

## دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت: دراسة حالة وزارة الصحة

د. مرعي حسن بني خالد

أستاذ مشارك  
قسم إدارة الأعمال  
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية  
جامعة آل البيت  
المملكة الأردنية الهاشمية

هاجر عبد الحميد عثمان الوادي

طالبة دكتوراه  
قسم إدارة الأعمال  
كلية المال والأعمال  
جامعة العلوم الإسلامية العالمية  
المملكة الأردنية الهاشمية

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ديوان المحاسبة في ترشيد نفقات العلاج خارج دولة الكويت، وتم استخدام أسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة المتمثل بمدقي ديوان المحاسبة الذين يقومون بمهام التدقيق على نفقات العلاج للمرضى والمرافقين خارج دولة الكويت، والبالغ عددهم (72) مدققاً وبلغت الاستبانات الصالحة للتحليل (61) استبانة.

ولقياس متغيرات الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية من أفراد مجتمع الدراسة، حيث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى وجود دور ذو دلالة إحصائية لكل من (التدقيق على فواتير العلاج، فواتير مرافقي المرضى، وتذاكر السفر، وفواتير السكن والمصروف الشخصي) مرتبة حسب الأهمية الإحصائية.

وتشير نتائج الدراسة أيضاً بأن أهمية التدقيق لغايات ترشيد نفقات المعالجة وتوابعها كانت لجميع المجالات بدرجة متوسطة، وعلى النحو الآتي (فواتير العلاج، فواتير مرافقي المرضى، فواتير تذاكر السفر، فواتير السكن، والمصروف الشخصي) مرتبة حسب الأهمية الإحصائية. وتوصي الدراسة ضرورة تحديد فترة زمنية لتحمل نفقات العلاج وبندل مزيد من العناية المهنية في التدقيق على فواتير السكن والمصروف الشخصي للمريض.

الكلمات المفتاحية: الكويت، ترشيد النفقات، الرقابة المالية، ديوان المحاسبة، نفقات العلاج، العلاج بالخارج، تذاكر السفر.

### المقدمة

تقوم وزارة الصحة في دولة الكويت بتقديم العلاج وجميع الخدمات الصحية للمواطنين، ومن أهم هذه الخدمات، العلاج خارج دولة الكويت وتتم الموافقة على العلاج من قبل اللجنة الطبية المختصة، وبما أن تكاليف العلاج في الخارج مرتفعة ولا يوجد حد للأعداد المرسلة، سوف تتم هذه الدراسة من أجل ترشيد النفقات وذلك عن طريق استخدام الرقابة المالية والذي ينتج عنها الاستقرار المالي، بحيث يؤدي الاستقرار المالي إلى استقرار الدولة من الناحية المالية والذي ينعكس على اقتصادها، والحد من النفقات المالية، والتقليل من الأعداد المرسلة حيث ينحصر الإرسال للحالات التي أمراضها نادرة ولا يوجد لها علاج في دولة الكويت، ومن الأمثلة عليها سرطان الدم الذي يحتاج علاجاً إلى زرع الخلايا الجذعية والتشوهات الخلقية للأطفال والحالات التي تكون أمراضها ناتجة عن الحوادث مثل الحروق من الدرجة الرابعة أو الشلل المؤقت نتيجة حوادث المرور.

ويتم مراقبة الأموال المرسلة إلى المكاتب الصحية التابعة لوزارة الصحة خارج الكويت، عن طريق ديوان المحاسبة ولا يتم إرسال هذه الأموال إلا بعد موافقة وزارة المالية، والوظيفة الأساسية لديوان هي مراقبة جميع الأعمال والتصرفات المالية في وزارة الصحة، والمحافظة على المال العام، واتباع سياسة الدولة في ترشيد النفقات. وتتبع الرقابة المالية في ديوان المحاسبة نظام الرقابة المسبقة والرقابة اللاحقة. وأيضاً تتم مراقبة الأموال عن طريق قسم التدقيق الداخلي في وزارة

\* تم استلام البحث في أغسطس 2020، وقبل للنشر في سبتمبر 2020، وتم نشره في مارس 2021.

الصحة، حيث إن الوظيفة الأساسية لقسم التدقيق الداخلي وظيفه رقابية للتحكم والسيطرة على الأمور المالية المتعلقة في الإنفاق أو تحصيل الإيرادات.

وتقدر المخصصات المالية للمريض في اليوم 250 دولار أمريكي وللمرافق 85 دولار أمريكي في الدول الأجنبية و50 دينار كويتي في اليوم للمريض و25 دينار كويتي للمرافق في الدول العربية، ولا يوجد حد للفترة العلاجية بحيث تتجاوز 6 شهور، ومعظم الحالات يتم إرسالها إلى أمريكا وبريطانيا وفرنسا وألمانيا، وهي دول تشتهر بارتفاع التكلفة العلاجية فيها أما الدول ذات التكلفة الأقل فتتمثل في التشيك والبوسنة وسلوفاكيا ومصر والأردن والسعودية.

لهذا جاءت فكرة هذه الدراسة من دراسة (الراشد، 1999)، التي تناولت دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على الأموال العامة في دولة الكويت، كما إنها أول ما تم الاستطلاع عليه وجاءت فكرة بحثنا هذا دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت، وكما أخذنا وزارة الصحة الكويتية كدراسة حالة لبحثنا، كما وتستند فكرة بحثنا من دراسة الراشد.

## الإطار النظري ومراجعة الدراسات السابقة.

### مفهوم الرقابة المالية الحكومية

تعد الرقابة المالية في القطاع الحكومي من العناصر الرئيسية في حماية المالية العامة إيراداً وإنفاقاً، والرقابة المالية العامة لها أهمية بالغة، فأى تلاعب أو إهمال في المال العام سوف يؤثر سلباً على قدرة الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

إن الإصلاح المالي هو المدخل الأساسي للإصلاح الاقتصادي المنشود، والذي يشمل تطوير المالية العامة بما يعزز دورها كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية، وذلك لندرة الموارد المالية والاقتصادية التي تعد من أهم التحديات التي تواجه معظم الدول، فلا بد من تطوير منهجيات الرقابة المالية والإدارية لكي يتم استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل حتى تتمكن الدول من تخصيصها وتوزيعها توزيعاً عادلاً يساهم في تحقيق التنمية المستدامة والمتوازنة لجميع القطاعات. وفي ظل التطورات الهائلة التي طرأت على الأنشطة والعمليات وتنوعها في ظل أتمتة العمل الحكومي بالكثير من دول العالم، أصبح لزاماً على أجهزة الرقابة ترتيب أولويات العمل الرقابي في ظل هذا الكم الكبير من تلك الأنشطة والعمليات التي تخضع لرقابتهم الحكومية (رملي، 2018: 58).

فالرقابة تعطي الضمان المنطقي بأن العمليات المتبعة والقرارات المتخذة نتيجة عملية الرقابة تعمل على تحقيق أهداف المنظمة، وعند وجود الضعف في العمليات الرقابية يتم تقديم معالجات ضرورية في الوقت المناسب من خلال التوصيات المستمدة من دراسة أوضاع المنظمة ومن ثم فهي وسيلة مهمة جداً للتقييم الفعال لمدى القدرة التنظيمية للوصول إلى الأهداف والتحكم في المخاطر الناتجة عن مختلف الأنشطة عن طريق عمليات التنبؤ (رزوقي وموسى، 2015: 125).

وقد أشارت خصاونة (2010، 2701) إلى أن الرقابة الحكومية على الأجهزة الحكومية هي عملية تقييم للمخاطر والانحرافات بهدف تحسين أداء الوحدات الحكومية وأنشطتها من خلال جمع المعلومات الكافية حول الوحدة الحكومية الخاضعة للرقابة من حيث الرقابة على الأداء أو المالية الخاصة بها.

وعرفها العكام (2010: 260) هي الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للتأكيد من أنه قد تم تنفيذها وفق مضمون الإجازة التي منحها السلطة التشريعية للحكومة وبواسطتها يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة وجباية الإيرادات العامة قد أتت وفق الأهداف المحددة لها، ويمكن أن يقوم بها بكل من السلطة التشريعية ووزارة المالية وأجهزة مستقلة تنشأ للقيام بها.

الرقابة المالية الحكومية لا تمثل وظيفة محددة، إنما هي نشاط متشعب ومتكامل تندمج من خلاله وظائف علوم القانون والاقتصاد والإدارة والمحاسبة وكذلك الجوانب الفنية والبيئية والاجتماعية للتأكيد من أن الأعمال المنجزة قد طبقت وفقاً للخطط الموضوعة مقدماً، حتى يمكن إيضاح مواطن النجاح أو الضعف واتخاذ القرارات المناسبة، وذلك بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري وبما يخدم المصلحة العامة (رملي، 2017: 36).

ومما سبق يمكن تعريف الرقابة المالية، بأنها نشاط مالي وإداري تقوم به الأجهزة الرقابية من أجل مراقبة إيرادات ونفقات الدولة بأنها حُصِلت وأنفقت وفقاً لتشريع نافذ، من أجل المحافظة على المال العام وحمايته من التلاعب والاختلاس، وبيان أوجه القصور في التشريعات المالية والإدارية التي تنظم المالية العامة في الدولة.

### أهمية وأهداف الرقابة المالية

تنبع أهمية الرقابة المالية من أهمية ديوان المحاسبة الكويتي الذي هدف إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة بما يكفل حمايتها وضمان استخدامها الاستخدام الأمثل، والتأكد من تحقيق الخطط والبرامج الموضوعية لأهدافها وبلوغ غاياتها، وذلك عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة له بموجب قانون إنشائه رقم (30) لسنة 1964 وتعديلاته، إذ يتولى الديوان مراقبة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الاعتمادات الواردة في الميزانية، والاستيثاق من كفاية الأنظمة والوسائل المتبعة لصيانة الأموال العامة ومنع العبث بها (الموقع الإلكتروني لديوان المحاسبة الكويتي).

