

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

"تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين."

"Assess the Performance of Financial Control Exercised by Financial and Administrative Control Bureau in Palestine."

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

كما أقر بحق أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا في حقوق النشر لهذه الرسالة وأنه لا يجوز النشر إلا بموافقة رسمية مكتوبة من الأكاديمية.

والله خير الشاهدين

DECLARATION

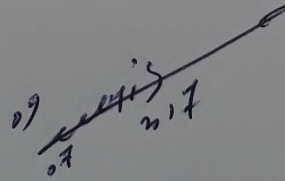
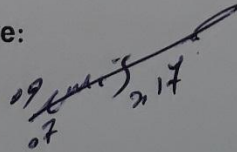
The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

I also acknowledged the right of the **Management and Politics Academy for Postgraduate Studies** to the copyright of this thesis and that its publication is admissible only through a formal, written consent by the Academy.

اسم الطالب: محمد سمير عبد بدوي Student's name: Mohammed S. A. Badawi

التاريخ: 2017-07-09 Date: 2017-07-09

التوقيع: Signature:





البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى
وأكاديمية الإدارة والسياسة
للدراستات العليا- غزة



تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

Assess the Performance of Financial Control Exercised by
Financial and Administrative Control Bureau in Palestine.

إعداد الباحث

محمد سمير بدوي

إشراف الدكتور

صبري ماهر مشتهى

قدّمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج
القيادة والإدارة.

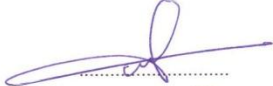
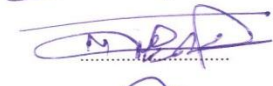
2017م



نتيجة الحكم على أطروحة الماجستير

بناءً على موافقة المجلس الأكاديمي بأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ محمد سمير عبد بدوي، لنيل درجة الماجستير في تخصص القيادة والإدارة، وموضوعها:

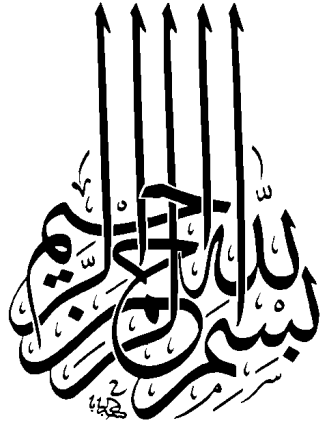
"تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين"
وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء 29 رجب 1438 هـ، الموافق 2017/04/26 م الساعة الثانية عشر ظهراً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

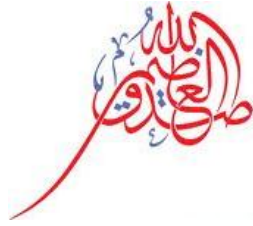

د. صبري ماهر مشتهى مشرفاً ورئيساً
د. محمد إبراهيم المدهون مناقشاً داخلياً
د. أكرم إبراهيم حماد مناقشاً خارجياً

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في تخصص القيادة والإدارة.
واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.
والله ولي التوفيق،،،

رئيس الأكاديمية
للدراسات العليا
د. محمد إبراهيم المدهون
رئاسة الأكاديمية



وقل رب زدني علما



سورة طه، الآية: 114.

إهداء

أهدي هذا البحث إلى أرباب العلم وطالبه...

إلى صيوان القابلية العالية والإبداعية في دولة فلسطين...

إلى عائلتي...

إلى أبي - إلى أمي...

إلى أختي وأختاتي...

إلى زوجتي...

إلى اللتين سلبتا مني مقلبي قلبتي ورجلتي... إلى اللتين بوجوههما منقصة

الحياة، إلى ابنتي اللتين استلانا قلبي: أهدى هذا البحث...

إلى فاطمة... إلى نورة

إلى قرية حيني وجيب قلبي، إلى بستان زوجي، إلى الأثير سحر أهدى هذا

البحث...

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر الجزيل إلى "ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين"، لتعاونهم الذي أثمر بإنجاز هذه الدراسة.

كما وأتقدم بالشكر والعرفان من جامعة القدس المفتوحة ودائرة المكتبات فيها، وأخص بالذكر أ. بلال تاية، على ما قاموا به من تسهيل مهمة الباحث داخل أروقة المكتبة ومكوناتها العلمية . . .

كما أتقدم بالشكر والعرفان من سعادة الأستاذ الدكتور/ صبري ماهر مشتهى، والذي شرفني بأن يكون مشرفاً وموجهاً لي في بناء رسالة الماجستير، وكذلك سعادة الدكتور/ محمد إبراهيم المدهون، رئيس أكاديمية الإدارة والسياسة، والذي شرفني بأن يكون مناقشاً داخلياً لرسالتي، والشكر موصول من سعادة الدكتور/ أكرم إبراهيم حماد، والذي سرنني بأن يكون مناقشاً خارجياً لرسالتي ليتكامل هذا الجهد بالرفعة والمنفعة بإذن الله . . .

كما وأتقدم بالشكر والامتنان من، جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، والتي كان لهما الإسهام الأكبر في ثقل شخصيتي البحثية والمعرفية من خلال ما يُتقدم من برامج ومؤتمرات وورش عمل ودورات تدريبية وندوات، يُجسد من خلالها واقعاً، أن العلم للممارسة والتطبيق، وذلك بإشراف أصحاب العلاقة مع أبحاث طلابها . . .

كما لا أغفل عن توجيه الفضل لأهل الفضل، والثناء لمن يستحقون الثناء، لمن لهم فضل الأولين والآخرين في هذا البنيان بعد الله عز وجل، إلى أمي . . .، التي سعت في حياتها جاهدة كي تجعل مني إنساناً راشداً مستقيماً، وقد ضحّت بالغالي والنفيس في سبيل ذلك، وصبرت لذلك، كي أكون اليوم بينكم ومنكم في مجتمع يرقى فيه أبنائه بالعلم والمعرفة.

كما أنني أتقدم بالشكر من ذلك الرجل الذي أفنى نفسه من أجلنا وجعل من عمره وحياته شمعة تحترق لينير لنا الطريق، نحو حياة كريمة ملؤها الحبة والوئام، وقدم في سبيل ذلك الكثير، الكثير الكثير، إلى أبي كل حب وشكر وعرفان . . .

هناك من البشر من يقفون في حياتنا ليس رغماً عنا، ولكن مشيئة الله تحكم هذا الوجود، ضمن سنن كونية مشروعة، لتستمر الحياة، هنا أقف عاجزاً عما أريد أن أقول، إلى تلك الإنسانية التي سكنت نفسي، في برهة من الزمن القريب، فأثرت وأثرت بإذن ربها، إلى تلك الإنسانية التي سكنت بيتي، واحتلت روحي، وجعلت من لمساتها في أروقة حياتي، جزءاً لا يتجزأ من كياني وكيونتي، التي باتت هي مملكتي . . . إلى زوجتي ديانا، شكر وعرفان . . .

السلامة

تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي والذي يقوم على جمع المعلومات والبيانات من مصادرها المتعددة، وتحليلها للوصول إلى نتائج علمية، ويعبر عنها تعبيراً كفيماً «من خلال توضيح الخصائص»، أو كمياً من خلال «وصف الظاهرة رقمياً بتوضيح حجمها ودرجة ارتباطها بالظواهر الأخرى» ولتحقيق هذا الهدف عمد الباحث إلى تصميم استبانة وزّعت على 82 موظف تفتيش في ديوان الرقابة منهم 50 مفتشاً في المحافظات الشمالية (الضفة الغربية) أي ما نسبته 51% من إجمالي المفتشين، و32 مفتشاً في المحافظات الجنوبية (قطاع غزة) أي ما نسبته 100% من إجمالي المفتشين في قطاع غزة، وقد بلغت نسبة المسترد منها والصالحة للتحليل (59) استبيان أي ما نسبته (72%).

ولغرض تحليل البيانات والإجابة على تساؤلات الدراسة استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS). وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنّ أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين يتميز بدرجة عالية من الفاعلية والكفاءة، كما يتأثر هذا الأداء إيجاباً بمجموعة من العوامل منها: (دعم الإدارة العليا- والتشريعات المطبقة والنافذة- والأدوات والتكنولوجيا المستخدمة- والكفاءات الإدارية والفنية- والدورات التدريبية)، قد تبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى للمتغيرات (الجنس، المسمى الوظيفي، خبرة في التدقيق، التخصص، الشهادات في التدقيق، الدورات التدريبية).

وقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة أن يقوم الديوان بتعزيز وتطوير القوانين والأنظمة واللوائح الرقابية لعمل الديوان بما ينسجم مع بيئة الأعمال الفلسطينية المتغيرة، مع ضرورة قيام الديوان بعقد الاتفاقيات ومدّ الجسور مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية؛ لتبادل الخبرات والأساليب والتقنيات الحديثة المستخدمة والمنسجمة مع المعايير والممارسات الدولية في ذلك.

Assess the Performance of Financial Control Exercised by Financial and Administrative Control Bureau in Palestine.

Abstract:

the aim of this study is to identify the factors influencing the performance of financial control exercised by financial and administrative control Bureau in Palestine, where the researcher uses the analytical and descriptive method to: collect information and data from multiple sources; and analysis to reach scientific conclusions, and expressed a qualitative expression «by clarifying properties», or quantitatively through «digitally phenomenon described illustrate the size and degree of correlation with other phenomena» to achieve this purpose the researcher design a questionnaire distributed to 82 inspection officer in whom Control Bureau 50 inspectors in the northern provinces (West Bank) accounted for 51% of the total number of inspectors, and 32 an inspector in the southern provinces (Gaza Strip) or 100% of the total number of inspectors in the Gaza Strip, which has recovered accounted for and safe analysis (59) a questionnaire (72%).

and for the purpose of analysing the data and answer complaints study he used statistical packages program researcher for social studies (SPSS), and the study found the most important set of results : To perform financial oversight of financial and administrative control Bureau in Palestine characterized by a high degree of effectiveness and efficiency, as this performance is affected positively by a combination of factors including: (senior management support. applicable legislation and window-and the tools and technology used-administrative and technical skills-training courses), he showed no statistically significant differences between averages of respondents responses on the evaluation of financial supervision and financial control of the performance of financial and administrative control Bureau attributed to variables (gender, job title, experience in auditing, auditing, certification, specialization courses).

The study concluded with a series of recommendations including: the need to strengthen and develop laws and regulations and regulations for the work of the Bureau in line with the changing Palestinian business environment with the need for Contracting agreements and building bridges with the international organizations in the area of financial control, to exchange experiences and modern methods and techniques used and consistent with international standards and practices.

فهرس المحتويات

ج	إهداء
ح	شكر وتقدير
ذ	فهرس المحتويات
س	قائمة الجداول
ص	قائمة الأشكال
ص	قائمة الملاحق
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	مقدمة الدراسة:
3	1-1 مشكلة الدراسة:
4	2-1 متغيرات الدراسة:
4	3-1 أهداف الدراسة:
5	4-1 أهمية الدراسة:
5	5-1 نموذج الدراسة:
6	6-1 حدود الدراسة:
6	1-6-1 حدود مكانية:
6	2-6-1 حدود زمانية:
6	3-6-1 حدود بشرية:
7	4-6-1 حدود موضوعية:
7	7-1 مصطلحات الدراسة:
8	8-1 صعوبة الدراسة:
9	الفصل الثاني: الإطار النظري
10	الفصل الثاني: الإطار النظري
10	مقدمة:
12	المبحث الأول: ماهية وطبيعة تقييم الأداء
13	مقدمة:
14	1-1-2 تعريف تقييم الأداء:
16	2-1-2 أهمية تقييم الأداء:
18	3-1-2 أهداف تقييم الأداء:

20	4-1-2 الشروط الواجب توافرها في عملية تقييم الأداء:
20	5-1-2 مفهوم رقابة الأداء:
23	6-1-2 أهداف رقابة الأداء:
26	7-1-2 المعايير الرقابية لرقابة الأداء:
27	المبحث الثاني: الرقابة المالية وأنواعها
28	مقدمة:
29	1-2-2 ماهية الرقابة المالية:
30	2-2-2 تعريف الرقابة المالية:
33	3-2-2 أهمية الرقابة المالية:
34	4-2-2 أهداف الرقابة المالية:
35	5-2-2 أنواع الرقابة المالية:
49	المبحث الثالث: ديوان الرقابة المالية والإدارية
50	مقدمة:
52	1-3-2 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية:
52	2-3-2 المهام والمسؤوليات التي يتولاها ديوان الرقابة المالية والإدارية:
54	3-3-2 الجهات التي تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية:
58	الفصل الثالث: الدراسات السابقة
59	مقدمة:
59	1-3 الدراسات الفلسطينية:
63	2-3 الدراسات العربية:
71	3-3 الدراسات الأجنبية:
74	4-3 التعقيب على الدراسات السابقة:
76	5-3 الفجوة البحثية:
77	الفصل الرابع: منهجية الدراسة
78	المقدمة:
78	1-4 منهجية وأسلوب الدراسة:
79	2-4 مجتمع الدراسة:
79	3-4 هيكل الدراسة:
94	الفصل الخامس: النقاش والتحليل

95.....	مقدمة:
95.....	1-5 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:
95.....	البيان
95.....	توزيع البيان
95.....	التكرار
95.....	النسبة
97.....	2-5 تحليل فقرات ومحاور الاستبانة:
97.....	3-5 اختبار التساؤلات:
124.....	الفصل السادس: النتائج والتوصيات
125.....	1-6 نتائج الدراسة:
127.....	2-6 توصيات الدراسة:
128.....	قائمة المصادر والمراجع
137.....	الملاحق

قائمة الجداول

م	موقع الجدول	البيان	رقم الصفحة
1.	2:2:1	مقارنة بين سمات الرقابة على الأداء والرقابة المالية	26
2.	3:1	التعقيب على الدراسات السابقة	75
3.	4:1:1	البيانات العامة	80
4.	4:1:2	المتغيرات المستقلة	81
5.	4:1:3	المتغير التابع	81
6.	4:1:4	مقياس ليكرت الخماسي	81
7.	4:1:5	الوزن النسبي والمتوسط الحسابي لمقياس ليكرت الخماسي	82
8.	4:1:6	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "واقع الرقابة المالية" والدرجة الكلية للمحور	83
9.	4:1:7	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "دعم الإدارة العليا" والدرجة الكلية للمحور	84
10.	4:1:8	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "التشريعات المطبقة والنافذة" والدرجة الكلية للمحور	85
11.	4:1:9	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة" والدرجة الكلية للمحور	86
12.	4:1:10	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "الكفاءات الإدارية والفنية" والدرجة الكلية للمحور	87
13.	4:1:11	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "الدورات التدريبية" والدرجة الكلية للمحور	88
14.	4:1:12	معامل الارتباط ومستوى الدلالة لكل فقرة مع الدرجة الكلية لمحور "أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية"	89
15.	4:1:13	معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور "متغيرات تقييم الرقابة" والدرجة الكلية للمحور "الصدق البنائي"	90
16.	4:1:14	ثبات الاستبانة	91
17.	4:1:15	اختبار التوزيع الطبيعي	92
18.	5:1	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة	95
19.	5:2	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية	95
20.	5:3	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمحور "واقع الرقابة المالية"	93
21.	5:4	الوسط الحسابي والوزن النسبي لمحور متغيرات الرقابة المستقلة لعملية تقييم أداء الرقابة المالية للديوان	99

100	الفرضية الثانية: الوسط الحسابي والوزن النسبي "لدعم الإدارة العليا"	5:5	.22
102	الفرضية الثالثة: الوسط الحسابي والوزن النسبي "التشريعات المطبقة والنافذة"	5:6	.23
104	الفرضية الرابعة: الوسط الحسابي والوزن النسبي "الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة"	5:7	.24
106	الفرضية الخامسة: الوسط الحسابي والوزن النسبي "الكفاءات الإدارية والفنية"	5:8	.25
108	الفرضية السادسة: الوسط الحسابي والوزن النسبي "الدورات التدريبية"	5:9	.26
110	المتغير التابع: الوسط الحسابي والوزن النسبي "لمحور أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية"	5:10	.27
112	معامل الارتباط بين متغيرات "تقييم الرقابة المالية" وبين "أداء الرقابة المالية"	5:11	.28
113	تحليل الانحدار المتعدد لمعاملات الانحدار (Stepwise)	5:12	.29
114	نتائج اختبار T لعينتين مستقلتين حسب متغير الجنس=59	5:13	.30
115	مصدر التباين ومجموع المربعات ومتوسطها وقيمة F ومستوى دلالتها لجميع محاور الإستبانة والدرجة الكلية حسب المتغير المسمى الوظيفي	5:14	.31
116	مصدر التباين ومجموع المربعات ومتوسطها وقيمة F ومستوى دلالتها لجميع محاور الإستبانة والدرجة الكلية حسب متغير الخبرة العملية	5:15	.32
118	مصدر التباين ومجموع المربعات ومتوسطها وقيمة F ومستوى دلالتها لجميع محاور الاستبانة والدرجة الكلية حسب متغير التخصص	5:16	.33
119	مصدر التباين ومجموع المربعات ومتوسطها وقيمة F ومستوى دلالتها لجميع محاور الإستبانة والدرجة الكلية حسب متغير الشهادات المهنية	5:17	.34
121	مصدر التباين ومجموع المربعات ومتوسطها وقيمة F ومستوى دلالتها لجميع محاور الإستبانة والدرجة الكلية حسب متغير الدورات التدريبية	5:18	.35
122	مصدر التباين ومجموع المربعات ومتوسطها وقيمة F ومستوى دلالتها لجميع محاور الإستبانة والدرجة الكلية حسب متغير مكان العمل	5:19	.36

قائمة الأشكال

م	موقع الشكل	بيان الشكل	رقم الصفحة
1.	1:1	نموذج البحث المقترح	6
2.	2:2:1	أنواع الرقابة المالية	36
3.	2:2:2	الرقابة المالية وفقاً للدور	40
4.	2:2:3	الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها	42
5.	2:2:4	طرق المراجعة والتفتيش	45
6.	2:2:5	الرقابة المالية وفقاً للنظم المحاسبية والاقتصادية	46
7.	2:2:6	أجهزة الرقابة المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية	56

قائمة الملاحق

م	البيان
1.	ملحق رقم (1) قائمة بأسماء المحكمين
2.	ملحق رقم (2) استبانة الدراسة
3.	ملحق رقم (3) قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

يشتمل الإطار العام للدراسة على الآتي:

مقدمة الدراسة.

1-1 مشكلة الدراسة.

2-1 متغيرات الدراسة.

3-1 أهداف الدراسة.

4-1 أهمية الدراسة.

5-1 نموذج الدراسة.

6-1 حدود الدراسة.

7-1 مصطلحات الدراسة (التعريفات الإجرائية).

8-1 صعوبة الدراسة

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

مقدمة الدراسة:

يعتبر الحفاظ على المال العام من اهتمامات الدولة الأولى؛ لما له من انعكاسات كبيرة على كافة مناحي الحياة، سواء كانت الاقتصادية أو السياسية أو الأمنية والمجتمعية، لذلك كان الاستقرار المالي أولوية توليها الدولة للأجهزة الرقابية فيها، تتولى من خلالها ضبط العمل المالي والإداري وتحسين الأداء، بما يكفل لها الإشراف العام على كافة الجهات الخاضعة لرقابتها ورسم السياسات العامة لها، والتي تعمل بدورها على ترشيد النفقات ورفع كفاءة العاملين في الأداء المالي والإداري وحسن التصرف والاستخدام من خلال ضبط الإجراءات.

وفي فلسطين، يعد ديوان الرقابة المالية والإدارية مؤسسة دستورية أنشئ تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني حسب المادة (96) منه وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004)، وذلك بهدف ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في فلسطين بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة، والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القانون والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة، وفي حدودها أنه يمارس مهامه بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة، ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية الجهاز القانوني الأعلى والذي يمارس أعمال الرقابة والتدقيق الخارجي على كافة أعمال الجهات الخاضعة لرقابته وفق القانون.

حيث نتج عن أعمال الرقابة والتدقيق على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان عن العام 2009 اكتشاف مخالفات مالية جوهريّة أدت إلى إمكانية استعادة (42.848.345) مليون دولار إلى خزينة السلطة مقابل إنفاق (3.8) مليون دولار كميزانية لديوان الرقابة في عام 2009 (تقرير ديوان الرقابة 2009: 8)، ولقد أصدر المجلس التشريعي في قطاع غزة على موقعه الإلكتروني تقريراً بعنوان (المراقب العام الداخلي) والذي وصف فيه ضعف الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية وتعدد الأجهزة الرقابية داخل الأجهزة التنفيذية وأن هناك أجهزة رقابية داخلية ليس لها وصف وظيفي ولا حتى مهام واضحة يحكمها قانون ينظم أعمالها، إضافةً إلى ضعف أدائها لأسباب عدة تطرّق التقرير لها (نت: <http://www.plc.ps/ar>)، تأتي هذه الدراسة في بيئة الأعمال الفلسطينية لتقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين تجاه الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وتحديد أهم العوامل المؤثرة في أداء أعمال مفتشي ديوان الرقابة ضمن معايير واضحة ومحددة تتناولها الدراسة ضمن ما يعرف بمتغيرات الدراسة المستقلة.

1-1 مشكلة الدراسة:

على الرغم من أنّ إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية جاء بموجب القانون الفلسطيني رقم (15) لسنة 2004 كأداة رقابية تهدف إلى تطوير أداء الجهات الخاضعة لرقابته إلا أنّ أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين يتسم بالضعف وذلك كما ورد في التقارير الصادرة بخصوص ذلك (تقرير المراقب العام الداخلي، 2008م)، والذي قد يؤدي إلى تدني الإنتاجية وتفشي بعض مظاهر الفساد. كما تبين أنّ هناك مخالفة لبعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وخاصة إعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي للديوان في الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته وعدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري، وأرجعت الدراسة ذلك إلى ضعف تأهيل وتدريب موظفي ديوان الرقابة (فروانة: 2011). كما تناول دليل التشريعات السارية في فلسطين من العام 2013م، والصادر عن مركز جنيف للرقابة والديمقراطية على القوات المسلحة (DCAF)، افتقار الجهات الفلسطينية التي تضلع بمسؤوليات الرقابة المالية والإدارية على المؤسسات العامة وعلى أجهزة القطاع الأمني إلى الإمكانيات والاستقلالية.

وبناءً على ما تقدّم، تظهر مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس، وهو:

ما واقع الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي التساؤلات الفرعية التالية:

1. التساؤل الأول: ما واقع الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين؟
2. التساؤل الثاني: ما انعكاس الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا لديوان الرقابة المالية والإدارية على أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟
3. التساؤل الثالث: ما انعكاس التشريعات المطبقة والنافذة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟
4. السؤال الرابع: ما انعكاس استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟
5. التساؤل الخامس: ما انعكاس المؤهلات العلمية والمهنية اللازمة لتحقيق الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟

6. **التساؤل السادس:** ما انعكاس الدورات التدريبية التي يتلقاها المدققون في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟

1-2 متغيرات الدراسة¹:

تشتمل الدراسة على ست متغيرات مستقلة وهي كما يلي:

1. واقع الرقابة المالية.
 2. دعم الإدارة العليا.
 3. التشريعات المطبقة والنافذة.
 4. الأدوات وتكنولوجيا المعلومات.
 5. الكفاءات الإدارية والفنية (المؤهلات العلمية والمهنية).
 6. الدورات التدريبية.
- كما ويربط الباحث هذه المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع في الدراسة وهو كما يلي:
1. أداء الرقابة المالية.

1-3 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة للتعرف على الآتي:

1. واقع الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين.
2. مدى مساهمة الدعم المقدم من الإدارة العليا لمدقي ديوان الرقابة المالية والإدارية على أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين.
3. قيمة ودور التشريعات المطبقة والنافذة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين.
4. قيمة ومدى إسهام تكنولوجيا المعلومات سواء كانت أنظمة أو برامج في أداء الرقابة المالية المطبقة من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين.
5. أثر المؤهلات العلمية والمهنية في مجال الرقابة المالية على أداء الرقابة المالية وذلك من وجهة نظر مدقي ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين.
6. تأثير الدورات التدريبية التي يحصل عليها مدققو ديوان الرقابة المالية والإدارية في أداء الرقابة المالية المطبقة في دولة فلسطين.

¹ معايير التدقيق الحكومي الفلسطيني، 2010، صدر بموجب قانون ديوان الرقابة رقم 15، لسنة 2004، بقرار رقم 1 لسنة 2010.

7. الوصول إلى نتائج ذات قيمة علمية يمكن من خلالها الاستفادة والخروج بنتائج وتوصيات تحقق الغرض والهدف العام من إجراء هذا البحث.

1-4 أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أنها تتناول بيئة العمل الرقابي لدولة فلسطين، والتي تتسم فيه هذه البيئة بالتغير وعدم الاستقرار؛ نتيجة الظروف التي تحيط ببيئة بها. خاصة وأنها تأتي في وقت تغيب فيه الوحدة الإدارية والتنظيمية لأجهزة الدولة الفلسطينية على مستوى الأجهزة الإدارية للدولة، والمتمثلة في الوزارات والمؤسسات العامة والقطاعات التنظيمية، إضافة إلى الشركات التي تسهم فيها الدولة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منح الإمتيازات لها؛... إلخ.

كما أن غياب الوحدة الجغرافية للأرض الفلسطينية ولدولة فلسطين، يجعل منها وسيلة للطامحين والطامعين من الأشخاص المتنفيين في الدولة، وبذلك تكون أداة بناء أو هدم في أجزاء الوطن ومقدراته المالية والإقتصادية؛ وحيث أن فلسطين لا تمتلك السيادة والسلطة الفعلية الكافية على مقدرات الوطن والأرض الفلسطينية؛ نتيجة الواقع الذي يفرض نفسه بقوة على الدولة الفلسطينية ومقدراتها الاقتصادية؛ يجعل منها دولة حبيسة، تعتمد في إقتصادها على مساعدات الدول الصديقة والدول المانحة في تغطية إحتياجاتها المالية والإدارية؛ لسد نفقاتها الراس مالية والتشغيلية.، هذه العوامل تجعل من ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين محط أنظار المراقبين والمتابعين والمهتمين في الشأن الفلسطيني لأهمية الدور الذي يقوم به الديوان.

لذا جاءت هذه الدراسة لتتناول عملية تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بعد عشر سنوات مضت على الوحدة الإدارية بين شقي الوطن الفلسطيني بين الضفة الغربية وقطاع غزة؛ لتشخيص الواقع الذي تعيش فيه مؤسسات وأجهزة الدولة الفلسطينية. كما أنها توفر قاعدة من البيانات للباحثين والمهتمين في دراسة موضوع الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، مما يسهم في إثراء المكتبة الفلسطينية والمكتبة العربية، سيما أنها تشكل أرض خصبة لدراسات لاحقة.

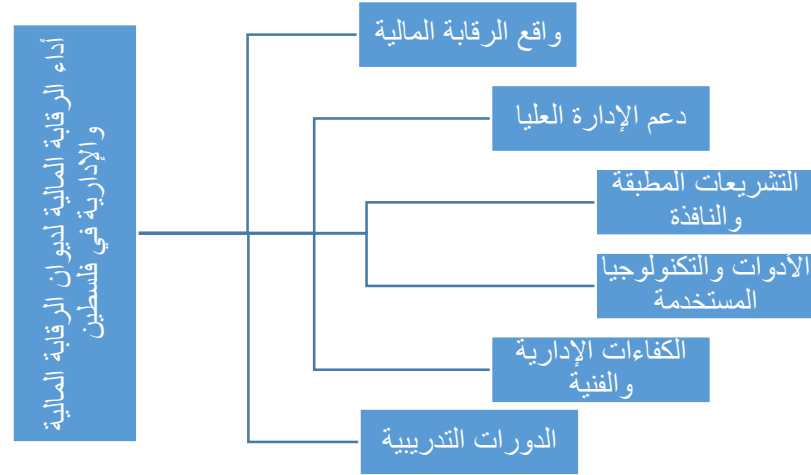
1-5 نموذج الدراسة:

ولتحقيق الغرض من هذه الدراسة والوصول إلى الأهداف المرجوة اعتمد الباحث نموذج يوضح متغيرات الدراسة في الشكل رقم (1) بالاعتماد على نتائج تحليل تلك المتغيرات.

الشكل رقم (1)

المتغير التابع

المتغيرات المستقلة



- جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

1-6 حدود الدراسة:

1-6-1 حدود مكانية:

تمّ توزيع أداة الدراسة (الاستبانة) على مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، والموزعين جغرافياً على المحافظات الشمالية "الضفة الغربية" والمحافظات الجنوبية "قطاع غزة".

1-6-2 حدود زمنية:

تتناول هذه الدراسة وفصولها بيئة عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية خلال الفترة الزمنية الممتدة من العام 2007 إلى العام 2016، حيث تمّ توزيع أداة الدراسة الرئيسية (الاستبانة) على مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية في تاريخ 2016/11/02م، وذلك تقيماً لأداء الرقابة المالية حتى نهاية العام 2016م.

1-6-3 حدود بشرية:

تمّ تطبيق هذه الدراسة على مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية العاملين في مجال الرقابة والتفتيش المالي لدى الديوان، وهم على النحو التالي:

- موظفو ديوان الرقابة المالية والإدارية الذين يمارسون مهنة الرقابة والتفتيش المالي، والبالغ عددهم (130) موظف يمارسون مهنة الرقابة والتفتيش المالي، موزعين كما يلي:
- أ- (98) موظف في الضفة الغربية وهم موزعون على (المحافظات الشمالية).
 - ب- (32) موظف في قطاع غزة، وهم موزعون على (المحافظات الجنوبية).

وهذا العدد هو إجمالي الموظفين الذين يمارسون مهنة الرقابة المالية وهم على رأس عملهم حتى تاريخ 31 ديسمبر من العام 2016م.

سيما أنّ الدراسة تم تطبيقها ضمن الفلسفة العامة لديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين، كما أنه تم بحث المتغيرات مع الجهات ذات الاختصاص والعلاقة ضمن الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين.

1-6-4 حدود موضوعية:

يقتصر موضوع الدراسة على تقييم الأداء "أداء الرقابة المالية" فقط، والتي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ولا تشمل هذه الدراسة على تقييم أداء الرقابة الإدارية لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

1-7 مصطلحات الدراسة:

تقييم الأداء:

إنّ تقييم أداء المؤسسات العامة وبرامجها قد أصبح جزءاً لا يتجزأ من الرقابة المالية الحديثة، فالرقابة المالية التقليدية تهدف للتأكد من حسن إدارة الموارد المالية دون تبذير أو إسراف، بينما الرقابة المالية الحديثة تعمل على تقييم الأداء ودراسة الفاعلية والكفاءة للبرامج؛ وذلك للتأكد من حسن استخدام المال العام، فرقابة الأداء تهدف إلى تسليط الضوء على الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في استغلال المنظمة للموارد المتاحة لها (الأصم وآخرون، 2001: 226).

الرقابة المالية:

عرّف معهد الإدارة العامة بالرياض بأن الرقابة المالية هي "الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة" (معهد الإدارة العامة، 1405هـ: 16)

رقابة الأداء:

تعرف منظمة "الإننتوساي" رقابة الأداء بأنها: عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لما إذا كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وما إذا كان هناك مجال للتحسين. (INTOSAI, ISSAI 3000:5)

ديوان الرقابة المالية والإدارية:

يُعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية مؤسسة دستورية أنشئ تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني إعمالاً لأحكام المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004)، تأسيساً على عمل هيئة الرقابة العامة التي أنشأت عام 1994، وله موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كلف بها والمناطق به حسب القانون ويعتبر الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، وهو عضو في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأر بوساي) ومشارك في لجنة الرقابة البيئية، ولجنة المخطط الاستراتيجي المنبثقة عن المنظمة، كما وقع الديوان اتفاقية ضمان الجودة مع مبادرة تنمية الإنتوساي، ويسعى ديوان الرقابة المالية والإدارية أن يصبح عضواً في المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي) وخاصة بعد حصول السلطة الوطنية الفلسطينية على عضوية منظمة اليونسكو للثقافة والعلوم.

1-8 صعوبة الدراسة:

واجه الباحث العديد من الصعوبات في إتمام دراسته، والتي تمثلت في صعوبة الوصول والحركة الذي منعه من التوجه بنفسه إلى مجتمع وعينة الدراسة في المحافظات الشمالية "الضفة الغربية" لكثرة العوائق المتنوعة في البيئة الفلسطينية، إضافة إلى الفترة الزمنية التي تعتبر طويلة نسبياً في جمع إستبيان الدراسة خاصة وأن مجتمع وعينة الدراسة موزع على محافظات الوطن الشمالية منها والجنوبية والمتمثلة في الضفة الغربية وقطاع غزة الأمر الذي نتج عنه تأخير في وصول إستبيانات الدراسة من الضفة الغربية لصعوبة الوصول إليها في ظل الواقع الذي يفرض نفسه على الكُل الفلسطيني برا وجوا وبحرا والذي يقف حائلاً بين أجزاء الوطن الواحد في الضفة الغربية و قطاع غزة.

ملخص:

تناول الفصل الأول الإطار العام لدراسة الباحث والهيكل العام للدراسة، حيث اشتمل الفصل على مقدمة وبيئة الدراسة ومشكلة الدراسة، حيث تطرق الباحث فيها إلى المراجع العلمية وصولاً إلى الأهمية والهدف من الدراسة وصياغة الفرضيات، كما تناول الفصل مصطلحات الدراسة التي جاءت كنتيجة ترتبت من بيئة الدراسة ومتغيراتها المستقل منها والتابع.

الفصل الثاني: الإطار النظري

مقدمة

1-2 المبحث الأول: تقييم الأداء.

2-2 المبحث الثاني: الرقابة المالية.

3-2 المبحث الثالث: ديوان الرقابة المالية والإدارية.

الفصل الثاني: الإطار النظري

مقدمة:

هناك خلاف بين المهتمين في عملية تقييم الأداء وحول المصطلح الصحيح للتعبير عن هذه العملية، والتي تهتم بقياس نشاطٍ معينٍ حسب معايير معينة، فهناك من يُسمي هذه العملية بالتقييم رجوعاً إلى معرفة قيمة الشيء حسب معيار تقاس به هذه القيمة، أما كلمة التقويم فهي تحتوي على معنى أوسع حيث تشمل عنصر الإصلاح وإدخال ما هو مناسب حسب حكم الملاحظ أو المهتم بالعملية وذلك لتغيير الحالة التي يوجد عليها الشيء أو الموضوع إلى حالة تعتبر أفضل من سابقتها، وأياً كان المصطلح فهناك عدة تعاريف لعملية تقييم الأداء سنوردها في هذا المبحث.

وحتى تتحقق عملية تقييم الأداء الإداري والأهداف المحددة لها، تركز الاهتمام على جوانب الدقة والموضوعية والعدالة في هذه العملية باعتبارها من المرتكزات الأساسية لنجاح عملية تقييم الأداء (دويش، 2000: 565).

إنّ تناول تقييم الأداء لعملية الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، ودراسة أوضاع العاملين والبنية التنظيمية للديوان، يُعتبر من المسائل الهامة التي تفرض نفسها على الباحثين والدارسين والمهتمين في هذا المجال؛ لما يمثله ديوان الرقابة من أهمية على مستوى الأجهزة التنفيذية للوحدات الإدارية في دولة فلسطين، والتي تتمتع بالاستقلالية المالية والإدارية حسب القانون المنظم لعمل الديوان.

إنّ الصفة الاعتبارية التي يتميز بها الديوان تجعل منه محط أنظار الباحثين والمهتمين، حيث تتصف تقارير الديوان المقدمة والمرفوعة عن إنجازاته في التقارير المالية والإدارية التي تصدر عنه بالضعف والقصور كما ورد في تقرير المراقب العام الداخلي الصادر عن الدائرة القانونية في المجلس التشريعي الفلسطيني من العام 2008م، وهو يُعتبر بمثابة قرينة قوية في توجيه أصابع القصور والضعف في الأداء والدور المنوط به.

جدير بالذكر أنّ هذا التقرير ليس الوحيد الذي صدر بحق الأجهزة الرقابية العاملة في دولة فلسطين، وعلى وجه الخصوص فيما يتعلق بأداء ديوان الرقابة المالية والإدارية حيث جاء في دليل التشريعات السارية في فلسطين من العام 2013م، والصادر عن مركز جنيف للرقابة والديمقراطية على القوات المسلحة (DCAF)، افتقار الجهات الفلسطينية التي تضطلع بمسؤوليات الرقابة المالية والإدارية على المؤسسات العامة وعلى أجهزة القطاع الأمني إلى الإمكانيات والاستقلالية، كما قدّم مركز جنيف مجموعة من المقترحات؛ للاستفادة من مجموعة

النصوص القانونية في الدليل للعمل على إعداد مراجعة للإطار القانوني والتنظيمي الفلسطيني الحالي للمساءلة المالية والإدارية، كان أهمها التالي:

1. إطلاق المشاورات التي تشارك فيها الأطراف الفلسطينية المعنية التي تقوم على إدارة استخدام الأموال العامة وممارسة الرقابة عليها.
2. دراسة ما إذا كان الإطار القانوني المحلي يتواءم مع ما تتطلبه الاتفاقيات المرعية في مكافحة الفساد، كاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.
3. تقييم القوانين والأنظمة الفلسطينية المطبقة في مجال مكافحة الفساد ودراسة أثرها على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية.
4. الخروج بتوصيات تستهدف إعداد مراجعة قانونية شاملة وتنفيذ إجراءات الإصلاح المطلوبة في هذا المجال.

مما سبق يتضح مدى مكانة هذا الدور الذي تقوم به الأجهزة الرقابية وعلى وجه الخصوص الدور المنوط بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، كما أنّ الصفة الاعتبارية التي يتمتع بها ديوان الرقابة تجعل منه صورة وانعكاس للنشاط الحكومي، إضافةً إلى أنه يعتبر مقياساً لمؤشرات الإصلاح والفساد في دولة فلسطين.

المبحث الأول: ماهية وطبيعة تقييم الأداء

مقدمة.

1-1-2 تعريف / مفهوم تقييم الأداء.

2-1-2 أهمية عملية تقييم الأداء.

3-1-2 أهداف تقييم الأداء.

4-1-2 الشروط الواجب توافرها في عملية تقييم الأداء.

