



الجامعة الإسلامية - غزة  
شئون البحث العلمي والدراسات العليا  
كلية التجارة  
قسم محاسبة وتمويل

# تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية

إعداد الطالبة  
هناء نافذ أبو كميل

إشراف  
أ.د. سالم عبد الله حلس

قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على  
درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(أَنْزَلَ مِنَ السَّمَاءِ مَاءً فَسَالَتْ أَوْدِيَةٌ بِقَدَرِهَا فَاحْتَمَلَ السَّيْلُ زَبَدًا  
مِثْلَ بَابٍ وَمِمَّا يُوقِدُونَ عَلَيْهِ فِي النَّارِ ابْتِغَاءَ حُلْيَةٍ أَوْ مَتَاعٍ زَبَدٌ مِثْلَهُ  
كَذَلِكَ يُضْرِبُ اللَّهُ الْحَقَّ وَالْبَاطِلَ فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً  
وَأَمَّا مَا يَنْفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِي الْأَرْضِ كَذَلِكَ يَضْرِبُ اللَّهُ  
الْأَمْثَالَ)

صدق الله العظيم

(سورة الرعد آية 17)

الإهداء

إلى والدي الغالي . . . . .

إلى والدتي الحبيبة . . . . .

# الشكر والتقدير

الشكر لله أولاً وأخيراً الذي أعانني على إتمام هذه الدراسة آملة من الله العلي التقدير أن ينفع بها الدارسين والباحثين، واتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في إنجاز هذه الدراسة إلى حيز الوجود وذلك من باب العرفان بالجميل لما بذلوه من جهود طيبة.

وأخص بالشكر الأستاذ الدكتور/ سالم حلس، والذي قام بإرشادي ولم يبخل على بالنصح في سبيل إنجاز الرسالة بالشكل اللائق، فجزاه الله عني كل خير. كما وأتقدم بالشكر للمحكمين الذين ساهموا في إنجاز الاستبيان أداة الدراسة وساعدوا على اخراجها بالشكل الصحيح والمعبر عن عناصر الدراسة.

وأود أن أشكر كل من ساعدني سواء بالنصيحة والمشورة لإتمام والخروج به على النحو اللائق، وأخيراً أشكر كل من ساهم في تعبئة الاستبيان من زملاء وزميلات عاملين في وزارت السلطة الوطنية الفلسطينية ، شاكره لهم تعاونهم في إنجاز الدراسة العملية فجزاهم الله كل خير.

## الملخص

### تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية

تهدف هذه الدراسة الي تقييم فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

وهل الرقابة الداخلية تحقق الغرض المرجو منها أم لا، وبيان أهمية الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام وحسن استغلاله ، اضافة الي التعرف على الأسباب والمعوقات الرئيسية التي تحول دون تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، ولتحقيق هذه الأهداف استعرضت الدراسة واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية والنظام المحاسبي المطبق داخلها وطرق وأساليب الرقابة الداخلية.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت الأداة الرئيسية في الاستبانة، والتي أعدت خصيصاً لهذا الغرض وبعد استطلاع رأي العاملين في مجالات الرقابة الداخلية ، وبعد التحقق من صدقها وثباتها، أما عينه الدراسة فتمثلت في جميع الموظفين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة والبالغ عددهم(100) موظف وزعت عليهم الاستبانة وبلغ عدد الاستبانات المسترجعة والصالحة للتحليل (80)استبانة.

ومن أهم النتائج التي وصلت إليها الدراسة هي وجود نظام محاسبي ونظام مراجعة داخلية جيد مطبق في وزارات السلطة الفلسطينية قادر علي ضبط النفقات والايرادات ولكن لا يتم تقييم النظام المحاسبي بشكل مستمر للتحقق من قدرته علي تقديم بيانات صحيحة ووافية لنشاط الجهات المشمولة بالرقابة، اضافة الي أنه يتم اعداد الموازنة سنويا ليتم استخدامها كأداة للرقابة حيث لها دور أساسي وفعال في الرقابة علي النفقات والايرادات. وتم وضع مجموعة من التوصيات أهمها أن يتم تطوير النظام المحاسبي المطبق وتوضيح أكثر للقوانين والتشريعات التي تضبط العمل الرقابي واشراك العاملين في الرقابة الداخلية في مراجعة الموازنات بعد اعدادها وتطوير برامج عمل رقابية.

## **Abstract**

### **Evaluate the effectiveness of internal control in government ministries**

The purpose of this study is to investigate the effectiveness of internal control in government ministries to the Palestinian National Authority .

Does the internal control check intended purpose or not , and to achieve these goals study reviewed the reality of the internal control in the ministries of the Palestinian National Authority and the accounting system within the applicable methods and internal controls to achieve the preservation of the public money .

The study was based on the descriptive analytical method approach have been applied to this study through using a sample which consists of officials from the ministries of the Palestinian National Authority in the Gaza Strip totaling (100) employees have been distributed the questionnaire and the number of valid questionnaires were retrieved and analyzed (80) questionnaire employees.

The findings of the study shows the presence of an accounting system and the internal review well applied in the ministries of the Palestinian Authority is able to control the expenditure and revenue , but is not an assessment of the accounting system on an ongoing basis to verify its ability to provide accurate data and adequate activity entities under control and preparing the budget each year to be used as a tool of control to be an effective control over expenditures and revenues. The most important recommendation is a developing the applied accounting system and laws and involve employees in the internal control review after preparing budgets and work programs of development control.

## قائمة المحتويات

| الصفحة                                                        | الموضوع                                    |
|---------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| أ                                                             | الآية القرآنية                             |
| ب                                                             | الإهداء                                    |
| ج                                                             | الشكر والتقدير                             |
| د                                                             | ملخص الدراسة باللغة العربية                |
| هـ                                                            | ملخص الدراسة باللغة الانجليزية             |
| و                                                             | قائمة المحتويات                            |
| ي                                                             | قائمة الجداول                              |
| ك                                                             | قائمة الملاحق                              |
| <b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>                      |                                            |
| 1                                                             | 1.1 المقدمة                                |
| 2                                                             | 1.2 مشكلة الدراسة                          |
| 2                                                             | 1.3 فرضيات الدراسة                         |
| 3                                                             | 1.4 أهمية الدراسة                          |
| 3                                                             | 1.5 أهداف الدراسة                          |
| 3                                                             | 1.6 الدراسات السابقة                       |
| 9                                                             | 1.7 التعليق علي الدراسات السابقة           |
| <b>الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية</b> |                                            |
| 10                                                            | 2.1 المقدمة                                |
| 10                                                            | 2.2 تعريف الرقابة الداخلية                 |
| 12                                                            | 2.3 مكونات الرقابة الداخلية                |
| 16                                                            | 2.4 أهداف الرقابة الداخلية                 |
| 17                                                            | 2.5 أهمية نظام الرقابة الداخلية            |
| 18                                                            | 2.6 أنواع الرقابة الداخلية                 |
| 22                                                            | 2.7 عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية |
| 29                                                            | 2.8 اعتبارات تصميم نظام الرقابة الداخلية   |
| 29                                                            | 2.9 أدوات ووسائل الرقابة الداخلية          |
| 35                                                            | 2.10 تقييم أنظمة الرقابة الداخلية          |

|                                                              |                                                            |
|--------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| 38                                                           | 2.11 خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية                   |
| <b>الفصل الثالث: الرقابة الداخلية على الإيرادات والنفقات</b> |                                                            |
| 42                                                           | 3.1 مقدمة                                                  |
| 43                                                           | 3.2 مفهوم المحاسبة الحكومية                                |
| 43                                                           | 3.3 أهداف المحاسبة الحكومية                                |
| 44                                                           | 3.4 خصائص النظام المحاسبي الحكومي الفعال                   |
| 45                                                           | 3.5 الرقابة المالية الحكومية                               |
| 49                                                           | 3.6 أسس الرقابة على المال العام                            |
| 50                                                           | 3.7 أنواع الرقابة المالية                                  |
| 54                                                           | 3.8 مقومات نظام الرقابة الداخلية بوزارة المالية الفلسطينية |
| 57                                                           | 3.9 الرقابة الداخلية علي نفقات الموازنة العامة             |
| 58                                                           | 3.10 الرقابة الداخلية علي إيرادات الموازنة العامة          |
| 59                                                           | 3.11 مهام ومسؤوليات مديرية الرقابة والتفتيش                |
| 60                                                           | 3.12 الرقابة الداخلية علي تنفيذ الموازنة العامة            |
| 62                                                           | 3.13 اساليب الرقابة المالية في السلطة الفلسطينية           |
| 64                                                           | 3.14 مصادر قواعد الرقابة المالية في السلطة الفلسطينية      |
| 65                                                           | 3.15 قواعد الرقابة المالية في مؤسسات السلطة                |
| <b>الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات</b>                      |                                                            |
| 71                                                           | 4.1 المقدمة                                                |
| 71                                                           | 4.2 أسلوب الدراسة                                          |
| 71                                                           | 4.3 مجتمع الدراسة                                          |
| 72                                                           | 4.4 أداة الدراسة                                           |
| 73                                                           | 4.5 صدق الاستبانة                                          |
| 78                                                           | 4.6 ثبات الاستبانة                                         |
| 80                                                           | 4.7 المعالجات الاحصائية المستخدمة في الدراسة               |
| <b>الفصل الخامس: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة</b>   |                                                            |
| 81                                                           | 5.1 المقدمة                                                |
| 81                                                           | 5.2 الوصف الاحصائي لمجتمع الدراسة وفق البيانات العامة      |
| 83                                                           | 5.3 اختبار فرضيات الدراسة                                  |
| <b>الفصل السادس: النتائج والتوصيات</b>                       |                                                            |
| 96                                                           | 6.1 مقدمة                                                  |



|                |                  |
|----------------|------------------|
| 96             | 6.2 النتائج      |
| 98             | 6.3 التوصيات     |
| <b>المراجع</b> |                  |
| 99             | المراجع العربية  |
| 103            | المراجع الأجنبية |
| <b>104</b>     | <b>الملاحق</b>   |

## قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول                                                                                                                   | رقم الجدول |
|--------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 15     | مكونات الرقابة الداخلية                                                                                                        | 1          |
| 73     | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة الوطنية الفلسطينية"           | 2          |
| 75     | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على تفعيل الرقابة الداخلية "                     | 3          |
| 76     | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل لتفعيل دور الرقابة الداخلية "                       | 4          |
| 77     | معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة "                                         | 5          |
| 78     | معامل الارتباط بين كل مجال من مجال الاستبانة                                                                                   | 6          |
| 79     | معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة                                                                                        | 7          |
| 80     | نتائج اختبار التوزيع الطبيعي                                                                                                   | 8          |
| 81     | الجنس                                                                                                                          | 9          |
| 81     | المسمى الوظيفي                                                                                                                 | 10         |
| 82     | المؤهل العلمي                                                                                                                  | 11         |
| 82     | سنوات الخبرة                                                                                                                   | 12         |
| 84     | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة "         | 13         |
| 86     | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر تفعيل دور الرقابة الداخلية " | 14         |
| 88     | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل "                               | 15         |
| 90     | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة "                     | 16         |
| 92     | المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبيان                                                                    | 17         |
| 93     | نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " - الجنس                                                                                  | 18         |

|    |                                                      |    |
|----|------------------------------------------------------|----|
| 93 | نتائج اختبار التباين الاحادي-المسمى الوظيفي          | 19 |
| 94 | نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " -المؤهل العلمي | 20 |
| 95 | نتائج اختبار التباين الاحادي-سنوات الخبرة            | 21 |

### فهرس الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق                         | رقم الملحق |
|--------|--------------------------------------|------------|
| 104    | قائمة بأسماء المحكمين                | 1          |
| 105    | الاستبانة (أداة الدراسة)             | 2          |
| 110    | قانون هيئة الرقابة المالية والادارية | 3          |
| 119    | قانون الموازنة العامة                | 4          |

## الفصل الأول الإطار العام للدراسة

### 1.1 المقدمة:

تعود الرقابة المالية والإدارية في القطاع الحكومي في العديد من الدول المتقدمة كأمریکا وأوروبا وغيرها إلى أحقاب طويلة، وقد تطورت هذه الرقابة خلال العقود والقرون الأخيرة لتأخذ أنماط مختلفة حتى أصبحت من المرتكزات الأساسية للمنافسة بين تلك الدول بما تساعد في التخطيط السليم.

وتعد الرقابة الداخلية أحد الدعائم الأساسية لتمكين الدولة من القيام بواجباتها بفاعلية وكفاءة باعتبارها ركناً أساسياً من أركان الإدارة الحديثة وأحد الدعائم الفعالة في المحافظة على سلامة المؤسسة وحماية أصولها كما تساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء وحسن الاستغلال والتوجيه الأمثل للموارد .

وتكتسب الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في المؤسسات الحكومية لحماية الأموال والموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها والأداة الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية لها بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة، وتأتي حاجة الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية لإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتشريعات التي تحكم أعمالها وهذا ما يساعد في المحافظة على الأموال العامة في ترشيده النفقات والاستغلال الأمثل للموارد .

وأشارت الكثير من المؤسسات الرسمية وغير الرسمية ومنها لجنة روكر بتقريرها عن أداء مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية في العام 1998 بوجود قصور في نظام الرقابة الداخلية ، وأيضاً مركز الميزان لحقوق الإنسان وذلك في مؤتمر الموازنة الأول والذي عقد برعايته في مدينة غزة في العام 2004 والذي أشار المتحدثون فيه في أكثر من موضع إلى وجود قصور في الرقابة على تنفيذ الموازنة ، وفي الرقابة على المال العام.

حيث إن وجود أنظمة ذات كفاءة وفعالية للرقابة في أي تنظيم أو مؤسسة أياً كان شكلها أو هيكلها أو هدفها أو اتجاهها...الخ- يعتبر من الأمور الهامة في تحقيق الأهداف وصولاً إلى جودة الأداء والتأكد من تنفيذها وفقاً لما هو مرسوم ومخطط له.

و لقد ازدادت أهمية عمل الوظيفة الرقابية لدى كافة المؤسسات الحكومية بسبب اتساع حجم تلك المؤسسات وازدياد أنشطتها ومعاملاتها المالية وفي ظل تطبيق لا مركزية النفقات ومركزية الإيرادات فكان من الضروري تفعيل الإدارة العامة للرقابة الداخلية بوزارة المالية في قطاع غزة وذلك للتأكد من توافق العمليات والمستندات المتبعة مع القوانين والتشريعات الصادرة من الجهة التشريعية واللوائح التنفيذية والقرارات الصادرة من مجلس الوزراء الفلسطيني والتعليمات الصادرة عن رئيس الدائرة الحكومية (وزارة المالية، 2010).

من هنا فان مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية مطالبة أكثر من أي وقت مضى بإعطاء الرقابة الداخلية الاهتمام اللازم والمطلوب والعمل علي توفير مقومات نجاحها التي افتقدت إليها السنوات السابقة بما يضمن ممارستها بشكل يتعدي مجرد المراجعة المستندية والحسابية التقليدية بحيث يمتد ليشمل تقويم الأداء ومراجعة الكفاءة والفاعلية تحقيقاً للأهداف المرجوة.

## 1.2 مشكله الدراسة:

ما مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية؟  
وينفرد من هذا السؤال عدة أسئلة منها:

- هل هناك نظام محاسبي جيد في الوزارات الحكومية
- هل هناك نظام مراجعة داخلية فعال داخل هذه الوزارات
- هل هناك دليل إجراءات وسياسات للعمل

## 1.3 فرضيات الدراسة:

- 1-يؤثر تطبيق نظام محاسبي فعال تأثيراً ذو دلالة احصائية عند مستوي 5% على فاعلية الرقابة الداخلية.
- 2-يؤثر تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال تأثيراً ذو دلالة احصائية عند مستوي 5% على فاعلية الرقابة الداخلية.
- 3-يؤثر وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل تأثيراً ذو دلالة احصائية عند مستوي 5% على فاعلية الرقابة الداخلية.
- 4-تؤثر كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة تأثيراً ذو دلالة احصائية عند مستوي 5% فاعلية الرقابة الداخلية.
- 5-توجد فروقات ذات دلالة احصائية عند مستوي 5% بين متوسطات استجابات المبحوثين حول فعالية الرقابة الداخلية .

## 1.4 أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

1. المساهمة في اقتراح الأساليب والوسائل التي يمكن الاستفادة منها لتطوير وتفعيل نظام الرقابة الداخلية علي النفقات والإيرادات في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية للمحافظة علي المال العام.
2. موضوع حيوي ومهم جدا للمحافظة علي المال العام من الاختلاس والسرقة .
3. الخروج بنتائج وتوصيات حقيقية للإسهام في عمليات الإصلاح المالي في الرقابة علي النفقات والإيرادات.

## 1.5 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف هي:

1. تقييم النظام المحاسبي في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.
2. تقييم نظام المراجعة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.
3. اظهار نقاط القوة والضعف في نظم الرقابة الداخلية المتبعة.
4. اقتراح سبل ووسائل تفعيل نظام الرقابة الداخلية خاصة وجود دليل اجراءات مكتوب وسياسات للعمل واضحة.
5. وضع النتائج والتوصيات التي تساعد في تطوير نظم الرقابة الداخلية .

## 1.6 الدراسات السابقة:

1. دراسة (محمد، 2009) بعنوان: " مدى تطبيق الرقابة الداخلية في وزارة الصحة فرع مدينة نابلس

هدفت هذه الدراسة النوعية الوصفية إلى التعرف على مدى تطبيق الرقابة الداخلية في وزارة الصحة في مدينة نابلس حيث افترضت الدراسة وجود علاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية في وزارة الصحة وبين وجود أنظمة رقابية محسوبة، وبين وجود نظام محاسبي دقيق، وبين وضوح الإجراءات الرقابية المنصوص عليها، ووجود خطة تنظيمية للوظائف وتوصلت الدراسة إلى أنه يتم استخدام أنظمة الرقابة والضبط الداخلي عند إجراء تقييم للوزارة، كما إن وزارة الصحة تقوم بتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية، كما ويوجد في الوزارة نظام محاسبي موثق يشتمل على دليل حسابات ودورة مستنديه واضحة وسجلات كافية ووافية وإجراءات نظامية دقيقة، وأيضا يتم استخدام وسائل وأدوات رقابة مالية وإدارية مناسبة مثل

الموازنات والتقارير والشكاوي في عملية الرقابة.

وكان من أهم توصياتها:

ضرورة أن يتم تطبيق معايير أداء موضوعية وواضحة في عمليات الرقابة الداخلية في الوزارة، كما يجب أن تتوفر أفي وزارة الصحة خطة تنظيمية تتضمن تقسيم الوظائف وتحديد دقيق للاختصاصات والمسئوليات ، وضرورة أن تتم الرقابة على الموظفين من خلال تقرير التقييم السنوي.

## 2. دراسة (هداف، 2007) بعنوان: " تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية-دراسة تطبيقية علي المؤسسات الحكومية في قطاع غزة"

تهدف هذه الدراسة الي تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتوزيع الاستبانة علي مفتشي ديوان الرقابة وفي ضوء نتائج الدراسة قدم الباحث بعض التوصيات منها العمل علي تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة والعمل علي اعتماد معايير الرقابة الدولية لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية والإقليمية وكما أوصت الدراسة ضرورة توفر الدورات التدريبية التي تؤهل المفتشين وتجعلهم قادرين علي انجاز أعمالهم وضرورة اعتماد كل من الرقابة الوقائية والرقابة المفاجئة التي تعمل علي الحد من الوقوع في الانحرافات ومعالجة الأخطاء أولاً بأول حفاظاً علي المال العام.

## 3. دراسة (ماضي، 2004) بعنوان: " مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة "

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة، ومدى التزامها بإجراءات الرقابة المتبعة فيها وذلك للعمل على تطوير هذه المؤسسات في تقديم خدماتها للجمهور، حيث أفترض الباحث وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة وبين وجود كوادر إدارية فعالة في المؤسسات وبين وجود وعي لدى الموظفين بأهمية الرقابة وبين فعالية المجلس التشريعي في أداء دوره الرقابي على المؤسسات. وكان من أهم نتائجها فعالية بعض المؤسسات الرقابية، إضافة إلى وجود علاقة ارتباط بين فعالية استخدام الأساليب الرقابية وعملية التطوير في المؤسسات، كما توصلت الدراسة إلى ضعف العلاقة بين المؤسسات العامة والجمهور وكان من أهم توصياتها:

أوصت الدراسة بالاهتمام بتدريب القوى البشرية والتخطيط في المؤسسات العامة، وكذلك تحديد المعايير الرقابية لمتابعة الأداء في المؤسسات العامة، كما أوصت بضرورة تحسين خدماتها المقدمة للجمهور.

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

هدفت الدراسة الي دراسة المقترحات التي تساعد في تطوير نظام الرقابة الداخلية لضبط الأداء الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، والوقوف على انحرافات التي قد تحدث في المدفوعات العامة وبيان أسبابها وتحليلها، وتطوير أهداف الرقابة بحيث لا تشمل فقط التحقق من الاعتمادات المالية بل تتعداها للتحقق من موضوعية الإنفاق.

حيث افترضت الدراسة وجود علاقة بين فعالية الرقابة الداخلية على المدفوعات العامة وبين كفاءة المراقب في أداء دوره، توفير ضوابط مناسبة لإجراء المناقشات، وبين وجود تحليل للانحرافات في المدفوعات، وبين تفعيل دور الرقابة الخارجية، وبين استخدام أكثر من أسلوب في الرقابة الداخلية.

وكان من أهم نتائجها عدم وجود نظام فعال للرقابة على المدفوعات العامة لدى مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، كما توصل لعدم تمتع المراقب المالي بوزارات السلطة الفلسطينية بالخبرة العملية والكفاءة العلمية التي تمكنه من أداء عمله. وكان من أهم توصياتها:

ضرورة تطوير نظام الرقابة على المدفوعات في مؤسسات السلطة الوطنية، وكذلك الاهتمام بدور المراقب وتطويره وذلك لزيادة كفاءته العملية في مجال الرقابة على المدفوعات.

#### 5. دراسة (السيد، 2005) بعنوان: " إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة"

تهدف الدراسة إلى تقييم أداء الرقابة المالية في وزارة التربية والتعليم ومديرياتها وذلك من خلال التعرف على واقع الأدوات والسياسات والضوابط الرقابية المطبقة وسبل الارتقاء بها لتحقيق الفعالية والكفاءة في ضبط كافة الأعمال المالية الممارسة، ومدى توافر الكفاءات الفنية المتخصصة اللازمة لتطبيقها. حيث أفترض الباحث وجود علاقة بين أداء الرقابة المالية في وزارة التربية والتعليم والمديريات التابعة لها وبين غياب أساليب وأدوات الرقابة المالية ، وبين عدم وجود خطط وسياسات وإجراءات مالية إدارية واضحة، وبين ضعف الكفاءات الفنية المالية اللازمة.

وكان من أهم نتائجها ضعف استخدام الأدوات الرقابية اللازمة لقياس الأداء بالإضافة لمحدودية وضعف الضوابط والإجراءات الرقابية المطبقة على الأنشطة المالية المختلفة ولاسيما فيما يتعلق بتحقيق الرقابة على مراكز الإنتاج ومبيعاتها.

وكان من أهم توصياتها:



أوصت الدراسة بضرورة توفير أنظمة رقابية فعالة من خلال استخدام أمثل للأدوات الرقابية في ضوء تعليمات وإجراءات ولوائح شاملة ومفصلة يتم تطبيقها من قبل كوادر مهنية متخصصة ومدربة.

#### 6. دراسة (كلاب، 2004) بعنوان "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي" دراسة ميدانية علي وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

حيث هدفت الدراسة إلي تشخيص واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تعتبر الرقابة الداخلية الأساس الذي يجب التركيز عليه والاهتمام به باعتبارها الركيزة الأساسية لأعمال أي تنظيم سواء حكومياً أو خاصاً.
- تمثل المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية الحد الأدنى اللازم توفره لضمان وجود تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة وسليمة بوزارات السلطة حيث أن ضعف نظام الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية يرجع بشكل أساسي إلي عدم توفر أغلب المقومات الإدارية والمالية .
- يساهم ضعف نظم الرقابة الداخلية في وجود وتفشي العديد من الظواهر السلبية التي اتسم بها أداء السلطة مثل غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة وكذلك التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية وضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة والتسبب المالي وإهدار المال العام.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إعطاء الرقابة الداخلية بالسلطة الفلسطينية الاهتمام اللازم والعمل الجدي لإقرار الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية اللازمة لتنفيذ قانون الخدمة المدنية والأنظمة المالية وغيرها والاهتمام بتطوير العنصر البشري ووضع معايير محددة لتقييم الأداء .

#### 7. دراسة (حماد، 2003) بعنوان "تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي -دراسة مقارنة

وقد هدفت الدراسة إلي تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي من خلال دراسة خصائص النظام الرقابي الفعال ووسائل ومدى تطبيقه علي عناصر النظام الرقابي الفلسطيني ومن ثم تحليل العوامل المؤثرة في كفاءة وفعالية النظام الحكومي وقد توصلت الدراسة الي النتائج :

- ضعف كفاءة وفاعلية العمل الرقابي الفلسطيني وعدم تطبيق ضوابط رقابية.
- ضعف النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة الفلسطينية.
- ضعف الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين ممثلة بهيئة الرقابة العامة وعدم استقلاليته وفاعليته.

وقدمت هذه الدراسة عدة توصيات لتطوير الأداء الرقابي وتعزيز الصفة القانونية لأجهزة الرقابة الخارجية وتحسين آليات عملها وتحسين جودة التقارير .

#### 8. دراسة (عايش، 2003) بعنوان "مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة علي أداء

أنشطة وكالة الغوث الدولية(الأونروا) في غزة في ضوء معايير المراجعة الدولية"

هدفت هذه الدراسة إلي تقييم مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية في إحكام الرقابة علي أنشطة وكالة الغوث (الأونروا) في غزة ومدي توافقه مع متطلبات المراجعة الدولية، وكذلك دراسة وتقييم مدي فاعلية هذا النظام في تحقيق الأهداف المالية والإدارية للرقابة الداخلية الفعالة وقد توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج أهمها:

- نظام الرقابة الداخلية بوكالة الغوث قادر على توفير الحماية اللازمة للأصول وممتلكات الوكالة من العبث وسوء الاستخدام والضياع وفي إظهار البيانات المالية والمحاسبية بشكل صادق وعادل بما يمكن من الاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
- يشجع نظام الرقابة الداخلية بوكالة الغوث علي زيادة كفاءة وتقليل الإسراف في أداء الخدمات بأقل تكلفة ممكنة وكذلك تشجيع العاملين بها علي الالتزام بتنفيذ السياسات التي وضعتها الإدارة.

وكان من أهم توصياتها:

ضرورة بذل المزيد من الجهد لتحسين وتطوير عناصر ووسائل وأدوات الرقابة الداخلية مما يزيد من الكفاءة والفعالية، كما أوصت بضرورة الاهتمام بالشكاوي والتنظلمات وبذل المزيد من التحسين والتطوير للعوامل المؤثرة في البيئة الرقابية للقضاء على بعض ظواهر المحسوبية وعدم الشفافية لدى البعض.

#### 9. دراسة(الشقاوي، 2002) بعنوان "حو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية

السعودية"

تناولت الدراسة أداء الجهاز الحكومي في المملكة العربية السعودية وأوجه تحسينه كما بحثت الدراسة معوقات الأداء في القطاع الحكومي والمتمثلة في تشعب أعمال الحكومة ووجود معوقات ادارية وتنظيمية وضعف في كفاءة وفاعلية النفقات العامة وتقدم الأنظمة ،هذا وتوصلت الدراسة الي ضرورة تدعيم التوجه نحو تقييم أداء البرامج والمشروعات الحكومية عن طريق أجهزة الرقابة المالية المركزية واعادة توجيه أهداف الأجهزة الحكومية نحو ارضاء المستفيدين منها، وتدريب موظفيها علي التعامل مع هذه الأهداف وهذا الدور ينبغي أن تقوم به أجهزة الرقابة الادارية المركزية مع كل جهاز حكومي .

**10. دراسة (بنود، 2004) بعنوان "دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية -الجهاز المركزي للرقابة، الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش."**

هدفت الدراسة الي اظهار الصعوبات والمعوقات التي يعاني منها كل من الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ،وذلك للعمل علي تلافياها ،وتحقيق الهدف الذي انشئت من أجله ،ومن ثم التوصل الي جهاز رقابي فعال ومتكامل ، وكانت أهم النتائج التي خرجت بها الدراسة وجود ازدواجية في عمل ومهام وأهداف أجهزة الرقابة الحكومية وحدث اضطراب في العلاقات بينها، وتضارب في نتائجها خاصة وأن عليها تتبع السلطة التنفيذية ،وبعد الرقابة الممارسة في معظم تفاصيلها عن الحيادية ،وأنها تعمل علي تصيد وكان من أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة ضرورة دمج أجهزة الرقابة في هيئة واحدة يطلق عليها الهيئة العامة للرقابة الادارية والمالية وربطها بالسلطة التشريعية وضرورة تشكيل لجنة في مجلس الشعب تعمل علي رقابة تصرفات وأعمال الهيئة العليا للرقابة الادارية والمالية ودراسة تقاريرها بصورة مفاجئة ومستمرة وضرورة التطوير المستمر في أنظمة الرقابة الداخلية من خلال التحديث المستمر في القوانين والقرارات المنظمة لها ووضع المعايير المهنية اللازمة واصدار دليل عمل يتضمن الاجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية.

**11. دراسة (Kent and Stewart ,2006) بعنوان "the use of internal audit by Australian companies"**

هدفت الدراسة إلي التعرف علي مدي استخدام الشركات الاسترالية المدرجة في السوق للمراجعة الداخلية بشكل طوعي وتحديد العوامل التي دعت هذه الشركات لإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، وقد وجدت الدراسة ان ثلث الشركات الاسترالية قامت باستخدام المراجعة الداخلية كوظيفة وفق مفهوم معهد المدققين الداخليين وان العامل الأساسي وراء ذلك هو حجم الشركة كما استنتجت الدراسة وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية ووجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي والقدرة علي إدارة المخاطر وأوصت الدراسة ضرورة دعم طواقم المراجعة الداخلية بموظفين علي قدر من المهنية والكفاءة.

**12. دراسة (Jantan ,et al, 2005) بعنوان "internal auditing practices and internal control system"**

وهدفت هذه الدراسة الي تحديد مدي التزام الشركات المدرجة في السوق المالي الماليزي بمعايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين وكذلك تحديد إذا ما كان الالتزام بهذه المعايير يؤثر علي نظم الرقابة الداخلية في هذه الشركات وقد خلصت إلي نتائج أهمها: إن مهنية

وموضوعية أقسام التدقيق الداخلي في السوق المالي في الأوراق المالية تؤثر بشكل ملحوظ علي كفاءة نظم الرقابة الداخلية فيها .

وان عملية ادارة قسم التدقيق الداخلي وأداء عمل التدقيق وخطة التدقيق الداخلي والتقارير عن عمل التدقيق الداخلي تؤثر بشكل ملحوظ علي سمات تقدير المخاطر الخاصة بنظام الرقابة.

### 13. دراسة ( Smith and Jones,2000 ) بعنوان " strengthening internal controls "

تناولت هذه الدراسة طرق تدعيم الرقابة الداخلية في المنظمات وأهميتها في مجال منع وكشف الأخطاء وقد حددت الدراسة القواعد الأساسية للرقابة الداخلية في بناء ومراجعة مقاييس ومؤشرات الأداء، وقد بينت الدراسة أن ضعف الرقابة الداخلية من شأنه أن يترتب عليه نتائج خطيرة وأهمها الضياع من خلال الإهمال والإسراف الناتج عن القصور في الإجراءات والنظم والقرارات وانتهت الدراسة إلي ان إمكانية الغش تبقى موجودة وأن البرنامج الجيد للرقابة الداخلية علي الورق لا يضمن التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية.

### 14. دراسة (Swanson,1999) بعنوان " internal controls: tools ,not hoops " "strategic finance"

تناقش هذه الدراسة استخدام الرقابة الداخلية كأداة إدارية في الولايات المتحدة الأمريكية ويحاول تصحيح نظرة العاملين بقطاع الأعمال إلي الرقابة الداخلية بأنها حواجز يتعين عليهم تخطيها وتوضيح أنها أداة إدارية تساعد علي تنفيذ الأعمال حسب ما خطط لها وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة .

## 1.7 التعليق علي الدراسات السابقة :

- أهم ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة ما يلي:-
1. تقوم هذه الدراسة بدراسة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية ومعرفة أهم المقومات والعناصر الأساسية الواجب توافرها في الرقابة الداخلية .
  2. تعتبر هذه الدراسة مكملة لما جاءت به الدراسات السابقة التي تحدثت عن الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية.
  3. خرجت هذه الدراسة بنتائج وتوصيات تساعد في تقوية نظام الرقابة الداخلية في هذه الوزارات.

## الفصل الثاني

### المفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

#### 2.1 المقدمة:

الرقابة هي إجراء أو عمل تقوم به الإدارة لضمان انجاز الأهداف المرجوة، وقد أدى ظهور المشروعات الكبيرة إلي زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها.

ونظام الرقابة الداخلية يشمل الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الوسائل والطرق التي تضعها الإدارة من أجل حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية، وتحقيق الكفاءة والفاعلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارة، وقد ارتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بحماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب والاختلاس بعد ذلك شهد نمو في حجم المشروعات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها للمنشأة بقصد حماية أصولها من النقدية، والمحزون السلعي من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام والإهمال والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي.

وتعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداده لبرنامج المراجعة وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها وان ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول علي أدلة الإثبات في عملية المراجعة وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها ويجب أن يستمر مراجع الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب التي تستخدمها المنشأة والتي الحد الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام.

ويقع علي عاتق المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة علي هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه.

#### 2.2 تعريف الرقابة الداخلية :

عرفت الرقابة الداخلية بعدة تعاريف منها:

- نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد للواجبات والمسؤوليات، ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير، هذا بالإضافة إلي جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة

داخل الوحدة لتحقيق أهدافها ومن ثم يمكن القول بأن هذا النظام يشبه إلي حد كبير الجهاز العصبي للإنسان حيث أنه يغطي كل جوانب التنظيم (الصبان، 2003، ص197).

• تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة علي الأصول ،واختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية في طريقها المرسوم (الصحن وآخرون، 1989، ص263).

• ويعرف مجلس معايير التدقيق الدولي في المعيار رقم (315) الرقابة الداخلية بأنها: عملية تصمم وتنفذ من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم البيانات المالية وفاعلية وكفاءة العمليات وأيضا الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة (جمعه، 2009، ص195).

• عرفت لجنة اجراءات التدقيق Committee on auditing procedures المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA علي أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة (عبد الله، 2000، ص167).

• وهي السبل والوسائل والإجراءات التي تستخدمها إدارة المنشأة لحماية أصول المنشأة من الاختلاس وإمداد إدارة المنشأة بالبيانات المحاسبية الدقيقة لاتخاذ قرارات سليمة وتشجيع الكفاية الإنتاجية والتأكد من الالتزام بتنفيذ سياساتها للمنشأة (جربوع، 2003، ص102).

• هي الإجراءات والطرق المستخدمة في الشركة من أجل الحفاظ علي النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية مسك الدفاتر .(سلامة، 2010، ص12)

• وقد عرفت المنظمات المهنية الراعية لمهنة التدقيق (COSO) الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفاعلية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية وبالالتزام بالقوانين واللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة والأفراد الآخرين ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق الأهداف التالية (جمعة، 2005، ص82) :

• الاعتماد علي القوائم المالية.

• الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات.

• كفاية وفاعلية العمليات.

## 2.3 مكونات الرقابة الداخلية:

اختلفت الجهات المهمة بمهنة التدقيق في تقسيم مكونات الرقابة الداخلية، ووفقا لتقرير لجنة COSO الذي تبنته معظم الجهات المهنية تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة، إدارة المخاطر، أنشطة الرقابة، نظم المعلومات ، والمتابعة ، وتعتبر مكونات الرقابة الداخلية حسب هذا التقرير أكثر شمولاً وعمقاً، حيث أنها تضع مسؤوليات أكبر علي إدارة الشركة والمدقق في هذا المجال.

### 2.3.1 بيئة الرقابة:

وفقا لمعيار التدقيق الدولي 400 "الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر" فان بيئة الرقابة تعني الموقف العام للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة ولبينة الرقابة تأثير علي فاعلية بعض إجراءات الرقابة . ففي بيئة رقابية قوية مثلا كتلك التي تستخدم موازنات التقدير بشكل محكم وتوظف التدقيق الداخلي بشكل فعال ، فان ذلك سيكمل بدرجة مهمة بعض إجراءات الرقابة ومع ذلك فالبيئة القوية لا تستطيع لوحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية وتتضمن العوامل التي تنعكس في بيئة الرقابة ما يلي (نصر وشحاتة،2006،ص77):

1. أداء مجلس الإدارة واللجان التابعة له.
2. فلسفة الإدارة وأسلوب العمل.
3. الهيكل التنظيمي للمنشأة وطرق اناطه الصلاحيات والمسؤوليات.

### 2.3.2 إدارة المخاطر:

علي المدقق الحصول علي فهم لأسلوب المنشأة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر ونتائج ذلك ، وينبغي أن يحصل المدقق علي معرفة كافية لعملية تقدير المخاطر في الكيان لكي يفهم كيف تدرس الإدارة وتعالج المخاطر الوثيقة الصلة بالتقارير المالية ويمكن أن تحدث المخاطر بسبب تغيرات في البيئة التشغيلية ، أفراد جدد ، نظم معلومات جديدة أو مطورة ، نمو سريع ، تكنولوجيا جديدة ، نماذج أو منتجات أو أنشطة عمل جديدة ،عمليات إعادة هيكلة مؤسسية، توسع في عمليات أجنبية وإصدارات محاسبية جديدة ( حماد،2004،ص133).

### 2.3.3 الاتصال والمعلومات:

يتكون من بنية تحتية (عناصر مادية وأجهزة ) وبرامج حاسب وأشخاص وإجراءات وبيانات ستكون البنية التحتية وبرامج الحاسب غير موجودة أو تكون ذات أهمية أقل في الأنظمة

التي هي بشكل كلي أو رئيسي يدوية والعديد من نظم المعلومات تحقق استفادة علي نطاق واسع من استخدام تكنولوجيا المعلومات ،كما يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف اعداد التقارير المالية التي تشمل نظام اعداد التقارير المالية من الاجراءات والسجلات التي أنشئت لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول معاملات المنشأة والمحافظة علي المسؤولية للأصول والالتزامات وحقوق المساهمين المتعلقة بذلك وتبعاً لذلك يشمل نظام المعلومات أساليب وسجلات:

-تحدد وتسجل جميع المعاملات الصحيحة.

-تبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية.

-تقيس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية.

-تحدد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.

-تعرض بالشكل المناسب المعاملات والافصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية .

لذلك علي المدقق الحصول علي فهم لنظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد البيانات المالية، بما في ذلك النواحي التالية:

-فئات المعاملات في عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية.

-الاجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها في البيانات المالية.

-سجلات المحاسبة ذات العلاقة سواء كانت الكترونية أو يدوية.

-عملية اعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات.

وللحصول علي هذا الفهم علي المدقق اعتبار الاجراءات المستخدمة لتحويل المعلومات من أنظمة معالجة المعاملات الي الاستاذ العام أو أنظمة اعداد التقارير المالية، وعلي المدقق كذلك فهم اجراءات المنشأة لالتقاط المعلومات الخاصة بإعداد التقارير المالية للأحداث والظروف باستثناء المعاملات مثل استهلاك وإطفاء الأصول ،وللحصول علي فهم أفضل يجب علي المدقق مراعاة ما يلي(جمعة،2012،ص ص 212-213):

-مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة مع التجاوز غير المناسب للرقابة علي القيود اليومية.

-أن يفهم كيف أن المعالجة غير الصحيحة للمعاملات يمكن حلها.

-الحصول علي فهم لنظام معلومات المنشأة الخاص بإعداد البيانات المالية بأسلوب مناسب لظروف والمنشأة .



#### 2.3.4 أنشطة الرقابة:

علي المدقق الحصول علي فهم كاف لأنشطة الرقابة لتقييم الأخطار الجوهرية عند مستوى الاثبات وتصميم مزيد من اجراءات التدقيق تستجيب للمخاطر المقيمة ،وتعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ اجراءات الادارة علي سبيل المثال اتخاذ الاجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة لذلك فان أنشطة الرقابة سواء كانت ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة ،ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية التدقيق علي أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي( جمعة،2009،ص203) :

1. مراجعة الأداء: تشمل أنشطة الرقابة هذه مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف مجموعات البيانات ذات العلاقة التشغيلية أو المالية مقابل بعضها مع تحليلات للعلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيحية ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

2. معالجة المعلومات: يتم إجراء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة لفحص دقة واكتمال وتقويض المعاملات، وهناك مجموعتان واسعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات : المجموعة الأولى: تشمل عناصر رقابة التطبيق وتطبق عناصر رقابة التطبيق علي معالجة التطبيقات الفردية لتساعد في ضمان أن المعاملات حصلت وأنها مفوضة وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق .

المجموعة الثانية: فتشمل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات فتعني السياسات والإجراءات المتعلقة بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق وذلك بالمساعدة في ضمان التشغيل المستمر للنظم.

3. عناصر الرقابة الفعلية: وتشمل الأمن الفعلي للأصول ، بما في ذلك وسائل الحماية الكافية مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلي الأصول والسجلات، والتقويض للوصول إلي برامج وملفات الحاسوب وجرد ومقارنة دورية مع المبالغ المبينة في سجلات الرقابة.

4. فصل المهام: إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه ويخفي الأخطاء أو الاحتيال ، مثال ذلك فصل الواجبات وإعداد التقارير والمراجعة والموافقة علي المطابقات والموافقة علي مستندات الرقابة.

ومن خلال العرض السابق يمكن تصنيف أنشطة الرقابة إلي مجموعة متعلقة بحماية الأصول من التلف والضياع وضمن الاستخدام الأمثل لها ومجموعة متعلقة بضمان دقة تسجيل

ومعالجة وعرض المعلومات ومجموعة أخرى من أنشطة الرقابة متعلقة بضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

### 2.3.5 المراقبة والاشراف:

علي المدقق الحصول علي فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية علي إعداد التقارير المالية، وأنشطة الرقابة والإجراءات التصحيحية لها.

وان متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية علي مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل عناصر الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف، وعلى المنشأة انجاز متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما . كثيرا ما يتم إدخال أنشطة المتابعة في الأنشطة المتابعة في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة ، وتشمل إدارة منتظمة وأنشطة إشرافيه.

في العديد من المنشآت يساهم المدققين الداخليين أو الموظفون الذين يؤدون مهام متشابهة في متابعة أنشطة المنشأة وعلي المدقق الحصول علي فهم لمصادرة المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة والأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة المعلومات أنها موثقة بشكل كاف لهذا الغرض وعندما ينوي المدقق الاستفادة من معلومات المنشأة التي تم إنتاجها لأنشطة المتابعة مثل تقارير المدقق الداخلي علي المدقق اعتبار ما إذا كانت المعلومات توفر أساسا موثوقا وأنها منفصلة بشكل كاف لغرض المدقق (IFAC,2008,P369).

### جدول رقم (1)

#### مكونات نظام الرقابة الداخلية

| المكونات      | وصف المكون                                                                                                                  | المكونات الفرعية(في حالة القابلية للتطبيق)                                                                                                                                       |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| بيئة الرقابة  | التصرفات-السياسات، والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا ، أعضاء مجلس الإدارة وملاك الوحدة عن الرقابة وأهميتها. | الأمانة -القيم الأخلاقية-الالتزام بالأهلية أو الصلاحية-مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق-فلسفة الإدارة-الهيكل التنظيمي-تحديد السلطة والمسؤولية-سياسات وممارسات الموارد البشرية |
| تقدير المخاطر | تعريف وتحليل الإدارة للأخطار المناسبة عند اعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.                  | مزاعم الإدارة التي يجب مقابلتها: الوجود أو الحدوث-الاكتمال-التقييم-الحقوق والالتزامات-العرض والإفصاح-الترخيص الملائم للعمليات المالية والأنشطة-السجلات والمستندات الملائمة.      |

|                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                                                                                      |                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| <p>الفصل الملائم بين الواجبات-الفحص المستقل<br/>للأداء-الترخيص الملائم للعمليات المالية<br/>والأنشطة-السجلات والمستندات الملائمة -<br/>الرقابة الفعلية علي الأصول والدفاتر.</p> | <p>السياسات والإجراءات التي تضعها الادارة<br/>لتحقيق أهدافها من التقرير المالي.</p>                                                                                                                  | <p>أنشطة الرقابة</p>          |
| <p>تحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات<br/>المالية-الوجود-الاكتمال-الدقة-التبويب -<br/>التوقيت-الترحيل والتلخيص.</p>                                                         | <p>الطرق التي تستخدم تعريف تجميع تبويب،<br/>تسجيل، والتقرير عن العمليات المالية<br/>للوحدة والحفاظ علي المسؤولية عن الأصول<br/>المرتبطة بها.</p>                                                     | <p>المعلومات<br/>والتوصيل</p> |
| <p>متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.</p>                                                                                                                                  | <p>تقدير الادارة المستمر لجودة أداء الرقابة<br/>الداخلية وتحديد اذا ما كانت الرقابة يتم<br/>تنفيذها طبقا لتصميم الموضوع لها أو يتم<br/>تحديد ما اذا كانت هناك ضرورة لتعديل<br/>الرقابة الداخلية.</p> | <p>المراقبة</p>               |

المصدر (جمعة، 2005، ص83)

## 2.4: أهداف الرقابة الداخلية

يمكن تلخيص أهداف الرقابة الداخلية في الآتي (الذنيبات، 2006، ص176):

1. حماية الأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام
2. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، حيث تقع علي عاتق الإدارة مسؤولية التأكد من أن البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
3. رفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق الفعالية حيث يجب علي الإدارة توفير الإجراءات الرقابية التي تساعد غي تعزيز الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية.
4. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة.
5. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والتلاعب
6. وقد أضاف (الخطيب، 2010، ص16) بعض الأهداف التي تسعى الرقابة الداخلية لتحقيقها ومنها:
  1. تقييم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.
  2. التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد ووفقا للسياسات المقررة .
  3. الثقة في التقارير المالية .
  4. الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

5. فعالية وكفاءة العمليات.
6. توحيد التصرفات اللازمة لتنفيذ الخطط.
7. المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط.
8. تخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.
9. تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم.
10. تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.

## 2.5: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

تتبع أهمية الرقابة الداخلية من كونها من أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة، وأنها الذراع الرئيسي للإدارة المتطورة للنهوض بالمنظمات لتنمشي مع التطوير والتحديث تحقيقاً لمستويات عالية من الكفاية الانتاجية (كلاب، 2004، ص43)، وتتبع أهميتها أيضاً من امكانية الاعتماد علي البيانات المالية، وكذلك قيام الادارة بمسئولياتها الكلية بصورة سليمة، حيث أدي التوسع في الأعمال إلي (محمد، 1983، ص 9-10):

1. انفصال الملكية عن الادارة: حيث ترتب علي ذلك الاعتماد علي مديرين مهنيين متخصصين في ادارة أعمال المنشأة، ومن ثم ظهور حاجة أصحاب المنشأة الي بيانات موثوق بها للتحقق من الحفاظ علي أموالهم وكفاءة ادارتها، وهذا دفع أصحاب المنشأة الي الاستعانة بمراجع حسابات مستقل لفحص حساباتها وإيداء رأي محايد في مدي عدالة الأرقام التي تتضمنها هذه القوائم.
2. تشعب البناء التنظيمي للمنشأة: حيث أدي تطور وتوسع المنشآت الي عدم امكانية قيام المدير بالمراقبة المباشرة ولهذا أصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية سواء كان في ذلك في صورة فرع أو ادارة أو قسم لتوفير البيانات الدقيقة والموثوق بها للإدارة العليا عن أداء هذه الوحدات التنظيمية المسؤولة عن حيازتها.
3. حاجة الجهات الحكومية: إلي بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه المنشآت وأثره علي الاقتصاد القومي وهو يستدعي وجود نظام رقابة داخلية سليم لتوفير هذه البيانات وبيان مدي التزام هذه المنشآت بمسئولياتها تجاه المجتمع.
4. مسؤولية حماية الأصول: يقع علي عاتق ادارة المنشأة حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة وتوفير بيانات موثوق بها لذلك تضاعفت الحاجة الي وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يساعد في مواجهة هذه المسئوليات.
5. المراجعة الداخلية: وجود قسم للمراجعة الداخلية يعتبر من العوامل التي تزيد من فعالية نظام الرقابة الداخلية، والذي يساهم في تحديد نطاق الفحص وتوقيت عملية المراجعة الخارجية.

6. **التخطيط:** إن أهمية الرقابة الداخلية تتجلى بصورة خاصة في علاقتها بعملية التخطيط حيث ترتبط الرقابة بكل الوظائف الادارية الأخرى من تخطيط وتوجيه إلا أنها أكثر ارتباطا بالتخطيط فإذا كانت الرقابة في معناها الواسع تعني التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا للتخطيط لذلك فإنه بدون وجود تخطيط لا يتصور أن تكون هناك رقابة، حيث لا يمكن معرفة ما اذا كان فعلا مطابقا لما خطط.

وبإيجاز فإن التخطيط يؤثر ويتأثر بالرقابة حيث أن أي خلل في التخطيط له أثاره العكسية علي الرقابة، إذ هي التي تظهر عيوب التخطيط وتوجه الادارة العليا للتصحيح والتطوير والعكس صحيح

7. **اتخاذ القرار:** حيث ان عملية اتخاذ القرار هي اختيار البديل الأفضل من بين عدة بدائل لذلك فإنها تحتاج الي معلومات وبيانات صحيحة وموثوق بها بدرجة معقولة وبالتالي الوصول الي قرارات فاعلة تحقق أهداف المؤسسة وحيث أن الرقابة الداخلية هي الضابط الرئيسي لتوفير بيانات ومعلومات صحيحة وموثوق بها بدرجة معقولة لذلك ينشأ الارتباط الوثيق بين الرقابة الداخلية واتخاذ القرارات، لذلك فان العملية الرقابية لا تكتمل إلا باتخاذ القرارات الرشيدة في المجالات المطلوبة(الغمري،1982،ص566) .

## 2.6: أنواع الرقابة الداخلية:

تمثل الرقابة الداخلية منظومة عمل متكاملة ومتجددة لضبط مسيرة عمليات وأنشطة وأفراد المنشأة في الاتجاه المرسوم لها بما يضمن تحقيق الأهداف المخططة ،ولذلك تختلف أشكالها وتتعدد أنواعها وتتخذ صوراً وأنماطاً متباينة ووفقاً لمعايير مختلفة وتبعاً لاختلاف وجهات نظر الباحثين ورغم هذا الاختلاف والتعدد والتباين يمكن تقسيم الرقابة الداخلية الي الأنواع التالية:

### 2.6.1: من حيث التوقيت

تقسم الرقابة الداخلية من حيث توقيت تنفيذها إلي (Samuel,1989,pp527\_528):

1. **الرقابة السابقة:** هي تتمثل في الضوابط والقواعد والإجراءات التي تنظم العمل وتمنع التدخلات وبالتالي تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح وهي بذلك تستبِق حدوث الأخطاء والانحرافات

2. **الرقابة المتزامنة:** هي تتمثل في الأعمال الرقابية التي تتزامن مع تنفيذ الأعمال مثل مراقبة الرؤساء للعاملين وتقديم النصح والمشورة لهم، واتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة أي تعطل في خطوط الانتاج والخدمات، وهي بذلك تعمل علي تقديم التوجيهات وتصحيح الأخطاء والانحرافات لدي وقوعها أول بأول ، وبالتالي تمنع تفاقمها.

3. **الرقابة اللاحقة:** هي تتمثل في دراسة وتحليل تقارير العمل والأداء ونواحي القصور والضعف وأسباب الأخطاء والانحرافات والمتسببين فيها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من خلال القرارات واللوائح والتعليمات والتدريب وغيرها وهي بذلك تعمل كمرقبة عامة للخطط والأعمال واتخاذ اجراءات تصحيحية ذات شمولية من خلال تعديل الخطط وإصدار لوائح وتعليمات تنظيمية.
4. **الرقابة المفاجئة:** تتم بدون اذار مسبق بحيث تتم الرقابة والملاحظة بدون اعلام للجهة المنوي المراقبة عليها .
5. **الرقابة الدورية:** هي رقابة تتم علي فترات محددة .

## 2.6.2: من حيث الوظيفة

### 1. الرقابة الادارية:

هي رقابة مكتشفة للأخطاء ومصححة لها ولذلك فهي تسعى الي أن تكتشف أي انحراف عن النتائج المخططة أو أي ابتعاد عن السياسات والإجراءات التي وضعتها الادارة ولذلك فهي تحتل جزء هام من عمل المدقق لما لها من انعكاس مباشر ومؤثر علي نتائج الأنشطة ويتطلب هذا النوع من الرقابة مشاركة فعالة ونشطة من الادارة ومن الأمثلة علي الرقابة الادارية الكشف الاحصائية، ودراسات الوقت والحركة وتقارير الأداء والرقابة علي الجودة وإعداد وإدارة الموازنات ،نظام محاسبة المسئولية ،متابعة وتقييم الأداء التكاليف المعيارية واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين (AICPA,1981).

وان هذا النوع من الرقابة يكون متعلقا بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية كما أنه لا يوجد أي تعارض بين الرقابة الداخلية المحاسبية والرقابة الداخلية الادارية حيث أن النظامين يكمل كلا منهما الآخر حيث أن الاشراف الجيد من الادارة يمنع الأخطاء لأنه يساعد علي الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية وحفظ السجلات بما يفيد دقة المعلومات اللازمة لأي عملية تخطيط أو اتخاذ قرارات.

2. **الرقابة المحاسبية:** هي رقابة مانعة في طبيعتها حيث أن نظام الرقابة الداخلية المحاسبية يعمل من خلال اجراءات ومقاييس علي منع الأخطاء الناتجة عن البيانات غير الصحيحة والأخطاء في الاجراءات المتبعة في تجميع وتشغيل البيانات كما يعمل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية علي منع فقد أو ضياع البيانات نتيجة للإهمال أو القصور في الأداء بالإضافة الي منع سرقة الأصول باستخدام عمليات الغش والاحتيال(نظمي وآخرون،2012،ص 135,136).

وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الي اختيار دقة البيانات المحاسبية المنبثقة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها علي سبيل المثال اتباع نظام القيد المزدوج واستخدام حسابات المراقبة وإتباع موازين المراجعة الدورية وإتباع نظام المصادقات واعتماد قيود التسوية من موظف مسئول ، وجود نظام مستندي سليم ونظام التدقيق الداخلي ،وفصل الواجبات بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالعمليات الأخرى، ومن ذلك يتبين أن هذا النوع من الرقابة يهدف الي التأكد بشكل معقول بأن العمليات يتم وفقا لتصريح عام أو محدد من الادارة وأن تسجل العمليات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالإضافة الي مطابقة الأصول الموجودة مع السجلات واتخاذ الخطوات المناسبة في حالة وجود أي اختلاف.

3. الضبط الداخلي: ويشمل هذا النوع من الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة الي حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال(عبد الله،1988،ص19).

### 2.6.3: من حيث المصدر

تصنف الرقابة الداخلية من حيث المصدر الي نوعين هما(العلاق،1999،ص337-339):

1. الرقابة الداخلية: يكون هذا النوع من الرقابة عندما يتشكل في المنشأة قسم خاص يقوم بمهام الرقابة مثل قسم التدقيق الداخلي ويرفع تقاريره الي ادارة المنشأة.
2. الرقابة الخارجية يطلق هذا النوع من الرقابة علي عملية الرقابة التي يقوم بها اخرون من خارج المنشأة وليسوا موظفين فيها ،ومن أمثلتها ما تقوم به البنوك المركزية في الدول من رقابة علي البنوك التجارية والمتخصصة عندما يقوم موظفوه بجولات تفتيشية علي البنوك الأخرى وكذلك ما يقوم به ديوان المحاسبة أو هيئة الرقابة العامة من رقابة مالية علي الدوائر الحكومية.

### 2.6.4: من حيث المكان الذي تجري فيه

1. الرقابة المكتبية: التي تتم في الشركة أو المنشأة أي داخل التنظيم ولا تقتضي انتقالا لممارستها.
2. الرقابة الحقلية: وهي التي تتم في حقل أو ميدان العمل.

### 2.6.5: من حيث أهدافها

تصنف الي نوعين هما(ياغي،1983،ص438-439):

1. **الرقابة الإيجابية:** هذا النوع من الرقابة يركز علي التحقق من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفقا للأنظمة واللوائح والتعليمات والقرارات السارية، بما يحقق الأهداف من جانب والنظر الي المستقبل والتنبؤ من خلال الدراسة والتحليل بمواطن الضعف والقصور والانحرافات المحتمل حدوثها واتخاذ الاجراءات اللازمة لمنع حدوثها من جانب اخر.

2. **الرقابة السلبية:** وهذا النوع من الرقابة يركز علي اكتشاف الأخطاء والانحرافات، كذلك العمل علي تصيدها، فهي لا تعمل علي بيان أوجه القوة والضعف في التنفيذ وكذلك لا تعمل علي التوجيه والإرشاد لحلول المشكلات وكيفية تلافي الأخطاء ونواحي القصور مستقبلا. ويمكن القول بأنه بينما تركز الرقابة الإيجابية علي ضمان حسن سير العمل فان الرقابة السلبية تركز علي الأخطاء والانحرافات وتصيدها.

## 2.6.6: حيث طريقة تنفيذها

تصنف الي نوعين هما(بدوي،1993،ص94):

1. **الرقابة المستندية:**وهي التي تعتمد علي فحص المستندات والنتيبت من صحتها وتحركها وفقا للإجراءات المرسومة حيث تبدأ بالرقابة علي البيانات للتحقق من أن الموارد قد حصلت وفقا للتعليمات وقد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها وأنها صرفت في الغرض المخصص وللشخص المستحق وحسب الجداول الزمنية المعدة مسبقا.وتسمي بالرقابة التقليدية أو الحسابية لأنها تهتم بسلامة مستندات الصرف وتطابقها مع النماذج المقررة واستكمال الدورة المستندية لها.

2. **الرقابة الانتقادية:**وهذا النوع يتطلب وجود أهداف محددة مسبقا تستخدم كأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي ومن أجل ذلك فإنها تهتم بتحليل البيانات من الناحيتين الفنية والمادية للتأكد من كفاية استغلال الموارد وفق معايير معدة مسبقا والتأكد من تحقيق الأهداف المقررة، حيث من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف يتم الوصول لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات.

## 2.6.7: من حيث الشخص الذي يؤديها

تصنف كالتالي(الصباح،1997،ص205):

1. **الرقابة الذاتية:**وهي الرقابة التي يقوم بها الشخص نفسه وهي تكون نابعة من ذات الشخص وتعتمد بالدرجة الأولى علي القيم الدينية والأخلاقية للشخص.

2. **الرقابة الرئاسية:**وهي الرقابة التي يمارس كل شخص علي الشخص الذي يليه وفق التدرج الوظيفي بالمؤسسة من الأعلى الي الأدنى.



3. **الرقابة المتخصصة:** وهي التي يقوم بها جهاز أو ادارة ولجنة متخصصة بالعمل الرقابي داخل المؤسسة، حيث تقوم بالنتقش وفحص ومتابعة الاعمال المالية والإدارية والتحقق من سير العمل وفق الأنظمة واللوائح والمحافظة علي أموال المؤسسة وحسن استخدامها وترفع تقاريرها الي الادارة العليا بالمؤسسة موضحة نواحي القصور والخلل ومقترحات العلاج.

## 2.7 عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية

يمكن القول بأنه لا بد من توافر مقومات أساسية يستند عليها نظام الرقابة الداخلية السليم والتي تساهم في تحقيق أهداف هذا النظام وقد يختلف مدى توافر هذه المقومات من منشأه إلي أخرى حسب الظروف المحيطة وتتمثل هذه المقومات في ( الصبان وآخرون، 1996، ص40):

1. خطة تنظيمية تقوم علي الفصل بين الوظائف والمسؤوليات .
  2. نظام لتحديد السلطات وكيفية إتمام تسجيل العمليات، بحيث يكون من الممكن تحقيق رقابة محاسبية علي الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.
  3. قواعد ثابتة تتبع عند أداء الوظائف والمهام لكل قسم من الأقسام.
  4. مجموعة من الأفراد علي درجة كافية من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة.
- ويضيف البعض مقومات أخرى لنظام الرقابة الداخلية السليم نذكر منها : (الساعي وعمرو، 1991، ص186، 187):
5. نظام محاسبي سليم
  6. توصيف دقيق للوظائف المختلفة
  7. مستويات سليمة للأداء في جميع الإدارات والمستويات
  8. نظام دقيق لمراقبة الأداء
  9. استخدام كافة الوسائل الآلية
  10. العناية بتدريب العاملين

ويمكن تناول بنية النظام المتكامل للرقابة الداخلية في مجموعة من العناصر الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة كما يلي:

### 2.7.1: خطة تنظيمية سليمة

يراعي في تصميم نظام سليم للرقابة الداخلية وجود هيكل تنظيمي اداري يوضح تسلسل الاختصاصات ويوضح الادارات الرئيسية مع تحديد سلطات ومسؤوليات هذه الادارات بدقة تامة. ففي المشروعات الكبيرة يتعذر علي ادارة المنشأة عن طريق الاتصال الشخصي مزولة

الأعمال وان استخدام الهيكل التنظيمي يصبح أمرا لا بد منه، ولا بد من وجود ادارات فرعية متعددة تتولي ادارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة.

يتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم علي نوع المشروع وحجمه ولا بد أن تراعي فيه البساطة والمرونة لمقابله أي تطورات مستقبلية، كذلك الوضوح من حيث تحديد السلطة والمسؤولية(عبد الله، 1988، ص23).

وبصورة عامة فان تحقيق الخطة التنظيمية للأهداف الرقابية بكفاءة وفاعلية يتطلب تحقيق مطلبين أساسيين هما (المعهد الامريكي للمحاسبين، 1981، ص 6-7):

### أولاً: الاستقلال التنظيمي للإدارات

العامل الهام والمؤثر في أي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي بين الادارات التي تنفذ الأعمال والإدارات التي يعهد اليها الاحتفاظ بالأصول والأموال من ناحية والإدارات التي تقوم بمهنة المحاسبة عن تلك الأعمال وحفظ السجلات من ناحية أخرى.

وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الفصل بين الادارات، إلا أن هذا الفصل يجب أن لا يؤدي الي اقامة الحواجز التي تمنع التنسيق وتبادل الرأي والمشورة وتعرقل تدفق العمل بصورة طبيعية وسلسة، بل علي العكس فان عمل جميع الادارات يجب أن يتكامل وينسق في اطار من التعاون مما يؤدي الي تدفق منظم للعمل وتحقيق الأهداف والسياسات الادارية المخططة والارتقاء بالكفاية الانتاجية الكلية للأعمال.

ويهدف الاستقلال التنظيمي الي منع أي ادارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها منعا للتلاعب، وذلك تأييدا للمبدأ الذي يقضي بأنه يجب أن لا يقوم شخص واحد بالرقابة علي جميع نواحي العمليات منعا لحدوث تلاعب في السجلات المحاسبية، وهو ما يصبح معه اكتشاف الخطأ أو الاختلاس أمرا صعبا .

كذلك فان الاستقلال التنظيمي المخطط بين الادارات يؤدي الي ضمان سلامة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها بدرجة عالية من الثقة. ويتجلى ذلك في الفصل بين الادارات المسؤولة عن الانتاج، والمسؤولة عن محاسبة التكاليف والتي تتولي تسجيل بيانات التكاليف وفقا للضوابط المرتبطة بها وهو ما يضمن تزويد الادارة بالتقارير والتحليلات الصحيحة وبالصورة التي يمكن من خلالها تحقيق الرقابة علي العمليات.

## ثانيا: التحديد الواضح للاختصاصات والمسئوليات:

ان تحديد ووضوح اختصاصات ومسئوليات كل ادارة أو قسم وفرد داخل التنظيم دون لبس أو غموض أو تداخل أو تعارض يعتبر المحدد الثاني لتنفيذ الأعمال بكفاءة وفاعلية بما يتفق مع المتطلبات المقررة في سياسات الادارة العليا.

ان التحديد الواضح والصريح للاختصاصات والمسئوليات يستلزم أن تكون مدونة اما في صورة دليل تنظيمي أو كتيب أو لائحة تنظيمية داخلية ومناحة لجميع الأطراف المعنية.

كما يجب الفصل بين المسئوليات المتعارضة أو المزدوجة بقدر الامكان وعلي سبيل المثال يجب أن لا يكون أمين الصندوق مسئولا عن الاحتفاظ بدفتر النقدية، أو أن يكون أمين المخازن مسئولا عن ادارة سجلات المخان وهكذا ورغم أن الأصل هو الالتزام بتطبيق هذه القواعد، فان تطبيقها يجب أن يراعي اعتبارات حجم المنشأة وحجم عملياتها وطبيعتها بما يتناسب مع مبدأ التكلفة والعائد.

### 2.7.2 نظام محاسبي سليم :

من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية هو تصميم نظام محاسبي سليم يعتمد علي مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية تحقق رقابة فعالة علي أن يراعي في السجل أو المستند أن يكون بسيطا وواضحا، وذلك كي يسهل فهمه لكل مستخدم، حيث يمكن تعريف النظام المحاسبي بأنه مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، وتستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية موجودات الحكومة وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي(حجازي،1998،ص187).

وسوف يتم التطرق للدعائم الأساسية للنظام المحاسبي بشيء من التفصيل كالتالي:

1. مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات والدفاتر (الجندي،1981،ص131):

أحد العناصر الأساسية التي يتكون منها النظام المحاسبي لأي مشروع هي المستندات والسجلات والدفاتر، ورغم اختلاف عددها وشكلها من مشروع لآخر فان هناك معايير متعارف عليها يجب أن تراعي عند تصميمها وأهمها ما يلي:

- ضرورة الوفاء بالمتطلبات القانونية من حيث امساك دفتر يومية ودفتر استاذ ودفتر جرد علي الأقل، ثم مسك الدفاتر الأخرى حسب مقتضيات كل مشروع.
- ضرورة أن يخدم المستند أو الدفتر أو السجل غرضا محددًا.

- أن يراعي في تصميم المستند كافة الاستخدامات المحتملة بما يؤدي الي تقليل عدد النماذج المستعملة.
- أن يراعي في تصميم المستند أو السجل الوضوح والبساطة وتحقيق الرقابة في جميع مراحلها.

## 2. الدليل المحاسبي:

هو قائمة مبنية بالحسابات المستخدمة ي صاحبها وصفا تفصيليا بغرض ومحتوي كل حساب، ويجب أن يراعي في تصميمه تسهيل اعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والتي تعكس بشكل كافي ودقيق عناصر المركز المالي واشتمال الدليل علي حسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الايراديه والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد علي تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية (نظمي والعزب، 2012، ص137).

## 3. دليل السياسات والإجراءات المحاسبية:

كل منشأة صغيرة او كبيرة يجب ان يكون لديها نظام لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات ويجب أن تكون الاجراءات المتبعة في هذا النظام مكتوبة في صورة دليل يبين تتابع الخطوات وتدققها، وعندما تكون الاجراءات المحاسبية موثقة وواضحة فان ذلك يمكن من تنفيذ السياسات التي تضعها الادارة بكفاءة وبصورة منتظمة. والمعالجة الموحدة للعمليات المتماثلة تعتبر أمرا ضروريا لإمكان الاعتماد علي السجلات والتقارير المحاسبية، وهو ما يقتضي وجود نماذج محددة لمعالجة العمليات الروتينية يعلمها الموظفون كافة(حجازي، 1982، ص121).

## 4. نظام لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية:

- أي نظام لمحاسبة التكاليف يهدف الي تحقيق عدة أهداف أهمها(الصحن، 1971، ص147):
- الرقابة علي الأداء التشغيلي في المصنع أو المؤسسة بوجود معايير للأداء ومقياس للتنفيذ وتحليل للانحرافات.
  - استخدام البيانات لتسعير المخزون وتكلفة المبيعات والخدمات لغرض اعداد تقارير الدخل والأداء والمركز المالي.

وتوفر تقارير محاسبة التكاليف معلومات للإدارة تمكنها من ترشيد قرارات التسعير وتقديم تكلفة الخدمات والتوسع وغيرها، كما تساعد المشرفين علي وضع يدهم علي عوامل الاسراف وعدم الكفاية في العمليات والخدمات التي يوجهونها.

## 5. الجرد الفعلي للأصول

يعتبر الجرد المفاجئ من أهم الأساليب التي تمنع الاختلاس والتلاعب في الأصول ويتم ذلك من خلال قيام بعض المسؤولين بالمنشأة بإجراء جرد مفاجئ للأصول التي تسمح طبيعتها بذلك مثل النقدية والصندوق والأوراق المالية وبعض أنواع الأصول الثابتة (الجندي، 1981، ص138).

### 2.7.2: توصيف دقيق للوظائف

إن كفاءة نظام الرقابة الداخلية لا يتوقف على مجرد اعداد خطة تنظيمية سليمة فحسب وإنما يتعدى ذلك إلى اعداد توصيف دقيق للوظائف التي تشملها الخطة، باعتباره الأساس الذي يتوقف عليه حسن اختيار الأفراد بالكفاءة والقدرة التي تتناسب مع أعباء المسئوليات والسلطات المفوضة. وهذا يتطلب تحليل شامل لوظائف المشروع المختلفة وتوصيف دقيق لها وتحديد المؤهلات العلمية والعملية التي يجب توافرها في من يشغلها.

ولا يتوقف دور التوصيف الوظيفي على اختيار العاملين، وإنما يساعد في تحديد الاحتياجات التدريبية المستقبلية وبالتالي يمكن من وضع برامج تدريبية مخططة بما يكفل أداء العامل أو الموظف لمهام وظيفته بطريقة اقتصادية وكفاءة أكبر في حدود الأنظمة والإجراءات الموضوعية .

بالإضافة إلى ذلك فإن التقسيم الملائم للعمل على منع تضارب الاختصاصات أو تداخل بعضها ببعض ويقوم التقسيم الملائم للعمل على الاعتبارات الآتية:

(الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001، ص292):

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله أو تسجيل نتائجه.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيل العمليات لتقليل احتمالات سرقة الأصول وزيادة فاعلية الرقابة عليها.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.
- تقسيم العمل المحاسبي بحيث لا ينفرد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها مما يتيح ضمان تدقيق هذا العمل ويقلل من فرص الخطأ والغش والتزوير.

### 2.7.3: نظام متطور للعاملين مبني على قواعد سليمة للاختيار والتعيين

إن اعداد خطة تنظيمية سليمة وإعداد توصيف دقيق للوظائف قد تبقي حبرا على ورق ودون فائدة إذا لم تجد لها ترجمة فعلية على أرض الواقع وذلك باختيار أفضل الأشخاص الذين تتوافر فيهم الصفات والمؤهلات والخبرات العلمية والعملية المحددة أصلا. لذلك فإن وجود نظام متطور

للعاملين يحد من شروط التعيين والاختيار والترقية ويمثل أحد المرتكزات الأساسية لدعم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة، ويضمن اختيار أفضل الكفاءات للقيام بالمسؤوليات والسلطات المفوضة لها بكفاءة وفاعلية .

"ان أي بنية مهما كانت درجة تكامل عناصرها ودقة اجراءاتها لن تكون أفضل من شيء من الأشخاص القائمين عليها حيث أن قدرة العاملين ونزاهتهم يمكن أن تزيد من فاعلية الرقابة الداخلية. ولكن قدرة العاملين ونزاهتهم لا تعد ضمانا لزيادة فاعلية بنية الرقابة الداخلية بل لا بد من الاستفادة منها عن طريق الاهتمام بالجوانب الانسانية عند تنظيم العمل وفي تحديد علاقات الادارة بهم ذلك بالإضافة الي ضرورة العمل علي ايجاد نظام عادل للحوافز والترقيات ووجود نظام للتدريب المستمر" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001، ص292).

#### 2.7.4: معايير سليمة لرقابة الأداء

يعتبر وجود هذه المعايير ضروريا لإرساء نظام جيد للرقابة الداخلية ،حيث تستخدم كأساس للحكم علي مدي سلامة أداء الاختصاصات المفوضة لكل فرد وتحديد مجالات القصور والضعف واتخاذ الاجراءات المصححة بما يكفل تحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة.

ومن هنا نجد أن الامر لا يقتصر علي وضع معايير للأداء فحسب ،ولكن يجب أن يتعداه الي مراجعة هذا الأداء بصورة مستمرة وعلي جميع المستويات والذي يتم بأحد الطرق التالية:(المعهد الامريكي للمحاسبين، 1981، ص14)

- عن طريق موظفين اخرين كأن يقوم موظف بمراجعة عمل زميله في حالة كون أن عمل أحدهما يكمل عمل الآخر.
- قيام المشرفين بمراجعة عمليات الموظفين التابعين لهم.
- نظام جيد للتقارير توفر للإدارة معلومات مفيدة تمكن من الكشف عن نقاط الضعف والقصور في سلسلة المسؤولية.
- استخدام أدوات وسائل رقابية خاصة مثل التكاليف المعيارية، الميزانيات التقديرية، تقارير الكفاية، ودراسات الزمن والحركة.

#### 2.7.5 ادارة للمراجعة الداخلية

لقد أصبح وجود قسم أو ادارة للمراجعة الداخلية عنصر أساسيا وفعالا من عناصر النظام السليم للرقابة الداخلية. وقد تطورت مهمة ادارة المراجعة الداخلية لتتعدى حدود مراجعة دقة البيانات المحاسبية والتأكد من عدم وجود سرقة أو اختلاس أو تلاعب في أصول المنشأة ،حيث

امتدت لتشمل دراسة وتقويم الخطط والسياسات والتحقق من تطبيق كافة الاجراءات واللوائح والسياسات المحددة بمعرفة الادارة اضافة الي فحص وتقويم مجمل نظم الرقابة الداخلية وكفاءة الوحدات التنظيمية بالمنشأة وتقديم التوصيات بهذا الشأن الي الادارة العليا .

ان هذه المسؤولية الهامة للمراجعة الداخلية تتطلب توفير الاستقلال التنظيمي لهذه الادارة من خلال تبعيتها الي أعلى جهة تنظيمية بالمنشأة، إضافة الي ردها بالكفاءات المهنية والأخلاقية وتوفير التدريب المناسب كل ذلك من أجل تمكينها من القيام بالمهام الموكلة لها علي أكمل وجه. وقد قام معهد المراجعين الداخليين بإعداد معايير للمراجعة الداخلية يمكن تلخيصها فيما يلي  
(Brink and Witt,1982,pp21-22):

1. **الاستقلال:** وهو يقضي بأن تكون ادارة المراجعة الداخلية مستقلة، وأن تتبع الي السلطة التنفيذية الأعلى.
2. **الكفاءة المهنية:** وهو يعني أن تتوفر في أفراد ادارة المراجعة الداخلية التأهيل العلمي والعملية والتدريب اللازم.
3. **نطاق العمل:** بحيث يشمل كافة عمليات المنشأة.
4. **تنفيذ العمل:** وذلك من خلال خطط وبرامج واضحة الأهداف والمعالم.
5. **الإشراف**

## 2.7.6 استخدام كافة الوسائل الآلية

استخدام كافة الوسائل الآلية بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة علي أصول المشروع وموجوداته من أي تلاعب أو اختلاس(عبد الله،1988،ص171).

هذه هي المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية السليم، هي تختلف من مؤسسة الي أخرى حيث لا يمكن توافرها إلا في المنشآت الكبيرة التي تمتلك الامكانيات المادية والتي يتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه تقسيم العمل بالشكل المثالي أما في المنشآت الصغيرة فيتعذر وجود ذلك فيها ولكن الرقابة الشخصية واستخدام الآلات الحديثة في العمليات يساعد علي جعل نظام الرقابة الداخلية مقبولاً.

## 2.8 اعتبارات تصميم نظام الرقابة الداخلية :

تصميم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يأخذ عدة اعتبارات في الحسبان منها

(حسين، 1997، ص109-110):

- أن تكون المنفعة المترتبة علي اضافة اجراء ضروري الي نظام الرقابة الداخلية تساوي تكلفته علي الأقل، مع ملاحظة أنه لا يوجد نظام رقابه كامل فمهما كان النظام قوي وفعال فلا بد من وجود بعض الثغرات اما لطبيعة البشر أو لأن تكلفة سد هذه الثغرات ستكون أكبر من منفعتها.
- رد فعل العاملين الذي يقوم علي مراعاة رد فعل الموظف الذي سيتأثر بالإجراء الرقابي المعين حيث لتفادي رد الفعل المعاكس غير المرغوب فيه يجب توضيح أهمية وفائدة أي اجراء من أجل ضمان الحصول علي دعم وتأييد كل الأطراف .

