

The Islamic University–Gaza  
Research and Postgraduate Affairs  
Faculty of Commerce  
Master of Accounting & Finance



الجامعة الإسلامية - غزة  
شئون البحث العلمي والدراسات العليا  
كلية التجارة  
ماجستير المحاسبة والتمويل

تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء  
المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية -  
فلسطين

(دراسة تطبيقية)

**Evaluating the effectiveness of Financial and  
Administrative Control Bureau in controlling  
the financial performance of the local  
government institutions in Southern provinces-  
Palestine**

**(Applied Study)**

إعداد الباحث

حسام أحمد محمود أبوعنزة

إشراف

الأستاذ الدكتور

حمدي شحادة زعرب

قُدِّمَ هَذَا البحثُ إِسْتِكْمَالاً لِمَتَطَلِبَاتِ الحُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ المَاجِسْتِيرِ  
فِي المَحَاسِبَةِ وَالمَتموِيلِ بِكَلِيَّةِ التِجَارَةِ فِي الجَامِعَةِ الإِسْلَامِيَّةِ بِغَزَّةِ

ديسمبر/2016 م - ربيع الآخر/1438 هـ

## إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات  
الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية - فلسطين  
(دراسة تطبيقية)

**Evaluating the effectiveness of Financial and  
Administrative Control Bureau in controlling the financial  
performance of the local government institutions in  
Southern provinces-Palestine**

**(Applied Study)**

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

### Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's  
policy on this.

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

Student's name:	حسام أحمد محمود أبو عنزة	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:	2017/01/10	التاريخ:



الرقم: ..... ج س غ /35  
2016/12/31  
التاريخ: .....  
Date: .....

## نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ حسام أحمد محمود أبوعنزة لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية - فلسطين (دراسة تطبيقية)

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم السبت 02 ربيع الثاني 1438هـ، الموافق 2016/12/31 الساعة الحادية عشر صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً و رئيساً	أ.د. حمدي شحادة زعرب
.....	مناقشاً داخلياً	د. ناهض نمر الخالدي
.....	مناقشاً خارجياً	أ.د. علي سليمان النعماني

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله ولزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،



نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤوف علي المناعمة

## ملخص الرسالة

هدفت الدراسة إلى تقييم مدى فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات). وتستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية دور الرقابة و دور هيئات الحكم المحلي البلديات في عصرنا الحالي .

ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة ، وزعت على عينة من العاملين بديوان الرقابة والإدارات والأقسام المالية في بلديات المحافظات الجنوبية-فلسطين ، حيث بلغ عدد من وزعت عليهم (100) موظف استجاب منهم (91) موظف.

و اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي؛ كونه أنسب المناهج لطبيعة الدراسة الحالية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره الرقابي في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في المحافظات الجنوبية -فلسطين.

يتابع ديوان الرقابة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية، ويلتزم بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية خلال تنفيذ العملية الرقابية .

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها :

ضرورة أن يقوم الديوان بتقييم كفاءة الأداء وحسن إستخدام السلطة، والكشف عن الإنحرافات والمخالفات أينما وجدت ومعالجتها من خلال اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بسرعة وفور إكتشافها في البلديات.

تفعيل عملية متابعة التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وإعداد الوسائل والسبل والإجراءات التي تكفل تنفيذ ما ورد فيها.

## Abstract

The study aims at evaluating the effectiveness of Financial and Administrative Control Bureau in controlling the financial performance of the local government institutions (municipalities). This study derives its importance from the supervisory role and the role of local government institutions (municipalities) in the present era.

To achieve the goal of the study, a questionnaire has been designed and distributed to one hundred (100) random sample of workers in the Control Bureau and financial departments in the municipalities of Southern provinces-Palestine.

The researcher used the descriptive analytical approach, as it is the best suitable approach to the nature of the case study.

The most important findings of the study is that the Financial and Administrative Control Bureau is doing its supervisory and controlling role in monitoring the financial performance in the local government institutions and (municipalities) in the Gaza Strip. Additionally, the Financial and Administrative Control Bureau is continuing the implementation of the findings and recommendations of the regulatory process and it is committed to the Palestinian government censorship standards in implementing the regulatory process.

The study recommends that the Financial and Administrative Control Bureau has to keep monitoring the performance, the efficiency, the proper use of power and the detection of deviations to deal with these deviations wherever they are. There is also a need to address the discovered violations and deviations within the municipality and to take action quickly. Besides that, it is necessary to follow the reports issued by the Financial and Administrative Control Bureau and to prepare ways, means and measures to ensure the implementation of their content.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ  
إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْم﴾

[سورة يوسف: آية 55]

## الإهداء

إلى كل من كان سبباً في رفعتي وسنداً لي خلال مسيرتي التعليمية

إلى والدي رحمة الله تعالى

إلى والدتي أطال الله في عمرها

إلى زوجتي الغالية

إلى أبنائي يوسف وياسين ونسيم

إلى إخواني وأختي أم ضياء

إلى أصدقائي جميعاً كل باسمه ولقبه

إلى أسرانا القابعين خلف القضبان في سجون الاحتلال

إلى شهدائنا الذين جادو بدمائهم لأجل فلسطين

إلى المرابطين على أرض فلسطين

إلى كل من له حق علي

اليهم جميعاً ،،،،، أهدي هذا العمل

الباحث / حسام أحمد أبو عنزة

## شكرٌ وتقديرٌ

إلى من أسعى لرضاه ، إلى مغدق النعم ودافع النقم ومفرج الكرب ،إلهي تذكرك قوت القلوب وقرت العيون وسرور النفوس وغذاء الروح ، إلهي ما طابت الدنيا إلا بذكرك و لا الآخرة إلا بقربك ، فلك الحمد وعظيم الشكر أن وفقنتي لإتمام هذه الرسالة ،،،،

وأنتدم بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذي ومشرفي ومعلمي الذي تفضل علي وقام بالإشراف على هذه الرسالة الأستاذ الدكتور/ حمدي شحده زعرب أستاذ المحاسبة بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة ، على ما بذله من جهد وتوجيه لي حتى أنجزت هذه الدراسة ، فله مني خالص الشكر والتقدير ، حفظه الله ورعاه ،،،،

والشكر موصول إلى عضوي لجنة المناقشة كل من :

الدكتور الفاضل/ ناهض نمر الخالدي حفظه الله

والأستاذ الدكتور الفاضل/ علي سليمان النعامي حفظه الله

لجهودهما الطيبة في إثراء الرسالة بملاحظاتها القيمة، فلهما مني كل الشكر والعرفان. كما وأتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية جميعاً.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ / محمود نصيف الدحوح والموظفين في الإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات بديوان الرقابة المالية والإدارية على ما قدموه لي من المساعدة والعون حتى أنجزت هذه الرسالة.

كما وأتقدم بالشكر الجزيل للأخوة المدراء الماليين والموظفين في الإدارات المالية في بلديات قطاع غزة على ما قدموه لي من المساعدة والعون.

وكذلك إلى كل من تفضل علي بعلمه ، وساهم في ظهور هذه الرسالة ، أقدم شكري و عرفاني سائلاً الله عز وجل أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتهم.

الباحث/حسام أحمد أبو عنزة

## فهرس المحتويات

أ.....	إقرار
ت.....	ملخص الرسالة
ح.....	الإهداء
خ.....	شكر وتقدير
د.....	فهرس المحتويات
س.....	فهرس الجداول
ص.....	فهرس الملاحق
1.....	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
5.....	1.1 المقدمة:
6.....	1.2 مشكلة الدراسة:
7.....	1.3 أهمية الدراسة:
7.....	1.4 أهداف الدراسة:
8.....	1.5 فرضيات الدراسة:
8.....	1.6 حدود الدراسة:
9.....	1.7 منهج الدراسة:
10.....	1.8 الدراسات السابقة:
20.....	1.9 التعليق على الدراسات السابقة:
22.....	الفصل الثاني الرقابة مفهومها وأنواعها
23.....	2.1 مقدمة:
24.....	المبحث الأول الرقابة
24.....	2.1.1 تمهيد:

25	2.1.2 مفهوم الرقابة المالية
27	2.1.3 أهمية الرقابة المالية
28	2.1.4 أهداف الرقابة المالية:
29	2.1.5 خصائص الرقابة المالية :
30	2.1.6 أساليب تنفيذ الرقابة المالية:
31	2.1.7 طرق تنفيذ الرقابة المالية.
33	<b>المبحث الثاني أنواع الرقابة</b>
33	2.2.1 تمهيد:
33	2.2.2 تصنيف الرقابة المالية حسب الجهة المنفذة لها:
34	2.2.3 تصنيف الرقابة المالية حسب توقيت تنفيذها:
36	2.2.4 تصنيف الرقابة المالية حسب مجالاتها ونطاقها:
38	2.2.5 الرقابة من حيث الأثر:
38	2.2.6 الرقابة حسب وجهة النظر الاقتصادية :
40	2.2.7 الرقابة حسب مستوياتها:
41	2.2.8 الرقابة من حيث السلطة الممارسة لها :
42	2.2.9 الرقابة حسب موضوعها:
43	2.2.10 العوامل التي تسهم في ضعف إجراءات الرقابة في القطاع الحكومي والقطاعات الأخرى وهي:
44	2.2.11 الأسباب التي تؤدي إلى نفور الأفراد من الوسائل والإجراءات الرقابية :
44	2.2.12 خصائص النظم الرقابية الناجحة:
46	<b>الفصل الثالث ديوان الرقابة المالية والإدارية والإدارة العامة للرقابة على وزارة الحكم المحلي والبلديات</b>
47	3.1 مقدمة:

48	المبحث الأول معايير التدقيق الحكومية الفلسطينية
48	3.1.1 تمهيد:
49	3.1.2 معايير التدقيق المعتمدة لدى ديوان الرقابة المالية والإدارية:
49	3.1.3 معايير التدقيق الحكومية الفلسطينية:
49	3.1.4 مدونة السلوك:
50	3.1.5 معايير التدقيق الفلسطينية:
55	المبحث الثاني ديوان الرقابة المالية والإدارية
55	3.2.1 تمهيد:
56	3.2.2 نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية:
56	3.2.3 إستقلالية جهاز الرقابة المالية والإدارية:
57	3.2.4 أهداف الديوان:
58	3.2.5 إختصاصات الديوان:
58	3.2.6 أنواع الرقابة (التدقيق) التي يؤديها الديوان:
58	3.2.7 الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية:
58	3.2.8 علاقة ديوان الرقابة بالسلطات العامة في الدولة (السلطة التنفيذية ، السلطة التشريعية ، السلطة القضائية):
59	المبحث الثالث الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات
61	3.3.1 تمهيد:
61	3.3.2 أهداف الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات.
62	3.3.3 مسؤوليات ومهام الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات.
62	3.3.4 الجهات الخاضعة لرقابة الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات.
64	3.3.5 أنواع الموازنات في الهيئات المحلية.

65	الفصل الرابع المنهجية والإجراءات
66	4.1 مقدمة:
66	4.2 منهج الدراسة.
67	4.3 مجتمع الدراسة.
67	4.4 عينة الدراسة.
67	4.5 أداة الدراسة.
68	4.6 صدق الاستبانة:
74	4.7 ثبات الاستبانة:
76	4.8 التصحيح والترميز.
77	الفصل الخامس تحليل البيانات واختبار الفرضيات
78	5.1 تمهيد:
78	5.2 اختبار التوزيع الطبيعي (Normal Test).
78	5.3 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:
81	5.4 اختبار الفرضيات.
95	الفصل السادس النتائج والتوصيات
96	5.1 مقدمة:
96	5.2 نتائج الدراسة.
96	5.3 توصيات الدراسة.
97	5.4 الدراسة المستقبلية:
98	المصادر والمراجع
1	الملاحق

## فهرس الجداول

- جدول (3.1): يوضح بلديات قطاع غزة وتوزيعاتها حسب المحافظات الخمس وتصنيفاتها وعدد سكان كلاً منها ومساحة النفوذ ..... 63
- جدول (4.1): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين جميع فقرات وأبعاد المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته ..... 69
- جدول (4.2): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته ..... 71
- جدول (4.3): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته ..... 71
- جدول (4.4): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته ..... 72
- جدول (4.5): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين محاور الاستبانة والدرجة الكلية لفقراتها ..... 73
- جدول (4.6): يوضح معاملات ألفا كرونباخ ومعاملات الصدق لأبعاد ومحاور الاستبانة والدرجة الكلية لفقراته ..... 74
- جدول (4.7): يوضح معاملات الارتباط بين الفقرات فردية الرتب والفقرات زوجية الرتب لكل بعد من أبعاد الاستبانة والدرجة الكلية لمحاورها ..... 75
- جدول (4.8): طريقة إدخال البيانات وترميزها ..... 76
- جدول (5.1): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (1- Sample Kolmogrov- Smirnov) ..... 78
- جدول (5.2): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي ..... 79
- جدول (5.3): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص ..... 79
- جدول (5.4): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل ..... 79
- جدول (5.5): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات العمل (الخبرة) ..... 80
- جدول (5.6): يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير مكان العمل ..... 80
- جدول (5.7): الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينة الواحدة لأبعاد المحور الأول ..... 81
- جدول (5.8): الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينة الواحدة لفقرات البعد الأول ..... 82

- جدول (5.9) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينه الواحدة لفقرات البعد الثاني ..... 83
- جدول (5.10) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينه الواحدة لفقرات البعد الثالث ..... 84
- جدول (5.11) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينه الواحدة لفقرات البعد الرابع ..... 85
- جدول (5.12) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينه الواحدة لفقرات البعد الخامس ..... 86
- جدول (5.13) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينه الواحدة لفقرات المحور الثاني ..... 87
- جدول (5.14) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينه الواحدة لفقرات المحور الثالث ..... 89
- جدول (5.15) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينه الواحدة لفقرات المحور الرابع ..... 91
- جدول (5.16): نتائج اختبار ت للفروق بين مجموعتين مستقلتين (ن = 91) ..... 93

## فهرس الملاحق

- 1..... ملحق رقم (1) الاستبانة
- 6..... ملحق رقم (2) المحكمين

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

#### 1.1 المقدمة:

مع تنامي دور الدولة واتساع حجم برامجها وأنشطتها وزيادة مواردها المالية وتزايد حجم نفقاتها بمرور الوقت وتمدد هيكلها التنظيمي من خلال تزايد عدد وحداتها الإدارية وتفويض جزء من مهامها وسلطاتها للهيئات المحلية وهيئات أخرى ، تنامت الحاجة إلى وجود رقابة قوية وفاعلة بشكل متواز مع تنامي مهام الدولة بما يساهم في التأكد من سلامة الأداء المالي والإداري لهذه الوحدات وبما يضمن تحقيق الأهداف العامة للدولة بفاعلية وبأقل التكاليف ، ولتحقيق هذا الغرض تم تشكيل ديوان الرقابة المالية والإدارية والذي من أهم أهدافه ضمان سلامة النشاط المالي والإداري لمؤسسات الدولة وحماية المال العام من الضياع وسوء الاستخدام حيث أن المال هو عصب الإقتصاد وحماية المال هو حماية لكافة مقومات الدولة المالية والإقتصادية والإجتماعية والسياسية ، ولتعزيز قدرة الديوان على تحقيق هذا الهدف فقد تم منح الديوان إستقلالية مطلقة بموجب قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 م ويكون هذا الديوان مسئولاً أمام رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي.(قانون ديوان الرقابة ، 2004م، 77).

ويهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والإستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الإنحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات إستغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس بأفضل طريقة وأقل تكلفة ممكنة (قانون ديوان الرقابة، 2004م، 88).

ونظراً لقيام الدولة بمنح إدارات الحكم المحلي المنح والهبات وسلطة فرض الرسوم والضرائب والإنفاق على خدماتها فإنها تخضع لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية حسب ما نص عليه قانون الديوان وذلك للتحقق من سلامة العمل والأداء المالي والإداري لهذه الإدارات ، وتقوم إدارات الحكم المحلي بتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين كالمياه والنظافة والتنظيم والتطوير وخدمات الكهرباء والتي هي بمثابة عصب الحياه للمواطنين وأن أي سوء إستغلال لموارد هذه الإدارات أو تقصير من قبلها عن تحقيق الأهداف التي شكلت من أجلها سوف يكون له الأثر المباشر على الأمن القومي للدولة ، لذلك تولي الدولة لهذه الإدارات أهمية كبيرة ، فهي

تفرض عليها أشكالاً متعددة من الرقابة إضافة إلى تشكيل إدارة عامة لدى ديوان الرقابة مهمتها الرقابة على الحكم المحلي والبلديات ، وتمارس هذه الإدارة نوعين من الرقابة على هذه الإدارات وذلك حسب ما نص عليه قانون الديوان وهما رقابة مالية ورقابة أداء ، ولتعزيز دور الديوان وزيادة فاعليته فإنه وبموجب قانون الديوان يلتزم الديوان برفع تقارير حول أداء تلك الوحدات لكلا من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء .

وتنصب هذه الدراسة على تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لإدارات الحكم المحلي (البلديات)، بما يؤدي إلى الوقوف على مدى قدرة ديوان الرقابة المالية والإدارية على ضبط الأداء المالي لإدارات الحكم المحلي ويحقق الأهداف التي أنشئ من أجلها بكفاءة وفعالية وبأقل التكاليف ، وذلك من خلال تناول الجوانب التالية ، مدى إلتزام الديوان بمعايير التدقيق الدولية المقبولة قبولاً عاماً ومعايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ، المعوقات التي تواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية والتي تحد من فاعليته ومنها قصور القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات التي تنظم الأداء المالي لهيئات الحكم المحلي (البلديات)، دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في عملية المتابعة والمسائلة لنتائج العملية الرقابية.

## 1.2 مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في تحديد مدى فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) ، ومن هنا يمكن طرح مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي؟ وينتزع منه الأسئلة التالية :

- 1- ما مدى قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره الرقابي في متابعه أداء الوحدات الخاضعة لرقابته (البلديات) ؟
- 2- ما مدى قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتابعة إلتزام الجهات الخاضعة لرقابته بتنفيذ توصياته ؟
- 3- ما مدى قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بعملية الرقابة وفق معايير الرقابة الحكومية الفلسطينية ؟
- 4- ما مدى المعوقات التي تواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية وتؤثر على فاعلية الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين؟

### 1.3 أهمية الدراسة:

وتبرز أهمية الدراسة الحالية من خلال:

- 1- أهمية الدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية والإدارية في المحافظة على المال العام من الضياع وسوء الإستخدام حال قيامه بدوره بشكل فعال.
- 2- انعكاس فعالية الأداء الرقابي بشكل مباشر على أداء مؤسسات الحكم المحلي والذي ينعكس بشكل مباشر على المواطنين وبالتالي على الأمن القومي للدولة.
- 3- الوقوف على المعوقات التي تحد من فعالية ديوان الرقابة في ضبط الأداء المالي لإدارات الحكم المحلي ، وبما يتيح من امكانية توفير الحلول المناسبة لتلك المعوقات لتحسين فعالية الأداء الرقابي لديوان الرقابة.
- 4- أهمية النتائج التي سيتم التوصل اليها والتي من الممكن أن يستفيد منها المسؤولون في ديوان الرقابة المالية والإدارية في زيادة فعالية وكفاءة الديوان.
- 5- كما تبرز أهمية الدراسة من كونها تنصب على تقييم وفهم دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين في عملية المسائلة والمتابعة لنتائج العملية الرقابية والتي من شأنها أن تعزز من أداء ادارات الحكم المحلي بما ينعكس على خدمات المواطنين.

### 1.4 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي ويندرج تحت هذا الهدف الرئيس مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير التدقيق الحكومي الفلسطينية وتطبيقها خلال العملية الرقابية.
- 2- الوقوف على الآلية التي يعمل بها الديوان أثناء تنفيذ عمليات التدقيق على ادارات الحكم المحلي.
- 3- بيان المعوقات التي تواجه الديوان وتحد من قدرته في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي.
- 4- الوقوف على الآلية التي تتم بها عملية المسائلة ومتابعة نتائج العملية الرقابية من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية ومدى فاعليتها وكفائتها.

## 1.5 فرضيات الدراسة:

يستند هذا البحث إلى عدة فرضيات من أجل اختبارها لتحقيق أهدافه:

### الفرضية الأولى:

يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره الرقابي في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في المحافظات الجنوبية - فلسطين.

### الفرضية الثانية:

يتابع ديوان الرقابة المالية والإدارية تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية.

### الفرضية الثالثة:

يلتزم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية.

### الفرضية الرابعة:

يواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية معوقات متعددة تحد من فعالية ديوان الرقابة في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي.

### الفرضية الخامسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المبحوثين حول فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في المحافظات الجنوبية - فلسطين تعزى لمتغير مكان العمل (ديوان الرقابة المالية والإدارية، ومؤسسات الحكم المحلي).

## 1.6 حدود الدراسة:

تم تطبيق الدراسة ضمن نطاق المحافظات الجنوبية في فلسطين وذلك بسبب صعوبة الوصول إلى باقي الأراضي الفلسطينية بسبب الاحتلال ، وبالتالي صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة لغرض الدراسة ، ويبلغ عدد أفراد مجتمع الدراسة الكلي (135) موظف موزعين على قسمين وهما:

القسم الأول: ويتمثل في مفتشو ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين - غزة- ويبلغ عدده الاجمالي (35) مفتش استجاب منهم (27) موظف.

القسم الثاني: ويتمثل في المدراء العاميين والماليين والمدققين وموظفي الرقابة الداخلية في بلديات قطاع غزة والبالغ عددهم الاجمالي (100) موزعين على (25) بلدية استجاب منهم (64) موظف.

## 1.7 منهج الدراسة:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي؛ كونه أنسب المناهج لطبيعة الدراسة الحالية، ويُعرف المنهج الوصفي التحليلي بأنه عبارة عن طريقة من طرق التحليل والتفسير بشكل علمي للظواهر بطرق منظمة للوصول إلى حلول للمشكلة المراد علاجها، ولا يقتصر المنهج الوصفي على الوصف بل يتعدى ذلك بكثير فهو مظلة واسعة للبحوث والدراسات الإنسانية، يقوم على أساس وصف ظاهرة معينة ومحاولة تفسيرها وجمع البيانات وتصنيفها وتنظيمها والتعبير عنها كماً وكيفاً وصولاً لتعميمات وعلاقات وتفسير الظواهر.

وذلك من خلال وصف الظاهرة موضوع الدراسة (تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية-فلسطين) وتحليل بياناتها، وبيان العلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها، والآثار التي تحدثها، حيث لم يقف المنهج الوصفي التحليلي عند جمع المعلومات لوصف الظاهرة وإنما يتعدى ذلك إلى توضيح العلاقة ومقدارها واستنتاج الأسباب الكامنة وراء سلوك معين.

### طرق جمع البيانات:

واعتمد الباحث على مصدرين من مصادر جمع البيانات، وهي :

مصادر ثانوية: تمثلت بمجموعة من الكتب والمراجع والرسائل العلمية، والمجلات والدوريات والمواقع الإلكترونية ذات العلاقة.

ومصادر أولية: وهي عبارة عن استبانة تم توزيعها على مجتمع الدراسة.

الدراسة التحليلية: والتي اشتملت على تحليل الإجابات المستخلصة من المبحوثين ، وذلك بإستخدام برنامج الرزم الاحصائية (spss).

## 1.8 الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

1. دراسة (موفق، 2015م). بعنوان " الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، دراسة تحليلية ونقدية " .

وقد تمثل هدف الدراسة التعرف على واقع الرقابة المالية على البلديات في الجزائر من خلال التطرق لدور أجهزة الرقابة المالية المعنية بذلك، بالإضافة إلى المعوقات التي تحول دون فعاليتها، و ذلك للوصول بها إلى تطبيق رقابة الأداء التي تركز على تحقيق الإقتصاد و الكفاءة و الفعالية .

لتحقيق الأهداف السابقة، اعتمدت الدراسة على أسلوب المقابلات والاستفسارات والزيارات الميدانية للبلديات المتواجدة بولاية باتنة، والغرف الجهوية لمجلس المحاسبة و للمديريات الإقليمية للمفتشية العامة للمالية والعديد من المحاسبين العموميين والمراقب المالي بالولاية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة عمق الهوة المتواجدة بين واقع ادارة المال العام في البلديات وواقع الرقابة المالية الذي من المفروض أن تلعبه من جهة أخرى ، بالإضافة إلى الهوة بين واقع أجهزة الرقابة المالية في الجزائر والدور المفروض أن تلعبه من جهة أخرى . كما أظهرت الدراسة وجود العديد من المعوقات التي تحول دون فعالية الرقابة المالية أهمها غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيق الرقابة المالية الحديثة المتمثلة في رقابة الأداء على الكفاءة والفعالية والأقتصاد.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها خلق مصالح للرقابة الداخلية في البلديات تكون صمام أمان للرقابة الخارجية و عوناً داعماً للمجالس البلدية المنتخبة، تطوير الرقابة المالية من خلال التركيز على مراقبة أهداف الإنفاق ونتائجه بدلا من الاهتمام بتحديد أوجه الإنفاق و عناصره، تعزيز إستقلالية الأجهزة الرقابية و دعم الشفافية في نشر التقارير الرقابية في ظل حتمية التحول نحو الرقابة بإستخدام تكنولوجيا المعلومات.

## 2. دراسة (العفاسي، 2014م) بعنوان " رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية "

هدفت الدراسة إلى تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي لديوان المحاسبة الكويتي على الأجهزة الحكومية، وتحديد إختصاصات ديوان المحاسبة وصلاحياته ، وتوضيح أبعاد الرقابة ببعديها الإدارية و المالية لديوان المحاسبة الكويتي.

لتحقيق الأهداف السابقة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات وذلك عبر مراجعة الدراسات السابقة والمراجع التي تناولت دور ديوان المحاسبة الرقابي ومهامه وإختصاصاته وتحليل وتحديد رقابة الديوان على الأجهزة الحكومية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود خلاف في وجهات النظر بشأن مدى صلاحيات ديوان المحاسبة في إبلاغ النيابة العامة في جرائم الإعتداء على الأموال العامة ، أخذ المشرع بالنهج العقابي في رقابة ديوان المحاسبة على الإجراءات التأديبية والجزاءات حتى تكون لرقابته جدوى وأثر ايجابي .

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها تمكين الديوان من الإحالة إلى الهيئة التأديبية، تفعيل بعض مواد الديوان منها المتعلقة بحق الديوان في الطعن على القرارات التي تصدر عن الهيئة التأديبية بحق الموظف، ومواد أخرى.

## 3. دراسة (شبيب والمومني، 2013م) ، بعنوان " أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية (دراسة ميدانية)".

وقد تمثل هدف الدراسة في دراسة أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة على مهام مدققي ديوان المحاسبة في تعزيز المساءلة والشفافية وذلك من خلال دراسة أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة على مهام ديوان المحاسبة.

ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة ووزعت على عينة عشوائية مكونة من مدققي ديوان المحاسبة، وقد تم إجراء التحليل بإستخدام الأساليب الاحصائية الوصفية واختبار (T-Test) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها وجود تأثير لنظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة على مهام ديوان المحاسبة، و في تعزيز المساءلة والشفافية فيها.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها تعزيز استخدام نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة المستخدمة في مؤسسات الدولة ، وتعزيز مهام ديوان المحاسبة لما لها من دور في المساءلة والشفافية، وتعزيز موظفي الديوان ببعض حملة الشهادات المهنية.

**4.دراسة (بني خالد و حتاملة، 2012م) ، بعنوان " الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية " .**

هدفت الدراسة التعرف على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الاردنية وذلك من خلال دراسة وفحص أنظمة وإجراءات العمل الرقابي والمبادئ الأخلاقية للعمل الرقابي، ضغوطات العمل الرقابي ونمط الرقابة ومعايير العمل الرقابي ،وهيكلية العمل الرقابي . ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة ووزعت على عينة من مدقي ديوان المحاسبة، وموظفي الدائرة المالية بالجامعات الأردنية ، حيث استخدم الباحثان في الدراسة المنهج التحليلي.

حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ابتعاد جميع فقرات الفاعلية عن الصفر (المصفوفة الصفيرية)، والأكثر ابتعاداً: (عدم تحسن نوعية التقارير التي يقدمها الديوان، وتُشكل رقابة الديوان رقابة وقائية بدرجة متوسطة، وانخفاض الاستجابة للتوصيات التي يقدمها الديوان للجهات الخاضعة لرقابته، وتزايد كل من المخرجات الرقابية والوفورات المالية) ، وأكثر المتغيرات تأثيراً ذات دلالة إحصائية على الفاعلية: فحص أنظمة وإجراءات العمل الرقابي، وضغوطات العمل الرقابي، والمبادئ الأخلاقية للمدققين، ولم يكن لنمط الرقابة وهيكله ومعايير العمل الرقابي. تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على الفاعلية.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة قيام ديوان المحاسبة بالتوجه نحو ممارسة الرقابة المسبقة في الجامعات الرسمية، وتفعيل أنظمة المسائلة القانونية، وإستخدام المعايير الرقابية، وزيادة إعداد مدقي الديوان على قطاع الجامعات وغيرها.

## 5. دراسة (رشيد وآخرين، 2012م) ، بعنوان " فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق دراسة تطبيقية على جامعة الموصل " .

وقد تمثل هدف الدراسة في اظهار أثر الرقابة المالية على الفساد المالي في الدول النامية -العراق دراسة تطبيقية على جامعة الموصل وذلك من خلال دراسة مفهوم الفساد والوقوف على مسبباته ، تقييم وقياس فاعلية أنظمة الرقابة المالية الداخلية جامعة الموصل، جوانب القصور والضعف في الإجراءات الرقابية والتي يمكن إستغلاله لغرض الفساد المالي. ولتحقيق هدف الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي ، حيث تم تصميم استبانة وزعت على مراقبي الحسابات بالجامعة والمحاسبين حيث غطت الدراسة (18) كلية من كليات الجامعة البالغة عددها (23) كلية بنسبة (80%). وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هو تحديد القصور في الإجراءات الرقابية لجامعة الموصل.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات، ومنها ضرورة قيام هيئات الرقابة المالية بتقييم كفاءة نظام الرقابة المالية الداخلي للمؤسسات الحكومية، العمل على توزيع الصلاحيات والمسؤوليات على كافة العاملين في الوحدات المحاسبية، وجود تكامل بين الرقابة الداخلية والخارجية بما يحقق السيطرة على المعاملات المالية وسد الثغرات التي قد يحدث منها الفساد، اعادة النظر في الإجراءات الرقابية المتعلقة بعمليات الصرف والصندوق والرواتب، تدعيم أجهزة ووحدات الرقابة بالتشريعات التي تنظم عملها إضافة إلى التدريب والخبرة للمدققين ، معالجة العوامل التي تؤدي إلى ضعف الرقابة المالية والرقابة الداخلية

## 6. دراسة (الدوسري، 2011م) ، بعنوان " تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت " .

وقد تمثل هدف الدراسة في تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت وذلك من خلال دراسة تأثير دعم الإدارة العليا في أداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة ، التشريعات النافذة ، أدوات وأساليب الرقابة ،الكفاءات الإدارية والفنية ،الدورات التدريبية ،أداء الرقابة المالية.

ولتحقيق هدف الدراسة فقد إستخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وقد تم تصميم استبانة وزعت على مدققي الحسابات التابعين لديوان المحاسبة الكويتي فقط . وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود تأثير ايجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة ، وللتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة ، وللادوات والأساليب

العملية التي يستخدمها مدققو الديوان وللكفاءات الإدارية والفنية القادرة على انجاز الرقابة ، وللدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات ، أهمها استمرار دعم الإدارة العليا لمفتشي الديوان، توفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على المؤسسات العامة، تحديث أساليب الرقابة وإستخدام اسلوب الرقابة الشاملة، تنظيم دورات تدريبية بأساليب حديثة للمدققين على المؤسسات العامة، زيادة وتوسيع الصلاحيات الممنوحة لديوان المحاسبة، إلترام الإدارة العليا بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، تقييم مخرجات العمل الرقابي بإستمرار من قبل الإدارة العليا.

#### 7.دراسة (فروانة، 2011م) ، بعنوان " تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية " .

وقد تمثل هدف الدراسة في تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية وذلك من خلال دراسة مواد قانون ديوان الرقابة ومدى مطابقته للمعايير الدولية للتدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم مقارنة مواد قانون الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، إضافة إلى توزيع استبانة على العاملين في الجامعات المعترف بها من قبل وزارة التربية والتعليم والذين لديهم احتكاك مباشر بموظفي ديوان الرقابة ، وقد تم إستخدام برنامج التحليل الاحصائي لتحليل البيانات والفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها مخالفة بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وخاصة اعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته من ضمنها الجامعات مثل عدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والاداري.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات ، ومنها إجراء تعديل على قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ليتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ، وتعزيز الإستقلالية المالية والإدارية لديوان الرقابة، وإعتماد سلم خاص للرواتب بما يعزز استقطاب الخبرات والكفاءات.

## 8.دراسة (الشيخ عيد، 2007م) ، بعنوان " مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة " .

وقد تمثل هدف الدراسة في تقييم مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة وذلك من خلال دراسة الجوانب التالية إدراك الإدارة العليا ووعيها بأهمية الموازنة ، المستوى العلمي للعاملين في البلديات، إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات كأداة للتخطيط ، الهيكل الإداري للبلديات ، تنوع الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في جمع وتحليل البيانات ، وقد تم توزيع استبانة على الموظفين العاملين والمكلفين بإعداد الموازنات في بلديات قطاع غزة والبالغ عددها (25) بلدية ، وقد تم إستخدام برنامج الرزم الاحصائية (SPSS) وذلك لتحليل البيانات والفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لإستخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة .

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات، ومنها التخطيط لعملية إعداد الموازنات من خلال الاستعانة بالكوادر المؤهلة ، عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات لموظفي الإدارة العليا في البلديات، الاستفادة من التطور التكنولوجي في عملية إعداد الموازنات، إنشاء أقسام خاصة بالموازنات في البلديات تضم كوادر مؤهلة، توفير قواعد بيانات مالية واحصائية تساهم في إعداد الموازنات، الربط بين أهداف البلديات وأهداف العاملين فيها من أجل تحفيزهم بما يحقق أهداف البلديات، إشراك كافة ادارات وأقسام البلدية في عملية إعداد الموازنات.

## 9.دراسة (أبوهداف، 2006م) بعنوان " تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة " .

وقد تمثل هدف الدراسة في تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة ، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها، والمتمثلة في توفر الاستقلال للديوان، إعتداد معايير الرقابة الدولية، توفر التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان، إستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل، وإستخدام أساليب الأداء الرقابي الحكومي عند التنفيذ .

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم الإستعانة بالكتب والمراجع والدراسات أثناء تناول الجزء النظري من الدراسة ، بالإضافة إلى توزيع عدد

(2) استبانة احداها وزعت على مفتشي ديوان الرقابة والأخرى وزعت على عينة من المحاسبين العاملين في المؤسسات الحكومية ، وقد تم إستخدام برنامج الرزم الاحصائية (spss) وذلك لتحليل البيانات والفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضعف تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها ، اضافة إلى وجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالاضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والاداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه .

وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات، ومنها العمل على تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة، والعمل على إعتداع معايير الرقابة الدولية لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية والإقليمية، كما أوصت الدراسة ضرورة توفر الدورات التدريبية التي تؤهل المفتشين وتجعلهم قادرين على إنجاز أعمالهم .

### 10.دراسة (الرحالة، 2006م ) ، بعنوان " دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الاموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة " .

وقد تمثل هدف الدراسة في القاء الضوء على دور قانون ديوان المحاسبة الأردني في المحافظة على المال العام، وقيامه بالمهام والواجبات الموكلة اليه في ظل المتغيرات المعاصرة، وذلك من خلال معرفة مدى تطابق ما يوفره القانون من بيئة تشريعية للقيام بعمله في ظل المعايير الدولية للرقابة العليا، ومعرفة اتجاهات القائمين على تطبيق القانون.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة قانون ديوان المحاسبة والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه ومقارنته مع قوانين بعض الدول العربية والمعايير الدولية في مجال الرقابة الحكومية، بالإضافة لتوزيع استبانة العاملين في الديوان، وقد تم إستخدام برنامج التحليل الاحصائي (spss) وذلك لتحليل البيانات والفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن القانون لا يتوافق مع المعايير الدولية وأن قوانين بعض الدول أكثر حداثة وتتفق نصوصها مع معايير الرقابة العليا الدولية .

وقد خلصت الدراسة إلى عدة التوصيات، ومنها حاجة قانون الديوان بحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية عليه بحيث يأخذ في الإعتبار منح الديوان الإستقلالية الكاملة ،منح رئيس الديوان مزيد من الصلاحيات في تعيين الموظفين ورواتبهم ..الخ، إستقلالية موازنة الديوان عن موازنة الدولة وغيرها.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

## 1. دراسة " Semiu , et al,2012 " بعنوان " Factors Affecting Audit Quality " in Nigeria

دراسة (سيمو، 2012م) بعنوان " العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في نيجيريا "

هدفت الدراسة إلى الوقوف على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق في نيجيريا .  
ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت الدراسة على الحصول على البيانات من ( 34 )  
عنصر شملهم الاستطلاع من المساهمين العاملين في مجال التدقيق وإعداد التقارير المالية ،  
وقد تم جمع البيانات الثانوية من البيانات المالية لأربعين تقرير سنوي لشركات مدرجة في  
البورصة النيجيرية ، وقد أجري اختبار الفرضيات والتحليلات الأخرى من البيانات باستخدام  
برنامج الرزم الاحصائية SPSS .

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تأدية مكاتب التدقيق لخدمات  
أخرى غير خدمة التدقيق (خدمات استشارية) من الممكن أن يكون لها أثر مباشر على نوعية  
التدقيق .

وقد أوصت الدراسة ببذل الجهود لتحسين جودة التدقيق كما أشارت إلى أنه على  
السلطات التنظيمية أن تضمن عدم تأدية نفس الشركة خدمة مراجعة الحسابات إلى جانب  
الخدمات الاستشارية لنفس الشركة في وقت واحد.

## 2. دراسة ( Riordan, 2011 ) بعنوان " Audit " Dermot O.Riordan " Committees in Government Departments

دراسة (ريوردان، 2011) بعنوان " لجان المراجعة في الدوائر الحكومية "

هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كان هناك تشابه ما بين فرق التدقيق في القطاع العام  
والقطاع الخاص في أيرلندا .

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم دراسة كل من قطاعي التدقيق العام والخاص والوقوف  
على الفروق والتشابهات بينهما.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود إختلافات هامة في علاقة  
تقديم التقارير والمسئوليات بالتدقيق في كل من القطاعين العام والخاص ، إضافة إلى وجود  
شبه بين فرق المراجعة في القطاعين العام والخاص مثل المسئولية تجاه المراجعة الداخلية .

خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها أهمية الإستقلالية الواجب أن تتمتع بها فرق  
التدقيق إضافة إلى النزاهة والأمانة كعوامل أساسية في نجاح فرق التدقيق.

### 3. دراسة (Robinson, 2010) بعنوان "Financial Control in Australian Government Budgeting"

دراسة (روبينسون ، 2010) بعنوان "الرقابة المالية في إعداد موازنة الحكومة الاسترالية".

هدفت الدراسة إلى الوقوف على الآثار المترتبة على الرقابة المالية في القطاع العام الإسترالي نتيجة الانتقال إلى موازنة الأداء المعدة وفق أساس الإستحقاق بما يمكن من الوصول للمساءلة والشفافية في القطاع العام، كما تطرقت للرقابة في ظل الأساس النقدي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تغيير نظام الرقابة المركزية بشكل ملحوظ في استراليا مع تغيير قرارات الإعتمادات المالية من قبل البرلمان نتيجة التغيير إلى موازنة الأداء.

وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تخفيض الرقابة المالية المركزية مقابل زيادة الرقابة الإدارية.

### 4. دراسة (Vinten, Alleyne, & Howard, 2005) بعنوان "An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados"

دراسة (فينت وآخرون، 2005) بعنوان "دراسة استكشافية لتحديد مسؤلية مدققي الحسابات في الكشف عن الغش في بربادوس".

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على نظرة المراجعين والمستخدمين حول مسؤلية مدققي الحسابات في كشف الغش، وطبيعة وحجم التزوير في بربادوس، وإجراءات المراجعة المستخدمة في بربادوس .

ولتحقيق أهداف الدراسة فإنه تم استطلاع ما مجموعه 43 شخص من المستطلعين موزعين حسب التالي (19 مدققي حسابات و24 المستخدمين) بشأن التصورات وتجاربهم في الاحتيال، وذلك باستخدام المنهج النوعي والكمي .

وقد خلصت الدراسة إلى وجود فجوة توقعات واسعة، كما شعر المدققين أن الكشف عن الغش هو من مسؤلية الإدارة، في حين اختلف المستخدمين والإدارة حول المسؤلية. كما أشارت الدراسة إلى أن الغش ليس قضية رئيسية في بربادوس والشركات الذين لديهم المدققين الداخليين.

وقد أوصت الدراسة بوضع ضوابط داخلية فعالة للحد من الغش، إضافة إلى تجهيز لجان المراجعة الفعالة بأفضل تجهيز وتدريب للتعامل مع حالات الغش المكتشفه ومنع وقوعه.

**5. دراسة (Umar & Anandarajan, 2004) بعنوان Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: A comparative study of the USA and Australia**

دراسة (عمرو أناندرجان، 2004) بعنوان " أبعاد الضغوط من قبل مدققين وأثره على استقلال المدققين واجهه: دراسة مقارنة من الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا "

هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المسببة للضغط وإضعاف إستقلالية المراجعين وشملت عدة عوامل منها المنافسة، وحجم مدقق الحسابات ، والوضع المالي للعميل . ولتحقيق أهداف الدراسة فإنه تم تقديم مجموعة من الأسئلة والاستفسارات للمدققين في الولايات المتحدة وأستراليا ومن ثم تم تحليل الردود والوقوف على العوامل المسببة للضغوط وضعف إستقلالية المدققين.

وقد خلصت الدراسة إلى بعدين الأول هو ممارسة الضغوط على المدقق من أجل الإبقاء عليه والثاني هو الطلب من المدققين تتبع مسار معين للعمل. وقد أوصت الدراسة بضرورة عدم ممارسة ضغوط على المدققين اضافة إلى منحهم إستقلالية بصورة أكبر لما له من اثر على جودة التدقيق.

**6. دراسة (The Office of Audit General of Norway،2004) بعنوان Performance audit on public procurement in Norway 2004.**

دراسة (مكتب المراقب العام، 2004) بعنوان "مراجعة الأداء في المشتريات العامة في النرويج 2004".

هدفت هذه الدراسة إلى تبني مشروع للتدقيق يركز على فاعلية البرامج الحكومية والأسباب المحتملة لعدم تحقيق كفاءة البرامج. ولتحقيق أهداف الدراسة فإنه قد قام مكتب المراجع النرويجي بدراسة قطاع الإستثمارات الحكومية في مجال التجارة الالكترونية .

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها الوقوف على أسباب ضعف البرامج في هذا القطاع بالمقارنة مع الأهداف الموضوعية وبالمقارنة مع (9) برامج مطابقة ، ومن الأسباب التي توصل إليها حول انخفاض الفاعلية في هذا البرنامج : عدم ارتباط البرامج بالأهداف العليا مما يؤدي إلى صعوبة تحقيق هذه الأهداف ، الكفاءة في ادارة الموارد .

وقد خلصت الدراسة إلى وجود ضعف في فاعلية البرامج في القطاع الحكومي بالمقارنة مع الأهداف الموضوعية ، ومن هذه الأسباب عدم ارتباط البرامج بالأهداف العليا مما يؤدي إلى صعوبة تحقيق الأهداف، و الكفاءة في ادارة الموارد ، عدم مواكبة التغيرات التنظيمية للتجارة الالكترونية ، والنقص في الموارد المتاحة .

وقد أوصت الدراسة بضرورة ربط البرامج الحكومية للتدقيق بأهداف محددة وممكنة التحقيق ، إضافة إلى الإستغلال الأمثل للموارد، ومواكبة التغيرات التنظيمية .

### 1.9 التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة تقييم الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة العليا في الدول العربية بما فيها فلسطين والتعرف على واقع الرقابة المالية، والمعوقات التي تواجهها، وأثر التحديات التكنولوجية متمثلة في تطور نظم المعلومات على أداء أجهزة الرقابة العليا ، كما تناولت بعض الدراسات دور قانون أجهزة الرقابة العليا في المحافظة على المال العام وقد خلصت هذه الدراسات إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والتي من أهمها ضرورة تطوير أجهزة الرقابة من خلال الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية اضافة إلى تطوير الأنظمة والقوانين الخاصة بأجهزة الرقابة العليا ومنح أجهزة الرقابة العليا الإستقلالية اللازمة وغيرها من النتائج والتوصيات.

أما ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، هو تناولها للموضوع من جانب جديد لم يتم البحث فيه من قبل خاصة في فلسطين، وذلك من جانبين الأول: أنه يتعلق بتقييم فاعلية ديوان الرقابة في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في قطاع غزة حيث تم تقييم أداء ديوان الرقابة على وزارة الحكم المحلي والبلديات والذي لم يتم التطرق له سابقاً ، وذلك للوقوف على واقع الرقابة التي يتم ممارستها والمعوقات التي تحد منها وذلك بهدف العمل على تطوير أداء الديوان وزيادة فاعليته وكفاءته في إحكام الرقابة على تلك المؤسسات والتي تمثل الرافد الأساسي للخدمات التي يتلقاها المواطنين، والجانب الثاني: أن آخر دراسة تمت على حد علم الباحث في العام 2011 من قبل الباحث رامي فروانة أي قبل (5) أعوام وأن أداء الديوان قد شهد تطوراً عما كان عليه في السابق حيث سيغطي البحث فترة زمنية مختلفة أيضاً.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

1. يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره الرقابي في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في قطاع غزة.
  2. يتابع ديوان الرقابة المالية والإدارية تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية.
  3. يلتزم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية.
  4. لا يواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية معوقات تحد من فعالية دوره الرقابي في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي.
- وتعد هذه نتائج ايجابية مقارنة بالنتائج التي توصلت اليها الدراسات السابقة منها رسالة فروانة التي أشارت إلى ضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة لوجود عدة عوامل منها مخالفة

بعض مواد قانون ديوان الرقابة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة أهمها عدم منح الديوان الاستقلال المالي والاداري الكافي.

كما اختلفت مع دراسة أبوهذاف والتي خلصت إلى ضعف تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها ، إضافة إلى وجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالاضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والاداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه.

ولعل الإختلاف مع الدراسات المشار إليها يرجع إلى عدة عوامل منها :

1. مشاركة الجهات الخاضعة لرقابة الديوان (البلديات) في تقييم أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية حيث أن لهم وجهات نظر تختلف عن تلك التي لدى مفتشي ديوان الرقابة كونهم جهة خاضعة للرقابة .

2. اضافة إلى أن هذه الدراسة تأتي بعد فترة من الزمن من تلك الدراسات وهو ما قد يشير إلى وجود تحسن فعلي في أداء الديوان .

3. وجود أثر فعال لرقابة ديوان الرقابة على بلديات قطاع غزة انعكس من خلال تقييم أداء الديوان من وجهة نظر المدراء العاميين والماليين والمدققين العاملين في تلك البلديات. وسنتناول في الفصل الثاني الرقابة من حيث مفهومها وأنواعها.

# الفصل الثاني

## الرقابة مفهومها وأنواعها

## الفصل الثاني

### الرقابة مفهومها وأنواعها

#### 2.1 مقدمة:

مع تقدم الشعوب ونمو الحضارات عبر التاريخ ، تطور مفهوم الرقابة ومستوى وحجم العناية بها حتى وصلت الينا بالشكل الحالي ، والذي أوليت فيه الرقابة مستوى بالغ الأهمية والعناية ، فلقد تم تشكيل وحدات وإدارات ودواوين للرقابة منحت درجة عالية من الإستقلالية، والحقت حلقات تواصلها وتبعيتها لأعلى السلطات في الدولة ، بما يعزز من قدرتها على تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها ، تناول الباحث في هذا الفصل الرقابة من حيث مفهومها وأنواعها وذلك في مبحثين على النحو التالي :

1. المبحث الأول: الرقابة .
2. المبحث الثاني: أنواع الرقابة .

## المبحث الأول

### الرقابة

#### 2.1.1 تمهيد:

لقد وجدت الرقابة في كافة العصور والأزمنة وارتبط نموها وتطورها ارتباطاً وثيقاً بنمو وتطور تلك الحضارات ، ولقد برزت الرقابة في عهد الدولة الاسلامية والتي تمثلت في انشاء ديوان الحسبة والتي نمت عبر عصور الحضارة الاسلامية وكانت مهمتها تنظيم النشاطات التجارية بما يضمن عدم مخالفتها لأحكام الشريعة والحيلولة دون وقوع الغش والغبن والظلم على رعايا الدولة ، ولقد مهد ظهور ولاية الحسبة وتطورها إلى ظهور ولاية المظالم والتي كانت تختص بالرقابة والمتابعة والمسائلة للشخصيات الإعتبارية في الدولة من الزعماء والرؤساء والولاة ، ولقد كان لوالي المظالم أكبر سلطة في الدولة بحيث تمكنه من الوصول لأي شخص وتحت أي مسمى كان ، ولقد تولاه في عهد الدولة الاسلامية الخليفة ، ولعل ما يبرز ذلك القصة الشهيرة عندما شكى القبطي إلى أمير المؤمنين عمر ابن الخطاب قيام ابن والي مصر في ذلك الزمان عمرو بن العاص بالاعتداء عليه ، وعبارة الخليفة المشهورة لوالي مصر " متى استعبدتم الناس وقد ولدتهم أمهاتهم أحرار" ، ولقد شكل ديوان الحسبة وولاية المظالم تأصيل وأساس لما جاء بعد ذلك من هيئات الرقابة والتفتيش (الحوالي، 2016م)، ويظهر الحاجة للرقابة مع اتساع مجال عمل ونطاق الإشراف وحجم التطور لأي حضارة أو دولة أو مؤسسة، ومع تطور الأمم والحضارات تطورت الرقابة من المفهوم الضيق للرقابة الذي كان يقتصر في بادئ الأمر على التأكد من مدى الإلتزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات النافذة إلى رقابة بالمفهوم الشامل والذي يحوي في طياته إضافة إلى ما سبق رقابة الكفاءة والفعالية في إستغلال الموارد والامكانيات المتاحة لتحقيق الأهداف الأساسية لتلك الحضارات والأمم والشعوب ، ولقد زاد الاهتمام بالرقابة في عصرنا الحالي على المستوى العالمي حيث ظهرت منظمات عالمية ركزت اهتمامها على الرقابة وسبل تطويرها وعلى رأسها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي INTOSAI) والتي تفرع منها عدة فروع بعدة لغات للوصول إلى أكبر حجم ممكن من المؤسسات الرقابية على مستوى العالم ، ومنها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأربوساي ARABOSAI) تعمل في العالم العربي، (الانكوساي INCOSAI) والتي تعمل في أوروبا ، و (الاسيوساي ASIASAI) وتعمل في آسيا، وتعمل هذه المنظمات بالتعاون مع دواوين وأجهزة الرقابة المالية في كافة دول العالم على تحسين الأداء المالي بما يحقق الإستخدام الأمثل للموارد ومنع سوء إستخدام المال العام وترشيد الانفاق.

## 2.1.2 مفهوم الرقابة المالية

### 2.1.2.1 المفهوم اللغوي للرقابة:

يقصد بالرقابة في اللغة "المحافظة على الشيء وصونه وحراسته، كما تعني الاحتراز والتحوط والمراعاة" ( أبو حميد ، وفرهود، 1993م، 13).

ولقد وردت الرقابة في القرآن الكريم في مواضع مختلفة ، فقد وردت في قوله تعالى [النساء : 1] «ان الله كان عليكم رقيباً» ، وفي قوله تعالى «ما يلفظ من قول الا لديه رقيب عتيد» [ق: 18]. قال القرطبي في تفسيرها الرقيب هو المتتبع للأمر أو الحافظ. وفي الحديث الشريف قوله ﷺ " حاسبوا أنفسكم قبل أن تحاسبوا" ، وقول عمر بن الخطاب رضي الله عنه " زنوا أعمالكم قبل أن توزن عليكم" كلها تشير إلى الرقابة بمعانيها المختلفة ، الرقابة الالهية علينا ، والرقابة الذاتية ،...الخ.

### 2.1.2.2 المدلول القانوني للرقابة المالية:

تعرف "بأنها تعني الرقابة التي تقوم بها هيئات يتم انشاؤها بقانون ، وتحدد إختصاصاتها بموجب ذلك القانون ، وتهدف إلى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون فالرقابة المالية في هذا السياق تعتبر منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ، وهي تهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة إستخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة. (القبيلات، 1998م، 17).

### 2.1.2.3 المفهوم الفني للرقابة:

لقد تم التطرق لمفهوم الرقابة من جوانب متعددة ، وذلك حسب الجانب الذي ينظر للرقابة من خلاله ، إلا أن كافة الجوانب أجمعت على أهمية وجودها كأساس لأي نظام يمكن أن ينشأ، وأنه يتوقف نجاح تلك النظم وكفاءتها وفعاليتها على وجود رقابة فاعلة ، وأنها تشكل أحد أهم ركائز الإدارة الحديثة .

حيث يرى علماء الإدارة والمالية والاقتصاد أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة فاعلة ومنتظمة يعتبر نظاماً ناقصاً يفتقر إلى مقومات وجوده .(أبو هدف، 2006م، 36).

والرقابة عرفت من الناحية القانونية على أنها "عبارة عن حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة" (أبو هدف ، 2006م، 36).

وعرفت الرقابة بأنها "عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفاءة وفعالة وبما يضمن تحقيق أهدافها دون هدر في الموارد والقدرات المادية والمالية والبشرية ، وهي وسيلة لتحديد مناطق ومجالات الإخفاقات ووضع المعالجات اللازمة لتصحيحها .(الصقال ،2008م، 6).

