتائج التي لا تتفق وتحقيق المنفعة والقيمة المضافة من إدارة الموارد المالية.

من الأمور المهمة الأخرى التي تهتم بمعالجتها ممارسات الحوكمة في القطاع العام تلك التي تتعلق بدور سياسات الدولة في مواجهة ولتهرب الضريبي، حيث تبين ان الحوكمة تعمل على تعزيز الدور الادارى لمؤسسات الرقابة على التهرب الضريبي وتحسين الأداء المؤسسى لها، كما انها تسهم في بناء نظام رقابي فعال على إجراءات متابعة التهرب الضريبي والرقابة على أداء المؤسسات بما يؤدي الى خفض حالات التهرب الضريبي<sup>٦٠</sup>.

يعتبر عنصر المعلومات من المعايير المهمة التي تركز عليها ممارسات الحوكمة الرشيدة، من حيث توفر معايير الكفاءة والفعالية لدى المؤسسات المسئولة عن إدارة وعرض تلك المعلومات واتحاتها لأصحاب المصالح والأطراف المتعددة الأخرى، حيث تتحسن مستويات الأداء في إدارة المعلومات المالية والتقارير في بيئة الحوكمة من خلال تطبيقات تتيح أفضل ممارسة لمعايير الشفافية والمحاسبة وضمان جودة التقارير وعدم التضارب في البيانات المعلنة<sup>٦١</sup>.

تعمل معايير الحوكمة كذلك على رفع قدرات المؤسسات الرقابية تجاه مواجهة عمليات الاحتيال المالى التي تؤثر على أجواء الاستثمار والاقتصاد خاصة المؤسسات المدرجة في البورصة الحكومية، حيث تمكن ممارسات الحوكمة المؤسسات الرقابية من استخدام إجراءات فعالة للحد من عمليات الاحتيال المالى المؤثرة على البورصة وسمعة الدولة، والسيطرة على تقليل مخاطر الاحتيال وبث الثقة في قدرات المؤسسات الحكومية الرقابية، ومن ثم بث الثقة في بيئة الاستثمار والاقتصاد بالدولة<sup>٦٢</sup>.

اهتمت دراسات **Yanhao, et al**<sup>٦٣</sup> و **Domenico, et al**<sup>٦٤</sup> بمناقشة معايير

الحوكمة من زاوية التأثير على قدرات السيولة المالية المتاحة لدى المؤسسات الحكومية وقت

الازمات خاصة تلك التي تتعلق بالبورصات حيث توصلت النتائج الى ان دور معايير الحوكمة يسهم في رقابة مستويات النقد المتاح لدى المؤسسات المقيدة بالبورصة وقدرتها في التعامل مع الازمات المفاجئة، اتضح من تلك الدراسات كذلك التأثير المهم من معايير الحوكمة على بناء السمعة في مؤسسات الرقابة المالية وتهيئة أجواء فعالة لنشر ثقافة المسألة والمحاسبة عن الأداء والنتائج المالية، الى جانب تعزيز القدرات المؤسسية والاجرائية ذات العلاقة بإدارة ورقابة الموارد المالية.

في دراسات أخرى،<sup>٦٥</sup> Kaat, et al،<sup>٦٦</sup> Douglas, et al،<sup>٦٧</sup> Guilherme, et al، تبين ان معايير الحوكمة تستند الى تفعيل الدور المؤسسي المتكامل، تعزيز النزاهة الأخلاقية وبيئة الحد من الفساد، تعزيز قيم المحاسبة وتحمل المسؤولية، وتؤثر في تحقيق تعاون وتنسيق المؤسسات الحكومية في مواجهة الظروف المتغيرة حادة التأثير على أداء خدمات القطاع العام، الحد من سوء السلوك المؤسسي والبشرى وممارسات الفساد المالي والأخلاقي في القطاع الحكومي وتنظيم الرقابة على الأسواق المالية الخاضعة للرقابة الحكومية، تطوير الأداء المالي للمؤسسات الحكومية ووضع مؤشرات متابعة الأداء نابعة من معايير المسؤولية والمحاسبة والشفافية.

يعد الإفصاح عنصر مهم جدا تعمل على تحقيقه معايير الحوكمة، حيث تتيح عوامل للنزاهة والشفافية المنية على دقة المعلومات التي تمكن من تجاوز الانحرافات في الأداء المالي والمؤسسي، وهذا بدوره يؤدي الى اكتشاف المخاطر التي قد يتعرض لها القطاع المالي الحكومي<sup>٦٨</sup>، فضلا عن ان ممارسات معايير الحوكمة تتأثر بالسياسات الإدارية المتبعة من المؤسسات فيما يخص جودة التقارير المالية، وترسيخ الكفاءة المهنية لدى المسؤولين عن اعداد التقارير، بالإضافة الى اسهامات معايير الحوكمة في الرقابة على تكاليف الديون في القطاع الحكومي وتوجهات البنوك لتطبيق نظم فعالة في إدارة نظام الفائدة والديون الحكومية<sup>٦٩</sup>.

التحديات التي فرضتها الظواهر العالمية في المجالات المالية وأداء المؤسسات الحكومية، جعلت من معايير الحوكمة دورا مؤثرا على دعم قدرات المؤسسات في القطاع الحكومي على التعامل مع تلك التحديات، خاصة في تحسين قدرات التنوع في ضوابط الأداء المالي والرقابة عليه وتطوير العوائد الإيجابية الناجمة عن هذا الأداء، تعظيم جدوى القرارات المؤسسية في القطاع الحكومي المرتبطة بالأداء المالي<sup>٧٠</sup>.

##### ٥. الرقابة المالية وعلاقتها بمعايير الحوكمة

في ضوء الدراسات السابقة التي عرضها الباحث فيما يخص الرقابة المالية يتبين انها تعتمد على ممارسات تساعد في تهيئة البيئة المؤسسية الرقابية والممارسات البشرية من اجل تأكيد صحة تلك الممارسات من جوانب مالية، تنظيمية، تشريعية، إجرائية، كما ان الرقابة المالية تسهم في تعظيم عوائد الموارد المالية في الجهات الحكومية من خلال ممارسات العملية التدقيقية على إجراءات تنفيذ المعاملات المالية لضمان توجيهها للأهداف المنشودة وفق ما تم تخطيطه في الميزانيات المرصودة.

حيث اكدت دراسات الحوكمة ان معاييرها تركز على ترشيد الأداء المؤسسى ووضع اطر رقابية على المحاور المالية والتنظيمية، الامر الذي يظهر ارتباط الرقابة المالية وعلاقتها بتهيئة بيئة ملائمة لتطبيق معايير الحوكمة.

هذا بجانب ان الدراسات السابقة التي عرضت في محور الرقابة المالية اوضحت انها تركز على جزئية الإفصاح المالى والدقة والجودة في التقارير الصادرة، وتعظيم العائد من الموارد المالية الحكومية من حيث تحقيق التنمية وتطوير الخدمات واستدامة تلك الموارد وهو ما يعنى سلامة أساليب الأداء المؤسسى في الجوانب المالية وترشيده.

الامر الذي يعنى ان مسارات الرقابة المالية تتوازي مع مسارات معايير الحوكمة من حيث تأكيد الرقابة المالية على جوانب وممارسات الإفصاح المالى والدقة والجودة في التقارير يتماشى مع مسارات معايير الحوكمة التي اكدت الدراسات على انها تعتمد على الشفافية والمحاسبة والمسئولية وهي معايير يسهم في تحقيقها الأدوار الرقابية، مما يظهر أحد أوجه علاقة الرقابة المالية بمعايير الحوكمة.

