



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها

(دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)

إعداد الطالبة
عبير محمد فتحي العفيفي

إشراف الدكتور
علي عبد الله شاهين

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

2007م / ١٤٢٨هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ
وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ"

صدق الله العظيم

(الآية ١٥ من سورة الأحقاف)

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد المرسلين، محمد النبي الأمي، وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد:

أتقدم بالشكر العظيم لله سبحانه وتعالى، فله الفضل وحده على إنجازي لهذه الرسالة، وتحملي مشقة العمل عليها، وهو من يسر وسخر لي كل ما أحتاجه لإتمامها، فله مني الشكر والثناء كله، وأرجو أن يتقبل عملي هذا خالصا لوجهه تعالى، وإن كان هناك من يستحق الشكر بعد الله سبحانه وتعالى، فأني أتوجه بالشكر والحب لكل من:

✓ زوجي العزيز، شكرا على دعمك ومساندتك لي في عملي هذا، فلو لا هذا الدعم لما وصلت إلى هذه الدرجة من التحصيل العلمي، فشكرا جزيلا لك.

✓ أمي، يا أعذب إنسانة في الوجود، شكرا لتحملك لي، ودعمك المتواصل الذي غمرتني به، هونت الدنيا أمامي، وسهلت طريقي، لك مني كل الحب والشكر.

✓ أبي العزيز، شكرا لدعمك لي، ولكل النصائح والتوجيهات التي قدمتها لي، كنت دائما وستبقى عونا كبيرا لي في كل أمور حياتي.

كما وأتقدم بالشكر والامتنان لأستاذي الفاضل، الدكتور علي عبد الله شاهين، الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، وكان لي خير ناصح، وخير موجه، ودعمني بعلمه وخبرته بما مكنتني من تحسين عملي هذا ليصل إلى ما هو عليه الآن، فلك مني جزيل الشكر والامتنان.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من الدكتور يوسف جربوع، والدكتور أكرم حماد، لتكرمهما بقبول مناقشتي في هذه الرسالة، ولا أنسى شكر الجامعة الإسلامية، فشكرا لك جامعتي على كل ما قدمتيه لي في مسيرتي العلمية.

ولا أنسى بهذا الشكر أيضا زميلاتي وزملائي في كافة الدوائر الرقابية في الوزارات والمؤسسات الحكومية، وأخص بالشكر زميلاتي وزملائي بوزارة المالية، خاصة بعض زملائي في التدقيق الداخلي، وشكرا لكل شخص أمدني بالنصيحة أو المشورة أو المعلومة، لهم مني جميعا خالص الشكر والتقدير.

الباحثة

عبير محمد فتحي العفيفي

الإهداء

إليك يا أروع إنسان على الأرض إليك يا زوجي العزيز

إليك يا أكبر قلب في هذه الدنيا إليك يا أمي الحنون

إليك يا أعظم سند في حياتي إليك يا أبي الحبيب

إليكم يا أغلى ما في وجودي إليكم يا بناتي يا أملي في الحياة

إليكم يا أجمل نغم بحياتي إليكم يا إخوتي وأخواتي

إلى من قلت لهم أنهم أصدقائي وأنا على درب الصداقة باقون

إليكم جميعاً أهدى بحشي هذا وأهدى جهدي وسهري

وأحلامي بمستقبل أفضل

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	نتيجة الحكم
ب	آية قرآنية
ج	شكر وتقدير
د	الإهداء
هـ	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ل	ملخص البحث
م	ملخص البحث باللغة الانجليزية Abstract
الفصل الأول: الإطار العام للبحث	
٢	مقدمة البحث
٤	مشكلة البحث
٤	فرضيات البحث
٥	أهمية البحث
٥	أهداف البحث
٥	متغيرات البحث
٦	منهجية البحث
٦	مجتمع البحث
٦	عينة البحث
٧	الدراسات السابقة
١٥	مصطلحات ومفاهيم أساسية
الفصل الثاني: دور وأهمية المراجعة الداخلية واتجاهات تطويرها في القطاع الحكومي	
المبحث الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية	
١٨	مقدمة
١٩	نشأة وتطور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي
٢١	أسباب تطور المراجعة الداخلية
المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية وأهدافها ووظائفها وتقاريرها	
٢٣	تعريف المراجعة الداخلية

٢٥	الأبعاد الرئيسية للمراجعة الحكومية
٢٦	وظائف وأهداف المراجعة الداخلية
٢٧	أهمية ودور تقارير المراجعة الداخلية
المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الإصلاح الإداري والمالي في القطاع الحكومي	
٣١	الإصلاح المالي
٣٢	الإصلاح الإداري
الفصل الثالث: تحليل واقع وحدات المراجعة الداخلية ومعوقاتهما	
المبحث الأول: تحليل واقع الرقابة في الوحدات الحكومية الفلسطينية	
٣٧	أولاً: تركيبة الوحدات الحكومية وأثرها على أداء وحدات الرقابة الداخلية
٤١	ثانياً: الأجهزة الرقابية في السلطة الوطنية
٤١	١. الرقابة السياسية
٤٢	٢. الرقابة القضائية
٤٢	٣. الرقابة الإدارية أو الذاتية
٤٢	١/٣ الرقابة الداخلية للسلطة التنفيذية
٥١	٢/٣ الرقابة الخارجية للسلطة التنفيذية
٥٢	٤. جهات رقابية خارجية مستقلة
المبحث الثاني: تحليل المعوقات التنظيمية والقانونية	
٥٣	أولاً: تحليل المعوقات التنظيمية.
٥٣	١. تحليل مدى سلامة بناء هيكلية الوحدة الحكومية وأثره على عمل دائرة المراجعة الداخلية.
٥٤	٢. تحليل مدى ملاءمة التقسيمات الموجودة داخل إدارة المراجعة الداخلية.
٥٥	٣. تحليل أثر عدد المراجعين الداخليين على أداء دائرة المراجعة الداخلية.
٥٦	٤. تحليل مدى ملاءمة المسميات الوظيفية المستخدمة في دائرة المراجعة الداخلية.
٥٨	٥. موقع دائرة المراجعة الداخلية من هيكلية الوحدة الحكومية.
٥٨	ثانياً: تحليل المعوقات القانونية
٥٩	مدى تأثير وجود القوانين المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية على فاعلية أداء العاملين بها.

المبحث الثالث: تحليل المعوقات الفنية	
٦٠	أولاً: تحليل مدى تأثير توجهات إدارة المراجعة الداخلية على عمل المراجعين الداخليين.
٦٠	١. تحليل مدى وضوح البيئة التي اتخذ فيها القرار.
٦١	٢. تحليل مدى توفر القدرة على الإشراف والاتصال مع المرؤوسين.
٦٢	ثانياً: تحليل مدى تأثير توجهات الإدارة العليا على عمل دائرة المراجعة الداخلية.
٦٢	١. درجة وعي الإدارة العليا.
٦٣	٢. مدى دعم الإدارة العليا لإدارة المراجعة الداخلية في مواجهة الإدارات التنفيذية.
٦٣	٣. مدى تأثير الطبيعة السياسية للإدارة العليا في القطاع الحكومي.
٦٦	- اللجان ، مفهومها وطبيعة عملها.
٦٦	- لجان المراجعة في القطاع الحكومي.
٦٨	- مهام لجنة المراجعة.
٦٩	ثالثاً: تحليل أهمية ملاءمة المؤهل العلمي لطبيعة عمل المراجع الداخلي، ومدى ضرورة توفر الكفاءة والخبرة لأداء المهام الموكلة له.
٧١	رابعاً: تحليل أثر فقد الكفاءات المؤهلة على فاعلية عمل إدارات المراجعة الداخلية.
٧٢	خامساً: تحليل مدى فاعلية الدورات التدريبية المقدمة للمراجعين الداخليين وقدرتها على تحسين وتطوير أدائهم، ومدى كفايتها كما ونوعاً.
٧٢	١. المشكلة الأساسية التي تعيق تطور أداء الموظف في القطاع الحكومي (الروتين التقليدي).
٧٣	٢. المشاكل التي تتعلق ببرامج التدريب التي يتم تنفيذها.
٧٥	٣. كيفية تحديد احتياجات التدريب وتوزيعها بصورة ملائمة.
٧٦	سادساً: دراسة مدى أهمية توفر دليل إجراءات خاص بالمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي.
٧٧	سابعاً: تحليل تأثير مدى تطبيق الأساليب العلمية في الواقع العملي.
٧٨	معايير المراجعة الحكومية
٨٠	معايير المراجعة الداخلية الحكومية

الفصل الرابع: المنهجية والإجراءات	
٨٢	١. منهج البحث
٨٢	٢. مجتمع البحث
٨٤	٣. عينة البحث
٨٤	٤. أدوات البحث
٨٥	٥. صدق الاستبانة
٩٠	٦. ثبات الاستبانة
٩٠	٧. توزيع وجمع الاستبانة
٩١	٨. تفرغ الاستبانة وتفسير النتائج
٩١	٩. الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث
الفصل الخامس: نتائج البحث الميداني وتفسيرها	
٩٥	المبحث الأول: تحليل خصائص عينة البحث
١٠٥	المبحث الثاني: تحليل فقرات الاستبانة وتفسيرها
١٢٥	المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث
الفصل السادس: النتائج والتوصيات	
١٣٥	المبحث الأول: نتائج البحث
١٣٨	المبحث الثاني: التوصيات
١٤١	اقتراح دراسات مستقبلية
١٤٢	قائمة المراجع
١٤٧	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
٢٦	وظائف المراجعة الداخلية والأهداف المرتبطة بكل وظيفة	١
٤٦	وحدات الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة	٢
٨٣	أعداد العاملين بوحدات الرقابة الداخلية وتصنيفاتهم حسب طبيعة عملهم الرقابي	٣
٨٥	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية له	٤
٨٦	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية له	٥
٨٦	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية له	٦
٨٧	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية له	٧
٨٨	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية له	٨
٨٩	معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية له	٩
٨٩	الصدق البنائي لكافة مجالات الاستبانة	١٠
٩٠	معاملات ألفا كرونباخ لكل مجال على حدة ولكافة فقرات الاستبانة معا	١١
٩١	تصنيف إجابات الاستبانة	١٢
٩٥	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي بالوحدات الحكومية	١٣
٩٦	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي بوزارة المالية	١٤
٩٧	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والتخصص العلمي بالوحدات الحكومية	١٥
٩٨	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والتخصص العلمي بوزارة المالية	١٦
٩٨	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة داخل وحدة الرقابة بالوحدات الحكومية	١٧
٩٩	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة داخل وحدة الرقابة بوزارة المالية	١٨
١٠٠	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والجنس بالوحدات الحكومية	١٩

١٠١	توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والجنس بوزارة المالية	٢٠
١٠١	توزيع أفراد العينة حسب متغيري الشهادات المتخصصة والجنس بالوحدات الحكومية	٢١
١٠٢	توزيع أفراد العينة حسب متغيري الشهادات المتخصصة والجنس بوزارة المالية	٢٢
١٠٢	توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد والمجال الذي كان يعمل فيه قبل تعيينه داخل وحدة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية	٢٣
١٠٣	توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد والمجال الذي كان يعمل فيه قبل تعيينه داخل وحدة الرقابة الداخلية بوزارة المالية	٢٤
١٠٤	توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد وتخصصه بالوحدات الحكومية	٢٥
١٠٤	توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد وتخصصه بوزارة المالية	٢٦
١٠٥	التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال الثاني.	٢٧
١٠٦	التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال الثالث.	٢٨
١٠٩	التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال الرابع.	٢٩
١١١	التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال الخامس.	٣٠
١١٨	توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد وتخصصه.	٣١
١١٩	توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد والمجال الذي كان يعمل فيه قبل تعيينه داخل وحدة الرقابة الداخلية.	٣٢
١٢٠	التكرارات والنسب المئوية للفقرة رقم (١٧) حسب التخصص.	٣٣
١٢٢	التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال السادس.	٣٤
١٢٣	التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال السابع.	٣٥

١٢٧	الاختلاف في آراء المبحوثين حول مدى وجود المعوقات التنظيمية والفنية والقانونية ومدى تأثيرها يعزي إلى البيانات الشخصية للمستبائين.	٣٦
١٢٩	الفقرات التي يوجد بها اختلاف جوهري في إجابات المستبائين يعزي إلى جهة العمل.	٣٧

ملخص الدراسة

تبحث هذه الدراسة في معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بقطاع غزة، والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، وقد حصرت هذه المعوقات في ثلاث أنواع هي المعوقات التنظيمية والقانونية والفنية، وتم إجراء التحليلات النظرية لهذه المعوقات، ومدى تأثيرها على أداء المراجعين بدائرتي الرقابة الإدارية والمالية بوحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الفلسطينية، ولاستكمال الجانب التطبيقي لهذه الدراسة تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات المتعلقة بالمعوقات العملية الموجودة في دوائر الرقابة الإدارية والمالية، حيث تم توزيعها على كافة المراجعين الداخليين بهذه الدوائر في جميع الوزارات وعدد من المؤسسات الحكومية.

وقد أظهرت الدراسة وجود عدد من المعوقات التي تحد من فاعلية عمل وحدات المراجعة الداخلية كان من أهمها توجهات وسلوكيات الإدارة العليا، وغياب القوانين التي تنظم العمل الرقابي لهذه الوحدات، والإشكاليات الناجمة عن المسميات الإدارية المطبقة، إضافة إلى عدم توفر الخبرة والكفاءة لدى المراجعين الداخليين.

وقد قدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها ضرورة دعم استقلالية وحدات المراجعة الداخلية وتفعيل دورها، وأن يتم إصدار القوانين التي تبين المهام المنوطة بها وصلاحياتها بما يفرض وجودها بفاعلية على الساحة، ويقلل من المعوقات التي قد تواجهها، ووضع مسميات مهنية للعاملين بالمجال الرقابي، وزيادة وصقل خبراتهم من خلال تزويدهم بالدورات المتخصصة في مجالات عملهم.

Abstract

This study searches the work restraints of Internal Audit units in public institutions in Gaza Strip, and the suggested recommendations to increase its effectiveness.

It summarizes the obstacles in three categories: organizational, legal, and technical. The researcher made the speculative analysis to these obstacles and their effect on the performance of auditors in both financial and administrative control departments in internal audit units of the Palestinian Authority institutions. In order to complete the applied part of this study; a questionnaire was used as a key tool to collect data related to the practical obstacles in financial and administrative departments. The questionnaire distributed to all internal auditors in all ministries and a number of governmental institutions.

The study showed that there is number of obstacles that restrict the effectiveness of these units, the most important of them were: the attitudes and practices of the top management, the absence of regulations which organize the control role of these units, the problems caused by the existing administrative titles, in addition, the lack of experience and efficiency among employees of the control field.

The study concluded a number of recommendations, of which the most important are the importance of supporting the independence of the internal audit units and activating their role; issuing regulations that describe their duties and responsibilities and enforce their existence and reduce the restraints facing them; setting employees job descriptions in the control field; and improving employees' professional skills using specialized capacity building courses.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

الإطار العام للبحث

مقدمة البحث:

واجهت السلطة الوطنية الفلسطينية منذ قيامها عام ١٩٩٤ تحدى إقامة نظام سياسي واقتصادي فلسطيني بكل ما يتضمنه من إعداد للأطر الدستورية والقانونية والبناء المؤسسي، إلا أن العديد من جوانب الخلل طالت مختلف نواحي ذلك البناء. (أبو دية، ٢٠٠٤)

وبشكل عام قد يعزي الخلل في البناء المؤسسي إلى العديد من المعوقات التي تحد من فاعلية وكفاءة عمل الوحدات الحكومية منها: (الشقاوي، ٢٠٠٢)

١. ضعف الرقابة على أداء الموظفين.
٢. ضعف قدرة الوحدات الحكومية على تحديد احتياجاتها الفعلية من القوى العاملة على أسس علمية سليمة.
٣. عدم وجود خطط لدى بعض الوحدات لتدريب العاملين بها وفقاً لمتطلبات واحتياجات العمل الحالية والمستقبلية.
٤. ضعف قدرتها على الاستفادة من القوى العاملة المتاحة لديها في تحقيق الأهداف المرجوة بشكل فعال، بحيث تراعي التخصص وحجم العمل المطلوب من كل وحدة.
٥. ضعف الولاء والانتماء الوظيفي لدى كثير من الموظفين، وانتشار اللامبالاة والتباطؤ في إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وضعف الوعي بواجبات ومسئوليات الوظيفة العامة.
٦. تأخر صدور لوائح تنفيذية وتفسيرية لكثير من الأنظمة، مع العلم بأن الإصلاح الإداري والمالي يتطلب وجود أنظمة إدارية ومالية واضحة تمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات اللازمة للإصلاح على هذين الصعيدين.

وبذلك يمكن القول أن من أهم أسباب ظهور هذا الخلل هو عدم وجود رقابة فعالة داخل الوحدات الحكومية تعمل على تقويم العمل داخلها، وتبين للإدارة العليا - من خلال تقارير ترفعها إليها - مواطن الضعف والقصور فيها سواء في الخطط والأنظمة الموضوعية، أو في مشاكل التطبيق لدى الموظفين داخلها.

وتتمثل الجهة الرقابية داخل المؤسسة في وحدة المراجعة الداخلية، والتي تعتبر أحد الركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، حيث أنها تمثل أداة إدارية تتابع نظام الرقابة داخل الوحدة، وتؤكد للإدارة أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية، فالمراجعين الداخليين يعتبرون

جزءاً من آلية التغذية العكسية لوظيفة الإدارة، ومهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضاً للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو لا تنفذ بطريقة سليمة، حيث تعتمد الإدارة في متابعة أداء هذا النظام واختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات على المراجعين الداخليين. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)

ويرجع العامل الأساسي لظهور المراجعة الداخلية إلى كبر حجم المؤسسات وكبر حجم العاملين بها، وكذلك انتشار الفروع التابعة لها، بالإضافة إلى وجود الأخطاء والتلاعب، ومن هنا ظهرت الحاجة لوجود أداة داخل المؤسسة تعمل على منع واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها، وتكون موجودة كل الوقت في المؤسسة، ومعاصره لمشاكلها، وتقوم بالمراجعة على مدار السنة وليس مرة واحدة سنوياً. (الصحن وآخرون، ١٩٨٩)

وحيث أن المراجعة الداخلية تسعى إلى فحص وتقييم كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة، وهو ما تسعى إليه المراجعة الحكومية أيضاً، فذلك يؤكد ضرورة وجود دوائر للمراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية، بحيث تمارس عملها باستقلالية وموضوعية ويتمتع أعضاؤها بالتأهيل العلمي المناسب والخبرة الكافية للقيام بمهامهم على أفضل وجه، حيث تقوم بالرقابة والتدقيق المستمر على أنشطة المؤسسة وعلى أداء العاملين بها، وترفع تقاريرها بصورة دورية للإدارة العليا، بهدف تحقيق الكفاءة والفعالية وتقليل مظاهر سوء الاستخدام والهدر والإهمال والاختلاس والتي غالباً ما تعاني منها الوحدات الحكومية في الأراضي الفلسطينية.

ومن خلال عمل زيارات ميدانية (مسحية) لعدد (٣٢) وحدة حكومية، وُجد أن منها (٢٣) وحدة تشتمل على وحدة رقابة داخلية، وأن نسبة تفعيلها تتفاوت بشكل ملحوظ من وحدة لأخرى، في حين أن هناك (٩) وحدات لا يوجد بها وحدات رقابة داخلية حتى الآن أي ما نسبته (٢٨,١%)، وإن كان قد تم وضعها في الهيكليات المقترحة (جدول رقم ٢)، فقد بُذلت العديد من الجهود القديمة والحديثة لتفعيل عمل هذه الوحدات، حيث تم تسميتها بوحدة الرقابة الداخلية، إذ صدر أول تعميم عن ديوان الرقابة الإدارية والمالية (هيئة الرقابة العامة سابقاً) رقم ١٠٠١/٦، بتاريخ ١٩٩٦/٤/٤ (ملحق رقم ٥)، بشأن نظام عمل ووظائف إدارة الرقابة والتفتيش الداخلي بالوحدات الحكومية، بهدف تحقيق الإصلاح المنشود داخل مؤسسات السلطة، وتفعيل العمل الرقابي في الوزارات والمؤسسات الحكومية، وقد وجدت الباحثة في ذلك مجالاً خصباً للبحث والدراسة بهدف المساهمة في حل المشاكل والمعوقات التي تعوق تفعيل عمل دوائر الرقابة الداخلية، وتحث من قدرتها على ممارسة دورها الرقابي الشامل.

مشكلة البحث:

نظرا للمهام والمسؤوليات الجسام الملقاة على عاتق وحدات المراجعة الداخلية بالوحدات والمؤسسات الحكومية، فإن وجود المعوقات سوف يحول دون أداء هذه الوحدات لأعمالها بالشكل المتوقع والملائم، الذي يحقق مضمون وأهداف ومهام المراجعة الداخلية الشاملة، وعليه فإن مشكلة البحث تدور حول السؤال الرئيسي التالي:

- ما هي المعوقات التي تعوق عمل وحدات المراجعة الداخلية والتي تحد من قدرتها على القيام بالمهام المنوطة بها؟ وما هي الآليات المقترحة لزيادة فاعليتها؟

ويمكن أن تتفرع من السؤال الرئيسي السابق عدة أسئلة فرعية تتمثل فيما يلي:

١. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات التنظيمية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية؟
٢. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات الفنية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية؟
٣. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات القانونية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية؟
٤. هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في آراء المبحوثين حول تأثير المعوقات التنظيمية والفنية والقانونية، تعزي إلى كل من المتغيرات التالية: (جهة العمل، نوع الرقابة الممارسة، الجنس، المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الشهادات المتخصصة، العمر، سنوات الخبرة في الرقابة الداخلية)؟

فرضيات البحث:

- الفرضية الأولى:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات التنظيمية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية.
- الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات الفنية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية.
- الفرضية الثالثة:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود المعوقات القانونية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية.
- الفرضية الرابعة:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في آراء المبحوثين حول تأثير المعوقات التنظيمية والفنية والقانونية، تعزي إلى كل من المتغيرات التالية:

جهة العمل، نوع الرقابة الممارسة، الجنس، المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الشهادات المتخصصة، العمر، سنوات الخبرة في الرقابة الداخلية).

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية على المستوى الإداري والمالي والفني داخل الوحدة الحكومية التابعة لها، حيث يؤدي تفعيل عملها وإزالة المعوقات التي تواجهها إلى تحقيق العديد من المزايا والإيجابيات التي تعود بالفائدة على الوحدة التابعة لها: كتحقيق الإصلاح بكافة أنواعه، والتخلص من العديد من مظاهر التسبب والإهمال التي تتعرض لها الوحدة الحكومية، بما ينعكس على أدائها وضبط معاملاتها، وتصحيح العديد من نواحي الخلل والضعف في بناءها المؤسسي.

أهداف البحث:

- التأكيد على أهمية الدور الذي تلعبه وحدات المراجعة الداخلية وشموليته في تحقيق الإصلاح الإداري والمالي في الوحدات الحكومية.
- الوقوف على واقع وحدات المراجعة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، ودراسة وتحليل المعوقات التي تعيق تفعيل مهامها.
- إظهار أهمية عمل وحدات المراجعة الداخلية، والتأكيد على أن هدفها هو المساهمة في ترشيد قرارات الإدارة وليس تصيد الأخطاء.
- التأكيد على ضرورة وجود لجان مراجعة داخل الوحدات الحكومية، وذلك لأهمية الدور الذي تلعبه في الإشراف على عمل وحدات المراجعة الداخلية وتحسين أدائها.
- اقتراح آليات تفعيل لوحات المراجعة الداخلية بوزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية.

متغيرات البحث:

المتغير التابع: عمل وحدات المراجعة الداخلية.

المتغيرات المستقلة:

- المعوقات التنظيمية (الهيكل التنظيمي، المسميات الوظيفية)
- المعوقات الفنية (الإدارة الداخلية للدائرة، الإدارات الأخرى، الإدارة العليا، المؤهل العلمي، الخبرة، الكفاءة، فقد الكفاءات، التدريب، دليل الإجراءات).

- المعوقات القانونية (القوانين، والتشريعات).

منهجية البحث:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، لأنه يناسب الظاهرة موضع البحث، كما تم استخدام العديد من المصادر الأولية والثانوية، وتتكون المصادر الأولية من المقابلات والاستبانات أما المصادر الثانوية فتتكون من الكتب والمجلات العلمية المتخصصة والقوانين، والعديد من المواقع الالكترونية.

وقد تم مراعاة أن تكون الأسئلة ذات نهايات مغلقة عند تصميم الاستبانة، وذلك لسهولة وسرعة الإجابة عليها من قبل المبحوثين، ولسهولة تحليلها، وقامت بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS، حيث تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي، وكذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة.

مجتمع البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من (١٦٧) مراجع داخلي، وهم كافة المراجعين الداخليين العاملين بدائرتي الرقابة الإدارية والمالية في الوزارات وبعض المؤسسات الحكومية العاملة في قطاع غزة (جدول رقم ٣).

عينة البحث:

تتمثل العينة في كافة أفراد مجتمع البحث.

الدراسات السابقة:

١. دراسة الذنبيات (١٩٩٩):

بعنوان " المناخ التنظيمي وأثره على العاملين في أجهزة الرقابة المالية والإدارية في الأردن". هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أبعاد المناخ التنظيمي الرئيسية (الهيكل التنظيمي، والسياسات الإدارية، والبيئة الخارجية، والتكنولوجيا) في أداء العاملين بأجهزة الرقابة الإدارية والمالية في الأردن، وكان من أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة أنه يجب مراجعة البناء التنظيمي لأجهزة الرقابة المالية والإدارية، وخطوط السلطة والاتصال بشكل يقلل من عدد المستويات الإدارية، كما أن على القيادات الإدارية إعادة النظر في السياسات الإدارية المتبعة، وفتح باب الحوار المتواصل مع العاملين بها، ومشاركتهم في اتخاذ القرار، و أن على القيادات الإدارية أن تكون أكثر انفتاحا وتفاعلا مع المؤسسات الأخرى ومع المجتمع، والعمل على توضيح رسالة أجهزة الرقابة، وأنها لا تتربص بتصيد أخطاءهم، وإنما تهدف إلى تحسين الأداء وتطوير الأعمال، وضرورة الاهتمام بتدريب العاملين حول ما يستجد في العمل الرقابي، سواء باستخدام التكنولوجيا أو في العمل الميداني.

٢. دراسة الديبيس (١٩٩٩):

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

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تحقيق جهاز ديوان الرقابة والتفتيش الإداري لأهدافه التي أنشئ من أجلها، والتي تدور حول تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية وتحسين مستوى الأداء والإنتاجية في مؤسسات الدولة ودوائرها المختلفة، وقد توصلت الدراسة إلى أن دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية الأردنية متوسط وأنه يمارس الرقابة العلاجية بشكل عال ويمارس الرقابة أثناء التنفيذ بشكل متوسط.

٣. دراسة بشناق (٢٠٠١):

بعنوان "الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية". هدفت الدراسة إلى التعريف بأجهزة الرقابة الداخلية والخارجية الموجودة في السلطة الوطنية الفلسطينية مع التركيز على أجهزة الرقابة المالية الخارجية والمتمثلة في هيئة الرقابة العامة. وقد أشارت الدراسة إلى عدد من معوقات عمل وحدات الرقابة الداخلية، أهمها عدم توفر الكفاءة والخبرة في الأمور المحاسبية والمالية لبعض العاملين في وحدات الرقابة المالية، وعدم كفاية الصلاحيات الممنوحة لوحدات الرقابة الداخلية، إضافة إلى عدم وجود حصانة لموظفيها.

وقد خرجت الدراسة بعدد من التوصيات فيما يتعلق بأجهزة الرقابة الداخلية وتتمثل في ضرورة إقرار نظام مالي ينظم آلية عمل وحدات الرقابة الداخلية، وأن يتم تعيين موظفيها على أساس الكفاءة والخبرة في الأمور المالية والمحاسبية.

٤. دراسة الشقاوي (٢٠٠٢):

بعنوان "نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي" في المملكة العربية السعودية. تناولت الدراسة أداء الجهاز الحكومي في المملكة العربية السعودية وأوجه تحسينه، كما بحثت الدراسة في معوقات الأداء في القطاع الحكومي، والمتمثلة في تشعب أعمال الحكومة، ووجود معوقات إدارية وتنظيمية، وضعف في كفاءة وفاعلية النفقات العامة، وتقدم الأنظمة. هذا وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تدعيم التوجه نحو تقييم أداء البرامج والمشروعات الحكومية عن طريق أجهزة الرقابة المالية المركزية، وصولاً إلى تحقيق ما يعرف بالتقييم المؤسسي، وإعادة توجيه أهداف الأجهزة الحكومية نحو إرضاء المستفيدين منها، وتدريب موظفيها على التعامل مع هذه الأهداف، وهذا الدور ينبغي أن تقوم به أجهزة الرقابة الإدارية المركزية بالتعاون مع كل جهاز حكومي، آخذين في الاعتبار التدريب، والتحفيز (الثواب والعقاب المبرر)، وضرورة تفعيل التوجه نحو تحديث الأنظمة واللوائح الإدارية والمالية والتأكد من تطبيق هذه الأنظمة واللوائح بشكل عام.

٥. دراسة حرب (٢٠٠٣):

بعنوان "أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني". تناولت الدراسة واقع أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام، وتعرضت إلى الإطار القانوني المنظم لكل مؤسسة رقابية في محاولة للتعرف على الدور الذي تؤديه لتحقيق أهداف الرقابة، وتفعيل أوجه المساءلة، وتحليل دور وأهمية أجهزة الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة في الكشف المبكر عن الأخطاء والمخالفات، وأكدت على أن المؤسسات الحكومية مطالبة باحترام مبدأ المشروعية، وأن هذا يفرض عليها أن تقوم برقابة داخلية لأعمالها، حتى لا تكون عرضه للمساءلة والمحاسبة من قبل جهات رقابية أخرى، كالقضاء والسلطة التشريعية عند اكتشاف تلك الأخطاء من قبل الأجهزة المتخصصة بالرقابة الخارجية. وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ضرورة وجود إرادة سياسية لتعزيز عمل وحدات الرقابة الداخلية، وضرورة إصدار نظام خاص من قبل مجلس الوزراء يتعلق بإحداث وحدات رقابة داخلية ضمن الهياكل الإدارية للمؤسسات العامة، يحدد مهامها وصلاحياتها،

والمؤهلات والمواصفات الواجب توفرها فيمن يعملون بها، ووضع تعليمات تنظيمية للإجراءات التفصيلية المتعلقة بوظيفة الرقابة الداخلية.

٦. دراسة حماد (٢٠٠٣):

بعنوان "تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي" دراسة مقارنة مع التطبيق على مؤسسات السلطة الفلسطينية. تناولت الدراسة أسباب وعوامل ضعف نظام الرقابة المالية المعمول به في السلطة الفلسطينية، وهدفت إلى تحليل عناصر وخصائص نظام الرقابة المالية وتحليل العوامل المؤثرة في كفاءة وفعالية النظام الرقابي الحكومي لإيجاد وسائل وسبل تلافيها، وإمكانية تطويرها. وتتمثل أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية، ويظهر ذلك من خلال عدم توفر الاستقلالية للعاملين بالرقابة الداخلية، ضعف كفاءتهم الفنية، عدم توفر هياكل تنظيمية توضح حدود السلطة والمسئولية، وعدم وضوح الاختصاصات والمسئوليات الوظيفية، إضافة إلى وجود مجموعة من المعوقات الرقابية المؤثرة على كفاءة العمل الرقابي، أهمها غياب كثير من القوانين والتشريعات الرقابية، وعدم الفهم الدقيق لأهمية الرقابة خاصة من صناع القرار، وقد أوصت الدراسة بضرورة منح أجهزة الرقابة الداخلية الاستقلال الكافي، ووضع هياكل تنظيمية واضحة ومعتمدة.

٧. دراسة كلاب (٢٠٠٤):

بعنوان "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي" دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

تناولت الدراسة جوانب القصور والخلل في نظم الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية في القطاع الحكومي، وهدفت إلى تحليل وتشخيص مدى توفر ومستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية مقارنة مع مقومات النظام المتكامل للرقابة الداخلية، والوقوف على الأسباب والمعوقات الأساسية التي تواجه تطبيق وتطوير نظم جيدة للرقابة الداخلية في وزارات السلطة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الرقابة الداخلية هي الأساس الذي يجب التركيز عليه والاهتمام به، كركيزة أساسية لأعمال أي تنظيم، وأن من المقومات المالية والإدارية الأساسية للرقابة الداخلية الواجب توفرها، تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية، ووضع قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة، وأن ضعف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة يرجع بشكل أساسي إلى عدم توفر أغلب المقومات الإدارية والمالية الأساسية

للرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية، وضعف جوانب وإجراءات تطبيق ما هو موجود من هذه المقومات الأساسية.

٨. دراسة بنود (٢٠٠٤):

بعنوان "دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية" الجهاز المركزي للرقابة المالية، الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش".

هدفت الدراسة إلى إظهار الصعوبات والمعوقات التي يعاني منها كل من الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وذلك للعمل على تلافيها، وتحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله، ومن ثم الوصول إلى جهاز رقابي فعال ومتكامل.

وكانت أهم النتائج التي خرجت بها الدراسة وجود ازدواجية في عمل ومهام وأهداف أجهزة الرقابة الحكومية، وحدوث اضطراب في العلاقات بينها، وتضارب في نتائجها خاصة وأن كليهما تتبع السلطة التنفيذية، وبعد الرقابة الممارسة في معظم تفاصيلها عن الحيادية، وأنها تعمل على تصيد الأخطاء.

وكان من أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة ضرورة دمج أجهزة الرقابة (الجهاز المركزي والهيئة المركزية) في هيئة واحدة يطلق عليها الهيئة العليا أو العامة للرقابة الإدارية والمالية وربطها بالسلطة التشريعية أو برئاسة الجمهورية، وضرورة تشكيل لجنة في مجلس الشعب تعمل على رقابة تصرفات وأعمال الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية ودراسة تقاريرها بصورة مفاجئة ومستمرة، وإصدار قانون يتضمن كل المؤيدات التي تدعم قيام الهيئة بالمهام المنوطة بها بكفاءة وفاعلية وتسهل ممارستها لاختصاصاتها، يضاف إلى ذلك ضرورة التطوير المستمر في أنظمة الرقابة الداخلية، من خلال التحديث المستمر في القوانين والقرارات المنظمة لها، ووضع المعايير المهنية اللازمة، وتحديثها بما يتماشى مع المعايير المهنية العالمية والدولية، والتحديث في الوسائل والأساليب المستخدمة في تنفيذ مهامها، وإصدار دليل عمل يتضمن الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية، وتحسين الدخل والمستوى المعيشي للمفتشين، توفير الكوادر المؤهلة والمدربة والكافية.

٩. دراسة أبو ماضي (٢٠٠٤):

بعنوان "مدى فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة". هدفت الدراسة إلى التعرف على الأساليب المستخدمة في الرقابة، ومدى أدائها لأهدافها، وبيان هل الأساليب المستخدمة مناسبة أم لا، وتحديد العوائق التي تعترض عملية الرقابة، وكيفية

التغلب عليها، وذلك من خلال تطوير الكوادر الإدارية في المؤسسات ونشر الوعي المؤسسي في المجتمع.

وتوصلت الدراسة إلى بيان عدم فاعلية المجلس التشريعي في أدائه لدوره الرقابي على المؤسسات العامة، وبينت فعالية وزارة المالية وديوان الموظفين العام في أدائهما لدورهما في مجال الرقابة.

١٠. دراسة الياشا (٢٠٠٥):

بعنوان "سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية".

تهدف الدراسة إلى بيان السبل الكفيلة بتفعيل الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالنفقات العامة للسلطة لما لعنصر النفقات من أهمية خاصة في ظل ندرة الموارد والزيادة الدائمة في النفقات العامة للدولة، ومن تلك السبل منح المراقب المالي صلاحيات واسعة، ووضع القيود على المناقلات بين بنود الموازنة العامة، وإتباع أكثر من أسلوب في الرقابة على المدفوعات العامة، وإتباع هيئة الرقابة العامة لأسلوب الرقابة الشاملة، وكذلك توثيق الإجراءات وعمل دليل يوزع على الموظفين.

وكان من أهم توصيات الدراسة تعيين لجنة خاصة بتوثيق الإجراءات، وعمل دليل خاص بها وتوزيعها على كافة الموظفين، وإنشاء قسم في دائرة الموازنة يعني بتحليل الانحرافات وبيان مسبباتها وعلاجها.

١١. دراسة السيد (٢٠٠٥):

بعنوان "إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية - دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى وضع إطار مقترح يستند إلى منهجية علمية ويساهم في تحقيق الفعالية الرقابية من خلال تقييم مدى فعالية وكفاءة أدوات ووسائل الرقابة المالية المطبقة، واقتراح الحلول اللازمة لتدعيم كفاءتها، وتقويم نظام الرقابة المالية الحالي ومراحل تطبيقاته ودوره في ضبط الأداء المالي في الوزارة والمديريات.

من أهم النتائج ذات العلاقة التي توصلت إليها الدراسة وجود ضعف في استخدام التدقيق الإداري كأداة رقابية، وعدم توفير الدعم الكافي من قبل المسؤولين لوحدة الرقابة الداخلية من حيث الأخذ بتوصياتها ومتابعتها.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تعزيز استخدام الأدوات الرقابية من خلال تفعيل دور المراجعة والتدقيق كأداة رقابية، وتوخي الدقة والموضوعية في استخدام التدقيق الإداري، وضرورة تفعيل وتطوير دور وحدات الرقابة الداخلية، وذلك بإعادة هيكلتها وتحديد مهامها بشكل دقيق ومفصل.

١٢. دراسة أبو هذاف (٢٠٠٦):

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

هدفت الدراسة إلى تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها، والمتمثلة في توفر الاستقلال للديوان، اعتماد معايير الرقابة الدولية، توفر التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان، استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل، واستخدام أساليب الأداء الرقابي الحكومي عند التنفيذ.

وقد أظهرت الدراسة ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، ووجود بعض مظاهر الضعف في أدائه، وعدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، ومن أهم التوصيات التي قدمتها الدراسة ضرورة العمل على تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة، والعمل على اعتماد معايير الرقابة الدولية لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية والإقليمية، وتوفير الدورات التدريبية التي تؤهل المفتشين وتجعلهم قادرين على انجاز أعمالهم، واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة التي تدعم أدلة الإثبات لدى المفتشين، واعتماد كل من الرقابة الوقائية والرقابة المفاجئة، وذلك للحد من الوقوع في الانحرافات، ومعالجة الأخطاء أولاً بأول حفاظاً على المال العام.

