

The Islamic University – Gaza  
Research and Postgraduate Affairs  
Faculty of Commerce  
Master Business Administration



الجامعة الإسلامية - غزة  
شئون البحث العلمي والدراسات العليا  
كلية التجارة  
ماجستير إدارة الأعمال

استراتيجيات تطوير أداء ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع  
غزة في ضوء المعايير الدولية للرقابة

**Development Strategies Of the Performance of  
the of Financial and Administrative Bureau in  
Gaza Strip in the Light of International Control  
Standards**

إعداد الباحث:

حاتم ابراهيم اسماعيل

إشراف

الدكتور/ ياسر عبد طه الشرفا

الأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس

قُدِّمَ هَذَا الْبَحْثُ إِسْتِكْمَالًا لِمُتَطَلِبَاتِ الْخُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ الْمَاجِسْتِيرِ  
فِي (إدارة الأعمال) بِكَلِيَّةِ (التجارة) فِي الْجَامِعَةِ الْإِسْلَامِيَّةِ بِغَزَّةِ

أبريل/2017م - رجب/ 1438 هـ

## إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

# استراتيجيات تطوير أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية للرقابة

## Development Strategies Of the Performance of the Bureau of Financial and Administrative in Gaza Strip in the Light of International Control Standards

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

### Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this. The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	حاتم ابراهيم اسماعيل	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:		التاريخ:

نتيجة الحكم على الأطروحة

## المخلص

هدفت الدراسة إلى تقييم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية ومن ثم وضع استراتيجيات لتطوير أداء الديوان ، ولفحص فرضيات الدراسة والإجابة على تساؤلاتها استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم تصميم استبانة من مكونة من أربعة محاور مستتبطة من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (انتوساي)، والتي تم توزيعها على مجتمع وعينة الدراسة المتمثلة بموظفي الديوان، وكذلك استخدم الباحث أسلوب المقابلات الشخصية مع المختصين وقام الباحث باستخدام برنامج SPSS للتحليل والمعالجات الإحصائية.

وأظهرت الدراسة عدد من النتائج من أهمها: ضعف درجة تطبيق معايير الرقابة الدولية الخاصة بمنظمة (الانتوساي)، وتدني معرفة الموظفين بتلك المعايير، وضعف توجه الديوان للعمل على إزالة التعارض بين قانونه الخاص والمعايير الدولية، كما تدنى الوزن النسبي لمعيار الشفافية والمساءلة بشكل كبير إلى 42.7% وذلك بسبب عدم اطلاع الجمهور على نتائج العمل الرقابي من خلال وسائل الإعلام، كذلك عدم تقديم الديوان التزامات الشفافية والمساءلة العامة سواء من قبل الديوان أو الجهات الخاضعة للرقابة.

كذلك انخفض تطبيق الديوان لمعيار الاستقلال بشتى صورته حيث بلغ الوزن النسبي 65% وبذلك يكون هناك خلل في أهم مقومات عمل الديوان، بينما ارتفع الوزن النسبي لتطبيق الديوان لمعيار دليل لإثبات إلى 79.2%، في حين انخفض تطبيق باقي المعايير عن هذه النسبة.

وبناء على هذه النتائج قدم الباحث عدة توصيات من بينها: أن يتبنى الديوان معايير الرقابة الدولية نظرياً وعملياً وأن يزيل أي تعارض بينهما، حيث أن فلسطين أصبحت عضواً في منظمة (الانتوساي)، وعقد الدورات وورش العمل التدريبية لموظفيه لتوعيتهم بمعايير المنظمة الدولية للرقابة (الانتوساي)، والتأكيد على تطبيق آليات معيار الشفافية والمساءلة بالإضافة إلى التركيز على تطبيق معيار الاستقلال بشتى صورته ( المالي-الوظيفي-الإداري) وذلك بالتنسيق مع المجلس التشريعي لسن قوانين تضمن استقلال الديوان بشكل كامل وعدم تجاوب الديوان مع أي أطراف أو أحزاب خاصة تنقص من استقلاله.

## Abstract

The aim of this study is to evaluate the work of Financial and Administrative Control Bureau in the Gaza Strip in light of the international standards, and then draw strategies that help in developing its performance. The researcher adopted descriptive-analytical approach to examine study hypotheses and answer its questions. In this regard, a four-domain questionnaire derived from The International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) was designed and distributed on a sample of the Bureau employees' population. The researcher also depended on the experts' interviews method, and used SPSS software package to analyze and process statistical data.

### **The study showed a set of findings, the most important ones are that;**

The degree of implementing the international standards of control regarding to (INTOSAI) is weak, and the employees' knowledge of such standards is low. Additionally, the Bureau dedication to remove the contradiction between its own standards and the international ones is also weak. Furthermore, the relative weight of transparency and accountability standard is significantly low (42.7%) and that can be contributed to the fact that audience are kept uninformed via various media channels about the outcomes of the controlling work. In addition, neither the Bureau nor other entities under control present obligation about transparency and accountability.

In addition to that, the implementation of all aspects of "independency" standard has declined with a relative weight of (65%), and that indicates a setback in the most important fundamentals of the Bureau wok. However, the implementation of "proof of evidence" standard has increased with a relative weight of (79.2%), while the implementation of other standards has declined below this percentage.

### **In light of the abovementioned findings, the researcher reached a set of recommendations, among them are:**

The Bureau should adopt the international standards of control theoretically and practically, and should eliminate any contradiction that may arise, giving the fact that Palestine has become a member of (INTOSAI) organization. Furthermore, there is a need to convene training courses and workshops for the Bureau employees to create awareness and edification about the standards of (INTOSAI). In addition, mechanisms of implementing the transparency and accountability standard should be carried into effect, and all aspects of the independency standard (financial, functional, and administrative) should be considered in the implementation process. This can be achieved via coordination with Legislative Council to promulgate laws that both guarantee the independency of the Bureau in whole and insure that the Bureau will not comply with any parties or bodies compromising its independency.

الآية القرآنية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَكَانَ اللَّهُ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ مَّرْقِيبًا﴾

[الأحزاب: 52]

## الإهداء

إلى من هي أحق الناس بحسن صحابتي أهديها ثم أهديها ثم أهديها هذا العمل والدتي الغالية.

إلى من أعطى بلا حدود، وجعل تربيتنا أكبر همه، إلى روحه الطاهرة والذي الفاضل "رحمه الله"

إلى من جعل الله بيننا مودة ورحمة وسكنت الروح إلى الروح زوجتي

إلى أحباب الله ونور حياتي أبنائي: ابراهيم، عدنان، إيمان

إلى من شاركوني ذكريات الطفولة ووقفوا إلى جانبي وساندوني في حياتي إخوتي وأخواتي

أهدي هذا العمل المتواضع...

## شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، الحمد لله الذي بفضلته تتم الصالحات، حمداً طيباً مباركاً فيه، الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل المتواضع. وانطلاقاً من قول رسول الله صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " (رواه الترمذي).

فإني أتقدم بكل معاني الشكر والثناء إلى كلا من الأستاذ الدكتور/ سالم عبد الله حلس والدكتور/ ياسر عبد طه الشرفا على تفضلهما بالإشراف على رسالتي وما قدما لي من النصح والإرشاد، جعل الله صالح أعمالهما في ميزان حسناتهما.

كما أن الشكر موصول للجنة المناقشة لتفضلهما بقبول مناقشة الرسالة الأستاذ الدكتور/ ماجد محمد الفراء ، و الأستاذ الدكتور/ علي عبد الله شاهين.

كما لا أنسى تقديم الشكر والتقدير الكامل إلى الأستاذ/ يوسف أبو سلمية الرئيس المكلف في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة على تسهيل مهمة البحث وتعاونيه الكامل بإجراء المقابلة الشخصية، كذلك الشكر لجميع العاملين في الديوان على تعاونهم الخالص، وأخص بالذكر أختي الأستاذة/ سمر إبراهيم اسماعيل على تسهيل توزيع الاستبيانات في الديوان.

كما أتقدم بجزيل الشكر لكل من مد يد العون لإنجاز هذا العمل وخاصة السادة المحكمين.

وأخيراً أتقدم بكل آيات الشكر والتقدير لمن كان له الفضل لمساعدتي في إنجاز العمل الرائع في وقت قياسي فالشكر لزوجتي الفاضلة/ م. عبير عدنان القزاز على مساعدتها في الكتابة والتنسيق رغم أعبائها العديدة.



## فهرس المحتويات

أ	الملخص	.....
ب	ABSTRACT	.....
ج	الآية القرآنية	.....
د	الاهداء	.....
هـ	شكر و تقدير	.....
و	فهرس المحتويات	.....
ح	فهرس الجداول	.....
ي	فهرس الأشكال	.....
ي	فهرس الملاحق	.....
2	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	.....
2	1.1 مقدمة:	.....
3	1.2 مشكلة الدراسة:	.....
4	1.3 أسئلة الدراسة	.....
5	1.4 فرضيات الدراسة	.....
5	1.5 أهمية الدراسة	.....
5	1.6 أهداف الدراسة	.....
6	1.7 مصطلحات الدراسة	.....
9	الفصل الثاني: الدراسات السابقة	.....
9	2.1 مقدمة	.....
9	2.2 الدراسات العربية:	.....
17	2.3 الدراسات الاجنبية:	.....
19	2.4 التعقيب على الدراسات السابقة:	.....
22	الفصل الثالث: الرقابة المالية والإدارية	.....
22	3.1 مقدمة	.....
22	3.2 مفهوم الرقابة:	.....
24	3.3 تطور الرقابة عبر التاريخ:	.....
25	3.4 الرقابة في العهد النبوي والعهد الراشدي:	.....
26	3.5 أهمية الرقابة:	.....
29	3.6 أهداف الرقابة:	.....
31	3.7 عناصر الرقابة:	.....
31	3.8 خطوات الرقابة:	.....
31	3.9 وسائل الرقابة:	.....
32	3.10 أنواع الرقابة:	.....
37	3.11 مكونات نظام الرقابة وعوامل نجاحه:	.....
37	3.12 تفعيل الرقابة وانجاحها في القضاء على الفساد الاداري:	.....

39	3.13 خصائص الرقابة الجيدة:
40	3.14 واجبات المراقب المالي:
40	3.15 الصفات اللازمة في من يقوم بالمرقابة الادارية والمالية:
41	3.16 معوقات نجاح النظم الرقابية:
42	3.17 الأجهزة الرقابية على الوحدات الادارية والمؤسسات العامة:
45	3.18 المراحل التاريخية للرقابة في المؤسسات الفلسطينية:
46	3.19 نشأة ديوان الرقابة العامة:
47	3.20 ديوان الرقابة المالية والإدارية:
<b>53</b>	<b>الفصل الرابع: المعايير الدولية للرقابة</b>
53	4.1 مقدمة:
53	4.2 المنظمات الدولية للرقابة المالية:
56	4.3 علاقة دولة فلسطين بالمنظمات الدولية للرقابة:
57	4.4 المؤتمرات الدولية للرقابة:
71	4.5 معايير الرقابة الدولية:
78	4.6 التعقيب على كل من المعايير الدولية والقانون الفلسطيني للرقابة:
<b>81</b>	<b>الفصل الخامس: المنهجية والاجراءات</b>
81	5.1 مقدمة:
81	5.2 منهج الدراسة:
82	5.3 مجتمع وعينة الدراسة:
82	5.4 أداة الدراسة:
83	5.5 خطوات إعداد أداة الدراسة (الاستبانة):
84	5.6 صدق أداة الدراسة (الاستبانة):
96	5.7 ثبات أداة الدراسة (الاستبانة):
98	5.8 الأساليب الإحصائية:
<b>100</b>	<b>الفصل السادس: تحليل البيانات واختبار الفرضيات</b>
100	6.1 مقدمة:
100	6.2 التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:
101	6.3 الوصف الإحصائي للمتغيرات الشخصية للمبحوثين:
103	6.4 تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:
131	6.5 اختبار فرضيات الدراسة:
<b>137</b>	<b>الفصل السابع: النتائج والتوصيات</b>
137	7.1 مقدمة:
137	7.2 النتائج:
139	7.3 التوصيات:
<b>142</b>	<b>قائمة المصادر والمراجع</b>
143	أولاً: قائمة المصادر والمراجع العربية:
147	ثانياً: قائمة المراجع الأجنبية:

## فهرس الجداول

- جدول (5.1): درجات المقياس (10-1)..... 83
- جدول (5.2): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور المعطيات الأساسية والدرجة الكلية للمحور. 84
- جدول (5.3): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد الاستقلال والدرجة الكلية للبعد..... 86
- جدول (5.4): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد الاختصاص والأهلية والدرجة الكلية للبعد..... 87
- جدول (5.5): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد العناية المناسبة والدرجة الكلية للبعد..... 88
- جدول (5.6): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد القواعد العامة الأخرى والدرجة الكلية للبعد..... 89
- جدول (5.7): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد التخطيط والدرجة الكلية للبعد..... 90
- جدول (5.8): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد الاشراف والفحص والدرجة الكلية للبعد..... 91
- جدول (5.9): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد المطابقة والقوانين والأنظمة السارية المفعول والدرجة الكلية للبعد..... 91
- جدول (5.10): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد دليل اثبات الرقابة والدرجة الكلية للبعد..... 92
- جدول (5.11): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد تحليل البيانات والدرجة الكلية للبعد..... 92
- جدول (5.12): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد المساءلة والشفافية والدرجة الكلية للبعد..... 93
- جدول (5.13): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور اعداد التقارير والدرجة الكلية للمحور..... 94
- جدول (5.14): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة..... 95
- جدول (5.16): يوضح طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة..... 97
- جدول (6.1): اختبار التوزيع الطبيعي..... 100
- جدول (6.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس..... 101
- جدول (6.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي..... 102
- جدول (6.4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة..... 102
- جدول (6.5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة..... 103
- جدول (6.6): نتائج تحليل المحاور الرئيسية للاستبانة..... 104
- جدول (6.7): نتائج تحليل فقرات محور: المعطيات الأساسية..... 104
- جدول (6.8): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية والترتيب لكل بُعد من أبعاد القواعد العامة والدرجة الكلية لفقراته..... 107
- جدول (6.9): نتائج تحليل فقرات بُعد: الاستقلال..... 109
- جدول (6.10): نتائج تحليل فقرات بُعد: الاختصاص والأهلية..... 111
- جدول (6.11): نتائج تحليل فقرات بُعد: العناية المناسبة..... 113
- جدول (6.12): نتائج تحليل فقرات بُعد: القواعد العامة الأخرى..... 115

جدول (6.13): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية والترتيب لكل بُعد من أبعاد القواعد الميدانية والدرجة الكلية لفقراته.....	118
جدول (6.14): نتائج تحليل فقرات بُعد: التخطيط.....	119
جدول (6.15): نتائج تحليل فقرات بُعد: الاشراف والفحص.....	121
جدول (6.16): نتائج تحليل فقرات بُعد: المطابقة للقوانين والأنظمة السارية المفعول.....	122
جدول (6.17): نتائج تحليل فقرات بُعد: دليل اثبات الرقابة.....	124
جدول (6.18): نتائج تحليل فقرات بُعد: تحليل البيانات.....	125
جدول (6.19): نتائج تحليل فقرات بُعد: المساءلة والشفافية.....	127
جدول (6.20): نتائج تحليل فقرات محور: إعداد التقارير.....	129
جدول (6.21): نتائج اختبار (T) لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير الجنس.....	132
جدول (6.22): نتائج تحليل التباين الأحادي لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير المؤهل العلمي.....	133
جدول (6.23): نتائج تحليل التباين الأحادي لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير سنوات الخبرة.....	134
جدول (6.24): نتائج تحليل التباين الأحادي لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير الوظيفة.....	135

## فهرس الأشكال

- شكل (3.1): الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والاداري ..... 49
- شكل(4:1): معايير الرقابة المالية ..... 72

## فهرس الملاحق

- ملحق رقم (1): المعايير الدولية المستمدة من إعلان برلين 1997..... B
- ملحق رقم (2): قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 ..... T
- ملحق رقم (3): الاستبانة في صورتها النهائية ..... MM
- ملحق رقم (4): أسماء السادة المحكمين ..... SS
- ملحق رقم (5): أسماء من تمت مقابلتهم ..... TT

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

## الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

### 1.1 مقدمة:

لقد خلق الله السموات والارض وفقاً لنا موس الهي دقيق فقال سبحانه " الشَّمْسُ وَالْقَمَرُ  
بِحُسْبَانٍ (5) وَالنَّجْمُ وَالشَّجَرُ يَسْجُدَانِ (6) وَالسَّمَاءَ مَرْفَعًا وَوَضَعَ الْمِيزَانَ [الرحمن: 5- 8] فأجرى كل شيء  
سبحانه بميزان إذا زاغ تزيغ معه الحياة بقدر زيغها وبعده عن هذا القانون، وكذلك الحياة  
الإنسانية لا تستقيم إلا بقانون دقيق ينظم كل جوانبها، ويجعل الإنسان منسجماً مع نفسه ومع  
الكون من حوله لذا أرسل الله الرسل وأنزل الكتب، وقال سبحانه وتعالى " فَمَنْ اتَّبَعَ هُدَايَ فَلَا يَضِلُّ وَلَا  
يَشْتَقِ وَمَنْ أَغْرَضَ عَن ذِكْرِي فَإِنَّ لَهُ مَعِيشَةً ضَنْكاً وَيُخْشِرُهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ أَعْمَى " [طه: 123- 124] ، وقال  
الرسول صلى الله عليه وسلم " تركت فيكم ما ان تمسكنم به لن تضلوا بعدي أبداً، كتاب الله  
وسنتي" [ابن العربي، 159/7]، ولكن كيف يكون ذلك وقد خلق الانسان خطأ سواء بقصد منه  
أو هوى، لذلك أكمل الله سبحانه منهاجه القويم بالرقابة بكل أنواعها فقال سبحانه وتعالى " اقرأ  
كِتَابَكَ كَفَى بِنَفْسِكَ الْيَوْمَ عَلَيْكَ حَسِيبًا " [الإسراء: 14]، وقال أيضاً "وَكَانَ اللَّهُ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ  
مَّرْقِيبًا" [الأحزاب: 52]، وكذلك " مَا يَلْفِظُ مِنْ قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عِنْدٌ " [ق: 23]، وقال الرسول ﷺ :  
اعبد الله كأنك تراه فإن لم تكن تراه فإنه يراك" [ابن كثير، د.ت.] .

يتأكد بذلك أهمية وضرورة الرقابة وجعلها أحد مكونات علم الإدارة ورابع وظائفها والتي لا يمكن  
لمؤسسة الوصول الى أهدافها بالدرجة المطلوبة إلا برقابة العمل وحمايته من القصور  
والانحراف باستمرار ولتقويم العمل ورفع مستوى الكفاءة والفعالية (زيارة، 2009 م ) .

أما في الدولة الحديثة فقد أدت كثرة المهام التي تقوم بها الى كثرة اتساع السلطات  
الممنوحة للموظفين الحكوميين، مما أوجد لديهم شعوراً بزيادة القوة والنفوذ مما استدعى حاجة  
للرقابة عليهم بوسائل وأنواع متعددة. (كنعان، 2005م، ص 114) ، حيث الأهمية العالية التي  
تقوم بها الاجهزة الرقابية من رفع كفاءة العمل وفعاليتها وتعزيز الشفافية والمساءلة فدفع الدول  
الى الاهتمام بإيجاد منظمات دولية تعنى بالعمل الرقابي لجعل الرقابة اكثر نفعاً ومهنية مثل

المنظمة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي)، والتي رفعت شعارها ان التجربة المتبادلة تنفع الجميع حيث قامت بإصدار معايير وتوصيات تعكس أفضل الممارسات التي اجتمعت عليها الاجهزة العليا للرقابة وتعمل على تطويرها، كما أقيمت منظمات إقليمية لنفس الهدف مثل: اربوساي، وافروساي، واسوساي.

وقد اهتمت السلطة الفلسطينية منذ نشأتها عام 1994م بالرقابة كشأن باقي الدول، فانشت هيئة عليا للرقابة بموجب القانون 17 لسنة 1994م ثم طورتها إلى ديوانا لرقابة المالية والإدارية بمقتضى احكام المادة 56 من القانون رقم 15 لسنة 1994م (قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004م)، حيث وسعت من صلاحياته ونطاق عمله ليشمل الأجهزة الأمنية بالإضافة إلى جميع الأجهزة الحكومية والمؤسسات و الجمعيات الأهلية.

ونظراً لأن معايير منظمة (الانتوساي) تمخضت عن تجربة عريقة لجميع الدول الأعضاء لدى تلك المنظمة وتلاحق الأفكار والتجارب لديها، فان الحاجة تزداد اليها في جميع الدول عامة، وفي قطاع غزة خاصة نتيجة للظروف التي عاشها القطاع تغيرت ظروفه وحاجته إلى التطوير، فلا بد من بحث عمل ديوان بالمقارنة مع المعايير الدولية لمنظمة (الانتوساي) لمعرفة مدى التزام الديوان بالمعايير الدولية لمنظمة (الانتوساي)، وقد تم ذلك من خلال دراسة نظرية وميدانية عملية من خلال استبانة متخصصة قدمت إلى موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية، وأدت إلى توصيات ونتائج يمكن الاستفادة منها والرقى بعمل الديوان إلى أعلى المستويات الدولية.

## 1.2 مشكلة الدراسة:

ونظراً لما تعيشه دولة فلسطين بشكل عام وقطاع غزة بشكل خاص، حالة وظروف خاصة من كل النواحي السياسية والأمنية والإدارية والاقتصادية وغيرها. وخاصة أن الدراسات السابقة عبر سنوات سابقة مثل دراسة أبو هذاف ودراسة النعيزي ودراسة نور وكذلك دراسة كنعان ودراسة فروانة ودراسات أخرى أظهرت الحاجة الى الارتقاء بعمل الرقابة في الديوان، ولقد عقد الائتلاف من أجل الشفافية والمساءلة (أمان) ورشات عمل وذلك لما وجده من نقص في



الشفافية والمساءلة والحاجة الى الوقوف على أساليب تطوير الرقابة، كما عقد عدة حوارات مع وزارت مختلفة من أجل تعزيز المساءلة في عمل الديوان <http://www.aman-palestine.org16/2/2016>

إن ذلك يجعل من الضروري أن يلتفت القائمين على رعاية مصالح المنطقة إلى متابعة ورقابة سير الأعمال بها، والتطلع دائما إلى تحسين عمل الرقابة بالمنطقة ومتابعة أي قصور تم قياسه وتكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيسي: "ما هي استراتيجيات تطوير أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية؟"

### 1.3 أسئلة الدراسة:

السؤال الرئيسي للدراسة" ما هي استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية؟"

ويتفرع من هذا السؤال عدة اسئلة فرعية وهي كالاتي:

1. ما درجة إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بالمعطيات الأساسية لمنظمة انتوساي؟
2. ما درجة إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بالقواعد العامة لمنظمة انتوساي؟
3. ما درجة إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بالقواعد الميدانية لمنظمة انتوساي؟
4. ما درجة إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بمعايير إعداد التقارير لمنظمة انتوساي؟
5. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغيرات (الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة)؟
6. ما هي الاستراتيجيات المقترحة لتقويم عمل الديوان في ضوء المعايير الدولية؟

## 1.4 فرضيات الدراسة

1. الفرضية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغيرات (الجنس والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والوظيفة).

## 1.5 أهمية الدراسة

**الأهمية العلمية:** تعتبر هذه الدراسة امتداداً لدراسات الباحثين الذين درسوا واقع عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية، لا سيما أن قطاع غزة يعيش أوضاعاً خاصة من جميع النواحي السياسية والأمنية والمادية وغيرها، كما أن السلطة الفلسطينية تعتمد بشكل أساسي في موازنتها على الجهات المانحة مما جعل قطاع غزة يقع تحت بؤرة الرقابة العالمية بشكل دائم. لذلك كان لزاماً تطوير آليات رقابية متقدمة ومناسبة تتماشى مع تقدم الرقابة في باقي دول العالم وتستفيد من المعايير الدولية للرقابة، مما جعل تقييم عمل الديوان في ضوء المعايير الدولية بشكل كامل أمر مهم للوقوف على جوانب الضعف وهي الخطوة الأولى لإيجاد حلول لها.

**ومن الناحية العملية فإن الدراسة تسهم في:**

تقويم عمل الديوان وفقاً للمعايير الدولية للرقابة وتضع الاستراتيجيات المناسبة لتطوير عمل الديوان بما يكفل إدارة المؤسسات العامة بكفاءة وفعالية.

تضع بين أيدي القائمين على الرقابة في الديوان خطة عملية لتطوير العمل الرقابي وفقاً لأحدث ما توصلت إليه أجهزة الرقابة العليا في العالم.

## 1.6 أهداف الدراسة:

1. تقييم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية.
2. التعرف على القوانين الدولية للرقابة.
3. الكشف عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) في متوسط تقييم أداء الديوان يعزى (الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة).
4. وضع تصور لسبل واستراتيجيات لتطوير أداء الديوان في قطاع غزة.

## 1.7 مصطلحات الدراسة:

**الرقابة:** مجموعة الإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين وفقاً للخطط والبرامج المحددة مسبقاً، وبما يكفل تحقيق أهداف المنظمة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة، ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعية، للتمكن من اتخاذ الإجراءات العلاجية والتصحيحية بما يمنع وقوعها مستقبلاً (العازمي، 2012م، ص17).

**الرقابة الإدارية:** عملية قياس النتائج الفعلية للأداء، ومقارنتها بالأداء المتوقع من خلال الخطط المرسومة، وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت بهدف إجراء التعديلات اللازمة لضمان سير العمل المخطط له وتحقيق الأهداف المنشودة (حسون، 2006م، ص 45).

**الرقابة المالية:** الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري.

### ديوان الرقابة المالية والإدارية:

يعتبر 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 بالأمور المالية والإدارية، وله أن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع الدوائر الحكومية مما له علاقة بأعمالها ، ولأعضاء الديوان الحق في إنجاز أعمالهم في مكاتبهم أو مكاتب المؤسسات الخاضعة للرقابة (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004م، ص 1).

أنشئ الديوان تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني إعمالاً لأحكام المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004) وله موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كلف بها. ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية حسب القانون الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، وهو عضو في منظمة الأرابوساي التي تضم كافة الأجهزة

العربية العليا للرقابة (أمان، 2010م، 115)، وانضم حديثا في ديسمبر عام 2016م إلى المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة (الانتوساي) خلال المؤتمر 22 المنعقد في أبو ظبي لتصبح فلسطين العضو رقم 194.

#### التعريف الاجرائي للمعايير الدولية:

يعرف الباحث المعايير الدولية من تحليل الإعلانات الصادرة عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة.

**المعايير الدولية:** هي جملة القواعد التي تضمنتها الاعلانات الصادرة عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة (الانتوساي)، واتفقت عليها الدول الأعضاء كمعايير للرقابة.

# الفصل الثاني

## الدراسات السابقة

## الفصل الثاني: الدراسات السابقة

### 2.1 مقدمة:

يقدم الباحث في هذا الفصل أهم الدراسات السابقة التي تم حصرها والتي تنوعت بين الدراسات المحلية والعربية والأجنبية وبشكل خاص الدراسات التي تتعلق بمدى تطبيق المعايير الدولية، حيث أنها جل اهتمام هذا البحث، والتي جاءت جميعها متفقة على أهمية الرقابة وضرورة عملها والجهاز الخاص بذلك، ويستعرض البحث أولاً الدراسات العربية من الأحدث إلى الأقدم ثم الدراسات الاجنبية كقسم اول في فصل الدراسات السابقة، أما القسم الثاني من هذا الفصل فيتم فيه التعقيب على هذه الدراسات.

### 2.2 الدراسات العربية:

1. دراسة الظاظا(2016م): دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطوير الاداء الاداري.

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطوير الأداء الإداري في وزارة الداخلية (الشق المدني) في قطاع غزة، من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي (بشري /مادي)، والاستقلال الوظيفي، وتوفر الأدوات والوسائل التقنية اللازمة، بذل العناية المطلوبة والوقوف على المشكلات والمعوقات التي تواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية في أدائه لنشاطه الرقابي. تم جمع البيانات اللازمة من خلال استطلاع آراء المبحوثين لكل من العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية (المدققين) والبالغ عددهم (27) مدققاً ويمثلون مجتمع وعينة الدراسة، وفئة العاملين في وزارة الداخلية -الشق المدني والبالغ عددهم (170) موظف أمن أصل (840) موظفاً، وتم اختيار عينة منهم بعدد(118) موظفاً، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود بعض أوجه الضعف في أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية مما يؤثر في تحقيق المهام التي أنشئ من أجلها، كما لا تتوفر بعض جوانب الاستقلالية بالدرجة الكافية، فضلاً عن ضعف الكفاءة والمهارات الفنية بسبب عدم كفاية

الدورات التدريبية اللازمة لموظفيه، ومحدودية استخدام الوسائل الرقابية الالكترونية مما ساهم في الحد من الوصول إلى المستوى المطلوب من حيث الكفاءة والفاعلية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تعزيز الدور الرقابي للديوان من خلال تدعيم استقلاليته واستقلالية أعضائه، توفير دورات تدريبية تخصصية لموظفي الديوان، خاصة في مجال العمل والوسائل التقنية الحديثة دعماً لمسيرة العمل الرقابي والرفع من كفاءتها وفعاليتها.

## 2. دراسة عطا الله (2016م): دور الرقابة البرلمانية في تعزيز الحكم الرشيد دراسة تطبيقية على المجلس التشريعي الفلسطيني 2008 - 2013 م

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق الرقابة البرلمانية على أعمال السلطة التنفيذية، ومستوى تأثيرها لتعزيز معايير الحكم الرشيد، واستخدم الباحث أسلوب المنهج الوصفي التحليلي، متخذاً من الاستبانة أداة للدراسة، تمثلت عينة الدراسة في أصحاب الوظائف السيادية من نواب المجلس التشريعي ووزراء الحكومة، وأصحاب الوظائف الإشرافية العليا من الوكلاء المساعدين، والبالغ عددهم الإجمالي ( 114 ) نائباً ووزيراً ووكيلاً ، نظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فقد شملت عينة الدراسة كامل مجتمعها البالغ ( 114 ) فرداً ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي كان أهمها التالي: بلغ الوزن النسبي لتطبيق وسائل الرقابة البرلمانية في المجلس التشريعي الفلسطيني 63.20% كما بلغ الوزن النسبي لمستوى تأثير الرقابة البرلمانية بالمجلس التشريعي الفلسطيني في تعزيز معايير الحكم الرشيد 66.15% ، ما يشير إلى وجود علاقة ارتباطية طردية موجبة، ومن أهم التوصيات: ضرورة تكاتف الجهود السياسية والأهلية لطي صفحة الانقسام، والسعي الجاد لتحقيق المصالحة والوحدة الوطنية، والسعي الدؤوب لتفعيل المجلس التشريعي الفلسطيني ودعوته للانعقاد بكافة كتله البرلمانية، والعمل على تنظيم انتخابات رئاسية وتشريعية عامة.

3. دراسة النعيزي (2015م): مدى التزام ديوان الرقابة المالية والادارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والادارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتم توزيع الاستبانة على (104) من موظفي المستويات الاشرافية في ديوان الرقابة المالية والادارية، وقد أظهرت النتائج أن هناك تأثير كبير لتطبيق الاطار القانوني والافصاح عنه على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والادارية بمبادئ الشفافية والمساءلة، وأوصت الدراسة الى ضرورة انضمام الديوان الى (الانتوساي) وتحديث قانون الديوان بما يتلاءم مع القوانين الدولية.

4. دراسة الأغا (2015م): مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وذلك من خلال قياس درجة ممارسة ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة لمعايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم توزيع (40) استبيان على جميع أفراد مجتمع الدراسة مفتشين ومدراء الدوائر في ديوان الرقابة المالية) والإدارية، وقد خلصت الدراسة إلى بعض النتائج ومن أهمها أن ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة يطبق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها مع وجود قصور في تطبيق بعض الجوانب مثل: عدم الاهتمام الكافي بعقد الدورات التدريبية لمفتشي الديوان وعدم توفر التوجيه والإرشاد والتشجيع الكافي لمفتشي الديوان، إلى جانب وجود قصور في إيصال تقارير نتائج أعمال الديوان إلى الجهات المخولة باستلامها كجهات التمويل الخارجية.

ومن أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة ضرورة قيام إدارة الديوان بتعزيز الاهتمام بتطبيق المعايير، مع الاهتمام بعقد الدورات المتخصصة لرفع الكفاءة العملية و المهنية لدى مفتشي الديوان.



## 5. دراسة ابو كميل (2014م): تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الداخلية.

هدفت الدراسة إلى تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وبيان أهمية الرقابة في المحافظة على المال العام، والتعرف على أسباب ومعوقات تحول دون تطبيق نظم رقابة داخلية جديدة في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية . وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد طور الباحث استبانة لاستطلاع رأي العاملين في مجالات الرقابة الداخلية وتمثلت عينة الدراسة جميع الموظفين العاملين في دوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة والباغ عددهم (100)، ومن أهم نتائج الدراسة وجود نظام محاسب ونظام مراجعة داخلية جيد قادر على ضبط النفقات والإيرادات ولكن لا يتم تقييم النظام المحاسبي بشكل مستمر للتأكد من قدرته على تقديم بيانات صحيحة، ومن أهم التوصيات أن يتم تطوير النظام المحاسبي المطبق وتوضيح أكثر للقوانين والتشريعات التي تضبط العمل الرقابي، وإشراك العاملين في الرقابة الداخلية بعد إعدادها.

## 6. دراسة نور(2012م): مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير

### الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)

هدفت الدراسة الى تحديد مفهوم هذه الرقابة من خلال معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، وركزت بالتالي على متطلبات الاستقلال الشكلي والحقيقي ومدى تطبيقاتهما في التشريعات الفلسطينية .وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي ديوان الرقابة المالية والادارية في رام الله والمراقبين الماليين في وزارة المالية والمراقبين الاداريين في ديوان الموظفين العام. وبلغت عينة الدراسة (134) فرد، وأظهرت نتائج الدراسة أنّ نسبة التزام ديوان الرقابة في فلسطين بتلك المعايير بلغت 63.3 % وهي نسبة متوسطة إلى حدّ ما. بناءً على ذلك أوصت الدراسة ضرورة التزام ديوان الرقابة بمعايير الاستقلال الدولية، خاصة فيما يتعلق بعلاقة هذا المحور مع السلطات العامة في الدولة، كما أوصت الدراسة بأهمية ضرورة توفّر الإرادة السياسية لدعم الديوان خصوصاً فيما يتعلّق باستقلاليتة المالية والإدارية.

**7. دراسة فروانة (2011م): تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية.**

هدفت الدراسة إلى تحديد السبل اللازمة لتقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، من خلال دراسة آلية تفعيل الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، وتقييم المعايير التي يستند إليها مفتشو الديوان في ممارسة أعمالهم الرقابية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليل من خلال توزيع (77) استبانة على مختلف الجامعات الفلسطينية المعترف بها في وزارة التربية والتعليم العالي في غزة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها حرص الجامعات الفلسطينية على تدعيم استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على الجامعات الفلسطينية، وكذلك استخدام أسلوب الرقابة اللاحقة من قبل ديوان الرقابة في رقابته على الجامعات الفلسطينية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تدريب وتأهيل مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية بشكل كاف للقيام بجميع الأدوار عند أداء مهامه الرقابية، وكذلك عدم الاقتصار على أسلوب رقابي معين دون الأساليب الأخرى في العملية الرقابية.

**8. دراسة شاهين (2007م): واقع الرقابة الادارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة.**

هدفت الدراسة الى لقاء الضوء على واحدة من أهم الوظائف الادارية التي تمارسها الادارة وهي الرقابة الادارية الداخلية وتوضيح الدور الذي تلعبه في تحقيق أهداف المنظمات الأهلية من خلال تحليل مهماتها، والتعرف على العوامل المؤثرة في الرقابة الداخلية فيها والمتمثلة في الهيكل التنظيمي والاساليب الرقابية وتقييم الاداء والاتصال، أجريت الدراسة على عينة مكونة من (120) منظمة أهلية في قطاع غزة تعمل في مجالات تنمية واجتماعية مختلفة، وقد تم تطوير استبانة لاستطلاع رأي القائمين على رقابة المنظمات الأهلية. ومن أهم نتائج الدراسة توفر مقومات البناء التنظيمي في المنظمات الأهلية في قطاع غزة بدرجة عالية، ووجود علاقة طردية بين توفر مقومات الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها وقد خلصت الدراسة إلى

ضرورة نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي والهدف منه هو تصحيح الأداء واعطاء صفة المرونة لإجراء التعديلات على معايير الرقابة والتحديث المستمر في الأساليب الرقابية المستخدمة.

### 9. دراسة الجدبة (2007م): قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية (دراسة ميدانية).

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، وإبراز أهمية وأهداف هذا النظام وبيان معوقات تطبيقه، واقتراح بعض الحلول لمعالجة نقاط الضعف التي تعيق تطبيق هذا النظام.

ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة في هذا المجال. ولاستكمال أهداف الدراسة تم إعداد استبانة، وزعت على مجتمع الدراسة المكون من (174) فرداً يعملون في سبع وزارات رئيسية، وقد تم التوصل إلى ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توافر الأسس والقواعد التي يرتكز عليها هذا النظام. وقد تم وضع مجموعة من التوصيات من أهمها، توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية بمفهوم ومقومات تطبيق النظام والعمل على تطوير الهياكل التنظيمية الحكومية ونظم المعلومات المحاسبية بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، وبناء الموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية على أسس علمية ومهنية وكذلك إقرار نظام حوافز فعال، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف أو أي قصور في الأداء.

### 10. دراسة أبو هذاف (2006م): بعنوان "تقويم وتطوير الاداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

هدفت الدراسة إلى تطوير وتقويم الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة، وقد استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، وتكون مجتمع الدراسة من مفتشي ديوان الرقابة المالية والادارية والمحاسبين العاملين بالجهات الخاضعة للرقابة، وتمثلت عينة الدراسة من جميع مفتشي الديوان، بالإضافة إلى (146) من المحاسبين من أصل (582)، وتوصلت الدراسة الى ضرورة ربط ديوان الرقابة بالسلطة التشريعية بما يحقق الاستقلالية التامة عن السلطة التنفيذية، اضافة الى ضرورة تنظيم دورات داخلية وخارجية متخصصة لمفتشي الديوان.

## 11. دراسة كنعان (2005م): الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، دراسة مقارنة.

هدفت الدراسة الى تحديد معوقات الرقابة المالية ومعرفة أسبابها، واقتراح الوسائل والحلول القانونية والإدارية للحد منها بهدف صون المال العام وحمايته. و بيان أنواع الرقابة المالية، والدور الذي تقوم به هيئات الرقابة المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للوصول الى النتائج ، وقد خلصت الدراسة إلى تحديد العديد من المشكلات والمعوقات والتي كان من أهمها: زيادة نفوذ السلطة التنفيذية، وتبعية جهاز ديوان الرقابة لها وعدم السماح له بممارسة أعماله باستقلالية، مما يحول دون تمكن الديوان من أداء مهامه بفاعليه خشية كشف أخطائها المالية وعدم وجود آلية فعالة للحد من ظاهرة قصور الرقابة المالية، والتهاون من قبل الأجهزة الإدارية المشمولة بالمراجعة والتدقيق والمتابعة في تعاملها مع هيئات الرقابة المالية، وعلى رأسها ديوان المحاسبة، مما تطلب وجود جزاء رادع، ونشر تقارير نتائج الرقابة المالية بصورة علنية.

## 12. دراسة ماضي (2004م): مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة.

هدفت الدراسة الى تحديد مدى فعالية ومهنية أساليب الرقابة، ومدى مناسبتها للعمل من عدمه، وما هي العوائق التي تعترض عملية الرقابة، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى أساليب الرقابة المستخدمة في المؤسسات العامة بقطاع غزة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: عدم فعالية الدور الرقابي للمجلس التشريعي على المؤسسات العامة، وضعف دور هيئة الرقابة العامة وخاصة في عدم مناقشة تقاريرها لدى المجلس التشريعي، الأمر الذي يشكل عائقاً في عملية تطوير العمل الإداري وتحقيق أهداف المؤسسات العامة، وقد أوصت الدراسة: بضرورة تفعيل دور المجلس التشريعي في الرقابة، كذلك لا بد من زيادة التواصل بين هيئة الرقابة العامة والمجلس التشريعي وخاصة في مناقشة التقارير.

### 13. دراسة كلاب (2004م): واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي (دراسة ميدانية

#### على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة)

هدفت الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، ومدى استكمال مقوماتها الإدارية والمالية الأساسية، ومستوى تطبيق ما توفر من هذه المقومات. وقد ركزت الدراسة على استطلاع رأي الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة باعتبارهم أكثر الفئات الوظيفية تماساً مع هذا الواقع، وقد تم ذلك من خلال تطوير استبانة لهذا الغرض. كما تم الاستعانة بالأبحاث والدراسات والتقارير الرسمية والصحفية والمقابلات الشخصية لتأكيد نتائج البحث. وقد توصل البحث إلى وجود ضعف في توفر ومستوى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وهو ما أدى في ضعف نظم الرقابة الداخلية عن تحقيق الأهداف المنوطة بها، وتفشي الظواهر السلبية من تسبب مالي وإداري، وتضخم وظيفي، وضعف الأداء لعام، وغياب الشفافية والمساءلة، وقد أوصى الباحث بضرورة تعزيز نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بما يمكنها من تحقيق الأهداف المنوطة بها بأقصى كفاءة ممكنة.

### 14. دراسة الدبيس (2000م): تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين

#### الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن.

هدفت الدراسة إلى تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الأردني في تحسين أداء الدوائر الحكومية، و إلى قياس مدى تحقيق جهاز ديوان الرقابة والتفتيش الإداري لأهدافه التي أنشئ من أجلها، والتي تدور حول تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية وتحسين مستوى الأداء والإنتاجية في مؤسسات الدولة ودوائرها المختلفة، من خلال استبانة تم تطبيقها على عينة من موظفي الديوان واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي ولقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج: ضعف في التزام الدوائر الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، وأوصى الباحث بضرورة التحقق من تنفيذ الدوائر الحكومية لخططها وبرامجها الإدارية بما يتفق مع الأنظمة و القوانين السارية أكثر من الأسباب التي تؤدي إلى ضعف الأداء ومستوى الإنتاج في العمل.

## 2.3 الدراسات الاجنبية:

1. دراسة (Huque، 2012) بعنوان "دور المساءلة والحوكمة في تعزيز المزيد من

الآليات البيروقراطية "

"Accountability and Governance Strengthening extra bureaucratic mechanisms"

هدفت الدراسة إلى التعرف على ترتيبات المساءلة في بنغلادش والوقوف على امكانات القوة والضعف وإمكانية التحسين، وقد استخدم الباحث المنهج التحليلي، ومن أهم نتائج الدراسة: النظام الإداري يحتكم إلى إجراءات معقدة ودعم مؤسساتي ضعيف، آليات المساءلة الداخلية في المنظمات غير فعالة، كما أن اللوائح الداخلية في المنظمات تحتاج إلى تفعيل دور مؤسسات المجتمع المدني والبرلمان واللجان والأحزاب السياسية ومن أهم التوصيات: ينبغي العمل بجدية نحو تعزيز آليات المساءلة الخارجية وينبغي العمل على دعم المزيد من آليات المساءلة، النظام الإداري، وتعزيز القيم المرتبطة بالديموقراطية مثل سيادة القانون، وحقوق الإنسان، وانتخابات نزيهة.

2. دراسة Holtfreter (2004م) الاحتيال في المؤسسات الأميركية، دراسة آليات

الرقابة.

"Fraud in US Organisations, an examination of control mechanisms"

هدفت الدراسة إلى التعرف على جرائم الاحتيال التي يقوم بها الموظفين خلال ممارستهم لمهامهم الوظيفية في الولايات المتحدة الأمريكية وتناولت الدراسة آليات الرقابة التي تتبعها المؤسسات في أمريكا للقيام بالنشاط الرقابي والحد من جرائم الاحتيال، ومنها التدقيق الداخلي والخارجي، خلفيات الموظفين، التقارير السرية والتي كانت سبباً هاماً في تحقيق هذه الجرائم. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ارتفاع تكلفة الاحتيال، عدم وجود أدوات قياس واضحة ومحددة لقياس الاحتيال وذلك لارتباطها بالعوامل الاجتماعية، وكذلك وجود ما يسمى بالتقارير السرية التي يستخدمها الموظفون للإيقاع بزملائهم في العمل، وقد أوصت الدراسة بأهمية تحديد معايير واضحة لإمكانية قياس الاحتيال الوظيفي وصولاً لتخفيض التكلفة

التي تتحملها المؤسسات نتيجة أنشطة الاحتيال والتدليس، مع ضرورة العمل على الحد من استخدام التقارير السرية بين الموظفين لما له من أثر سلبي واضح على الأداء.