## 2.9 أدوات ووسائل الرقابة الداخلية:

ان أي نظام للرقابة يجب أن تتوفر له الوسائل والأدوات التي تمكنه من الحكم علي مدى فاعلية النشاط، ومدى توافقها مع الخطط الموضوعة وتحقيق أهدافه، وتتعدد الوسائل والأدوات الرقابية التي يمكن استخدامها فبعضها يتصف بالسهولة والبساطة والبعض الآخر أكثر تعقيدا. كما أن بعضها يستخدم للحكم علي أداء جزء من المنشأة سواء كان فرد أو قسم ،في حين يستخدم البعض الآخر للحكم علي الأداء الكلي للمنشأة، ورغم هذا التعدد والاختلاف في هذه الوسائل والأدوات الرقابية فإنها جميعا تسعى لتحقيق ذات الأهداف وهي الالتزام بالأنظمة والسياسات الموضوعة وكشف وتحديد الانحرافات عن الأداء المخطط بما يمكن الإدارة من اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

لذلك سيتم استعراض الوسائل والأدوات المستخدمة:

### 2.9.1: الميزانيات التقديرية

#### 1. تعريف الميزانية التقديرية:

تعتبر الميزانية التقديرية أحد أهم الأدوات التي تستخدم علي نطاق واسع لتحقيق الرقابة. بل أنها تعتبر الأداة الأساسية لتحقيق الرقابة في القطاع الحكومي وتعرف الميزانية التقديرية بأنها: "ترجمة خطة العمل خلال فترة زمنية مقبلة في شكل أرقام محدد" (Koontz and O'Donnell, 1968, p651).

وهذه الأرقام قد تكون قيم مالية أو كميات أو أعداد حسب طبيعة النشاط. وتقوم الميزانية بدور تخطيطي باعتبارها خطة تفصيلية تعكس أهداف المنشأة وكيفية انجازها، كما تقوم بدور رقابي



علي الأعمال والأنشطة والأفراد من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الأرقام المخططة، وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات وتعديل الخطط والبرامج وتلافي نواحي القصور والضعف .

وتتعدد الميزانيات التقديرية وتختلف باختلاف طبيعة المنشأة ونوع النشاط فالمنشأة الصناعية تعد ميزانيات تقديرية تختلف عن الميزانيات التقديرية التي تعدها المنشأة التجارية وكل منهما تختلف ميزانياتها عن المنشأة الخدمية (شريف، 2001، ص379).

## 2. شروط نجاح نظام الرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية:

أيا كانت طبيعة المنشأة ونوع الميزانية التقديرية المعدة فان هناك شروط لا بد من توافرها لنجاح نظام الرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية أهمها (توفيق، 1974، ص414-416):

- أن تستخدم من قبل المديرين بالمنشأة كأداة رقابة وليس كبديل للإدارة.
  - أن تلقي قبول ودعم ومساندة الإدارة العليا.
  - أن تكون مبسطة ومرنة.
  - أن تتوفر للمديرين بيانات حاضرة عن الأداء الفعلي والمخطط لإدارته، تسمح له بالتعرف علي سير الأمور واتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.
3. عيوب نظام الرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية:

- كثرة التفاصيل التي تتضمنها الميزانيات التقديرية وتغطيتها لمجالات عديدة مما يجعلها معقدة ولا تحقق الغاية المقصودة منها، إضافة الي زيادة تكلفتها بشكل غير مبرر ويتناقض مع مبدأ الاقتصاد الذي يقوم عليه نظام الرقابة.
- قد تتضمن الميزانيات التقديرية أهدافا تتعدي أهداف المنشأة مما يؤدي الي عدم تنفيذها أو عدم الالتزام بها في أغلب الأحيان.
- قد تخفي عجز وعدم كفاءة الإدارة وذلك اذا ما استمرت في الاعتماد علي معايير قديمة بصورة مستمرة دون تغيير أو تعديل يتوافق مع الواقع.
- عدم المرونة والذي يحدث نتيجة أن التقديرات التي تتضمنها الموازنة تعد في ضوء احتمالات محددة قد لا تحقق فعلا في المستقبل مما يفقدها فاعليتها، وقد كان عامل عدم المرونة السبب الرئيسي في البحث عن وسائل وأدوات رقابية أخرى تتغلب عليه وتحد من أثاره السلبية وهو ما تم ترجمته علي أرض الواقع من خلال انتقال المنشآت الي استخدام أنواع أخرى من الميزانيات منها:

أ- الميزانيات التقديرية المرنة وبموجبها تحدد التقديرات عند كل مستوي من مستويات النشاط وليس عند مستوي واحد كما هو الحال بالموازنة التقديرية الثابتة.

- ب- الميزانيات التقديرية البديلة وهي صورة معدلة من الميزانية التقديرية المرنة، تعد لمواجهة المواقف والأحداث البديلة وتكون التقديرات مقيدة ببدائل محدودة.
- ت- الميزانيات التقديرية الاضافية وهي تعد بعد الميزانية التقديرية الأساسية وذلك بإضافة ميزانية تقديرية لكل شهر علي أساس التنبؤ بحجم ومستوي النشاط لأعمال هذا الشهر.

## 2.9.2 المراجعة الداخلية

لقد حظيت المراجعة الداخلية باهتمام كبير حيث أنها تعتبر بؤرة النظام الرقابي باعتبار أنها أحد الأدوات الرقابية من ناحية كما أنها أداة لقياس مقدرة وفاعلية الأدوات الرقابية الاخرى، وتعرف المراجعة الداخلية بأنها مراجعة يقوم بها شخص أو جهاز داخل المنشأة ويتبع ادارتها وقد اختلف عمل المراجعة الداخلية من منشأة لآخري ومن وقت لآخر، فنجد أنها بداية انحصرت اهتمامها علي النظرة التقليدية للمراجعة والتي تختص فقط بمراجعة التصرفات المالية والتحقق من صحتها طبقاً للإجراءات المحددة واللوائح والمالية والتأكد من صحة المستندات وسلامة السجلات المالية، ودقة النظام المحاسبي والدورة المستندية والقيام بالجرد المفاجئ للخزائن والمخازن، ثم تطورت لتواكب الاتجاه الحديث للمراجعة والذي يمتد الي أبعد من النظرة التقليدية ليشمل مراجعة الأنشطة والسياسات والإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها وانتظامها، وفحص تقارير الأداء وتقييمها، وتقديم تقارير دورية للإدارة العليا عن سير العمليات. وهذا ما عبر عنه التعريف الذي قدمه معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في نشره مسئوليات المراجع الداخلي حيث عرف المراجعة الداخلية "نشاط تقويمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية المالية وغيرها باعتبارها أساس لخدمة الإدارة، وهي رقابة اداريه تختص بقياس فعالية الأدوات الرقابية الأخرى وتقييمها" (السقا، 1997، ص27).

### ويخضع دور المراجعة الداخلية لعدد من الحدود أهمها (المريض، 1991، ص13) :

- حدود التكلفة الممكنة بالنسبة للأهداف المرغوب تحقيقها منها الي المخاوف المرغوب تفاديها.
- توفر المراجعين ذوي الكفاءة والخبرة اذ ينبغي للمراجع الداخلي أن يكون مطلعاً وملماً بالمأما كاملاً بجميع نشاطات المنشأة وإجراءاتها ولوائحها ونظمها والأسس والاعتبارات التي وضعت عليها البرامج والميزانيات .
- درجة الاستقلالية التي تتمتع بها والجهات التي تقدم تقاريرها لها أو التي تطلب منها اعداد تلك التقارير .

### 2.9.3: المحاسبة كأداة من أدوات الرقابة الداخلية

من أهم واجبات الإدارة اليومية استخدام المحاسبة كوسيلة للإثبات الدقيق لعمليات المنشأة وكوسيلة للرقابة. فإذا أهملت الإدارة المحاسبة كوسيلة للرقابة فإن ذلك يؤدي الي عدم اجراء القيود وإقفال الحسابات في الوقت المناسب وبالتالي حرمان الإدارة من المعلومات الشاملة والدقيقة اللازمة لاتخاذ قراراتها الادارية حيث كثيرا ما يكتشف أن سبب التأخير في اقفال الحسابات يرجع الي عدم اجراء القيود في مواعيدها وكذلك فإن الاختلاسات أو ضياع بعض الأصول كثيرا لا تظهر إلا بعد مرور وقت طويل بسبب الاهمال في استخدام المحاسبة كوسيلة للرقابة ولكي يتصف نظام المحاسبة الرقابية بالصالح لا بد من توفر عدد من الخصائص أهمها (المريض، 1991، ص13):

- التنظيم: ويعني وجود نظام موثق ودليل عمل يحدد اجراءات القيد والتسجيل وصلاحيات وطرق التعديل وغيرها.
- التوثيق وحفظ المستندات: ويعني وجود نظم توثيق تكفل حسن حفظ المستندات وسهولة الرجوع اليها.
- المقدره والنزاهة: ويكون ذلك من خلال موظفون أكفاء يتحلون بالتأهيل العملي وبالخبرة وبالنزاهة والوعي والأمانة.

### 2.9.4: التقارير الادارية

تمثل التقارير الادارية أحد أكثر وسائل الرقابة استخداما، وخاصة في المنشآت الكبيرة، وتستخدم هذه التقارير في تقويم الأعمال والموظفين من قبل الجهات الإشرافية في مختلف المستويات الادارية، وعادة ما ترفع للإدارة العليا بشكل دوري وحتى تحقق هذه التقارير الغرض منها وتكون أداة رقابية فعالة يجب أن يراعي الاعتبارات التالية:

- أن تكون منتظمة وبصفة دورية يومية أو أسبوعية أو شهرية.
- أن تكون موضوعية وخالية من التحيز الشخصي.
- القابلية للمقارنة مع الفترات السابقة.
- البساطة والسهولة.
- أن يكون لهذه التقارير مردود ايجابي عن طريق منح حوافز مادية ومعنوية.
- أن لا تقتصر علي بيان نواحي القصور والضعف بل يجب ان تشمل علي مقترحات لتطوير ومعالجة الانحرافات.

## 2.9.5: الملاحظة والمشاهدة الشخصية

تعتبر الملاحظة والمراقبة الشخصية أحد الأدوات التي تنفرد بها الرقابة الداخلية دون غيرها بحكم طبيعتها، وهي تتم عادة بواسطة الرؤساء والمديرين في المستويات الادارية المختلفة من خلال مراقبتهم عن كثب لأعمال مرؤوسيههم أثناء تنفيذ الأعمال مما يتيح الفرصة للتعرف علي طريقة أداء الأعمال وتصحيح الأخطاء والانحرافات فور وقوعها، كما أنها توفر معلومات للإدارة لا يمكن أن تتيحها الأدوات الرقابية الأخرى(توفيق،1974،ص420).

## 2.9.6: الشكاوي والتظلمات

رغم ما تحمله الشكاوي والتظلمات من تحفظات إلا أنها تبقى أحد الأدوات الرقابية التي يجب أن توليها الادارة عناية خاصة، فمن خلالها يمكن كشف الكثير من الانحرافات والتصرفات السلبية غير التقليدية التي يمارسها المرؤوسين والتعرف علي نواحي الضعف والقصور الغير عادية (الصباح، 1997،ص131).

## 2.9.7: الحوافز والجزاءات

يعتبر منح الحوافز للأفراد الأكفاء والأعمال المميزة من ناحية وتوقيع الجزاءات علي الأفراد المخالفين والمهملين من ناحية أخرى أحد الأدوات الرقابية غير المباشرة التي تحقق الأهداف المطلوبة ومن هنا فان وجود نظام كفاء للعقاب والثواب يطبق تطبيقا سليما من شأنه أن يؤدي الي زيادة الانتاج والمحافظة علي المال العام وحمائته (الكفراوي،1998،ص80).

## 2.9.8: النظم والتعليمات واللوائح

تمثل النظم والقواعد التي تتضمنها القوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح من أهم الأدوات التي تقوم عليها العملية الرقابية وخصوصا في القطاع الحكومي، حيث يتوجب علي الموظفين الالتزام بها، ويعتبر الخروج عليها مخالفة تستوجب المساءلة (الكفراوي،1998،ص81).

**ومن أهم القوانين والأنظمة المعمول بها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية:**

- التعليمات المالية رقم 1 لسنة 1997 والصادرة عن وزارة المالية وهي تبين القواعد والإجراءات الخاصة بالمحاسبة الحكومية.
- قانون الموازنة العامة رقم 7 لسنة 1998 وهو يبين طريقة ومراحل اعداد وإقرار وتنفيذ الموازنة العامة والشئون المتعلقة بها.
- قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995 .
- قانون اللوازم العامة وهو ينظم الشراء والحفظ والتصرف في اللوازم الحكومية.
- قانون الأشغال والعطاءات الحكومية .

## 2.9.9: الكشوف الاحصائية والرسوم البيانية

يتمثل هذا الاسلوب في عرض النشاط في شكل رسوم بيانية أو كشوف احصائية توضح مستويات التقدم والانحراف التي تحدث في مستويات الأداء الفعلي للمنشأة وذلك لتمكين الادارة من المقارنة بين الانتاج والمبيعات والمصروفات وغير ذلك من البنود من فترة لآخرى تمهيدا لوضع السياسات اللازمة لمواجهة ما تراه من ضعف في أي جانب من الجوانب المالية أو التشغيلية.

ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب المفضلة لدي الكثير من رجال الأعمال والمديرين لأنه يعكس بصورة سريعة نتائج الأعمال ويبين اتجاه المنشأة ونتائج أعمالها كما أنه يتيح فرصة المقارنة بين كثير من البنود ولعدة فترات أو سنوات مما يساعد علي تكوين صورة واضحة عن نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة ومجالات التقدم المستقبلية (حويو، 1991، ص5).

## 2.9.10: تحليل النسب

يعتبر تحليل النسب من أقوى الأدوات المستخدمة في التحليل المالي والنسبة المالية هي علاقة رقمية أو كمية بين بندين أو متغيرين وتتبع أهمية تحليل النسب من كون هذا الأسلوب يفسر العلاقة بين بندين أو متغيرين بشكل يسمح باستخراج النتائج بشكل أسهل من ناحية، وقادر علي اعطاء مقارنة بين متغيرين من ناحية أخرى، وهو بذلك يمثل أداة رقابية مفيدة تساعد الادارة في التعرف علي مواطن الضعف والقوه (Brigham and Gapenski, 1994, p72).

ومن خلال التجربة العملية تم اكتشاف حالات اختلاس في بعض الوزارات الحكومية بسبب استخدامهم لتحليل النسب ومن هنا تنبع الأهمية القصوى لهذا الاسلوب كونه أداة من أدوات الرقابة للمحافظة علي المال العام من السرقة والاختلاس.

وتصنف النسب المالية المستخدمة تبعا للنشاط الي ما يلي: (رمضان، 1983، ص33-37)

1. نسب السيولة: وتهتم بقياس مدي قدرة المنشأة علي أداء التزاماتها قصيرة الأجل في موعد استحقاقها من أمثلتها نسبة التداول ونسبة التداول السريع.
2. نسب الربحية: وتقاس بها قدرة المنشأة علي توليد الأرباح ومن أمثلتها القوة الايرادية، العائد علي الاستثمار، نسبة صافي الربح الي مجموع الأصول.
3. نسب النشاط: وهي تقيس مدي قدرة المنشأة علي توليد المبيعات وتعرف بمعدلات الدوران ومن أمثلتها معدل الدوران علي رأس المال العامل، معدل دوران الأصول، معدل دوران الذمم المدينة.
4. نسب المديونية: وهي تقيس مدي اعتماد المنشأة علي أموال الغير في تمويل عملياتها من أمثلتها نسبة الرافعة المالية، نسبة الاقتراض الي الملكية.

5. نسب التغطية: وهي تقيس قدرة المنشأة علي خدمة ديونها طويلة الأجل أي قدرتها علي دفع الفوائد والأقساط المستحقة في مواعيدها من أمثلتها مرات تغطية الأرباح للفوائد والأقساط.
6. نسب كفاءة الإدارة، وهي تقيس مدي كفاءة الإدارة بشكل عام ومن أمثلتها العائد علي الاستثمار، معدل دوران رأس المال العامل.

### 2.9.11: بحوث العمليات

تعتبر بحوث العمليات من الأساليب الكمية المتقدمة التي لجأت اليها الإدارة الحديثة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتقوم فكرة بحوث العمليات علي صياغة المشكلة في نموذج رياضي للتعبير عن النظام محل الدراسة واستخدام الأسلوب العلمي في التخطيط من تحديد المشكلة وتكوين النموذج والوصول الي الحل والرقابة علي النموذج ثم وضع الحل محل التنفيذ.

لذلك فهي تمثل طريقة علمية لتقويم البدائل مما يؤدي الي تحسين القرارات الإدارية وبالتالي زيادة الكفاءة الانتاجية، وتتعدد أساليب بحوث العمليات ومجالات استخدامها ومن أهمها أسلوب البرمجة الخطية وسلاسل ماركوف والمسار الحرج وخريطة بيرت (عاشور، 2002، ص 16).

### 2.10 تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

ان دور ومسئولية ادارة المنشأة لا يقف عند حد وضع نظام جيد للرقابة الداخلية وإنما يتعداه الي تطوير هذا النظام باستمرار ليتمشى مع التطورات والتغيرات المستمرة في ظروف المنشأة وبيئة الأعمال، وهو أمر لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الدراسة المستمرة والتقييم الدوري المنظم. ويهدف تقييم نظم الرقابة الداخلية الي الوقوف علي مدي فعالية الرقابة المقررة في النظام للوصول به الي المستوى الذي يحقق أهدافه بأقصى كفاءة وبصورة اقتصادية غير مكلفة.

بالرغم من تعدد طرق التقييم فان عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي (الصبان، 1997، ص 222-224) :

### 1. جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:

تهدف هذه الخطوة الي تكوين نظرة شاملة وعامة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المنشأة وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة، وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وهناك العديد من المصادر للحصول علي هذه الحقائق والمعلومات منها التقرير الوصفي وقوائم الاستبيان بالإضافة الي الملاحظات الشخصية.

## 2. فحص النظام:

وتهدف هذه الخطوة الي التعرف علي التشغيل الفعلي للنظام ومدى مسابرة للحقائق التي تم التوصل اليها في الخطوة الأولى والتي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام وتشتمل هذه الخطوة علي نقطتين أساسيتين وهما ضرورة التأكد من أن اجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هو محدد لها في النظام الموضوع وذلك بالتأكد من مدي مسابرة الاجراءات المطبقة ويكون ذلك عن طريق المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، ملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ، وضرورة مراعاة نواحي التعارض الموجودة والتي تتنافي مع الخطوط العريضة لأي نظام فعال للرقابة الداخلية.

## 3. تقييم النظام:

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، فبعد جمع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام التي يتم بها تشغيله سيصبح بالإمكان الحكم علي مدى فاعلية وكفاءة النظام، ومن ثم تحديد درجة الاعتماد وإبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة وتلعب طبيعة العنصر دورا في تحديد طبيعة ونظام الرقابة الداخلية المطبق عليها، فالأصول النقدية حيث يسهل اخفاؤها تزيد درجة الخطر المصاحبة لها في حين أن التجهيزات الآلية يكون من الصعب اخفاؤها مما يجعل درجة الخطر لهذه العناصر تقل بدرجة كبيرة.

لذلك هناك بعض العناصر أو المبادئ العامة التي يمكن الاسترشاد بها من أجل الوصول الي نظام رقابي ذو كفاءة كالتالي (عبد الله، 2005، ص22-24):

1. يجب تحديد المسؤولية لكل فرد داخل المؤسسة وذلك لمحاسبته عند التقصير ومكافأته عند القيام بعمله علي خير وجه.
2. الفصل التام بين الموظف الذي يحتفظ بالسجلات وذلك الموظف الذي يقوم بأي عملية ينتج عنها التسجيل في الدفاتر.
3. ألا ينفرد شخص معين بإنجاز عملية بأكملها بل يجب تقسيمها بين عدة أشخاص، حتى يمكن اكتشاف الخطأ اذا وقع سواء عن قصد أو دون قصد.
4. الاهتمام بالجانب الانساني للعاملين من حيث تدريبهم التدريب المناسب علي الأعمال الموكلة اليهم مع تبني نظام عادل للحوافز وغرس روح الجماعة بينهم.
5. الفصل التام بين من يحتفظ بالأصل ومن يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل.
6. كل معاملة تقوم بها المنشأة يجب أن تكون معتمدة ومصدق عليها من قبل شخص مسئول يملك هذا الحق.

7. وجود مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل للحسابات ومجموع من المستندات وذلك لتحقيق الرقابة الفعالة علي العمليات المالية.
8. استخدام حسابات المراقبة الاجمالية وما يتبعها من دفاتر أستاذ مساعدة كلما أمكن ذلك.
9. تبني سياسة واضحة للتمييز بين النفقات الايراديه والنفقات الرأسمالية.
10. حماية الأصول بكافة الوسائل الممكنة لغرض منع أو تقليل الخسائر الناتجة عن السرقات والضياع والتلف والاحتفاظ بها في أماكن مناسبة حماية لها في حالة وقوع أي خطر.
11. الاحتفاظ بالسجلات والمستندات في أماكن آمنة مع الاحتفاظ بنسخة ثانية من السجلات والمستندات المهمة في أماكن أخرى حتى يمكن الرجوع لها في حالة تلف أو ضياع النسخة الأولى لأي سبب من الأسباب.
12. وجود أدوات ووسائل لتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدي فاعليتها مثل الميزانيات التقديرية، تقارير الأداء الدورية، والمراجعة الداخلية.
13. وجود هيكل تنظيمي اداري يوضح تسلسل الاختصاصات ويوضح الادارات الرئيسية مع تحديد سلطات ومسؤوليات هذه الادارات بدقة تامة.
14. اجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات.
15. نظام متطور للعاملين مبني علي قواعد سليمة للاختيار والتعيين.
16. معايير سليمة لرقابة الأداء.

### 2.10.1 طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

تعدد طرق دراسة وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية منها:

1. الرجوع الي تعليمات الوزارة ولوائحها الخاصة بتنظيم العمل في مراحلها المختلفة ثم اجراء اختبارات عملية علي ما يجري تنفيذه بالفعل داخل الدوائر المختلفة.
2. الرجوع الي الخرائط التنظيمية والتي تبين المستويات التنظيمية داخل المشروع وتحدد فيه السلطة والمسؤولية.
3. اتباع نظام الاستفسارات وتلقي الاجابة عنها وبالتالي الحكم علي مدي كفاية أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة.



## 2.10.2 وسائل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية:

- من أهم وسائل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001، ص 295-296):
- أ- التقرير الوصفي: وهو أن يقوم المراجع بوضع قائمة تحتوي علي عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية وكذلك أسئلة توجه للموظفين ومن خلال ذلك يتم وضع تصور عن الرقابة الداخلية في المنشأة.
  - ب- قائمة الاستبيان: وحسب هذا الأسلوب فانه يتم تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة وتوزع علي العاملين لتلقي الردود عليها ومن خلال تحليل تلك الاجابات يتم تقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ومن أهم مزايا هذه الطريقة أنها سهلة التطبيق في جميع المؤسسات .
  - ت- خرائط التدفق: وهو أن يتم تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها علي شكل رموز أو رسومات تبين الادارات والأقسام المختصة بأداء العملية والمستندات والدفاتر والإجراءات التي تعد في كل خطوة ويعاب علي هذه الطريقة أن اعدادها يتطلب وقتا ومهارة كبيرة كما أنها صعبة الفهم.

## 2.11 خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية ليست نظام بحد ذاته وإنما هي جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المنشأة، من هنا فان صياغة وتصميم الرقابة الداخلية داخل كل نظام يجب أن يتلاءم مع أهداف المنشأة، وأن يراعي فيه القدرة علي ايجاد أحسن الطرق وأفضلها في الكشف عن الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها وأن يحقق تصحيح مسار التنفيذ وتوافقه مع مسار التخطيط بما يضمن تحقيق أهداف المنشأة بأقصى كفاءة ممكنة، وقد أجمع الكتاب والباحثين علي أن نظام الرقابة يجب أن تتوفر فيه عدة خصائص أهمها: (توفيق، 1974، ص 393-401)، (المغربي، 1974، ص 211-212)

### 2.11.1: أن يتوافق النظام الرقابي مع طبيعة النشاط واحتياجاته

كما هو معروف فان لكل نشاط طبيعة خاصة به تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى، فالنشاط الصناعي يختلف في طبيعته عن النشاط التجاري وكل منهما يختلف عن النشاط الخدمي كما أن احتياجات المنشأة الصغيرة تختلف عن احتياجات المنشأة الكبيرة وهكذا. لذلك فان نظام الرقابة الجيد يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذه الأمور لذلك فهو يختلف في طبيعته وأساليبه وأدواته من منشأة الي أخرى.

## 2.11.2: أن يكون النظام الرقابي اقتصاديا

بمعني أن يراعي في تصميم نظم الرقابة الداخلية مفاهيم العائد والتكلفة وينبغي علي الأقل أن تكون النتائج المحققة من أي نظام رقابي تتناسب مع تكاليفه، حيث أن جودة النظام الرقابي تقاس بمدى الوفرة الذي يحققه ورغم بساطة هذه القاعدة فإن مسألة الوفرة الذي يمكن أن يحققه أي نظام رقابي هي أساسا مسألة نسبية، حيث تتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها بقدر أهمية النشاط وحجم النشاط والتكاليف التي يمكن أن تتحملها المنشأة في حالة عدم وجود رقابة، ومدى المساهمة التي يمكن أن يقدمها النظام الرقابي وبصورة عامة فإن الرقابة اذا وضعت خصيصا لكي تتناسب عمل المنشأة وحجمها فمن المحتمل أن تكون رقابة اقتصادية.

## 2.11.3: أن يتميز النظام الرقابي بالمرونة

تعرف المرونة بأنها القدرة علي مسايرة التغير والتطور وفي ضوء الطبيعة المتغيرة للأعمال والأنشطة تصبح المرونة أمرا حيويا يتوقف عليها نجاح أو فشل النظام الرقابي لذلك فإن جودة وفعالية أي نظام للرقابة الداخلية تتوقف علي مرونته حيث تمكنه من التأقلم مع التغيرات ومسايرة التطورات التي تطرأ. ولعل أفضل مثال علي موضوع المرونة هو تحول المنشآت من الميزانيات التقديرية التقليدية الي الميزانيات التقديرية المرنة والتي تأخذ في الاعتبار المواقف المختلفة.

## 2.11.4: أن يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي

من المعروف أن الهيكل التنظيمي يحدد مختلف الأجزاء والوحدات التي تتكون منها المنشأة ويوضح طبيعة العلاقات بين أفراد التنظيم وحدود ونطاق الاختصاصات والمسئوليات وبالتالي فإن هيكل التنظيم يمثل أداءه رئيسية من أدوات تحقيق الرقابة تزداد جودتها وفعاليتها بقدر ارتباط نظام الرقابة بالهيكل التنظيمي للمنشأة .

## 2.11.5: أن يتوفر في النظام الرقابي السرعة في كشف الانحرافات

ان نظام الرقابة الداخلية تستهدف أساسا منع وقوع الأخطاء والانحرافات والعمل علي كشف ما قد يحدث فور حدوثها لذلك كلما كان النظام الرقابي قادرا علي الكشف عن الانحرافات قبل وقوعها أصلا، أو الإبلاغ الفوري عن الأخطاء والانحرافات التي تحدث فعلا كلما كان النظام ذات كفاية وفعالية في تلافي أكبر قدر من الأضرار ومنع تفاقمها ،وكل ذلك يستلزم وجود نظم متطورة للمعلومات والاستعانة بخدمات الحاسبات الالكترونية لتوفير المعلومات المالية والإدارية اللازمة بالسرعة والوقت المناسب بما يمكن المديرين من اتخاذ الاجراءات التصحيحية ومعالجة الموقف.

## 2.11.6: أن يكون النظام الرقابي واضحا ومفهوما:

ان وضوح النظام الرقابي وفهمه من قبل المديرين والمرؤوسين هو أحد الركائز الأساسية لضمان تطبيقه بشكل صحيح وبالتالي تحقيق الأهداف المتوخاة منه ومع التطور العلمي في العلوم الادارية والأدوات التي تستخدمها نجد أن كثير من النظم الرقابية تضمنت أساليب تقوم علي أسس ومعادلات رياضية وخرائط بيانية وتحليلات كمية لا يفهمها المديرين والعاملين بالمنشأة الأمر الذي يقلل من فاعلية نظام الرقابة ومما لا شك فيه أن نظاما للرقابة يوضع ولا يفهمه المسئولين عند تطبيقه بالتأكد سيكون غير فعال والعكس صحيح.

## 2.11.7: أن يتضمن النظام الرقابي الاجراءات التصحيحية

لا شك أن نظام الرقابة الذي يقف عند حد اكتشاف الأخطاء والانحرافات دون بيان اجراءات العلاج والتصحيح يعتبر قاصرا ولا يحقق الأهداف المطلوبة، فالنظام الرقابي السليم يتضمن ثلاث عمليات أساسية ومتكاملة كما يلي:

1. تحديد الأخطاء أو الانحرافات ومكان حدوثها.
2. تحديد أسباب وقوع الأخطاء والانحرافات والمسئولين عنها.
3. بيان اجراءات العلاج والتصحيح الواجب اتخاذها لتفادي وقوعها مرة أخرى.

## 2.11.8: أن يتميز النظام الرقابي بالموضوعية

عملية الرقابة يجب أن لا تكون خاضعة لمحددات واعتبارات شخصية قد تؤدي الي حكم غير سليم علي الأداء، من هنا فان النظام الرقابي الفعال هو الذي يبني علي مجموعة من المقاييس والمعايير الموضوعية بقدر الامكان ،والمعايير الموضوعية قد تكون كمية مثل التكاليف أو ساعات العمل للوحدة وقد تكون نوعية مثل برامج أفضل للتدريب أو تحقيق نوع محدد من التحسين في جودة ونوعية الأفراد.

## 2.11.9: أن ينظر النظام الرقابي الي المستقبل

ان حقيقة وجود فجوة زمنية بين الانحراف والعمل التصحيحي مهما بلغت دقة وسرعة النظم الرقابية المستخدمة تستدعي ضرورة البحث عن أساليب رقابية تمكن من التنبؤ بالمستقبل بما يسمح بالقيام بالإجراءات التصحيحية قبل وقوع المشكلة وبالتأكيد فان النظام الرقابي الذي يتضمن وسائل وأدوات رقابية تسمح باستشراف المستقبل بصورة أكثر فاعلية.

**2.11.10:** يجب أن يشير النظام الرقابي الي الاستثناءات في النقاط الحرجة الاستراتيجية وفقا لمبدأ الاستثناء فان المدير يجب ألا يراقب جميع تفاصيل العمل وأن يقتصر علي ملاحظة الاستثناءات والتعامل معها فقط ومع ذلك فان هذا المبدأ بعمومتيه لا يحقق الرقابة الفعالة فهناك من الاستثناءات ما هو ذات أهمية كبيرة ولها دلالات كبري وهناك أخري غير مهمة ويمكن اهمالها وبالتالي فالنظام الرقابي الجيد يجب ألا يقتصر فقد علي تحديد الانحرافات وإنما يركز علي أهميتها بالنسبة للعمل.

## الفصل الثالث

### الرقابة الداخلية علي الايرادات والنفقات

#### 3.1 مقدمة:

تطور مفهوم المحاسبة الحكومية تبعا لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه، فعندما كان النشاط الحكومي يقتصر علي أداء الوظائف السيادية مثل الأمن والدفاع والعدالة ، كانت المحاسبة الحكومية مقتصرة علي تسجيل عمليات الانفاق وتحصيل الايرادات التي كانت تمثل مبالغ بسيطة تبعا للنشاط المحدود للحكومة وقد انعكس ذلك علي القوائم المالية التي تبين الأثر المالي للنشاط الحكومي في نهاية الفترة المالية.

وفي بداية الثلاثينات من هذا القرن تطورت وظائف الحكومة ، وأصبحت هذه الوظائف تشمل وظائف أخرى مثل الصحة ،التربية والتعليم ،الاقتصاد والتنمية الاجتماعية ....الخ.

ونتيجة لذلك فقد ازداد النشاط الحكومي الذي بدأ يأخذ اتجاهات اضافية تمثلت في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في الخدمات كما ونوعا ،مما أدى بالمحاسبة الحكومية أن تتطور لتواكب هذه النقلة الجديدة في وظائف الحكومة وما ترتب عليها من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها والإيرادات وتنوع مصادرها، حيث أصبحت تغني وبشكل كبير في تقديم البيانات المالية الكاملة والصحيحة ضمن تقارير مناسبة وبتوقيت محدد الي مختلف الجهات المسؤولة أو المهتمة في أنشطة ووظائف أجهزة الحكومة المختلفة ،فالإضافة الي أن المحاسبة الحكومية تعتبر أداة من أدوات الادارة العامة في فرض الرقابة علي الأموال العامة انفاقا وتحصيلا أصبحت أداة مهمة لتقييم أداء الحكومة ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي والمالي ،وقد ورد في دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الامم المتحدة ما يلي:

"تعتبر المحاسبة الحكومية أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة علي الايرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة، وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة لذلك يجب أن تتطور المحاسبة الحكومية ليس فقط للوفاء بالاحتياجات الحسابية ولكن لتوفير البيانات المالية المختلفة التي تعتبر ضرورية لأغراض التخطيط وتحليل البرامج وإعداد الموازنات" ويشمل هذا الفصل كل ما يتعلق بالرقابة الداخلية والوسائل المستخدمة والطرق المتاحة لتفعيل الرقابة علي النفقات واليرادات الحكومية.

### 3.2 مفهوم المحاسبة الحكومية:

تعرف المحاسبة الحكومية بأنها (محمود، 2011، ص14):

فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة.

فالمحاسبة الحكومية تشتمل علي جميع عمليات اثبات تحصيل الإيرادات العامة وكيفية إنفاقها علي الأنشطة المختلفة للحكومة تمهيدا لإظهار البيانات المالية عن تلك الأنشطة ضمن تقارير دورية تقدم الي الجهات التي لها مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في التعرف علي نتائج النشاط الحكومي.

### 3.3 أهداف المحاسبة الحكومية:

- يمكن تحديد الأهداف التي ينبغي أن تحققها المحاسبة الحكومية فيما يلي (الرماحي، 2009، ص13):
1. إمكانية التعرف علي الإيرادات الفعلية والنفقات الفعلية لمقارنتها مع الإيرادات والنفقات المقدرة للوحدات الإدارية الحكومية لتحديد الانحرافات بهدف التعرف علي أسبابها واتخاذ الإجراءات لتصحيحها وتقادي الفروق الغير مرغوب فيها.
  2. تحقيق الرقابة الإدارية الفعالة علي إيرادات ونفقات الدولة ،ومن ثم اظهار سلامة عمليات التحصيل والإنفاق من حيث اتساقها مع ما تفرضه القوانين واللوائح والإجراءات للتأكد من جدية وقانونية الإنفاق علي تنفيذ الأنشطة والبرامج والخدمات وتمشيها مع القوانين واللوائح المنظمة لذلك.
  3. توفير البيانات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.
  4. احكام الرقابة علي الأصول المملوكة للوحدات الإدارية الحكومية لحمايتها والحفاظ عليها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستخدام.
  5. الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقاتها وإظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات.
  6. توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات، والرقابة والمتابعة لأداء الوحدات الإدارية الحكومية لتقييم أدائها.
  7. الإفصاح عن النتائج المالية والاقتصادية للأنشطة والبرامج التي تنفذها الوحدات الحكومية من حيث الالتزام بنفقاتها وإظهار حجم ما حققته من أنشطة وعمليات.

بالإضافة الي ما ذكر أعلاه فان المحاسبة الحكومية تمثل جزءا هاما من نظام الرقابة الذي تعتمد عليه الادارة المالية العامة، إذ أن النظام المحاسبي الحكومي الكفاء يعتبر ضروريا لتقديم كافة البيانات الملائمة والموثوق فيها الي مسئولى هذه الادارة لاستخدامها في أنشطتها بكفاءة وفاعلية كما تمكن ذوو العلاقة من مقارنة الأداء الفعلي في تنفيذ الأنشطة وتقديم الخدمات مع الأداء المخطط لها ضمن معايير مالية محددة، وتعتبر الموازنة العامة أداة هامة في النظام الرقابي الحكومي اذ أنها تمثل خطة الحكومية لسنة مقبلة تتضمن مجموعة من المخصصات المالية التي سبق اقرارها من السلطة التشريعية، وتقوم المحاسبة الحكومية بالتركيز علي بيان نتائج تنفيذ هذه الموازنة وتوفير المعلومات ضمن تقاريرها المختلفة والتي توضح بصورة رئيسية مدي تقيد الحكومة بالمخصصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة.

#### 3.4 خصائص النظام المحاسبي الحكومي الفعال:

- إن تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفعالية تتطلب أن تتوفر فيه عدة خصائص تتمثل في(حجازي ، 1995م ، ص 200) :-
1. أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى.
  2. أن تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تصنيفات الموازنة العامة.
  3. أن تنظم الحسابات بطريقة تعبر بوضوح عن الأغراض التي من أجلها حصلت وأنفقت الأموال العامة.
  4. أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للدولة.
  5. أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على بيان مدي التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.
  6. أن يكون للنظام المحاسبي الحكومي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية ، وكيفية التعامل فيما بينها.
  7. الحاجة إلى تطوير الأساس المحاسبي المطبق في المحاسبة الحكومية .
  8. ضرورة استخدام نظم المعلومات ومحاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي .

فإذا ما توفر ت هذه الخصائص للنظام المحاسبي الحكومي مع وضوح أهداف هذا النظام فإنه يسهم بشكل كبير في تحقيق رقابة فعالة على المؤسسات الحكومية.