دراسات أجنبية:

١٣. دراسة Haimon (٢٠٠٣):

بعنوان "Internal audit in local government in Israel : status vs effectiveness" تهدف الدراسة إلى بيان أهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعال في الرقابة الجيدة، وأنه يتعلق بكل مظاهر الرقابة الداخلية، وتتناول نظام العمل في البلديات والدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بها، وتبحث في مدى قدرة وحدة التدقيق الداخلي في البلديات على أداء مهامها، ومدى الصلاحيات التي تحتاج إليها لتقوم بمهامها، وتعد وحدة التدقيق الداخلي وحدة مستقلة، ومديرها يرفع تقريره إلى رئيس البلدية وإلى لجنة المراجعة، وهي تتمتع بمكانة مرتفعة، إلا أنها لا تملك قوة الإلزام لعمل التغييرات سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

وتمثلت أهم توصيات الدراسة في عدم نشر نتائج تقرير التدقيق الداخلي وذلك لكون جوهر قوة المراجعة الداخلية في كونها داخلية، وأن نشر تقاريرها يحولها إلى مدقق خارجي، كما أنه بخلق ردة فعل غير مستحبة ويضع عقبات أمام عمل التدقيق الداخلي في المستقبل، مما يضعف التدقيق الداخلي، وأن يكون هناك جهاز واحد مسؤول عن التدقيق الداخلي في كل الهيئات المحلية في إسرائيل، يكون ممولا من قبل جميع الهيئات المحلية، ومطالباً بوضع ميزانياتهم، ويلبي احتياجات التدقيق الداخلي، من تدريب الموظفين ودفع رواتبهم وترقيتهم وتدويرهم بين مختلف الهيئات الحكومية، وكذلك يكون مسؤولاً عن تأسيس برامج ضمان الجودة.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة تم ملاحظة ما يلي:

- غالبية الدراسات ركزت على الرقابة بشكل عام كنظام في المؤسسات الحكومية، وتناول الإطار النظري لها كل ما يتعلق بالرقابة من مفاهيم وأهمية وغيرها من الأمور وذلك بصورة عامة، أما هذه الدراسة فتقدم الإطار النظري بصورة أكثر خصوصية، حيث تتناول موضوع المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، كمنشأة ومفاهيم وأهمية، والتي تمثل عمل وحدات الرقابة الداخلية داخل المؤسسة أو الوحدة الحكومية.
- غالبية الدراسات التي تناولت معوق أو أكثر من المعوقات كانت تبحث في عمل أجهزة الرقابة الخارجية، ومن ثم قدمت هذه الدراسة إطاراً نظرياً مختلفاً وإن كان هناك بعض المعوقات المشتركة.
- غالبية الدراسات التي تطرقت إلى بعض المعوقات التي تواجه عمل وحدات الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي توصلت إليها من خلال المقابلات، ومن خلال الاقتباس من تقارير بعض الجهات، أما هذه الدراسة فقد حاولت قدر الإمكان حصر كافة المعوقات التي تواجه عمل وحدات الرقابة الداخلية في دراسة واحدة، ليس فقط من خلال المقابلات والاستناد على تقارير الآخرين، وإنما استعانة كذلك بالاستبانة كأداة مهمة لجمع البيانات الضرورية للبحث.
- كما أن هذه الدراسة قدمت تحليلات إضافية للمعوقات في كل من الإطار النظري والعملية للبحث، وهو ما لا نجده في غالبية الدراسات السابقة، إذ أنها حصرت تركيزها في دراسة المعوقات والذي هو محور بحثها الأساسي، وحاولت وضع حلول عملية لتلك المعوقات.

وحول ما سبق فإن هذا البحث يقدم تحليلات إضافية تتمثل في الآتي:

- الوقوف على المعوقات التي تواجه عمل وحدات الرقابة الداخلية وتحليلها.

- تحليل وعرض الواقع العملي لوحدات المراجعة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية.
- اقتراح توصيات فعالة لتحسين عمل وحدات الرقابة الداخلية.

مصطلحات ومفاهيم أساسية:

وحدات المراجعة الداخلية:

هو مصطلح تستخدمه الباحثة في هذه الدراسة للتعبير عن الوحدات الإدارية التي تتبع مباشرة لأعلى سلطة في الهرم الإداري، والتي تمثل الأداة الرقابية التي تستخدمها الإدارة العليا في الرقابة على مختلف الأعمال الإدارية والمالية والفنية في المؤسسة، وقد تختلف مسمياتها من مؤسسة لأخرى حيث قد تُعرف بوحدة الرقابة الداخلية، أو وحدة الرقابة والتفتيش، أو غيرها من المسميات، ومن ثم فإن هذه الدراسة تتعامل مع مصطلح المراجع الداخلي على أنه يحمل نفس المعاني التالية: مفتش داخلي، مراقب داخلي، مدقق داخلي، وذلك لاختلاف مسمى العاملين بوحدة الرقابة الداخلية في واقعنا الفلسطيني عن التسمية النظرية التي تتعامل معها المراجع العلمية (المراجع الداخلي، ووحدة المراجعة الداخلية).

نظام الرقابة الداخلية:

عرف المعيار الدولي رقم ٤٠٠ الرقابة الداخلية بأنها "جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المنشأة، للمساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية، بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية، وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب".

المراجعة الداخلية:

تعرف المراجعة الداخلية بأنها "نشاط تقييمي مستقل يتم إنشاؤه داخل التنظيم كخدمة له، وهو نوع من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الأخرى".

المراجعة الحكومية:

تعرف المراجعة الحكومية بأنها "فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي"، ومن هذا التعريف فإن المراجعة الحكومية تتضمن ثلاث أبعاد هي: الرقابة المالية والقانونية، رقابة الكفاءة، رقابة الفعالية.

الفصل الثاني

دور وأهمية المراجعة الداخلية واتجاهات
تطويرها في القطاع الحكومي

الفصل الثاني

دور وأهمية المراجعة الداخلية واتجاهات تطويرها في القطاع الحكومي

ويشتمل هذا الفصل على المباحث التالية:

المبحث الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية وأهدافها ووظائفها وتقاريرها.

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في عملية الإصلاح الإداري والمالي في القطاع الحكومي.

المبحث الأول نشأة وتطور المراجعة الداخلية

مقدمة:

كانت المنشآت في الماضي هي منشآت فردية صغيرة الحجم، يستطيع مالكوها الإشراف على أعمالها بنفسه، ولكن مع مرور الوقت زاد حجم المؤسسات واتسعت أنشطتها وازدادت درجة تعقيد عملياتها، مما أدى إلى فصل الإدارة عن الملكية، ومن ثم أصبحت هناك حاجة ضرورية إلى وجود طرف محايد يؤكد للملاك بأن الإدارة العليا تقوم بعملها على خير وجه، ومن خلال تقارير هذا الطرف المحايد والذي يمثله المراجع الخارجي يقوم الملاك بمساعدة الإدارة العليا ومحاسبتها. (توماس وهنكي، ١٩٨٩)

ما سبق يجعل الإدارة الواعية تعمل ما بوسعها كي تحتاط وتأمين على نفسها في حال تمت مساءلتها، وذلك بخلق أداة إدارية تعمل على مساندة في العملية الرقابية، فتمدها بالتقارير اللازمة حول سير الأعمال داخل المؤسسة وتنبهها إلى مواطن الضعف والخلل داخلها، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قراراتها بناء على المعطيات التي توفرها لها هذه الجهة والمتمثلة في وحدة المراجعة الداخلية.

قياساً على ذلك فإن مؤسسات القطاع الحكومي بحاجة إلى وجود وحدات للمراجعة الداخلية بها، إذ أنها تمتاز بكبر حجمها وتشعب عملياتها بدرجة يصعب معها أن تتمكن الإدارة العليا للمؤسسة من الرقابة على جميع العمليات والأنشطة بداخلها (sawyer & others, 2003)، فلا يكفي أن تقوم الإدارة العليا بوضع أنظمة رقابية تضبط بها العمل داخل المؤسسة، وأن تضع القوانين واللوائح التي تحكم عمل الموظفين لديها، وإنما لابد من وجود من يقوم بمتابعة هذه الأنظمة للتأكد من أنها تعمل بكفاءة وفعالية، وكذلك تتأكد من التزام الموظفين داخل المؤسسة بالقوانين والتعليمات واللوائح التي تقوم الإدارة العليا بتعميمها عليهم (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)، وبذلك تحمي الإدارة العليا نفسها عند المساءلة التي قد تتعرض لها في حال تم التدقيق والرقابة على عمل الوحدة الحكومية القائمة عليها من قبل جهات المراجعة الخارجية.

نشأة وتطور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي:

بدأت المراجعة منذ زمن بعيد جدا حوالي ٣٥٠٠ سنة قبل الميلاد، وبالرجوع إلى سجلات العديد من الحضارات القديمة كالحضارة المصرية واليونانية، تبين وجود علامات ضئيلة بجانب الأرقام للعمليات المالية بها، مما يدل على وجود نظام للتحقق وفصل للمهام بين المحاسبة والمراجعة لديها، ثم ظهر بعد ذلك أسلوب التحقق من خلال سماع الحسابات، وقد استخدم في روما، حيث يقوم الموظف المسؤول بمقارنة سجلاته بأخرى، وقد صمم هذا الأسلوب للتحقق من حفظ ووقاية الموظفين المسؤولين عن الأموال من ارتكاب أفعال الاحتيال (sawyer & others, 2003)، وكذلك استخدم في الصين من قبل إمبراطورها إذ كان يستمع بنفسه إلى التقارير المختلفة التي يقدمها المسؤولون، وذلك لحماية ممتلكات المملكة من التلاعب الداخلي، من خلال التأكد من أن السجلات قد عكست بصدق الوضع الحقيقي للسكان والممتلكات. (بريمكاند، ١٩٩٩)

هذا وقد تطورت المراجعة بعد قيام الثورة الصناعية في أوروبا لتتجاوز المراجعة السمعية للحسابات وأصبحت تشمل التحقق من السجلات المحاسبية والوثائق الداعمة المرتبطة بها، فكانت خصائصها مشابهة للمراجعة الحالية (Treasury Board of Canada, 2003)، وبمجيء العصر الحديث في القرن التاسع عشر، زاد الاهتمام بالمراجعة وبضرورة تطويرها للمحافظة على رأس المال الأجنبي باعتباره الحافز الأساسي لتطور مهام المراجعة لتلائم احتياجات المستثمرين، إذ طالب المستثمرون الانجليز بعمل فحص مستقل على مشاريعهم داخل الولايات المتحدة، بواسطة طرق وإجراءات أحضروها معهم لاستخدامها في تدقيق الميزانية العمومية، كما طالبوا باستخدام المنهج التحليلي للحسابات. (sawyer & others, 2003)

وتعتبر المراجعة الداخلية حديثة العهد إذا ما قورن بالمراجعة الخارجية (الصبان وآخرون، ١٩٩٦)، وقد استمر المراجعون الخارجيون لعديد من السنين يؤثرون على طريقة أداء المراجعين الداخليين. (sawyer & others, 2003)

وعلى الرغم من أن المراجعة الداخلية كانت تمارس كوظيفة داخل التنظيمات المختلفة لعدة قرون مضت، إلا أن الاعتراف بها كمهنة حديثة قد بدأ في الانتشار خلال الخمسين سنة الماضية فقط، ونتج عنه إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة في عام ١٩٤١ (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)، وقد ساهم هذا المعهد في تأسيس إطار للممارسات المهنية يتضمن تعريفات التدقيق الداخلي وقانون أخلاقيات المهنة والمعايير المهنية المختلفة وممارسة

الاستشارات، كما قام ببناء جهاز عام من المعرفة تدرج به المجالات المتعلقة بالمراجعة الداخلية والأهلية التي على المراجعين الداخليين أن يطوروها ضمن كل المجالات، وعمل على تشجيع وترويج ونشر المعرفة والمعلومات المتعلقة بالمراجعة الداخلية لأعضائه وللمهتمين به ولعامه الجمهور، وتوفير التعليم، وتشجيع الوضع المهني للأعضاء. (Gleim, 2004)

وبتدقيق النظر في التاريخ نجد أن جذور المراجعة في القطاع العام أكثر منها في القطاع الخاص، وهذه المراجعة المبكرة لم تكن مجرد مراجعة مالية بطبيعتها، وإنما كانت تخاطب مسؤولية أوسع، كإدارة الأصول والالتزام القانوني المتعلق باستخدام الأموال (Kearney & others, 2006)، وإن دل ذلك على شيء فإنما يدل على أن المراجعة المرتبطة بالقطاع الحكومي سواء كانت داخلية أم خارجية قد عكست منذ القدم طبيعة مالية وإدارية وتحقق من الالتزام بالقوانين، هذا وتعكس نشأة وتطور المراجعة الداخلية أنها أصبحت علم قائم بذاته، يسعى إلى إثبات نفسه في القطاعين الخاص والعام كفرع من فروع المراجعة، وأنه يستحق الاهتمام به وتطويره لما له من دور كبير في خدمة المؤسسة.

فالمراجعة الداخلية كانت في السابق حرفة مرتبطة بالمحاسبة ولكنها تطورت الآن إلى مهنة ترتبط بالإدارة، إذ أسست نفسها كفرع متميز من المعرفة أكثر اتساعا مما سبق، حيث تقوم المراجعة الداخلية الحديثة بتزود خدمات تتضمن فحص وتقييم لأنظمة الرقابة والأداء والخطر والإدارة في كافة الوحدات الخاصة والعامه، كما أنها أصبحت تتبع علاقات تعاونية ومثمرة مع العميل من خلال إضافة قيمة للأنشطة بعد أن كانت تُرى كعدو للعميل. (sawyer & others, 2003)

وحتى تتم عملية المراجعة بكفاءة يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية، والظروف التي تمارس فيها (توماس وهنكي، ١٩٨٩)، ومن ثم كان لابد من بذل الجهود لوضع المعايير التي تحكم عمل المراجعين الداخليين والخارجيين، والتي تنظم عملهم داخل كلا القطاعين الخاص والعام، والتي يجب أن تتسق وتتسجم فيما بينها حتى تضع إطارا متكاملًا لعمل المراجعين في مختلف الميادين والمجالات.

وبعد العديد من المحاولات لوضع معايير وممارسات محددة للمراجعة تم وضع معايير المراجعة المقبولة، إلا أن مشرعو المعايير طالبوا المراجعين باستخدام الحكم الشخصي في الحالات التي لم يكن ممكنا التوقع والاحتياط لها، كما تم وضع معايير المراجعة الحكومية

المقبولة عموماً لمكتب المحاسب العام بالولايات المتحدة (GAO)، حيث أوضحت أنها لن تقتصر على المراجعة المالية وإنما ستشتمل على مراجعة: (Kearney & others, 2006)

١. الالتزام بالقوانين والتعليمات.
 ٢. اقتصاد وكفاءة العمليات.
 ٣. الفاعلية في إنجاز نتائج البرنامج.
- وكما نلاحظ فإن المراجعة في القطاع الحكومي تشمل كل من المراجعة المالية ومراجعة الالتزام بالقوانين والتعليمات إضافة إلى المراجعة التشغيلية بما تتضمنه من مراجعة الكفاءة والفعالية، ولعل إدارة المؤسسة من أكثر الجهات حاجة إلى التحقق من سير العمل داخلها باستخدام الأوجه المختلفة للمراجعة، وهو ما يعكس ضرورة وجود وحدات للمراجعة الداخلية بها ذات موثوقية لخدمة احتياجاتها المختلفة.

هذا وتتمتع مهنة المراجعة الداخلية باحترام وثقة كل من الجهات الحكومية والتنظيمات المختلفة لما تقدمه من فحص وتقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات والتنظيمات (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)، ويُنظر إليها على أنها فرع حديث من فروع نظام الرقابة الداخلية ووسيلة فعالة تهدف إلى مساندة الإدارة (الجزار، ١٩٨٧)، إذ أن وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابة أصبح ضرورياً، فالإدارة دائماً ترغب في التحقق من أن نظم الرقابة لديها تعمل بطريقة مرضية، ومهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضاً للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو كانت لا تنفذ بطريقة سليمة. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)

أسباب تطور المراجعة الداخلية:

يمكن إيجاز أسباب التطور الذي حدث في عملية المراجعة الداخلية فيما يلي: (الجزار، ١٩٨٧)

١. حاجة الإدارة إلى وسائل لاكتشاف الأخطاء والغش في العمليات والدفاتر مبكراً، بالإضافة إلى تطور أهداف المراجعة الداخلية لتشمل أهداف أخرى.
٢. زيادة فروع المنشآت وانتشارها جغرافياً محلياً ودولياً، حيث ترغب الإدارة بالمركز الرئيسي في معرفة والاطمئنان إلى ما يجري في الفروع البعيدة عنها، من خلال التأكد ومتابعة ما يلي:

- البحث عن الأخطاء والغش.
- التأكد من سلامة أسس الضبط مع اقتراح اللازم لتحسينها.
- تقديم الاستشارات للفروع.
- التأكد من حسن سير عمليات الفروع.

- التأكد من عدم وجود عوامل تؤدي إلى نقصان الأرباح.

٣. سحب توسيع حجم المنشأة ظهور فجوة كبيرة بين الإدارة العليا وطبقة الموظفين المنفذين للقرارات والعمليات، فظهرت حاجة الإدارة إلى كشف دورية دقيقة حسابيا وموضوعيا لبيانات وملخصات وإحصائيات المشروع لتوجيهه، وهنا ظهرت حاجة الإدارة إلى المراجع الداخلي الذي يتأكد من مدى تطبيق السياسة الإدارية العليا بمعرفة الموظفين المنفذين للقرارات، كما يتحقق من مدى صحة البيانات والإحصائيات التي تقدم للإدارة.

٤. ظهور البنوك وشركات التأمين إذ تتطلب طبيعة هذا النوع من الوحدات اتصال دائم ومستمر بالغير، الأمر الذي أصبح يتطلب عدم انتظار المراجع الخارجي للتحقق من الدقة الحسابية وتقديم تقرير سنوي عن مراجعته، وهنا ظهرت الحاجة إلى إدارة مراجعة داخلية تقوم بمراجعة العمليات أولاً بأول وبصفة مستمرة خاصة وأن الوقوع في أخطاء يؤثر على سمعة الوحدة وعلاقتها بالعملاء.

المبحث الثاني

ماهية المراجعة الداخلية وأهدافها ووظائفها وتقاريرها

تعريف المراجعة الداخلية:

من أوائل التعاريف التي ظهرت للمراجعة الداخلية أنها "المراجعة التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي" (الجزار، ١٩٨٧، ص ٦٠)، وكما هو ملاحظ في بداية الأمر فإن هذا التعريف بسيط للغاية ولا يظهر أي من طبيعة المراجعة الداخلية وأهدافها ومهامها، وإنما فقط يظهر الفرق الشكلي بين المراجعة الداخلية والخارجية، والمتمثل في تبعية المراجع للمنشأة أم لجهة خارجية.

وفي وقت لاحق عرفت بأنها "أداة إدارية لتقييم كيفية ممارسة أفراد الإدارة التنفيذية لأنظمة الرقابة" (الصبان وآخرون، ١٩٩٦، ص ٣٠)، وبهذا التعريف تبين اتساع دور المراجعة الداخلية ليبين أنها أداة تستخدمها الإدارة لتقييم مدى الالتزام بأنظمة الرقابة، وهو يعكس تطورا في تعريف المراجعة الداخلية لتشمل أحد وظائفها الحيوية وهي خدمة الإدارة.

وجاء في أحد التعاريف أنها "تعتبر إحدى حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية، والكفاءة التي يتم بها الأداء داخل كل قسم، وكيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات، والظروف المالية للمنشأة" (الصبان وآخرون، ١٩٩٦، ص ٣١)، ويظهر هذا التعريف المزيد من وظائف المراجعة الداخلية، فقد اتسع ليشمل كفاءة تنفيذ العمل، وتقييم كفاءة النظام المحاسبي إلى جانب تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، أي اهتم بتحقيق كفاءة الأنظمة على الصعيدين المالي والتشغيلي، وأن تقاريره يفترض بها أن تعكس نتائج عمل وظروف المنشأة.

وعرفت معايير المراجعة الدولية بأنها فعالية تقييمية مقامة ضمن المنشأة بغرض خدمتها ومن ضمن وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وفعاليتها (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، ٢٠٠١، ص ٢١٣)، وقد ركز هذا التعريف على الدور التقييمي للمراجعة الداخلية، فهي الجهة المسؤولة بالمنشأة عن اختبار وتقييم فعالية الأنظمة التي وضعتها الإدارة.

وعرفها معهد المراجعين الداخليين بأنها "نشاط مستقل يقدم تأكيدا موضوعيا، وهو نشاط استشاري صمم لإضافة قيمة، ولتحسين عمليات المنظمة، إذ تساعد على تحقيق أهدافها من خلال الضبط والتنظيم، لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة وعمليات الإدارة" (Gleim, 2004, p23)، وقد أضاف هذا التعريف أمرا جديدا على عمل المراجعة الداخلية، وهو أنها تتمتع بالاستقلالية في عملها، ولعله في هذا التعريف يقصد أن المراجع الداخلي يمارس عمله المتعلق بالفحص والتقييم للمهام التي تكلفه بها الإدارة دون أي قيود أو تأثير بالنسبة لنطاق الفحص وحجم العينة وغيرها من النواحي الفنية التي تدخل في صميم عمله بصفته كمراجع وإلا ينتفي الهدف الذي لأجله وجد المراجع الداخلي، والمتمثل في مساندة الإدارة من خلال تقديم صورة واضحة وصادقة عن وضع الدوائر التنفيذية، بما يساعدها على اتخاذ القرارات بشأن سياسات وأنظمة العمل بها.

ويؤكد ذلك ما أورده بعض الباحثين حول الاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الداخلي بأنها عدم خضوع أعمال المراجعة لأيّة ضغوط تمارسها الإدارة على المراجع الداخلي، وأن هذا الاستقلال نسبي بحيث يركز على الشق الذهني فيه وليس الشق المادي والوظيفي، ذلك لأن عدم استقلاله ذهنيا يفقد عملية المراجعة الداخلية معناها والهدف الذي تنشأ من أجله. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)

وكما نلاحظ من التعريف السابق فإن وحدات المراجعة الداخلية تتمتع بطبيعة استشارية، هذه الطبيعة تتميز بها وحدات الإصلاح الإداري، ومن ثم يمكن اعتبار وحدات المراجعة الداخلية هي وحدات إصلاح إداري، خاصة وأن كلاهما يسعى إلى تحسين وضع المنظمة، من خلال تقديم التوصيات والمقترحات، لدعم نقاط القوة وزيادة فاعلية العمليات، وكذلك الكشف عن مواطن الخلل، وعرض حلول مقترحة لتقليصها، أو التخلص منها. هذا وتتبع وحدات الإصلاح الإداري أعلى سلطة في الهرم الإداري مما يجعلها أكثر فعالية وعطاء، حيث يمكنها من النظر للجهاز الإداري نظرة شاملة عميقة من أعلى، كما أن المقترحات التي تقدمها الوحدة تتمتع بوزن أكبر باعتبار المصدر الذي تستمد منه السلطة والصلاحيات هو أعلى سلطة في الهرم الإداري، إضافة إلى توفر درجة أكبر من الحياد والتجرد للوحدة لابتعادها عن نفوذ الإدارات المكونة للمنظمة. (عارف، ٢٠٠٣)

مما سبق يمكن أن نوجز العناصر الأساسية للمراجعة الداخلية فيما يلي:

- هي أداة إدارية نشأت لخدمة احتياجات الإدارة.
- ترجع تبعية العاملين بها إلى الإدارة العليا بالمنظمة.
- تعمل على اختبار وتقييم الأنظمة التي وضعتها الإدارة ورفع التوصيات بالتعديلات المطلوبة.
- تقوم بتقييم مدى التزام العاملين في المؤسسة بالأنظمة الرقابية والقوانين والتعليمات.
- تشمل كلا من المراجعة التشغيلية والمالية.

ولعل ما سبق يؤكد على ضرورة وجود وحدات للمراجعة الداخلية داخل منظمات القطاع الحكومي، فكل من المراجعة الداخلية والمراجعة الحكومية تقومان على الرقابة المالية، والرقابة التشغيلية (رقابة الكفاءة، ورقابة الفاعلية)، والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح، هذا ويفترض بالمراجعة الداخلية أن تكون أقدر من المراجعة الخارجية على تقييم الأنظمة والأنشطة المختلفة بالمنظمة لتواجدها المستمر فيها.

الأبعاد الرئيسية للمراجعة الحكومية:

فيما يلي الأبعاد الرئيسية للمراجعة الحكومية: (المجمع العربي، ٢٠٠٢)

١. الرقابة المالية والقانونية:

وتهدف إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات، وذلك للتأكد من سلامة العمليات المالية، واكتمال المستندات المؤيدة لها، وصحة إعداد التقارير وواقعيتها، ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد الإنفاق بما يحقق حماية الأصول من السرقة والضياع، ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة وتصحيح الانحراف أولاً بأول.

٢. رقابة الكفاءة:

وتهدف إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الحكومية تستغل الاعتمادات المخصصة لها، والأفراد، والإمكانات الأخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة أداء هذه الوحدة، ويتضمن هذا البعد الرقابي مدى الحاجة إلى الخدمة التي توفرها الوحدة، ومدى مناسبة التكاليف المنفقة، ومدى توفر الحماية الكلية للمواد والإمكانات المتاحة، ومدى الاستغلال السليم للموارد والإمكانات المتاحة، ومدى كفاية العوائد المستلمة مقابل الخدمات التي تم توفيرها إذا كان هناك عوائد.

٣. رقابة الفعالية:

وتهدف إلى تحليل وتقييم فعالية نشاط الوحدة الحكومية بغية تحسينها وتطويرها في المستقبل، ويتحقق ذلك عن طريق تقرير الفعالية الذي يعده المدققون والذي يستخدم لخدمة هدفين مترامين معاً هما:

١. إمداد الجهات التشريعية والحكومية بصفة عامة بتحليل موضوعي مستقل يستخدم كأساس لتقييم وبناء الأولويات الخاصة باتجاه النشاط الحكومي في المستقبل.
٢. إمداد مستخدمي القرارات في الوحدات الحكومية محل التدقيق بالأفكار البناءة حول كيفية تدعيم وتحقيق فعاليتهم.

وظائف وأهداف المراجعة الداخلية:

كما سبق أن أوضحنا فإن المراجعة الداخلية قد نشأت تلبية لاحتياجات الإدارة العليا في المؤسسة، حيث تقوم هذه الإدارة بتحديد المهام التي تحتاج من المراجع الداخلي القيام بها، وبالتالي فإن وظائف المراجع الداخلي ستحدد بناء على الأهداف التي تسعى الإدارة العليا إلى تحقيقها، ويوضح البيان التالي وظائف المراجعة الداخلية والأهداف المرتبطة بكل وظيفة: (السوافيري وآخرون، الجزائر، ٢٠٠٢، ١٩٨٧)

جدول رقم (١)

وظائف المراجعة الداخلية والأهداف المرتبطة بكل وظيفة

الوظيفة	الأهداف المرتبطة بها
المشاركة الفعالة للإدارة في وظيفة الرقابة.	خدمة الإدارة وطمأننتها عن حسن سير الأعمال.
المراجعة المستمرة والتطوير والتحديث لنظم الرقابة الداخلية وتشمل: - تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابات. - تقييم الخطط والإجراءات.	التأكد من سلامة نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي من حيث التصميم والتطبيق. التأكد من سلامة المعلومات والتقارير الدورية التي تنتجها تلك الأنظمة. اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات المستخدمة. إعطاء التوصيات وتقديم المقترحات لتعديل وتطوير تلك النظم والإجراءات لزيادة كفاءتها وفعاليتها. خفض مخاطر حدوث تواطؤ بين الموظفين نتيجة للمراجعات الدورية.
مراجعة السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين بغرض تحديد ما إذا كانت مناسبة	توحيد تفسير وفهم السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين من قبل الموظفين وتوحيد

وكافية ومطبقة.	التطبيق لها للتخلص من مشكلة سوء الفهم سواء بحسن أم بسوء نية.
مراجعة مدى تطبيق الموظفين لنظم الرقابة الداخلية.	التأكد من حماية أموال وأصول المنشأة من التلاعب والاختلاس، أو من تحقيق الخسائر بها نتيجة الإهمال أو عدم الكفاءة أو سوء الاستعمال.
القيام بالمراجعة التشغيلية لكافة الأنشطة والعمليات.	التأكد من كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات بالمنشأة.
القيام بمراجعة نظم المعلومات.	التأكد من اكتمالها ودرجة الأمان المصاحبة لها.
التحقق من صحة البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية والتشغيلية وتحديد درجة الثقة فيها.	مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات سليمة في ظل تلك المعلومات، وبالتالي تحسين كفاءة الأداء والانجاز من خلال تحسين نوعية المعلومات المنتجة.
التنسيق بين الإدارات المختلفة.	مساعدة الإدارة في الوصول إلى الكفاءة الإنتاجية والإدارية والمالية القصوى.
تدريب الموظفين الجدد أو الموظفين القدامى المنقولين إلى وظائف جديدة.	الاستفادة من إمام المراجعين الداخليين بالنظم والإجراءات الخاصة بجميع الوظائف.

أهمية ودور تقارير المراجعة الداخلية:

تتبع أهمية تقارير المراجع الداخلي من كونها تخدم العديد من الأطراف التي تهمها تلك التقارير، وفيما يلي توضيح للجهات التي تخدمها تقارير المراجعة الداخلية:

١. الإدارة العليا:

كون العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية هو الإدارة العليا يجعل المراجع الداخلي يسعى إلى دعمها وتفهم احتياجاتها والجوانب التي ينبغي التركيز عليها لضمان تحقيق الأهداف (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)، وبذلك فإن وجود المراجعة الداخلية يؤدي إلى خدمة احتياجات الإدارة العليا، ومن ثم فإن التقارير التي تصدرها تخاطب هذه الإدارة بشكل أساسي، لتعرض المشكلة التي تم اكتشافها وسبل علاجها، فهي تضع مشورتها وتوصياتها أمام الإدارة العليا التي قد تأخذ بها وقد لا تفعل.

وتشتمل التقارير التي تقدمها المراجعة الداخلية على معلومات تفصيلية وغير متحيزة تفيد وتطمئن الإدارة العليا بخصوص تطبيق القواعد واللوائح، وتبين لها أية تجاوزات أو نقاط ضعف أو مخاطر موجودة في الأنشطة والأشخاص محل المراجعة، وترشدها إلى كيفية تصحيحها، واستبعاد أسباب الإسراف والضياع، وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفعالية الأنشطة (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)، وذلك يجعل لتقارير المراجعة الداخلية أهمية كبرى، إذ أنه في ضوء معرفة الإدارة العليا بكل تلك التفاصيل، فإنها ستتمكن من اتخاذ قراراتها بسهولة أكبر، كما أن احتمالات اتخاذها لقرارات خاطئة نتيجة نقص المعلومات المتوفرة أو الصحيحة سينخفض إلى أدنى مستوياته، إذ أن المعلومات التي يقدمها المراجع الداخلي تستند إلى الموضوعية والحيادية، كما أنها مدعومة بأدلة إثبات مستنديه تؤكد صحة ما توصل إليه، وتؤكد قيامه ببذل العناية المهنية اللازمة.

وتمد المراجعة الداخلية الإدارة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها على تنفيذ المهام ونتائج النشاط، وكذلك تضع توصياتها، بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساسا فيما تتخذه من قرارات جديدة سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو بتنفيذ سياسة جديدة. (الصبان وآخرون، ١٩٩٦)

مما سبق يتبين أن المراجعة الداخلية هي أداة تغذية عكسية، إذ أنها بفحصها للعمليات والأنشطة الموجودة قد تخرج ببعض التوصيات تكون بمثابة مدخلات تعيد الإدارة العليا تشغيلها لتخرج منها بتوصيات جديدة بديلة أو مستحدثة تؤثر بشكل ايجابي على العمليات والأنشطة ذات العلاقة بها، ويؤكد ذلك أحد الباحثين إذ يرى أن نتائج الرقابة يمكن أن تستخدم كتغذية عكسية لتعديل الخطط وتطويرها والاستفادة من أخطاء الماضي. (عقيلي، ١٩٩٧)

تأسيسا على ما سبق ترى الباحثة أنه في حالة توفر الوعي الكافي لدى الإدارة العليا لدور المراجع الداخلي، فإن ذلك يولد تنسيقا كافيا نحو ترشيد الإدارة في اتجاه اتخاذ القرارات الصائبة.

٢. الإدارة التشغيلية:

يعتبر تقرير المراجعة الداخلية بمثابة أداة لتقييم الأداء التشغيلي، كما يعتبر نافذة للمديرين التشغيليين للإفصاح عن آرائهم وأعمالهم، ويحفز العاملين لدى الإدارات التشغيلية، ويحفز الإدارة العليا نحو الموضوعات التي لا يجرؤ المديرين على طرحها لتخوفهم من اللوائح والروتين السائد. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)

فالمراجع الداخلي يعرض في تقريره الصعوبات والمشاكل التي تعترض عمل هذه الإدارات والتوصيات اللازمة لحلها والتي قد يستمدّها من آراء ومقترحات مدراء هذه الدوائر أنفسهم، فهم الأقدر على طرح الحلول التي تتناسب مع طبيعة عمل دوائرهم، ومن ثم فإنهم يجدون في تقرير المراجع فرصة لعرض مشاكلهم والصعوبات التي يواجهونها بدلا من الخوض بها مع الإدارة العليا، خاصة إن كانوا لا يتوقعون أن تتجاوز معهم الإدارة العليا بخصوصها، ومن ثم فإن عرضها من قبل جهة مستقلة وغير متحيزة يجعل المشكلة تأخذ شكلا موضوعيا وأهمية أكبر لدى الإدارة، إذ أنها تفترض من التوصيات التي يضعها المراجع الداخلي أن تخدم الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها.

٣. المراجع الخارجي:

يمثل تقرير المراجع الداخلي أداة يستخدمها المراجع الخارجي لتساعده في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى الفحص الذي سيقوم به، كما يوضح له أين تتركز المشاكل، والمواضع المهمة التي تحتاج إلى الفحص أكثر من غيرها (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)، ولكي يكون تقرير المراجع الداخلي ذو فائدة وأهمية للمراجع الخارجي، ويستطيع الاعتماد عليه، فإنه لا بد من أن تتميز المراجعة الداخلية بما يلي: (جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية، ٢٠٠١)

١. أن تتبع أعلى مستوى إداري في الهيكل التنظيمي، وأن تكون متحررة من أية مسؤولية تشغيلية، ولا توجد أية تقييدات أو عوائق تضعها الإدارة أمامها خاصة فيما يتعلق بعلاقتها وحرية اتصالها بشكل كامل مع المراجع الخارجي، وذلك حتى يتمتع تقريرها بالموضوعية.

٢. اتساع طبيعة ومدى المهام التي تكلف بها، واستجابة الإدارة لتوصياتها ووجود الأدلة المعززة لذلك.

٣. أن يتم إنجازها من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني والتأهيل المهني المناسب.

٤. بذل العناية المهنية اللازمة، والتي يمكن التأكد منها من خلال أوراق عمل المراجع.

وبذلك يمكن القول أن النقاط السابقة تمثل الأمور الواجب توافرها حتى يتمكن المراجع الخارجي من الاعتماد على عمل المراجع الداخلي، وإن خلاف ذلك يعني أن المراجعة الداخلية تفقد قيمتها بفقدانها لبعض أو لكل تلك النقاط، حيث يفقد تقريرها قيمته، ويصبح عديم الجدوى ولا يمكن الاستناد عليه لا من قبل المراجع الخارجي ولا غيره من الجهات، وبالتالي يمكن اعتبار عدم توافر هذه النقاط من المعوقات التي تعيق عمل المراجعة الداخلية وتحدها من فاعليتها.

٤ . أطراف أخرى:

قد يخدم تقرير المراجع الداخلي أطراف أخرى بخلاف الأطراف سابقة الذكر، حيث أنه يشمل الكثير من المعلومات التي قد تفيده في حالات النزاع بين الجهاز الإداري وأية أطراف أخرى. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)

إن قيام المراجع الداخلي بتقصي الحقائق والبحث في مسببات المشاكل يجب أن يستند على وجود أدلة ملموسة تخدم رأيه وتؤكد ما توصل إليه من استنتاجات، وقد تكون المشاكل التي توصل إليها ناتجة عن تعاملات بين موظفي المنشأة والعملاء أو الجمهور، وفي هذه الحالة فإنه يمكن لرأي المراجع أن يكون الفيصل في النزاع لما يستند عليه من أدلة ملموسة وموثقة تؤيد رأيه، وهو ما يظهر مدى أهمية الدور الذي يلعبه تقرير المراجع الداخلي في النزاعات.

٥ . فريق المراجعة الداخلية:

يعتبر تقرير المراجع الداخلي دليلاً أساسياً على ما قام به من أعمال خلال عملية المراجعة، كما يبين رأيه نحو التحسينات المطلوبة، ويعتبر أحد الوسائل التعليمية والتدريبية لأعضاء فريق المراجعة، وهو أداة لمتابعة عملية المراجعة (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)، فنقارير المراجع الداخلي يمثل الخلاصة التي توصل إليها بعد انتهائه من الفحص، ويضم بداخله كل الأمور التي توصل إليها، والحلول التي يراها مناسبة، مدعماً رأيه بالأدلة التي قام بجمعها، والتي يمكن الرجوع إليها في أوراق عمله، وهو بهذا يثبت قيامه ببذل العناية المهنية الواجبة في حال ظهرت أي مستندات لم يكتشف أمرها أثناء الفحص، وتمت مساعته لذلك، فهو قد اتبع الأسلوب العلمي القائم على العينات، ومن ثم فإن هناك إمكانية في عدم احتواء العينة المختارة للمفردات التي بها خلل، كما يساعد تقرير المراجعة الداخلية فريق المراجعة على متابعة مدى الاستجابة التي تمت للتوصيات الموضوعية، ومدى مساهمة عملهم في تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة داخل المنظمة.

المبحث الثالث

دور المراجعة الداخلية في عملية الإصلاح الإداري والمالي في القطاع الحكومي

إنّ ظاهرة الفساد هي ظاهرة منتشرة في كافة المجتمعات، وإن تفاوت وجودها من مجتمع لآخر، واختلفت أشكالها من شخص لآخر، خاصة في القطاع الحكومي، فالجميع يحاول الاستفادة من موقعه، ويعتبرون أن ممتلكات الدولة متاحة لكل من يستطيع استغلالها لمصلحته الشخصية، سواء من أموال أو نفوذ، هذا وقد ظهرت في المقابل توجهات للإصلاح داخل القطاع الحكومي شملت كافة النواحي سواء المالية أم الإدارية (عارف، ٢٠٠٣)، ويعد موقع الدول من سلم التسبب المالي والإداري والفساد ودرجة نجاحها أو محاربتها له من أهم العوامل التي تركز عليها الدول والمؤسسات المانحة في ربط عمليات التسليف والإقراض للدول المحتاجة (مركز البحوث والدراسات، ٢٠٠١)، لذا يتعرض هذا المبحث إلى مفاهيم الإصلاح المالي والإداري، ويربطها بأهمية وجود المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وذلك للتأكيد على الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في هذا المجال.

الإصلاح المالي:

يركز الإصلاح المالي على الجانب المالي أي الموازنة العامة، والتي تشتمل على جانبين الأول هو جانب النفقات الجارية والرأسمالية والثاني هو جانب الإيرادات المحلية والأجنبية والعجز والضرائب، ويتم الإصلاح المالي عادة بوضع القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات التي تضبط وتحكم سير العمل في الأمور ذات الطبيعة المالية، وقد يتم تعديل واستحداث بعض هذه القوانين والأنظمة بشكل مفاجئ، في حين أن أكثرها يتم بشكل تدريجي هادئ تظهر نتائجه الايجابية مع الزمن، ويهدف الإصلاح المالي في القطاع الحكومي إلى تخفيض عجز الموازنة، وتخفيض المديونية، وإصلاح الأنظمة الضريبية بتوسيع القاعدة وتخفيض المعدلات ومنع التهرب، وتفعيل الاعتماد على المنح الخارجية، وإصلاح جهاز الحكومة بمنع التضخم الإداري وإصلاح أنظمة التقاعد. (الفانك، ٢٠٠٧)

وبذلك فإن هذه المهام تتفق إلى حد كبير مع المهام التي تسعى المراجعة المالية الداخلية إلى تحقيقها، إذ أن المراجع الداخلي عند قيامه بالفحص المالي يبحث عن الانحرافات الموجودة، وعن مسبباتها، ويقوم بوضع التوصيات حول كيفية تسويتها، كما أن من المهام الرئيسية التي

يقوم بها هي تقييم الأنظمة والتي من بينها النظام المالي والمحاسبي المستخدم، ويرفع في تقريره التوصيات بالتعديلات المطلوبة.

ومن خلال ما سبق يتضح أن وحدات المراجعة الداخلية ما هي إلا وحدات رقابية داخلية في المنشأة تقوم بالإصلاح الإداري والمالي لدوائرها وأنشطتها، وبالتالي فإن أي محاولات ذاتية من قبل المنشأة للإصلاح تتطلب وجود مثل هذه الجهة الرقابية، إذ أن مهمتها هي الرقابة بكافة أشكالها لتبين مواطن الخلل والضعف ووضع التوصيات التي تؤدي إلى تحسين الوضع وتغييره نحو الأفضل، ولعل مثل هذه المركزية في العمل الرقابي تكون أفضل من وجود موظف يقوم بالمراجعة والرقابة في كل دائرة، وذلك كي لا تتأثر استقلاليته كونه يتبع الدائرة التي يعمل بها.