3. دراسة pomeranz (2004م): حرية المكاتب المحاسبية في الولايات الامريكية  
حرية مراجعة الحسابات ذات الخطورة.

### **"The US General Accounting Office: Freedom of Audit Access Imperiled"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى حرية مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة من أجل الوصول إلى المعلومات من أجل تقديم التقارير الرقابية التي تهدف إلى تحسين وتطوير عمل الوحدات الحكومية. وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وباستخدام استبانة تم تطبيقها على عينة من موظفي مكتب المحاسبة توصلت الدراسة إلى أن مكتب المحاسبة العام لا يمكن الوصول إلى المعلومات وهذا يدل على ضعف سلطة الكونغرس، ولذلك أوصت الدراسة إلى تفعيل التعاون بين الوحدات الحكومية ومكاتب المحاسبة لتحسين وتطوير العمل الرقابي.

4. دراسة Schwartz (2002م): التحكم في الميزانية الحكومية، تقييم ومراجعة الحسابات في إسرائيل.

### **"Controlling Government Budgeting," Evaluation and Auditing in Israel"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة والتدقيق المعمول به في اسرائيل خلال مكتب مراقب الدولة الاسرائيلي وقد توصلت الدراسة إلى أن الرقابة في اسرائيل تعاني من عدة أمور مثل : نقص الموارد التي تحتاجها العملية الرقابية، ومحدودية دور الكنيست، كما بينت أن هناك عدم ربط بين مراحل الموازنة وتقييم الأداء والتدقيق، وقد أوصت الدراسة زيادة تفعيل دور الكنيست في الأعمال الرقابية بشتى صورها وتطوير ديوان الرقابة وتزويده باحتياجاته.

## 5. دراسة Dittenhofer (2002 م): تدقيق الأداء للإدارة المالية الحكومية

### **"Performance Auditing for Government Financial Management"**

هدفت الدراسة إلى التعرف على تدقيق الأداء للإدارة المالية الحكومية في المؤسسات الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، ومدى فعاليتها في استغلال الموارد المتاحة، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث تبين وجود مشكلات حقيقية في التمويل في ظل ازدياد الطلب على خدمات التمويل الحكومية، وهذا يعني وجود زيادة في تحمل الحكومة لمسؤولياتها لحل هذه الإشكالية، طالما أن أنظمة التدقيق وتقييم الأداء المالي قادرة على تقديم حلول تساهم في حل المشكلة الاقتصادية القائمة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن البرامج المالية المستخدمة حالياً لا تلبي طلبات السوق، ولا تغطي الاحتياجات الحقيقية. وكان من أهم توصيات الدراسة إعادة النظر في الطرق المستخدمة من قبل الحكومة في عملية الإنفاق، وتحديد البرامج و المشاريع المجدية وترك تلك البرامج غير المجدية.

### **2.4 التعقيب على الدراسات السابقة:**

بعد استطلاع الدراسات السابقة وجدنا أنها تشابهت في عدة نقاط واختلفت في أخرى وإن كانت في جوهرها تؤكد على مفهوم الرقابة ودوره وقياس مدى تطبيق المعايير الرقابية، ويمكن تلخيص أهم ما جاء فيها كما يلي:

**أولاً: الهدف:** تشابه هدف عدة دراسات في قياس دور ديوان الرقابة المالية والإدارية، سواء في تطوير الأداء الإداري منها في قطاع غزة وواحدة في الولايات المتحدة الأمريكية ، أو في درجة تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، أو مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية في قطاع غزة أو في بلدان عربية كالأردن والإمارات العربية، وهدفت دراسات أخرى إلى تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وبيان أهمية الرقابة في المحافظة على المال العام ، وتحديد الأساليب اللازمة لتقويم وتطوير الدور الرقابي الخارجي والداخلي وتطبيق المعايير الرقابية المختلفة، ويتشابه هدف الدراسة الحالية مع عدة دراسات في قياس تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي).



**ثانياً: المنهج:** استخدم المنهج الوصفي التحليلي في أغلب الدراسات حيث ناسب الهدف الذي أعدت من أجله، ويستخدم الباحث هذا المنهج للدراسة الحالية.

**ثالثاً: العينة:** اختلفت الدراسات السابقة في اختيار العينة بها بما يتناسب مع أهداف الأبحاث، وتناولت عدة دراسات، العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية (المدققين)، مفتشي ومدراء الدوائر في ديوان الرقابة المالية والإدارية، في قطاع غزة وأخرى في رام الله، كعينة للدراسة أما الدراسات التي هدفت لدراسة الرقابة الداخلية فتمثلت عينتها في رأي العاملين في مجالات الرقابة الداخلية وفي دوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، وجاء أصحاب الوظائف السيادية من نواب المجلس التشريعي ووزراء الحكومة، وأصحاب الوظائف الإشرافية العليا من الوكلاء والوكلاء المساعدين كعينة دراسية أخرى.

ونظراً لأن الدراسة الحالية تتعلق بالرقابة في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة ومحدودية عدد الموظفين فيه فقد شملت العينة كافة أفراد المجتمع المتمثلة بموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة ذوي الصلة بالعمل الرقابي.

**رابعاً: الأداة:** تم استخدام الاستبانة كأداة للدراسة في أغلب الدراسات، كما استخدم الباحث الاستبانة في دراسته، بالإضافة إلى استخدام المقابلة الشخصية.

#### **ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:**

1. جاءت الدراسة مستوفية المعايير الدولية في الرقابة الخارجية كما نشرتها المنظمة العليا للرقابة (الانتوساي) بشكل كامل، في حين أن الدراسات السابقة ركزت كل منها على معيار واحد أو أكثر ولم تشمل جميع المعايير الدولية.
2. تعتبر هذه الدراسة الأولى على حد علم الباحث التي تتناول عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بشكل كامل.
3. قدمت الدراسة خلاصة المعايير الدولية التي تم التوصل إليها عبر جهود المنظمات الدولية العليا للرقابة.

## الفصل الثالث

### الرقابة المالية والإدارية

## الفصل الثالث: الرقابة المالية والإدارية

### 3.1 مقدمة

الرقابة كغيرها من الوظائف الإدارية ساهمت بدور رئيسي في تنظيم المجتمع ومؤسساته عبر مراحل التاريخ ، إن أي نظام إداري أو مالي لا يتوفر فيه رقابة فعالة ومنتظمة يعتبر نظاماً يفتقر إلى مقومات وجوده، ويرى هؤلاء العلماء أن الرقابة ضرورية وطبيعية في منظمات الأعمال، لأنها تمثل ضوابط لكل تصرف إداري يتعدى أثره إلى الغير (مصطفى، 2012م، ص 103).

### 3.2 مفهوم الرقابة:

تعددت تعريفات الرقابة رغم تقاربها، حيث يعرف عالم الإدارة (فيول) الرقابة بأنها عبارة عن "التحقق بأن ما يحدث يطابق الخطة المقررة، والتعميمات الصادرة والمبادئ السارية" (عواد، 2013م، ص 235).

ويرى العالم (تيري) أيضاً الرقابة هي "التحديد الدقيق لعمليات التنفيذ ومتابعة تقييم الأداء حتى يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية عند اللزوم، بما يؤدي إلى إتقان الأداء الفعلي مع الخطط والأهداف المحددة مسبقاً" (عواد، 2012 م، ص 462).

ومنهم من يعتبر الرقابة بأنها "تتضمن جميع الأنشطة التي يقوم بها المديرون في محاولاتهم للتأكد من أن العمليات الفعلية تطابق أو تماثل العمليات المخططة (ديري، 2011م، ص 35)

وقد عرفها (كوننز) بأنها قياس وتصحيح أداء المرؤوسين وذلك للتأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها. وهي بذلك وظيفة كل مدير، من الرئيس وحتى المشرف (مصطفى، 2012م، ص 90).

وعرفها آخرون بأنها "مجموعة الوسائل التي تمكن المشرفين على المشروع من التحقق من أن 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، 1982م ، ص 88).

وعرّف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، الرقابة الداخلية بأنها " تشمل إضافة إلى الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي مجموع أنظمة الرقابة أن كانت مالية أو غيرها والتي تضعها الإدارة من أجل تسيير عمل المؤسسة بشكل منتظم، وللحفاظ على سلامة موجوداتها، والتأكد قدر المستطاع من دقة وصحة المعلومات المدونة في سجلاتها ( The Institute of Chartered Accountants in England and Wales 1976, p19 )

كما عرفت الرقابة بأنها العملية التي يتولى بواسطتها المدير في الجهاز إدارة ومتابعة اعمال المنظمة محاولاً أن يجعل البشر يحققون اهدافها، وكذلك تعرف بأنها النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقييمها والعمل على إصلاح ما يعثرها من ضعف حتى يمكن تحقيق الاهداف المنشودة"(النميان، 2003م، ص ص 18 - 19).

ولقد عرف Robert Mockler الرقابة بأنها "عبرة عن جهد منظم لوضع معايير الأداء مع أهداف التخطيط لتصميم نظم معلومات تغذية عكسية لمقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير المحددة مسبقاً، لتحديد ما إذا كان هناك انحرافات وتحديد أهميتها لاتخاذ أي عمل مطلوب للتأكد من أن جميع موارد المنظمة يتم استخدامها بأكثر الطرق فاعلية وكفاءة ممكنة في تحقيق أهداف المنظمة(عوض، 2012م، ص 20).

وعرفت الرقابة بأنها" نشاط إداري يسعى إلى التحقق من كفاءة واستغلال موارد المنظمة وتحقيق اهدافها، وبالتالي هي نشاط إداري ذو أهمية في التنظيم او المؤسسة، بحيث تسعى إلى التأكد والتحقق من أن الموارد داخل المؤسسة تستغل وفق الأهداف المخطط لها( بلوم، 2008م، ص 15).

وحسب ديوان الموظفين العام تعرف الرقابة على أنها : عملية التحقق من مدى تحقق الأهداف المرسومة بكفاية والكشف عن معيقات تحقيقها والعمل على تعديل الانحرافات في أقصر وقت ممكن(ديوان الموظفين العام، 2008م).

ولقد عرفها العازمي بأنها: " مجموعة الاجراءات التي تتبعها الادارة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين وفقاً للخطة والبرامج المحددة مسبقاً، وبما يكفل تحقيق أهداف المنظمة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة، ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة، للتمكن من اتخاذ الاجراءات العلاجية والتصحيحية بما يمنع وقوعها مستقبلاً(العازمي، 2012، ص 17).

وقد حدد المؤتمر العربي الأول للرقابة المنعقد عام 1977م مفهوم الرقابة المالية على أنها "منهج علمي شامل، يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية يهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المتحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينبو عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية" (الشريف، 2002م، ص 192).

ويلاحظ أنه رغم تعدد تعريفات الرقابة إلا أنها أجمعت على النقاط التالية:

1. أن الرقابة تهتم بقياس الأداء عن طريق مقارنته بالمعايير التي تم وضعها بالخطة.
2. أن الرقابة ليست وظيفة مستقلة أو منفصلة عن الوظائف الإدارية الأخرى.
3. أن وضع الخطة وتحديد أهدافها شرط أساسي يجب على المدير ألا يقوم بعمله بدونها.
4. الرقابة في منظمات الأعمال وظيفة إدارية ضرورية لكل مستوى من المستويات الإدارية في التنظيم.
5. أن الرقابة واجبة ضرورية لجميع الأنشطة للتأكد التام من أن العمل يسير بدقة نحو تحقيق تلك الأهداف (مصطفى، 2012م، ص 91).

ويعرف الباحث الرقابة على أنها: مجموعة الإجراءات المتبعة من قبل سلطة عليا مستقلة لمتابعة سير العمل والكشف عن أي انحرافات للجهات الخاضعة للرقابة وفق معايير متفق عليها من أجل التصحيح وتحقيق الأهداف بفاعلية وكفاءة.

### 3.3 تطور الرقابة عبر التاريخ:

إن مفهوم الرقابة ليس بالحديث فالناظر في التاريخ يجد أن التاريخ يشهد بأن الرقابة وجدت في حضارات مختلفة، في بلاد الرافدين منذ آلاف السنين، تبين الألواح الطينية التي وجدت في تلك البلاد على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر، وقد كان المراقب يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالمخزون وكيفية إنفاقهم له ليحاسبهم على ذلك.

وأما الحضارة الفرعونية فكان الجلد مصير الموظف الذي يتلاعب في أموال الدولة، ولقد اهتمت الدولة الفرعونية بالمدقق إلى درجة أن قبر المدقق وجد بجوار قبر الفرعون، وذلك للمكانة

والأهمية التي كان يتمتع بها المدقق في ذلك العصر(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،2001م،ص 1).

وفي العصور الوسطى تطورت الرقابة أكثر فأكثر، فظهرت الحاجة إلي وجود السلطات الثلاث في نظام الدولة في أوروبا، وهي السلطة التشريعية والقضائية إلي جانب السلطة التنفيذية، ففي عام 1256م تأسست غرفة محاسبة باريس التي أنشأها الملك سانت لويس، وكان من مهامها الرقابة على الحسابات وإصدار الأحكام، وتوالت فيما بعد تطورات متلاحقة على مفاهيم الرقابة والحاجة إلي استخدامها، ففي عام 1789 م، وإبان الثورة الفرنسية أصبحت الرقابة حقاً مكتسباً لممثلي الشعب في مناقشة النفقات العامة وأسلوب تنظيمها وإدارتها(عباس،2001، ص 18).

### 3.4 الرقابة في العهد النبوي والعهد الراشدي:

مارس النبي ﷺ الرقابة على عماله، ففي صحيح البخاري عن أبي حميد الساعدي قال استعمل رسول الله صلى الله عليه وسلم رجلاً على صدقات بني سليم يدعى بن اللثبية، فلما جاء حاسبه قال هذا مالكم وهذا هداية فقال رسول الله صلى الله عليه وسلم فهلا جلست في بيت أبيك وأمك حتى تأتيتك هديتك إن كنت صادقاً" صحيح البخاري.

وأما عمر رضي الله عنه، فقد طور آلية الرقابة الإدارية، إذ كان مهتماً بهذا الأمر أشد الاهتمام، فقد قال يوماً لجلسائه: "أرايتم إذا استعملت عليكم خير من أعلم، ثم أمرنه فعدل، أكنت قضيت ما علي؟ قالوا: نعم، قال: لا حتى أنظر في عمله، أعمل بما أمرته ام لا"، حيث أن استشعار الخليفة للمسؤولية جعله يراها من واجبات الإمام، وليست الرقابة لمرة واحدة بل هي رقابة دائمة، حتى لا يقل العمل، أو يحصل فيه تجاوزات، كما كان عمر رضي الله عنه، يراقب سلوك عماله، ويحاسبهم إذا رأى ما يقدح في عدالتهم، فقد بلغه أن أحد عماله يتماثل بأبيات فيها مدح للخمر فعزله، كما كان يرسل المفتش العام محمد بن مسلمة للرقابة على الولاة وتفحص شكاوي الرعية والتحقق منها وممارسة التحقيق مع الولاة، ومن أشهر ما روي في ذلك تحقيقه في شكوى بعض أهل العراق ضد واليهم سعد بن أبي وقاص.

كما كتب علي كرم الله وجهه للأشتر النخعي حين ولاه على مصر، وأمره بالاهتمام بالرقابة على العمل، ففي كتابه له: "ثم تفقد أعمالهم وبعث العيون من أهل الصدق والوفاء عليهم، فإن

تعاهدك في السر لأمرهم جدوة لهم على استعمال الأمانة والرفق بالرعية" (مصطفى، 2012م ص ص 68-71).

ويلاحظ الباحث ما يلي:

1. الرقابة ليست بالمفهوم الحديث وهذا ما تؤكد سيرة رسول الله صلى الله عليه وسلم والصحابة من بعده.

2. ما جاء في السيرة يؤكد على ضرورة الرقابة وأهميتها.

3. إن للرقابة معايير يجب السير وفقها لتحقيق أهداف العمل جاء منها:

❖ إن الرقابة عملية مستمرة .

❖ يجب تولية الصادق الوفي للعمل في الرقابة.

### 3.5 أهمية الرقابة:

تلعب الرقابة دوراً مهماً باعتبارها وسيلة من وسائل قياس الأداء وتصحيحه بما يجنب المؤسسة الكثير من المخاطر، وتعد عملية ضرورية ولا غنى عنها لأي منظمة سواء كانت صغيرة أم كبيرة، حيث أنها تؤكد أن العمل يسير بصورة صحيحة وفقاً لما خطط له مسبقاً، وتمنع أو على الأقل تقلل من حدوث الأخطاء، ولها دور في تحقيق التنمية والتطوير لاسيما أنها تمنع حدوث كوارث اقتصادية للمؤسسات أو حتى للدولة ككل لما للمؤسسات الكبرى أثر في الاقتصاد الكلي للدولة (السيقلي، 2005م، ص 13).

تعد الرقابة من العناصر الأساسية للعملية الادارية، وقد تطورت أهمية الرقابة مع تطور دور الدولة من الدولة التي تهدف الى المحافظة على الأمن الخارجي وحفظ الأمن الداخلي إلى الدولة التي تتدخل في مختلف مناحي الحياة الاقتصادية وأن تدخل في جميع شؤون الموظفين.

وينظر إلى الرقابة الادارية على أنها حيز الزاوية في الإدارة لكونها تقوم بوظيفة حيوية في الدولة الحديثة بالدرجة التي تضعها في مصاف السلطات الهامة في الدولة في بعض البلدان.

وقد تطور دور الرقابة من مجرد التحقق من أن النشاط الحكومي يمارس في حدود القانون إلى التأكد من أن هذا النشاط يمارس بسرعة وكفاءة وفاعلية وفي حدود القانون أيضاً.

ونظراً لاتساع نطاق الادارة وتعدد مجالاتها، وكثرة التنظيمات الإدارية فيها، أدى كل ذلك الى ضرورة الاهتمام بالرقابة على أداء الأجهزة الإدارية (قبيلات، 2010م، ص ص 20- 21).

إن الاستخدام الأمثل للأموال العامة ومراقبة حسن الاستخدام هذه الأموال وإدارتها واستغلالها والمحافظة عليها يشكل إحدى الدعامات الأساسية لكيان أي دولة، من هنا نشأت الحاجة إلى قيام هيئة أو تنظيم أو جهاز مستقل تابع للسلطة التشريعية في كل دولة يمارس هذا الاختصاص.

ومعظم دول العالم- إن لم يكن كلها- لديها أجهزة مستقلة تمارس هذه الاختصاصات، وهي وإن اختلفت تسمياتها وتكويناتها الإدارية وموقعها من الهرم التنظيمي للدولة إلا أنها تتفق في هدف واحد هو " النياية عن الدولة في ممارسة الرقابة المالية على أجهزة الدولة"

ومع أن الاختصاصات الممنوحة لهذه الهيئات تختلف من دولة إلى أخرى فيما يتعلق بتحديد نطاق الرقابة التي تمارسها والتصرفات التي تشملها، إلا أنها تتفق كلها في منحها اختصاصات الرقابة اللاحقة الشاملة على تصرفات أجهزة الدولة المالية(الشريف، 2002م، ص ص 91- 92).

كما أن الرقابة تتضمن التأكيد على القيام بالأشياء الصحيحة من خلال إجراءات وقائية وعلاجية، تسعى الإدارة من خلالها إلى تحليل أسباب الانحرافات، ودراسة أثر الإيجابيات لاتخاذ القرار المناسب بالشكل الذي يضمن الوصول إلى أفضل النتائج الممكنة. ( النعيمي، 2008م ، ص 1).

وقد أشار بلوم بأن العملية الرقابية ذات أهمية لأنها تمثل المحصلة النهائية لأنشطة ومهام المنظمة ومن خلالها يمكن قياس كفاءة الأداء، كما أن الخطأ الصغير الذي لا يكتشف في وقته يصبح خطأ كبيراً ونظام الرقابة الفعال يمكن الادارة من الكشف عن الأخطاء في وقتها ومحاولة حلها(بلوم، 2008م، ص 44).

كما تعد الرقابة ذات أهمية حيث تعد وظيفة أساسية لجميع المدراء في جميع مستويات المنظمة لأنها تراقب الأداء وتأخذ الاجراء التصحيحي عند الحاجة( شاهين، 2007م، ص 27).

وقد وجدت الرقابة نتيجة للتطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي لحقت بالمجتمع، وما لحق بالتنظيمات الإدارية في الدولة من تطورات أيضاً، وتعد الرقابة إحدى نتائج الفصل بين السلطات في الدول، فبعد أن فوضت السلطة التشريعية جزء من اختصاصاتها للسلطة التنفيذية وخصوصاً تنفيذ الموازنة العامة للدولة التي أقرتها السلطة التشريعية يتبع هذا التفويض التزام من جانب



السلطة التنفيذية بتقديم حساب ختامي لتصرفاتها المالية إلى السلطة التشريعية لمراجعتها والتحقق من سلامتها، ونتيجة لاتساع وازدياد حجم النشاط الذي تمارسه السلطة التشريعية ممارسة الرقابة المالية لوحدها الأمر الذي جعلها تلجأ إلى تفويض من يقوم بدلاً منها بهذا العمل، مما حدا ببعض الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة للقيام بالرقابة المالية نيابة عن السلطة التشريعية على أن تقدم هذه الأجهزة تقريراً عن أعمالها التشريعية (قبيلات، 2010م، ص 129).

### ازدياد الاهتمام بالرقابة المالية الداخلية لعدة أسباب:

1. كبر حجم التنظيمات الإدارية: إن النمو المطرد في حجم التنظيمات الإدارية وتعدد وتنوع عملياتها و أنشطتها أدى إلى تعقيد وتشعب البناء التنظيمي لها، مما جعل عملية مراقبة هذه العمليات بفعالية بحاجة إلى تقارير وكشوف تحليلية تتوافر فيها درجة عالية من الدقة والثقة تعتمد عليها الإدارة.
2. تفويض السلطات: نظراً لازدياد التنظيمات الإدارية وتوزيعه على مكاتب وفروع كثيرة ولكون قدرة المسؤول محدودة في متابعة كل من هذه الأنشطة، فقد أدى ذلك إلى تفويض جزء من سلطاته إلى بعض إدارات التنظيم لتعذر الاتصال الشخصي مع كل هذه الجهات، وحتى يتم الاطمئنان على عدم الإساءة استخدام هذه السلطات، جاءت فكرة الرقابة الداخلية بإجراءاتها المختلفة لتضمن سلامة تنفيذ الأعمال ضمن السلطات المفوضة.
3. حماية الموجودات: يقع على عائق الرئيس الإداري مسؤولية المحافظة على موجودات المنظمة الإدارية وكذلك كشف الاختلاسات ومنع الأخطاء، وحتى يمكن للرئيس الإداري القيام بذلك لا بد له من نظام فعال للرقابة المالية الداخلية يساعده في ذلك.
4. مواجهة الأخطاء والاختلاسات: يلعب نظام المراقبة المالية الداخلي دوراً فعالاً في مواجهة الضعف البشري، إذ إن المراجعة والتدقيق يخفضان احتمالات وقوع الأخطاء أو محاولات الاختلاس التي تبقى فترة طويلة دون أن تكتشف لعلم جميع الموظفين العاملين في المنظمة الإدارية بوجود نظام رقابي مالي داخلي قادر على كشف تلك الاختلاسات.
5. حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة: إن الإدارة تحتاج دائماً إلى بيانات محاسبية ومالية عن مختلف أنشطتها وأعمالها لاتخاذ القرارات المناسبة، ومن هنا تأتي دور النظام الرقابي المالي الداخلي السليم الذي يضمن صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية للتنظيم الإداري.

6. خدمة الرقابة الخارجية: يتعذر على أجهزة الرقابة الخارجية الدخول في كافة تفاصيل العمليات المالية التي يقوم بها التنظيم لذلك تلجأ أجهزة الرقابة الخارجية إلى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فكلما كان هذا النظام قوياً كلما زاد الاعتماد الرقابة الخارجية على أسلوب العينة في الحصول على أدلة الإثبات (قبيلات، 2010م، 135-137).

### 3.6 أهداف الرقابة:

تعتبر الرقابة وظيفة إدارية ذات فائدة كبيرة لأنها تضبط الأمور وتدفع بها نحو التوازن وتحقيق أهدافها بسهولة وبتكلفة مناسبة.

كما أنها تمثل نشاط حيوي داخل أي نظام وحيث ان كل نظام له أهداف يسعى إلى تحقيقها، لذلك فان الرقابة يجب ان تكون ملازمة للأداء داخل هذا النظام بهدف دفع وتحفيز مكونات هذا النظام من أجل تحقيق تلك الأهداف. (حسون، 2006م، ص 42)

ولقد تعددت الكتب والابحاث التي تناولت أهداف الرقابة ، مما يؤكد على ضرورتها.

ويرى عباس، 2008م أن من هذه الأهداف ما يلي (عباس، 2008م، 34):

1. إخضاع المؤسسة للنظم واللوائح والقوانين التي تنظم عمل الأفراد.
2. مراقبة ممارسات المدير ورؤساء الاقسام في التوجيه والإشراف على الافراد.
3. التأكد من أن الموارد البشرية تستخدم بطريقة مثلى.
4. تكشف عن المدراء المبدعين وتكافئهم.
5. قيام اتصال متين بين مختلف المستويات الإدارية.

كما تتضح أهداف الرقابة كما يلي: (مصطفى، 2012م، ص ص 94-95)

1. حماية الصالح العام: وهي محور الرقابة، وذلك بمراقبة النشاطات، وسير العمل وفق خطته وبرامجه في شكل تكاملي يحدد الأهداف المرجوة.
2. توجيه القيادة الادارية إلى التدخل السريع لحماية الصالح العام، واتخاذ قرارات مناسبة لتصحيح الأخطاء.

3. ما يحتمل أن تكشف عن عملية الرقابة من عناصر وظيفية أسهمت في منع الانحراف أو تقليل الأخطاء، وهذا يؤدي إلى مكافأة هذه العناصر وتحفيزها.

كما تهدف الرقابة إلى (العلاق، 2008م، ص 345):

1. التعرف على مدى واقعية الخطط من خلال مقارنة الإنجازات بالخطط المرسومة مسبقاً
2. تحديد الصعوبات التي تواجه عملية التنفيذ وكيفية تجنبها مستقبلاً.
3. مراقبة الجهات والمسؤولة عن الخلل وتصحيح مسارها.

وذكر العاجز، 2008 بأن الرقابة تهدف إلى: (العاجز، 2008م، ص 28)

1. التأكد من القرارات التي تصدرها المنظمة من اوامر وتعليمات تنفذ وفق أهداف التي صدرت من أجلها.
2. كشف الانحرافات في مجال التطبيق سواء أكانت بالنسبة للأداء أو السلوك وإيجاد الحلول المناسبة لأدائها.
3. توفير المعلومات الواقعية عن أداء العاملين لتعديل سلوكهم وتحفيزهم كما تتخذ كمعلومات للدائرة العليا عند عملية التقويم.

147

وتتمثل أهداف الرقابة في ثلاثة أهداف (قبيلات، 2010م، ص 130):

1. هدف سياسي: عبارة عن التحقق في تطبيق ما وافقت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بالميزانية وهو ما يعني الاستخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها، وجباية الإيرادات حسب الانظمة واللوائح.
2. هدف مالي: وهو عبارة عن التحقق من صحة الحسابات وسلامة التصرفات والاجراءات المالية وكشف الانحرافات والأخطاء المالية والاختلاسات، ومراقبة الأداء وفقاً للأهداف الموضوعه وبالتالي مراقبة الترشيح في الإنفاق.
3. هدف إداري: التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة، وتصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط أو التنفيذ أو المتابعة.

### 3.7 عناصر الرقابة:

تتثل عناصر الرقابة فيما يلي (مصطفى، 2012م، ص 95):

1. تحديد الأهداف ووضع المعايير.
2. مقارنة النتائج المتحققة مع المعايير المرسومة.
3. قياس الفروق والتعرف على أسبابها.
4. تصحيح الانحرافات ومتابعة سير التنفيذ.

### 3.8 خطوات الرقابة:

تتضمن الرقابة الخطوات الثلاث التالية (مصطفى، 2012م، ص ص 97-98):

1. وضع معدلات الأداء: يقصد بها وضع معايير موضوعية على أساس تحديد كمية العمل المطلوب انجازها والمستوى النوعي لها والزمن اللازم لأدائها لقياس الإنجازات التي تحقق وتعبر عن أهداف التنظيم.
2. قياس الأعمال: وتعني مقارنة النتائج المحققة بالمعدلات الموضوعية سلفاً للأداء أي تقييم للإنجاز بعد أداء العمل.
3. تصحيح الأخطاء والانحرافات: ويقصد بها إبراز الأخطاء والانحرافات التي تسفر عنها عملية قياس الأعمال السابقة.

### 3.9 وسائل الرقابة:

تشمل الرقابة العناصر التالية (مصطفى، 2012م، ص 99):

أولاً: الموازنة التقديرية.

ثانياً: البيانات الإحصائية والرسوم البيانية.

ثالثاً: السجلات.

رابعاً: الملاحظة الشخصية.

خامساً: التقارير الإدارية.

### 3.10 أنواع الرقابة:

تقسم الرقابة المالية إلى عدة أقسام تبعاً لاختلاف المعايير التي تبنى عليها، فبعض الدراسات أوردت أقسامها إلى الرقابة المالية وفقاً للجهة التي تمارسها، الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة لها، الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها، الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها، الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف، الرقابة المالية من حيث درجة الدورية كما قسمت الرقابة إلى قسمين أساسيين، وقد عني الباحث بذكر تعريفهما أولاً لعلاقتها المباشرة بموضوع الدراسة وهما:

أولاً: أقسام الرقابة الرئيسية (حسون، 2006م، ص 45):

1. الرقابة الإدارية: عملية قياس النتائج الفعلية للأداء، ومقارنتها بالأداء المتوقع من خلال الخطط المرسومة، وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت بهدف إجراء التعديلات اللازمة لضمان سير العمل المخطط له وتحقيق الأهداف المنشودة.
2. الرقابة المالية: الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري.

ثانياً: الرقابة على أساس المعايير (مصطفى، 2012م، ص 99):

1. الرقابة على أساس الإجراءات: حيث تقيس التصرفات التي تصدر عن المنظمات العامة، ومطابقتها بمجموعة القوانين والقواعد والضوابط والطرق والإجراءات، ويركز هذا النوع من الرقابة على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة ومن العاملين فيها، وليس على ما تحققه هذه التصرفات من نتائج نهائية.
2. الرقابة على أساس النتائج: تقيس النتائج النهائية التي تحققها المنظمات العامة، وفق معايير يمكن قياسها موضوعياً، وهذا النوع من الرقابة لا يتابع تصرفات ونشاطات المنظمة العامة، وإنما فقط يركز على النتائج التي تحققها المنظمة.

ثالثاً: الرقابة حسب موقعها من الأداء:

وتنقسم إلى قسمين وهما:

1. الرقابة السابقة: وتسمى أيضاً بالرقابة المانعة او الوقائية، وتهدف الى ضمان حسم الاداء أو الالتزام بنصوص القوانين والتعليمات في إصدار القرارات أو تنفيذ الإجراءات(مصطفى، 2012م، ص 100).

ويسعى المسؤولون في هذا النوع من الرقابة الى الحصول على اكبر قدر من المعلومات التي تساعدهم في التنبؤ بحدوث أي خطأ، بحيث يتم الاهتمام بمدخلات النشاط بشكل كبير من حيث الكم والكيف الموجودة والاجراءات والقواعد فضلاً عن المساهمة في وضع سياسة المنظمة(محمود،2011، ص 26).

كما تسمى الرقابة السابقة بالرقابة قبل التنفيذ وهذه الرقابة تبدأ قبل البدء في تنفيذ العمل، وهي الرقابة التي تقوم بتدقيق الخطط في مراحلها الأولى للتأكد من كونها صحيحة وواقعية، وهي تهدف أساساً إلى منع وقوع الأخطاء منذ البداية وهذه الرقابة تتم أساساً على النفقات، وليست على الإيرادات، لأنه لا يمكن التصور أن تتم الرقابة على تحصيل الإيرادات، ولكن يمكن مراجعة الخطط التي عن طريقها تحصل الإيرادات، ولذلك يطلق عليها أسم الرقابة المانعة، لأنها تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفراً في الأنفاق العام. تساعد الإدارة في تنفيذ القوانين والإجراءات والتعليمات المالية بكل دقة نتيجتها سريعة في تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والمخالفات تقليل المسؤوليات الملقاة على من يقوم بالتنفيذ لقيامهم بالتنفيذ بكل مشروعية وبعد عن الأخطاء.

2. الرقابة اللاحقة: وتسمى الرقابة البعدية، حيث يتم تقويم الأداء بعد أن يكون هذا الأداء قد وقع بالفعل يجعل الرقابة اللاحقة ذات طابع تقويمي أو تصحيحي(مصطفى، 2012م، ص 100).

وتسمى الرقابة اللاحقة بالرقابة بعد التنفيذ أو ما يسمى بالرقابة العلاجية، ويتركز دورها بعد الانتهاء من إنجاز مراحل العمل المطلوب، ويتم عن طريق فحص ومراجعة العمليات المالية التي تم الانتهاء منها، للكشف عن ما وقع من مخالفات وانحرافات، عن طريق مقارنة ما تم إنجازه بالمعايير الموضوعه سلفاً، وهذا ما يضمن عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها.

3. الرقابة المتزامنة: يقصد بهذا النوع مراقبة سير العمل أولاً بأول ، فتقيس الاداء الحالي ونقيمه بمقارنته مع المعايير الموضوعه لاكتشاف الانحراف أو الخطأ، ولا تتوقف بمجرد انجاز العمل حيث يقارن هذا الانجاز الفعلي العام مع المعايير الموضوعه مسبقاً، والغرض من هذا الاجراء هو رصد الانحرافات والابلاغ عنها لعلاجها(عباس،2011م، ص 27).

كما تسمى بالرقابة أثناء التنفيذ وهنا يقوم المراقب بمراجعة الحسابات والمستندات بصورة مستمرة، حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمنشأة طوال الفترة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وبذلك تقوم الإدارة بتصحيح الانحرافات التي تحدث في نفس الوقت، أو بعد فترة بسيطة، وغالباً ما تقوم به أجهزة داخل الوحدات الإدارية للتأكد من سلامة ما يجري عليه العمل، ومن أن التنفيذ يسير وفقاً للخطط والسياسات الموضوعة.

#### رابعاً: الرقابة وفقاً لمصادرها:

1. الرقابة الداخلية: هي الرقابة التي تتم داخل المؤسسة وعلى كافة المستويات الإدارية، والافراد والعاملين فيها(عباس،2011م، ص 28).

وهي أحد انواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه النشاطات والعمليات التي تؤديها والتي تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة.

أهداف الرقابة المالية الداخلية فيما يلي.

❖ مطابقة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقاً للأهداف المقررة مسبقاً.

❖ محاولة الكشف عن الانحرافات والأخطاء والتحري لمعرفة أسبابها.

❖ اتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لأي انحرافات أو أخطاء قد تحدث(كنعان، 2005م).

2. الرقابة الخارجية: وهي الرقابة التي تتم من خارج المؤسسة وتقوم بها أجهزة رقابية متخصصة، وتمون تبعيتها في الغلب للدولة(عباس،2011م، ص 28).

وتعتبر عملاً متمماً للرقابة الداخلية، فإذا كان عمل الرقابة الداخلية على درجة عالية من الاتقان بما يكفل حسن الأداء، فإنه ليس هناك داع إلى رقابة خارجية، ولذلك فإن الرقابة الخارجية شاملة كما أنها تمارس من قبل أجهزة مستقلة متخصصة(مصطفى،2012م، ص 101)، وهذه الرقابة تقوم بها جهة خارجية مستقلة عن إدارة تلك المؤسسة، والهدف من وراء هذه الرقابة الوصول إلى رأي فني ومحايد عن عدالة تصوير الحسابات الختامية ونتائج أعمالها.

#### خامساً: الرقابة من حيث مستوياتها الإدارية:

تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى:

1. الرقابة على مستوى الفرد: يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم أداء أفراد العاملين ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وسلوكهم وذلك بمقارنة أدائهم مع المعايير الخاصة بذلك.
2. الرقابة على مستوى الوحدة الادارية: تهدف الى قياس وتقييم الانجاز لإدارة واحدة أو قسم من أقسامها لمعرفة مدى كفاءة إداؤها لمهامها وتحقيق أهداف المطلوبة منها.
3. الرقابة على مستوى المؤسسة ككل: ويهدف إلى تقييم الأداء الكلي للمؤسسة ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة التي تعمل من أجل تحقيقها.

#### سادساً: الرقابة من حيث نوعية الانحراف:

تصنف الرقابة وفق هذا المعيار إلى نوعين رقابة إيجابية ورقابة سلبية.

1. الرقابة الايجابية: ويقصد بها تحديد الانحرافات الإيجابية لمعرفة أسبابها وتدعيمها ومن ثم الاستفادة منها بشكل أكثر في المستقبل.
2. الرقابة السلبية: ويقصد بها الكشف عن الأخطاء والانحرافات والعمل على تصحيحها واتخاذ الإجراءات لمنع تكرار حدوثها.

#### سابعاً: الرقابة من حيث تنظيمها: (مصطفى، 2012م، ص ص 106-108).

1. الرقابة المفاجئة: حيث تتم بصورة مفاجئة وبدون سابق انذار من أجل ضبط العمل دون ترتيبات مسبقة من المدير.
2. الرقابة الدورية: وهي التي تنفذ كل فترة زمنية وفق جدول زمني .
3. الرقابة المستمرة: تتم عن طريق المتابعة والاشراف والتقييم المستمر لأداء العمل

#### ثامناً: الرقابة من حيث السلطات المخولة.

تنقسم الرقابة من حيث السلطة المخولة لتلك الجهة في تنفيذ الآراء المطلوب الالتزام بها، ومدى قدرة تلك الجهة في محاسبة عند مخالفة القوانين والتعليمات إلى نوعين من الرقابة.

1. رقابة إدارية: هي الرقابة التي مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلي نتائج معينة للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات، وتحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات، فدور هذا النوع من الرقابة



ينتهي عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتبنيه إليها أو أحوالها للسلطات المختصة. وبهذا فإن الرقابة الإدارية تكون مهمتها فقط كشف المخالفات والانحرافات والتوصية بشأنها، وبدون أن يكون لها الحق بمحاكمة المسؤولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة وتمثل هذه الرقابة في كل من الرقابة الداخلية والتي تتبع الوزارة، أو تتبع وزارة المالية، والرقابة الخارجية والتي تقوم بها جهة مستقلة، والمتمثلة في أجهزة الرقابة الإدارية.

2. رقابة قضائية: وهي الرقابة التي تقوم بها هيئة قضائية مستقلة لها الحق في اكتشاف الأخطاء والانحرافات بالإضافة لمحاكمة من يثبت إدانته لتلك الانحرافات، وإصدار العقوبات اللازمة بحقهم، وبذلك فإن هدفها يكون في معاقبة المخالفين ومواجهة الانحرافات التي قد تصدر عن هذا السلوك بسلطة القانون.

### تاسعاً: الرقابة وفقاً لدور الحكومة:

وتنقسم الرقابة وفقاً لدور الحكومة إلى قسمين أحدهما متمثل في الدور التنفيذي التي تقوم به

الحكومة نفسها للتحقق من حسن استخدام المال العام، وقسم آخر يقوم بمراقبة الحكومة والمتمثل

1. الرقابة التنفيذية: وهي الرقابة تقوم بها الأجهزة الحكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام وتمثل هذه الرقابة في مراجعة المستندات، ورقابة الأداء، سواء رقابة داخلية، أو رقابة خارجية، سواء كانت قبل أو بعد أو حين التنفيذ.

2. الرقابة التشريعية: وهي الرقابة التي تقوم بها الهيئة التشريعية المتمثلة في المجلس التشريعي المنتخب، والذي يقوم برقابة المال العام، والإشراف على الإدارة التي تقوم بالتنفيذ وتتم الرقابة التشريعية بعدة طرق، تختلف باختلاف النظام الدستوري الذي تسير عليه الدولة.

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.

4. رقابة مكتبية: وهي الرقابة التي يقوم بها المراقب وهو في مكتبه أو داخل الدائرة الحكومية التابع لها، أو عن طريق المستندات والسجلات والكشوف، والتي عن طريقها يستطيع أن يبدي رأيه عن تلك العمليات، وبذلك فهو لا يحتاج إلى الانتقال إلى أكثر من مكان لإتمام عمله.

5. رقابة ميدانية: وهي الرقابة التي يحتاج فيها المراقب إلى الانتقال إلى أكثر من جهة لإتمام عمله، وأن لا يقتصر عمله بالعمل داخل مكتبه فقط، وهذه الرقابة غالباً ما تكون رقابة خارجية، ورقابة مستقلة ويقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بكلا الرقابتين وفقاً لما يراه مناسباً.

### 3.11 مكونات نظام الرقابة وعوامل نجاحه: (عباس، 2011م، ص ص 31 - 33).

يتكون نظام الرقابة من عناصر أساسية هي:

1. الهدف: يستخدم الهدف أو الاهداف كأدوات قياس وتقييم للأداء مع ما هو مخطط ومرسوم له.
2. المعيار: كمية او نوعية العمل المطلوب انجازه من فرد او مجموعة من الافراد أو من المؤسسة ككل في زمن معين وتكلفة محسوبة، ويوضح ما هو المطلوب انجازه وفي ذات الوقت يكشف عن الانحرافات عند مقارنة المعيار مع ما تم تحقيقه فعلاً، فالمعيار يجب ان يكون مدروساً عند وضعه واضحاً .
3. نوع الرقابة: يمكن للشركة أن تختار أكثر من نوع من أنواع الرقابة المتعددة في آن واحد يلائم طبيعة نشاطها وأهدافها وحجمها.
4. الأدوات الرقابية: هناك عدة أنواع للأدوات الرقابية، ولذلك فإن طبيعة الرقابة ونوعها ومجال استخدامها يحدد الأداة الرقابية المناسبة.
5. نظام جيد للاتصال: يعتبر وجود نظام حديث ومتكامل للاتصال أمر ضروري لنقل المعلومات واستقبال النتائج، وعليه تعتبر مهارة الاتصال أداة فاعلة يحتاج إليها المدير ومساعديه ومرؤوسيه في عملية الاشراف والتوجيه والرقابة.
6. من المسؤول عن اتخاذ القرار بمعالجة الانحراف.

### 3.12 تفعيل الرقابة وانجاحها في القضاء على الفساد الاداري:

يمكن تفعيل الرقابة من خلال عدة عوامل وهي:

1. القدوة من كبار الموظفين لمن تحت سلطتهم: ان ما يسهل العملية الرقابية، أن يكون كبار الموظفين قدوة لمن دونهم، وأعظم القدوات نبينا محمد صلى الله عليه وسلم.
2. سرعة القرار المترتب على الرقابة: لا يعقل أن تتكلف المنشأة أموالاً وجهداً للرقابة بأنواعها ثم لا يترتب على ذلك شيء أو يصدر قرار متأخر.

3. الوعي الوظيفي: من الضروري أن تنتشر التوعية الوظيفية بين العاملين، ببث المبادئ الإدارية حتى لا يقعوا في الأخطاء، ومن أهم تلك المبادئ أن يحرص على جودة العمل أكثر من حرصه على سرعة انهائه.

4. تعيين الكفاء الأمين: لا بد أن يكون معيار التعيين في المنصب الإداري هو الكفاءة بأن يكون أميناً ذا صلاح وتقوى، وصفة الأمانة إحدى ركزي الولاية ولذلك جاء في التنزيل، قال تعالى " إن خير من استجرت القوي الأمين" (سورة القصص:26).

5. تقديم ذوي الخبرة: لا بد أن يكون المعين في المنصب ذا خبرة وتجربة، قال قيس بن عاصم لبنيه: " إذا مت فسودوا أكبركم فإن القوم إذا سودوا أكبرهم أحيوا أبيهم، ولا تسودوا أصغرهم فيسفه الناس كباركم وتهنون عليهم"

6. الاختبار ثم الاختيار: من الخطأ تعيين أحد في منصب قبل اختباره، قال على رضي الله عنه: " الطمأنينة إلى كل أحد قبل الاختبار عجز"، ويمكن الاختبار بطرق أربعة:

❖ المقابلة الشخصية.

❖ الاختبار التحريري.

❖ الاختبار العملي، في الوظائف المهنية.

❖ التجربة لمدة معينة.

7. تحديد الأجرة (المرتب): إعطاء الموظف حقوقه المالية أولاً بأول من أعظم ما يمنع الفساد الإداري، وقال الرسول صلى الله عليه وسلم " أعط الأجير أجره قبل أن يجف عرقه" ويجب أن يتناسب المرتب مع حساسية الوظيفة وأهميتها أمر لا ينبغي إغفاله، لأن الاستقرار العائلي والمالي للموظف له أثره البالغ في أداء الموظف، ولذا قال صلى الله عليه وسلم " من كان لنا عاملاً لا فلم يكن له زوجة، فليكتسب له زوجة، فان لم يكن له خادم، فليكتسب له خادماً، فإن لم يكن له مسكن فليكتسب مسكناً، ومن اتخذ غير ذلك فهو غال أو سارق" وهذا هو الاتجاه الحديث لكثير من الشركات الناجحة.

8. لا للزدواج بل تفرغ تام للعمل: من الأسباب التي تساعد على الضبط الإداري، التفرغ التام للعمل وعدم الانشغال بأعمال أخرى من تجارة وغيره ( مصطفى، 2012، ص ص 109-118).

### 3.13 خصائص الرقابة الجيدة:

إن الرقابة وظيفة إدارية على درجة عالية من الأهمية والحساسية في تحقيق الأهداف التنظيمية للشركة، حيث تعتمد فعاليتها على مدى ما يتوفر من معلومات عن حجم الإنجاز الفعلي للأفراد مقارنة بالمعايير الموضوعة سلفاً في خطط النشاطات، ولذلك لا بد أن تتوفر بها بعض الخصائص الهامة ، وعلى الرغم من صعوبة تحديد هذه المميزات إلا أنه تم الاتفاق على الخصائص التالية وهي ما يلي:

1. التوقيت: تحتوي السجلات المحاسبية والوثائق المحفوظ بها عادة على الكثير من المعلومات الدقيقة والبيانات المفصلة عن نشاطات الشركة خلال فترة زمنية معينة وهي ذات طبيعة وقيمة تاريخية، حيث أن لها قدر كبير من الأهمية في عملية التخطيط والتنبؤ بما سيكون عليه الحال، ولكن غالباً ما تكون كافية كتقارير رقابية لأن توقيتها أصبح غير مناسب ، حيث أن التوقيت الأمثل هو الذي يساعد على التنبؤ بالانحرافات السلبية عن المعايير قبل حدوثها.
2. اتباع الخطوات والمسارات التنظيمية: إن المنهج الرقابي المتشدد للكاتب كويج والمنهج المتساهل لروجرز يعكسان نفس العيب التنظيمي وهو الفشل في تفويض الصلاحيات، فليس هناك تحديد للمسؤوليات ولا تفويض للصلاحيات ، وبالتالي فإن هناك افتقار إلى تعيين حدود واضحة لمسئولة المشرفين على العمل، ولكن إذا تم رفع المعلومات إلى المدير المسئول وبطريقة منتظمة واتباع المسارات التنظيمية تعتبر وسيلة فعالة لممارسة الرقابة الجيدة عند أدنى المستويات وأعلىها في الهيكل التنظيمي للشركة.
3. الرقابة الاستراتيجية: أنه من الصعب مراقبة كل جوانب العمل في الشركات سواء كانت صغيرة أو كبيرة الحجم بسبب ما ينطوي عليه العمل من تعقيد في كثير من الأحيان، ولذلك تعنى الرقابة الاستراتيجية بوضع نقاط رقابية في المراحل الاستراتيجية للإنجاز.
4. التركيز على الاستثناء: إن النظم الرقابية الحديثة والفعالة تركز على مبدأ الاستثناء، حيث إن المبدأ يساعد المدير عندما يكون حجم المعلومات ضخماً، ولذلك فإن مراجعة كل نشاط سيستنفذ وقتاً كبيراً، كما أن عرض المعلومات الاستثنائية على المدير فإن اهتمامه يتجه نحو الأمور التي تحتاج إلى علاج فوري، وترتبط المراقبة بالاستثناء ارتباطاً وثيقاً بالتفويض لأن ممارسة تصحيح الانحرافات السلبية أو أي أعمال استثنائية تتم خلال إنجاز العمل وليس بالضرورة بعد الانتهاء من تنفيذه (عباس، 2008، ص ص 70 - 77).

### 3.14 واجبات المراقب المالي:

من واجبات المراقب كل مما يلي: (الشريف، 2002م: 176 - 177).

1. المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها بحكم عمله .
2. تفهم ظروف الحالات التي يقوم بفحصها
3. الحرص على انجاز الأعمال الموكلة إليه في وقتها.
4. الالتزام بأداب السلوك واللياقة وحسن التعامل في اتصاله مع الآخرين ممن لهم علاقة بعمله.
5. انتهاج أسلوب واضح ومرتب في عرض التقارير وملاحظته، والعناية في انتقاء التعبيرات والألفاظ التي يستخدمها.
6. تقديم نتائج الأعمال التي يقوم بها في الأوقات المحددة دون تأخير.
7. الاطلاع على ما يكتب أو ينشر حول الرقابة في المجالات المتخصصة والدوريات من خلال المعاهد والمراكز المتخصصة.

### 3.15 الصفات الواجب توفرها في المراقب المالي والإداري:

يبين الشريف (2002م) إلى أن أفضل صفة يمكن اطلاقها على المراقب هي القاضي، حيث أن ما يقوم به من متابعة الأمور وقياس نتائج الأعمال والحكم عليها يشبه عمل القاضي في المحكمة، ولا يمكن لأي شخص أي يكون مراقب مثلما لا يمكن لأي شخص أن يكون قاضي إلا أنه يجب أن يتمتع بعدة صفات ومؤهلات ، ومن هذه الصفات ما يلي: (الشريف، 2002م، ص ص 173 - 174).

1. أن يتحلى بالأخلاق الحميدة من الأمانة والنزاهة والاخلاص والاستقامة ومراقبة الذات.
2. بعد النظر والتروي في الحكم على الامور.
3. سعة الاطلاع والالمام بكل ما يحيط بمجال العمل.
4. التأهل الاكاديمي في مجال العمل الرقابي والمالي والمحاسبي.
5. اكتساب الخبرة المطلوبة في مجال الاعمال المالية والإدارية والمحاسبية.
6. الحياد والتجرد عند الحكم على الاشياء.

كما ويجدر الإشارة الى انه يجب أن تتوفر أيضاً في المراقبين ما يلي: (مصطفى، 2012م، ص 72-75).

1. كثرة المراقبين وانتشارهم واستعمالهم عنصر المفاجأة في العملية الرقابية: حتى تكن الجولات الرقابية فعالة ومؤتية ثمارها، لا بد ان تكون على أسس مدروسة، ولقد كتب الخليفة أبو بكر الصديق بعض الإرشادات للدورات التفتيشية، في خطابه إلى يزيد بن أبي سفيان رضي الله عنه في مسيره بالجيش لقتال الروم قال: "وأكثر حرسك وبددهم في عسكري وأكثر مفاجأتهم في محارستهم بغير علم منهم ، فمن وجدته غفل عن محرسه فأدبه وعاقبه من غير افراط واعقب بينهم بالليل واجعل النوبة الأولى أطول من الأخيرة فإنها أيسرهما لقربها من النهار.
2. الشجاعة في اتخاذ القرارات: تعتبر الشجاعة في اتخاذ القرارات أهم ما يميز المراقب الناجح عن غيره
3. عدم الاهتمام بالمخالفات اليسيرة جداً: حيث ليس من المستحسن بمن يقوم بالعملية الرقابية ان يدقق في الأشياء اليسيرة التي لا يخلو منها بشر.
4. السرية طريق النجاح: ينبغي أن تكون بعض الأعمال الرقابية سرية، وأن يكون المراقب غاية في الأمانة والثقة ، كما ورد في الحديث الشريف استعينوا على قضاء حوائجكم بالكتمان"
5. الحكمة في العملية الرقابية: لا بد أن يكون القائم بالعملية الرقابية حكيماً، وأن يعالج المشاكل الأيسر فالأيسر.
6. الرقابة على الحسنات قبل المخالفات: ليس من العدل أن تكون الرقابة منصبية عن البحث عن الخلل، بل هي عملية للنظر في سير العمل، فإن وجد المراقب موظفاً او عاملاً يستحق التقدير فلا يغفل ذلك، وإلا سيكون قدوم المراقب أمراً ثقيلاً على جميع العاملين.

### 3.16 معوقات نجاح النظم الرقابية:

تعاني النظم الرقابية من مقاومة العاملين لها، ويرجع ذلك إلى عوامل كثيرة من أهمها: (مصطفى، 2012م، ص 104-105).

1. الرقابة الزائدة: يقبل العاملون عادة درجة معينة من الرقابة، إذا زادت عنها تؤدي إلى رفضهم لها.

2. التركيز في غير محله: تركز بعض النظم الرقابية في أحيان كثيرة على نقاط معينة لا تتفق مع وجهة نظر العاملين، حيث تعكس من وجهة نظرهم رؤية محددة جداً مما قد يثير العاملين ضد هذه الرقابة.
3. عدم التوازن بين المسؤوليات والصلاحيات: يشعر العاملون أحياناً بأن المسؤولية الواقعة عليهم تفوق ما هو ممنوح لهم من صلاحيات وفي نفس الوقت قد يتطلب النظام الرقابي الرقابة اللصيقة والمراجعة التفصيلية لكل جزئيات العم، مما يرتبط سلبياً بقبول العاملين والتجاوب مع النظم الرقابية.
4. عدم التوازن بين العائد والتكاليف: قد يكون كفاية العائد أو المكافآت التي يحصل عليها العاملون من أسباب مقاومة هؤلاء للنظم الرقابية.
5. عدم الحيادية: قد يؤدي عدم تصميم النظم الرقابية بشكل محايد إلى عدم قبول العاملين لهذه النظم.

### 3.17 الأجهزة الرقابية على الوحدات الادارية والمؤسسات العامة:

إن اناطة مهمة الرقابة المالية بالحكومة أمر غير ممكن لأنها بالذات موضوع الرقابة، لذلك كان لابد من إيكال هذه المهمة الى هيئة رقابية تكون محايدة ومستقلة بحيث تتولى الرقابة المالية لتعرض نتائجها على البرلمان صاحب الكلمة للفصل في الموضوع. ولذلك فإن بعض الدول أناطها بديوان المحاسبة أو ديوان المحاسبات أو ديوان الرقابة المالية، وهذه الهيئات على اختلاف مسمياتها تتفق في موضوع مهمتها وهي القيام بالرقابة المالية لتضع نتائجها بين يدي السلطة التشريعية (قبيلات، 2010م، ص ص 137 - 138).

إن تعدد الأجهزة التي تقوم بدور الرقابة على المؤسسات جاء نظراً لاتساع الدولة وتعدد مهماتها، وكذلك زيادة حجم المال العام، فتنوعت الأجهزة الرقابية ما بين رقابة داخلية ورقابة خارجية.

#### أولاً: الرقابة الداخلية:

##### ❖ رقابة وزارة المالية:

تنقسم رقابة وزارة المالية الى قسمين من الرقابة وفقاً لأقسام النظام المالي للمؤسسات وهما الرقابة المالية الداخلية، ورقابة التدقيق الداخلي.

1. الرقابة المالية الداخلية: لقد نصت المادة (145) من النظام المالي على قيام وزير المالية بتعيين مراقبين ماليين داخليين في كل دائرة حكومية، تتاط بهم مسؤولية مراقبة تنفيذ ذلك النظام، والأنظمة الأخرى ذات العلاقة، على أن تقوم وزارة المالية بوضع التعليمات التنظيمية والتطبيقية لوحدات الرقابة وتطوير أعمالها (النظام المالي للمؤسسات العامة، 2005م).
2. دائرة التدقيق الداخلي: نص النظام المالي للمؤسسات العامة في المادة (151) على أن تنشأ في وزارة المالية دائرة مختصة تتبع وزير المالية، وتؤدي مهامها وفقاً لنظام التدقيق المالي الداخلي الذي تضعه وزارة المالية، وذلك لضمان الاستخدام الملائم والاقتصادي للموارد العامة، ولضمان التزام كل الدوائر ووحداتها بالإتفاق وفق التشريعات المالية المعتمدة (النظام المالي للمؤسسات العامة، 2005).

تقوم وزارة المالية بالدور الرقابي والمتمثل في ما يلي:

- ❖ مناقشة الموازنة التقديرية للوزارات من خلال دائرة الموازنة العامة بوزارة المالية.
  - ❖ مراجعة الحسابات للوزارات وإقفال السلف من خلال دائرة الرقابة والتدقيق الداخلي.
- وتمثل وزارة المالية السلطة التنفيذية في تجهيز الموازنة التقديرية العامة للدولة، من خلال إجراء التقديرات المتوقعة للإيرادات والنفقات العامة، باعتبارها هي الجهة الأقدر من غيرها في موازنة نفقات الدولة، مع الإيرادات المتوقع الحصول عليها، وبالتالي فقد منحها القانون الفلسطيني سلطة رقابة الإيرادات والنفقات في المؤسسات الخاضعة للسلطة
- ❖ الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

تقوم أغلب المؤسسات العامة بتشكيل دائرة رقابة داخلية، تقوم بمتابعة أعمال المؤسسة أولاً بأول، حيث تقوم باكتشاف ما قد ينتج من أخطاء والعمل مباشرة على تصحيحها، وترتبط هذه الدائرة برأس الهرم بالمؤسسة مباشرة، مما يجعلها تابعة له وليست مستقلة عنه، وهذه الرقابة تندمج في أكثر من نوع من أنواع الرقابة سالف الذكر، فهي رقابة تتم قبل وخلال التنفيذ، بالإضافة إلى أنها رقابة داخلية، مكتبية، دورية، وكاملة.



## ثانياً الرقابة الخارجية.

### ❖ رقابة المجلس التشريعي:

وهي الرقابة التي يقوم بها أعضاء منتخبون من قبل عامة الشعب، على جميع أعمال السلطة التنفيذية، من خلال التأكد من التزام أعضاء السلطة التنفيذية بالدستور والقوانين المعتمدة من قبله، ومدى التزامها بتحقيق المصلحة العليا للشعب (النظام الأساسي الفلسطيني، 2002م) ، مادة (43)، وتتم هذه الرقابة عن طريق تشكيل لجان لمتابعة شتى الأعمال التي تقوم بتنفيذها السلطة التنفيذية. حيث نصت المادة (43) من القانون الأساسي على صلاحيات أعضاء المجلس التشريعي ومنها:- اقتراح القوانين، والعمل على إقرارها من خلال جلسات المجلس توجيه الأسئلة والاستجابات إلى الحكومة، أو إلى أحد الوزراء، ومن في حكمهم (النظام الأساسي الفلسطيني، 2002م).

### ❖ رقابة ديوان الموظفين العام.

يعتبر ديوان الموظفين العام هو الجهة الإدارية الوحيدة التي تنظم عمل القوى العاملة في المؤسسات العامة تبعاً لقانون الخدمة المدنية رقم (4) لعام 1998م ولقد أنشئ بموجب قرار رئاسي رقم (131) لعام 1994م حيث يقوم بكل من المهام التالية:

1. مراقبة تطبيق أحكام قانون الخدمة المدنية والتحقق من تطبيق سائر الدوائر الحكومية لتشريعات الخدمة المدنية.
2. وضع السياسة العامة لقياس كفاءة الموظفين في الخدمة المدنية ووضع المعايير والنماذج التي تستخدم لقياس تلك الكفاءة.
3. دراسة أساليب العمل والاجراءات في الاجهزة الادارية والعمل على تطويرها وتبسيطها.
4. يقوم بعمليات التعيين، وتحديد الكادر المالي للموظفين الجدد، ويتابع كل ما يطرأ على الوضع الوظيفي للموظفين مثل استحقاق العلاوات، ومتابعة الترقيات.
5. ويقوم ديوان الموظفين العام بالرقابة من خلال متابعته للشئون الإدارية للموظفين، ومراجعة أي استحقاق مالي ناتج عن أعمال الموظفين بأي مؤسسة عامة، وتعتبر هذه الرقابة رقابة خارجية دورية (ديوان الموظفين العام، 2015).

## ❖ ديوان الرقابة المالية والإدارية:

ويعتبر 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 وإيضاحات من جميع الدوائر الحكومية مما له علاقة بأعمالها ، ولأعضاء الديوان الحق في إنجاز أعمالهم في مكاتبهم أو مكاتب المؤسسات الخاضعة للرقابة، حيث نصت المادة (38) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية "يقوم موظفو الديوان بأعمالهم في مكاتبهم، أو في مكاتب الجهات ذات العلاقة، أوفي ميادين العمل، وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تهيئة المكان اللازم لهم في مكاتبها، عندما يطلب منها ذلك".

ولقد أنشئ تنفيذاً لأحكام القانون الفلسطيني ويتمتع بالشخصية المستقلة الاعتبارية والأهلية القانونية الكاملة لممارسة أعماله ( ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004م، ص 1).

### 3.18 المراحل التاريخية للرقابة في المؤسسات الفلسطينية:

#### المرحلة الأولى: الفترة ما قبل يونيو 1967م:

قسمت الأراضي الفلسطينية خلال هذه الفترة الي منطقتين هما الضفة الغربية وقطاع غزة. وقد كانت الضفة الغربية تتبع ادارياً وبشكل مباشر المملكة الاردنية الهاشمية، أما قطاع غزة فقد خضع إدارياً بشكل غير مباشر للإدارة المصرية، وذلك من خلال ادارة الحاكم العام لقطاع غزة والتي كانت تتبع لوزارة الداخلية المصرية، وقد أنشأت في إطار إدارة الحاكم العام لقطاع غزة عدد من المؤسسات الحكومية ، وقد كان إطار الرقابة في هذه المديریات سواء على مستوى القوانين والأنظمة والتعليمات أو المؤسسات الرقابية خليط بين القوانين والأنظمة الفلسطينية الصادرة أبان الحكم العثماني، والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الحاكم الإداري المصري، كما أنشأت الإدارة المصرية دائرة مراقبة محلية تتبع مديرية المالية كانت تتولي أعمال الرقابة الداخلية على المعاملات المالية للمديریات. أما الرقابة الخارجية فقد تولها مكتب عرف باسم ديوان المحاسبة، وهو بمثابة فرع لديوان المحاسبة المصري

والذي يعرف في مصر حالياً باسم الجهاز المركزي للمحاسبات والذي يتبع رئيس جمهورية مصر العربية. (حماد، 2005م، ص 147)

### المرحلة الثانية: وتشمل الفترة ما بعد يونيو 1967 م وحتى مايو 1994 م:

وهي تمثل فترة الاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، حيث خضعت جميع الأراضي الفلسطينية في الضفة الغربية وقطاع غزة لسلطة الاحتلال الإسرائيلي، والتي أصدرت العديد من الأوامر والمناشير العسكرية أعادت من خلالها تنظيم أعمال وأنشطة المجتمع الفلسطيني بما يتماشى مع مصالحها، والجدير ذكره أن الضفة الغربية وقطاع غزة خضعت كل منها لإدارة مستقلة تتبع سلطة الاحتلال وقد كان الواقع الرقابي جزءاً من واقع الدوائر الحكومية حيث استمر ديوان المحاسبة في الضفة الغربية بمباشرة أعمال الرقابة على الدوائر الحكومية في الضفة، كما استمر ديوان المحاسبة في قطاع غزة بالتفتيش الداخلي والرقابة على الدوائر الحكومية، وذلك من خلال زيارات ميدانية دورية كان يقوم بها المراقبون ماليون و اداريون على مدار العام لفحص وتدقيق الأعمال المالية والإدارية للدوائر الحكومية التقليدية دون أن يكون لهم حق فحص وتدقيق الموازنة العامة وخاصة الإيرادات الجمركية.

### المرحلة الثالثة: وتشمل الفترة ما بعد مايو 1994 م:

في مايو 1994 م وتطبيقاً لاتفاق أوسلو الموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية وحكومة إسرائيل، والذي يقضى بنقل صلاحيات الإدارة المدنية والحكم العسكري الي السلطة الفلسطينية، تولت السلطة الفلسطينية صلاحياتها ومسئولياتها في الأراضي الفلسطينية، بدأت حقبة جديدة من الاستقلال والسيادة الفلسطينية. وأنشأت السلطة الفلسطينية العديد من الوزارات والمؤسسات الحكومية والتي تطور عددها بشكل متسارع، وتضاعف عدد العاملين بها حتى وصل الي 231 ألف موظف في نهاية عام 1121 م. (التقرير السنوي للهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، 2002م)

### 3.19 نشأة ديوان الرقابة العامة:

أنشأت هيئة الرقابة العامة بناءً على القرار رقم ( 22 ) لسنة 1994م الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، كهيئة عامة متخصصة عهد إليها مهمة الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية وغير الحكومية لغرض مراقبة رقبة صرف الأموال العامة وكيفية استغلالها، بالإضافة إلى الرقابة على نشاط الإدارة العامة. ثم تلا ذلك صدور قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة

1995م، الذي حدد طبيعة او اختصاصات الهيئة وصلاحياتها، ووفقا لأحكام المادة (2) من قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995م ، فإن هيئة الرقابة العامة وهي هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة الوطنية وتخضع لإشرافه المباشر. وحددت المادة ذاتها من القانون المذكور أهداف هيئة الرقابة العامة، بتحقيق الرقابة على المال العام، وضمان حسن استغلاله، هذا إضافة الى تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج.

وتتكون الهيئة من رئيس ونائب رئيس وعدد كاف من الوظائف الرقابية الفنية والمتخصصة، وعدد آخر من الوظائف المساعدة، ويجري العمل في الهيئة من خلال تقسيمها الى قطاعات مركزية ودوائر مزودة بطواقم رقابية متخصصة، تغطي التخصصات القانونية، والمالية، والهندسية، أو الإقتصادية، والإدارية، وتقوم هذه الطواقم بالرقابة على جميع الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الرقابة العامة

### 3.20 ديوان الرقابة المالية والإدارية :

أنشئ تنفيذًا لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني إعمالاً لأحكام المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004م) وله موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كلف بها. ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية حسب القانون الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، وهو عضو في منظمة الإربوساي التي تضم كافة الأجهزة العربية العليا للرقابة، وانضم حديثاً في عام 2016 الى المنظمة العليا الانتوساي، كما أنه يمتلك علاقات دولية واسعة مع الكثير من الأجهزة الرقابية في دول العالم.

يستند الديوان في عمله إلى مرتكزات صلبة كفلها له القانون، بدءاً من قانونه رقم (15) لسنة

2004 م ، بالإضافة إلى جميع القوانين والأنظمة والتعليمات السائدة في فلسطين التي منحته هذه المكانة. (أمان، 2010م، 115).

### رسالة ديوان الرقابة المالية والإدارية:

التأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة في حدودها، وأنه يمارس باقتصاد وكفاءة وفعالية، لضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام

وحسن استخدام المال العام والسلطة، تحقيقاً لمبدأ المشروعية، وتعزيزاً للمصداقية، والثقة بالسياسات المالية والإدارية، أو الاقتصادية بدولة فلسطين. 2003م بإنشاء هيئة الرقابة العامة.

<http://www.facb.gov.ps/19/1/2017> أهداف ديوان الرقابة المالية والإدارية:

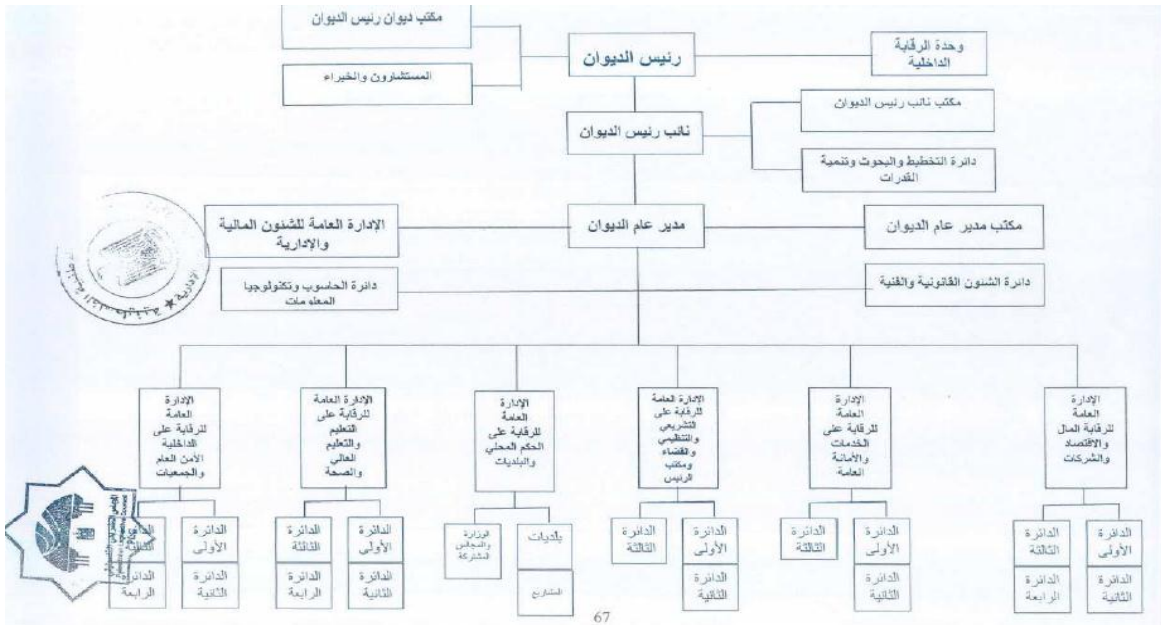
1. يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل ، والاستقرار المالي والإداري في دولة فلسطين بسلطاتها الثلاث: ( التنفيذية - التشريعية - القضائية).
2. كشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة.
3. التأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين ، والأنظمة ، واللوائح ، والقرارات والتعليمات النافذة ، وفي حدودها ، وأنه يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة.

<http://www.facb.gov.ps/19/1/2017> اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية:

استناداً لقانون الديوان مادة رقم (23، 24، 25)

1. اقتراح اللوائح والأنظمة والسياسات الخاصة بعمل الديوان، وإعداد الخطط والبرامج .
2. التحقق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابته بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة.
3. مراقبة نفقات السلطة وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن على الوجه المبين في القانون.
4. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يعزز الشفافية والمصداقية.
5. بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج والكشف عن عيوب الأنظمة المالية والإدارية والفنية.
6. الكشف عن المخالفات التي تقع من الموظفين وغير الموظفين التي تستهدف المساس بسلامة أداء السلطة الوطنية الفلسطينية.
7. بحث شكاوى الجمهور وما يرد في وسائل الإعلام. مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين. مراجعة المنح والهيئات والتبرعات المقدمة للجهات الحكومية.
8. دراسة أي قضية أو حالة ترفع للديوان من جهات الاختصاص.

1. رئاسة السلطة الوطنية الفلسطينية والمؤسسات التابعة لها. رئيس وأعضاء مجلس الوزراء ومن في حكمهم. المجلس التشريعي بما في ذلك هيئاته وإدارته.
2. السلطة القضائية والنيابة العامة وأعضاؤها وموظفوها. وزارات وأجهزة السلطة الوطنية الفلسطينية.
3. قوات الأمن والشرطة وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية.
4. الهيئات والمؤسسات العامة والأهلية والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها ومن في حكمها.
5. المؤسسات والشركات التي تملكها أو تساهم السلطة الوطنية فيها أو تتلقى مساعدة منها أو من الجهات المانحة للسلطة الوطنية.
6. المؤسسات والشركات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق عام.
7. الهيئات المحلية ومن في حكمها.
8. كما تسري أحكام هذا القانون على الجهات التي تتضمن قوانينها أو أنظمتها قواعد خاصة تخضعها لرقابة الديوان.



شكل (3.1): الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والإدارية

## استقلالية ديوان الرقابة:

حرص قانون انشاء الديوان على حيادية الديوان كهيئة مستقلة للرقابة المالية وفصل بينه وبين كلا من السلطتين التنفيذية والتشريعية، حتى يصدر الديوان تقاريره بكل شفافية وحيادية، حيث نصت المادة (2) من قانون إنشاء الديوان رقم (15) لسنة 2004م على ما يلي " ينشأ بمقتضى هذا القانون ديوان عام يسمى ( ديوان الرقابة المالية والادارية) يكون له موازنة خاصة ضمن ال موازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويتمتع بالأهلية القانونية الكاملة المباشرة في كافة الاعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها"

ويعنى بالاستقلالية: ان يكون الديوان مستقلا في رأيه كل الاستقلال عن الجهات أو الاشخاص الخاضعين لرقابته، ويجب عليه ألا يغير في حكمه تبعاً لأهواء المؤسسة الخاضعة للرقابة مهما كانت الأسباب، كما يجب على المراقب ألا تكون له مصالح شخصية في المؤسسة الخاضعة لرقابة الديوان حتى يكون مستقلاً في أداء عمله. ( فروانة، 2011م، ص 36)

## منهجية عمل ديوان الرقابة:

يقوم الديوان باتباع منهجية عمل محدثة ومترابطة من الناحية المهنية والزمنية تقوم على إجراءات يعمل بموجبها ديوان الرقابة وهي:

### 1. كتاب التكليف ويحتوي على كل من :

- أ. تحديد المهمة الرقابية والسنة المالية التي سيتم الرقابة عليها.
- ب. تحديد حجم المهمة الرقابية.
- ج. تحديد اللوائح والقوانين التي يتبعها الديوان للرقابة والتدقيق.
- د. تحديد المعايير الرقابية التي يستند عليها الديوان.
- هـ. إناطة مسؤولية إصدار التقرير إلى ديوان الرقابة ومن ثم تزويد الجهة الإدارية به.
- و. معرفة الجهة الإدارية بشروط المهمة الرقابية مما يلزمها التوقيع على كتاب التكليف لتقييم أداء المؤسسة بشفافية.

### 2. تنفيذ مهام الرقابة والتدقيق:

وتقوم هذه المهام بكل مما يلي:

- أ. التخطيط للمهمة الرقابية.

- ب. مرحلة التنفيذ الميداني من خلال تنفيذ ومتابعة وإشراف على الخطة المعتمدة.  
ج. مرحلة إعداد التقرير الرقابي وهو صلة الوصل بين الديوان والجهة الخاضعة له.

### 3. التقرير الرقابي ويشمل كل مما يلي:

- أ. التقرير الاولي ويتضمن: ملاحظات الديوان، الآثار المترتبة على كل ملاحظة، التوصية المقترحة لكل ملاحظة.  
ب. المنتج الرقابي النهائي: بحيث يكون التقرير الاولي تقريراً نهائياً إذا لم يتم الرد عليه خلال شهر ، وإذا تم الرد عليه يتم تعديل أي ملاحظة اذا اقتضى الأمر.  
ج. يصدر التقرير بصورته النهائية ويصبح من وثائق الديوان الرسمية، ثم يقوم الديوان بعد فترة كافية بمتابعة تنفيذ توصيات التقرير من قبل الجهة الخاضعة لرقابته.

<http://www.facb.gov.ps/19/1/2017>



## الفصل الرابع

### المعايير الدولية للرقابة

## الفصل الرابع: المعايير الدولية للرقابة

### 4.1 مقدمة:

يتناول هذا الفصل الإعلانات الدولية للرقابة المالية التي صدرت خلال عدة أعوام ونتج عنها قوانين ومعايير الرقابة المالية التي اتفقت عليها جميع الدول المشاركة في المنظمات المختلفة، لهذا يرى الباحث أن هناك ضرورة لإعطاء نبذة عن المنظمات العليا للرقابة.

### 4.2 المنظمات الدولية للرقابة المالية:

نظراً لأهمية موضوع الرقابة فلقد نشأت المنظمات الدولية والإقليمية التي أقرت مبادئ أساسية للرقابة العامة ساعدت على تحسين الأداء الرقابي للإدارة، وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة العليا.

#### 1. المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة (انتوساي)

### International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

إن المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة واختصارها (انتوساي) هي عبارة عن تشكيل دولي مركزها مدينة فينا بالنمسا، وعضويتها مفتوحة للأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول الأعضاء في هيئة الأمم المتحدة، وتهدف إلى وضع معايير دولية للرقابة و تبادل الخبرات والآراء بين مختلف الأجهزة العليا للمحاسبة في مجال رقابة الأموال العامة، كما تعتبر هيئة استشارية في مجلس الاقتصاد والاجتماع التابع لهيئة الأمم المتحدة. وتنقسم المنظمة إلى: المؤتمر، مجلس الإدارة، السكرتارية العامة.(الشريف،2002: 123)

#### 2. مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية (الأربوساي)

أنشئت مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية لتكون مجموعة إقليمية خاصة للدول العربية في مايو عام 1974م خلال انعقاد المؤتمر الثامن للمنظمة الدولية(الانتوساي) في مدريد وشاركت كل من تونس والجزائر والسودان والعراق ولبنان وليبيا

ومصر والمغرب واليمن الجنوبي، وبحثوا فكرة قيام منظمة خاصة للدول العربية في إطار الجامعة العربية استجابة لحاجة الأجهزة الأعضاء، وتوافقاً لنداء المنظمة الدولية لإنشاء مجموعات إقليمية في إطار المنظمة الدولية.

وقد صدر عن الجامعة العربية قرار برقم 3349 بتاريخ 1975/10/20م الموافقة على فكرة إنشاء المنظمة بهدف تنمية التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية الأعضاء ومساعدة الدول التي ترغب في إنشاء مثل هذه الأجهزة، وتنظيم التعاون مع الهيئات الدولية والإقليمية الأخرى التي تعمل في نفس الميدان.

حضر المؤتمر التأسيسي اثنتي عشرة دولة عربية في 24 مايو من عام 1976م وتم في هذا المؤتمر إقرار اللوائح التأسيسية والتنظيمية لمجموعة العمل واختيار الأمانة العامة لها، وتحديد موعد عقد المؤتمر الأول لها واختيار الموضوعات الفنية التي تبحث فيه. (الشريف، 2002م، ص ص 129 - 131)

### 3. المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة (الإسوساي)

Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)

أنشئت المنظمة الآسيوية بتاريخ 4 أكتوبر 1978م بموجب محضر اجتماع الوفود الممثلة لتسعة أجهزة من الأجهزة الآسيوية خلال اجتماعهم المنعقد في مدينة برلين الغربية، وذلك استجابة لاقتراحات وتوصيات المنظمة العالمية بإنشاء مجموعات إقليمية وقارية في نطاق المنظمة العالمية تقوم على تعزيز روابط التعاون وتبادل المنافع والخبرات فيما بين الأجهزة الأعضاء.

وتعتبر كافة الأجهزة العليا للرقابة المالية في القارة الآسيوية الأعضاء في المنظمة العالمية أعضاء في المنظمة الآسيوية.، أصدرت المنظمة أول عدد من المجلة الآسيوية للتدقيق الحكومي عام 1982م

وتهدف المنظمة إلى:

1. تعزيز التفاهم بين الأجهزة الأعضاء عن طريق تبادل الأفكار والخبرات في مجال المحاسبة القانونية.
2. إنشاء علاقات يسودها التفاهم والتعاون بين الأجهزة الأعضاء بتبادل الآراء والخبرات في مجال الرقابة العامة.
3. توفير التسهيلات الخاصة بالتدريب والتعليم المستمر للمراجعين الحكوميين بهدف تحسين الأداء.
4. القيام بعمل مركز المعلومات كحلقة وصل إقليمية بالمنظمات والأجهزة التي تعمل في مجال الرقابة العامة. (الشريف، 2002، ص ص 154 - 155)

#### 4. المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة على الأموال العامة (أفروساي)

African Organization of Supreme Audit Institutions (AFROSI)

أنشئت المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة على الأموال العامة بتاريخ 19 نوفمبر 1976 م في مدينة ياوندي عاصمة الكمرون حيث اجتمع ممثلو الأجهزة العليا للرقابة المالية على المحضر الذي وقع بتاريخ 22 مايو 1974 م وصادق عليه ممثلو الأجهزة الإفريقية المشاركة في المؤتمر الثامن للمنظمة العالمية (إنتوساي) وبحثوا فكرة إنشاء المنظمة ، نظراً لوجود مشاكل واهتمامات مشتركة بين الأجهزة العليا للرقابة على الأموال العامة في الدول الإفريقية.

#### أهداف المنظمة:

1. تشجيع وتنمية تبادل الآراء والخبرات الفنية بين الأجهزة العليا للرقابة على الأموال العامة في الدول الإفريقية وذلك في مختلف مجالات أنشطتها العامة.
2. تشجيع إنجاز دراسات منهجية في مجال الرقابة على الأموال العامة.
3. التنسيق والمساعدة على إنجاز دراسات نوعية بطلب من الدولة أو من عديد من الدول التي تنتمي إليها الأجهزة الأعضاء في المنظمة.

4. أن تكون مركز اتصال بين الأجهزة العليا للرقابة وذلك بتنمية التشاور بينها، والتشجيع على تبادل المتخصصين والخبراء.

5. إقامة علاقات ذات صبغة نوعية وفنية مع منظمات وأجهزة متخصصة في الرقابة العليا على الأموال العامة. (الشريف، 2002م، ص ص 160 - 162)

### 4.3 علاقة دولة فلسطين بالمنظمات الدولية للرقابة :

نتج عن المؤتمر الـ 22 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الانتوساي"، الذي استضافته العاصمة الإماراتية أبو ظبي، رسمياً انضمام ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين، كعضو كامل العضوية في المنظمة الدولية، بحيث تكون فلسطين العضو رقم 194 في المنظمة. <http://www.intosai.org/ar/news>

وإن هذا الانضمام إلى منظمة "الانتوساي"، سيعزز من ثقة التقارير الصادرة، ويفتح المجال لديوان الرقابة للاستفادة من امكانيات وخبرات المنظمة الدولية، وتحقيق اهداف تتمثل في بناء وتعزيز قدرات موظفي الديوان وتطوير الخبرات الفنية والعلمية، من خلال المشاركة والاستفادة من جميع برامج وانشطة التدريب التي تنفذها المنظمة، والاستخدام الأمثل لأدلة الإجراءات الرقابية ومعايير التدقيق الدولية الصادرة عن المنظمة، وتبادل الخبرات والمعارف مع الأجهزة الدولية النظرية والاطلاع على تجاربها.

كما سيفتح المجال إلى إقامة الشراكات مع الأجهزة الأعضاء في المنظمة في مجال التدقيق والأبحاث العلمية والدراسات التخصصية، وخلق فرص وإتاحة المجال أمام توقيع اتفاقيات للتدقيق المشترك على المنح المقدمة لدولة فلسطين، وفتح المجال أمام الديوان للانضمام إلى المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الآسوساي"، التي تعتبر الانضمام لمنظمة الانتوساي شرطاً أساسياً لقبول العضوية فيها، وتبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الانتوساي في هذه المجالات، والتي تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة، كما سبق ذلك دخول فلسطين كعضو في المنظمة العربية للرقابة (الاريسوي) (2017/2/25 <https://www.maanneews.net>)

#### 4.4 المؤتمرات الدولية للرقابة

اهتمت المنظمات الدولية بالرقابة المالية على الأجهزة الحكومية من خلال إصدارها للعديد من الإعلانات الدولية، ولقد أصدرت وأجملت المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) والتي تعتبر أعلى هيئة تنظيمية دولية لشؤون الرقابة المالية الحكومية وذلك من خلال مؤتمرها التاسع الذي عقد في مدينة (ليما) عاصمة (بيرو) في عام 1977 م. وتعتبر معايير الرقابة الدولية أداة رئيسية لمساعدة الأجهزة الرقابية لممارسة العمل الرقابي، وتطبيق هذه المعايير يؤدي إلى تحسين عمل المراقب وتقوية دور أجهزة الرقابة في القيام بأعمالها.

#### أولاً: إعلان ليما: (انتوساي، 1977م)

يعتبر إعلان ليما من أهم الإعلانات التي صدرت عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي) من خلال مؤتمرها التاسع الذي عقد في مدينة (ليما) عاصمة البيرو في العام 1977م وقد تضمن هذا الإعلان على بعض القواعد الأساسية التي يمكن الاسترشاد بها في القيام بأعمال الرقابة، ولقد احتوى الإعلان على 25 قسم اهتمت جميعها بتوضيح الكثير من مفاهيم الرقابة المالية وكيفية تأديتها، وأعلنت كمبادئ للرقابة المالية العليا، وقامت مجلة (الرقابة المالية) بنشر تلك المبادئ في العدد الاول الصادر في أكتوبر عام 1982م. وقد اشتملت على

#### عدة مبادئ نستخلص منها يلي:

1. قواعد عامة في تحديد هدف الرقابة المالية وكل من الرقابة السابقة واللاحقة وأهمية التركيز على رقابة الإدارة بجميع أوجه نشاطها.
2. ضرورة أن ينص الدستور على استقلال الهيئات العليا للرقابة من النواحي المالية والإدارية والوظيفية.
3. تنظيم العلاقة بالسلطة التشريعية والحكومة والادارة التنفيذية.
4. توضيح أساليب الرقابة المالية واجراءاتها.
5. معيار إعداد التقارير وآلية تقديمها لأجهزة الدولة وعلى رأسها السلطة التشريعية.

6. الاختصاصات الرقابية للأجهزة الرقابية العليا، وضرورة تضمين الدستور أساساً يوضح

هذه الاختصاصات.(الشريف،2002م، ص ص 43- 60)

هذا ويمكن اعتبار إعلان ليما بمثابة النظام الأساسي للعمل الرقابي، والذي يتضح من خلال إرساء العديد من المفاهيم اللازمة للنهوض بالمتطلبات الضرورية للعمل الرقابي، والتي أخذت صفة العموم في توجيه المبادئ العامة إلى جميع الأجهزة الرقابية لكي تستطيع الارتكاز عليها في تحديد ما يناسبها عند تأدية أعمالها الرقابية، وهذا ما يوضحه شمولية هذا الإعلان وعدم تركيزه على موضوعات محددة.

**ثانياً: إعلان طوكيو (الأسوساي، 1985م):**

نتيجة للنمو المطرد في نشاطات القطاع العام وفي الانفاق الحكومي في سبيل التنمية، ومنح استقلال أكبر لإدارات السلطة المحلية، وبسبب الاتجاه في بعض الدول نحو تحويل مشروعات القطاع العام إلى القطاع الخاص، فإن طبيعة المساءلة العامة ونطاقها وأبعادها قد اتسعت أكثر من ذي قبل، كما أن زيادة الوعي أدى إلى زيادة المطالبة بإجراء مساءلة عامة للأشخاص والهيئات التي تدير موارد عامة، ولا بد أن يكون أسلوب المساءلة فعالاً وفي مكانه الصحيح.

كما أن الهيئات العليا للرقابة المالية أصبحت تهتم بصورة متزايدة بضرورة توفير النظم المناسبة من الرقابة التي تساعد على ممارسة وظائفها.(الشريف، 2002م، ص ص 70- 71)

فإن الاعتبارات السابقة كانت سبباً في قرار الجمعية العامة الثالثة للمنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية (أسوساي)، أن تجتمع في مدينة طوكيو، في مايو 1985م في حلقة دراسية أخرى للمنظمة، بعد أن عقدت الحلقة الدراسية الأولى في كوالالمبور في فبراير من العام نفسه، وقد ركز هذا الإعلان في موضوعة الرئيسي على "دور الهيئات العليا للرقابة المالية في دعم المساءلة العامة"، وقد عرف الإعلان مبدأ المساءلة العامة على أنه "إلزام الأشخاص والسلطات المخولة بإدارة المواد العامة بالإدلاء بالمعلومات المتعلقة بإدارة تلك المواد بحيث

يكونون عرضة للاستجواب بخصوص قيامهم بالمسئولية المخولة لهم في الجوانب المالية وإدارة الأعمال والبرامج".

ولقد تناول الإعلان الموضوع الرئيسي من خلال أربعة مواضيع فرعية يمكن توضيحها كما يلي:

1. الموضوع الفرعي الأول: وتناول المساءلة العامة من حيث مفاهيمها ونتائجها ومشكلاتها.

2. الموضوع الفرعي الثاني: عني بدراسة رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة العامة، إن رقابة الأداء ينظر إليها على أنها جزء مكمل لرقابة المشروعية وليست بديلاً عنها، ويقصد بها أن تحقق اطلاقاً أكبر للسلطة التشريعية وللجمهور على مدى النجاح أو خلافه، الذي حققه الموظفون العامون في الحصول على قيمة النقود حين صرفهم للنفقات العامة، وفي الانتفاع بالموارد وفي البحث من أجل تثبيت من أن جميع الإيرادات المستحقة للدولة قد تم تحصيلها، ومن أجل تحقيق هذا الهدف فإنه لا بد للهيئات العليا للرقابة المالية من أن تتحقق من مستوى كفاءة تقارير رقابة الأداء وكيفيةها بحيث تكون هذه التقارير آنية وحقيقية ومتوازنة فيما تحويه من ملاحظات مؤيدة بالحجج المقنعة وما تتضمنه من نتائج .

3. الموضوع الفرعي الثالث: وتناول المساءلة في المشروعات العامة بأنواعها وهي: المشروعات العامة التي تتم إدارتها بصورة مباشرة المؤسسات القانونية أو الهيئات المستقلة التي يتم إنشاؤها بقانون أو بناء على قانون الهيئات المستقلة التي يتم إنشاؤها بموجب قرار أو أمر إداري الشركات المؤممة أو المنشأة بناء على قانون الشركات، حيث تكون للدولة مصلحة تقتضي سيطرتها عليها ومراقبتها لها.

4. الموضوع الفرعي الرابع: دور التدريب في دعم المساءلة العامة، وقد تمت التوصية بالمبادئ التالية لدعم المساءلة العامة من خلال التدريب:

❖ لا تزال المبادئ المتعلقة بالتدريب التي تم اقرارها في الجمعية الثانية وفي الحلقة الدراسية الاولى مناسبة.



- ❖ يجب التركيز على تدريب الموظفين المعينين حديثاً بوجه خاص، كما يجب أن يكون الهدف من التدريب هو التثقيف المستمر والتدريب لجميع مستويات الموظفين.
  - ❖ إن علاقات العمل المشترك ما بين الهيئات العليا للرقابة المالية والمكاتب الخاصة لمراقبة الحسابات يمكن أن تدعم نشاط تدريب موظفي الهيئات.
  - ❖ إن الهيئات العليا للرقابة المالية يجب أن تسعى للحصول على تمويل لزيادة وتسهيل فرص التدريب المتاحة لها، كما يجب أن تبحث من أجل تحقيق توفر الأعداد الكافية من الخبراء المتدربين لديها على مستوى عال من أجل القيام بأعمال رقابتها.
- (الشريف، 2002م، ص ص 82 - 83)

### ثالثاً: بيان سدني: (الأربوساي 1988م)

بعد انعقاد المؤتمر الدولي الثاني للهيئات العليا للرقابة المالية، صدر هذا البيان في مدينة سدني في العام 1986 م، حيث ناقش عدة مواضيع تتعلق بأعمال الرقابة المالية العامة، وتناول الموضوع عدة مواضيع رئيسية وفرعية نلخص أهمها فيما يلي:

1. دراسة موضوع مراقبة الأداء وتناول المفهوم والحدود والأهداف، أساليب رقابة الأداء وإعداد التقارير بشأنها، الرقابة المالية على مدى الانتفاع بالموارد البشرية.
2. دراسة موضوع الرقابة المالية على المشروعات العامة من خلال تحديد دور الهيئات العليا للرقابة المالية في مراقبة المشروعات العامة، أساليب وتقنيات الرقابة المالية، الرقابة الداخلية في المشروعات العامة. دعم النوعية في النشاط الرقابي المالي والمحافظة عليه، وتمت دراسته الكيفية المطلوبة لتطوير قواعد الرقابة المالية للقطاع العام، وضع وتنفيذ برامج تكفل تحقيق النوعية.
3. دراسة موضوع مراقبة المشروعات العامة، وقد اهتم بيان سدني بالرقابة المالية بأغلب أشكالها، وتفعيل الرقابة الداخلية التي تساعد في تسهيل مهمة من يقوم بتأدية الأعمال الرقابية، والتركيز على مراقبة المشروعات العامة حسب التقنيات المتوفرة في أغلب دول العالم، والعمل على تطوير القواعد المتبعة من خلال تطوير البرامج التي تحقق ذلك، كما اهتم البيان بمراقبة الأداء، حيث طالب بوضع أساليب لقياس مستوى الأداء، وتفعيل

ذلك عن طريق إعداد تقرير بشأنها، الأمر الذي يؤدي إلى الاستفادة بالموارد البشرية المتاحة وتحقيق أفضل إنتاجية ممكنة. (الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي)

#### رابعاً: إعلان بالي: (الأسوساي، 1988م)

انعقدت الحلقة الدولية الثالثة للمنظمات الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية في بالي من عام 1988م، وناقشت موضوع رئيسي وثلاثة موضوعات فرعية وهي كما يلي:

1. الموضوع الرئيسي: دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول إلى إدارة عامة وإدارة هيئات تتمتعان بالكفاءة العالية.

2. الموضوع الفرعي الأول: السلطة القانونية للرقابة المالية، حيث أكد الإعلان على ضرورة أن يكون لدى الهيئة العليا للرقابة المالية سلطة قانونية واسعة تتضمن منحها اختصاص القيام برقابة الأداء، وتمكنها من مراقبة الأموال العامة، والبرامج وأوجه النشاط الداخلة ضمن سلطتها القانونية، وذلك وفقاً لما تراه مناسباً.

3. الموضوع الفرعي الثاني: مناهج الرقابة المالية وممارستها، حيث ركز هذا الموضوع على شقين رئيسيين وهما:

❖ الرقابة المالية على الضرائب.

❖ والرقابة المالية على الدين العام.

4. الموضوع الفرعي الثالث: وتضمن هذا الموضوع تحقيق النوعية، ووسائل تحسين الأداء في الهيئة العليا للرقابة المالية، للوصول إلى أداء كفاء وفعال. (موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية - رام الله)

لقد قدم إعلان بالي عدة توصيات كأساس لتحسين الإدارة العامة، وتحقيق الفاعلية عند القيام بوظيفة الرقابة المالية، وذلك من خلال تقوية الرقابة المالية والسلطة القانونية المقررة لها والموارد المخصصة لها، حيث يجب أن تكون لدى الهيئة العليا للرقابة المالية سلطة قانونية واسعة تتضمن منحها اختصاص القيام بمراقبة الأداء ومراقبة الأموال العامة والبرامج وأوجه

النشاط الداخلة، كما يجب أن يكون هناك استقلال إداري ووظيفي وتنظيمي يتلاءم مع ممارساتها لاختصاصاتها القانونية وقيامها بواجباتها بالكفاءة المهنية المطلوبة .

وإن توصيات الفرع الثاني من الإعلان أساس للوصول إلى كفاءة أفضل في الإدارة العامة من خلال حق السلطة الرقابية القانونية في مراجعة الحسابات العامة كإيرادات الضرائب، كما أن الهيئات العليا للسلطة المالية يجب أن تفحص الأحكام والأنظمة والتعاميم التي تصدرها جهات التنفيذ تطبيقاً لتشريعات الضرائب كي تنتهت من اجراءات تحقيق الضرائب وتحصيلها وفقاً للتشريعات.

وإن ما جاء في الموضوع الفرعي الثالث من تحقيق النوعية ووسائل تحسين الأداء في الهيئة العليا للرقابة المالية اساس لرفع النوعية فب الرقابة المالية وفي تقاريرها، وتوفي الضمانات لتلك الهيئة بصفتها هيئات للرقابة الخارجية.

#### خامساً: إعلان بكين: (الأسوساي، 1991م)

تدارست الجمعية العامة الخامسة للمنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أسوساي) في

مدينة بكين في جمهورية الصين الشعبية في العام 1991 م. وأصدرت الإعلان الذي ناقش

موضوع رئيسي وثلاثة موضوعات فرعية، وجاءت كما يلي:

1. الموضوع الرئيسي: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في رفع مستوى فعالية الإدارة

المالية العامة والاستثمارات.

2. الموضوع الفرعي الأول: اختصاصات الرقابة المالية واستراتيجيتها ومناهجها في تحسين

الإدارة المالية العامة.

3. الموضوع الفرعي الثاني: الرقابة المالية على الاستثمارات العامة، وذلك من خلال

فحص جوانب الكفاءة والفعالية في جميع أشكال الاستثمارات، سواء المملوكة للدولة، أو

المدعومة من قبل الدولة في شكل قروض، منح، وضمانات.

4. الموضوع الفرعي الثالث: الرقابة المالية على الهيئات المالية وشركات التأمين، وخاصة التي تتضمن وحدات هامة تختص بالأعمال المصرفية وتنمية الأموال والاستثمارات والتأمين.

وقد ركز إعلان بكين على الآلية التي تكفل إدارة الأموال العامة بشكل يضمن الاستفادة منها،

خاصة بعد تزايد مشاركة الحكومات في نشاطات التنمية ومقاولات الأعمال والنشاطات الاقتصادية الأخرى، والمتمثلة في الاستثمارات بأشكالها المتعددة، ولذلك كان من الضروري حث الأجهزة العليا للرقابة على المشاركة في توفير إدارة أكثر كفاءة وفاعلية، لإدارة موارد القطاع العام، وذلك من خلال حث الحكومات بمختلف الوسائل في سبيل وضع تقنيات للإدارة المالية، وقواعد عامة لإعداد التقارير تكون أكثر فاعلية. تطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة على القيام بالرقابة النظامية ورقابة الأداء مع التركيز على نشاطات الاستثمار والتمويل والتأمين <http://www.intosai.org/ar/news/>

#### سادساً: إعلان نيودلهي (الأسوساي، 1994م)

ويعتبر إعلان نيودلهي نتاج الجمعية العامة السادسة، والندوة الدولية الخامسة والتي أقيمت كل منها في مدينة نيودلهي في الهند في العام 1994 م، وقد ناقش هذا الإعلان أربعة مواضع مهمة أحدها رئيسي والأخرى فرعية، ويمكن توضيحها كما يلي:

الموضوع الرئيسي: دور الجهاز الأعلى للرقابة في الارتقاء بحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

الموضوع الفرعي الأول: صلاحيات التدقيق والاستراتيجيات والأساليب لتحسين المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

الموضوع الفرعي الثاني: تدقيق القوائم والتقارير المالية الحكومية.

الموضوع الفرعي الثالث: اعتبارات الموارد للجهاز الأعلى للرقابة لضمان محاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية.

وكان من أهم ما توصلت إليه الجمعية العامة ما يلي:

1. العوامل المتمثلة في التخطيط السليم، الميزانية، والرقابة الداخلية، ونظم المحاسبة، والتقارير التي تساعد وتسهل عملية المسائلة في القطاع الحكومي.
2. الدور المزدوج للأجهزة العليا للرقابة باعتبارها كأداة هامة للمسائلة، ومساعدتها للجهات الحكومية الأخرى.
3. ضرورة تأكد الأجهزة العليا للرقابة من أن الأنظمة التي أنشأتها وطورتها الجهات الحكومية للمحاسبة والرقابة الداخلية فعالة ومناسبة، من خلال مراجعتها واقتراح والتحسينات عليها.
4. التأكيد على النتائج التي توصلت إليها لجنة (الانتوساي) الدائمة لقواعد المحاسبة والرقابة الداخلية على الحاجة إلى تدخل الأجهزة العليا للرقابة بشكل فعال لتحسين أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية. لقد ركز إعلان نيودلهي على الرقابة الداخلية باعتبارها النقطة الأساسية الأولى في العمل الرقابي، والموجه الرئيسي للمراقب الخارجي، إذ بوجود رقابة داخلية فاعلة ما يطمئن المراقب الخارجي في عمل المؤسسة التي يقوم بمراجعة أعمالها، وبالتالي يقوم بتخفيض عدد الاختبارات التي سيجريها، وهذا ما يوفر الوقت والجهد في إنجاز العمل ومتابعته بشكل مستمر، الأمر الذي يجعل من تطوير أنظمة الرقابة الداخلية أمراً ضرورياً، خاصة وأنه يوفر أساساً مقبولاً لتفعيل دور محاسبة المسؤولين.

#### سابعاً: بيان القاهرة 1995م

وكان هذا البيان نتيجة لعقد المؤتمر الدولي الخامس عشر للأجهزة العليا للرقابة المالية في القاهرة في العام 1995 م، ولقد شارك بهذا المؤتمر مائة وخمسة وعشرون جهازاً أعلى للرقابة، حيث ناقش المؤتمر موضوعين رئيسيين، يحتوي كل منهما على أكثر من موضوع فرعي يمكن توضيحها فيما يلي:

الموضوع الرئيسي الأول: مراجعة البيئة، حيث قسم هذا الموضوع إلى ثلاثة مواضيع فرعية

الموضوع الفرعي الأول: أهمية وتعريف مراجعة البيئة، ونتائج عمل الفريق المكلف بذلك.

الموضوع الفرعي الثاني: أدوار ومسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال البيئة.

الموضوع الفرعي الثالث: المناهج والتقنيات الحديثة المستخدمة في مراجعة البيئة.

الموضوع الرئيسي الثاني: تحسين الإدارة المالية الحكومية عن طريق اللجان الدائمة في الانتوساي، وتناول هذا الموضوع ستة مواضيع تتمثل في، معايير المحاسبة، معايير المراجعة، معايير المراقبة الداخلية، مراجعة الدين العام، مراجعة المعالجة الإلكترونية للبيانات، وتقييم البرامج، ولقد أكد المؤتمر على أن تضع الأجهزة العليا للرقابة مسائل البيئة في الاعتبار خلال تآديتها لدورها ومسؤولياتها الرقابية.

### ثامناً: مؤتمر برلين 1997م

انعقد المؤتمر الدولي الثالث عشر للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في برلين، وانبثق عنه توصية بأن القواعد المنظمة آنفة الذكر يجب تعديله من أجل تلبية الاحتياجات الخاصة للبلدان التي تبدو فيها الهيئات العليا للرقابة المالية بصورة محاكم حسابات. ويرى كل من المجلس التنفيذي ولجنة قواعد الرقابة المالية أن هذه القواعد هي وثيقة حية، لذا يجب أن تعكس، الاتجاهات والمسائل والاهتمامات الحالية لمنهج الرقابة المالية وممارستها. وقد تم إعادة النظر في قواعد الرقابة العامة وأخذ الملاحظات المقدمة بشأنها، وقام رئيس اللجنة التنفيذية والأمين العام بتصفية الملاحظات وإجراء التعديلات عليها وجاءت كما يلي:

1. المعطيات الأساسية في الرقابة المالية الحكومية: وهي عبارة عن مسلمات أساسية ومقدمات متسقة ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد على وضع قواعد للرقابة المالية وتخدم المراقبين الماليين في تكوين آرائهم وإعداد تقاريرهم خاصة في الحالات التي لا تطبق فيها قواعد عامة وتتمثل فيما يلي:

❖ يجب على الهيئة للرقابة المالية الاهتمام بأن تأتي تصرفاتها مطابقة لقواعد الرقابة المالية الخاصة بمنظمة (الانتوساي) وذلك في جميع الأمور التي تعتبر ذات أهمية نسبية.

- ❖ على الهيئة العليا للرقابة المالية أن تتخذ القرار اللازم بنفسها بالنسبة لجميع الأمور المختلفة التي تظهر أمامها أثناء القيام بالرقابة الحكومية المالية.
  - ❖ نظراً لازدياد الوعي العام أصبحت المطالبة بتقرير المساءلة العامة على الافراد أو الوحدات التي تديرها موارد عامة أكثر وضوح وأصبحت الحاجة ملحة لإيجاد عملية المساءلة وإدارتها بفاعلية.
  - ❖ مسؤولية هيئة الإدارة عن صحة وكفاية التقارير المالية.
  - ❖ توفير إصدار قواعد محاسبية مقبولة من أجل إعداد التقارير المالية والكشف عن الاحتياجات المتعلقة بالحكومة.
  - ❖ التطبيق المتسق لقواعد المحاسبة المقبولة يجب أن يؤدي عرض نزيه للمركز المالي ولنتائج العمليات.
  - ❖ وجود نظام ملائم للمراقبة الداخلية سوف يقلل من أخطار الأخطاء والمخالفات.
  - ❖ سن التشريعات يسهل من تعاون الوحدات الخاضعة للرقابة .
  - ❖ جميع أنشطة الرقابة المالية يجب ان تكون داخلة ضمن السلطة القانونية للرقابة المالية التي تقوم بها الهيئة العليا للرقابة المالية.
  - ❖ يجب ان تتعامل الهيئات العليا للرقابة من أجل تحسين التقنيات اللازمة لمراقبة مدى صحة مقاييس الأداء.
  - ❖ يجب على الهيئات العليا للرقابة المالية أن تتجنب تضارب المصالح بين المراقب المالي والوحدة الخاضعة للرقابة المالية.
2. القواعد العامة في الرقابة الحكومية: تبين القواعد العامة للرقابة المالية مؤهلات المراقب المالي أو هيئة الرقابة المالية وذلك لكي يصبح من الممكن تنفيذ المهام المتعلقة بالقواعد الميدانية والمتعلقة بإعداد التقارير بطريقة فعالة.

وإن القواعد المشتركة بين المراقبين الماليين والهيئات العليا للرقابة كما يلي:

1. استقلال كل من المراقب المالي والهيئة العليا للرقابة المالية.
2. توفر الأهلية والكفاءة لكليهما.

3. ضرورة ممارسة العناية المناسبة والتطابق مع قواعد (الانتوساي) .  
4. القواعد الميدانية في الرقابة الحكومية: حيث أن الهدف منها هو وضع المعايير أو الإطار الكامل للخطوات الهادفة والنظامية والمتوازنة التي يتبعها المراقب المالي وهي كما يلي:

❖ يجب على المراقب المالي أن يخطط للرقابة المالية بأسلوب لتحقيق رقابة نوعية يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية وفعالة في ذات الوقت.

❖ يخضع موظفو الرقابة المالية إلى إشراف مناسب في أي مرحلة من مراحل الرقابة.

❖ يجب على المراقب المالي عند تحديد مدى الرقابة المالية أن يقيم درجة الوثوق بالرقابة الداخلية.

❖ عند القيام بالرقابة النظامية (المالية التقليدية) يجب إجراء اختبار لمدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والنظم النافذة.

❖ يجب الحصول على دليل إثبات كاف ومعقول وذو صلة بالموضع لدعم الرأي والنتائج الصادرة عن المراقب المالي بشأن الهيئة والبرنامج أو الوظيفة محل الرقابة المالية.

❖ عند القيام بالرقابة النظامية وغيرها من أنواع الرقابات الأخرى يجب على المراقبين الماليين ان يحلوا البيانات المالية للثبوت فيما إذا كانت قواعد المحاسبة بشأن إيجاد التقارير المالية قد تمت مراعاتها.

5. قواعد إعداد التقارير في الرقابة الحكومية: إن إعداد التقارير تتمثل فيما يلي:

❖ يجب على المراقب المالي أن يعد رأياً مكتوباً أو تقريراً حسبما هو ملائم، يضع فيه الملاحظات المكتشفة بصيغة مناسبة، وأن يكون محتواه يسهل فهمه وبعيداً عن الغموض والالتباس، وأن يتضمن فقط المعلومات المؤيدة بدليل.

❖ على الهيئة العليا للرقابة المالية ان تقرر بصورة نهائية الإجراء الواجب اتخاذه بالنسبة للممارسات الاحتيالية أو المخالفات الخطيرة المكتشفة من قبل المراقبين الماليين

<http://www.intosai.org/ar/news/>



## تاسعاً: مؤتمر مكسيكو 2007م

انعقد المؤتمر الدولي التاسع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) في مكسيكو 2007م وحمل الإعلان عنوان "مكسيكو بشأن الإستقلالية" أكد الإعلان على الشروط الثمانية الأساسية التي انبثقت من مؤتمر ليما وعن المؤتمر السابع عشر للمنظمة الدولية كشروط ومتطلبات أساسية للرقابة المالية السليمة في القطاع العام وهي كما يلي:

1. وجود إطار دستوري ، نظامي ،قضائي مناسب وفعال، ووجود أحكام واقعية وتطبيقية خاصة بهذا الإطار، أي التركيز على مبدأ استقلالية الاجهزة الرقابية العليا.
2. استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة " والأعضاء"، بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم
3. صلاحية واسعة وحرية التصرف التامة لأجهزة الرقابة في أداء مهامها، مع احترام الأجهزة العليا .
4. الوصول غير المقيد للمعلومات: ينبغي لأجهزة العليا للرقابة أو لمحاسبة أن تتمتع بالسلطات الكافية للحصول بشكل غير مقيد ومباشر وحر، وفي الوقت المناسب، على كافة الوثائق أو لمعلومات اللازمة لأداء مهامها القانونية على النحو الصحيح.
5. حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها لا ينبغي تقييد حرية الأجهزة العليا للرقابة أو لمحاسبة في إعداد تقارير بشأن نتائج أعمالها الرقابية، فينبغي بموجب القانون أن ترفع تقري بشأن نتائج رقابتها المالية على الأقل مرة في كل سنة.
6. يجب أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة أو لمحاسبة بحرية تقرير محتوى ومضمون تقاريرها الرقابية، فضلا عن حقها في إبداء الملاحظات ورفع التوصيات في تقاريرها الرقابية، مع الأخذ في الاعتبار، كلما كان مناسباً وجهة نظر الجهات المشمولة بالرقابة.
7. وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة أو المحاسبة.

8. الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.

<http://www.intosai.org/ar/news/>

### عاشراً: مؤتمر بكين 2013م

افتتح المؤتمر الدولي الحادي والعشرين للأجهزة العليا للرقابة (لإنتوساي) رسمياً في 22 أكتوبر عام 2013م ، في بكين. اجتذب الانتوساي الحادي والعشرين أكثر من 546 موفداً يمثلون 158 جهازاً أعلى للرقابة، و 19 موفداً يمثلون ثلاثة أعضاء زملاء للإنتوساي، و 33 مراقباً يمثلون 22 منظمة. تكريماً للذكرى الستين للإنتوساي أصدر منشور خاص بعنوان: الإنتوساي 60 سنة - الأمانة العامة 50 سنة : الشفافية، و المساءلة، و الحوكمة الرشيدة، وسلسلة من الطوابع التذكارية.

كما وافق الإنتوساي الحادي والعشرين علي تقارير موضوعات المؤتمر، التي ركزت على دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الحوكمة الرشيدة، و كانت على النحو التالي:

الموضوع الأول: المراجعة الوطنية و الحوكمة الوطنية

الموضوع الثاني: دور الأجهزة العليا للرقابة في حماية الاستدامة طويلة الأجل للسياسات المالية.

واعتمد إعلان بكين، الذي يدعو إلى تعزيز الحوكمة الرشيدة بواسطة الأجهزة العليا للرقابة.

نمت العضوية الكاملة للإنتوساي إلى 192 عضواً كامل العضوية بقبول الجهاز الأعلى للرقابة لطاجيكستان. وتبلغ العضوية الزميلة خمسة أعضاء زملاء بعد قبول الجهاز الأعلى للرقابة للاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا.

### حادي عشر: مؤتمر أبو ظبي 2016م

انعقد في السادس من ديسمبر لعام 2016 في أبو ظبي أعمال المؤتمر الدولي الثاني والعشرين "الانكوساي" باعتماد "إعلان أبو ظبي" الذي استند على الإنجازات والمبادرات السابقة والتي

تهدف إلى تمكين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من مساندة حكوماتها المعنية من أجل تحسين مستوى الأداء وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد.

وكان ديوان المحاسبة قد استضاف المؤتمر لتعزيز مكانة الدولة المهنية في مجال الرقابة المالية ومكافحة الفساد في القطاع العام وذلك على مدى سبعة أيام في مركز أبوظبي الوطني للمعارض بحضور 700 مشارك من 192 دولة و 15 منظمة دولية استعرضوا أوراق عمل مقدمه من 165 جهاز رقابي.

وقد تم اعتماد جملة من القرارات التاريخية في عمر " الانتوساي " منها مبادرة ديوان المحاسبة في الإمارات التي تقضي بتعديل وإعادة صياغة النظام الأساسي لمنظمة الانتوساي وتتضمن جوانب إدارية خاصة بالتنظيم الداخلي للمنظمة وجوانب مهنية تتعلق بإرساء معايير رقابية مالية حتى يتم العمل عليها والالتزام بها من قبل الأجهزة الرقابية في جميع دول العالم واعتماد إطار عمل الانتوساي للتوجيهات المهنية والذي يتم فيه تصنيف جميع منتجات الانتوساي في ثلاث فئات وهي:

1. مبادئ الانتوساي،

2. معايير الانتوساي،

3. توجيهات الانتوساي.

❖ إنشاء منتدى التوجيهات المهنية للانتوساي كهيئة لوضع المعايير لدى الانتوساي والتي

ستقوم بتقييم واعتماد التوجيهات المهنية مثل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة، وذلك طبقاً لإجراءات العمل المتبعة في هذا الشأن؛

❖ اعتماد 30 معيار من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة و 3 من

توجيهات الانتوساي للحوكمة الرشيدة؛

❖ إضافة إلى اعتماد وإقرار الخطة الاستراتيجية للمنظمة للفترة من (2017- 2022) ،

والتي تهدف إلى التنفيذ الشامل والفعال والمتسم بالشفافية لمساهمة الأجهزة العليا للرقابة

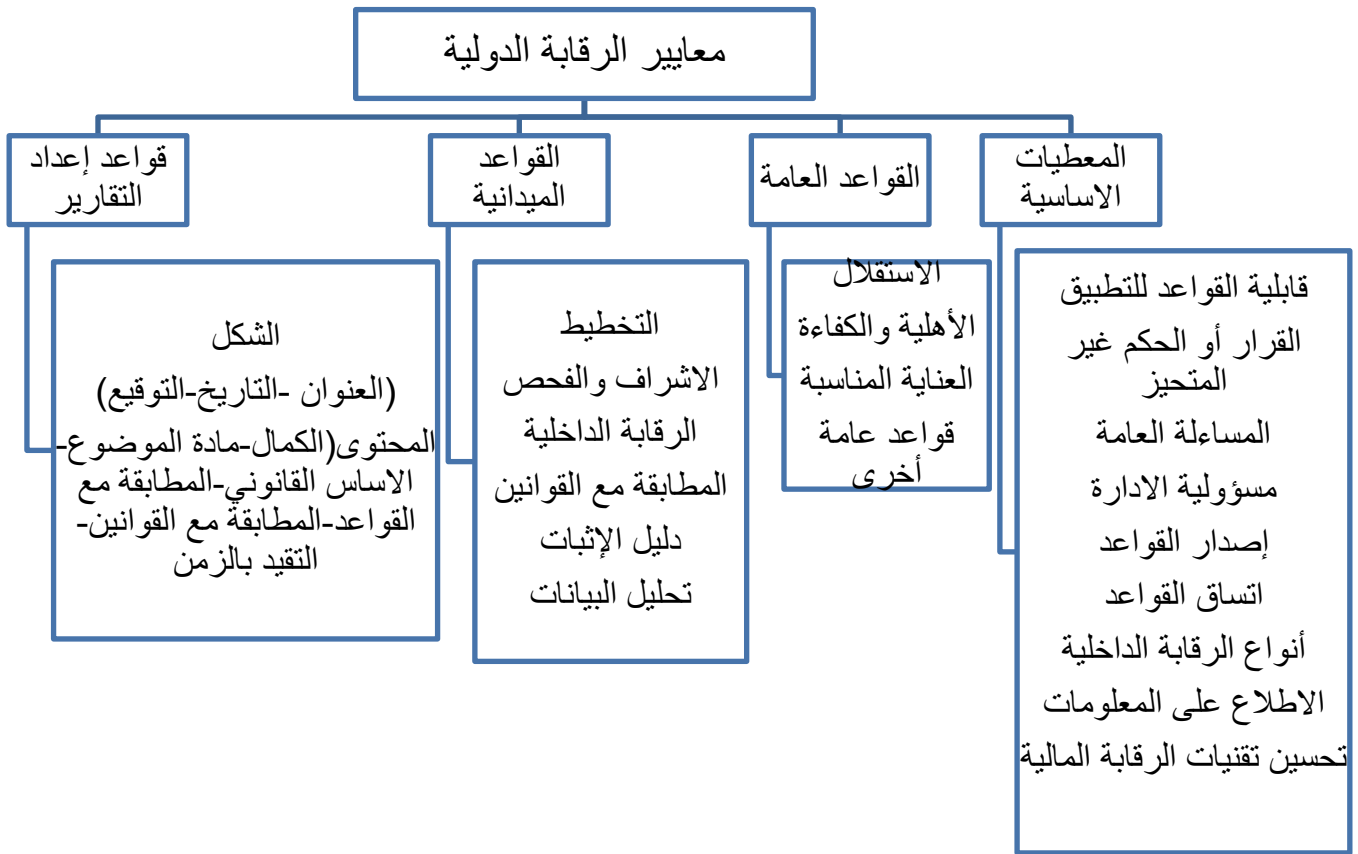
المالية والمحاسبة في تحسين المساءلة والشفافية في الإدارة العامة، وذلك بما يحقق

مصلحة المواطنين والمواطنات في جميع أنحاء العالم.

- ❖ اعتماد النظام الأساسي للإنتوساي بعد إدخال التعديلات عليه، وذلك بما يتماشى مع الهيكل التنظيمي الحالي للمنظمة ومع استراتيجياتها وأهدافها، وبما يساهم في تلبية احتياجات اعضائها وشركائها الاستراتيجيين على نحو أفضل.
- ❖ اعتماد إطار عمل قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- ❖ انتخاب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التالية كأعضاء بالمجلس التنفيذي للإنتوساي والذي يضم 20 عضوا في الوقت الحالي، وذلك إما كأعضاء جدد أو كأعضاء تم إعادة انتخابهم: الأرجنتين، الباهاما، البرازيل، الهند، بيرو، البرتغال، روسيا الاتحادية، المملكة العربية السعودية، إنشاء منتدى إقليمي لدعم بناء القدرات المهنية في إطار عمل اللجنة المعنية ببناء القدرات (الهدف الاستراتيجي الثاني)؛
- ❖ إنشاء منتدى لتكثيف التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تتمتع بصلاحيات قضائية.
- ❖ فضلا عن إقرار ومناقشة قضايا تتعلق باعتماد شهادات مهنية للمدققين وبرامج بناء القدرات المهنية بالأجهزة الرقابية. كما تم اتخاذ عدد من القرارات بشأن عضوية بعض الدول مثل سيشيل و فلسطين اللتان كانتا عضوين مراقبين وتم قبولهما بعضوية تامة في الإنتوساي <http://www.intosai.org/ar/news/>

#### 4.5 معايير الرقابة الدولية

تم استنباط الإطار العام لقواعد الرقابة المالية المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة (انتوساي) من إعلاني ليما وطوكيو ومن التقارير والبيانات والإعلانات التي تم إقرارها من قبل منظمة (انتوساي) في العديد من المؤتمرات وخاصة مؤتمر برلين لعام 1997م ، ومن التقرير المنبثق عن اجتماع فريق خبراء الأمم المتحدة والخاص " بالمحاسبة العامة والرقابة المالية في البلدان النامية" وتم نشر القواعد الأربعة في عام 1997م كقواعد لمنظمة (انتوساي) من أربعة أقسام وهي: (المعطيات الأساسية، القواعد العامة، القواعد الميدانية، قواعد إعداد التقارير).



شكل (4:1): معايير الرقابة الدولية

المصدر/تقرير برلين 1997م الصادر عن منظمة الانتوساي

وفيما يلي ذكر لهذه المعايير بينما التفاصيل الكلية لهذه المعايير يمكن معرفتها من خلال ملحق رقم(1)

### أولاً: المعطيات الأساسية

1. تشترط المعطيات الأساسية للرقابة المالية بأنه يجب على الهيئة العليا لرقابة المالية الاهتمام بأن تأتي تصرفاتها مطابقة لقواعد الرقابة المالية الخاصة بمنظمة "الانتوساي" ، وذلك في جميع الأمور ذات أهمية نسبية، وبصفة عامة يمكن الحكم على مسألة ما بأنها ذات أهمية نسبية من خلال:
2. تشترط المعطيات الأساسية أن تتخذ الهيئة العليا للرقابة المالية قرارها الخاص بشأن الأوضاع المختلفة التي قد تثار أمامها عند قيامها بالرقابة المالية الحكومية.
3. تشترط المعطيات الأساسية ان المطالبة بالمساءلة العامة للأشخاص الذين يديرون الموارد
4. تشترط المعطيات الأساسية على تطوير نظم مناسبة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقييم وإعداد التقارير ضمن الإدارة الحكومية يسهل عملية المساءلة، وإن الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية صيغة ومحتوى التقارير المالية والمعلومات الأخرى.
5. كما تشترط المعطيات الأساسية أن تقوم السلطات المختصة بالتحقق من صدور قواعد محاسبية مقبولة بشأن إعداد التقارير المالية وإفقال الحسابات تتعلق بحاجات الإدارة الحكومية، كما تقوم الوحدات الخاضعة للرقابة بوضع أهداف تفصيلية محددة وقابلة للقياس فضلاً عن وضع أهداف كلية تتعلق بالأداء.
6. وتشترط المعطيات الأساسية أيضاً أنه يجب التطبيق المستمر لقواعد المحاسبة المقبولة أن يؤدي إلى تقديم دقيق للمركز المالي ولنتائج العمليات.
7. تشترط المعطيات الأساسية على وجود نظام ملائم للرقابة المالية الداخلية يقلل من خطر الأخطاء والمخالفات.

8. كما اشترطت المعطيات الأساسية أن تسهل القواعد التشريعية تعاون الجهات الخاضعة للرقابة بتوفير حق الاطلاع والمحافظة عليه بالنسبة لجميع المعلومات المتعلقة بموضوع ما واللازمة من أجل التقويم الشامل للأنشطة محل الرقابة.
9. إن المعطيات الأساسية تشترط بأن تكون جميع اوجه نشاط الرقابة المالية داخلة ضمن السلطة القانونية للرقابة المالية التي تمارسها الهيئة العليا للرقابة المالية.
10. تشترط المعطيات الأساسية أنه يجب على الهيئات العليا للرقابة المالية أن تعمل نحو تحسين التقنيات اللازمة للقيام بمراقبة صحة مقاييس الأداء.
11. وأخيراً تشترط بأنه يجب على الهيئات العليا للرقابة المالية ان تتجنب تعارض المصالح ما بين المراقب المالي والوحدة الخاضعة للرقابة.

### ثانياً قواعد عامة في الرقابة المالية الحكومية.

القواعد العامة في الرقابة الحكومية تبين مؤهلات المراقب المالي و / أو هيئة الرقابة المالية وذلك لكي يصبح من الممكن تنفيذ المهام المتعلقة بالقواعد الميدانية والمتعلقة بإعداد التقارير بطريقة فعالة، القواعد العامة في الرقابة الحكومية: تبين القواعد العامة للرقابة المالية مؤهلات المراقب المالي و / أو هيئة الرقابة المالية وذلك لكي يصبح من الممكن تنفيذ المهام المتعلقة بالقواعد الميدانية والمتعلقة بإعداد التقارير بطريقة فعالة.

1. **الاستقلال:** يعد معيار الاستقلال من المعايير التي اكدت عليها منظمة (الانتوساي) ووضحت قوانين الاستقلال عن كلا من السلطة التشريعية والتنفيذية والوحدة الخاضعة للرقابة.

وقد قدم إعلان مكسيكو عام 2007 تقريراً مفصلاً عن الاستقلالية تضمن ثمان مبادئ وهي كالاتي:

- أ. وجود إطار دستوري نظامي وقانوني فعال واحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار.
- ب. استقلال رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المتتالية والأعضاء، بما في ذلك الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء ادائهم لمهامهم.

ج. صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في أداء مهامها.

د. الوصول غير المقيد لبيانات.

هـ. حق وواجب إعداد تقارير بشأن اعمالها.

و. حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.

ز. وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

ح. الاستقلال الذاتي والمالي والإداري وتوفر الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة

<http://www.intosai.org/ar/news/15/1/2017>

## 2. توفر الأهلية والكفاءة للمراقب المالي والهيئة العليا للرقابة المالية.

يجب أن يكون للمراقب المالي والهيئة العليا للرقابة المالية الاختصاص أو الأهلية المطلوبة حيث أن السلطة القانونية للهيئة العليا للرقابة المالية تفرض عليها واجب صياغة وإعداد تقارير بآراء الرقابة المالية ونتائجها وتوصياتها وموضوعية وضع الآراء واتخاذ القرارات داخل الهيئة العليا للرقابة المالية، كما إن الهيئة العليا للرقابة المالية بحاجة لان تكون لديها مهارات وخبرات من أجل الممارسة الفعالة لسلطتها القانونية.

## 3. ضرورة ممارسة العناية المناسبة والتطبيق مع قواعد (الانتوساي) .

إن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تكون موضوعية في مراقبتها للوحدات والمشروعات العامة، ودقيقة في تقويمها لنتائج الرقابة وفي إعداد التقارير بشأنها، توفير العناية المناسبة عند استخدام أي مراقب مالي والاهتمام بالموصفات قواعد الرقابة المالية.

## 4. قواعد عامة أخرى:

❖ كما يجب على الهيئة العليا للرقابة أن تتبنى سياسات و إجراءات استقطاب موظفين ذوي مؤهلات مناسبة.

❖ إعداد كتيبات وتوجيهات أخرى مكتوبة وإرشادات تتعلق بالقيام بالرقابة المالية



- ❖ يجب أن يكون متاحاً للهيئة ان تكتسب مهارات متخصصة من مصادر خارجية .
- ❖ قبل القيام بأي رقابة مالية، لابد من صدور تفويض خاص للبدء من الموظف المختص بالعمل، وأن يتضمن التفويض أهداف الرقابة المالية ونطاقها والأمور التي يتم التركيز عليها والموارد المطلوبة للرقابة المالية من حيث المهارة والطاقة والترتيب .

### ثالثاً: القواعد الميدانية في الرقابة المالية

إن الهدف من وراء القواعد الميدانية هو وضع المعايير أو الإطار الكامل للخطوات والإجراءات الهادفة التي يتبعها المراقبون الماليون هذه القواعد الميدانية جاءت كما يلي:

#### 1. التخطيط:

عند التخطيط للرقابة المالية يجب على المراقب المالي أن يحدد الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل فيها الوحدة الخاضعة للمراقبة وأن يطور مفهوم العلاقات المتعلقة بالمساءلة وأن يهتم بشكل آراء الرقابة المالية ونتائجها أو تقاريرها وبمحتواها والمستفيدين منها.

#### 2. الإشراف والفحص :

إن الإشراف المناسب والرقابة الداخلية هما ضروريان في جميع الأحوال بصرف النظر عن كفاءة المراقبين الماليين، ويجب ان يوجه الإشراف الى جوهر الرقابة المالية وأسلوب الرقابة المالية من خلال التحقق: فهم واضح ومستمر لخطة الرقابة المالية لدى أعضاء فريق الرقابة المالية تتم الرقابة المالية وفقاً لقواعد وممارسات الهيئة العليا للرقابة المالية.

#### 3. المطابقة للقوانين والأنظمة سارية المفعول:

إن فحص المطابقة مع القوانين والأنظمة أمر هام لأنه يحدد إذا ما اتبعت قوانين الرقابة المالية، ويجب أن يكون المراقب المالي يقظ للتصرفات غير المشروعة ، ولاتي يمكن أن تؤثر بصورة غير مباشرة على نتائج الرقابة المالية. كما يجب على المراقب المالي أن يختار خطوات الرقابة المالية واجراءاتها، وفقاً لتقديرهم المهني، مناسبة للظروف.

#### 4. دليل الإثبات:

يجب الحصول على دليل إثبات كاف ومعقول وذو صلة بالموضوع لدعم الرأي والنتائج الصادرة عن المراقب المالي بشأن الهيئة والبرنامج أو الوظيفة محل الرقابة المالية.

#### 5. تحليل البيانات

عند القيام بالرقابة يجب على المراقبين الماليين أن يحلوا البيانات المالية للثبوت فيما إذا كانت قواعد المحاسبة بشأن إيجاد التقارير المالية قد تمت مراعاتها.

#### 6. المساءلة والشفافية:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بأداء مهامها ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية من خلال النشر المنتظم لتقارير الرقابة والإشراف على أنظمة الجهاز، والتوازن بين الحصول على المعلومات وسرية أدلة الإثبات الرقابية وباقي المعلومات عن الجهاز.

#### رابعاً: قواعد إعداد التقارير في الرقابة المالية:

يتضمن إعداد التقارير كلاً من رأي المراقب المالي والملاحظات الأخرى على مجموعة البيانات المالية كنتيجة للرقابة النظامية، وإن رأي المراقب المالي بشأن مجموعة من البيانات المالية يكون، بصفة عامة، بشكل موجز وموحد يعكس نتائج المدى الواسع للاختبارات والأعمال الأخرى للرقابة المالية. وإن كل من الآراء والتقارير فيجب ان تتضمن كل من:

(العنوان والتاريخ والتوقيع والأهداف والنطاق، والمرسل إليه، كما يجب تحديد المادة محل التقرير، ويتم تحديد الأساس القانوني لكل من الآراء والتقارير مع ضرورة المطابقة مع القواعد، وأخيراً مراعاة التوقيت المناسب).

وعلى الهيئة العليا للرقابة أن تلتزم بمعايير كتابة كل من التقرير والرأي وأن تراعي أنواع الرأي.

<http://www.intosai.org/ar/news/17/1/2017>

## 4.6.التعقيب على كل من المعايير الدولية والقانون الفلسطيني للرقابة:

1. قدمت منظمة (الانتوساي) تفصيلاً واسعاً لكل المعايير الواجب تطبيقها في الرقابة ولم تترك جانب إلا قدمت به تفصيل واضح، بناء على خبرة واسعة في العمل وياجماع دولي بينما قانون الرقابة الفلسطيني جاء مختصراً ولم يستوفي المعايير الواجب العمل بها بشكل كامل.
2. أوجه الاتفاق بين المعايير الدولية لمنظمة (الانتوساي) وقانون الديوان المطبق بقطاع غزة:
  - ❖ اتفقت مادة (3) من قانون الرقابة الفلسطيني المطبق حالياً في قطاع غزة مع كل من معياري المطابقة والقوانين والأنظمة السارية المفعول في البنود الثلاثة الأولى من المادة وكذلك معيار الشفافية والنزاهة في البند الرابع من نفس المادة.
  - ❖ كان هناك اتفاق بين معايير المنظمة الدولية (الانتوساي) وقانون الديوان الحالي ذلك من خلال اتفاق بين المادة رقم (12) والتي نصت على " لا يجوز التدخل في أي عمل من أعمال الديوان وتلتزم الجهات الخاضعة للرقابة بالتعاون الكامل والتام فيما يطلب منها الديوان" مع المعيار الدولي " يتمتع الديوان بالاطلاع الكامل والحر على جميع المعلومات حتى الحساسة منها اللازمة للرقابة والخاصة بالوحدات الخاضعة للرقابة"، كذلك اتفقت المادة رقم(24) والتي أكدت على حق الديوان في الاطلاع والتدقيق في الحسابات والوثاق واللوازم في أي دائرة مع المعيار السابق.
  - ❖ اتفقت المادة رقم (19) من قانون الديون المعمول به في قطاع غزة بالمعيار الدولي لمنظمة الانتوساي والذي ينص على جواز الإستعانة باستشاريين خارجيين عند الحاجة، ويرد في ذلك الاختلاف أن قانون الديوان لم يذكر أي شئ تجاه المسؤولية الباقية عليه.
  - ❖ المعيار الذي ينص على "يتأكد المراقب من مدى مطابقة التصرفات والعمليات للقوانين والنظم السارية المفعول في الرقابة النظامية" يتفق مع قانون الديوان مادة (23)، وكذلك المادة (27).
  - ❖ جاءت المادة (26) متفقة مع معيار " يقدم الديوان تقرير مفصل عن الأمور التي يقوم بمراقبتها"

- ❖ هناك اتفاق على ضرورة كتابة التقارير فاتفقت المادة (28) مع المعيار الدولي الذي ينص على أن " يعد المراقب في نهاية كل عملية رقابية تقرير مكتوب ومفصل"
- ❖ اتفقت المادة رقم (51) والتي نصت على سرية المعلومات الوثائق التي يطلع عليها العاملون في الديوان ولا تفتش أو يسمح للغير الاطلاع مع المعيار الدولي يحافظ الديوان على السرية ويعمل على عدم استخدام المعلومات المتعلقة بالوحدة الخاضعة للرقابة لأهداف خارجة عن نطاق الرقابة".

### 3. أوجه الاختلاف بين المعايير الدولية لمنظمة (الانتوساي) وقانون الديوان المطبق بقطاع غزة:

- ❖ لم تتفق بعض مواد القانون المطبق بقطاع غزة مع معايير المنظمة الدولية للرقابة (الانتوساي) كما كان هناك قصور في التفاصيل وعدم كفايتها لكل المعايير المطلوبة ويتضح من خلال المادة رقم (8) من قانون الديوان ليس هناك توافق مع الاستقلال الاداري للديوان حيث تفرض على الديوان ان يقوم بأي أعمال يعهد بها إليه من قبل رئيس السلطة أو المجلس التشريعي أو مجلس الوزراء وهذا بخلاف معيار الاستقلال الاداري المنبثق عن (الانتوساي).
- ❖ من خلال المادة رقم (45) من الفصل السابع والتي أوردت معايير تتعلق بموظفي الديوان لم تلق الضوء على الاستقلال الوظيفي لهم".
- ❖ تنص المادة (53) أنه تسري على الموظفين في الديوان أحكام قانون الخدمة المدنية وهذا يتعارض مع ما جاء في معايير (الانتوساي) والتي تحث على أن يتمتع موظفو الديوان بقانون رواتب وعلاوات وحوافز خاص يشابه قوانين القضاة.
- ❖ لم يحتوي قانون ديوان الرقابة بقطاع غزة أي مواد تتعلق بنشر نتائج عمليات الرقابة التي تقوم عبر وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية أو عبر وسائل أخرى، عدا ما ورد في مادة 8 من نشر التقرير السنوي فقط في الجريدة الرسمية متجاهلاً بذلك كافة التقارير التي تصدر خلال السنة وأن نشرها مباشرة بعد انجازها ميزة التوقيت خاصة في الأحداث التي تهم الجمهور.

الفصل الخامس

المنهجية والاجراءات

## الفصل الخامس: المنهجية والاجراءات

### 5.1 مقدمة:

يعرض هذا الفصل الإجراءات والخطوات المنهجية التي تمت في مجال الدراسة الميدانية، حيث يتناول مجتمع الدراسة، والعينة التي طبقت عليها الدراسة، إضافةً إلى توضيح الأدوات المستخدمة في الدراسة، وخطواتها ومنهجها، والأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات، وفيما يلي تفاصيل ما تقدم.

