

كفاءة وفاعلية دور المراقب المالي فى الوحدات الحكومية بالتطبيق على دولة الكويت

إعداد الدكتور

أمين عبد التواب شهاب

تستهدف هذه الدراسة إستكشاف العلاقة بين نظام جديد تم تطبيقه لزيادة الرقابة على الوحدات الحكومية والإدارة المالية لهذه الوحدات . كما حاولت الدراسة فحص العيوب والمشكلات التى تواجه النظام الجديد .

وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود فروق بين أولويات مهام كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات وكذلك عدم وجود تكرار بين مهام المراقب المالي ومهام رئيس الحسابات إضافة إلى إختلاف أهمية وأساليب زيادة كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات .

كما توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات ذات الدلالة التطبيقية بشأن ضمانات نجاح نظام الرقابة الجديد .

يَلْبِغُ الرِّقَابَةَ بِاللَّسْبِ أَكْبَدُ مِنْ أَنْ الْعَمَلِيَّاتِ وَالْمَسَاهِمِ تَسْرُدِي وَتَتَفَذَّ نِكَفَاءَ

وبفاعلية (١) . وعلى ذلك فإن أجهزة الرقابة تعتبر الوسيلة لتقرير مدى تحقيق الأهداف بكفاية عن طريق قياس الإنجازات ومقارنتها بالمعايير الموضوعية وتحديد الانحرافات التي تظهر نتيجة هذه المقارنة ثم تصحيحها ضمانا لتحقيق الأهداف . والرقابة الجيدة هي التي تمكن الإدارة من التعرف أولا بأول على الانحرافات لكي تتدخل لتعيد الجهاز إلى حالته الطبيعية في الوقت المناسب . وهذا يعني أن الرقابة الجيدة تكون بطبيعتها عملا وقائيا وعلاجيا في وقت واحد (٢) .

ويلعب النظام الاقتصادي دورا كبيرا في تحديد نوعية أجهزة الرقابة العاملة فيه (٣) . وتزداد أهمية الرقابة في الوحدات الحكومية حيث أن هذه الوحدات لا تهدف إلى الربح ، و أنه ليس هناك علاقة مباشرة بين إيرادات ومصروفات الوحدة ، و لحماية الأموال العامة .

وتعني الرقابة في الوحدة الحكومية التحقق من صحة تطبيق نظم وطرق وإجراءات العمل وفقا للقوانين والتعميمات والتعليمات المنظمة والمتعلقة بكافة عمليات الوحدة الحكومية من شراء وتخزين وصرف وقبض ... الخ لترشيد تنفيذ الأعمال ، وللتحقق من أن الأعمال التي أنجزت قد تمت طبقا للخطط الموضوعية وفقا للقواعد المحددة لها .

وتهدف الرقابة سواء أكانت داخلية أم خارجية إلى تحقيق مجموعة من الأغراض تتمثل فيما يلي (٤) - :

١- المحافظة على الأموال العامة .

٢- التحقق من تنفيذ الأهداف الكمية والنوعية التي تستهدفها الخطة في الإطار الزمني المحدد .

٣- التحقق من الاستخدام الاقتصادي للأموال للموارد المادية والمالية في ضوء المجالات المحددة لاستخدامها .

٤- تحسين مستوى الأداء من خلال تقييم نتائج التنفيذ .

٥- تحديد حجم الانحراف وأسبابه ومسئوليته .

٦- التوجيه باتخاذ الإجراءات التي تنفي في تلافي وقوع الأخطاء مستقبلا .

٧- محاسبة المسؤولين عند وقوع الأخطاء .

وتهتم الحكومات بالرقابة في كافة صورها سابقة أو لاحقة ، داخلية أم خارجية ، ومن وسائل الرقابة الفعالة الموظفون الماليون ، ويقصد بالموظفين الماليين المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات وهم يقومون بالرقابة الفعلية علي النفقات و الإيرادات العامة ، والأشراف الفعلي علي تطبيق اللوائح والتعليمات المالية ، ومتابعة إجراءات التحصيل والصرف الفعلية أولا بأول ، ويتبعون وزارة المالية من الناحية المالية والإدارية حتى لا يكون للجهات التي يعملون بها أي سلطة أو إشراف عليهم . وقد أخذت دولة الكويت بهذا الاتجاه ، وتم تحديد مسؤولياتهم واختصاصاتهم وتم تعيينهم بمختلف الوزارات والإدارات الحكومية .

إن وجود نظام المراقب المالي ورئيس الحسابات ضمن الإطار الشامل للرقابة في الوحدات الحكومية يثير تساؤلات هامة عن العلاقة بين المراقب المالي والمدير المالي للوحدة الحكومية ، وكذلك تساؤلات عن وظائف واختصاصات كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات علي مستوى الوحدة .

ولاشك أن معرفة طبيعة هذه العلاقات يعتبر محورا أساسيا تركز عليه الرقابة المالية في الوحدات الحكومية بالإضافة إلى اكتشاف وتفسير أثر وجود هذا النظام علي وظيفة المراقبة الداخلية في الوحدات الحكومية .

الهدف من البحث

تهتم الحكومات بالمراقبة المالية في كافة صورها متضمنة وظيفة المراقب المالي ورئيس الحسابات ، وقد ظهرت الحاجة الملحة إلى وظيفة المراقب المالي ورئيس الحسابات في الوزارات والمصالح والوحدات الحكومية حيث توفر هذان الوظيفتان الثقة في حسن سير الإجراءات ورقابة الجانب المالي في الحكومة ، وكذلك المعلومات التي تولدها نظم المحاسبة الحكومية حيث ترتفع درجة مصداقية البيانات والمعلومات وبالتالي سلامة القرارات التي تؤخذ بناء عليها .

ويهدف هذا البحث إلى فحص ودراسة العلاقات بين نظام جديد للرقابة في الوحدات الحكومية (وحتى داخل النظام الجديد حيث توجد وظيفة المراقب المالي ورئيس الحسابات) ، وبين الإدارة المالية للوحدات الحكومية ، فهذا النظام بزغ لمساعدة الحكومة في أداء وظيفة الرقابة التي تتزايد صعوبتها بصورة مستمرة مع تنامي ميزانية تلك الوحدات علي مر السنين ، وتأتي أهمية هذا البحث بما يقدمه من تصور للعلاقات بين وظيفة المراقب المالي ورئيس الحسابات ، العلاقات بين وظيفة المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة والإدارة المالية من جهة أخرى ، و في تحديد نوعية أنشطة وظيفة المراقب المالي ونوعية البيانات التي تتعامل معها ، واجبات ومسئوليات وخبرات وتدريب وتعيين كل من المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات ، حتى يمكن التعرف علي أوجه القصور فسي هذا النظام ، والسعي لمعالجتها ، كما يمكن الاطمئنان إلي أن الموارد المتاحة يتم استخدامها الاستخدام الأمثل وحسب ما هو مخطط .

منهج البحث

يعتمد هذا البحث علي كل من الأسلوب المكتبي والأسلوب الميداني الاستقرائي . وسوف يقوم الباحث بمراجعة الدراسات النظرية المنشورة في الكتب والمجلات العلمية والمتعلقة بموضوع البحث ، ثم يصمم استبانة للتعرف علي واقع الحال للعلاقات بين المراقب المالي ورئيس الحسابات وبينهما معا ومع الإدارة المالية للوحدة الحكومية ، وكذلك العلاقة بين وظائف المراقب المالي ورئيس

الحسابات والمراقبة الداخلية ، ثم التدريب والخبرة المطلوبة لأداء وظيفة كل منهما علي الوجه الأفضل .
ونظرا لاعتماد النتائج علي المتغيرات المطلوبة في الاستقصاء فقد قام الباحث بالمرحل التالية :

- ١- التصميم المبني للاستبانة ثم إجراء اختبار لمدي فهم ووضوح الاستبانة وذلك عن طريق المقابلة الشخصية لعينة من المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات ثم ممثلي الإدارة المالية في الجهات الحكومية.
- ٢- التصميم النهائي بعد إجراء التعديلات التي نتجت عن المقابلات الشخصية فسي المرحلة الأولى .
- ٣- إجراء المقابلات الشخصية وتحرير الاستبانة وجمع البيانات .
- ٤- تصنيف و ترميز البيانات تمهيدا للتحليل الإحصائي .
- ٥- استخدام الأساليب التحليلية والإحصائية الملائمة للحصول علي النتائج .

فروض البحث

- للفاء بهذا البحث فقد تم صياغة فرضياته في صورة فرض العدم علي النحو التالي :
- ١- لا يوجد فروق بين أولويات مهام كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات .
 - ٢- لا يوجد تضارب بين مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة و بين مهام المدير المالي من جهة أخرى .
 - ٣- لا يوجد تكرار بين مهام المراقب المالي ومهام رئيس الحسابات .
 - ٤- عدم وجود مشاكل أو معوقات تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات فسي القيام بالمهام الموكلة لكل منهما .
 - ٥- عدم وجود فروق فيما يخص قيام المراقب المالي ورئيس الحسابات بمهام المراقبة الداخلية .
 - ٦- عدم وجود فروق في ترتيب أهمية وأساليب زيادة كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات .

٧- عدم وجود فروق في الآراء حسب الخبرة السابقة .

تحديد مجتمع وعينة البحث

لا شك أنه - طبقا لمجال هذا البحث و طبيعته . يمكن القول أن مجتمع الدراسة هو المراقبين الماليين ، ورؤساء الحسابات الذين تم تعيينهم من قبل وزارة المالية في الجهات الحكومية ، كذلك المديرين الماليين لتلك الجهات الحكومية ومساعدتهم (وكيل مساعد الشؤون المالية أو أكثر أعضاء الإدارات المالية في الجهة الحكومية تعاملًا معهم أو احتكاكًا بهم أو تأثيرًا بوظيفتهم وهو المراقب المالي في الجهة) ، ونظرًا لاعتماد المتغيرات المقاسة في الاستقصاء المتبع علي تقدير أحكام المستقصين وتفاوت خبراتهم فقد قام الباحث بمسح شامل لكل من المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات المعيّنين في فترة البحث ، وكذلك المدير المالي والمراقب المالي في كل جهة يوجد بها مراقب مالي أو رئيس حسابات . فإذا لم يمكن مقابلة مدير الشؤون المالية فيمكن الاستعانة بوكيله (وكيل الإدارة المالية) بحيث أصبح عدد الذين اشتركوا في البحث واحدا وسبعين . منهم ثمانية عشر مراقبا ماليا ، تسعة عشر رئيس حسابات ، ثلاثة عشر مديرا للشؤون المالية .

بيانات البحث

قام الباحث لغرض جمع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث بتصميم استبانته تفي بأهداف البحث ، وكانت البيانات التي شملتها صحيفة الاستقصاء ما يلي :

١- اختصاصات المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات في السوزارات والإدارات الحكومية والجهات ذات الميزانيات الملحقه كما وردت في القرار الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ في شأن تحديد اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات .

٢- المهام التي يمكن أن تضاف إلى كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات لزيادة فاعلية دور كل منهما .

- ٣- الأساليب التي يمكن أن تزيد كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات .
- ٤- التضارب بين مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة وبين اختصاصات مدير الشؤون المالية أو من يمثله في الإدارة الحكومية وغيرها من الجهات من جهة أخرى .
- ٥- التكرار في المهام المسندة إلى المراقب المالي ورئيس الحسابات .
- ٦- المشاكل والمعوقات التي قد تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات في القيام بالمهام الموكلة لكل منهما .
- ٧- إذا ما كانت المهام الحالية للمراقب المالي ورئيس الحسابات تتضمن ما يؤدي إلى توافر المراقبة الداخلية في الجهة .
- ٨- معلومات شخصية عن المشارك في البحث : المؤهل الدراسي - سنوات الخبرة - الجنس .

خطة البحث

تحقيقاً لهدف البحث من الدراسة النظرية والميدانية للعلاقات بين كل من وظيفة المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة ووظيفة مدير الشؤون المالية و من يعاونه والأقرب إليه (وكيل مساعد - مراقب مالي) ووظيفة ومقتضيات وظائف المراقبة الداخلية في الوحدات الحكومية من جهة أخرى فقد تم تقسيم البحث إلى أقسام ثلاثة :

القسم الأول : الإطار النظري :

ويشمل هذا القسم عرض مفاهيم الرقابة كما جاءت في الأدبيات المحاسبية ثم تحليل وتفسير للعلاقات من المراقب المالي والمراقبة الداخلية ووظيفة مدير الشؤون المالية كأساس لاشتقاق فرضيات الدراسة الميدانية .

القسم الثاني : الدراسة الميدانية وتحليل البيانات :

ويشمل هذا القسم كيفية إتمام الدراسة الميدانية و تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة .

القسم الأول

الإطار النظري

1.1 الرقابة علي الأعمال الحكومية

تعني الرقابة في الوحدة الحكومية التحقق من صحة تطبيق نظم وطرق وإجراءات العمل وفقا للقوانين والتعميمات والتعليمات المنظمة و المتعلقة بكافة عمليات الوحدة الحكومية من شراء وتخزين وصرف وقبض .. الخ لترشيد تنفيذ الأعمال وللتحقق من أن الأعمال التي أنجزت قد تمت طبقا للخطط الموضوعة ووفقا للتواعد المحددة لها (٥)

1.2 أهمية الرقابة علي الأعمال الحكومية

تزيد أهمية الرقابة علي الوحدات الحكومية لان هذه الوحدات لا تهدف إلى الربح وأنه ليس هناك علاقة مباشرة بين الإيرادات التي تقوم بتحصيلها الجهة الحكومية وبين المصروفات التي تنفقها ، كما تتزايد أهمية الرقابة لحماية والمحافظة علي الأموال العامة ورفع الكفاية في تنفيذ مهامها ، وأن الأعمال التي أنجزت قد تمت في ضوء الخطط المرسومة وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات. والهدف من الرقابة علي الأعمال الحكومية هو التأكد من مطابقة النتائج الفعلية للخطط الموضوعة لدراسة الانحراف وتحليل أسبابه وعلاج نقاط الضعف وأجراء التعديلات اللازمة ومنع تكرار الأخطاء والانحرافات .

وتختلف أنواع الرقابة بصفة عامة ، ويمكن التمييز بين أنواع متعددة من

الرقابة كما يلي :

١- من حيث موضوع الرقابة : يمكن تقسيم الرقابة إلى رقابة علي الإجراءات

ورقابة علي المنتجات ورقابة علي الأعمال ورقابة علي الأشخاص ورقابة علي

الأموال .

- ٢- من حيث الجهة المكلفة بها : (أ) رقابة إدارية تتم بواسطة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة (ديوان الموظفين - ديوان الخدمة المدنية) - وزارة المالية (ب) رقابة سياسية تتم بواسطة السلطة التشريعية .
- ج - رقابة مالية : تقوم بها وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات (ديوان المحاسبات) .
- ٣- من حيث إطار الرقابة : رقابة جزئية ، رقابة كلية أو شاملة تشمل كافة أعمال الوحدة .
- ٤- من حيث الشكل : رقابة مستنديه ، رقابة علي الأداء .
- ٥- من حيث الزمن (التوقيت) : رقابة سابقة علي تنفيذ الموازنة (قبل الصرف) ، رقابة لاحقة علي تنفيذ الموازنة (بعد الصرف) .
- ٦- من حيث أساليب الرقابة : رقابة عامة ، رقابة بالاستثناء .
- ٧- من حيث مصدر الرقابة : رقابة داخلية تقوم بها الإدارة في الوحدة الحكومية ووزارة المالية ، رقابة خارجية تقوم بها أجهزة و جهات خارجية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات (ديوان المحاسبة) ووزارة التخطيط .

1.3 أنواع الرقابة علي الوحدات الحكومية

يمكن تقسيم أنواع الرقابة علي الوحدات الحكومية إلى :

1.3.1 الرقابة المحاسبية (٦) :

- وهي تهدف إلى حماية الأصول وتحقيق الثقة بالبيانات والسجلات والتقارير المحاسبية ، ولذلك فهي تهدف إلى تحقيق الآتي :
- ① أن كل العمليات قد يتم تنفيذها طبقاً للقوانين الصادرة من الإدارة .
 - ② أن العمليات تسجل في الدفاتر و تضمن . ① السماح بإعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
 - ② سهولة متابعة الأصول التي تمتلكها المنشأة .
 - ③ عدم استخدام الأصول إلا بموافقة الإدارة .

④ مقارنة الأصول الموجودة بالدفاتر مع الموجودة بالمخازن أو الأقسام و اتخاذ التصرف المناسب في حالة وجود اختلافات .

1.3.2 الرقابة الإدارية :

وهي تعبر عن تقييم أداء الإدارة نحو تحقيق أهداف المنشأة، ولذلك فهي تشمل السياسات و الإجراءات الواجب اتباعها عند اتخاذ القرارات الإدارية والقيام بالأنشطة المختلفة ، وهي تهدف أيضا إلى تحقيق كفاءة العمليات والالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة (٦) .

1.3.3 الرقابة السابقة (المانعة) :

وهي التي تتم قبل الالتزام أو الارتباط بعملية الصرف ، ويتطلب الأمر ضرورة حصول الوحدة الحكومية علي الموافقة علي الصرف من الجهة الرقابية المسئولة ، و تعد من العناصر الهامة في الأنظمة المالية والمحاسبية حيث يمكن من خلالها التعرف علي أوجه القصور والسعي لمعالجتها وكذلك الاطمئنان إلى أن الموارد المتاحة يتم استخدامها الاستخدام الأمثل حسب الخطة المحددة سلفا ، وهي استكمال للدور الرقابي الذي تقوم به وزارة المالية من إعداد الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي ، وكافة الاختصاصات المتعلقة بشئون الحسابات و المشتريات والمخازن والاختصاصات الأخرى .

وتهدف الرقابة السابقة إلى مراجعة المعاملات المالية قبل تنفيذها لضمان عدم ارتكاب المخالفات المالية فهي ذات طابع وقائي إذ تمنع الخطأ قبل وقوعه .

1.3.4 الرقابة اللاحقة :

وهي الرقابة التي تتم بعد أنفاق المصروفات المختلفة وتحصيل الإيرادات المعتمدة ، وتهدف هذه الرقابة إلى مراجعة الدفاتر و السجلات المحاسبية وفحص مستندات الصرف و التحصيل و التأكد من صحة وتوجيه وتسجيل العمليات المالية في الدفاتر ومن صحة اتباع القوانين واللوائح المالية ، وهذه الرقابة اللاحقة متممة للرقابة السابقة .

وتهدف هذه الرقابة إلى :

- ١- المحافظة على الأموال العامة .
 - ٢- تطبيق القوانين واللوائح والنظم في كافة تصرفات الوحدة .
 - ٣- التأكد من صحة الحسابات الختامية والتقارير المالية .
 - ٤- كشف حوادث الاختلاس والإهمال و المخالفات المالية .
- ويعاب على الرقابة اللاحقة أنها يتم بعد فوات الأوان أي بعد أن تكون المخالفات و الأخطاء قد حدثت بالفعل ، وقد يكون من المتعذر إصلاحها فهي لا تمنع حدوث الأخطاء .

1.3.5 الرقابة الداخلية :

وهي تتمثل في إدارة المراجعة في الإدارة المالية للوحدة الحكومية ونظام المراقب المالي ورئيس الحسابات ، و الرقابة الداخلية هي " الخطة التنظيمية وجميع الأدوات والوسائل المتبعة داخل المشروع للمحافظة على أصوله والتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية لتحديد إمكانية الاعتماد عليها ، وزيادة الكفاية الإنتاجية في عمليات المشروع ، مع الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المحددة (٧) ، وتهدف الرقابة الداخلية إلى :

- أ - المحافظة على أصول المشروع وحمايتها من الضياع والإسراف والاختلاس وسوء الاستخدام .
- ب- التأكد من صحة وصدق البيانات المحاسبية و التشغيل وإمكانية الاعتماد عليها .

ج- قياس مدى تمشي التنفيذ مع السياسات المرسومة.

د- تحقيق أكبر قدر من الكفاية و الفاعلية في عمليات الوحدة.

1.3.6 الرقابة الخارجية :

هي التي تقوم بها الأجهزة الخارجية التي لها سلطة رقابة ومراجعة أعمال الوحدة الحكومية مثل الجهاز المركزي للحسابات (ديوان المحاسبة) - وزارة التخطيط - ديوان الخدمة المدنية (الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة) ، و بعض

الجهات الأخرى . وتتمثل الرقابة الخارجية في إجراء المراجعات والتفتيش - علي الأعمال التي تم أداؤها ونفذت فعلا ، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية وتتم الرقابة الخارجية دائما بعد التنفيذ . والهدف من ذلك هو اكتشاف الأخطاء ونواحي النقص حتى يمكن محاسبة المسؤولين وتلافى حدوث أوجه النقص مستقبلا " (٨) .

1.4 نظام رقابة المراقب المالي ورئيس الحسابات :

يقصد برقابة المراقب المالي ورئيس الحسابات تلك الرقابة التي تسبق تنفيذ المعاملات المالية لضمان عدم ارتكاب المخالفات ومنع حدوث الأخطاء قبل وقوعها ، ومتابعة تنفيذ السياسات الموضوعه حتى يمكن تحقيق الأهداف المحدده سلفا ، و توجيهه في شكل منهج واضح المعالم ، وتحديد المسؤولية وبيان كيفية الأخطاء وتلافى عدم تكرارها مستقبلا .

وهذا النوع من الرقابة يحقق أهداف المحاسبة الحكومية حيث أن " المحاسبة الحكومية هي محاسبة عن الالتزام المالي و القانوني . ونتيجة لذلك كسان محور الرقابة المالية هو مدى الالتزام بالاعتماد عند الصرف وعدم تجاوزها ، وكذلك صرف تلك الاعتمادات وفقا للأغراض المخصصة لها وفقا للتعليمات والقواعد القانونية (٩) " ، ويأتي هذا النظام لدعم الدور الرقابي لوزارة المالية حتى تستطيع القيام بدورها في توجيه الإنفاق نحو الأهداف التي خطط من أجلها وترشيد استخدام المال العام لتحقيق أعلى كفاءة إنتاجية يمكن الوصول إليها .

1.4.1 أهداف نظام رقابة المراقب المالي ورئيس الحسابات :

- ١- التأكد من دقة العمليات الحسابية - كشف ما بها من أخطاء ومخالفات .
- ٢- التأكد من أن الالتزامات المالية المدفوعة في الموازنة ، وعدم تجاوزها .
- ٣- التأكد من أن الالتزامات سليمة من الناحية القانونية .

- ٤- التأكد من أن كافة الإجراءات الواجب استيفاؤها قبل الارتباط أو التعاقد قد روعيت وفقا للأحكام والقواعد المالية والقانونية المقررة .
- ٥- كشف التزوير والتلاعب في وقت مبكر .
- ٦- التأكد من سلامة السجلات المختلفة و التقييد والمطابقة بينهما .
- ٧- التأكد من الالتزام بأحكام اللوائح المالية والمبادئ المحاسبية .
- ٨- التأكد من سلامة المناقلات .
- ٩- التأكد من سلامة الإجراءات القانونية الخاصة .
- ١٠- التحقق من صحة صدور القرارات الإدارية في الواجهة المالية .
- ١١- التأكد من أن المستندات المقدمة تأييدا للصرف صحيحة وأن المبالغ المصروفة بموجبها مطابقة للأرقام المقيدة في الحسابات .
- ١٢- التأكد من أن أوامر الصرف قد صدرت سنليمة ومن السلطات الخاصة المختصة طبقا للقانون واللائحة وتم خصمها من الباب والبند الخاصين بذلك في الميزانية .
- ١٣- عدم ارتباط الجهة ارتباطا يترتب عليه تجاوز المربوط من بنود ميزانيتها ولو كانت المصروفات لم تصرف فعلا .
- ١٤- تحسن العمليات الحكومية من خلال رقابة مستمرة وأداء العمليات بشكل أكثر فاعلية .
- ١٥- تحقيق وفورات في الأموال العامة عن طريق الدقة في تحقيق القوانين واللوائح والتعليمات .
- ١٦- التزام أفضل بالمتطلبات القانونية واللائحية .
- ١٧- مساعدة أجهزة الوحدة الحكومية المالية في النهوض بمسئوليتها وتحديث ممارستها لمهامها .
- ١٨- تسهيل وتمهيد الطريق أمام أجهزة الرقابة الخارجية للقيام بدورها الرقابي .
- ١٩- ضمان أو فهم أفضل لدي الرقابة التشريعية عن عمليات الحكومة وعمّا إذا كانت البرامج والعمليات الحكومية تحقق الأهداف المرسومة لها .

- ٢٠- مراعاة الاتجاهات الحديثة في الرقابة على الوحدات الحكومية .
- ٢١- حماية الأموال العامة وترشيد الإنفاق العام عن طريق تقليل فُرسل الرُكائب
المخالفات المالية أو التزوير .
- ٢٢- ضمان تحصيل الإيرادات المعتمدة في الموازنة وتحقيق الاستخدام الأمثل
للإمكانات والموارد المتاحة .
- ٢٣- التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي .
- ٢٤- المحافظة على أصول الوحدات الحكومية والاطمئنان على دقة البيانات
المحاسبية .
- ٢٥- محاولة منع الأخطاء والانحرافات ومنع تكرارها .
- ٢٦- تساعد على تقييم الإنجاز بمحاسبة المخطئ إذا كان مبلغ أو نوع الخطأ يقتضي
ذلك .