5-1-2 مفهوم رقابة الأداء

6-1-2 أهداف رقابة الأداء

7-1-2 المعايير الرقابية لرقابة الأداء

المبحث الأول: ماهية وطبيعة تقييم الأداء

مقدمة:

تعتبر عملية تقييم الأداء من العمليات الحديثة في العملية الإدارية من حيث نشأتها وتطورها كعلم، حيث تم تداولها في بيئة منظمات الأعمال في القرن التاسع عشر وبدأت تلقى صدى لدى الوحدات الإدارية في المنظمات الحكومية وشبه الحكومية والقطاع الخاص.

فإن الاهتمام بقياس الأداء المؤسسي تزايد تأثيره عندما بدأت وزارة الدفاع الأمريكية تأخذ بعين الاعتبار عمليات تحليل النظم خلال فترة الرئيس "جون كندي"، والتي سرعان ما انتشرت منها إلى باقي الهيئات الحكومية عندما قامت إدارة الرئيس "جونسون" بتنفيذ نظام عمل برامج الموازنات التخطيطية، وقد كان قياس أعباء العمل وكفاية العاملين جزءاً من أسلوب الإدارة العلمية التي أثرت على الإصلاحات الحكومية أوائل القرن العشرين، وقد أصدرت رابطة الإدارة الدولية للمدن منشوراً عن قياس الأنشطة الخاصة بالمحليات وذلك في بداية العام 1943 (poister,2003:5)، وفي فترة الستينيات والسبعينيات ظهرت كتابات عن الفاعلية التنظيمية وتمت طباعتها في كتب ومراجع علم الاجتماع والإدارة (Boyne, :181) نقلاً عن (المرجوشي، 2008، 14).

كما ذكر (الفروخ، 2010: 51)، أن تقييم الأداء يقوم بتوفير المعلومات والإمكانات اللازمة لزيادة فعالية القرارات المتعلقة بالموارد البشرية، وإشباع حاجات الموظفين من المعلومات حول أدائهم (Taylor ct.al., 1995)، حيث ينظر لعملية تقييم الأداء على أنها من العمليات الإدارية الأساسية، ومن المواضيع الحساسة التي تثير اهتمام الإداريين؛ لما لها من آثار على فاعلية الأداء وعلى الروح المعنوية، وهي عملية دورية ومستمرة، فهي من العمليات التي تتكرر بصورة منتظمة (السالم، وصالح، 2006: 102).

من الواضح أن عملية التقييم تتمتع بالمهمة الكبيرة في منظومة العملية الإدارية والتنظيمية في القطاع المؤسسي والوحدات الإدارية، خاصة عندما يتعلق الأمر بالدول الناشئة والدول النامية التي تعتمد في حياتها واقتصادها على الدول المانحة والقروض، الأمر الذي يفرض واقعاً مغايراً في حياتها التنظيمية، كما سيتضح ذلك معنا من خلال تناول عدد من تعريفات تقييم الأداء.

2-1-1 تعريف تقييم الأداء:

لقد تناول الباحثون تقييم الأداء من وجهات نظر متعددة، فمنهم من يعتبر تقييم الأداء من العمليات الإدارية التي تقوم بها المؤسسة من خلال تطبيق نظام رسمي لقياس وتقييم أداء موظفيها؛ لتحقيق أهداف معينة ترنو إليها المؤسسة، وتختلف باختلاف طبيعة المؤسسة وطبيعة نشاطاتها، فالتقييم هو عملية فحص وقياس الأداء، من خلال دراسة ومقارنة ما يتم التخطيط له، وما تم القيام به من أعمال، وما تم إنجازه والوصول له، ويهدف إلى زيادة المعرفة بوضع المنظمة وأدائها، وتحديد نقاط قوتها والبناء عليها وتحديد نقاط ضعفها لمعالجتها أو تجاوزها (السعيد، 1989: 487-517).

ويعرف (المدهون، 2005: 152) تقييم الأداء بأنه: "دراسة وتحليل أداء العاملين لعملهم وملاحظة سلوكهم وتصرفاتهم أثناء العمل؛ وذلك للحكم على مدى نجاحهم ومستوى كفاءتهم في القيام بأعمالهم الحالية وأيضاً للحكم على إمكانيات النمو والتقدم للفرد في المستقبل وتحمله لمسؤوليات أكبر، أو ترقية له وظيفة أخرى". كما أورد (شاويش، 2005: 87) أنّ تقييم الأداء "عملية قياس موضوعية لحجم ومستوى ما تم إنجازه بالمقارنة مع المطلوب إنجازه كماً ونوعاً". وعرفه (dessler, 2008: 336) بأنه "تقييم للأداء الحالي والماضي للموظفين مقارنة بمعايير الأداء".

كما جاء في تعرف المنظمة العربية للتنمية الإدارية لتقييم الأداء أنه "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة من خلال دراسة مدى جودة الأداء، واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمؤسسة بما يحقق الأهداف المرجوة منها (المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009: 121).

وعرفها (بن عمارة، 2010: 13-14) بأنها " جميع العمليات والدراسات التي ترمي إلى تحديد العلاقة بين الموارد المتاحة وكفاءة استخدامها في المؤسسة مع دراسة تطور هذه العلاقة خلال فترات زمنية متباعدة، أو فترات زمنية محددة عن طريق إجراء المقارنات بين المستهدف والمتحقق من الأهداف، بالاستناد إلى مقاييس ومعايير معينة.

وقد نظر الباحثون إلى عملية تقييم الأداء على أنها تمثل الحلقة الأخيرة في سلسلة العملية الإدارية، حيث تبدأ العملية الإدارية عادةً و بغض النظر عن المستوى الذي تمارس عليه أو التنظيم الاقتصادي للمجتمع بتحديد الأهداف المرجو تحقيقها نتيجة استغلال الموارد المتاحة (للموارد) للوحدة الإدارية ، ثم توضع خطة أو برنامج زمني محدد المعالم يرمي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية، و يتم إجراء تنظيم للوحدة الإدارية ومواردها لتنفيذ الخطة الموضوعية و يصطحب تنفيذ خطة عملية الرقابة على التنفيذ بهدف تحديد انحرافات النتائج

الفعلية عما حددته الخطة و الأهداف من نتائج متوقعة، وتقود عملية الرقابة على التنفيذ إلى المرحلة الأخيرة في هذا التسلسل للعملية الإدارية وهي مرحلة تقييم الأداء(قمري: www.kantakji.com).

كما يرى (العقيل، 1425هـ: 474_477) أنه يجب على المنظمة أن تقوم كل عام بمراجعة ذاتية لأدائها، وأداء كل قسم فيها بشكل مفصل ويكون الأساس الذي يركز عليه التقييم هو الرؤيا والأهداف الاستراتيجية والنظام الشامل والخطط السنوية والميزانيات المحددة وكذلك خطط التسويق.

وذكر (جبين، 2009: 24) عن روبرت هارتلي عما أطلق عليه "متلازمة ملك النمل": في مثل هذا المناخ التنظيمي يمكن للنجاح أن يجلب الهجوم من الأعداء، وتستطيع مجموعة الثلاث: الرضا الذاتي والمحافظة، والغرور، أن تفسد المؤسسات القيادية، ولتجنب ذلك ... عليها القيام بتحليل ذاتي للشركة على فترات، بحيث تكتشف مناطق الضعف والفرص المتاحة في مراحلها الأولى، ومنها المراقبة المستمرة للبيئة المحيطة والانتباه لأي تغير، وتناول (جبين، 2009: 25) عما تطرق إليه باتريك وجون: إلى أن الاهتمام بالعلامات، أي عملية قياس حالة المؤسسة أو الفرد في الوقت الحاضر ومقارنتها إما بالإنجاز الماضي أو بإنجازات الآخرين هي خطوة جيدة في طريق تحسين النوعية.

وبشكل عام، فإنّ التقييم يتضمن السعي للتغيير والتحسين والصقل، وكما يقول فريدمان: لا تحدث ثقافة التغيير في المنظمات الكبيرة والمركبة من خلال دورة أو دورتين تدريبيتين ... ولكن يتم التغيير من خلال الأحداث القليلة أو الصغيرة والتي تحدث آلاف المرات في حياة المنظمة (Mark, 2005: 81).

وفي ضوء ما تقدم يمكن تحديد المرتكزات الأساسية لمفهوم تقييم الأداء كما أوردها (شاهين، 2010: 10)، كالتالي:

- أنه عملية محورية تهدف التعرف إلى أداء وسلوك الموظف في عمله وتعريفه مدى كفاءته أو قصوره في أداء واجباته ومسؤولياته.
- أنه عملية تعمل على تحسين وتطوير أداء الموظفين من خلال الكشف عن نقاط القوة والضعف بهدف تطوير أداء الموظف وبالتالي أداء المنظمة ككل.
- أنه عملية متواصلة تتطلب دقة الملاحظة والتحليل المستمر للأداء وفق سياسات ومعايير ومواعيد ثابتة يقاس بموجبها أداء الموظف.

• أنه عملية من شأنها إتاحة الفرصة للموظفين للترقية والحصول على تقديرات ومكافآت والبروز والتميز، فيما لو اتبع نظام تقييم عادل يساوي بين الموظفين ويراعي الدقة والموضوعية في التقييم.

ويرى الباحث مما سبق أنّ عملية تقييم الأداء هي جزءٌ من شمولية عملية الرقابة، فهي تعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً في عملية التخطيط ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرار، كما أنّ عملية تقييم الأداء نتيجة تعكس مدى قوة المنظمة من خلال العاملين فيها، وهذا كله بهدف الارتقاء والتطوير بالمنظمة والعاملين فيها، ولا يمكن لذلك أن يتبين إلا من خلال كشف نقاط القوة والضعف لها ولمكوناتها المادية والمعنوية، من خلال إجراءات متكاملة منتظمة ومنظمة بشكل يتيح للمقيم الحكم على مدى نجاح المنظمة ومكوناتها في وقتٍ معين، والمقدرة على التنبؤ بما سيكون عليه حال المنظمة والعاملين فيها مستقبلاً.

2-1-2 أهمية تقييم الأداء:

تكمن أهمية تقييم الأداء بالفوائد والمردود الذي ينعكس على المنظمة والعاملين فيها من حيث الأهمية كما جاء على ذكرها (الشريف، 2004: 178) كما يلي:

1. يعد تقييم الأداء أساساً جوهرياً لعمليات التطوير الإداري، فهو يتناول جوانب عديدة متشابهة، منها ما يتصل بالمؤسسة وإجراءات العمل، ومنها ما يتصل بالعاملين أنفسهم، حيث تسهم عملية تقييم الأداء في توفير معلوماتٍ مهمةٍ عن مستوى أداء العاملين، وتساعد في تحديد الأساس الواقعي الذي يجب أن تبدأ منه جهود التطوير.
2. أنها تسهم في الكشف عن القدرات والطاقات الكامنة لدى العاملين، ويمكن أن يكون مدخلاً لإعادة تقسيم العمل وتوزيع المسؤوليات والأدوار، كما تسهم عملية التقييم في تحسين أداء العاملين وتطويره، فهو يعاون الرؤساء والقادة في اكتشاف جوانب الضعف والقصور في كفاءة العاملين والعمل على تقويتها، إلى جانب تحديد نوع التوجه اللازم لدفع سلوك العاملين وسدّ جوانب النقص في كفاءتهم.

كما جاء عند (عباس، 2006: 78) أنّ لعملية التقييم العديد من الفوائد منها:

1. تساعد عملية التقييم في تحديد مدى فاعلية المشرفين والمديرين في تنمية وتطوير الفريق.
2. الكشف عن قدرات العاملين وبالتالي يتم ترقيتهم إلى وظائف أعلى، كما يساعد على نقل الفرد إلى الوظيفة التي تناسبه.

3. تؤدي إلى اقتراح المكافآت المالية المناسبة للعاملين من خلال المعلومات التي يتم الحصول عليها من عملية التقييم.

4. يعتبر التقييم من الأساليب الأساسية التي تستخدم في الكشف عن الحاجات التدريبية وتحديد برامج التدريب والتطوير اللازمة.

وقد أورد (ديبة، 2015: 14) نقلاً عن (الهيبي، 2010: 212-213)، أن موضوع تقييم أداء العاملين يحظى بأهمية مرموقة في العملية الإدارية، فهو الوسيلة التي تدفع الأجهزة الإدارية للعمل بحيوية ونشاط، حين تجعل الرؤساء يتابعون واجبات ومسؤوليات مرؤوسيههم بشكل مستمر، وتدفع المرؤوسين إلى العمل بفعالية، ويمكن إظهار نتائج تلك الأهمية من خلال مجالات استخدام نتائج تقييم الأداء بما يأتي:

1. تحديد صلاحية الموظف الجديد.
2. الاسترشاد بها عند النقل والترقية.
3. تحديد مستوى الأداء المطلوب وتحديد الاحتياجات التدريبية.
4. الاسترشاد بها عند منح المكافآت التشجيعية.
5. فاعلية الرقابة والإشراف وتحسين مستوى المشرفين.
6. النهوض بمستوى أداء الوظيفة.
7. تقييم العلاقة بين الرؤساء والمرؤوسين.
8. الحكم على مدى سلامة الاختيار والتعيين.

كما قسّم صالح عملية التقييم إلى ثلاث غايات تتمثل في مستوى يمثل المنظمة، ومستوى يمثل المدراء، ومستوى يمثل الأفراد، وتكمن أهمية تلك الغايات بالآتي (صالح، 2004: 137):

1. أهميتها على مستوى المنظمة:

• إيجاد مناخ ملائم من الثقة والتعامل الأخلاقي الذي يباعد احتمال تعدد شكاوى العاملين تجاه المنظمة.

• رفع مستوى أداء العاملين واستثمار قدراتهم بما يساعدهم على التقدم والتطور.

• تقييم برامج وسياسات إدارة الموارد البشرية والتي لها نتائجها العملية والذي يمكن أن تُستخدم كمؤشرات للحكم على هذه السياسات.

2. أهميتها على مستوى المدراء:

- دفع المدراء والمشرفين إلى تنمية مهاراتهم وإمكانياتهم الفكرية وتعزيز قدراتهم الإبداعية للوصول إلى تقويم سليم وموضوعي لأداء تابعيهم.
- دفع المدراء إلى تطوير العلاقات الجيدة مع المرؤوسين والتقرب إليهم؛ للتعرف على المشاكل والصعوبات.

3. أهميتها على مستوى العاملين:

- تجعل العاملين أكثر شعوراً بالمسؤولية وذلك لزيادة شعوره بالعدالة وبأن جميع جهوده المبذولة تؤخذ بالحسبان من قبل المنظمة.
- دفع العاملين للعمل باجتهاد وإخلاص؛ ليقرب فوزه باحترام وتقدير رؤسائه معنوياً ومادياً.
- وجد الباحث من خلال دراسته أن لعملية تقييم الأداء أهمية كبيرة يمكن إيجازها في الآتي:

1. تعتبر عملية تقييم الأداء من أهم الركائز التي تُبنى عليها عملية المراقبة.
2. تفيد بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلّها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة.
3. تُعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة.
4. معرفة مدى سلامة السياسات والاستراتيجيات خلال السنة المالية.

ويمكن الاستنباط مما سبق بأن أهمية عملية تقييم الأداء تهدف إلى رفع الروح المعنوية لدى العاملين وتحقيق أهداف المنظمة على حدّ سواء، بما يضمن تكامل البيئة والبنية الداخلية للمنظمة مع العوامل الخارجية والخدمات اللوجستية المقدمة، للعمل على تحفيز العاملين وتطوير أدائهم، مما يشعرهم بالأمن والاستقرار، الأمر الذي يعمل على زيادة الثقة في المنظمة وزيادة الانتماء لها وذلك من خلال شفافية وعدالة هذه العملية، ومدى مصداقيتها والالتزام بنتائجها.

2-1-3 أهداف تقييم الأداء:

تسعى الإدارة والوحدات التنظيمية والأجهزة الإدارية إلى تحقيق أهداف عديدة ومتنوعة من عملية تقييم الأداء، ويعتبر ريتشيل ترومن: أن التقييم يدعم ويعزز المعرفة والمسؤولية والتغيير الإيجابي وبناء القدرات، ويتم من أجل (Trotman, 2008, 12):

1. قياس الأشياء الصحيحة.
2. تمييز الاختلاف وتحفيز التغيير الإيجابي.
3. إيجاد ما تمّ إنجازه والذي لم يتمّ إنجازه.
4. معرفة مصادر الطاقات الكامنة وكفاءة الموارد.

5. دعم الأنشطة الهادفة وربطها بالخطط.
6. إثبات الأثر، تحديد القيمة، الفعالية، الكفاءة.
7. إثبات مصداقية البرنامج (صحته) والحفاظ عليه (استمراره).
8. صحة المعلومات الراجعة (المرتدة) التي تزود بها الهيئات سواء التخطيطية أو التنفيذية.
9. وضع الخطة السنوية.

لذلك تعتبر عملية تقييم الأداء في الوقت الحاضر جزءاً أساسياً من منهجية إدارة الجودة الشاملة التي تمثل المنهج المعاصر في إدارة المنظمات، وهي منهجية تؤكد على ضرورة الاستمرار في تحسين وتطوير أداء العاملين من خلال ما تظهره نتائج تقييم أدائهم إذ أنّ الفعالية التنظيمية التي توفر للزبائن سلعاً وخدمات يرضون عنها، متوقفة على جودة الأداء وتحسينه المستمر، وبالإمكان تناول الأهداف التي تحققها عملية تقييم الأداء وفق مستويات ثلاثة هي: المنظمة، المديرون، المرؤوسون (السالم، 2009: 239).

كما أنه يمكن أن نُجمل الأسباب الأساسية التي تبرّر بل تجعل القيام بعملية التقييم ضرورة حتمية للأسباب التالية، (السعيد، 1989: 487-517):

1. معرفة صحة طريقة الإنجاز.
 2. قياس التقدّم المسجّل لتحقيق الأهداف.
 3. التعرّف إلى مدى نجاح الجهود المبذولة.
 4. مقارنة التكاليف بالإنجازات.
 5. جمع معلومات جديدة (لاستعمالها في البرمجة والتخطيط).
 6. التعرّف إلى نقاط الضعف والقوة في العمل والتخطيط.
 7. الخدمات والأنشطة المقدمة.
 8. الموارد البشرية والمادية.
 9. المعلومات والحقائق والأرقام التي تهتم بالخدمات أو الأنشطة المراد تقييمها.
- لذلك يتمثل الهدف العام لعملية تقييم الأداء، من خلال التأكد من أنّ الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطط الموضوعة والمرسومة، وهناك بعض الأهداف الأخرى لتقييم الأداء يمكن للباحث إيجازها كما يلي:
1. كشف بعض المشكلات الإدارية والتنظيمية، حيث تكفل الدراسة التحليلية لنتائج التقارير الكشف عن بعض العيوب التنظيمية أو الإدارية.
 2. تقدير صلاحية أنظمة شؤون العاملين الأخرى، إذ تعتبر عملية تقييم بمثابة اختبار لمدى سلامة ونجاح الطرق المستخدمة في الاختيار والتعيين.

3. تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يطلع فيها، من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد انجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى الأداء.

4. تنشيط الأجهزة الرقابية على أداء عملها عن طريق المعلومات التي يقدمها تقويم الأداء فيكون بمقدورها التحقق من قيام الشركات العامة بنشاطها بكفاءة عالية، وإنجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب حيث تقدم تقارير الأداء أفضل المعلومات التي يمكن أن تستخدم في متابعة وتطوير المتطلبات الإدارية والاقتصادية والمالية لمختلف الوحدات الاقتصادية.

5. العمل على الحصول على أفضل عائد ودفع حركة التنمية يتم عادةً من خلال التوسع وإقامة المنظمات الجديدة.

2-1-4 الشروط الواجب توافرها في عملية تقييم الأداء:

يشير (الكلاهد، 2013: 150) إلى أنه ولكي يتوفر عنصر الصلاحية والصحة والسلامة في تقييم أداء الموظف، يجب أن تتوفر العوامل التالية:

1. أن تكون معايير محددة للتقييم.
2. أن تكون عملية التقييم من أولويات الإدارة العليا في المنظمة حتى يتم تطبيقها بجدارة.
3. أن تكون نماذج التقييم دقيقة ومحتوية على نقاط تعطي في محصلتها الهدف المنشود منها.
4. أن تكون عملية التقييم مفهومة للعاملين حسب مستوياتهم العلمية والعملية.
5. أن تتوفر تعليمات واضحة ودقيقة في المنظمة تفيد باستمرارية تقييم الأداء.
6. يلزم تدريب المسؤولين التخصصيين على كيفية القيام بعملية التقييم.

يرى الباحث من خلال العوامل السابقة أنه يمكن تحقيق العدالة الكافية في بناء الثقة مع أصحاب العلاقة في المنظمة كلاً فيما يخصه، ويتضح ذلك في مدى تبني الإدارة العليا لعملية تقييم الأداء وما يترتب عليها من نتائج، والعمل على تنفيذ تلك النتائج.

2-1-5 مفهوم رقابة الأداء:

إن مفهوم الرقابة أصبح أكثر إتساعاً، وإن الأدوات الكلاسيكية غير قادرة على القيام بدور فاعل في الحياة العملية، فالقوائم المالية مثلاً لم تعد قادرة على إعطاء صورة واضحة للإدارة، كذلك فإن القوائم المالية لا تستطيع أن تعطي صورة واضحة عن آليات العمل سواء المصرفي أو الصناعي أو غيرها، لذا فإن أغلب المختصين يتجهون إلى أفضل أداة للقيام بعملية تقويم الأداء وهي عن طريق التحليل المالي، وفي أواخر القرن المنصرم تبلور مفهوم الرقابة على الأداء أو رقابة الأداء والذي ذهب بعض المختصين (الرحيلي، 1998: 2)، إلى

اعتبار أنّ الرقابة على الأداء تمثل مدى معرفة قدرة الإدارة على القيام بأفضل استخدام للموارد وتقديم أفضل منفعة ، وهذا الدور يتأتى عن طريق تحليل البدائل وإيجاد أفضل بديل، لذا فإن الرقابة على الأداء تحقق هدفين رئيسيين هما (عبد الحليم، 1991: 425): أهداف وظيفية وأهداف استراتيجية انظر (البياتي، 2010: 250).

هناك تعاريف عديدة لرقابة الأداء، فقد عرّفها بعضهم على أنها : " التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة ، من خلال دراسة مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية؛ لإعادة توجيه مسارات الأنشطة في المنظمة بما يحقق الأهداف المرجوة منها"، ويعرّفها آخرون بأنها : " مقارنة الأداء الحالي بالأداء المتوقع، أي المخطط، وهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها ملاحظة التقدم نحو تحقيق الأهداف (حسن، 2003: 27) ، مع بيان المعوقات والانحرافات التي يسفر عنها التقييم، ودراسة أسبابها ومن ثم الوصول إلى الوسائل الكفيلة بعلاجها، وتجنّب تكرارها، مع ضرورة الحرص على استمرار تلك الأسباب والوسائل والعمل على تطويرها في المؤسسات جميعها (كركور والفارس، 2000: 232).

ولعلّ بعض الكُتّاب يعتبر الرقابة على الأداء هو مفهوم الرقابة الشاملة ويعتبره مرادفاً لمفهوم الرقابة على الأداء كما جاء عند (توفيق، 1986، دسلر، 1991) نقلاً عن (الموسوي، 2004: 254) حيث إنه تمّ اعتبارها أسلوب تعتمد عليه الإدارة العليا في الرقابة المركزية على الأداء الكلي لتحقيق الأهداف العامة والخطط العامة.

كما تمّ تعريف رقابة الأداء بأنها: " قياس الأداء بمعالجة المعلومات المرتدة وقياس أداء الأجهزة التخطيطية؛ لمعرفة مدى دقته، وذلك للتعرف فيما إذا كان قد تمّ اختيار البديل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف بأقل التكاليف الممكنة، بينما يتم قياس أداء الأجهزة التنفيذية للثبوت من قدرتها على تنفيذ سياسات الإدارة العليا باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة واقتصاد "(الهلولي، 2000: 203). كما عرّفها آخرون بأنها: "قياس لما يتم إنجازه من أعمال ثم مقارنتها بما كان ويجب أن يتم ذلك وفقاً للتخطيط المعدّ مسبقاً؛ لاكتشاف نقاط الضعف والقوة، حيث يتم القياس بواسطة المؤشرات والمعايير المعدة لذلك" (عبد المحسن، 2002، 75).

كما جاء أنّ ديوان المراقبة الكندي أطلق تعبير الرقابة الشاملة على رقابة الأداء، ويسمّيها جهاز الرقابة المالية السعودي وكذلك السويدي "رقابة الفاعلية" (قلعاوي، 1998: 34) نقلاً عن (حماد، 2005: 140)، أما رقابة الأداء بمعناها العلمي فتعني " تقييم أداء المنظمات طبقاً لأهداف ومعايير محددة مقدماً، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات الصحيحة الملائمة بما يضمن تطابق الأداء مع ما هو مخطط له". (حماد، 2005: 141)، كما وتعتبر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابية والمحاسبة (الإنّتوساي) أنّ الرقابة على الأداء هي فحص مستقل لكفاءة

وفعالية المشاريع أو البرامج أو المنظمات الحكومية بخصوص الاقتصاد وبهدف الإفضاء إلى تحسينات (ISSAI 3000: 11).

كما وتهتم الرقابة على الأداء بالرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وتضم:

1. الرقابة على اقتصاد النشاطات الإدارية وفقاً للمبادئ والممارسات والسياسات الإدارية السليمة.
 2. الرقابة على الكفاءة في استعمال الموارد البشرية والمالية وغيرها، بما في ذلك فحص نظم المعلومات الإدارية، وإجراءات الأداء، وترتيبات الإشراف والإجراءات المتبعة من قبل الهيئات الخاضعة إلى الرقابة في معالجة جوانب القصور التي يتم تعريفها.
 3. الرقابة على فاعلية الأداء فيما يتعلق بتحقيق موضوعية الهيئة الخاضعة للرقابة، والرقابة على التأثير الحقيقي للنشاطات مقارنة بالتأثير المتوقع (ISSAI 3000: 11).
- وتعرف مفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بشكل عام كما يلي:

- **الاقتصاد:** هي تقليل تكلفة المصادر المستخدمة في العمل المنجز مع مراعاة الوقت والنوعية والكميات المناسبة في إنجاز ذلك العمل .
- **الكفاءة:** هي القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال ترشيد العلاقة بين المخرجات سواء على هيئة بضائع وخدمات أو أي نتائج أخرى، والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها.
- **الفاعلية:** هي مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة أو المزمع تطبيقها لتحقيق الأهداف المرسومة وذلك بمقارنة الأثر المرجو مع الأثر الفعلي لعمل معين (دليل رقابة الاداء، 2012: 13).

وبالتالي فإن رقابة الأداء موجهة إلى الأداء العام والذي يستوجب هذا النوع من الرقابة الذي يشتمل على القطاعات والمرافق الأكثر تعرضاً لمخاطر التلاعب الفعلي، والتي تؤثر في الاقتصاد الوطني، والمفترض أنه هو المحصلة المتكاملة لنتائج الأعمال وتفاعلها مع البيئة، ويضم كلاً من:

1. أداء الأفراد في الجهات الحكومية.
2. أداء الوحدات التنظيمية في الإطار العام لمؤسسات الدولة.
3. أداء المؤسسات في إطار البيئة الخارجية (الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية. الخ).

ويذهب آخرون إلى الوصف التفصيلي للعملية بأن تقييم الأداء أو تقييم الكفاءات أو تقييم أداء العاملين، كلها مسميات مترادفة غايتها تحليل أداء الفرد بهدف تحديد نقاط القوة وتعزيزها والضعف ومعالجتها كضمانة أساسية لتحقيق فاعلية المؤسسة (أبو ماضي، 2007: 12).

إنّ تقييم أداء المؤسسات العامة وبرامجها قد أصبح جزءاً لا يتجزأ من الرقابة المالية الحديثة، فالرقابة المالية التقليدية تهدف للتأكد من حسن إدارة الموارد المالية دون تنذير أو إشراف، بينما الرقابة المالية الحديثة تعمل على تقييم الأداء ودراسة الفاعلية والكفاءة للبرامج،

وذلك للتأكد من حسن استخدام المال العام، فرقابة الأداء تهدف إلى تسليط الضوء على الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في استغلال المنظمة للموارد المتاحة لها (الأصم، 2001: 226) نقلاً عن (عثمان والبنا: 465-470).

2-1-6 أهداف رقابة الأداء:

لقد تطورت أهداف الرقابة في الوقت الذي شهد تطوراً هائلاً في مختلف جوانب الحياة المادية والمعنوية والإدارية والذي في مضمونها اشتمل على تطوير الرقابة من حيث (المفهوم، المدخلات، الأهداف، الأساليب، المخرجات، النطاق).

كما إشتملت دراسة (صادق، خرابشة، 2000: 336-337) أهداف رقابة الأداء من خلال:

1. فحص السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة.
2. التحقق من مدى تحقيق الفعالية في أداء كل نشاط أو مركز مسؤولية للأهداف المرسومة له مع التحقق من مدى الالتزام بما تقتضي به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك، والتحقق من مدى تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة؛ للحصول على أفضل النتائج الممكنة في أقصر وقت، وبما يتفق مع أهداف المنشأة، الأمر الذي يتطلب التأكد من توفير معايير مدروسة وملائمة وكافية تحدد ما يجب أن يُستخدم من موارد لأداء الخدمة أو إنتاج السلعة أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي.
3. تقويم النتائج الكلية المحققة فيما يتعلق بأهداف البرنامج بما فيها نظم الاستفادة من الموارد البشرية والمادية خاصة التأكد من أنّ النظم المتبعة تقوم فعلاً بتحقيق النتائج المستخدمة بطريقة اقتصادية وفعالة وكفؤة.
4. كشف الانحرافات (المفضلة وغير المفضلة) وبيان أسبابها، ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والقصور وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة واقتصاد وفعالية أكبر.
5. التحقق من تقدير الموارد المتاحة؛ لتقليل التكلفة وزيادة المخرجات إلى الحد الأعلى.
6. التحقق مما إذا كانت تقارير الهيئات الخاضعة للرقابة تحتوي على بيانات ومعلومات محددة وصحيحة ومفيدة.
7. التحقق من إنجاز الأهداف كلها المالية والمادية والاقتصادية والاجتماعية.
8. التحقق مما إذا كان هناك زيادة في المبالغ المسددة أو خسارة أو تبذير أو زيادة يمكن تجنبها في المصروفات نتيجة التخطيط غير السليم، أو التسلسل الخاطئ للأنشطة والعمليات أو التأخير في استكمال المشروعات أو سياسة التسعير غير المحكمة أو الزيادة في المخزون.

9. خدمة العلاقات المحاسبية للمستويات المختلفة والإفصاح عنها بطريقة مناسبة، إن هذه الخدمة قائمة على افتراض أن من يفوض المسؤولية يجب أن يقدم إيضاحاً مناسباً عن كيفية إتمامها.
10. فحص كافة السياسات بالمنشأة وتقويمها؛ للتعرف على مدى سلامتها ووفائها لتحقيق الأهداف المرجوة.
11. توفير الظروف المناسبة لغرض مساءلة أكثر ملائمة وتحديد المسؤولين عن ارتكاب الأخطاء والتلاعب والهدر والتزوير والاختلاس والتسيب، وبخاصة عندما يقتض الأمر بتحديد واضح وسليم لمراكز المسؤولية.
12. تشجيع إدارة القطاع العام على إدخال وسائل متقدمة بشأن إعداد التقارير الخاصة بالأداء.
13. التشجيع على إدخال تحسينات على معلومات القطاع العام وعلى المساءلة بشكل عام، وتحفيز الإدارة؛ لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بزيادة الكفاءة والفعالية والتوفير.
14. تزويد الجهات المعنية بالتخطيط بكافة مستوياتها بالبيانات المقارنة عن الأداء والنتائج الفعلية والمقدرة والانحرافات وأسبابه، مما يشكل أساساً هاماً في اتخاذ القرارات الخاصة بتعديل الخطط والبرامج التقديرية أو في صياغة خطط وأهداف وبرامج تقديرية مقبلة، الأمر الذي يبعد القرارات التخطيطية من نطاق التخمينات الشخصية لتدخل نطاق البناء العلمي.
15. رقابة الأداء تُهيئ الفرصة لعلاج الانحرافات في الوقت المناسب.
16. تقديم تقارير مفصلة ووافية وموضوعية للسلطة التشريعية وللجهات المعنية والجمهور لتعنيها على تكوين فكرة واضحة ومتكاملة عن أوضاع الإدارة العامة، ومدى حسن استخدام المال العام، ومدى ترشيد الإنفاق، وكذلك مدى كفاءة الإدارة المالية في تحصيل الإيرادات على اختلاف أنواعها (في الوقت والإجراءات والكيفية)؛ لتعنيها على اتخاذ أرشد القرارات وأسلم السياسات.
17. بيان ما إذا كانت التقنيات والأساليب العلمية اللازمة للإدارة المالية متوفرة فعلاً وكيف يتم تطبيقها، وإذا كان من غير الممكن تطبيق وحدات قياس كمية، فإنه في مقدور جهاز الرقابة أن يحدد بعض النتائج من خلال تفسير الإدارة للأهداف الكيفية أو النوعية المعينة.
18. تحديد ما إذا كانت الهيئات الخاضعة للرقابة تقي بوعودها (نحو فئات الشعب وكافة المعنيين) عن طريق تقديم السلع والخدمات المطلوبة منها بالكيفية والموعد الملائمين والنوعية المرغوبة والسعر المفضل.

19. مع أنّ الجهات الرقابية في نظر البعض لا تتعرض للقرارات السياسية إلا أنها تمتد إلى تقييم المعلومات المتوفرة المؤدية إلى وضع تلك القرارات، أي معرفة القرارات السياسية التي بنيت على تلك المعلومات وإلى تحديد ما إذا كانت أهداف السياسة قد تمت تغطيتها فعلاً أم لا.

كما أنّ دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية، بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي أشار إلى أنّ أهداف ونطاق رقابة الأداء تهدف إلى تعزيز المساءلة وتطوير الإدارة في القطاع العام، وذلك عبر تحقيق الأهداف التالية (دليل رقابة الاداء، 2012: 14-15):

1. إبلاغ السلطة التشريعية بنتائج أعمال الرقابة؛ لمساعدتها على ممارسة صلاحيات المساءلة العامة تجاه السلطة التنفيذية في شأن إدارة المال العام .

2. مساعدة السلطة التنفيذية ومراكز صنع القرار في الدولة على تقييم جودة السياسات المتبعة وتحديد مواطن الضعف فيها؛ لتصحيح مسارها واتخاذ القرارات الكفيلة بتطويرها .

3. توجيه الجهات والوحدات الخاضعة للرقابة نحو أفضل السبل؛ لتطوير أدائها وترشيد استخدام مواردها وتحسين طرق إدارتها بُغية تحقيق أهدافها.

إنّ تحقيق هذه الأهداف، يتطلب من رقابة الأداء أن تكون حسب منظمة "الإننتوساي" واسعة النطاق بقدر يتيح الرقابة على المجالات التالية:

1. الرقابة على اقتصاد الأنشطة الإدارية حسب مبادئ وممارسات الإدارة الصحيحة وأيضاً حسب سياسات الإدارة، بما في ذلك إدارة الموازنات وما تتضمنه من أعمال تشمل إدارة الأصول والإيرادات وكذلك المطلوبات والمصروفات.

2. الرقابة على كفاءة الاستفادة من الموارد البشرية والمالية والموارد الأخرى بما في ذلك فحص نُظم المعلومات، ومقاييس الأداء، ومراقبة الترتيبات والإجراءات المتبعة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة بغرض معالجة نقاط الضعف فيها.

3. الرقابة فعالية الأداء المتعلق بمدى وجود أهداف ومؤشرات أداء كافية وملائمة ومدى تحقيق هذه الأهداف ومقارنة الآثار الفعلية للأنشطة المنجزة بالآثار المتوقعة منها.

إنّ اتساع هذا النطاق يستلزم الإشارة إلى أنّ رقابة الأداء تتجاوز في نطاقها أنواع الرقابة التقليدية الأخرى مثل: الرقابة المالية وتتكامل معها، الجدول رقم (1) يوضح أهم سمات كلّ من رقابة الأداء عن الرقابة المالية كما يلي:

جدول رقم (1)

مقارنة بين سمات رقابة الأداء وسمات الرقابة المالية

م	عناصر المقارنة	سمات رقابة الأداء	سمات الرقابة المالية
1	موضوع الرقابة	السياسات والبرامج الحكومية، الأنظمة والأنشطة الإدارية، ... إلخ.	العمليات والبيانات المالية والإجراءات المحاسبية المتعلقة بها.
2	أهداف الرقابة	إبداء حكم مهني حول مدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية في تنفيذ السياسات والبرامج الحكومية.	إبداء الرأي حول قانونية العمليات ومصادقية البيانات المالية.
3	المرجعية المعتمدة في الرقابة	مرجعيات متنوعة مثل: علوم الإدارة، علوم الاقتصاد، الإحصاء، ... إلخ.	المحاسبة / القانون.
4	طبيعة أساليب الرقابة المعتمدة	متغيرة حسب طبيعة مواضيع مهمات الرقابة.	ثابتة حسب نماذج رقابة محددة.
5	طبيعة المعايير المعتمدة	متنوعة المصادر وذات طبيعة خاصة بالجهات الخاضعة للرقابة وبنشاطها.	الضوابط القانونية / المعايير المحاسبية.
6	طبيعة أدلة الإثبات	مستندية وغير مستندية / مرنة ومقنعة.	مستندية / دقيقة وحاسمة.
7	صيغة التقارير	ذات هيكل ومحتويات متغيرة حسب أهداف الرقابة.	ثابتة حسب نماذج كتابة محددة.

المصدر: دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية في مجلس التعاون الخليجي 2012

إلا أنه في الأخير، تبقى أنظمة وسياسات جهاز الرقابة في حد ذاته هي المحدد الأساسي الذي يتم على ضوئه تحديد النطاق العملي لرقابة الأداء حتى يتم تحقيق النتائج المرجوة منها شرط إحكام إدارة المخاطر المحيطة بعملية الرقابة.

2-1-7 المعايير الرقابية لرقابة الأداء:

تهتم رقابة الأداء حسب معايير الإنتوساي الرقابية على الاقتصادية والكفاءة، الفعالية وتشمل:

1. الرقابة على اقتصادية الأنشطة الرقابية طبقاً للتطبيقات والمبادئ الإدارية السليمة وسياسات الإدارة.

2. الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية وتشمل فحص أنظمة المعلومات وإجراءات الأداء ومراقبة الإجراءات والتدابير المتبعة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة لمعالجة نواقص محددة.