### 5.2 منهج الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يحاول قياس "استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية"، ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسّر ويُقيّم، أملاً في التوصل إلى تعميمات ذات معنى، يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع، وقد تم جمع البيانات من المصادر الأولية والثانوية كما يلي:

#### أ. المصادر الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات الدراسة، وحصر المعلومات اللازمة في موضوع البحث وتجميعها، ومن ثم تفريغها وتحليلها الإحصائي، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة، بالإضافة إلى إجراء مقابلة شخصية.

#### ب. المصادر الثانوية:

تم استخدام مصادر البيانات الثانوية في معالجة الإطار النظري للدراسة من خلال الآتي:

1. الكتب والمراجع العربية والأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة.
2. الدوريات والمقالات والدراسات المنشورة ذات العلاقة.
3. التقارير والنشرات الصادرة عن المؤسسات والمراكز ذات العلاقة.

4. شبكة الإنترنت والنسخ الإلكترونية الموجودة على صفحاتها.

### 5.3 مجتمع وعينة الدراسة:

بشمل مجتمع الدراسة العاملين في ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة، وقد استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل لجميع العاملين والبالغ عددهم (41) موظف، وقد قام الباحث بتوزيع (41) استبانة على مجتمع الدراسة، وتم استرداد (35) استبانة، أي بنسبة استجابة بلغت (85.4%)، ويعد تفحص الاستبانات لم يُستَبَعِد أيٌّ منها، وبالتالي تم تحليل (35) استبانة.

### 5.4 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة تدور حول "استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية" وذلك من خلال دراسة تطبيقية على ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة، حيث تتكون استبانة الدراسة من 3 أقسام، وهما على النحو الآتي:

القسم الأول: البيانات الشخصية، ويتكون من 4 فقرات.

القسم الثاني: متغيرات الدراسة: ويتكون من 4 محاور، وهي:

المحور الأول: المعطيات الأساسية

المحور الثاني: القواعد العامة، وتتكون من:

– الاستقلال

– الاختصاص والاهلية

– العناية المناسبة

– قواعد عامة أخرى

المحور الثالث: القواعد الميدانية، وتتكون من:

– التخطيط

– الاشراف والفحص

– المطابقة والقوانين والانظمة السارية المفعول

– دليل اثبات الرقابة

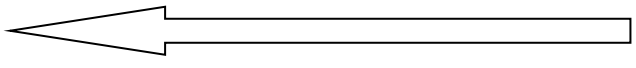
– تحليل البيانات

– المساءلة والشفافية

### المحور الرابع: إعداد التقارير

يمثل التدرج (10-1) للاستجابة، فكلما اقتربت الإجابة من 10 دل ذلك على الموافقة العالية على ما ورد في الفقرة المعنية والعكس صحيح، وكل تدرج له وزن نسبي 10%.

جدول (5.1): درجات المقياس (10-1)

الاستجابة										
10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	الدرجة
										

### 5.5 خطوات إعداد أداة الدراسة (الاستبانة):

أعدت أداة الدراسة وفقاً للخطوات الآتية:

1. دراسة المعايير الدولية المنبثقة على منظمة الإنتوساي واستخلاص الاستبانة من هذه المعايير وتفصيلاتها الواردة في إعلانات المنظمة.

2. تم إعداد مسودة أولية للاستبانة، من أجل تقييمها وعرضها على المشرف، وأخذ آرائه حول صلاحية الاستبانة للدراسة.

3. تم ترتيب محاور الاستبانة، وإعادة صياغة فقراتها، وفق التعديلات التي أبدأها المشرف.

4. تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية، وعرضها على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة من أساتذة ومتخصصين وخبراء في الرقابة.



5. في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة أو التعديل، لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية كما في ملحق رقم (3).

## 5.6 صدق أداة الدراسة (الاستبانة):

### 1. صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت أعضاء من الهيئة التدريسية في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة (ملحق رقم 4)، وقد طلب الباحث من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملائمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات، ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه، ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور الدراسة، بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروريًا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، واستنادًا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبدتها المحكمون قام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها المحكمون.

### 2. صدق الاتساق الداخلي:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة، مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

### أولاً: نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الأول المعطيات الأساسية:

يبين الجدول الآتي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "المعطيات الأساسية" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.2): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور المعطيات الأساسية والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	تعرفت جيداً على قواعد الرقابة الدولية المنبثقة عن منظمة هيئات الرقابة العليا في العالم (الانتوساي)	0.78	*0.000
2	تصرفات الديوان مطابقة لقواعد الرقابة الخاصة بمنظمة (الانتوساي) في جميع الأمور	0.90	*0.000
3	يتبع الديوان قواعد ملائمة لضمان انجاز العمل الرقابي بدرجة عالية النوعية	0.76	*0.000
4	يتخذ الديوان قراره الخاص بشأن جميع الأوضاع التي تظهر أمامه	0.80	*0.000
5	يعتبر الديوان القواعد الرقابية الموضوعية من قبل منظمة (الانتوساي) تمثل رأياً مجتمعاً عليه	0.84	*0.000
6	يسعى الديوان الى إزالة أي تعارض مع قواعد (الانتوساي)	0.73	*0.000
7	يعمل الديوان بشكل جاد ومناسب لكي يضع المساءلة العامة في مكانها الصحيح لجميع الاشخاص والوحدات الخاضعة للرقابة	0.78	*0.000
8	يطور الديوان نظاماً مناسبة للمعلومات وللرقابة الداخلية والتقويم وإعداد التقارير	0.72	*0.000
9	يعمل الديوان بالتعاون مع المجلس التشريعي على اصدار قواعد تشريعية تسهل عمل الرقابة	0.55	*0.000
10	جميع أوجه النشاط الرقابي الذي يقوم به الديوان داخله ضمن السلطة القانونية للرقابة	0.44	*0.000
11	يعتمد وجود وعمل الديوان على نصوص دستورية وتشريعية مناسبة وواضحة	0.51	*0.000
12	يهدف الديوان إلى كشف الإنحراف عن المعايير القياسية	0.72	*0.000
13	يهدف الديوان إلى كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفاعلية وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية	0.76	*0.000
14	يعمل الديوان على إيجاد تكامل بينه وبين عمل السلطة القضائية والتشريعية	0.74	*0.000
15	يقوم الديوان بالرقابة الكاملة والتي تشمل الرقابة المالية ورقابة الأداء	0.49	*0.000
16	يقوم الديوان برقابة مدى كفاءة وفاعلية الاداء	0.70	*0.000
17	يقوم الديوان بتحسين التقنيات اللازمة للقيام بمراقبة صحة مقاييس الأداء	0.71	*0.000

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
18	يقوم الديوان بتجنب تعارض المصالح بين المراقب والوحدة الخاضعة	0.42	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

ثانياً: نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الثاني القواعد العامة:

(1) البعد الأول: الاستقلال:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "الاستقلال" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.3): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد الاستقلال والدرجة الكلية للبعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتمتع الديوان بدرجة مناسبة من الاستقلال عن السلطة التشريعية	0.86	*0.000
2	يتمتع الديوان بدرجة مناسبة من الاستقلال عن السلطة التنفيذية (الحكومة)	0.90	*0.000
3	لا يظهر الديوان أي تجاوز مع أي رغبات أو مصالح سياسية	0.74	*0.000
4	لا يخضع الديوان لتوجيه من السلطة التشريعية أو التنفيذية أو جهات خارجية في برمجة رقابته وتخطيطها	0.73	*0.000
5	يتمتع الديوان بالحرية التامة في وضع أولوياته وبرمجة عمله وفي تبني المناهج الملائمة للرقابة واعداد التقارير ومحتواها	0.73	*0.000
6	العلاقة الأساسية التي تربط الديوان بالسلطة التنفيذية هي علاقة المراقب الخارجي لها	0.77	*0.000
7	توفر السلطة التنفيذية للديوان الموارد الكافية لتمكينه من القيام بمسؤولياته بطريقة معقولة دون المساس باستقلاله	0.78	*0.000
8	يتمتع الديوان بالاطلاع الكامل والحر على جميع المعلومات حتى الحساسة منها اللازمة للرقابة والخاصة بالوحدات الخاضعة للرقابة	0.68	*0.000
9	يتمتع رئيس الديوان بالاستقلال المناسب فيما يتعلق بتعيينه أو فصله أو تقاعده	0.83	*0.000
10	يتمتع اعضاء ديوان الرقابة بمن فيهم المدير العام والمراقبين بالاستقلال المناسب من خلال التمتع بضمانات مختلفة مشابهة لاستقلال القضاة	0.84	*0.000

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
11	يعمل الديوان على ان تكون سلطته القانونية ووضعها المستقل مفهومين بصورة جيدة في المجتمع الذي يعمل فيه	0.86	*0.000
12	يتمتع الديوان بالاستقلال الوظيفي المناسب بالنسبة لجميع موظفيه	0.86	*0.000
13	يتمتع الديوان بالاستقلال التام عن الوحدات الخاضعة للرقابة	0.87	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

## (2) البعد الثاني: الاختصاص والأهلية:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "الاختصاص والأهلية" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.4): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد الاختصاص والأهلية والدرجة الكلية للبعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتمتع الديوان وموظفوه بالاختصاص والأهلية والكفاءة والخبرات الكافية لطبيعة ونطاق وتعقيدات أعمال الرقابة	0.58	*0.000
2	يطبق الديوان مناهج وممارسات رقابية من أعلى النوعيات جودة	0.56	*0.000
3	يزود الديوان نفسه بمدى كامل من مناهج واساليب الرقابة الحديثة مثل التقنيات المستتدة الى النظم واساليب الفحص التحليلي والعينات الاحصائية ومراقبة نظم المعلومات	0.66	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

## (3) البعد الثالث: العناية المناسبة:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "العناية المناسبة" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.5): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد العناية المناسبة والدرجة الكلية للبعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يبدل الديوان والمراقبون العناية المناسبة في تحديد دليل الاثبات وجمعه وتقييمه	0.71	*0.000
2	يبدل الديون العناية المناسبة في دقة التحليل واعداد التقارير بشأن الملاحظات المكتشفة والنتائج والتوصيات	0.64	*0.000
3	يتميز الديوان بالموضوعية في عمله الرقابي	0.81	*0.000
4	يمارس الديوان وموظفيه اعمالهم الرقابية بمهارة فنية وبمستوى عالي من النوعية المناسبة للتعقيدات الرقابية	0.68	*0.000
5	يبدل المراقبون الماليون العناية والانتباه للأوضاع ولأوجه ضعف الرقابة الداخلية والاختفاء بأنواعها المختلفة في العمل	0.70	*0.000
6	يبدل الديوان العناية المناسبة من اهلية وكفاءة وجدارة الاستشاريين الخارجيين في القيام بالأعمال المكلفين بها وذلك عند استخدام استشاريين خارجيين	0.78	*0.000
7	عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين يحتفظ الديوان لنفسه بالقيام بالمهام الرئيسية مثل تخطيط نطاق الرقابة واعداد التقارير	0.81	*0.000
8	عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين لا يحرر الديوان من مسؤوليته تجاه الآراء المصاغة والنتائج التي تم التوصل اليها	0.86	*0.000
9	تتطابق أعمال المستشار الخارجي مع قواعد الرقابة ذات الصلة في الموضوع	0.78	*0.000
10	يحافظ الديوان على السرية ويعمل على عدم استخدام المعلومات المتعلقة بالوحدة الخاضعة للرقابة لأهداف خارجة عن نطاق الرقابة	0.66	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

#### (4) البعد الرابع: القواعد العامة الأخرى:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "القواعد العامة الأخرى" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،

حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البُعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.6): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد القواعد العامة الأخرى والدرجة الكلية للبُعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعمل الديوان جاهدا على استقطاب الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة	0.79	*0.000
2	يتبنى الديوان سياسات واجراءات لتنمية مستمرة للموظفين داخل الديوان وخارجه	0.84	*0.000
3	يطور الديوان معايير تشمل النواحي الثقافية والعملية من أجل ترقية الموظفين	0.80	*0.000
4	يتمتع موظفو الديوان بالفهم الجيد للبيئة الحكومية والجهات الخاضعة للرقابة وقوانينها وطبيعة عملها	0.75	*0.000
5	يتمتع الموظفون بمعرفة جيدة لأساليب الرقابة المالية ورقابة الأداء	0.66	*0.000
6	يقوم الديوان بتبني سياسات لإعداد كتيبات وتوجيهات وارشادات تتعلق بالعمل الرقابي	0.70	*0.000
7	يوزع الديون الأعمال الرقابية بناء على المهارات والكفاءات	0.86	*0.000
8	يوفر الديوان عدد كاف من الافراد للقيام بالعملية الرقابية	0.72	*0.000
9	يتمتع موظفو الديوان بنظام رواتب وحوافز وعلاوات خاص يفوق قانون الخدمة المدنية	0.40	*0.000
10	يقدم الديوان الحد الاقصى من الضمان الممكن استعماله بخصوص تنفيذ التزامات المسائلة العامة بواسطة كل الوحدات الخاضعة للرقابة	0.82	*0.000
11	يخطط الديوان تخطيطيا استراتيجيا لتحديد نظام مناسب لأولوية الأعمال التي يجب أن تنجز ضمن اطار زمني محدد	0.74	*0.000
12	يحتفظ الديوان بمحفظة معلومات تتعلق ببنية ووظائف وعمليات الوحدة الخاضعة للرقابة	0.52	*0.000
13	قبل البدء بالرقابة يصدر الديوان اذن للموظف المختص يبين فيه اهداف ونطاق وموارد الرقابة المطلوبة من حيث المهارة والتواريخ للعمل الميداني	0.57	*0.000
14	يتبنى الديوان سياسات واجراءات لفحص كفاءة وفعالية القواعد الداخلية للديوان	0.69	*0.000

ثالثاً: نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الثالث القواعد الميدانية:

(1) البعد الأول: التخطيط:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "التخطيط" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.7): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد التخطيط والدرجة الكلية للبعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يقوم الديوان بتخطيط الرقابة بحيث تكون ذات نوعية وبطريقة اقتصادية وكفؤة وفعالة وفي الوقت المناسب	0.94	*0.000
2	يحدد المراقب الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل بها الوحدة الخاضعة للرقابة	0.90	*0.000
3	يطور المراقب مفهوم العلاقات المتعلقة بالمساءلة	0.85	*0.000
4	يحدد المراقب أهداف الرقابة اللازمة بتغطيتها وأسلوب الرقابة الأكثر فاعلية	0.89	*0.000
5	يحدد المراقب نظم الإدارة الأساسية وأنواع الرقابة الداخلية وجوانب القوة والضعف بها و يقيم المراقب مدى الاعتماد على المراقبين الداخليين	0.90	*0.000
6	يوثق المراقب خطة للرقابة من اجل العمل الميداني المقترح	0.84	*0.000
7	يلقي المراقب الضوء على بعض المشكلات التي تظهر عند تخطيط الرقابة	0.74	*0.000
8	يعد المراقب موازنة تقديرية وجدول للرقابة	0.74	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

(2) البعد الثاني: الاشراف والفحص:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "الاشراف والفحص" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.8): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد الإشراف والفحص والدرجة الكلية للبعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يخضع عمل المراقبين الميدانيين لإشراف مناسب من قبل من هم أعلى رتبة وخبرة	0.81	*0.000
2	يتضمن عمل الإشراف على المراقبين التحقق من أن المراقبين لديهم فهم واضح ومستمر لخطة الرقابة	0.89	*0.000
3	يقوم المشرف بالتأكد من تحقيق أهداف الرقابة بما يشمل دليل الإثبات وفقا لمعايير الرقابة	0.96	*0.000
4	يقوم المشرف بجميع الأخطاء وواجهه النقص ويوثقها بصورة مناسبة ويعالجها	0.93	*0.000

\* الارتباط دال إحصائيا عند  $\alpha \leq 0.05$

### (3) البعد الثالث: المطابقة والقوانين والأنظمة السارية المفعول:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "المطابقة والقوانين والأنظمة السارية المفعول" والدرجة الكلية للبعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.9): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد المطابقة والقوانين والأنظمة السارية المفعول والدرجة الكلية للبعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتأكد المراقب من مدى مطابقة التصرفات والعمليات للقوانين والنظم السارية المفعول في الرقابة النظامية	0.84	*0.000
2	يلاحظ المراقب التصرفات غير المشروعة والتي تؤثر على نتائج الرقابة ويحدد درجة اثر هذه التصرفات على نتائج الرقابة	0.83	*0.000
3	يقوم الديوان بإيجاد نظام فعال لأنواع الرقابة الداخلية للتحقق من المطابقة مع القوانين والانظمة	0.81	*0.000
4	يعمل الديوان على استشارة مستشار قانوني مناسب والهيئات التي تضع القوانين سارية المفعول من اجل تحديد خطوات واجراءات الرقابة	0.80	*0.000

\* الارتباط دال إحصائيا عند  $\alpha \leq 0.05$



#### (4) البعد الرابع: دليل اثبات الرقابة:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "دليل اثبات الرقابة" والدرجة الكلية للبُعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البُعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.10): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد دليل اثبات الرقابة والدرجة الكلية للبُعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعمل الديوان جيدا للحصول على دليل اثبات كاف ومعقول وذو صلة بالموضوع لدعم الراي والنتائج الصادرة عن الرقابة	0.92	*0.000
2	لدى المراقب فهم سليم للتقنيات والإجراءات المتعلقة بالتفتيش والملاحظة والاستجواب والتثبت من اجل جمع دليل اثبات	0.88	*0.000
3	يتحقق الديوان من ان التقنيات المستخدمة كافية من اجل تحري الأخطاء المادية والمخالفات من الناحية الكمية والكيفية بصورة معقولة	0.82	*0.000
4	يوثق المراقب بصورة ملائمة دليل إثبات ضمن أوراق العمل بحث يتضمن أساس التخطيط ومداه والعمل المنجز والملاحظات التي تم اكتشافها	0.82	*0.000

\* الارتباط دال إحصائيا عند  $\alpha \leq 0.05$

#### (5) البعد الخامس: تحليل البيانات:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "تحليل البيانات" والدرجة الكلية للبُعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبيّنة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البُعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.11): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد تحليل البيانات والدرجة الكلية للبُعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يحلل المراقب المالي البيانات للتأكد من اتباع قواعد المحاسبة المناسبة	0.82	*0.000
2	يحلل المراقب المالي البيانات المالية الى الحد الذي يتم فيه الحصول على اساس معقول لإبداء الراي في تلك البيانات	0.94	*0.000

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
3	يتأكد المراقب من ان الايضاحات كافية بشأن العناصر المختلفة للبيانات	0.91	*0.000
4	يتحقق من أن العناصر المختلفة للبيانات المالية قد قومت وقيست بصورة مناسبة	0.88	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

### (6) البعد السادس: المساءلة والشفافية:

يبين الجدول التالي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد "المساءلة والشفافية" والدرجة الكلية للبُعد، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات البُعد صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.12): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات بُعد المساءلة والشفافية والدرجة الكلية للبُعد

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتبنى الديوان معايير ومنهجيات الشفافية والمساءلة	0.54	*0.000
2	يقوم الديوان بنشر تقريره السنوي بالجريدة الرسمية والمواقع الإلكترونية	0.65	*0.000
3	يحق للجمهور الاطلاع على نتائج التقارير الرقابية	0.61	*0.000
4	ينشر الديوان قانونه الخاص وخطته الاستراتيجية على الموقع الالكتروني للديوان	0.62	*0.000
5	يخضع الديوان لمراجعات خارجية دورية من أجل ضمان جودة العمل الرقابي	0.73	*0.000
6	يوجد في الديوان وحدة للرقابة الداخلية	0.76	*0.000
7	يقوم الديوان بنشر مصادر مواده المالية (الميزانية) وطرق استخدامها	0.73	*0.000
8	يقيس الديوان مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله	0.77	*0.000
9	ينظم الديوان مؤتمراً صحفياً لنشر وشرح محتوى تقاريره السنوية	0.72	*0.000
10	يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الاعلام حول عملياته ونتائج تقاريره الرقابية	0.72	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

رابعاً: نتائج صدق الاتساق الداخلي للمحور الرابع اعداد التقارير:

يبين الجدول الآتي معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور "اعداد التقارير" والدرجة الكلية للمحور، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول (5.13): معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محور اعداد التقارير والدرجة الكلية للمحور

م	الفقرات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يعد المراقب في نهاية كل عملية رقابية تقرير مكتوب ومفصل	0.49	*0.000
2	يقرر الديوان الاجراء المناسب للمخالفات الخطيرة المكتشفة من قبل المراقبين	0.74	*0.000
3	يتضمن التقرير كل من العنوان والتوقيع والتاريخ والاهداف وبلوغ حد الكمال والمرسل اليه وتحديد المادة محل التقرير والاساس القانوني والمطابقة مع القواعد ومراعاة الوقت المناسب	0.67	*0.000
4	يعد المراقب التقرير ضمن صيغة نموذجية تتعلق بالبيانات	0.40	*0.000
5	يعد المراقب رأياً مطلقاً (براءة الذمة) عندما تقوم الوحدة الخاضعة للرقابة بعملها بشكل صحيح	0.65	*0.000
6	يقدم المراقب رأياً معارضا عندما يكون عمل الوحدة الخاضعة للرقابة في كليته أو اجزاء منه غير صحيح	0.78	*0.000
7	يقدم المراقب رأياً مقيدا عندما يكون غير متأكد من سلامة احد بنود عمل الوحدة الخاضعة للرقابة	0.75	*0.000
8	يتنازل المراقب عن تقديم رأي عندما يكون غير قادر الى الوصول الى رأي محدد	0.50	*0.000
9	يحافظ المراقب على الموضوعية والاستقلال في صياغة التوصيات ومتابعتها	0.52	*0.000
10	تتضمن التقارير انتقادات جسيمة واضحة ومفصلة وتوصيات علاجية للأخطاء التي تم اكتشافها	0.76	*0.000

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

ويتضح من ذلك أن جميع محاور وفقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

### 3. الصدق البنائي:

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

ويبين جدول رقم (5.14) معاملات الارتباط بين معدل كل بُعد من أبعاد الاستبانة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل بُعد أقل من 0.05، وبذلك تعتبر أبعاد ومحاور الدراسة صادقة في تمثيلها لما وضعت لقياسه.

جدول (5.14): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	المحور
*0.000	0.85	المحور الأول: القواعد الأساسية
*0.000	0.96	المحور الثاني: القواعد العامة
*0.000	0.93	البعد الأول: الاستقلال
*0.000	0.79	البعد الثاني: الاختصاص والاهلية
*0.000	0.89	البعد الثالث: العناية المناسبة
*0.000	0.91	البعد الرابع: قواعد عامة أخرى
*0.000	0.94	المحور الثالث: القواعد الميدانية
*0.000	0.80	البعد الأول: التخطيط
*0.000	0.82	البعد الثاني: الاشراف والفحص
*0.000	0.79	البعد الثالث: المطابقة والقوانين والانظمة السارية المفعول
*0.000	0.47	البعد الرابع: دليل اثبات الرقابة
*0.000	0.76	البعد الخامس: تحليل البيانات
*0.000	0.69	البعد السادس: المساءلة والشفافية
*0.000	0.81	المحور الرابع: إعداد التقارير

\* الارتباط دال إحصائياً عند  $\alpha \leq 0.05$

## 5.7 ثبات أداة الدراسة (الاستبانة):

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي نفس النتيجة في حال تم إعادة تطبيقها أكثر من مرة تحت نفس الظروف، أو بعبارة أخرى: إن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة، وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم حساب الثبات بطريقتين:

### 1. الثبات بطريقة ألفا - كرونباخ:

يبين جدول (5.15) أن جميع معاملات ألفا كرونباخ أكبر من (0.6)، حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبانة (0.98)، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع.

جدول (5.15): يوضح طريقة معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: القواعد الأساسية	18	0.93
المحور الثاني: القواعد العامة	40	0.97
البعد الأول: الاستقلال	13	0.95
البعد الثاني: الاختصاص والاهلية	3	0.88
البعد الثالث: العناية المناسبة	10	0.90
البعد الرابع: قواعد عامة أخرى	14	0.91
المحور الثالث: القواعد الميدانية	34	0.93
البعد الأول: التخطيط	8	0.94
البعد الثاني: الاشراف والفحص	4	0.92
البعد الثالث: المطابقة والقوانين والانظمة السارية المفعول	4	0.82
البعد الرابع: دليل اثبات الرقابة	4	0.86
البعد الخامس: تحليل البيانات	4	0.90
البعد السادس: المساءلة والشفافية	10	0.87
المحور الرابع: إعداد التقارير	10	0.81
جميع فقرات الاستبانة	102	0.98

## 2. الثبات بطريقة التجزئة النصفية:

تم تجزئة فقرات الاختبار إلى جزأين وهما: الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية، وبعد ذلك تم احتساب معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية، ودرجات الأسئلة الزوجية، وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون Spearman Brown.

معامل الارتباط المصحح =  $\frac{2r}{1+r}$  حيث  $r$  معامل الارتباط بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية.

ويبين جدول (4.16) أن قيمة معامل الارتباط المصحح (Spearman Brown) مرتفع ودالة إحصائياً، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بمعامل ثبات مرتفع.

جدول (5.16): يوضح طريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات الاستبانة

معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	المحور
0.82	0.70	المحور الأول: القواعد الأساسية
0.89	0.80	المحور الثاني: القواعد العامة
0.94	0.89	البعد الأول: الاستقلال
0.89	0.81	البعد الثاني: الاختصاص والاهلية
0.65	0.4	البعد الثالث: العناية المناسبة
0.80	0.67	البعد الرابع: قواعد عامة أخرى
0.76	0.62	المحور الثالث: القواعد الميدانية
0.91	0.85	البعد الأول: التخطيط
0.95	0.91	البعد الثاني: الاشراف والفحص
0.77	0.63	البعد الثالث: المطابقة والقوانين والانظمة السارية المفعول
0.90	0.82	البعد الرابع: دليل اثبات الرقابة
0.89	0.80	البعد الخامس: تحليل البيانات
0.78	0.65	البعد السادس: المساءلة والشفافية
0.82	0.70	المحور الرابع: إعداد التقارير
0.94	0.89	جميع فقرات الاستبانة

## 5.8 الأساليب الإحصائية:

اعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences، في معالجة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- إحصاءات وصفية منها: النسبة المئوية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، والوزن النسبي.
- معامل ارتباط بيرسون (Person Correlation Coefficient): لقياس صدق فقرات الاستبانة، وللتعرف على العلاقة بين المتغيرات.
- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- معامل ارتباط سبيرمان براون للتجزئة النصفية المتساوية، لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- اختبار التوزيع الطبيعي: اختبار كولمغروف-سمرنوف، لمعرفة ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا.
- اختبار (Independent - Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات الترتيبية.
- اختبار (تحليل التباين الأحادي - one- Way ANOVA) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات الترتيبية.

## الفصل السادس

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات



## الفصل السادس: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

### 6.1 مقدمة:

في هذا الفصل يتم عرض تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها وأبعادها، والوقوف على المتغيرات الشخصية للمبحوثين، وقد تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات إحصائياً، والحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا الفصل، وذلك من خلال الاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة.

### 6.2 التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة:

فيما يلي اختبار كولمجروف سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، ويوضح جدول (6.1) نتائج الاختبار، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول (6.1): اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية	قيمة الاختبار	المحور
0.56	0.78	المحور الأول: القواعد الأساسية
0.65	0.73	المحور الثاني: القواعد العامة
0.22	1.04	البعد الأول: الاستقلال
0.73	0.68	البعد الثاني: الاختصاص والاهلية
0.35	0.92	البعد الثالث: العناية المناسبة
0.79	0.64	البعد الرابع: قواعد عامة أخرى
0.46	0.85	المحور الثالث: القواعد الميدانية

0.21	1.05	البعد الأول: التخطيط
0.21	1.05	البعد الثاني: الاشراف والفحص
0.17	1.09	البعد الثالث: المطابقة والقوانين والانظمة السارية المفعول
0.60	0.76	البعد الرابع: دليل اثبات الرقابة
0.88	0.58	البعد الخامس: تحليل البيانات
0.98	0.47	البعد السادس: المساءلة والشفافية
<b>0.84</b>	<b>0.61</b>	<b>المحور الرابع: إعداد التقارير</b>
<b>0.89</b>	<b>0.57</b>	<b>جميع فقرات الاستبانة</b>

### 6.3 الوصف الإحصائي للمتغيرات الشخصية للمبحوثين:

تم استخدام النسبة المئوية والتكرارات لوصف أفراد مجتمع الدراسة وفق البيانات الشخصية التي تم جمعها منهم، وفيما يلي نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية:

#### 1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس:

تبين من النتائج الموضحة في جدول (6.2) أن 85.7% من أفراد عينة الدراسة ذكور، بينما شكل الإناث ما نسبته 14.3% من عينة الدراسة.

جدول (6.2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	الجنس
85.7	30	ذكر
14.3	5	أنثى
<b>100</b>	<b>35</b>	<b>المجموع</b>

من خلال الجدول السابق يتضح تدني نسبة مشاركة الاناث بالديوان بالإضافة أن 80% منهن ذوات خبرة أقل من 5 سنوات، مما يدل على أن مجتمع الديوان مجتمع ذكوري بشكل كبير، ولكن تعيين الاناث في السنوات الأخيرة يبعث الأمل بتغيير نظام التوظيف وزيادة حصة مشاركة الاناث

## 2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

تبين من النتائج الموضحة في جدول (6.3) أن 71.4% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، بينما 28.6% مؤهلهم العلمي ماجستير فأعلى.

جدول (6.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
71.4	25	بكالوريوس
28.6	10	ماجستير فأعلى
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

يلاحظ الباحث أن موظفي الديوان يحملون مؤهلات عليا تفي بتحقيق أهداف الديوان، وهذا يتفق مع المعايير الدولية ومع مادة رقم 21 من قانون الديوان في توظيف الأشخاص ذوي الكفاءة اللازمة للقيام بأعمال وواجبات الرقابة

## 3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

تبين من النتائج الموضحة في جدول (6.4) أن 14.3% من أفراد عينة الدراسة خبرتهم العملية (أقل من 5 سنوات)، بينما 48.6% تتراوح خبرتهم العملية بين (5 إلى أقل من 10 سنوات)، و2.9% تتراوح خبرتهم العملية بين (10 إلى أقل من 15 سنة)، في حين أن 34.3% خبرتهم العملية (أكثر من 15 سنة).

جدول (6.4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
14.3	5	أقل من 5 سنوات
48.6	17	5 إلى أقل من 10 سنوات
2.9	1	10 إلى أقل من 15 سنوات
34.3	12	أكثر من 15 سنة
<b>100</b>	<b>35</b>	<b>المجموع</b>

يتبين من الجدول السابق تمتع موظفي الديوان بخبرات جيدة في العمل الرقابي حيث يتمتع ما يزيد عن ثلث موظفيه بخبرة تعلق 15 عام، كما يتبين تدفق دماء جديدة في الديوان واجتذاب موظفين جدد ذوي مؤهلات علمية تفي بأغراض الرقابة.

#### 4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة:

تبين من النتائج الموضحة في جدول (6.5) أن 34.3% من أفراد عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير، بينما 34.3% مساهم الوظيفي مفتش، و 5.7% رئيس قسم، و 8.6% اداري، و 8.6% مساعد قانوني، في حين أن 8.6% محاسبين.

جدول (6.5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

النسبة %	التكرار	الوظيفة
34.3	12	مدير
34.3	12	مفتش
5.7	2	رئيس قسم
8.6	3	اداري
8.6	3	مساعد قانوني
8.6	3	محاسب
<b>100</b>	<b>35</b>	<b>المجموع</b>

يتضح مما سبق تدني نسبة المفتشين (المراقبين الميدانيين) لدى الديوان مقارنة بنسبة باقي موظفو الديوان، رغم أهمية دورهم بشكل خاص في ديوان الرقابة.

#### 6.4 تحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

فيما يلي عرض نتائج التحليل الإحصائي لفقرات أداة الدراسة وأبعادها ومحاورها، بهدف الإجابة على تساؤلات الدراسة، من خلال تحديد المستوى العام لمتغيرات الدراسة من وجهة نظر مجتمع الدراسة، حيث تم عرض المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي، وكذلك الترتيب لكل فقرة من الفقرات لدرجة الموافقة، وعلى الدرجة الكلية لكل بُعد ومحور من محاور أداة الدراسة.

جدول (6.6): نتائج تحليل المحاور الرئيسية للاستبانة

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	المعطيات الأساسية	6.81	1.61	68.1	4
2	القواعد العامة	6.87	1.56	68.7	3
3	القواعد الميدانية	7	1.26	70.0	2
4	إعداد التقارير	7.87	1.28	78.7	1
	الدرجة الكلية	7.13	1.32	71.3	

يلاحظ من خلال جدول(6.6) ان درجة تطبيق معيار إعداد التقارير جاء في المرتبة الأولى بوزن نسبي 71.3% ، وجاء في المرتبة الثانية تطبيق معيار القواعد الميدانية بوزن نسبي 70.0%، وجاء تطبيق معيار القواعد العامة في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 68.7%، أما بالمرتبة الاخيرة جاء تطبيق معيار المعطيات الأساسية بوزن نسبي 68.1%، وستوضح الدراسة تفصيل تطبيق فقرات كل محور مع توضيح الأسباب المؤدية لذلك.

**المحور الأول: ما درجة إتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بالمعطيات الأساسية لمنظمة انتوساي؟**

للإجابة على هذا التساؤل استخدم الباحث الاختبارات الوصفية المناسبة: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، والترتيب لمحور المعطيات الأساسية والدرجة الكلية لفقراته.

جدول (6.7): نتائج تحليل فقرات محور: المعطيات الأساسية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	تعرفت جيداً على قواعد الرقابة الدولية المنبثقة عن منظمة هيئات الرقابة العليا في العالم (الانتوساي)	5.06	2.98	50.6	16
2	تصرفات الديوان مطابقة لقواعد الرقابة الخاصة بمنظمة (الانتوساي) في جميع الأمور	4.71	2.79	47.1	17
3	يتبع الديوان قواعد ملائمة لضمان انجاز العمل	6.11	2.41	61.1	13

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
	الرقابي بدرجة عالية النوعية				
4	يتخذ الديوان قراره الخاص بشأن جميع الأوضاع التي تظهر أمامه	6.49	2.77	64.9	11
5	يعتبر الديوان القواعد الرقابية الموضوعة من قبل منظمة (الانتوساي) تمثل رأياً مجتمعاً عليه	5.14	3.11	51.4	15
6	يسعى الديوان الى إزالة أي تعارض مع قواعد (الانتوساي)	4.71	3.08	47.1	17
7	يعمل الديوان بشكل جاد ومناسب لكي يضع المساءلة العامة في مكانها الصحيح لجميع الاشخاص والوحدات الخاضعة للرقابة	6.97	2.41	69.7	9
8	يطور الديوان نظاماً مناسبة للمعلومات وللرقابة الداخلية والتقييم وإعداد التقارير	6.31	2.48	63.1	12
9	يعمل الديوان بالتعاون مع المجلس التشريعي على اصدار قواعد تشريعية تسهل عمل الرقابة	5.66	2.65	56.6	14
10	جميع أوجه النشاط الرقابي الذي يقوم به الديوان داخلة ضمن السلطة القانونية للرقابة	8.40	1.52	84.0	3
11	يعتمد وجود عمل الديوان على نصوص دستورية وتشريعية مناسبة وواضحة	8.63	1.73	86.3	2
12	يهدف الديوان إلى كشف الانحراف عن المعايير القياسية	7.91	2.08	79.1	6
13	يهدف الديوان إلى كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفاعلية وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية	7.37	2.07	73.7	7
14	يعمل الديوان على إيجاد تكامل بينه وبين عمل السلطة القضائية والتشريعية	7.20	2.07	72.0	8
15	يقوم الديوان بالرقابة الكاملة والتي تشمل الرقابة المالية ورقابة الأداء	8.86	1.14	88.6	1

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
16	يقوم الديوان برقابة مدى كفاءة وفاعلية الاداء	8.23	1.21	82.3	4
17	يقوم الديوان بتحسين التقنيات اللازمة للقيام بمراقبة صحة مقاييس الأداء	6.74	2.05	67.4	10
18	يقوم الديوان بتجنب تعارض المصالح بين المراقب والوحدة الخاضعة	8.03	2.04	80.3	5
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>6.81</b>	<b>1.61</b>	<b>68.1</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

- الفقرة التي تنص على "يقوم الديوان بالرقابة الكاملة والتي تشمل الرقابة المالية ورقابة الأداء" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (8.86 من 10)، وانحراف معياري (1.14)، وبوزن نسبي (88.6%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة.
- وهذا مؤشر جيد على قيام الديوان بالواجبات التي أنشئ من أجلها وهما الرقابة المالية ورقابة الأداء، ولم يقتصر على أحدهما دون الأخرى.
- الفقرات التي تنص على "تصرفات الديوان مطابقة لقواعد الرقابة الخاصة بمنظمة (الانتوساي) في جميع الأمور"، و"يسعى الديوان الى إزالة أي تعارض مع قواعد (الانتوساي)"، جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (4.71 من 10)، وبوزن نسبي (47.1%)، وهذا يشير إلى وجود درجة منخفضة من الموافقة على هذه الفقرة.
- ويدل ذلك ليس فقط على عدم تبني الديوان عملياً لمعايير الرقابة الدولية لمنظمة الانتوساي بل وأبعد من ذلك نجد الفقرة "تعرفت جيداً على قواعد الرقابة الدولية المنبثقة عن منظمة هيئات الرقابة العليا في العالم (الانتوساي)" جاءت الترتيب 16 بنسبة 50.6% وتشير الى درجة منخفضة من معرفة موظفي الديوان بمعايير دولية تخص مجال عملهم وهي معايير الانتوساي، وهذه المعايير يجب ان تكون معروفة لديهم للاستفادة منها وتبنيها والعمل بها.

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على محور "المعطيات الأساسية" بلغ (6.81 من 10)، وبانحراف معياري (1.61)، وبوزن نسبي (68.1%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق المعطيات الأساسية لمنظمة انتوساي على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة.

إن درجة تطبيق الديوان للمعطيات الأساسية للمعايير الدولية متوسطة مرتفعة وذلك ليس لأن الديوان يتبنى المعايير الدولية بل نتيجة مصادفة توافق معايير الديوان الخاصة بالمعايير الدولية.

**المحور الثاني: ما درجة التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بالقواعد العامة لمنظمة انتوساي ؟**

للإجابة على هذا التساؤل استخدم الباحث الاختبارات الوصفية المناسبة: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، والترتيب لأبعاد محور القواعد العامة والدرجة الكلية لفقراته، ثم قام الباحث بتحليل كل بعد من أبعاد القواعد العامة:

**جدول (6.8): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية والترتيب لكل بُعد من أبعاد القواعد العامة والدرجة الكلية لفقراته**

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
1	البعد الأول: الاستقلال	6.50	2.13	65.0	4
2	البعد الثاني: الاختصاص والاهلية	7.26	1.56	72.6	1
3	البعد الثالث: العناية المناسبة	7.18	1.63	71.8	2
4	البعد الرابع: قواعد عامة أخرى	6.54	1.43	65.4	3
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>6.87</b>	<b>1.56</b>	<b>68.7</b>	

يلخص الجدول رقم (6.8) نتائج التحليل الإحصائي لأبعاد القواعد العامة، ومدى توافر هذه الأبعاد، إذ يلاحظ أن بُعد "الاختصاص والاهلية" جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (7.26)، وبوزن نسبي (72.6%)، يليه في المرتبة الثانية بُعد "العناية المناسبة" بمتوسط حسابي (7.18)، وبوزن نسبي (71.8%)، وفي المرتبة الثالثة بُعد "القواعد العامة الأخرى"



بمتوسط حسابي (6.54)، وبوزن نسبي (65.4%)، يليه في المرتبة الرابعة بُعد "الاستقلال" بمتوسط حسابي (6.50)، وبوزن نسبي (65%).

جاءت الاختصاص والأهلية في المرتبة الأولى حيث أن المادة (21) من معايير الديوان تشترط أنه لا يجوز تعيين شخص بوظيفة مفتش إلا إذا كان حاملاً لشهادة الجامعة الأولى حسب الاختصاص حيث يتوافق هذا التوجه مع المعايير الدولية، ويلاحظ من خلال جدول (5.3) أن 25 حاملي المؤهل بكالوريوس و10 حاصلين على دراسات عليا، كما أنهم يتمتعون بخبرة واسعة كما تمت الإشارة لذلك في جدول (6.4).

ويلاحظ أن بعد الاستقلال جاء في المرتبة الأخيرة وهذا يتوافق مع نتائج دراسة كل من (الظاظا، 2016) التي بينت أن جوانب الاستقلالية لا تتوفر بالدرجة الكافية، كما انفقت مع دراسة (نور، 2012) حيث جاءت نسبة الالتزام بمعايير الاستقلال 63.3%، كما جاء أيضاً في دراسة (كنعان، 2005) أن تبعية الديوان تحول دون ممارسته للاستقلالية.

حيث أن المادة رقم (8) من قانون الديوان لا تتوافق مع الاستقلال الإداري للديوان حيث تفرض على الديوان أن يقوم بأي أعمال يعهد بها إليه من قبل رئيس السلطة أو المجلس التشريعي أو مجلس الوزراء وهذا بخلاف معيار الاستقلال الإداري المنبثق عن الانتوساي

ويستدل من الدرجة الكلية للقواعد العامة أن المتوسط الحسابي الكلي للإجابات على هذا المحور بلغ (6.87) وبوزن نسبي (68.7%)، وهذا يدل على وجود تأثير لتطبيق القواعد العامة لمنظمة انتوساي على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.

وتوضح الجداول التالية (6.9) (6.10) (6.11) (6.12) الإحصاءات الوصفية لأبعاد محور القواعد العامة:

## نتائج تحليل فقرات البعد الأول: الاستقلال

جدول (6.9): نتائج تحليل فقرات بُعد: الاستقلال

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يتمتع الديوان بدرجة مناسبة من الاستقلال عن السلطة التشريعية	6.74	2.49	67.4	4
2	يتمتع الديوان بدرجة مناسبة من الاستقلال عن السلطة التنفيذية (الحكومة)	6.43	2.75	64.3	9
3	لا يظهر الديوان اي تجاوب مع أي رغبات أو مصالح سياسية	5.97	2.54	59.7	12
4	لا يخضع الديوان لتوجيه من السلطة التشريعية او التنفيذية أو جهات خارجية في برمجة رقابته وتخطيطها	6.06	2.81	60.6	11
5	يتمتع الديوان بالحرية التامة في وضع أولوياته وبرمجة عمله وفي تبني المناهج الملائمة للرقابة واعداد التقارير ومحتواها	6.94	2.51	69.4	3
6	العلاقة الاساسية التي تربط الديوان بالسلطة التنفيذية هي علاقة المراقب الخارجي لها	6.57	2.75	65.7	7
7	توفر السلطة التنفيذية للديوان الموارد الكافية لتمكينه من القيام بمسؤولياته بطريقة معقولة دون المساس باستقلاله	6.29	2.12	62.9	10
8	يتمتع الديوان بالاطلاع الكامل والحر على جميع المعلومات حتى الحساسة منها اللازمة للرقابة والخاصة بالوحدات الخاضعة للرقابة	7.40	2.20	74.0	1
9	يتمتع رئيس الديوان بالاستقلال المناسب فيما يتعلق بتعيينه أو فصله أو تقاعده	6.71	2.93	67.1	5
10	يتمتع اعضاء ديوان الرقابة بمن فيهم المدير العام والمراقبين بالاستقلال المناسب من خلال التمتع	5.69	2.93	56.9	6

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
	بضمانات مختلفة مشابهة لاستقلال القضاة				
11	يعمل الديوان على ان تكون سلطته القانونية ووضعها المستقل مفهوماً بصورة جيدة في المجتمع الذي يعمل فيه	6.57	2.45	65.7	7
12	يتمتع الديوان بالاستقلال الوظيفي المناسب بالنسبة لجميع موظفيه	5.83	2.98	58.3	13
13	يتمتع الديوان بالاستقلال التام عن الوحدات الخاضعة للرقابة	7.29	2.75	72.9	2
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>6.50</b>	<b>2.13</b>	<b>65.0</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يتمتع الديوان بالاطلاع الكامل والحر على جميع المعلومات حتى الحساسية منها اللازمة للرقابة والخاصة بالوحدات الخاضعة للرقابة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (7.40 من 10)، وانحراف معياري (2.20)، وبوزن نسبي (74%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة.

إن ارتفاع نسبة الموافقة لهذه الفقرة عن غيرها جاء نظراً لأن كل من المادة (12) والتي نصت على أنه لا يجوز التدخل في أي عمل من أعمال الديوان وتلتزم الجهات الخاضعة للرقابة بالتعاون الكامل التام فيما يطلب الديوان، كما أن المادة (24) أكدت على حق الديوان في الاطلاع والتدقيق في الحسابات والوثائق واللوازم في أي دائرة وعليهم أنه يسلموه المعلومات المطلوبة، مما يعني أن هناك اتفاق بين قانون الديون المطبق ومعايير الانتوساي.

الفقرة التي تنص على "يتمتع الديوان بالاستقلال الوظيفي المناسب بالنسبة لجميع موظفيه" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (5.83 من 10)، وانحراف معياري (2.98)، وبوزن نسبي (58.3%)، وهذا يشير إلى وجود درجة متوسطة من

الموافقة على هذه الفقرة، يبدو هنا تناقض بين المادة (12) في قانون الديوان والتي تمنع تدخل أي جهة خاضعة لرقابة الديوان في أي عمل من أعماله وبين المادة (8) والتي تفرض على الديوان أن يقوم بأي عمل يعهد به إليه من قبل رئيس السلطة أو المجلس التشريعي أو مجلس الوزراء غير أن رئيس ديوان الرقابة المكلف بين في مقابلة معه أن الديوان يتعامل مع طلبات الجهات المذكورة أعلاه وفقاً لبرامجه وخططه وليس كما هو مفروض عليه.

من خلال المادة رقم (45) من الفصل السابع والتي أوردت معايير تتعلق بموظفي الديوان لم تلقي الضوء على الاستقلال الوظيفي لهم، كما أن الفقرة " لا يظهر الديوان اي تجاوب مع أي رغبات أو مصالح سياسية" والفقرة" لا يخضع الديوان لتوجيه من السلطة التشريعية او التنفيذية أو جهات خارجية في برمجة رقابته وتخطيطها" جاءت بمتوسط 5.97 و 6.06 على الترتيب وهو منخفض أيضاً مما يؤكد ضعف الاستقلال المالي أيضاً بجانب الاستقلال الوظيفي، وكذلك الاستقلال المالي حيث ان الفقرة " توفر السلطة التنفيذية للديوان الموارد الكافية لتمكينه من القيام بمسؤولياته بطريقة معقولة دون المساس باستقلاله" جاءت بمتوسط 6.29 وبعبارة أخرى يتضح من ذلك ضعف استقلال الديوان بكل أشكاله المالي والإداري والوظيفي، ويبدو أن ذلك ليس مقتصر على قطاع غزة فحسب بل أنه ممتد إلى ديوان الرقابة في الضفة الغربية والدول العربية كما أثبت ذلك دراسة (نور، 2012) و(كنعان، 2005).

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "الاستقلال" بلغ (6.50) من (10)، وبانحراف معياري (2.13)، وبوزن نسبي (65%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار الاستقلال على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.

#### نتائج تحليل فقرات البعد الثاني: الإختصاص والأهلية

جدول (6.10): نتائج تحليل فقرات بُعد: الاختصاص والأهلية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يتمتع الديوان وموظفوه بالاختصاص والأهلية	8.43	1.27	84.3	1

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
	والكفاءة والخبرات الكافية لطبيعة ونطاق وتعقيدات اعمال الرقابة				
2	يطبق الديوان مناهج وممارسات رقابية من أعلى النوعيات جودة	7.20	1.81	72.0	2
3	يزود الديوان نفسه بمدى كامل من مناهج واساليب الرقابة الحديثة مثل التقنيات المستندة الى النظم واساليب الفحص التحليلي والعينات الاحصائية ومراقبة نظم المعلومات	6.14	2.05	61.4	3
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.26</b>	<b>1.56</b>	<b>72.6</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يتمتع الديوان وموظفوه بالاختصاص والاهلية والكفاءة والخبرات الكافية لطبيعة ونطاق وتعقيدات اعمال الرقابة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (8.43 من 10)، وبانحراف معياري (1.27)، وبوزن نسبي (84.3%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة. وهذا يتوافق مع ما تم ذكره سابقاً بالتوافق بين معايير الديوان حسب المادة رقم (45) ومعايير الانتوساي.

الفقرة التي تنص على "يزود الديوان نفسه بمدى كامل من مناهج واساليب الرقابة الحديثة مثل التقنيات المستندة الى النظم واساليب الفحص التحليلي والعينات الاحصائية ومراقبة نظم المعلومات" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (6.14 من 10)، وبانحراف معياري (2.05)، وبوزن نسبي (61.4%)، وهذا يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة.

حيث أن الديوان لم يتم بأي تحديث يذكر ومازال يستخدم قانون الديوان الخاص بفلسطين دون الرجوع للقوانين الدولية المجمع عليها وعدم تطوير نفسه وقوانينه وضعف البرنامج التنموي للموظفين، وتتوافق نتيجة هذه الفقرة مع ما جاء في دراسة (الظاظا، 2016)

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات الباحثين على بُعد "الإختصاص والأهلية" بلغ (7.26 من 10)، وبانحراف معياري (1.56)، ووزن نسبي (72.6%)، مما يدل على أن بُعد "الإختصاص والأهلية" يحظى بدرجة جيدة من الموافقة.

### نتائج تحليل فقرات البعد الثالث: العناية المناسبة

جدول (6.11): نتائج تحليل فقرات بُعد: العناية المناسبة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يبدل الديوان والمراقبون العناية المناسبة في تحديد دليل الاثبات وجمعه وتقييمه	8.29	1.66	82.9	3
2	يبدل الديون العناية المناسبة في دقة التحليل واعداد التقارير بشأن الملاحظات المكتشفة والنتائج والتوصيات	8.00	1.71	80.0	4
3	يتميز الديوان بالموضوعية في عمله الرقابي	8.34	1.83	83.4	2
4	يمارس الديوان وموظفيه اعمالهم الرقابية بمهارة فنية وبمستوى عالي من النوعية المناسبة للتعقيدات الرقابية	7.94	1.53	79.4	6
5	يبدل المراقبون الماليون العناية والانتباه للأوضاع ولأوجه ضعف الرقابة الداخلية والاختفاء بأنواعها المختلفة في العمل	7.97	1.50	79.7	5
6	يبدل الديوان العناية المناسبة من اهلية وكفاءة وجدارة الاستشاريين الخارجيين في القيام بالأعمال المكلفين بها وذلك عند استخدام استشاريين خارجيين	5.66	2.59	56.6	8

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
7	عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين يحتفظ الديوان لنفسه بالقيام بالمهام الرئيسية مثل تخطيط نطاق الرقابة واعداد التقارير	5.51	2.87	55.1	9
8	عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين لا يحرر الديوان من مسؤوليته تجاه الآراء المصاغة والنتائج التي تم التوصل اليها	5.51	2.99	55.1	9
9	تتطابق أعمال المستشار الخارجي مع قواعد الرقابة ذات الصلة في الموضوع	5.80	3.04	58.0	7
10	يحافظ الديوان على السرية ويعمل على عدم استخدام المعلومات المتعلقة بالوحدة الخاضعة للرقابة لأهداف خارجة عن نطاق الرقابة	8.74	1.60	87.4	1
<b>الدرجة الكلية</b>		<b>7.18</b>	<b>1.63</b>	<b>71.8</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يحافظ الديوان على السرية ويعمل على عدم استخدام المعلومات المتعلقة بالوحدة الخاضعة للرقابة لأهداف خارجة عن نطاق الرقابة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (8.74 من 10)، وبانحراف معياري (1.63)، وبوزن نسبي (71.8%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة.

حيث أن المادة رقم (51) والتي نصت على سرية المعلومات الوثائق التي يطلع عليها العاملون في الديوان ولا تفسى أو يسمح للغير الاطلاع عليها ولهذا ارتفعت نسبة الموافقة لأن هذا المعيار يتوافق مع أحد مواد القانون الفلسطيني وهي المادة (51)

الفقرات التي تنص على "عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين يحتفظ الديوان لنفسه بالقيام بالمهام الرئيسية مثل تخطيط نطاق الرقابة واعداد التقارير" و"عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين لا يحرر الديوان من مسؤوليته تجاه الآراء المصاغة والنتائج التي تم التوصل

اليها" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (5.51 من 10)، وبانحراف معياري (2.99)، وبوزن نسبي (55.1%)، وهذا يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرات.

يستدل من ذلك أن الديوان عند الاستعانة بخبرات خارجية لا يتتبع الأداء حيث أن المادة (19) من قانون الديوان والتي بينت امكانية الاستعانة بخبرات خارجية عند الحاجة لم تلقي الضوء على متابعة الديوان لسير العمل وإنما فقط إتاحة الفرصة للاستعانة فقط بالخبرات وهذا ما يجعل موظفي الديوان غير موافقون بدرجة كبيرة على متابعة العمل وتقويمه.

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "العناية المناسبة" بلغ (7.18 من 10)، وبانحراف معياري (1.63)، وبوزن نسبي (71.8%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار العناية المناسبة على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.

#### نتائج تحليل فقرات البعد الرابع: القواعد العامة الأخرى

جدول (6.12): نتائج تحليل فقرات بُعد: القواعد العامة الأخرى

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يعمل الديوان جاهدا على استقطاب الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة	8.54	1.44	85.4	1
2	يتبنى الديوان سياسات واجراءات لتنمية مستمرة للموظفين داخل الديوان وخارجه	6.29	2.37	62.9	9
3	يطور الديوان معايير تشمل النواحي الثقافية والعملية من أجل ترقية الموظفين	5.69	2.48	56.9	13
4	يتمتع موظفو الديوان بالفهم الجيد للبيئة الحكومية والجهات الخاضعة للرقابة وقوانينها وطبيعة عملها	7.83	1.58	78.3	3
5	يتمتع الموظفون بمعرفة جيدة لأساليب الرقابة	8.11	1.49	81.1	2



م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
	المالية ورقابة الأداء				
6	يقوم الديوان بتبني سياسات لإعداد كتيبات وتوجيهات وارشادات تتعلق بالعمل الرقابي	5.71	2.41	57.1	12
7	يوزع الديون الأعمال الرقابية بناء على المهارات والكفاءات	6.40	2.57	64.0	8
8	يوفر الديوان عدد كاف من الافراد للقيام بالعملية الرقابية	6.03	2.24	60.3	11
9	يتمتع موظفو الديوان بنظام رواتب وحوافز وعلاوات خاص يفوق قانون الخدمة المدنية	3.03	1.62	30.3	14
10	يقدم الديوان الحد الاقصى من الضمان الممكن استعماله بخصوص تنفيذ التزامات المسائلة العامة بواسطة كل الوحدات الخاضعة للرقابة	6.20	2.01	62.0	10
11	يخطط الديوان تخطيطيا استراتيجيا لتحديد نظام مناسب لأولوية الأعمال التي يجب أن تنجز ضمن اطار زمني محدد	6.91	2.43	69.1	6
12	يحتفظ الديوان بمحفظة معلومات تتعلق ببنية ووظائف وعمليات الوحدة الخاضعة للرقابة	6.97	1.74	69.7	5
13	قبل البدء بالرقابة يصدر الديوان اذن للموظف المختص يبين فيه اهداف ونطاق وموارد الرقابة المطلوبة من حيث المهارة والتواريخ للعمل الميداني	7.14	1.94	71.4	4
14	يتبنى الديوان سياسات واجراءات لفحص كفاءة وفعالية القواعد الداخلية للديوان	6.71	2.09	67.1	7
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>6.54</b>	<b>1.43</b>	<b>65.4</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يعمل الديوان جاهدا على استقطاب الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (8.54 من 10)،

وبانحراف معياري (1.44)، وبوزن نسبي (85.4%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة.

كما سبق الإشارة مسبقاً أن قانون الديوان يستقطب ذوي الأهلية والاختصاص ويشترط في مواده أن يكون المراقبون من حملة الشهادات الجامعية.

الفقرة التي تنص على "يتمتع موظفو الديوان بنظام رواتب وحوافز وعلاوات خاص يفوق قانون الخدمة المدنية" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (3.03 من 10)، وبانحراف معياري (1.62)، وبوزن نسبي (30.3%)، وهذا يشير إلى وجود درجة منخفضة من الموافقة على هذه الفقرة.

وذلك بسبب ما تنص عليه المادة (53) أنه تسري على الموظفين في الديوان أحكام قانون الخدمة المدنية وهذا يتعارض مع ما جاء في معايير الانتوساي والتي تحث على أن يتمتع موظفو الديوان بقانون رواتب وعلاوات وحوافز خاص يشابه قوانين القضاء.

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "القواعد العامة الأخرى" بلغ (6.54 من 10)، وبانحراف معياري (1.43)، وبوزن نسبي (65.4%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق القواعد العامة الأخرى على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة، كما يدل على تطبيق الديوان للمعايير العامة الأخرى بدرجة متوسطة.

**المحور الثالث: ما درجة التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة بتطبيق القواعد الميدانية لمنظمة انتوساي؟**

للإجابة على هذا التساؤل تم استخدام الاختبارات الوصفية المناسبة: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، والترتيب لأبعاد محور القواعد الميدانية والدرجة الكلية لفقراته، ثم قام الباحث بتحليل كل بعد من أبعاد القواعد الميدانية:

جدول (6.13): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية والترتيب لكل بُعد من أبعاد القواعد الميدانية والدرجة الكلية لقراته

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
1	البعد الأول: التخطيط	7.20	1.63	72.0	4
2	البعد الثاني: الاشراف والفحص	7.00	2.16	70.0	5
3	البعد الثالث: المطابقة والقوانين والانظمة السارية المفعول	7.73	1.37	77.3	3
4	البعد الرابع: دليل اثبات الرقابة	7.92	1.45	79.2	1
5	البعد الخامس: تحليل البيانات	7.89	1.56	78.9	2
6	البعد السادس: المساءلة والشفافية	4.27	1.92	42.7	6
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.00</b>	<b>1.26</b>	<b>70.0</b>	

يلخص الجدول رقم (6.13) نتائج التحليل الإحصائي لأبعاد القواعد الميدانية، ومدى توافر هذه الأبعاد، إذ يلاحظ أن بُعد "دليل اثبات الرقابة" جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (7.92)، وبوزن نسبي (79.2%) وهذا يبين فهم المراقبون لطبيعة عملهم من حيث الحصول على دليل الاثبات والذي يعتبر حجر الزاوية في العمل الرقابي ويمنحه الثقة والمصادقية.

يليه في المرتبة الثانية بُعد "تحليل البيانات" بمتوسط حسابي (7.89)، وبوزن نسبي (78.9%)، وفي المرتبة الثالثة بُعد "المطابقة والقوانين والأنظمة السارية المفعول" بمتوسط حسابي (7.73)، وبوزن نسبي (77.3%)، يليه في المرتبة الرابعة بُعد "التخطيط" بمتوسط حسابي (7.20)، وبوزن نسبي (72%)، ثم جاء بُعد "الاشراف والفحص" بالمرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (7)، وبوزن نسبي (70%)، يليه في المرتبة السادسة بُعد "المساءلة والشفافية" بمتوسط حسابي (4.27)، وبوزن نسبي (42.7%)، وقد اتفقت النتيجة مع ما جاء في دراسة (النعيزي، 2015) والتي أوصت بضرورة انضمام ديوان الرقابة المالية والادارية الى الانتوساي للارتقاء بجانب الشفافية والمساءلة، ونظراً لأن الديوان ما زال يطبق القانون الخاص به والذي يفتقر الى دعم الشفافية والمساءلة حيث تدنت نسبة هذا الجانب كما هو مبين.

ويستدل من الدرجة الكلية للقواعد الميدانية أن المتوسط الحسابي الكلي للإجابات على هذا المحور بلغ (7) وبوزن نسبي (70%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق القواعد الميدانية لمنظمة انتوساي على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة.

ان ارتفاع المتوسط الحسابي لهذا المحور إلى درجة جيدة لأنه يتعلق بالجانب العملي للعمل الرقابي والذي أصبح واضحاً لموظفي الديوان أنهم ذوي خبرة في هذا المجال حيث عمل أكثر من ثلثهم أكثر من 10 سنوات في الديوان.

ورغم ذلك فإن تطبيق هذه الدرجة للمعايير الميدانية غير كافية حيث بلغت جودة منخفضة ويرى الباحث ان ذلك بسبب ضعف البرامج التدريبية وعدم استمراريته وقلّة التواصل والاستفادة من تجارب الآخرين وذلك لأسباب منها الحصار المفروض على قطاع غزة.

وتوضح الجداول التالية (6.14) (6.15) (6.16) (6.17) (6.18) (6.19) الإحصاءات الوصفية لأبعاد محور القواعد الميدانية:

#### نتائج تحليل فقرات البعد الأول: التخطيط

جدول (6.14): نتائج تحليل فقرات بُعد: التخطيط

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يقوم الديوان بتخطيط الرقابة بحيث تكون ذات نوعية وبطريقة اقتصادية وكفاءة وفعالة وفي الوقت المناسب	7.23	2.16	72.3	5
2	يحدد المراقب الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل بها الوحدة الخاضعة للرقابة	7.43	1.88	74.3	3
3	يطور المراقب مفهوم العلاقات المتعلقة بالمساءلة	6.80	1.95	68.0	7
4	يحدد المراقب أهداف الرقابة اللازمة بتغطيتها وأسلوب الرقابة الأكثر فاعلية	7.34	1.92	73.4	4
5	يحدد المراقب نظم الادارة الاساسية وأنواع الرقابة الداخلية وجوانب القوة والضعف بها و يقيم المراقب	7.14	1.91	71.4	6

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
	مدى الاعتماد على المراقبين الداخليين				
6	يوثق المراقب خطة للرقابة من اجل العمل الميداني المقترح	7.63	1.91	76.3	2
7	يلقي المراقب الضوء على بعض المشكلات التي تظهر عند تخطيط الرقابة	7.71	1.49	77.1	1
8	يعد المراقب موازنة تقديرية وجدول للرقابة	6.29	1.92	62.9	8
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.20</b>	<b>1.63</b>	<b>72.0</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يلقي المراقب الضوء على بعض المشكلات التي تظهر عند تخطيط الرقابة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (7.71 من 10)، وبانحراف معياري (1.49)، وبوزن نسبي (77.1%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة.

يُفسر ذلك خبرة المراقبين الواسعة وامتلاكهم لمهارات معرفية وعملية في جانب الرقابة كما سبق الحديث عن مؤهلاتهم العلمية وخبرتهم.

الفقرة التي تنص على "يعد المراقب موازنة تقديرية وجدول للرقابة" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (6.29 من 10)، وبانحراف معياري (1.92)، وبوزن نسبي (62.9%)، وهذا يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة.

من خلال مراجعة مواد قانون الديوان الفلسطيني، يلاحظ أن ليس من مهام المراقب إعداد موازنة لكل عملية رقابية.

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "التخطيط" بلغ (7.20) من (10)، وبانحراف معياري (1.63)، وبوزن نسبي (72%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار التخطيط على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.

كما يلاحظ أن كل فقرات هذا البعد تراوحت بين المتوسطة والجيدة في درجة الموافقة عليها.

### نتائج تحليل فقرات البعد الثاني: الإشراف والفحص

جدول (6.15): نتائج تحليل فقرات بُعد: الإشراف والفحص

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يخضع عمل المراقبين الميدانيين لإشراف مناسب من قبل من هم أعلى رتبة وخبرة	7.83	2.35	78.3	1
2	يتضمن عمل الإشراف على المراقبين التحقق من أن المراقبين لديهم فهم واضح ومستمر لخطة الرقابة	7.09	2.25	70.9	2
3	يقوم المشرف بالتأكد من تحقيق أهداف الرقابة بما يشمل دليل الإثبات وفقا لمعايير الرقابة	6.80	2.42	68.0	3
4	يقوم المشرف بجميع الأخطاء وأوجه النقص ويوثقها بصورة مناسبة ويعالجها	6.29	2.54	62.9	4
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.00</b>	<b>2.16</b>	<b>70.0</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يخضع عمل المراقبين الميدانيين لإشراف مناسب من قبل من هم أعلى رتبة وخبرة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (7.83) من (10)، وبانحراف معياري (2.35)، وبوزن نسبي (78.3%)، وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة من الموافقة على هذه الفقرة.

الفقرة التي تنص على "يقوم المشرف بجميع الأخطاء وواجه النقص ويوثقها بصورة مناسبة ويعالجها" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (6.29) من (10)، وانحراف معياري (2.54)، وبوزن نسبي (62.9%)، وهذا يشير إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة.

إن مهارات المعالجة للأخطاء تعد مهارات عليا وتأتي بدرجة أعلى من مهارات تحديد النقص والاختفاء ولهذا فان الموظفين بحاجة للتدريب والتطوير لرفع قدراتهم في مجال الرقابة ولكن كما سبق ذكره بأن الديوان لم يقيم بأي متابعة للتحديث واتباع أساليب رقابية حديثة كما جاء في جدول (6.10)، غير أنه وفي مقابلة شخصية أجرت مع رئيس الديوان المكلف أوضح أن الديوان يقوم بعملية إشراف دقيقة من قبل رئيس الفريق ويتأكد من أن جميع إجراءات الرقابة قد تمت وفقاً للمعايير والقانون المعمول به من حيث تسلسل الرقابة في خطواتها ونطاقها وقوانينها وتحصيلها على دليل الإثبات.

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "الإشراف والفحص" بلغ (7) من (10)، وانحراف معياري (2.16)، وبوزن نسبي (70%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار الإشراف والفحص على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.

### نتائج تحليل فقرات البعد الثالث: المطابقة للقوانين والأنظمة السارية المفعول

جدول (6.16): نتائج تحليل فقرات بُعد: المطابقة للقوانين والأنظمة السارية المفعول

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يتأكد المراقب من مدى مطابقة التصرفات والعمليات للقوانين والنظم السارية المفعول في الرقابة النظامية	8.29	1.47	82.9	1
2	يلاحظ المراقب التصرفات غير المشروعة والتي تؤثر على نتائج الرقابة ويحدد درجة اثر هذه التصرفات على نتائج الرقابة	7.97	1.25	79.7	2
3	يقوم الديوان بإيجاد نظام فعال لأنواع الرقابة الداخلية	7.34	1.94	73.4	3

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
	للتحقق من المطابقة مع القوانين والانظمة				
4	يعمل الديوان على استشارة مستشار قانوني مناسب والهيئات التي تضع القوانين سارية المفعول من اجل تحديد خطوات واجراءات الرقابة	7.31	2.03	73.1	4
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.73</b>	<b>1.37</b>	<b>77.3</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يتأكد المراقب من مدى مطابقة التصرفات والعمليات للقوانين والنظم السارية المفعول في الرقابة النظامية" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (8.29 من 10)، وانحراف معياري (1.47)، وبوزن نسبي (82.9%)، وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة من الموافقة على هذه الفقرة. حيث يتفق ذلك مع قانون الديوان مادة (23)، وكذلك المادة (27). كما الفقرة التي تنص على "يعمل الديوان على استشارة مستشار قانوني مناسب والهيئات التي تضع القوانين سارية المفعول من اجل تحديد خطوات واجراءات الرقابة" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (7.31 من 10)، وانحراف معياري (2.03)، وبوزن نسبي (73.1%)، وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة من الموافقة على هذه الفقرة.

رغم انها جاءت الترتيب الأخير الا انها حصلت على متوسط حسابي مرتفع وبدرجة موافقة جيدة أيضاً، وحيث يتفق ذلك أيضاً مع المادة رقم (19) من قانون الديوان.

ويلاحظ من ذلك ارتفاع درجة توافق المبحوثين للبعد بشكل كامل حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "المطابقة للقوانين والأنظمة السارية المفعول" بلغ (7.73 من 10)، وانحراف معياري (1.37)، وبوزن نسبي (77.3%) أي بدرجة جيدة مرتفعة، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار المطابقة والقوانين والأنظمة السارية المفعول على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.



## نتائج تحليل فقرات البعد الرابع: دليل اثبات الرقابة

جدول (6.17): نتائج تحليل فقرات بُعد: دليل اثبات الرقابة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يعمل الديوان جادا للحصول على دليل اثبات كاف ومعقول وذو صلة بالموضوع لدعم الراي والنتائج الصادرة عن الرقابة	8.20	1.64	82.0	1
2	لدى المراقب فهم سليم للتقنيات والإجراءات المتعلقة بالتفتيش والملاحظة والاستجواب والتثبت من اجل جمع دليل اثبات	8.14	1.33	81.4	2
3	يتحقق الديوان من ان التقنيات المستخدمة كافية من اجل تحري الأخطاء المادية والمخالفات من الناحية الكمية والكيفية بصورة معقولة	7.63	1.63	76.3	4
4	يوثق المراقب بصورة ملائمة دليل إثبات ضمن أوراق العمل بحث يتضمن أساس التخطيط ومداه والعمل المنجز والملاحظات التي تم اكتشافها	7.71	2.15	77.1	3
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.92</b>	<b>1.45</b>	<b>79.2</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يعمل الديوان جادا للحصول على دليل اثبات كاف ومعقول وذو صلة بالموضوع لدعم الراي والنتائج الصادرة عن الرقابة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (8.20 من 10)، وانحراف معياري (1.64)، ويوزن نسبي (82%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة، حيث بلغت درجة جيدة جداً ذلك لأن عمل الديوان قائم على تحصيل دليل الإثبات لتقاريره الرقابية والذي بدونه يفقد التقرير ثقته ومصداقيته.

الفقرة التي تنص على "يتحقق الديون من ان التقنيات المستخدمة كافية من اجل تحري الأخطاء المادية والمخالفات من الناحية الكمية والكيفية بصورة معقولة" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (7.63 من 10)، وبانحراف معياري (1.63)، وبوزن نسبي (76.3%)، وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة، إلا أنه رغم ذلك يبين حاجة الديون إلى تطوير نفسه بالتقنيات المناسبة والحديثة والتي تساهم بشكل كبير في إنجاح عمله، وقد برر رئيس الديون المكلف ذلك بضعف الامكانيات المادية بسبب الحصار المفروض على قطاع غزة بكافة مؤسساته.

ان ارتفاع المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا البعد لأنه يعتبر الأساس في نتائج العمل الرقابي مما يخلق الثقة .

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "دليل اثبات الرقابة" بلغ (7.92 من 10)، وبانحراف معياري (1.45)، وبوزن نسبي (79.2%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار دليل اثبات الرقابة على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة، وبذلك يكون تطبيق الديون لمعيار دليل الإثبات قد بلغ أقصى درجة من بين كافة المعايير حيث قارب على درجة جيدة جداً، ويرى الباحث أنه لا بد للديوان ان يبذل مجهوداً أكثر من ذلك في تطبيق هذا المعيار الذي يرتكز عليه ثقة ومصداقية عمل الرقابة.

#### نتائج تحليل فقرات البعد الخامس: تحليل البيانات

جدول (6.18): نتائج تحليل فقرات بُعد: تحليل البيانات

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يحلل المراقب المالي البيانات للتأكد من اتباع قواعد المحاسبة المناسبة	7.89	2.07	78.9	3
2	يحلل المراقب المالي البيانات المالية الى الحد الذي يتم فيه الحصول على اساس معقول لإبداء الراي في	8.03	1.52	80.3	1

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
	تلك البيانات				
3	يتأكد المراقب من ان الايضاحات كافية بشأن العناصر المختلفة للبيانات	8.03	1.58	80.3	1
4	يتحقق من أن العناصر المختلفة للبيانات المالية قد قومت وقيست بصورة مناسبة	7.60	1.83	76.0	4
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.89</b>	<b>1.56</b>	<b>78.9</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرات التي تنص على "يحلل المراقب المالي البيانات المالية الى الحد الذي يتم فيه الحصول على اساس معقول لإبداء الراي في تلك البيانات" و "يتأكد المراقب من ان الايضاحات كافية بشأن العناصر المختلفة للبيانات" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (8.03 من 10)، وبوزن نسبي (80.3%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة إلى جيدة جداً من الموافقة على هذه الفقرات.

الفقرة التي تنص على "يتحقق من أن العناصر المختلفة للبيانات المالية قد قومت وقيست بصورة مناسبة" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (7.60 من 10)، وبانحراف معياري (1.83)، وبوزن نسبي (76%)، وهذا يشير إلى وجود درجة جيدة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة.

يلاحظ أن المراقبين لديهم قدرة على جمع البيانات وتحليلها بشكل أكبر من التقييم كما سبق الاشارة لذلك في الفقرة " يقوم المشرف بجميع الأخطاء وواجهه النقص ويوثقها بصورة مناسبة ويعالجها" من الجدول (6.15).

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "تحليل البيانات" بلغ (7.89 من 10)، وبانحراف معياري (1.56)، وبوزن نسبي (78.9%)، أي جيدة مرتفعة مما يدل على

وجود تأثير لتطبيق معيار تحليل البيانات على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة، كما يبين ذلك ارتفاع درجة تطبيق الديوان لمعيار تحليل البيانات إلى جيدة مرتفعة حيث بلغت الموافقة على كل عبارات هذا المعيار بين جيدة مرتفعة إلى جيدة جداً وهذا لأن عمل الرقابة لا يمكن أن يكتمل دون ترتيب وتحليل البيانات واستخلاص النتائج والتوصيات الرقابية منها.

### نتائج تحليل فقرات البعد السادس: المساءلة والشفافية

جدول (6.19): نتائج تحليل فقرات بُعد: المساءلة والشفافية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يتبنى الديوان معايير ومنهجيات الشفافية والمساءلة	7.97	2.01	79.7	1
2	يقوم الديوان بنشر تقريره السنوي بالجريدة الرسمية والمواقع الإلكترونية	4.31	3.23	43.1	4
3	يحق للجمهور الاطلاع على نتائج التقارير الرقابية	4.37	3.41	43.7	3
4	ينشر الديوان قانونه الخاص وخطته الاستراتيجية على الموقع الالكتروني للديوان	6.37	3.13	63.7	2
5	يخضع الديوان لمراجعات خارجية دورية من أجل ضمان جودة العمل الرقابي	3.83	2.93	38.3	5
6	يوجد في الديوان وحدة للرقابة الداخلية	3.71	3.11	37.1	7
7	يقوم الديوان بنشر مصادر موارده المالية (الميزانية) وطرق استخدامها	2.63	2.21	26.3	9
8	يقيس الديوان مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله	2.63	2.37	26.3	9
9	ينظم الديوان مؤتمراً صحفياً لنشر وشرح محتوى تقاريره السنوية	3.03	2.70	30.3	8
10	يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الاعلام حول عملياته ونتائج تقاريره الرقابية	3.80	2.82	38.0	6
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>4.27</b>	<b>1.92</b>	<b>42.7</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

الفقرة التي تنص على "يتبنى الديوان معايير ومنهجيات الشفافية والمساءلة" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (7.97 من 10)، وبانحراف معياري (2.01)، وبوزن نسبي (79.7%)، وهذا يشير إلى وجود درجة مرتفعة من الموافقة على هذه الفقرة.

بينما الفقرات التي تنص على "يقوم الديوان بنشر مصادر مواده المالية (الميزانية) وطرق استخدامها" و "يقيس الديوان مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (2.63 من 10)، وبوزن نسبي (26.3%)، وهذا يشير إلى وجود درجة منخفضة من الموافقة على هذه الفقرة، بل وأكثر من ذلك فقد جاءت كل فقرات هذا البعد والتي تُفصل معيار الشفافية والمساءلة بوزن نسبي منخفض جداً تراوح بين 30-40% وهذا يدل على شدة ضعف تطبيق الديوان لمعيار الشفافية والمساءلة وتكمن أسباب ضعف تطبيق الديوان لهذا المعيار في عدم وجود نصوص ملزمة في قانون الديوان لنشر تقاريره بشكل دائم وانفتاحه امام وسائل الإعلام وعلى المواقع الإلكترونية، ذلك باستثناء ما ورد في المادة(8) من قانون الديوان الذي ينص على نشر الديوان لتقريره السنوي على موقعه الإلكتروني..

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على بُعد "المساءلة والشفافية" بلغ (4.27 من 10)، وبانحراف معياري (1.92)، وبوزن نسبي (42.7%)، مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار المساءلة والشفافية على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.

**المحور الرابع: ما درجة التزام ديوان الرقابة المالية الإدارية بتطبيق معايير إعداد التقارير لمنظمة انتوساي ؟**

للإجابة على هذا التساؤل استخدم الباحث الاختبارات الوصفية المناسبة: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأوزان النسبية، والترتيب لمحور إعداد التقارير والدرجة الكلية لفقراته.

جدول (6.20): نتائج تحليل فقرات محور: إعداد التقارير

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	الترتيب
1	يعد المراقب في نهاية كل عملية رقابية تقرير مكتوب ومفصل	9.31	0.96	93.1	1
2	يقرر الديوان الاجراء المناسب للمخالفات الخطيرة المكتشفة من قبل المراقبين	8.51	1.90	85.1	4
3	يتضمن التقرير كل من العنوان والتوقيع والتاريخ والاهداف وبلوغ حد الكمال والمرسل اليه وتحديد المادة محل التقرير والاساس القانوني والمطابقة مع القواعد ومراعاة الوقت المناسب	8.86	1.22	88.6	2
4	يعد المراقب التقرير ضمن صيغة نموذجية تتعلق بالبيانات	7.89	1.95	78.9	6
5	يعد المراقب رأياً مطلقاً (براءة الذمة) عندما تقوم الوحدة الخاضعة للرقابة بعملها بشكل صحيح	6.60	2.58	66.0	9
6	يقدم المراقب رأياً معارضا عندما يكون عمل الوحدة الخاضعة للرقابة في كليته أو اجزاء منه غير صحيح	7.51	2.21	75.1	7
7	يقدم المراقب رأياً مقيدا عندما يكون غير متأكد من سلامة احد بنود عمل الوحدة الخاضعة للرقابة	6.77	2.58	67.7	8
8	يتنازل المراقب عن تقديم رأي عندما يكون غير قادر الى الوصول الى رأي محدد	6.20	2.70	62.0	10
9	يحافظ المراقب على الموضوعية والاستقلال في صياغة التوصيات ومتابعتها	8.37	2.18	83.7	5
10	تتضمن التقارير انتقادات جسيمة واضحة ومفصلة وتوصيات علاجية للأخطاء التي تم اكتشافها	8.69	1.84	86.9	3
	<b>الدرجة الكلية</b>	<b>7.87</b>	<b>1.28</b>	<b>78.7</b>	

يتضح من خلال الجدول السابق ما يلي:

1. الفقرة التي تنص على "يعد المراقب في نهاية كل عملية رقابية تقرير مكتوب ومفصل" جاءت في المرتبة الأولى من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (9.31 من 10)، وبانحراف معياري (0.96)، وبوزن نسبي (93.1%)، وهذا يشير إلى وجود درجة ممتازة من الموافقة على هذه الفقرة، حيث بلغت درجة الموافقة على هذه الفقرة أعلى درجة لاي درجة في الاستبانة بشكل كامل.

حيث ان المادة (28) أكدت على كتابة التقارير بشأن المسائل التي تم التعرض لها، فيقوم المراقب بإعداد التقرير فيما يقوم بالرقابة عليه.

بينما الفقرة التي تنص على "يتنازل المراقب عن تقديم رأي عندما يكون غير قادر الى الوصول الى رأي محدد" جاءت في المرتبة الأخيرة من بين باقي الفقرات بمتوسط حسابي قدره (6.20 من 10)، وبانحراف معياري (2.70)، وبوزن نسبي (62%)، وهذا يشير إلى وجود درجة متوسطة منخفضة من الموافقة على هذه الفقرة.

لم يقدم قانون الديوان الفلسطيني تفصيلاً في الحالات التي لا يستطيع المراقب إعطاء رأي بها أو يقدم رأي معارض أو مقيد ولهذا جاءت جميع الفقرات المتعلقة بإبداء رأي بمتوسطات حسابية منخفضة.

ويلاحظ أن المتوسط الحسابي الكلي لإجابات المبحوثين على محور "اعداد التقارير" بلغ (7.87 من 10)، وبانحراف معياري (1.28)، وبوزن نسبي (78.7%)، بدرجة جيدة مرتفعة مما يدل على وجود تأثير لتطبيق معيار إعداد التقارير لمنظمة انتوساي على تقويم عمل ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة.

وجاء المتوسط الحسابي لهذا المحور أعلى من السابق مما يدل على ارتفاع وعي المراقبين بإعداد التقارير وتطبيق ما جاء في المادة (28) من قانون الديوان الفلسطيني والتي أوصت بضرورة تقديم تقارير خاصة بشأن المسائل ذات الأهمية.

ولكن يبقى الإشكال في غياب قانون يلزم بنشر هذه التقارير والإعلان عنها في وسائل الإعلام المختلفة مما يحرم الجمهور من الإطلاع على نتائج العملية الرقابية ويضعف منها ومن ثقة الشعب بها وذلك خلافاً لما ورد في القوانين الدولية.

#### 6.5 اختبار فرضيات الدراسة:

أولاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الجنس.

تم استخدام اختبار (T) لعينتين مستقلتين لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الجنس، والنتائج موضحة في الجدول التالي:



جدول (6.21): نتائج اختبار (T) لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير الجنس

ملاحظة	القيمة الاحتمالية	قيمة اختبار T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الجنس
توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05	0.037	2.174	1.30	6.99	ذكر
			1.00	5.66	أنثى

تبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية (sig) المقابلة لاختبار (T) أقل من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك يمكن استنتاج أنه: توجد فروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الجنس. والفروق كانت لصالح الذكور.

من خلال الرجوع إلى جدول (5.2) يلاحظ أن قلة عدد الإناث الموظفات في الديوان، وبالإضافة إلى ذلك فإن معظم الإناث في مجتمع الدراسة لا يعملن في وظائف رقابية بل يعملن في وظائف إدارية يشير ذلك إلى قلة إشراك الإناث في العمل الرقابي بنفس درجة الذكور، كل ذلك من شأنه أن يخلق فهمين ورأين متباينين بين الذكور والإناث ولكن وكما ورد سابقاً ان هناك توجه جديد في الديوان لصالح الإناث بما يزيد من عددهن ودرجة إشراكهن الفعلية.

ثانياً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

تم استخدام اختبار (تحليل التباين الأحادي One Way Anova) لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول (6.22): نتائج تحليل التباين الأحادي لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير المؤهل العلمي

ملاحظة	القيمة الاحتمالية	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05	0.431	1.034	13.276	1	13.276	بين المجموعات
			1.424	33	46.988	داخل المجموعات
				34	60.264	المجموع

تبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية (sig) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك يمكن استنتاج أنه: لا توجد فروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

حيث أن الاختلاف في المؤهل العلمي متقارب بدرجة معينة كما يعوضه التساوي في سنوات الخبرة الواسعة للغالبية منهم مما يقلل من تأثير فارق المؤهل العلمي.

ثالثاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

تم استخدام اختبار (تحليل التباين الأحادي One Way Anova) لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول (6.23): نتائج تحليل التباين الأحادي لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير سنوات الخبرة

ملاحظة	القيمة الاحتمالية	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05	0.295	1.291	2.231	3	6.692	بين المجموعات
			1.728	31	53.572	داخل المجموعات
				34	60.264	المجموع

تبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية (sig) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك يمكن استنتاج أنه: لا توجد فروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

يلاحظ من جدول (6.23) أن الموظفين لديهم خبرة واسعة في العمل الرقابي عند غالبيتهم مما يقارب بينهم في الأداء والرأي.

رابعاً: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الوظيفة.

تم استخدام اختبار (تحليل التباين الأحادي One Way Anova) لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الوظيفة، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول (6.24): نتائج تحليل التباين الأحادي لكشف الفروق في متوسطات استجابات المبحوثين تعزى لمتغير الوظيفة

ملاحظة	القيمة الاحتمالية	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05	0.133	1.779	2.718	7	19.025	بين المجموعات
			1.527	27	41.239	داخل المجموعات
				34	60.264	المجموع

تبين من النتائج الموضحة في الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية (sig) المقابلة لاختبار تحليل التباين الأحادي أكبر من مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، وبذلك يمكن استنتاج أنه: لا توجد فروق في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الوظيفة.

إن معظم موظفي الديوان الذين يعملون الآن في الأعمال الإدارية قاموا سابقاً بأعمال الرقابة والتفتيش مما يساوي بينهم وبين المفتشين الحاليين في الرأي.

# الفصل السابع

## النتائج والتوصيات

## الفصل السابع: النتائج والتوصيات

### 7.1 مقدمة

يتناول هذا الفصل خلاصة هذه الدراسة مبيناً النتائج التي وصلت إليها والتوصيات المترتبة على تلك النتائج.

### 7.2 النتائج:

1. لقد تدنت معرفة موظفو ديوان الرقابة بالمعايير الدولية إلى الوزن النسبي 50% كما تدنت نسبة تبني الديوان لهذه المعايير إلى 51%، وأن الديوان لا يعمل على إزالة التعارض بين قانونه والمعايير الدولية حيث تدنى الوزن النسبي إلى 47%، في حين نسبة تطابق عمل الديوان للمعايير الدولية ككل 71%.
2. يطبق الديوان المعطيات الأساسية للمعايير الدولية والتي تعتبر بمثابة الشروط المسبقة بدرجة متوسطة وغير كافية لنجاح العمل الرقابي.
3. درجة تطبيق الديوان للقواعد العامة جاءت منخفضة.
4. هناك انخفاض في تطبيق الديوان لمعيار الاستقلال بشتى صوره المالي والإداري والوظيفي.
5. درجة تطبيق الديوان لمعيار الاختصاص والأهلية درجة متوسطة بالرغم من تمتع موظفي الديوان بالدرجات العلمية والخبرة الواسعة إلا أن ضعف الديوان في تطوير نفسه بالمناهج والأساليب الحديثة في العمل الرقابي أدى إلى انخفاض الوزن النسبي للبعد ككل.
6. لا يستعين الديوان بالاستشاريين الخارجيين.
7. لا يمنح الديوان موظفيه رواتب وعلاوات وحوافز تتوافق وطبيعة عملهم كذلك عدد موظفي الديوان لا يتوافق مع المهام الرقابية المنوطة بالديوان، كما ليس هناك برامج للتدريب والتطوير المستمر وضعف في تنفيذ التزامات المساءلة العامة من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة.
8. درجة تطبيق الديوان لمعيار القواعد الميدانية درجة غير كافية.
9. انخفض تطبيق الديوان لمعيار التخطيط على الرغم من أهميته لأي عملية إدارية.
10. هناك غياب لأليات وأساليب مناسبة وكافية للإشراف والفحص على عمل المراقبين وتصحيح وعلاج الأخطاء وأوجه الضعف ومحاولة تلافئها في المستقبل.

11. ارتفع تطبيق الديوان لكلا من المعايير التالية: المطابقة للقوانين والأنظمة سارية المفعول و دليل الإثبات وتحليل البيانات.
12. لا يتم اطلاع الجمهور على نتائج العمل الرقابي من خلال وسائل الإعلام، كذلك عدم تقديم الديوان التزامات الشفافية والمساءلة العامة سواء من قبل الديوان أو الجهات الخاضعة للرقابة.
13. ليس هناك وعي بألية تمنح المراقب الحرية في إبداء الرأي بصوره المختلفة والمتفق عليها دولياً.
14. ليس هناك فروق فردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha \leq 0.05$  في متوسطات استجابات المبحوثين حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الوظيفة والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة بينما توجد فروق فردية تعزى لمتغير الجنس.

### 7.3 التوصيات:

بناء على ما توصلت إليه نتائج الدراسة، فلا بد من اتباع عدة خطوات إجرائية من شأنها تطوير العمل الرقابي بما يتفق مع المعايير الدولية ويعمل على تحسين أداء عمل ديوان الرقابة والمالية وذلك كما يلي:

#### 1. تبني معايير الرقابة الدولية الصادرة عن منظمة (الانتوساي)

نظراً لأن المعايير الدولية شاملة لجميع بنود الرقابة الازمة للعمل الرقابي فإنه يجب العمل بها نظرياً وعملياً من خلال تعديل قانون الرقابة الفلسطيني المعمول به والأخذ بمعايير منظمة الانتوساي وصياغتها، ويتم ذلك من خلال:

- عقد ورش نقاش تستقطب الخبراء في العمل الرقابي وكذلك استشاريين خارجيين من أجل عملية التعديل.
- تنظيم دورات للمفتشين والعاملين في هذا المجال من أجل تعريفهم ببند القانون، ورفع قدرتهم الرقابية في العمل بما يتفق مع المعايير المنبثقة عن منظمة (الانتوساي).
- مراقبة أداء الديوان بواسطة لجان خاصة من خبراء في الديوان واستشاريين فترة يتم الاتفاق عليها من أجل التأكد من درجة تبني الديوان للعمل بالمعايير الدولية وقدرة العاملين على فهمها.
- عقد لقاءات مع خبراء من دول أخرى طبقت معايير (الانتوساي) للاستفادة من تجاربها.
- متابعة كل ما يصدر من تقارير عن منظمات الرقابة، بل والمشاركة فيها حيث أن فلسطين أصبحت عضواً معتمداً في المنظمة الدولية (الانتوساي).

#### 2. عقد الدورات وورش العمل التدريبية لموظفي الديوان لتوعيتهم بمعايير المنظمة الدولية للرقابة الانتوساي.

- ان الورش التدريبية يجب أن تتسم بالاستمرارية ليس عند توعيتهم بمعايير الانتوساي فحسب، بل يجب أن تستمر المتابعة في عقد الدورات.
- يجب أن يكون هناك مشاركة من المفتشين في المؤتمرات الدولية وأوراق العمل.

#### 3. على الديوان التركيز على تطبيق معيار الاستقلال بشتى صوره ( المالي-الوظيفي-الإداري) وذلك:



- بالتنسيق مع المجلس التشريعي لسن قوانين تضمن استقلال الديوان بشكل كامل
- وعدم تجاوز الديوان مع أي أطراف أو أحزاب تنقص من استقلاله.
- منح الموظفين رواتب وعلاوات خاصة.
- 4. أن يزود الديوان نفسه بمناهج وأساليب الرقابة الحديثة مثل التقنيات المستندة إلى نظم وأساليب الفحص التحليلي والعينات الإحصائية ومراقبة نظم المعلومات.
- 5. الاستعانة بالخبراء والاستشاريين مع الاحتفاظ للديوان بمتابعة العمل والمسؤولية عنه.
  - التنسيق مع جهات خارجية للارتقاء بالأداء الرقابي.
  - تخصيص ميزانية مالية لاستقطاب الخبراء والاستشاريين.
- 6. حث الموظفين على تنمية قدرتهم بالعمل الرقابي من خلال:
  - الدورات المتخصصة والمشاركة في المؤتمرات الدولية المتعلقة بالرقابة.
  - تخصيص حوافز مالية على التطور المهني والعلمي للموظفين.
  - تخفيض ساعات العمل والواجبات.
- 7. زيادة عدد الموظفين لنتناسب مع حجم واجبات الديوان وتقليل ضغط العمل عليهم.
- 8. ضرورة منح موظفي الديوان رواتب وعلاوات وترقيات خاصة تتوافق وطبيعة عملهم.
- 9. ضرورة المحافظة أكثر المعايير تطبيقاً مثل دليل الإثبات وتحليل البيانات والمطابقة للقوانين والأنظمة والعمل على الإرتقاء بها.
- 10. إلزام الوحدات الخاضعة للرقابة بتنفيذ التزامات المساءلة وتوصيات الرقابة وذلك من خلال التنسيق مع المجلس التشريعي والجهاز القضائي.
- 11. التركيز على تطبيق المعايير الميدانية التي تعتبر مركز العمل الرقابية من خلال:
  - تنمية قدرات الموظفين على عملية التخطيط،
  - إعداد خطط استراتيجية للعمل الرقابي.
  - التأكيد على أن المراقبين الميدانيين يخضعون لإشراف من هم أعلى منهم رتبة.
  - توعية المراقبين بجمع الأخطاء وأوجه النقص وتوثيقها بطريقة مناسبة.
  - استشارة مستشار قانوني مناسب للتأكد مطابقة القوانين.
  - استخدام التكنولوجيا الحديثة ومتابعة التقنيات والوسائل الممكنة التي تسهل العمل الرقابي.
- 12. تبني معيار الشفافية والمساءلة من خلال:

- اطلاع الجمهور على نتائج العمل الرقابي من خلال وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والإلكترونية.
- قياس درجة رضا الجمهور عن عمل الديوان.
- تنظيم مؤتمرات صحفية لنشر كافة التقارير وخاصة التقرير السنوي.
- أن يخضع لمراجعات خارجية دورية.
- توفير وحدة للرقابة الداخلية.

13. تحسين كتابة إعداد التقارير والتي تعتبر ثمرة العمل الرقابي والتركيز على ما جاء في

المعايير الدولية من الصيغة المتفق عليها في الكتابة وإخراج العمل النهائي بما يشمل:

- إعداد تقرير مفصل ومكتوب ضمن صيغة نموذجية.
- تقديم رأي مطلق عندما تكون الجهة الخاضعة للرقابة قد أدت عملها بشكل سليم.
- تقديم رأي معارض عندما يكون هناك نقص في عمل الوحدة الخاضعة للرقابة.
- تقديم رأي مقيد عندما يكون هناك خلل في عمل الوحدة الخاضعة للرقابة.
- المحافظة على الموضوعية والاستقلالية عند تقديم الرأي.

14. ضرورة إشراك الإناث بشكل أكبر في العمل الرقابي وتشجيعهن على الارتقاء بعملهن

وذلك من خلال زيادة عدد الإناث وإشراكهن في جميع أعمال الديوان.

## المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع العربية

أولاً: قائمة المصادر.

القرآن الكريم.

ثانياً: قائمة المراجع.

الإئتلاف من أجل المساءلة والنزاهة - أمان.(2010م). حرية المعرفة والاطلاع أساس للمساءلة والشفافية. فلسطين: رام الله.

الأغا، نعمان.(2015م). مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين (رسالة ماجستير غير منشورة).الجامعة الإسلامية، غزة. إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية. تاريخ الاطلاع 25 فبراير 2017م، الموقع: <http://www.intosai.org/blueline/upload/issai10a.pd25/2/2017f>

بدوي، عبد السلام.(1982م). الرقابة على المؤسسات العامة -دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحداته الإنتاجية. القاهرة: مكتبة الانجلو المصرية. بلوم، السعيد.(2008م) أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية (رسالة ماجستير غير منشورة).

حماد، أكرم.(2005م). تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الوطنية بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع غزة. ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر العلمي الأول للاستثمار والتمويل في فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة،

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

ديري، زاهد.(2011م).الرقابة الإدارية . (د.ط). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

زيارة، فريد.(2009م).وظائف الإدارة. (د.ط). عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

السيقلي، محمد صالح. (م2005). المبادئ الأساسية للرقابة المصرفية الفعالة الصادرة عن لجنة بازل للرقابة المصرفية لسنة 1997 (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية غزة.

شاهين، سمر. (2007م). واقع الإدارة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية غزة.

الشريف، محمد عبد الله. (2002م). الرقابة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة تاريخية تحليلية مقارنة. الرياض: دار طويق للنشر والتوزيع.

الظاظا، إسلام شكري. (2016م). دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطوير الأداء الإداري - دراسة تطبيقية على وزارة الداخلية الشق المدني في الحكومة الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة.

العاجز، رنا. (2008م). دور المصارف في الرقابة على عمليات غسل الأموال دراسات على المصارف الفلسطينية بقطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية غزة.

العازمي، فايق. (2012م). دور مجالس الإدارة في تطبيق معايير الرقابة الداخلية وأثرها على تحقيق أهداف الصناعات الكويتية (دراسة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، الكويت.

عباس، علي. (2008م). الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال. (د.ط.). عمان: اثراء للنشر. ابن العربي، عارضة الأجوزي، 7/159.

عواد، فتحي (2013م). إدارة الأعمال الحديثة بين النظرية والتطبيق. عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

عواد، ناريمان. (2012م). مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية-دراسة على المصارف الإسلامية في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية غزة.

العلاق، بشير. (1999م). أسس الإدارة الحديثة -نظريات ومفاهيم. عمان: دار اليازوري العلمية.

عوض، تامر. (2012م). العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية وجودة الخدمات المصرفية - دراسة على المصارف العاملة في قطاع غزة من وجهة نظر العاملين (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية غزة.

فروانة، رامي أحمد. (2011م). تقويم وتطوير دور الرقابة لديوان الرقابة المالية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الأزهر، غزة.

قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) للعام 2004. الوقائع الفلسطينية. فلسطين.

قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية للعام 2015. الوقائع الفلسطينية. رام الله: فلسطين.

قبيلات، حمدي سليمان. (2010م). الرقابة الإدارية المالية على الأجهزة الحكومية: دراسة تحليلية وتطبيقية. (د.ط). عمان: دار الثقافة.

كلاب، سعيد. (2004م). واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي -دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية غزة.

أبو كميل، سعد. (2011م). تطوير أدوات الرقابة الداخلية لهدف حماية البيانات المعدة إلكترونياً -دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القاهرة.

ابن كثير، اسماعيل. تفسير القرآن. ط1، مصر: دار الشعب.

كنعان، نواف (2005م). الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية. مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية، 2(2) 45-73.

ماضي، كامل. (2004م). مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية غزة.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2001م). المبادئ الأساسية للتدقيق. (د.ط). عمان: (د.م)

محمود، رأفت واخرون. (2011). علم تدقيق الحسابات. (د.ط). عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

مصطفى. محمود. (2012). الإدارة العامة. (د.ط). عمان: دار البداية.

موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية.(2017م). الرقابة المالية والإدارية. تاريخ الاطلاع: 19

يناير 2015م، الموقع: <http://www.facb.gov.ps/19/1/2017>

الموقع الرسمي لمنظمة انتوساي. (2016م). تاريخ الاطلاع: 15 ديسمبر 2016م، الموقع:

<http://www.intosai.org/ar/news/141216-incosai-15/12/2016>

الموقع الالكتروني لمؤسسة أمان. تاريخ الاطلاع 16 فبراير 2016م، الموقع:

<http://www.aman-palestine.org16/2/2016g>

الموقع الاخباري أبو ظبي. تاريخ الاطلاع: 25 فبراير 2017م، الموقع:

<https://www.maannnews.net/2017/2/25>

النعيزي، نائل.(2015). مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية

والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)

(رسالة ماجستير غير منشورة). أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة.

النظام الاساسي الفلسطيني.(2002). الوقائع الفلسطينية. فلسطين.

النظام المالي للمؤسسات العامة.(2005). الوقائع الفلسطينية. فلسطين.

نور، إيمان حسن.(2015). مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير

الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) (رسالة ماجستير

غير منشورة). جامعة النجاح، نابلس.

النيمان، عبد الله. (1424هـ). الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية -

دراسة مسحية- على شرطة منطقة حائل (رسالة ماجستير غير منشورة).أكاديمية نايف

للعلوم الأمنية، المملكة العربية السعودية.

أبو هدف، ماجد.(2001). تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة

تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة(رسالة ماجستير غير منشورة) الجامعة

الاسلامية غزة.

- Cox, Clifford T., and other.(1989). Responsibility Accounting and Operational Control for Governmental Units. *Accounting horizons Journal*,15(2).27-30.
- Dittenhofer, M. (2002). Performance Auditing for Government Financial Management. Research presented to Sixteenth Annual Conference, Florida International University. Florida. <http://www.icgfm.org/conferenceDocs>
- Holtfreter, K.(2004). Fraod in US Organisations, an examination of control mechanisms. *Journal of Financial Crime*, Emerald Group Publishing, 12(1).
- Huque,A (2011).Accountability and Governance Strengthening extra-bureaucratic mechanisms. *International Journal of Productivity and Performance Management*, *Emerald Group Publishing*, 60(1), 59-74.
- Promeranc, Felix. (2004). The US General Accounting Office: I Freedom of Audit Access Imperiled. *Managerial Auditing Journal*. 119(3).394-399.
- Schwartz, R. (2002).Controlling Government: Budgeting, Evaluation and Auditing in Israel. EBSCO publishing, [www.search.epnet.co](http://www.search.epnet.co)



الملاحق

## ملحق رقم (1): المعايير الدولية المستمدة من إعلان برلين 1997

### أولاً: المعطيات الأساسية

1. تشترط المعطيات الأساسية للرقابة المالية بأنه يجب على الهيئة العليا لرقابة المالية الاهتمام بأن تأتي تصرفاتها مطابقة لقواعد الرقابة المالية الخاصة بمنظمة "الانتوساي" ، وذلك في جميع الأمور ذات أهمية نسبية، وبصفة عامة يمكن الحكم على مسألة ما بأنها ذات أهمية نسبية من خلال:

❖ إذا كانت معرفتها تؤثر على المستفيدين من البيانات المالية أو رقابة الأداء.  
❖ كما أن الحكم على الأهمية النسبية لأمر يكون مستنداً إلى قيمته، إلا أن الطبيعة الأصلية هي التي يمكن ان تجعل له أهمية نسبية.

❖ وقد تكون الأهمية النسبية بسبب البيئة أو المحيط الذي يحدث فيه مثال ذلك:

- النظرة الشاملة المعطاة للمعلومات المالية.

- المجموعة التي تعتبر تلك المسألة جزءاً منها.

- الأمور المرتبطة بها.

- المبلغ المماثل في السنوات السابقة.

❖ قد تمارس الهيئة العليا للرقابة المالية أنشطة لا يمكن اعتبارها من أعمال هذه الرقابة بناءً

على المفهوم الضيق للرقابة على الرغم من ؟إنها لا تساهم في تحسين الإدارة ومثال ذلك:

- جمع المعلومات دون القيام بتحليلها الجوهرية.

- أعمال قانونية.

- تقديم معلومات للجمعية التشريعية منتخبة بنتيجة فحص مشروعات الميزانيات

التقديرية.

- مساعدة اعضاء الجمعية التشريعية المنتخبة بشأن التحقيقات والاستشارات الواردة

في ملفات الهيئات العليا للرقابة المالية.

- أنشطة إدارية.

- أعمال معالجة البيانات عن طريق الحاسوب.

❖ لا يمكن تطبيق جميع قواعد الرقابة المالية على جميع اوجه نشاط الهيئات العليا

للقابة المالية وذلك بسبب تكوينها وأسلوب سير العمل فيها.

❖ يجب إتباع قواعد ملائمة من أجل ضمان إنجاز العمل الرقابي بدرجة عالية من

النوعية

2. تشترط المعطيات الأساسية أن تتخذ الهيئة العليا للرقابة المالية قرارها الخاص بشأن الأوضاع المختلفة التي قد تنور أمامها عند قيامها بالرقابة المالية الحكومية.

❖ إن دليل الإثبات الذي تعتمد عليه الرقابة المالية يلعب دوراً هاماً بالنسبة لقرار المراقب المالي الذي يتخذه بشأن اختيار الأمور والجوانب التي تتناولها الرقابة المالية في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات هذه الرقابة وإجراءاتها.

❖ إن النصوص المحددة للسلطة القانونية للهيئة العليا للرقابة المالية، هي الجديرة بالإتباع حين قيام التعارض بينها وبين قواعد الرقابة المحاسبية المتعارف عليها، ونتيجة لذلك لا يمكن لقواعد الرقابة المالية الموضوعة من قبل " الانتوساي " أو أي قواعد رقابية أخرى أن تكون أمرة أو لها صفة التطبيق الإلزامي على هيئة الرقابة أو موظفيها.

❖ يجب أن تتخذ الهيئة العليا للرقابة المالية أن تتخذ قراراً تحدد فيه المدى الذي تكون فيه قواعد الرقابة المالية الخارجية منسجمة مع أداء الهيئة لسلطاتها القانونية.

❖ إن أهداف الرقابة المالية في الهيئة العليا للرقابة المالية قد تكون مماثلة لأهداف الرقابة المالية في القطاع الخاص، ويبدو ذلك واضحاً لبعض عناصر من السلطة القانونية للهيئة العليا للرقابة المالية، وبوجه خاص حين إجراء الرقابة المالية على البيانات المالية.

3. تشترط المعطيات الأساسية ان المطالبة بالمساءلة العامة للأشخاص الذين يديرون الموارد العامة، أصبحت واضحة بصورة متزايدة .

❖ تطالب بعض التنظيمات الوحدات الخاضعة للمساءلة أن تتقدم بتقارير إلى رئيس الدولة أو الملك أو مجلس الدولة، ولكم في أغلبها تتقدم إلى سلطة تشريعية منتخبة إما مباشرة أو من خلال الفرع التنفيذي للحكومة، كما أن بعض الهيئات العليا للرقابة المالية لها وضع قضائي، وتمارس السلطة القضائية، مستندة إلى نظام البلد، على الحسابات والمحاسبين أو حتى على رجال الإدارة، فإن هذه الأحكام والقرارات تعتبر تنمة لوظيفة الرقابة المالية الإدارية الكلفة بالقيام بها.

❖ إن المشروعات العامة مطالبة أيضاً بتنفيذ واجبات المساءلة العامة .

4. تشترط المعطيات الأساسية على تطوير نظم مناسبة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقويم وإعداد التقارير ضمن الإدارة الحكومية يسهل عملية المساءلة، وإن الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية صيغة ومحتوى التقارير المالية والمعلومات الأخرى.

❖ إن صحة وكفاية التقارير والبيانات المالية تعني تعبير الوحدة عن المركز المالي ونتائج العمليات، كما أن واجب الوحدة أن تصمم نظاماً عملياً يوفر عمليات تتعلق بالموضوع وموثوق بها.

5. كما تشترط المعطيات الأساسية أن تقوم السلطات المختصة بالتحقق من صدور قواعد محاسبية مقبولة بشأن إعداد التقارير المالية وإقال الحسابات تتعلق بحاجات الإدارة الحكومية، كما تقوم الوحدات الخاضعة للرقابة بوضع أهداف تفصيلية محددة وقابلة للقياس فضلاً عن وضع أهداف كلية تتعلق بالأداء.

❖ يجب أن تتعامل الهيئات العليا للرقابة المالية مع الهيئات التي تضع قواعد محاسبية وذلك في سبيل المساعدة في التأكد من أن قواعد محاسبية ملائمة صدرت عن الإدارة الحكومية.

❖ يجب أن توصي الهيئات العليا للرقابة المالية الوحدات الخاضعة للرقابة المالية بأن تضع أهدافاً واضحة وقابلة للقياس وأن تضع الأهداف الكلية للأداء المتعلقة بتلك الأهداف التفصيلية.

6. وتشترط المعطيات الأساسية أيضاً أنه يجب التطبيق المستمر لقواعد المحاسبة المقبولة أن يؤدي إلى تقديم دقيق للمركز المالي ولنتائج المليات.

❖ إن الاستمرار في تطبيق قواعد المحاسبة الذي هو دعامة أساسية في مراعاة الدقة أو العدل، يعني انه يجب على الوحدة الخاضعة للرقابة المالية أن تجعل تصرفاتها مطابقة للقواعد المحاسبية حسب الظروف الملائمة فضلاً عن ضرورة تطبيق مثل تلك القواعد بصفة مستمرة.

7. تشترط المعطيات الأساسية على وجود نظام ملائم للرقابة المالية الداخلية يقلل من خطر الأخطاء والمخالفات.

❖ إنها مسؤولية الوحدة الخاضعة للرقابة المالية في أن تضع نظاماً مناسباً للرقابة الداخلية للمحافظة على وارتها، وهي ليست مسؤولية المراقب المالي، إنه من واجب الوحدة الخاضعة للرقابة المالية أيضاً أن تتحقق من أن أنواع الرقابة الداخلية قد وضعت في محلها الصحيح، وانها تعمل للمساعدة في التحقق من ان التصرفات قد جاءت مطابقة للقوانين والأنظمة النافذة.

8. كما اشترطت المعطيات الأساسية أن تسهل القواعد التشريعية تعاون الجهات الخاضعة للرقابة بتوفير حق الاطلاع والمحافظة عليه بالنسبة لجميع المعلومات المتعلقة بموضوع ما واللازمة من أجل التقييم الشامل للأنشطة محل الرقابة.

❖ يجب أن يكون للهيئة العليا للرقابة المالية حق الاطلاع على مصادر المعلومات والبيانات فضلاً عن حق الاتصال بموظفي ومستخدمي الوحدة الخاضعة للرقابة المالية وذلك من أجل القيام بصورة مناسبة بمسئوليتها الرقابية، إن سن التشريعات اللازمة من أجل إطلاع المراقب المالي على مثل هذه المعلومات ومن أجل اتصاله بالموظفين سوف يساعد على تقليل المشكلات المستقبلية في هذا الجانب.

9. إن المعطيات الأساسية تشترط بأن تكون جميع أوجه نشاط الرقابة المالية داخلة ضمن السلطة القانونية للرقابة المالية التي تمارسها الهيئة العليا للرقابة المالية.

❖ يتم إنشاء الهيئة العليا للرقابة المالية من قبل الهيئة العليا التي تتولى وضع القوانين، أو بواسطة نص دستوري.

❖ مهما تكن الترتيبات المتعلقة بالهيئة العليا للرقابة المالية، فإن وظيفتها الأساسية يجب أن تكون دعن وتأييد المساءلة العامة.

❖ هناك تكامل هام بين السلطة القضائية وباقي الخصائص الأخرى للرقابة المالية، ويجب النظر إلى هذه الخصائص على أنها جزء من منطوق الأهداف العامة المتبعة من قبل الرقابة المالية الخارجية وبوجه خاص أكثر تلك التي تتعلق بالإدارة المحاسبية.

❖ إن النطاق الكامل للرقابة الحكومية يتضمن الرقابة المالية النظامية ورقابة الأداء.

الرقابة النظامية تتضمن:

- الشهادة المتعلقة بالمساءلة المالية للوحدات التي تكون عرضة للمساءلة وتحوي فحص وتقييم السجلات المالية والتعبير عن الآراء المتعلقة بالبيانات المالية.
- الشهادة المتعلقة بالمساءلة المالية للإدارة الحكومية ككل.
- الرقابة المالية على النظم والعمليات المالية وبضمنها تقييم مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة النافذة.
- الرقابة المالية على مد استقامة وملاءمة القرارات الإدارية المتخذة ضمن الوحدة الخاضعة للرقابة.
- الرقابة المالية على وظائف الرقابة الداخلية والرقابة المالية الداخلية.

- إعداد التقارير بشأن أية مسائل أخرى تثار نتيجة القيام بالرقابة المالية أو تتعلق بها والتي ترى الهيئة العليا للرقابة المالية بأنه لا بد من الكشف عنها.

بينما رقابة الأداء تهتم بمراقبة الاقتصاد والكفاءة العملية وتتضمن

- الرقابة على مدى مراعاة التوفير في الأنشطة الإدارية وفقاً للمبادئ والممارسات الإدارية السليمة والسياسات الإدارية.

- مراقبة مدى كفاءة الانتفاع بالموارد البشرية والمالية وغيرها، متضمنة نظم المعلومات ومقاييس الأداء.

- مراقبة فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الوحدة المراقبة ومراقبة النتائج الفعلية للأنشطة مقارنة بنتائجها المستهدفة.

10. تشترط المعطيات الأساسية أنه يجب على الهيئات العليا للرقابة المالية أن تعمل نحو تحسين التقنيات اللازمة للقيام بمراقبة صحة مقاييس الأداء.

❖ ان الدور الرقابي للمراقبين يتطلب منهم تحسين وتطوير تقنيات ومناهج جديدة لتقويم ما إذا كانت مقاييس أداء صحيحة ومعقولة تستعمل من قبل الوحدة المراقبة.

11. وأخيراً تشترط بأنه يجب على الهيئات العليا للرقابة المالية ان تتجنب تعارض المصالح ما بين المراقب المالي والوحدة الخاضعة للرقابة.

❖ إن الهيئة العليا للرقابة المالية تؤدي دورها من خلال قيامها بالرقابة المالية على الوحدات التي هي عرضة للمساءلة ومن أجل القيام بهذا الدور، تحتاج الهيئة العليا للرقابة المالية ان تحتفظ باستقلاليتها وموضوعيتها.

❖ إن نطاق السلطة القانونية للرقابة المالية يحدد نطاق القواعد التي يجب تطبيقها من قبل الهيئة العليا للرقابة المالية.

## ثانياً قواعد عامة في الرقابة المالية الحكومية.

القواعد العامة في الرقابة الحكومية تبين مؤهلات المراقب المالي و / أو هيئة الرقابة المالية وذلك لكي يصبح من الممكن تنفيذ المهام المتعلقة بالقواعد الميدانية والمتعلقة بإعداد التقارير بطريقة فعالة، القواعد العامة في الرقابة الحكومية: تبين القواعد العامة للرقابة المالية مؤهلات المراقب المالي و / أو هيئة الرقابة المالية وذلك لكي يصبح من الممكن تنفيذ المهام المتعلقة بالقواعد الميدانية والمتعلقة بإعداد التقارير بطريقة فعالة.

وإن القواعد المشتركة بين المراقبين الماليين والهيئات العليا للرقابة كما يلي:

### 1. استقلال كل من المراقب المالي والهيئة العليا للرقابة المالية.

الاستقلال عن السلطة التشريعية:

- ❖ إن السلطة التشريعية أحد المستفيدين من خدمات الهيئة العليا للرقابة المالية، وتستمد هذه الهيئة سلطتها القانونية من الدستور أو السلطة التشريعية، كما ان الميزة الدائمة لوظيفة الهيئة العليا للرقابة المالية تبدو في تقديمها التقارير إلى السلطة التشريعية.
- ❖ إن الهيئة العليا للرقابة المالية يمكن أن تعطي اعضاء السلطة التشريعية خلاصات حقيقية في تقارير الرقابة المالية. ولكن المهم أن تحافظ الهيئة العليا للرقابة على استقلال النفوذ السياسي من أجل ان تحافظ على منهج محايد لمسئولياتها الرقابية المالية.
- ❖ في الوقت الذي يجب على الهيئة العليا للرقابة المالية ملاحظة القوانين التي تم سنها من قبل السلطة التشريعية، فان استقلال المناسب يتطلب منها ألا تكون خاضعة لتوجيه السلطة التشريعية في برمجة رقابتها المالية وتخطيطها والقيام بها.
- ❖ أنه من الضروري تزود السلطة التشريعية الهيئة العليا للرقابة المالية بالموارد الكافية والتي تكون عرضة للمساءلة عنها وعن الممارسة الفعالة لسلطتها القانونية.
- ❖ الاستقلال عن السلطة التنفيذية.:
- ❖ إن الفرع التنفيذي من الحكومة والهيئة العليا للرقابة المالية يمكن ان تكون لديهما ببعض المصالح المشتركة في دعم المساءلة العامة، أما العلاقة الأساسية بالسلطة

- التنفيذية فهي علاقة المراقب المالي الخارجي، بحيث ان تقارير الهيئة العليا للرقابة المالية تساعد السلطة التنفيذية الانتباه إلى العيوب وإجراء التحسينات.
- ❖ من المهم في إستقلال الهيئة العليا للرقابة المالية، الا تكون هناك أي سلطة توجيه من السلطة التنفيذية عليها حين قيامها بسلطتها القانونية.
- ❖ إن المحافظة على استقلال الهيئة العليا للرقابة المالية لا يحول دون الطلب الى الهيئة من قبل السلطة التنفيذية بصورة اقتراح لبعض الأمور المتعلقة براقبتها.
- ❖ إن فرض أي مورد او قيود أخرى من قبل السلطة التنفيذية يؤدي إلى تقييد ممارسة الهيئة العليا للرقابة المالية لسلطتها القانونية.
- ❖ إن السلطة القانونية يجب ان توفر للهيئة العليا للرقابة المالية حق الاطلاع الكامل الحر على جميع الموجودات والسجلات العائدة للوحدات المراقبة فضلاً عن عملياتها.
- ❖ يجب أن يبنى نص قانوني او عرف دستوري على السلطة التنفيذية ان تسمح للهيئة العليا للرقابة المالية بالاطلاع على معلومات حساسة ضرورية ومتعلقة بقيامها بمسؤولياتها.
- ❖ إن شروط ولاية رئيس الهيئة العليا لرقابة المالية يمكن ان تساهم في استقلال الهيئة عن السلطة التنفيذية
- ❖ يجب ان تكون السلطة القانونية للهيئة العليا للرقابة المالية بصورة واضحة للمجتمع الذي تعمل فيه، وعلى الهيئة العليا للرقابة ان يكون لها دور تنقيفي بهذا الخصوص كلما ظهرت فرصة لذلك.
- ❖ الاستقلال الوظيفي للهيئة العليا للرقابة المالية لا يحتاج لأن نستثني الترتيبات المقررة لدى الوحدات التنفيذية من التطبيق على إدارة الهيئة العليا للرقابة المالية فيما يتعلق بتشريعات العمل وإدارة الموظفين وإدارة الأملاك، والأسلوب الشائع لشراء التجهيزات والمخازن.



## الاستقلال عن الوحدة المراقبة:

- ❖ أن الهيئة العليا يجب أن تكون مستقلة عن الوحدات الخاضعة للرقابة، ومع ذلك يجب عليها أن تسعى إلى إيجاد فهم لدى تلك الوحدات بشأن دورها ووظيفتها مع المحافظة على علاقات ودية بينهما.
- ❖ إن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تشارك في إدارة الوحدة الخاضعة للرقابة المالية أو في عملياتها، حيث أن أعضاء الرقابة المالية يجب ألا يصبحوا أعضاء في لجان إدارية.
- ❖ إن أي موظف من الهيئة العليا للرقابة المالية تكون له صلات قرى مع إدارة الوحدة الخاضعة للرقابة كالصلات الاجتماعية وصلات النسب أو أية علاقة أخرى مفضية إلى الإقلال من الموضوعية، يجب ان ألا يعهد إليه بمراقبة تلك الوحدة.
- ❖ إن موظفي الهيئة العليا للرقابة المالية يجب ان لا يقوموا بإصدار التوجيه لموظفي الوحدة الخاضعة للرقابة بالنسبة لإدائهم لواجباتهم الوظيفية.

وقد قدم إعلان مكسيكو عام 2007 تقريراً مفصلاً عن الاستقلالية تضمن ثمان مبادئ وهي كالاتي:

1. وجود إطار دستوري نظامي وقانوني فعال واحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار .
2. استقلال رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المتتالية والأعضاء، بما في ذلك الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء ادائهم لمهامهم.
3. صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في أداء مهامها.
4. الوصول غير المقيد لبيانات.
5. حق وواجب إعداد تقارير بشأن اعمالها.
6. حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.
7. وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبية.
8. الاستقلال الذاتي والمالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.(تقرير مكسيكو بشأن الاستقلالية، 2007- موقع الانتوساي الإلكتروني)
9. توفر الأهلية والكفاءة للمراقب المالي والهيئة العليا للرقابة المالية.

يجب ان يكون للمراقب المالي والهيئة العليا للرقابة المالية الاختصاص أو الأهلية المطلوبة وذلك من خلال ما يلي:

- ❖ إن السلطة القانونية للهيئة العليا للرقابة المالية تفرض عليها واجب صياغة وإعداد تقارير بآراء الرقابة المالية ونتائجها وتوصياتها.
  - ❖ موضوعية وضع الآراء واتخاذ القرارات داخل الهيئة العليا للرقابة المالية.
  - ❖ تطبيق مناهج وممارسات من أعلى النوعيات، لأن الواجبات والمسؤوليات التي تمارسها الهيئة تعتبر أمراً حاسماً لمفهوم المساءلة العامة.
  - ❖ إن الهيئة العليا للرقابة المالية بحاجة لان تكون لديها مهارات وخبرات من اجل الممارسة الفعالة لسلطتها القانونية
  - ❖ كلما كانت السلطة القانونية اوسع و كانت لها سلطة تقديرية أكبر ، كلما أصبح عمل التحقق من الأداء عبر سلطتها القانونية الكاملة اكثر تعقيداً، لذلك فان السلطة القانونية التي تترك تقدير الهيئة العليا للرقابة المالية في الاستمرار بالرقابة واجب التنفيذ وطبيعة التقارير واجبة التوفير، إن هذه السلطة تتطلب مستوى عالي من الإدارة ضمن الهيئة العليا للرقابة المالية.
10. ضرورة ممارسة العناية المناسبة والتطابق مع قواعد ( الانتوساي ) .
- ❖ إن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تكون موضوعية في مراقبتها للوحدات والمشروعات العامة، ودقيقة في تقويمها لنتائج الرقابة وفي إعداد التقارير بشأنها.
  - ❖ إن اداء المهارة الفنية وممارستها يجب ان يكونا على مستوى من النوعية المناسبة للتعقيدات التي تبدو فيها رقابة معينة، وأن ينتبه المراقبون لأوجه الضعف في الرقابة الدخيلة ولأوجه النقص في السجلات والصفقات والنتائج العادية التي تدل على الاحتيال والنفقة غير الملائمة .
  - ❖ في حين استخدام استشاريين خارجيين فيجب ان تبذل الهيئة العناية لفحص اهليه الاستشاريين المكلفين بالأعمال، وان تكون تلك العناية مع أي مراقبون خارجيون بعقد مع الهيئة العليا للرقابة المالية.
  - ❖ توفير العناية المناسبة عند استخدام أي مراقب مالي والاهتمام بالمواصفات قواعد الرقابة المالية.

❖ يجب ألا تستعمل المعلومات المتعلقة بالوحدة المراقبة التي يتم الحصول عليها من خلال عمل المراقب المالي لأهداف خارجية، بل يجب المحافظة على السرية بخصوص مسائل الرقابة المالية.

## 11. قواعد عامة أخرى:

❖ كما يجب على الهيئة العليا للرقابة أن تتبنى سياسات و إجراءات استقطاب موظفين ذوي مؤهلات مناسبة.

- إن موظفي الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تكون لديهم المؤهلات الأكاديمية المناسبة وان يكونوا مزودين بالخبرة والتدريب الملائمين، وان تفحص الهيئة الحد الأدنى من متطلبات الثقافية من أجل تعيين المراقبين الماليين.

- تنمية العاملين في الهيئة العليا للرقابة المالية وتدريبهم لتمكينهم من أداء واجباتهم بفعالية وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في دفع المراقبين وغيرهم من الموظفين إلى الأمام.

- يجب على الهيئة العليا للرقابة المالية ان تتخذ خطوات ملائمة لتنمية مهارات مستمرة لموظفيها وتوفر تدريب داخل الهيئة وتشجع على حضور دورات خارجية.

- تحتفظ بمخزون من مهارات الموظفين كي تساعد في تخطيط الرقابة المالية بالإضافة إلى تحديد حاجات التنمية المهنية.

- تضع معايير وتفحصها بانتظام ومن ضمنها المتطلبات الثقافية كمن اجل تقييم المراقبين الماليين وغيرهم من موظفي الهيئة العليا للرقابة المالية.

- تضع سياسات وإجراءات بخصوص تقنيات الرقابة المالية والمناهج القابلة للتطبيق على الرقابة المعهود بها إليهم.

- ضرورة فهم موظفي الهيئة العليا للرقابة بالبيئة الحكومية والجوانب المتعلقة بدور السلطة التشريعية والترتيبات النظامية التي تحكم السلطة التنفيذية والنظم الأساسية للمشروعات.

- يجب على الهيئة العليا للرقابة المالية ان تشجع موظفيها ان يصبحوا أعضاء في هيئة مهنية تتصل بعملهم وان يشاركوا في فعاليات تلك الهيئة.

- إعداد كتيبات وتوجيهات أخرى مكتوبة وإرشادات تتعلق بالقيام بالرقابة المالية

- إن الاتصال بموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية بواسطة الكتب الدورية التي تحوي توجيهها، والاحتفاظ بكتب حديث للرقابة المالية يبين سياسات تلك الهيئة وقواعدها وممارساتها.
- دعم المهارات والخبرة المتاحة ضمن الهيئة العليا للرقابة المالية وتحديد المهارات غير المتوفرة.
- إن الموارد المطلوبة للقيام بكل نوع من أنواع الرقابة المالية، بحاجة لأن تقوم وبذلك يمكن للموظفين الماهرين أن يكفوا بالعمل، كما أن الرقابة المفروضة على موارد الموظفين تطبق على الرقابة المالية.
- إنه ليس من الضروري أن تكون لدى كل مراقب مالي الأهلية في جميع جوانب السلطة القانونية للرقابة المالية، بحيث يتم تكليف الموظفين بأعمال الرقابية حسب المهارات الرقابية المطلوبة لديهم .
- يجب أن يكون متاحاً للهيئة أن تكتسب مهارات متخصصة من مصادر خارجية .
- إن السياسات والإجراءات التي تحكم الإشراف على أنواع الرقابة المالية هي عوامل هامة في أداء الهيئة لدورها بالمستوى المناسب من الكفاءة.
- يجب على فرق الرقابة المالية المنتشرة أن تكون مزودة بما يساعدها على القيام بتقويم منسق لنظم المحاسبة الحكومية فضلاً عن تقويم ترتيبات التنسيق في الوحدة المركزية وآليات الرقابة الداخلية في الجهة الخاضعة للرقابة.
- عند اتخاذ قرار بتوزيع الموارد بين أنشطة الرقابة المالية المختلفة، يجب على الهيئة العليا للرقابة المالية ان تعطي الأولوية لأي عمل من اعمال رقابتها، وأن تراعي التخطيط الاستراتيجي من أجل تحديد نظام مناسب للأولوية بالنسبة لأنواع الرقابة التقديرية المعهود بها إليها.
- قبل القيام بأي رقابة مالية، لابد من صدور تفويض خاص للبدء من الموظف المختص بالعمل، وأن يتضمن التفويض أهداف الرقابة المالية ونطاقها والأمور التي يتم التركيز عليها والموارد المطلوبة للرقابة المالية من حيث المهارة والطاقة والترتيبات .

### ثالثاً: القواعد الميدانية في الرقابة المالية

إن الهدف من وراء القواعد الميدانية هو وضع المعايير أو الإطار الكامل للخطوات والإجراءات الهادفة التي يتبناها المراقبون الماليون هذه القواعد الميدانية جاءت كما يلي:

1. يجب على المراقب المالي أن يخطط الرقابة المالية بأسلوب يتأكد فيه أن رقابة مالية ذات نوعية عالية قد تم تنفيذها بطريقة اقتصادية وفعالة.

- يجب
- أن تعطي الهيئة العليا للرقابة المالية الأولوية لأي أعمال رقابية يجب القيام بها وفقاً للقانون
- عند التخطيط للرقابة المالية يجب على المراقب المالي:
  - أن يحدد الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل فيها الوحدة الخاضعة للمراقبة.
  - ان يطور مفهوم العلاقات المتعلقة بالمساءلة.
  - أن يهتم بشكل آراء الرقابة المالية ونتائجها أو تقاريرها وبمحتواها والمستفيدين منها.
  - أن يحدد أهداف الرقابة المالية والاختبارات اللازمة لتغطيتها.
  - ان يحدد الأهمية النسبية للأمر.
  - ان يحدد أسلوب الرقابة المالية الأكثر كفاءة.
  - أن يفحص الرقابة الداخلية للوحدة الخاضعة للرقابة،
  - أن يوفر التوثيق الكامل لخطة الرقابة المالية ومن أجل العمل الميداني المقترح.

- تضمين الخطوات التخطيطية بالرقابة المالية.
- 2. يخضع موظفو الرقابة المالية إلى إشراف مناسب في أي مرحلة من مراحل الرقابة.
- إن الإشراف هو امر لازم من أجل التحقق من تنفيذ أهداف الرقابة المالية والمحافظة على نوعية عمل الرقابة المالية، وإن الإشراف المناسب والرقابة الداخلية هما ضروريان في جميع الأحوال بصرف النظر عن كفاءة المراقبين الماليين.
- يجب ان يوجه الإشراف الى جوهر الرقابة المالية وأسلوب الرقابة المالية من خلال التحقق من كل مما يلي:

- فهم واضح ومستمر لخطة الرقابة المالية لدى أعضاء فريق الرقابة المالية.
- تتم الرقابة المالية وفقاً لقواعد وممارسات الهيئة العليا للرقابة المالية.

- تتم متابعة خطة واجراءات الرقابة المالية المحددة.
- تحوي أوراق العمل دليل الإثبات الذي يدعم جميع النتائج والتوصيات والآراء.
- المراقب المالي ينفذ الأهداف المقررة للرقابة المالية.
- تقرير الرقابة المالية يتضمن نتائج الرقابة المالية وتوصياتها.
- تفحص جميع أعمال الرقابة الكمالية من قبل موظف عال في الرقابة المالية ، حيث يتحقق من:

- جميع التقويمات والنتائج تنطلق من أساس سليم وأنها مؤيدة بدليل إثبات للرقابة المالية كاف ومعقول ومتعلق بالموضوع.
- جميع الأخطاء وأوجه النقص والأمور غي العادية قد تم تحديدها وتوثيقها بصورة مناسبة وتم حلها بصورة مرضية .
- التغييرات والتحسينات اللازمة من أجل القيام بالرقابة المستقبلية قد تم تحديدها وتسجيلها وأخذها بعين الاعتبار في الخطط الأخيرة للرقابة المالية وفي أنشطة تنمية خبرات الموظفين.

3. يجب على المراقب المالي عند تحديد مدى الرقابة المالية أن يقوم درجة الوثوق بالرقابة الداخلية.

- إن دراسة وتقويم الرقابة الداخلية يجب ان يتم وفقاً لنوع الرقابة المعهود بها، ففي حالة الرقابة النظامية فإن الدراسة والتقويم يتمان على الرقابة الداخلية التي تساعد على المحافظة على الموجودات والتي تتحقق من دقة السجلات الحسابية، أما الرقابة المطابقة فتتم على أنواع الرقابة الداخلية التي تساعد الإدارة على مطابقة تصرفاتها مع القوانين والأنظمة، اما في حالة رقابة الأداء فتتم على إدارة أعمال الوحدة الخاضعة للرقابة بطريقة اقتصادية وفعالة وذلك بالتحقق من مدى التمسك بسياسات الإدارة وتقديم المعلومات الإدارية والمالية الموثوق بها في الوقت المناسب.
- يعتمد مدى ودراسة تقويم الرقابة المالية على أهداف الرقابة المالية من جهة ، وعلى درجة الوثوق المستهدف من جهة اخرى.
- يجب على المراقب المالي أن يحدد ما إذا كانت أنواع الرقابة الداخلية تعمل بصورة مناسبة لتحقيق الاستقامة والكمال في المعلومات.

4. عند القيام بالرقابة النظامية (المالية التقليدية) يجب إجراء اختبار لمدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والنظم النافذة.

- إن فحص المطابقة مع القوانين والأنظمة أمر هام لأنه يحدد إذا ما اتبعت قوانين الرقابة المالية.
- حاجة مخططي الرقابة المالية إلى الاطلاع على متطلبات المطابقة التي توافق الوحدة الخاضعة للرقابة المالية.
- يجب أن يكون المراقب المالي يقظ للتصرفات غير المشروعة ، ولاتي يمكن أن تؤثر بصورة غير مباشرة على نتائج الرقابة المالية.
- يجب على المراقب المالي أن يختار خطوات الرقابة المالية واجراءاتها، وفقاً لتقديرهم المهني، مناسبة للظروف.
- يجب على الإدارة إيجاد نظام فعال لأنواع الرقابة الداخلية للتحقق من المطابقة مع القوانين والأنظمة، عند تصميم خطوات لاختيار أو تقويم المطابقة.

5. يجب الحصول على دليل إثبات كاف ومعقول وذي صلة بالموضع لدعم الرأي والنتائج الصادرة عن المراقب المالي بشأن الهيئة والبرنامج او الوظيفة محل الرقابة المالية.

- يجب أن تستند ملاحظات الرقابة المالية ونتائجها إلى ليل إثبات.
- يجب أن يكون لدى المراقب المالي الفهم السليم للتقنيات المتعلقة بالتفتيش والملاحظة والاستجواب والتثبيت مت اجل إثبات الرقابة المالية.
- عند اختيار المناهج والإجراءات يجب أن يتركز الاهتمام على الجانب النوعي في دليل الإثبات.
- يجب على المراقب المالي أن يوثق بصورة مناسبة ، دليل الإثبات ضمن أوراق العمل.

6. عند القيام بالرقابة النظامية وغيرها من أنواع الرقابات الأخرى يجب على المراقبين الماليين أن يحلوا البيانات المالية للتثبت فيما إذا كانت قواعد المحاسبة بشأن إيجاد التقارير المالية قد تمت مراعاتها.

- يجب على المراقب المالي أن يحلل بصورة كاملة البيانات المالية ويتحقق أن البيانات قد أعدت وفقاً لقواعد المحاسبة المقبولة، وانها قدمت مع الاهتمام المنسب بظروف الهيئة الخاضعة للرقابة.
- أساليب وتقنيات التحليل المالي تعتمد بدرجة كبيرة ، على طبيعة ونطاق وهدف الرقابة المالية، وعلى فهم وحكم المراقب المالي.
- يجب ان تقدم الرقابة المالية للهيئة العليا للرقابة تقرير حول تنفيذ قوانين الميزانية، وان يتضمن

- بالنسبة لحساب الإيرادات: التحقق ما إذا كانت التوقعات هي تلك المأخوذة من الميزانية التقديرية الأولية، ومما إذا كانت الرقابة المالية على الضرائب والوجائب المقيدة والإيرادات المدخلة ، يمكن إجراؤها من خلال المقارنة بالبيانات المالية السنوية للنشاط محل الرقابة المالية.
- بالنسبة لحساب النفقات: فحص الاعتمادات لمساعدة الميزانيات التقديرية وقوانين التسوية، وبالنسبة لمرحلي الحسابات، البيانات المالية للسنة السابقة.

#### رابعاً: قواعد إعداد التقارير في الرقابة المالية:

يتضمن إعداد التقارير كلاً من رأي المراقب المالي والملاحظات الأخرى على مجموعة البيانات المالية كنتيجة للرقابة النظامية، وإن رأي المراقب المالي بشأن مجموعة من البيانات المالية يكون، بصفة عامة، بشكل موجز وموحد يعكس نتائج المدى الواسع للاختبارات والأعمال الأخرى للرقابة المالية.

قواعد إعداد التقارير في الرقابة الحكومية تتمثل فيما يلي:

1. يجب على المراقب المالي أن يعد رأياً مكتوباً أو تقريراً حسبما هو ملائم، يضع فيه الملاحظات المكتشفة بصيغة مناسبة، وأن يكون محتواه يسهل فهمه وبعيداً عن الغموض والالتباس، وأن يتضمن فقط المعلومات المؤيدة بدليل.
2. على الهيئة العليا للرقابة المالية ان تقرر بصورة نهائية الإجراء الواجب اتخاذه بالنسبة للممارسات الاحتياطية أو المخالفات الخطيرة المكتشفة من قبل المراقبين الماليين.



بالنسبة للرقابة النظامية، على المراقب المالي أن يعد تقريراً مكتوباً بشأن اختبارات مدى مطابقة التصرفات للقوانين والأنظمة سارية المفعول ويجب ان يتضمن التقرير تأكيداً إيجابياً على تلك البنود، اما بالنسبة لرقابة الأداء، فيجب

أن يتضمن التقرير جميع الأمثلة الهامة من حالات عدم المطابقة وثيقة الصلة بأهداف الرقابة.

وإن كل من الآراء والتقارير فيجب ان تتضمن كل من:

العنوان والتاريخ والتوقيع والأهداف والنطاق، والمرسل إليه، كما يجب تحديد المادة محل التقرير، ويتم تحديد الأساس القانوني لكل من الآراء والتقارير مع ضرورة المطابقة مع القواعد، وأخيراً مراعاة التوقيت المناسب.

أما القواعد التي تتعلق بالآراء فقط فجاءت كما يلي:

• إن الرأي المطلق يعطى عندما يكون المراقب المالي قانعاً، بالنسبة للجوانب المادية بأن:

- البيانات المادية قد تم إعدادها وفقاً للأسس والسياسات المحاسبية المقبولة التي تتم استخدامها بصفة دائمة.
- البيانات تتطابق مع المتطلبات القانونية والأنظمة ذات الصلة بها.
- وجهة النظر المعروضة في البيانات المالية تتسق مع معرفة المراقب المالي للوحدة الخاضعة للرقابة المالية.
- هناك كشافاً مناسباً لجميع المسائل ذات الأهمية النسبية المتعلقة بالبيانات الرقمية.

• تأكيد الأمر: في ظروف معينة يمكن للمراقب المالي أن يعتبر بان القارئ لم يكون فهماً مناسباً للبيانات المالية ما لم يشد انتباهه الى الامور الهامة وكمبدأ عام فان المراقب المالي الذي يصدر رأياً مطلقاً لا يشير إلى جوانب معينة بشأن البيانات المالية في رأيه خشية أن يساء فيها تأويل الرأي فيعتبر رأياً مقيداً، ولكي يتجنب هذا الانطباع فان الإرشادات التي تعني " تأكيد الأمر " يمكن جعلها فقرة مستقلة عن الراي، ومع ذلك يجب ألا يستخدم المراقب المالي تأكيد الأمر لمعالجة نقص في الكشف عن ملاحظة في البيانات المالية ولا ليكون بديلاً او عوضاً عن تقييد الرأي.

• إن المراقب المالي لا يمكن ان يعطي رأي مطلق عندما يكون أحد الامور التالية:

- عندما يكون هناك قيد على نطاق الرقابة المالية.
- عندما يعتبر المراقب المالي ان البيانات ناقصة أو مضللة عن قواعد المحاسبة المقبولة.
- عندما يكون هناك شك يؤثر على البيانات المالية.
- الرأي المقيد: في الحالة التي يرفض فيها المراقب المالي بنداً أو أكثر من بنود معينة في البيانات المالية بحيث يكون البند أو البنود ذات اهمية نسبية وليست أساسية في فهم البيانات المالية فيجب على المراقب المالي ان يعطي رأياً مقيداً.
- التنازل عن الرأي: عندما يكون المراقب المالي غير قادر على الوصول إلى رأي بخصوص البيانات المالية ككل نتيجة الشك أو تقييد النطاق، لذلك يتم التنازل عن إبداء الرأي.
- إنه لمن المعتاد بالنسبة للهيئات العليا للرقابة المالية أن توفر تقريراً مفصلاً يوضح الرأي في ظروف يكون من غير الممكن فيها إعطاء رأي مطلق.
- الرقابة النظامية تتطلب على الأغلب أن تعد التقارير حيثما يكون الضعف في نظم الرقابة الداخلية أو النظم المحاسبية.

#### وأخيراً، القواعد التي تتعلق بإعداد التقارير:

- إن تقارير رقابة الأداء تكون مختلفة عن تقارير الرقابة النظامية بحيث انها تحوي مناقشة أكبر وجدالاً أوسع.
- يجب أن يبين بوضوح أهداف الرقابة ونطاقها، ويمكن أن تتضمن التقارير إلتقاداً.
- يجب على المراقب المالي أن يعد تقرير يصف فيه الظروف التي يصل فيه إلى نتيجة محددة بدلاً من ان يدلي ببيان نموذجي مألوف.
- يجب على المراقبين الماليين ان يقرروا بان آرائهم تتضمن طلب إتخاذ الاجراءات الناتجة عن القرارات السابقة الصادرة عن الإدارة، لذلك يجب إتباع الحذر في وضع مثل تلك الآراء، ويجب ان يشير التقرير إلى طبيعة ومدى المعلومات المتاحة بصورة معقولة لدى الهيئة الخاضعة للرقابة في الوقت الذي تتخذ فيه القرارات.
- يجب على تقارير الأداء ألا تركز على اهتمامها على الانتقادات في الماضي فقط بل يجب أن تكون بناءة أيضاً، إن النتائج التي يتوصل إليها المراقب المالي والتوصيات التي يطرحها تمثل جانباً هاماً من الرقابة المالية.

- عند صياغة التوصيات ومتابعتها، يجب ان يحافظ المراقب المالي على الموضوعية والاستقلال وان يركز اهتمامه على ما إذا كانت اوجه الضعف الموضحة قد صححت، اكثر من تركيزه على ما إذا كانت توصيات معينة قد تم تعديلها.
- عند صياغة تقرير الرقابة المالية ، يجب على المراقب المالي ان يأخذ بعين الاعتبار مدى الأهمية النسبية للمسألة للرقابة النظامية على البيانات المالية، او بالنسبة لطبيعة الوحدة الخاضعة للرقابة أو النشاط (رقابة الأداء). (الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي)

## ملحق رقم (2): قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004

رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية  
بعد الإطلاع على القانون الأساسي المعدل،  
وعلى قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995،  
وعلى القرار رقم 22 لسنة 1994 بإنشاء هيئة الرقابة العامة،  
وعلى القرار رقم 301 لسنة 1995 بتعيين رئيس لهيئة الرقابة العامة،  
وبناء على ما أقره المجلس التشريعي بجلسته المنعقدة بتاريخ 2004/4/14م  
أصدرنا القانون التالي:

### الفصل الأول

تعارف وأحكام عامة

#### مادة (1)

في تطبيق أحكام هذا القانون يكون للكلمات والعبارات الآتية المعاني المخصصة لها أدناه ما لم تدل القرينة على خلاف ذلك:

السلطة الوطنية: السلطة الوطنية الفلسطينية.

رئيس السلطة الوطنية: رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية.

مجلس الوزراء: مجلس وزراء السلطة الوطنية.

المجلس التشريعي: المجلس التشريعي الفلسطيني.

الأغلبية المطلقة للمجلس: أكثرية (نصف + واحد) لكل عدد أعضاء المجلس التشريعي.

الديوان: ديوان الرقابة المالية والإدارية.

رئيس الديوان: رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية.

نائب رئيس الديوان: نائب رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية.

المدير العام: مدير عام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

## مادة (2)

ينشأ بمقتضى أحكام هذا القانون ديوان عام يسمى "ديوان الرقابة المالية والإدارية" يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويتمتع بالأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها.

## مادة (3)

يقصد بالرقابة، الإجراءات والأعمال الرقابية التي تستهدف:

1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها.
2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد.
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.

## مادة (4)

1. يعين رئيس الديوان بقرار من رئيس السلطة الوطنية بناء على تنسيب من مجلس الوزراء وبعد المصادقة على تعيينه بالأغلبية المطلقة للمجلس التشريعي.
2. يعين نائب رئيس الديوان بقرار من مجلس الوزراء بتنسيب من رئيس الديوان.
3. يعين المدير العام بقرار من مجلس الوزراء بتنسيب من رئيس الديوان.
4. يعين رئيس الديوان عددا كافيا من الموظفين لتمكين الديوان من القيام بمهامه.

#### مادة (5)

يقدم رئيس السلطة الوطنية بديلا عن رئيس الديوان خلال مدة أقصاها أسبوعان من تاريخ رفض المجلس التشريعي المصادقة على المرشح لمنصب رئيس الديوان.

#### مادة (6)

يشترط فيمن يعين رئيسا للديوان أو نائبا لرئيس الديوان ما يلي:

1. أن يكون فلسطينيا.
2. أن يكون من ذوي الكفاءة والإختصاص.
3. من المشهود له بالنزاهة وحسن السمعة.
4. ألا يقل عمره عن أربعين سنة.
5. ألا يكون قد أدين من محكمة مختصة بأية جناية أو جنحة مخلة بالشرف أو الأمانة أو جريمة من جرائم الأموال.

#### مادة (7)

يكون الديوان مسؤولا أمام رئيس السلطة الوطنية وأمام المجلس التشريعي، ويتولى المهام والصلاحيات المناطة به وفقا لأحكام القانون.

#### مادة (8)

يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريرا سنويا أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته وعليه أن يزود رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء بأية بيانات أو معلومات أو دراسات أو أبحاث يطلبونها منه والقيام بأي عمل آخر يعهد به إليه من أي منهم، وينشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية.

## مادة (9)

يكون المقر الرئيس للديوان في مدينة القدس، وله مقران مؤقتان في كل من مدينتي غزة ورام الله.

## مادة (10)

1. تكون مدة رئاسة الديوان سبع سنوات لفترة واحدة غير قابلة للتجديد.
2. لا يجوز عزل رئيس الديوان لأي سبب من الأسباب إلا بالأغلبية المطلقة للمجلس.
3. يحدد الراتب والحقوق المالية الأخرى لرئيس الديوان بقرار من رئيس السلطة الوطنية ومصادقة المجلس التشريعي وينشر القرار في الجريدة الرسمية.

## مادة (11)

وفقا لأحكام هذا القانون يتمتع رئيس الديوان ونائبه والمدير وموظفو الديوان بالحصانة عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامهم.

## مادة (12)

لا يجوز التدخل في أي عمل من أعمال الديوان وتلتزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالتعاون الكامل والتام فيما يطلب الديوان منها.

## الفصل الثاني

### تشكيل الديوان

## مادة (13)

1. يُشكل الديوان من رئيس الديوان ونائبه والمدير العام وعدد من المديرين والمستشارين والخبراء والمفتشين والفنيين والموظفين وفقا للهيكल التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف المعتمد من المجلس التشريعي.
2. يكون رئيس الديوان بدرجة وزير، ونائب رئيس الديوان بدرجة وكيل وزارة.

#### مادة (14)

يعد مركز رئيس الديوان شاغرا في إحدى الحالات التالية:

1. الوفاة.

2. الاستقالة.

3. العزل.

#### مادة (15)

1. إذا شغل مركز رئيس الديوان يعين بديل آخر له خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ الشغور وفقا لأحكام هذا القانون.

2. يقوم نائب رئيس الديوان بمهام رئيس الديوان خلال المدة المذكورة في الفقرة (1) أعلاه.

#### مادة (16)

يعين رئيس الديوان المديرين التنفيذيين والمفتشين والمستشارين والخبراء والفنيين والموظفين وفقا لأحكام هذا القانون وقانون الخدمة المدنية.

#### مادة (17)

لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه والمدير العام أثناء تولي المنصب أن:

1. يتولى أي وظيفة أخرى.

2. يشتري أو يستأجر مالا من أموال السلطة الوطنية أو إحدى الشخصيات المعنوية العامة ولو بطريقة غير مباشرة أو بطريقة المزاد العلني ولا أن يؤجرها أو يبيعها شيئا من أمواله أو يقايضها عليه.

3. يشارك في التزامات تعقدها السلطة الوطنية أو المؤسسات أو الهيئات العامة.

4. يجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أي شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.



### مادة (18)

تتشأ في الديوان الدوائر والأقسام الضرورية لإدارة شؤونه المالية والإدارية والقانونية وشؤون المتابعة والدراسات والأبحاث والتطوير والتخطيط اللازمة لأداء مهامه بموجب تعليمات يصدرها رئيس الديوان.

### مادة (19)

للديوان الاستعانة بالإختصاصيين والخبراء في الأمور والمسائل التي تعرض عليه وتتطلب دراستها وإبداء الرأي فيها مؤهلات وخبرات خاصة وتصرف لهم مكافآت مالية مقابل خدماتهم وفقا للوائح الخاصة بذلك.

### مادة (20)

لرئيس الديوان تأليف لجان مؤقتة للرقابة أو التفتيش أو التحقيق أو لجان للدراسة والإستقصاء برئاسة مفتش، وتفويضها بمهام أو قضايا محددة تدخل ضمن مهام الديوان وصلاحياته وتقديم نتائج أعمالها إليه.

### مادة (21)

لا يجوز أن يعين أي شخص في وظيفة مفتش في الديوان أو ينتدب للقيام بأعماله إلا إذا كان حاصلًا على الشهادة الجامعية الأولى على الأقل حسب الاختصاص.

### مادة (22)

يمارس نائب رئيس الديوان مهام ومسؤوليات رئيس الديوان في حالة غيابه، وكل ما يفوضه به وفقا لأحكام هذا القانون.

## الفصل الثالث

### إختصاصات الديوان

#### مادة (23)

يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والإستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الإنحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات إستغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة وله في سبيل تحقيق ذلك القيام بما يلي وفقا لأحكام القانون:

1. اقتراح اللوائح والأنظمة والسياسات الخاصة بعمل الديوان ورفعها للمجلس التشريعي لإقرارها.
2. إعداد الخطط 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 للتثبت 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. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصادقية والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
8. 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 تلافيتها ومعالجتها.
9. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم

لواجبات وظائفهم أو بسببها.

10. كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.

11. بحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوي أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الإستغلال.

12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:

أ. التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للثبوت من أن تقديرها وتحققها قد تما وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

ب. التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الحكومية أو التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.

ج. التدقيق في تحصيلات الإيرادات على إختلاف أنواعها للثبوت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

13. يكون الديوان فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:

أ. التدقيق في النفقات للثبوت من صرفها للأغراض التي خصصت من أجلها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

ب. التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للثبوت من صحتها ومن مطابقتها قيمتها لما هو مثبت في القيود.

ج. الثبوت من أن إصدار أوامر الصرف قد تم حسب الأصول ومن قبل الجهات المختصة.

د. 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 إسترداد السلف والقروض في الأوقات المعينة لإستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخزينة 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، والتثبت 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 تحال أو يحال 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.

#### مادة (24)

لليوان التدقيق في الحسابات والوثائق والمستندات واللوازم في أية دائرة، وعلى موظفي هذه الدائرة أن يسهلوا مهمته ويقدموا له كافة المعلومات التي يطلبها وله أن يلفت نظرهم إلى ما يبدو له من ملاحظات وأن يستوضح منهم عن سبب ما يظهر له من تأخر في إنجاز المعاملات.

#### مادة (25)

لليوان الاطلاع على كافة التقارير والمعلومات والبيانات الواردة من الموظفين وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمر المالية والإدارية وله أن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع الدوائر الحكومية مما له علاقة بأعمالها.

## مادة (26)

يرفع رئيس الديوان تقارير ربع سنوية أو عند الطلب متضمنة نتيجة تحرياته ودراساته وأبحاثه ومقترحاته والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها والملاحظات والتوصيات بشأنها إلى رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء لاتخاذ ما يلزم بشأنها.

## مادة (27)

1. تتم أعمال الرقابة في أي جهة إدارية للتحقق من مدى تنفيذ أحكام وقواعد المحاسبة الحكومية ومدى التزام الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للسلطة الوطنية وتأشيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها.
2. تتم أعمال الرقابة المالية على الصرف وعلى نظم الضبط الداخلي بما يضمن إظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات بحيث تعطي صورة حقيقية لها.

## مادة (28)

على الديوان تقديم تقارير خاصة بشأن بعض المسائل ذات الأهمية التي تستوجب سرعة النظر فيها إلى كل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء والوزير المختص.

## مادة (29)

وفقا لأحكام القانون للديوان في سبيل مباشرة اختصاصاته حق طلب أو الاطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو بيانات أو أوراق أو مستندات أو معلومات أو الحصول على صور منها وذلك من الجهة الموجودة فيها هذه الملفات أو البيانات أو الأوراق أو المستندات أو المعلومات بما في ذلك الجهات التي تعتبر كل ذلك سري التداول وكذلك استدعاء من يرى سماع أقوالهم.

## مادة (30)

وفقا لأحكام القانون للديوان أن يطلب من جهة الاختصاص وقف الموظف عن أعمال وظيفته أو إبعاده عنها مؤقتا إذا تبين أن وجوده على رأس عمله يضر بإجراءات التحقيق.

## الفصل الرابع

### الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

#### مادة (31)

وفقا لأحكام هذا 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 وإدارته.
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 رخص 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".

## الفصل الخامس

### التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

#### مادة (32)

تقدم وزارة المالية إلى الديوان تقريراً نهائياً كل ربع سنة مفصلاً ومحتلاً لوضع الموازنة العامة ويتضمن التقرير التطورات المالية واتجاهات حركة الإيرادات والنفقات مقارنة مع التوقعات وكذلك تفسير الانحرافات الهامة وتحليل تدفق النقد وتأثير هذه التطورات على الوضع المالي العام للسلطة الوطنية. ويستعرض اقتراحات الإجراءات التصحيحية المناسبة لاستعادة التوازن المالي.

#### مادة (33)

تعد وزارة المالية حسابات موحدة تمهيدية للمعاملات العام وتقدمها إلى الديوان في غضون ستة أشهر من أقال السنة المالية. وتبين الحسابات ضمن أشياء أخرى أرصدة الافتتاح والإقفال للصندوق الموحد والصناديق الخاصة، وتفاصيل العمليات المالية التي تمت لمواجهة العجز المالي "إن وجد" وصافي الدين العام المحلي والأجنبي، وتذكر الحسابات أيضاً القروض المعطاة خلال السنة والالتزامات المرتبطة بها والناجمة عنها.

#### مادة (34)

على أساس الحسابات التمهيدية المعدة بموجب المادة (33) تعد وزارة المالية مسودة الحساب الختامي وتقدمها إلى الديوان خلال سنة من نهاية السنة المالية لدراستها ورفع ملاحظاته بشأنها إلى المجلس التشريعي.

#### مادة (35)

على المدققين الماليين في المراكز المالية كافة إبلاغ الديوان بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية، وذلك خلال مدة أقصاها أسبوعان من تاريخ وقوعها.

### مادة (36)

على مفوضي الإنفاق في المراكز المالية كافة وجميع الجهات الأخرى الخاضعة لرقابة الديوان، إبلاغه بما يقع في هذه الجهات من وقائع الاختلاس، أو السرقة، أو التبيد، أو الإلتاف، أو الحريق، أو الإهمال، وما في حكمها، يوم اكتشافها، وعليهم أيضا أن يوافقوا الديون بالقرارات الصادرة بشأنها فور صدورها وكذلك:

أ. موافاة الديوان بالبيانات والمؤشرات اللازمة لمتابعة تنفيذ خطة تقويم الأداء، طبقا للنظم والنماذج التي يعدها الديوان.

ب. الرد على ملاحظات الديوان خلال شهر من تاريخ إبلاغ هذه الجهات بها.

ج. تزويد الديوان بجميع القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات التي تصدرها هذه الجهات.

### مادة (37)

على الجهات التي تقوم بتنفيذ مشروعات استثمارية تكون السلطة الوطنية طرفا أو شريكا فيها موافاة الديوان بصورة عن العقود والاتفاقيات والمناقصات لكل مشروع استثماري وكذلك بأية تعديلات تطرأ عليها أثناء تنفيذ المشروع.

### مادة (38)

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 يطلب منها ذلك.

### مادة (39)

على الجهات الواردة بالبندين (7، 8) من المادة (31) من هذا القانون، عرض ملاحظات الديوان على مجالس إدارتها خلال شهر على الأكثر من تاريخ إبلاغها بها وعلى الجمعيات العمومية حال انعقادها.



## الفصل السادس

### المخالفات المالية والإدارية

#### مادة (40)

وفقا لأحكام هذا القانون يعد مخالفة مالية ما يلي:

1. مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة أو اللوائح النافذة ذات العلاقة.
2. مخالفة القواعد والإجراءات والأحكام الخاصة بتنفيذ قانون الموازنة العامة للسلطة الوطنية.
3. مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وإدارة المستودعات، بما فيها تلك المتعلقة بالنظم والأحكام المالية والمحاسبية السارية بهذا الشأن.
4. كل تصرف يترتب عليه صرف مبلغ من أموال السلطة الوطنية بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للسلطة الوطنية، أو أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
5. عدم موافاة الديوان بصورة من العقود أو الاتفاقيات أو المناقصات التي توجبها أحكام هذا القانون.
6. عدم موافاة الديوان بالحسابات والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها أو الاطلاع عليها وفقا لأحكام القانون.

#### مادة (41)

وفقا لأحكام هذا القانون يعد مخالفة إدارية ما يلي:

1. عدم الرد على ملاحظات الديوان أو مراسلاته أو التأخر في الرد عليها دون عذر مقبول عن المواعيد المقررة في هذا القانون، ويعتبر في حكم عدم الرد الإجابة بطريقة الغرض منها المماثلة أو التسويف.
2. إخفاء بيانات يطلبها الديوان، أو الامتناع عن تقديمها إليه، أو رفض إطلاعه عليها، مهما كانت طبيعتها وكذلك الامتناع عن تنفيذ طلب الاستدعاء.
3. التأخير دون مبرر، في إبلاغ الديوان خلال الموعد المحدد في هذا القانون، بما تتخذه الجهة

- المختصة في شأن المخالفة التي تبلغ إليها.
4. التقصير في العمل الإداري، أو في إدارة المرفق العام.
5. سوء الأداء أو الإهمال في أداء الوظيفة.
6. مخالفة التعليمات أو القرارات ذات العلاقة الصادرة عن الديوان.

#### مادة (42)

##### العقوبات التأديبية

1. وفقا لأحكام القانون كل موظف يرتكب أيا من المخالفات المالية أو الإدارية، أو يساهم في ارتكابها، أو يسهل وقوعها، أو يتستر على مرتكبيها، أو يقصر في الإبلاغ عنها، يعاقب تأديبيا، مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجزائية أو المدنية وفق لأحكام القانون.
2. تتخذ الجهات المختصة ما يلزم من إجراءات لاسترداد المبالغ التي تم صرفها دون وجه حق.
3. إلزام المخالف برد المبالغ المختلسة، أو التي تسبب في ضياعها على خزينة السلطة الوطنية، أو أي من الجهات الأخرى الخاضعة لرقابة الديوان.

#### مادة (43)

لا يعفى الموظف من العقوبة التأديبية، استنادا إلى أمر رئيسه، إلا إذا ثبت أن ارتكابه المخالفة كان تنفيذا لأمر كتابي صادر إليه من رئيسه، وعلى الرغم من قيامه بتنبيه هذا الرئيس كتابة إلى المخالفة، وفي هذه الحالة تكون المسؤولية على من أصدر الأمر.

#### مادة (44)

على جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، إبلاغ الديوان فور اكتشافها لأية مخالفة مالية أو إدارية لديها، أو أي حادث من شأنه أن تترتب عليه خسارة مالية للسلطة الوطنية، أو ضياع حق من حقوقها، أو يعرض أصولها الثابتة أو المنقولة للضياع أو التلف على أي وجه، وذلك لاتخاذ الإجراءات الواجبة طبقا لهذا القانون، ودون إخلال بما يجب أن تتخذه تلك الجهات من إجراءات أخرى.

## الفصل السابع

### نظام الموظفين في الديوان

#### مادة (45)

يشترط فيمن يعين موظفا في الديوان ما يلي:

1. أن يكون فلسطينيا.
2. أن يكون من ذوي الكفاءة والاختصاص.
3. من المشهود له بالنزاهة وحسن السمعة.
4. ألا يكون قد أدين من محكمة مختصة في أية جناية أو في جنحة مخلة بالشرف أو الأمانة أو جريمة من جرائم الأموال.

#### مادة (46)

لا يجوز لرئيس الديوان ندب أي من الموظفين في الديوان للقيام مؤقتا أو بشكل دائم بعمل معين في أية جهة حكومية أو غير حكومية.

#### مادة (47)

يكون لمن يفوضهم رئيس الديوان صفة الضبطية القضائية فيما يتعلق بإنجاز أعمال وظيفتهم وفقا لأحكام هذا القانون.

#### مادة (48)

يشرف رئيس الديوان على أعمال الديوان كافة ويصدر التعليمات والقرارات التي يطلبها سير العمل فيه.

#### مادة (49)

تنظم تقارير كفاية الأداء للموظفين بلائحة أو نظام يصدر بقرار من رئيس الديوان.

#### مادة (50)

كل من يعمل في الديوان ويخرج على مقتضى الواجب في أعمال وظيفته أو يظهر بمظهر مخل بشرف الوظيفة المسندة إليه يعاقب تأديبيا وذلك مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجزائية أو المدنية عند الاقتضاء ولا يعفى من العقوبة استنادا إلى أمر رئيسه في العمل إلا إذا أثبت أن ارتكابه المخالفة كان تنفيذا لأمر مكتوب بذلك صادر إليه من رئيسه المباشر بالرغم من تنبيهه كتابة إلى المخالفة وفي هذه الحالة تكون المسؤولية على مصدر الأمر.

#### مادة (51)

تعتبر المعلومات والبيانات والوثائق التي يطلع عليها العاملون في الديوان بحكم وظائفهم وفي سياق قيامهم بأعمال الرقابة المالية والإدارية أو بسببها، أنها سرية، وأن يجري التداول بها على هذا الأساس، وأن لا تفتش أو تبرز أو يسمح للغير بالاطلاع عليها إلا للقضاء في دعوى ناجمة عن أعمال الرقابة المالية أو الإدارية فقط، وللجهة المختصة بالديوان أو المرجع الرسمي الذي ترفع إليه تقاريره وتوصياته ونتائج أعماله بمقتضى أحكام هذا القانون وذلك تحت طائلة المسؤولية التأديبية والجزائية.

#### مادة (52)

لا يجوز توقيع أي من العقوبات التأديبية إلا بعد سماع أقوال الموظف في الديوان ودفاعه ويكون قرار رئيس الديوان في ذلك كتابيا ومسببا وبعد تشكيل لجنة تحقيق.

### مادة (53)

تسري على الموظفين في الديوان أحكام قانون الخدمة المدنية فيما لم يرد بشأنه نص في هذا القانون.

### مادة (54)

1. يؤدي رئيس الديوان ونائبه قبل مباشرة العمل اليمين القانونية التالية أمام رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي.

"أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي بإخلاص وأمانة وأن أخدم وطني بشرف وألا أخالف القوانين والأنظمة المعمول بها في السلطة الوطنية"

2. ويؤدي موظفو الديوان اليمين القانونية أمام رئيس الديوان.

### مادة (55)

على رئيس الديوان أن يقدم إقراراً بالذمة المالية الخاصة به وبزوجه وبأولاده القصر مفصلاً فيه كل ما يملك من عقارات ومنقولات وأسهم وسندات وأموال نقدية في الداخل والخارج وما عليهم من ديون إلى المحكمة العليا التي تضع الترتيبات اللازمة للحفاظ على سريتها وتبقى سرية ولا يجوز الاطلاع عليها إلا بإذن منها عند الاقتضاء.

## الفصل الثامن

### أحكام انتقالية وختامية

#### مادة (56)

تؤول ممتلكات هيئة الرقابة العامة المنشأة بالقانون رقم (17) لسنة 1995 وموظفوها إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية المنشأ بمقتضى أحكام هذا القانون.

#### مادة (57)

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.

#### مادة (58)

يلغى قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995 والقرار رقم 22 لسنة 1994 بشأن إنشاء هيئة الرقابة العامة كما يلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القانون.

#### مادة (59)

يصدر مجلس الوزراء بناء على اقتراح الديوان وبعد التنسيق مع لجنة الموازنة العامة في المجلس التشريعي اللوائح والأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون.

#### مادة (60)

على جميع الجهات المختصة كل فيما يخصه تنفيذ أحكام هذا القانون ويعمل به بعد ثلاثين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

صدر بمدينة رام الله بتاريخ: 27/ ديسمبر / 2004 ميلادية.

الموافق: 15/ ذو القعدة/ 1425 هجرية. روجي فتوح ، رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية

ملحق رقم (3): الاستبانة في صورتها النهائية

The Islamic University – Gaza  
Research and Postgraduate Affairs  
Faculty of Commerce  
Master Business Administration



الجامعة الإسلامية - غزة  
شئون البحث العلمي والدراسات العليا  
كلية التجارة  
ماجستير إدارة الأعمال

حفظه الله

الأخ الكريم / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بعمل دراسة بعنوان استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية: ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة كحالة دراسية.

وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة الدراسات العليا في الجامعة الإسلامية غزة.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالمساعدة في الحصول على المعلومات والبيانات الواردة في الاستبانة من خلال وضع تقييم لصحة الفقرات وفقاً للواقع حيث التقييم من 1 إلى 10 ، يمثل رقم 10 الموافقة التامة وتتنخفض درجات الموافقة بالتدرج حتى تصل رقم 1، مع العلم ان المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون خاصة لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل شكر الباحث

حاتم ابراهيم اسماعيل

☒ القسم الأول:

الجنس :  ذكر  انثى

المؤهل العلمي:  دبلوم  بكالوريوس  ماجستير فأعلى

سنوات الخبرة:  أقل من 5 سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنوات

من 10 إلى أقل من 15 سنة  أكثر من 15 سنة

المسمى الوظيفي: .....

## ☒ القسم الثاني:

الفقرات	المعطيات الاساسية	درجة الموافقة
1	تعرفت جيداً على قواعد الرقابة الدولية المنبثقة عن منظمة هيئات الرقابة العليا في العالم (الانتوساي)	
2	تصرفات الديوان مطابقة لقواعد الرقابة الخاصة بمنظمة (الانتوساي) في جميع الأمور	
3	يتبع الديوان قواعد ملائمة لضمان انجاز العمل الرقابي بدرجة عالية النوعية	
4	يتخذ الديوان قراره الخاص بشأن جميع الأوضاع التي تظهر أمامه	
5	يعتبر الديوان القواعد الرقابية الموضوعة من قبل منظمة (الانتوساي) تمثل رأياً مجتمعاً عليه	
6	يسعى الديوان الى إزالة أي تعارض مع قواعد (الانتوساي)	
7	يعمل الديوان بشكل جاد ومناسب لكي يضع المساءلة العامة في مكانها الصحيح لجميع الاشخاص والوحدات الخاضعة للرقابة	
8	يطور الديوان نظاماً مناسبة للمعلومات وللرقابة الداخلية والتقييم وإعداد التقارير	
9	يعمل الديوان بالتعاون مع المجلس التشريعي على اصدار قواعد تشريعية تسهل عمل الرقابة	
10	جميع أوجه النشاط الرقابي الذي يقوم به الديوان داخله ضمن السلطة القانونية للرقابة	
11	يعتمد وجود عمل الديوان على نصوص دستورية وتشريعية مناسبة وواضحة	
12	يهدف الديوان إلى كشف الانحراف عن المعايير القياسية	
13	يهدف الديوان إلى كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفاعلية وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية	
14	يعمل الديوان على إيجاد تكامل بينه وبين عمل السلطة القضائية والتشريعية	
15	يقوم الديوان بالرقابة الكاملة والتي تشمل الرقابة المالية ورقابة الأداء	
16	يقوم الديوان برقابة مدى كفاءة وفاعلية الاداء	
17	يقوم الديوان بتحسين التقنيات اللازمة للقيام بمراقبة صحة مقاييس الأداء	
18	يقوم الديوان بتجنب تعارض المصالح بين المراقب والوحدة الخاضعة	
	القواعد العامة	
	الاستقلال.	
1	يتمتع الديوان بدرجة مناسبة من الاستقلال عن السلطة التشريعية	
2	يتمتع الديوان بدرجة مناسبة من الاستقلال عن السلطة التنفيذية (الحكومة)	
3	لا يظهر الديوان اي تجاوز مع أي رغبات أو مصالح سياسية	
4	لا يخضع الديوان لتوجيه من السلطة التشريعية او التنفيذية أو جهات خارجية في برمجة رقابته	



	وتخطيطها	
5	يتمتع الديوان بالحرية التامة في وضع أولوياته وبرمجة عمله وفي تبني المناهج الملائمة للرقابة واعداد التقارير ومحتواها	
6	العلاقة الاساسية التي تربط الديوان بالسلطة التنفيذية هي علاقة المراقب الخارجي لها	
7	توفر السلطة التنفيذية للديوان الموارد الكافية لتمكينه من القيام بمسؤولياته بطريقة معقولة دون المساس باستقلاله	
8	يتمتع الديوان بالاطلاع الكامل والحر على جميع المعلومات حتى الحساسة منها اللازمة للرقابة والخاصة بالوحدات الخاضعة للرقابة	
9	يتمتع رئيس الديوان بالاستقلال المناسب فيما يتعلق بتعيينه أو فصله أو تقاعده	
10	يتمتع اعضاء ديوان الرقابة بمن فيهم المدير العام والمراقبين بالاستقلال المناسب من خلال التمتع بضمانات مختلفة مشابهة لاستقلال القضاة	
11	يعمل الديوان على ان تكون سلطته القانونية ووضعها المستقل مفهومين بصورة جيدة في المجتمع الذي يعمل فيه	
12	يتمتع الديوان بالاستقلال الوظيفي المناسب بالنسبة لجميع موظفيه	
13	يتمتع الديوان بالاستقلال التام عن الوحدات الخاضعة للرقابة	
	الاختصاص والاهلية	
1	يتمتع الديوان وموظفوه بالاختصاص والاهلية والكفاءة والخبرات الكافية لطبيعة ونطاق وتعقيدات اعمال الرقابة	
2	يطبق الديوان مناهج وممارسات رقابية من أعلى النوعيات جودة	
3	يزود الديوان نفسه بمدى كامل من مناهج واساليب الرقابة الحديثة مثل التقنيات المستندة الى النظم واساليب الفحص التحليلي والعينات الاحصائية ومراقبة نظم المعلومات	
	. العناية المناسبة	
1	يبدل الديوان والمراقبون العناية المناسبة في تحديد دليل الاثبات وجمعه وتقييمه	
2	يبدل الديوان العناية المناسبة في دقة التحليل واعداد التقارير بشأن الملاحظات المكتشفة والنتائج والتوصيات	
3	يتميز الديوان بالموضوعية في عمله الرقابي	
4	يمارس الديوان وموظفيه اعمالهم الرقابية بمهارة فنية وبمستوى عالي من النوعية المناسبة للتعقيدات الرقابية	
5	يبدل المراقبون الماليون العناية والانتباه للأوضاع ولأوجه ضعف الرقابة الداخلية والاطفاء بأنواعها المختلفة في العمل	
6	يبدل الديوان العناية المناسبة من اهلية وكفاءة وجدارة الاستشاريين الخارجيين في القيام بالأعمال المكلفين بها وذلك عند استخدام استشاريين خارجيين	
7	عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين يحتفظ الديوان لنفسه بالقيام بالمهام الرئيسية مثل	

	تخطيط نطاق الرقابة واعداد التقارير	
8	عند الاستعانة بالاستشاريين الخارجيين لا يحزر الديوان من مسؤوليته تجاه الآراء المصاغة والنتائج التي تم التوصل اليها	
9	تتطابق أعمال المستشار الخارجي مع قواعد الرقابة ذات الصلة في الموضوع	
10	يحافظ الديوان على السرية ويعمل على عدم استخدام المعلومات المتعلقة بالوحدة الخاضعة للرقابة لأهداف خارجة عن نطاق الرقابة	
	. قواعد عامة أخرى	
1	يعمل الديوان جاهدا على استقطاب الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة	
2	يتبنى الديوان سياسات واجراءات لتنمية مستمرة للموظفين داخل الديوان وخارجه	
3	يطور الديوان معايير تشمل النواحي الثقافية والعملية من أجل ترقية الموظفين	
4	يتمتع موظفو الديوان بالفهم الجيد للبيئة الحكومية والجهات الخاضعة للرقابة وقوانينها وطبيعة عملها	
5	يتمتع الموظفون بمعرفة جيدة لأساليب الرقابة المالية ورقابة الأداء	
6	يقوم الديوان بتبني سياسات لإعداد كتيبات وتوجيهات وارشادات تتعلق بالعمل الرقابي	
7	يوزع الديوان الأعمال الرقابية بناء على المهارات والكفاءات	
8	يوفر الديوان عدد كاف من الافراد للقيام بالعملية الرقابية	
9	يتمتع موظفو الديوان بنظام رواتب وحوافز وعلاوات خاص يفوق قانون الخدمة المدنية	
10	يقدم الديوان الحد الاقصى من الضمان الممكن استعماله بخصوص تنفيذ التزامات المسائلة العامة بواسطة كل الوحدات الخاضعة للرقابة	
11	يخطط الديوان تخطيطيا استراتيجيا لتحديد نظام مناسب لأولوية الأعمال التي يجب أن تنجز ضمن اطار زمني محدد	
12	يحتفظ الديوان بمحفظة معلومات تتعلق ببنية ووظائف وعمليات الوحدة الخاضعة للرقابة	
13	قبل البدء بالرقابة يصدر الديوان اذن للموظف المختص يبين فيه اهداف ونطاق وموارد الرقابة المطلوبة من حيث المهارة والتواريخ للعمل الميداني	
14	يتبنى الديوان سياسات واجراءات لفحص كفاءة وفعالية القواعد الداخلية للديوان	
	القواعد الميدانية	
	. التخطيط	
1	يقوم الديوان بتخطيط الرقابة بحيث تكون ذات نوعية وبطريقة اقتصادية وكفؤة وفعالة وفي الوقت المناسب	
2	يحدد المراقب الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل بها الوحدة الخاضعة للرقابة	
3	يطور المراقب مفهوم العلاقات المتعلقة بالمساءلة	
4	يحدد المراقب أهداف الرقابة اللازمة بتغطيتها وأسلوب الرقابة الأكثر فاعلية	
5	يحدد المراقب نظم الادارة الاساسية وأنواع الرقابة الداخلية وجوانب القوة والضعف بها و يقيم	

	المراقب مدى الاعتماد على المراقبين الداخليين	
6	يوثق المراقب خطة للرقابة من اجل العمل الميداني المقترح	
7	يلقي المراقب الضوء على بعض المشكلات التي تظهر عند تخطيط الرقابة	
8	يعد المراقب موازنة تقديرية وجدول للرقابة	
.الاشراف والفحص		
1	يخضع عمل المراقبين الميدانيين لإشراف مناسب من قبل من هم أعلى رتبة وخبرة	
2	يتضمن عمل الاشراف على المراقبين التحقق من أن المراقبين لديهم فهم واضح ومستمر لخطة الرقابة	
3	يقوم المشرف بالتأكد من تحقيق اهداف الرقابة بما يشمل دليل الاثبات وفقا لمعايير الرقابة	
4	يقوم المشرف بجميع الاخطاء وواجهه النقص ويوثقها بصورة مناسبة ويعالجها	
.المطابقة والقوانين والانظمة السارية المفعول		
1	يتأكد المراقب من مدى مطابقة التصرفات والعمليات للقوانين والنظم السارية المفعول في الرقابة النظامية	
2	يلاحظ المراقب التصرفات غير المشروعة والتي تؤثر على نتائج الرقابة ويحدد درجة اثر هذه التصرفات على نتائج الرقابة	
3	يقوم الديوان بإيجاد نظام فعال لأنواع الرقابة الداخلية للتحقق من المطابقة مع القوانين والانظمة	
4	يعمل الديوان على استشارة مستشار قانوني مناسب والهيئات التي تضع القوانين سارية المفعول من اجل تحديد خطوات واجراءات الرقابة	
.دليل اثبات الرقابة		
1	يعمل الديوان جادا للحصول على دليل اثبات كاف ومعقول وذي صلة بالموضوع لدعم الرأي والنتائج الصادرة عن الرقابة	
2	لدى المراقب فهم سليم للتقنيات والإجراءات المتعلقة بالتفتيش والملاحظة والاستجواب والتثبت من اجل جمع دليل اثبات	
3	يتحقق الديوان من ان التقنيات المستخدمة كافية من اجل تحري الأخطاء المادية والمخالفات من الناحية الكمية والكيفية بصورة معقولة	
4	يوثق المراقب بصورة ملائمة دليل إثبات ضمن أوراق العمل بحث يتضمن أساس التخطيط ومداه والعمل المنجز والملاحظات التي تم اكتشافها	
.تحليل البيانات		
1	يحلل المراقب المالي البيانات للتأكد من اتباع قواعد المحاسبة المناسبة	
2	يحلل المراقب المالي البيانات المالية الى الحد الذي يتم فيه الحصول على اساس معقول لإبداء الرأي في تلك البيانات	
3	يتأكد المراقب من ان الايضاحات كافية بشأن العناصر المختلفة للبيانات	
4	يتحقق من أن العناصر المختلفة للبيانات المالية قد قومت وقيست بصورة مناسبة	

المساءلة والشفافية	
1	يتبنى الديوان معايير ومنهجيات الشفافية والمساءلة
2	يقوم الديوان بنشر تقريره السنوي بالجريدة الرسمية والمواقع الإلكترونية
3	يحق للجمهور الاطلاع على نتائج التقارير الرقابية
4	ينشر الديوان قانونه الخاص وخطته الاستراتيجية على الموقع الإلكتروني للديوان
5	يخضع الديوان لمراجعات خارجية دورية من أجل ضمان جودة العمل الرقابي
6	يوجد في الديوان وحدة للرقابة الداخلية
7	يقوم الديوان بنشر مصادر موارده المالية (الميزانية) وطرق استخدامها
8	يقيس الديوان مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله
9	ينظم الديوان مؤتمراً صحفياً لنشر وشرح محتوى تقاريره السنوية
10	يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الاعلام حول عملياته ونتائج تقاريره الرقابية
إعداد التقارير	
1	يعد المراقب في نهاية كل عملية رقابية تقرير مكتوب ومفصل
2	يقرر الديوان الاجراء المناسب للمخالفات الخطيرة المكتشفة من قبل المراقبين
3	يتضمن التقرير كل من العنوان والتوقيع والتاريخ والاهداف وبلوغ حد الكمال والمرسل اليه وتحديد المادة محل التقرير والاساس القانوني والمطابقة مع القواعد ومراعاة الوقت المناسب
4	يعد المراقب التقرير ضمن صيغة نموذجية تتعلق بالبيانات
5	يعد المراقب رأياً مطلقاً (براءة الذمة) عندما تقوم الوحدة الخاضعة للرقابة بعملها بشكل صحيح
6	يقدم المراقب رأياً معارضاً عندما يكون عمل الوحدة الخاضعة للرقابة في كليته أو اجزاء منه غير صحيح
7	يقدم المراقب رأياً مقيداً عندما يكون غير متأكد من سلامة احد بنود عمل الوحدة الخاضعة للرقابة
8	ينتازل المراقب عن تقديم رأي عندما يكون غير قادر الى الوصول الى رأي محدد
9	يحافظ المراقب على الموضوعية والاستقلال في صياغة التوصيات ومتابعتها
10	تتضمن التقارير انتقادات جسيمة واضحة ومفصلة وتوصيات علاجية للأخطاء التي تم اكتشافها

## ملحق رقم (4): أسماء السادة المحكمين

الرقم	الاسم الشخصي	مكان العمل
1	أ.د ماجد محمد الفرا	الجامعة الإسلامية - غزة
2	أ.د سمير خالد صافي	الجامعة الإسلامية - غزة
3	أ.د نافذ محمد بركات	الجامعة الإسلامية - غزة
4	د. وائل عبد الله الداية	الجامعة الإسلامية - غزة
5	د. وسيم اسماعيل الهابيل	الجامعة الإسلامية - غزة
6	د. سامي علي أبو الروس	الجامعة الإسلامية - غزة
7	د. اكرم اسماعيل سمور	الجامعة الإسلامية - غزة
8	أ.د جبر ابراهيم الناعور	جامعة الأزهر - غزة
9	أ.د عبد الله محمد الهابيل	جامعة الأزهر - غزة
10	ا. د نهاية عبد الهادي التلباني	جامعة الأزهر - غزة
11	د. محمد جودت فارس	جامعة الأزهر - غزة
12	د. مفيد خالد الشيخ علي	جامعة الأزهر - غزة
13	د. محمود محمد صبرة	جامعة الأزهر - غزة
14	د. سمير مصطفى ابو مدلة	جامعة الأزهر - غزة
15	د. محمد ابراهيم المدهون	أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا
16	د. محمود عبد الرحمن الشنطي	أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا
17	د. علاء الدين خليل السيد	جامعة الأقصى

ملحق رقم (5): أسماء من تمت مقابلتهم

الاسم	المسمى الوظيفي	مكان العمل	تاريخ المقابلة
ا. يوسف محمد أبو سلمية	الرئيس المكلف بديوان الرقابة المالية والإدارية	ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة	الاثنين الموافق 2017/3/20م