



عمادة الدراسات العليا
جامعة القدس

تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين
دراسة ميدانية: على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية

فادي محفوظ حافظ نوفل

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1429هـ / 2008 م

تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين
دراسة ميدانية: على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية

إعداد

فادي محفوظ حافظ نوفل

بكالوريوس محاسبة من جامعة النجاح الوطنية _ نابلس / فلسطين

المشرف : الدكتور إبراهيم عتيق

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

والضرائب

معهد الإدارة والاقتصاد - عمادة الدراسات العليا - جامعة القدس - فلسطين

1429هـ/2007م

جامعة القدس - القدس
عمادة الدراسات العليا
معهد الإدارة والاقتصاد




إجازة الرسالة

تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين
دراسة ميدانية: على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية

الطالب : فادي محفوظ حافظ نوفل
الرقم الجامعي : 20411802

المشرف : د إبراهيم عتيق

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ: 23-3-2008م
من لجنة المناقشة المدرجة أسماؤهم وتوافقهم

التوقيع: 
التوقيع: 
التوقيع: 

- 1) الدكتور إبراهيم عتيق : رئيسا ومشرفا
- 2) الدكتور أسامة شهوان: ممتحنا خارجيا
- 3) الدكتور سمير حزبون: ممتحنا داخليا

القدس - فلسطين

2008 / 1429هـ م

بسم الله الرحمن الرحيم

" يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير " ¹

صدق الله العظيم

إهداء

إلى كل الحالمين بالحرية --- إلى كل الفلسطينيين
إلى كل من يحملون جراحهم --- ويزرعون الخطوات

مرددین أغنية الأمل

ومن قبلهم إلى الوطن -- وطن الأنبياء -- فلسطين الحبيبة
إلى أهل العطاء --- أساتذة ومدرسين
وأقول لهم شكراً --- فبكم تعالينا على القهر
إلى من عاشوا معي الحلم --- وتقاسموا معي عناء المسير

من ينتظرونني لأكون قنديل دريهم الطويل

إلى عبق الروح --- وحلاوة الزمن المرير
إلى أمي وأبي --- أقول لهم إهداء

(محبة ، إخلاص و وفاء)

إلى من أحبوني بصدق --- إلى إخوتي
إلى من أحببت --- أختي وزوجها وأبنائها

أهدي عملي المتواضع

فادي محفوظ حافظ نوفل

الإقرار

إقرار :

أقر أنا مقدم هذه الرسالة أنها قدمت لجامعة القدس لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب، وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة باستثناء ما تم الإشارة إليه حيث ورد، وأن هذه الرسالة أو جزءا منها لم يقدم لنيل أيّ درجة عليا في أيّ جامعة أو معهد

فادي محفوظ حافظ نوفل

التوقيع :

التاريخ : 12 - 5 - 2008م

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين ، والصلاة والسلام على سيد المرسلين سيدنا محمد النبي الأمي الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين.

أتقدم بالشكر والعرفان - بعد شكر الله عز وجل - إلى الدكتور الفاضل إبراهيم عتيق صاحب الفضل الكبير على الجهد الذي بذله معي للخروج بهذه الأطروحة، والذي لم يتأخر في تقديم النصح والتوجيه والإرشاد ، ولم يبخل بجهد أو علم إلا و أفاض به علي ، كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من الدكتور محمود الجعفري مدير معهد الإدارة والاقتصاد، والدكتور عفيف حمد على ما قدموه لي من عون ومساعدة أثناء فترة الدراسة، وأتقدم بالشكر والتقدير إلى أعضاء لجنة المناقشة على مشاركتهم في إثراء ومناقشة هذه الدراسة.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى جامعة القدس، هذا الصرح الشامخ والمنارة العلمية التي لا تنطفئ ممثلة بإدارتها والعاملين فيها، خصوصا لجنة المنح والبعثات التي قبلتني مبعوثاً داخلها في الجامعة لأكون احد أفراد الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية.

كما أتقدم بالشكر والتقدير من الأستاذ الدكتور يوسف مصطفى سعادة من جامعة العلوم التطبيقية على المساعدة الكبيرة التي قدمها لي، وإلى محلمي الاستبانة خصوصا الدكتور محمد حجازي من الجامعة الأردنية والدكتور أكرم حماد من الجامعة الإسلامية في غزة لهما كل الشكر والتقدير، كما أتقدم بالشكر والتقدير من معالي الدكتور محمود أبو الرب رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية والأخ هيثم عمرو مدير عام الديوان والإخوة العاملين بالديوان على ما قدموه لي من مساعدة، كما أشكر الأخت آمال سعادة على التدقيق اللغوي والنحوي للرسالة، وإلى كل من ساهم في أتمام هذه الدراسة الشكر والتقدير.

فهرس المحتويات

أ.....	الإقرار.....
ب.....	شكر وتقدير.....
ج.....	فهرس المحتويات.....
ز.....	قائمة الجداول والأشكال والملاحق.....
ي.....	ملخص الدراسة بالعربية.....
ل.....	ملخص الدراسة بالإنجليزية.....

الفصل الأول : خلفية الدراسة

2.....	1.1 المقدمة.....
4.....	1.2 مشكلة الدراسة.....
5.....	1.3 أهداف الدراسة.....
5.....	1.4 أهمية الدراسة.....
6.....	1.5 فرضيات الدراسة.....
1.6 6.....	محددات الدراسة.....
7.....	1.7 التعريفات الإجرائية.....

الفصل الثاني : الدراسات السابقة و الإطار النظري

11.....	2.1 مقدمة.....
11.....	2.2 الدراسات السابقة.....
11.....	2.2.1 الدراسات المحلية.....
12.....	2.2.2 الدراسات العربية.....
18.....	2.2.3 الدراسات الأجنبية.....
24.....	2.2.4 ملخص الدراسات السابقة.....

- 2.2.5 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة 25
- 2.3 شرح نموذج ومتغيرات الدراسة 26
- 2.4 الإطار النظري للدراسة 28
- 2.4.1 مفهوم وخصائص القطاع الحكومي 28
- 2.4.2 تعريف المحاسبة الحكومية باعتبارها أداة لقياس الأداء الحكومي 30
- 2.4.3 التدقيق الشامل في القطاع الحكومي 30
- 2.4.4 أهداف التدقيق الحكومي الشامل 31
- 2.4.5 أهمية التدقيق الحكومي الشامل 32
- 2.4.6 مستويات وأنواع التدقيق الحكومي الفعالة 33
- 2.4.7 فعالية عمليات التدقيق الحكومي والمؤشرات العلمية لقياسها 36
- 2.4.8 معايير التدقيق الحكومية 37
- 2.4.8.1 أهمية معايير التدقيق الحكومية 38
- 2.4.8.2 أركان معايير التدقيق الحكومية 39
- 2.4.9 أهم المعوقات التي تواجه أجهزة التدقيق والرقابة الحكومية 48

الفصل الثالث: رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية

- 3.1 مقدمة 51
- 3.2 نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية 51
- 3.3 التعريف بديوان الرقابة المالية والإدارية 52
- 3.3.1 خصائص الديوان 53
- 3.3.2 مسؤولية الديوان 53
- 3.3.3 تشكيل الديوان 53
- 3.3.4 أهداف الديوان 53
- 3.4 اختصاصات الديوان وأنواع التدقيق التي يمارسها 54
- 3.5 الجهات الخاضعة لرقابة الديوان 56
- 3.6 المخالفات المالية والإدارية كما حددها قانون الديوان 57
- 3.7 أساليب ووسائل التدقيق والرقابة التي تتبعها أجهزة الرقابة العليا 58

- 3.8 ضمانات ممارسة الديوان لمهامه 59
- 3.9 تقارير الديوان 60

الفصل الرابع: منهجية الدراسة :

- 4.1 مقدمة 62
- 4.2 فرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها 62
- 4.3 منهجية الدراسة 63
- 4.4 مجتمع وعينة الدراسة 63
- 4.5 أدوات الدراسة 67
- 4.6 الاختبارات الخاصة بأدوات الدراسة 69
- 4.6.1 صدق الأداة 69
- 4.6.2 ثبات الأداة 69
- 4.7 متغيرات الدراسة 69
- 4.8 الأساليب الإحصائية المستخدمة 71

الفصل الخامس : دراسة وتحليل البيانات :

- 5.1 مقدمة 73
- 5.2 عرض الاختبارات الخاصة باستبانة موظفي ديوان الرقابة 73
- 5.2.1 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية 73
- 5.2.1.1 اختبار الفرضية الأولى ومناقشتها 76
- 5.2.2 . معايير التدقيق الحكومية 77
- 5.2.2.1 اختبار الفرضية الثانية ومناقشتها 84
- 5.2.3 الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس الفعالية 85
- 5.2.3.1 اختبار الفرضية الثالثة ومناقشتها 87
- 5.2.4 المعايير التي تحد من فعالية ديوان الرقابة 88

92.....	5.2.4.1 اختبار الفرضية الرابعة ومناقشتها
93.....	5.3 عرض الاختبارات الخاصة باستبانة موظفي ديوان الرقابة
93.....	5.3.1 اختصاصات ديوان الرقابة
95.....	5.3.1.1 اختبار الفرضية الأولى ومناقشتها
96.....	5.3.2 المعوقات التي تحد من فعالية الديوان
99.....	5.3.2.1 اختبار الفرضية الرابعة ومناقشتها
100.....	5.4 اختبار الفرضية الخامسة
112.....	5.5 اختبار الفرضية السادسة

الفصل السادس : النتائج والتوصيات :

115.....	6.1 مقدمة
115.....	6.2 ملخص لأهم النتائج
115.....	6.2.1 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية
116.....	6.2.2 معايير التدقيق الحكومي ..
118.....	6.2.3 الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس الفعالية
119.....	6.2.4 المعوقات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية
120.....	6.2.5 تحليل الفروقات بين أفراد عينة الدراسة
121.....	6.3 التوصيات
125.....	المراجع

قائمة الجداول والأشكال و الملاحق

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الجدول
64	وصف لمجتمع وعينة الدراسة	4.1
65	توزيع أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	4.2
65	توزيع أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة تبعا لمتغير التخصص العلمي	4.3
65	توزيع أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة	4.4
66	توزيع أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة تبعا لمتغير المسمى الوظيفي	4.5
66	توزيع أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي	4.6
66	توزيع أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة تبعا لمتغير التخصص العلمي	4.7
67	توزيع أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة	4.8
67	توزيع أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة تبعا لمتغير المسمى الوظيفي	4.9
75	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال اختصاصات ديوان الرقابة	5.1
76	المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات الديوان	5.2
76	اختبار (one sample t test) لمجال اختصاصات الديوان	5.3
78	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال معايير التدقيق الحكومية العامة	5.4
81	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال معايير التدقيق الحكومية العامة	5.5
83	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال معايير التدقيق الحكومية الميدانية	5.6
84	المتوسط الحسابي لمجال معايير التدقيق الحكومية	5.7
85	اختبار (one sample t test) لمجال معايير التدقيق الحكومية	5.8
86	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال أساليب ومؤشرات قياس الفعالية	5.9
87	المتوسط الحسابي لمجال الأساليب والمؤشرات	5.10
88	اختبار (one sample t test) لمجال الأساليب والمؤشرات	5.11
89	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد	5.12

	الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات السياسية والقانونية	
90	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المالية	5.13
90	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات الإدارية	5.14
91	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المهنية والفنية	5.15
92	المتوسط الحسابي لمجال المعوقات	5.16
92	اختبار (one sample t test) لمجال المعوقات	5.17
94	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال اختصاصات ديوان الرقابة	5.18
95	المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات الديوان	5.19
95	اختبار (one sample t test) لمجال اختصاصات الديوان	5.20
96	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات السياسية والقانونية	5.21
97	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المالية	5.22
98	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات الإدارية	5.23
99	المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المهنية والفنية	5.24
100	المتوسط الحسابي لمجال المعوقات	5.25
100	اختبار (one sample t test) لمجال المعوقات	5.26
101	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (ت) تبعاً لمتغير التخصص العلمي	5.27
102	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.28
103	نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال المعوقات الكلية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.29
104	نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال المعوقات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.30
104	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي	5.31
105	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي	5.32
106	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لتغير التخصص العلمي	5.33

107	نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير التخصص العلمي	5.34
108	نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير التخصص العلمي	5.35
108	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.36
109	نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.37
110	نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.38
110	نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال المعينات الكلية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.39
111	نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال المعينات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة	5.40
111	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي	5.41
112	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (ت) تبعاً لمتغير جهة العمل لأفراد عينة الدراسة	5.42
الأشكال		
27	نموذج الدراسة	2.1
70	متغيرات الدراسة	4.1
الملاحق		
131	الاستبانة الموجهة للعاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية	ملحق (1)
138	الاستبانة الموجهة للموظفين غير العاملين بالديوان	ملحق (2)
142	أسماء محكمي الاستبانة	ملحق (3)
143	قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004	ملحق (4)
153	قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995	ملحق (5)

ملخص الدراسة

قيمت هذه الدراسة فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين ممثلاً بديوان الرقابة المالية والإدارية، حيث تم الاطلاع على الأدبيات الخاصة بموضوع الرقابة والتدقيق الحكومي، وإجراء المقابلات الشخصية، والقيام بالزيارات الميدانية إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية والمجلس التشريعي الفلسطيني والجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وعلى ضوء ذلك تم تصميم استبانتيين لجمع البيانات الأولية اللازمة لإجراء الدراسة :

الأولى : استبانة خاصة بالعاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية والقائمين بالإعمال الرقابية بواقع (34 نسخة).

الثانية: استبانة خاصة بالموظفين غير العاملين بالديوان والبالغ عددهم (57) وتستهدف : لجنة الرقابة بالمجلس التشريعي الفلسطيني، المدراء الماليين في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، المدراء العاميين بوزارة المالية الفلسطينية، (18، 25، 14 نسخة على التوالي لكل منهم) . ونظراً لمحدودية مجتمع الدراسة فقد تم إجراء مسح شامل له، حيث تم استرداد 97 استبانة بنسبة 96%.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها : أن ديوان الرقابة يمارس الاختصاصات والمهام المحددة له إلا أن هناك قصور في بعضها مثل مراجعة المنح والهبات ، وإعداد خطة كافية لتنفيذ مهامه. إن ديوان الرقابة المالية والإدارية يتبنى جزءاً كبيراً من معايير التدقيق الحكومية إلا إنه يعاني من قصور في بعضها، ففي مجال المعايير العامة يعاني الديوان من عدم توفر الاستقلالية الكاملة و من عدم توفر العدد الكافي من المدققين للقيام بالواجبات المطلوبة. أما في مجال معايير العمل الميداني فإن الديوان لا يقوم بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات و الأجهزة الحكومية ، كما أن مدققيه لا يأخذون بعين الاعتبار نوع التدقيق المنفذ عند دراسة نظام الرقابة الداخلية. أما في مجال معايير صياغة وإعداد التقرير فإن الديوان لا يقدم تقريره إلى الجهات المختصة بموعده، كما أن مدققي الديوان لا يقومون بإعداد تقارير بالنسبة لتدقيق الأداء. بالإضافة إلى أن مدققي الديوان لا يستخدمون جزءاً كبيراً من الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق التي ينفذونها، وأن متابعة الديوان لتقاريره غير كافية، كما بينت نتائج الدراسة أن الديوان يواجه العديد من المعوقات التي تحد من فعاليته سواء كانت سياسية وقانونية، مالية، إدارية، مهنية وفنية

ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة ضرورة قيام الديوان بممارسة كافة اختصاصاته التي حددها القانون وعلى جميع الجهات الخاضعة لرقابته حتى يتمكن من تحقيق الأهداف التي أشيء من

أجلها ، ضرورة تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي ومعالجة القصور في تطبيقها خصوصا منح الديوان الاستقلال الكامل ، وتوفير العدد الكافي من الموظفين ، وإعداد الديوان لخطة كافية لمواجهة مسؤولياته ، وتقديم تقريره إلى الجهات المختصة بموعده . ضرورة استخدام الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق المنفذة من مدقي الديوان . ضرورة تطبيق القانون وتظافر الجهود بين مؤسسات السلطة للحد من المعوقات الكثيرة التي تحد من فعالية الديوان . ضرورة إجراء بحوث ودراسات مستقبلية في هذا المجال ، بالإضافة إلى التركيز على المساقات التي تتناول الرقابة والتدقيق في القطاع الحكومي في الخطط الدراسية في قسم المحاسبة بالجامعات الفلسطينية .

ABSTRACT

This study is an evaluation of the effectiveness of the external government audit in Palestine represented by the Financial and Administrative Control Bureau (FACB), the literature about the governmental audit has been reviewed including the formal studies conducted in this regard. Therefore some personal interviews and field visits to the (FACB), Palestinian legislative council and the other establishments that are under the control of the (FACB) has been made. Finally, two questionnaires were designed to collect the initial data required to perform the study as follow:

The first questionnaire: was distributed to 34 auditors of the FACB.

The second questionnaire: was distributed to 57 employees from other establishments of the public sectors. It targets: Audit Committee of the Palestinian legislative council, financial managers in the ministries of the PNA , general managers in the ministry of finance (18,25,14 respectively). However, the study has covered the whole target group due to the limited number of the targets where 97 questionnaire (96%) were adopted .

The study revealed the following findings. The most important result is that: the (FACB) exercises the tasks assigned for it but still there are some deficiencies, it encounters such as reviewing the grants and donations, and preparing a plan sufficient to implement its function . The FACB adopts most of the Government Audit standards but still suffers from some deficiencies in applying them . In general standards , the (FACB) suffers from the shortage in full independence and the lack of sufficient number of auditors to carry out the duties required . In the area of field work standards, the (FACB) does not develop a detailed-program to audit the accounts of ministries and government units , and the auditors do not take into account the type of audit when examining the performance of internal control system. In the area of standards formulation and preparations of reports , the (FACB) does not submit its report to the authorities entitle intimae, the auditors do not report the audit of performance while the follow up of the reports is not sufficient. Moreover, the (FACB) auditors don't use the majority of the scientific indicators and techniques to measure the effectiveness of auditing process, The study has also shown that the (FACB) faces many constraints that limit its effectiveness, whether political or legal, financial or managerial or professional or technical .

In the light of the research of this study, the following recommendation may be stated : the need for the (FACB) to exercise its terms of reference specified by

the law on all sides under its control so that it can achieve the objectives which it was established . They need to apply the government audit standards of the (INTOSAI) , and to address deficiencies in its application specially FACB granting full independence , and providing adequate number of staff , and preparing FACB sufficient plan to meet its responsibilities , and submit its report to the competent authorities entitlements. Need to use scientific methods and indicators to measure the effectiveness of audit executing auditors FACB . need to apply the law and cooperation efforts between the authority to reduce the many constraints that limit the effectiveness of the FACB. A final recommendation states a further emphasis on teaching the courses of governmental auditing in the educational institutions in Palestine and encourage conducting research in order to develop theory and practice of auditing in public sector.

الفصل الأول خلفية الدراسة

- 1.1 المقدمة
- 1.2 مشكلة الدراسة
- 1.3 أهداف الدراسة
- 1.4 أهمية الدراسة
- 1.5 فرضيات الدراسة
- 1.6 محددات الدراسة
- 1.7 التعريفات الإجرائية

الفصل الأول خلفية الدراسة

1.1 المقدمة

ساهمت التطورات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي حدثت في العالم وخاصة خلال الفترة الماضية في اتساع نطاق أنشطة الدولة وبالتالي مفهوم إدارتها العامة، مما أدى إلى تزايد هائل في حجم الإنفاق العام، وما رافقه من ازدياد في حجم الإيرادات المستخدمة لتمويله بالصورة التي لم يتم الاعتماد فيها على الإيرادات السيادية وحدها بل توسع في استخدام الإيرادات غير السيادية كالمنح والهبات، مما دفع الدول إلى العمل على ضبط إنفاق المال العام والمحافظة عليه بصورة تجعلها قادرة على القيام بمهامها على أكمل وجه (الساطي و الحسني، 1990).

وبما أن الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وضبط المال العام يجب أن تمارس في الأصل من قبل السلطة التشريعية التي أجازت للحكومة الجباية والإنفاق ضمن حدود رسمتها لها حتى تتأكد من حسن التنفيذ، إلا أن ممارسة هذه المهمة تستوجب اختصاصاً وتفرغاً، لا يتوفران على الغالب إلا في السلطة التشريعية، كما تستلزم حياداً وتجريداً لا يمكن أن يتوفر بصورة أكيدة إلا في هيئات لا تتأثر بالنزاعات والتيارات السياسية (خشارمة، 1999).

وهذا ما حدا بالدول إلى إيجاد الهيئة اللازمة للقيام بهذه المهمة، فأناطها البعض بديوان المحاسبة وأناطها البعض الآخر بهيئات مماثلة وهذه الهيئات على اختلاف تسميتها، تنفق في موضوع مهمتها، وهي القيام بالرقابة على المال العام لتضع بنتيجتها تقارير تودع إلى السلطة التشريعية مع الحسابات الختامية لتجرى الرقابة عليها (خشارمة، 1999)، وفي فلسطين أنيطت هذه المهمة بهيئة الرقابة العامة، وقد صدر في عام 1995 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، وهيئة الرقابة العامة هي الهيئة المستقلة المكلفة بالتدقيق والرقابة على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية¹.

¹ انظر (المادة2، قانون هيئة الرقابة العامة، رقم 17، لعام1995)

وفي (2004/12/27) صدر قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 ليحل محل قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995، حيث نصت المادة (2)¹ منه على إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية بحيث يكون له موازنة خاصة تمثل جزءاً من الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة وبالأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها، ويكون الديوان مسؤولاً أمام المجلس التشريعي ورئيس السلطة الفلسطينية حيث يزودهما بالتقارير التي يقوم بإنجازها²، أما المهام التي أنشئ من أجلها هذا الديوان الواردة في المادة (3)³ من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 فهي كما يلي:

1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها.
2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد.
3. التأكد من انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.
4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف حددت المادة (23)⁴ من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية التي تكفل للديوان القيام بإجراءات التدقيق والرقابة من أجل تنفيذ مهامه وتحقيق الأهداف التي أنشئ من أجلها، وقد كفلت المادة (31)⁵ من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة (2004) للديوان التدقيق على جميع مؤسسات القطاع العام والتي وضحتها المادة بالتفصيل، لذا تحاول هذه الدراسة تقييم وتطوير واقع التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين وتقييم فعاليته من خلال أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية.

1.2 مشكلة الدراسة

¹ انظر (المادة 2، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15، لعام 2004)

² انظر (المادة 7، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15، لعام 2004)

³ انظر (المادة 3، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15، لعام 2004)

⁴ انظر (المادة 23، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15، لعام 2004)

⁵ انظر (المادة 31، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15، لعام 2004)

تعد أجهزة الرقابة العليا الذراع الأيمن للسلطة التشريعية لما تقوم به من رقابة مستمرة على أعمال السلطة التنفيذية والدور الكبير الذي تقوم به بإضفاء الثقة على التقارير والمعلومات المقدمة من الأجهزة التنفيذية، لذا يجب أن تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة وتبدي أرائها بحرية، مما جعل كثير من الدول تصدر قوانين وأنظمة ومعايير تدعم هذه الأجهزة للقيام بمهامها بشكل فعال (الهلولي، 1991)، وبما أن هيئة الرقابة العامة في السلطة الوطنية الفلسطينية لم تقم بعملها بالشكل المطلوب في الرقابة على المال العام، باستثناء التقرير الوحيد الذي تسلمه المجلس التشريعي في أواخر عام (1997) والذي تضمن تشخيصاً لمظاهر الخلل في إدارة المال العام وإهداره، ومن ثم امتناع رئيس هيئة الرقابة العامة بعد عام 1998 عن تقديم تقريرها السنوي للمجلس التشريعي ونشره للجمهور، وذلك لأن تبعية الهيئة كانت للرئيس الأمر الذي أثار على فاعلية وحياد هذه الهيئة (الشعبي، 2004).

لذا تسعى هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين ممثلاً بديوان الرقابة المالية والإدارية، خصوصاً بعد إلغاء التشريع الخاص بهيئة الرقابة العامة، وصدر قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004، والذي حدد أهداف ومهام الديوان بشكل واضح، وكذلك الجهات التي تخضع لرقابته والتي شملت جميع مؤسسات القطاع العام بما فيها الأجهزة الأمنية، كما ألزم القانون الديوان بتقديم تقريره لكل من المجلس التشريعي والرئيس الفلسطيني (المادة 7، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15، لعام 2004).

وبناء على ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تحدد بما هو آت:

1. هل يمارس ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين الاختصاصات التي تضمن فعاليتها؟
2. هل يتم تنفيذ أنشطة ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بما ينسجم مع معايير التدقيق والرقابة الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)؟
3. هل يستخدم مدققو ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فاعلية عمليات التدقيق التي ينفذونها؟
4. هل هناك معوقات تحد من فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين؟

¹ د. حسن خريشة، نائب رئيس المجلس التشريعي الفلسطيني، كانون الثاني، 2007، أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية، مقابلة شخصية

5. هل هناك اختلاف بين آراء أفراد عينة الدراسة في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين تعزى للمتغيرات الشخصية؟
6. هل هناك اختلاف في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بين موظفي الديوان من جهة وموظفي الجهات الخاضعة للرقابة من جهة أخرى؟

1.3 أهداف الدراسة

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المترابطة التي يمكن تلخيصها بما يلي:-
1. التأكد من ممارسة ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لاختصاصاته التي تضمن فعاليته .
 2. التعرف على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بتطبيق متطلبات معايير التدقيق الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).
 3. التعرف على مدى استخدام مدققي ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين للأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق التي ينفذونها.
 4. تحديد المعوقات التي قد تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين في أدائه لوظيفته.
 5. اقتراح التوصيات والوسائل والأدوات التي يؤمل أن تسهم في رفع كفاءة وزيادة فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية.

1.4 أهمية الدراسة

تلعب أجهزة الرقابة العليا دوراً أساسياً في المحافظة على المال العام وحسن إدارته وتسخيره لخدمة المصلحة العامة، خصوصاً في ظل ندرة الموارد المحلية، وقلة المصادر المالية، وكثرة الأعباء المترتبة على المؤسسات الحكومية (خشارمة، 1999).

وتنعكس أهمية هذه الدراسة على كل من ديوان الرقابة المالية والإدارية حيث يمكن أن تسهم هذه الدراسة في حثه على أداء وظيفته بكفاءة وفعالية خلال سعيه لتحقيق أهدافه، كما تنعكس أهمية هذه الدراسة على الجهات الخاضعة للتدقيق حيث تسهم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط هذه المؤسسات وتطوير أدائها، وذلك من خلال تحديد الانحرافات في الأداء ومعالجتها، كما يؤمل أن يتم إيراد توصيات هامة لتطوير النظام القائم من أي خلل أو قصور يشوبه.

وفي النهاية فإن فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية وتطوير أداء المؤسسات العامة ينعكس على المجتمع مما يؤدي إلى قيام المؤسسات العامة بعملها بشكل فعال الأمر الذي يضمن الحفاظ على المال العام وتحقيق التنمية الاقتصادية والإدارية للمجتمع.

1.5 فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:-

الفرضية الأولى: لا يمارس ديوان الرقابة المالية والإدارية كافة اختصاصاته لتحقيق أهدافه.

الفرضية الثانية: لا يطبق ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين معايير التدقيق الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).

الفرضية الثالثة: لا يستخدم مدققو ديوان الرقابة المالية والإدارية الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق التي ينفذونها.

الفرضية الرابعة: لا توجد معايير تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية و الإدارية في أدائه لوظائفه في فلسطين.

الفرضية الخامسة: لا يوجد اختلاف بين آراء أفراد عينة الدراسة في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية تعزى للمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

الفرضية السادسة: لا يوجد اختلاف في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بين موظفي الديوان من جهة والجهات الخاضعة لرقابته من جهة أخرى عند مستوى الدلالة (0.05).

1.6 محددات الدراسة:

محددات زمانية: تم جمع بيانات الدراسة وتحليلها عام 2007.

محددات مكانية: تم تنفيذ الدراسة في الضفة الغربية فقط.

1.7 التعريفات الإجرائية

الفعالية:- هي درجة النجاح في تحقيق البرامج والأنشطة للأهداف المحددة لها وترتبط بالمدى الذي تم تحقيقه من النتائج المرغوب فيها(الفرجات،2003).

هيئة الرقابة العامة:- هي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة وتخضع لإشرافه المباشر وتتولى اختصاصاتها على النحو الوارد في القانون وتهدف الهيئة إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلاله كما تعمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج(المادة2،قانون هيئة الرقابة العامة،رقم 17،لعام 1995).

ديوان الرقابة المالية والإدارية:- ديوان الرقابة مؤسسة دستورية، أنشئ تنفيذياً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني إعمالاً لأحكام المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004)، وله موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كلف بها(www.Facb.gov.ps).

أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية :- هي عبارة عن أقسام أو إدارات داخل مؤسسات السلطة وتختلف مسمياتها من مؤسسة لأخرى ولهذه الإدارات حق التأكد من كافة المعاملات المالية والإدارية بالمؤسسة وتتبع هذه الإدارات أعلى سلطة بالمؤسسة(حماد،2005-ب).

المراكز المالية:- كل وزارة أو مؤسسة لها مخصص مالي في الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية تسمى مركز مالي(قانون تنظيم الموازنة العامة، رقم7، لسنة 1998).

معايير التدقيق الحكومية:- هي عبارات عامة لمسؤوليات المدققين وهي توفر إطاراً عاماً للتأكد أنّ المدققين لديهم الكفاءة والنزاهة والموضوعية والاستقلال في التخطيط والتنفيذ والتقرير عن أعمالهم، وأنّ معايير التدقيق الحكومية توفر إطاراً للمدققين يبين أن عملهم يؤدي إلى تحسين الإدارة الحكومية واتخاذ القرارات والمراقبة والمسؤولية(الدعيس،2005).

المؤيدات القانونية: - هي تلك القواعد القانونية التي تكفل لأجهزة التدقيق ممارسة اختصاصاتها على نحو ملزم لجهات الإدارة التنفيذية كما تكفل حق تلبية جميع طلبات تلك الأجهزة بالشك ل الذي يدعم عملية التدقيق ويضمن لها الفعالية (ديوان المحاسبة في الإمارات، 2004).

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي)
The International Organization Of Supreme Audit Institution (INTOSAI)

هي منظمة أنشئت عام 1953، كمجموعة عمل دولية تضم في عضويتها أجهزة الرقابة المالية العليا في كافة أنحاء العالم وذلك من أجل تشجيع تبادل المعرفة والآراء ما بين الأجهزة الأعضاء حول الرقابة المالية، وتستخدم خمس لغات هي العربية والإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية (القطيش، 2006).

المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أرابوساي)
The Arab Organization Of Supreme Audit Institution (ARABOSAI)

وهي مجموعة عمل إقليمية تأسست عام 1976، واعتبرت جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية أعضاء في هذه المجموعة (القطيش، 2006).

(GAO): General Auditing Office (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية) وهو الجهاز الأعلى للتدقيق على الأجهزة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية (القاضي ودحدوح، 1999).

General Accepted Government Auditing Standard : (GAGAS)

(معايير التدقيق الحكومي المقبولة قبولا عاما) وهي معايير متخصصة للمراجعة في القطاع الحكومي ظهرت في بداية السبعينات، وعدلت سنة 1981 وجاءت هذه المعايير متخصصة في المجال الحكومي ومتفقة مع طبيعة العمل داخل الوحدات والأجهزة الحكومية وأهدافها (الصحن وسرايا، 2004).

وأخيرا وبعد التعريف بمشكلة الدراسة وتحديد عناصرها، وتحديد كل من أهمية الدراسة وأهدافها وفرضياتها، والتعريف بالمفاهيم الأساسية للدراسة (التعريفات الإجرائية)، وبناءً على ما سبق فإن الباحث سيقوم خلال

الفصل القادم بعرض وتحليل الأدبيات السابقة للدراسة، وتطوير نموذج الدراسة، ومن ثم عرض للإطار النظري للدراسة.

الفصل الثاني

أدبيات الدراسة والإطار النظري

- 2.1 مقدمة
- 2.2 الدراسات السابقة
 - 2.2.1 الدراسات المحلية
 - 2.2.2 الدراسات العربية
 - 2.2.3 الدراسات الأجنبية
 - 2.2.4 ملخص الدراسات السابقة
 - 2.2.5 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
- 2.3 شرح نموذج ومتغيرات الدراسة
- 2.4 الإطار النظري للدراسة
 - 2.4.1 مفهوم وخصائص القطاع الحكومي
 - 2.4.2 تعريف المحاسبة الحكومية باعتبارها أداة لقياس الأداء الحكومي
 - 2.4.3 التدقيق الشامل في القطاع الحكومي
 - 2.4.4 مستويات وأنواع التدقيق الحكومي الفعالة
 - 2.4.5 أهداف التدقيق الحكومي الشامل
 - 2.4.6 أهمية التدقيق الحكومي الشامل
 - 2.4.7 فعالية عمليات التدقيق الحكومي والمؤشرات العلمية لقياسها
 - 2.4.8 معايير التدقيق الحكومية
 - 2.4.8.1 أهمية معايير التدقيق الحكومية
 - 2.4.8.2 أركان معايير التدقيق الحكومية
 - 2.4.9 المعوقات والصعوبات التي تواجه أجهزة التدقيق الحكومي

الفصل الثاني

أدبيات الدراسة والإطار النظري

2.1 مقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض الأدبيات السابقة للدراسة وإطارها النظري، حيث قام الباحث بدراسة الأبحاث والمقالات ذات العلاقة بموضوع التدقيق الحكومي وأجهزة الرقابة العليا، بالإضافة إلى الاعتماد على الكتب والمراجع التي تناولت هذا الموضوع، من أجل تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية بصفته الجهاز الأعلى للرقابة والتدقيق في فلسطين، وسيقوم الباحث وبعد استعراضه للأدبيات السابقة بتطوير نموذج الدراسة، وشرح لمتغيراته، ومن ثم عرض الإطار النظري للدراسة.

2.2 الدراسات السابقة

2.2.1 الدراسات المحلية:

1. دراسة (كلاب، 2004)

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة ومدى استكمال المقومات الأساسية لها الإدارية والمالية، ومستوى تطبيق ما توفر منها مقارنة مع النظام المتكامل والفعال للرقابة الداخلية، وأثر ذلك على تحقيق أهداف الوزارات الفلسطينية، وعلى وجود ظواهر التسبب المالي والإداري وسوء الإدارة، وتحديد الأسباب والمعوقات التي تحول دون تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة وسبل التغلب عليها.

وتمثلت الأداة الرئيسية للدراسة في الاستبانة، والتي وزعت على 130 موظف رقابي يعمل بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة، وبلغ عدد الاستبانات المسترجعة والصالحة للتحليل (107) استبانة و بنسبة (82%).

وقد خلصت الدراسة إلى عدم توفر أغلب المقومات الأساسية للرقابة الداخلية الإدارية والمالية بوزارات السلطة الفلسطينية مثل (الهياكل التنظيمية، الوصف الوظيفي، مقاييس الأداء)، إضافة إلى ضعف

مستوى تطبيق ما توفر منها مثل) سياسات التعيين والترقية، وحدات الرقابة المعمول بها، النظام المحاسبي والدورة المستندية)، وهو ما يساهم في ضعف تحقيق أهداف الوزارات، ووجود وتقشي ظواهر التسبب الإداري والمالي والتضخم الوظيفي وضعف إطار المحاسبة والمساءلة، وسوء الإدارة وانخفاض الإنتاجية. وأظهرت الدراسة وجود العديد من الأسباب والمعوقات التي تضعف تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية أهمها ضعف القيادات الإدارية واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية بعيدا عن المؤهل والكفاءة، وعدم تفعيل إطار حقيقي للمحاسبة والمساءلة وضعف دور المجلس التشريعي، وحدائث عهد السلطة، إضافة إلى ظروف الاحتلال والحصار وتقطيع الأراضي الفلسطينية.

2.2.2 الدراسات العربية:

1. دراسة (القطيش، 2006)

- هدفت هذه الدراسة إلى تطوير مشروع لزيادة فاعلية جهاز الرقابة العليا (ديوان المحاسبة) في تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، من خلال تقييم الواقع الحالي لعمله بالاستناد إلى التجارب العالمية الصادرة عن بعض المنظمات الدولية والإقليمية للرقابة العليا كالانتوساي ، والاسوساي، والاروساي، ومكتب المحاسبة العامة الأمريكي، وقد خلصت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:
1. يوجد علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة (المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقرير، الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس الفعالية، على تدقيق وتقييم الأداء في القطاع الحكومي الأردني.
 2. تكاد تقتصر رقابة ديوان المحاسبة على الرقابة المالية والمحاسبية، دون أن تمتد لتبين مدى كفاءة الإدارة في استغلال الموارد الاقتصادية، وتحقيق الأهداف المرسومة بأقل التكاليف .
 3. لا تشمل رقابة ديوان المحاسبة المال العام بمفهومه (أينما وجد) إذ لاتزال بعض الهيئات والمصالح الحكومية التي تدخل أموالها في نطاق الأموال العامة بمنأى عن رقابة الديوان.
 4. لا يلبي قانون ديوان المحاسبة طموحات الديوان في تحقيق الاستقلال الكامل عن السلطة التنفيذية وإحكام الرقابة على الوحدات الحكومية، ومواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في الأردن.
 5. يطبق مدققو ديوان المحاسبة أساليب ومؤشرات الأداء بدرجة متدنية عند القيام بتدقيق الأداء.
 6. يواجه مدققو ديوان المحاسبة صعوبات متعددة في مجال تدقيق وتقييم أداء البرامج الحكومية نتيجة تخلف نظم الموازنة والنظم المحاسبية، وعدم تطورها لتلبية حاجات رقابة الأداء.

7. ضعف وحدات الرقابة الداخلية العاملة في الوحدات الحكومية، مما يؤدي إلى زيادة العبء على مدققي ديوان المحاسبة.

2. دراسة (الدعيس، 2005)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقها ، وذلك لتذليل الصعوبات ووضع الحلول الكفيلة بالتغلب عليها ومعالجتها، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن بصورة عامة يطبق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بدرجة مرتفعة وأن هناك تفاوتاً في تطبيق المعايير الرقابية الفرعية (العامة، الميدانية، التقارير) ، كما أن الجهاز يطبق المعايير العامة بدرجة متوسطة وبدرجة متفاوتة في تطبيق المتطلبات الفرعية (الاستقلالية، الاختصاص والكفاءة، العناية المهنية، عامة أخرى) كما أظهرت نتائج الدراسة أن الجهاز يطبق المعايير الميدانية بصورة مرتفعة وأن هناك تفاوتاً في تطبيق المتطلبات الفرعية (التخطيط والأشراف، المراقبة الداخلية، مطابقة مع القوانين، إثباتات الرقابة، تحليل البيانات). ويطبق معايير إعداد تقارير بدرجة مرتفعة.