الرقابة على فاعلية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة الخاضعة للتدقيق ومراجعة الأثر الفعلي للأنشطة مقارنةً بالأثر المنشود للأنشطة (www.intosai.org) .

المبحث الثاني: الرقابة المالية وأنواعها

مقدمة.

1-2-2 ماهية الرقابة المالية.

2-2-2 تعريف الرقابة المالية.

3-2-2 أهمية الرقابة المالية.

4-2-2 أهداف الرقابة المالية.

5-2-2 أنواع الرقابة المالية.

المبحث الثاني: الرقابة المالية وأنواعها

مقدمة:

لقد تطوّرت الحياة بمكوناتها وأنظمتها المادية والمعنوية، حتى انعكس ذلك على بيئة الأعمال والإجراءات المتّبعة في تنفيذ الخطط والبرامج داخل الوحدات الإدارية، والتي تعتبر الرقابة جزءاً أصيلاً من مكوناتها وفلسفتها القائمة.

كلّ ذلك نتج عنه تطوير العمليات المالية كونها المكوّن الرئيسي للنظام المالي في الدولة، كما جاء عند (حماد 2005 : 4-5) ونظراً لما تتمتع به الإدارات المالية في الدولة من اهتمام كبير، بات يُنظر إليها على أنها من أقوى الإدارات في المؤسسات الحكومية، ومن الممكن أن تؤثر على كثير من الأمور في هذه المؤسسات، فالإدارة المالية في المؤسسة الحكومية هي الإدارة المسؤولة عن تسيير كافة الأعمال المالية وفق المهام والاختصاصات التي حددها لها الهيكل التنظيمي، وابداء الرأي والمشورة في المسائل ذات الطابع المالي التي يمكن أن تواجه المؤسسة، وتتولّى الإدارة العامة للشؤون المالية العديد من المهام والمسؤوليات التي تتمثل في:

1. إعداد وتوزيع وتنظيم مشروع قانون الموازنة السنوي، ومناقشة بنوده على مستوى المؤسسة، والمشاركة في جلسات مناقشة مشروع الموازنة مع وزارة المالية.
2. مهمة تنفيذ الموازنة بعد إقرارها، والإشراف على تنفيذها وفق الغايات المرصودة لها.
3. الإشراف على أموال الأمانات، وخدمات النقل التي تحتاجها الوزارة في المركز والميدان.
4. تنظيم السجلات المالية حسب تبويبات قانون الموازنة العامة، وإثبات كافة المعاملات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة في هذه السجلات.
5. تقديم تقارير دورية وسنوية للإدارة العليا، ولوزارة المالية عن نشاط المؤسسة، وتقديم توصيات للإدارة العليا بالخصوص.
6. قبض جميع الإيرادات بموجب وصول مقبوضات رسمية، وتقيدتها في السجلات المالية ذات العلاقة.
7. حفظ المستندات المالية بعد إتمام عمليات الصرف والقبض للمدة المنصوص عليها في النظام المالي والقوانين العامة، وإتلافها بعد ذلك.
8. الاحتفاظ بالكفالات المالية المتعلقة بمشاريع المؤسسة المتعاقد عليها، واتخاذ الإجراءات اللازمة بالتمديد أو الإعادة أو المصادرة قبل تاريخ استحقاقها وبعد أخذ الموافقات اللازمة بالخصوص.

9. التأكّد من تأمين المخصصات اللازمة للإنفاق، واقتراح تأمينها من الجهات المعنية في حالة عدم كفاية المخصصات المرصودة بقانون الموازنة العامة.

مما سبق يتضح مدى أهمية الرقابة المالية والمسؤولية الملقاة على عاتقها، فالعمليات المالية التي تبدأ حياتها بالتخطيط والتنظيم ومن ثم التوجيه، لا تتحقق ثمارها إلا بالرقابة على ما خُطّط له سلفاً من حيث التنفيذ والخطوات والإجراءات، حتى يتم بعد ذلك إجراء عمليات التقييم والمراجعة لهذا الواقع وتأصيله والوقوف على نتائجه، لذلك احتلت الرقابة المالية ومكوناتها المادية والمعنوية وتقاريرها مكانة مرموقة في الدولة، ولدى صنّاع القرار في المجلس التشريعي وديوان الرئاسة الفلسطيني والرأي العام الدولي والمحلي، مما انعكس إيجاباً على المكانة التي شغلتها الرقابة المالية ضمن الهياكل التنظيمية ولدى صنّاع القرار، وبذلك لا يختلف الحال كثيراً في المؤسسات والشركات والقطاعات العامة والخاصة بما فيها المؤسسات العامة والوحدات الإدارية والوزارات التابعة للدولة، تتعدد الأساليب والطرق والإجراء، تختلف في التنفيذ والتوقيت والتطبيق، ولكن يبقى الهدف والغاية واحدة وهو الحفاظ على المال العام من سوء الاستخدام وضياعه في غير ما خُصّص من أجله، والعمل على ترشيده والحكمة في استخدامه، والتأكّد من أنه يُصرف ويوجّه ضمن ما خُصّص له وما تمّ إقراره في الموازنة العامة للدولة.

وفي هذا المبحث سنتناول ماهية الرقابة المالية وتعريفاتها والجهات الخاضعة للرقابة المالية ومن الجهات المخوّلة للقيام بعمليات الرقابة المالية، إضافةً إلى الأساليب والطرق والإجراءات المتبعة في عملية الرقابة المالية وأهدافها وغاياتها، والفرق بين الرقابة المالية والرقابة على الأداء، مع الأخذ بعين الاعتبار الآثار المترتبة على عملية الرقابة المالية والجهات المستفيدة من نتائج أعمالها.

2-2-1 ماهية الرقابة المالية:

لقد اختلف الكُتّاب في ماهية الرقابة، لذلك تعدّدت تعاريفهم للرقابة، وعليه يمكن القول بأنّ هذه التعاريف تميزت بثلاثة اتجاهاتٍ كما يلي (الكفراوي، 2005: 17-18):

الاتجاه الأول: وهو يهتم بالجانب الوظيفي للرقابة ويركّز على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، فهو يهتم بوجود عملياتٍ معيّنة يلزم توافرها لتحقيق الرقابة ويتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها.

الاتجاه الثاني: ويهتم بالرقابة من حيث كونها إجراءات، ويركّز على الخطوات التي يتعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة، فلاّتمام عملية الرقابة يتطلّب الأمر وجود بيانات عن أوجه النشاط

المختلفة كشرط أساسي للقيام بالرقابة على أن تُعدّ بشكل يمكن الاستفادة بها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال.

الاتجاه الثالث: وهذا الاتجاه يهتم بالإشراف والفحص والمراجعة من سلطة لها هذا الحق؛ للتعرف على كيفية سير الأعمال داخل الوحدات وللتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقاً لأحكام القوانين واللوائح والتعليمات، ولتحقق من تنفيذ هذه الوحدات لأهدافها بكفاءة، وسلامة نتائج الأعمال والمراكز المالية، وللكشف عما قد يقع من مخالفات وانحرافات، وبحث أسباب حدوثها واقتراح وسائل العلاج لتفادي تكرارها مستقبلاً حفاظاً على المال العام.

2-2-2 تعريف الرقابة المالية:

لقد تنوّع تعريف الرقابة المالية بتنوّع الفلسفة المتبّعة من قبل المراقب بناءً على الإتجاه الذي يتبناه، وهذا الاتجاه يتحدد بحسب التبعية الإدارية للوحدات التنظيمية، هل تعمل ضمن القطاع الخاص وفلسفة الخصخصة الحكومية للمنشآت العامة، أم أنها تتبع فلسفة مُلاك القطاع الخاص، وعليه فقد تعدّدت صور تعريف الرقابة المالية فكانت كما يلي:

هي الرقابة التي تهدف إلى التأكد من سلامة الوضع المالي في المؤسسة، هي منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، بهدف التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المحققة، فالرقابة المالية تتعلق بالكشف عن البيانات المالية بهدف مراجعة ما تمّ تحصيله من الإيرادات العامة، وما تمّ إنفاقه من المبالغ؛ للتأكد من صحة التصرفات المالية، ومن مطابقة هذه التصرفات للقوانين والأنظمة والتعليمات والقواعد العامة للموازنة وفي حدود الاعتمادات المصرّح بها (عثمان، 2002: 18).

ولعلّ من أبرز التعريفات التي وضّحت مفهوم الرقابة المالية هو ما تمّ ذكره في المؤتمر الأول للرقابة المالية المنعقد في العام 1977م والذي أُرِدِف اصطلاح تعريف الرقابة المالية بأنها: "منهجٌ علميٌّ شاملٌ يتطلبُ التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقلّ ينوب عن السلطة التشريعية غير خاضعٍ للسلطة التنفيذية" (بشناق، 2001: 4).

كما عرّفها هولدون على أنها: "الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى؛ للتعرف إلى كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخصص لها" (بدوي، 1982: 87).

كما عرّف (النعيمي، 2015: 12) نقلاً عن (السيد، 2005، 13) أن معهد الإدارة العامة بالرياض عرّف الرقابة المالية بأنها: " هي الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة" .

كما أورد (حماد، 2005: 19-20) تعريف الرقابة المالية في كتابه "الرقابة المالية في القطاع الحكومي"، نقلاً عن (روبرتسون وديفيز، 1982: 7) عن مكتب المحاسب العام في الولايات المتحدة الأمريكية والذي عرّف الرقابة باعتبارها هيئة الرقابة الخارجية والذي يشمل عملها الآتي:

أ. فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ومراجعتها لبيان:

1. ما إذا كانت القوائم المالية تُمثّل بعدالة المركز المالي للحكومة، وفيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمّت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
 2. مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة المالية النافذة.
- ب. فحص كفاءة واقتصاديات العمليات ومراجعتها لبيان الآتي:
1. مدى قيام الوحدة الحكومية باستخدام الموارد (البشرية، المادية... إلخ)، وإدارتها بكفاءة وبطريقة اقتصادية.
 2. أسباب التصرفات غير الاقتصادية أو التي تدل على عدم الكفاءة.
 3. مدى التزام الوحدة بالتشريعات التي تتعلق بالكفاءة الاقتصادية.

ج. فحص ومراجعة نتائج البرامج لبيان:

1. مدى تحقق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من قبل السلطة التشريعية.
 2. ما إذا كانت الوحدات الإدارية قد قامت بأخذ البدائل التي تُحقّق النتائج المرجوة بأقلّ تكلفة.
- أما كونتر وآخرون فقد عرّفوا الرقابة بأنها: تعني "قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تمّ تحقيقها" (koontz, 1984, :549) نقلاً عن (الغماري، 2009: 17).

كما عرّفها بعض الكُتّاب: "أنها مجموعة الوسائل التي تُمكن المشرّفين على المشروع من التحقق من أنّ العمل يسير وفقاً للأهداف والسياسات والبرامج التي سبق تحديدها، على أن يعطي هؤلاء سلطة اتخاذ القرارات التي تضمن سير العمل، وأن توفر لهم المقاييس التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعية، ثم تحليل أسبابه بمجرد ظهوره، واتخاذ ما يلزم من الإجراءات لمعالجة هذه الانحرافات" (بدوي، 1982: 88).

ويرى آخرون نقلاً عن (النعيزي، 2015: 12) أنّ الرقابة المالية تعني: " مجموعة من الإجراءات التي تُوضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للقوانين المحددة والمطابقة مع ما هو وارد في الموازنة، وتحديد الانحرافات إن وُجدت، ودراسة أسبابها؛ لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها، وتشجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة منها (الباشا، 2007: 19).

كما جاء في المادة الثالثة من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م من الفصل الأول أنه يقصد بالرقابة، "الإجراءات والأعمال الرقابية التي تستهدف (نت: <http://www.saacb.ps>)".

1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض المخصّص لها.
 2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف.
 3. مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.
 4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام، وتعزيز المصادقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.
- ويرى الباحث أنّ تعريف الرقابة المالية مرّ بتطوراتٍ عديدةٍ خلال الحقب الزمنية المختلفة وصولاً إلى القرن العشرين، فبعد أن كانت الرقابة مقتصرة بشكلٍ رئيسيٍّ على حماية الأصول النقدية من السرقة والضياع، أصبحت تشمل الوسائل الكفيلة بضمان دقة البيانات المالية وصحتها، وتتضمّن في مضمونها الشامل جميع أشكال الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي داخل الوحدات الإدارية والمؤسسات العامة، وعليه يمكن الخروج بعدة نتائج كما يلي:

1. أنّ الرقابة المالية إجراءات واضحة ودقيقة، وسياسة تنفيذ عامة ومعلنة.
2. أنّ عملية الرقابة المالية ليس الهدف منها الحفاظ على المال العام فقط، وإنما ترشيد إنفاقه بما يحقق الكفاءة بالتصرّف.
3. تعمل على قياس فاعلية الإجراءات المتبعة من خلال مقارنة النتائج المالية المتحققة بالأهداف المحددة مسبقاً.

4. أن الرقابة المالية دورها دورٌ تكامليّ مع وحدات التخطيط التي تعمل على رسم السياسات العامة وكذلك الأهداف العامة للمنظمة، فأهمية الرقابة هنا تكمن في متابعة التنفيذ وكشف الانحرافات ووضع المقومات السليمة لعلاجها.

5. أن الرقابة المالية تراقب النشاطات والأعمال المالية والقرارات المأخوذة بحقها هل هي مناسبة لتصحيحها وتصويبها ومتابعة تنفيذها.

6. أن الرقابة المالية هي نشاطٌ دوريّ مستمرّ دائمٌ، كما يُعتبر من معايير ومقومات الأنظمة المالية والإدارية التي يُقاس على أساسها نجاح أو فشل العملية الإدارية في المنظمة.

2-2-3 أهمية الرقابة المالية:

إن أهمية الرقابة المالية تكمن في تحقيق أهدافها المرسومة والمعلنة، لذلك يجب أن تتوفر لها القدرة على تحقيق هذه الأهداف من خلال مراقبة كافة أنشطة الوحدات الحكومية عامة والمؤسسات العامة والخاصة التي تساهم فيها الحكومة وكذلك مؤسسات المجتمع المدني، وعليه يمكن توضيح هذه الأهمية بالآتي:

إن أهمية الرقابة المالية تتركز في العناصر الرئيسية التالية (السيد، 2005: 19):

1. تعكس الرقابة المالية صورة نتائج الأنشطة والأعمال النهائية للوحدة الحكومية: حيث إنّ الرقابة المالية هي الأداة التي تُمكن الوحدة الحكومية من قياس مدى كفاءة الخطط المالية الموضوعة وكيفية تنفيذها، كما أنها تعرض البدائل الأفضل لتحقيق الأهداف، فالرقابة تُمكن إدارة الوحدة الحكومية من التعرف إلى مدى الإنجاز والجودة في أداء الموظفين ومدى تحقيقهم للأهداف الموضوعة مسبقاً، ولعلّ الإسراف والتسيّب من أبرز النتائج التي يعكسها الأداء عند غياب الرقابة.

2. ارتباط الرقابة المالية بوظيفة التخطيط : لا تمارس الرقابة المالية على أعمال لم يتم التخطيط لها مسبقاً، فالمعايير الرقابية لا بدّ أن تستند إلى خطط واضحة ومحددة قابلة للتحقيق، كما أنّ الخطط الموضوعة لا يمكن التأكّد من سلامة تنفيذها دون وجود نظام فعّال للرقابة المالية، فكلّ من الرقابة المالية والتخطيط المالي عنصران مهمان يكملان بعضهما البعض لإنجاز المهام المالية، وتجدر الإشارة إلى أنّ العديد من أساليب الرقابة المالية هي أساليب تخطيطية كالموازنات التخطيطية وأساليب الرقابة على المخزون وتحليل القوائم المالية.

3. تحقيق الرقابة المالية تتطلب وجود هيكل تنظيمي متكامل واضح يبين درجات المسؤولية للعناصر الإدارية في التنظيم: ويساهم الهيكل التنظيمي الواضح والمتكامل في تحقيق المساءلة المطلوبة في ضوء اللوائح المحددة للصلاحيات والمسؤوليات، الأمر الذي يمكن من تصحيح الانحرافات بسهولة أو يساعد على أقل تقدير في تحديد مواطن الانحراف وأسبابها وتحديد مَن

المسؤول عن اتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم، ويتم ذلك بالرجوع للدليل التنظيمي الممثل في الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات والسلطات المخولة لكل موظف.

4. تأثر الرقابة المالية بمدى وجود توجيه سليم للعاملين بالوحدة الحكومية: يُعتبر الموظفون في جميع المستويات الإدارية هم الأكثر تأثراً إيجاباً وسلباً في النظام الرقابي، وحيث إنّ الرقابة المالية تتيح المجال لإجراء تعديلات في نظم الاتصال والحفز والقيادة عند اكتشاف أخطاء في تنفيذ المهام، لذلك فإنّ عمل الرقابة المالية يزداد سهولةً وفعاليةً كلما توافر نظام فعال للاتصال.

2-2-4 أهداف الرقابة المالية:

تهدف الرقابة المالية بصفةٍ عامةٍ إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي تُمثل في مجملها الحفاظ على المال العام، حيث أورد (الدوسري، 2010-2011: 35-36) نقلاً عن (السهيل، 2007: 54-55) مجموعة من هذه الأهداف والتي تتمثل في:

1. حماية المال العام وترشيد الإنفاق واكتشاف حالات الغش والسرقة والاختلاس والتلاعب في المال العام أو سوء الاستعمال سواء كانت أصولاً نقدية أو غيرها، والتأكد من صحة وسلامة ودقة القيود والمستندات والبيانات المالية الدورية وغير الدورية وسجلاتها؛ حتى يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.
2. التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات المالية النافذة في المؤسسات العامة، واختبار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات؛ لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات، ووضع الإجراءات الوقائية الكفيلة بمنع وقوع الانحرافات والأخطاء.
3. التأكد من أنّ القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، وتدقيق هذه القرارات ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المؤسسة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع، مع تقديم التقارير المناسبة للإدارة العليا شاملاً الأعمال المنجزة مع بيان الأعمال المنوي إنجازها في المستقبل.
4. تقديم الأدلة للمسؤولين وأصحاب القرار والعمل على كشف حالات الضعف في الجانب المالي والإداري في المؤسسات.
5. تحديد الواجبات والمسؤوليات وتحديد نوع الانحرافات سواء سلبية أو إيجابية لوضع الإجراءات والتدابير المناسبة لكل نوع.
6. التأكد من أنّ كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مراعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المؤسسة، وتقييم الإجراءات والنشاطات المالية وتقديم البدائل المناسبة وتطويرها؛ لتصحيح الإجراءات غير المناسبة.

7. فحص الحسابات الختامية والنظر في تقارير مدقي الحسابات الخارجيين والتأكد من صحتها ومراقبة تنفيذ الميزانية بالشكل الصحيح، والذي لا يخرج عن قرار تنفيذ الميزانية الصادر عن وزارة المالية.

8. تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشروعات العامة.

9. اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة.

10. الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة ومدى كفاءتها في تحقيق أهداف الجهة بكفاءة وفاعلية.

11. تحديد أوجه القصور والنجاح في الجهة الخاضعة للرقابة.

2-2-5 أنواع الرقابة المالية:

تتسم الرقابة المالية بأنها عملية دائمة ومستمرة، كما تتسم أيضاً بأنها عملية ديناميكية، وتتباين أشكالها وتختلف وفقاً لمعايير الممارسة المهنية، وبالرغم من اختلاف المعايير إلا أنها تستمر وتدور مع المال العام وجوداً وعدماً، وبالتالي فإن الرقابة المالية تقسم وفقاً لعدة اعتبارات على النحو التالي (السيد، 2005: 20):

1-12-2 الرقابة المالية وفقاً للجهة التي تمارسها.

2-12-2 الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة لها.

3-12-2 الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها.

4-12-2 الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها.

5-12-2 الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف.

6-12-2 أساليب الرقابة من حيث درجة الدورية.

وبناءً على ذلك يمكن للباحث تلخيص أنواع الرقابة المالية وفقاً للشكل رقم (2) وهو على النحو التالي:

الشكل رقم (2)

"أنواع الرقابة المالية"



• جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

2-2-5-1 الرقابة المالية وفقاً للجهة التي تمارسها:

وينقسم هذا النوع من الرقابة إلى نوعين حسب الجهة التي ستقوم بعملية الرقابة، هل هي تتبع لنفس الجهة محل الرقابة، أم جهة خارجية لا تتبع لتلك الجهة محل المراجعة، وفيما يلي توضيح لذلك (السيد، 2005: 19):

أ. **الرقابة الداخلية:** هي تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع ؛ للمحافظة على الأصول واختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية في طريقها المرسوم (الرمحي، 1987: 55)، وقد وضع مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1930م التعريف التالي للضبط الداخلي والرقابة الداخلية: وهو "مجموع المقاييس والطرق التي تتبناها المؤسسة أو المنشأة بقصد حماية أصولها النقدية وغيرها، وكذلك بقصد ضبط الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر" (الإدريسي، 2010: 22).

وفي العام 1977م صدر عن هيئة الخبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية التعريف التالي: الرقابة الداخلية هي "مجموعة الضمانات التي تساهم في توجيه المؤسسة وتهدف إلى ضمان المحافظة على الأصول ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة أخرى، وتتبع نشاطه وإجراءاته من داخل المؤسسة للمحافظة على استمراريته" (القاضي، دحدوح، 1986: 239-242)، وقد عرّفت لجنة طرائق التدقيق (Committee on Auditing Procedure) المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الرقابة الداخلية بأنها : "تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع ؛ بهدف حماية أصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة" (الإدريسي، 2010: 23).

وعرّف (الكفراوي، 1998: 25) الرقابة الداخلية بأنها : تلك الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التي تتبع لها، إذ أنّ رقابة الوزير على وزارته أو على الدوائر والهيئات والمؤسسات التابعة لها تعد رقابة داخلية، وكذلك ينظر إلى رقابة مجلس الوزراء على الأعمال التي تقوم بها أجهزة الإدارة العامة في الدولة، إذ أنّ جميع الإجراءات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لمتابعة أعمالها الداخلية ؛ لتصحيح الأعمال الخاطئة منها وتقييم الأعمال المنجزة، وتحديد الانحرافات بوسائل وإجراءات تهدف من خلالها إلى حماية أصولها وممتلكاتها، وللتأكد من صحة ودقة بياناتها المحاسبية والإحصائية، وذلك من أجل رفع الكفاءة الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق أهدافها.

وقد ذكر (الإدريسي، 2010: 27-28) عشرة أهداف للرقابة الداخلية أهمها ما يلي:

1. منع التلاعب وسوء الاستخدام والإهمال وحماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس.
2. التأكد من صحة وسلامة ودقة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية في الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.
3. اكتشاف ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير.
4. مدى ملائمة ونجاعة السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا التي تنفذها بالمنشأة.
5. الكشف عن ميزات وإبداعات أفراد المنظمة لمكافأتهم وتحفيزهم والتأكد من الحقوق للجميع والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة.
6. العمل على تقوية إطار السيطرة والشفافية والمساءلة.

ب. الرقابة الخارجية: وهي الرقابة التي يقوم بها مؤسسات أو وكالات حكومية أو مستقلة للتأكد من مدى توافق المؤسسات مع شروط ومعايير الجودة المحددة، وقدرتها على توظيف واستغلال الموارد المحددة لها لتحقيق الأهداف المحددة، ومن أنواع هذه الرقابة: الاعتماد المؤسسي، التقارير السنوية، المحاسبية (سرحان، 2011: 64)، كما أنّ الرقابة الخارجية تُمارَس من أعلى المنظمة من خارج التنظيم، وبواسطة الأجهزة الرقابية المختلفة، وتتميز بأنها تُمارَس من خارج نطاق المنظمة كما أنّ القائمين فيها لا يتبعون للمنظمة ولا يعيشون حياتها (الهواسي، البرزنجي، 2014: 157)، فالرقابة الخارجية يعهد بها إلى هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية، وتنقسم بدورها إلى قسمين (رزق، 2010: 469-470):

أ- رقابة قضائية: وفيها تتولى هيئة قضائية فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة، وقد يعهد فيها إلى محاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المالية المنصوص عليها، أو قد تحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسؤولين بتدارك الموقف أو إحالتهم للقضاء الجنائي إذا استدعى الأمر، كما قد يطلب منها تقريراً سنوياً للسلطة التشريعية أو لرئيس الجمهورية أو للاثنتين معاً يعرض فيه ما اكتشفته من مخالفات مالية، ومن أوضح الأمثلة على هذا النوع من الرقابة المالية : محكمة المحاسبة في كلّ من فرنسا وإيطاليا وبلجيكا وغيرها، وديوان المحاسبة في الكويت والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر.

ب- رقابة تشريعية: وهي التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، وتباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة، فقد تتم الرقابة عن طريق الهيئة التشريعية مباشرة أثناء السنة المالية، أو بعد فحصها للحسابات الختامية عن طريق الاستجواب والسؤال للوزراء كمثلين للسلطة التنفيذية.

ويتضح مما سبق أنّ مفهوم الرقابة الخارجية اتسع بحيث أصبح يُغطي الجوانب الآتية (حجازي، 1995م: 432):

1. الرقابة المالية: وتعني مراقبة حسابات الجهة الخاضعة للرقابة من ناحية الإيرادات والمصروفات، والمشروعية والملائمة والدقة الحسابية وذلك من خلال فحص العمليات المالية، وتحليل البيانات، والتفتيش وكشف المخالفات، والانحرافات، والتحقيق فيها، وفرض المسؤولية، والمطالبة باتخاذ الإجراءات التصحيحية، واسترداد الأموال الضائعة ورفع تقارير بذلك إلى السلطة العليا في الدولة.

2. **الرقابة القانونية:** تهدف إلى الكشف والتحقيق في المخالفات الإدارية والمالية التي تقع في الجهات الخاضعة للرقابة، ومدى التزام هذه الجهات بتطبيق القوانين والنظم والتشريعات المالية الصادرة من الجهات الإدارية العليا، وفحص ومراجعة القرارات الصادرة من ذوي الاختصاص في شأن هذه المخالفات؛ للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بشأنها، وللمراقب القانوني حق المساءلة واتخاذ الإجراءات اللازمة بهذا الخصوص.

3. **رقابة الكفاءة:** وهي إحدى جوانب الرقابة المالية على الأداء وتشير إلى علاقة المخرجات بالمدخلات لأي نشاط أو برنامج، وتهدف إلى مساعدة المديرين على أداء عملهم بمستوى أكثر كفاءة.

4. **رقابة الفعالية:** وهي إحدى جوانب الرقابة المالية على الأداء، وترتبط بالمدى الذي تم تحقيقه من النتائج المرغوب فيها (الأهداف المحددة مسبقاً)، مع تحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة يمكن الحصول عليها نتيجة استخدام الموارد المتاحة.

وتعتبر الرقابة على الكفاءة والفعالية من أهم عناصر الرقابة المالية الخارجية في تحقيق رقابة فعالة على استخدام المال العام، وأكد ذلك حجازي (1995) في تعريفه للرقابة الخارجية حيث عرّفها بأنها: " نشاطٌ تقييميٌ مستقلٌّ عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها، والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة التنفيذية في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها ".

2-5-2-2 الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة لها:

تقسم الرقابة المالية، وفقاً لحجم السلطات الممنوحة للقائمين عليها إلى نوعين رئيسيين هما أنظر (الكفراوي، 1998: 26-27):

1. **الرقابة الإدارية:** تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة؛ للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي إنحراف أو مخالفات، وهذا النوع يتسم بصورتين هي:

أ. **رقابة داخلية ذاتية:** كالتي يقوم بها مجلس الوزراء ورؤساء المصالح ومديري الوحدات على مرؤوسيهم، كذلك ما يقوم به وزارة الخزانة أو البنك المركزي من رقابة على الوزارات والمصالح الأخرى.

ب. **الرقابة الخارجية:** فإنه توجد أجهزة وجهات خارجية تقوم بهذا النوع من الرقابة الإدارية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية.

وتعمل الرقابة الإدارية على كشف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها وإحالتها للسلطات المختصة وعندها ينتهي عملها.

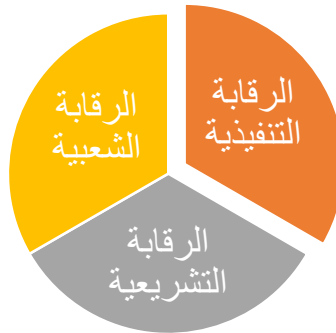
2. **الرقابة القضائية:** هي تلك التي تتولاها هيئة قضائية تكون مسؤولة عن إجراء عمليات الرقابة واكتشاف المخالفات المالية ويعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة، فمن حق هذه الهيئات أو الأجهزة، سلطة توقيع الجزاء عند وقوع المخالفة، كما قدم الكاتب نماذج عملية على أن الدول اللاتينية مثل فرنسا وإيطاليا وبلجيكا تأخذ بنظام الرقابة القضائية، وأوضح الكاتب إلى أن فرنسا مثلاً يباشر الرقابة القضائية فيها جهاز قضائي والمعروفة باسم محكمة المحاسبة التي تتمتع بسلطات قضائية، فلها أن تصدر أحكاماً برّد المبالغ التي قصر في تحصيلها، وقد تفرض غرامات على المخالفين، كما تُعين مندوباً لها في الجهات المختلفة والمعروف باسم مفوض الحسابات.

2-2-5-3 الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها:

يمكن تقسيم هذا النوع من أنواع الرقابة إلى ثلاثة أنواع (الكفراوي، 1998: 28-29)، والشكل رقم (3):

الشكل رقم (3)

"الرقابة وفقاً لدور الدولة فيها"



• جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

1. **الرقابة التنفيذية:** وهي الرقابة التي تقوم بها أجهزة حكومية أياً كان نوعها؛ بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام، وتتمثل هذه الرقابة في مراجعة المستندات، ورقابة الأداء، الداخلية منها والخارجية، السابقة منها واللاحقة، وقد تعدد الأجهزة القائمة بعملية الرقابة وقد تتبع في إجراءات النظام نظاماً رأسياً، وخير مثال على ذلك: الرقابة على شركات قطاع الأعمال العام.

3. **الرقابة التشريعية:** وهي الرقابة التي تقوم بها الهيئة التشريعية المتمثلة في المجلس التشريعي المنتخب، والذي يقوم برقابة المال العام، فقد ينص الدستور على مسؤولية الوزارة أمام الهيئة التشريعية وهنا تكون رقابتها أكثر فاعلية منها في النظام الرئاسي من خلال الإشراف على الإدارة التي تقوم بالتنفيذ، ويتم الرقابة التشريعية بعدة طرق، تختلف باختلاف النظام الدستوري الذي تسير عليه الدولة، ولهذه الرقابة عدة صور منها:

- عن طريق إصدار القوانين التي تنظم آليات صرف النفقات وتحصيل الإيرادات والتي تتعلق بالشؤون المالية.

- مناقشة واعتماد خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

- مناقشة واعتماد الموازنة العامة للدولة، وما يسفر عنها الحسابات الختامية.

- استجواب الحكومة بما فيها رئيس الوزراء، بقصد الاستفسار عن بعض الأمور؛ لمعرفة حقيقتها أو لمعرفة ما تعترف الحكومة القيام به.

- استجواب الحكومة بما فيها رئيس الوزراء، والوزراء العاملين بقصد الاتهام والإدانة بقدر ما يتوفر من معلومات، وهي من الوسائل الفعالة التي تمارسها المجالس النيابية في محاسبة الحكومة.

- يحقّ للسلطة التشريعية الاستعانة بلجان فنية متخصصة في محاسبة الحكومة، كما أنه من حقها تشكيل لجان فرعية؛ لدراسة تلك القضايا المتعلقة بالنشاطات والشخصيات الحكومية.

3. **الرقابة الشعبية:** وهذا النوع من الرقابة يتم عن طريق رقابة أفراد الشعب لجميع المؤسسات العامة، والتي تظهر صورتها عن طريق النقابات، والجمعيات، والمجالس المحلية، والتقارير الصحفية ويمكن أن يُمارَس هذا النوع من الرقابة كما يلي:

- رقابة الشعب للحكومة والمتمثلة في نواب الشعب في المجالس التشريعية، والتي يقومون بدورهم برقابة ممثلي السلطة ومحاسبتها.

- الرقابة التي يمارسها الشعب عن طريق إبداء آرائهم دون خوفٍ أو بطشٍ من الحكومة.

- رقابة الشعب المتمثلة في الأحزاب السياسية والتنظيمات التي تتابع كل ما ينتج عن الحكومة.

مما سبق يتضح أنّ الرقابة وفقاً للدور هو ليس دوراً حكومياً بامتياز، وإنما هو دورٌ منوطٌ بكافة قطاعات المجتمع، سواء على المستوى الفردي أو الجماعي، كما أنّ هذا الدور منوطٌ وبشكلٍ مباشرٍ مع الجهات الرسمية وغير الرسمية، والتي لها صفة اعتبارية تمكّنها من المحاسبة والوقوف على الانحرافات وتقويمها بالطرق المشروعة، كما جاء في بيان الرقابة التنفيذية والتي هي جزء من مكونات الرقابة الداخلية للمؤسسات والوزارات أو المتمثلة في رقابة وزارة المالية، بالإضافة إلى رقابة النيابة العامة ورقابة ديوان الرقابة المالية والإداري، كما سيأتي

معنا بنوعٍ من التفصيل في المبحث الثالث في هذا الفصل الذي نبين فيه دور الديوان ووظائفه وأهم الأعمال المناطة به، ناهيك عما يمثلته الوجه الآخر من المجتمع والمعروفة بالرقابة الشعبية والممثلة بالأحزاب السياسية، والنقابات المهنية والجمعيات، والصحف والمجلات، والتي في مجملها تمثل الرأي العام الذي يقوم بأداء دوره بكل حرية ودون قيود.

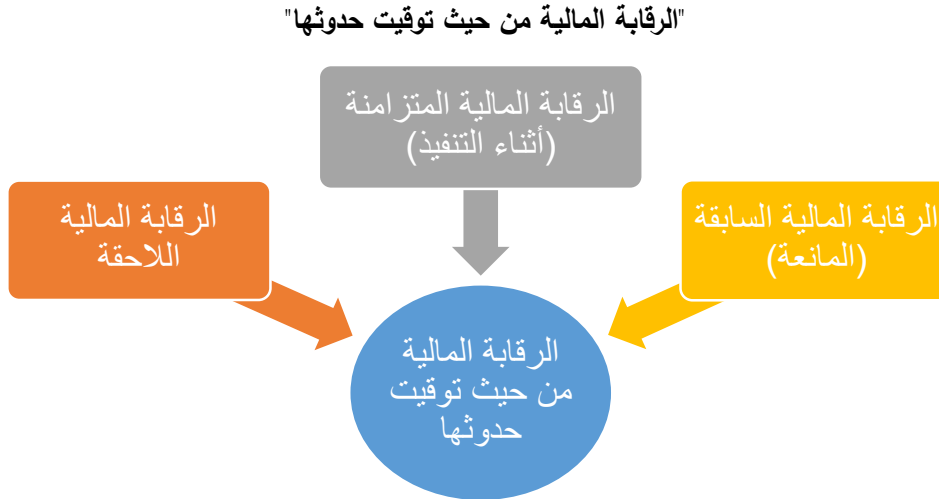
2-2-5-4 الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها:

تُصنّف الرقابة حسب توقيتها إلى ثلاثة أنواع كما يلي (الكفراوي، 2005: 25-27):

1. الرقابة السابقة (المانعة) 2. الرقابة المتزامنة 3. الرقابة اللاحقة.

الشكل رقم (4)، يوضح الرقابة المالية من حيث التوقيت.

الشكل رقم (4)



• جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

2. الرقابة السابقة (المانعة): هي حقّ يخلوه القانون لشخصٍ عامٍ، وهي هنا تحمل معنى الوصاية من جانب الدولة ؛ لفرض قيود تعمل على تحسين توزيع الموارد الاقتصادية وترشيد الإنفاق العام، وهذا النوع من الرقابة يتطلب ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة ؛ للقيام ببعض الأعمال وإقرارها، وإصدار بعض الأحكام والتعليمات اللازمة لإنجاحها، وبالتالي فهذا النوع من الرقابة يتم على جانب النفقات ولكنها تعنى بالموافقة مقدماً على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات، وتسمى هذه الرقابة بالرقابة المانعة أو الوقائية إذ أنها تمنع من وقوع الأخطاء والمخالفات التي يتضمنها القرار الإداري، إذ لا بدّ من حصول الجهة المنفذة على تصديق وموافقة من الجهات العليا في الدولة، ومن أشكالها ما يلي:

• اعتماد خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

- اعتماد الموازنة العامة للدولة والموازنات التخطيطية للسنة المالية القادمة.
- الإقرار بصحة بعض العمليات المالية مقدّمًا من الناحية القانونية.
- الإقرار بأنّ الارتباطات المطلوبة في حدود الاعتمادات المقررة دون تجاوز.
- فحص مستندات دفع الالتزامات والتأكد من سلامتها قبل الترخيص للجهة الإدارية بالصرف.

كما أنها تعمل على التنفيذ السليم للسياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة والالتزام في تطبيق وتنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات المالية، إضافةً إلى أنّ الآثار المترتبة عليها تكون فردية قبل وقوع الحدث المالي مع التقليل من فرص وقوع وارتكاب الأخطاء سيما أنها تحمي أصحاب المسؤوليات الإدارية في أجهزة الدولة لوجود التعليمات المقررة والنافذة قبل بدء عمليات التنفيذ المالي من قبل الجهات التي تتولى عملية الرقابة المسبقة مثل (المجالس التشريعية، ومجالس الحكم المحلي المنتخبة، والسلطات التنفيذية في الدولة ممثلة بمجلس الوزراء والوزراء).

2. الرقابة المتزامنة (أثناء التنفيذ): وهنا تقوم الأجهزة والوحدات الإدارية المختلفة في الدولة من التأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في تنفيذ السياسات والقرارات المالية النازمة لعمليات الصرف المالي وفقاً للخطط والسياسات المرسومة، ومن أهم ما يميز هذه الرقابة أنها تتسم بالشمولية والاستمرارية في كشف الأخطاء أولاً بأول، وكذلك عمليات القصور والإهمال فور وقوعه، والعمل على أخذ إجراءات التصحيح للأخطاء الناتجة عن تنفيذ الأعمال، وهذا النوع يعرف بالرقابة الذاتية ويكون عادة منوط بوحدة الرقابة الداخلية، ولكن من الممكن أن يسمح القانون بإعطاء هذا الحق في الرقابة لبعض الجهات الخارجية لمطابقة تنفيذ السياسات والإجراءات حسب الرؤية العامة التي تتبناها الدولة في رسم السياسات المالية وما تضمنه من إقرارات المجالس النيابية لذلك.