٢٧- أداء موظفي الإدارة المالية في الوحدات الحكومية بدقة وأمانة طالما أنهم
يشعرون بوجود رقابة مستمرة علي أعمالهم وذلك " لان العامل النفسي له اثر
كبير في هذا الصدد . إذ أن الموظف الذي يعلم أن هناك رقابة معينة عليه لا بد
أن يؤدي هذا العمل بدقة وإتقان (١٠) ."

1.4.2 خصائص نظام رقابة المراقب المالي ورئيس الحسابات :

- تتميز رقابة المراقب المالي ورئيس الحسابات بأنها :
- (١) رقابة مرحلية : أي أنها تهتم بالرقابة قبل الصرف وفي مرحلة تنفيذ الموازنة " وتهدف إلى التأكد من أن تنفيذ الموازنة المعتمدة (تحصيل الإيرادات وإنفاق
المصروفات) يتم طبقا لما هو مقرر له وفي حدود ما تتطلبه القوانين
واللوائح المالية (١١) ."
- (٢) رقابة إدارية : حيث أنها تتم عن طريق المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات
الذين يعملون في الوحدات الحكومية المختلفة والتابعين لوزارة المالية . حيث
تنقسم الرقابة من حيث الجهة المكلفة بها إلى رقابة إدارية تتم عن طريق

وزارة المالية ورقابة سياسية تتم بواسطة السلطة التشريعية ورقابة مالية عن طريق أجهزة وجهات خارجية مستقلة .

(٣) رقابة مستمرة : حيث أنها تتم من خلال المتابعة المستمرة لتنفيذ الأعمال مقارنة بما هو مدرج في الموازنة واكتشاف الأخطاء ووجه القصور أولا بأول والعمل على تلافيها وحيث يتواجد المراقب المالي ورئيس الحسابات علي مدار العام لتنفيذ المراقبة .

(٤) رقابة قانونية : حيث تقوم علي التأكد من سلامة تنفيذ المهام الموكلة إلى الوحدات الحكومية طبقا للقوانين واللوائح والقواعد والأسس التي تتركز عليها المحاسبة الحكومية والتحقق من صحة وسلامة تنفيذ الموازنة طبقا للقوانين والتعليمات و المنشورات والكتب الدورية ذات الصلة ، وما إذا كانت العمليات المالية قد تم إجراؤها بصورة مناسبة .

(٥) رقابة داخلية : تتشابه أهداف هذا النوع من الرقابة إلى حد كبير مع الأهداف التي تسعى المراقبة الداخلية إلى تحقيقها ، بالإضافة إلى ذلك فإن وزارة المالية التي يتبعها المراقب المالي ورئيس الحسابات تعتبر أحد الاجهزة التنفيذية الحكومية " فهي رقابة جهاز حكومي لجهاز حكومي آخر فالنظرة الشاملة للجهاز الحكومي توضح أن رقابة وزارة المالية نوعا من الرقابة الداخلية (١٢) ."

(٦) الاستقلالية والحياد : يتحقق للمراقبين ومديري الحسابات الاستقلال الذي يمكنهم من القيام بأعمالهم وممارسة الدور الرقابي المنوط بهم ، وتتوافر لهم الضمانات التي تحميهم من سيطرة الإدارة عليهم ، أو التأثير عليهم ويكون لهم الصلاحيات التي تمكن الواحد منهم من إبداء رأيه بحياد تام نظرا لعدم تبعيته كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات لسيطرة رؤساء الوحدات الحكومية وإنما يتبعون وزارة المالية إداريا وماليا .

(٧) رقابة تنموية : تستهدف الرقابة المالية المسبقة متابعة العمل للتحقق من أن ما يجري يسير في مساره الطبيعي وفقا للخطة الموضوعية ، والكشف عن

الأخطاء والانحرافات و إعلام المسؤولين بها ومناقشتهم فيها ليقوموا بتصحيحها وتحديد المسؤولية ، مما يساعد في حسن الأداء وتنمية الأفراد بما يحقق الأهداف بأعلى كفاية .

(٨) رقابة في الوقت المناسب : يساعد كون الرقابة مسبقة علي كشف الأخطاء والانحراف قبل وقوعها . فالكشف عن هذه الأخطاء بالإضافة إلى تجنب ما قد يترتب عليها يساعد بلاشك علي الحد مما يقع منها ، ومنع تكرارها عن طريق بحث مسبباتها وعلاجها بما يمنع تكرارها مما يوفر الجهد و المال .

(٩) رقابة فنية : فالرقابة تنقسم إلى إدارية و فنية ، والرقابة المسبقة لا علاقة لها بالنواحي الإدارية فهي تهتم بمتابعة صحة تنفيذ الموازنة العامة للدولة إيرادا و مصروفا عن طريق تنفيذ القوانين و التعليمات و التعميمات ذات الصلة والتي تنظم ذلك وحماية الأموال العامة من التلاعب .

(١٠) رقابة واضحة : الوضوح شرط أساسي في أي نظام للرقابة بحيث يمكن كل من يمارس عملية الرقابة أن يفهمه ويستوعبه فيسهل عليه تطبيقه (١٣) . والرقابة السابقة تتم في حدود ما تقضي به القوانين واللوائح و التعليمات ، وهذه القوانين و اللوائح والتعليمات في متناول كل من يخضع للرقابة بحيث يمكنهم الحصول عليها والرجوع إليها كلما اقتضى الأمر ، وفي حالة المخالفة تتم المناقشة قبل إقرار صحة التصرف .

(١١) رقابة تقييمية مقارنة : حيث أن الرقابة هنا تقوم بمقارنة قيمة المتغير الرقابي (موضوع الرقابة) مع المعايير المحددة مسبقا ، كما تقوم بتقييم الانحرافات و التقرير عنها وفقا لمدي جوهرية أو أهمية تلك الانحرافات .

(١٢) رقابة تصحيحية (علاجية) : يقوم هذا النوع من الرقابة علي أساس تقييم الإجراءات وتقديم البدائل المصححة في ضوء وجود انحرافات ، ومدي أهمية الانحرافات ، بمعنى آخر بيان كيفية تصحيح الأخطاء وعدم تكرارها مستقبلا .

(١٣) رقابة وقائية (مانعة) : إذ أن هذا النوع من الرقابة يضمن عدم ارتكاب المخالفات أي أنها تكشف عن الخطأ قبل أن يتم ارتكابه ، وتمنع المخالفات قبل وقوعها .

1.4.3 عيوب نظام المراقب المالي ورئيس الحسابات :

رغم مزايا نظام المراقب المالي ورئيس الحسابات - والتي سبق إيضاؤها - إلا أن البعض يأخذ عليه الآتي :

- (١) رقابة هذا النظام رقابة غير فعالة لأنها لا تهتم بقياس المخرجات أو بقياس وتقييم الأداء داخل الوحدات الحكومية .
- (٢) قد يؤدي إلي تأخير الأعمال بسبب الوقت الذي تتطلبه الرقابة علي المعاملات المالية قبل تنفيذها .
- (٣) عدم مرونة بعض المراقبين الماليين أو رؤساء الحسابات و التمسك الاعمي بالقانون و النظام و اللائحة .
- (٤) رقابة المراقب المالي رقابة تهتم بالشكل لا بالجوهر Form over substance فهي مراجعة لانحية تهتم فقط بالدفاتر - السجلات - المستندات - القوانين - الانظمة . . . الخ . ولا تهتم بمراجعة نتائج الاعمال ، وضمان الاستغلال الامثل للاموال العامة ولا تقوم كذلك بتقييم كفاءة الإدارة المالية والحكم علي مدي نجاح اساليب الإدارة وسياستها .
- (٥) قد يعوق هذا النظام سير العمل الاداري ويؤخر من سيره نتيجة دخوله في التفاصيل .

1.4.4 علاقة المراقب المالي بالرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية :

يقوم نظام المراقبة الداخلية في الوحدات الحكومية من خلال هيكل أو اطار متكامل يعتمد علي خطة تنظيمية تحدد التنظيم الاداري لهذه الوحدات ومسئولية أعضاء التنظيم ، كما يحدد وسائل المراقبة المتبعة ، وهو يعتمد في ذلك علي مجموعة من القوانين المالية واللوائح والتعليمات التي تنظم وتوجه وتراقب سير العمل في تلك الوحدات الحكومية .

وتهدف الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية إلى تحقيق ما يلي :

١. حماية الأصول التي تملكها الجهة من الاختلاس و التلف و الضياع .
 ٢. ترشيد الإنفاق الحكومي بما يحقق رفع الكفاءة في ادارة الخدمات الحكومية .
 ٣. الالتزام بالسياسات الادارية العامة وأحكام القوانين واللوائح المالية في الجهات الحكومية .
 ٤. تحصيل الإيرادات العامة طبقا لما هو موجود بالموازنة العامة للدولة وفي المواعيد المحددة سلفا .
 ٥. الالتزام بان المبالغ المنصرفة في حدود الاعتمادات المسموح بها وأنها أنفقت في الأغراض التي خصصت من أجلها .
 ٦. الالتزام بصحة وسلامة مستندات الصرف وصحة التوجيه المحاسبي و التقييد وسلامة إجراءات الصرف وفق اللوائح والقوانين و التعليمات .
- وتشمل الرقابة الداخلية (١٤) :

١-مراقبة الالتزام : وتسمى الرقابة المالية ومهمتها التأكد من أن المصروفات في حدود الاعتمادات ، وانها تمت وفقا للقوانين و التشريعات و السياسات المرسومة .

٢-رقابة الأداء : وتسمى الرقابة الادارية ومهمتها التحقق من الكفاءة و الفعالية في أداء الأعمال و تشمل :

- أ. التأكد من أن الوحدة تحصل و تحمي مواردها و تحسن من استخدامها .
- ب. التخلص من عدم الكفاءة و الفاعلية و الاسراف .
- ج. التقييد بالأنظمة و التعليمات المتعلقة بالكفاءة و الفعالية .

وتبني الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية علي مقومات أساسية أهمها :

أ - وجود خطة تنظيمية واضحة للجهة الحكومية تمكن من :

- ١-تقسيم العمل بحيث لا يقوم موظف واحد بعملية واحدة متكاملة من أولها إلى آخرها . فمثلا تقسيم عملية الصرف إلى مراحل يقوم بكل مرحلة موظف معين يختلف عن الموظف الذي يقوم بالمرحلة التالية أو السابقة .

٢- التحديد الواضح لواجبات واختصاصات الموظفين .

٣- فصل وظيفة حيازة الاصل عن تسجيل الاصل عن التصرف في الاصل .

بحيث لا يقوم الموظف إلا بوظيفة واحدة فقط من هذه الثلاث ، فالمحاسب الذي يسجل في الدفاتر لا يقوم بأعمال أخرى غير التسجيل في الدفاتر فلا يقوم باصدار الشيكات أو تحصيل الأموال . . . الخ ، كذلك لا يقوم أمين الخزينة باصدار إذن الصرف أو اعتماده .

ب- وجود نظام محدد واضح لتسجيل العمليات المالية في المستندات و

الدفاتر والسجلات .

ج- وجود خطة عمل واضحة لمختلف المستويات التنفيذية في الجهة

الحكومية توضح اسلوب تنفيذ الاعمال وكيفية أداء الاعمال وبأسلوب يسمح بفرض رقابة مالية ومحاسبية و إدارية علي الأصول والموارد والمصروفات .

د- تدريب الموظفين علي أداء اعمالهم وتنفيذ الواجبات الوظيفية بما يرفع

كفاءتهم ويرتقي بمستوي الأداء .

ويتميز النظام السليم للرقابة الداخلية باشماله علي عناصر أهمها (١٥) :

١ (أمانة ومقدرة العاملين .

٢ (وجود خطة رسمية واضحة .

٣ (تقسيم الواجبات .

٤ (نظام تفويض السلطة .

٥ (نظام سليم للمحاسبة .

٦ (رقابة فعلية كافية علي الأصول و السجلات .

٧ (الرقابة المستقلة علي الأداء .

وتقوم الإدارة و المراجعون بالادارات المالية في الوحدات الحكومية بجزء

يسير من المراقبة الداخلية أما العبء الأكبر فيقع علي عاتق المراقب المالي ورئيس

الحسابات والذين يتبعان وزارة المالية والذين تحددت اختصاصاتهما في القرار

الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ .

وقد تعاطم اهتمام الحكومة وتركيزها علي تطوير الرقابة الداخلية كوسيلة اساسية لايد منها لسد هذه الحاجة المتنامية يوما بعد يوم ، و لقد طاولت عملية

تطوير وظيفة المراقبة الداخلية مختلف جوانب الوظيفة بما فيها موقع القائمين عليها ، فبينما كانت وظيفة المراقبة الداخلية تتبع تقليديا الإدارة المالية للوحدة الحكومية و يقوم بها موظفون تابعون للجهة الحكومية ، اتجهت الحكومة إلى إلحاق وظيفة الرقابة الداخلية إلى المراقب المالي ورئيس الحسابات وهم يتبعون وزارة المالية ولا يتبعون الجهة الحكومية تحقيقا للاستقلالية التي يجب أن تتمتع بها وظيفة المراقبة الداخلية ، ولتقوم بالدور المنوط بها علي أكمل وجه ؛ فلا تستطيع وظيفة المراقب المالي ورئيس الحسابات أن تكون فعالة ما لم تكن مستقلة كل الاستقلال عن كافة دوائر وأقسام الجهة فأصبحت هذه الوظيفة :

١-قادرة على الإتصال بالسلطة العليا في الجهة بشكل مستقل عن المسؤولين التنفيذيين ودون المرور بهم .

٢-غير خاضعة للجهة التي تقوم بالرقابة عليها.

ولم يقتصر دور المراقب المالي ورئيس الحسابات علي التأكد المسبق من أن المصروفات تتم من خلال مستندات يومية صحيحة حسابيا ومكتملة اجرائيا ومسئ انها تجري ضمن حدود الصلاحيات المالية المعتمدة ، بل شمل دور وظيفة الرقابة الداخلية - التي يقومان بها - التحقق من أن المدفوعات مبررة وتتم وفق احتياجات الجهة الحكومية وفي مكانها الصحيح ، وأن التسجيل المحاسبي لكافة عمليات المؤسسة يتم بشكل سليم ودقيق ، ومن أن البيانات المحاسبية و المالية تعبر عن الواقع المالي الصحيح للجهة .

1.4.5 تطور نظام رقابة المراقب المالي ورئيس الحسابات في دولة

الكويت :

(١) بدأ الاخذ بنظام المراقب المالي ورئيس الحسابات لأول مرة في الكويت عندما وافق مجلس الوزراء بتاريخ ٦ يناير ١٩٦٤ علي توصية مجلس الأمة والتي

تقضي بـ "الحاق رؤساء الحسابات في كل الوزارات والمصالح بوزارة المالية".

(٢) في فبراير ١٩٦٥ اقترح ديوان المحاسبة " أن يكون رؤساء الحسابات بكافة الوزارات و المصالح الحكومية تابعين لوزارة المالية " . كما قنن الديوان كذلك اختصاصات ومسئوليات رؤساء الحسابات ووكلائهم .

(٣) بتاريخ ١٥ / ٧ / ١٩٧٨ صدر المرسوم بالقانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٨ لقواعد إعداد الميزانيات العامة والرقابة علي تنفيذها والحساب الختامي متضمنا في المادتين ٣٣ ، ٣٤ أن "يعين بمختلف الوزارات والادارات الحكومية مراقبون ماليون ورؤساء للحسابات " وان " يحدد بقرار من مجلس الوزراء بنسأ علي اقتراح من وزير المالية اختصاصات وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات " .

(٤) صدر قرار مجلس الوزراء رقم ١١٨١ بتاريخ ٢٠ / ١٢ / ١٩٩٢ بتفويض وزير المالية بتعيين مراقبين ماليين ورؤساء للحسابات بمختلف الوزارات والادارات الحكومية وتحديد اختصاصاتهم و تبعيتهم .

(٥) صدر القرار الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ بتاريخ ٢٠ / ١١ / ١٩٩٣ في شأن تحديد اختصاصاتهم وتبعية المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات علي أن يعمل بهذا القرار اعتبارا من السنة المالية ١٩٩٥ / ٩٤ .

(٦) بدأ تطبيق نظام الرقابة عن طريق المراقبين ورؤساء الحسابات بعد صدور القرار الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ علي مراحل متعددة ، بدأت الأولي بتاريخ ٣٠ / ٩ / ١٩٩٤ بتعيين مراقبين ماليين ورؤساء حسابات في وزارتي الصحة ، التعليم العالي ، ثم جاءت المرحلة الثانية بتعيين مراقبين ماليين في وزارتي التخطيط ، الإعلام بتاريخ ٢٠ / ٥ / ١٩٩٥ تلتها المرحلة الثالثة بتاريخ ١٤ / ١٠ / ١٩٩٥ والتي شملت وزارات التجارة والصناعة ، المواصلات ، جامعة الكويت وجاءت مرحلة أخري رابعة بتاريخ ٢٠ / ٤ / ١٩٩٦ حيث

شمل النظام الإدارة العامة للجمارك ، وزارات الأشغال ، العدل ، النفط ،
الكهرباء و الماء ، الهيئة العامة للتعويضات.

وأُسفر تطبيق نظام المراقبين الماليين حتى الآن (مرحلة إجراء هذا
البحث) عن تعيين سبعا و ثلاثين مراقبا ماليا ورئيس حسابات . وسيتم تعميم هذا
النظام على باقي الوزارات والادارات الحكومية والهيئات الملحقة والمستقله تباعا .

القسم الثاني

الدراسة الميدانية وتحليل البيانات

أولا : الدراسة الميدانية

تضمنت الدراسة الميدانية المراحل التالية :

المرحلة الاولى : تصميم اداة البحث

استخدام الباحث اسلوب الاستبانة كاداة اساسية لجمع البيانات ، وقد اعتمدت
في بياناتها علي القرار الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ الذي حدد اختصاصات كل
من المراقب المالي ورئيس الحسابات (المادتين ٢ ، ٣) ، بالاضافة إلى بعض
الافكار الاخرى تم صياغتها بعد المسح الشامل لمعظم الكتابات النظرية في هذا
الموضوع . وطلب الباحث من المشاركين التأشير برأيهم في معظم أسئلة الاستبانة
حيث تركت خمسة فراغات أمام كل بند لتحديد درجة الأهمية لكل بند بالاضافة إلى
بعض الأسئلة التي تتطلب اجابتها نعم أو لا ، وقد يتطلب بعض الاضافات إذا كانت
الاجابة بنعم ، وبعض الاضافات الأخرى التي يرى المشارك أهميتها عند الاجابة
على أسئلة الاستبانة.

وقد ذيلت الاستبانة ببعض المعلومات الشخصية عن المشارك ؛ وظيفته -
جنسه - مؤهله -سنوات خبرته، وأرفق مع الاستمارة خطاب يوضح أهمية البحث
وطريقة الاجابة .

المرحلة الثانية: الدراسة المبدئية (الأولية)

تم اختبار الاستبانة بعرضها على مجموعة من المشاركين من الفئات الأربع المشاركة في البحث وذلك عن طريق المقابلة الشخصية ؛ وتم تعريفهم بأهداف البحث والخصائص المراد دراستها . وكانت من نتيجة الدراسة الأولية مجموعة من المقترحات وبعض التعديلات اللغوية والفنية لإيضاح ما يحتمل اللبس أو الغموض أو أكثر من معني ، وعند الأخذ بالمقترحات تم إجراء الاختبار علي بعض المشاركين فكانت النتائج مشجعة بعد إجراء التعديلات من اضافات أو حذف أو تغيير بعض الكلمات أو العبارات .

المرحلة الثالثة : جمع البيانات

تم إرسال الاستبانة أو توزيعها توزيعا مباشرا - بعد اختبارها وتعديلها - إلى عينة البحث للفئات السابق تحديدها (المراقب المالي - رئيس الحسابات - المدير المالي ومراقب الشئون المالية في الجهات التي تم تطبيق نظام المراقب المالي عليها) ، وتم تحديد فترة لجمع هذه الاستبانات بعد اكمالها . وتم الاتصال الشخصي المباشر مع غالبية المشاركين لحثهم علي الاستجابة ، وكان الاتصال الشخص إما تليفونيا أو بالمقابلة الشخصية وذلك للمصوول علي أعلى نسبة استجابة ممكنة ، وتم تكرار الاتصال الشخصي لمن تأخر من المشاركين حتى تم الرد ، وكانت نتائج الردود ممتازة حيث بلغت ما يقرب من ١٠٠ % ؛ فقد أجاب أفراد كلى عينة البحث ما عدا رئيس حسابات واحد ، فكانت نسبة الرد المشجعة والتي لا يمكن أن تتكرر في معظم الأبحاث دليلا علي اعتقاد المشاركين بأهمية النتائج المتوقعة خاصة انها تجربة جديدة يرجى نجاحها واستمرارها وتحسينها .

المرحلة الرابعة : معالجة البيانات

بعد جمع كل الاستبانات تم التأكد من اكتمال إجاباتها ، تم إدخال البيانات في الحاسب الآلي بعد أن تم ترجمة البيانات إلى مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط (Five Points Likert Scale) حيث تم إعطاء خمس نقاط للبند المهم جدا ونقاط أربع للرأي المهم والبند المتوسط الأهمية ثلاث نقاط ثم نقطتان للبند غير المهم

والبند الغير مهم علي الإطلاق نقطة واحدة .وتم بعد ذلك احتساب النسبة المئوية لكل بند ولكل فئة علي حدة وللصفات المشاركة مجتمعة ،كما احتسب المتوسط

الحسابي لكل بند ولكل فئة علي حدة والانحراف المعياري ، ولاختبار الارتباط بين الإجابات تم استخدام كاي² - Chi - Square وغيرها من الأساليب الإحصائية ، كما تمت مقارنة آراء المشاركين باستخدام المتوسطات الحسابية الإجمالية مع تعزيزها باختبار F Test قيمة واحتمال واختبار Man Whitney ، أسلوب التكرار النسبي والجداول المتعامدة Cross Tables ، كما تم حساب معاملات الارتباط باستخدام طريقة Spearman & Pearson بالإضافة إلى اختبار جوهريه معاملات الارتباط الناتجة .

ثانيا : تحليل البيانات

الفرض الأول :

لا يوجد فروق بين أولويات مهام كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات .

حدد القرار الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ اختصاصات المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات فخص المراقب المالي بمهام معينة (مادة ٢) وخص رئيس الحسابات بمهام أخرى مختلفة (مادة ٣) ويبحث هذا الفرض في أن تلك المهام كلها متساوية الأهمية وأنه لا توجد فروق في الأولويات بين هذه المهام المحددة سواء بالنسبة للمراقب المالي أو رئيس الحسابات .

وقد تم تحليل واختبار هذا الفرض علي مرحلتين :

اولا :ترتيب اولويات مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات .

تم تحديد الأهمية النسبية لمهام المراقب المالي من وجهة نظر جميع المشاركين ثم من وجهة نظر مجموعات المشاركين (المراقب المالي - رئيس الحسابات - مدير الشؤون المالية - مجموعات أخرى) ، وسيتم التعرض لوجهة نظر كل من مديري الشؤون المالية والمراقب المالي دون باقي المجموعات بسبب :

- ١- مدير الشؤون المالية هو الذي يمثل الجهة التي يتم مراقبتها ولذا فان وجهة نظره في ترتيب اولويات مهام المراقب المالي هامة جدا حيث انه المتلقي الأول لرقابة المراقب المالي .
 - ٢- المراقب المالي هو الذي يقوم بمهام المراقبة الاساسية للجهة ووجهة نظره في ترتيب اولويات العمل المكلف به هامة جدا حيث أن وجهة نظره لا بد أن تتعكس عند ادائه للعمل المكلف به فيعطي اهمية اكثر للمهام التي يراها هامة .
 - ٣- الخبرة الكبيرة للمراقب ومدير الشؤون المالية مقارنة بباقي المجموعات حيث تلعب الخبرة دورا هاما في امكانية ترتيب هذه الاولويات حسب الاهمية النسبية لها .
- وقد تم تلخيص نتائج تحليل الاهمية النسبية في جدول رقم (١) كما يلي :

جدول (١)

مقارنة الأهمية النسبية لأولويات مهام المراقب المالي ورئيس

الحسابات *

بين مجموعتي مديري الشؤون المالية ، المراقب المالي

ترتيب المهام	من وجهة نظر مديري الشؤون المالية	م	من وجهة نظر المراقب المالي
	أولا : المراقب المالي : -		
١	متابعة تنفيذ توصيات الأجهزة الرقابية في الدولة.	١	إخطار وزارة المالية بأي مخالفة مالية في الصرف .
٢	تمثيل وزارة المالية لدى الجهة .	٢	إيضاح المفاهيم الأساسية لتعليمات وزارة المالية .
٣	إخطار وزارة المالية بأي مخالفات مالية في الصرف .	٣	تمثيل وزارة المالية لدى الجهة .
٤	التأكد من مطابقة الحسابات الشهرية و الربع سنوية و الحسابات و الختامي و التوقيع عليها .	٤	التحقيق من تحصيل و توريد الإيرادات .
٥	إيضاح المفاهيم الأساسية لتعليمات وزارة المالية.	٥	متابعة تنفيذ توصيات مختلف الأجهزة الرقابية .
٦	التحقق من تحصيل و توريد الإيرادات.	٦	الموافقة علي الإعتمادات المستندية و الرقابة عليها .
٧	الموافقة علي الإعتمادات المستندية و الرقابة عليها.	٧	اعتماد رد قيمة الجزاءات أو الغرامات للغير .
٨	اعتماد محاضر الجرد.	٨	اعتماد محاضر الجرد .
٩	إعداد تقرير عن مدي تحقيق الجهة لأهداف الميزانية .	٩	إعداد تقرير عن مدي تحقيق الجهة لأهداف الميزانية.
١٠	اعتماد رد قيمة الجزاءات أو الغرامات للغير .	١٠	التأكد من مطابقة الحسابات الشهرية و الربع سنوية و الحساب الختامي و التوقيع.

