

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

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

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

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

والله خير الشاهدين

DECLARATION

The work provided in this thesis, "The Extent of Commitment of the Palestine Financial and Administrative Control Bureau to the principles of Transparency and Accountability issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)" unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

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

Student's name: **Nael A. A. Alnuaizi**

اسم الطالب: نائل عبد علي النعزي

Date: 3-8-2015

التاريخ: 2015-8-3

Signature:

Nael

Nael

التوقيع:



أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا

البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة

والسياسة للدراسات العليا-غزة

برنامج القيادة والإدارة



عنوان الدراسة

مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين
بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة
الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)

إعداد الباحث

نائل عبد علي النعيزي

إشراف

د. سالم أحمد صباح

رئيس جامعة فلسطين

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في القيادة والإدارة



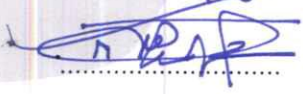
2015م - 1436هـ



نتيجة الحكم على أطروحة الماجستير

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

"مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الإنتوساي"
وبعد المناقشة التي تمت اليوم الاثنين 18 شوال 1436 هـ، الموافق 2015/08/03 م الساعة الحادية عشر صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

د. سالم أحمد صباح.	مشرفاً ورئيساً	
أ. د. يوسف محمود جربوع	مناقشاً خارجياً	
د. محمد إبراهيم المدهون	مناقشاً داخلياً	

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

رئيس الأكاديمية
د. محمد إبراهيم المدهون





﴿ وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ﴾

{التوبة/105}

إهداء

إلى الوطن الفلسطيني الغالي.

إلى قُدرنا الشريف الصامد، إلى أرواح الشهداء الطاهرة.

إلى الذين صدّقوا ما عاهدوا الله عليه.

إلى الصابرين المحتسبين من شعبنا الصامد.

وإلى والدي ووالدتي العزيزين

وإلى إخوتي الأفاضل وأخواتي الكريمات

وإلى زوجتي الغالية (أم يحيى) وأبنائي (يحيى وتالا وآية)

وإلى كل من ساهم معي وساندني في إتمام هذا البحث.

إلى الأصدقاء والزملاء والأحبة الأفاضل...

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله حمداً طيباً مباركاً فيه، الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل المتواضع،
والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين، ومن تبعهم
بإحسانٍ إلى يوم الدين... وبعد ،،،

وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" (رواة الترمذي).
وخير مقام يُعترف فيه لذوي الفضل بفضلهم، فإنني بفيض من الثناء الحسن الجميل، أتقدم
بخالص الشكر والتقدير إلى سعادة الدكتور/ سالم أحمد صباح رئيس جامعة فلسطين، على
لتفضله مشكوراً بقبول الإشراف على رسالتي، والذي غمرني بفيض علمه، وكثير نصحه،
وجميل صبره، وما قدمه لي من علمٍ ونصحٍ وإرشادٍ، داعياً المولى عزَّ وجل أن ينفع به دينه.

كما وأتقدم بخالص شكري وعظيم امتناني الي أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ الدكتور/ يوسف محمود جربوع مناقشاً خارجياً

معالي الدكتور/ محمد إبراهيم المدهون مناقشاً داخلياً

لتفضلهم بقبول مناقشة الرسالة فجراهم الله عني كل خيرٍ ووفقهم لما يحب ويرضى

كما أتقدم إلى كل من قام بتحكيم الاستبانة من الأساتذة الأفاضل كل باسمة ولقبه، والشكر
كذلك موصول للأستاذ/ أشرف الشرفا قائم بأعمال مدير عام الإدارة العام للرقابة على المال
والإقتصاد في ديوان غزة لما بذله من جهد كبير في مساعدتي، والأستاذة/ إيمان نور رئيس
قسم في ديوان الرقابة برام الله في مساعدتي في توزيع الاستبانات.

كما لا أنسى شكري إلى الدكتور/ ماجد محمد الدلو الذي قام بتدقيق الرسالة وإثرائها لغوياً،
وابن خالي الأستاذ/ محمد نعيم أبو سكران لما بذله من جهد كبير في التحليل الإحصائي.
وجميع الزملاء الأفاضل في جامعة الأقصى، والإخوة الموظفين أصحاب المسميات الإشرافية
في ديوان الرقابة المالية والادارية في غزة ورام الله لتفضلهم بتعبئة استبانة البحث، ولكل من
كان له فضلٌ علي من قريب أو بعيد.

وأخيراً أسأل الله أن يوفقنا ويسدد خطانا لما فيه الخير وأن ينفع بنا.

الباحث

نائل عبد النعيزي

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم عمل إستبانة مكونة من خمسة محاور إعتماًداً على الإطار النظري والدراسات السابقة، وزعت على (104) من موظفي المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة الإدارية والمالية، وتم إسترداد (75) إستبانة، وهي تمثل نسبة استرجاع قدرها (72%) من مجتمع الدراسة، وقد قام الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي في التحليل (SPSS) والمعالجات الاحصائية الملائمة في هذا المجال.

وقد أظهرت نتائج الدراسة ما يلي:

1. هناك تأثير كبير لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة.
2. هناك تأثير كبير لتطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية على مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة.
3. عدم وجود تأثير لتطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والمستشارين على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة.

وبناءً على تلك النتائج يوصي الباحث بالآتي:

- 1- ضرورة انضمام الديوان إلى المنظمة الدولية (الإننتوساي)، خاصة بعد أن أصبحت فلسطين عضواً في منظمة (اليونسكو) إحدى وكالات الأمم المتحدة المتخصصة.
- 2- ضرورة تحديث قانون الديوان بما يتلاءم مع القوانين الدولية وخاصة قانون (الإننتوساي).
- 3- تشجيع الديوان لموظفيه على البحث العلمي في مجال معايير الرقابة الدولية وتحفيزهم على البحث والدراسة بما يتعلق بذلك.

Abstract

This study aims to identify "**The Extent of Commitment of the Palestine Financial and Administrative Control Bureau to the principles of Transparency and Accountability issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)**". To achieve the objectives of the study and answer the research questions, the researcher has used the descriptive analytical approach. The sample of the study consisted of 75 employees of supervisory levels at the Palestine Financial and Administrative Control Bureau. They represent 72% of the study population. The researcher has prepared a questionnaire to achieve the objectives of the study.

The study has reached the following findings:

1. There is a huge impact for applying and disclosing the legal framework to ensure accountability and transparency on the commitment of the Palestine Financial and Administrative Control Bureau.
2. There is a huge impact for applying objective and transparent standards, processes and methodologies of control on the commitment of the Palestine Financial and Administrative Control Bureau.
3. There is no effect for applying standards of integrity and good behavior of employees and advisers, accountability and transparency on the commitment of the Palestine Financial and Administrative Control Bureau.

The researcher has concluded the following recommendations:

1. It is essential that the Palestine Financial and Administrative Control Bureau join the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), especially after Palestine had become a member of UNESCO.
2. The bylaw of the Palestine Financial and Administrative Control Bureau should be updated to fit with the international laws particularly those of the INTOSAI.
3. The Palestine Financial and Administrative Control Bureau should encourage its staff to conduct research in the field of standards of international control.

قائمة المحتويات

الصفحة	اسم الملحق
أ	آية قرآنية
ب	الإهداء
ت	شكر وتقدير
ث	ملخص الدراسة
ج	ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
ح	قائمة المحتويات
ر	قائمة الأشكال
ر	قائمة الجداول
س	قائمة الملاحق
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة الدراسة
4	مشكلة الدراسة
5	أهمية الدراسة
5	أهداف الدراسة
6	فرضيات الدراسة
7	متغيرات الدراسة
7	حدود الدراسة
7	تعريف المصطلحات الإجرائية
الفصل الثاني: الإطار النظري	
11	المبحث الأول: الرقابة المالية
11	مقدمة
12	المطلب الأول: مفهوم وتطور الرقابة المالية وأهميتها وأهدافها
12	أولاً: تعريف الرقابة المالية
13	ثانياً: أهمية الرقابة المالية
14	ثالثاً: أهداف الرقابة المالية

15	المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية
15	أولاً: الرقابة المالية وفقاً للجهة التي تمارسها
16	ثانياً: الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة لها
17	ثالثاً: الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها
17	رابعاً: الرقابة المالية حسب توقيتها
18	خامساً: الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف
19	سادساً: الرقابة المالية من حيث درجة الدورية
20	المبحث الثاني: الشفافية والمساءلة
20	مقدمة
20	المطلب الأول: الشفافية:
20	أولاً: تعريف الشفافية
21	ثانياً: المتطلبات الأساسية للشفافية المالية
22	ثالثاً: مبادئ الشفافية المالية
23	رابعاً: طرق دعم وتحسين الشفافية
25	المطلب الثاني: المساءلة:
25	مقدمة
25	أولاً: تعريف المساءلة
27	ثانياً: مبادئ تحسين ودعم المساءلة
28	ثالثاً: رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة
29	رابعاً: دور الأجهزة العليا للرقابة في دعم الشفافية والمساءلة:
34	المبحث الثالث: ديوان الرقابة المالية والإدارية
34	المطلب الأول: نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية وأهدافه ومهامه ومسئوليته
34	مقدمة:
35	أولاً: المراحل التاريخية للرقابة في المؤسسات الفلسطينية
36	ثانياً: نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية
38	ثالثاً: اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية
38	رابعاً: أهداف ديوان الرقابة المالية والإدارية
39	خامساً: الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية
39	سادساً: المهام والمسؤوليات التي يتولاها ديوان الرقابة المالية والإدارية

41	سابعاً: آلية عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية
42	ثامناً: هيكلية ديوان الرقابة المالية والإدارية
44	المطلب الثاني: الإدارات الرقابية العامة في ديوان الرقابة المالية والإدارية واختصاصاتها.
44	أولاً: الإدارات العامة الرقابية
51	ثانياً: الإدارات العامة غير الرقابية
51	ثالثاً: الوحدات الإدارية
52	المبحث الرابع: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)
52	المطلب الأول: تعريف ونظرة عامة حول نشأة المنظمة والنظام الأساسي
52	حول التنظيم
53	النظام الأساسي
53	المطلب الثاني: هيئات الرقابة العليا والإعلانات الدولية الصادرة عن المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
53	أولاً: نبذة عن بعض هيئات الرقابة العليا واختصاصاتها في بعض الدول
56	ثانياً: المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة
57	ثالثاً: الإعلانات الدولية التي اهتمت بالرقابة المالية
57	▪ إعلان ليما: والقواعد الرقابية التي اشتمل عليها
62	▪ إعلان واشنطن: وأهم القواعد الرقابية التي صدرت عنه
63	▪ إعلان جاكرتا: وأهم المبادئ الرقابية المالية التي تضمنها هذا الإعلان
64	▪ إعلان بكين: وأهم المواضيع التي ناقشها والقواعد الإرشادية لهيئات الرقابة المالية العليا
65	▪ إعلان نيودلهي: والمبادئ الأساسية للارتقاء بمحاسبة فعالة، ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي
66	▪ إعلان مكسيكو: شروط والمتطلبات الأساسية للرقابة المالية السليمة في القطاع العام، وكل ما يتعلق بالوثيقة من إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية.
69	المبحث الخامس: قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية - مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (مقارنة)
69	المطلب الأول: مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)
69	أولاً: الغاية والأهداف
69	ثانياً: مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة

70	المطلب الثاني: مدى توافق نص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية مع مبادئ الشفافية والمساءلة للمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة.
الفصل الثالث: الدراسات السابقة	
88	الدراسات العربية والمحلية
94	الدراسات الأجنبية
97	التعليق على الدراسات السابقة
الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات	
99	منهجية الدراسة ومتغيراتها
100	مجتمع الدراسة
101	عينة الدراسة
104	أداة الدراسة
112	اختبار التوزيع الطبيعي
الفصل الخامس: نتائج الدراسة ومناقشتها	
115	مقدمة:
116	أولاً: تحليل فقرات أداة الدراسة ومناقشتها
128	ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها
141	ثالثاً: نتائج الدراسة
146	رابعاً: التوصيات والمقترحات
المصادر والمراجع العلمية	
149	أولاً: المصادر
149	القرآن الكريم والسنة النبوية
149	ثانياً: القوانين
150	ثالثاً: المراجع العربية والمحلية
154	رابعاً: مواقع الإنترنت
155	خامساً: المراجع الأجنبية

قائمة الاشكال

43

شكل رقم (1) الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والإدارية

قائمة الجداول

رقم	الجدول	الصفحة
1	توزيع أفراد عينة مجتمع الدراسة	100
2	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	101
3	توزيع أفراد العينة حسب العمر	101
4	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	102
5	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	102
6	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي الحالي	103
7	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	103
8	درجات مقياس ليكرت الخماسي	105
9	معاملات ارتباط لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه	106
10	معاملات ارتباط لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالمساءلة والشفافية	107
11	معاملات ارتباط التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية	108
12	معاملات ارتباط التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية	109
13	معاملات ارتباط التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية	110
14	معاملات ارتباط لكل محور من المحاور الفرعية والدرجة الكلية للاستبانة	111
15	معاملات الثبات لمجالات المقياس	112
16	اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف لجودة التوفيق)	112
17	يوضح المحك المعتمد في الدراسة	115
18	نتائج تحليل فقرات "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه"	116

118	نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية "	19
120	نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية "	20
122	نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية "	21
124	نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية "	22
125	نتائج تحليل محاور الاستبانة ككل	23
128	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للمحور الأول	24
129	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للمحور الثاني	25
129	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للمحور الثاني	26
130	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للمحور الرابع	27
130	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار t للمحور الخامس	28
132	نتائج اختبار ت لاختبار الفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى لمتغير الجنس	29
133	نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي للفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى لمتغير العمر	30
134	نتائج اختبار شيفيه Scheffe Test للتعرف على اتجاه الفروق ودلالاتها للمحور الأول تعزى لمتغير العمر	31
134	نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي للفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى المؤهل العلمي	32
136	نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي للفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى التخصص العلمي	33
137	نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي للفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى المسمى الوظيفي	34
138	نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي للفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى سنوات الخبرة	35
139	نتائج اختبار شيفيه Scheffe Test للتعرف على اتجاه الفروق ودلالاتها للمحور الأول والمحور الثاني تعزى لمتغير سنوات الخدمة	36

قائمة الملحق

الصفحة	الملحق	رقم الملحق
157	أسماء السادة محكمي أداة الدراسة	1
158	الصورة النهائية لأداة الدراسة	2
164	خطابات التطبيق	3
167	النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإننتوساي)	4
176	الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والإدارية	5
177	ملحق قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004	6
191	مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الإننتوساي"	7

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- مقدمة الدراسة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- فرضيات الدراسة
- متغيرات الدراسة
- حدود الدراسة
- مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة:

إنّ الإستخدام الفعّال للأموال العامة يشكل إحدى الدعامات الأساسية من أجل حُسن إدارة تلك الأموال، وفعالية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، ولتحقيق هذا الهدف يتطلب وجود هيئة عليا للرقابة المالية يكفل القانون إستقلالها، تتولى الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الإدارية لضمان الإستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة.

إن الرقابة ضرورية في كل زمان ومكان وخاصة في الظروف والأزمات العصيبة، وذلك لدورها الفاعل في تمكين المجتمع من تجاوز تلك الظروف بحيث تزيد من قدرته على الصمود في مواجهة تلك التحديات، ولقد مارست الحضارات القديمة الرقابة المالية علي مر التاريخ وذلك بصور وأشكال وأساليب متعددة، ومع الزمن تطورت هذه الممارسة من رقابة تقليدية تهتم بمدى الالتزام بالنظم والقوانين والتقاليد النافذة بهدف الحد من الأخطاء، إلى رقابة شاملة تضم رقابة الكفاءة والفاعلية، وازداد هذا التطور بشكل كبير ورافقه العديد من المؤتمرات الدولية التي تمخض عنها إنشاء جمعيات ومنظمات اقليمية ودولية للعناية والإهتمام بالمال العام، من حيث الإيرادات والنفقات وآلية الصرف، ومن هذه المنظمات الإقليمية منظمة المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الإنتوساي" والمنظمة العربية لأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الإربوساي" والمنظمة الآسيوية لأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الإسوساي" وغيرها والتي اهتمت بوضع أسس ومبادئ الرقابة المالية وتطوير العمل الرقابي بما يتناسب وأهمية هذا المجال في مختلف الدول. (عبد الله، 2003: 2).

وطوال سنوات الإحتلال الإسرائيلي لم يكن الفلسطينيون يتحكمون بمواردهم الطبيعية أو المالية، فقد سيطرت سلطة الإحتلال الإسرائيلي على حياة المجتمع الفلسطيني من كافة الجوانب منذ بداية الإحتلال عام 1948م، كما أصدرت أوامرها العسكرية المختلفة خلال هذه الفترة والتي ألغت وعدلت جميع القوانين التي كانت سارية في المناطق المحتلة، لتسيطر على كافة الصلاحيات الممنوحة للحكم والتصرف بشؤون المجتمع الفلسطيني، بما في ذلك تحصيل العائدات والضرائب المختلفة، وإعادة توزيعها وفق أولويات تضمن السيطرة الإحتلالية على المناطق، كما تضمن أقل قدر ممكن من التصرف الفلسطيني بالموارد، وذلك من خلال صدور قرار من قبل الحاكم العسكري لمناطق الضفة الغربية وقطاع غزة.

ويعد تسلم السلطة الوطنية الفلسطينية للصلاحيات في الإدارة المالية الداخلية في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وخولت وفق إتفاق باريس الإقتصادي بجباية الضرائب وتحصيل الإيرادات من المجتمع، تم دمج موظفي الإدارة المدنية السابقين مع جزء من العاملين سابقاً في الصندوق القومي الفلسطيني، وموظفين جدد لإدارة وزارة المالية الفلسطينية الجديدة. وتم تشكيل هيكلية الوزارة بناءً على رؤية الحكومة للإدارة المالية، تم إنشاء هيئة الرقابة العامة في فلسطين بموجب القانون رقم (17) لسنة 1994، حيث آلت ممتلكاتها وموظفوها الي ديوان الرقابة المالية والإدارية الذي أنشئ بمقتضى أحكام المادة رقم (56) من القانون رقم (15) لسنة 2004م¹، وتتولى هذه الأجهزة مهام الإشراف والفحص على أداء أجهزة السلطة الوطنية للتأكد من حُسن استخدام الأموال العامة للأغراض المخصصة لها، والتحقق من انسجام التصرفات والأفعال مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.

ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية الجهاز الأعلى للرقابة والتدقيق الخارجي على كافة أعمال الجهات الخاضعة لرقابته وفق القانون، فقد عمل ديوان الرقابة على تطوير الأداء المالي والإداري لتلك الجهات. (كلاب، 2006: ص8).

ولقد لعبت الأجهزة العليا للرقابة دوراً مركزياً في تطوير الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية، باعتبارها أجهزة دستورية أولاً، كما أنها أجهزة متخصصة ثانياً، حيث مهمتها المحافظة على المال العام، ولا شك أن نجاح أي عملية تنمية يرتبط بشكل رئيسي بالقضاء على مظاهر الغش، والفساد، وتحقيق الإصلاح المالي، والإداري وحسن استخدام الموارد المتاحة، وتطوير السياسات الإدارية، ورفع كفاءة الأفراد.

حيث ظهر ضمن سياقات هذا التطور والحدثة لغة ذات مفردات ومصطلحات جديدة نسبياً كالشفافية والمساءلة والحوكمة والحكم الصالح، فلا يكاد يخلو مقام للحديث أو النقاش عن مكافحة الفساد سواء كان سياسياً أو اقتصادياً أو اجتماعياً دون أن تكون كلمة الشفافية والمساءلة حاضرة فيه، ويرتبط تعزيز قيم النزاهة ونظم الشفافية والمساءلة في القطاع العام بشكل وثيق بوجود بنية مؤسساتية سليمة وأجهزة رقابة قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية ومهنية.

إن الإختصاصات التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة على درجة عالية من الأهمية، لأنها ترفع كفاءة العمل بشكل عام، وتساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة بشكل خاص، لذلك أصبح هناك اهتمام كبير بالرقابة على المستوى الدولي والإقليمي، وبتوفير الضمانات الكافية لاستقلالية تلك الأجهزة، ولجعلها أكثر مهنية مما هي عليه، فتم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة

¹ . جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 53/شباط 2005. ص 92.

العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، والتي شعارها "التجربة المتبادلة تنفع الجميع"، حيث تقوم بإصدار معايير وتوصيات تعكس أفضل الممارسات، التي أجمعت عليها الأجهزة العليا للرقابة وتطويرها بإستمرار، وأحد القضايا المهمة التي يتم التركيز عليها عند تطبيق معايير الرقابة هي مبادئ الشفافية والمساءلة.

من هنا جاءت فكرة هذه الدراسة والتي تتمحور حول معرفة مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)، ولذلك قام الباحث وبالإستناد الى مبادئ الشفافية والمساءلة ومدى التزام ديوان الرقابة بتلك المبادئ، تم إعداد إستبانة متخصصة، وُزعت على المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وتم الخروج بنتائج وتوصيات لمساعدة صناع القرار على تعديل السياسات، من أجل المساهمة في تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة في ديوان الرقابة وفق أفضل الممارسات والمعايير الدولية وذلك للرفي بالدور الرقابي للديوان في تقديم خدمة رقابية ذات جودة عالية.

مشكلة الدراسة:

تتبلور مشكلة هذه الدراسة في توضيح مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) وتتضح مشكلة الدراسة من خلال إجابتها عن السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)؟

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

1. مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية؟
2. مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تضمن المساءلة والشفافية؟
3. مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية؟
4. مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية؟

5. مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج عمليات الرقابة للجمهور بصفه منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة الشفافية؟

6. هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، تبعاً لمتغيرات (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)؟

أهمية الدراسة:

■ **الأهمية العلمية:** وتكمن في التعرف على الدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لإقامة دولة المؤسسات والقانون، باعتباره الجهة الدستورية من حيث قيامه بالأعمال الرقابية التي تستهدف الحفاظ على المال العام وحسن إستخدامه، وذلك ضمن مبادئ المساءلة والشفافية الصادرة عن المنظمة الدولية (الإنتوساي)، ومدى تطبيقها.

■ **الأهمية العملية:** وتكمن في الخروج بالنتائج والتوصيات لمساعدة صناع القرار الفلسطيني على تعديل السياسات، من أجل المساهمة في تطبيق الشفافية والمساءلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وفق أفضل الممارسات والمعايير الدولية، وذلك للرفي بالدور الرقابي للديوان في تقديم خدمة رقابية ذات جودة عالية.

■ تشكل هذه الدراسة نقطة انطلاقٍ للباحثين لإجراء المزيد من الدراسات في هذا المجال.

وعليه فإن هذه الدراسة سعت للتعرف على واقع ومدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي)، وقدمت التوصيات الملائمة والكفيلة في الاسهام بقيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بتقديم خدمة رقابية ذات جودة عالية، الامر الذي ينعكس إيجابياً في العملية التنموية.

أهداف الدراسة:

1. نقل الخبرات والتجارب الدولية وإتاحتها امام العاملين والمتخصصين في مجال الرقابة المالية والإدارية للاستفادة منها في تجاربهم العملية.

2. الكشف عن مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية.

3. الكشف عن مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تضمن المساءلة والشفافية.

4. الكشف عن مدى قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه التي تضمن المساءلة والشفافية.
5. الكشف عن مدى قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية.
6. الكشف عن مدى قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج عمليات الرقابة للجمهور بصفه منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية.
7. توضيح العلاقة بين التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى للمتغيرات (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، سنوات الخبرة في العمل الرقابي).

فرضيات الدراسة: اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة الدراسة وأهدافها بالفرضيات التالية:
الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يلتزم ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
ويتفرع منه عدة فرضيات فرعية:

1. يؤثر تطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه لضمان المساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
2. يؤثر تطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
3. يؤثر تطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والمستشارين والمساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
4. تؤثر إدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
5. يؤثر نشر نتائج عمليات الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة عبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

الفرضية الرئيسية الثانية:

يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المبحوثين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي) تعزى إلى متغيرات: (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

متغيرات الدراسة:

- المتغيرات المستقلة:
 - الإطار القانوني والإفصاح عنه
 - معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة
 - معايير النزاهة والسلوك الجيد
 - إدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفاعلية
 - نشر نتائج الرقابة للجمهور
- ← المتغير التابع:
- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة

حدود الدراسة:

- الحد البشري: من وجه نظر العاملين في المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

مصطلحات الدراسة:

اعتماداً على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، يمكن توضيح المصطلحات الأساسية وهي:

▪ ديوان الرقابة المالية والإدارية:

بمقتضى أحكام القانون الفلسطيني لعام 2004م، تم إنشاء ديوان عام يُسمى "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.¹

¹ راجع المادة رقم (2) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، الموقع الإلكتروني الرسمي، <http://www.saacb.ps/Default.aspx>

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) INTOSAI :

International Organization of Supreme Audit Institutions

وهي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية وغير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة.

تم تأسيس الإننتوساي عام 1953م بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد/ إيميليو فرنانديث كاموس. ولقد اجتمع آنذاك 34 جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للإننتوساي في كوبا، أما حالياً فيبلغ عدد أعضاء الإننتوساي 192 عضواً كاملاً وخمسة أجهزة أعضاء منتسبة.¹

وتمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم للأجهزة العليا منذ 50 سنة إطاراً وهياكلًا مؤسسية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية لتعزيز الاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق الشعار القائل " إن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع، حيث إن تبادل التجارب والآراء بين أعضاء الإننتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة.²

الشفافية: هي نقيض الغموض أو السرية في العمل، وتعني توفير المعلومات الكاملة عن الأنشطة العاملة للصحافة والرأي العام والمواطنين الراغبين في الإطلاع على أعمال الحكومة وما يتعلق بها من جوانب إيجابية أو سلبية على حدٍ سواء دون إخفاء.³

أو هي: "الوضوح التام في اتخاذ القرارات، ورسم الخطط، والسياسات، وعرضها على الجهات المعنية بمراقبة أداء الحكومة نيابة عن الشعب، وخضوع الممارسات السياسية والإدارية للمراقبة المستمرة والمحاسبة"⁴

¹ الموقع الإلكتروني الرسمي للإننتوساي، <http://www.intosai.org/ar/about-us.html>

² المرجع السابق

³ موقع زاو من أجل دعم قيم الشفافية، <http://zaiou.weebly.com>

⁴ المرجع السابق

المساءلة: يقصد بالمساءلة تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة ومحاسبة الموظفين العموميين والمسؤولين عموماً من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير سند.¹

كذلك عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها: الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول (بعض) المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش.

¹ المرجع السابق

الفصل الثاني

الإطار النظري

- المبحث الأول: الرقابة المالية.
- المبحث الثاني: الشفافية والمساءلة.
- المبحث الثالث: ديوان الرقابة المالية والإدارية.
- المبحث الرابع: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).
- المبحث الخامس: مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة ومدى توافقها بنص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية.

الفصل الثاني

الإطار النظري

المبحث الأول: الرقابة المالية

مقدمة:

إن الرقابة من الأمور التي تمس الكيان التنظيمي للدولة، ومن أجل منع وقوع الضرر على المجتمع سواء في الجانب الإقتصادي أو الإجتماعي أو السياسي قامت الدولة بإنشاء أجهزة للرقابة للتأكد من سلامة تطبيق القواعد والنظم واللوائح التي تحفظ للمجتمع أمواله وروابطه وحياته، وهذا العلم كسائر العلوم قابل للتطوير والتجديد فما نراه اليوم في عالم الإقتصاد والمال وحرص الدولة والمؤسسات والأفراد على سلامة سير الإقتصاد في الطريق الصحيح أدى إلى الاهتمام بعملية الرقابة سواء من الدولة متمثلة بأجهزتها ومنها البنك المركزي أو من المؤسسات التي أوجدت نظام رقابة داخلها للتأكد من عدم التلاعب بأموال المساهمين أو بوجود مدقق خارجي على أعمالها للتأكد من صحة المعلومات التي تنشرها المؤسسة. (العنزي، 2011م ص:13).

وقد أدى تعقد وتشعب مهام الدولة الحديثة إلى زيادة سلطات الحكومة لتحقيق مصالح المجتمع، حيث أخذت الحكومات على عاتقها القيام بمزيد من الأنشطة، فاتسع العمل الحكومي ليشمل جميع جوانب المجتمع تقريباً. وقد أسهم هذا التوسع في إزدياد السلطة التي تمنح للموظفين العموميين، مما أوجد شعوراً لديهم بأنهم غدوا يتمتعون بقوة كبيرة مما فرض الحاجة إلى الرقابة عليهم ووضع بعض الضوابط والقيود على تصرفاتهم، ومن هنا ظهرت الحاجة لإيجاد الوسائل العديدة لدى الدول للرقابة على أعمال الحكومة ومنها الرقابة المالية، والتعرف على مدى إسهامها في تخفيف حدة الفساد الذي ينشأ عن بعض الممارسات غير القانونية، كالمحسوبية والمحاباة والرشوة والإبتزاز والسرقة وإنتهاك الإجراءات المتبعة لتحقيق مصالح شخصية وغيرها من الأعمال التي تتعلق بسوء استخدام المناصب الحكومية باعتبار الفساد الإداري ضاراً بالموارد العامة ويمثل إنتهاكاً للقوانين والأنظمة السائدة التي وُجدت لحماية مصالح الجمهور ورعاية المصلحة العامة. (كنعان، 2005، ص90).

المطلب الأول: مفهوم وتطور الرقابة وأهميتها وأهدافها.

أولاً: تعريف الرقابة المالية: يوجد الكثير من التعريفات للرقابة فيما يلي أهمها:

الإداري هنري فايول عرفها " بأنها تقوم بالتأكد من أن كل شيء يتم حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة، وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل، وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات.

(توفيق، 1988، ص4،3).

عرفها هولدون على أنها "الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخصص لها "

(بدوي، 1982، ص87).

أما كونتر فقد جمع تعريف الرقابة بأنها " قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها.

(Koontz,1984: P549) نقلاً عن (الغماري، 2009، ص17)

ويرى معهد الإدارة العامة بالرياض بأن الرقابة المالية هي " الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الإنحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة" نقلاً عن (السيد، 2005، ص13).

ويرى آخرون أن الرقابة المالية تعني "مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للقوانين المحددة وللمطابقة مع ما هو وارد في الموازنة، وتحديد الإنحرافات إن وجدت ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة. (الباشا، 2007، ص19).

وتعرف منظمة الإنتوساي الرقابة:

هي الإستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة وتطوير الإدارة المالية لتكون إدارة مالية سليمة، والتنفيذ المنظم لأوجه النشاط الإداري وتبليغ المعلومات إلى السلطات العامة والجمهور من خلال نشر تقارير موضوعية ذات أهداف-تعتبر أمراً ضرورياً من أجل استقرار الدول وتمييزها لتبقى ضمن الأهداف التي قررتها الأمم المتحدة.¹

❖ ويرى الباحث أن الرقابة هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الإنحرافات وتصحيحها إن وجدت للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، وبهذا التعريف يمكن للباحث إستنتاج الآتي:

¹ موقع منظمة الإنتوساي، المجلة الصادرة عن المجموعة العربية للأجهزة العليا. (<http://www.intosai.org/ar>)،

- لا بد من وجود هدف مخطط له.
- أن يكون هناك أداءً مخططاً له.
- أن هناك أداءً سيتحقق عند التنفيذ.
- سيتم كشف الإنحرافات.
- سيتم تصحيح الإنحراف بالسرعة المناسبة.
- التأكد من أن الهدف قد تحقق.

ثانياً: أهمية الرقابة المالية:

ونظراً لأهمية دور الرقابة المالية في تحقيق أهدافها، فلا بد أن يكون هذا الدور قادراً على تحقيق أقصى ما يمكن من الفائدة، بمعنى أن يمتد إلى كافة أنشطة الوحدة الحكومية، واستخدام جميع أنواع الرقابة المالية.

وبالتالي فإن أهمية الرقابة المالية تتركز في العناصر الرئيسية التالية: (السيد، 2005، ص 19)

1. تعكس الرقابة المالية نتائج الأنشطة والأعمال النهائية:

الرقابة المالية هي الأداة التي تُمكن الوحدة الحكومية من قياس مدى كفاءة الخطط المالية الموضوعة وكيفية تنفيذها، كما أنها تعرض البدائل الأفضل لتحقيق الأهداف، فالرقابة تمكن إدارة الوحدة الحكومية من التعرف على مدى الإنجاز والجودة في أداء الموظفين ومدى تحقيقهم للأهداف الموضوعة مسبقاً، ولعل الإسراف والتسيب من أبرز النتائج التي يعكسها الأداء عند غياب العنصر الرقابي.

2. ارتباط الرقابة المالية بوظيفة التخطيط:

المعايير الرقابية لا بد أن تستند إلى خطط واضحة ومحددة قابلة للتحقيق، كما أن الخطط الموضوعة لا يمكن التأكد من سلامة تنفيذها دون وجود نظام فعال للرقابة المالية، فالرقابة المالية والتخطيط المالي عنصران مهمان يكملان بعضهما البعض لإنجاز المهام المالية، وتُجدر الإشارة إلى أن العديد من أساليب الرقابة المالية هي أساليب تخطيطية كالموازنات التخطيطية وأساليب الرقابة على المخزون وتحليل القوائم المالية.

3. تحقيق الرقابة المالية يتطلب وجود هيكل تنظيمي متكامل:

يُساهم الهيكل التنظيمي الواضح والمتكامل في تحقيق المساءلة المطلوبة في ضوء اللوائح المحددة للصلاحيات والمسئوليات، الأمر الذي يُمكن من تصحيح الإنحرافات بسهولة أو يُساعد على أقل تقدير في تحديد مواطن الإنحراف وأسبابها وتحديد من المسؤول عن إتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم.

4. تأثير الرقابة المالية بمدى وجود توجيه سليم للعاملين:

يُعتبر الموظفون في جميع المستويات الإدارية هم الأكثر تأثيرًا إيجابًا وسلبيًا في النظام الرقابي، وحيث أن الرقابة المالية تتيح المجال لإجراء تعديلات في نظم الإتصال والحفز والقيادة عند إكتشاف أخطاء في تنفيذ المهام، لذلك فإن عمل الرقابة المالية يزداد سهولة وفعالية كلما توافر نظام فعال للإتصال.

ثالثاً: أهداف الرقابة المالية:

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى تحقيق العديد من الأهداف كما يلي:

(الصباح، 1997م) ونقلًا عن (كلاّب، 2006م)، (الغماري، 2009، ص19-21)

1. حماية أصول المنشأة من السرقة والإختلاس والتلاعب وسوء الإستخدام والإهمال.
2. التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية لإمكان الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.
3. التأكد من أن الأعمال تسير ضمن الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة أنها تسير بأفضل الطرق.
4. إستباق ومنع حدوث الأخطاء والإنحرافات وأعمال الغش والإختلاس والتزوير، وإكتشاف ما يقع منها أولاً بأول، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.
5. التحقق من مدى كفاية السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا بالمنشأة لتنفيذ الأعمال والمهام التي تنفذها.
6. إدارة المؤسسة على أسس علمية، من خلال توفر العناصر الأساسية وأهمها، دليل للإجراءات والدورات المستحدثة، وهيكل تنظيمي مع تحديد واضح للوظائف وشرح مضمونها، وتقارير دورية عن سير العمل.
7. التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية في المنشأة، أي أن تقوم الرقابة بتحديد ما تم تنفيذه عن طريق تقييم الأداء وإتخاذ الإجراءات العلاجية، حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعية.
8. العمل على تحقيق الوفرة المادي في تكاليف عمليات التنفيذ والحد من الإسراف والصرف غير المبرر، والعمل على مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة.
9. ضمان إتخاذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.

10. الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي، والعمل على توفير بدائل أساليب حديثه لحلها.
11. الكشف عن ميزات وإبداعات أفراد المنظمة لمكافأتهم وتحفيزهم والتأكد من الحقوق والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة للجميع أمام القانون.
12. التأكد من ارتباط أفراد المنشأة أداء ولاء مع المصلحة العامة للمنشأة.
13. التأكد من أن المستويات الإدارية العليا في المنظمة على إمام كاف بما يجري من أعمال في المستويات الإدارية الأخرى للمؤسسة.
14. التأكد من توفر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها في إتجاه الهدف الواحد ووفقا للسياسات المقررة.
15. زيادة الفعالية، وتحسين مستوي الكفاية الإنتاجية التي تشكل عنصراً أساسياً في نجاح المؤسسة وربحيته واستمراريتها.
16. تشجيع العاملين على الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، وتوفير سبل تنفيذها بأفضل الطرق الممكنة.
17. العمل على تقوية إطار السيطرة والشفافية والمسئولية.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية

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

أولاً: الرقابة المالية وفقاً للجهة التي تمارسها.

ثانياً: الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة لها.

ثالثاً: الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها.

رابعاً: الرقابة المالية من حيث توقيت حدوثها

خامساً: الرقابة المالية من حيث نوعية الإنحراف

سادساً: الرقابة المالية من حيث درجة الدورية.

أولاً: الرقابة المالية وفقاً للجهة التي تمارسها:

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

1. الرقابة الداخلية.

تقوم بها وحدة داخلية، أو مراجعين يتبعون لنفس المؤسسة، وذلك بهدف حماية أموال المؤسسة، ومساعدة الإدارة في تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة وذلك عن طريق التحقق من الإجراءات والقوانين النافذة.

ولقد حدد (كنعان، 2005)، أهداف الرقابة المالية الداخلية فيما يلي:

- مطابقة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقاً للأهداف المقررة مسبقاً.
- محاولة الكشف عن الإنحرافات والأخطاء والتحري لمعرفة أسبابها.
- إتخاذ القرارات والإجراءات اللازمة لأي إنحرافات أو أخطاء قد تحدث.

2. الرقابة الخارجية.

تقوم بها جهة خارجية مستقلة عن إدارة المؤسسة، والهدف من وراء هذه الرقابة الوصول إلى رأي فني ومحايد عن عدالة تصوير الحسابات الختامية ونتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولذلك تقوم بها جهة خارجية، وقد تقوم بتلك الرقابة كل من ديوان الرقابة المالية والإدارية، الرقابة القضائية، أو الرقابة التشريعية. (كنعان، 2005، ص 105).

ثانياً: الرقابة المالية تبعاً للسلطات المخولة لها.

تقسم الرقابة المالية وفقاً لحجم السلطات الممنوحة للقائمين عليها إلى نوعين رئيسيين وهما: (السيد، 2005، ص 21-22)

1. الرقابة الإدارية:

وهي رقابة تتركز مهمتها على جمع البيانات وتحليلها للوصول لنتائج معينة تهدف في مجملها للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات بالإضافة لتحقيق الأهداف المخططة، وتعمل الرقابة الإدارية على كشف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها وإحالتها للسلطات المختصة وعندها ينتهي عملها وتأخذ الرقابة الإدارية أحد الصورتين التاليتين:

- الرقابة الداخلية الذاتية: ويقوم بها الوزراء والمدراء، بالإضافة لوزارة المالية أو البنك المركزي على الوحدات الحكومية الأخرى.
- الرقابة الخارجية: وتقوم بها هيئات الرقابة العامة وتعتبر من الجهات الخارجية الممارسة للرقابة الإدارية.

2. الرقابة القضائية:

وتُمارس من قبل هيئة قضائية تكون مسؤولة عن إجراء عمليات رقابية واكتشاف المخالفات، هدفها توقيع العقاب والجزاء على مرتكبي المخالفات والأخطاء التي وقعوا فيها سواء عن قصد أو بدون قصد، وتتولى محاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات

المنصوص عليها، أو قد تحدد مهمتها في إكتشاف هذه المخالفات وتدارك الموقف من قبل المسؤولين أو إحالتهم للقضاء الجنائي إذا إستدعي الأمر. (السيد، 2005م، ص: 67)

ثالثاً: الرقابة المالية وفقاً لدور الدولة فيها. وتتقسم الرقابة وفقاً لدور الحكومة إلى قسمين: أحدهما متمثل في الدور التنفيذي الذي تقوم به الحكومة نفسها للتحقق من حسن استخدام المال العام، وقسم آخر يقوم بمراقبة الحكومة والمتمثل في المجلس التشريعي من ناحية أخرى، وفيما يلي توضيح ذلك. (الطحلة، 1998، ص 47-48)

1. الرقابة التنفيذية:

وهي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الحكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام وتتمثل 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 تدير عليه الدولة، ولهذه الرقابة عدة صور منها.

- إصدار القوانين التي تنظم آليات صرف النفقات وتحصيل الإيرادات.
- دراسة ما يتم طرحه من خطط للتطوير.
- مناقشة واعتماد الموازنة العامة للدولة، ودراسة أي إنحرافات ناتجة عند التنفيذ.
- إستجواب الحكومة بما فيها رئيس الوزراء، أو أي وزير.

3. الرقابة الشعبية:

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

- رقابة الشعب للحكومة والمتمثلة في نواب الشعب في المجالس التشريعية، والتي يقومون بدورهم برقابة ممثلي السلطة ومحاسبتها.
- الرقابة التي يمارسها الشعب عن طريق إبداء آرائهم دون خوف أو بطش من الحكومة.
- رقابة الشعب المتمثلة في الأحزاب السياسية والتنظيمات التي تتابع كل ما ينتج عن الحكومة مثل النقابات العامة ووسائل الاعلام.

رابعاً: الرقابة حسب توقيتها

تصنف الرقابة حسب توقيتها إلى ثلاثة أنواع كما يلي: (السيد، 2005، ص 25).

1. الرقابة السابقة:

تعني بالرقابة على الأعمال المالية للأجهزة الإدارية قبل القيام بالتصرف، سواء كان هذا التصرف متعلقاً بالنفقات أو إجراء الارتباط والتعاقد أو القيود المحاسبية، وذلك بهدف الحيلولة دون وقوع الأخطاء أو إكتشافها قبل وقوعها، ولضمان أن تأتي هذه التصرفات المالية على أكبر قدر من الدقة والصحة، وغالباً ما تتم هذه الرقابة من قبل هيئات الرقابة المالية داخل الأجهزة الإدارية. (كنعان، 2005، ص107)

2. الرقابة المتزامنة:

وتتمثل في مراقبة سير الأعمال أولاً بأول، أي متابعة العمل منذ بدايته وحتى إنجازه، وهي تعتمد على قياس الأداء الحالي وتقييمه ومقارنته مع المعايير الموضوعية لإكتشاف الخطأ أو الإنحراف حين وقوعه، والعمل على تصحيحه منعاً لاستفحاله وللتقليل من حجم الضرر.

3. الرقابة اللاحقة: (كنعان، 2005، ص108).

الرقابة المالية اللاحقة تلك التي تتم بعد التنفيذ أو بعد إنجاز العمل كله أو كل مرحلة من مراحله واكتمال نتائجه وتنصب هذه الرقابة على مقارنة النتائج الفعلية النهائية بالمعايير الموضوعية المحددة مسبقاً لتحديد الاختلافات، أي مراجعة ما تم إنجازه، ثم مقارنته مع ما هو مطلوب إنجازه، وبعد ذلك التعرف على الأخطاء والإنحرافات - إن وجدت - ومعرفة أسبابها ومحاولة إيجاد وسائل لتصحيحها في الوقت المناسب.

خامساً: الرقابة المالية من حيث نوعية الإنحراف:

يمكن أن تصنف الرقابة المالية حسب نوعية الإنحراف إلى الرقابة الإيجابية، أو ما يسمى بالرقابة المالية المانعة، والرقابة السلبية، ويتمثل دور كل نوع فيما يلي: (كنعان، 2005، ص109).

1. الرقابة المالية الإيجابية:

وتعتبر وسيلة وعامل مساعد على إنجاز العمل بطريقة صحيحة، ويتركز دورها في التعرف على إنحرافات الأداء المالي التي تعطي نتائج إيجابية، والتعرف على أسبابه، ومحاولة الإستفادة منها في المستقبل وتدعيمها.

2. الرقابة المالية السلبية:

وهي التي تركز على إكتشاف الإنحرافات والأخطاء، بطريقة متعددة مقصودة، لإيقاع العقوبة بالمسؤولين عن تلك الأخطاء، ومما يؤخذ على هذا النوع من الرقابة، أنها غير بناءة، بمعنى أن القائمين عليها لا يهتمهم أن يلفتوا إنتباه المنفذين للعمل، إلى نواحي القوة والضعف في التنفيذ، ولا يحرصون على تقديم المقترحات، أو الخيارات الكفيلة بتلافي الإنحرافات، وتعتبر مثل هذه الرقابة

سلطوية، لأن ما يههما، هو منع حدوث الإنحرافات، وعدم إستعمال السلطة بكيفية خاطئة، وإلا طلبت إنزال العقوبة بمرتكبي الأخطاء دون النظر إلى الإبعاد الإنسانية.