### 3.5 الرقابة المالية الحكومية :

تعتبر الرقابة الداخلية الحكومية مهمة جدا للمحافظة علي موارد الدولة المتاحة وتحديد المسؤوليات والواجبات بما يكفل الحد من سوء التصرف في الأموال العامة ،فقد ولدت هذه الرقابة نتيجة للتطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي لحقت بالمجتمع وتعد الرقابة المالية احدي نتائج مبدأ الفصل بين السلطات في الدول فبعد أن فوضت السلطة التشريعية جزء من اختصاصاتها للسلطة التنفيذية وخصوصا تنفيذ الموازنة العامة للدولة التي أقرتها السلطة التشريعية يتبع هذا التفويض التزام من جانب السلطة التنفيذية بتقديم حساب ختامي لتصرفاتها المالية الي السلطة التشريعية لمراجعتها والتحقق من سلامتها، ونتيجة لاتساع وازدياد حجم النشاط الذي تمارسه الدولة وتنوع هذا النشاط وتعقد الأحوال الاقتصادية لم يعد في مقدور السلطة التشريعية ممارسة الرقابة المالية لوحدها الأمر الذي جعلها تلجأ الي تفويض من يقوم بدلا منها بهذا العمل مما حدا ببعض الدول الي انشاء أجهزة متخصصة للقيام بالرقابة المالية نيابة عن السلطة التشريعية علي أن تقدم هذه الاجهزة تقريرا عن أعمالها للسلطة التشريعية ،كما زودت السلطة التشريعية هذه الاجهزة بالضمانات اللازمة التي تضمن لها الحياد والاطمئنان في عملها وعدم التأثر بالتغيرات السياسية.

#### 3.5.1 تعريف الرقابة الداخلية الحكومية :

عرفت الرقابة الحكومية بأكثر من تعريف ذكر منها ما يلي:

• كل الخطط والإجراءات المختلفة التي يتبعها التنظيم لحماية مواردده وللتحقق من دقة ومدى الاعتماد علي البيانات المحاسبية ولزيادة كفاءة الأداء في الوحدة الحكومية ولتشجيع موظفيها علي الالتزام بالتشريعات والتعليمات واللوائح المالية والإدارية أي أن أي اجراء يتخذه المشروع أو تتخذه الادارة المالية لحماية الموارد العامة للدولة من الغش أو الإهمال أو الاسراف يكون من الرقابة الداخلية (الرماحي،2009،ص105).

• هو ذلك النظام الفرعي من أنظمة المحاسبة الحكومية الذي يهتم بالرقابة علي المال العام. (احمرو،2003،ص219).

• مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة بقصد التعرف علي أية انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب اضافة الي المحافظة علي المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع .

• الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية علي القوانين والقواعد النافذة(القبيلات،2010،ص129).

• عرف مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية الرقابة باعتباره هيئة الرقابة الخارجية كما يلي ( Robertson and. Davis,1982 ,P.7 ) :



### 1 - فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ومراجعتها لبيان:

- إذا كانت القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي للحكومة وفيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة والمعترف عليها
- مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة المالية النافذة

### 2- فحص كفاءة واقتصادية العمليات ومراجعتها لبيان :

- مدى قيام الوحدة الحكومية باستخدام الموارد ( البشرية ، المادية ، . . الخ ) وإدارتها بكفاءة وبطريقة اقتصادية .
- أسباب التصرفات غير الاقتصادية أو التي تدل على عدم الكفاءة .
- مدى التزام الوحدة بالتشريعات التي تتعلق بالكفاءة الاقتصادية

### 3- فحص ومراجعة نتائج البرامج لبيان :

- مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من قبل السلطة التشريعية
- ما إذا كانت الوحدة الإدارية قد قامت بأخذ البدائل التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة.
- كما عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الرقابة المالية في القطاع الحكومي بأنها الرقابة التي تأخذ أحد الشكلين الآتيين(مجلة الرقابة المالية ، يونيو 1996، ص34) :

- ا- رقابة مالية خارجية : تقوم بها أجهزة أو هيئات رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة ، ولها أهدافها التي تسعى لتحقيقها ، ويتصف عمل هذه الأجهزة أو الهيئات بأنه :-
- يرتبط بالمال العام .
  - يحدده القانون .

- ب- رقابة مالية داخلية : تقوم بها وحدات إدارية ( إدارات أو أقسام ) تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة ، وتقدم للإدارة العليا بتلك الجهات خدمات مفيدة وبناءة بشأن مدى مشروعية وسلامة إدارة الأموال ، ودقة الحسابات في تلك الجهات ، ويتوقف مدى نجاح هذه الوحدات الرقابية على مدى ما تتمتع به من استقلالية وصلاحيات.

وبتحقق المفاهيم السابقة للرقابة يتضح أن هناك تطور في أهداف الرقابة صحبه تعدد مفاهيم الرقابة مع وجود قواسم مشتركة تجمع عليها هذه المفاهيم ، فلم تعد العملية الرقابية تتوقف عند حدود اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يقع بها الجهاز التنفيذي ومحاسبة المسؤولين عنها ، بل هي عملية فنية منظمة تواكب التطورات الاقتصادية والاجتماعية المتلاحقة التي يشهدها العالم اليوم ، وتتم من

خلال إجراءات وأساليب علمية تهدف إلى تبصير المرؤوسين بالأخطاء والانحرافات التي تقع لتصحيح أدائهم وإرشادهم إلى إتباع أفضل الوسائل والإجراءات التي تساعدهم على تفادي الأخطاء وتساهم في وضع الحلول المناسبة لمعالجتها وتفادي وقوعها مستقبلاً.

### 3.5.2 عناصر الرقابة المالية الحكومية:

تتمثل عناصر الرقابة المالية الحكومية فيما يلي (الرماحي، 2009، ص103):

1. الأهداف: يجب تحديد الأهداف التي تتفق مع طبيعة وخصائص الأنشطة والمشروعات في شكل خطوات محددة المعالم.
2. التقديرات: يجب أن تكون تقديرات الموازنة العامة للدولة دقيقة وواقعية بالاسترشاد ببيانات السنوات السابقة وباستخدام أساليب علمية للتنبؤ لأن سوء التقديرات وعدم دقتها يجعل توازن الموازنة غير حقيقي.
3. الضبط الداخلي: يجب أن تكون نظم الضبط الداخلي سليمة وضرورة تطبيق الأنظمة واللوائح والتعليمات المالية بحيث يمنع أو يصعب ارتكاب خطأ أو تزوير يعرض المال العام لسوء الاستخدام أو الاختلاس.

### 3.5.3 أهداف الرقابة المالية الحكومية:

تتمثل أهداف الرقابة المالية في ثلاثة أهداف هي (القبيلات، 2010، ص129-130):

1. هدف سياسي: وهو التحقق من تطبيق ما وافقت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بالميزانية وهو ما يعني استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها، وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح.
2. هدف مالي: وهو التحقق من صحة الحسابات وسلامة التصرفات والإجراءات المالية وكشف الانحرافات والأخطاء المالية والاختلاسات ومراقبة الأداء وفقاً للأهداف الموضوعية وبالتالي مراقبة الترشيد في الإنفاق.
3. هدف اداري: هو التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي الي أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة وتصحيح القرارات الادارية مما يؤدي الي حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط أو التنفيذ أو المتابعة.

وتقسم الرقابة المالية الحكومية الي :

1. الرقابة الداخلية الحكومية.
2. الرقابة الخارجية الحكومية.

### 3.5.3.1 الأهداف العامة للرقابة :

- مما سبق يمكن إبراز الأهداف العامة التي تسعى الرقابة لتحقيقها:
- الهدف الأول : التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطط الموضوعية.
- الهدف الثاني : ان الموارد حصلت كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام .
- ويمكن تقسيم هذه الأهداف العامة إلى نوعين من الأهداف (شاهين ، 1995م، ص12):-

#### 1- أهداف فنية تقليدية تتمثل في :

- إبداء رأي فني محايد في مدى صحة الأوضاع المالية ونتائج أعمال الوحدات المشمولة بالرقابة على أن يكون مدعماً بأدلة وقرائن إثبات قوية حول مدى صحة حقيقة المركز المالي ومدى صحة نتائج الأعمال في نهاية الفترة
- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها .
- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وسلامة وصحة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .
- اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل على تقليل فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وتدعيم هذه النظم والرفع من كفاءتها في تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي .
- التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة .
- التأكد من كفاية الأنظمة وتحديد سلطات ومسئوليات العاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة ومراعاة التسلسل الإداري بما يحقق حسن انسياب المعلومات بشكل سليم وخلق مناخ تعاوني بين الأفراد العاملين .
- اكتشاف الممارسات والمبادرات الإبداعية لتشجيعها ورعايتها ومكافأة القائمين على ذلك كنوع من الحافز .

#### 2- أهداف استراتيجية وتتمثل في :

- الحفاظ على الممتلكات والموجودات بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة .
- زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية .
- تزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة .

### 3.6 أسس الرقابة علي المال العام

تتمثل أسس الرقابة علي المال العام في الاتي:(احمرو،2003،ص220221):

1. أساس رسمية للرقابة: وتعني أن تكون للرقابة صفة رسمية تكفل للمراقب الاطلاع علي جميع المعلومات الضرورية التي تقتضيها طبيعة هذا العمل ،ويكفل هذا الأساس امكانية متابعة اتخاذ القرارات الفورية .
2. أساس تخطيط الرقابة: ويحقق ذلك نجاح الرقابة وضمن اقتصاديتها وبيعدها عن التخبط والعشوائية، ويكون ذلك بمراعاة توجيه الرقابة نحو القضايا الحساسة والهامة وتلك المشكوك بها والمنفذة بصورة مستعجلة أو بقرارات انفرادية أو التي تتضمن مخالفات للتشريعات ويؤدي تخطيط الرقابة الي تقليل التكاليف.
3. أساس تنسيق الرقابة بين الجهات التي تنفذها ووقت اجرائها: بما يؤمن تقادي الازدواجية والتكرار في اعمال الرقابة ويفيد في ذلك تبادل المعلومات بين تلك الجهات وإطلاع كل منها علي تقارير الأخرى قدر الامكان.
4. أساس الدقة في الرقابة: وذلك لأن أي خطأ في اجراءاتها أو نتائجها يمكن أن تؤثر علي قيمة الرقابة بأكملها، ان اصدار تقارير رقابية خاطئة يؤدي الي اتخاذ قرارات مالية أو ادارية خاطئة مما يؤدي الي عدم الثقة في التقارير الرقابية وكفاءة أجهزتها.
5. أساس السرعة في اجراء الرقابة: وذلك لأن اجراء الرقابة المتأخرة يضعف من أهميتها وغالبا تكون اجراءات معالجة الخطأ أو الانحراف أو الخلل المتكشفة غير ممكنة أو صعبة لفوات الأوان.
6. أساس تنظيم التقارير الرقابية: تكون التقارير الرقابية المدونة خير دليل لتثبيت محصلة أنشطة الرقابة من ناحية ومتابعة ازالة الخلل والمخالفة من جهة أخرى، وهي في نفس الوقت سندا قانونيا واضحا علي مستوي كفاءة الأداء في الوحدات موضع الرقابة وموافقتها للتشريعات.
7. أساس استقلالية الرقابة: وهو مصدر نجاح وفاعلية الرقابة، لأنه يبعدها عن الضغوط التي توجه اليها من جهات عديدة ويحميها من المساس بأنشطتها أو عرقلة برامجها وخططها أو اخفاء المعلومات عنها، ويقتضي هذا الأساس وجود تشريع يضمن لها تلك الاستقلالية.
8. أساس الكفاءة في الرقابة: إن ذكاء المراقب وانفتاحه الفكري وشخصيته القوية وخبرته العملية والمهنية وتخصصه العلمي وأسلوبه في الحصول علي المعلومة جميعها تؤثر علي صحة استنتاجاته وملاحظاته وتقريره .

### 3.6.1 المعايير المؤثرة في الرقابة علي المال العام:

تتأثر الرقابة علي المال العام بمعايير متعددة فتؤثر بصورة مباشرة علي أنشطة الرقابة وفيما يلي أهمها:

1. معيار توافق أنشطة الرقابة علي المال العام مع الاتجاه السياسي للدولة: ذلك لأن عدم تبني أو تفهم المراقب المالي لتلك المبادئ والأفكار سيؤدي الي تعثر الأنشطة الرقابية لذلك يجب علي المراقب أن يتفهم هذه المبادئ.
2. معيار توافق أنشطة الرقابة علي المال العام مع أحكام التشريعات النافذة: ذلك لان تلك التشريعات هي التي تسعى لحماية الرقابة علي المال العام ،لذلك يجب أن تقود كل الأنشطة الرقابية الي التحقق من هذا التوافق وبالتالي كان واجبا علي المراقب أن يكون مطلعاً علي تلك التشريعات وساعياً لأن تتوافق الرقابة معها.
3. معيار توافق أنشطة الرقابة علي المال العام مع مبدأ الاقتصادية وترشيد الانفاق: ويمثل ذلك قيام المراقب المالي بتحليل أنشطة الوحدات التي يراقبها تحليلاً مالياً واقتصادياً للتحقق من أن الوحدة تحقق أهدافها المرغوبة بأقل تكلفة ممكنة وأنها كذلك تتخذ القرارات الرشيدة التي تخدم هذا الاتجاه.
4. معيار توافق أنشطة الرقابة علي المال العام مع الحالة المستندية: لأن التدقيق لا يجري إلا وفقاً لما يرد في تلك المستندات المستندة علي قرارات داعمة لها حيث أن المراقب في أنشطته يتأكد من اكتمال التوافيق والبيانات التي يتطلبها كل مستند وأنها مصادقة من قبل المخولين بذلك

### 3.7 أنواع الرقابة المالية:

مع التوسع في مفهوم الرقابة المالية وتطور أهدافها تعددت فروع الرقابة ومجالاتها ، وفيما يلي إيراد لأهم أنواع الرقابة :

#### 1- من حيث الجهة التي تقوم بالرقابة :

##### 3.7.1 رقابة خارجية :

يتولى ممارسة الرقابة الخارجية في السلطة الفلسطينية جهازان هما:

#### 1- المجلس التشريعي الفلسطيني :- أسس بناءً على انتخابات عامة جرت في الأراضي

الفلسطينية في الضفة الغربية وقطاع غزة في عام 1994م، تمخضت عن ولادة المجلس التشريعي الفلسطيني الأول للسلطة الوطنية الفلسطينية، وانطلاقاً من ذلك فقد وضع هذا المجلس نظامه الداخلي بهدف تنظيم عمل المجلس وترتيب إجراءاته واتخاذ القرارات أو وضعه للتشريعات والقوانين، وذلك كخطوة لتحقيق مبدأ الفصل بين السلطات الذي يؤكد استقلالية

السلطة التشريعية، وحقها في التشريع ومراقبة أعمال السلطة التنفيذية، ومحاسبتها (المجلس التشريعي الفلسطيني، النظام الداخلي، 2001م) .

المجلس التشريعي له حق ممارسة الرقابة السياسية المتمثلة في حق محاسبة واستجواب الوزراء عن أداء الجهاز الإداري ، كما أن له حق ممارسة الرقابة المالية المسبقة واللاحقة علي أداء الجهاز الإداري بقصد التحقق من قانونية هذا الأداء ، وله حق الرقابة علي الأداء المالي للسلطة التنفيذية ، وتكون أيضاً في شكل رقابة سابقة للأداء ولاحقة له ، حيث تمثل الرقابة السابقة اعتماد المجلس لبنود الميزانية ، وموافقته علي فرض الضرائب الجديدة ، وإقرار الضرائب القائمة أو الغائها ، وتمثل الرقابة اللاحقة اجازة الحساب الختامي للوحدات المختلفة .

2- ديوان الرقابة المالية والإدارية:- يتولى هذا الديوان باعتباره هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية أعمال الرقابة على :-

- وزارات وأجهزة السلطة المختلفة.
- الهيئات والمؤسسات العامة والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها.
- المؤسسات الخاصة والشركات التي تساهم فيها السلطة أو التي تتلقى مساعدة منها أو المؤسسات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للسلطة .

كما أكد القانون رقم 7 لسنة 1998 بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية الصادر بتاريخ 1998/8/3 في المادة 18 بالنص " يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمراقبة إيرادات ونفقات الوزارات والمؤسسات العامة والمؤسسات والهيئات المحلية والصناديق الخاصة وطرق تحصيلها وصرفها ، وعليه تقديم تقريراً سنوياً شاملاً للرئيس والمجلس التشريعي يتضمن جميع الملاحظات والآراء والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها " وأيضاً ما ورد في المادة 68 من قانون تنظيم الموازنة العامة رقم 7 لسنة 1998 ما نصه " لحين تشكيل ديوان الرقابة المالية والإدارية تقوم هيئة الرقابة العامة بمهامه".

ويتضح مما سبق أن مفهوم الرقابة الخارجية اتسع بحيث أصبح يغطي الجوانب الآتية (حجازي ، 1995م، ص 432) :-

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

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

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

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

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

### 3.7.2 الرقابة الداخلية :

قد أدركت السلطة الفلسطينية أهمية الرقابة الداخلية فعملت على تكوين إدارات أو أقسام مستقلة أنيط بها مهمة الرقابة ، وتأتي وزارة المالية على رأس مؤسسات السلطة التي أولت ذلك اهتماماً كبيراً ، فقد أنشأت دائرة الرقابة الداخلية ومهمتها فحص وتدقيق المستندات المالية للإيرادات والنفقات لكافة مؤسسات السلطة.

### وتشمل الرقابة النظامية في الإدارات الحكومية :

3.7.3 **الرقابة المحاسبية**: ويقصد بها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالوحدة الاقتصادية، والتأكد من نتائج أعمالها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية السليمة، وهذا النوع من الرقابة يشمل الفحص والتحقق والتقرير (عبد الله، 1988، ص150) .  
وتتمثل الرقابة المحاسبية في :

**3.7.3.1 الرقابة عن طريق الموازنات العامة:** - إن استخدام أسلوب الموازنات يتيح الفرصة لتحديد الأولويات ، إذ يوصي المخططون الماليون باستخدام أسلوب الموازنة للتمكن من توجيه الدعم المناسب للأهداف الأكثر أهمية (Chieffe, Rakes ,1999, P.263)، إضافة إلى ما تمثله الموازنات الحكومية من كونها وثائق قانونية تنجز بمعرفة السلطتين التنفيذية والتشريعية، وتتم الرقابة عن طريق الموازنة من خلال الربط بين الإيرادات والنفقات المقدرة والاعتمادات المدرجة بشأنها من ناحية ، والإيرادات والنفقات الفعلية من ناحية أخرى، وحتى يتحقق ذلك لا بد من وجود نظام محاسبي كفاء ودقيق يوفر إمكانية المقارنة المستمرة بين بيانات الموازنة من ناحية والبيانات الفعلية من ناحية أخرى ، مما يستلزم توفر مجموعة دفترية متكاملة تحقق الرقابة الفعالة على كافة بيانات الموازنة إيراداً ومصروفاً لضبط ومتابعة العمليات المالية المتعلقة بها .

ويلاحظ أنه في كثير من الإدارات الحكومية لا يتم تسجيل بيانات الموازنة المعتمدة في السجلات المحاسبية لضبط ومراقبة سير الانفاق والإيراد المتحقق حيث تعتمد في ذلك على البيانات الفعلية الواردة في السجلات المحاسبية وكشف الموازنة المعتمد من وزارة المالية ، وترفع تلك الإدارات الحكومية تقاريرها الشهرية لوزارة المالية مبينة فيها إيراداتها ونفقاتها الفعلية، كذلك فإنه لتحقيق متطلبات هذه الرقابة لا بد أن يتوفر شرطان هما (حجازي، 1995م، ص202) :-  
الأول : أن تكون السجلات المحاسبية مبوبة بنفس طريقة تبويب الموازنة .  
الثاني : أن يتم بناء تقديرات الموازنة على أساس سنوي .

وحيث أن بيانات الموازنة ملزمة للإدارة الحكومية فلا يجوز تعديلها أو الخروج عن تقديراتها إلا بالحصول على موافقة رسمية من الجهات المعنية، مما يعكس أهميتها كوثيقة رسمية تحقق أغراض الرقابة المحاسبية (السلطة الفلسطينية، قانون رقم 7 لسنة 1998م، مادة 1، ص2).

### **3.7.3.2 الرقابة عن طريق الارتباطات :**

" يقصد بالارتباطات : هي التزامات محتملة تثبت في السجلات المحاسبية عند التعاقد مع الغير أو عند إصدار أمر شراء ، ويتم إلغاء هذين الحسابين عندما يتحول الالتزام المحتمل إلى التزام فعلي ، ويستخدم حساب الارتباطات للرقابة على الاعتمادات تحقيقاً لهدفين (ابو المكارم، المليجي، 1996م، ص27) :-  
الأول: إنفاق كل اعتماد في الغرض المخصص له .  
الثاني: عدم تجاوز قيمة الاعتماد .

ولتحقيق هذا النوع من الرقابة تقوم الأقسام المالية المختصة بالإدارات الحكومية بتنظيم ما يعرف بسجل الارتباطات تسجل فيه كافة مخصصات بنود الموازنة المعتمدة ، والنفقات الفعلية



المدفوعة وغير المدفوعة ، والالتزامات المؤكدة ورصيد الارتباطات الشهرية حيث تخصص صفحة أو أكثر بهذا السجل لكل بند من بنود الموازنة يتم ترصيدها شهرياً ، ويتم إعداد موقف مالي شهري من واقع البيانات المالية الموجودة في سجل الارتباطات يحال لدائرة الموازنة بوزارة المالية والذي يعكس مدى حاجة الإدارة الحكومية إلى الصرف من مخصصات الوزارة حسب بنود الموازنة الظاهرة في الموقف المذكور ، والتي بناء عليها يتم إصدار أمر مالي ، ومن ثم حوالة مالية بقيمة المخصصات المطلوبة ، وتقوم بهذا الدور الرقابي دائرة الموازنة بوزارة المالية .

**3.7.4 الرقابة القانونية :** ويقصد بها التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة المالية والادارية المعمول بها في المؤسسات الحكومية في السلطة الفلسطينية .

إذ أن الموازنة العامة التي تحدد حجم الإيرادات وأنواعها ومصادرها تصدر بموجب قانون تقره السلطة التشريعية وتلتزم به السلطة التنفيذية كما يتم إصدار الكثير من الأنظمة والتعليمات المالية، فالإدارات الحكومية تخضع لقيود تشريعية تفرض بواسطة الدساتير والمراسيم والقوانين وتأخذ هذه القيود شكل قواعد وتعليمات تكون محددة تحديداً دقيقاً وتفصيلياً لكي تكون ملزمة للمديرين، وتكون موضوعاً للمراجعة والمساءلة محاسبياً وإدارياً ومن هذه القوانين والتعليمات:

- قانون الموازنة العامة .
- التعليمات المالية الصادرة عن وزارة المالية .
- بلاغ مشروع إعداد الموازنة العامة والتعاميم التي تصدر عن وزير المالية .

### **3.8 مقومات نظام الرقابة الداخلية بوزارة المالية الفلسطينية :-**

تتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في السلطة الوطنية الفلسطينية في الاتي (حماد، 2003، ص99-101):-

#### **1- الهيكل التنظيمي :-**

قامت وزارة المالية في عام 1998م بتوحيد المجموعة الدفترية المستخدمة في كافة مؤسسات السلطة بكافة ما تحويه هذه المجموعة الدفترية من مستندات ودفاتر محاسبية، وإحصائية، وقوائم بيانية وإجمالية (تعليمات وزارة المالية لسنة 1997م ، الفصل الثالث، المادة7، ص7) ، وكذلك توحيد التقارير الحسابية الدورية التي تعد لأغراض المتابعة والتحليل والمقارنة، وتمثل هذه المجموعة أداة اتصال محاسبية موحدة تطبقها كل مؤسسات السلطة ، وهي في نفس الوقت أسلوب من أساليب الضبط الداخلي في المؤسسات الحكومية ، ويجب أن يتفق هذا الهيكل اتفاقاً تاماً مع فصول ومواد الموازنة العامة وينقسم الي:

أ- الهيكل التنظيمي للحسابات الحكومية :- إن تصنيف الحسابات الحكومية يؤثر تأثيراً مباشراً على أنواع وأعداد السجلات والدفاتر التي تمسكها مؤسسات السلطة ، ويمكن تقسيم الهيكل التنظيمي للحسابات الحكومية إلى :-

- الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة العامة ويتضمن :-

1- الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة الجارية:- وتتمثل في حسابات الإيرادات والنفقات الجارية التي من أمثلتها :-

- حسابات الإيرادات مثل :- الضرائب على الدخل والأرباح، الرسوم الجمركية، رسوم الرخص والتصديقات، إيرادات ورسوم مستردة ، إيرادات متنوعة.

- حسابات النفقات الجارية مثل : الرواتب والأجور، والعلاوات والنفقات التشغيلية (سلع وخدمات)، والنفقات التحويلية مثل المساهمات، والنفقات الأخرى.

2- الهيكل التنظيمي لحسابات الموازنة الرأسمالية:- وتتمثل في حسابات النفقات والإيرادات الرأسمالية التي من أمثلتها:

- حسابات النفقات الرأسمالية مثل:- أراضي وأبنية، أبحاث واستشارات، معدات وآلات، رواتب وأجور رأسمالية.

- حسابات الإيرادات الرأسمالية مثل:- القروض المستردة، فائض الموازنة الجارية، منح فنية لتمويل مشاريع إنمائية.

3- الهيكل التنظيمي لحسابات موازنة التمويل: وتشمل حسابات مصادر التمويل وحسابات الاستخدامات ومن أمثلتها :-

- حسابات مصادر التمويل:- حسابات القروض الداخلية، حسابات القروض الخارجية.

- حسابات الاستخدامات:- تسديد عجز الموازنة العامة تسديد أقساط القروض الخارجية تسديد أقساط القروض الداخلية.

ب- الهيكل التنظيمي لحسابات المركز المالي ويشمل حسابات الموجودات وحسابات المطلوبات والتي من أمثلتها :-

- حسابات الموجودات:- السلف، النقود المنقولة، الصندوق، البنك، العجز بعد التمويل.

- حسابات المطلوبات:- الأمانات ، معلقات بنكية، وتحويلات معلقة، حسابات دائنة أخرى.

ويتضح من خلال تقرير وزارة المالية المقدم لمجلس الوزراء عن عامي 1997م-1998م (تقارير الوزارات لمجلس الوزراء 1997-1998م، سبتمبر 1998م، ص198) أنه لم يتم استكمال الهيكل التنظيمي وتحديد المهام والواجبات لوزارة المالية، إذ أنه جرى وضع أكثر من

مشروع لهيكلية وزارة المالية إلا انه لم يعتمد أي منها شأنها في ذلك شأن وزارات السلطة الأخرى ، هذا إلى جانب ما يلاحظ من تداخل في الصلاحيات بين المسؤولين في وزارة المالية.

## 2- الفصل بين السلطات والمسئوليات:-

إن حجر الأساس لأي بناء ديمقراطي في العالم هو الفصل بين السلطات ، ولكن في إطار التكامل ، وإذا دخلت هذه السلطات في صراع ، فإن المتضرر بلا شك هو الوطن والشعب ، وهنا تكمن أهمية وجود قانون أساسي يعرف كل سلطة أين تبدأ، وأين تنتهي ، وأن لا تعتدي على صلاحيات السلطات الأخرى (مجلة صامد الاقتصادي ، العدد 109، سبتمبر 1997م، ص181).

## 3- كفاءة الموظفين:-

نجحت وزارة المالية في استقطاب عدد من الموظفين المؤهلين وأصحاب الخبرة للعمل فيها، إلا أن عدم وجود هيكل تنظيمي يوضح اختصاصات ومسئوليات كل موظف، والتداخل في الصلاحيات والاختصاصات ، وحكر المناصب القيادية على فئة محدودة من الناس لاعتبارات خاصة، إضافة إلى عدم تطبيق قانون عادل ومنصف للرواتب كلها عوامل كان لها أكبر الأثر في عزوف أصحاب الخبرة والمؤهلات العالية عن العمل في وزارة المالية ومؤسسات السلطة الأخرى، هذا إلى جانب التعيينات التي تتم لموظفين بمناصب قد لا يستحقونها، وقد أشارت معظم تقارير الوزارات عن عامي 1997م، 1998م إلى ضرورة وجود معايير تحكم عملية التوظيف.

## 4- الضوابط المادية:-

لقد نجحت وزارة المالية في أواخر عام 1997م في توحيد كافة النماذج المالية لمؤسسات السلطة المختلفة ومنها سندات الصرف، سندات القيد، سجل الارتباطات، كشوف الإيرادات، كشوف النفقات، تقرير الإيرادات الشهري، نموذج الموقف المالي الشهري، نماذج اعتماد النفقات وغيرها من النماذج المالية هذا إلى جانب وضعها دليل حسابات (دليل النفقات الجارية والرأسمالية) تسعى دائماً إلى تطويره، وبالرغم من كل ذلك يلاحظ عدم وجود التنسيق والترابط بين وحدات وزارة المالية المختلفة، كما أن عدم وجود قاعدة معلومات مالية ، وتحليل بيانات تعيق الوصول إلى تقييم دقيق لكامل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية مما ينعكس سلباً على عملية التخطيط والبرمجة، ورسم السياسات المستقبلية التي تسهم بشكل فاعل في تحقيق النمو الاقتصادي والتطور، ومن المشاكل الأخرى التي لم توضع وزارة المالية حلولاً لها حتى نهاية عام 2001م توحيد مسميات الحسابات التي يجب أن تلتزم بها كافة مؤسسات السلطة ،لكل هذه الأسباب لم تتجح وزارة المالية في إرساء قواعد نظام محاسبي موحد على مستوى كافة مؤسسات السلطة باستثناء جهودها في توحيد النماذج المالية.

## 5- الضوابط الإدارية (رقابة الأداء):-

إن مستويات الأداء المخطط لها والمرسومة تتحقق في مؤسسات السلطة بمستوى العلاقة التي تربط الموظف بالمسئول بغض النظر عن المؤهل والخبرة ،ويكفي أن أشير بهذا الصدد إلى تولى العديد من الأشخاص لمناصب قيادية في مؤسسات السلطة لأسباب سياسية وتنظيمية.

## 6- استخدام الوسائل الآلية ونظم المعلومات المتطورة:-

تستخدم الوسائل الآلية الحديثة سواء الآلات الحاسبة أو أجهزة الحاسب الآلي في وزارة المالية ، ويلاحظ وجود برامج مالية محوسبة لا يمكن الاعتماد عليها كقاعدة بيانات مالية ، ولكن تسعى وزارة المالية إلى بناء نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لمكننة العمل المالي ، وتدريب الكوادر المالية على استخدامه .

## 3.9 الرقابة الداخلية علي نفقات الموازنة العامة

### 3.9.1 القواعد العامة للرقابة علي النفقات

1. التأكد من صدور الأمر المالي العام الذي يتعلق بالنفقات الجارية.
2. التأكد من صدور الأمر المالي الخاص الذي يتعلق بالنفقات الرأسمالية.
3. التأكد من صدور حوالة المالية الشهرية التي تتعلق بالنفقة ذات العلاقة.
4. التأكد من توفر السيولة النقدية وبأنها كافية لتغطية قيمة النفقة.
5. التأكد من توفر المخصصات اللازمة لتغطية قيمة النفقة .
6. التحقق من المناقشات بين موارد الموازنة العامة وأنها قد تمت وفقا للتشريعات والقوانين العامة.
7. التأكد من صلاحية المفوض بالإنفاق وبأن النفقة تقع من ضمن الصلاحية المخولة له.
8. مراعاة تنفيذ نصوص القوانين والأنظمة المالية النافذة ذات العلاقة بالنفقة.

### 3.9.2: القواعد التفصيلية للرقابة علي النفقات

تتضمن هذه القواعد الاجراءات الواجب اتباعها عند صرف ودفع النفقات وتشمل مراجعة وتدقيق مستند الصرف من النواحي التالية(حجازي،1992،ص362-363):

1. أنه قد نظم حسب نوع النفقة.
2. أنه معزز بوثائق تصفية النفقة حسب نوعها.
3. ان قيمته مساوية لقيمة وثائق تصفية النفقة وأنه صدر باسم المستفيد الوارد في عقد النفقة .
4. انه قد تم تحصيل رسوم طوابع والرسوم الأخرى.
5. أن المستند قد تم اعتماده من المسئول المالي المفوض بالإضافة الي المفوض بالإنفاق.

6. أن المستند قد تم تسجيله وتوقيعه من قبل الموظف.
7. التحقق من قيام قسم التدقيق الداخلي بمراجعة المستند والتوقيع عليه بما يفيد ذلك
8. ختم وتوقيع المستند بما يفيد صحته من الناحية الحسابية والقانونية بالإضافة الي الغاء مرفقات المستند بختمها بخاتم عليه عبارة(مدفوع).
9. التأكد من تسجيل جميع مستندات الصرف في يومية الصندوق أولاً بأول حسب أرقامها المتسلسلة وتواريخها والتحقق من أن التسجيل قد تم طبقاً للتوجيه المحاسبي الصحيح وبالقيمة الصحيحة.
10. التأكد من عمليات ترحيل جميع المستندات الي الاساتذة المساعدة .
11. متابعة اغلاق الحسابات الشهرية وتنظيم الخلاصة الشهرية .

### 3.10 الرقابة الداخلية علي ايرادات الموازنة العامة :

#### 3.10.1 :القواعد العامة للإيرادات العامة

تتضمن هذه القواعد الأسس المشتركة بين كافة ايرادات الموازنة العامة وتشمل المتطلبات الاساسية التالية :

1. التأكد من أن جميع الضرائب والرسوم والعوائد يتم تحققها في أوقاتها.
2. التأكد من أن عمليات التحصيل للأموال العامة تجري حسب الأصول ودون تأخير.
3. التحقق من أن الاجراءات القانونية تتخذ لتحصيل أية أموال يتأخر تحصيلها.
4. التأكد من أن الأموال المحصلة تدفع للبنك المعتمد أولاً بأول.
5. التأكد من تنفيذ نصوص القوانين والأنظمة بكل دقة.

#### ثانيا :القواعد التفصيلية للرقابة علي الايرادات

1. تدقيق البيان الحسابي والوصلات والقوائم والرخص وكذلك الفيش البنكية .
2. يجب التأكد من تسلسل الوصلات وان اكتشف عدم تسلسل في هذه الأرقام فيجب عليه أن يطالب الجهة المعنية بكتاب يغطي النقص مع بيان أسبابه.
3. يجب عليه التحقق والتأكد من وجود كامل نسخ الوصول الملغاة مع بيان سبب الالغاء.
4. مطابقة قيمة الوصلات علي دفتر يومية الصندوق.
5. التأكد من تسلسل أرقام الوصلات.
6. التأكد من قيمة الوصول الاجمالي ومطابقته مع محتويات مستند القبض.
7. التأكد من أن المبالغ المقبوضة وقد أودعت في البنك أولاً بأول وذلك بمطابقة تواريخ الوصلات وقيمتها مع تواريخ وقيم الفيش البنكية.

8. التأكد من عدم وجود أية أخطاء أو شطب في كتابة أو تعبئة الوصول وان وجدت فيجب أن تكون موقعة من المسئول المعني.
9. التأكد من أن المجموع الاجمالي لكل نوع من الدفاتر مطابق لدفتر الصندوق.
10. مراجعة فيش البنك من حيث القيمة والتاريخ ووضوح ختم صندوق البنك ورقم الحساب.
11. مطابقة قيم فيش البنك مع اجمالي دفتر الصندوق.
12. اجراء مطابقة دورية لحجم المقبوضات الدورية المتماثلة.
13. ختم وتوقيع آخر نسخة مستعملة من الوصول أو القسائم أو الرخص لمتابعة تسلسل أرقامها في البيانات الحسابية اللاحقة.
14. ختم وتوقيع البيان الحسابي ومستند القبض اشعارا منه بصحة المعلومات.
15. التأكد من عمليات ترحيل جميع المستندات الي الاسانذة المساعدة .
16. متابعة اغلاق الحسابات الشهرية وتنظيم الخلاصة الشهرية وجدولها المرفقة.

### 3.11 مهام ومسؤوليات مديرية الرقابة والتفتيش:

تقوم مديرية الرقابة والتفتيش في وزارة المالية بالمهام والمسؤوليات التالية:

1. التأكد من قيام الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية.
2. تدقيق النفقات والتأكد من صحة صرفها وتسجيلها وتبويبها وتوفير المخصصات اللازمة لها.
3. تدقيق الإيرادات العامة والتأكد من صحة قبضها وتسجيلها وتبويبها ومن ايداعها في حساب الخزينة لدي البنوك المعتمدة أولا بأول دون تأخير.
4. متابعة تصويب الأخطاء التي يتم اكتشافها،
5. القيام بعمليات التفتيش الدوري والمفاجئ لمختلف الوحدات المالية في الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية بهدف التأكد من سلامة الاجراءات المالية وصحة البيانات المحاسبية وبيان مدي تقيد هذه الجهات بالتشريعات المالية المختلفة .
6. التأكد من ان استخدام الأموال العامة قد تم للأغراض المخصصة لها.
7. التأكد من حفظ الوثائق والمستندات والسجلات المالية التي حددتها التشريعات المالية في أماكن آمنة.
8. التأكد من حسن انتظام العمل في الوزارة وسلامة سيره وسرعة انجاز الأعمال الادارية والمالية في أوقاتها دون تأخير.
9. التأكد من تسجيل كافة المعاملات المالية في السجلات الخاصة بها وان الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية تقوم بإعداد التقارير المالية الدورية في مواعيدها دون تأخير.

10. تقديم المشورة الي العاملين في مختلف الوحدات المالية لدي الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية بهدف تمكينهم من فهم القوانين والأنظمة والتعليمات المالية وتطبيق ما ورد فيها حسب الأصول.

11. تدقيق حسابات البنوك وعمل المطابقات اللازمة .

12. اعداد تقارير دورية عن الملاحظات والمخالفات التي يتم اكتشافها خلال عمليات المراقبة والتدقيق والتفتيش ورفعها الي الجهات المختصة .

### 3.12 الرقابة الداخلية علي تنفيذ الموازنة العامة:

يقصد بتنفيذ الموازنة العامة قيام الوحدات الادارية الحكومية كل في حدود اختصاصه بمباشرة تحصيل الايرادات والإنفاق علي أوجه النشاط المختلفة ضمن المخصصات المعتمدة في قانون الموازنة العامة وطبقا للتشريعات المالية النافذة.

تلعب الرقابة الداخلية دورا هاما ورئيسيا في التأكد من سلامة تنفيذ قانون الموازنة العامة الي جاني مراعاة تنفيذ التشريعات المالية الأخرى بهدف التحقق من صحة البيانات المحاسبية للحفاظ علي موجودات الحكومة وخدمة الادارة العليا بشكل عام وان أحد مقومات وعناصر نظام الرقابة الداخلية المتكامل وجود دليل للرقابة يتضمن خطة عمل منظمة لتدقيق وتتبع نفقات وإيرادات الموازنة العامة يلتزم بها المراقب لتحقيق أهداف الرقابة ،ان عدم وجود دليل للرقابة سيؤدي الي خلل واضح في نظام الرقابة الداخلية الأمر الذي سينعكس علي أداء المراقبين بصورة سليمة .