ت . جدول (١)

ترتيب المهام	من وجهة نظر مديري الشؤون المالية	مسلسل	من وجهة نظر المراقب المالي
١١	الموافقة على العهد النقدي الشخصية .	١١	الموافقة على العهد النقدي الشخصية .
١٢	حضور لجان المزايدات و المناقصات و الممارسات و عدم المشاركة في اتخاذ القرار .	١٢	حضور لجان المزايدات و المناقصات و الممارسات و عدم المشاركة في اتخاذ القرار .
١٣	إيداء الرأي في فتح حسابات لدى البنك المركزي أو البنوك المحلية . ثانيا : رئيس الحسابات :	١٣	إيداء الرأي في فتح حسابات لدى البنك المركزي أو البنوك المحلية .
١	الرقابة على تنفيذ ميزانية الجهة إيرادا ومصروفا .	١	التوقيع على استثمارات الصرف و القيد و التوريد .
٢	التوقيع على استثمارات الصرف و القيد و التوريد	٢	الرقابة على تنفيذ ميزانية الجهة إيرادات و مصروفات .
٣	مراجعة السجلات المحاسبية .	٣	التحقق من توقيع الشروط الجزائية على الموردین و المقاولین عند المخالفة .
٤	دراسة المستندات الخاصة بتعليق مبالغ لحساب الأمانات .	٤	التوجيه الفني للعاملين بالوحدات الحاسبية .
٥	التوجيه الفني للعاملين بالوحدات الحاسبية التي تدخل في نطاق عمله .	٥	دراسة المستندات الخاصة بتعليق مبالغ لحساب الأمانات .
٦	التحقق من توقيع الشروط الجزائية على الموردین و المقاولین عند المخالفة .	٦	مراجعة السجلات المحاسبية .
٧	الإشتراك في لجان الجرد الدوري و المفاجئ .	٧	الإشتراك في لجان الجرد الدوري و المفاجئ .
٨	التحقق من صحة إجراءات جرد الموجودات .	٨	التحقق من الارتباطات السابقة و غير المسددة .
٩	التحقق من صحة إجراءات جرد الموجودات و غير المسددة .	٩	التحقق من صحة إجراءات جرد الموجودات .

- تم استخدام القرار الوزاري في شأن تحديد أختصاصات (مهام) المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات وكما هي موضحة في استمارة الاستقصاء .

من الجدول السابق يتضح الآتي :

أ. من وجهة نظر مديري الشئون المالية :

- تم ترتيب اولويات مهام المراقبين الماليين وبهام رؤساء الحسابات وفقا لمعيار الاهمية النسبية ، وقد تم تحديد أهم ثلاث مهام للمراقب المالي وهي:
- 1- متابعة تنفيذ توصيات الأجهزة الرقابية في الدولة .
 - 2- تمثيل وزارة المالية لدي الجهة .
 - 3- إخطار وزارة المالية بأي مخالفات مالية في الصرف .

وهذا ترتيب منطقي له ما يبرره مع مديري الشئون المالية في الجهات المختلفة التي يتم الرقابة عليها بما فيهم مديري الشئون المالية أن يتم مساعدتهم عن طريق المراقبين الماليين في متابعة تنفيذ توصيات الاجهزة الرقابية حتي لا تتعرض الجهة للمساعدة ، كما أن وجود المراقب المالي هام جدا من وجهة نظرهم لتمثيل وزارة المالية في جميع النواحي ، كما يرون أن من أهم وظائفه هو إخطار وزارة المالية بأي مخالفات مالية في الصرف وهذا دور طبيعي لممثل جهة تراقب الصرف مثل وزارة المالية .

كما تم تحديد أهم ثلاث مهام لرئيس الحسابات من وجهة نظر مديري الشئون المالية كالاتي :

- 1- الرقابة علي تنفيذ ميزانية الجهة ايرادا ومصروفا .
- 2- التوقيع علي استمارات الصرف و القيد والتوريد .
- 3- مراجعة السجلات المحاسبية .

وهذا الترتيب من وجهة نظر مديري الشئون المالية يساعد الجهة علي أداء مهامها المالية من تنظيم للإيراد و الصرف عن طريق الرقابة علي تنفيذ الميزانية ،

و التوقيع على استثمارات الصرف و التوريد إلى تنظيم السجلات عن طريق التوقيع على استمارة القيد وتنظيم السجلات المحاسبية .

ب. من وجهة نظر المراقب المالي :

تم ترتيب أولويات مهام المراقبين الماليين ومهام رؤساء الحسابات وفقا لمعيار الأهمية النسبية ، وقد تم تحديد أهم ثلاث مهام للمراقب المالي وهي :

١- إخطار وزارة المالية بأي مخالفة مالية في الصرف .

٢- إيضاح المفاهيم الأساسية لتعليمات وزارة المالية .

٣- تمثيل وزارة المالية لدى الجهة .

وهذا الترتيب يبدو منطقياً بالنسبة للمراقب المالي الذي يضع في أولي اهتماماته أن يخطر وزارة المالية - الذي هو ممثلها لدى الجهة ، و التي يتبعها مالية وفتيا .. بآية مخالفة مالية في الصرف ، كما يضع في اعتباره أن من أهم مهامه إيضاح المفاهيم الأساسية لتعليمات وزارة المالية و تفسيرها فهو - أي المراقب المالي - يراقب أيضا مدى تطبيق هذه التعليمات واتباعها لمفهوم وزارة المالية وليس حسب تفسير كل جهة ، ومن إخطار وزارة المالية بأي مخالفات ، وإيضاح لتعليمات وزارة المالية يجئ دور المراقب المالي كممثل لوزارة المالية لدى الجهة .

و بالمثل فقد تم تحديد أهم ثلاث مهام لرئيس الحسابات من وجهة نظر

المراقب المالي كما يلي :

١- التوقيع على استثمارات الصرف و القيد و التوريد .

٢- الرقابة على تنفيذ ميزانية الجهة إيرادا ومصروفا .

٣- التحقق من توقيع الشروط الجزائية على الموردین و المقاولین عند

المخالفة .

ويبدو وهذا الترتيب منطقياً بالنسبة للمراقب المالي حيث أن التوقيع على استثمارات الصرف و القيد و التوريد و الرقابة على تنفيذ الميزانية يكشف عن أية أخطاء مالية في الصرف و القيد و التوريد مما يهم معرفتها للمراقب المالي فيتم

تصحيحها أو اخطار وزارة المالية بها وهذا يدخل في صلب عمل المراقب المالي
 يتطلب ترتيب الأولويات من اخطار وزارة المالية بأي مخالفة مالية في
 الصرف ، كما أن عدم توقيع الشروط الجزائية علي الموردين و المقاولين عند
 المخالفة يؤدي إلى صرف مبالغ من الجهة بغير حق مما يجعل التحقق من توقيع
 الجزاء يأخذ تقريبا ، نفس الأهمية في ترتيب الأولويات .

النتائج :

من التحليل السابق يتضح وجود فروق في ترتيب أولويات مهام المراقب
 المالي ورئيس الحسابات التي أوردها القرار الوزاري ٣٠ لسنة ١٩٩٣ من وجهة
 نظر كل مجموعة علي حده .
 ثانيا : مدي تطابق آراء القائمين بالمراقبة (المراقب المالي رئيس
 الحسابات) ومسئولي الجهات التي يراقبونها (مدير الشؤون المالية - مراقبي
 الشؤون المالية .. الخ) :
 ولتدعيم التحليل السابق تم اختبار وجود أو عدم وجود فروق معنوية احصائية بين
 آراء المجموعات الأربعة وذلك باستخدام الاختبار الالاعلمي Kruskal – Wallis
 Test والذي يقوم باختبار فروق الترتيب بين أكثر من مجموعتين - K
 Independent Samples وتظهر نتائج التحليل في جدول رقم (٢) كما
 يلي :

جدول (٢)

اختبار تطابق آراء القائمين بالمراقبة ومسئولي الجهات المراقبة

السؤال	القيمة الاحصائية Q2	درجة المعنوية
الأول (1) Q11	2.361	.501
الثاني Q12	3.095	.377
الثالث Q13	7.394	.060
الرابع Q14	5.912	.116

**001	15.797	Q15	الخامس
**000	19.706	Q16	السادس
*045	8.028	Q17	السابع
*017	10.226	Q18	الثامن
**001	16.223	Q19	التاسع
**001	17.245	Q110	العاشر
**002	14.799	Q111	الحادي عشر
**000	21.016	Q112	الثاني عشر
*021	9.758	Q113	الثالث عشر
.450	2.645	Q21	الرابع عشر
**005	13.035	Q22	الخامس عشر
**001	16.855	Q23	السادس عشر
**003	13.766	Q24	السابع عشر
.176	4.944	Q25	الثامن عشر
.138	5.517	Q26	التاسع عشر
**001	15.490	Q27	العشرون
.077	6.838	Q28	الحادي والعشرون
.073	6.977		الثاني والعشرون
			Q29

(١) Q11 يعني السؤال الأول وحسب القرار الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ بتحديد اختصاصات المراقبين المالية ورؤساء الحسابات تعني المهمة الأولى من مهام المراقب المالي وهكذا إلى Q 113 وهي المهمة الأخيرة وتبدأ بعد ذلك مهام رئيس الحسابات Q21 حتى Q29 ، وقد تم استخدام هذه الرموز لأغراض التحليل بالحاسب الآلي :

•• درجة معنوية أقل من ١ %

• درجة معنوية أقل من ٥ %

النتائج :

يتضح من جدول (٢) وجود فروق معنوية من حيث ترتيب أولويات مهام كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات بين آراء المجموعات الاربعة وتلك في ثلاثة عشر سؤالاً من أجمالي اثنين وعشرين سؤالاً وذلك عند درجات معنوية أقل من ١ % ، ٥ % .

ولاختبار وجود فروق معنوية في ترتيب أولويات المهام كما وردت بملف قرار الوزاري للمجموعتين الأكثر أهمية المراقب المالي ومدير الشؤون المالية (سبق ذكر السبب لكونها الأكثر أهمية) تم استخدام الاختبار اللامعلمي Mann-Whitney Test وتم تلخيص نتائج الاختبار في جدول (٣) كما يلي :

جدول (٣)

اختبار تطابق آراء المراقب المالي ومدير الشؤون المالية من حيث أولويات مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات

المهام	القيمة الاحصائية Z	درجة المعنوية
الأولي (1) Q11	- 0.991	.322
الثانية Q12	- 0.298	.772
الثالثة Q13	- 2.103	*.035
الرابعة Q14	- 2.298	*.022
الخامسة Q15	- 2.718	** .007
السادسة Q16	- 3.365	** .001
السابعة Q17	- 1.653	.098
الثامنة Q18	- 1.936	.053

.114	- 1.578	Q19	التاسعة
.055	- 1.921	Q110	العاشر
**003	- 2.975	Q111	الحادية عشر
**003	- 2.995	Q112	الثانية عشر
.462	- 0.736	Q113	الثالثة عشر
.661	- 0.439	Q21	الرابعة عشر
*024	- 2.260	Q22	الخامسة عشر
**001	- 3.413	Q23	السادسة عشر
.162	- 1.399	Q24	السابعة عشر
.218	- 1.231	Q25	الثامنة عشر
.084	- 1.728	Q26	التاسع عشر
**001	- 3.447	Q27	العشرون
*036	- 2.102	Q28	الحادية والعشرون
*021	- 2.315	Q29	الثانية والعشرون

(١) Q11 يعني السؤال الأول وهي تعني المهمة الأولى من مهام المراقب المالي وهكذا الي Q 113 ، وتبدأ بعد ذلك مهام رئيس الحسابات Q21 حتى Q29 وذلك حسب القرار الوزاري رقم ٣٠ لسنة ١٩٩٣ بتحديد اختصاصات المراقبين الماليين ورؤساء الحسابات :

•• درجة معنوية أقل من ١ %

• درجة معنوية أقل من ٥ %

يتضح من جدول (٣) وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في أحد عشر سؤالاً من إجمالي اثنين وعشرين سؤالاً مما يشير إلى وجود فروق في آراء كل من المراقبين الماليين و مديري الشؤون المالية في ترتيب مهام كل من المراقب المالي ورئيس الحسابات ويرجع ذلك إلى :

١- اختلاف نوعية عمل كل منهما فالمراتب عمله رقابي فهو يراقب الصرف والتحصيل والالتزام والسجلات ... الخ . أما مدير الشئون المالية فهو الذي

يقوم بالصرف والتحصيل والقيود فعمله تنفيذي .