وقد حرص الديوان من خلال ممارسته لعمله الرقابي على تكوين علاقات قوية وبناءة مع الجهات المشمولة برقبته من خلال تبنيه لشعار «شركاء ورقباء»، وأسهم في معاونة الجهات على انتظام الأعمال المالية والمحاسبية بها، والعمل على إيجاد الحلول لما يواجهها من صعوبات خلال أدائها لمهامها، وذلك من خلال تعاون فعال مع مختلف الجهات المسئولة بالدولة (الموقع الإلكتروني لديوان المحاسبة الكويتي).

وقد أشارت دراسات عديدة السابقة والمراجع الأدبية بأن هناك شبه اتفاق على أهداف الرقابة المالية، والتي يمكن تلخيصها بالآتي (قانون ديوان المحاسبة الكويتي؛ السحيمات، 2009:110؛ مسعد، الخطيب، إبراهيم، 2009:247؛ العكام، 2018:17؛ رملي، 2017:37):

- 1- التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية من قبل موظفي ديوان المحاسبة والجهات الخاضعة لرقبته.
- 2- حماية أصول الدولة من السرقة والاختلاس والتلاعب.
- 3- التأكد من حُسن توظيف الأموال العامة في مشروعات ناجحة وتخدم الاقتصاد الوطني.
- 4- المحافظة على المال العام في الدولة وعدم التلاعب به أو إهداره من غير وجه حق.
- 5- السعي إلى تقديم وإعداد تقارير تقديرات للموازنة العامة والتي تتمثل فيها النفقات والإيرادات العامة والتي تمثل النفقات والإيرادات التي يتم استخدامها على أرض الواقع.
- 6- الكشف عن أماكن الضعف والانحرافات والأخطاء قبل حدوثها وتصحيحها والعمل على منع تكرارها.
- 7- الهدف من الرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام وحمايته من سوء الاستخدام سواء أكان ذلك متعلقاً بتحصيل الأموال أو طرق إنفاقها.
- 8- العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل، لتحسين إجراءات الأعمال المالية وتطويرها، بما يساعد الأجهزة الحكومية على القيام بدورها، واقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية وتحسين تقديم الخدمات العامة.
- 9- مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية والتأكد من مدى وملاءمتها للتطورات التي تحدث وتحليلها واقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.
- 10- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية وذلك لتحقيق الأهداف المرسومة.
- 11- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض الأجهزة الإدارية في عملها والعمل على معالجة هذه المشكلات وإزالة المعوقات.
- 12- يجب أن تكون الرقابة مانعة تحد من وقوع الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها، ولديها القدرة على اكتشاف الأخطاء أو التلاعب بالمستندات المالية أثناء حدوثها، ومصححة لأي انحرافات مهماً كان نوعها لكي تلافي تكرارها مستقبلاً.

## أشكال الرقابة:

- أشكال الرقابة كما ذكرها العديد من الباحثين (أحمرو، 2003: 240-251؛ الكفراوي، 2013: 28-31؛ العلي، 2011: 384-388) فإنها تتمثل فيما يلي:
- 1- الرقابة المحاسبية: من خلالها تقوم الجهات المختصة في الرقابة على أجهزة القطاع الحكومي للتأكد من سلامة الكشوفات المالية والأنشطة المالية وفقاً للأنظمة المحاسبية، في سبيل التحقق من سلامة النفقات وتحصيل الإيرادات. وتعتبر هذه الوظيفة من وظائف ديوان المحاسبة الكويتي.
  - 2- الرقابة القانونية: من خلالها تقوم جهات الرقابة القانونية بالتأكد من مدى توافق إجراءات الجهاز الحكومي الخاضع للرقابة مع التشريعات المالية، وتختص هذه الوظيفة بالسلطة القضائية للدولة، ومجلس الأمة بوظيفته الرقابية.
  - 3- الرقابة على الأداء: حيث يتم من خلالها تقييم أداء الجهاز الحكومي الخاضع للرقابة للتأكد من سلامة وحسن تنفيذ الخطط وسير العمل.
  - 4- الرقابة التنفيذية (الرقابة الذاتية): حيث تقوم السلطة التنفيذية في الدولة بالتأكد من حسن استخدام المال العام من خلال الرقابة المستندية والرقابة على الأداء والرقابة على سير الأعمال الداخلية والخارجية للجهاز الخاضع للرقابة، وهي رقابة قد تكون سابقة أو لاحقة على الصرف أو قد تجمع بين هذين النوعين معاً.
  - 5- الرقابة التشريعية (الرقابة البرلمانية): حيث تقوم السلطة التشريعية في الدولة بالرقابة على إدارة المال العام في الجهاز الخاضع للرقابة، بحيث لا ينحصر دور الهيئات التشريعية على مجرد تصديق الموازنة العامة وأيضاً على مراقبتها ومراقبة تنفيذها.
  - 6- الرقابة السابقة (المانعة أو الوقائية): وهي تتمثل في إجراء عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف ولا يجوز الإنفاق إلا بعد الحصول على إذن من الجهة المختصة من قبل الدولة بالرقابة على الإنفاق.
  - 7- الرقابة اللاحقة: تبدأ هذه الرقابة عملها الرقابي بعد انتهاء السنة المالية واستخراج الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة.

## الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي

يعد ديوان المحاسبة الجهة المسؤولة عن الرقابة المالية والتي تشمل جميع التصرفات المالية التي تجريها الوزارة وجميع الدوائر التابعة لها بهدف حفظ الأموال العامة وعدم العبث بها، لذا تم إنشاء الديوان بناءً على أمر صدر في دستور دولة الكويت في 11 نوفمبر سنة 1962، ووفقاً للمادة (151) من دستور دولة الكويت تم إنشاء ديوان للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله، إيماناً بأن المال العام هو عصب الدولة وعماد نهضتها ومن ثم يجب أن يحاط بسياج من الحماية لضمان جبايته كاملاً دون نقص أو تقصير وإنفاقه فيما يدعم المجتمع ويعود عليه بالنفع دون إسراف أو تقتير، كما يعمل ديوان المحاسبة بنظام الرقابة السابقة واللاحقة على جميع أجهزة الدولة.

ويهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها، وقد ركز الديوان من خلال ممارسته لعمله الرقابي على خلق قناعة كاملة لدى الجهات الخاضعة لرقابته، بأنه لا يهدف أصلاً إلى تصيد الأخطاء ورصد المخالفات وإنما يستهدف بالدرجة الأولى تحقيق مصلحة عامة هي صون المال العام واستخدامه الاستخدام الأمثل في الأوجه التي خصص لها، ومن ثم استطاع الديوان بتعاونه مع تلك الجهات وتبادل الأفكار معها بتنظيم الأعمال المالية والمحاسبية بها، ووضع الحلول المناسبة للوصول إلى تحقيق هذا الهدف الأسمى.

ويمارس ديوان المحاسبة في دولة الكويت دور الرقابة على أجهزة الدولة، وذلك من خلال ما يمارسه هذا الجهاز بصفته الرقابية من ممارسات مهنية تواكب التطورات والمتغيرات على الساحة المحلية والعالمية، وتتمثل رقابة هذا الجهاز بعمليات التخطيط والمتابعة للتأكد من تحقيق الأهداف وسلامة سير العمليات والخروج بالنتائج التي أسفرت عنها الخطط التي وضعتها الأجهزة الرقابية (<http://www.sabq8.org/sabwe>).

ووفقاً للمادة (6) من قانون ديوان المحاسبة رقم 30 لسنة 1964 فإن ديوان المحاسبة يتولى بوجه عام مراقبة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الاعتمادات الواردة بالميزانية، والتأكد من كفاية الأنظمة والوسائل المتبعة لصون الأموال العامة ومنع العبث بها.

ووفقاً للمادة (8) من قانون ديوان المحاسبة رقم 30 لسنة 1964 فإن رقابة الديوان في شأن الإيرادات تتمثل في:

- 1- التحقق من أن الأجهزة الإدارية المنوط بها أمر الجباية قد قامت بتحصيل إيرادات الدولة ومستحققاتها وتوريدها للخزائن العامة وإضافتها إلى أنواعها في الحسابات الخاصة.
- 2- التثبيت من أن أحكام القوانين واللوائح والتعميمات المالية مطبقة ومعمول بها وتوجيه النظر إلى ما قد يبدو له فيها من وجوه النقص وذلك للعمل على تلافيه.
- 3- التحقق من أن اللوائح والأنظمة الإدارية جار تطبيقها والقيام بفحص هذه اللوائح والأنظمة وللاستيثاق من كفايتها لضبط أساس الضرائب والرسوم والتكاليف المختلفة ولضمان تحصيلها طبقاً للقانون.

ووفقاً للمادة (9) من قانون ديوان المحاسبة رقم 30 لسنة 1964 فإن رقابة الديوان في شأن المصروفات تتمثل في:

- 1- أن المصروفات قد صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات لأجلها، وأن الصرف قد تم طبقاً للقوانين واللوائح والتعميمات المالية.
- 2- أن المستندات المقدمة تأييداً للصرف صحيحة، وأن المبالغ المصروفة مطابقة للأرقام المقيدة في الحسابات.
- 3- القيام بفحص ومراجعة مستندات وسجلات ودفاتر الصرف، والتفتيش عليها، والاستيثاق من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالصرف قد تمت بطريقة أصولية ونظامية وفقاً لأحكام اللوائح المالية والحسابية، وللقواعد العامة للميزانية.

## الدراسات السابقة

دراسة (Merejok, Ismail, Mat Dangi & Saad, 2019)، وهدفت التعرف على أهمية جودة المراجعة في تدقيق القطاع العام الماليزي، واستخدم الباحثين المنهج الوصفي والكمي لهذه الدراسة وذلك لاكتشاف العلاقة بين المتغيرات وهي جودة المراجعة، كفاءة المراجع، استقلالية المدقق، وعبء عمل المراجع، وتكوّن مجتمع الدراسة من مدقي دائرة التدقيق الوطني العاملين مع الحكومة الفيدرالية في مدينة بوتراجايا (Putrajaya) الماليزية، وتكونت عينة الدراسة من المدققين المعيّنين لستة وزارات في بوتراجايا وبلغ حجم العينة (114) تم توزيع الاستبيان عليهم، ومن أهم نتائج الدراسة أن كفاءة المراجع هي أهم عامل يؤثر على جودة المراجعة في التدقيق العام، وأن عبء عمل المدقق له تأثير سلبي على جودة المراجعة، ومن أهم توصيات الدراسة، تعزيز جودة المراجعة والتقارير المالية في القطاع العام، وتعزيز كفاءة المدققين بين المراجعين في القطاع العام لضمان الجودة العالية.

دراسة (Mpaata, Lubogoyi & Okiroa, 2017)، هدفت إلى معرفة أثر وظيفة قسم التدقيق الداخلي على أداء نظام الرقابة الداخلية لمستشفى عام في أوغندا، تم المسح الشامل على جميع أعضاء الهيئة الصحية في جميع الأقسام المختلفة في مستشفى (Mengo) وأعضاء لجنة الإدارة، وتمثل حجم العينة (118) فرداً، ومن أهم نتائج الدراسة أن وظيفة التدقيق الداخلي لها تأثير كبير على أداء نظام الرقابة الداخلية في المستشفيات العامة من خلال: إدارة المعلومات المالية والإبلاغ عنها، والامتثال للقوانين واللوائح في المستشفى، والالتزام بالإجراءات المحاسبية، ومن توصيات الدراسة أن المستشفيات غير الهادفة للربح بحاجة لهيئات إدارية وإدارة العليا للتأكد من أن وظيفة المراجعة الداخلية ليست مستقلة ويجب تمكين هذا القسم من مراقبة استخدام الأموال والتحقق منها.

دراسة (الحسبان، 2017)، هدفت إلى التعرف على دور قانون ديوان المحاسبة في الحفاظ على المال العام من وجهة نظر مدقي ديوان المحاسبة في الأردن، وتكوّن مجتمع الدراسة من مدقي ديوان المحاسبة في الأردن، أما عينة الدراسة فتمثلت بمدقي ديوان المحاسبة في شمال ووسط الأردن وبلغ عدد أفراد العينة (86) الذين تم توزيع الاستبيان عليهم وكان عدد الاستبانات المسترجعة (74) أي بنسبة 83%، ومن أهم نتائج الدراسة وجود تكامل بين الهيئات الرقابية

الدنيا والهيئات الرقابية العليا في ديوان المحاسبة له انعكاس إيجابي على تفعيل وتطوير طرق المحافظة على المال العام، ومن أهم التوصيات ضرورة تطوير قانون ديوان المحاسبة بشكل مستمر أو بعلاقة طردية حسب ما يستجد من ظروف سياسية أو تكنولوجية، وضرورة عقد المؤتمرات الدولية والمحلية التي تركز على المحاسبة الحكومية وطرق تفعيل إجراءات المحافظة على المال العام للوصول إلى وجهات نظر متشابهة لوضع إطار نظري للمحافظة على المال العام.

دراسة (Al-Qarioti, 2015)، هدفت إلى معرفة دور ديوان المحاسبة الكويتي في تدقيق الجهات الحكومية من وجهة نظر الموظفين فيما يتعلق بترشيح النفقات العامة، والكشف عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب لوقف الانحرافات، واستخدم الباحث المنهج الاستكشافي حيث وزع الباحث (500) استبانة على عينة عشوائية من موظفي ديوان المحاسبة الكويتي والمدققين في الجهات الحكومية، وأهم النتائج التي توصل لها أن الموظفين يقيمون بدرجة عالية من فعالية هذا الدور، ويوصي الباحث بأن يتم تعزيز الدور الذي يتم من خلاله تقييم الموظفين في ديوان المحاسبة والموظفين في أقسام التدقيق في الجهات الحكومية.

دراسة (Yzeiraj, Brender and Fragniere, 2015)، هدفت إلى معرفة دور التدقيق الإداري كأداة لتعزيز حوكمة الشركات: وهو مطلب في سويسرا، وذلك من خلال البحث التجريبي لجمع البيانات حول كيفية القيام في عملية التدقيق الإداري وتنفيذه في مجتمع الأعمال في مدينة جنيف، حيث استخدم الباحثون في هذه الدراسة المنهج الوصفي لاكتشاف التصورات المتعلقة بعمليات التدقيق الإداري لشركات الخدمات في مدينة جنيف، حيث تم جمع البيانات لهذه الدراسة عن طريق (85) مقابلة شخصية مع المهنيين في التدقيق الإداري لمدة ثلاث سنوات، وأهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن عملية التدقيق الإداري تحتاج لثلاثة عوامل وهم، درجة قبول أدوات ومتطلبات مراجعة الحسابات الإدارية، والثقافة الوطنية، والقيم المتوافرة في ممارسة حوكمة الشركات حيث تساهم هذه الدراسة في معرفة العلاقة بين عمليات التدقيق الإداري وحوكمة الشركات.

دراسة (Sharikh, 2014)، هدفت إلى فهم دور أعضاء ديوان الرقابة المالية لمكافحة الفساد المالي في ليبيا، من خلال خطوات التدقيق والتغيرات التي تؤثر عليهم، استخدمت الدراسة طريقة وصفية نوعية من خلال ملاحظة المشاركين ومقابلات مع ستة مخبرين، ومن أهم نتائج الدراسة وجود ضعف في فهم وظيفة المدقق، وديوان الرقابة المالية لا يملك شهادة معايير الرقابة الدولية ويتجاهل توفير التدريب اللازم للمدققين وتأهيلهم كمدققين محترفين.

دراسة (إبراهيم، 2013)، هدفت إلى قياس مدى فاعلية ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي، وذلك من خلال تطوير استبانتين: وزعت الأولى على موظفي ديوان المحاسبة، والثانية على موظفي الدوائر الحكومية التي يدققها الديوان، وبذلك فإن مجتمع الدراسة تكون من فئتين على النحو التالي: الفئة الأولى: موظفو الرقابة في ديوان المحاسبة الذين يبلغ عددهم حوالي (80) موظفًا، وقد اختيرت عينة عشوائية منهم بلغت (60) موظفًا، ولقد توصلت الدراسة إلى أن فاعلية ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام متوسطة، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يتبع ديوان المحاسبة للسلطة التشريعية وفصل تبعيته عن السلطة التنفيذية، حيث يؤثر ذلك في استقلاليتها، وضرورة زيادة فاعليته وفاعلية العناصر البشرية في الديوان، من خلال التدريب، وتوظيف الكفاءات، وزيادة عدد الموظفين، ليتناسب عددهم مع دوائر الدولة ومؤسساتها.

دراسة (الطراونة، 2013)، هدفت إلى معرفة أثر أجهزة الرقابة الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الأردن، واعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة بحيث قام بتوزيع (372) استبانة بشكل عشوائي على عينة الدراسة والتي تمثلت بالعاملين في أجهزة الرقابة الحكومية في الأردن، ومن أهم نتائج الدراسة إن تصورات الباحثين لأشكال الفساد الإداري (التسيب، والإهمال (الوظيفي، والوساطة، والابتزاز، والرشوة) جاءت بدرجة متوسطة أن تصورات الباحثين لأشكال الفساد المالي (التهرب من دفع الرسوم، والتهرب من الضرائب والاختلاس والتزوير) جاءت بدرجة متوسطة، وأوصت الدراسة بالعمل على تحديث التشريعات والقوانين، وتطوير إجراءات العمل الرقابي والإداري والمحاسبي لتضيق الفرضة على المفسدين.

دراسة (طه، 2011)، هدفت التعرف على دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية في ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، حيث استخدمت الدراسة المنهج التحليلي، ومن أهم نتائج الدراسة أن هذه الأجهزة يمكن أن يكون لها دور رئيس ومهم إذا توفرت لديها المبادئ الأساسية والمقومات الرئيسة التي تساهم في الرقابة الفعالة والحد من الفساد وتشتمل على الاستقلال التنظيمي والمالي والإداري للأجهزة الرقابية المالية

العليا، ومنح هذه الأجهزة صلاحيات واسعة كافية وحرية التصرف التامة في أداء مهامها وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة، وأوصت الدراسة بتعزيز استقلالية ديوان المحاسبة وتحديث وتفعيل التشريعات الرقابية لتواكب التقدم المستمر في المجالات المالية والإدارية والاقتصادية ومعالجة القصور فيها بما يحقق حسن استخدام المال العام والمحافظة عليه من الاختلاس والتلاعب.

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها ركزت على دور ديوان المحاسبة الكويتي في ترشيد نفقات علاج المرضى الكويتيين الذين يتلقون العلاج خارج دولة الكويت على نفقة الدولة. وهذه النفقات تشمل فواتير علاج المرضى والتي تشمل مصروفات العلاج ومراجعة الأطباء والفحص والتحليل المخبرية وصور الأشعة والسونار والإقامة في المستشفى، وفواتير السكن والمصروف الشخصي، وفواتير تذاكر السفر، ونفقات مرافقي المرضى.

وبحدود علم الباحثين تُعد هذه الدراسة الأولى التي أجريت على رقابة ديوان المحاسبة الكويتي على نفقات علاج المرضى بالخارج.

### مشكلة الدراسة

تخضع وزارة الصحة الكويتية لرقابة ديوان المحاسبة وقسم التدقيق الداخلي في وزارة الصحة وبالتعاون مع وزارة المالية، بهدف المحافظة على المال العام وعدم هدره ومنع الصرف لغير ما خصص له، حيث كان هناك تضخم في فواتير العلاج في الخارج للحالات المبتعدة إلى الخارج وذلك يعود إلى عدة أسباب أوردها تقرير ديوان المحاسبة للسنة المالية (2015-2016) وهي:

- أ- ضعف نظام الرقابة الداخلية لإدارة العلاج في الخارج.
- ب- عدم ممارسة المكتب الصحي لدوره في إنجاز المهام المطلوبة منه على عملية التدقيق على الفواتير واقتصار أعماله على التحقق من الموافقات والتمديدات الصادرة للمريض.
- ج- ضعف إجراءات الرقابة على صرف الأدوية المصروفة للمريض.
- د- ضعف في النظام الإلكتروني الخاص بإصدار تقارير المرضى المهمة والتي تشمل الملف الطبي والمالي لكل مريض.
- هـ- ضعف الرقابة المالية على أسعار تذاكر السفر للمرضى ومرافقيهم وأسماء المراكز الصحية التي يتم إرسال المرضى لها من قبل الشركة التي تم التعاقد معها في جمهورية التشيك وسلوفاكيا والبوسنة وبذلك يصعب على الوزارة معرفة الأسعار الأصلية أو مقارنتها مع غيرها مما يسهل التلاعب في المال العام.

وتتمثل المشكلة الأساسية التي تم رصدها خلال السنوات من 2012 إلى 2017 في جميع الدول التي تم ابتعاث الحالات المرضية لها في مجموعة من المشكلات مثل:-

- 1- ضعف عملية التدقيق والرقابة الداخلية على كافة المبالغ المصروفة على علاج المرضى المبتعثين للخارج.
- 2- عدم تطبيق النظام الآلي بين المكاتب الصحية وديوان المحاسبة مما يسهل عملية الرقابة على المصروفات لكل حالة مرضية.
- 3- ضعف الحصول على المعلومات المتعلقة بحالات تمديد العلاج وتغيير نوع العلاج الذي تم إرسال المريض من أجله خلال فترات العلاج المختلفة.
- 4- عدم قيام الوزارة بوضع خطط وضوابط للعلاج بالخارج تتوافق مع الاعتمادات المدرجة بالميزانية، ترتب عليه تراكم المطالبات والفواتير المقدمة من المستشفيات والمراكز العلاجية عن علاج المواطنين، وعدم قدرة الوزارة على سدادها (التقرير السنوي- تقرير ديوان المحاسبة للسنة المالية من 2012 إلى 2017).

ومن هنا فإن الهدف الرئيس لهذه الدراسة هو ترشيد نفقات العلاج خارج دولة الكويت، وعليه فإنه يمكن تحديد مشكلة الدراسة وتحقيق الغرض منها من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

السؤال الرئيس: ما هو دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيد نفقات العلاج خارج دولة الكويت؟

وتتفرع منه الأسئلة التالية:-

- السؤال الفرعي الأول: ما هو دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيد نفقات فواتير علاج المرضى والتي

- تشمل مصروفات العلاج ومراجعة الأطباء والفحص والتحليل المختبرية وصور الأشعة والسونار وصرف الأدوية والإقامة في المستشفى؟
- السؤال الفرعي الثاني: ماهو دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيد نفقات فواتير السكن والمصروف الشخصي؟
  - السؤال الفرعي الثالث: ماهو دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيد نفقات فواتير تذاكر السفر؟
  - السؤال الفرعي الرابع: ماهو دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيد نفقات مرافقي المرضى؟

## أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:-

- 1- ترشيد نفقات العلاج في خارج دولة الكويت وذلك من خلال تقليل الحالات المرسله للعلاج وقصرها على الحالات التي لا يتوفر علاجها داخل دولة الكويت.
- 2- التركيز على معرفة دور ديوان المحاسبة في ترشيد نفقات العلاج في الخارج وذلك بالتشديد على وضع الضوابط وشروط القبول على اللجنة الطبية المختصة.
- 3- الخروج بنتائج ذات دلالات علمية يمكن من خلالها الوصول إلى توصيات تكون قابلة للاستخدام في ترشيد نفقات العلاج في الخارج وتكون بداية لدراسة جديدة في نفس المجال.

## أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في النقاط الآتية:

- 1- ترشيد نفقات العلاج في خارج دولة الكويت وذلك من خلال دور ديوان المحاسبة بالتعاون بين المدقق الداخلي في وزارة الصحة ووزارة المالية في دولة الكويت، من خلال الترشيح على نفقات فواتير علاج المرضى وترشيح النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي، وترشيح النفقات على فواتير تذاكر السفر، وترشيح النفقات على مرافقي المرضى وذلك من أجل المحافظة على المال العام وعدم التلاعب به.
- 2- وضع ضوابط مالية ورقابية تساهم في الحد من هدر الإنفاق غير المبرر في الفترات القادمة.
- 3- تعتبر هذه الدراسة مفيدة لديوان المحاسبة وقسم التدقيق الداخلي في وزارة الصحة الكويتية من حيث تسهيل طريقة العمل والأداء في المراقبة على ترشيح النفقات على العلاج في الخارج، ويمكن أن تكون مرجع لدراسات جديدة في نفس المجال الدراسي.

## فرضيات الدراسة

على ضوء الإطار النظري ومراجعة تقارير ديوان المحاسبة للفترة من (2012-2017) ومراجعة قانون ديوان المحاسبة والدراسات السابقة، والعناصر الرئيسة التي يتم صرفها من قبل وزارة الصحة لنفقات العلاج في الخارج تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:

### الفرضية الرئيسة:

يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت.

ويتفرع من الفرضية الرئيسة الفرضيات التالية:

- 1- يوجد دور ذو دلالة إحصائية مرتفعة عند مستوى للرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيح النفقات على فواتير علاج المرضى والتي تشمل مصروفات العلاج، ومراجعة الأطباء، والفحص والتحليل المختبرية وصور الأشعة والسونار وصرف الأدوية والإقامة في المستشفى.
- 2- يوجد دور ذو دلالة إحصائية مرتفعة عند مستوى للرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيح النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي.

- 3- يوجد دور ذو دلالة إحصائية مرتفعة عند مستوى للرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر.
- 4- يوجد دور ذو دلالة إحصائية مرتفعة عند مستوى للرقابة المالية لديوان المحاسبة في ترشيد النفقات على مرافقي المرضى.

## التعريفات الأجرائية

### الرقابة المالية

هي إجراء إجباري أو إلزامي يقوم به ديوان المحاسبة بالتعاون مع المدقق الداخلي التابع لكل وزارة داخل الدولة والهدف منه المحافظة على المال العام ومنع المخالفات المالية ومنع التجاوزات المالية بالصرف.

### العلاج في الخارج

هو سفر الأفراد المتمتعين بالتأمين الطبي من دولة الكويت إلى دولة أخرى بهدف تلقي العلاج والخدمات الطبية غير المتوفرة داخل الدولة وتشمل العناصر الآتية: مصروفات العلاج، ومراجعة الأطباء، والفحوص والتحليل المخبرية وصور الأشعة والسونار وصرف الأدوية والإقامة في المستشفى، وفواتير السكن والمصروف الشخصي للمريض والمرافق، وفواتير تذاكر السفر.

### حدود الدراسة

ركزت الدراسة على معرفة الدور الذي يلعبه ديوان المحاسبة الكويتي في ترشيد نفقات العلاج للمرضى والمرافقين خارج دولة الكويت، والتي تمت خلال الفترة الزمنية 2015-2018، وأجريت الدراسة على مدقيقي ديوان المحاسبة الذين يمارسون التدقيق على نفقات العلاج في وزارة الصحة.

### منهجية ومجتمع الدراسة

تم إجراء هذه الدراسة على مدقيقي ديوان المحاسبة الكويتي بحيث شملت عينة الدراسة على مدققين قسم قطاع الوزارات والذين يبلغ عددهم (72) ولصغر حجم مجتمع الدراسة، فقد تمت الدراسة على كامل المجتمع، حيث تم توزيع (72) استبانة وبلغ عدد الاستبانات المستردة (65) أي بنسبة استرداد 90.3%، وعدد الاستبانات المستبعدة (4)، وبذلك يصبح عدد الاستبانات الصالحة للاستخدام والتحليل الإحصائي (61) استبانة أي بنسبة 84.7% من مجموع الاستبانات الكلية، ونظراً لتحقيق أهداف البحث وتساؤلاته استخدم الباحثين المنهج الوصفي التحليلي، مستعينين بأسلوب الحصر الشامل في البحث، لملاءمة هذا المنهج طبيعة البحث.

### أداة الدراسة

تم تصميم استبانة استبيان عن دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت وفقاً لقواعد البحث العلمي، وتم عرض تلك المحاور التي تم التوصل إليها في استبانة الاستبيان على السادة الخبراء في مجال الإدارة والمحاسبة ثم تحديد الأهمية النسبية لهذه المحاور واختيار المحتوى الذي يتوافق مع مشكلة الدراسة.

### صدق الاستبانة وثباتها

- 1- صدق المحتوى: قام الباحثين بإيجاد الصدق عن طريق المحتوى وذلك في الاعتماد على صدق المحكمين حيث تم عرض الاستبيان على (9) من الخبراء المتخصصين في مجال الإدارة والمحاسبة، وذلك لاستطلاع آرائهم العلمية في المحاور المكونة للاستبيان وفي مدى مناسبة ووضوح العبارات المقترحة بالنسبة لكل محور وقد أشار الخبراء إلى أن الاستبيان صادق ويقاس الجوانب المختلفة التي وضع من أجلها.

جدول رقم (1)

ثبات مجالات دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة  
على نفقات العلاج خارج دولة الكويت  
(دراسة حالة - وزارة الصحة) بأسلوب (كرونباخ ألفا).

الرقم	المجال	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
1	ترشيد نفقات العلاج بشكل عام	13	0.869
2	ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى	5	0.917
3	ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي	3	0.926
4	ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر	3	0.884
5	ترشيد النفقات على مرافقي المرضى	3	0.892
	الكلية	27	0.954

جدول رقم (2)

وصف أفراد عينة الدراسة من خلال المعلومات الشخصية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة %	الترتيب
الجنس	ذكر	34	55.74	1
	أنثى	27	44.26	2
	المجموع	61	100%	
العمر	أقل من 25 سنة	9	14.75	4
	من 25 إلى أقل من 35 سنة	24	39.34	1
	من 35 إلى أقل من 45 سنة	11	18.03	3
	من 45 سنة فأكثر	17	27.87	2
	المجموع	61	100%	
المؤهل العلمي	دبلوم فأقل	1	1.64	4
	بكالوريوس	52	85.25	1
	ماجستير	7	11.48	2
	دكتوراه	1	1.64	3
	المجموع	61	100%	
التخصص	محاسبة أو نظم محاسبية	45	73.77	1
	تمويل أو اقتصاد	4	6.56	3
	علوم مالية	صفر	صفر	5
	إدارة أعمال	2	3.28	4
	أخرى	10	16.39	2
	المجموع	61	100%	
المسمى الوظيفي	رئيس قسم رقابة مالية	3	4.92	4
	مدقق أو مراقب	36	59.02	1
	مساعد مدقق أو مساعد مراقب	12	19.67	3
	أخرى	10	16.39	2
	المجموع	61	100%	
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	13	21.31	3
	من 5 إلى أقل من 10 سنة	15	24.59	2
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	11	18.03	4
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	3	4.92	5
	20 سنة فأكثر	19	31.15	1
	المجموع	61	100%	

2- ثبات الاستبانة: تم حساب قيمة معامل الثبات لهذه المتغيرات فكانت جميع درجات الثبات 0.6 وهي درجات مرتفعة مما يشير إلى ثبات المقياس وتشير نتائج الجدول رقم (1) إلى أن قيم معاملات الثبات تراوحت بين (0.869:0.926) مما يدل على ثبات المحاور والاستبيان باستخدام معامل كرونباخ ألفا.

يبين الجدول (1) أن مجالات دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت (دراسة حالة - وزارة الصحة) تتمتع بقيم اتساق داخلي بدرجة عالية حيث بلغت قيم الثبات 0.954 للاستبيان ككل كما بلغت قيم الثبات 0.869 لمجال ترشيد نفقات العلاج بشكل عام وبلغت 0.917 لمجال ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى وبلغت 0.926 لمجال ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي وبلغت 0.884 لمجال ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر وبلغت 0.892 لمجال ترشيد النفقات على مرافقي المرضى وتعد جميع هذه القيم مناسبة وكافية لأغراض مثل هذه الدراسة وتشير إلى قيم ثبات مناسبة إذ كانت هذه القيم قريبة من الحد الأقصى الذي يصله الثبات وهو (1.00).

نتائج التحليل

أولاً: خصائص عينة الدراسة

من خلال الجدول (2) توزيع أفراد العينة حسب خصائص الباحثين تم تحليل تلك الخصائص كالآتي:

1- نوع المبحوث: نجد أن من الذكور أكثر من الإناث حيث كانت نسبة الذكور (55.74%) ونسبة الإناث (44.26%) من المبحوثين من الموظفين مدققين وإداريين من عينة البحث، ويرجع سبب زيادة عدد الذكور لأن طبيعة وظيفة مدقق الحسابات تحتاج إلى فئة الذكور أكثر من الإناث بحيث عدد إجمالي موظفي ديوان المحاسبة 1086 شخص وعدد الذكور 589 وعدد الإناث 509.

2- الفئات العمرية: نجد أن أغلب المبحوثين كانوا يقعون في الفئة العمرية من 25 إلى أقل من 35 بنسبة (39.34%) وكانت أقل نسبة للذين يقعون في فئة أقل من 25 سنة من عينة البحث بنسبة (14.75%) من مجموع العينة، ويرجع سبب زيادة الفئة العمرية من 25 إلى أقل من 35 لأن وظيفة مدقق الحسابات تحتاج إلى

تركيز ودقة بالعمل، ولذلك تم اختيار هذه الفئة العمرية في التوظيف لأن نسبة النضوج والتركيز عندها أعلى من الفئة العمرية أقل من 25 سنة.

3- **المستوى التعليمي:** يتضح أن أكبر نسبة من المبحوثين هم الحاصلين على درجة البكالوريوس بنسبة (585,2%) وكانت أقل نسبة من المبحوثين هم الحاصلين على درجة دبلوم أو أقل والدكتوراه بنسبة (1.64%)، والسبب وراء النسبة الأكبر في التوظيف من حملة درجة البكالوريوس لأن طبيعة وظيفة تدقيق الحسابات تحتاج إلى مؤهل علمي مرتفع بكالوريوس وأعلى.

4- **التخصص:** من خلال تحليل التخصصات نجد أن تخصص المحاسبة أو نظم محاسبية بنسبة (73.77%) وتلها أخرى بحيث جميعهم من حملة درجة الحقوق وكانت نسبتهم (16.39%) وكان نسبة إدارة أعمال أقل عدد في المرتبة الأخيرة بنسبة (3,28%) وعدم وجود أي موظف من العينة في تخصص علوم مالية، ويرجع سبب الزيادة في عدد تخصص محاسبة أو نظم محاسبية لأن طبيعة وظيفة تدقيق الحسابات تحتاج إلى تخصص المحاسبة ويلمها تخصص الحقوق.

5- **المسمى الوظيفي:** من خلال تحليل المسمى الوظيفي لاحظ الباحثين أن مدقق أو مراقب كانت الأعلى بنسبة (59,02%) من المبحوثين وكانت وظيفة رئيس قسم رقابة مالية أقل عدد بنسبة (4.92%) من المبحوثين، ويرجع سبب زيادة نسبة مدقق أو مراقب وقله عدد رئيس قسم رقابة مالية إلى عدد الموظفين في قسم قطاع الوزارات في ديوان المحاسبة.

6- **عدد سنوات الخبرة:** من خلال تحليل نتائج سنوات الخبرة لاحظ الباحثين أن سنين الخبرة 20 سنة فأكثر كانت الأعلى بنسبة (31.15%) من المبحوثين ونسبة من «15 إلى أقل من 20 سنة» المرتبة الأخيرة بنسبة (4.92%) من المبحوثين، والسبب وراء زيادة عدد الموظفين الحاصلين على سنوات خبرة 20 فأكثر لأن وظيفة تدقيق الحسابات تحتاج إلى خبرة وظيفية من حيث عدد السنوات وذلك يرجع إلى كلما زادت عدد سنوات الخبرة كلما كان الأداء أعلى وبالتالي يؤدي ذلك إلى التركيز على عملية ترشيد النفقات التي يتم صرفها من قبل ديوان المحاسبة.

## ثانياً - المعيار الإحصائي

المعيار الإحصائي لتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة (قطاع الوزارات) على كل فقرة من فقرات الاستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها.

### المتوسطات الحسابية لفقرات الدراسة وأبعادها:

المتوسط الحسابي	درجة التقييم
أقل من 2.33	منخفض
من 2.33 وأقل من 3.67	متوسط
أكثر من 3.67	مرتفع

يلاحظ من الجدول (3) أن مستوى متوسطات مجالات دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت كان متوسطاً وجاءت بمتوسط حسابي (3.49).

#### جدول رقم (3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
2	ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى.	3.59	0.91	متوسط	1
5	ترشيد النفقات على مرافقي المرضى.	3.55	0.99	متوسط	2
4	ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر.	3.49	0.94	متوسط	3
1	ترشيد نفقات العلاج بشكل عام.	3.44	0.64	متوسط	4
3	ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي.	3.37	1.00	متوسط	5
	الكلي.	3.49		متوسط	

وجاء مستوى متوسطات المجالات جميعها متوسط إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.59 - 3.37)، وجاء في الرتبة الأولى مجال ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى بمتوسط حسابي (3.59) وانحراف معياري (0.91) وأهمية نسبية (71.80)، وفي المرتبة الأخيرة جاء مجال ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي بمتوسط حسابي (3.37) وانحراف معياري (1.00).

وقد تم تحليل دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت وفقاً لفقراتها وذلك على النحو التالي:

#### أولاً- مجال ترشيد نفقات العلاج بشكل عام.

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات مجال ترشيد نفقات العلاج بشكل عام والجدول (4) يبين ذلك.

#### جدول رقم (4)

#### المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال ترشيد نفقات العلاج بشكل عام مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
6	تؤدي الرقابة المالية المسبقة الداخلية إلى تفادي وقوع الانحرافات في مجال المدفوعات.	3.74	1.00	مرتفع	1
10	يستخدم الديوان الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار نفقات المعالجات.	3.72	1.03	مرتفع	2
3	تساهم الرقابة المالية في الحد من المبالغ التي يتم صرفها دون وجه حق.	3.7	0.97	مرتفع	3
5	تساهم الرقابة المالية الدورية في الحد من المخالفات المالية.	3.69	1.06	مرتفع	4
9	يحفظ الديوان بالبيانات المتعلقة بالمدفوعات بهدف الاستفادة منها مستقبلاً.	3.59	0.96	متوسط	5
7	يوجد تشريعات ولوائح معتمدة تحدد آلية الإنفاق.	3.54	1.12	متوسط	6
12	يتم استخدام التغذية الراجعة لمنع حدوث المخالفات المالية لاحقاً.	3.51	0.87	متوسط	7
11	يتبع ديوان المحاسبة إجراءات تدقيقه لاكتشاف الأخطاء قبل وقوعها.	3.49	0.91	متوسط	8
13	يتأكد الديوان من أن عمليات العلاج في الخارج مبررة لعدم وجود بديل محلي.	3.44	1.07	متوسط	9
8	توجد سجلات مالية تسجل فيها كافة أعمال الرقابة المالية الخاصة على النفقات العلاجية.	3.34	0.95	متوسط	10
4	يتم مراجعة ومطابقة سندات الصرف مسبقاً حسب الموافقات الرسمية.	3.08	1.10	متوسط	11
2	تتأكد دائرة الرقابة المالية من صحة قيم فواتير العلاج المرسله من المكاتب الصحية.	3.03	1.11	متوسط	12
1	يوجد فترة زمنية لتحمل نفقات علاج المرضى.	2.84	1.17	متوسط	13
	ترشيد نفقات العلاج بشكل عام.	3.44		متوسط	

يبين الجدول رقم (4) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لإجابات المبحوثين على تقييم ترشيد نفقات العلاج بشكل عام والذي تم قياسه اعتماداً على (13) فقرة، فيشير الجدول إلى أن ترشيد نفقات العلاج بشكل عام حقق وسطاً حسابياً (3.44)، وهو ما يشير إلى أن مستوى ترشيد نفقات العلاج بشكل عام متوسط.

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (4) إلى أن الفقرة رقم (6) والتي تنص على «تؤدي الرقابة المالية المسبقة الداخلية لتفادي وقوع الانحرافات في مجال المدفوعات» قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (3.74) وبانحراف معياري مقداره (1.00) وهذا يدل على أن استخدام الرقابة المسبقة وفق الأنظمة واللوائح القانونية يؤدي إلى خفض النفقات التي يتم صرفها على العلاج خارج دولة الكويت، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة طه (2011) والتي كانت تهدف إلى توضيح دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في مكافحة الفساد، ومن ناحية أخرى حصلت الفقرة رقم (1) والتي تنص «يوجد فترة زمنية لتحمل نفقات علاج المرضى» على أقل المتوسطات الحسابية والذي بلغ (2.84) وبانحراف معياري مقداره (1.17) وذلك يعود السبب إلى ضعف وجود شروط خاصة للفترات الزمنية التي يقضيها المريض في العلاج بحيث تتجاوز بعض الحالات الزمنية ستة أشهر.

#### ثانياً - ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات مجال ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى والجدول (5) يبين ذلك.

## جدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
14	الرقابة المالية شكلت رقابة وقائية على نفقات العلاج.	3.77	1.04	مرتفع	1
17	تحد الرقابة المالية من التلاعب بأسعار الأدوية.	3.61	0.99	متوسط	2
18	الرقابة المالية ساهمت في ترشيد نفقات الإقامة في المستشفى.	3.57	1.06	متوسط	3
15	تُرشد الرقابة المالية من نفقات مراجعة الأطباء من خلال تعليمات مضبوطة.	3.56	1.12	متوسط	4
16	تُرشد الرقابة المالية من نفقات التحاليل المختبرية وصور الأشعة والسونار.	3.43	1.06	متوسط	5
	ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى.	3.59		متوسط	

يبين الجدول رقم (5) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لإجابات المبحوثين على تقييم ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى والذي تم قياسه اعتماداً على (5) فقرات، فيشير الجدول إلى أن ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى حقق وسطاً حسابياً متوسطاً بلغ (3.59) وجاء مستوى فقرات المجال بين متوسط ومرتفع إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.43-3.77)، وهو ما يشير إلى أن مستوى ترشيد نفقات العلاج على فواتير المرضى متوسط، وذلك يرجع إلى أن فواتير العلاج هي أساس المصروفات المالية على نفقات علاج المرضى وتشمل مراجعة الأطباء وجميع الفحوص الطبية ولذلك يتم التركيز عليها بهدف التقليل من نفقات العلاج على المرضى خارج دولة الكويت.

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (5) إلى أن الفقرة رقم (14) والتي تنص على «الرقابة المالية شكلت رقابة وقائية على نفقات العلاج» قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (3.77) وبانحراف معياري مقداره (1.04) وذلك لأن الرقابة الوقائية هي نوع من أنواع الرقابة المالية وتعمل على منع تصحيح الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها بشكل نهائي، ومن ناحية أخرى حصلت الفقرة رقم (16) والتي تنص «تُرشد الرقابة المالية من نفقات التحاليل المختبرية وصور الأشعة والسونار» على أقل المتوسطات الحسابية والذي بلغ المتوسط الحسابي (3.43) وبانحراف معياري مقداره (1.06) وذلك يعود السبب إلى أن الرقابة المالية تتم على المصروفات بشكل عام.

## ثالثاً - ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي.

تم حساب المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، لفقرات مجال ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي والجدول (6) يبين ذلك.

## جدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
19	الرقابة المالية ساهمت في ترشيد النفقات على المخصصات المالية للمريض.	3.43	1.13	متوسط	1
21	يتم التأكيد من الحصول على الخصومات المالية للسكن.	3.36	1.02	متوسط	2
20	الرقابة المالية ساهمت في ترشيد النفقات على أسعار السكن.	3.33	1.08	متوسط	3
	ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي.	3.37		متوسط	

يبين الجدول رقم (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لإجابات المبحوثين على تقييم ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي والذي تم قياسه اعتماداً على (3) فقرات، فيشير الجدول إلى أن ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي حقق وسطاً حسابياً (3.37)، وهو ما يشير إلى أن ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي متوسط، وجاء مستوى فقرات المجال متوسط إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.33 – 3.43)، ويرجع السبب إلى أن يتم صرف المخصص المالي للمريض وهو له حرية اختيار السكن وحرية الصرف في المخصص والمخصص المالي في اليوم للمريض في الدول الأجنبية 250 دولار باليوم الواحد، وفي الدول العربية 50 دينار كويتي باليوم الواحد.

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (6) إلى أن الفقرة رقم (19) والتي تنص على «الرقابة المالية ساهمت في ترشيد النفقات على المخصصات المالية للمريض» قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (3.43) وانحراف معياري مقداره (1.13). وذلك يعود إلى أن الهدف الرئيس للرقابة المالية هو ترشيد النفقات وخصوصاً بعد السياسة العامة للدولة نحو ترشيد النفقات، وجاءت الفقرة رقم (20) والتي تنص على «الرقابة المالية ساهمت في ترشيد النفقات على أسعار السكن» على أقل المتوسطات الحسابية والذي بلغ (3.33) وانحراف معياري مقداره (1.08) وأهمية نسبية ويعود السبب إلى كما ذكرنا سابقاً بأن المريض له حرية التصرف في المخصص المالي والمخصص المالي مصروفات السكن.

#### رابعاً - ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات مجال ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر والجدول (7) يبين ذلك.

#### جدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
24	تحقق الرقابة المالية من تذاكر السفر للمرضى ومرافقهم.	3.59	1.01	متوسط	1
22	الرقابة المالية ساهمت في ترشيد النفقات على تذاكر سفر المرضى ومرافقهم.	3.46	1.06	متوسط	2
23	تضبط الرقابة المالية عملية شراء تذاكر السفر من خلال تبني سياسة الأقل سعراً.	3.41	1.07	متوسط	3
	ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر.	3.49		متوسط	

يبين الجدول رقم (7) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لإجابات المبحوثين على تقييم ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر والذي تم قياسه اعتماداً على (3) فقرات، فيشير الجدول إلى ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر حقق وسطاً حسابياً (3.49)، وهو ما يشير إلى أن ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر جاء في رتبة متوسط حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.59 – 3.41).

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (7) إلى أن الفقرة رقم (24) والتي تنص على «تحقق الرقابة المالية من تذاكر السفر للمرضى ومرافقهم» قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (3.59) وانحراف معياري مقداره (1.01) وذلك يرجع إلى سبب أنه لا يتم صرف المخصصات المالية لشراء تذاكر السفر إلا بعد موافقة ديوان المحاسبة، حيث حصلت الفقرة رقم (23) والتي تنص على «تضبط الرقابة المالية عملية شراء تذاكر السفر من خلال تبني سياسة الأقل سعراً» على أقل المتوسطات الحسابية والذي بلغ (3.41) وانحراف معياري مقداره (1.07) أخذت هذه الفقرة أقل نسبة لأن عملية شراء تذاكر السفر للمرضى تكون على درجة رجال الأعمال أو الدرجة الأولى اعتماداً على الحالة المرضية وهذه الأنواع تكون قيمتها مرتفعة من حيث الأسعار.

#### خامساً - ترشيد النفقات على مرافقي المرضى

تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لفقرات مجال ترشيد النفقات على مرافقي المرضى والجدول (8) يبين ذلك.

#### جدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مجال ترشيد النفقات على مرافقي المرضى مرتبة تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
27	تساعد الرقابة المالية إلى ترشيد نفقات مرافقي المرضى.	3.62	1.13	متوسط	1
26	تساعد الرقابة المالية في تخفيض عدد مرافقي المرضى.	3.57	1.09	متوسط	2
25	يتم التحقق من مرافقي المرضى من قبل الديوان بناءً على تقارير صحيحة.	3.46	1.07	متوسط	3
	ترشيد النفقات على مرافقي المرضى.	3.55		متوسط	

يبين الجدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب لإجابات المبحوثين على تقييم ترشيد النفقات على مرافقي المرضى والذي تم قياسه اعتماداً على (3) فقرات، فيشير الجدول إلى ترشيد النفقات على مرافقي المرضى حقق وسطاً حسابياً (3.55)، وهو ما يشير إلى أن ترشيد النفقات على مرافقي المرضى متوسط حيث تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.62 – 3.46).

وقد تبين من النتائج في الجدول رقم (8) إلى أن الفقرة رقم (27) والتي تنص على «تساعد الرقابة المالية إلى ترشيد نفقات مرافقي المرضى» قد احتلت الترتيب الأول بمتوسط حسابي مقداره (3.62) وبانحراف معياري مقداره (1.13) ويعود هذا السبب إلى تم تخفيض المخصصات المالية لمرافقي المرضى في عام 2017 من 50 دينار كويتي باليوم الواحد إلى 25 دينار كويتي باليوم الواحد، ومن ناحية أخرى حصلت الفقرة رقم (25) والتي تنص على «يتم التحقق من مرافقي المرضى من قبل الديوان بناءً على تقارير صحيحة» على أقل المتوسطات الحسابية والذي بلغ (3.46) وبانحراف معياري مقداره (1.07) ويعود هذا إلى بأنه لا يتم التدقيق على صلة القرابة بين المرافق والمريض إذا صلة القرابة من الدرجة الأولى أم لا مثال المرأة مرافقها من الدرجة الأولى يكون الزوج أو الأبناء أو الأخ أو الأخت.

### اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار هذه فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (t) One Sample T-test للعينة الواحدة و Test Value =3 وتمثل الوسط الفرضي =3

**الفرضية الرئيسية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت.**

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) One Sample T-test للعينة الواحدة ويوضح الجدول (9) نتيجة اختبار هذه الفرضية.

#### جدول رقم (9)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة الرئيسية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الفرضية	نتيجة الفرضية
نفقات العلاج	3.49	0.78	-0.72	4.87	60	0.000	قبول

تشير قيمة (t) المحسوبة والبالغة (4.87) إلى وجود دور ذو دلالة إحصائية لدور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت والبالغ (3.49) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار (t) كان أقل من (0.05).

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (-0.72) أن بيانات دور الرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي والذي يعتبر شرطاً مهماً لتطبيق اختبار (t) حيث عادة ما يتم اعتبار قيم الالتواء بأنها قريبة من التوزيع الطبيعي إذا انحصرت بين -3 إلى +3 كأحد المرجعيات التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم قبول فرضية الدراسة والتي تشير إلى أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على نفقات العلاج خارج دولة الكويت، وهذه النتيجة تتفق مع دراسة مع (إبراهيم، 2013) والتي من أهم نتائجها أنه يوجد فاعلية لديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام.

**الفرضية الفرعية الأولى: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد نفقات العلاج بشكل عام.**

#### جدول رقم (10)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة الفرعية الأولى

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة الفرضية	نتيجة الفرضية
ترشيد النفقات	3.44	0.64	0.23	5.36	60	0.000	قبول

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) للعينة الواحدة ويوضح الجدول (10) نتيجة اختبار هذه الفرضية.

تشير قيمة (t) المحسوبة والبالغة (5.36) إلى وجود دور ذو دلالة إحصائية لمجال

ترشيد نفقات العلاج بشكل عام والبالغ (3.44) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار (t) كان أقل من (0.05).

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (0.23) أن بيانات مجال ترشيد نفقات العلاج بشكل عام تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي، والذي يعتبر شرطاً مهماً لتطبيق اختبار (t) حيث عادة ما يتم اعتبار قيم الالتواء بأنها قريبة من التوزيع الطبيعي إذا انحصرت بين -3 إلى +3 كأحد المرجعيات التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وهذه النتيجة يتم قبول فرضية الدراسة والتي تشير إلى أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة الرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد نفقات العلاج بشكل عام، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الحسبان، 2017) والتي من أهم نتائجها يوجد تكامل بين الهيئات الرقابية الدنيا والهيئات الرقابية العليا في ديوان المحاسبة له انعكاس إيجابي على تفعيل وتطوير طرق المحافظة على المال العام.

**الفرضية الفرعية الثانية: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة الرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى.**

جدول رقم (11)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة الفرعية الثانية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى	3.59	0.91	-0.87	5.02	60	0.000	قبول

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) للعينة الواحدة ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار هذه الفرضية.

تشير قيمة (t) المحسوبة والبالغة (5.02) إلى وجود دور ذو دلالة إحصائية

لمجال ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى والبالغ (3.59) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار (t) كان أقل من (0.05).

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (-0.87) أن بيانات مجال ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي والذي يعتبر شرطاً مهماً لتطبيق اختبار (t) حيث عادة ما يتم اعتبار قيم الالتواء بأنها قريبة من التوزيع الطبيعي إذا انحصرت بين (-3 إلى +3) كأحد المرجعيات التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وهذه النتيجة يتم قبول فرضية الدراسة والتي تشير إلى أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة الرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على فواتير علاج المرضى. وهذه النتيجة تتفق مع تقارير ديوان المحاسبة من 2012 إلى 2017 والتي ذكر فيها بأنه يوجد ضعف بالرقابة المالية الداخلية من قبل المكاتب الصحية في عمليات التدقيق على فواتير علاج المرضى بحيث يؤكد الديوان ويحرص على ضرورة الحصول على كافة المستندات المؤيدة للصرف لإحكام الرقابة عليها.

**الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة الرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي.**

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) للعينة الواحدة ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار هذه الفرضية.

تشير قيمة (t) المحسوبة والبالغة (2.89) إلى وجود دور ذو دلالة إحصائية لمجال ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي والبالغ (3.37) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار (t) كان أقل من (0.05).

جدول رقم (12)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة الفرعية الثالثة

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي	3.37	1.00	-0.37	2.89	60	0.000	قبول

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (-0.37) أن بيانات مجال ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصرف الشخصي تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي والذي يعتبر شرطاً مهماً لتطبيق اختبار (t) حيث

عادة ما يتم اعتبار قيم الالتواء بأنها قريبة من التوزيع الطبيعي إذا انحصرت بين (-3 إلى +3) كأحد المرجعيات التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي. وهذه النتيجة يتم قبول فرضية الدراسة والتي تشير إلى أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على فواتير السكن والمصروف الشخصي، حيث يعزو الباحثين ذلك إلى اعتماد ديوان المحاسبة بالدرجة الأولى على فواتير السكن والمصروف الشخصي ويجب تكون أصولية من خلال أنظمة الرقابة المالية التي تساعد في تحديد وتوجيه النفقات لدى الأفراد بالاتجاه والطريق الصحيح بشكل ينعكس إيجابياً على مصروفات السكن والمصروفات الشخصية للفرد، كما تتفق هذه النتيجة مع الدراسة، وكما اتفقت هذه النتيجة مع دراسة طه (2011) التي أظهرت نتائجها أن هذه الأجهزة يمكن أن يكون لها دور رئيس ومهم إذا توفرت لدى هذه الأجهزة المبادئ الأساسية والمقومات الرئيسة التي تساهم في الرقابة الفعالة والحد من الفساد وتشتمل على الاستقلال التنظيمي والمالي والإداري للأجهزة الرقابية المالية العليا، واستقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والأعضاء، ومنح هذه الأجهزة صلاحيات واسعة كافية وحرية التصرف التامة في أداء مهامها وتوفر الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة، وحرية تحديد محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها، والوصول غير المقيد للمعلومات والبيانات أثناء عملية التدقيق.

**الفرضية الفرعية الرابعة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر.**

جدول رقم (13)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة الفرعية الرابعة

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر	3.49	0.94	-0.27	4.03	60	0.000	قبول

لاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) للعينة الواحدة ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار هذه الفرضية.

تشير قيمة (t) المحسوبة والبالغة (4.03) إلى وجود دور ذو دلالة إحصائية لمجال ترشيد النفقات على فواتير تذاكر

السفر والبالغ (3.49) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار (t) كان أقل من (0.05).

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (-0.27) أن بيانات مجال ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي والذي يعتبر شرطاً مهماً لتطبيق اختبار (t) حيث عادة ما يتم اعتبار قيم الالتواء بأنها قريبة من التوزيع الطبيعي إذا انحصرت بين -3 إلى +3 كأحد المرجعيات التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وهذه النتيجة يتم قبول فرضية الدراسة والتي تشير إلى أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على فواتير تذاكر السفر، وتتفق هذه النتيجة مع تقرير ديوان المحاسبة للعام 2013/2012 حيث طلب الديوان ضرورة الحصول على الاتفاقية التي بين وزارة الصحة والخطوط الجوية الكويتية والتي تعتبر الشركة الكويتية الرسمية لنقل المرضى ومرافقهم للدول التي سوف يتلقون فيها الخدمات العلاجية، طلب الديوان هذه الاتفاقية لضمان حقوق وزارة الصحة وإرفاق جميع المستندات لكي تقوم الجهات الرقابية بدورها للحفاظ على المال العام. واتفقت أيضاً مع تقرير ديوان المحاسبة للعام 2016/2015 وكان دور الديوان نفس الدور سابق الذكر ولكن مع شركة خاصة للسياحة والسفر تنقل المرضى ومرافقهم الذين تقرر الوزارة علاجهم في جمهورية التشيك وسلوفاكيا والبوسنة.

**الفرضية الفرعية الخامسة: يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على مرافقي المرضى.**

جدول رقم (14)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة لاختبار فرضية الدراسة الفرعية الخامسة

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	قيمة t المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	نتيجة الفرضية
ترشيد النفقات على مرافقي المرضى	3.55	0.99	-0.64	4.33	60	0.000	قبول

ولاختبار هذه الفرضية فقد استخدم اختبار (t) للعينة الواحدة ويوضح الجدول التالي نتيجة اختبار هذه الفرضية.

تشير قيمة (t) المحسوبة والبالغة (4.33) إلى وجود دور ذو دلالة إحصائية

لمجال ترشيد النفقات على مرافقي المرضى والبالغ (3.55) وبين القيمة المرجعية (3) وذلك لأن قيمة مستوى الدلالة البالغ (0.000) والمرافق لاختبار (t) كان أقل من (0.05).

وتبين قيمة معامل الالتواء البالغة (-0.64) أن بيانات مجال ترشيد النفقات على مرافقي المرضى تعتبر قريبة من التوزيع الطبيعي والذي يعتبر شرطاً مهماً لتطبيق اختبار (t) حيث عادة ما يتم اعتبار قيم الالتواء بأنها قريبة من التوزيع الطبيعي إذا انحصرت بين (-3 إلى +3) كأحد المرجعيات التي تعتبر قيم الالتواء قريبة من التوزيع الطبيعي.

وبهذه النتيجة يتم قبول فرضية الدراسة والتي تشير إلى أنه يوجد دور ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة للرقابة المالية لديوان المحاسبة على ترشيد النفقات على مرافقي المرضى، ومن هنا يؤكد الباحثين على هذه النتيجة لأنه في شهر أبريل 2017 تم تقليل المخصصات المالية للمرافقين من 50 دينار كويتي باليوم الواحد سواء في الدول العربية أو الأجنبية إلى 25 دينار كويتي.

وهذا ما يؤكد قيام الديوان في واجباته على أكمل وجه في ترشيد نفقات مرافقي المرضى والسعي مع توجهات الدولة في ترشيد الإنفاق الحكومي.

### توصيات الدراسة

من النتائج السابقة استنتج الباحثين التوصيات الآتية:

- 1- أن يتبع ديوان المحاسبة العمل وفق اللوائح والأنظمة القانونية للحد من الفترة الزمنية التي يقضها المرضى للعلاج.
- 2- أن يقوم ديوان المحاسبة بالتركيز على الاهتمام بتفاصيل قيم فواتير العلاج والتي تشمل مراجعة الأطباء والتحليل المخبرية وصور الأشعة والسونار.
- 3- أن يقوم ديوان المحاسبة بوضع أسس وضوابط على اختيار السكن وفق ميزانية محددة من قبل الديوان.
- 4- على ديوان المحاسبة اتباع عمليات التدقيق المسبقة على سياسة شراء تذاكر السفر الأقل سعراً.
- 5- أن يقوم ديوان المحاسبة بوضع أسس وأنظمة للتأكيد من صحة عملية اختيار المرافقين وذلك من خلال تقارير صحيحة.

## المراجع

### أولاً- مراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، إيهاب نظمي. (2013). «مدى فاعلية ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام»، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، جامعة الزرقاء، المملكة الأردنية الهاشمية، 13 (2)، 146-157.
- أحمر، إسماعيل. (2003). المحاسبة الحكومية. عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- الحسان، عطا الله أحمد سويلم. (2017). «دور قانون المحاسبة في الحفاظ على المال العام من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة في الأردن»، المجلة العالمية للتسويق الإسلامي، الهيئة العالمية للتسويق الإسلامي، لندن، 6 (1)، 139-149.
- الخصاونة، ريم. (2010). «تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية: دراسة ميدانية، ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة جامعة النجاح للأبحاث، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 24 (9)، 2699-2738.
- الراشد، وائل إبراهيم. (1999). «دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على الأموال العامة بدولة الكويت: دراسة ميدانية»، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 13 (1)، 71-111.
- رزوقي، غانم؛ وموسى، عمار جبار. (2015). «مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، جمهورية العراق، 83 (21)، 117-145.
- رملي، فياض حمزة محمد. (2017). «دور الرقابة المالية العامة في تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد»، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية (مجلة إلكترونية)، 66، 35-47، [org.cibafi.www](http://org.cibafi.www)
- رملي، فياض حمزة محمد. (2018). «دور التدقيق وفق أسلوب تقييم المخاطر في تفعيل أداء أجهزة الرقابة المالية العامة»، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية (مجلة إلكترونية)، 75، 58-61، [org.cibafi.www](http://org.cibafi.www)
- السحيمات، ختام. (2009). مفاهيم جديدة في علم الإدارة. عمان: دار الراجحة للنشر والتوزيع.
- الطراونة، إبراهيم أحمد. (2013). «أثر أجهزة الرقابة الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي في الأردن»، مؤتمراً للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة مؤتة، 28 (7)، 141-188.
- طه، ريم عقاب حسين. (2011). «دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية: دراسة تحليلية»، ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، مؤتمر منظمات متميزة في بيئة متجددة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة جدارا، المملكة الأردنية الهاشمية، أكتوبر 2011، ص 467-495.
- العكام، محمد خير. (2010). الرقابة المالية. دمشق: منشورات الجامعة الافتراضية السورية.
- العكام، محمد خير. (2018). الرقابة المالية. دمشق، منشورات الجامعة الافتراضية السورية.
- العلي، عادل. (2011). المالية العامة والقانون المالي والضريبي. الجزء الأول. ط 2. عمان: إثراء للنشر والتوزيع.
- الكفراوي، عوف. (2013). تطور الرقابة المالية. الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية.
- ديوان المحاسبة. (1964). المرسوم بقانون رقم 30 لسنة 1964، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 7 يوليو.
- مسعد، محمد؛ الخطيب، خالد؛ وإبراهيم، إيهاب. (2009). المحاسبة الحكومية. عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.

### ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية:

- Al-Qarioti, Mohammad Qasem. (2015). "Kuwaiti audit bureau role in auditing government agencies from employees' perspectives: An exploratory study", *Journal of Business Theory and Practice*. 3 (1), 61-80.

- Brender, N.; Yzeiraj, B. and Fragniere, E. (2015). "The management audit as a tool to foster corporate governance: an inquiry in Switzerland", *Managerial Auditing Journal*, 30 (8\9), 785-811.
- Ismail, Aida Hazlin; Merejok, Natasha binti Muhammad; Mat Dangi; Muhamad Ridhuan & Saad, Shukriah. (2019). "Does audit quality matters in Malaysian public sector auditing?" *International Journal of Financial Research*, 10 (1), 203-215, doi:10.5430/ijfr.v10n3p203
- Mpaata, Kaziba Abdul; Lubogoyi, Bumali & Okiria, John Charles. (2017). "The effect of internal audit department function on the performance of the internal control system of a public hospital in Uganda", *International Journal of Science and Reserch*, 6 (2), 1068-1073, doi: 10.21275/ART2017632
- Shariha, Jaber. (2014). "The role of audit bureau in eradicating financial corruption in Libya", *Journal Akuntansi Multiparadigma*, 5 (1), 18-28.

ثالثاً - مواقع إلكترونية:

- التقرير السنوي- ديوان المحاسبة للسنة المالية 2016-2015 ، 2014-2015 ، 2013-2012 .  
(<http://www.sabq8.org/sabwe>)

## The Role of Financial Control of the Audit Bureau for The Expenses of Treatment Abroad: Case Study of the Ministry of Health

**Hajar Abdulhameed Othman Alwadi**

PhD Student - Faculty of Business & Finance

Business Administration Department

The World Islamic Sciences & Education University, Jordan

hjalwadi@gmail.com

**Dr. Marie Hassan Bani Khaled**

Associate Professor

Business Administration Department

Faculty of Economics and Administrative Sciences

Al albayt University, Jordan

mariebk1961@gmail.com

### ABSTRACT

The study aimed to examine the role of the audit bureau in the rationalization of the treatment expenses outside Kuwait. The complete consensus was used for the study population represented in (72) auditors of the audit bureau responsible for auditing the treatment expenses of patients outside the State of Kuwait. There were (61) questionnaires valid for the analysis.

To measure the variables of the study, a questionnaire was prepared to collect the preliminary data from the members of the study population. The study also adopted the descriptive analytical approach. The study concluded that there was a statistically significant role for auditing (the treatment bills, patient companion bills, tickets, housing bills and personal expenses) arranged according to the statistical importance.

The study also concluded that the importance of auditing for rationalizing the treatment expenses and their consequences for all areas was medium as follows (treatment bills, patient companion bills, ticket bills, housing bills, and personal expenses) arranged according to the statistical importance. The study recommends the importance of determining a time limit to hold the treatment expenses and paying more professional care in auditing the patient's housing bills and personal expenses.

**Keywords:** *Kuwait, Expenses Rationalization, Financial Control, Audit Bureau, Treatment Expenses, Treatment Abroad, Travel Tickets.*