ويمكن تلخيص عملية الرقابة علي تنفيذ الموازنة كما يلي(حجازي،1992،ص361):

1. اصدار الموازنة بشكلها الهائي مطبوعة ومبوبة بصورة شاملة وبكافة جداولها ومصنفة بأشكال مختلفة تتناسب وكل مستوي اداري أو مركز مسئولية.
2. مقابلة الاعتمادات المخصصة لنفقات كل مركز وسندات الصرف الفعلي وبذلك تفرض رقابة الية علي بنود النفقات.
3. عمل تقارير دورية بما تم تنفيذه ومقارنته بالمخطط وذلك لكل مركز نشاط.
4. استخدام نظام الادارة بالاستثناء من خلال تقارير خاصة بالانحرافات في الأداء عن المخطط .
5. اجراء مقارنات للأنشطة الفرعية وتنفيذ محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء للعاملين.

### 3.12.1 دور الموازنات في الرقابة(ماهر،2006،ص175):

الرقابة تقوم علي أساس مقارنة الأداء الفعلي والمنجز بما هو مخطط وتعد الموازنات من أفضل المعايير التي يمكن القياس عليها لتحقيق الرقابة وضبط العمل حسب المخطط بها لذلك تعد

الموازنات أداة للتخطيط وكل أدوات التخطيط يمكن استخدامها للتعرف علي مدى التقدم في الانجاز أثناء التنفيذ للخطة أو لتقييم نتائج الخطة كلها ، بالإضافة الي ذلك فان تقارير الرقابة عن طريق الموازنات تعد أداة لاسترجاع المعلومات الي الخلف وتهدف الي اعلام المستويات الادارية المختلفة بنتائج مقارنة الأداء الفعلي بالخطط .

### 3.12.2 خطوات الرقابة من خلال الموازنات (عبد اللطيف،2004،ص156):

1. تقسيم الهيكل الاداري لمراكز موازنة باعتبارها مراكز مسؤولية .
2. وضع معايير الأداء المستهدف لكل مركز من مراكز الموازنة.
3. توجيه النشاط الفعلي أثناء التنفيذ.
4. قياس النتائج الفعلية لكل مركز موازنة.
5. مقارنة النتائج الفعلية بمعايير الموازنات وتحديد الانحرافات.
6. فحص الانحرافات الجوهرية وتحليلها ومعرفة أسبابها.
7. التقارير عن الانحرافات لأغراض التخطيط المستقبلي.
8. اتخاذ الاجراء التصحيحي المناسب.

### 3.12.3 عوامل نجاح الموازنة:

يمكن تلخيص العوامل التي تساعد علي نجاح الموازنة كأداة تخطيط كالتالي (صبري،1995،ص11):

- دقة متابعة تنفيذ الموازنة.
- السرعة في تحديد وتحليل الانحرافات الناتجة من مقارنة المخطط بالفعلي.
- ضرورة تحديد الفترة المناسبة للموازنة والتي غالبا ما تعادل فترة زمنية.
- دقة البيانات التي أعدت الموازنة علي أساسها.
- شمولية البيانات لكافة أنشطة المنظمة.

أما في السلطة الفلسطينية فتقسم الموازنة العامة إلى ثلاثة أقسام (وزارة المالية الفلسطينية، مشروع قانون الموازنة العامة للسنة المالية 1998م):-

- 1- الموازنة الجارية : وتتضمن الإيرادات والنفقات الجارية
- 2- الموازنة الرأسمالية : وتتضمن الإيرادات والنفقات الرأسمالية
- 3- الموازنة التطويرية : وتتضمن مصادر تمويل الموازنة العامة من القروض والمشاريع الممولة .



ووفقاً لقانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية في السلطة الفلسطينية فقد أوضحت المادة " 20 " من هذا القانون مهام ومسؤوليات دائرة الموازنة العامة التي منها :-

" الاطلاع على كافة الوثائق والعقود المالية والحسابات للوزارات والمؤسسات العامة " ، كما نصت المادة رقم 63 من هذا القانون على " أن تضع وزارة المالية نظاماً للتدقيق الداخلي لضمان الاستخدام الملائم والاقتصادي للموارد العامة ، ولضمان التزام كل الوزارات والمؤسسات العامة ووحدها بالأنفاق وفق التشريعات المالية المرعية ، ويكون للوزارة سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة.

### 3.13 أساليب الرقابة المالية في السلطة الفلسطينية :-

أما في السلطة الفلسطينية فيتم إتباع أساليب الرقابة المحاسبية وغير المحاسبية في الرقابة على الوحدات الإدارية الحكومية فمن أساليب الرقابة المحاسبية المتبعة رقابة وزارة المالية على موازنات الوحدات الإدارية المختلفة في السلطة ويتم ذلك من خلال(حماد،2006،ص66-68):

#### 1- إعداد الموقف المالي الشهري :

وهو تقرير شهري تعده كل وحدة إدارية حكومية في نهاية كل شهر تطبيقاً للمادة 46 من قانون الموازنة ، وتبين فيه موقف ووضع كل مادة من مواد الموازنة الجارية ( التشغيلية ) ويتم الحصول على بياناته من سجل مراقبة المخصصات، ويستفاد من الموقف المالي في :

- تحديد قيمة الالتزامات الغير مسددة في كل وحدة حكومية في نهاية كل شهر
- تحديد القيمة الإجمالية المصروفة لكل بند من بنود الموازنة
- أنه وسيلة رقابية على بنود الموازنة ، إذ من خلاله تستطيع معرفة مدى إستغلال الوحدة الحكومية للبند وتوجيهها إلى عمل المناقشات المطلوبة للبنود التي تقل مخصصاتها عن إحتياجات ( التزامات ) الوحدة الحكومية.
- المساعدة في إعداد الحساب الختامي للوحدة الحكومية في نهاية السنة المالية حيث أن الموقف المالي يشتمل على كافة بنود المصروفات الفعلية خلال العام .
- مساعدة الوزارة في تحديد قيمة الحوالات المالية من خلال البيانات التي يوضحها الموقف المالي الشهري ومنها الالتزامات المسددة والالتزامات الغير مسددة .

#### 2- تقرير الإيرادات الشهري :

وهو تقرير شهري تعده كل وحدة حكومية تطبيقاً للمادة 46 من قانون الموازنة وتبين فيه تفاصيل إيراداتها المحصلة التي تم إيداعها خلال الشهر محل التقرير في حساب الإيراد العام لدى

بنك فلسطين المحدود ، حيث يوجد ضمن حساب الإيراد العام حساب مستقل لكل وحدة حكومية تودع فيه إيراداتها التي تحول تلقائياً لحساب الإيراد العام ، إذ أن الوحدة الحكومية من حقها الإيداع في هذا الحساب وليس من حقها السحب منه ، ويتم في نهاية كل شهر المطابقة بين كشف البنك وتقرير الوحدة الحكومية وفي حال وجود أي اختلاف ترجع دائرة الإيرادات بوزارة المالية للوحدة الحكومية للاستيضاح .

### ومن أساليب الرقابة غير المحاسبية التي تتبعها وزارة المالية :

• التدقيق الداخلي لكافة المستندات المالية تطبيقاً للمادة " 63 " من قانون الموازنة ، ويتم ذلك من خلال إرسال مستندات الصرف مدعمة بمرفقاتها إلى مديرية الرقابة والتدقيق التابعة لوزارة المالية حيث تقوم بعملية التدقيق اللاحقة للمستندات المالية حسب بنود صرف الموازنة للوحدة الإدارية الحكومية وفي حال اعتماد هذه المستندات ترسل لوزارة المالية لتخفيض قيمتها من مخصصات الوحدة الحكومية المعنية، وقد يتم إرجاع بعض المستندات دون اعتماد للوحدة الحكومية لعدة أسباب منها :

1. عدم وجود مخصصات كافية للبند محل الصرف ، وفي هذه الحالة لا بد من اجراء مناقلة لتعزيز هذا البند من بنود أخرى بها فائض تطبيقاً للمادتين " 44 ، 50 " من قانون الموازنة
2. وجود خلل فني في مستندات الصرف المرجعة مثل :
  - عدم اكتمال المستندات الثبوتية مع سند الصرف .
  - أن تكون الفاتورة صورة أو نسخة وليس أصل .
  - أن يكون الصرف لبنود رأسمالية يفترض أن يتم صرفها عن طريق وزارة المالية من المخصصات الرأسمالية وليس من مخصصات الموازنة التشغيلية .
3. اتمام عملية الانفاق بعد انتهاء السنة المالية ، ودون تنسيق مسبق مع وزارة المالية .

• **جدولة العقود الكبيرة :** وقد بدأت وزارة المالية في هذا الإجراء الرقابي اعتباراً من عام 2000م ، علماً بأن بلاغ مشروع الموازنة السنوي لعام 1997م تتضمن نماذج هذه الجدولة ، حيث تطلب دائرة الموازنة من كل وحدة إدارية حكومية إرسال كشف يبين جدولة العقود الكبيرة من خلال توضيح قيمة العقد ، مدته ، استحقاق الدفعة الأولى منه وتاريخ انتهاء العقد وطريقة التوريد وكشفاً بالاحتياجات المالية للفترات القادمة تطبيقاً للمادة " 33 " من قانون الموازنة.

ومن هنا نرى أيضاً حاجة المؤسسات الحكومية في السلطة الفلسطينية إلى تطبيق رقابة الكفاءة والأداء ، ورقابة الفعالية لتحقيق الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة وحمايتها ، وتزويد أصحاب القرار في السلطة بالتحليل الموضوعي المستقل الذي يمكن اتخاذه كأساس لتقييم وبناء

الأولويات الخاصة بالمستقبل ، وذلك من خلال تطبيق أساليب الرقابة المحاسبية ، والأخذ بمقومات نظام الرقابة المالية الفعال.

#### • إدارات الرقابة الداخلية بوزارات ومؤسسات السلطة :-

يلاحظ قصور عمل إدارات الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية حيث لا يمتد عملها ليشمل الرقابة على أداء الوزارات نفسها ، ويقتصر دورها على مراقبة الوحدات الإدارية التابعة للوزارة ، فضلاً عن عدم وجود أنظمة رقابية تستند إلى نظم المعلومات المحوسبة في الوزارات والوحدات التابعة لها.

لذلك نرى ضرورة سعي وزارات السلطة وعلى رأسها وزارة المالية لحوسبة أنظمتها المختلفة وتوحيد هذه النظم على مستوى مؤسسات ووزارات السلطة الفلسطينية حتى يمكنها مواكبة التطورات الحديثة في أنظمة المعلومات ، وحتى تكون أجهزة السلطة الرقابية قادرة على تطوير إجراءات الرقابة لديها بما يتفق والتطور في النظم المعمول بها في السلطة.

#### 3.14 مصادر قواعد الرقابة المالية في السلطة الفلسطينية :-

كان نظام الرقابة المالية في فلسطين لا يعتمد على تشريع مالي ينظم عمليات الرقابة المالية حتى قدوم السلطة الفلسطينية باستثناء ما كان وارداً من قوانين الإدارة المصرية أو الأردنية قبل 1967م ، وعليه كانت الوحدات الحكومية تعتمد على مجموعة الأوامر العسكرية التي يصدرها الضباط العسكريون الإسرائيليون واللوائح والتعليمات المطبقة .

وقد صدر في عام 1995 بمصادقة الرئيس الفلسطيني قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995 الذي أوضح أن الهدف الأساسي للهيئة هو الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلاله والعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج.

ثم صدرت عن وزارة المالية تعليمات مديرية الرقابة والتدقيق بتاريخ 1997/8/4 التي توضح مهام وواجبات هذه المديرية وإجراءات التدقيق والرقابة على المال العام وتنفيذ الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية.

ثم صدرت التعليمات المالية لعام 1997 ، ودليل النفقات الجارية والرأسمالية ، وفي 98/10/20 صدر القانون رقم 7 لسنة 1998 بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية والذي يبحث في حساب الخزينة العام للسلطة وإعداد الموازنة وتقديمها واعتمادها والرقابة عليها .

ثم صدر قانون اللوازم العامة رقم 9 لسنة 1998 والذي يوضح كل ما يتعلق بالعطاءات والرقابة عليها وطرق الشراء والرقابة على المخزون وتعليمات بشأن إدارة وتنظيم المستودعات كما يشتمل على العديد من النماذج التي تخدم اللوازم.

كما أصدر وزير المالية العديد من التعليمات المالية المنظمة لعمل الوحدات الحكومية ومنها :

- تعميم رقم 98/3 بشأن مهام السفر للخارج
- تعميم بشأن تحصيل الإيرادات الجمركية على المشتريات الحكومية
- قرار وزير المالية المؤرخ في 1998/6/28 بشأن تنظيم إدارة حسابات المشاريع التطويرية الممولة من الدول المانحة
- تعميم صادر عن وزارة المالية بتاريخ 98/3/9 بشأن كيفية التعامل مع شهادات خصم المصدر في محافظات الضفة الغربية وغزة
- تعاميم الموازنة وبلاغات مشروع إعدادها السنوية

### 3.15 قواعد الرقابة المالية في مؤسسات السلطة :-

يوجد في السلطة الفلسطينية خمسة أجهزة وهيئات رقابية تمارس الرقابة المالية على مؤسسات السلطة المختلفة وهي:-

1- المجلس التشريعي الفلسطيني: تأسس في عام 1994م بعد دخول السلطة الفلسطينية بناءً على انتخابات حرة، ويقوم هذا المجلس بأعمال الرقابة من خلال لجانه المتخصصة التي أوضحها قانونه الداخلي، وله حق الرقابة المسبقة واللاحقة على الأداء المالي والإداري للسلطة التنفيذية، كما له حق ممارسة الرقابة السياسية المتمثلة في حق محاسبة واستجواب الوزراء عن الأداء الإداري للسلطة ، وحق بحث مشاريع القوانين والاقترحات والقضايا التي تحال إليه.

2- هيئة الرقابة العامة : وهي هيئة مستقلة تأسست في عام 1995م بناءً على قرار رئاسي وتمارس حقها في الرقابة الخارجية بموجب قانونها رقم 17 لسنة 1995م ، ولها حق الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة بكافة مؤسسات السلطة ، وحق الرقابة على الأداء ، والتحقق من تطبيق مؤسسات السلطة للقوانين والنظم واللوائح التي تقرها السلطة .

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

4- رقابة وزارة المالية : تمارس وزارة المالية هذا الحق من خلال مديرية الرقابة والتدقيق التابعة لها ، والتي تتولى تدقيق كافة المستندات المالية التي يتم صرفها مكن خلال وزارة المالية ،

وكذلك الإيرادات العامة التي تدخل حساب الإيراد العام للسلطة ، وأية إيرادات أخرى لها صفة الإيرادات العامة ، كما تمارس إدارات وزارة المالية المختلفة الرقابة المالية علي المعاملات المالية من خلال دور كل إدارة في تنفيذ هذه المعاملات .

5- وحدات وإدارات الرقابة الداخلية بمؤسسات السلطة : وهي عبارة عن أقسام أو إدارات داخل مؤسسات السلطة تم تشكيلها مع بداية عام 1997م ، وتختلف مسمياتها من مؤسسة لأخرى حسب نوع النشاط الذي تمارسه بكل مؤسسة ، ولهذه الإدارات حق الرقابة علي كافة المعاملات المالية والإدارية بالمؤسسة التي تتبعها ، وتتبع هذه الإدارات أعلي سلطة بالمؤسسة.

### 3.15.1 الرقابة علي الإيرادات :-

نصت التعليمات المالية لسنة 1997 الصادرة عن وزير المالية في المادة 12 منها علي أنه للوزير أو لمن يفوضه خطيا حق تدقيق القيود والسجلات المتعلقة بتحصيل الإيرادات في الوزارات / الدوائر أو المؤسسات والشركات والجهات والأطراف المكلفة بتحصيل الإيرادات وفق التشريعات المعمول بها .

كما نصت المادة 16 من هذه التعليمات علي أنه تحول إلى وزارة المالية المساعدات والهبات والتبرعات النقدية التي تقدم لأية وزارة / دائرة من الغير بمقتضى اتفاقيات مع حكومات أو مؤسسات أو هيئات خارجية ، وتقيد أمانة لدى وزارة المالية باسم تلك الوزارة وتخضع في إجراءات قبضها وقيدها ومراقبتها وصرفها علي الغرض المخصص لها لأحكام هذه التعليمات واهتمت وزارة المالية بالرقابة المالية فخصصت لها الفصل العاشر من التعليمات المالية لسنة 1997 ، الذي أوضحت المواد 50، 51، 52، 53 منه مضامين هامة في الرقابة المالية فقد ذكرت المادة 1/53 " تشكل وحدة تدقيق ورقابة داخلية في كل دائرة أو مؤسسة تابعة لها يناط بها مسؤولية تدقيق ومراقبة تطبيق أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة " .

كما ذكرت المادة 2/53 انه علي وزارة المالية وضع التعليمات التنظيمية والتطبيقية لوحدة التدقيق والرقابة الداخلية والعمل علي تطوير أعمالها .

كما نصت المادة 6 من قانون رقم 7 لسنة 1998 علي أن تؤدي جميع الإيرادات والمقبوضات الخاصة بالسلطة الوطنية إلى حساب الخزينة العام وتدخل ضمن الموازنة العامة ما لم يرد نص في القانون علي خلاف ذلك ولا يخصص أي جزء من الأموال العامة أو ينفق منها لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون .

وبينت المادة 63 من هذا القانون انه لوزارة المالية سلطة التفتيش في اى وقت علي السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة.

#### \* تصنيف الإيرادات في السلطة الفلسطينية:

يتم تصنيف الإيرادات في السلطة الفلسطينية إلى ما يلي:

1. إيرادات جارية وتشمل :

أ - إيرادات ضريبية

ب - إيرادات غير ضريبية

2. المساعدات والمنح سواء من دول عربية أو أجنبية.

#### \* وتمثل الرقابة علي الإيرادات في :

- رقابة مديرية الرقابة والتدقيق التابعة لوزارة المالية .

- رقابة دائرة الإيرادات بوزارة المالية .

- رقابة هيئة الرقابة العامة .

- رقابة إدارات الرقابة الداخلية بمؤسسات السلطة المختلفة .

ولتوضيح الدور الرقابي الذي تقوم به هذه الأجهزة الرقابية نتناولها فيما يلي :

#### \* مديرية الرقابة والتدقيق التابعة لوزارة المالية:

وهي جهاز رقابي مستقل يتبع وزارة المالية ويرأسه مدير عام الرقابة والتدقيق بوزارة المالية ويتكون من قسمين: ( قسم تدقيق الإيرادات ، قسم تدقيق النفقات).

ويعمل بكل قسم عدد من الموظفين التابعين للجهاز ، وتمارس المديرية الرقابة اللاحقة علي الإيرادات والنفقات وهي أيضا رقابة مستمرة لأنها تتم علي عدة فترات خلال السنة المالية .

ويمارس قسم تدقيق الإيرادات مهامه من خلال مراعاة القواعد التالية:-

1 - التأكد من أن جميع الضرائب والرسوم والعوائد يتم تحققها في أوقاتها .

2 - التأكد من أن عمليات التحصيل تجري حسب الأصول ودون تأخير.

3 - التحقق من اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل أية أموال عامة يتأخر تحصيلها .

4 - التأكد من أنه يتم إيداع الأموال المحصلة لدي البنك / البنوك المعتمدة أولاً بأول وضمن المدة المحددة لها في التشريعات سارية المفعول .

5 - التأكد من صحة إجراء المقاصة مع الجانب الإسرائيلي مع مراعاة اتخاذ الإجراءات المترتبة علي ذلك دون تأخير.

6 - ضرورة مراعاة ما جاء أعلاه بالإضافة إلى اتخاذ الإجراءات التالية حين تدقيق قبض الإيرادات :-

- التأكد من تاريخ الإرسالية الواردة من قبل الجهة المتخصصة المفوضة بقبض الإيرادات العامة مع متابعة التسلسل الرقمي لها وفق البرامج المحددة لذلك .

- التأكد من وجود المعززات لكل إرسالية خاصة النسخة الأولى من دفتر الصندوق مع جلود وصول المقبوضات والرخص والقوائم وأرومة السجلات ومستندات القبض والفيش البنكية أو التحاويل .

- التأكد من تسلسل أرقام جلود الوصولات ومطابقة قيمها مع دفتر يومية الصندوق.

- التأكد من أن المبالغ المقبوضة قد تم إيداعها في البنك المعتمد أولاً بأول بمطابقة تواريخ الوصولات وقيمتها مع تواريخ رقم الفيش البنكية أو الحوالات.

- مراجعة الفيش البنكية من حيث القيمة والتاريخ ورقم الحساب وختم البنك عليها

- ختم وتوقيع آخر نسخة مستعملة من الوصول أو القوائم أو الرخص لمتابعة تسلسل أرقامها في البيانات الحسابية اللاحقة .

- ختم وتوقيع البيان الحسابي ومستند القبض إشعاراً بصحة المعلومات.

- التأكد من أن عمليات ترحيل جميع المستندات إلي السجلات الخاصة بها قد تمت وأن عمليات الترسيد صحيحة .

- متابعة إغلاق الحسابات الشهرية وتنظيم التقارير الخاصة بها وإرسالها إلى وزارة المالية ودائرة الموازنة العامة.

\* دائرة الإيرادات بوزارة المالية :-

وهي إحدى إدارات وزارة المالية تختص بمتابعة إيرادات السلطة لدى البنوك ، والمؤسسات الحكومية المعنية بالتحصيل ويرأسها مدير عام يتبع وزير المالية في السلطة ، وتقوم هذه بممارسة مهامها وفق الآتي :-

- تقوم كل مؤسسة تابعة للسلطة بحصر إيراداتها المتحصل عليها بموجب إيصالات قبض وزارة المالية وتوريدها لحساب الإيراد العام لدى البنك المعتمد ، ويوجد لهذا الحساب حساب فرعي لكل وزارة وحساب رئيسي لوزارة المالية ، ويتم إيداع الإيرادات من قبل وزارات السلطة والمؤسسات المختلفة في حسابات الإيراد العام الفرعي حيث أن مؤسسات السلطة لها حق الإيداع في هذه الحسابات الفرعية وليس لها حق السحب ويقوم البنك بعد ذلك بتحويل الإيرادات من الحسابات الفرعية لحساب الإيراد العام الرئيسي.

- تقوم الوزارة المعنية بعمل تقرير شهري عن إيراداتها المتحصل عليها بموجب إيصالات قبض وزارة المالية والموردة لحساب الإيراد العام ، ويرسل هذا التقرير المؤيد بكافة المستندات الثبوتية لعملية التوريد الي مدير عام وزارة المالية الذي يحيل التقرير لدائرة الإيرادات للفحص والمتابعة.

#### \* هيئة الرقابة العامة : -

تقوم بتدقيق الإيرادات وفحصها من خلال :

- ما ورد في المادة "10" من قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995 :
- مراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بطريقة نظامية وفقا للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والنظم المحاسبية المتعارف عليها والقواعد العامة للموازنة .
- مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الخاضعة لرقابة الهيئة للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح بالإضافة للسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها السلطة وما يقتضيه ذلك من التأكد من توريد أصل السلفة وفوائدها إلى خزانة السلطة في حالة الاقتراض .
- مراجعة العقود والمناقصات والاتفاقيات المعقودة مع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة .
- مراجعة الحسابات الختامية والموازنات العامة للسلطة ولمختلف الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة.
- مراجعة وتدقيق أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى مما لم يرد ذكره في البنود السابقة والاطلاع علي المعاملات الحسابية والمالية في أي دور من أدوارها ولأعضاء الهيئة حق الاتصال المباشر بالموظفين الموكول إليهم أمر هذه الحسابات .

ويتم تطبيق البنود السابقة من قبل فريق عمل تابع للهيئة يقوم بزيارات دورية للوزارات ومؤسسات السلطة الأخرى يقوم خلالها بفحص السجلات والمستندات المالية والتأكد من اتباع الأصول المحاسبية والقوانين والتعليمات المعمول بها في السلطة في تحصيل وتسجيل وإيداع الإيرادات. وتعتبر الرقابة المالية التي تمارسها الهيئة رقابة لاحقة ومستمرة في نفس الوقت ، لاحقة فيما يخص المستندات والسجلات المالية للفترة السابقة للفحص ، ومستمرة لأنها تتم خلال عدة زيارات علي مدار السنة المالية .

وبعد استكمال فريق هيئة الرقابة عملية الفحص تصدر الهيئة تقريراً بملاحظاتها ترسل نسخة منه لمكتب رئيس السلطة ، ونسخة للجهة محل الفحص للرد علي ملاحظات التقرير.

#### 3.15.2 الرقابة علي النفقات :

تقوم الجهات السابق الإشارة إليها بالرقابة أيضا علي النفقات ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :



## 1 - قسم تدقيق النفقات بمديرية الرقابة والتدقيق : -

حيث يتولى هذا القسم تدقيق كافة المستندات المالية الخاصة بالنفقات الجارية ومطابقتها مع مخصصات بنود الموازنة ، وفي حالة تدقيق المستندات ووجود مخصصات تكفي لتغطية كافة البنود ، يتم اعتماد هذه النفقات التشغيلية ثم تحال لقسم إدخال البيانات بوزارة المالية حيث يقوم هذا القسم بترحيل كافة مستندات النفقات إلى بنودها في الميزانية وتخفيضها من رصيد المخصصات ، وفي حال وجود مستندات غير مكتملة أوراقها أو أنه لا يتوفر لها مخصصات أو أن مخصصاتها غير كافية يتم إرجاع هذه المستندات للجهة صاحبة العلاقة لاستكمال المستندات الناقصة أو لأجراء مناقلة بين بنود الموازنة أو تعزيز لبند معين لعدم كفاية رصيده.

## 2 - دائرة المدفوعات بوزارة المالية:

تتولى دائرة المدفوعات بوزارة المالية تسييل الحوالات المالية بقيمة النفقات الجارية للوزارات و تسديد النفقات الرأسمالية ، و نفقات الإيجارات ، ومهمات السفر الخارجية ، إذ أن هذه البنود مركزية الصرف تصرف من وزارة المالية مباشرة ، فنقدم الجهة المعنية بالمستندات المالية مكتملة كافة إجراءات صرفها لدائرة المدفوعات التي تتولى تدقيق المعاملة وإجازة صرفها في حالة وجود مخصصات تكفي لتغطيتها لتخفيض بنود الموازنة بقيمتها .

## 3 - هيئة الرقابة العامة:

تقوم بتدقيق النفقات وفحصها وفق ما ورد بالمادة 10 من قانون الهيئة رقم 17 لسنة 1995م إذ يقوم فريق الهيئة من خلال زيارته المتكررة بفحص المستندات والسجلات المالية الخاصة بالنفقات والمطابقة بينها وبين الحسابات الختامية ، ثم ترفع الهيئة تقريراً بملاحظاتها في نهاية الفحص للوزارة وتطلب إجراء التعديلات والأخذ بالملاحظات الموصى بها ، وتطلب رداً من الوزارة على هذا التقرير خلال مدة غالباً ما تحدد بشهر من تاريخ استلام الجهة المعنية للتقرير .

## 4 - إدارة الرقابة الداخلية :

إدارات الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة شبه معطلة إذ أنها لا تمارس صلاحياتها الكاملة في التدقيق والرقابة على النفقات .

## الفصل الرابع الطريقة والاجراءات

### 4.1 المقدمة:

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

حيث تناول هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قامت بها الباحثة في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمتها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

### 4.2 أسلوب الدراسة:

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كلفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

وقد استخدم في الدراسة مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.
2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

### 4.3 مجتمع الدراسة :

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي تدرسها الباحثة، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة، وبناء على مشكلة

الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من موظفي وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في غزة ذوي العلاقة بالرقابة الداخلية من مراقبين وغيرهم .

وقد قامت الباحثة باستخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم توزيع (100) استبانة على كافة مجتمع الدراسة. بلغ عدد الاستبيانات المستردة (80) استبانة.

#### 4.4 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول " تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية"

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** وهو عبارة عن البيانات العامة عن المستجيب (الجنس، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة).

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن العوامل التي تؤثر على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، ويتكون من 56 فقرة، موزع على 4 مجالات :

**المجال الأول:** توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة، ويتكون من (14) فقرة.

**المجال الثاني:** تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات، ويتكون من (18) فقرة.

**المجال الثالث:** وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل، ويتكون من (13) فقرة.

**المجال الرابع:** كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات، ويتكون من (11) فقرة.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان .

#### درجات مقياس ليكرت الخماسي

| الاستجابة | غير متوفر | متوفرة بدرجة محدودة | متوفرة بدرجة متوسطة | متوفرة | متوفرة جدا |
|-----------|-----------|---------------------|---------------------|--------|------------|
| الدرجة    | 1         | 2                   | 3                   | 4      | 5          |

اختارت الباحثة الدرجة (1) للاستجابة " غير متوفر " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

## 4.5 صدق الاستبانة:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد قامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

### 4.5.1 صدق أداة الدراسة "الصدق الظاهري":

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 متخصصين وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجابت الباحثة لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (1).

## 2- صدق المقياس:

### أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة.

يوضح جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات " ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول (2)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية "

| م  | الفقرة                                                                                                 | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| 1. | يوجد نظام محاسبي في السلطة الوطنية وتوفر اللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها.                           | .439                  | *0.000                   |
| 2. | توجد مجموعة دفترية متكاملة تحقق الرقابة اللازمة علي العمليات المالية.                                  | .604                  | *0.000                   |
| 3. | يتم ضبط ومراقبة العمليات المالية في السلطة الوطنية.                                                    | .560                  | *0.000                   |
| 4. | يتم الالتزام بتوريد كافة الإيرادات التي تحصلها السلطة لحساب الإيراد العام بوزارة المالية.              | .623                  | *0.000                   |
| 5. | يتوفر في الأنظمة المالية والإدارية القدرة علي ضبط المعاملات المالية والكشف عن أية انحرافات أو تجاوزات. | .657                  | *0.000                   |

| م   | الفقرة                                                                                                             | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| .6  | تتميز الوسائل والإجراءات اللازمة لتنفيذ العمليات المالية بالوضوح بما يتفق مع النظم والقوانين المعمول بها.          | .508                  | *0.000                   |
| .7  | يتميز النظام المحاسبي القائم بسهولة الفهم والتطبيق.                                                                | .711                  | *0.000                   |
| .8  | يتوفر في نظام المعلومات المحاسبية قدرته علي توفير المعلومات المطلوبة لأغراض الفحص والمتابعة والتقييم.              | .711                  | *0.000                   |
| .9  | أهداف النظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة واضحة.                                                               | .557                  | *0.000                   |
| .10 | يتم اعداد الموقف المالي الشهري للمؤسسة وعرضه علي وزارة المالية.                                                    | .609                  | *0.000                   |
| .11 | يتم تقييم النظام المحاسبي بشكل مستمر للتحقق من قدرته علي تقديم بيانات صحيحة ووافية لنشاط الجهات المشمولة بالرقابة. | .601                  | *0.000                   |
| .12 | يتم مراجعة الأنظمة والتأكد من تحديد سلطات ومسئوليات العاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة.                           | .610                  | *0.000                   |
| .13 | يتم فحص الاسس التي يتم الاعتماد عليها في تعيين المراقبين في مؤسسات السلطة والتأكد من استمرارية صلاحيتها.           | .425                  | *0.000                   |
| .14 | يتم تطوير النظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة.                                                                 | .680                  | *0.000                   |

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على زيادة فاعلية الرقابة الداخلية " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول (3)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على تفعيل الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية "

| م   | الفقرة                                                                                                   | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| 1.  | يتم اجراء فحص ومراجعة العمليات المالية بعناية.                                                           | .639                  | *0.000                   |
| 2.  | يتم اجراء فحص ومراجعة عمليات مالية معينة يتم اختيارها بطريقة عشوائية.                                    | .497                  | *0.000                   |
| 3.  | يتم اجراء فحص شامل يغطي جوانب العمليات المالية التي حدثت خلال العام.                                     | .629                  | *0.000                   |
| 4.  | يتم اجراء زيارات مفاجئة وفحص استثنائي خلال العام لمتابعة العمليات المالية الكبيرة وذات الأهمية.          | .752                  | *0.000                   |
| 5.  | يتم تطبيق رقابة الأداء للتحقق من الوصول الي الأهداف المرسومة بكفاءة ودون اسراف.                          | .733                  | *0.000                   |
| 6.  | يتم تدقيق الايرادات العامة والتأكد من صحة قبضها وتبويبها وتسجيلها ومن ايداعها في حساب الخزينة العامة.    | .779                  | *0.000                   |
| 7.  | يتم تدقيق النفقات الحكومية والتأكد من صحة صرفها وتبويبها وتسجيلها ومن توفر المخصصات المالية لها.         | .534                  | *0.000                   |
| 8.  | يوجد قوانين وتشريعات واضحة تضبط العمل الرقابي والعاملين فيه                                              | .437                  | *0.000                   |
| 9.  | يتم تطبيق معايير الرقابة الكمية للتحقق من موجودات وممتلكات المؤسسات الحكومية.                            | .770                  | *0.000                   |
| 10. | يتم تطبيق المراجعة المالية المسبقة قبل استكمال عمليات الصرف                                              | .468                  | *0.000                   |
| 11. | يتم تطبيق المراجعة المالية المستمرة خلال العام وأثناء تنفيذ العمليات المالية.                            | .728                  | *0.000                   |
| 12. | يتم تطبيق المراجعة المالية اللاحقة بعد الانتهاء من تنفيذ العمليات المالية.                               | .566                  | *0.000                   |
| 13. | يتم التأكد من تسجيل كافة المعاملات المالية في السجلات الخاصة بها.                                        | .812                  | *0.000                   |
| 14. | يتم تطبيق العقوبات التأديبية والجزائية الواردة في قانون هيئة الرقابة المالية في حالة حدوث مخالفات مالية. | .671                  | *0.000                   |
| 15. | يتم تطبيق معايير المراجعة العامة المتعارف عليها عند تدقيق القوائم المالية.                               | .698                  | *0.000                   |
| 16. | يتم الاسترشاد بالقواعد الرقابية المعدة من قبل المنظمات الدولية للرقابة المالية.                          | .660                  | *0.000                   |
| 17. | يتم تطبيق قواعد خاصة بالأجهزة الرقابية تحكم الاداء المهني لها.                                           | .690                  | *0.000                   |
| 18. | يتم فحص كفاية اجراءات الرقابة المالية لإحكام الرقابة والمتابعة علي الأداء.                               | .750                  | *0.000                   |

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل لتفعيل دور الرقابة الداخلية " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

#### جدول (4)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل لتفعيل دور الرقابة الداخلية "

| م   | الفقرة                                                                                                                                           | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (.Sig) |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| 1.  | يوجد نظام رقابي واضح ومكتوب معمول به.                                                                                                            | .529                  | *0.000                   |
| 2.  | توجد أنظمة وضوابط وتعليمات محددة ومكتوبة في مؤسسات السلطة.                                                                                       | .607                  | *0.000                   |
| 3.  | يوجد دليل إجراءات للعمل واضح ومكتوب.                                                                                                             | .665                  | *0.000                   |
| 4.  | توجد إجراءات تفصيلية وسليمة مكتوبة لتنفيذ واجبات كل دائرة.                                                                                       | .777                  | *0.000                   |
| 5.  | يشارك العاملون في الرقابة الداخلية في المؤسسات في مراجعة التقارير المالية الصادرة عن الإدارة المالية.                                            | .696                  | *0.000                   |
| 6.  | يتم منح العاملون في دوائر الرقابة الداخلية صلاحيات واسعة لأداء أعمالهم.                                                                          | .742                  | *0.000                   |
| 7.  | يتم رفع كفاءة العاملين في إدارات الرقابة الداخلية من خلال وضع برامج تدريبية لهم بشكل دوري ومنتظم واطلاعهم علي آخر المستجدات الرقابية.            | .709                  | *0.000                   |
| 8.  | يتمتع العاملون في دوائر الرقابة الداخلية بالاستقلالية والحيادية.                                                                                 | .649                  | *0.000                   |
| 9.  | يوجد نظام فعال لتقييم أداء المراقبين الماليين في الأجهزة الرقابية.                                                                               | .726                  | *0.000                   |
| 10. | يوجد هيكل تنظيمي يحدد واجبات ومسؤوليات العاملين في العمل الرقابي.                                                                                | .784                  | *0.000                   |
| 11. | يتم قياس وضبط الأداء الرقابي للعاملين بالأجهزة الرقابية وفق اسس ومعايير موضوعية معتمدة لدي هذه الأجهزة.                                          | .618                  | *0.000                   |
| 12. | يتم التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية في كافة المعاملات المالية التي تتم في مؤسسات السلطة.                                    | .669                  | *0.000                   |
| 13. | يتم اعداد تقارير دورية تتضمن مجموعة الملاحظات التي تبرز خلال عمليات الرقابة ورفعها الي الجهات المختصة متضمنة المقترحات والتوصيات اللازمة بشأنها. | .561                  | *0.000                   |

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح جدول (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

### جدول (5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة "

| م   | الفقرة                                                                                                                       | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (Sig.) |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| 1.  | يتم اعداد الموازنة العامة سنويا ليتم استخدامها كأداة للرقابة.                                                                | .842                  | *0.000                   |
| 2.  | يتم اعداد الموازنة العامة وفق الاصول العلمية المتعارف عليها.                                                                 | .822                  | *0.000                   |
| 3.  | توجد قدرة علي الافصاح الكامل عن المركز المالي لمؤسسات السلطة.                                                                | .836                  | *0.000                   |
| 4.  | يتم الحصول علي أدلة وقرائن الإثبات الكافية لإبداء الرأي حول صحة تمثيل الحسابات الختامية والقوائم المالية الفعلية في المؤسسة. | .643                  | *0.000                   |
| 5.  | يشارك العاملون في الرقابة الداخلية في مراجعة الموازنات بعد اعدادها.                                                          | .427                  | *0.000                   |
| 6.  | يتم التأكد من صدور الأمر المالي الذي يتعلق بالنفقات الجارية والأمر المالي الخاص بالنفقات الرأسمالية.                         | .671                  | *0.000                   |
| 7.  | يتم التأكد من صدور الحوالة المالية اللازمة لتغطية النفقة ومن توفر السيولة النقدية الكافية لتغطية قيمة النفقة.                | .648                  | *0.000                   |
| 8.  | يتم التأكد من توفر المخصصات اللازمة لتغطية النفقة من واقع سجل المخصصات للوزارة أو الدائرة.                                   | .631                  | *0.000                   |
| 9.  | يتم التأكد من صلاحية المفوض بالإنفاق وأن النفقة تقع ضمن الصلاحية المخوله له.                                                 | .588                  | *0.000                   |
| 10. | يتم الالتزام بتوريد كافة الإيرادات التي تحصلها السلطة لحساب الإيراد العام بوزارة المالية.                                    | .732                  | *0.000                   |
| 11. | يوجد تأثير لدور الموازنة العامة علي دقة وفعالية الرقابة علي الإيرادات والنفقات.                                              | .824                  | *0.000                   |

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .



## 4.5.2: الصدق البنائي Structure Validity

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

يبين جدول (6) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

### جدول (6)

#### معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة

| م  | المجال                                                                         | معامل بيرسون للارتباط | القيمة الاحتمالية (Sig.) |
|----|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------------------------|
| 1. | توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات. | .877                  | *0.000                   |
| 2. | تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات.                 | .941                  | *0.000                   |
| 3. | وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات والنفقات.                       | .916                  | *0.000                   |
| 4. | كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات.              | .795                  | *0.000                   |

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

## 4.6 ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تحققت الباحثة من ثبات استبانة الدراسة من خلال:

### 4.7.1 معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

استخدمت الباحثة طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في

## جدول (7)

### معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

| م  | المجال                                                                         | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ | الصدق الذاتي* |
|----|--------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------------|---------------|
| 1. | توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات. | 14          | 0.844              | 0.919         |
| 2. | تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات.                 | 18          | 0.923              | 0.961         |
| 3. | وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات والنفقات.                       | 13          | 0.897              | 0.947         |
| 4. | كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات.              | 11          | 0.892              | 0.944         |
|    | <b>جميع المجالات السابقة</b>                                                   | <b>56</b>   | <b>0.965</b>       | <b>0.982</b>  |

\*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.844، 0.923) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.965). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.919، 0.961) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.982) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### 4.7 المعالجات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

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

##### 4.7.1 اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (8).

## جدول (8)

### يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

| م  | المجال                                                                         | القيمة الاحتمالية (Sig.) |
|----|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| 1. | توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات. | 0.131                    |
| 2. | تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات.                 | 0.184                    |
| 3. | وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات والنفقات.                       | 0.054                    |
| 4. | كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات.              | 0.108                    |
|    | جميع مجالات الاستبانة                                                          | 0.068                    |

واضح من النتائج الموضحة في جدول (8) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة كانت أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي وحيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف مجتمع الدراسة.
- 2- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
- 3- اختبار كولمغوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
- 4- معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: قد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة .
- 5- اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة واختبار الفرضيات.
- 6- اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
- 7- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

## الفصل الخامس

### تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

#### 5.1 المقدمة:

يتضمن هذا الفصل عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (الجنس، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

#### 5.2 الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وفق البيانات العامة

وفيما يلي عرض لمجتمع الدراسة وفق البيانات العامة

##### - توزيع مجتمع الدراسة حسب الجنس

##### جدول (9): الجنس

| النسبة المئوية % | العدد | الجنس   |
|------------------|-------|---------|
| 67.5             | 54    | ذكر     |
| 32.5             | 26    | أنثى    |
| 100.0            | 80    | المجموع |

يتضح من جدول (9) أن ما نسبته 67.5% من مجتمع الدراسة ذكور، بينما الباقي 32.5% إناث.

##### - توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي

##### جدول (10): المسمى الوظيفي

| النسبة المئوية % | العدد | المسمى الوظيفي |
|------------------|-------|----------------|
| 25.0             | 20    | مدير فما فوق   |
| 22.5             | 18    | رئيس قسم       |
| 40.0             | 32    | مراقب مالي     |
| 12.6             | 10    | أخرى           |
| 100.0            | 80    | المجموع        |

يتضح من جدول (10) أن ما نسبته 25.0% من مجتمع الدراسة مساهم الوظيفي مدير فما فوق، 22.5% رئيس قسم، 40.0% مراقب مالي، بينما 12.6% مساهم الوظيفي غير ذلك، وجميع هذه المسميات تعمل في مجالات لها علاقة كبيرة بالرقابة..

- توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (11) : المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي  | العدد     | النسبة المئوية % |
|----------------|-----------|------------------|
| ماجستير فأعلى  | 15        | 18.8             |
| بكالوريوس      | 65        | 81.3             |
| <b>المجموع</b> | <b>80</b> | <b>100.0</b>     |

يتضح من جدول (11) أن ما نسبته 18.8% من مجتمع الدراسة يحملون درجة الماجستير فأعلى بينما 81.3% يحملون درجة البكالوريوس وذلك لان وظيفة المراقب وظيفة حساسة في مؤسسات السلطة الوطنية لذلك يجب ان يكون المؤهل العلمي بكالوريوس فما فوق حفاظا علي المال العام.

- توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

جدول (12): سنوات الخبرة

| سنوات الخبرة             | العدد     | النسبة المئوية % |
|--------------------------|-----------|------------------|
| أقل من 5 سنوات           | 18        | 22.5             |
| من 5 إلى أقل من 10 سنوات | 39        | 48.8             |
| من 10 إلى أقل من 15 سنة  | 14        | 17.5             |
| 15 سنة فأكثر             | 9         | 11.3             |
| <b>المجموع</b>           | <b>80</b> | <b>100.0</b>     |

يتضح من جدول (12) أن ما نسبته 22.5% من مجتمع الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات، 48.8% تتراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى أقل من 10 سنوات، 17.5% تتراوح سنوات خبرتهم من 10 إلى أقل من 15 سنة، بينما 11.3% سنوات خبرتهم 15 سنة فأكثر ،حيث أنه من المفترض أن يكون لدي المراقب المالي سنوات خبرة وهذا مفنقد في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية.

### 5.3 اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية (اختبار T لعينة الواحدة، العينتين مستقلتين، التباين الأحادي) هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود أن توزيع البيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار الفرضيات حول متوسط درجة الإجابة يساوي درجة الموافقة المتوسطة الفرضية الصفرية: اختبار أن متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل الدرجة المتوسطة حسب مقياس ليكرث المستخدم.  
الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3 .

إذا كانت  $Sig > 0.05$  (Sig أكبر من 0.05) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 ، أما إذا كانت  $Sig < 0.05$  (Sig أقل من 0.05) فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن الدرجة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

#### 5.3.1 الفرضية الأولى : يؤثر تطبيق نظام محاسبي فعال تأثيراً ذو دلالة إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (12).

### جدول (13)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية "

| م   | الفقرة                                                                                                             | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الرتبة |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|--------------------------|--------|
| 1.  | يوجد نظام محاسبي في السلطة الوطنية وتوفر اللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها.                                       | 4.28            | 85.50                  | 18.52         | *0.000                   | 1      |
| 2.  | توجد مجموعة دفترية متكاملة تحقق الرقابة اللازمة علي العمليات المالية.                                              | 3.78            | 75.50                  | 7.96          | *0.000                   | 6      |
| 3.  | يتم ضبط ومراقبة العمليات المالية في السلطة الوطنية.                                                                | 4.09            | 81.75                  | 14.33         | *0.000                   | 2      |
| 4.  | يتم الالتزام بتوريد كافة الايرادات التي تحصلها السلطة لحساب الايراد العام بوزارة المالية.                          | 3.73            | 74.50                  | 7.10          | *0.000                   | 8      |
| 5.  | يتوفر في الأنظمة المالية والإدارية القدرة علي ضبط المعاملات المالية والكشف عن أية انحرافات أو تجاوزات.             | 3.61            | 72.25                  | 7.10          | *0.000                   | 9      |
| 6.  | تتميز الوسائل والإجراءات اللازمة لتنفيذ العمليات المالية بالوضوح بما يتفق مع النظم والقوانين المعمول بها.          | 3.81            | 76.25                  | 9.12          | *0.000                   | 4      |
| 7.  | يتميز النظام المحاسبي القائم بسهولة الفهم والتطبيق.                                                                | 3.74            | 74.75                  | 9.33          | *0.000                   | 7      |
| 8.  | يتوفر في نظام المعلومات المحاسبية قدرته علي توفير المعلومات المطلوبة لأغراض الفحص والمتابعة والتقييم.              | 3.80            | 76.00                  | 10.48         | *0.000                   | 5      |
| 9.  | أهداف النظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة واضحة.                                                               | 3.85            | 77.00                  | 9.35          | *0.000                   | 3      |
| 10. | يتم اعداد الموقف المالي الشهري للمؤسسة وعرضه علي وزارة المالية.                                                    | 3.01            | 60.25                  | 0.10          | 0.462                    | 10     |
| 11. | يتم تقييم النظام المحاسبي بشكل مستمر للتحقق من قدرته علي تقديم بيانات صحيحة ووافية لنشاط الجهات المشمولة بالرقابة. | 2.71            | 54.25                  | -2.81         | *0.003                   | 14     |
| 12. | يتم مراجعة الأنظمة والتأكد من تحديد سلطات ومسئوليات العاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة.                           | 2.94            | 58.75                  | -0.71         | 0.239                    | 12     |
| 13. | يتم فحص الاسس التي يتم الاعتماد عليها في تعيين المراقبين في مؤسسات السلطة والتأكد من استمرارية صلاحيتها.           | 2.88            | 57.50                  | -1.04         | 0.150                    | 13     |
| 14. | يتم تطوير النظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة.                                                                 | 2.99            | 59.75                  | -0.12         | 0.454                    | 11     |
|     | <b>جميع فقرات المجال معاً</b>                                                                                      | 3.52            | 70.31                  | 9.27          | *0.000                   |        |

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (12) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يوجد نظام محاسبي في السلطة الوطنية وتوفر اللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها " يساوي 4.28 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.50%، قيمة الاختبار 18.52 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر " يتم تقييم النظام المحاسبي بشكل مستمر للتحقق من قدرته على تقديم بيانات صحيحة وواقعية لنشاط الجهات المشمولة بالرقابة " يساوي 2.71 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 54.25%، قيمة الاختبار -2.81، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.003 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك غير موافقة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.52، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 70.31%، قيمة الاختبار 9.27، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لتفعيل الرقابة الداخلية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال حيث أن وجود نظام محاسب فعال يؤثر تأثيراً كبيراً على ضبط إيرادات ونفقات السلطة الوطنية لأنه بدون نظام محاسبي جيد لن يكون هناك رقابة فعالة حيث أن النظام المحاسبي الأساس التي تعتمد عليه الرقابة الداخلية.

**نتيجة الفرضية :**

**قبول الفرضية القائلة بـ يؤثر تطبيق نظام محاسبي فعال تأثيراً ذو دلالة إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.**

وانفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (محمد، 2009) ودراسة (كلاّب، 2004) ودراسة (حماد، 2003).

اذن نتيجة الفرضية تتفق مع جميع الدراسات السابقة المذكورة والتي تؤكد علي أهمية النظام المحاسبي في تفعيل دور الرقابة الداخلية .



5.3.2 الفرضية الثانية: يؤثر تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال تأثيراً ذو دلالة إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (13).

جدول (14)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على تفعيل دور الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية"

| م   | الفقرة                                                                                               | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الرتبة |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|--------------------------|--------|
| 1.  | يتم اجراء فحص ومراجعة العمليات المالية بعناية.                                                       | 3.83            | 76.50                  | 9.13          | *0.000                   | 5      |
| 2.  | يتم اجراء فحص ومراجعة عمليات مالية معينة يتم اختيارها بطريقة عشوائية.                                | 3.31            | 66.25                  | 2.55          | *0.006                   | 13     |
| 3.  | يتم اجراء فحص شامل يغطي جوانب العمليات المالية التي حدثت خلال العام.                                 | 3.45            | 69.00                  | 4.41          | *0.000                   | 8      |
| 4.  | يتم اجراء زيارات مفاجئة وفحص استثنائي خلال العام لمتابعة العمليات المالية الكبيرة وذات الأهمية.      | 3.08            | 61.50                  | 0.64          | 0.263                    | 14     |
| 5.  | يتم تطبيق رقابة الأداء للتحقق من الوصول الي الأهداف المرسومة بكفاءة ودون اسراف.                      | 2.81            | 56.25                  | -1.62         | 0.054                    | 17     |
| 6.  | يتم تدقيق الايرادات العامة والتأكد من صحة قبضها وتبويبها وتسجيلها ومن ايداعها في حساب الخزينة العامة | 3.85            | 77.00                  | 9.94          | *0.000                   | 3      |
| 7.  | يتم تدقيق النفقات الحكومية والتأكد من صحة صرفها وتبويبها وتسجيلها ومن توفر المخصصات المالية لها.     | 4.24            | 84.75                  | 15.09         | *0.000                   | 1      |
| 8.  | يوجد قوانين وتشريعات واضحة تضبط العمل الرقابي والعاملين فيه                                          | 3.85            | 77.00                  | 10.16         | *0.000                   | 3      |
| 9.  | يتم تطبيق معايير الرقابة الكمية للتحقق من موجودات وممتلكات المؤسسات الحكومية.                        | 3.35            | 66.92                  | 3.73          | *0.000                   | 9      |
| 10. | يتم تطبيق المراجعة المالية المسبقة قبل استكمال عمليات الصرف                                          | 4.01            | 80.25                  | 9.17          | *0.000                   | 2      |
| 11. | يتم تطبيق المراجعة المالية المستمرة خلال العام وأثناء تنفيذ العمليات المالية.                        | 3.80            | 75.95                  | 8.03          | *0.000                   | 6      |
| 12. | يتم تطبيق المراجعة المالية اللاحقة بعد الانتهاء من تنفيذ العمليات المالية.                           | 3.34            | 66.75                  | 2.96          | *0.002                   | 10     |
| 13. | يتم التأكد من تسجيل كافة المعاملات المالية في السجلات الخاصة بها.                                    | 3.80            | 75.95                  | 8.79          | *0.000                   | 6      |
| 14. | يتم تطبيق العقوبات التأديبية والجزائية الواردة في قانون هيئة الرقابة                                 | 2.96            | 59.24                  | -0.31         | 0.380                    | 16     |

| م   | الفقرة                                                                          | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (.Sig) | الرتبة |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|--------------------------|--------|
|     | المالية في حالة حدوث مخالفات مالية.                                             |                 |                        |               |                          |        |
| 15. | يتم تطبيق معايير المراجعة العامة المتعارف عليها عند تدقيق القوائم المالية.      | 3.06            | 61.25                  | 0.55          | 0.293                    | 15     |
| 16. | يتم الاسترشاد بالقواعد الرقابية المعدة من قبل المنظمات الدولية للرقابة المالية. | 2.76            | 55.13                  | -1.87         | *0.033                   | 18     |
| 17. | يتم تطبيق قواعد خاصة بالأجهزة الرقابية تحكم الاداء المهني لها.                  | 3.32            | 66.33                  | 3.35          | *0.001                   | 11     |
| 18. | يتم فحص كفاية اجراءات الرقابة المالية لإحكام الرقابة والمتابعة علي الأداء.      | 3.32            | 66.33                  | 3.13          | *0.001                   | 11     |
|     | جميع فقرات المجال معاً                                                          | 3.45            | 69.05                  | 6.68          | *0.000                   |        |

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

### من جدول (13) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " يتم تدقيق النفقات الحكومية والتأكد من صحة صرفها وتبويبها وتسجيلها ومن توفر المخصصات المالية لها " يساوي 4.24 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 84.75%، قيمة الاختبار 15.09، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.
- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة عشر " يتم الاسترشاد بالقواعد الرقابية المعدة من قبل المنظمات الدولية للرقابة المالية " يساوي 2.76 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 55.13%، قيمة الاختبار -1.87، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.033 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد انخفض عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك غير موافقة على هذه الفقرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.45، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 69.05%، قيمة الاختبار 6.68، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر علي تفعيل دور الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا

يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال إذ أن تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال يؤثر على فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.  
نتيجة الفرضية :

قبول الفرضية القائلة بـ يؤثر تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال تأثيرا ذو دلالة إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.  
وانفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (عايش، 2003) .

5.3.3 الفرضية الثالثة : يؤثر وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل تأثيرا ذو دلالة إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.  
تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (14).

### جدول (15)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " وجود دليل اجراءات وسياسات للعمل واضحة لتفعيل دور الرقابة الداخلية "

| الرتبة | القيمة الاحتمالية (Sig.) | قيمة الاختبار | المتوسط الحسابي النسبي | المتوسط الحسابي | الفقرة                                                                                                                                | م  |
|--------|--------------------------|---------------|------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1      | *0.000                   | 9.83          | 80.25                  | 4.01            | يوجد نظام رقابي واضح ومكتوب معمول به.                                                                                                 | 1. |
| 3      | *0.000                   | 11.45         | 77.75                  | 3.89            | توجد أنظمة وضوابط وتعليمات محددة ومكتوبة في مؤسسات السلطة.                                                                            | 2. |
| 2      | *0.000                   | 11.15         | 78.00                  | 3.90            | يوجد دليل اجراءات للعمل واضح ومكتوب.                                                                                                  | 3. |
| 6      | *0.000                   | 6.41          | 72.75                  | 3.64            | توجد اجراءات تفصيلية وسليمة مكتوبة لتنفيذ واجبات كل دائرة.                                                                            | 4. |
| 10     | 0.201                    | 0.84          | 62.03                  | 3.10            | يشارك العاملون في الرقابة الداخلية في المؤسسات في مراجعة التقارير المالية الصادرة عن الادارة المالية.                                 | 5. |
| 9      | *0.001                   | 3.35          | 66.50                  | 3.33            | يتم منح العاملون في دوائر الرقابة الداخلية صلاحيات واسعة لأداء أعمالهم.                                                               | 6. |
| 13     | 0.106                    | -1.26         | 57.25                  | 2.86            | يتم رفع كفاءة العاملين في ادارات الرقابة الداخلية من خلال وضع برامج تدريبية لهم بشكل دوري ومنتظم واطلاعهم علي اخر المستجدات الرقابية. | 7. |
| 8      | *0.000                   | 3.42          | 67.00                  | 3.35            | يتمتع العاملون في دوائر الرقابة الداخلية بالاستقلالية والحيادية.                                                                      | 8. |
| 12     | 0.375                    | -0.32         | 59.25                  | 2.96            | يوجد نظام فعال لتقييم أداء المراقبين الماليين في الاجهزة                                                                              | 9. |

| م   | الفقرة                                                                                                                                           | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (.Sig) | الرتبة |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|--------------------------|--------|
|     | الرقابية.                                                                                                                                        |                 |                        |               |                          |        |
| 10. | يوجد هيكل تنظيمي يحدد واجبات ومسؤوليات العاملين في العمل الرقابي.                                                                                | 3.38            | 67.50                  | 3.40          | *0.001                   | 7      |
| 11. | يتم قياس وضبط الأداء الرقابي للعاملين بالأجهزة الرقابية وفق اسس ومعايير موضوعية معتمدة لدي هذه الأجهزة.                                          | 3.08            | 61.50                  | 0.56          | 0.287                    | 11     |
| 12. | يتم التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية في كافة المعاملات المالية التي تتم في مؤسسات السلطة.                                    | 3.66            | 73.25                  | 9.05          | *0.000                   | 5      |
| 13. | يتم اعداد تقارير دورية تتضمن مجموعة الملاحظات التي تبرز خلال عمليات الرقابة ورفعها الي الجهات المختصة متضمنة المقترحات والتوصيات اللازمة بشأنها. | 3.78            | 75.70                  | 7.62          | *0.000                   | 4      |
|     | جميع المجالات السابقة معا                                                                                                                        | 3.46            | 69.14                  | 6.66          | *0.000                   |        |

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

#### من جدول (14) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى " يوجد نظام رقابي واضح ومكتوب معمول به " يساوي 4.01 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 80.25%، قيمة الاختبار 9.83، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة " يتم رفع كفاءة العاملين في ادارات الرقابة الداخلية من خلال وضع برامج تدريبية لهم بشكل دوري ومنظم واطلاعهم علي اخر المستجدات الرقابية " يساوي 2.86 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 57.25%، قيمة الاختبار -1.26، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.106 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.46، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 69.14%، قيمة الاختبار 6.66، وأن القيمة الاحتمالية (.Sig) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل واضحة لتفعيل دور الرقابة الداخلية " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف

جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال حيث أن وجود دليل اجراءات وسياسات للعمل واضحة ضروري جدا لأنه ينظم العمل الرقابي .

### نتيجة الفرضية :

قبول الفرضية القائلة بـ يؤثر وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل تأثيراً ذو دلالة إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

وانفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة ( Smith and Jones,2000) بعنوان "strengthening internal controls " ودراسة (حماد،2003) .

5.3.4 الفرضية الرابعة : تؤثر كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة تأثيراً ذو دلالة إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (15).

### جدول (16)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة علي الإيرادات والنفقات "

| م  | الفقرة                                                                                                                       | المتوسط الحسابي | المتوسط الحسابي النسبي | قيمة الاختبار | القيمة الاحتمالية (Sig.) | الرتبة |
|----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|------------------------|---------------|--------------------------|--------|
| 1. | يتم اعداد الموازنة العامة سنويا ليتم استخدامها كأداة للرقابة.                                                                | 4.16            | 83.29                  | 10.86         | *0.000                   | 2      |
| 2. | يتم اعداد الموازنة العامة وفق الاصول العلمية المتعارف عليها.                                                                 | 4.14            | 82.78                  | 11.05         | *0.000                   | 3      |
| 3. | توجد قدرة علي الافصاح الكامل عن المركز المالي لمؤسسات السلطة.                                                                | 3.61            | 72.15                  | 5.44          | *0.000                   | 9      |
| 4. | يتم الحصول علي أدلة وقرائن الاثبات الكافية لإبداء الرأي حول صحة تمثيل الحسابات الختامية والقوائم المالية الفعلية في المؤسسة. | 3.47            | 69.37                  | 4.84          | *0.000                   | 10     |
| 5. | يشارك العاملون في الرقابة الداخلية في مراجعة الموازنات بعد اعدادها.                                                          | 2.79            | 55.90                  | -1.60         | 0.057                    | 11     |
| 6. | يتم التأكد من صدور الأمر المالي الذي يتعلق بالنفقات الجارية والأمر المالي الخاص بالنفقات الرأسمالية.                         | 4.00            | 80.00                  | 11.96         | *0.000                   | 5      |
| 7. | يتم التأكد من صدور الحوالة المالية اللازمة لتغطية النفقة ومن توفر السيولة النقدية الكافية لتغطية قيمة النفقة.                | 4.03            | 80.51                  | 12.43         | *0.000                   | 4      |
| 8. | يتم التأكد من توفر المخصصات اللازمة لتغطية النفقة من واقع سجل المخصصات للوزارة أو الدائرة.                                   | 3.95            | 78.99                  | 12.12         | *0.000                   | 6      |
| 9. | يتم التأكد من صلاحية المفوض بالإنفاق وأن النفقة تقع ضمن الصلاحية المخولة له.                                                 | 4.18            | 83.54                  | 17.62         | *0.000                   | 1      |

|   |        |       |       |      |                                                                                           |     |
|---|--------|-------|-------|------|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8 | *0.000 | 7.51  | 74.94 | 3.75 | يتم الالتزام بتوريد كافة الإيرادات التي تحصلها السلطة لحساب الإيراد العام بوزارة المالية. | 10. |
| 7 | *0.000 | 8.30  | 78.23 | 3.91 | يوجد تأثير لدور الموازنة العامة علي دقة وفعالية الرقابة علي الإيرادات والنفقات.           | 11. |
|   | *0.000 | 12.04 | 76.36 | 3.82 | جميع فقرات المجال معاً                                                                    |     |

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

### من جدول (15) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة " يتم التأكد من صلاحية المفوض بالإفناق وأن النفقة تقع ضمن الصلاحية المخولة له " يساوي 4.18 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.54%، قيمة الاختبار 17.62 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة " يشارك العاملون في الرقابة الداخلية في مراجعة الموازنات بعد اعدادها " يساوي 2.79 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 55.90%، قيمة الاختبار 1.60- وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.057 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي 3.82، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 76.36%، قيمة الاختبار 12.04 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال " كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة علي الإيرادات والنفقات " دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على فقرات هذا المجال حيث أن للموازنة دور أساسي وفعال في الرقابة علي الإيرادات والنفقات حيث أن الموازنة تنظم العمل الرقابي وتعتبر أداة أساسية في ضبط نفقات وإيرادات السلطة الوطنية.

### نتيجة الفرضية:

قبول الفرضية القائلة بـ تؤثر كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة تأثيراً ذو دلالة

إحصائية علي فاعلية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

وانتقلت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (الباشا، 2005).

## تحليل جميع فقرات الاستبانة

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (16).

### جدول (17)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لجميع فقرات الاستبيان

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | قيمة الاختبار | المتوسط الحسابي النسبي | المتوسط الحسابي | البند                |
|--------------------------|---------------|------------------------|-----------------|----------------------|
| *0.000                   | 9.35          | 70.80                  | 3.54            | جميع فقرات الاستبيان |

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من جدول (16) تبين أن المتوسط الحسابي يساوي 3.54 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 70.80%، قيمة الاختبار 9.35 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر جميع الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن الدرجة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة على الفقرات بشكل عام.

### 5.3.5 الفرضية الخامسة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول فعالية الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية تغزي للمتغيرات الشخصية.

تم استخدام اختبار " T لعينتين مستقلتين" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات. كذلك تم استخدام اختبار " التباين الأحادي " لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

### توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول فعالية الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية تغزي للجنس.

من النتائج الموضحة في جدول (17) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " T - لعينتين مستقلتين " أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تغزي إلى الجنس.

جدول (18): نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " - الجنس

| القيمة الاحتمالية<br>(.Sig) | قيمة الاختبار | المتوسطات |      | المجال                                                                         |
|-----------------------------|---------------|-----------|------|--------------------------------------------------------------------------------|
|                             |               | أنثى      | ذكر  |                                                                                |
| 0.318                       | -1.005        | 3.60      | 3.48 | توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات. |
| 0.183                       | -1.343        | 3.58      | 3.39 | تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات                           |
| 0.252                       | -1.154        | 3.57      | 3.40 | وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات                                 |
| 0.323                       | -0.995        | 3.92      | 3.77 | كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات                        |
| 0.208                       | -1.268        | 3.65      | 3.49 | جميع المجالات معا                                                              |

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول فعالية الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية تغزي للمسمى الوظيفي. من النتائج الموضحة في جدول ( 18 ) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار التباين الأحادي " أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معا، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معا تعزى إلى المسمى الوظيفي.

جدول (19): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - المسمى الوظيفي

| القيمة الاحتمالية<br>(.Sig) | قيمة الاختبار | المتوسطات |            |           |          |              | المجال                                                                         |
|-----------------------------|---------------|-----------|------------|-----------|----------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------|
|                             |               | أخرى      | مراقب مالي | رئيس شعبة | رئيس قسم | مدير فما فوق |                                                                                |
| 0.286                       | 1.277         | 3.23      | 3.51       | 3.21      | 3.67     | 3.53         | توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات. |
| 0.735                       | 0.501         | 3.43      | 3.45       | 3.78      | 3.59     | 3.33         | تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات.                 |
| 0.728                       | 0.511         | 3.32      | 3.54       | 3.62      | 3.52     | 3.33         | وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات والنفقات.                       |
| 0.074                       | 2.224         | 3.72      | 4.00       | 3.91      | 3.89     | 3.51         | كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات.              |
| 0.581                       | 0.720         | 3.41      | 3.59       | 3.63      | 3.65     | 3.42         | جميع المجالات معا                                                              |



توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول فعالية الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية تغزي للمؤهل العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول (19) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " T - لعينتين مستقلتين " أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تغزي إلى المؤهل العلمي.

جدول (20): نتائج اختبار " T - لعينتين مستقلتين " - المؤهل العلمي

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | قيمة الاختبار | المتوسطات   |               | المجال                                                                         |
|--------------------------|---------------|-------------|---------------|--------------------------------------------------------------------------------|
|                          |               | بكالوريوس   | ماجستير فأعلى |                                                                                |
| 0.767                    | -0.297        | 3.52        | 3.48          | توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات. |
| 0.834                    | -0.210        | 3.46        | 3.42          | تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات.                 |
| 0.542                    | -0.612        | 3.48        | 3.37          | وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات والنفقات.                       |
| 0.521                    | -0.645        | 3.84        | 3.73          | كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات.              |
| <b>0.647</b>             | <b>-0.459</b> | <b>3.55</b> | <b>3.48</b>   | <b>جميع المجالات معاً</b>                                                      |

توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول فعالية الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية تغزي لسنوات الخبرة.

من النتائج الموضحة في جدول (20) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " التباين الأحادي " أقل من مستوى الدلالة  $\alpha \leq 0.05$  للمجالين " تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات، كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات " والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذين المجالين والمجالات مجتمعة معاً تغزي إلى سنوات الخبرة وذلك لصالح الذين سنوات خبرتهم تتراوح من 5 إلى أقل من 10 سنوات.

أما بالنسبة لباقي المجالات فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة  $0.05 \leq$  وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات مجتمع الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى سنوات الخبرة.

جدول (21): نتائج اختبار " التباين الأحادي " - سنوات الخبرة

| القيمة الاحتمالية (Sig.) | قيمة الاختبار | المتوسطات      |                          |                         |              | المجال                                                                         |
|--------------------------|---------------|----------------|--------------------------|-------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------|
|                          |               | أقل من 5 سنوات | من 5 إلى أقل من 10 سنوات | من 10 إلى أقل من 15 سنة | 15 سنة فأكثر |                                                                                |
| 0.052                    | 2.695         | 3.10           | 3.59                     | 3.60                    | 3.49         | توفر المقومات في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات. |
| *0.026                   | 3.271         | 2.93           | 3.61                     | 3.55                    | 3.37         | تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر على ضبط الإيرادات والنفقات.                 |
| 0.145                    | 1.851         | 3.05           | 3.40                     | 3.57                    | 3.46         | وجود دليل إجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات والنفقات.                       |
| *0.008                   | 4.236         | 3.22           | 3.73                     | 3.91                    | 3.98         | كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة على الإيرادات والنفقات.              |
| *0.024                   | 3.339         | 3.06           | 3.58                     | 3.64                    | 3.54         | جميع المجالات معا                                                              |

\* الفرق بين المتوسطين دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

## الفصل السادس

### النتائج والتوصيات

#### 6.1 مقدمة:

يتضمن هذا الفصل ملخصاً لأهم النتائج والتي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإحصائي الذي تم استعراضه سابقاً وكما ويتضمن هذا الفصل توصيات الباحثة والتي تأمل في أن تساهم بتفعيل الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

#### 6.1 النتائج:

من خلال التحليل الإحصائي لأداة الدراسة فإنه يمكن استنباط مجموعة من النتائج أهمها:

1. يوجد نظام محاسبي جيد في وزارات السلطة الفلسطينية وتوفر اللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها.
2. يتم ضبط ومراقبة العمليات المالية ويتوفر مجموعة دفترية متكاملة تحقق الرقابة اللازمة عليها.
3. يتم توريد كافة الإيرادات التي تحصلها السلطة لحساب الإيراد العام بوزارة المالية .
4. لا يتم تقييم للنظام المحاسبي بشكل مستمر للتحقق من قدرته علي تقديم بيانات صحيحة ووافية لنشاط الجهات المشمولة بالرقابة.
5. لا يوجد تطوير للنظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة الوطنية.
6. يتم تدقيق الإيرادات العامة والتأكد من صحة قبضها وتبويبها وتسجيلها ومن ثم ايداعها في حساب الخزينة العامة.
7. يتم تدقيق النفقات الحكومية والتأكد من صحة صرفها وتبويبها وتسجيلها ومن توفر المخصصات المالية لها.
8. توجد قوانين وتشريعات تضبط العمل الرقابي والعاملين فيه.
9. لا يتم الاسترشاد بالقواعد الرقابية المعدة من قبل المنظمات الدولية للرقابة المالية.
10. لا يتم تطبيق العقوبات التأديبية والجزائية الواردة في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في حالة حدوث مخالفات مالية.
11. يتم تطبيق نظام مراجعة داخلية جيد قادر علي ضبط الإيرادات والنفقات.
12. يوجد نظام رقابي واضح ومكتوب معمول به بالإضافة الي أنظمة وضوابط محددة ومكتوبة في مؤسسات السلطة ولكن يوجد به قصور.
13. يوجد دليل اجراءات للعمل واضح ومكتوب.
14. توجد اجراءات تفصيلية ومكتوبة لتنفيذ واجبات كل دائرة.

15. لا توجد برامج تدريبية بشكل دوري ومنتظم لاطلاع العاملين في ادارات الرقابة الداخلية علي اخر المستجدات الرقابية.
16. وجود دليل اجراءات وسياسات للعمل لضبط النفقات والايرادات.
17. يتم اعداد الموازنة سنويا ليتم استخدامها كأداة للرقابة.
18. يتم التأكد من صدور الامر المالي الذي يتعلق بالنفقات الجارية والامر المالي الخاص بالنفقات الرأسمالية.
19. يتم التأكد من صدور الحوالة المالية اللازمة لتغطية النفقة ومن توفر السيولة النقدية الكافية لتغطية قيمة النفقة.
20. يتم التأكد من توفر المخصصات اللازمة لتغطية النفقة .
21. للموازنة دور أساسي وفعال في الرقابة علي النفقات والايرادات وتعتبر أداة أساسية .
22. ضعف اجراءات الرقابة المالية المطبقة.
23. عدم توفر المؤهلات العلمية و العملية لبعض العاملين بالأجهزة الرقابية.
24. عدم وجود أدلة وبرامج عمل رقابية.

### 6.3 التوصيات:

في ضوء ما توصلت اليه الدراسة وبناء على النتائج السابقة فإن الباحثة تقترح التوصيات التالية:

1. تطوير النظام المحاسبي وتقييمه بشكل مستمر للتحقق من قدرته علي تقديم بيانات صحيحة ووافية لنشاط الجهات المشمولة بالرقابة.
2. تطوير القوانين والتشريعات التي تضبط العمل الرقابي.
3. تطبيق العقوبات التأديبية والجزائية الواردة في قانون هيئة الرقابة المالية في حالة حدوث مخالفات مالية.
4. الاسترشاد بالقواعد الرقابية المعدة من قبل المنظمات الدولية للرقابة المالية.
5. تطوير نظام المراجعة الداخلية لأهميته القصوى في تفعيل دور الرقابة الداخلية.
6. وضوح الأنظمة والسياسات الرقابية والعمل علي تطويرها.
7. وضع برامج تدريبية بشكل دوري ومنتظم للعاملين في ادارات الرقابة الداخلية.
8. اشراك العاملين في الرقابة الداخلية في مراجعة الموازنات بعد اعدادها.
9. اعداد تقارير رقابية دورية ومنتظمة للجهات العليا.
10. اختيار مراقبين مؤهلين علميا وعمليا عند التعيين.
11. تطوير برامج عمل رقابية .

## المراجع

### المراجع العربية:

1. ابو المكارم، وأخرون، "المحاسبة الحكومية والقومية" 1996م.
- 2.الاتحاد الدولي للمحاسبين، المبادئ الأساسية للتدقيق منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2001 م.
- 3.احمر، اسماعيل حسين، "المحاسبة الحكومية" الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2003م.
- 4.بدوي، عبد السلام،"الرقابة علي المؤسسات العامة، دراسة تحليلية لوسائل الرقابة علي القطاع العام ووحدته الانتاجية"، مكتبة الانجلو المصرية، 1993م.
- 5.توفيق، جميل أحمد، "مذكرات في ادارة الأعمال" دار الجامعات المصرية، 1974م.
- 6.جربوع، يوسف، "أساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات" الطبعة الثانية، غزة.
- 7.جمعة، أحمد حلمي ، المدخل الي التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.
- 8.جمعة، أحمد حلمي ،البرغوثي ،سمير، "دور المدقق الداخلي في ادارة المخاطر في البنوك التجارية الاردنية\_ دراسة ميدانية المؤتمر العلمي السنوي الدولي السابع" ، جامعة الزيتونة الاردنية، عمان، 2007م.
- 9.جمعة، أحمد حلمي، "المدخل الي التدقيق الحديث" الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005م.
- 10.جمعة، أحمد حلمي، "المدخل الي التدقيق والتأكد وفقا لمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012م.
- 11.الجندي، نجيب، "الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" مكتبة جامعة طنطا، 1981م.
- 12.حجازي، محمد أحمد "المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة" مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية، الطبعة الثانية، الاردن، 1995م.
- 13.حجازي، محمد أحمد، "المحاسبة الحكومية والادارة المالية العامة" الطبعة الرابعة، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن ، 1998م.
- 14.حجازي، محمد، "اقتصاديات المالية العامة" بدوان للنشر، 1985م.
- 15.حجازي، وجدي حامد، "أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي وتطبيقي" دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2010م.
- 16.حماد، طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة ،شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية" الجزء الثاني، الرقابة الداخلية وأدلة الاثبات، الدار الجامعية، 2004م.

17. حويو، ابراهيم محمد" مذكرات حول المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية في المشروعات العامة "اللقاء العلمي حول تقويم نظم الرقابة الداخلية في المشروعات العامة في طرابلس من 21-28/12/1991م.
18. الذنبيات، على عبد القادر، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية نظرية وتطبيق " الطبعة الاولى، المكتبة الوطنية، عمان، 2006م.
19. الرمحي، نواف، "المحاسبة الحكومية" دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009م.
20. الساعي، مهيب ، وهبي ، عمرو، "علم تدقيق الحسابات "الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 1991م.
21. السقا، السيد أحمد، "المراجعة الداخلية، الجوانب المالية والتشغيلية" اصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض، 1997م.
22. سلامة، مصطفى صالح، "الرقابة الداخلية والمالية" الطبعة الأولى ، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010م.
- 23.
24. شريف، على، "مبادئ الإدارة\_ مدخل الأنظمة في تحليل العملية الادارية، الدار الجامعية، 2001م.
25. الصباح، عبد الرحمن، "مبادئ الرقابة الادارية، المعايير والتقييم والتصحيح " دار زهران للنشر والتوزيع 1997م.
26. الصبان، محمد ، وآخرون ،"الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري وتطبيقي "الدار الجامعية، الاسكندرية.
27. الصبان، محمد سمير "نظرية المراجعة واليات التطبيق" الدار الجامعية ،الاسكندرية، 2003.
28. الصحن، عبد الفتاح ، وآخرون "الرقابة ومراجعة الحسابات "النسخة الأخيرة، مؤسسة شباب الجامعة، 1989م.
29. الصحن، عبد الفتاح ،"مبادئ واسس المراجعة علما وعملا " مؤسسة شباب الجامعة، 1971م.
30. عاشور، حسين، "مقدمة في بحوث العمليات" الطبعة الرابعة، فلسطين، 2002م.
31. عبد الله، خالد أمين، "تدقيق الحسابات من الناحية العملية" عمان، معهد الدراسات المصرفية ، 2005م.
32. عبد الله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات "الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2000م.
33. العلاق، بشير، "اسس الادارة الحديثة نظريات ومفاهيم" دار اليازوري، عمان، 1999م.

