العدد (17), يناير 2021, السنة الخامسة

# المِهنية

AL-MEHANEYA

جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية
KUWAIT ACCOUNTANTS & AUDITORS ASSOCIATION

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

إفتتاحية العدد:
الحوكمة والأداء المتوازن ..
ضرورة لمكافحة الفساد

مدخل محاسبي مقترح لتحسين الأداء
باستخدام التكامل بين الحوكمة
ومقياس الأداء المتوازن

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

# إفتتاحية العدد

## الحوكمة والأداء المتوازن .. ضرورة لمكافحة الفساد

لا شـــك أن تحول الإدارة الحكومية في مجال الرقابة من نمط إدارة المال العام القائم على عدم المناقلة وعدم التجاوز إلى نمط إدارة الأنشـــطة والبرامج المترتبة على استخدام المال العام والمتمثلة فـــي الكفاءة والفعالية والإنتاجية من بين الأمور المترتبة على اســـتخدام مفهوم الحوكمة والأداء المتوازن الذي دعت إليه دراســـة الدكتوراة «مدخل محاسبي مقترح لتحســـين الأداء باســـتخدام التكامل بين الحوكمة ومقياس الأداء المتوازن» والتي تنشرها المهنيـــة في عددها الحالي ، إيماناً من جمعية المحاســـبين والمراجعيـــن الكويتية بأهمية تطبيق مفهوم الحوكمة في إدارة المال العام.

وتتفـــق الجمعيـــة علـــى أهمية تطوير مظلـــة التشـــريعات التي تســـتهدف تطوير مظلة التشـــريعات التي تســـتهدف تطبيق قواعد الحوكمة ومحـــركات الأداء المتوازن في مختلف الجهات الحكومية الكويتية للحد من صور وحجم الفساد المالي والإداري .

ولا شك أن تطبيق الحوكمة وتطبيق قياس الأداء المتوازن ، سيؤدي إلى الإسراع في استكمال مجموعة الإصلاحات في نظام الإدارة المالية العامة لإمكانية تطبيق أساس الاستحقاق وإعداد موازنة البرامج والأداء كمدخل ضروري لتفعيل قواعد الحوكمة ومحركات الأداء المتوازن على الواقع بالجهات الحكومية وديوان المحاسبة الكويتي والتزام الوحدات الحكومية المشمولة برقابة ديوان المحاســـبة الكويتي بقواعد الحوكمة العامة خاصة الشـــفافية والمشـــاركة والمساءلة والمسئولية والنزاهة وذلك لتمكين الرقابة على أداء الجهات.

كما أن اهتمام الأجهزة الرقابية بالرقابة التشـــغيلية على أداء الأنشطة والبرامج الحكومية وتعزيز ودعم الأجهزة الرقابية العليا بقواعد الحوكمة العامة المستقر حالياً من قبل المنظمات الدولية ، مع إجراء التقييم الدوري لتحديث هذه القواعد لمواكبة التميز المؤســـســـي في هذا الصـــدد ، وكذلك تفعيل دور أجهزة متابعـــة الأداء الحكومي المعنيـــة بتقييم أداء الجهات الحكومية ومتابعة مصالح المواطنين وضمان وصول الخدمات العامة السيادية والاجتماعية والاقتصادية لهم بجودة عالية هي توصيات جديرة بالملاحظة والاهتمام.

ومن بين الأمور الهامة الواجب تنفيذها : العمل نشـــر ثقافـــة الحوكمة والأداء المتوازن في المجتمع الكويتي من خلال وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني باعتبارها خط الدفاع الأول ضد الفساد المالي والإداري.

**فيصل عبدالمحسن الطبيخ**

رئيس مجلس الإدارة

رئيـس هيئـة التحـريـر

العـدد (17) ينـايـر 2021 السنـة الخامسة
Issue No. (17) January 2021 FifthYear

# المحتويات

إسم البحث 6
مدخل محاسبي مقترح لتحسين الأداء باستخدام التكامل بين الحوكمة ومقياس الأداء المتوازن

## هيئة التحرير

رئيس هيئة التحرير
The Editor - in - Cheif
فيصل عبدالمحسن الطبيخ
Faisal Abdulmohsen Al-Tobaiekh

مدير التحرير
Editing Manager
طارق سليمان الكندري
Tareq Sulaiman Al-Kandari

هيئة التحرير
The Board of Editors
راشد عوض الهطلاني
Rashid Awad Al Hatlani
صباح مبارك الجلاوي
Sabah Mubarak Al-Jalawi
عبدالله سليمان الكندري
Abdullah Sulaiman Al-Kandari
ضاري علي الهاجري
Dhari Ali Al-Hajri
علي بدر الوزان
Ali Bader Al-Wazan
عبدالله مروان العيسى
Abdullah Marawan Al-Aisa
عبد الوهاب مشاري الفارس
Abdullwahab Mishari Al-Faris
فهد مطلق العازمي
Fahed Motlaq Al-Azmi

# AL-MEHANEYA

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

Periodical - A Specialized in the Publication of Research Faculty Members at the Universities and Academic Colleges, Published By Kuwait Accountants & Auditors Association.