الإصلاح الإداري:

يختلف تعريف الإصلاح الإداري تبعاً للاهتمامات والمنطلقات الشخصية للدارسين (سياسيين، اجتماعيين، إداريين) ولسنا هنا للتطرق لكل هذه التعاريف، لذا سنكتفي بعرض التعريف التالي، لشمولية المعنى الذي يحمله.

الإصلاح الإداري هو: "جهد سياسي وإداري واقتصادي واجتماعي وثقافي وإداري هادف لإحداث تغييرات أساسية إيجابية في السلوك والنظم والعلاقات والأساليب والأدوات تحقيقاً لتنمية قدرات وإمكانات الجهاز الإداري، بما يؤمن له درجة عالية من الكفاءة والفعالية في انجاز أهدافه". (عارف، ٢٠٠٣)

بتحليل التعريف السابق نجد أنه يعكس مفهوم كلمة الإصلاح بأنها تتمحور حول التحسين وإحداث التغيير نحو الأفضل، كما أنه يتسم بالشمولية، إذ يوضح بأن عملية الإصلاح الإداري تحتاج إلى تكامل كافة الاتجاهات والظروف البيئية التي تحيط بالمنشأة، والتي من دون شك ستؤثر على الأساليب والأدوات المستخدمة في عملية الإصلاح الإداري لجعلها أكثر ملاءمة للواقع الذي يحيط بالمنشأة، ومن ثم تحقق الفائدة المرجوة منها.

ولعل هذه النظرة تتفق مع ما أورده بعض الباحثين حول محاولة الدول النامية نقل الأطر والمفاهيم والأساليب الإدارية من الدول المتقدمة نقلاً يعتمد على التقليد ويتجاهل العوامل الاجتماعية والسياسية والاقتصادية ذات التأثير العميق في الإدارة كما يتجاهل الخصائص المتعلقة بالنظام الإداري السائد لا يمكن أن تكون محاولة ناجحة. (المفتي، ١٩٨٣)

ولذلك يتبين أثر التغيير الذي تحدثه عملية الإصلاح الإداري على العناصر التي تؤثر على أداء المنظمة من أفراد وأساليب ونظم وغيرها، بما يحقق الهدف من هذه العملية وهو تحقيق الكفاءة والفعالية في انجاز الأهداف، وهو نفس الهدف الذي تسعى إليه المراجعة التشغيلية التي يقوم بها المراجع الداخلي.

وتأسيسا على ما سبق، يمكن القول أن هناك مدخلين للإصلاح الإداري هما المدخل الذاتي والمدخل الإلزامي: (عارف، ٢٠٠٣)

١. المدخل الذاتي:

ويرى هذا المدخل أن على إدارة الجهاز الإداري نفسها أن تقوم بالإصلاح الإداري من خلال سعيها لاكتشاف مواطن الخلل والضعف في مختلف جزئيات العمل، والقيام بتصحيحها عن طريق التقييم والمتابعة والرقابة، وإتباع الوسائل العلمية لتحسين أساليب العمل وتطويرها، وتنظيم خطوات العملية الإدارية من أجل رفع كفاءة أدائها بشكل تلقائي ومستمر استجابة لحاجات المجتمع وأهداف السياسة العامة.

٢. المدخل الإلزامي:

يرى هذا المدخل أن الإصلاح الإداري يأتي مفروضا من خارج الجهاز الإداري من جراء الإحساس العام بأن خلا ما أو أخطاء ما في الجهاز الإداري الكلي تعيق عمله، وتجعله غير قادر على القيام بالتزاماته وتحقيق الأهداف المنوطة به. أي أن ملاحظة المجتمع بفئاته المختلفة لأعراض مرضية معينة تظهر في الجهاز الإداري تؤدي إلى إدراك الحاجة للإصلاح الإداري الخارجي الفوقي الذي يأتي من أعلى.

هذا وبالتحليل المتعمق لرؤية كلا المدخلين يمكن القول بوجود إشارة ضمنية إلى كل من أجهزة الرقابة الداخلية وفق المدخل الذاتي (متمثلة في المراجعة الداخلية داخل الوحدة الحكومية)، وأجهزة الرقابة الخارجية وفق المدخل الإلزامي (متمثلة في جهات رقابية خارجية لا تتبع للأجهزة التنفيذية)، ولعل السؤال الذي يطرح نفسه هو أي المدخلين هو الأفضل لتحقيق الإصلاح المنشود؟

وترى الباحثة بأنه لا يمكن المفاضلة بين المدخلين، إذ أن لكل منهما دور حيوي ومهم في عملية الإصلاح، وتحقيق أفضل النتائج على هذا الصعيد داخل مؤسسات القطاع الحكومي، من خلال تطبيق المدخلين معا، بحيث يكملان بعضهما، فيتم تفعيل عمل كلا الجهتين ليتحقق

الإصلاح للمؤسسات الحكومية، سواء في النواحي التي تستطيع المؤسسات إصلاحها، أو تلك التي تحتاج إلى تدخل جهات عليا قادرة على فرض القوانين والأنظمة على كافة مؤسسات الدولة، ونتيجة لتفعيل العمل الرقابي نحصد الإصلاح المنشود، ونقلص حجم الفساد في القطاع الحكومي.

وبذلك فإن التحليلات السابقة تظهر أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية، وقدرتها على المساهمة في تحقيق الإصلاح الإداري والمالي في الوحدات الحكومية التابعة لها، حيث يبدأ الإصلاح من الداخل، كما أنه في حالة زيادة تأهيل وتدريب المراجع الداخلي، والرفع من مستواه المهني، وجعله أكثر كفاءة في العمل، من خلال توفير بيئة العمل الملائمة له، وإزالة أو تقليص المشكلات التي تعوق عمله، فإن أثره سيكون أكبر في كشف مواطن الخلل والضعف والخطر داخل الوحدة الحكومية.

الفصل الثالث

تحليل واقع وحدات المراجعة الداخلية
ومعوقاتها

الفصل الثالث

تحليل واقع وحدات المراجعة الداخلية ومعوقاتها

يتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: تحليل واقع الرقابة في الوحدات الحكومية الفلسطينية.

المبحث الثاني: تحليل المعوقات التنظيمية والقانونية.

المبحث الثالث: تحليل المعوقات الفنية.

المبحث الأول

تحليل واقع الرقابة في الوحدات الحكومية الفلسطينية

لا شك أن للظروف السياسية التي تمر بها مؤسسات السلطة الفلسطينية في القطاع أثرها على عمل وحدات الرقابة الداخلية وعلى الوزارات والمؤسسات الحكومية بشكل عام، حيث عانت من الإغلاقات المتكررة للطرق، والتي كانت تمارس من قبل الجانب الإسرائيلي قبل انسحابه من قطاع غزة، والذي تسبب في صعوبة أو استحالة وصول الموظفين إلى أماكن عملهم، ومن ثم تعطل أعمال المؤسسات الحكومية، ومن بينها أعمال الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى عدوانها الذي تجاوز كل الحدود لدرجة التعدي على المباني الحكومية، وما ترتب عليه من فقد للبيانات وهدر للأموال التي أنفقت على إنشاء وتجهيز هذه المؤسسات، كما حدث مع وزارتي الخارجية والداخلية، ومن ثم تأثر الوضع السياسي للأراضي الفلسطينية، إضافة إلى تأخر اعتماد هيكلية العديد من الوزارات والمؤسسات، والتي يفترض أنها تشتمل بناء على قرار من مجلس الوزراء خلال عام ٢٠٠٥ على وحدات رقابة داخلية، بالإضافة إلى صعوبة توفير كوادر بشرية لسد العجز في هذه الدائرة، لعدم إمكانية توفير اعتمادات مالية للأفراد المطلوبين لشغل هذه الوظائف، بسبب الأزمة المالية التي تمر بها السلطة، والتي كان وما زال لها أثر كبير وواضح على الرواتب المصروفة للوظائف الحالية للموظفين بمؤسسات السلطة الوطنية.

إلا أن الوضع الفلسطيني الداخلي بمؤسساته وأجهزته يعاني من معوقات داخلية بخلاف المعوقات الخارجية سابقة الذكر، ولعلها لا تقل أهمية عنها، كما أن لها أثرها البالغ على عمل وحدات المراجعة الداخلية، أو ما يعرف في مؤسسات السلطة بوحدة الرقابة الداخلية، ولعل أهم ما يجب أن نتطرق إليه هنا هو مسألتين، الأولى هي تأثير تركيبة الوحدات الحكومية في السلطة على عمل وحدات الرقابة الداخلية، والثانية تأثير تركيبة الأجهزة الرقابية المختلفة على عمل وحدات الرقابة الداخلية.

أولاً: تركيبة الوحدات الحكومية وأثرها على أداء وحدات الرقابة الداخلية:

منذ قيام السلطة الوطنية الفلسطينية عام ١٩٩٤، والسلطة التنفيذية في حالة تغير مستمر في طريقة إدارتها للقطاعات الحكومية، وفي عدد الوزارات أو المؤسسات الرسمية التابعة لها، فتارة يدار قطاع معين بشكل مركزي كوزارة لفترة من الوقت، ثم العودة عن ذلك وإدارته

كمؤسسة عامة، وتارة يدار القطاع من خلال وزارة مستقلة، وبعد حين يتم دمجها في وزارة أخرى، وقد تتم العودة عن عملية الدمج بعد فترة، وإدارة ذات القطاع بواسطة وزارة مستقلة ثانية، كما تم دمج عدد من القطاعات في وزارة واحدة، دون إجراء الدراسات اللازمة لذلك، ولم تستقر السلطة التنفيذية في إدارتها للمؤسسات العامة التابعة للوزارات المختلفة، فعلى الرغم من أن القانون الأساسي ينص صراحة على أن تنظم القوانين عمل هذه المؤسسات، إلا أن السلطة التنفيذية لا زالت تدير بعض هذه المؤسسات دون وجود قانون خاص بها، يحدد أهدافها، وتشكيلها، والمهام والصلاحيات المنوطة بها، كما قامت السلطة التنفيذية خلال عام ٢٠٠٥ بإنشاء عدد من المؤسسات التي رافقتها نفس الإشكاليات السابقة، وهو ما يعكس أن إدارة الحكومة للقطاعات المختلفة، واختلاف طريقة إدارتها بين فترة وأخرى، لا تستند إلى دراسة متأنية، بقدر ما تستند إلى حسابات أخرى في السلطة الوطنية، الأمر الذي يؤثر بشكل مباشر على عمل مؤسسات السلطة التنفيذية، ويحد من فاعليتها. (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، ٢٠٠٥)

ما سبق من إشكالية تتعلق بعدم الاستقرار في طريقة إدارة القطاعات الحكومية، كان لها انعكاساتها على إدارات الرقابة الداخلية الموجودة في الوزارات والمؤسسات الحكومية على اختلاف أشكالها، فمن خلال المقابلات الشخصية التي تمت مع عدد من المسؤولين والموظفين الذين عايشوا هذه المشكلة (ملحق رقم ٤)، تم التوصل إلى أنه عندما كانت تتفصل إحدى المؤسسات عن الوزارة التابعة لها، كانت ترفض رقابتها عليها على اعتبار أنها أصبحت مستقلة، وأن كلا الجهتين كانتا تحاولان الظهور بمظهر السيادة، هذا وكانت المؤسسة المنفصلة إما تبقى دون وجود دائرة رقابة داخلية، أو أنها تسعى لإنشاء هذه الدائرة ضمن هيكليتها، والملاحظ في هذا الصدد أنه على الأغلب لا يستمر قرار فصل تلك الجهات واستقلالها طويلاً، وإنما كان يتم إعادة ضمها مرة أخرى كما كانت سابقاً، وهنا نجد أن الجهات التي تم إعادة ضمها ترفض رقابة الوزارة التي تم ضمها إليها، وتتازعها في الصلاحيات، مثال ذلك علاقة وزارة العدل وعلاقتها مع الطب الشرعي، ديوان الفتوى والتشريع، مجلس القضاء الأعلى، النيابة العامة والمحاكم.

مشكلة أخرى تعاني منها دوائر الرقابة الداخلية، فمن خلال المقابلات المشار إليها، وُجد أن أغلبية هذه الدوائر تعاني من مسألة أن مديرها العام مقره في الضفة الغربية، بحكم أن تبعية هذه الدائرة لوزير موجود في الضفة، فمن الطبيعي أن ابتعاد المدير عن موظفيه جغرافياً يعوق عملية الاتصال على الرغم من وجود وسائل الاتصال المختلفة، ووجود نائب مدير عام في

غزة، إلا أن هناك دوائر لا يوجد بها نائب مدير، مثال ذلك وزارة الخارجية، كما أن هناك دوائر بها مدير لدائرة الرقابة في غزة وآخر في الضفة، وهنا لا نستطيع أن نجد التسلسل الإداري المطلوب، ومن ثم نجد تضارب في العمل، وتنازع في الصلاحيات بين الجهتين، وهذه المشكلة تتضح بشكل كبير عندما لا يكون هناك مجال لتقسيم العمل إلى عمل خاص بغزة والآخر بالضفة، كالعامل على مشروع ممول من الخارج لكلا الجهتين، غزة والضفة، ومثال ذلك سلطة جودة البيئة، هذا وقد نجد دائرة رقابة داخلية تعمل بدون وجود مدير بها مثال ذلك الهيئة العامة للتأمين والمعاشات.

مسألة أخرى خلقت إشكاليات في تركيبة المؤسسات الحكومية، ظهرت بعد وفاة الرئيس ياسر عرفات في ١١/١١/٢٠٠٤، وذلك بسبب استحداث منصب رئيس الوزراء كمنصب مستقل عن منصب رئيس السلطة الوطنية، وذلك بموجب القانون الأساسي المعدل لسنة ٢٠٠٣ (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، ٢٠٠٤)، هذا الواقع كان له أثره على تركيبة المؤسسات الحكومية الفلسطينية، إذ أن هناك مؤسسات تتبع لرئيس السلطة مباشرة، والجزء الثاني يتمثل في مؤسسات تتبع مجلس الوزراء، هذا ولا تزال هناك مؤسسات تتبع منظمة التحرير الفلسطينية، ومن ثم فإن هذه التركيبة الغريبة من الوحدات الحكومية على اختلاف أنواعها كان لها أثرها على عمل أجهزة الرقابة المركزية، كديوان الرقابة الإدارية والمالية وذلك حيث أنه وبنص القانون، مُنع من الرقابة على بعض المؤسسات التي تتبع مكتب رئيس السلطة الوطنية، على الرغم من أنها جهات مهمة وبحاجة إلى وجود رقابة ومساءلة عليها، وفيما يلي تفصيل لتركيبه الوحدات الحكومية في السلطة الوطنية الفلسطينية:

١. مؤسسة الرئاسة:

يتبع مكتب رئيس السلطة الوطنية العديد من الوحدات الإدارية والأمنية، وقد ألحقت به عشرات المؤسسات والهيئات العامة، مثل هيئة الرقابة العامة، وهيئة حقوق الإنسان وشؤون المنظمات الأهلية، هذا وقد تم إلحاق بعض هذه المؤسسات بمجلس الوزراء، مثل ديوان الموظفين العام، ومع ذلك ظلت الخطوات المتخذة في هذا المجال انتقائية وغير مدروسة، ولم تشمل كافة المؤسسات العامة التي تتبع هيئة رئاسة السلطة الوطنية. (الهيئة الفلسطينية، ٢٠٠٤)

٢. مجلس الوزراء/الحكومة:

تم استحداث منصب رئيس الوزراء كمنصب مستقل عن منصب رئيس السلطة الوطنية، بموجب القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة ٢٠٠٣، ويكتسب استحداث هذا المنصب أهمية خاصة

على صعيد إعادة تنظيم أوضاع السلطة التنفيذية، وتوضيح الحد الفاصل بين القرارات الحكومية وتلك التي تصدر عن هيئات منظمة التحرير الفلسطينية. (الهيئة الفلسطينية، ٢٠٠٤)

وقد نص القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية لسنة ٢٠٠٧ في المادة رقم (٦٣) على أن مجلس الوزراء (الحكومة) هو الأداة التنفيذية والإدارية العليا التي تضطلع بمسؤولية وضع البرنامج الذي تقره السلطة التشريعية موضع التنفيذ، وفيما عدا ما لرئيس السلطة الوطنية من اختصاصات تنفيذية يحددها القانون الأساسي، تكون الصلاحيات التنفيذية والإدارية من اختصاص مجلس الوزراء، كما نص في المادة ٧١، على اختصاص كل وزير في إطار وزارته باقتراح السياسة العامة لوزارته والإشراف على تنفيذها بعد إقرارها، والإشراف على سير العمل في الوزارة وإصدار التعليمات اللازمة لذلك، وتنفيذ الموازنة العامة ضمن الاعتمادات المقررة لوزارته، وإعداد مشروعات القوانين الخاصة بوزارته وتقديمها لمجلس الوزراء، وسمح له بتفويض بعض سلطاته إلى وكيل الوزارة أو غيره من موظفي الإدارة العليا في وزارته، وذلك في حدود القانون، كما ألزمت المادة رقم ٧٢ من نفس القانون كل وزير أن يقدم إلى مجلس الوزراء تقارير تفصيلية عن نشاطات وزارته وسياساتها وخططها ومنجزاتها مقارنة بالأهداف المحددة للوزارة في إطار الخطة العامة، وكذلك عن مقترحاتها وتوصياتها بشأن سياستها في المستقبل. (القانون الأساسي المعدل، ٢٠٠٧)

ولعل مسألة التغييرات الحادثة في التشكيلة الوزارية كانت من أهم المشاكل التي واجهت الإدارات في الوحدات الحكومية ومنها دائرة الرقابة الداخلية، إذ أنه منذ بداية عام ٢٠٠٦ شهدت الأراضي الفلسطينية عدد من التغييرات في التشكيلة الوزارية.

هذا ويؤدي عدم بقاء الوزراء ورؤساء الإدارات في المراكز التي يشغلونها لفترات معقولة، بما يتيح لهم المجال لتنفيذ الخطط التي أشرفوا على وضعها، إلى إرباك العمل في المؤسسات العامة، حيث أن الرؤساء الجدد يحتاجون إلى فترة لا بأس بها لمراجعة المشاريع المخطط لها، والتي قد تكون قيد التنفيذ، كما قد يقوموا بإدخال عدة تعديلات عليها، وقد يستبدلونها بأخرى، مما يعتبر إهدار لجهد وأموال المنظمة. (نصر الله، ٢٠٠٢)

وقد شهد عام ٢٠٠٧ وجود أكثر من تشكيلة وزارية قائمة في نفس الوقت، واحدة في الضفة والأخرى في غزة، مما ترتب على هذا الوضع تشتت الموظفين وعدم معرفتهم إلى أي تشكيلة وزارية ينتمون، وأية قرارات عليهم أن يقوموا بتنفيذها.

ثانياً: الأجهزة الرقابية في السلطة الوطنية الفلسطينية:

يمكن تقسيم الأجهزة الرقابية في السلطة الوطنية تبعاً للجهة التي تباشرها كما يلي: رقابة سياسية، وقضائية، وإدارية أو ذاتية، وفيما يلي تفصيل للأجهزة الرقابية في السلطة بناءً على هذا التقسيم:

١. الرقابة السياسية:

تتمثل في رقابة السلطة التشريعية، حيث يعتبر الدور الرقابي للمجلس التشريعي الاختصاص الثاني له إلى جانب دوره في التشريع وسن القوانين، وتعني هذه الرقابة أن يقوم المجلس بمحاسبة السلطة التنفيذية عن جميع تصرفاتها، ومراقبة مختلف أعمالها، ومناقشتها في سياستها العامة التي نالت الثقة من المجلس على أساسها، فالرقابة هذه تقوم بجوهرها على مفهوم فحص الأداء السياسي والإداري والقانوني للسلطة التنفيذية، وفق معايير وضوابط محددة، ويستخدم المجلس التشريعي في سبيل ممارسة حقه في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، مجموعة من الوسائل والأدوات التي يمنحها له كل من القانون الأساسي والنظام الداخلي للمجلس، من هذه الأدوات: منح الثقة للحكومة وحجبها عنها، المصادقة على الموازنة العامة للسلطة الوطنية، توجيه الأسئلة للوزراء، الاستجواب، لجان التحقيق، المصادقة على اتفاقيات القروض، المصادقة على التعيين في المناصب العليا، إضافة إلى الدور الرقابي للجان المجلس من خلال جلسات الاستماع التي تعقدها، والتقارير التي تقدمها للمجلس. (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، ٢٠٠٥)

إن قيام المجلس التشريعي بدوره في المحاسبة والمساءلة بشكل فعال كفيلاً بتحفيز الإدارات العليا في القطاع الحكومي لتقوم بتحمل مسؤولياتها وحماية نفسها من إمكانية تعرضها للمساءلة، ومن ثم حرصها على وجود وحدة رقابة داخلية تقوم بعملها بكفاءة وفاعلية بما يوفر لها الحماية في حال تم اتهامها بالفساد وسوء استخدام المال العام.

هذا وقد نصت المادة رقم ٤٧ / أ من قانون رقم ١٩٩٨/٧ الخاص بتنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية على أنه "يعتبر الوزير (وزير المالية) هو المسؤول الأول عن رقابة حسابات الوزارات والمؤسسات العامة ومعاملاتها المالية، والتحقق من أنها تقوم بمراعاة أحكام هذا القانون في أعمالها المالية والمحاسبية، ويعتبر الوزير المختص أو مسؤول المؤسسة العامة مسؤولاً عن تنفيذ أحكام هذا القانون فيما يتعلق بوزارته أو مؤسسته".

٢. الرقابة القضائية:

تتمثل في رقابة السلطة القضائية (المحاكم)، ولعل هذا النوع من الرقابة هو الأكثر أهمية لتفعيل كافة النواحي الرقابية، إذ أن وجودها يمثل تهديدا بالنسبة للذين يسعون لنهب المال العام أو استغلال نفوذهم بشكل يحقق لهم مكاسب شخصية، كما أنه مع وجود العقاب القانوني والحكم القضائي الذي يدين هذه الفئات ويحاكمها بالسجن لمدة من الزمن بالغ الأثر في ردع الكثيرين عن التطاول على المال العام.

فالهدف من الرقابة القضائية على أعمال القطاع العام يتمثل في أمرين، هما تقويم عمل الإدارة وإجبارها على احترام مبدأ الشرعية، وحماية حقوق الأفراد وحررياتهم عن طريق إلغاء القرارات الإدارية المعيبة أو التعويض عنها. (حرب، ٢٠٠٣)

ونستطيع أن نلاحظ من واقعنا الفلسطيني ضعف الرقابة القضائية في أراضي السلطة الوطنية، وقد أشار تقرير الهيئة الفلسطينية المستقلة إلى أن السلطة التنفيذية لازالت تهيمن على السلطة القضائية، فمنذ قيام السلطة الوطنية الفلسطينية عام ١٩٩٤، لم تتخذ الإجراءات اللازمة من أجل بناء سلطة قضائية حقيقية وفاعلة وقادرة على القيام بدورها في حل النزاعات وحفظ الأمن والنظام. كما أشار التقرير إلى عدم وجود رغبة حقيقية لدى السلطة التنفيذية لوجود سلطة قضائية قوية وفاعلة، لأن من شأن تقوية هذه السلطة أن تقوم بدورها في محاسبة المتجاوزين على القانون من أفراد السلطة التنفيذية في قضايا هامة وخطيرة، كقضايا الفساد وتجاوز القانون. (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، ٢٠٠٥)

٣. الرقابة الإدارية أو الذاتية:

تتمثل في قيام السلطة التنفيذية بالرقابة على أجهزتها بنفسها، وللرقابة الإدارية صور متعددة فهي إما أن تكون رقابة داخلية وهي الرقابة التي تمارس داخل التنظيم عن طريق عضو من أعضائها أو عن طريق إدارة لها طابع رقابي موجودة داخل التنظيم، وقد تكون رقابة خارجية وهي التي تمارس من قبل سلطة خارج التنظيم (أجهزة رقابية متخصصة على مستوى الدولة). (شيحا، ١٩٩٤)

١/٣ الرقابة الداخلية للسلطة التنفيذية:

يوجد بالسلطة نوعين من الرقابة الداخلية ألا وهما رقابة وزارة المالية ورقابة الوزارات نفسها، وفيما يلي تفصيل لكلا النوعين:

أولاً: رقابة وزارة المالية:

تتمثل رقابة وزارة المالية في عمل مديرية الرقابة والتدقيق سابقاً، والتي انفصلت خلال عام ٢٠٠٤ لتصبح عبارة عن جهتين رقابيتين هما مديرية الرقابة الداخلية، والإدارة العامة للتدقيق الداخلي.

١. مديرية الرقابة الداخلية:

هي كأي وحدة رقابية داخلية تتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري، ويتمثل عملها في المهام التي نص عليها النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة لسنة ٢٠٠٥، الفصل الثالث عشر، في المواد (١٤٥، ١٤٦، ١٤٧)، حيث يقوم وزير المالية بتعيين مراقبين ماليين داخلين يكون مقر عملهم في الوزارات والمؤسسات الحكومية، وتكون تبعيتهم الإدارية والفنية لوزارة المالية، هذا ويأخذ عملهم الطابع المالي فقط، إذ يقومون بالرقابة على الصرف من بنود الموازنة، وحضور اللجان المختلفة والمناقصات التي تتم في الجهة التي يعملون بها، هذا ويقوم المراقب المالي بإقفال السلفة الخاصة بالوزارة التي يعمل بها بنفسه.

ونظراً إلى أنه لم يتم حتى الآن استيفاء وضع مراقبين ماليين في كافة الوزارات والمؤسسات الحكومية، فإنه يتم استقبال المستندات الخاصة بالجهات التي لا يوجد لديها مراقب مالي، ويتم إقفالها بعد الصرف من قبل المديرية بعد استيفائها كافة الأوراق الثبوتية.

وعلى الرغم من أن هناك العديد من المواد القانونية التي تنظم عمل مديرية الرقابة الداخلية بوزارة المالية، إلا أنه يشوب هذه القوانين اللبس في كثير من الأحيان، وفيما يلي استعراض لتلك المواد القانونية:

- نصت المادة رقم ٤٩ من قانون رقم ١٩٩٨/٧ على أن "لوزير (وزير المالية) أن يعين مدققين ماليين في الوزارات والمؤسسات العامة وذلك لتقديم المشورة لها ولمراقبة تنفيذ الموازنة العامة والالتزام بالمعايير والقواعد المالية، وفي حالة اختلاف الرأي بين المدقق والمدير المالي لأي من الوزارات والمؤسسات العامة يعرض الأمر على الوزير لاتخاذ القرار". إن هذا النص القانوني يؤدي إلى إحداث إرباك في الفهم لقارئه، وذلك لأنه يتكلم عن المراقبين الماليين، في حين أن المصطلح الذي استخدمه هو المدققين الماليين، ولعل السبب في ذلك يرجع إلى أن قانون الموازنة قديم يرجع إلى عام ١٩٩٨، حيث لم تكن مديرية الرقابة والتدقيق التابعة لوزارة المالية قد انفصلت بعد لتصبح الرقابة الداخلية منفصلة عن التدقيق الداخلي، ومن ثم لم يكن للمسمى آنذاك هذه الأهمية التي قد يترتب

عليها أي لبس، ومن ثم فإن مثل هذه المادة القانونية تحتاج إلى تعديل وتحديث، وذلك حتى لا يتسبب وجودها في إعاقة عمل المدققين الداخليين والذي يختلف تماما عن عمل المراقبين الداخليين.

- ونفس المشكلة تتكرر في نص المادة رقم ٦٣ من قانون رقم ١٩٩٨/٧ والتي تنص على أن "تضع الوزارة نظاما للتدقيق المالي الداخلي لضمان الاستخدام الملائم والاقتصادي للموارد العامة ولضمان التزام كل الوزارات والمؤسسات العامة و وحداتها بالإتفاق وفق التشريعات المالية المرعية، ويكون للوزارة سلطة التفتيش في أي وقت على السجلات المحاسبية للإيرادات والنفقات لكل الوزارات والمؤسسات العامة والصناديق الخاصة".
ومن ثم فإنه لا بد من أن يتم تحديث للقوانين القديمة ووضعها على مستجدات الأمور.

٢. الإدارة العامة للتدقيق الداخلي:

تهدف إدارة التدقيق الداخلي بوزارة المالية إلى تقديم تأكيد مستقل وموضوعي وتقديم خدمات استشارية في الإدارة والسياسات التشغيلية، بغرض إضافة قيمة وتحسين أداء الوزارات والمؤسسات، بما يساهم في وضع أساس مناسب لتلك الوزارات والمؤسسات لتقوم بإصدار تقاريرها، هذا ويقوم التدقيق الداخلي بتحسين الإدارة التشغيلية عن طريق فحص واختبار نظم الرقابة على الأنشطة والعمليات الحيوية لوزارة المالية والوزارات الأخرى، كما أن التدقيق الداخلي يساهم في توفير تأكيد معقول بأن الإجراءات الرقابية تعمل بالشكل الملائم الذي يمكن وزير المالية من إخلاء مسؤوليته تجاه كل من السلطة الوطنية والأطراف الأخرى (المانحين، المدققين الخارجيين،...)، إذ يعتبر هو المسؤول الأول عن رقابة حسابات الوزارات والمؤسسات العامة ومعاملاتها المالية، والتحقق من أنها تقوم بمراعاة أحكام القانون في أعمالها المالية والمحاسبية وذلك كما نصت المادة رقم ٤٧ / أ من قانون رقم ١٩٩٨/٧ الخاص بتنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية.

ومن ثم دائرة التدقيق الداخلي تقوم بالتأكد من الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات، حيث يقوم المدقق الداخلي بفهم المخاطر الرئيسية التي تتعرض لها الوزارات والمؤسسات، وفحص وتقييم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية المتبعة، ومستوى أداء المهام الموكلة إلى هذه الوزارات والمؤسسات، هذا وقد ورد ذكر دائرة التدقيق الداخلي في المادة رقم (١٥١) من النظام المالي والذي تم اعتماده في ٢٢/٦/٢٠٠٥.

وجدير بالذكر أن نشأة التدقيق الداخلي أتت بسبب ضعف الدور الذي تلعبه وحدات الرقابة الداخلية، والذي أظهرته العديد من تقارير ديوان الرقابة الإدارية والمالية، خاصة وأن معظمها حديثة النشأة رغم كل الجهود القديمة لإنشائها وتفعيل عملها، فقد ظهرت دائرة التدقيق الداخلي التابعة لوزارة المالية، كجهة تدقيق داخلي مركزية في السلطة، إذ أنه لا يكفي أن يكون هناك رقابة خارجية متمثلة في عمل ديوان الرقابة الإدارية والمالية، وإنما لابد من وجود رقابة داخلية فعالة تدعم في اتجاه تطوير وتحسين سياسات التشغيل، ولذا ظهرت دائرة التدقيق الداخلي، وكانت هناك محاولات لضم دوائر الرقابة الداخلية لوزارة المالية إداريا وفنيا، ولكنها لم تنجح، وذلك في محاولة لجعلها أكثر فاعلية وكفاءة، وإعطائها دورها الرقابي المطلوب، وتمثلت هذه المحاولات في:

- نصّ قرار مجلس الوزراء رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٤ في المادة رقم (١) على أن تلتحق دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي في الوزارات كافة بوزارة المالية وتتبعها إداريا.
- كما نصّ في المادة رقم (٢) على أن تقدم وزارة المالية دراسة متكاملة حول آلية الإشراف الإداري وطبيعة مهام هذه الدوائر إلى مجلس الوزراء للمصادقة عليها.
- هذا ونلاحظ في المادة رقم ٤٧ / ج من قانون الموازنة رقم ١٩٩٨/٧ أنها تنص على أن جميع المدققين الداخليين في كافة الوزارات والمؤسسات العامة هم موظفين تابعين لوزارة المالية من الناحية الفنية.

ما سبق إنما يجعل من دوائر الرقابة والتدقيق الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة جهات رقابية تابعة لوزارة المالية، ولعل ذلك يخلق خلا كبيرا في تركيبه الأجهزة الرقابية الموجودة، لأنه في هذه الحالة فلن يكون هناك فارق بين عمل هذه الوحدات وبين عمل الإدارة العامة للتدقيق الداخلي بوزارة المالية، فكلاهما يقوم بنفس العمل، ويتبع إداريا وفنيا لوزارة المالية، ومن ثم فإن هذه المواد القانونية يجب أن يصدر بحقها قرار بالإلغاء، خاصة وأنها لم تنفذ، وهو ما يدل على أنها لم تلق استحسانا من الوزارات والمؤسسات الحكومية.

ثانيا: رقابة وحدات الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة:

وحدة الرقابة الداخلية هي عبارة عن وحدة أو دائرة يتم إنشاؤها داخل الوزارة أو المؤسسة بهدف مساعدة الإدارة العليا في عملها الرقابي على كافة الأنشطة والعمليات التي تمارسها هذه الوزارة أو المؤسسة، بما يعني تحقيق رقابة الوزارة أو المؤسسة على نفسها.

وتتبع وحدات الرقابة الداخلية أعلى سلطة في الهرم الإداري، وهو ما يجب أن يكون فعلياً، إذ أن هذه الأداة الإدارية أنشأت لخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في عملها الرقابي، وعلى الرغم من عدم وجود إطار قانوني معتمد لعمل هذه الوحدات، إلا أنه كانت هناك جهود دائمة لإنشاء وتفعيل دور وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والمؤسسات الحكومية، والتي تمثلت فيما يلي:

- أصدر رئيس هيئة الرقابة العامة تعميماً للوزارات بتاريخ ١٩٩٦/١/٢٢ بضرورة تشكيل دائرة/ وحدة للرقابة الداخلية بها.
- كما أصدر رئيس هيئة الرقابة العامة تعميماً آخر بتاريخ ١٩٩٦/٤/٤ للوزارات حدد فيه أعمال ووظائف إدارة الرقابة والتفتيش الداخلي في وزارات ومؤسسات السلطة، وذلك بهدف رفع كفاءة وأداء الوزارات، (ملحق رقم ٥).
- وقد نصت الفقرة الأولى من المادة رقم (٥٣) من التعليمات المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٧ على أن يتم تشكيل وحدات تدقيق ورقابة داخلية في كل دائرة (وزارة) أو مؤسسة تابعة لها، ويناط بها مسؤولية تدقيق ومراقبة تطبيق أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة، (ملحق رقم ٦).
- أصدر مجلس الوزراء في عام ٢٠٠٥ قرار بإنشاء وحدات رقابة داخلية في جميع الوحدات الحكومية، خطوة من خطوات الإصلاح المالي والإداري في مؤسسات السلطة، وتم تعميم هذا القرار على جميع الوحدات الحكومية، كي يتم مراعاة تنفيذ القرار عند قيامهم بوضع هيكلية الوحدة الحكومية التي يعملون بها.
- وفيما يلي بيان وضع وحدات الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة التي شملتها الدراسة:

جدول رقم (٢)

وحدات الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة

الرقم	اسم الوزارة أو المؤسسة	وضع وحدة الرقابة الداخلية بها
١	وزارة المالية	كان يوجد بها مديرية للرقابة والتدقيق الداخلي، وكانت فقط تمارس الرقابة المالية قبل وبعد الصرف، ولكن خلال عام ٢٠٠٤، انفصلت الرقابة المالية عن التدقيق الداخلي، وتمثل عمل الرقابة الداخلية في عمل المديرية السابق، أي الرقابة المالية على الصرف، أما التدقيق الداخلي فأخذ طابع الرقابة المالية والإدارية والتشغيلية، وكلا الدائرتين تمارس الرقابة حتى الآن على وزارة المالية وعلى كافة الوزارات والمؤسسات الحكومية.