كما أعطت الدراسات السابقة في الرقابة المالية انها تعتمد على كفاءة وفعالية إدارة أصول الدولة وتعظيم الاستفادة منها ومكافحة أوجه الهدر مع التحقق من دور العنصر البشرى في ممارساته تجاه ضوابط الرقابة المالية سواء كان مسئول عن تنفيذ عمليات الرقابة لدى الجهات الرقابية او مسئول عن تنفيذ الميزانية لدى الجهات الخاضعة للرقابة.

لذا نجد ان هذا الدور الرقابي يتناسب مع معايير الحوكمة التي اكدت الدراسات على انها تعمل على حيث اتضح من الدراسات ان هذه المعايير تؤكد على الفعالية التنظيمية والمسألة والمحاسبة عن الأداء وتحمل مسئولية النتائج التى لا تتفق وتحقيق المنفعة والقيمة المضافة من إدارة الموارد المالية، مما يعنى علاقة أدوار الرقابة المالية بمعايير الحوكمة.

## ٦. التعليق على الدراسات السابقة واختلاف الدراسة الحالية عنها وإسهاماتها العلمية المتوقعة

- تطور فلسفة ممارسات الرقابة في الأجهزة الحكومية وانتقلت من الدور الرقابي التقليدي الى الدور الرقابي الراشد القائم على تعظيم وترشيد اسهامات الرقابة في تحقيق اهداف الدولة.
- ان توجهات ممارسات الرقابة تقوم على مزج عدة ابعاد مؤسسية وبشرية وفق قواعد تضمن نتائج فعالة لها.
- للبعد البشري في الحوكمة مردود يساعد على انتقال الرقابة الى ممارسات ممزوجة بمعايير الحوكمة من خلال استيعاب ثقافة تلك المعايير وتطبيقها.
- اما البعد المؤسسي في الحوكمة يظهر في توفير بيئة مؤسسية تخدم تدفق الرقابة بضوابط قائمة على مهام واختصاصات وتنظيمات إدارية تتيح فرص نجاح أكبر للرقابة.
- تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في كونها تستشرف واقع الرقابة بدولة الكويت في ضوء المزج بين عملية الرقابة وضوابط الحوكمة.
- كما ان الدراسة الحالية ستقوم بتوظيف ما تم استنتاجه من قراءة تلك الدراسات في صياغة المشكلة البحثية والفرضيات البحثية وبناء أداة الدراسة، كما يود الباحث الإشارة الى ان الدراسة الحالية تركز على قراءة واقع ديوان المحاسبة تجاه ممارسات الرقابة من منظور الحوكمة من خلال الدراسة التطبيقية، الامر الذي يبرز إسهامات الدراسة في وضع تصور علمي يمزج الرقابة بالحوكمة وفق ممارسات تشمل على البعدين معاً وهو ما يسهل على المؤسسات الرقابية الوقوف على تلك الممارسات وكيفية ادائها.

### ثانياً: قراءة الباحث واستخلاصه لبوادر وظواهر المشكلة البحثية:

تتطلع دولة الكويت الى تحقيق رؤية تنموية طموحة في سنة 2035 وسخرت الدولة كافة أجهزتها لكي تصل الى هذه الرؤية<sup>٧</sup>، وأقرت في مؤشرات التنافسية لديها معايير الحوكمة المؤسسية، من بين المؤسسات التي تعمل على تحقيق هذه الرؤية الطموحة ديوان المحاسبة الكويتي الذي يعتبر أحد الأدوات الرقابية المهمة التي تؤثر في تحقيق تلك الرؤية والتأكد من جدوى الانفاق الحكومي وميزانية الدولة التنموية، وترجمة معايير الحوكمة المؤسسية من الزاوية المالية، الامر الذي يمثل تحدياً مهماً اما ديوان المحاسبة لكي يكون الدور الرقابي له متوافق مع

توجهات الخطة التنموية التي استندت على مؤشرات وأدلة دولية وعالمية من بينها مؤشرات الحوكمة المؤسسية.

وعلى الرغم من ذلك فإن التقارير الرقابية التي يصدرها ديوان المحاسبة الكويتي عن أداء الجهات الحكومية تظهر العديد من المخالفات لدى تلك الجهات الامر الذي يؤثر الى انه على الرغم من الجهود المبذولة من جانب ديوان المحاسبة الا ان الأداء الرقابي مازال يحتاج الى المزيد من الأدوار المتفاعلة والمنسجمة من جانب العاملين في ديوان المحاسبة مع معايير الحوكمة المؤسسية وتوجهات الخطة التنموية ورؤيتها الطموحة ٢٠٣٥<sup>٧٢</sup>.

كذلك قام الباحث بدراسة استطلاعية لعينة ميسرة من العاملين بديوان المحاسبة الكويتي لاستطلاع ظواهر المشكلة وقد تبين من نتائج تلك الدراسة وجود بعض أوجه القصور في أداء في جوانب الانسجام مع الأداء الوظيفي للعاملين وإجراءات الديوان، وتوفيقها بشكل مناسب مع ممارسات معايير الحوكمة المؤسسية ذات العلاقة بطموحات رؤية الدولة والمؤشرات والأدلة العالمية التي تقوم عليها وتتطلع الى تحقيقها لتعزيز ترتيب دولة الكويت ومكانتها الدولية بما يخدم الرؤية التنموية ٢٠٣٥.

كذلك اتضح للباحث انه على الرغم من توجهات الدولة لخطة تنموية طموحة الا ان مازال هناك بعض المخالفات التي ترصدها تقارير ديوان المحاسبة الكويتي تتعلق بالأمور المالية والتزام الجهات بالضوابط وفق الخطة التنموية ومعايير الحوكمة المؤسسية، الامر الذي يطرح تساؤل مهم عن مدى أداء موظفي الديوان لأدوارهم الرقابية على تلك الجهات انطلاقاً من الرؤية التنموية ومعايير الحوكمة، ومدى القدر المتوفر لهم من الصلاحيات والتدريب والاختيار السليم لتعينهم ومدى توفر الموضوعية والمهنية لتحقيق اهداف تلك الرؤية التنموية.

### ثالثاً: بلورة مشكلة البحث

استنتج الباحث من قراءته للدراسات السابقة عدة اعتبارات مهمة تعزى الى الدور الرقابي منها ان تكون لديها الإجراءات الرقابية الفعالة التي تمكنها من أداء دورها وفق ما يسهم في تحقيق التنمية المستدامة، Sabri, et al.<sup>٧٣</sup> و Lingbing, et al.<sup>٧٤</sup>، وتحقيق اقصى استفادة من المدخلات المالية لدى المؤسسات 2018 Yoshiaki<sup>٧٥</sup>، فضلاً عن توفير نسيج من الكفاءات والكوادر القادرة على توجيه الأداء في المؤسسات الحكومية وفق الأسس والمعايير التي تضمن تفعيل الرقابة المالية، Zulfiquer, et al.<sup>٧٦</sup>، وتحقيق التنمية المستدامة للموارد المالية الحكومية وتعظيم مخرجاتها، Murialdo, et al.<sup>٧٧</sup>.