34. على، عبد الوهاب نصر، السيد، شحاته، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال: الواقع والمستقبل" دار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006م.
35. الغمري، ابراهيم، "دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والتدريبية" دار الجامعات المصرية، 1982م.
36. القبيلات، حمدي سليمان، "الرقابة الادارية والمالية علي الأجهزة الحكومية " الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2010م.
37. القراء، "مكونات الرقابة الداخلية"، العدد الثالث عشر، يونيو، 2002م.
38. الكفراوي، عوف محمود، "الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق" مطبعة الانتصار، 1998م.
39. ماهر، أحمد، "التخطيط التنفيذي" الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.
40. مجلة صامد الاقتصادي، "من أولويات المجلس التشريعي" لقاء مع رئيس المجلس التشريعي الفلسطيني، دار الكرمل للنشر والتوزيع، العدد 159، عمان، سبتمبر 1997م.
41. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، العدد 28، يونيو 1996م.
42. محمد، محمد توفيق، "دراسات في المراجعة، الرقابة الداخلية" عين شمس، القاهرة، 1983م.
43. محمود، رأفت، وأخرون "علم تدقيق الحسابات" دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، 2011م.
44. محمود، رأفت سلامة" المحاسبة الحكومية " دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2011م.
45. المريض، على عبد السلام "مذكرات حول المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية في المشروعات العامة" اللقاء العلمي حول تقويم نظم الرقابة الداخلية في المشروعات العامة في طرابلس من 21-28/12/1991م.
46. المعهد الأمريكي للمحاسبين، الرقابة الداخلية، عناصر النظام المتكامل وأهميته لكل من الادارة والمراجع الخارجي \_تقرير لجنة اجراءات المراجعة الخاصة تعريب د. محمد عباس حجازي، 1981م.
47. المغربي، كامل أحمد، " المدخل لإدارة الأعمال \_ اسس ووظائف" الاردن، مكتبه عمان، 1974م.
48. ناشد، سوزي، "الوجيز في المالية العامة" دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000م.



- 49.نظمي، ايهاب، العزب، هاني، "تدقيق الحسابات الاطار النظري" الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2012م.
- 50.الوقاد، سامي، وآخرون، "تدقيق الحسابات 1" الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010م.
- رسائل الدكتوراه والماجستير:
1. حماد، أكرم، "تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي"، رسالة دكتوراه، السودان، 2003م.
2. كلاب، سعيد يوسف، "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، 2004م.
3. شاهين، على عبد الله "آفاق تخطيط وتقويم أداء العمل الرقابي باللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية دراسة تطبيقية علي المصارف التجارية" رسالة ماجستير، جامعة الفاتح، طرابلس، 1995م.
- 4.الباشا، عوني، "سبل تفعيل دور الرقابة الداخلية لضبط الأداء الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية"، رسالة ماجستير، 2005م.
- 5.بنود، خالد، "دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية الجهاز المركزي للرقابة، الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، رسالة ماجستير، 2004م.
- 6.أبو ماضي، كامل أحمد، "مدى فعالية اساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، 2004م.
- 7.أبو هدف، ماجد، "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية"، رسالة ماجستير، 2006م.
- 8.السخلة، محمد، "مدى تطبيق الرقابة الداخلية في وزارة الصحة في مدينة نابلس"، رسالة ماجستير، 2009م.
- 9.السيد، علاء الدين، "اطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية في وزارة التربية والتعليم والمديريات التابعة لها في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، 2004م.
10. عايش، يوسف، "مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في احكام الرقابة علي أداء أنشطة وكالة الغوث الدولية في غزة"، رسالة ماجستير، 2003م.

## المراجع الأجنبية:

- 1-certo Samuel c., Modern Management quality, ethic, and the global environment , 1989.
- 2-American Institute of certified public accountants, statements on auditing standards , copyright 1981.
- 3-Brink,V.Z. and H.Witt, modern internal auditing appraising operation and controls, 4 edition, Ronald press ,1982.
- 4-Koontz H., and O'Donell c., principles of management new York :Mc Graw, Hill book co.,1965.
- 5-Brigham Eugene F., Gapenski Louis c., financial management theory and practice, FPG international, 1994, Florida, U.S.A.

ملحق رقم (1)

### قائمة بأسماء المحكمين

| م.م | الاسم          | الوظيفة                                   |
|-----|----------------|-------------------------------------------|
| 1.  | أ.د. علي شاهين | أستاذ بالجامعة الاسلامية                  |
| 2.  | أ.د. حمدي زعرب | أستاذ بالجامعة الاسلامية                  |
| 3.  | د. سمير صافي   | أستاذ بالجامعة الاسلامية                  |
| 4.  | د. جبر الداعور | أستاذ بجامعة الأزهر                       |
| 5.  | أ. علي الجديبة | مدير في الرقابة الداخلية في وزارة المالية |



الجامعة الإسلامية - غزة  
عمادة الدراسات العليا  
برنامج ماجستير محاسبة وتمويل

استبانة حول دراسة بعنوان

## مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية علي نفقات وإيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

إعداد الطالبة

هناء أبو كميل

إشراف

أ.د. سالم حلس

استبانة للتعرف علي مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية علي نفقات وإيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية

السادة الكرام/

أرجو منكم التكرم بمساعدتي للتعرف علي مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية علي نفقات وإيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية وذلك من خلال الإجابة على أسئلة هذه الاستبانة، وذلك من واقع خبرتكم العملية ، علماً بأن المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل في منتهى السرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

| الجزء الأول: بيانات عامة |                  |                                        |                                     |                                    |                                                                   |
|--------------------------|------------------|----------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| 1                        | الجنس            | <input type="checkbox"/> ذكر           | <input type="checkbox"/> انثي       |                                    |                                                                   |
| 2                        | المسمى الوظيفي   | <input type="checkbox"/> مدير فما فوق  | <input type="checkbox"/> رئيس قسم   | <input type="checkbox"/> رئيس شعبة | <input type="checkbox"/> مراقب مالي <input type="checkbox"/> أخري |
| 3                        | المؤهل العلمي    | <input type="checkbox"/> ماجستير فأعلى | <input type="checkbox"/> بكالوريوس  | <input type="checkbox"/> دبلوم     |                                                                   |
| 4                        | عدد سنوات الخبرة | <input type="checkbox"/> أقل من 5سنوات | <input type="checkbox"/> 5-10 سنوات | <input type="checkbox"/> 10-15 سنة | <input type="checkbox"/> 15سنة فأكثر                              |

| الجزء الثاني                                                                                                      |                          |                          |                          |                          |                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| العوامل التي تؤثر علي مدي فاعلية نظام الرقابة الداخلية علي نفقات وإيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية               |                          |                          |                          |                          |                                                                                                            |
| بناءً على خبرتك في مجال الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية يرجى إيداء الرأي في الأسئلة التالية: |                          |                          |                          |                          |                                                                                                            |
| (1)                                                                                                               | (2)                      | (3)                      | (4)                      | (5)                      |                                                                                                            |
|                                                                                                                   |                          |                          |                          |                          | <b>1</b> ما مدي توفر المقومات الاتية في النظام المحاسبي المعمول به في السلطة لضبط الإيرادات والنفقات؟      |
|                                                                                                                   | متوفرة بدرجة محدودة      | متوفرة بدرجة متوسطة      | متوفرة                   | متوفرة جدا               | غير متوفرة                                                                                                 |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 1 يوجد نظام محاسبي في السلطة الوطنية وتوفر اللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها                              |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 2 توجد مجموعة دفترية متكاملة تحقق الرقابة اللازمة علي العمليات المالية                                     |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 3 يتم ضبط ومراقبة العمليات المالية في السلطة الوطنية                                                       |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 4 يتم الالتزام بتوريد كافة الإيرادات التي تحصلها السلطة لحساب الإيراد العام بوزارة المالية                 |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 5 يتوفر في الأنظمة المالية والإدارية القدرة علي ضبط المعاملات المالية والكشف عن أية انحرافات أو تجاوزات    |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 6 تتميز الوسائل والإجراءات اللازمة لتنفيذ العمليات المالية بالوضوح بما يتفق مع النظم والقوانين المعمول بها |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 8 يتميز النظام المحاسبي القائم بسهولة الفهم والتطبيق                                                       |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 9 يتوفر في نظام المعلومات المحاسبية قدرته علي توفير المعلومات المطلوبة لأغراض الفحص والمتابعة والتقييم     |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 10 أهداف النظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة واضحة                                                     |
| <input type="checkbox"/>                                                                                          | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 11 يتم اعداد الموقف المالي الشهري للمؤسسة وعرضه علي وزارة المالية                                          |

|                          |                          |                          |                          |                          |                                                                                                                   |    |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تقييم النظام المحاسبي بشكل مستمر للتحقق من قدرته علي تقديم بيانات صحيحة ووافية لنشاط الجهات المشمولة بالرقابة | 12 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم مراجعة الأنظمة والتأكد من تحديد سلطات ومسئوليات العاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة                           | 13 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم فحص الاسس التي يتم الاعتماد عليها في تعيين المراقبين في مؤسسات السلطة والتأكد من استمرارية صلاحيتها           | 14 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطوير النظام المحاسبي المطبق في مؤسسات السلطة                                                                 | 15 |

| (1)                      | (2)                      | (3)                      | (4)                      | (5)                      | ما مدى تطبيق نظام مراجعة داخلية فعال قادر علي ضبط الإيرادات والنفقات؟                                |    |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| غير متوفرة               | متوفرة بدرجة محدودة      | متوفرة بدرجة متوسطة      | متوفرة                   | متوفرة جدا               |                                                                                                      |    |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم اجراء فحص ومراجعة العمليات المالية بعناية                                                        | 1  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم اجراء فحص ومراجعة عمليات مالية معينة يتم اختيارها بطريقة عشوائية                                 | 2  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم اجراء فحص شامل يغطي جوانب العمليات المالية التي حدثت خلال العام                                  | 3  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم اجراء زيارات مفاجئة وفحص استثنائي خلال العام لمتابعة العمليات المالية الكبيرة وذات الأهمية       | 4  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق رقابة الأداء للتحقق من الوصول الي الأهداف المرسومة بكفاءة ودون اسراف                       | 5  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تدقيق الإيرادات العامة والتأكد من صحة قبضها وتبويبها وتسجيلها ومن ايداعها في حساب الخزينة العامة | 6  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تدقيق النفقات الحكومية والتأكد من صحة صرفها وتبويبها وتسجيلها ومن توفر المخصصات المالية لها      | 7  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يوجد قوانين وتشريعات واضحة تضبط العمل الرقابي والعاملين فيه                                          | 8  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق معايير الرقابة الكمية للتحقق من موجودات وممتلكات المؤسسات الحكومية                         | 9  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق المراجعة المالية المسبقة قبل استكمال عمليات الصرف                                          | 10 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق المراجعة المالية المستمرة خلال العام وأثناء تنفيذ العمليات المالية                         | 11 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق المراجعة المالية اللاحقة بعد الانتهاء من تنفيذ العمليات المالية                            | 12 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم التأكد من تسجيل كافة المعاملات المالية في السجلات الخاصة بها                                     | 13 |

|                          |                          |                          |                          |                          |                                                                                                                                                 |     |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق العقوبات التأديبية والجزائية الواردة في قانون هيئة الرقابة المالية في حالة حدوث مخالفات مالية                                         | 14  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق معايير المراجعة العامة المتعارف عليها عند تدقيق القوائم المالية                                                                       | 15  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم الاسترشاد بالقواعد الرقابية المعدة من قبل المنظمات الدولية للرقابة المالية                                                                  | 16  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم تطبيق قواعد خاصة بالأجهزة الرقابية تحكم الاداء المهني لها                                                                                   | 17  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم فحص كفاية اجراءات الرقابة المالية لإحكام الرقابة والمتابعة علي الأداء                                                                       | 18  |
| (1)                      | (2)                      | (3)                      | (4)                      | (5)                      | ما مدى وجود دليل اجراءات وسياسات للعمل وضبط الإيرادات والنفقات؟                                                                                 | III |
| غير متوفرة               | متوفرة بدرجة محدودة      | متوفرة بدرجة متوسطة      | متوفرة                   | متوفرة جدا               |                                                                                                                                                 |     |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يوجد نظام رقابي واضح ومكتوب معمول به                                                                                                            | 1   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | توجد أنظمة وضوابط وتعليمات محددة ومكتوبة في مؤسسات السلطة                                                                                       | 2   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يوجد دليل اجراءات للعمل واضح ومكتوب                                                                                                             | 3   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | توجد اجراءات تفصيلية وسليمة مكتوبة لتنفيذ واجبات كل دائرة                                                                                       | 4   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يشارك العاملون في الرقابة الداخلية في المؤسسات في مراجعة التقارير المالية الصادرة عن الادارة المالية                                            | 5   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم منح العاملون في دوائر الرقابة الداخلية صلاحيات واسعة لأداء أعمالهم                                                                          | 6   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم رفع كفاءة العاملين في ادارات الرقابة الداخلية من خلال وضع برامج تدريبية لهم بشكل دوري ومنظم واطلاعهم علي اخر المستجدات الرقابية             | 7   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتمتع العاملون في دوائر الرقابة الداخلية بالاستقلالية والحيادية.                                                                                | 8   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يوجد نظام فعال لتقييم أداء المراقبين الماليين في الاجهزة الرقابية                                                                               | 9   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يوجد هيكل تنظيمي يحدد واجبات ومسؤوليات العاملين في العمل الرقابي                                                                                | 10  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم قياس وضبط الأداء الرقابي للعاملين بالأجهزة الرقابية وفق اسس ومعايير موضوعية معتمدة لدي هذه الأجهزة                                          | 11  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية في كافة المعاملات المالية التي تتم في مؤسسات السلطة                                    | 12  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم اعداد تقارير دورية تتضمن مجموعة الملاحظات التي تبرز خلال عمليات الرقابة ورفعها الي الجهات المختصة متضمنة المقترحات والتوصيات اللازمة بشأنها | 13  |

| (1)                      | (2)                      | (3)                      | (4)                      | (5)                      | ما مدى كفاءة تطبيق الموازنة العامة كأداة للرقابة علي الإيرادات والنفقات؟                                                    | IV |
|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| غير متوفرة               | متوفرة بدرجة محدودة      | متوفرة بدرجة متوسطة      | متوفرة                   | متوفرة جدا               |                                                                                                                             |    |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم اعداد الموازنة العامة سنويا ليتم استخدامها كأداة للرقابة                                                                | 1  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم اعداد الموازنة العامة وفق الاصول العلمية المتعارف عليها                                                                 | 2  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | توجد قدرة علي الافصاح الكامل عن المركز المالي لمؤسسات السلطة                                                                | 3  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم الحصول علي أدلة وقرائن الاثبات الكافية لإبداء الرأي حول صحة تمثيل الحسابات الختامية والقوائم المالية الفعلية في المؤسسة | 4  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يشارك العاملون في الرقابة الداخلية في مراجعة الموازنات بعد اعدادها                                                          | 5  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم التأكد من صدور الأمر المالي الذي يتعلق بالنفقات الجارية والأمر المالي الخاص بالنفقات الرأسمالية                         | 6  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم التأكد من صدور الحوالة المالية اللازمة لتغطية النفقة ومن توفر السيولة النقدية الكافية لتغطية قيمة النفقة                | 7  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم التأكد من توفر المخصصات اللازمة لتغطية النفقة من واقع سجل المخصصات للوزارة أو الدائرة                                   | 8  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم التأكد من صلاحية المفوض بالإنفاق وأن النفقة تقع ضمن الصلاحية المخولة له                                                 | 9  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يتم الالتزام بتوريد كافة الإيرادات التي تحصلها السلطة لحساب الإيراد العام بوزارة المالية                                    | 10 |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | يوجد تأثير لدور الموازنة العامة علي دقة وفعالية الرقابة علي الإيرادات والنفقات                                              | 11 |

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحثة



**ملحق (3)**  
**قانون هيئة الرقابة المالية والإدارية**  
**قانون رقم ( 17 ) لسنة 1995 بشأن هيئة الرقابة العامة**

رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بعد الاطلاع على القانون رقم ( 5 ) لسنة 1995 بشأن نقل السلطات والصلاحيات، وعلى القرار رقم ( 1 ) لسنة 1994م بشأن استمرار العمل بالقوانين الصادرة قبل 1967/6/5، وعلى النظام الدستوري لقطاع غزة الصادر سنة 1962م ولا سيما المادة ( 68 ) منه، وعلى قانون ديوان المحاسبة رقم ( 28 ) لسنة 1952م وتعديلاته المعمول به في الضفة الغربية، وعلى القرار رقم ( 22 ) لسنة 1994م، بشأن إنشاء هيئة الرقابة العامة، وعلى القرار رقم ( 301 ) لسنة 1995م بتعيين رئيس لهيئة الرقابة العامة، وبعد موافقة مجلس السلطة، وبناء على ما تقتضيه المصلحة العامة، أصدرنا القانون التالي :-

**(الفصل الأول )**

**تعريف وأحكام عامة**

**مادة ( 1 )**

يكون للكلمات والعبارات التالية الواردة في هذا القانون المعاني المخصصة لها أدناه ما لم تدل القرينة على غير ذلك .السلطة: السلطة الوطنية الفلسطينية .رئيس السلطة: رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية .الهيئة: هيئة الرقابة العامة .رئيس الهيئة: رئيس هيئة الرقابة العامة .نائب الرئيس: نائب رئيس هيئة الرقابة العامة .

**مادة ( 2 )**

هيئة الرقابة العامة هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة وتخضع لإشرافه المباشر وتتولى اختصاصاتها على النحو الوارد في هذا القانون .وتهدف الهيئة إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلاله كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج .

## (الفصل الثاني )

### تشكيل هيئة الرقابة العامة

#### مادة ( 3 )

تشكل الهيئة من رئيس ونائب رئيس وعدد كاف من الوظائف الرقابية والوظائف المساعدة ويكون تعيين رئيس الهيئة ونائبه بقرار من رئيس السلطة .

#### مادة ( 4 )

لا يجوز لأي من رئيس الهيئة أو نائبه، أثناء توليه منصبه أن يتولى أي وظيفة عامة أخرى . كما لا يجوز له ولو بطريق غير مباشر - أن يشتري أو يستأجر مالا من أموال السلطة ولو بطريق المزد العلفي، أو أن يؤجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقايضها عليه . كما لا يجوز له أن يشارك في التزامات تعقدها السلطة أو المؤسسات أو الهيئات العامة ولا أن يجمع بين وظيفته وعضوية مجلس إدارة أية شركة أو مؤسسة أو هيئة . ولا يسري هذا الحظر على التعامل الذي يتم طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة .

#### مادة ( 5 )

يشرف رئيس الهيئة على أعمال الهيئة الإدارية والمالية والفنية وعلى العاملين بها ويصدر القرارات اللازمة لتنظيم وإدارة أعمالها ويمثل الهيئة أمام القضاء وفي علاقاتها مع الغير وفي حالة غيابه أو خلو منصبه يحل محله نائبه .

#### مادة (6)

يضع رئيس الهيئة الهيكل التنظيمي للهيئة ويحدد وحداتها الرئيسية والمساعدة ويعين اختصاصاتها ويصدر بهذا الهيكل قرار من رئيس السلطة .

## (الفصل الثالث )

### الجهات الخاضعة للرقابة

#### مادة ( 7 )

تكون الجهات التالية خاضعة لرقابة الهيئة - : وزارات وأجهزة السلطة المختلفة . الهيئات والمؤسسات العامة والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها . المؤسسات الخاصة والشركات التي تساهم فيها السلطة أو تتلقى مساعدة منها أو المؤسسات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للسلطة . وحدات الحكم المحلي وتتمثل في البلديات والمجالس القروية وغيرها . ولرئيس السلطة إخضاع جهات أخرى إلى رقابة الهيئة كما يجوز له استثناء بعض الجهات من هذه الرقابة .

## مادة ( 8 )

تقوم الهيئة بفحص ومراجعة حسابات وأعمال أية جهة لا تخضع لرقابتها بمقتضى أحكام هذا القانون بناءً على تكليف خاص بذلك من رئيس السلطة أو بقرار من مجلس الوزراء أو إذا نص قانون آخر على ذلك . وللهيئة أن تضمن تقريرها السنوي أية ملاحظات بشأن الحسابات والأعمال المشار إليها .

## ( الفصل الرابع )

### مباشرة الهيئة لاختصاصاتها

## مادة ( 9 )

مع عدم الإخلال بحق الجهة الإدارية في الرقابة تمارس الهيئة الوظائف الرقابية الآتية :- الرقابة المالية . الرقابة الإدارية وتقويم الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة . الرقابة القانونية .

## مادة ( 10 )

في مجال الرقابة المالية تباشر الهيئة اختصاصاتها على الوجه الآتي :- مراقبة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة عدا البند ( 3 ) من المادة ( 7 ) (من هذا القانون من ناحية الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامها بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بطريقة نظامية وفقاً للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والنظم المحاسبية المتعارف عليها والقواعد العامة للموازنة . مراجعة حسابات المعاش والمكافآت وصرفيات التأمين والضمان الاجتماعي والإعانات والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها . الرقابة على الجهات الواردة بالبند رقم ( 3 ) من المادة ( 7 ) من هذا القانون وتتضمن مراجعة الحسابات الختامية والمراكز المالية والميزانيات للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقة النشاط وفقاً للمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها مع إيداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق أحكام القوانين واللوائح والقرارات والتثبت من سلامة تطبيق القواعد المحاسبية وصحة دفاترها وسلامة إثبات توجيه العمليات المختلفة بما يتفق والأصول المحاسبية في تحقيق النتائج المالية السليمة . مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات وأية بدالات أخرى وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها 0-5مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الخاضعة لرقابة الهيئة للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح بالإضافة للسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها السلطة وما يقتضيه ذلك من التأكد من توريد أصل السلفة وفوائدها إلى خزنة السلطة في حالة الاقتراض 0-6مراجعة العقود والمناقصات المعقودة مع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة 7- بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها 8-مراجعة

الحسابات الختامية والموازنات العامة للسلطة ولمختلف الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة-9 .مراجعة وتدقيق أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى مما لم يرد ذكره في البنود السابقة والاطلاع على المعاملات الحسابية والمالية في أي دور من أدوارها ولأعضاء الهيئة حق الاتصال المباشر بالموظفين الموكول إليهم أمر هذه الحسابات .

#### مادة ( 11 )

في مجال الرقابة الإدارية وتقويم الأداء تباشر الهيئة اختصاصاتها على الوجه الآتي :- متابعة تنفيذ القوانين والتأكد من أن القرارات واللوائح والأنظمة السارية وافية لتحقيق الغرض منها .بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم الإدارية والمالية التي تعرقل السير المنتظم للأجهزة العامة واقتراح وسائل تلافيها .متابعة تنفيذ الخطة ومدى نجاحها في تحقيق الأهداف المحددة .الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية التي تقع من العاملين أثناء مباشرتهم لواجبات ووظائفهم أو بسببها .التحقق من قيام أجهزة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها للتثبت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها .متابعة وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة والرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية .متابعة تنفيذ المشروعات والاستثمارية بالتكاليف المقدرة وطبقاً للتوقيت الزمني المحدد لها، وعلى الوجه المحدد في الخطة .متابعة حركات أسعار السلع والخدمات وخاصة السلع التموينية والاستهلاكية وغيرها ومقارنتها مع الأسعار في فترات سابقة .متابعة تنفيذ اتفاقيات القروض والمنح مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية والبنوك .تتبع التغيير في الاستهلاك والادخار والدخل القومي وأن التغيير يتم طبقاً للخطة .

#### مادة ( 12 )

أما في مجال الرقابة القانونية تكون مباشرة الهيئة لاختصاصها على الوجه الآتي :- الكشف والتحقيق في المخالفات الإدارية والمالية التي تقع في الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وفحص ومراجعة القرارات الصادرة من ذوي الاختصاص في شأن هذه المخالفات للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بالنسبة لتلك المخالفات ويكون لموظفي الوظائف الرقابية في الهيئة في سبيل ممارسة الاختصاصات سلفة الذكر صفة الضبطية القضائية مع الاستعانة برجال الضبطية القضائية الآخرين وغيرهم من ذوي الخبرة .على الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة موافاة الهيئة بجميع المخالفات المالية والإدارية التي تقع من العاملين والإجراءات التي اتخذت بحقهم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اكتشافها .إذا ارتأت الهيئة تقديم أحد العاملين إلى المساءلة، على الجهة المختصة اتخاذ الإجراء اللازم خلال ثلاثين يوماً من تاريخ طلب الهيئة وموافاتها بما تم اتخاذه بحقه .

### مادة ( 13 )

والهيئة في سبيل مباشرة اختصاصاتها ما يلي - : بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون عن الإهمال في أداء واجبات الوظيفة ومقترحاتهم فيما يعن لهم أو يلمسونه بقصد تحسين الخدمات وانتظام سير العمل وسرعة إنجازه وكذلك بحث ودراسة ما تنشره الصحافة من شكاوى وتحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال والاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال وكذلك ما تتعرض له وسائل الإعلام المختلفة في هذه النواحي .حق الطلب والاطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو بيانات أو أوراق أو الحصول على صور منها من الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بما فيها البيانات التي يعتبر تداولها سرياً واستدعاء من ترى سماع أقوالهم طبقاً للقوانين والأنظمة السارية .يجوز لرئيس الهيئة أو نائبه أن يطلب وقف الموظف عن أعمال وظيفته أو تخليه عنها مؤقتاً إذا اقتضت المصلحة العامة ذلك ويصدر قرار الإيقاف من الجهة المختصة طبقاً للقوانين والأنظمة السارية .يجوز للهيئة أن تقوم بالمراقبة لمباشرة اختصاصاتها بوسائلها المختلفة كلما رأت مقتضى لذلك، وإذا أسفرت المراقبة عن أمور تستوجب التحقيق الجنائي أحيلت الأوراق إلى النيابة العامة بموافقة رئيس الهيئة وإذا كان الموظف الذي سيحال إلى التحقيق بدرجة مدير عام أو أعلى يتعين الحصول على موافقة رئيس السلطة .وفي جميع الأحوال توافي النيابة العامة الهيئة العامة بما أسفرت عنه التحقيق .إذا تبين للهيئة نتيجة الرقابة مخالفات مالية أو إدارية أو إهمال في أداء واجبات الوظيفة لدى إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة يقوم رئيس الهيئة بإرسال كتاب إلى هذه الجهة يبين فيها نوع المخالفات أو الإهمال ومشفوعاً برأيه حول الموضوع .

### (الفصل الخامس)

#### المخالفات المالية

### مادة ( 14 )

تعتبر من المخالفات المالية في تطبيق أحكام هذا القانون ما يلي - : مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في القوانين واللوائح المعمول بها .مخالفة القواعد والإجراءات الخاضعة بتنفيذ الموازنة العامة للسلطة وضبط الرقابة على تنفيذها .مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وشؤون المخازن وكذا جميع القواعد والإجراءات والنظم المالية والمحاسبية السارية .كل تصرف خاطئ عن عمد أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبلغ من أموال السلطة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للسلطة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية أو الاقتصادية . عدم موافاة الهيئة بصورة من العقود أو الاتفاقات أو المناقصات التي يقتضي تنفيذ هذا القانون موافاتها بها .عدم موافاة الهيئة بالحسابات ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها في المواعيد

المقررة أو بما تطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون لها الحق في فحصها أو مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقاً للقانون .

#### مادة ( 15 )

كل موظف يرتكب أيّاً من المخالفات المالية، أو يساهم في ارتكابها، أو يسهل وقوعها، أو يتستر على مرتكبها، أو يتراخى في الإبلاغ عنها، يعاقب تأديبياً، مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجنائية أو المدنية عند الاقتضاء . وفي جميع الأحوال، تتخذ الجهات المختصة ما يلزم من إجراءات لاسترداد المبالغ التي تم صرفها دون وجه حق. وكذلك إلزام المخالف برد المبالغ المختلصة، أو التي تسبب في ضياعها على خزانة السلطة، أو أي من الجهات الأخرى الخاضعة لرقابة الهيئة .

#### مادة ( 16 )

لا يعفى الموظف من العقوبة التأديبية، استناداً إلى أمر رئيسه، إلا إذا ثبت أن ارتكابه المخالفة كان تنفيذاً لأمر كتابي صادر إليه من رئيسه، وعلى الرغم من قيامه بتنبيه هذا الرئيس كتابة إلى المخالفة، وفي هذه الحالة تكون المسؤولية على من أصدر الأمر .

#### مادة ( 17 )

على جميع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، إبلاغ الهيئة ووزارة المالية وديوان الموظفين العام فور اكتشافها لأية مخالفة مالية لديها، أو أي حادث من شأنه أن تترتب عليه خسارة مالية للسلطة، أو ضياع حق من حقوقها، أو يعرض أصولها الثابتة أو المنقولة للضياع أو التلف على أية وجه، وذلك لاتخاذ الإجراءات الواجبة طبقاً لهذا القانون، ودون إخلال بما يجب أن تتخذه تلك الجهات من إجراءات أخرى .

#### مادة ( 18 )

عدم الرد على ملاحظات الهيئة أو مراسلاتها بصفة عامة أو التأخر في الرد عليها عن المواعيد المقررة في هذا القانون بغير عذر مقبول ويعتبر في حكم عدم الرد الإجابة بطريقة الغرض منها المماثلة أو التسويق . إخفاء بيانات يطلبها أعضاء الهيئة أو الامتناع عن تقديمها إليهم أو رفض إطلاعهم عليها مهما كانت طبيعتها وكذلك من يمتنع عن تنفيذ طلب الاستدعاء0 التأخير دون مبرر في إبلاغ الهيئة خلال الموعد المحدد في هذا القانون بما تتخذه الجهة المختصة في شأن المخالفة المالية التي تبلغ إليها بمعرفة الهيئة. التباطؤ في العمل الإداري والتخاذل في سير المرفق العام. سوء أداء الخدمة.

## ( الفصل السادس )

### التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة

#### مادة ( 19 )

على وزارة المالية موافاة الهيئة بالحسابات الختامية للسلطة وبياناتها التفصيلية ومشروعات قوانين ربطها . وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة موافاتها بميزانياتها وحساباتها الختامية وما يجري عليها من تسويات وتعديلات إضافية والحسابات المالية والربع سنوية والشهرية ونتائج الجرد السنوي للمخازن التابعة لها وتقارير الإنجاز .

#### مادة ( 20 )

على ممثلي وزارة المالية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة والمسؤولين الماليين في هذه الجهات إخطار الهيئة بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية وذلك خلال شهر من تاريخ وقوعها .

#### مادة ( 21 )

على رؤساء الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة إبلاغ الهيئة بما يقع في هذه الجهات من وقائع الاختلاس أو السرقة أو التبيد أو الإلتلاف أو الحريق أو الإهمال وما في حكمها يوم اكتشافها وعليهم أيضاً أن يوافقوا الهيئة بالقرارات الصادرة بشأنها فور صدورها وكذلك - أ- موافاة الهيئة بالبيانات والمؤشرات اللازمة لمتابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء طبقاً للنظم والنماذج التي تعدها الهيئة . ب- الرد على ملاحظات الهيئة خلال شهر من تاريخ إبلاغ هذه الجهات بها . ج- تزويد الهيئة بجميع القوانين والقرارات والأنظمة والتعليمات التي تصدرها هذه الجهات .

#### مادة ( 22 )

على الجهات التي تقوم بتنفيذ مشروعات استثمارية موافاة الهيئة بصورة من دراسة الجدوى لكل مشروع استثماري وكذلك بأية تعديلات تطرأ على هذه الدراسة وأسبابها أثناء تنفيذ المشروع .

#### مادة ( 23 )

يقوم أعضاء الهيئة بأعمالهم في مكاتبهم أو في مكاتب الجهات ذات العلاقة أو في ميادين العمل وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة تهيئة المكان اللازم لموظفي الهيئة في مكاتبها عندما يطلب إليها ذلك وأن تقدم لهم وسائل الراحة والخدمات الدائرية المختلفة مثلما تقدم لموظفيها .

#### مادة ( 24 )

على الجهات الواردة بالبند ( 3 ) من المادة ( 7 ) من هذا القانون عرض ملاحظات الهيئة على مجالس إدارتها المختصة خلال شهر على الأكثر من تاريخ إبلاغها بها وعلى الجمعيات العمومية حال انعقادها .

## (الفصل السابع )

### تقارير الهيئة

#### مادة ( 25 )

تقوم الهيئة بتزويد رئيس السلطة بأية بيانات أو معلومات أو دراسات يطلبها منها وبأي عمل إضافي آخر يعهد به إليها. ولرئيس الهيئة في حدود اختصاصه أن يزود الوزراء ورؤساء الأجهزة الأخرى والهيئات والمؤسسات والجمعيات العامة والشركات والمجالس البلدية والقروية بأية بيانات أو معلومات أو دراسات تتعلق بأعمالهم . يرفع رئيس الهيئة إلى رئيس السلطة تقارير دورية يدون فيها ملاحظاته واقتراحاته عن الجهات الخاضعة لرقابته مع بيان المخالفات المرتكبة والمسئولية المترتبة عليها وذلك لاتخاذ ما يراه بشأنها ولرئيس الهيئة في أي وقت أن يقدم لرئيس السلطة تقارير خاصة بشأن بعض الأمور التي يرى أنها من الخطر والأهمية بحيث تستلزم سرعة النظر فيها . يرفع رئيس الهيئة نتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية ويرسلها إلى رئيس السلطة والى وزارة المالية والجهات المعنية .

## ( الفصل الثامن )

### نظام العاملين في الهيئة

#### مادة ( 26 )

تنقسم وظائف هيئة الرقابة العامة للوظائف التالية) :- (أ) وظائف رقابية) .ب) وظائف مساعدة .

#### مادة ( 27 )

يشترط فيمن يشغل إحدى الوظائف الرقابية (1) :- أن يكون متمتعاً بالجنسية الفلسطينية من أبوين يتمتعان بهذه الجنسية ومتمتعاً بالأهلية المدنية (2) . أن يكون حاصلاً على مؤهل عالٍ من إحدى الجامعات أو المعاهد العليا المعترف بها (3) . أن يكون محمود السيرة وحسن السمعة . ألا يكون قد سبق عليه في جناية أو جنحة مخلة بالشرف أو الأمانة ولو كان قد رد إليه اعتباره . ألا يكون متزوجاً من أجنبية ما لم يحصل على إذن بذلك من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية .

#### مادة ( 28 )

يصدر رئيس السلطة الوطنية بناء على اقتراح رئيس الهيئة لائحة تنظيم شؤون الموظفين في الوظائف الرقابية من حيث التعيين، النقل، التدريب، الترقيات، الرواتب، وإنهاء الخدمة وأحكام التأديب وغيرها .

#### مادة ( 29 )

تسري على الموظفين بالوظائف المساعدة بالهيئة أحكام قانون الخدمة المدنية .



### مادة ( 30 )

يؤدي رئيس الهيئة ونائبه قبل مباشرة العمل اليمين القانونية التالية أمام رئيس السلطة " : أقسم بالله العظيم، أن أقوم بعملتي بإخلاص وأمانة وأن أخدم وطني وألا أخالف القوانين والأنظمة السارية ".  
ويؤدي باقي أعضاء الوظائف الرقابية اليمين القانونية أمام رئيس الهيئة .

### (الفصل التاسع )

#### أحكام ختامية

### مادة ( 31 )

يضع رئيس الهيئة القواعد الخاصة بتنظيم حسابات الهيئة ونظام الصرف والجرد وغير ذلك من الشؤون المالية والإدارية . كما يضع رئيس الهيئة مشروع موازنة تفصيلية للهيئة ويرسلها لرئيس السلطة لمناقشتها واعتمادها ثم يدرجها وزير المالية ضمن موازنة السلطة .

### مادة ( 32 )

يكون لرئيس الهيئة السلطات المخولة لوزير المالية المنصوص عليها في القوانين واللوائح الخاصة باستخدام الاعتمادات المقررة بموازنة الهيئة وفي تنظيمها وإدارة أعمالها وكل ما يتعلق بشؤون العاملين بها .

### مادة ( 33 )

في حالة وقوع خلاف بين الهيئة وإحدى الجهات الخاضعة لرقابتها يعرض موضوع الخلاف على رئيس السلطة للفصل فيه .

### مادة ( 34 )

يلغى قانون ديوان المحاسبة رقم ( 28 ) لسنة 1952 المشار إليه وتؤول صلاحيات واختصاصات ديوان المحاسبة أينما وردت إلى الهيئة كما يلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القانون .

### مادة ( 35 )

يصدر رئيس الهيئة اللوائح والقرارات اللازمة لتنفيذ هذا القانون بعد اعتمادها من رئيس السلطة .

### مادة ( 36 )

على جميع الجهات المختصة، كل فيما يخصه، تنفيذ أحكام هذا القانون، ويعمل به بعد ثلاثين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية .

صدر بمدينة غزة بتاريخ 1995/12/31 ميلادية الموافق 9/ شعبان/ 1416 هجرية ياسر

عرفات رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية

## ملحق رقم (4) قانون الموازنة العامة

قانون رقم (7) لسنة 1998 م بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية

رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بعد الاطلاع على القانون رقم 39 لسنة 1962 بشأن تنظيم الميزانية العامة المعمول به في محافظات الضفة الغربية، وعلى مشروع القانون المقدم من لجنة الموازنة والشؤون المالية العامة بالمجلس التشريعي. وبناء على موافقة المجلس التشريعي، أصدرنا القانون التالي:

### الفصل الأول

#### تعريف وأحكام عامة

##### مادة (1)

في تطبيق أحكام هذا القانون يكون للكلمات والعبارات الآتية المعاني المخصصة لها أدناه ما لم تدل القرينة على خلاف ذلك. السلطة الوطنية: السلطة الوطنية الفلسطينية، الرئيس: الرئيس السلطة الوطنية، مجلس الوزراء: مجلس وزراء السلطة الوطنية، المجلس التشريعي: المجلس التشريعي الفلسطيني، الوزارة: وزارة المالية، الوزير: وزير المالية، الوزير المختص: الوزير فيما يختص بوزارته والدوائر المرتبطة به، المؤسسة: أية وزارة سلطة أو هيئة أو مؤسسة عامة تتمتع بالشخصية الاعتبارية وذات استقلال مالي وإداري ولا تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية، المؤسسة العامة: أية سلطة أو هيئة أو مؤسسة عامة في فلسطين تتمتع بالشخصية الاعتبارية وتدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية، الموازنة العامة: برنامج مفصل لنفقات السلطة الوطنية وإيراداتها لسنة مالية معينة ويشمل التقديرات السنوية لإيرادات السلطة الوطنية والمنح والقروض والمتحصلات الأخرى لها والنفقات والمدفوعات المختلفة. موازنة المؤسسة: موازنة أية مؤسسة والتي تشمل التقديرات السنوية للمقبوضات "بما فيها تحويلات السلطة الوطنية" والنفقات والمدفوعات الأخرى. موازنة الهيئات المحلية: موازنة أي هيئة محلية والتي تشمل التقديرات السنوية للمقبوضات (بما فيها تحويلات السلطة الوطنية) والنفقات والمدفوعات الأخرى لها. السنة المالية: تبدأ من أول كانون الثاني (يناير) وتنتهي في الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول (ديسمبر) من كل سنة ميلادية. النظام المحاسبي: مجموعة القواعد والأسس والإجراءات التنظيمية التي تقرها وزارة المالية لتنظيم وقيد وتسجيل جميع المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات المختلفة ويعمل به في جميع الوزارات والمؤسسات العامة التابعة للسلطة الوطنية. الأموال العامة: الأموال النقدية والعينية المنقولة وغير المنقولة العائدة للوزارات

والمؤسسات العامة والمؤسسات والهيئات المحلية بالسلطة الوطنية. الإيرادات: وتشمل الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية والمنح وأية إيرادات أخرى تحصل عليها السلطة الوطنية. الإيرادات الضريبية: وتشمل الضرائب على الدخل والأرباح والضرائب المحلية على السلع والخدمات وأية ضرائب أخرى قد تفرض من وقت إلى آخر. الإيرادات غير الضريبية: وتشمل الأرباح من الشركات المملوكة للسلطة الوطنية أو المساهمة فيها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وكذلك الرسوم الإدارية والغرامات والمصادرات والإيرادات غير الضريبية الأخرى. إيرادات الهيئات المحلية: وتشمل الإيرادات الضريبية والإيرادات غير الضريبية والمنح والتحويلات من السلطة الوطنية وأية إيرادات أخرى تحصل عليها الهيئات المحلية. المنح: وتشمل المنح المحلية والخارجية سواء كانت نقدية أو عينية. النفقات: وتشمل النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية والتطويرية. النفقات الجارية: وتشمل الرواتب والأجور والعلاوات والنفقات التشغيلية والتحويلية للوزارات والمؤسسات العامة والأجهزة التنفيذية الأخرى للسلطة الوطنية. النفقات الرأسمالية: وتشمل امتلاك الأصول الرأسمالية والتحويلات الرأسمالية للمشاريع والنفقات التطويرية الأخرى. الصناديق الخاصة: الهيئات المالية العامة والوحدات المحاسبية القائمة بقانون من أجل تحقيق أغراض عامة ومحددة والتي يتم إعداد مقبوضاتها ونفقاتها خارج الصندوق الموحد للسلطة الوطنية وفقاً للمادة (11) من هذا القانون ضمن موازنات السلطة الوطنية أو الهيئات المحلية. دائرة الموازنة: الجهة المسؤولة في وزارة المالية عن: إعداد الموازنة العامة للسلطة الوطنية وموازنات المؤسسات ومتابعتها في جميع مراحلها بما في ذلك متابعة التنفيذ. إعداد النماذج والإجراءات والجدول الزمنية لتقديم تقديرات الإيرادات والنفقات من قبل الوزارات والمؤسسات العامة والمؤسسات والهيئات المحلية. وضع التعاميم المتعلقة بإعداد الموازنة. دائرة الخزينة: الجهة المسؤولة في وزارة المالية عن: وضع القواعد والإجراءات التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة والموازنات المحلية والصناديق الخاصة وموازنات المؤسسات العامة والمؤسسات ووضع الترميز المحاسبي للمعاملات المالية (البند المالي) الخاص بها بما يتفق وتبويب وتصنيف الموازنة العامة. إدارة النقدية وتنظيم الترتيبات المصرفية للسلطة الوطنية. إدارة مصادر التمويل المختلفة وتنظيمها ورقابتها وضبطها. تجميع الحسابات الدورية والسنوية للمعاملات المالية للوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة وإصدار التقارير الدورية لها. حساب الخزينة العام: الحساب المركزي الذي تديره وزارة المالية وتودع فيه جميع المقبوضات وتصرف منه جميع المدفوعات المتعلقة بالسلطة الوطنية. حساب الإيرادات العام: حساب خاص تديره وزارة المالية لدى أي بنك ويتم إيداع الإيرادات فيه بصورة مؤقتة لتحويلها إلى حساب الخزينة العام. الحساب الختامي: الحساب الذي يتم إعداده وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ووفقاً للنظام المحاسبي الموحد، ويمثل بيان لحساب الموازنة ونتيجة تنفيذها كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية. المركز المالي النقدي:

بيان للوضع المالي للسلطة الوطنية في لحظة زمنية معينة أو نهاية السنة المالية ويتضمن جانب الموجودات بما فيها السيولة النقدية لدى السلطة الوطنية وجانب المطلوبات والالتزامات تجاه الغير وفق الأسس والمعايير المحاسبية المعتمدة في التشريعات المرعية. فائض الموازنة والعجز: مجموع الإيرادات مطروحاً منها النفقات، والقروض مطروحاً منها التسديدات، يسمى فائض الموازنة العامة إذا كانت الأولى أكبر من الأخيرة، ويسمى عجزاً إذا كانت الأخيرة أكبر من الأولى. الموظف المالي: كل موظف معين من قبل السلطة الوطنية ويناظر به تحمل مسؤولية استلام أموال عامة أو حفظها أو إنفاقها أو مراقبتها أو القيام بتنظيم الدفاتر والمستندات المالية وإجراء القيود المحاسبية أو ترحيلها للسجلات والبطاقات والنماذج المقررة لذلك. وكذلك كل موظف يناظر به مهام إدارة الأموال العامة وإعداد حسابات التكاليف والتحليل والتخطيط المالي. جهاز التدقيق الداخلي: مجموعة الأفراد الذين تعينهم وزارة المالية لتدقيق المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات في الوزارات والمؤسسات العامة وفق نظام محدد الغرض ويكون تابع لوزارة المالية مباشرة. ديوان الرقابة المالية والإدارية: جهاز الرقابة الخارجي الذي يقوم بالتدقيق والرقابة على جميع الوزارات والمؤسسات العامة والهيئات المحلية والصناديق الخاصة والمؤسسات. وحدات الرقابة المالية: مجموعة الأفراد التابعة لديوان الرقابة المالية والإدارية.

## مادة (2)

يسمى هذا القانون قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية للسلطة الوطنية ويهدف إلى تنظيم إعداد وإقرار وتنفيذ ومراقبة الموازنة العامة في مختلف مراحلها وكذلك تنظيم الشؤون المالية للسلطة الوطنية.

## مادة (3)

يقدم مجلس الوزراء مشروع قانون الموازنة العامة إلى المجلس التشريعي قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية. يحيل المجلس التشريعي المشروع إلى لجنة الموازنة والشؤون المالية لدراسته وإبداء الرأي فيه تفصيلاً وترفع توصياتها بشأنه إلى المجلس. ج- يعقد المجلس التشريعي جلسة خاصة لمناقشة مشروع قانون الموازنة العامة على ضوء تقرير اللجنة وتوصياتها فيقر المشروع بالتعديلات قبل بدء السنة المالية الجديدة أو يعيده إلى مجلس الوزراء في مدة أقصاها شهر من تاريخ تقديمها إليه مصحوباً بملاحظات المجلس التشريعي لإجراء التعديلات المطلوبة وإعادته إلى المجلس التشريعي خلال مدة أقصاها أسبوعان من تاريخ الإحالة لإقرارها. د- يتم التصويت على الموازنة باباً باباً. هـ- بما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون لا يجوز إجراء المناقلة بين أبواب الموازنة إلا بموافقة المجلس التشريعي.

#### مادة (4)

إذا لم يتيسر إقرار مشروع قانون الموازنة العامة قبل بدء السنة الجديدة يكون للوزارة سلطة تحصيل الإيرادات وفق الآليات والشروط والمعدلات المنصوص عليها في التشريعات المرعية ويستمر الإنفاق باعتمادات شهرية بنسبة 12/1 (واحد من الاثنى عشر) لكل شهر من موازنة السنة المالية المنصرمة بحد أقصى مدته ثلاثة أشهر.

#### مادة (5)

يحدد قانون الموازنة العامة وسائل استخدام فائض الموازنة أو تمويل العجز، ويمول عجز الموازنة العامة بواسطة تخفيض النفقات أو زيادة الإيرادات أو بواسطة اقتراض محلي أو خارجي.

#### مادة (6)

تؤدي جميع الإيرادات والمقبوضات الخاصة بالسلطة الوطنية إلى حساب الخزينة العامة وتدخل ضمن الموازنة العامة ما لم يرد نص في القانون على خلاف ذلك ولا يخصص أي جزء من الأموال العامة أو ينفق منها لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون.

#### مادة (7)

لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، ولا تدخل في بابهما أنواع الرسوم التي تتقاضاها دائرة الخزينة مقابل ما تقوم به الجهات التنفيذية في السلطة الوطنية من خدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بالأموال العامة.

#### مادة (8)

لا يجوز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في هذا القانون.

#### مادة (9)

لمجلس الوزراء أن يضع أنظمة مراقبة إنفاق الأموال العامة وتنظيم وحفظ الموجودات العامة.

#### مادة (10)

تكون لوزارة المالية مسؤولية إدارة حساب الخزينة العام وتعمل وفق تعليمات الوزير.

#### الفصل الثاني

#### حساب الخزينة العام للسلطة الوطنية

#### مادة (11)

تنشئ وتحفظ الوزارة بصندوق موحد للسلطة الوطنية يسمى "حساب الخزينة العام" تتدفق إليه كل الإيرادات والقروض والمنح والمتحصلات الأخرى للسلطة الوطنية، وتتدفق منه كل مدفوعات السلطة الوطنية ما عدا ما ذكر في المادة (17).

### مادة (12)

لا تدفع أية نفقات من حساب الخزينة العامة إلا بموجب مخصصات يحددها القانون.

### مادة (13)

تحفظ المصادرة النقدية للصندوق الموحد في حساب واحد، يشار إليه بحساب الخزينة العام لدى سلطة النقد الفلسطينية.

### مادة (14)

لا يحق لأية من الوزارات أو المؤسسات العامة أو أية جهة تنفيذية أخرى في السلطة الوطنية فتح حسابات لها لدى سلطة النقد الفلسطينية أو أي بنك آخر إلا بإذن خطي من الوزارة.

### مادة (15)

باستثناء ما ورد فيه نص ضمن أحكام هذا القانون أو أي قانون أو تشريع آخر، لا يحق لأي فرد أو مؤسسة عامة أو أية جهة تنفيذية أخرى في السلطة الوطنية دفع أية مبالغ من الصندوق الموحد أو عقد أي التزام يترتب عليه دفع أية مبالغ لاحقاً.

### مادة (16)

في حالة التزام قانوني بتسديد مبلغ دخل الصندوق الموحد قبل صدور هذا القانون فإن السداد يتم حتى لو لم يكن هناك مخصص له.

### مادة (17)

ما لم يكن هناك استثناء خاص بقانون أو باتفاقية دولية أو بعقد قانوني فإن كل إيرادات السلطة الوطنية تحول بالكامل وفوراً إلى الصندوق الموحد، ويمكن إنشاء صناديق خاصة عندما يتطلب القانون أو الاتفاقيات الدولية أو العقود القانونية ذلك، ويجب أن تحفظ كل الموارد النقدية للصناديق الخاصة في حساب الخزينة العام وفقاً لأحكام القانون.

### مادة (18)

يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمراقبة إيرادات ونفقات الوزارات والمؤسسات العامة والمؤسسات والهيئات المحلية والصناديق الخاصة وطرق تحصيلها وصرفها وعليه تقديم تقرير سنوي شامل للرئيس والمجلس التشريعي تتضمن جميع الملاحظات والآراء والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها.

## الفصل الثالث

### إعداد الموازنة وتقديمها واعتمادها

### مادة (19)

الموازنة العامة هي : الأداة المالية الأساسية وبرنامج عمل السلطة الوطنية التفصيلي للنفقات والإيرادات لمختلف النشاطات المقدره لسنة مالية معينة لتحقيق الأهداف والسياسات المالية

والاقتصادية والاجتماعية، وما لم يكن هناك استثناء بحكم القانون أو اتفاقية دولية أو عقد قانوني، فإن الموازنة العامة تحتوي على الصندوق الموحد وكل الصناديق الخاصة.

### مادة (20)

تتولى دائرة الموازنة العامة المسؤوليات والمهام التالية:- أ- إعداد الموازنة العامة السنوية للوزارات والمؤسسات العامة وموازنات المؤسسات في السلطة الوطنية بما في ذلك موازنة التمويل ومتابعتها في جميع مراحلها. ب- إعداد نظام جدول تشكيلات الوظائف السنوي للوزارات والمؤسسات العامة وبالتنسيق معها. ج- القيام بالدراسات والأبحاث التي يتطلبها إعداد الموازنة العامة وتنفيذها. د- دراسة احتياجات الوزارات والمؤسسات العامة والمؤسسات للقوى البشرية على مختلف المستويات والمهن والخدمات والتخصصات. هـ- دراسة ومناقشة وتقييم جميع الطلبات وكافة البرامج والأعمال والمشاريع التي يطلب رصد مخصصات لها بعد التأكد من جدواها الاقتصادية ومواءمتها للسياسات المالية المعتمدة. و- التأكد من عدم الازدواج في التخصص والبرامج والتمويل ولها أن تطلب المعلومات اللازمة لتمكينها من القيام بمهامها. ز- الاطلاع على كافة الوثائق والعقود المالية والحسابات للوزارات والمؤسسات العامة. ح- تحضير بلاغ إعداد الموازنة العامة متضمناً شرحاً مفصلاً وواضحاً لجميع الإجراءات اللازمة لإعدادها، والإيضاحات والبيانات الضرورية لذلك مع تحديد الأسس والمعايير المعتمدة لطلب رصد المخصصات بالإضافة إلى البرنامج الزمني لمراحل إعداد الموازنة العامة لحين إقرارها. ط- المشاركة في تقييم الأوضاع المالية والاقتصادية والنقدية ويقدم الوزير تقريراً بذلك إلى مجلس الوزراء ليتمّ على ضوءه تحديد أبعاد الموازنة العامة للسنة المالية القادمة. ي- المشاركة مع الجهات المختصة الأخرى في إعداد خطط التنمية. ك- العمل على إعداد وتطوير وتحديث التشريعات المالية والإدارية بالتعاون مع الجهات ذات الاختصاص. ل- العمل على وضع معايير قياس مستوى الأداء في تنفيذ جميع المشاريع والبرامج التي ترصد مخصصات لها في قانون الموازنة العامة. م- إعداد مشروع ملحق الموازنة العامة بأية مخصصات إضافية تزيد على المخصصات المرصودة في قانون الموازنة العامة يتم إقراره وفق الأصول. ن- تحضير وإعداد وتطوير النماذج المخصصة لإعداد الموازنة العامة للوزارات والمؤسسات العامة بالإضافة إلى وضع وتصنيف وتبويب وتصنيف الموازنة العامة على أن تعتمد الوزارة النظام المحاسبي الموحد في عمليات التبويب والتصنيف لبيانات الحسابات والحساب الختامي والمركز المالي والنقدي للوزارات والمؤسسات العامة بما يتفق مع تصنيف الموازنة العامة وبنودها ورموزها.

### مادة (21)

يتضمن مشروع قانون الموازنة العامة ما يلي:- أ- جداول تتضمن إجمالي الإيرادات والنفقات المقررة للسنة المالية المقبلة وفق التبويب المتبع في تنظيم الموازنة العامة. ب- جدول يبين خلاصة

الموازنة العامة للسنة المالية المقبلة حسب تصنيف الإيرادات والنفقات. ج- جداول توضح بإيجاز إعادة تقدير الإيرادات والنفقات لآخر سنتين تسبق سنة الموازنة حسب الأبواب والفصول وفق التبويب المعتمد. د- جداول تتضمن النفقات المقدرة للسنة المالية المقبلة حسب الأبواب والفصول وفق التبويب المعتمد. هـ- جدول يوضح بإيجاز الوضع المالي والنقدي لحساب الخزينة العام. و- جدول يوضح ما للسلطة الوطنية وما عليها من ديون أو قروض قصيرة أو طويلة الأجل داخلية أو خارجية والخطط المقترحة لتحصيلها أو تسديدها. ز- جدولاً يوضح مساهمات السلطة الوطنية واستثماراتها في الهيئات والشركات المحلية وغير المحلية. ح- وصفاً موجزاً لبرامج السلطة الوطنية وخططها وأهدافها للسنة المالية المقبلة ضمن بيان الموازنة الذي يقدمه الوزير. ط- أي إيضاحات أخرى يرى مجلس الوزراء إضافتها.

#### مادة (22)

على الوزارات والمؤسسات العامة والمؤسسات التقيد التام بالتعليمات التي تضعها دائرة الموازنة لإعداد مشروع قانون الموازنة العامة ومشروع نظام جدول تشكيلات الوظائف وأية تعليمات أخرى لتمكين دائرة الموازنة العامة من القيام بمهامها على أكمل وجه.

#### مادة (23)

تعتبر الوزارات والمؤسسات العامة مسؤولة عن صحة الأرقام والبيانات والمعلومات والجداول المقدمة من قبلها لدائرة الموازنة.

#### مادة (24)

على جميع الوزارات والمؤسسات العامة تزويد دائرة الموازنة العامة بجميع البيانات والمعلومات والجداول والإيضاحات التي تطلبها دون تأخير.

#### مادة (25)

تقدم الوزارة بالتعاون مع الجهات المختصة في الأول من شهر تموز (يونيو) من السنة المالية الجارية تقريراً وتحليلاً شاملاً إلى مجلس الوزراء حول الوضع المالي العام مع توقعات موضوعية لحركة الموارد والالتزامات خلال الفترة المتبقية من السنة المالية والتوصيات لوضع سياسات للاستجابة للتطورات الاقتصادية المتوقعة، ويسترشد مجلس الوزراء بهذا التقرير في وضع المؤشرات والسياسات الخاصة لإعداد الموازنة العامة للسنة المالية القادمة.

#### مادة (26)

تبدأ دائرة الموازنة بإعداد تعميم الموازنة على أساس المؤشرات والسياسات الخاصة لمجلس الوزراء، ويجب أن يصدر التعميم في الأول من شهر تموز (يوليو) من السنة المالية الجارية ويستعرض التعميم التوقعات المالية والاقتصادية الشاملة للسنة المالية القادمة وكذلك المؤشرات والسياسات الاقتصادية والمالية التي حددتها السلطة الوطنية وحدود الإيرادات التي يجب أن تقدر



الموازنات على أساسها كما ويتضمن التعميم أسقف النفقات التي يجب على الوزارات والمؤسسات العامة تقدير موازنتها على ضوءها وكذلك الخطوط العريضة والواضحة والتعليمات والنماذج والمعلومات والجدول الزمني لإعداد تقديرات الموازنة العامة للسنة القادمة.

### مادة (27)

تقوم دائرة الموازنة بوضع وتصنيف وتبويب وتوصيف هيكل الموازنة والحسابات الخاصة به من أجل وضع أساس سليم للإدارة المالية ولنظام المعلومات الخاص بالعمليات المالية، ويجب أن تصنف حسابات الصندوق الموحد والصناديق الخاصة للسلطة الوطنية بما يتفق مع هيكل تصنيف الموازنة والحسابات.

### مادة (28)

النماذج والمعلومات التي يتضمنها تعميم الموازنة يجب أن تشمل على التالي: أ- كشف يوضح تقديرات النفقات لكل بند رئيسي من هيكل الموازنة كما يلي: الإنفاق الفعلي للسنة المالية السابقة. الإنفاق الفعلي للأشهر الستة الأولى والإنفاق المتوقع للأشهر الستة المتبقية من السنة المالية الجارية. تقديرات النفقات للسنة المالية القادمة. ويكون الإنفاق الفعلي في كل حالة مقارناً بالاعتمادات المقابلة له في الموازنة العامة. ب- كشف ملحق لمتطلبات الرواتب والأجور لجميع الوزارات والمؤسسات العامة، ويرفق عند الطلب كشف الوظائف وأسماء ورواتب العاملين فيها. ج- كشف منفصل يوضح فيه متطلبات القوى البشرية الإضافية التي يترتب عليها التزامات مالية إضافية مع تقديم التبرير الكامل لمثل تلك الزيادات. د- كشف بالاحتياجات المالية لشراء السلع والخدمات ويجب أن يتفق مع التعليمات والمعايير الصادرة عن الوزارة. هـ- كشف احتياجات التمويل الرأسمالي طويل المدى ويجب أن تكون مقترحات المشاريع الرأسمالية الجديدة مدعومة بتقرير كامل وبالوثائق المناسبة، ويجب أن تكون متطلبات تمويل المشاريع الرأسمالية تحت التنفيذ متفقة مع برنامج جدول النفقات الرأسمالية كما حدده دائرة الموازنة ويتم تحديث هذا الجدول بالأخذ في الاعتبار العمل السابق والنفقات وزيادة الأسعار. و- كشف يوضح تقديرات الإيرادات لكل بند رئيسي من هيكل الموازنة كما يلي: - الإيرادات الفعلية للسنة المالية السابقة. الإيرادات الفعلية للسنة الأولى وتوقعات الإيرادات للسنة أشهر المتبقية من السنة المالية الجارية. تقديرات الإيرادات للسنة المالية القادمة على أساس التعرف والمعايير المطبقة حالياً. إيرادات لمقترحات جديدة ولتعديل التعرف وتقديرات الإيرادات الناتجة عن هذه المقترحات ويتم مقارنة الإيرادات الفعلية بالتقديرات المقابلة لها في كل حالة.

### مادة (29)

تعد دائرة الخزينة كشوفاً بالمتدفقات النقدية المؤقتة عن التحويلات الحكومية وخدمات الدين من الأصول المالية من حيث تحصيل الفوائد والأصل.

### مادة (30)

تدرس دائرة الموازنة تقديرات الإيرادات والنفقات والإقراض بالتشاور مع الوزارات والمؤسسات العامة ذات الاختصاص وتضع مسودة الموازنة العامة النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار الأولويات التي وضعها مجلس الوزراء والموارد والعناصر الأخرى ذات العلاقة، وتقدم الموازنة في النصف الأول من تشرين أول (أكتوبر) من السنة المالية الجارية كقانون لمجلس الوزراء للدراسة والاعتماد.

### مادة (31)

أ- يقدم مجلس الوزراء في الأول من تشرين الثاني (نوفمبر) الموازنة العامة المقترحة للسنة المالية القادمة للمجلس التشريعي لمراجعتها وإقرارها وإصدارها في قانون الموازنة العامة السنوي. ب- يقدم الوزير تقريراً إلى المجلس التشريعي بشأن مشروع قانون الموازنة العامة الجديدة متضمناً السياسة المالية المتبعة، والمرتكزات الأساسية للمشروع. ج- يقدم رئيس لجنة الموازنة والشؤون المالية تقريراً إلى المجلس التشريعي بملاحظات اللجنة بشأن ما ورد في مشروع قانون الموازنة العامة وما ورد في تقرير الوزير توطئة لاستكمال إجراءات إقرار مشروع قانون الموازنة العامة الجديدة. د- تستكمل إجراءات مناقشة مشروع الموازنة العامة وإقراره وإصداره كقانون قبل بداية السنة المالية الجديدة.

### مادة (32)

يتضمن مشروع قانون الموازنة كشفاً مصنفاً للإيرادات التقديرية والنفقات المقترحة لكل وزارة أو مؤسسة عامة. ويحدد الكشف الإيرادات والنفقات الفعلية للسنة المالية السابقة والتقديرات المعدلة للسنة المالية الجارية. كما يحتوي القانون أيضاً على المقترحات المتعلقة بجمع إيرادات إضافية من خلال الإجراءات الضريبية وغير الضريبية الجديدة والاقتراض الجديد لمواجهة أي عجز بالموازنة ويجب أن ينظر إلى مستوى العجز المتوقع كحد أعلى.

### مادة (33)

المقترحات التي يتضمنها مشروع قانون الموازنة العامة المتعلقة بالمشاريع الرأسمالية تحت التنفيذ يجب أن تشمل عملية تقييم التقدم الفعلي في ضوء الأهداف المخططة وكشفاً بالاحتياجات المالية للسنوات المالية القادمة وفي حالة المشاريع الرأسمالية الجديدة، يجب أن يحتوي مشروع قانون الموازنة العامة على مبررات وتفاصيل تنفيذها حتى تمكن المجلس التشريعي من اتخاذ القرارات الملائمة بشأنها.

#### مادة (34)

تكون تقديرات تحصيل الإيرادات التي تظهر في مشروع قانون الموازنة للسنة المالية القادمة على أساس التحصيل الفعلي للإيرادات طبقاً لقوانين الإيرادات المطبقة خلال السنة المالية الحالية.

#### مادة (35)

يجب أن ينظر إلى المخصصات المقررة في قانون الموازنة العامة، على إنها المبالغ القصوى، ويجب أن لا تتجاوز النفقات الفعلية هذه المخصصات.

#### مادة (36)

إذا لزم أي تعديل على بنود قانون الموازنة العامة أو إضافة بنود يترتب عليهما إضافة مخصصات جديدة يجب إعدادها كملحق موازنة وتقديم من مجلس الوزراء إلى المجلس التشريعي للمصادقة عليها وإصدار القانون بها.

#### مادة (37)

لمواجهة متطلبات التمويل غير المتوقعة والطارئة خلال السنة المالية يجب اعتماد مبلغ احتياطي مناسب في قانون الموازنة ليوضع تحت تصرف مجلس الوزراء. ويدرس الوزير الطلبات المقدمة من الوزارات والمؤسسات العامة لتمويلها من هذا الاحتياطي لتقديمها مع توصياته إلى مجلس الوزراء لاتخاذ القرار بشأنها.

#### مادة (38)

ينشر قانون الموازنة العامة بعد إقراره من المجلس التشريعي للإعلام العام والجمهور.

#### مادة (39)

تتبع موازنات الهيئات المحلية من حيث التصنيف والتشكيل والترميز هيكل تصنيف حسابات الموازنة المعد من قبل الوزارة.

#### مادة (40)

في حالة موازنة الهيئات المحلية فإن الصلاحيات التي يمارسها مسؤول دائرة الخزينة من حيث تنفيذ قانون الموازنة العامة يمارسها الموظف المسؤول المقابل في الهيئات المحلية.

### الفصل الرابع

#### تنفيذ الموازنة

#### مادة (41)

فيما يخص تنفيذ الموازنة تتولى الوزارة المسؤوليات والمهام التالية:- 1- وضع الأنظمة وتحديد الإجراءات والتوثيق والحسابات وإعداد التقارير لكل معاملات الدفع والاستلام الناتجة عن تنفيذ الموازنة العامة بما في ذلك الصناديق الخاصة. 2- وضع القواعد والأنظمة والإجراءات التي تحكم

تنفيذ الموازنة العامة وموازنات الهيئات المحلية والصناديق الخاصة وموازنات المؤسسات العامة والمؤسسات ووضع الترميز المحاسبي للمعاملات المالية (البند المالي) الخاص بها بما يتفق وتبويب وتصنيف الموازنة العامة. 3- إدارة النقدية وتنظيم الترتيبات المصرفية للسلطة الوطنية. 4- إدارة مصادر التمويل المختلفة وتنظيمها ورقابتها وضبطها. تجميع الحسابات الدورية والسنوية للمعاملات المالية للسلطة الوطنية والهيئات المحلية والصناديق الخاصة والمؤسسات العامة وإصدار التقارير الدورية لها. تخصيص الأموال للوزارات والمؤسسات العامة على أساس ربع سنوي، مدعومة بأسقف شهرية نقدية، وستحدد الأموال المخصصة والأسقف النقدية على أساس توفر المصادر النقدية غير المنفقة لدى الوزارات والمؤسسات العامة من المخصصات السابقة، والأولويات النسبية بين المطالب المتنافسة والتزامات الإنفاق المتوقعة. إدارة كل الضمانات والالتزامات الناتجة عن الاقتراض نيابة عن السلطة الوطنية وكذلك كل الأصول المالية للسلطة الوطنية بما في ذلك القروض وسداد الدين. الإشراف على تنفيذ هيكل تصنيف الحسابات ل:- أ- الوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة. ب- تقارير الخزينة الشهرية والربع سنوية والسنوية التي تغطي الموازنة العامة وحسابات الصناديق الخاصة. ج- حسابات الأصول المالية والدين للسلطة الوطنية. د- تسجيل ضمانات السلطة الوطنية والالتزامات الأخرى المتعلقة بها.

#### مادة (42)

يتم إنفاق المخصصات المرصودة في قانون الموازنة العامة بناءً على أوامر مالية عامة أو خاصة وبموجب حوالات مالية يصدرها الوزير.

#### مادة (43)

لوزير المختص صلاحية الإنفاق من مخصصات وزارته المرصودة في قانون الموازنة العامة وفق ما جاء في المادة (42) أعلاه وله تفويض هذه الصلاحيات خطياً لأي موظف رئيس في وزارته على أن يبلغ وزير المالية بذلك خطياً.

#### مادة (44)

لا يجوز الصرف على أية نفقة لم يرصد لها مخصصات في قانون الموازنة العامة كما لا يجوز استخدام المخصصات في غير الغاية التي اعتمدت من أجلها.

#### مادة (45)

على الوزارات والمؤسسات العامة أن توزع الأموال على وحدات إنفاقها على أساس ما خصص لها وتحدد التزامات الإنفاق ضمن الأسقف النقدية المسموح بها فيما يتعلق باتفاقات توفير السلع والخدمات التي تتطلب التزامات لمدد طويلة.

#### مادة (46)

على جميع الوزارات والمؤسسات العامة تزويد الوزارة ودائرة الموازنة ببيان تفصيلي يتضمن الإنفاق الشهري الفعلي من مخصصاتها المعتمدة وفق النماذج التي تعدها الوزارة وكذلك الموقف المالي للإيرادات والمنح والمقبوضات الفعلية وذلك في موعد لا يتجاوز نهاية الأسبوع الأول من الشهر التالي.

#### مادة (47)

أ- يعتبر الوزير هو المسؤول الأول عن رقابة حسابات الوزارات والمؤسسات العامة ومعاملاتها المالية، والتحقق من أنها تقوم بمراعاة أحكام هذا القانون في أعمالها المالية والمحاسبية ويعتبر الوزير المختص أو مسؤول المؤسسة العامة مسؤولاً عن تنفيذ أحكام هذا القانون فيما يتعلق بوزارته أو مؤسسته. ب- يعتبر الموظف المالي مسؤولاً عن القيام بالأعمال المالية المتعلقة بدائرته بما في ذلك النفقات والالتزامات وجباية الأموال العامة وحفظها وقيدها بصورة تتفق مع الأصول المحاسبية المتعارف عليها. ج- يعتبر جميع المدققين الداخليين في كافة الوزارات والمؤسسات العامة موظفين تابعين للوزارة من الناحية الفنية.

#### مادة (48)

بعد صدور قانون الموازنة العامة تعلم الوزارة كل الوزارات والمؤسسات العامة بمخصصاتها المعتمدة، وعلى كل الوزارات والمؤسسات العامة إبلاغ وحدات الإنفاق التابعة لها بما خصص لها طبقاً لقانون الموازنة العامة، وتكون وحدات الإنفاق مسؤولة عن تنفيذ الموازنة حسب المخصصات المعتمدة لها.

#### مادة (49)

لوزير أن يعين مدققين ماليين في الوزارات والمؤسسات العامة وذلك لتقديم المشورة لها ولمراقبة تنفيذ الموازنة العامة والالتزام بالمعايير والقواعد المالية وفي حالة اختلاف الرأي بين المدقق والمدير المالي لأي من الوزارات والمؤسسات العامة يعرض الأمر على الوزير لاتخاذ القرار.

#### مادة (50)

لا يكون للوزارات والمؤسسات العامة في السلطة الوطنية الحق في إعادة تخصيص مخصصات الموازنة من بند إنفاق إلى بند آخر في موازنتها إلا بالتقيد الصارم بالتشريعات المرعية التي تحكم إعادة التخصيص بين البنود الفرعية للمخصصات وباعتماد السلطة المخولة بالسماح بإعادة التخصيص كما حددتها التشريعات المرعية.

### مادة (51)

تحدد الأنظمة شكل ومحتوى وفترات التقارير حول تنفيذ الموازنة التي تقدم من قبل الوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة وعلى أساس هذه التقارير تعد دائرة الخزينة تقريراً شهرياً موجزاً حول التقدم في تنفيذ الموازنة.

### مادة (52)

تعد الوزارة تقريراً في نهاية كل ربع سنة مفصلاً ومحلاً لوضع الموازنة 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 ويقدم الوزير هذا التقرير لكل من مجلس الوزراء والمجلس التشريعي.

### مادة (53)

تلغى المخصصات غير المستخدمة والأرصدة النقدية في حسابات الوزارات والمؤسسات العامة في الحادي والثلاثين من كانون أول (ديسمبر) من السنة المالية ويدرج أي التزام غير مدفوع ضمن موازنة العام القادم وله الأولوية.

### مادة (54)

تحسب الإيرادات المتحققة بعد الحادي والثلاثين من كانون أول (ديسمبر) كمتحصلات للسنة المالية الجديدة.

## الفصل الخامس

### إدارة الدين والأصول

### مادة (55)

تحدد الموازنة السنوية الحدود العليا للاقتراض الجديد من قبل السلطة الوطنية والسحب المكشوف من البنوك المحلية، وتضع أحكاماً محددة لدفع الفوائد وتسديد أصل الدين الذي يدفع خلال السنة مقابل الدين الاجمالي.

### مادة (56)

الوزارة هي الجهة الوحيدة المخولة بالتوقيع على اتفاقيات القروض للوزارات والمؤسسات العامة في السلطة الوطنية حسب القوانين والأنظمة المعمول بها ولا يجوز لأية جهة أخرى القيام بذلك، كما تتولى الوزارة إدارة الدين الحكومي ومتابعته.

### مادة (57)

لا يجوز للوزارات والمؤسسات العامة الاقتراض أو استخدام القرض لغير الغايات التي تم الاقتراض من أجلها إلا بموافقة مسبقة من مجلس الوزراء بناء على تنسيب من الوزير.

### مادة (58)

تنشر قرارات الوزارة حول شروط أي اقتراض أو ضمان المعاملات في الجريدة الرسمية. ولا يجوز أن تعدل الشروط التعاقدية للدين الموضوعة حسب هذا القانون من جانب واحد.

### مادة (59)

على الوزارات والمؤسسات العامة والمؤسسات رصد المخصصات الكافية في مشاريع موازنتها لمواجهة أعباء الدين الحكومي والذي يشمل الأقساط والفوائد المستحقة على المبالغ المسحوبة والمحجوزة من أصل الدين الحكومي والفروق الناشئة عن تغير أسعار الصرف أو إعادة تقييم الدين الحكومي أو إعادة جدولته وذلك في مواعيد استحقاقها.

### مادة (60)

على الوزارة دراسة المركز المالي لأي جهة تريد الاقتراض بكفالة السلطة الوطنية للتأكد من قدرتها على الوفاء بالالتزامات.

### مادة (61)

يكون الوزير هو المفوض بالتوقيع نيابة عن السلطة الوطنية على كل اتفاقيات الاقتراض.

### مادة (62)

على الجهة التي تحصل على أي قرض بكفالة السلطة الوطنية أن تقدم تقارير دورية ربع سنوية إلى الوزارة عن مركزها المالي وحساباتها الختامية.

## الفصل السادس

### حسابات الموازنة والتدقيق

### مادة (63)

تضع الوزارة نظاماً للتدقيق المالي الداخلي لضمان الاستخدام الملائم والاقتصادي للموارد العامة ولضمان التزام كل الوزارات والمؤسسات العامة ووحداتها بالإنفاق وفق التشريعات المالية المرعية ويكون للوزارة سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة.

#### مادة (64)

تصدر الوزارة تعليمات دائمة لقفل وتحضير الحسابات الختامية للوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة. وانسجماً مع هذه التعليمات تعد الوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة كشوفاً نهائيةً للإيرادات والنفقات ضمن مجال إدارتها، وتقدم إلى الوزارة.

#### مادة (65)

تعد الوزارة حسابات موحدة تمهيدية للمعاملات العامة وتقدمها إلى مجلس الوزراء في غضون ستة أشهر من إقفال السنة المالية. وتبين الحسابات ضمن أشياء أخرى أرصدة الافتتاح والأقفال للصندوق الموحد والصناديق الخاصة وتفصيل العمليات المالية التي تمت لمواجهة العجز المالي "إن وجد" وصافي الدين العام المحلي والأجنبي، وتذكر الحسابات أيضاً القروض المعطاة خلال السنة والالتزامات المرتبطة بها والنتيجة عنها.

#### مادة (66)

على أساس الحسابات التمهيدية المعدة بموجب المادة (65) تعد الوزارة مسودة الحساب الختامي وتقدمها إلى مجلس الوزراء للاعتماد والإحالة إلى المجلس التشريعي خلال سنة من نهاية السنة المالية للإقرار، كما وترسل نسخة من المسودة إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية.

### الفصل السابع

#### أحكام ختامية

#### مادة (67)

تضع الوزارة الأنظمة اللازمة لتطبيق أحكام هذا القانون وتصدر بقرار من مجلس الوزراء وتنتشر في الجريدة الرسمية.

#### مادة (68)

لحين تشكيل ديوان الرقابة المالية والإدارية تقوم هيئة الرقابة العامة بمهامه.

#### مادة (69)

يلغى القانون رقم 39 لسنة 1962 بشأن تنظيم الميزانية العامة المعمول به في محافظات الضفة الغربية، كما يلغى أي حكم يخالف أحكام هذا القانون.

#### مادة (70)

على جميع الجهات المختصة كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون ويعمل به بعد ثلاثين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

صدر بمدينة غزة بتاريخ 1998/8/3 ميلادية الموافق 10/ ربيع الآخر/ 1419 هجرية  
ياسر عرفات رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية