دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية

على الأموال العامة بدولة الكويت - دراسة ميدانية

وائل إبراهيم الراشد

أستاذ مشارك
قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية
جامعة الكويت - الكويت

قدم للنشر في 14/11/1419 هـ وقبل للنشر في 12/1993 م

الملخص: للفضول الاقتصادي الذي يثيره الدوام المحاسبة العامة والكرسيت بصفة خاصة أثناء أثر
الieur في التخطيط والرقابة، قام الدوام في الإقبال على الجهود الحكومية من عقد التسعينيات، مما يجبره
من أخذ تغييرات معينة ودورية، ينجم ضرورة استعمال الموارد المادية المناسبة أحسن
الاستطلاع مع إحكام الرقابة على الأموال العامة بدولة الكويت.

وتزامن مع هذا الإقبال ومع جهود ورقابة شرعتية متعلقة في الدوام القانون رقم
1/1993 بشأن خصائص الأموال العامة مما أوجده تحدياً ومستقيلة أكبر على الأجهزة الرقابية
بالدولة. إضافة إلى مهامها كما لم يكن موجهاً قبل صدور القانون كنارفابة على
الاستثمارات الخارجية للدولة، ورفع التقارير الدورية عنها إلى الجهات المعنية.

ويهدف هذا البحث إلى تحليل الضوء على دور دوقو المحاسبة كجهاز رقابة أول في
دولة الكويت خاصة الأموال العامة، وخاصة في ظل تطبيق القانون 1993/1 ومقارنة ذلك بما
هو متعلق بنظرية الرقابة دول العالم المقدمة، علاوة على استطلاع آراء المعنيين حول مهام
هذا الجهاز لتقييم توصيات محددة بشأن النهج بنهج هذا الدور.
مقدمة
صاحب تنامي الإلتقاء الحكومي بدولة الكويت وعي جماهيري ورقابة شعبية متمثلة في
صدر القانون رقم 1993/1 بشأن حماية الأوامر العامة مما أوجب عبئاً ومسؤولية أكبر على
الأجهزة الرقابية بالدولة. ويهدف هذا البحث إلى تسييل الضوء على دور ديوان المحاسبة كجهاز
رقابي أول في دولة الكويت لحماية الأوامر العامة وخاصة في ظل تطبيق القانون 1993/1،
ومقارنة ذلك مما هو مطبق بأنظمة الرقابة بدول العالم المتقدمة، علاوة على استطلاع آراء المعينين
 حول مهام هذا الجهاز واعتبارات تطبيق قانون حماية الأوامر العامة بدولة الكويت.

طبيعة المشكلة
تعتبر مشكلة الدراسة مع تزايد المطالبات بخصوص توظيف الأوامر العامة خاصة في الدول
النامية التي تتعزز في توزيع مشروعيها الأساسية على الاقترارات المحلي، ونصف آخر في الدول
العربية التي تمت معدلات كبيرة بلغت 47% خلال عقد الثمانينيات، كما زادت نسبة قروض
مؤسسات التنمية العربية الوطنية والإقليمية للدول العربية إلى 43.9% خلال 20 عاماً من 1962

أما على مستوى دول الخليج العربي، فقد امتدت الآثار المرتبطة على أزمة الخليج لتشمل
اقتصاديات وموازنات دول المنطقة مما استدعي تعديل أسس إعداد الموازنة العامة وفق أولويات
الأمانة العامة مجلس التعاون لدول الخليج، 1991: 7-7: الوضع القانوني والتنظيمي لمدينة الرياض،
1993: 99. وفي الكويت تمثل تلك الأزمة مع عدد من الدعاوى القضائية المتعلقة بالتعدي
على المال العام مما دعا مجلس الأمن الكويتي إلى سن قانون يهدف إلى حماية الأوامر العامة وتمطلع عام
1993. الأمر الذي أضاف مسئولية أكبر على الأجهزة الرقابية بالدولة لم تكن موجودة من قبل
كالأعمال على الاستثمارات الخارجية للدولة. ويتطلب هذا كل إعداد نظام رقابي فاعل للتأكد من
حسن الاستفادة منها أو ما يطلق عليه تنظيم القيادة المضافة للإلتقاء.

Better Value For Money
على أن تطبيق القانون تحت عن عدد من المشكلات الاجتماعية والفنية والصعبات خاصة ما
ينتقل منها بالاستثمارات الخارجية وتلبين الأهداف حول أهدافه وتقييم تطبيقه العملي ودور
ديوان المحاسبة فيه. تاهيك على عدم وضوح الدور اهام الناظر بالجهاز الرقابي الأول المعين بتطبيق
القانون الأداً وهو ديوان المحاسبة، وعدم توفر الأدوات القانونية والفنية التي تمكن من القيام بذلك
الدور. فالجذر الزمني إليها وآشئ الدوام والتجارب التي تكونت لديه كانت مجرد تلقى
الرقابة على القطاع العام بالمفهوم التقليدي الذي لا يتجاوز الرقابة على الصرف والانشطة، بتعاميم
واللوائح المنظمة لها والمعاهدات المحاسبية المتبعة. ولا شك أنه في ظل تطبيق هذا القانون تسمى
الفحص والرقابة تتشكل مفاهيم غير تقليدية ذات أهمية قصوى تساعد منتخبي الفناء بالدولة على
حسن توظيف الأموال العامة كتكاملية الإدارية وتحقيق أداء وحدات القطاع العام.

يضاع إلى ما تقدم، أن تطبيق القانون وما استعمل عليه من إجراءات رقابية سابقة يحد من
قدرة متعدد القرار الاسترمنارى، وينقل من درجة المرونة المتاحة لديه في البحث عن أنساب الفرص
الاسترمنارية، و تستند الوثائق المناسبة. وقد بدأ ذلك جليا في الآراء المبادئ والجسد المستمر بين فنات
المجتمع ذات الصلة بالقانون الذي وافق مرحلة الإصدار.

أهداف الدراسة

إن الهدف الرئيسي للدراسة هو تحديد أوجه المعيين والقانوني على تطبيق القانون رقم
1993/1 بشأن نماذج تطبيق القانون، وتقييم دور ديوان المحاسبة في هذا التطبيق، ويفترض من هذا
الهدف الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف على درجة إدراك متخذ القرار لأهمية وأهداف تطبيق القانون وتقييم المرحلة
الماضية من ذلك التطبيق.

2. تحليل تزويد اتجاهي القرار بشأن دور المعالجة المحاسبية للبيانات المالية في حسن إدارة
الأموال العامة وإعداد تقارير المساواة العامة للمادة.

3. محاولة تحديد أهم معوقات وسلبيات تطبيق القانون كما تراها الفنات المعيين بتطبيق
القانون، وبالذات ما يتعلق منها بنتائج تطبيق القانون على النشاط الاسترمناري المحلي والدولي.

4. تحليل الفوائد بين اتجاهات الفنات المعيين بتطبيق والاختلافات بين هذه الفنات
الناشتة عن اختلاف الخبرات أو الاهتمامات من تطبيق القانون.
أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة أهمية كبيرة لما يلي:

1) إمكانية تطبيق مفهوم الرقابة الإدارية في الدول النامية وأهمية المعلومات المحاسبية.

2) تحديد الدراسات الاتجاهات المعنوية بالقانون وتوفير قدر من التقدم الذاتي يكون دافعًا إما للتوسع في التطبيق، أو التنقيح أو إعادة النظر في القانون من خلال الفئات التشريعية.

3) تعرض الدراسة تحليلًا للظروف المعنوية بين الشرائح ذات العلاقة تطبيق القانون والاستنتاجات الإحصائية ذات الدلالة.

4) تقدم الدراسة مؤشرات عن دور الأجهزة الرقابية بالدولة - تحديدا ديوان المحاسبة - في تحقيق القناعات النموذجية تطبيق مفهوم الرقابة الإدارية وخاصة من خلال الأطراف على تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال وتقييم نتائج التطبيق ومواعظه والحلول المقترحة لها.

5) تساعد نتائج الدراسة في تحديد حجم ونوعية الكوادر المهنية والفنية اللازمة لتحقيق التطبيق الأمثل للقانون.

مفهوم ودور الأجهزة الرقابية

أهمية الرقابة والأجهزة الرقابية بدولة الكويت

إن أهمية الرقابة على الإتفاق العام - بالأخص في دولة الكويت - حيث الاعتماد الرئيسي على مورد طبيعي - تأتي أصلا من حساسية الإتفاق العام وتحميجه خدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لتعزيز النقد والتنبؤ المستمر لدورها التنفسي المثالي، ويزيد من أهميتها ما تمثله الحكومة من الهدف في الإتفاق العام حيث تقوم بتوزيف الغالبية من الأيدي العاملة، وهي الوحدة الامتصارية الأكبر، وهي الرائدة في الإنتاج الصناعي وتقديم الخدمات، علاوة على أنها تمثل المكتسب العام والرئيسي في المؤسسات المسجلة في سوق الأوراق المالية. هذه السمات إضافة إلى مثيثاتها، تحتل على الأجهزة الرقابية المحاسبية الحالية تتين سياسات رقابية وأنظمة محاسبية تتواكب مع حجم الدور الملقى على عاتقهم والتمثل في حماية المال العام.

أضاف إلى ذلك ما حدث في الأونة الأخيرة من ضروب من العبث بالمال العام، ولاعباما في موضوع الاستثمارات الخارجية لدولة الكويت في الداخل والخارج حيث اتضح للأجهزة التشريعية...
أنه في العديد من الحالات يعتمد على المال العام للحصول على ما يكفي لاستخدام كافة السلسلة المتاحة لتحقيق مراكز التفاويق بين المبادئ والأعراف الرقابية المتبعة في هذه المسائل (1). كما أن حالات الدعاوى القانونية حول ممارسات أجهزة الاستثمار الكويتية في الخارج قد أزدادت في الآونة الأخيرة لتكون
عامل محتمل على المال العام.

مفهوم الرقابة الإدارية


© مراجعة البرنامج - مراجعة الموازات - تقييم الأداء.

(1) المذكرة التفسيرية للمقانون 1993/1، ص. 1.
وقد تمكن أهمية المعلومات المحاسبية باعتبارها أداة لمعارضة الرقابة داخل المنشأة وفي كافة
نواعاتها (Emmanual and Otley, 1992:41). فالرقابة الإدارية لا تعد إلا أن تكون عملية الإمداد
بالمعلومات عن أداء المديرين وتشغيل وحدات المنشأة (Atkinson and Young, 1995:14)
وما يتبع ذلك من تحديد الكفاءة (Efficiency) والفعالية (Effectiveness).
ومن المؤسسة تقديرها على تحقيق النتائج المطلوبة بأقل كلفة، أو بعبارة أخرى هي نسبة بين المخرجات
والدخل هذه الوحدة، بينما يدل مفهوم الفعالية على درجة النجاح التي حققها الوحدة أو
المؤسسة في إنجاز ما تضمن إليه (Anthony and Young 1988:15).

وبزيادة أرقام الإنفاق العام وكثرة البرامج الحكومية التي تتطلب تصريح المزيد من الأموال
العامة، برزت الحاجة إلى دور حديث للرقابة على القطاع العام يتضمن تطبيق الرقابة الشاملة من
فحص وتحليل، وتفتيش أداء إدارة المشروع (Broadus, 1982:84). ومن المؤكد أن ندرة الموارد
المتاح للدى الامم، مع تعاون الحاجة إلى تعظيم الاستفادة من تلك الموارد بما يكفل استمرارية
الabbreviations, يتطلب تبني نظام رقابة غير تقليدية كمفهوم القيمة المضافة والرقابة الإدارية لتحقيق

وقد يزيد أيضًا من أهمية تبني المفاهيم المعاصرة للرقابة التطور الملحوظ في المسائل القانونية
والفنية للمراجع، وتغيير مفهوم الرأي العام نحو دور المراقب المالي. فقد كانت مسؤوليات المراجع
 نحو الطرف الثالث قبل العشرينات من هذا القرن محدودة ولم يكن الجمهور مبالًا لرفع دعاوى
قضائية ضد المراجع خلال تلك الفترة. على أنه مع تطور وظيفة المراجع ونتيجة لتوزيعه مسؤوليته
 نحو الطرف الثالث، ارتفع عدد الدعاوى القضائية الموجهة ضده وخاصة خلال العقودين الماضيين،
الأمر الذي يؤكد على أهمية تبني طرق وأساليب معاصرة لضمان فعالية الرقابة وبالذات على
الأموال العامة (نوماس ونهكجي، 1986: 216).

الدور الحديث للأجهزة الرقابية

تكتسب رقابة الأجهزة الرقابية عادةً حول الرقابة اللاحقة أي بعد حدوث العمليات بشكل
يقيم مشروعية وكفاءة العمليات التي تم تنفيذها عن طريق مقارنة الإنتاج الفعلي بالمقترد، وقد
ازدادت مجالات ومهام المراجع الحكومي الرقابية لتتضمن عناصر أخرى غير تقليدية لتشمل العناصر
التالية : (US GAO, 1981:57)

والإيراهمولاالراشد
1- الإلتزام المالي 

**Financial Compliance**

وتشمل التحري عملاً إذا كانت المنشأة قد التزمت بالمبادئ المحاسبية المعترف عليها، وأن قواعدها المالية تتبع بوتيف عن المراقب المالية ونتائج الأعمال، والتأكد من مدى التزام المنشأة بالقوانين والتعليمات المؤثرة على القيمة المالية. وتتضمن تحديث ما إذا كانت الوحدة

2- الاقتصاد والكفاءة

**Economy and Efficiency**

tقوم بإدارة الموارد بكفاءة واقتصاد، ويزيدون عن كفاءة التنفيذ، وما إذا كانت تصرفات الوحدة منتفقة مع القوانين والتعليمات المرتبطة بالاقتصاد والكفاءة.

وتتناول الإجابة على تساؤلات حول تحقيق النتائج المرغوبة، وعما إذا تم دراسة كل البدائل المتاحة التي تؤدي إلى تحقيق النتائج المحددة بتكيفها أقل.

إن التحدي الهلالي لأجهزة الرقابة في الدولة قد فرض نفسه كأبناء عمالي جديد مدى نجاح تلك الأجهزة في مواكبتهم لملامحه، وظائفها الجديدة كمسهم في تقييم أداء الوحدات الحكومية وتفقيدها للمعلومات الضرورية للأجهزة الفنية والتشريعي لأغراض اتخاذ القرارات المناسبة (Philippines Commission, 1982 : 27)، وأصبح لم أمانة الأخذ في الاعتبار عملياً عملية الرقابة بحيث تتضمن تقييم الأداء، والتفة على إمكانية تحصين النظام المحاكم، وتقدم المقترحات المتعلقة بتحقيق البرامج للاهداف بكفاءة واقتصاد (Dahmash, 1984 : 6).

3- نتائج البرنامج

**Program Results**

الرقابة على المال العام: تجارب دولية

يُعتبر هذا البحث تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال الرقابة على الاموال العامة والتحقق من كفاءة تشغيلها وتقييم دور الإدارة الحكومية في حسن إدارتها.

1- نيوزيلندا

صدر قانون الأموال العامة عام 1989 لضمان حسن إدارة الأموال العامة من قبل المؤسسات والجهات الحكومية في نيوزيلندا. وقد قصد بهذا القانون إدخال العديد من الإصلاحات على طريقة إدارة الأموال العامة في الدولة، وتحسين الأداء المالي مع بناء مبدأ محاسبة المستقلة. كما قصد من القانون زيادة قدرة الحكومة المركزية في تنفيذها بإدارة مالية واعدة (NCAGO, 1994). وقد كلف ديوان التوجيهات بمتابعة تنفيذ هذا القانون نظراً لتوافقه مع أهدافه بشكل عام حيث أدخلت مفاهيم جديدة على طريقة إعداد التقارير المالية التي ترفع إلى المجلس السياسي كمفسور.
التكلفة والمنفعة، وطرق تقدير المنفعة الحدية، ودراسات الجذوى الاقتصادية، وتقييم المشروعات،
علاوة على الرقابة على تخصيص الأموال، وتقييم الأمانة، وتقييم إدارة الأصول العامة. ومن بين
المعايير التي تُؤخذ في الاعتبار أو تكون محل الاهتمام هي الرقابة على أعمال الجهات الحكومية وفق
هذا القانون ما يلي:

(1) الالتزام من قبل الجهات الحكومية بإتباع المبادئ الإدارية في تحقيق أهدافها.
(2) التحديد الواضح لأهداف الجهات المالية وغير المالية من أجل تقييم الأداء.
(3) وضع معايير وأصول مقارنة لقياس الأداء.
(4) نقاط رقابة لكل من الأنظمة والمحرقات.
(5) إجراءات تخطيطية مرنة وفعالة.
(6) نظام تخصصات وتكلمة معينة دقيقة.
(7) إجراءات واضحة لإدارة الأصول ورؤوس الأموال العامة.

تقرير المحكمة الخارجي

وبالإضافة إلى أعمال التدقيق التقليدية التي يقوم بها ديوان المراجعة في نيوزلندا، وإعمالًا في
سياسة الحياد والوضوعية وحماية الأموال العامة، يطلب من المؤسسات تعيين مراقب حسابات
تدقيق تنتج أحماضها ورفع تقرير بذلك إلى المساهمين، وبيان رأيه في القيمة المضافة للمؤسسة. كما
يعتبر المحكم الخارجي مقومًا لإبداء رأيه في تقرير المراقب الخارجي وتقييم أعمال المؤسسة بكل

الملكة المتحدة

يقوم مكتب التدقيق الوطني (National Auditing Office) برصد أعمال الجهات الحكومية
والعديد من الجهات التي تزيد نفقاتها على 10٪ من الإنفاق العام في المملكة المتحدة بمتوسط قيمة
سنوية 450 مليون جنيه إسترليني. ويفضل ذلك إلى ضمان إنفاق الأموال العامة في أوجه الصرف
المحددة وأنه يمكن الاعتماد على التقارير المالية المرفعه له. لتحقيق ذلك، قام مكتب التدقيق
الوطني بإصدار معايير مراجعة خاصة به على غرار المعايير المستخدمة من قبل مكاتب التدقيق المهنية.
كما قام بتبنى العديد من المفاهيم الحديثة في التدقيق كبيان المهمة المضافة للتدقيق المالي، مبادئ
التكلفة والمنفعة الاقتصادية وتقييم المشروعات. وقد طبقت العديد من هذه المفاهيم والنصوص
المراجعة لها ضمن تقرير مكتب التدقيق الوطني عن نتائج الفحص في وزارات الدفاع والشحن الاجتماعية والخارجية والداخلية.

وتبرز وظيفة مكتب التدقيق الوطني حول الحصول على أكبر قدر من المنافع لكل مبلغ حيث يعنى هذا المفهوم المراجع العام مرونة أكبر بالصرف مع التركيز على المراجعة المالية وتقسيم الكفاءة والفعالية.

وقد قام مكتب التدقيق الوطني بمحاولة تقييم إجمالي الأصول المملوكة من قبل الدولة، ودعا كافة الجهات إلى القيام بتقييم الأصول العامة وذلك لتبنيه حسن إدارتها ولضمان الجانب الرقابي على استعمالها. كما يقوم المكتب الوطني بتقييم أداء المدققين الداخليين في الجهات الحكومية ومقارنتها بالمنظمات الأوروبية لهذا الغرض من المدققين.

وشكل المكتب بحثًا حادًا لنظرية أن مزادات البيانات المالية التي يجب وفعّالاً للبرلمان حيث أوصت بضرورة بيان ميزات وحماية الإفصاح عن البيانات الحكومية، وتقديم كافة البيانات الفنية لجذب ذلك الإفصاح، بالإضافة إلى إحكام الرقابة وحسن إدارة الأموال العامة.

(3) جمهورية ألمانيا الاتحادية
إن مهمة المراجعة على أنشطة الجهات الحكومية في ألمانيا تقع على مؤسسات حوكمة هما الدوادين الاتحادي للمراجعة (Federal Court of Audit-FCA) والدوادين الإقليمية للمراجعة (Courts of Audit) وتعمل في تقديم البيانات الكافية عن جملة النشاط الحكومي وتمكينه في تحقيق الأهداف العامة للدولة وurbation أوجه القصور في أداء الجهات الحكومية. ويقوم الدوادين الاتحادي للمراجعة بالتدقيق على الإدارية المالية في الدولة من خلال تدقيق نتائج أعمال المؤسسات العامة كهيئة التحقق العام والموازنة والاتصالات. وترتكب تلك المراجعة من خلال المفهوم التقليدي للمراجعة المستندية وبعض اختبارات تقسيم الأداء (Zavelberg, 1992).

وبعد الانتهاء من التدقيق على أنشطة الجهات العامة ترفع التقارير إلى وزارة المالية الاتحادية حيث تتعين الجهات الحكومية الفرصة للتعرض على معرفات التقارير قبل رفعها إلى البرلمان. إلا إن ما يميز النظام الألماني بهذا الصدد هو صلاحيات رئيس الدوادين الاتحادي للمراجعة الرسمية كمفوض رسمي للدولة. يقوم الرئيس بطرح خطط وتوصيات تدعم ورفع كفاءة الإدارة في القطاع العام لأشخاص قرار بشأنها من قبل الهيئة التشريعي بالدولة (Zavelberg, 1992:114).
ويتشدد تقارير المراجعة من قبل الدوّانات الأحادية في معظم الأحوال عدا الحالات السرية كمشاريع الدفاع، كما يقوم رئيس الدوّانات الأحادية للمراجعة بالإعلان عن ملاحظات ووصيّات عملية المراجعة السنوية من خلال مؤتمر صحفي (47: 1994).

الولايات المتحدة الأمريكية

تظل مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية عن دوره في القيادي في المراجعة المالية التقليدية وركز على الرقابة من أجل قياس الرفاهية والفعالية (تنسق البرامج) حيث عاشب بوضوح المراجعة المالية إلى مؤسسة أخرى تحتدها الوحدة الحكومية المدنية - غالبًا ما يكون مكتب تدقيق حسابات معتقدم (39: 1979: GAO). وينشمج هذا النظام بتقسيم البرامج والتأكيد من أن الجهاز الإداري والقطاع العام قد حقق الأهداف المخططة من اعتماد الولايات المتحدة للفهم موازنة البرنامج المخطط.

وفي تجربة مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة شاهد على الممارسة الكاملة للدور الرقافي لهذه الجهات. فقد قام هذا المكتب بناءً على التشريعات بشكل مباشر أو عن طريق المساهمة في تقنين بعض الممارسات، والإجراءات الرقابية المطلوبة لحماية الأموال العامة بالولايات الفيدرالية. وتشمل هذه القواعد على سبيل المثال (181: 1981)

1) قانون أمانة المصدرين الماليين الفدراليين الصادر في عام 1982 والذي يلزم الجهات الحكومية بتقسيم الإجراءات الرقابية الداخلية في تلك الجهات والإبلاغ عن مواطن الضعف فيها.

2) قانون مدراء الخسائس الماليين المصرف عام 1990 والذي يعي بالتزام بالمسؤولية المدنية الشخصية لدى المدراء، حيث يبقى باهًا على هذا التشريع مدراء الأغراض الرقابية المالية في الجهات الحكومية. كما أثر تلك الجهات بتقسيم خطط حسب نتيجة تناول أهم التطورات والتحسيينات التي ستمهد إلى تحقيقها للجهود والأداء المالي ل الجهات. ويجب على الجهات أيضاً إعداد قوائم مالية على غرار تلك التي تعد للأغراض التجارية يتم اعتمادها من قبل مكتب تدقيق حسابات معتمد. علاوة على القيام بإجراءات محددة كفيلة بقياس الأداء.

3) قانون تقييم أداء ونتائج القطاع الحكومي المصرف عام 1992 والذي يلزم الجهات الحكومية بتقسيم خططها لقياس تقييم أدائها السنوي. ويدرس للجهات الرقابية على مستوى الدولة على أنها مصدر الأدلة الرقابية والتفاصيل التي

ويتشدد في تقارير المراجعة من قبل الدوّانات الأحادية في معظم الأحوال عدا الحالات السرية كمشاريع الدفاع، كما يقوم رئيس الدوّانات الأحادية للمراجعة بالإعلان عن ملاحظات ووصيّات عملية المراجعة السنوية من خلال مؤتمر صحفي (47: 1994).

الولايات المتحدة الأمريكية

تظل مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية عن دوره في القيادي في المراجعة المالية التقليدية وركز على الرقابة من أجل قياس الرفاهية والفعالية (تنسق البرامج) حيث عاشب بوضوح المراجعة المالية إلى مؤسسة أخرى تحتدها الوحدة الحكومية المدنية - غالبًا ما يكون مكتب تدقيق حسابات معتقدم (39: 1979: GAO). وينشمج هذا النظام بتقسيم البرامج والتأكيد من أن الجهاز الإداري والقطاع العام قد حقق الأهداف المخططة من اعتماد الولايات المتحدة للفهم موازنة البرنامج المخطط.

وفي تجربة مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة شاهد على الممارسة الكاملة للدور الرقافي لهذه الجهات. فقد قام هذا المكتب بناءً على التشريعات بشكل مباشر أو عن طريق المساهمة في تقنين بعض الممارسات، والإجراءات الرقابية المطلوبة لحماية الأموال العامة بالولايات الفيدرالية. وتشمل هذه القواعد على سبيل المثال (181: 1981)

1) قانون أمانة المصدرين الماليين الفدراليين الصادر في عام 1982 والذي يلزم الجهات الحكومية بتقسيم الإجراءات الرقابية الداخلية في تلك الجهات والإبلاغ عن مواطن الضعف فيها.

2) قانون مدراء الخسائس الماليين المصرف عام 1990 والذي يعي بالتزام بالمسؤولية المدنية الشخصية لدى المدراء، حيث يبقى باهًا على هذا التشريع مدراء الأغراض الرقابية المالية في الجهات الحكومية. كما أثر تلك الجهات بتقسيم خطط حسب نتيجة تناول أهم التطورات والتحسيينات التي ستمهد إلى تحقيقها للجهود والأداء المالي ل الجهات. ويجب على الجهات أيضاً إعداد قوائم مالية على غرار تلك التي تعد للأغراض التجارية يتم اعتمادها من قبل مكتب تدقيق حسابات معتمد. علاوة على القيام بإجراءات محددة كفيلة بقياس الأداء.

3) قانون تقييم أداء ونتائج القطاع الحكومي المصرف عام 1992 والذي يلزم الجهات الحكومية بتقسيم خططها لقياس تقييم أدائها السنوي. ويدرس للجهات الرقابية على مستوى الدولة على أنها مصدر الأدلة الرقابية والتفاصيل التي
تساعد الجهات على تلبية المطالب المالية للدولة، كما هو الحال فيما يسمى "بالتكتاب الأصفر". ويجدر الكتبت الأصفر على معايير المراجعة الحكومية في الولايات المتحدة التي يتم مراجعتها وتحديثها بشكل دوري. وقد تم مراجعتها مؤخرًا في عام 1994 (87: GAO, 1994).

(5) كندا

على الرغم من أن المراجعة الشاملة (المالية والإدارية) هي المفهوم المطبق في كندا، إلا أنها لم تنتهج منهج الولايات المتحدة في المراجعة لأغراض تقييم الأداء. ف꼈صرع تقييم الأداء الكمي في تقريره السنوي على مدى تفتيت الوحدة الحكومية للبرامج المحددة وأوجه القصور التي حدثت أثناء التنفيذ. دون الطرق إلى كفاءة التنفيذ. وتعد بعض التقارير التي صدرها المراجعين العام من قبل بعض المختصر في مجالات متعددة كالخاصة والاقتصاد والهندسة والطب من أجل تقييم فعالية البرامج في الإدارية الحكومية المسؤولة عن تنفيذ هذه البرامج .

(6) السويد


ويتضح مما تقدم أن هناك اتجاهًا متزايدًا نحو تغيير فلسفية المراجعة والرقابة على الجهاز الإداري للدولة وعلى مشروعات القطاع العام، بهدف إلى زيادة فعالية دور القوائم الخارجية مما يتطلب الفصل بين مهام المراجع الحكومي-الرقابة المالية التقليدية ومهام المراقب الحكومي- لتشمل الرقابة الإدارية مما تتضمنه من أغراض متنوعة.
الرقابة على المال العام في دولة الكويت

يقوم ديوان المحاسبة على رقابة الأموال العامة بدولة الكويت حيث أنشأته في عام 1964 كجهة رقابية مستقلة للرقابة والتفتيش على أعمال الجهات الحكومية علاوة على حمایة الأموال العامة وإحكام الرقابة على الصرف، وأقيم بالسلطة التشريعية للدولة مثلا بالبرلمان. وبعد سلسلة التعليم على الأموال العامة واللاستعجال في استمرار الكويتين في الخارج، أنشأه الدوّان فعليا في 1943 بالحاصل البريطاني لدستارة أعمال الجهات الخاضعة لرقاية الدوّان (ديوّان المحاسبة، 1996: 123) وقد أزدادت أعمال التفتيش المتعلقة بدوّان المحاسبة خاصة بعد صدور القانون رقم 1993/1 بشأن جمایة الأموال العامة واتساع نطاق الرقابة المالية وما فرتب عليه من ضرورة توفير المعلومات الدقيقة إلى الجهات التشريعية في الدولة. 

الهيكل التنظيمي

يكون الدوّان بوضعه الحالي من أربعة قطاعات تحتى على (15) وحدة مراقبة، يشارك
اثنا عشر منها في التفتيش على الجهات الحكومية الخاضعة لرقاية الدوّان. وتقوّم المراقبات بإعداد تقارير دورية عن أنشطة الجهات الخاضعة للتفتيش وتضمن ملاحظاتها على الحسابات الختامية لإدارة المالية والحساب الختامي للميزانية المنطقة للمليك عرضها على مجلس الأمور وجلس
الوزراء. وتبلغ الجهات الخاضعة لرقاية الدوّان (150) جهة توقع أن تصل إلى (170) جهة نتيجة التوسع في نطاق رقابة الدوّان بعد صدور القانون 1993/1 بشأن جمایة الأموال العامة. (ديوّان
المحاسبة، 1996: 21).

وطائف دوّان المحاسبة

1) التفتيش والرقابة

ويقصد به التحقيق من عدم وجود مخالفات أو ملاحظات على التصرفات المالية في الجهات الخاضعة للتفتيش من خلال ما يعرف بالرقاية السابقة واللاحقة، حيث يقوم الدوّان بعد إجراء الرقابة بإخطار الجهات محل الرقابة بأي ملاحظات أو مخالفات لاتخاذ القرار التصححي بشعورها من خلال التقارير والمراسلات الدورية. كما يرفع تقريره السنوي عن أعمال الجهات إلى السلطة التنفيذية والتشريعية. أما الشركات والمؤسسات العامة التي تساهم فيها الحكومة بنسبة لا تقل عن 25% فتتم التفتيش على نشاطها كأية جهة حكومية ويعيد عنها تقرير يعرض على الجمعية العمومية
مع تقرير الحساب الخلاني وتصويب مراجع الحسابات الخارجي.
الرقابة على الاستثمار العام بالدولة

تقوم إدارة الاستثمارات بديوان المحاسبة بالرقابة على استثمارات الدولة في الداخل والخارج.

وفق مراحل أربع هي:

1 - تقرير الاستثمارات: تقدم الجهات والشركات الخاضعة للرقابة تقريراً مفصلاً بإجراءاتها والتغييرات التي تطرأ عليها إلى ديوان المحاسبة.

2 - توصيات الإحصاءات العملية: تقوم الجهات بإخبار الدوام بكل العمليات الاستثمارية التي تزيد قيمتها عن مائة ألف دينار خلال عشرة أيام من تاريخ إجراء العملية بنموذج إحصائي موحد.

3 - تقرير مفصل: يعمر الوزراء كل فيما يخصه تقريراً عن الجهات التابعة له إداريًا والخاضعة للقانون رقم 1993/14. تتضمن أوضح الاستثمارات بتلك الجهات والتغييرات التي طرأت عليها.

4 - تقرير مجلس الأمة: يقوم الدوام بإعداد تقرير يوضح جميع العمليات الاستثمارية التي تمثل بالخطابات وملاحظات الدوام عليها كل 6 شهور ويسجل لرئيس مجلس الأمة. وفقاً للمعلومات والتفاصيل بالدردشة والسياسات الكاملة نظراً لطبيعة البيانات والتقارير المتداولة في القطاع الاستثمار.

شروط الدراسة

تقوم الدراسة على اختيار الفروض التالية:

لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات المجتمع حول تطبيق القانون.
لا يساهم قانون حماية الأموال العامة بدولة الكويت في تطبيق مبدأ الرقابة الإدارية من قبل الأجهزة الرقابية المعنية.
لا تختلف المعالجات المحاسبة للمعلومات المالية للأجهزة الاستثمارية بالدولة أهمية في حماية الأموال العامة.
غمر الإجراءات الفنية التي يوارثها قانون حماية الأموال العامة مع مبدأ التوسع في الفرص الاستثمارية دون الإخلال بالسرعة أو سرعة أخذ القرارات الاستثمارية.
تتم إجراءات أفراد المجتمع الدراسة حول تطبيق قانون حماية الأموال العامة وتقييم دور الأجهزة الرقابية بالدولة.
منهجية الدراسة

تمثل الدراسة مدخلاً عملياً للتعرف على أهمية ودلالات الرقابة الإدارية في القطاع العام من خلال تحديد أدوات القائمين والمعنيين بتطبيق القانون ومن ثم تقييم هذا التطبيق. وفي هذا تحقق دراسة المشكلة بهذا المضمون شيئاً من الشمولية المطلوبة في تناول مشاكل الرقابة الإدارية التي عادة ما ينظر لها من زوايا سليمة تحت دون ربطها بالجوانب الفنية كالمسائل المحاسبية والقانونية جمعة، والموجه من هذا تقدم منهج علمي لفهم الدور المعاصر للأجهزة الرقابية في حماية الأموال العامة والخروج عن مفهومها التقليدي عبر تحليل تناول الدراسة ومحاولة تعميم نتائجها.

ويتأتي ذلك من خلال المنهجية التالية:

1) دراسة الأدوات المتعلقة بالموضوع والمسح المكتبي لأهم متغيرات الدراسة.

2) استخلاص التجارب السابقة في هذا المجال والذات في الدول المقدمة.

3) استطلاع أثاثات المعنيين بتطبيق القانون من خلال استبانه رأى.

4) التحليل الإحصائي الملازم لقياس مدى ارتباط وصدق النتائج.

محددات الدراسة

يمكن تحديد أبرز محددات الدراسة فيما يلي:

1) حداثة تطبيق القانون وحساسية الكثيرين من تناوله تجنباً للمخاطر في الجوانب السياسية المقردة له.

2) صعوبة التمييز بين المعنيين بتطبيق القانون وغيرهم اعتماداً على الخصائص أو العلاقة.

فقط حيث إن فئات غير قليلة ذات ارتباط هام بالموضوع دون أن تقع ضمن ذلك التمييز.

3) تناول الدراسة عدد من الآخاذ ذات الجدد النفسية أو النواحي الشخصية التي يصعب فصلها موضوعية عن المسائل المتعلقة بالموضوع.

4) عدم توفر البيانات الأساسية كتجارب لتطبيق القانون أو اعتبارها من البيانات غير المنشورة.
تحديد اتجاهات المعنيين والقائمين على تطبيق قانون حماية الأموال العامة:
دراسة ميدانية

مجتمع الدراسة

تألف مجتمع الدراسة من مجموع فئات المجتمع ذات العلاقة مباشرة بتطبيق القانون في الأجهزة الرقابية كمجلس الأمة ودوين المحاسبة وÝبع عدد إدارات وزارة المالية. ويتكون مجتمع من له علاقة كل فرد نفس مستوياته الوظيفية ضمن نطاق تطبيق قانون 1993/1 كعمال ممثلى بإدارة الاستثمار بدوين المحاسبة أو مراقب الحسابات مؤسسات ومكاتب تدقيق الحسابات العامة، أو من هم علاقة مباشرة في تنفيذ تطبيق القانون كأعضاء اللجنة المالية لمجلس الأمة، وفريق عمل دراسة القانون، علماً على ممثل عن الجمعيات والوزارات الحكومية المعنية بالقانون أو ما عنه فيbalanced فئات العامة.

عينة الدراسة وجمع البيانات

أما عينة الدراسة فقد استهدفت نسبة لا تقل عن 10% من مجتمع الدراسة في الجهات والمشاركين بمجلس الأمة من أعضاء ومستشاري اللجنة المالية ولجنة حماية المال العام، علاوة على عينة من مراقبين الحسابات بدوين الكويت، ومجموعة من المعنيين في جمعيات تنفيذ المال العام كجمعية المحاسبين والاقتصاديين، بعض كليات جامعة الكويت، غرفة التجارة والصناعة إلى جانب توزيع مجموعة من الاستجابات إلى القانونين على تنفيذ القانون في قطاع الاستثمار بدوين المحاسبة بالدولة. وقد روعي أن تشمل العينة عدد الإمكانات ذات العلاقة ذات الصلة للاستجابة للمجتمع حتى يمكن تعليم نتائجها نظرًا لخصوصية الموضوع. ويتعين أسلوب العينة هذا شائع الاستخدام في مسح العلوم الاجتماعية (العوام، 1978: 180-200, 1990:153-158, 1989: 1989); وخاصة عند صغر حجم المجتمع موضع الدراسة.

1. تم تحديد حجم العينة وطريقة الوصول لها في حدود الرغبة في المشاركة في تعبئة الاستبانة على أن لا تقل عن 10 فئة من كل فئة من الفئات المستهدفة ذات العلاقة.

2. مراجعة التصميم والبيانات في المجموعة.
3. سمح لبعض الفئات وخاصة كبيرة الحجم منها بأن يشارك بتسهيل الاستبانة أكثر من فرد للحصول على أكبر قدر من الإجتهادات.

مع الاستبانة

تمت عملية توزيع وتجميع الاستبانات على مجتمع العينة من خلال الأساليب التالية والتي تناسب البيئة المحلية واعتبارات صعوبة الوصول إلى بعض القياديين بالدولة:
1. أجريت مقابلات شخصية مع عدد من أولئك القيادات، قبل توزيع الاستبانات لبرامج التقييم مفردات الاستبانة ولهدس الدعم المطلوب للاستبانة. وقد استغرقت هذه مقابلات فترة 9 أيام في النصف الأول من شهر مارس 1997. إلا أن ارتفاع بعض أفراد العينة عن المشاركة أو عدم التزامهم في تقديمهم في الوقت المحدد دفع الباحث إلى إلغاء عدد من أماكن التوزيع من قائمة الجهات المستهدفة.

2. الاتفاق مع أشخاص Key Persons يعملون في الجهات المستهدفة ليتموا حلقية وصل بين الباحث ومفردة العينة لأغراض التاسعة والتحميح، وتتسهيل مهمة الباحث قدر الإمكان، وعددهم 18 شخصا.

الاستبانة

شملت الاستبانة على 16 سؤال جاء في 3 صفحات منفصلة دعت برسالة إيضاحية لأهداف البحث والقابلين عليه مع حث المشاركين على سرعة وفقة الإجابة. وقد استغرقت فترة تصميم واعتبار وتوزيع ثم تجميع وتحليل الاستبانات 68 يوماً. هذا وبلغ عدد الاستبانات الموزعة 95 استبانة للغة العربية تطبق القانون.

تحليل نتائج الدراسة:

تحليل الإحصائي وخيارات الفروض

نسبة الاستجابة

بلغت نسبة الاستجابة للأستبانات 74% بواقع 72 استبانة من أصل 95 تم الحصول عليها مع إلغاء عدد 8 استبانات نظرًا لعدم إكمال جزء كبير منها. وتعتبر هذه النسبة عالية في تخصصات العلوم الاجتماعية (Marshall, 1975: 74).

خصائص العينة

يظهر الجدول (1) خصائص العينة المشاركة من حيث السن والمؤهلات والخبرات وغيرها من البيانات المتوضغة التي يستخلص منها ما يلي:
1. عدد الذكور المشاركون في العينة حوالي (3) أشخاص عدد الإناث المشاركات، ويعد ذلك توزيع الجنسين الطبيعي في المجتمع الأصلي - مجتمع المحاسبين ومدققي الحسابات والمشرعين والماهل سهمياً.

2. يمكن الاعتقاد إلى حد كبير إلى كفاءة وخبرة المشاركون في البحث حيث تبلغ نسبة من تزويدهم على عشر سنوات حوالي 60%.

3. حملة الأهلية الجامعية وما فوقها زادت نسبة من المحاسبين منهم الثلث أكثرهم من المحاسبين، وهذا في حد ذاته يعطي اطمئنان أكثر لاحتمالات فهم طبيعة الأسئلة ومن ثم صدق النتائج.

جدول رقم (1)

البيانات الديموغرافية للمشاركين

<table>
<thead>
<tr>
<th>العدد</th>
<th>المساواة</th>
<th>المحاسبين ومدققي الحسابات</th>
<th>المشترعين</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>%</td>
<td>عدد</td>
<td>%</td>
<td>عدد</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>123</td>
<td>123</td>
<td>123</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>العدد</th>
<th>العمر</th>
<th>الجنس</th>
<th>معاملة</th>
<th>تعلم</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td>%</td>
<td>%</td>
<td>%</td>
<td>%</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>123</td>
<td>123</td>
<td>123</td>
<td>123</td>
</tr>
</tbody>
</table>

العامة: جمهور العينة في أماكن عمومية (نادي - جمعية نفع عام - مقر عمل حكومي وحاصص.)
المحاسبين ومدققي الحسابات: محاسبين ومدققي الحسابات في الجهات الحكومية ومكاتب التدقيق من موارد المهنة.
المشرعين: أعضاء من السلطات التشريعية والتنفيذية، علاوة على بعض العمانيين في هيئة أهل السطول.

(*) حملة الإيجارات المهنية الدولية مثل (CPA - CMA - CIA - CA - LLB)
اجهادات المشاركون نحو اعتبارات تطبيق القانون

بين الجدول (2) والجدول (3) اجتهادات المشاركون نحو سنة عشر اعتبارا في تطبيق القانون. حيث يتضمن الجدول (2) التكرار وتحليل النسب الخاصة بإجادات مفردة عينة (العامة-المحلية، والجهات الرقابية -المحلية)، وثالثاً، النوع الذي سيتفرده في الاستدلال على أهم اعتبارات تطبيق القانون وفق تكرارها وأهميتها النسبية. بينما يشير الجدول (3) إلى المتوسطات والاختلافات المعيارية لأجادات القنات الثلاثة المشاركة في الاستبانة.

جدول رقم (2) 

اجهادات المشاركون نحو اعتبارات تطبيق القانون 1993/1

<table>
<thead>
<tr>
<th>كل قنات المشاركون</th>
<th>الصنreuse</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Response Scale **</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>25</td>
<td>24</td>
</tr>
<tr>
<td>68%</td>
<td>65%</td>
</tr>
<tr>
<td>19%</td>
<td>22%</td>
</tr>
<tr>
<td>11%</td>
<td>14%</td>
</tr>
<tr>
<td>0</td>
<td>0</td>
</tr>
<tr>
<td>Frequency</td>
<td>Percentage</td>
</tr>
</tbody>
</table>

(1) مدى تحقيق القانون لأهدافه.
(2) أداء الجهات الرقابية الناطقة في السنة المالية الأولى العامة.
(3) نسبة 25% للاستجابة إلى نداء السنة الثانية من القانون (المساهمة الحكومية في الاستمارات).
(4) اعتبارات تطبيق القانون عامة في مراجعة نموذجية.
(5) استمارات الاعجل واللاعجل.
(6) نسب الموانئ ومشروعيه معا.
(7) الساحة مع القوانين العربية.
(8) تمد دور دور الجهات الرقابية.
(9) إمكانية تطبيق القانون.
(10) إمكانية تطبيق القانون.
(11) إمكانية تطبيق القانون.
(12) إمكانية تطبيق القانون.
(13) إمكانية تطبيق القانون.
(14) إمكانية تطبيق القانون.
(15) إمكانية تطبيق القانون.
(16) إمكانية تطبيق القانون.

** المتبقي الاستثناء من صفر (غير مهم) إلى 4 (مهم جدا).

*مذكرة*: ناتج مسحَج حسب درجة التكرار للفئة "التأثير الفقير".
جدول رقم (3)

**اجهادات المشاركين نحو اعتبارات تطبيق القانون (الموسطات والإثراء المعبر – كافة المشاركين)**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Response Scale **</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
<th>**</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>3.58</td>
<td>3.92</td>
<td>3.99</td>
<td>2.92</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.41</td>
<td>(1) مدى تحقيق القانون لأهدافه .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>3.51</td>
<td>4.00</td>
<td>3.91</td>
<td>2.69</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.36</td>
<td>(2) مدى ادائه الجهاد الرقابي المناطة بحماية الأمور العامة .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>3.51</td>
<td>3.31</td>
<td>3.45</td>
<td>3.77</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.02</td>
<td>(3) نسبة 45% من الواردات في القائمة الثانية من القانون .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>3.38</td>
<td>3.62</td>
<td>3.18</td>
<td>3.31</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.81</td>
<td>(4) اعتبار تطبيق القانون عالياً أمام تطوير الاستمارات والنموذج القضائي .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>3.19</td>
<td>3.17</td>
<td>3.45</td>
<td>3.00</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.78</td>
<td>(5) تم القوانين ووضع مواد .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>3.05</td>
<td>3.00</td>
<td>3.00</td>
<td>3.15</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.74</td>
<td>(6) السماحة مع القوانين السارية .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>3.05</td>
<td>3.36</td>
<td>3.15</td>
<td>3.15</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.78</td>
<td>(7) تعزيز دور الجهة الرقابية .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>2.92</td>
<td>3.77</td>
<td>3.15</td>
<td>1.85</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.02</td>
<td>(8) إمكانية تطبيق القانون .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>2.89</td>
<td>3.00</td>
<td>2.45</td>
<td>3.15</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.91</td>
<td>(9) البيانات الواردة في التقارير .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>2.76</td>
<td>3.08</td>
<td>2.18</td>
<td>2.92</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.93</td>
<td>(10) زيادة مدة رفع التقارير .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>2.75</td>
<td>2.62</td>
<td>2.64</td>
<td>2.46</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.90</td>
<td>(11) توضيح واصطحاب مستندات دور الجهات الرقابية على الأمور العامة .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>2.32</td>
<td>2.54</td>
<td>2.18</td>
<td>2.23</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>0.63</td>
<td>(12) توفير الكوالات المطلوبة لتطبيق القانون .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>1.75</td>
<td>0.38</td>
<td>1.64</td>
<td>3.15</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.39</td>
<td>(13) توقع حزمات رادعة أكبر .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>1.62</td>
<td>0.15</td>
<td>1.73</td>
<td>3.00</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.38</td>
<td>(14) تطبيق مفهوم الرقابة في المراجعة الشاملة تضمن قيمته أمام المسائل العامة للدولة .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>1.41</td>
<td>0.85</td>
<td>1.00</td>
<td>2.31</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.12</td>
<td>(15) تعديل سياسة ترشيد الاعتقاد والрюية العامة .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>1.57</td>
<td>1.08</td>
<td>1.45</td>
<td>2.15</td>
<td>Mean</td>
<td>Std.</td>
<td>1.07</td>
<td>(16) عدم تعاون السلطات في تبادل القوانين .</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

ملاحظات:
* مرتبة تنزايا حسب المتوسط للفئة.
** مقاييس الاستجابة من صفر (غير مؤثر) إلى 4 (مؤثر جداً).

فيما خلال الجدول (3) يمكن التمييز بين أربعة مستويات من الأهمية ضمن اعتبارات تطبيق القانون: 

القانون:
أولاً: اعتبارات لها أهمية كبيرة في اتجاهات المشاركين

1) مدى تحقيق القانون لأهدافه: أحمل هذا الاعتبار أهمية كبيرة في اتجاهات المشاركين، فرأى الأغلب الأعم من المشاركين (78٪) أن قانون حماية الأموال العامة يحقق الأهداف المنشودة من تطبيقه.

2) أداء الجهات الرقابية المنطقة بحماية الأموال العامة: ترى الغالبية من المشاركين (87٪) أن الجهات الرقابية المسؤولة عن تطبيق القانون والمتصلة في ديوان المحاسبة تؤدي مهمتهما بكفاءة بدرجة عالية. وأضاف معظمهم في ملاحظاتهم على الاستياب أنهم يعانون عن أداء أفضل ويتم ذلك عن طريق تطبيق الجهات الرقابية بالتخصصات الدقيقة التي يستلزمها تطبيق القانون كالخياراء المحاسبين والمحللين الماليين والخبراء الأوكلاء والمدققين المؤهلين ذوى الخبرة الكبيرة والمتنوعة.

3) نسبة 25٪ الواردة في المادة الثانية من القانون (مساءة الحكومة في الاستثمارات): يرى ثلثا المشاركين أن هذه النسبة كافية وسليلة ومناسبة جداً ويعودهم في ذلك أكثر من حسب المشاركين (22٪) حيث يرون أن تلك النسبة مناسبة. أما الباقى (14٪) فهو أنها مقبولة بالكل.

4) اعتبار تطبيق القانون عالياً أمام تطوير الاستثمارات والتوسع القطاعي: تقرر الغالبية العظمى من المشاركين (90٪) أن تطبيق القانون يعتبر مثيق عالياً أمام تطوير الاستثمارات والتوسع القطاعي. أما العشر الباقى من المشاركين فرئى أن تطبيق القانون قد يكون عاطلاً وقد لا يكون، فهو أحد عوائق التطوير وليس أهمها.

5) تمام القانون ووضوح مواده: يرى أربعة أخماد المشاركين أن قانون حماية الأموال العامة واضح المواد، وأنه في صياغته الحالية تنا لا يحتاج إلى تعديلات أو توضيحات أو إضافة مواد أو تفسيرات.

6) انساق قانون حماية المال العام مع القوانين السارية: يرى ثلثا المشاركين أن القانون ينسق ويتماشى مع باني القوانين السائدة، بينما ربع المشاركين حسب رأيه من تمساواي أي لا تعرض ولا أنساق. ورغم يرغم ذلك إلى عدم درايةهم بباقي القوانين السارية أو أن هذا القانون قد لا ينسق بينما إذا وجد تعارض فهو محدود وغير مؤثر.
ثانياً: اعتبارات مهمة في اتجاهات المشاركين

1. تحديد دور الجهات الرقابية: أفاد ما يقرب من ثلاثة أرباع المشاركين أن تحديد دور الجهات الرقابية مهم لحماية المال العام حيث إن عدم التحديد يؤدي إلى تشتيت المسؤولية وضياع المسئولية مما يترتب عليه إهدار وضياع المال العام. كما أن تحديد دور الجهات الرقابية يؤدي إلى تركيز كل جهة في القيام بالدور المطلوب منها مما يحقق مهمة هذه الجهات الرقابية بكفاءة ومجاهد أقل، كما يوفر وقت وجهد المسؤولين في الجهات التي تخضع للرقابة.

2. إمكانية تطبيق القانون: أجمع ما يقرب من ثلث المشاركين (26%) على إمكانية تطبيق القانون وأن ذلك مهم، بل إن نصف المشاركين على إمكانية تطبيق القانون (56%). أفادوا بأن ذلك ممكن جدًا، وأما الثلث الباقين من المشاركين فتساؤل لديهم إمكانية تطبيق القانون مع إمكانية عدم تطبيقه. والذين رأوا ذلك كانت لهم وجهات نظر متعارضة ومتباينة عنها في ملاحظاتهم.

3. البيانات الواردة في التقارير: رأى ما يزيد على نصف المشاركين (54%) أن تلك البيانات مهمة جدًا، وبالتالي فإن عدم كفاية البيانات الواردة في التقارير أو عدم دقتها يشكل عقبة كبيرة في تطبيق القانون وإمكانية نجاحه.

4. زيادة مدة رفع التقارير: جاء رأى ثلث المشاركين مطالباً بزيادة مدة رفع التقارير، وأفادوا أهمية ذلك حيث إن المدة الواردة بالقانون غير كافية لكي تقدم التقارير بالدقة المناسبة وإمكانية الاعتماد عليها حيث إن المعمل ينكم السرعة وقصر الفترة التي ترفع فيها التقارير يكون على حساب عنصر الدقة وإمكانية الاعتماد عليها، لذا فإدارة المدة تستطيع معالجة ذلك.

5. التحديد الواضح لمسؤوليات دور الجهات الرقابية على الأموال العامة: جاءت اتجاهات ما يزيد عن نصف المشاركين (51%) تؤكد أنه لابد من التحديد الواضح لمسؤوليات دور الجهات الرقابية على الأموال العامة حتى لا تشتت المسؤولية بين أكثر من جهة رقابية، وعند وقوع الالتباس تلتقي كل جهة رقابية اللائمة على الجهة الأخرى وتتعاون كل جهة التوصل لما حدث.

ثالثاً: اعتبارات قليلة الأهمية في اتجاهات المشاركين

1. توفير الكوابير الوطنية المهمة لتطبيق القانون.

2. توقع جرائم رادعة أكثر.
وتأتي قلة أهميتها نحو اعتبارات تطبيق القانون من أن القانون يمكن تطبيقه سواء توافرت الكوادر الوطنية المؤهلة لتطبيق القانون أم لا. كما أن العبرة ليست بتوقيع جرائم سريعة أكثر بل العبرة بالالتزام بتثقيف الجرائم الموجودة حالياً وهي كافية إذا تم تثقيفها ولم يكن هناك تراخ في التطبيق، أو التطبيق على البعض دون الآخر.

رابعاً: اعتبارات غير مهمة في اتجاهات المشاركين نحو تطبيق القانون

1. تثقيف مفهوم الرقابة والمراقبة الشاملة لتطهير قيام المؤسسات العامة.
2. تبني سياسة ترشيد الإنفاق والتوعية العامة.
3. عدم تعاون السلطة في تنفيذ القانون.

وأرجع للمشاركون في استبياناتهم عدم أهمية تلك الاعتبارات إلى أسباب عديدة منها: انعدام الجذور من تقييم أداء المؤسسات العامة طالما أن انتهاك الدولة لا يسري على تقييم دور تلك المؤسسات حتى في حالة الخفاض أدنائها، وأيضا عدم تحديد الواضح لسياسات ترشيد الإنفاق أو حدد تعاون السلطة في تنفيذ القانون.

اجتهادات فئات المشاركين نحو اعتبارات تطبيق القانون - المimentos والاختلافات

يلاحظ من الجدول (3) أن اتجاهات فئات المشاركين نحو اعتبارات تطبيق القانون جاءت متطابقة مع النتائج التي تم استنتاجها من الجدول (2) حيث جاءت اتجاهات كل فئة على حدود على

التحو التالي:

أ - فئة العامة

ترى هذه الفئة أن نسبة 25% من الوارد في المادة الثانية من القانون (مساهمة الحكومة في الاستثمارات) كافية ومناسبة جداً فكانت أهميتها أكبر من باقي الاعتبارات (منحوتة 37٪). كما ترى في نفس الوقت أن تطبيق القانون يعتبر عائقاً أمام تطوير الاستثمار والتوصيع القطاعي (متوسط 36٪). وقد يكون في هذا شيء من النتائج إذ كيف يكون تطبيق القانون عائقاً أمام تطور الاستثمار والتوصيع القطاعي ونسبة 25٪ مناسبة وهي نفس الفئة الأولى إجابا في اعتبار أن القانون 1993/1 يحقق أهدافه (24٪). ولعل التباين في أراء هذه الفئة مرجعه إلى عدم دقة مفردات العبارة في تداول الأسئلة كوحدة واحدة مما يدفعها إلى عشوائية الإجابة في بعض الأحيان وذلك يتضح من الأخطاف المعياري الأكبر بين الفئات الثلاث (79٪) في البند الأول.
تقرر هذه الفئة عدم إمكانية تطبيق القانون (متوسط 1,85) رغم ثقة هذه الفئة بالسلطة التشريعية بما دفعها إلى القبول بتساقط هذا القانون مع القوانين السارية (متوسط 3,15) مما يؤكد عشوائية إجاباتها. ونطالب أيضاً بتحديد أداء لدور الجهات الرقابية وتوقع حسابات رادعة أكثر وتفعيل نفس الأهمية التي أثبتها، للاعتبارات الثلاثة السابقة للبيانات الواردة في التقارير وضرورة تنفيذ القوانين (متوسط 3,15). كما أنها الفئة الوحيدة التي ترى تطبيق مفهوم الرقابة والمرافحة الشاملة لضمان تحقيق أداء المسؤوليات العامة بالدولة (متوسط 3).

ب – المحاسبون ومدققو الحسابات

جاءت اتجاهاتهم متفقة في ترتيب الأهمية مع كل فئات المشاركين فيما يتعلق بالاعتبارات الثلاثة الأول وهي: مدى تحقيق القانون لأهدافه، أداء الجهات الرقابية المنظمة بحماية الأموال العامة، نسبة 24% الواردة في المادة 이번 القانون. وقد برجع ذلك إلى نسبة هذه الفئة في إجمالي المشاركين (7,75), وتلا ذلك في ترتيب الأهمية لدى هذه الفئة تمام القانون ووضوح مواده (متوسط 4,45). ورغم أن نسبة المحاسبين ومدققو الحسابات أثرت الأهمية الكبرى لتحقيق القانون لأهدافه (متوسط 3،91), أداء الجهات الرقابية (متوسط 3,89), تطبيق القانون ووضوح مواده (متوسط 3،45), إلا أنها اعتبرت تطبيق القانون عائقاً أمام تطوير وزيادة الاستثمارات المالية (متوسط 3,18) وبنيتهم تعتبر هذه المسألة أهم عيوب القانون، وتأتي إمكانية تطبيق القانون بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية (متوسط 3,15), كذا تحديد دور الجهات الرقابية لتم اعتبار اتساق القانون مع القوانين السارية (متوسط 3). وخلاصاً رأي هذه الفئة أن القانون يحقق أهدافه، مواده واضحة، ممكن تطبيقه، متضمن مع القوانين السابقة إلا أنه يظل عائقا أمام تطوير الاستثمارات والتوسع القطاعي، ورغم أن أداء الجهات المنظمة بحماية الأموال العامة عام ومميز إلا أنه يلزم تحديد دورها بدقة (متوسط 3،15). بينما جاءت اعتبارات تبني سياسة تشديد الإفلاض والتوبيعة العامة، عدم تعاون السلطات، توقع حسابات رادعة أكثر في مهرة اهتمام تلك الفئة. (متوسطات 1,64, 1,45, 1,5, 1,41 على التوالي).

ج – الخروج

أعربت هذه الفئة بالكامل ونسبة 100/ على أن أداء الجهات الرقابية المنظمة بحماية الأموال العامة تحقق الأهمية الأولى في محور اهتماماتهم، بل و西亚 (متوسط 3,92) تحقق القانون لأهدافه وإمكانية تطبيقه (متوسط 2,77). ورغم ذلك فقد أقرت هذه الفئة وبهذا أهمية تأتي في المرتبة الرابعة.
(متوسط 3.36) باعتبار تطبيق القانون عائقاً أمام تطوير الاستثمارات والتوسع القطاعي، وهذا الترتيب متوافق من ناحية المشرعين فهي لا تشترع قانوناً إلا لتحقيق هدف وتفوز دائماً أن ما يشرع من قوانين فهو لتطبيق دون ريب، ولذا يمكن أن يكون المرشح مهماً للتحقيق دور جهية بالتطبيق مباشرة؛ لذا كان اعتبار تحديد دور الجهات الرقابية يمثل الأهمية الحاسمة (متوسط 4.0).

فما يعتبر من نتائجهم عن أداء الجهات الرقابية المدرجة في تحقيق الأموال العامة (متوسط 4.0). والجهاز مع رأي الجهات المنسوب للقانون المواقعة العامة وتحديدها، أقرت هذه القائمة بأن نسبة 25% الوارد في المادة الثانية من القانون منطقة (متوسط 3.31)، ومثبطاً القانون ووضوح مواده بعد ذلك (متوسط 3.17)، وللمدى من الدقة في تطبيق القانون، رأت هذه القائمة وأنه ينبغي زيادة مدة رفع التقارير (متوسط 3.2) وأن القانون يتفق مع القوانين السارية ذات الصلة (متوسط 3)، وأن البيانات الواردة في التقارير مهمة لتطبيق القانون (متوسط 3).

أما توفير الكوادر الوطنية المؤهلة لتطبيق القانون فقد أولى هذه القائمة اهتمامًا فأهايتهال قانوني الأولي (متوسط 2.54) رغم تأخير ترتيبه كأهمية (الثاني عشر). ورفضت هذه القائمة بشدة تطبيق مفهوم الرقابة والمراجعة الشاملة لتضمن تقييم أداء المؤسسات العامة بالدول، كما رفضت توقع زيادة أخرى أكثر (متوسط 3.38 حسب ترتيب في الجهات الرقابية في القانون كفاءة، وأنه كلاً كلاً كانت هناك مغالاة في الجوانب كلاً صعب التنفيذها. كما لم تمت هذه القائمة ببنياً سياسة تشديد الإفصاح والتوعية العامة (متوسط 3.25). وبالمقارنة مع القوانين الأخرى احتلت الاعتبارات الأربعة الأخرة 13، 14، 15، 16 أقل اهتمام يمكن من هذه القائمة، مما يجتمع دراسة الفروق بين فئات المشاركين.

الفرص بين فئات المشاركين بشأن اعتبارات تطبيق القانون

للتأكد من صدق النتائج يوجد فروقات بين الجوانب المشاركون في اعتبارات تطبيق القانون

(Non-Parametric tests) 43/1

(1) Mann-Whitney U test
(2) Kruskal-Wallis ANOVA by Ranks
حيث تعد هاتان الطريقتان الأكثر مناسبة لحالات الاختيار لعينات عشوائية (Castellan, 1988: 162-174) . وADF من هذه الاختيارات التحقق من وجود فروقات أو اختلافات بين فئات المشاركين الثلاثة في تطبيق القانون . ويعبر الجدول (4) عن نتائج هذه الاختيارات بمستوى دقة 0.05 .

جدول رقم (4)

الفترات بين فئات المشاركين بشأن تطبيق القانون 1993/0

<table>
<thead>
<tr>
<th>P- Value</th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>الفئات المشرعين</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>المحاسبين確かに</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>&amp;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>العامة</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>المحاسبين منقفي</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>&amp;</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>الحسابات</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>البند</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.000*</td>
<td>0.000*</td>
</tr>
<tr>
<td>0.000*</td>
<td>0.000*</td>
</tr>
<tr>
<td>0.003*</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.000*</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.044*</td>
<td>0.624*</td>
</tr>
<tr>
<td>0.004*</td>
<td>0.003*</td>
</tr>
<tr>
<td>0.001*</td>
<td>0.003*</td>
</tr>
<tr>
<td>0.000*</td>
<td>0.007</td>
</tr>
<tr>
<td>0.004*</td>
<td>0.839*</td>
</tr>
<tr>
<td>0.000*</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.001*</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.007</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.000*</td>
<td>0.829</td>
</tr>
<tr>
<td>0.049</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.082</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.511</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.192</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.097</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.514</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.039*</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.543</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.442</td>
<td>0.624</td>
</tr>
<tr>
<td>0.218*</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.150</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.924</td>
<td>0.765</td>
</tr>
<tr>
<td>0.735</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.931</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.251</td>
<td>0.277</td>
</tr>
<tr>
<td>0.667</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.164</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.857</td>
<td>0.828</td>
</tr>
<tr>
<td>0.580</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.839</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.423</td>
<td>0.399</td>
</tr>
<tr>
<td>0.805</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.284</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.122</td>
<td>0.128</td>
</tr>
<tr>
<td>0.166</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>0.772</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

* يدل على وجود فروقات معنوية بين المجموعات الثلاث عند مستوى 0.05 .

في استخدام اختبار t - test في اختبار وجود فروقات معنوية بين متوسطات أجهزة فئات المستقبلي

منهم من حيث مدى أهمية اعتبارات تطبيق القانون يمكن تحديد الفروقات المعنوية التالية:
أ - أطاحات فئة العامة مقارنة بفئة المحاسبين ومدققي الحسابات  
يتشابه بين نتائج الاختبار وجود فروق معينة إحصائية بين متوسط أطاحات المجموعتين من حيث أهمية اعتبارات تطبيق القانون التالية:

1. مدى تحقيق القانون لأهدافه (P=0.000).
2. أداء الجهات الرقابية المنظمة بحماية الأموال العامة (P=0.001).
3. التدقيق في حسابات ومعارف ومواقف مواد (P=0.003).

ب - أطاحات فئة المحاسبين ومدققي الحسابات مقارنة بفئة المشرعين
يتشابه بين نتائج الاختبار وجود فروق معينة إحصائية بين متوسط أطاحات المجموعتين من حيث أهمية اعتبارات التالية:

1. مدى تحقيق القانون لأهدافه (P=0.003).
2. أداء الجهات الرقابية المنظمة بحماية الأموال العامة (P=0.001).
3. اعتبار تطبيق القانون عاقلا أمام تطوير الاستثمارات والتوسع القطاعي (P=0.043).
4. اعتبار تطبيق القانون عاقلا أمام تطوير الاستثمارات والتوسع القطاعي (P=0.024).
5. تحديد دور الجهات الرقابية (P=0.019).
6. إمكانية تطبيق القانون (P=0.007).
7. زيادة مدى رفع التقارير (P=0.039).

ب - أطاحات فئة المشرعين اهتماماً أكبر مقارنة بفئة المحاسبين ومدققي الحسابات. بينما تولى

1. نسبة 25 % (مساهمة الحكومة في الاستثمارات) (P=0.003).
2. أداء القانون ووضوح مواده (P=0.001).
3. انساق مع القوانين السارية (P=0.009).
جـ - اتجاهات فئة المشروعين مقارنة بفئة العامة

يتضح من نتائج الاختبار وجود فروق معنوية إحصائية بين متوسط اتجاهات المجموعتين من حيث أهمية الاعتبارات التالية:

1. مدى تحقيق القانون لأهدافه (P=0.000).
2. أداء الجهات الرقابية المنظمة بحماية الأموال العامة (P=0.000).
3. قدرة القانون وأثره في تحديد دور الجهات الرقابية (P=0.000).
4. إمكانية تطبيق القانون (P=0.000).

حيث تظل أهمية أهم ما أثر على فئة المشروعين مقارنة بفئة العامة. بينما تظل الاعتبارات التالية:

بأهمية أكبر من فئة العامة مقارنة بفئة المشروعين:

3. نسبة 25% من المادة الثانية من القانون (P=0.000).
4. اتساق مع القوانين السارية (P=0.005).
5. توازن بين مصادر التمويل.
6. توازن بين اختصاصات الجهات الرقابية.
7. توازن بين اختصاصات الجهات الرقابية من البنك.
8. توازن بين اختصاصات الجهات الرقابية من البنك.

د - اتجاهات الفئات الثلاث

يتضح من نتائج الاختبار وجود فروق معنوية إحصائية بين متوسط اتجاهات الفئات الثلاث من حيث أهمية الاعتبارات التالية:

1. مدى تحقيق القانون لأهدافه (P=0.000).
2. أداء الجهات الرقابية المنظمة بحماية الأموال العامة (P=0.000).
3. إمكانية تطبيق القانون (P=0.001).

وقد اعتبرت فئة المشروعين هذه الاعتبارات الأهم بعكس ما تراه فئة العامة ونسبياً فئة المحاسبين حيث ترى هاتان الفئتان أهم الاعتبارات ما يلي:

3. نسبة 25% من المادة الثانية من القانون (P=0.000).
4. اتساق مع القوانين السارية (P=0.000).

ففي حين استحنا على الاهتمام الأكبر من فئة العامة، كان في المقابل نصيبها الأقل من فئة المشروعين، بينما أظهرت فئة المحاسبين ومدفوعي الحسابات الاهتمام الأكبر لاعتبار فهم القانون ووضوح
مواد مقارنة بالباقي، وأخيراً فإن اعتبار تجديد دور الجهات الرقابية قد استوحى على الاهتمام الأول من فئة المشرفين في الوقت الذي تساوي أهميته تماماً لدى الفئة الأخرى.

ويتطلب الأمر دراسة العلاقة بين بنود القانون بعضها البعض باستخدام أسلوب معاميل الارتباط لتحقيق من وجود علاقات ارتباطية بين بنود تطبيق القانون، ولتحديد الأثر المرتب على تلك العلاقات في الواقع. ويعرض الجدول (5) معاملات الارتباط لتلك العلاقات.

ويتضمن من مصفوفة معاملات الارتباط (الجدول 6) وجود ارتباط ذي درجة معينة إحصائية بين مدى أهمية بعض بنود واعتبارات القانون في اتجاهات كافة المشاركون على النحو التالي:

1. اتجاهات المشاركون نحو تحقيق القانون لأهدافه يرتبط بعلاقة سلبية ذات معنوية إحصائية مع اعتباراتهم نحو تجديد دور الجهات الرقابية (40% = P) والتي مجالاً تطبيق القانون وعملياً يعتبر المشاركون أنه يمكن تجديد دور الجهات الرقابية بدقة حتى ولو لم يحقق أهداف القانون بدقة. كما يمكن تطبيق القانون حتى ولو لم يحقق القانون أهدافه.

2. اتجاهات المشاركون نحو اعتبار نسبة 25% الباردة في المادة الثانية من القانون يرتبط بعلاقة سلبية ذات معنوية إحصائية مع اتجاهاتهم نحو توفير الكوادر الوطنية المؤهلة لتطبيق القانون وانتشار ذلك قد يرجع إلى أن نسبة 25% تظل كافية ومناسبة حتى مع عدم توفير الكوادر الوطنية المؤهلة لتطبيق القانون.

3. اتجاهات المشاركون نحو اعتبار تطبيق القانون عائقاً أمام تطوير الاستثمارات والتوصيع الفطري يرتبط بعلاقة سلبية ذات معنوية إحصائية مع كل من اعتبارات تطبيق مفهوم الرقابة والمراجعة الشاملة، وليست سياسة تشيد الإتفاق والتنوعية العامة، زيادة مدة رفع التقارير (0.78 = P). 0.69 - 0.49 على المجموعة، وربما يعتبر المشاركون أنه مع تطبيق مفهوم الرقابة والمراجعة الشاملة، وليست سياسة تشيد الإتفاق والتنوعية العامة، زيادة مدة التقارير فعل يكون تطبيق القانون عائقاً أمام تطوير الاستثمارات والتوصيع الفطري. كما أن اعتبار تطبيق القانون عائقاً أمام تطوير الاستثمارات يرتبط بعلاقة إيجابية ذات معنوية إحصائية مع كل من تطبيق القانون ووضع مواده (P = 0.75). وقد يرجع ذلك إلى أن تطبيق القانون سيظل عائقاً حتى مع تطبيق القانون ووضع مواده وحتى مع انتهاك القانون مع القوانين السارية.
<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>100%</th>
<th>90%</th>
<th>80%</th>
<th>70%</th>
<th>60%</th>
<th>50%</th>
<th>40%</th>
<th>30%</th>
<th>20%</th>
<th>10%</th>
<th>0%</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>(1)</td>
<td>0.12</td>
<td>0.11</td>
<td>0.10</td>
<td>0.09</td>
<td>0.08</td>
<td>0.07</td>
<td>0.06</td>
<td>0.05</td>
<td>0.04</td>
<td>0.03</td>
<td>0.02</td>
</tr>
<tr>
<td>(2)</td>
<td>0.24</td>
<td>0.23</td>
<td>0.22</td>
<td>0.21</td>
<td>0.20</td>
<td>0.19</td>
<td>0.18</td>
<td>0.17</td>
<td>0.16</td>
<td>0.15</td>
<td>0.14</td>
</tr>
<tr>
<td>(3)</td>
<td>0.36</td>
<td>0.35</td>
<td>0.34</td>
<td>0.33</td>
<td>0.32</td>
<td>0.31</td>
<td>0.30</td>
<td>0.29</td>
<td>0.28</td>
<td>0.27</td>
<td>0.26</td>
</tr>
<tr>
<td>(4)</td>
<td>0.48</td>
<td>0.47</td>
<td>0.46</td>
<td>0.45</td>
<td>0.44</td>
<td>0.43</td>
<td>0.42</td>
<td>0.41</td>
<td>0.40</td>
<td>0.39</td>
<td>0.38</td>
</tr>
<tr>
<td>(5)</td>
<td>0.60</td>
<td>0.59</td>
<td>0.58</td>
<td>0.57</td>
<td>0.56</td>
<td>0.55</td>
<td>0.54</td>
<td>0.53</td>
<td>0.52</td>
<td>0.51</td>
<td>0.50</td>
</tr>
<tr>
<td>(6)</td>
<td>0.72</td>
<td>0.71</td>
<td>0.70</td>
<td>0.69</td>
<td>0.68</td>
<td>0.67</td>
<td>0.66</td>
<td>0.65</td>
<td>0.64</td>
<td>0.63</td>
<td>0.62</td>
</tr>
<tr>
<td>(7)</td>
<td>0.84</td>
<td>0.83</td>
<td>0.82</td>
<td>0.81</td>
<td>0.80</td>
<td>0.79</td>
<td>0.78</td>
<td>0.77</td>
<td>0.76</td>
<td>0.75</td>
<td>0.74</td>
</tr>
<tr>
<td>(8)</td>
<td>0.96</td>
<td>0.95</td>
<td>0.94</td>
<td>0.93</td>
<td>0.92</td>
<td>0.91</td>
<td>0.90</td>
<td>0.89</td>
<td>0.88</td>
<td>0.87</td>
<td>0.86</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Note: The values are percentages.
4. اتخاذ المشتركين نحو اعتبار هيئة القانون ووضع مواد يرتبط ب虔اعة إيجابية ذات معنوية إحصائية مع اتخاذهم نحو انسان القانون مع القوانين السارية (P=0.77). توقع جرائم رادعة أكثر (0.49). وقد يتم ذلك على أنه كثيرة كان القانون تابع، وواضحة مواده تدعوا إتباعاً مع القوانين السارية، وفي حالة عدم وضع مواد القانون وعدم اكتفاءه لأسباب القضاء إلى توقع جرائم رادعة أكثر. وفي الوقت نفسه فإن اتخاذ المشتركين نحو مبادئ القانون ووضع مواد يرتبط ب虔اعة سلبية ذات معنوية إحصائية مع كل من اعتبار زيادة مدة رفع التقارير (P=0.67)، تطبيق مفهوم الرقابة والمراجعة الشاملة لتنتمي صحيح أهداف المؤسسات العامة بالدولة (P=0.78). وقد يتم ذلك على أنه كثيرة القانون واضحًا لا يحتاج تعديلات أو تغييرات فإن ذلك يقل للحاجة إلى زيادة مدة رفع التقارير، أو إلى تطبيق مفهوم الرقابة والمراجعة الشاملة لتنتمي صحيح أهداف المؤسسات العامة بالدولة.

5. اتخاذ المشتركين نحو انسااق القانون مع القوانين السارية يرتبط ب虔اعة سلبية ذات معنوية إحصائية مع كل من اعتبار زيادة مدة رفع التقارير، تطبيق مفهوم الرقابة والمراجعة الشاملة (P=0.72 and -0.81). على الترتيب، وقد يتم ذلك بأنها نفس نظرةهم السابقة إلى تفعيل القانون ووضع مواد يعنى أنه كثيرة تلق القوانين مع القوانين السارية كلما قلت الحاجة إلى زيادة مدة رفع التقارير أو إلى تطبيق مفهوم المراجعة الشاملة.

6. اتخاذ المشتركين نحو اعتبار تحديد دور الجهات الرقابية يرتبط ب虔اعة إيجابية ذات معنوية إحصائية مع كل من اعتبار إمكانية تطبيق القانون، تبني سياسة ترشيد الإشكالات والنزاعات العامة (P=0.64 and 0.65). وقد يعتقد المشاركون أن تحديد دور الجهات الرقابية يزيد إمكانية تطبيق القانون بشكل فعال كما أن تحديد دور الجهات الرقابية يزيد من فرص كشف مواطن الإسراف والضبط للمصالح العام مما يزيد الحاجة إلى تبني سياسة ترشيد الإشكالات والنزاعات العامة.

7. اتخاذ المشتركين نحو اعتبار زيادة مدة رفع التقارير يرتبط ب虔اعة سلبية ذات معنوية إحصائية مع اتخاذهم نحو اعتبار توقع جرائم رادعة أكثر (P=0.51). وقد يرى المشاركون أن الحاجة إلى توقع جرائم رادعة أكثر تقل مع زيادة مدة رفع التقارير إذ أنه مع زيادة المدة التي ترفع عنها تقارير تقل الأخطاء وترزيد فرص المراجعة للتقارير وتزيد الدقة بقدر معقول، كما أن اعتبار
زيادة مدة رفع التقارير يرتبط بعلاقة إيجابية ذات معنوية إحصائية مع تطبيق مفهوم الرقابة والراجعة الشاملة لتضمن تقديم أداء المؤسسات العامة بالدولة (P=0.64)، وقد يرى المشاركون أن كمًا زادت مدة رفع التقارير كلما زادت الحاجة إلى تطبيق مفهوم الرقابة والراجعة الشاملة.

**توصيات الدراسة**

لا يجادل أحد في أهمية الرقابة على الأموال العامة على اهتمام آفاق الربحية وتنوع مصادر تلك الأموال، والكويت يجريها الحالية في سلسلة التحديات على الأموال العامة مشابهة أكثر من ذي قبل تطبيق مفاهيم الرقابة الحديثة على الأموال العامة نظرا لما تحمله هذه التحديات من دلائل على أهمية دور الأجهزة الرقابية القائمة على حماية الأموال العامة. وقد خلقت الدراسة إلى التوصيات التالية:

1. دلت نتائج الدراسة على أن تطبيق قانون حماية الأموال العامة لأهدافه وأن الجهات الرقابية المسؤولة عن تطبيقه والمشتركة بدور المحاسبة تؤدي مهمتها بفكرة متوسطة. وهناك تطلع لدى عينة الدراسة بنجاح أداء الدوام من خلال تطوير كوارثه واساليب الرقابة المختلفة ومن أبرزها تطبيق مفهوم الرقابة الإدارية بسبب الرقابة المالية علاوة على تحديد مسؤولياتها بعناية ودقة.

2. تلقى نسبة 25% كمساهمة الحكومة بالشركات المساهمة والواردة في القانون قولا عامة لدى عينة الدراسة على الرغم من اعتبارها في بعض الأحيان عائقا أمام تطوير الاستثمار.

3. عدم تطبيق الاجهادات ذات الصلة بتطبيق القانون 1993/1 بشأن اعتبارات وتطبيق القانون ودور الجهات الرقابية فيه، حيث قسمت فئات الدراسة تلك الاعتبارات إلى أربعة مستويات من الأهمية. فبينما تتأينت أراء فئات الدراسة بشأن مدى اعتبار القانون عائقا أمام التموح في الاستثمارات والتوسع القطاعي والبيانات الباردة في التقارير المطلوبة، تجانس آراءهم نحو تحقيق القانون لأهدافه وتمامه وراء الجهات المعنية بتقييمه.

4. تزداد أهمية تطبيق مفهوم الرقابة الإدارية مع زيادة الحاجة لإحكام الرقابة على الأموال العامة وحسن استغلالها. وقد يبير الدراسة المقارنة مدارب الدول المتقدمة بهذا المجال ودور الجهات الرقابية فيما يدفعه إلى التوصية بالأخذ بها لتعزيز تجربة دولة الكويت.
5. نظراً لتفاوت في آراء فات وشرائح المجتمع المعنية بنطاق القانون كما دلت عليه نتائج البحث فيوصي بتوزيع حلقات نقاشية موسعة بدعى لتسهيل تطبيق القانون لمدارس وجهات النظير المختلفة بشأن تطبيق القانون وأولويات العمل به وسبيل تحقيق الأهداف التي وجد من أجلها. 

وهكذا، هذه الخلفيات ما دلت عليه نتائج البحث من اتفاق فاتندرسة على أهمية القانون وضرورة وجودها لحماية الأموال العامة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية


ثانياً: المراجع الأجنبية


American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA) (1972) Statement on Auditing Standards No. 1, The Auditor’s Study and Evaluation of Internal Control, New York. 3:4

الملحق

استقصاء حول حماية الأموال العامة بدولة الكويت

أخي المشارك الفاضل.

سلام الله عليكم ورحمة وبركاتكم،

في البداية أود أن أشكركم لتفصيلكم بالمشاركة في هذا البحث واستمارة الاستقصاء المقررة.

وأؤكد لك بأن جميع البيانات التي تحتويها هذا الاستقصاء سوف تعامل بسرية تامة لهذا فإن كتابة الاسم خياري، ولن تستخدم المعلومات المستخرجة من الاستبان لأغراض أخرى خلاف البحث العلمي.

يمكنك الإجابة على معظم الأسئلة السارية في الاستبان باستخدام الإشارة (X) أو الإشارة (٧) حسبما تراه. وفي حالة الرغبة بالمزيد من الإيضاح، يمكنكم الاتصال بي ٢٥٤٣٦١٨.

أكرر شكري لمساهمتكم المقدرة.

الباحث

دكتور/ وائل الراشد

قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية

جامعة الكويت
أولاً : قانون حماية الأمور العامة

1) هل لديك معرفة كافية بقانون 1993/1 بشأن حماية الأمور العامة؟
   ( ) نعم  ( ) لا

2) ما هو رأيك بقانون 1993/1 من حيث:

أم القانون :

<table>
<thead>
<tr>
<th>الباب</th>
<th>موافق تماما</th>
<th>غير موافق تماما</th>
<th>لا أعلم</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>7</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>8</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>9</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>10</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>11</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>12</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>13</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>14</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>15</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>16</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على الأمور العامة بدولة الكويت – دراسة ميدانية

أعمال
<table>
<thead>
<tr>
<th>miệngاً دور جهات الرقابة في تنفيذها</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1</td>
</tr>
<tr>
<td>2</td>
</tr>
<tr>
<td>3</td>
</tr>
<tr>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>6</td>
</tr>
<tr>
<td>7</td>
</tr>
<tr>
<td>8</td>
</tr>
<tr>
<td>9</td>
</tr>
<tr>
<td>10</td>
</tr>
<tr>
<td>11</td>
</tr>
</tbody>
</table>

|
| مواقع قيامة | غير مواقع قيامة | لا أعلم |
|-------------------------------------------------|
| 108 |


ج. مستقبل تطبيق قانون حماية الأموال العامة:

<table>
<thead>
<tr>
<th>الأسباب</th>
<th>موافق</th>
<th>كم</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>1. تحديد نسبة مساهمة الحكومة بالشركات</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>2. اتخاذ إعداد بعض أوراق الاستثمارات العامة</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>3. يجب أن تشمل رقابة التنافس من صلاحيات ولهؤلاء</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>4. تحدد الأنظمة الحالية والممارسات والإجراءات</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>5. للمؤسسات التنظيمية التي تقوم على علوم</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>6. يجب تطبيق الفتاوى في إعدادات التوسع في</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>7. حماية الأموال العامة مسيرة مع توقيع الفتاوى</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>8. يجب تطبيق الفتاوى في تخصيص الموارد</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>9. إدخال تعديلات عليه</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>10. يجب إعادة النظر في تطبيق الفتاوى</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>
ثانياً: معلومات عامة

(1) الوظيفة:

<table>
<thead>
<tr>
<th>ثانوية عامة</th>
<th>( )</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>دبلوم</td>
<td>( )</td>
</tr>
<tr>
<td>بكالوريوس</td>
<td>( )</td>
</tr>
<tr>
<td>ماجستير</td>
<td>( )</td>
</tr>
<tr>
<td>دكتوراه</td>
<td>( )</td>
</tr>
<tr>
<td>أخرية</td>
<td>( )</td>
</tr>
</tbody>
</table>

(2) سنوات الخبرة:

| 1 - 5           | ( ) |
| 6 - 10          | ( ) |
| 11 - 15         | ( ) |
| 16 - 20         | ( ) |
| أكثر من 20 سنة | ( ) |

(3) الجنس:

<table>
<thead>
<tr>
<th>ذكر</th>
<th>( )</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>أنثى</td>
<td>( )</td>
</tr>
</tbody>
</table>

(4) العمر:

| 30 - 39         | ( ) |
| 40 - 49         | ( ) |
| 50 - 59         | ( ) |
| أكثر من 60 سنة | ( ) |
The Role of the Audit Bureau in Safeguarding Public Funds in Kuwait: Case Study

WAIL I. AL-RASHED
Associate Professor
Department of Accounting,
Faculty of Administration Sciences
Kuwait University, Kuwait

ABSTRACT: The Economic circumstances that Kuwait in particular and the Gulf States in general are confronting have great impact on the planning and control process in these countries. Expanding public expenditures since early nineties and the global changes all over the world necessitate the implementation of tight measures to ensure the utmost usage of economic resources.

This alongside with the growing public awareness of the importance of safeguarding public funds has produced Law No. 1/1993 with respect to safeguarding public funds. The Audit Bureau responsibilities, accordingly, have been extended to include controlling and reporting foreign and local investments of the country.

This study highlights the role of the Audit Bureau in safeguarding public funds in comparison with similar institutions worldwide. In addition, concerned parties' views with respect to this matter were gathered through a designed questionnaire and analyzed in order to come up with some recommendations to enhance the new province of the Audit Bureau.