<p>وحدة الرقابة الداخلية كانت موجودة منذ مجيء السلطة عام ١٩٩٤، ولكن بسمى إدارة الرقابة والتفتيش الداخلي، وكانت تمارس الرقابة المالية والإدارية والفنية منذ ذلك الحين وحتى الآن.</p>	<p>وزارة الصحة</p>	<p>٢</p>
<p>وحدة الرقابة الداخلية تم استحداثها عام ١٩٩٦، وقد حدثت عليها تغييرات في المسمى منذ ذلك الحين، كما طرأ تغير جوهري عليها بعد أن تم دمجها مع الإدارة العامة لتطوير شؤون الميدان فأصبحت إدارة عامة واحدة عُرفت بالإدارة العامة لمتابعة الميدان، مما قلص من الدور الأساسي لها، إلى أن تم إعادة تفعيلها من جديد حيث تم استحداث الإدارة العامة للرقابة الداخلية مع بداية العام ٢٠٠٦-٢٠٠٧، حيث تقوم بالرقابة الإدارية والمالية، وقد تم توفير كادر بشري للقيام بمهام الدائرة.</p>	<p>وزارة التربية والتعليم العالي</p>	<p>٣</p>
<p>كانت الرقابة الداخلية موجودة قبل مجيء السلطة، وكان يقوم بها موظف واحد فقط، وقد استمرت في ممارسة عملها بعد مجيء السلطة، حيث ضمت أربع دوائر، وقد تم تغيير مسماتها من وحدة الرقابة والتفتيش إلى وحدة الرقابة الداخلية بناء على قرار مجلس الوزراء في عام ٢٠٠٥، وقد تم تقسيمها إلى ثلاث دوائر هي الرقابة المالية، الرقابة الإدارية، والرقابة على المساعدات المهنية، ويوجد بها كادر بشري للقيام بمهامها.</p>	<p>وزارة الشؤون الاجتماعية</p>	<p>٤</p>
<p>يوجد بها وحدة رقابة داخلية مع بداية عهد السلطة، حيث بدأت عملها في عام ١٩٩٥، وهي مفعلة منذ ذلك الحين، وتشمل دائرتين هما دائرة الرقابة الإدارية، ودائرة الرقابة المالية، بالإضافة إلى مساعد قانوني.</p>	<p>وزارة العمل</p>	<p>٥</p>
<p>نشأت دائرة الرقابة والتدقيق مع بدء عمل الوزارة عام ١٩٩٧، وكانت تقوم بالتدقيق على ملفات الأسرى ومخصصاتهم، وكذلك كانت تمارس الرقابة الإدارية والمالية، وأصبحت بعد عام ٢٠٠٥ تتابع جميع أعمال الإدارات الأخرى.</p>	<p>وزارة شؤون الأسرى والمحررين</p>	<p>٦</p>

نشأت وحدة الرقابة الداخلية منذ وضع أول هيكلية للوزارة عام ١٩٩٥، وعلى الرغم من أنها كانت تمارس الرقابة الإدارية والمالية والفنية إلا أنها وحتى الآن لم تصل إلى درجة كافية من التفعيل.	وزارة الأشغال العامة والإسكان	٧
كانت وحدة الرقابة الداخلية موجودة منذ عام ١٩٩٦، وكانت تمارس الرقابة المالية والإدارية، ولكنها حالياً غير مفعلة بشكل كاف، كما أنها تفتقر إلى وجود الكادر البشري لتتمكن من القيام بمهامها.	وزار الشباب والرياضة	٨
تم إنشاء وحدة الرقابة الداخلية في عام ٢٠٠٣، ومنذ ذلك الوقت وهي تمارس مهامها الرقابية الإدارية والمالية.	وزارة النقل والمواصلات	٩
كانت وحدة الرقابة الداخلية موجودة منذ استلام السلطة وتشكيل الوزارة، وقد استمرت بمهام عمل بسيطة، وبدون إمكانيات، وكان عملها الرقابي المالي والإداري غير واضح المفاهيم، وذلك حتى سنة ٢٠٠٠، حيث بدأت بعدها تعمل وفق منهجية عمل، ووزعت على أقسام (إدارية ومالية وفنية وبريدية)، وارتبطت بالوكيل حتى عام ٢٠٠٥، حيث صدر قرار لتتبع مباشرة للوزير، هذا وتعمل وفق برنامج عمل تضعه لنفسها، ويعتمده الوزير أو الوكيل أو المدير العام، هذا وما زال عمل الدائرة الرقابي الفني غير مفعّل حتى الآن (الرقابة على الشركات الخاصة مثل شركة الاتصالات).	وزارة الاتصالات والتكنولوجيا	١٠
تم تشكيل وحدة الرقابة الداخلية بقرار من مجلس الوزراء سنة ٢٠٠٥ حيث تم تسكين عدد من الموظفين فيها، ولكن لم يتم تفعيل عمل الوحدة على الرغم من ذلك، وبدأ تفعيل عملها بشكل جزئي في شهر ٨ / ٢٠٠٦، إذ كانت تتم متابعة بعض المشاكل والمخالفات الإدارية والمالية التي تم رفعها من قبل ديوان الرقابة الإدارية والمالية للوزارة.	وزارة الزراعة	١١
كان هناك دائرة تقوم بمهام الرقابة الداخلية في السابق، وكانت مفعلة منذ عام ١٩٩٨، ثم أصبحت وحدة الرقابة الداخلية بناءً على قرار مجلس الوزراء في شهر	وزارة الاقتصاد الوطني	١٢

٢٠٠٥/٧، وتشمل ثلاث دوائر هي: الرقابة المالية و الرقابة الإدارية والشكاوي.		
تم إنشاء وحدة الرقابة الداخلية في عام ٢٠٠٣، ومنذ ذلك الوقت وهي تمارس مهامها الرقابية الإدارية والمالية، ولكن ليس بالدرجة الكافية لعدم وجود كادر متخصص بها في النواحي المالية والإدارية.	وزارة العدل	١٣
تم إنشاء وحدة الرقابة الداخلية عام ٢٠٠١، ومنذ ذلك الحين وهي تمارس الرقابة الإدارية والمالية والدينية على المرافق التابعة لها.	وزارة الأوقاف والشؤون الدينية	١٤
نشأت وحدة الرقابة الداخلية في وزارة الخارجية منذ بداية السلطة، حيث تتبع الوزير مباشرة، ويوجد بها أقسام (للرقابة المالية، والرقابة الإدارية والمتابعة وتقييم الأداء) منذ ذلك الحين، ومع ذلك فهي فعالة نسبياً على صعيد الرقابة المالية، ولكنها غير مفعلة بشكل كاف على صعيد تقييم الأداء إذ أنه لا يتم إمدادها بخطط الإدارات الأخرى لتقوم بتقييم أداء العاملين بها.	وزارة الخارجية	١٥
كانت دائرة الرقابة الداخلية غير مفعلة، وقد بدأ تفعيلها حديثاً، إذ تمارس الرقابة المالية فقط، حيث لم يتم بعد توفير الكادر البشري للقيام بمهام الدائرة.	وزارة الإعلام	١٦
تم إنشاء وحدة الرقابة الداخلية ضمن الهيكلية التي تم اعتمادها لوزارة الداخلية في شهر ٢٠٠٥/٧، وقد تم تفعيل عملها منذ ذلك الحين، وهي مقسمة إلى ثلاث دوائر هي دائرة الرقابة والتفتيش، وتمارس الرقابة الإدارية والمالية على دوائر الوزارة والعاملين بها، ودائرة المتابعة، ودائرة الشكاوي، وقد تم توفير الكادر البشري للقيام بمهام الدائرة.	وزارة الداخلية	١٧
تم إنشاء دائرة للرقابة الداخلية في الهيكلية منذ شهر ٢٠٠٥/٧، ولكنها لم تفعل على أرض الواقع حتى الآن، إذ لم يتم توفير كادر بشري للعمل بها، وحديثاً تم تكليف موظف للقيام بتأسيس الدائرة.	وزارة التخطيط	١٨

لا يوجد بها وحدة رقابة داخلية على مستوى الوزارة، وكان يوجد بها سابقا دائرة للرقابة والتفتيش على البلديات، ولكن تم إلغاؤها حاليا.	وزارة الحكم المحلي	١٩
لا يوجد بها وحدة رقابة داخلية.	وزارة شؤون المرأة	٢٠
لا يوجد بها وحدة رقابة داخلية.	وزارة الثقافة	٢١
لا يوجد بها وحدة رقابة داخلية.	وزارة السياحة والآثار	٢٢
تم إنشاء وحدة الرقابة مع اعتماد الهيكلية في نهاية عام ٢٠٠٥، وتم وضع مدير عليها، ولكنها لم تحظ بالأهمية والدعم بشكل يفي باحتياجاتها حتى الآن.	سلطة الطاقة	٢٣
تعد وحدة الرقابة الداخلية حديثة النشأة في سلطة المياه، إذ أنها أنشأت في عام ٢٠٠٦، وتقوم بالرقابة المالية والإدارية، وتعتمد أسلوب الرقابة قبل الصرف من الناحية المالية (إذ لا يوجد بها مراقب مالي من وزارة المالية)، كما أنها بدأت بوضع الأساسات لعملها من خلال إنشاء قاعدة بيانات خاصة بها للمشاريع المتوفرة وحسابات البنوك والعقود وغيرها من البيانات.	سلطة المياه الفلسطينية	٢٤
نشأت وحدة الرقابة الداخلية منذ عام ١٩٩٩، أي منذ نشأة سلطة جودة البيئة، ولكنها لم تكن فعالة بدرجة كافية، إذ كان يعمل بها موظف واحد منذ ذلك الحين وحتى الآن، هذا ويغلب عليها طابع الرقابة المالية.	سلطة جودة البيئة	٢٥
لا يوجد بها وحدة رقابة داخلية، ولكن تم وضعها ضمن الهيكلية المقترحة بناء على قرار مجلس الوزراء.	سلطة الأراضي	٢٦
لا يوجد به وحدة رقابة داخلية.	ديوان قاضي القضاة	٢٧
يوجد بها وحدة رقابة داخلية، تقوم بممارسة الرقابة الإدارية فقط إذ تقوم بعمل جولات تفتيشية خارجية على الوزارات والمؤسسات الحكومية.	ديوان الموظفين العام	٢٨
تم إنشاء وحدة رقابة داخلية حديثا بناء على قرار مجلس الوزراء عام ٢٠٠٥، ولم يفعل بها حتى الآن سوى الرقابة المالية فقط.	ديوان الرقابة المالية والإدارية	٢٩

كانت في السابق تُعرف بدائرة الرقابة والمركز المالي، وكانت تمارس الرقابة المالية فقط، ومنذ عام ٢٠٠٦ أصبحت وحدة الرقابة الداخلية، وتشمل قسمين، قسم الرقابة الشاملة (رقابة مالية وإدارية وقانونية)، وقسم رقابة الأداء (رقابة الخطأ) إلا أن قسم رقابة الأداء غير فعال حتى الآن، إذ لا يوجد كادر بشري للقيام بالعمل بها.	الهيئة العامة للتأمين والمعاشات	٣٠
كانت تتبع سابقاً لوزارة العدل وتخضع لرقابتها، ولكن بعد أن انفصلت عنها لم يُنشأ بها وحدة رقابة داخلية بعد.	مجلس القضاء الأعلى	٣١
تم إنشاء وحدة رقابة داخلية حديثاً بها بناءً على قرار مجلس الوزراء عام ٢٠٠٥، ولكن بعد تقاعد المكلف بالقيام بها لم يتم تكليف أحد للعمل بالدائرة.	المجلس التشريعي	٣٢

* إعداد الباحثة استناداً على الزيارات الميدانية والمقابلات التي أجرتها مع المسؤولين وبعض الموظفين بدوائر الرقابة الداخلية.

٢/٣ الرقابة الخارجية للسلطة التنفيذية، وتتمثل في: - رقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية:

كان الديوان سابقاً يمارس عمله من خلال هيئة الرقابة العامة، إذ نصت المادة رقم ٦٨ من القانون رقم ١٩٩٨/٧ على أنه "لحين تشكيل ديوان الرقابة المالية والإدارية تقوم هيئة الرقابة العامة بمهامه"، ووفق المادة رقم ٢ من قانون هيئة الرقابة العامة رقم ١٩٩٥/١٧ فإن هيئة الرقابة العامة هي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية مستقلة تتبع رئيس السلطة وتخضع لإشرافه المباشر وتهدف إلى تحقيق الرقابة على المال العام، وضمان حسن استغلاله وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الإنتاج.

هذا وقد تم إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية المتمتع بالشخصية الاعتبارية العامة ليحل محل هيئة الرقابة العامة المنشأة بالقرار رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٤، وتم تحويل كافة ممتلكات الهيئة وموظفيها لديوان الرقابة الإدارية والمالية بناءً على المرسوم الرئاسي الخاص بإنشاء الديوان، هذا ويمارس الديوان مهامه وفق قانون رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٤، والخاص بعمل ديوان الرقابة المالية والإدارية، حيث يباشر رقابته المالية والإدارية القانونية على الجهات الخاضعة لرقابته بما يتفق مع المهام الموكلة له في الفصل الثالث من هذا القانون، ويقوم بتقديم تقرير سنوي شامل

للرئيس والمجلس التشريعي يتضمن جميع الملاحظات والآراء والمخالفات المرتكبة من قبل الجهات الخاضعة لرقابتها، والمسؤولية المترتبة عليها.

- رقابة ديوان الموظفين العام:

نشأ ديوان الموظفين العام بناء على القرار الرئاسي رقم ٩٤/١٣١ الذي صدر بتاريخ ١٠/١١/١٩٩٤، هذا ويسعى الديوان إلى تطبيق الإدارة العامة، والارتقاء بها في الدولة، والنهوض بالوضع الإداري والرقمي به ليحقق الشفافية في جميع الأعمال الموكلة إليه، والعمل على رفع كفاءة الموارد البشرية والقوانين والأنظمة الإدارية المعمول بها، مع تأمين تطبيق هذه القوانين على جميع موظفي الدولة بدون تحيز أو محاباة لتحقيق العدل والمساواة. ويقوم الديوان بمهامه ومسؤولياته وفقا للمادة رقم (٧) من قانون الخدمة المدنية رقم (٤) لسنة ١٩٩٨.

٤. جهات رقابية خارجية مستقلة (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن):

توجد جهة رقابية أخرى غير الجهات سالفه الذكر تتمتع بالاستقلالية هي الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، وقد تم تشكيلها بناء على قرار رئاسي وذلك بتاريخ ٣/١٠/١٩٩٣، هذا ويدخل ضمن مهام الهيئة مراقبة ومتابعة أعمال أجهزة السلطة الوطنية الفلسطينية وأية هيئات أو مؤسسات عامة رسمية وشبه رسمية، لضمان التزامها بالتشريعات والقوانين، ونشر الوعي القانوني، وتعريف المواطن بحقوقه ووسائل الدفاع عنها، وتقديم الاستشارات القانونية والمساعدات القانونية، إضافة إلى المقاضاة في قضايا تتعلق بالمصلحة العامة، هذا وتمتلك الهيئة صلاحية الرقابة على أعمال الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة لضمان التزامها بالقانون، وكذلك تقوم بإصدار تقرير سنوي شامل، تتضمن فيه ما رصدته من مخالفات الأجهزة والمؤسسات الحكومية، بحيث تبين أوجه القوة وأوجه الخلل ومكامن الضعف في عمل السلطات الثلاث. (حرب، ٢٠٠٣)

المبحث الثاني تحليل المعوقات التنظيمية والقانونية

أولاً: تحليل المعوقات التنظيمية:

إن وجود هيكل تنظيمي داخل المنظمة يمثل ضرورة لوضع أساس سليم لتنظيم وتنسيق العمل والعلاقات داخلها، سواء على مستوى الإدارات مع بعضها، أو على مستوى الأفراد العاملين داخل كل إدارة على حده، إذ يبين الهيكل التنظيمي توزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة، كما يبين وسائل الاتصال الرسمي بينها، ومستويات الإشراف عليها. (حسن، ١٩٨٥)

ولعل السؤال الذي يطرح نفسه هو، ما هي المعوقات التنظيمية التي قد تواجهها دائرة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، والتي قد تتسبب في إضعاف قدرتها على أداء عملها بالكفاءة والفعالية المرجوة، وفي هذا المجال نجد أن من الإشكاليات التي تؤثر على قدرة دائرة المراجعة الداخلية على القيام بعملها ما يلي: عدم سلامة بناء الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية ككل، وعدم ملاءمة الهيكلية الموضوعية لدائرة المراجعة الداخلية، إضافة إلى عدم وجود فصل في المهام للعاملين بدائرة المراجعة الداخلية ومن ثم تداخل السلطات والمسؤوليات فيما بينهم.

ولعل ما يؤكد أهمية هذه النقاط، ما ذكرته إحدى الدراسات من أن الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة عامة يشمل ثلاث ركائز أساسية هي: رسم الهيكل الوظيفي، والوصف الوظيفي، والمسمى الوظيفي (حرب، ٢٠٠٣)، ومن ثم فإن أي خلل يصيب أي ركيزة من هذه الركائز فإن ولا بد سوف يعيق أداء الأعمال داخل الوحدة الحكومية، ويضعف قيامها بالكفاءة والفاعلية المطلوبة، هذا ويندرج كذلك ضمن المعوقات الخاصة بالهيكلية، مسألة الجهة التي تتبع لها وحدة المراجعة الداخلية في المؤسسة، بحيث لا تتأثر استقلالية العاملين بها بسبب موقع الدائرة في الهيكلية، وفيما يلي دراسة وتحليل المعوقات المتعلقة بهيكلية الوحدة الحكومية:

١. تحليل مدى سلامة بناء هيكلية الوحدة الحكومية وأثره على عمل دائرة المراجعة الداخلية:

يبين الهيكل التنظيمي المستويات الإدارية المختلفة، ونطاق الإشراف، وشبكة الاتصال الرسمية التي يتعين على العاملين إجراء الاتصالات من خلالها وعدم تجاوزها، كما يساعد في تحديد المسؤوليات ونطاقها، والارتباطات الإدارية، والمساءلة التي يخضع لها العاملون أمام

المستويات العليا عن أدائهم وإنجازاتهم، بالإضافة إلى تحديد السلوك المطلوب من الفرد إتباعه من خلال نوع الوظيفة التي يشغلها، والواجبات والمسؤوليات المستتدة إليها، ونطاق الإشراف والتخصص الوظيفي. (نصر الله، ٢٠٠٢)

ويؤثر وجود هيكل تنظيمي سليم للوحدة الحكومية على عمل المراجع الداخلي، إذ أن عليه أن يقيم نظام الرقابة الداخلي للوحدة الحكومية التي يراقب على أعمالها، وأحد عناصر نظام الرقابة الداخلي هو وجود هيكل تنظيمي ملائم، فعلى المراجع الداخلي أن يقيم الهيكل التنظيمي وما يتضمنه من خطوط للسلطة والمسؤولية وخطوط الاتصال والإشراف إلخ، وذلك لكي يضع تقييمه فيما يتعلق بكفاءة الهيكل التنظيمي ويضع ملاحظاته وتوصياته بخصوصه، بما يزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية، هذا وكلما كان الهيكل التنظيمي كفاء كلما زادت فاعلية نظام الرقابة الداخلية ومن ثم قل حجم الفحص الذي سيكون به المراجع الداخلي.

٢. تحليل مدى ملاءمة التقسيمات الموجودة داخل إدارة المراجعة الداخلية:

إن قيام المراجع الداخلي بالرقابة والتدقيق على مختلف أنواع الأنشطة داخل الوحدة الحكومية قد يكون من الصعوبة بحيث لا يتمكن من القيام بعمله بالكفاءة والفاعلية المطلوبة، وذلك لأن كل نوع من الرقابة الممارسة تحتاج إلى من يستطيع التعامل معها، فلن يتمكن المراجع المالي من القيام بالمراجعة الفنية، وكذلك المراجع الإداري لن يتمكن من ممارسة المراجعة المالية ما لم يكن محاسبا أو لديه خلفية محاسبية جيدة، ومن ثم فإنه يجب مراعاة وضع التقسيمات الكافية والمناسبة لطبيعة عمل المراجعة الداخلية، بحيث يتم تجميع الأعمال التي لها طبيعة واحدة في قسم واحد، وأن يقوم على أدائها أشخاص يحملون المؤهل المناسب، فيتم تجميع أعمال المراجعة الإدارية معا في قسم أو دائرة واحدة، وكذلك بالنسبة للمراجعة المحاسبية، ولأعمال المراجعة الأخرى حسب طبيعة أنشطة الوحدة الحكومية، فمثل هذه التخصصية في العمل تساعد في تسريع حصول المراجعين الداخليين على الخبرة اللازمة كل في المجال الذي يتناسب مع مؤهله، أو في المجال الذي يبرع فيه، ومن ثم تحقيق أفضل النتائج بأقصى فاعلية ممكنة على صعيد كافة الدوائر والأقسام.

وأكد العديد من الكتاب تلك النظرة، إذ أشار بعضهم إلى أنه من مزايا التقسيم الوظيفي للدوائر هي أنها تتبع مبدأ الاختصاص المهني، ففي تقسيم أوجه النشاط وفق طبيعة العمل تمهيدا لتخصيص الموظفين على أساس مهني، وذلك يحقق الكفاية في استعمال الطاقة البشرية (كوننز وأودونل، ١٩٦٦)، كما أكد آخر أن تقسيم العمل يحقق التخصص الذي يؤدي إلى زيادة الخبرة

وسرعة الإنجاز وإتقان العمل، وأضاف أنه ليس بوسع الفرد الاعتماد على طاقته الشخصية لأداء أنشطة ذات أبعاد متعددة. (نصر الله، ٢٠٠٢)، هذا ويعد تجميع الأنشطة على أساس وظيفي تجميع منطقي يحقق أهداف المنظمة. (حسن، ١٩٨٥)

٣. تحليل أثر عدد المراجعين الداخليين على أداء دائرة المراجعة الداخلية:

١/٣ في حالة وجود وفر في عدد المراجعين الداخليين بالدائرة:

لا يوجد عدد محدد للمراجعين الذين يفترض وجودهم داخل وحدات المراجعة الداخلية، حيث يرجع تحديد أعدادهم إلى مدى اتساع حجم المنشأة، ومدى كبر حجم العمليات بها. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)

ولاشك في أن الوحدات الحكومية تتميز بكبر حجم أنشطتها، وتعد وتشابك عملياتها، بما يستدعي وجود عدد كاف من المراجعين لتغطية أعمال الرقابة والتدقيق على أنشطتها، ولكن كلمة كاف هنا هي كلمة نسبية يختلف تفسيرها من شخص لآخر، وتحتاج إلى أن يكون هناك خطة عمل للدائرة، يتحدد بناء عليها الأعمال التي سوف تنجز في وحدة زمن محددة، بحيث تتناسب مع قدرة المراجعين الموجودين على الإنجاز، ومن ثم استنثار مدى أهمية وجود مزيد من المراجعين لتغطية عجز الدائرة عن القيام بمهامها، ولكن ما يحدث في كثير من الإدارات في القطاع الحكومي، أنها عندما تخطط لهيكليتها، تسعى في المقام الأول إلى توسيع هيكليتها، وزيادة أعداد موظفيها، بحجة أنها بحاجة إلى هذا الكم من الموظفين، ولعل أحد الأسباب في هذا التوسع، هو رغبة بعض مدراء الدوائر في جعل دائرتهم إدارة عامة كي يحصلوا على مسمى مدير عام، ومن ثم يحققوا لأنفسهم منفعة شخصية من وراء ذلك، مثل هذا التوسع كفيل بخلق وظائف غير ضرورية، يصعب معها تحديد السلطات والمسؤوليات التي سيتم إسنادها لها.

هذه النظرة شبيهة إلى حد ما بالنظرة التي ذكرها أحد كتاب الإدارة العامة ولكن بشكل أضييق، حيث أشار إلى أن أحد الأسباب وراء عدم فاعلية الإدارة العامة في الدول النامية هي العمل على بناء الإمبراطوريات، إذ يقول أن نظرية باركنسون في أن رؤساء المنظمات يميلون إلى مضاعفة عدد الوظائف في منظماتهم، بغض النظر عن الحاجة إليها، بقصد تضخيم الجهاز لغاية ظهورهم بمظهر رؤساء لمنظمات كبرى مما يعطيهم مركزا اجتماعيا مرموقا، قد ثبت صحتها في كثير من البلدان النامية. (نصر الله، ٢٠٠٢)

وقد يولد هذا التوسع مشاكل داخلية في الدائرة، وذلك إن كان الموظفين يحملون مسميات مختلفة في الدرجة الوظيفية، في حين أن طبيعة وحجم الأعمال والمسؤوليات التي يتحملونها واحد، وهنا يشعر صاحب الدرجة الأقل بالظلم المعنوي نتيجة تفضيل زميله عليه، وهو ما يحدث عادة في مجتمعنا الفلسطيني دون وجود آلية تقييم عادلة، وكذلك شعوره بالظلم المادي لما قد يترتب على هذه الدرجة من زيادة في الراتب، وهذا الشعور كفيلاً بإحباط أداء هذه الفئة من الموظفين، ومن ثم خفض إنتاجيتهم في العمل، وتسرب اللامبالاة والكسل إلى أدائهم، مما يؤثر على فاعلية أداء الدائرة بشكل عام، وإن كنت لا أستبعد حدوث الأمر في بعض الأحيان بصورة معاكسة، إذ قد يشعر صاحب الدرجة الأعلى أنه يجب أن يحصل على صلاحيات ومسؤوليات أكبر من تلك التي يحملها، وأنه لم يأخذ وضعه ومكانته بشكل صحيح في الدائرة، رغم كونه يحمل درجة أو مسمى يخوله ذلك.

وأكد بعض الكتاب على أن مسميات الوظائف قد تكون مضللة، ولا تبين شيئاً في الواقع، فلا يمكن تحديد اختصاصات هذا اللقب، وقد لا يمكن قياس هذه الوظيفة بمثلتها في اللقب في مكان آخر (كوننتر وأودونل، ١٩٦٦).

٢/٣ في حالة وجود نقص/ عجز في عدد المراجعين الداخليين بالدائرة:

يشكل وجود نقص في عدد المراجعين الداخليين عقبة أمام قدرة دائرة المراجعة الداخلية على القيام بمهامها بكفاءة والفاعلية المطلوبة، إذ يترتب عليه قيام المراجعين الموجودين بكافة الأعمال المطلوبة من الدائرة، وقد نجد أن الدائرة لا تقوم بكافة المهام التي يفترض تأديتها، فمن خلال الزيارات الميدانية للباحثة، واللقاءات مع بعض المسؤولين، يتضح أن بعض الدوائر قد فعلت حديثاً، وقد لا تجد فيها سوى المدير العام وأسفل منه موظفين كلاهما برتبة مدير، أو أحدهما مدير والآخر رئيس قسم، ويقومون بالرقابة المالية فقط، لذلك يجب أن تتم دراسة الاحتياجات الفعلية من المراجعين الداخليين في التخصصات المختلفة، بناءً على حجم أنشطة الوحدة الحكومية، وتحديد السلطات والمسؤوليات المترتبة على كل منهم، ومن ثم وضع الهيكلية التي تتناسب معهم، وأن يتم تقييم مدى ملاءمة هذه الهيكلية بموضوعية من قبل الجهة التي ستعتمدها.

٤. تحليل مدى ملاءمة المسميات الوظيفية المستخدمة في دائرة المراجعة الداخلية:

يلاحظ في وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي أنها تتبع المسمى الوظيفي المستخدم في كافة الإدارات في الوحدة الحكومية، والمتمثل في وجود المدير العام، ومدراء

الدوائر، ورؤساء الأقسام، ورؤساء الشعب، والموظفين الأدنى درجة، ولعل مثل هذا التقسيم الإداري لا يتناسب بشكل كاف مع عمل وحدات المراجعة الداخلية، فبالنظر إلى طبيعة المسميات المستخدمة في مثيلاتها في القطاع الخاص نجد أنه يتم استخدام مسميات أكثر مهنية وتساعد في وضع وصف وظيفي واضح ومنطقي للمهام التي يكلف بها المراجعين الداخليين.

إذ عادة يشتمل الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية في منظمات القطاع الخاص على المشرف، والمديرين، والمراجعين الأولين، والمراجعين المبتدئين، وتقع على عاتق المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية، فيقوم بإعطاء التوجيهات العامة، والتخطيط، ووضع السياسات والإجراءات، وإدارة العاملين، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين، ووضع برنامج للتحقق من جودة المراجعة، ويعتبر حلقة الوصل مع لجنة المراجعة، أما المدراء فيقوم بإدارة عمليات المراجعة، وتخطيط وتنسيق أعمال المراجعة، ويتمتعون بالخبرة الإشرافية والمهنية، ويتولى المراجعون الأولون الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة، ويقومون بالأعمال التفصيلية، ولديهم خبرة لا تقل عن ثلاث سنوات، و يقوم المراجعون المبتدئون بالأعمال الروتينية غير المعقدة، وهم حديثين في المهنة أو تحت التمرين. (السوافيري وآخرون، ٢٠٠٢)

ومن ثم فإنه بوضع سلم وظيفي بمسميات مهنية بدلا من المسميات الإدارية، يندرج فيها المراجعون الداخليون بناء على الخبرة الفعلية التي تم اكتسابها في أعمال المراجعة، والتي تؤهله لتولى مهام أكبر، فإن ذلك يؤدي إلى وضع أساس مهني للفصل بين المراجعين الداخليين، وخلق التمايز المهني بينهم، ولعله يمكن قياس الخبرة الفعلية للمراجعين بناء على تقارير أدائهم، على أن توضح الخبرات والقدرات الجديدة التي تم اكتسابها في العمل خلال الفترة السابقة، وبالتالي فإن ذلك كفيل بخلق روح المنافسة بينهم للوصول إلى أفضل أداء ممكن، كما أن المسميات المهنية ستساعد على تقليل التداخل في المهام، والمساعدة في تقسيم الأعمال فيما بينهم، بما يتناسب مع إمكانيات كل فرد في الدائرة، وذلك يؤدي إلى تقليل الأخطاء وتسريع انجاز الأعمال، والتدرج في الوظيفة بناء على التقدم الفعلي في أداء وإمكانيات الموظف، ومن ثم زيادة فاعلية أداء الدائرة، مع استمرار حصوله على درجات الأقدمية التي يحصل عليها غيره من الموظفين في الوحدة الحكومية، كما أنه سيساعد في توحيد العمل الرقابي الذي يقوم به المراجعون في القطاع الحكومي على الصعيدين المالي والإداري، إذ سيرتبط أداء الأعمال المحددة بالمسمى المهني الذي يحمله المراجع الحكومي سواء الداخلي أم الخارجي.

فالأسماء المستعملة للوظائف لا بد أن تتناسب طبيعة الوظيفة التي تصفها، وأن يتم العناية بها لتطابق الواقع والحقيقة (حسن، ١٩٨٥)، وهذه النظرة جديرة بالدراسة والتطبيق على المراجعين الحكوميين العاملين في الأجهزة الرقابية على اختلاف أنواعها، الداخلية متمثلة بوحدة الرقابة الداخلية بالوزارات، والخارجية متمثلة بديوان الرقابة الإدارية والمالية، بحيث يتم وضع مسميات مهنية لهم، مختلفة عن العاملين في الوحدة الحكومية.

٥. موقع دائرة المراجعة الداخلية من هيكلية الوحدة الحكومية:

إن إدارة المراجعة الداخلية هي إدارة مستقلة عن الإدارات التشغيلية، وتتبع لأعلى سلطة في الهرم الإداري أي للإدارة العليا، إذ تستمد قوتها وسلطتها منها، ويمكنها موقعها هذا من النظر إلى المنظمة بعمق وشمولية أكبر، ويحقق لها استقلالية أكبر نتيجة ابتعادها عن سلطة الإدارات التنفيذية أو التشغيلية، وتحقق لها تبعيتها للإدارة العليا الهدف من وجودها، ألا وهو مساعدة الإدارة العليا في الرقابة على أعمال الوحدة الحكومية.

ثانياً: تحليل المعوقات القانونية

يتكون الجهاز الإداري للدولة عادة من عدة منظمات رسمية، يقوم كل منها بأداء وظيفة معينة، سواء كانت وظيفة اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو غيرها، لتحقيق هدف محدد، مستخدمة في ذلك أنماط سلوكية منظمة ومرتبطة بطريقة رسمية، وكون ملكيتها تعود إلى المجتمع، فإنها تسعى إلى تحقيق المصلحة العامة (حسن، ١٩٨٥)، وكون هذه الأجهزة تهدف إلى خدمة المصلحة العامة فإن ذلك يستدعي ضبط وتنظيم أعمالها وفق قوانين وتشريعات. فالموظف العام لا يعمل باسمه بل يحكم موقعه في الوظيفة التي عين عليها قوانين وأنظمة (نصر الله، ٢٠٠٢).

ويتم وضع القوانين من قبل جهات تابعة للدولة، مهمتها وضع النصوص القانونية المناسبة واللوائح التنفيذية لهذه النصوص، وعمل التعديلات اللازمة عليها في حال عدم قدرتها على تحقيق كفاءة وفعالية الأعمال بما يخدم تنظيم أعمال أجهزة الدولة المختلفة، والحفاظ على المصالح العامة بها. ومن ثم يتم عرضها على السلطة التشريعية لاعتمادها والمصادقة عليها.

ومن ناحية أخرى فإن أي مهنة لا بد أن يكون لها ضوابط وقوانين تحكم عملها، وذلك لضمان وجود حد أدنى من الجودة في العمل، وكذلك إيجاد مقياس للحكم على أداء العاملين بهذه

المهنة، وفي هذا السياق فإن إدارة المراجعة في حاجة إلى مثل تلك القوانين لضبط أدائها، وفيما يلي تحليل لأثر وجود المعوقات القانونية على فاعلية عمل إدارات المراجعة الداخلية.

مدى تأثير وجود القوانين المنظمة لعمل وحدات المراجعة الداخلية على فاعلية أداء العاملين بها:

إن وضع القوانين والتشريعات التي تحكم العمل بشكل عام هو أمر إيجابي، والمراجعة الداخلية باعتبارها إحدى أجزاء العمل الرقابي، في حاجة ماسة لوجود قوانين لتحكم أدائها، بما يعطيها طابع الأهمية والإلزام بالنسبة لباقي إدارات الوحدة الحكومية.

هذا ويجب أن تشمل هذه القوانين نصيا على أن تكون هناك وحدات رقابة داخلية داخل الوحدات الحكومية، بحيث يختلف مسماها من إدارة عامة أو دائرة بما يتناسب مع حجم الوحدة الحكومية، وأن على هذه القوانين أن تبين الخطوط العريضة للمهام الرقابية التي يجب أن تقوم بها وحدات المراجعة الداخلية، بما يحقق الحد الأدنى من متطلبات الرقابة والتدقيق الإداري والمالي، وأن تُرفق معها اللوائح التنفيذية التي تفسر هذه القوانين وكيفية تطبيقها، ولكن دون تفصيل، كي يكون المجال مفتوحا لبعض المرونة في العمل وفق الإجراءات التي تضعها هذه الإدارات في دليل إجراءات العمل الخاص بها، بما يتلاءم مع طبيعة عملها، والأمور التي تتعامل بها.

وترجع أهمية وضع هذه القوانين إلى كونها عامة لجميع الوحدات الحكومية، الأمر الذي يؤدي إلى توحيد العمل الرقابي الداخلي الإداري والمالي فيها، كما أنها ملزمة بحكم كونها قوانين، هذا وتؤدي إلى تسهيل عمل وحدات المراجعة الداخلية إذ أنها مستندة على قوة القانون الذي يمنحها صلاحية القيام بعملها بالشكل المنصوص عليه.

المبحث الثالث

تحليل المعوقات الفنية

تعتبر إدارة المراجعة الداخلية هي مثل إي إدارة مهنية، بحاجة إلى الدعم والعناية، كي يصل أداؤها إلى المستوى المطلوب، والذي يساهم في تحقيق أهداف المنظمة، فهي ليست إدارة ذات طابع روتيني، وإنما تتميز أعمالها بالذهنية، والحاجة إلى الكثير من الخبرة، والمعرفة بمختلف مجالات العلوم من المحاسبة، والإدارة، والإحصاء، ونظم المعلومات، وغيرها من المجالات الأخرى.

ومن ثم فإن هذا الجزء من الدراسة، يركز على القضايا التي تعتبر بمثابة معوقات فنية، والتي يمكن تعريفها بأنها المشكلات التي تتولد من داخل المنظمة، وتعبّر عن أوجه قصورها وضعفها (عارف، ٢٠٠٣)، هذه المشكلات تخفض من قدرة المراجعين الداخليين على أداء أعمالهم بفعالية، هذا ويتم تناولها بالدراسة والتحليل كما يلي:

أولاً: تحليل مدى تأثير توجهات إدارة المراجعة الداخلية على عمل المراجعين الداخليين:
إن من المعوقات التي قد تؤثر على أداء المراجعين الداخليين هو توجهات وسلوكيات الإدارة المشرفة، إذ أن الجانب السلوكي لهذه الجهة قد يكون عامل مثبط لهمة الموظف في العمل ومن ثم تتأثر كفاءته وفاعليته، وفيما يلي توضيح لأهم النقاط، والتي يتم التعرض إليها في هذا المجال:

١. تحليل مدى وضوح البيئة التي اتخذ فيها القرار:

من خلال معايشة الواقع العملي للمؤسسات الحكومية نجد أن كثيرا من الإدارات تقوم باتخاذ قراراتها في بيئة يغلب عليها التعقيم، وإخفاء للحقائق أو المستجدات التي ترتب عليها اتخاذ القرارات، وهو ما يدفع الموظف إلى الحيرة، وعدم الفهم للمنطق من وراء القرار الذي على الأغلب يطالب هو بتنفيذه، فلو كان على علم بالمعطيات التي وراء القرار، فإنه بلا شك سيسعى لإنجاح هذا القرار، والقيام بما هو مطلوب منه بفعالية أكبر.

ويؤكد تلك النظرة ما ذكره بعض الباحثين من أن إحدى الشكاوي العامة للمرؤوسين، تتعلق بعدم قيام الرؤساء بإحاطتهم علما بأسباب التغيير في السياسات، والتنظيم، والبرامج، أو أية

مسألة أخرى تعكس قرارا جديدا من الإدارة العليا، خاصة إذا كان يتم تجاهل إبلاغهم بالمعلومات غير السرية التي تمكنهم من فهم القرارات الجديدة، ويؤكد الكاتبان أن الهدف من هذا الاتصال ليس إثباع حاسة الفضول الطبيعية وإنما إفهام المرؤوسين بإيجاز أن التصرف المتوقع منهم سوف يكون أكثر فعالية في تحقيق أغراض الإدارة أو القسم، إذ أن لفهم البيئة التي صدر فيها القرار مزايا عديدة، منها أنها توضح للمرؤوسين لماذا يجب أن يتم العمل بطريقة معينة، ومن ثم يزول أي اعتراض لهم على الطريقة المتبعة، كما أنها تمكن المدير من عمل خطته بطريقة أكثر كفاية وفعالية. (كوننز وأودونل، ١٩٦٧)

ويرى كاتب آخر إلى أنه يفضل أن يبلغ الأفراد مقدما بالتغيرات التي تهمهم، فالإتصال عادة ما يأتي في بداية العمل، ولا يستحب أن يأتي في آخره، فإبلاغ الأفراد بما ينتظرونه يحد من انزعاجهم مما يتوقع حدوثه كما يكتسبون وقتا هو في حكم الضياع وهم يحاولون تحصيل المعلومات بطرق أخرى. (مجيد، ٢٠٠١)

٢. تحليل مدى توفر القدرة على الإشراف والاتصال مع المرؤوسين:

إن الموظفين في المناصب الإدارية الإشرافية، يجب أن يتحلوا بمواصفات الإدارة الفعالة، والتي من بينها القدرة على الاتصال الفعال مع المرؤوسين، من خلال الإرشاد والتوجيه بالأساليب المناسبة، وكون طبيعة العمل داخل إدارة المراجعة الداخلية هي طبيعة جماعية، فإن حاجة المرؤوسين فيها إلى المشرف القادر على التنسيق بين جهودهم وتوجيههم أثناء العمل الجماعي ومداهم بالمعلومات التي يحتاجون إليها تعتبر ضرورة يجب تحقيقها، لتحقيق أفضل النتائج، وهو أمر في غاية الأهمية لتحقيق الفعالية المطلوبة.

فالإرشاد والإشراف على المرؤوسين يمثل مشكلة في وسائل الاتصال، إذ أن الغرض الأساسي للتوجيه الإداري هو تعليم المرؤوسين، ومداهم بالبيانات ومراجعة أعمالهم ووسائلهم في تنفيذها، بما يؤدي إلى رفع مستوى أدائهم. (كوننز وأودونل، ١٩٦٧)، هذا ويجب أن يكون المدير المشرف ملما بمعلومات تفوق تلك التي قد يحتاج إليها المرؤوسين، وأن يتشارك المعلومات مع مرؤوسيه إلى المدى الذي يتوسم أنهم محتاجون إليه. (مجيد، ٢٠٠١)

ثانياً: تحليل مدى تأثير توجهات الإدارة العليا على عمل دائرة المراجعة الداخلية:

على الرغم من تلك المزايا التي توفرها تبعية دائرة المراجعة الداخلية للإدارة العليا، إلا أن استقلاليتها قد تتأثر إذا ما كانت توجهات وسلوكيات الإدارة العليا هي المعوق الحقيقي أمام عملها، وبطبيعة الحال فإن ذلك يتوقف على العوامل التالية:

١. درجة وعي الإدارة العليا:

إن وعي الإدارة العليا عامل مؤثر في درجة استقلالية أداء المراجعة الداخلية، وهو أمر نسبي، فلا يمكن القول بأن الأشخاص الذين يحتلون المناصب الإدارية العليا، هم دائماً على درجة كافية من الوعي بأهمية ومدى شمولية عمل إدارة المراجعة الداخلية، وأنها إدارة رقابية وجدت لخدمة احتياجات الإدارة العليا بالمنظمة، وقادرة على توضيح أوجه القصور والضعف في المنظمة، ومن ثم إعطائها حقها من الأهمية وأخذ توصياتها بعين الاعتبار.

وتتفق هذه الرؤية مع بعض الباحثين الذين يرون أنه قد تتولد مشكلات ذاتية داخل المنظمة، تعبر عن أوجه قصورها وضعفها، عندما تفتقد قيادتها للتأهيل والقناعة الراسخة بضرورة الإصلاح وأهميته، فقد يدير هذه المنظمة قادة مؤهلون تتفاوت مواقفهم من جهود الإصلاح الإداري، بين ناظر إليها بعين الشك والريبة، وبين معتقد بعدم جدواها وضعف قدرتها على إضافة جديد، وبالتالي فهو غير مبال بها، أو قد يقوم على إدارتها جهات غير مؤهلة ولا متخصصة فنياً وتفتقر إلى إدراك الطبيعة الشمولية للإصلاح الإداري، والممتدة إلى مختلف المجالات التنظيمية الداخلية والخارجية والأنشطة التخصصية، وفي كلا الحالتين فإن جهود الإصلاح قد تتعثر عند وصولها لمرحلة التنفيذ، لانفتقارها إلى التعاون والتأييد المنشود، خاصة وأن أجهزة الإصلاح الإداري أياً كان مستواها تبقى في الأساس أجهزة مشورة، لا تتمتع بنفسوز أو سلطة إلزامية على الجهات التنفيذية، التي تعمل معها، لذلك فإن فهم وإدراك هذه الجهات لأهمية الإصلاح الإداري ولكيفيته، واقتناعهم بضرورته يعتبر أمراً ضرورياً لتحقيق الهدف المنشود منه، لأنه بغير هذا فإن هناك مشكلات فنية ستواجهها. (عارف، ٢٠٠٣)

وبتحليل الرؤية السابقة وتأثيرها على عمل إدارة المراجعة الداخلية، يتبين أن موقف الإدارة العليا من عملية الإصلاح داخل المنظمة له وزن مهم نسبياً، إذ أن درجة تأهيل الإدارة العليا إنما تعكس درجة الوعي التي يتمتع بها أعضاؤها، وأنه سواء كانت الإدارة مؤهلة أم لا، إن لم تسعى لتحقيق الإصلاح الإداري داخل المنظمة، فإن جهود الإصلاح التي تبذلها جهة مثل إدارة المراجعة الداخلية لن تحقق الهدف منها، في حال لم تعطي الإدارة العليا وزناً للنتائج التي

توصلت إليها والتوصيات التي وضعتها، سواء كان ذلك مقصودا أو لعدم المبالاة بالأمر، وهو ما سيؤدي إلى تعثر جهود إدارة المراجعة نتيجة عدم تنفيذ التوصيات الواردة في تقاريرها.