3. الرقابة اللاحقة: وهي تعتبر من أجزاء الرقابة المالية الهامة في أدائها من حيث التوقيت والتي أوردتها (فروانة، 2011: 76) نقلاً عن (الدوري، 1999: 125) حيث إنها تهدف إلى "عملية تدقيق الإجراءات المالية بعد عملية الصرف". بمعنى آخر، الرقابة المالية اللاحقة تلك التي تتم بعد التنفيذ أو بعد إنجاز العمل كله أو كلّ مرحلة من مراحله واكتمال نتائجه، وتتصب هذه الرقابة على مقارنة النتائج الفعلية النهائية بالمعايير الموضوعية المحددة مسبقاً لتحديد الاختلافات، أي مراجعة ما تمّ إنجازه، ثم مقارنته مع ما هو مطلوب إنجازه، وبعد ذلك التعرف إلى الأخطاء والانحرافات -إن وُجدت- ومعرفة أسبابها ومحاولة إيجاد وسائل لتصحيحها في الوقت المناسب، وتوصف الرقابة المالية اللاحقة بأنها رقابة سلبية، لأنها لا تمنع وقوع الخطأ ولا يستفاد منها إلا عند إعداد خطة مماثلة جديدة، ومثالها: الرقابة على الصرف، فهي عبارة

عن تدقيق المعاملات المالية بعد إتمام عمليات تنفيذ الميزانية انظر (الكفراوي، 1998: 43-46).

وهي تعرف بالرقابة الكاشفة كونها تكشف عن المخالفات التي وقعت بالفعل وهي تأتي بعد إتمام عملية التنفيذ، والهدف منها هو معرفة التجاوزات واتخاذ الإجراءات المناسبة بحق المقصرين والمخالفين، وهذا النوع من الرقابة قد يحول دون إعادة ارتكاب المخالفات والتجاوزات مرة أخرى (عثمان، 2002: 19).

2-2-5 الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف:

يمكن أن تُصنّف الرقابة المالية حسب نوعية الانحراف إلى الرقابة الإيجابية، أو ما يسمى بالرقابة المالية المانعة، والرقابة السلبية، ويتمثل دور كل نوع فيما يلي (السيد، 2005: 26-27):

1. **الرقابة المالية الإيجابية:** وتعتبر وسيلة وعامل مساعد على إنجاز العمل بطريقة صحيحة، ويتركز دورها في التعرف إلى انحرافات الأداء المالي التي تعطي نتائج إيجابية، والتعرف إلى أسبابه، ومحاولة الاستفادة منها في المستقبل وتدعيمها.
2. **الرقابة المالية السلبية:** وهي الرقابة التي تكتشف الأخطاء والانحرافات السلبية، أي النتائج السلبية للأعمال المالية، كوجود عجز أو اختلاس مالي، مع التركيز على معرفة أسبابها والعمل على تصحيحها، واتخاذ التدابير اللازمة للحد من تكرار حدوثها مستقبلاً.

2-2-5-6 أساليب الرقابة المالية من حيث درجة الدورية: توجد أساليب عامة للرقابة تعتبر أدوات أساسية للعمل الرقابي، وهذه الأساليب لا تختلف في مضمونها في الرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة أو في الرقابة على وحدات القطاع العام، ولكن قد يستخدم أسلوب أو أكثر في وحدة من الوحدات ولا يستخدم في وحدة أخرى، وقد تختلف الوسائل المستخدمة في الرقابة على الوحدة ذاتها بين عام وآخر وذلك تبعاً لنظام العمل وحجم الوحدات وطبيعة النشاط، وفيما يلي نعرض الأساليب التي تتبعها أجهزة الرقابة بغرض أن نعدّد أهمها وهي على النحو التالي انظر (الكفراوي، 1998: 78-81):

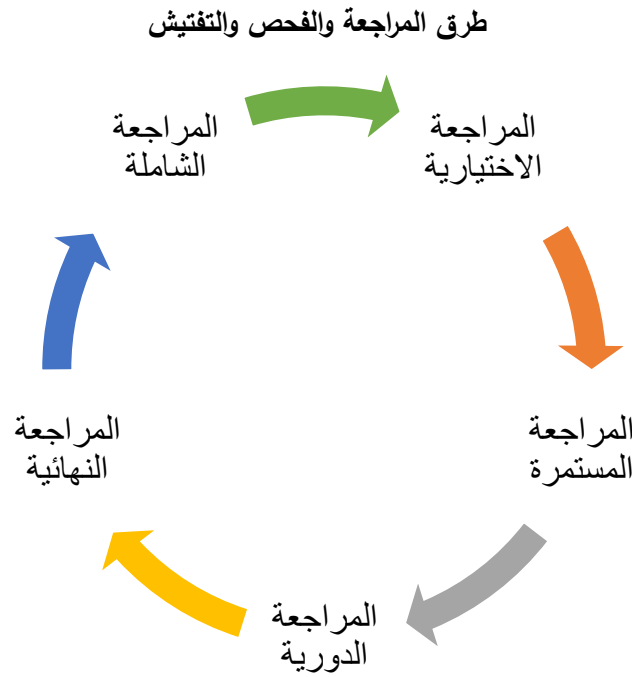
أولاً: الملاحظة والمشاهدة: وهذا النوع يتم من خلال مباشرة وتنفيذ حسن سير الأعمال، ويكون موجّه من خلال الرؤساء والمشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعها، وللوقوف على طريقة أداء الأعمال ومراجعة النتائج المحققة.

ثانياً: المراجعة والفحص والتفتيش: وهو فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها، ويقوم بهذه العملية مدقق فرد أو جهاز لم يشترك في العمليات التنفيذية، فتتم من خلال مراقب حسابات خارجي أو أجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة، وقد يباشر هذا النوع الرقابي بأساليب متنوعة منها ما يلي:

المراجعة الاختيارية، المراجعة المستمرة، المراجعة الدورية، المراجعة النهائية، المراجعة الشاملة.

الشكل رقم (5)، يوضح طرق المراجعة والفحص والتفتيش كما يلي:

الشكل رقم (5)



- جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

ثالثاً: الحوافز والجزاءات: تقرير الحوافز للجهود الممتازة وللعامل الكفاء، وتوقيع الجزاءات على العامل المخالف والمهمل، يعتبر أسلوب من الأساليب غير المباشرة للرقابة، يساعدها في تحقيق أهدافها دون وجود مشرف أو رقيب ويكون عامل الخوف هو الرقيب الذاتي للعامل في أداء عمله، فيتجنب الوقوع في الخطأ.

رابعاً: النظم والتعليمات واللوائح: إنّ من أهمّ وسائل الرقابة هو النظم والقواعد المالية التي تحددها القوانين واللوائح والتعليمات المعتمدة، كما أنّها من أهم الأدوات التي تقوم عليها عملية الرقابة، حيث يتعين الالتزام بها، ويعتبر الخروج عنها مخالفة مالية يستوجب المساءلة؛ لأنه

يعمل على ضياع المال العام في غير مصارفه المخصصة مما يعمل على عدم التنمية وعدم تنفيذ البرامج والخطط الموضوعة.

كما جاء عند (السيد، 2005: 50-54) أنّ من أساليب الرقابة المالية أيضاً ما يلي:

2. **تقارير الرقابة المالية:** وهي مذكرات رسمية مكتوبة صادرة عن مُعدّها، تصف طبيعة أو صورة الوقائع مع توضيح الانحرافات وتقديم التوصيات اللازمة، والتقارير بحد ذاتها تعتبر وسيلة وليست هدف تستخدم بهدف توفير المعلومات الضرورية.
 3. **المراجعة والتدقيق:** وهي تعكس الطريقة العادلة والموضوعية لتقييم البيانات المدونة في السجلات والملفات المالية، وهي تهدف إلى اختبار الصدق والكفاءة في السجلات المالية مع المحافظة على تلك الوثائق.
 4. **التدقيق الإداري:** ويعتبر بمثابة قياس وتقييم للأداء الكلي للوحدات الحكومية حيث يتم من خلاله الحكم على كفاءة المدراء ومتخذي القرار.
 5. **تحليل النسب المالية:** والنسب المالية كأداة رقابية تهدف إلى التأكد من توضيح العمليات التي قامت بها الوحدة الحكومية خلال فترات سابقة مع تفسير الانحرافات ومعرفة نوعها، فإن كانت إيجابية تسعى لتدعيمها وإن كانت سلبية تسعى لمعالجتها، سيما أنّ هذه النسب تأخذ شكل نسب مئوية أو نسب مطلقة وجزئية أو يتم تمثيله بعدد مرات على شكل تكرار.
 6. **الشكاوى والتظلمات:** إنّ الشكاوى تعتبر أداة فاعلة في تحقيق الرقابة المالية، وتعتبر موضع اهتمام لأنها كثير ما توضح أوجه الانحرافات أو الأخطاء في تصرف القائمين على المهام الوظيفية، سواء كان الانحراف ممثلاً بأداء أعمال مالية أو إدارية.
 7. **الموازنات التقديرية:** تُعتبر الموازنة التقديرية بمثابة خطة للعمل المالي يتجسد فيها تقدير النفقات المقترحة لفترة زمنية والوسائل المقترحة لتمويلها، وهي تُعتبر بمثابة أداة من أدوات الرقابة المالية والبعض يرى أنها الأداة الأساسية في عملية الرقابة المالية.
- 2-2-5-7 الرقابة المالية وفقاً للنظم المحاسبية والاقتصادية (الكفراوي، 1998: 34-39):

الشكل رقم (6)

الرقابة المالية وفقاً للنظم المحاسبية والاقتصادية



• جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

أولاً: الرقابة المالية المستندية "المحاسبية": وهي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية؛ للتأكد من أن الموارد المالية قد حصلت وفقاً للتعليمات، وأنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها، وهذا النوع من الرقابة يهتم بصحة المستندات من الناحية الحسابية ومدى مطابقتها للوائح والتعليمات، وقد تطوّرت هذه الرقابة في الآونة الأخيرة وأصبحت تواجه اهتماماً متزايداً في البحث عن مدى صحة التصرف المالية، حيث إنّ صحة المستندات لا تعني بالضرورة سلامة التصرف المالي.

ثانياً: الرقابة الاقتصادية: ولهذا النوع من الرقابة العديد من المصطلحات التي تُستخدم للتعبير عنه من الناحية الاقتصادية، منها رقابة الأداء والكفاءة والفاعلية، وهذا النوع من الرقابة يرتكز على ما يلي:

1. وجود أهداف محددة مسبقاً يتم على أساسها تقييم ما تمّ من أعمال وما قُدم من خدمات.
 2. قياس الأداء الفعلي من خلال ما توفره النظم المحاسبية من معلومات.
 3. مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف بُغية معالجة الانحرافات وتحليلها واتخاذ قراراتٍ بناءً على العمل على الارتقاء المستقبلي للمنظمة.
 4. يجب الأخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة ببيئة القرار.
- وعليه يمكن القول إنّ هذا النوع من الرقابة يستلزم استخدام أسلوب المقارنات بين الأداء المخطط له والأداء الفعلي المحقق وهو ما يعرف "بالرقابة التقييمية".

ثالثاً: الرقابة الشاملة: وهذا النوع من الرقابة يشمل الجمع بين الرقابة المحاسبية والرقابة الاقتصادية؛ لتقويم الأداء للوقوف على تحقيق الأهداف ولبيان مدى صحة الحسابات الختامية والمراكز المالية والتأكد من أنها تظهر المركز المالي الحقيقي وتعبّر عن صدق نتائج العمليات للوحدات الإدارية في الدولة.

2-2-5-8 الرقابة وفقاً للمستويات الإدارية: وتنقسم إلى (الشواورة، 2013: 200):

1. الرقابة على المستوى الفردي: وتقوم على أساس مقارنة الأداء الفعلي مع الواجبات والمسؤوليات الموكلة إليه وحصر الانحرافات _إن وجدت_ وتحديد الأسباب ووضع المعالجة اللازمة لها، وخير مثال عليها هو مقارنة الأداء الفعلي للفرد مع ما هو مطلوب منه من مهامٍ وواجبات.
2. الرقابة على مستوى الشعبة: وتقوم على أساس مقارنة الأداء الإجمالي لمختلف الأفراد العاملين في الشعبة مع الواجبات والمسؤوليات الموكلة إليها وحصر الانحرافات _إن وجدت_ _ وتحديد الأسباب ووضع المعالجة اللازمة لها، وخير مثال عليها: مقارنة نتائج الأداء الفعلي للشعبة مع ما هو مطلوب منها من مهامٍ وواجبات.

3. الرقابة على مستوى القسم: وتقوم على أساس مقارنة الأداء الإجمالي لمختلف الشعب العاملة في القسم مع الواجبات والمسؤوليات الموكلة إليه وحصر الانحرافات إن وجدت_ وتحديد الأسباب ووضع المعالجة اللازمة لها، وخير مثال عليها: مقارنة نتائج الأداء الفعلي للقسم مع ما هو مطلوب منه من مهام وواجبات.

4. الرقابة على مستوى الدائرة: وتقوم على أساس مقارنة الأداء الإجمالي لمختلف الأقسام العاملة في الدائرة مع الواجبات والمسؤوليات الموكلة إليها وحصر الانحرافات إن وجدت_ وتحديد الأسباب ووضع المعالجة اللازمة لها، وخير مثال عليها: مقارنة نتائج الأداء الفعلي للدائرة مع ما هو مطلوب منها من مهام وواجبات.

المبحث الثالث: ديوان الرقابة المالية والإدارية

مقدمة.

2-3-1 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية.

2-3-2 المهام والمسؤوليات التي يتولاها ديوان الرقابة المالية والإدارية.

2-3-3 الجهات التي تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية.

المبحث الثالث: ديوان الرقابة المالية والإدارية

مقدمة:

لم يعهد الشعب الفلسطيني أي أنظمة أو قوانين ضابطة، تضبط عمليات الصرف المالي خاصةً بعد العام 1967م، إلا أنّ هذا لم يمنع من وجود بعض القوانين النازمة والمطبقة لأحكام أعمال الرقابة المالية، والتي كانت تتبع في مجملها إلى الجهات المختصة بالإشراف على أراضي دولة فلسطين قبل أحداث عام 1967م، حيث كانت تتبع الضفة الغربية إلى المملكة الأردنية الهاشمية في أنظمتها وقوانينها المعمول بها والمطبقة في المملكة، وكان قطاع غزة يتبع إدارياً إلى جمهورية مصر العربية التي كانت تطبق عليه أحكام وقوانين صادرة عن الجمهورية حتى حزيران من العام 1967م، حيث قُبعت فلسطين بأكملها إلى الحكم العسكري الإسرائيلي وكان لكلّ من الضفة الغربية و قطاع غزة حاكماً عسكرياً يتولى شؤون الأقاليم فيها، وكان كلّ إقليم يخضع إلى مجموعة الأوامر العسكرية الصادرة عن الضباط الإسرائيليين والأنظمة والقرارات المعمول بها والمعممة من خلالهم.

كان هذا مطبقاً حتى قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية بعد توقيع اتفاق أوسلو وتوليها مقاليد الحكم في الضفة الغربية وقطاع غزة، حيث عمّد الرئيس الراحل ياسر عرفات رحمه الله بصفته رئيساً للسلطة الوطنية الفلسطينية إلى تنظيم القطاعات والوحدات الإدارية والمالية في هيكل السلطة التنفيذية، من خلال تأسيس المجلس التشريعي الفلسطيني في العام 1994م، وإجراء انتخابات علنية انبثق عنها مجلس تشريعي منتخب وأعضاء منتخبون، عمدوا إلى إصدار الدستور الفلسطيني الذي بدوره نظم الحياة المدنية والسياسية والاجتماعية والمجتمعية، وحدّد صلاحيات واختصاص السلطات الثلاث والمتمثلة بالسلطة التشريعية والتنفيذية وأخيراً السلطة القضائية. هذا في مجمله أصل إلى مؤسسة القطاعات العامة والوحدات الإدارية التابعة لأجهزة السلطة الفلسطينية وكذلك الوزارات التي يعهد إليها في الإشراف والتحصيل وإصدار القرارات التي من شأنها ضبط المال العام والحفاظ عليه من خلال مجموعة من القوانين والأنظمة واللوائح النازمة لطبيعة عمل كلّ وحدة إدارية مستقلة ضمن سياسة عامة موحدة.

وقد تمّ بعد ذلك من العام 1995م وبمصادقة الرئيس الفلسطيني الراحل ياسر عرفات صدور قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995م، والذي تمّ تعديله بالقانون رقم (15) لسنة 2004م، وأصبح بموجبه اسم " الهيئة " ديوان الرقابة المالية والإدارية، وأوضح هذا القانون الجديد في المادة (23) منه أنّ الديوان يهدف إلى ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية الفلسطينية بسلطاتها الثلاثة التنفيذية والتشريعية والقضائية، وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة، والتأكّد

من أنّ الأداء العام يتفق مع أحكام القانون والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها، وأنه يُمارَس بأفضل وبأقل تكلفةٍ ممكنة (حماد، 2012: 302).

حيث أنشأ ديوان الرقابة المالية والإدارية بإصدار رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بتاريخ 27/ ديسمبر من العام 2004م، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، والذي ألغى مع صدوره في المادة رقم (58) منه قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995م، والقرار رقم (22) لسنة 1994م، والقاضي بإنشاء هيئة الرقابة العامة، كما جاء صراحة في نفس المادة أنه يُلغى كلّ حكم يخالف أحكام هذا القانون، في إشارة إلى قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية.

كما جاءت أحكام الفصل الثامن من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية _ تحت بند أحكام انتقالية وختامية _ في المادة (56) منه؛ لرفع وتعزيز دور ديوان الرقابة المالية والإدارية كما يلي: تؤول ممتلكات هيئة الرقابة العامة المنشأة بالقانون رقم (12) لسنة 1995 وموظفوها إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية المنشأ بمقتضى أحكام هذا القانون. كما منح قانون الديوان في الفصل الثامن مشروعية تنفيذ أعماله والمواد الواردة فيه وأعطاه حق الاستعانة بقوانين أخرى لأداء مهامه ولم تكن قد وردت في قانون الديوان كما جاء في نص المادة (57)، كما يلي:

تسري فيما يتعلق بأي مهام أو أمور أخرى تدخل ضمن اختصاصات الديوان ولم يرد لها نص في هذا القانون القوانين الأخرى المعمول بها في السلطة الوطنية. كما أورد الفصل الثامن من قانون الديوان إلغاءات نصت عليها المادة (58) كما يلي:

يُلغى قانون هيئة الرقابة العامة رقم (12) لسنة 1995 والقرار، رقم (77) لسنة 1994م بشأن إنشاء هيئة الرقابة العامة، كما يُلغى كلّ حكم يخالف أحكام هذا القانون. كما أنه تمّ تعميم القانون في الجريدة الرسمية كما ورد في المادة رقم (60) من نفس القانون وإلزام الجميع كلاً فيما يخصه بتنفيذ أحكامه.

مما سبق يتضح مدى الدور والمكانة التي يتمتع بها ديوان الرقابة على مستوى الأجهزة التنفيذية في دولة فلسطين، والذي يتبع في أعماله أعلى هيئات سيادية مقررة في الدولة، يتم إليها رفع نتائج الأعمال من خلال التقارير والمهام التي ينجزها الديوان. ويُعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية الجهاز الرقابي الأعلى الذي يقوم بمهام الرقابة الخارجية على النفقات العامة الجارية، والرأسمالية والتطويرية، حيث يقوم بفحص شتى المعاملات المالية سواء معاملات الصرف، أو معاملات القبض، عن طريق فحص الحسابات والوثائق والمستندات واللوازم في أية دائرة حكومية، وللديوان الحق في الاطلاع على كافة التقارير والمعلومات والبيانات الواردة من الموظفين، وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمر المالي والإدارية، وله أن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحاتٍ من جميع الدوائر

الحكومية مما له علاقة بأعمالها (مرجع سابق، ٢٠٠٤: مادة ٢٥، ٢٤)، ولأعضاء الديوان الحق في إنجاز أعمالهم في مكاتبهم أو مكاتب المؤسسات الخاضعة للرقابة، حيث نصت المادة (٣٨) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية "يقوم موظفو الديوان بأعمالهم في مكاتبهم، أو في مكاتب الجهات ذات العلاقة، أو في ميادين العمل، وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تهيئة المكان اللازم لهم في مكاتبها، عندما يُطلب منها ذلك".

2-3-1 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية:

ذكر (أبوهذاف، 2006: 56-57) أنّ القانون أعطى الكثير من الصلاحيات

والاختصاصات للديوان للقيام بتأدية أعماله الرقابية ومن هذه الصلاحيات ما يلي:

1. التحقق من قيام دوائر الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية من ممارسة مهامها بصورة سليمة وفعّالة.
2. مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها وما يتعلق بالقروض والسلف.
3. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصادقية والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
4. بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي تعرقل سير أعمال الحكومة والأجهزة والمؤسسات العامة واقتراح وسائل تلافيها ومعالجتها.
5. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.
6. كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
7. بحث الشكاوى التي يُقدّمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية، ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوى أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو استغلال المنصب العام.
8. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العاملين في المؤسسات العامة.
9. العمل على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
10. دراسة أية قضية أو حالة أو تقرير تُحال إلى الديوان من رئيس السلطة الوطنية، أو المجلس التشريعي ولجانه المختلفة، أو مجلس الوزراء.

2-3-2 المهام والمسؤوليات التي يتولاها ديوان الرقابة المالية والإدارية :

حددت المادة رقم (11) من قانون الديوان المهام والمسؤوليات التي يتولاها كما يلي:

1. اقتراح اللوائح والأنظمة الخاصة بعمل الديوان ورفعها للمجلس التشريعي لإقرارها.
2. إعداد الخُطط والبرامج؛ لتمكين الديوان من القيام بمهامه.
3. وضع البرامج والدورات الخاصة؛ لتأهيل الموظفين في الديوان وتدريبهم.
4. إعداد مشروع موازنة سنوية خاصة بالديوان ورفعها إلى مجلس الوزراء؛ لإقرارها ضمن الموازنة العامة السنوية للسلطة الوطنية.
5. التحقق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة، ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها؛ للثبوت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها.
6. مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات على الوجه المبين في هذا القانون.
7. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.
8. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصادقية والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
9. بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي تُعرق سير أعمال الحكومة والأجهزة والمؤسسات العامة واقتراح وسائل تلafiها ومعالجتها.
10. كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
11. بحث الشكاوى التي يُقدّمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية، ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوى أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.
12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:
 - a. التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة؛ للثبوت من أنّ تقديرها وتحقيقها قد تمّ وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - b. التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الحكومية أو البرامج التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.
 - c. التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها؛ للثبوت من أنّ التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

13. يكون الديوان فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:

- a. التدقيق في النفقات؛ للثبوت من صرفها للأغراض التي خُصّصت من أجلها ومن أنّ الصرف قد تمّ وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - b. التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف، للثبوت من صحتها ومن مطابقة قيمتها لما هو مثبت في القيود.
 - c. الثبوت من أنّ إصدار أوامر الصرف قد تمّ حسب الأصول ومن قبل الجهات المختصة.
 - d. الثبوت من تنفيذ أحكام قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية وقانون الموازنة السنوي ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضى أحكامه.
14. يكون الديوان فيما يتعلق بحسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات مسؤولاً عن تدقيق جميع هذه الحسابات؛ للثبوت من صحة العمليات المتعلقة بها ومن مطابقتها مع ما هو مثبت في القيود، ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة ومن استرداد السلف والقروض في الأوقات المعينة لاستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخرينة العامة.
15. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العامين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات والإجازات وأية بدلات أخرى وما في حكمها، والثبوت من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها من جهة ومطابقتها للموازنة العامة من جهة أخرى.
16. العمل على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
17. دراسة أية قضية أو حالة أو تقرير تُحال أو يُحال إلى الديوان من رئيس السلطة الوطنية أو المجلس التشريعي ولجانه المختصة أو مجلس الوزراء أو الوزير المختص حسب مقتضى الحال، مما يدخل في نطاق مهام وصلاحيات الديوان، بما في ذلك التحقيق في المخالفات الإدارية والمالية التي يرتكبها الموظفون في الجهات الإدارية المختلفة.
- 2-3-3 الجهات التي تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية:**

جاء نص المادة (31) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية على الجهات التي تخضع لرقابة الديوان وهي كما يلي:

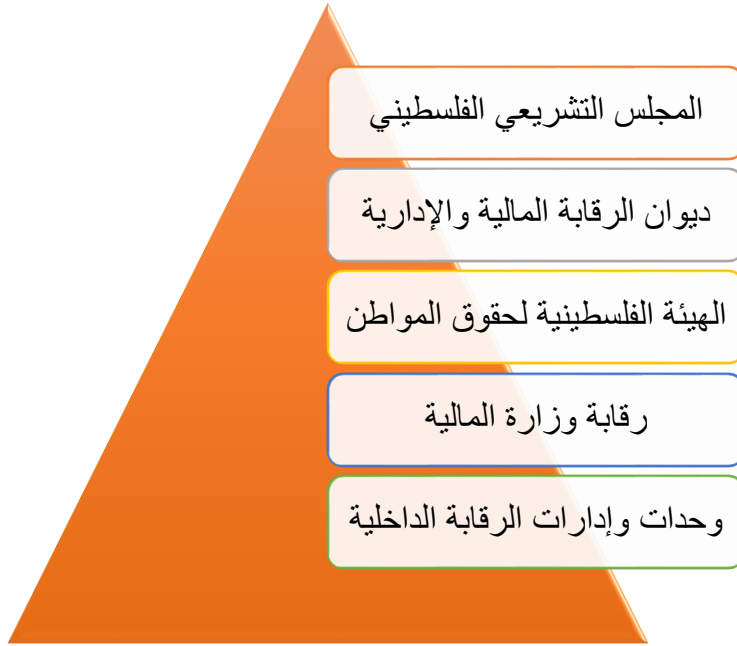
- وفقاً لأحكام هذه المادة من القانون تخضع لرقابة الديوان الجهات التالية:

 1. رئاسة السلطة الوطنية والمؤسسات التابعة لها.
 2. رئيس وأعضاء مجلس الوزراء ومن في حكمهم.
 3. المجلس التشريعي بما في ذلك هيئاته الإدارية.
 4. السلطة القضائية والنيابة العامة وأعضاؤها وموظفوها.

5. وزارات وأجهزة السلطة الوطنية.
 6. قوات الأمن والشرطة وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية.
 7. الهيئات والمؤسسات العامة والأهلية والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها ومن في حكمها.
 8. المؤسسات والشركات التي تملكها أو تساهم السلطة الوطنية فيها أو تتلقى مساعدة منها أو من الجهات المانحة للسلطة الوطنية.
 9. المؤسسات والشركات التي رُخص لها باستغلال أو إدارة مرفق عام.
 10. الهيئات المحلية ومن في حكمها.
 11. فيما لم يرد بشأنه نص خاص تسري أحكام هذا القانون على الجهات التي تتضمن القوانين أو الأنظمة أو اللوائح أو القرارات الصادرة بشأنها قواعد خاصة.
 12. ويطلق على الهيئات والدوائر والوحدات التي تسري عليها أحكام هذا القانون "الجهات الإدارية".
- رفع القانون الفلسطيني من مكانة المراقبين العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية، تماشياً مع الحالة التي يقررها رئيس الديوان ومنحهم صفة الضبطية القضائية كما جاء في نص المادة (47) من قانون ديوان الرقابة كما يلي:
- يكون لمن يُفوضهم رئيس الديوان صفة الضبطية القضائية بما يتعلق بإنجاز أعمال وظيفتهم وفقاً لأحكام هذا القانون. كما نصت المادة (48) من نفس القانون على منح رئيس الديوان صلاحية إصدار التعليمات والقرارات التي تعمل على تحقيق حسن سير العمل كما يلي:
- يُشرف رئيس الديوان على أعمال الديوان كافة ويصدر التعليمات والقرارات التي يطلبها سير العمل.
- جدير بالذكر أنّ ديوان الرقابة المالية والإدارية ليس الجهة المخولة الوحيدة بممارسة الدور الرقابي وإن كان هو الهيكل الدستوري الأعلى في ممارسة أعمال الرقابة، وهنا نورد الجهات المخولة حسب القانون الفلسطيني في ممارسة أعمال المراقبة والمحاسبة في مؤسسات السلطة، كما يلي (حماد، 2012: 303) انظر أيضاً (حماد، 2005: 201-202):
- مع التوسع في مفهوم الرقابة المالية وتطرأ أهدافها تعددت فروع الرقابة ومجالاتها إذ يوجد في السلطة الفلسطينية خمسة أجهزة رقابية تمارس الرقابة المالية على مؤسسات السلطة المختلفة كما هو موضح بالشكل رقم (7) وهي:

الشكل رقم (7)

الأجهزة التي تمارس الرقابة المالية في دولة فلسطين



• جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

أ. **المجلس التشريعي الفلسطيني**: تأسس في العام 1994م، بعد دخول السلطة الفلسطينية بناءً على انتخابات حرة، ويتكون المجلس التشريعي من هيئة المكتب التي تتشكل بالانتخاب، وعدد من اللجان الدائمة للرقابة، ولبحث مشاريع القوانين والاقتراحات والقضايا التي يُحيلها المجلس أو رئيسه إليها، ويقوم المجلس بأعمال الرقابة من خلال لجان متخصصة التي أوضحها قانونه الداخلي ومن هذه اللجان:

1. لجنة الموازنة والشؤون المالية.
2. لجنة الرقابة لحقوق الإنسان والحريات العامة.

يملك المجلس عدداً من الوسائل الرقابية التي تمكنه من مراقبة أعمال السلطة التنفيذية، مثل: طرح الأسئلة والاستجواب (مادة 75)، وتوجيه اللوم وحجب الثقة (مادة 81)، كما يملك المجلس صلاحية إقرار الخطة التنموية الوطنية والموازنة السنوية العامة (مادة 74)، والمصادقة على الاتفاقيات، وتتيح هذه الأدوات للمجلس الحصول على المعلومات المتعلقة بتنفيذ الحكومة للقوانين والسياسات العامة وتقييم أدائها ومساءلة أعضائها (المجلس التشريعي، النظام الداخلي: 2001).

ب. **ديوان الرقابة المالية والإدارية**: وهو هيئة مستقلة تأسست في العام 1995م، تحت مسمى هيئة الرقابة العامة بناءً على قرار رئاسي، ومارست حقها في الرقابة الخارجية بموجب

قانونها رقم (17) لسنة 1995م والذي تمّ تعديله بالقانون رقم (15) لسنة 2004م والخاص بإنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية، والذي له حقّ الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة في كافة مؤسسات السلطة، وحق الرقابة على الأداء والتحقق من تطبيق مؤسسات السلطة للقوانين والأنظمة واللوائح التي تُقرّها السلطة.

ج. الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن: وقد تأسست عام 1993م، بناءً على قرار رئاسي، وبالتالي فهي هيئة حكومية مستقلة مهمتها متابعة وضمان توافر متطلبات صيانة حقوق الإنسان في مختلف القوانين والتشريعات والأنظمة الفلسطينية وهي تقوم بمهام ديوان المظالم.

د. رقابة وزارة المالية: تمارس هذا الحق بالرقابة من خلال الإدارة العامة للرقابة الداخلية، والإدارة العامة للتدقيق التابعين لها، واللذان تتوليا الرقابة والتدقيق على كافة المستندات المالية التي يتم صرفها من خلال وزارة المالية، وكذلك الإيرادات التي تدخل حساب الإيراد العام للسلطة.

هـ. وحدات وإدارات الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة: وهي عبارة عن أقسام أو إدارات داخل مؤسسات السلطة تمّ تشكيلها مع بداية العام 1997م، وتختلف مسمياتها من مؤسسة لأخرى حسب نوع النشاط الذي تمارسه بكلّ مؤسسة، ولهذه الإدارات حقّ الرقابة على كافة المعاملات المالية والإدارية بالمؤسسة التي تتبعها، وهذا ما يعرف برقابة الوزارة نفسها على نفسها، وهي تتبع في أدائها أعلى سلطة في المؤسسة التي تتبع فيها.

ملخص:

تناول الفصل الثاني الإطار النظري للدراسة والذي تمّ تقسيمه إلى ثلاث مباحث، حيث تناولت المقدمة الفكرة العامة للمباحث الثلاث، والتي ارتكز عليها هذا الفصل، حيث جاء المبحث الأول على ماهية وطبيعة تقييم الأداء والعوامل المؤثرة فيه ، كما جاء المبحث الثاني على تعريف الرقابة المالية وأنواعها وأهم الأساليب المتبعة بالرقابة على الأداء، كما جاء المبحث الثالث على ديوان الرقابة المالية والإدارية وأهميته والجهات الخاضعة لرقابته، حيث تناولت المباحث الثلاثة بنوعٍ من الشرح والتفصيل لأهداف وغايات كلّ مبحثٍ بحيث يغطي التعريفات وآراء الكُتّاب والأدباء والخصائص والنتائج المترتبة على تبني الهدف العام من كلّ مبحث، حيث عمد الباحث إلى الاستعانة ببعض المواد القانونية المؤيدة للدراسة والتي تؤيد وتدلل على أهمية موضوع الدراسة من الناحية المكانية والزمانية وآراء أهل العلم والمنظمات الدولية في ذلك.

الفصل الثالث: الدّراسات السابقة

مقدمة.

1-3 الدّراسات الفلسطينية.

2-3 الدّراسات العربية.

3-3 الدّراسات الأجنبية.

مقدمة:

تُعتبر الدراسات السابقة إحدى الركائز العلمية التي استند إليها الباحث عند إجراء وتطبيق دراسته، وقد عمد الباحث إلى التنوع في تلك الدراسات من حيث البيئة والمكان والزمان، والتي في اتسمت ببيئتها بالإستقرار وتتمتع بكل مقومات السيادة وتطبيق القانون. حيث جاءت نتائج هذا التنوع مقسّمة على الدراسات في بيئة العمل الفلسطيني، ومن ثم الدراسات العربية وصولاً الى الدراسات الأجنبية حيث جاءت نتائج هذه الدراسات والتي انتهت منها الباحث جزءاً أصيلاً من موضع الدراسة، حيث أنها تُعتبر مرجعاً من مراجع الإثراء المعرفي في هذا السياق والتي كان لها دوراً بارزاً في تعزيز موضوع الدراسة مما انعكس إيجاباً في إبراز وبيان أهمية موضوع الدراسة ، مع توضيح أوجه الاختلاف والتقارب والالتقاء مع الدراسات السابقة سواء كانت على مستوى البيئة المحلية أو العربية أو الدولية، أسأل الله عزّ وجلّ أن أكون قد وفّقت في اختيار الدراسات التي تدعم موضوع الدراسة.

3-1 الدراسات الفلسطينية:

1. دراسة النعزي(2015) بعنوان: "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)".

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتمّ عمل استبانة مكونة من خمسة محاور اعتماداً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وُرعت على (104) من موظفي المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية وتمّ استرداد (75) استبانة، وهي تمثّل نسبة استرجاع (72%) من مجتمع الدراسة، وقد قدّمت الدراسة عدة نتائج، أهمها: وجود تأثير كبير لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه، وكذلك تطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة.

وفي المقابل توصلت إلى عدم وجود تأثير لتطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والمستشارين على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة، وبناءً على هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة انضمام الديوان إلى المنظمة الدولية (الانتوساي)، خاصة بعد أن أصبحت فلسطين عضوةً في منظمة (اليونيسكو) إحدى وكالات الأمم المتحدة المتخصصة،

علاوة على ضرورة تحديث قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية بما يتلاءم مع القوانين الدولية وخاصة قانون (الإننتوساي)، وكذلك العمل على تشجيع الديوان لموظفيه على البحث العلمي في مجال معايير الرقابة وتحفيزهم على البحث والدراسة بما يتعلق بذلك.

2. دراسة فروانة (2011) بعنوان: "تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية":
استهدفت الدراسة تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطينية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، ولتحقيق هدف الدراسة تمّ اختيار الجامعات الفلسطينية المعترف بها من وزارة التربية والتعليم العالي والتي أجريت عليها رقابة من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية، واعتمدت الدراسة على مقارنة مواد قانون ديوان الرقابة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة خاصة إعلان مكسيكو (2007) وميثاق فينا (2004) بالإضافة إلى تصميم قائمة استبيان وزّعت على جميع العاملين في دوائر الجامعات الأكثر احتكاكاً بمفتشي ديوان الرقابة وهي (دوائر الشؤون المالية والإدارية واللوازم والمشتريات ودوائر الرقابة الداخلية)، حيث تمّ توزيع (77) استبيان وتمّ استرداد (63) استبيان أي بنسبة (82%) ولغرض تحليل البيانات واختبار الفرضيات استخدم الباحث برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS).

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: مخالفة بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وخاصة إعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة في الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته من ضمنها الجامعات مثل: عدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري، واهتمام ديوان الرقابة ببعض الأدوار التي ينبغي القيام بها وفق قانون ديوان الرقابة، وأرجعت الدراسة ذلك إلى ضعف تأهيل وتدريب موظفي ديوان الرقابة للقيام بهذه الأدوار بشكلٍ كافٍ.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها: ضرورة تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ؛ ليتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مع التركيز على منحة الاستقلال المالي والإداري واعتماد سلّم رواتب خاص للديوان يتمّ من خلاله منح المزايا والعلاوات اللازمة لجلب الخبرات والكفاءات اللازمة للعمل به يماثل سلم رواتب السلطة القضائية، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دوره في بعض الجوانب التي أظهرت الدراسة ضعفاً في أدائه مثل: "كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة واجبات الوظيفة في الجامعات" وذلك بالعودة إلى الأدوار المحددة مسبقاً حسب قانون ديوان الرقابة ومن ثمّ إعداد كوادر مؤهلة بذلك.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها: ضرورة تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ؛ ليتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مع التركيز على منحة الاستقلال المالي والإداري واعتماد سلّم رواتب خاص للديوان يتمّ من خلاله منح المزايا والعلاوات اللازمة لجلب الخبرات والكفاءات اللازمة للعمل به يماثل سلم رواتب السلطة القضائية، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دوره في بعض الجوانب التي أظهرت الدراسة ضعفاً في أدائه مثل: "كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة واجبات الوظيفة في الجامعات" وذلك بالعودة إلى الأدوار المحددة مسبقاً حسب قانون ديوان الرقابة ومن ثمّ إعداد كوادر مؤهلة بذلك.