كما اتضح للباحث من بعض الدراسات المتعلقة بمعايير الحوكمة بتعزيز جودة الرقابة الداخلية والشفافية على التقارير المالية للمؤسسات الحكومية، Nunuy and Peny<sup>78</sup>، تأثير من الحوكمة على تعزيز الأداء المالي خاصة فيما يتعلق بدور معايير الشفافية وتداول المعلومات، Marion and Regine<sup>79</sup>، تأثير الحوكمة الرشيدة على قدرات إدارة الازمات المالية في القطاع الحكومي، Balasingham and Barry<sup>80</sup>، تقليل مخاطر الاحتيال وبتث الثقة في قدرات المؤسسات الحكومية الرقابية، ومن ثم بث الثقة في بيئة الاستثمار والاقتصاد بالدولة، Dan, et al<sup>81</sup>.

بناءً عليه وفي ضوء ما سبق ان نوهت اليه الدراسات السابقة وظواهر المشكلة البحثية التي اتضحت للباحث فانه يمكن تحديد المشكلة البحثية تتمثل في محاولة وضع إجابة على التساؤل الرئيسي الآتي كما يلي:

هل يؤثر واقع ممارسات الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة من منظور العاملين في الديوان؟

#### ويتفرع من هذا التساؤل تساؤلات فرعية

ما مدى تناسب إجراءات ديوان المحاسبة للرقابة وتفعيل معايير الحوكمة؟ ما مدى توفر المعايير المناسبة لتحقيق الدور الرقابي لديوان المحاسبة وتفعيل معايير الحوكمة؟ ما مدى توفر المهارات والتدريب المناسب للعاملين في الديوان بشكل مناسب للدور الرقابي الذي يحقق تفعيل معايير الحوكمة؟ وهل توجد فروق جوهرية بين العاملين فيما يخص المتغيرات الديموجرافية تجاه الدور الرقابي لديوان المحاسبة الذي يحقق تفعيل معايير الحوكمة؟

#### رابعاً: أهداف الدراسة تهدف الدراسة الحالية الى تحقيق الأتي

١. استكشاف واقع الرقابة في ديوان المحاسبة الكويتي تجاه تفعيل معايير الحوكمة.
٢. التعرف على مدى وجود علاقة ارتباطية وتأثير بين إجراءات الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي وبين تفعيل معايير الحوكمة.
٣. اختبار مدى وجود علاقة ارتباطية وتأثيرية بين المعايير والضوابط والصلاحيات والتدريب المتاح للعاملين في الديوان لأداء الدور الرقابي وتفعيل معايير الحوكمة.
٤. التأكد من مدى وجود فروق جوهرية من حيث بعض المتغيرات الديموجرافية بين العاملين في الديوان تجاه الدور الرقابي وتفعيل معايير الحوكمة.

٥. اقتراح بعض التوصيات التي يمكن من شأنها ان تعزز من دور الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي والعاملين بما يتوافق مع تفعيل معايير الحوكمة.

### خامساً: فرضيات الدراسة

قام الباحث ببناء فرضيات الدراسة من خلال الرجوع الى بعض الدراسات السابقة التي تم عرضها، حيث تم صياغة الفرضيات البحثية الآتية التي تخدم اهداف الدراسة

١. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين إجراءات الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي ومعايير الحوكمة. وينبثق من هذه الفرضية: -

١,١ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين إجراءات تنفيذ الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي ومعايير الحوكمة.

١,٢ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين اساليب تنفيذ الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي ومعايير الحوكمة.

١,٣ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين اهداف عملية الرقابة ومعايير الحوكمة.

٢. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين بيئة أداء العاملين للدور الرقابي وتفعيل معايير الحوكمة.

٢,١ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين كفاءة أداء العاملين وتفعيل معايير الحوكمة.

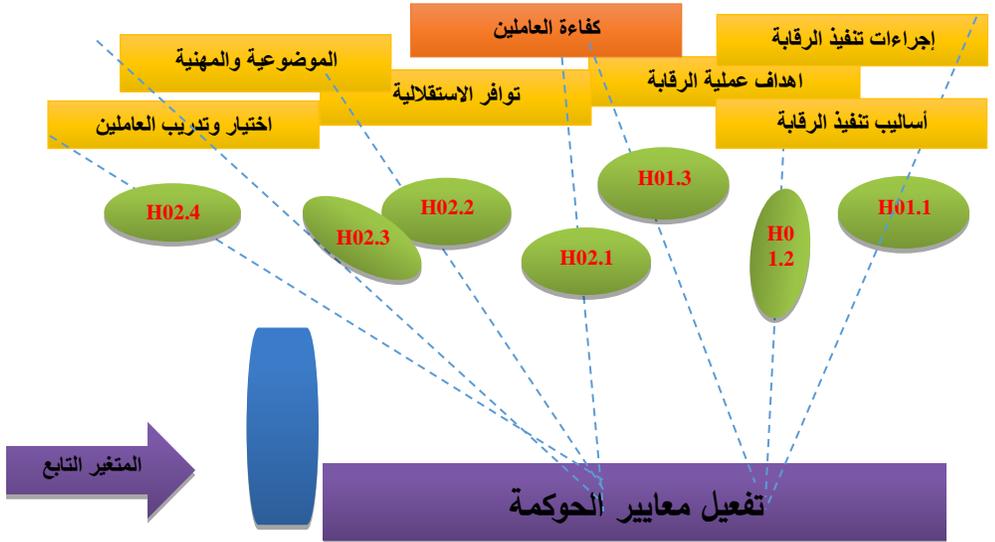
٢,٢ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين توافر الاستقلالية وتفعيل معايير الحوكمة.

٢,٣ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين الموضوعية والمهنية وتفعيل معايير الحوكمة.

٢,٤ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية 0.05 بين اختيار وتدريب العاملين وتفعيل معايير الحوكمة.

٣. لا توجد فروق جوهرية من حيث بعض المتغيرات الديموجرافية بين العاملين في الديوان تجاه الدور الرقابي لديوان المحاسبة.

النموذج الآتي يشير الى المتغيرات المستقلة والتابعة للعلاقة بين متغيرات دراسة الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة وأثرها على تفعيل معايير الحوكمة:



شكل (1) نموذج علاقات متغيرات الدراسة

### سادساً: مصطلحات الدراسة

١. إجراءات وأساليب تنفيذ الرقابة: الأطر المنهجية والأدلة الإجرائية التي يعتمد عليها موظفي الرقابة المالية، والتي تحدد خطوات الرقابة للقيام وتسهيل القيام بإجراءات العمل الرقابي، من خلال اتباع أساليب متنوعة في الرقابة من حيث أسلوب الرقابة المسبقة وأثناء التنفيذ، بالإضافة إلى أسلوب الرقابة اللاحقة والمفاجئة.
٢. أهداف عملية الرقابة: تلك الأهداف التي ترمي إلى تحقيق حسن استخدام المال العام، كفاءة الأداء وتخفيض النفقات الحكومية، بالإضافة إلى الكشف عن الانحرافات المالية ومعالجتها، تحقيق المطابقة مع القوانين والأنظمة، وتطوير العمل للحد من المخالفات المالية.
٣. كفاءة ومهنية أداء العاملين في الرقابة: مستوى الخبرة والقدرة الفنية لدى العاملين في الرقابة المالية، إضافة إلى درجة الاستقلالية والحيادية في تأدية عملهم الرقابي، بالإضافة إلى إلمامهم بالمعايير الرقابية الدولية والتزامهم بها في تنفيذ إجراءات الرقابة المالية.

٤. اختيار وتدريب العاملين: الأسس المتبعة في اختيار وتعيين أصحاب الكفاءات المهنية في مجال الرقابة المالية، والجهود التي تقوم بها المؤسسة لتنمية وتطوير مهاراتهم وفق أحدث الممارسات الرقابية، بما ينعكس إيجابياً على عملهم الرقابي.