٢. مدى دعم الإدارة العليا لإدارة المراجعة الداخلية في مواجهة الإدارات التنفيذية:

رغم أن إدارة المراجعة الداخلية تسعى إلى تحقيق الإصلاح داخل المنظمة كما سبق توضيحه، إلا أنها لا تتمتع بسلطة إلزام الجهات التنفيذية بتوصياتها، وإن كانت تملك سلطة الرقابة على أعمالها، وذلك لأن دائرة المراجعة الداخلية ذات طبيعة استشارية، ومن ثم فإن كل ما تستطيع فعله هو تحويل ملاحظاتها وتوصياتها إلى الإدارة العليا، والتي يقع على عاتقها أمر اتخاذ القرار فيما يخص تلك الملاحظات، وإلزام الإدارات التنفيذية محل المراجعة بها، إذ يصعب على هذه الإدارات قبول أي نقد يوجه إليها وإلى طريقة العمل المتبعة في دوائرها وأقسامها، ومن ثم فإن إدارة المراجعة الداخلية تحتاج إلى توفر الدعم من قبل الإدارة العليا، إذ أنها الجهة التي تملك سلطة إصدار الأوامر لكافة الإدارات في المنظمة، ومن ثم تستطيع إلزامها بتنفيذ توصيات المراجع الداخلي.

ولابد للإدارة العليا أن توضح للإدارات التنفيذية من أنها تهدف من استخدام دائرة المراجعة الداخلية إلى تحقيق الإصلاح الإداري والمالي، وليس تصيد الأخطاء، وأنها تسعى إلى الوقوف على الأخطاء والانحرافات في العمل، وتحليل أسبابها، ومحاولة تجنبها في المستقبل، وتصحيح الوضع الداخلي بها، إلا أنه من خلال الاستفسار من العاملين في الإدارات المختلفة تبين أن هذه الإدارات قد ثبت لها بالتجربة أن عمل وحدات المراجعة الداخلية وغيرها من الجهات الرقابية إنما يسعى إلى تصيد الأخطاء، وأن نجاح العمل بالنسبة إليهم هو بكمية الملاحظات التي تخرج بها الدائرة، ومن ثم تحصد الامتيازات في حين تحصد الإدارات محل المراجعة الاتهامات والنقد الذي يضعف موقفها أم الإدارة العليا.

٣. مدى تأثير الطبيعة السياسية للإدارة العليا في القطاع الحكومي:

إنّ الحكم على مدى أمانة ونزاهة الإدارة العليا هو أمر يصعب البت فيه، خاصة في القطاع الحكومي، وذلك بسبب الطبيعة السياسية التي تميز عمل الإدارة العليا عن مثيلاتها في منظمات القطاع الخاص، وما يترتب بسبب هذه الطبيعة السياسية من تغيرات مستمرة في الإدارة العليا للمنظمة الحكومية، فقصر فترة تسلم هذه الإدارة العليا لمهام المنظمة التي أسندت إليها قد يجعلها تعطي أولوية لتحقيق مكاسب شخصية قبل انتهاء مدتها، من تعيينات وترقيات وغيرها من المكاسب لمن يعينها أمرهم، بدلا من أن تعطي أولوية للإصلاح الداخلي في المنظمة، هذا وتطال

التغييرات الحادثة المدراء والموظفين بمختلف الإدارات ومن ضمنها إدارة المراجعة الداخلية، وهو الأمر الذي يترتب عليه عدم الشعور بالاستقرار للعاملين بها، وإمكانية إخراج بعض الكفاءات من الموظفين العاملين بها نتيجة لهذه التقلبات والتغييرات الحادثة.

وفي إطار توضيح أثر الطبيعة السياسية للإدارة العليا في القطاع الحكومي، فقد كان الكاتب الأمريكي "ودرو ولسون" Woodrow welson أول من نادى بوجود البدء في حركة للإصلاح الإداري، بهدف وضع أسس سليمة وعادلة للنظام الوظيفي، بحيث يبعد تماما عن الأطماع الحزبية، وذلك نتيجة انتشار ظاهرة الفساد في الجهاز الإداري، وكان أول من نادى بوجود إبعاد الإدارة العامة عن تأثير الأحزاب السياسية الحاكمة، حيث كانت الأحزاب السياسية التي تفوز بالرئاسة في زمانه، تعين أتباعها في الوظائف العامة، كمكافأة لهم على جهودهم في كسب المعركة الانتخابية، وتفصل أتباع الأحزاب السياسية الأخرى، بغرض تقليص نفوذهم في الجهاز التنفيذي، مما أدى إلى فساد النظام الوظيفي بالدولة، وقد أدى الشعور العام بين العاملين بعدم الاستقرار فيه وانشغالهم بالنشاط الحزبي بدرجة أكبر من انشغالهم بالنشاط الوظيفي، إلى إضعاف الكفاءة الإنتاجية للجهاز الإداري هناك، إذ وجه الغالبية العظمى منهم جهودهم نحو تحقيق مصالحهم الشخصية، والحصول على المكاسب المادية بأساليب لا تتفق مع الصالح العام، نظرا لتوقيت بقائهم في الوظيفة ببقاء الأحزاب التي ينتمون إليها في الحكم. (حسن، ١٩٨٥)

ومن خلال المقابلات التي تمت (ملحق رقم ٤) فإن الواقع الذي تعيشه وحدات المراجعة الداخلية في فلسطين يمكننا من القول بصحة ما توصل إليه ولسون، فتلك الظواهر دائما تظهر مرافقة للمناصب ذات الطبيعة السياسية، أي أنها لا ترتبط بزمان أو مكان معينين، حيث أن العديد من إدارات المراجعة الداخلية أكدت على أنها لم تحصل على نفس الاهتمام من قبل كافة الإدارات العليا التي تعاقبت عليها، حيث كان يتم تهميش تقاريرها من قبل بعض تلك الإدارات، كما لم تراعى بعض الإدارات ضرورة تعيين موظفين مؤهلين تأهيلا علميا يتناسب مع احتياجات هذه الإدارة الرقابية، بحيث يتم عمل اختبارات ومقابلات، وإنما كان يتم عمل تعيينات أو تقلبات بقرار موقع من الإدارة العليا بغض النظر عن توفر أهم عنصر وهو المؤهل العلمي المناسب، إضافة إلى ما تسببت به بعض الانتماءات الحزبية من حركة تقلبات واسعة على مستوى الوحدة الحكومية، والتي لم تسلم منها إدارات المراجعة الداخلية.

ما سبق يعكس أهمية وجود إدارة عليا على درجة كافية من الوعي، وتملك الرغبة في تحقيق الإصلاح الداخلي في المنظمة، وأن تتصف بالموضوعية والنزاهة في عملها، وتجاوز

تلك الظواهر التي قد تترافق مع الطبيعة السياسية التي تتميز بها الإدارات العليا في القطاع الحكومي، وضرورة أن يكون هناك مساءلة جادة من قبل السلطة التشريعية للإدارات العليا في السلطة التنفيذية.

ويرى أحد الباحثين أن المساءلة هي لب وجوهر العملية الرقابية التي ترتبط بكيفية استخدام الموارد العامة، وأنه يجب أن تتعدى المساءلة الإجراءات النظامية لتشمل كيفية استخدام هذه الموارد والآثار المترتبة عليها، وأن محاسبة المسؤولية من أهم وسائل الرقابة الإدارية في القطاع الحكومي، الذي يتصف بكبر حجمه، وكبر مسؤولياته، واللامركزية من ناحية التنظيم. (المنيف، ١٩٩٣)

وقد أكدت معايير المراجعة الحكومية على مبدأ المساءلة للإدارة العليا في الأجهزة والوحدات التابعة للسلطة التنفيذية وضرورة إخضاعها للمحاسبة والمساءلة من قبل الأجهزة الرقابية التابعة للسلطة التشريعية أو القضائية، وذلك لأنها صاحبة التصرف في ما ائتمنت عليه من أموال وموارد الدولة، وعليها تقع مسؤولية استخدامه بشكل كفؤ وفعال من أجل تحقيق الأهداف التي خصص لها، كما أنها مسؤولة عن الالتزام بالقوانين والقواعد سارية المفعول، وعن وضع وصيانة أنظمة رقابة فعالة، وهي ملزمة بتقديم التقارير المناسبة لأغراض المساءلة، ومصادقة تدقيق التقارير الحكومية، وتوفير تقارير التدقيق للعمامة والمستويات الحكومية الأخرى التي وفرت لها الموارد، إلا إذا كانت هناك موانع قانونية أو أخلاقية تحول دون ذلك. (مكتب المحاسب العام، ٢٠٠٢)

ولكن ماذا عن وسائل ضبط عملها داخليا، خاصة ذلك المرتبط بعلاقتها بإدارة المراجعة الداخلية، إذ أن عدم أخذ ملاحظاتها وتوصياتها بعين الاعتبار، سيؤدي إلى ضياع جهد المراجعين دون أن يعود بالفائدة على المنظمة، وحرمان المنظمة من فرصة تحسين أدائها، بما يحقق الكفاءة والفعالية المرجوة، فكيف لإدارة مثل إدارة المراجعة الداخلية، أن تكتسب قوة واستقلالية أكبر لتفعيل دورها في المنظمة بشكل مستمر، دون أن تتأثر بالتوجه السلبي للإدارة العليا، أو بالتغييرات المستمرة لها نتيجة الطابع السياسي الذي تتسم به؟ لذلك قد تظهر الحاجة إلى طرح فكرة مألوفة داخل مؤسسات القطاع الخاص، ولكنها لم تحظى بعد بالاهتمام داخل مؤسسات القطاع الحكومي، ألا وهي إنشاء لجنة تعرف بلجنة المراجعة.

اللجان ، مفهومها وطبيعة عملها:

وقبل التعرض إلى لجنة المراجعة بالدراسة، يجدر توضيح بعض الأمور التي تتعلق بعمل اللجان بشكل عام، إذ تعتبر اللجان من الأدوات الهامة في أي هيكل تنظيمي، خاصة في المشروعات العامة الكبيرة، وعلى الرغم من أن رأي وتوصيات هذه اللجان استشاري، إلا أنه عادة يأخذ المدراء التنفيذيين باقتراحاتها، إذ يفترض أنها صدرت من مجموعة من الأفراد لديهم الخبرة الكافية لحل المشاكل المعروضة عليهم، وهذا ويمكن أن تظهر اللجان في جميع المستويات، مع ازدياد التوجه نحو استخدامها في المستويات العليا من الهيكل التنظيمي، مثل لجنة المديرين، ولجنة التخطيط، ولجنة السياسات العامة، واللجنة المالية وغيرها، ولا يوجد قاعدة محددة لحجم اللجنة كبيرة أم صغيرة، أو لمدة بقائها مؤقتة أم دائمة، أو الموعد الدوري لاجتماعها، ومدة الاجتماع، وهي عادة تتكون من بعض أو جميع مديري الإدارات، ويرأسها المدير العام أو نائبه، الذي يقوم بعرض الموضوعات، وإدارة المناقشة فيها. (حسن، ١٩٨٥)

وتتميز اللجان بالعمل الجماعي، وتقوم بمهام محددة لها، وتقريبا لا يخلو هيكل تنظيمي منها، فهي تؤدي وظائف هامة، وتشارك مشاركة ملموسة وأساسية في مجالات اتخاذ القرارات والاتصالات والتنسيق، ويقترح بعض الباحثين لزيادة فاعلية عمل اللجان بشكل عام أن تكون صغيرة نسبيا، وذلك للحد من تباين الآراء والتقليل من زمن المناقشات، وأن يتم اختيار أعضائها من الأشخاص المؤهلين ومن ذوي الخبرة والمهارة، وضرورة أن يتم تعيين قائد للجنة ليوجه النقاشات في مسارها الصحيح للوصول إلى الحل المناسب، وأن يتم تنظيم عمل اللجنة بالتحضير المسبق لجدول الأعمال، إضافة إلى أن يكون لها مقرر مسؤول عن إعداد محاضر جلساتها وتنظيم سجلاتها، وتفويض اللجنة السلطة الكافية من أجل انجاز مهمتها، وتحديد مهامها ومسؤولياتها بشكل واضح ودقيق، وتفعيل العمل الجماعي فيها بحيث تصبح وحدات اجتماعية داخل المنظمة لا مجرد حشد من المنفذين. (عقيلي، ١٩٩٧)

لجان المراجعة في القطاع الحكومي:

أوصى معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة في عام ١٩٨٥ جميع الشركات المساهمة العامة بضرورة تشكيل لجان مراجعة من مديرين خارجيين، كما أكد على أهمية تشكيل تلك اللجان في المنشآت الأخرى، بما فيها غير الهادفة إلى تحقيق الربح والهيئات الحكومية. (غالي، ٢٠٠١)

إذ يرى المعهد، أنه إن كان القطاع الخاص يلجأ إلى استخدام لجان المراجعة، لتحقيق إشراف قوى، والتأكد من السلامة المالية والأخلاقية بها، فإن هذا الدور الإشرافي ضروري للحكومة_الفعالة، لتزويدها بدور مماثل، فيجب أن تؤسس في القطاع الحكومي لجان للمراجعة الداخلية، لتمكينها من متابعة القضايا الهامة، ولتوفير الحماية اللازمة لممتلكات هذا القطاع، وللتأكد من السلامة المالية والأخلاقية للأداء، إذ أنها يمكن أن تقوي كثيرا كل من الاستقلالية، والسلامة، وفعالية وظائف المراجعة الحكومية، من خلال التزويد بإشراف مستقل لكل من الخطط والنتائج، وتقييم احتياجات المراجعة من الموارد، كما أنها تضمن بأن النتائج قد تم عرضها، وأن أي تحسينات موصى بها، وأية إجراءات تصحيحية، قد تم المخاطبة بشأنها، أو قد تم وضع حلول لها. (Institute of Internal Auditors، ٢٠٠٦)

وبذلك فإن الأمر يقتضي من كل وحدة حكومية، أو منظمة قطاع عام، أن تقيم هيكلتها الحكومية، لتقرر إذا ما كانت لجنة المراجعة ملائمة لحالتها الخاصة، إذ أن الحاجة إلى لجنة المراجعة وتركيبها ستعتمد على الظروف الفردية، وطبيعة وظيفة المراجعة، بالإضافة إلى قرار السلطة الحاكمة أو التشريعية، وتعمل لجان التدقيق ضمن ترتيبات حكومية متنوعة، ففي بعض الحكومات تكون لجان المراجعة مشكّلة كلجان فرعية من السلطة التشريعية أو مجلس الإدارة، وحكومات أخرى قد تشكل لجان مراجعة من أعضاء من الجمهور يتم اختيارهم من قبل السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية أو الاثنين معا. وبعض الكيانات الحكومية قد تشكل لجان مراجعة مؤلفة من الوزراء أو مدراء من وكالات إشرافية خارجية، ويحتاج تأسيس لجنة المراجعة إلى ممارسة العمل تحت تكليف رسمي، مع إعطائها سلطة كافية لإكمال تكليفها، إلا أنه من الأفضل أن يكون عملها بناء على نص قانوني، وأن تتضمن أعضاء مستقلين، بحيث يمتلكوا مجتمعين المعرفة الكافية عن المراجعة، المالية، والمخاطر، والرقابة. (Institute of Internal Auditors، ٢٠٠٦)

وتأسيسا على ما سبق تتضح أهمية وجود لجنة المراجعة ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية، بحيث تعطى لها الاستقلالية التامة في علاقتها بإدارة المراجعة الداخلية، وذلك بالإشراف عليها، وضمان جودة عملها وموضوعيتها، إلى جانب زيادة استقلاليتها، الأمر الذي يدعم دور هذه الإدارة في حالة وجود تدخلات سلبية من قبل الإدارة العليا للمنظمة.

مهام لجنة المراجعة:

- هناك العديد من المهام التي يمكن للجان المراجعة القيام بها، أهمها ما يلي: (غالي، ٢٠٠١)
- فحص لائحة المراجعة الداخلية واعتمادها، والتي تتضمن عادة معلومات تتعلق بأهداف وسلطات ومسؤوليات وتقارير إدارة المراجعة الداخلية، وتتم الموافقة عليها بواسطة إدارة المنشأة.
- فحص خطة المراجعة الداخلية واعتمادها والتأكد من أنها متمشية مع لائحة المراجعة الداخلية وأهداف المنشأة، وأنها قد أخذت في الاعتبار كل المخاطر الداخلية والخارجية.
- التأكد من إجراء التنسيق الملائم بين عمل المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.
- التأكد من جودة المراجعة الداخلية، وأنها تتم وفقا لمعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، ومن ثم فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين، ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم. ويمكن للجنة الحصول على معلومات من المراجعين الخارجيين بخصوص ذلك، حيث أنهم مطالبون بفحص كفاءة المراجعين الداخليين، والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، وفحص ممارسات المنشأة المتعلقة بتعيينهم وتدريبهم والإشراف عليهم.
- المشاركة في اختيار وتغيير مدير المراجعة الداخلية، في ضوء مؤهلاته وكفاءته المهنية.
- فحص خطط التعيينات الجديدة وموازنة إدارة المراجعة الداخلية، والتأكد من أن الموازنة كافية لتنفيذ مسؤولياتها بفعالية.
- إتاحة حرية الاتصال المباشر وغير المقيد لمدير إدارة المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة، لمناقشة أية موضوعات هامة، حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب ألا تكون عرضة للمخاطر نتيجة لاكتشاف الانحرافات في عمليات المنشأة أو في تصرفات الإدارة.
- التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذهم لمسؤولياتهم، والتي قد تؤدي إلى عدم تحقيق أهداف المراجعة الداخلية، والتي قد تتعلق بنطاق الفحص المحدد، أو تنفيذ إجراءات المراجعة الضرورية، أو موازنة إدارة المراجعة الداخلية.
- فحص نتائج المراجعة الداخلية التي يتضمنها تقرير مدير إدارة المراجعة الداخلية، والتي قد يكون لها تأثير هام على المنشأة، وهي بصفة عامة قد تتعلق بالأخطاء، والمخالفات، والتصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والالتزام بالقوانين التي تطبق على المنشأة وقواعد السلوك بها.
- وبالإضافة إلى ما سبق، فقد اقترح البعض أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية من الناحية التنظيمية لجنة المراجعة، حتى يتحرر المراجعين الداخليين من الضغوط التي قد تقيد استقلالهم وموضوعيتهم.

ولعل ما سبق يقود إلى أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه لجان المراجعة في حال تم إنشاؤها داخل الوحدات الحكومية، حيث يفترض بها أن تزيد من استقلالية وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية، وتلعب دورا إشرافيا على كل من الإدارة العليا والمراجعين الداخليين، ومن ثم لا تنفرد الإدارة العليا بالإشراف على إدارة المراجعة الداخلية، وإنما تتشارك مع لجنة المراجعة في هذا الإشراف.

ثالثا: تحليل أهمية ملاءمة المؤهل العلمي لطبيعة عمل المراجع الداخلي، ومدى ضرورة توفر الكفاءة والخبرة لأداء المهام الموكلة له:

نظرا لتضاؤل فرص العمل للعديد من أفراد المجتمع خارج الجهاز الحكومي، فقد دفع ذلك الحكومات في هذه الدول إلى تعيين أكبر عدد من الجامعيين العاطلين عن العمل فيه، حتى لو لم يكن هناك حاجة فعلية لخدماتهم، مما أدى إلى تضخم عدد العاملين به، إذ ارتبط العمل فيه بالشهادات الدراسية على اختلاف أنواعها، دون أي اعتبار لعنصر الكفاءة أو الخبرة في الأفراد، فأصبح هناك ضرورة لاتخاذ سياسات رشيدة في عملية اختيارهم وتوجيههم، لوضع الشخص المناسب في المكان المناسب، بالإضافة إلى تطبيق سياسات تدريبية موضوعة على أسس علمية، ووضع التنظيم اللازم لتنسيق جهودهم، ورفع كفاءتهم الإنتاجية. (حسن، ١٩٨٥)

المشكلة السابقة التي عرضها الكاتب هي مشكلة مستمرة لا ترتبط بفترة زمنية معينة أو مكان محدد، ومن ثم فإن الوحدات الحكومية لا تزال تعاني منها حتى الآن، ولا شك بأن كافة الإدارات داخل الوحدة الحكومية قد تضررت منها، ومن بينها إدارة المراجعة الداخلية، خاصة وأن الوساطة والمحسوبية تلعب دورا كبيرا في مجتمعاتنا، وإذا ما أخذنا في الاعتبار أيضا التعيينات على أسس حزبية كما سبق إيضاحه، فإن نسبة كبيرة من التعيينات ستأخذ طابعا شخصيا، بغض النظر عن المؤهلات أو الخبرة والكفاءة المطلوبة، وعلى الرغم من أن تلك التعيينات لن يكون لها أثر كبير على الأعمال الروتينية والتقليدية، إلا أنها في مجالات تحتاج إلى العمل الذهني وتوفر العديد من المهارات الفنية، ستمثل عائقا كبيرا أمام أداء أبسط الأعمال المطلوبة، ومن هذه المجالات المراجعة الداخلية، فإن عدم ملاءمة المؤهل العلمي، كحد أدنى من متطلبات المهنة سيؤثر على فعالية أعمال المراجعة، فالمؤهل العلمي هو الأساس الذي تبنى عليه الخبرة والكفاءة اللازمتين للعمل في مثل هذا المجال المتخصص.

ويؤكد أحد الباحثين على ضرورة توفر المراجعين ذوي الكفاءة والخبرة، وأن على المراجع الداخلي أن يكون مطلعاً وملماً إماماً كاملاً بجميع نشاطات المنشأة وإجراءاتها ولوائحها ونظمها

والأسس والاعتبارات التي وضعت عليها البرامج والميزانيات والأسس والقواعد الفنية لأنظمة المحاسبة وأنظمة التكاليف. (كلاب، ٢٠٠٤)

وتعتبر مشكلة نقص الكفاءات الماهرة في أعمال المراجعة إحدى العقبات التي تواجه الدول النامية، حيث أن التغيير في مفاهيم المراجعة، من الناحية المالية والحكومية، لها تأثير على المراجعين، الذين لم يكن لديهم إطلاع على مجالات الأعمال، والإدارة العامة، والهندسة والاقتصاد، وغيرها من فروع المعرفة المهنية، وحيث يطلب إلى المراجعين أن يقوموا بالمراجعة الإدارية ومراجعة برنامج المسؤوليات عموماً، لذا فإنه لا بد من إعداد المختصين بالمراجعة في أجهزة المراجعة المختلفة بالمعرفة اللازمة مثل الرياضيات والإحصاء والاقتصاد والحاسبات الآلية، وفروع الإدارة العامة الأخرى. (البطمة، ١٩٨٣)

من خلال النظرة المتعمقة لما أورده الباحثان، يمكن القول بأن الأساس في الشخص الذي سيعمل مراجعاً داخلياً، أن يكون متخصصاً، إذ أنه بذلك يكون لديه على الأقل معرفة وإلمام بمختلف العلوم الإدارية والمحاسبية والاقتصادية والإحصائية بالإضافة إلى المعرفة المتعلقة باستخدام الحاسوب.

وأما عن تحديد التخصص الذي يجب أن يحمله المراجع بشكل عام فهو أن يكون متخصصاً في المحاسبة، وهو ما أشارت إليه بعض الكتب، إلا أن مثل هذا التوجه قد يعود إلى طبيعة عمل المراجع الخارجي الذي ينحصر عمله في النواحي المالية والمحاسبية فقط، لإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية، أما عمل المراجعة الداخلية فهو أكثر شمولية من النواحي المالية، إذ يشمل النواحي الإدارية والفنية المتعلقة بطبيعة أنشطة المنظمة محل المراجعة، ومن ثم فإن وجود مختلف التخصصات ذات العلاقة سيكون مفيداً في عمل هذه الدائرة، ومن ثم يمكن استخدام كل منهم للقيام بأعمال المراجعة التي تتلاءم مع تخصصه، ولعل ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية أعمال المراجعة، بالإضافة إلى تقليل الحاجة للاستعانة بخبير من الخارج في التخصصات التي يمتلكها الأفراد العاملين في تلك المجالات .

لذلك فإن تخصص المحاسبة هو التخصص المطلوب لعمل دائرة المراجعة المالية، أما دائرة المراجعة الإدارية فلا يشترط أن يحمل من يعمل بها تخصص المحاسبة، ولكن في نفس الوقت لا يخرج تخصص العاملين بها عن التخصصات ذات العلاقة، والتي يمكن أن تعود على العمل بالفائدة، هذا ولا يغني توفر المؤهل والخبرة والكفاءة لدى المراجعين الداخليين عن ضرورة

حصولهم على الدورات التدريبية التقليدية والمتخصصة بشكل مستمر، وذلك لمواكبة التطور في المجالات المختلفة، وصقل الخبرات والمهارات التي يمتلكونها.

رابعاً: تحليل أثر فقد الكفاءات المؤهلة على فاعلية عمل إدارات المراجعة الداخلية:

إن إيجاد الأفراد المؤهلين الذين يمتلكون الخبرة والكفاءة اللازمين لأداء الأعمال بفعالية ما هو إلا الخطوة الأولى في الطريق الصحيح للحصول على الفاعلية المرجوة، إذ أن الأهم منها هو الحفاظ على وجود هؤلاء الأفراد المتميزين في العمل داخل إدارة المراجعة الداخلية، فعلى الرغم مما ذكر بأن المتقنين من حملة الشهادات العلمية يسعون للعمل في القطاع الحكومي لقلّة فرص العمل خارجه، إلا أنه يوجد دائماً مكان في القطاع الخاص للأفراد المتميزين من ذوي الكفاءات المهنية، بل إن المغريات المادية التي تعرض عليهم، إضافة إلى إعطائهم مناصباً مرتفعاً داخلها، وما ستعود به هذه الوظيفة عليهم من تطوير في قدراتهم وإكسابهم المزيد من الخبرة والمهارة، يجعلهم يتركون العمل في القطاع الحكومي بدون تردد، إن فقد إدارات المراجعة الداخلية لهؤلاء الأفراد يؤدي إلى تقليل فاعلية العمل، وخفض مستوى إنتاج هذه الإدارات، إضافة إلى ما قد تكون تكبدته من تكاليف كتدريب هؤلاء الأفراد، وهو ما أكده أحد الباحثين إذ يرى أن الكثير من الدول النامية تعاني من فقد الكفاءات المؤهلة، إذ يشير إلى أنه جهاز المراجعة الحكومي لا يستطيع جذب الموظفين الأكفاء للعمل فيه، وبخاصة ذوي الرغبة والمهارة والصفات الملائمة، وذلك بسبب انخفاض الأجور والمرتبات، بمقارنتها بالقطاع الخاص، ويضيف بأن المشكلة تزداد بعد تدريب موظفي المراجعة، حيث يتم انتقالهم إلى قطاعات أكثر نفعاً لهم. (البطمة، ١٩٨٣)

ويعرف ما سبق بظاهرة التسرب أو بدوران العاملين ويقصد بها الاستقالة الاختيارية للعاملين، ولا يشمل ذلك الطرد أو الاستغناء عن الخدمة، وهي ظاهرة شائعة بدرجة كبيرة في القطاع العام وفي مؤسسات الدولة، هذا وتترتب على هذه الظاهرة عدة تكاليف مادية مختلفة سواء مباشرة أو غير مباشرة، أي أن له انعكاسات مادية سلبية وتشمل ما يلي: (الصباغ، ١٩٨٣)

§ تكلفة الحصول على الأفراد: وتشمل الإعلان عن الشواغر والاختيار والتعيين والتوظيف والترقية، النقل وأجور تدفع أثناء التدريب.

§ تكلفة تعليم الأفراد: وتشمل أجور تدفع أثناء التدريب والتطوير، والفترة الزمنية للتدريب، والإنتاج الضائع خلال التدريب، والحوادث والأخطاء أثناء التدريب.

§ تكلفة تسرب الأفراد: وتشمل التسرب بأنواعه، وانخفاض مستوى الأداء قبل التسرب، وتكلفة وجود شواغر أثناء البحث لمثلها.

ويُعد عنصر الوقت من التكاليف الهامة التي قد تتكبدها إدارات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، متمثلة بفترة الحصول على الأفراد وتعليمهم وتدريبهم، فهذه التكاليف كان يفترض بها أن تعود على إدارة المراجعة الداخلية بمنافع مستقبلية على صعيد التدقيق المالي والإداري.

ويرى أحد الباحثين أن ظاهرة التسرب إنما تعكس ضرورة تحسين المناخ التنظيمي بعناصره المختلفة كالأجور، والاتصالات، والصلاحيات، والإشراف، والسياسات والإجراءات، والشعور بالأمان في العمل،.. إلخ، بحيث يشجع العاملين على الالتزام بالعمل في المنظمة لأطول فترة ممكنة، وتساعد على الاحتفاظ بالعاملين الأكثر إنتاجية وكفاءة في الأداء. (الصباغ، ١٩٨٣)

خامسا: تحليل مدى فاعلية الدورات التدريبية المقدمة للمراجعين الداخليين وقدرتها على تحسين وتطوير أدائهم، ومدى كفايتها كما ونوعا:

١. المشكلة الأساسية التي تعيق تطور أداء الموظف في القطاع الحكومي (الروتين التقليدي):
كما هو معلوم، فإن أي شخص يتسلم مهام عمل جديد، سواء كان موظفا جديدا أو موظفا منقولا، تكون الأيام الأولى لوجوده هي بمثابة فترة تعلم للعمل، يتلقاها على يد الموظف القديم الذي كان يؤديها، وذلك قبل أن يترك الموظف القديم عمله، وكذلك يتعلمها بمساعدة زملائه الحاليين في العمل في حال كانوا يمارسون جميعهم نفس الأعمال، ومن ثم يفترض بهذا الموظف الجديد أن يكون قادرا على تسلم مهام العمل، إذ تفترض الإدارة أنه بذلك الطريقة قد اكتسب المعرفة والتدريب اللازمين له، وفي الواقع العملي قد لا تهتم بعض الإدارات بإعطاء دورات تدريبية لهذا الموظف الجديد لتزويد من قدرته على أداء العمل المنوط به، إذ أنها تفترض أنه سيكتسب الخبرة اللازمة أثناء مزاولته للعمل، إضافة إلى استعانتها بتوجيهات من هم أعلى منه إداريا سواء المشرف أو رئيس القسم، أو المدير المباشر أو حتى بالتشاور مع زملائه في العمل.

ويؤكد ذلك أحد الباحثين حيث يرى أن طريقة تدريب معظم المصالح الحكومية لأفرادها هي أثناء أدائهم لمهام وظيفتهم، إذ يعهد إلى الموظف القديم بتدريب الموظف الجديد على أعمال الوظيفة خلال الأيام الأولى لاستلامه العمل، ويرى أن كفاءة هذا النوع من التدريب تتوقف على كفاءة الموظف القديم، إذ قد لا تكون لديه المقدرة على التعليم أو الصبر على التدريب، وقد تنتقل

أخطاؤه الفنية إلى الموظف الجديد دون قصد، ويرى أن من مزايا التدريب بهذه الطريقة أنها تمكن الموظف الجديد من دراسة ظروف العمل الفعلية بدقة ومراقبة سير العمل، إلا أنها تتطلب تكاليف عالية تتمثل في طول وقت إلمامه بدقائق عمله، ومن ثم فإن هذه الطريقة غير كافية لإعداد طبقة من الموظفين الصالحين، وقد تجعل الموظف الجديد يسير على نفس الروتين، وفي نفس طريق الموظف القديم، فلا يكون هناك أي تعديل أو تحسين في سير العمل من جانبه، ويعتبر أن هذا النظام من أهم العوامل التي تسبب انخفاض في كفاية الموظفين بالدولة، وذلك لتقيدهم بالروتين الذي ورثوه وتعلموه من الموظفين القدام، وأنه بذلك أصبح هدفهم تسليم أعمالهم إلى من يخلفهم بنفس الروتين والنظام المعمول به حينما استلموه، وأن هذا هو أساس العلة التي يشكو منها الجهاز الحكومي وهو "الروتين". (حسن، ١٩٨٥)

وبناء على ما سبق فكون طبيعة عمل المراجعة الداخلية تحتاج إلى توفر الخبرة والتدريب الكافي للمراجع الداخلي كي يتمكن من أداء المهام التي تنتظره، لذا فإن مجرد الاكتفاء بتلقيه المهام المطلوبة منه ممن حوله من زملاء أو مشرفين سيحتاج إلى وقت طويل جدا حتى يتمكن من خلاله تعلم الجزئيات الفنية المتعلقة بعمله والتي تزخر بها مهنة المراجعة.

٢. المشاكل التي تتعلق ببرامج التدريب التي يتم تنفيذها:

قبل أن نتعرض للمشاكل المتعلقة بالتدريب، يجدر بنا أن نوضح أولاً متى تظهر الحاجة إلى التدريب، إذ أنه قد يحدث في المنظمة العديد من الأخطاء والقصور، الذي لا يكون مرجعه الحاجة إلى التدريب، بقدر ما هو راجع إلى عوامل أخرى، يجب التأكد منها من قبل المديرين والقائمين على التدريب، قبل تقرير تنفيذ برنامج تدريبي، ولعل تعريف الاحتياجات التدريبية يوضح لنا متى تظهر الحاجة إلى التدريب، إذ يشير تعريفها إلى أي انخفاض في معدلات الأداء أو الإنتاج، لم يأت نتيجة لعوامل تحتاج إلى من يصنفها، مثل سوء الآلات المستخدمة، أو عدم توفر القوى العاملة، أو سلبية الإشراف، أو عدم وجود وصف للعمل والإجراءات، وإنما جاء بسبب نقص في المعلومات أو المهارات، ويقصد به أحيانا وجود فجوة بين ما هو متوقع، وبين النتائج الحقيقية، أو أي نقص يمكن حله بطريقة علمية، وعلى هذا يمكن تعريف الاحتياجات التدريبية بأنها النقص الحاصل الذي ينتج عن المعادلة التالية: (القبلان، ١٩٨٣)

$$\text{احتياجات انجاز العمل} - \text{الأداء الفعلي} = \text{الاحتياج التدريبي.}$$

مما سبق يتبين أن وجود نقص أو انخفاض في الأداء، يعزي إلى نقص المعلومات أو المهارات لدى الموظفين، وبما أن الدورات التدريبية تمثل الوسيلة التي تستخدمها المنظمات

لإمداد الموظفين لديها بالمعلومات والمهارات التي تنقصهم، فإنه يجب عليها أن تولي هذه الوسيلة العناية اللازمة، كي لا تضيع جهودها والتكاليف التي تتكبدها على هذه الدورات سدى، وإنما تعود بالفائدة على أداء العمل داخلها.

وقد أكد أحد الباحثين على ذلك من خلال دراسة قام بها حول تحديد وتحليل الاحتياجات التدريبية، إذ أوضح أن أي برنامج تدريبي يحتاج إلى تكاليف مادية وبشرية، وأن مجرد اشتراك المتدرب في برنامج تدريبي لا يكفي لتحقيق مردود تلك التكاليف، سواء للفرد أو للمنظمة، ما لم يكن هذا التدريب قد خطط بحيث يلتقي تماما مع الاحتياجات التدريبية الحقيقية، ومن هنا تبرز أهمية تحديد الاحتياجات التدريبية كخطوة أولى لتحقيق نجاح برامج التدريب (القبلان، ١٩٨٣)، ويرى باحث آخر ضرورة ربط الاحتياجات التدريبية بالهدف العام وبالموقف العام في المنظمة، وقد أكد هذه النظرة من خلال التعاريف التي أوردها، إذ ذكر بأن الاحتياجات التدريبية، هي مجموع التغييرات والتطورات المطلوب إحداثها، في معلومات ومهارات واتجاهات العاملين، بقصد التغلب على المشكلات التي تعترض سير العمل والإنتاج، وبالتالي تحول دون تحقيق الأهداف المرجوة. (ياغي، ١٩٨٣)

مما سبق تتضح ضرورة وجود هدف أو مجموعة أهداف يرجى تحقيقها من التدريب، وليس التدريب لمجرد عمل دورات تدريبية ووضع المشاركين بها، فتحديد الهدف هو السبيل إلى تقييم مدى الفائدة من عمل هذه الدورات إذ أنه بمقارنة المردود الذي حققته الدورة بالهدف الذي كان من المفروض أن تحققه نستطيع أن نقيم عندها الدورة المعطاة للموظفين، هذا ويفترض بالدورات التدريبية التي تعطى للموظفين بشكل عام، وللمراجعين الداخليين - محل الدراسة - أن تلبي احتياجاتهم المختلفة، خاصة فيما يتعلق بكيفية التطبيق الفعلي لما تم تعلمه أثناء الدورة التدريبية، ولكن غالبا ما يُظهر الواقع عدم جدوى الدورات التدريبية المعطاة للموظفين، إلا إذا توافقت مع التطبيق العملي لها على أرض الواقع.

هذا ويرى أحد الباحثين أنه لكي ترتفع احتمالات فعالية برامج التدريب والتنمية لابد أن ترتبط مباشرة بالأشياء التي تمارس واقعا وبصورة يومية داخل الوظيفة التي يشغلها المتدرب، ويبرز هنا دور المدرب كمنفذ للبرنامج التدريبي فإن لم يلتزم بإتباع أسلوب "كيف ذلك" بدلا من المحاضرة التقليدية فإن كل ما سيدور في قاعات التدريب من أحاديث وحوارات سيبقى في إطار العرض النظري الذي لن يترك انعكاسات ايجابية تذكر على الأداء اليومي للمتدرب، إذ يرى أن المدرب يمثل عنصرا أساسيا من عناصر جودة العملية وأنه يمثل الرابطة الأساسية فيما بين

محتوى وفعاليات البرنامج والمستفيد من البرامج، لذلك فإنه لا بد من أن تسعى الإدارة دائماً إلى التأكد من قدراته ومستواه، مع إعطاء البرامج التدريبية الفعالية المطلوبة وذلك من خلال تحقق المراحل التالية: (الفضلي، ١٩٩٥)

- الإحساس بوجود حاجة إلى إتباع سبيل ما لتطوير أو تدعيم أو تغيير الوضع الحالي بما يتلاءم مع التطورات المستقبلية للتنظيم أو الوظيفة .
- تحليل وتحديد الاحتياجات التدريبية، وتمثل عامل هام وحاسم لمستوى النتائج المتوقعة.
- تصميم البرنامج التدريبي وفقاً للمتطلبات والاحتياجات التي تم تحديدها.
- التزام الإدارة العليا بالبرنامج الموضوع بعد مناقشته معها ووضع التعديلات والإضافات اللازمة عليه.
- تنفيذ البرنامج، وهنا لا بد من التأكد من جودة أداء وتجانس كافة المتغيرات الخادمة للبرنامج كالمدرّب والتجهيزات والقاعات والخدمات المساعدة وتجاوب المدرّب.
- تطبيق النتائج المكتسبة، وتمثل المحك الأساسي لمدى جدوى كافة محتويات وعناصر البرنامج التدريبي والتي يفترض أن تشبع الحاجة التي تم التدريب من أجلها.
- تقييم النتائج الفعلية باستخدام المقاييس والمعايير اللازمة للتأكد من مستوى ودرجة جودة العائد الفعلي على الاستثمار في البرامج التدريبية.
- التعديل في مستوى ونوعية البرامج، والانطلاق باتجاه إشباع متطلبات واحتياجات حالية ملحة، أو مستقبلية مستجدة.

٣. كيفية تحديد احتياجات التدريب وتوزيعها بصورة ملائمة:

إن التخطيط العلمي لتحديد الاحتياجات التدريبية والفوائد المتوخاة منه ترتبط بوضع البرامج التدريبية وفق احتياجات حقيقية تكون عادة بمثابة المؤشر الحقيقي لنوع التدريب المطلوب. (ياغي، ١٩٨٣)

وبالتفكير في كيفية تحديد احتياجات التدريب بما يتلاءم وطبيعة عمل الشخص المتدرب ويحقق الهدف منها، فإن الأمر بحاجة إلى دراسة نقاط الضعف والقوة للموظفين المراد تدريبهم، ومعرفة المهام اليومية التي يزاولونها، والوصف الوظيفي لهم، ومن ثم وضع تصور أولي للمواد التدريبية التي قد تساعدهم في ممارسة أعمالهم اليومية، كما أنه بدراسة مؤهلات الأفراد وميولهم وجوانب القوة والضعف لديهم، يمكن تحديد ما هي الدورات التي يحتاج إليها كل فرد والتي ستساعد على صقل خبرته في مجال معين يبرع هو فيه، مما يساعد في زيادة قوته فيه، أو تقلل من الضعف الذي يعانیه منه، ومن ثم نلحقه بها، الأمر الذي ينعكس على زيادة كفاءته

وفعاليتها في أداء المهام الموكلة له، وقد يؤدي كذلك إلى تطويره للعمل، وزيادة إيجاد فرص لتخصيص العمل الذي يؤديه الأفراد، بحيث يصبح كل فرد خبيراً في مجاله. إن خلق الطبيعة التخصصية بين المراجعين الداخليين ستجعلهم قادرين على إنجاز مهامهم بدقة أكبر، وذلك من خلال الاستعانة ببعضهم وتكامل جهودهم كل في المجال الذي يبرع فيه، وذلك سيؤدي إلى تحسين جودة العمل وخلق روح التعاون بين المراجعين.

ويؤكد أحد الباحثين على هذه النظرة إذ يرى أن الهدف من عملية تحديد الاحتياجات التدريبية هو تقرير النوع المطلوب من التدريب ومن يحتاج إليه، وذلك لمقابلة مشكلات عملية محددة أو أهداف دقيقة لتطوير أساليب العمل، كما تهدف هذه العملية أيضاً إلى تقرير مدة البرنامج، وتحديد أهدافه بدقة، ومعرفة المهارات المطلوب اكتسابها، وهذا بدوره يساعد في تنفيذ عملية تقويم جيدة، كما أن المعلومات التي يتم الحصول عليها في عملية تحديد الاحتياجات التدريبية تستخدم للتنبؤ باحتياجات المستقبل. (القبلان، ١٩٨٣)

ويرى باحث آخر أنه لكي يكون التدريب ناجحاً وفعالاً، لا بد أن يتكامل مع سياسات موضوعية في تصنيف الوظائف، والاختيار والتعيين والترقية، وتحديد الأجور والحوافز، وتوفير المناخ للتنمية الذاتية، بالإضافة إلى وجود هيكل تنظيمي سليم وأساليب عملية لتقويم الأداء، مما يتطلب ضرورة الاهتمام بتخطيط النشاطات التدريبية على أسس علمية سليمة، بحيث يتحقق عنها النتائج الإيجابية المستهدفة، ويبدأ التخطيط العلمي بتحديد الاحتياجات التدريبية، حيث يتقرر في ضوءها أهداف التدريب المرجوة ودرجة أهميتها وأفضل الطرق لبلوغها، وتمثل الوسائل المستخدمة في تحديد الاحتياجات التدريبية في تحليل التنظيم، وتحليل العمليات، وتحليل الفرد (شاغل الوظيفة)، وذلك كي يمكن من خلالها تحديد الأشخاص المطلوب تدريبهم، وتحديد محتويات التدريب المطلوب تدريبهم عليها (مثل المهارات والمعلومات والاتجاهات والأفكار اللازمة لأداء العمل بالكفاية الواجبة). (ياغي، ١٩٨٣)

سادساً: دراسة مدى أهمية توفر دليل إجراءات خاص بالمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي:

بداية يجب أن نوضح المقصود بدليل الإجراءات فكلمة دليل تعني المرشد والموجه، والإجراءات يقصد بها إجراءات العمل التي يطلب من الموظف القيام بها، ومن ثم فإن دليل الإجراءات يفترض به أن يشتمل على كافة الخطوات التي يجب أن يقوم بها شاغل الوظيفة التي أعد لأجلها هذا الدليل.

وتعتبر أدلة أو كتيبات الإجراءات وسيلة رقابة ممتازة ولازمة من أجل جعل الإجراءات الرسمية معروفة، كما أنها توفر مرجعية سهلة يمكن الرجوع إليها، وهي أيضا وسيلة للبت في وجوه النزاع القانونية. (كوننز وأودونل، ١٩٦٧)

ويعد عدم توفر هذا الدليل من المعوقات المهمة التي تواجه العاملين في الدوائر الحكومية المختلفة، إذ أنه نتيجة لعدم وجوده -خاصة في حال عدم توفر قوانين وتعليمات تنظم العمل- فإن الموظف يلجأ لتعلم المهام المطلوبة منه من خلال الاستعانة بمن هم أقدم أو أكثر خبرة منه، ومن ثم قد يؤدي ذلك إلى قصور في أدائه في حال لم تصادفه بعض الحالات التي لم يتعامل معها مسبقا، ومن ثم فإنه إما يلجأ مجددا لهم ليمدوه بالإجراءات التي عليه أن يتبعها، أو أن يقوم باتخاذ قراره الذي قد يحتمل الصواب أو الخطأ، ومن ثم فإنه يحاول أن يكون خبرته الشخصية من خلال الممارسة وتوجيهات الغير وهذا قد يؤدي به إلى الوقوع في التقصير أو الخطأ.

ومن الواقع الوظيفي في القطاع الحكومي في فلسطين، فإن بعض الموظفين خاصة القدامى لا يرون ضرورة لوجود دليل إجراءات موثق، إذ أنهم يجدون في اعتماد الموظفين الجدد عليهم شعورا بأنهم الأفضل، وأن وجودهم له قيمة ولا غنى عنهم، وأن الموظف الجديد بعد فترة لن يحتاج للرجوع إلى دليل الإجراءات حيث أنه سيحفظها من واقع الممارسة الفعلية لها.

إلا أن وجود دليل إجراءات موثق يحقق العديد من المزايا والتي يمكن إجمالها في سرعة إمام الموظف الجديد بكافة التفاصيل المتعلقة بعمله، وتقليل احتمالات الاجتهاد الشخصي ونسبة الوقوع في الأخطاء، كما أنه يعد مرجع للموظف في حال شعر بالشك نحو أداء بعض المهام التي لا تحدث بشكل مستمر ولا يتعامل معها بصورة مستمرة لكونها غير متكررة أو نادرة الحدوث، وكذلك يخفض من حجم الوقت الضائع نتيجة الاستفسار من الغير وما يعقبها من مناقشات أو حوارات تهدر من وقت العمل، ويساعد في تحديد مسؤوليات وصلاحيات الموظف ومن ثم مساءلته في حدود عمله المدرج ضمن دليل الإجراءات، وكما نلاحظ، فإن عدم وجود دليل إجراءات موثق يعد معوق أمام فاعلية وكفاءة عمل أي دائرة مهما كانت طبيعة عملها، ومن بينها إدارة المراجعة الداخلية.

سابعا: تحليل تأثير مدى تطبيق الأساليب العلمية في الواقع العملي:

ترجع أهمية أن يكون العاملين في مجال الرقابة يحملون اختصاصات ذات علاقة هو أن عمل المراجع الداخلي هو عمل ذهني يحتاج إلى أن يكون لدى القائم به خلفية علمية مناسبة

حتى يستطيع القيام بعمله بكفاءة وفاعلية، وكي يستطيع تطوير العمل، وبالتالي فإن المتخصصين على الأغلب سيحاولون تطبيق ما تعلموه على أرض الواقع.

ويمكن للمعايير المهنية أن تضع أساسا علميا للأداء المهني للمراجعين الداخليين، ومن ثم فإنه بفتح المجال أمام المراجعين الداخليين ليقوموا بتطبيق هذه المعايير على أرض الواقع، خاصة وأنها لم تصل بعد لدرجة الإلزام لدينا، فإن ذلك سيساهم بشكل كبير في تطوير عمل المراجعين الداخليين، وتقليص الفجوة بين الواقع العملي والمنهج العلمي. إذ أنه لتنتم عملية المراجعة بكفاءة يجب أن تعتمد على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها. (توماس وهنكي، ١٩٨٩)

معايير المراجعة:

تهدف معايير المراجعة إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة وتعتبر بمثابة مقياس للأداء المهني، وتمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع، وتحدد معايير المراجعة المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها، وذلك حتى لا يتحمل المراجع مسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك، هذا وقد تم وضع معايير خاصة بالمراجعة الحكومية، وهي تطبق على عمليات المراجعة الخاصة بالمؤسسات والأنشطة والبرامج والوظائف الحكومية، وكذلك عند مراجعة المؤسسات غير الحكومية التي تتلقى أموالا حكومية أو منح أو عقود حكومية، كم أنها تطبق بغض النظر عما إذا كان المراجع موظفا حكوميا أو مراجعا خارجيا مستقلا، هذا ويمتد مدى الفحص في المراجعة الحكومية ليشمل التحقق من التزام الوحدة الخاضعة للمراجعة بالقوانين والتعليمات، وذلك في المجالات المالية وغير المالية، بالإضافة إلى التحقق من كفاءة العمليات ونتائج البرامج (نور، ١٩٨٢)، وتتكون معايير المراجعة الحكومية التي تحقق تلك الأهداف من ثلاث مجموعات رئيسية هي:

أولا: المعايير العامة:

وتشتمل على أربعة معايير هي:

١. ينبغي أن يشتمل المدى الكامل لمراجعة برنامج حكومي، أو وظيفة حكومية أو نشاط أو جهة حكومية على:

§ فحص العمليات المالية، البيانات، التقارير، بما في ذلك تحديد مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية.

§ تحديد مدى الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد.

§ تحديد ما إذا كانت النتائج المخططة محققة بدقة وفعالية.

ويجب مراعاة احتياجات من يعتمدون على نتائج عملية المراجعة عند تحديد مدى عملية المراجعة.

٢. من الضروري أن يتوافر لدى القائم بأعمال المراجعة الكفاءة المهنية الملائمة للقيام بالمهام الموكولة إليه.

٣. ينبغي أن يتوافر الاستقلال التام والتفكير المحايد في جهاز المراجعة، وفي المراجعين الأفراد، وذلك بالنسبة لجميع الأعمال المتعلقة بالمراجعة.

٤. يجب بذل العناية المهنية الملائمة في أعمال المراجعة، وفي إعداد التقرير المتعلق بها.

ثانياً: معايير الفحص والتقييم:

وتشتمل على خمسة معايير هي:

١. يجب تخطيط العمل تخطيطاً ملائماً.
٢. يجب أن يكون هناك إجراءات ملائمة للإشراف الملائم والسليم على المساعدين.
٣. ينبغي القيام ببحث واستقصاء مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية.
٤. يجب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لتحديد مدى إمكان الاعتماد عليه لضمان الحصول على معلومات دقيقة، ولضمان الالتزام بالقوانين والتعليمات، ولضمان كفاءة وفعالية العمليات.
٥. ينبغي تجميع الأدلة الكافية والملائمة لتكوين أساس ملائم لرأي المراجع، وما يصل إليه من أحكام ونتائج وتوصيات.

ثالثاً: معايير التقرير:

وتتكون من أربعة معايير هي:

١. معيار يعالج بالتفصيل الجهات التي تقدم إليها تقارير المراجعة.
٢. معيار يعالج وقت تقديم تقرير المراجعة.
٣. معيار يعالج شكل التقرير بالتفصيل وما ينبغي أن يدرج فيه من بيانات ومبررات ونتائج وتوصيات المراجع لتحسين الأوضاع. كما يتطلب هذا المعيار ضرورة إشارة تقرير المراجعة إلى وجهة نظر المسؤولين بالوحدة أو البرنامج موضوع المراجعة، فيما يثيره المراجع من قضايا.

٤. معيار يشير إلى ضرورة احتواء أي تقرير مراجعة يتضمن عناصر مالية على وجهة نظر المراجع فيما يتعلق بصدق تمثيل القوائم المالية للعمليات التي تعبر عنها، وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة في هذا الشأن، والتي تطبق باستمرار، كما يشير إلى ضرورة احتواء التقرير على المعلومات الإضافية والإيضاحات اللازمة للإفصاح الكامل والدقيق عن العمليات الخاضعة للمراجعة، وبذلك فإن مدى المراجعة الذي توضحه تلك المعايير يتسع ليشمل أموراً لا تتناولها معايير المراجعة في قطاع الأعمال، وبصفة خاصة في مجال الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية، والكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد، ومدى تحقيق أهداف البرامج المخططة، وحتى يمكن للمراجع أن يقوم بالتحقق من مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات، فإن تلك التعليمات والقوانين ينبغي أن تكون محددة وواضحة قبل البدء في عملية المراجعة. (نور، ١٩٨٢)

وفي نفس الإطار ظهرت معايير أخرى أكثر تخصصية لتتناسب المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وضعها معهد المراجعين الداخليين وتعرف باسم معايير المراجعة الداخلية الحكومية، وهي كغيرها من المعايير لم تصل بعد إلى درجة الإلزام في كثير من الدول، وقد عالجت هذه المعايير العديد من جوانب الأداء التنظيمي والتشغيلي المرتبطة بالمراجعة الداخلية وهي:

معايير المراجعة الداخلية الحكومية: (Institute of Internal Auditors، ٢٠٠١)

أولاً: المعايير التنظيمية:

وتشمل نطاق المراجعة الداخلية، الاستقلالية، لجان المراجعة، العلاقات مع الإدارة ومع المدققين الآخرين ومع أجهزة المراجعة الأخرى، تجهيز الموظفين وتدريبهم وتطويرهم.

ثانياً: المعايير التشغيلية:

وتشمل إستراتيجية المراجعة، إدارة مهام التدقيق، بذل العناية المهنية، التقرير، ضمان الجودة.

الفصل الرابع

المنهجية والإجراءات

الفصل الرابع المنهجية والإجراءات

١. منهج البحث:

١/١ منهجية جمع البيانات.

تم جمع البيانات من خلال المصادر الثانوية والأولية كما يلي:

المصادر الثانوية:

- الكتب والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات.
- الأبحاث والدراسات السابقة، والقوانين والتعليمات والقرارات.

المصادر الأولية:

- نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية لتحقيق أهداف البحث، والوقوف على واقع وحدات المراجعة الداخلية في مؤسسات السلطة، فقد تم الاستعانة في جمع البيانات بالمصادر الأولية التالية:
- إجراء مقابلات شخصية مع عدد من المدراء العامون أو مدراء وحدات الرقابة الداخلية بالوزارات والمؤسسات الحكومية.
 - تصميم استبانته وتوزيعها على مفردات عينة البحث من المراجعين الداخليين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات ومؤسسات السلطة في قطاع غزة.

٢/١ منهجية تحليل البيانات:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات، إذ أنه يتناسب مع دراسة الظاهرة التي يتناولها البحث، حيث أنه يُمكن من تفسير الوضع القائم للمشكلة، من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بها، بهدف الانتهاء إلى وصف علمي دقيق متكامل للمشكلة بالاعتماد على الحقائق المرتبطة بها.

٢. مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من جميع الموظفين الذين يمارسون الرقابة الإدارية والمالية فقط بدوائر الرقابة الداخلية بالوزارات وبعض مؤسسات السلطة الوطنية، إذ يفترض أن تكون طبيعة عملهم واحدة في كافة الوزارات والمؤسسات، لأن الممارسات الإدارية والمالية في وزارات ومؤسسات السلطة محكومة بقوانين موحدة، مما يجعل عملهم الرقابي متشابه في كافة الوحدات الحكومية، وهو ما يحقق التجانس لمفردات العينة.

وفيما يلي جدول يوضح أعداد العاملين بوحدات الرقابة الداخلية وتصنيفاتهم حسب طبيعة العمل الرقابي الذي يقومون به:

جدول رقم (٣)

أعداد العاملين بوحدات الرقابة الداخلية وتصنيفاتهم حسب طبيعة عملهم الرقابي

م	الوزارة أو المؤسسة الحكومية	الرقابة المالية	الرقابة الإدارية	مدير الإدارة /الدائرة	الإجمالي
١	وزارة المالية - التدقيق الداخلي	٥٥	٣٤	١	٣٥
	وزارة المالية - الرقابة الداخلية				٥٦
٢	وزارة الصحة	٤	٦	١	٣١
٣	وزارة التربية والتعليم العالي	٤	٢	(بالضفة)	٦
٤	وزارة الشؤون الاجتماعية	٢	٢	١	٦
٥	وزارة العمل	١	٢	(بالضفة)	٤
٦	وزارة شؤون الأسرى والمحررين	١	٢	١	٤
٧	وزارة الأشغال العامة والإسكان	٣	٢	١	٧
٨	وزارة الشباب والرياضة	١	-	١	٢
٩	وزارة النقل والمواصلات	١	٢	١	٦
١٠	وزارة الاتصالات والتكنولوجيا	٢	١	(بالضفة)	٥
١١	وزارة الزراعة	٢	٤	(بالضفة)	٦
١٢	سلطة الطاقة	١	١	١	٣
١٣	وزارة الاقتصاد الوطني	٣	٥	١	٩
١٤	وزارة العدل	١	١	١	٤
١٥	وزارة الأوقاف والشؤون الدينية	-	٢	(بالضفة)	٢
١٦	وزارة الخارجية	٢	٢	١	٧
١٧	وزارة الإعلام	١	-	١	٣
١٨	وزارة الداخلية	٣	٦	١	١٠
١٩	سلطة المياه الفلسطينية	١	-	١	٢
٢٠	سلطة جودة البيئة	-	-	١	١
٢١	ديوان الرقابة المالية والإدارية	١	-	١	٢

٢٢	ديوان الموظفين العام	-	١	١	٢
٢٣	الهيئة العامة للتأمين والمعاشات	٢	-	-	٢
	الإجمالي في الوحدات الحكومية	٣٦	٤٢	١٦	٩٤
	الإجمالي في وزارة المالية	٥٥	٣٤	٢	٩١
	الإجمالي		١٦٧	١٨	١٨٥

* إعداد الباحثة استناداً إلى الحصر الذي قامت به من خلال الزيارات الميدانية.

ولم يتم العثور على أية إدارة عامة أو دائرة للرقابة الداخلية في الجهات التالية (وزارة الحكم المحلي، وزارة شؤون المرأة، وزارة الثقافة، وزارة السياحة والآثار، ديوان قاضي القضاة، سلطة الأراضي، مجلس القضاء الأعلى، المجلس التشريعي)، كما أن بعضها أنشئت به دائرة حديثاً، وتم تكليف شخص للقيام بالعمل بها، ولكنها لم تُفعل بعد مثل وزارة التخطيط.

٣. عينة البحث:

تتكون عينة البحث من جميع مفردات المجتمع، والمتمثلة في جميع الموظفين الذين يمارسون الرقابة الإدارية والمالية فقط بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات ومؤسسات السلطة الوطنية وعددهم (١٦٧) موظف، تتراوح درجاتهم الوظيفية من المدراء إلى موظفي الدرجة الخامسة، إضافة إلى العقود والبطالة بنوعها الدائمة والمؤقتة، وتم استثناء المدراء العامون، وكذلك مدراء وحدة الرقابة الداخلية (في حال كونها دائرة)، فلم توزع عليهم الاستبانة، وذلك للاكتفاء بعمل المقابلات مع هذه الفئة في الحصول على نوعية معينة من البيانات التي يحتاج إليها البحث، ومن ثم فلا داعي لأن توزع عليهم الاستبانة، ومن ثم صممت أسئلة الاستبانة بما يتلاءم مع نظرة المرؤوسين، ومن يوجد من هو أعلى منهم في السلم الإداري للدائرة، وقد تم استرداد (١٢٦) استبانة، وقد استُبعد منها عدد (٣) استبانة، لعدم صلاحيتها للتحليل، أي أن عدد الاستبانة التي خضعت للتحليل الإحصائي هي (١٢٣) استبانة، أي ما نسبته (٧٣,٧%)، وهي نسبة جيدة.

٤. أدوات البحث:

تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسية للبحث الميداني، وذلك لما توفره من وقت وجهد، هذا وقد ساهم الإطلاع على مختلف الدراسات المتعلقة بموضوع البحث، والقيام بالعديد من المقابلات مع المدراء في وحدات الرقابة الداخلية بالوزارات والمؤسسات الحكومية في وضع الاستبانة في صورتها الأولية، وقد تم عرضها على عدد من المحكمين لغرض تحسينها وتطويرها، حتى خرجت في صورتها النهائية التي تم توزيعها على عينة البحث.

٥. صدق الاستبانة:

- صدق المحتوى:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين مؤلفة من ثلاث فئات، الفئة الأولى هم من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، ويحملون درجة الدكتوراه، ثلاثة منهم من الجامعة الإسلامية، والرابع من جامعة الأزهر، أما الفئة الثانية فهم من المتخصصين في الإحصاء والتحليل الإحصائي أحدهما أكاديمي متخصص في الجامعة الإسلامية، والآخر يعمل محققاً إحصائياً، أما الفئة الثالثة فتتمثل في عدد من المدراء الحكوميين ذوي الخبرة والكفاءة وعددهم ثلاثة، وبهذا فإن العدد (٩) محكمين (ملحق رقم ١)، حيث قاموا بإبداء رأيهم ومقترحاتهم حول مدى ملاءمة الفقرات الموضوعية للمحاور التي تمثلها، مما ساعد في تطوير الاستبانة، وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل وإضافة للفقرات بناءً على توصيات ومقترحات المحكمين، ومن ثم خرجت الاستبانة في صورتها النهائية (ملحق رقم ٣)، وقد تم حساب الاتساق الداخلي والبنائي للاستبانة، وكذلك مستوى الثبات، على كافة مفردات العينة، والتي هي كافة مفردات المجتمع.

صدق الاتساق الداخلي:

تم تفريغ محتويات الاستبانات على برنامج التحليل الإحصائي، ومن ثم تم حساب معامل ارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات كل مجال والدرجة الكلية لنفس للمجال، وكما هو ملاحظ في الجدول رقم (٤)، فإن فقرات المجال الثاني صادقة وتحقق الهدف الذي وضعت من أجله، إذ أن معاملات الارتباط لفقراته دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

جدول رقم (٤)

يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	دال/غير دال
١	٠,٧٦٢	٠,٠٠٠	**
٢	٠,٥٨٧	٠,٠٠٠	**
٣	٠,٦٢٤	٠,٠٠٠	**
٤	٠,٥٦٠	٠,٠٠٠	**

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠١).

وكذلك تبين من الجدول رقم (٥) أن فقرات المجال الثالث صادقة وتحقق الهدف الذي وضعت من أجله، إذ أن معاملات الارتباط لفقراته دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

جدول رقم (٥)

يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	دال/غير دال
١	٠,٥٣٩	٠,٠٠٠	**
٢	٠,٦٢٩	٠,٠٠٠	**
٣	٠,٤٨٣	٠,٠٠٠	**
٤	٠,٥١٢	٠,٠٠٠	**
٥	٠,٦٥٧	٠,٠٠٠	**
٦	٠,٦٠٠	٠,٠٠٠	**
٧	٠,٥٨٠	٠,٠٠٠	**
٨	٠,٦١٢	٠,٠٠٠	**
٩	٠,٣٦٩	٠,٠٠٠	**

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠١).

وأيضاً في الجدول رقم (٦) فإن فقرات المجال الرابع قد ثبت صدقها وتحقيقها للهدف الذي وضعت من أجله، إذ أن معاملات الارتباط لفقراته دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

جدول رقم (٦)

يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	دال/غير دال
١	٠,٦٣٦	٠,٠٠٠	**
٢	٠,٥٤٨	٠,٠٠٠	**
٣	٠,٦٠٢	٠,٠٠٠	**
٤	٠,٦١٢	٠,٠٠٠	**
٥	٠,٥٨٣	٠,٠٠٠	**
٦	٠,٥٠٤	٠,٠٠٠	**
٧	٠,٦٩١	٠,٠٠٠	**

**	٠,٠٠٠	٠,٥٢٩	٨
**	٠,٠٠٠	٠,٥٠٧	٩
**	٠,٠٠٠	٠,٦٥٦	١٠

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠١).

الجدول رقم (٧) يوضح معاملات ارتباط سبيرمان للمجال الخامس، ويبين أن فقرات هذا المجال قد ثبت صدقها وتحقيقها للهدف الذي وضعت من أجله، إذ أن معاملات الارتباط لفقراته دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

جدول رقم (٧)

يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة في المجال الخامس والدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	دال/غير دال
١	٠,٥١٢	٠,٠٠٠	**
٢	٠,٣٩٢	٠,٠٠٠	**
٣	٠,٥٦٩	٠,٠٠٠	**
٤	٠,٦٤٣	٠,٠٠٠	**
٥	٠,٥٨٩	٠,٠٠٠	**
٦	٠,٤٦٣	٠,٠٠٠	**
٧	٠,٥٩٥	٠,٠٠٠	**
٨	٠,٦٢٧	٠,٠٠٠	**
٩	٠,٣٩٦	٠,٠٠٠	**
١٠	٠,٤٣٠	٠,٠٠٠	**
١١	٠,٤٥٧	٠,٠٠٠	**
١٢	٠,٣١٢	٠,٠٠٠	**
١٣	٠,٦١٤	٠,٠٠٠	**
١٤	٠,٥٤٧	٠,٠٠٠	**
١٥	٠,٣٨١	٠,٠٠٠	**
١٦	٠,٤١٩	٠,٠٠٠	**
١٧	٠,٤٦٠	٠,٠٠٠	**
١٨	٠,٥٩١	٠,٠٠٠	**

**	٠,٠٠٠	٠,٦٣٠	١٩
**	٠,٠٠٠	٠,٤٩٨	٢٠
**	٠,٠٠٠	٠,٥٠٩	٢١
**	٠,٠٠٠	٠,٥٢٣	٢٢
**	٠,٠٠٠	٠,٤٦٢	٢٣
**	٠,٠٠٠	٠,٥٥٢	٢٤
**	٠,٠٠٠	٠,٥٧٨	٢٥
**	٠,٠٠٠	٠,٤٦١	٢٦
**	٠,٠٠٠	٠,٤١٤	٢٧
**	٠,٠٠٠	٠,٤٤٥	٢٨
**	٠,٠٠٠	٠,٤٨٦	٢٩

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠١).

الجدول رقم (٨) يوضح معاملات ارتباط سبيرمان للمجال السادس، ويبين أن فقرات هذا المجال قد ثبت صدقها وتحقيقها للهدف الذي وضعت من أجله، إذ أن معاملات الارتباط لفقراته دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

جدول رقم (٨)

يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	دال/غير دال
١	٠,٨٤١	٠,٠٠٠	**
٢	٠,٧٧١	٠,٠٠٠	**
٣	٠,٨٤١	٠,٠٠٠	**

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠١).

الجدول رقم (٩) يوضح معاملات ارتباط سبيرمان للمجال السابع، ويبين أن فقرات هذا المجال قد ثبت صدقها وتحقيقها للهدف الذي وضعت من أجله، إذ أن معاملات الارتباط لفقراته دالة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).

جدول رقم (٩)

يوضح معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية له

رقم الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	دال/غير دال
١	٠,٤٥٩	٠,٠٠٠	**
٢	٠,٧٨٤	٠,٠٠٠	**
٣	٠,٧٠٦	٠,٠٠٠	**
٤	٠,٨٣٩	٠,٠٠٠	**
٥	٠,٧٦٨	٠,٠٠٠	**
٦	٠,٦٨٠	٠,٠٠٠	**
٧	٠,٦١٨	٠,٠٠٠	**

** معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠١).

- الصدق البنائي:

للتأكد من الصدق البنائي تم احتساب الدرجة الكلية لكافة فقرات الاستبانة، ثم إيجاد العلاقة بين الدرجة الكلية لكل مجال مع الدرجة الكلية لكافة فقرات الاستبانة، فوجدت أن معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠٥).

جدول رقم (١٠)

يوضح الصدق البنائي لكافة مجالات الاستبانة

المجال	عدد فقراته	معامل الارتباط	مستوى الدلالة	دال/غير دال
الثاني	٤	٠,٣٦٤	٠,٠٠٠	**
الثالث	٩	٠,٦٥٣	٠,٠٠٠	**
الرابع	١٠	٠,٥٣٧	٠,٠٠٠	**
الخامس	٢٩	٠,٩٤٢	٠,٠٠٠	**
السادس	٣	٠,٣٨٢	٠,٠٠٠	**
السابع	٧	٠,٧٣٤	٠,٠٠٠	**

**معامل الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠١).

٦. ثبات الاستبانة:

لقياس ثبات الاستبانة تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ، حيث تم حساب معامل ألفا لكل مجال على حدة، ثم تم حساب معامل ألفا لكافة فقرات الاستبانة، والجدول رقم (١١) يوضح معاملات ألفا كرونباخ، وكما يظهر فإن جميعها أكبر من (٠,٦) والتي تعتبر مقبولة، أي أن معاملات ألفا المحسوبة من العينة جيدة وتدل على ثبات الاستبانة.

جدول رقم (١١)

يوضح معاملات ألفا كرونباخ لكل مجال على حدة ولكافة فقرات الاستبانة معاً

المجال	عدد فقراته	معامل ألفا كرونباخ
الثاني	٤	٠,٦٠٨١
الثالث	٩	٠,٧٤١٣
الرابع	١٠	٠,٧٦٧٢
الخامس	٢٩	٠,٨٩٥٥
السادس	٣	٠,٨٠١٤
السابع	٧	٠,٨٥١٨
جميع المجالات	٦٢	٠,٩٢٧٨

وبذلك فقد تم التأكد من صدق وثبات الاستبانة، وأن فقراتها تحقق الغرض الذي وضعت من أجله.

٧. توزيع وجمع الاستبانة:

تم توزيع الاستبانات على أفراد العينة باليد، وقد واجهت الباحثة صعوبة في توزيع وجمع الاستبانة، نظراً للتنشنت الجغرافي لوزارات ومؤسسات القطاع الحكومي، إضافة إلى تغير أماكن تواجدها، بسبب تعرض بعضها للتدمير من قبل الاحتلال، وعدم تمركز كافة إدارات المؤسسة الحكومية الواحدة في مبنى واحد.

هذا وقد أرفقت مع الاستبانة صورة من كتاب رسمي من عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية لتقديمه إلى الجهات الرسمية بالوزارات والمؤسسات الحكومية لتسهيل مهمة الباحثة المتعلقة بتوزيع الاستبانة على أفراد العينة، (ملحق رقم ٢).

٨. تفرغ الاستبانة وتفسير النتائج:

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في قياس الإجابات على فقرات الاستبانة، وتتنصر الإجابات المستخدمة وفق التصنيفين التاليين:

جدول رقم (١٢)

تصنيف إجابات الاستبانة

التصنيف	الأول	موافق بشدة	موافق	لا أدري	غير موافق	غير موافق بشدة
	الثاني	يؤثر بشدة	يؤثر	لا أدري	لا يؤثر	لا يؤثر مطلقا
الدرجة		٥	٤	٣	٢	١

ففي التصنيف الأول كلما اقترب متوسط الإجابة من (٥) كلما دل ذلك على توفر النواحي التنظيمية والفنية والقانونية المذكورة في الفقرات، وكلما اقترب المتوسط الحسابي من (١) دل ذلك على وجود شبه إجماع بين الباحثين على عدم وجود تلك الأمور، ويعتبر عدم وجودها معوق أمام عمل وحدات المراجعة الداخلية، أي أن هناك شبه إجماع على وجود المعوق. وفي التصنيف الثاني كلما اقترب متوسط الإجابة من (٥) دل ذلك على وجود شبه إجماع على أن الفقرة المذكورة تؤثر على عمل وحدات المراجعة الداخلية.

٩. الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

- حساب صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، والصدق البنائي لها، باستخدام معامل ارتباط سبيرمان، وذلك لأن البيانات التي تتعامل معها مجالات الاستبانة هي بيانات ترتيبية، وهذا النوع من البيانات يُستخدم لاختباره معامل ارتباط سبيرمان للترتيب. ولإيجاد معامل الثبات تم استخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ.
- حساب التكرارات والنسب المئوية لإيجاد خصائص عينة البحث في حال توفر متغيرين في نفس الوقت.
- استخدام معامل سبيرمان للترتيب لإثبات ونفي الفرضيات وذلك لأنه الأداة التي تستخدم في حالة البيانات الترتيبية.

- استخدام الاختبارات اللامعلمية، حيث أن البيانات المتعامل معها ترتيبية واسمية، وتتمثل في اختبار مان وتي لإيجاد الفروقات في حال وجود مجتمعين مستقلين، واختبار كروسكال والاس في حال وجود عدة مجتمعات مستقلة.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

الفصل الخامس

نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

ويتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث:

المبحث الأول: تحليل خصائص عينة البحث.

المبحث الثاني: تحليل فقرات الاستبانة وتفسيرها.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث.

المبحث الأول تحليل خصائص عينة البحث

يهدف هذا المبحث إلى التعرف على خصائص عينة البحث، حيث تم تحليل بيانات المجال الأول والمتمثلة في البيانات الشخصية للمستبائين، بغرض وضع تصور لخصائص عينة الدراسة، وعرضها في جداول يصف كل منها متغيرين من الصفات الشخصية، مما يعطي وضوح أكبر للملامح المميزة للعينة، كما تم فرز نتائج الاستبانات المستردة من كافة الوزارات والمؤسسات الحكومية والتي بلغت (٦٦) استبانة عن نتائج الاستبانات المستردة من وزارة المالية والبالغة (٥٧) استبانة، وذلك بسبب كبر الوزن النسبي لعينة وزارة المالية، فهي لا تقوم بالرقابة والتدقيق على عمل وزارة المالية فقط وإنما يمتد عملها إلى كافة الوحدات الحكومية، إضافة إلى أن هيكلية وزارة المالية غير معتمدة، أي أنه لم يتم تسكين العاملين بها، ومن ثم فإن ضمهم معاً عند دراسة خصائص العينة سيعطي مؤشرات مضللة، وقد كانت النتائج كما هي ظاهرة في الجداول من (١٣) إلى (٢٦):

جدول رقم (١٣)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي بالوحدات الحكومية

المؤهل المسمى	أقل من جامعي	جامعي	دراسات عليا	المجموع
مدير	٢	١٥	٧	٢٤
	%٨,٣	%٦٢,٥	%٢٩,٢	%١٠٠
نائب مدير	٢	٥	-	٧
	%٢٨,٦	%٧١,٤	-	%١٠٠
رئيس قسم	٣	١٥	٣	٢١
	%١٤,٣	%٧١,٤	%١٤,٣	%١٠٠
رئيس شعبة فأقل	٣	١٠	١	١٤
	%٢١,٤	%٧١,٤	%٧,١	%١٠٠
المجموع	١٠	٤٥	١١	٦٦
	%١٥,٢	%٦٨,٢	%١٦,٧	%١٠٠

يلاحظ من الجدول رقم (١٣) وجود أشخاص لا يحملون الشهادة الجامعية يعملون في وحدة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية نسبتهم (١٥,٢%)، ومعظمهم يحملون مناصب إدارية مرتفعة (رئيس قسم فأعلى)، كما أن غالبية الموظفين ونسبتهم (٧٨,٨%) يحملون مسميات إدارية من رئيس قسم فأعلى (٢٤+٧+٢١*١٠٠/٦٦)، إذ أن معظم الوحدات الحكومية هيكلتها معتمدة، كما يلاحظ أن غالبية حملة الدراسات العليا يحملون مسمى وظيفي رئيس قسم فأعلى.

جدول رقم (١٤)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والمؤهل العلمي بوزارة المالية

المؤهل المسمى	جامعي	دراسات عليا	المجموع
مدير	١٢	-	١٢
	%١٠٠	-	%١٠٠
رئيس قسم	٦	-	٦
	%١٠٠	-	%١٠٠
رئيس شعبة فأقل	٣٦	٣	٣٩
	%٩٢,٣	%٧,٧	%١٠٠
المجموع	٥٤	٣	٥٧
	%٩٤,٧	%٥,٣	%١٠٠

كما يلاحظ من الجدول رقم (١٤)، فإن جميع العاملين بدائرتي الرقابة والتدقيق في وزارة المالية يحملون شهادة جامعية على الأقل، وكما هو ملاحظ فلا أحد ممن يحملون مسمى رئيس قسم فأعلى يحمل شهادة عليا، كما أن غالبيتهم موظفون لا يحملون مسمى إداري، وذلك لعدم اعتماد هيكلية وزارة المالية.

جدول رقم (١٥)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والتخصص العلمي بالوحدات الحكومية

المجموع	تخصصات أخرى	إدارة	محاسبة	التخصص المسمى
٢٤	٧	٦	١١	مدير
%١٠٠	%٢٩,٢	%٢٥	%٤٥,٨	
٧	٥	١	١	نائب مدير
%١٠٠	%٧١,٤	%١٤,٣	%١٤,٣	
٢١	٨	٣	١٠	رئيس قسم
%١٠٠	%٣٨,١	%١٤,٣	%٤٧,٦	
١٤	٣	٧	٤	رئيس شعبة فأقل
%١٠٠	%٢١,٤	%٥٠	%٢٨,٦	
٦٦	٢٣	١٧	٢٦	المجموع
%١٠٠	%٣٤,٨	%٢٥,٨	%٣٩,٤	

يلاحظ من الجدول رقم (١٥)، أن (٨٦,٩%) من أفراد العينة العاملين في الوحدات الحكومية والذين يحملون تخصصات علمية أخرى يحملون مسميات إدارية رئيس قسم فأعلى (٧+٥+٢٣/١٠٠)، هذا ويمثل حملة التخصصات الأخرى ثلث حجم العينة تقريبا إذ تمثل نسبتهم (٣٤,٨%).

جدول رقم (١٦)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والتخصص العلمي بوزارة المالية

النسبة	محاسبة	التخصص المسمى
%١٠٠	١٢	مدير
%١٠٠	٦	رئيس قسم
%١٠٠	٣٩	رئيس شعبة فأقل
%١٠٠	٥٧	المجموع

كما يلاحظ من الجدول رقم (١٦)، فإن جميع المراجعين الداخليين بوزارة المالية هم محاسبين، ويعزى ذلك إلى الطبيعة المالية لهذه الوزارة.

جدول رقم (١٧)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة داخل وحدة الرقابة

بالوحدات الحكومية

المجموع	أكثر من ٩ سنوات	أكثر من ٦ حتى ٩ سنوات	أكثر من ٣ حتى ٦ سنوات	٣ سنوات فأقل	الخبرة المسمى
٢٤	٥	٣	٤	١٢	مدير
%١٠٠	%٢٠,٨	%١٢,٥	%١٦,٧	%٥٠	
٧	-	-	١	٦	نائب مدير
%١٠٠	-	-	(%١٤,٣)	(%٨٥,٧)	
٢١	٢	٣	٣	١٣	رئيس قسم
%١٠٠	%٩,٥	%١٤,٣	%١٤,٣	%٦١,٩	
١٤	-	-	٢	١٢	رئيس شعبة فأقل
%١٠٠	-	-	%١٤,٣	%٨٥,٧	
٦٦	٧	٦	١٠	٤٣	المجموع
%١٠٠	%١٠,٦	%٩,١	%١٥,٢	%٦٥,٢	

كما يلاحظ من الجدول رقم (١٧)، فإن (%٥٠) من المدراء مدة عملهم داخل وحدة الرقابة الداخلية هي ٣ سنوات فأقل، وكذلك معظم نواب المدراء (%٨٥,٧) مدة عملهم داخل وحدة الرقابة ٣ سنوات فأقل، وقد يرجع ذلك إلى أن هذه المسميات لا تعكس قدراتهم في العمل بمجال

الرقابة، وإنما هي نتيجة انتقالهم من الدوائر التي كانوا يعملون بها في السابق وهم يحملون نفس مسمياتهم الوظيفية السابقة، أو نتيجة تصادف اعتماد هيكلية وزارتهم بعد نقلهم أو تعيينهم في هذه الدوائر، مما ترتب عليه حصولهم على هذه المسميات، كما نلاحظ أن (٦٥,٢%) من أفراد العينة بالوحدات الحكومية يعملون بدائرة الرقابة الداخلية منذ ٣ سنوات فأقل، الأمر الذي يؤكد أن هذه الوحدات تم إنشاء معظمها أو تفعيل عملها حديثاً، ومن ثم توفير الأفراد للعمل بها. بالنسبة للأفراد الذين لديهم أكثر من ٩ سنوات عمل داخل وحدة الرقابة الداخلية فهم من الوزارات والمؤسسات التي كان بها وحدات رقابة داخلية منذ أيام الاحتلال واستمرت في عهد السلطة، أو التي تم إنشاء وحدات رقابة داخلية بها منذ بداية عهد السلطة.