سادساً: الرقابة المالية من حيث درجة الدورية¹.

تختلف الرقابة من حيث درجة الدورية في التنفيذ إلى رقابة دورية ورقابة مفاجئة ورقابة مستمرة، وفيما يلي توضيح لذلك:

1. الرقابة الدورية:

وهي الرقابة التي تأخذ صفة الدورية والروتينية في التنفيذ، بمعنى أن تكون تلك الرقابة وفق جدول زمني محدد بمواعيد، فقد تكون شهرية أو ربع سنوية، أو نصف سنوية، أو سنوية، أو غير ذلك.

2. الرقابة المفاجئة:

وهي الرقابة التي تحدث بصورة مفاجئة وبدون أي إنذار، ويكون الهدف من هذا النوع من الرقابة الكشف عن مدى التزام جهة معينة بالقوانين والتعليمات، أو إكتشاف خطأ أو غش لا يمكن أن يكتشف في حال الرقابة الدورية، ومثال ذلك جرد الصندوق للتأكد من أن أمين الصندوق لا يستغل النقد الموجود لأعماله الخاصة خلال الفترة، ثم إرجاعه في الوقت المحدد للرقابة الدورية.

3. رقابة مستمرة:

هي الرقابة التي تكون مستمرة في كل مرحله من مراحل التنفيذ وذلك للمتابعة المستمرة لسيرة العمل.

¹ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، تقرير حول انواع الرقابة، 2001، ص27.

المبحث الثاني: الشفافية والمساءلة

مقدمة:

إن العولمة والثورة التقنية والمعلوماتية والإتصالات مع ما واكبها من إنفتاح في الأنظمة والمواثيق لمست وأثرت في كل أنماط حياة الإنسان وذلك من خلال إعادة النظر للمفاهيم والقيم وإعادة ترتيبها بما يتواءم مع متطلبات العصر المختلفة، حيث برزت من ضمن هذه التغيرات ظاهرة الفساد والذي من البديهي أن يوجد ما يقابله، مكافحة الفساد، حيث ظهر ضمن سياقات هذا التطور والحدثة لغة ذات مفردات ومصطلحات جديدة نسبياً كالشفافية والمساءلة والحوكمة والحكم الصالح، فلا يكاد يخلو مقام للحديث أو النقاش عن مكافحة الفساد سواء كان سياسياً أو إقتصادياً أو إجتماعياً دون أن تكون كلمة الشفافية حاضرة. (الرقب، 2008م، ص6)

المطلب الأول: الشفافية:

أولاً: تعريف:

كلمة الشفافية - لو بحثنا في متون الثقافات الإنسانية مصطلح الشفافية لما وجدنا معاني تقابلها أكثر قرباً لها من كلمة الأمانة - الصدق - الإخلاص - العدالة، والشفافية بمعناها المستعار في علم الفيزياء تعني المادة الشفافة وهي المادة الواضحة الزجاجية التي يمكن رؤية تصرفات الأطراف من خلالها. (السكرانة، 2011م، ص 72)

ويمكن تعريف الشفافية:

بأنها مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة وبشكل أكثر تحديد ومنهج توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة.¹

وتعرف الشفافية بأنها: "الوضوح التام في إتخاذ القرارات، ورسم الخطط، والسياسات،

وعرضها على الجهات المعنية بمراقبة أداء الحكومة نيابة عن الشعب، وخضوع الممارسات السياسية والإدارية للمراقبة المستمرة والمحاسبة" (السكرانة، 2011م، مرجع سابق)

وتعرف هيئة الأمم المتحدة الشفافية بأنها: حرية تدفق المعلومات، أي توفير المعلومات

والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم وإتخاذ القرارات المناسبة، وإكتشاف الأخطاء.²

¹ (موقع زاو من أجل دعم قيم الشفافية). <http://zaiou.weebly.com/>

² برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الإنسانية العربية 2002، ص105

تولخص الباحث ما سبق أن الشفافية: هي نقيض الغموض أو السرية في العمل، وتعني توفير المعلومات الكاملة عن الأنشطة العاملة للصحافة والرأي العام والمواطنين الراغبين في الإطلاع على أعمال الحكومة وما يتعلق بها من جوانب إيجابية أو سلبية على حد سواء دون إخفاء، وكذلك يتضح أن الشفافية تتعلق بجانبين الأول يتعلق بوضوح الإجراءات وصحة مصداقية عرض المعلومات والبيانات الخاصة بالوحدات والمؤسسات السياسية والإقتصادية والإجتماعية الخاصة والعامه ووضوح العلاقات فيما بينها من حيث (التخطيط - والتمويل - والتنفيذ) للوصول للغايات والأهداف المعلنة مسبقاً، في حين يتعلق الجانب الثاني بعلاقة في الخدمات التي يقدمها الجانب الأول وحققهم في الحصول والوصول للمعلومات الصحيحة والحقيقية في الوقت المناسب.

ثانياً: المتطلبات الأساسية للشفافية المالية: (الكيلاني وسكجها 2000، ص:75).

1. الالتزام بالإنفتاح والشفافية والأمانة فيما يتعلق بالمؤسسة ورسالتها، وسياساتها، ونشاطاتها على المستويات الإدارية كافة، بشكل يسمح بمساءلة جادة للمؤسسة وللعاملين بها.
2. العمل ضمن إجراءات واضحة ومعلنة على تبني مواقف ذات علاقة بسياسات المؤسسة المالية والتنمية، ومواقفها من السياسات العامة، ضمن سياسات أخلاقية صريحة توجه الخيارات الاستراتيجية.
3. الالتزام بسياسة واضحة للنشر تتضمن حفظ وتوثيق كل ما يتعلق ببناء المؤسسة وعملها، من خلال إصدار قرارات مجلس إدارة أو لوائح وإجراءات مُصادق عليها واضحة فيما يتعلق بنشر المعلومات.
4. التعهد بتوفير المعلومات الصحيحة للجمهور العام بأعلى مستوى من الدقة وذلك بتخصيص دائرة أو وحدة أو شخص على الأقل، للقيام بهذه المهمة لتوفير قناة إتصال المؤسسة بالجمهور، وإتخاذ الإجراءات التي تضمن حفظ السجلات والمعلومات التي تتعلق بعمل المؤسسة بما يضمن دقة المعلومات والأمانة وسهولة عملية عرض المعلومات وتحليلها وتقديمها لطالبيها وفق إجراءات واضحة ومنظمة.
5. التعهد بالمحافظة على سرية المعلومات الشخصية المتعلقة بشؤون الموظفين والعملاء ما لم يتنازل الأشخاص المعنيون عن هذا الحق أو يتطلب القانون كشف هذه البيانات.
6. تبني إجراءات مكتوبة ومعلنة تحمي الموارد البشرية في المؤسسة، من الممارسات غير المهنية، بما فيها أسس التوظيف، والتقييم والتدريب والترقيات وسُلم الرواتب، وآلية اختيار المستفيدين، وشبكة علاقاتها.

7. التقيد بالمعايير المهنية والقواعد الخاصة بالشفافية المالية، من خلال وضع إجراءات المراجعة المحاسبية والضبط الداخلي وآلياته.

8. ينبغي أن تتولى هيئة مراجعة أو منظمة أخرى في حكمها، تكون مستقلة عن السلطة التنفيذية بإعداد وتقديم تقارير إلى السلطة التشريعية والجمهور في الوقت المناسب عن السلامة المالية لحسابات الحكومة، وينبغي إنشاء مثل هذه الهيئة بمقتضى القانون، كما ينبغي أن تكون هناك آليات لضمان إتخاذ إجراءات علاجية إزاء ما تكشف تقارير المراجعة من نتائج سلبية.

ثالثاً: مبادئ الشفافية المالية:

يرتكز ميثاق الممارسات السليمة في مجال الشفافية المالية العامة على أربعة مبادئ عامة وهي:¹

1. وضوح الأدوات والمسؤوليات: الذي يُعني بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه والمسؤوليات داخل الحكومة، والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي قطاعات الإقتصاد، حيث يتعين على المؤسسات والقطاعات المالية ومؤسسات الأعمال العامة الأخرى مراعاة متطلبات الإفصاح والشفافية، ومراعاة أخلاقيات الإدارة في القطاع العام.

2. إتاحة المعلومات للجمهور: يؤكد هذا المبدأ على أهمية نشر المعلومات المالية الشاملة عن المالية العامة في أوقات يتم تحديدها بوضوح، حيث ينبغي أن تتضمن وثائق الموازنة عرضاً للتوقعات المالية العامة في الفترة المستقبلية، وكذلك ينبغي الإفصاح عن الخصوم الاحتمالية في الميزانية السنوية، ويتعين عرض التكلفة التقديرية لجميع بنود النفقات، وكذلك إستيفاء متطلبات المعيار الخاص لنشر البيانات فيما يتعلق بتقديم المعلومات عن الدين العام والالتزامات السابقة.

3. علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها: ويشمل نوعية المعلومات التي تتاح للجمهور فيما يخص عملية الميزانية وذلك من خلال:

- عرض تقرير سابق عن الميزانية قبل تاريخ مناقشة واعتماد الميزانية السنوية وبوقت كافي، مع بيان نوايا الحكومة الإقتصادية والمالية العامة في المدى المتوسط، وإبراز مجموع الإيرادات ومجموع المصروفات والفائض أو العجز أو الدين العام، وعرض مشروع الموازنة على السلطة التشريعية قبل بداية السنة المالية بثلاثة أشهر على الأقل وإعتمادها قبل بداية السنة المالية.

¹ موقع جهاز المراجعة المالية - ليبيا، (2010، 20 يوليو)، <http://www.shaffalibya.com>

- ينبغي أن يتاح للجمهور الإطلاع على الآثار المالية العامة التقديرية لجميع التشريعات المقترحة من الحكومة.
 - ينبغي تصنيف المعاملات حسب الأنشطة أو المخرجات وحسب البرامج أو النتائج، وينبغي أن تشمل وثائق الميزانية معلومات أداء تفصيلية مالية وغير مالية عن جميع المخرجات والأنشطة والبرامج على بيانات مقارنة عن سنوات سابقة.
 - ينبغي عرض تقارير المصروفات والإيرادات الشهرية والربع والنصف سنوية في مواعيد محددة قانوناً على السلطة التشريعية.
 - ينبغي إجراء مراجعة مستقلة للنتائج المتحققة بالقياس إلى جميع أهداف الأداء وعرضها على الجهات ذات الإختصاص في مواعيد محددة قانوناً.
4. ضمانات صحة المعلومات: الذي يُعني بجودة البيانات المالية العامة والحاجة إلى التدقيق المستقل لمعلومات المالية العامة.
- ينبغي وضع آليات تكفل علانية إرساء المعايير الخاصة بالمحاسبة الحكومية وإبلاغ المعلومات المالية، كما تكفل إستقلالها عن الحكومة.
 - ينبغي أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بمطابقة توقعات ونتائج المالية العامة وتحليل جميع الفروق الملحوظة وعرض تقريرها على السلطة التشريعية والجمهور بشأن جميع الأمور المتعلقة بسلامة سياسات المالية العامة وشفافيتها.

رابعاً: طرق دعم وتحسين الشفافية:

وهناك عدة أساليب وإجراءات لتحسين ورفع مستوى الشفافية في أداء الوحدات والمؤسسات السياسية والإقتصادية في مجتمع ما طالما توافرت الإرادة الحقيقية لتحقيق ذلك لدى الجهات المعنية، وتُبرز أهمها فيما يلي¹:

1. دعم وتطوير النظام القانوني والجهاز القضائي بالمجتمع وذلك بتفعيل مواد القانون الموجودة، والعمل على القيام بالدراسات المقارنة والتوصيات بإصدار قوانين جديدة بشأن محاربة الفساد وتضمن المزيد من الشفافية وضرورة تطوير آليات واضحة يتم بمقتضاها تطبيق تلك القوانين من خلال الجهاز القضائي الفعال.
2. تكوين لجان للنزاهة في المؤسسات المختلفة، وذلك من خلال تنمية الممارسات الإدارية والأخلاقية والالتزام بالقيم في أداء الوظائف المختلفة التي تقوم بها مؤسسات الدولة، كما

¹ الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة-أمان، تقرير 2006م، ص22-15، ونقل عن (دودين 2010م، ص:315-317).

- تهدف هذه اللجان إلى التغلب على المشاكل المالية والتصدي لها في حال حدوثها بالإضافة إلى معالجة الحالات التأديبية المختلفة، وكذلك حالات سوء استخدام السلطة والفساد الإداري.
3. إنشاء وكالات لمحاربة الفساد وذلك بأن تكون قوانين الدولة تسمح بإنشاء وفتح الهيئات والمؤسسات والجمعيات الحكومية والأهلية المختصة في مكافحة الفساد ومنحها الصلاحيات التي تمكنها من القيام بمهامها.
4. تنمية القيم الدينية والتركيز على البعد الأخلاقي في محاربة الفساد وذلك لأن معظم حالات الفساد تتم بسرية وبطرق عالية المهارة فيكون من الصعب وضع تشريعات وقوانين تقضي على أنماط الفساد بصورة تامة في ظل هذه السرية وإستغلال التقدم التقني في تغطية الفساد، وبذلك يتضح جلياً دور القيم الدينية في مكافحة الفساد والقضاء عليه، فلا شك أن القيم الدينية في جميع الديانات السماوية تدعو إلى الفضيلة والالتزام بالأخلاق في جميع نواحي السلوك البشري، ويقوم جوهر تلك القيم على فرض رقابة ذاتية على الفرد في كل أعماله، ففي حال التزام كل فرد بهذه الرقابة الذاتية والتي تقوم على الخوف من الله سبحانه وتعالى فإن ذلك يعد الأسلوب الأمثل لمنع حدوث الفساد بكل صوره وأنواعه.
5. تهيئة بيئة عمل صحية حيث تقوم بيئة العمل الصحية على ثلاثة محاور هي: ارضاء العاملين، والمتابعة الموضوعية، وبت روح الجماعة.
- فلا شك أن الموظف الذي يتحقق له الرضاء الوظيفي سوف يكون أكثر حرصاً من غيره على الالتزام بالممارسات الإدارية السليمة والابتعاد عن الممارسات الفاسدة، كما أن المتابعة المستمرة لأداء العاملين في المراحل المختلفة تساعد على إكتشاف الإنحرافات أولاً بأول قبل تفاقم تلك الإنحرافات، وكذلك التزام العاملين داخل مؤسسة معينة بروح الجماعة والعمل معاً كفريق واحد يكون من الصعب معه انتشار الفساد فيما بينهم.
6. دراسة وتطبيق آليات المكاشفة والمصارحة من خلال التأكد على التزام موظفي القطاع الحكومي بمسئولياتهم عن نشر المعلومات للمواطنين عبر آليات منظمة قانوناً والرد على إستفساراتهم.
7. تنمية وعي موظفي القطاع العام والمتعاملين معه بمختلف أشكال الفساد ومعرفة الأدوات والأساليب اللازمة لمكافحة وبناء الشفافية في الأنظمة الإدارية والمالية وكذلك فوائد تطبيق قيم الشفافية والنزاهة ونظم المحاسبة في محاربة الفساد.
8. تبني برنامج لتنمية ثقافة حق المعرفة والإطلاع وحق الحصول على البيانات والمعلومات لدى الموظفين في كل ما يتعلق بمجتمعهم.

9. تمكين المستثمرين والمساهمين من الإحاطة الفورية بحركة الأسواق المالية والإطلاع على تقارير المراجعين في الوقت المناسب.

10. تضييق ضرورات الأمن وأخطار الإفشاء لحجب المعلومات والبيانات التي قد تكون أهمية وصولها للمواطنين تفوق مخاطر إخفائها، ونشر المعلومات والوثائق السرية بعد فترة معينة محددة قانوناً.

المطلب الثاني: المساءلة

مقدمة:

تُمثل المساءلة مفهوماً آخر برز بوصفه جزءاً من الإهتمام المتجدد بالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الأمانة في الإدارة بشكل خاص، وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة بل والحكومة ككل.¹

إن مبدأ المساءلة يمدنا بالحق في الإستفسار عن تصرفات الآخرين الإدارية كما يمنحهم الثقة في شرح وجهة نظرهم حول سلوكياتهم وتصرفاتهم المتعلقة بأداء أعمالهم، ومن ناحية أخرى فإن مبدأ المساءلة في الإدارة يقتضي أن تكون لدى الشخص الصلاحيات التي تمكنه من أداء عمله، والتي من الممكن على أساسها مساءلته عن عمله، إن فكرة المساءلة فكرة قديمة في التراث البشري وأساس من أسس ترسيخ الأمانة في سلوك أفراد المجتمع، فلقد بدأت مع الأفراد في مجتمعاتهم التقليدية البسيطة لتمتد فتشمل بعد ذلك مساءلة الجماعات فالمؤسسات التي تمثل اليوم سمة العصر الحديث فيما يتصل بنظام العمل وتقديم الخدمة والمنتج للجمهور، بل إمتدت لتشمل الحكومات التي أصبحت تخضع للمساءلة كما يخضع لها الأفراد. (الموقع الالكتروني، المرجع السابق) ونقلا عن (الغالبى وادريس، 2003، ص93)

أولاً: تعريف المساءلة:

يرجع مصطلح المساءلة إلى لفظ الحساب، ويعني مضمون هذا اللفظ أن الشخص لا يعمل لنفسه فقط بل أنه مسؤول أمام الآخرين.²

لوحظ من خلال البحث وجود العديد من التعاريف للمساءلة نذكر منها ما يلي:

تُعرف المساءلة على أنها: مساءلة طرف من أطراف العقد أو الإتفاق للطرف الآخر، وذلك بشأن نتائج أو مخرجات ذلك العقد، والتي تم الإتفاق على شروطها من حيث النوع والتوقيت ومعايير الجودة. (الراشدي، 2007م، ص 25)

¹ موقع جهاز المراجعة المالية لليبيا، 2010، 20 يوليو، <http://www.shaffaflibya.com>

² المرجع السابق

وأيضاً يقصد بالمساءلة: تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة ومحاسبة الموظفين العموميين والمسؤولين عموماً من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير سند.¹

- كذلك عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول بعض المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش.²

❖ **ولخص الباحث ما سبق:** إن ما يمكن استخلاصه من خلال التعريفات السابقة بشكل عام أن مفهوم المساءلة يدور حول حق ذوي العلاقة في الحصول على المعلومات اللازمة عن أعمال المسؤولين ومطالبتهم بتقديم التوضيحات اللازمة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وواجباتهم في إدارة مواردهم، وكيفية تعامل المسؤولين مع الإنتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو الخداع أو الغش، وذلك من أجل التأكد من مطابقة أعمال هؤلاء المسؤولين مع أسس الديمقراطية القائمة على الوضوح وحق ذوي العلاقة في المعرفة بأعمال المسؤولين والعدل والمساواة ومدى إتفاق أعمالهم مع قوانين ووظائفهم ومهامهم حتى تصل لتطبيق مضمون النزاهة ليكتسب هؤلاء المسؤولين الشرعية والدعم المقدم من ذوي العلاقة التي تضمن إستمرارهم في أعمالهم وتمتعهم بحقوقهم.

المساءلة عبر التاريخ القديم: (الراشدي، 2007م، ص: 16-17)

هناك في روما القديمة حيث الجذور التأسيسية للقانون الذي أثر تأثيراً فعالاً في معظم القوانين المعاصرة، حيث وجدت ثلاثة وظائف عامة هي الرقيبان - المحتسبان - المحققون، وكانت طريقة التعيين بهذه الوظائف تتم بالإنتخاب من قبل المجالس الشعبية لمدة محددة وخلافاً للقاعدة المعمول بها في روما، فوظيفة الرقيبان: هي وظيفة رقابية تختص بمراقبة الآداب العامة وإدارة أراضي الدولة، وعمل إحصاء للمواطنين الرومان وثروتهم وإختيار أعضاء مجلس الشيوخ.

أما وظيفة المحتسبان فهي وظيفة رقابية مالية تختص بمراقبة أسواق المدينة والأماكن العامة، ولها إختصاص قضائي في الأمور المتعلقة ببيع الرقيق والحيوانات كان يتولى هذه الوظيفة شخصان، أما وظيفة المحققون فهي وظيفة تختص بالمسائل المالية والتحقيقات الجنائية ويشغل

¹ موقع زاو من اجل دعم قيم الشفافية. (<http://zaiou.weebly.com>)

² برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الإنسانية العربية 2002، ص105، هذا وقد صدر عن البرنامج ثلاثة تقارير أخرى وهي: التقرير الثاني لسنة 2003 بعنوان "نحو إقامة مجتمع المعرفة" والتقرير الثالث لسنة 2004 بعنوان "دعوة للحرية والحكم الصالح في العالم العربي" والتقرير الرابع لسنة 2005 بعنوان "نحو نهوض المرأة في الوطن العربي". ويعتبر التقرير الأول أهم مرجعية حول العمل الأهلي في الوطن العربي.

هذه الوظيفة أربعة أشخاص ينتخبون لمدة عام غير قابلة للتجديد، وهذه الوظائف تعادل اليوم وظيفة أجهزة الرقابة المالية والإدارية، ولقد كانت وظيفة الرقابة في تلك العصور ذات فعالية حيث كان الحرص شديد في المحافظة على ممتلكات الآلهة والإمبراطورية.

المساءلة في التراث الإسلامي: (الكيلاني وسكجها، 2000، ص: 71-72، مرجع سابق)

1- القرآن الكريم في الآية {لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ}.¹

2- في السنة النبوية: فقد روي عن أبي حميد الساعدي أن النبي صلى الله عليه وسلم قد استعمل رجلاً من بني أسد يقال له عبد الله بن اللثبية على الصدقة، فلما قدم على رسول الله صلى الله عليه وسلم قال: هذا لكم وهذا لي، فقام النبي صلى الله عليه وسلم على المنبر فحمد الله وأثنى عليه ثم قال: ما بال العامل نبعثه فيأتي يقول: هذا لك، وهذا لي؟ فهلا جلس في بيت أبيه وأمه أبيه له أم لا؟ والذي نفسي بيده لا يأتي بشيء إلا جاء به يوم القيامة يحمله في رقبته، إن كان بغيراً له رغاء أو بقرة لها خوار، أو شاة تيعر ثم رفع يديه حتى رأينا عفرتي أبطينه وقال: ألا هل بلغت، ثلاثاً.

وبعد ذلك ظهر هذا التوجيه في تأصيل المساءلة في الإسلام واضحاً في عهد خلافة عمر بن الخطاب رضي الله عنه حيث أنشأت الدواوين ومنها ديوان الحسبة وهو وظيفة رقابية على الأسواق ونظافة الطرقات والبيع والشراء والمسؤولية والمساءلة عن التصرفات والقصور فيها، وكذلك أشتهر عنه بالإحاطة المباشرة بشؤون الرعية ومتابعة الولاية، فقد أستحدث مبدأ " من أين لك هذا؟"، كما عرف عن علي ابن أبي طالب رضي الله عنه محاسبته للولاية، والتركيز على الحقوق العامة وحقوق الأفراد، أما عمر بن عبد العزيز فقد كان مثلاً حياً للحاكم العادل فيما بعد عصر النبوة والخلفاء الراشدين، حيث عمد إلى رد المظالم إلى أهلها وتطبيق مبدأ " من أين لك هذا؟ كما كان شعاره "لا احتجاب على الناس لا مفاضلة بينهم، بل مساواة قاطعة لا محسوبية".

ثانياً: مبادئ تحسين ودعم المساءلة:

خُصص لموضوع المساءلة جانباً هاماً من الإعلانات الدولية، حيث جاء إعلان طوكيو مخصصاً في دعم المساءلة العامة وقد تضمن الإعلان جملة من المبادئ نجملها فيما يلي:

(اعلان طوكيو بشأن مبادئ المساءلة العامة، مايو 1985 طوكيو -اليابان).

1. وضع قواعد ومعايير مرضية لقياس الأداء من قبل السلطات المركزية أو المنظمات داخل الإدارة الحكومية وممارسة وظيفة المراجعة والإشراف على نطاق واسع.

¹ القرآن الكريم البقرة / 286.

2. تحديد ووضوح الأهداف والقواعد التي يمكن بواسطتها تقديم البرامج والإستثمارات، لكي تؤدي إلى سهولة عملية التحليل والمراجعة لنتائجها وكذلك تطوير نظم المعلومات والرقابة والتقويم وإعداد التقارير داخل القطاع العام.

3. ضمان الرقابة على السياسات والإستراتيجيات المتعلقة بالتنمية والبرامج المحددة لإنجاز الأهداف القومية، وقد أعترف الإعلان بصعوبة هذا النوع من الرقابة لاصطدامه بمسائل تتعلق بالسياسة وإختيار الإستراتيجيات.

4. تطوير مختلف معايير المساءلة المتعلقة بمستويات الإستقلال، والرقابة وشكل العمل، وخاصة في المجالات الإقتصادية والإجتماعية التي تديرها هيئات القطاع العام.

5. التعاون بين هيئات الرقابة والمخططين والمديرين ومساعدتهم، وتقديم النصح لهم لدعم التغيير والصلاحيات التي تدعم المساءلة.

6. المحافظة على استقلال هيئات الرقابة وموضوعيتها ومصداقيتها وأن تمنح السلطة والمرونة الكافيتين في تقدير ميزانيتها وأوجه الانفاق وإدارة شؤون موظفيها، حيث يعد استقلال الجهات التي تقوم بالمساءلة أمراً حيوياً لضمان فاعلية الدور التي تقوم به تلك الجهات.

ولقد حرصت جامعة الدول العربية على تبعية أجهزة المساءلة إلى سلطات أخرى غير السلطة التنفيذية، وفي بعض الدول تكون تلك الأجهزة تابعة للسلطة التشريعية، وفي البعض الآخر تكون تابعة للسلطة القضائية، وتأكيداً لهذا الإستقلال فإن التشريعات المختلفة في الدول العربية تعطي الرؤساء ومديري تلك الأجهزة صلاحية إصدار القرارات والتعليمات اللازمة لتنظيم إدارات وأقسام تلك الأجهزة وتحديد إختصاصاتها وصلاحياتها، وكذلك إنشاء فروع لتلك الأجهزة بالمناطق المختلفة حسب الحاجة.

ثالثاً: رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة.¹

1. إن الهدف الأول لرقابة الأداء هو دعم المساءلة وذلك من خلال تقديم المعلومات إلى صناع القرار في الإدارة الحكومية وإلى السلطة التشريعية وإلى الجمهور، وقصد بها تعريف السلطة التشريعية والجمهور بمدى نجاح الإدارة أو عدم نجاحها في الحصول على قيمة النقود التي صرفت للنفقات العامة والإنتفاع بالموارد، وكذلك التثبت من تحصيل جميع إيرادات الدولة، وحتى يتم تحقيق هذا الهدف فإن جهاز الرقابة المالية يجب أن يتحقق من مستوى كفاءة تقارير رقابة الأداء وكيفية بحوثها وأنها حقيقية، ومتوازنة، ومعززة

¹ (موقع زاويو من أجل دعم قيم الشفافية). <http://zaiou.weebly.com>

بالحجج والأدلة المقنعة ومنتزعة للناتج التي حققها المشروع على ضوء الأهداف والغايات وأن تكون الرقابة قد شملت التكلفة وكفاءة وفاعلية الإنفاق بالموارد.

2. إخضاع جميع نشاطات الدولة لرقابة ديوان المحاسبة وخاصة كفاءة وفاعلية برامجها بما فيها مراقبة جميع المشروعات العامة وأن يتم توفير الإختصاص القانوني الذي يساعد هذا الجهاز على أداء المهمات المطلوبة.

3. ضرورة أن يكون في الدولة قواعد ومعايير محاسبية مقبولة بصفة عامة ومعتمدة داخل الدولة من أجل كشف المخالفات واعداد التقارير المالية عنها.

4. ضرورة وجود نظم وضمانات تكفل إتخاذ تدابير تصحيحية فورية وعدم التراخي في فرض الجزاء المناسب والإجراءات التأديبية عند التقصير والإهمال وإساءة إستعمال الأموال وسوء التصرفات المالية والإدارية.

5. الإهتمام بالتقارير الرقابية وموضوعاتها وعلانياتها لأكبر فئة ممكنة وإتصالها بالموضوع الذي تعالجه مباشرة ودقتها وتلبيتها للحاجات المطلوبة ومناقشتها في أعلى مستويات السلطة التشريعية في حينها.

رابعاً: دور الأجهزة العليا للرقابة في دعم الشفافية والمساءلة:¹

إتجهت الدول إلى إيجاد أجهزة مستقلة للرقابة على نشاط الإدارة ووفرت لها من الضمانات والصلاحيات ما يكفل لها أداء مهمتها في الرقابة في جو من الحيطة الكاملة وبعيداً عن المؤثرات السلبية من أي نوع لضمان أعلى قدر ممكن من النزاهة والشفافية وحتى لا تتأثر توجيهاتها أو قراراتها بأي إعتبارات وبذلك يتسنى لها أن تقدم لذوي العلاقة صورة واضحة وصادقة عن التصرفات الإدارية والمالية بالدولة وأن تزودها بالمقترحات والتوصيات التي تمكنها من النهوض بالأجهزة الانتاجية والخدمية المختلفة بالدولة.

فأجهزة الرقابة بحكم إنها أجهزة متخصصة مهمتها المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه والإرتقاء بالأداء في المؤسسة الحكومية بما يخدم عملية التنمية الشاملة لتحقيق المصلحة العامة، ولا شك أن نجاح خطط وبرامج التنمية يرتبط بالقضاء على الفساد وغرس قيم النزاهة ودعم الشفافية والمساءلة خلال تطوير الوسائل والأدوات والأساليب المستخدمة في بيئة العمل.

¹ (تقرير حول مكافحة الفساد، 2011م).

ويتلخص دور الأجهزة العليا للرقابة في دعم الشفافية والمساءلة بشكل عام من خلال الاهتمام بالنقاط الآتية:¹

1. زيادة الدور الرقابي للأجهزة الرقابية قبل الصرف بالإضافة إلى دورها الرقابي أثناء وبعد الصرف، ويتحقق ذلك من خلال قيام الأجهزة الرقابية بإلزام المؤسسات الحكومية بموافاتها بالوثائق الخاصة بعقود التوريد والتعهدات والأعمال والخدمات، خاصة تلك الوثائق المتعلقة بالمنافسة المحدودة والعامة والتأمين المباشر، ومشروع العقد قبل توقيعه من قبل الأطراف، وذلك لتبدي الأجهزة الرقابية رأيها في هذه العقود والتعهدات، على أن تنتهي الأجهزة الرقابية من إيداء تلك المهمة خلال مدة محددة.
2. التحديد الواضح لمهام الأجهزة الرقابية المختلفة، بما في ذلك أجهزة الرقابة التابعة لبعض الوزارات وهيئات الرقابة والتحقيق، وذلك لمنع حدوث تداخل في إختصاصات تلك الأجهزة والقضاء على محاولة بعض الأجهزة القيام ببعض الإختصاصات التي تتجاوز المنصوص عليها في نظام عمل تلك الأجهزة، ويتحقق ذلك من خلال لجنة على مستوى عالٍ من ممثلي هذه الجهات الرقابية يتم فيها التحديد الدقيق لإختصاصات كل جهة من تلك الجهات الرقابية.
3. دعم إستقلالية أجهزة الرقابة، وذلك فيما يتعلق بإعداد مشروعات الموازنة الخاصة بتلك الأجهزة، وكذلك إجراءات التعيين والترقية، لحماية تلك الأجهزة من التبعية لأية جهة أخرى مما يؤثر على فاعلية دورها الرقابي المحايد.
4. زيادة مقدار الحوافز التي تمنح لموظفي تلك الأجهزة بشكل يتفق مع الطبيعة الخاصة لعملهم وضرورة العمل على الإرتقاء بمؤهلاتهم بصفة مستمرة من خلال الدورات التدريبية والمحاضرات والندوات والمؤتمرات المتعلقة بالعمل الرقابي.
5. ضرورة تبني الأجهزة الرقابية للإتجاهات الحديثة في مجالات الرقابة ومثال ذلك الرقابة في ظل استخدام الحاسب الآلي والتطور التقني وأسلوب المراقبة الشاملة التي تتم بمقتضاها مراقبة جميع نظم الأداء، مع مراعاة العلاقات المتشابكة بين تلك النظم، والتي تزيد من قدرة تلك الأجهزة على تزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة لإتخاذ قرارات سليمة وفعالة.
6. العمل على تغيير صورة الأجهزة الرقابية لدى المسؤولين بالمؤسسات العامة وإستبدال الأفكار السلبية بشأن دور تلك الأجهزة في تصيد الأخطاء وتضخيمها لتصبح صورة أكثر إيجابية تعكس إستعداد تلك الأجهزة لتقديم المشورة والإرشاد للإدارات المختلفة في تلك المؤسسات،

¹ انظر الي موقع الإنتوساي (<http://www.intosai.org>) التعرف بقيمة وفوائد الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ومما لا شك فيه أن هذه النظرة إلى دور تلك الأجهزة بصورة إيجابية سوف تجعل من السهل على تلك الأجهزة أن تحصل على المعلومات المطلوبة بسهولة ويسر.

7. مساهمة الأجهزة الرقابية بصورة فعالة في تصميم وإعداد نظم الرقابة الداخلية والضبط الداخلي، مما يساعد على تقليل فرص حدوث الأخطاء والإنحرافات ويصبح من السهل إكتشافها فور حدوثها.

8. الحرص على التطبيق السليم للقوانين والأنظمة التي تنظم العمل بشفافية ونزاهة، وإبراز الثغرات القانونية في قانون النظام الإداري والمالي للدولة والعمل على سدها من خلال تطوير وإقتراح التشريعات والقوانين والأنظمة التي تكفل تحقيق الشفافية والنزاهة والمساءلة.

9. التأكد من فاعلية تطبيق السياسات والإجراءات على أرض الواقع بهدف تقليص الفجوة بين السياسات والممارسات الميدانية.

10. الإعلان والإفصاح من قبل الهيئات والأجهزة الرقابية عن حالات الفساد بشفافية ووضوح وعن طرق وسائل الإعلام المختلفة وتكثيف برامج مصممة ومدروسة بهدف التوعية والإرشاد والتقييم والردع.

11. التزام موظفي ومراجعي الحسابات بالأجهزة الرقابية بالعمل وفقاً لمعيار المراجعة الإقليمية، ومعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات (إنتوساي) وهي أربعة:¹

- **الإفتراضات الأساسية:** تصبح عملية المساءلة أكثر سهولة حين يتم وضع نظم ملائمة للإعلام والرقابة والتقييم والإبلاغ داخل الحكومة، وعلى السلطات المعنية أن تتأكد من إصدار معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية بإحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، كما يجب أن يقوم كل مكتب لمراجعة الحسابات بوضع سياسة عامة تحدد ما يعتزم التقيد به من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات أو غيرها من المعايير، حتى يضمن إرتفاع مستوى الجودة فيما يقوم به من أعمال.

- **ثانياً: المعايير العامة:** ينبغي أن يكون المراجعون المنفردون ومكتب المراجعة مستقلين عن السلطة التنفيذية وعن الهيئة التي يجري مراجعة حساباتها وأن يكونوا، بمنأى عن أية تأثيرات سياسية، ويجب أن يتمتع المراجع ومكتب المراجعة بالكفاءة المطلوبة، وتوجيه العناية والإهتمام اللازمين للتقيد بمعايير مراجعة الحسابات التي حددتها منظمة الإنتوساي.

¹ انظر الي موقع <http://www.intosai.org> الإنتوساي معايير مراجعة الحسابات.

- **ثالثاً: المعايير الميدانية:** يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة الخارجية على نحو يضمن بدرجة معقولة رصد الأخطاء والتجاوزات والأعمال غير المشروعة التي قد تؤثر بشكل مباشر وفعلي على المبالغ التي تتضمنها البيانات المالية، ويتولى المراجع تحديد درجة الوثوقية التي تتمتع بها الرقابة الداخلية، وينبغي أن تتضمن أهداف المراجعة الخارجية تقديم ما يؤكد اكتمال وصحة ميزانية الدولة وحساباتها.

- **رابعاً: الإبلاغ:** يقوم رئيس المراجعين، بعد كل عملية مراجعة، بإعداد تقييم أو تقرير خطي يستعرض فيه نتائج المراجعة بأسلوب سهل الفهم مع الاكتفاء بالمعلومات المؤيدة بأدلة مسندة تستند إلى عملية المراجعة المتخصصة والوثيقة الصلة، ويجب أن يتضح في تقارير المراجعة استقلال الرأي والموضوعية والإنصاف والإيجابية والاستمرارية.

12. نظراً لحجم الدور المناط بالأجهزة العليا للرقابة والمراجعة في برامج الإصلاح والتطوير والتنمية الإدارية باعتبارها أجهزة متخصصة في متابعة وتقييم كفاءة الأداء بمؤسسات الدولة، يتعين عليها التركيز والعمل على نشر وغرس ثقافة ومفاهيم ومعايير إتباع الشفافية والمساءلة والنزاهة بين موظفيها والعاملين فيها وذلك من خلال توعيتهم بأهميتها وتوفيرها ليمكنوا من الإطلاع عليها، وإقامة الندوات واللقاءات التدريبية والعلمية والمؤتمرات وتشجيعهم على إعداد البحوث والدراسات والأوراق البحثية في مجال الشفافية والمساءلة والنزاهة، على مستوى القطر وعلى المستويات الإقليمية والدولية من خلال المنظمات والأجهزة والهيئات ذات العلاقة بالعمل الرقابي.

❖ **تعقيب الباحث :** من خلال هذا الشرح الكافي يمكننا القول بأن الشفافية والمساءلة ليستا غاية في حد ذاتهما كما أنهما ليستا علاجاً شاملاً ومضمون بشكل مطلق لحل جميع المشاكل، بل الهدف منهما هو المساعدة في رفع فاعلية الأداء السياسي والإقتصادي وتحسين وتطوير وتحديث الأداء الإداري بالمؤسسات العامة والخاصة، وذلك من خلال تعظيم جودة إتخاذ القرار ومساهمة ومشاركة ذوي العلاقة في صنع القرار السليم والقضاء على الفساد بمختلف أشكاله، فالشفافية ما هي إلا وسيلة من الوسائل المساعدة في عملية المساءلة والمحاسبة، كما أن المساءلة لا يمكن أن تتم بالصورة المرجوة والفاعلة دون ممارسة الشفافية وغرس قيمها، وتظل الشفافية والمساءلة حق من حقوق المواطن تجاه السلطة كأحد الضمانات الأساسية لتعزيز الديمقراطية وترسيخ قيمها بالمجتمع.

ويجب على مؤسسات الدولة السياسية والإقتصادية والإجتماعية، العامة والخاصة، ومنظمات المجتمع المدني والأجهزة العليا للمراجعة والرقابة والمحاسبة من العمل وبشكل مخطط ومدرّوس ومتجانس ومتكامل ومتضامن من أجل محاربة ومكافحة الفساد وغرس قيم الشفافية

والمساءلة والنزاهة بالمجتمع من خلال صياغة وتطبيق أعلى قيم ومبادئ الشفافية والمساءلة والنزاهة ودعم وتطوير القوانين والتشريعات المتعلقة بها، وتنمية الموارد البشرية، وتبني خطط وسياسات واضحة ومعلنة للإصلاح الإداري وتطوير الأداء المؤسسي من خلال إعادة النظر في اللوائح الإدارية والتنظيمية والمالية وتحديث طرق وأساليب الرقابة المالية المتبعة، واستخدام تكنولوجيا المعلومات، ودعم هيئات وأجهزة قياس الأداء المؤسسي التي تعمل على متابعة وتقييم وقياس أداء مؤسسات الدولة والعمل على إستيعاب وتطبيق أحكام المواثيق والمعاهدات والاتفاقيات الدولية والإقليمية المتعلقة بمبادئ الشفافية والمساءلة والنزاهة.

المبحث الثالث: ديوان الرقابة المالية والإدارية

المطلب الأول: نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية وأهدافه ومهامه ومسئوليته

مقدمة:

يشكل المال عصب الحياة لدى الأفراد والمؤسسات والحكومات، حيث تعتبر وسائل إدارة المال جزءاً من نجاح أو فشل تلك الجهات، وغالباً ما يكون الجانب المالي حساساً جداً في علاقة الفرد والمؤسسة أو الحكومة مع المحيط، ويكون أكثر حساسية إذا تعلق الأمر بإدارة المال العام الذي يعتبر كل فرد في المجتمع مالكاً أو صاحب حق فيه، ومن هنا يشكل الإطلاع على طرق جباية والتصرف بالمال العام حقاً للمجتمع أفراداً ومؤسسات، حيث أن النزاهة والشفافية في الحكم تفترض مثل هذا الحق، وتفترض أيضاً الرقابة والمساءلة التي غالباً ما تكون متركزة في الجانب المالي، الذي لا يستند فقط على تقديم التقارير وإنما بإخضاع إدارة المال العام لتدقيقات أخرى تحاول التقليل من حساسية بحث هذا الموضوع.

وقد أوكلت مهمة تنفيذ جباية وإنفاق المال العام في الأنظمة السياسية الديمقراطية للسلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية التي بدورها تطور أجهزة رقابة داخلية لتحقيق هذا الغرض، بينما أوكلت مهمة الرقابة على فعالية وكفاءة السلطة التنفيذية في إدارة هذا المال للسلطة التشريعية التي تقوم بهذا الدور من خلال إنشاء مؤسسة مهنية مستقلة تخضع لرقابتها كافة المؤسسات العامة بما فيها السلطة التشريعية نفسها، عرفت هذه المؤسسات في بعض الأحيان بديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة المالية والإدارية، وينظم عمل هذه المؤسسات عادة بقانون وتشريع خاص.¹

طوال سنوات الإحتلال الإسرائيلي لم يكن الفلسطينيون يتحكمون بمواردهم الطبيعية أو المالية، فقد سيطرت سلطة الإحتلال الاسرائيلي على حياة المجتمع الفلسطيني من كافة الجوانب، كما اصدرت أوامرها العسكرية المختلفة التي ألغت أو عدلت قوانين كانت سارية في المناطق المحتلة، لتسيطر على كافة الصلاحيات الممنوحة للحكم والتصرف بشؤون المجتمع الفلسطيني، بما في ذلك تحصيل العائدات والضرائب المختلفة، وإعادة توزيعها وفق أولويات تضمن السيطرة الإحتلالية على المناطق، كما تضمن أقل قدر ممكن من التصرف الفلسطيني بالموارد.

أما الإطلاع على موازنات الإدارة المدنية للأراضي الفلسطينية، ونسبة ما تشكله الجباية المحلية من إيراداتها، فقد كان دائماً من الأسرار التي لا يمكن الإطلاع عليها إلا من خلال

¹ تقرير حول تقرير حول مدى التزام وزارة المالية الفلسطينية بالمبادئ الأساسية لحق الجمهور في الحصول على المعلومات العامة "حق الإطلاع - الائتلاف من أجل النزاهة والشفافية-أمان (نوفمبر، 2006)

معلومات عامة جداً، تتعلق بالنتائج المحلي الإجمالي للضفة والقطاع دون تفصيلها على أوجه الصرف المختلفة.

وقد استندت كتب الإحصاء السنوية الإسرائيلية في معلوماتها المختلفة عن هذا الجانب الى تقارير تعدها الإدارة المدنية عادة ما تكون تقارير يتم تأهيلها للاستخدام العام بما لا يكشف توجهات سلطة الإحتلال وما تحققه من فوائد جراء إحتلالها للمناطق، نتيجة الفرق الهائل بين ما تحصله وبين ما تصرفه على المجتمع الفلسطيني.

ويمكن القول أن ثقافة حق الإطلاع، والشفافية مع سلطة الإحتلال لم تكن بوارد أي فلسطيني في ذلك الوقت، ولم تكن هناك مطالبات بحق الحصول على المعلومات حول الأداء المالي للسلطة العسكرية المحتلة، وكل ما كان متوفراً هو استخدام ما تنشره الإدارة المدنية من معلومات في تحليل مقارن يحاول كشف بعض توجهات هذه الإدارة.

أولاً: المراحل التاريخية للرقابة في المؤسسات الفلسطينية:¹ (حماد، 2005، ص147)

المرحلة الأولى: وتشمل الفترة ما قبل يونيو 1967: وقد قسمت الأراضي الفلسطينية خلال هذه الفترة الي منطقتين هما الضفة الغربية وقطاع غزة. وقد كانت الضفة الغربية تتبع ادارياً وبشكل مباشر المملكة الاردنية الهاشمية، وبالتالي فقد تمثل إطار الرقابة في المؤسسات الحكومية في الأطر والوحدات الأردنية المخولة بذلك، كما تولى الرقابة الخارجية ديوان المحاسبة الأردني والذي أنشأ فرعاً له في الضفة الغربية. 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 والتي سُميت في حينه بالمديريات، وتولت المهام الوظيفية مثل التعليم والصحة والإقتصاد والمالية وغيرها. وقد كان إطار الرقابة في هذه المديريات 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 للمديريات. أما الرقابة الخارجية فقد تولاها مكتب عُرف باسم ديوان المحاسبة، وهو بمثابة فرع لديوان المحاسبة المصري والذي يُعرف في مصر حالياً باسم الجهاز المركزي للمحاسبات والذي يتبع رئيس جمهورية مصر العربية.