٥. معايير الحوكمة: هي المعايير التي تساند أداء الرقابة المالية من حيث المحاسبة وتحمل المسؤولية وتعزيز الشفافية وقيم النزاهة في الأداء، توفير بيئة داعمة لتطبيق معايير الرقابة على أداء الجهات الحكومية، وسهولة في تداول ونشر المعلومات والإطلاع عليها، بما يؤدي الى ضبط الأداء المالي للجهات.

### سابعاً: منهجية الدراسة

تطبق الدراسة الحالية أسلوب المنهج الوصفي التحليلي لاستشراف طبيعة العلاقة الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي وأثرها على تفعيل معايير الحوكمة من وجهة نظر موظفي الديوان، مع إعطاء نبذة عن ديوان المحاسبة ودوره في الرقابة، حيث يركز هذا الأسلوب على تناول الدراسات السابقة والادبيات ومن ثم الخروج بأداة الدراسة في ضوء ذلك وبما يخدم قياس الفرضيات البحثية.

#### ١. مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين الأجهزة الرقابية بدولة الكويت متمثلين في موظفي ديوان المحاسبة الكويتي (يبلغ حجم مجتمع الدراسة ٥٣٢٥ وفقاً لبيانات قطاع الموارد البشرية في ديوان المحاسبة)، تم تحديد حجم العينة بمعلومية معادلة حجم المجتمع تحددت العينة لعدد ٤٣٦ مفردة<sup>١</sup> :

<sup>١</sup> راجع كلام من

بازرعة، محمود صادق. ٢٠٠٢. بحوث التسويق للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التسويقية. المكتبة الأكاديمية القاهرة.

ريتشارد وجونسون ١٩٩٨. نقلاً عن العراقي، عبد الله. ٢٠١٩. توسيط استراتيجيات الريادة في العلاقة بين المرونة الاستراتيجية ومستوى أداء البنوك التجارية اليمنية. المجلة العربية للعلوم الإدارية جامعة الكويت، مجلد ٢٦، عدد ١، ص: ٣٧-٨٦.

## ٢. تصميم أداة الدراسة

قام الباحث بالرجوع الى مجموعة من الدراسات السابقة في تصميم أداة الدراسة التي تكونت من المحاور الآتية

## ٣. الصدق والثبات في أداة الدراسة

من خلال استخدام معامل ألفا، حيث بلغ معامل ألفا على جميع أسئلة الدراسة وكما يوضح الجدول رقم (١) (٠.95). وهي قيمة مقبولة وتدلل على ثبات عال يطمئن على مصداقية الأداة.

جدول (١) قيمة معامل الصدق والثبات للاستبانة

كرونباخ ألفا	عدد الأسئلة
٠.954	٤٤

## ٤. الأساليب الإحصائية التي طبقها الباحث

اعتمد الباحث على اسلوب التوزيعات التكرارية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري معاملات الارتباط والتأثير واختبار Anova وبما يتوافق مع اختبار الفرضيات البحثية واهداف الدراسة.

## ٥. حدود الدراسة

سيقتصر الباحث في دراسته على إجراءات الرقابة لديوان المحاسبة على موضوع دراسته بالإجراءات الرقابية والأساليب الرقابية لدى ديوان المحاسبة الكويتي وبيئة أداء العاملين للدور الرقابي من حيث الكفاءة والاستقلالية والمهنية والموضوعية، طرق اختيار وتدريب الموظفين، اما معايير الحوكمة فيركز الباحث على تلك التي لها علاقة بالرقابة المالية.

## ثامناً: نبذة وتحليل عن واقع ديوان المحاسبة الكويتي والمعوقات والتحديات التي يواجهها تجاه الرقابية المالية وتفعيل معايير الحوكمة

### ١. نبذة عن ديوان المحاسبة بالكويت ودوره

قام الباحث في هذا الشأن بالرجوع الى التقارير الصادرة من ديوان المحاسبة للوقوف على واقع ديوان المحاسبة<sup>116</sup> تجاه تحقيق اهداف الرقابة التي ترتبط بالتنمية وطموحات خطة الدولة، حيث تبين للباحث بعض الأمور التي تتعلق بواقع ديوان المحاسبة حيث نصت المادة (١٥١) من الدستور الكويتي على إنشاء ديوان للمراقبة المالية ملحقاً بمجلس الأمة مهمته معاونة الحكومة ومجلس الأمة في تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية. ووفقاً لهذا

النص الدستوري صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة. حيث نصت المادة الاولى منه على أن تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى ديوان المحاسبة تلحق بمجلس الأمة. ويعتبر ديوان المحاسبة في الكويت الجهاز الأعلى للرقابة المالية فيها الذي يمارس مهامه واختصاصاته بهدف تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة بما يكفل حمايتها وضمان استخدامها الاستخدام الأمثل، ويمارس الديوان كلا النوعين من الرقابة وهما الرقابة المسبقة التي تسبق الارتباط أو التعاقد على المناقصات والاتفاقيات التي تبلغ قيمة أي منها مائة ألف دينار، والرقابة اللاحقة على كافة التصرفات التي تجريها الجهات المشمولة بالرقابة. تعتبر رقابة ديوان المحاسبة مزيجاً بين الرقابة السابقة للصرف والرقابة اللاحقة، التي غالباً ما تكون رقابة حسابية تهدف للتعرف على سلامة الدفاتر والمستندات الحسابية وصحة تطبيق القوانين واللوائح أكثر منها رقابة تقييمية تقيم النشاط الحكومي نفسه، من حيث تحقيقه للأهداف الاقتصادية والاجتماعية والحكم على كفاءة الوحدات الإدارية.

من قراءة الباحث لواقع ديوان المحاسبة الكويتي اتضح ان هناك بعض الصعوبات والمعوقات التي تتعلق بتداخل الاختصاصات بين بعض الجهات، مازال هناك ضعف في ارتباط توجهات الديوان وفق رؤية التنمية وخطة الدولة ومعايير الحوكمة، علاوة على ذلك ارتفاع نسبة المخالفات لدى بعض الجهات وتكرار نفس المخالفات في أعوام متنوعة، أضف الى ذلك تأثير طول الإجراءات الاعتمادية من جانب الديوان لمشروعات الجهات الحكومية قبل التنفيذ.

يواجه الديوان أيضاً بعض من الصعوبات التي تتعلق بدور المورد البشري في أداء مهام الرقابة المالية ووضع لتحقيق التميز المهني المستدام، بالإضافة الى صعوبات عمل الرقابة داخل الجهات الحكومية وضعف الثقافة الرقابية المناسبة لتوجهات الديوان والدولة للحد من الأخطاء المالية والمخالفات، الامر الذي حدا بالديوان الى وضع تدابير قيد التنفيذ لدعم بيئة العمل الرقابي في المؤسسات الحكومية.