وعرفت الرقابة المالية بأنها " مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية بقصد التعرف على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب، إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال". (مظهر، 2015م، 53).

بينما يرى بيتر أن الرقابة هي " الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق، للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة ، وللتأكد من حسن إستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد يتم إستخدامها وفقا لما تقرره الأنظمة والقوانين والتعليمات واللوائح المعمول بها في الوحدات الإدارية ، وللتأكد من مدى قيام المشروع أو الوحدة الإدارية بتحقيق أهدافها الموضوعية ، وتحسين معدلات الأداء للكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها وإقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً، سواء في ذلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية أو خلافها". (Peter،2005، 533).

أما كونتز وآخرون فقد عرفوا الرقابة بأنها تعني " قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها. وهي بذلك وظيفة كل مدير، من الرئيس وحتى المشرف".(Koontz and etal، 1984، 549).

وقد حدد المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية مفهوم الرقابة المالية على أنها " منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة إستخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية" (بشناق ،2001 م، 8).

وقد عرفت لجنة الطرائق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) " بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله المالية وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة

الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة " (الدوسري ، 2011م، 21).

وقد عرفها معهد المحاسبين في الولايات المتحدة بأنها " الرقابة التي تشمل خطة تنظيمية إدارية وطريقة للتنسيق بالإضافة إلى مجموعة الوسائل التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول وكذلك لضمان الدقة الحسابية للمعلومات المحاسبية وبجانب ذلك تهدف إلى الإرتقاء بالكفاية الإنتاجية وإلى متابعة تطبيق السياسات الإدارية التي تضعها الإدارة والعمل على السير في حدود الخطة المرسومة". (ندوة معهد الإدارة العامة بالرياض، 1405هـ، 169).

وبناءً على ما تقدم ، يمكن تعريف الرقابة بأنها " مجموعة من الخطوات والإجراءات المخططة والتي تقوم بها السلطة الأعلى من خلال جهة رقابية مستقلة مكلفة من قبلها، للتأكد من أن أنشطة الجهة التي تخضع لرقابته قد تم وفقاً لما هو مخطط له، وبأفضل ممارسة ، ووفقاً للأنظمة والقوانين والتشريعات النافذة ، وأنه يتم إستغلال كافة الموارد بكفاءة وفاعلية وبأقل تكلفة ممكنة " .

### 2.1.3 أهمية الرقابة المالية

من خلال ما تقدم من عرض للمفاهيم المختلفة للرقابة المالية يبرز أهمية وجودها لأسباب عديدة:

1. الرقابة المالية لديها القدرة على كشف الإنحرافات والتجاوزات ونقاط الضعف في الجوانب المختلفة للنشاط المالي لأي نظام قائم ، لوجود كادر مدرب فيها.
2. تقدم الرقابة المالية الحلول وسبل العلاج للمشاكل والإنحرافات التي يتم الكشف عنها.
3. الرقابة المالية تشجع وتلزم الجهات الخاضعة لها للإلتزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات النافذة.
4. الرقابة المالية تمكن النظم القائمة من اتباع أفضل الممارسات والسياسات المحاسبية والمقبولة قبولاً عاماً كونها تقف على كل جديد في هذا المجال.
5. الرقابة المالية تكشف عن مدى الإستغلال الأمثل للموارد والامكانيات المادية المتاحة للجهات الخاضعة لرقابتها ، وتساعد تلك الجهات لإستغلال أمثل لمواردها.
6. الرقابة المالية تقترح على الجهات الخاضعة لرقابتها كل ما هو جديد في المجال المحاسبي والمالي بما يمكن تلك الجهات من الارتقاء بمستوى أدائها .
7. الرقابة المالية تكشف عن حالات سوء الإستخدام للموارد والتلاعب بالمال.

8. الرقابة المالية تنقل الخبرات ما بين الجهات الخاضعة لرقابتها.
9. الرقابة المالية جهة تطوير للأنظمة والقوانين والسياسات والممارسات المتبعة كونها الجهة التي تقف على تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابتها.
10. الرقابة المالية بمثابة يد وعين السلطة التشريعية والتنفيذية والشعب (الإدارة العليا) على الجهات الخاضعة لرقابته فهي من منحتها سلطة الرقابة ، وأعطتها ثقتها.
11. الرقابة المالية تقدم الإقتراحات والبدائل والتي من شأنها تنمية المال العام والخاص.

#### 2.1.4 أهداف الرقابة المالية:

- تهدف الرقابة المالية إلى ما يلي (سلامة، 2013م، 31) :
1. التأكد من التزام الإدارة العامة بمبدأ الشرعية ، والذي يشير إلى إلتزام الإدارة بالأنظمة والقوانين والعمل في حدودها.
  2. ضمان حماية حريات الأفراد وحقوقهم ذلك أن الإدارة تمنح حقوقاً وإمميزات تسهل عليها ممارسة وظائفها وأنشطتها التي تهدف من ورائها تحقيق الصالح العام ، إلا أن ذلك قد يرافقه إسراف في إستعمال هذه الحقوق والإمميزات ، مما يهدر مصالح وحقوق المجتمع بصفة عامة.
  3. التأكد من عدم اسراف الإدارة العامة في الحقوق والإمميزات التي منحت لها بشكل يؤدي إلى الاضرار بالصالح العام .
  4. الكشف عن الأخطاء التي قد تقع فيها الإدارة والعمل على تصحيحها ومعالجتها.
  5. الكشف عن حالات إستغلال السلطة لتحقيق مصالح وأغراض شخصية.
  6. دفع الموظفين للإلتزام بالأنظمة والقوانين والأداء بكفاءة .
  7. تذليل وحل المشكلات والعقبات التي تواجه الإدارة العامة أثناء تنفيذها مهامها.
  8. تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية في الدوائر الحكومية.
  9. الحد من الإسراف في المال العام من خلال تحقيق أعلى كفاءة في إستغلال تلك الموارد.
  10. التنبيه إلى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين النافذة في الدولة وإقتراح أوجه علاجها.
  11. التأكد من أن المسائل الفنية تؤدي على أكمل وجه وفقاً للأصول والقواعد النافذة.
  12. التأكد من عدالة تقديم الخدمات العامة لكافة المواطنين ودون تمييز.
  13. تطوير الإجراءات التي تساعد المنظمة في تحسين خدماتها و زيادة مواردها المالية .

14. الحفاظ على ممتلكات المنظمة وذلك من خلال العمل على تقييم و تدعيم و تقوية أنظمة الضبط الداخلي بإعتبارها خط الدفاع الأول في الحفاظ على ممتلكات المنظمة .
15. الحفاظ على الممتلكات والموجودات (الأصول) بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة.
16. زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية وإقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية.
17. تزويد السلطة التشريعية في الدولة بالمعلومات والتقارير السليمة والمؤكدة وذلك بغرض تحققها من تطبيق ما وافقت عليه فيما يتعلق بالميزانية وهو ما يعنى إستخدام الإعتمادات في الأوجه التي خصصت لها، وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح الصادرة.
- وقد لخصت أهداف الرقابة المالية في ثلاث أشكال أساسية (بشناق، 2006م، 11) :

#### 1. هدف سياسي:

وهو يشير إلى التحقق مما إذا كان تم الإلتزام بالميزانية المعتمدة من قبل السلطة التشريعية ، بمعنى العمل ضمن حدود المخصصات المعتمدة في الموازنة وأنه يتم إستيفاء الإيرادات من رسوم وضرائب وغيرها في حدود الأنظمة والقوانين السارية والنافذة.

#### 2. هدف مالي:

ويشير إلى التحقق من صحة وسلامة حسابات الشركة وعملياتها وتصرفاتها المالية من الأخطاء الحسابية والمحاسبية ، ومنع الإختلاسات وسوء الإستخدام للأموال ، وتحقيق أفضل إستغلال للمال وبأقل تكلفة ممكنة، ومراقبة ترشيد الانفاق.

#### 3. هدف اداري:

التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أعظم فائدة وإستغلال ممكن وبأقل نفقة ممكنة، وتصحيح وتعديل وتنظيم القرارات الإدارية بما يضمن تنفيذ العمل على أفضل وجه في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة.

#### 2.1.5 خصائص الرقابة المالية :

وتتلخص خصائص الرقابة المالية في التالي (دليل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، 1996م، 10) :

1. إن الرقابة وظيفة من وظائف الإدارة، تهدف إلى تحقيق الترشيح، وإتمام التنفيذ وفقا لما هو مقرر من حيث الهدف والإنجاز، وهي في ذلك ليست هدفا في حد ذاتها، ولكنها وسيلة لضمان تحقيق الأهداف.

2. إن ممارسة عملية الرقابة ترتبط بالتوقيت الزمني لإحداثها.
3. إن ممارسة عملية الرقابة ترتبط بالجهة التي تقوم بتحقيقها.
4. إن الرقابة كوسيلة لها أدواتها وأساليبها وإجراءاتها.

### 2.1.6 أساليب تنفيذ الرقابة المالية:

هناك أساليب مختلفة لتحقيق الوظيفة الرقابية ، وتحدد الأنظمة الرقابية نوعاً أو أنواعاً من هذه الأساليب لاتباعها من قبل الجهة المسؤولة عن تحقيق الرقابة ، أو قد يترك لها إختيار الأسلوب المناسب الذي يحقق هدف الرقابة الذي تستهدفه، والأساليب المتبعة في تحقيق الرقابة هي (العلمي ، 2006م ، 24- 25) :

#### 2.1.6.1 الرقابة المالية الشاملة:

وهي الرقابة التي تتم إما عن طريق إجراء رقابة شاملة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الوحدة الإدارية الخاضعة للرقابة أو أن هذه الرقابة تكون شاملة إلا أنها إجمالية ، وقد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين أو مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للوحدة الإدارية ورقابة إجمالية على باقي المجالات. ويستخدم هذا الأسلوب عادة عندما يكون حجم المعاملات المالية للمؤسسة صغيراً ومحدوداً ، أو عندما تكون معاملاتها المالية غير متكررة بشكل عام وتتصف هذه المعاملات بالأهمية النسبية ، وتستخدم فرق الرقابة العاملة في الرقابة على قطاع الحكم المحلي والبلديات هذا الأسلوب عموماً وخاصة أثناء تنفيذ التدقيق المالي.

#### 2.1.6.2 الرقابة المالية الانتقائية :

وهي الرقابة التي تتم عن طريق إختيار عينات انتقائية معينة من المعاملات المالية وإخضاعها للرقابة كنموذج أو نماذج قياسية لإخضاع الأعمال المالية للوحدة الإدارية للرقابة، ويتم تنفيذ هذا الأسلوب بصور متعددة ، إذ يتم إختيار عينة أو مجموعة عينات من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون إخضاع كافة المعاملات المالية في الوحدة الإدارية للرقابة ،ويستخدم هذا الأسلوب عادة عندما يكون حجم المعاملات المالية للمؤسسة ضخماً ، أو أن معاملاتها المالية متكررة بشكل عام .

## 2.1.7 طرق تنفيذ الرقابة المالية.

وتنفذ أجهزة الرقابة المالية عملية الرقابة بصور متعددة ، وذلك حسب ما يصرح له بها جهازها أو نظامها في تحديد أي طريقة يستخدم أو يلتزم بها ، أو منح جهاز الرقابة صلاحيات باستخدام الطرق التي يراها مناسبة لتحقيق أهداف رقابته على الوحدة الإدارية ،(شكري، 2010م ،39) ومن هذه الطرق:

### 1. الرقابة الدورية ( المستمرة):

ويقصد بها إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي.

وتستخدم الإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات بديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين هذا النوع بشكل عام فيما يتعلق بفحص الأعمال المالية للبلديات من الفئة (أ، ب).

### 2. الرقابة المتقطعة (الخاصة):

ويقصد بها إجراء الرقابة في فترات زمنية غير معينة أو على موضوع معين ، وقد تأخذ هذه الطريقة من الرقابة ، رقابة شاملة على الحسابات إلا أنها لا تتصف بالاستمرارية النمطية كل سنة على الحسابات الختامية كالرقابة الدورية .

وتستخدم الإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات بديوان الرقابة المالية والإدارية - فلسطين هذا النوع بشكل عام فيما يتعلق بفحص الأعمال المالية للبلديات من الفئة (ج، د).

### 3. الرقابة المفاجئة:

ويقصد بها قيام جهاز الرقابة بإجراء رقابة مباغطة تستهدف موضوعاً أو موضوعات معينة نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفات مالية أو بناءً على طلب من جهات مسؤولة أو نتيجة لارتباب جهاز الرقابة ، وذلك بهدف التأكد من سير المعاملات المالية في الوحدة الإدارية . وقد يستخدم جهاز الرقابة هذا الأسلوب بين الحين والآخر بغية جعل الوحدات الإدارية في مدار الشعور بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية.

ويستخدم ديوان الرقابة في فلسطين هذا النوع من الرقابة عند بلوغ شكوى للديوان أو معلومات حول مخالفات مالية في الوحدات الإدارية ، حيث يبادر بتشكيل لجنة من المفتشين والمختصين لإجراء فحص شامل لأعمال هذه الوحدة مع التركيز بصورة أكبر على موضوع المخالفة المبلغ عنها.

#### 4. العينة العنقودية:

وفيها يتم إختيار عينة ما ، ويمتد هذا الإختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم إختيارها ، بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ومتكاملة وذات صلة بوضوح العينة المختارة ، ويطلق البعض على هذا الإستخدم (العينة العنقودية).

في هذا النوع تقوم فرق الرقابة بفحص الحسابات المتعلقة بنفقات حول حساب معين ، مثلاً الانفاق المتعلق بالأليات ، حيث يتم فحص نفقات الصيانة ونفقات الوقود والنفقات الرأسالية ، المتعلقة بهذا البند، ويركز ديوان الرقابة في فلسطين بصورة عامة على هذا النوع من التدقيق خاصة في البنود التي تتصف بالأهمية النسبية مقارنة بالبنود الأخرى الظاهرة في الحسابات الختامية ، فإذا كان بند استملاك الأراضي يتصف بالأهمية النسبية يتم فحصه من كافة الجوانب ، الاستملاك ، النفقات القضائية ، وهكذا لكافة البنود.

#### 5. العينة النوعية الشاملة :

يتم إختيار العمليات المالية في موضوع معين وبصفة كاملة كنشاط أو مشروع معين أو نفقة من طبيعة واحدة .

ويستخدم ديوان الرقابة في فلسطين هذا النوع من الرقابة بشكل أساسي عند تدقيق المشاريع التي تنفذها الهيئات المحلية في فلسطين ، حيث يأخذ عينة من المشاريع للوحدة الإدارية المحلية ، ويقوم بتدقيقه وفحصه بشكل شامل وتفصيلي.

#### 6. العينة الموضوعية الشاملة :

وفيها يتم إختيار واحدة من المعاملات المالية من كل مجال من المجالات الرئيسية لأنشطة الوحدة الإدارية ويكون هذا الإختيار إما عن طريق إختيار عينات مختلفة لموضوع المعاملات المالية ، أو يتم الإختيار نمطياً عن موضوع محدد في جميع الأنشطة الرئيسية للوحدة الإدارية .

وعموماً يستخدم ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين كافة الأنواع المشار إليها بالأعلى لطرق الرقابة ، حيث تحتم الأهداف والاحتياجات المختلفة للرقابة إستخدم الأنواع المختلفة من طرق الرقابة ، بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة للرقابة من عملية الرقابة في الوقت المحدد وبالكفاءة والفعالية المطلوبة ووفق الخطط المرسومة .

## المبحث الثاني أنواع الرقابة

### 2.2.1 تمهيد:

تأخذ الرقابة المالية أشكال عديدة وذلك بحسب إعتبارات متعددة وكل إعتبار من تلك الإعتبارات يقسم الرقابة المالية إلى عدة تقسيمات ، وتتبع هذه التقسيمات من احتياجات متنوعة، تفرض على السلطات العليا للدول أو المستويات العليا في المؤسسات والشركات وكافة أشكال التنظيمات ضرورة اتباع تصنيف معين من الرقابة المالية يلبي احتياجها ويحقق أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها من خلال تبني ذلك التصنيف للرقابة المالية .

أنواع الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجهات الحكومية :

تصنف الرقابة التي تقوم بها الجهات الحكومية وفق إعتبارات عديدة منها (مظهر، 2014م، 55).

### 2.2.2 تصنيف الرقابة المالية حسب الجهة المنفذة لها:

1. الرقابة المالية الخارجية: حيث تعرف بأنها نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية و مشروعيتها والتحقق من كفاءة و فعالية أداء الأجهزة الحكومية من إنجاز أهدافها ومشاريعها.

وتقوم الرقابة الخارجية المتمثلة في رقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بالتأكد من سلامة المراكز المالية للجهات الحكومية الخاضعة لرقابته والتحقق من مدى إلتزامها بالخطط الموضوعة وتحقيق أهدافها الموضوعة بأفضل إستغلال للموارد المالية المتاحة لديها.

2. الرقابة المالية الداخلية : حيث تعرف بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل الوحدة الإدارية من أجل فحص النواحي المحاسبية و العمليات الأخرى بغرض حماية الموجودات وضبط دقة البيانات المالية ومدى الإعتماد عليها والثوق بها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الإلتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما.

وتتملك الأجهزة الحكومية ومؤسسات الحكم المحلي وحدات وأقسام للرقابة الداخلية والتي يقع عليها مسؤولية كبيرة في التحقق من قيام الأجهزة الحكومية ووحدات الحكم المحلي بالإلتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها ومن سلامة المراكز المالية لها، وتعتمد الرقابة المالية الخارجية والتي تمثل الرقابة اللاحقة بصورة كبيرة على الرقابة الداخلية كونها تعمل من داخل تلك الأجهزة والمؤسسات بشكل متزامن مع تنفيذ العمليات المالية والإدارية وهذا يمكنها من العمل بأسلوبين

للرقابة هم الرقابة المسبقة والمتزامنة على كافة العمليات الأمر الذي يجعلها قادرة على إجراء تقييم وتصويب بصورة مبكرة ، حيث تلتقي أهداف كلاً من الرقابة الداخلية والخارجية في كونهما يهدفان للتحقق من سلامة المراكز المالية والإستغلال الأمثل للموارد وغيرها من الأهداف الكثير، ومع تطور الأداء المالي للمؤسسات و تعدد العمليات الرقابية زاد إعتداد فرق الرقابة الخارجية على فرق الرقابة الداخلية بصورة كبيرة.

### 2.2.3 تصنيف الرقابة المالية حسب توقيت تنفيذها:

وحسب هذا الإعتبار فقد قسمت الرقابة المالية التي تؤديها أجهزة الرقابة العليا إلى ثلاث أقسام كالتالي(بني خالد ، والحتملة ، 2012 م ، 154):

#### 2.2.3.1 الرقابة النظامية المسبقة:

وهي التي تمارس من قبل أجهزة الرقابة على المناقصات قبل طرحها والإتفاقيات والتعاقدات والتي تنشأ إلتزامات على الدولة وهيئات الحكم المحلي، وتهدف هذه الرقابة إلى التحقق من إلتزام تلك الجهات بالأنظمة والقوانين والتشريعات النافذة عند طرح تلك المناقصات ، وذلك بما يضمن سلامة التصرف في المال العام، والوقوف على أي انحرافات بشكل مسبق (رقابة وقائية).

وتمارس الرقابة المسبقة بشكل أساسي على عنصر النفقات، و تمارس على الإيرادات فقط فيما يتعلق بتقديرات الإيرادات في الموازنة فقط، وتوزيعها على بنود الانفاق إذ لا يمكن من تنفيذ رقابة مسبقة على تحصيل الإيرادات.

كما عرفت بأنها " شكل من أشكال رقابة المشروعية والملاءمة على العمليات المالية ، وذلك قبل إصدار القرار الخاص بالعمليات المالية، أو قبل تنفيذه ، وقبل إبرام العقد أو تنفيذه ، وذلك للحيلولة دون الوقوع في المخالفات، والأخطاء، والإسراف، وقبل ترتب الإلتزام على الجهة المصدرة للعملية المالية، أو المبرمة للعقد، ويتحتم على الجهات المعنية حين قيامها بتنفيذ ذلك الإلتزام القيام بكافة الإجراءات التي تنص عليها القوانين والأنظمة واللوائح ، والسعي للحصول على الأصناف المطلوبة بالأسعار المناسبة ، وتنفيذ الأعمال بأعلى كفاءة وأقل تكلفة ممكنه".(دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية للرقابة المالية ،1996م، 20).

### 2.2.3.2 الرقابة النظامية المتزامنة (المرافقة) :

وتنفذ هذه الرقابة بشكل متزامن أثناء تنفيذ الوحدات الإدارية لأنشطتها وذلك بقصد التأكد من الإلتزام بما تم إعتماده ضمن الخطط المعدة سلفاً. وقد عرفت بأنها " الرقابة المصاحبة للتنفيذ والمتزامنة معه ، وهي تهدف إلى الكشف عن الانحرافات خلال فترة قصيرة من حدوثها ، بما يسهل من سرعة معالجتها ومنع استمرارها " وهي تأخذ في التنفيذ العملي شكلين هما، أ. التفتيش: كالتفتيش على سير عمليات المستودعات ، ب. شكل تنفيذ العمليات المالية: كمتابعة تنفيذ العقود من النواحي القانونية والمالية. وتنفذ الرقابة المتزامنة على ما يلي:

1. رقابة المستودعات المخازن
2. الرقابة على الصناديق وعمليات الجرد.
3. التحقق من سلامة تنفيذ إجراءات المناقصات والممارسات .
4. متابعة تنفيذ العقود .
5. المتابعة المادية والفنية .
6. المتابعة المالية .
7. متابعة محل العقد خلال فترة الصيانة .

و الرقابة المتزامنة هي أحد أشكال الرقابة التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وخاصة فيما يتعلق برقابة المستودعات والرقابة على الصناديق وعمليات الجرد، وذلك من خلال مشاركة مندوب من الديوان في كافة لجان المناقصات والمزيدات المشكلة.

### 2.2.3.3 الرقابة النظامية اللاحقة:

تمثل الرقابة اللاحقة النشاط الأساسي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين ، وتعنى بأعمال التدقيق والمراجعة التي تتم بعد تنفيذ الأنشطة واتخاذ القرارات وإنجاز العمليات المالية كصرف النفقات وتحصيل الإيرادات، وكل ما يتعلق بحسابات الوزارات والأجهزة الحكومية وحسابات الموازنة العامة للدولة والحسابات الختامية لجميع الجهات الخاضعة لرقابة جهاز الرقابة بما فيها مؤسسات الحكم المحلي عن كل سنة مالية منتهية ، ويهدف هذا النمط من الرقابة إلى إكتشاف الأخطاء و الانحرافات ومعالجتها ، كما يهدف إلى تقييم أداء الجهات الخاضعة للرقابة ؛ وتحديد طبيعة الانحرافات وأسبابها الحقيقية ومساءلة من تسبب في حدوثها وتحديد سبل علاجها.

و قد عرفت الرقابة اللاحقة بأنها " الرقابة التي يتم تنفيذها بعد إكمال التصرفات المالية  
وصرف الأموال المقررة في الموازنة لكل وحدة " .

ويقوم المدقق بمهمته في الرقابة اللاحقة على النفقات ، حيث يقوم بفحص وتدقيق  
المستندات والوثائق والسجلات والحسابات والتأكد من حسن استخدام الأموال ، وأنه تم إستغلالها  
بالشكل الأمثل، هذا ويوجد نوعان من النفقات العامة هما (دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية  
للقابة المالية، 1996م، 64) :

1. **النفقات الجارية** : وهي النفقات التي تتفقها الدولة لضمان سير مصالحها كما هي مدرجة في  
قانون الموازنة العامة، مثل الرواتب، والأجور، والعلاوات، وأثمان اللوازم، ونفقات الاتصالات  
والمواصلات..... وغيرها.

2. **النفقات الرأسمالية (الإنمائية)**: وهي النفقات التي تتفقها الدولة على تنفيذ مشاريعها  
الرأسمالية أو الإنمائية المختلفة، كمشاريع الطرق، وبناء المستشفيات والمدارس، وإنشاء  
السدود والجسور، ومشاريع المياه والاتصالات، وغيرها من المشاريع التي تعزز الأمن  
القومي للدولة.

#### 2.2.4 تصنيف الرقابة المالية حسب مجالاتها ونطاقها:

وتصنف الرقابة حسب مجال الرقابة التي يتم تنفيذها إلى عدة مجالات كالتالي  
(مظهر، 2014م، 56) :

##### 1. الرقابة المالية:

وتتضمن فحص الوثائق والمستندات والسجلات المحاسبية وكافة أدلة الإثبات بهدف  
إبداء الرأي حول مدى صحة البيانات المحاسبية الواردة في الحسابات الختامية والتقارير والقوائم  
المالية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان، ومدى مطابقتها وإتفاقها مع الأنظمة والقوانين  
والتشريعات النافذة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وينفذ ديوان الرقابة في فلسطين هذا النوع من الرقابة من خلال قيامه بفحص والتحقق  
من كافة العمليات المالية في كافة مراحلها المختلفة للتأكد من سلامتها وعدم مخالفتها للأنظمة  
والقوانين والمبادئ المحاسبية المقبولة ، والتحقق من سلامة المركز المالي لكافة المؤسسات  
الخاضعة لرقابته بما فيها هيئات الحكم المحلي.

##### 2. رقابة المطابقة والمشروعية :

ويقصد بها قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بالتحقق من مدى إتزام  
الجهات الخاضعة لرقابته بالأنظمة والقوانين النافذة في الدولة ، ويعتبر هذا النوع من الرقابة من

صميم الرقابة الحكومية والمتمثلة في ديوان الرقابة المالية ، حيث يقوم الديوان بالتأكد من مدى إلتزام الجهات الخاضعة له بالنظم والقوانين والتشريعات النافذة ، ومنها على سبيل المثال الإلتزام بالنظام المالي المعتمد ، ونظام توريد المواد ، وغيرها من القوانين والتشريعات .

### 3. رقابة الأداء :

ويقوم هذا النوع على أساس قياس أداء كلاً من أداء الأفراد في المؤسسات الحكومية وأداء الوحدات التنظيمية في الاطار العام لمؤسسات للدولة ، حيث يتم ذلك بإستخدام مجموعة من المعايير والمقاييس لتقييم أداء كلاً من الأفراد والمؤسسات للتأكد من مدى الفاعلية والكفاءة في أداء مهام كلاً منهم وفق أفضل أداء ممكن.

### 4. الرقابة على تكنولوجيا المعلومات :

ويقصد بها التحقق مما إذا كانت البيئة التكنولوجية للجهات الحكومية والمتمثلة في البرامج الحاسوبية وأنظمة المعلومات آمنة وتحقق الكفاية للجهات ولديها القدرة على تلبية كافة الإحتياجات التكنولوجية للجهات ، والوقوف على أوجه القصور فيها وتقديم المقترحات التي من شأنها دعم وتقييم أوجه القصور في تلك النظم.