المرحلة الثانية: وتشمل الفترة ما بعد يونيو 1967م وحتى مايو 1994م: وهي تُمثل فترة الإحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، حيث خضعت جميع الاراضي الفلسطينية في الضفة الغربية

¹ مقابلة شخصية مع د. فاروق الافرنجي مدير ديوان المحاسبة سابقاً - وهو من المؤسسين في اعداد قانون هيئة الرقابة العامة والذي اعتمد بناءً على القرار رقم (22) لعام 1995م، الخميس 2015/7/23 الساعة 2.00 بعد الظهر.

وقطاع غزة لسلطة الإحتلال الإسرائيلي، والتي أصدرت العديد من الأوامر والمناشير العسكرية أعادت من خلالها تنظيم أعمال وأنشطة المجتمع الفلسطيني بما يتماشى مع مصالحها، فقامت بتعديل بعض القوانين والأنظمة، وألغت البعض الآخر، كما أصدرت أنظمة وقوانين جديدة. وقد استمرت بعض المديرية الحكومية مثل التعليم والصحة والمالية، وأستحدثت مديريات أخرى مثل إسكان اللاجئين، وأملاك الحكومة والغائبين وسُميت كل منها (دائرة) أسندت رئاستها الي ضابط ركن. والجدير ذكره أن الضفة الغربية وقطاع غزة خضعت كل منها لإدارة مستقلة تتبع سلطة الإحتلال. وقد كان الواقع الرقابي جزءاً من واقع الدوائر الحكومية حيث إستمر ديوان المحاسبة في الضفة الغربية بمباشرة أعمال الرقابة على الدوائر الحكومية في الضفة، كما إستمر ديوان المحاسبة في قطاع غزة بالتفتيش الداخلي والرقابة على الدوائر الحكومية، وذلك من خلال زيارات ميدانية دورية كان يقوم بها مراقبون ماليون وإداريون 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 1994م:

في مايو 1994م 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 الإستقلال والسيادة الفلسطينية. وأنشأت السلطة الفلسطينية العديد من الوزارات والمؤسسات الحكومية والتي تطور عددها بشكل متسارع، وتضاعف عدد العاملين بها حتى وصل الي 140 ألف موظف في نهاية عام 2013م.¹

ثانياً: نشأة ديوان الرقابة:²

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

ثم تلا ذلك صدور قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995، الذي حدد طبيعة واختصاصات الهيئة وصلاحياتها، ووفقاً لأحكام المادة (2) من قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995، فإن هيئة الرقابة العامة وهي هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس

¹ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن-التقرير السنوي الثامن لعام 2002م
² موقع ديوان الرقابة المالية والادارية.

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، والإقتصادية، والإدارية، وتقوم هذه الطواقم بالرقابة على جميع الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الرقابة العامة¹.

ديوان الرقابة المالية والإدارية مؤسسة دستورية: أنشئ تنفيذياً 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 الإربوساي التي تضم كافة الأجهزة العربية العليا للرقابة، 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، بالإضافة إلى جميع القوانين والأنظمة والتعليمات السائدة في فلسطين التي منحتة هذه المكانة.

رسالة ديوان الرقابة المالية والإدارية:²

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، والإقتصادية بدولة فلسطين.

مراحل تأسيس ديوان الرقابة:³

القرار الرئاسي رقم 22 لسنة 1994 بإنشاء هيئة الرقابة العامة.

1. تقرير حول: أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية -مفتاح، 2003م

2. موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

3. المرجع السابق: 52=Itemid&view=article&id=98&option=com_content&view=article&id=98&Itemid=52

- القانون رقم 17 لسنة 1995 بإصدار قانون هيئة الرقابة العامة.
- القانون رقم 15 لسنة 2004 بإنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية.
- المرسوم الرئاسي رقم 17 لسنة 2005 بأيلولة ممتلكات وموظفي هيئة الرقابة العامة لديوان الرقابة المالية والإدارية.

ثالثاً: اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية: إستناداً لقانون الديوان مادة رقم (23،24،25):¹

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

رابعاً: أهداف ديوان الرقابة المالية والإدارية:²

- 1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص لها.
- 2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحُسن استخدام السلطة والكشف عن الإنحرافات.
- 3. مدى إنسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات.

¹ انظر الي قانون ديوان الرقابة المالية والادارية مادة رقم (23،24،25). اختصاصات ديوان الرقابة.

² نظر الي قانون ديوان الرقابة المالية والادارية مادة رقم (3). اهداف ديوان الرقابة.

4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية الإقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

خامساً: الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية:¹ حددت المادة رقم (31) الجهات الخاضعة لرقابة الديوان كما يلي:

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

ويلاحظ الباحث أن: قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م أخضع جهات أكثر لرقابته من قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995، حيث أخضع قانون ديوان الرقابة جهات ومؤسسات، لم ينص عليها قانون هيئة الرقابة العامة وتتمثل في رئاسة السلطة، والمجلس التشريعي، ورئاسة مجلس الوزراء، والسلطة القضائية والنيابة العامة وأعضاؤها وموظفوها، وقوات الأمن والشرطة وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية.

سادساً: المهام والمسؤوليات التي يتولاها ديوان الرقابة المالية والإدارية:²

حددت المادة رقم (23) من قانون الديوان المهام والمسؤوليات التي يتولاها كما يلي:

1. إقتراح اللوائح والأنظمة الخاصة بعمل الديوان ورفعها للمجلس التشريعي لإقرارها.

¹ نظر الي قانون ديوان الرقابة المالية والادارية مادة رقم (31). الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
² انظر الي قانون ديوان الرقابة المالية والادارية مادة رقم (23). المهام والمسؤوليات التي يتولاها الديوان.

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. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.
8. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصداقية والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
9. بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي تعرقل سير أعمال الحكومة والأجهزة والمؤسسات العامة وإقترح وسائل تلافيتها ومعالجتها.
10. كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
11. بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوى أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الإستهتار أو سوء الإدارة أو الإستغلال.
12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسئولاً عن:
13. التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتثبت من أن تقديرها وتحققها قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
14. التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الحكومية أو التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.

15. التدقيق في تحصيلات الإيرادات على إختلاف أنواعها للتثبت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

16. يكون الديوان فيما يتعلق بالنفقات مسئولاً عن:

- التدقيق في النفقات للتثبت من صرفها للأغراض التي خصصت من أجلها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للتثبت من صحتها ومن مطابقتها قيمتها لما هو مثبت في القيود.
- التثبت من أن إصدار أوامر الصرف قد تم حسب الأصول ومن قبل الجهات المختصة.
- التثبت من تنفيذ أحكام قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية وقانون الموازنة السنوي ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضى أحكامه.

17. يكون الديوان فيما يتعلق بحسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات مسئولاً عن تدقيق جميع هذه الحسابات للتثبت 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 للخرينة العامة.

18. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العاميين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتببات 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.

19. العمل على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى إتفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

20. 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.

سابعاً: آلية عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية:¹

من خلال مقابلة شخصية مع مدير عام الإدارة العامة على المال والإقتصاد والشركات تم تحديد آلية عمل الديوان والتي تشمل.

¹ مقابلة مع الاستاذ: أشرف الشرفاء، مكلف مدير عام الإدارة العامة للرقابة على المال والإقتصاد، الاحد، 2015/4/4، الساعة العاشرة صباحاً.

1. تحديد موضوع التدقيق.
2. تشكيل فرق التدقيق.
3. إعداد خطة أو برنامج التدقيق.
4. مخاطبة الجهة المراقبة (كتاب إجراء رقابي).
5. تنفيذ أعمال التدقيق والرقابة الميدانية.
6. إعداد مسودة التقرير الرقابي.
7. مراجعة مسودة التقرير الرقابي على ثلاث مستويات:
 - على مستوى مدير الدائرة.
 - على مستوى لجنة مراجعة التقارير.
 - على مستوى رئاسة الديوان.
8. اعتماد وإصدار التقرير النهائي.
9. متابعة ومراجعة رد الجهة الخاضعة لرقابة الديوان على التقرير.

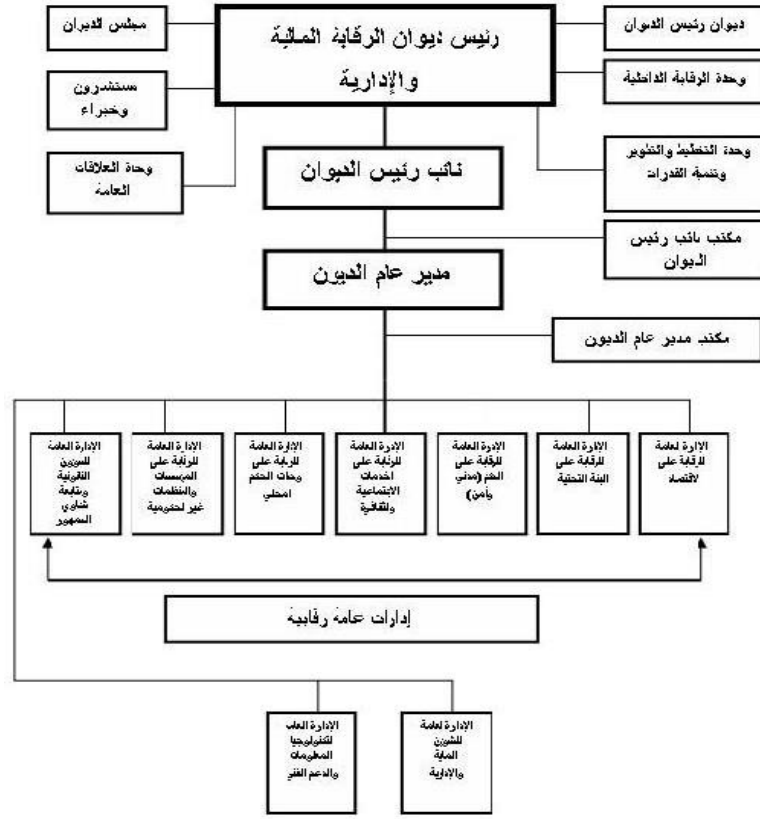
ثامناً: هيكلية ديوان الرقابة المالية والإدارية:¹

يتمتع ديوان الرقابة بالإستقلالية ولا يتبع لأي جهة في السلطة ولكنه يعتبر مسئولاً أمام رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي حسب المادة (7) من قانون الديوان. ونصت المادة (9) على وجود المقر الرئيسي للديوان في مدينة القدس، وله مقران مؤقتان في مدينتي غزة ورام الله.

ونصت المادة (13) بخصوص تشكيل الديوان من رئيس الديوان ونائبه والمدير العام وعدد من المديرين والمستشارين والخبراء والمفتشين والفنيين والموظفين وفقاً للهيكل التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف المعتمد من المجلس التشريعي على أن يكون رئيس الديوان بدرجة وزير، ونائب رئيس الديوان بدرجة وكيل وزارة، وبسبب تعطل أعمال المجلس التشريعي اعتمد سيادة الرئيس هيكلية ديوان الرقابة بموجب مرسوم بتاريخ 2007/12/6، كما ورد في تقرير ديوان الرقابة عن العام لسنة 2007م، ص18. وفيما يلي شكل توضيحي للهيكل التنظيمي المعتمد لديوان الرقابة:

¹ تقرير ديوان الرقابة عن العام 2007، ص18.

شكل رقم (1) الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والإدارية



المصدر: موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية

لاحظ الباحث أن إعداد الهيكلية تتوافق مع مواد القانون التي تحمل أرقام 16،18،19 حيث نصت المادة (18) من قانون الديوان على " تنشأ في الديوان الدوائر والأقسام الضرورية لإدارة شؤونه المالية والإدارية والقانونية وشؤون المتابعة والدراسات والأبحاث والتطوير والتخطيط اللازمة لأداء مهامه بموجب تعليمات يصدرها رئيس الديوان". ونصت المادة (19) أنه "لديوان الإستعانة بالإختصاصيين والخبراء في الأمور والمسائل التي تعرض عليه وتتطلب دراستها وإبداء الرأي فيها مؤهلات وخبرات خاصة وتصرف لهم مكافآت مالية مقابل خدماتهم وفقاً للوائح الخاصة بذلك".

ومن الملاحظ أن الديوان يتألف من إدارات عامة رقابية وإدارات عامة مساندة بالإضافة إلى دوائر أخرى تساعد في عمل الديوان، فالإدارات العامة الرقابية تتألف من عدد من الدوائر الرقابية والأقسام والشعب وتشمل الدوائر الرقابية دوائر الرقابة المالية ودوائر الرقابة الإدارية وتقييم الأداء، وهذه الإدارات الرقابية العامة تقوم بالأعمال الرقابية على كافة أجهزة السلطة الوطنية

الخاضعة لها وفق خطة يعدها الديوان بحيث تقسم الجهات الخاضعة لرقابة الديوان إلى مجموعات تكون كل إدارة رقابية عامة مسئولة عن مجموعة من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان للرقابة والتفتيش عليها ومن ثم إعداد التقارير اللازمة بهذا الخصوص وإعتمادها وإرسالها إلى الجهة محل الرقابة والتفتيش أو إرسالها إلى جهات أخرى حسب ما يراه رئيس الديوان.

وتتكون الإدارات المساندة من ثلاث إدارات عامة وهي إدارات داعمة: الإدارة العامة للشؤون الإدارية والمالية، الإدارة العامة لتكنولوجيا المعلومات والدعم الفني، الإدارة العامة للشؤون الإدارية والمالية.

ويشمل الهيكل التنظيمي أيضاً عدد من الدوائر تساعد في تسيير عمل الديوان مبنية في الشكل السابق وهي ديوان رئيس الديوان، وحدة الرقابة الداخلية، وحدة التخطيط والتطوير وتنمية القدرات، مكتب نائب رئيس الديوان، مكتب مدير عام الديوان، مجلس الديوان، مستشارون وخبراء، وحدة العلاقات العامة.

ولاحظ الباحث هنا: أنه تم اعتماد هيكلية ديوان الرقابة المالية والإدارية من قبل سيادة الرئيس بموجب مرسوم بتاريخ 2007/12/6، كما ورد في تقرير ديوان الرقابة عن العام لسنة 2007م، ص18، وبسبب الانقسام بين فرعي ديوان الرقابة في غزة والضفة الغربية، وجرى تعديل على الهيكلية في عام 2013م وتم المصادقة عليها في غزة فقط من قبل المجلس التشريعي. ونظراً لأهمية الإدارات العامة الرقابية تم التطرق إليها بنوع من الإيجاز في **المطلب الثاني:**

المطلب الثاني: الإدارات العامة والوحدات في ديوان الرقابة المالية والإدارية

أولاً: الإدارات العامة الرقابية:¹

1. تحديد الإدارات العامة الرقابية:

تتكون الإدارات العامة الرقابية من الإدارات التالية: -

1. الإدارة العامة للرقابة على المال والإقتصاد والشركات.
2. الإدارة العامة للرقابة على الخدمات.
3. الإدارة العامة للرقابة على القطاع التنظيمي والتشريعي.
4. الإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات.
5. الإدارة العامة للرقابة على الداخلية والأمن العام والجمعيات.
6. الإدارة العامة للرقابة على التعليم والصحة.

¹ هيكلية ديوان الرقابة المالية والإدارية بعد اعتمادها من قبل المجلس التشريعي في عام 2013م. وذلك في غزة فقط بسبب الانقسام.

2. مهام واختصاصات الإدارات العامة الرقابية:

تتشكل كل إدارة عامة رقابية من مجموعة من دوائر الرقابة المالية والرقابة الإدارية التي يتبعها عدد من الأقسام الإدارية، إن جميع الإدارات العامة الرقابية ودوائر العمل الرقابي التابعة لها تمارس اختصاصاتها بموجب القانون ووفقا لما هو موضح في الهيكل التنظيمي.

1. الإدارة العامة للرقابة على المال والإقتصاد والشركات:

تتكون هذه الإدارة من أربع دوائر وتقوم بالمهام والاختصاصات التالية:

المهام والاختصاصات:

أ. في مجال الرقابة المالية:

1. تحقيق جميع أهداف الديوان واختصاصاته المنصوص عليها بالقانون رقم (15) لسنة 2004 على جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وفق المادة (31) من القانون.
2. التأكد من سلامة تطبيق التشريعات المالية والأنظمة المعمول بها.
3. مراجعة الحسابات الختامية والميزانيات والمراكز المالية للجهات الخاضعة لرقابتها مع إبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق أحكام القوانين واللوائح والقرارات والتثبت من سلامة تطبيق القواعد المحاسبية وتوجيه العمليات المختلفة بما يتفق والأصول المحاسبية في تحقيق النتائج المالية السليمة.
4. التحقق من كافة أوجه النشاطات المالية للجهات الخاضعة والمتعلقة بصحة وسلامة التصرفات وإجراءات قيدها بالسجلات الوافية من أنها تمت وفق الأصول السليمة.
5. الفحص والتأكد من الصحة المحاسبية والمالية لكافة المعاملات والمستندات المالية والوثائق المعززة لها والمتعلقة بالإيرادات وإجراءات ضبطها والمتعلقة بالنفقات، ومن صحة التوجيه المالي لها حسب القوانين والأنظمة المعمول بها.
6. مراجعة القرارات الخاصة بشؤون العاملين من تعيينات ومرتببات وأجور وأي بدلات أخرى للتثبت من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.
7. مراجعة المنح والهبات المقدمة للجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح، بالإضافة إلى السلف والقروض والتسهيلات الائتمانية ومراجعة العقود والمناقصات والاتفاقيات المعقودة مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

8. مراجعة وتدقيق أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى مما لم يرد ذكره في البنود السابقة.
9. بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها وفقاً لقانون اللوازم وقانون العطاءات.
10. إجراء الجرد الدوري والمفاجئ للصناديق والمخازن والتحقق من مطابقة الأرصدة الدفترية مع الأرصدة الفعلية.
11. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.
12. مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية وحسابات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وإجراء الرقابة المالية على المؤسسات الخاصة والشركات التي تساهم فيها السلطة أو تتلقى مساعدة منها، أو المؤسسات التي رخص لها إستغلال أو إدارة مرفق عام.
13. مراجعة وتدقيق حسابات المعاش والمكافآت ومصروفات التأمين والضمان الإجتماعي والنتبث من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها.
14. التحقق من صرف المرتبات والأجور وأي بدلات أخرى للنتبث من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.
15. إجراء الرقابة المالية على المنح والهبات والتبرعات والسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية المقدمة للسلطة الوطنية وكذلك للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
16. إجراء الرقابة المالية على الجمعيات والمنظمات غير الحكومية ومن في حكمها وفق القانون.
17. مراجعة وتدقيق أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى ما لم يرد ذكره في البنود السابقة.
18. الرقابة على أية أمور ذات صبغة مالية وفق الإختصاصات التي حددها قانون الديوان.

ب. في مجال الرقابة الإدارية وتقويم الأداء:

تختص دوائر الرقابة الإدارية وتقويم الأداء بالأعمال والأنشطة التالية:

1. تحقيق جميع أهداف وإختصاصات الديوان المنصوص عليها بالقانون فيما يتعلق بالرقابة الإدارية وعلى جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
2. متابعة تنفيذ القوانين والتأكد من أن القرارات واللوائح والأنظمة السارية وافية لتحقيق الغرض منها.

3. متابعة تنفيذ الخطة ومدى نجاحها في تحقيق الأهداف المحددة، وبحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج والكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والتي تعرقل سير العمل وإقترح وسائل لتلافيها.
4. التحقق من قيام أجهزة الرقابة الداخلية بممارسة مهامها بصورة سليمة، والكشف عن المخالفات الإدارية والمالية التي تقع على العاملين أثناء مباشرتهم لواجباتهم أو بسببها
5. متابعة وتقويم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، والرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الإقتصاد والكفاءة والفاعلية.
6. الفحص والتحقق من سلامة أساليب الأداء وإجراءات العمل والتوصية بإلغاء أو تعديل كل ما يعيق الأداء.
7. تقييم نتائج الإنحراف عن مستوى الأداء وفق الخطط والسياسات المرسومة.
8. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العاملين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات والإجازات وأية بدلات أخرى وما في حكمها، والتنسب من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة واللوائح المعمول بها من جهة ومطابقتها للموازنة من جهة أخرى.
9. مراقبة تطبيق الهياكل التنظيمية وآلية تسكين الموظفين وبيان أوجه القصور والضعف فيها واقتراح سبل علاجها.
10. تشخيص أية مشاكل قائمة وتقديم التوصيات والحلول والإجراءات التصحيحية وتقديم الإقتراحات.
11. إبداء الرأي في أي موضوع متعلق بالأداء من رقابة وفحص وتقييم وصولاً لرفع مستوى الأداء.
12. الرقابة على أية أمور ذات صبغة إدارية وفق الإختصاصات التي حددها قانون الديوان.

2- الإدارة العامة للرقابة على الخدمات:

تتكون هذه الإدارة من ثلاث دوائر، تقوم إدارة الرقابة على قطاع الخدمات بالرقابة على الجهات بالمهام التالية:

أولاً: الرقابة المالية وذلك من خلال:

1. الرقابة على تنفيذ الموازنة والتأكد من أن الاتفاق يتم بناء على أحكام الموازنة.

2. مراجعة القوائم المالية السنوية والتحليلات المالية الخاصة بالأداء المالي.
3. فحص السجلات المتعلقة بالأصول الرأسمالية.
4. التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والأنظمة والتعليمات المالية والتأكد من سلامة التصرفات المالية.
5. التأكد من تطبيق الإجراءات المالية وإعداد النماذج والكشوفات المالية الخاصة لبيان حسابات التسوية وإعداد الحسابات الختامية.
6. التأكد من مسك الدفاتر والسجلات حسب التعليمات والأنظمة واللوائح.
7. مراجعة جميع السندات المالية المتعلقة بالقبض والصرف والشيكات.
8. مراقبة أي مهام أخرى ذات علاقة بالأمور المالية.

ثانياً: الرقابة الإدارية وتقويم الأداء وذلك من خلال:

1. التأكد من تطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المتعلقة بالتعليمات الإدارية التي تنظم العمل.
2. التأكد من تنظيم وحفظ الملفات والسجلات الخاصة بالموظفين.
3. فحص التقارير الدورية المتعلقة بالأمور الإدارية المرفوعة لجهات الاختصاص.
4. التأكد من تنفيذ التعليمات والقرارات والمخاطبات الصادرة عن مجلس الوزراء والمجلس التشريعي وديوان الموظفين العام.
5. التأكد من وجود قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسئوليات الإدارات والأقسام والموظفين.
6. فحص إن كان هناك توافق بين الهيكل التنظيمي وأهداف الوزارة.
7. فحص إن كانت الوظائف الفعلية تتناسب مع بطاقة الوصف الوظيفي.
8. مراقبة أي مهام أخرى ذات علاقة بالأمور الإدارية وتقويم الأداء.

3. الإدارة العامة للرقابة على التشريعي والتنظيمي والقضاء ومكتب الرئيس:

تتكون هذه الإدارة من ثلاث دوائر وتقوم بالمهام والاختصاصات التالية:

المهام والاختصاصات:

1. توفير قاعدة بيانات عن موازنات وهيكل تنظيمية وقوانين وأنظمة وتعليمات عن كافة الجهات الخاضعة لرقابة الإدارة.

2. مراجعة الميزانيات والحسابات الختامية والمراكز المالية للجهات الخاضعة لرقابة الإدارة، والتحقق من سلامة تطبيق القواعد المحاسبية والمالية، وتوجيه العمليات المختلفة بما يتفق والأصول المحاسبية في تحقيق النتائج المالية السليمة، وتحديد الإنحرافات والمخالفات، وإقتراح وسائل وسبل لمعالجتها.
3. التحقق من تنفيذ المصروفات والمشتريات طبقاً للأنظمة والتعليمات المالية ومتابعة تسوية وإقفال السلفة المالية في حدود المدة القانونية.
4. التحقق من صحة تحصيل الإيرادات حسب الرسوم المقررة وضمان توريدها لحساب الخزينة العامة ضمن الحسابات الموحدة.
5. مراجعة مرتبات وأجور العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الإدارة، والتحقق من مطابقتها للقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.
6. مراجعة قرارات التعيين والترقيات والإجازات، والتأكد من مطابقتها للأنظمة والتعليمات.
7. متابعة تنفيذ القوانين والتأكد من أن القرارات واللوائح والأنظمة السارية كافية لتحقيق الأهداف.
8. مراجعة المنح والهبات، والتأكد من إنفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها، والتأكد من تحقيق المشاريع لأهدافها.
9. مراجعة السلف والقروض والعقود والمناقصات والإتفاقيات.
10. فحص المخازن والمستودعات، وفحص أنظمتها ودفاتها وسجلاتها، وإجراء الجرد المفاجئ للمخازن، والتحقق من مطابقة الأرصدة الدفترية مع الأرصدة الفعلية.
11. تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من قيام وحدات الرقابة والتفتيش الداخلي لممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة.
12. متابعة تنفيذ الخطط ومدى نجاحها في تحقيق الأهداف المحددة، وبحث وتحري أسباب القصور في العمل، وإقتراح وسائل لتلافيها.
13. بحث الشكاوى التي تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.

4. الإدارة العامة للرقابة على البلديات والحكم المحلي:

تتكون هذه الإدارة من ثلاث دوائر وتقوم بالمهام والاختصاصات التالية:

المهام والاختصاصات:

1. الإطلاع على المرجعيات القانونية التي تعمل بموجبها الهيئات المحلية.
2. تدقيق الموازنة والحساب الختامي.
3. تدقيق الإيرادات والمصروفات.

4. تدقيق المستودعات.

5. الشؤون الإدارية للبلديات.

6. التدقيق على الأقسام المختلفة للبلديات.

5. الإدارة العامة للرقابة على الأمن العام والجمعيات:

تتكون هذه الإدارة من أربع دوائر وتقوم بالمهام والاختصاصات التالية:

ووفقاً للمادة رقم (31) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية تخضع قوات الأمن والشرطة وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية لرقابة الديوان.

المهام والاختصاصات:

1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال للأغراض التي خصصت من أجلها.
2. ضمان كفاءة الأداء وحسن استخدام السلطة والكشف عن أي إنحراف أينما وجد.
3. التحقق من مدى إنسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري والأداء العام لقوات وأجهزة الأمن للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة، وأنه يمارس باقتصاد وكفاءة وفاعلية.
4. مساعدة قوات وأجهزة الأمن الفلسطينية على تطوير أنظمتها المالية والإدارية لضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام بما يحقق الثقة والمصداقية لدى المواطن.
5. تقييم الخدمات المقدمة للمجتمع من قبل المؤسسات والمنظمات غير الحكومية من حيث نوع الخدمة المقدمة ومدى مساهمتها في تنمية المجتمع وتكلفة الخدمة ومدى حاجة المجتمع لها.
6. تقديم تقارير دورية عن أعمال الإدارة لجهات الإختصاص.

6. الإدارة العامة للرقابة على الصحة والتعليم:

تتكون هذه الإدارة من أربع دوائر وتقوم بالمهام والاختصاصات التالية:

المهام والاختصاصات:

- مراجعة الميزانيات والحسابات الختامية والمراكز المالية للجهات الخاضعة لرقابة الإدارة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات النافذة وفي حدودها، وأنه يمارس باقتصاد وكفاءة وفعالية لضمان الشفافية والوضوح في الأداء العام وحسن استخدام المال العام.

- الرقابة على المنح والهبات والمشاريع التنموية الممولة من الدول المانحة والتأكد من إتفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها والتأكد من تحقيق المشاريع لأهدافها.
- مراجعة الإجراءات المتبعة في المستودعات والمخازن.
- التحقق من أن الإيرادات تحصل وفقاً للأحكام والقوانين والأنظمة المعتمدة.
- متابعة مدى جودة الخدمات التعليمية المقدمة للجمهور سواء في المدارس أو الجامعات والكليات.
- متابعة مدى جودة الخدمات الصحية المقدمة للجمهور سواء في المستشفيات أو العيادات أو المراكز الصحية.

ثانياً- الإدارات العامة غير الرقابية:

- الإدارة العامة لتكنولوجيا المعلومات والدعم الفني.
- الإدارة العامة للشؤون المالية والإدارية.
- الإدارة العامة للشؤون القانونية ومتابعة شكاوى الجمهور.

ثالثاً-الوحدات الإدارية:

- مجلس الديوان.
- المستشارون والخبراء.
- ديوان رئيس الديوان.
- وحدة الرقابة الداخلية.
- وحدة العلاقات العامة.
- وحدة التخطيط والتطوير وتنمية القدرات.

المبحث الرابع: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

المطلب الأول: تعريف ونظرة عامة حول نشأة المنظمة والنظام الأساسي.

حول التنظيم:¹

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنْتوساي) منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم للأجهزة العليا منذ 50 سنة إطاراً وهيكلًا مؤسسية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للإعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق الشعار القائل " أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع. حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنْتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة.
- إن منظمة الإنْتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الإقتصادي والإجتماعي بالأمم المتحدة.
- تم تأسيس الإنْتوساي عام 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد/ إيميليو فرنانديث كاموس، ولقد اجتمع آنذاك 34 جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للإنْتوساي في كوبا، أما حالياً فيبلغ عدد أعضاء الإنْتوساي 192 عضواً كاملاً وخمسة أجهزة أعضاء منتسبة.
- تمثل المهمة الرئيسية للأجهزة الرقابية في النظر في ما إذا تم صرف الأموال العامة بطريقة اقتصادية وكفاية وفقاً للقواعد واللوائح القائمة، ويجب ان تكون الأجهزة الرقابية مستقلة عن الهيئات الخاضعة لرقابتها وان تتمتع بحماية ضد أي شكل من أشكال التأثير الخارجي، ومن الأهمية بمكان أيضاً ان تقوم الطرق الرقابية التي تستعملها الاجهزة على المعرفة العلمية والفنية وان يتمتع المدققون بالمؤهلات المهنية اللازمة وبالنزاهة الأخلاقية، ذلك لان الوظيفة الرقابية الحكومية الخارجية المستقلة - بالتعاون مع موظفين مهنيين ومنهجيات مهنية - هي وحدها كفيلة بأن تضمن تقريراً عن نتائج الرقابة المالية يتسم بعدم التحيز وبالموثوقية والموضوعية.
- وتقوم الإنْتوساي بتوفير الدعم المتبادل للأجهزة الرقابية وبالتشجيع على تبادل الآراء والمعارف والتجارب فيما بينهما، كما أنها الناطق باسم الأجهزة الرقابية ضمن المجتمع الدولي وتدعم التحسين المستمر فيما بين أعضائها.

¹ الموقع الرسمي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنْتوساي).

<http://www.intosai.org/ar/about-us.html>

النظام الأساسي:1

مقدمة:

اعتمد المؤتمر الرابع عشر لمنظمة الإنتوساي الذي انعقد في أكتوبر/ تشرين الأول 1992 في مدينة واشنطن بالولايات المتحدة الأمريكية النظام الأساسي لمنظمة الإنتوساي، حيث يحل هذا النظام الأساسي محل اللوائح الدائمة للإنتوساي والتي دخلت حيز التنفيذ في عام 1968 وتم تعديلها مرة أخرى في عام 1977، ولقد قرر مؤتمر الإنتوساي السابع عشر الذي انعقد في عاصمة كوريا الجنوبية سيول بشهر أكتوبر/ تشرين الأول سنة 2001 قرر رفع عدد أعضاء المجلس التنفيذي من 16 إلى 18 عضواً، أما مؤتمر الإنتوساي الثامن عشر الذي انعقد سنة 2004 بالعاصمة المجرية بودابست فلقد قرر إدخال العديد من التعديلات على النظام الأساسي لمنظمة الإنتوساي وذلك فيما يتعلق بتطبيق الخطة الاستراتيجية للإنتوساي للسنوات (2005-2010)، ولقد قرر مؤتمر الإنتوساي التاسع عشر الذي انعقد في شهر نوفمبر / تشرين الثاني 2007 في مدينة المكسيك قرر تعديل النظام الأساسي فيما يتعلق بالأعضاء المنتسبين.

مواد النظام الاساسي: في الملحق رقم (4) في الملاحق، ويتكون من 14 مادة.²

المطلب الثاني: هيئات الرقابة العليا والإعلانات الدولية الصادرة عن المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة:

أولاً: نبذة عن بعض هيئات الرقابة العليا واختصاصاتها في بعض الدول:

ترجع النشأة التاريخية لهيئات الرقابة المالية التي تتولى الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية إلى ظهور نظام المفوض العام والذي سمي (الامبودسمان) **the Ombudsman System** في السويد عام 1809 ثم انتشر في سائر الدول الاسكندنافية ثم في معظم الدول الأوربية، ويستند هذا النظام إلى دستور الدولة، وهو نظام يقوم على تولي موظف عام ذو مستوى عال يسمى (المفوض العام) يتمتع بسلطة تحقيق واسعة وتخوله فحص ملفات الإدارات ودراساتها بشكل مباشر وطلب المعلومات والوثائق التي يحتاج إليها، ويتمتع بالحصانة لأفعاله وأراءه خلال ممارسته لسلطاته ويتلقى المفوض العام الشكاوي مباشرة وبإجراءات بسيطة.

وفي فرنسا: تتولى الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية هيئة قضائية مستقلة تسمى (محكمة الحسابات) تختص بفحص الحسابات للتحقق من سلامتها ومدى مطابقتها للقواعد المالية المعمول

¹ انظر الي مواد النظام الاساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) علي الموقع الالكتروني:

<http://www.intosai.org/ar/about-us/statutes.html>

² مرجع سابق

بها في الدولة. وتتألف هذه المحكمة من قضاة غير قابلين للعزل من قبل الحكومة، ولها صلاحيات إدارية ومالية إلى جانب الصلاحيات القضائية.

وفي أمريكا: يتولى الرقابة المالية (مكتب المراقب العام)، وتشمل إختصاصاته: إجراء التحقيقات اللازمة في العمليات الرقابية المالية، ومراجعة جميع الدفاتر والمستندات والأوراق والسجلات وفحصها، ومراجعة الحسابات وتسويتها، والرقابة السابقة على الاعتمادات المالية والقرارات المالية.

وفي إنجلترا: يتولى ما يسمى (المراقب المحاسب العام) وهو موظف عام بدرجة وزير يعين من الملك، ويتمتع بحصانه حيث لا يجوز عزله إلا بناء على طلب من البرلمان ويقوم بمهام الرقابة السابقة واللاحقة على الصرف وعلى تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق رقابة الحسابات العامة ومراجعتها، ويتمتع باستقلال تام عن السلطة التنفيذية. (كنعان، 2005، ص112-113)

وفي الأردن: تتكون الأجهزة الرقابية العليا من جهازين رئيسيين:

أ. **ديوان المحاسبة:** تم إنشاؤه سنة 1952 ويقوم بأعمال الرقابة على مؤسسات الدولة بكافة أشكالها، حيث يرفع تقريره إلى السلطة التشريعية مما يعطي هذه السلطة صلاحية الرقابة على المؤسسات العامة. (أبو ماضي، 2004، ص74).

لقد صدرت خمسة تعديلات على قانون ديوان المحاسبة الذي يحمل رقم (28) لسنة 1952 م وذلك لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والتوسع في النشاط الحكومي والرقابي، ويعتبر التعديل الأخير الذي جري عام 2002 م نقلة نوعية في عمل الديوان وقد شمل التعديل قيام الديوان بتدقيق النفقات لاحقاً، وإضافة الرقابة الإدارية، والبيئية ورقابة الأداء وأضيفت إلى صلاحيات الديوان الرقابية المؤسسات العامة، وسمح للديوان بالاستعانة بالمستشارين والخبراء والاختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية، وإخضاع الموظفين والمستخدمين للمساءلة القانونية في حال امتناعهم عن تقديم الوثائق لمدققي الديوان لغاية تدقيقها أو في حالة عدم الرد على إستيضاحات الديوان ضمن المدة المسموح بها في القانون. (الرحاحلة، 2006، ص292).

ب. **ديوان الرقابة والتفتيش الإداري،** ظهرت فكرة الرقابة الإدارية بشكل واضح عندما أنشئ مكتب التفتيش العام للقوات المسلحة عام 1975، وبذلك تكون القوات المسلحة الأردنية أول من أوجدت هيئة مستقلة ومعنية بالرقابة الإدارية وفي عام 1989 دعا الملك حسين إلى إقامة هيئة مركزية عليا لتقوم بمهام الرقابة الإدارية على أجهزة الدولة وتعزيز المساءلة على الأداء العام للموظف والأجهزة الحكومية. وأنشئ ديوان الرقابة والتفتيش بتاريخ

1992/11/17م والذي يهدف إلى تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية في الدوائر وتحسين الأداء فيها. (أبو ماضي، 2004، ص75)

وفي المملكة العربية السعودية: وتشمل عدد من الأجهزة أهمها:

أ. **ديوان المراقبة العامة:** ويتولى تدقيق، ومراجعة حسابات الدولة للإيرادات، والمصروفات، وتقديم تقارير إلى رئاسة مجلس الوزراء حول الحسابات الختامية التي تقدمها وزارة المالية، وتقديم تقارير حول التجاوزات، والتلاعب إن وجد. والتفتيش على حسابات، ومستودعات الوزارات، والمصالح الحكومية. (نفس المرجع السابق)

ب. **هيئة الرقابة والتحقيق:** والتي تعتبر إحدى أجهزة الرقابة الإدارية التي تقوم بالرقابة على الموظفين من ناحية قيامهم بالأعمال الموكلة إليهم، وكشف المخالفات المالية والإدارية، وفحص الشكاوى المقدمة أو المحولة من جهة رسمية معينة.

وفي جمهورية مصر العربية: تتكون الأجهزة الرقابية العليا في جمهورية مصر من جهازين رئيسيين وهما: (نفس المرجع السابق)

أ. **الجهاز المركزي للمحاسبات:** وقد أنشئ هذا الجهاز عام 1964م، ويشرف على حسابات مختلف أجهزة الدولة من جانبي الإيرادات والمصروفات من خلال التفتيش، والمراقبة للمستندات، والسجلات الخاصة بالإيرادات والمصروفات لكل مؤسسة، كما تقوم بمراجعة حسابات المرتبات، والأجور، والتأكد من صحة التعيينات، والترقيات، وعمليات النقل داخل المؤسسات العامة في الدولة.

ب. **هيئة الرقابة الإدارية:** وهي هيئة مركزية تتبع لرئيس الدولة وتتولى بصفة أساسية إجراءات التحريات، والبحوث بقصد الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية، والجرائم الجنائية التي يرتكبها العاملون في مؤسسات الدولة أثناء عملهم، وترحيل أوراق هذه القضايا إلى النيابة العامة أو النيابة الإدارية وذلك حسب الاختصاص.

ولاحظ الباحث: أن بعض الدول تعمل على إنشاء جهازين أحدهما يتولى الرقابة المالية والآخر يتولى الرقابة الإدارية مثال مصر والأردن وبعض الدول أنشأت جهاز واحداً أعطيت له صلاحيات الرقابة المالية والإدارية مثل فلسطين.

ثانياً: المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة:

مقدمة:

حظي موضوع الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لها باهتمام معظم دول العالم فأنشأت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات دولية تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة المالية العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة، وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة، ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والإقليمي. وقد عملت تلك المنظمات على إصدار معايير دولية تعتبر أداء مهمة ورئيسية لممارسة العمل الرقابي، ونعرض فيما يلي لأهم المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة ولأهم الإعلانات الدولية الصادرة عنها: (فروانة، 2011، ص24).

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي):
- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإربوساي).
- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإسوساي)

1. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي):¹

تعريف:

هي منظمة مستقلة وغير سياسية أنشأت كمؤسسة دائمة حتى يتسنى تعزيز تبادل الآراء والتجارب بين الأجهزة الرقابية العليا حول الرقابة الحكومية وأعضائها من البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وتوفر الانتوساي منتدى يمكن فيه للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم مناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية وأفضل الممارسات ذات العلاقة، وتستخدم الانتوساي في عملها خمس لغات رسمية هي: العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية.

¹ الخطة الاستراتيجية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لعام 2011 الي 2016، ص2 انظر لموقع الانتوساي، (<http://www.intosai.org/ar>)

2. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإربوساي):¹

هي منظمة عربية تتكون من مجموع الدول العربية نص نظامها الأساسي على ضرورة تنظيم التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا وتنميته في دول المجموعة وتبادل وجهات النظر والخبرات والأفكار والدراسات والبحوث في مجال الرقابة المالية، ونشر الوعي الرقابي المالي في الوطن العربي، والعمل على تقوية أجهزة الرقابة المالية في أداء مهامها الرقابية ودعمها، تم تأسيس الإربوساي سنة 1976م.

وقد قام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بتفعيل دورة في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإربوساي).²

3. المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإسوساي):

هي هيئة إقليمية مستقلة تهدف إلى تدعيم تبادل الأفكار والخبرات ما بين دواوين المحاسبة الآسيوية في مجال الرقابة المالية العامة، وتأسست الإسوساي سنة 1979م. (مرجع سابق).

ثالثاً: الإعلانات الدولية التي اهتمت بالرقابة المالية: فيما يلي أهمها:

أولاً: إعلان ليما:³

ولقد صدر هذا الإعلان في المؤتمر التاسع في ليما عاصمة البيرو في عام 1977م، وفيما يلي أهم ما اشتمل عليه هذا الإعلان:

1. القواعد العامة:

أ. هدف الرقابة المالية:

إن مفهوم الرقابة المالية ونشأتها يرتبطان ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الإدارة العامة ذلك لأن إدارة الأموال العامة تتطلب الثقة وتمثل نوعاً من المسؤولية. والرقابة المالية ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها وإنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة وهدفها:

- كشف الانحراف عن المعايير القياسية.
- كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن إتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية.

¹ انظر لموقع المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإربوساي)،

http://www.arabosai.org/pays_detail.php?pays=16

² انظر الي تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية بعنوان " رقابة وتدقيق من اجل البناء والتنمية وتعزيز الحكم الصالح، 2006م.

³ انظر الي اعلان ليما عبر الموقع (1-issai-executive-summaries/view/article/issai-1-

[http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-1-\(the-lima-declaration.html](http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-1-(the-lima-declaration.html)

- جعل الأفراد محل المسؤولية قابلين بالمسؤولية الملقاة على كواهلهم.
- الحصول على التعويض أو إتخاذ خطوات تحول دون إعادة ارتكاب أمثال هذه المخالفات أو على الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل.

ب. الرقابة المسبقة والرقابة اللاحقة:

- تمثل الرقابة المسبقة نوعاً من الرقابة على الأعمال الإدارية والمالية قبل حدوث الواقعة في حين تمثل الرقابة اللاحقة نوعاً من الرقابة بعد حدوث الواقعة.
- إن الرقابة المسبقة الفعالة هي أمر ضروري من أجل إدارة الأموال العامة إدارة سليمة وهي يمكن أن تمارس من قبل هيئة الرقابة المالية العليا أو من قبل هيئات الرقابة المالية الأخرى.
- للرقابة المسبقة التي تقوم بها هيئة عليا فائدة كبيرة وذلك لكونها قادرة على منع المخالفة أو الضرر قبل حدوثه.
- إن منح اختصاص الرقابة المسبقة للهيئة العليا للرقابة المالية في بلد ما يعتمد على الوضع القانوني والظروف والمتطلبات الخاصة بذلك البلد، أما الرقابة اللاحقة فهي إختصاص ضروري يجب أن تمارسه هيئة الرقابة المالية العليا وذلك بصرف النظر عن كون تلك الهيئة تمارس الرقابة المسبقة أم لا.

الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية:

1. إن مرافق الرقابة الداخلية يتم إنشاؤها عادة ضمن الجهات أو الهيئات ذاتها، بينما لا تعتبر مرافق الرقابة الخارجية جزءاً من البنية التنظيمية للهيئات الخاضعة لرقابتها. لذا فالهيئات العليا للرقابة المالية هي مرافق تمارس الرقابة الخارجية.
 2. إن مرافق الرقابة الداخلية تتبع بالضرورة رئيس الهيئة التي تم إنشاء تلك المرافق ضمنها ومع ذلك فإن هذه المرافق يجب أن تظل مستقلة، من الناحيتين الوظيفية والتنظيمية بقدر الإمكان، ولكن ضمن البنية التنظيمية للهيئة التي تعمل ضمنها تلك المرافق.
 3. إن الهيئة العليا للرقابة المالية بصفقتها مرفقا يمارس الرقابة الخارجية، فإنها تملك اختصاص فحص مدى فعالية قيام الرقابة الداخلية بأعماله.
- وإذا ما ثبتت فعالية الرقابة الداخلية، فإن الجهود يجب أن تبتذل دون تحيز لحق هيئة الرقابة المالية العليا في القيام برقابة شاملة من أجل إيجاد نوع من التوزيع الملائم للاختصاصات فيما بين الهيئة العليا للرقابة المالية ومرفق الرقابة الداخلية فضلاً عن تدعيم التعاون بينهما.

2. استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية:

- أ. إن الهيئات العليا للرقابة المالية يمكنها أن تقوم بإختصاصاتها بصورة موضوعية وفعالة، إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة لرقابتها وكانت تتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارج عنها.
- ب. رغم أن الهيئات التابعة للدولة عادة لا يمكن أن تتمتع بإستقلال مطلق لأنها جزء من الدولة إلا أن هيئات الرقابة المالية العليا يجب أن يتوفر لها الاستقلال الوظيفي والتنظيمي كي تتمكن من القيام بأعمالها وإختصاصاتها.
- ج. يجب أن ينص دستور الدولة على إنشاء الهيئة العليا للرقابة المالية فيها، وعلى الدرجة الضرورية من الإستقلال اللازم لها. أما تفاصيل ذلك فتترك إلى القانون. هذا ولا بد من تقرير حماية تشريعية ملائمة لهذا الإستقلال توجب الرجوع إلى محكمة عليا للطعن في أي تدخل يتضمن المساس بإستقلال الهيئات العليا للرقابة المالية وإختصاصاتها الرقابية.

استقلال أعضاء وموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية:

1. إن استقلال الهيئات العليا للرقابة المالية مرتبط ارتباطاً غير قابل للفصل باستقلال أعضائها. والأعضاء هم الأشخاص اللذين يجب عليهم وضع القرارات للهيئة العليا للرقابة المالية كما أنهم مسئولون عنها أمام طرف ثالث وهؤلاء الأعضاء يظهرون أما بصورة مجموعة من الأعضاء في هيئة تتولى وضع القرار بمجموع أعضائها لهيئة الرقابة أو بصورة عضو واحد هو رئيس هيئة الرقابة المالية العليا وذلك في حال تنظيم هذه الهيئة على أساس فردي.
2. استقلال الأعضاء يجب أن يكفله الدستور أيضاً كما إن إجراءات إقالتهم من وظائفهم يجب أن ينص عليها الدستور ولكن بالشكل الذي لا يؤدي إلى الإضعاف من استقلالهم. إن أسلوب تعيين الأعضاء وإقالتهم من مناصبهم يعتمد على البنية الدستورية لكل بلد.
3. أما بخصوص ممارسة وظائفهم فإن مدققي الهيئات العليا للرقابة يجب أن لا يتعرضوا أثناء ذلك لضغوط من الجهات الخاضعة لرقابتهم، كما أنه لا يمكن أن يكونوا خاضعين ولا تابعين لتلك الجهات.

الاستقلال المالي للهيئات العليا للرقابة المالية:

1. إن الهيئات العليا للرقابة المالية يجب أن تكون مزودة بالوسائل المالية التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه.
2. إذا لزم الأمر فيجب أن تكون الهيئات العليا للرقابة المالية مخولة بان تطلب مباشرة من السلطة المختصة باعتماد الميزانية التقديرية للدولة بأن تمنحها الاعتمادات المالية اللازمة.

3. إن الهيئات العليا للرقابة المالية يجب أن تكون مخولة بأن تستعمل ضمن حدود مسؤوليتها الإعتمادات المخصصة لها في القسم الخاص بها من الميزانية التقديرية للدولة.

3. العلاقة بالسلطة التشريعية والحكومة والإدارة التنفيذية:

• العلاقة بالسلطة التشريعية:

إن إستقلال الهيئات العليا للرقابة المالية يكفله الدستور والقانون ويتطلب هذا الإستقلال أيضاً أن تتمتع هذه الهيئات بدرجة عالية من حق المبادرة والاستقلال الذاتي حتى في حال قيامها بالعمل نيابة عن السلطة التشريعية وممارستها للرقابة المالية بناءً على توجيه من هذه السلطة. إن العلاقة ما بين الهيئة العليا للرقابة المالية والسلطة التشريعية يجب أن ينظمها الدستور وذلك وفقاً لظروف ومتطلبات كل بلد.

• العلاقة بالحكومة والإدارة التنفيذية

إن الهيئة العليا للرقابة المالية تراقب أوجه نشاط الحكومة وسلطاتها الإدارية وغيرها من الهيئات التابعة لها. ولكن هذا لا يعني أن الحكومة تابعة للهيئة العليا للرقابة المالية، فالحكومة تتحمل بوجه خاص المسؤولية الكاملة عن أعمالها وعن إهمالها في القيام بتلك الأعمال ولا يمكنها أن تتحلل من هذه المسؤولية مستندة في ذلك إلى عمليات التدقيق التي تقوم بها الهيئة العليا للرقابة المالية أو إلى آراء بعض خبراء هذه الهيئة، ما لم تكن آراء أولئك الخبراء قد سلمت إليها على وجه قانوني أو صدرت بصورة أحكام قابلة للتنفيذ.

• سلطات التحقيق

1. إن الهيئات العليا للرقابة المالية يجب أن يكون لها الحق في الحصول على كل السجلات والوثائق المتعلقة بالإدارة المالية. كما أنها يجب أن تكون مخولة بأن تطلب شفويًا أو خطياً من الهيئة الخاضعة للرقابة أية معلومات ترى أنها ضرورية.
2. إن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن يكون لها الحق في أن تقر ما إذا كان من المناسب أن تقوم برقابتها في مقر الهيئة الواجب مراقبتها أو في مقر الهيئة العليا للرقابة المالية.
3. إن تحديد المدى الزمني من أجل تقديم معلومات أو وثائق أو سجلات أخرى ومن ضمنها الحسابات الختامية إلى الهيئة العليا للرقابة المالية، يجب أن يتم في حالات محددة أما في القانون أو من قبل الهيئة العليا للرقابة المالية نفسها.

• تنفيذ ملاحظات الهيئة العليا للرقابة المالية

1- إن الهيئات الخاضعة للرقابة يجب أن تعلق على ملاحظات الهيئة العليا للرقابة المالية وذلك ضمن الفترة الزمنية المحددة لذلك في القانون عادة أو من قبل الهيئة العليا للرقابة المالية، كما يتوجب عليها أن تشير أيضاً إلى الإجراءات أو التدابير المتخذة من قبلها نتيجة تلك الملاحظات.

2- إذا لم يتم تسليم ملاحظات الهيئة العليا للرقابة المالية إلى الجهة المسؤولة بالشكل القانوني الصحيح أو بصورة أحكام قابلة للتنفيذ، فإن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تكون مخولة مع ذلك أن تقترح على السلطة المختصة إتخاذ جميع التدابير الضرورية للمحافظة على حقوق الدولة ومطالبية الطرف محل المسؤولية بقبول تلك المسؤولية وتنفيذ ملاحظات هيئة الرقابة.

• آراء الخبراء وسلطات المعاونة الأخرى:

1- في بعض الحالات الهامة وبناءً على طلب السلطة التشريعية أو الإدارة، يمكن أن يصدر خبراء الهيئة العليا للرقابة المالية بعض الآراء كما يمكن للهيئة العليا نفسها أن تضمن تلك الآراء تعليقات على بعض قوانين مقترحة أو نظم أخرى تتعلق بقضايا مالية. وهنا يجب أن تتحمل السلطات الإدارية، المسؤولية وحدها نتيجة قبولها لهذه الآراء أو رفضها. كما أن قيام هيئة الرقابة وخبرائها بهذا العمل وإبدائهم تلك الآراء لن يؤثر على ملاحظاتها المستقبلية ولا على فعالية قيامها بعملها الرقابي.

2- ومن جهة أخرى نجد أن هناك بعض مشاريع النظم المتعلقة بالإجراءات المحاسبية يتطلب الأمر عرضها أحياناً على الهيئات العليا للرقابة المالية، حرصاً على سلامتها وانتظامها، وعندئذ لا يمكن للجهات المختصة إصدارها إلا بعد الإتفاق بشأنها مع هيئات الرقابة.

4. أسلوب التقارير وآلية تقديمها لأجهزة الدولة وعلى رأسها السلطة التشريعية.

تقديم التقارير إلى السلطة التشريعية والجمهور:

1- إن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تخول وتطالب، بنص دستوري بأن تقدم سنويا وبصورة مستقلة تقارير إلى السلطة التشريعية أو إلى أية سلطة عامة أخرى مختصة، وتضمنها ملاحظاتها. ويجب أن ينشر هذا التقرير بما يكفل الإطلاع على معلومات واسعة ومناقشتها كما يكفل الإطلاع على معلومات أكثر ملائمة لتنفيذ الملاحظات التي أبدتها الهيئة العليا للرقابة المالية.

2- إن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تخول أيضا أن تقدم تقارير أخرى، في كل وقت تراه مناسباً- ما بين مواعدي تقديم التقرير السنوي- وذلك بشأن الملاحظات التي تكون على مستوى معين من الأهمية والخطورة.

3- إن التقرير السنوي يجب أن يتضمن تغطية جميع أوجه نشاط الهيئة العليا للرقابة المالية أما بالنسبة للقضايا الجديرة بالمحافظة على سريتها لذاتها أو بناء على نص القانون، فيجب على هيئة الرقابة المالية العليا أن توازن بدقة قبل نشرها، ما بين أهمية المحافظة على سريتها وبين المنفعة التي سوف تحقق من إفشائها.

• أسلوب التقرير

1. إن التقارير يجب أن تطرح الوقائع وتقومها بأسلوب موضوعي وواضح وأن تكون معالجتها محصورة بالقضايا الجوهرية الهامة فقط كما يجب أن تكون صياغة التقارير دقيقة ومفهومة.

2. إن وجهة نظر الهيئات والوحدات الخاضعة للرقابة بخصوص الرد على ملاحظات الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تعطى الأهمية المطلوبة في التقرير.

ثانياً: إعلان واشنطن¹

صدر هذا الإعلان عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة (إنتوساي) عام 1991 م، وتضمن هذا الإعلان بعض القواعد الأساسية النموذجية للرقابة المالية، يمكن للدول الإسترشاد بها في مجال الرقابة المالية. ونقلا عن (فروانة، 2011، ص: 28)

ومن أهم القواعد الرقابية التي أقرها إعلان واشنطن:

1. التأكيد على إستقلال هيئات الرقابة العليا عن السلطات العامة في الدولة، ووجوب تقرير حماية تشريعية لمبدأ إستقلال هذه الهيئات.

2. وجوب توفر الأهلية والإختصاص للمراقب المالي، لتكون هذه المتطلبات منسجمة مع طبيعة عمل الرقابة المالية ونطاقها وتعقيدها، والعمل على التنمية المهنية لموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية وتدريبهم لتمكينهم من أداء عملهم بفاعلية.

¹ انظر الي اعلان واشنطن على الموقع (<http://www.intosai.org/ar/about-us/statutes.html>)

3. تحديد أنواع الرقابة المالية وهي ثلاثة أنواع:

أ. الرقابة المالية القانونية: التي تأخذ شكل (رقابة وقائية) وهي تتم في وقت يسمح لهيئة الرقابة المالية ان تمنع إجراء أي تصرف يقرر انه مخالف للقانون.

ب. الرقابة المالية على الأداء: التي تنصب على التحقق من مدي التمسك بسياسات الإدارة وتقديم المعلومات الإدارية والمالية الموثوق بها وفي الوقت المناسب. فهي رقابة يعد فيها المراقب المالي تقريراً بشأن مدي التوفير والكفاءة اللذين يتم بموجبهما الحصول على الموارد واستخدامها، فضلا عن الفعالية التي تم بموجبها تحقيق الأهداف.

ج. الرقابة المالية المحاسبية: التي تستهدف المحافظة على الموجودات والموارد، والتي تتحقق من دقة السجلات الحسابية وإكتمالها وسلامتها.

4- وضع القواعد والإجراءات الخاصة بإعداد التقارير الرقابية كأسلوب هام من أساليب الرقابة المالية، ومدي اختلاف هذه التقارير بحسب نوع الرقابة المالية، وبيان المعلومات والبيانات التي يجب أن يتضمنها التقرير، وأهمها: عنوان التقرير وتاريخه وهدفه والمادة محل التقرير وسنده القانوني، ومناسبة إعداده ووقت ورأي مُعد التقرير وتوقيعه والمخالفات المالية وحجمها ومستوى المساءلة التي تترتب عليها.

ثالثاً: إعلان جاكرتا:

صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية خلال اجتماعها في مدينة (جاكرتا) عام 1998م.

ومن أهم المبادئ الرقابية المالية التي تضمنها هذا الإعلان: (كنعان، 2005، ص100)

القواعد الإرشادية لهيئات الرقابة المالية العليا:

والتي تشكل إطاراً عملياً لتطبيق مفهوم الرقابة على الأداء، وهي قواعد من الخبرات التي يتمتع بها الأعضاء في المنظمة والتي تشكل منهجاً متكاملماً لرقابة الأداء يمكن للمراقبين الماليين في دواوين المحاسبة من خلال تطبيقها التعامل مع المتطلبات المعقدة لرقابة الأداء في ظل الإستخدام الواسع لتقنية المعلومات.

كما عرف هذا الإعلان الرقابة على الأداء بأنها: "مراقبة الإقتصاد والكفاءة والفعالية التي تستخدم بواسطتها الجهة الخاضعة للرقابة مواردها عند قيامها بمسؤولياتها.

يضاف إلى المبادئ السابقة إعلان القواعد والإجراءات الإرشادية لتطبيق مفهوم رقابة الأداء والتي تشمل: تحديد السلطة القانونية لرقابة الأداء وأهدافها وأسلوب رقابة الأداء، ومراحل تنفيذها،

ودليل إثبات الرقابة الذي يتضمن المعلومات التي يتم الحصول عليها، واستخدامها لدعم ملاحظات هيئة الرقابة المالية، وكيفية إعداد التقارير الرقابية الخاصة برقابة الأداء ومضمونة، وأثر تقنية المعلومات على ممارسة رقابة الأداء، والآثار المحتملة لرقابة الأداء.

رابعاً: إعلان بكين: نقلا عن (كنعان، 2005م، ص: 102)

ولقد صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (إسوساي) في مدينة بكين في جمهورية الصين الشعبية في العام 1991م.

ولقد ناقش الإعلان أربعة مواضيع مهمة ثلاثة منها فرعية وأحدها رئيسي، وفيما يلي عرضا لهذه الموضوعات (الإسوساي، 1991)

- الموضوع الرئيسي: ويدرس دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في رفع مستوى فعالية الإدارة المالية العامة والاستثمارات.
- الموضوع الفرعي الأول: وركز على إختصاصات الرقابة المالية وإستراتيجيتها ومناهجها في تحسين الإدارة المالية العامة.
- الموضوع الفرعي الثاني: الرقابة المالية على الإستثمارات العامة، وذلك من خلال فحص جوانب الكفاءة والفعالية في جميع أشكال الإستثمارات، سواء المملوكة للدولة، أو المدعومة من قبل الدولة في شكل قروض، منح، وضمانات.
- الموضوع الفرعي الثالث: الرقابة المالية على الهيئات المالية وشركات التأمين، وخاصة التي تتضمن وحدات هامة تختص بالأعمال المصرفية وتنمية الأموال والإستثمارات والتأمين.
- وقد ركز إعلان بكين على الآلية التي تكفل إدارة الأموال العامة بشكل يضمن الإستفادة منها، خاصة بعد تزايد مشاركة الحكومات في نشاطات التنمية ومقاولات الأعمال والنشاطات الإقتصادية الأخرى، والمتمثلة في الإستثمارات 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 الإستثمار والتمويل والتأمين.

خامساً: إعلان نيودلهي:

وهو يدور حول المبادئ الأساسية للارتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي. أعلنت الجمعية العامة السادسة والندوة الدولية الخامسة للمنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة (أسوساي) واللذان أقيمتا في نيودلهي بالهند في شهر نوفمبر عام 1994 بدراسة الموضوع الرئيسي والموضوعات الفرعية التالية:

(إعلان نيودلهي، ترجمة ديوان المراقبة السعودي، 1994، ص بدون) نقلا عن (فروانة، 2011، 38)

الموضوع الرئيسي: دور الجهاز الأعلى للرقابة في الارتقاء بمحاسبة فعالة في القطاع الحكومي.
الموضوع الفرعي الأول: صلاحيات التدقيق والإستراتيجيات والأساليب لتحسين المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

الموضوع الفرعي الثاني: تدقيق القوائم والتقارير المالية والحكومية.

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

خلصت الجمعية العامة من خلال مداولاتها إلى ما يلي:

- أن العوامل المتمثلة في التخطيط السليم وفي الميزانية وفي الرقابة الداخلية وفي نظم المحاسبة والتقارير تساعد وتسهل عملية المساءلة في القطاع الحكومي.
- هناك دور مزدوج للأجهزة العليا للرقابة يتمثل في كونها أداة مهمة لضمان المساءلة وفي كونها مساعداً ومعاوناً للجهة الحكومية.
- وفي الوقت الذي تتحمل فيه الجهة الحكومية مسؤولية إنشاء وتطوير أنظمة للمحاسبة والرقابة الداخلية، يجب على الأجهزة العليا للرقابة للتأكد من أن هذه الأنظمة فعالة ومناسبة وذلك من خلال مراجعتها واقتراح التحسينات عليها.
- ولقد أكدت النتائج التي توصلت إليها لجنة الإنتوساي الدائمة بقواعد المحاسبة والرقابة الداخلية على الحاجة إلى التدخل من الأجهزة العليا للرقابة وبشكل فعال لتحسين أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

سادساً: إعلان مكسيكو:¹

لقد انعقد المؤتمر الدولي التاسع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) في مكسيكو 2007 وقد تقرر تبني وتوزيع هذه الوثيقة التي تحمل عنوان " إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية ". (إعلان مكسيكو، 2007، ص 1-4) الموقع الإلكتروني.

بصفة عامة، تقر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بوجود ثمانية مبادئ رئيسية انبثقت عن إعلان ليما وعن القرارات التي تم إتخاذها في المؤتمر السابع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في سيول (كوريا) كشرط ومتطلبات أساسية للرقابة المالية السليمة في القطاع العام.

المبدأ الأول: وجود إطار دستوري-نظامي-قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار، بمعنى من المطلوب تشريع تحدد بالتفصيل مدي استقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

المبدأ الثاني: إستقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة " والأعضاء "، بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم.

تحدد التشريعات المطبقة شروط تعيين رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة و"الأعضاء"، وإعادة تعيينهم، وعملهم، ونقاعدهم وإقالتهم.

- يتم تعيينهم، أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم وفق إجراء يضمن إستقلاليتهم عن السلطة التنفيذية
- يكون تعيينهم لمدة طويلة كافية ومحددة حتى يتمكنوا من أداء المهام المنوطة بهم دون خوف من العقاب.
- تكون لديهم حصانه ضد الملاحقة القضائية بخصوص أي عمل سابق أو حاضر نتج عن الأداء العادي والطبيعي لمهامهم كما يقتضي الحال.

المبدأ الثالث: صلاحية واسعة وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها، مع احترام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للقوانين التي تصدرها السلطة التشريعية والتي تطبق عليها، فإنها متحررة من أي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية:

- عند اختيار مواضيع الرقابة.
- عند التخطيط لعملياتها الرقابية، وبرمجتها، وإنجازها، وإعداد تقاريرها، ومتابعتها.

¹ انظر الي اعلان مكسيكو، 2007، علي الموقع ، (<http://www.intosai.org/ar/issai-executive->) ([summaries/view/article/issai-10-the-mexico-declaration-on-sai-independence-eger.html](http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-10-the-mexico-declaration-on-sai-independence-eger.html))

- عند تنظيم وإدارة جهازها الرقابي.
- عند فرض عقوبات عندما يكون تطبيق العقوبات جزءاً من صلاحية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

لا ينبغي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بأي شكل من الأشكال أن تتدخل أو تعطي الانطباع بأنها تتدخل في إدارة الجهات الخاضعة لرقابتها، وينبغي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تضمن عدم قيام موظفيها بتكوين علاقات وثيقة مع الجهات الخاضعة للرقابة لكي تبقى موضوعية أو تبدو موضوعية، ورغم أن للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة حرية التصرف التامة في أداء المهام المنوطة بها، يجب عليها أيضاً أن تتعاون مع الجهات الحكومية والعامّة والتي تسعى إلى إدخال تحسينات على استخدام وإدارة الأموال العامة.

ويتعين على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تستخدم معايير العمل والرقابة المناسبة وأن تلتزم بقواعد السلوك المهني المذكورة في الوثائق الرسمية لمنظمة الإنتوساي واتحاد المحاسبين الدولي أو الهيئات الأخرى المعترف بها التي تضع المعايير.

يجب على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تقدم تقريراً سنوياً خاصاً بالأنشطة التي تقوم بها إلى السلطة التشريعية ومؤسسات أخرى في الدولة بمقتضى الدستور أو القوانين الأساسية أو التشريعات، ويجب عليها أن تنشر هذا التقرير على الجمهور.

المبدأ الرابع: الوصول غير المقيد للمعلومات: ينبغي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تتمتع بالسلطات الكافية للحصول بشكل غير مقيد ومباشر وحر، وفي الوقت المناسب، على كافة الوثائق والمعلومات اللازمة لأداء مهامها القانونية على النحو الصحيح.

المبدأ الخامس: حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها لا ينبغي تقييد حرية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في إعداد تقارير بشأن نتائج أعمالها الرقابية، فينبغي بموجب القانون أن ترفع تقريراً بشأن نتائج رقابتها المالية على الأقل مرة في كل سنة.

المبدأ السادس: حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها:

يجب أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بحرية تقرير محتوى ومضمون تقاريرها الرقابية، فضلاً عن حقها في إبداء الملاحظات ورفع التوصيات في تقاريرها الرقابية، مع الأخذ في عين الإعتبار، كلما كان مناسباً وجهة نظر الجهات المشمولة بالرقابة.

تحدد الهيئة التشريعية حداً أدنى للشروط المتعلقة بإعداد تقارير الرقابة المالية من قبل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، كلما كان مناسباً.

المبدأ السابع: وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة:

المبدأ الثامن: الإستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفر الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة:

ينبغي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تتمتع بالموارد البشرية والمادية، والنقدية اللازمة والمعقولة، ولا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول إلى هذه الموارد أو توجيهها. تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لكي تتمكن من القيام بالمهام المنوطة بها.

تكون السلطة التشريعية أو إحدى لجانها مسئولة عن ضمان توفير الموارد اللازمة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لكي تتمكن من القيام بالمهام المنوطة بها.

يحق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تلجأ مباشرة إلى السلطة التشريعية إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية ولا تسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها.

المبحث الخامس: مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية
للأجهزة العليا للرقابة ومدى توافقها بنص قانون ديوان الرقابة المالية
والإدارية.

المطلب الأول: مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية
للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)

أولاً: الغاية والأهداف¹

يسعى المعيار رقم 20 من المبادئ الصادرة عن المنظمة الدولية إلى الإرتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة في الأجهزة العليا للرقابة من أجل مساعدتها على الريادة عبر إعطاء المثل من خلال حوكمتها وممارستها.

وتعد أفضل الممارسات المقدمة في هذه الوثيقة بضع أمثلة من ممارسات الأجهزة العليا للرقابة المتعلقة بالشفافية والمحاسبة.

وتجدر الإشارة إلى أن الأجهزة العليا للرقابة تعمل في إطار تفويضات قانونية وأنماط متباينة، وبالتالي فإن المبادئ يمكن ألا يتم تطبيقها بنفس الدرجة لدى كل الأجهزة، بل الهدف من هذه المبادئ هو أن تقودها تجاه هدف مشترك وهو الشفافية والمساءلة.

وتورد الدراسة مفهوم مبادئ الشفافية والمساءلة الصادر عن المنظمة الدولية مع ديوان الرقابة ومدى توافرها في قانون الديوان رقم (15) لسنة 2004 وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (مبادئ الشفافية والمساءلة).

ثانياً: مبادئ الشفافية والمساءلة:

1. تقوم الأجهزة الرقابية بأداء مهامها ضمن إطار قانوني يتيح الشفافية والمساءلة.
2. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح عن تفويضها القانوني ومسؤولياتها ورسالتها واستراتيجياتها للعموم.
3. تتبنى الأجهزة العليا للرقابة معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية.
4. تطبق الأجهزة العليا للرقابة معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيها من مختلف الدرجات.

¹ انظر الي مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)،
(http://ar.issai.org/media/14023/issai_20_a.pdf)

5. تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشويها شبيهة عندما تقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطتها.
6. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإدارة عملياتها باقتصاد وكفاءة وفاعلية وطبقاً للقوانين والتنظيمات كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب.
7. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإعداد تقارير لفائدة العموم حول نتائج رقابتها وحول استنتاجاتها حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.
8. تتواصل الأجهزة العليا للرقابة بصفة منتظمة وشاملة حول أنشطتها وحول نتائج عمليات الرقابة التي تقوم بها وذلك عبر وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية وعبر وسائل أخرى.
9. تستخدم الأجهزة العليا للرقابة الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها.

المطلب الثاني: مدى توافق نص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية مع مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

مقدمة:

تناول الباحث في هذا المطلب مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإننتوساي) والتي تتكون من تسعة مبادئ وينفرد منها عدة بنود، وتم مقارنتها مع نص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م ومدى توافقه مع مبادئ الشفافية والمساءلة.

المبدأ الأول: تقوم الأجهزة العليا للرقابية بأداء مهامها ضمن إطار قانوني يتيح الشفافية والمساءلة والتي تنص علي:

1. سلطة الرقابة وتشريعاتها ومسؤولياتها.
2. الظروف المحيطة بتعيين وإقالة رئيس الجهاز وأعضاء المؤسسات الجماعية.
3. متطلبات عمل الأجهزة وإدارتها المالية.
4. النشر المنتظم لتقارير الرقابة.
5. الإشراف على أنشطة الجهاز.
6. التوازن بين حصول العموم على المعلومات وسرية أدلة الإثبات الرقابية وباقي المعلومات عن الجهاز.

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

فقد أوجب النظام الأساسي المعدل بموجب أحكام المادة (96) إنشاء ديوان للرقابة المالية والإدارية وتعيين رئيس له كما يلي:

بند رقم (1) ينشأ ديوان الرقابة المالية والإدارية على أجهزة السلطة كافة، بما في ذلك مراقبة تحصيل الإيرادات العامة والإنفاق منها في حدود الموازنة.

بند رقم (2) ويقدم الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي تقريراً سنوياً أو عند الطلب، عن أعماله وملاحظاته.

1. بخصوص سلطة الديوان وتشريعه في قانون الديوان:

المادة رقم (2) ينشأ بمقتضى أحكام هذا القانون ديوان عام يسمى "ديوان الرقابة المالية والإدارية" يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة.

2. فيما يتعلق بظروف تعيين رئيس الديوان وإقالته، المادة رقم (4) وتنص على:

1. يعين رئيس الديوان بقرار من رئيس السلطة الوطنية بناءً 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 عدداً كافياً من الموظفين لتمكين الديوان من القيام بمهامه.

والمادة رقم (6) تنص على شروط تعيين رئيس الديوان ونائبه: يشترط فيمن يعين رئيساً للديوان أو نائباً لرئيس الديوان ما يلي:

1. أن يكون فلسطينياً.

2. أن يكون من ذوي الكفاءة والاختصاص.

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.

وبخصوص إقالة رئيس الديوان: المادة رقم (10)، بند رقم (2) ينص على:

لا يجوز عزل رئيس الديوان لأي سبب من الأسباب إلا بالأغلبية المطلقة للمجلس.

3. بخصوص متطلبات عمل الديوان والأمور المالية (الإيرادات والنفقات).

المادة رقم (23) أهداف الديوان واختصاصاته وهي:

يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال 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 للثبوت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها.

6. مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات على الوجه المبين في هذا القانون.

7. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصداقية 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 تلافئها 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 الشكاوى التي يقدمها المواطنون عن المخالفات والإهمال في أداء الواجبات الوظيفية ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوى أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.

12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:

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 اختلاف 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 مطابقة 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 استرداد السلف والقروض في الأوقات المعينة لاستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخرينة العامة.

15. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العاميين 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 وألية 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.

4. بخصوص النشر المنتظم للتقارير المادة رقم (26) تتعلق بالتقارير ربع السنوية أو عند الطلب:

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.

5. بخصوص مسؤولية الديوان المادة رقم (7).

يكون الديوان مسؤولاً أمام رئيس السلطة الوطنية وأمام المجلس التشريعي، ويتولى المهام والصلاحيات المناطة به وفقاً لأحكام القانون.

6. سرية المعلومات للعموم وأدلة الإثبات.

فبما يتعلق بحصول العموم على المعلومات لا يوجد مادة بهذا الخصوص وعند مقابلة أحد موظفي الديوان تبين الاتي: يرجع ذلك لعدة أسباب وهي ان طبيعة عمل الديوان ليس مع الجمهور وإنما مع الموظفين حسب الآليات الخاصة المعروفة مادة رقم (31) تبين الجهات الخاضعة لرقابة الديوان:

تعليق الباحث: يري الباحث هناك توافق كبير بين جميع بنود المبدأ الأول من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإننتوساي) ونص قانون ديوان الرقابة المالية والادارية ما عدا البند السادس وهو ما يتعلق بسرية المعلومات وتبين ذلك أن طبيعة عمل الديوان ليس مع الجمهور وإنما مع الموظفين.

المبدأ الثاني: تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح عن تفويضها القانوني ومسؤولياتها ورسالتها واستراتيجياتها للعموم والتي تنص علي:

1. تفصح الأجهزة العليا للرقابة للعموم عن تفويضها القانوني.
2. تفصح تقارير الأجهزة العليا للرقابة عن رسالتها وتنظيمها واستراتيجيتها وعلاقتها بمختلف الأطراف ذوي العلاقة بما فيهم الأجهزة التشريعية والسلطات التنفيذية.
3. تكشف للعموم عن شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيس الجهاز وأعضاء المؤسسات الجماعية.
4. يُفضل ان تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالكشف لفائدة العموم عن المعلومات الأساسية حول تفويضها القانوني ومسؤولياتها ورسالتها واستراتيجيتها وأنشطتها باستخدام إحدى اللغات الرسمية للإننتوساي بالإضافة إلى لغتها الوطنية.

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

1. لا يوجد إفصاح للعموم ولا يتعامل الديوان مع العموم باي طريقه. فيما يتعلق بالجهات الخاضعة لرقابة الديوان وهم حسب المادة رقم (31). (رئاسة السلطة-رئيس وأعضاء المجلس التشريعي-المجلس التشريعي-السلطة القضائية-وزارات السلطة-قوات الأمن وكافة الأجهزة الأمنية-الهيئات والمؤسسات العامة والأهلية والنقابات والجمعيات والاتحادات-المؤسسات التي تمتلكها أو تساهم السلطة فيها-المؤسسات التي رخص لها بإدارة مرفق عام-الهيئات المحلية)
2. بخصوص الإفصاح عن تقارير الديوان نصت المادة رقم (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 لإتخاذ ما يلزم من بشأنها.

3. بخصوص التعيين تم ذكره في المبدأ الأول رقم (2)، وبخصوص عزل رئيس الديوان المادة رقم (10) بند رقم (2).

لا يجوز عزل رئيس الديوان لأي سبب من الأسباب إلا بالأغلبية المطلقة للمجلس التشريعي، والمادة رقم (15) بند رقم (1)، إذا شغل مركز رئيس الديوان يعين بديل آخر له خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ الشغور وفقا لأحكام القانون.

4. لا يوجد في نص قانون ديوان الرقابة. وكما ذكرت سابقاً بأن الديوان لا يتعامل مع العموم.

تعليق الباحث: يري الباحث ان هناك توافق بدرجة متوسطة في المبدأ الثاني من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة(الانتوساي) ونص قانون ديوان الرقابة المالية والادارية ما عدا البند الأول والرابع لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ الثالث: تتبنى الأجهزة العليا للرقابة معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية والتي تنص علي:

1. تتبنى الاجهزة العليا معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الإنتوساي الأساسية للرقابة والمفصلة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
2. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر ماهية تلك المعايير والمنهجيات وكيفية الالتزام بها.
3. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر نطاق أنشطتها الرقابية التي تقوم بها في إطار تفويضها القانوني وبناء على عمليات تقييمها للمخاطر وتخطيطها.
4. تتواصل الأجهزة العليا للرقابة مع الجهات الخاضعة لرقابتها حول المعايير التي ستعتمد عليها في إبداء آرائها.
5. تُبقي الأجهزة العليا للرقابة الجهات الخاضعة لرقابتها على علم بأهداف ومنهجية ونتائج مهماتها الرقابية.
6. تخضع نتائج رقابة الأجهزة العليا للرقابة لإجراءات إبداء الملاحظات وتخضع توصياتها للنقاش والرد من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.
7. توفر الأجهزة العليا للرقابة آليات فعالة لمتابعة توصياتها من أجل التأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاتها وتوصياتها بالإضافة إلى تلك الصادرة عن السلطة التشريعية. (المعيار رقم 10 حول الاستقلالية-المبدأ السابع).

8. تسمح إجراءات المتابعة لدى الأجهزة العليا للرقابة بان تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو حول مبررات عدم إتخاذ تلك الإجراءات.

9. يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطتها الرقابية وحول تقاريرها، كما يتعين عليها إخضاع هذا النظام لمراجعة مستقبلية بصفة دورية.

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

1. تتوافق المادة رقم(3) بند رقم (4) من قانون الديوان وتنص على:

" ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام ولتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والإقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

2. لا يوجد في نص قانون الديوان ما يتعلق بنشر معايير ومنهجيات رقابية.

الفقرة رقم 3،4،5 من مبادئ الشفافية والمساءلة:

وضحت المادة رقم (3) من قانون ديوان الرقابة لسنة 2004 م مفهوم الرقابة بأنه 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 الإنحراف أينما وجد. 3. مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة. 4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والإقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

6. بخصوص متابعة التوصيات: وقد أوضحت المادة رقم (36) من نص قانون ديوان الرقابة الفقرة ب وهي:

- الرد على ملاحظات الديوان خلال شهر من تاريخ إبلاغ هذه الجهات بها، وأيضاً المادة رقم (41) بند رقم (1) وهي: وفقاً لأحكام هذا القانون يعد مخالفة إدارية ما يلي:
- 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 التسويق.

7. المادة رقم (41) بند رقم (3): وفقاً لأحكام هذا القانون يعد مخالفة إدارية التأخر دون مبرر في إبلاغ الديوان خلال الموعد المحدد في هذا القانون بما تتخذه الجهة المختصة في شأن المخالفة التي تُبلغ إليها.

8. المادة رقم (41) وفقاً لأحكام هذا القانون يعد مخالفة إدارية ما يلي:

- 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.
- إخفاء بيانات يطلبها الديوان، أو الإمتناع عن تقديمها إليه، أو رفض اطلاعه عليها، مهما كانت طبيعتها وكذلك الإمتناع عن تنفيذ طلب الإستدعاء.
- التأخير دون مبرر، في إبلاغ الديوان خلال الموعد المحدد في هذا القانون، بما تتخذه الجهة المختصة في شأن المخالفة التي تُبلغ إليها.
- التقصير في العمل الإداري، أو في إدارة المرفق العام.
- سوء الأداء أو الإهمال في أداء الوظيفة.
- مخالفة التعليمات أو القرارات ذات العلاقة الصادرة عن الديوان.

9. لا يوجد في نص قانون الديوان، وبعد البحث العميق في نصوص القانون لاحظ الباحث بوجود المادة رقم (23). وتنص علي:

المادة رقم (23) أيضاً البند رقم (8) من إختصاصات الديوان هي: 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 وإقتراح وسائل تلافيتها ومعالجتها.

تعليق الباحث: يري الباحث أن هناك توافق بدرجة متوسطة في المبدأ الثالث من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة(الانتوساي) ونص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ما عدا البند الثاني والتاسع لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان. **المبدأ الرابع: تطبق الأجهزة العليا للرقابة معايير عليا للنزاهة والأخلاقيات على موظفيها من مختلف الدرجات والتي تنص علي:**

1. توفر الأجهزة العليا للرقابة قواعد أو قوانين وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع المعيار رقم 30 الخاص بقواعد الأخلاقيات المدرج ضمن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

2. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتشجيع السلوك الأخلاقي في المؤسسة.

3. تمنع الأجهزة العليا للرقابة على المستوى الداخلي تضارب المصالح والفساد وتضمن الشفافية والمشروعية بالنسبة لعملياتها.

4. تنتشر للعموم الشروط الأخلاقية وواجبات المراقبين (القضاة في نموذج المحكمة، الموظفين المدنيين الآخرين).

5. على أجهزة الرقابة أن تنتشر الحالات المهمة لسوء السلوك الأخلاقي التي تم إثباتها.

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

الفقرة (1،2) من مبادئ الشفافية والمساءلة:

نصت المادة رقم (17) تضارب المصالح ونظام الموظفين في الديوان وهي:

لا يجوز لرئيس الديوان ونائبة 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 شيئاً 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.

وأيضاً المادة رقم (45) بند رقم 2،3،4 وهي كالتالي: شروط تعيين موظفي الديوان:

يشترط فيمن يعين موظفاً في الديوان ما يلي:

- أن يكون فلسطينياً.
 - أن يكون من ذوي الكفاءة والإختصاص.
 - من المشهود له بالنزاهة وحسن السمعة.
 - ألا يكون قد أدين من محكمة مُختصة في أية جناية أو في جنحة مُخلّة بالشرف أو الأمانة أو جريمة من جرائم الأموال.
3. لا يوجد ما يقابله في نص قانون الديوان.
 4. لا يوجد ما يقابله في نص قانون الديوان.
 5. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان.

تعليق الباحث: يري الباحث أن هناك توافق بدرجة ضعيفة في المبدأ الرابع من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) وقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ما عدا البند الثالث الرابع والخامس لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ الخامس: تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشوبها شبهة عندما تقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطتها والتي تنص علي:

1. يتعين على الأجهزة العليا للرقابة أن تتأكد أن تعاقدها مع أطراف خارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة لا يُعرض مبادئ الشفافية والمساءلة لأية شبهة.

2. إن الخبرات التي تم الإستعانة بها من جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لجهات خارجية تظل ضمن مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة وتخضع للسياسات الأخلاقية (خاصة في تضارب المصالح) والسياسات التي تضمن النزاهة والشفافية.

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

الفقرة (1،2) من مبادئ الشفافية والمساءلة:

نصت المادة رقم (19) والتي تم ذكرها في سابقا وهي: للديوان الإستعانة بالإختصاصيين والخبراء في الأمور والمسائل التي تُعرض عليه وتتطلب دراستها وإبداء الرأي فيها مؤهلات خاصة وتُصرف لهم مكافآت مالية مقابل خدماتهم وفقاً للوائح الخاصة بذلك.

تعليق الباحث: يري الباحث أن هناك توافق بدرجة كبيرة جداً في المبدأ الخامس من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) ونص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في جميع البنود.

المبدأ السادس: تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإدارة عملياتها باقتصاد وكفاءة وفاعلية وطبقاً للقوانين والتنظيمات كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب والتي تنص علي:

1. تطبق الأجهزة العليا للرقابة ممارسات إدارية سليمة بما فيها أنظمة الضبط الداخلي الملائمة لإدارتها وعملياتها المالية.

2. تنشر القوائم المالية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة وتخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية.

3. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتقييم ونشر تقارير حول عملياتها وإنجازاتها في مختلف المجالات مثل الرقابة المالية ورقابة الالتزام والأنشطة القضائية (بالنسبة للأجهزة ذات الطابع القضائي) ورقابة الأداء وتقييم البرامج والإستنتاجات حول أنشطة الحكومة.
4. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالحفاظ على المهارات والقدرات التي تحتاجها وتطويرها من أجل القيام بعملها لإنجاز رسالتها والوفاء بمسؤولياتها.
5. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر مبلغ ميزانياتها الإجمالية ومصادر مواردها المالية (إعتمادات برلمانية-ميزانية عامة-وزارة مالية-هيئات-أتعاب) وكيفية استخدام هذه الموارد.
6. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بقياس وإعداد تقارير حول كفاءة وفاعلية استخدام مواردها المالية.
7. يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تستعين بلجان تدقيق مشكلة من أغلبية أعضاء مستقلين من أجل مراجعة وإبداء الرأي حول إدارتها المالية وإعدادها للتقارير المالية.
8. يمكن للأجهزة العليا للرقابة استخدام مؤشرات للأداء من أجل تقييم القيمة المضافة لعملها الرقابي لفائدة البرلمان والمواطنين وباقي الأطراف ذوي العلاقة.
9. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بقياس مدى ظهورها لدى العموم ونتائجها وتأثيرها عن طريق التغذية المرتدة من مصادر خارجية.

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

1. في المادة رقم (27) بند رقم (2).
- تتم أعمال الرقابة المالية على الصرف وعلى نظم الضبط الداخلي بما يضمن اظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات بحيث تعطي صورة حقيقية.
2. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان.
3. نصت المادة رقم (26) من قانون ديوان الرقابة على أنه.
- "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 لإتخاذ ما يلزم بشأنها".

4. المادة رقم (46) حظر نذب موظفي الديوان للعمل في جهات أخرى.

لا يجوز لرئيس الديوان نذب أي من الموظفين في الديوان للقيام مؤقتاً أو بشكل دائم بعمل معين في أية جهة حكومية أو غير حكومية.

5. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان، وبعد البحث في نصوص القانون بشكل معمق يمكن اعتبار بعض مواد القانون تتلاءم مثل المادة رقم (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".

6. المادة رقم (49) تقارير كفاية الأداء للموظفين.

تنظم تقارير كفاية الأداء للموظفين بلائحة أو نظام يصدر بقرار من رئيس الديوان.

7. ينص قانون الديوان على الإستعانة بخبرات خارجية وذلك يتوافق في المادة رقم (19).

لليوان الإستعانة بالاختصاصيين والخبراء في الأمور والمسائل التي تعرض عليه وتتطلب دراستها وإبداء الرأي فيها مؤهلات خاصة وتصرف لهم مكافآت مالية مقابل خدماتهم وفقاً للوائح الخاصة بذلك.

8. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان.

9. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان.

10. المادة رقم (36) الفقرة (ب) موافاة الديوان بالبيانات والمعلومات.

تنص على الرد على ملاحظات الديوان خلال شهر من تاريخ إبلاغ هذه الجهات بها.

تعليق الباحث: يري الباحث ان هناك توافق بدرجة ضعيفة في المبدأ السادس من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة(الانتوساي) وقانون ديوان الرقابة المالية والادارية ما عدا البند الثاني والخامس والثامن والتاسع لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ السابع: تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإعداد تقارير لفائدة العموم حول نتائج رقابتها وحول إستنتاجاتها حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة والتي تنص على:

1. تنشر الأجهزة العليا للرقابة إستنتاجاتها وتوصياتها الناتجة عن عمليات الرقابة إلا ما كان يعتبر سرىا منها بحكم قوانين أو تنظيمات خاصة.

2. تُعد الأجهزة العليا للرقابة تقارير حول التدابير المتخذة فيما يخص متابعة توصياتها.
3. تُعد الأجهزة العليا للرقابة (المكونة كمحاكم) تقارير حول العقوبات والغرامات المطبقة على المحاسبين أو المدراء.
4. وأيضاً تنشر الأجهزة العليا للرقابة على العموم تقاريرها حول النتائج العامة للرقابة المتضمنة مواضيع مثل تنفيذ الميزانية العامة للحكومة والوضع المالي والعمليات المالية، وإذا سمح إطارها القانوني بذلك، رقابتها المهنية الداخلية وإمكانياتها المهنية.
5. تحافظ الأجهزة العليا للرقابة على علاقة قوية مع اللجان البرلمانية المختصة من أجل مساعدتها على فهم أفضل لتقارير الرقابة وإستنتاجاتها ومن أجل مساعدتها على إتخاذ الإجراءات المناسبة.

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

1. نصت المادة رقم (8) من قانون ديوان الرقابة بخصوص نشر التقرير السنوي. يقدم رئيس الديوان الى كل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً مفصلاً أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته وعلية أن يزود رئيس السلطة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء بأية بيانات أو معلومات أو دراسات أو أبحاث يطلبونها منه القيام بأي عمل آخر يعهد به إليه من أي منهم، وينشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية.
2. نصت المادة رقم (26) من قانون ديوان الرقابة على أنه. "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 لإتخاذ ما يلزم بشأنها"
3. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان.
4. نصت المادة رقم (8) بخصوص التقرير السنوي (ذكرت في بند رقم 1) يقدم رئيس الديوان الى كل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته وعلية 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.

5. بخصوص علاقتها مع البرلمان نصت المادة رقم (26) بخصوص تقارير الديوان:

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 لإتخاذ ما يلزم من بشأنها.

تعليق الباحث: يري الباحث أن هناك توافق بدرجة كبيرة في المبدأ السابع من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإننتوساي) ونص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ما عدا البند الثالث لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ الثامن: تتواصل الأجهزة العليا للرقابة بصفة منتظمة وشاملة حول أنشطتها وحول نتائج عمليات الرقابة التي تقوم بها وذلك عبر وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية وعبر وسائل أخرى والتي تنص علي:

1. تتواصل الأجهزة العليا للرقابة بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أي أطراف معينة أخرى حول عملياتها ونتائج رقابتها وتظل ظاهرة لدى الساحة العامة.

2. تُشجع الأجهزة العليا للرقابة الاهتمام العام والأكاديمي بأهم إستنتاجاتها.

3. توفر ملخصات عن تقارير الرقابة والأحكام القضائية بإحدى اللغات الرسمية للإننتوساي وإضافة إلى لغاتها الوطنية.

4. تبادر الأجهزة العليا للرقابة بتنفيذ وإنجاز مهمات الرقابة وتقوم بنشر التقارير المعنية في أوقات مناسبة، كما من شأن الشفافية والمساءلة أن تعزز أكثر إذا كانت أعمال الرقابة والمعلومات المعنية المدلى بها غير قديمة.

5. توفير تقارير الأجهزة العليا للرقابة بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة (كالمخلصات والرسوم البيانية ولعروض المصورة والبيانات الصحافية).

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

1. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان، ولكن حسب مقابلة مع أحد موظفي الديوان تم التأكيد على انه يتم التواصل مع وسائل الإعلام ولكن لا يوجد ما يعزز وينظم ذلك في نص قانون الديوان.

2. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان.

3. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان سوى تقاريره الخاصة بالرقابة على الديوان حسب القانون وهي المادة رقم (7) والتي نصت " يكون مسؤولاً أمام رئيس السلطة الوطنية وأمام المجلس التشريعي، ويتولى المهام والصلاحيات المناطة به وفقاً لأحكام القانون.

الفقرة رقم (4،5) بخصوص نشر تقارير مفهومة ومتاحة للعموم وفي أوقات مناسبة فإن قانون ديوان الرقابة في المادة رقم (8) نصت على نشر تقريره لثلاث جهات وايضا في الجريدة الرسمية. "يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً وينشر في الجريدة الرسمية". بالإضافة إلى ذلك ينشر الديوان تقاريره السنوية وربع السنوية والشهرية على الموقع الخاص به.

تعليق الباحث: يري الباحث ان هناك توافق بدرجة ضعيفة في المبدأ الثامن من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإننتوساي) ونص قانون ديوان الرقابة المالية والادارية ما عدا البند الأول والثاني والثالث لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

المبدأ التاسع: تستخدم الأجهزة العليا للرقابة الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من اجل تحسين جودة ومصداقية عملها.

1. تلتزم الأجهزة العليا للرقابة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وتسعى الى التعليم المستمر بالإستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية.
2. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالإستعانة بتقييم خارجي مستقل لعملياتها ولتطبيقاتها للمعايير ولتحقيق هذا الغرض يمكن الإستعانة بمراجعة النظير.
3. يمكن الأجهزة العليا للرقابة اللجوء إلى خبراء خارجيين لإبداء مشورة مستقلة بما في ذلك حول الفنية المتعلقة بالرقابة.
4. تنشر الأجهزة العليا للرقابة تقارير حول نتائج عمليات مراجعة النظراء والتقييم الخارجي المستقل.
5. تشارك الأجهزة العليا للرقابة في عمليات الرقابة المشتركة والمتزامنة.
6. عن طريق تحسين جودة عملها، تستطيع الأجهزة العليا للرقابة أن تساهم في تطوير القدرات المهنية في مجال الإدارة المالية (التدريب، العلاقة مع الادارات...).

من خلال إجراء مقارنة بين نصوص المعيار الدولي والنصوص الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية اتضح ما يلي:

1. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان، ومن خلال مقابلي مع أحد موظفي الديوان يمكن اعتبار المادة رقم (19). والتي نصت علي:

لديوان الإستعانة بالإختصاصيين والخبراء في الأمور والمسائل التي تعرض عليه وتتطلب دراستها وإبداء الرأي فيها مؤهلات خاصة وتصرف لهم مكافآت مالية مقابل خدماتهم وفقاً للوائح الخاصة بذلك.

2. لا يوجد ما يقابلها في نص قانون الديوان.

3. نفس البند رقم واحد للمادة رقم (19) الإستعانة بالإختصاصيين والخبراء.

4. المادة رقم (28) نصت علي " يجب على الديوان تقديم تقرير خاص بشأن بعض المسائل ذات الأهمية التي تستوجب سرعة النظر فيها إلى كل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء والوزير المختص.

5. حسب القانون الخاص بالديوان لا يوجد من يشارك الديوان بأعماله وتوضيح لذلك المادة رقم (12) لا يجوز التدخل في أي عمل من أعمال الديوان وتلتزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالتعاون الكامل والتام فيما يطلب الديوان منها.

6. المادة رقم (23).

بند (2) إعداد الخطط والبرامج لتمكين الديوان من القيام بمهامه.

بند (3) وضع البرامج والدورات الخاصة لتأهيل الموظفين في الديوان وتدريبهم.

تعليق الباحث: يري الباحث أن هناك توافق بدرجة متوسطة في المبدأ التاسع من مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإننتوساي) ونص قانون ديوان الرقابة المالية والادارية ما عدا البند الأول والثاني لا يوجد ما يتوافق مع نص قانون الديوان.

الفصل الثالث الدراسات السابقة

- أولاً: الدراسات العربية والمحلية
- ثانياً: الدراسات الأجنبية
- ثالثاً: التعليق على الدراسات السابقة

الفصل الثالث الدراسات السابقة

مقدمة:

اتسمت الدراسات المقدمة في نفس المجال بالندرة في مجال دراسة المعايير الدولية وخاصة موضوع الدراسة وهو المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنٹوساي)، إلا أنه تم الوقوف على بعض الدراسات العامة التالية:

أولاً: الدراسات العربية والمحلية:

1. دراسة: نور (2012م)

بعنوان "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي)"

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم الرقابة من خلال معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي)، وركزت على متطلبات الاستقلال الشكلي والحقيقي ومدى تطبيقاتهما في التشريعات الفلسطينية.

وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن نسبة التزام ديوان الرقابة في فلسطين بتلك المعايير بلغت 63.3% وهي نسبة متوسطة إلى حد ما. وأجريت في ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله فقط واستنتجت غزة.

2. دراسة عبد الحسين (2011م)

بعنوان: "دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد"

هدفت الدراسة إلى إبراز مفهوم الفساد والرقابة وأسباب الفساد حيث بينت الدراسة أسباب الفساد في العراق والوطن العربي ترجع إلى عدم خضوع السلطات السياسية والإدارية لقوانين واضحة وضوابط معلنة تمكن من ممارسة الرقابة عليها، أو بسبب جهل المواطن أو خوفه أو بسبب انعدام حرية التعبير استخدمت الدراسة التحليلية في الوصول إلى النتائج (دراسة غير ميدانية) وأظهرت الدراسة أن الفساد له تكلفة اقتصادية واجتماعية باهظة فيعمل على تأخير التنمية وتحقيق الازدهار للشعوب ويقوض الديمقراطية وإرساء دولة القانون، عملت الدراسة على دراسة مسؤوليات السلطات الرسمية في الدولة وما لها من دور دستوري وقانوني في مقارعة أشكال الفساد وما تتمتع من استقلالية في ممارسة دورها الرقابي على كافة مرافق الدولة لضمان امتثالها للقانون وترى الدراسة أن الحكومة يجب أن تتجه إلى تعزيز الشفافية داخل المؤسسات العامة وإقرار وسائل مساءلة المسؤولين الإداريين العاملين ويتحقق ذلك كله من خلال إنشاء المؤسسات الرقابية المستقلة مثل ديوان الرقابة المالية، وهيئة النزاهة، ومكاتب المفتشون العموميون.

3. دراسة: (فروانه، 2011 م)

بعنوان: **تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية)**

هدفت الدراسة إلى تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها مخالفة بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للأجهزة العليا للرقابة وخاصة إعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة في الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته ومن ضمنها الجامعات، مثل عدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري، واهتمام ديوان الرقابة ببعض الأدوار التي ينبغي القيام بها وفق قانون ديوان الرقابة وضعف الاهتمام ببعض الأدوار الأخرى التي يجب القيام بها وفق قانون الرقابة، وأرجعت الدراسة ذلك إلى ضعف تأهيل وتدريب موظفي الرقابة للقيام بهذه الأدوار بشكل كافي.

4. دراسة (الغماري، 2009 م)

بعنوان: **"مدى فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة".**

هدفت الدراسة إلى الرقابة المالية والإدارية على المؤسسات العامة في السلطة الوطنية الفلسطينية، وخصائص النظام الرقابي الفعال، وتطرق إلى الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية والعلاقة بينهما، وأهميتهما في الحفاظ على المال العام، وقد اهتمت الدراسة بتغطية جوانب الرقابة المالية والإدارية الداخلية والخارجية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، وقد خلصت الدراسة إلى عدم كفاءة الأساليب الرقابية في المؤسسات العامة في قطاع غزة. وقد توصلت إلى مجموعة من التوصيات لتقوية وتدعيم الوسائل الرقابية بما يمكن الأجهزة والمؤسسات الرقابية من القيام بواجباتها بكفاءة وفعالية تحقق أهداف العمل الرقابي في المؤسسات العامة.

5. دراسة أبو هذاف (2006).

بعنوان: **"تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة"**

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

- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر مقومات استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتقويم وتطوير الأداء الرقابي على مؤسسات القطاع العام.
 - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير العمل الميداني للرقابة المالية التي نصت عليها الإعلانات الدولية للرقابة، وتقويم وتطوير الأداء الرقابي على مؤسسات القطاع العام.
- وتوصلت الدراسة:** إلى مجموعة من النتائج أهمها، ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، كما أظهرت وجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، كما أثبتت الدراسة أن الديوان لم يعتمد معايير الرقابة الدولية التي تعتمد الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم، فضلاً عن قصوره في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل المفتشين، ولم يستخدم الوسائل التكنولوجية الحديثة، ولا أساليب الأداء الرقابي الحكومي في أداء الأعمال الرقابية.

6. دراسة كنعان (2005م)

- بعنوان:** "الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، دراسة مقارنة"
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور هيئات الرقابة المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة، وهدفت الدراسة إلى إبراز المدلول القانوني والإداري للرقابة المالية على الأجهزة الإدارية وأهميتها كوسيلة لضمان حسن استخدام الأموال العامة على المستوى المحلي أو الدولي من خلال الإعلانات الدولية الصادرة في مجال الرقابة المالية وكذلك أهميتها في دولة الإمارات العربية المتحدة بشكل خاص وكذلك هدفت الدراسة إلى تحديد معوقات الرقابة المالية ومعرفة أهم أسبابها واقتراح الوسائل والحلول القانونية والإدارية للحد منها أو منعها بهدف صون المال العام وحمايته.
- وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- التهاون من قبل الأجهزة الإدارية محل المراجعة والتدقيق والمتابعة في تعاملها مع هيئات الرقابة المالية، وعلى رأسها ديوان المحاسبة مما يتطلب إيجاد جزاء رادع والعمل على نشر تلك التقارير بصورة علنية.
 - تبعية جهاز ديوان المحاسبة للسلطة التنفيذية وعدم السماح له بممارسة أعماله باستقلالية مما يحول دون تمكن الديوان من أداء مهامه بفاعلية خشية كشف أخطائها المالية التي تؤثر على هيبتها ووضعها السياسي، مما يؤكد على استقلالية الديوان استقلالية تامة من جميع النواحي.
 - تقادم الفترة الزمنية على إصدار أحكام قانون ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة، والذي مضى على إصداره ما يزيد على ربع قرن والذي يتطلب إعادة النظر في بعض بنوده وتحديثها من خلال إصدار تعديلات على القانون الحالي.

7. دراسة: (حماد، 2003 م)

بغنوان: "تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي دراسة مقارنة" مع التطبيق على مؤسسات السلطة الفلسطينية

هدفت الدراسة الي تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي الفلسطيني من خلال دراسة وتحليل خصائص النظام الرقابي الفعال ووسائل تطبيقه لمعرفة مدى تطابق خصائصه مع خصائص النظام الرقابي الفعال، ومن ثم تحليل العوامل التي يمكن أن تحد من كفاءة وفعالية النظام الرقابي في السلطة الوطنية الفلسطينية لتحديد وسائل وسبل تلافيها، وإمكانية تحسينها وتطويرها بما يخدم العمل الرقابي واستخلاص أهم المؤشرات الرقابية الواجب تضمينها لنظام الرقابة المالية في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

1. ضعف كفاءة وفعالية العمل الرقابي الفلسطيني على مؤسسات السلطة الفلسطينية .
2. ضعف النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة الفلسطينية .
3. ضعف الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين ممثلة بهيئة الرقابة العامة وعدم.

8. دراسة الدبيس (2000م)

بغنوان "تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن"

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الديوان في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية من خلال التحقق من الأنواع الرقابية التي يمارسها الديوان بالإضافة إلى دراسة المعايير التي يستند إليها الديوان في ممارسة دورة الرقابي وقياس مدى تحقيق جهاز ديوان الرقابة والتفتيش الإداري لأهدافه التي أنشئ من أجلها كتحسين مستوى الأداء والإنتاجية في مؤسسات الدولة، وخلصت الدراسة إلي مجموعة من النتائج و التوصيات أهمها أن تأكد الديوان من التزام الأجهزة الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، والتحقق من تنفيذ الدوائر الحكومية لخططها و برامجها الإدارية أكثر الأدوار ممارسة من قبل الديوان حيث وصل التقييم لها إلي مستوى عالي أما بالنسبة لأنواع الرقابة:

توصلت النتائج: إلى أن ديوان الرقابة والتفتيش الإداري يمارس الرقابة العلاجية (بعد التنفيذ) بشكل عالي ويقوم بالرقابة أثناء التنفيذ بشكل متوسط، وبخصوص استناد ديوان الرقابة والتفتيش إلى المعايير الرقابية فقد كانت نتيجة الدراسة إلى أن مستوي استناد ديوان الرقابة والتفتيش الإداري إلى المعايير كان متوسطا مثل نظام الخدمة المدنية، والتشريعات والأنظمة، الخ.

وأوصت الدراسة: بأن علي ديوان الرقابة و التفتيش الإداري تفعيل دورة في بعض الجوانب التي أظهرت الدراسة ضعفا في أدائها و من أهم هذه الجوانب و الأدوار : تطبيق مبدأ الثواب و العقاب والمساعدة في مواجهة الظروف غير المستقرة داخل العمل و خارجه ،... الخ ، وبخصوص أنواع الرقابة أوصت الدراسة أن لا يقتصر تركيز ديوان الرقابة و التفتيش الإداري علي ممارسة الرقابة العلاجية (بعد التنفيذ) فحسب بل لا بد و أن يمتد هذا التركيز علي ممارسة الرقابة أثناء التنفيذ و الرقابة الوقائية (قبل التنفيذ) و أوصت الدراسة أيضا بضرورة أن لا يقف ديوان الرقابة عند هذا المتوسط من الاستناد إلي المعايير الرقابية بل لا بد من ارتفاع هذا المستوى و أن يصل إلي مراحل متقدمة من الاستناد إليها.

9. دراسة الحسني و خرابشه (2000م)

بعنوان "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء"

وتمثلت مشكلة الدراسة في معرفة متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، خاصة وأن الاهتمام الأكثر في أغلب الأجهزة العليا للرقابة لا يزال منصباً على الرقابة المالية "التقليدية" وهذا عكس ما يحدث في الأجهزة الرقابية لبعض الدول المتقدمة التي ينصب على رقابة الأداء.

وهدفت الدراسة: إلى تحقيق عدة متطلبات تحتاجها أجهزة الرقابة المالية العليا ومنها:
-تحديد المستلزمات الداخلية للرقابة الشاملة الواجب توفرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية ومناقشتها.
-تحديد الإطار العام لكل عنصر من عناصر مجموعة المستلزمات الداخلية، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر.
-توضيح المتطلبات اللازمة للأجهزة العليا كي تكون قادرة على القيام بعملها بكفاءة وفعالية واقتصاد.

ولقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها.

-حاجة الأجهزة العليا للرقابة إلى الدعم السياسي لتمارس رقابة الأداء.
-حاجة الأجهزة العليا للرقابة لبعض العوامل الاستراتيجية الهامة، كتحديد الأهداف المتعلقة بإدخال وتطوير رقابة الأداء، ووجود صلاحيات رقابية واضحة ومستوى جيد من الإمكانيات المتطورة للأجهزة العليا للرقابة للتنفيذ الناجح لرقابة الأداء.

-حاجة الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية إلى نقلة نوعية وكمية لمسايرة السابقين في تأهيل هذه الأجهزة للقيام بمهام رقابة الأداء على أفضل وجه، والعمل على التطوير المستمر، مما يتطلب الفرص التدريبية، وتنمية قدرات موظفي الأجهزة الرقابية وإكسابهم المهارات اللازمة.

-حاجة الأجهزة العليا للرقابة لموازنة ضخمة لتنفيذ رقابة الأداء، مما يتطلب دعم السلطة التشريعية لزيادة ميزانية تلك الأجهزة.

-حاجة الأجهزة العليا للرقابة الاستقلال المتمثل في استقلال رئيسة واستقلال الكادر الرقابي الفني عن طريق النص صراحة ووضوح في الدستور بكل أشكال الاستقلال "المالي، العضوي، الوظيفي".

10. دراسة الهلوي (1991م)

بعنوان "معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا - دراسة مقارنة بين المملكة العربية السعودية ودولة الكويت".

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم وأهمية الرقابة المالية العليا، ومدى توافر مظاهر الاستقلال الإداري والاستقلال العضوي والاستقلال المالي في كل من ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية وديوان المحاسبة في دولة الكويت بهدف المقارنة. حيث اعتمدت الدراسة على الأنظمة والقوانين المنشئة لهذين الجهازين ولوائحهما التنفيذية وما صدر بشأنهما من تعديلات في تحديد مدى توافر مظاهر الاستقلال.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها أن هناك أهمية كبيرة للرقابة المالية العليا، خاصة في ظل ندرة الموارد المالية والاقتصادية المتاحة مما يتطلب الاهتمام الجاد بتطوير ديوان المراقبة بالإضافة إلى تمتع ديوان المراقبة العامة بقدر جيد من الاستقلال الإداري إلا أنه بحاجة إلى تدعيم استقلاله المالي والعضوي الذي يؤدي إلى تدعيم استقلال هذه الأجهزة لتحقيق أهدافها بشكل فعال.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (pomeranz,2004). بعنوان "مكتب المحاسبة الأمريكي العام وحرية التدقيق

والوصول إلى الأخطاء"

- أعدت هذه الدراسة عن مكتب المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية.
- هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى حرية مكتب المحاسبة العام في الوصول الي المعلومات التي يحتاجها أثناء عملة، وذلك من اجل تقديم التقارير الرقابية التي تهدف الي تحسين وتطوير عمل الوحدات الحكومية.
- توصلت الدراسة الي أن مكتب المحاسبة العام لا يملك حرية الوصول إلى المعلومات، وهذا يدل علي ضعف سلطة الكونغرس، الذي ينعكس علي عمل مكتب المحاسبة العام.

2. دراسة (Schwartz,2002). بعنوان "الميزانية والتدقيق في (اسرائيل)"

- أعدت هذه الدراسة عن مكتب مراقب الدولة (إسرائيل).
- هدفت الدراسة الي التعرف علي واقع نظام الرقابة والتدقيق المعمول به في (إسرائيل) من خلال مكتب مراقب الدولة (الإسرائيلي).
- توصلت الدراسة إلى أن الرقابة في (إسرائيل) تعاني من عدة أمور منها: نقص الموارد التي تحتاجها العملية الرقابية، ومحدودية دور الكنيست، وعدم وجود ربط بين مراحل الموازنة، وتقييم الأداء، والتدقيق.

3. دراسة: (Colbert, 2002) بعنوان: توفير بيئة لعمل التدقيق الداخلي.

"Furnishing a Context for Internal Audit Work"

وهدفتم الى دراسة الأبعاد والآثار المترتبة على قيام معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية بتحديث وتعديل قائمة معايير التدقيق الداخلي في كانون الأول 2000 على كل من الإدارة والمدققين الداخليين والمستثمرين، وقد خلصت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين يتأثرون إيجاباً بالدور الجديد المناط بهم نتيجة التعديل والتحديث، وان عليهم أن يميزوا بين الخدمات الاستشارية وخدمات ضمان سلامة العمليات المالية، وان المهام المختلفة المناطة بهم تدخل ضمن الإطار العام لنظم الرقابة الداخلية التي يهتم المدققون الخارجي ون بتقييمها قبل اختبارها، كما بينت الدراسة أن المستثمرين والجهات الأخرى تستفيد من التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها.

4. دراسة: (Mark,2001) بعنوان: التدقيق والمراجعة وأوجه القصور

" Audit Deficiencies "

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

5. دراسة (Gay and Baines, 1998).

بعنوان: " تصورات للرسائل المنقولة بواسطة المدققين وتدقيق التقارير "

هدفت الدراسة على الرسائل المتعلقة بتقارير المراجعة التي تعمل على زيادة التوضيح لفهم المستعملين للتقارير لهذه التقارير، وتهدف إلى توضيح كيفية الرقابة والتدقيق ومراجعة التقارير. وفيما يتعلق بالمدقق ومسؤوليات الإدارة.

6. دراسة: (Mills.1995). بعنوان: حالة تعليمية في الرقابة الداخلية والأخلاقيات.

"An Instructional Case in Internal Control and Ethics"

التي هدفت إلى التعرف على أهمية الرقابة الداخلية في المؤسسات غير الربحية وذلك بدراسة حالة سياسات وإجراءات الشراء في جامعة ميلانو، وتأثير ضعف الرقابة الداخلية على اتخاذ القرارات الإدارية فيها، وتفشي الممارسات للأخلاقية في العمل. وقام الباحث بتحليل تقرير مدير التدقيق الداخلي ومستشارة رئيس الجامعة حول التجاوزات التي حصلت في عملية بناء وتجهيز أحد مباني الجامعة، وقد أدت نتائج الدراسة الى إحداث تغييرات هيكلية في الجامعة حيث تمت إعادة هيكلة بعض الوحدات الإدارية واستحداث وحدات جديدة ووظيفة نائب لرئيس الجامعة لشؤون الموازنة والتخطيط، الذي اتبع له جهاز التدقيق الداخلي في الجامعة بدلا من ارتباطه بنائب الرئيس للشؤون الإدارية، وتبني برنامج فعال وكفء للتدقيق الداخلي في الجامعة وكذلك سياسات جديدة لدائرة مشتريات الجامعة مدار البحث والثقة بالبيانات والاعتماد على البيانات المالية باتخاذ القرارات المفيدة التي تخدم الإدارة.

7. دراسة: (Raman,1994) بعنوان: "الأهمية النسبية في الحكومة"

" Materiality in Government "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان المدققون الحكوميون يتفقدون على أساس مناسب لاحتساب الأهمية النسبية؟ وما هي النسبة المئوية التي يعطونها بالنسبة للأهمية النسبية؟ - توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

إن المدققين الحكوميين لا يتفقدون على أساس مناسب لحساب الأهمية النسبية و أن هناك حاجة لوجود دليل على أهمية وجود معيار لكفاية التدقيق، حيث يكون مفيدا في المؤسسات الحكومية أكثر مما هو في المؤسسات الخاصة، وفي ظل غياب دليل للأهمية النسبية فمن المتوقع وجود تفاوت لتقدير تلك الأهمية أثناء ممارسة التدقيق وأظهرت الدراسة أن 95% من عينة الدراسة ملتزمون بالمتطلبات القانونية والتشريعات عند التخطيط لعمليات التدقيق، وأن 79% منهم يتبعون القواعد نفسها في التخطيط وفقا لتعليمات إدارية محددة ووان المؤسسات العامة و الخاصة مهتمة بأن لا يكون هناك تباين بين ما يقوم به المدققين عند استقائهم موقفا ما وأن أفراد العينة يؤكدون الحاجة إلى دليل عام للأهمية النسبية.

ثالثاً: التعليق على الدراسات السابقة:

تبين من الدراسات السابقة أنها ركزت بأشكال مختلفة على تقويم الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة العليا في بلدان مختلفة في قطاعات وأجهزة إدارية مختلفة بالإضافة إلى دور الأجهزة الرقابية في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها في تطوير أداء الجهات الخاضعة لرقابتها والحفاظ على المال العام.

ويرى الباحث أن أغلب الدراسات السابقة ركزت على الأنظمة الرقابية الداخلية سواء الإدارية أو المالية في القطاعين العام والخاص، وذلك للتعرف على مدى كفاءة وفعالية هذه الأنظمة، وذلك من خلال التعرف على الأدوات والإجراءات الرقابية المستخدمة، أيضاً تناولت الدراسات بالتحديد على الوسائل الرقابية على الأموال العامة، كما قامت بالبحث عن السبل الكفيلة بتنفيذ الرقابة لضبط الأداء المالي ورفع كفاءته.

- أما ما يميز هذه الدراسة: أنها ركزت على ديوان الرقابة المالية والإدارية والرقابة في مؤسسات السلطة منذ عام 1994م إلى عام 2004م، بوجود السلطة والوطنية ونشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية وقياس مدى التزام الديوان بمبادئ الشفافية والمساءلة للمعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) ، وتناولت الدراسة التعرف على الأنظمة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية والإدارية ومدى التزامها بمبادئ الشفافية والمساءلة للأجهزة الرقابية العليا لمنظمة "الإننتوساي" ومقارنتها بنصوص المعيار الدولي ومعرفة مدى قوة أو ضعف الالتزام بهذه القوانين .

وأيضاً تم الوقوف على أنواع الرقابة المالية ومفهومها وأساليبها، وأيضاً تسليط الضوء على الإعلانات الدولية الصادرة من المنظمة الدولية للرقابة المالية ودورها.

الفصل الرابع

إجراءات الدراسة

- منهج الدراسة
- مجتمع الدراسة
- عينة الدراسة
- أداة الدراسة
- اختبار التوزيع الطبيعي

الفصل الرابع إجراءات الدراسة

مقدمة:

تناول الفصل الرابع وصفاً للإجراءات التي اتبعتها الباحثة في تطبيق دراسته، حيث استعرض هذا الفصل منهج الدراسة الذي اتبعه الباحث، ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة وإعدادها والتأكد من صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها.

وقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Package for the Social Sciences، وقد استخدم الباحث في هذا الفصل الأدوات الإحصائية التالية:

- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
- معامل ارتباط بيرسون لقياس درجة الارتباط، ويستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة واختبار الفرضية الأولى.

أولاً: منهجية الدراسة:

هدفت الدراسة الى معرفة مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنٲوساي)، لذا قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك نظراً لملاءمته للدراسة.

ويساعد هذا المنهج على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كفيئاً وكمياً، ويعمل على جمع الحقائق والمعلومات والبيانات عنها، ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

واعتمد الباحث في جمع البيانات على المصادر التالية:

- المصادر الثانوية: تم الحصول على المعلومات الثانوية من الكتب والمراجع التي تناولت موضوع الدراسة، والنشرات والمجلات المتخصصة ومحركات البحث (عبر الانترنت)، مع التركيز على المجلات الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمتعلقة بمعايير الشفافية والمساءلة الدولية.¹

¹ الموقع الإلكتروني للمجلات الصادرة والمتعلقة بمعايير الشفافية والمساءلة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. (www.intosai.org).

- البيانات الأولية:

استهدفت الدراسة اختبار قبول الفرضيات الموضوعية أو عدم قبولها، ولتحقيق هذا الغرض تم إعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة ومن ثم استخدام التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات، والمقابلات الشخصية مع موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في غزة.

ثانياً: مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين في المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية والتي تشمل (مدير عام - مدير - رئيس قسم - رئيس شعبة - قانوني) في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وبلغ عددهم (104) موظفاً، وجدول رقم (1) يصف مجتمع الدراسة.

جدول رقم (1)

يصف مجتمع الدراسة

العدد	المسمى الوظيفي
1	وكيل مساعد
8	مدير عام + نائب
40	مدير
50	رئيس قسم/رئيس وحدة
5	قانوني
104	المجموع الكلي

"المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات تم الحصول عليها من ديوان الرقابة الإدارية والمالية"

ثالثاً: عينة الدراسة:

جميع أفراد مجتمع الدراسة المكون من (104) موظفاً من المستويات الإشرافية بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، حيث استخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل للحصول على البيانات من أفراد مجتمع الدراسة.

وانقسمت العينة إلى قسمين:

1. العينة الاستطلاعية:

قام الباحث باختيار عينة استطلاعية مكونة من (30) مفردة من مجتمع الدراسة، بهدف التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة المتمثلة بالاستبانة، وتم توزيع الاستبانة عليها واسترجاع (30) استبانة، وقد وزعت هذه الاستبانة على العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية في غزة ورام الله، وأجري عليها التحليل الإحصائي للتحقق من الاتساق الداخلي والصدق البنائي وثبات للاستبانة، وبعد التأكد من صدق وسلامة الاستبانة للاختبار تم توزيعها على العينة الفعلية.

2. عينة الدراسة الفعلية:

اشتملت عينة الدراسة على جميع العاملين في المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية والتي تشمل (مدير عام - مدير - رئيس قسم - مستشار) في ديوان الرقابة المالية والإدارية، والبالغ عددهم (104) موظفاً، واسترد الباحث (75) استبانة بنسبة (72.11%) ويرجع ضعف نسبة الاسترداد إلى صعوبة وصول الباحث إلى العاملين في المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله.

• خصائص عينة الدراسة

من خلال البيانات العامة التي تم جمعها عن المفحوصين بواسطة الجزء الأول من الاستبانة، وباستخدام التكرارات الإحصائية تم تحديد خصائص عينة الدراسة، وذلك بهدف التعرف على صفات مجتمع المفحوصين من حيث التركيبة العلمية والعملية والاجتماعية، والجدول التالي توضح خصائص عينة الدراسة.

1. توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

جدول رقم (2)

توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة %	العدد	الجنس
82.67	62	ذكر
17.33	13	أنثى
100%	75	المجموع

يبين الجدول السابق رقم (2) أن ما نسبته (82.67%) من عينة الدراسة هم من جنس الذكور، وما نسبته (17.33%) هم من الإناث. ويرى الباحث إلى أن الجنس ليس له علاقة في موضوع البحث وأن جميع الموظفين ملتزمون بتطبيق قانون ديوان الرقابة، وطرق التعيين تكون من خلال الكفاءة والمسابقات التي يقوم بها ديوان الموظفين العام.

2. توزيع أفراد العينة حسب العمر:

جدول رقم (3)

توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	العدد	العمر
44.0	33	25 - أقل من 35
45.3	34	35 - أقل من 45
10.7	8	45 - فأكثر
100%	75	المجموع

يبين الجدول السابق رقم (3) أن ما نسبته (44.0%) من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 25 - إلى أقل من 35 عاماً، وما نسبته (45.3%) تتراوح أعمارهم ما بين 35 - إلى أقل من 45 عاماً، وما نسبته (10.7%) تزيد أعمارهم عن 45 عام. ويرى الباحث أن العمر ليس له علاقة في موضوع البحث وأن الجميع يخضعون لقانون ديوان الرقابة، وأيضاً تم اختيار الباحث الفئة من 25 عام يعود ذلك لأن مجتمع وعينة الدراسة هي المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة، وحسب قانون الخدمة المدنية-والذي من خلاله يتم تعيين العاملين في ديوان الرقابة-يجب على من يحمل مسمى إشرافي أن يكون لديه خبرة على الأقل ثلاث سنوات في مجال عملة.

3. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (4)

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	المؤهل العلمي
86.67	65	بكالوريوس
2.67	2	دبلوم عالي
10.67	8	ماجستير
0.00	0	دكتوراه
100%	75	المجموع

يبين الجدول السابق رقم (4) أن ما نسبته (86.67%) من عينة الدراسة هم من حملة مؤهلات علمية بدرجة بكالوريوس، وما نسبته (2.67%) من حملة الدبلوم العالي، وما نسبته (10.67%) هم من حملة (الماجستير)، بينما لم يحمل أحد أفراد العينة درجة الدكتوراه. ويرى الباحث أن نسبة عدد حملة البكالوريوس أعلى نسبة ويعود ذلك الي أن التعيين في ديوان الرقابة يكون عبر ديوان الموظفين العام ويشترط أن يكون حاصلاً على درجة بكالوريوس في تخصصه.

4. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:

جدول رقم (5)

توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة %	العدد	التخصص العلمي
56.00	42	محاسبة
17.33	13	إدارة أعمال
5.33	4	إقتصاد
4.00	3	قانوني
17.33	13	حاسوب
100.00	75	المجموع

يبين الجدول السابق رقم (5) أن ما نسبته (56.00%) من عينة الدراسة متخصصون في مجال المحاسبة، وما نسبته (17.33%) متخصصون في مجال إدارة الأعمال، بينما شكّل

المتخصصون في مجال الاقتصاد ما نسبته (5.33%) من عينة الدراسة، وجاء متخصصو القانون بنسبة (4.00%)، وشكّل الحاصلون على درجات علمية في تخصص الحاسوب على نسبة (17.33%) من عينة الدراسة. ويرى الباحث أن أعلى نسبة هي تخصص المحاسبة وذلك لأن طبيعة عمل الديوان هي الرقابة المالية وأفضل تخصص لهذا العمل هو تخصص المحاسبة وأيضاً لفهم وتطبيق قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية.

5. توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي:

جدول رقم (6)

توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي الحالي

النسبة %	العدد	المسمى الوظيفي
9.33	7	مدير عام
36.00	27	مدير
49.33	37	رئيس قسم
5.33	4	قانوني - مستشار
100.00	75	المجموع

يبين الجدول السابق رقم (6) أن ما نسبته (9.33%) من عينة الدراسة هم من ذوي منصب مدير عام ونائب مدير عام، وما نسبته (36.00%) من ذوي منصب مدير، وما نسبته (49.33%) من ذوي منصب رئيس قسم، وما نسبته (5.33%) من ذوي منصب قانوني - مستشار، ويرى الباحث أن المسميات الوظيفية تعود إلى الهيكلية المعتمدة من قبل المجلس التشريعي لديوان الرقابة المالية والإدارية.

6. توزيع أفراد العينة سنوات الخبرة:

جدول رقم (7)

توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة %	العدد	سنوات الخبرة
69.33	52	5 سنوات - أقل من 10 سنوات
14.67	11	10 سنوات - أقل من 15 سنة
16.00	12	15 سنة فأكثر
100%	75	المجموع

يبين الجدول السابق رقم (7) أن ما نسبته (69.33%) من عينة الدراسة هم من الذين خدمتهم تتراوح بين 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، وما نسبته (14.67%) من الذين خدمتهم من (10-أقل من 15 سنة)، وما نسبته (16.00%) من الذين خدمتهم أكثر من 15 سنة. ويرى الباحث أن سنوات الخبرة مهمة جداً في العمل الرقابي ولكن الجميع يطبق قانون الديوان.

رابعاً: أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد استبانة كأداة لهذه الدراسة، حيث إنها الأداة الأنسب لجمع البيانات والآراء من موظفي المستويات الإشرافية بديوان الرقابة المالية والإدارية وتكونت الاستبانة من قسمين:

1. القسم الأول: وقد اشتمل على رسالة توضيحية لجميع العاملين في المستويات الإشرافية في ديوان الرقابة المالية والإدارية، إضافة إلى البيانات الأولية (المتغيرات الديمغرافية) وهي: (الجنس، العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخدمة في المسمى الوظيفي)، وهي بيانات تفيد الباحث في التعرف على خصائص عينة الدراسة.

2. القسم الثاني: ويتكون من محور الدراسة الرئيسي وهو:

مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ويتكون من خمسة محاور وهي:

1. محور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه. ويتكون من الفقرات (1-11).

2. محور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية. ويتكون من الفقرات (12-21).

3. محور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية. ويتكون من الفقرات (22-31).

4. محور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية. ويتكون من الفقرات (32-46).

5. محور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية. ويتكون من الفقرات (47-55).

وبعد إستطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجال الدراسة، تم إعداد الاستبانة على النحو التالي:

- تحديد المجالات الرئيسية للاستبانة والفقرات الخاصة بكل مجال استناداً لمعايير مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ومن ثم إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات.
- مراعاة قواعد البحث العلمي عند إعداد هذه الاستبانة من موضوعية وشمول.
- عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات.
- تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب توجيهات المشرف.

- تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم (10) من أساتذة الجامعات الفلسطينية والعاملين في هيئة الرقابة، ملحق رقم (1)، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، ومن ثم إجراء التعديلات اللازمة.
 - إجراء دراسة استطلاعية ميدانية أولية للاستبانة لفحص صدق الأداة وثباتها.
 - إعداد الاستبانة بصورتها النهائية ملحق رقم (2)، ثم توزيعها على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ثم إجراء التحليل الإحصائي.
- وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبانة، وذلك لقياس استجابات المفوضين لفقرات الاستبانة حسب الجدول التالي:

جدول رقم (8)

درجات مقياس ليكرت الخماسي

موافق بدرجة	كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

صدق أداه الدراسة:

ويقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وتم التأكيد من قبل الباحث من صدق الاستبانة بطريقتين:

1. صدق الاستبانة من وجه نظر المحكمين:

عرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (10) من أساتذة الجامعات الفلسطينية والعاملين في هيئة الرقابة، ملحق رقم (1)، وذلك للاسترشاد بأرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبانة للهدف منها، وكذلك للتأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين من إضافة أو حذف أو تعديل لبعض الفقرات.

2. صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي:

ويقصد بصدق الاتساق الداخلي قوة الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة، والدرجة الكلية للمجال الرئيسي الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

أ. نتائج الاتساق الداخلي لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي

يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه

جدول رقم (9)

معاملات الارتباط لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من

خلال الإفصاح عنه

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتوفر لدى الديوان نصوص قانونية تتيح له المسؤولية والمساءلة.	0.510**	0.004
2	تغطي القوانين لدى الديوان سلطة الرقابة وتشريعها ومسؤولياتها.	0.587**	0.001
3	ينص قانون الديوان على مسؤوليته أمام كل من رئيس السلطة الوطنية ورئيس المجلس التشريعي.	0.565**	0.001
4	يفصح قانون الديوان عن آلية وشروط تعيين وعزل وتقاعد رئيسه.	0.158	0.403
5	يتوفر في قانون الديوان ما ينص على استقلالية الديوان الإدارية والمالية للقيام بمهامه الرقابية.	0.412*	0.024
6	قانون الديوان ينص على نشر تقريره السنوي بالجريدة الرسمية.	0.589**	0.001
7	ينص قانون الديوان على مسؤولية رئيسه في الإشراف على الأمور المالية والإدارية.	0.526**	0.003
8	يوجد في قانون الديوان ما ينص على سرية المعلومات والبيانات والوثائق التي يطلع عليها موظفو الديوان بحكم عملهم.	0.253	0.178
9	يتوفر في قانون الديوان ما ينص على حق الجمهور في الحصول على نتائج التقارير الرقابية.	0.502**	0.005
10	ينشر الديوان كل من القانون الخاص به ورسالته وخطته الاستراتيجية على الموقع الإلكتروني للديوان.	0.506**	0.004
11	يحدد قانون الديوان علاقته بمختلف الأطراف ذوي العلاقة بما فيهم المجلس التشريعي والسلطات التنفيذية.	0.678**	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

ينتضح من الجدول السابق رقم (9) أن القيمة الاحتمالية للفقرات (1-2-3-5-6-7-9-

10) كانت دالة عند مستوى (0.05)، وهذا يعني أن هذه الفقرات مرتبطة ارتباطاً طردياً

بالاستبانة ككل، أما الفقرتين (4-8) فكانت القيمة الاحتمالية لهما غير دالة إحصائياً عند

مستوى (0.05) وقد أبقى الباحث على هاتين الفقرتين بعد إعادة صياغتهما لأهميتهما.

وتراوحت معاملات الارتباط للفقرات الدالة بين (0.412- 0.678)، وجميعها دالة

إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس الفقرات بمحورها،

مما يعني أنها متنسقة داخلياً مع المحور الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

ب. نتائج الاتساق الداخلي لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية
جدول رقم (10)

معاملات الارتباط لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالمساءلة والشفافية

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتبنى الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الشفافية والمساءلة.	0.543**	0.002
2	يقوم الديوان بنشر المعايير الرقابية وآليات الالتزام بها.	0.597**	0.001
3	يقوم الديوان بنشر نطاق أنشطته الرقابية في إطار تفويضه القانوني بناءً على عمليات تقييم المخاطر.	0.362*	0.049
4	يُعلم الديوان الجهات الخاضعة لرقابته بالمعايير التي سيعتمد عليها في إبداء الرأي وإصدار التقرير.	0.320	0.085
5	يُطلع الديوان الجهات الخاضعة لرقابته على أهداف الرقابة ومنهجيتها ويزودها بتقرير المهمة الرقابية.	0.613**	0.000
6	تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بالرد على ملاحظات الديوان.	0.336	0.070
7	يُوفر الديوان آليات فاعلة لمتابعة توصياته، للتأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاته وتوصياته.	0.521**	0.003
8	تسمح إجراءات المتابعة لدى الديوان بأن تقوم المؤسسات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو بمبررات عدم اتخاذها.	0.686**	0.000
9	يخضع الديوان لمراجعات خارجية دورية من النظراء بالأجهزة الرقابية أو أية مراجعات أخرى من أجل ضمان جودة العمل الرقابي.	0.462*	0.010
10	يقوم الديوان بنشر نتائج مراجعة النظراء أو أية مراجعات أخرى على الموقع الإلكتروني أو بأية صيغة مطبوعة.	0.471**	0.009

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

ينتضح من الجدول السابق رقم (10) أن المحور الثاني "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية" مرتبط ارتباطاً طردياً مع جميع الفقرات التي تقيسه، وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.362-0.686)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثاني بالدرجة الكلية للمحور، مما يعني أنها متسقة داخلياً مع المحور الذي تقيسه.

ت. نتائج الاتساق الداخلي لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية

جدول رقم (11)

معاملات الارتباط التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتبنى الديوان مجموعة من القيم وأخلاقيات المهنة منسجمة مع المعايير الدولية (كمدونة السلوك المهني) في مجال عمله.	0.453*	0.012
2	يقوم الديوان بالإعلان عن مجموعة القيم وأخلاقيات المهنة (كمدونة السلوك المهني) لاطلاع الجمهور عليها.	0.464**	0.010
3	يمنع الديوان تضارب المصالح كما يمنع الفساد على المستوى الداخلي لضمان الشفافية والمشروعية لعملياته.	0.455*	0.012
4	يقوم الديوان بنشر مصاريف السفر الخاصة برئيس الديوان وكبار موظفيه.	0.711**	0.000
5	يقوم الديوان بتشجيع موظفيه على الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال نظام الحوافز وتعديل السلوك الخطأ.	0.293	0.116
6	يقوم رئيس الديوان وكبار موظفيه بأداء اليمين القانونية قبل مباشرة العمل.	0.102	0.593
7	يحق لرئيس الديوان وكبار موظفيه الجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أية شركة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.	0.361	0.050
8	يصرح موظفي الديوان عن أي تضارب مصالح قبل قيامهم بالعملية الرقابية.	0.621**	0.000
9	يتأكد الديوان أن التعاقدات مع الأطراف الخارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة لا يعرض مبادئ المساءلة والشفافية لأية شبهة.	0.652**	0.000
10	ينشر الديوان جميع العقود التي أبرمها مع الجهات الخارجية.	0.602**	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

ينتضح من الجدول السابق رقم (11) أن القيمة الاحتمالية للفقرات (1-2-3-4-8-9-10) كانت أكبر من (0.05) وهذا يعني أن هذه الفقرات دالة عند مستوى (0.05) ما يعني ارتباط هذه الفقرات بالاستبانة ككل، أما الفقرات (5-6-7) فكانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) وهذا يعني أن الفقرات الثلاثة غير دالة عند مستوى (0.05) وقد أبقى الباحث على هذه الفقرات بعد إجراء تعديل عليهما، وذلك لأهمية هذه الفقرات في هذا المحور، وتراوحت معاملات الارتباط للفقرات الدالة بين (0.363-0.711)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الثالث بالدرجة الكلية للمحور، مما يعني أنها متسقة داخلياً مع المحور الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

ث. نتائج الاتساق الداخلي لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته
 باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية

جدول رقم (12)

معاملات الارتباط التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة
 والشفافية

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يوجد في الديوان وحدة للرقابة الداخلية.	0.677**	0.000
2	يتيح قانون الديوان لوحدته ضبط الجودة أن تمارس عملها بفاعلية.	0.506**	0.004
3	ينشر الديوان القوائم المالية الخاصة به للجمهور وتخضع لرقابة خارجية مستقلة.	0.664**	0.000
4	يقوم الديوان بإصدار تقارير خاصة برقابة الأداء.	0.275	0.141
5	يوفر الديوان برنامج تدريبي إلزامي لتزويد الموظفين بالمهارات اللازمة لعملهم الرقابي.	0.696**	0.000
6	يقوم الديوان بنشر مصادر موارد المالية (ميزانيته) وآليات استخدامها.	0.776**	0.000
7	يقوم الديوان بإعداد تقارير حول كفاءة استخدام موارده المالية وفعاليتها.	0.754**	0.000
8	يستعين الديوان بأجهزة رقابية أخرى من أجل إبداء الرأي فيما يتعلق بعمله الرقابي.	0.589**	0.001
9	يقوم الديوان بإعداد تقارير تتضمن مؤشرات أداء لمعرفة القيمة المضافة لعمله الرقابي.	0.637**	0.000
10	يقوم الديوان بقياس مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله.	0.673**	0.000
11	يقوم الديوان بمتابعة الجهات الخاضعة للرقابة من مدى تنفيذها لتوصياته.	0.468**	0.009
12	يلتزم الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ويسعى إلى التعلم المستمر بالاستعانة بخبرة الأطراف الخارجية.	0.500**	0.005
13	يقوم الديوان بتقييم خارجي مستقل لمهامه الرقابية.	0.557**	0.001
14	يلجأ الديوان إلى خبراء خارجيين لتمكين موظفيه من الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة.	0.553**	0.002
15	يُبرم الديوان اتفاقيات رسمية للتدريب مع مؤسسات مهنية مختصة.	0.606**	0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

ينتضح من الجدول السابق رقم (12) أن القيمة الاحتمالية للفقرات (1-2-3-5-6-7-8-9-10-11-12-13-14-15) كانت أكبر من (0.05) وهذا يعني أن هذه الفقرات دالة عند مستوى (0.05) ما يعني ارتباط هذه الفقرات بالاستبانة ككل، أما الفقرة الرابعة (4) فكانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) وهذا يعني أن الفقرة الرابعة غير دالة عند مستوى (0.05) وقد أبقى الباحث على هذه الفقرة بعد إجراء تعديل عليها، وذلك لأهمية هذه الفقرة في هذا المحور، وتراوحت معاملات الارتباط للفقرات الدالة بين (0.500-0.776)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الرابع بالدرجة الكلية للمحور، مما يعني أنها متسقة داخلياً مع المحور الذي تقيسه، وهي أساسية في قياسه.

ج. نتائج الاتساق الداخلي لمحور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية

جدول رقم (13)

معاملات الارتباط التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عملياته الرقابية.	0.722**	0.000
2	ينظم الديوان مؤتمراً صحفياً بعد نشر تقريره لشرح محتواه.	0.580**	0.001
3	ينشر الديوان نتائج رقابته على الحساب الختامي للسلطة على الموقع الإلكتروني لاطلاع الجمهور عليه.	0.600**	0.000
4	يتواصل الديوان مع لجان المجلس التشريعي فيما يتعلق بالعمل الرقابي.	0.360	0.051
5	يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الإعلام حول عملياته ونتائج تقاريره الرقابية.	0.779**	0.000
6	يبادر الديوان بتنفيذ وإنجاز مهام الرقابة وإنجازها وينشر التقارير في الأوقات المناسبة.	0.731**	0.000
7	يُعد الديوان تقاريره بصيغة مفهومة ومتاحة للجمهور عبر وسائل مختلفة كالمخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة.	0.562**	0.001
8	يتواصل الديوان مع مختصين لمراجعة تقاريره للتأكد من صياغتها بلغة سليمة ومفهومة.	0.524**	0.003
9	يوجد وحدة للعلاقات العامة في الديوان للتواصل مع وسائل الإعلام بكفاءة وفاعلية.	0.474**	0.008

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

ينتضح من الجدول السابق رقم (13) أن القيمة الاحتمالية للفقرات (1-2-3-5-6-7-8-9) كانت أكبر من (0.05) وهذا يعني أن هذه الفقرات دالة عند مستوى (0.05) ما يعني ارتباط هذه الفقرات بالاستبانة ككل، أما الفقرة الرابعة (4) فكانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) وهذا يعني أن الفقرة الرابعة غير دالة عند مستوى (0.05) وقد أبقى الباحث على هذه الفقرة بعد إجراء تعديل عليها، وذلك لأهمية هذه الفقرة في هذا المحور، وتزاوت معاملات الارتباط بين (0.367-0.779)، وجميعها دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)، وتدل على ارتباط الفقرات التي تقيس المحور الخامس بالدرجة الكلية للمحور، مما يعني أنها متسقة داخليا مع المحور الذي تقيسه وهي أساسية في قياسه.

ثانياً: 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. ويوضح الجدول التالي رقم (14) مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك يكون الباحث قد تحقق من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

جدول رقم (14)

معاملات الارتباط لكل محور من المحاور الفرعية والدرجة الكلية للاستبانة

م	المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه	0.467**	0.002
2	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية	0.842**	0.000
3	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية	0.856**	0.000
4	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية	0.913**	0.000
5	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية	0.813**	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

يتضح من الجدول السابق رقم (14) أن جميع المحاور الفرعية مرتبطة ارتباطاً إيجابياً بالدرجة الكلية للاستبانة، وتراوحت معاملات الارتباط بين (0.467-0.913)، وجميعها دالة إحصائياً، وتدل على ارتباط المحاور الفرعية بالدرجة الكلية للاستبانة. وبهذا يكون الباحث قد تحقق من صدق الاستبانة، وجاهزيتها للتطبيق النهائي.

ثبات أداء الدراسة:

للتأكد من ثبات المقياس قام الباحث بتطبيق هذا المقياس على عينة استطلاعية مكونة من (30) موظفاً من العاملين في المستويات الإشرافية بديوان الرقابة المالية والإدارية، ومن ثم استخدم الطريقة التالية:

الثبات بطريقة ألفا - كرو نباخ:

تم حساب معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات كل مجال من مجالات المقياس على حدة، بالإضافة إلى حساب ثبات المقياس ككل، حيث بلغ معدل الثبات (0.905) وهو معامل ثبات عالٍ يشير إلى صلاحية المقياس. ويبين الجدول رقم (15) معاملات الثبات لمحاور مقياس الدراسة:

جدول رقم (15)

معاملات الثبات لمجالات المقياس

م	المحور	عدد الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
1	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه	11	0.634
2	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية	10	0.647
3	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية	10	0.607
4	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية	15	0.864
5	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية	9	0.761
	جميع الفقرات	55	0.905

تشير النتائج المبينة في الجدول السابق رقم (15) إلى أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لجميع فقرات الاستبانة، وبالتالي يمكن القول بأن المقاييس المستخدمة تتمتع بالثبات الداخلي. وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات المقياس وأصبحت الاستبانة في صورتها النهائية صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

خامساً: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف - جودة التوفيق)

لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، استخدم الباحث الاختبار الإحصائي (كولمجروف-سمرنوف)، حيث إن هذا الاختبار ضروري قبل اختبار الفرضيات، وذلك لتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة، وجدول رقم (16) يوضح نتائج الاختبار.

جدول رقم (16)

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف-سمرنوف لجودة التوفيق)

م	المحور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
1	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه	0.727	0.665
2	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية	0.792	0.558

م	المحور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
3	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية	0.846	0.471
4	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية	0.846	0.471
5	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية	1.042	0.228
	الكل	0.480	0.975

ويتضح من جدول رقم (16) أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور مع الاستبانة ككل كانت أكبر من (0.05) وهذا يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سيستخدم الباحث الاختبارات المعلمية حيث إنها الأنسب في حالة البيانات التي تتبع التوزيع الطبيعي.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة ومناقشتها

- أولاً: تحليل فقرات أداة الدراسة ومناقشتها
- ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها
- ثالثاً: تفسير نتائج الدراسة
- رابعاً: التوصيات والمقترحات

مقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة، واستعراض أبرز النتائج، التي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة والتي اشتملت (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي، التخصص العلمي)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من خلال برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها. وحيث إن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي استخدم الباحث في الفصل الخامس الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار T - test في حالة عينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
- اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.
- المقياس المعتمد للدراسة:

لتحديد المحك المعتمد في الدراسة، تم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-1=4)، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (0.80=5/4)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما هو موضح في الجدول التالي (التميمي، 2004:42):

جدول رقم (17)

يوضح المحك المعتمد في الدراسة

درجة الموافقة	الوزن النسبي المقابل له	طول الخلية
ضعيفة جداً	من 20% - 36%	من 1 - 1.80
ضعيفة	أكثر من 36% - 52%	أكثر من 1.80 - 2.60
متوسطة	أكثر من 52% - 68%	أكثر من 2.60 - 3.40
عالية	أكثر من 68% - 84%	أكثر من 3.40 - 4.20
عالية جداً	أكثر من 84% - 100%	أكثر من 4.20 - 5

• نتائج تحليل الاستبانة كما يلي:

تم تحليل فقرات الاستبانة التي تتكون من (55) فقرة موزعة على خمسة محاور، استجاب لها أفراد العينة وفق مقياس ليكرت الخماسي، حيث تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من (0.05) (Sig. أكبر من 0.05) (حسب نتائج برنامج SPSS) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 3، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) (Sig. أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة.

أ. نتائج تحليل محور "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه"

يتكون البعد الأول "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه" من (11) فقرة، وفيما يلي تحليل لهذه الفقرات من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي وقيمة T والقيمة الاحتمالية لكل فقرة من فقرات هذا المحور، وجدول رقم (18) يوضح ذلك.

جدول رقم (18):

نتائج تحليل فقرات "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتوفر لدى الديوان نصوص قانونية تتيح له المسئولية والمساءلة.	4.24	0.79	84.8	13.668	0.000	4	عالية جداً
2	تغطي القوانين لدى الديوان سلطة الرقابة وتشريعها ومسؤولياتها.	4.09	0.81	81.9	11.714	0.000	7	عالية
3	ينص قانون الديوان على مسؤوليته أمام كل من رئيس السلطة الوطنية ورئيس المجلس التشريعي.	4.51	0.72	90.1	18.032	0.000	2	عالية جداً
4	يُفصح قانون الديوان عن آلية وشروط تعيين وعزل وتقاعد رئيسه.	4.45	0.89	89.1	14.145	0.000	3	عالية جداً
5	يتوفر في قانون الديوان ما ينص على استقلالية الديوان الإدارية والمالية للقيام بمهامه الرقابية.	3.65	1.47	73.1	3.836	0.000	9	عالية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
6	يوجد في قانون الديوان عن على نشر تقريره السنوي بالجريدة الرسمية.	3.59	1.50	71.7	3.390	0.001	10	عالية
7	ينص قانون الديوان على مسؤولية رئيسه في الإشراف على الأمور المالية والإدارية.	4.17	0.88	83.5	11.604	0.000	5	عالية
8	يوجد في قانون الديوان ما ينص على سرية المعلومات والبيانات والوثائق التي يطلع عليها موظفو الديوان بحكم عملهم.	4.69	0.54	93.9	26.928	0.000	1	عالية جداً
9	يتوفر في قانون الديوان ما ينص على حق الجمهور في الحصول على نتائج التقارير الرقابية.	3.21	1.18	64.3	1.569	0.121	11	متوسطة
10	ينشر الديوان كل من القانون الخاص به ورسالته وخطته الاستراتيجية على الموقع الإلكتروني للديوان.	4.09	1.19	81.9	7.974	0.000	8	عالية
11	يحدد قانون الديوان علاقته بمختلف الأطراف ذوي العلاقة بما فيهم المجلس التشريعي والسلطات التنفيذية.	4.13	0.98	82.7	10.044	0.000	6	عالية
	الكل	4.08	0.48	81.5	19.596	0.000		عالية

ينتضح من خلال الجدول السابق رقم (18) أعلاه أن القيم الاحتمالية لل فقرات أقل من (0.05) - ما عدا الفقرة رقم 9 وجاء ترتيبها متوسطة وهذا يعني أن هذه الفقرات إيجابية، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرات.

وكانت أعلى فقرة:

- الفقرة الثامنة والتي تنص على "يوجد في قانون الديوان ما ينص على سرية المعلومات والبيانات والوثائق التي يطلع عليها موظفو الديوان بحكم عملهم" حيث جاءت درجة الموافقة عليها من قبل أفراد العينة بدرجة عالية جداً، بمتوسط حسابي (4.69) وبوزن نسبي (93.9%) ويعزو الباحث ذلك لوجود نص واضح في قانون الديوان، ما يعني أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ينص على سرية المعلومات والبيانات والوثائق التي يطلع عليها موظفو الديوان بحكم عملهم.

في حين أن أدنى فقرة كانت:

- الفقرة التاسعة والتي تنص على "يتوفر في قانون الديوان ما ينص على حق الجمهور في الحصول على نتائج التقارير الرقابية" حيث جاءت الموافقة عليها بدرجة متوسطة، بمتوسط

حسابي (3.21) ووزن نسبي بلغ (64.3%) ويعزو الباحث ذلك إلى عدم وجود ما ينص على حق الجمهور في الاطلاع على النتائج والتقارير .

- وبشكل عام يتضح من الجدول السابق أن محور "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه" جاء بمتوسط عام (4.08) ووزن نسبي بلغ (81.5%) وقيمة احتمالية (0.000) وهذا يدل على أن هناك موافقة عالية من قبل المفحوصين على هذا المحور ككل.

ب. نتائج تحليل محور "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية "

يتكون البعد الثاني "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية" من (10) فقرات، وفيما يلي تحليل لهذه الفقرات من خلال حساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري وقيمة T والقيمة الاحتمالية لكل فقرة من فقرات هذا البعد، والجدول رقم (19) يوضح ذلك.

جدول رقم (19):

نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية "

م	رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتبنى الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الشفافية والمساءلة.	4.24	0.63	84.8	16.957	0.000	1	عالية جداً
2	يقوم الديوان بنشر المعايير الرقابية وآليات الالتزام بها.	3.39	1.08	67.7	3.110	0.003	5	متوسطة
3	يقوم الديوان بنشر نطاق أنشطته الرقابية في إطار تفويضه القانوني بناءً على عمليات تقييم المخاطر.	3.23	0.95	64.5	2.061	0.043	6	متوسطة
4	يُعلم الديوان الجهات الخاضعة لرقابته بالمعايير التي سيعتمد عليها في إبداء الرأي وإصدار التقرير.	3.76	0.90	75.2	7.329	0.000	4	عالية
5	يُطلع الديوان الجهات الخاضعة لرقابته على أهداف الرقابة ومنهجيتها ويزودها بتقرير المهمة الرقابية.	4.19	0.82	83.7	12.580	0.000	2	عالية
6	تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بالرد على ملاحظات الديوان.	3.83	0.70	76.5	10.159	0.000	3	عالية

م	رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
7	يُوفّر الديوان آليات فاعلة لمتابعة توصياته، للتأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاته وتوصياته.	2.75	1.20	54.9	1.831	0.071	8	متوسطة
8	تسمح إجراءات المتابعة لدى الديوان بأن تقوم المؤسسات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو بمبررات عدم اتخاذها.	3.16	1.07	63.2	1.300	0.198	7	متوسطة
9	يخضع الديوان لمراجعات خارجية دورية من النظراء بالأجهزة الرقابية أو أية مراجعات أخرى من أجل ضمان جودة العمل الرقابي.	2.11	1.09	42.1	7.129	0.000	9	ضعيفة
10	يقوم الديوان بنشر نتائج مراجعة النظراء أو أية مراجعات أخرى على الموقع الإلكتروني أو بأية صيغة مطبوعة.	2.09	1.21	41.9	6.489	0.000	10	ضعيفة
	الكل	3.27	0.59	65.5	4.004	0.000		متوسطة

ينضح من خلال الجدول السابق رقم (19) أعلاه أن القيم الاحتمالية لل فقرات أقل من (0.05) - ما عدا الفقرة 7-8 وهذا يعني أن هذه الفقرات إيجابية، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرات.

ويتضح من خلال الجدول رقم (19) أعلاه أن أعلى فقرة كانت:

- الفقرة الأولى والتي تنص على "يتبنى الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الشفافية والمساءلة. حيث جاءت درجة الموافقة عليها من قبل أفراد العينة بدرجة عالية جداً، بمتوسط حسابي (4.24) وبوزن نسبي بلغ (84.8%) ويعزو الباحث ذلك الى توافق هذا الفقرة بقانون الديوان في بند (4) من المادة رقم (3) والتي تنص على "ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وعزيز المصادقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية".

في حين أن أدنى فقرة كانت:

- الفقرة العاشرة والتي تنص على "يقوم الديوان بنشر نتائج مراجعة النظراء أو أية مراجعات أخرى على الموقع الإلكتروني أو بأية صيغة مطبوعة" حيث جاءت الموافقة عليها بدرجة ضعيفة

جداً، بمتوسط حسابي (2.09) ووزن نسبي بلغ (41.9%) ويعزو الباحث ذلك إلى عدم توافق ذلك مع قانون الديوان لأنه لا يوجد نظراء لديوان الرقابة يقومون بمثل عمل الديوان.

وبشكل عام يتضح من الجدول السابق أن محور "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية" جاء بمتوسط عام (3.27) ووزن نسبي بلغ (65.5%) وهذا يدل على أن هناك موافقة متوسطة من قبل المفحوصين على هذا المحور.

ت. نتائج تحليل محور "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية"

يتكون البعد الثالث "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية" من (10) فقرات، وفيما يلي تحليل لهذه الفقرات من خلال حساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري وقيمة T والقيمة الاحتمالية لكل فقرة من فقرات هذا البعد، والجدول رقم (20) يوضح ذلك.

جدول رقم (20):

نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية "

م	رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتبنى الديوان مجموعة من القيم وأخلاقيات المهنة منسجمة مع المعايير الدولية (كمدونة السلوك المهني) في مجال عمله.	4.23	0.99	84.5	10.685	0.000	1	عالية جداً
2	يقوم الديوان بالإعلان عن مجموعة القيم وأخلاقيات المهنة (كمدونة السلوك المهني) لاطلاع الجمهور عليها.	3.72	1.13	74.4	5.500	0.000	3	عالية
3	يمنع الديوان تضارب المصالح كما يمنع الفساد على المستوي الداخلي لضمان الشفافية والمشروعية لعملياته.	4.05	0.98	81.1	9.262	0.000	2	عالية
4	يقوم الديوان بنشر مصاريف السفر الخاصة برئيس الديوان وكبار موظفيه.	1.95	1.20	38.9	7.630	0.000	9	ضعيفة
5	يقوم الديوان بتشجيع موظفيه على الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال نظام الحوافز وتعديل السلوك الخطأ.	2.69	1.34	53.9	1.989	0.050	7	متوسطة

م	رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
6	يقوم رئيس الديوان وكبار موظفيه بأداء اليمين القانونية قبل العمل	3.33	1.29	66.7	2.242	0.028	4	متوسطة
7	يحق لرئيس الديوان وكبار موظفيه الجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أية شركة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.	1.63	1.01	32.5	11.771	0.000	10	ضعيفة جداً
8	يصرح موظفي الديوان عن أي تضارب مصالح قبل قيامهم بالعملية الرقابية.	3.27	1.22	65.3	1.888	0.063	5	متوسطة
9	يتأكد الديوان أن التعاقدات مع الأطراف الخارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة لا يعرض مبادئ المساءلة والشفافية لأية شبهة.	3.07	1.07	61.3	0.540	0.591	6	متوسطة
10	ينشر الديوان جميع العقود التي أبرمها مع الجهات الخارجية.	2.43	1.18	48.5	4.222	0.000	8	ضعيفة
	الكل	3.04	0.58	60.7	0.538	0.592		متوسطة

ويتضح من خلال الجدول السابق رقم (20) أعلاه أن أعلى فقرة كانت:

- الفقرة الأولى التي تنص على أن "يتبنى الديوان مجموعة من القيم وأخلاقيات المهنة منسجمة مع المعايير الدولية (كمدونة السلوك المهني) في مجال عمله" جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (4.23)، بوزن نسبي بلغ (84.5%) وبشير ذلك إلى وجود درجة عالية جداً من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة ويعزو الباحث ذلك إلى وجود توافق تام بين قانون الديوان بما يخص أخلاقيات المهنة ومبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية موضوع الدراسة.

في حين أن أدنى فقرة كانت:

- الفقرة السابعة والتي تنص على "يحق لرئيس الديوان وكبار موظفيه الجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أية شركة أو هيئة حكومية أو غير حكومية" بوسط حسابي (1.63)، وبوزن نسبي بلغ (32.5%)، وتشير هذه الفقرة إلى وجود درجة ضعيفة جداً من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة، ويعزو الباحث ذلك إلى وجود نص واضح بعدم الجمع بين الوظيفة في الديوان وعمل آخر في قانون الديوان في مادة رقم (17) بند (1،4) لا يجوز لرئيس الديوان ونائبة والمدير العام أثناء تولي المنصب أن يتولى أي وظيفة أخرى، أو أن يجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أي شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية وذلك يتوافق ويعزز محور التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية محور الدراسة.

وبشكل عام يتضح من الجدول السابق أن محور " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية" جاء بمتوسط عام (3.04) وبوزن نسبي بلغ (60.7%) وهذا يدل على أن هناك موافقة متوسطة من قبل المفحوصين على هذا المحور ككل.

ث. نتائج تحليل محور " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية "

يتكون البعد الرابع "العمل الجماعي" من (15) فقرة، وفيما يلي تحليل لهذه الفقرات من خلال حساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري وقيمة T والقيمة الاحتمالية لكل فقرة من فقرات هذا البعد، والجدول رقم (21) يوضح ذلك.

جدول رقم (21):

نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية "

م	رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
1	يوجد في الديوان وحدة للرقابة الداخلية.	4.25	1.25	85.1	8.662	0.000	1	عالية جداً
2	يتيح قانون الديوان لوحده ضبط الجودة أن تمارس عملها بفاعلية.	3.12	1.40	62.4	0.740	0.462	6	متوسطة
3	ينشر الديوان القوائم المالية الخاصة به للجمهور وتخضع لرقابة خارجية مستقلة.	2.09	1.19	41.9	6.612	0.000	14	ضعيفة
4	يقوم الديوان بإصدار تقارير خاصة برقابة الأداء.	2.75	1.21	54.9	1.814	0.074	8	متوسطة
5	يوفر الديوان برنامج تدريبي إلزامي لتزويد الموظفين بالمهارات اللازمة لعملهم الرقابي.	3.43	1.26	68.5	2.922	0.005	5	عالية
6	يقوم الديوان بنشر مصادر موارده المالية (ميزانيته) وآليات استخدامها.	2.67	1.27	53.3	2.280	0.026	9	عالية
7	يقوم الديوان بإعداد تقارير حول كفاءة استخدام موارده المالية وفعاليتها.	2.51	1.13	50.1	3.776	0.000	11	ضعيفة
8	يستعين الديوان بأجهزة رقابية أخرى من أجل إبداء الرأي فيما يتعلق بعمله الرقابي.	2.27	1.09	45.3	5.802	0.000	12	ضعيفة
9	يقوم الديوان بإعداد تقارير تتضمن مؤشرات أداء لمعرفة القيمة المضافة لعمله الرقابي.	2.53	1.04	50.7	3.871	0.000	10	ضعيفة
10	يقوم الديوان بقياس مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله.	2.09	1.03	41.9	7.631	0.000	15	ضعيفة

م	رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
11	يقوم الديوان بمتابعة الجهات الخاضعة للرقابة من مدى تنفيذها لتوصياته.	2.91	1.29	58.1	0.629	0.532	7	متوسطة
12	يلتزم الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ويسعى إلى التعلم المستمر بالاستعانة بخبرة الأطراف الخارجية.	3.77	0.97	75.5	6.928	0.000	2	عالية
13	يقوم الديوان بتقييم خارجي مستقل لمهامه الرقابية.	2.25	1.09	45.1	5.923	0.000	13	ضعيفة
14	يلجأ الديوان إلى خبراء خارجيين لتمكين موظفيه من الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة.	3.49	1.16	69.9	3.699	0.000	3	عالية
15	يُبرم الديوان اتفاقيات رسمية للتدريب مع مؤسسات مهنية مختصة.	3.48	1.23	69.6	3.368	0.001	4	عالية
	الكل	2.91	0.72	58.2	8.662	0.000		متوسطة

ويتضح من خلال الجدول السابق رقم (21) أعلاه أن أعلى فقرة كانت:

- الفقرة الأولى التي تنص على أن "يوجد في الديوان وحدة للرقابة الداخلية" جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (4.25)، بوزن نسبي بلغ (85.1%) ويشير ذلك إلى وجود درجة عالية جداً من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة، ويعزو الباحث ذلك إلى وجود وحدة للرقابة الداخلية في هيكلية الديوان، ومهامها رقابة إدارية ومالية على موظفي الديوان.

في حين أن أدنى فقرة كانت:

- الفقرة العاشرة والتي تنص على "يقوم الديوان بقياس مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله" بوسط حسابي (2.09)، وبوزن نسبي بلغ (41.9%)، وتشير هذه الفقرة إلى وجود درجة ضعيفة جداً من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة، ويعزو الباحث ذلك إلى عدم وجود ارتباط بين الجمهور وطبيعة عمل الديوان وذلك حسب نص القانون في مادة رقم (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".

ويشكل عام يتضح من الجدول السابق أن محور "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية" جاء بمتوسط عام (2.91) وبوزن نسبي بلغ (58.2%) وهذا يدل على أن هناك موافقة ضعيفة من قبل المفحوصين على هذا المحور ككل.

ج. نتائج تحليل محور " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور

بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية "

يتكون البعد الخامس "السلوك الابداعي" من (9) فقرات، وفيما يلي تحليل لهذه الفقرات من خلال حساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري وقيمة T والقيمة الاحتمالية لكل فقرة من فقرات هذا البعد، والجدول رقم (22) يوضح ذلك.

جدول رقم (22):

نتائج تحليل فقرات بعد " التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة

وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية "

م	رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	الترتيب	درجة الموافقة
1	ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عملياته الرقابية.	3.47	1.14	69.3	3.536	0.001	1	عالية
2	ينظم الديوان مؤتمراً صحفياً بعد نشر تقريره لشرح محتواه.	2.09	1.16	41.9	6.743	0.000	9	ضعيفة
3	ينشر الديوان نتائج رقابته على الحساب الختامي للسلطة على الموقع الالكتروني لاطلاع الجمهور عليه.	3.13	1.31	62.7	0.883	0.380	3	متوسطة
4	يتواصل الديوان مع لجان المجلس التشريعي فيما يتعلق بالعمل الرقابي.	3.07	1.33	61.3	0.434	0.665	5	متوسطة
5	يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الإعلام حول عملياته ونتائج تقاريره الرقابية.	2.61	1.16	52.3	2.884	0.005	8	ضعيفة
6	يبادر الديوان بتنفيذ وإنجاز مهام الرقابة وإنجازها وينشر التقارير في الأوقات المناسبة.	3.12	1.21	62.4	0.861	0.392	4	متوسطة
7	يُعد الديوان تقاريره بصيغة مفهومة ومتاحة للجمهور عبر وسائل مختلفة كالمخلصات والرسوم البيانية والعروض المصورة.	3.03	1.20	60.5	0.193	0.847	6	متوسطة
8	يتواصل الديوان مع مختصين لمراجعة تقاريره للتأكد من صياغتها بلغة سليمة ومفهومة.	2.72	1.29	54.4	1.880	0.064	7	ضعيفة
9	يوجد وحدة للعلاقات العامة في الديوان للتواصل مع وسائل الإعلام بكفاءة وفاعلية.	3.21	1.38	64.3	1.340	0.184	2	متوسطة
	الكل	2.94	0.72	58.8	0.731	0.467		متوسطة

ويتضح من خلال الجدول السابق رقم (22) أن أعلى فقرة كانت:

- الفقرة الأولى التي تنص على أن "ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عملياته الرقابية" جاءت في المرتبة الأولى من حيث قيمة الوسط الحسابي التي بلغت (3.47)، بوزن نسبي بلغ (69.3%) ويشير ذلك إلى وجود درجة متوسطة من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد عينة الدراسة، ويعزو الباحث ذلك إلى وجود نص قانوني في قانون الديوان وهي المادة رقم (8) يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً مفصلاً أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته وعلية ان يزود رئيس السلطة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء بأية بيانات أو معلومات أو دراسات أو أبحاث يطلبونها منه للقيام باي عمل آخر يعهد به اليه من أي منهم، وينشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية. وذلك يتوافق مع مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية.

في حين أن أدنى فقرة كانت:

- الفقرة الثانية والتي تنص على "ينظم الديوان مؤتمراً صحفياً بعد نشر تقريره لشرح محتواه" بوسط حسابي (2.09)، وبوزن نسبي بلغ (41.9%)، وتشير هذه الفقرة إلى وجود درجة ضعيفة جداً من الموافقة على هذه الفقرة من قبل أفراد العينة، ويعزو الباحث ذلك لتعارض ذلك مع قوانين وأسس ولوائح قانون الديوان ولان التقرير فقط يصدر لثلاث جهات وهي حسب نص القانون (رئيس السلطة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء لاتخاذ ما يلزم).

نتائج تحليل محاور الاستبانة ككل

تتكون الاستبانة من خمسة محاور، وفيما وصف لهذه المحاور الخمسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري وقيمة T والقيمة الاحتمالية لكل فقرة من فقرات هذا البعد، وترتيب الفقرة ودرجة الموافقة. والجدول رقم (23) يوضح ذلك.

جدول رقم (23):

نتائج تحليل محاور الاستبانة ككل

م	محاور الاستبانة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	درجة الموافقة
1	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه	4.08	0.48	81.5	19.596	.000	عالية

م	محاور الاستبانة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية	درجة الموافقة
2	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية	3.27	0.59	65.5	4.004	.000	متوسطة
3	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية	3.04	0.58	60.7	.538	.592	متوسطة
4	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية	2.91	0.72	58.2	-1.111	.270	متوسطة
5	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية	2.94	0.72	58.8	-.731	.467	متوسطة
	الاستبانة ككل	3.24	0.50	64.7	4.097	.000	

ويتضح من الجدول السابق رقم (23) أن المحور الأول جاء في المرتبة الأولى بمتوسط عام (4.08) وبوزن نسبي بلغ (81.5) وهذا يدل على أن هناك موافقة عالية جداً من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى توافق هذا المحور مع نص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، ويعني ذلك أن الديوان يلتزم بالقانون الدولي بشكل كبير.

وجاء المحور الثاني في المرتبة الثانية بمتوسط عام (3.27) وبوزن نسبي بلغ (65.5) وهذا يدل على أن هناك موافقة متوسطة من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى التزام الديوان بالمعايير الدولية في عملياته الرقابية.

وحلّ المحور الثالث في المرتبة الثالثة بمتوسط عام (3.04) وبوزن نسبي بلغ (60.7) وهذا يدل على أن هناك موافقة متوسطة من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى أن من شروط الديوان في تعيين أي موظف يجب ان يكون مشهود له بالنزاهة والسمعة وذلك بنص قانون ديوان الرقابة، وأيضاً العمل على تطبيق معايير النزاهة في عملياته الرقابية توافقا مع نص القوانين الدولية.

فيما جاء المحور الخامس في المرتبة الرابعة بمتوسط عام (2.94) وبوزن نسبي بلغ (58.8%) وهذا يدل على أن هناك موافقة ضعيفة من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى عدم وجود ما ينص على كيفية التعامل مع الإعلام، وهنا يري الباحث ان هناك نص قانوني واضح بما يتعلق بعملية نشر التقارير للجمهور ووسائل الإعلام لان الديوان لا يتعامل مع الجمهور

حسب نص القانون فقط يتعامل مع ثلاث جهات وهي في مادة رقم (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".

وأخيراً جاء المحور الرابع في **المرتبة الخامسة والأخيرة** بمتوسط عام (2.91) وبوزن نسبي بلغ (58.2%) وهذا يدل على أن هناك موافقة **ضعيفة** من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى وجود نص واضح في نص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في إدارة عملياته باقتصاد وأقل تكلفة من حيث عدد الموظفين والوقت والجهد المبذول في عملياته الرقابية.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى:

لا يلتزم ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

للتحقق من هذه الفرضية واختبار مدى صحتها، ومعرفة ما إذا كان متوسط درجة الإيجابية قد تصل درجة الحياد وهي 3 أم لا. قام الباحث بإيجاد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك الوزن النسبي لكل مجال، بالإضافة إلى استخدام اختبار (T test) ، فإذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى الدلالة (0.05) فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى (0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية.

اختبار الفرضيات الفرعية:

1. اختبار فرضية "يؤثر تطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه لضمان المساءلة والشفافية عند مستوي دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية".

جدول رقم (24)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار ت للمحور الأول

القيمة الاحتمالية	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الأول
0.000	19.596	81.5	0.48	4.08	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه.

من خلال الجدول السابق رقم (24) يتضح أن الوسط الحسابي للمحور الأول بلغ (4.08)، ووزن نسبي بلغ (81.5%) أي بدرجة موافقة عالية، وبمستوى معنوية (0.000) وهو أقل من مستوى (0.05) وهذا يدل على أن هناك تأثير كبير لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه لضمان المساءلة والشفافية على التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

ويعزو الباحث ذلك إلى توافق هذا المحور مع نص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، ويعني ذلك أن الديوان يلتزم بالقانون الدولي بشكل كبير.

2. اختبار فرضية "يؤثر تطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية".

جدول رقم (25)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار ت للمحور الثاني

القيمة الاحتمالية	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الأول
0.000	4.004	65.5	0.59	3.27	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية.

من خلال الجدول السابق رقم (25) يتضح أن الوسط الحسابي للمحور الثاني بلغ (3.27)، ووزن نسبي بلغ (65.5%) أي بدرجة موافقة متوسطة، وبمستوى معنوية (0.000) وهو أقل من مستوى (0.05) وهذا يدل على الأثر الكبير لتطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية على التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

3. اختبار فرضية "يؤثر تطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والمستشارين والمساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية".

جدول رقم (26)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبار ت للمحور الثاني

القيمة الاحتمالية	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الأول
0.592	0.538	60.7	0.58	3.04	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية.

من خلال الجدول السابق رقم (26) يتضح أن الوسط الحسابي للمحور الأول بلغ (3.04)، ووزن نسبي بلغ (60.7%) وبمستوى معنوية (0.592) وهو أكبر من مستوى (0.05) وهذا يدل على عدم وجود تأثير لتطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والمستشارين والمساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن من شروط الديوان في تعيين أي موظف، يجب أن يكون مشهوداً له بالنزاهة والسمعة وذلك بنص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، وأيضاً العمل على تطبيق معايير النزاهة في عملياته الرقابية توفقاً مع نص القوانين الدولية.

4. اختبار فرضية "تؤثر إدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية".

جدول رقم (27)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبارات للمحور الرابع

القيمة الاحتمالية	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الأول
0.270	-1.111	58.2	0.72	2.91	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية

من خلال الجدول السابق رقم (27) يتضح أن الوسط الحسابي للمحور الرابع بلغ (2.91)، وبوزن نسبي بلغ (58.2%) وبمستوى معنوية (0.270) وهو أكبر من مستوى (0.05) وهذا يدل على عدم وجود تأثير لإدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية. ويعزو الباحث ذلك إلى وجود نص واضح في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في إدارة عملياته باقتصاد وأقل تكلفة من حيث عدد الموظفين والوقت والجهد المبذول في عملياته الرقابية.

5. اختبار "فرضية يؤثر نشر نتائج عمليات الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة عبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية"

جدول رقم (28)

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي واختبارات للمحور الخامس

القيمة الاحتمالية	قيمة T	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المحور الأول
0.467	-0.731	58.8	0.72	2.94	التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة عبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية

من خلال الجدول السابق رقم (28) يتضح أن الوسط الحسابي للمحور الأول بلغ (2.94)، ووزن نسبي بلغ (58.8%) وبمستوى معنوية (0.467) وهو أكبر من مستوى (0.05) وهذا يدل على عدم وجود تأثير لنشر نتائج عمليات الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة عبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

ويعزو الباحث ذلك إلى عدم وجود ما ينص على كيفية التعامل مع الإعلام، وهنا يرى الباحث أن هناك نص قانوني واضح بما يتعلق بعملية نشر التقارير للجمهور ووسائل الإعلام لأن الديوان لا يتعامل مع الجمهور حسب نص قانون ديوان الرقابة، فقط يتعامل مع ثلاث جهات وهي حسب المادة رقم (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".

الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المفحوصين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى إلى كل من المتغيرات التالية: (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، سنوات الخبرة)

وللتحقق من صحة هذه الفرضية والفرضيات الفرعية، قام الباحث باستخدام (اختبار ت - اختبار تحليل التباين الأحادي) وهما اختباران معلميان يستخدمان لمعرفة الفروق بين آراء المستجيبين حول التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى إلى متغيرات الدراسة المختلفة.

1. الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المفحوصين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى إلى متغير الجنس.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبارات لاختبار الفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى لمتغير الجنس (ذكر، أنثى) والنتائج مبينة في جدول رقم (29).

جدول رقم (29):

نتائج اختبارات لاختبار الفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى لمتغير الجنس

المحور	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	قيمة sig	الدلالة
الأول	ذكر	62	4.097	0.485	0.810	0.420	غير دالة
	أنثى	13	3.979	0.435			
الثاني	ذكر	62	3.316	0.597	1.377	0.173	غير دالة
	أنثى	13	3.069	0.536			
الثالث	ذكر	62	3.090	0.569	1.799	0.076	غير دالة
	أنثى	13	2.777	0.580			
الرابع	ذكر	62	2.927	0.725	0.506	0.614	غير دالة
	أنثى	13	2.815	0.732			
الخامس	ذكر	62	2.966	0.727	0.695	0.489	غير دالة
	أنثى	13	2.812	0.722			
الاستبانة ككل	ذكر	62	3.268	0.499	1.185	0.240	غير دالة
	أنثى	13	3.088	0.502			

ويتبين من الجدول السابق رقم (29) أن القيمة الاحتمالية لمحاو الاستبانة الخمسة والاستبانة ككل كانت أكبر من $(\alpha \leq 0.05)$ مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تعزى لمتغير الجنس (ذكر، أنثى).

2. الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين متوسطات استجابات المفحوصين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى إلى كل من متغير العمر.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (تحليل التباين الاحادي) وهو اختبار معلمي يستخدم لمعرفة الفروق بين آراء المستجيبين حول التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى إلى متغير العمر، وقد كانت النتائج كما في جدول رقم (30):

جدول رقم (30)

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي للفروق بين متوسطات تقديرات أفراد العينة تعزى لمتغير العمر

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدلالة
الأول	بين المجموعات	1.671	2	0.835	3.988	0.023	دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	15.084	72	0.209			
	المجموع	16.754	74				
الثاني	بين المجموعات	0.880	2	0.440	1.267	0.288	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	24.987	72	0.347			
	المجموع	25.867	74				
الثالث	بين المجموعات	0.364	2	0.182	0.535	0.588	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	24.489	72	0.340			
	المجموع	24.853	74				
الرابع	بين المجموعات	0.531	2	0.266	0.502	0.608	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	38.110	72	0.529			
	المجموع	38.641	74				
الخامس	بين المجموعات	0.352	2	0.176	0.330	0.720	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	38.428	72	0.534			
	المجموع	38.780	74				
فقرات الاستبانة ككل	بين المجموعات	0.409	2	0.205	0.811	0.449	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	18.175	72	0.252			
	المجموع	18.585	74				

ويتبين من الجدول السابق رقم (30) أن القيمة الاحتمالية لمحاور الدراسة والاستبانة ككل كانت أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تُعزى لمتغير العمر (من 25- أقل من 35- من 35- أقل من 45- فأعلى).

وأظهرت النتائج في الجدول السابق أن القيمة الاحتمالية للمحور الأول كانت أقل من (0.05) مما يدل على وجود فروق دلالة ذات إحصائية، ولتحديد اتجاه الفروق استخدم الباحث اختبار شيفيه Scheffe للتعرف على اتجاه الفروق ودلالاتها للمحور الأول تعزى لمتغير العمر

جدول رقم (31):

نتائج اختبار شيفيه Scheffe Test للتعرف على اتجاه الفروق ودلالاتها في الدرجة للمحور الأول تعزى لمتغير العمر

الفروق بين المتوسطات			العمر
45 فأعلى	من 35-أقل من 45	من 25-أقل من 35	
		-	من 25-أقل من 35
	-	-0.1693	من 35-أقل من 45
-	0.4915*	0.3221	45 فأعلى

وبين اختبار شيفيه في جدول رقم (31) أن الفروق بين فئات العمر كانت بين (45 فأعلى) و (من 35-أقل من 45) ولصالح (45 فأعلى) ويعزو الباحث ذلك إلى الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها العاملون في المستويات الإشرافية والذين تزيد أعمارهم عن 45 سنة.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المفحوصين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى إلى كل من متغير المؤهل. وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (تحليل التباين الاحادي) وهو اختبار معلمي يستخدم لمعرفة الفروق بين آراء المستجيبين حول التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) متغير المؤهل العلمي (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير)، وقد كانت النتائج كما في الجدول التالي رقم (32):

جدول رقم (32):

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي تعزى لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير)

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدلالة
الأول	بين المجموعات	0.099	2	0.050	0.215	0.807	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	16.655	72	0.231			
	المجموع	16.754	74				

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدالة
الثاني	بين المجموعات	0.017	2	0.008	0.023	0.977	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	25.850	72	0.359			
	المجموع	25.867	74				
الثالث	بين المجموعات	0.568	2	0.284	0.842	0.435	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	24.285	72	0.337			
	المجموع	24.853	74				
الرابع	بين المجموعات	0.951	2	0.476	0.909	0.408	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	37.690	72	0.523			
	المجموع	38.641	74				
الخامس	بين المجموعات	0.860	2	0.430	0.816	0.446	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	37.920	72	0.527			
	المجموع	38.780	74				
فقرات الاستبانة ككل	بين المجموعات	0.329	2	0.165	0.649	0.525	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	18.255	72	0.254			
	المجموع	18.585	74				

ويتبين من الجدول السابق رقم (32) أن القيمة الاحتمالية لمحاور الدراسة الخمسة والاستبانة ككل كانت أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تعزى لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير).

3. الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المفحوصين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى إلى كل من متغير التخصص العلمي.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (تحليل التباين الاحادي) وهو اختبار معلمي يستخدم لمعرفة الفروق بين آراء المستجيبين حول التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا

للرقابة والمحاسبة (الإنْتوساي) متغير التخصص العلمي (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد، قانوني، حاسوب)، وقد كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (33):

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي تعزى لمتغير التخصص العلمي (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد، قانوني، حاسوب)

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدلالة
الأول	بين المجموعات	0.627	4	0.157	0.681	0.608	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	16.127	70	0.230			
	المجموع	16.754	74				
الثاني	بين المجموعات	0.975	4	0.244	0.685	0.605	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	24.892	70	0.356			
	المجموع	25.867	74				
الثالث	بين المجموعات	1.071	4	0.268	0.788	0.537	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	23.782	70	0.340			
	المجموع	24.853	74				
الرابع	بين المجموعات	1.317	4	0.329	0.618	0.651	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	37.324	70	0.533			
	المجموع	38.641	74				
الخامس	بين المجموعات	1.864	4	0.466	0.884	0.478	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	36.916	70	0.527			
	المجموع	38.780	74				
فقرات الاستبانة ككل	بين المجموعات	0.522	4	0.130	0.506	0.732	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	18.063	70	0.258			
	المجموع	18.585	74				

ويتبين من الجدول السابق رقم (33) أن القيمة الاحتمالية لمحاور الدراسة الخمسة والاستبانة ككل كانت أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنْتوساي)" تعزى إلى متغير التخصص العلمي (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد، قانوني، حاسوب).

4. الفرضية الفرعية الخامسة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المفحوصين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى إلى كل من متغير المسمى الوظيفي.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (تحليل التباين الاحادي) وهو اختبار معلمي يستخدم لمعرفة الفروق بين آراء المستجيبين حول التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) متغير المسمى الوظيفي (مدير عام، مدير، رئيس قسم، قانوني-مستشار)، وقد كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (34):

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي تعزى لمتغير المسمى الوظيفي (مدير عام، مدير، رئيس قسم،)

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدلالة
الأول	بين المجموعات	0.793	3	0.264	1.176	0.325	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	15.961	71	0.225			
	المجموع	16.754	74				
الثاني	بين المجموعات	1.076	3	0.359	1.027	0.386	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	24.791	71	0.349			
	المجموع	25.867	74				
الثالث	بين المجموعات	0.288	3	0.096	0.278	0.841	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	24.564	71	0.346			
	المجموع	24.853	74				
الرابع	بين المجموعات	0.676	3	0.225	0.422	0.738	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	37.965	71	0.535			
	المجموع	38.641	74				
الخامس	بين المجموعات	1.347	3	0.449	0.852	0.470	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	37.433	71	0.527			
	المجموع	38.780	74				
	بين المجموعات	0.525	3	0.175	0.687	0.563	

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدلالة
فقرات الاستبانة ككل	داخل المجموعات	18.060	71	0.254			غير دالة إحصائياً
	المجموع	18.585	74				

ويتبين من الجدول السابق رقم (34) أن القيمة الاحتمالية لمحاور الدراسة الخمسة والاستبانة ككل كانت أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)" تُعزى إلى متغير المسمى الوظيفي.

5. الفرضية الفرعية السادسة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابات المفحوصين حول مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير المساءلة والشفافية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى إلى كل من متغير سنوات الخبرة.

وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار (تحليل التباين الاحادي) وهو اختبار معلمي يستخدم لمعرفة الفروق بين آراء المستجيبين حول التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) متغير سنوات الخبرة (5 - أقل من 10، 10 - أقل من 15، 15 فأكثر)، وقد كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (35):

نتائج اختبار تحليل التباين الاحادي تعزى لمتغير سنوات الخبرة (5 - أقل من 10، 10 - أقل من 15، 15 فأكثر)

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدلالة
الأول	بين المجموعات	1.585	2	0.792	3.760	0.028	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	15.170	72	0.211			
	المجموع	16.754	74				
الثاني	بين المجموعات	3.214	2	1.607	5.107	0.008	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	22.653	72	0.315			
	المجموع	25.867	74				
الثالث	بين المجموعات	1.118	2	0.559	1.696	0.191	

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (ف) المحسوبة	قيمة sig	الدالة
	داخل المجموعات	23.735	72	0.330			غير دالة إحصائياً
	المجموع	24.853	74				
الرابع	بين المجموعات	1.774	2	0.887	1.733	0.184	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	36.867	72	0.512			
	المجموع	38.641	74				
الخامس	بين المجموعات	.914	2	0.457	0.869	0.424	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	37.866	72	0.526			
	المجموع	38.780	74				
فقرات الاستبانة ككل	بين المجموعات	1.163	2	0.581	2.402	0.098	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	17.422	72	0.242			
	المجموع	18.585	74				

ويتبين من الجدول السابق رقم (35) أن القيمة الاحتمالية للمحورين الأول والثاني كانت دالة إحصائياً، حيث كانت القيمة الاحتمالية أقل من (0.05) مما يعني وجود فرق ذات دلالة إحصائية بين المفحوصين تبعاً لمتغير سنوات الخبرة، أما باقي المحاور والاستبانة ككل كانت أكبر من مستوى الدلالة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تعزى لمتغير سنوات الخبرة (5 - أقل من 10، 10 - أقل من 15، 15 فأكثر). ولتحديد اتجاه الفروق استخدم الباحث اختبار شيفيه Scheffe للتعرف على اتجاه الفروق ودلالاتها للمحور الأول والثاني تعزى لمتغير سنوات الخدمة

جدول رقم (36):

نتائج اختبار شيفيه Scheffe Test للتعرف على اتجاه الفروق ودلالاتها في الدرجة للمحور الأول والمحور الثاني تعزى لمتغير سنوات الخدمة

المحور	المتغير	الفروق بين المتوسطات		
	سنوات الخدمة	5-أقل من 10	10-أقل من 15	15 فأكثر
الأول	5-أقل من 10	-		
	10-أقل من 15	-0.2416		
	15 فأكثر	0.2812	0.5229*	
الثاني	5-أقل من 10	-		
	10-أقل من 15	0.3615		
	15 فأكثر	0.5115*	0.1500	

ويبين اختبار شيفيه السابق في جدول رقم (31) أن الفروق بين فئات سنوات الخدمة للمحور الأول كانت بين (15 فأكثر) و (10-أقل من 15) ولصالح (15 فأكثر)، وأن الفروق بين فئات سنوات الخدمة للمحور الثاني كانت بين (15 فأكثر) و (5-أقل من 10) ولصالح فئة (15 فأكثر). ويعزو الباحث ذلك إلى الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها العاملون في المستويات الإشرافية والذين تزيد عن 15 سنة في مجال الاشراف في ديوان الرقابة المالية والإدارية.

ثالثاً: نتائج الدراسة

1. نتائج تحليل فقرات استبانة الدراسة:

بعد إجراء التحليل الإحصائي لفقرات الاستبانة ومحاورها توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. جاء المحور الأول "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه" في المرتبة الأولى بمتوسط عام (4.08) وبوزن نسبي بلغ (81.5) وهذا يدل على أن هناك موافقة عالية جداً من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى توافق هذا المحور مع نص قانون الديوان والتزام الديوان بالقانون بشكل كبير.

2. جاء المحور الثاني "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية" في المرتبة الثانية بمتوسط عام (3.27) وبوزن نسبي بلغ (65.5) وهذا يدل على أن هناك موافقة متوسطة من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى التزام ديوان الرقابة بالمعايير الدولية في عملياته الرقابية وهذا يتوافق مع المحور اعلاه بالتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية.

3. جاء المحور الثالث "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية" في المرتبة الثالثة بمتوسط عام (3.04) وبوزن نسبي بلغ (60.7) وهذا يدل على أن هناك موافقة متوسطة من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك انه سمة من سمات موظفي الديوان في تعيين أي موظف يجب ان يكون مشهود له بالنزاهة والسمعة وذلك بنص قانون الرقابة، وأيضاً العمل على تطبيق معايير النزاهة في عملياته الرقابية توافقا مع القوانين الدولية.

4. وجاء المحور الخامس "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية" في المرتبة الرابعة بمتوسط عام (2.94) وبوزن نسبي بلغ (58.8%) وهذا يدل على أن هناك موافقة ضعيفة من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى عدم وجود ما ينص علي كيفية التعامل مع الإعلام، وهنا يري الباحث هنا ان هناك نص قانوني واضح بما يتعلق بعملية نشر

التقارير للجمهور ووسائل الإعلام لأن ديوان الرقابة المالية والإدارية لا يتعامل مع الجمهور حسب نص قانون الديوان، فقط يتعامل مع ثلاث جهات وهي في مادة رقم (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".

5. وأخيراً جاء المحور الرابع "التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية" في المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط عام (2.91) ويوزن نسبي بلغ (58.2%) وهذا يدل على أن هناك موافقة ضعيفة من قبل المفحوصين على هذا البعد ككل، ويعزو الباحث ذلك إلى عدم معرفة واطلاع المفحوصين من ديوان الرقابة على نص قانون الديوان بشكل جيد، ويرى الباحث ان نص القانون بإدارة عملياته باقتصاد وأقل تكلفة من حيث عدد الموظفين والوقت والجهد المبذول في عملياته الرقابية يمارسه الديوان على موظفيه.

2. نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

بعد إجراء التحليل الإحصائي لمحاوّر الاستبانة من خلال برنامج (SPSS) توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. هناك تأثير كبير لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه لضمان المساءلة والشفافية على التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
2. هناك تأثير كبير لتطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية على التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
3. عدم وجود تأثير لتطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والمستشارين والمساءلة والشفافية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
4. عدم وجود تأثير لإدارة العمليات باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.
5. عدم وجود تأثير لنشر نتائج عمليات الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة عبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

3. نتائج وتفسير اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

بعد إجراء التحليل الإحصائي لمحاوّر الاستبانة من خلال برنامج (SPSS) توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تُعزى لمتغير الجنس (ذكر، أنثى).

ويعزو الباحث ذلك إلى أن عامل الجنس له أهمية بشكل عام في الحكم على بعض الأمور الأخرى، أما فيما يتعلق بمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) فليس للجنس أي أهمية في ذلك، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (نور، 2012).

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تعزى لمتغير العمر (من 25-أقل من 35-من 35-أقل من 45-45 فأعلى).

ويعزو الباحث ذلك إلى أن عامل العمر له أهمية بشكل عام في الحكم على بعض الأمور الأخرى، أما فيما يتعلق بمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) فليس للعمر أي أهمية في ذلك، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (نور، 2012)، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (فروانة، 2011).

3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تعزى لمتغير المؤهل العلمي (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير).

ويعزو الباحث ذلك إلى المؤهل العلمي لموظفي المستويات الإشرافية ليس له الحكم الصحيح على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) وعليه يرى الباحث أن المؤهل العلمي ليس له تأثير كبير في تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (نور، 2012)، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (فروانة، 2011).

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تعزى إلى متغير التخصص العلمي (محاسبة، إدارة أعمال، اقتصاد، قانوني، حاسوب). ويعزو الباحث ذلك إلى أن التخصص العلمي لموظفي المستويات الإشرافية ليس له الحكم الصحيح على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) وعليه يرى الباحث أن متغير التخصص العلمي ليس له تأثير كبير في تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (نور، 2012)، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (فروانة، 2011).

5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" تعزى إلى متغير المسمى الوظيفي (مدير عام، مدير، رئيس قسم، قانوني/مستشار). ويعزو الباحث ذلك إلى أن تعامل المستويات الإشرافية مع نص قانون الرقابة المالية والإدارية لا يختلف، حيث إن القانون موحد وثابت وتخضع كل المستويات الإشرافية له. واختلفت هذه النتيجة مع دراسة كل من (نور، 2012)، (فروانة، 2011).

6. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المفحوصين في استبانة التعرف على "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنٲوساي)" تعزى لمتغير سنوات الخبرة (5 - أقل من 10، 10- أقل من 15، 15 فأكثر). ويعزو الباحث ذلك إلى أن جميع المفحوصين لديهم خبرة تزيد عن 5 سنوات، وحسب نص قانون الديوان وقانون الخدمة المدنية بأن جميع موظفي الديوان هم موظفين حكوميين ويتبعون لقانون الخدمة المدنية، لذا فإن الموظفين لا يتقلدون مناصب إشرافية إلا بعد مرورهم بخبره لا تقل عن 5 سنوات. وهذا يساعد على إبداء آراء متقاربة حول موضوع الاستبانة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (فروانة، 2011) وتختلف مع دراسة (نور، 2012).

رابعاً: التوصيات:

1. ضرورة انضمام الديوان إلى المنظمة الدولية (الانتوساي)، خاصة بعد أن أصبحت فلسطين عضواً في منظمة (اليونسكو) إحدى وكالات الأمم المتحدة المتخصصة.
2. ضرورة تحديث قانون الديوان بما يتلاءم مع القوانين الدولية وخاصة قانون (الانتوساي).
3. العمل على معالجة المشكلات والصعوبات التي تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية بديوان الرقابة المالية والإدارية خاصة في ظل الأوضاع الخاصة بفلسطين حفاظاً على المال العام.
4. إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات اللازمة والمتعلقة بإقرار موازنته المالية وتنفيذها، بحيث يكون المجلس التشريعي هو الجهة الوحيدة التي يحق لها اعتماد هذه الموازنة والموافقة عليها بصورة نهائية.
5. تشجيع الديوان لموظفيه على البحث العلمي في مجال معايير الرقابة الدولية وتحفيزهم على البحث والدراسة بما يتعلق بذلك.
6. العمل على تنظيم دورات تدريبية داخلية وخارجية لموظفي الديوان بما يتناسب مع المعايير الدولية لاكتسابهم الخبرة المطلوبة والتي تفيدهم في تأدية أعمالهم.
7. ضرورة أن تحظى توصيات الديوان باهتمام المجلس التشريعي ليكون الديوان قادراً على إلزام الجهات الخاضعة للرقابة الديوان بتنفيذها حسب قانون الديوان مادة (31) من قانون الديوان.
8. تفعيل دور اللجان البرلمانية المتخصصة لدراسة تقارير الديوان، وتقديم الاقتراحات وعرضها على المجلس التشريعي.
9. وجود النص الواضح بشأن آلية إعداد موازنة الديوان، واعتمادها من المجلس التشريعي.
10. تعديل المادة (16) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بإضافة مادة في القانون تنص على وضع نظام للرواتب والحوافز المالية والعلاوات تتناسب مع مسؤولية العمل الرقابي تمكن الديوان من استجلاب الموارد البشرية المؤهلة والاحتفاظ بها تماشياً مع المعايير الدولية ويرى الباحث اعتماد سلم رواتب السلطة القضائية الوارد في قانون السلطة القضائية الخاص بالقضاة ووكلاء النيابة مع تغيير المسميات الواردة فيه لتناسب مع مسميات ديوان الرقابة المالية والإدارية.

11. ضرورة النص بالقانون الأساسي الفلسطيني على نشر تقرير الديوان في الجريدة الرسمية لضمان اطلاع جميع الأطراف ذات العلاقة عليه تأكيداً على مبدأ الشفافية والمساءلة.

دراسات مقترحة:

- إجراء دراسات تبحث مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإنتوساي غير المستخدمة في هذه الدراسة.
- إجراء دراسات تبحث في تطبيق القوانين الدولية المتعلقة بالرقابة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية.
- القيام بدراسة لتطوير وتحديث قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية بما يتلاءم مع القوانين الدولية وخاصة قانون (الإنتوساي).
- إجراء دراسات حول تطبيق الجامعات الفلسطينية للمعايير الدولية للرقابة المالية والإدارية، وخاصة مبادئ الشفافية والمساءلة.

المصادر والمراجع

- أولاً: المصادر
 - القرآن الكريم
 - السنة النبوية
- ثانياً: القوانين
- ثالثاً: المراجع العربية والمحلية
- رابعاً: مواقع الإنترنت
- خامساً: المراجع الأجنبية

المصادر والمراجع

أولاً: المصادر:

- القرآن الكريم
- السنة النبوية

ثانياً: القوانين:

- قانون هيئة الرقابة العامة رقم "17" للعام 1995م، الوقائع الفلسطينية، العدد الحادي عشر، فبراير 1996م.
- مبادي الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي).
- النظام الأساسي الفلسطيني للعام 2002م، الوقائع الفلسطينية، عدد يوليو 2002م.
- قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم "15" للعام 2004م الوقائع الفلسطينية، العدد الثالث والخمسين، فبراير 2005م.
- قانون ديوان المحاسبة الاردني، رقم (28)، 1952م، صفحة الكترونية.
http://www.lob.gov.jo/ui/laws/search_no.jsp?no=28&year=1952
- تقرير الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن حول التشريعات وآلية سنّها في السلطة الوطنية، أبو هنود، صفحة الكترونية، ديسمبر 2010.
<http://www.ichr.ps/pdfs/legal3.pdf>
- تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية، صفحة الكترونية عن عام 2008.
<http://www.saacb.ps/BruRpts/report-2008.pdf>
- إعلان مكسيكو، صفحة الكترونية، ديسمبر 2010م.
<http://www.intosai.org/blueline/upload/issai10a.pdf>
- إعلان ليما، صفحة الكترونية، نوفمبر 2010.
[saacb.ps/ControlDocuments%5CLEMA.doc](http://www.saacb.ps/ControlDocuments%5CLEMA.doc)
- إعلان نيودلهي، ترجمة ديوان المراقبة السعودي، 1994، صفحة الكترونية، ديسمبر 2010م.
www.saacb.ps/ControlDocuments%5CNEWDELHE.doc
- أفضل المبادئ للإجراءات الرقابية على المؤسسات الدولية، صفحة الكترونية، ديسمبر 2010م، النسخة كاملة باللغة.
http://www.issai.org/media%287481033%29/ISSAI_5000_E.pdf

- موقع الإنتوساي الانجليزية على الموقع الرسمي للإنتوساي. (www.intosai.org)
- أفضل المبادئ للإجراءات الرقابية على المؤسسات الدولية، 2004، ص19، موقع الكتروني -النسخة كاملة www.intosai.org
- الخطة الاستراتيجية للأجهزة العليا للرقابة 2011-2016، موقع الكتروني، عدد اول ص27.
- (اعلان طوكيو بشأن مبادئ المساءلة العامة، مايو 1985 طوكيو -اليابان).

ثالثاً: المراجع العربية والمحلية:

- أبو ماضي، كامل أحمد إبراهيم، (2004)، "مدى فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- أبو هذاف، ماجد، (2006)، "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أمان، (2006)، حرية المعرفة والاطلاع أساس للشفافية والمساءلة، رام الله: الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة -أمان.
- إيجن، رئيس منظمة الشفافية الدولية، "Security and Opportunity through Law and Justice" كلمة ألقاها في سانت بطرسبرغ، روسيا في تموز (يوليو) 2001م.
- الباشا، عوني، (2007)، دورة " الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية "جمعية المحاسبين الفلسطينيين، غزة.
- بدوي، عبد السلام، (1982)، "الرقابة على المؤسسات العامة"، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الإنتاجية، الطبعة الأولى، مكتبة الإنجلوا المصرية للنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- بدوي، عبد السلام، (1982)، "الرقابة على المؤسسات العامة"، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الإنتاجية، الطبعة الأولى، مكتبة الإنجلوا المصرية للنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الإنسانية العربية (2002)، ص105.
- تقرير حول مكافحة الفساد، 2011م، بعنوان دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تعزيز الشفافية والمساءلة.
- جربوع، يوسف، (2006)، "مجالات مساهمة المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في تحسين القرارات المالية لمجلس الإدارة وفقاً لقواعد حوكمة الشركات والمؤسسات العاملة

- في قطاع غزة" دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لدى الشركات والمؤسسات العاملة في قطاع غزة، (بحث منشور)، غزة.
- جربوع، يوسف، والحلو، اعتدال، (2004)، " دور المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في قياس الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية في فلسطين (بحث منشور)، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة.
 - الجهاز المركزي للمحاسبات، (2006)، مؤتمر دور التقنيات الحديثة في الكشف عن الغش والفساد، نقلاً عن كلاب، سعيد، محاضرة بديوان الرقابة المالية والإدارية، غزة، فلسطين.
 - الحسن، مي محمد محمود، (2010)، درجتا المساءلة والفاعلية الإدارية التربوية والعلاقة بينهما لدى مديري المدارس الحكومية الثانوية ومديراتها في محافظات الضفة الغربية من وجهة نظر العاملين في مديريات التربية والتعليم، رسالة ماجستير جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.
 - الحسني، صادق وخرابشة، عبد، (2000)، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، (بحث منشور)، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد السابع والعشرون.
 - حماد، أكرم، (2003)، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دراسة مقارنة-رسالة دكتوراه-جامعة الجزيرة، قسم المحاسبة والتمويل-السودان.
 - حماد، أكرم، (2005)، تقويم أداء الإدارات المالية في مؤسسات السلطة الفلسطينية بحث تطبيقي على عدد من الوزارات الحكومية في قطاع "بحث مقدم الي المؤتمر العلمي الأول الاستثمار والتمويل في فلسطين، الجامعة الإسلامية، غزة.
 - حماد، خليل والبشير، سعيد، (2000)، تمويل التعليم العالي في الدول العربية طرق غير تقليدية "دراسة حالة الأردن"، المؤتمر العلمي المصاحب للدورة 33 لمجلس اتحاد الجامعات العربية، بيروت.
 - خشارمه، حسين، (1999)، تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني-دراسة ميدانية، (بحث منشور)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، نابلس، فلسطين.
 - الدبيس، فضل، (2000)، تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
 - درويش، عبد الكريم، تكلا، ليلي (1992)، "أصول الإدارة العامة" مكتبة الانجلوا المصرية، مصر.

- الدوري، مؤيد، الجنابي، طاهر، (1999) "إدارة الموازنات العامة"، الأردن، عمان، دار زهران للنشر.
- الرحاطة، محمد، (2006)، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، (بحث منشور)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد الثاني، العدد الثاني، عمان والأردن.
- السعيدة، خرايشة، (2003)، أثر التطوير الإداري على أداء ديوان المحاسبة الأردني، (بحث منشور)، مؤتمراً للبحوث والدراسات، المجلد الثامن عشر، العدد أربعة، مؤتمراً، الأردن.
- السكارنة، بلال خلف (2010)، القيادة الإدارية الفعالة، دار المسيرة، عمان.
- السيد، خليل، (2005) "إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية" رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة.
- السيد، محمد عفيفي، (2007)، ديوان المحاسبة، مفهوم الشفافية والمقصود بها "طبيعتها وأهدافها".
- الشيخ عيد، إبراهيم، (2007) "مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة (رسالة ماجستير (غير منشورة) الجامعة الإسلامية، غزة.
- الصباح، عبد الرحمن، (1997) (مبادئ الرقابة الإدارية-المعايير - التقييم-التصحيح)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان.
- الطحلة، حامد داوود، (1998)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي (بحث منشور)، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108.
- أبو غزالة، طلال، (2008)، "تدقيق"، عمان، الأردن.
- الطويل، عصام، (2009)، "مدى فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية بقطاع غزة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة
- الحسين، عبد، (2011)، دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد، هيئة النزاهة العراقية،
- العلمي، صباح سعد الدين، (2006) "دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية ولإصلاح الإداري" بحث ماجستير، رام الله.
- العنزي، عصام، (2011) "ولاية الدولة في الرقابة على الأوقاف" بحث منشور في منتدى قضايا الوقف الفقهية الخامس الذي تنظمه رئاسة الشؤون الدينية التركية والمديرية العامة للأوقاف التركية بالتعاون مع الأمانة العامة للأوقاف بدولة الكويت والبنك الإسلامي للتنمية بجدة.

- الغماري، محمود حمزة، (2009) "أثر الرقابة المالية علي تمويل مؤسسات التعليم العالي في فلسطين"، دراسة ميدانية على الجامعات الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- فروانة، رامي أحمد، (2011) "تقويم وتطوير الدور الرقابة لديوان الرقابة الإدارية والمالية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين.
- فوزي، صلاح، (2000)، "الإدارة العامة بين عالم متغير ومتطلبات التحديث " دار النهضة العربية، القاهرة.
- كلاب، سعيد يوسف، (2004)، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي "دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة"، بحث ماجستير-الجامعة الإسلامية.
- كنعان، نواف، (2005)، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، (بحث منشور)، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني.
- الكيلاني، سائدة وسكجها، باسم (2000م)، نحو شفافية أردنية، مؤسسة الصحافة.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001م)، " المبادئ الأساسية للتدقيق"، مطابع الشمس، عمان، الأردن.
- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، (1988)، مجلة الرقابة المالية، بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية، تونس، ترجمة-طارق الساطي، السنة السابعة، العدد الأول.
- محفوظ، عبد المنعم، (1990) "دراسات في مبادئ الإدارة العامة"، مصر، جامعة الزقازيق.
- المزين، محمد، (2009) " دور الجامعات الفلسطينية في تعزيز قيم التسامح لدى طلبتها من وجهة نظرهم " رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة الأزهر - غزة.
- مسعود، محمد، (1998)، " التقديرات الإحصائية للمهام الرقابية المختلفة لديوان المحاسبة الأردني "، (بحث منشور)، دراسات العلوم الادارية، المجلد الخامس والعشرون، العدد الثاني، عمان الأردن.
- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأسوساي)، (1991م)، مجلة الرقابة المالية، إعلان بكين بشأن الإرشادات المتعلقة برفع مستوى فعالية إدارة المالية العامة والاستثمارات، تونس، ترجمة-ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية وآخرون، السنة العاشرة، العدد الثاني.

- منظمة الشفافية الدولية (2010م)، تحدي الحكم الرشيد: مصر، لبنان، المغرب وفلسطين. برلين، منظمة الشفافية الدولية.
- نور، ايمان حسن، (2012)، مدي التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي)، -رسالة ماجستير، جامعة النجاح-نابلس.
- الهلولي، سعود مسعود، (1991)، معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، (بحث منشور)، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 70.
- الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن-التقرير السنوي الثامن لعام (2002) م.
- ورقة مقدمة من ديوان الرقابة المالية، جمهورية العراق للمشاركة لمشاركة في الاجتماع الثالث الأربوساي الذي عقد في قصر الامارات في ابو ظبي، دولة الإمارات العربية المتحدة 29-30/3/2011 من للفترة.
- وقد صدر عن البرنامج ثلاثة تقارير أخرى وهي التقرير الثاني لسنة 2003 بعنوان "نحو إقامة مجتمع المعرفة" والتقرير الثالث لسنة 2004 بعنوان "دعوة للحرية والحكم الصالح في العالم العربي" والتقرير الرابع لسنة 2005 بعنوان "نحو نهوض المرأة في الوطن العربي". ويعتبر التقرير الأول أهم مرجعية حول العمل الأهلي في الوطن العربي.

رابعاً: مواقع الانترنت:

1. موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، الصفحة الكترونية. 2014/9/5م
2. هيكلية ديوان الرقابة المالية والإدارية، صفحة الكترونية. 2014/10/1م.
3. تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بعنوان الفساد ومكافحته، صفحة الكترونية: أكتوبر 2010م. 2015/2/1م <http://www.saacb.ps/BruRpts/report-special.pdf>
4. تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عن عام 2009، صفحة الكترونية. 2014/12/10م
- <http://www.saacb.ps/BruRpts/annualsummary2009a.pdf>
5. تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية، صفحة الكترونية عن عام 2008، سبتمبر 2009م <http://www.saacb.ps/BruRpts/report-2008.pdf>
6. (موقع جهاز المراجعة المالية - ليبيا، 2010، 20 يوليو) 2015/3/1م http://www.shaffaflibya.com/index.php?option=com_content&view=article&id=308:g-----&Itemid=182
7. موقع زاو من أجل دعم قيم الشفافية <http://zaiou.weebly.com> 2015/5/28م

خامساً: المراجع الأجنبية:

- Colbert, J.L. "Furnishing a context for internal audit work". CPA Journal, Vol.72 (5) May (2002) pp.34–38. Finance Committee on Corporate Governance.
- Gay, G.E and Pound, G.D., (1998), "The Role of the Auditor in Fraud Detection and Reporting", Company and Securities law Journal, (April 1998).
- Mark.carcello j. and hermanson D. Audit Deficiencies. Journal of Accountancy. April 2001. Securities and Exchange commission P.130.
- Promeranc, Felix (2004): "The US General Accounting Office: Is Freedom of Audit Access Imperiled?" Managerial Auditing . Journal. Vo.119, No.3, pp.394–399.
- Raman, k.k. van Daniker, and Relmond, p. materiality in Government. Journal of accounting. feb. 1994, (77), issue 2, 71
- Schwartz, R. (2002): "Controlling Government: Budgeting, Evaluation and Mills, Patti A. Milianaw University: An Instructional Case in . Internal Control and Ethics, Accounting Education, Fall 1995, 10, Issue 2.

الملاحق

1. أسماء السادة محكمي أداة الدراسة
2. الصورة النهائية لأداة الدراسة
3. خطابات التطبيق
4. النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإننتوساي)
5. الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والادارية
6. ملحق قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م
7. مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الإننتوساي"

ملحق رقم (1)

أسماء السادة محكمي أداة الدراسة

الاسم	الدرجة العلمية	الوضع الوظيفي
أ.د. سمير صافي	أستاذ مشارك في الإحصاء	نائب عميد كلية التجارة بالجامعة الإسلامية
د. نافذ بركات	أستاذ مساعد في الإحصاء والرياضيات	قسم الاقتصاد والإحصاء التطبيقي بالجامعة الإسلامية
د. وائل الداية	أستاذ مساعد في إدارة الأعمال	مدير وحدة الدراسات التجارية بالجامعة الإسلامية
د. عماد الباز	أستاذ مساعد في المحاسبة	رئيس قسم المحاسبة بجامعة الأزهر
د. نضال عبد الله	أستاذ مساعد في المحاسبة	عميد كلية الإدارة والتمويل بجامعة الأقصى
د. فؤاد عياد	أستاذ مشارك في المناهج وطرق التدريس	مساعد نائب الرئيس للشؤون الأكاديمية بجامعة الأقصى
د. درداح الشاعر	أستاذ مساعد في علم النفس	عميد شؤون الطلبة سابقا بجامعة الأقصى
أ. أشرف الشرفا	بكالوريوس محاسبة	ق. أ مدير الإدارة العامة للرقابة على الاقتصاد بديوان الرقابة المالية والإدارية.
أ. إيمان نور	ماجستير منازعات ضريبية	رئيس قسم في ديوان الرقابة المالية والإدارية

ملحق رقم (2)

الصورة النهائية لأداة الدراسة

**استبانة مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ
الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا
للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)**

الأخ الكريم/ الأخت الكريمة،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

تعبئة استبانة لبحث ماجستير

في إطار بحث الماجستير يقوم الباحث بدراسة مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)؛ ولهذه الغاية العلمية أتقدم إليكم بالاستبانة المرفقة، راجياً منكم التكرم بالإجابة عن الأسئلة. وإن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية بدقة وموضوعية سيؤدي إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة. علماً بأن جميع البيانات ستعامل بسرية فائقة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. وإذ أشكر لكم - مقدماً- تعاونكم ومساهماتكم الفاعلة في إنجاح هذا البحث عبر ملء الاستبانة، وكما يشرفني أن أعرب لكم عن عظيم الامتنان والشكر وعن الاستعداد الكامل للإجابة عن ملاحظاتكم واستفساراتكم.

ملاحظات:

- تعبئة البيانات الأولية مهم لاختبار فرضيات الدراسة.
- يرجى وضع علامة (x) أمام درجة الموافقة التي تعبر عن رأيك.
- يرجى عدم ترك أي فقرة دون إجابة وذلك لصدق بيانات الدراسة.

الباحث

نائل عبد النعزي

أولاً: معلومات شخصية (أولية):

1. الجنس

ذكر أنثى

2. العمر:

25- أقل من 35 35- أقل من 45 45 فأكثر .

3. المؤهل العلمي

بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير دكتوراه

4. التخصص العلمي

محاسبة إدارة أعمال اقتصاد مستشار حاسوب غير ذلك حدد

5. المسمى الوظيفي الحالي

مدير عام مدير رئيس قسم قانوني غير ذلك حدد.....

6. سنوات الخبرة في العمل الرقابي

5 سنوات - أقل من 10 سنوات 10 سنوات - أقل من 15 سنة 15 فأكثر

ثانياً: محاور الاستبانة:

يرجى التكرم بقراءة فقرات الاستبانة، والاسترشاد بالدليل المرفق من خلال وضع إشارة (×) أمام كل فقرة في العمود الذي يتلاءم ووجهة نظركم، والتي تعتقدون بأنها أقرب ما يكون إلى وصف ممارسات عمل ديوان الرقابة.

م	محاور الاستبانة	موافق بدرجة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
المحور الأول: التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإطار القانوني الذي يضمن المساءلة والشفافية من خلال الإفصاح عنه؟						
1	يتوفر لدى الديوان نصوص قانونية تتيح له المسؤولية والمساءلة.					
2	تغطي القوانين لدى الديوان سلطة الرقابة وتشريعها ومسئولياتها.					
3	ينص قانون الديوان على مسؤوليته أمام كل من رئيس السلطة الوطنية ورئيس المجلس التشريعي.					
4	يُفصح قانون الديوان عن آلية وشروط تعيين وعزل وتقاعد رئيسه.					
5	يتوفر في قانون الديوان ما ينص على استقلالية الديوان الإدارية والمالية للقيام بمهامه الرقابية.					
6	يوجد في قانون الديوان عن على نشر تقريره السنوي بالجريدة الرسمية.					
7	ينص قانون الديوان على مسؤولية رئيسه في الإشراف على الأمور المالية والإدارية.					
8	يوجد في قانون الديوان ما ينص على سرية المعلومات والبيانات والوثائق التي يطلع عليها موظفو الديوان بحكم عملهم.					

م	مواثق بدرجة					مواثق بدرجة
	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جدا	
9						يتوفر في قانون الديوان ما ينص على حق الجمهور في الحصول على نتائج التقارير الرقابية.
10						ينشر الديوان كل من القانون الخاص به ورسالته وخطته الاستراتيجية على الموقع الالكتروني للديوان.
11						يحدد قانون الديوان علاقته بمختلف الأطراف ذوي العلاقة بما فيهم المجلس التشريعي والسلطات التنفيذية.
المحور الثاني: التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية والشفافية؟						
1						يتبنى الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الشفافية والمساءلة.
2						يقوم الديوان بنشر المعايير الرقابية وآليات الالتزام بها.
3						يقوم الديوان بنشر نطاق أنشطته الرقابية في إطار تفويضه القانوني بناءً على عمليات تقييم المخاطر.
4						يُعلم الديوان الجهات الخاضعة لرقابته بالمعايير التي سيعتمد عليها في إبداء الرأي وإصدار التقرير.
5						يُطلع الديوان الجهات الخاضعة لرقابته على أهداف الرقابة ومنهجيتها ويزودها بتقرير المهمة الرقابية.
6						تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بالرد على ملاحظات الديوان.
7						يوفر الديوان آليات فاعلة لمتابعة توصياته، للتأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاته وتوصياته.
8						تسمح إجراءات المتابعة لدى الديوان بأن تقوم المؤسسات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو بمبررات عدم اتخاذها.
9						يخضع الديوان لمراجعات خارجية دورية من النظراء بالأجهزة الرقابية أو أية مراجعات أخرى من أجل ضمان جودة العمل الرقابي.
10						يقوم الديوان بنشر نتائج مراجعة النظراء أو أية مراجعات أخرى على الموقع الالكتروني أو بأية صيغة مطبوعة.
المحور الثالث: التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير النزاهة والسلوك الجيد لموظفيه ومستشاريه تتسم بالمساءلة والشفافية؟						
1						يتبنى الديوان مجموعة من القيم وأخلاقيات المهنة مُنسجمة مع المعايير الدولية (كمدونة السلوك المهني) في مجال عمله.
2						يقوم الديوان بالإعلان عن مجموعة القيم وأخلاقيات المهنة (كمدونة السلوك المهني) لاطلاع الجمهور عليها.
3						يمنع الديوان تضارب المصالح كما يمنع الفساد على المستوى الداخلي لضمان الشفافية والمشروعية لعملياته.
4						يقوم الديوان بنشر مصاريف السفر الخاصة برئيس الديوان وكبار موظفيه.

م	مواضع بدرجة					مواضع بدرجة
	كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً	
5						يقوم الديوان بتشجيع موظفيه على الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال نظام الحوافز وتعديل السلوك الخاطئ.
6						يقوم رئيس الديوان وكبار موظفيه بأداء اليمين القانونية قبل مباشرة العمل.
7						يحق لرئيس الديوان وكبار موظفيه الجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أية شركة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.
8						يصرح موظفي الديوان عن أي تضارب مصالح قبل قيامهم بالعملية الرقابية.
9						يتأكد الديوان أن التعاقدات مع الأطراف الخارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة لا يعرض مبادئ المساءلة والشفافية لأية شبهه.
10						ينشر الديوان جميع العقود التي أبرمها مع الجهات الخارجية.
المحور الرابع: التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفاعلية بما يضمن المساءلة والشفافية؟						
1						يوجد في الديوان وحدة للرقابة الداخلية.
2						يتيح قانون الديوان لوحده ضبط الجودة أن تمارس عملها بفاعلية.
3						ينشر الديوان القوائم المالية الخاصة به للجمهور وتخضع لرقابة خارجية مستقلة.
4						يقوم الديوان بإصدار تقارير خاصة برقابة الأداء.
5						يوفر الديوان برنامج تدريبي إلزامي لتزويد الموظفين بالمهارات اللازمة لعملهم الرقابي.
6						يقوم الديوان بنشر مصادر موارده المالية (ميزانيته) وآليات استخدامها.
7						يقوم الديوان بإعداد تقارير حول كفاءة استخدام موارده المالية وفعاليتها.
8						يستعين الديوان بأجهزة رقابية أخرى من أجل إبداء الرأي فيما يتعلق بعمله الرقابي.
9						يقوم الديوان بإعداد تقارير تتضمن مؤشرات أداء لمعرفة القيمة المضافة لعمله الرقابي.
10						يقوم الديوان بقياس مدى رضا الجمهور عن نتائج أعماله.
11						يقوم الديوان بمتابعة الجهات الخاضعة للرقابة من مدى تنفيذها لتوصياته.
12						يلتزم الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ويسعى إلى التعلم المستمر بالاستعانة بخبرة الأطراف الخارجية.
13						يقوم الديوان بتقييم خارجي مستقل لمهامه الرقابية.
14						يلجأ الديوان إلى خبراء خارجيين لتمكين موظفيه من الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة.
15						يُبرم الديوان اتفاقيات رسمية للتدريب مع مؤسسات مهنية مختصة.
المحور الخامس: التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بنشر نتائج الرقابة للجمهور بصفة منتظمة وشاملة وعبر وسائل الإعلام بما يضمن المساءلة والشفافية؟						
1						ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عملياته الرقابية.
2						ينظم الديوان مؤتمراً صحفياً بعد نشر تقريره لشرح محتواه.

م	محاور الاستبانة	موافق بدرجة				
		كبيرة جدا	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
3	ينشر الديوان نتائج رقابته على الحساب الختامي للسلطة على الموقع الالكتروني لاطلاع الجمهور عليه.					
4	يتواصل الديوان مع لجان المجلس التشريعي فيما يتعلق بالعمل الرقابي.					
5	يتواصل الديوان بانفتاح مع وسائل الإعلام حول عملياته ونتائج تقاريره الرقابية.					
6	يبادر الديوان بتنفيذ وانجاز مهام الرقابة وإنجازها وينشر التقارير في الأوقات المناسبة.					
7	يُعد الديوان تقاريره بصيغة مفهومة ومتاحة للجمهور عبر وسائل مختلفة كالمخلصات والرسوم البيانية والعروض المصورة.					
8	يتواصل الديوان مع مختصين لمراجعة تقاريره للتأكد من صياغتها بلغة سليمة ومفهومة.					
9	يوجد وحدة للعلاقات العامة في الديوان للتواصل مع وسائل الإعلام بكفاءة وفاعلية.					

مع فائق الشكر والتقدير لتعاونكم

الباحث

نائل عبد النعزي

ملحق رقم (3)
خطابات التطبيق

معالي رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية ،،، حفظه الله

القاضي الأستاذ: إياد تيم ،،، المحترم

الموضوع: تزويدي ببعض المعلومات لغايات البحث العلمي

بدايةً أتمنى لكم مزيداً من النجاح، كما أرجو من معاليكم الموافقة على تزويدي ببعض المعلومات الخاصة بديوان الرقابة المالية والإدارية وهي (عدد المفتشين في ديوان الرقابة وعدد رؤساء الأقسام الرقابيين وعدد المدراء وعدد القانونيين وعدد المستشارين وعدد المدراء العاملين وإجمالي عدد موظفي الديوان) وذلك لغايات تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه بموافقة معاليكم على موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية بعنوان "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)" وذلك استكمالاً لمتطلبات للحصول على درجة الماجستير في القيادة والإدارة من أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا - غزة.

"ولكم جزيل الشكر"

الباحث

نائل عبد النعيزي

معالي السيد / رفيق الننتشة ،،، المحترم

ق.أ / رئيس ديوان الرقابة المالية والادارية ،،، حفظه الله

الموضوع: توزيع الاستبانة

أرجو من معاليكم الموافقة على توزيع استبيان بعنوان مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) وذلك استكمالاً لمتطلبات للحصول على درجة الماجستير في القيادة والإدارة من أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا - غزة.

مرفق: الاستبانة

"ولكم جزيل الشكر"

الباحث

نائل عبد النعيزي

ملحق رقم (4)

النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة " الإنتوساي "

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة " الإنتوساي "

النظام الأساسي:

نوفمبر / تشرين الثاني 2007م

مقدمة:

اعتمد المؤتمر الرابع عشر لمنظمة الإنتوساي الذي انعقد في أكتوبر/ تشرين الأول 1992 في مدينة واشنطن بالولايات المتحدة الأمريكية النظام الأساسي لمنظمة الإنتوساي، حيث يحل هذا النظام الأساسي محل اللوائح الدائمة للإنتوساي والتي دخلت حيز التنفيذ في عام 1968 وتم تعديلها مرة أخرى في عام 1977، ولقد قرر مؤتمر الإنتوساي السابع عشر الذي انعقد في عاصمة كوريا الجنوبية سيول بشهر أكتوبر/ تشرين الأول سنة 2001 قرر رفع عدد أعضاء المجلس التنفيذي من 16 إلى 18 عضواً، أما مؤتمر الإنتوساي الثامن عشر الذي انعقد سنة 2004 بالعاصمة المجرية بودابست فلقد قرر إدخال العديد من التعديلات على النظام الأساسي لمنظمة الإنتوساي وذلك فيما يتعلق بتطبيق الخطة الاستراتيجية للإنتوساي للسنوات 2005 . 2010 ولقد قرر مؤتمر الإنتوساي التاسع عشر الذي انعقد في شهر نوفمبر / تشرين الثاني 2007 في مدينة المكسيك قرر تعديل النظام الأساسي فيما يتعلق بالأعضاء المنتسبين.

مواد النظام الاساسي: في الملاحق ويتكون من 14 مادة.

<http://www.intosai.org/ar/about-us/statutes.html>

مواد النظام الاساسي:

- المادة 1: الاسم والأهداف
- المادة 2: المشاركة
- المادة 3: الأجهزة
- المادة 4: المؤتمر
- المادة 5: المجلس التنفيذي
- المادة 6: الأمانة العامة
- المادة 6: مجموعات العمل الإقليمي
- المادة 8: اللجان
- المادة 9: الشؤون المالية
- المادة 10: رقابة الحسابات
- المادة 10 أ: حسم الخلافات
- المادة 11: لغات الإنتوساي
- المادة 12: الانسحاب من الإنتوساي
- المادة 13: حل الإنتوساي
- المادة 14: أحكام انتقالية

<http://www.intosai.org/ar/about-us/statutes.html>

1- الاسم والأهداف:

- إن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية وقد أُنشئت كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال رقابة الأموال العامة، ولقد اتخذت الإنتوساي مدينة فيينا في النمسا مقرا لها.

2- المشاركة:

- ستحتفظ الإنتوساي بعلاقاتها القائمة مع منظمة الأمم المتحدة.
- إن المشاركة في نشاطات الإنتوساي وجميع أجهزتها كعضو كامل تبقى مفتوحة ل:
 - أ- الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الخاصة بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو في إحدى منظماتها المتخصصة،
 - ب- الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابعة لمنظمات تتجاوز نطاق الولاية الوطنية وتخضع للقوانين الدولية وتتمتع بمركز قانوني وتتسم بدرجة مناسبة من التكامل الاقتصادي أو الفني التنظيمي أو المالي.
- ويشمل مفهوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة في هذا الصدد كل هيئة عامة تابعة لدولة أو لمنظمة تتجاوز نطاق الولاية الوطنية - بغض النظر عن تسميتها أو تركيبها أو تنظيمها - التي تمارس نشاط

الرقابة المالية العليا في الدولة أو المنظمة المعنية تنفيذًا للقوانين أو اللوائح الرسمية السائدة، والتي تطبق هذا النشاط بصورة مستقلة سواء باختصاص قضائي أو بدونه.

■ إن المشاركة في منظمة الإنتوساي كعضو منتسب مفتوح لجميع المنظمات الدولية والمنظمات المتخصصة وغيرها من المنظمات التي تتقاسم أهداف الرقابة المالية الخارجية العامة، وعادة ما تُقدم طلبات عضوية الانتساب إلى الأمانة العامة من خلال الأجهزة الوطنية للرقابة المالية العامة، أما المؤسسات الدولية والمنظمات التي تتجاوز نطاق الولاية الوطنية فتقدم طلباتها لعضوية الانتساب للأمانة العامة مباشرة، ولا يتمتع الأعضاء المنتسبون بحق التصويت، ولكن من حقهم المشاركة في تظاهرات وبرامج الإنتوساي والاستفادة من نشاطاتها وإنجازاتها.

■ يُشترط توفير المعايير التالية لقبول منظمة كعضو منتسب في الإنتوساي:

أ- أن تكون منظمة دولية تعمل على الصعيد الدولي.

ب- أن تكون هذه المنظمة إما مؤسسة حكومية أو ذات مصلحة عامة أو منظمة غير ربحية أو لا تسعى للربح.

ج- أن تكون منظمة غير سياسية تتمتع بدعم واسع من قبل أعضاء منظمة الإنتوساي.

■ تقع دراسة وتقييم المؤهلات المطلوبة للالتحاق بمنظمة الإنتوساي وقبول الأعضاء الجدد سواء بعضوية كاملة أو عضوية انتساب تقع في مسؤولية المجلس التنفيذي.

■ وإذا لم ينص النظام الأساسي على غير ذلك، فإن أعضاء منظمة الإنتوساي يتمتعون دائمًا بعضوية كاملة طبقًا لما تنص عليه الفقرة الأولى من المادة الثانية من النظام الأساسي.

3- الأجهزة

تتكون منظمة الإنتوساي من الأجهزة التالية:

أ- المؤتمر.

ب- المجلس التنفيذي.

ج- الأمانة العامة.

د- مجموعات العمل الإقليمية.

4- المؤتمر:

■ إن مؤتمر الإنتوساي هو أعلى جهاز في المنظمة ويتألف من جميع أعضائها الدائمين وأعضائها المنتسبين، ويعقد المؤتمر اجتماعه الدوري كل ثلاثة سنوات تحت رئاسة وبدعوة من رئيس الجهاز

الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابع للدولة التي يُعقد بها المؤتمر.

■ تُتخذ قرارات المؤتمر بالأغلبية البسيطة للأصوات، باستثناء القرارات المتعلقة بتعديل النظام الأساسي والتي يتطلب إقرارها أغلبية بنسبة ثلثي الأصوات.

- يحق لكل جهاز من الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التي تشارك في المؤتمر التصويت بصوت واحد فقط بغض النظر عن عدد المندوبين الممثلين له في المؤتمر.
- يعتمد كل مؤتمر القواعد الإجرائية الخاصة به.

• تتمثل واجبات المؤتمر فيما يلي:

- أ- مناقشة الموضوعات المهنية والفنية ذات الاهتمام المشترك والتشاور حولها واتخاذ القرارات والتوصيات المتعلقة بها وذلك من أجل تبادل الأفكار والتجارب.
- ب- بتكليف المجلس التنفيذي والأمانة العامة بواجبات.
- ج- تشكيل اللجان وتكليفها بواجبات.
- د- المصادقة على النظام الأساسي للإنتوساي وتعديله.
- هـ- معالجة كل القضايا التي يعرضها المجلس التنفيذي على المؤتمر.
- و- الموافقة على ميزانية الثلاث سنوات للإنتوساي طبقاً لأحكام الفقرتين 4 و5 من المادة التاسعة.
- ز- المصادقة على تقرير الأمانة العامة السنوي وعلى بيانها المالي السنوي المراجع.
- ح- تحديد الدولة التي سيتولى جهازها الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة تنظيم المؤتمر القادم وذلك بناء على اقتراح من المجلس التنفيذي.
- ط- اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون التعاون الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة على اعتبار المؤتمر أعلى سلطة بمنظمة الإنتوساي.
- ي- تعيين مراقبو حسابات المنظمة وفقاً لاقتراحات المجلس التنفيذي.
- ك- اتخاذ القرارات المتعلقة بالمسائل التي تخص المنظمة والتي لم ينص عليها أو لم يتم تحديدها أو ذكرها في النظام الأساسي.

5- المجلس التنفيذي:

1- يتوجب على المجلس التنفيذي إنجاز الواجبات التالية:

- أ- اتخاذ الإجراءات اللازمة -في الفترة التي تفصل بين انعقاد مؤتمرين- التي يرى المؤتمر أنها ضرورية لتحقيق أهداف الإنتوساي، وخاصة إنجاز الواجبات التي كُلف بها المجلس التنفيذي من قبل المؤتمر.
- ب- دراسة مدى توفير شروط العضوية في الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التي ترغب في الانضمام إلى منظمة الإنتوساي واتخاذ القرار بشأن هذا الانضمام.
- ج- الاعتراف بمجموعات العمل الإقليمية التي ترغب بدورها في المشاركة في نشاطات في إطار منظمة الإنتوساي.
- د- تأسيس لجنة للشؤون الإدارية والمالية تتألف من خمسة أفراد من أعضائه، بحيث يكون أحد أعضاء هذه اللجنة هو النائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي ويحتل هذا العضو منصب رئيس لجنة الشؤون المالية

والإدارية، ويتمتع أعضاء اللجنة الخمسة بحق التصويت، وينتمي الأمين العام أيضا إلى لجنة الشؤون المالية والإدارية ولكن بدون حق التصويت.

هـ- اعتماد مشروع ميزانية الثلاث سنوات، بما في ذلك الاقتراحات المتعلقة بتسويات مبالغ العضوية واشتراكات الأعضاء وعرضها على المؤتمر.

و- اعتماد الميزانية السنوية مع مراعاة تنفيذ الخطة الاستراتيجية للإنتوساي.

ز- مراجعة واعتماد التقرير السنوي للأمانة العامة المنصوص عليه في البند "و" من الفقرة الأولى من المادة السادسة، ثم عرضه مشفوعا بملاحظات وتعليقات المجلس التنفيذي على المؤتمر للمصادقة عليه.

2- يتألف المجلس التنفيذي من 18 عضوا كما يلي:

أ- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة للدول التي عقدت بها المؤتمرات الثلاثة الأخيرة،

ب- رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة للدولة التي سيعقد بها المؤتمر المقبل،

ج- الأمين العام.

د- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة المسؤولون عن إصدار المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية وعن مبادرة الإنتوساي للتنمية، ويقدم المجلس التنفيذي اقتراحاته ثم يتم انتخاب الرؤساء من قبل المؤتمر لفترة ست سنوات قابلة للتجديد (مع إعادة انتخابهم).

هـ- أحد عشر عضوا ينتخبهم المؤتمر لفترة ست سنوات قابلة للتجديد (مع إعادة انتخابهم).

و- ولضمان تمثيل جميع الدول الأعضاء بمنظمة الإنتوساي بشكل متوازن ينبغي أن توزع المقاعد بحيث تكون كل مجموعة من مجموعات العمل الإقليمية ممثلة في المجلس التنفيذي بعضو واحد من أعضائها على الأقل، وأن تمثل النظم الرئيسية للرقابة المالية العامة التي تتبعها الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة تمثيلا فعليا بالمجلس التنفيذي.

3- يتولى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة للدولة التي عقد فيها آخر مؤتمر يتولى رئاسة المجلس التنفيذي، كما يتولى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة للدولة المستضيفة للمؤتمر القادم منصب النائب الأول للرئيس، أما النائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي فيتم تعيينه من قبل المجلس التنفيذي لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد ويُختار من بين الأعضاء المنتخبين.

6- الأمانة العامة:

1- تتولى الأمانة العامة تنفيذ الواجبات التالية:

أ- الاتصال الدائم بأعضاء الإنتوساي في الفترات الفاصلة بين المؤتمرات وتسهيل العلاقات فيما بينها.

ب- مساعدة المجلس التنفيذي واللجان في إنجاز الواجبات التي كُلفت بها وتشجيع سير نشاطات مجموعات العمل الإقليمية وعمل المنظمة ككل.

ج- تنظيم الندوات والدراسات وأنشطة أخرى للنهوض بأهداف الإنتوساي.

د- إعداد مشروع ميزانية الثلاث سنوات بالتشاور مع اللجنة المالية والإدارية وتقديمه للمجلس التنفيذي، وكذلك إعداد وتحديث مشروع الميزانية السنوية للسنة الجارية والسنة المقبلة وذلك بالتشاور مع اللجنة المالية والإدارية ثم تقديمه للمجلس التنفيذي.

هـ- تطبيق الميزانية وإدارة حسابات ودفاتر الإنتوساي.

و- نشر تقرير الأمانة العامة السنوي بما في ذلك التقرير المالي السنوي المراجع والبيان المقارن للسنتين السابقتين وعرضه على المجلس التنفيذي حتى تاريخ 15 أبريل/نيسان من كل عام.

ز- إنجاز أية واجبات أخرى تُكَلَّف بها الأمانة العامة من قبل المؤتمر أو المجلس التنفيذي.

2- اتخذت الإنتوساي وأمانتها العامة العاصمة النمساوية فيينا مقرا لها وذلك في مقر الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

3- يتولى رئيس الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة يتولى رئاسة الأمانة العامة، كما يتولى نائب رئيس الجهاز الرقابي النمساوي منصب نائب رئيس الأمانة العامة.

4- يمثل الأمين العام منظمة الإنتوساي في نطاق تنفيذ مهامه.

7- مجموعات العمل الإقليمي:

1. تعترف الإنتوساي بمجموعات العمل الإقليمية المتكونة من أعضائها والتي أسست بهدف تطوير وتشجيع التعاون الفني والمهني بين الأجهزة الأعضاء على الصعيد الإقليمي.

2. يقدّم طلب الاعتراف بمجموعة العمل الإقليمية من قبل أمينها العام إلى المجلس التنفيذي للإنتوساي تحريريا، ويتضمن طلب الاعتراف تعبير مجموعة العمل الإقليمية عن استعدادها للتعاون في إطار الإنتوساي ووفقا لأنظمتها الأساسية.

3. يرفع رؤساء مجموعات العمل الإقليمية تقارير إلى المؤتمر في جلساته العادية حول أنشطة المجموعة خلال السنوات الثلاث التي تسبق المؤتمر.

8- اللجان:

1. قد يقوم المؤتمر بتشكيل اللجان الخاصة لتنفيذ دراسة مسائل محددة، ويقوم المؤتمر بتحديد مهام هذه اللجان وهيكلها وأنظمتها الداخلية.

2. تتمثل واجبات اللجنة المالية والإدارية في التعاون مع الأمانة العامة في مجال التخطيط المالي ومراقبة والإشراف على تطبيق الميزانية، وتقديم توصية للمجلس التنفيذي فيما يخص التحديد الأولي لمبالغ الشراكة للأعضاء المنتسبين لاعتمادها من قبل المجلس التنفيذي، وكذلك عقد اجتماع في موعد أقصاه ستة أشهر قبل انعقاد المؤتمر لتقديم توصية للمجلس التنفيذي حول مسألة رفع مبالغ العضوية للأعضاء الدائمين والمنتسبين وتحديد نسبة رفعها إن تقرر رفعها مع أخذ الوقائع والظروف المهمة - بما في ذلك التضخم المالي - في عين الاعتبار، إضافة لذلك فإنه يجب على اللجنة المالية والإدارية أن تفيد المجلس التنفيذي وكذلك المؤتمر إن طلب ذلك علما بمهامها ومدى إنجازها لواجباتها.

9- الشؤون المالية:

- 1- تتم تغطية نفقات منظمة الانتوساي من الإيرادات التالية:
 - أ- اشتراكات الأعضاء الكاملين العضوية (الأعضاء الدائمين)، حيث يتم تصنيف مبالغ العضوية وفقا للتصنيف المعتمد لدى منظمة الأمم المتحدة، وتحيط الأمانة العامة الأجهزة الأعضاء علما بدرجة تصنيفها، ويجب تسديد مبالغ العضوية في بداية كل سنة ميلادية،
 - ب- المعونات المالية والمنح والمساهمات المُقدّمة من أفراد أو مؤسسات القطاع العام أو القطاع الخاص لأغراض الإنتوساي بصفة عامة أو لتنفيذ غرض معين يقوم بتحديدده المانح أو المتبرع،
 - ج- الإيرادات من منشورات الإنتوساي ومن أنشطتها الأخرى،
 - د- أية إيرادات أخرى يوافق عليها المجلس التنفيذي، بما في ذلك مساهمات الأعضاء المنتسبين وفقا لموافقة المجلس التنفيذي ولمصادقة المؤتمر عليها.
- 2- يوفر الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة الموظفين والمباني لإدارة الأمانة العامة ويتحمل النفقات الناجمة عن ذلك.
- 3- وكقاعدة عامة يتحمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابع للدولة المستضيفة للمؤتمر النفقات الناجمة عن تنظيم المؤتمر، غير أنه يُسمح بالمساهمة في تكاليف المؤتمر من أموال الإنتوساي المخصصة لذلك طبقا لبند الميزانية المعني.
- 4- تبقى ميزانية الإنتوساي سارية المفعول لفترة ثلاث سنوات، وذلك بداية من ١ يناير/ كانون الثاني للسنة الميلادية التي تلي المؤتمر.
- 5- تتكون إيرادات ميزانية الإنتوساي من مبالغ العضوية التي يتم تحصيلها من الأعضاء ومن إيرادات تقديرية أخرى، أما النفقات فتُقسّم على الأبواب التالية:
 - نفقات الأمانة العامة،
 - المساهمة في تكلفة المجلة الدولية للرقابة المالية العامة،
 - برامج التدريب والتكوين،
 - المساهمة في تكاليف المؤتمر.
- 6- تُقسّم أبواب الميزانية السنوية إلى بنود ميزانية كلما اقتضى الأمر ذلك.
- 7- يتطلب نقل أموال الميزانية بين أبواب الميزانية المختلفة موافقة المجلس التنفيذي، أما في إطار الباب الواحد فيمكن نقل الأموال وفق النظام المالي والقواعد المالية.
- 8- سيتم تحديد التفاصيل الأخرى للميزانية والمحاسبة وإعداد الحسابات والمراقبة المالية والإبلاغ المالي ضمن القواعد المالية والنظام المالي الخاص للإنتوساي والذي يتم اعتماده من قبل المجلس التنفيذي.

10- رقابة الحسابات:

1. تخضع البيانات المالية الختامية والتقرير المالي وإدارة أموال الانتوساي إلى رقابة ومراجعة من قبل مراقبين ومدققين للحسابات.
2. يُعين المؤتمر مراقبين إثنين -لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد- بناءً على الاقتراح المُقدم من المجلس التنفيذي، ويتم اختيار المراقبين من الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التي ليست عضواً بالمجلس التنفيذي.
3. لا يحصل المراقبان على أية مكافآت أو نفقات سفر كتعويض لإنجاز مهامهم، ولكن في حالات استثنائية وبناءً على طلب مُقدم قد يوافق المجلس التنفيذي على المساهمة في نفقات سفر المراقبين.
4. توفر الأمانة العامة للمراقبين كافة المعلومات الضرورية لأداء مهامهما وتساعدهما على تنفيذ هذه المهام.
5. يرفع المراقبان تقريرهما إلى الأمانة العامة حتى يتم إدراجه في التقرير السنوي والذي يُنشر وفقاً للبند "و" من الفقرة الأولى من المادة السادسة.

10/أ-حسم الخلافات

1. إن حسم الخلافات بين أعضاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) تقع على عاتق لجنة تحكيم الانتوساي والتي تتألف من المحكمين الذين يتم تحديدهم طبقاً للفقرة الثانية من المادة 10/أ.
2. تتألف لجنة التحكيم بمنظمة الانتوساي من ثلاثة أعضاء من أعضاء المنظمة، وتتأسس بالشكل التالي: يقوم طرف من أطراف الخلاف بإعلام الأمانة العامة للانتوساي تحريراً باسم العضو الذي يطلب تعيينه كمحكم، ثم توجه الأمانة العامة خلال أسبوعين طلباً للطرف الثاني بتحديد عضواً من أعضاء الانتوساي كمحكم ثاني وذلك في ظرف مهلة أربعة أسابيع، ثم - في خلال أسبوعين - تفيد الأمانة العامة العضوين علماً بتعيينهما في لجنة التحكيم وتطلب منهما أن ينتخبا المحكم الثالث من بين أعضاء الانتوساي رئيساً للجنة التحكيم، وذلك خلال أربعة أسابيع أخرى، وفي حالة تساوي الأصوات يتم اللجوء إلى القرعة.
3. يجب ألا ينتمي أعضاء لجنة التحكيم إلى أي جهاز من أجهزة الانتوساي - باستثناء المؤتمر- التي يتعلق مجال عملها بموضوع الخلاف.
4. يجب على لجنة التحكيم أن تسمع مرافعات طرفي النزاع وأن تتخذ قرارها وذلك في فترة أقصاها ستة أشهر من تاريخ تعيين اللجنة وتقديم طلب حسم الخلاف لها، حيث يجب أن يُتخذ القرار بحضور كل أعضاء لجنة التحكيم على أن تتخذ اللجنة قرارها بكل نزاهة ضمير ومعرفة وبالأغلبية البسيطة للأصوات، وإن القرارات التي تتخذها اللجنة تعتبر قرارات نهائية وسارية المفعول في أو ساط الانتوساي.
5. وتماشياً مع الفقرات 1 إلى 4 من المادة 10/أ فعلى الأمانة العامة أن تفيد رئيس المجلس التنفيذي علماً بكل القضايا التي يتم تقديمها للجنة التحكيم.

11- لغات الإنتوساي

إن لغات العمل الرسمية بمنظمة الإنتوساي هي اللغة العربية والإسبانية والألمانية والانجليزية والفرنسية.

12- الانسحاب من الانتوساي

1. يحق لكل جهاز من الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الانسحاب وإلغاء عضويته في الإنتوساي بشرط أن يخبر الأمانة العامة تحريرا بانسحابه من المنظمة.
2. تقوم الأمانة العامة بإعلام المجلس التنفيذي والمؤتمر بأسماء الأجهزة الرقابية التي انسحبت من الإنتوساي.

13- حل الإنتوساي

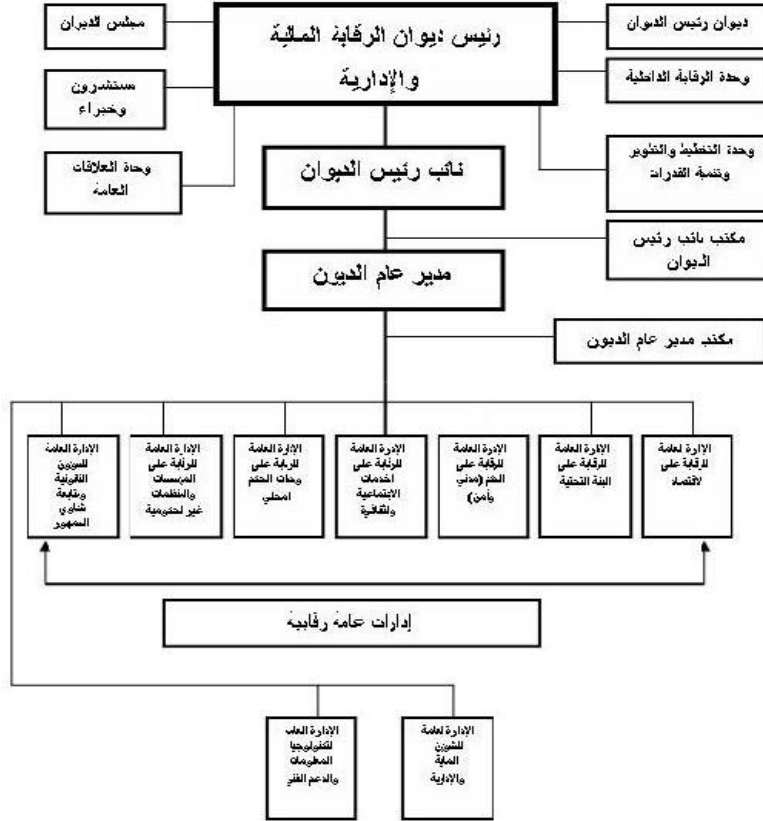
1. لا يجوز حل الإنتوساي أو تصفيتا إلا بموافقة ثلثي أعضائها.
2. إن اتُخذ قرار حل الإنتوساي، فتُطبق اللوائح القانونية للدولة المستضيفة لمقر الأمانة العامة.

14- أحكام انتقالية

تدخل أية تعديلات في النظام الأساسي بمنظمة الإنتوساي حيز التنفيذ بعد اعتمادها من قبل المؤتمر مباشرة، إلا إذا قرر المؤتمر غير ذلك.

ملحق رقم (5)

الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والإدارية



المصدر: موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية <http://www.saacb.ps/Diagram.aspx>

ملحق رقم (6)
قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية
رقم (15) لسنة 2004م

رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية
بعد الاطلاع 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

المادة (1)

تعريف

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.

المادة (2)

إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية

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.

المادة (3)

مقصود الرقابة

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 المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

المادة (4)

التعيينات

1. يعين رئيس الديوان بقرار من رئيس السلطة الوطنية بناء على تنسيب من مجلس الوزراء ويعد 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.

المادة (5)

رفض المصادقة على تعيين رئيس الديوان

يقدم رئيس السلطة الوطنية بديلا عن رئيس الديوان خلال مدة أقصاها أسبوعان من تاريخ رفض المجلس التشريعي المصادقة على المرشح لمنصب رئيس الديوان.

المادة (6)

شروط تعيين رئيس الديوان ونائبه

يشترط فيمن يعين رئيسا للديوان أو نائبا لرئيس الديوان ما يلي:

1. أن يكون فلسطينيا.
2. أن يكون من ذوي الكفاءة والاختصاص.
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.

المادة (7)

مسؤولية الديوان

يكون الديوان مسؤولا أمام رئيس السلطة الوطنية وأمام المجلس التشريعي، ويتولى المهام والصلاحيات المناطة به وفقا لأحكام القانون.

المادة (8)

التقرير السنوي

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.

المادة (9)

مقر الديوان

يكون المقر الرئيس للديوان في مدينة القدس، وله مقران مؤقتان في كل من مدينتي غزة ورام الله.

المادة (10)

رئيس الديوان

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.

المادة (11)

الحصانة

وفقا لأحكام هذا القانون يتمتع رئيس الديوان ونائبه والمدير وموظفو الديوان بالحصانة عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامهم.

المادة (12)

الاستقلال وتعاون الجهات المعنية

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

المادة (13)

تشكيل الديوان

1. يُشكل الديوان من رئيس الديوان ونائبه والمدير العام وعدد من المديرين والمستشارين والخبراء والمفتشين والفنيين والموظفين وفقا للهيكل التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف المعتمد من المجلس التشريعي.
2. يكون رئيس الديوان بدرجة وزير، ونائب رئيس الديوان بدرجة وكيل وزارة

المادة (14)

شغور مركز رئيس الديوان

يعد مركز رئيس الديوان شاغرا في إحدى الحالات التالية:

1. الوفاة.
2. الاستقالة.
3. العزل.

المادة (15)

تعيين بديل لرئيس الديوان

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.

المادة (16)

تعيين موظفي الديوان

يعين رئيس الديوان المديرين التنفيذيين والمفتشين والمستشارين والخبراء والفنيين والموظفين وفقا لأحكام هذا القانون وقانون الخدمة المدنية.

المادة (17)

تضارب المصالح

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.

المادة (18)

هيكلية الديوان

تنشأ في الديوان الدوائر والأقسام الضرورية لإدارة شؤونه المالية والإدارية والقانونية وشؤون المتابعة والدراسات والأبحاث والتطوير والتخطيط اللازمة لأداء مهامه بموجب تعليمات يصدرها رئيس الديوان.

المادة (19)

الاستعانة بالاختصاصيين والخبراء

لليديوان الاستعانة بالاختصاصيين 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.

المادة (20)

تأليف لجان مؤقتة

لرئيس الديوان تأليف لجان مؤقتة للرقابة أو التفتيش أو التحقيق أو لجان للدراسة والاستقصاء برئاسة مفتش، وتفويضها بمهام أو قضايا محددة تدخل ضمن مهام الديوان وصلاحياته وتقديم نتائج أعمالها إليه.

المادة (21)

شروط تعيين أو انتداب المفتش

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.

المادة (22)

ممارسة مهام رئيس الديوان عند غيابه

يمارس نائب رئيس الديوان مهام ومسؤوليات رئيس الديوان في حالة غيابه، وكل ما يفوضه به وفقًا لأحكام هذا القانون.

الفصل الثالث

اختصاصات الديوان

المادة (23)

أهداف الديوان واختصاصاته

يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال 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 وفقًا 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 وديقتها 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 والمصداقية 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 ووظائفهم أو بسببها.
10. كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
11. بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية ودراسة ما تنشره

وسائل الإعلام المختلفة من شكاوى أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.

12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:

أ. التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتثبت 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 للتثبت 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 للتثبت 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 للتثبت من صحتها ومن مطابقتها قيمتها لما هو مثبت في القيود.

ج. التثبت من أن إصدار أوامر الصرف قد تم حسب الأصول ومن قبل الجهات المختصة.

د. التثبت 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 للتثبت من صحة العمليات المتعلقة بها ومن مطابقتها مع ما هو مثبت في القيود ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة ومن استرداد السلف والقروض في الأوقات المعينة لاستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخبزينة العامة.

15. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العاميين 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 ولجانته 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.

المادة (24)

صلاحية التدقيق وطلب المعلومات

لديوان التدقيق في الحسابات والوثائق والمستندات واللوامز 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.

المادة (25)

صلاحية الاطلاع

للدیوان الاطلاع على كافة التقارير والمعلومات والبیانات الواردة من الموظفين وعلى تقارير التحقیق في المخالفات التي لها مساس بالأمور المالية والإدارية وله أن یطلب تزويده بكل ما یريد الاطلاع علیه من معلومات وإيضاحات من جميع الدوائر الحكومية مما له علاقة بأعمالها.

المادة (26)

التقارير ربع السنوية أو عند الطلب

یرفع رئیس الديوان تقارير ربع سنوية أو عند الطلب متضمنة نتيجة تحرياته ودراساته وأبحاثه ومقترحاته والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة علیها والملاحظات والتوصيات بشأنها إلى رئیس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء لاتخاذ ما یلزم بشأنها.

المادة (27)

القيام بأعمال الرقابة

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 یضمن إظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات بحيث تعطي صورة حقيقية لها.

المادة (28)

تقديم تقارير خاصة

على الديوان تقديم تقارير خاصة بشأن بعض المسائل ذات الأهمية التي تستوجب سرعة النظر فيها إلى كل من رئیس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء والوزير المختص.

المادة (29)

حق الاطلاع أو التحفظ

وفقا لأحكام القانون للديوان في سبيل مباشرة اختصاصاته حق طلب أو الاطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو بیانات أو أوراق أو مستندات أو معلومات أو الحصول على صور منها وذلك من الجهة الموجودة فيها هذه الملفات أو البیانات أو الأوراق أو المستندات أو المعلومات بما في ذلك الجهات التي تعتبر كل ذلك سري التداول وكذلك استدعاء من یرى سماع أقوالهم.

المادة (30)

طلب وقف الموظف عن أعمال وظيفته

وفقا لأحكام القانون للديوان أن یطلب من جهة الاختصاص وقف الموظف عن أعمال وظيفته أو إبعاده عنها مؤقتا إذا تبين أن وجوده على رأس عمله یضر بإجراءات التحقیق.

الفصل الرابع

الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

المادة (31)

الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

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-المادة (32)

تقرير بشأن وضع الموازنة العامة

تقدم وزارة المالية إلى الديوان تقريرا نهائية كل ربيع سنة مفصلا ومحلا 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.

المادة (33)

الحسابات الموحدة التمهيدية

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، وتفصيل العمليات المالية التي تمت لمواجهة العجز المالي "إن وجد" وصافي الدين العام المحلي والأجنبي، وتذكر الحسابات أيضا القروض المعطاة خلال السنة والالتزامات المرتبطة بها والنتيجة عنها.

المادة (34)

مسودة الحساب الختامي

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.

المادة (35)

الإبلاغ عن المخالفات المالية في الصرف

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.

المادة (36)

موافاة الديوان بالبيانات والمعلومات

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 الإتلاف، أو الحريق، أو الإهمال، وما في حكمها، يوم اكتشفها، وعليهم أيضا أن يوافقوا الديوان 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.

المادة (37)

موافاة الديوان بصورة عن العقود والاتفاقيات

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.

المادة (38)

مكان عمل موظفي الديوان

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.

المادة (39)

عرض ملاحظات الديوان

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

المادة (40)

المخالفات المالية

وفقاً 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 وفقاً لأحكام القانون.

المادة (41)

المخالفات الإدارية

وفقاً 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 التسويق.
2. إخفاء بيانات يطلبها الديوان، أو الامتناع عن تقديمها إليه، أو رفض اطلاعه 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.

المادة (42)

العقوبات التأديبية

1. وفقاً لأحكام القانون كل موظف يرتكب أيًا من المخالفات المالية أو الإدارية، أو يساهم في ارتكابها، أو يسهل وقوعها، أو يتستر على مرتكبها، أو يقصر في الإبلاغ عنها، يعاقب تأديبياً، مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجزائية أو المدنية وفق أحكام القانون.

2. تتخذ الجهات المختصة ما يلزم من إجراءات لاسترداد المبالغ التي تم صرفها دون وجه حق.
3. إلزام المخالف برد المبالغ المختلصة، أو التي تسبب في ضياعها على خزينة السلطة الوطنية، أو أي من الجهات الأخرى الخاضعة لرقابة الديوان.

المادة (43)

إعفاء المرؤوس من العقوبة التأديبية

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.

المادة (44)

إبلاغ الديوان عن المخالفات

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

المادة (45)

شروط تعيين موظفي الديوان

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.

المادة (46)

حظر نذب موظفي الديوان للعمل في جهات أخرى

لا يجوز لرئيس الديوان نذب أي من الموظفين في الديوان للقيام مؤقتا أو بشكل دائم بعمل معين في أية جهة حكومية أو غير حكومية.

المادة (47)

منح صفة الضبطية القضائية

يكون لمن يفوضهم رئيس الديوان صفة الضبطية القضائية فيما يتعلق بإنجاز أعمال وظيفتهم وفقا لأحكام هذا القانون.

المادة (48)

الإشراف وإصدار التعليمات والقرارات

يشرف رئيس الديوان على أعمال الديوان كافة ويصدر التعليمات والقرارات التي يطلبها سير العمل فيه.

المادة (49)

تقارير كفاية الأداء للموظفين

تنظم تقارير كفاية الأداء للموظفين بلائحة أو نظام يصدر بقرار من رئيس الديوان.

المادة (50)

معاينة موظفي الديوان تأديبيا

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 رئيسته في العمل إلا إذا أثبت أن ارتكابه المخالفة كان تنفيذا لأمر مكتوب بذلك صادر إليه من رئيسته المباشر بالرغم من تنبيهه كتابة إلى المخالفة وفي هذه الحالة تكون المسؤولية على مصدر الأمر.

المادة (51)

المحافظة على سرية المعلومات

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 تفضى 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.

المادة (52)

إجراءات توقيع العقوبات التأديبية

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.

المادة (53)

تطبيق أحكام

تسري على الموظفين في الديوان أحكام قانون الخدمة المدنية فيما لم يرد بشأنه نص في هذا القانون

المادة (54)

أداء اليمين القانونية

1. يؤدي رئيس الديوان ونائبه قبل مباشرة العمل اليمين القانونية التالية أمام رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي.

"أقسم بالله العظيم أن أقوم بعلمي بإخلاص وأمانة وأن أخدم وطني بشرف وألا أخالف القوانين والأنظمة المعمول بها في السلطة الوطنية"

2. ويؤدي موظفو الديوان اليمين القانونية أمام رئيس الديوان.

المادة (55)

تقديم إقرار بالذمة المالية

على رئيس الديوان أن يقدم إقراراً بالذمة المالية الخاصة به وبزوجه وبأولاده القصر مفصلاً فيه كل ما يملكون 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

المادة (56)

ممتلكات هيئة الرقابة العامة وموظفوها

تؤول ممتلكات هيئة الرقابة العامة المنشأة بالقانون رقم (17) لسنة 1995 وموظفوها إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية المنشأ بمقتضى أحكام هذا القانون.

المادة (57)

تطبيق تشريعات

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.

المادة (58)

إلغاءات

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.

المادة (59)

إصدار لوائح وأنظمة تنفيذية

يصدر مجلس الوزراء بناء على اقتراح الديوان وبعد التنسيق مع لجنة الموازنة العامة في المجلس التشريعي اللوائح والأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون.

المادة (60)

التنفيذ والنفاذ

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.

روحي فتوح

رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية

ملحق رقم (7)

**مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة
العليا للرقابة المالية والمحاسبة " الإنتوساي "**

الإنتوساي



مبادئ الشفافية و المساءلة

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

بادئ الشفافية و المساءلة

مقدمة

الغاية و الأهداف

الغاية من هذه الوثيقة هي الارتقاء بمبادئ الشفافية و المساءلة في الأجهزة العليا للرقابة من أجل مساعدتها على الريادة بإعطاء المُلْك في حوكمتها و ممارستها. و تعتبر الأجهزة العليا للرقابة جزء من نظام قانوني و دستوري شامل في دولها المختلفة و تعد مسئولة تجاه عدة أطراف بما فيها الأجهزة التشريعية و العموم. كما أن الأجهزة العليا للرقابة مسئولة عن تخطيط و تنفيذ مجال عملها و استعمال منهجيات و معايير مناسبة من أجل التحقق من أنها تعزز المساءلة و الشفافية في الأنشطة العامة و تحقق تفويضاتها القانونية و تقوم بمسئولياتها بشكل كامل و موضوعي.

و من أهم التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة هو كيفية تعزيز فهم أفضل لأدوارها المختلفة و مهامها في المجتمع ضمن العموم و الحكومة. و تماشياً مع تفويضاتها و أطرها القانونية التي تحكمها، فإن معلومات الأجهزة العليا للرقابة يجب أن تكون متاحة و مفيدة؛ كما أن المناهج الخاصة بعملها و أنشطتها و منتجاتها يجب أن تكون شفافة؛ كما يجب على هذه الأجهزة التواصل بانفتاح مع وسائل الإعلام و باقي الأطراف المهمة؛ و أن تكون حاضرة في الساحة العامة.

تشكل هذه الوثيقة جزءاً لا يتجزأ من باقي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة و تهدف المبادئ المدرجة فيها إلى أن يتم استعمالها بالموازاة مع هذه المعايير.

و تجدر الإشارة إلى أن الأجهزة العليا للرقابة تعمل في إطار تفويضات قانونية و أنماط متباينة، و بالتالي فإن هذه المبادئ يمكن ألا يتم تطبيقها بنفس الدرجة لدى كل الأجهزة، بل الهدف من هذه المبادئ هو أن تقودها تجاه هدف مشترك هو الشفافية و المساءلة.

مفاهيم المسائلة و الشفافية:

تعد سيادة القانون و الديمقراطية قاعدتين أساسيتين من أجل رقابة حكوميّة مستقلة و مسؤولة و تشكيلان الدعامين التي يقوم عليها "إعلان ليما". و هكذا فإن الاستقلالية و المساءلة و الشفافية بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة هي متطلبات مسبقة و أساسية للديمقراطية مبنية على سيادة القانون كما تمكن الأجهزة العليا للرقابة من الريادة عن طريق إعطاء المثل و تعزيز مصداقيتها.

كما تعد المساءلة و الشفافية عنصرين مهمين في الحوكمة الجيدة، إذ إن الشفافية هي قوة مؤثرة تستطيع أن تحارب الفساد و أن تحسن الحوكمة و أن تعزز المساءلة.

ولا يمكن فصل المساءلة و الشفافية بسهولة إذ تشمل كلاهما نفس الإجراءات في معظم الحالات كإعلام الجمهور بالتقارير على سبيل المثال، فكل منهم يتفرد بمجموعة جوانب مما يصعب أمر فصلهما في تعريف أو إجراء واحد.

و يرتبط مفهوم المساءلة بالإطار القانوني و الهيكل التنظيمي؛ و الإستراتيجية و الإجراءات التي من شأنها أن تضمن أن الأجهزة العليا للرقابة:

- تفي بواجباتها القانونية المتعلقة بتوزيع مواردها و تقييم أداؤها.
- تفسح عن قانونية و كفاءة استخدام المال العام بالإضافة إلى خطواتها وإجراءاتها و تصرفاتها و استخدامها لمواردها.
- رئيس الجهاز و أعضاء المؤسسات الجماعية و موظفو الجهاز مسجلون عن أعمالهم.

و يتعلق مفهوم الشفافية بقيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة آنية و موثوقة و واضحة و مفيدة عن أوضاعها و تفويضاتها القانونية و أنشطتها و إدارتها المالية و عملياتها و إستراتيجيتها و أدائها. كما يلزم مفهوم الشفافية ضرورة الإفصاح العام عن نتائج عمليات الرقابة واستنتاجاتها بالإضافة إلى تمكين العموم من الحصول على المعلومات حول الأجهزة العليا للرقابة.

المبادئ

المبدأ الأول:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بأداء مهماتها ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة و الشفافية.

- يجب أن تتوفر لدى الأجهزة العليا للرقابة قوانين و تنظيمات موجهة تكون بموجبها مسئولة و مساءلة .
- تغطي هذه القوانين و التنظيمات عادة: 1- سلطة الرقابة و تشريعها و مسؤولياتها، 2- الظروف المحيطة بتعيين و إقالة رئيس الجهاز و أعضاء المؤسسات الجماعية، 3- متطلبات عمل الأجهزة و إدارتها المالية، 4- النشر المنتظم لتقارير الرقابة، 5- الإشراف على أنشطة الجهاز، 6- التوازن بين حصول العموم على المعلومات و سرية أدلة الإثبات الرقابية و باقي المعلومات عن الجهاز.

المبدأ الثاني:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح عن تفويضها القانوني و مسؤولياتها ورسالتها و إستراتيجيتها للعموم.

- تفسح الأجهزة العليا للرقابة للعموم عن تفويضها القانوني
- تفسح تقارير الأجهزة العليا للرقابة عن رسالتها و تنظيمها و إستراتيجيتها و علاقتها بمختلف الأطراف ذوي العلاقة بما فيهم الأجهزة التشريعية و السلطات التنفيذية.

- تكشف للعموم عن شروط تعيين و إعادة تعيين و تقاعد و عزل رئيس الجهاز و أعضاء المؤسسات الجماعية.
- يَحْضُر أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالكشف، لفائدة العموم، عن المعلومات الأساسية حول تفويضها القانوني و مسؤولياتها و رسالتها وإستراتيجيته ا و أنشطتها بإستخدام إحدى اللغات الرسمية للإنتوساي بالإضافة إلى لغاتها الوطنية.

المبدأ الثالث:

تبنى الأجهزة العليا للرقابة معايير و عمليات و منهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية و الشفافية.

- تتبنى الأجهزة العليا للرقابة معايير و منهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الإنتوساي الأساسية للرقابة و المفصلة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر ماهية تلك المعايير والمنهجيات وكيفية الالتزام بها.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر نطاق أنشطتها الرقابية التي تقوم بها في إطار تفويضها القانوني و بناء على عمليات تقييمها للمخاطر و تخطيطها.
- تتواصل الأجهزة العليا للرقابة مع المؤسسات الخاضعة لرقابتها حول المعايير التي ستعتمد عليها في إبداء آرائها.
- تبقى الأجهزة العليا للرقابة المؤسسات الخاضعة لرقابتها على علم بأهداف و منهجية و نتائج مهماتها الرقابية.
- تخضع نتائج رقابة الأجهزة العليا للرقابة لإجراءات إبداء الملاحظات و الرد من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.
- توفر الأجهزة العليا للرقابة آليات فعالة لمتابعة توصياتها من أجل التأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة تتعامل بطريقة صحيحة مع ملاحظاتها وتوصياتها بالإضافة إلى تلك الصادرة عن السلطة التشريعية (المعيار رقم 10 حول الاستقلالية - المبدأ السابع).
- تسمح إجراءات المتابعة لدى الأجهزة العليا للرقابة بأن تقوم المؤسسات الخاضعة للرقابة بالإدلاء بمعلومات حول الإجراءات التصحيحية المتخذة أو حول مبررات عدم اتخاذ تلك الإجراءات (إعلان ليما).
- يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطتها الرقابية و حول تقاريرها، كما يتعين عليها إخضاع هذا النظام لمراجعة موضوعية بصفة دورية.

المبدأ الرابع:

تطبق الأجهزة العليا للرقابة معايير عليا للنزاهة و الأخلاقيات على موظفيها من مختلف الدرجات.

- توفر الأجهزة العليا للرقابة قواعد أو قوانين و سياسات و ممارسات أخلاقية منسجمة مع المعيار ISSAI رقم 30 الخاص بقواعد الأخلاقيات المدرج ضمن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
- تمتع الأجهزة العليا للرقابة على المستوى الداخلي تضارب المصالح و الفساد و تض من الشفافية و المشروعية بالنسبة لعملياتها.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتشجيع السلوك الأخلاقي في المؤسسة.
- تنشر للعموم الشروط الأخلاقية و واجبات المراقبين (القضاة في نموذج المحكمة، الموظفين المدنيين و الآخرين).

-على أجهزة الرقابة أن تنشر الحالات المهمة لسوء السلوك الأخلاقي التي تم إثباتها.

المبدأ الخامس:

تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن مبادئ المساءلة و الشفافية لا تشوبها شبهة عندما تقوم بالاستعانة بمصادر

خارجية من أجل إنجاز أنشطتها.

- يتعين على الأجهزة العليا للرقابة أن تتأكد أن تعاقدها مع أطراف خارجية من أجل إنجاز بعض الأنشطة لا يعرض مبادئ المساءلة و الشفافية لأية شبهة.

-إن الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لجهات خارجية تظل ضمن مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة وتخضع للسياسات الأخلاقية (خاصة في مجال تضارب المصالح) والسياسات التي تضمن النزاهة.

المبدأ السادس:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإدارة عملياتها باقتصاد و كفاءة و فعالية و طبقا للقوانين و التنظيمات كما تقوم

بنشر تقارير للعموم حول هذه الجوانب.

- تطبق الأجهزة العليا للرقابة ممارسات إدارية سليمة بما فيها أنظمة الضبط الداخلي الملائمة لإدارتها و عملياتها المالية و رقابتها الداخلية. و يمكن أن تشمل هذه الممارسات على الرقابة الداخلية و إجراءات أخرى منصوص عليها في *INTOSAI GOV 9100*.

- تنشر القوائم المالية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة للعموم وتخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتقييم و نشر تقارير حول عملياتها و إنجازاتها في مختلف المجالات مثل الرقابة المالية و رقابة الالتزام و الأنشطة القضائية (بالنسبة للأجهزة ذات الطابع القضائي) و رقابة الأداء و تقييم البرامج و الاستنتاجات حول أنشطة الحكومة.

- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالحفاظ على المهارات و القدرات التي تحتاجها و تطويرها من أجل القيام بعملها لإنجاز رسالتها و الوفاء بمسؤولياتها.

- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بنشر مصادر مواردها المالية (ميزانية عامة-وزارة المالية-ألعاب) و كيفية استخدام هذه الموارد.

- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بقياس و إعداد تقارير حول كفاءة و فعالية استخدام مواردها المالية.
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تستعين بجان تدقيق مشكلة من أغلبية أعضاء مستقلين من أجل مراجعة و إبداء الرأي حول إدارتها المالية و إعدادها للتقارير المالية.
-يمكن للأجهزة العليا للرقابة استخدام مؤشرات للأداء من أجل تقييم القيمة المضافة لعملها الرقابي لفائدة البرلمان و المواطنين و باقي الأطراف ذوي العلاقة.

-تقوم الأجهزة العليا للرقابة بقياس مدى ظهورها لدى العموم و نتائجها و تأثيرها عن طريق التغذية المرتدة من مصادر خارجية (على سبيل المثال استبيانات العملاء، قياس الأثر، عدد مرات الإشارة لها في وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية).

المبدأ السابع:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإعداد تقارير لفائدة العموم حول نتائج رقابتها و حول استنتاجاتها حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة.

-تقيس أجهزة الرقابة تأثيرها على الكفاءة والفعالية الناتجة عن توصيات مهماتها الرقابية على القطاع العام والقيمة المحصلة من العمل الرقابي وتقوم بإعداد تقارير بذلك.

- تعد الأجهزة العليا للرقابة (المكونة كمحاكم) تقارير حول العقوبات والغرامات المطبقة على المحاسبين أو المدراء.

- تنشر الأجهزة العليا للرقابة استنتاجاتها و توصياتها الناتجة عن عمليات الرقابة.

-وأيضاً تنشر الأجهزة العليا للرقابة على العموم تقاريرها المتضمنة مواضيع مثل تنفيذ الميزانية العامة للحكومة و الوضع المالي و العمليات المالية ، و إذا سمح إطارها القانوني بذلك، رقابتها الداخلية وإمكاناتها المهنية.

- تحافظ الأجهزة العليا للرقابة على علاقة قوية مع اللجان البرلمانية المختصة من أجل مساعدتها على فهم أفضل لتقارير الرقابة و استنتاجاتها و من أجل مساعدتها على اتخاذ الإجراءات المناسبة.

المبدأ الثامن:

تواصل الأجهزة العليا للرقابة بصفة منتظمة وشاملة حول أنشطتها و حول نتائج عمليات الرقابة التي تقوم بها وذلك عبر وسائل الإعلام و المواقع الإلكترونية و عبر وسائل أخرى.

- تتواصل الأجهزة العليا للرقابة بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أي أطراف معنية أخرى حول عملياتها و نتائج رقابتها و تظل ظاهرة لدى الساحة العامة.

- تشجع الأجهزة العليا للرقابة الاهتمام العام و الأكاديمي بأهم استنتاجاتها.

- توفر ملخصات عن تقارير الرقابة و الأحكام القضائية ليحدي اللغات الرسمية للإنتوساي إضافة إلى لغاتها الوطنية.

- تبادر الأجهزة العليا للرقابة بتنفيذ وإنجاز مهمات الرقابة و تقوم بنشر التقارير المعنية في أوقات مناسبة . كما من شأن الشفافية و المساءلة أن تتعزز أكثر إذا كانت أعمال الرقابة و المعلومات المعنية المدلى بها غير قديمة.

- توفير تقارير الأجهزة العليا للرقابة بصيغة مفهومة و متاحة للعموم عبر وسائل مختلفة (كالملخصات و الرسوم البيانية و العروض المصورة و البيانات الصحفية).

المبدأ التاسع:

تستخدم الأجهزة العليا للرقابة الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة و مصداقية عملها.

- تلتزم الأجهزة العليا للرقابة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وتسعى إلى التعلم المستمر بالاستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية.
- تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالاستعانة بتقييم خارجي مستقل لعملياتها و لتطبيقاتها للمعايير.
- ولتحقيق هذا الغرض يمكن الاستعانة بمراجعة النظير.
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة اللجوء إلى خبراء خارجيين لإبداء مشورة مستقلة بما في ذلك حول الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة.
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة استخدام مراجعة النظراء للحصول على تقييم خارجي مستقل لعملياتها ولتطبيقاتها للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
- تنشر الأجهزة العليا للرقابة تقارير حول نتائج مراجعة النظراء.
- تشارك الأجهزة العليا للرقابة في عمليات الرقابة المشتركة و المتزامنة.
- تساهم الأجهزة العليا للرقابة في تطوير القدرات المهنية في مجال الإدارة المالية (التدريبي، العلاقة مع الجامعات....).