وأخيراً أظهرت الدراسة وجود عدد من المعوقات تحول دون تطبيق المعايير الرقابية في الجهاز في اليمن من أهمها غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيق المعايير الرقابية وعدم وجود ترجمة فورية للمعايير وعدم متابعة المدققين للتطورات في مجال المعايير الرقابية .

3. دراسة (ديوان المحاسبة في الإمارات، 2004)

هذه الدراسة متعلقة بتحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة والمقدمة من ديوان المحاسبة بالإمارات للدورة الثامنة للجمعية العامة بالمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي عقدت في الأردن عام 2004م.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على مدى تطور الأداء الرقابي في دول المجموعة العربية مقارنة بتطور أهداف ووسائل الإدارة العامة.

- البحث في الإمكانيات المتاحة للإفادة من مظاهر التقدم التقني والتطور الإداري التي يمكن استخدامها في تحقيق أهداف الرقابة المالية العليا.

وقد بينت الدراسة أنه حتى يكون النظام الرقابي فعالاً فيجب أن تتوفر فيه الخصائص التالية الاستقلال، التشريعات القانونية، خطة العمل، توفر الجهاز الفني، توفر دليل رقابي. وقد أوصت الدراسة بأخذ مبدأ الرقابة والتدقيق الشامل، تأسيس نظام للمساءلة، تخطيط العمل الرقابي، العناية بالعنصر البشري، العمل الجاد للمشاركة في إعداد البرامج الدراسية من أجل تطوير علوم المحاسبة والرقابة، التخطيط لاستخدام الحاسوب ووسائل الاتصالات الحديثة في الرقابة، وأخيراً التنسيق مع الجهات الخاضعة للرقابة.

4. دراسة (الديسطي، 2001)

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لمقومات الخبرة في مجال المراجعة من خلال دراسة تطبيقية على الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر ومن خلال تحليل الباحث للدراسات السابقة بمجال المراجعة توصل إلى الفرضية التالية:

تنتج الخبرة عن تفاعل مجموعة من المقومات الرئيسية تتمثل في: تنظيم المعرفة داخل الذاكرة واسترجاعها، القدرة على حل المشكلات، عدد سنوات ممارسة المراجعة، السمات الشخصية للمراجع، جودة النتائج وسلامة التشغيل، والتغذية المرتدة.

وللتحقق من مدى صحة فرضية الدراسة تم توجيه استبانة لعينة من المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، وتم تحليل النتائج باستخدام متوسط آراء أفراد العينة في مقومات الخبرة المقترحة، ولم تثبت صحة فرضية الدراسة ووفقاً للنتائج تتمثل المقومات الرئيسية التي سيشملها الإطار المقترح للخبرة بمجال المراجعة في: الاستحواذ على المعرفة من خلال التعليم المستمر، تكوين هيكل معرفي عميق الذاكرة، القدرة على التوصل لأدلة بالتخصص بمراجعة نشاط معين، القدرة على القيادة وتحديد العناصر التي بحاجة لفحص متعمق، تطوير استراتيجيات حل مشكلات المراجعة عبر الممارسة، اتخاذ القرارات المناسبة عند التعرض لضغوط العمل، القدرة على الاتصال بكل من الرؤساء والمرؤوسين.

5. دراسة (خشارمة، 1999)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني من وجهة نظر العاملين فيه والأجهزة الحكومية الخاضعة لرقابته ولتحقيق هذا الهدف فقد تم تصميم استبانتيين: الأولى خاصة بالعاملين في الديوان والثانية خاصة بالمديرين الماليين في الأجهزة الحكومية الخاضعة لرقابة الديوان ووزعت الاستبانتان على عينة

ممثلة لمجتمع الدراسة بلغ عدد أفرادها في الديوان 100 وفي المؤسسات الحكومية 20 وأظهرت الدراسة النتائج التالية:-

١. هناك اتفاق واضح بين آراء العاملين في ديوان المحاسبة والجهات التي تخضع لرقابته في كثير من جوانب تقييها أداء ديوان المحاسبة الأردني على عكس ما خرجت به الدراسات السابقة من أن هناك اختلافاً ملموساً في هذا المجال.
٢. وجود ضعف في إتباع الديوان لأحدث الأساليب والنظم الإدارية.
٣. هناك عدة معوقات تعوق عمل ديوان المحاسبة كان من أبرزها عدم وجود موضوعية في تعيين موظفي الديوان وعدم استقرار الهيكل التنظيمي للديوان وعدم استقلالية الديوان مالياً وإدارياً.
٤. يعاني ديوان المحاسبة من ضعف في إجراءات الرقابة التي يتبعها.

6. (دراسة الراشد، 1999)

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الأموال العامة بدولة الكويت، وخاصة في ظل تطبيق القانون 1993/1 ومقارنة ذلك بما هو مطبق بأنظمة الرقابة بدول العالم المتقدمة.

- ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بدراسة الأدبيات المتعلقة بالموضوع والمسح المكتبي لأهم متغيرات الدراسة، استخلاص التجارب السابقة في هذا المجال وبالذات في الدول المتقدمة، استطلاع اتجاهات المعنيين بتطبيق القانون من خلال استبانة و استخدام التحليل الإحصائي الملائم لقياس مدى ارتباط وصدق النتائج، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :
- إن تحقيق قانون حماية الأموال العامة لأهدافه، و إن الجهات الرقابية المسئولة عن تطبيقه والتمثلة بديوان المحاسبة تؤدي مهمتها بكفاية متوسطة.
 - تلقى نسبة 25% كمساهمة الحكومة بالشركات المساهمة والواردة في القانون قبولاً عاماً لدى عينة الدراسة على الرغم من اعتبارها في بعض الأحيان عائقاً أمام تطوير الاستثمارات.
 - تزداد أهمية تطبيق مفهوم الرقابة الإدارية مع زيادة الحاجة إلى إحكام الرقابة على الأموال العامة وحسن استغلالها.

7. (دراسة عبد الله، 1998)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية من خلال مجموعة من المبادئ والقواعد الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) وجاء التركيز على الثغرات الموجودة في قانون ديوان المحاسبة كمحاولة للتعرف على المعوقات التي تواجه مدققي الديوان أثناء تأديتهم لواجباتهم الرقابية، وخلصت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

أولاً:- هناك حاجة ماسة إلى إجراء تعديلات جوهرية في قانون ديوان المحاسبة وخاصة في المجالات التالية:-

- استقلال الديوان المالي والإداري حيث لم ينص قانون الديوان صراحة على استقلالية الديوان.
 - حصانة رئيس ديوان المحاسبة حيث لم يتعرض قانون ديوان المحاسبة لحصانة رئيس وموظفي الديوان.
 - شمول رقابة ديوان المحاسبة للمال العام أينما وجد حيث لا تخضع الشركات التي تساهم الدولة فيها إلى رقابة الديوان.
 - النص صراحة على رقابة الأداء لأن قانون الديوان الحالي أغفل هذا النوع من الرقابة.
- ثانياً :- يعاني مدققي الديوان أثناء تأديتهم لأعمالهم مجموعة من المشاكل والصعوبات التي تحول دون تأديتهم لأعمالهم على أكمل وجه:-
- ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية.
 - قلة عدد مدققي الديوان بالمقارنة مع حجم العمل الكبير.
 - اعتماد مدققي الديوان في توفير مستلزماتهم مثل القرطاسية وغيرها على الوزارات والدوائر الحكومية التي يقومون بالرقابة عليها علماً بأن هناك نصاً قانونياً يلزم الوزارات والدوائر الحكومية بتوفير كافة مستلزمات مدققي الديوان من قرطاسية وغيرها.

8. دراسة (دهمش، 1985)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز والتعريف بمفهوم التدقيق الشامل وكيفية استخدامه لتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، وقد بين الباحث إن الجهات الحكومية التي يناط بها استخدام الموارد الحكومية وتنفيذ المشاريع الإنمائية تكون موضع مسائلة ويجب ألا تقتصر هذه المسائلة على التأكد من سلامة الإنفاق من الناحية المحاسبية ومدى تمشي العمليات وفق القوانين والإجراءات المالية والقانونية (التدقيق التقليدي) بل أيضاً التأكد من كفاءة الأداء، وترشيد الإنفاق وقياس فعالية تحقيق الأهداف المرجوة.

ولقد بين الباحث أن هناك دولاً نامية لجأت إلى استخدام المفهوم الجديد للتدقيق وهو ما يطلق عليه التدقيق الشامل والذي يركز على التدقيق المالي والقانوني والكفاءة والفعالية، وقد تبين من الدراسات العديدة أنه من الصعب تطبيق هذا الأسلوب الجديد من التدقيق حسب مفهومه الواسع، حيث لا بد من توفر المقومات الأساسية لنجاحه والتي تتمثل في إطار متكامل للموازنة القائمة على أساس البرامج والأداء ونظم محاسبية ورقابة داخلية متطورة سليمة بالإضافة إلى توفر الكفاءات المؤهلة في مجال التدقيق مع وجود مبادئ ومعايير للتدقيق مقبولة قبولاً عاماً وحتى لو توفرت جميع المقومات فلا بد من تطبيقه على مراحل بشكل تدريجي وذلك حسب طبيعة المشاريع الإنمائية وأهدافها.

9. دراسة (عبد الله و سعادة، 1984)

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني من وجهة نظر تنمية. وقد حاول الباحثان إبراز نقاط القوة والضعف في عمل الديوان وتقديم المقترحات العلمية لتصحيح مسيرته وتمكينه من القيام بدوره الذي يناط به. وأظهرت الدراسة أن تبعية ديوان المحاسبة باعتباره جهاز الرقابة المالية العليا في الأردن إلى السلطة التنفيذية قد أفقده حياده واستقلاله، وهذا أدى إلى بقاء الديوان على حاله دون تطوير، وقد أوصت الدراسة بتحديث قانون الديوان بما يكفل له الاستقلال ويمكنه من أدائه لعمله بكفاءة واستقلالية. وقد اقتصرَت الدراسة على بحث الجوانب التشريعية والقانونية وما يرتبط بها من جوانب إدارية، ولكنها تفتقر إلى الدراسة الميدانية فيما يتعلق بكفاءة أداء ديوان المحاسبة والتعرف على أهم الصعوبات والمشاكل التي يواجهها الديوان في أدائه لمهامه.

2.2.3 الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Gendron & Cooper & Townley, 2007)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير توفر الخبرة والتأهيل للمدققين في قياس الأداء الحكومي في كندا على العمليات التي يقوم المدققون بفحصها في ظل نظام الإدارة الحديثة في القطاع العام حيث بينت هذه

الدراسة كيف يقوم المدققون في مكتب التدقيق العام في كندا بإظهار اثر خبرتهم على العمليات التي يتم فحصها، وكيف يقوم مكتب التدقيق العام في كندا بتبني إستراتيجية لدعم المدققين وتنمية الخبرة المهنية لديهم. وذلك من خلال تطوير المعايير التي تساعد على تنمية الخبرة لدى المدققين من أجل القدرة على فحص العمليات بشكل جيد وتنفيذ مهامهم بالشكل المطلوب وتقديم تقارير ذات فعالية. وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:-

١. أن هناك تحديات تواجه المدققين ولا تقتصر على ضرورة توفر الاستقلالية لديهم وإنما ضرورة تنمية الخبرة المهنية لهم.
٢. ضرورة أن يعكس المدققون خبرتهم المهنية من خلال فهمهم للعمليات التي يقومون بفحصها.
٣. ضرورة قيام مكتب التدقيق العام بتطوير مقاييس الأداء لديه للقيام بمهامه.
٤. ضرورة ممارسة مكتب التدقيق العام لأنواع التدقيق المختلفة وعدم اقتصره على التدقيق المالي وإنما ضرورة ممارسة التدقيق التشغيلي في قياس الأداء.

2. دراسة (Jivegard & Sjolín, 2005)

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأثر تبني التشريع المالي الجديد (التمويل بطريقة صحية) على التدقيق الحكومي المحلي في السويد، حيث يعد التدقيق الحكومي أحد الأجزاء الهامة في النظم الديمقراطية لذلك قام الباحثان بدراسة أثر التشريع الجديد على عمل ودور أجهزة التدقيق الحكومية، والتقارير التي يقدمها التدقيق الحكومي في السويد. خصوصاً وان المدقق يستطيع في ظل التشريع الجديد العمل والمتابعة بشكل يومي وذلك نتيجة لإمكانية اطلاعه على الموازنة يوميا بحكم آلية التشريع الجديد وهي التمويل بطريقة صحية.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:-

١. أن هناك تأثيراً متوقعاً للتشريع الجديد على عمل المدققين في الوحدات الحكومية في السويد.
٢. أن هناك تأثيراً متوقعاً للتشريع الجديد على دور أجهزة التدقيق الحكومي في السويد والعمل على تقويته.
٣. أن هناك تأثيراً متوقعاً للتشريع الجديد على ضرورة زيادة الاهتمام في تقارير أجهزة التدقيق الحكومي.

وقد أوصى الباحثان ضرورة إجراء بحوث مستقبلية بهدف فحص التأثير الحقيقي للتشريع الجديد، ومقارنة نتائجه مع ما توصل إليه الباحثان في هذه الدراسة.

3. دراسة (pomeranz,2004)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى حرية مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية في الوصول إلى المعلومات التي يحتاجها أثناء قيامه في مهمته، حيث يمتلك جهاز المحاسبة العام شرعيته من الكونغرس في الوصول إلى المعلومات التي يحتاجها من أجل تقديم التقارير التي تهدف إلى تحسين أداء الوحدات الحكومية من أجل القيام بعملها بفعالية وبأقل التكاليف، لذلك يجب أن يمتلك مكتب المحاسبة العام حرية الوصول إلى المعلومات التي يحتاجها، لكن مكتب المحاسبة العام لم يستطع الوصول إلى كافة المعلومات التي احتاجها عندما طلب منه الكونغرس الاطلاع على السجلات وأسماء الحاضرين في اجتماع فريق التخطيط للطاقة الذي عقد في عام 2001، حيث نفى تشيني نائب الرئيس في ذلك الوقت وصول مكتب المحاسب العام إلى تلك المعلومات، وعندما رفع مكتب المحاسبة العام دعوى ورفضت من قبل المحكمة لم يتم باستئناف القضية، لذا أصبحت عملية وصول مكتب المحاسبة العام إلى كافة المعلومات التي يحتاجها مشكوك فيها ، وهذا يدل على إضعاف لسلطات الكونغرس، ولعمل مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية.

4. دراسة (Suzuki, 2004)

هدفت هذه الدراسة إلى أبرز القواعد الأساسية للتدقيق الحكومي التي يتم تبنيه من قبل أجهزة التدقيق العليا في اليابان ومقارنة ما هو مطبق هناك مع كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وقد ركزت هذه الدراسة على التدقيق الحكومي بمفهومه الشامل وخصوصا تدقيق الأداء من أجل تقييم البرامج الحكومية.

وقد بينت هذه الدراسة أن التدقيق الحكومي في بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية والذي يمارس من قبل أجهزة التدقيق العليا يعتبر الجزء الأهم في عملية التدقيق وأن التدقيق الشامل يجب أن يشمل بالإضافة إلى التدقيق المالي على تدقيق الأداء.

وقد أوضح الباحث في دراسته أن أهم أهداف التدقيق الحكومي هو التفرقة بينه وبين التدقيق في المؤسسات الخاصة والمؤسسات الهادفة إلى الربح وأن الهدف من التدقيق الحكومي هو إبراز مفهوم المساءلة وتطبيقه.

وقد بين الباحث في دراسته أنه من القواعد الأساسية للتدقيق الحكومي تطبيق كافة أنواع التدقيق الحكومي المالي والقانوني و تدقيق الأداء وتدقيق النتائج، كما بين الباحث في دراسته أن معايير التدقيق الحكومية

سواء العامة أو الميدانية ومعايير إعداد التقرير سواء المتعلقة بالتدقيق المالي أو تدقيق الأداء تعتبر أحد القواعد الأساسية للتدقيق الحكومي.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:-

- بينت الدراسة أن التدقيق الممارس من جهاز الرقابة العليا في اليابان محدود بالمقارنة مع الدول الأخرى وقد أوصت الدراسة بضرورة توسيع نطاق التدقيق في اليابان.
- ضرورة تطوير التدقيق الحكومي في اليابان ليشتمل على تدقيق الأداء وتدقيق البرامج.
- ضرورة تطوير معايير التدقيق الحكومي في اليابان من أجل مواكبة التطورات في التدقيق.

5. دراسة (Cooper & Chow & Wei, 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تطوير معايير التدقيق في القطاع العام في الصين، وذلك من خلال التعرف على تطوير هيكل منظمات التدقيق الحكومي في الصين والتركيز على الخدمات التي يقدمها جهاز التدقيق العام في الصين، وذلك من خلال تبني الصين لمعايير تدقيق حكومية مستقلة تتفق مع النموذج الدولي العام لمعايير التدقيق الحكومية مع ضرورة ان تعكس الواقع الصيني، وتوصلت الدراسة إلى وجود بعض القضايا التي تحتاج إلى التطوير حتى تتسجم معايير التدقيق الصينية مع معايير التدقيق الدولية ومنها المعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة تبني الصين لخطة مستقبلية للعمل على تطوير معايير التدقيق الحكومي، العمل على تطوير مهنية المدققين والعمل على تطوير خبرتهم بشكل مستمر، العمل على دعم استقلالية التدقيق الحكومي وتطوير المعايير التي تتعلق بالاستقلالية، العمل على التعريف بمعايير التدقيق الأخلاقية والعمل على دعم تبنيها وإصدار المعايير التي تتعلق بها.

6. دراسة (Etverk, 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى قياس فعالية تدقيق الأداء في القطاع العام في استونيا من خلال دراسة ميدانية أجريت على عمليات التدقيق التي ينفذها مكتب التدقيق العام في استونيا خلال الفترة من 2000-2001، واهتمت هذه الدراسة بالعوامل والمعايير التي تؤثر على فعالية تدقيق الأداء. وقد تم إجراء الدراسة الميدانية من خلال عمليات تدقيق الأداء والمنفذة من قبل مكتب التدقيق العام في استونيا حيث بلغت عمليات تدقيق الأداء في عام 2000 (8) عمليات، وبلغت في عام 2001 (17) عملية.

وقد اعتمد الباحث على المقابلات الشخصية والاستبيان في عملية جمع البيانات وتحليلها، ولم يستطع الباحث استخدام الاختبارات الإحصائية نتيجة لمحدودية مجتمع الدراسة. وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- إنَّ فعالية تدقيق الأداء تعتمد على العوامل التي ترتبط بعمليات تدقيق الأداء وكلما زاد ارتباط هذه العوامل بعمليات التدقيق زادت فعاليتها.
- إنَّ فعالية عمليات التدقيق تعتمد على البيئة والظروف التي تتم بها عمليات التدقيق.
- إن تدقيق الأداء يعطي قيمة إضافية للتدقيق الممارس من قبل مكتب التدقيق العام.
- إن هذا النوع من التدقيق أصبح ضرورياً ومهماً، حيث أن القيمة الإضافية الناتجة عنه تعطي تحليلاً لمواضيع عدة، وتساعد على التعرف على المشاكل التي تقود المدققين في المستقبل إلى التركيز عليها.

7. دراسة (Schwartz, 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع نظام الرقابة والتدقيق المعمول به في إسرائيل، من حيث التعرف على آلية تنفيذ الموازنة، وتقييم الأداء، وذلك من خلال أداء مكتب المراقب العام في إسرائيل حيث بينت الدراسة التطورات التي حدثت على صلاحيات واختصاصات مكتب المراقب العام في إسرائيل، ومدى انتقال إسرائيل من مرحلة التدقيق التقليدي في ظل النموذج البيروقراطي في الأداء إلى مرحلة التدقيق الشامل (تدقيق الاقتصاد والفعالية في ظل نموذج مرحلة تجاوز البيروقراطية، وقد أظهرت الدراسة أن إسرائيل تمر في مرحلة مختلطة من النموذجين وأن الرقابة في إسرائيل تعاني من عدة مظاهر للخلل منها: نقص في الموارد التي تحتاجها تلك العملية، دور محدود جداً للإشراف من قبل البرلمان، اتجاه قوي نحو العمل بأسلوب بيروقراطي من خلال التركيز على الالتزام في القوانين والأنظمة، وعدم التركيز على عملية تقييم النتائج، وعدم وجود ربط ما بين المراحل الثلاث الآتية في العمل وهي: الموازنة، تقييم الأداء ومرحلة التدقيق.

8. دراسة (Aucion, 1998)

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في دور مكتب التدقيق العام في كندا وفي مدى مسؤولية مكتب التدقيق العام أمام البرلمان. وقد بين الباحث في دراسته مدى مساهمة مكتب التدقيق العام في المساءلة وتطوير الأداء في القطاع العام في كندا حيث يعد جهاز التدقيق العام في كندا مسئولاً أمام البرلمان.

لذلك فإنه يقوم بمهمته في الوزارات والمؤسسات الحكومية وذلك من خلال التدقيق على هذه المؤسسات ومراجعة أعمالها من أجل تقديم تقارير عن نتائج أعماله للبرلمان من أجل تطبيق نظام المساءلة في القطاع العام.

وقد بين الباحث أنه من أجل القيام بعمليات المساءلة وتطويرها، فإنه لابد من القيام بممارس ة تدقيق الأداء والالتزام بمعايير هذا النوع من التدقيق أثناء ممارسة العمل.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى ما يلي:-

1. أن الهدف من وظيفة التدقيق في ظل تطبيق المسألة هو:
أ. الالتزام بالعمل بالقوانين من أجل التأكد من قيام السلطة التنفيذية بعملها ومسؤولياتها بالشكل السليم لذلك فإنه من الضروري قيام المكتب العام للتدقيق بمراجعة أعمال السلطة التنفيذية والتأكد من تنفيذ المهام بشكل سليم.
ب. ضرورة فحص الأداء في القطاع العام من أجل المساهمة في تطوير هذا الأداء وذلك من خلال الاستفادة من تقارير التدقيق السابقة التي تم تنفيذها في الوزارات والمؤسسات الأخرى التي تم العمل بها.
2. من أجل تحقيق هذه الأهداف فإنه يجب على جهاز التدقيق تقديم التوصيات المناسبة للسلطة التنفيذية من أجل تطوير عملها.

9. دراسة (Michael & Henni, 1997)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نطاق تدقيق الأداء واستقلالية جهاز التدقيق العام في استراليا، وقد بين الباحثان أن هناك تحديات تواجه جهاز التدقيق العام في استراليا و استقلالية الجهاز في تنفيذ دوره للتعرف على مدى فاعليته في أدائه لوظيفته، كما بين الباحثان طبيعة ونطاق تدقيق الأداء الذي يقوم به جهاز التدقيق العام في استراليا وقد ركز البحث على مدى تحقيق توصيات وتقارير الجهاز لأهداف الجهاز بفاعلية ومدى اشتمالها على تدقيق الأداء، وقد ركز الباحثان في توضيح فاعلية تدقيق الأداء من خلال التحقق من قيام الوحدات والموظفين الحكوميين بإجراءات العمل الصحيحة والتعرف على تلك الإجراءات وتقييمها، كذلك التطرق إلى الواجبات والمهام الملقاة على عاتق الوحدة والموظف ومدى قدرته على القيام بها، وقد اعتمد البحث على فرضية مفادها أن جهاز التدقيق العام لا يقدم توصيات فعالة عن تدقيق الأداء للبرلمان، وقد تم رفض الفرضية العدمية.

وأظهرت الدراسة أن تقارير تدقيق الأداء تحتوي على توصيات فعالة، وقد أوصت الدراسة بضرورة القيام بتحديد نطاق التدقيق بنجاح ودعم استقلالية الجهاز العام للتدقيق بشكل مستمر، قيام جهاز التدقيق العام

بتقييم عمل الوحدات الحكومية وتطويره، تطوير عمل الجهاز في المراجعة وفي إعداد التقارير التي تقدم للبرلمان، تقييم العلاقة بين فاعلية التدقيق وإجراءات التدقيق المتبعة.

10. دراسة (Dahmash, 1982)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تطور التدقيق في القطاع العام في 16 دولة عربية من خلال التعرف على ضرورة تطوير أجهزة التدقيق ودواوين المحاسبة في هذه الدول وذلك من خلال التطور السريع لمهام الدولة وضرورة مواكبة التدقيق لهذه التطورات وعدم اقتصر التدقيق على التدقيق التقليدي وإنما ضرورة أن يشتمل التدقيق على تدقيق الإجراءات بهدف تطور أنظمة المحاسبة وإجراءات العمل في المؤسسات المختلفة، ومن أجل تحقيق الفاعلية لهذه الأجهزة في ممارسة عملها الرقابي على المال العام فقد تم تقديم التوصيات التالية:

- ضرورة توفر السلطة الكافية والاستقلال التام لهذه الأجهزة لممارسة عملها.
- ضرورة توفر كادر مهني متخصص ومؤهل.
- ضرورة قيام أجهزة التدقيق بالمشاركة في التخطيط لتنمية مؤسسات القطاع العام.
- القيام بإعداد برامج تدريب متقدمة لطواقم التدقيق.
- ضرورة توفر حوافز ورواتب مناسبة لطواقم هذه الأجهزة.
- ضرورة اشتغال التدقيق على تدقيق الأداء وعدم اقتصره على المفهوم التقليدي للتدقيق.

2.2.4 ملخص للدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الرقابة والتدقيق في القطاع الحكومي، وآلية تطوير وتفعيل أجهزة التدقيق خصوصاً أجهزة الرقابة العليا فإنه يمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة بما يلي:-

1. بينت نتائج دراسة (كلاب، 2004) عدم توفر أغلب المقومات الأساسية للرقابة الداخلية الإدارية والمالية بوزارات السلطة الفلسطينية، إضافة إلى ضعف مستوى تطبيق ما توفر منها. وهو ما يساهم في ضعف تحقيق أهداف الوزارات، ووجود وتفشي ظواهر التسيب الإداري والمالي والتضخم الوظيفي وضعف

إطار المحاسبة والمساءلة، وسوء الإدارة وانخفاض الإنتاجية. وأظهرت الدراسة وجود العديد من الأسباب والمعوقات التي تضعف تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية.

2. بينت نتائج عدد من الدراسات السابقة مثل (دراسة القطيش، 2006)، (دراسة الدعيس، 2005)، دراسة (Cooper & Chow & Wei, 2002) أن أجهزة الرقابة تتبنى غالبية معايير التدقيق والرقابة الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا أثناء تنفيذه لأنشطته، وتتمثل تلك المعايير بمعايير التدقيق الحكومية العامة والمعايير الميدانية، ومعايير صياغة وإعداد التقرير، وأن هناك حاجة لمعالجة القصور في هذه المعايير خصوصاً في مجال توفير الاستقلال الكافي لأجهزة الرقابة والتدقيق.

3. بينت نتائج عدد من الدراسات السابقة مثل دراسة (دراسة القطيش، 2006) و (دراسة عبد الله، 1998)، (Suzuki,2004)، (Dahmash,1982) عدم شمول رقابة الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية واليابان المال العام بمفهومه (أيما وجد) إذ لاتزال بعض الهيئات والمصالح الحكومية التي تدخل أموالها في نطاق الأموال العامة بمنأى عن رقابة الديوان وأن التدقيق الممارس من هذه الأجهزة محدود بالمقارنة مع الدول الأخرى.

4. بينت نتائج عدد من الدراسات السابقة مثل (دراسة الدعيس، 2005)، (دراسة خشارمة، 1999)، (دراسة عبد الله، 1998)، (دراسة القطيش، 2006) وجود عدد من المعوقات التي تحد من فعالية أجهزة الرقابة العليا، أهمها غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيق المعايير الرقابية، عدم وجود موضوعية في تعيين الموظفين، وعدم استقرار الهيكل التنظيمي، عدم توفر الاستقلالية الكافية المالية والإدارية، قلة عدد المدققين بالمقارنة مع حجم العمل الكبير.

5. بينت نتائج (دراسة القطيش، 2006) أنّ مدققي ديوان المحاسبة في الأردن يستخدمون أساليب ومؤشرات الأداء بدرجة متدنية عند القيام بتدقيق الأداء في القطاع الحكومي لقياس فعالية عمليات التدقيق التي يقومون بها.

6. بينت نتائج دراسة (Michael & Henni , 1997) ضرورة القيام بتحديد نطاق التدقيق بنجاح ودعم استقلالية الجهاز العام للتدقيق بشكل مستمر، وضرورة قيام جهاز التدقيق العام بتقييم عمل الوحدات

الحكومية وتطويره، كذلك تطوير عمل الجهاز في المراجعة وفي إعداد التقارير التي تقدم للبرلمان، و تقييم العلاقة بين فاعلية التدقيق وإجراءات التدقيق المتبعة.

2.2.5 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

١. تميزت هذه الدراسة عن الدراسات المحلية والتمثلة بدراسة (كلاب، 2004)، أنها تناولت موضوع التدقيق والرقابة الحكومية الخارجية من خلال دراسة ميدانية على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية وهو جهاز التدقيق والرقابة الحكومية الخارجية في السلطة الوطنية الفلسطينية، أمّا دراسة كلاب فتناولت دراسة موضوع الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية، كما أن دراسة (كلاب، 2004) تمت في غزة في حين أن دراسة الباحث ستنفذ في الضفة الغربية.

٢. اعتمد الباحث في تقييم فعالية التدقيق الحكومي في السلطة الوطنية الفلسطينية ممثلاً بديوان الرقابة المالية والإدارية على مفهوم التدقيق الحكومي من منظور التدقيق الشامل (المالي، القانوني، التشغيلي "تدقيق الأداء") ولم تقتصر الدراسة على نوع واحد فقط من أنواع التدقيق.

٣. تقوم هذه الدراسة على مجتمع دراسة مختلف فهي لم تقتصر على موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية، أو على فئة محددة، وإنما شملت موظفي لجنة الرقابة في المجلس التشريعي، والمديرين الماليين والإداريين في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية والمديرين العاميين في وزارة المالية، في حين لم تنطرق أي من الدراسات السابقة إلى لجان الرقابة في المجلس التشريعي (مجلس النواب) ضمن مجتمع وعينة الدراسة.

2.3 شرح نموذج ومتغيرات الدراسة

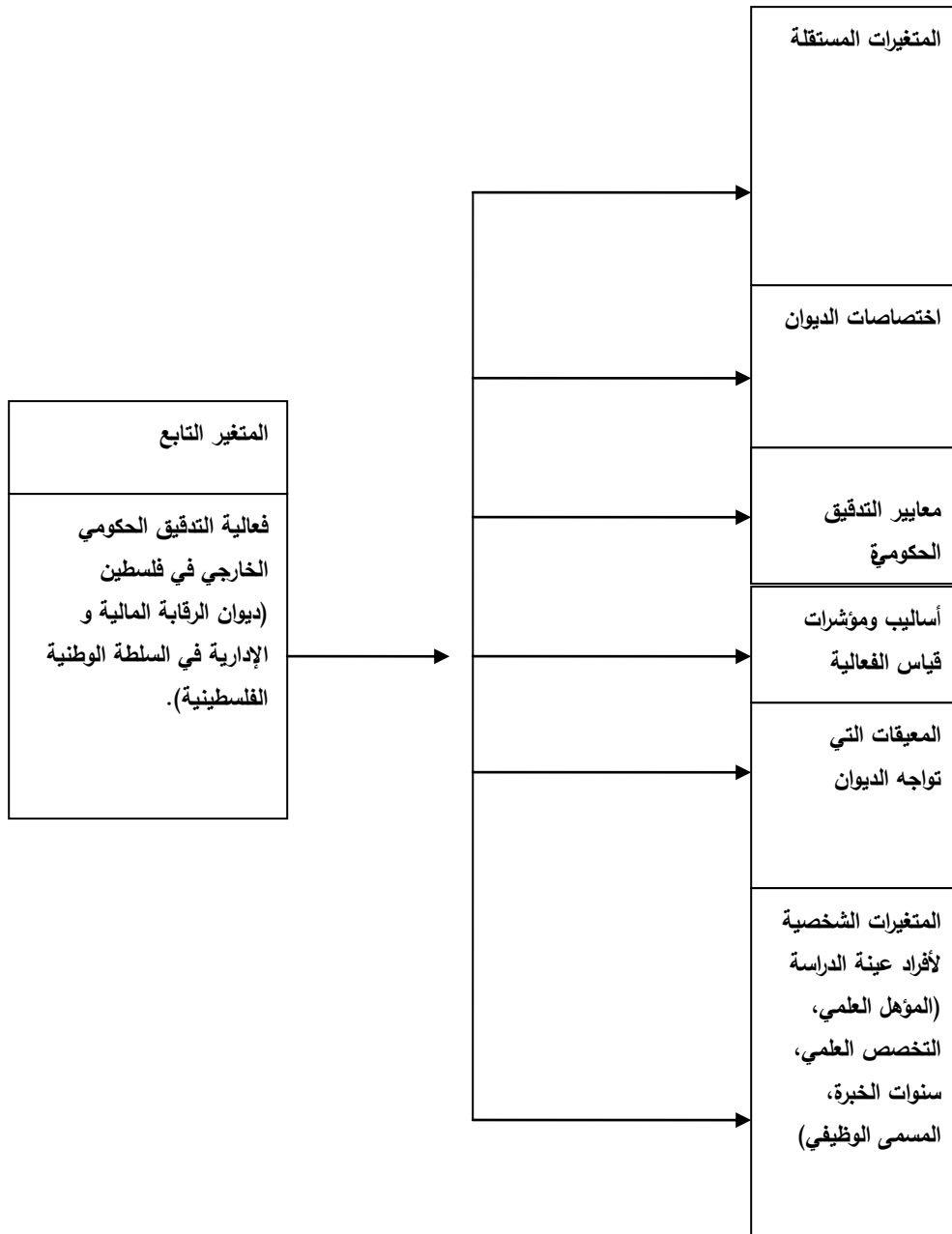
فيما يلي عرض لمتغيرات الدراسة والمتضمنة لنموذج الدراسة في الشكل التالي:

المتغير التابع:

أ- الفعالية: درجة النجاح في تحقيق البرامج والأنشطة للأهداف المحددة لها وترتبط بالمدى الذي تم تحقيقه من النتائج المرغوب فيها (الفرجات، 2003).

ب المتغيرات المستقلة:

1. اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية المنصوص عليها في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م في المادة (23) وهي: التحقق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة، مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات، المصادقة على الحسابات الختامية للوزارات، الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها، بحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية، مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفائها مع القوانين والأنظمة، اشتراك مندوبو الديوان في العطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية، إعداد خطة كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة، متابعة الديوان لملاحظاته بعد تقديم التقرير.
2. معايير التدقيق الحكومية: هي عبارات عريضة لمسؤوليات المدققين وهي توفر إطار عام للتأكد أن المدققين لديهم الكفاءة والنزاهة والموضوعية والاستقلال في التخطيط والتنفيذ والتقرير عن أعمالهم، وأن معايير التدقيق الحكومية توفر إطاراً للمدققين، وأن عملهم يؤدي إلى تحسين أداء الإدارة الحكومية واتخاذ القرارات والمراقبة والمسؤولية (الدعيس، 2005).
3. مؤشرات قياس الفعالية: وهي المؤشرات التي تستخدم من قبل جهاز التدقيق لتقييم قدرة البرنامج على تحقيق أهدافه وأهمها مدى تحقق النتائج المرغوب فيها حسب ما هو مخطط، مدى مساهمة العمل الفعلي مع العمل المخطط، مدى توازن العمل المخطط مع النتائج الفعلية، مدى مساهمة الموارد المخصصة لتنفيذ البرنامج مع ما هو مخطط، مدى مساهمة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة ((القطيش، 2006) (الصحن وسرايا، 2004).
4. المعوقات التي يواجهها الديوان: وهي المعوقات والصعوبات التي يواجهها الديوان والتي تحد من فعاليته ومن أهمها معوقات سياسية، إدارية ومالية (www.Facb.gov.ps).
5. المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).



شكل 2.1: نموذج الدراسة: متغيرات الدراسة

2.4 الإطار النظري للدراسة

يطلق لفظ القطاع الحكومي على مجموع المؤسسات والمنظمات والوحدات التي تديرها الدولة بالكامل بهدف تقديم خدمة عامة دون تحقيق ربح مادي، وفق قوانين وتشريعات صادرة عنها (حماد، 2005 - ب)، لذلك فإن القطاع الحكومي في صورته المختلفة يتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لتحقيق أهداف معينة،

وقد كان للتوسع في النشاط الحكومي وزيادة حجم النفقات العامة أثر كبير في تطور الحاجة للتدقيق والرقابة الحكومية لضبط الموارد والنفقات العامة، والتي يتم استخدام المحاسبة الحكومية كأداة لقياسها، وتقييم الأداء الحكومي (حماد، 2005-ب).

ونتيجة لتطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه، تطورت المحاسبة الحكومية، فعندما كان النشاط الحكومي يقتصر على أداء الوظائف السيادية مثل الأمن والدفاع والعدالة، كانت المحاسبة الحكومية مقتصرة على تسجيل عمليات الإنفاق وتحصيل الإيرادات التي تمثل مبالغ بسيطة تبعا للنشاط المحدود للحكومة، وقد انعكس ذلك على القوائم المالية التي كانت تبين الأثر المالي للنشاط الحكومي في نهاية الفترة المالية (حجازي، 1997).

ومع تطور مفهوم المحاسبة الحكومية وتوسع نشاط القطاع العام وازدياد الدور الذي تقوم به الحكومة في المجالات المختلفة، أصبح من الواجب في ظل ظروف النشاط الحكومي المعاصر قياس الموارد، وحصر التكاليف ومتابعة تنفيذ البرامج والأعمال، ونظراً لأنّ القائمين على أداء الوحدات الحكومية يهتمون بالمرجات أكثر من اهتمامهم بالمدخلات (القطيش، 2006) كان من الضروري التركيز على كل من المدخلات والمرجات في النشاط الحكومي، لذا فإنه من الضروري أن تقوم مؤسسات وأجهزة التدقيق العليا بممارسة مفهوم التدقيق الحكومي الشامل، علماً أن ديوان الرقابة المالية والإدارية هو الجهاز الأعلى للتدقيق والرقابة الحكومية في فلسطين.