3. دراسة الغماري (2009) بعنوان: "أثر الرقابة المالية على تمويل مؤسسات التعليم العالي في فلسطين، دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية العامة في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى وجود علاقة بين الرقابة المالية والتمويل لمؤسسات التعليم العالي الفلسطيني في قطاع غزة، وتحديد درجة تأثير كلّ المقومات الرقابية وأنظمة الضبط الداخلي والأنظمة المحاسبية والأدوات الرقابية على التمويل لتلك المؤسسات، إضافة إلى تحديد دور مؤسسات التدقيق في تشجيع التمويل، وذلك من خلال تحليل وتقييم الأوضاع الرقابية لمؤسسات التعليم العالي الفلسطيني في قطاع غزة، إضافة إلى بيان مدى التزام مؤسسات التعليم العالي بتطبيق الإجراءات الرقابية حسب الأصول العلمية وبيان أثر ذلك على الجوانب المالية التي هي عصب الحياة لتلك المؤسسات، وقد اختبرت الدراسة عدداً من الفرضيات أهمها: اختيار العلاقة بين الرقابة وفرص تمويل مؤسسات التعليم العالي، واستخدمت الدراسة لاختبار فرضياتها استبانة وُزعت على (50) موظفاً من شاغلي المهام المالية في مؤسسات التعليم العالي في قطاع غزة.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: وجود علاقة بين الرقابة المالية وبين التمويل لمؤسسات التعليم العالي الفلسطيني في قطاع غزة، حيث إنّ الرقابة بمقوماتها وأدواتها وأنظمتها ومؤسساتها تساهم بشكلٍ فعّالٍ في تشجيع واستمرار التمويل لمؤسسات التعليم العالي في قطاع غزة، وذلك بالرغم من وجود بعض مواطن الخلل والقصور في الرقابة المالية في بعض الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة.

وأوصت الدراسة بتطوير مقومات وأدوات الرقابة في الجامعات والتي لها الدور الأساسي في عملية الرقابة، إعطاء دور أكبر لمؤسسات التدقيق والأجهزة الرقابية، والتي من شأنها المساهمة بدرجة أفضل في تطوير مؤسسات التعليم العالي الفلسطيني في قطاع غزة، وتطوير العمل الرقابي بحيث لا يبقى في إطار الرقابة المالية التقليدية، وإنما يرتقي لمستوى رقابة الأداء ورقابة المردود الاقتصادي.

4. دراسة أبو هذاف (2006) بعنوان: "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها، والمتمثلة في: توفير الاستقلال للديوان، اعتماد معايير الرقابة الدولية، توفر التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، وأنّ هناك بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان، بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، علاوةً على ذلك أنّ الديوان لم يعتمد معايير الرقابة الدولية التي تعتمدها الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم، فضلاً عن قصوره في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل المفتشين، ولم يستخدم الوسائل التكنولوجية الحديثة، وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها:

1. أن يتم ربط ديوان الرقابة المالية والإدارية إدارياً بالسلطة التشريعية بما يحقق الاستقلالية التامة عن السلطة التنفيذية، وإعطائه الصلاحيات الكافية؛ لتمكنه من تصويب المخالفات والتجاوزات ومحاسبة مرتكبيها.

2. أن يتم العمل على معالجة المشاكل والصعوبات التي تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية بديوان الرقابة المالية والإدارية خاصة في ظل الأوضاع الخاصة بفلسطين حفاظاً على المال العام.

3. العمل على تنظيم دورات تدريبية داخلية وخارجية لأعضاء ديوان الرقابة المالية والإدارية بما يتناسب مع معايير الرقابة الدولية؛ لإكسابهم الخبرة المطلوبة في تأدية الأعمال الرقابية.

4. ضرورة استخدام ديوان الرقابة المالية والإدارية أساليب التكنولوجيا الحديثة الضرورية؛ لتحقيق المهام التي كُلف بها.

5. دراسة الباشا (2005)، بعنوان: "سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية:

هدفت الدراسة إلى وضع المقترحات التي تساعد في تطوير نظام الرقابة على المدفوعات العامة، وتحقيق استقلالية الأجهزة الرقابية في السلطة الفلسطينية، إلى جانب بيان أساليب الرقابة على المدفوعات العامة، والوقوف على الانحرافات التي قد تحدث من خلال التطبيق الفعلي للموازنة العامة، وبيان أسبابها وتحليلها، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة من خلال دراسة المواضيع التي لها علاقة مباشرة بموضوع بحثه ومن أهم ما خلصت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات ما يلي:

1. عدم الاهتمام بالانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة، وعدم وجود معايير تحدد الأهمية النسبية لهذه الانحرافات.

2. بقاء سلف النفقات الجارية مفتوحة دون إقفال لفتراتٍ طويلةٍ بعد نهاية السنة المالية.

3. عدم توثيق إجراءات الاتفاق الحكومي وزيادة عدد من هذه الإجراءات بشكلٍ كبيرٍ مما يعرقل عمليات الصرف.

وقد أوصت الدراسة:

- بتفعيل دور الموازنة كأداة الرقابة على النفقات العامة والاهتمام بالنظام المحاسبي المحوسب؛ لتفعيل الرقابة على المدفوعات العامة وتقليل الأخطاء من خلال إنشاء قسم خاص برقابة تطبيقات الحاسوب؛ للتأكد من صحة عمليات التشغيل ومدى ملاءمتها لأنظمة الرقابة الموجودة.
- إنشاء قسم في دائرة الموازنة يعني بدراسة انحرافات تنفيذ الموازنة وتحديد أسبابها، وتقديم التوصيات اللازمة بذلك، وتشكيل لجنة لوضع مقترحات لتطوير الموازنة العامة للسلطة، وللبدء بالتطبيق التدريجي لموازنة البرامج والأداء.

3-2 الدراسات العربية:

1. دراسة العفاسي (2014) بعنوان: رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية:

هدفت الدراسة إلى تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي لديوان المحاسبة الكويتي على الأجهزة الحكومية، وتحديد اختصاصات ديوان المحاسبة وصلاحياته كما أقرها المشروع الكويتي، حيث تناول الباحث في دراسته بنوع من التفصيل رقابة ديوان المحاسبة على القرارات التأديبية والجزاءات في المخالفات المالية في القانون الكويتي، وقام باستعراض أبعاد الدور الرقابي لديوان المحاسبة الكويتي، وبيّن صلاحيات الديوان في الرقابة على القرارات التأديبية والجزاءات، حيث تناولت الدراسة تشكيل ديوان المحاسبة وتبعيته، والدور الرقابي له والاختصاصات التي يمارسها. كذلك تناولت الدراسة علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية، وعلاقة ديوان المحاسبة بالسلطة القضائية، وعلاقة الديوان بالسلطة التنفيذية، كما جاءت الدراسة على ماهية القرارات التي يراقبها ديوان المحاسبة، وآليات الرقابة التي يمارسها الديوان، وذلك من خلال استعراض النصوص القانونية في كل من الدستور الكويتي لعام 1962 وقانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم (30) لسنة 1964 م، وقانون حماية الأموال العامة رقم (1) لسنة 1993.

وقد أظهرت الدراسة أوجه القصور في التشريعات الخاصة بصلاحيات ديوان المحاسبة، وقد أوصت الدراسة بضرورة معالجة القصور التشريعي والمتعلق ببعض مواد القانون رقم (1) لسنة 1993، وطالبت بتفعيل بعض المواد القانونية التي تعزز من دور الديوان وتمنحه مزيداً من الصلاحيات في المساءلة مع تعديل بعض مواد قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم (30) لسنة 1964.

2. دراسة جعفر (2014) بعنوان: نموذج تقييم احتياجات بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة

المالية "دراسة حالة الجهاز المركزي للمحاسبات المصري":

هدفت الدراسة إلى تقييم احتياجات بناء القدرات المؤسسية والمهنية؛ للعمل على تحسين وتطوير العمل الرقابي للأجهزة العليا في الرقابة ؛ حتى يتسنى لها تحقيق أهدافها في المحافظة

على المال العام، حيث تبين أنه يمكن إيجاد علاقة بين ما ينفق على الأجهزة الرقابية من الموازنة العامة للدولة وما يمكن أن يتحقق من عوائد على مستوى الدولة من ترشيد للإنفاق العام وتعظيم الإيرادات العامة من خلال الرقابة الفعالة، ولكن كي تحقق هذه الأجهزة أهدافها في الرقابة بكفاءة وفعالية يجب أن يتوفر لها القدرات المؤسسية والقدرات المهنية مع الاحتفاظ بالاستقلالية والمهام القانونية ضمن معايير ومنهجية واضحة للمراجعة ضمن مبدأ الحكومة والتحسين المستمر والتطوير في أداء الموارد البشرية، ووسائل الدعم المقدم لتلك الأجهزة العليا للرقابة المالية مع الاحتفاظ والعمل على سياسة التشبيك والتوطيد مع الأطراف الخارجية ذات العلاقة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة:

- العمل على تدريب كوادر من الأعضاء الفنيين في مجال تقييم احتياجات بناء القدرات للجهاز المركزي للمحاسبات، ويمكن الاستفادة في هذا الخصوص من الأعضاء الذين تم تدريبهم على هذا النوع من التقييم في إطار مبادرة تنمية الانتوساي.
- ضرورة وأهمية القيام بتقييم موضوعي وشامل وتفصيلي لاحتياجات بناء القدرات للجهاز، في ظل التغيرات السياسية والاقتصادية التي شهدتها مصر منذ الألفية الثالثة، وقبل إعداد قانون جديد للجهاز ولائحة للعاملين به.

3. **دراسة المطيري (2012)** بعنوان: مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان:

هدفت الدراسة التعرف إلى اتجاهات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان حول الإجراءات المتبعة في الرقابة على الإنفاق الحكومي، واتبع الباحث في هذه الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي، حيث جاء مجتمع الدراسة من جميع الجهات الخاضعة للرقابة المالية من ديوان المحاسبة الكويتي والبالغ عددها 110، أما عينة الدراسة فتشتمل على عينة عشوائية طبقية من (86) جهة تم توزيع 3 استبيانات على الأشخاص المعنية في أقسام المالية والمحاسبة في الوزارات والمصالح والبلديات والشركات التي يتكون منها مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع (258) استبيان، وقد تم استرداد عدد (211) استبانة منها كانت صالحة للتحليل الإحصائي وهو ما نسبته (81.8%) من عينة الدراسة، ومن خلال الدراسة تم التوصل إلى أن الإجراءات التي يطبقها حالياً ديوان المحاسبة الكويتي في الرقابة على الإنفاق الحكومي تتسم بالفاعلية، كما أن إجراءات الرقابة المالية المسبقة واللاحقة وإجراءات الرقابة المحاسبية وإجراءات تقييم الأداء التي يطبقها حالياً ديوان المحاسبة الكويتي في الرقابة على الإنفاق الحكومي كل على حده تتسم أيضاً بالفاعلية.

وكانت أهم التوصيات كما يلي:

1. أنها ركزت على متابعة تنفيذ توصيات لجان الرقابة على الإنفاق الحكومي؛ للتأكد من معالجة أية مخالفات قد تظهر أثناء الرقابة.
2. كما بينت ضرورة متابعة الجهات الحكومية وشبه الحكومية بشكلٍ مقاربٍ للوزارات الحكومية لرفع مستوى التزامها بالإجراءات المطلوبة للرقابة على الإنفاق الحكومي.
4. دراسة الدوسري (2011) بعنوان: تقييم أثر الرقابة المالية التي مارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، وقد شملت هذه الدراسة جميع المدققين في ديوان المحاسبة الكويتي. وتكونت عينة الدراسة من (72) مدققاً يمارسون أعمال الرقابة والتدقيق على المؤسسات العامة. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وخلصت إلى وجود تأثير إيجابي لكلٍ من الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة وكذلك التشريعات النافذة والمطبقة بالديوان على أداء الرقابة المالية، وهو أيضاً ما تحقق كذلك للأدوات والأساليب العلمية المتبعة التي يستخدمها مدققو الديوان، علاوة على تأثير الدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة على أداء الرقابة المالية التي مارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

وبناءً على ذلك أوصت الدراسة بضرورة العمل على توفير وتفعيل الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة، وضرورة اهتمام الإدارة العليا بديوان المحاسبة بتقسي أحدث أساليب الرقابة على الأداء، واستخدام الأساليب الإحصائية؛ لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات ومسار أنشطة المؤسسات العامة.

5. دراسة الحسين (2011) بعنوان: "دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد":

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم الفساد والرقابة وأسباب الفساد، حيث بينت الدراسة أسباب الفساد في العراق والوطن العربي، والتي ترجع إلى عدم خضوع السلطات السياسية والإدارية لقوانين واضحة وضوابط معلنة تمكّن من ممارسة الرقابة عليها، أو بسبب جهل المواطن أو خوفه أو بسبب انعدام حرية التعبير. استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي في الوصول إلى النتائج (دراسة غير ميدانية)، وأظهرت الدراسة أنّ الفساد له تكلفة اقتصادية واجتماعية باهظة، فيعمل على تأخير التنمية وتحقيق الازدهار للشعوب، ويقوض الديمقراطية وإرساء دولة القانون، كما عملت الدراسة على دراسة مسؤوليات السلطات الرسمية في الدولة وما لها من دورٍ دستوري وقانوني في مقارنة أشكال الفساد، وما تتمتع به من استقلالية في ممارسة دورها الرقابي على كافة مرافق الدولة لضمان امتثالها للقانون.

وخلصت الدراسة إلى أن الحكومة يجب أن تتجه إلى تعزيز الشفافية داخل المؤسسات العامة، وإقرار وسائل مساءلة المسؤولين الإداريين العاملين، وبتحقيق ذلك كله من خلال إنشاء المؤسسات الرقابية المستقلة مثل: ديوان الرقابة المالية، وهيئة النزاهة، ومكاتب المفتشين العموميين.

6. **دراسة خصاونة (2010)** بعنوان: "تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية" دراسة ميدانية - ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية:

هدفت الدراسة التعرف إلى مدى فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، باعتباره الجهة المركزية للرقابة الحكومية العليا بالإضافة إلى التعرف إلى إجراءات ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، حيث تطرقت الدراسة إلى مجموعة من الإجراءات والخطوات المقترحة للرقابة الحكومية والتي تشمل على إجراءات التخطيط للعملية الرقابية الحكومية، وتصميم نموذج لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية، وإجراءات تحديد مجالات الرقابة الحكومية، وإجراءات لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية في مجال الأنظمة الإلكترونية، وقد استخدمت الدراسة المقابلات الشخصية مع العاملين في ديوان المحاسبة بالإضافة إلى قائمة الاستقصاء حيث تمّ تصميمها استناداً إلى الدراسات والمعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية لأجهزة الرقابة الحكومية، وتمّ توزيعها على العاملين في ديوان المحاسبة في وظيفة التدقيق والبالغ عددهم (165) وبلغت نسبة الاسترداد (150) بواقع (92%)، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي؛ للتعرف على آراء المبحوثين حول أهم جوانب إجراءات رقابة ديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يتوفر لدى ديوان المحاسبة إجراءات رقابية ملائمة تشتمل على إجراءات التخطيط للعملية الرقابية الحكومية، وإجراءات تصميم نموذج لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية، وإجراءات تحديد مجالات الرقابة الحكومية، وإجراءات لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية في مجال الأنظمة الإلكترونية.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة توفر إجراءات رقابية ملائمة لدى ديوان المحاسبة تشتمل على إجراءات التخطيط للعملية الرقابية الحكومية، وإجراءات تصميم نموذج لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية، وإجراءات تحديد مجالات الرقابة الحكومية، وإجراءات لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية في مجال الأنظمة الإلكترونية.

7. **دراسة القرني (2008)** بعنوان: مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية:

هدفت الدراسة التعرف إلى آراء مراجعي الحسابات الحكومية بديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية حول عددٍ من القضايا المتصلة بعمل الديوان ومراجعة الحسابات، وقياس متغيرات الدراسة تمّ استخدام استبانة، حيث بلغت عينة الدراسة التي أجري عليها التحليل

الإحصائي (106) مراجعاً، ومن نتائج الدراسة، يرى أفراد العينة أنّ السبب في الجهل بالدور الحقيقي الذي يقوم به الديوان يعود إلى التكتّم على نتائج أعماله، وكذلك عدم تعاون الجهات الخاضعة لرقابة الديوان حيث إنها لا تتعاون معه بشكل تام، وكذلك تعرّض مراجع الحسابات لبعض الضغوط التي قد تعيقه عن أداء مهامه على أكمل وجه.

8. دراسة النوايسة والعقدة (2007) بعنوان: "العوامل المساعدة في اكتشاف الأخطاء والغش: دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدقي ديوان المحاسبة":

هدفت الدراسة التعرف إلى العوامل المساعدة في اكتشاف الأخطاء، والغش من وجهة نظر مدقي ديوان المحاسبة من خلال متغيرات الدراسة، والبالغ عددها سبعة متغيرات وهي كالآتي: (دعم الإدارة العليا، الاستقلالية، الكادر الكفاء، التدريب والدورات، تكنولوجيا المعلومات، الإجراءات التنفيذية، والمعوقات)، وتوصلت الدراسة للعديد من النتائج أهمها: اهتمام الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة لاستيضاحاته، واستثمار علاقة التعاون في ما بينهم، وإلى توفر عدد كافٍ من مدقي الديوان، وأنّ الرقابة المسبقة لديوان المحاسبة احتلت درجةً عاليةً في اكتشاف الأخطاء والغش، وأنّ كثرة التشريعات تؤثر بدرجة عالية في اكتشاف الغش والتلاعب، والتساهل في متابعة المتخالفين، وعدم التعامل بموضوعات مع الشكاوى، وأوصت الدراسة بضرورة مكافأة الكادر الرقابي الذي يكشف حالات الغش، والخطأ، والتلاعب، وعدم التراخي في تطبيق نصوص القانون بحق الشخص الذي يرتكب الخطأ أو الغش.

9. دراسة الرحالة (2006) بعنوان: "دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظلّ المتغيرات المعاصرة":

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور قانون ديوان المحاسبة الأردني في المحافظة على المال العام، وقيامه بالمهام والواجبات الموكلة إليه في ظل المتغيرات المعاصرة، وذلك من خلال معرفة مدى تطابق ما يوفره القانون من بيئة تشريعية؛ للقيام بعمله في ظل المعايير الدولية للرقابة العليا الدولية، ومدى ملائمة القانون للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والدولية وتحديد معوقات وسلبات تطبيق القانون كما يراها القائمون على التطبيق، وسعت الدراسة إلى معرفة مدى تطابق قانون ديوان المحاسبة مع معايير الرقابة العليا الدولية من خلال مقارنة مواد القانون بما هو مطلوب من هيئات الرقابة العليا، والقوانين في بعض الدول، وقد شملت الدراسة عينة تتكون من (417) مبحوث من الكادر الرقابي، واستخدمت استبانة استندت إلى دراسات وأدبيات الموضوع والمعايير الدولية لأجهزة الرقابة الحكومية.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنّ قانون ديوان المحاسبة لا يتوافق مع المعايير الدولية، وأنّ قوانين بعض الدول العربية أكثر حداثة، وتتفق نصوصها مع معايير الرقابة

العليا الدولية، كما أنّ أفراد العينة يرون بصورة عامة ضرورة إصدار قانونٍ جديدٍ يأخذ المستجدات المعاصرة بعين الاعتبار على الرغم من أنّ القانون يتصف بعدة صفاتٍ إيجابية.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة تعديل القانون أو إصدار قانون جديد يضم كافة المبادئ التي تقوم عليها المعايير الدولية الرقابية، وما هو موجود في قوانين بعض الدول الأخرى.

10. **دراسة كنعان (2005)** بعنوان: "الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، دراسة مقارنة":

هدفت الدراسة التعرف إلى دور هيئات الرقابة المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة، من خلال إبراز المدلول القانوني والإداري للرقابة المالية على الأجهزة الإدارية، وأهميتها كوسيلة لضمان حسن استخدام الأموال العامة على المستوى المحلي أو الدولي من خلال الإعلانات الدولية الصادرة في مجال الرقابة المالية وكذلك أهميتها في دولة الإمارات العربية المتحدة بشكل خاص.

وقدّمت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها: أنّ هناك تهاون من قبل الأجهزة الإدارية محل المراجعة والتدقيق والمتابعة في تعاملها مع هيئات الرقابة المالية، وعلى رأسها ديوان المحاسبة. أنّ تبعية جهاز ديوان المحاسبة للسلطة التنفيذية يعمل على عدم السماح بممارسة أعماله باستقلالية مما يعمل على عدم تمكن الديوان من أداء مهامه بفاعلية؛ خشية كشف أخطائها المالية التي تؤثر على هيبتها ووضعها السياسي، إضافة إلى تقادم الفترة الزمنية على إصدار أحكام قانون ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة، والذي مضى على إصداره ما يزيد عن ربع قرن.

وأصّت الدراسة إلى ضرورة إيجاد جزاء رادع لمن يتهاون في الأجهزة الإدارية محل المراجعة مع هيئات الرقابة المالية وخاصة ديوان المحاسبة والعمل على نشر التقارير الصادرة عن الأجهزة الإدارية محل المراجعة بصورة علنية، إضافة إلى ضرورة تمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية التامة من جميع النواحي، والعمل على إعادة النظر في بعض بنود قانون ديوان المحاسبة وتحديثها من خلال إصدار تعديلاتٍ على القانون الحالي.

11. **دراسة دويان (2004)** بعنوان: "الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت في ظل الاتجاهات الحديثة للموازنة والرقابة الحكومية":

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور أجهزة الرقابة الخارجية على الموازنة العامة في دولة الكويت في ضوء هذه الاتجاهات، بالإضافة إلى التوصل إلى نتائج تعمل على تحسين أداء وفاعلية

أجهزة الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في الكويت، وقد استخدم الباحث أسلوب المقابلات مع عدد من المسؤولين في ديوان المحاسبة الكويتي؛ للحصول على المعلومات.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أجهزة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت المتمثلة في وزارة المالية، ديوان المحاسبة واللجنة المالية والاقتصادية في مجلس الأمة لا تسير الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمتعلقة بمراجعة الكفاءة والفعالية والاقتصاد في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات التي تخضع لرقابتها، وأن عمل هذه الأجهزة ينصب فقط في المراجعة التقليدية والتي تهتم أساساً بالمطابقة المالية، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها: عدم تدعيم الاتجاه في أساليب تدقيق الأداء لترشيد الإنفاق العام، عدم وجود الجهاز الفني المتخصص والقادر على القيام بمراجعة ورقابة الأداء في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، عدم وجود نظام للحوافز المالية والمكافآت التشجيعية للعاملين بهذه الأجهزة، عدم تحديث القوانين المتعلقة بوظائف هذه الأجهزة بحيث تسير اختصاصاتها ومهامها أحدث التطورات في المجالات الرقابية، عدم الاهتمام الكافي بالدورات التدريبية في مجال الرقابة المالية والأساليب الحديثة في المراجعة والمحاسبة ومشاكل تطبيقها، كما أن تبعية المراقبين ورؤساء الحسابات المعيّنين بمختلف الوزارات والإدارات الحكومية لتلك الجهات وعدم تبعيتهم إلى وزارة المالية من شأنه أن يؤثر على حياة واستقلال المراقب المالي.

وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها: ضرورة العمل على مراجعة الرواتب والأجور التي يحصل عليها المفتشون والمراقبون في أجهزة الرقابة الحكومية بما يتلاءم مع طبيعة عملهم، كذلك ضرورة تدعيم ديوان المحاسبة ووزارة المالية بالكفاءات العالية من مختلف التخصصات كالطب والهندسة والزراعة والتجارة ؛ حتى تتمكن تلك الأجهزة من القيام بواجباتها بكفاءة وفعالية، علاوة على الاهتمام ببرامج التدريب المستمر سواء للمفتشين الحاليين أو الجدد، والعمل على تحديث ومرونة القوانين والإجراءات واللوائح والتعليمات المتعلقة بمزاولة الرقابة.

12. دراسة الديب (2000) بعنوان: "تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن":
الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن:

هدفت الدراسة التعرف إلى دور الديوان في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية من خلال التحقق من الأنواع الرقابية التي يمارسها الديوان، بالإضافة إلى دراسة المعايير التي يستند إليها الديوان في ممارسة دوره الرقابي، وقياس مدى تحقيق جهاز ديوان الرقابة والتفتيش الإداري لأهدافه التي أنشئ من أجلها كتحسين مستوى الأداء والإنتاجية في مؤسسات الدولة.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أنّ أكثر الأدوار ممارسة من قبل ديوان الرقابة والتفتيش الأردني هي التأكد من التزام الأجهزة الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، مع التحقق من تنفيذ الدوائر الحكومية لخططها وبرامجها الإدارية حيث وصل التقييم لها إلى مستوى عالٍ، أما بالنسبة لأنواع الرقابة: توصلت النتائج إلى أنّ ديوان الرقابة والتفتيش الإداري يمارس الرقابة العلاجية (بعد التنفيذ) بشكلٍ عالٍ ويقوم بالرقابة أثناء التنفيذ بشكل متوسط، وعلى صعيد استناد ديوان الرقابة والتفتيش إلى المعايير الرقابية فقد كانت نتيجة أنّ مستوى استناد ديوان الرقابة والتفتيش الإداري إلى المعايير كان متوسطاً مثل نظام الخدمة المدنية، والتشريعات والأنظمة.

وأوصت الدراسة إلى أنه يتوجب على ديوان الرقابة والتفتيش الإداري تفعيل دوره في بعض الجوانب التي أظهرت الدراسة ضعفاً في أدائها، ومن أهم هذه الجوانب والأدوار: تطبيق مبدأ الثواب والعقاب والمساعدة في مواجهة الظروف غير المستقرة داخل العمل وخارجه، وبخصوص أنواع الرقابة العلاجية (بعد التنفيذ) وعليه كان لا بدّ من أن يمتد هذا التركيز على ممارسة الرقابة أثناء التنفيذ والرقابة الوقائية (قبل التنفيذ).

13. دراسة الحسني وخرابشة (2000) بعنوان: "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء":

هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق المتطلبات التي تحتاجها أجهزة الرقابة المالية العليا لرقابة الأداء والتي من أهمها: تحديد المستلزمات الداخلية للرقابة الشاملة الواجب توفرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية ومناقشتها، حيث اعتمدت الدراسة على ما تمّ التوصل إليه من نتائج للمؤتمرات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، وتجارب الأجهزة الرقابية العليا في بعض الدول المتقدمة، والأدبيات المحاسبية الدقيقة المنشورة عن الأداء المؤسسي، وفي ضوء ذلك تمّ التركيز على وضع وتصميم إطار نظري شامل ممكن التنفيذ؛ ليساعد هذه الأجهزة في القيام بهذا الدور العظيم ضمن منهجية واضحة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها:

- ضرورة دعم السلطة التشريعية لأجهزة الرقابة العليا من خلال زيادة موازنة تلك الأجهزة لتنفيذ رقابة الأداء.
- توفير الدعم السياسي لأجهزة الرقابة العليا؛ لتمارس رقابة الأداء.
- توفير الاستقلالية لأجهزة الرقابة العليا متمثلاً في استقلالية رئيسه واستغلال الكادر الرقابي عن طريق النص صراحة على ذلك في المنشور.

3-3 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة **Mohamed Zulkiffle (2012)** بعنوان: "Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees"،

دراسة ميدانية أجريت على (73) منظمة عامة في ماليزيا:

هدفت الدراسة إلى إيجاد العلاقة ما بين كفاءة التدقيق الداخلي من حيث (الفترة الزمنية للتدقيق الداخلي في المنظمة، خبرة موظفي التدقيق الداخلي في تكنولوجيا المعلومات ومهارات الحاسوب، ساعة التدريب، مؤهلات موظفي التدقيق الداخلي، المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق، وخبرة موظفي التدقيق في مجال تدقيق الحسابات، وما بين تكاليف التدقيق، وكذلك مساهمة المدققين الداخليين للبيانات المالية في تقليل تكاليف التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها: أنّ هناك علاقة إيجابية ما بين متغيرات كفاءة التدقيق الداخلي، ومساهمة المدققين الداخليين للبيانات المالية في تخفيض تكاليف التدقيق.

2. دراسة **Mahsood shah and Sid Nair (2011)** بعنوان: "The Influence of Strategy and External Quality Audit on University Performance: An Australian perspective"، تأثير الاستراتيجية وجودة التدقيق الخارجي على أداء الجامعة "منظور استرالي":

أجريت هذه الدراسة في الجامعة الأسترالية وهي جامعة حكومية عامة تضم أكثر من 40 ألف طالب وطالبة، حيث اعتمدت على منهج دراسة الحالة في الفترة ما بين (2004-2009). هدفت الدراسة إلى تحديد أسباب العجز المالي والذي قدر بـ(10) مليون دولار في أوائل عام (2002-2003)، وبعد هذه الدراسة الاستقصائية (مراجعة الحسابات وبيانات الأداء والعمليات الداخلية)، تم تنفيذ استراتيجية جديدة واعتماد معايير الجودة في التدقيق الخارجي مما أثر إيجاباً على أداء الجامعة في مختلف المجالات التعليمية والإدارية والمالية.

3. دراسة **Dermot Riordan (2011)** بعنوان: "Audit Committees in Government Departments", Dublin, Ireland

هدفت الدراسة إلى إظهار ما إذا كان هناك اختلافات بين لجان المراجعة في القطاع العام والقطاع الخاص في الحكومة الإيرلندية، وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلافات هامة في علاقة تقييم التقارير (الإبلاغ) والمسؤوليات بالتدقيق في كل من القطاعين العام والخاص، وبينت الدراسة أنّ هناك أيضاً أوجه شبه ما بين لجان المراجعة في القطاع العام والخاص مثل المسؤولية اتجاه المراجعة الداخلية، وبينت الدراسة أنّ عضوية لجان المراجعة تكون من داخل الإدارات أو الأقسام وخارجها، وتولي الأمانة العامة أهمية كبيرة لرئاسة اللجان تكون ذات أهمية كبيرة في نجاح اللجان، وبينت الدراسة الصفات اللازمة لأعضاء اللجان منها: النزاهة

والاستقلال العقلي والاطلاع، وبينت الدراسة أهمية استقلال اللجان حيث لجان التدقيق تلعب دوراً قوياً على أداء وحدات المراجعة الداخلية حيث تتمتع هذه الوحدات بدرجة عالية من الاستقلال داخل الدوائر الحكومية.

4. دراسة **Mark، Robinson (2010)** بعنوان: "government budgeting financial control in Australian"

هدفت الدراسة إلى تقييم التغيرات التي حدثت في الرقابة المركزية المالية في القطاع العام الاسترالي في ظل الوصول إلى موازنة الأداء، خاصة في ظل أساس الاستحقاق للوصول إلى الشفافية والمساءلة، وتطرقت الدراسة إلى الرقابة المالية في ظل استخدام الأساس النقدي، والرقابة المالية في ظل استخدام أساس الاستحقاق في القطاع العام. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: تغير نظام الرقابة المركزية بشكل ملحوظ في استراليا مع تغير قرارات/ الاعتمادات المالية من قبل البرلمان نتيجة التغير إلى موازنة الأداء. وبينت الدراسة تخفيض الرقابة المالية المركزية بالمقابل زيادة الرقابة الإدارية.

5. دراسة **Escher Stem (2005)** بعنوان: " socio – economic and human development auditing e-government as a toll to empower citizens and further"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان الأهمية الاستراتيجية للحكومة الإلكترونية على نحو واسع كقوة دافعة وراء الإصلاحات الإدارية، وأن الحكومة الإلكترونية وآلية العمل بها يمثل تحدياً من التحديات التي تواجه أجهزة الرقابة العليا؛ لكي تستطيع المحافظة على القيام بمهامها الرقابية في تقييم كفاءة وفاعلية الإنفاق الحكومي والمتعلقة في أنشطة الحكومة الإلكترونية، وكأداة لتشجيع المواطنين للتعامل معها من خلال توفير الثقة والأمان في المعاملات الإلكترونية الحكومية وتطوير قطاع الأعمال من خلال تقديم الخدمات بكفاءة وفاعلية.

وقد بينت الدراسة أن تطبيق الحكومة الإلكترونية سيؤدي إلى اختلاف في بيئة العمل الحكومي من اليدوي إلى الأنظمة الإلكترونية، بالإضافة إلى أن تطبيق الحكومة الإلكترونية سيوفر للمواطنين الخدمات على مدار (24) ساعة لمدة (7) أيام، بالإضافة إلى تزويدهم بالمعلومات الضرورية، وأن طبيعة العمل الحكومي الإلكترونية قد فرضت على الأجهزة العليا للرقابة وضع استراتيجيات؛ لتطوير أدائها ليتلاءم مع آلية العمل الحديثة.

وأشارت الدراسة إلى أن التدقيق على برامج الحكومة الإلكترونية يشمل تقييم المنافع المتحققة في المستوى التشغيلي مثل: تأثير الكلفة والوقتية، والثقة في تسليم الخدمات مثل نظام الضرائب الإلكترونية، وحددت الدراسة المواضيع الواجب تدقيقها - تدقيق النفقات والنماذج المستخدمة في نظم

المعلومات والاتصالات في مختلف القطاعات الحكومية، وكذلك تدقيق التقنيات المستخدمة في نظم المعلومات والاتصالات من حيث الكلفة، الفاعلية، سلامة وثقة وتسليم الخدمات والسمعة، والأخذ بالاعتبار تدقيق الإدارة الإلكترونية للمساعدة في التطوير الاقتصادي والاجتماعي.

وقد أشارت الدراسة إلى الفرق بين التدقيق على أعمال الحكومة الإلكترونية في الدول النامية والدول المتقدمة، وقد استخدم الباحث المنهج النظري، وتطبيقه في المملكة المتحدة، حيث درس الباحث الجوانب الرقابية على تطبيق الحكومة الإلكترونية في المملكة المتحدة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنّ التحديات التي تواجه الأجهزة العليا في الرقابة على الحكومة الإلكترونية تتمثل في غياب الإطار القانوني، والذي يسهم في بيان الإطار الرقابي وآلية الرقابة، وقلة المهارات لدى المدقق في الرقابة للوصول إلى الأنظمة الإلكترونية، وآلية التدقيق على المعاملات الإلكترونية على الإنترنت on-line إضافة إلى دراسة وتقييم مخاطر تطبيق الحكومة الإلكترونية، وأوصت هذه الدراسة بضرورة استخدام مدخل ict (تدقيق تقنيات الاتصالات، والمعلومات) في تدقيق برامج الحكومة الإلكترونية.

6. دراسة **Riahi-Belkaoui (2004)** بعنوان: quality of government are you beint fooled? Audit شیکاغو:

هدفت هذه الدراسة التعرف إلى تأثير جودة التدقيق على جودة الحكومات في عينة كبيرة من (33) دولة، وقيمت الدراسة الأداء الحكومي باستخدام مقاييس من ستة أبعاد للحكم، وهي المسؤولية والاستقرار السياسي، والكفاءة الحكومية، وجودة التشريعات، والقوانين والأنظمة، ورقابة الفساد، وتقييم جودة التدقيق من خلال متغير وهو النسبة المئوية للمنشآت المدققة من شركات التدقيق الخمسة الكبيرة في البلد.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: الدول التي فيها مستوى عالٍ من جودة التدقيق تظهر تفوقاً في الأداء الحكومي، وهذا يدل على أهمية التدقيق في المجتمعات، كما أنّ شرح الاختلاف في الأداء الحكومي عبر البلدان يسلط الضوء على الدور القوي للتدقيق في المجتمعات.

7. دراسة **Staffan (2002)** بعنوان "Danger zones and change, corruption in Sweden: exploring

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الفساد في القطاع العام في السويد، حيث تعتبر السويد من البلدان المصنفة أقل فساداً على مستوى العالم، وتهدف هذه الدراسة تعرف واستكشاف مواطن الخطر والتغيير، واستخدمت الدراسة طريقة منهجية في التوصل إلى النتائج من خلال دراسة الفساد في السويد ومقارنته دولياً، معتمدة على مصادر تجريبية مستخدمة الأساليب الكمية والنوعية، وتعرض الباحث في الدراسة إلى أنواع الفساد وكيفية حدوثه وكيفية معالجته،

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ضرورة إيجاد معايير رقابية لهيكلية التفويض الموجودة، كما لا بدّ من الربط بين مناطق الخطر والمعرفة الموجودة بين الآليات المؤثرة على السلوك الفاسد ومعالجته.

8. دراسة mark.et.al (2001) بعنوان: "audit deficiencies"

هدفت هذه الدراسة تحديد نقاط الضعف في عملية تدقيق الحسابات المحددة من هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) للفترة من (1987-1997). وتوصلت الدراسة إلى أنّ جميع أدلة الإثبات الكافية، وبذل العناية المهمة، والاحتفاظ بموقف الشك المهني، والالتزام بمتطلبات المبادئ المحاسبية، وتخطيط عملية التدقيق ووضع برامج التدقيق، والاعتماد بشكل كبير على الاستفسارات كأدلة إثبات، والاعتماد بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيباً تنازلياً من أهم نقاط ضعف عملية التدقيق التي وضعتها الهيئة.

9. دراسة Grabosky lamour (2000) بعنوان: public sector corruption and its "control"

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على الفساد في الحياة العامة في استراليا "القطاع العام والسيطرة عليه وآثاره وبدايات ظهوره في الحياة العامة في استراليا، ولخصت الدراسة أشكال الفساد وأنماطه الأساسية وأسباب حدوثه، وتعرضت الدراسة لجهود الحكومة الاسترالية في تخفيض حدة الفساد في المجتمع، حيث كان من أهم أشكال الفساد الرشوة، وترى الدراسة أنّ العقوبة الشديدة مهمة في مكافحة الفساد وردع المنتهكين، ولكن يجب أن يكون ذلك مصحوباً بالبرامج القوية لمنع الفساد قبل أن يحدث، وترى الدراسة أنّ وسائل الإعلام مهمة في منع ومكافحة الفساد والسيطرة عليه.

وأظهرت الدراسة أنّ الحكومات الجديدة غالباً ما تلوم الحكومات السابقة من اتهامات بالفساد كحالة أنور إبراهيم في ماليزيا، ومكافحة الفساد تشمل إنشاء وكالات/ أقسام تعطي قوة غير عادية / استثنائية وعلى المسؤولين أن يخضعوا للمحاسبة، وكان من أهم جهود الحكومة الأسترالية في مكافحة الفساد هو المصادقة وتوقيع الحكومة الأسترالية على اتفاقية منطقة التعاون والتنمية الاقتصادية لتجريم رشوة المسؤولين الأجانب في شهر أكتوبر 1999م.

3-4 التعقيب على الدراسات السابقة:

الجدول رقم (2) يوضح أهم الفروق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية من واقع بيئة العمل والتجربة الفلسطينية وهي على النحو التالي:

جدول رقم (2)

م	المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
1_	الهدف	هدفت الدراسات السابقة إلى قياس فاعلية الرقابة المالية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية أو قياس مدى فاعلية الرقابة المالية على قطاع بعينه من القطاعات التي تخضع لرقابة الأجهزة الرقابية العليا في الدولة.	هدفت الدراسة إلى تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين على الجهات الخاضعة لرقابته ولكن من وجهة نظر مفتشي الديوان أنفسهم ضمن معايير وعوامل مستقلة شملتها الدراسة للتعرف إلى الواقع الحقيقي الذي يعيشه مفتشو ديوان الرقابة.
2_	بيئة الدراسة	أجريت الدراسات السابقة في مجتمعات مثل: الأردن، ماليزيا، الإمارات العربية المتحدة، العراق، سوريا، أستراليا، وغيرها من البلدان والتي تتصف ببيئة بالاستقرار الاجتماعي والاقتصادي والسياسي والمالي.	أجريت هذه الدراسة في بيئة العمل الفلسطينية والتي تتصف فيها بيئة المجتمع الفلسطيني (الضفة الغربية وقطاع غزة)، بالبيئة غير المستقرة والتي تعاني من توتر دائم على المستوى السياسي والاجتماعي مع قلة الموارد المتاحة سواء كانت مادية أو مالية أو اقتصادية.
3_	المجتمع	مدراء الدوائر والأقسام في الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة في الدول التي أجريت فيها الدراسات، والتي تنوعت فيها مجتمعات البحث من دراسة إلى أخرى، فبعض الدراسات كان المجتمع فيها الجامعات وفي دراسات أخرى كان شركات التدقيق، وأخرى تمثل في المنظمات العامة.	يتكون مجتمع الدراسة من جميع المفتشين العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية، والذين يمارسون مهنة الرقابة المالية أو التدقيق المالي على أعمال الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين فقط.
4_	المنهجية	استخدمت الدراسات السابقة منهجية البحث الميداني والوصفي، وبعضها ركز على دراسة حالة لدواوين المحاسبة وأجهزة الرقابة المالية من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة دواوين المحاسبة، في الدول التي أجريت فيها.	دراسة تحليلية تهدف إلى تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان على أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الديوان في دولة فلسطين من وجهة نظر مفتشي الديوان أنفسهم، وذلك من خلال متغيرات الدراسة المستقلة موضوع الدراسة.
5_	أسلوب التحليل	استخدمت الدراسات السابقة في معظمها أسلوب التحليل الوصفي للبيانات وبعضها كانت تحليل محتوى، والبعض منها كان دراسة ميدانية.	لاستخراج نتائج تحليل الدراسة والتي تمثلها في البيانات الأولية والثانوية التي تم جمعها من بيئة العمل الخاصة بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وبيئة الأعمال المشابهة في الدراسات السابقة موضوع الدراسة. سيعتمد الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي في استخراج نتائج التحليل اعتماداً على برنامج التحليل الإحصائي SPSS

• جُرد بواسطة الباحث بناءً على المراجع العلمية والأدبية لموضوع الدراسة

3-5 الفجوة البحثية:

تعتبر الدراسة مكملة للدراسات السابقة، خاصة وأنها تتناول عملية " تقييم أداء الرقابة المالية" فقط، ضمن حدود عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين (الضفة الغربية وقطاع غزة)، حيث قام الباحث بإعداد مجموعة من المعايير والتي من خلالها سيتم عملية تقييم أداء الرقابة المالية، والتي تُعرف بالمتغيرات المستقلة موضوع الدراسة، والتي تناولتها الدراسة لتقييم البيئة الداخلية لديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين، وهو ما يعرف بمجتمع وعينة الدراسة في هذا البحث، وحيث إنّ هذا التقييم يأتي من خلال مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية، الذين يمارسون أعمال التفتيش من خلال ما أوكل إليهم من صلاحيات وفق القانون الفلسطيني.

ملخص:

تناول الفصل الثالث الدراسات السابقة مقسمة إلى ثلاث محاور، جاء المحور الأول على بيئة الدراسات الفلسطينية، وجاء المحور الثاني على بيئة الرقابة في المجتمع العربي، ومن ثمّ جاء المحور الثالث على بيئة الرقابة في الدول غير العربية، حيث استطاع الباحث ومن خلال بحثه التوصل إلى مجموعة من الدراسات التي تدعم موضوع الدراسة، والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً في متغيراتها، والمتأمل أنّ يستفاد منها في إنجاز هذه الدراسة، وقد عمد الباحث إلى تصنيف الدراسات السابقة طبقاً لرؤية ومعايير أكاديمية الإدارة والسياسة ضمن دليل إعداد الرسائل العلمية المخصص لذلك.

الفصل الرابع: منهجية الدراسة

مقدمة.

1-4 منهجية إعداد الدراسة.

2-4 مجتمع الدراسة.

3-4 هيكل الدراسة.

4-4 خطوات بناء الاستبانة.

5-4 أدوات الدراسة.

الفصل الرابع: منهجية الدراسة

المقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لغرض إجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي يسعى الباحث إلى تحقيقها، حيث يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة وكذلك مجتمع وعينة الدراسة، إضافةً إلى أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها.

كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمتها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، والمنهج الوصفي التحليلي في ذاته يستطيع أن يجيب على تساؤلات الدراسة سابقة الذكر على اعتبار أنه يتناول تفسير الوضع القائم موضوع الدراسة، أو مشكلة الدراسة، من خلال تحديد ظروفها وأبعادها مع توصيف العلاقة بينها، بهدف الوصول إلى وصفٍ علمي وعملي يمكن من خلاله الوصول إلى نتائج تجيب على تساؤلات الدراسة، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

4-1 منهجية وأسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع، حيث يعمل على وصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير وصولاً إلى استنتاجات يبني من خلالها تصور مقترح يزيد بها رصيد المعرفة في موضوع الدراسة.

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

(1) المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة ذات العلاقة.

(2) المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للبحث، صُممت خصيصاً لهذا الغرض ومن ثم قام الباحث بتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

4-2 مجتمع الدراسة:

تكوّن مجتمع وعينة الدراسة من الموظفين العاملين في مهنة التفتيش ضمن فريق عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين والبالغ عددهم (130) موظف تفتيش، منهم (98) موظف تفتيش في الضفة الغربية²، و(32) موظف تفتيش في قطاع غزة³، حيث إن العينة اشتملت على المسميات الوظيفية من درجة موظف تفتيش إلى درجة مدير عام فأكثر. عينة الدراسة:

اعتمد الباحث في اختياره لعينة الدراسة على العينة العشوائية، والتي تمثلت في مجتمع الدراسة، حيث قام الباحث بطباعة وتوزيع عدد (50) استبانة اشتملت على الموظفين الذين يمارسون مهنة التفتيش في مقر رئاسة الديوان في مدينة رام الله وضواحيها، وكان نسبة المسترد من هذه العينة بواقع (32) استبانة من مجتمع الدراسة، وفي قطاع غزة قام الباحث بطباعة وتوزيع (32) استبانة على مجتمع وعينة الدراسة ضمن الفئة الوظيفية المستهدفة لدراسة الباحث، حيث كان نسبة المسترد من الاستبانات الموزعة في قطاع غزة بواقع (27) استبانة.

ويعزو الباحث حجم العينة المستهدفة في الضفة الغربية إلى صعوبة الوصول إلى باقي محافظات الضفة الغربية، وأنّ المُتبقّي من عينة الدراسة موزع على محافظات الضفة الغربية، ولا تحضر أفراد العينة إلى مقر الديوان إلا مرة واحدة كل (15) يوم أو كل شهر لتقديم تقاريرها ورفع إنجازاتها إلى رئاسة الديوان عن أوضاع الإدارات والوزارات والبلديات والمحافظات ... الخ.

4-3 هيكل الدراسة:

قام الباحث بإعداد هيكل الدراسة بما ينسجم مع رؤية وفلسفة أكاديمية الإدارة والسياسة في كتابة وصياغة الرسائل العلمية والبحوثية، ضمن الدليل العام المخصص لذلك، علماً أنّ الباحث تناول بالشرح وبنوعٍ من التفصيل هيكل الدراسة بما ينسجم مع متغيراتها وأهدافها.

4-4 خطوات بناء الاستبانة:

قام الباحث بإعداد أداة الدراسة (الاستبانة)؛ لمعرفة تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، واعتمد الباحث في بناء الإستبيان على:

² المصدر: اتصال هاتفي مع سليم، مدير عام الشؤون الإدارية والمالية _ ديوان الرقابة المالية والإدارية (2016)، الضفة الغربية.

³ المصدر: مقابلة مع العامودي، مدير عام الشؤون الإدارية والمالية _ ديوان الرقابة المالية والإدارية (2016)، قطاع غزة.

- الاطلاع على الأدب الإداري إضافة إلى العلوم المالية والمصرفية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة وصياغة فقراتها.
- استشارة الباحث عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية والمشرفين الأكاديميين في تحديد أبعاد الاستبانة وفقراتها.
- تصميم الاستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من محورين أساسيين.
- تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الاستبانة.
- تحديد الفقرات التي تقع تحت كل محور.
- عرض الاستبانة على المشرف للنقاش والتحكيم وإبداء الملاحظات.
- تمّ عرض الاستبانة على (10) من المحكمين ذوي الخبرة في المجال الأكاديمي والإداري والمالي والإحصائي والاقتصادي في كل من الجامعات والمؤسسات الحكومية. والملحق رقم (1) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.
- تمّ تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف والإضافة في ضوء آراء المحكمين الذين عمدوا إلى تصويب وتقويم بعض الفقرات ضمن محاور الاستبانة لتستقر في صورتها النهائية على (53) فقرة لتحقيق الغرض الذي صُممت من أجله، أنظر ملحق رقم (2).

4-5 أداة الدراسة:

تمّ تصميم استبانة الدراسة كأداة فاعلة تؤدي الغرض الذي صُممت من أجله حول "تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين"، حيث تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين كما يلي:

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات العامة والمتمثلة في الجدول رقم (1) عن المستجيبين.

جدول رقم (1)

البيان	م	توزيع البيان
بيانات عامة	1_	الجنس
	2_	المسمى الوظيفي
	3_	خبرة العمل في مجال التدقيق
	4_	التخصص
	5_	الشهادات المهنية في التدقيق
	6_	الدورات التدريبية

القسم الثاني: وهو عبارة " تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين "، ويتكون من (53) فقرة:

المحور الأول: المتغيرات المستقلة وتتكون من (42) فقرة _ أنظر الجدول رقم (2).

جدول رقم (2)

المحور الأول	م	فروع المحور الأول	عدد الفقرات	مجموع المحور الأول
المتغيرات المستقلة	1.	واقع الرقابة المالية.	(7) فقرة	(42) فقرة.
	2.	دعم الإدارة العليا.	(6) فقرة	
	3.	التشريعات المطبقة والنافذة.	(7) فقرة	
	4.	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	(8) فقرة	
	5.	الكفاءات الإدارية والفنية.	(7) فقرة	
	6.	الدورات التدريبية.	(7) فقرة	

المحور الثاني: أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية ويتكون من (11) فقرة _ أنظر الجدول رقم (3).

جدول رقم (3)

المحور الثاني	م	فروع المحور الثاني	عدد الفقرات	مجموع المحور الثاني
المتغير التابع	1_	أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.	(11) فقرة	(11) فقرة

درجات مقياس:

وللحكم على فقرات الاستبانة استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي (Likert item) ؛ لقياس وتحليل استجابات المبحوثين لفقرات الاستبانة، حيث اختار الباحث التدرج من (1-5) للاستجابة، وكلما اقتربت الاجابة من (5) كان هذا مؤشراً على الموافقة العالية لما ورد في فقرة كل محور من المحاور المعنية، كما أنه تمّ اعتماد وزن نسبي لكل تدرج (20%)، _ أنظر جدول رقم (4) والجدول رقم (5).

جدول رقم (4)

الاستجابة	بدرجة كبيرة جداً	بدرجة كبيرة	بدرجة متوسطة	بدرجة ضعيفة	بدرجة ضعيفة جداً
المقياس	5	4	3	2	1

كما يوضح الجدول رقم (5) الوزن النسبي والمتوسط الحسابي لكل تقييم من تقييمات الجدول رقم (4) كما يلي:

جدول رقم (5)

الوزن النسبي والمتوسط الحسابي لفقرات ليكرت

الاستجابة	درجة كبيرة جدا	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جدا
الوزن النسبي	100%	80%	60%	40%	20%
المتوسط الحسابي	4.20 إلى 5.00	3.40 إلى 4.19	2.60 إلى 3.39	1.80 إلى 2.59	1.00 إلى 1.79

صدق الاستبانة:

يقصد بصدق الاستبانة: هو أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيئاً آخر، وقد قام الباحث بتوزيع عينة استطلاعية حجمها (15) استبانة لاختبار الاتساق الداخلي والصدق البنائي وثبات الاستبانة، كما عمد الباحث إلى التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

1- صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

حيث قام الباحث بعرض الاستبانة بصورتها الأولية على مجموعة من المحكمين مؤلفة من (10) مختصين في مجال اختصاص الدراسة، تكونت من أساتذة في علم الإدارة والمحاسبة إضافة إلى علم الإحصائية والاقتصاد _ انظر أسماء المحكمين ملحق رقم (1)، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم على فقرات الاستبانة، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية _ أنظر ملحق رقم (2).

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي، مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بفحص صدق الاتساق الداخلي (المحتوى) للاستبانة؛ للتأكد من مدى ارتباط فقرات الاستبانة، وذلك من خلال فحص ارتباط عبارات كل مجموعة على حدة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه.

ثانياً: نتائج الاتساق الداخلي:

المحور الأول: واقع الرقابة المالية:

يوضح جدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "واقع الرقابة المالية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه. معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "واقع الرقابة المالية" والدرجة الكلية للمحور _ أنظر جدول رقم (6).

جدول (6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "واقع أداء الرقابة المالية" والدرجة الكلية للمحور

م	واقع الرقابة المالية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1-	يتم تحديث أساليب الرقابة المالية المستخدمة من قبل مفتشي الديوان وفق خطة منهجية للديوان.	0.622*	0.000
2-	يتم الاهتمام بنتائج الرقابة المالية للإدارات الخاضعة لرقابة الديوان عند اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية المتعلقة بها.	0.646*	0.000
3-	ساهمت إجراءات الرقابة المالية في كشف العديد من الأخطاء والانحرافات الجوهرية للإدارات التابعة لرقابة الديوان.	0.607*	0.000
4-	يتم متابعة تنفيذ توصيات مفتشي الديوان حول الانحرافات والاختفاء الجوهرية المكتشفة في الإدارات الخاضعة لرقابة الديوان، من طرف مفتشي الديوان.	0.668*	0.000
5-	يتم تصويب الانحرافات والأخطاء الجوهرية المكتشفة من قبل الإدارات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.748*	0.000
6-	يرتبط تحسين أداء الإدارات محل التدقيق والمتابعة الخاضعة لرقابة الديوان بإجراءات الرقابة المالية المطبقة والمعممة من خلال الديوان.	0.733*	0.000
7-	تحتاج القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لعمل مفتشي الديوان إلى تعديلات تتناسب مع بيئة الأعمال الفلسطينية المتغيرة.	0.387*	0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " دعم الإدارة العليا " والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وُضع لقياسه. معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " دعم الإدارة العليا " والدرجة الكلية للمحور _ أنظر جدول رقم (7).

جدول (7)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " دعم الإدارة العليا " والدرجة الكلية للمحور

م	دعم الإدارة العليا	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1-	تساهم الإدارة العليا بخلق بيئة مناسبة لعمل مفتشي الديوان عند إجراء الرقابة المالية على الإدارات والوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان.	0.904*	0.000
2-	تحرص الإدارة العليا على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة على الأداء للمفتشين العاملين في ديوان الرقابة في أعمالهم.	0.910*	0.000
3-	تقوم الإدارة العليا بمتابعة إجراءات الرقابة المالية التي يمارسها مفتشو ديوان الرقابة.	0.796*	0.000
4-	تمنح الإدارة العليا مفتشي الديوان الاستقلالية اللازمة لممارسة أعمال الرقابة المالية والرقابة على الأداء في الإدارات والوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان.	0.914*	0.000
5-	توفر الإدارة العليا في الديوان خططاً مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة المالية المستخدمة للارتقاء بأداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.855*	0.000
6-	تحرص الإدارة العليا في الديوان على مناقشة نتائج التقييم مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.863*	0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " التشريعات المطبقة والنافذة " والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وُضع لقياسه. معامل الارتباط بين

كل فقرة من فقرات محور "التشريعات المطبقة والنافذة" والدرجة الكلية للمحور _ أنظر جدول رقم (8).

جدول (8)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "التشريعات المطبقة والنافذة" والدرجة الكلية للمحور

م	التشريعات المطبقة والنافذة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1-	يقوم مفتشو الديوان برقابة الأداء على نشاطات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية.	0.573*	0.000
2-	يلتزم مفتشو الديوان بالقوانين والأنظمة واللوائح في تطبيق إجراءات الرقابة المالية على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.556*	0.000
3-	تتوافر أنظمة وتعليمات لدى ديوان الرقابة لتنظيم أعمال الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.549*	0.000
4-	تعتبر الصلاحيات الممنوحة لمفتشي الديوان كافية لتحقيق رقابة أداء فعالة.	0.648*	0.000
5-	يرتكز عمل الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة.	0.598*	0.000
6-	يتبنى الديوان قوانين وتشريعات متطورة للرقابة على أداء الرقابة المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.692*	0.000
7-	يقوم الديوان باستحداث أنظمة وتعليمات تتماشى مع التشريعات الدولية ومنظمات الرقابة الدولية.	0.479*	0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وُضع لقياسه. معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة" والدرجة الكلية للمحور _ أنظر جدول رقم (9).

جدول (9)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة " والدرجة الكلية للمحور

م	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1_	يعتمد مفتشو الديوان بشكل رئيسي في أعمالهم الرقابية على البرامج الحاسوبية وتكنولوجيا المعلومات.	0.786*	0.000
2_	يستخدم مفتشو الديوان أنظمة المعلومات الحديثة، في تخزين ومعالجة واسترجاع البيانات والمعلومات الرقابية التي يمارسونها على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.803*	0.000
3_	يقوم مفتشو الديوان بتجميع وتيوب وتخزين البيانات المتعلقة برقابة الأداء على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان للاستفادة منها مستقبلاً.	0.772*	0.000
4_	يستخدم الديوان أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء الجهات الخاضعة له.	0.628*	0.000
5_	يعمل الديوان على تطوير برامج محوسبة تعمل على زيادة كفاءة وفاعلية رقابة الأداء التي ينفذها مفتشو الديوان على الجهات الخاضعة لرقابته.	0.854*	0.000
6_	يتبادل الديوان الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.	0.773*	0.000
7_	تتوافر أنظمة إلكترونية تمكن مفتشي الديوان من متابعة أنشطتهم ووظائفهم في الإدارات المختلفة عن بُعد.	0.866*	0.000
8_	يستخدم الديوان الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.814*	0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول رقم (10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الكفاءات الإدارية والفنية " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وُضع لقياسه. معامل الارتباط بين

كل فقرة من فقرات مجال " الكفاءات الإدارية والفنية " والدرجة الكلية للمحور _ أنظر جدول رقم (10).

جدول (10)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الكفاءات الإدارية والفنية " والدرجة الكلية للمحور

م	الكفاءات الإدارية والفنية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1_	يتناسب عدد مفتشي الديوان مع حجم الأنشطة والمهام المناطة بهم في الرقابة التي يمارسونها على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.645*	0.000
2_	يتمتع مفتشو الديوان بالتأهيل العلمي والمهني اللازم لأداء الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.598*	0.000
3_	يتوفر لدى المفتشين العاملين في الديوان مفهوم واضح ومحدد حول الرقابة المالية والرقابة على الأداء.	0.587*	0.000
4_	تعتبر أعداد مفتشي ديوان الرقابة كافية للقيام بمهمة الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.688*	0.000
5_	يقوم الديوان بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة ودورية.	0.783*	0.000
6_	يتوفر لدى مفتشي الديوان قناعة وحماس تجاه تطبيق وممارسة الرقابة المالية على الأداء.	0.827*	0.000
7_	يقوم الديوان بتوجيه وتحفيز المراقبين للقيام بالرقابة المالية على الأداء.	0.764*	0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول رقم (11) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الدورات التدريبية " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادقاً لما وُضع لقياسه، وفيما يلي معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الدورات التدريبية " والدرجة الكلية للمحور _ أنظر جدول رقم (11).

جدول (11)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " الدورات التدريبية " والدرجة الكلية للمحور

م	الدورات التدريبية	معامل بيرسون للاارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1_	يربط الديوان البرامج التدريبية حول الرقابة المالية على الأداء بالحوافز والترقيات.	0.827*	0.000
2_	يقوم الديوان بتدريب وتنمية مهارات المفتشين للقيام بالرقابة المالية على الأداء.	0.872*	0.000
3_	يقوم الديوان بمتابعة مدى تحقيق الدورات التدريبية لأهدافها المتعلقة بالرقابة المالية على الأداء.	0.906*	0.000
4_	ينظم الديوان للمفتشين دورات تدريبية كفؤة وبأساليب حديثة حول الرقابة المالية على الأداء وبطريقة يتم الاستفادة منها.	0.890*	0.000
5_	يقوم الديوان بإرسال المفتشين في بعثات خارجية للمشاركة في دورات تدريبية وورش عمل ومؤتمرات تتعلق بالرقابة المالية على الأداء.	0.849*	0.000
6_	يشارك المفتشو الديوان خبراتهم المهنية وتجاربهم العملية مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	0.769*	0.000
7_	يُشارك الديوان الجهات الخاضعة لرقابته في البرامج التدريبية التي يعقدها للمفتشين الذين يعملون في الديوان.	0.847*	0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

المحور الثاني: أداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية

يوضح جدول رقم (12) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " أداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية " والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يعتبر المحور صادقاً لما وضع لقياسه، وفيما يلي معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " أداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية " والدرجة الكلية للمجال_ أنظر جدول رقم (12).

جدول (12)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور " أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية" والدرجة الكلية للمجال

م	أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.851*	0.000
2_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في عملية التطوير والتغيير في أعمال وطريقة الإجراءات للجهات الخاضعة لرقابته.	0.865*	0.000
3_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة لرقابته.	0.885*	0.000
4_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في إكساب العاملين مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.888*	0.000
5_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير قدرات التخطيط السليم لتحقيق الإنتاجية العالية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.887*	0.000
6_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.872*	0.000
7_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير مستوى الأداء الإداري لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.941*	0.000
8_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان الجهات الخاضعة لرقابته على وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن برامج زمنية محددة.	0.902*	0.000
9_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) والتي تتم لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.890*	0.000
10_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تخفيض التكاليف لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.911*	0.000
11_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تنمية وتطوير أفكار العاملين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	0.902*	0.000

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة. ومن خلال الجدول رقم (13) يبين أنّ جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ ، وبذلك يعتبر جميع محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه، كما أن الجدول يوضح معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور (متغيرات تقييم الرقابة) والدرجة الكلية للمحور _ أنظر جدول رقم (13).

جدول (13)

معامل الارتباط بين درجة كل محور من محاور (متغيرات تقييم الرقابة) والدرجة الكلية للمحور

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل الارتباط بيرسون	المتغيرات المستقلة		
		المحور الأول	م	فروع المحور الأول
0.002	0.353*	1.	واقع الرقابة المالية.	متغيرات تقييم أداء الرقابة المالية
0.000	0.737*	2.	دعم الإدارة العليا.	
0.000	0.530*	3.	التشريعات المطبقة والنافذة.	
0.000	0.410*	4.	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	
0.000	0.834*	5.	الكفاءات الإدارية والفنية.	
0.000	0.833*	6.	الدورات التدريبية.	

• الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أنّ تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تمّ إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أنّ ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تمّ إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال معامل ألفا

كرو نباخ Cronbach's Alpha Coefficient ، وطريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة _ أنظر جدول رقم (14)

جدول رقم (14).

ألفا كرو نباخ Cronbach's Alpha Coefficient ، وطريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الإستبانة

المتغيرات المستقلة	عدد الفقرات	معامل ألفا كرو نباخ	التجزئة النصفية	المحور الأول	م	فروع المحور الأول
متغيرات تقييم أداء الرقابة المالية	1.	واقع الرقابة المالية.	7	0.741*	0.786*	
	2.	دعم الإدارة العليا.	6	0.939*	0.955*	
	3.	التشريعات المطبقة والنافذة.	7	0.701*	0.780*	
	4.	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	8	0.923*	0.922*	
	5.	الكفاءات الإدارية والفنية.	7	0.827*	0.908	
	6.	الدورات التدريبية.	7	0.937*	0.879*	
إجمالي محور متغيرات تقييم الرقابة				42	0.956*	0.968*
إجمالي محور أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية				11	0.974*	0.977*

- يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (14) أنّ قيمة معامل ألفا كرو نباخ مرتفعة لمحور متغيرات تقييم الرقابة حيث تتراوح بين (0.701-0.939) بينما بلغت لجميع المجالات (متغيرات تقييم الرقابة) (0.956).
- أما حسب طريقة التجزئة النصفية فكانت النتائج مشابهة لطريقة ألفا كرو نباخ حيث تتراوح بين (0.780- 0.955) بينما بلغت لجميع المجالات (0.968).
- أنّ قيمة معامل ألفا كرو نباخ مرتفعة لمحور أداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية (0.974)، وحسب طريقة التجزئة النصفية فكانت 0.977.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (2) قابلة للتوزيع، ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة.

المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة _ أنظر جدول رقم (15).

جدول رقم (15)

اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test

مستوى الدلالة	اختبار طبيعية (K-S) البيانات	عدد الفقرات	المتغيرات المستقلة		
			المحور الأول	م	فروع المحور الأول
0.128	1.172	7	متغيرات تقييم أداء الرقابة المالية	1.	واقع الرقابة المالية.
0.114	1.197	6		2.	دعم الإدارة العليا.
0.072	1.290	7		3.	التشريعات المطبقة والنافذة.
0.361	0.924	8		4.	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.
0.216	1.055	7		5.	الكفاءات الإدارية والفنية.
0.453	0.858	7		6.	الدورات التدريبية.
0.700	0.706	42	إجمالي محور متغيرات تقييم الرقابة		
0.171	1.109	11	إجمالي محور أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية		

يتضح من النتائج الموضحة في جدول رقم (15) أنَّ القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وحيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على تساؤلات الدراسة.

تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما، ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة.
- 2- اختبار ألفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha)، ويستخدم لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 3- اختبار التجزئة النصفية (split half)، ويستخدم لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- 4- استخدام اختبار كولمجوروف-سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) : يستخدم هذا الاختبار لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
- 5- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد تم استخدامه لحساب: A. الاتساق الداخلي. B. الصدق البنائي للاستبانة. C. العلاقة بين المتغيرات.
- 6- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.
- 7- اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
- 8- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.
- 9- اختبار الانحدار المتعدد Multiple Regression.
- 10- الانحدار البسيط.

ملخص:

يتناول هذا الفصل وصفاً دقيقاً لمنهج دراسة الباحث وكذلك مجتمع وعينة الدراسة، إضافة إلى أداة الدراسة المستخدمة وهي الاستبانة، وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمتها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

الفصل الخامس : النقاش والتحليل

تحليل البيانات والإجابة على التساؤلات

مقدمة.

1-5 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية.

2-5 تحليل فقرات ومحاور الاستبانة.

3-5 اختبار التساؤلات.

الفصل الخامس: النقاش والتحليل

مقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات والإجابة على تساؤلات الدراسة، عن طريق استعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تمّ التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (الجنس، المسمى الوظيفي، خبرة العمل في مجال التدقيق، التخصص، الشهادات المهنية في التدقيق، الدورات التدريبية) لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة والتي يتناولها هذا الفصل.

5-1 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية:

قام الباحث بحساب التكرارات والنسب المئوية من أجل وصف عينة الدراسة وفق البيانات الشخصية، وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفقاً للبيانات الشخصية، ويتضح من خلال جدول رقم (1) أنّ (100%) من الاستمارات تم استكمالها بالتعبئة من المبحوثين.

جدول (1)

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

النسبة المئوية %	التكرار	الاستمارات التي تم توزيعها
72.0%	59	استمارات مكتملة
30%	23	استمارات مفقودة (لم يتم الإجابة عليها)
100.0%	82	المجموع

جدول (2)

البيانات الشخصية

النسبة	التكرار	توزيع البيان	البيان
54.2	32	الضفة	المنطقة
45.8	27	غزة	
91.5	54	ذكر	الجنس
8.5	5	أنثى	

42.4	25	موظف تفتيش	المسمى الوظيفي
5.1	3	رئيس شعبة	
27.1	16	رئيس قسم	
20.3	12	مدير دائرة	
3.4	2	نائب مدير عام	
1.7	1	مدير عام فأكثر	
33.9	20	5 سنوات فأقل	خبرة العمل في مجال التدقيق
47.5	28	6-10 سنوات	
18.6	11	16-20 سنة	
78.0	46	محاسبة	التخصص
10.2	6	إدارة أعمال	
6.5	4	مالية ومصرفية	
5.1	3	نظم معلومات	
10.2	6	AICPA	الشهادات المهنية في التدقيق
1.7	1	CISA	
3.4	2	CPA	
8.4	5	CIA	
76.3	45	أخرى	
45.8	27	1-5 دورة	الدورات التدريبية الحاصل عليها في مجال الرقابة والتفتيش
22.0	13	6-10 دورات	
22.0	13	أكثر من 10 دورات	
10.2	6	لا يوجد	

يلاحظ من خلال الجدول رقم (2) أن 54.2% من المبحوثين من الضفة الغربية، بينما 45.8% من موظفي قطاع غزة، حيث بلغت نسبة المبحوثين من الذكور 91.5%، بينما تبين أن 42.4% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "موظف تفتيش"، ويُلاحظ أن أكثر من 66% من أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة في مجال الرقابة والتفتيش تزيد عن 5 سنوات، لاسيما أن 56 فرد من عينة الدراسة تخصصهم الرئيسي في مجال العلوم المالية والإدارية، مع افتقار الأغلبية من عينة الدراسة إلى الشهادات المهنية في مجال التدقيق؛ لصعوبة الحصول عليها في دولة فلسطين وهو ما يعزوه الباحث إلى توجه معظم أفراد العينة إلى الحصول على الدورات التدريبية اللازمة في مجال الرقابة والتفتيش المالي، حيث تبين أن فقط 10.2% من عينة الدراسة بواقع 6 أفراد هي التي لم تحصل على دورات تدريبية في مجال العمل.

5-2 تحليل فقرات ومحاور الاستبانة:

لتحليل فقرات الاستبانة تم استخدام اختبار "T" لعينة واحدة One sample T.test حيث تم حساب المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيمة (T) ودالاتها الإحصائية على جميع فقرات الاستبانة ومحاورها ودرجتها الكلية لمعرفة ما إذا كانت متوسطات درجات الاستجابة دالة إحصائياً، مع توضيح مستوى الوزن النسبي وترتيبها.

5-3 اختبار التساؤلات:

ما واقع الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين؟

تم الإجابة على هذا التساؤل من خلال تحليل فقرات المحور الأول "واقع الرقابة المالية" من خلال استخدام اختبار (T لعينة واحدة one sample T.test) وحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية وقيم T على جميع فقراته ودرجته الكلية وتحديد ترتيب كل فقرة ومستواها حسب وزنها النسبي كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (3)

المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية على جميع فقرات المحور الأول (واقع الرقابة المالية)

م	المتغيرات المستقلة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية (p-value)	الترتيب	درجة الموافقة
1.	يتم تحديث أساليب الرقابة المالية المستخدمة من قبل مفتشي الديوان وفق خطة منهجية للديوان.	4.00	80.00	9.25	0.00	3	كبيرة

2.	يتم الاهتمام بنتائج الرقابة المالية للإدارات الخاضعة لرقابة الديوان عند اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية المتعلقة بها.	3.78	75.59	6.87	0.00	5	كبيرة
3.	ساهمت إجراءات الرقابة المالية في كشف العديد من الأخطاء والانحرافات الجوهرية للإدارات التابعة لرقابة الديوان.	4.14	82.71	13.31	0.00	1	كبيرة جداً
4.	يتم متابعة تنفيذ توصيات مفتشي الديوان حول الانحرافات والأخطاء الجوهرية المكتشفة في الإدارات الخاضعة لرقابة الديوان، من طرف مفتشي الديوان.	3.93	78.64	8.88	0.00	4	كبيرة
5.	يتم تصويب الانحرافات والأخطاء الجوهرية المكتشفة من قبل الإدارات الخاضعة لرقابة الديوان.	3.76	75.25	7.17	0.00	6	كبيرة
6.	يرتبط تحسين أداء الإدارات محل التدقيق والمتابعة الخاضعة لرقابة الديوان بإجراءات الرقابة المالية المطبقة والمعممة من خلال الديوان.	3.69	73.90	7.90	0.00	7	كبيرة
7.	تحتاج القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لعمل مفتشي الديوان إلى تعديلات تتناسب مع بيئة الأعمال الفلسطينية المتغيرة.	4.03	80.68	9.82	0.00	2	كبيرة
	واقع الرقابة المالية	3.91	78.11	14.17	0.00		

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

في الجدول رقم (3) يمكن استخلاص ما يلي:

جميع القيم الاحتمالية (p-value) على جميع فقرات المحور الأول ودرجته الكلية أقل من 0.05 مما يدل على أنها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ ، كما يتضح أنّ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول يساوي (3.91)، الوزن النسبي يساوي (78.11)، وقيمة اختبار T تساوي (14.17)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.00)، لذلك يعتبر مجال " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ ، وهذا يعني أنّ الموافقة كانت بدرجة كبيرة في هذا المجال. وأنّ الفقرة الثالثة التي نصت " ساهمت إجراءات الرقابة المالية في كشف العديد من الأخطاء والانحرافات الجوهرية للإدارات التابعة لرقابة الديوان " حصلت على أعلى الأوزان النسبية بمتوسط (4.14) من الدرجة الكلية للمحور، ووزن نسبي يساوي (82.71) وبعد وزن نسبي كبير جداً أي أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً على هذه الفقرة. بينما حصلت الفقرة السادسة " يرتبط تحسين أداء الإدارات محل التدقيق والمتابعة الخاضعة

لرقابة الديوان بإجراءات الرقابة المالية المطبقة والمعممة من خلال الديوان " على أقل المتوسطات والأوزان النسبية حيث بلغ المتوسط (3.69)، والوزن النسبي (73.90) والذي يعتبر وزن نسبي كبير يعبر عن درجة موافقة كبيرة.

محور متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية:

قام الباحث باستخدام اختبار T العينة واحدة One sample T.test لحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية وقيمة T ودلالاتها الإحصائية لجميع مجالات محور تقييم متغير الرقابة المالية والإدارية كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (4)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لمحور المتغيرات المستقلة لعملية تقييم أداء الرقابة المالية

م	المتغيرات المستقلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية (p-value)	الدرجة الموافقة
1.	دعم الإدارة العليا.	3.44	0.99	68.78	3.404	0.001	كبيرة
2.	التشريعات المطبقة والنافذة.	3.90	0.49	78.05	14.129	0.00	كبيرة
3.	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	3.45	0.91	68.97	3.797	0.00	كبيرة
4.	الكفاءات الإدارية والفنية.	3.24	0.78	64.83	2.363	0.022	كبيرة
5.	الدورات التدريبية.	3.04	1.06	60.84	0.302	0.746	متوسطة
	الدرجة الكلية لمتغيرات تقييم الرقابة	3.41	0.71	68.30	4.515	0.00	كبيرة

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

من خلال جدول (4) يتضح أنّ القيمة الاحتمالية لجميع المتغيرات الخاصة بتقييم الرقابة المالية والإدارية أقل من 0.05 باستثناء المجال الخاص بالدورات التدريبية إذ بلغت القيمة الاحتمالية أكثر من 0.05 ، كما تبين أنّ التشريعات المطبقة حصلت على أعلى المتوسطات والأوزان النسبية بمتوسط (3.90) ووزن نسبي كبير (78.05)، يليها المجال الخاص بالأدوات والتكنولوجيا المستخدمة بمتوسط (3.45) ووزن نسبي كبير (68.97)، ثم مجال (دعم الإدارة العليا) بمتوسط (3.44) ووزن نسبي كبير (68.78)، فمجال الكفاءات الإدارية والفنية بمتوسط (3.24) ووزن نسبي (64.84)، وفي المرتبة الأخيرة مجال الدورات التدريبية بمتوسط (3.04) ووزن نسبي متوسط (60.84)، كما ويتضح

أنّ الوزن النسبي لإجمالي محور متغيرات تقييم الرقابة بلغ (68.30). مما يدل على أنّ أكثر العوامل تأثيراً على أداء الرقابة المالية والإدارية هي التشريعات المطبقة والنافذة تليها التكنولوجيا والأدوات المستخدمة، ثم دعم الإدارة العليا والكفاءات الإدارية والفنية وأقل هذه المتغيرات هي الدورات التدريبية، وأنّ متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية متوافرة بدرجة كبيرة.