**المراسلات :**
ترسل باسم رئيس هيئة تحرير مجلة «المهنية»
ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085
دولة الكويت
برقياً: المراجعة دولة الكويت
فاكس: 00965 24836012
هاتف: 0096 24849799 - 24841662

**Correspondence:**
Should be addressed to: The Editor - in - Cheif of Al-Mehaneya, P.O. Box 22472 Safat - 13085 - State of Kuwait, Cable: Al-Murajaa - State of Kuwait
Fax: 00965 24836012
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

**الإعلانات :**
يتفق بشأنها مع إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ص.ب: 22472 الصفاة الرمز البريدي 13085 دولة الكويت
برقياً : المراجعة - الكويت
فاكس : 00965 24836012
هاتف: 00965 24849799 - 24841662

**Advertisments:**
Agreements in this regared should be made with the Management of Kuwait Accountants and Auditors Association.
P.O. Box 22472 , Safat 13085 - State of Kuwait,
Fax: 00965 24836012
Tel.: 24841662 - 00965 24849799

**الإشتراكات :**
دولة الكويت ودول مجلس التعاون:
- 2.5 دينار كويتي لأعضاء الجمعية.
- 5 دنانير كويتية للأفراد.
- 8 دنانير كويتية للمؤسسات.
الدول العربية:
- 10 دنانير كويتية أو ما يعادلها بالعملة المحلية للأفراد.
- 16 دينار كويتي أو ما يعادلها بالعملة المحلية للمؤسسات.
الدول الاجنبية:
- 80 دولار أمريكي للمؤسسات.
- قيمة الإشتراك تشمل أجور البريد وترسل الطلبات باسم رئيس هيئة تحرير مجلة المهنية.

**Subscribtions:**
Kuwait & GCC Countries:
- 2.5 K.D for KAAA Members.
- 5 K.D for Individuals.
- 8 K.D for Companies.
Arab Countries:
- 10 K.D or the Equivalent in Local Currency for Individuals.
Non Arab
- 80 $ for Companies.
The Subscription fees Include Maile Charges, & Requests Should be Addressed to the Edotor - in - Cheif of Al-Mehaneya Magazine.

**سعر النسخة :**
- أعضاء الجمعية: 500 فلس
- الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي واحد أوما يعادله بالعملة المحلية مضافا إليه أجور البريد.
- بقية دول العالم 5 دولارات أمريكية مضافاً إليها أجور البريد.

**Price of one copy:**
- 500 Filse for KAAA Members
- Kuwait And GCC countries one K.D or the equivalent in local currency plus airmail charges.
- Other countries: $ 5 plus airmail charges.


المجلة غير ملتزمة بإعادة أي بحث تتلقاه للنشر والأبحاث، والدراسات المنشورة في المجلة تعرب عن رأي أصحابها ولا تعرب بالضرورة عن رأي الجمعية.


@kw_aaa
@kw_aaa
info@kwaaa.org
www.kwaaa.org
+965 24849799 - 24841662
+965 24836012
+965 51700060



## مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

فيصل عبد المحسن الطبيخ
Faisal Abdulmohsen Al-Tobaiekh
رئيس مجلس الإدارة Chairman of the Board

راشد عوض الهطلاني
Rashid Awad Al-Rashidi
نائب رئيس مجلس الإدارة Vice Chairman of the Board

صباح مبارك الجلاوي
Sabah Mubarak Al-Jalawi
أمين السر General Secretary

عبدالله سليمان الكندري
Abdullah Sulaiman Al-Kandari
أمين الصندوق Treasurer

ضاري علي الهاجري
Dhari Ali Al-Hajri
عضو مجلس الإدارة Board Member

علي بدر الوزان
Ali Bader Al-Wazan
عضو مجلس الإدارة Board Member

عبدالله مروان العيسى
Abdullah Marawan Al-Aisa
عضو مجلس الإدارة Board Member

عبد الوهاب مشاري الفارس
Abdullwahab Mishari Al-Faris
عضو مجلس الإدارة Board Member

فهد مطلق العازمي
Fahed Motlaq Al-Azmi
عضو مجلس الإدارة Board Member

# مدخل محاسبي مقترح لتحسين الأداء باستخدام التكامل بين الحوكمة ومقياس الأداء المتوازن

إعداد / د. عبد الرحمن أحمد المخيزيم
خبير بالمكتب الفني لقطاع الرقابة على
الجهات الملحقة والشركات

يعتبر موضوع إدارة وتحسين الأداء المؤسسي أحد أهم الموضوعات التي حظيت بالاهتمام من جانب المنظمات الدولية والباحثين في الفكرين المحاسبي والإداري نظراً لأن الموضوع هو جوهر عملية الرقابة ببعديها المالي والتشغيلي، كما أنه ركيزة اتخاذ القرارات الرشيدة. حيث ناله اهتمام القطاع الخاص أكثر من القطاع الحكومي والذي قصر اهتمامه برقابة الأموال العامة أكثر من الرقابة على الأداء.