## ٢. الصعوبات والعقبات التي تواجه ديوان المحاسبة بالكويت<sup>٢</sup>

تواجه ديوان المحاسبة بالكويت بعض الصعوبات والعقبات من ابرزها تأخر التزام الجهات الحكومية بصرف المخصصات المالية وفق الجدول المخصص لأنفاق على الأنشطة والمشاريع، كما ان الجهات الحكومية لديها ضعف في نسبة الصرف من المخصصات المالية مما يؤدي الى

<sup>٢</sup> يمكن الرجوع الى الموقع الالكتروني لديوان المحاسبة بالكويت للاطلاع على مزيد من التقارير الصادرة من الديوان

ضياح فرص للأنفاق على مشاريع أخرى ذات أولوية، هناك ملاحظات أخرى أظهرتها تقارير ديوان المحاسبة عن الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته من حيث الالتزام بضوابط طرح المناقصات واستيفاء شروط تنفيذ العقود الحكومية وتمديد العقود والامور التغييرية للمشاريع الحكومية، الى جانب بعض الجهات لا تلتزم بمراعاة ضوابط أوجه الصرف على المشاريع التنموية وفق الجدول الزمني للخطة التنموية، الى جانب وجود ملاحظات تتعلق بفحص ومراجعة تنفيذ الجهات الحكومية للميزانيات المعتمدة بعض الجهات لا تلتزم بتوجيه المناقشات بين أبواب الميزانية وفق معايير وضوابط المناقشات في الميزانيات الحكومية.

كما انه اتضح من مراجعة تقارير ديوان المحاسبة وجود معوقات تتعلق ممارسة الجهات الحكومية للمعاملات المالية والأداء المؤسسي وهي على سبيل المثال وجود عدم التزام ببعض بنود تنفيذ المعاملات وفق الميزانية، علاوة على تضخم هياكل بعض الجهات الحكومية بشكل يعوق من الأداء في تنفيذ الميزانيات المرصودة ويؤخر الصرف المالي وتعرض الجهات الحكومية لغرامات تأخير في تسديد الالتزامات، كثرة المناقشات المالية بين بنود الميزانية لدى الجهات الحكومية مما يفقد الميزانية أهميتها كأداة للضبط والرقابة، الصرف على حساب العهد مما يجعل الحساب الختامي لا يعبر تعبيراً دقيقاً عن المركز المالي للجهة الحكومية وآلية لتسوية حساب العهد وبعض تلك الجهات لا ترد على استفسارات الديوان، الى جانب معوقات تتعلق بتنفيذ المشاريع الانشائية والتطويرية بالخطة التنموية من حيث الالتزام ببنود عقود التنفيذ وحدوث مناقشات بين الأبواب، بعض اختلالات في تطبيق بعض ضوابط تحصيل الرسوم الحكومية عن الخدمات.

### ٣. أثر دور الرقابة المالية للديوان على تفعيل الحوكمة<sup>٣</sup>

وضع ديوان المحاسبة خطة استراتيجية تماشياً الخطة الإنمائية لدولة الكويت ٢٠١٥-٢٠٢٠ ركزت خطة الديوان في جوانب الرقابة المالية على اهداف تتعلق بكفاءة وفعالية الدور الرقابي الذي يعزز من ابعاد الرقابة وحوكمة الأداء الرقابي في الديوان الرقابي ولدى الجهات الحكومية، كما اعتمد الديوان في ادائه للرقابة المالية على عناصر الحيادية والشفافية في نشر تقاريره عبر موقعه الالكتروني عن ملاحظات الرقابة المالية لدى الجهات الحكومية، كما ان الدوان اعتمد على المهنية في أداء ضوابط الرقابة وتطبيق المعايير الدولية مما يساعد على

<sup>٣</sup> راجع الخطة الاستراتيجية لديوان المحاسبة الكويتي <https://www.sabq8.org/sabweb>

توفير بيئة مناسبة لتفعيل الأداء الحكومي في تنفيذ الميزانيات وترشيد الأداء المالي وتحقيق الاستدامة وتوفير اطر رقابية للمحاسبة والمسئولية وهي كلها معايير تتفق وتوجهات الحوكمة وممارساتها لدى الجهات الخاضعة لرقابته.

اعطى ديوان المحاسبة موضوع الحوكمة ودعم أجهزة الرقابة الداخلية بالجهات المشمولة برقابته أهمية قصوى نظراً لما تمثله من سياق لحماية وصون المال العام، حيث تبين من تحليل نماذج الحوكمة الخاصة بالشركات المملوكة للدولة عدم الالتزام بتطبيق العديد من قواعد الحوكمة، كما أظهرت نتائج تحليل النماذج الخاصة بمدى جاهزية الجهات الحكومية -من وزارات وادارات حكومية هيئات عامة ذات ميزانية ملحقة ومؤسسات عامة ذات ميزانية مستقلة - لتطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في القطاع الحكومي تبايناً ملحوظاً حيث تبين ان متوسط جاهزية تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في القطاع الحكومي لدى الجهاز الاداري بالدولة بدرجة ضعيفة نوعاً ما، وهذا الامر يدل على ان الإجراءات واللوائح التنظيمية لدى الجهات الحكومية في وضعها الراهن تحقق بعض متطلبات معايير الحوكمة الا انها بحاجة الى مظلة تشريعية يتم من خلالها تثبيت المبادئ وفق افضل الممارسات العالمية وتتفرع منها الإجراءات التي تحقق معايير الحوكمة.

كما ان ديوان المحاسبة اعطى اهتمامات لتفعيل معايير الحوكمة من خلال علاقة الرقابة المالية بتلك المعايير ووضع حلول لعلاج استمرار أوجه القصور في الضعف في نظم الرقابة الداخلية لدى الجهات الحكومية، والقيام بدعم أدوار الرقابة المالية وتفعيلها لخدمة معايير الحوكمة بالمؤسسات الحكومية بالكويت من خلال مشروع تطوير ودعم وحدات التدقيق الداخلي بالجهات وتعزيز قدراتها الرقابية وضمان حسن سير العمل وفق ضوابط مالية فعالة تتوافق مع معايير الحوكمة وممارساتها من حيث المحاسبة والمسئولية والشفافية والحيادية وترشيد الأداء المؤسسي والبشرى من خلال برامج تدريبية مناسبة.

## تاسعاً: ملخص النتائج

نتائج الدراسة على مستوى تشخيص واقع الرقابة المالية ومدى أداء موظفي ديوان المحاسبة الكويتي تحاه معايير الحوكمة

أظهرت النتائج ان تشخيص واقع الرقابة المالية في ديوان المحاسبة الكويتي جاء وفقاً للاتي:

١. تبين من تحليل واقع ديوان المحاسبة من حيث إجراءات الرقابة أن موظفي ديوان المحاسبة يقيمون إجراءات الرقابة بشكل جيد جداً مما يعني كفاية الإجراءات الرقابية.
٢. اتضح من نتائج تحليل واقع الرقابة المالية بديوان المحاسبة بالكويت ان اراء موظفي ديوان تجاه واقع الأساليب الرقابية جاءت بدرجة جيدة تعطي تقييماً للأساليب الرقابية المتبعة الامر الذي يؤشر الى مناسبة الأساليب الرقابية لطبيعة عمل الديوان.
٣. النتائج أوضحت كذلك ان واقع الرقابة المالية بديوان المحاسبة بالكويت من وجهة نظر موظفي الديوان ان تقييم اهداف عملية الرقابة بمستوى جيد جداً، وتدل هذه النتائج على فعالية عالية لجهود الديوان في مجال الرقابة وقدرته على تحقيق الأهداف المحددة له.
٤. اشارت النتائج كذلك الى ان واقع الرقابة المالية بديوان المحاسبة بالكويت من حيث كفاءة أداء موظفي ان هناك التزام الموظفين القائمين بمهمة الرقابة، وتعاونهم، وخبرتهم وقدرتهم الفنية حاز على درجة جيد جداً، مما يدل على وجود كفاءات مخبرات مناسبة لطبيعة عمل الرقابة المالية من جانب الديوان على الجهات الخاضعة له.
٥. تبين من تحليل واقع ديوان المحاسبة من حيث استقلالية العمل لدى موظفي الرقابة وجود درجة من الاستقلالية وتمتعهم بالحيادية بدرجة جيد جداً، الامر الذي يعني ان بيئة عمل موظفي الرقابة المالية تتسم بأجواء تعزز الرقابة الفعالة.
٦. أظهرت نتائج الدراسة ان هناك درجة جيدة جداً من الموضوعية والمهنية في أداء موظفي الرقابة بالديوان، وهناك اهتمام من جانبهم في تطبيق المعايير المهنية والدولية في ممارسة اعمال الرقابة.
٧. اشارت النتائج انه من حيث كفاءة طرق اختيار وتدريب موظفي الرقابة ان هناك مستوى جيد جداً من دور الديوان في تأهيل واختيار الموظفين وتعيينهم وفق وضابط مهنية مناسبة، علاوة على اتقان الموظفين للأساليب الحديثة والتقنيات بمجال الرقابة المالية.
٨. النتائج ابرزت ان هناك اجماع من عينة الدراسة على أهمية التأهيل العلمي واختيار الموظفين ذوي التخصص المتصل بطبيعة العمل الرقابي الذي يقوم به الموظفون، واطمئنان على أهمية