التساؤل الثاني:

ما انعكاس الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا لديوان الرقابة المالية والإدارية على أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟

تمّ الإجابة على هذا التساؤل الثاني من خلال تحليل فقرات الفرع الأول من المحور الثاني "دعم الإدارة العليا" وذلك باستخدام اختبار (T لعينة واحدة one sample T.test) وحساب المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية وقيم T على جميع فقراته ودرجته الكلية وتحديد ترتيب كل فقرة ومستواها حسب وزنها النسبي كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (5)

المتوسطات والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية على جميع فقرات المحور الفرعي الأول (دعم الإدارة العليا)

م	دعم الإدارة العليا	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار T	p-value المعنوية	ترتيب الفقرة	درجة الموافقة
1_	تساهم الإدارة العليا بخلق بيئة مناسبة لعمل مفتشي الديوان عند إجراء الرقابة المالية على الإدارات والوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان.	3.36	67.20	2.18	0.03	4	كبيرة
2_	تحرص الإدارة العليا على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة على الأداء للمفتشين العاملين في ديوان الرقابة في أعمالهم.	3.27	65.40	1.87	0.07	6	كبيرة
3_	تقوم الإدارة العليا بمتابعة إجراءات الرقابة المالية التي يمارسها مفتشو ديوان الرقابة.	3.64	72.80	5.71	0.00	2	كبيرة
4_	تمنح الإدارة العليا مفتشي الديوان الاستقلالية اللازمة لممارسة أعمال الرقابة المالية والرقابة على	3.39	67.80	2.49	0.02	3	كبيرة

						الأداء في الإدارات والوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان.
5-	3.31	66.20	2.10	0.04	5	كبيرة
6-	3.66	73.20	4.18	0.00	1	كبيرة
	3.43	68.78	3.404	0.001		كبيرة
دعم الإدارة العليا						

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

من خلال الاطلاع على جدول رقم (5) يمكن استخلاص ما يلي:

يتضح أنّ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (3.43)، وأنّ الوزن النسبي يساوي (68.78)، وقيمة اختبار T تساوي (3.33)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.001)، لذلك يعتبر المحور " دعم الإدارة العليا " دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، مما يدل على أنّ المتوسط العام لدرجة هذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة والمعبر عنها بالقيمة رقم (3)، وهذا يعني أنّ الموافقة كانت كبيرة في هذا المجال.

كما تبين أنّ جميع القيم الاحتمالية على جميع فقرات المحور الثاني دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) باستثناء الفقرة رقم (2)، وأنّ الفقرة التي حصلت على أعلى الأوزان النسبية هي الفقرة السادسة " تحرص الإدارة العليا في الديوان على مناقشة نتائج التقييم مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان " حيث بلغ المتوسط الحسابي يساوي (3.66)، ووزنها النسبي يساوي (73.20)، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة كبيرة على هذه الفقرة، بينما الفقرة التي حصلت على أقل الأوزان النسبية هي الفقرة الثانية " تحرص الإدارة العليا على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة على الأداء للمفتشين العاملين في ديوان الرقابة في أعمالهم " حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.27)، ووزنها النسبي (65.42)، ولكن قيمتها الاحتمالية أكبر من 0.05 أي أنها غير دالة إحصائياً على الرغم من حصولها على درجة موافقة كبيرة.

وبناءً على ذلك يكون أنّ "ضعف الدعم المقدم من الإدارة العليا يؤثر سلباً على أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين" وهذه النتيجة تتفق مع دراسة ((الدوسري: 2011/2010) التي توصلت إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة

العليا في ديوان المحاسبة الكويتي في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

التساؤل الثالث:

ما انعكاس التشريعات المطبقة والنافذة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟

تمّ الإجابة على التساؤل الثالث من خلال تحليل فقرات المحور الفرعي الثاني "التشريعات النافذة والمطبقة" من خلال استخدام اختبار (T العينة واحدة one sample T.test) وحساب المتوسطات والأوزان النسبية وقيم T ودلالاتها الإحصائية على جميع فقراته ودرجته الكلية وتحديد ترتيب كل فقرة ومستواها حسب وزنها النسبي كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (6)

الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة T ودلالاتها الإحصائية لجميع فقرات المحور الفرعي الثاني التشريعات المطبقة والنافذة

م	التشريعات المطبقة والنافذة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار T	p-value المعنوية	ترتيب الفقرة	درجة التأثير
1_	يقوم مفتشو الديوان برقابة الأداء على نشاطات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية.	3.98	79.66	8.43	0.00	4	كبيرة
2_	يلتزم مفتشو الديوان بالقوانين والأنظمة واللوائح في تطبيق إجراءات الرقابة المالية على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	4.36	87.24	17.78	0.00	1	كبيرة جداً
3_	تتوافر أنظمة وتعليمات لدى ديوان الرقابة لتنظيم أعمال الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	4.05	81.03	12.65	0.00	3	كبيرة
4_	تعتبر الصلاحيات الممنوحة لمفتشي الديوان كافية لتحقيق رقابة أداء فعالة.	3.58	71.58	4.23	0.00	6	كبيرة
5_	يرتكز عمل الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة.	4.19	83.79	14.29	0.00	2	كبيرة جداً

6_	يُتبنى الديوان قوانين وتشريعات متطورة للرقابة على أداء الرقابة المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	3.72	74.48	7.18	0.00	5	كبيرة
7_	يقوم الديوان باستحداث أنظمة وتعليمات تتماشى مع التشريعات الدولية ومنظمات الرقابة الدولية.	3.53	70.60	4.08	0.00	7	كبيرة
	التشريعات المطبقة والنافذة	3.90	78.05	9.83	0.00		كبيرة جداً

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

من خلال الاطلاع على الجدول رقم (6) يمكن استخلاص ما يلي:

يتضح أنّ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (3.90)، والوزن النسبي يساوي (78.05)، وقيمة اختبار T تساوي (9.83)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (00.00)، لذلك يعتبر مجال " دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ ، مما يدل على أنّ المتوسط العام لدرجة هذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهذا يعني أنّ الموافقة كانت كبيرة جداً في هذا المجال.

كما تبين أنّ جميع القيم الاحتمالية لجميع فقرات هذا المجال أقل من 0.05 مما يعني أنّ جميعها دالة إحصائياً وأنّ الفقرة التي حصلت على أعلى الأوزان النسبية الفقرة الثانية " يلتزم مفتشو الديوان بالقوانين والأنظمة واللوائح في تطبيق إجراءات الرقابة المالية على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان" حيث بلغ المتوسط (4.36) ووزنها النسبي يساوي (87.24)، والذي يعتبر وزن نسبي كبير جداً أي أنّ الفقرة حصلت على درجة موافقة كبيرة جداً.

كما تبين أنّ الفقرة التي حصلت على أقل الأوزان النسبية هي الفقرة السابعة " يقوم الديوان باستحداث أنظمة وتعليمات تتماشى مع التشريعات الدولية ومنظمات الرقابة الدولية." إذا بلغ المتوسط الحسابي (3.53)، والوزن النسبي (70.51) والذي يعتبر وزن نسبي كبير أي أنّ هذه الفقرة حصلت على موافقة بدرجة كبيرة.

وبناءً على ذلك يمكن القول أنه "تؤثر التشريعات النافذة والمطبقة بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين على أداء الرقابة المالية"، ويلاحظ الباحث أنه بالرغم من ارتفاع القيمة الاحتمالية (sig.) إلا أنها تعتبر دالة إحصائياً، مما يعني وجود تأثير للتشريعات والقوانين المطبقة والمنفذة من قبل الديوان على أداء الرقابة المالية، ويفسر الباحث هذه النتيجة بعدم تناغم واتساق بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية مع المعايير الدولية للأجهزة العليا

الرقابية، وخاصة إعلان مكسيكو مما يؤثر سلباً على الدور الرقابي للديوان في الرقابة، وهذا ما توصلت إليه بعض الدراسات في البيئة الفلسطينية كدراسة (فروانة: 2011).

التساؤل الرابع:

ما انعكاس استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في فلسطين؟

تمّ الإجابة على التساؤل الرابع من خلال تحليل فقرات المحور الفرعي الثالث "الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة" من خلال استخدام اختبار (T العينة واحدة one sample T.test) وحساب المتوسطات والأوزان النسبية وقيم T ودلالاتها الإحصائية على جميع فقراته ودرجته الكلية وتحديد ترتيب كل فقرة ومستواها حسب وزنها النسبي كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (7)

الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيم T ودلالاتها الإحصائية لجميع فقرات المحور الفرعي الثالث الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة ودرجته الكلية

م	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار T	المنوية p-value	ترتيب الفقرة	درجة التأثير
1.	يعتمد مفتشو الديوان بشكل رئيسي في أعمالهم الرقابية على البرامج الحاسوبية وتكنولوجيا المعلومات.	3.42	68.47	2.80	0.01	4	كبيرة
2.	يستخدم مفتشو الديوان أنظمة المعلومات الحديثة، في تخزين ومعالجة واسترجاع البيانات والمعلومات الرقابية التي يمارسونها على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	3.63	72.54	4.67	0.00	3	كبيرة
3.	يقوم مفتشو الديوان بتجميع وتبويب وتخزين البيانات المتعلقة برقابة الأداء على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان للاستفادة منها مستقبلاً.	3.74	74.83	5.64	0.00	1	كبيرة
4.	يستخدم الديوان أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء الجهات الخاضعة له.	3.71	74.14	5.87	0.00	2	كبيرة
5.	يعمل الديوان على تطوير برامج محوسبة تعمل على	3.28	65.61	1.78	0.08	5	كبيرة

						زيادة كفاءة وفاعلية رقابة الأداء التي ينفذها مفتشو الديوان على الجهات الخاضعة لرقابته.
6.	3.24	64.83	1.37	0.18	6	كبيره
7.	3.16	63.10	0.90	0.37	8	متوسطة
8.	3.17	63.45	1.08	0.28	7	متوسطة
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة						
	3.37	67.37	2.90	0.005		كبيره

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

من خلال الاطلاع على الجدول رقم (7) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (3.37)، والوزن النسبي يساوي (67.37)، وقيمة اختبار T تساوي (2.90)، وأنّ القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.005)، لذلك يعتبر محور "الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، مما يدل على أنّ المتوسط العام لدرجة هذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهذا يعني أنّ الموافقة كانت بدرجة كبيرة في هذا المجال.

وأنّ القيمة الاحتمالية للفقرات (4.3.2.1) أقل من 0.05 مما يدل على أنها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ ، بينما تبين أنّ القيم الاحتمالية للفقرات (8.7.6.5) أكبر من 0.05 مما يدل على أنها غير دالة إحصائياً، كما تبين أنّ الفقرة التي حصلت على أعلى الأوزان النسبية هي الفقرة الثالثة "يقوم مفتشو الديوان بتجميع وتبويب وتخزين البيانات المتعلقة برقابة الأداء على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان للاستفادة منها مستقبلاً" حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.74) ووزنها النسبي (74.83)، والذي يُعد وزن نسبي كبير، وهذا يعني أنّ هناك موافقة بدرجة كبيرة على هذه الفقرة، بينما حصلت الفقرة السابعة على أقل الأوزان النسبية "تتوافر أنظمة إلكترونية تمكّن مفتشي الديوان من متابعة أنشطتهم ووظائفهم في الإدارات المختلفة عن بُعد" إذ بلغ المتوسط الحسابي (3.16)، ووزنها النسبي (63.10)، والذي يُعد وزن نسبي متوسط مما يدل على أنّ درجة الموافقة على هذه الفقرة متوسطة.

وبناءً على ذلك يمكن القول أنَّ "ضعف اعتماد مدققي ديوان الرقابة المالية والإدارية على تكنولوجيا المعلومات في فلسطين ينعكس سلباً على أداء الرقابة المالية".

وتتفق هذه النتيجة مع العديد من نتائج دراسات سابقة، كدراسة الخالدي (2011) ودراسة المطيري (2013) التي توصلت إلى أنَّ استخدام التقنيات الحاسوبية الحديثة يُقلل من فرص التلاعب ويعمل على رفع الكفاءة وتحقيق الأهداف الموضوعية وضبط جودة التدقيق، وقد عززت نتائج دراسة النعامي وسمور (2013) ذلك، حيث توصلت إلى وجود دور لتقنية المعلومات المحاسبي في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وحماية الأصول وتطوير الإجراءات الرقابية على مختلف الأنشطة.

التساؤل الخامس:

ما انعكاس المؤهلات العلمية والمهنية اللازمة لتحقيق الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في دولة فلسطين؟

تمَّ الإجابة على التساؤل الخامس من خلال تحليل فقرات المحور الفرعي الرابع " الكفاءات الإدارية والفنية " باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One sample T.test)، وحساب المتوسطات والأوزان النسبية وقيمة T ودلالاتها الإحصائية على جميع فقرات المجال ودرجته الكلية كما هو مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (8)

الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة T ودلالاتها الإحصائية للمحور الفرعي الرابع الكفاءات الإدارية والفنية

م	الكفاءات الإدارية والفنية	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار T	المعوية p-value	ترتيب الفقرة	درجة التأثير
1_	يتناسب عدد مفتشي الديوان مع حجم الأنشطة والمهام المناطة بهم في الرقابة التي يمارسونها على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	2.62	52.41	-2.36	0.02	7	متوسطة
2_	يتمتع مفتشو الديوان بالتأهيل العلمي والمهني اللازم لأداء الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.	3.83	76.55	7.90	0.00	1	كبيرة
3_	يتوفر لدى المفتشين العاملين في الديوان مفهوم واضح	3.72	74.48	6.98	0.00	2	كبيرة

						ومحدد حول الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
متوسطة	6	0.11	-1.62	54.48	2.72	تعتبر أعداد مفتشي ديوان الرقابة كافية للقيام بمهمة الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
متوسطة	5	0.22	1.24	63.93	3.20	يقوم الديوان بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة ودورية.
كبيرة	3	0.01	2.62	67.93	3.40	يتوفر لدى مفتشي الديوان قناعة وحماس تجاه تطبيق وممارسة الرقابة المالية على الأداء.
متوسطة	4	0.22	1.24	63.93	3.20	يقوم الديوان بتوجيه وتحفيز المراقبين للقيام بالرقابة المالية على الأداء.
كبيرة		0.05	2.04	64.19	3.74	الكفاءات الإدارية والفنية

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

من خلال الجدول رقم (8) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (3.74) والوزن النسبي يساوي (64.19)، وقيمة اختبار T تساوي (2.04)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.05)، لذلك يعتبر مجال " الكفاءات الإدارية والفنية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05، مما يدل على أن ضعف الكفاءة الإدارية والفنية لمدققي ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ينعكس سلباً على أداء الرقابة المالية بدرجة كبيرة.

كما تبين أن القيمة الاحتمالية للفقرات (1، 2، 3، 6) أقل من 0.05 مما يدل على أنها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ ، في حين أن القيمة الاحتمالية للفقرات (4، 5، 7) أكثر من 0.05 مما يدل على أنها غير دالة إحصائياً، وأن الفقرة التي حصلت على أعلى الأوزان النسبية هي الفقرة الثانية " يتمتع مفتشو الديوان بالتأهيل العلمي والمهني اللازم لأداء الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان " بمتوسط حسابي (3.83) من الدرجة الكلية ووزن نسبي كبير يساوي (76.55)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على هذه الفقرة، بينما حصلت الفقرة الأولى على أدنى الأوزان النسبية " يتناسب عدد مفتشي الديوان مع حجم الأنشطة والمهام المناطة بهم في الرقابة التي يمارسونها على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان " بمتوسط يساوي (2.62)، ووزن نسبي متوسط يساوي (52.41)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة على هذه الفقرة.

وبناءً على ذلك يمكن القول أنّ "ضعف الكفاءات الإدارية والفنية لمدققي ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ينعكس سلباً على أداء الرقابة المالية"، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة المطيري (2013) التي توصلت إلى وجود أثر إيجابي لكل من الخبرة العلمية وتطوير المهارات للمدققين في ضبط جودة عملية التدقيق والرقابة، وقد لاحظ الباحث من خلال التحليل الوصفي لعينة الدراسة أنّ أكثر من 66% من المبحوثين لديهم خبرة تزيد عن 5 سنوات في مجال العمل مما يفسر انعكاس ذلك إيجاباً على أداء العمل وتطويره.

التساؤل السادس:

ما انعكاس الدورات التدريبية التي يتلقاها المدققون في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في فلسطين؟

تمّ الإجابة على التساؤل السادس من خلال تحليل فقرات المحور الفرعي الخامس "الدورات التدريبية" باستخدام اختبار (T) لعينة واحدة One sample T.test لمعرفة المتوسطات والأوزان النسبية وقيمة T ودلالاتها الإحصائية على جميع فقرات المحور السادس ودرجته الكلية كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (9)

الوسط الحسابي والوزن النسبي وقيمة T ودلالاتها الإحصائية للمحور الفرعي الخامس الدورات التدريبية

م	الدورات التدريبية	الوسط الحسابي	% الوزن النسبي	قيمة الاختبار T	value المعنوية -p	ترتيب الفقرة	درجة التأثير
1-	يربط الديوان البرامج التدريبية حول الرقابة المالية على الأداء بالحوافز والترقيات.	2.74	54.83	-1.51	0.14	6	متوسطة
2-	يقوم الديوان بتدريب وتنمية مهارات المفتشين للقيام بالرقابة المالية على الأداء.	3.31	66.21	2.04	0.05	1	كبيرة
3-	يقوم الديوان بمتابعة مدى تحقيق الدورات التدريبية لأهدافها المتعلقة بالرقابة المالية على الأداء.	3.16	63.16	1.01	0.32	4	متوسطة
4-	ينظم الديوان للمفتشين دورات تدريبية كفؤة وبأساليب حديثة حول الرقابة المالية على الأداء وبطريقة يتم الاستفادة منها.	3.26	65.17	1.63	0.11	3	كبيرة
5-	يقوم الديوان بإرسال المفتشين في بعثات خارجية للمشاركة في دورات تدريبية وورش عمل ومؤتمرات	2.95	58.97	-0.27	0.79	5	متوسطة

						تتعلق بالرقابة المالية على الأداء.					
6-					3.29	65.86	1.99	0.052	2	كبيرة	يشارك مفتشو الديوان خبراتهم المهنية وتجاربهم العملية مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
7-					2.57	51.38	-2.61	0.012	7	متوسطة	يُشارك الديوان الجهات الخاضعة لرقابته في البرامج التدريبية التي يعقدها للمفتشين الذين يعملون في الديوان.
					3.04	60.84	0.302	0.764		متوسطة	الدورات التدريبية

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

في الجدول رقم (9) يمكن استخلاص ما يلي:

المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي (3.04)، الوزن النسبي يساوي (60.84)، وقيمة اختبار T تساوي (0.302)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0.764)، لذلك يعتبر مجال " الدورات التدريبية غير دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ ، مما يدل على توافر التدريب للكوادر العاملة في مجال الرقابة المالية بدرجة متوسطة إلا أن ذلك يعتبر غير مؤثر على أداء الرقابة المالية بصورة جوهرية ومما يدل على ذلك أن نسبة الخاضعين لعدد كبير من الدورات (أكثر من 10 دورات تدريبية في مجال العمل) يمثلون 22% من حجم عينة الدراسة، كما تبين أن الفقرة الثانية " يقوم الديوان بتدريب وتنمية مهارات المفتشين للقيام بالرقابة المالية على الأداء." حصلت على أعلى الأوزان النسبية بمتوسط حسابي مقداره (3.31) ووزن نسبي (66.21)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة على هذه الفقرة، بينما حصلت الفقرة السابعة " يُشرك الديوان الجهات الخاضعة لرقابته في البرامج التدريبية التي يعقدها للمفتشين الذين يعملون في الديوان" على أقل الأوزان النسبية بمتوسط حسابي يساوي (2.57)، ووزن نسبي متوسط يساوي (51.38) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة على هذه الفقرة.

وبناءً على ذلك يمكن القول أن "ضعف التدريب المهني في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين يؤثر سلباً على أداء الرقابة المالية"، حيث إن التدريب والتعليم المستمر يساعد في تحسين وتطوير كفاءة الأشخاص العاملين ويعزز المعرفة بكافة المستجدات والتطورات، وهو ما يعزوه الباحث إلى توجه ما يقارب من 90% من المبحوثين إلى الحصول على الدورات التدريبية المتخصصة في مجال التفتيش والرقابة، وبأتي ذلك منسجماً مع العديد من التوصيات التي تبنتها الدراسات كدراسة أبو هذاف (2006) ودراسة حرارة (2016).

المحور الثالث: أداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية:

قام الباحث باستخدام اختبار T لعينة واحدة (One sample T.test) وحساب المتوسطات والأوزان النسبية وقيمة T ودلالاتها الإحصائية على جميع فقرات المحور الثالث (أداء الرقابة المالية والإدارية) كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (10)

الوسط الحسابي والوزن النسبي لمجال "أداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية"

م	أداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية	الوسط الحسابي	الوزن النسبي %	قيمة الاختبار	المعنوية p-value	ترتيب الفقرة	درجة الموافقة
1_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	3.57	71.38	4.53	0.00	2	كبيرة
2_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في عملية التطوير والتغيير في أعمال وطريقة الإجراءات للجهات الخاضعة لرقابته.	3.55	71.03	4.47	0.00	4	كبيرة
3_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة لرقابته.	3.57	71.38	4.71	0.00	3	كبيرة
4_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في إكساب العاملين مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	3.64	72.76	5.57	0.00	1	كبيرة
5_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير قدرات التخطيط السليم لتحقيق الإنتاجية العالية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	3.47	69.31	3.56	0.00	7	كبيرة
6_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	3.43	68.62	3.25	0.00	9	كبيرة
7_	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير مستوى الأداء الإداري لدى الجهات الخاضعة لرقابته.	3.52	70.34	3.82	0.00	5	كبيرة
8_	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان الجهات	3.22	64.48	1.75	0.09	11	كبيرة

						الخاضعة لرقابته على وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن برامج زمنية محددة.	
9_	كبيـرة	10	0.00	3.05	67.93	3.40	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) والتي تتم لدى الجهات الخاضعة لرقابته.
10_	كبيـرة	6	0.00	3.77	69.31	3.47	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تخفيض التكاليف لدى الجهات الخاضعة لرقابته.
11_	كبيـرة	8	0.00	3.56	69.31	3.47	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تنمية وتطوير أفكار العاملين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.
	كبيـرة		0.00	4.26	69.62	3.48	إجمالي محور أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 58 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

يتضح من خلال جدول رقم (10) أنّ جميع القيم الاحتمالية لفقرات المحور الثالث ودرجته الكلية أقل من 0.05 باستثناء الفقرة رقم (8) حيث بلغت القيم الاحتمالية أكبر من 0.05 مما يدل على أنّ جميع الفقرات دالة إحصائياً باستثناء الفقرة رقم (8) فإنها غير دالة إحصائياً، كما تبين أنّ الوزن النسبي لفقرات محور "أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية" تتراوح بين ((72.76) إلى (64.48)، وأنّ الوزن النسبي لإجمالي فقرات المحور بلغ (69.62) وهو وزن نسبي كبير مما يدل على أنّ جميع الفقرات حصلت على درجة موافقة كبيرة.

كما حصلت الفقرة الرابعة (ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في إكساب العاملين مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء لدى الجهات الخاضعة لرقابته) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.64) ووزن نسبي كبير (72.76)، بينما احتلت الفقرة الثامنة (ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان الجهات الخاضعة لرقابته على وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن برامج زمنية محددة) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.22) ووزن نسبي كبير (64.48).

ومن أجل التعرف إلى طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة لتقييم الرقابة المالية والإدارية (دعم الإدارة العليا- التشريعات المطبقة والنافذة- الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة- الكفاءات الإدارية والفنية- الدورات التدريبية) وبين أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية، قام الباحث بحساب معامل بيرسون بين درجات عينة الدراسات جميع المحاور الفرعية من المحور الثاني

للاستبانة (متغيرات تقييم الرقابة المالية) ، والمحور الثالث (أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية) هو مبين في الجدول التالي.

جدول (11)

معامل ارتباط بيرسون بين جميع محاور الدرجة الكلية للقسم الأول (المتغيرات المستقلة) والدرجة الكلية للمحور للقسم الثاني أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية

م	المتغيرات المستقلة	أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية	
		معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (p-value)
مستوى الدلالة			
1.	دعم الإدارة العليا.	0.789**	0.00
2.	التشريعات المطبقة والنافذة.	0.313*	0.017
3.	الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	0.475**	0.00
4.	الكفاءات الإدارية والفنية.	0.405**	0.002
5.	الدورات التدريبية.	0.604**	0.00
	الدرجة الكلية لمتغيرات تقييم الرقابة	0.648**	0.00

**قيمة r الجدولية عند درجات حرية 57 ومستوى دلالة 0.01 = 0.325

* قيمة r الجدولية عند درجات حرية 57 ومستوى دلالة 0.05 = 0.250

يتضح من الجدول (11) أنَّ جميع معاملات ارتباط بيرسون بين جميع متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية ودرجتها الكلية دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) مما يدل على وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$) بين متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية (دعم الإدارة العليا-التشريعات المطبقة والنافذة-الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة-الكفاءات الإدارية والفنية-الدورات التدريبية) وبين أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.

كما قام الباحث بإجراء الانحدار المتعدد بطريقة stepwise لتوضيح تأثير المتغيرات المستقلة (متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية) في المتغير التابع (أداء الرقابة المالية والإدارية لديوان الرقابة المالية والإدارية) كما هو مبين في جدول (11).

جدول (12)

تحليل الانحدار المتعدد لمعاملات الانحدار (stepwise)

المتغيرات المستقلة	المعاملات غير القياسية	الخطأ المعياري	المعاملات القياسية	T	Sig.	R	R square	F	(sig)
المقدار الثابت	1.146	0.253		4.524	0.00	0.789	0.622	92.078	0.00
دعم الإدارة العليا	0.681	0.071	0.789	9.596	0.00				

يتضح من الجدول السابق أنّ قيمة معامل الارتباط $R = 0.789$ و $R^2 = 0.622$ وهذا يعني أنّ 62.2% من أداء الرقابة المالية والإدارية في ديوان الرقابة المالية والإدارية تفسر بالمتغير المستقل (دعم الإدارة العليا)، كما أن تحليل التباين للانحدار يبين أنّ قيمة $F = 92.087$ والدلالة الإحصائية $= 0.00$ مما يدل على وجود علاقة دالة إحصائياً بين المتغير المستقل دعم الإدارة العليا والمتغير التابع أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية واستناداً إلى تحليل الانحدار المتعدد بطريقة stepwise تبين أنّ هناك تأثير دال إحصائياً للمتغيرات المستقلة (التشريعات المطبقة والنافذة- الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة- الكفاءات الإدارية والفنية- الدورات التدريبية) على المتغير التابع أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المبحوثين حول تقييم أداء الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تعزى للمتغيرات (الجنس، المسمى الوظيفي، خبرة في التدقيق، التخصص، الشهادات في التدقيق، الدورات التدريبية، مكان العمل).

أولاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المبحوثين حول تقييم أداء الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الجنس.

من أجل اختبار الفرضية السابقة قام الباحث باستخدام اختبار (T لعينتين مستقلتين) (Independent sample T.test) وتمّ حساب المتوسط والانحراف المعياري وقيمة T

ودلالاتها الإحصائية لجميع المحاور الفرعية لمحور متغيرات تقييم أداء الرقابة المالية والإدارية ومحور أداء الرقابة لديوان الرقابة المالية والإدارية حسب متغير الجنس كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (13)

نتائج اختبار T العنيتين مستقلتين حسب متغير الجنس ن=59

المجال	الجنس	الحجم	المتوسط	المتغيري	القيمة	الاحتمالية	الدلالة مستوى
دعم الإدارة العليا.	ذكر	54	3.45	1.01	0.404	0.688	غير دالة
	أنثى	5	3.27	0.83			
التشريعات المطبقة والنافذة.	ذكر	54	3.91	0.51	0.214	0.832	غير دالة
	أنثى	5	3.86	0.20			
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	ذكر	54	3.44	0.91	0.313	0.755	غير دالة
	أنثى	5	3.57	0.99			
الكفاءات الإدارية والفنية.	ذكر	53	3.21	0.78	1.080	0.285	غير دالة
	أنثى	5	3.60	0.67			
الدورات التدريبية.	ذكر	53	3.08	1.07	0.786	0.435	غير دالة
	أنثى	5	2.69	0.87			
الدرجة الكلية لمحور متغيرات تقييم الرقابة المالية.	ذكر	54	3.42	0.72	1.87	0.852	غير دالة
	أنثى	5	3.39	0.63			
الدرجة الكلية لمحور أداء الرقابة المالية والإدارية.	ذكر	53	3.46	0.89	0.666	0.508	غير دالة
	أنثى	5	3.73	0.37			

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 57 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 57 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

يتضح من الجدول السابق أنَّ القيمة الاحتمالية الناتجة من اختبار (T) لعينتين مستقلتين أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ على جميع المحاور الفرعية الخاصة بتقييم أداء الرقابة المالية، والدرجة الكلية للمحور (محور متغيرات تقييم الرقابة المالية)، حيث كانت القيمة الاحتمالية لمحور (متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية) 0.996 وكذلك بالنسبة (المحور أداء الرقابة المالية والإدارية) حيث كانت قيمة مستوى الدلالة 0.508 مما يدل على عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول تقييم أداء الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الجنس.

ثانياً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المبحوثين حول تقييم أداء الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

لاختبار صحة الفرضية السابقة قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way a nova) لإيجاد الفروق التي تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (14)

مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة ف ومستوى دلالتها لجميع محاور الاستبانة ودرجتها الكلية حسب متغير المسمى الوظيفي

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	القيمة الاحتمالية	مستوى الدلالة
دعم الإدارة العليا.	بين المجموعات	4.703	5	0.941	0.955	0.454	غير دالة
	داخل المجموعات	52.192	53	0.985			
	المجموع	56.896	58				
التشريعات المطبقة والنافذة.	بين المجموعات	0.79	5	0.158	0.636	0.673	غير دالة
	داخل المجموعات	13.167	53	0.248			
	المجموع	13.957	58				
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	بين المجموعات	5.27	5	1.054	1.313	0.272	غير دالة
	داخل المجموعات	42.531	53	0.802			
	المجموع	47.801	58				
الكفاءات الإدارية والفنية.	بين المجموعات	3.845	5	0.769	1.304	0.277	غير دالة
	داخل المجموعات	30.666	53	0.59			
	المجموع	34.511	58				
الدورات التدريبية.	بين المجموعات	6.95	5	1.39	1.274	0.289	غير دالة
	داخل المجموعات	56.723	53	1.091			
	المجموع	63.674	58				
الدرجة الكلية لمحور تقييم الرقابة المالية والإدارية.	بين المجموعات	2.906	5	0.581	1.186	0.329	غير دالة
	داخل المجموعات	25.985	53	0.49			
	المجموع	28.891	58				
الدرجة الكلية لمحور أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.	بين المجموعات	1.601	5	0.32	0.41	0.84	غير دالة
	داخل المجموعات	40.597	53	0.781			

				58	42.198	المجموع	
--	--	--	--	----	--------	---------	--

****قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 5، 53 ومستوى دلالة 0.01=3.38**

***قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 5، 53 ومستوى دلالة 0.05=2.39**

يتضح من الجدول السابق أنَّ القيمة الاحتمالية الناتجة عن اختبار تحليل التباين الأحادي للفروق لأكثر من عینتین مستقلّتين أكبر من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ ، بالنسبة لإجمالي محور (متغيرات تقييم الرقابة) حيث كانت القيمة الاحتمالية 0.329 مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثین حول تقييم أداء الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

بالنسبة لإجمالي المجال (محور أداء الرقابة المالية والإدارية لديوان الرقابة المالية) حيث كانت القيمة الاحتمالية الدلالة 0.840 مما يوضح عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثین حول أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

ثالثاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ بين متوسطات استجابات المبحوثین حول تقييم أداء الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الخبرة العملية في التدقيق.

لاختبار صحة الفرضية السابقة قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One

way a nova) لإيجاد الفروق التي تُعزى لمتغير الخبرة العملية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (15).

مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة ف ومستوى دلالتها لجميع محاور الاستبانة ودرجتها الكلية حسب متغير الخبرة العملية

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف "F"	القيمة الاحتمالية	مستوى الدلالة
دعم الإدارة العليا.	بين المجموعات	1.254	2	0.627	0.631	0.536	غير دالة
	داخل المجموعات	55.642	56	0.994			
	المجموع	56.896	58				
التشريعات المطبقة والنافذة.	بين المجموعات	0.251	2	0.126	0.513	0.601	غير دالة
	داخل المجموعات	13.705	56	0.245			
	المجموع	13.957	58				
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في	بين المجموعات	4.342	2	2.171	2.797	0.07	غير دالة
	داخل المجموعات	43.459	56	0.776			

				58	47.801	المجموع	عملية الرقابة.
غير دالة	0.129	2.124	1.237	2	2.474	بين المجموعات	الكفاءات الإدارية والفنية.
			0.582	56	32.037	داخل المجموعات	
				58	34.511	المجموع	
غير دالة	0.113	2.271	2.429	2	4.858	بين المجموعات	الدورات التدريبية.
			1.069	56	58.816	داخل المجموعات	
				58	63.674	المجموع	
غير دالة	0.087	2.547	1.204	2	2.409	بين المجموعات	الدرجة الكلية لمحوّر تقييم الرقابة المالية والإدارية.
			0.473	56	26.483	داخل المجموعات	
				58	28.891	المجموع	
غير دالة	0.629	0.468	0.353	2	0.706	بين المجموعات	الدرجة الكلية لمحوّر أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.
			0.754	56	41.493	داخل المجموعات	
				58	42.198	المجموع	

**قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 2، 56 ومستوى دلالة 0.01=0.01

*قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 2، 56 ومستوى دلالة 0.05=0.16

يتضح من الجدول السابق أنّ القيمة الاحتمالية للدرجة الكلية لمحوّر (متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية) أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) حيث كانت القيمة الاحتمالية 0.087 وكذلك بالنسبة لإجمالي محوّر (أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية) حيث كانت قيمة مستوى الدلالة 0.629 مما يدل على عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الخبرة العملية بالتدقيق.

رابعاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المبحوثين تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير التخصص.

اختبار صحة الفرضية السابقة قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way a nova)؛ لإيجاد الفروق التي تُعزى لمتغير التخصص كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (16)

مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة ف ومستوى دلالتها لجميع محاور الاستبانة ودرجتها الكلية حسب متغير التخصص

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف "F"	القيمة الاحتمالية	مستوى الدلالة
واقع الرقابة المالية.	بين المجموعات	0.29	3	0.097	0.094	0.963	غير دالة
	داخل المجموعات	55.461	55	1.027			
	المجموع	55.751	58				
دعم الإدارة العليا.	بين المجموعات	0.719	3	0.24	1.013	0.394	غير دالة
	داخل المجموعات	12.782	55	0.237			
	المجموع	13.501	58				
التشريعات المطبقة والنافذة.	بين المجموعات	4.672	3	1.557	1.972	0.129	غير دالة
	داخل المجموعات	42.639	55	0.79			
	المجموع	47.311	58				
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	بين المجموعات	2.169	3	0.723	1.24	0.305	غير دالة
	داخل المجموعات	30.908	55	0.583			
	المجموع	33.077	58				
الكفاءات الإدارية والفنية.	بين المجموعات	2.248	3	0.749	0.663	0.578	غير دالة
	داخل المجموعات	59.852	55	1.129			
	المجموع	62.1	58				
الدورات التدريبية.	بين المجموعات	1.531	3	0.51	1.045	0.38	غير دالة
	داخل المجموعات	26.374	55	0.488			
	المجموع	27.904	58				
الدرجة الكلية لمحوّر تقييم الرقابة المالية والإدارية.	بين المجموعات	1.699	3	0.566	0.767	0.518	غير دالة
	داخل المجموعات	39.142	55	0.739			
	المجموع	40.841	58				
الدرجة الكلية لمحوّر أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.	بين المجموعات	0.29	3	0.097	0.094	0.963	غير دالة
	داخل المجموعات	55.461	55	1.027			
	المجموع	55.751	58				

**قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 3، 55 ومستوى دلالة 0.01=4.16

**قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 3، 55 ومستوى دلالة 0.05=2.77

يتبين من الجدول السابق أنَّ القيمة الاحتمالية للدرجة الكلية لمحور (متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية) أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) حيث كانت القيمة الاحتمالية 0.518 وكذلك بالنسبة لإجمالي محور (أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية) حيث كانت قيمة مستوى الدلالة 0.963 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين استجابات المبحوثين حول متغيرات تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير التخصص.

خامساً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المبحوثين تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الشهادات المهنية.

للتحقق من صحة الفرضية السابقة قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way a nova)؛ وذلك لحساب الفروق التي تُعزى لمتغير الشهادات المهنية كما هو مبين في الجدول التالي.

جدول (17)

مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة ف ومستوى دلالتها لجميع محاور الاستبانة ودرجتها الكلية حسب متغير الشهادات المهنية

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف "F"	القيمة الاحتمالية	مستوى الدلالة
دعم الإدارة العليا.	بين المجموعات	2.677	4	0.669	0.701	0.595	غير دالة
	داخل المجموعات	48.689	54	0.955			
	المجموع	51.365	58				
التشريعات المطبقة والنافذة.	بين المجموعات	1.359	4	0.34	1.549	0.202	غير دالة
	داخل المجموعات	11.184	54	0.219			
	المجموع	12.543	58				
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	بين المجموعات	0.805	4	0.201	0.269	0.897	غير دالة
	داخل المجموعات	38.153	54	0.748			
	المجموع	38.957	58				
الكفاءات الإدارية والفنية.	بين المجموعات	0.941	4	0.235	0.422	0.792	غير دالة
	داخل المجموعات	27.858	54	0.557			
	المجموع	28.799	58				

غير دالة	0.502	0.847	0.869	4	3.476	بين المجموعات	الدورات التدريبية.
			1.026	54	51.279	داخل المجموعات	
				58	54.755	المجموع	
غير دالة	0.752	0.477	0.21	4	0.839	بين المجموعات	الدرجة الكلية لمحوّر تقييم الرقابة المالية والإدارية.
			0.439	54	22.398	داخل المجموعات	
				58	23.237	المجموع	
غير دالة	0.814	0.392	0.31	4	1.241	بين المجموعات	الدرجة الكلية لمحوّر أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.
			0.792	54	39.593	داخل المجموعات	
				58	40.833	المجموع	

****قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 4، 54 ومستوى دلالة 0.01=3.69**

***قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 4، 54 ومستوى دلالة 0.05=2.54**

تبين أنّ القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي One way a nova أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، بالنسبة للدرجة الكلية لمحوّر (متغيرات تقييم الرقابة) حيث كانت القيمة الاحتمالية 0.752 وكذلك بالنسبة للدرجة الكلية لمحوّر (وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية) حيث كانت قيمة مستوى الدلالة 0.814 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) بين استجابات المبحوثين حول تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الشهادات المهنية. سادساً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المبحوثين تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الشهادات التدريبية.

للتحقق من صحة الفرضية السابقة قام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way anova)؛ وذلك لحساب الفروق التي تُعزى لمتغير الشهادات التدريبية كما هو مبين في الجدول التالي.

جدول (18)

مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة ف ومستوى دلالتها لجميع محاور الاستبانة ودرجتها الكلية حسب متغير الدورات التدريبية

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف "F"	القيمة الاحتمالية	مستوى الدلالة
دعم الإدارة العليا.	بين المجموعات	3.252	3	1.084	1.112	0.352	غير دالة
	داخل المجموعات	53.644	55	0.975			
	المجموع	56.896	58				
التشريعات المطبقة والنافذة.	بين المجموعات	0.145	3	0.048	0.192	0.901	غير دالة
	داخل المجموعات	13.812	55	0.251			
	المجموع	13.957	58				
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	بين المجموعات	2.711	3	0.904	1.102	0.356	غير دالة
	داخل المجموعات	45.091	55	0.82			
	المجموع	47.801	58				
الكفاءات الإدارية والفنية.	بين المجموعات	0.201	3	0.067	0.105	0.957	غير دالة
	داخل المجموعات	34.31	54	0.635			
	المجموع	34.511	57				
الدورات التدريبية.	بين المجموعات	2.069	3	0.69	0.604	0.615	غير دالة
	داخل المجموعات	61.605	54	1.141			
	المجموع	63.674	57				
الدرجة الكلية لمحور تقييم الرقابة المالية والإدارية.	بين المجموعات	0.973	3	0.324	0.639	0.593	غير دالة
	داخل المجموعات	27.919	55	0.508			
	المجموع	28.891	58				
الدرجة الكلية لمحور أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية	بين المجموعات	1.659	3	0.553	0.737	0.535	غير دالة
	داخل المجموعات	40.539	54	0.751			
	المجموع	42.198	57				

*قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 3، 55 ومستوى دلالة $0.01=4.16$

*قيمة ف الجدولية عند درجات حرية 3، 55 ومستوى دلالة $0.05=2.77$

يتضح من الجدول السابق أنّ القيمة الاحتمالية المقابلة لاختبار تحليل التباين

الأحادي One way a nova أكبر من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، بالنسبة للدرجة الكلية لمحور

(متغيرات تقييم الرقابة) حيث كانت القيمة الاحتمالية 0.593 وكذلك بالنسبة لإجمالي المجال (محور وأداء الرقابة المالية للديوان الرقابة المالية والإدارية)، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة 0.535 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha \geq 0.05$ بين استجابات الباحثين حول تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير الشهادات التدريبية.

سابعاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات استجابات الباحثين حول تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير مكان العمل.

قام الباحث باستخدام اختبار (T) لعينتين مستقلتين (Independent sample T.test) من التحقق من صحة الفرضية السابقة من خلال حساب الفروق التي تُعزى لمتغير مكان العمل كما هو مبين في الجدول التالي.

جدول (19)

المتوسط والانحراف المعياري وقيمة ت ودلالاتها الإحصائية على كل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبانة حسب متغير مكان العمل ن=59

المجال	مكان العمل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة الاحتمالية	مستوى الدلالة الإحصائية
دعم الإدارة العليا.	الضفة	32	3.54	1.08	0.883	0.381	غير دالة
	غزة	27	3.31	0.87			
التشريعات المطبقة والنافذة.	الضفة	32	3.92	0.54	0.343	0.733	غير دالة
	غزة	27	3.88	0.43			
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة.	الضفة	32	3.77	0.90	3.176	0.002	دالة عند مستوى 0.01
	غزة	27	3.07	0.77			
الكفاءات الإدارية والفنية.	الضفة	32	3.39	0.78	1.572	0.122	غير دالة
	غزة	27	3.07	0.75			
الدورات التدريبية.	الضفة	32	3.47	0.98	3.596	0.001	دالة عند مستوى 0.01
	غزة	27	2.56	0.94			
الدرجة الكلية لمحور متغيرات تقييم الرقابة المالية.	الضفة	32	3.62	0.68	2.584	0.012	دالة عند مستوى 0.05
	غزة	27	3.17	0.67			
الدرجة الكلية لمحور أداء الرقابة المالية والإدارية.	الضفة	32	3.47	1.03	0.085	0.932	غير دالة
	غزة	27	3.49	0.64			

**قيم t الجدولية عند درجة حرية 57 ومستوى دلالة 0.01 = 2.660

*قيمة t الجدولية عند درجة حرية 57 ومستوى دلالة 0.05 = 2.000

تبين أنَّ القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار نتائج اختبار (T) لعينتين مستقلتين أقل من مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$)، بالنسبة لإجمالي المحور (محور متغيرات تقييم الرقابة) حيث كانت قيمة المعنوية 0.012 مما يدل على وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول تقييم أداء الرقابة المالية تُعزى لمتغير مكان العمل لصالح الضفة.

كذلك يتضح أنَّ القيمة الاحتمالية للمحور الفرعي (الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة) أقل من 0.05 حيث بلغت القيمة الاحتمالية 0.002، وكذلك المحور الفرعي (الدورات التدريبية) وجد أنَّ القيمة الاحتمالية تساوي 0.001 والتي تعد دالة إحصائياً لصالح الضفة الغربية.

بينما تبين أنَّ القيم الاحتمالية أكبر من 0.05 للدرجة الكلية للمحور (أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية)، حيث كانت قيمة مستوى الدلالة 0.932 مما يدل على عدم وجود فروق معنوية بين استجابات المبحوثين حول أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير مكان العمل.

مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المبحوثين حول متغيرات تقييم الرقابة المالية (الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة والدورات التدريبية) والدرجة الكلية لتقييم أداء الرقابة المالية تُعزى لمتغير مكان العمل لصالح الضفة الغربية وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.

ملخص:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لنتائج وتحليل فقرات الاستبيان، فقد اعتمد الباحث في إجراء التحليل للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة على برنامج الرزم الإحصائية (SPSS)؛ لإستخلاص نتائج الدراسة والتي اعتمد عليها الباحث في الحصول على نتائج دراسته، وقد عمد الباحث إلى التعقيب على تلك النتائج والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (الجنس ، المسمى الوظيفي، خبرة العمل في مجال التدقيق، التخصص، الشهادات المهنية في التدقيق، الدورات التدريبية)، وعليه قام الباحث باستخدام تلك النتائج وربطها مع نتائج دراسات ذات علاقة بموضوع الدراسة والتي جاء على ذكرها في هذا الفصل.

الفصل السادس: النتائج والتوصيات

6-1 نتائج الدراسة.

6-2 توصيات الدراسة.

6-3 قائمة المصادر والمراجع.

6-1 نتائج الدراسة:

من واقع نتائج التحليل الإحصائي لاستبانة الدراسة يمكن تلخيص نتائج الدراسة كالتالي:

1. تبين أنّ إجراءات الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة ساهمت في كشف العديد من الأخطاء والانحرافات الجوهرية في الإدارات الخاضعة لرقابة الديوان، كما تبين أنّ مفتشي الديوان يعملون على تحديث أساليب الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابتهم وفق خطة منهجية للديوان إلا أنّ الأنظمة والقوانين والتعليمات المنظمة لعمل مفتشي الديوان تحتاج إلى تعديلاتٍ تنسجم مع بيئة عملهم ضمن بيئة العمل الفلسطينية والتي تتسم بالتغيير.
2. يوجد تأثير إيجابي للدعم المقدم من الإدارة العليا في ديوان الرقابة المالية والإدارية على أداء الرقابة المالية التي يمارسها مفتشو الديوان على الجهات الخاضعة لرقابتهم، حيث تبين أنّ الإدارة العليا في الديوان تحرص على مناقشة نتائج التقييم مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان قبل رفعها إلى جهات الاختصاص، الأمر الذي ينعكس إيجاباً على مستوى الأداء.
3. تؤثر التشريعات المطبقة والنافذة في ديوان الرقابة المالية والإدارية من وجهة نظر مفتشي الديوان بدرجة كبيرة على أداء الرقابة المالية المطبقة، حيث تبين أنّ مفتشي الديوان ملتزمون بتطبيق القوانين والأنظمة واللوائح عند تطبيق إجراءات الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابتهم، مما يعكس حرص الديوان على إلزام تلك الجهات الخاضعة لرقابتهم بها، خاصة أنّ تلك القوانين واللوائح والتعليمات تتسم بالوضوح والشفافية.
4. لا يتوفر لديه أنظمة إلكترونية بالقدر الكافي تُمكن مفتشي الديوان من متابعة أنشطتهم ووظائفهم في الإدارات المختلفة الخاضعة لرقابتهم عن بُعد، بالرغم من وجود تأثير إيجابي لتكنولوجيا المعلومات التي يستخدمها مفتشو الديوان في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، كما تبين أنّ ديوان الرقابة المالية والإدارية لا يستخدم الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة الجهات الخاضعة لرقابته.
5. تبين أنّ معظم مفتشي الديوان يتمتعون بالتأهيل العلمي والمهني اللازم لأداء المهام الموكلة إليهم الأمر الذي ينعكس إيجاباً على أداء الرقابة المالية المطبقة. على الرغم من أنّ عدد مفتشي الديوان لا يتناسب مع حجم المهام والأنشطة الموكلة إليهم ونطاق الإشراف.
6. يوفر ديوان الرقابة المالية والإدارية التدريب المهني اللازم لمفتشي الديوان بدرجة كبيرة، حيث تبين أنّ الديوان يحرص على تدريب وتنمية مهارات المفتشين؛ للقيام بالرقابة المالية على الأداء.

7. "أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية" اتسم بالإيجابية حيث تبين أن الرقابة المالية التي يمارسها الديوان ساعدت في إكساب العاملين مهارات جديدة في العمل كما أنها سهلت عملية اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، كما يتضح أن الرقابة المالية التي يمارسها الديوان ساعدت الجهات الخاضعة لرقابة الديوان على وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن برامج زمنية محددة، وأنها ساهمت في تحسين فاعلية العملية الإدارية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة لدى تلك الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
8. وجود علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متغيرات تقييم الرقابة المالية والإدارية (دعم الإدارة العليا-التشريعات المطبقة والنافذة-الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة-الكفاءات الإدارية والفنية-الدورات التدريبية) وبين أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية.
9. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات الباحثين حول تقييم الرقابة المالية وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى للمتغيرات (الجنس، المسمى الوظيفي، خبرة في التدقيق، التخصص، الشهادات في التدقيق، الدورات التدريبية).
10. وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء الباحثين حول متغيرات تقييم الرقابة المالية (الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة والدورات التدريبية) والدرجة الكلية لتقييم أداء الرقابة المالية تُعزى لمتغير مكان العمل لصالح الضفة الغربية.
11. عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول دعم الإدارة العليا والكفاءات الفنية والإدارية والتشريعات المطبقة، وأداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية تُعزى لمتغير مكان العمل.

6-2 توصيات الدراسة:

من واقع ما توصّلت إليه الدراسة من نتائج يمكننا الوقوف على أهم التوصيات وهي كما يلي:

1. ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالتنسيق مع الجهات التشريعية بتطوير القوانين والأنظمة واللوائح الرقابية لعمل الديوان، بما ينسجم مع التغيرات في بيئة الأعمال الفلسطينية وبشكل يتوافق مع المعايير والتشريعات الدولية في هذا المجال.
2. ضرورة مساهمة الإدارة العليا لديوان الرقابة بشكل مستمر ومتواصل في إيجاد بيئة عمل مناسبة وداعمة لعمل مفتشي الديوان عند إجراء الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، بما يشمل ذلك من توفير قائمة المتطلبات والمستلزمات لأداء الرقابة المالية والرقابة على الأداء على نحو فعال.
3. العمل على تعزيز المتواصل للاستقلالية المطلوبة لأداء الرقابة المالية بشكل موضوعي ومتحيز من طرف مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية.
4. ينبغي لديوان الرقابة المالية والإدارية بذل مزيداً من الجهود والتنسيق؛ لعقد الاتفاقيات والتعاون مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية، والتي تتيح تبادل الخبرات والأفكار والأساليب الحديثة التي تنسجم مع التطورات العالمية في ذلك المجال، وتنعكس على تعزيز وتحسين أداء مفتشي الديوان.
5. العمل على تعزيز مفتشي الديوان بالكفاءات الإدارية والفنية؛ لتغطية الأعباء الوظيفية للمهام المناطة بديوان الرقابة المالية والإدارية وفقاً للدستور والقانون الفلسطيني.
6. ضرورة العمل على تبني سياسة خاصة لتطوير قدرات مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية، من خلال ابتعائهم لدورات خارجية، وإشراكهم في ورش عمل ومؤتمرات دولية تتعلق بالرقابة المالية والرقابة على الأداء.
7. ينبغي أن تعمل الإدارة العليا على توفير الخطط المستقبلية؛ للعمل على تطوير إجراءات الرقابة المالية المستخدمة؛ للارتقاء بأداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
8. العمل على توفير أنظمة إلكترونية للديوان تمكن مفتشي الديوان من متابعة أنشطتهم ووظائفهم في الإدارات المختلفة الخاضعة لرقابة الديوان عن بُعد، وتطوير برامج محوسبة خاصة تعمل على زيادة كفاءة وفاعلية مفتشيه في عملهم تجاه الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.
9. ضرورة أن يعتمد ديوان الرقابة المالية والإدارية الأساليب الإحصائية؛ لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وتزويدهم بها.
10. أن يعمل ديوان الرقابة على تطوير إجراءات الرقابة المالية والرقابة على الأداء بصفة مستمرة ودورية، وذلك من خلال تعزيز المراقبين بالحوافز؛ للقيام بالرقابة المالية على الأداء.
11. ينبغي أن يعمل ديوان الرقابة على توفير الدورات التدريبية وورش عمل ومؤتمرات تخصصية، تتماشى مع طبيعة عمل ديوان الرقابة.
12. ضرورة أن يُشرك ديوان الرقابة الجهات الخاضعة لرقابته في الدورات التدريبية التي يعقدها لموظفيه، وأن يتبادل الخبرات المتراكمة مع الجهات الخاضعة لرقابته.

قائمة المصادر والمراجع

3-6 قائمة المصادر والمراجع

أولاً: قائمة المصادر:

القران الكريم، المجادلة: آية 11.

ثانياً: قائمة المراجع:

أولاً: الكتب:

ISSAI 3000، (2004) التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء، ستوكهولم.

الإدريسي، ميرفت محمد، (2010) الرقابة الداخلية على أعمال البنوك، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

الأصم، مختار، وآخرون، (2001)، إدارة الموازنة العامة، منشورات جامعة الإمارات، الإمارات العربية المتحدة.

باتريك تونسيند وجون جيبهاردت: (1998) "كيف تحقق الجودة"، ترجمة فريق بيت الأفكار الدولية بأمريكا.

بدوي، عبد السلام، (1982) الرقابة على المؤسسات العامة"، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الإنتاجية، الطبعة الأولى، مكتبة الإنجلوا المصرية للنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

البياتي، فارس رشيد، (2010) الفساد المالي والإداري في المؤسسات الإنتاجية والخدمية معالجة نظرية وتطبيقية بطريقة الأنظمة التكاملية، أيله للنشر والتوزيع.

حماد، أكرم إبراهيم، (2005) الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان الأردن.

حماد، أكرم إبراهيم، (2012) المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها، أمواج للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين.

درة، عبدالباري والصباغ، زهير (2008)، إدارة الموارد البشرية في القرن الحادي والعشرين، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

الراحمي، محمد، (1998) تدقيق الأداء بين النظرية والتطبيق، الرياض، ديوان المراقبة العامة.

- رزق، عادل، (2010) إدارة الأزمات المالية العالمية (منظور الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق)، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، مدينة نصر، القاهرة، مصر.
- الرمحي، عبد الكريم على، (1987) الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مطابع الدستور التجارية.
- زيد منير عبوي، (2009) إدارة المؤسسات العامة وأسس تطبيق الوظائف الإدارية عليها، الأردن، عمان، دار الشروق للنشر والتوزيع: ص 91_96.
- السالم، مؤيد (2009)، إدارة الموارد البشرية-مدخل استراتيجي تكاملي، إقرأ للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
- السالم، نريد وصالح، عادل (2006)، إدارة الموارد البشرية-مدخل استراتيجي، جدارا للكتاب العالمي، عمان.
- سرحان، فتحي، (2011) إدارة الجودة الشاملة: الاتجاهات العالمية الإدارية الحديثة، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- شاويش، مصطفى (2005)، إدارة الموارد البشرية-إدارة الأفراد، دار الشروق للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.
- الشريف، محمد، (2004) إدارة الموارد البشرية، إدارة الأفراد، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة.
- الشواورة، (2013) فيصل محمود، مبادئ إدارة الأعمال: مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، جامعة مؤتة، الأردن.
- صالح، محمد فالح، (2004) إدارة الموارد البشرية _ عرض وتحليل، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- عباس، سهيلة محمد، (2006) إدارة الموارد البشرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- عبد المحسن، توفيق محمد، تقييم الأداء: مدخل جديد لعالم جديد، دار النهضة العربية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- عثمان، عبد الرزاق محمد، (2002) أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة جامعة الموصل، والنشر، العراق.

عمر، محمد عبد الحليم، (1991) تقييم الكفاءة والفاعلية في البرامج الحكومية، الرياض، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود.

الفروخ، فايز عبد الرحمن، (2010) التعليم التنظيمي وأثره في تحسين الأداء الوظيفي، دار جليس الزمان، عمان، الأردن.

القاضي، حسين، دحدوح، حسين، (1986) أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان، الأردن.

كركور، عدنان، والفارس، سلمان، (2000) التقييم الإداري في المشروعات: تقويم المشاريع الجيدة والقائمة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.

الكلادة، طاهر (2013)، إدارة الموارد البشرية الحديثة، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان.

ماهر، أحمد (2006)، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.

المدهون، محمد (2005)، إدارة وتنمية الموارد البشرية، إبداع للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، غزة.

المرجوشي، آيتن محمود، (2008) تقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الدولية، دار النشر للجامعات، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

الموسوي، سنان، (2004) الإدارة المعاصرة: الأصول التطبيقية، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

الهواسي، محمود حسن ، البرزنجي، حيدر شاكر، (2014) مبادئ الإدارة الحديثة.

الهيتمي، خالد (2010)، إدارة الموارد البشرية مدخلٌ استراتيجي، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان.

الكفراوي، عوف محمود (2005)، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة، مطبعة الإنتصار، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

الكفراوي، عوف محمود (1998)، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، الإنتصار، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

الرسائل العلمية:

ديبة، ناصر، (2015): واقع تقييم أداء الموارد البشرية وعلاقته بتحقيق الرضا الوظيفي لدى العاملين في الجامعات الفلسطينية، غزة، فلسطين.

فروانة، رامي، (2011): تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، غزة، فلسطين.

أبو ماضي، خالد، (2007): معوقات تقييم أداء العاملين في الجامعات الفلسطينية وسبل التغلب عليها، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

الباشا، عوني، (2007): دور الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية، جمعية المحاسبين الفلسطينيين، غزة، فلسطين.

السهيل، طلال عبد الوهاب، (2007): قياس فاعلية الرقابة الداخلية من وجهة نظر أجهزة الرقابة المالية الحكومية في الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان للدراسات العليا، عمان الأردن.

أبو الروس، سامي وأبو ماضي، خالد(2011). مدى اهتمام الجامعات الفلسطينية بمتطلبات رفع كفاءة عملية تقييم أداء العاملين، دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، مج(19)، العدد(1) 1179-1212.

أبو هذاف، ماجد، (2006)، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

الدبيس، فضل، (2000)، تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن-دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

الدوسري، مبارك محمد، (2010_2011)، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير، كلية إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

زيدان، زياد أمين عبد الغني، (2001) تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت: المفرق، الأردن.

السيد، خليل، (2005) إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية، سالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

الغماري، محمود، (2009)، أثر الرقابة المالية على تمويل مؤسسات التعليم العالي في فلسطين، دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

كلاب، سعيد يوسف، (2004)، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي "دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، بحث ماجستير-الجامعة الإسلامية.

المطيري، أحمد مانع صنهيب شرار (2012)، مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، عمان، الأردن.

أبو حطب، موسى محمد، (2009) فاعلية نظام تقييم الأداء وأثره على مستوى أداء العاملين حالة دراسية على جمعية أصدقاء المريض الخيرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.

النجار، محمد (2013)، معوقات تطبيق تقييم أداء العاملين في الهيئات المحلية في محافظات قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

النعيزي، نائل عبد علي، (2015) مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمسائلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)، رسالة ماجستير منشورة.

نور الدين بن عمارة، تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر. وحدة ورقة . (2009.2005)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص 13- 14.

العفاسي، علي (2014) رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

النعامي وسمور، (2013) دور تقنية المعلومات المحاسبية في تطوير نظم الرقابة الداخلية"دراسة تطبيقية على الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة"، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.

المطيري، فيصل (2013) أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق ومعوقات إستخدامها من وجهة نظر مدقي الحسابات في دولة الكويت، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

الدوريات وأوراق العمل:

بشناق، باسم، تقرير حول الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية، الهيئة المستقلة لحقوق المواطن، 2001.

معهد الإدارة العامة، ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1405 هـ، ص 16.

حسن، نبيل توفيق، الجوانب النظرية لتقييم الأداء مجلة الإدارة، العدد الثامن والثمانون، الرياض، السعودية، 2003.

حسني، صادق، وخرابشة، عبد، (2000)، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، بحث منشور، مجلة دراسات، المجلد السابع والعشرون، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

خشارمه، حسين (1999)، تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني -دراسة ميدانية، بحث منشور - مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، نابلس، فلسطين.

خصاونة، ريم (2010) بعنوان تقييم اجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الالكترونية "دراسة ميدانية" ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، مجلد 24، عدد 9.

السعيد، سلامة، التقييم ودمجه في تخطيط المشاريع، ورقة عمل مقدمة في التنظيمات الأهلية العربية في مؤتمر القاهرة 31 أكتوبر إلى 3 نوفمبر 1989، ص 487-517.

دوبان، سعيد، (2004)، الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت في ظل الاتجاهات الحديثة للموازنة والرقابة الحكومية، بحث منشور، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد الخامس والأربعون، الكويت.

الراحلة، محمد، (2006)، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، بحث منشور، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد الثاني، العدد الثاني، عمان، الأردن.

عثمان، عثمان حسين، والبناء، بشير عبد العظيم، تقييم أثر الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن.

قافيش، الحمود (1994)، الصعوبات التي تواجه مدققي ديوان المحاسبة في الأردن، بحث منشور، أبحاث اليرموك، المجلد العاشر، العدد الثالث، إربد، الأردن.

القرني، أحمد بن عبد القادر (2008) مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية: آراء المراجعين في ديوان المراقبة العامة، دورية الإدارة العامة، المجلد 48، ال عدد 1 ص 39.

كلاب، سعيد يوسف، الرقابة المالية والإدارية ودورها في عملية التنمية، ورقة عمل، مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي، الجامعة الإسلامية، فلسطين، غزة، 2006.

كنعان، نواف، (2005)، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، بحث منشور، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني.

مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. - الرياض، 2012.

المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، الإمارات العربية المتحدة، 2009، ص 121.

النوايسة، محمد إبراهيم، والعقده، صالح خليل، العوامل المساعدة في اكتشاف الأخطاء والغش: دراسة مطبقة من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة، المجلة الإدارية للعلوم، التطبيقية، المجلد 10، العدد 2 (2007).

الهولي، سعود مسعود، (1991)، معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، بحث منشور، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، ال عدد 70.

الهولي، سعود، التدقيق في القطاع الحكومي، مجلة الإدارة العامة، العدد التاسع والخمسون، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.

الخالدي، ناهض، (2011)، أثر تكنولوجيا المعلومات في رفع نظام الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في فلسطين، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في الضفة الغربية وقطاع غزة 2010، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

جعفر، حاتم، (2014)، نموذج تقييم احتياجات بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة المالية "دراسة حالة الجهاز المركزي للمحاسبات المصري"، المؤتمر العربي السنوي الأول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد، جمهورية العراق.

المواقع الإلكترونية:

(تقرير المجلس التشريعي الفلسطيني،
http://www.plc.gov.ps/ar/Research_details.aspx?id=42#sthash.xTIqUuP9 بعنوان المراقب العام الداخلي، عن العام 2016، صفحة إلكترونية 2016 /03/16 الساعة 11:10م).

(ديوان الرقابة المالية والإدارية <http://www.facb.gov.ps> ، الجهات الخاضعة للديوان، 2016/02/20م الساعة 6:30م)

تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، عن العام 2009، صفحة إلكترونية <http://www.saacb.ps/BruRpts/annualsummary2009a.pdf> أكتوبر 2010 الديوان، (2010)، تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية" دراسة ميدانية – ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، موقع إلكتروني <http://www.najah.edu/researches/679pdf> ، يونيو، 2011.

زينة قمري، واقع استخدام الأساليب الكمية في تقييم أداء الوظيفة المالية للمؤسسة المينائية (الدراسة عبارة عن مداخلة)، جامعة 55.08.20 سكيكدة، الجزائر، سنة النشر مجهولة، موقع وتاريخ التحميل: <http://www.kantakji.com/media/2056/F264.doc> consulté le 14/03/2014

عبد الحسين، حسان، (2011)، دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد، هيئة النزاهة العراقية، قسم البحوث، العراق، صفحة إلكترونية، http://www.nazaha.ip/%5CPI_k.pdf

موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، صفحة إلكترونية، <http://www.saacb.ps/trgts.aspx> سبتمبر 2009.

المراجع باللغة الإنجليزية:

Boyne, George and Doha, Jay, op. cit, p.181.

Budgeting"http://eprints.qut.edu.au/568/1/Robinson_87%5B1%5D.pdf
Escher Stem 2005.Auditing E-Government as a Tool to Empower
Citizens and Further Socio- Economic and Human Development: Report
on the 18th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing Vienna
.April, pp 234

Friedman, Mark, Trying hard is Not Good Enough: How to Produce
Measurable Improvements for Customers and Communities, Trafford
Publishing, Canada, 2005 p81.

GAO,Government Auditing Standards(2011) Mahsood Shaha and Sid
Nairb(2011) **The Influence of Strategy and External Quality Audit
on University Performance: An Australian perspective**, Tertiary
Education and Management ,Vol. 17, No. 2, June 2011, pp. 139–150.

Government. journal of accounting. feb (77) , issue 2, 71-77.

Grabosky, Peter and Larmour, Peter, 2000, "Public Sector Corruption and
its control' Australian institute of Criminology

MANAGEMENT, McGraw, Hill, New York, 1984,p549

Mark B, carcello j. and hermanson D, 2001, Audit Deliciencies . Journal
of Accountancy. April. Securities and Exchange commission, P.130

Mohamed, Zulkifflee,Mat ZainMazlina, Subramaniam, NavaWan
Yusoff, Wan Fadzilah,(2012) **Internal Audit Attributes and External
Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees**,
InternationalJournal of Auditing; Vol. 16 Issue 3, p268-285.

Poister, Theodore, Measuring Performance in Public Profit
Organizations (San Francisco: Jossey Bass, 2003), P.5.

Rachael Trotman, Promoting, Good (ness), a guide to evaluating
programmes and projects, March 2008, P12. Koontz Harold, O'Donnel
Cyril, Weihrich Heinz,

Raman, k,k. van Daniker, and Relmond, p , 1994, materiality in
Riahi-Belkaoui, Ahmed. 2004 Are you being fooled? Audit Quality of
Government, university of Illinois at Chicago, 601 S Morgan St.

Riordan, Dermot (2011) "Audit Committees in Government
Departments", Dublin, Ireland
<http://www.ipa.ie/pdf/AuditCommitteesReport.pdf> Chicago, Il, 60607.

Robinson, Mark, 2010 , Financial control in Australian Government
Staffan, Andersson, (2002) -Corruption in Sweden :Exploring Danger
Zones and change" Oalster Search Results,
<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:umu:diva>

الملاحق

ملحق رقم (1)

أسماء المحكمين

م	الاسم	الصفة	التخصص	مكان العمل الحالي
1.	د. محمد إبراهيم المدهون	وزير سابق	إدارة أعمال	رئيس أكاديمية الإدارة والسياسة
2.	د. نبيل اللوح	مدير عام	إدارة أعمال	ديوان الموظفين العام
3.	د. أكرم حماد	مدير عام	محاسبة	وزارة التربية والتعليم العالي
4.	د. سيف الدين عودة	أستاذ أكاديمي	اقتصاد	سلطة النقد الفلسطينية
5.	د. محمد إشتيوي	أستاذ أكاديمي	إدارة أعمال	جامعة القدس المفتوحة
6.	د. جميل النجار	أستاذ أكاديمي	محاسبة	جامعة القدس المفتوحة _ الشمال
7.	د. جلال شبّات	أستاذ أكاديمي	إدارة أعمال	جامعة القدس المفتوحة _ غزة
8.	د. سامي أبو شمالة	أستاذ أكاديمي	محاسبة	الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية _ غزة
9.	د. أحمد العفيفي	أستاذ أكاديمي	محاسبة	الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية _ غزة
10.	د. أيمن راضي	أستاذ أكاديمي	إدارة أعمال	الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية _ غزة

ملحق رقم (2)

بسم الله الرحمن الرحيم

الإخوة والأخوات، موظفو ديوان الرقابة المالية والإدارية _ دولة فلسطين.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع: استبيان بعنوان: تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها

ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين

يهدف هذا الاستبيان ضمن الدراسة التي يعدها الباحث إلى تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، ولأهمية رأيكم المقدم في موضوع الدراسة، تم تصميم هذا الاستبيان الذي يحمل في طياته مجموعة من الأسئلة حول موضوع الدراسة، وعليه يرجى من حضراتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة طي هذا الكتاب، علماً بأن المعلومات التي تقدمونها سيتم التعامل على درجة عالية من المسؤولية وبسرية تامة للغرض الذي صممت من أجله، وهو البحث العلمي فقط، وذلك استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في برنامج القيادة والإدارة، ضمن البرامج التي تقدمها أكاديمية الإدارة والسياسة _ قطاع غزة: فلسطين.

شاكرًا لكم اهتمامكم

الباحث

محمد سمير بدوي

جوال: 0595928854

القسم الأول: البيانات العامة:

م	البيان	توزيع البيان
1.	الجنس	ذكر ☐ أنثى ☐
2.	المسمى الوظيفي	موظف تفتيش ☐ رئيس شعبة ☐ رئيس قسم ☐ مدير دائرة ☐ نائب مدير عام ☐ مدير عام فأكثر ☐
3.	خبرة العمل في مجال التدقيق	5 سنوات فأقل ☐ 6-10 سنوات ☐ 11-15 سنة ☐ 16-20 سنة ☐ 21 سنة فأكثر ☐
4.	التخصص	محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ اقتصاد ☐ مالية ومصرفية ☐ نظم معلومات ☐ أخرى أذكرها ☐
5.	الشهادات المهنية في التدقيق	AICPA ☐ CISA ☐ CMA ☐ CPA ☐ CIA ☐ أخرى أذكرها ☐ لا يوجد ☐
6.	الدورات التدريبية الحاصل عليها في مجال الرقابة والتفتيش	1-5 ☐ 6-10 ☐ أكثر من 10 ☐ لا يوجد ☐

القسم الثاني: البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة:

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل المتغيرات التي بنيت عليها هذه الدراسة، يرجى قراءتها وبيان مدى موافقتكم عن كل منها على المقياس المحاذي، وذلك بوضع إشارة (√) إزاء الجواب المناسب.

القسم الثاني: المتغيرات المستقلة:

المتسلسل	العبارة	درجة كبيرة جداً	درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة ضعيفة جداً
واقع الرقابة المالية						
1.	يتم تحديث أساليب الرقابة المالية المستخدمة من قبل مفتشو الديوان وفق خطة منهجية للديوان.					
2.	يتم الاهتمام بنتائج الرقابة المالية للإدارات الخاضعة لرقابة الديوان عند اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية المتعلقة بها.					
3.	ساهمت إجراءات الرقابة المالية في كشف العديد من الأخطاء والانحرافات الجوهرية للإدارات التابعة لرقابة الديوان.					
4.	يتم متابعة تنفيذ توصيات مفتشي الديوان حول الانحرافات والأخطاء الجوهرية المكتشفة في الإدارات الخاضعة لرقابة الديوان، من طرف مفتشي الديوان.					
5.	يتم تصويب الإنحرافات والأخطاء الجوهرية المكتشفة من قبل الإدارات الخاضعة لرقابة الديوان.					
6.	يرتبط تحسين أداء الإدارات محل التدقيق والمتابعة الخاضعة لرقابة الديوان بإجراءات الرقابة المالية المطبقة والمعممة من خلال الديوان.					
7.	تحتاج القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لعمل مفتشي الديوان إلى تعديلات تتناسب مع بيئة الأعمال الفلسطينية المتغيرة.					
دعم الإدارة العليا						
8.	تساهم الإدارة العليا بخلق بيئة مناسبة لعمل مفتشي الديوان عند إجراء الرقابة المالية على الإدارات والوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان.					
9.	تحرص الإدارة العليا على توفير كافة متطلبات ومستلزمات الرقابة على الأداء للمفتشين العاملين في ديوان الرقابة في أعمالهم.					
10.	تقوم الإدارة العليا بمتابعة إجراءات الرقابة المالية التي يمارسها مفتشو ديوان الرقابة.					
11.	تمنح الإدارة العليا مفتشي الديوان الاستقلالية اللازمة لممارسة أعمال الرقابة المالية والرقابة على الأداء في الإدارات والوحدات الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان.					
12.	توفر الإدارة العليا في الديوان خططاً مستقبلية لتطوير إجراءات الرقابة المالية المستخدمة للارتقاء بأداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.					
13.	تحرص الإدارة العليا في الديوان على مناقشة نتائج التقييم مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.					

التشريعات المطبقة والنافذة					
					14. يقوم مفتشو الديوان برقابة الأداء على نشاطات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية.
					15. يلتزم مفتشو الديوان بالقوانين والأنظمة واللوائح في تطبيق إجراءات الرقابة المالية على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					16. تتوفر أنظمة وتعليمات لدى ديوان الرقابة لتنظيم أعمال الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					17. تعتبر الصلاحيات الممنوحة لمفتشي الديوان كافية لتحقيق رقابة أداء فعالة.
					18. يركز عمل الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة.
					19. يتبنى الديوان قوانين وتشريعات متطورة للرقابة على أداء الرقابة المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					20. يقوم الديوان باستحداث أنظمة وتعليمات تتماشى مع التشريعات الدولية ومنظمات الرقابة الدولية.
الأدوات والتكنولوجيا المستخدمة في عملية الرقابة					
					21. يعتمد مفتشو الديوان بشكل رئيسي في أعمالهم الرقابية على البرامج الحاسوبية وتكنولوجيا المعلومات.
					22. يستخدم مفتشو الديوان أنظمة المعلومات الحديثة، في تخزين ومعالجة واسترجاع البيانات والمعلومات الرقابية التي يمارسونها على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					23. يقوم مفتشو الديوان بتجميع وتبويب وتخزين البيانات المتعلقة برقابة الأداء على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان للاستفادة منها مستقبلاً.
					24. يستخدم الديوان أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء الجهات الخاضعة له.
					25. يعمل الديوان على تطوير برامج محوسبة تعمل على زيادة كفاءة وفاعلية رقابة الأداء التي ينفذها مفتشو الديوان على الجهات الخاضعة لرقابته.
					26. يتبادل الديوان الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
					27. تتوفر أنظمة إلكترونية تُمكن مفتشي الديوان من متابعة أنشطتهم ووظائفهم في الإدارات المختلفة عن بُعد.
					28. يستخدم الديوان الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

الكفاءات الإدارية والفنية					
					29. يتناسب عدد مفتشي الديوان مع حجم الأنشطة والمهام المناطة بهم في الرقابة التي يمارسونها على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					30. يتمتع مفتشو الديوان بالتأهيل العلمي والمهني اللازم لأداء الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					31. يتوفر لدى المفتشين العاملين في الديوان مفهوم واضح ومحدد حول الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
					32. تعتبر أعداد مفتشي ديوان الرقابة كافية للقيام بمهمة الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					33. يقوم الديوان بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصفة مستمرة ودورية.
					34. يتوفر لدى مفتشي الديوان قناعة وحماس تجاه تطبيق وممارسة الرقابة المالية على الأداء.
					35. يقوم الديوان بتوجيه وتحفيز المراقبين للقيام بالرقابة المالية على الأداء.
الدورات التدريبية					
					36. يربط الديوان البرامج التدريبية حول الرقابة المالية على الأداء بالحوافز والترقيات.
					37. يقوم الديوان بتدريب وتنمية مهارات المفتشين للقيام بالرقابة المالية على الأداء.
					38. يقوم الديوان بمتابعة مدى تحقيق الدورات التدريبية لأهدافها المتعلقة بالرقابة المالية على الأداء.
					39. ينظم الديوان للمفتشين دورات تدريبية كفاءة وبأساليب حديثة حول الرقابة المالية على الأداء وبطريقة يتم الاستفادة منها.
					40. يقوم الديوان بإرسال المفتشين في بعثات خارجية للمشاركة في دورات تدريبية وورش عمل ومؤتمرات تتعلق بالرقابة المالية على الأداء.
					41. يشارك مفتشو الديوان خبراتهم المهنية وتجاربهم العملية مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
					42. يُشرك الديوان الجهات الخاضعة لرقابته في البرامج التدريبية التي يعقدها للمفتشين الذين يعملون في الديوان.

القسم الثالث: البيانات المتعلقة بالمتغير التابع:

المتغير التابع: "أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية"					
المتسلسل	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
1.	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات التنفيذية والتشغيلية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				
2.	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في عملية التطوير والتغيير في أعمال وطريقة الإجراءات للجهات الخاضعة لرقابته.				
3.	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في رفع كفاءة أداء الجهات الخاضعة لرقابته.				
4.	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في إكساب العاملين مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				
5.	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير قدرات التخطيط السليم لتحقيق الإنتاجية العالية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				
6.	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				
7.	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تطوير مستوى الأداء الإداري لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				
8.	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان الجهات الخاضعة لرقابته على وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن برامج زمنية محددة.				
9.	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) والتي تتم لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				
10.	ساعدت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تخفيض التكاليف لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				
11.	ساهمت الرقابة المالية التي يمارسها الديوان في تنمية وتطوير أفكار العاملين لدى الجهات الخاضعة لرقابته.				

شاكرًا لكم حسن تعاونكم

الباحث

محمد سمير بدوي

جوال: 0595928854