جدول رقم (١٨)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة داخل وحدة الرقابة
بوزارة المالية

المجموع	أكثر من ٩ سنوات	أكثر من ٦ حتى ٩ سنوات	أكثر من ٣ حتى ٦ سنوات	٣ سنوات فأقل	الخبرة المسمى
١٢	٧	٤	١	-	مدير
%١٠٠	٥٨,٣	%٣٣,٣	%٨,٣	-	
٦	-	-	١	٥	رئيس قسم
%١٠٠	-	-	%١٦,٧	%٨٣,٣	
٣٩	١	١	٦	٣١	رئيس شعبة فأقل
%١٠٠	%٢,٦	%٢,٦	%١٥,٤	%٧٩,٥	
٥٧	٨	٥	٨	٣٦	المجموع
%١٠٠	%١٤	%٨,٨	%١٤	%٦٣,٢	

يلاحظ من الجدول رقم (١٨)، فإن غالبية المدراء هم من الذين لديهم سنوات عمل داخل دائرة الرقابة أكثر من ٩ سنوات، ويمثلون (٥٨,٣%) من إجمالي المدراء، كما أن غالبية العاملين داخل دائرتي الرقابة والتدقيق هم حديثي العمل بها بما لا يزيد عن ٣ سنوات، وترجع هذه النسب غير المألوفة في المسميات الإدارية إلى عدم اعتماد هيكلية وزارة المالية.

جدول رقم (١٩)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والجنس بالوحدات الحكومية

المجموع	أنثى	ذكر	الجنس المسمى
٢٤	٢	٢٢	مدير
%١٠٠	%٨,٣	%٩١,٧	
٧	١	٦	نائب مدير
%١٠٠	%١٤,٣	%٨٥,٧	
٢١	٢	١٩	رئيس قسم
%١٠٠	%٩,٥	%٩٠,٥	
١٤	-	١٤	رئيس شعبة فأقل
%١٠٠	-	%١٠٠	
٦٦	٥	٦١	المجموع
%١٠٠	%٧,٦	%٩٢,٤	

يلاحظ من الجدول رقم (١٩)، أن نسبة الذكور أعلى بكثير من نسبة الإناث، إذ تمثل (%٩٢,٤) من أفراد العينة، وقد يرجع السبب في ذلك إلى شعور مدراء هذه الدوائر بأن ذلك العمل يناسب الذكور أكثر من الإناث، لأن به الكثير من العمل الميداني، أو قد يرجع إلى عزوف الكثير من الإناث عن الانتقال للعمل بهذه الدائرة، بالنظر إلى طبيعة العمل بها. وعلى الرغم من قلة عدد الإناث في هذا المجال، إلا أن الملاحظ أن جميعهم يحملن مسميات إدارية من رئيس قسم فأعلى، بما يعكس حصولهن على وضع جيد في عملهن بهذه الدائرة.

جدول رقم (٢٠)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري المسمى الوظيفي والجنس بوزارة المالية

الجنس / المسمى	ذكر	أنثى	المجموع
مدير	١٠	٢	١٢
	%٨٣,٣	%١٦,٧	%١٠٠
رئيس قسم	٤	٢	٦
	%٦٦,٧	%٣٣,٣	%١٠٠
رئيس شعبة فأقل	٢٦	١٣	٣٩
	%٦٦,٧	%٣٣,٣	%١٠٠
المجموع	٤٠	١٧	٥٧
	%٧٠,٢	٢٩,٨	%١٠٠

ويلاحظ أيضا من الجدول رقم (٢٠) أن المساحة التي تحتلها الإناث بوزارة المالية كبيرة نسبيا، تصل إلى ما يقرب من الثلث، وذلك يعكس نظرة مخالفة للنظرة السابقة، وأن الإناث يملكن القدرة على القيام بالمجهود المطلوب في العمل الرقابي.

جدول رقم (٢١)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري الشهادات المتخصصة والجنس بالوحدات الحكومية

الشهادات / الجنس	حاملي الشهادات المتخصصة	إجمالي عدد المحاسبين	النسبة من الإجمالي
ذكر	٣	٢٤	%١٢,٥
أنثى	-	٢	-
المجموع	٣	٢٦	%١١,٥

يلاحظ من الجدول رقم (٢١)، أن نسبة المحاسبين الذين يحملون شهادات متخصصة هي (%١١,٥) وجميعهم من الذكور، وجميعهم حاصلين على شهادة المحاسب القانوني (CPA)، ولا يوجد أي مراجع يحمل شهادة المدقق الداخلي (CIA)، ويرجع السبب في قلة نسبة الحاصلين على الشهادات المتخصصة إلى عدم وجود حافز لدى المحاسبين للحصول على هذه الشهادة، وذلك في مقابل التكلفة المادية والمجهود الدراسي الذي سيبدله الفرد للحصول على هذه الشهادات المتخصصة، إذ لا يتم صرف علاوة للحاصلين على هذه الشهادات في القطاع الحكومي.

جدول رقم (٢٢)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري الشهادات المتخصصة والجنس بوزارة المالية

النسبة من الإجمالي	إجمالي العدد	حاملو الشهادات المتخصصة	الشهادات / الجنس
١٥%	٤٠	٦	ذكر
١١,٨%	١٧	٢	أنثى
١٤%	٥٧	٨	المجموع

ويلاحظ أيضا من الجدول رقم (٢٢) أن نسبة حاملي الشهادات المتخصصة في وزارة المالية أعلى منه في كافة الوحدات الحكومية التي شملتها العينة، فحيث أن جميع العاملين بها محاسبين، فإن نسبة الحاصلين على شهادة المحاسب القانوني هي (١٤%)، موزعة بنسبة (٣) ذكور إلى (١) إناث.

جدول رقم (٢٣)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد والمجال الذي كان يعمل فيه قبل تعيينه داخل وحدة الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية

الإجمالي	أخرى	إدارة	محاسبة ورقابة	المجال / نوع الرقابة
٢٥	٣	٦	١٥	رقابة مالية
١٠٠%	١٢%	٢٤%	٦٠%	
٣٤	٧	٢٢	٣	رقابة إدارية
١٠٠%	٢٠,٦%	٦٤,٧%	٨,٨%	
٧	١	٢	٤	رقابة مالية وإدارية
١٠٠%	١٤,٣%	٢٨,٦%	٥٧,١%	
٦٦	١١	٣٠	٢٢	المجموع
١٠٠%	١٦,٧%	٤٥,٥%	٣٣,٣%	

يلاحظ من الجدول رقم (٢٣) أن ما نسبته (٦٠%) من الأفراد الذين يمارسون الرقابة المالية كان لديهم خبرة سابقة في العمل المحاسبي والرقابي، وكذلك الأفراد الذين يمارسون الرقابة الإدارية، بأن (٦٤,٧%) منهم كان لديهم خبرة سابقة في العمل الإداري، هذا وبالنظر إلى الجدول نجد أن (١٦,٧%) من أفراد العينة لم يسبق لهم العمل في المجالات التي يمكن أن

يكون لها أثر على صقل خبرتهم كمراجعين داخليين، ويوجد عدد (١) موظف أي ما نسبته (٤%) في الرقابة المالية (١*٢٥/١٠٠)، وكذلك عدد (٢) موظف أي ما نسبته (٥,٩%) في الرقابة الإدارية (٢*٣٤/١٠٠)، ليس لديهم خبرة سابقة، بالرجوع إلى البيانات الإحصائية يتبين أن متوسط سنوات الخبرة السابقة في مجال المحاسبة للعاملين بالدوائر الرقابية بالوحدات الحكومية هو (٦,٤٥) سنة، وبلغ متوسط سنوات الخبرة السابقة في مجال الإدارة (٨,٦٨) سنة.

جدول رقم (٢٤)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد والمجال الذي كان يعمل فيه قبل تعيينه داخل وحدة الرقابة الداخلية بوزارة المالية

المجال نوع الرقابة	محاسبة ورقابة	أخرى	الإجمالي
رقابة مالية	٢٥	-	٣٤
	%٧٣,٥	-	%١٠٠
رقابة مالية وإدارية	١٣	٢	٢٣
	%٥٦,٥	%٨,٧	%١٠٠
المجموع	٣٨	٢	٥٧
	%٦٦,٧	%٣,٥	%١٠٠

يلاحظ من الجدول رقم (٢٤)، أن ما نسبته (٦٦,٧%) من الأفراد العاملين بالدوائر الرقابية بوزارة المالية لديهم خبرة سابقة في العمل المحاسبي والرقابي، ومن الملاحظ هنا أن ما نسبته (٢٩,٨%) من أفراد العينة ليس لديهم خبرة سابقة، إذ أن معظمهم خريجين جدد، وبالرجوع إلى البيانات الإحصائية تبين أن نسبة الفئة التي يقل عمرها عن ٣٠ سنة هي (٦٦,٧%)، وهذا وقد أظهرت النتائج أن متوسط سنوات الخبرة السابقة للمراجعين الداخليين بوزارة المالية هو (٤,٣٨) سنة.

جدول رقم (٢٥)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد وتخصصه بالوحدات الحكومية

المجال نوع الرقابة	محاسبة	إدارة	أخرى	المجموع
رقابة مالية	٢٢	١	٢	٢٥
	%٨٨	%٤	%٨	%١٠٠
رقابة إدارية	-	١٤	٢٠	٣٤
	-	%٤١,٢	%٥٨,٨	%١٠٠
رقابة مالية وإدارية	٤	٢	١	٧
	%٥٧,١	%٢٨,٦	%١٤,٣	%١٠٠
المجموع	٢٦	١٧	٢٣	٦٦
	%٣٩,٤	%٢٥,٨	%٣٤,٨	%١٠٠

يلاحظ من الجدول رقم (٢٥) أن غالبية الأفراد الذين يمارسون الرقابة المالية تخصصهم هو المحاسبة، وذلك لصعوبة قيام غير المحاسب بهذا العمل، في حين أن غالبية الأفراد الذين يمارسون الرقابة الإدارية هم من التخصصات الأخرى إلى جانب المتخصصين بالإدارة، وذلك لأن واقع الرقابة الإدارية في مؤسسات السلطة تغلب عليه الصفة الروتينية، ولم يرتق بعد إلى المستوى المطلوب، ومن ثم فكما يلاحظ لم يتم مراعاة التخصص العلمي في الأفراد التي تم تعيينهم في دوائر الرقابة الإدارية.

جدول رقم (٢٦)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد وتخصصه بوزارة المالية

المجال نوع الرقابة	محاسبة	النسبة
رقابة مالية	٣٤	%١٠٠
رقابة مالية وإدارية	٢٣	%١٠٠
المجموع	٥٧	%١٠٠

يُظهر الجدول رقم (٢٦) أن التخصص الوحيد الموجود في دوائر الرقابة والتدقيق الداخلية بوزارة المالية هو المحاسبة، ولعل ذلك يرجع إلى الطبيعة المالية لعمل هذه الوزارة.

المبحث الثاني

تحليل فقرات الاستبانة وتفسيرها

تم حساب التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة، وقد تم تفسير النتائج التي تم الحصول عليها كما يلي:

جدول رقم (٢٧)

التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال الثاني

الترتيب	الوزن النسبي %	المتوسط الحسابي	مجموع الإجابات	مجموع الدرجات	١+٢	٣	٤+٥	رقم الفقرة
٤	٧٦	٣,٨	١٢٠	٤٥٦	٢٣	١٢	٨٥	عدد
					١٨,٧	٩,٨	٦٩,١	%
١	٩١,٢	٤,٥٦	١٢٣	٥٦١	٣	٢	١١٨	عدد
					٢,٤	١,٦	٩٥,٩	%
٢	٨١,٨	٤,٠٩	١٢٢	٤٩٩	١١	٣	١٠٨	عدد
					٨,٩	٢,٤	٨٧,٨	%
٣	٨١,٢	٤,٠٦	١٢٢	٤٩٥	١٢	٣	١٠٧	عدد
					٩,٨	٢,٤	٨٦,٩	%

عنوان المجال: ما مدى تأثير النواحي التنظيمية التالية على عملكم؟

فقرة رقم (١) وجود هيكلية معتمدة ومبنية على أسس سليمة علمياً.

فقرة رقم (٢) تبعية إدارة الرقابة الداخلية للإدارة العليا.

فقرة رقم (٣) تخصيص كل نوع من الرقابة في دائرة أو قسم منفصل عن الأنواع الأخرى.

فقرة رقم (٤) تحملك لمهام ومسؤوليات تتناسب مع مسماك الوظيفي وتحقق الفصل في المهام.

يلاحظ من الجدول رقم (٢٧) أن غالبية الأفراد في العينة يعتقدون بأهمية وجود الأمور سابقة الذكر، وأن لها تأثير على ممارسة عملهم الرقابي، وهو ما يتوافق مع النظرة التي تم مناقشتها في الإطار النظري للموضوع، هذا وتعكس النسب الواردة في الجدول أعلاه درجة عالية من التأييد لأثر تحقق تلك الأمور، حيث تحتل مسألة تبعية وحدة الرقابة الداخلية للإدارة

العليا الصدارة، كما يوجد شبه إجماع من قبل المستبائين على أن هذه المسألة ذات تأثير كبير على عملهم، وأنها تساهم بشكل كبير في تحقيق الاستقلالية للوحدة الرقابية.

جدول رقم (٢٨)

التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال الثالث

الترتيب	الوزن النسبي %	المتوسط الحسابي	مجموع الإجابات	مجموع الدرجات	١+٢	٣	٤+٥	رقم الفقرة
٨	٦٣,٠٨	٣,١٥٤	١٢٣	٣٨٨	٤٨	٩	٦٦	عدد
					٣٩	٧,٣	٥٣,٦	%
٩	٦٢,٩٢	٣,١٤٦	١٢٣	٣٨٧	٤٢	١٩	٦٢	عدد
					٣٤,٢	١٥,٤	٥٠,٤	%
٣	٧٢,٠٤	٣,٦٠٢	١٢٣	٤٤٣	٣٣	٤	٨٦	عدد
					٢٦,٩	٣,٣	٦٩,٩	%
٢	٧٢,٦٢	٣,٦٣١	١٢٢	٤٤٣	١٨	١٦	٨٨	عدد
					١٤,٧	١٣	٧١,٦	%
٦	٦٤,٢٢	٣,٢١١	١٢٣	٣٩٥	٤٥	١٥	٦٣	عدد
					٣٦,٦	١٢,٢	٥١,٢	%
٥	٦٦,٥	٣,٣٢٥	١٢٣	٤٠٩	٤٣	٥	٧٥	عدد
					٣٥	٤,١	٦١	%
٤	٦٧,٨	٣,٣٩٠	١٢٣	٤١٧	٣٧	٧	٧٩	عدد
					٣٠,١	٥,٧	٦٤,٣	%
٧	٦٣,٩٦	٣,١٩٨	١٢١	٣٨٧	٤٧	٨	٦٦	عدد
					٣٨,٢	٦,٥	٥٣,٦	%
١	٨٩,٩٢	٤,٤٩٦	١٢٣	٥٥٣	٣	٢	١١٨	عدد
					٢,٤	١,٦	٩٥,٩	%

عنوان المجال: ما مدى وجود النواحي التنظيمية التالية في عملكم؟

فقرة رقم (١) هيكلية الوحدة الحكومية التي تعمل بها معتمدة.

فقرة رقم (٢) هيكلية الوحدة الحكومية التي تعمل بها مبنية على أسس علمية سليمة.

فقرة رقم (٣) دائرة الرقابة الداخلية التي تعمل بها تمارس كافة أشكال الرقابة التي تحتاج إليها الوحدة الحكومية.

فقرة رقم (٤) هيكلية دائرتكم مقسمة بشكل يتناسب مع نوع المهام التي تقوم بها.

فقرة رقم (٥) يوجد وصف وظيفي موثق ومعتمد للمسميات الإدارية المختلفة بدائرتكم.

فقرة رقم (٦) المهام التي تقوم بها تختلف عن المهام التي يقوم بها زملاؤك الأعلى والأقل منك في الدرجة أو المسمى الوظيفي.

فقرة رقم (٧) المسؤولية المطلوبة منك تتناسب مع السلطة الممنوحة لك في العمل.

فقرة رقم (٨) تتناسب سلطاتك ومسؤولياتك في العمل مع درجتك أو مسمالك الوظيفي.

فقرة رقم (٩) تتبع إدارتكم لأعلى سلطة في الهرم الإداري.

في هذا المجال نجد أن فإن غالبية الأفراد في العينة أيضا يعتبرون أن كافة المقومات التنظيمية السابقة موجودة لديهم، فالوزن النسبي لمتوسط إجابات المستبائين في كافة الفقرات أعلى من (٦٠%).

حظيت الفقرة رقم (٩) بالمركز الأول على باقي الفقرات في هذا المجال، إذ حصلت على نسبة تأييد (٩٥,٩%)، حيث تتبع وحدة الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في السلطة الوطنية لأعلى سلطة في الهرم الإداري، ولعل السبب في عدم حصول هذه الفقرة على التأييد الكامل بنسبة (١٠٠%) يرجع إلى عدم فهم بعض المستبائين للمقصود بأعلى سلطة في الهرم الإداري، الأمر الذي ترتب عليه وجود بعض الإجابات الخاطئة.

يلاحظ في الفقرة رقم (١) وجود بعض الأفراد الذين أجابوا (لا أدري) حول هل هيكليتهم معتمدة أم لا، وبلغت نسبتهم (٧,٣%)، كما أن هناك أفراد ينتمون لنفس الجهة تعارضت إجاباتهم حول هذه الفقرة، مثل هذا السؤال يفترض بالجميع أن يكونوا قادرين على الإجابة عليه، فكيف بالذين يفترض بهم أنهم اعتبروه يؤثر على عملهم، ويدخل ضمن قيامهم بفحص نظام الرقابة الداخلية، حيث سنرى لاحقا في المجال الخامس، الفقرة رقم (٢٩) أن ما نسبته (٧٨,١%) يؤيدون أنهم يقومون بفحص نظام الرقابة الداخلية، والذي يعتبر الهيكل التنظيمي الكفاء هو أحد المقومات الإدارية المهمة له، فكيف لهم أن يقيموا النظام وهناك من أجاب بعدم معرفته إن كانت هيكليتهم معتمدة أم لا، وآخرون تعارضت إجاباتها مع الواقع، وكذلك هناك ما نسبته (١٥,٤%) في الفقرة رقم (٢) لا يستطيعون أن يقيموا إن كانت هيكليتهم مبنية على أسس علمية سليمة أم لا.

الفقرة رقم (٣) تُظهر أن ما نسبته (٢٦,٩%) من العينة ترى بأن وحدة الرقابة التي تعمل بها لا تمارس كافة أشكال الرقابة التي تحتاج إليها الوحدة الحكومية التي توجد بها، ويلاحظ ذلك من خلال النتائج التي يظهرها جدول رقم (٣)، حيث يُظهر مجتمع الدراسة، أن هناك عدة وحدات تمارس نوع واحد فقط من الرقابة إما الإدارية أو المالية، وإن كانت الغالبية تمارس النوعين، وهو ما أكدته نتائج تحليل الاستبانات، حيث كان هناك تأييد للفقرة بنسبة (٦٩,٩%)، هذا دون الخوض في مدى توفر من يمارسون الرقابة الفنية التي لها علاقة بنواح أكثر تخصصية ومرتبطة بطبيعة الأنشطة التي قد تكون تمارسها وحدة حكومية دون سواها، فحسبما تبين من الزيارات الميدانية التي تم القيام بها أن هناك عدة جهات يفترض أن يكون لديها رقابة فنية، ولكن حتى الآن لم يتم تفعيل عمل هذا القسم أو تعيين من يقوم بمهامه.

توضح الفقرة رقم (٦) أن غالبية أفراد العينة يرون أن هناك فصل في المهام على أرض الواقع، إلا أنه يلاحظ أن ما نسبته (٣٥%) لا يوافقون على ذلك، وهذا ومن خلال التجربة الشخصية للباحثة كمراجع داخلي في القطاع الحكومي، فإنها تجد أن هذه الفئة التي لا تشعر بالفصل في المهام على أرض الواقع هي فئة يعاني أفرادها من الإحباط أو التخاذل عن القيام بالأعمال الموكلة لهم بمهنية، وذلك لأنهم لا يجدون فيمن حصل على المسمى الأعلى أشخاصا يقومون بأي أعمال تميزهم، وإنما جميعهم يقومون بنفس العمل، وهذا ما تم التأكد منه من خلال الاستفسار من المستبانيين عن بعض الإجابات التي قاموا باختيارها في الاستبانة، إضافة إلى أن كون هذه الوحدات ناشئة حديثا منذ ما يقل عن خمس سنوات، فإن أعداد العاملين بها غير كافية، بما لا يدع مجالاً للفصل في المهام، حيث يضطر الأفراد الموجودين للتعاون معا قدر الإمكان لانجاز المهام.

هذا وتعكس الفقرة رقم (٥) أن نسبة (٥١,٢%) من أفراد العينة، يوافقون على أن لديهم وصف وظيفي موثق ومعتمد للمسميات الإدارية المختلفة بدائرتهم، هذه النسبة تمثل النصف تقريبا، وهذا الأمر يعطي تصورا أن هذه النسبة هي فقط التي لديها علم بالمهام والمسؤوليات المترتبة على المسميات الإدارية التي تحملها، وأن النسبة الباقية سواء غير الموافقين أو الذين لا يعلمون ليس لديهم أدنى فكرة عما يترتب على مسمياتهم، ومن ثم فمثل هذا الأمر يعطي مؤشرا عن أن هناك فعلا تداخل في المهام التي يقوم بها الأفراد، ومن ثم نجد أن نسبة الرضا من قبل الأفراد عن المسميات المعطاة لهم منخفضة، وذلك من خلال الفقرة رقم (٨)، والتي تُظهر أن ما نسبته فقط (٥٣,٦%) توافق على أن سلطاتها ومسؤولياتها في العمل مع مسماها الوظيفي أو الدرجة الموضوعه عليها، في حين أن هناك ما نسبته (٣٨,٢%) غير راضية سواء كانت تجد

أنها ظلمت لأنها لم تحصل على مسمى مناسب يتناسب مع ما تتحمله من مسؤوليات، أو أنها غير راضية لأن السلطة والصلاحيات الممنوحة لها أقل مما يفترض أن تحصل عليه وفق المسمى الذي تحمله، هذا وتعكس نسبة الأفراد الذين لا يعلمون وإن كانت بسيطة عدم قدرة أصحابها على تقييم الأوضاع الفنية والتنظيمية داخل المؤسسة أو الوزارة.

جدول رقم (٢٩)

التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة

في المجال الرابع

الترتيب	الوزن النسبي %	المتوسط الحسابي	مجموع الإجابات	مجموع الدرجات	١+٢	٣	٤+٥	رقم الفقرة
٦	٨٥,٠٤	٤,٢٥٢	١٢٣	٥٢٣	٣	٧	١١٣	عدد
					٢,٤	٥,٧	٩١,٩	%
٧	٨٣,٢٦	٤,١٦٣	١٢٣	٥١٢	٤	٨	١١١	عدد
					٣,٣	٦,٥	٩٠,٣	%
٩	٦٩,٠٢	٣,٤٥١	١٢٢	٤٢١	٣٦	١٠	٧٦	عدد
					٢٩,٣	٨,١	٦١,٨	%
٨	٨١,٧٨	٤,٠٨٩	١٢٣	٥٠٣	١١	٥	١٠٧	عدد
					٨,٩	٤,١	٨٧	%
٢	٨٦,٣٤	٤,٣١٧	١٢٣	٥٣١	٦	٣	١١٤	عدد
					٤,٩	٢,٤	٩٢,٧	%
٥	٨٥,٣٦	٤,٢٦٨	١٢٣	٥٢٥	٤	٣	١١٦	عدد
					٣,٢	٢,٤	٩٤,٣	%
١	٨٧,٦٤	٤,٣٨٢	١٢٣	٥٣٩	١	٣	١١٩	عدد
					٠,٨	٢,٤	٩٦,٨	%
٤	٨٥,٤٢	٤,٢٧١	١٢٢	٥٢١	٣	٣	١١٦	عدد
					٢,٤	٢,٤	٩٤,٣	%
٣	٨٦,١٦	٤,٣٠٨	١٢٠	٥١٧	٢	٣	١١٥	عدد
					١,٦	٢,٤	٩٣,٥	%

٨	٨١,٧٨	٤,٠٨٩	١٢٣	٥٠٣	١٠	٣	١١٠	عدد	١٠
					٨,١	٢,٤	٨٩,٥	%	

عنوان المجال: ما مدى تأثير النواحي الفنية التالية على عملكم؟

- فقرة رقم (١) إطلاعك على معطيات الأمور وإشراكك في وضع السياسات ولو بشكل جزئي.
- فقرة رقم (٢) حسن توجيه المدير (المشرف) لك.
- فقرة رقم (٣) تفهم الإدارات الأخرى لمساعي الإصلاح التي تقوم بها دائرتكم وأنها لا تهدف إلى تصيد الأخطاء.
- فقرة رقم (٤) وجود وعي كاف لدى الإدارة العليا بأهمية عملكم الرقابي.
- فقرة رقم (٥) اهتمام الإدارة العليا بتوصياتكم.
- فقرة رقم (٦) توفر عدد كاف وملائم من المراجعين الداخليين في دائرتكم.
- فقرة رقم (٧) توفر المؤهل العلمي المناسب والكفاءة والخبرة للأفراد العاملين بدائرتكم.
- فقرة رقم (٨) تمتعك بمزايا حسية ومعنوية.
- فقرة رقم (٩) حصولك على دورات تدريبية.
- فقرة رقم (١٠) وجود دليل إجراءات موثق.

يُلاحظ من الجدول رقم (٢٩) أن المستبانين يعطون وزناً نسبياً عالياً للفقرة رقم (٧)، حيث يرى (٩٦,٨%) من أفراد العينة أن أكثر عنصر يؤثر على عملهم الرقابي هو توفر المؤهل العلمي المناسب والكفاءة والخبرة لدى الأفراد القائمين على العمل الرقابي، يليها في المركز الثاني ضرورة توفر الاهتمام من قبل الإدارة العليا بعملهم الرقابي والتوصيات الصادرة عنهم، هذا وتُظهر تلك النتيجة أهمية تلك المسألتين، وذلك لأن الكادر البشري هو الفيصل في العمل الرقابي، ومن ثم فإنه لا بد أن يمتاز بالتأهيل والكفاءة والخبرة كي تتحقق الفاعلية المرجوة من العمل الرقابي، وإلا فلن يكون لعملهم أثر ملموس في كشف الانحرافات الجوهرية وكشف مواطن الخلل والضعف في أنظمة العمل، كما أن اهتمام الإدارة العليا له وزنه في العمل الرقابي لهذه الدوائر، باعتبارها الجهة التي يتم رفع التقارير إليها، ومن ثم فإن الإجراءات التي تتخذها لحل المسائل التي يعرضها التقرير، تجعل من عمل الدائرة ذو فائدة ومن ثم يؤدي ذلك إلى تحفيز العاملين بها لبذل جهد أكبر في العمل.

ويُلاحظ أيضاً أن الجوانب الفنية المذكورة لها تأثير كبير على عمل الرقابة الداخلية، إذ يُبين الجدول رقم (٢٩) أن جميعها حصلت على متوسط أعلى من (٤)، بوزن نسبي أعلى من (٨٠%)، مما يدل على أن المراجعين الداخليين يرون أنها وثيقة الصلة بعملهم، وأن تأثيرها

على عملهم وفعاليتهم، ملموس بدرجة كبيرة، باستثناء الفقرة رقم (٣) والتي تبحث في مدى تأثير تفهم الإدارات الأخرى لمساعي الإصلاح التي تقوم بها الدائرة، وأنها لا تهدف إلى تصيد الأخطاء، إذ أنها حصلت على أقل وزن نسبي في هذا المجال، تمثل في (٦٩,٠٢%)، حيث يرى ما نسبته (٢٩,٣%) أن فهم الإدارات الأخرى لهدف الدائرة المتمثل في الإصلاح لن يؤثر على عملها، وآخرون لم يكونوا واثقين إن كانت هذه الفقرة ستؤثر أم لا، ففضلوا اختيار أنهم لا يعلمون ونسبتهم (٨,١%)، ولعل ذلك يرجع إلى أنهم يرون أن العمل الرقابي من وجهة الإدارات الأخرى يمثل أداة نقد لعملمهم، وأن الإنسان بطبيعته لا يتقبل النقد حين يوجه إليه، ويعتبر أن الهدف منه هو الإنقاص من قيمة الشخص المنتقد، وأنه لا يتمتع بالكفاءة والأهلية اللازمة للقيام بالأعمال، في حين تجاهد كل دائرة لتعطي نفسها صورة جيدة أمام الغير، وأنها من أفضل الدوائر الموجودة، وأن عملها لا تشوبه شائبة، ومهما كانت المصلحة العامة مهمة بالنسبة للعاملين بها، إلا أن المصلحة الشخصية في هذه المسألة تتغلب دائماً، وذلك لأن عمل الجهة الرقابية قد يترتب عليه التوصل إلى مخالفات بسيطة أو كبيرة، وأن تسويتها تحقق المصلحة العامة، ولكن في نفس الوقت قد تعرض مرتكبيها للمساءلة واتخاذ إجراءات عقابية بحقهم، قد تصل إلى اتهامهم بالفساد.

جدول رقم (٣٠)

التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال الخامس

الترتيب	الوزن النسبي %	المتوسط الحسابي	مجموع الإجابات	مجموع الدرجات	١+٢	٣	٤+٥	رقم الفقرة
١٨	٦١,٧٨	٣,٠٨٩	١٢٣	٣٨٠	٥٠	٩	٦٤	عدد
					٤٠,٧	٧,٣	٥٢	%
٥	٧٦,١	٣,٨٠٥	١٢٣	٤٦٨	١٥	١٠	٩٨	عدد
					١٢,٢	٨,١	٧٩,٦	%
١٢	٦٧,٦٤	٣,٣٨٢	١٢٣	٤١٦	٣٦	١١	٧٦	عدد
					٢٩,٢	٨,٩	٦١,٨	%
١٧	٦٢,٣	٣,١١٥	١٢٢	٣٨٠	٤٣	٢٣	٥٦	عدد
					٣٥	١٨,٧	٤٥,٦	%
٢٣	٥٨,٦٨	٢,٩٣٤	١٢٢	٣٥٨	٥٦	١٨	٤٨	عدد

					٤٥,٥	١٤,٦	٣٩	%	
٢	٧٩,١٨	٣,٩٥٩	١٢٣	٤٨٧	١٤	٤	١٠٥	جج	٦
					١١,٤	٣,٣	٨٥,٣	%	
٢١	٦٠,١٦	٣,٠٠٨	١٢٣	٣٧٠	٤٩	٢٤	٥٠	جج	٧
					٣٩,٨	١٩,٥	٤٠,٦	%	
١٦	٦٣,١٤	٣,١٥٧	١٢١	٣٨٢	٤٣	٢٢	٥٦	جج	٨
					٣٥	١٧,٩	٤٥,٥	%	
٢٠	٦٠,٦٦	٣,٠٣٣	١٢٣	٣٧٣	٤٧	١٦	٦٠	جج	٩
					٣٨,٣	١٣	٤٨,٧	%	
٢٧	٥٣	٢,٦٥٠	١٢٣	٣٢٦	٦٣	٢٩	٣١	جج	١٠
					٥١,٢	٢٣,٦	٢٥,٢	%	
٢٦	٥٥,٤٢	٢,٧٧١	١٢٢	٣٣٨	٥٧	٢٤	٤١	جج	١١
					٤٦,٣	١٩,٥	٣٣,٤	%	
١٩	٦١,٧٨	٣,٠٨٩	١٢٣	٣٨٠	٥٨	٤	٦١	جج	١٢
					٤٧,١	٣,٣	٤٩,٦	%	
٧	٧٤,١٤	٣,٧٠٧	١٢٣	٤٥٦	٢٩	٦	٨٨	جج	١٣
					٢٣,٦	٤,٩	٧١,٥	%	
٩	٦٩,١٨	٣,٤٥٩	١٢٢	٤٢٢	٣٤	١٠	٧٨	جج	١٤
					٢٧,٦	٨,١	٦٣,٥	%	
٣	٧٧,٢٤	٣,٨٦٢	١٢٣	٤٧٥	٢٢	١	١٠٠	جج	١٥
					١٧,٩	٠,٨	٨١,٣	%	
١٣	٦٦,٦٦	٣,٣٣٣	١٢٣	٤١٠	٤٤	٥	٧٤	جج	١٦
					٣٥,٨	٤,١	٦٠,١	%	
١١	٦٧,٩٦	٣,٣٩٨	١٢٣	٤١٨	٣٧	١	٨٥	جج	١٧
					٣٠,١	٠,٨	٦٩,١	%	
٢٤	٥٦,٩٢	٢,٨٤٦	١٢٣	٣٥٠	٦١	١٠	٥٢	جج	١٨
					٤٩,٦	٨,١	٤٢,٣	%	
٢٢	٥٩,٣٦	٢,٩٦٨	١٢٣	٣٦٥	٥٢	١٥	٥٦	جج	١٩
					٤٢,٣	١٢,٢	٤٥,٦	%	

١٠	٦٨,٧٤	٣,٤٣٧	١١٩	٤٠٩	٣٤	٧	٧٨	عدد	٢٠
					٢٧,٧	٥,٧	٦٣,٥	%	
١٥	٦٣,٥٨	٣,١٧٩	١٢٣	٣٩١	٤٦	١٣	٦٤	عدد	٢١
					٣٧,٤	١٠,٦	٥٢	%	
٢٥	٥٥,٩٤	٢,٧٩٧	١٢٣	٣٤٤	٦٧	٦	٥٠	عدد	٢٢
					٥٤,٤	٤,٩	٤٠,٦	%	
١٤	٦٤,٤٦	٣,٢٢٣	١٢١	٣٩٠	٤١	١١	٦٩	عدد	٢٣
					٣٣,٤	٨,٩	٥٦,١	%	
٢٨	٥٢,٤٦	٢,٦٢٣	١٢٢	٣٢٠	٧٤	١٣	٣٥	عدد	٢٤
					٦٠,٢	١٠,٦	٢٨,٥	%	
٢٩	٤٧,٥٤	٢,٣٧٧	١٢٢	٢٩٠	٨٧	٥	٣٠	عدد	٢٥
					٧٠,٧	٤,١	٢٤,٤	%	
٨	٧٠,٧٤	٣,٥٣٧	١٢٣	٤٣٥	٣١	١٠	٨٢	عدد	٢٦
					٢٥,٢	٨,١	٦٦,٧	%	
٦	٧٥,١٢	٣,٧٥٦	١٢٣	٤٦٢	٢٤	٤	٩٥	عدد	٢٧
					١٩,٥	٣,٣	٧٧,٢	%	
١	٧٩,٥٢	٣,٩٧٦	١٢٣	٤٨٩	١٥	٤	١٠٤	عدد	٢٨
					١٢,٢	٣,٣	٨٤,٥	%	
٤	٧٦,٩٢	٣,٨٤٦	١٢٣	٤٧٣	١٨	٩	٩٦	عدد	٢٩
					١٤,٦	٧,٣	٧٨,١	%	

عنوان المجال: ما مدى وجود النواحي الفنية التالية في عملكم؟

فقرة رقم (١) اعتادت إدارتكم أن تحيطكم علما بمعطيات وأسباب قراراتها وأي معلومات أخرى لها تأثير على سير العمل وخطته المستقبلية.

فقرة رقم (٢) يمتلك مديرِك المباشر في إدارتكم للقدرة على التواصل معكم (القدرة على القيادة والتوجيه وتنسيق الجهود بينكم).

فقرة رقم (٣) توفر لك الإدارات الأخرى البيانات التي تحتاجها في الوقت المناسب.

فقرة رقم (٤) تستجيب الإدارات الأخرى للتوصيات التي شملها تقريركم عن أعمالهم.

فقرة رقم (٥) تعتبر الإدارات الأخرى أن الهدف من عملكم هو تحقيق الإصلاح في الوحدة الحكومية وليس تصيد الأخطاء.

- فقرة رقم (٦) تتمتع إدارتكم العليا بدرجة كافية من الوعي بأهمية عملكم الرقابي وقدرته على تحقيق الإصلاح الداخلي في الوحدة الحكومية.
- فقرة رقم (٧) تلزم الإدارة العليا الإدارات الأخرى بالتوصيات الصادرة عنكم.
- فقرة رقم (٨) اهتمت جميع الإدارات العليا السابقة لديكم بإدارة الرقابة الداخلية وبتقاريرها.
- فقرة رقم (٩) تغير الإدارة العليا لم يحدث أي تغيرات (تنقلات وترقيات وتعيينات) غير منطقية وغير مهنية في الأفراد العاملين بإدارة الرقابة الداخلية.
- فقرة رقم (١٠) تلعب السلطة التشريعية دورا رقابيا فعالا على الإدارات العليا في السلطة التنفيذية.
- فقرة رقم (١١) يقوم ديوان الرقابة الإدارية والمالية بتقييم أداء إدارة الرقابة الداخلية التي تعمل بها ويرفع توصياته لزيادة فاعلية عملها.
- فقرة رقم (١٢) تستطيع أنت وزملاؤك بعددكم الحالي القيام بمهام الدائرة بكفاءة وفاعلية.
- فقرة رقم (١٣) تم مراعاة توفر المؤهل العلمي المناسب في التعيينات التي تمت في دائرتكم.
- فقرة رقم (١٤) تم مراعاة توفر الخبرة والكفاءة في التعيينات التي تمت في دائرتكم.
- فقرة رقم (١٥) تمتلك العديد من المهارات المتعلقة باستخدام مختلف برامج الحاسوب بما يخدم احتياجاتك في العمل.
- فقرة رقم (١٦) كثير من البيانات التي تتعامل معها مدخلة بشكل آلي على أجهزة الحاسوب.
- فقرة رقم (١٧) تجد سهولة في أداء العمل الذي تكلف به وقليلًا ما تواجه مشكلة في انجازه.
- فقرة رقم (١٨) يتمتع المراجعين الداخليين بدائرتك بالعديد من المزايا الحسية (كالحصول على الدورات، وعلاوة التدقيق).
- فقرة رقم (١٩) يتمتع المراجعين الداخليين بدائرتك بالعديد من المزايا المعنوية (كالمشاركة وإبداء الرأي فيما يتعلق برسم السياسات واتخاذ القرارات).
- فقرة رقم (٢٠) مناخ العمل في دائرتك بشكل عام يشجعك على الاستمرار في العمل بها.
- فقرة رقم (٢١) بيئة العمل في دائرتك تلبي احتياجاتك من التطور واكتساب التدريب والخبرة بالشكل الكافي.
- فقرة رقم (٢٢) قدمت لك الإدارة دورات تأهيلية عند تسلمك للعمل.
- فقرة رقم (٢٣) توجيه المدير أو الزملاء كاف بالنسبة لك لجمع الخبرة والكفاءة في العمل.
- فقرة رقم (٢٤) تقوم دائرتك بتوفير الدورات المتخصصة لكم في مجال الرقابة المالية والإدارية.
- فقرة رقم (٢٥) تقوم دائرتك بتوفير دورات حاسوب كافية لسد احتياجاتكم في العمل عند التدقيق على بيانات محوسبة.
- فقرة رقم (٢٦) يوجد دليل إجراءات للرقابة المالية / الإدارية موثق لديكم.

فقرة رقم (٢٧) تقوم بوضع خطط وبرامج للمراجعة قبل التنفيذ.
فقرة رقم (٢٨) تقوم بفحص مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والتعليمات.
فقرة رقم (٢٩) تقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

في الفقرة رقم (١) نجد أن هناك نسبة كبيرة من الأفراد الذين لم يوافقوا على محتواها، حيث أنهم اعتادوا على وجود تكتيم كبير من قبل إدارتهم حول معطيات وأسباب القرارات التي تتخذها، والتي قد يكون لها تأثير على سير العمل وخطته المستقبلية.

وفي الفقرة رقم (٢) نجد أن نسبة كبيرة من المبحوثين (٧٩,٦%) توافق على أن مدراءهم المباشرين يمتلكون القدرة على القيادة والتوجيه وتنسيق الجهود بينهم، إلا أن هذه النسبة انخفضت إلى (٥٦,١%) عند التعرض إلى مدى الفائدة التي تعود على الفرد من هذا التوجيه بما يتيح له تحصيل الخبرة والكفاءة في العمل كما ورد في الفقرة رقم (٢٣)، وذلك لأن العملية تراكمية وتحتاج إلى وقت كبير تلبي ما يسعى إليه المراجع الداخلي، هذا ونظرا لكون غالبية وحدات الرقابة الداخلية حديثة العهد نسبيا، فإننا بحاجة إلى تسريع عملية إكساب الأفراد للخبرة والكفاءة، من خلال إيجاد سبل أفضل، لتحسين أدائهم على المدى القصير، ليصبحوا قادرين على القيام بالعمل بشكل أكثر كفاءة، وليس فقط من خلال التوجيه وتنسيق الجهود.