٢- اختلاف اهتمامات كل منهما فدائرة اهتمام المراقب تدور حول الكشف عن الأخطاء والقصور والغش ومحاولة علاجهم أما مدير الشئون المالية فيهتم بالتنفيذ وإدارة الميزانية إيرادا ومصروقا .

٣- أختلاف المفاهيم عند كل منهما فمفهوم الخطأ مثلا يختلف عند مدير الشئون المالية عنه عند المراقب المالي وهكذا .

ونلاحظ كذلك انخفاض عدد الاسئلة التي توجد بها فروق معنوية عن تلك الاسئلة التي تعبر عن آراء واهتمامات المجموعات الاربعة السابق تحليلها .

وقد أورد المشاركون مهاما اخري يمكن أن تضاف إلى مهام المراقب المالي لزيادة فاعلية الدور الذي يمكن أن يقوم به وأهم تلك المهام حسب عدد تكراراتها هي :

١- توضيح أي نقص في اللوائح والتعليمات قد تحتاجه الجهة ولم يرد بتعليمات وزارة المالية .

٢- الموافقة علي المناقلاات قبل ارسالها إلى وزارة المالية .

٣- المشاركة في اعداد موازنة الجهة .

٤- فحص الكفاءة .

٥- تقديم الخدمات الاستشارية للإدارة الحكومية .

٦- التأكد من التزام الوحدة الحكومية بتطبيق القوانين المرتبطة بالمحافظة علي البيئة .

الفرض الثاني :

لا يوجد تضارب بين مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة وبين مهام المدير المالي من جهة اخري :

تم تحليل واختبار هذا الفرض علي مرحلتين :

أولاً : التكرار النسبي لآراء المجموعات الاربعة :

يوضح جدول (٤) ملخصاً للتكرارات النسبية لأراء المجموعات الأربعة (المراقب المالي - رئيس الحسابات - مدير الشؤون المالية - مراقب الشؤون المالية) فيما يخص التضارب في المهام الموكلة للمراقب المالي ورئيس الحسابات طبقاً للقرار الوزاري ٣٠ لسنة ١٩٩٣ وبين مهام المدير المالي (المدير العام للشؤون المالية - الوكيل المساعد للشؤون المالية - مراقب الشؤون المالية) .

جدول (٤)

التكرارات النسبية لأراء المجموعات الأربعة

لا		نعم		المجموعات
نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	
94.4%	17	5.6%	1	المراقب المالي
88.9%	16	11.1%	2	رئيس الحسابات
92.3%	12	7.7%	1	مدير الشؤون المالية
95.2%	20	4.8%	1	أخرى
92.9%	65	7.1%	5	إجمالي

ويتضح من الجدول السابق عدم وجود تضارب بين مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة ومهام مدير الشؤون المالية من جهة أخرى وذلك من وجهة نظر المجموعات الأربعة بصفة عامة حيث بلغت النسبة التي تري عدم وجود تعارض 92.9 % كما أن النسبة الفعلية التي تري أن هناك تضارباً (7.1 %) لم تذكر ولم تحدد بنود التضارب التي ترك لها الباحث مكاناً في استمارة الاستقصاء لمعرفة وتحديد بنود التضارب في حالة وجود تضارب . وبالرجوع إلى فترة الخبرة للذين رأوا أن هنا تضارباً نجد أن 40 % منهم من ذي الخبرة المحدودة (6 - 10 سنوات) .

ثانياً : اختبار الفرض باستخدام اختبار وجود ارتباط بين الأراء و الوظائف
(Association Test) :

تم تدعيم التحليل السابق باختبار الفرض إحصائياً باستخدام Association Test وقد جاءت النتائج التي تؤيد عدم وجود تضارب كالاتي :

القيمة الاحصائية 0.681

درجة المعنوية 0.878

ومن تلك النتائج يتضح انه لا يوجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية من حيث التضارب في المهام حسب اراء المجموعات الاربعة .

الفرض الثالث :

لا يوجد تكرار بين مهام المراقب المالي ومهام رئيس الحسابات .
تم تحليل واختبار هذا الفرض علي مرحلتين :

المرحلة الاولى : التكرار النسبي لأراء المجموعات الأربعة :

يلخص جدول (٥) التكرارات النسبية لأراء المجموعات المشتركة في البحث و التي تضم المراقب المالي ، رئيس الحسابات ، مدير الشئون المالية ، مراقب الشئون المالية فيما يتعلق بالتكرار في المهام التي يقوم بها المراقب المالي وتلك المهام التي يقوم بها رئيس الحسابات طبقا للقرار الوزاري ٣٠ لسنة ١٩٩٣ .

جدول (٥)

التكرارات النسبية لأراء المجموعات الأربعة في وجود تكرار في المهام
المسندة للمراقب المالي وتلك المسندة لرئيس الحسابات

لا		نعم		المجموعات
نسبة %	عدد	نسبة %	عدد	
83.3%	15	16.7%	3	المراقب المالي
61.1%	11	38.9%	7	رئيس الحسابات
61.5%	8	38.5%	5	مدير الشئون المالية
90.5%	19	9.5%	2	أخرى
75.7%	53	24.3%	17	إجمالي

يتضح من الجدول السابق أن المجموعات الأربعة (المراقب المالي - رئيس الحسابات - مدير الشؤون المالية - مراقب الشؤون المالية) تزي عدم وجود تكرار في المهام الموكلة للمراقب المالي وتلك الموكلة لرئيس الحسابات وتبلغ نسبة المؤيدين إجمالاً لذلك ما يقرب من (76%) وتزيد تلك النسبة في رأي المراقبين الماليين و الفئات الأخرى حيث تبلغ حوالي (84 % للمراقب المالي ، 91% للفئات الأخرى) ، ورغم ذلك لم يتم تحديد تلك المهام المكررة وغير المكررة بين المراقب المالي و رئيس الحسابات عندما طلب الباحث منهم ذلك .

المرحلة الثانية :

اختبار وجود ارتباط بين الآراء والوظائف (Association Test) :

تم اختبار هذا الفرض إحصائياً باستخدام (Association Test) وكانت النتائج مطابقة لعدم وجود تكرار في المهام الموكلة للمراقب المالي وتلك المهام الموكلة إلى رؤس الحسابات حيث أعطيت النتائج الآتية :

القيمة الاحصائية 6.565

درجة المعنوية 0.087

وتشير تلك النتائج إلى عدم وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية من حيث عدم التكرار في المهام الموكلة لكل من المراقب المالي ورئيس الحسابات طبقاً لآراء المجموعات الأربعة وذلك عند مستوي معنوية أقل من 5 % .

الفرض الرابع :

عدم وجود مشاكل أو معوقات تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات عند القيام بالمهام الموكلة لكل منهما :

تم تحليل هذا الفرض باستخدام اسلوب التكرار النسبي والجدول المتعامدة (Cross Tables) ، و يوضح الجدول رقم (٦) ملخصاً للتكرارات النسبية لآراء المجموعات الأربعة فيما يتعلق بالمشاكل والمعوقات التي تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات عند القيام بالعمل .

يتضح من الجدول (٦) أن المجموعات الأربعة توفرن بوجود مشاكل أو معوقات تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات عند قيام أي منهما بعمله ، ويزيد هذا اليقين عند مديري الشؤون المالية حيث يعتقد (77 %) منهم بوجود مشكلة كثرة التعليمات و التعميمات وتعدد مصادرها سواء بالنسبة للمراقب المالي أو رئيس الحسابات كما يعتقد غالبيتهم (85 %) بوجود مشكلة زيادة حجم العمل المكلف به المراقب المالي وبنسبة أقل من (70 %) بأن نفس المشكلة تصادف رئيس الحسابات كذلك . ويؤكد علي وجود تلك المشكلتين زيادة حجم العمل المكلف به وكثرة التعليمات اللتين تواجهان المراقب المالي أن ما يزيد عن (72 %) من المراقبين الماليين يوقن بذلك . أما رؤساء الحسابات فيري غالبيتهم (83.3 %) أن المشكلة الأولى هي زيادة حجم العمل الذي يكلفون بالقيام به ، وكذلك ما يكلف به المراقب المالي (77.8 %) تليها مشكلة كثرة التعميمات التي يعتقد ثلثاهم أن هذه المشكلة تجابههم وبنفس القدر تجابه المراقبين الماليين عند القيام بأعمالهم . وأخيرا نجد أن المجموعة الرابعة تري ما رآه باقي المجموعات من وجود تلك المشكلتين سالفتي الذكر بنسبة مئوية تتراوح بين (57 إلى 71.4) .

وهناك مشاكل اخري افصح عنها المشاركون أهمها :

- ١-عدم الالتزام بالتعليمات المالية قبل الصرف من جانب الإدارة الحكومية .
- ٢-عدم تعاون مديري الشؤون المالية بالقدر المطلوب .
- ٣-الاعتقاد بان المراقب و رئيس الحسابات ليسوا ممتهنين كافيين وليسوا مدربين وما زالوا في حاجة إلى تطوير انفسهم علميا ومهنيا .
- ٤-الاعتقاد بعدم جدوى نظام المراقب المالي ورئيس الحسابات (نظام الرقابة قبل الصرف) .
- ٥-الاعتقاد بان هذا النظام هو لتصيد الاخطاء .
- ٦-الاعتقاد بان هذا النظام لا يقدر جهود الجاندين و المخلصين من العاملين بالادارة المالية الحكومية .

٧- الاعتقاد بان هذا النظام يؤدي إلى تأخير سير العمل وبطئه في الإدارة الحكومية .

٨- الخلط الواضح بين مهام المراقب المالي و مهام رئيس الحسابات عند التنفيذ .

٩- التركيز علي الانحرافات السلبية وعدم تشجيع أي إنجاز .

١٠- عدم واقعية الأهداف المراد تحقيقها من نظام المراقب المالي ورئيس الحسابات .

١١- عدم وجود معايير واضحة ومحدودة لنوعية الأخطاء وحجمها التي تبلغ بها وزارة المالية .

١٢- تجاهل الجوانب السلوكية عند تطبيق النظام .

بأختبار فرض عدم وجود اختلاف في الآراء حول وجود مشاكل أو

معوقات بين المجموعات الاربعة ، وباستخدام الجداول المتعامدة تم تلخيص نتائج

الاختبار في الجدول التالي (جدول رقم ٧) .

جدول (٧)

اختبار فرض عدم اختلاف الآراء بين المجموعات حول وجود مشاكل

أو معوقات

المشکل أو المعوقات	القيمة الأحصائية	مستوي المعنوية
المراقب المالي :		
١- زيادة حجم العمل المكلف به .	2.407	0.492
٢- كثرة التعليمات و التعميمات وتعدد مصادرها .	1.728	0.631
رئيس الحسابات :		
١- زيادة حجم العمل المكلف به .	1.456	0.692
٢- كثرة التعليمات و التعميمات وتعدد مصادرها .	1.037	0.792

وتشير نتائج التحليل إلى عدم وجود فروق معنوية بين آراء المجموعات الأربعة فيما يخص وجود المشاكل أو المعوقات التي قد تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات عند القيام بالمهام الموكلة لكل منهما ، ويتضح ذلك من عدم رفض فرض العدم وقبول ذلك الفرض احصائياً .

الفرض الخامس :

عدم وجود فروق معنوية بين آراء المجموعات فيما يخص قيام المراقب المالي ورئيس الحسابات بمهام المراقبة الداخلية :
تم تحليل هذا الفرض باستخدام أسلوبين وهما التكرار النسبي والجداول المتعامدة .

ويوضح جدول ٨ ملخص نتائج التكرارات النسبية لآراء جميع المجموعات فيما يخص مدى توافر مهام المراقبة الداخلية في المهام الحالية للمراقب المالي ورئيس الحسابات :

جدول (٨)

ملخص التكرارات النسبية لأراء المجموعات بخصوص مدى توافر مهام المراقبة الداخلية

الإجمالي	المجموعات										مهام المراقبة الداخلية
	أخرى		مدير الشؤون المالية		رئيس الحسابات		المراقب المالي				
% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	% لا نعم %	
8.6	91.4	4.8	95.2	7.7	92.3	5.6	94.4	16.7	83.3	1- المحافظة على اصول الوحدة الحكومية	
2.9	97.1	4.8	95.2	7.7	92.3	100	100	-	100	٢- التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإصغاء عليها	
14.3	85.7	9.5	90.5	15.4	84.6	5.6	94.4	27.8	72.2	٣- تحقيق أكبر قدر من الكفاءة في عمليات الوحدة	
12.9	87.1	19	81	7.7	92.3	5.6	94.4	16.7	83.3	٤- الالتزام بتفويض السياسات الإدارية المحددة سابقا	

ويشير الجدول السابق (جدول ٨) إلى اتفاق آراء المجموعات حول توافر مهام المراقبة الداخلية ضمن المهام الحالية للمراقب المالي ورئيس الحسابات ، ويدعم ذلك التأييد بوجود تلك المهام - علي سبيل المثال - مدير الشؤون المالية حيث يؤيدون وجود تلك المهام بنسبة 92.3 % ، 92.3 % ، 84.6 % ، 92.3 % للمهام الاربعة علي الترتيب ، بالاضافة إلى باقي المجموعات كما يتضح من الجدول السابق .