وحسب (أرينز ، ولوبك ، 2009 م ، 23-24) فقد قسمت الرقابة حسب مجالاتها إلى

ثلاث أنواع رئيسية :

#### 1. مراجعة القوائم المالية:

ويجربى هذا النوع من المراجعة للتأكد من أن القوائم المالية الشاملة تتفق مع معايير محددة ، عادة ما تتمثل هذه المعايير في مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، برغم من أنه يمكن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للأساس النقدي أو وفقاً لأي أساس محاسبي آخر يناسب المنظمة . والقوائم المالية بصفة عامة تشمل قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ، والملاحظات المرفقة بهذه القوائم.

#### 2. المراجعة التشغيلية :

وهي تتمثل في فحص أي إجراءات تشغيلية بالمنظمة بهدف تقييم كلاً من الكفاءة والفعالية. إذ يتم بعد إتمام المراجعة رفع توصيات للإدارة بهدف العمل على تحسين التشغيل. ولتعدد المجالات التي يمكن قياس كفاءة التشغيل فيها فإنه يصعب ويستحيل وضع نموذج محدد للمراجعة التشغيلية أسوة بالمراجعة المالية.

### 3. مراجعة الإلتزام:

وهي تتمثل في تحديد ما إذا كانت المؤسسة قد إلتزمت بإجراءات وقواعد محددة موضوعة من قبل سلطة أعلى ، وتتمثل مراجعة الإلتزام في التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية المحددة بواسطة السلطات الحكومية العليا.

#### 2.2.5 الرقابة من حيث الأثر:

وتقسم الرقابة وفق هذا التصنيف إلى قسمين هما(عبد المعطي ، 2000 ، 287):.

##### 2.2.5.1 الرقابة الوقائية (المانعة):

و تهدف إلى تجنب أو إكتشاف الإنحرافات أو أي أخطاء قبل وقوعها و العمل على منع حدوثها، أو إتخاذ الترتيبات اللازمة و الكفيلة بتخفيف السلبية المترتبة عليها. و بعبارة أخرى، فإن الرقابة الوقائية تركز على جانب المدخلات، التي من شأنها أن تمكن من الحصول على المخرجات الصحيحة ، ولعل ذلك يبرز واضحاً في إعداد موازنة الدولة والموازنات الخاصة بالهيئات المحلية في فلسطين حيث يتم إعدادها ومناقشتها وتدقيقها خلال مراحل متعددة بما يمكن من الوقوف على أوجه القصور المختلفة والعمل على تلافيها أو التخفيف من حدتها حال وقوعها.

##### 2.2.5.2 الرقابة العلاجية:

وهي الرقابة التي تأتي في وقت لاحق للرقابة الوقائية بعد تنفيذ الاعمال وانجازها، وحيث أنه لا يمكن للرقابة الوقائية مهما كان حجمها أن تقف على الوجهة المثالية للأعمال ، خاصة وأن بيئة العمل بيئة تتميز بالتقلبات والمفاجآت والظروف الاستثنائية ويستحيل معها الوقوف على كافة التجاوزات والأخطاء والإنحرافات الممكنة ، يأتي هنا دور الرقابة العلاجية والتي من شأنها أن تقف على تلك الأخطاء والإنحرافات والتي لم تتمكن الرقابة الوقائية من رصدها وتلافيها ، والعمل على علاجها وتصويبها بما يمنع من تفاقمها.

##### 2.2.6 الرقابة حسب وجهة النظر الاقتصادية :

وتقسم الرقابة وفقاً لهذا التصنيف إلى ثلاث أنواع حسب التالي(موفق ، 2015 م، 85):

### 2.2.6.1 الرقابة المستندية:

ويتمثل هذا النوع من الرقابة في الرقابة على المستندات ومعززات العمليات المالية والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة ما هو مثبت بالدفاتر وعدم مخالفته للأنظمة والقوانين والقرارات النافذة .

ويطلق على هذا النوع من الرقابة تسمية الرقابة المحاسبية نظراً لتركيزها على إستخدام الاساليب المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام والتدقيق المحاسبي بشكل خاص ، كما يطلق عليها تسمية الرقابة اللائحية نظراً لتركيزها على القواعد والمبادئ المحاسبية والأنظمة والقوانين واللوائح المعمول بها .

ويتمثل مجال عمل هذا النوع من الرقابة في امكانية تطبيقها قبل تنفيذ عمليات الصرف و أثناء تنفيذ الصرف وبعد اتمام عملية الصرف ، ففي هيئات الحكم المحلي في فلسطين تتولى وزارة الحكم المحلي مسؤولية الرقابة المسبقة ، أما الرقابة المتزامنة فتتم من خلال أقسام الرقابة الداخلية والجهات المشرفة على تنفيذ العمليات المالية كقسم المشتريات في هيئات الحكم المحلي الفلسطينية ، أما الرقابة بعد إتمام عمليات الصرف (اللاحقة ) فتتخذ من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين والذي بدوره ينفذ ذلك نهاية السنة المالية لتلك الهيئات .

وبناءً على ما تقدم يتبين لنا أن هذا النوع من الرقابة يركز على الرقابة على السجلات المحاسبية والعمليات المالية للوحدات الخاضعة للرقابة للتأكد من مدى سلامة هذه التصرفات المالية والسجلات بهدف ضمان دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالسجلات وحماية أصول المؤسسة .

ويتطلب هذا النوع من الرقابة دراسة عناصر النظام المحاسبي المتمثلة في المستندات ونظام القيد والدفاتر والسجلات والقوائم المالية.

### 2.2.6.2 رقابة الأداء :

"يتمثل مفهوم رقابة الأداء في تلك العمليات التي تقيس الأداء الجاري و تقوده إلى أهداف محددة مسبقاً".

و يتطلب هذا النوع من الرقابة وجود أهداف محددة مسبقاً لقياس الأداء الفعلي، وأسلوباً لمقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة سلفاً و استخلاص النتائج التي تسمح بتوجيه الأداء ليتوافق مع الأهداف المخططة والموضوعة من قبل.

ويرتبط كلا من رقابة الأداء والرقابة المستندية ببعضهما إذ لا يمكن تنفيذ رقابة الأداء بمعزل عن تنفيذ الرقابة المستندية والتي تهدف إلى التأكد من صحة وسلامة البيانات

والمستندات ، ويستخدم هذا النوع من الرقابة مجموعة الأدوات مثل القوائم المالية، والتقارير الاحصائية وتقارير الأداء،.....الخ، والتي يفترض أن تكون خضعت للرقابة المستندية، وذلك بهدف متابعة ما تم تنفيذه ومالم ينفذ والتحقق من مدى الإستغلال الأمثل للموارد ومدى تحقق الأهداف المرجوة ، ولعل لرقابة الأداء دور هام وأهمية قصوى في هيئات الحكم المحلي في فلسطين كونها تتلقى أموال عامة وتقوم على تقديم خدمات أساسية للمواطنين والتي من شأن التصدير فيها أن يكون له أثر مباشر على الأمن القومي للدولة .

### 2.2.6.3 الرقابة الشاملة :

إذا ما كانت أهداف الرقابة المستندية و رقابة الأداء تحقق أهدافا جزئية فقط، فإن الرقابة الشاملة تعني أن محتوى هذه الرقابة شامل و تفصيلي، حيث يتم من خلالها تقييم ما إذا كانت أساليب الرقابة المالية المتبعة قد تم تصميمها و تنفيذها على نحو فعال و ما إذا كانت القوائم المالية تعبر حقيقة عن التصرفات المالية الفعلية.(أرينز ، ولوبك،2002 م، 132).

فالرقابة الشاملة تشمل النوعين السابقين الرقابة المستندية و رقابة الأداء وهي تسعى للتحقق من مدى صحة ومصداقية البيانات والعمليات المالية الظاهرة في السجلات والقوائم والتقارير المالية والتحقق من مدى الإلتزام بتنفيذ البرامج المحددة سلفاً.

مما تقدم يتبين لنا تعقد هذا النوع من الرقابة لكونه يتناول جوانب متعددة مترابطة مما يجعل من عملية تتبع النتائج أمر صعب ، خاصة وأن هذا النوع من الرقابة يبحث في تقييم أداء المؤسسات ومدى كفاءة العاملين ومدى فاعلية إستغلال الموارد وتحقيق الأهداف.

### 2.2.7 الرقابة حسب مستوياتها:

أخذت الرقابة ثلاث أشكال مع تطور المفهوم الرقابي في المنظمات و وحدات النشاط الحكومي ، وتأخذ المنظمات والوحدات المتقدمة بالمستويات الثلاث للرقابة بينما تأخذ المنظمات المبتدئة والأقل تطوراً بالمستوى الأول فقط ، فمعيار الأخذ بأي شكل يتوقف على حجم وطبيعة النشاط وتقدم تلك المنظمات وهي (الصحن وآخرون ،2002م،95):

#### 1. الرقابة على عدم ضياع الموارد:

و هو أول مستويات الرقابة حيث يتم التأكد من عدم ضياع الموارد سواء نتيجة للتلف أو السرقة ، أو وجود أصول أو مواد وعمالة غير مستغلة تعتبر مواد ضائعة.

## 2. الرقابة على كفاءة استخدام الموارد:

ويتم في هذا المستوى التأكد من الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وعدم وجود إسراف أو هدر فيها من خلال استخدام مجموعة من المقاييس والمؤشرات والدلالات للتأكد من الإستغلال الأمثل .

## 3. الرقابة على فعالية المخرجات في تحقيق الأهداف:

ويعتبر هذا المستوى أعلى مستوى من مستويات الرقابة والذي يقوم على أساس التحقق من أن الأنشطة والبرامج المطبقة من الجهة هي الأنشطة اللازمة لتحقيق أهدافها، وأن مخرجات أو نواتج هذه الأنشطة والبرامج تتماشى مع الأهداف و أنها تتم بالشكل والقيمة المطلوبة من غير هدر، لبلوغ الهدف.

## 2.2.8 الرقابة من حيث السلطة الممارسة لها :

وهي تقسم إلى عدة أقسام بيانها التالي (موفق ، 2015 م، 80 - 83) :

### 1. الرقابة الإدارية :

وهي ممارسة الرقابة من قبل أجهزة الدولة الإدارية على إختلاف أشكالها ومستوياتها ، سواء كان النظام في الدولة مركزي أو لا مركزي.

### 2. الرقابة القضائية :

وتتمثل في ذلك النوع من الرقابة الذي يمارس بواسطة القضاء على أعمال الدولة والهيئات المحلية ، بحيث يكون مسئولية القضاء في الرقابة على الأعمال المالية للبلديات والعمل على إكتشاف التجاوزات المالية ومحاكمة المسؤولين عنها وإصدار العقوبات اللازمة.

### 3. الرقابة التشريعية :

وهي تلك الرقابة التي تتم بواسطة المجلس التشريعي على الهيئات المحلية ، ويمتلك المجلس التشريعي سلطة الرقابة على أموال الدولة ككل وبشكل مباشر ، وعلى الهيئات المحلية بطريقة غير مباشرة على إعتبار أن تلك الهيئات تخضع لإشراف ورقابة وزارة الحكم المحلي حسب النظام المتبع لدى دولة فلسطين ، حيث تكون هذه الأخيرة مسؤولة أمام السلطة التشريعية ممثلة في المجلس التشريعي والتي تراقب على كافة الهيئات المحلية ومجالس الخدمات والسلطات المتولدة عنها مالياً وإدارياً وفنياً...الخ، ويمارس المجلس التشريعي الرقابة المالية بعدة صور منها :

1. مناقشة وإعتماد موازنة الدولة و وزارة الحكم المحلي والتي من المفترض أن يكون هناك جزء منها مخصص لدعم الهيئات المحلية.

2. إعتقاد وقرار القوانين المنظمة للشؤون المالية للهيئات المحلية.
3. تشكيل لجان متخصصة لبحث وتقصي الحقائق حول موضوعات معينة.
4. استجواب وزير الحكم المحلي أو وكلاء وزارة الحكم المحلي أو رؤساء الهيئات المحلية حول موضوعات محددة.
4. الرقابة الشعبية:

وهي تلك الرقابة التي تمارس على هيئات الحكم المحلي من خلال المجتمع ، وتتنوع أشكال الرقابة الشعبية فمنها ما يمارس بواسطة الأحزاب السياسية على بعضها البعض ، ومنها ما يمارس من خلال المواطنين أنفسهم من خلال إطلاعهم على الموازنات والميزانيات الخاصة بالهيئات المحلية.

كما تلعب الصحافة بشكل عام دوراً حيوياً في مجال الرقابة داخل المجتمع عن طريق إثارتها المواضيع الهامة التي تتعلق بالقضايا التي تخص خدمات المواطنين، بالإضافة إلى التحقيقات الصحفية التي تساهم بشكل كبير في إكتشاف الأخطاء و النهب للمال العام و سوء الإستخدام، وهذا ما يساعد الجهات المسؤولة على اتخاذ الإجراءات المناسبة في الوقت المناسب(عودة ، 2009 م، 50).

#### 2.2.9 الرقابة حسب موضوعها:

فقد قسمت إلى نوعين حسب التالي(الطراونة وعبدالهادي، 2011م، 180-181) :

##### 1. الرقابة الايجابية:

وهي تلك الرقابة التي تهدف إلى التأكد من مدى إلتزام الجهة موضوع الرقابة بالأنظمة والقوانين والتعليمات المعمول بها في تلك الجهة ، والوقوف على الإنحرافات والأخطاء من جهة أخرى بقصد تصحيحها ومنع تكرارها.

##### 2. الرقابة السلبية:

تعمل هذه الرقابة في البحث عن التجاوزات و الأخطاء ، وهي تعمل على معاقبة مرتكبي هذه التجاوزات ، وبمعنى آخر فهي تعمل على تصيّد التجاوزات و الأخطاء . ويلاحظ وجود فرق واضح بين الرقابة الايجابية التي تعنى بتقييم مسار العمل وتصحيحه، وبين الرقابة السلبية التي تركز على إكتشاف الأخطاء والتجاوزات.

## 2.2.10 العوامل التي تسهم في ضعف إجراءات الرقابة في القطاع الحكومي والقطاعات الأخرى وهي:

(رشيدي وآخرون، 2012 م، 330).

1. قلة البرامج التدريبية اللازمة لتأهيل وتطوير قدرات الموارد البشرية في القطاعات الحكومية والذي ينعكس على مستوى الأداء والإنتاجية.
  2. انخفاض دخل العاملين وقلة المكافآت والحوافز يفسح المجال لظاهرة الفساد والتواطؤ مما ينعكس على الأداء .
  3. الأمية المعلوماتية وضعف الاستفادة من التكنولوجيا رغم توفرها في شكل قواعد بيانات متاحة عبر الانترنت ، ويعتبر ذلك أكبر تحديات متطلبات تطوير نظام محاسبي فعال.
  4. ضعف التخطيط الفعال لأداء أعمال الرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط وتصحيح التجاوزات و المخالفات.
  5. عدم الإلتزام بتطبيق التعليمات والتوجيهات الصادرة من السلطة المركزية ، ومخالفة الأنظمة والقوانين والتشريعات.
  6. عدم تحديد الصلاحيات وسلطات التصرف المالية والإدارية بشكل واضح ، وإساءة التصرف بالصلاحيات أو تفويض الصلاحيات لأشخاص ليس لديهم خبرة و وعي مالي متكامل.
  7. غياب الأسس العلمية في إعداد الموازنة التقديرية للاحتياجات المالية الأمر الذي يؤدي إلى سوء إستغلال تلك المخصصات .
  8. ضعف عملية المتابعة من قبل الرقابة الخارجية والداخلية لما يتم إكتشافه من ملاحظات في سجلات وأنشطة الوحدات الخاضعة للرقابة .
  9. عدم بذل العناية المهنية في عملية التدقيق من خلال الإطلاع على كافة العمليات المالية وتقديم أدلة الإثبات اللازمة.
  10. نقص الوعي المالي بشكل عام لدى بعض الموظفين الحكوميين الأمر الذي ينعكس على قراراتهم المالية.
  11. غياب المسائلة وفرض العقوبات الرادعة على المخالفين للأنظمة والقوانين.
- إن وجود هذه العوامل مجتمعة أو بعض منها يؤدي إلى ضعف وقصور في جوانب الرقابة المالية ، ويتوقف حجم الضعف أو القصور على مدى تعشي هذه العوامل في أجهزة الرقابة والأجهزة الحكومية.

## 2.2.11 الأسباب التي تؤدي إلى نفور الأفراد من الوسائل والإجراءات الرقابية :

يوجد عدد من الأسباب التي تؤدي إلى نفور الأشخاص من الوسائل والإجراءات الرقابية وهي (Newman and etal , 1976, 772):

1. **عدم تقبل الشخص لأهداف السلطة:** والتي تمثلها الرقابة وأراء من يعملون تحت أمرتها فإن كان هدف الإدارة هو تخفيض التالف من المواد الأولية قد لا يلقى قبولاً في نفس العامل إعتقاداً منه أن الشركة غنية وقادرة على تحمل الخسارة ، أو أن هذا العمل يتطلب من العامل بذل جهد كبير وقد يكون هذا غير محبباً لنفس العامل .
2. **عدم عقلانية مستويات الانجاز:** نجد أحيانا أن العامل يتفق مع أهداف المشروع ولكنه يرفض الرقابة لإعتقاده أن المقاييس المستخدمة غير معقولة . فإذا كان الهدف هو زيادة الإنتاج فقد لا يرفض العامل هذا الهدف ولكنه يعنقد أن القيمة المعيارية للإنتاج أعلى من طاقته الإنتاجية الممكنة .
3. **عدم الثقة بصحة المقاييس:** أي أن يقوم العامل ببذل جهد كبير في إنجاز عمله ولكنه يحصل على تقدير متوسط من رئيسه فيسأل حينها نفسه ما هي المقاييس المستخدمة في الإدارة مما يجعله يرفض التعاون مع الوسائل الرقابية لعدم ثقته بالمقاييس المستخدمة .
4. **عدم تقبل الحقائق غير السارة:** لأن طبيعة الأفراد يرفضون تقبل النتائج غير المرضية والتي لا تتفق وأهدافه وطموحاته ولهذا فهو دائماً يعمل على مقاومة الرقابة وأهدافها و أساليبها.
5. **الضغط من مصادر غير شرعية:** فالشخص يتقبل الأوامر من رئيسه المباشر ولكنه لا يستسيغها (يتقبلها ) من مدير آخر في المؤسسة.

## 2.2.12 خصائص النظم الرقابية الناجحة:

تمارس المؤسسات العامة أنشطة ومهام عمل تختلف من مؤسسة لأخرى ، وهذا يترتب عليه ضرورة إستخدام إجراءات رقابية تتناسب وطبيعة النشاط الذي تمارسه تلك المؤسسات ، وعلى الرغم من ضرورة التمييز في إجراءات الرقابة المستخدمة على المؤسسات إلا أن هناك خصائص وسمات تكتسب صفة العمومية يجب أن يتمتع بها كل نظام رقابي يهدف إلى تقييم الأداء لتلك المؤسسات ، وحسب (Druker, 2005, 495) فإنه لا بد من توافر الخصائص التالية في النظام الرقابي حتى تتحقق أهداف الرقابة المالية:

1. أن يتناسب نظام الرقابة ويتلائم مع طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وظروف العمل فيها.
2. أن يتميز نظام الرقابة بالسهولة والوضوح والبساطة في الهدف والأسلوب والمعيار وفي نظام التبليغ عن الإنحرافات أو الخلل عند إكتشافه.

3. أن يتمتع نظام الرقابة على الأداء بالمرونة ، وأن تكون الوسائل الرقابية والمعايير المستخدمة قابلة للتطوير والتعديل ، لما تتميز به بيئة العمل من التغيير المستمر والديناميكية .
  4. ممارسة الرقابة في الوقت الملائم للقيام بها ، بشكل يمنع من تعطيل تنفيذ أعمال الجهة الخاضعة للرقابة ، و يسهم في إختصار الوقت والجهد المبذول في العملية الرقابية.
  5. توفير فرق عمل رقابية ذات كفاءة وفعالية ومدربة لإنجاز المهام الرقابية وتقييم الأداء للجهات الخاضعة للرقابة ، وتوفير الحوافز اللازمة لتشجيعها على أداء مهامها بكفاءة.
  6. أن تكون الرقابة الممارسة إيجابيةً تعمل على إكتشاف الأخطاء والإنحرافات وأسباب حدوثها ، وتوفر الحلول اللازمة لتصحيح تلك الأخطاء والإنحرافات وبشكل يسهم في منع تكرارها.
  7. أن يتميز نظام الرقابة بالفعالية الاقتصادية ، بحيث تتناسب التكلفة والوقت والجهد مع النتائج والمنافع المتوقعة من هذا النظام.
  8. السرعة في كشف الإنحرافات: وأضاف(سلامة،2013م،45) أنه لكي يكون نظام الرقابة فعالاً ، فإنه يجب الكشف و التبليغ عن الإنحرافات بسرعة وفي الوقت المناسب، حتى يتمكن من عمل الإجراء التصحيحية المناسبة ، وقبل أن تتحول أثر تلك الإنحرافات خارج نطاق الرقابة.
  9. التكامل: ويقصد بتكامل النظم الرقابية(المطارنة ، 2006م، 206) ضرورة إستيعاب هذه النظم جميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، كما يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها و بين النظم الرقابية المستخدمة في المراجعة التفصيلية الكاملة لكافة العمليات المدونة بالدفاتر والسجلات، مما تطلب ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بما يمكن المراجع الخارجي من الوثوق به والإعتماد عليه عند تحديد حجم العينة المناسب لإجراء عملية المراجعة.
  10. التطور العلمي والتكنولوجي: ويبين(جمعة،2011م، 193) أن أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات تولد بيئة قد تساعد على ارتكاب العديد من المخالفات، وإمكانية سرقة المعلومات أو تغييرها دون ترك أثر، مما يتطلب من النظام الرقابي ضرورة مواكبة التطور التكنولوجي والتعامل معه بكفاءة وفعالية حتى يكون النظام الرقابي ناجح وفعال ، فالنظام الناجح هو الذي يستطيع التكيف مع كافة بيئات العمل بما فيها البيئات التكنولوجية المتطورة.
- وبعد الإنتهاء من الرقابة من حيث مفهومها وأنواعها فإننا سنتناول في الفصل الثالث معايير التدقيق الحكومية الفلسطينية والتعرف على ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين والإدارة العامة للرقابة على وزارة الحكم المحلي والبلديات.

## الفصل الثالث

ديوان الرقابة المالية والإدارية  
والإدارة العامة للرقابة على وزارة  
الحكم المحلي والبلديات

## الفصل الثالث

### ديوان الرقابة المالية والإدارية والإدارة العامة للرقابة على وزارة الحكم المحلي والبلديات

#### 3.1 مقدمة:

مع بداية تشكل السلطة الوطنية الفلسطينية تم انشاء هيئة الرقابة العامة الفلسطينية في العام 1994م والتي تم تغيير اسمها بصدور القانون الأساسي لسنة 2003م إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية ، إيماناً بأهمية دورها في الحفاظ على المال العام من الهدر وسوء الإستخدام ، وقد عهد إلى الديوان مسؤولية الرقابة على كافة سلطات الدولة الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية على حد سواء ، وقد نظم قانون ديوان الرقابة رقم (1) لسنة 2004م الجوانب المختلفة فيما يتعلق بعمل الديوان من حيث تحديد الأهداف والإختصاصات والجهات الخاضعة لرقابته ،...وكافة ما يتعلق به ، ويشتمل ديوان الرقابة على عدد (7) إدارات عامة تقوم كل ادارة بمهام الرقابة على قطاع أو أكثر من قطاعات الدولة ، ومنها الإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات والتي تقوم بأعمال الرقابة على وزارة الحكم المحلي والهيئات المحلية في فلسطين . وسنتناول هذا الفصل من خلال (3) مباحث على النحو التالي :

1. المبحث الأول : معايير التدقيق الحكومية الفلسطينية.
2. المبحث الثاني : ديوان الرقابة المالية والإدارية.
3. المبحث الثالث : الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات .

## المبحث الأول

### معايير التدقيق الحكومية الفلسطينية

#### 3.1.1 تمهيد:

مع وجود الحاجة إلى بيانات وتقارير مالية تمتاز بطابع الثقة والمصادقية في ظل التطور والتقدم الذي يشهده العالم حالياً ، وبما يعزز من النزاهة والشفافية والمسائلة والمحاسبة ومكافحة الفساد جاء إقرار وإعتماد معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية .

وحسب (معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ،2010م) فقد تم إعتداد معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية بموجب القرار رقم (1/لسنة2010م) والذي صدر بتاريخ 2010/10/13م، والتي جاءت منسجمة مع معايير المحاسبة الدولية ، والمعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأربوساي) ، ومعايير التدقيق الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدوليين والخاصة بالتدقيق الحكومي وأخلاقيات المهنة ، مع الأخذ بعين الإعتبار الواقع الفلسطيني والقوانين والأنظمة والتعليمات سارية المفعول في فلسطين .

لقد جاء صدور هذه اللائحة باسم معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ، بموجب أحكام المادة (48) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 م بعد مراعاة الأنظمة والقوانين والتعليمات المطبقة في فلسطين ، وبالتعاون مع شركة التدقيق الدولية (Deloitte) كاستشاري في مجال التدقيق الحكومي.

حيث جاءت هذه المعايير منسجمة مع أفضل الممارسات والتجارب الدولية ، ويعزز الإلتزام والأخذ بها وتطبيقها من الثقة في السياسات المالية الحكومية والبيانات المالية الصادرة عن الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة والمدققة من قبله أو من قبل مدقي الحسابات في القطاع الخاص ، الأمر الذي يعزز من الثقة في مهنة التدقيق في فلسطين من قبل المجتمع المحلي والعربي و الدولي. (معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ،2010م ،1).

وفي هذا المبحث سنتناول معايير الرقابة الحكومية الفلسطينية .

### 3.1.2 معايير التدقيق المعتمدة لدى ديوان الرقابة المالية والإدارية:

حسب (معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية، 2010 م، 5) نص "تبنى ديوان الرقابة المالية والإدارية معايير ومدونة السلوك الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معززة بالمعايير الدولية للتدقيق المعدلة والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في 25 فبراير 2010 م. وتستند هذه المعايير ومدونة السلوك إلى معايير ومدونة الانتوساي، وتعرف هذه المعايير بمعايير التدقيق الحكومي الفلسطيني.

### 3.1.3 معايير التدقيق الحكومية الفلسطينية:

اشتملت لائحة معايير التدقيق الحكومي الفلسطيني على بابين، الباب الأول مدونة السلوك، والباب الثاني معايير التدقيق.

### 3.1.4 مدونة السلوك:

وتشير مدونة السلوك إلى مجموعة المبادئ والقيم والخصائص التي يجب أن يتحلى بها المدققين أثناء مزاولتهم وممارستهم لمهامهم التدقيق، بما يوفر النظرة من قبل الجهات التي تتعامل مع المدققين من المجتمع والعملاء ومستخدمي القوائم المالية وغيرها من الجهات التي تتعامل مع الرقابة وتستفيد من نتائج التدقيق، لوصفهم بالمهنيين، وان عدم تحلى المدققين بهذه المبادئ والقيم يفقد المهنة قيمتها ومصداقيتها أمام الرأي العام والفئات المستخدمة لنتائج أعمال التدقيق.

الوسائل التي تتبعها مهنة التدقيق والمجتمع لتشجيع المراجعين للعمل وفق أعلى مستوى: هناك مجموعة من الوسائل التي تتبعها المهنة لتشجيع المراجعين للعمل وفق أعلى

مستوى من الجودة (أرينز و لوبك، 2009م، 110) وهي:

1. معايير المراجعة المتعارف عليها وتفسيراتها.

2. ميثاق السلوك المهني.

3. متطلبات التعليم المستمر.

4. المسائلة القانونية.

5. قسم منشآت المحاسبة.

6. هيئة سوق المال.

7. فحص النظير.

8. رقابة الجودة.

9. اختبار CPA.

ويتكون ميثاق السلوك المهني الموضوع من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين من عدد من البيانات والعبارات العامة عن السلوكيات المثالية أو قواعد محددة تحدد السلوك غير المقبول، وتتمثل إيجابية هذه العبارات في تأكيدها على الأنشطة الإيجابية التي تشجع على الأداء رفيع المستوى.

### 3.1.5 معايير التدقيق الفلسطينية :

فقد جاءت معايير التدقيق الفلسطينية منسجمة مع معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً إلا أنها أكثر تفصيلاً وعمقاً في التطرق للمعايير التي يجب أن يتم الإلتزام بها من قبل المدققين الفلسطينيين:

وقد صُنفت معايير التدقيق الفلسطينية إلى (3) تصنيفات أسوةً بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ، 2010 م ، 8).

#### 1. المعايير العامة (التأهيل والأداء) :

وتتلخص في (7) معايير : (معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ، 2010 م ، 10-14).

#### 1.1 إستقلالية المؤسسة الرقابية والمدقق.

وتنص على أنه على المدققين أن يكونوا مستقلين في كافة المسائل المتعلقة بالعمل الرقابي ودون أن تكون تواجههم معوقات داخلية أو خارجية من شأنها أن تؤثر على إستقلالية المدقق.

#### 1.2 الكفاءة:

يجب على من يقوم بعملية الرقابة بشكل فردي أو جماعي أن يكون لديهم القدرات والكفاءات الفنية والمهنية التي تمكنهم من أداء عملهم بشكل مهني.

#### 1.3 العناية الملائمة :

وهي تعني اللجوء إلى أحكام سليمة في تحديد مدى التدقيق وإختيار الوسائل والطرق وانتقاء اختبارات وإجراءات التدقيق ، وعند أداء الإختبارات والإجراءات وعند تقييم نتائج التدقيق ورفع التقارير .

#### 1.4 سرية المعلومات :

على المدقق عدم إفشاءه أي معلومات يحصل عليها بأية صورة كانت لأي طرف آخر دون وجود موجب قانوني أو مهني لهذا الإفشاء.

## 1.5 ضمان الجودة :

على ديوان الرقابة أن يؤسس أنظمة وإجراءات من أجل أن :

1. التأكد من أن عمليات ضمان الجودة الداخلية تعمل على نحو فعال وكفؤ.
2. ضمان جودة ونوعية التقارير الرقابية.
3. ضمان إجراء تطويرات وتحسينات في الأداء وتجنب نقاط الضعف.

وعلى الديوان تطبيق برنامج لضمان توافق أعمال التدقيق مع المعايير والسياسات والإجراءات التي وضعها الديوان ، بما يؤدي إلى تعزيز جودة التدقيق والرقابة.

## 1.6 الأحكام المهنية :

ينبغي استخدام الأحكام المهنية من قبل مدقي الديوان في كافة مراحل التدقيق في مرحلة التخطيط ومرحلة تنفيذ التدقيق ومرحلة إعداد التقرير.

## 1.7 معايير عامة أخرى:

أن يكون لدى ديوان الرقابة دليل يشتمل على إجراءات الرقابة (التدقيق) وكيفية جمع الأدلة بما يسمح بتطوير مهام ونوعية التدقيق.

## 2. المعايير الميدانية:

تشكل المعايير الميدانية إطاراً عاماً لكيفية أداء المهام الرقابية وهي تحدد الخطوات التي ينبغي على المدقق أن يتبعها من أجل تحقيق أهداف التدقيق، وهي مرتبطة بالمعايير العامة التي تبين المتطلبات الأساسية لأداء مهام التدقيق ، كما ترتبط بمعايير التدقيق التي تشمل جوانب الاتصال كنتيجة لتطبيق المعايير الميدانية التي تشكل المصدر الأساسي لمحتويات الرأي أو التقرير .

وهي تشتمل على (6) معايير حسب التالي: (معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ، 2010 م، 14-18).

## 2.1 التخطيط :

ان على المدقق أن يقوم بتخطيط العملية الرقابية بحيث يأخذ بعين الاعتبار أداء تحقيق كفاءة وفعالية العملية الرقابية من حيث تحقيق الأهداف المرجوة من التدقيق ، وأن يأخذ المدقق بعين الاعتبار عند إعداد خطة التدقيق الموارد المتاحة له بحيث يحقق الإستخدام الأمثل لها.

## 2.2 المتابعة والإشراف لعملية التدقيق.

يجب أن يتم الإشراف على عملية التدقيق في كافة مراحلها المختلفة ، (التخطيط ، التدقيق ، التقييم ، التقرير) ، ويكون المتابعة والتقييم لعملية التدقيق من خلال عضو متمرس في التدقيق .

## 2.3 دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها.

يجب دراسة وتقييم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة بحيث يمكن تحديد حجم ومجال ومدى الإختبارات الواجب إجرائها.

## 2.4 الإلتزام بالقوانين والأحكام النافذة.

يجب إجراء إختبار للتأكد من مدى إلتزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقوانين والأنظمة والقرارات النافذة بما يسمح بتعقب الأخطاء والمخالفات والممارسات غير القانونية التي قد يكون لها تأثير مادي مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية.

ويعتبر إجراء هذا الإختبار مهم خاصة في إجراء تدقيق البرامج الحكومية ، لأن اتخاذ القرار يحتاج إلى معرفة فيما إذا كان يتم اتباع القوانين والأنظمة وفيما إذا كانت النتائج المرجوة قد تحققت وما هي الأحكام الضرورية إن لم يكن هذا هو الحال.

ويتطلب هذا المعيار أن يكون لدى الأشخاص القائمين على التدقيق الإلمام بالأنظمة والقوانين التي تنطبق على هذه الجهة ، وأن يكون لديهم الأحكام المهنية في تحديد القوانين والتعليمات التي لها أثر مباشر على أهداف التدقيق وذلك لتعدد القوانين التي قد تؤثر على عمليات تدقيق محددة.

## 2.5 الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمعقولة وذات الصلة.

يجب الحصول على أدلة ملائمة وذات صلة لدعم حكم المدقق وإستنتاجاته فيما يتعلق بمهام وبرامج التدقيق. وأن إستنتاجات التدقيق لا بد أن تستند على أدلة.

وأن يكون لدى المدقق فهم سليم للتقنيات المستخدمة في جمع الأدلة (الأنواع المختلفة للأدلة) مثل الملاحظة والاستفسار والتوثيق والفحص الفعلي والمصادقات وإعادة الجمع والإجراءات التحليلية وإعادة التشغيل.

يجب أخذ نوعية الأدلة بعين الإعتبار عند إختيار المنهجيات والإجراءات ، كأن تكون الأدلة كافية ومترابطة ومعقولة.

## 2.6 تحليل البيانات المالية.

والتحليل هو استخدام المقارنات والعلاقات (بين الأرقام الظاهرة في الموازنات التقديرية المعتمدة لسنة ما والأرقام الفعلية في بيانات الحسابات الختامية " بيان الإيرادات والمصروفات ، وبيان الأرصدة المدينة والدائنة للبلديات " لعدة سنوات ، حيث عادة يتم استخدام آخر سنتين لإجراء المقارنات وتحليل العلاقات بين المقدر والفعلي ، في مؤسسات الحكم المحلي البلديات). ويقوم مدققي الديوان بإجراء تحليل البيانات المالية للهيئات المحلية الفلسطينية والوقوف على الجوانب المختلفة للبيانات المالية بما يؤدي إلى تكوين صورة عامة مبدئية عن أداء الهيئة المحلية الفلسطينية قبل البدء بإجراء عملية التدقيق وجمع الأدلة حول البيانات المالية ، ويتم إدراجه في مطلع التقرير مباشرة قبل إدراج الملاحظات حول التجاوزات للقوانين والأنظمة والتشريعات النافذة فيما يتعلق بالبيانات المالية المدرجة في الحسابات الختامية للهيئات المحلية الفلسطينية (بيان الإيرادات والمصروفات وبيان الأرصدة المدينة والدائنة للهيئات المحلية) ، والملاحظات حول الجوانب المختلفة لأعمال الإدارة المحلية (الرقابة الإدارية ،الرقابة التشغيلية) ، وتوصيات الديوان بخصوص النتائج والملاحظات التي توصل إليها.

### 3. معايير رفع التقارير الرقابية : (معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية ، 2010 م ، 18).

#### 3.1 صيغة الآراء والتقارير الرقابية ومحتواها.

- ان على المدقق في نهاية كل عملية تدقيق أن يقوم بإعداد تقرير يبين فيه نتائج التدقيق في نموذج مناسب. ويجب أن يتم عرض محتوى التقرير بشكل يسهل من عملية فهمه واستيعابه. وأن ما يرد في التقرير من ملاحظات وتجاوزات لا بد أن تكون مدعمة بالأدلة المترابطة والمستقلة والموضوعية والعادلة والبناءة.
- ويسلم المدققون أنواعاً مختلفةً من التقارير إلى السلطتين التنفيذية والتشريعية ، حيث تبدأ عملية رفع تقرير التدقيق بتسليم مسودة تقرير فحص إلى رئيس الإدارة أو الدائرة التي تم تدقيقها مع طلب تسليم الردود والايضاحات/ التعليقات على الملاحظات الناتجة عن التدقيق، ويتم إخضاع الملاحظات للمعالجة ، ويتم بعدها إصدار التقرير الذي يسلمه ديوان الرقابة إلى السلطة التشريعية اعتماداً على صدق وترابط الردود/ والايضاحات المستلمة ، وعلى الأهمية المادية في تقرير التدقيق.

## إجراءات التدقيق:

- **التقرير الأولي:** حيث يقوم المدققون الميدانيون بوضع نتائج التدقيق ، ومناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة ، وتوضع بعدها مسودة تقرير أولي بناءً على تلك النتائج ، ويتم مراجعة هذه المسودة وتسليمها إلى الجهة الخاضعة للرقابة لإبداء التعليقات.
- **مسودة التقرير النهائي:** بعد إستكمال أعمال التدقيق الميدانية يقوم فريق الرقابة بوضع مسودة تقرير تدقيق نهائي مع تضمين الردود التي تم تسلمها من الإدارة الخاضعة للرقابة ، بعد ذلك يقوم مدير التدقيق بمراجعة المسودة وإصدارها إلى الهيئة المعنية ، وعلى الهيئة أو الجهة الرد خلال فترة تتراوح من 7 إلى 15 يوم لمزيد من التعليقات، وتتضمن مسودة التقرير كافة الردود المستلمة خلال هذه الفترة إذا برزت تعليقات إضافية .

## المبحث الثاني ديوان الرقابة المالية والإدارية

### 3.2.1 تمهيد:

يعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية بمثابة الجهاز الأعلى للرقابة لدولة فلسطين، كما يمثل جهاز التدقيق الخارجي للدولة ، ونظراً لأهمية الدور الذي يلعبه ديوان الرقابة في المحافظة على المال العام من السرقة وسوء الإستخدام ، والتأكد من حسن إستغلال السلطة.

فاننا سنتناول في هذا المبحث ديوان الرقابة المالية والإدارية فيما يلي:

3.2.2 نشأت ديوان الرقابة المالية والإدارية.

3.2.3 إستقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية.

3.2.4 أهداف ديوان الرقابة.

3.2.5 إختصاصات ديوان الرقابة.

3.2.6 أنواع الرقابة التي يؤديها الديوان.

3.2.7 الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

3.2.8 علاقة الديوان بالسلطات العامة في الدولة (السلطة التنفيذية ، التشريعية).

### 3.2.2 نشأة ديوان الرقابة المالية والإدارية:

الاطار القانوني (أبودية ، 2006م ، 27-28):

أنشئت هيئة الرقابة العامة بموجب القرار الرئاسي رقم (22) لسنة 1994م الصادر بتاريخ 1994/09/30م ، كمؤسسة متخصصة عهد اليها مهمة الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الحكومية وغير الحكومية لغرض مراقبة صرف الأموال العامة وكيفية إستغلالها ، بالإضافة إلى الرقابة على نشاط الإدارة العامة . ثم تلاه صدور قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995م ، الذي حدد طبيعة وإختصاصات الهيئة وصلحايتها.

وبصدور القانون الأساسي المعدل لسنة 2003م أصبحت المادة (96) من القانون الأساس الدستوري الذي تستند اليه هيئة الرقابة العامة ، حيث نصت " ينشأ بقانون ديوان للرقابة المالية والإدارية على أجهزة السلطة كافة ، بما في ذلك مراقبة تحصيل الإيرادات العامة والانفاق منها في حدود الموازنة ، ويقدم الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي تقريراً سنوياً أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته ، ويعين رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية بقرار من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية وبمصادقة المجلس التشريعي الفلسطيني" . وبناءً على صدور قانون ديوان الرقابة المالي والإدارية رقم (15) لسنة 2004م بتاريخ 2004/04/14م ونشره في الجريدة الرسمية للدولة (الوقائع الفلسطينية ) بتاريخ 2004/12/17م ، تم الغاء قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995م والقرار الرئاسي رقم (22) لسنة 1994م بشأن انشاء هيئة الرقابة العامة . حيث أنشئ بموجب نص المادة (2) من هذا القانون " ديوان الرقابة المالية والإدارية " الذي يتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها ، وله موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية.

ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية بمثابة الجهاز الأعلى للرقابة لدولة فلسطين . كما يمثل جهاز التدقيق الخارجي للدولة.

### 3.2.3 إستقلالية جهاز الرقابة المالية والإدارية:

نظراً لأهمية الإستقلالية في مجال مهنة التدقيق ، إذ يتوقف قبول تقرير التدقيق وإيلاءه المصدقية والثقة والإعتماد عليه من قبل مستخدمي القوائم المالية على مدى إستقلالية جهة التدقيق أو المدقق من عدمها ، فكلما تمتعت الجهة القائمة بعملية التدقيق أو المدقق بدرجة عالية من الإستقلالية في الجوهر والمظهر كلما زاد الإعتماد والأخذ بتقارير التدقيق والعكس صحيح في هذا المجال ، وذلك نجد أن الجهات المهنية المختلفة في هذا المجال تحدثت كثيراً

حول الإستقلالية وما يعزز ذلك أن المعيار الثاني من معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً نص " يجب أن يتوافر في المراجع خلال كافة مراحل العمل حياد في الاتجاه الذهني " ، وتطرت معايير التدقيق الفلسطينية لهذا الجانب ضمن مدونة السلوك في البند الثالث حول الإستقلالية والموضوعية والحياد حيث عرفت أنها " تشير إلى أن على مدقي الديوان التصرف بطريقة تعزز من إستقلاليتهم عن الجهات الخاضعة لرقابتهم ، .....الخ) ، ولهذا لم يغفل المشرع الفلسطيني عن هذا الجانب عند إعداد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية لما له من أثر ايجابي على نتيجة أعمال الديوان وتعزيز الثقة بمخرجات الديوان من التقارير الرقابية ، فقد مُنح الديوان إستقلالية من خلال المشرع كما يظهر في المادة (2) من قانون ديوان الرقابة رقم (1) لسنة 2004م ، حيث نصت " ينشأ بمقتضى أحكام هذا القانون ديوان عام يسمى (ديوان الرقابة المالية والإدارية) يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويتمتع بالأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها". ، وحتى يعزز المشرع من قوة المدقق والتي تمنحه المزيد من القوة أثناء ممارسة مهام التدقيق ، فقد منحه الحصانة عن كافة ما يقوم به من أعمال ، حيث نصت المادة (11) من (قانون ديوان الرقابة ، 2004م، 6) " وفقاً لأحكام هذا القانون يتمتع رئيس الديوان ونائبه والمدير وموظفو الديوان بالحصانة عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامهم".

#### 3.2.4 أهداف الديوان:

حددت المادة (23) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م هدف الديوان (قانون ديوان الرقابة ، 2004م، 7) حيث نصت " يهدف الديوان إلى ضمان سلامة العمل والإستقرار المالي والاداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الانحراف المالي والاداري كافة بما فيها حالات إستغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع احكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة وفي حدودها وأنه يمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة " .

كما نصت المادة (3) من القانون ذاته ، المقصود بالرقابة هي الإجراءات والأعمال الرقابية التي تستهدف (قانون ديوان الرقابة ، 2004م، 2):

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

2. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء ، وحسن إستخدام السلطة والكشف عن أوجه الانحراف أينما وجد.

3. مدى إنسجام 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".

### 3.2.5 إختصاصات الديوان:

نصت المادة (23) بخصوص إختصاص الديوان من القانون أن للديوان في سبيل تحقيق أهدافه القيام بما يلي وفقاً لأحكام القانون ومنها (قانون ديوان الرقابة، 2004م، 7):

1. إقتراح اللوائح والأنظمة والسياسات الخاصة بعمل الديوان ورفعها للمجلس التشريعي لإقرارها.
2. التحقق من قيام وحدات ودوائر وأقسام 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.
3. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها .

### 3.2.6 أنواع الرقابة (التدقيق) التي يؤديها الديوان:

يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بنوعين من التدقيق (معايير التدقيق الحكومي الفلسطيني ، 2010 م ، 10 ) :

1. التدقيق المالي : ويتضمن تدقيق البيانات المالية والتدقيق المرتبط بالتمويل والتدقيق النظامي.
2. تدقيق الأداء : ويتمحور حول جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية والملاءمة.

### 3.2.7 الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية :

حددت المادة (31) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية أن تكون الجهات الخاضعة لرقابته ومنها التالية(قانون ديوان الرقابة، 2004م، 11) :

1. رئاسة السلطة الوطنية والمؤسسات التابعة لها.
2. رئيس وأعضاء مجلس الوزراء ومن في حكمهم.
3. المجلس التشريعي بما في ذلك هيئاته وادارته.
4. وزارات وأجهزة السلطة الوطنية .

5. الهيئات المحلية ومن في حكمها.

### 3.2.8 علاقة ديوان الرقابة بالسلطات العامة في الدولة (السلطة التنفيذية ، السلطة التشريعية ، السلطة القضائية):

يشير قانون ديوان الرقابة إلى وجود نوعين من العلاقة بين الديوان والسلطات العامة في

الدولة :

#### 1. علاقة رقابة وتدقيق:

حيث تخضع كلاً من السلطتين التنفيذية والتشريعية وكافة المؤسسات والادارات والجهات التابعة لها إلى رقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية حسب ما نصت عليه المادة (31) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في البنود (1 ، 2 ، 3 ، 5) وغيرها من البنود. (قانون ديوان الرقابة، 2004م، 11)

#### 2. علاقة مسائلة ومتابعة :

يعتبر ديوان الرقابة مسؤولاً عن أداء أعماله أمام كلاً من السلطتين حيث نصت المادة (7) من قانون ديوان الرقابة " يكون الديوان مسؤولاً أمام رئيس السلطة الوطنية وأمام المجلس التشريعي ، ويتولى المهام والصلاحيات المناطة به وفقاً لأحكام القانون".

كما يقوم الديوان برفع نتائج أعماله (تقارير الأداء) إلى كلا السلطتين بموجب أحكام المادة (8) من قانون الديوان حيث نصت " 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 اليه من أي منهم ، وينشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية ". (قانون ديوان الرقابة ، 2004م، 3).

#### دائرة التوجيه والرقابة في وزارة الحكم المحلي:

يقوم الديوان برفع نسخة عن التقرير النهائي لصالح وزارة الحكم المحلي بصفتها المسؤول والمشرف على أداء الهيئات المحلية ، والتي تتولى مسؤولية متابعة النتائج والتوصيات الواردة في التقرير الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية مع الهيئات المحلية الخاضعة للرقابة ، وتلتزم وزارة الحكم المحلي بالرد على تقرير الديوان حول أداء الهيئات المحلية خلال المدة القانونية بعد القيام بعملية مسائلة الهيئة المحلية التي تم تنفيذ الرقابة عليها وصدر تقرير حول نتائج أعمالها.

## المجلس التشريعي الفلسطيني:

يقوم الديوان برفع نسخة عن التقرير النهائي للمجلس التشريعي الفلسطيني بصفته الممثل عن الشعب والمراقب الأعلى على أداء الهيئات المحلية وكافة مؤسسات الدولة والتزاماً بقانون الديوان، ويتولى المجلس من خلال لجنة الداخلية والأمن والحكم المحلي مسؤولية متابعة النتائج والتوصيات الواردة في التقرير الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية مع كلاً من وزارة الحكم المحلي والهيئات المحلية الخاضعة للرقابة ، ويطلب من المجلس التشريعي الرد على تقرير الديوان بعد القيام بعملية المسائلة اللازمة للهيئات المحلية و وزارة الحكم المحلي.

## المبحث الثالث

### الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات

#### 3.3.1 تمهيد:

الإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات هي أحد الإدارات العامة ال(6) التي تقوم بمهام التدقيق في القطاع الحكومي ، وتعتبر الإدارة بمثابة أحد أهم الإدارات العاملة كونها تقوم بأعمال التدقيق المالي والإداري على قطاع واسع من مؤسسات الدولة ممثلة بوزارة الحكم المحلي والبلديات والمؤسسات التابعة لها، ويقوم الديوان بالرقابة على الهيئات المحلية الفلسطينية بموجب قانون الديوان رقم (15) لسنة 2004م وبمساعدة قانون الهيئات المحلية رقم (1) لسنة 1997م ونظام مجالس الخدمات المشترك المعدل رقم (1) لسنة 2003 م.

#### 3.3.2 أهداف الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات.

تنبثق أهداف الإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات من الأهداف العامة التي أنشئ الديوان من أجلها لذلك فهي تسعى من خلال القيام بأعمال التدقيق تحقيق أهداف الديوان ، بالإضافة لذلك تسعى الإدارة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتلخص في (خطة العمل الرقابي المقدمة للإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي، 2016 م، 2) :

1. التأكد من إنسجام التشريعات الصادرة عن الهيئات المحلية مع الأنظمة والقوانين المعمول بها.
2. توفير الأنظمة واللوائح اللازمة لعمل الهيئات المحلية.
3. تقييم أداء الهيئات المحلية والتحقق من إستخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفعالية.
4. تنمية الهيئات المحلية والحث على تطوير البنى التحتية ، والتخطيط العمراني والاقليمي ورفع قدرات القوى البشرية.
5. ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف عن الإنحرافات والتثبت من مدى مطابقة التصرفات مع التشريعات.
6. التأكد من تنفيذ الهيئات المحلية لخدماتها المختلفة ضمن المستوى المطلوب ومساعدتها للوصول لذلك.
7. بيان أوجه النقص و القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المتعلقة بالنواحي المالية والإدارية وإقتراح وسائل علاجها وتطويرها.

### 3.3.3 مسؤوليات ومهام الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات.

يمكن تلخيص مهام الإدارة في النقاط التالية ( معايير التدقيق الفلسطيني ، 2010 م ،

(4):

1. إعداد خطط وبرامج التدقيق السنوية .
2. إجراء عمليات التدقيق بناء على الخطط والبرامج المصادق عليها.
3. دمج الملاحظات الرقابية في التقرير السنوي.
4. المشاركة في إجراءات لجنة المحاسبة العامة للمجلس التشريعي الفلسطيني حسب الحاجة.
5. متابعة قرارات لجنة المحاسبة العامة.

بالإضافة لذلك فإن هناك مجموعة من المهام التفصيلية (خطة العمل الرقابي المقدمة للإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي ، 2016 م ، 2) :

1. فحص وتحليل ومراقبة الموازنات والميزانيات.
2. فحص وتحليل السجلات المالية ومدى كفايتها وفحص وتدقيق العمليات المالية ومدى مطابقتها مع القوانين.
3. تقييم نظام الرقابة الداخلية.
4. التأكد من صحة الإجراءات الإدارية المتخذة ومطابقتها للأنظمة واللوائح.
5. عمل رقابة فنية على مشاريع ومؤسسات الحكم المحلي.

### 3.3.4 الجهات الخاضعة لرقابة الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات.

البيان التالي يظهر الجهات الخاضعة لرقابة الإدارة العامة للحكم المحلي والبلديات

(قانون ديوان الرقابة ، 2004م ، 11):

1. وزارة الحكم المحلي .
  2. البلديات
  3. مجالس الخدمات المشتركة .
- البيان التالي يوضح بلديات قطاع غزة وتوزيعاتها حسب المحافظات الخمس وتصنيفاتها وعدد سكان كلاً منها ومساحة النفوذ.

جدول (3.1): يوضح بلديات قطاع غزة وتوزيعاتها حسب المحافظات الخمس وتصنيفاتها وعدد سكان كلأ منها ومساحة النفوذ

مساحة النفوذ دونم	عدد السكان نسمة	التصنيف	البلدية	المحافظة	مسلسل
11,670	47,038	ب	بيت حانون	الشمال	1
14,373	73,631	ب	بيت لاهيا		2
17,897	197,798	أ	جباليا		3
800	3,923	د	أم النصر		4
55,000	728,663	أ	غزة	غزة	5
4,634	4,010	د	الزهراء		6
3260	8,406	ج	المغراقة		7
6527	3,795	د	وادي غزة		8
5,300	46,968	ب	الدرنج	الوسطى	9
9,755	87,724	ب	النصيرات		10
3,055	29,284	ب	المغازي		11
7,010	18,472	ب	الزوايدة		12
4,160	2,491	د	المصدر		13
3,980	6,145	د	وادي السلقا		14
15,300	91,585	أ	دير البلح		15
53,803	262,120	أ	خانيونس	خانيونس	16
11,777	18,537	ب	القرارة		17
5,170	43,693	ب	بني سهيلا		18
7,028	27,192	ب	عبسان الكبيرة		19
3,328	7,126	ج	عبسان الجديدة		20
2,527	12,377	ج	خزاعة		21
7,082	7,194	ج	الفخاري		22
30,500	223,239	أ	رفح	رفح	23
4,694	8,495	ج	النصر		24
6,354	14,453	ج	الشوكة		25
69,016		-	مناطق اقليمية		
	<b>1,974,359</b>				

المصدر: (تقرير ديوان الرقابة عن المشاريع في بلديات محافظات جنوب فلسطين، 2016 ، ص1):

### 3.3.5 أنواع الموازنات في الهيئات المحلية.

يوجد نوعان من الموازنات في الهيئات المحلية (خطة العمل الرقابي المقدمة للإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي ، 2016 م ، 3) :

#### 1. الموازنة العادية:

وتأخذ طابع الإستمرارية على مدار العام وتتكون من جانبين الإيرادات والمصروفات .

#### 2. الموازنة التطويرية:

وتعد للمشاريع التطويرية المنوي إقامتها خلال السنة المالية سواءً تمت بتمويل ذاتي أو

من خلال منح محلية أو دولية .

# الفصل الرابع المنهجية والإجراءات

## الفصل الرابع المنهجية والإجراءات

### 4.1 مقدمة:

تهدف الدراسة إلى تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في المحافظات الجنوبية-فلسطين؛ ولأجل تحقيق ذلك قام الباحث بمجموعة من الإجراءات الميدانية، ويتضمن الفصل الرابع عرض مفصل لأهم هذه الإجراءات؛ حيث يهتم بعرض منهج الدراسة، ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، وأداة الدراسة، وطريقة تصحيح البيانات، والأساليب والمعالجات الإحصائية المستخدمة.

### 4.2 منهج الدراسة.

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي؛ كونه أنسب المناهج لطبيعة الدراسة الحالية، كما أنه مظلة واسعة للبحوث والدراسات الإنسانية، ويُعرف المنهج الوصفي التحليلي بأنه عبارة عن طريقة من طرق التحليل والتفسير بشكل علمي للظواهر بطرق منظمة للوصول إلى حلول للمشكلة المراد علاجها، ولا يقتصر المنهج الوصفي على الوصف بل يتعدى ذلك بكثير فهو مظلة واسعة للبحوث والدراسات الإنسانية، يقوم على أساس وصف ظاهرة معينة ومحاولة تفسيرها وجمع البيانات وتصنيفها وتنظيمها والتعبير عنها كما وكيفاً وصولاً لتعميمات وعلاقات وتفسير الظواهر.

وذلك من خلال وصف الظاهرة موضوع الدراسة (تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية-فلسطين) وتحليل بياناتها، وبيان العلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها، والآثار التي تحدثها، حيث لم يقف المنهج الوصفي التحليلي عند جمع المعلومات لوصف الظاهرة وإنما يتعدى ذلك إلى توضيح العلاقة ومقدارها وإستنتاج الأسباب الكامنة وراء سلوك معين.

كما واعتمد الباحث على مصدرين من مصادر جمع البيانات، وهي مصادر ثانوية تمثلت بمجموعة من الكتب والمراجع والرسائل العلمية، والمجلات والدوريات والمواقع الإلكترونية ذات العلاقة، ومصادر أولية كانت عبارة عن استبانة الدراسة.

### 4.3 مجتمع الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة الحالي من المفتشين العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية والبالغ عددهم (35) مفتش مالي وإداري ، وجميع الموظفين في الإدارات والأقسام المالية والرقابة الداخلية في بلديات قطاع غزة والبالغ عددهم (100) موزعين على (25) بلدية، حيث تم تطبيق أداة الدراسة عليه.

### 4.4 عينة الدراسة.

قام الباحث بإختيار عينة من مجتمع الدراسة الأصلي بلغ عددها (100) موظف ، حيث وزعت (30) إستبانة على العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية إستجاب منهم (27) ، كما وزعت (70) إستبانة على العاملين بالأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية والمدراء العاملين في مؤسسات الحكم المحلي إستجاب منهم (64)، حيث بلغ عدد الإستبانات المستردة (91) استبانة بنسبة إسترداد بلغت (91%) من جملة الإستبانات الموزعة.

### 4.5 أداة الدراسة.

قام الباحث بمراجعة الأدبيات السابقة، وبعض البحوث المتعلقة ذات العلاقة بالرقابة المالية، ودورها في الرقابة المالية والإدارية، وتم مشورة مجموعة من ذوي الإختصاص، وفي ضوء ذلك تم تحديد مجالات الإستبانة، وصياغة عباراتها، ثم عُرضت على مجموعة من المحكمين لكسب الصدق الظاهري، وكانت الإستبانة في صورتها النهائية على النحو التالي:

**البيانات العامة:** وتضمنت المؤهل العلمي، والتخصص، والعمل الحالي، وسنوات العمل الحالية والخبرة، ومكان العمل.

**المحور الأول:** تقييم الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، وكان عبارة عن (19) فقرة تتوزع إلى المجالات التالية:

- أولاً: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية التي أنشئ من أجلها لضبط الأداء المالي في البلديات (4 فقرات).
- ثانياً: الإجراءات الرقابية (4 فقرات).
- ثالثاً: جدوى الاعمال الرقابية (3 فقرات).
- رابعاً: محتوى تقارير الرقابة (4 فقرات).
- خامساً: أداء مفتشي ديوان الرقابة (4 فقرات).

**المحور الثاني:** متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية (4 فقرات).

**المحور الثالث:** الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية (9 فقرات).

**المحور الرابع:** المعوقات التي تواجه العمل الرقابي (10 فقرات).

ولقد تأكد الباحث من صدق الإستبانة، وثبات نتائجها من خلال مجموعة من الإجراءات الميدانية؛ حيث جرى التأكد من الصدق والثبات من خلال عينة إستطلاعية بلغت (40) مفردة، تم إدراجهم في عينة الدراسة الفعلية لاحقاً نظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة، وعدم تغيير أي فقرة من فقرات الاستبانة، وذلك على النحو الآتي:

#### **4.6 صدق الاستبانة:**

الصدق بمفهومه العام يعني أن تقيس الأداة الظاهرة التي وضعت لأجل قياسها، وأن تكون الأبعاد قادرة على قياس الدرجة الكلية، وأن تكون الفقرات قادرة على قياس الأبعاد، والدرجة الكلية للظاهرة، واتباع الباحث مجموعة من الإجراءات للتأكد من صدق الاستبانة، واستخدمت الطرق التالية في قياس صدق الإستبانة:

#### **أ- صدق المحتوى :**

يقصد به صدق محتوى الاستبانة وشكلها، ومدى ملاءمة المحتوى وشموله للموضوع قيد الدراسة، ويقصد بصدق المحتوى أن تكون الأداة قادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه، وأن تشمل كافة عناصر الدرجة الكلية للظاهرة المراد قياسها (القواسمة وآخرون، 2015م، ص 223)؛ وتم هذا الأمر من خلال إطلاع الباحث على مجموعة من الدراسات والبحوث ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة، وتناول كافة أبعادها المدروسة، والإطلاع على عدد من المقاييس لدى عينات مشابهة، والاستفادة منها في صياغة الاستبانة الحالية، ومن ثم وضع تعريف إصطلاحي، وتعريف إجرائي لكل متغير وأبعاده، وذلك لتسهيل مهمة بناء أو إختيار الاستبانة وأبعاده.

وبناءً على ذلك قام الباحث بوضع تعريفات مناسبة لمتغيرات الدراسة، وتعريفات لكل بعد من الأبعاد التي تم إختيارها، وقام بالإطلاع على عدد من الأدوات والاستبانات السابقة، ومن ثم قام الباحث بصياغة عبارات الإستبانة ومحاورها، بما يتفق مع طبيعة البيئة الفلسطينية، والمؤسسات محل الدراسة.

## ب- الصدق الظاهري:

عُرِضَت الاستبانة في صورتها الأولية على مجموعة من المختصين بمجال الإدارة والمحاسبة، والعلوم المالية، والاحصاء، وقام الباحث بإعادة صياغة بعض الفقرات، وحذف وإضافة البعض الآخر بناء على توصيات ومقترحات لجنة التحكيم. والجدير بالذكر أن الباحث استرشد بآراء (7) محكمين من أساتذة الجامعات الفلسطينية، والملحق رقم (2) يعرض قائمة بأسماء السادة المحكمين.

## ج- صدق الاتساق الداخلي:

يُعد من أهم أنواع الصدق، ويقاس صدق وثبات وتجانس الأداة، ويعبر عن العلاقة بين الفقرات والأبعاد، والفقرات والدرجة الكلية للمقياس، وذلك من خلال إحتساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الأداة، والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه الفقرة، وفيما يلي عرض لنتائج صدق الاتساق الداخلي:

جدول (4.1): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين جميع فقرات وأبعاد المحور الأول والدرجة الكلية لفقراته

م.	العبارات والأبعاد	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
1	يقوم الديوان بمتابعة النشاط المالي في البلدية وحسن استخدام المال العام فيما خصص له.	**0.829	0.000
2	يقوم الديوان بتقييم كفاءة الأداء وحسن استخدام السلطة، والكشف عن الإنحرافات ومعالجتها أينما وجدت.	**0.847	0.000
3	يتابع الديوان الأنشطة المالية والإدارية لدى البلدية وأنها تنفذ طبقاً للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.	**0.747	0.000
4	يحرص الديوان على تعزيز مبدأ الشفافية والنزاهة والمصادقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية في البلدية.	**0.715	0.000
	<b>أولاً: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية التي أنشئ من أجلها لضبط الأداء المالي في البلدية والمتمثلة في:</b>	<b>**0.856</b>	<b>0.000</b>
1	يحدد ديوان الرقابة أهداف واضحة للعمليات المطلوب إنجازها عند إجراء العملية الرقابية في البلدية	**0.673	0.000
2	يقوم ديوان الرقابة بالزيارات والمهام الرقابية بشكل دائم ومنتظم.	**0.887	0.000
3	يقوم ديوان الرقابة بتنفيذ العملية الرقابية في أوقات مناسبة تؤدي إلى تقليل الوقوع في الإنحرافات.	**0.877	0.000

م.	العبارات والأبعاد	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
4	إجراءات ديوان الرقابة لا تعيق سير الأعمال في البلدية.	**0.522	0.001
<b>ثانياً: الإجراءات الرقابية</b>			
1	تسهم الرقابة في رفع كفاءة الأداء في البلدية.	**0.827	0.000
2	تسهم رقابة الديوان في المحافظة على سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والقرارات والممارسات النافذة في البلدية.	**0.842	0.000
3	تتم معالجة المخالفات والإنحرافات المكتشفة واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها بسرعة وفور إكتشافها في البلدية.	**0.764	0.000
<b>ثالثاً: جدوى الاعمال الرقابية</b>			
1	المحتوى الفني للتقرير الرقابي والمعلومات الواردة فيه تعتبر ذات جدوى في تصحيح وضبط الإنحرافات والأخطاء ووضع الحلول اللازمة لعدم تكرارها.	**0.588	0.000
2	تؤخذ توصيات ديوان الرقابة بشكل جدي وتلقى اهتماماً كبيراً من قبل المسؤولين في البلدية.	**0.651	0.000
3	يتسم التقرير الرقابي بدقة الملاحظات وسلامة العرض والتبويب وسهولة فهم الملاحظات الواردة فيه.	**0.591	0.000
4	يتم عرض ومناقشة تقارير الرقابة مع المواطنين والشخصيات الاعتبارية ومؤسسات المجتمع المحلي وصولاً إلى تحقيق الشفافية في الأداء للبلدية.	**0.788	0.000
<b>رابعاً: محتوى تقارير الرقابة</b>			
1	يتمتع مفتشي الديوان بالشخصية المطلوبة والخلق العالي اللازمة للقيام بمهام الرقابة.	**0.885	0.000
2	يتمتع مفتشي الديوان بمعرفة واسعة في مجال الاعمال المحاسبية اللازمة للقيام بمهامهم.	**0.936	0.000
3	تتسم العلاقات بين مفتشي الديوان والعاملين في البلدية بالتعاون وروح التسامح.	**0.865	0.000
4	لدى مفتشي الديوان الامام الكامل والكافي بالقوانين والأنظمة والقرارات والتشريعات التي تنظم الجوانب المختلفة لأداء البلدية وخاصة الجانب المالي.	**0.797	0.000
<b>خامساً: أداء مفتشي ديوان الرقابة</b>			
		**0.574	0.000

\*\* الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.393

\* الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.304

يتضح من الجدول رقم (4.1) أن جميع قيم الاحتمال (Sig.) كانت أقل من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يدل على أن فقرات المحور الأول تتمتع بصدق إتساق داخلي، كذلك نلاحظ بأن أبعاد المحور الأول منتمية ودالة إحصائياً. وبناءً على ذلك فإن فقرات وأبعاد المحور الأول منتمية وقادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه.

جدول (4.2): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية لفقراته

م.	العبارات	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
1	يقوم ديوان الرقابة بمتابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مع البلدية.	**0.873	0.000
2	الإجراءات التي يقوم بها الديوان في متابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مناسبة وتعزز من تنفيذها.	**0.909	0.000
3	يعتبر ديوان الرقابة عدم الأخذ بالملاحظات والتوصيات ونتائج التقارير مخالفة يتم إدراجها والتنبيه لها في تقارير الديوان اللاحقة.	**0.868	0.000
4	تعتبر المتابعة التي يجريها ديوان الرقابة مع البلدية بعد كتابة التقرير كافية لتنفيذ ملاحظاته.	**0.849	0.000

\*\* الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.393

\* الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.304

يتضح من الجدول رقم (4.2) أن جميع قيم الاحتمال (Sig.) كانت أقل من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يدل على أن فقرات المحور الثاني تتمتع بصدق إتساق داخلي. وبناءً على ذلك فإن فقرات المحور الثاني منتمية وقادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه.

جدول (4.3): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية لفقراته

م.	العبارات	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
1	مكانة ديوان الرقابة بين البلديات تدعم استقلاليته في تنفيذ أعماله الرقابية ودون معوقات.	**0.755	0.000
2	يتمتع مفتشي ديوان الرقابة بالإستقلالية والحيادية أثناء تأديتهم لأعمالهم الرقابية في البلدية ودون معوقات.	**0.507	0.001
3	يتمتع مفتشي ديوان الرقابة بالمهارات الفنية والادراكية اللازمة للقيام بالعملية الرقابية في البلدية.	**0.722	0.000
4	يحافظ ديوان الرقابة على سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال العملية الرقابية.	**0.679	0.000

م.	العبارات	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
5	خطة الرقابة المنفذة من قبل الديوان تحقق جودة العملية الرقابية والكفاءة والفعالية و المناسبة للعملية الرقابية.	**0.710	0.000
6	يأخذ ديوان الرقابة بعين الاعتبار مستوى الثقة بالرقابة الداخلية عند تحديد مدى التدقيق ومجاله.	**0.543	0.000
7	يأخذ الديوان بعين الاعتبار مدى إلتزام البلدية بالقوانين والتشريعات النافذة وأثرها على البيانات المالية.	**0.786	0.000
8	يعزز الديوان كافة النتائج والتوصيات التي توصل إليها بالأدلة الكافية والملائمة والموثوق بها التي تدعم استنتاجاته وتوصياته.	**0.585	0.000
9	يقوم ديوان الرقابة بتحليل البيانات المالية وذلك لإبداء الرأي حول تلك البيانات ومدى امتثالها لمعايير المحاسبة المقبولة.	**0.663	0.000

\*\* الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.393

\* الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.304

يتضح من الجدول رقم (4.3) أن جميع قيم الاحتمال (Sig.) كانت أقل من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يدل على أن فقرات المحور الثالث تتمتع بصدق إتساق داخلي. وبناءً على ذلك فإن فقرات المحور الثالث منتمية وقادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه.

**جدول (4.4): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية لفقراته**

م.	العبارات	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
1	يتعرض مفتشو ديوان الرقابة لضغوط وقيود من أطراف خارجية أثناء تأديتهم لأعمالهم في البلدية.	*0.389	0.013
2	البلدية لا تستطيع حجب أي معلومات عن ديوان الرقابة حتى لو أدى الأمر إلى محاسبة المسؤولين عنها دون أي معوقات.	**0.480	0.002
3	يقوم ديوان الرقابة بطرح وكتابة كافة المخالفات والإنحرافات التي لاحظها خلال العملية الرقابية دون معوقات وبشكل مطلق.	**0.575	0.000
4	لدى مفتشي الديوان الخبرة الكافية التي تؤهلهم للقيام بالأعمال الرقابية على أكمل وجه.	**0.579	0.000
5	يعتمد مفتشي الديوان على الحاسوب في الرجوع إلى القوانين والأنظمة والتعليمات السابقة لتسهيل عملهم	**0.780	0.000
6	يستخدم الديوان الوسائل الحديثة في تدعيم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها.	**0.846	0.000

م.م	العبارات	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
7	يقوم ديوان الرقابة بتحديد الوقت الذي تجري فيها عملية الرقابة في البلدية بدون أي معوقات.	**0.539	0.000
8	يقوم الديوان بعمليات الرقابة على البلدية للتقليل من وقوع الإنحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.	**0.793	0.000
9	ينفذ ديوان الرقابة الرقابة المتزامنة على البلدية للتقليل من وقوع الإنحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.	**0.706	0.000
10	ينفذ ديوان الرقابة، الرقابة الفجائية على البلدية إذا دعت الحاجة لذلك دون أي معوقات أو صعوبات.	**0.769	0.000

\*\*ر الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.393

\*ر الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.304

يتضح من الجدول رقم (4.4) أن جميع قيم الاحتمال (Sig.) كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على أن فقرات المحور الرابع تتمتع بصدق إتساق داخلي. وبناءً على ذلك فإن فقرات المحور الرابع منتمية وقادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه.

#### د- الصدق البنائي:

يقصد بالصدق البنائي هو أن تكون الأبعاد قادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه، ويتم هذا الأمر من خلال احتساب معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الإستبانة والدرجة الكلية لفقراتها، والجدول التالي يوضح النتائج:

جدول (4.5): يوضح معاملات الارتباط وقيم الاحتمال بين محاور الاستبانة والدرجة الكلية لفقراتها

م.م	المحاور	معامل الارتباط	قيمة (Sig.) الاحتمالية
1	المحور الأول: تقييم الدور (الأداء) الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية	**0.965	0.000
2	المحور الثاني: متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية	**0.758	0.000
3	المحور الثالث: الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية	**0.886	0.000
4	المحور الرابع: المعوقات التي تواجه العمل الرقابي	**0.872	0.000

\*\*ر الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.01) = 0.393

\*ر الجدولية عند درجة حرية (40 - 2) وعند مستوى دلالة (0.05) = 0.304

يتضح من الجدول رقم (4.5) أن جميع قيم الاحتمال (Sig.) كانت أقل من مستوى الدلالة (0.01)، وهذا يدل على أن محاور الإستبانة تتمتع بصدق بنائي جيد. وبناءً على ذلك فإن محاور الإستبانة منتمية وقادرة على قياس ما وضعت لأجل قياسه.

#### 4.7 ثبات الاستبانة:

يقصد بالثبات دقة المقياس أو اتساقه حيث يعتبر المقياس ثابتاً إذا حصل نفس الفرد على نفس الدرجة أو درجة قريبة منها في نفس القياس أو مجموعة الفقرات المتكافئة عند تطبيقه أكثر من مرة، ويقصد بالثبات الإستقرار وعدم تغير النتائج بشكل جوهري لو أعيد تطبيق الأداة عدة مرات تحت نفس الظروف والشروط المواتية، وللتحقق من ثبات الأداة اعتمد الباحث على عدة طرق وهي كالتالي:

#### أ- الثبات بطريقة معاملات ألفا كرونباخ:

تقوم هذه الطريقة على أساس احتساب معامل ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الاستبانة وللدرجة الكلية لمحاورها، والجدول التالي يبين النتائج:

جدول (4.6): يوضح معاملات ألفا كرونباخ ومعاملات الصدق لأبعاد ومحاور الاستبانة والدرجة الكلية لفقراته

م.	المحاور والأبعاد	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
1	أولاً: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية	4	0.793	0.891
2	ثانياً: الإجراءات الرقابية	4	0.748	0.865
3	ثالثاً: جدوى الاعمال الرقابية	3	0.730	0.854
4	رابعاً: محتوى تقارير الرقابة	4	0.651	0.807
5	خامساً: أداء مفتشي ديوان الرقابة	4	0.891	0.944
	المحور الأول تقييم الدور (الأداء) الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية	19	0.893	0.945
	المحور الثاني متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية	4	0.897	0.947
	المحور الثالث الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية	9	0.828	0.910
	المحور الرابع المعوقات التي تواجه العمل الرقابي	10	0.806	0.898
	جميع فقرات الاستبانة	42	0.948	0.974

\* معامل الصدق يساوي الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ

يتضح من الجدول السابق رقم (4.6) أن جميع معاملات ألفا كرونباخ كانت أكبر من (0.6)، وكانت محصورة ما بين (0.651 إلى 0.897)، وكانت قيمة معامل ألفا كرونباخ

لجميع فقرات الاستبانة (0.948)، كذلك يتضح أن معاملات الصدق كانت مرتفعة أيضاً، حيث تراوحت لأبعاد ومحاور الاستبانة ما بين (0.807 إلى 0.947)، وبلغ معامل الصدق لجميع فقرات الاستبانة (0.974).

#### ب- طريقة التجزئة النصفية:

تقوم هذه الطريقة على أساس تقسيم الإستبانة ومحاورها وأبعادها إلى فقرات فردية الرتب، فقرات زوجية الرتب، واحتساب معامل الارتباط بينهما، ومن ثم استخدام معادلة سبيرمان براون لتصحيح الارتباط (Spearman- Brown Coefficient) وذلك حسب المعادلة:  $\frac{2R}{R+1}$  في حال تساوي طرفي الارتباط، أو معادلة جتمان في حال عدم تساوي طرفي الارتباط وذلك حسب المعادلة:  $2 \left( \frac{E_1^2 + E_2^2}{E} - 1 \right)$ ، النتائج كما في الجدول رقم (4.7):

جدول (4.7) معاملات الارتباط بين الفقرات فردية الرتب والفقرات زوجية الرتب لكل بعد من أبعاد الاستبانة والدرجة الكلية لمحاورها

م.	المحاور والأبعاد	الفقرات	معامل الارتباط	التصحيح (Sig.)	قيمة
1	أولاً: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية	4	0.570	0.726	0.00
2	ثانياً: الإجراءات الرقابية	4	0.713	0.832	0.00
3	ثالثاً: جدوى الاعمال الرقابية	3	0.433	0.563	0.00
4	رابعاً: محتوى تقارير الرقابة	4	0.573	0.729	0.00
5	خامساً: أداء مفتشي ديوان الرقابة	4	0.835	0.910	0.00
0.00	المحور الأول تقييم الدور (الأداء) الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية	19	0.627	0.757	0.00
0.00	المحور الثاني متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية	4	0.771	0.871	0.00
0.00	المحور الثالث الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية	9	0.660	0.794	0.00
0.00	المحور الرابع المعوقات التي تواجه العمل الرقابي	10	0.607	0.756	0.00
0.00	جميع فقرات الاستبانة	42	0.909	0.952	0.00

يتضح من الجدول السابق رقم (4.7) يتبين أن معاملات الارتباط دالة إحصائياً وقوية، وتراوحت ما بين (0.433 إلى 0.835)، وبعد التصحيح (0.563 إلى 0.910)، وكان الارتباط للدرجة الكلية لفقرات الاستبانة (0.909)، وبعد التصحيح بلغ (0.952).

## 4.8 التصحيح والترميز .

كانت الأداة الأساسية عبارة عن إستبانة، تتكون من (42) فقرة وتتضمن أربعة محاور رئيسية، وكانت الاستبانة مصممة وفقاً لتدرج (ليكارت الخماسي)، وتم إستخدام برنامج رزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية ( Statistical Package for Social Science IBM ) (SPSS) (Version 22.0) في تفرغ البيانات وإدخالها للحاسب الآلي، وفقاً للنموذج التالي:

جدول (4.8): طريقة إدخال البيانات وترميزها

منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً	درجة الموافقة
1	2	3	4	5	الترميز للحاسب الآلي
1 -1.8	1.8-2.6	2.6-3.4	3.4-4.2	4.2-5.0	الفترة
Less than 36%	36% - 52%	52% - 68%	68% - 84%	More than 84%	الوزن النسبي المقابل

# الفصل الخامس

## تحليل البيانات واختبار

### الفرضيات

## الفصل الخامس

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

#### 5.1 تمهيد:

يهتم الفصل الخامس بعرض النتائج من خلال تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وذلك بالإستعانة بأنسب الإختبارات الاحصائية، ولتحديد أنسب الإختبارات قام الباحث بالتعرف إلى طبيعة البيانات التي قام بجمعها.

#### 5.2 اختبار التوزيع الطبيعي (Normal Test).

استخدم الباحث اختبار كولمجروف - سمرنوف (-1-Sample Kolmogorov-Smirnov) للكشف عن طبيعة منحنى البيانات، والعينة تبلغ نحو (91) موظف وموظفة في ديوان الرقابة المالية والإدارية، والعاملين بالأقسام المالية في مؤسسات الحكم المحلي، وكانت النتائج كما هو مبين بالجدول التالي رقم (5.1):

جدول (5.1): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

البيان	عدد الفقرات	قيمة (Z)	قيمة (Sig.)
المحور الأول تقييم الدور (الأداء) الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية	19	1.40	0.107
المحور الثاني متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية	4	1.007	0.263
المحور الثالث الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية	9	0.920	0.366
المحور الرابع المعوقات التي تواجه العمل الرقابي	10	0.964	0.311

الجدول السابق رقم (5.1) يوضح أن قيم (Sig.) كانت أكبر من مستوى الدلالة (0.05)، وعليه فإن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً، ويجب استخدام اختبارات معلمية.

#### 5.3 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة:

توضح الجداول التالية وصفاً إحصائياً لعينة الدراسة حسب بعض المتغيرات: المؤهل العلمي، والتخصص، وطبيعة العمل، وسنوات العمل، ومكان العمل:

جدول (5.2) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
87.90	80	بكالوريوس
12.10	11	ماجستير
0	0	دكتوراه
<b>100.0</b>	<b>91</b>	<b>الإجمالي</b>

يوضح الجدول رقم (5.2) أن معظم أفراد العينة من حملة درجة البكالوريوس بنسبة بلغت (87.90%)، وكانت نسبة الماجستير (12.10%) فقط.

جدول (5.3) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

النسبة المئوية	التكرار	البيان
87.90	80	محاسبة
3.30	3	علوم مالية ومصرفية
4.40	4	إدارة أعمال
4.40	4	أخرى (اقتصاد، هندسة، ونظم)
<b>100.0</b>	<b>91</b>	<b>الإجمالي</b>

يوضح الجدول رقم (5.3) أن معظم أفراد العينة من المحاسبين بنسبة بلغت (87.90%)، وكانت نسبة حملة شهادة العلوم المالية والمصرفية (3.30%)، بينما كان (4.4%) من العينة إدارة أعمال، و(4.40%) من تخصصات أخرى مثل الهندسة، والاقتصاد، ونظم المعلومات الإدارية، ويرى الباحث بأن العمل في الأقسام المالية هو من إختصاص المحاسبة بالدرجة الأولى لذا تهتم المجالس المحلية وديوان الرقابة بتوظيف المحاسبين لشغل هذه الوظائف.

جدول (5.4) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل

النسبة المئوية	التكرار	البيان
11.00	10	مدير عام
26.40	24	مدير دائرة
26.00	24	رئيس قسم
17.60	16	مدقق/ مفتش
18.70	17	محاسب
<b>100.0</b>	<b>91</b>	<b>الإجمالي</b>

يوضح الجدول رقم (5.4) أن أفراد العينة يتوزعون ما بين مدير عام (11%)، ومدراء دوائر مالية وإدارية (26.40%)، ورؤساء أقسام (26.40%)، ومدققين (17.60%)، ومحاسبين (18.70%). وهذه المسميات تعكس طبيعة العمل في الهيئات المحلية أو ديوان الرقابة عليها.

جدول (5.5) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات العمل (الخبرة)

النسبة المئوية	التكرار	البيان	
12.10	11	1 - 5 سنوات	سنوات العمل
24.20	22	6 - 10 سنوات	
19.80	18	11 - 15 سنة	
44.00	40	أكثر من 15 سنة	
<b>100.0</b>	<b>91</b>	<b>الإجمالي</b>	

يوضح الجدول رقم (5.5) أن عينة الدراسة تتفاوت من حيث الخبرة، لكن معظم أفراد العينة من ذوي الخبرات المرتفعة حيث كان (44%) من العينة لديهم خبرة تتجاوز (15 سنة)، وكان (12.10%) من ذوي الخبرة (1 - 5 سنوات)، و(24.20%) من ذوي الخبرات (6 - 10 سنوات)، وأن (19.80%) لديهم خبرة تتراوح ما بين (11 - 15 سنة).

جدول (5.6) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب متغير مكان العمل

النسبة المئوية	التكرار	البيان	
29.70	27	ديوان الرقابة	
26.40	24	تصنيف أ	مؤسسات حكم محلي
34.10	31	تصنيف ب	
8.80	8	تصنيف ج	
1.10	1	تصنيف د	
<b>70.30</b>	<b>64</b>	<b>المجموع</b>	
<b>100.0</b>	<b>91</b>	<b>الإجمالي</b>	

يوضح الجدول رقم (5.6) أن معظم عينة الدراسة تنقسم إلى (29.70%) من ديوان الرقابة المالية والإدارية و(70.30%) من مؤسسات الحكم المحلي (البلديات).

## 5.4 اختبار الفرضيات.

تحليل نتائج الفرضية الأولى ومناقشتها:

تنص الفرضية الأولى على يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره الرقابي في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في قطاع غزة.

للتحقق من صحة الفرضية الأولى استخدم الباحث اختبار (One Sample T test) اختبار (ت) للعينة الواحدة لأبعاد وفقرات المحور الأول، والجدول رقم (5.7) يوضح نتائج أبعاد المحور:

جدول (5.7) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينة الواحدة لأبعاد المحور الأول

م.	الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	أولاً: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية	4.050	0.6338	81.00	2	15.8	0.000
2	ثانياً: الإجراءات الرقابية	3.8242	0.5707	76.48	4	13.8	0.000
3	ثالثاً: جدوى الأعمال الرقابية	3.8681	0.6683	77.36	3	12.4	0.000
4	رابعاً: محتوى تقارير الرقابة	3.6071	0.6260	72.14	5	9.25	0.000
5	خامساً: أداء مفتشي ديوان الرقابة	4.1703	0.6454	83.41	1	17.3	0.000
	المحور الأول تقييم الدور (الأداء) الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية	3.9057	0.622	78.12		17.3	0.000

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

ويتضح من الجدول أن مستوى الدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية والإدارية مرتفعاً وبلغ ما نسبته (78.12%)، ويتضح أن بعد أداء مفتشي ديوان الرقابة جاء بالرتبة الأولى وبوزن نسبي بلغ (83.41%)، يليه بعد مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية بوزن نسبي بلغ (81%)، يليه بعد جدوى الأعمال الرقابية بوزن نسبي بلغ (77.36%)، ثم بعد الإجراءات الرقابية بوزن نسبي بلغ (76.48%)، وجاء بعد محتوى تقارير الرقابة بالرتبة الأخيرة وبوزن نسبي (72.14%).

ويتضح من الجدول السابق أن قيم الاحتمال (Sig.) كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي لم يصل لدرجة الحياد، ويتضح أن قيم الاختبار (ت) كانت أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، أو

(0.05). وكانت قيمة الإختبار موجبة، وبناءً على ذلك يجب قبول الفرضية القائلة: يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره الرقابي في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في قطاع غزة.

ويرى الباحث بأن البلديات في قطاع غزة تواجه تحديات كبيرة ومتنوعة أهمها ما يتعلق بالجانب المالي، وهي بحاجة لضبط أدائها المالي والإداري لذا يسعى ديوان الرقابة المالية والإدارية لضبط هذا الأداء، خاصة وأن المجالس المحلية والهيئات والبلديات تعتمد في تمويلها على الجباية من المواطنين، وهذا يجعلها بمحط مسائلة ورقابة لتنظيم عملها، وترشيد موازنتها وأنشطتها وخططها. وللتوضيح أكثر قام الباحث بتحليل فقرات كل بعد من أبعاد دور الرقابة المالية:

جدول (5.8) الاحصاء الوصفي واختبارات للعينة الواحدة لفقرات البعد الأول

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	يقوم الديوان بمتابعة النشاط المالي في البلدية وحسن استخدام المال العام فيما خصص له.	4.121	0.786	82.42	1	13.6	0.000
2	يقوم الديوان بتقييم كفاءة الأداء وحسن استخدام السلطة، والكشف عن الإنحرافات ومعالجتها أينما وجدت.	3.912	0.864	78.24	4	10.1	0.000
3	يتابع الديوان الأنشطة المالية والإدارية لدى البلدية وأنها تنفذ طبقاً للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.	4.09	0.746	81.80	2	14.0	0.000
4	يحرص الديوان على تعزيز مبدأ الشفافية والنزاهة والمصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية في البلدية.	4.07	0.712	81.40	3	14.3	0.000
	<b>أولاً: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية</b>	<b>4.050</b>	<b>0.6338</b>	<b>81.00</b>		<b>15.8</b>	<b>0.000</b>

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول رقم (5.8) أن جميع قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3) لكافة الفقرات، وكانت الفقرة ذات الرتبة الأولى رقم (1)، وتنص على

يقوم الديوان بمتابعة النشاط المالي في البلدية وحسن استخدام المال العام فيما خصص له)، بوزن نسبي بلغ (82.42%)، وهي نسبة مرتفعة، وكانت الفقرة ذات الرتبة الأخيرة رقم (2)، ونصها (يقوم الديوان بتقييم كفاءة الأداء وحسن استخدام السلطة، والكشف عن الانحرافات ومعالجتها أينما وجدت)، بوزن نسبي مرتفع بلغ (78.24%). ويرى الباحث أن ديوان الرقابة المالية والإدارية لديه آليات وسياسات للكشف عن الانحرافات، والتعرف على حسن استخدام المال العام، والبرامج التي تنفذها البلديات بغرض تحسين أوضاعها المالية خاصة وأنها تواجه ضائقة مالية.

جدول (5.9) الاحصاء الوصفي واختبارات للعينة الواحدة ل فقرات البعد الثاني

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	يحدد ديوان الرقابة أهداف واضحة للعمليات المطلوب انجازها عند إجراء العملية الرقابية في البلدية	3.945	0.656	78.90	2	13.7	0.000
2	يقوم ديوان الرقابة بالزيارات والمهام الرقابية بشكل دائم ومنتظم.	3.66	0.885	73.20	3	7.11	0.000
3	يقوم ديوان الرقابة بتنفيذ العملية الرقابية في أوقات مناسبة تؤدي إلى تقليل الوقوع في الانحرافات.	3.484	0.874	69.68	4	5.28	0.000
4	إجراءات ديوان الرقابة لا تعيق سير الأعمال في البلدية.	4.209	0.675	84.18	1	17.1	0.000
	<b>ثانياً: الإجراءات الرقابية</b>	<b>3.8242</b>	<b>0.5707</b>	<b>76.48</b>		<b>13.8</b>	<b>0.000</b>

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\*ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول رقم (5.9) أن جميع قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3). وحظيت الفقرة رقم (4) على الرتبة الأولى وتتص على (إجراءات ديوان الرقابة لا تعيق سير الأعمال في البلدية)، بوزن نسبي بلغ (84.18%)، وكانت الفقرة رقم (3) ذات الرتبة الأخيرة ونصها (يقوم ديوان الرقابة بتنفيذ العملية الرقابية في أوقات مناسبة تؤدي إلى تقليل الوقوع في الانحرافات)، بوزن نسبي بلغ (69.68%).

ويرى الباحث بأن ديوان الرقابة يقوم بعمليات محددة ، ويحدد أهدافاً واضحة لمساعدة البلدية في القيام ببرامجها وأنشطتها، ولا يحد أو يعيق أعمالها، إنما يقدم المساندة اللازمة لتنفيذ البرامج والأنشطة والخطط بشكل فعال.

جدول (5.10) الاحصاء الوصفي واختبارات للعينات الواحدة لفقرات البعد الثالث

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	تسهم الرقابة في رفع كفاءة الأداء في البلدية.	4.044	0.788	80.88	2	12.6	0.000
2	تسهم رقابة الديوان في المحافظة على سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والقرارات والممارسات النافذة في البلدية.	4.154	0.713	83.08	1	15.4	0.000
3	تتم معالجة المخالفات والانحرافات المكتشفة واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها بسرعة وفور إكتشافها في البلدية.	3.407	0.931	68.14	3	4.2	0.000
	<b>ثالثاً: جدوى الاعمال الرقابية</b>	<b>3.8681</b>	<b>0.6683</b>	<b>77.36</b>		<b>12.4</b>	<b>0.000</b>

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول رقم (5.10) أن جميع قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3).

ويوضح الجدول أن الديوان يقوم بإجراءات تتمتع بفعالية في ضبط الأداء، وكانت أكثر الإجراءات الرقابية جدوى الفقرة رقم (2)، ونصها (تسهم رقابة الديوان في المحافظة على سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والقرارات والممارسات النافذة في البلدية)، بوزن نسبي بلغ (83.08%)، فيما كانت الفقرة رقم (3) بالرتبة الأخيرة، ونصها (تتم معالجة المخالفات والانحرافات المكتشفة واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها بسرعة وفور إكتشافها في البلدية)، بوزن نسبي بلغ (68.14%). وهي نسبة أدنى من المستوى المطلوب، ولعل هذا التراجع يعود لضعف الإمكانيات اللازمة ، وعلى ديوان الرقابة المالية والإدارية أن يقوم بتحديد واتخاذ الإجراءات اللازمة بالسرعة والدقة اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات فور إكتشافها.

جدول (5.11) الاحصاء الوصفي واختبارات للعينة الواحدة لفقرات البعد الرابع

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	المحتوى الفني للتقرير الرقابي والمعلومات الواردة فيه تعتبر ذات جدوى في تصحيح وضبط الإنحرافات والأخطاء ووضع الحلول اللازمة لعدم تكرارها.	4.033	0.674	80.66	1	14.6	0.000
2	تؤخذ توصيات ديوان الرقابة بشكل جدي وتلقى اهتماماً كبيراً من قبل المسؤولين في البلدية.	3.813	0.977	76.26	3	7.94	0.000
3	يتسم التقرير الرقابي بدقة الملاحظات وسلامة العرض والتبويب وسهولة فهم الملاحظات الواردة فيه.	4.011	0.767	80.22	2	12.6	0.000
4	يتم عرض ومناقشة تقارير الرقابة مع المواطنين والشخصيات الاعتبارية ومؤسسات المجتمع المحلي وصولاً إلى تحقيق الشفافية في الأداء للبلدية.	2.571	1.16	51.42	4	-3.5	0.001
	رابعاً: محتوى تقارير الرقابة	3.6071	0.6260	72.14		9.25	0.000

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول رقم (5.11) أن جميع قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة لكافة الفقرات، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3)، عدا الفقرة رقم (4).

وكانت الفقرة رقم (1) ذات الرتبة الأولى، وتتص على (المحتوى الفني للتقرير الرقابي والمعلومات الواردة فيه تعتبر ذات جدوى في تصحيح وضبط الإنحرافات والأخطاء ووضع الحلول اللازمة لعدم تكرارها)، بوزن نسبي بلغ (80.66%)، فيما كانت الفقرة رقم (4) ذات الرتبة الأخيرة وتتص على (يتم عرض ومناقشة تقارير الرقابة مع المواطنين والشخصيات الاعتبارية ومؤسسات المجتمع المحلي وصولاً إلى تحقيق الشفافية في الأداء للبلدية)، بوزن نسبي بلغ (51.42%). ويرى الباحث بأن ديوان الرقابة المالية والإدارية يسعى لتحقيق الشفافية لكنه لا يتمكن من ذلك لأن الشفافية يجب أن تكون ثقافة لدى كافة المؤسسات، كذلك فإنه

يصعب القيام بكافة هذه المهام خاصة فيما يتعلق بمناقشتها مع مؤسسات المجتمع المدني، ولقد طرح الباحث تساؤلات حول ذلك للقائمين على ديوان الرقابة المالية والإدارية فوجد أنه يتم الإستعانة بمركز أمان فقط ، ولا يتم الرجوع لبعض المؤسسات الإجتماعية ومؤسسات المجتمع المدني.

جدول (5.12) الاحصاء الوصفي واختبارات للعينة الواحدة لفقرات البعد الخامس

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	يتمتع مفتشي الديوان بالشخصية المطلوبة والخلق العالي اللازمة للقيام بمهام الرقابة.	4.264	0.786	85.28	1	15.3	0.000
2	يتمتع مفتشي الديوان بمعرفة واسعة في مجال الاعمال المحاسبية اللازمة للقيام بمهامهم.	4.187	0.714	83.74	2	15.8	0.000
3	تتسم العلاقات بين مفتشي الديوان والعاملين في البلدية بالتعاون وروح التسامح.	4.110	0.781	82.20	4	13.6	0.000
4	لدى مفتشي الديوان الالمام الكامل والكافي بالقوانين والأنظمة والقرارات والتشريعات التي تنظم الجوانب المختلفة لأداء البلدية وخاصة الجانب المالي.	4.121	0.681	82.42	3	15.7	0.000
	<b>خامساً: أداء مفتشي ديوان الرقابة</b>	<b>4.1703</b>	<b>0.6454</b>	<b>83.41</b>	<b>1</b>	<b>17.3</b>	<b>0.000</b>

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\*ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول رقم (5.12) أن جميع قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة لكافة الفقرات، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3)، وكانت الفقرة رقم (1) حظيت على الرتبة الاولى ونصها (يتمتع مفتشي الديوان بالشخصية المطلوبة والخلق العالي اللازمة للقيام بمهام الرقابة)، بوزن نسبي بلغ (85.28%)، فيما كانت الفقرة ذات الرتبة الأخيرة رقم (3)، ونصها (تتسم العلاقات بين مفتشي الديوان والعاملين في البلدية بالتعاون وروح التسامح)، بوزن نسبي بلغ (82.20%)، وجميعها نسب مرتفعة تؤكد على أن مفتشي ديوان الرقابة المالية و الإدارية يقومون بأدوارهم في مجالات ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي، ولديهم علاقات إيجابية مع البلديات

والقائمين عليها، وأن المفتشين لديهم إمام كامل بمتطلبات ومعايير الرقابة والقرارات والتشريعات ذات العلاقة. ولعل ذلك يرجع إلى طبيعة الدور الذي يقوم به المفتشين، وطبيعة التدريب والتأهيل الذي يتم للمفتشين، وطريقة إختيارهم في ديوان الرقابة المالية والإدارية.

تحليل نتائج الفرضية الثانية ومناقشتها:

تنص الفرضية الثانية على: يتابع ديوان الرقابة المالية والإدارية تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية.

للتحقق من صحة الفرضية الثانية استخدم الباحث اختبار (One Sample T test) اختبار (ت) للعينة الواحدة لفقرات المحور الثاني، والجدول رقم (5.13) يوضح نتائج الفرضية:

جدول (5.13) الاحصاء الوصفي واختبارات للعينة الواحدة لفقرات المحور الثاني

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	يقوم ديوان الرقابة بمتابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مع البلدية.	3.736	0.867	74.72	2	8.1	0.000
2	الإجراءات التي يقوم بها الديوان في متابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مناسبة وتعزز من تنفيذها.	3.626	0.877	72.52	3	6.81	0.000
3	يعتبر ديوان الرقابة عدم الأخذ بالملاحظات والتوصيات ونتائج التقارير مخالفة يتم إدراجها والتنبيه لها في تقارير الديوان اللاحقة.	3.769	0.896	75.38	1	8.20	0.000
4	تعتبر المتابعة التي يجريها ديوان الرقابة مع البلدية بعد كتابة التقرير كافية لتنفيذ ملاحظاته.	3.418	1.012	68.36	4	3.94	0.000
	<b>المحور الثاني: متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية</b>	<b>3.637</b>	<b>0.794</b>	<b>72.74</b>		<b>7.7</b>	<b>0.000</b>

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

وكان مستوى متابعة ديوان الرقابة المالية والإدارية لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية على مؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في قطاع غزة بوزن نسبي بلغ (72.74%)، وهي نسبة مرتفعة، وكانت الفقرة رقم (3) ذات الرتبة الأولى، وتتص على (يعتبر ديوان الرقابة

عدم الأخذ بالملاحظات والتوصيات ونتائج التقارير مخالفة يتم إدراجها والتبنيه لها في تقارير الديوان اللاحقة)، بوزن نسبي بلغ (75.38%)، وكانت الفقرة ذات الرتبة الثانية رقم (1)، ونصها (يقوم ديوان الرقابة بمتابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مع البلدية)، بوزن نسبي بلغ (74.72%)، بينما جاءت الفقرة رقم (2) بالرتبة الثالثة ونصها (الإجراءات التي يقوم بها الديوان في متابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مناسبة وتعزز من تنفيذها)، بوزن نسبي بلغ (72.52%)، وكانت الفقرة رقم (4) بالرتبة الأخيرة ونصها (تعتبر المتابعة التي يجريها ديوان الرقابة مع البلدية بعد كتابة التقرير كافية لتنفيذ ملاحظاته)، بوزن نسبي بلغ (68.36%).

ويتضح من الجدول رقم (5.13) أن جميع قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة لكافة الفقرات، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3)، وبناءً على ذلك يجب قبول الفرضية القائلة: يتابع ديوان الرقابة المالية والإدارية تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية.

ويرى الباحث أن اتصاف الديوان بالموضوعية في نتائج التقارير والتوصيات الصادرة يرجع إلى الدقة لدى المدققين والمفتشين، وبالتالي فإن تنفيذها يصب في صالح البلديات والمجالس المحلية، ومتابعته لهذه النتائج والتوصيات غالباً ما تكون من أجل الحفاظ على قدرات وإمكانيات البلدية، ويعزز مكانتها وقدرتها على تنفيذ أنشطتها وبرامجها بالدقة والمستوى المطلوب، والمرغوب بالنسبة للديوان والمرغوب بالنسبة للمجتمع الفلسطيني بما يحقق الرفاهية ويحقق الأهداف المرجوه.

## تحليل نتائج الفرضية الثالثة ومناقشتها:

تنص الفرضية الثالثة على: يلتزم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية.

للتحقق من صحة الفرضية الثالث استخدم الباحث اختبار (One Sample T test) اختبار (ت) للعينة الواحدة لفقرات المحور الثالث، والجدول رقم (5.14) يوضح نتائج الفرضية:

جدول (5.14) الاحصاء الوصفي واختبار ت للعينة الواحدة لفقرات المحور الثالث

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	مكانة ديوان الرقابة بين البلديات تدعم استقلاليته في تنفيذ أعماله الرقابية ودون معوقات.	3.934	0.827	78.68	6	10.7	0.000
2	يتمتع مفتشي ديوان الرقابة بالإستقلالية والحيادية أثناء تأديتهم لأعمالهم الرقابية في البلدية ودون معوقات.	4.209	0.823	84.18	2	14.0	0.000
3	يتمتع مفتشي ديوان الرقابة بالمهارات الفنية والادراكية اللازمة للقيام بالعملية الرقابية في البلدية.	4.198	0.636	83.96	3	17.9	0.000
4	يحافظ ديوان الرقابة على سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال العملية الرقابية.	4.341	0.670	86.82	1	19.1	0.000
5	خطة الرقابة المنفذة من قبل الديوان تحقق جودة العملية الرقابية والكفاءة والفعالية والمناسبة للعملية الرقابية.	3.934	0.853	78.68	7	10.4	0.000
6	يأخذ ديوان الرقابة بعين الإعتبار مستوى الثقة بالرقابة الداخلية عند تحديد مدى التدقيق ومجاله.	3.725	0.857	74.50	9	8.1	0.000
7	يأخذ الديوان بعين الإعتبار مدى إلتزام البلدية بالقوانين والتشريعات النافذة وأثرها على البيانات المالية.	4.044	0.697	80.88	5	14.3	0.000
8	يعزز الديوان كافة النتائج والتوصيات التي توصل إليها بالأدلة الكافية والملائمة	4.132	0.703	82.64	4	15.4	0.000

م.م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
	والموثوق بها التي تدعم استنتاجاته وتوصياته.						
9	يقوم ديوان الرقابة بتحليل البيانات المالية وذلك لإبداء الرأي حول تلك البيانات ومدى امتثالها لمعايير المحاسبة المقبولة.	3.868	0.909	77.36	8	9.1	0.000
	<b>المحور الثالث: الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية</b>	<b>4.043</b>	<b>0.529</b>	<b>80.86</b>		<b>18.8</b>	<b>0.000</b>

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\*ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول أن الوزن النسبي لإلتزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية (80.86%)، وكانت الفقرة رقم (4) بالرتبة الأولى، ونصها (يحافظ ديوان الرقابة على سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال العملية الرقابية) بوزن نسبي بلغ (86.82%)، يليها بالرتبة الثانية الفقرة رقم (2) وتتص على (يتمتع مفتشي ديوان الرقابة بالاستقلالية والحيادية أثناء تأديتهم لأعمالهم الرقابية في البلدية ودون معوقات)، بوزن نسبي بلغ (84.18%).

بينما كانت الفقرة ذات الرتبة ما قبل الأخيرة رقم (9)، ونصها (يقوم ديوان الرقابة بتحليل البيانات المالية وذلك لإبداء الرأي حول تلك البيانات ومدى إمتثالها لمعايير المحاسبة المقبولة)، بوزن نسبي بلغ (77.36%)، وكانت الفقرة الأخيرة رقم (6)، ونصها (يأخذ ديوان الرقابة بعين الإعتبار مستوى الثقة بالرقابة الداخلية عند تحديد مدى التدقيق ومجاله)، بوزن نسبي بلغ (74.50%).

ويتضح من الجدول رقم (5.14) أن جميع قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة لكافة الفقرات، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3)، وبناءً على ذلك يجب قبول الفرضية القائلة: يلتزم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية.

ويرى الباحث أن التعاون بين ديوان الرقابة المالية والإدارية والجهات الحكومية المختلفة، يسهم في تفعيل دور الرقابة وبالتالي هناك إلتزام بمعايير الرقابة الحكومية، وأن الديوان

يحافظ على سرية المعلومات والبيانات التي يحصل عليها وذلك من أجل كسب رضا كافة الأطراف وتحقيق أهداف الرقابة ذاتها.

تحليل نتائج الفرضية الرابعة ومناقشتها:

تنص الفرضية الرابع على: يواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية معوقات متعددة تحد من فعالية دور الرقابة في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي.

للتحقق من صحة الفرضية الرابعة استخدم الباحث اختبار (One Sample T test)

اختبار (ت) للعينات الواحدة لفقرات المحور الرابعة، والجدول رقم (5.15) يوضح نتائج الفرضية:

جدول (5.15) الاحصاء الوصفي واختبارات للعينات الواحدة لفقرات المحور الرابع

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
1	يتعرض مفتشي ديوان الرقابة لضغوط وقيود من أطراف خارجية أثناء تأديتهم لأعمالهم في البلدية.	1.945	1.089	38.90	10	-9.4	0.000
2	البلدية لا تستطيع حجب أي معلومات عن ديوان الرقابة حتى لو أدى الأمر إلى محاسبة المسؤولين عنها دون أي معوقات.	3.6703	1.30	73.41	4	4.92	0.000
3	يقوم ديوان الرقابة بطرح وكتابة كافة المخالفات والإنحرافات التي لاحظها خلال العملية الرقابية دون معيقات وبشكل مطلق.	4.231	0.776	84.62	1	15.14	0.000
4	لدى مفتشي الديوان الخبرة الكافية التي تؤهلهم للقيام بالأعمال الرقابية على أكمل وجه.	4.21	0.642	84.20	2	17.9	0.000
5	يعتمد مفتشي الديوان على الحاسوب في الرجوع إلى القوانين والأنظمة والتعليمات السابقة لتسهيل عملهم	3.4176	1.04	68.35	7	3.815	0.000
6	يستخدم الديوان الوسائل الحديثة في تدعيم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها.	3.5385	1.03	70.77	5	5.01	0.000
7	يقوم ديوان الرقابة بتحديد الوقت الذي تجرى فيه عملية الرقابة في البلدية بدون أي معوقات.	4.0769	0.734	81.54	3	14.0	0.000
8	يقوم الديوان بعمليات الرقابة على البلدية للتقليل من وقوع الإنحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.	2.989	1.2	59.78	9	-0.09	0.929
9	ينفذ ديوان الرقابة المتزامنة على البلدية	3.253	1.1	65.06	8	2.23	0.028

م.	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الرتبة	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
	للتقليل من وقوع الإنحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.						
10	ينفذ ديوان الرقابة، الرقابة الفجائية على البلدية إذا دعت الحاجة لذلك دون أي معوقات أو صعوبات.	3.440	1.18	68.80	6	3.566	0.001
المحور الرابع المعوقات التي تواجه العمل الرقابي		3.477	0.620	69.54		7.34	0.000

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\*ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 1) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول أن الفقرة ذات الرتبة الأولى كانت رقم (3)، ونصها (يقوم ديوان الرقابة بطرح وكتابة كافة المخالفات والإنحرافات التي لاحظها خلال العملية الرقابية دون معوقات وبشكل مطلق) بوزن نسبي بلغ (84.62%)، يليها الفقرة رقم (4) بالرتبة الثانية ونصها (لدى مفتشي الديوان الخبرة الكافية التي تؤهلهم للقيام بالأعمال الرقابية على أكمل وجه)، بوزن نسبي بلغ (84.20%).

بينما كانت الفقرة ذات الرتبة ما قبل الأخيرة رقم (8)، ونصها (يقوم الديوان بعمليات الرقابة على البلدية للتقليل من وقوع الإنحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب)، بوزن نسبي بلغ (59.78%)، وكانت الفقرة ذات الرتبة الأخيرة رقم (1)، ونصها (يتعرض مفتشو ديوان الرقابة لضغوط وقيود من أطراف خارجية أثناء تأديتهم لأعمالهم في البلدية)، بوزن نسبي بلغ (38.90%).

يتضح من الجدول رقم (5.15) أن معظم قيم الاحتمال كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وأن قيم الإختبار أكبر من قيمة (ت) الجدولية عند درجات حرية (90)، ومستوى دلالة (0.01)، وكانت قيم الإختبار موجبة لكافة الفقرات، وهذا يدل على أن المتوسط الحسابي كان أعلى من درجة الحياد (3)، وبناءً على ذلك يجب رفض الفرضية القائلة: يواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية معوقات متعددة تحد من فعالية دور الرقابة في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي. حيث كانت معظم الفقرات إيجابية.

ويرى الباحث بأن التعاون بين المؤسسات الحكومية والبلديات وديوان الرقابة والتزام ديوان الرقابة بمعايير الرقابة الحكومية، وإيمان تلك المؤسسات بأهمية الدور الرقابي، وتعهد البلديات بالاستجابة لنتائج وتوصيات ديوان الرقابة سهل العمل الرقابي ولم تظهر معوقات حقيقية تواجه ديوان الرقابة في ممارسة أعماله.

تحليل نتائج الفرضية الخامسة ومناقشتها:

تنص الفرضية الخامسة على: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المبحوثين حول فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في قطاع غزة تعزى لمتغير مكان العمل (ديوان الرقابة المالية والإدارية، ومؤسسات الحكم المحلي).

للتحقق من صحة الفرضية الخامسة قام الباحث بإستخدام اختبار (ت) للفروق بين مجموعتين مستقلتين (Independent Samples T test)، والجدول التالي يوضح النتائج:

جدول (5.16): نتائج اختبار ت للفروق بين مجموعتين مستقلتين (ن = 91)

البيان	مكان العمل	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T)	قيمة (Sig.)
المحور الأول تقييم الدور (الأداء) الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية	ديوان الرقابة	27	3.739	0.517	-2.14	0.037
	بلدية	64	3.976	0.478		
المحور الثاني متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية	ديوان الرقابة	27	3.602	0.783	-0.28	0.784
	بلدية	64	3.653	0.805		
المحور الثالث الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية	ديوان الرقابة	27	3.942	0.651	-1.18	0.242
	بلدية	64	4.085	0.469		
المحور الرابع المعوقات التي تواجه العمل الرقابي	ديوان الرقابة	27	3.215	0.674	-2.71	0.008
	بلدية	64	3.588	0.567		
الدرجة الكلية	ديوان الرقابة	27	3.645	0.550	-2.07	0.042
	بلدية	64	3.876	0.461		

\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 2) ومستوى دلالة (0.05) تساوي (1.99)

\*\* ت الجدولية عند درجات حرية (91 - 2) ومستوى دلالة (0.01) تساوي (2.63)

يتضح من الجدول السابق رقم (5.16) أن قيمة الاحتمال على المحور الأول، والمحور الرابع والدرجة الكلية للاستبانة كانت أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على وجود فروق دالة إحصائية بين تقديرات العاملين بديوان الرقابة المالية والعاملين بمؤسسات الحكم

المحلي (البلديات)، وبلغ المتوسط الحسابي لتقديرات العاملين بالرقابة المالية والإدارية على الدرجة الكلية (3.645)، بينما بلغ المتوسط الحسابي لتقديرات العاملين بالإدارات والأقسام المالية في البلديات (3.876)، أي أنه يجب رفض الفرضية الصفرية السابقة وقبول الفرضية البديلة القائلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المبحوثين حول فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في قطاع غزة تعزى لمتغير مكان العمل (ديوان الرقابة المالية والإدارية، ومؤسسات الحكم المحلي).

وكانت تلك الفروق لصالح مؤسسات الحكم المحلي، وهذه النتيجة بخلاف توقعات الباحث، لكنه قام بالتواصل مع بعض العاملين بالبلديات والعاملين بديوان الرقابة المالية فوجد أن العاملين بالبلديات يرون بأن ديوان الرقابة المالية والإدارية يقوم بدوره بفعالية، أما العاملين بديوان الرقابة يشعرون بأن هناك مجالاً للتحسن، وتقديم أفضل الأساليب والإجراءات لتفعيل رقابتهم ومتابعتهم لأنشطة وموازنات وخطط الهيئات المحلية البلديات.

ويرى الباحث بأن قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره يساعد البلديات خاصة الإدارات والأقسام المالية والعاملين بمجالات المحاسبة على فهم الأخطاء وتحديد الإنحرافات في الأداء، وهذا يعطيهم مؤشرات تساهم في تحسين الأداء، وضبط الأداء المالي والإداري بما ينعكس على قدرات البلدية وتحقيق أهدافها، وقدرتها على تنفيذ أنشطتها وبرامجها، لذلك كانت آراء العاملين بالإدارات والأقسام المالية أعلى من العاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية.

# الفصل السادس

## النتائج والتوصيات

## الفصل السادس

### النتائج والتوصيات

#### 5.1 مقدمة:

يعرض الفصل السادس أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، كذلك قام الباحث بعرض بعض التوصيات في ضوء هذه النتائج، وإقتراح البحوث المستقبلية في ضوء ذلك.

#### 5.2 نتائج الدراسة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج :

1. يقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بدوره الرقابي في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية لفلسطين .
2. يتابع ديوان الرقابة المالية والإدارية تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية.
3. يلتزم ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية.
4. لا يواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية معوقات تحد من فعالية دور الرقابة في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي.
5. توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المبحوثين حول فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية لفلسطين تعزى لمتغير مكان العمل (ديوان الرقابة المالية والإدارية، ومؤسسات الحكم المحلي). لصالح مؤسسات الحكم المحلي.

#### 5.3 توصيات الدراسة.

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يوصي الباحث بما يلي:

1. ضرورة أن يقوم الديوان بتقييم كفاءة الأداء وحسن استخدام السلطة، والكشف عن الانحرافات والمخالفات ومعالجتها أينما وجدت ، من خلال إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بسرعة وفور إكتشافها.
2. تفعيل عملية متابعة التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين من خلال إتخاذ مجموعة من الوسائل والسبل والإجراءات والسياسات التي تكفل تنفيذ ما ورد

- فيها، وعرض ومناقشة تقارير الرقابة على المواطنين ومؤسسات المجتمع المحلي وصولاً لتحقيق الشفافية في أداء البلديات.
3. رفع مستوى التعاون بين العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية والعاملين بالإدارات والأقسام المالية بالبلديات في المحافظات الجنوبية لفلسطين لما لذلك من أثر على فاعلية الأداء والدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية .
4. تحسين الظروف اللازمة لعمل مفتشي ومدقي ديوان الرقابة المالية والإدارية.
5. ضرورة أن يتمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بالحرية المطلقة في تحديد الإنحرافات وإقتراح التوصيات في ضوءها.
6. الإستفادة من التطورات التكنولوجية في العملية الرقابية من خلال تدريب وتطوير المفتشين على إستخدام وسائل رقابية ذات طابع إلكتروني، ورفع مستوى وقدرات العاملين في مجال الرقابة الإلكترونية، وفي مجال تخزين البيانات والمعلومات وفي الرجوع إلى الأنظمة والقوانين.
7. ينبغي على ديوان الرقابة أن ينفذ العملية الرقابية في أوقات مناسبة تؤدي إلى تقليل الوقوع في الإنحرافات، وبحيث يكون هناك إمكانية للتصحيح والتصويب بما يحقق من الوصول إلى الجدوى اللازمة من العملية الرقابية .
8. ضرورة صياغة تشريعات وقوانين ولوائح تتعلق بمنح صلاحيات وسلطات ومهام أوسع لديوان الرقابة المالية والإدارية وتسهم في تعزيز الدور الرقابي للديوان.

#### 5.4 الدراسة المستقبلية:

1. دراسة سبل تفعيل سياسات وإجراءات الرقابة الإدارية والمالية على المجالس المحلية في قطاع غزة.
2. واقع إلتزام البلديات الكبرى في قطاع غزة بنتائج وتوصيات ديوان الرقابة المالية والإدارية من وجهة نظر العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية.
3. أثر إلتزام البلديات بنتائج وتوصيات ديوان الرقابة المالية في تحسين الأداء المالي والإداري.

# المصادر والمراجع

## المصادر والمراجع

### القرآن الكريم

#### أولاً: المراجع العربية:

- أرينز، ألفين و لوبك ، جيمس.(2009م). المراجعة مدخل متكامل، (ترجمة محمد عبد القادر الديسطي) . الرياض : دار المريخ للنشر.
- بشناق، باسم.(2001م)، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية . تقرير حول هيئة الرقابة العامة. الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن. سلسلة التقارير القانونية(23).
- تعديل نظام توريد المواد وتنفيذ الأعمال في الهيئات المحلية رقم (1) لسنة 1998،لسنة (2012م).
- جامعة القدس المفتوحة. ( 1998م). الإدارة المحلية في فلسطين والعالم العربي. ط1. الأردن.
- الجندي، مصطفى .(1987م). الإدارة المحلية واستراتيجياتها . الإسكندرية : دار المعارف.
- حرب، نعيمة . (2011م). واقع الشفافية الإدارية ومتطلبات تطبيقها في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة. رسالة ماجستير. الجامعة الاسلامية . غزة. فسطين.
- الحو، ماجد راغب .(1989). تنظيم السلطة الإدارية والوظيفية العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة ( دراسة مقارنة ) . جامعة الإمارات العربية المتحدة.
- أبو حميد، عبد العزيز وفرهود، محمد سعيد . (1993م) . رقابة ديوان المراقبة العامة - من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية بالمملكة . معهد الإدارة العامة . العربية السعودية. تاريخ الإطلاع 5 فبراير 2016 . الموقع <http://www.startimes.com/f.aspx?t=8246905>
- بني خالد، مرعي و الحتاملة ،أريج. (2012م). الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية.مجلة المنارة. 19 (2-2013)، 143-174.
- الخلايله، محمد علي . (2013م). الإدارة المحلية وتطبيقاتها في كل من الأردن وبريطانيا وفرنسا ومصر (دراسة تحليلية مقارنة). عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- الدوسري، مبارك محمد. (2011م). تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت. (رسالة ماجستير غير منشورة). قسم المحاسبة. جامعة الشرق الأوسط. عمان .الأردن.
- دولة فلسطين . القانون الأساسي المعدل لسنة 2003م.

دولة فلسطين . النظام المالي للهيئات المحلية نيسان 1999م.

دولة فلسطين . قانون الهيئات المحلية رقم (1) لسنة 1997م.

دولة فلسطين . قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم " 15 " للعام 2004 م الوقائع الفلسطينية. العدد الثالث والخمسين. فبراير 2005 م.

أبودية ، جيهان. (2006م) . القطاع العام الفلسطيني مهام وصلاحيات مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية . ط1 . الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة - أمان . القدس . فلسطين.

ديوان الرقابة المالية والإدارية فلسطين. (2016م). تقرير عن المشاريع في بلديات محافظات جنوب فلسطين. تقرير غير منشور . صادر رقم (2016/327). فلسطين.

ديوان الرقابة المالية والإدارية فلسطين. (2016م). خطة العمل الرقابي المقدمة للإدارة العامة للرقابة على الحكم المحلي والبلديات . خطة غير منشور . فلسطين.

ديوان الرقابة المالية والإدارية فلسطين.(2015م). تقرير عن الحسابات الختامية بلديات محافظات جنوب فلسطين. تقرير غير منشور . فلسطين.

الراحلة ، محمد ياسين. (2006م). دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الاموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة . المجلة الأردنية في ادارة الأعمال ، 2(2)، 315-282.

رشيد، انصاف محمود، وآخرين. (2012م). فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق (دراسة تطبيقية على جامعة الموصل). مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، 4(8)، 346-317.

الزعيبي، خالد سماره . (1993م). تشكيل المجالس المحلية وأثره على كفاءتها في نظم الإدارة المحلية (دراسة مقارنة) المملكة المتحدة ،فرنسا، يوغسلافيا، مصر ،الأردن. عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع.

السبيعي، فارس.(2010م). دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الاداري في القطاعات الحكومية. (أطروحة دكتوراه). جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية. السعودية.

سعيد، نادر عزت. (1996م). المرأة الفلسطينية ومجالس الحكم المحلي - التنمية والانتخابات. طاقم شؤون المرأة الفلسطينية. فلسطين.

سلامة، أشرف عبد العزيز محمد . (2013م) . تقييم نظم الرقابة وتقييم الأداء في الجامعة الاسلامية في قطاع غزة . (رسالة ماجستير) . جامعة قناة السويس . مصر.

- سويلم، محمد . (1987م) . *ادارة المصارف التقليدية والمصارف الاسلامية* (مدخل مقارنة) . دار الطباعة الحديثة . القاهرة . مصر .
- شبيب، عون و المومني ،محمد. (2013م). أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية (دراسة ميدانية). *مجلة المنارة*، 19(4)، 325-359.
- الشريف، محمد سلطان . (1998م) . *المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة* . الدار الجامعية . الاسكندرية . مصر .
- شكري، محمود فهمي . (2010م) . *الرقابة المالية العليا* . دار مجدلاوي للنشر والتوزيع . عمان . الأردن .
- الشيخ عيد، إبراهيم محمد .(2007م). *مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة* . (رسالة ماجستير غير منشورة ) . الجامعة الإسلامية - غزة . فلسطين .
- الشيخلي، عبد الرزاق . (2001م). *الإدارة المحلية* (دراسة مقارنة) . عمان : دار المبرة للنشر والتوزيع والطباعة .
- الصحن، عبدالفتاح و السرايا ، محمد. (2008م) . *الرقابة والمراجعة الداخلية* . الدار الجامعية للنشر والتوزيع . الطبعة الثانية. الاسكندرية . مصر .
- الصحن، عبدالفتاح و فريد، محمد و شريف، علي. (2002م) . *مبادئ الإدارة* . الدار الجامعية . القاهرة .مصر .
- الصقال، سعيد ، وآخرون .(2005م). *دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد* . وزارة التجارة . مكتب المراقب العام . العراق .
- عبد المعطي ، محمد عساف. (2000م) . *مبادئ الإدارة: المفاهيم و الإتجاهات الحديثة* . مكتبة المحتسب. عمان. الأردن .
- عبدالحميد، عبد المطلب.(2001م). *التمويل المحلي والتنمية المحلية*. الدار الجامعية للنشر والتوزيع. الاسكندرية. مصر .
- العتار، فؤاد .(1974م) . *مبادئ الإدارة العامة* . دار النهضة العربية . القاهرة . جمهورية مصر العربية .
- العفاسي، علي محمد محسن. (2014م). *رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية*. (رسالة ماجستير غير منشورة). قسم القانون العام. جامعة الشرق الأوسط . عمان .الأردن .

- علي، عبد المؤمن . (1982م) . دور الأجهزة المركزية للرقابة الخارجية الشاملة . بحث مقدم إلى لجنة خبراء الرقابة المالية ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية.
- العلمي، صباح سعد الدين . (2006م) . دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة . مستشار الدائرة القانونية بالمجلس التشريعي الفلسطيني . (بحث غير منشور) مقدم للمجلس التشريعي . فلسطين .
- فروانة، رامي أحمد . (2011م) . تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية . (رسالة ماجستير غير منشورة) . قسم المحاسبة جامعة الأزهر . غزة . فلسطين .
- قاسم، جعفر أنس . (1985م) . ديمقراطية الإدارة المحلية . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر .
- قاسم، جعفر أنس . (1988م) . أسس التنظيم الإداري والإدارة المحلية بالجزائر . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر .
- القبيلات، حمدي سليمان . (1998م) . الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (دراسة تحليلية وتطبيقية) . ط1 . مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع . عمان . الأردن .
- القبيلات، حمدي سليمان . (2010م) . الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (دراسة تحليلية وتطبيقية) . دار الثقافة للنشر والتوزيع . عمان . الأردن .
- كلاب، سعيد . (2006م ، 5-10 يناير) . الرقابة المالية والإدارية ودورها في عملية التنمية . ورقة عمل مقدمة لمؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي . الجامعة الإسلامية . غزة . فلسطين . تاريخ الإطلاع 10 مارس 2016 . الموقع <http://research.iugaza.edu.ps/أبحاث-المؤتمرات/الكليات/التصنيفات/أبحاث-مؤتمر-الكلية/117.id>
- كلاب ، سعيد يوسف حسن . (2004م) . واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي : دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة . (رسالة ماجستير) . الجامعة الإسلامية . غزة . فلسطين .
- المطارنة، غسان فلاح . (2006م) . تدقيق الحسابات المعاصر - الناحية النظرية . دار المسيرة . ط1 . عمان . الأردن .
- مظهر، محمد . (2014م ، أ) . دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير النظام المحاسبي للدولة . مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية ، ع(22) . تاريخ الإطلاع : 10

فبراير 2016م ، (53-57).النسخة الالكترونية (. الموقع <http://giem.kantakji.com/index>

مظهر، محمد .(2014م ، ب) . دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير النظام المحاسبي للدولة. مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية ، ع(23). تاريخ الإطلاع : 10 فبراير 2016م ، (41-45).النسخة الالكترونية (. الموقع <http://giem.kantakji.com/index>

مظهر، محمد .(2014م ، ت) . دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تطوير النظام المحاسبي للدولة. مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية ، ع(24). تاريخ الإطلاع : 10 فبراير 2016م ، (25-27).النسخة الالكترونية (. الموقع <http://giem.kantakji.com/index>

معهد الإدارة العامة بالرياض .(1405هجري). ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية . الرياض. السعودية.  
المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة . (1996م) . دليل الرقابة المالية .  
(النسخة الالكترونية ) .تاريخ الإطلاع : 5 مارس 2016 . الموقع <http://www.arabosai.org/Ar>  
نشریات-ودراسات-وأدلة-رقابية\_111\_232.

المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع . (1996م). نظم الإدارة المحلية (دراسة مقارنة) . بيروت .

موفق، عبدالقادر.(2015م). الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية.  
رسالة دكتوراه) . قسم علوم التسيير . جامعة الحاج لخضر باتنة.الجزائر .

نظام بشأن توريد المواد وتنفيذ الأعمال في الهيئات المحلية الفلسطينية رقم (1) لسنة 1998م.  
أبو هذاف، ماجد محمد. (2006م). تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية  
دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة . (رسالة ماجستير غير منشورة).  
قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.

وزارة الحكم المحلي فلسطين.(2015م). بلاغ إعداد الموازنة للعام 2016 . وارد رقم  
(2016/384) ديوان الرقابة المالية والإدارية . فلسطين.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- Druker, Peter. F. (2005). *Management: Tasks Responsibilities*. Practice. Harper Colophon Books New York.
- Koontz, Harold, O'Donnell Cyril, Weihrich Heinz.(1984). *Management*. Mc Graw. Hill. New York .
- Schoderbek, Peter, and others. (1991) . *Management. Second Edition*. London.
- Umar, A., & Anandarajan, A. (2004). *Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: A comparative study of the USA and Australia*. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 99-116
- Vinten, G., Alleyne, P., & Howard, M. (2005). *An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados*. *Managerial Auditing Journal*, 20(3). 284-303.

# الملاحق

## ملحق رقم (1) الاستبانة

The Islamic University–Gaza  
Research and Postgraduate Affairs  
Faculty of Commerce  
Master of Accounting & Finance



الجامعة الإسلامية - غزة  
شئون البحث العلمي والدراسات العليا  
كلية التجارة  
ماجستير المحاسبة والتمويل

الأخ الكريم/.....حفظه الله.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته و بعد ،،،،،

يقوم الباحث بعمل دراسة بعنوان "تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي (البلديات) في قطاع غزة"، وذلك إستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالمساعدة في الحصول على المعلومات والبيانات الواردة بالاستبانة، مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تكون سرية وستستخدم لغرض البحث العلمي فقط

نشكر لكم حسن تعاونكم لما في مصلحة البحث العلمي

ملاحظة: إذا كان هناك أي اضافات ترغبون بإضافتها فالرجاء ارفاقها بالاستبيان.

الباحث: حسام أحمد أبو عنزة

جوال/0597762560

## البيانات العامة:

المؤهل العلمي:  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه

التخصص:  محاسبة  علوم مالية ومصرفية  إدارة أعمال  أخرى

إذكرها..

العمل الحالي:  مدير عام  مدير دائرة  رئيس قسم  مفتش/مدقق

محاسب  أخرى إذكرها.....

سنوات العمل الحالية والخبرة:  5-1  6-10  11-15  أكثر

من ذلك .

مكان العمل الحال:  ديوان الرقابة المالية والإدارية

البلدية: ..... تصنيف الهيئة المحلية: (أ) (ب) (ج) (د)

## المحور الأول: تقييم الدور (الأداء) الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية

م.	الفقرات	درجة الموافقة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	منخفضة جداً
أولاً: مهام ديوان الرقابة المالية والإدارية التي أنشئ من أجلها لضبط الأداء المالي في البلدية والمتمثلة في:					
1	يقوم الديوان بمتابعة النشاط المالي في البلدية وحسن إستخدام المال العام فيما خصص له.				
2	يقوم الديوان بتقييم كفاءة الأداء وحسن إستخدام السلطة، والكشف عن الإنحرافات ومعالجتها أينما وجدت.				
3	يتابع الديوان الأنشطة المالية والإدارية لدى البلدية وأنها تنفذ طبقاً للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.				
4	يحرص الديوان على تعزيز مبدأ الشفافية والنزاهة والمصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية والاقتصادية في البلدية.				
ثانياً: الإجراءات الرقابية					
1	يحدد ديوان الرقابة أهداف واضحة للعمليات المطلوب انجازها عند إجراء العملية الرقابية في البلدية				
2	يقوم ديوان الرقابة بالزيارات والمهام الرقابية بشكل دائم ومنظم.				

					يقوم ديوان الرقابة بتنفيذ العملية الرقابية في أوقات مناسبة تؤدي إلى تقليل الوقوع في الإنحرافات.	3
					إجراءات ديوان الرقابة لا تعيق سير الأعمال في البلدية.	4
<b>ثالثاً: جدوى الاعمال الرقابية</b>						
					تسهم الرقابة في رفع كفاءة الأداء في البلدية.	1
					تسهم رقابة الديوان في المحافظة على سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والقرارات والممارسات النافذة في البلدية.	2
					تتم معالجة المخالفات والإنحرافات المكتشفة واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها بسرعة وفور إكتشافها في البلدية.	3
<b>رابعاً: محتوى تقارير الرقابة</b>						
					المحتوى الفني للتقرير الرقابي والمعلومات الواردة فيه تعتبر ذات جدوى في تصحيح وضبط الإنحرافات والأخطاء ووضع الحلول اللازمة لعدم تكرارها.	1
					تؤخذ توصيات ديوان الرقابة بشكل جدي وتلقى اهتماماً كبيراً من قبل المسؤولين في البلدية.	2
					يتسم التقرير الرقابي بدقة الملاحظات وسلامة العرض والتبويب وسهولة فهم الملاحظات الواردة فيه.	3
					يتم عرض ومناقشة تقارير الرقابة مع المواطنين والشخصيات الاعتبارية ومؤسسات المجتمع المحلي وصولاً إلى تحقيق الشفافية في الأداء للبلدية.	4
<b>خامساً: أداء مفتشي ديوان الرقابة</b>						
					يتمتع مفتشي الديوان بالشخصية المطلوبة والخلق العالي اللازمة للقيام بمهام الرقابة.	1
					يتمتع مفتشي الديوان بمعرفة واسعة في مجال الأعمال المحاسبية اللازمة للقيام بمهامهم.	2
					تتسم العلاقات بين مفتشي الديوان والعاملين في البلدية بالتعاون وروح التسامح.	3
					لدى مفتشي الديوان الالمام الكامل والكافي بالقوانين والأنظمة والقرارات والتشريعات التي تنظم الجوانب المختلفة لأداء البلدية وخاصة الجانب المالي.	4

## المحور الثاني: متابعة ديوان الرقابة لتنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية

م.	الفقرات	درجة الموافقة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	منخفضة جداً
1	يقوم ديوان الرقابة بمتابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مع البلدية.				
2	الإجراءات التي يقوم بها الديوان في متابعة تنفيذ نتائج وتوصيات العملية الرقابية مناسبة وتعزز من تنفيذها.				
3	يعتبر ديوان الرقابة عدم الأخذ بالملاحظات والتوصيات ونتائج التقارير مخالفة يتم إدراجها والتنبيه لها في تقارير الديوان اللاحقة.				
4	تعتبر المتابعة التي يجريها ديوان الرقابة مع البلدية بعد كتابة التقرير كافية لتنفيذ ملاحظاته.				

## المحور الثالث: الإلتزام بمعايير الرقابة الحكومية الفلسطينية

م.	الفقرات	درجة الموافقة			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	منخفضة جداً
1	مكانة ديوان الرقابة بين البلديات تدعم استقلاليته في تنفيذ أعماله الرقابية ودون معوقات.				
2	يتمتع مفتشي ديوان الرقابة بالاستقلالية والحيادية أثناء تأديتهم لأعمالهم الرقابية في البلدية ودون معوقات.				
3	يتمتع مفتشي ديوان الرقابة بالمهارات الفنية والادراكية اللازمة للقيام بالعملية الرقابية في البلدية.				
4	يحافظ ديوان الرقابة على سرية المعلومات التي يحصل عليها خلال العملية الرقابية.				
5	خطة الرقابة المنفذة من قبل الديوان تحقق جودة العملية الرقابية والكفاءة والفعالية و المناسبة للعملية الرقابية.				
6	يأخذ ديوان الرقابة بعين الإعتبار مستوى الثقة بالرقابة الداخلية عند تحديد مدى التدقيق ومجاله.				
7	يأخذ الديوان بعين الإعتبار مدى إلتزام البلدية بالقوانين والتشريعات النافذة وأثرها على البيانات المالية.				
8	يعزز الديوان كافة النتائج والتوصيات التي توص إليها بالأدلة الكافية والملائمة والموثوق بها التي تدعم استنتاجاته وتوصياته.				

					9	يقوم ديوان الرقابة بتحليل البيانات المالية وذلك لإبداء الرأي حول تلك البيانات ومدى امتثالها لمعايير المحاسبة المقبولة.
--	--	--	--	--	---	--

### المحور الرابع: المعوقات التي تواجه العمل الرقابي

م.	الفقرات	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	منخفضة	قليلة جداً
1	يتعرض مفتشي ديوان الرقابة لضغوط وقيوم من أطراف خارجية أثناء تأديتهم لأعمالهم في البلدية.					
2	البلدية لا تستطيع حجب أي معلومات عن ديوان الرقابة حتى لو أدى الأمر إلى محاسبة المسؤولين عنها دون أي معوقات.					
3	يقوم ديوان الرقابة بطرح وكتابة كافة المخالفات والإنحرافات التي لاحظها خلال العملية الرقابية دون معيقات وبشكل مطلق.					
4	لدى مفتش الديوان الخبرة الكافية التي تؤهلهم للقيام بالأعمال الرقابية على أكمل وجه.					
5	يعتمد مفتشي الديوان على الحاسوب في الرجوع إلى القوانين والأنظمة والتعليمات السابقة لتسهيل عملهم					
6	يستخدم الديوان الوسائل الحديثة في تدعيم أدلة الاثبات التي يحصلون عليها.					
7	يقوم ديوان الرقابة بتحديد الوقت الذي تجري فيها عملية الرقابة في البلدية بدون أي معوقات.					
8	يقوم الديوان بعمليات الرقابة على البلدية للتقليل من وقوع الإنحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.					
9	ينفذ ديوان الرقابة المتزامنة على البلدية للتقليل من وقوع الإنحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.					
10	ينفذ ديوان الرقابة، الرقابة الفجائية على البلدية إذا دعت الحاجة لذلك دون أي معوقات أو صعوبات.					

## ملحق رقم (2) المحكمين

الجامعة	المحكم	م
جامعة فلسطين	أ.د. علي عبد الله شاهين	1
الجامعة الإسلامية - غزة	أ.د. سالم عبد الله حلس	2
الجامعة الإسلامية - غزة	أ.د. ماهر موسى درغام	3
جامعة الأزهر - غزة	أ.د. جبر الداعور	4
كلية العلوم والتكنولوجيا	د. عبدالرحمن رشوان	5
كلية العلوم والتكنولوجيا	د. حسني عابدين	6