وللارتقاء بمنظومة إدارة وتحسين الأداء المؤسسي والعمل على نقلها من مجرد تحليل وتفسير الأداء في الماضي إلى دراسة وتحليل السلوك المستقبلي، فقد قدم الفكر المحاسبي الحوكمة كأحد الأليات المهمة في إدارة وتحسين الأداء اللازمة لمواجهة مواطن الفساد بكافة صوره بوحدات القطاع الحكومي ودورة الأجهزة العليا للرقابة التي تعمل على توظيف الإدارة الرشيدة لاتخاذ القرارات الإدارية الفعالة سواء التشغيلية أو الاستراتيجية، فضلاً عن آلية الأداء المتوازن القادرة على إجراء الرقابة الفعالة بكافة أبعادها المالية والتشغيلية.

## ويتضمن البحث عدد اربعة فصول نوضحها كالتالي:

### الفصل الأول: الإطار العام للدراسة:

يعرض هذا الفصل الإطار العام للدراسة في مبحثين يختص الأول بعرض الدراسات السابقة والدراسة الاستطلاعية المتعلقة بالحوكمة وبالأداء المتوازن لأغراض تحسين الأداء، بينما يختص المبحث الثاني بعرض الإطار المنهجي لإجراء الدراسة لإيجاد دليل بحثي للدراسات السابقة ودليل ميداني للدراسات الاستطلاعية حول الظاهرة البحثية

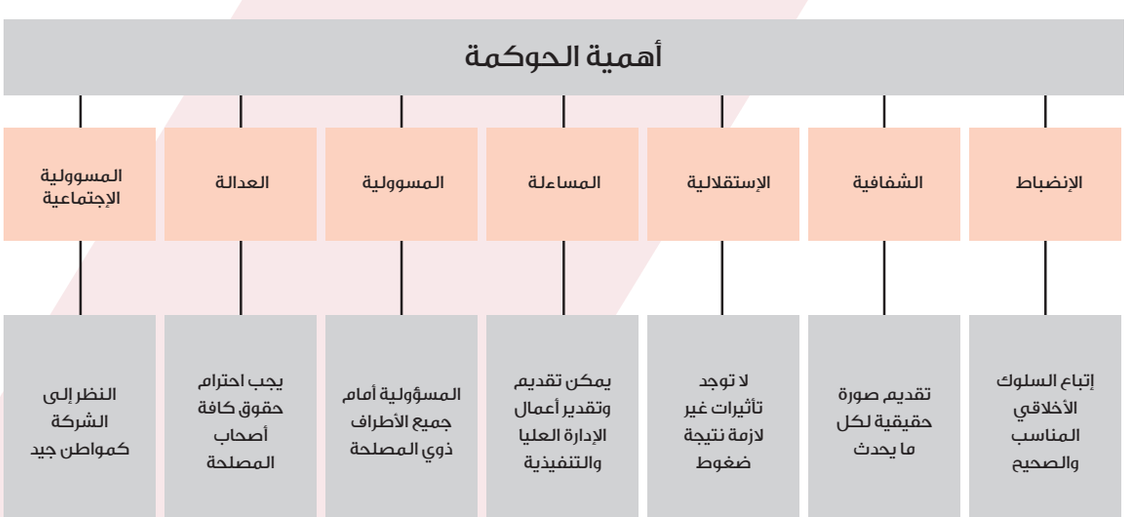
## ويشمل المبحثين ما يلي:

### المبحث الأول: الدراسات السابقة والدراسة الاستطلاعية:

من خلال استقراء مجموعة من الدراسات السابقة تبين أن المعروض بهذه الدراسة استهدفت توصيف الحوكمة والأداء المتوازن بالقطاع الحكومي، دون إيجاد العلاقة التأثيرية لهما على تحسين الأداء المؤسسي بالوحدات الحكومية، وتم الاستفادة من الدراسات السابقة في تحديد الإطار المعرفي ذو الصلة بتوصيف هيكل ومحتويات الدراسة الحالية، إضافة إلى الاستفادة منها في بناء فروض ومتغيرات الدراسة الميدانية.

### المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

يعرض هذا المبحث الإطار المنهجي للدراسة في سبعة أبعاد هي مشكلة وتساؤلات الدراسة، فروض الدراسة، أهداف الدراسة، دوافع وأهمية الدراسة، حدود الدراسة، أسلوب الدراسة، خطة الدراسة استناداً إلى نتائج الدراسة الاستطلاعية ومجموعة المظاهر السلبية المصاحبة للظاهرة البحثية، فقد أمكن صياغة المشكلة البحثية في «ضعف الالتزام الكافي بتطبيق قواعد الحوكمة العامة ومحركات الأداء المتوازن بديوان المحاسبة الكويتي وكافة وحدات القطاع الحكومي الكويتي كطلب أساسي لتحسين الأداء المؤسسي بهذه الجهات»، وأمكن بلورة المشكلة البحثية في مجموعة من التساؤلات التي تسعي الدراسة إلى الإجابة عنها وصياغة مجموعة الفروض بصيغة غير ملزمة وهي «ما هي أهم جهود الفكر المحاسبي والمنظمات الدولية في موضوع الحوكمة؟ ما هي أهم الجهود البحثية المحاسبية والإدارية في موضوع الأداء المتوازن؟ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المستقصي منهم فيما يتعلق بالأداء المؤسسي والحوكمة والأداء المتوازن؟ هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للحوكمة والأداء المتوازن كمتغيرات مستقلة على الأداء المؤسسي كمتغير تابع؟ هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للحوكمة كمتغير مستقل على الأداء



المتــوازن كمتغير تابع؟ هل يوجــد تأثير ذو دلالة إحصائية للأداء المتوازن كمتغير مســتقل على الأداء المؤسسي كمتغير تابع؟»

## الفصل الثاني: الحوكمة كآلية لتحســين الأداء المؤســســي (مدخــل للتكامــل مع الأداء المتوازن)

ويشــمل الفصل الثاني على مبحثين نستعرض بعض ما ورد فيها كالتالي:

### المبحث الأول: طبيعة الحوكمة.

#### أولاً: مفهوم وأهمية الحوكمة:

##### أ- مفهوم الحوكمة:

وقــد اســتخلص مــن مجموعــة الآراء الدوليــة والباحثيــن بأن الحوكمــة من منظــور القطاع الحكومــي هي مجموعــة من المعاييــر ممثلة في الضوابط والقواعد والسياســات المحاسبية والإدارية والاجتماعية والقانونية الحاكمة للعمل المؤسســي، مما يســاهم في ضبط عملية اتخاذ القــرارات المتعلقة بمتابعة الأداء المؤسســي والرقابة عليها مع جميع الأطراف ذات العلاقة بما يســهم في توفير ثقة المواطنين في أســلوب الإدارة.

##### ب - أهمية الحوكمة:

تتمثــل في دعمها لوســائل إرشــادية تفيد في تحسين الإدارة لأعمالها وضمانها تحقيق الانضباط والاســتقلال والعدالة، وتطبيق مبادئ الشفافية والمســئولية والمســاءلة داخل المؤسســات والوحدات الحكومية، إضافة إلى إرساء المسئولية الاجتماعية، مما يعزز القيم الديمقراطية وسيادة القانــون ضد الفســاد، وحماية الأمــوال العامة، ودعم اتخاذ القرار الرشــيد واحترام حقوق أصحاب المصالح.

##### ثانيــاً: آليات الحوكمة في القطــاع الحكومي:

يعتمــد التطبيــق الجيــد للحوكمة لزيــادة ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها على توافر الآليات الخارجية والداخليــة تتمثل في الرقابة والضغوط التي يمارســها الأطراف الخارجية والداخلية على المنظمة، لأجل تطبيق قواعــد الحوكمة وتنفيذ القوانيــن والقواعد الخاصة بها لضمان حســن وجودة إدارة المنظمات والمناخ العام للدولة.

### المبحث الثاني: مبادئ وقواعد الحوكمة

#### أولاً: قواعد الحوكمة في القطاع الحكومي:

نظراً لإخفاق الكثير مــن برامج الإصلاح الاقتصادي والتعديــل الهيكلــي التــي كانــت تحددهــا المؤسســات الماليــة الدولية وخاصــة صندوق النقد الدولــي والبنك الدولي، حيث اســتخلص الخبراء بأن الخلل لا يكمن في البرامج المعروضة للإصلاح بل الخلــل في آلية إدارة شــئون الدولة وضعف آليات الحكم الرشــيد في الكثير من دول النمية المعنية بالإصلاحات السياسية الاقتصادية والاجتماعيــة والبيئيــة. وترتكــز الحوكمة على مجموعة من القواعد وفقا لمنظور البنك الدولي على النحو الآتي:

| | | | |
|---|---|---|---|
| آليــات تطبــيق الحوكمة | الخارجية | - القوانين واللوائح. | - كفاءات الهيئات والأجهزة والرقابة. |
| | الداخلية | - القواعد المطبقة. | - الهياكل الإدارية. - السلطات والواجبات. |

#### ثانيا: دور الحوكمة في تحسين الأداء المؤسسي:

يعد قيــاس وتحســين الأداء المؤسســي من الأركان الأساســية في الحوكمة، حيث تعد إحدى الــدلالات التــي تقيس بهــا منظمــات التقييم

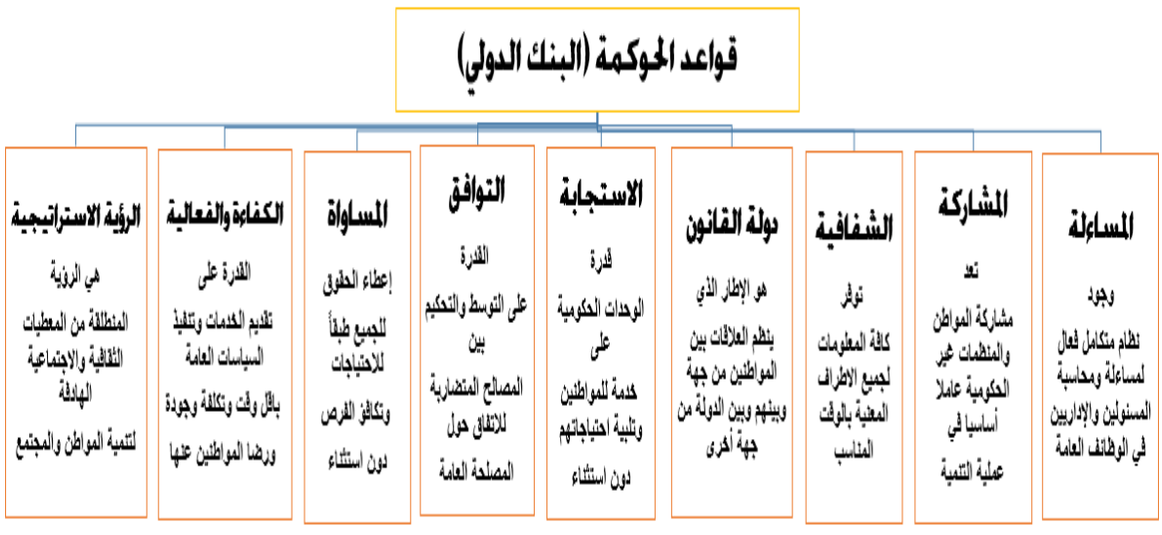
الدولية قدرة الوحدة على الالتزام بالقواعد والضوابط المنظمة بها، ويجب ألا ينظر للحوكمة كنظام منعزل عن الوحدة وأهدافها، بل كنظام مهم يمثل أحد الدعائم الهامة، والركائز الأساسية للنظام الشامل لحوكمة المؤسسة ككل. والتأكد من أن جميع العمليات المرتبطة بالحوكمة تساعد على ترجمة رؤية استراتيجيتها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، والتأكد من أن مواردها قد تم استخدامها بطريقة تتسم بالمسؤولية.

## ثالثاً: واقع مبادئ الحوكمة بديوان المحاسبة الكويتي:

يختص ديوان المحاسبة الكويتي بتحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة للحفاظ عليها، ومنع العبث بها، والتأكد من استخدامها الأمثل في الأغراض التي خصصت لها، وقد ركز الديوان من خلال ممارسته لعمله الرقابي على خلق قناعة كاملة لدى الجهات المشمولة برقابته باستراتيجية تطبيق رؤية شركاء ورقباء ومن ثم استطاع الديوان بتعاونه مع تلك الجهات ان يقوم بتنظيم الاعمال ووضع الحلول المناسبة للوصول إلى تحقيق هذا الهدف الأساسي.

## بعض جهود ديوان المحاسبة الكويتي لتفعيل قواعد الحوكمة:

ركز الديوان في الخطة الاستراتيجية 2020/2016 على تعديل الهيكل التنظيمي للديوان واستحداث إدارات جديدة كضمان الجودة، التدقيق الداخلي، متابعة التقارير. وإصدار أدلة للعمل كدليل التدقيق العام، دليل أخلاقيات المهنة، اصدار دليل رقابة الحوكمة، واعداد دليل الحوكمة لتقييم مدى التزام الجهات بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة، وتطوير الموقع الإلكتروني (حوكمة تكنلوجيا المعلومات)، بالإضافة الى عمل برامج تدريبية لتنمية العنصر البشري، وتشجيع الحصول على الشهادات المهنية، عقد ندوات حول رؤية الديوان نحو تطبيق قواعد الحوكمة، والمشاركة في دورات تدريبية وورش عمل وبعض المؤتمرات الخاصة بالحوكمة. والعمل على ترسيخ قواعد الحوكمة للوزارات والمؤسسات والإدارات الحكومية والشركات المشمولة برقابة ديوان المحاسبة.



## الفصل الثالث: الأداء المتوازن كآلية لتحسين الأداء المؤسسي (مدخل للتكامل مع الحوكمة).

ويتضمن هذا الفصل على مبحثين نستعرض بعض ما ورد فيهما:

## المبحث الأول: طبيعة الأداء المتوازن (BSC):

### مفهوم الأداء المتوازن:

لقد حدث تطور في مفهوم الأداء المتوازن من خلال ثلاثة أجيال حيث ركز الجيل الثالث كإطار للتغيير التنظيمي على مركزية العلاقة بين البناء الاستراتيجي للمؤسسات العامة الحكومية، والهيئات والشركات في القطاع العام (الاستراتيجية من رؤية ورسالة ومحاور وأهداف استراتيجية)، والأهداف والمؤشرات المرحلية والتشغيلية في المستويات الوسطي والدنيا من الوحدات الإدارية.

كما أن أسلوب الأداء المتوازن يعبر عن تحويل غاية المؤسسة واستراتيجيتها إلى مجموعة من مقاييس الأداء، والتي تمثل إطاراً عاماً للقياس الاستراتيجي لنظام الإدارة بالمؤسسة، ويعمل على قياس أداء المؤسسة من خلال حركة التوازن بين محاور أربعة أساسية حيث يقوم بربط الرؤية والاستراتيجية بهذه الأبعاد (المالي - العملاء- عمليات التشغيل الداخلية-التعلم والنمو) كما يساعد بربط الإدارة العليا بكافة المستويات الإدارية بالمؤسسة مما يجعل كل فرد يساهم في تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة.

## المبحث الثاني: أبعاد الأداء المتوازن وأثره على تحسين الاداء المؤسسي:

أولاً: أبعاد الأداء المتوازن: أشارت دراسة البنك الدولي إلى أن الإطار العام لمقياس الأداء المتوازن يحتوي على مقاييس للأداء عددها ما بين 18-25، حيث يتم من خلال هذه المقاييس مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف. وتعد هذه البطاقة إطاراً لتحديد الأهداف الاستراتيجية، ويتم توزيع مقاييس الأداء على أربع ابعاد وفقاً لنسب معينة وتتمثل هذه المحددات في البعد الأداء المالي والبعد العملاء والبعد العمليات الداخلية والبعد التعلم والنمو.

### ثانياً: أثر الأداء المتوازن على تحسين الاداء المؤسسي:

إن أسلوب الاداء المتوازن كأحد الأدوات الحديثة تضيف الى طرق القياس التقليدية عوامل مؤثرة على الأداء المستقبلي، والتي تعزز القدرات المالية وغير المالية لمعالجة القصور الموجودة في انظمة الادارة التقليدية، بربط استراتيجية الوحدة الاقتصادية طويلة المدى مع أعمالها ونشاطاتها قصيرة المدى، وبصورة عملية تشخيص وتحديد مجالات جديدة، ينبغي ان تتميز بها الوحدة الاقتصادية لتحقق اهداف المستفيدين من الخدمات والوحدة الاقتصادية عن طريق توضيح الرؤيا وتحسين الاداء ووضع تسلسل للأهداف وتوفير التغذية العكسية للاستراتيجية.

### ثالثاً: الوضع الحالي لأبعاد الأداء المتوازن بديوان المحاسبة الكويتي:

يركز ديوان المحاسبة الكويتي على الرقابة من المنظور المالية (رقابة فعالة على الأموال العامة ومنع العبث بها) دون الأخذ بعين الاعتبار بالأبعاد الأخرى ذات الصلة بالأداء المتوازن، نظراً لعدم اعداد دليل لوحدات قياس الاداء المتوازن والمؤشرات اللازمة لتقييم الاداء.

### الفصل الرابع: تحسين الأداء المؤسسي بدلالة التكامل بين الحوكمة والأداء المتوازن بديوان المحاسبة الكويتي.

أمكن للباحث من خلال الدراسة النظرية توصيف وتقييم طبيعة وآليات وقواعد الحوكمة بالقطاع الحكومي مقارنة مع قطاع الشركات، فضلاً

عن توصيف وتقييم طبيعة ومحددات ومنهجية الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي مقارنة مع قطاع الشركات. وفي سبيل تحقيق ذلك فقد تم تصميم منهجية الدراسة الميدانية وذلك لرصد النتائج المترتبة على اختبار مدى صحة فروض الدراسة.

## خاتمة الدراسة: أسفرت الدراستين النظرية والميدانية عن مجموعة الدلالات والنتائج نستعرض بعضها كالتالي:

### أ- دلالات الدراسة النظرية:

1 - إن موضوع حوكمة الوحدات الحكومية محل جدل علمي بين معظم المنظمات الدولية والجهود البحثية. ووجود تباين حول مجموعة القواعد والمبادئ التي تنظم الحوكمة العامة بين الأجهزة الرقابية العليا على الرغم من أنها أصبحت مطلبا أساسيا لتطوير القطاع الحكومي ودعم قراراته الرشيدة بدلالة قواعد الشفافية والمشاركة والمساءلة والمسئولية والعدالة والنزاهة.

2 - أهم دوافع الحاجة إلى تطبيق الحوكمة بالقطاع الحكومي تعود إلى تدني مستوى أداء الجهات الحكومية وتداخل الصلاحيات والمسئوليات وضعف إنتاجية الإنفاق العام وغياب المساءلة، بالإضافة إلى ضعف المنظومة الرقابية وانخفاض مستوى الإفصاح والشفافية، وتضارب المصالح، فضلاً عن تفاقم صور وحجم الفساد المالي والإداري.

3 - وجود اتفاق بين معظم الدراسات السابقة على ضرورة الاهتمام بمفهوم الحوكمة وتطبيقها في وحدات القطاع الحكومي. ولأغراض تحسين الأداء المؤسسي ضرورة التحول من نمط إدارة المال العام إلى نمط إدارة الأنشطة والبرامج المترتبة على استخدام المال العام.

4 - أخذ موضوع توظيف عناصر ومنهجية الأداء المتوازن في الشركات اهتمامات بالغة من قبل المنظمات الدولية والجهود البحثية عن القطاع الحكومي نظرا لعدم الاستقرار على أهم محركات الأداء ومحركات النتائج التي لا زالت بمعظم الدول النامية تركز على المحرك المالي لرقابة وتحسين وتطوير الأداء مع غياب محركات العمليات الداخلية والعملاء والتعلم والنمو ومختلف الأطراف الراصدة لمجهودات القطاع الحكومي.

5 - وجود صعوبات تحد من تطبيق منظومة الأداء المتوازن بمحركاتها وعناصرها ومنهجياتها، ذلك يرجع لعدم الاستقرار على حزمة المؤشرات المالية وغير المالية للحكم على نتائج تطبيقها على الوحدات الحكومية.

6 - عدم وجود دليل علمي أو ميداني حول مدى الحاجة إلى منظومة التكامل بين قواعد الحوكمة العامة ومحركات الأداء المتوازن لإمكانية تحسين وتطوير الأداء المؤسسي.

7 - لا زالت الوحدات الحكومية بدولة الكويت تعتمد على إدارة المال العام في مرحلة مدخلات (تخصيص واستخدام الاعتماد المالية) دون إدارتها بمراحلة مخرجاته (قياس إنتاجية وكفاءة وفعالية الإنفاق العام).

8 - يعمل ديوان المحاسبة على تطبيق منظومة الرقابة المالية استناداً إلى مجموعة القوانين التي لا تأخذ بشكل واضح وصريح بقواعد ومبادئ الحوكمة العامة. ويعمل بمنظومة تقتصر على الرقابة المالية بالوحدات الحكومية وإجراء المناقلات والتجاوزات، على الرغم من وجود مجموعة من المعايير الدولية (الإنتوساي) والتي تستوجب ضرورة إجراء الرقابة على أداء الأنشطة والبرامج الحكومية.

9 - هناك جهود مبذولة من قبل ديوان المحاسبة لتطوير وتحسين الأداء المؤسسي بالقطاع الحكومي وتحقيق الأهداف والأنشطة والبرامج. واعداد دليل الحوكمة لإمكانية تقييم مدى التزام الجهات الحكومية المشمولة برقابة بتطبيق مبادئ وقواعد الحوكمة بالقطاع العام مستقبلا.

### ب - نتائج الدراسة الميدانية:

1 - ثبت أن هناك التزام محدود من قبل ديوان المحاسبة الكويتي ببعض قواعد تطبيق الحوكمة، وعناصر تطبيق الأداء المتوازن،

وذلك على مستوى الأبعاد المختلفة المكونة لمقياس الصلاحية والاعتمادية.

2 – ثبت أن هناك حاجة ماسة من توظيف مختلف المتغيرات الحاكمة للأداء المؤسسي، والقادرة على تطويره مستقبلاً بدلالة التكامل بين الحوكمة والأداء المتوازن.

ثبت قبول الفروض البدائل الأربع سابقة الذكر في الإطار المنهجي للدراسة.

## ثالثاً: توصيات الدراسة:

1 – ضرورة تحول الإدارة الحكومية في مجال الرقابة من نمط إدارة المال العام (عدم المناقلة، عدم التجاوز) إلى نمط إدارة الأنشطة والبرامج المترتبة على استخدام المال العام (الكفاءة، الفعالية، الإنتاجية).

2 – يجب تطوير مظلة التشريعات التي تستهدف تطبيق قواعد الحوكمة ومحركات الأداء المتوازن في مختلف الجهات الحكومية الكويتية للحد من صور وحجم الفساد المالي والإداري.

3 – الإسراع في استكمال مجموعة الإصلاحات في نظام الإدارة المالية العامة لإمكانية تطبيق أساس الاستحقاق وإعداد موازنة البرامج والأداء كمدخل ضروري لتفعيل قواعد الحوكمة ومحركات الأداء المتوازن على الواقع بالجهات الحكومية وديوان المحاسبة الكويتي.

4 – التزام الوحدات الحكومية المشمولة برقابة ديوان المحاسبة الكويتي بقواعد الحوكمة العامة خاصة الشفافية والمشاركة والمساءلة والمسئولية والنزاهة وذلك لتمكين الرقابة على أداء الجهات.

5 – اهتمام الأجهزة الرقابية العليا بالرقابة التشغيلية على أداء الأنشطة والبرامج الحكومية (تقييم الأداء التشغيلي) بجانب الرقابة المالية على تخصيص واستخدام المال العام (تقييم الأداء المالي).

6 – تعزيز ودعم الأجهزة الرقابية العليا بقواعد الحوكمة العامة المستقر عليها حالياً من قبل المنظمات الدولية مع إجراء التقييم الدوري لتحديث هذه القواعد لمواكبة التميز المؤسسي في هذا الصدد.

7 – تفعيل دور أجهزة متابعة الأداء الحكومي المعنية بتقييم أداء الجهات الحكومية ومتابعة مصالح المواطنين وضمان وصول الخدمات العامة السيادية والاجتماعية والاقتصادية لهم بجودة عالية.

8 – التركيز في تطوير وتحسين بيئة الأداء المؤسسي بالوحدات الحكومية على منظومة التكامل بين مبادئ وقواعد الحوكمة وبين محركات الأداء المتوازن والتي ثبت جدواها في التجارب الدولية الرائدة.

9 - نشر ثقافة الحوكمة والأداء المتوازن في المجتمع الكويتي من خلال وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني باعتبارها خط الدفاع الأول ضد الفساد المالي والإداري. وتنمية مهارات العاملين بالجهات الحكومية وبديوان المحاسبة بأهم آليات توظيف قواعد الحوكمة العامة ومحركات الأداء المتوازن.

## المراجع العلمية العربية:

- الشـــمري، صادق راشـــد، «الحوكمة دليل عمل للإصلاح المالـــي والمؤسســـي»، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلـــوم الاقتصادية الجامعة، العدد الســـابع عشر، 2009، ص 118.
- يوســـف، أمير فرج، الحوكمة ومكافحة الفساد، الطبعـــة الأولى، مكتبـــة الوفـــاء القانونية، الإسكندرية، 2011، ص338.
- بوجمعـــة، محمـــد العيـــد، «أثر تطـــور الإيرادات النفطيـــة علـــى ظاهـــرة الفســـاد المالي – دراســـة مقارنة»، رسالة ماجســـتير في العلوم الاقتصادية غير منشوره، جامعة الجزائر، 2013، ص 64 - 65.
- يمكن الرجوع في ذلك إلى:
- شاكر، فؤاد شاكر، «الحكم الجيد في المصارف والمؤسســـات المالية العربية حسب المعايير العالميـــة»، ورقـــة عمل، المؤتمـــر المصرفي العربي، 2005، ص 43
- بنك الكويت المركزي، القـــرار رقم (32) تطبيق آليات المعاييـــر الأخلاقية والإدارة الســـليمة– الحوكمة.
- الدوســـري، محســـن،» دور ديـــوان المحاســـبة الكويتي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات– دراســـة ميدانية فـــي دولة الكويت»، رســـالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008، ص 67.
- الســـعدني، مصطفـــي حســـن بســـيوني، «الشـــفافية والإفصـــاح فـــي إطـــار حوكمـــة الشركات»، 2009، ص102.
- المســـري، زيد، «أثر جودة تقارير ديوان المحاسبة على فاعليـــة الرقابة كم وجهـــة نظر أعضاء مجلس الامة الكويتي»، رسالة ماجستير جامعة ال البيـــت، كليـــة الاقتصاد والعلـــوم الأدرية– قسم إدارة الاعمال، 2018.
- يمكن الرجوع إلى:
- أبو العز، محمد السعيد، «تحليل القوائم المالية لأغراض الائتمان والاستثمار»، مكتبة المدنية، الزقازيق، 2007، ص207.
- أبو عجيلـــه، الغريب، «مدى إمكانية اســـتخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء في البنوك التجارية الليبية»، رسالة ماجيستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012 .

## المراجع العلمية الاجنبية:

- Governance, The World Bank ,Report NO.13134, 2010.
- Adrian Codbury, "Corporate Governance: A Framework For Implementation- overiew", The World Bank Group, 200, p5.
- Kaplan, R.S., & Norton, D.P., "Transforming the Balanced Scorecard from Peformance Measurement to Strategic Management: Pat l"., P.87

دورية - متخصصة في نشر أبحاث أعضاء هيئة التدريس في الجامعات
والكليات الأكاديمية تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

# المُراجعون المحترفون

معاً نحو الريادة

2021