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام اسلوب الجداول المتعامدة وتسم تلخيص نتائج الاختبار في جدول (٩) كالتالي :

جدول (٩)

مستوي المعنوية	القيمة الاحصائية	مهام المراقبة الداخلية
0.549	2.116	١- المحافظة علي أصول الوحدة الحكومية .
0.488	2.428	٢- التأكد من دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها .
0.241	4.198	٣- تحقق اكبر قدر من الكفاية في عمليات الوحدة .
0.548	2.117	٤- الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المحددة سلفا .

وتشير نتائج التحليل إلى عدم وجود فروق معنوية بين آراء المجموعات الاربعة فيما يخص استعمال مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات علي مهام المراقبة الداخلية ، ويتضح ذلك من عدم رفض فرض العدم وقبول ذلك الفرض إحصائياً .

الفرض السادس :

عدم وجود فروق معنوية في ترتيب أهمية أساليب زيادة كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات من وجهة نظر المجموعات الأربعة .
تم تحليل هذا الفرض باستخدام أسلوب ترتيب الأهمية النسبية واختبار - Man
Whitney .
يشير جدول (١٠) إلى ترتيب الأهمية النسبية لاساليب زيادة كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات من وجهة نظر كل مجموعة علي حده :

جدول (١٠)

متوسط الأهلية					
المجموعات					
الإجمالي	أخرى	مدير الشؤون المالية	رئيس الحسابات	المراقب المالي	المهام
4.9286	4.9048	4.9231	4.9444	4.9412	١- التأهيل الوطني .
4.8143	4.8571	4.6154	4.8889	4.9412	٢- التأهيل المهني .
4.7681	4.8571	4.6154	4.8235	4.8824	٣- الدورات التخصصية
4.7143	4.8095	4.3077	4.7222	4.8842	٤- التدريب المستمر .
4.8571	4.9524	4.6154	4.8333	4.9412	٥- توافر الخبرة .

يلاحظ من الجدول السابق انه يوجد اتفاق بين المجموعات الثلاثة المراقبين الماليين ، رؤساء الحسابات ، مديري الشؤون المالية علي الاهمية القصوي للتأهيل العلمي لزيادة كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات . ويلي تلك التأهيل المهني بالنسبة لنفس المجموعات الثلاثة . كما اتفقت آراء المجموعات الاربعة علي أن التدريب المستمر و الدورات التخصصية هي اقل الأساليب اهمية لزيادة كفاءة و فاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات . أما توافر الخبرة فتحتل لاهمية القصوي بالنسبة للمجموعة الرابعة الاخري يليها التأهيل العلمي .

مما يؤكد لنا أن اكثر الاساليب اهمية بالنسبة للمجموعات الاربعة هو التأهيل العلمي مقارنة بباقي الاساليب المقترحة .

وقد تم استخدام الاختبار اللامعلمي Man - Whitney لاختبار عدم وجود فروق في ترتيب الاهمية النسبية لاساليب زيادة الكفاءة بين مجموعتي المراقبين الماليين ومديري الشؤون المالية ، وقد تمت المقارنة بين هاتين المجموعتين لما لهما من كفاءة وخبرة بالنسبة للرقابة و الجهات التي تتم مراقبتها ، ويوضح جدول (١١) ملخصاً لنتائج هذا الاختبار .

جدول (١١)

نتائج اختبار عدم وجود فروق في ترتيب الاهمية النسبية لاساليب زيادة كفاءة المراقب المالي .

الأسلوب	القيمة الإحصائية	مستوي المعنوية
١-التأهيل العلمي .	108.5	.846
٢-التأهيل المهني .	82.5	.070
٣-الدورات التخصصية .	80.0	.083
٤-التدريب المستمر .	47.0	.001
٥-توافر الخبرة .	74.0	.030

- يلاحظ من جدول (١١) وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية في ترتيب كل من اساليب التدريب المستمر وتوافر الخبرة .
- بينما باقي الأساليب لم نجد لها فروقا معنوية وبالتالي سيتم قبول فرض العدم وهو عدم وجود فروق في ترتيب الاهمية النسبية للأساليب الثلاثة الاولى .
- وقد أضاف المشاركون بعض الاساليب التي يمكن أن تزيد من كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات واهم تلك الأساليب - حسب تكرارها - هي :
- ١- القيام بزيارات عمل للاطلاع عن قرب على النظم المطبقة في الدول الاخرى للاستفادة من تجاربهم و المشاكل التي واجهتهم عند تطبيق هذا النظام حتي يبدأ المراقب المالي الكويتي حيث انتهى الآخرون .
 - ٢- حاجة المراقب المالي ومدير الحسابات إلى التثمية والتطوير لمقابلة احتياجات الرقابة التي يقومون بها -
 - ٣- اتمام برنامج مهني قبل التعيين وتشرف وزارة المالية على هذا البرنامج .
 - ٤- توصيف مجالات المعرفة و الكفاءة الفنية اللازمة لتمكين المراقب المالي من ممارسة الرقابة بكفاءة .
 - ٥- استيفاء شرط الخبرة العملية المناسبة في مجالات العمل المحاسبي الحكومي قبل التعيين في وظيفة مراقب أو رئيس حسابات لمدد متفاوتة .
 - ٦- استخدام الأساليب العلمية الحديثة في المراقبة .

الفرض السابع :

لا يوجد فروق معنوية بين آراء المشتركين في الاستقصاء حسب الخبرة السابقة :

تم اختبار هذا الفرض احصائيا باستخدام Chi - Square Tests وذلك لاختبار وجود أو عدم وجود فروق معنوية في آراء المجموعات الاربعة حسب الخبرة السابقة . ويلخص جدول (١٢) نتائج الاختبار لجميع اسئلة استمارة الاستقصاء و بنفس ترتيبها ، وقد تم ترميز استمارة الاستقصاء لاغراض الحاسب الالي كما تم استخدامها في الجدول لتبسيط عرض النتائج .

جدول (١٢)

اختبار وجود فروق معنوية في آراء المجموعات حسب الخبرة

السؤال	القيمة الإحصائية	مستوي المعنوية
Q 11	11.333	0.501
Q 12	14.764	0.255
Q 13	13.765	0.616
Q 14	14.807	0.252
Q 15	15.952	0.456
Q 16	22.254	0.135
Q 17	14.722	0.545
Q 18	28.665	0.026**
Q 19	24.022	0.089*
Q 110	13.942	0.603
Q 111	20.240	0.210
Q 112	19.301	0.082*
Q 113	19.559	0.241
Q 21	4.756	0.313
Q 22	12.052	0.740
Q 23	22.355	0.132
Q 24	17.091	0.380
Q 25	18.071	0.320

السؤال	القيمة الإحصائية	مستوي المعنوية
Q 26	39.303	0.001**
Q 27	28.619	0.027**
Q 28	24.010	0.020**
Q 29	19.754	0.232
Q 31	5.612	0.230
Q 32	15.113	0.057*
Q 33	7.313	0.503
Q 34	15.256	0.004**
Q 35	4.823	0.306
Q 4	2.075	0.722
Q 5	3.214	0.523
Q 61	1.442	0.837
Q 62	2.757	0.599
Q 63	3.183	0.528
Q 64	3.566	0.468
Q 71	3.248	0.517
Q 72	2.602	0.626
Q 73	3.323	0.505
Q 74	0.587	0.964

* مستوى معنوية أقل من 10 % .

** مستوى معنوية أقل من 5 % .

يلاحظ من الجدول السابق عدم وجود اختلاف في الآراء لمعظم الاسئلة بين

البيانات الأربعة الوظيفية ، إلا انه وجدت بعض الاختلافات في الآراء لعدد

محدود من الاسئلة وهي :

أ- من مهام المراقب المالي :

- 1- الموافقة على الاعتمادات المستندية والرقابة عليها .
- 2- ابداء الرأي في فتح حسابات لدى البنك المركزي و الرقابة عليها .
- 3- أخطار وزارة المالية بأي مخالفة مالية في الصرف .

ب- من مهام رئيس الحسابات :

- 1- الاشتراك في لجان الجرد الدوري و المفاجئ .
 - 2- التوجيه الفني للعاملين بالوحدات الحسابية في نطاق عمله .
 - 3- دراسة المستندات الخاصة بتعليق مبالغ لحساب الامانات .
- ج- من اساليب الزيادة من كفاءة وفاعلية المراقب المالي ورئيس الحسابات :

1- التأهيل المهني .

2- التدريب المستمر .

و بالرغم من اشمال استمارة الاستقصاء علي بيانات عن المؤهل الدراسي ، وحيث وجد أن غالبية المشتركين حاصلون علي درجة البكالوريوس (70/59) و بالتالي فلن توجد فروق واضحة في الآراء حسب المؤهل الدراسي بسبب انخفاض تأثير باقي المجموعات وذلك من الناحية الإحصائية .

وينطبق الحال عند أخذ آراء المجموعات تبعاً للجنس حيث وجد أن غالبية المشتركين من الرجال (70/58) و بالتالي فلن توجد فروق واضحة في الآراء حسب الجنس بسبب انخفاض تأثير المجموعة الأخرى وذلك من الناحية الإحصائية خاصة إذا علمنا بوجود سيده واحدة ضمن المراقبين الماليين .

نتائج البحث والتوصيات

بعد الدراسة النظرية والميدانية وأختبار الفروض وتحليل الاجابات وتفسيرها يمكن التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية :

أولا :- نتائج اختبار الفروض :

- ١- يوجد فروق بين أولويات مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات .
- ٢- لا يوجد تضارب بين مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة وبين مهام المدير المالي للوحدة الحكومية من جهة أخرى .
- ٣- لا يوجد تكرار بين مهام المراقب المالي و مهام رئيس الحسابات .
- ٤- يوجد مشاكل أو معوقات تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات عند قيام كل منهما بتأدية المهام الموكلة له.
- ٥- اشتمال مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات علي مهام المراقبة الداخلية .
- ٦- تختلف أهمية و أساليب زيادة كفاءة و فاعلية المراقب المالي و رئيس الحسابات .
- ٧-عدم وجود فروق في الآراء حسب الخبرة .

ثانيا : نتائج عامة :

(أ) - لضمان نجاح نظام الرقابة السابقة عن طريق المراقب المالي ورئيس الحسابات ينبغي مراعاة الآتي :

- ١- إعطاء مزيد من الصلاحيات للمراقب المالي ومدير الحسابات فيما يخص الموازنة و المشتريات والمخازن و الاختصاصات العامة .
- ٢- محاولة المراقب المالي كسب ثقة المسؤولين في الجهة بالا يتصيد الاخطاء ، وإنما يقدم التصحيح اللازم ويعطى للموظف الحيطة و

نتائج البحث والتوصيات

بعد الدراسة النظرية والميدانية وأختبار الفروض وتحليل الاجابات وتفسيرها يمكن التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية :

أولا :- نتائج اختبار الفروض :

- ١- يوجد فروق بين أولويات مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات .
- ٢- لا يوجد تضارب بين مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة وبين مهام المدير المالي للوحدة الحكومية من جهة أخرى .
- ٣- لا يوجد تكرار بين مهام المراقب المالي و مهام رئيس الحسابات .
- ٤- يوجد مشاكل أو معوقات تصادف المراقب المالي ورئيس الحسابات عند قيام كل منهما بتأدية المهام الموكلة له.
- ٥- اشتمال مهام المراقب المالي ورئيس الحسابات علي مهام المراقبة الداخلية .
- ٦- تختلف أهمية و أساليب زيادة كفاءة و فاعلية المراقب المالي و رئيس الحسابات .
- ٧-عدم وجود فروق في الآراء حسب الخبرة .

ثانيا : نتائج عامة :

(أ) - لضمان نجاح نظام الرقابة السابقة عن طريق المراقب المالي ورئيس الحسابات ينبغي مراعاة الآتي :

- ١-إعطاء مزيد من الصلاحيات للمراقب المالي ومدير الحسابات فيما يخص الموازنة و المشتريات والمخازن و الاختصاصات العامة .
- ٢-محاولة المراقب المالي كسب ثقة المسؤولين في الجهة بالا يتصيد الاخطاء ، وإنما يقدم التصحيح اللازم ويعطى للموظف الحيطة و

الحذر من الوقوع في أخطاء أخرى ، ويتم التنبه فقط بعدم تكرار تلك
الاعطاء .

