

الرفقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت في ظل الاتجاهات الحديثة للموازنة والرفقابة الحكومية

د. سعي مفيد ووبان *

مقدمة :

شهدت السنوات القليلة الماضية تطورا ملحوظا في النشاط الحكومي لمعظم الدول النامية ، وبصفة خاصة بعد حصولها على الاستقلال السياسي ، لدفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الاقتصاد القومي . وفي سبيل تحقيق هذا الهدف اتجه كثير من هذه الدول في الآونة الأخيرة الى تطبيق نظام مكثف للتخطيط وانشاء قطاع عام في المجال الانتاجي والخدمي يتولى قيادة الاقتصاد القومي فسي جميع الميادين الاقتصادية والمالية والاجتماعية .

ان العصر الذي تعيشه معظم الدول النامية في الوقت الحاضر يتميز بالانفاق الحكومي المتزايد على مشروعات التنمية ، وذلك بهدف زيادة معدلات التنمية وتنويع مصادر الدخل والقضاء على البطالة ورفع مستوى المعيشة والتغلب على المشاكل والازمات الاقتصادية .

ولا شك أن تحقيق هذه الاهداف يرتبط بتنظيم استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للدولة (الداخلية والخارجية) بشكل يتلاءم مع احتياجات المواطنين من ناحية وتحقيق هذه الاهداف من ناحية أخرى . ويستدعي هذا الامر عمل موازنة Budget بين ما يتطلبه تحقيق الاهداف الموضوعية وبين ما في حوزة المجتمع من موارد اقتصادية وبشرية وتسهيلات خارجية متاحة . ولما كانت الموارد الاقتصادية المتاحة محدودة خلال فترة زمنية محددة ، فان عملية الموازنة Budget تصبح الاداة الرئيسية بالنسبة لتنظيم استخدام تلك الموارد الاستخدام الأمثل وذلك لتحقيق الاهداف المنشودة .

* استاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الكويت

وتعتبر الموازنة في الوقت الحاضر من أهم الوسائل والادوات التي تستخدمها الدولة - المتقدمة او النامية - للتأثير على الاوضاع الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع ، وذلك لتحقيق وتنفيذ الخطط والسياسات والاهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية التي رسمتها الحكومة .

ولا شك ان تحقيق هذه الاهداف قد وضع أجهزة الرقابة والمراجعة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، والتي تزاو لها المؤسسات الحكومية والتشريعية في الدولة ، امام مسؤوليات عديدة من حيث قيامها بدور مؤثر وفعال في تنفيذ وظائفها على اكمل وجه ، وذلك لتحقيق الاهداف والخطط القومية . واصبحت هذه الاجهزة مطالبة بزيادة الدور الذي تقوم به في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة وما تتضمنه من مشروعات استثمارية وايرادات ونفقات حكومية ليشمل - بالاضافة الى عملية التأكد من أن الوحدات الحكومية ومشروعات قطاع الاعمال العام كانت ملتزمة باللوائح والاجراءات والتعليمات المالية عند تنفيذها للموازنة - القيام بعملية التحليل والتقييم لجميع العمليات والبرامج التي قام بها المشروع العام ، واطهار النتائج الايجابية والسلبية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة .

وقد شهدت السنوات القليلة الماضية اتجاها متزايدا نحو المطالبة بتحسين المحاسبة عن الاموال العامة التي تستخدمها الحكومة في مشروعاتها سواء في الجهاز الحكومي او في قطاع الاعمال العام (١) ، ولا شك ان مثل هذا الاتجاه يرتبط بضرورة اجراء بعض التغيرات والتحديث في مفاهيم واساليب ومعايير واجراءات المراجعة على الوحدات الحكومية والقطاع العام والعمل على توفير المعلومات التي تساعد في التأكد من أن الاموال العامة قد استخدمت في الاغراض المخصصة لها بطريقة فعالة واقتصادية . ولا شك ان مسؤولية توفير هذه المعلومات هي من أهم واجبات اجهزة الرقابة الخارجية على الحسابات . وقد اوضح أحد الكتاب (٢) هذا الاتجاه كالآتي :

يتعين على الدولة النامية ان تختار معايير واساليب واجراءات حديثة في المراجعة الحكومية لضمان المحاسبة على الاموال العامة ، والثقة في المعلومات المالية ومصادقية التقارير المالية . بالاضافة الى ذلك فان المراجعين يجب ان يحددوا ما اذا كانت الموارد الحكومية قد استخدمت بطريقة اقتصادية وفعالة وبكفاءة عالية .

ولا شك ان هذا الاتجاه يساعد في تحسين عملية اعداد الموازنة العامة للدولة

عن طريق نظام المعلومات المرتدة الذي توفره التقارير المالية لاجهزة الرقابة الخارجية من حيث شمولها على الانصاح الكامل عن النتائج المحققة في كل المستويات الحكومية وكذلك العقبات التي عاقت تنفيذ المشاريع الواردة في الموازنة العامة للدولة .

هدف البحث :

يهدف هذا البحث الى تحقيق ثلاثة اهداف رئيسية :

اولا : عرض الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

ثانيا : تقييم دور اجهزة الرقابة الخارجية على الموازنة العامة في دولة الكويت في ضوء هذه الاتجاهات .

ثالثا : اقتراح مجموعة من التوصيات تعمل على تحسين أداء وفاعلية اجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في الكويت .

اهمية البحث :

نظرا للظروف الاقتصادية والمالية التي تمر بها الدول العربية بصفة عامة ودولة الكويت بصفة خاصة في الوقت الحاضر ، بالإضافة الى التطور الذي تعرض له مفهوم الموازنة العامة في السنوات القليلة الماضية — فان هذا البحث يكسب اهميته وفقا لهذه الظروف والتطورات ، والتي من أهمها على سبيل المثال :

١ — زيادة معدلات القروض من المؤسسات الدولية ومؤسسات التنمية العربية للدول العربية في السنوات القليلة الماضية ، كما يظهر من الجدولين الآتيين :

(جدول رقم (١))
قروض البنك الدولي وهيئة التنمية الدولية للدول العربية
(١٩٧٠ - ١٩٨٢)

مليون دولار أمريكي

قروض هيئة التنمية الدولية		قروض البنك الدولي		قروض البنك الدولي وهيئة التنمية الدولية		مؤسسات الأقرض الدولية
١٩٨٢	١٩٧٠	١٩٨٢	١٩٧٠	١٩٨٢	١٩٧٠	الدول
٢٥٥٨١	١٤٦	٧١٩٦٧	٦٠٩٢	٩٧٥٤٨	٧٥٥٢	المجموع الكلي للدول العربية المقرضة

المصدر: الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي ، يناير ١٩٨٣ . (٣)

(جدول رقم (٢))
قروض مؤسسات التنمية العربية الوطنية والاقليمية للدول العربية
المقرضة (١٩٦٢ - ١٩٨٢)

١٩٨٢	١٩٧٢ - ١٩٦٢	الفترة
١١٦٣٩٤	٣٤٢٩٠	المؤسسات المقرضة
		مؤسسات التنمية العربية الوطنية والاقليمية

المصدر: الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي ، إبريل ١٩٨٣ (٤)

وغالبنا ما تستخدم هذه القروض في صناعات البنية الأساسية Infrastructure مثل النقل والمواصلات ، التخزين ، الطاقة ، المياه والمجاري ، الزراعة والثروة الحيوانية ، الصناعة والتعدين الخ . وهذه المشروعات تستلزم وجود رقابة فعالة على مراحل التنفيذ المختلفة وحساباتها من قبل الاجهزة الحكومية للرقابة ، وذلك للتأكد من ان هذه القروض مستخدمة بطريقة اقتصادية وفعالة ، وأن التنفيذ يتم وفقا لما خطط له ، حتى يمكن ان تحقق هذه المشروعات عائدا ماليا أو اقتصاديا او اجتماعيا يفوق قيمة القرض Better Value For Money ، وحتى تتمكن الدولة من دفع هذه القروض وفوائدها في المواعيد المحددة .

٢ - تميز الاقتصاد الكويتي بمجموعة من السمات الرئيسية تكمن في سيادة قطاع النفط واعتباره المصدر الهام لإيرادات الدولة وأهمية الاتفاق العام في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية . فالحكومة هي التي تتولى اتفاق عوائد النفط ، كما أنها اكبر موظف للأيدي العاملة في البلاد ، وهي أهم وحدة استثمارية في الاقتصاد القومي ، وهي الرائدة في الإنتاج الصناعي وتقديم الخدمات ، وهي المؤسسة لشركات الاكتتاب العام والحائز الأكبر للاوراق المالية ، والمورد الهام للسلع الأساسية . هذه السمات تتطلب تقييم فاعلية دور أجهزة الرقابة المحاسبية الحالية ومدى توافقها مع زيادة نفقات الحكومة ودورها في الاقتصاد القومي .

٣ - ان المفهوم التقليدي للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة والذي يهدف اساسا الى التأكد من التحقق المالي لعمليات الصرف والتحصيل للوحدة الحكومية أو المشروع العام وأنها متطابقة مع اللوائح والاجراءات والتعليمات المالية لم يعد وحده صالحا في ظل اعتناق كثير من الدول لمفهوم تخطيط الاقتصاد القومي لاحداث تغيرات اقتصادية واجتماعية وهيكلية . بالإضافة الى ذلك فان تعرض مفهوم الموازنة العامة للتطور من فترة الى أخرى نتيجة عوامل متعددة من أهمها استخدام التحليل الاقتصادي ، وتقدم الاساليب العلمية للتنبؤ الاحصائي ودراسة جدوى المشروعات وتحليل التكلفة والعائد لكل منهما ، واستخدام الاساليب الفنية المتقدمة في التخطيط وتقييم الاداء وما يرتبط بذلك من توفير قاعدة من المعلومات تتعلق بالكفاءة والاقتصاد والفاعلية في استخدام الاموال العامة - استلزم تغير المهام التقليدية لأجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في الدولة . ويبدو انه من المرغوب فيه وجود دراسة بحيث تعمل على موازنة دور هذه الأجهزة في ظل هذه الاتجاهات من ناحية أخرى .

٤ - ان الدراسات التي تناولت تقييم دور أجهزة الرقابة الخارجية على انحسابات في دولة الكويت وفي بعض الدول العربية والخليجية اهتمت اساسا بتقييم دور ديوان المحاسبة أو الأجهزة المركزية للحسابات دون ان تتناول تقييم الدور الذي تقوم به أجهزة الرقابة الأخرى مثل وزارة المالية ورقابة السلطة التشريعية (٦ ، ٥) ونتيجة لهذا القصور فان هناك حاجة لدراسة متكاملة لدور هذه الأجهزة .

٥ - انخفاض معدلات الإيرادات في الدول الخليجية يتطلب ترشيد أكبر للاتفاق الحكومي وما يرتبط بذلك من ضرورة العمل على رقابة وترشيد هذه النفقات من قبل أجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في الدولة .

الدراسة الميدانية :

يقوم هذا البحث على دراسة مجال ومضمون الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت والتي تراولها الاجهزة الرقابية الحكومية والتشريعية والمتمثلة في : وزارة المالية ، ديوان المحاسبة ، واللجنة المالية والاقتصادية بمجلس الامة .

وقد أجرى الباحث مقابلات شخصية مع المسؤولين في هذه الجهات الثلاث للتعرف على مضمون ومجال الرقابة التي تراولها هذه الجهات والمشاكل المتعلقة بها وأهم العقبات التي حالت دون قيام هذه الاجهزة بمسيرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة على استخدام الاموال العامة وترشيد الانفاق ، ومدى توافق دور هذه الاجهزة مع التوجهات الحالية للحكومة الكويتية المتعلقة بترشيد الانفاق ومحاربة الاسراف والحصول على مردود أعلى للنفقات الحكومية بأقل تكلفة ممكنة .

هيكل البحث :

ينقسم هذا البحث الى اربعة اقسام :

القسم الاول : يتعرض لدور وتطور الموازنة العامة كأداة للتخطيط الاقتصادي .
القسم الثاني : يشتمل على عرض تحليلي للاتجاهات الحديثة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

القسم الثالث : ويهتم بتقييم دور أجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة لدولة الكويت .

القسم الرابع : يعرض النتائج النهائية والتوصيات المقترحة .

القسم الاول

الموازنة العامة كأداة للتخطيط الاقتصادي

ان كلمة الموازنة واستخدامها في التطبيق العملي وتعرضها للتطور من فترة الى اخرى ترجع اصلا الى رغبة البرلمان البريطاني في الحصول على نوع من الرقابة على نفقات الاسرة المالكة وفرض الضرائب وتحديد نفقات الحكومة منذ عام ١٢١٧م ، أما في الولايات المتحدة الامريكية فان نظام الموازنات ظهر اولاً في حكومات الولايات والمقاطعات ثم اصبح الزامياً في الحكومة المركزية (٧) .

وقد عرفت اللجنة القومية للمحاسبة الحكومية بأمريكا (٨) الموازنة بأنها خطة مالية تشتمل على تقدير لنفقات مقترحة وذلك خلال فترة زمنية معينة والوسائل المقترحة لتمويل هذه النفقات خلال نفس الفترة . بينما عرفها البعض الآخر (٩) على أنها عملية تخصيص الموارد الاقتصادية النادرة على الاحتياجات اللامحدودة ، وأنها يجب ان تشتمل على النفقات المقترحة والهدف الذي من أجله تنفق والوسائل المقترحة لتمويل هذه النفقات .

فالموازنة العامة الدواة هي مجموعة من التقديرات لكل من إيرادات الدولة ونفقاتها في خلال فترة مالية قادمة ، غالباً ما تكون سنة . وتمثل مدة الموازنة الفترة التي يتم فيها التقدير الدوري لكل من الإيرادات والنفقات .

وتعتبر الموازنة العامة بمثابة الترجمة المالية للخطة القومية ، اي انها برنامج سنوي لتنفيذ خطة قومية تغطي بضع سنوات ، وهي بهذه الصورة تشتمل على مهام محددة تلتزم كل جهة بانجازها . وتحدد الموازنة العامة للدولة مسيرة ومنهاج الإصلاح المالي والاقتصادي ، أما تجسيد منجزات هذا الإصلاح فيتحدد في الحساب الختامي للدولة الذي يمثل الإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً والمصروفات التي تم انفاقها فعلاً مقارنة بالإيرادات والمصروفات التي كانت معتمدة بموازنة تلك السنة .

وفي ظل الاقتصاد المخطط تحتل الموازنة مكاناً مرموقاً باعتبارها من الأدوات الرئيسية التي تستخدم في سبيل تنفيذ حصة القطاع العام من الخطط الاقتصادية والاجتماعية الطويلة والقصيرة المدى والتي تعتمد من قبل الحكومة .

وقد شهدت السنوات العشر الأخيرة تغيراً في فلسفة تخطيط الاقتصاد القومي من اعتمادها على تحديد الأولويات الاستثمارية وما يرتبط بها من سياسات

مالية واقتصادية الى ضرورة شموله على مضمون وفعالية اكثر للاوضاع الحقيقية في الاقتصاد القومي وبصفة خاصة تلك الاوضاع المتعلقة بالطبقة الفقيرة في الدول النامية مع الاهتمام بمقابلة رغباتهم واحتياجاتهم . وتعتبر الموازنة من الادوات الرئيسية التي تساهم في تحقيق الاهداف العامة لتخطيط الاقتصاد القومي . والتخطيط والموازنة يمكن اعتبارهما عملة ذات وجهين لا يمكن فصل احدهما عن الآخر ، فكل منهما يعتمد على الآخر . وقد جادل أحد الكتاب (١٠) بأن الموازنة تعتمد الى حد كبير على التخطيط وكلما كان التخطيط مكثفا ومتقدما كلما ساعد ذلك على تحسين اعداد الموازنة السنوية للدولة .