الدور الرقابي لديوان.

نتائج الدراسة على مستوى اختبار علاقات الارتباط بين الرقابة المالية لديوان المحاسبة

### الكويتي ومعايير الحوكمة

اتضح من نتائج الدراسة واختبار الفرضيات البحثية للعلاقات الآتية:

١. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين إجراءات تنفيذ الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي وتفعيل معايير الحوكمة.
٢. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين أساليب تنفيذ الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي ومعايير الحوكمة.
٣. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين كفاءة أداء موظفي الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة.
٤. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين استقلالية العمل لدى موظفي الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة.
٥. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين الموضوعية والمهنية في عملية الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة.
٦. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين كفاءة طرق اختيار وتدريب موظفي الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة.
٧. عدم وجود تباين عند مستوى معنوية (٠,٠١) في تقييم أفراد العينة للدور الرقابي لديوان المحاسبة بسبب عدد سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي.
٨. هناك تباين ذي دلالة عند مستوى معنوية (٠,٠١) في تقييم الموظفين لفعالية الدور الرقابي لديوان المحاسبة باختلاف المؤهلات العلمية والتخصص العلمي.

نتائج الدراسة على مستوى اختبار علاقات التأثير بين الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي

### ومعايير الحوكمة

اتضح من نتائج الدراسة واختبار الفرضيات البحثية صحة علاقات التأثير التالية:

١. وجود علاقة تأثير عند مستوى معنوية ٠,٠٥ من إجراءات تنفيذ الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة وبنسبة تأثير وتفسير وصلت إلى ٦٢%.
٢. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين أساليب تنفيذ الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي ومعايير الحوكمة وبنسبة تأثير وتفسير وصلت إلى ٥٩%.
٣. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين أهداف عملية الرقابة لديوان المحاسبة الكويتي ومعايير الحوكمة وبنسبة تأثير وتفسير وصلت إلى ٥١%.

٤. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين كفاءة أداء موظفي الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة وبنسبة تأثير وتفسير وصلت الى ٤٢%.
  ٥. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين استقلالية العمل لدى موظفي الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة وبنسبة تأثير وتفسير وصلت الى ٥١%.
  ٦. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين الموضوعية والمهنية في عملية الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة وبنسبة تأثير وتفسير وصلت الى ٥١%.
  ٧. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عن مستوى معنوية ٠,٠٥ بين كفاءة طرق اختيار وتدريب موظفي الرقابة وتفعيل معايير الحوكمة وبنسبة تأثير وتفسير وصلت الى ٥٩%.
- عاشراً: المقترحات التطبيقية التى توصى بها الدراسة لتعزيز إجراءات الرقابة المالية في ديوان المحاسبة الكويتى ومعايير الحوكمة
- انطلاقاً من اعتبارات النتائج الحالية التى توصلت إليها الدراسة الحالية يوصى الباحث بما يلى:

١. ضرورة وضع خطة أولويات لتطبيق إجراءات ومعايير للرقابة المالية في ديوان المحاسبة الكويتى مرتبطة بمعايير الحوكمة وتقييم الوضع الحالي للإجراءات الرقابية، واكتشاف فجوات الرقابة التى تحتاج الى تأهيل وفق بناء بيئة مؤسسية موائمة للأعمال الرقابية على الأداء المالى في القطاع الحكومى وتقليل المخاطر، بتعزيز جودة الرقابة الداخلية والشفافية على التقارير المالية، الشفافية وتداول المعلومات.
٢. ربط إجراءات ومعايير للرقابة المالية في ديوان المحاسبة الكويتى الرقابة المالية بمعايير ترشيد النفقات الحكومية وفق معايير الحوكمة الرشيدة وتقليل الهدر وزيادة القيمة المضافة والعائد من استخدام الأموال العامة بشكل تنموي يحقق الحوكمة فيما يخص الترشيح وإدارة راس المال الحكومى.
٣. اصدار ادلة إجرائية تتعلق بأساليب الرقابة تقوم على معايير الحوكمة الرشيدة من حيث الاستقلالية والشفافية، وضمان جودة التقارير وعدم التضارب في البيانات المعلنة.
٤. تحديد مجموعة من المؤشرات لمتابعة مدى فعالية ممارسات إجراءات ديوان المحاسبة وتحقيقها لأهداف الرقابة المتوافقة مع معايير الحوكمة، بحيث تسهم في بناء البنية التحتية المالية الفعالة في الجهات الحكومية، نظام الشفافية والمساءلة المالية وكفاءة وفعالية الانفاق الحكومى وخفض الدين العام، وتحسين مستويات الأداء في إدارة المعلومات المالية والتقارير.

٥. وضع ميثاق مهني ونظام لقياس الكفاءات ومراكز تقييم الأداء البشري في ديوان المحاسبة الكويتي تعتمد على اختبار عملي للموظفين تنطلق من امتثال موظفي التدقيق بالمعايير الدولية وتأثيرها المباشر على جودة الرقابة وتقليل الأخطاء الفردية بالإضافة الى تحديد معايير الامتثال والانضباط لدى موظفي الرقابة المالية وتقييمهم وفق معايير الحوكمة.
٦. تطوير نظام التدريب وتحديد الاحتياجات التدريبية ونظم الاختيار والتعيين في ديوان المحاسبة وفق الرقابة المالية المنسجمة مع معايير الحوكمة، مع تعديل اختصاصات إدارة الموارد البشرية في الديوان بما يمكنها من تحقيق هذا التطوير.
٧. العمل على ربط عناصر الاستقلالية والموضوعية والمهنية مع معايير الحوكمة وتطوير بطاقات الوصف الوظيفي وفق مهام ومسئوليات تلك المعايير.
٨. وضع خطة استراتيجية لتطوير القدرات المؤسسية والبشرية بالديوان وفق اهداف للرقابة المالية من منظور معايير الحوكمة، مع تعديل التشريعات المرتبطة بها لتهيئة بيئة مناسبة لتنفيذ تلك الاستراتيجية بشكل فعال.

**هوامش الدراسة**

- 1) Murialdo L., Rosilene M., Andre L. P., Wlamir G. X.2018. Government's impact on the financial performance of electric service providers as both regulator and shareholder. *Utilities Policy*, 55, December, pp: 142-150.
- 2) Sabri B., Duc K. N., Vanja P., Andreas S.2019. Financial development, government bond returns, and stability: International evidence. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 22, February, pp: 142-150.
- 3) إبراهيم، إيهاب نظمي. ٢٠١٣. مدي فاعلية ديوان المحاسبة في المحافظة علي المال العام. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الاسلامية - جامعة الزرقاء الخاصة - مجلد ١٣ العدد ٢ ص: ١٥٧-١٤٦، ٢٠١٣ عمان الأردن
- 4) Christopher T. E., Jennifer E. E., Beth Y. V., Thomas E. V.2017. Does timeliness of financial information matter in the governmental sector?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36, 2, March–April, pp: 163-176.
- 5) سمور، مجدولين. ٢٠١٧. انجازات ديوان المحاسبة في مجال المؤسسة والعمل الرقابي. المؤتمر الثالث لديوان المحاسبة، دولة الأردن، ص: ٢٣-١.
- 6) Lingbing F., Tong F., Ali M. K.2019. Can government intervention be both a curse and a blessing? Evidence from China's finance sector. *International Review of Financial Analysis*, 61, January, pp: 71-81.
- 7) Marc H., Daniel M., Jose Ni. R., Miguel U.2018. Ponzi schemes and the financial sector: DMG and DRFE in Colombia. *Journal of Banking & Finance*, 96, November, pp: 18-33.
- 8) Yoshiaki ,O.2018. The objective function of government-controlled banks in a financial crisis. *Journal of Banking & Finance*, 89, April, pp: 78-93.
- 9) Zulfiquer A. H., Mingzhi L., Yefeng W., Ying Z.2018. Government ownership, financial constraint, corruption, and corporate performance: International evidence. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 53, March, pp: 76-93.
- 10) Dongyang Z., Wencui D., Liqun Z., Zheming T., Richard B. F.2019. Do financial constraints curb firms' efforts to control pollution? Evidence from Chinese manufacturing firms. *Journal of Cleaner Production*, 215, 1 April, pp: 1052-1058.

- 11) Nunuy N. A. & Peny C. A.2015. The Effect of the Implementation of Government Internal Control System (GICS) on the Quality of Financial Reporting of the Local Government and its Impact on the Principles of Good Governance: A Research in District, City, and Provincial Government in South Sumatera. *Social and Behavioral Sciences*, 211, 25, November, pp: 811-818.
- 12) Yasushi , N.2017. The relationship between the real and financial economies in the Soviet Union: An analysis of government debts using newly available data. *Explorations in Economic History*, 66, October, pp: 65-84.
- 13) Craig O. B.2017. The politics of government financial management: Evidence from state bonds. *Journal of Monetary Economics*, V 90, October, pp: 158-175.
- 14) Michael B., Kupukile M., Simplicie A.2018. Linkages between financial development, financial instability, financial liberalization and economic growth in Africa. *Research in International Business and Finance*, 45, October, pp: 168-179.
- 15) العبيد، يوسف جاسم. ٢٠١٧. دور الحوكمة في تفعيل أدوار الأجهزة الرقابية ومدى فعالية نظم الرقابة بالجهات الحكومية في تقليل الهدر في الانفاق العام ومكافحة الفساد. مؤتمر الحوكمة في دولة الكويت: الإطار التشريعي والإداري والمالي، دولة الكويت، أكتوبر.
- 16) Mariana P. A., Rosanna G., Renata R. D.2019. Structure of control in financial networks: An application to the Brazilian stock market. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*, 522, 15 May, pp: 302-314.
- 17) Murialdo L., Rosilene M., Andre L. P., Wlamir G. X.2018.op.cit, p.144.
- 18) Sabri B., Duc K. N., Vanja P., Andreas S.2019. Financial development, government bond returns, and stability: International evidence. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 22, February, pp: 142-150.
- 19) حسين، عثمان وعبد العظيم، بشير. ٢٠١٣. تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن. *المجلة المصرية للدراسات التجارية جامعة المنصورة*، مجلد ٣٦ العدد ٣، ص: ٤٥٣.
- 20) Murialdo L., Rosilene M., Andre L. P., Wlamir G. X.2018.op.cit, p.146.
- 21) خالد، بني مرعي، حتاملة، أريج. ٢٠١٦. الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية

- الأردنية. مجلة المنارة للبحوث والدراسات - مجلد ١٩ العدد ٢، ص ١٧٣-١٤٣، ٢٠١٣ عمان الأردن.
- 22) Pragidis, I. C. , Tsintzos, P., Plakandarar ,B..2018. Asymmetric effects of government spending shocks during the financial cycle. *Economic Modelling*, 68, January, pp: 372-387.
- 23) أبو القاسم، محمد. ٢٠١٣. مدى فعالية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة. مجلة العلوم السياسية والاقتصادية، العدد ٢، ص: ٢٨٧
- 24) Kyriaki K., Dimitrios K., Anestis L., Christos N.2017. Determinants of risk in the banking sector during the European Financial Crisis. *Journal of Financial Stability*, 33, December, pp: 285-296.
- 25) Christof B., Lihong C., Marc D., Xiping X.2017. The value of government ownership during the global financial crisis. *Journal of Corporate Finance*, 42, February, pp: 481-493.
- 26) Citra, S., Arie, P., Sri, M.2015. Good Governance Implementation in Public Sector: Exploratory Analysis of Government Financial Statements disclosures across asean countries. *Social and Behavioral Sciences*, 211, 25 November, pp: 513-518.
- 27) عبدالعزيز، غازي ورفيق، ديمان وعجيب، ألان. ٢٠١٤. دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد الاداري والمالي بالتطبيق عمى ديوان الرقابة المالية في اقليم كردستان. مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٩ عدد ٤، ص ٢٠٢-٢٣٢
- 28) هاجبيج، توماس ٢٠١٢. دور الأجهزة العليا للرقابة في الحفاظ على الاستقرار المالي. المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية - يناير، ص ١٣
- 29) Rosa M. D. G., Vicente M.J., Jose M. V. B.2018. Towards convergence of government financial statistics and accounting in Europe at central and local levels. *Revista de Contabilidad*, 21, 2, July-December, pp:140-149.
- 30) Laura S.2017. Progress in the quantity of financial information in the public sector in Mexico following the LGCG. *Contaduria Administration*, 62, 2, April-June, pp: 442-460.
- 31) David H., Carolyn C.2018. The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, June, pp: 1-15.
- 32) اوربودان، ديرموت. ٢٠١٣. دور وفوائد لجان المراجعة في وزارات الحكومة الأيرلندية. المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية - يناير، ص ٣٢