٣- ضرورة اعطاء انطباع لمسئولي الجهة بان المراقب المالي زميل
وعامل مساعد في توجيه الجهة لتطبيق القوانين واللوائح المالية
والتعليمات لضمان تحقيق الاهداف المخططة ، فالاهداف واحده وليست
متعارضة .

٤- وجود فهم واضح للمسئولين في الجهة لأهداف الرقابة المسبقة وتوقيت
التقارير و المسار الذي تسلكه والمستويات التي ترفع لها ، وان يكون
هناك ازدواج في التقارير بمعنى أن تقدم صورة من التقارير المرفوعة
من المراقب المالي إلى الجهة الادارية التي تتم مراقبتها .

٥- وجود اتصال جيد بين المراقب المالي ورئيس الحسابات من جهة وبين
الإدارة المالية وإدارة الوحدة الحكومية من جهة اخرى .

٦- تطوير كفاءة المراقب المالي ورؤساء الحسابات مهنيا وعلميا .

٧- ارتفاع المعايير الاخلاقية للمراقب المالي ورؤساء الحسابات .

٨- مقدرة المراقب علي الاجابة علي تساؤلات ادارة الوحدة الحكومية
وذلك بتمية قدراته عن طريق التدريب وخلافه .

٩- توافر خبرة لدي المراقب المالي في محيط الجهة التي يوجد فيها بشكل
خاص .

١٠- تقديم المراقب المالي استشارات للادارة المالية عند الحاجة إليها .

(ب) - الرقابة في حد ذاتها سلوك يمتد جذوره إلى علم النفس ، ولذلك
فإن تحقيق الرقابة الفعالة يعتمد علي سلوك الأفراد داخل الجهة أكثر من
الاعتماد علي أدوات وأجراءات آلية لتنفيذ نظام الرقابة المالية الفعال .

(ج) - القوانين التي يصعب تفسيرها ويختلف تفسيرها من مراقب
لآخر تبعا للاجتهاد الشخصي يجب وضع منكرة تفسيرية أو وضع حالات
تطبيقية أو عملية لتفسيرها .

(د) - بسط الرقابة لتشمل جميع الجسهاة الحكومية و الاسةفاعة من ؤارب الءول الأخرى الةى طبقة النظام و أثبت نجاهه .

(هـ) - يتم إصدار الةعاميم و الةقرارات بصفة مسةمرة لةنطسي جميع الالحةياجاء الةةى نةظهر ولكي الةتمشي مع الواقع العلمى .

(و) - أن تكون الرقابة شاملة بمعنى أن تشمل - بالإضافة إلى الةةةقق من مشروعية الةةصرفاء المالية و المحاسبية و صةةة إعداد الةحساباء - الرقابة الةاقتصادىة - و الةةى الةةمئل فى الةةحقق من أن الةةةفيذ قء صار مطابقا لأهءاء الةةطة الشاملة ، و من أن الأداء قء تم على اعلى مسةوى من الكفاءة بلا ضىاع أو ؤبذير بالاضافة إلى الةةقيم الةةقانج و الةةديد المسئولياء .

(ز) - وءع المعايير الةةى الةناسب كل نوع من أنواع الةةءماء فى الةةطاع الةحكومى و نلك باسءراك أةةزة الرقابة مع الةةةزة المنفةة فى وءع مءل هءه المعايير ، ثم اسءءءام تلك المعايير بواسطة المراقب المالى و رؤىس الةحساباء لةةقيم أداء الوءءاء أو لا بأول و الةوقوف على مءى الةةقق الأهداف الموضوعة و اءءاء الإءراء الةلازمة لةصحيح الةانءرافاء إن وءء .

(ح) - واءباء و ملاءظاء ينبغى على المراقب و رؤىس الةحساباء أخذها فى الةحسان عء الةقيام بعمل كل منهما :

١- على المراقب إلا يسجل أوجه الةنقص فقط وإنما علىه أن يعرض اقءراحاة لمعالجة هءا الةنقص و إن يفاضل بىس هءه الةبءائل لىصل إلى الةبءل السلم لعلاج هءا الةقصور .

٢- على المراقب أن يقوم بمناقشة المسئولين فى الةةة الةةى يراقبها لىعرف وةةة نظرهم فى ؤصرفاء معينة قءد ينير لةه الةطرىق عن أشىاء لم تكن ؤءت نظره .

٣- على المراقب معالجة المشاكل البسىطة مع الةةة الةةى يراقبها و حلها ءون اعءبارها مخالفااء و إىراءها فى ؤقارىره .

٤- عل المراقب ألا يعطي رأيا في موضوع معين إلا بعد مناقشته
من جميع الجوانب ليكون رأيه دائما رأيا سليما يستضاء به ولا

يؤخذ عليه أي ملاحظات .

٥- يجب أن تتعدى مراقبة المراقب المراجعة المستندية و الحسابية
ز إنما تكون مراجعة انتقادية تحليلية تغوص في طبيعة الإنفاق
وتعتمد علي ثقافة المراقب وخبرته وإحساسه .

٦- يجب أن يولي المراقب عناية خاصة للإيرادات المتأخرة وغير
المحصلة فقد يرجع عدم التحصيل أو التأخر في التحصيل إلى
المغالاة في الربط أو التحصيل وليس إلى إهمال القائمين علي
التحصيل واقتراح طرق العلاج الملانمة و المطلوبة .

٧- التركيز علي أهم الملاحظات التي تمثل نقط الضعف الحقيقية ،
وإذا تبين المراقب استمرار الجهة في ارتكاب بعض الأخطاء
فيجب أن يدرس الأسباب وأن يعاون الجهة ويتفهم وجهة
نظرها واتخاذ ما يلزم لضمان عدم تكرار هذه الأخطاء
مستقبلا .

٨- هناك بعض الملاحظات تحتاج الي استفسار معين أو تسوية
معينة يأخذها المراقب في الاعتبار إلى أن يتم تسويتها ،
ومتابعة هذه الملاحظات حتي يتم تلافيتها وعدم تكرارها .

٩- الوقوف علي الثغرات الموجودة بنظام العمل في الجهة والتي
تكون سببا في وقوع أداء أو ارتكاب أو تسهيل حدوث
الاختلاس والإهمال و المخالفات المالية واقتراح وسائل
العلاج .

١٠- دراسة نظام الجهة التي يقوم بمراقبتها ودراسة نشاطها و
النظام المحاسبي المطبق سواء الحكومي أو غير الحكومي
و دراسة اللوائح المالية والإدارية للجهة ، والاطلاع المستمر

علي كل جديد يصدر في مجال الفحص و المراجعة داخل
الجهة .

١١- علي المراقب إلا يغفل دور العنصر البشري في الرقابة
علي الوحدات الحكومية حيث أن نجاح الرقابة يتوقف علي
تعاون وإيجابية الأفراد وسعيهم نحو تحقيق الاهداف
المخططة .

(ط) - ضرورة أن يكون التأهيل العلمي لمراقب الحسابات ورئيس الحسابات
هو نفسه المطلوب للمراجع الخارجي المستقل الممتحن مع إضافة أو حذف
بعض الأجزاء و العمليات .

" هوامش البحث "

- 1 - Anthony , R.N. and Young , D.W. , Management Control
in Nonprofit Organizations , 4th ed. , IRWIN , 1988 , p .
3 .
- ٢ - د . محمد عبد المنعم خميس - الرقابة مفهومها و أبعادها - المجلة العربية
للإدارة - العدد الأول - السنة الثالثة - يناير ١٩٧٩ - ص ٢٧ : ٣٩ .
- ٣ - د . محمد سعيد فرهود ، محمد كويقاتية - تقييم دور الجهاز المركزي للرقابة
المالية في الرقابة الاقتصادية علي مؤسسات القطاع العام - مجلة بحوث
جامعة حلب - العدد الثالث عشر - ١٩٩٠ - ص ١١١ - ١٣١ .
- ٤ - المرجع السابق
- ٥ - الوحدة الحكومية كل وزارة أو وحدة إدارية تكون ميزانيتها ضمن ميزانية
الوزارات والإدارات الحكومية أو ملحقة بها .
- 6 - AICPA , Statement on Auditing Procedures No. 54 , N.Y.
AICPA , 1980 .
- 7 - AICPA , Statement on Auditing Standards , AICPA ,
1973 , p . 15 .
- ٨ - د . علي محمد الجوهري : مبادئ المحاسبة في الوحدة الحكومية : النظرية و
التطبيق - مكتبة جامعة طنطا - ١٩٩٤ - ص ٤٢٨ .
- ٩ - د . عبد الله علي المنيف - دراسة مدي إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية في
الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية - الإدارة العامة - العدد ٧٧
- يناير ١٩٩٣ - ص ١١٣ - ١٤٧ .
- ١٠ - د . ضياء الدين عبد الحكيم عمران - نظام المحاسبة الحكومية - الجزء الأول -
مكتبة التكامل - الزقازيق ١٩٩٦ - ص ٣٦١ .
- ١١ - د . محمد حسين إسماعيل ناصف - المحاسبة الحكومية (النظرية و التطبيق) -
مكتبة عين شمس - القاهرة - ١٩٩٠ - ص ٣٣٧ .
- ١٢ - د . كمال الدين علي محمد ، د . محمد كمال أبو عجوة - المحاسبة الحكومية :
أصول علمية - تطبيق عملي القاهرة - ١٩٩٦ / ١٩٩٧ - ص ١٢٤ .
- ١٣ - د . محمد عبد المنعم خميس - مرجع سبق ذكره
- 14 - United States General Accounting Office (GAO) , July
1988 , pp 2-1 , 2-5 .
- 15 - Razek , Joesph R.& Hosch , Gordon A , Introduction to
Governmental and Not.- For Profit Accounting , 2 nd .
ed ., Prentice Hall Inc ., 1995 , P 433 .

" مراجع البحث "

أولا : مراجع عربية

- ١ - د . ضياء الدين عبد الحكيم عمران - نظام المحاسبة الحكومية - الجزء الأول - مكتبة التكامل - الزقازيق ١٩٩٦ .
- ٢ - د . عبد الله علي المنيف - دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسئولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية - الإدارة العامة - العدد ٧٧ - يناير ١٩٩٣ - ص ١١٣ - ١٤٧ .
- ٣ - د . علي محمد الجوهري : مبادئ المحاسبة في الوحدة الحكومية : النظرية و التطبيق - مكتبة جامعة طنطا - ١٩٩٤ .
- ٤ - د . كمال الدين علي محمد ، د . محمد كمال أبو عجوة - المحاسبة الحكومية : أصول علمية - تطبيق عملي القاهرة - ١٩٩٦ / ١٩٩٧ .
- ٥ - د . محمد حسين إسماعيل ناصف - المحاسبة الحكومية (النظرية و التطبيق) - مكتبة عين شمس - القاهرة - ١٩٩٠ .
- ٦ - د . محمد سعيد فرهود ، محمد كويفاينة - تقييم دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في الرقابة الاقتصادية علي مؤسسات القطاع العام - مجلة بحوث جامعة حلب - العدد الثالث عشر - ١٩٩٠ - ص ١١١ - ١٣١ .
- ٧ - د . محمد عبد المنعم خميس - الرقابة مفهومها و أبعادها - المجلة العربية للإدارة - العدد الأول - السنة الثالثة - يناير ١٩٧٩ - ص ٢٧ : ٣٩ .

ثانيا : مراجع أجنبية

- 1 - AICPA , Statement on Auditing Procedures No. 54 , N . Y . , AICPA , 1980 .
- 2 - AICPA , Statement on Auditing Standards , AICPA , 1973 , P. 15
- 3 - Aljarde , M . Isabel Brusca , The Usefulness of Financial Reporting in Spanish Local Governments . , Financial Accountability & Management Feb . 1997 , pp 17 - 34 .
- 4 - Anthony , R . N . and Young , D . W . , Management Control in Nonprofit Organization , 4th ed . , IRWIN , 1998 .

- 5 – Keeley , Peter , Accounting and Accountability in Government Departments , Accountancy Ireland , Vol. 28 , Issue 4 , Aug. , 1996 , p p 15 – 16 .
- 6 – Steinberg , Harold I , The time has come , The hour is at hand . , Government Accountants Journal , Vol. 44 , Issue 4 , Winter 1996 , p p 26 – 30 .
- 7 – Razek , Joespr R. & Hosch , Gordon A , Introduction to Governmental and Not- for – Profit Accounting , 2 nd . , Prentice Hall Inc, 1995 .
- 8 – United States General Accounting Office (GAO) , July 1988 p p 2-1 , 2-5 .