٢.٤.١ مفهوم وخصائص القطاع الحكومي:

لقد تم تعريف القطاع الحكومي بأنه مجموع المؤسسات والمنظمات والوحدات التي تديرها الدولة بالكامل بهدف تقديم خدمة عامة دون تحقيق ربح مادي، وفق قوانين وتشريعات صادرة عنها، لذلك فإن القطاع الحكومي في صورته المختلفة يتعامل مع موارد اقتصادية تخصص لتحقيق أهداف معينة (حماد، 2005-ب)، وفيما يلي عرض لأهم خصائص القطاع الحكومي كما بينها كل من (حماد، 2005-ب)، و (Ruppel, 2004) و (Wilson & Kattelus, 2004) في الآتي:

١. التمويل من مصدر خارجي: إذ أن مصادر التمويل تتمثل في الموارد السيادية مثل الضرائب والتي تخصصها الحكومة عن طريق الموازنة العامة بالإضافة إلى ما قد تحصل عليه الدولة من

مساعدات ومنح وهبات، وتنفقها وفقا لتقديرات الموازنة حيث أن إيرادات الوحدات الحكومية لا تتولد من مجهوداتها أو من استغلال مالي مستثمر، فهي أموال سهلة التحويل إلى مصروف لأداء الخدمات الحكومية.

٢. عدم وجود سوق تنافسية: تحصل الوحدات الحكومية على مواردها جبرا بفرض القوانين والتشريعات كما هو الحال في فرض وجباية الضرائب أو طوعا كما هو الحال في الهبات والمنح والوصايا التي تقدم للحكومة سواء كانت داخلية أم خارجية، ونتيجة لذلك يتضح غياب عامل المنافسة في القطاع الحكومي مما يفقد هذا القطاع إمكانية تقويم كفاءة وفعالية إدارته وحداته بصورة أكثر واقعية وذلك لعدم وجود مقياس دقيق لتقييم الأداء مثل صافي الربح.

٣. غياب حافز الربح: يهدف القطاع الحكومي إلى تقديم خدمات عامة مجانية وهو بذلك لا يهدف إلى تحقيق ربح مادي مما يؤثر بدرجة كبيرة على وظيفتي القياس والإفصاح أي ان مبلغ صافي الربح الذي يستخدم كأداة دقيقة لتقييم الأداء في القطاع التجاري لا يستخدم في القطاع الحكومي لأن الهدف الأساسي هو تقديم الخدمات العامة بغض النظر عن تكلفتها.

٤. عدم تجانس أهداف أصحاب المصالح: إنّ غياب دافع الربح من ناحية والتعيينات في الوظائف الحكومية التي تتم بناء على قرارات تصدر مركزيا من سلطة عليا في الدولة من ناحية أخرى، والرواتب النمطية التي تتحدد دون النظر إلى الإنتاجية والترقية التي تتم بالأقدمية كلها عوامل لا تثير حوافز المديرين المسؤولين في المنظمات أو الوحدات الحكومية ولذلك قلما نجد في القطاع الحكومي مديرين أصحاب قرار بالمعنى الصحيح إذ أن الغالب الأعم من مديري القطاع الحكومي يتخذون القرارات تنفيذا للتعليمات والأوامر والخطط التي تعتمدها السلطة التشريعية، كما أن السيطرة المركزية على النشاط المالي تتحقق من خلال وزارة المالية باعتبارها جهاز الحكومة المالي.

٥. الخضوع لقيود قانونية أو شروط خاصة: يعتمد القطاع الحكومي لضمان كفاءة وفعالية المنظمات والوحدات العاملة فيه على وسائل بديلة للمؤشر الكمي القابل للقياس، ومن هذه الوسائل البديلة القيود التشريعية التي تفرض بواسطة الدساتير والمراسيم والقوانين وما ينبثق عنها من قواعد وتعليمات تكون محددة تحديدا دقيقا وتفصيليا وتكون ملزمة للمديرين حتى لو تعارضت مع معايير معينة فمثلا يوجد أحيانا تعارض ما بين المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها في الدولة.

2.4.2 تعريف المحاسبة الحكومية باعتبارها أداة لقياس الأداء الحكومي:

تعرف المحاسبة الحكومية بأنها فرع من فروع المحاسبة المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات وتوصيلها إلى الجهات ذات العلاقة وفق التشريعات الرسمية والقواعد الخاصة بذلك (حماد، 2005-ب).

وقد أوجز (حجازي، 1997) وظائف المحاسبة الحكومية بالنقاط التالية:

1. تقديم معلومات وبيانات عن مدى تقييد الحكومة بالقوانين والأنظمة.
2. تقديم معلومات وبيانات من أجل تقييم أداء الإدارة الحكومية.
3. تقديم معلومات وبيانات عن نتائج أعمال الحكومة والموقف المالي لها.
4. تقديم بيانات مالية مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية .
5. تقديم بيانات ومعلومات عن التوزيع العقلاني للموارد ونوعية الخدمات المقدمة، والقدرة على تقديم خدمات مستقبلية.

٢.٤.٣ التدقيق الشامل في القطاع الحكومي:

لقد تحولت عملية التدقيق الحكومي في الوقت الحاضر من كونها عملية تركز على التأكيد على الالتزام المالي والقانوني، إلى تدقيق أكثر شمولاً وهو ما يطلق عليه التدقيق الشامل (التدقيق التشغيلي) الذي يركز على إعطاء الرأي المهني الموضوعي بالنسبة للقوائم المالية والإجراءات المعنية بحماية الأصول والممتلكات للوحدة موضع التدقيق، والتحقق بشكل موضوعي من الكفاءة الإدارية والإنتاجية فيما يتعلق بالعمليات التي قامت الوحدة بتنفيذها ومطابقتها مع الأهداف المرغوبة (دهمش، 1985).

ويعرف التدقيق الحكومي بأنه وسيلة هامة من وسائل تحديد مسؤولية الوحدات والأجهزة الحكومية المختلفة، والتأكد من مدى شرعية وقانونية العمليات التي تتولاها هذه الأجهزة، ويجب أن يرتبط مفهوم إطار التدقيق في القطاع الحكومي بطبيعة الأنشطة والبرامج التي تقدمها الحكومة والتي تختلف عن أنشطة وبرامج القطاع الخاص، حيث أثر هذا الاختلاف بدرجة ما على طبيعة ومفهوم التدقيق في كل منهما، فلم يعد كافياً أن ينصب دور التدقيق في الوحدات و الأجهزة الحكومية على النواحي المالية ومدى

الالتزام باللوائح والقوانين فحسب بل أصبح من الضروري أن تكون عملية التدقيق شاملة لكافة النواحي المالية والاقتصادية والاجتماعية لأنشطة وبرامج الحكومة (الصحن وسرايا،2004).

هذا وقد بين (Suzuki,2004) أن التدقيق الحكومي الذي يمارس من قبل الجهاز الأعلى للتدقيق، يجب أن يتم من خلال تبني أسلوب التدقيق الشامل والذي يعتبر أهم أنواع التدقيق، حيث أن هذا الأسلوب هو الذي يمارس من قبل جهاز التدقيق الأعلى في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا.

كما بين (Dahmash,1982) ضرورة أن يشتمل التدقيق الذي تقوم به أجهزة التدقيق العليا في الدول العربية على التدقيق الشامل وخاصة التدقيق التشغيلي وتدقيق الأداء بهدف تدقيق إجراءات العمل وتطوير أنظمة المحاسبة من أجل تحقيق الفعالية لهذه الأجهزة.

وأشار (Gendron & Cooper & Townley, 2007) إلى أن جهاز التدقيق العام في كندا يمارس كافة أنواع التدقيق، والمتمثلة في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق الفعالية، وهذه الأنواع من التدقيق تشكل التدقيق الحكومي الشامل الذي لا يقتصر فقط على التدقيق المالي أو التدقيق التقليدي.

2.4.4 أهداف التدقيق الحكومي الشامل:

يساهم التدقيق الحكومي الشامل مساهمة فاعلة في تحقيق وتلبية حاجات المستخدمين، كما يعكس مدى كفاءة الوحدات الحكومية فيما تقدمه من خدمات، ويقدم تقييما مستقلا عن أداء وإدارة البرامج الحكومية، وتحسين عملية تلك البرامج، ويعمل على تحسين الإدارة الحكومية، وتسهيل صنع القرارات، ومساءلة الوحدات الحكومية عن فعاليتها وكفاءتها في استخدام الموارد وتوصيل الخدمات، بالإضافة إلى تقديم استنتاجات وتوصيات من أجل اتخاذ خطوات علاجية وتصحيحية من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق (القطيش، 2006).

وتتمثل أهم أهداف التدقيق الحكومي الشامل كما بينها كل من (القطيش، 2006) و (الصحن وسرايا،2004) و (Suzuki,2004)) في الأتي:

١. التأكد من أن العمليات المالية التي تمت مشروعة وقانونية وبعيدة عن التلاعب أو الغش، والتأكد من مدى الالتزام بالقواعد والقوانين واللوائح والإجراءات الموضوعة من قبل السلطات الإدارية

والتشريعية بمعنى تحقيق جوانب الرقابة المالية على العمليات الحكومية، والتي تمثل الحد الأدنى المطلوب تحقيقه.

٢. التأكد من أن الوحدات الحكومية قد دبرت مواردها بطرق مشروعة واستخدمتها الاستخدام الأمثل بشكل اقتصادي وكفاءة عالية.

٣. تقييم فاعلية نتائج البرامج الحكومية وتقييم مستوى أدائها، ويمثل هذا الغرض الحد الأقصى المطلوب من المراجعة الحكومية في الوقت الحاضر.

٤. المساهمة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن المعلومات الواردة في تقارير التدقيق الحكومي الشامل تبنى عليها الخطط المستقبلية، كما تساهم في اتخاذ قرارات سليمة وتعمل على تطوير الأداء بشكل عام.

٥. يساعد التدقيق في تطوير وإصلاح القطاع العام، كما يعمل على زيادة كفاءة الإدارة العامة.

٦. تحديد المسؤوليات حيث يساهم التدقيق في تحديد مراكز المسؤولية وتحديد الانحرافات وبالتالي تحقيق المساءلة.

٧. الارتقاء بالعمل المؤسسي وتطويره وتحقيق المساءلة والشفافية.

٨. التأكيد على أن التدقيق الحكومي ينفذ من أجل زيادة المساءلة.

2.4.5 أهمية التدقيق الحكومي الشامل:

يخدم التدقيق الحكومي الشامل والذي يركز على قياس الكفاءة والفعالية أغراضا عديدة، فهو يخدم عملية التخطيط والتنفيذ، الرقابة والتحليل والتقييم، وقد أصبح هذا الأسلوب من التدقيق ضروريا لأسباب عديدة منها (دهمش، 1985):

١. اتساع نشاط الدولة وازدياد تدخلها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية.

٢. أخذ العديد من الدول في الوقت الحاضر بتصنيف نفقاتها وإيراداتها حسب مفهوم موازنة البرامج والأداء.

٣. قيام الدولة ببرامج ومشاريع إنمائية متعددة الأغراض والأهداف.

٤. ضرورة تقييم أداء المسؤولين في تنفيذ البرامج والمشاريع والأنشطة الحكومية.

٥. ندرة الموارد المتاحة من عينية ومالية وقوى بشرية.

٦. ضرورة الحصول على معلومات وبيانات مبنية على أسس ومعايير محددة للاستفادة منها في عملية تخطيط البرامج والمشاريع.

٧. أهمية قياس كفاءة طرق العمل وأساليبه، وضرورة الحصول على المخرجات حسب ما هو مخطط لها من معايير المدخلات لعناصر التشغيل المختلفة.
٨. ضرورة معرفة وتحديد ما إذا كانت الأموال قد استخدمت بالأسلوب الأمثل.
٩. تحديد أسباب التصرفات التي تتصف بعدم الكفاءة والإسراف.
10. أهمية تقييم الأهداف ونتائج أعمال المشاريع لتحديد ما إذا كان العمل المتحقق فعلا يطابق العمل المرغوب فيه أو الهدف المطلوب وما إذا أعطي الاهتمام الكافي للأساليب البديلة للعمل من أجل تحقيق النتائج المطلوبة.

2.4.6 مستويات (أنواع) التدقيق الحكومي الفعالة:

كما ذكرنا سابقا فقد جاء تعريف التدقيق الحكومي عاما ليتضمن كافة أنواع التدقيق المختلفة، وبالتالي يمكن تصنيف عمليات التدقيق حسب أغراضها، وفيما يلي عرض موجز لكل من أنواع التدقيق الحكومي:

1. التدقيق المالي (تدقيق القوائم المالية): (Financial audits)

إن الهدف الأساسي من التدقيق المالي (تدقيق القوائم المالية) هو إعطاء تأكيد معقول حول عدالة القوائم المالية بما ينسجم مع المبادئ والمعايير المحاسبية (Boynton & Johnson, 2006) وضرورة أن تشمل القوائم المالية على جميع القوائم التي توضح الموقف المالي للمؤسسة (Arens & Loebbecke, 1991)، والذي يتضمن تتبع الأحداث أو العمليات المالية التي حصلت في المؤسسة وتدقيقها حسابيا ومحاسبيا ومستنديا ثم التحقق من مدى تمشيها وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المتبعة بهدف إظهار البيانات المالية بصورة واقعية.

وفي الوحدات الحكومية نجد أن التدقيق المالي يحقق الأغراض التقليدية للتدقيق سواء كان تدقيقا داخليا أو خارجيا، من حيث الرقابة على عمليات الإنفاق وتحصيل الأموال العامة والكشف عن المخالفات أو التجاوزات التي تحدث (الفرجات، 2004)، كما بين (دهمش، 1985) أن مفهوم التدقيق المالي يعتمد بشكل كبير على النظام المحاسبي والدورة المحاسبية من حيث تحليل وتسجيل العمليات، وتبويب الحسابات، واستخراج النتائج بالنسبة لما يلي:

- بيان المدخلات (موارد مالية وبشرية ومادية) التي سوف تستخدم في إجراء العمليات داخل الوحدة الحكومية وترجمتها إلى بيانات داخلية.

- إجراء العمليات ويقصد بها تنفيذ الإجراءات الضرورية لتحويل المعلومات غير المنظمة في البيانات الداخلة والمتعلقة بالمواد المختلفة عند استخدامها في العمليات التشغيلية إلى معلومات منظمة وفق قواعد ومبادئ محاسبية محددة ومتعارف عليها.
- بيان المخرجات وتمثل المعلومات الناتجة كأثار أو نتائج للعمليات التشغيلية التي تم تنفيذها ، والتي تلخص عادة على شكل تقارير أو قوائم مالية أو حسابات ختامية والإيضاحات المرفقة بها.

2. تدقيق الالتزام: (Compliance Audits)

يعرف تدقيق الالتزام أو التنفيذ (تدقيق الالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي) حيث يكون الغرض منه معرفة مدى التقيد بأداء سياسات معينة أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة (الفرجات،2004)، وفي هذا النوع من التدقيق فان المدقق يسعى إلى تقييم مدى التزام المؤسسة بمعايير أو سياسات محددة ، أو مدى التزام المؤسسة بالقوانين أثناء تنفيذها للأنشطة والمهام التي تقوم بها (1993 Hermanson , & Strawser, J& Strawser,R).

هذا وقد بين (Carmichael& Willingham,1989) أن جهاز التدقيق الأعلى في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO) يمارس تدقيق الالتزام من خلال التأكد من قيام الوحدات الحكومية بالتقيد بالقوانين والأنظمة والعقود والعمل على تنفيذها، وقد أشار (Arens & Loebbeck,1991) أن تدقيق الالتزام هو التدقيق الذي يركز على مدى تقيد والتزام الوحدات بالقوانين والأنظمة الصادرة من أعلى السلطات لضمان حسن تنفيذ العمل وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات.

3. التدقيق التشغيلي: (Operational audits أو تدقيق الأداء Performance Audits)

يقصد بالتدقيق التشغيلي عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة كيفية استخدام المؤسسة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها (الفرجات ،2004).

ويطلق البعض على التدقيق التشغيلي تدقيق الأداء (Performance Audits) كما بين ذلك (Boynton & Johnson ,2006) حيث بين أن الهدف من هذا النوع من التدقيق هو إعطاء رأي مستقل حول أداء وإدارة البرامج التي تقوم المؤسسة بتنفيذها، وقد بين (Carmichael & Willingham,1989) أن مخرجات التدقيق التشغيلي تكون من خلال التقارير التي تقدم التوصيات التي تهدف إلى تحسين فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية التي تقوم بها المؤسسة من خلال الاقتراحات التي تقدمها توصيات تقارير التدقيق لاستغلال الموارد بالشكل الأمثل.

هذا وقد بين (Hermanson , & Strawser, J& Strawser,R,1993) ان التدقيق التشغيلي يركز على مدى تحقيق المؤسسة لكل من الكفاءة والفعالية والاقتصاد في تنفيذ أنشطتها ومهامها، والتي أوضحها (القطيش،2006) من خلال تقسيم نطاق التدقيق التشغيلي إلى ثلاثة مستويات على النحو الآتي:

١. التدقيق المالي والقانوني
٢. تدقيق الكفاءة أو الإنتاجية
٣. تدقيق الفعالية أو نتائج البرامج

1. التدقيق المالي والقانوني Financial and Compliance Audits

الهدف من التدقيق في هذه المرحلة هو التأكد والتحقق من سلامة العمليات الحسابية والمحاسبية للنشاط الحكومي، وتمشيها وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المتبعة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن الحسابات تعطي صورة حقيقية وصحيحة وعادلة لإدارة الأموال العامة للدولة بشكل اقتصادي.

2. تدقيق الكفاءة أو الإنتاجية Efficiency Audits

حيث تعرف الكفاءة أو الإنتاجية بأنها نسبة أو معدل قياس مادي للمخرجات (سلع أو خدمات) الناتجة عن العمليات التشغيلية للنشاط أو البرنامج إلى تكلفة هذا النشاط أو البرنامج، كما يفيد المفهوم إلى أي مدى يتم الحصول على أفضل المخرجات كمقابل للمدخلات ، كما يخص ترشيد المدخلات بأقل سعر أو استعمال أقل كمية من الموارد مع الحفاظ على العوامل الأخرى بنفس النوعية الملائمة ، وتعني عبارة أكثر كفاءة مثلاً، إما أن تكون موارد أقل قد استخدمت لإنتاج نفس المخرجات المطلوبة، أو أن مخرجات أكبر قد تم إنجازها بنفس مقدار المدخلات ويتضمن المفهوم الحصول على الموارد بالكميات والجودة المناسبة وبأقل تكلفة وبأقصر وقت ممكن، وبمعنى آخر ترتبط الكفاءة بالطريقة التي تتحول بها الموارد البشرية والمادية إلى سلع وخدمات عامة، وبالتالي فهي تمثل نسبة بين المخرجات والمدخلات.

3. تدقيق الفعالية أو نتائج البرامج Effectiveness or Program Result Audits

تمثل الفعالية المرحلة الثالثة من السلم الهرمي للرقابة التي تنصب على مسألة الفعالية التي تتم من خلال تدقيق نتائج الأعمال أو البرامج من أجل تقييم الإدارة أو المسؤولين عن التنفيذ ومدى نجاحهم في استخدام الموارد المتاحة في الوصول إلى الأهداف المطلوبة للوحدة أو البرنامج، وبالتالي فهي تتناول العلاقة بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات والأساليب المتبعة في تحقيقها، أي تهتم بتحديد كم هو مستوى النجاح الذي بلغته المخرجات من السلع والخدمات في تحقيق الأهداف المرسومة وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى.

وأما الاقتصاد: فيمثل العنصر الآخر من عناصر التدقيق التشغيلي ويهتم بتخفيض تكلفة الموارد لنشاط ما إلى أدنى حد مع الأخذ بعين الاعتبار الجودة المناسبة، مع العلم أن هذا العنصر يعتبر من أكثر عناصر تدقيق الأداء قابلية للتطبيق، وذلك بسبب أنه يركز على علاقة التكلفة بالمنفعة، ويتطلب مفهوم الاقتصاد وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية بحيث يتم من خلالها توفير المعايير اللازمة للأنشطة التي تساهم في تحديد كلفة الحصول على الموارد المستخدمة.

2.4.7 فعالية عمليات التدقيق الحكومي والمؤشرات والأساليب العلمية لقياسها:

لقد عرف (دهمش، 1985) الفعالية بأنها: درجة أو مستوى تحقيق الأهداف، وبصورة أكثر تحديداً، أنها نسبة الهدف المتحقق إلى الهدف المخطط أو المرسوم مسبقاً.

أما (McGrae & Vada, 1997) فقد بين أن فعالية التدقيق تركز على اختبار مدى قدرة البرامج والأنشطة المتبعة على تحقيق الأهداف المنشودة، ولكن غالباً ما تكون أهداف القطاع العام صعبة التحديد بشكل دقيق، مما يجعل عملية تقييم الفعالية صعبة، الأمر الذي يدفع المدققين إلى التركيز في القضايا التي من الضروري الاهتمام بها.

" إنَّ قيمة الخدمة الحكومية تكمن في الآثار الناتجة عنها بالنسبة للمستفيدين منها، خاصة وأنَّ الهدف الأساسي من هذه الخدمات هو تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع، ولا بد من وضوح هدف الوحدة الحكومية واتجاهاتها لدى كل من العاملين بها على اختلاف مستوياتهم، لذلك لا بد من توفر مؤشرات معينة تستخدم في الحكم على نجاح الوحدة الاقتصادية، في ضوء أهداف محددة تخطط لها وتقيس درجة نجاحها طبقاً لهذه المؤشرات، لأن الفعالية مرتبطة بدرجة تحقيق الأهداف المرغوبة، وتمثل الفعالية المستوى الهرمي الثالث والأعلى في تقييم الأداء، وتقيس كيفية الوصول إلى النتائج المتوقعة، وتعبّر عن مستوى تحقيق

الأهداف من خلال العلاقة بين الأهداف المحققة والأهداف المخططة. وهدفها تحديد مدى الناتج أو مقدار الأداء بالنسبة للهدف المرسوم، فكلما ازدادت درجة التطابق ارتفعت درجة الفعالية، وتقاس الفعالية باستخدام العلاقة التالية: الفعالية = الهدف المحقق - الهدف المخطط" (القطيش، 2006).

وقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA أهمية معيار الفعالية بالنسبة للمنظمات غير الهادفة للربح كوسيلة أساسية لتقييم أدائها.

وتعد كل من المؤشرات التالية من الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية التدقيق الحكومي كما بينها(القطيش، 2006)، (الصحن وسرايا، 2004)، و (McGrae&Vada, 1997):

- مدى تحقق النتائج المرغوب فيها حسب ما هو مخطط.
- مدى مسايرة العمل الفعلي مع العمل المخطط.
- مدى توازن العمل المخطط مع النتائج الفعلية.
- مدى مسايرة الموارد المخصصة لتنفيذ البرنامج مع ما هو مخطط.
- مدى مسايرة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة.

2.4.8 معايير التدقيق والرقابة الحكومية:

يهدف تحقيق المستويات الفعالة و الحديثة للتدقيق الحكومي ظهرت في بداية السبعينات معايير متخصصة للتدقيق في القطاع الحكومي عدلت بعد ذلك في سنة 1981 هذا بالإضافة إلى المعايير العامة للتدقيق، وجاءت هذه المعايير متخصصة في المجال الحكومي ومتفقة مع طبيعة العمل داخل الوحدات والأجهزة الحكومية وأهدافها. وتطبق هذه المعايير على عمليات التدقيق الخاصة بالأجهزة والمؤسسات والوظائف والأنشطة والبرامج الحكومية سواء تمت عملية التدقيق داخل الوحدات الحكومية أو عن طريق أجهزة الرقابة والتدقيق العليا(الصحن وسرايا، 2004).

" وتعد معايير التدقيق عبارات عريضة لمسؤوليات المدققين وهي توفر إطاراً عاماً للتأكد أن المدققين لديهم الكفاءة والنزاهة والموضوعية والاستقلال في التخطيط والتنفيذ والتقرير عن أعمالهم، وان معايير التدقيق الحكومية توفر إطاراً للمدققين بأن عملهم يؤدي إلى تحسين الإدارة الحكومية واتخاذ القرارات والمراقبة والمسؤولية، وتعتبر المعايير مصدراً هاماً للعمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإجراءات ومهام التدقيق وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمدقق مما يساعد على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب

تطبيقها ويمكن الاستناد إليها كمقياس يتم على أساسه تقويم نتائج العملية الرقابية، وتحدد المعايير الرقابية الشروط الواجب توفرها في المدقق وأجهزة التدقيق لممارسة العمل بكفاءة وفعالية" (الدعيس، 2005).

وتشتمل معايير التدقيق الحكومي generally accepted government auditing standard (GAGAS) على كل من: المعايير العامة للتدقيق، معايير العمل الميداني للتدقيق، ومعايير أعداد وصياغة تقرير التدقيق (Boynton & Johnson, 2006).

2.4.8.1 أهمية معايير التدقيق الحكومية:

إنّ وجود المعايير والتقييد بها يعتبران شرطين لضمان مستوى مقبول من العمل التدقيقي المهني، ومن ثم فإنّ غياب المعايير يعوق أداء المراجعة والتدقيق بمستوى من الكفاءة والفعالية التي يتطلع إليها الجميع. إنّ معايير المراجعة والتدقيق مهمة وضرورية إذ أنها تحقق وظائف متعددة هي (الحسني و خرابشة، 2000):

- * تعتبر تلك المعايير النموذج الذي يقتدي به المدقق أو المراجع في قيامه بواجباته المهنية.
- * تعتبر تلك المعايير أدوات اتصال وتوضيحا لطبيعة متطلبات عملية المراجعة والتدقيق لكل الأطراف المعنية.
- * تعتبر تلك المعايير وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع وللجهاز الأعلى للتدقيق والرقابة بعد أدائه واجباته وتقديمه للتقرير .
- * تعتبر تلك المعايير ذات أهمية خاصة لمستخدمي القوائم المالية لأنها توضح لهم الكيفية التي تم في ظلها الفحص والمستويات التي يتحملها المراجع ودرجة الاعتماد على ما ورد بتلك القوائم.
- * إنّ معايير المراجعة تتحكم في نوعية الحكم الواجب إصداره من قبل المراجع والمتضمن في تقريره.
- * إنّ وظيفة المعايير مساعدة المراجع والجهاز الأعلى للتدقيق والرقابة وليس إبطال حكمه الحذر ف ي تكوين ملاحظات واستنتاجات التدقيق والرقابة.
- * تعتبر المعايير محور الارتكاز في عملية تقييم الأداء ويقدر ما تكون هذه المعايير واضحة ودقيقة وملائمة وقادرة على أن تعكس أداء أوجه النشاط المختلفة تكون فعالة.

2.4.8.2 أركان معايير التدقيق الحكومي: وتشتمل معايير التدقيق الحكومي ما يلي:

أولاً. المعايير العامة للتدقيق الحكومي (General standards):

تتناول المعايير العامة للتدقيق الحكومي ضرورة تحديد المدى الكامل للتدقيق بالنسبة لأي نشاط أو برنامج أو وظيفة حكومية من حيث فحص العمليات المالية وعناصر الكفاءة والفاعلية (الصحح وسرايا، 2004) وتشتمل معايير التدقيق العامة على كل من (التأهيل والتدريب، الاستقلالية، والسلوك المهني، ورقابة الجودة)، وهذه المعايير تصف المقومات الأساسية التي ينبغي أن تتوفر لدى المدقق أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لها تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفؤة وفعالة (www.arabosai.org).

أ - التأهيل والتدريب (Competence and Training) :

يتضمن المعيار الأول من المعايير العامة بالنسبة لأجهزة الرقابة والتدقيق العليا أن تتبنى الأجهزة العليا للرقابة والتدقيق سياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة، حيث يجب أن يتمتع موظفو الجهاز الأعلى للرقابة والتدقيق بالمؤهلات الجامعية المناسبة، وأن يكونوا مزودين بالخبرة والتدريب الملائمين (القطيش، 2006).

" أن الكادر الخاص بالتدقيق يجب أن يمتلك تأهيلاً علمياً وعملياً يتناسب مع المهمات المطلوب ة، وإن المقصود بالمؤهلات هنا تلك المؤهلات التي تتوفر بمنظمة التدقيق ككل وليس في كل مدقق على حده، إذ قد تحتاج المنظمة إلى خبرات في المحاسبة والتدقيق والإحصاء والعلوم السلوكية والقانونية والهندسية، والمناهج والحاسوب... الخ ولكن ليس من الضروري أن يمتلك هذه الخبرات شخص واحد فحسب" (القاضي ودحوح، 1999).

وتتضمن مؤهلات الموظفين الذين يقومون بالتدقيق مايلي (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002) :-

1. معرفة الطرق والأساليب التي تنطبق على التدقيق الحكومي، والتعليم والمهارة والخبرة اللازم ة لتطبيق تلك المعرفة على عملية التدقيق تحت التنفيذ.
2. معرفة المؤسسات الحكومية وبرامجها ونشاطاتها وأعمالها.
3. مهارات الاتصال بوضوح شفويا وكتابيا.
4. المهارات المناسبة للتدقيق تحت التنفيذ مثل استخدام العينات الإحصائية، استخدام طرق تدقيق غير تقليدية.

5. عند تنفيذ التدقيق المالي فيجب أن يكون المدقق على مهارة في المبادئ المحاسبية وفي معايير التدقيق الحكومي، و يجب أن يكون المحاسبون الذين ينفذون عمليات التدقيق مرخصين وقانونيين.

وقد بين (الساطي، 1997) أن التأهيل والتدريب كمعيار تدقيق ورقابة صادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) يعتبر من القواعد الأساسية والضرورية التي يجب تبنيتها من قبل أجهزة الرقابة والتدقيق . أما (Gendron & others , 2007) أكد على ضرورة تطوير خبرة مدققي جهاز التدقيق العام في كندا من أجل قياس أداء الوحدات الحكومية وتقييمها.

ب الاستقلالية (Independence)

يرتبط مبدأ الاستقلالية بمهنة التدقيق منذ نشأتها، فبدون الاستقلال تفقد عملية التدقيق أهم مقوماتها الأساسية وتصبح جزءاً من المنظمة أو المنشأة التي تراقب عليها إذ أن وجود درجة كافية من الاستقلالية يعتبر أمراً ضرورياً وحيوياً لأداء العمل الرقابي وإضفاء مصداقية عليه والثقة بمخرجاته (الدعيس، 2005).

ومن المهم أن يفهم المجتمع فهماً جيداً لمهمة الجهاز الأعلى للرقابة ووضعه المستقل، حتى يتسنى للجهاز ممارسة وظائفه بصورة مستقلة، وعلى الجهاز الأعلى للرقابة القيام بدور تعليمي في هذا المجال كلما سنحت الفرصة بذلك (www.arabosai.org).
" وفي كل المسائل المتعلقة بعملية التدقيق، فإن منظمة التدقيق والمدققين الأفراد سواء أكانوا حكوميين أم عامين، يجب إن يكونوا متحررين من الضغوط الشخصية والخارجية والتنظيمية التي تهدد الاستقلال، ويجب أن ينظر إلى الاستقلال على أنه حالة عقلية ومظهر سلوكي، وعند تهديد هذه المقومات الثلاثة الشخصية والخارجية والتنظيمية للاستقلال على المدقق الحكومي أن يرفض قيامة بالتدقيق، وفي الحالات التي لا يتملك المدقق الحكومي من رفض إجراء التدقيق فعليه أن يقرر عن هذه الضغوط في فقرة المجال من تقريره. أما في الحالات التي يكون فيها المدققون موظفين في الوحدة الحكومية محل التدقيق فيجب تسجيل مثل هذه الحقيقة في مكان بارز من التقرير. وعلى المدققين غير الحكومي ن أن يأخذوا الضغوط الفردية والخارجية في الحسبان عند قيامهم بالتدقيق الحكومي وعليهم أن يتبعوا دليل السلوك المهني، وعلى جهاز التدقيق الحكومي، أن يعتمد سياسات وإجراءات لمساعدته على تحديد الضغوط التي يتعرض لها مدققوه، وعلى المديرين والمشرفين أن يكونوا يقظين بشأن الضغوط الشخصية التي تهدد المدققين، وعلى

هؤلاء المدققين إبلاغ الموظف المناسب ضمن جهاز التدقيق إذا تعرضوا لأي ضغوط" (القاضي ودحود، 1999).

وفي الحقيقة إن مبدأ الاستقلال ومراجعة الحسابات هما وجهان لعملة واحدة فالمراجع الذي يفقد استقلاله يفقد مبرر وجوده والمراجع غير المستقل يعني المناقض لنفسه، أما استقلالية جهاز التدقيق والرقابة فتعني تمتع الجهاز الرقابي بالحرية والثقة والقدرة على مواجهة أية مشاكل أثناء التطبيق ومن ثم إنجاز العمل المكلف به بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع الجهات الخاضعة للتدقيق (الدعيس، 2005).

وقد بين (Boynton & Johnson, 2006) ضرورة أن يمارس المدقق وأجهزة التدقيق عملها دون التعرض لأية مؤثرات شخصية أو خارجية، وإنما ضرورة تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية تامة، وهذا لا يتحقق إلا إذا تمتع جهاز التدقيق بمركز إداري أعلى من الإدارات التي يقوم بالتدقيق عليها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 200)، أما (Gray & Manson, 2005) فقد بين أن الاستقلالية تعتبر من أهم العناصر والمقومات الضرورية التي يجب أن تتوفر للمدقق أثناء ممارسة كافة أنواع التدقيق.

ج- العناية والحكم المهني اللازم (Professional Judgment)

وهي العناية أو المهارة المناسبة التي يتوقع من مدقق ماهر أو متمرس أن يطبقها بحسب درجة تعقيد المهمة، ويشتمل ذلك العناية الدقيقة بالتخطيط وجمع الإثباتات وتقييمها وتكوين الآراء والاستنتاجات وتقديم التوجيهات، وهذا يتطلب من المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة للقيام بوظيفة الفحص، ويتأتى ذلك من تطبيق المستوى والحكم المهني المناسب وهو يؤدي جميع خطوات التدقيق (القطيش، 2006)، والعناية المهنية يجب مراعاتها عند تنفيذ التدقيق وإعداد التقرير. ومن الاعتبارات التي تؤخذ في الحسبان تلك الإجراءات الضرورية لتحقيق أهداف التدقيق، والأهمية النسبية لدى تحديد الاختبارات والإجراءات والمنهج المطبق وفعالية الرقابة الداخلية، والتكلفة والعائد عند تحديد مدى العمل الذي يجب أن ينجز (القاضي ودحود، 1999).

وتتطلب العناية المهنية مايلي (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002):

- * متابعة الجهاز الرقابي لتنفيذ ملاحظاته وتوصياته السابقة وأثرها على التدقيق الحالي.
- * نقرض العناية المهنية على كل مدقق ضمن جهاز التدقيق الاهتمام بمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- * إتباع العناية المهنية يعني إصدار أحكام جيدة عند تحديد نطاق التدقيق وعند اختيار الطريقة أو اختبارات وإجراءات التدقيق

ويجب أن يمارس المدقق أو جهاز التدقيق العناية اللازمة عند تطبيق معايير التدقيق، وذلك عند تحديد الإثباتات وجمعها وتقييمها من أجل صياغة التقارير بشأن النتائج والتوصيات (www.arabosai.org)، وقد بين (Arens & Loebbecke, 1991) أن العناية المهنية كمعيار ثالث من معايير التدقيق العامة يجب أن تمارس في جميع مجالات التدقيق، حتى يتمكن المدقق من تقديم رأيه، ولكن ممارسة المدقق لمعيار العناية المهنية ليس بالضرورة أن يعطي حكماً تاماً على جميع المجالات التي تم تدقيقها.

هـ - رقابة الجودة (Quality Control and Assurance)

يضع هذا المعيار المسؤولية على عاتق منظمات التدقيق الحكومي وغير الحكومي التي تقوم بالتدقيق الحكومي، لأن يكون لديها نظام لرقابة الجودة وأن تسهم في برنامج خارجي لرقابة الجودة (القاضي ودحود، 1999)، ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يولي عناية خاصة لبرامج ضمان الجودة الرامية إلى تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها، وذلك نظراً لأهمية تأمين مستوى عالٍ لعمل الجهاز الأعلى للرقابة، إن الفوائد الناجمة عن مثل هذه البرامج تجعل توفير موارد ملائمة لهذا الغرض أمراً ضرورياً، ومن المهم أن يضاهي استعمال هذه الموارد الفوائد المزمع تحقيقها (www.arabosai.org).

ثانياً. معايير العمل الميداني (Fieldwork Standard):

حيث تختص هذه المعايير بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد عليها لتقييم نتائج البرامج والأنشطة أو الوظائف الحكومية كذلك فحص وتقييم إدارات وأقسام المراجعة المالية (الصحن وسرايا، 2004).
إنّ المعايير الميدانية تهدف إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأنشطة المتوازية والمنظمة والهادفة التي يجب على المدقق وجهاز التدقيق إتباعها عند تنفيذ أو إدارة العمل الرقابي وتمثل هذه الخطوات أو الأنشطة قواعد البحث التي ينفذها المدقق الذي يبحث عن دليل إثبات لتحقيق نتيجة معينة (الدعيس، 2005).

أ - التخطيط (planning):

تعتبر وظيفة التخطيط من أهم الوظائف الإدارية حيث تركز هذه الوظيفة على جمع المعلومات التي تحدد الأهداف والسياسات، وتقرر الإستراتيجية التي يجب أن تتبعها الوحدة الاقتصادية، كما أنه من الناحية الرقابية يعتبر الخطوة الأولى في تنفيذ العمليات الرقابية ، حيث تبدأ بمرحلة التخطيط ثم وضع المعايير والأسس اللازمة لضبط ومراقبة الأداء، ثم قياس الأداء المنفذ ومقارنته مع المعايير الموضوعية، وأخيرا الكشف عن الانحرافات وإجراء التصحيحات اللازمة لتقويم الأداء(حماد،2005- أ) وعلى المدقق أو جهاز التدقيق أن يخطط للعملية الرقابية بما يضمن إجراء رقابة عالية النوعية بطريقة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب (www.arabosai.org).

وقد وضع (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002) مجموعة من المعايير الميدانية لعمل المدقق، لذا يجب عليه القيام بما يلي :

- يجب أن يشمل التخطيط أخذ متطلبات التدقيق الحكومي بمستوياتها كافة في الحسبان.
- يجب التخطيط للعمل بشكل مناسب، وعلى المدققين اعتبار المادية النسبية إضافة إلى أمور أخرى عند تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ومداهما وأيضا عند تقييم نتائج هذه الإجراءات.
- وعلى المدققين أن يوصلوا المعلومات إلى الجهات الخاضعة للتدقيق، وإلى الأفراد المتعاقدين أو إلى لجنة التدقيق فيما يخص طبيعة ومدى الاختبارات المخطط لها والإقرار بمدى الالتزام بالقواعد والقوانين والرقابة الداخلية، وعلى المدققين متابعة النتائج الجوهرية المعروفة والتوصيات الخاصة بعمليات التدقيق السابقة.
- يجب أن يتم التخطيط للعمل بشكل مناسب وأثناء التخطيط على المدققين أن يعرفوا أهداف التدقيق ونطاقه والطريقة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.
- على المدققين أن يصمموا الطريقة بشكل يوفر أدلة كافية ولها علاقة في تحقيق أهداف التدقيق فالطريقة تشمل ليس فقط طبيعة إجراءات المدقق بل أيضا مداها.

ب- الإشراف (Supervision):

الإشراف هو توجيه المساعدين والإشراف عليهم بشكل جيد لضمان تحقيق أهداف المراجعة بكفاءة وفعالية. ولذلك فإن هذا المعيار يحمل جهاز الرقابة أو التدقيق مسؤولية ضمان أن تكون أهداف الرقابة المحددة معدة بشكل واضح، وأنه تم إعداد الخطط وفق المعايير المذكورة في التخطيط، وأن موظفي الرقابة والتدقيق يتلقون التوجيه والإرشاد والإشراف المناسب بحيث يتم أداء مهمة الرقابة بشكل جيد ويتم تحقيق أهدافها بأسلوب اقتصادي وكفاء وفعال(الدعيس، 2005). وينبغي الإشراف بصورة مناسبة على

عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المدققين (www.arabosai.org).

"ويتضمن الإشراف توجيه جهود المدققين وغيرهم من المشاركين في التدقيق من أجل تحديد ما إذا كانت أهداف التدقيق قد تحققت. ومن عناصر الإشراف: توجيه أعضاء الفريق للحصول على معلومات حول المشاكل الهامة التي يواجهها الأفراد، مراجعة العمل المنجز، و توفير تدريب فعال أثناء العمل. ويجب أن يفتتح المشرفون بأن الموظفين يفهمون العمل الموكل إليهم، وتختلف طبيعة المراجعة لعمل التدقيق من عملية إلى أخرى بحيث تعتمد على أهمية العمل أو خبرة الموظفين" (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002).

ج- الرقابة الداخلية:-

اعتمدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) تعريفا للرقابة الداخلية بأنه " النظام الكلي للمراقبة المالية أو غيرها من المراقبات بما تشمله من هيكل تنظيمي وطرق وإجراءات ورقابة مالية داخلية أنشأتها الإدارة ضمن أهداف المؤسسة للمساعدة على تنفيذ أعمال الهيئة الخاضعة للرقابة باقتصاد وكفاءة وفاعلية، وعلى ضمان الالتزام بسياسات الإدارة وصيانة الأصول والموارد، وضمان دقة دفاتر الحسابات واكتمالها وتقديم معلومات إدارية ومالية تعتمد عليها في موعدها" (القطيش، 2006). لذا يجب أن يحصل المدققون على فهم كافٍ للرقابة الداخلية من أجل التخطيط للتدقيق ولتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الواجب القيام بها. وقد بين (Boynton & Johnson , 2006) أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من المعايير الأساسية التي يعتمد عليها المدققون من أجل تنفيذ عملية التدقيق، وذلك من خلال التعرف على مواطن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية من أجل التركيز عليها أثناء تصميم إجراءات التدقيق.

د- المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة:-

تتضمن المعايير الميدانية للتدقيق قيام المدقق أو جهاز التدقيق بالتأكد من مطابقة العمليات التي قامت بها الوحدة الحكومية مع القوانين واللوائح المتبعة، وينبغي أن يضع المدقق خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن الأخطاء والمخالفات والأفعال المخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير هام ومباشر على البيانات المالية أو نتائج الرقابة، وعلى المدقق أيضا أن يكون على وعي

بإمكانية وجود أفعال مخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير غير مباشر ولكنه هام على البيانات المالية أو نتائج العملية الرقابية (www.arabosai.org).

عند وجود قوانين وتشريعات ومتطلبات أخرى هامة لأهداف التدقيق على المدققين تصميم التدقيق لتوفير تأكيد معقول حول الالتزام بهذه المتطلبات. ففي كل عمليات التدقيق، على المدققين أن يتنبهوا إلى الأوضاع والصفقات التي قد تكون مؤشراً على وجود أعمال غير قانونية أو سوء استخدام (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002).

هـ - أوراق العمل:-

يجب الاحتفاظ بسجل لأعمال المدقق على شكل أوراق عمل حيث أن هذه الأوراق تمثل حلقة الوصل بين العمل الميداني والتقارير، ويجب أن تحتوي أوراق العمل على معلومات كافية تساعد المدقق صاحب الخبرة غير المرتبط بهذا التدقيق أن يحصل على التأكيد منها حول الأدلة التي تدعم خلاصات المدقق وإحكامه، و يجب أن تضم أوراق العمل ما يلي (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002):

1. الأهداف والنطاق والطرق بما في ذلك أية مواصفات مستخدمة لأخذ العينات.
2. توثيق العمل الذي تم من أجل دعم خلاصات وأحكام المدقق بما في ذلك وصف العمليات والسجلات التي تم فحصها والتي قد تساعد مدقق آخر صاحب خبرة أن يقوم بفحص نفس العمليات والسجلات.
3. أدلة على مراجعة المشرفين للعمل المنجز.

و- الرقابة الإدارية:-

على المدققين الحصول على فهم للرقابة الإدارية والتي لها علاقة بالتدقيق وعندما تكون الرقابة الإدارية ذات أهمية بالنسبة لأهداف التدقيق فيجب على المدققين الحصول على أدلة كافية تدعم حكمهم حول هذه الرقابة (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002).

وتعتبر الرقابة الإدارية إحدى الضوابط التي تمارس من قبل الإدارة لتحقيق كفاية عالية في المؤسسة من خلال الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة، ودراسة أي انحراف عن هذه المستويات ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه (حماد، 2005- أ).

كما تحتل الرقابة الإدارية أهمية كبيرة في العملية الإدارية وتعد من أهم عناصر هذه العملية، ولا بد من تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير وتوجيه عمل الإدارات المختلفة في الأجهزة الحكومية (القبيلات، 1998).

ز - جمع الأدلة الكافية:-

تتضمن المعايير الميدانية الحصول على الإثباتات الملائمة وذات الصلة والمعقولة لدعم حكم المدقق واستنتاجاته بخصوص المنظمة أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة قيد الرقابة (www.arabosai.org).

و يجب الحصول على دليل كافٍ وكفؤ وملائم كأساس معقول لنتائج المدققين وخلصتها، ويجب الاحتفاظ بسجل من عمل المدقق على شكل أوراق عمل، ويجب أن تحتوي أوراق العمل على معلومات كافية لتمكين مدققاً ذا خبرة لم تكن لديه أية صلة سابقة بالتدقيق ليتأكد من أن الأدلة التي تدعم خلاصات المدقق وإحكامه ذات أهمية (مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، 2002).

ويعتبر الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة جوهر عملية الرقابة وعمودها الفقري حيث يستند المدقق على الأدلة وقرائن الإثباتات في إبداء رأيه وتأييد تقريره، فدليل الإثباتات يلعب دوراً هاماً في فعالية العمل الرقابي، حيث يوفر الأساس السليم والمقنع لمصادقية تقارير الأجهزة العليا للرقابة والتدقيق وما تحتويه من ملاحظات وتوصيات (الدعيس، 2005).

ثالثاً. معايير كتابة التقرير (Reporting Standard):

وهي المعايير التي تتطلب أن يكون التقرير مشتملاً على مختلف مجالات عملية المراجعة (الصحف وسرايا، 2004)، أما (حماد، 2005- أ) فقد بين أن معايير إعداد التقرير هي مجموعة المعايير التي تحكم عمل المراجع بعد الانتهاء من عملية المراجعة، والبدء في إعداد التقرير الذي يمثل خلاصة عملية المراجعة، وأن للتقارير المكتوبة أهمية كبيرة تتمثل في الآتي:

١. إبلاغ نتائج المراجعة للمسؤولين في جميع المستويات الحكومية.
٢. جعل النتائج أقل عرضة لسوء الفهم.
٣. إتاحة النتائج لرقابة الرأي العام عليها من خلال نشر التقارير للجمهور.
٤. المتابعة لتحديد ما إذا كانت الإجراءات التصحيحية المناسبة قد تم اتخاذها.

وفيما يلي معايير إعداد التقرير:

أ- أوضحت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) مجموعة من المعايير في صياغة التقارير يبنى عليها شكل ومحتوى كافة الآراء والتقارير الرقابية وهي:

١. إعداد التقرير النهائي: ينبغي أن يكون التقرير مكتوبا تبسط فيه النتائج بشكل ملائم.
٢. العنوان: وجود عنوان مناسب للتقرير يميزه عن أية معلومات وبيانات صادرة أخرى.
٣. الإمضاء والتاريخ: وجود تاريخ وإمضاء لمعرفة الفترة التي غطاها التقرير.
٤. الأهداف والنطاق: ينبغي ان يتضمن الرأي أو التقرير أهداف العملية الرقابية ونطاقها.
٥. المرسل إليه: توضيح اسم الجهة المرسل إليها التقرير.
٦. تحديد الموضوع: تحديد موضوع التقرير أو الرأي للبيانات المالية (في حالة الرقابة المالية) أو المجال (في حالة رقابة الأداء) التي يتعلق بها.
٧. الاكتمال: ينبغي ان يكون التقرير مكتملا وملحق به البيانات الضرورية لاكتماله.
٨. مطابقة المعايير: أن تشير التقارير أو الآراء إلى مطابقة المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية لطمأنة القارئ بأنه تم تنفيذها وفقا للإجراءات المقبولة عامة.
٩. الأساس القانوني: وجوب عرض المعلومات بموضوعية وبيان المخالفات القانونية والانحرافات عن المعايير الموضوعية.
10. احترام الوقت: وجوب تقديم التقارير الرقابية في الوقت المناسب وبدون إبطاء للوصول إلى الفائدة المرجوة منه.

ب - أما (حماد، 2005- أ) فقد بين معايير إعداد التقرير الصادرة عن (GAO) بالتالي:

- ضرورة إعداد تقارير مراجعة مكتوبة تنقل نتائج كل مراجعة حكومية.
- إصدار التقارير بشكل فوري لإتاحة المعلومات لاستخدامها في الوقت المناسب من قبل موظفي الإدارة التشريعية والأطراف المعنية.
- يجب أن يتضمن التقرير عرضاً لأهداف المراجعة، ووصف لمنهج ومجال المراجعة، وان يفصح التقرير كلما أمكن عن المعايير التي يتم إتباعها.
- وجوب إعداد تقرير كامل، ودقيق، وموضوعي، ومقنع، وواضح، وموجز طبقا لما تسمح به الأمور، ويقصد بالتقرير الكامل هنا أن يحتوي على جميع المعلومات المطلوبة التي تفي بأهداف المراجعة، وأن يتم عرض الملاحظات فيه بصورة سليمة، وأيضا تقديم الأدلة بأسلوب محايد، وأن يتم عرض النتائج بدون تحيز.

• وجوب إعداد تقارير للمراجعة مكتوبة تقدم عن طريق أجهزة المراجعة إلى المسؤولين المختصين في الأجهزة التي يتم مراجعتها، والموظفين المختصين التابعين للأجهزة التي تطلب المراجعة، ويشمل ذلك الهيئات الخارجية الممولة إلا إذا كان هناك موانع قانونية أو أي من الأمور الأخرى التي تعيق ذلك.

ج- يجب ان يصف التقرير الصادر حول القوائم المالية نطاق فحص المدققين لمدى الالتزام بالقوانين والقواعد والرقابة الداخلية وان يوضح معايير التدقيق التي تم استخدامها (Boynton & Johnson 2006).

2.4.9 أهم المعوقات التي تواجه أجهزة التدقيق والرقابة الحكومية

- يمكن ملاحظة عدد من المعوقات التي تواجه عمل أجهزة التدقيق والرقابة الحكومية كما بينها ((القطيش، 2006)، و (الدعيس، 2005) و (خشارمة، 1999) و (العوامل، 1993) و (دهمش، 1985)):
1. عدم وجود أهداف واضحة ومحددة لدى الجهات التنفيذية الأمر الذي يؤدي إلى إعاقة قياس الفعالية، لأن الفعالية تتطلب تحديد الأهداف بشكل واضح من أجل مقارنة النتائج بالأهداف الموضوعية .
 2. نقص في أنظمة المعلومات الإدارية في بعض الأجهزة التنفيذية .
 3. عدم وجود معايير كافية يمكن استخدامها لقياس الأداء.
 4. غياب النص القانوني الملزم بتطبيق معايير التدقيق الحكومية الدولية وعدم متابعة المدققين للتطورات التي تحدث على هذه المعايير .
 5. عدم الترجمة الفورية للمعايير والتطورات التي تطرأ على هذه المعايير وخصوصا المعايير المتعلقة بالتدقيق التشغيلي.
 6. إخفاء بعض المعلومات المتعلقة بالأجهزة التنفيذية ، وعدم التعاون مع أجهزة التدقيق مما يشكل عائقا للقيام بمهامها بالشكل المطلوب.
 7. ضعف الوعي الرقابي ، وصعوبة الحصول على أدلة الإثبات وسوء نظام حفظ الوثائق لدى الجهات الخاضعة للتدقيق .
 8. صعوبة استقطاب الكفاءات المؤهلة والمدربة للعمل في القطاع العام .
 9. عدم وجود برامج تدريبية كافية.
 10. عدم توفر الحوافز المعنوية والمادية.

11. صعوبة منافسة القطاع الخاص حيث تدفع رواتب أعلى للعاملين في مجال المحاسبة والتدقيق مقارنة مع الرواتب المتدنية في القطاع الحكومي.
12. عدم الموضوعية في تعيين الموظفين في القطاع الحكومي.
13. تعقد الإجراءات وأساليب العمل في القطاع الحكومي.
14. ضعف معايير الأداء السليم في أجهزة الحكومة.

وأخيرا وبعد عرض الأدبيات السابقة المتعلقة بمشكلة الدراسة وتلخيص النتائج الهامة لهذه الأدبيات، والتعريف بنموذج الدراسة وشرح المتغيرات التي شملها، وتوضيح الإطار النظري للدراسة حيث تم التعريف بالقطاع العام وخصائصه، ومفهوم المحاسبة الحكومية ومن ثم مفهوم التدقيق الحكومي الشامل وأهميته وأهدافه، ومن ثم المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)، كذلك المعايير التي تواجه أجهزة الرقابة العليا، والأساليب والمؤشرات العلمية التي يستخدمها مدققو ديوان الرقابة لقياس فعالية عمليات التدقيق التي ينفذونها، واستكمالا لعرض متغيرات الدراسة والإطار النظري فإن الفصل القادم سيتناول رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية من خلال قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 م.

الفصل الثالث

رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية

3.1 مقدمة

3.2 نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية

3.3 التعريف بديوان الرقابة المالية والإدارية

3.3.1 خصائص الديوان

3.3.2 مسؤولية الديوان

3.3.3 تشكيل الديوان

3.3.4 أهداف الديوان

3.4 اختصاصات الديوان وأنواع التدقيق التي يمارسها

3.5 الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

3.6 المخالفات المالية والإدارية كما حددها قانون الديوان

3.7 أساليب ووسائل التدقيق والرقابة التي تتبعها أجهزة الرقابة العليا

3.8 ضمانات ممارسة الديوان لمهامه

3.9 تقارير الديوان

الفصل الثالث

رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية

3.1 مقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية من خلال قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م، من حيث نشأة الديوان، أهدافه، اختصاصاته، الجهات الخاضعة لرقابته، أنواع التدقيق ووسائل الرقابة التي يمارسها الديوان:

3.2 نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية

مع تطور أنظمة التدقيق في العالم كان لابد للسلطة الوطنية من تطوير أنظمتها الرقابية، وتحقيقاً لمبدأ الشفافية من ناحية والتعامل بموضوعية في المجالات المالية من ناحية أخرى فكان تطوير جهاز الرقابة والتدقيق الخارجي (هيئة الرقابة العامة) وتحويله إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية وذلك بناء على المرجعيات القانونية التالية:

- قانون رقم (7) لعام 1998 م بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية في فصله الأول (تعاريف وأحكام عامة.ومادته رقم (1).
 - قرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005م والخاص بإصدار النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة الفصل الأول(تعاريف)، المادة (1) والتي تنص على " ديوان الرقابة المالية والإدارية: جهاز الرقابة والتدقيق الخارجي الذي يتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويقوم بالتدقيق والرقابة المالية والإدارية على جميع الوزارات والمؤسسات العامة والهيئات المحلية والصناديق الخاصة والمؤسسات".
 - قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم(15) لسنة 2004م، وذلك بشكل عام، وفصله الأول (تعاريف وأحكام عامة) ومادته رقم (2) والتي تنص على " ينشأ بمقتضى أحكام هذا القانون ديوان عام يسمى " ديوان الرقابة المالية والإدارية يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويتمتع بالأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها ".
- وقد صدر قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة (2004) بتاريخ 2004/12/27 ونشر بالجريدة الرسمية في العدد الثالث والخمسين بتاريخ 2005/2/28 على أن يُعمل به بعد ثلاثين يوماً من تاريخ النشر وقد أصبح نافذاً اعتباراً من 2005/3/31.
- وقد نص القانون في مادته (58) صراحة على:
- إلغاء قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة (1995) والذي كان يمثل الإطار القانوني لعمل هيئة الرقابة العامة.
 - إلغاء القرار رقم (22) لسنة (1994) الخاص بإنشاء هيئة الرقابة العامة.
 - كما نصت المادة (56) من القانون (تؤول ممتلكات هيئة الرقابة العامة وموظفيها إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية).

3.3 تعريف ديوان الرقابة المالية والإدارية

1. ديوان الرقابة مؤسسة دستورية، أنشئ تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني إعمالاً لأحكام المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004)، وله موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كلف بها.
- ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية حسب القانون الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، وهو عضو في منظمة الأرابوساي التي تضم كافة الأجهزة العربية العليا للرقابة، كما أنه يمتلك علاقات دولية واسعة مع الكثير من الأجهزة الرقابية في دول العالم (www.Facb.gov.ps).
2. يستند الديوان في عمله إلى مرتكزات صلبة كفلها له القانون، بدءاً من قانونه رقم (15) لسنة 2004، بالإضافة إلى جميع القوانين والأنظمة والتعليمات السائدة في فلسطين التي منحت هذه المكانة.
- كما يستند الديوان في عمله على جميع الإصدارات والنشرات والتوجيهات التي تصدرها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي" وباقي المنظمات الدولية المهنية الأخرى.
3. لديوان الرقابة المالية والإدارية مقران في غزة ورام الله ، علمًا أن الديوان يتطلع باستمرار نحو القدس الشريف ليكون مقره الرئيسي والدائم فيه، في العاصمة الفلسطينية، وذلك حسب نص المادة 9 من قانونه.

3.3.1 خصائص الديوان:

من خلال تعريف الديوان وتحليل القوانين التي أنشئ بموجبه نلاحظ الخصائص التالية لديوان الرقابة المالية والإدارية:

- الديوان مؤسسة دستورية.
- الديوان يتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية.
- الديوان يعتبر الجهاز الأعلى للرقابة والتدقيق في فلسطين.
- الديوان عضو في منظمة الأرابوساي والتي تضم أجهزة الرقابة العليا في الدول العربية.

3.3.2 مسؤولية الديوان:

حددت المادة رقم (7) من قانون الديوان مسؤولية الديوان حيث نصت " يكون الديوان مسؤولاً أمام رئيس السلطة الوطنية وأمام المجلس التشريعي، ويتولى المهام والصلاحيات المنوطة به وفقاً لأحكام القانون " .

3.3.3 تشكيل الديوان:

- يتشكل الديوان من رئيس الديوان ونائب الرئيس والمدير العام وعدد من المديرين والمستشارين والخبراء والمفتشين والفنيين والموظفين وفقاً للهيكل التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف المعتمد من المجلس التشريعي، ويكون رئيس الديوان بدرجة وزير، ونائب رئيس الديوان بدرجة وكيل وزارة.
- وأعد الهيكل التنظيمي الإداري للديوان وفقاً لما ورد بقانون ديوان الرقابة المواد رقم: (13، 4، 16، 18، 19، 20، 31).

3.3.4 أهداف الديوان:

نصت المادة (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م على أن الديوان يهدف أساساً من خلال ممارسة الاختصاصات المخولة له بمقتضى هذا القانون إلى ما يلي:

1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها.
2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد.
3. بيان مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.
4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

3.4 اختصاصات الديوان وأنواع التدقيق التي يمارسها

يمارس الديوان المهام والاختصاصات الوارد ذكرها في القانون والتي حددتها المادة رقم (23) من قانون الديوان على الجهات الخاضعة لرقابته للتأكد من أن الأداء العام يتفق وأحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وأنه يمارس بأفضل طريقة وأقل تكلفة ممكنة وله في سبيل تحقيق ذلك القيام بما يلي:-

التدقيق المالي:

- مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات على الوجه المبين في هذا القانون.
- يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:
 - أ. التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للثبوت من أن تقديرها وتحققها قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - ب. التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الحكومية أو التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.
 - ت. التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها للثبوت من أن التحصيل جرى في أوقاته المعنية وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- يكون الديوان فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:
 - أ. التدقيق في النفقات للثبوت من صرفها للأغراض التي خصصت من أجلها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - ب. التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للثبوت من صحتها ومن مطابقتها قيمتها لما هو مثبت في القيود.
 - ت. الثبوت من أن إصدار أوامر الصرف قد تم حسب الأصول ومن قبل الجهات المختصة.
 - ث. الثبوت من تنفيذ أحكام قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية وقانون الموازنة السنوي ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضى أحكامه.
- يكون الديوان فيما يتعلق بحسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات مسؤولاً عن تدقيق جميع هذه الحسابات للثبوت من صحة العمليات المتعلقة بها ومن مطابقتها مع ما هو مثبت في القيود ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة ومن استرداد السلف والقروض في الأوقات المعنية لاستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخزينة العامة.
- العمل على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

التدقيق التشغيلي أو تدقيق الأداء:

- اقتراح اللوائح والأنظمة والسياسات الخاصة بعمل الديوان ورفعها للمجلس التشريعي لإقرارها.

- إعداد الخطط والبرامج لتمكين الديوان من القيام بمهامه.
- وضع البرامج والدورات الخاصة لتأهيل الموظفين في الديوان وتدريبهم.
- إعداد مشروع موازنة سنوية خاصة بالديوان ورفعها إلى مجلس الوزراء لإقرارها ضمن الموازنة العامة السنوية للسلطة الوطنية.
- التحقيق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها للتثبت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها.
- تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصداقية والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
- بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي تعرقل سير أعمال الحكومة والأجهزة والمؤسسات العامة واقتراح وسائل تلافيتها ومعالجتها.

التدقيق القانوني وتدقيق الالتزام:

- الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.
- كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
- بحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوي أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.

3.5 الجهات الخاضعة لرقابة الديوان:

حددت المادة (31) من قانون الديوان الجهات الخاضعة لرقابة الديوان التي سماها القانون بالجهات الإدارية على النحو التالي :-

- ✚ رئاسة السلطة الوطنية والمؤسسات التابعة لها.
- ✚ رئيس وأعضاء مجلس الوزراء ومن في حكمهم.
- ✚ المجلس التشريعي بما في ذلك هيئاته وإدارته.
- ✚ السلطة القضائية والنيابة العامة ، وأعضاؤها ، وموظفوها.
- ✚ وزارات وأجهزة السلطة الوطنية.
- ✚ قوات الأمن والشرطة وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية.
- ✚ الهيئات والمؤسسات العامة والأهلية والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها ومن في حكمها.
- ✚ المؤسسات والشركات التي تملكها أو تساهم السلطة الوطنية فيها أو تتلقى مساعدة منها أو من الجهات المانحة للسلطة الوطنية.
- ✚ المؤسسات والشركات التي رخص لها استغلال أو إدارة مرفق عام.
- ✚ الهيئات المحلية ومن في حكمها.
- ✚ إضافة لما ذكر أعلاه نصت الفقرة " 11 " من المادة (31) من القانون أنه (فيما لم يرد بشأنه نص خاص تسري أحكام هذا القانون على الجهات التي تتضمن القوانين أو الأنظمة أو اللوائح أو القرارات الصادرة بشأنها قواعد خاصة).

3.6 المخالفات المالية والإدارية كما حددها قانون الديوان

وفقاً لأحكام قانون الديوان هناك أفعال اعتبرت مخالفات مالية وأخرى إدارية تتمثل في:-

أولاً: المخالفات المالية: المادة 40 من قانون الديوان:-

1. مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة واللوائح النافذة ذات العلاقة.
2. مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ قانون الموازنة العامة للسلطة الوطنية.
3. مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وإدارة المستودعات وما في حكمها.
4. كل تصرف يترتب عليه صرف مبالغ عامة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للسلطة الوطنية أو الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

5. عدم موافاة الديوان بصورة من العقود أو الاتفاقات أو المناقصات التي توجبها أحكام هذا القانون.

6. عدم موافاة الديوان بالحسابات والمستندات المؤيدة لها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها وفقاً لأحكام القانون.

ثانياً: المخالفات الإدارية: المادة 41 من قانون الديوان:-

1. عدم الرد على ملاحظات الديوان ومراسلاته أو التأخير في الرد عليها دون عذر مقبول، ويعتبر في حكم عدم الرد الإجابة بطريقة الغرض منها المماثلة أو التسوية.
2. إخفاء بيانات يطلبها الديوان أو الامتناع عن تقديمها إليه أو رفض إطلاعه عليها مهما كانت طبيعتها، كذلك الحال الامتناع عن تنفيذ طلب الاستدعاء.
3. التأخير دون مبرر في إبلاغ الديوان خلال الموعد المحدد في هذا القانون بما تتخذه الجهة المختصة في شأن المخالفة التي تُبلَّغ إليها.
4. التقصير في العمل الإداري أو في إدارة المرفق العام.
5. سوء الأداء أو الإهمال في أداء الوظيفة.
6. مخالفة التعليمات أو القرارات ذات العلاقة الصادرة عن الديوان.

3.7 أساليب ووسائل التدقيق والرقابة التي تتبعها أجهزة الرقابة العليا

اهتمت الدول كثيرا بأساليب تنفيذ العملية الرقابية لحماية المال العام وصيانة مواردها، وقد نظمت لذلك المؤتمرات الدولية لتطوير أساليب وإجراءات المراجعة الهادفة لتحقيق الرقابة وأهدافها بأفضل الطرق وبأقل التكاليف، وفيما يلي عرض الأساليب التي تتبعها أجهزة الرقابة في العمل الرقابي كما بينها (الكفراوي، 1998).

أولاً : الملاحظة والمشاهدة Observation:

يستخدم هذا الأسلوب الرقابي في أغلب الأحيان عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظتها أثناء القيام بالعمل ويتم هذا عادة بواسطة الرؤساء والمشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعها .

ثانياً : المراجعة والفحص:

وهما أسلوب واحد يعني فحص الحسابات والدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها ، ويهدف إلى الوصول إلى درجة معينة من الثقة، وله إجراءات وقواعد معينة.

وتتم عمليات المراجعة والفحص بواسطة مدقق فرد أو جهاز لم يشترك في العمليات التنفيذية، فيقوم بهذا مدقق الحسابات الخارجي وأجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة. وقد يباشر هذا العمل الرقابي بأساليب عديدة ومتنوعة منها:

1- المراجعة الاختبارية:

المراجعة الاختبارية تتم بأخذ عينة من مجموعة المستندات والعمليات المالية للوحدة محل المراجعة.

2- المراجعة المستمرة:

وعن طريق هذا الأسلوب يتم الفحص والمراجعة بصفة مستمرة للمستندات والقيود المحاسبية التي تثبت بدفاتر الوحدة طوال العام.

3- مراجعة دورية:

وهذا النوع يتم على فترات دورية خلال السنة كما يتم في حالة جرد المخازن والعهد في فترات تحددها الإدارة أو يحددها المدقق الخارجي كما قد تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة لرقابتها.

4- مراجعة نهائية:

ونقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات الختامية وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع .

5- المراجعة الشاملة:

وهذا الأسلوب يعني إجراء فحص منظم ومتكامل بين أنواع الرقابة وبعضها البعض في نظام واحد متناسق فيتضمن الرقابة المحاسبية والاقتصادية، ويكون الصعب تطبيق أسلوب المراجعة الشاملة بسبب كثرة المعاملات المالية والإدارية في الدولة الحديثة (العموري، 2005).

3.8 ضمانات ممارسة الديوان لمهامه

ويقصد بها القواعد القانونية الموضوعية والإجرائية التي تكفل قيام الديوان بمهامه بموضوعية وحياد وكفاءة عالية ويعبر عنها في الفقه الرقابي بالمؤيدات القانونية والاستقلال والضمانات الداخلية الأخرى الملقاة على عاتق الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وموظفيها (الدعيس، 2005)، ويستند الديوان في عمله إلى مرتكزات صلبة كفلها له القانون رقم (15) لسنة 2004، بالإضافة إلى جميع القوانين والأنظمة والتعليمات السائدة في فلسطين التي منحت هذه المكانة ، كما يستند الديوان في عمله على جميع الإصدارات والنشرات والتوجيهات التي تصدرها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي" وباقي المنظمات الدولية المهنية الأخرى، ويتمتع رئيس الديوان ونائبه والمدير وموظفو الديوان بالحصانة عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامه (مادة 11، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15 لسنة 2004)، كما لا يجوز التدخل في أي عمل من أعمال الديوان وتلتزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالتعاون التام والكامل فيما يطلب الديوان منها (مادة 12، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15 لسنة 2004)، كما أن للديوان الاطلاع على كافة التقارير والمعلومات والبيانات الواردة من الموظفين وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمور المالية والإدارية وله أن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع الدوائر الحكومية مما له علاقة بأعمالها (مادة 25، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15 لسنة 2004)، وفقاً لأحكام القانون للديوان في سبيل مباشرة اختصاصاته حق طلب أو الاطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو بيانات أو أوراق أو مستندات أو معلومات أو الحصول على صور منها وذلك من الجهة الموجودة فيها هذه الملفات أو البيانات أو الأوراق أو المستندات أو المعلومات بما في ذلك الجهات التي تعتبر كل ذلك سري التداول وكذلك استدعاء من يرى سماع أقوالهم(مادة 29، قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، رقم 15 لسنة 2004).

3.9 تقارير الديوان

حددت المواد التالية (28,26,8) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 مهام الديوان فيما يتعلق بالتقارير بما يلي:

- يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته وعليه أن يزود رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء بأية بيانات أو معلومات أو دراسات أو أبحاث يطلبونها منه والقيام بأي عمل آخر يعهد به إليه من أي منهم، وينشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية.

- يرفع رئيس الديوان تقارير ربع سنوية أو عند الطلب متضمنة نتيجة تحرياته ودراساته وأبحاثه ومقترحاته والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها والملاحظات والتوصيات بشأنها إلى رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء لاتخاذ ما يلزم بشأنها.
- على الديوان تقديم تقارير خاصة بشأن بعض المسائل ذات الأهمية التي تستوجب سرعة النظر فيها إلى كل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء المختص.

وأخيراً، وبعد الانتهاء من عرض الإطار النظري ومتغيرات الدراسة من خلال دراسة الأدبيات المتعلقة بموضوع التدقيق والرقابة الحكومية، كذلك تحليل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة (2004)، فإنّ الفصل القادم سيتناول منهجية الدراسة المتعلقة بآلية جمع البيانات الأولية الخاصة بمتغيرات الدراسة، وذلك من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة والاختبارات الخاصة بها والأساليب الإحصائية التي ستستخدم لاختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

4.1 مقدمة

4.2 فرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها

4.3 منهجية الدراسة

4.4 مجتمع الدراسة

4.5 عينة الدراسة

4.6 أدوات الدراسة

4.7 الاختبارات الخاصة بأدوات الدراسة

4.7.1 صدق الأداة

4.7.2 ثبات الأداة

4.8 متغيرات الدراسة

4.9 الأساليب الإحصائية المستخدمة

الفصل الرابع منهجية الدراسة

4.1 مقدمة

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في السلطة الوطنية الفلسطينية ممثلاً بديوان الرقابة المالية والإدارية، حيث سيتم في هذا الفصل تحديد المنهج المستخدم للدراسة، ووصف لإجراءات الدراسة وأدواتها المتمثلة في المقابلات الشخصية والاستبانة التي تم إعدادها حسب الأصول الإجرائية للبحث العلمي، بالإضافة إلى تحديد ثبات الأداة وصدقها من خلال عرضها على محكمين، وبالطرق الإحصائية من خلال معامل الثبات الداخلي كرونباخ ألفا على فقرات الاستبانة وعلى اجابات أفراد العينة، وتحديد متغيرات الدراسة بشقيها المستقلة والتابعة، وتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات واختبار الفرضيات للوصول إلى النتائج .

4.2 فرضيات الدراسة التي سيتم اختبارها

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:-

الفرضية الأولى: لا يمارس ديوان الرقابة المالية والإدارية كافة اختصاصاته لتحقيق أهدافه .

الفرضية الثانية: لا يطبق ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين معايير التدقيق الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).

الفرضية الثالثة: لا يستخدم مدققو ديوان الرقابة المالية والإدارية الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق التي ينفذونها.

الفرضية الرابعة: لا توجد معايير تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية و الإدارية في أدائه لوظائفه في فلسطين.

الفرضية الخامسة: لا يوجد اختلاف بين آراء أفراد عينة الدراسة في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية تعزى للمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05) .

الفرضية السادسة: لا يوجد اختلاف في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بين موظفي الديوان من جهة والجهات الخاضعة لرقابته من جهة أخرى عند مستوى الدلالة (0.05) .

4.3 منهجية الدراسة

لدراسة فعالية التدقيق والرقابة الحكومية الخارجية في فلسطين ممثلة بديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية، كانت هذه الدراسة تحليلية ميدانية اعتمدت على أسلوب الإحصاء التحليلي وتحليل المحتوى، لذلك اعتمدت هذه الدراسة على البيانات الثانوية والبيانات الأولية من خلال الاعتماد على أسلوبين :

1- تحليل المحتوى: وذلك من خلال جمع المعلومات المتوفرة في الدراسات السابقة والمقالات والبحوث والدوريات والكتب، وكذلك تحليل القوانين والتعليمات والقرارات المتعلقة بديوان الرقابة المالية والإدارية.

2- المنهج الوصفي التحليلي: والذي سيستخدم لوصف خصائص متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها (سيكاران، 1998) وذلك من خلال الاعتماد على الاستبانة التي ستصمم لأغراض الدراسة وتغطية جوانبها المختلفة وتحليلها والخروج بالاستنتاجات والتوصيات حسب الخطوات العلمية المتعارف عليها.

4.4 مجتمع وعينة الدراسة

ينكون مجتمع الدراسة من طبقتين، الأولى وتشمل الأعضاء المهنيين القائمين بالأعمال الرقابية بمن فيهم الإدارة العليا في ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية وذلك في كافة الإدارات العامة الرقابية والذين يمارسون مهام الرقابة والتدقيق في الضفة الغربية والبالغ عددهم (34)¹ عضوا حسب مصادر الديوان، والطبقة الثانية وتشمل الموظفين غير العاملين بالديوان والبالغ عددهم (57) والمتمثلين في أعضاء لجنة الرقابة في المجلس التشريعي الفلسطيني في الضفة الغربية والبالغ عددهم (18)² عضوا حسب مصادر المجلس التشريعي، بالإضافة إلى المديرين الماليين في وزارات السلطة والبالغ عددها (25)³ وزارة، والمديرين العاملين في وزارة المالية والبالغ عددهم (14)⁴ حسب مصادر وزارة المالية، ونظرا لمحدودية مجتمع الدراسة فقد تم استخدام أسلوب المسح الشامل.

جدول 4.1: متجمع وعينة الدراسة.

الطبقة الثانية		الطبقة الأولى		
عضو لجنة رقابة في المجلس التشريعي الفلسطيني	مدير عام في وزارة المالية في السلطة الوطنية الفلسطينية	مدير مالي في وزارة من وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية	الأعضاء المهنيين القائمين بالأعمال الرقابية بمن فيهم الإدارة العليا في ديوان الرقابة المالية والإدارية	
18	14	25	34	عدد المستقصين

1. هيثم عمرو، مدير عام ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية، كانون الثاني، 2007، أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية، مقابلة شخصية.
2. أ. إبراهيم عازم، مقرر لجنة الرقابة في المجلس التشريعي الفلسطيني، نيسان، 2007، عدد وأسماء أعضاء لجنة الرقابة في المجلس التشريعي الفلسطيني، مقابلة شخصية.
3. أ. عبد الناصر عطا، مدير عام الرواتب في وزارة المالية الفلسطينية، نيسان، 2007، عدد وأسماء وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، مقابلة شخصية.
4. أ. باسل الرمحي، مدير عام الشؤون المالية والإدارية في وزارة المالية الفلسطينية، نيسان، 2007، عدد وأسماء المدراء العاملين في وزارة المالية الفلسطينية، مقابلة شخصية.

نسبة الاستجابة	34/33 أي بنسبة 97%	25/25 أي بنسبة 100%	14/14 أي بنسبة 100%	18/15 أي بنسبة 83%
57/54 أي بنسبة 95%				

وفيا يلي مجموعة من الجداول التي توضح خصائص مفردات الطبقة الأولى من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغيرات الدراسة المستقلة:

جدول 4.2: توزيع أفراد الطبقة الأولى من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بكالوريوس	32	97.0	97.0	97.0
	ماجستير	1	3.0	3.0	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

جدول 4.3: توزيع أفراد الطبقة الأولى من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير التخصص العلمي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاس	25	75.8	75.8	75.8
	ادارة اعمال	4	12.1	12.1	87.9
	علوم مالية ومصرفية	1	3.0	3.0	90.9
	قانون	2	6.1	6.1	97.0
	أخرى (اذكرها لطفًا-حاسوب	1	3.0	3.0	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

جدول 4.4: توزيع أفراد الطبقة الأولى من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من خمس سنوات	10	30.3	30.3	30.3
	من 5 - أقل من 10 سنوات	10	30.3	30.3	60.6
	من 10 سنوات - أقل من 15 سنوات	11	33.3	33.3	93.9
	أكثر من 15 سنة	2	6.1	6.1	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

جدول 4.5: توزيع أفراد الطبقة الأولى من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير المسمى الوظيفي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	إدارة عليا في ديوان الرقابة المالية والإدار	8	24.2	24.2	24.2
	مدير تدقيق ورقابة في الديوان	6	18.2	18.2	42.4
	رئيس قسم تدقيق ورقابة في الديوان	3	9.1	9.1	51.5
	عضو فريق تدقيق في الديوان	16	48.5	48.5	100.0
	Total	33	100.0	100.0	

وفيا يلي مجموعة من الجداول التي توضح خصائص مفردات الطبقة الثانية من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغيرات الدراسة المستقلة:

جدول 4.6: توزيع أفراد الطبقة الثانية من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بكالوريوس	39	72.2	72.2	72.2
	ماجستير	13	24.1	24.1	96.3
	دكتوراه	2	3.7	3.7	100.0
	Total	54	100.0	100.0	

جدول رقم 4.7: توزيع أفراد الطبقة الثانية من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير التخصص العلمي.

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	33	61.1	61.1	61.1
	ادارة اعمال	7	13.0	13.0	74.1
	اقتصاد	3	5.6	5.6	79.6
	قانون	4	7.4	7.4	87.0
	أخرى (انكرها لطفًا	7	13.0	13.0	100.0
	Total	54	100.0	100.0	

جدول رقم 4.8: توزيع أفراد الطبقة الثانية من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير سنوات الخبرة.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	اقل من خمس سنوات	5	9.3	9.3	9.3
	من 5 - اقل من 10 سنوات	11	20.4	20.4	29.6
	من 10 سنوات - اقل من 15 سنوات	17	31.5	31.5	61.1
	أكثر من 15 سنة	21	38.9	38.9	100.0
	Total	54	100.0	100.0	

جدول 4.9: توزيع أفراد الطبقة الثانية من مجتمع وعينة الدراسة تبعا لمتغير المسمى الوظيفي.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عضو لجنة رقابة في المجلس التشريعي	15	27.8	27.8	27.8
	مدير مالي في وزارة في السلطة	25	46.3	46.3	74.1
	مدير عام في وزارة المالية الفلسطينية	14	25.9	25.9	100.0
	Total	54	100.0	100.0	

1- المقابلات الشخصية: حيث قام الباحث بإجراء عدد من المقابلات الشخصية وقام بتوثيقها بالطريق المناسبة، ومن ثم قام بتحليل لهذه المقابلات.

2- الاستبانة: حيث تم تصميم استبانتيين الأولى خاصة بموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية، والثانية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان بما فيها المجلس التشريعي وقد صممت الاستبانتان بناء على الأدبيات المتعلقة بموضوعها، واختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية المنصوص عليها في قانون الديوان، والمعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) بالإضافة إلى معايير التدقيق الحكومية المقبولة قبولا عاما (GAGAS)، والمؤشرات والأساليب العلمية التي تستخدم لقياس فعالية عمليات التدقيق المنفذة، والمعيقات التي يمكن أن تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية. الاستبانة الأولى: وهي استبانة موجهة إلى موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الأولى من عينة الدراسة)، وقد تكونت هذه الاستبانة من خمسة أقسام:

يتعلق القسم الأول بالمعلومات الشخصية للمجيب (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) ويهدف إلى التعرف على خصائص الطبقة الأولى من عينة الدراسة، أما القسم الثاني فتكون من (9) عبارات ويهدف إلى قياس مدى ممارسة الديوان لاختصاصاته من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة، أما القسم الثالث فقد تكون من (43) عبارة ويهدف لقياس مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية للمعايير الرقابية الصادرة عن (الانتوساي) بالإضافة إلى معايير التدقيق الحكومي المقبولة قبولا عاما وتشتمل على المعايير العامة، معايير العمل الميداني، ومعايير أعداد التقرير من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة، أما القسم الرابع فتكون من (6) عبارات ويهدف للتعرف على مدى استخدام مدقق الديوان للمؤشرات والأساليب العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق التي ينفذونها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة، أما القسم الخامس والأخير فتكون من (16) عبارة ويهدف لتحديد الصعوبات والمعيقات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة.

الاستبانة الثانية: وهي استبانة موجهة للجهات الخاضعة لرقابة الديوان حيث تم توجيه هذه الاستبانة إلى الوزارات الخاضعة لرقابة الديوان، والمديرين العاملين بوزارة المالية، وأعضاء لجنة الرقابة في المجلس التشريعي (الطبقة الثانية من عينة الدراسة)، وقد تكونت هذه الاستبانة من ثلاثة أقسام:

يتعلق القسم الأول بالمعلومات الشخصية للمجيب (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) ويهدف إلى التعرف على خصائص الطبقة الثانية من عينة الدراسة، أما القسم الثاني

فتكون من (9) عبارات ويهدف إلى قياس مدى ممارسة الديوان لاختصاصاته من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة، أما القسم الثالث والأخير فتكون من (16) عبارة ويهدف لتحديد الصعوبات والمعوقات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء أفراد مجتمع الدراسة حول العبارات الواردة في الاستبانة، حيث يطلب من كل فرد من أفراد مجتمع الدراسة وضع إشارة (×) تحت الحالة التي تنطبق مع رأيه في كل عبارة من العبارات الواردة في الاستبانة، ولإيجاد الأوساط الحسابية لآراء عينة الدراسة فقد خصصت أوزان ترجيحية تتفق مع عبارات الاستبانة، حيث خصص الوزن (5) للحالة موافق بشدة، و(4) للحالة موافق، و(3) للحالة محايد، و(2) لغير موافق، و(1) لغير موافق بشدة.

4.6 الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة

4.6.1 صدق الأداة:

للتأكد من صدق الأداة قام الباحث بإجراء اختبار للاستبانة قبل الصياغة النهائية لها وتوزيعها على عينة الدراسة، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، وكذلك لتجنب الالتباس والغموض والتأكد من سهولة استيعاب القاريء لها، وذلك من خلال عرضها ومناقشتها مع المشرف المباشر للدراسة، حيث أجرى عليها بعض التعديلات واقترح عرضها على مجموعة من المحكمين، حيث تم عرضها على مجموعة من المختصين في كل من الجامعات الفلسطينية والأردنية، وعلى بعض المهنيين في مجال الرقابة الذين أفادوا بالعديد من التعديلات التي أخذت بعين الاعتبار عند إعداد الاستبانة في شكلها النهائي والمبينة في الملحق رقم (1) (2) كما يبين الملحق رقم (3) أسماء محكمي الاستبانة، كما تم إجراء اختبار أولي للاستبانة ، وبالتالي تعديلها بناء على نتائج الاختبار.

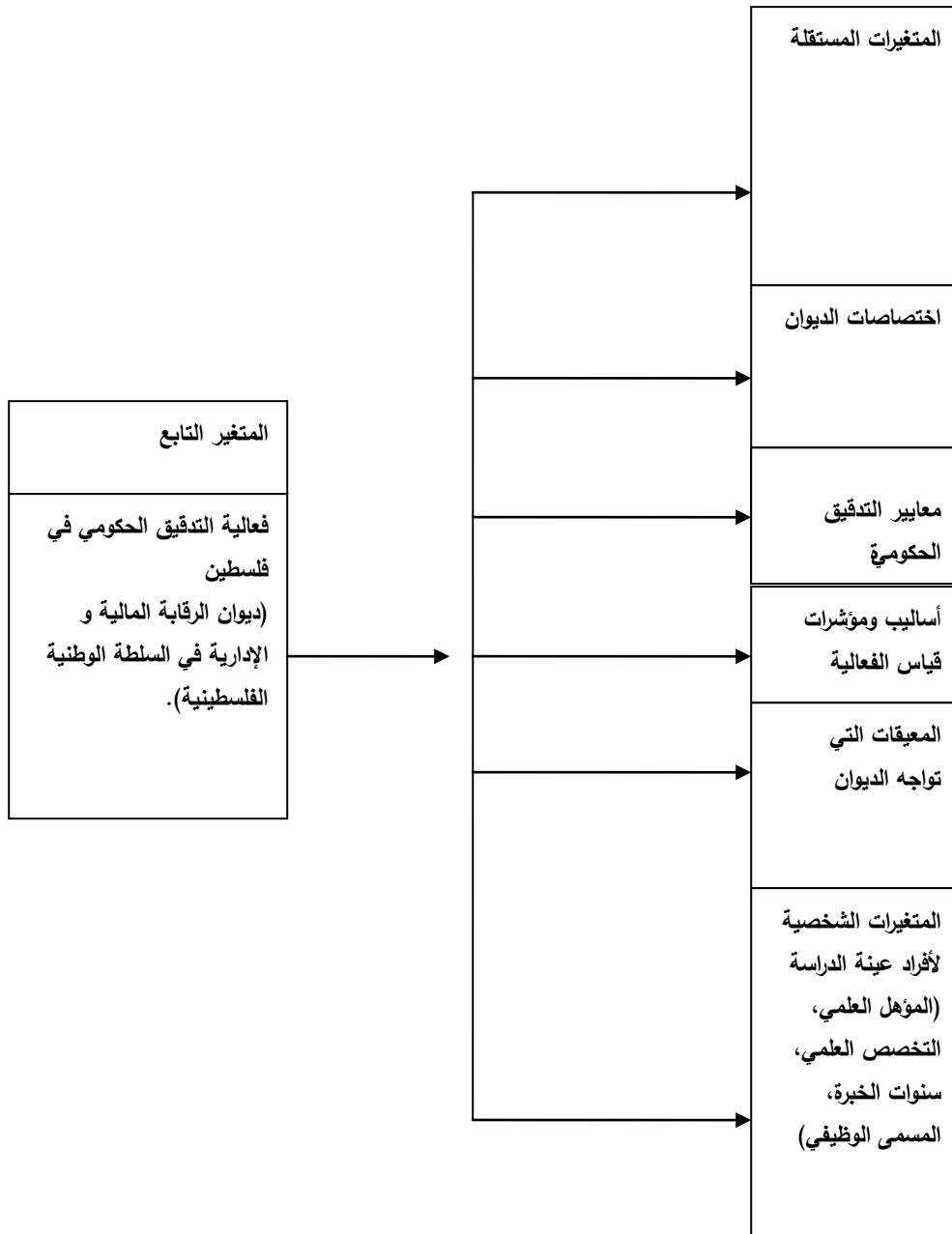
4.6.2 ثبات الأداة:

حيث تم استخدام معامل الاتساق الداخلي ألفا كرونباخ لإجابات أفراد العينة لكافة العبارات في الاستبانة للاستدلال على ثبات الأداة حيث بلغت قيمة المعامل (77%) للاستبانة الأولى الخاصة بالموظفين العاملين بالديوان (الطبقة الأولى من عينة الدراسة) و (82%) للاستبانة الثانية الخاصة بالموظفين غير

العاملين بالديوان (الطبقة الثانية من عينة الدراسة) وعليه فإن معامل الاتساق الداخلي في هذه الاستبانة يعتبر جيداً.

4.7 متغيرات الدراسة

اشتملت الدراسة على عدد من المتغيرات تمثلت في متغير تابع هو الفعالية، والعديد من المتغيرات المستقلة وهي اختصاصات الديوان، معايير التدقيق الحكومية، الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس الفعالية، المعوقات التي يواجهها الديوان بالإضافة للمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة وفيما يلي عرض لتلك المتغيرات من خلال نموذج الدراسة الموضح في الشكل التالي:



شكل 4.1: متغيرات الدراسة

4.8 الأساليب الإحصائية المختلفة

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، تم استخدام أساليب إحصائية متنوعة بغية إثراء الدراسة علمياً وتوظيف البيانات المهيأة لخدمة أهداف الدراسة، وفيما يلي أهم الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها والتي تم الحصول عليها من البرنامج الإحصائي (SPSS) النسخة 13:

١ - الأساليب الإحصائية الوصفية: وتم استخدام هذه الأساليب لبيان خصائص مجتمع الدراسة ولوصف متغيرات الدراسة، وشملت (التوزيع التكراري، النسب المئوية، مقاييس النزعة المركزية، مقاييس التشتت).

٢ - اختبار الثبات (كرونباخ الفا) لتحديد معامل ثبات أداة الدراسة.

3- اختبار (T- Test) وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات أفراد العينة تختلف عن قيمة الوسط الحسابي الفرضي لأداة القياس وذلك لاختبار الفرضيات وبالتالي تحديد قبولها أو رفضها.

4 - تحليل التباين الأحادي anova وذلك لمعرفة الاختلاف في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية تبعاً للمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة.

5- المتوسط الحسابي، معامل الاختلاف، واختبار (T- Test) لتحليل واختبار فيما إذا كان هناك اختلاف في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية من وجهة نظر العاملين فيه من جهة وغير العاملين به من جهة أخرى.

وأخيراً، وبعد تحديد منهجية الدراسة والية جمع البيانات الأولية الخاصة بالدراسة وتحديد مجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات، فإن الفصل القادم سيتناول الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات المتعلقة بها وتحليلها إحصائياً للوصول إلى نتائج الدراسة.

الفصل الخامس دراسة وتحليل البيانات

5.1 مقدمة

5.2 عرض الاختبارات الخاصة باستبانة موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الأولى) من عينة الدراسة

5.2.1 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية

5.2.1.1 اختبار الفرضية الأولى ومناقشتها

5.2.2 معايير التدقيق الحكومية

5.2.2.1 اختبار الفرضية الثانية ومناقشتها

5.2.3 الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس الفعالية

5.2.3.1 اختبار الفرضية الثالثة ومناقشتها

5.2.4 المعايير التي تحد من فعالية ديوان الرقابة

5.2.4.1 اختبار الفرضية الرابعة ومناقشتها

5.3 عرض الاختبارات الخاصة باستبانة موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الأولى) من عينة الدراسة

5.3.1 اختصاصات ديوان الرقابة

5.3.1.1 اختبار الفرضية الأولى ومناقشتها

5.3.2 المعايير التي تحد من فعالية الديوان

5.3.2.1 اختبار الفرضية الرابعة ومناقشتها

5.4 اختبار الفرضية الخامسة

5.5 اختبار الفرضية السادسة

الفصل الخامس دراسة وتحليل البيانات

5.1 مقدمة

بعد عرض منهجية الدراسة في الفصل السابق، سيتناول هذا الفصل الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات المتعلقة بها، وذلك بالاعتماد على إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات الاستبانة، ولإيجاد الأوساط الحسابية لأراء عينة الدراسة فقد خصصت أوزان ترجيحية تتفق مع عبارات الاستبانة، حيث خصص الوزن (5) للحالة موافق بشدة، و (4) للحالة موافق، و (3) للحالة محايد، و (2) لغير موافق، و (1) لغير موافق بشدة.

وقد تم جمع الأوزان المعطاة لكل عبارة، ومن ثم قسمة الناتج على خمسة لمعرفة الوسط الحسابي، وتم حساب الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف للعبارات، والخروج بقيمة T لتقدير قيمة الفروقات وهل هذه الفروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط كل عبارة من العبارات وقيمة متوسط رتب الإجابات التي تساوي (3).

وفي هذا الفصل سيتم الإجابة عن كل سؤال من أسئلة الدراسة، واختبار الفرضيات حسب تسلسل الأسئلة والفرضيات وبالتوافق مع فقرات الاستبانة.

5.2 عرض الاختبارات الخاصة باستبانة موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الأولى) من عينة الدراسة

5.2.1 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية:

تتضمن الاستبانة الأولى الإجابة عن مجموعة من أسئلة الدراسة بحيث يتناول القسم الثاني منها الإجابة عن سؤال الدراسة الأول والمتعلق بممارسة ديوان الرقابة المالية والإدارية لكافة اختصاصاته لضمان فعاليته، حيث تم استخراج الأعداد والنسب والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحديد فيما إذا قام

الديوان بممارسة اختصاصاته كاملة أم لا، وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول (5.1) نجد أن الديوان يمارس اختصاصاته ومهامه، إلا أن هناك قصور في بعضها وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقيمين عن عبارة قيام مدققي الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها (4.09)، وعبارة قيام الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية (4.06)، وعبارة يقوم مدققو الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات (4.03)، وعبارة يتحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة (3.96)، وعبارة يعمل الديوان على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة (3.90)، وعبارة يشترك مندوبو الديوان في العطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية (3.81)، وعبارة أن خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة (2.24)، وعبارة أن المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير (2.06) وعبارة يقوم مدققو الديوان بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات (2.03).

مما سبق نستنتج أن الديوان يمارس غالبية اختصاصاته ومهامه بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بقيام مدققي الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها، وقيام مدققي الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية، وقيام مدققو الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات، وعبارة تحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة، وعمل الديوان على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة، واشتراك مندوبي الديوان في العطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية، أما العبارات التي يقل فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات تدل على عدم تحققها وتتمثل تلك العبارات بأن خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة، وأن المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير، وأن مدققي الديوان يقومون بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات.

جدول 5.1: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال اختصاصات ديوان الرقابة.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الإحصائية
1	يتحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة.	3.9697	.3941	.9697	14.135	.000
2	يقوم مدققو الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات	4.0303	.1741	1.0303	34.000	.000
3	يقوم مدققو الديوان بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات.	2.0303	.3941	-.9697	-14.135	.000
4	يعمل الديوان على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وألية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة .	3.9091	.5790	.9091	9.020	.000
5	يقوم مدققو الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.	4.0909	.2919	1.0909	21.466	.000
6	يقوم الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية .	4.0606	.2423	1.0606	25.145	.000
7	خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة	2.2424	.6629	-.7576	-6.565	.000
8	المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير .	2.0606	.2423	.9394	-22.271	.000
9	يشترك مندوبو الديوان في المعطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية	3.8182	.7269	.8182	6.466	.000

5.2.1.1 اختبار الفرضية الأولى ومناقشتها:

الفرضية الأولى: لا يمارس ديوان الرقابة المالية والإدارية كافة اختصاصاته لضمان فعاليته.

للتحقق من صحة الفرضية الأولى تم استخدام المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات ومهام الديوان و اختبار (one sample t test) لتحديد فيما إذا كان ديوان الرقابة المالية والإدارية مارس كافة اختصاصاته لضمان فعاليته، حيث تشير الجداول رقم (5.2) (5.3) على التوالي أن الديوان يمارس اختصاصاته ومهامه ويستدل على ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات الديوان حيث بلغت (3.35) وهي أكبر من متوسط رتب الإجابات، كما أن اختبار (one sample t test) اظهر أن قيمة (T) المحسوبة (8.2) قيمة مرتفعة وموجبة أي أن اتجاه المبحوثين نحو ممارسة الديوان لاختصاصاته كان ايجابيا، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية (sig . 2-tail = 0.000) وهي قيمة أقل من قيمة ($\alpha = 0.05$) وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، والتي تشير إلى أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يمارس اختصاصاته لضمان فعاليته من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة.

جدول 5.2: المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات الديوان.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اختصاصات الديوان	33	3.3569	.2496	.0435

جدول 5.3: اختبار (one sample t test) لمجال اختصاصات الديوان.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
اختصاصات الديوان	8.213	32	.000	.3569	.2684	.4454

5.2.2 معايير التدقيق الحكومية:

أما القسم الثالث فيتناول الإجابة عن سؤال الدراسة الثاني والمتعلق بتطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية لمعايير التدقيق الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا والمعايير المقبولة قبولاً عاماً في أدائه لواجباته، وتقسّم هذه المعايير إلى معايير عامة، معايير عمل ميداني ومعايير صياغة وإعداد التقارير، حيث تم استخراج الأعداد والنسب والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتقييم مدى تطبيق الديوان لمعايير التدقيق الحكومية، وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول (5.4) نجد أن الديوان يتبنى جزءاً من معايير التدقيق العامة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين على عبارة تمتع مدقي الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة (4.27)، وعبارة تبني الديوان سياسات وإجراءات لدعم المهارات والخبرات المتاحة داخله (4.06)، وعبارة تبني الديوان لسياسات وإجراءات لتطوير وتدريب الموظفين ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة (4.03)، وعبارة تبني الديوان لسياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة (4.03)، وعبارة ممارسة المدقق العناية اللازمة عند تحديد الإثباتات وجمعها وتقييمها (4.03)، وعبارة ممارسة المدقق العناية اللازمة عند صياغة التقارير بشأن الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها (4.00)، وعبارة تمتع مدقي الديوان بالكفاءة التعليمية والخبرة التي تتناسب مع نطاق ومتطلبات مهمتهم (3.97)، وعبارة قيام مدقي الديوان باختيار الأساليب التي يجب إتباعها والتي تتناسب طبيعة عمل الجهات الخاضعة للتدقيق (3.90)، وعبارة قيام الديوان بتأدية مهمته بحرية تامة دون أي ضغوط خارجية أو سياسية (3.82) وعبارة تمتع مدقي الديوان بالحماية من نفوذ الوزارات والمؤسسات الحكومية (2.79)، وعبارة حصول مدقي الديوان على كافة السجلات والوثائق والمعلومات المطلوبة من الجهة الخاضعة للتدقيق بما فيها الحسابات الختامية (2.15)، وعبارة تمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاستقلالية التامة للقيام بمهامه (2.12)، وعبارة تؤخذ جميع ملاحظات وتوصيات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق (2.12)، وعبارة يتوفر للديوان مخصصات مالية مستقلة عن الموازنة العامة للدولة تمكنه من أداء واجباته بدون ضغوط من السلطة التنفيذية (2.00)، وعبارة يتوفر لدى الديوان العدد الكافي من المدققين للقيام بالمهام والواجبات المطلوبة (1.06).

مما سبق نستنتج أن الديوان يتبنى جزءاً من معايير التدقيق العامة أثناء قيامه بتنفيذ أنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب

الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بتمتع مدققي الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة، و تبني الديوان سياسات وإجراءات لدعم المهارات والخبرات المتاحة داخله، و تبني الديوان لسياسات وإجراءات لتطوير وتدريب الموظفين ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة، و تبني الديوان لسياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة، وممارسة المدقق العناية اللازمة عند تحديد الإثباتات وجمعها وتقييمها، وممارسة المدقق العناية اللازمة عند صياغة التقارير بشأن الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها، وتمتع مدققي الديوان بالكفاءة التعليمية والخبرة التي تتناسب مع نطاق ومتطلبات مهمتهم، وقيام مدققي الديوان باختيار الأساليب التي يجب إتباعها والتي تناسب طبيعة عمل الجهات الخاضعة للتدقيق، وقيام الديوان بتأدية مهمته بحرية تامة دون أية ضغوط خارجية أو سياسية، أما العبارات التي يقل فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات تدل على عدم تحققها وتتمثل تلك العبارات بعدم تمتع مدققي الديوان بالحماية من نفوذ الوزارات والمؤسسات الحكومية، وعدم حصول مدققي الديوان على كافة السجلات والوثائق والمعلومات المطلوبة من الجهة الخاضعة للتدقيق بما فيها الحسابات الختامية، وعدم تمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاستقلالية التامة للقيام بمهامه، وعدم الأخذ بجميع ملاحظات وتوصيات الديوان من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق، وعدم توفر مخصصات مالية مستقلة للديوان عن الموازنة العامة للدولة تمكنه من أداء واجباته بدون ضغوط من السلطة التنفيذية، وعدم توفر العدد الكافي من المدققين لدى الديوان للقيام بالمهام والواجبات المطلوبة.

جدول 5.4: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال معايير التدقيق الحكومية العامة.

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الإحصائية
1	2.1212	.6499	-0.8788	-7.768	.000
2	2.0000	.4330	-1.0000	-13.266	.000
3	2.7879	.6963	-0.2121	-1.750	.000
4	3.8182	.6351	.8182	7.400	.000

5	يحصل مدقق الديوان على كافة السجلات والوثائق والمعلومات المطلوبة من الجهة الخاضعة للتدقيق بما فيها الحسابات الختامية.	2.1515	.6185	-8485	-7.880	.000
6	تؤخذ جميع ملاحظات وتوصيات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق.	2.1212	.4846	-8788	-10.417	.000
7	يتمتع مدقق الديوان بالكفاءة التعليمية والخبرة التي تتناسب مع نطاق ومتطلبات مهمتهم.	3.9697	.1741	.9697	32.000	.000
8	يقوم مدقق الديوان باختيار الأساليب التي يجب أتباعها والتي تناسب طبيعة عمل الجهات التي يدقق عليها.	3.9091	.3844	.9091	13.587	.000
9	يمارس المدقق العناية اللازمة عند تحديد الإثباتات وجمعها وتقييمها .	4.0303	.6366	1.0303	9.297	.000
10	يمارس المدقق العناية اللازمة عند صياغة التقارير بشأن الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها.	4.0000	.4330	1.0000	13.266	.000
11	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة.	4.0303	.4667	1.0303	12.682	.000
12	يتمتع مدقق الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.	4.2727	.4523	1.2727	16.166	.000
13	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لتطوير وتدريب الموظفين ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة .	4.0303	.1741	1.0303	34.000	.000
14	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لدعم المهارات والخبرات المتاحة داخله.	4.0606	.2423	1.0606	25.145	.000
15	يتوفر لدى الديوان العدد الكافي من المدققين للقيام بالواجبات والمهام المطلوبة.	1.0606	.2423	-1.9394	-45.979	.000

أما معايير العمل الميداني فتبين النتائج الواردة في الجدول رقم (5.5) أنّ الديوان يتبنى غالبية المعايير الميدانية في التدقيق الحكومي أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين عن عبارة قيام رئيس فريق التدقيق بإعداد جدول زمني وبرنامج مراجعة لفريق العمل (4.21)، وعبارة قيام المدقق بتحديد أهداف التدقيق والاختبارات الضرورية لتحقيقها (4.12)، وعبارة حرص المدقق على تقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق للحكم على مدى الاعتماد عليها (4.12)، عبارة تولي رئيس التدقيق مراجعة أعمال المدققين قبل إصدار التقرير (4.12)، وعبارة حرص المدقق على توفر واكتمال أوراق العمل التي تدعم ملاحظاته وتقاريره (4.12)،

وعبارة تتضمن عملية تحليل البيانات التحقق من أن التصرفات المالية قد تمت وفقا للقوانين والأنظمة المالية المقررة (4.09)، وعبارة مساعدة التوثيق على تأكيد آراء المدقق ونقاريره والإجابة على استفسارات الجهات الخاضعة للرقابة (4.06)، وعبارة قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن جميع التصرفات المالية متفقة مع القوانين والأنظمة المالية المتبعة (4.06)، وعبارة قيام المدقق بدراسة وتقييم مصداقية الرقابة الداخلية عند تحديد مدى عملية التدقيق ونطاقها (4.06)، وعبارة تتضمن أوراق عمل المدقق أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لتدعيم حكمه واستنتاجاته (4.03)، وعبارة قيام رئيس التدقيق بالإشراف المستمر على عمل المدققين بصورة مناسبة في كل مرحلة من مراحل التدقيق (4.03)، وعبارة يتم الأخذ بعين الاعتبار إتباع خطة التدقيق وخطوات العمل المحددة بها (4.03)، وعبارة حرص المدقق على التأكد من مدى التزام الجهات الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح والأنظمة (4.00)، وعبارة حرص المدقق على تحليل البيانات المالية بما يضمن أساسا معقولا لإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية (3.97)، وعبارة قيام مدقق الديوان بالتعاون مع المدقق الداخلي لغرض إحكام الرقابة المالية (3.97)، وعبارة قيام المدقق بالتعرف على الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل بها الجهة الخاضعة للتدقيق (3.97)، وعبارة حرص المدقق على التخطيط الجيد لعملية التدقيق بطريقة تضمن إجراءات تدقيق ذات جودة عالية (3.97)، وعبارة أنه يتم الأخذ في الاعتبار عند تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية نوع التدقيق المنفذ (مالي، التزام، تشغيلي) (2.36)، وعبارة قيام الديوان بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات والأجهزة الحكومية (2.21).

ما سبق نستنتج أن الديوان يتبنى غالبية المعايير الميدانية في التدقيق الحكومي أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وهذه النتيجة تعطي دلالة واضحة على تحقق تلك العبارات باستثناء عبارة قيام الديوان بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات والأجهزة الحكومية، وعبارة أنه يتم الأخذ في الاعتبار عند تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية نوع التدقيق المنفذ (مالي، التزام، تشغيلي) حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين على هذه العبارات (2.21) و (2.36) على التوالي وهما أقل من متوسط رتب الإجابات، وهذه النتيجة تعطي دلالة واضحة على عدم تحقق تلك العبارتين، أي أن الديوان لا يقوم بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات والأجهزة الحكومية، بالإضافة إلى أنه لا يتم الأخذ في الاعتبار عند تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية نوع التدقيق المنفذ (مالي، التزام، تشغيلي).

جدول 5.5: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال معايير التدقيق الحكومية العامة.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الاحصائية
1	يقوم الديوان بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات والأجهزة الحكومية.	2.2121	.6963	-.7879	-6.500	.000
2	يحرص المدقق على التخطيط الجيد لعملية التدقيق بطريقة تضمن إجراءات تدقيق ذات جودة عالية.	3.9697	.3941	.9697	14.135	.000
3	يتعرف المدقق على الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل بها الجهة الخاضعة للتدقيق.	3.9697	.3046	.9697	18.286	.000
4	يحرص المدقق على تقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق للحكم على مدى الاعتماد عليها.	4.1212	.4151	1.1212	15.515	.000
5	يحدد المدقق أهداف التدقيق و الاختبارات الضرورية لتحقيقها.	4.1212	.3314	1.1212	19.433	.000
6	يقوم رئيس فريق التدقيق بأعداد جدول زمني وبرنامج مراجعة لفريق العمل.	4.2121	.4151	1.2121	16.773	.000
7	يقوم رئيس التدقيق بالأشراف المستمر على عمل المدققين بصورة مناسبة في كل مرحلة من مراحل التدقيق.	4.0303	.4667	1.0303	12.682	.000
8	يتم الأخذ بعين الاعتبار إتباع خطة التدقيق وخطوات العمل المحددة بها.	4.0303	.3046	1.0303	19.429	.000
9	يتولى رئيس التدقيق مراجعة أعمال المدققين قبل اصدر التقرير.	4.1212	.3314	1.1212	19.433	.000
10	يقوم المدقق بدراسة وتقييم مصداقية الرقابة الداخلية عند تحديد مدى عملية التدقيق ونطاقها	4.0606	.2423	1.0606	25.145	.000
11	يتم الأخذ في الاعتبار عند تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية نوع التدقيق المنفذ (مالي، التزام، تشغيلي)	2.3636	.8223	-.6364	-4.446	.000
12	يقوم مدقق الديوان بالتعاون مع المدقق الداخلي لغرض إحكام الرقابة المالية.	3.9697	.5855	.9697	9.514	.000
13	يحرص المدقق على التأكد من مدى التزام الجهات الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح والأنظمة.	4.0000	.4330	1.0000	13.266	.000
14	يقوم مدقق الديوان بالتأكد من أن جميع التصرفات المالية متفقة مع القوانين والأنظمة المالية المتبعة .	4.0606	.2423	1.0606	25.145	.000
15	يحرص المدقق على توفر واكتمال أوراق العمل التي تدعم ملاحظاته وتقريره.	4.1212	.3314	1.1212	19.433	.000
16	تتضمن أوراق عمل المدقق على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لتدعيم حكمه واستنتاجاته.	4.0303	.1741	1.0303	34.000	.000
17	يساعد التوثيق على تأكيد آراء المدقق وتقريره والإجابة على استفسارات الجهات الخاضعة للرقابة.	4.0606	.2423	1.0606	25.145	.000

18	يحرص المدقق على تحليل البيانات المالية بما يضمن أساساً معقولاً لإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية.	3.9697	.3941	.9697	14.135	.000
19	تتضمن عملية تحليل البيانات التحقق من ان التصرفات المالية قد تمت وفقاً للقوانين والأنظمة المالية المقررة.	4.0909	.2919	1.0909	21.466	.000

أما معايير صياغة وإعداد التقرير فتبين النتائج الواردة في الجدول (5.6) أن الديوان يتبنى غالبية معايير صياغة التقرير في التدقيق الحكومي أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقيبين على عبارة قيام الديوان بإعداد تقارير تدقيق واضحة ومفهومة (4.91)، وعبارة قيام الديوان بإعداد تقارير عن نتائج المراجعة والفحص في الجهات الخاضعة للتدقيق متضمناً مقترحاته وتوصياته ويرسلها إلى الجهات المختصة (4.06)، وعبارة قيام المدقق في نهاية عملية التدقيق بإعداد تقرير مكتوب بنتائج عملية التدقيق مدعماً بالإثباتات الكافية المستقلة والموضوعية والنزيهة (4.06)، وعبارة تتضمن تقرير المدقق اسم الجهة الخاضعة للتدقيق والتاريخ والإمضاء والفترة الزمنية التي غطاها التقرير والموضوع الذي تم تدقيقه (4.03)، وعبارة حرص المدقق على وضع عنوان مناسب للتقرير يميزه عن أية معلومات أو بيانات أخرى (4.00)، وعبارة قيام المدقق بإعداد تقرير بالنسبة للتدقيق المالي يتضمن مطابقة المعاملات مع القوانين واللوائح والأنظمة (4.00)، وعبارة أنه يتم إعداد تقارير الديوان بحيث تتضمن أهداف ونطاق التدقيق والإشارة إلى المعايير والممارسات المتبعة عند تأدية التدقيق (3.97)، وعبارة قيام الديوان بإعداد تقريره السنوي ويقدمه إلى الجهات المختصة بموعده (2.09)، وعبارة قيام المدقق بإعداد تقرير بالنسبة لتدقيق الأداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها والفعالية التي تحقق بها الأهداف (2.06).

مما سبق نستنتج أن الديوان يبني غالبية معايير صياغة التقرير في التدقيق الحكومي أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وهذه النتيجة تعطي دلالة واضحة على تحقق تلك العبارات باستثناء عبارة قيام الديوان بإعداد تقريره السنوي وتقديمه إلى الجهات المختصة بموعده وعبارة قيام المدقق بإعداد تقرير بالنسبة لتدقيق الأداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها والفعالية التي تحقق بها الأهداف حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقيبين عن هذه العبارات (2.09) و (2.06) على التوالي وهما أقل من متوسط رتب الإجابات، وهذه النتيجة تعطي دلالة واضحة على عدم تحقق تلك العبارتين، أي أن الديوان لا يقوم بإعداد تقريره السنوي وتقديمه إلى الجهات المختصة بموعده وأن مدقق

الديوان لا يقوم بإعداد تقرير بالنسبة لتدقيق الأداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها والفعالية التي تحقق بها الأهداف.

جدول 5.6: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال معايير التدقيق الحكومية الميدانية.

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الاحصائية
1	يعد المدقق في نهاية عملية التدقيق تقريراً مكتوباً بنتائج عملية التدقيق مدعماً بالإثباتات الكافية المستقلة والموضوعية والنزيهة	4.0606	.2423	1.0606	25.145	.000
2	يعد المدقق تقريراً بالنسبة للتدقيق المالي يتضمن مطابقة المعاملات مع القوانين واللوائح والأنظمة.	4.0000	.2500	1.0000	22.978	.000
3	يقدم المدقق تقريراً بالنسبة لتدقيق الأداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها والفعالية التي تحقق بها الأهداف.	2.0606	.4962	-.9394	-10.876	.000
4	يقوم الديوان بإعداد تقارير تدقيق واضحة ومفهومة.	4.9091	.2919	1.9091	37.566	.000
5	يعد الديوان تقارير عن نتائج المراجعة والفحص في الجهات الخاضعة للتدقيق متضمناً مقترحاته وتوصياته ويرسلها إلى الجهات المختصة.	4.0606	.2423	.9747	25.145	.000
6	يتم إعداد تقارير الديوان بحيث تتضمن أهداف ونطاق التدقيق والإشارة إلى المعايير والممارسات المتبعة عند تأدية التدقيق.	3.9494	.3482	.8159	15.500	.000
7	يقوم الديوان بإعداد تقريره السنوي ويقدمه إلى الجهات المختصة بموعده.	2.0909	.3844	1.0454	-13	.000
8	يحرص المدقق على وضع عنوان مناسب للتقرير يميزه عن أي معلومات أو بيانات أخرى.	4.0000	.0000	.9114	22.978	.000
9	يتضمن تقرير المدقق اسم الجهة الخاضعة للتدقيق والتاريخ والإمضاء والفترة الزمنية التي غطاها التقرير والموضوع الذي تم تدقيقه.	4.0303	.1741	.9686	34.000	.000

5.2.2.1 اختبار الفرضية الثانية ومناقشتها:

الفرضية الثانية: لا يطبق ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين معايير التدقيق الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا والمقبولة قبولاً عاماً لضمان فعاليتها.

للتحقق من صحة الفرضية الثانية تم استخدام المتوسط الحسابي لمجال معايير التدقيق الحكومية و اختبار (one sample t test) لتحديد فيما إذا كان ديوان الرقابة المالية والإدارية يطبق معايير التدقيق الحكومية لضمان فعاليتها، حيث تشير الجداول رقم (5.7) (5.8) على التوالي أن الديوان يطبق معايير التدقيق الحكومية ويستدل على ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي لمجال معايير التدقيق الحكومية حيث بلغت (3.62) وهي أكبر من متوسط رتب الإجابات، كما أن اختبار (one sample t test) أظهر أن قيمة (T) المحسوبة (27.02) قيمة مرتفعة وموجبة أي أن اتجاه المبحوثين نحو تطبيق الديوان لمعايير التدقيق الحكومية كان إيجابياً، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية (sig . 2-tail = 0.000) وهي قيمة أقل من قيمة (α = 0.05) وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، والتي تشير إلى أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يطبق معايير التدقيق الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا لضمان فعاليتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة.

جدول 5.7: المتوسط الحسابي لمجال معايير التدقيق الحكومية.

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المعايير الكلية	33	3.6210	.1321	.0230

جدول 5.8: اختبار (one sample t test) لمجال معايير التدقيق الحكومية.

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعايير الكلية	27.011	32	.000	.6210	.5742	.6679

5.2.3 الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس الفعالية:

أما القسم الرابع فيتناول الإجابة عن سؤال الدراسة الثالث والمتعلق باستخدام الديوان ومدقيقه للأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس فعالية عمليات التدقيق، حيث تم استخراج الأعداد والنسب والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحديد فيما إذا تم استخدام الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس الفعالية أم لا، وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول (5.9) نجد أن الديوان يستخدم جزءاً من الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس الفعالية وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين عن عبارة يقوم مدققو الديوان بمقارنة الإنجاز الفعلي مع المخطط لتحديد الانحراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد انتهاء عملية التدقيق (3.90)، وعبارة يستند مدققو الديوان إلى مؤشرات الإنجاز الزمنية (الزمن الفعلي - مع الزمن المخطط) في التقييم لعملية التدقيق (3.81)، وعبارة يقوم مدققو الديوان بتحليل نموذج (التكلفة - والمنفعة) عند القيام بمهمة تقييم الأداء لعملية التدقيق (2.33)، وعبارة يستند مدققو الديوان إلى أهداف برنامج التدقيق كمعيار لتقييم أداء ذلك البرنامج بعد الانتهاء من عملية التدقيق (2.27)، وعبارة يستخدم مدققو الديوان مؤشر الطاقة (الطاقة المستغلة - مع الطاقة المتاحة) في تقييم عملية التدقيق (2.09)، يقوم مدققو الديوان بمتابعة ما تم تنفيذه من التوصيات المقدمة في التقرير بعد انتهاء عملية التدقيق (2.09).

مما سبق نستنتج أن الديوان يستخدم جزءاً من الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس الفعالية بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بقيام مدققي الديوان بمقارنة الانجاز الفعلي مع المخطط له لتحديد الانحراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد انتهاء عملية التدقيق و استناد مدققو الديوان إلى مؤشرات الانجاز الزمنية (الزمن الفعلي - مع الزمن المخطط) في التقييم لعملية التدقيق ، أما العبارات التي يقل فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات تدل على عدم تحققها وتتمثل تلك العبارات بقيام مدققي الديوان بتحليل نموذج (التكلفة - والمنفعة) عند القيام بمهمة تقييم الأداء لعملية التدقيق، وعبارة يستند مدققو الديوان إلى أهداف برنامج التدقيق كمعيار لتقييم أداء ذلك البرنامج بعد الانتهاء من عملية التدقيق، وعبارة يستخدم مدققو الديوان مؤشر الطاقة (الطاقة المستغلة - مع الطاقة المتاحة) في تقييم عملية

التدقيق، وعبرة يقوم مدققو الديوان بمتابعة ما تم تنفيذه من التوصيات المقدمة في التقرير بعد انتهاء عملية التدقيق.

جدول 5.9: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال أساليب ومؤشرات قياس الفعالية.

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الإحصائية
1	يقوم مدققو الديوان بمقارنة الانجاز الفعلي مع المخطط لتحديد الانحراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد انتهاء عملية التدقيق.	3.9091	.5222	.7239	10.000	.000
2	يستند مدققو الديوان إلى أهداف برنامج التدقيق كمعيار لتقييم أداء ذلك البرنامج بعد الانتهاء من عملية التدقيق.	2.2727	.6742	-.9663	-6.197	.000
3	يستند مدققو الديوان إلى مؤشرات الانجاز الزمنية (الزمن الفعلي - مع الزمن المخطط) في التقييم لعملية التدقيق.	3.8182	.6351	.5930	7.400	.000
4	يقوم مدققو الديوان بتحليل نموذج (التكلفة - والمنفعة) عند القيام بمهمة تقييم الأداء لعملية التدقيق.	2.3333	.8539	-.9695	-4.485	.000
5	يستخدم مدققو الديوان مؤشر الطاقة (الطاقة المستغلة - مع الطاقة المتاحة) في تقييم عملية التدقيق.	2.0909	.5790	-1.1144	-9.020	.000
6	يقوم مدققو الديوان بمتابعة ما تم تنفيذه من التوصيات المقدمة في التقرير بعد انتهاء عملية التدقيق.	2.0909	.5222	-1.0943	-10.000	.000

5.2.3.1 اختبار الفرضية الثالثة ومناقشتها:

الفرضية الثالثة: لا يستخدم مدققو ديوان الرقابة المالية والإدارية الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق.

للتحقق من صحة الفرضية الثالثة تم استخدام المتوسط الحسابي لمجال الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق و اختبار (one sample t test) لتحديد فيما إذا كان مدققي ديوان الرقابة المالية والإدارية يستخدمون الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق، حيث تشير الجداول رقم (5.10) (5.11) على التوالي أن مدققي ديوان الرقابة المالية والإدارية لا يستخدمون الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق، ويستدل على ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي لمجال الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق حيث بلغت (2.75) وهي أقل من متوسط رتب الإجابات، كما أن اختبار (one sample t test) أظهر أن قيمة (T) المحسوبة (-3.96) قيمة سالبة أي أن اتجاه المبحوثين نحو استخدام الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق كان سلبياً، وعليه نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، والتي تشير إلى أن مدققي ديوان الرقابة المالية والإدارية يستخدمون الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة.

جدول 5.10: المتوسط الحسابي لمجال الأساليب والمؤشرات.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية	33	2.7525	.3587	.0624

جدول 5.11: اختبار (one sample t test) لمجال الأساليب والمؤشرات.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية	-3.963	32	.000	-.2475	-.3747	-.1203

5.2.4 المعينات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة:

أما القسم الخامس من الاستبانة، فيتناول الإجابة عن سؤال الدراسة الرابع والمتعلق بالمعينات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتقسم هذه المعينات إلى معينات سياسية وقانونية، معينات مالية، معينات إدارية و معينات فنية ومهنية، حيث تم استخراج الأعداد والنسب والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحديد المعينات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول (5.12) نجد أن الديوان يواجه معينات سياسية وقانونية كثيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصين عن عبارة عدم توفر الحصانة الكافية لموظفي الديوان (4.84)، وعبارة ضعف دور المجلس التشريعي (4.81)، وعبارة ضعف القيادات الإدارية في السلطة واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية (4.63)، وعبارة عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لدعم الديوان (4.60)، وعبارة غياب النص التشريعي الملزم بإتباع معايير التدقيق الحكومية أو إصدار معايير محلية للتدقيق (4.03)، وعبارة عدم مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال (3.90).

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معينات سياسية وقانونية كثيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارة التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بجميع المعينات السياسية والقانونية الواردة في الجدول (5-12).

جدول 5.12: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعينات السياسية والقانونية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الإحصائية
1	عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لدعم الديوان.	4.6061	.9334	1.6061	9.885	.000
2	ضعف دور المجلس التشريعي.	4.8182	.4647	1.8182	22.478	.000
3	ضعف القيادات الإدارية في السلطة واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية.	4.6364	.8223	1.6364	11.432	.000
4	عدم مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال.	3.9091	.5222	.9091	10.000	.000
5	غياب النص التشريعي الملزم بإتباع معايير التدقيق الحكومية أو إصدار معايير محلية للتدقيق	4.0303	.1741	1.0303	34.000	.000
6	عدم توفر الحصانة الكافية لموظفي الديوان	4.8485	.3641	1.7194	29.164	.000

أما المعوقات المالية فتبين النتائج الواردة في الجدول رقم (5.13) أن الديوان يواجه معوقات مالية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقيين عن عبارة ضعف الإمكانيات المالية (4.87)، وعبارة عدم استقلال الديوان ماليا (4.87)، وعبارة عدم وجود حوافز وميزات لموظفي الديوان على غيرهم من موظفي السلطة (4.75).

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معوقات مالية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات ، وتتمثل تلك العبارات بجميع المعوقات المالية الواردة في الجدول رقم (5.13).

جدول 5.13: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المالية.

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف	معامل	قيمة T	الدلالة
-------	---------	---------	----------	-------	--------	---------

الإحصائية		الاختلاف	المعياري	الحسابي		
.000	32.564	1.8788	.3314	4.8788	ضعف الإمكانيات المالية.	1
.000	13.439	1.7576	.7513	4.7576	عدم استقلال الديوان ماليا	2
.000	32.564	1.8788	.3314	4.8788	عدم وجود حوافز وميزات لموظفي الديوان على غيرهم من موظفي السلطة	3

أما المعوقات الإدارية فتبين النتائج الواردة في الجدول رقم (5.14) أن الديوان يواجه معوقات إدارية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين عن عبارة عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان (4.87)، عدم استقلال الديوان إداريا (4.75)، وعبارة ملاحظة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان (3.66)، وعبارة ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان (3.63).

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معوقات إدارية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بجميع المعوقات الإدارية الواردة في الجدول رقم (5.14).

جدول 5.14: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات الإدارية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الإحصائية
1	عدم استقلال الديوان إداريا.	4.7576	.7513	1.7576	13.439	.000
2	عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان	4.8788	.3314	1.8788	32.564	.000
3	ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان.	3.6364	.7833	.6364	.6674	.000
4	ملاحظة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان	3.6667	.7360	.6667	5.204	.000

أما المعوقات الفنية والمهنية فتبين النتائج الواردة في الجدول رقم (5.15) أن الديوان يواجه معوقات مهنية وفنية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة كما يلي:

بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقيمين عن عبارة عدم توفر الكادر البشري الكافي للقيام بمهام الديوان (4.93)، ضعف الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية (4.93)، وعبارة عدم توفر الدورات التدريبية الكافية في مجال التدقيق الحكومي (4.90)، وعبارة التأخر في اقرار النظام المالي لوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية (4.57)، وعبارة عدم اعداد ونشر حسابات ختامية لمؤسسات السلطة (4.12)، وعبارة حداثة تشكيل الديوان -قصر الفترة الزمنية التي عمل بها الديوان (4.07) .

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معيقات مهنية وفنية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارة التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بجميع المعوقات المهنية والفنية الواردة في الجدول رقم (5.15).

جدول 5.15: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المهنية والفنية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدالة الاحصائية
1	عدم توفر الكادر البشري الكافي للقيام بمهام الديوان	4.9394	.2423	1.9394	45.979	.000
2	عدم توفر الدورات التدريبية الكافية في مجال التدقيق الحكومي	4.9091	.2919	1.9091	37.556	.000
3	ضعف الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية.	4.9394	.2423	1.9394	45.979	.000
4	عدم اعداد ونشر حسابات ختامية لمؤسسات السلطة	4.1296	.4777	1.1296	17.378	.000
5	حداثة تشكيل الديوان -قصر الفترة الزمنية التي عمل بها الديوان	4.0741	.4279	1.0741	18.446	.000
6	التأخر في اقرار النظام المالي لوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية	4.5741	.8601	1.5741	13.449	.000

5.2.4.1 اختبار الفرضية الرابعة ومناقشتها:

الفرضية الرابعة: لا توجد معيقات تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية و الإدارية في أدائه لوظائفه في فلسطين.

للتحقق من صحة الفرضية الرابعة تم استخدام المتوسط الحسابي لمجال المعوقات واختبار (one sample t test) لتحديد فيما إذا كان هناك معيقات تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، حيث تشير الجداول رقم (5.16) (5.17) على التوالي أن الديوان يواجه معيقات كثيرة تحد من فعاليته ويستدل على ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي لمجال المعوقات حيث بلغت (4.61) وهي أكبر من متوسط رتب الإجابات، كما أن اختبار (one sample t test) أظهر أن قيمة (T) المحسوبة (23.2) قيمة مرتفعة وموجبة أي أن اتجاه الباحثين نحو وجود المعوقات التي تحد من فعالية الديوان كان إيجابياً، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية (sig . 2-tail = 0.000) وهي قيمة أقل من قيمة ($\alpha = 0.05$) وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، والتي تشير إلى أن هناك معيقات كثيرة تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية و الإدارية في أدائه لوظائفه في فلسطين من وجهة نظر أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة.

جدول 5.16: المتوسط الحسابي لمجال المعوقات.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المعوقات الكلية	33	4.6193	.4002	.0697

جدول 5.17: اختبار (one sample t test) لمجال المعوقات.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعوقات الكلية	23.242	32	.000	1.6193	1.4774	1.7612

5.3 عرض الإجابات والاختبارات للاستبانة الثانية والخاصة بالموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة)

5.3.1 اختصاصات ديوان الرقابة:

ويتناول القسم الثاني من الاستبانة الإجابة عن سؤال الدراسة الأول والمتعلق بممارسة ديوان الرقابة المالية والإدارية لكافة اختصاصاته، حيث تم استخراج الأعداد والنسب والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحديد فيما إذا قام الديوان بممارسة اختصاصاته كاملة أم لا ، وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول (5.18) نجد أن الديوان يمارس اختصاصاته ومهامه إلا أن هناك قصور في بعضها وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة: حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقيمين عن عبارة قيام مدققي الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات ووظائفهم أو بسببها (4.05)، وعبارة يقوم مدققو الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات (4.01)، وعبارة قيام الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية (3.90)، وعبارة يتحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة (3.83)، وعبارة يشترك مندوبو الديوان في العطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية (3.44)، وعبارة يعمل الديوان على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة (2.35)، وعبارة يقوم مدققو الديوان بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات (2.25)، وعبارة أن خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة (2.24)، وعبارة أن المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير (2.16) .

مما سبق نستنتج أن الديوان يمارس غالبية اختصاصاته ومهامه بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بقيام مدققي الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات ووظائفهم أو بسببها، وقيام مدققي الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات، وقيام الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية، وتحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة، واشترك مندوبو الديوان في العطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية ، أما العبارات التي يقل فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات تدل على عدم تحققها وتتمثل تلك العبارات بعمل الديوان على

مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة، وإن مدقي الديوان يقومون بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات، وأن خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة، وأن المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير.

جدول 5.18: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال اختصاصات ديوان الرقابة.

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الإحصائية
1	يتحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة.	3.8333	.6963	.8333	8.828	.000
2	يقوم مدقو الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات	4.0185	.3629	1.0185	20.622	.000
3	يقوم مدقو الديوان بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات.	2.2593	.7570	-.7404	-7.191	.000
4	يعمل الديوان على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة .	2.3519	.8722	-.6481	-5.461	.000
5	يقوم مدقو الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظيفتهم أو بسببها.	4.0556	.3020	1.0556	25.686	.000
6	يقوم الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية .	3.9074	.6225	.9074	10.712	.000
7	خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة	2.2407	.5472	-.7593	-10.196	.000
8	المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير .	2.1667	.6066	-.8333	-10.096	.000
9	يشترك مندوبو الديوان في المعطيات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية	3.4444	1.0218	.4444	3.196	.000

5.3.1.1 اختبار الفرضية الأولى ومناقشتها:

الفرضية الأولى: لا يمارس ديوان الرقابة المالية والإدارية كافة اختصاصاته لضمان فعاليته.

للتحقق من صحة الفرضية الأولى تم استخدام المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات ومهام الديوان و اختبار (one sample t test) لتحديد فيما إذا كان ديوان الرقابة المالية والإدارية مارس كافة اختصاصاته لضمان فعاليته، حيث تشير الجداول رقم (5.19) (5.20) على التوالي أن الديوان يمارس اختصاصاته ومهامه ويستدل على ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات الديوان حيث بلغت (3.14) وهي أكبر من متوسط رتب الإجابات، كما أن اختبار (one sample t test) أظهر أن قيمة (T) المحسوبة (2.96) وهي قيمة موجبة أي أن اتجاه المبحوثين نحو ممارسة الديوان لاختصاصاته كان ايجابياً، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية (sig . 2-tail = 0.005) وهي قيمة أقل من قيمة (α = 0.05) وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، والتي تشير إلى أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يمارس اختصاصاته لضمان فعاليته من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة.

جدول 5.19: المتوسط الحسابي لمجال اختصاصات الديوان.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
اختصاصات الديوان	54	3.1420	.3523	.0479

جدول 5.20: اختبار (one sample t test) لمجال اختصاصات الديوان.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
اختصاصات الديوان	2.961	53	.005	.1420	.0458	.2381

5.3.2 المعينات التي تحد من فعالية الديوان:

أما القسم الثالث من الاستبانة فيتناول الإجابة عن سؤال الدراسة الرابع والمتعلق بالمعوقات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتقسّم هذه المعوقات إلى معوقات سياسية وقانونية، معوقات مالية، معوقات إدارية ومعوقات فنية ومهنية، حيث تم استخراج الأعداد والنسب والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحديد المعوقات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية ، وبالنظر إلى النتائج الواردة في الجدول (5.21) نجد أن الديوان يواجه معوقات سياسية وقانونية كثيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة كما يلي: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقيبين عن عبارة عدم توفر الحصانة الكافية لموظفي الديوان (4.46)، وعبارة ضعف دور المجلس التشريعي (3.98)، وعبارة عدم مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال (3.94)، وعبارة غياب النص التشريعي الملزم بإتباع معايير التدقيق الحكومية أو إصدار معايير محلية للتدقيق (3.88)، وعبارة ضعف القيادات الإدارية في السلطة واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية (3.87)، وعبارة عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لدعم الديوان (3.85) .

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معوقات سياسية وقانونية كثيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات ، وتتمثل تلك العبارات بجميع المعوقات السياسة والقانونية الواردة في الجدول (5.21).

جدول 5.21: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات السياسية والقانونية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدالة الاحصائية
1	عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لدعم الديوان.	3.8519	.5958	.8519	10.506	.000
2	ضعف دور المجلس التشريعي.	3.8519	.2372	.9815	30.409	.000
3	ضعف القيادات الإدارية في السلطة واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية.	3.8704	.5843	.8704	10.947	.000
4	عدم مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال.	3.9444	.5290	.9444	13.119	.000
5	غياب النص التشريعي الملزم بإتباع معايير التدقيق الحكومية أو إصدار معايير محلية للتدقيق	3.8888	.6040	.8889	10.815	.000
6	عدم توفر الحصانة الكافية لموظفي الديوان	4.4630	.8176	1.4630	13.149	.000

أما المعوقات المالية فتبين النتائج الواردة في الجدول (5.22) أن الديوان يواجه معوقات مالية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة كما يلي : بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين عن عبارة عدم وجود حوافز وميزات لموظفي الديوان على غيرهم من موظفي السلطة (4.57)، و عبارة ضعف الإمكانيات المالية (3.87)، وعبارة عدم استقلال الديوان ماليا (3.77).

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معوقات مالية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات وتتمثل تلك العبارات بجميع المعوقات المالية الواردة في الجدول (5.22).

جدول 5.22: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المالية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الاحصائية
1	ضعف الإمكانيات المالية.	3.874	.5843	.8704	10.974	.000
2	عدم استقلال الديوان ماليا	3.7778	.7181	.7778	7.959	.000
3	عدم وجود حوافز وميزات لموظفي الديوان على غيرهم من موظفي السلطة	4.5741	.6617	1.5741	17.482	.000

أما المعوقات الإدارية فتبين النتائج الواردة في الجدول رقم (5.23) أن الديوان يواجه معوقات إدارية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة كما يلي: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين عن عبارة عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان (4.01)، عدم استقلال الديوان إداريا (3.77)، وعبارة مماثلة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان (3.57). وعبارة ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان (2.46).

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معوقات إدارية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل

تلك العبارات بعدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان، وعدم استقلال الديوان أدارياً، وعبارة ماطلة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان أما العبارات التي يقل فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات تدل على عدم تحققها وتتمثل تلك العبارات بضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان.

جدول 5.23: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات الإدارية.

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الإحصائية
1	عدم استقلال الديوان أدارياً.	3.7778	.6635	.7778	8.614	.000
2	عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان	4.0185	.4949	.0185	15.123	.000
3	ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان.	2.4630	.8841	-.5370	-4.464	.000
4	مماطلة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان	3.5741	.9029	.5741	4.672	.000

أما المعوقات المهنية والفنية فتبين النتائج الواردة في الجدول رقم (5.24) أن الديوان يواجه معوقات مهنية وفنية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته وهي مرتبة حسب درجة أهميتها من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة كما يلي: بلغ المتوسط الحسابي لإجابات المستقصيين عن عبارة عدم اعداد ونشر حسابات ختامية لمؤسسات السلطة (4.97)، وعبارة حداثة تشكيل الديوان -قصر الفترة الزمنية التي عمل بها الديوان (4.90)، وعبارة التأخر في اقرار النظام المالي لوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية(4.90)، وعبارة ضعف الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية (4.61)، وعبارة عدم توفر الكادر البشري الكافي للقيام بمهام الديوان (4.07)، وعبارة عدم توفر الدورات التدريبية الكافية في مجال التدقيق الحكومي (4.03).

مما سبق نستنتج أن الديوان يواجه معوقات مهنية وفنية كبيرة أثناء تنفيذه لأنشطته بحيث يستدل على ذلك من خلال المتوسط الحسابي للعبارات التي يزيد فيها المتوسط الحسابي عن متوسط رتب الإجابات، وتتمثل تلك العبارات بجميع المعوقات المهنية والفنية الواردة في الجدول رقم (5.24).

جدول 5.24: المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة ومعامل الاختلاف لإجابات أفراد الطبقة الأولى من عينة الدراسة عن مجال المعوقات المهنية والفنية.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	قيمة T	الدلالة الاحصائية
1	عدم توفر الكادر البشري الكافي للقيام بمهام الديوان	4.0741	.4279	1.0741	18.466	.000
2	عدم توفر الدورات التدريبية الكافية في مجال التدقيق الحكومي	4.0370	.3867	1.0370	19.706	.000
3	ضعف الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية.	4.6111	.8560	1.6111	13.831	.000
4	عدم اعداد ونشر حسابات ختامية لمؤسسات السلطة	4.970	.174	1.9697	65.000	.000
5	حادثة تشكيل الديوان -قصر الفترة الزمنية التي عمل بها الديوان	4.909	.292	1.9091	37.566	.000
6	التأخر في اقرار النظام المالي لوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية	4.909	.292	1.9091	37.566	.000

5.3.2.1 اختبار الفرضية الرابعة ومناقشتها:

الفرضية الرابعة: لا توجد معوقات تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية و الإدارية في أدائه لوظائفه في فلسطين.

للتحقق من صحة الفرضية الرابعة تم استخدام المتوسط الحسابي لمجال المعوقات واختبار (one sample t test) لتحديد فيما إذا كان هناك معوقات تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، حيث تشير الجداول رقم (5.25) (5.26) على التوالي أن الديوان يواجه معوقات كثيرة تحد من فعاليته ويستدل على ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي لمجال المعوقات حيث بلغت (3.94) وهي أكبر من متوسط رتب الإجابات، كما أن اختبار (one sample t test) اظهر أن قيمة (T) المحسوبة (18.2) قيمة مرتفعة وموجبة أي أن اتجاه المبحوثين نحو وجود المعوقات التي تحد من فعالية الديوان كان ايجابيا، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية (sig . 2-tail = 0.000) وهي قيمة أقل من قيمة مسوى الدلالة (α = 0.05) وهذا يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، والتي تشير إلى أن هناك معوقات كثيرة تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية و الإدارية في أدائه لوظائفه في فلسطين من وجهة نظر أفراد الطبقة الثانية من عينة الدراسة.

جدول 5.25: المتوسط الحسابي لمجال المعوقات.

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المعوقات الكلية	54	3.9433	.3800	.0517

جدول 5.26: اختبار (one sample t test) لمجال المعوقات.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المعوقات الكلية	18.242	53	.000	.9433	.8396	1.0470

5.4 اختبار الفرضية الخامسة

الفرضية الخامسة: لا يوجد اختلاف بين آراء أفراد عينة الدراسة في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية تعزى للمتغيرات الشخصية لعينة الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

أولاً: اختبار الفرضية تبعا لمتغير التخصص العلمي لموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة).

نصت الفرضية الفرعية على " لا يوجد فروقات في اتجاهات المبحوثين من موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير التخصص العلمي".

جدول 5.27: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (ت) تبعا لمتغير التخصص العلمي.

المجالات	محاسبة (25)		تخصصات أخرى (8)		ت	مستوى الدلالة
	المتوسط	الانحراف	المتوسط	الانحراف		

	الحسابي	المعياري	الحسابي	المعياري	الحسابي	المعياري	
اختصاصات الديوان	3.33	0.25	3.43	0.23	31	-0.958	0.563
المعايير الكلية	3.63	0.13	3.58	0.14	31	1.033	0.171
الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية	2.77	0.27	2.69	0.58	31	0.583	0.346
المعوقات الكلية	4.60	0.45	4.68	0.21	31	-0.463	0.107

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.27) نلاحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الباحثين من الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير التخصص العلمي على جميع المجالات (اختصاصات الديوان) ، (المعايير الكلية للتدقيق الحكومي)، (الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية)، (المعوقات الكلية) فقد كانت جميع قيم مستوى الدلالة اكبر من (0.05) وهذا يستوجب قبول الفرضية الصفرية.

ثانياً: اختبار الفرضية تبعا لمتغير سنوات الخبرة لموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة).

نصت الفرضية الفرعية على " لا يوجد فروقات في اتجاهات الباحثين من موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية نحو فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير سنوات الخبرة".

جدول 5.28: نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
----------	--------------	----------------	--------------	----------------	---	---------------

0.939	0.134	0.009	3	0.027	بين المجموعات	اختصاصات الديوان
		0.068	29	1.967	داخل المجموعات	
			32	1.994	المجموع	
0.686	0.499	0.009	3	0.027	بين المجموعات	المعايير الكلية
		0.018	29	0.531	داخل المجموعات	
			32	0.558	المجموع	
0.761	0.390	0.053	3	0.160	بين المجموعات	الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية
		0.136	29	3.958	داخل المجموعات	
			32	4.118	المجموع	
*0.011	4.454	0.539	3	1.617	بين المجموعات	المعوقات الكلية
		0.121	29	3.509	داخل المجموعات	
		□	32	5.126	المجموع	

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.28) نلاحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الباحثين من الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير سنوات الخبرة في المجالات التالية (اختصاصات الديوان) ، (المعايير الكلية للتدقيق الحكومي)، (الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية)، فقد كانت جميع قيم مستوى الدلالة اكبر من (0.05) وهذا يستوجب قبول الفرضية الصفرية لهذه المجالات.

أما مجال (المعوقات الكلية)، فقد كانت قيمة مستوى الدلالة عليه أقل من (0.05)، وهذه النتيجة تعني رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة لمجال المعوقات الكلية، ولتحديد مصدر الفروق في مجال (المعوقات الكلية) حسب متغير سنوات الخبرة فقد استخدم الباحث اختبار (شيفيه) للمقارنات البعدية، ونتائج جدول (5.29) يوضح ذلك:

جدول 5.29: نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال المعوقات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المجال	المستوى	أقل من 5 سنوات	من 5 - أقل من 10	من 10 - أقل من 15 سنة
--------	---------	----------------	------------------	-----------------------

	15 سنة	10 سنوات			
-0.51*	-0.50*	-0.45*	-	أقل من 5 سنوات	المعوقات الكلية
-0.06	-0.05	-		من 5 - أقل من 10 سنوات	
0.00	-			من 10 - أقل من 15 سنة	
-				أكثر من 15 سنة	

نلاحظ من خلال الجدول (5.29) أن هناك فروقاً في اتجاهات المبحوثين من الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير سنوات الخبرة في مجال المعوقات الكلية كانت الفروق كما يلي :

- وجدت فروقاً في مجال المعوقات الكلية بين المبحوثين الذين سنوات خبرتهم (أقل من 5 سنوات) ذات متوسط حسابي (4.29) و المبحوثين الذين سنوات خبرتهم (من 5 -أقل من 10 سنوات)، (من 10 - أقل من 15 سنة)، (أكثر من 15 سنة) ذات متوسط حسابي على الترتيب (4.73)، (4.79) ، (4.79) وكانت الفروق لصالح المبحوثين الذين سنوات خبرتهم أكثر من 5 سنوات، حيث يؤيد المبحوثين الذين خبرتهم من 5 سنوات فأكثر أنه يوجد معوقات كلية أكثر من الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات وهذا ما يوضحه الجدول(5.30).

جدول 5.30: نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال المعوقات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المعوقات الكلية

Scheffe^{a,b}

سنوات الخبرة	N	Subset for alpha = .05
		1
أقل من خمس سنوات	10	4.2854
من 5 - أقل من 10 سنوات	10	4.7333
من 10 سنوات - أقل من 15 سنوات	11	4.7879
أكثر من 15 سنة	2	4.7917
Sig.		.172

ثالثاً: اختبار الفرضية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي لموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة).

نصت الفرضية الفرعية على "لا يوجد فروقات في اتجاهات الباحثين من موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي".

جدول 5.31: نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
اختصاصات الديوان	بين المجموعات	0.057	3	0.019	0.282	0.838
	داخل المجموعات	1.938	29	0.067		
	المجموع	1.994	32			
المعايير الكلية	بين المجموعات	0.008	3	0.003	0.146	0.931
	داخل المجموعات	0.550	29	0.019		
	المجموع	0.558	32			
الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية	بين المجموعات	0.157	3	0.052	0.384	0.766
	داخل المجموعات	3.961	29	0.137		

		□	32	4.118	المجموع	
0.242	1.475	0.226	3	0.679	بين المجموعات	المعوقات الكلية
		0.153	29	4.448	داخل المجموعات	
			32	5.126	المجموع	

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.31) نلاحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات المبحوثين من الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي على جميع المجالات (اختصاصات الديوان) ، (المعايير الكلية للتدقيق الحكومي) ، (الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية) ، (المعوقات الكلية) فقد كانت جميع قيم مستوى الدلالة اكبر من (0.05) وهذا يستوجب قبول الفرضية الصفرية لكل المجالات.

رابعاً: اختبار الفرضية تبعا لمتغير المؤهل العلمي للموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة).

نصت الفرضية الفرعية على " لا يوجد فروقات في اتجاهات المبحوثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين نحو تقييم فعاليته عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير المؤهل العلمي".

جدول 5.32: نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
اختصاصات الديوان	بين المجموعات	0.480	2	0.240	2.008	0.145
	داخل المجموعات	6.098	51	0.120		
	المجموع	6.578	53			
المعوقات الكلية	بين المجموعات	0.104	2	0.052	0.352	0.705
	داخل المجموعات	7.548	51	0.148		
	المجموع	7.652	53	□		

* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.32) نلاحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الباحثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة) نحو تقييم فعاليته عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير المؤهل العلمي على جميع المجالات (اختصاصات الديوان)، (المعوقات الكلية) فقد كانت جميع قيم مستوى الدلالة اكبر من (0.05) وهذا يستوجب قبول الفرضية الصفرية لجميع المجالات.

خامساً: اختبار الفرضية تبعاً لمتغير التخصص العلمي لغير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية.

نصت الفرضية الفرعية على " لا يوجد فرق في اتجاهات الباحثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين نحو تقييم فعاليته عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير التخصص العلمي".

جدول 5.33: نتائج تحليل التباين الاحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير التخصص العلمي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
اختصاصات الديوان	بين المجموعات	2.154	4	0.539	5.966	0.001 *
	داخل المجموعات	4.424	49	0.090		
	المجموع	6.578	53			
المعوقات الكلية	بين المجموعات	0.712	4	0.178	1.256	0.300
	داخل المجموعات	6.940	49	0.142		
	المجموع	7.652	53	□		

ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.33) نلاحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الباحثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة) نحو تقييم فعاليته عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير المؤهل العلمي في

مجال (المعينات الكلية) فقد كانت قيم مستوى الدلالة اكبر من (0.05) وهذا يستوجب قبول الفرضية الصفرية لمجال المعينات، أما في مجال (اختصاصات الديوان) نلاحظ أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية فقد كانت قيم مستوى الدلالة اقل من (0.05) وهذا يستوجب رفض الفرضية الصفرية لمجال اختصاصات الديوان، ولتحديد مصدر الفروق حسب متغير التخصص العلمي فقد استخدم الباحث اختبار (شيفية) للمقارنات البعدية

جدول 5.34: نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير التخصص العلمي.

المجال	المستوى	محاسبة	ادارة اعمال	اقتصاد	قانون	اخرى
اختصاصات الديوان	محاسبة	-	0.09	0.32	0.30	-0.45*
	ادارة اعمال		-	0.23	0.21	-0.54*
	اقتصاد			-	-0.02	-0.77*
	قانون				-	-0.75*
	اخرى					-

نلاحظ من خلال الجدول (5.34) أن هناك فروقاً في اتجاهات المبحوثين نحو تقييم فاعلية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير التخصص العلمي في مجال اختصاصات الديوان كانت الفروق كما يلي :

- وجدت فروقاً في مجال اختصاصات الديوان بين المبحوثين الذين تخصصهم (محاسبة،ادارة اعمال،اقتصاد،قانون) ذات متوسط حسابي (2.81)،(2.83)،(3.05)،(3.13) على الترتيب و المبحوثين الذين من (تخصصات اخرى) ذات متوسط حسابي (3.59) وكانت لصالح المبحوثين الذين من تخصصات اخرى وهذا ما يوضحه الجدول رقم(5.35) .

جدول 5.35: نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير التخصص العلمي.

اختصاصات الديوان

Scheffe^{a,b}

التخصص العلمي	N	Subset for alpha = .05	
		1	2
اقتصاد	3	2.8148	
قانون	4	2.8333	
ادارة اعمال	7	3.0476	3.0476
محاس	33	3.1347	3.1347
أخرى (أذكرها لط	7		3.5873
Sig.		.539	.078

سادساً: اختبار الفرضية تبعا لمتغير سنوات الخبرة لغير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية.

نصت الفرضية الفرعية على " لا يوجد فروقات في اتجاهات المبحوثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين نحو تقييم عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير سنوات الخبرة ."

جدول 5.36: نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
اختصاصات الديوان	بين المجموعات	1.873	3	0.624	6.636	*0.001
	داخل المجموعات	4.705	50	0.094		
	المجموع	6.578	53			
المعوقات الكلية	بين المجموعات	1.291	3	0.430	3.382	*0.025
	داخل المجموعات	6.362	50	0.127		
	المجموع	7.652	53			

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.36) نلاحظ وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات المبحوثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة) نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

تبعاً لمتغير سنوات الخبرة على مجالات (اختصاصات الديوان)، (المعينات الكلية) ، فقد كانت قيمة مستوى الدلالة عليه أقل من (0.05)، وهذه النتيجة تعني رفض الفرضية الصفرية المتعلقة بمتغير سنوات الخبرة ولتحديد مصدر الفروق في المجالات (اختصاصات الديوان)، (المعينات الكلية) حسب متغير سنوات الخبرة فقد استخدم الباحث اختبار (شيفيه) للمقارنات البعدية، ونتائج جدول (5.37)، (5.39) توضح ذلك:

جدول 5.37: نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المجال	المستوى	أقل من 5 سنوات	من 5 - أقل من 10 سنوات	من 10 - أقل من 15 سنة	أكثر من 15 سنة
اختصاصات الديوان	أقل من 5 سنوات	-	0.52*	0.56*	0.68*
	من 5 - أقل من 10 سنوات		-	0.05	0.16
	من 10 - أقل من 15 سنة			-	0.11
	أكثر من 15 سنة				-

نلاحظ من خلال الجدول (5.37) أن هناك فروقاً في اتجاهات المبحوثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة) نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ تبعاً لمتغير سنوات الخبرة في مجال اختصاصات الديوان كانت الفروق كما يلي:

- وجدت فروقاً في مجال اختصاصات الديوان بين المبحوثين الذين سنوات خبرتهم (أقل من 5 سنوات ذات متوسط حسابي (3.69) و المبحوثين الذين سنوات خبرتهم (من 5 - أقل من 10 سنوات)، (من 10 - أقل من 15 سنة)، (أكثر من 15 سنة) ذات متوسط حسابي على الترتيب (3.01)، (3.12)، (3.17) وكانت لصالح المبحوثين الذين سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات إذ أنهم يعتقدون أن الديوان يمارس اختصاصاته بدرجة أكبر من المبحوثين الذين تزيد سنوات خبرتهم عن 5 سنوات وهذا ما يوضحه الجدول رقم (5.38) .

جدول 5.38: نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال اختصاصات الديوان تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

اختصاصات الديوان

Scheffe^{a,b}

سنوات الخبرة	N	Subset for alpha = .05	
		1	2
أكثر من 15 سنة	21	3.0106	
من 10 سنوات - أقل من 15 سنوات	17	3.1242	
من 5 - أقل من 10 سنوات	11	3.1717	
أقل من خمس سنوات	5		3.6889
Sig.		.709	1.000

جدول 5.39: نتائج اختبار شيفيه لتحديد الفروق في مجال المعينات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المجال	المستوى	أقل من 5 سنوات	من 5 - أقل من 10 سنوات	من 10 - أقل من 15 سنة	أكثر من 15 سنة
المعينات الكلية	أقل من 5 سنوات	-	-0.27	-0.37	-0.52*
	من 5 - أقل من 10 سنوات		-	-0.10	-0.26
	من 10 - أقل من 15 سنة			-	-0.16
	أكثر من 15 سنة				-

نلاحظ من خلال الجدول (5.39) أن هناك فروقاً في اتجاهات المبحوثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة) نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ تبعاً لمتغير سنوات الخبرة في مجال المعينات الكلية كانت الفروق كما يلي:

- وجدت فروقاً في مجال المعينات الكلية بين المبحوثين الذين سنوات خبرتهم (أقل من 5 سنوات) ذات متوسط حسابي (3.57) و المبحوثين الذين سنوات خبرتهم (أكثر من 15 سنة) ذات متوسط حسابي على الترتيب (4.09) وكانت لصالح المبحوثين الذين سنوات خبرتهم أكثر من 15 سنة إذ

أنهم يعتقدون أن الديوان يواجه معيقات كثيرة بدرجة أكبر من المبحوثين الذين تقل سنوات خبرتهم عن 5 سنوات وهذا ما يوضحه الجدول رقم (5.40) .

- جدول 5.40: نتائج اختبار post hoc test لتحديد الفروق في مجال المعوقات تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

المعوقات الكلية

Scheffe^{a,b}

سنوات الخبرة	N	Subset for alpha = .05	
		1	2
أقل من خمس سنوات	5	3.5708	
من 5 - أقل من 10 سنوات	11	3.8371	3.8371
من 10 سنوات - أقل من 15 سنوات	17	3.9363	3.9363
أكثر من 15 سنة	21		4.0933
Sig.		.167	.465

سابعاً: اختبار الفرضية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي لغير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية. نصت الفرضية الفرعية على " لا يوجد فروقات في اتجاهات المبحوثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

جدول 5.41: نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الفروق الفردية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مستوى الدلالة
اختصاصات الديوان	بين المجموعات	0.033	2	0.017	0.129	0.880
	داخل المجموعات	6.545	51	0.128		
	المجموع	6.578	53			
المعوقات الكلية	بين المجموعات	0.245	2	0.123	0.844	0.436
	داخل المجموعات	7.407	51	0.145		
	المجموع	7.652	53	□		

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.41) نلاحظ عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اتجاهات الباحثين من الموظفين غير العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة) نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي على جميع المجالات (الأهداف التي يسعى الديوان لتحقيقها)، (اختصاصات الديوان)، (المعوقات الكلية) فقد كانت جميع قيم مستوى الدلالة أكبر من (0.05) وهذا يستوجب قبول الفرضية لجميع المجالات الفرض.

5.5 اختبار الفرضية السادسة

الفرضية السادسة : لا يوجد اختلاف في تقدير فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بين موظفي الديوان من جهة (الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة) والجهات الخاضعة لرقابته من جهة أخرى (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة) عند مستوى الدلالة (0.05).

جدول 5.42: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار (ت) تبعاً لمتغير جهة العمل لأفراد عينة الدراسة.

مستوى الدلالة	ت	درجة الحرية	موظفي من خارج الديوان الجهات الخاضعة للرقابة و لجنة الرقابة بالمجلس التشريعي (54)		موظفي الديوان (33)		المجالات
			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.003	3.063	85	0.35	3.14	0.24	3.35	اختصاصات الديوان
0.000	7.891	85	0.38	3.94	0.40	4.61	المعوقات الكلية

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الفا = 0.05

من خلال استعراض البيانات في الجدول (5.42) نلاحظ وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية من جهة والموظفين غير العاملين بالديوان (الجهات الخاضعة للرقابة وأعضاء لجنة الرقابة في المجلس التشريعي) من جهة أخرى نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية

والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 على جميع المجالات (اختصاصات الديوان)، (المعينات الكلية) فقد كانت جميع قيم مستوى الدلالة أقل من (0.05) وهذا يستوجب رفض الفرضية ، علما أن هذه الفروقات لصالح موظفي الديوان حيث أن المتوسطات الحسابية لهم كانت أكبر في جميع المجالات.

الفصل السادس النتائج والتوصيات

- 6.1 مقدمة
- 6.2 ملخص لأهم النتائج
 - 6.2.1 اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية
 - 6.2.2 معايير التدقيق الحكومي
 - 6.2.3 الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس الفعالية
 - 6.2.4 المعايير التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية
 - 6.2.5 تحليل الفروقات بين أفراد عينة الدراسة
- 6.3 التوصيات

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

6.1 مقدمة

من خلال تحليل البيانات في الفصل السابق يتناول الباحث في هذا الفصل أهم النتائج التي توصل إليها والتوصيات المتعلقة بهدف الدراسة وفرضياتها، بحيث يتم عرض النتائج في ضوء تسلسل أسئلة الدراسة وفرضياتها.

6.2 ملخص لأهم النتائج

بينت نتائج الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يمارس غالبية الاختصاصات والمهام المحددة له إلا أن هناك قصور في بعض هذه الاختصاصات، ويتبنى الديوان غالبية معايير التدقيق الحكومية، إلا أن هناك قصور في بعضها مثل عدم تمتع الديوان بالاستقلالية التامة، كما بينت نتائج الدراسة أن مدققي الديوان لا يستخدمون جزءا كبير من الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق التي ينفذونها، بالإضافة إلى أن الديوان يواجه العديد من المعوقات التي تحد من فعاليته، وفيما يلي ملخص لأهم النتائج.

6.2.1 : اختصاصات ديوان الرقابة المالية والإدارية:

بينت نتائج الدراسة أن الديوان يمارس غالبية الاختصاصات التي كفلها له القانون، وهذا ما كان واضح من نتائج الإجابة عن سؤال الدراسة الثاني واختبار الفرضية الثانية، على الرغم من أن هناك بعض الاختصاصات والمهام التي لم يمارسها الديوان وهي:

أولا : من وجهة نظر موظفي الديوان (الطبقة الأولى من أفراد عينة الدراسة):

1. عدم إعداد الديوان لخطة كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة.
2. المتابعة التي يقوم بها الديوان غير كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير.
3. إن مدققي الديوان لا يقومون بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات.

ثانيا: من وجهة نظر الموظفين غير العاملين بالديوان (الطبقة الثانية من أفراد عينة الدراسة):

1. عدم قيام الديوان بمراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة.

٢. أن مدقي الديوان لا يقومون بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات.
 ٣. عدم إعداد الديوان لخطة كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة.
 ٤. المتابعة التي يقوم بها الديوان غير كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير.
- وبالتالي فإن الديوان لا يمارس الرقابة على المال العام بمفهومه الشامل ولا يمارس التدقيق بمفهومه الشامل.

وتتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه (دراسة القطيش ، 2006) و(دراسة عبد الله ، 1998) من حيث عدم شمول رقابة ديوان المحاسبة المال العام بمفهومه (أينما وجد) إذ لاتزال بعض الهيئات والمصالح الحكومية التي تدخل أموالها في نطاق الأموال العامة بمنأى عن رقابة الديوان، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Suzuki,2004) حيث بينت الدراسة أن التدقيق الممارس من جهاز الرقابة العليا في اليابان محدود بالمقارنة مع الدول الأخرى، وقد أوصت الدراسة بضرورة توسيع نطاق التدقيق في اليابان، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Dahmash,1982) من حيث ضرورة عدم اقتصار التدقيق على التدقيق التقليدي، وإنما ضرورة أن يشتمل التدقيق على تدقيق الإجراءات بهدف تطور أنظمة المحاسبة وإجراءات العمل في المؤسسات المختلفة.

6.2.2: معايير التدقيق الحكومي:

بينت نتائج الدراسة أن الديوان يتبنى جزءا كبيرا من معايير التدقيق الحكومي الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا أثناء تنفيذه لأنشطته، وتتمثل تلك المعايير بمعايير التدقيق الحكومية العامة، والمعايير الميدانية، ومعايير صياغة وإعداد التقرير وهذا ما كان واضحا من نتائج الإجابة عن سؤال الدراسة الثالث و اختبار الفرضية الثالثة، على الرغم من أن هناك بعض المعايير الهامة التي لم تتوفر لديوان الرقابة أثناء تنفيذه لمهامه وهي على النحو الآتي:

أولا: معايير التدقيق العامة:

حيث بينت نتائج الدراسة أن ديوان الرقابة المالية والإدارية لم تتوفر له بعض المعايير العامة أثناء تنفيذه لمهامه وهي:

١. عدم تمتع مدقي الديوان بالحماية من نفوذ الوزارات والمؤسسات الحكومية .
٢. عدم حصول مدقي الديوان على كافة السجلات والوثائق والمعلومات المطلوبة من الجهة الخاضعة للتدقيق بما فيها الحسابات الختامية.
٣. عدم تمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاستقلالية التامة للقيام بمهامه.

٤. عدم توفر مخصصات مالية مستقلة للديوان عن الموازنة العامة للدولة تمكنه من أداء واجباته بدون ضغوط من السلطة التنفيذية.

٥. عدم توفر العدد الكافي من المدققين لدى الديوان للقيام بالمهام والواجبات المطلوبة

ثانياً: معايير العمل الميداني:

حيث بينت نتائج الدراسة أن ديوان الرقابة المالية والإدارية لم يطبق بعض معايير العمل الميداني أثناء تنفيذه لمهامه وهي:

١. عدم قيام الديوان بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات والأجهزة الحكومية .

٢. عدم اخذ مدققي الديوان في الاعتبار عند تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية نوع التدقيق المنفذ (مالي، التزام، تشغيلي).

ثالثاً: معايير صياغة وإعداد التقرير:

حيث بينت نتائج الدراسة أن ديوان الرقابة المالية والإدارية لم يطبق بعض معايير صياغة وإعداد التقرير أثناء تنفيذه لمهامه وهي:

١. عدم قيام الديوان بإعداد تقريره السنوي وتقديمه إلى الجهات المختصة بموعده.

٢. عدم قيام مدققي الديوان بإعداد تقرير بالنسبة لتدقيق الأداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها والفعالية التي تحقق بها الأهداف.

وتتفق النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يتعلق بمعايير التدقيق مع ما توصل إليه كل من (دراسة القطيش ، 2006) من حيث عدم توفر الاستقلال الكافي للديوان، كذلك عدم إفصاح التقارير الصادرة عن الديوان عن مدى كفاءة الوحدة الحكومية في إدارة مواردها ، وعن مدى فعاليتها في تحقيق أهدافها التي تم رسمتها ، كما تتفق نتائج الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (الدعيس، 2005) من حيث أن الجهاز يطبق المعايير العامة بدرجة متوسطة وبدرجة متفاوتة في تطبيق المتطلبات الفرعية (الاستقلالية، الاختصاص والكفاءة، العناية المهنية) كما أظهرت نتائج الدراسة أن الجهاز يطبق المعايير الميدانية بصورة مرتفعة ، وأن هناك تفاوتاً في تطبيق المتطلبات الفرعية (التخطيط والإشراف، المراقبة الداخلية، مطابقة مع القوانين، إثباتات الرقابة، تحليل البيانات) ، كما تتفق نتائج الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Cooper & Chow & Wei, 2002) بأن هناك بعض القضايا التي تحتاج إلى التطوير حتى تتسجم معايير التدقيق الصينية مع معايير التدقيق الدولية ومنها المعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية.

6.2.3 الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس الفعالية:

بينت نتائج الدراسة أن مدقور ديوان الرقابة المالية والإدارية لا يستخدمون جزءا كبيرا من الأساليب والمؤشرات العلمية لقياس فعالية عمليات التدقيق التي يقومون بها ، والتي تنعكس بالنهاية على فعالية الديوان، وهذا ما كان واضحا من الإجابة عن سؤال الدراسة الرابع واختبار الفرضية الرابعة، وفيما يلي بيان لهذه الأساليب والمؤشرات:

أولا: الأساليب والمؤشرات التي لم تستخدم

١. عدم قيام مدققي الديوان بتحليل نموذج (التكلفة - والمنفعة) عند القيام بمهمة تقييم الأداء لعملية التدقيق.
٢. عدم استناد مدققي الديوان إلى أهداف برنامج التدقيق كمعيار لتقييم أداء ذلك البرنامج بعد الانتهاء من عملية التدقيق.
٣. عدم استخدام مدققي الديوان مؤشر الطاقة (الطاقة المستغلة - مع الطاقة المتاحة) في تقييم عملية التدقيق.
٤. عدم قيام مدققي الديوان بمتابعة ما تم تنفيذه من التوصيات المقدمة في التقرير بعد انتهاء عملية التدقيق.

ثانيا: الأساليب والمؤشرات التي تم استخدامها:

١. قيام مدققي الديوان بمقارنة الإنجاز الفعلي مع المخطط له لتحديد الانحراف واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد انتهاء عملية التدقيق.
 ٢. استناد مدققي الديوان إلى مؤشرات الإنجاز الزمنية (الزمن الفعلي - مع الزمن المخطط) في التقييم لعملية التدقيق.
- وهذا ما يتفق مع ما توصلت إليه (دراسة القطيش، 2006) حيث توصلت الدراسة إلى أن مدققي ديوان المحاسبة يستخدمون أساليب ومؤشرات الأداء بدرجة متدنية عند القيام بتدقيق الأداء في القطاع الحكومي لقياس فعالية عمليات التدقيق التي يقومون بها.

6.2.4 المعينات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية:

بينت نتائج الدراسة أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يواجه الكثير من المعينات التي تحد من فعاليته، وتتمثل تلك المعينات بالمعوقات السياسية والقانونية، المعينات المالية، المعينات الإدارية، المعينات الفنية

والمهنية، وهذا ما كان واضحاً من الإجابة عن السؤال الخامس واختبار الفرضية الخامسة ، وفيما يلي عرض لتلك المعوقات:

أولاً: المعوقات السياسية والقانونية:

١. عدم توفر الحصانة الكافية لموظفي الديوان.
 ٢. ضعف دور المجلس التشريعي.
 ٣. ضعف القيادات الإدارية في السلطة واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية.
 ٤. عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لدعم الديوان.
 ٥. غياب النص التشريعي الملزم باتباع معايير التدقيق الحكومية أو إصدار معايير محلية للتدقيق.
 ٦. عدم مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال.
- وقد كان هناك إجماع على تلك المعوقات من قبل موظفي الديوان والموظفين غير العاملين بالديوان.

ثانياً: المعوقات المالية:

١. ضعف الإمكانيات المالية.
 ٢. عدم استقلال الديوان مالياً.
 ٣. عدم وجود حوافز وميزات لموظفي الديوان على غيرهم من موظفي السلطة.
- وقد كان هناك إجماع على تلك المعوقات من قبل موظفي الديوان والموظفين غير العاملين بالديوان.

ثالثاً: المعوقات الإدارية:

من وجهة نظر موظفي الديوان:

١. عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان.
٢. عدم استقلال الديوان إدارياً.
٣. مماثلة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان.
٤. ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان.

من وجهة نظر موظفي غير الديوان:

١. عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان.
 ٢. عدم استقلال الديوان إدارياً.
 ٣. مماثلة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان.
- وقد كان هناك إجماع على تلك المعوقات من قبل موظفي الديوان والموظفين غير العاملين بالديوان باستثناء ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان حيث أنها لم تعتبر من المعوقات من وجهة نظر الموظفين غير العاملين بالديوان.

رابعاً: معيقات فنية ومهنية:

١. عدم توفر الكادر البشري الكافي للقيام بمهام الديوان.

٢. ضعف الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية.

٣. عدم توفر الدورات التدريبية الكافية في مجال التدقيق الحكومي.

وقد كان هناك إجماع على تلك المعوقات من قبل موظفي الديوان والموظفين غير العاملين بالديوان. وتتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه (دراسة كلاب، 2004) حول وجود العديد من الأسباب والمعوقات التي تضعف تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية أهمها ضعف القيادات الإدارية، واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية بعيداً عن المؤهل والكفاءة، وعدم تفعيل إطار حقيقي للمحاسبة والمساءلة وضعف دور المجلس التشريعي كما تتفق مع دراسة (دراسة الدعيس، 2005) حيث بينت الدراسة وجود عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الرقابية في الجهاز في اليمن تمثلت أهمها في غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيق المعايير الرقابية، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه (دراسة خشارمة، 1999) بأن هناك عدة معوقات تعوق عمل الديوان المحاسبي كان من أبرزها عدم وجود موضوعية في تعيين موظفي الديوان، وعدم استقرار الهيكل التنظيمي للديوان، وعدم استقلالية الديوان مالياً وإدارياً، كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه (دراسة عبد الله، 1998) من حيث قلة عدد مدققي الديوان بالمقارنة مع حجم العمل الكبير.

6.2.5 تحليل الفروقات بين أفراد عينة الدراسة:

أولاً: يتضح من اختبار الفرضية الساسة أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير سنوات الخبرة لموظفي الديوان في مجال المعوقات وكانت لصالح المبحوثين الذين سنوات خبرتهم أكثر من 5 سنوات، حيث يؤيد المبحوثين الذين خبرتهم من 5 سنوات فأكثر أنه يوجد معيقات كلية تحد من فعالية الديوان أكثر من الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات.

ثانياً: يتضح من اختبار الفرضية الساسة أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير سنوات الخبرة للموظفين غير العاملين بالديوان (الجهات الخاضعة للرقابة) نحو تقييم فعالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين عند مستوى الدلالة الفا = 0.05 تبعا لمتغير سنوات الخبرة على المجالات الثلاثة (الأهداف التي يسعى الديوان لتحقيقها)، (اختصاصات الديوان)، (المعيقات الكلية)، فقد كانت قيمة مستوى الدلالة عليه أقل من (0.05) حيث كانت الفروق لصالح المبحوثين الذين تقل خبرتهم عن خمس سنوات في

مجالى(الأهداف التي يسعى الديوان لتحقيقها)،(اختصاصات الديوان)، حيث يعتقد المبحوثين الذين تقل خبرتهم عن خمس سنوات أن الديوان حقق جزءاً من أهدافه، وأنه يمارس اختصاصاته، بدرجة أكبر من المبحوثين الذين تزيد خبرتهم عن خمس سنوات، أما في مجال المعوقات فكانت لصالح المبحوثين الذين تزيد سنوات خبرتهم عن 15 سنة الذين يعتقدون أن الديوان يواجه المعوقات بدرجة أكبر من المبحوثين الذين تقل خبرتهم عن 15 سنة.

ثالثاً: يتضح من اختبار الفرضية السابعة أن هناك فروقا ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير جهة العمل في تقدير الفعالية بين موظفي الديوان من جهة والموظفين غير العاملين بالديوان من جهة أخرى، وأن هذه الاختلافات في التقديرات كانت لصالح موظفي الديوان في جميع المجالات(الأهداف،الاختصاصات، والمعوقات)، وهذا ما كان واضحاً من خلال المتوسطات الحسابية لتلك المجالات، حيث يعتقد موظفي الديوان أن الديوان حقق جزءاً من أهدافه، وأنه يمارس اختصاصاته، ويواجه المعوقات التي تحد من فعاليته بدرجة أكبر من الموظفين غير العاملين بالديوان(الجهات الخاضعة للرقابة).

6.3 التوصيات

على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها ولأجل تطوير وتعجيل رقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. ضرورة قيام الديوان بممارسة كافة اختصاصاته التي حددها له القانون، والعمل على تطبيقها على كافة الجهات الخاضعة لرقابته والتي حددها القانون من أجل أن تشمل الرقابة والتدقيق الذي يمارسه الديوان المال العام بمفهومه الواسع وعدم اقتصر عمل الديوان على جزء من مؤسسات القطاع العام، بالإضافة إلى ضرورة تحديد العلاقة بشكل واضح بين الديوان وكافة السلطات من تشريعية وتنفيذية وقضائية وتوفير الإمكانيات اللازمة لتطبيق تلك العلاقة.

2. ضرورة قيام الديوان بممارسة كافة اختصاصاته ومعالجة القصور فيها وذلك من خلال الآتي:
أ. ضرورة قيام الديوان بمراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة خصوصاً وأن هناك أكثر من جهة تتلقى هذه المنح والمعونات (حرب، 2003).

- ب. ضرورة قيام الديوان بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات والمؤسسات العامة.
- ج. ضرورة قيام الديوان بإعداد خطة كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة.
- د. ضرورة قيام الديوان بالمتابعة الكافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير.

3. العمل على الاستمرار في تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) إلى أن يتم إصدار معايير محلية ملائمة لظروف البيئة الفلسطينية.

4. معالجة القصور في تطبيق معايير التدقيق والرقابة العامة من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية وذلك من خلال:

أ. تعزيز استقلالية الديوان، ومنحه الاستقلال الكامل وذلك بتطبيق المتطلبات الأساسية المتعلقة بمعيار الاستقلالية والمتمثلة في الآتي:

١. حماية مدققي الديوان من نفوذ الوزارات والمؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابته.

٢. إلزام الجهات الخاضعة للرقابة بتوفير كافة السجلات والوثائق والمعلومات المطلوبة بما فيها الحسابات الختامية.

٣. توفير مخصصات مالية مستقلة للديوان عن الموازنة العامة للدولة تمكنه من أداء واجباته دون ضغوط من السلطة التنفيذية.

ب. ضرورة توفير العدد الكافي من الموظفين خصوصا وأن الديوان لا يمتلك سوى 34 موظفا في الضفة الغربية وهذا العدد من الموظفين لا يتناسب مع حجم المهام الملقاة على عاتق الديوان من أجل المحافظة على المال العام.

5. ضرورة معالجة القصور في تطبيق معايير التدقيق الحكومية الميدانية وذلك من خلال الآتي:

أ. ضرورة قيام الديوان بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات والأجهزة الحكومية.

ب. تحديد نوع التدقيق المنفذ (مالي، التزام، تشغيلي) وذلك من أجل دراسة نظام المراقبة الداخلية بما يتلاءم مع نوع التدقيق المنفذ لتحديد مدى قدرة الاعتماد عليه عند إجراء الاختبارات والفحص.

6. ضرورة معالجة القصور في تطبيق معايير صياغة وإعداد التقرير وذلك من خلال الآتي:

أ. ضرورة قيام الديوان بإعداد تقريره السنوي وتقديمه إلى الجهات المختصة بموعده.

ب. ضرورة قيام مدققي الديوان بإعداد تقرير بالنسبة لتدقيق الأداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها والفعالية التي تحقق بها الأهداف.

7. ضرورة قيام مدققي الديوان باستخدام الأساليب والمؤشرات العلمية التي تستخدم لقياس فعالية عمليات التدقيق التي يقومون فيها وذلك من خلال القيام بما يلي:

أ. العمل على تحليل نموذج (التكلفة والمنفعة) من كل عملية تدقيق وذلك من أجل تقييم الأداء.

ب. استخدام أهداف برنامج تدقيق كل عملية كمعيار لتقييم أداء عملية التدقيق.

ج. استخدام مؤشر الطاقة (الطاقة المستغلة مع الطاقة المتاحة) لكل عملية تدقيق من أجل تقييم تلك العملية.

د. القيام بحصر ومتابعة التوصيات غير المنفذة لكل عملية تدقيق.

إنّ قيام مدققي الديوان باستخدام تلك المؤشرات وتقييم فعالية عمليات التدقيق التي يقومون بها ينعكس على فعالية الديوان وعلى قدرته على تحقيق الأهداف التي أنشئ من أجلها.

8. ضرورة تظافر الجهود وتطبيق القانون وذلك من أجل الحد من المعوقات التي تواجه الديوان وذلك من خلال الآتي:

أ. توفير الحصانة الكافية لموظفي الديوان من أجل القدرة على تنفيذ المهام الملقاة على عاتقهم.

ب. تفعيل دور المجلس التشريعي ي باعتباره السلطة الرقابية العليا وتزويده بتقارير الديوان والعمل على مناقشتها وضرورة تطبيق توصياتها.

ج. اعتماد سياسة تعيين الأكفاء في المراكز العليا في المؤسسات العامة وعدم اعتماد مبدأ المحاصصة السياسية.

د. ضرورة توفر الإرادة السياسية الكافية من أصحاب القرار من أجل دعم الديوان لتنفيذ واجباته.

هـ. ضرورة العمل على إصدار معايير محلية خصوصا في ظل غياب النص القانوني الملزم بإتباع المعايير الصادرة عن المنظمات الدولية.

و. ضرورة مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال خصوصا فيما يتعلق بالتحديد الدقيق للسلطة المسؤولة عن الديوان والتي من المفترض أن تكون السلطة التشريعية.

ز. ضرورة توفير الإمكانيات المالية اللازمة للديوان، وذلك من أجل القدرة على القيام بمهامه دون تدخل من قبل السلطة التنفيذية.

ح. ضرورة توفير الحوافز المالية والرواتب المناسبة لموظفي الديوان لتتلاءم مع طبيعة وحجم العمل الملقى على عاتقهم أسوة ببقية الدول.

ط. ضرورة المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان ليتمكن من تحديد الواجبات والمسؤوليات بشكل دقيق لموظفي الديوان.

ي. العمل على فرض عقوبات على الجهات الإدارية التي لا تقوم بالرد على ملاحظات الديوان أو تلك التي لا تتعاون في استقبال فرق الديوان.

ق. العمل على توفير الكادر البشري الكافي والمؤهل للقيام بمهام الديوان.

ل. ضرورة العمل على زيادة الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية والتعريف بأهمية الرقابة والتدقيق وعقد المؤتمرات والدورات في هذا المجال وبيان أن الهدف من العمل الرقابي هو تطوير الأداء والارتقاء به إلى أفضل المستويات.

9. إجراء دراسات وبحوث مستقبلية عن ديوان الرقابة المالية والإدارية وأجهزة الرقابة والتدقيق الحكومية من أجل دعمها في المحافظة على المال العام ودراسة كافة التطورات في مجال عمل هذه الأجهزة.

10. ضرورة اعتماد مساقات التدقيق والرقابة الحكومية في الخطط الدراسية في الجامعات الفلسطينية وعدم الاقتصار على تدريس التدقيق الذي يمارس في القطاع الهادف إلى الربح.

11. ضرورة عقد الندوات والمؤتمرات في هذا المجال وتعريف الجهات الخاضعة للرقابة بأهمية دور ديوان الرقابة في المحافظة على المال العام، وضرورة التعريف بأن العمل الرقابي يهدف إلى تطوير الأداء، بالإضافة إلى ضرورة مشاركة ديوان الرقابة في المؤتمرات والاجتماعات التي تعقدها المنظمات الدولية في هذا المجال من أجل مواكبة التطورات في مجال العمل الرقابي.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

الكتب:

١. حجازي، م. (1997): المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الثالثة. الناشر (بدون).
٢. حرب، ج. (2003): أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، الطبعة الأولى. المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية (مفتاح)، فلسطين.
٣. حماد، أ. (2005-أ): الرقابة المالية في القطاع الحكومي، الطبعة الأولى. دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن.
٤. حماد، أ. (2005-ب): المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في مؤسسات السلطة الفلسطينية، الناشر (بدون).
٥. سيكاران، أوما. طرق البحث في الإدارة : مدخل بناء المهارات البحثية. ترجمة إسماعيل علي بسيوني، و عبد الله بن سليمان العزاز، جامعة الملك سعود، الرياض - المملكة العربية السعودية.(1998).
٦. شكري، ف. (1992): الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن.
٧. الصحن، ع ، سرايا، م. (2004): الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي.
٨. العموري، م. (2005): الرقابة المالية العليا: دراسة مقارنة، الطبعة الأولى. منشورات الحلبي الحقوقية، دمشق - سوريا.
٩. القاضي، ح ، دحدوح ، ح. (1999): أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى. مؤسسة الوراق، عمان - الأردن.
10. القبيلات، ح. (1998): الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، الطبعة الأولى. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن.
11. الكفراوي، ع. (1998): الرقابة المالية: النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية. مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، الإسكندرية - مصر.
12. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2001): المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية.
13. مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية. معايير التدقيق الحكومية و معايير الرقابة الداخلية (الكتاب الأصفر)، ترجمة جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينيين، الطبعة الأولى. جمعية المحاسبين و المراجعين الفلسطينية- الضفة الغربية - غزة - فلسطين، (2002).

المقالات و المؤتمرات :

1. الحسني، ص ، خرابشة، ع. (2000): " متطلبات أجهزة الرقابة العليا للقيام برقابة الأداء"، مجلة دراسات (العلوم الإدارية) ، م27، ع2، ص ص 231 - 258.
2. خشارمة، ح. (1999): " تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، م13، ع2، ص ص 680_709.
3. دهمش، ن. (1985): " تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية"، مجلة دراسات ، م12، ع5، ص ص 203 - 267 .
4. الديسطي، م. (2001): " إطار مقترح لمقومات الخبرة في مجال المراجعة- دراسة تطبيقية على الجهاز المركزي للمحاسبات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، م1-25.
5. ديوان المحاسبة، الإمارات العربية المتحدة. (2004): تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة، بحث مقدم من ديوان المحاسبة بالإمارات للدورة الثامنة للجمعية العامة بالمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المنعقدة في المملكة الأردنية الهاشمية.
<https://mudb.mans.edu.eg/Pms/Visitor/Search/default.asp?id=2482&tp=3>
6. الراشد، و. (1999): " دور ديوان المحاسبة في الرقابة الإدارية على الأموال العامة بدولة الكويت"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، م13، ع1، ص ص 73 - 111.
7. الساطي، ط. (1997): " قواعد الرقابة المالية"، صادرة عن لجنة قواعد الرقابة المالية بالمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي)، ص ص 1 - 47 .
8. الساطي، ط ، الحسني، ص. (1990): " استقلال أجهزة الرقابة العليا، دراسة مقارنة وبوجه خاص بالإمارات العربية المتحدة"، المجلة العربية للإدارة ، م14، ع4، ص ص 3-73.
9. السعيدة، م ، خرابشة، ع. (2003): " أثر التطوير الإداري على أداء ديوان المحاسبة الأردني"، مؤتة للبحوث والدراسات، م18، ع4، ص ص 118-150.
10. الشعبي، ع. (2004): الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، دراسة حالة فلسطين المحتلة، مركز دراسات الوحدة العربية- المعهد السويدي بالإسكندرية ، بيروت ، لبنان.
11. عبدالله، خ ، سعادة، ي. (1984): " تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني"، مجلة دراسات ، الجامعة الأردنية ، م11، ع1، ص ص 223-239.

www.aman-palestine.org/arabic%5CDocuments/Palestiniancase.doc

12. العواملة، ح. (1993): " الكفاءة الإدارية لديوان المحاسبة في الأردن" ، مؤتة للبحوث والدراسات ، م8،ع5، ص ص 49-77.
13. الهولي، س. (1991): " معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا"، دراسة مقارنة بين السعودية والكويت، الإدارة العامة ، ع70، ص ص 159 - 184.

الرسائل الجامعية :

1. الدعيس، م. (2005): مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) للجهاز المركزي لرقابة والمحاسبة في اليمن. جامعة آل البيت، الأردن. (رسالة ماجستير).
2. عبد الله، ن. (1998): رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي). جامعة آل البيت، الأردن. (رسالة ماجستير).
3. الفرجات، أ. (2003): تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية. جامعة عمان العربية لدراسات العليا، الاردن. (رسالة ماجستير).
4. القطيش، ح. (2006): تطوير مشروع برنامج لزيادة فاعلية ديوان المحاسبة في تدقيق وتقييم الأداء في القطاع الحكومي الأردني بالمقارنة مع التجارب العالمية. جامعة عمان العربية لدراسات العليا، الاردن. (رسالة دكتوراة).
5. كلاب، س. (2004): واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ، دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة. الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين. (رسالة ماجستير).

القوانين :

1. السلطة الوطنية الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية للاستعلامات - قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004.
2. السلطة الوطنية الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية للاستعلامات - قانون رقم (17) لسنة 1995 بشأن هيئة الرقابة العامة.

3. السلطة الوطنية الفلسطينية - ديوان الفتوى والتشريع - القانون الأساسي الفلسطيني لعام 2002 - مجلة الوقائع الفلسطينية - الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية - عدد ممتاز - يوليو 2002.
4. السلطة الوطنية الفلسطينية - ديوان الفتوى والتشريع - قرار مجلس الوزراء رقم (43) النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة - مجلة الوقائع الفلسطينية - الجريدة الرسمية للسلطة الوطنية الفلسطينية - العدد 59 - 27 ديسمبر 2005.
5. السلطة الوطنية الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية للاستعلامات - قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم (7) لسنة 1998.

المقابلات الشخصية

1. د. حسن خريشة، نائب رئيس المجلس التشريعي الفلسطيني، كانون الثاني، 2007، أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية، مقابلة شخصية.
2. أ. هيثم عمرو، مدير عام ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية، كانون الثاني، 2007، أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية، مقابلة شخصية.
3. أ. إبراهيم عازم، مقرر لجنة الرقابة في المجلس التشريعي الفلسطيني، نيسان، 2007، عدد وأسماء أعضاء لجنة الرقابة في المجلس التشريعي الفلسطيني، مقابلة شخصية.
4. أ. عبد الناصر عطا، مدير عام الرواتب في وزارة المالية الفلسطينية، نيسان، 2007، عدد وأسماء وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، مقابلة شخصية.
5. أ. باسل الرمحي، مدير عام الشؤون المالية والإدارية في وزارة المالية الفلسطينية، نيسان، 2007، عدد وأسماء المدراء العامين في وزارة المالية الفلسطينية، مقابلة شخصية.

المراجع الأجنبية :

Books:

1. Arens, A, Loebbecke, J. (1991) : **Auditing AN Integrated Approach** , Fifth Edition .Prentice Hall, New Jersey.
2. Boynton , W & Johnson , R. (2006) : **Modern Auditing : Assurance Services, & The Integrity of Financial Reporting** , Eighth Edition .Wiely, New Jersey.
3. Carmichael , D & Willingham, J. (1989) : **Auditing Concepts & Methods: A Guide to Current Auditing Theory & Practice** , Fifth Edition .McGraw-Hill, New York.
4. Gray, l & Manson, S . (2005) : **The Audit Process: Principles, Practice and Cases** , Third Edition. Thomson Learning, London.
5. Hermanson , R & Strawser, J& Strawser, R. (1993): **Auditing Theory & Practice**, Sixth Edition. Irwin, Boston.
6. Ruppel, W. (2004): **Governmental Accounting Made Easy**. Irwin, New Jersey.
7. Wilson, E & Kattelus , S . (2004): **Accounting For Governmental & Non Profit Entities**, 13th Edition. McGraw-Hill, New York.

Articles :

1. Aucion, P. (1998): “Auditing For Accountability: The Role of The Auditor General” , **The Institute on Governance: Occasional Paper Series**, 25p, Canada . (http://www.iog.ca/view_publication_section.asp?area=2)
2. Cooper , B, Chow , L & Wei. (2002):” The Development of Auditing Standards and the Certified Public Accounting Profession in China” , **Managerial Auditing Journal** , vol17, no7, pp 383-389.
3. Dhmarsh, N.(1982): “ Puplic Auditing Developments in the Arab States: A comparative Study” , **The International Journal of Accounting** ,vol 18, no1, pp 89-113.
4. Gendron , Y, Cooper, D, Townley, B. (2007): “The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance” , **Accounting Organizations & Society** , vol 32 , pp 101- 129 .
5. Michael , M & Henni ,V.(1997): “Performance Audit Scope and the Independence of the Australian Commonwealth Auditor General” , **financial accountability&management** ,vol13, no3, pp 203-223.
6. Pomerans, Felix.(2004): “ The US General Accounting Office: Is Freedom of Audit Access Imperiled? ” **Managerial Auditing Journal** ,vol19, no3, pp 394-399.

7. Schwartz, R. (2002): “Controlling Government: Budgeting, Evaluation and Auditing in Israel”, **EBSCO PUBLISHING**, www. Search.epnet.com.
8. Suzuki, Y. (2004): “Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution”, **Government Auditing Review**, vol1, pp 39- 53.
www.jbaudit.go.jp/pr/pdf/e11d03.pdf

Thesis:

1. Etverk, J.(2002): **Measuring Performance Audit Effectiveness: The Case of Estonia**. University of Tartu, Estonia. (Thesis in Partial Fulfillment of The Requirements for the Master of Arts Degree in Public Administration & Social Policy). www.riigikontroll.ee/upload/failed/performance.pdf
2. Jivegard, J, Sjolín, J. (2005): **The Local Government Audit: A Study of the Effects Expected From the New Legislation: Healthy Finances**. Goteborg University, Swedish. (Bachelor Thesis in Business & Administration Accounting & Finance , School of Economics & Commercial Law).
www.handels.gu.se/epc/archive/00004338

مواقع الانترنت :

1. موقع ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية
www.Facb.gov.ps
2. موقع المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي)
The Arab Organization Of Supreme Audit Institution (ARABOSAI)
www.Arabosai.org
3. موقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي)
The International Organization Of Supreme Audit Institution (INTOSAI)
www.intosai.org

ملحق رقم (1)

الاستبانة الموجهة إلى موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية

جامعة القدس

كلية الدراسات العليا

معهد الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة والضرائب

المحترم

عزيزي المجيب

تحية طيبة وبعد ،،،

تسعى هذه الدراسة إلى تطوير و تقييم فعالية التدقيق والرقابة الحكومية في فلسطين من خلال دراسة ميدانية ، ولتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى توصيات واقتراحات لتطوير وتفعيل التدقيق والرقابة الحكومية في فلسطين بما يتلائم مع التطورات الحديثة في هذا المجال.

لذا أرجو الإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية مع أبداء أية ملاحظات ترونها مناسبة.

كلنا أمل مساعدتنا بإتمام هذه الدراسة ، مع تأكيدنا على أن جميع البيانات سوف تعالج بسرية تامة ، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط .

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا ،

الباحث: فادي نوفل

المشرف : د. إبراهيم عتيق

القسم الأول : الرجاء الإجابة على هذا القسم بوضع إشارة × في المربع المناسب :

المعلومات الشخصية :

١. المؤهل العلمي

- دبلوم
 ماجستير
 غير ذلك (انكرها لطفا).....

- بكالوريوس
 دكتوراه

٢. التخصص العلمي

- محاسبة
 اقتصاد
 قانون
 إدارة أعمال
 علوم مالية ومصرفية
 أخرى (انكرها لطفا)

3. سنوات الخبرة

- أقل من خمس سنوات
 من 5 - أقل من 10 سنوات
 من 10 سنوات - أقل من 15 سنوات
 أكثر من 15 سنة

4. المسمى الوظيفي

- إدارة عليا في ديوان الرقابة المالية والإدارية
 مدير تدقيق ورقابة في الديوان
 رئيس الديوان حتى مدير عام
 رئيس قسم تدقيق ورقابة في الديوان
 عضو فريق تدقيق في الديوان

القسم الثاني : يتضمن هذا القسم اختصاصات ديوان الرقابة المالية والادارية، يرجى التكرم بوضع إشارة × أمام الدرجة التي تمثل رأيك

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
اختصاصات الديوان					

1	يتحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة.				
2	يقوم مدققو الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات				
3	يقوم مدققو الديوان بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات.				
4	يعمل الديوان على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة .				
5	يقوم مدققو الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.				
6	يقوم الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية .				
7	خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة				
8	المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير .				
9	يشترك مندوبو الديوان في المعطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية				

القسم الثالث: يتكون هذا القسم من مجموعه من العبارات المتعلقة بمعايير التدقيق الحكومية ، الرجاء وضع إشارة × أمام العبارة التي تمثل رأيك

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	معايير التدقيق الحكومي العامة					
10	يتمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاستقلالية التامة للقيام بمهامه.					
11	يتوفر للديوان مخصصات مالية مستقلة عن الموازنة العامة للدولة تمكنه من أداء واجباته بدون ضغوط من السلطة التنفيذية.					
12	يتمتع مدقق الديوان بالحماية من نفوذ وسلطات الوزارات والمؤسسات الحكومية.					
13	يؤدي الديوان مهمته بحرية تامة دون أي ضغوط خارجية أو سياسية.					
14	يحصل مدقق الديوان على كافة السجلات والوثائق والمعلومات المطلوبة من الجهة الخاضعة للتدقيق بما فيها الحسابات الختامية.					
15	تؤخذ جميع ملاحظات وتوصيات الديوان بعين الاعتبار من قبل الجهات الخاضعة للتدقيق .					
16	يتمتع مدققو الديوان بالكفاءة التعليمية والخبرة التي تتناسب مع نطاق ومتطلبات مهمتهم.					
17	يقوم مدقق الديوان باختيار الأساليب التي يجب أتباعها والتي تناسب طبيعة عمل الجهات التي يدقق عليها.					

					18	يمارس المدقق العناية اللازمة عند تحديد الإثباتات وجمعها وتقييمها .
					19	يمارس المدقق العناية اللازمة عند صياغة التقارير بشأن الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها.
					20	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة.
					21	يتمتع مدققو الديوان بالمؤهلات الجامعية المناسبة.
					22	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لتطوير وتدريب الموظفين ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة .
					23	يتبنى الديوان سياسات وإجراءات لدعم المهارات والخبرات المتاحة داخله.
					24	يتوفر لدى الديوان العدد الكافي من المدققين للقيام بالواجبات والمهام المطلوبة.
						المعايير الميدانية في التدقيق الحكومي
						الرقم العبارة
	غير موفق بشدة	غير موفق	محايد	موفق	موافق بشدة	
					25	يقوم الديوان بوضع برنامج مفصل للتدقيق على الوزارات والأجهزة الحكومية.
					26	يحرص المدقق على التخطيط الجيد لعملية التدقيق بطريقة تضمن إجراءات تدقيق ذات جودة عالية.
					27	يتعرف المدقق على الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل بها الجهة الخاضعة للتدقيق.
					28	يحرص المدقق على تقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للتدقيق للحكم على مدى الاعتماد عليها.
					29	يحدد المدقق أهداف التدقيق و الاختيارات الضرورية لتحقيقها.
					30	يقوم رئيس فريق التدقيق بأعداد جدول زمني وبرنامج مراجعة لفريق العمل.
					31	يقوم رئيس التدقيق بالأشراف المستمر على عمل المدققين بصورة مناسبة في كل مرحلة من مراحل التدقيق.
					32	يتم الأخذ بعين الاعتبار إتباع خطة التدقيق وخطوات العمل المحددة بها.
					33	يتولى رئيس التدقيق مراجعة أعمال المدققين قبل اصدر التقرير .
					34	يقوم المدقق بدراسة وتقييم مصداقية الرقابة الداخلية عند تحديد مدى عملية التدقيق ونطاقها
					35	يتم الأخذ في الاعتبار عند تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية نوع التدقيق المنفذ (مالي، التزام،تشغيلي)
					36	يقوم مدقق الديوان بالتعاون مع المدقق الداخلي لغرض إحكام الرقابة المالية.

					37	يحرص المدقق على التأكد من مدى التزام الجهات الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح والأنظمة.
					38	يقوم مدقق الديوان بالتأكد من أن جميع التصرفات المالية متفقة مع القوانين والأنظمة المالية المتبعة .
					39	يحرص المدقق على توفر واكتمال أوراق العمل التي تدعم ملاحظاته وتقاريره.
					40	تتضمن أوراق عمل المدقق على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لتدعيم حكمه واستنتاجاته.
					41	يساعد التوثيق على تأكيد آراء المدقق وتقاريره والإجابة على استفسارات الجهات الخاضعة للرقابة.
					42	يحرص المدقق على تحليل البيانات المالية بما يضمن أساسا معقولا لإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية.
					43	تتضمن عملية تحليل البيانات التحقق من ان التصرفات المالية قد تمت وفقا للقوانين والأنظمة المالية المقررة.
						معايير صياغة التقرير في التدقيق الحكومي
					الرقم	العبارة
	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	غير موافق بشدة	
					44	يعد المدقق في نهاية عملية التدقيق تقريرا مكتوبا بنتائج عملية التدقيق مدعما بالإثباتات الكافية المستقلة والموضوعية والنزيهة
					45	يعد المدقق تقريرا بالنسبة للتدقيق المالي يتضمن مطابقة المعاملات مع القوانين واللوائح والأنظمة.
					46	يقدم المدقق تقريرا بالنسبة لتدقيق الأداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها والفعالية التي تحقق بها الأهداف.
					47	يقوم الديوان بإعداد تقارير تدقيق واضحة ومفهومة.
					48	يعد الديوان تقارير عن نتائج المراجعة والفحص في الجهات الخاضعة للتدقيق متضمنا مقترحاته وتوصياته ويرسلها إلى الجهات المختصة.
					49	يتم إعداد تقارير الديوان بحيث تتضمن أهداف ونطاق التدقيق والإشارة إلى المعايير والممارسات المتبعة عند تأدية التدقيق.
					50	يقوم الديوان بإعداد تقريره السنوي ويقدمه إلى الجهات المختصة بموعده.
					51	يحرص المدقق على وضع عنوان مناسب للتقرير يميزه عن أي معلومات أو بيانات أخرى.
					52	يتضمن تقرير المدقق اسم الجهة الخاضعة للتدقيق والتاريخ والإمضاء والفترة الزمنية التي غطاها التقرير والموضوع الذي تم تدقيقه.
القسم الرابع : يتضمن هذا القسم مجموعة من الأساليب والمؤشرات التي تستخدم لتقييم الفعالية ، يرجى التكرم بوضع إشارة × أمام الدرجة التي تمثل رأيك.						
	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	غير موافق بشدة	العبارة
					53	يقوم مدققو الديوان بمقارنة الانجاز الفعلي مع المخطط لتحديد الانحراف واتخاذ

					الإجراءات التصحيحية بعد انتهاء عملية التدقيق.
					54 يستند مدققو الديوان إلى أهداف برنامج التدقيق كمعيار لتقييم أداء ذلك البرنامج بعد الانتهاء من عملية التدقيق.
					55 يستند مدققو الديوان إلى مؤشرات الانجاز الزمنية (الزمن الفعلي - مع الزمن المخطط) في التقييم لعملية التدقيق.
					56 يقوم مدققو الديوان بتحليل نموذج (التكلفة - والمنفعة) عند القيام بمهمة تقييم الأداء لعملية التدقيق.
					57 يستخدم مدققو الديوان مؤشر الطاقة (الطاقة المستغلة - مع الطاقة المتاحة) في تقييم عملية التدقيق.
					58 يقوم مدققو الديوان بمتابعة ما تم تنفيذه من التوصيات المقدمة في التقرير بعد انتهاء عملية التدقيق.
القسم الخامس : يتضمن هذا القسم مجموعة من الصعوبات التي تواجه الديوان ومدقيقه، يرجى التكرم بوضع إشارة × أمام الدرجة التي تمثل رأيك.					
					العبارة
غير موفق بشدة	غير موفق	محايد	موفق	موافق بشدة	
					معيقات سياسية و قانونية
					59 عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لدعم الديوان.
					60 ضعف دور المجلس التشريعي.
					61 ضعف القيادات الإدارية في السلطة واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية.
					62 عدم مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال.
					63 غياب النص التشريعي الملزم بإتباع معايير التدقيق الحكومية أو إصدار معايير محلية للتدقيق
					64 عدم توفر الحصانة الكافية لموظفي الديوان
					معيقات مالية
					65 ضعف الإمكانيات المالية.
					66 عدم استقلال الديوان ماليا
					67 عدم وجود حوافز وميزات لموظفي الديوان على غيرهم من موظفي السلطة
					العبارة
غير موفق بشدة	غير موفق	محايد	موفق	موافق بشدة	
					معيقات إدارية
					68 عدم استقلال الديوان إداريا.
					69 عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان
					70 ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان.
					71 ماطلة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان
					معيقات مهنية وفنية
					72 عدم توفر الكادر البشري الكافي للقيام بمهام الديوان

					عدم توفر الدورات التدريبية الكافية في مجال التدقيق الحكومي	73
					ضعف الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية.	74
					عدم اعداد ونشر حسابات ختامية لمؤسسات السلطة	75
					حادثة تشكيل الديوان -قصر الفترة الزمنية التي عمل بها الديوان	76
					التأخر في اقرار النظام المالي لوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية	77

أي اقتراحات أخرى تراها مناسبة لزيادة تفعيل دور ديوان الرقابة المالية والإدارية

.....
.....
.....

انتهت الأسئلة

ملحق رقم (2)

الاستبانة الموجهة إلى موظفي الجهات الخاضعة للرقابة

جامعة القدس

كلية الدراسات العليا

معهد الإدارة والاقتصاد

قسم المحاسبة والضرائب

المحترم

عزيزي المجيب

تحية طيبة وبعد ،،،

تسعى هذه الدراسة إلى تطوير و تقييم فعالية التدقيق والرقابة الحكومية الخارجية في فلسطين من خلال دراسة ميدانية على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية (هيئة الرقابة العامة) ، ولتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى توصيات واقتراحات لتطوير وتفعيل التدقيق والرقابة الحكومية في فلسطين بما يتلاءم مع التطورات الحديثة في هذا المجال.

لذا أرجو الإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية مع أبداء أية ملاحظات ترونها مناسبة.

كلنا أمل مساعدتنا بإتمام هذه الدراسة ، مع تأكيدنا على أن جميع البيانات سوف تعالج بسرية تامة ، ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط .

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا ،

الباحث : فادي نوفل

المشرف : د. إبراهيم عتيق

القسم الأول : الرجاء الإجابة على هذا القسم بوضع إشارة × في المربع المناسب :

المعلومات الشخصية :

- دبلوم
 ماجستير
 غير ذلك (اذكرها لطفا).....
 بكالوريوس
 دكتوراه

4. التخصص العلمي

- محاسبة
 اقتصاد
 قانون
 إدارة أعمال
 علوم مالية ومصرفية
 أخرى (اذكرها لطفا)

3. سنوات الخبرة

- أقل من خمس سنوات
 من 10 سنوات - أقل من 15 سنوات
 من 5 - أقل من 10 سنوات
 أكثر من 15 سنة

4. المسمى الوظيفي

- عضو لجنة رقابة في المجلس التشريعي الفلسطيني
 مدير عام في وزارة المالية
 مدير مالي في وزارة
 في السلطة الوطنية الفلسطينية
 في السلطة الوطنية الفلسطينية

القسم الثاني : يتضمن هذا القسم الاختصاصات التي يمارسها الديوان ، يرجى التكرم بوضع إشارة × أمام الدرجة التي تمثل رأيك

العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
اختصاصات الديوان					
1					
يتحقق الديوان من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في الوزارات كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة.					

					يقوم مدققو الديوان بالتحقق من نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات	2
					يقوم مدققو الديوان بالمصادقة على الحسابات الختامية للوزارات.	3
					يعمل الديوان على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وآلية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة .	4
					يقوم مدققو الديوان بالكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.	5
					يقوم الديوان ببحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية .	6
					خطة الديوان كافية لمواجهة المسؤوليات والواجبات المطلوبة	7
					المتابعة التي يقوم بها الديوان كافية لتنفيذ ملاحظاته بعد تقديم التقرير .	8
					يشترك مندوبو الديوان في العطاءات التي تجريها مؤسسات السلطة الوطنية	9
القسم الثالث : يتضمن هذا القسم مجموعة من الصعوبات التي تواجه الديوان ومدققيه، يرجى التكرم بوضع إشارة × أمام الدرجة التي تمثل رأيك.						
					العبارة	
غير موفق بشدة	غير موفق	محايد	موافق	موافق بشدة		
					معيقات سياسية و قانونية	
					عدم توفر الإرادة السياسية الكافية لدعم الديوان.	10
					ضعف دور المجلس التشريعي.	11
					ضعف القيادات الإدارية في السلطة واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية.	12
					عدم مواكبة التشريعات المرتبطة بعمل الديوان للمستجدات في هذا المجال.	13
					غياب النص التشريعي الملزم بإتباع معايير التدقيق الحكومية أو إصدار معايير محلية للتدقيق	14
					عدم توفر الحصانة الكافية لموظفي الديوان	15
					معيقات مالية	
					ضعف الإمكانيات المالية.	16
					عدم استقلال الديوان ماليا	17
					عدم وجود حوافز وميزات لموظفي الديوان على غيرهم من موظفي السلطة	18
					العبارة	
غير موفق بشدة	غير موفق	محايد	موافق	موافق بشدة		
					معيقات إدارية	
					عدم استقلال الديوان إداريا.	19
					عدم المصادقة على الهيكل التنظيمي للديوان	20
					ضعف تعاون الأجهزة الإدارية العامة في استقبال فرق الديوان.	21
					مماثلة بعض الجهات الخاضعة للرقابة في الرد على ملاحظات الديوان	22
					معيقات مهنية وفنية	

					عدم توفر الكادر البشري الكافي للقيام بمهام الديوان	23
					عدم توفر الدورات التدريبية الكافية في مجال التدقيق الحكومي	24
					ضعف الوعي الرقابي في مؤسسات السلطة الوطنية.	25
					عدم اعداد ونشر حسابات ختامية لمؤسسات السلطة	26
					حدائة تشكيل الديوان -قصر الفترة الزمنية التي عمل بها الديوان	27
					التأخر في اقرار النظام المالي لوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية	28

أي اقتراحات أخرى تراها مناسبة لزيادة تفعيل دور ديوان الرقابة المالية والإدارية

.....

.....

.....

.....

انتهت الأسئلة

ملحق رقم (3)

أسماء محكمي الاسبانة

الرقم	الاسم	الوظيفة	الجامعة أو المؤسسة التي يعمل بها
-------	-------	---------	----------------------------------

1	د . إبراهيم عتيق	أستاذ في معهد الإدارة والاقتصاد - مشرف الدراسة	جامعة القدس
2	د . يوسف سعادة	أستاذ في قسم المحاسبة	جامعة العلوم التطبيقية - الأردن
3	د . محمد حجازي	مستشار في الشؤون المالية محاضر غير متفرغ	مجلس الوزراء في الأردن الجامعة الأردنية
4	د . أكرم حماد	مدير عام الشؤون المالية محاضر غير متفرغ	وزارة التربية والتعليم - فلسطين الجامعة الإسلامية - غزة
5	أ . محمد ناجي	مختص في الشؤون المالية والموازنة	المجلس التشريعي الفلسطيني
6	أ . هيثم عمرو	مدير عام الديوان	ديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية

ملحق رقم (4)

قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية

رقم (15) لسنة 2004



قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية

رقم (15) لسنة 2004

رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية

بعد الإطلاع على القانون الأساسي المعدل،
وعلى قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995،
وعلى القرار رقم 22 لسنة 1994 بإنشاء هيئة الرقابة العامة،
وعلى القرار رقم 301 لسنة 1995 بتعيين رئيس لهيئة الرقابة العامة،
وبناء على ما أقره المجلس التشريعي بجلسته المنعقدة بتاريخ 2004/4/14م.
- أصدرنا القانون التالي:

الفصل الأول

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.

رئيس السلطة: رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية.

مجلس الوزراء: مجلس وزراء السلطة الوطنية.

المجلس التشريعي: المجلس التشريعي الفلسطيني.

الأغلبية المطلقة للمجلس: أكثرية (نصف + واحد) لكل عدد أعضاء المجلس التشريعي.

الديوان: ديوان الرقابة المالية والإدارية.

رئيس الديوان: رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية.

نائب رئيس الديوان: نائب رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية.

المدير العام: مدير عام ديوان الرقابة المالية والإدارية.

مادة (2)

ينشأ بمقتضى أحكام هذا القانون ديوان عام يسمى "ديوان الرقابة المالية والإدارية" يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويتمتع بالأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها.

مادة (3)

يقصد بالرقابة، الإجراءات والأعمال الرقابية التي تستهدف:

1. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام في الأغراض التي خصص من أجلها.

2. التفقيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الانحراف أينما وجد.
3. مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.
4. ضمان الشفافية والنزاهة والوضوح في الأداء العام وتعزيز المصادقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية للسلطة الوطنية الفلسطينية.

مادة (4)

1. يعين رئيس الديوان بقرار من رئيس السلطة الوطنية بناء على تنسيب من مجلس الوزراء وبعد المصادقة على تعيينه بالأغلبية المطلقة للمجلس التشريعي.
2. يعين نائب رئيس الديوان بقرار من مجلس الوزراء بتسيب من رئيس الديوان.
3. يعين المدير العام بقرار من مجلس الوزراء بتسيب من رئيس الديوان.
4. يعين رئيس الديوان عدداً كافياً من الموظفين لتمكين الديوان من القيام بمهامه.

مادة (5)

يقدم رئيس السلطة الوطنية بديلاً عن رئيس الديوان خلال مدة أقصاها أسبوعان من تاريخ رفض المجلس التشريعي المصادقة على المرشح لمنصب رئيس الديوان.

مادة (6)

يشترط فيمن يعين رئيساً للديوان أو نائباً لرئيس الديوان ما يلي:

1. أن يكون فلسطينياً.
2. أن يكون من ذوي الكفاءة والاختصاص.
3. من المشهود له بالنزاهة وحسن السمعة.
4. ألا يقل عمره عن أربعين سنة.
5. ألا يكون قد أدين من محكمة مختصة بأية جنابة أو جنحة مخلة بالشرف أو الأمانة أو جريمة من جرائم الأموال.

مادة (7)

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

مادة (8)

يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته وعليه أن يزود رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء بأية بيانات أو معلومات أو دراسات أو أبحاث يطلبونها منه والقيام بأي عمل آخر يعهد به إليه من أي منهم، وينشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية.

مادة (9)

يكون المقر الرئيس للديوان في مدينة القدس، وله مقران مؤقتان في كل من مدينتي غزة ورام الله.

مادة (10)

1. تكون مدة رئاسة الديوان سبع سنوات لفترة واحدة غير قابلة للتحديد.
2. لا يجوز عزل رئيس الديوان لأي سبب من الأسباب إلا بالأغلبية المطلقة للمجلس.
3. يحدد الراتب والحقوق المالية الأخرى لرئيس الديوان بقرار من رئيس السلطة الوطنية ومصادقة المجلس التشريعي وينشر القرار في الجريدة الرسمية.

مادة (11)

وفقاً لأحكام هذا القانون يتمتع رئيس الديوان ونائبه والمدير وموظفو الديوان بالحصانة عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامهم.

مادة (12)

لا يجوز التدخل في أي عمل من أعمال الديوان وتلتزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالتعاون الكامل والتام بما يطلبه الديوان منها.

الفصل الثاني

تشكيل الديوان

مادة (13)

1. يشكل الديوان من رئيس الديوان ونائبه والمدير العام وعدد من المديرين والمستشارين والخبراء والمفتشين والفنيين والموظفين وفقاً للهيكل التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف المتعمد من المجلس التشريعي.
2. يكون رئيس الديوان بدرجة وزير، ونائب رئيس الديوان بدرجة وكيل وزارة.

مادة (14)

يعد مركز رئيس الديوان شاغراً في إحدى الحالات التالية:

1. الوفاة .
2. الاستقالة.
3. العزل.

مادة (15)

1. إذا شغل مركز رئيس الديوان يعين بديل آخر له خلال مدة أقصاها شهر من تاريخ الشغور وفقاً لأحكام هذا القانون.
2. يقوم نائب رئيس الديوان بمهام رئيس الديوان خلال المدة المذكورة في الفقرة (1) أعلاه.

مادة (16)

يعين رئيس الديوان المديرين التنفيذيين والمفتشين والمستشارين والخبراء والفنيين والموظفين وفقاً لأحكام هذا القانون وقانون الخدمة المدنية.

مادة (17)

لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه والمدير العام أثناء تولي المنصب أن:

1. يتولى أي وظيفة أخرى.
2. يشتري أو يستأجر مالا من أموال السلطة الوطنية أو إحدى الشخصيات المعنوية العامة ولو بطريقة غير مباشرة أو بطريقة المزداد العلني ولا أن يؤجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقاضها عليه.
3. يشارك في التزامات تعقدها السلطة الوطنية أو المؤسسات أو الهيئات العامة.
4. يجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أي شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.

مادة (18)

تتشأ في الديوان الدوائر والأقسام الضرورية لإدارة شؤونه المالية والإدارية والقانونية وشؤون المتابعة والدراسات والأبحاث والتطوير والتخطيط اللازمة لأداء مهامه بموجب تعليمات يصدرها رئيس الديوان.

مادة (19)

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

مادة (20)

لرئيس الديوان تأليف لجان مؤقتة للرقابة أو التفتيش أو التحقيق أو لجان للدراسة والاستقصاء برئاسة مفتش، وتقويضها بمهام أو قضايا محددة تدخل ضمن مهام الديوان وصلاحياته وتقديم نتائج أعمالها إليه.

مادة (21)

لا يجوز أن يعين أي شخص في وظيفة مفتش في الديوان أو ينتدب للقيام بأعماله إلا إذا كان حاصلاً على الشهادة الجامعية الأولى على الأقل حسب الاختصاص.

مادة (22)

يمارس نائب رئيس الديوان مهام ومسؤوليات رئيس الديوان في حال غيابه، وكل ما يفوضه به وفقاً لأحكام هذا القانون.

الفصل الثالث

إختصاصات الديوان

مادة (23)

يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف

أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس بأفضل وأقل تكلفة ممكنة وله في سبيل تحقيق ذلك القيام بما يلي وفقاً لأحكام القانون:

1. اقتراح اللوائح والأنظمة والسياسات الخاصة بعمل الديوان ورفعها للمجلس التشريعي لإقرارها.
2. إعداد الخطط والبرامج لتمكين الديوان من القيام بمهامه.
3. وضع البرامج والدورات الخاصة لتأهيل الموظفين في الديوان وتدريبهم.
4. إعداد مشروع موازنة سنوية خاصة بالديوان ورفعها إلى مجلس الوزراء لإقرارها ضمن الموازنة العامة السنوية للسلطة الوطنية.
5. التحقيق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها للتثبت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها.
6. مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات على الوجه المبين في هذا القانون.
7. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش بما يضمن تعزيز الشفافية والمصادقية والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
8. بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي تعرقل سير أعمال الحكومة والأجهزة والمؤسسات العامة واقتراح وسائل تلافيتها ومعالجتها.
9. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.
10. كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
11. بحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوي أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.
12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:
 - أ. التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتثبت من أن تقديرها وتحققها قد تما وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - ب. التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الحكومية أو التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.
 - ت. التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها للتثبت من أن التحصيل في جري في أوقاته المعنية وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
13. يكون الديوان فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:
 - أ. التدقيق في النفقات للتثبت من صرفها للأغراض التي خصصت من أجلها ومن أن الصرف قد تم وفقاً لقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - ب. التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للتثبت من صحتها ومن مطابقتها قيمتها لما هو مثبت في القيود.
 - ت. التثبت من أن إصدار أوامر التصرف قد تم حسب الأصول ومن قبل الجهات المختصة .
 - ث. التثبت من تنفيذ أحكام قانون تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية وقانون الموازنة السنوي ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضى أحكامه.
14. يكون الديوان فيما يتعلق بحسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات مسؤولاً عن تدقيق جميع هذه الحسابات للتثبت من صحة العمليات المتعلقة بها ومن مطابقتها مع ما هو مثبت في القيود ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة ومن استرداد السلف والقروض في الأوقات المعنية لإستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخزينة العامة.
15. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العاملين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبآت والأجور والترقيات والعلوات والإجازات وأية بدلات أخرى وما في حكمها، والتثبت من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها من جهة ومطابقتها للموازنة العامة من جهة أخرى.
16. العمل على مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الإدارية وألية صرفها والتأكد من مدى اتفاقها مع القوانين والأنظمة المعمول بها.
17. دراسة أية قضية أو حالة أو تقرير تحال أو يحال إلى الديوان من رئيس السلطة الوطنية أو المجلس التشريعي ولجانه المختصة أو مجلس الوزراء أو الوزير المختص حسب مقتضى الحال، مما يدخل في نطاق مهام وصلاحيات الديوان، بما في ذلك التحقيق في المخالفات الإدارية

والمالية التي يرتكبا الموظفون في الجهات الإدارية المختلفة.

مادة (24)

للدیوان التدقیق فی الحسابات والوثائق والمستندات واللوازم فی أية دائرة، وعلى موظفي هذه الدائرة أن یسهلوا مهمته ويقدموا له كافة المعلومات التي یطلبها وله أن یلفت نظرهم إلى ما یبدو له من ملاحظات وأن یستوضح منهم عن سبب ما یظهر له من تأخر فی إنجاز المعاملات.

مادة (25)

للدیوان الإطلاع على كافة التقارير والمعلومات والبیانات الواردة من الموظفين وعلى تقارير التدقیق فی المخالفات التي لها مساس بالأمر المالي والإدارية وله أن یطلب تزويده بكل ما یرید الإطلاع علیه من معلومات وإيضاحات من جمیع الدوائر الحكومية مما له علاقة بأعمالها.

مادة (26)

یرفع رئیس الدیوان تقارير ربع سنوية أو عند الطلب متضمنة نتیجة تحریاته ودراساته وأبحاثه ومقترحاته والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة علیها والملاحظات والتوصیات بشأنها إلى رئیس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء لاتخاذ ما یلزم بشأنها.

مادة (27)

1. تتم أعمال الرقابة فی أي جهة إدارية للتدقیق من مدى تنفيذ أحكام وقواعد المحاسبة الحكومية ومدى التزام الجهات الإدارية فی تنفيذ الموازنة العامة للسلطة الوطنية وتأثيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجریها.
2. تتم أعمال الرقابة المالية على الصرف وعلى نظم الضبط الداخلي بما یضمن إظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات بحيث تعطي صورة حقيقة لها.

مادة (28)

على الدیوان تقديم تقارير خاصة بشأن بعض المسائل ذات الأهمية التي تستوجب سرعة النظر فیها إلى كل من رئیس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء المختص.

مادة (29)

وفقاً لأحكام القانون للدیوان فی سبیل مباشرة اختصاصاته حق طلب أو الإطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو بیانات أو أوراق أو مستندات أو معلومات أو الحصول على صور منها وذلك من الجهة الموجودة فیها هذه الملفات أو البيانات أو الأوراق أو المستندات أو المعلومات بما فی ذلك الجهات التي تعتبر كل ذلك سري التداول وكذلك استدعاء من یرى سماع أقوالهم.

مادة (30)

وفقاً لأحكام القانون للدیوان أن یطلب من جهة الاختصاص وقف الموظف عن أعمال وظيفته أو إبعاده عنها مؤقتاً إذا تبین أن وجوده على رأس عمله یضر بإجراءات التدقیق.

الفصل الرابع

الجهات الخاضعة لرقابة الدیوان

مادة (31)

وفقاً لأحكام هذا القانون تخضع لرقابة الدیوان الجهات التالية:

1. رئاسة السلطة الوطنية والمؤسسات التابعة لها.
2. رئیس وأعضاء مجلس الوزراء ومن فی حكمهم.
3. المجلس التشريعي بما فی ذلك هيئاته وإدارته.
4. السلطة القضائية والنيابة العامة وأعضاؤها وموظفوها.
5. وزارات وأجهزة السلطة الوطنية.
6. قوات الأمن والشرطة وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية.
7. الهيئات والمؤسسات العامة والأهلية والنقابات والجمعيات والاتحادات بجمیع أنواعها ومستوياتها ومن فی حكمها.
8. المؤسسات والشركات التي تملكها أو تساهم السلطة الوطنية فیها أو تتلقى مساعدة منها أو من الجهات المانحة للسلطة الوطنية.
9. المؤسسات والشركات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق عام.
10. الهيئات المحلية ومن فی حكمها.

11. فيما لم يرد بشأنه نص خاص تسري أحكام هذا القانون على الجهات التي تتضمن القوانين أو الأنظمة أو اللوائح أو القرارات الصادرة بشأنها قواعد خاصة.

12. ويطلق على الهيئات والدوائر والوحدات التي تسري عليها أحكام هذا القانون "الجهات الإدارية".

الفصل الخامس

التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

مادة (32)

تقدم وزارة المالية إلى الديوان تقريراً نهائياً كل ربع سنة مفصلاً ومحللاً لوضع الموازنة العامة ويتضمن التقرير التطورات المالية واتجاهات حركة الإيرادات والنفقات مقارنة مع التوقعات وكذلك تفسير الانحرافات الهامة وتحليل تدفق النقد وتأثير هذه التطورات على الوضع المالي العام للسلطة الوطنية، ويستعرض اقتراحات الإجراءات التصحيحية المناسبة لاستعادة التوازن المالي.

مادة (33)

تعد وزارة المالية حسابات موحدة تمهيدية للمعاملات العامة وتقدمها إلى الديوان في غضون ستة أشهر من أقفال السنة المالية. وتبين الحسابات ضمن أشياء أخرى أرصدة الافتتاح والإقفال للصندوق الموحد والصناديق الخاصة، وتفاصيل العمليات المالية التي تمت لمواجهة العجز المالي "إن وجد" وصافي الدين العام المحلي والأجنبي، وتذكر الحسابات أيضاً القروض المعطاة خلال السنة والالتزامات المرتبطة بها والناجمة عنها.

مادة (34)

على أساس الحسابات التمهيدية المعدة بموجب المادة (33) تعد وزارة المالية مسودة الحساب الختامي وتقدمها إلى الديوان خلال سنة من نهاية السنة المالية لدراستها ورفع ملاحظاته بشأنها إلى المجلس التشريعي.

مادة (35)

على المدققين الماليين في المراكز المالية كافة إبلاغ الديوان بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية، وذلك خلال مدة أقصاها أسبوعان من تاريخ وقوعها.

مادة (36)

على مفوضي الإنفاق في المراكز المالية كافة وجميع الجهات الأخرى الخاضعة لرقابة الديوان، إبلاغه بما يقع في هذه الجهات من وقائع الاختلاس، أو السرقة، أو التبيد، أو الإتلاف، أو الحريق، أو الإهمال، وما في حكمها، يوم اكتشافها، وعليهم أيضاً أن يوافقوا الديوان بالقرارات الصادرة بشأنها فور صدورها وكذلك:

أ. موافاة الديوان بالبيانات والمؤشرات اللازمة لمتابعة تنفيذ خطة تقويم الأداء، طبقاً للنظم والنماذج التي يعدها الديوان.

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

ت. تزويد الديوان بجميع القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات التي تصدرها هذه الجهات.

مادة (37)

على الجهات التي تقوم بتنفيذ مشروعات استثمارية تكون السلطة الوطنية طرفاً أو شريكاً فيها موافاة الديوان بصورة عن العقود والاتفاقيات والمناقصات لكل مشروع استثماري وكذلك بأية تعديلات تطرأ عليها أثناء تنفيذ المشروع.

مادة (38)

يقوم موظفو الديوان بأعمالهم في مكاتبهم، أو في مكاتب الجهات ذات العلاقة، أو في ميادين العمل، وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تهيئة المكان اللازم لهم في مكاتبها، عندما يطلب منها ذلك.

مادة (39)

على الجهات الواردة بالبندين (7،8) من المادة (31) من هذا القانون، عرض ملاحظات الديوان على مجالس إدارتها خلال شهر على الأكثر من تاريخ إبلاغها بها وعلى الجمعيات العمومية حال انعقادها.

الفصل السادس

المخالفات المالية والإدارية

أولاً: المخالفات المالية

مادة (40)

وفقاً لأحكام هذا القانون يعد مخالفة مالية ما يلي:

1. مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة أو اللوائح النافذة ذات العلاقة.
2. مخالفة القواعد والإجراءات والأحكام الخاصة بتنفيذ قانون الموازنة العامة للسلطة الوطنية.
3. مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وإدارة المستودعات، بما فيها تلك المتعلقة بالنظم والأحكام المالية والمحاسبية السارية بهذا الشأن.
4. كل تصرف يترتب عليه صرف مبلغ من أموال السلطة الوطنية بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للسلطة الوطنية، أو أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
5. عدم موافاة الديوان بصورة من العقود أو الاتفاقيات أو المناقصات التي توجبها أحكام هذا القانون.
6. عدم موافاة الديوان بالحسابات والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها أو الإطلاع عليها وفقاً لأحكام القانون.

ثانياً: المخالفات الإدارية

مادة (41)

وفقاً لأحكام هذا القانون يعد مخالفة إدارية ما يلي:

1. عدم الرد على ملاحظات الديوان أو مراسلاته أو التأخر في الرد عليها دون عذر مقبول عن المواعيد المقررة في هذا القانون، ويعتبر في حكم عدم الرد الإجابة بطريقة الغرض منها المماثلة أو التسويق.
2. إخفاء بيانات يطلبها الديوان، أو الامتناع عن تقديمها إليه، أو رفض إطلاعه عليها، مهما كانت طبيعتها وكذلك الامتناع عن تنفيذ طلب الاستدعاء.
3. التأخير دون مبرر، في إبلاغ الديوان خلال الموعد المحدد في هذا القانون، بما تتخذه الجهة المختصة في شأن المخالفة التي تبلغ إليها.
4. التقصير في العمل الإداري، أو في إدارة المرفق العام.
5. سوء الأداء أو الإهمال في أداء الوظيفة.
6. مخالفة التعليمات أو القرارات ذات العلاقة الصادرة عن الديوان.

العقوبات التأديبية

مادة (42)

1. وفقاً لأحكام القانون كل موظف يرتكب أيّاً من المخالفات المالية أو الإدارية، أو يساهم في ارتكابها، أو يسهل وقوعها، أو يتستر على مرتكبيها، أو يقصر في الإبلاغ عنها، يعاقب تأديبياً مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجزائية أو المدنية وفقاً لأحكام القانون.
2. تتخذ الجهات المختصة ما يلزم من إجراءات لاسترداد المبالغ التي تم صرفها دون وجه حق.
3. إلزام المخالف برد المبالغ المختلصة، أو التي تسبب في ضياعها على خزينة السلطة الوطنية، أو أي من الجهات الأخرى الخاضعة لرقابة الديوان.

مادة (43)

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

مادة (44)

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

الفصل السابع

نظام الموظفين في الديوان

مادة (45)

يشترط فيمن يعين موظفاً في الديوان ما يلي:

1. أن يكون فلسطينياً.
2. أن يكون من ذوي الكفاءة والاختصاص.
3. من المشهود له بالنزاهة وحسن السمعة.
4. ألا يكون قد أدين من محكمة مختصة في أية جناية أو في جنحة مخرطة بالشرف أو الأمانة أو جريمة من جرائم الأموال.

مادة (46)

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

مادة (47)

يكون لمن يفوضهم رئيس الديوان صفة الضبطية القضائية فيما يتعلق بإنجاز أعمال وظيفتهم وفقاً لأحكام هذا القانون.

مادة (48)

يشرف رئيس الديوان على أعمال الديوان كافة ويصدر التعليمات والقرارات التي يتطلبها سير العمل فيه.

مادة (49)

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

مادة (50)

كل من يعمل في الديوان ويخرج على مقتضى الواجب في أعمال وظيفته أو يظهر بمظهر مخل بشرف الوظيفة المسندة إليه يعاقب تأديبياً وذلك مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجزائية أو المدنية عند الاقتضاء ولا يعفي من العقوبة استناداً إلى أمر رئيسه في العمل إلا إذا أثبت أن ارتكابه المخالفة كان تنفيذاً لأمر مكتوب بذلك صادر إليه من رئيسه المباشر بالرغم من تنبيهه كتابة على المخالفة وفي هذه الحالة تكون المسؤولية على مصدر الأمر.

مادة (51)

تعتبر المعلومات والبيانات والوثائق التي يطلع عليها العاملون في الديوان بحكم وظائفهم وفي سياق قيامهم بأعمال الرقابة المالية والإدارية أو بسببها، أنها سرية، وأن يجري التداول بها على هذا الأساس، وأن لا تفتش أو تبرز أو يسمح للغير بالإطلاع عليها إلا للقضاء في دعوى ناجمة عن أعمال الرقابة المالية أو الإدارية فقط، وللجهة المختصة بالديوان أو المرجع الرسمي الذي ترفع إليه تقاريره وتوصياته ونتائج أعماله بمقتضى أحكام هذا القانون وذلك تحت طائلة المسؤولية التأديبية والجزائية.

مادة (52)

لا يجوز توقيع أي من العقوبات التأديبية إلا بعد سماع أقوال الموظف في الديوان ودفاعه ويكون قرار رئيس الديوان في ذلك كتابياً ومسبباً وبعد تشكيل لجنة تحقيق.

مادة (53)

تسري على الموظفين في الديوان أحكام قانون الخدمة المدنية فيما لم يرد بشأنه نص في هذا القانون.

مادة (54)

1. يؤدي رئيس الديوان وتناوبه قبل مباشرة العمل اليمين القانونية التالية أمام رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي: "أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي بإخلاص وأمانة وأن أخدم وطني بشرف وألا أخالف القوانين والأنظمة المعمول بها في السلطة الوطنية".
2. ويؤدي موظفو الديوان اليمين القانونية أمام رئيس الديوان.

مادة (55)

على رئيس الديوان أن يقدم إقراراً بالذمة المالية الخاصة به وبزوجه وبأولاده القصر مفصلاً فيه كل ما يملكون من عقارات ومنقولات وأسهم وسندات وأموال نقدية في الداخل والخارج وما عليهم من ديون، إلى المحكمة العليا التي تضع الترتيبات اللازمة للحفاظ على سريتها وتبقى سرية ولا يجوز الإطلاع عليها إلا بإذن منها عند الاقتضاء.

الفصل الثامن

أحكام انتقالية وختامية

مادة (56)

تؤول ممتلكات هيئة الرقابة العامة المنشأة بالقانون رقم (17) لسنة 1995 وموظفوها إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية المنشأ بمقتضى أحكام هذا القانون.

مادة (57)

تسري فيما يتعلق بأي مهام أو أمور أخرى تدخل ضمن اختصاصات الديوان ولم يرد لها نص في هذا القانون القوانين الأخرى المعمول بها في السلطة الوطنية.

مادة (58)

يلغى قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995 والقرار رقم 22 لسنة 1994 بشأن إنشاء هيئة الرقابة العامة كما يلغى كل حكم يخالف أحكام هذا القانون.

مادة (59)

يصدر مجلس الوزراء بناء على اقتراح الديوان وبعد التنسيق مع لجنة الموازنة العامة في المجلس التشريعي اللوائح والأنظمة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون.

مادة (60)

على جميع الجهات المختصة كل فيما يخصه تنفيذ أحكام هذا القانون ويعمل به بعد ثلاثين يوماً من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.
صدر بمدينة رام الله بتاريخ: 27/ ديسمبر / 2004 ميلادية.
الموافق: 15/ ذو القعدة/ 1425 هجرية.

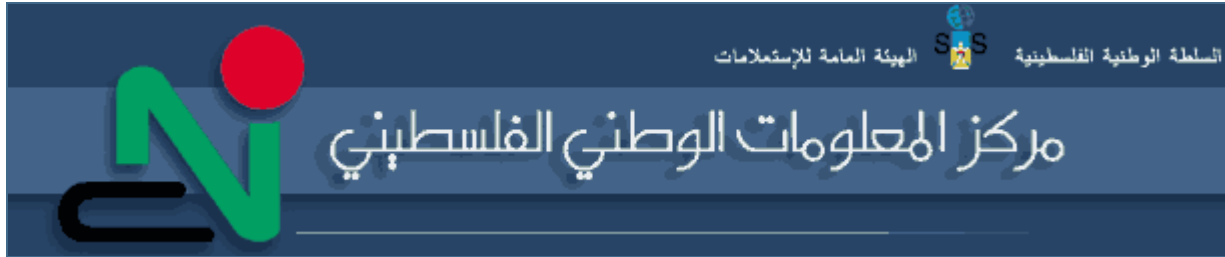
روحي فتوح

رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية

خارطة الموقع

إبحث

ملحق رقم (5)
قانون رقم (17) لسنة 1995
بشأن هيئة الرقابة العامة



قانون رقم (17) لسنة 1995
بشأن هيئة الرقابة العامة

رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية
رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية
بعد الإطلاع 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 المزداد العلني، 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 والنفابات 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 وتقييم 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 والقبود 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 إبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق أحكام القوانين واللوائح والقرارات والتثبت من سلامة تطبيق القواعد المحاسبية وصحة دفاتها وسلامة إثبات توجيه العمليات المختلفة بما يتفق والأصول المحاسبية في تحقيق النتائج المالية السليمة.
مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتببات والأجور والترقيات والعلاوات وأية بدالات أخرى وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها 0

5- مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة للجهات الخاضعة لرقابة الهيئة للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح بالإضافة للسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدها السلطة وما يقتضيه ذلك من التأكد من توريد أصل السلفة وفوائدها إلى خزانة السلطة في حالة الاقتراض 0

6- مراجعة العقود والمناقصات المعقودة مع الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة.

7- بحث حال المخازن وفحص دفاتها 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 والإطلاع 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 وتقييم 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 تلافئها.

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 الاستثمارية 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 سالفة 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 بحقها.

مادة (13)

وللهيئة 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 ومشغوعاً 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 بالمشترىات 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 أياً من المخالفات المالية، أو يساهم في ارتكابها، أو يسهل وقوعها، أو يتستر على مرتكبيها، 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 المختلسة، 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 رئيسته، إلا إذا ثبت أن ارتكابه المخالفة كان تنفيذاً لأمر كتابي صادر إليه من رئيسته، 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 .