- 33) Allen N. B., Raluca A. R., John S.2019. Did TARP reduce or increase systemic risk? The effects of government aid on financial system stability. *Journal of Financial Intermediation*, 7, February, pp: 112-130.
- 34) Andreas F.& Susanne F.2017. Sectoral linkages of financial services as channels of economic development—An input-output analysis of the Nigerian and Kenyan economies. *Review of Development Finance*, 7, 1, June , pp: 36-44.
- 35) هادي، وعد. ٢٠١٨. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ودوره في تدقيق أداء المؤسسات الحكومية لتحقيق التنمية المستدامة بحث تطبيقي على ديوان الرقابة المالية الاتحادي. مجلة الباحث، يناير، ص ٥
- 36) Salvador R. A. & Chiara A.2017. Government financial regulation and growth. *Investigation Economic*, 76, 299, January–March, pp: 51-86.
- 37) Gabriel C. M., Julio C. A. B., Ana J. O.2019. Fiscal transparency, government effectiveness and government spending efficiency: Some international evidence based on panel data approach. *Economic Modelling*, 79, June, pp: 211-225.
- 38) Micheal A., Peter G., Gail R.2017. Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, February, pp :15-31.
- 39) Ruixin Z. & Sami B.N.2019. Financial development, inequality, and poverty: Some international evidence. *International Review of Economics & Finance*, 61, May, pp: 1-16.
- 40) Antonia G., Theres K., Lukas M.2018. Does financial literacy improve financial inclusion? Cross country evidence. *World Development*, 111, November, pp: 84-96.
- 41) Micheal A., Peter G., Gail R.2017.op cit, p :16.
- 42) Stewart S. & Dexter W.2017. Maintaining market principles: Government auditors, PPP equity sales and hegemony. *Accounting Forum*, 41, 1, April, pp: 44-56.
- 43) Shixin Y., Yunguo L., Qiongdan M.2018. Is the quality of female auditors really better? Evidence based on the Chinese A-share market. *China Journal of Accounting Research*, 11, 4, December, pp: 325-350.
- 44) Philmore A., Roszaini H., Mohammad H.2019. Does group cohesion

- moderate auditors' whistleblowing intentions?. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 34, March, pp: 69-90.
- 45) Laura S.2017. op cit, p :445.
- 46) Philmore A., Roszaini H., Mohammad H.2019. op cit, p :72.
- 47) Laurence T. P., Vincent B., Patrick M., Myint T. T. H. 2019. Guidance for the governance of public-private collaborations in vaccine post-marketing settings in Europe. *Vaccine*, 37, 25, 31 May, pp: 3278-3289.
- 48) سويلم ، عطاالله احمد سويلم. ٢٠١٧. دور قانون المحاسبة في الحفاظ على المال العام من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة في الاردن. المجلة العالمية للتسويق الإسلامي -الهيئة العالمية للتسويق الإسلامي. مجلد ٦، العدد ١، ص: ١٤٩ - ١٣٩، ٢٠١٧، بلندن بريطانيا
- 49) Philmore A., Roszaini H., Mohammad H.2019. op cit, p :76.
- 50) Ahsan H., Abdul H. M., Haiyan J.2017. Political connections, related party transactions, and auditor choice: Evidence from Indonesia. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13, 1, April, pp: 1-19.
- 51) الشبييل، عون والمومني، محمد. ٢٠١٣. أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية، دراسة ميدانية. مجلة المنارة، المجلد ١٩ عدد ٤، ص ٣٢٥-٣٥٩.
- 52) Yu-Tzu C., Hanchung C., Rainbow K. C., Wuchun C.2019. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15, 1, April, pp: 1-19.
- 53) Amira B. H., Chaker A., Hamdi B. N.2018. Demand for audit quality in newly privatized firms in MENA region: Role of internal corporate governance mechanisms audit. *Research in International Business and Finance*, 45, October, pp: 334-348.
- 54) Nunuy N. A. & Peny C. A.2015. The Effect of the Implementation of Government Internal Control System (GICS) on the Quality of Financial Reporting of the Local Government and its Impact on the Principles of Good Governance: A Research in District, City, and Provincial Government in South Sumatera. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 25 November, pp: 811-818.

- 55) Markos Z., Garrick H., Susan V. S.2019. Governance and control in distributed ledgers: Understanding the challenges facing blockchain technology in financial services. *Information and Organization*, 29, 2, June, pp: 105-117.
- 56) Marion D. & Regine S.2019. Risk governance of financial institutions: The effect of ownership structure and board independence. *Finance Research Letters*, 28, March 2019, Pages 227-237.
- 57) David S., Vinit P., Marko K.2019. Relational governance strategies for advanced service provision: Multiple paths to superior financial performance in servitization. *Journal of Business Research*, 101, August, pp: 906-915.
- 58) Balasingham B. & Barry W.2018. Effective governance, financial markets, financial institutions & crises. *Pacific-Basin Finance Journal*, 50, September, pp: 1-15.
- 59) Ahmed A., Khamis H. A., Syed M. H., Grantley T.2019. Market risk disclosures and corporate governance structure: Evidence from GCC financial firms. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 73, August, pp: 136-150.
- 60) Shumi A., Farida A., Kose J., Su-Wen W.2019. Multinationals' tax evasion: A financial and governance perspective. *Journal of Corporate Finance*, 57, August, pp: 35-62.
- 61) Ofir T., Peng L., Chris B.2019. Is board IT governance a silver bullet? A capability complementarity and shaping view. *International Journal of Accounting Information Systems*, 33, June, pp: 32-46.
- 62) Dan Y., Hao J., Roger B.2017. The determinants of financial fraud in Chinese firms: Does corporate governance as an institutional innovation matter?. *Technological Forecasting and Social Change*, 125, December, pp: 309-320.
- 63) Yanhao C., Karen B., Robert F.2017. Are excess cash holdings more valuable to firms in times of crisis? Financial constraints and governance matters. *Pacific-Basin Finance Journal*, 45, October, pp: 157-173.
- 64) Domenico C., Evy W., Anna Z.2019. Art-based initiatives and corporate governance of financial institutions: European evidence following the

revised OECD corporate governance framework. *Poetics*, 72, February, pp: 81-93.

- 65) Kaat D. P., Melissa D. R., Koen V. D. H., Carine V. D. V., Kristof E.2019. The role of governance in different types of interhospital collaborations: A systematic review. *Health Policy*, 123, 5, May, pp: 472-479.
- 66) Douglas C., Sofia J., Rejo P.2018. Developments in financial institutions, governance, agency costs, and misconduct. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 54, May, pp: 1-14.
- 67) Guilherme L. L., Joao L. B., Antonio C. G. M., Pietro C. D.2014. The impact of adopting IT governance on financial performance: An empirical analysis among Brazilian firms. *International Journal of Accounting Information Systems*, 15, 1, March, pp: 66-81.
- 68) Ahmed Z., Khaled G., Khaoula F.2017. The role of banks in the governance of non-financial firms: Evidence from Europe. *Research in International Business and Finance*, 42, December, pp : 285-294.
- 69) Tahiru A. L. & Tazeeb R.2018. The impact of managerial political ties on corporate governance and debt financing: Evidence from Ghana. *Long Range Planning*, 51, 5, October, pp: 666-679.
- 70) Feras M. S. & Karl P.2013. The Impact of Corporate Governance on the Financial Outcomes of Global Diversification. *The International Journal of Accounting*, 48, 3, September, pp: 364-389.
- 71) للاطلاع على رؤية دولة الكويت والأدلة والمؤشرات الدولية راجع موقع المجلس الأعلى للتخطيط والتنمية [www.scpd.gov.kw](http://www.scpd.gov.kw) بدولة الكويت
- 72) رجاء مطالعة موقع ديوان المحاسبة عن تقارير المخالفات المالية لدى الجهات الحكومية التابعة لرقابته [www.sabq8.org](http://www.sabq8.org) على موقع الديوان على الشبكة العنكبوتية
- 73) Sabri B., Duc K. N., Vanja P., Andreas S.2019. op cit, p :145.
- 74) Lingbing F., Tong F., Ali M. K.2019. op cit, p :74.
- 75) Yoshiaki ,O.2018. op cit, p :80.
- 76) Zulfiquer A. H., Mingzhi L., Yefeng W., Ying Z.2018. op cit, p :78.

(٧٧) موقع ديوان المحاسبة الكويتي عبر الرابط [www.sabq8.org](http://www.sabq8.org) رجاء الاطلاع على التقرير السنوي للديوان ٢٠١٨.