ولكي تحقق الموازنة والتخطيط اهداف التنمية الاقتصادية لا بد ان يكون هناك تكامل بينهما من حيث صياغة وتنفيذ ومراجعة الخطط والبرامج كمراسل متكاملة ومتصلة وفي هذه الحالة يمكن ان يصبح ادوات مؤثرة في عملية التنمية وفي ادارة الاقتصاد القومي . فالتخطيط يبدأ عادة بعد أن تحدد القيادة السياسية في البلاد الاهداف الاقتصادية التي ترغب في تحقيقها ، فيتم صياغة وشرح الاهداف العملية والوسائل الاستراتيجية لتحقيقها وأنشاء مجموعة من الاهداف لفترة زمنية معينة وتحديد مقاييس محددة لتحقيق هذه الاهداف . وتشمل صياغة الاهداف التعرف على الموارد المتاحة مثل : الاصول الطبيعية ، التمويل ، الافراد ، المؤسسات ، العمالة ، .. الخ ، وتخصيصها على الاستعمالات المختلفة . ومن أهم العوامل المؤثرة في فاعلية التخطيط المراجعة المستمرة والتي تشتمل على اعادة التقييم المستمر حالة ظهور عوامل خارجية او داخلية تؤثر على فاعلية التخطيط ، وذلك بهدف تقييم الاداء لمراجعة صياغة الخطط وتطبيقها في المستقبل . وبالنظر اليها في سياق السياسة القومية ، فان الموازنة تصبح مكملة لعملية التخطيط . فهي تحتوي ايضا على صياغة ، تنفيذ ، مراجعة ، تحشيد ، توزيع واستخدام الموارد المتاحة لتحقيق الاهداف القومية (١١) . فالموازنة ينظر اليها على أنها من أهم الادوات التي يمكن عن طريقها تنفيذ اهداف العملية التخطيطية في الاجل القصير . والموازنة ما هي الا تعبير مالي عن الاهداف والسياسات التي وضعها المخطط القومي بهدف التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدولة في خلال فترة زمنية معينة .

وفي الواقع فان الموازنة والتخطيط يمكن النظر اليهما على انهما وسيلة رئيسية لعملية التنمية الاقتصادية . الا ان دور الموازنة له أهمية خاصة كوسيلة لتخصيص الموارد ودفع التقدم لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية معينة ، وترجمة الخطط الى برامج ومشروعات عملية ، وتصحيح الاختلال بين الموارد المتاحة والاحتياجات والذي قد يحدث نتيجة لتغير الظروف . بالإضافة الى ذلك فان الموازنة تلعب دوراً هاماً في ادارة وتنفيذ وتقييم السياسات والبرامج

الحكومية . ولكي تؤدي الموازنة دورها بكفاءة وفاعلية فلا بد أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بالتخطيط القومي (١٢) .

وفي دولة الكويت لعبت الموازنة العامة دورا حيويا في دفع الاقتصاد الكويتي وفي انعاش النشاط التجاري بما يساعده على التحرر من حالة الهدوء النسبي الحالية وبفتح المجال أمام مختلف قطاعات الاقتصاد القومي للتحويل في اتجاه التعديل والتأقلم الواقعي بحيث تنهيا جميع القطاعات الاقتصادية للمساهمة الفعالة في تنفيذ برامج الخطة الخمسية المقترحة . ومن أهم الظواهر التي تدل على دور الموازنة العامة في تنمية الاقتصاد القومي الكويتي زيادة معدل الانفاق الحكومي المحلي في مشروع موازنة السنة المالية ١٩٨٥/٨٤ وذلك بنسبة ١٣٦٪ مقابل ٢٢٪ للسنة المالية السابقة (١٣) .

ولاشك أن التطور الذي تعرضت له الموازنة العامة في الدولة في السنوات القليلة الماضية إنما هو لتأكيد العلاقة الوثيقة بين الموازنة والتخطيط من جهة واعتبار الموازنة من الأدوات الهامة في التنمية الاقتصادية في البلاد من جهة أخرى ، وقد تلازم هذا التطور مع اعتناق كثير من الدول لمفهوم تخطيط الاقتصاد القومي وظهور الأساليب الفنية والرياضية الحديثة التي تعالج موضوع التخطيط والحاجة إلى دراسة التكلفة والعائد للمشروعات التي تنفذها الحكومة . ونعرض فيما يلي لنبذة مختصرة عن تطور مفاهيم وأساليب الموازنة العامة :

١ — المفهوم التقليدي للموازنة : Traditional Budget

وفقا لهذا المفهوم فإن الموازنة العامة للدولة تعد وفقا لطبيعة وهدف النفقة Object of Expenditure المتوقعة خلال سنة مالية مقبلة مع بيان المصادر المقترحة لتمويل هذه النفقات . ويتوج هذا المفهوم بمجموعة من التعليمات الصادرة من وزارة المالية لكل الوحدات الحكومية والتي ينبغي عليها مراعاتها عند إعداد تقديرات الموازنة الخاصة بكل وحدة أو إدارة ، وتنص بعض هذه التعليمات على تبويب المصروفات ذات الطبيعة الواحدة إلى مجموعة من الأبواب ثم تقسم هذه الأبواب إلى مجموعات وبنود وأنواع على أساس نوع أو هدف المصروف أو النفقة . ويراعى في التبويب فصل المصروفات الجارية عن المصروفات الرأسمالية والمصروفات التحويلية لأغراض التحليل الاقتصادي . وهذا التبويب يهدف أساسا إلى تحقيق ما يسمى بالمساءلة المالية Financial Accountability أو ما يطلق عليه أحيانا المساءلة التشريعية Legalistic Accountability على بنود ومصروفات وإيرادات الوحدات الحكومية للتأكد من أن اعتمادات مصروفات الموازنة قد تم صرفها فعلا وفقا للأبواب والبنود المخصصة لها في خلال فترة الموازنة دون حدوث

اختلاسات أو تبديد ، وان الإيرادات المقررة قد تم تحصيلها فعلا . وقد أوضحت اللجنة الأمريكية للمحاسبة الحكومية والمراجعة (١٤) أن هذا الأسلوب للتبويب يهدف أساسا الى فرض مسئولية محاسبية وإدارية على الإدارات الحكومية ورؤسائها الذين ينفقون الاموال المخصصة لوحداتهم .

ومن أهم الانتقادات التي وجهت الى هذا المفهوم أنه لا يفصح عن الخدمات العامة المختلفة أو الوظائف التي تقوم بها ، كما أنه لم يحدث ربطا بين النفقة والعمل الذي يتم انجازه ، ولا يظهر البرامج أو المشروعات التي تنفذ باستخدام الاعتمادات المالية الواردة في الموازنة ، وأنصب اهتمام القائمين على تنفيذ ومراقبة الموازنة على عدم التجاوز في الاعتمادات المخصصة للأنفاق كما ورد في الموازنة ، لذلك جاء التفكير في استخدام موازنة البرامج .

٢ — موازنة البرامج والاداء : Programme and Performance Budget

(أ) موازنة البرامج :

يمكن تعريف موازنة البرامج بأنها تخطيط استخدام الموارد في الاجل القصير لانتاج أو تقديم السلع والخدمات التي تقدمها الدولة بأعلى مستوى من الكفاية . ويتركز الاهتمام في موازنة البرامج على أهمية البرنامج من حيث الغرض منه والتكلفة انكفية المقدرة له . وتعتمد موازنة الاداء في تحقيق أغراضها على استخدام محاسبة التكاليف ومحاسبة المسئولية ودراسات العمل لبيان الخدمات التي تقدمها الدولة والبرامج والأنشطة والمشروعات اللازمة لتنفيذ هذه الخدمات موزعة على الوحدات المسئولة عن التنفيذ موضحة ما يجب ان تكون عليه تكلفة وناتج كل برنامج أو نشاط أو مشروع ومصادر تمويله ، وذلك بما يحقق دور الرقابة الكاملة في مراحل اعداد وتنفيذ ومتابعة الموازنة .

(ب) موازنة البرامج والاداء :

تهتم هذه الموازنة أساسا بالاعمال التي تقوم بها الدولة وليس لما نشتره من سلع أو خدمات ، وتوجه اهتمامها الى العمل المطلوب تنفيذه ، وبذلك فان تبويب الموازنة في هذه الحالة يكون تبويبا طبقا للبرامج والمشروعات والأنشطة المسندة الى الوحدات الادارية بالدولة ، وليس من الضروري تبويبها حسب نوع المصروف مثل الاتفاق على الاجور والمستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية . . . الخ . ويعتمد اعداد هذه الموازنة على مجموعة من الاسس أهمها :

— تحديد برامج الخدمات التي تلتزم كل وحدة حكومية بتأديتها أو المشروعات التي تختص كل وحدة بانجازها خلال فترة الموازنة .

— تقدير تكلفة كل برنامج أو مشروع على حدة .

— اتخاذ التكاليف أساسا لتحديد الاعتمادات المالية التي يجب تخصيصها للوحدة الحكومية او للمشروع العام .

— التقارير الدورية للمتابعة والتي تفصح عن حجم أو كمية الخدمات التي تم تأديتها والتكلفة الفعلية لتأدية كل منها — مقارنة بالكميات والتكاليف التي وضعت على أساسها اعتمادات الموازنة .

ولا شك ان هذه الاسس تساعد في فرض رقابة ادارية لاغراض قياس الاداء وبذلك تساعد في اتخاذ القرارات المصححة . كما ان استخدام موازنة البرامج والاداء ، مبني على الادارة العلمية من حيث دراسة العمل ومحاسبة التكاليف ووضع تكاليف معيارية للبرنامج او المشروع المخطط بحيث يمكن استخدامها لقياس كفاية الاداء .

٢ — نظام موازنة البرامج المخططة : Planning Programming Budgeting System

من النتائج المباشرة لتطبيق موازنة البرامج والاداء ظهور نظام موازنة البرامج المخططة . ويتكون هذا النظام من الاجزاء التالية :

— تحديد الاهداف .

— تحديد النتائج .

— البرمجة والخطة المالية .

— القياس والتقييم والتغذية العكسية .

ان نجاح تطبيق موازنة البرامج والاداء يتوقف على الاجابات التي نحصل عليها من التساؤلات الآتية :

(١) ما المنفعة المتوقعة من النشاط الحكومي المعين ؟

(٢) هل يمكن قياس هذه المنفعة قياسا كميا ؟

(٣) هل هناك بدائل استخدامها لتحقيق هذه المنفعة ؟

(٤) ما تكاليف البدائل المتاحة التي تحقق نفس الهدف ؟

(٥) هل يمكننا القياس الكمي لهذه التكاليف ؟

ولذلك فان هذه الموازنة تعتمد على اجراء الدراسات التحليلية للبيانات الاقتصادية والمحاسبية والاحصائية ، ودراسة البرامج البديلة لتحقيق كل وظيفة من وظائف الوحدة الادارية ، والبرامج البديلة للمشروعات التي تتولى تنفيذها ،

وهذا يتطلب دراسة التكاليف المتوقعة لكل واحد من هذه البدائل حتى يتمكن اخذ
انقرار من اختيار افضلها عائداً واقلها تكلفة . وبهذه الطريقة يمكن انجاز كل من
هذه الوظائف والمشروعات وتحقيق اهداف التنمية باستخدام اقل قدر من الموارد
الاقتصادية المتاحة (١٥) .

وتعتبر موازنة البرامج المخططة في هذه الحالة أداء للتخطيط القومي في
المقام الاول من حيث استخدامها لتنفيذ البرامج الاقتصادية الواردة في الخطة
العامية للدولة ، والمساهمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والادارية المتعلقة بكيفية
استخدام الموارد الاقتصادية المحدودة في الاستعمالات المتنافسة لتحقيق الاهداف
المرغوبة بأقل التكاليف الممكنة . وبذلك يساعد النظام على ترشييد القرارات
الاقتصادية عن طريق المعلومات المقدمة من المدخلات وتكاليفها ، والمخرجات
وفوائدها ، والبرامج البديلة لتحقيق اهداف التخطيط . ان الاساليب الحديثة في
تحليل النظم وتحليل التكلفة والعائد قد عملت على تسهيل اتخاذ القرارات في نظام
موازنة البرامج المخططة (١٦) ، وذلك للوصول الى الاسلوب الامثل في العمل
واختيار افضل بديل لتحقيق مستوى معين من المنافع بأقل تكاليف ممكنة .

ومن اهم الاساليب التي تساعد على نجاح هذا النظام قياس الاداء والرقابة
المستمرة على النتائج حتى تتأكد من أن البرامج المنفذة تحقق الاهداف المرغوبة ،
والعمل على اعادة صياغة تلك الاهداف في ضوء النتائج المحققة . وقد أوضح احد
الكتاب (١٧) . أن من أهم معوقات نجاح هذا النظام غياب البيانات الأساسية
المتبعة في القياس الكمي للاهداف ، المجهودات ، نتائج الأنشطة الحكومية ، التكلفة
الاجتماعية والتعبير عنها في شكل بيانات مالية . ولا شك ان ذلك يفرض دورا
رئيسيا على المحاسب المالي لتوفير مثل هذه المعلومات وتقديمها لخدمة تطبيق
موازنة البرامج المخططة . وغياب هذه البيانات وعدم توافرها يؤدي الى فشل
هذا النظام .

٤ — نظام الموازنة الصفوية : Zero-Base Budgeting

تقوم فكرة الموازنة الصفوية على مفهومين اساسيين :

أولا : مفهوم الحزمة القرارية The Decision Package Concept

ثانيا : عملية الترتيب The Ranking Process

والحزمة القرارية عبارة عن وثيقة تتضمن تقييم النشاط الذي تقوم به الوحدة
الادارية وتقييم الادارة القائمة بالتنفيذ وترتيب ذلك النشاط بالوظائف أو الأنشطة
الآخري المنافسة له في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة . ويتم وصف : النشاط

وتحديد أهدافه ، البرامج التي تحقق تلك الاهداف ، النتائج المترتبة على عدم أداء هذه الوظيفة أو النشاط ، البدائل المتاحة لتحقيق نفس الاهداف ، المنافع المتوقعة من البرنامج ، التكاليف المادية والطاقة البشرية المطلوبة لتنفيذ البرنامج وأخيرا التمويل المطلوب .

أما عملية الترتيب فيقصد بها ترتيب الحزم القرارية حسب فوائدها وأهميتها وجدواها ، وذلك باستخدام التحليل المكثف للتكلفة والعائد أو باستخدام أسلوب التقدير الشخصي . ويتم هذا التحليل المكثف عند أقل مستوى إداري ، وتتم مراجعة وتصفية مستمرة عند كل مستوى إداري وتال . وتقوم الوحدة الإدارية بترتيب الأولويات لهذه الحزم القرارية ، وهذا الترتيب يمكن الإدارة من تخصيص الموارد المتاحة على الحزم القرارية ، وتستخدم هذه المعلومات لتخصيص الأموال في الموازنة وهذه الطريقة تمكن الإدارة من إيقاف أو رفض تمويل الحزم القرارية ضئيلة الأهمية والمتأخرة في ترتيبها من حيث الأولوية ، في حدود التمويل المتاحة .

ولذلك نجد أن الموازنة الصفرية تعتمد على أسلوب تحليل التكلفة للمشروعات والوظائف وأولوية الترتيب ، وأن هناك تبريرا لكل نفقة مطلوبة لتنفيذ برنامج قديم بالإضافة إلى البرنامج الجديد .

وفي ظل الموازنة الصفرية فإن المخطط يبدأ من الصفر ، وهذا يعني أن البند الذي ظهر في موازنة العام الماضي قد لا يظهر في موازنة العام الحالي أو الذي يليه إذا ثبت عدم جدوى بقاء النشاط أو البرنامج الذي يتضمن ذلك البند . وقد عرفت الموازنة الصفرية (١٨) ، بأنها خطة تشغيلية وعملية موازنة تتطلب من كل مدير أن يبرر بالتفصيل طلب موازنته ، ويقع عبء إثبات ذلك التبرير على المدير الذي يجب أن يوضح السبب وراء اتفاق كل مبلغ يرد في موازنته . ويتطلب ذلك أن تكون كل الأنشطة والعمليات محدودة في حزمة قرارية يتم تقييمها وترتيبها وفقا لأهميتها بطريقة تحليلية نظامية .

وكما هو الحال في أي موازنة فهناك بعض الجوانب الإيجابية والسلبية في هذا النوع من الموازنات نلخصها كما يلي (١٩) :

مزايا استخدام الموازنة الصفرية :

١ - ضرورة عمل خطة مالية كمرحلة سابقة قبل تطبيق الموازنة الصفرية .
وأن تكون متزامنة ومحكمة مع مرحلة الموازنة ، يؤدي إلى عدم وجود إرشادات الموازنة عند أعداد الموازنة الصفرية . إلا أنه أثناء وبعد تنفيذ الموازنة ، قد يظهر

إن بعض الارشادات كانت ضرورية لتخصيص الموارد المالية المحددة للدولة بحيث تحقق أحسن النتائج المرجوبة .

٢ - تساعد الموازنة الصفرية على تحسين نوعية المعلومات الادارية من حيث تمكين كل القائمين على ادارة الوحدات الادارية في الدولة وكذلك الاجهزة الفنية للتخطيط والموازنة من الحصول على معلومات ومعرفة اكثر بالنسبة للوظائف التي تؤديها الدولة .

٣ - لما كان تحقيق مشاركة اكبر للأفراد في عملية اعداد الموازنة هدفا رئيسا من أهداف الموازنة الصفرية ، فان ذلك يعمل على زيادة مشاركة الأفراد على مستوى النشاط في عملية اعداد موازنة الدولة ، وبذلك يتم تشجيع المدير النشط أن يعد ويرتب حزمة القرارات بحيث يمكن استخدامها كمدخلات في عملية اعداد الموازنة .

٤ - لما كانت الموازنة الصفرية تتطلب وصفا واضحا للنتائج المتوقعة لكل مبلغ يصرف ، فانها تمكننا من تقييم الاداء لكل وحدة ادارية مقارنة بموازنتها .

٥ - ان مطالبة كل رؤساء الوحدات في الجهاز الاداري للدولة والتابعين لهم بضرورة النظر بدقة الى ما يمكن تنفيذه من وظائف ومشروعات بأموال اقل فان ذلك يشجع البحث عن الوسائل ذات الكفاية العالية لتنفيذ المهام وتحقيق الاهداف بموارد محدودة .

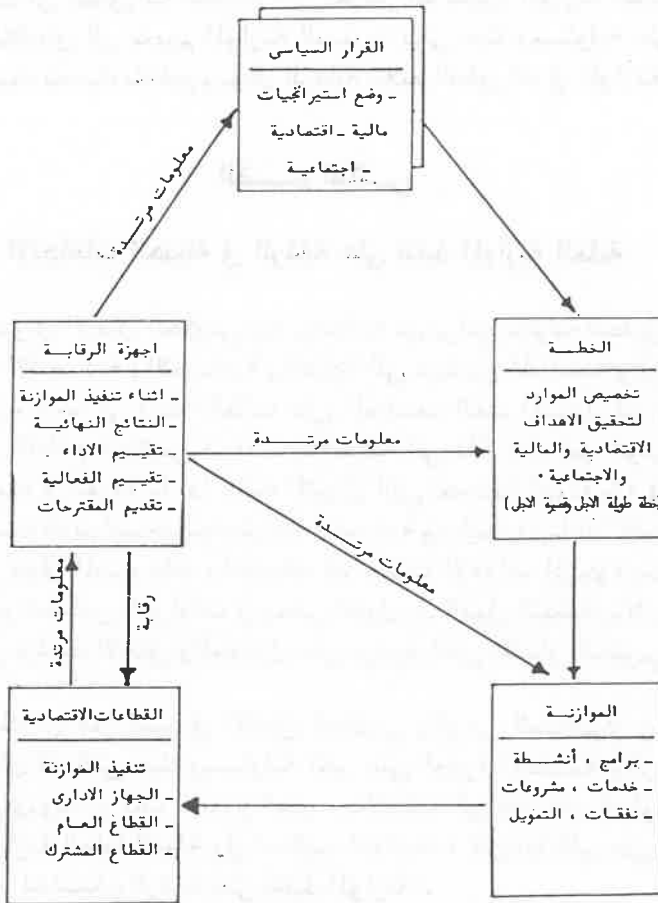
عيوب الموازنة الصفرية :

يتركز العيب الاساسي في الموازنة الصفرية في زيادة الوقت والمجهود المطلوب لاعداد هذه الموازنة . وتعتبر هذه المشكلة من أخطر المشاكل ، وكانت أحد الاسباب وراء رفض بعض المسؤولين لهذا النظام الجديد عندما بدأ تطبيقه في ولاية جورجيا الامريكية . ولا شك ان تطبيق هذا النظام في الدول النامية سيؤدي الى وجود مشاكل أخرى ، حيث تفتقر معظم هذه الدول الى المهارات والمتخصصين في هذا المجال . على أن الممارسة العملية المستمرة في اعداد الموازنة الصفرية كفيل بالقضاء على هذه المشاكل في الاجل الطويل .

ومن العرض السابق يتضح لنا أن استخدام أي نوع من الموازنات يرتبط بعملية التخطيط المالي والاقتصادي للاقتصاد القومي . على أن نجاح عملية التخطيط والموازنة ، أيما كان نوعها ، وتحقيق الاهداف المرجوبة ، تتطلب تعاون

جميع الاجهزة المسئولة في الدولة . ويوضح الشكل التالي العلاقات المترابطة بين القرار السياسي والرقابة والتخطيط والموازنة :

(شكل رقم ١)
دور القرار السياسي والرقابة في التخطيط والموازنة



ويبين الشكل السابق مدى دور وأهمية المعلومات المرتدة من أجهزة الرقابة انخارجية على الحسابات في التأثير على القرار السياسي من حيث تشكيل القرارات الاستراتيجية المتعلقة بإدارة الاقتصاد القومي من جهة علاوة على تأثيرها عند وضع الخطة القومية واعداد الموازنة العامة والتي تعمل على تنفيذ هذه الخطة من جهة

أخرى . فاذا لم تؤد أجهزة الرقابة المختلفة دورها في عملية الرقابة على الجهاز الإداري في الدولة وعلى القطاعات الاقتصادية الأخرى والمسئولة عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، فإن هذه المعلومات ستفقد قيمتها كمداخل مؤثرة في كل من القرار السياسي ، رسم الخطة القومية واعداد الموازنة العامة للدولة والتي تتولى تنفيذ الخطة القومية .

ولا شك ان التطورات الحديثة التي تعرض لها مفهوم الموازنة العامة للدولة من المفهوم التقليدي الى مفهوم الموازنة الصفرية يلقي عبئا ومسئولية على أجهزة الرقابة من حيث تحديث مفاهيم ومجال الرقابة لتلائم التطورات في الموازنة العامة.

القسم الثاني

الاتجاهات الحديثة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

ان النمو في الانفاق الحكومي وما يرتبط به من برامج متنوعة لتحقيق مجموعة من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والحاجة الى مزيد من المحاسبة والرقابة على هذه البرامج ، أدت الى زيادة الطلب على المحاسب العام المستقل ليزاول عملية الرقابة على القطاع الحكومي (٢٠) . بالإضافة الى ذلك فإن نمو الوعي لدى المجتمع ورغبته في معرفة ما اذا كانت الاموال التي تحصلها الدولة منه في شكل ضرائب ورسوم قد تم استخدامها بطريقة اقتصادية وسليمة ، وما اذا كانت البرامج الحكومية في مجال المشروعات والخدمات قد حققت الاهداف المرجوة منها . وقد تلازم ذلك مع انخفاض الإيرادات في بعض الدول — الدول النفطية مثلا — ورغبة الحكومات في ترشيد الانفاق والحصول على مردود أعلى للانفاق الحكومي .

ولا شك ان هذا النمو في الانفاق الحكومي والوعي الجماهيري والرغبة في ترشيد الانفاق قد القى عبئا ومسئولية أكبر على أجهزة المحاسبة والرقابة على الجهاز الإداري ومشروعات القطاع العام . بالإضافة الى ذلك فإن التطورات التي حدثت في الموازنة العامة للدولة وفي أساليب اعدادها ، كان لها تأثير على فلسفة ومهام أجهزة المحاسبة والرقابة على تنفيذ الموازنة .

وقد شهد العقد الأخير اتجاها متزايدا من الأكاديميين والهيئات المسئولة عن الرقابة والمحاسبة على القطاع العام ومنظمة الأمم المتحدة ، بالاهتمام بموضوع المحاسبة والرقابة على الانفاق الحكومي ، وما يرتبط به من خدمات ومشروعات انتاجية .

ويهدف هذا القسم الى مناقشة الاتجاهات الحديثة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة تمهيدا لتقييم دور أجهزة الدولة للرقابة على تنفيذ الموازنة في دولة الكويت في ضوء هذه الاتجاهات الحديثة وقبل تقديم المقترحات المتعلقة بتحسين عملية الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

أوضحت الامم المتحدة (٢١) ان أحد الاسباب الرئيسية في فشل التخطيط القومي في الدول النامية هو عدم توفر الاجهزة التي تقوم بتقييم الاداء ، وذلك لبيان مدى وكفاية السياسات والبرامج والمشروعات في تحقيق النتائج المرغوبة . وهذا الوضع يتطلب تقوية وتدعيم أجهزة ومؤسسات الرقابة والمراجعة باعتبارها إحدى الأدوات الهامة في تقييم الاداء في هذه الدول .

ونظرا لندرة الموارد الاقتصادية والازدياد المطرد لدور القطاع الحكومي في النشاط الاقتصادي ، ظهرت الحاجة الى تغير الوظيفة التقليدية التي تتولاها المؤسسات المختصة بالرقابة والتي كانت تنحصر أساسا في التأكد من ان الإيرادات المقدرة تحصيلها قد تم تحصيلها فعلا وأن الاعتمادات المخصصة قد تم انفاقها على الأغراض التي من أجلها خصصت وأنه لم تحدث أي اختلاسات أو تبديد في الأموال العامة . ولقد ترتب على ذلك المطالبة بتوسيع اهتمامات ومسؤوليات هذه المؤسسات والاجهزة لتشمل أيضا موضوعية الانفاق العام من حيث الاهداف المراد تحقيقها وما تم تنفيذه فعلا ومدى فاعلية البرامج الحكومية بالنسبة للاهداف المحددة ، ومدى كفاية وفاعلية الاداء للبرامج والانشطة والمشروعات الحكومية ، وتحديد العقبات التي حالت دون تنفيذ الاهداف المخططة ، بكل ذلك بهدف الحصول على أكبر قدر من المنافع لكل وحدة نقد تنفق .

ولا شك ان التوسع الذي حدث في النشاط الحكومي بصفة عامة وفي برامج التنمية بصفة خاصة ، قد فرض تحديات لمؤسسات وأجهزة المراجعة والرقابة في الدولة ، من حيث ضرورة تغييرها لوظيفتها التقليدية الى أهمية قيامها بدور فعال ونشط في تقييم ومراجعة الاداء ، وتوفير المعلومات الضرورية للاجهزة التنفيذية والتشريعية بحيث تمكنها من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة (٢٢) .

ان التقارير الرقابية التي تعدها الاجهزة الرقابية تعتبر من الوسائل الهامة لتوصيل المعلومات للإدارة لاتخاذ القرارات اللازمة ، ومما يزيد من فاعلية التقارير تقديمها في الوقت المناسب من ناحية واعتمادها على تقارير متابعة مكثفة تهتم بالتركيز على قياس وتقييم الاداء والنتائج من حيث الكفاية والاقتصاد والفعالية لتحقيق الاهداف المخططة من ناحية أخرى . وقد أوضح أحد الكتاب (٢٣) ان هناك

تغيرا حدث في الدور الذي يجب ان يقوم به المراجع الخارجي بحيث اصبح يشمل على مراجعة الاداء والتعرف على امكانيات تحسين وتحديث الانظمة المحاسبية وتقديم المقترحات المتعلقة بتحقيق البرامج لاهدافها بكفاءة واقتصاد وفعالية . وقد عرفت الامم المتحدة (٢٤) . **مراجعة الاداء بأنها فحص موضوعي للاداء المالي والعملي لوظيفة او نشاط برنامج** مؤسسة ما ، وتوجه الى التعرف على الفرص ذات الكفاية والفعالية **والاقتصاد الاكبر** . ويلاحظ ان البعض (٢٥) . قد استخدم لنظ المراجعة الادارية Management audit ليعبر عن نفس معنى مراجعة الاداء Performance audit ، وقد عرفت الاولى بأنها تحديد بناء للبدائل المتاحة في المستقبل لمؤسسة او هيئة ما .

وقد ترتب على تغير الدور الذي يجب ان يؤديه المراجع الحكومي ، ان كثف مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الامريكية General Accounting office

مجال المراجعة الحكومية . ووضح ان المجال الموسع للمراجعة لبرامج وأنشطة ووظائف الجهات الحكومية يجب ان يشمل العناصر التالية (٢٦) :

١ - التوافق المالي Financial Compliance ويشمل هذا المجال تحديد الآتي:

- (أ) اذا كانت القوائم المالية للوحدة التي تمت مراجعتها تعبر بوضوح عن المركز المالي ونتائج العمليات المالية ومتفقة مع المبادئ المحاسبية المعترف بها .
- (ب) اذا كانت المنشأة قد استجابت للقوانين والتعليمات والتي قد يكون لها اثر مادي على القوائم المالية .

٢ - الاقتصاد والكفاءة Economy and Efficiency ويشمل هذا المجال تحديد الآتي :

- (أ) اذا كانت الوحدة تدير وتستخدم مواردها (البشرية ، الممتلكات ، المساحات) بكفاءة واقتصاد .
- (ب) مسببات عدم كفاءة واقتصادية التنفيذ .

- (ج) اذا كانت الوحدة متفقة مع القوانين والتعليمات المتعلقة بموضوعات الاقتصاد والكفاءة .

٣ - نتائج البرنامج Program results ويشمل هذا المجال تحديد الآتي :

- (أ) اذا كانت النتائج او الفوائد المرغوبة والمحددة من قبل السلطات القانونية او غيرها قد تم تحقيقها .

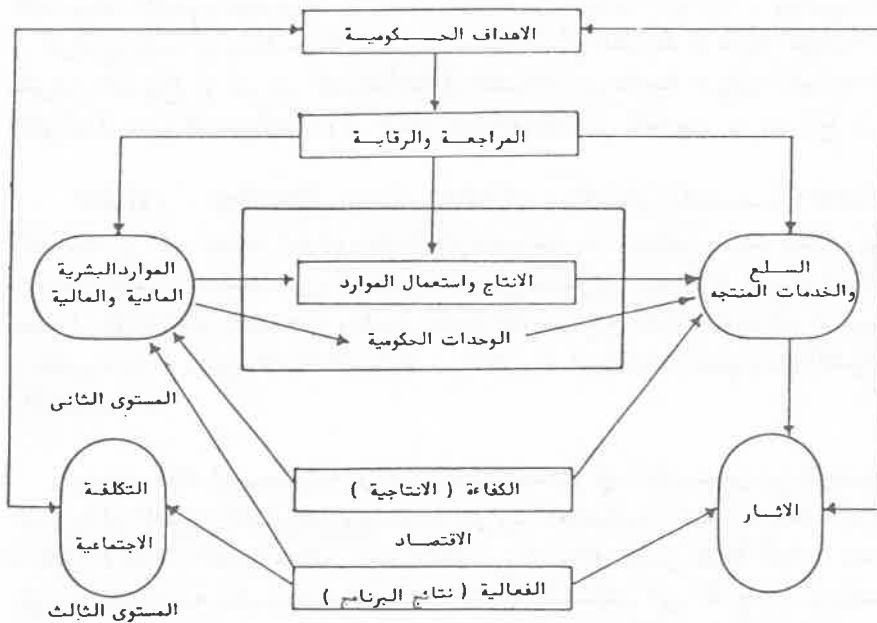
ب) اذا كانت الوحدة الادارية اخذت في الاعتبار البدائل التي يمكن ان تؤدي الى تحقيق النتائج المرغوبة بتكلفة اقل .

وقد أوضح المكتب العام للمحاسبة في أمريكا بان مراجعة وحدة حكومية يمكن ان يشمل المستويات الثلاثة أو واحداً أو اثنين من هذه المستويات السابق ذكرها .

كما ان المجال الموسع للمراجعة لا يجب ان يؤدي روتينياً ، ولكنه يجب ان يؤدي بطريقة تعمل على مقابلة الاحتياجات من المستخدمين المتوقعين لنتائج المراجعة .

ان تكثيف مجال المراجعة على الوحدات الحكومية من شأنه ان يدعم ويؤكد محاسبة هذه الاجهزة ومسئولتها ويساعد المسؤولين في الحكومة على القيام بمسئولياتهم . والشكل التالي يوضح مستويات المراجعة الحكومية :

(شكل رقم ٢)
مستويات المراجعة الحكومية *



* Source: Naim Dahmash, «Public Auditing Developments in the Arab States: A Comparative Study», International Journal of Accounting, Fall 1982, P. III.

وبوضوح الشكل ان المستوى الاول للمراجعة والرقابة ينصب على الموارد البشرية والمادية والمالية المستخدمة وعلى السلع والخدمات المنتجة بالإضافة الى الرقابة على الوحدات الحكومية التي تستعمل الموارد المتاحة في العمليات الانتاجية، اما المستوى الثاني من المراجعة فيهتم اباسا بالكفاءة والاقتصاد وانتاجية الموارد المتاحة للوحدة الحكومية في انتاج السلع والخدمات المنتجة . ويهتم المستوى الثالث من المراجعة بفعالية نتائج البرنامج من حيث تكلفته الاجتماعية والآثار على الاهداف الحكومية .

والمقصود باصطلاح الكفاءة Efficiency هو ان نحصل على مخرجات اكثر من كل وحدة مدخلات اما اصطلاح الفعالية Effectiveness او نتائج البرنامج Program results فيقصد بها الاختيار الحسن للمخرجات لتناسب الاهداف (٢٧) . ونظرا لاهمية هذه الاصطلاحات ، فقد عرفتھا الامم المتحدة بطريقة لتوجيه المراجعين الحكوميين كالآتي (٢٨ ، ٢٩) .

الاقتصاد : Economy ويقصد به التأكد من ان العمليات يتم تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة للقيام بالمهام والمسئوليات المطلوبة من الوحدة الادارية . ويعني ذلك ان المراجع يجب ان يتأكد من أن الموارد المتاحة لانتاج النشاط او تادية الوظيفة لم تتعرض للضياع او لم يتم استخدامها في انشطة غير منتجة ، وان المعدات او الادوات لم يسا استعمالها ، وان هناك رقابة قوية على المخزون الخ .

الكفاءة : Efficiency يقصد بالكفاءة انجاز الاهداف المخصصة ، الاهداف الانتاجية او أي أهداف أخرى محددة للبرنامج بطريقة منتظمة بحيث تساهم في تخفيض تكاليف العمليات دون أن يؤثر ذلك على مستوى الجودة أو الوقت الذي يجب أن تؤدي فيه الخدمة . وتشمل اختبارات المراجع لكفاءة تنفيذ البرامج والمشروعات ، مدى ملاءمة التخطيط ، التنظيم ، استخدام الموارد والاشرف والمراقبة .

ومعنى ذلك ان مسئولية مراقب الكفاءة تنحصر في التأكد من ان الوحدة الادارية أو المشروع العام يدير ويستخدم الموارد الاقتصادية المتاحة له بكفاءة عالية لتحقيق الاهداف المحددة سلفا . ومن المقاييس الهامة في قياس كفاءة الاداء : معدل الموارد المستخدمة لكل وحدة مخرجات (معدل المستخدم الى المنتج) . ويمكن التعبير عن ذلك ، على سبيل المثال ، بالساعات المستهلكة في انجاز عملية من العمليات مثل رصف كيلو متر من الطرق ، انجاز معاملة ضريبية ، الخ . وعلى ذلك فان مراقب او مراجع الكفاءة يركز في تحليله للكفاءة على الاعمال المؤداة

بالمقارنة بتكاليف تأديتها ، ولكنه لا يهتم بالنتائج المحققة فهي من مسؤولية مراقب أو مراجع الفعالية .

الفعالية : Effectiveness يقصد بالفعالية اختيار وسائل التنفيذ والتي تعمل على تحقيق الخطط ، الاهداف (الفوائد) ، المشروعات بأقل تكلفة وبطريقة عملية في حدود واطار الوقت المتفق عليه .

ومعنى ذلك ان اهتمام مراقب الفعالية ينصب على النتائج المحققة واساليب تحقيقها ، وذلك للتأكد من مدى فعالية تنفيذ البرامج والمشاريع والوظائف . ولذلك فان قياس الفعالية يرتبط بمدى النجاح الذي حققه البرنامج او المشروع في مقابلة الاهداف المحددة سلفا ومدى تمشييه مع المعايير المقبولة للتكلفة والنوعية .

وقد يحدث لبس بين مفهوم الكفاءة والفعالية ، فبرنامج تدريب القوة العاملة يمكن ان يكون كفؤا من حيث انتاج او توفير عمالة ماهرة وفنية بتكلفة اقل . فاذا لم تتوافر الوظائف في الوقت الحالي او في المستقبل لاستيعاب هذه العمالة المدرية فان البرنامج يكون غير فعال . وبنفس المنطق عند استخدام الحاسب الآلي لاغراض المراجعة الضريبية في دولة تتصف بأن رجال اعمالها ليس لديهم المام كاف بالمبادئ الاساسية للمحاسبة وامساك الدفاتر . فالبرنامج المعد بواسطة الحاسب الآلي قد يكون كفؤا من حيث اظهار الضرائب المستحقة على الافراد ومراجعة الاقترارات بأقل تكلفة ، ولكن من الناحية العملية فان هذا البرنامج لا يمكن تطبيقه في هذه الدولة ، وبالتالي يصبح غير فعال .

اما الاستاذان برستون ورسل (٣٠) فقد اوضحا ان هناك ثلاثة مظاهر للكفاءة **Efficiency** اولها الاحساس العام للمقدرة على تحقيق ما هو مخطط ، ثانيها الاحساس الفني بالمقدرة على ربط المدخلات الى المخرجات بطريقة محددة وقابلة للقياس ، ثالثها الاحساس اليومي بالمقدرة على عمل الاشياء بمقدرة ومهارة . فالكفاءة التنظيمية ينظر اليها على انها معيار داخلي للاداء حيث يكون الاهتمام الاساسي هو البحث عن الاداء الحسن الذي تمت به الاشياء وليس التساؤل عما يجب عمله او تنفيذه . اما الفعالية التنظيمية **Organizational Effectiveness** فانه يمكن النظر اليها على انها معيار خارجي للاداء حيث يكون الاهتمام الاساسي هو البحث عن المدى الذي قامت به المنشأة في مقابل التزاماتها تجاه المجموعات والمؤسسات الخارجية المختلفة ، او بعبارة اخرى ما هو تأثيرها على المجتمع الخارجي الذي تعمل فيه المؤسسة .

والسؤال الذي قد يطرح نفسه الان هو : هل يقوم المراجع الحكومي باداء المستويات الثلاثة من المراجعة على الوحدات الادارية ومشروعات القطاع العام ؟ وهل يمكن للمراجع الحكومي ان يبدي رايه فيما يتعلق بمستوى الاقتصاد والكفاءة والفعالية في انجاز عمليات او برامج المشروع او الوحدة الادارية التي يقوم بمراجعتها ؟ وهل المؤهلات الحالية للمراجع الحكومي تمكنه من القيام بأداء هذه المستويات الثلاثة ؟

لقد ثار جدال حول هذه التساؤلات . فيرى البعض (٣١) انه عند قيام المراجع باداء عملية المراجعة على الوحدة الحكومية ، فان الاتفاق بين الوحدة الحكومية والمراجع يجب ان يشمل مجال المراجعة الذي سيؤديها المراجع ، من حيث قيامه بالمستوى الاول او الثاني او الثالث . بينما يرى البعض الاخر (٣٢) . ان المرجع الحكومي يزاول المستويات الثلاثة عند قيامه بمراجعة الوحدات الادارية في الدولة ومشروعات القطاع العام فيها . اما عملية ابداء الراي فان معايير مراجعة الوحدات الحكومية التي اصدرها مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الامريكية (٣٣) تتطلب ابداء الراي على المستوى الاول Financial and compliance audit بينما لا يتطلب ابداء الراي على المستوى الثاني او الثالث من مستويات المراجعة economy, efficiency and effectiveness ولكن المعايير تتطلب من المراجع عرض نتائج فحصه وتوصياته المبينة على مراجعات الاقتصاد والكفاءة (نتائج البرنامج) .

وقبل الاجابة على التساؤل الاخر ، فانه يتعين علينا ان نفرق بين عملية المراجعة وعملية الرقابة . ان عملية المراجعة تتضمن التأكد من صحة العمليات الحسابية وأن إيرادات ونفقات الوحدة الادارية او المشروع العام كانت متفقة مع ما هو وارد في الموازنة المخصصة لها ، واكتشاف الغش والاختلاس في الاموال العامة المتاحة لها . اما الرقابة فهي اعم واشمل من عملية المراجعة ، حيث ان مسؤوليتها تمتد لتشمل عملية تقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الاموال المتاحة للوحدة، بالاضافة الى اكتشاف الفرص التي يمكن للمنشأة او الوحدة استخدامها لزيادة فاعلية وكفاءة استخدام الاموال في القطاع العام .

وهذا العمل يدخل ضمن المستوى الثاني والمستوى الثالث من المستويات التي حددها مكتب المحاسبة العام في امريكا . وقد قامت الامم المتحدة (٣٤) بالتفرقة بين المراجعة الداخلية Internal Audit والرقابة الداخلية ، حيث تهتم الثانية بالخطة العامة للمشروع ، فحص عمليات ، تقييم الاداء الاداري للشركة ، تشجيع الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية

المتاحة لتحقيق الاهداف المحددة والتأكد من صحة ودقة البيانات المالية والادارية. أما المراجعة الداخلية فهي تهتم بالفحص المهني الموضوعي للعمليات المالية والادارية وتقديم تقرير عنها الى الادارة ، ويتولى القيام بهذه المهمة وحدة مراجعة داخلية مستقلة تماما عن العمليات التي تزاولها المنشأة . وبنفس المنطق فانه يجب أن يكون هناك تفرقة بين المراجعة الخارجية والرقابة الخارجية . ولذلك يجب التفرقة في اللفظ من ناحية اللغة العربية بين المراجع المالي ومراقب الاداء والكفاية ، وعدم الخلط بين وظيفة ومسؤولية كل منهما والمحددة في المستويات لثلاثة من مجال المراجعة على الوحدات الحكومية .

ووفقا لهذا المفهوم فان وظيفة المراجع الحكومي يجب ان تشتمل على القيام بالمهام التالية (المستوى الاول للمراجعة) على سبيل المثال :

— دراسة ملائمة وسلامة انظمة الرقابة الداخلية التي تطبقها الوحدة الادارية او المشروع العام وذلك لحسن سير انعمل بالوزارات والوحدات الادارية التابعة لها ومنع ارتكاب الاخطاء والغش وتفاذي الارتباك في العمل .

— التأكد من تحصيل الايرادات المستحقة لهذه الوحدات وان نفقاتها متفقة مع ما هو وارد في الموازنة العامة للدولة وفي حدود القوانين واللوائح .

— مراجعة حسابات المصالح والوحدات الحكومية والتفتيش على المخازن في مواعيد غير محددة وبحث دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة اسباب التالف .

— الاطلاع على السجلات والمستندات المؤيدة للتحصيل والصرف واكتشاف المخالفات المالية او الاختلاسات واقتراح وسائل العلاج .

— التأكد من صحة وقانونية العمليات المسجلة في الدفاتر المحاسبية .

— مراجعة عدد العاملين وانواعهم والاجور المدفوعة لهم ومقارنتها بما هو مقدر لها .

— مراجعة الحسابات الخاصة بالتكاليف في المشروعات العامة مع التكاليف المحددة مقدما ، وتحديد الانحرافات وتحديد المسؤول عنها ، ومراجعة الحسابات الختامية والمستندات المؤيدة لها وابداء رايه فيما يتعلق بتمثيلها للمركز المالي للمشروع .

— مراجعة اللوائح المالية والادارية والمحاسبية للتحقق من مدى فاعليتها واقتراح وسائل تلافي العيوب فيها .

اما المراقب الحكومي فان مهامه يجب ان تتسع لتشمل الوظائف التالية
(المستوى الثاني والمستوى الثالث للرقابة الحكومية) ، على سبيل المثال :

— التأكد من أن المشروعات الاستثمارية قد تم تنفيذها بالتكاليف المحددة في الخطة .

— مراقبة تنفيذ الخدمات والمشروعات وفقا للوقت الزمني المحدد لها .

— التأكد من أن السلع والخدمات المنتجة قد حققت الاهداف المحددة كما ونوعا .

— التأكد من عدم تجاوز مستلزمات الانتاج للمعدلات المقررة في الخطة .

— مراقبة الكفاية الانتاجية والتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة منها .

— دراسة الطاقة المستغلة فعلا ومقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها مقومة على اساس التشغيل الكامل .

— مقارنة النتائج المحققة بالاهداف المخططة وكشف الانحرافات وتحليلها لمعرفة اسبابها واقتراح وسائل علاجها .

— دراسة كفاية الاموال المتاحة للمشروع لتحقيق اهداف الخطة .

— مراقبة تكاليف الانتاج والتأكد من تحقيقها طبقا للخطة الموضوعة .

— مراقبة الزيادة او النقص في حركات أسعار السلع والخدمات ومقارنتها بالاسعار الواردة في الخطة او بالاسعار في الفترات السابقة ، بعد اخذ ظاهرة التضخم في الاعتبار .

— اكتشاف مواطن الضعف والقوة في الوحدة الحكومية ، ومحاولة القضاء على الاولى وتشجيع الثانية .

— التأكد من أن الموارد البشرية المتاحة للمشروع مستخدمة استخداما اقتصاديا .

— التأكد من مدى مساهمة المشروع في تحقيق أهداف التصدير .

— تتبع النتائج التي ترتبت على تنفيذ مشروعات الخطة ومدى تأثيرها على القطاعات الاقتصادية الاخرى ، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

بالاضافة الى ذلك فقد اقترح احد الكتاب (٣٥) انه يجب ان تتوسع وظيفة المراقب في القطاع الحكومي لتغطي المراحل الثلاث التالية :

- ١ - مرحلة اعداد الخطة .
- ب - مرحلة تنفيذ الخطة .
- ب - مرحلة ما بعد التنفيذ .

ومن المناقشة السابقة يتضح لنا ان المراقب الحكومي يجب ان يكون مؤهلا تأهيلا مناسباً ، من حيث معرفته بالاساليب الحديثة المتعلقة بالتخطيط والبرامج واتخاذ القرارات ، وتحليل التكلفة والعائد ، وتقييم المشروعات ، ودراسات الجدوى والمسار الحرج . وهذه المعلومات تمكن المراقب من القيام بوظيفته على اكمل وجه ، كما انها تساعد على تقييم المشروعات والخدمات المنفذة بواسطة الجهاز الاداري ومشروعات القطاع العام ، وتبين ما اذا كان التنفيذ قد تم بكفاءة وفعالية عالية ، وان الموارد المتاحة قد استغلت الاستغلال الامثل ، وان الضياع او الفقد الذي حدث في التنفيذ كان من الامور الطبيعية التي لا يمكن تجنبها . ولكي يقوم الجهاز المركزي للرقابة في الدولة بأداء مهمته بطريقة مرضية في مجال تقييم الاداء للبرامج والمشروعات المحددة في الخطة ، فانه يجب ان يشتمل على خبرات متنوعة في مجال الزراعة ، والهندسة ، والطب ، والاحصاء ، والمحاسبة ، والاقتصاد . وفي هذا الخصوص فان المؤهلات المطلوبة لتنفيذ مهام المراجع الحكومي تختلف عن المؤهلات المطلوبة للمراقب الحكومي .

ويترتب على ذلك ضرورة الفصل بين وظيفة المراجع الحكومي ووظيفة المراقب الحكومي ، بحيث تشمل الاولى المهام المتعلقة بالمراجعة والتي يزاوئها المراجع في القطاع الخاص من حيث فحص انظمة الرقابة الداخلية ، والسجلات والمستندات ، والنظام المحاسبي والدورات المستندية والدفاتر والحسابات والقوائم المالية . واعداد ادلة الاثبات المختلفة والتي تغطي الجوانب المالية والادارية والقانونية . وان يقدم المقترحات المتعلقة بتحسين اداء العمليات المالية واجراءات الرقابة الداخلية . اما **المراقب الحكومي** فان وظيفته اهم واعمق من وظيفة المراجع الحكومي ، وخاصة في ظل التطور الذي تعرض له مفهوم الموازنة العامة واعتمادها على دراسة التكاليف والفوائد وتقييم البدائل والبرامج والاستغلال الامثل للموارد المتاحة . وهذا التطور يتطلب من المراقب البحث المستمر في الانشطة والمجالات التي يمكن فيها اجراء تحسينات في الاداء من حيث الوقت المستهلك والتكاليف المستخدمة في تنفيذ البرنامج او الوظيفة . وعليه ان يأكد من أن الموارد المتاحة للمشروع قد تم رقابتها بكفاءة من قبل اجهزة الرقابة الداخلية للمشروع ، وانها استخدمت بطريقة اقتصادية وفعالة وبأقل التكاليف الممكنة لتحقيق الاهداف المحددة بكفاءة عالية .

ومن الجدير بالذكر ان رقابة الكفاءة والاقتصاد والفعالية للوحدة الحكومية

أو المشروع العام تختلف عن المراجعة المالية ، حيث أن الأولى لا تزال وفتقا لمعايير موضوعة من قبل مهنة المحاسبة والمراجعة . على أن المراقب الحكومي يجب أن يزاول عمله في ظل اطار عام متفق عليه بحيث يمكن قياس كفاءة الاداء والاستخدام الاقتصادي للموارد في ضوء هذا الاطار العام ، وبذلك يتمكن المراقب من اكتشاف اي انحرافات تحدث اثناء تنفيذ البرنامج او اداء الوظيفة واسبابها والتي قد يرجع بعضها الى عدم كفاءة نظام المعلومات الادارية في المشروع ، او الاجراءات الادارية ، أو الهيكل التنظيمي للوحدة الادارية أو للمشروع العام . ولا شك أن عمل المراجع الحكومي سيكون له تأثير مباشر على عمل المراقب الحكومي ، وقد يحدث نوع من التداخل في بعض الاختصاصات اثناء مزاوله كل منهما لوظيفته ، وهذا التداخل يعتبر من الامور الطبيعية ويؤدي الى اقتراح وسائل العلاج في حالة اكتشاف اي قصور في تنفيذ البرامج المخططة .

ويجب ان تكون أهداف البرامج والمشروعات والوظائف محددة تحديدا واضحا بحيث يتمكن المراقب من قياس النتائج المحققة في ضوء هذه الاهداف . ويجب ألا تكون الاهداف محددة تحديدا غامضا بحيث تترك مجالا للتفسير وعدم الدقة في قياس وتقييم الاداء للوحدات الحكومية . ومن الامثلة على الاهداف الغامضة والتي لا يمكن استخدامها كمعيار لقياس الكفاءة والاقتصاد وتقييم الاداء نذكر الاتي على سبيل المثال :

- الإصلاح الاداري .
- تحسين الخدمات .
- تشجيع الاستثمار .
- تنشيط الاقتصاد .
- زيادة العمالة .
- تحقيق العدالة .

فمثل هذه الكلمات (الإصلاح ، تحسين ، تشجيع ، تنشيط ، زيادة ، تحقيق) تعتبر غامضة وغير محددة بدقة ، ولا يمكن استخدامها للحصول على تقييم له معنى للاهداف المحققة .

ولا شك أن اشتراك المراقب الحكومي في الدراسات الأولية التي عملت عند التخطيط للمشروع تمكنه من القيام بدور فعال عند قيامه بتقييم الاداء الاقتصادي لهذا المشروع . وفي حالة غياب هذه البيانات يمكن له ان يلتجئ الى المشروعات المماثلة سواء في القطاع العام أو في القطاع الخاص . وتمثل التكاليف المعيارية للمشروع حلقة الوصل بين العملية التخطيطية وعملية الرقابة الخارجية عليها .

أما فيما يتعلق برقابة شركات القطاع العام والتي تعمل في المجال المالي أو التجاري أو الصناعي ، فقد أوضح أحد الكتاب (٣٦) أن هناك ثلاثة مفاهيم تحدد الإطار الذي يجب أن تعمل فيه شركات القطاع العام ، والتي لها تأثير مباشر على وظيفة الرقابة الخارجية على هذه الشركات . هذه المفاهيم يمكن تلخيصها كالآتي :

١ — **النظرة التجارية** ، بمعنى أن تعمل شركات القطاع العام وفقا للمفاهيم التجارية وما يرتبط بها من تعظيم الأرباح من عملياتها .

٢ — **النظرة السياسية** ، وفيها ينظر لشركات القطاع العام لتطبيق قواعد السياسة المثالية للدولة ، وفي هذا المجال فإن مفهوم تسعير منتجات هذه الشركات بالتكلفة الجدية هو الأساس الذي يجب أن تعمل في إطاره .

٣ — **المفهوم أو النظرة الاجتماعية** ، وفي هذه الحالة فإنه ينظر الى شركات القطاع العام على أنها أداة للسياسة العامة ككل ، بمعنى أن يطلب منها القيام بأعمال معينة والتي هي أساسا تخدم الاهتمامات والمصالح الجماهيرية ، ومثال ذلك : امتصاص العمالة ، تقديم خدمات مجانية ... الخ .

ويختلف التأكيد أو الاهتمام بهذه المفاهيم في ظل الحكومات المتعاقبة ، فإذا تم التأكيد على مفهوم معين ، فإن معنى ذلك أن المفاهيم الأخرى لن تكون ذات أهمية ، وذلك يعتمد كله على نظرة وسياسة الحكومة تجاه القطاع العام . وفي الآونة الأخيرة ساد المفهوم التجاري لمعظم مشروعات وشركات القطاع العام سواء في الدول المتقدمة (إنجلترا على سبيل المثال) أو في الدول النامية (مصر والكويت على سبيل المثال) . وفي مجال الرقابة على هذه الشركات فإن المراجع الحكومي سيهتم بالمستوى الأول من المراجعة ، أما المراقب الحكومي فسيكون مجال عمله في الاهتمام بالمستوى الثاني والمستوى الثالث ، أي رقابة الكفاءة والاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وتحقيق النتائج المرغوبة .

والسؤال الذي قد يطرح نفسه الآن هو : هل تقوم أجهزة الرقابة الخارجية على الحسابات في الدول العربية أو الخليجية بمزاولة المستوى الثاني والمستوى الثالث من الرقابة على الجهاز الإداري للدولة ومشروعات القطاع العام ؟

أوضحت إحدى الدراسات الهامة في هذا المجال (٣٧) أن هناك عددا من الدول العربية تراول في نطاق محدود جداً الرقابة على العمليات المنفذة ، وذلك بهدف تقييم الأداء من حيث كفاءة وكفاية العمليات التينفذها الوحدة ، ومن أمثلة هذه الدول : مصر ، تونس ، العراق ، الجمهورية العربية اليمنية ، سوريا ، وجمهورية اليمن الشعبية الديمقراطية ، وفي مصر يزاول هذا العمل عن طريق

الجهاز المركزي للمحاسبات ، الذي يقوم بجانب المراجعة المالية (المستوى الاول) بالرقابة على الاتي :

١ - مراقبة البرامج بهدف قياس الاهداف المحققة للوحدات الادارية المختلفة مقارنة بالاهداف المخططة ، وبالنسبة لشركات القطاع العام فان الرقابة تشمل اهداف المبيعات والانتاج والتصدير والاهداف المحققة في كل منها ، وسبب الانحرافات واقتراح وسائل العلاج .

٢ - مراقبة الكفاءة والتي تقيس درجة كفاءة الوحدة في استخدام الموارد المتاحة لها من حيث الوقت المستهلك ، تكاليف الانتاج ، انتاجية العمال ، ومعدل العائد على الاستثمار .

٣ - مراقبة الفعالية ويتم تقييم البرامج الحكومية لمعرفة ما اذا كانت قد حققت الاهداف المرجوة .

٤ - متابعة تنفيذ مشروعات الاستثمار المتضمنة في خطة التنمية القومية ، وذلك لمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة سلفا .

ولاشك أن هذه الرقابات انما تدخل في المستوى الثاني والمستوى الثالث من الرقابة والمراجعة والتي اقترحها المكتب العام للمحاسبة في الولايات المتحدة ،

اما في الدول الغربية فان مزاوله المستوى الثاني والمستوى الثالث من الرقابة يختلف من دولة الى اخرى . وقد اوضح احد الباحثين (٢٨) ان الممارسة العملية لمزاوله مهنة الرقابة الخارجية على نشاط القطاع العام في مجموعة من الدول يمكن ايضاحها عن طريق اختيار الطرق التي تنتهجها الاجهزة القومية للرقابة في هذه الدول . ففي الولايات المتحدة الامريكية ، تولى مكتب المحاسبة العام The General Accounting office عن دوره في القيام بالمراجعة المالية (المستوى الاول في المراجعة) وقام بالتركيز على المراجعات المتعلقة بالكفاءة والفعالية (نتائج البرامج) . أما وظيفة المراجعة المالية فقد تولت القيام بها مؤسسة اخرى . وهذا الاتجاه المتعلق بتقييم البرامج والتأكد من أن الجهاز الاداري والقطاع العام قد حقق الاهداف المخططة انما يتفق مع اعتناق الولايات المتحدة لمفهوم موازنة البرامج المخططة (PPBS) .

اما في كندا فرغم اخذها بمفهوم « المراجعة المكثفة » لم تنتهج الولايات المتحدة الامريكية . فلا يتوقع من المراجع العام في كندا أن يعلق على فعالية البرامج الحكومية أو مدى تحقيقها لاهدافها ، ولكنه يقوم بايضاح نواحي القصور

التي حدثت في تنفيذ البرامج من قبل الوحدة الحكومية اذا كان يشعر ان الوحدة كانت من الممكن ان تنفذ هذا المشروع بكفاءة احسن . وهناك بعض البرامج التي يتولى فيها المراجع العام القيام بالمستوى الثاني والثالث من المراجعة . وبديل على ذلك ان بعض تقارير المراجع العام قد وضعت من قبل مجموعة من المتخصصين في مجالات المحاسبة والاقتصاد والهندسة والطب للقيام بعملية تقييم انفعالية لبعض البرامج .

اما في السويد فقد اهتم المكتب القومي للمراجعة بمفهوم مراجعة الفعالية للتأكد من تحقيق الاهداف الموضحة في الخطة . وقد ارتبط مفهوم مراجعة الفعالية بتطبيق موازنة البرامج المخططة في السويد ، ولكن بعد ان توقف العمل بهذه الموازنة ، حدث نوع من التخلي عن مفهوم مراجعة الفعالية .

وفي المملكة المتحدة فان وظيفة المكتب العام للمراجعة يدور حول مفهوم الحصول على اكبر قدر من المنافع لكل مبلغ يصرف ويبدو ان هناك تردداً من قبل المكتب في تطبيق مفهوم الكفاية والفعالية ، والمفهوم الاول يعطي المراجع البريطاني حرية التصرف ، بالاضافة الى ذلك فان المكتب لا يقوم بتعيين مراجعين من تخصصات مختلفة . وبصفة عامة فان المراجع البريطاني يهتم بالمستوى الاول في المراجعة ، ولكن من خلال عمله الدائم في القطاع العام يمكن ان يكتسب الخبرة اللازمة التي تمكنه من توسيع مجال عمله ليشمل موضوع الكفاءة والفعالية ، ولكن هذا لا يعني ان برنامج المراجعة يشمل المستوى الثاني او الثالث من مجال المراجعة الحكومية والذي تعرضنا له من قبل .

ويتضح لنا من المناقشة السابقة ان هناك اتجاهاً متزايداً نحو تغير فلسفة المراجعة والرقابة على الجهاز الاداري للدولة وعلى مشروعات القطاع العام . وهذا التغير يهدف الى زيادة فعالية دور أجهزة الرقابة الخارجية لتوائم التطورات التي حدثت في مفهوم : الموازنة العامة للدولة ، زيادة الانفاق الحكومي ، والتغير في فلسفة وظيفة الرقابة الخارجية من الرقابة المالية الى تقييم الكفاية والاقتصاد والفعاليات في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لتحقيق الاهداف المخططة مقدماً ، والبحث المستمر في الانشطة والبرامج والوظائف التي يمكن اجراء تحسينات الاداء فيها من حيث الوقت المستهلك والتكاليف المستخدمة ، وأن النتائج المحققة تتفق مع الاهداف المحددة للنشاط أو البرنامج أو الوظيفة . ولا شك أن هذا الاتجاه يتطلب الفصل بين مهام المراجع الحكومي (المستوى الاول من المراجعة) ومهام المراقب الحكومي (المستوى الثاني والثالث من الرقابة) . بالاضافة الى ذلك فان الامر يتطلب تعيين مجموعة من حملة المؤهلات في التخصصات المختلفة مثل الطب ، الهندسة ، القانون ، الزراعة ، الصيدلة ،

العلوم بجانب حملة بكالوريوس التجارة للقيام بهذه المهام بكفاءة عالية .

القسم الثالث

الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت

مرت الكويت — شأنها في ذلك شأن معظم الدول النامية — بمراحل تطور في اعداد الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها ، تتوافق كل مرحلة منها مع الامكانيات البشرية والتقنية وبما يتلاءم مع الاحتياجات الحكومية فيها . ونتعرض فيما يلي للتطور التاريخي لنظم اعداد الموازنة بالكويت والرقابة عليها :

١ — التطور التاريخي للموازنة العامة بالكويت :

تطورت نظم اعداد الموازنة بالكويت وفقا للتطورات الاقتصادية التي مرت بها البلاد والتي يمكن تقسيمها على الفترات التالية (٣٩) :

الفترة من ١٩٣٨ الى ١٩٥٠ :

وهي فترة ما قبل النفط وبداية انتاجه . ولم يكن في هذه الفترة نظام علمي لموازنة الدولة ، بمعنى انه لم يكن هناك موازنة تقديرية أو قواعد وتعليمات مالية . وكان الدور الرئيسي للإدارة المالية في ذلك الوقت هو التسجيل الدفترى للواردات والمصروفات الفعلية . وكانت المهمة الرئيسية للحكومة خلال تلك الفترة هي القيام بوظائف الدولة الحارسة من حيث الامن والدفاع والعدالة والشؤون المالية ، وقد تولت الإدارة المالية في ذلك الوقت الاشراف والرقابة على الشؤون المالية الحكومية .

الفترة من ١٩٥١ الى ١٩٥٧ :

وهي الفترة التي تبنت فيها الدولة اساليب الإدارة المالية وتحديث اسسها واجراءاتها ، حيث بدأت الحكومة في تطبيق النظم والمبادئ المالية والمحاسبية انحدثة (في ذلك الوقت) في اعداد ميزانياتها وتسجيل حساباتها والرقابة عليها ، كما اصدرت المبادئ العامة لضبط الموازنة والقواعد الواجب اتباعها في هذا الشأن . وقد أعدت اول موازنة تقديرية لدولة الكويت سنة ١٩٥٥ واقتصرت على

جانب المصروفات ، ولم تظهر بها اي ارقام لتقديرات الايرادات . وقد انشئ ديوان المحاسبة باعتباره دائرة تتبع الادارة المالية في تلك الفترة بعد ان لوحظ ان أكثر الدوائر لم تقم بتنفيذ التعميمات المعممة عليها ، وقد وضع اول اطار تنظيمي لديوان المحاسبة في فبراير ١٩٥٥ . وفي ٨ يناير ١٩٥٧ صدر المرسوم الاميري رقم ١٩٥٧/١ بشأن موازنة الدولة ومسؤولية الدوائر ومحاسبتها ، ويعتبر هذا المرسوم اول تشريع ينظم الشؤون المالية في دولة الكويت .

الفترة من ١٩٥٨ — ١٩٦١ :

اعدت ميزانيتها ١٩٥٨ و ١٩٥٩ على الاسس التي ارساها المرسوم الاميري رقم ١٩٥٧/١ . وفي ٩ فبراير ١٩٦٠ صدر المرسوم الاميري بقانون رقم ١ لسنة ١٩٦٠ بتواعد واعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي على ان يعمل بها ابتداء من السنة المالية ١٩٦٠ / ١٩٦١ . وقد تناول القانون الامور الخمسة التالية :

- ١ — تقدير الإيرادات .
- ٢ — تقدير المصروفات .
- ٣ — الاجراءات اللازمة لاتقرار الموازنة واصدار قانون باعتمادها .
- ٤ — الرقابة على تنفيذ الموازنة .
- ٥ — الحساب الختامي .

الفترة من ١٩٦٢ حتى ١٩٦٧ :

بعد استقلال الكويت في ١٩ يونيو ١٩٦١ صدر الدستور في ١٩٦٢ وتضمن مبادئ الموازنة ووحدتها وشمولها لكافة إيرادات الدولة ومصروفاتها ومبدأ سنوية الموازنة . وقرر الدستور ان تكون مناقشة الموازنة في مجلس الامة بابا بابا .

وصدر القانون رقم ١٠ لسنة ١٩٦٣ والذي تضمن استقلال ديوان الموظفين عن وزارة المالية وتوليه مسؤولية اعداد باب المرتبات والاجور . وفي سنة ١٩٦٤ صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بانشاء ديوان المحاسبة والحق بمجلس الامة ، وفي ١٩٦٥/٩/٣٠ انشئ مجلس التخطيط . واصبح اعداد الموازنة خلال تلك الفترة مقسما بين وزارة المالية ، ديوان الموظفين ، مجلس التخطيط .

الفترة من ١٩٦٨ حتى الان :

تميزت هذه الفترة بالتطور المتلاحق لتبني الاسس والاساليب الحديثة في اعداد الموازنة العامة للدولة . وقد ظهر اثر هذا التطور على تقسيمات الموازنة وتبويبها وتنميط وتوحيد مسميات ورموز البنود . بالإضافة الى ذلك فقد تشكلت لجنة على مستوى كل وزارة يشترك فيها مندوبون من وزارة المالية ووزارة التخطيط وديوان الموظفين تكون مهمتها اعداد تقديرات الموازنة .

وتميزت هذه الفترة بالتفكير في اتباع اساليب موازنة البرامج ، وبدأ تنفيذها مرحليا اعتبارا من السنة المالية ١٩٧٨ / ١٩٧٩ . وفي ١٥/٧/١٩٧٨ صدر القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ بشأن قواعد اعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي ، ولا يزال مفعول هذا القانون ساريا حتى الوقت الحاضر ، ويشتمل على خلاصة تجارب وخبرات السنوات السابقة ويعد مرشدا لاهداف السنوات التالية .

وايمانا بأهمية وجود دليل نمطي للحسابات يهدف الى تصنيف وترتيب الحسابات الحكومية لوزارات وإدارات الدولة يخدم الاغراض والاهداف المالية والمحاسبية والتحليلية فقد صدر التعميم رقم ١٣ لسنة ١٩٨١ مشتملا على هذا الدليل النمطي . وفي ٣٠ اغسطس سنة ١٩٨٢ صدر تعميم رقم ٢١ لسنة ١٩٨٢ بشأن الدليل النمطي . وفي ٣٠ اغسطس سنة ١٩٨٢ صدر تعميم رقم ٢١ لسنة ١٩٨٢ بشأن الدليل النمطي للحسابات للجهات الملحقة (٤٠) . وتتولى ادارة الميزانية العامة بوزارة المالية اصدار التعاميم السنوية الى الجهاز الاداري للدولة وللهيئات والمؤسسات ذات الميزانيات الملحقة بشأن اعداد تقديرات الموازنة للسنة المالية والتعليمات والقواعد الواجب اتباعها ، وكذلك قواعد تنفيذ ميزانية الوزارات والادارات الحكومية .

٢ — الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة :

اتخذت الحكومة الكويتية في السنوات القليلة الماضية مجموعة من الاجراءات والسياسات الاقتصادية والمالية تتضمن ترشيد الانفاق والحصول على مردود عال للنفقات الحكومية . وقد صاحب ذلك مجموعة من الاجراءات التي تعمل على اصلاح الاداري ومراقبة الانفاق في القطاع العام ومحاربة الاسراف بشتى الوسائل في جميع قطاعات الاقتصاد القومي . وهذا الوضع القى مسؤولية وعبئا على الاجهزة المسؤولة عن عملية المراجعة والرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وذلك للتأكد من تحقيق الاهداف المخططة من جهة وكشف الانحرافات

ومحاسبة المسؤولين من جهة أخرى .

والسؤال الذي قد يثار هنا هو : هل ساهمت أجهزة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في الكويت الاتجاهات الحديثة في الرقابة المتعلقة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الحكومية والمشروع العام (المستوى الثاني والمستوى الثالث من الرقابة) . أم أن عمل هذه الأجهزة ينصب فقط على المراجعة التقليدية (المستوى الأول من المراجعة) ؟

للإجابة عن هذا التساؤل ينبغي علينا أن نحدد مفهوم الرقابة ومضمونها على الوحدات الإدارية ومشروعات القطاع العام والتي يزاوئها كل من الأجهزة التالية :

- ١ - وزارة المالية .
- ٢ - ديوان المحاسبة .
- ٣ - مجلس الأمة .

وسوف نتناول مجال ومضمون الرقابة لكل جهاز من هذه الأجهزة :

(١) رقابة وزارة المالية :

أجرى الباحث مقابلات شخصية مع بعض المسؤولين في وزارة المالية للتعرف على تطور ومجال ومضمون رقابة وزارة المالية على تنفيذ الموازنة العامة وفيما يلي النتائج التي أسفرت عنها هذه المقابلات .

اتبعت وزارة المالية في بداية الستينات أسلوب الرقابة المركزية على الوحدات الإدارية ، وذلك بسبب قلة الموظفين المؤهلين وضعف أجهزة الرقابة في الدوائر والإدارات الحكومية . ولتحقيق هذه الرقابة اتبعت وزارة المالية في ذلك الوقت تطبيق نظام السلفة الدائمة مع جميع دوائر الحكومة . ولكي يتسنى تعويض الدائرة ينبغي عليها أن تقدم كشفا شهريا لوزارة المالية موضحا فيه كامل مقبوضاتها ومدفوعاتها الشهرية . وبمرور الوقت ظهرت أجهزة أخرى بجانب وزارة المالية تقوم بعملية الرقابة على الوحدات الإدارية . ففي سنة ١٩٦٠ صدر مرسوم بإنشاء إدارة الفتوى والتشريع وديوان الموظفين . وفي سنة ١٩٦٤ صدر القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة والقانون ٣٧ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء لجنة المناقصات المركزية . وساعدت هذه القوانين على تخفيف عبء الرقابة المركزية التي كانت تزاوئها وزارة المالية .

واستمر هذا التطور الى ان صدر القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ بقواعد

اعداد الميزانيات العامة والرقابة على تنفيذها والحساب الختامي . وقد نصت المادة ٣٣ من هذا القانون على تعيين مراقبين ماليين ورؤساء حسابات في مختلف الوزارات والادارات الحكومية . وتركزت المادة ٣٤ لوزير المالية الحق في اقتراح اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات . وتمشيا مع اتجاه وزارة المالية في التخفيف من مركزية الرقابة ، فان تبعية هؤلاء المراقبين ورؤساء الحسابات اصبحت في الوقت الحاضر تابعة للوزارات وليس لوزارة المالية . وقد اوضح المسئولون في وزارة المالية ان تبعية هؤلاء المراقبين للوزارات وليس لوزارة المالية ترجع الى المناخ الاستقلالي الذي تتمتع به الوزارات في الكويت ، لدرجة ان بعض الوزارات كانت ترفض دخول مسئول الرقابة من وزارة المالية الى مبانيها . وتاكيدا لهذا المناخ صدر قرار وزاري رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٩ بانشاء ادارة التوجيه المحاسبي في وزارة المالية وعملها الاصلي هو الرقابة المركزية من قبل وزارة المالية على الوزارات والمصالح الحكومية ، ولكن خوفا من عدم تعامل الوزارات مع هذه الادارة اطلق عليها ادارة التوجيه المحاسبي ، وذلك حتى لا تعتبرها الوزارات جهازا رقابيا عليها . وفي سبيل تسهيل اعمالها، فان الادارة تستعمل بعض الكلمات مثل الارشاد والتوجيه بدلا من كلمة رقابة . وبذلك يتضح لنا ان هناك نوعين من الرقابة على الوزارات والمصالح الحكومية :

١ — رقابة الوحدة الادارية ذاتها :

- ويزاول عملية الرقابة الداخلية المراقبون الماليون الداخليون المعينون في الوحدة الادارية وتشمل رقابتهم المهام التالية :
- التحقق من عدم وجود مخالفات للقوانين او التعميمات والقواعد .
- اعتماد اوامر الصرف ومراجعة الاعمال والتصرفات المالية بالوحدة فيما يتعلق بالشراء والتخزين والصرف .
- التحقق من ان اوامر الصرف مطابقة للقوانين واللوائح المالية وان الاعتمادات المالية بالميزانية تسمح بالصرف ، وان الصرف سيتم طبقا لما ادرجت من اجله الاعتمادات المالية بالميزانية .
- التحقق من ان الصرف لن يترتب عليه تجاوز في الاعتمادات او الخصم به على اعتماد غير مخصص له .

ب — رقابة وزارة المالية :

- وتمارسها وزارة المالية نفسها عن طريق :
- الكشف والتقارير الدورية المرسله اليها من الوحدات الادارية المختلفة .

- وضع التعليمات المالية والمخزنية وبحث الاستفسارات والطلبات الواردة من الجهات التنفيذية المختلفة .
- الموافقة المسبقة لوزارة المالية على النقل بين البنود والبرامج داخل الابواب .
- الموافقة على فتح الاعتمادات المستندية .
- اعتماد المصروفات في الوحدات المختلفة ومراقبتها .
- الحد من طلبات التجاوز او طلبات الاعتمادات الاضافية .
- مراجعة الكشوف الختامية الواردة في نهاية الفترة المالية من الوحدات الادارية المختلفة .
- اعداد الحساب الختامي للدولة واعداد تقرير عنه وتقديمه الى السلطة التشريعية .

وبذلك يتضح لنا ان مضمون الرقابة التي تراولها وزارة المالية على الوزارات والمصالح الحكومية ورقابة الوحدة الادارية ذاتها تتضمن الجوانب الرئيسية التالية :

- ١ — الرقابة على الإيرادات .
- ٢ — الرقابة على المصروفات والحسابات الخارجية .
- ٣ — الرقابة على النقدية .
- ٤ — الرقابة على المخزون .

ولا شك ان مضمون هذه الرقابة يدخل ضمن اطار المستوى الاول من المراجعة ، أي المستوى التقليدي المتعلق بالتأكد من تحصيل الإيرادات وصرف المبالغ وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والتعليمات المالية وما يرتبط بها من اكتشاف الأخطاء والغش . أما رقابة الاداء (المستوى الثاني والمستوى الثالث من الرقابة) والتي تشتمل على ربط العائد بالتكلفة والتأكد من ان تنفيذ البرنامج او الوظيفة قد تم بأقل مصروفات ممكنة وانه تم الحصول على أكبر عائد ممكن ومعرفة مدى الاستفادة المحققة من النفقات العامة ، فلا يعتقد الباحث بأن وزارة المالية لها دور يذكر في هذا المقام ، حيث لا يتوافر لدى الوزارة بيانات كافية عن تكاليف تقديم الخدمات او تكاليف تنفيذ الاهداف سواء كان الهدف تقديم خدمة أو تأدية وظيفة من وظائف الدولة بالإضافة الى عدم وجود موظفين ذوي تخصصات فنية مختلفة كالطب والهندسة والزراعة للقيام بمثل هذه المهام .

(٢) رقابة ديوان المحاسبة :

انشئ ديوان المحاسبة بموجب القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ كهيئة فنية مستقلة عن السلطات التنفيذية وتتبع مجلس الأمة . ويتولى ديوان المحاسبة

الرقابة على تحصيل إيرادات الدولة ونفقاتها في الحدود الواردة في الموازنة ، كما يتولى فحص كافة التعليمات التي تطبقها الوزارات والمصالح الحكومية لحماية الأموال العامة ومنع استغلالها (٤١) .

وقد أخضع القانون كافة الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات الحكومية والهيئات والمؤسسات ذات الميزانيات المستقلة والشركات التي تساهم الحكومة فيها بنسبة ٥٠ ٪ فأكثر أو الشركات التي تضمن الحكومة للمساهمين حدا أدنى من الأرباح للرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة (٤٢) .

ويتولى ديوان المحاسبة القيام بالمهام الآتية :

١ - التأكد من تحصيل إيرادات الدولة ومستحققاتها وتوريدها للخزانة العامة وأن أحكام القوانين واللوائح والتعميمات المالية مطبقة ومعمول بها . ويقوم الديوان بفحص ومراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحققات العامة للتأكد من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية قد تمت وفقا لأحكام اللوائح المالية والحسابية ، وأن ما تم تحصيله من الإيرادات والمستحققات العامة هو كل ما يستحق للدولة بمقتضى القوانين واللوائح (٤٣) .

٢ - التأكد من أن المصروفات قد صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات من أجلها ووفقا للقوانين واللوائح والتعميمات . وله في سبيل ذلك أن يفحص ويراجع مستندات وسجلات ودفاتر الصرف والتفتيش عليها . وعليه أن يتأكد من أن المبالغ المصروفة خصما على كل بند من بنود الموازنة مطابقا للأرقام الواردة في المستندات ، وأنه لم يحدث تجاوز للاعتمادات المربوطة ، وأن المبالغ قد صرفت في الأوجه التي خصصت لها تلك الاعتمادات (٤٤) .

٣ - فحص ومراجعة القرارات الصادرة في شؤون التوظيف في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ، وذلك للتأكد من صحة هذه القرارات ومطابقتها لقواعد الميزانية والقوانين واللوائح المنظمة لموضوعها (٤٥) .

٤ - الرقابة المسبقة على المناقصات التي تزيد على مائة ألف دينار ، وذلك للتحقق من أن الاعتمادات الواردة بالموازنة تسمح بالارتباط أو التعاقد (٤٦) .

٥ - التفتيش على كافة العهد والمخازن وفحص ومراجعة مستنداتها ودفاترها وسجلاتها وحساباتها . كما يقوم الديوان بكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية . كما يختص بفحص ومراجعة جميع حسابات التسوية من أمانات وعهد ، ومراجعة حسابات السلف والقروض الممنوحة من الدولة أو غيرها . كما يتولى فحص الأوجه التي تستثمر فيها أموال الدولة ومراجعة حسابات هذه الاستثمارات (٤٧) .

٦ — فحص اللوائح الادارية والمالية والمحاسبية للتأكد من مدى كفايتها ، كما يتولى فحص ومراجعة الحساب الختامي للوزارات والهيئات والمؤسسات العامة (٤٨) .

ويقوم الديوان بمراجعة المستندات (الجهات) التي تشملها رقابته المالية بنسبة مائة في المائة . ويمكن تخفيض نسبة المراجعة في احوال الضرورة القصوى ، على انه لا يجوز تخفيض نسبة المراجعة عن ٥٠ ٪ وان يحاط قرار تخفيض نسبة المراجعة بالسرية التامة . وتعود المراجعة الى نسبتها الاصلية بمجرد زوال الاسباب التي دعت الى تخفيض النسبة (٤٩) .

يتضح لنا مما سبق ان الدور الرئيسي الذي يقوم به ديوان المحاسبة في مجال المراجعة والرقابة على الجهاز الاداري للدولة وشركات القطاع ينحصر اساسا في المراجعة المالية والمحاسبية بهدف اكتشاف الغش والاطفاء ، والتأكد من ان الوحدة الاقتصادية تطبق القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة اليها ومدى مشروعيتها تصرفاتها المالية . وكل هذه المهام تدخل في مجال المستوى الاول من المراجعة ، اي المطابقة المالية .

والسؤال الذي قد يفرض نفسه الان هو : هل يقوم ديوان المحاسبة في الوقت الحاضر بأي نوع من انواع رقابة الاداء من حيث الفعالية والاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية ؟ وهل هناك توجه من الديوان على توسيع مفهوم التدقيق والرقابة على اداء الجهاز الحكومي وشركات القطاع العام والمشارك والمشتراك وسائر المؤسسات الاخرى التي تخضع لرقابة الديوان ، لتوائم القرارات الاقتصادية الاخيرة التي اتخذتها الحكومة الكويتية والمتعلقة بترشيد الانفاق والتأكد من ان النفقات الحكومية قد تم استخدامها بطريقة تؤدي الى الحصول على احسن منفعة بأقل تكاليف ممكنة Better Value For Money

حول هذه التساؤلات أجرى الباحث مقابلات شخصية مع بعض المسؤولين في ديوان المحاسبة . وقد اتضح من المعلومات التي أمكن الحصول عليها ان ديوان المحاسبة عند انشائه في عام ١٩٦٤ قد حاول استقطاب الكفاءات العالية من الدول المختلفة ، وبصفة خاصة من الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية ، وذلك للاعتماد عليها في القيام بالرقابة الفعالة وتأدية وظائف الديوان . لكن الديوان لم يستطع الاحتفاظ بهذه الكفاءات العالية لمدة طويلة بسبب خارج عن ارادة الديوان . ويرجع ذلك الى الطفرة الاقتصادية السريعة التي شهدتها الكويت منذ بداية الستينات والتي ترتب عليها زيادة كبيرة في حجم الشركات والمؤسسات التجارية والصناعية والمالية . وقد كان لهذا النمو تأثير سلبي على ديوان المحاسبة

حيث لم يستطع الاحتفاظ بهذه الكفاءات بسبب زيادة الطلب عليها من المؤسسات والشركات التي انشئت في تلك الفترة ، بالإضافة الى الحوافز المادية والرواتب العالية التي كانت تعرضها تلك المؤسسات . ونتيجة لتسرب هذه الكفاءات من الديوان فان مجال رقابة الديوان انحصر في المطابقة المالية والمشروعية في تنفيذ اوامر الصرف طبقا لما هو وارد في الموازنة ، دون ان يهتم الديوان بما اذا كانت هذه المبالغ قد صرفت بكفاءة واقتصاد وفعالية ، بمعنى أنه لم يكن من مسئولية مفتشي الديوان التأكد من أن الصرف كان اقتصاديا أو أنه أدى الى المردود الذي يجب أن يحصل عليه المشروع أو الوحدة الحكومية .

وقد أوضح المسئولون ان الديوان حاول في الفترة الاخيرة توسيع مجال رقابته لتشمل رقابة اداء وفعالية استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات التي تشملها رقابة الديوان ، ولكن وجد أن ردود هذه الوحدات يتطلب وجود جهاز فني قادر على القيام بهذه الوظيفة ، مما أدى الى اهتمام مفتشي الديوان بالمراجعة المالية والقانونية دون الفنية . بالإضافة الى ذلك فان رقابة الديوان السابقة على الصرف والتي تنصب أساسا على العقود التي تبرمها الوحدات والتي تزيد قيمتها عن مائة الف دينار والتي تتطلب موافقة الديوان المسبقة ، فان الديوان ليس لديه الجهاز الفني لفحص هذه العقود ، ولذلك فان **رقابة الديوان تتركز على مراجعة المشروعية فقط دون الدخول في تفاصيل فنية** ، وهذا يعني ان معيار رفض أو قبول الديوان لهذه العقود يتوقف على مدى توافر اعتماد وارد بها في الموازنة . ونتيجة لقصور الجهاز الفني في الديوان بدأ المسئولون في انشاء درجات فنية لتوسيع مفهوم رقابة الديوان في القريب العاجل وان كانت الدراسات حول هذا الموضوع لم تستكمل بعد من قبل المسئولين في ديوان المحاسبة .

بالإضافة الى ذلك ، فقد أوضح أحد الباحثين (٥٠) ان تناقض الدور الذي يقوم به ديوان المحاسبة حاليا في مجال الرقابة مع الاهداف الحكومية الحديثة المتعلقة بترشييد الانفاق وتعظيم مردودها الاقتصادي والاجتماعي وتحسين كفاءة وفعالية الانشطة الادارية والاقتصادية انما يرجع الى مجموعة من العوامل يمكن تصنيفها في مجموعتين رئيسيتين هما عوامل بيئية وعوامل فنية (٥١) .

العوامل البيئية The Environmental Factors هي التي تساهم بطريقة غير مباشرة في هذا التناقض والتي تتعلق أساسا بالتمو والتطور الاقتصادي ، وارتفاع فائض رأس المال ، وعدم توافر عرض العمالة الفنية في السوق المحلي ، وتركيز ثروة القطاع الخاص في أيدي عائلات قليلة ، والهيكل الاجتماعي ، والعلاقات الاجتماعية المتداخلة ، وضغوط مصالح المجموعات . ولقد كان لهذه العوامل دور سلبي على كفاءة رقابة انديوان .

اما العوامل الفنية The Technical Factors فهي السبب المباشر للتناقض المشار اليه ، وهي التي تتعلق مباشرة بديوان المحاسبة ومستوى الرقابة والمراجعة التي يؤديها الديوان . فاهتمامات الديوان بالمساءلة المالية ومشروعية النفقات والمراجعة الكاملة لكل مستندات الصرف والتحصيل ، كانت من الاسباب الرئيسية لاهمال مفهوم المساءلة المتعلقة بكفاءة وفعالية واقتصادية استخدام الاموال . كما ان **افتقار مفتشي الديوان للمهارات المتنوعة في حقول المعرفة المختلفة كانت من العقبات التي حالت دون قيام ديوان المحاسبة بمزاولة مهنة الرقابة على انفعالية والكفاءة والاقتصاد في استخدام الاموال العامة** . وقد تلازم ذلك مع اهمال الديوان تنظيم برامج ودورات تدريبية مهنية لمفتشي لتنمية قدراتهم ومواهبهم في القيام بوظائفهم على اكمل وجه . بالاضافة الى ذلك فان ديوان المحاسبة يزاول عملية الرقابة الحكومية في ظل غياب معايير مراجعة متفق عليها بحيث يمكن استخدامها كأساس عند القيام بمراجعة الانشطة والعمليات الحكومية . علاوة على ذلك فان مجال الرقابة التي يزاولها ديوان المحاسبة في الوقت الحاضر هي رقابة مالية (المستوى الاول من المراجعة) والتي تهتم بفحص العمليات المالية والحسابات والتقارير والتأكد من ان عمليات الوحدة الاقتصادية كانت متفقة مع اللوائح والتعليمات والقواعد .

من العرض السابق يتضح لنا ان **ديوان المحاسبة لا يسير الاتجاهات الحديثة في الرقابة على الاموال العامة** من حيث ضرورة احتوائها على برنامج مكثف من المراجعة والرقابة على استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الادارية من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد في استخدام تلك الموارد ، (المستوى الثاني والمستوى الثالث من الرقابة) . وان رقابة الديوان تنصب أساسا على المراجعة المالية لليرادات والنفقات وانها متطابقة مع التعليمات واللوائح المالية وفي حدود الاعتمادات الواردة في الموازنة . وهذا يعني ايضا ان **ديوان المحاسبة لا يواكب الاتجاهات الحالية للحكومة الكويتية من حيث ترشيد الانفاق ومحاربة الاسراف والتأكد من ان النفقات الحكومية تؤدي الى مردود أعلى بأقل تكلفة ممكنة** . ولعل من أهم الاسباب التي عاقت الديوان في مسايرة تلك الاتجاهات سواء على المستوى الدولي او المحلي ترجع الى العوامل التالية :

- ١ — عدم وجود مفتشين ذوي مؤهلات وتخصصات مختلفة .
- ٢ — غياب البرامج والدورات التدريبية التي تعمل على تنمية المهارات لدى مفتشي الديوان .
- ٣ — غياب الحوافز والبواعث المادية والمالية التي تجعل الديوان قادرا على الاحتفاظ بموظفيه الاكفاء .

٤ — عدم وجود معايير مراجعة متفق عليها ونابعة من البيئة الكويتية بحيث يمكن الاعتماد عليها في القيام بالرقابة على استخدام الاموال العامة .
٥ — البيئة الاقتصادية والاجتماعية الكويتية وتميزها بسيطرة مجموعة من العائلات الغنية على الاقتصاد الكويتي وتشابك العلاقات الاجتماعية .
٦ — المناخ الاستقلالي الذي تتمتع به الوزارات والمصالح الحكومية وعدم رغبتها في اخضاع نشاطها للرقابة الكاملة .

٧ — وجود ممارسات محاسبية مختلفة بين شركات القطاع العام والمشارك لا تتفق مع القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها دوليا ، مما ادى الى اختلاف المعالجات المحاسبية وطرق التقييم والافصاح في القوائم المالية من شركة الى اخرى . ولا شك ان هذه الممارسات المحاسبية المختلفة لها بعض الآثار على مفتشي الديوان عند قيامهم بمراجعة هذه الشركات .

٣ رقابة مجلس الامة :

يتولى مجلس الامة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة على مرحلتين :
المرحلة الاولى وتشمل :

١ — الموافقة على مشروع الموازنة العامة للدولة المقدم من رئيس مجلس الوزراء ، ولا بد لمجلس الامة ان يقر هذا المشروع ويعتمده بابا بابا .

ب — الموافقة على نقل اي مبلغ من باب الى باب آخر من أبواب الموازنة وكذلك الموافقة على كل مصروف غير وارد في الموازنة او زائد عن التقديرات الواردة بها والتي سبق ان اعتمدها المجلس .

وتشكل في مجلس الامة لجنة يطاق عليها اللجنة المالية والرقابية ، وحسب لائحته الداخلية فان اللجنة لها الحق في اجراء التعديلات اللازمة على مشروع الموازنة ، ولكن بشرط موافقة مجلس الامة ، وغالبا ما يحدث نوع من النقاش الحاد بين اللجنة وبين وزارة المالية . وقد اقنعت وزارة المالية المجلس بعملية تكامل الموازنة من حيث التمويل والنفقات ، وأن اي تعديل من شأنه ان يؤدي الى زيادة النفقات التي لا بد ان يقابلها عملية تدبير الإيرادات اللازمة للتمويل . وقد بدأت اللجنة المالية في مجلس الامة مؤخرا بتخفيض تداخلها في تعديل مشروع الموازنة .

المرحلة الثانية وتشمل :

١ — اعتماد مجلس الامة للحساب الختامي بعد ان يرفق به تقرير من ديوان المحاسبة الذي يتضمن ملاحظاته وآراءه ومقترحاته فيما يتعلق بتنفيذ الموازنة العامة .

٢ — اذا كانت هناك تصرفات مخالفة لقانون ربط الموازنة او تنفيذها فيحق لمجلس الامة توجيه الاسئلة والاستجابات الى الوزراء عند مناقشة الحساب الختامي قبل اعتماده وذلك كل فيما يخصه . وتعتبر مناقشة الحساب الختامي امام المجلس عند عرضه للاعتماد بمثابة محاسبة للحكومة من جانب الشعب على اعمالها كما تعتبر نوعا من انواع الرقابة الشعبية .

ولما كان من المتعذر ان يقوم مجلس الامة بمراجعة الحساب الختامي للدولة مراجعة فنية ومستندية كاملة ، وذلك نظرا لما يتطلبه ذلك من وقت وخبرة فنية ، فقد عهد بهذه المهمة الى هيئة فنية مستقلة عن السلطة التنفيذية هي ديوان المحاسبة .

وقد أجرى الباحث مقابلة مع رئيس اللجنة المالية والاقتصادية بمجلس الامة في الفصل التشريعي الخامس لمعرفة مدى فاعلية رقابة اللجنة على الوزارات والمصالح الحكومية فبين في حدود المعلومات التي أمكن الحصول عليها ان **اللجنة لا تستطيع القيام بالرقابة وتقييم الاداء كما يجب على هذه الجهات** لان هذا الوضع يخلق نوعا من الحساسية بالنسبة للوزارات او الجهات الاخرى التي تتعرض لرقابة اللجنة المالية والاقتصادية . وقد صرح احد الوزراء لرئيس اللجنة انه اما ان تكون هناك ثقة في استخدام الاموال العامة او لا تكون . ونظرا لتشابك العلاقات العائلية في المجتمع الكويتي ، فان رقابة اللجنة المالية والاقتصادية بمجلس الامة قد لا تكون مؤثرة ولا تحقق الاهداف المرغوبة ، ولا تساير الاتجاهات الحديثة في رقابة الكفاءة والفعالية والاقتصاد في استخدام الاموال العامة ولا تتماشى مع توجهات الحكومة الحالية المتعلقة بترشيد الانفاق ومحاربة الاسراف والحصول على مردود أعلى للنفقات الحكومية .

من العرض السابق يتضح لنا ان مجال الرقابة الذي تزاوله أجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت يدور حول مفهوم الرقابة التقليدية المتعلقة بالمطابقة والمساءلة المالية والذي يهدف الى التأكد من تحصيل الإيرادات وأن النفقات كانت في حدود الاعتمادات الواردة في الموازنة وان الوحدة كانت ملتزمة بتطبيق القوانين واللوائح والتعميمات المالية وانه لم يحدث غش أو خطأ في تطبيق تلك اللوائح . اما رقابة الفعالية والكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية التي تشملها رقابة هذه الأجهزة فلم تحظ بأهتمامات هذه الأجهزة . ولعل هذا القصور لا يتفق مع التوجهات الحالية للحكومة الكويتية والمتعلقة بالمحافظة على المال العام ، وترشيد الانفاق ومحاربة الاسراف .

القسم الرابع

النتائج النهائية وتوصيات البحث

تناولنا في هذا البحث عرض الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة . وعلى ضوء الدراسة الميدانية التي اجريت لتقييم دور اجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت في ضوء هذه الاتجاهات ، نعرض في هذا القسم الاخير من البحث أهم ما اسفرت عنه الدراسة النظرية والميدانية ، ثم نعرض بعد ذلك التوصيات المقترحة لتحسين فاعلية ودور اجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت لتواكب كل من الاتجاهات الحديثة في الرقابة والموازنة والسياسات الحكومية الحالية المتعلقة بترشيد الانفاق وتحسين الاداء والمحافظة على المال العام ومحاربة الاسراف .

اولا - أهم النتائج التي اسفرت عنها الدراسة :

١ - الموازنة كأداة للتخطيط الاقتصادي :

ان التطورات التي تعرض لها مفهوم الموازنة العامة للدولة من الموازنة التقليدية الى الموازنة الصفرية يتطلب تطورا مماثلا في مهام اجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة . فالنظام المالي الحكومي المتمثل في هيكل الموازنة العامة لا يمكن ان يكون فعالا بدون اجهزة رقابية تعمل على التأكد من الاستخدام الكفء والفعال للموارد الاقتصادية المتاحة في الدولة وان النظام المالي يعمل وفقا لما خطط له .

وقد اوضح احد الباحثين (٥٢) :

«Without audit, no accountability, without accountability no control; and if there is no control, where is the seat of power».

٢ - الاتجاهات الحديثة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة :

حظي موضوع المراجعة والرقابة التي تراولها الاجهزة الرقابية الحكومية على تنفيذ الموازنة العامة باهتمامات كل من الاكاديميين والمهنيين واجهزة الرقابة الحكومية والمنظمة الدولية للامم المتحدة . وكان محور الاهتمام يدور حول تحسين وتطوير دور هذه الاجهزة في المراجعة والرقابة الحكومية . وفي ضوء زيادة النفقات الحكومية وسياسات ترشيد الانفاق وندرة الموارد الاقتصادية ، فان الدور التقليدي الذي يقوم به الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الدولة من حيث

المطابقة المالية والتأكد من ان النفقات كانت في حدود الاعتمادات الواردة في الموازنة ، لم يعد وحده مقبولا . وبناء عليه فقد حدث تغير جوهري في مجال ونوع الرقابة التي تزاولها اجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة ، واصبح من الضروري تحديث الدور الذي يقوم به المراجع الحكومي ليشمل بجانب المطابقة المالية (المستوى الاول من المراجعة) مراجعة الاداء من حيث الاقتصاد والفعالية، والكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية الحكومية . واصبحت الفلسفة الحديثة للرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة تدور حول مفهوم الحصول على اكبر قدر من المنافع لكل مبلغ ينفق **Better Value For Money** وهو المستوى الثاني والمستوى الثالث من مجال الرقابة الحكومية والذي تعرضنا له من قبل .

٣ — الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت :

انضح من الدراسة الميدانية التي اجراها الباحث ان اجهزة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت والمتمثلة في وزارة المالية ، ديوان المحاسبة واللجنة المالية والاقتصادية في مجلس الامة لا تسير الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمتعلقة بالكفاءة والفعالية والاقتصاد في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات التي تخضع لرقابتها . وان عمل هذه الاجهزة ينصب فقط على المراجعة التقليدية والتي تهتم اساسا بالمطابقة المالية . ولا شك ان هذا القصور لا يتمشى مع التوجهات الحالية للحكومة الكويتية من حيث بذل المزيد من الجهد بما يكفل المحافظة على المال العام من الاهدار والاسراف ، وترشيد الانفاق والحصول على مردود أعلى للنفقات الحكومية . ولعل من اهم المعوقات الموجودة حاليا والتي لا تمكن هذه الاجهزة من مساهمة الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية وتمشيها مع السياسات الحكومية الحالية ما يلي :

- عدم تدعيم الاتجاه في اساليب تدقيق الاداء لترشيد الانفاق العام .
- جهود التعليمات المالية للموازنة والحسابات من قبل الجهات المختصة وعدم تحديثها بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة في الرقابة على تنفيذ الموازنة .
- عدم وجود الجهاز الفني المتخصص والقادر على القيام بمراجعة ورقابة الاداء في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة .
- عدم وجود نظام للحوافز المالية والمكافآت التشجيعية للعاملين بهذه الاجهزة .
- عدم تحديث القوانين المتعلقة بوظائف هذه الاجهزة بحيث تساهم اختصاصاتها ومهامها احدث التطورات في المجالات الرقابية .

— عدم الاهتمام الكافي بالدورات التدريبية في مجال الرقابة المالية والاساليب الحديثة في المراجعة والمحاسبة ومشاكل تطبيقها .

— المناخ الاستقلالي الذي تتمتع به بعض الوزارات والمصالح وشركات القطاع العام وعدم رغبتها في اخضاع نشاطها للرقابة الكاملة .

— تبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات المعينين بمختلف الوزارات والادارات الحكومية لتلك الجهات وعدم تبعيتهم الى وزارة المالية من شأنه أن يؤثر على حياد واستقلال المراقب المالي ، وبذلك لا يتمكن من ابداء الراي الحر التسليم عن اداء الوزارات والادارات الحكومية التي يعملون بها .

ثانياً — التوصيات :

نعرض فيما يلي بعض التوصيات المقترحة لدعم فاعلية أجهزة الرقابة الخارجية في دولة الكويت لمسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وتمشيها مع التوجهات الحالية للحكومة ، الخاصة بالمحافظة على المال العام وترشيد الانفاق ومحاربة الاسراف والحصول على مردود أعلى للانفاق الحكومي بأقل تكاليف ممكنة :

١ — يجب العمل على مراجعة الرواتب والاجور التي يحصل عليها المفتشون والمراقبون في أجهزة الرقابة الحكومية بما يتلاءم مع طبيعة عملهم وبما يتوازن مع ما يدفع لزملائهم في القطاع الخاص . ان الفروقات الكبيرة في الاجور بين العاملين في أجهزة الرقابة وبين زملائهم في القطاع الخاص كانت من اهم الاسباب التي أدت الى انسياب الخبرات الفنية والكفاءات العالية من ديوان المحاسبة الى العمل في شركات القطاع الخاص .

٢ — يجب تدعيم ديوان المحاسبة ووزارة المالية بالكفاءات العالية من مختلف التخصصات كالطب والهندسة والزراعة والحقوق والتجارة ، حتى تتمكن هذه الاجهزة من القيام بواجباتها بكفاءة وفعالية عالية وبصفة خاصة في مجال تقييم الاداء والفعالية والاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية .

٣ — الاهتمام ببرامج التدريب المستمر سواء للمفتشين الحاليين او الجدد ، والعمل على تحديث معلوماتهم وتدريبهم على استخدام الاساليب الحديثة في الرقابة على تقييم الاداء والمحافظة على المال العام وترشيد الانفاق . ويجب ان تهدف هذه البرامج الى تأهيل المراقب الحكومي تأهيلا علميا حديثا يتفق مع طبيعة العمليات التي يقوم بها بحيث تشمل المواضيع المتعلقة بالاقتصاد ، وتقييم

المشروعات والادارة المالية للمشروعات المتعددة الجنسية ، والعلوم السلوكية ، وانظمة التكاليف والتحليل المالي ... الخ . بالاضافة الى ذلك فان التاهيل العملي للمراقب الحكومي يجب ان ينصب على الاحتياجات الخاصة بدولة الكويت ولا يجب ان يحدد وفقا للامتحانات والتدريبات التي تجربها بعض الدول الاجنبية وفقا لبرامجها ونظمها الاقتصادية والاجتماعية .

ان اتباع اسلوب مكثف ومستمر من البرامج التدريبية لمفتشي ديوان المحاسبة ووزارة المالية سوف يرفع مستوى كفاءتهم ، وهذا من شأنه ان يساعدهم على الالمام بالتطورات الحديثة التي ظهرت في مجال المراجعة والرقابة الحكومية ، وبالتالي فان تفهم مسؤولياتهم والقيام بها يصبح اكثر سهولة . وبذلك يمكن اعتبار اندريب المستمر والمكثف من العوامل الاستراتيجية التي تمكن المراقب او المراجع الحكومي من القيام بمراجعة الكفاءة والاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الحكومية . ان عدم القيام بوظيفة تقييم من قبل أجهزة الرقابة الخارجية في الكويت يرجع اساسا الى عدم وجود المفتشين المدربين والمؤهلين للقيام بهذه المهمة .

٤ - العمل على تحديث ومرونة القوانين والاجراءات واللوائح والتعليمات المتعلقة بمزاولة الرقابة على الوحدات الحكومية والمشروعات العامة من حيث الكفاءات والمكافآت والاختصاصات ، لتواكب احدث التطورات في المجالات الرقابية والمسؤوليات والمهام الجديدة الملقاة على أجهزة الرقابة الخارجية من حيث القيام بمراجعة ورقابة الاستخدام الامثل للاموال العامة وترشيد الانفاق .

٥ - ان مسؤولية مراقبة ومراجعة شركات القطاع العام والمشتراك يجب ان تكون من مسؤولية ديوان المحاسبة وليست بعض مكاتب تدقيق الحسابات في القطاع الخاص ، كما هو حادث حاليا في الكويت . فتقرير مراقب الحسابات عن هذه الشركات الذي يعمل في القطاع الخاص لا يصلح لتحقيق الاغراض الحكومية المتعلقة بالحصول على بيانات ملائمة تمكنها من تقييم الاداء الاقتصادي لهذه الشركات (٥٣) . بالاضافة الى ذلك فان مراقبي حسابات هذه الشركات لم يعينوا لتقييم العمليات الادارية والاقتصادية للشركة ، فعلمهم الاساسي يكون في التأكد من ان الميزانية العمومية تظهر المركز المالي للشركة ، وان الشركة تملك حسابات منتظمة ، وانه لم تقع خلال السنة مخالفات لاحكام قانون الشركات التجارية او نظام الشركة على وجه يؤثر في مركزها المالي او نتيجة اعمالها ، ولا يدخل ضمن اختصاصات المدقق الخارجي التعليق على السياسات المالية او الاداء الاقتصادي للشركة او ان الشركة قامت باستغلال مواردها بطريقة غير اقتصادية

وذلك عن طريق سياسات استثمارية خاطئة اتبعتها . هذه المعلومات تعتبر من المعلومات التي تحظى باهتمامات أجهزة الرقابة الحكومية . بالإضافة الى ذلك فان هذه المعلومات لا يمكن الكشف عنها بمجرد فحص القوائم والتقارير المالية المنشورة للشركة والتي تعد اصلا بهدف مقابلة المتطلبات القانونية .

٦ — العمل على خلق مبادئ ومفاهيم ومعايير محاسبية ورقابية تتفق مع طبيعة الاقتصاد الكويتي ، وعدم استيراد تلك المعايير والتوصيات المطبقة في الدول المتقدمة والتي قد لا تتناسب مع طبيعة وظروف الاقتصاد القومي الكويتي ، ولا بد ان يكون هناك معايير للاداء يستخدمها المراقب الحكومي في قياس وتقييم الاداء ، ويجب ان تشارك الاجهزة المركزية للرقابة جهاز التخطيط والموازنة في وضع تلك المعايير . ولذلك فانه يجب العمل على تشجيع خلق مهنة محاسبة ومراجعة وطنية ومبادئ ومفاهيم ومعايير محاسبية ورقابية محلية تخدم الاقتصاد الكويتي وتتفق مع طبيعته وظروفه وامكانياته . بالإضافة الى ذلك فانه يجب التخطيط لبرامج تدريب مستمرة للنهوض بمستوى مهنة المراجعة والرقابة وتحسين معايير ادائها وبصفة خاصة في القطاع الحكومي . وتقع مسؤولية هذه البرامج على جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ومراكز التعليم بالجامعات وعلى أجهزة الرقابة الحكومية ، وبذلك يكون لدينا المراقب او المراجع الحكومي الكفاء الذي يمكن ان يؤدي دوره في الرقابة على الوحدات الحكومية او المشروعات العامة بفعالية وكفاءة عالية .

٧ — العمل على تدعيم استقلالية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات المعينين بمختلف الوزارات والادارات الحكومية وجعل تبعيتهم لوزارة المالية او ديوان المحاسبة ، وذلك للمحافظة على استقلالهم وضمان حيادهم عند ابداء آرائهم المتعلقة بالمخالفات والاطفاء . ان تبعية هؤلاء المراقبين الحالية للوزارات والادارات الحكومية قد تؤدي الى التفاوضي عن بعض الاخطاء والمخالفات وعدم تبليغها الى وزارة المالية او ديوان المحاسبة اذا تعرض المراقب المالي الى ضغوط معينة من الجهة التي يعمل بها ، ذلك ان تبعيتهم لتلك الجهات من شأنه ان يؤثر على الاستقلال والحياد في ابداء الرأي .

٨ — يجب ان تدعم الحكومة الكويتية ديوان المحاسبة وأجهزة الرقابة الأخرى في القيام بعملية رقابة وتقييم الاداء على أعمال الوزارات والمصالح الحكومية وشركات القطاع العام والمشارك . وأن يأخذ هذا الدعم شكلا ماديا ومعنويا .

٩ - يجب ان يكون هناك تعاون وثيق بين ديوان المحاسبة ووزارة التخطيط من حيث دراسة المشاريع وتكاليفها والاهداف المتوقع تحقيقها ودراسة البدائل لتحقيق نفس الاهداف وترشيد استخدام الموارد الاقتصادية . أن التعاون الوثيق بين ديوان المحاسبة ووزارة التخطيط في هذا المجال سيكون من العوامل المؤثرة والفعالة في قيام الديوان بعملية الرقابة وتقييم الاداء للاجهزة الحكومية وشركات القطاع العام المنفذة لهذه المشاريع .

١٠ - يجب ان يشترك ديوان المحاسبة في تطوير وتصميم الانظمة المحاسبية واجراءات الضبط الداخلي للوزارات والمصالح والادارات والوحدات التي تخضع لرقابته حيث أن توافر نظام محاسبي ونظام مراقبة داخلية سليمين يعتبران من الشروط الاساسية لتوافر معلومات محاسبية سليمة لاستخدامها في تقييم الاداء .

المراجع :

- (1) See for example:
 - Edward M. Klasny and James M. Williams, «Tracking Current governmental Standards», **The Journal of Accountancy**, July 1982, pp 60 - 72
 - Charles A. Bowshe, The GAO and the Accounting Profession, **Journal of Accountancy**, February 1983, pp 66-72
 - United Nations, «Government Accounting in Economic Development Management», U.N.N.Y., 1977
- (2) Naim-H. Dahmash, «Public Auditing Developments in the Arab States; A Comparative Study», **The International Journal of Accounting**, Vol. 18, No. 1 Fall 1982, pp 89-114
- (٣) الصندوق العربي للانماء الاقتصادي والاجتماعي ، قروض البنك الدولي وهيئة التنمية الدولية للدول العربية المقترضة (١٩٧٠ - ١٩٨٢) ، يناير ١٩٨٣ .
- (٤) الصندوق العربي للانماء الاقتصادي والاجتماعي ، « ملخص قروض مؤسسات التنمية العربية الوطنية والائتمانية للدول العربية المقترضة ١٩٦٢ - ١٩٨٢ » ، ابريل ١٩٨٣ .
- (5) Wajdy Sharkas, «The Effectiveness of The Supreme Audit Bureau in Kuwait in Monitoring Public Expenditure: An Evaluation Study», A paper Presented at the **First international Conference of Accounting in Kuwait: The Role of Accounting Information in Investment Decisions and Expenditure Rationalization**, December 18-20, 1984, Kuwait.
- (6) Naim H. Dahmash, «Public Auditing Developments in The Arab States: A Comparative Study», OP cit
- (7) A Study Group of the Royal Institue of Public Administration, «Budgeting in Public Authorities», George Allen and Unwin Ltd., London, 1959.
- (8) National Committee on Governmental Accounting, «Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting», NCGA, Municipal Finance Officers Association, U.S.A., 1968.

- (9) Lynn, Edward S., and Robert J. Freeman, «Fund Accounting: Theory and Practice», Prentice - Hall, Inc., Englewood, Cliffs, New Jersey, 1974.
- (10) Marshall, A.H., «Financial Management in Local Government», George Allen and Unwin Ltd., London, 1976.
- (11) United Nations, «Budgeting and Planning for Development in Developing Countries», United Nations, New York, 1976.
- (12) Ibid
- (١٣) بنك الكويت المركزي ، التقرير السنوي الخامس عشر : السنة المالية ١٩٨٤/٨٣ ، ص ٦ .
- (14) Committee on Governmental Accounting and Auditing, «Audits of State and Local Governmental Units», the Accounting Standards Division, AICPA, New York, 1978.
- (١٥) دكتور حسين عامر شرف ، « موازنات البرامج والاداء » ، مجلة حسابات الحكومة ، القاهرة ، العدد الاول يناير - مارس ، ١٩٨٠ ، ص ٨ - ١٤ .
- (16) United Nations, «Government Accounting in Economic Development Management», OP. cit.
- (17) Ernest L. Enke, «The Accounting Preconditions of PPB», in Richard J. Vargo, «Readings in Governmental and Nonprofit Accounting», Wadsworth publishing Company, Belmont, California, 1977, pp 27-39.
- (18) George S. Minnier and Roger H. Hermanson, «A Look at Zero-Base Budgeting: The Georgia Experience» **Atlanta Econmic Review** 26, No. 4, 1976, pp 5-12
- (19) Ibid.
- (20) W.A. Broadus, Jr. and Joseph F. Moraglio, Governmental Audit Standards: A New Perspective», **Journal of Accountancy**, May, 1982, pp 80-90.
- (21) United Nations, «Handbook on Government Auditing in Developing Countries», United Nations, New York, 1977.
- (22) Phipippines Commission On Audit, «The Supporting Role of Supreme Audit Institutions in National Development» **International Journal of Government Auditing**, April 1982.
- (23) Naim Dahmash, «Auditing and Evaluating the Efficiency and Effectiveness of Development- projects in Developing Countries», A paper presented at **The First Internaional Conference of Accounting in Kuwait: The Role of Accounting Information in Investment Decisions and Expenditure Rationalization**, December 18-20, 1984, Kuwait.
- (24) United Nations, «Handbook on Government Auditing in Developing Countries», op-cit.
- (25) Philippines Commission on Audit, «The Supporting Role of Supreme Audit Institutions in National Development», op -cit.
- (26) U.S. General Accounting Office, «Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and functions», Washington, D-C, U.S. GAO, 1981.
- (27) Cyril Tomkins, «Financial Control in Local authorities: Potential research», in «**Essays in British Accounting Reserach**», Edited by Michael Bromwich and Aphony Hopwood, pitman, 1981.
- (28) United Nations, «Handbook on Governmental Auditing in Developing Countries», op.cit.
- (29) United Nations, «Public Auditing Techniques for performance improvement», Report of the United Nations INTOSAI Seminar on Government Auditing, Vienna, 14-25 May 1979, U.N., N.Y. 1980.

- (30) R.J. Briston and P.O. Russell, «Accounting information and The Evaluation of Performance in the Public Sector»; A paper Presented at **The First International Conference of Accounting in Kuwait**, op. cit, December 18-20, 1984, Kuwait.
- (31) U.S. General Accounting Office, «Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and Functions», op.cit.
- (32) Richard J. Briston, «The Role of The Government Audit Department in Economic Planning», A paper presented at **The International Conference on Accounting and Auditing**, Syndicate of Commerce Professions, Cairo, December 1980.
- (33) U.S. General Accounting Office, «Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities, and Functions», op. cit.
- (34) United Nations, «Handbook on Governmental Auditing in Developing Countries», op. cit.
- (35) Naim Dahmash, «Auditing and Evaluating the Efficiency and Effectiveness of Development Projects in Developing Countries», op. cit.
- (36) W.G Shepherd, «Economic Performance Under Public Ownership; British Fuel and Power», New Haven and London, Yale University Press, 1965.
- (37) Naim Dahmash, «Public Auditing Developments in The Arab States: A Comparative Study», op.cit.
- (38) Cyril Tomkins, «Developing a Public Sector Audit Paradigm», in «**Auditing Research: Issues and Opportunities**», Edited by, Anthony G. Hopwood, Michael Bromich, and Jack Shaw, Pitman books in Association with Deloitte Haskins and Sells, Chartered Accountants, London, October, 1982, pp 189-215.
- (٣٩) محمد مراقي حسين فريد ، تطور الادارة المالية الحكومية لدولة الكويت ، وزارة المالية ، الكويت ، ١٩٨١ .
- (٤٠) وزارة المالية ، الدليل النمطي للحسابات للجهات المحلقة ، الكويت في ٣٠ اغسطس ١٩٨٢ .
- (٤١) القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة في الكويت ، الكويت اليوم ، ٧ يوليو ١٩٦٤ ، المواد (١) ، (٢) ، (٦) .
- (٤٢) المرجع السابق ، مادة (٥) ، (٦) .
- (٤٣) المرجع السابق مادة (٨) .
- (٤٤) المرجع السابق مادة (٩) .
- (٤٥) المرجع السابق مادة (١٠) .
- (٤٦) المرجع السابق مادة (١٣) .
- (٤٧) المرجع السابق ، مادة (١٦) ، (١٧) ، (١٨) ، (١٩) .
- (٤٨) المرجع السابق ، مادة (٢٠) ، (٢١) .
- (٤٩) المرجع السابق ، مادة (٧٨) ، (٧٩) .
- (50) Wajdy Sharkas, «The Effectiveness of The Supreme Audit Bureau in Kuwait in Monitoring Public Expenditure: An Evaluation Study», op. cit.
- (51) Ibid., pp 18-28.

(52) W.J.M. Machenzie, «Worth Repeating». **International Journal of Government Auditing**, January 1974, p. 16. Quotation cited by: Naim H. Dahmash, op.cit., p. 91.

(٥٣) لمزيد من التفاصيل ، انظر على سبيل المثال :

— دكتور صادق محمد البسام ودكتور سعيد دويان « التقارير المحاسبية المنشورة للشركات الكويتية وحدود استخدامها للاغراض الحكومية » ، **مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية** ، العدد ٤٠ ، اكتوبر ١٩٨٤ .

— دكتور سعيد مفيد دويان ودكتور صادق البسام ، « السياسات المحاسبية في شركات القطاع العام والمشارك في دولة الكويت وتأثيرها على المعلومات المحاسبية » ، بحث مقبول للنشر في **مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية** ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، اغسطس ١٩٨٤ .