الفقرة رقم (٥) تعكس أن ما نسبته (٤٥%) من المبحوثين يرون أن الإدارات الأخرى تعتبر أن الهدف من عملهم هو تصيد الأخطاء، وليس تحقيق الإصلاح في الوحدة الحكومية، وهي أعلى من نسبة الأشخاص الذين يعتقدون بأن الإدارات الأخرى تفهم كون الرقابة الداخلية وضعت من أجل الإصلاح الداخلي للمؤسسة والبالغة (٣٩%)، ولعل الاستنتاج الواضح من هذه النظرة هو احتمال وضع الإدارات الأخرى العرافيل أمام وحدات الرقابة الداخلية، والتي تُظهرها إجابات المبحوثين في الفقرة رقم (٣) حيث أن ما نسبته (٢٩,٢%) يرون أن بعض وحدات الرقابة تجد صعوبة أحيانا في تنفيذ برامجها في الوقت المحدد ضمن جدول أعمالها، مما يؤثر على سير الأعمال لديها.

وقد حققت الفقرة رقم (٦) المتعلقة بمدى تمتع الإدارة العليا بالوحدة الحكومية بدرجة كافية من الوعي بأهمية العمل الرقابي وقدرته على تحقيق الإصلاح المرتبة الثانية، إذ حصلت على نسبة موافقة (٨٥,٣%)، ولكن بتدقيق النظر في نتائج الفقرة رقم (٧) نجد أن ما يقرب من نصف الأفراد الذين وافقوا على أن إدارتهم العليا تتمتع بالوعي، لم يُبدوا الموافقة التي ذكروها،

وإنما تدل إجاباتهم على عدم وعيها بأهمية الرقابة، كما أن نسبة الموافقين والمعارضين للفقرة رقم (٧) شبه متقاربة، وما يؤكد صحة إجاباتهم أن نسبة الأفراد الذين يرون أن الإدارة العليا لم تلزم الإدارات الأخرى كانت بنسبة (٣٩,٨%)، وفي المقابل فقد ورد في الفقرة رقم (٤) أن نسبة الأفراد الذين يرون أن الإدارات الأخرى لا تلتزم بالتوصيات التي تخرج بها وحدة الرقابة الداخلية كانت (٣٥%)، أي أنها لم تبتعد كثيرا عن النتيجة السابقة.

كما تبين من الفقرة رقم (٧) وجود نسبة لا بأس بها (١٩,٥%) لا يتابعون إن كان لعملهم أثره على ساحة العمل، مما يدل على أن هناك فئة لا تبالي بتحقيق نتائج وإصلاح الوضع على أرض الواقع، وإنما كل ما يهمهم هو إصدار التقارير والملاحظات بحق الغير، وتصيد أخطائهم، دون أن يقوموا بمتابعة مسيرة الإصلاح، حيث أن العبرة لدى القائمين بالمراجعة الداخلية هي بكمية الملاحظات، الأمر الذي ولد الشعور لدى الإدارات الأخرى بأن عمل الرقابة الداخلية غير مرغوب فيه، وأنه لتصيد لأخطائهم.

مسألة أخرى جديرة بالذكر تؤثر على عمل وحدات الرقابة الداخلية واستقلاليتها، وهي أنه على الرغم من أهمية تبعية وحدات الرقابة لأعلى سلطة في الهرم الإداري، والتي حظيت من قبل المبحوثين على الصدارة في المجال الثاني بنسبة (٩٥,٩%)، إلا أن الفقرتين (٨,٩) تشيران إلى أن الإدارة العليا قد تقف عائقا أمام عمل وحدات الرقابة، وأمام استقلاليتها، فكما نلاحظ في الفقرة رقم (٨) أن هناك نسبة (٣٥%) من المبحوثين يرون أنهم تعرضوا إلى الإهمال والتهميش من قبل بعض الإدارات العليا التي تعاقبت في توليها للمؤسسات والوزارات التي كلفت بها، ومن خلال الاستفسار من بعض المبحوثين، وجد أن إحدى صور التهميش تتمثل في إهمال الملاحظات التي تتوصل إليها وحدات الرقابة الداخلية، مما يؤدي جهودهم سدى، ومما يعزز ذلك الرأي ما تعكسه الفقرة رقم (٩)، إذ يرى ما نسبته (٣٨,٣%) أن دوائهم تأثرت بالتغييرات التي حدثت للإدارات العليا، كحركة التقلات والتعيينات والترقيات التي لا تمت للمهنية بصلة، وليس لها علاقة بالصالح العام، وإنما ترجع لأسباب بعضها شخصية، وأخرى سياسية، وما يؤكد ذلك تقرير إحدى الهيئات حيث أشارت في تقريرها إلى ضعف القيادات التي تولت إدارة الوزارات والمؤسسات العامة علميا وعمليا، حيث استندت في تعييناتها على أسس الولاء والتنظيم السياسي والعشائري بعيدا عن المؤهلات والخبرات (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، ٢٠٠٢).

ولعل ما سبق لا يعكس عدم الوعي بالرقابة الداخلية وأهميتها، بقدر ما يعكس عدم حرص الإدارة العليا، فوحدة الرقابة الداخلية هي الأساس أداة وُجدت لخدمة إدارة المؤسسة كما أوضحنا سابقاً، تستخدمها الإدارة العليا للتأكد من سلامة الوضع الداخلي للمؤسسة، حتى تكون بمثابة حماية لها في حال تعرضها للمساءلة، ولكن بالنظر إلى الفقرة رقم (١٠) نجد أن ما نسبته (٥١,٢%) والذين يمثلون أكثر من نصف أفراد العينة، يجدون في الدور الذي يلعبه المجلس التشريعي في مساءلة الإدارات العليا ضعفاً كبيراً، وأنه غير فعال، وأن الذين يؤيدون وجود دور رقابي للمجلس التشريعي على الإدارات العليا لا يمثل سوى ربع أفراد العينة.

هذا ويلاحظ أن الفقرة رقم (١١) المتعلقة بدور ديوان الرقابة الإدارية والمالية في تقييم أداء إدارة الرقابة الداخلية لم يحظ بوزن نسبي كبير، حيث أن (٤٦,٣%) من أفراد العينة لا يرون أن لديوان الرقابة الإدارية والمالية دور كبير في تطوير أداء وحدات الرقابة الداخلية، وبالرجوع إلى المستبانين، يظهر أن ديوان الرقابة الإدارية والمالية حين يقوم بممارسة عمله المعتاد في الرقابة على مختلف أنواع الدوائر، تكون مهمته محصورة في إطار التحقق من وجود الموظف على رأس عمله، وأن زيارات الديوان الرئيسية هي للدائرة المالية حيث يقوم بالإطلاع على المستندات المالية وتدقيقها، وإن كانت بعض وحدات الرقابة أشادت بدور الديوان ومحاولته لإيجاد سبل للتعاون مع وحدات الرقابة الداخلية، حيث بلغت النسبة (٣٣,٤%)، هذا وعلى الديوان كجهة رقابة خارجية أن يستعين بعمل وحدة الرقابة الداخلية باعتبارها تمثل المراجع الداخلي للمؤسسة، إذ يفترض بالديوان أنه يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلي، ويعتمد على عمل الرقابة الداخلية في تحديد النقاط التي تحتاج لتكثيف جهود الرقابة الداخلية والخارجية نحوها، إذ يفترض بكلا الجهتين أن يكون ههما الحفاظ على المال العام، والعمل على تحسين مستوى الخدمات التي يقدمها القطاع الحكومي.

الفقرة رقم (١٢) تعكس نسبتيين متقاربتين للأشخاص الموافقين والمعارضين كون أن عدد العاملين في وحدات الرقابة الداخلية كاف وملائم أم لا، وبالرجوع إلى جدول رقم (٣) يُلاحظ أن غالبية الدوائر تعاني وجود نقص في كوادرها، مما يؤدي إلى إعاقة قدرة هذه الدوائر عن القيام بالمهام التي يجب عليها أن تغطيها خلال العام، وأن هناك ضرورة لتوفير الكوادر اللازمة.

في الفقرة رقم (١٣) أفاد غالبية المبحوثين بأنه يتم مراعاة المؤهل العلمي في التعيينات التي تمت لديهم، وهي نسبة (٧١,٥%) من العينة، وبالرجوع إلى الجدولين رقم (٢٥)، (٢٦) من خصائص العينة يتبين أنو يوجد ثلاثة أنواع من الفئات، فئة تمارس الرقابة المالية، وأخرى

الإدارية، وثالثة تمارس كلا النوعين، وكى يمكن إعطاء نتيجة أكثر فائدة، تم دمج الفئة التي تمارس كلا نوعي الرقابة مع الفئات الأخرى بما يتلاءم مع تخصصهم، وأصبح الجدول كما يلي:

جدول رقم (٣١)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد وتخصصه

التخصص نوع الرقابة	محاسبة	إدارة	تخصصات أخرى	المجموع
رقابة مالية	٨٣	-	٣	٨٦
	%٩٦,٥	-	%٣,٥	%١٠٠
رقابة إدارية	-	١٦	٢١	٣٧
	-	%٤٣,٢	%٥٦,٨	%١٠٠
المجموع	٨٣	١٦	٢٤	١٢٣
	%٦٧,٥	%١٣	%١٩,٥	%١٠٠

يعكس الجدول السابق مدى مراعاة المؤهل العلمي في التعيينات التي تتم في وحدات الرقابة الداخلية، ويلاحظ مدى مراعاة المؤهل العلمي فيما يتعلق بالرقابة المالية إذ تصل إلى نسبة (٩٦,٥%)، وذلك لأنه لن يكون من السهل على غير المحاسبين التعامل مع المستندات المالية، في حين لم يتم مراعاته بدرجة كبيرة في الرقابة الإدارية، حيث أن المهام التي يقومون بها حتى الآن هي مهام بسيطة لا تحتاج إلى توفر مؤهل معين، ويمكن لأفرادها إنجازها بالممارسة، كما يتبين أن الذين يحملون مؤهل إداري يمثلون (٤٣,٢%) من إجمالي الأشخاص الذين يمارسون الرقابة الإدارية، أي أقل من النصف، أي أن مجموع النسب التي تؤيد مراعاة المؤهل العلمي هي (٦٧,٥%+١٣%) وهو ما يساوي (٨٠,٥%)، أي أن نتائج خصائص العينة تدعم رأي الأغلبية في الفقرة رقم (١٣)، ومن الجدير بالذكر أن غالبية الأفراد الذين كانت تخصصاتهم غير ملائمة كان لديهم سنوات خبرة في مجال العمل الإداري.

وفيما يتعلق بالفقرة رقم (١٤) يتبين أنه يتم مراعاة الخبرة والكفاءة في التعيينات حيث بلغت نسبة التأييد (٦٣,٥%)، وبالرجوع إلى الجدولين رقم (٢٣، ٢٤) من خصائص العينة، ودمجهم معاً، وتوزيع الأفراد الذين يمارسون الرقابة الإدارية والمالية معاً مع النوعين الآخرين بما يتلاءم مع المجال الذي لديهم فيه خبرة، نجد أن:

جدول رقم (٣٢)

توزيع أفراد العينة حسب متغيري نوع الرقابة التي يمارسها الفرد والمجال الذي كان يعمل فيه قبل تعيينه داخل وحدة الرقابة الداخلية

المجال نوع الرقابة	محاسبة	إدارة	أخرى	المجموع
رقابة مالية	٧٥	-	١١	٨٦
	%٨٧,٢		%١٢,٨	%١٠٠
رقابة إدارية	-	٢٤	١٣	٣٧
		%٦٤,٩	%٣٥,١	%١٠٠
المجموع	٧٥	٢٤	٢٤	١٢٣
	%٦١	%١٩,٥	%١٩,٥	%١٠٠

كما يُلاحظ فإن الخبرة تتوفر لدى الموظفين في الرقابة المالية بنسبة (٦١%)، في حين تتوفر الخبرة لدى الموظفين في الرقابة الإدارية بنسبة (١٩,٥%)، وذلك في المجالات ذات العلاقة بنوع الرقابة التي يمارسها الأفراد، ولكن بالنظر إلى ما ورد سابقاً فإن متوسط سنوات الخبرة السابقة للموظفين في الرقابة المالية بوزارة المالية (٤,٣٨) سنة، ومتوسط سنوات الخبرة السابقة للموظفين بباقي الوحدات الحكومية في الرقابة المالية (٦,٤٥) سنة، وفي الرقابة الإدارية (٨,٦٨) سنة، وكما يُلاحظ فإن سنوات الخبرة السابقة لديهم قليلة نسبياً خاصة في مجال الرقابة المالية.

وتشير الفقرة رقم (١٥) إلى أن (٨١,٣%) يمتلكون العديد من المهارات المتعلقة باستخدام برامج الحاسوب، في حين تبين الفقرة رقم (١٦) أن (٦٠,١%) يؤيدون أن البيانات التي يتعاملون معها هي بيانات محوسبة.

أما بالنسبة للفقرة رقم (١٧) فإن هناك ما نسبته (٦٩,١%) فقط وافقوا على أنهم يجدون سهولة في أداء العمل الذي يكفون به، وقليلاً ما تواجههم مشكلة في انجازه، في حين أن (٣٠,١%) منهم يجدون صعوبة في انجاز العمل، وبالرجوع إلى البيانات الإحصائية التي تم جمعها من الاستبانات، تبين أن غالبية الأشخاص الذين يواجهون صعوبات هم المتخصصون في مجالات تتلاءم مع عملهم، فمثلاً المحاسبون يجدون صعوبة في قيامهم بالرقابة المالية بنسبة (٢٥,٣%) من إجمالي المحاسبين، والإداريون لديهم صعوبة تمثل (٥٨,٨%) من إجمالي

المتخصصين في الإدارة، في حين أن الذين يحملون تخصصات أخرى بعيدة عن مجال العمل الذي يقومون به فإن (٧٧,٣%) منهم يجدون سهولة في العمل، وبإدراك ذلك على أن المهام التي يقومون بها هي مهام بسيطة، لا تستدعي وجود المؤهل العلمي المناسب للقيام بها، ويمكن عملها من خلال تلقين الفرد وتعريفه بكيفية أدائها.

وفيما يلي يعرض الجدول رقم (٣٣) تفصيل لإجابات المبحوثين حول الفقرة رقم (١٧) حسب التخصص:

جدول رقم (٣٣)

التكرارات والنسب المئوية للفقرة رقم (١٧) حسب التخصص.

تجد سهولة في أداء العمل الذي تكلف به وقليلًا ما تواجهك مشكلة في انجازه				التخصص
المجموع	غير موافق (١+٢)	لا أدرى (٣)	موافق (٤+٥)	
٨٣	٢١	١	٦١	محاسبة
%١٠٠	%٢٥,٣	%١,٢	%٧٣,٥	
١٧	١٠	-	٧	إدارة
%١٠٠	%٥٨,٨	-	%٤١,٢	
٢٢	٥	-	١٧	أخرى
%١٠٠	%٢٢,٧	-	%٧٧,٣	
١٢٢	المجموع			

إن الفئة التي تعتبر نفسها قادرة على القيام بالعمل الرقابي دون أن يكون لديها الخلفية العلمية المناسبة سوف تمثل عائقًا أمام عمل وحدات الرقابة الداخلية، حتى وإن كانت تمارس الرقابة الإدارية فقط دون المالية، وذلك لأنها سوف تكتفي بممارسة العمل بالطريقة التي يتم تلقينها بها، ولن تكون قادرة على تطوير العمل الرقابي في الوحدة التي تعمل بها، وبذلك فإن وجود المؤهل العلمي المناسب لدى الأفراد العاملين بوحدات الرقابة الداخلية سوف يساهم في تحسين أداء هذه الوحدات وتطويرها بشكل ملموس، وبما يتفق مع وضع الأسس والقواعد الأساسية اللازمة لعملهم الرقابي.

وفي الفقرات رقم (١٨، ١٩) والمتعلقة بتمتع المراجعين بالمزايا الحسية والمعنوية، يُلاحظ أن التباين في الإجابات بين موافق وغير موافق قليل، بما لا يدع مجالًا لتقييم ما إذا كانت المزايا الموجودة كافية أم لا.

وفي الفقرات رقم (٢٠، ٢١) والمتعلقة بمناخ العمل وتلبيته لاحتياجات الأفراد من التطور واكتساب الخبرة، يُلاحظ أن الغالبية تؤيد بقاءها في العمل، وتشعر بأنه يحقق احتياجاتها من التطور والخبرة، إلا أن هناك من يعارض ذلك ويرى أن مناخ العمل لا يشجع على العمل وعلى التطور، ولعل هذه الفئة من أكثر الأفراد استشعاراً للمعوقات التي تحيط بعمل وحدات الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

هذا وتحليل إجابات الباحثين للفقرة رقم (٢٢) يتبين أن ما يزيد عن نصف المراجعين الداخليين لم يحصلوا على دورات تأهيلية عند تسلمهم العمل، كما توضح الفقرة رقم (٢٤) أن الغالبية لم يحصلوا أثناء عملهم على دورات متخصصة في مجال الرقابة والتدقيق، إذ بلغت نسبتهم (٦٠,٢%)، كما تبين الفقرة رقم (٢٥) أنه لا يتم توفير دورات حاسوب تكفي لسد احتياجات المراجعين الداخليين في عملهم، وقد أجمع على ذلك ما نسبته (٧٠,٧%)، ولذلك فإن من المهم القول أن عدم توفير الدورات التأهيلية والتطويرية للمراجعين الداخليين يعتبر عائقاً أمام تنفيذ عملهم، حيث أن طبيعة عملهم تحتاج إلى الخبرة والكفاءة، وهي أمور لا تتوفر بشكل كبير لدى العاملين بالأجهزة الرقابية المختلفة في السلطة.

أما بالنسبة للفقرة رقم (٢٦) فتشير النتائج إلى أن ما نسبته (٦٦,٧%) من المستبائين يوافقون على أنه يوجد لديهم دليل إجراءات موثق، إلا أنه من خلال الزيارات الميدانية لوحظ عدم توفر دليل إجراءات موثق لدى غالبية الوحدات الرقابية الداخلية.

وعلى الرغم من كون الفقرة رقم (٢٧) تبين أن (٧٧,٢%) من وحدات الرقابة الداخلية تضع خطط وبرامج للمراجعة قبل التنفيذ، إلا أنه من خلال الزيارات الميدانية تبين عدم التزام معظم الوحدات الرقابية بتنفيذ الخطط التي تضعها، وذلك بسبب الأوضاع السياسية الداخلية الصعبة التي تمر بها الأراضي الفلسطينية، إضافة إلى الأزمة المالية التي تمر بها السلطة. وكما يُلاحظ فإن الفقرة رقم (٢٨) حصلت على أعلى وزن نسبي، بما يشير إلى التزام غالبية المراجعين الداخليين بفحص مدى التزام العاملين بالوحدة الحكومية بالقوانين والتعليمات، سواء على الصعيد المالي أو الإداري.

وتبين الفقرة رقم (٢٩) أن ما نسبته (٧٨,١%) من المراجعين يقومون بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه تبين من خلال الزيارات الميدانية عدم قيام الغالبية بذلك.

جدول رقم (٣٤)

التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال السادس

الترتيب	الوزن النسبي %	المتوسط الحسابي	مجموع الإجابات	مجموع الدرجات	رقم الفقرة				
					١+٢	٣	٤+٥		
١	٨٠,١٦	٤,٠٠٨	١٢٢	٤٨٩	٩	٧	١٠,٦	عدد	١
					٧,٣	٥,٧	٨٦,١	%	
٢	٧٦,٥٨	٣,٨٢٩	١٢٣	٤٧١	١٩	٤	١٠,٠	عدد	٢
					١٥,٤	٣,٣	٨١,٣	%	
١	٨٠,١٦	٤,٠٠٨	١٢٢	٤٨٩	٩	٧	١٠,٦	عدد	٣
					٧,٣	٥,٧	٨٦,١	%	

عنوان المجال: ما مدى تأثير وجود النواحي القانونية التالية على عملكم؟

فقرة رقم (١) وجود القوانين المنظمة لعمل وحدات الرقابة الداخلية.

فقرة رقم (٢) وجود معايير مهنية ملزمة لتنظيم عملكم الرقابي.

فقرة رقم (٣) وجود تعليمات داخلية تنظم عمل وحدات الرقابة الداخلية.

يُلاحظ من الجدول رقم (٣٤) أن الوزن النسبي لتأثير النواحي القانونية على العمل الرقابي مرتفع بدرجة كبيرة، فقد أعطى المبحوثين لأهمية وجود القوانين والتعليمات التي تنظم عملهم درجة موافقة وتأييد كبيرة بلغت نسبة (٨٦,١%)، وكذلك لقي موضوع المعايير المهنية تأييداً من قبل المبحوثين ولكن بدرجة أضعف من القوانين والتعليمات، ولعل ذلك يرجع إلى أن المعايير لا تصل إلى درجة الإلزام التي تصل إليها القوانين والتعليمات.

جدول رقم (٣٥)

التكرارات والنسب المئوية ومجموع الاستجابات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي لكل فقرة في المجال السابع

الترتيب	الوزن النسبي %	المتوسط الحسابي	مجموع الإجابات	مجموع الدرجات	١+٢	٣	٤+٥	رقم الفقرة
١	٧٧,٨٨	٣,٨٩٤	١٢٣	٤٧٩	١٣	٣	١٠,٧	عدد
					١٠,٥	٢,٤	٨٦,٩	%
٣	٦٨,١٤	٣,٤٠٧	١٢٣	٤١٩	٣٤	١٠	٧٩	عدد
					٢٧,٦	٨,١	٦٤,٢	%
٢	٦٩,١٨	٣,٤٥٩	١٢٢	٤٢٢	٣٢	٩	٨١	عدد
					٢٦	٧,٣	٦٥,٨	%
٦	٦٢,٦٢	٣,١٣١	١٢٢	٣٨٢	٤٣	٢٥	٥٤	عدد
					٣٥	٢٠,٣	٤٣,٩	%
٥	٦٤,٤	٣,٢٢٠	١٢٣	٣٩٦	٤١	٢١	٦١	عدد
					٣٣,٣	١٧,١	٤٩,٦	%
٧	٥٩,٣٤	٢,٩٦٧	١٢٢	٣٦٢	٥٥	١٩	٤٨	عدد
					٤٤,٨	١٥,٤	٣٩	%
٤	٦٧,٨	٣,٣٩٠	١٢٣	٤١٧	٣٦	٩	٧٨	عدد
					٢٩,٣	٧,٣	٦٣,٤	%

عنوان المجال: ما مدى وجود النواحي القانونية التالية لديكم؟

- فقرة رقم (١) توجد قوانين تنظم النواحي المالية والإدارية في الوحدات الحكومية.
- فقرة رقم (٢) توجد قوانين وتشريعات تنظم عملكم الرقابي المالي أو الإداري الذي تقومون به.
- فقرة رقم (٣) توجد تعليمات داخلية مكتوبة تنظم عملكم الرقابي الذي تقومون به.
- فقرة رقم (٤) توجد قوانين وتشريعات تنظم تعاملكم مع الجهات الرقابية الخارجية.
- فقرة رقم (٥) توجد تعليمات داخلية تنظم تعاملكم مع الجهات الرقابية الخارجية.
- فقرة رقم (٦) القوانين المنظمة لعمل وحدات الرقابة الداخلية كافية وملائمة.
- فقرة رقم (٧) توجد معايير مهنية ملزمة تنظم عملكم الرقابي.

يُلاحظ أن الفقرة رقم (١) حصلت على أعلى ترتيب في هذا المجال، إذ يوافق ما نسبته (٨٦,٩%) على أن هناك قوانين تنظم العمل المالي والإداري في الوحدات الحكومية، حيث يوجد قوانين وأنظمة أقرها المجلس التشريعي، ويتم العمل بها في الوحدات الحكومية، مثال ذلك النظام المالي، قانون الخدمة المدنية، قانون اللوازم، قانون الموازنة العامة، وغيرها من القوانين التي تمثل حجر الأساس في عمل القطاع الحكومي.

فيما يتعلق بالقوانين التي تنظم المهنة في الفقرة رقم (٢) يُلاحظ أن ما نسبته (٦٤,٢%) يوافقون على وجود هذه القوانين، وبالمثل بالنسبة للفقرة رقم (٤)، إلا أن ارتفاع نسبة المستبانيين لا تعكس الواقع، حيث يبدو أنه وقع خلط لديهم في مفهوم وجود قوانين تنظم المهنة والقوانين العامة التي تنظم عمل الوحدة الحكومية، خاصة أنه من خلال المسح الذي قامت به الباحثة لحصر القوانين التي تنظم المهنة تم التوصل إلى نتيجة مفادها غياب مثل تلك القوانين، كما أن إجاباتهم قد تعكس عدم وعيهم بأهمية وجود قوانين وتشريعات خاصة بتنظيم عملهم الرقابي وتحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم، فلا يوجد ما هو أعلى من القانون، وعند توفر القوانين لن يستطيع أحد تهميش عملهم أو تقليص مهامهم، كما أن القوانين توفر للرقابة الداخلية الإطار الذي ستعمل من خلاله.

ونتيجة للخلط الذي حدث للمستبانيين فقد أجاب غالبيتهم بعدم كفاية القوانين الموجودة في الفقرة رقم (٦) إذ بلغت نسبتهم (٤٤,٨%).

ويُلاحظ من الفقرة رقم (٧) أن هناك نسبة تأييد لوجود معايير مهنية ملزمة تنظم العمل الرقابي بلغت (٦٣,٤%)، ولكن على الرغم من وجود معايير التدقيق الحكومي والرقابة الداخلية والمعروفة باسم الكتاب الأصفر، والتي تم اعتمادها من قبل جمعية المحاسبين كمعايير مهنية للعمل بها في الأراضي الفلسطينية، إلا أنها لم تصل إلى درجة الإلزام بعد، ولا يتم الرجوع إليها من قبل غالبية المراجعين الداخليين.

بالنسبة للفترتين رقم (٣، ٥) والمتعلقتان بوجود تعليمات داخلية تنظم العمل، فقد أشارت الغالبية بالموافقة على وجود تعليمات داخلية منظمّة لديهم.

المبحث الثالث اختبار فرضيات البحث

لاختبار مدى صحة الفرضيات، تم استخدام الاختبارات اللامعلمية، ولم يتم استخدام الاختبارات المعلمية لأن هذا النوع من الاختبارات يشترط فيه أن تكون البيانات رقمية وتتبع التوزيع الطبيعي، وفي حال اختلال أحد هذين الشرطين تستخدم الاختبارات اللامعلمية، كما وتستخدم الاختبارات اللامعلمية في الحالات التالية:

- في حالة البيانات الوصفية (الاسمية).

- في حالة البيانات الترتيبية.

وبما أن البيانات التي تشتمل عليها مجالات الاستبانة هي بيانات ترتيبية إذ أنها مرتبة وفق مقياس ليكرت الخماسي، فإنه يتم اختبار مثل هذه البيانات باستخدام معامل الارتباط سبيرمان للرتب، ومن ثم فإنه لا داعي لاختبار هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، فهذا النوع من الاختبارات لا يشترط أن تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

اختبار الفرضية الأولى:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى وجود المعوقات التنظيمية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية.

تم حساب معامل ارتباط سبيرمان بين متوسطات المجالين الثاني المتعلق بمدى تأثير توفر النواحي التنظيمية والثالث المتعلق بمدى وجود النواحي التنظيمية، فتبين أن معامل الارتباط يساوي (٠,١٤٩)، ومستوى المعنوية (٠,٠٥)، وبالتالي يُرفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود علاقة، ويُقبل الفرض البديل، أي أن وجود النواحي التنظيمية يؤثر على عمل وحدات المراجعة الداخلية، فكلما وجدت هذه النواحي كلما تحسن أداء وحدات المراجعة الداخلية، ويمثل نقص أو عدم وجودها معوقاً أمام عمل تلك الوحدات، ومن ثم كلما زاد وجود المعوقات التنظيمية كلما انخفض أداء وحدات المراجعة الداخلية.

اختبار الفرضية الثانية:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى وجود المعوقات الفنية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية.

تم حساب معامل ارتباط سبيرمان بين متوسطات المجالين الرابع المتعلق بمدى تأثير توفر النواحي الفنية والخامس المتعلق بمدى وجود النواحي الفنية، فتبين أن معامل الارتباط يساوي (٠,٤٣٢)، ومستوى المعنوية (٠,٠٠٠)، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي القائل بعدم وجود علاقة، ويُقبل الفرض البديل، أي أن وجود هذه النواحي الفنية يؤثر على عمل وحدات المراجعة الداخلية، فكلما وجدت هذه النواحي كلما تحسن أداء وحدات المراجعة الداخلية، ويمثل نقص أو عدم وجودها معوقاً أمام عمل تلك الوحدات، ومن ثم كلما زاد وجود المعوقات الفنية كلما انخفض أداء وحدات المراجعة الداخلية.

اختبار الفرضية الثالثة:

لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى وجود المعوقات القانونية ومدى تأثيرها على عمل وحدات المراجعة الداخلية.

تم حساب معامل ارتباط سبيرمان بين متوسطات المجالين السادس المتعلق بمدى تأثير توفر النواحي القانونية والسابع المتعلق بمدى وجود النواحي القانونية، فتبين أن معامل الارتباط يساوي (٠,٢٩٠)، ومستوى المعنوية (٠,٠٠١)، وبالتالي تُرفض الفرضية العدمية القائلة بعدم وجود علاقة، وتُقبل الفرضية البديلة، أي وجود هذه النواحي القانونية يؤثر على عمل وحدات المراجعة الداخلية، فكلما وجدت هذه النواحي كلما تحسن أداء وحدات المراجعة الداخلية، ويمثل نقص أو عدم وجودها معوقاً أمام عمل تلك الوحدات، ومن ثم كلما زاد وجود المعوقات القانونية كلما انخفض أداء وحدات المراجعة الداخلية.

اختبار الفرضية الرابعة:

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في آراء المبحوثين حول مدى وجود المعوقات التنظيمية والفنية والقانونية تعزي إلى كل من المتغيرات التالية:

جهة العمل، نوع الرقابة الممارسة، الجنس، المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، المؤهل العلمي، الشهادات المتخصصة، العمر، سنوات الخبرة في الرقابة الداخلية.

يعرض الجدول التالي ملخص النتائج التي تم الحصول عليها من خلال التحليل الإحصائي:

جدول رقم (٣٦)

يوضح الاختلاف في آراء المبحوثين حول مدى وجود المعوقات التنظيمية والفنية والقانونية ومدى تأثيرها يعزي إلى البيانات الشخصية للمستبائين

مستوى المعنوية لمتوسط المجال						نوع الاختبار	البيانات الشخصية
الثاني	الثالث	الرابع	الخامس	السادس	السابع		
٠,٨٧٦	٠,٠٢٥	٠,٠٢٥	٠,٠٠٨	٠,٣١٧	٠,١٣٩	اختبار مان وتتي	جهة العمل
٠,٣١١	٠,٠١٨	٠,٣١٢	٠,٤١١	٠,١٦٦	٠,٢٣٠		الجنس
٠,٥٨٣	٠,٢٦٧	٠,٩٢٢	٠,٥٦٢	٠,٧٢٢	٠,٤٣١		شهادات متخصصة
٠,٥٢١	٠,٦٣٨	٠,٩٠٠	٠,١٠٠	٠,٤٠٢	٠,٦٢١	اختبار كروسكال والاس	نوع الرقابة
٠,٦٨٦	٠,٠٠٢	٠,٠٣٠	٠,٠٩٧	٠,٢٥٧	٠,٠٧٦		المسمى الوظيفي
٠,٦١٠	٠,٠٨٦	٠,٤٦٥	٠,٢٢٥	٠,٢٥١	٠,٧٠٦		التخصص العلمي
٠,٧٩٨	٠,٤٩٨	٠,٦٧٧	٠,٨١٩	٠,٨١٦	٠,٦٢٦		المؤهل العلمي
٠,٤٦٤	٠,٠٠٢	٠,٠١٩	٠,٤٢٤	٠,٤٩٥	٠,٢٤١		الفئات العمرية
٠,٤١٠	٠,١٣٣	٠,٠٦٨	٠,٣٠٤	٠,٣٠٣	٠,٢١٠		فئات سنوات الخبرة
							في الرقابة الداخلية

إن البيانات الموجودة لدينا هي البيانات الترتيبية والوصفية (الاسمية)، ومثل هذه البيانات تستخدم معها الاختبارات اللامعلمية، ومن ثم فإن أنسب اختبارات لا معلمية تستخدم لعمل الاختبار هي: اختبار مان وتتي عند مقارنة متوسطات مجتمعين مستقلين، واختبار كروسكال والاس عند مقارنة متوسطات عدة مجتمعات مستقلة.

ويمكن أن نلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

- باستخدام اختبار مان وتتي، أثبت التحليل عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المستبائين تعزي إلى:
- الشهادات المتخصصة (حيث تم إعادة تصنيف الإجابات إلى فئتين: يحمل شهادة متخصصة، ولا يحمل شهادة متخصصة).
- باستخدام اختبار كروسكال والاس، أثبت التحليل عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المستبائين تعزي إلى كل من:
- نوع الرقابة التي يمارسها المراجع الداخلي.
- التخصص العلمي للمراجع الداخلي.
- المؤهل العلمي للمراجع الداخلي.

- سنوات الخبرة في دائرة الرقابة الداخلية (حيث تم تصنيف الإجابات في أربع فئات هي: ٣ سنوات فأقل، أكثر من ٣ سنوات حتى ٦ سنوات، أكثر من ٦ سنوات حتى ٩ سنوات، أكثر من ٩ سنوات).
- كما تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات المستبانين بالنسبة لكل من:
 - الجنس: وذلك في المجال الثالث في الفقرات (١، ٣)، وقد يكون السبب في وجود هذه الفروقات ناتج عن قلة عدد الإناث (٢٢) أنثى في مقابل عدد الذكور (١٠١) ذكر، ومن ثم فإن موافقة ورفض الأنثى الواحدة له وزن كبير بالنسبة لعدد الإجمالي، ومن ثم توزيعهم بين موافق وغير موافق يعطي مؤشرات غير ذات دلالة.
 - المسمى الوظيفي: وذلك في المجال الثالث في الفقرات (١، ٥، ٦، ٧، ٨)، والمجال الرابع في الفقرات (٣، ١٠)، هذا وتجدر الإشارة إلى أنه تم وضع المسمى الوظيفي في أربع فئات هي (المدراء، نواب المدراء، رؤساء الأقسام، رؤساء الشعب فأقل).
 - العمر: وذلك في المجال الثالث في الفقرات (١، ٥، ٨)، والمجال الرابع في الفقرات (١، ٣، ٨)، وقد تم وضع العمر في ثلاث فئات هي (أقل من ٣٠ سنة، من ٣٠ حتى ٤٠ سنة، أكثر من ٤٠ سنة).
 - جهة العمل: أثبت التحليل وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في إجابات المستبانين في كل من المجال الثالث والرابع والخامس تعزي إلى جهة العمل، هذا وتجدر الإشارة إلى أنه تم تقسيم جهة العمل إلى جهتين هما (وزارة المالية، وباقي الوحدات الحكومية). وبالرجوع إلى الفقرات الموجودة في هذه المجالات، واستخدام اختبار مان وتني لمعرفة الفقرات التي يوجد بها فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المستبانين في وزارة المالية عن باقي الوحدات الحكومية، وجدت بعض الفقرات التي يقل مستوى المعنوية بها عن (٠,٠٥)، وهو ما يعني وجود اختلاف جوهري في إجابات المستبانين التابعين لوزارة المالية عن باقي الوحدات الحكومية، وفيما يلي يبين الجدول رقم (٣٧) الفقرات التي يوجد بها اختلاف:

جدول رقم (٣٧)

يوضح الفقرات التي يوجد بها اختلاف جوهري في إجابات المستبائين يعزي إلى جهة العمل

المجال	رقم الفقرة	مستوى المعنوية	تفسير النتائج
الثالث	١	٠,٠٠٠	أشارت إجابات المستبائين إلى أن هيكلية غالبية الوحدات الحكومية التي يعملون بها معتمدة، في حين أن الغالبية في وزارة المالية أشاروا بأن هيكليتهم غير معتمدة.
	٤	٠,٠٠١	كانت نسبة تأييد إجابات المستبائين بالوحدات الحكومية مرتفعة جدا (٨٤,٨%) بما يفيد أن هيكلية دائرتهم مقسمة بشكل يناسب مهام الدائرة، في حين كانت نسبة التأييد قريبة من النصف في وزارة المالية (٥٦,٢%).
	٥	٠,٠١٥	أشارت إجابة غالبية المستبائين بالوحدات الحكومية إلى أن هناك وصف وظيفي موثق ومعتمد للمسميات الإدارية لديهم بنسبة تأييد (٦٥,٢%)، في حين انخفضت هذه النسبة في إجابات المستبائين بوزارة المالية إذ بلغت (٣٥,١%).
	٩	٠,٠١٣	كانت نسبة تأييد المستبائين ساحقة حيث أيد جميع المستبائين تبعية إدارتهم لأعلى سلطة في الهرم الإداري (١٠٠%)، في حين انخفضت النسبة في وزارة المالية إذ أيد (٩١,٢%) هذه الفقرة.
الرابع	٣	٠,٠٠١	يعتقد (٥٠%) من العاملين بالدوائر الرقابية بأن لتفهم الإدارات الأخرى لمساعي الإصلاح وأنها لا تهدف إلى تصيد الأخطاء أثره على عملهم، في حين يرى (٤٠,٩%) أن ذلك لا يؤثر على عملهم إيجابا، في حين رجحت الأغلبية بوزارة المالية وجود تأثير (٧٥,٥%).

على الرغم من أن غالبية المستبانيين في كلا الجهتين وافقوا على أن وجود دليل إجراءات موثق يؤثر على عملهم، إلا أن هناك فرق واضح بالنسبة لمن لا يرون هذا الأثر، إذ كانت نسبتهم في الوحدات الحكومية (١٣,٦%)، وفي المالية (١,٨%).	٠,٠٠٦	١٠	
لا يوافق ما يقرب من نصف المستبانيين في الوحدات الحكومية (٥٣%) على أن الإدارات الأخرى تعتبر عملها من أجل الإصلاح وليس تصيدا للأخطاء، في حين أن (٥٠,٩%) في وزارة المالية يوافقون على هذه الفقرة، والباقيين أجابوا بـ (لا أدري، وغير موافق).	٠,٠١٦	٥	الخامس
أيد (٥٩,٧%) من المستبانيين في المالية كون جميع الإدارات العليا السابقة لديهم اهتمت بهم وبتقاريرهم، في حين لم يوافق غالبية من بالوحدات الحكومية على ذلك ونسبتهم (٤٨,٥%).	٠,٠٠٠	٨	
عارض (٥٦,٢%) من المستبانيين في المالية قيام ديوان الرقابة الإدارية والمالية بتقييم أدائهم ورفع توصياته لزيادة فاعليتهم، في حين وافق غالبية من بالوحدات الحكومية على ذلك ونسبتهم (٤٢,٥%).	٠,٠١٣	١١	
أيد (٥٩,٦%) من المستبانيين في المالية على أنه لديهم العدد الكافي للقيام بمهامهم الرقابية بكفاءة وفاعلية، في حين لم يوافق غالبية من بالوحدات الحكومية على ذلك ونسبتهم (٥٧,٦%).	٠,٠٠٧	١٢	
وافقت الأغلبية في كلا الجهتين على أنه تم مراعاة توفر المؤهل العلمي المناسب في	٠,٠٠٠	١٣	

التعيينات التي تمت لديهم، وكانت نسبة التأييد في المالية مرتفعة جدا (٨٩,٥%) مقارنة بها في الوحدات الحكومية (٥٦,١%)، وقد لمست هذه الفقرة فرقا واضحا في نسبة المعارضين، إذ بلغت في المالية (٥,٣%)، وفي الوحدات الحكومية (٣٩,٤%)، وقد أكدت خصائص العينة لكل من المالية والوحدات الحكومية ذلك			
فاقت نسبة تأييد المستبائين في المالية نسبهم في الوحدات الحكومية، وذلك فيما يتعلق بامتلاكهم لمهارات استخدام برامج الحاسوب التي يحتاجونها في العمل، فكانت (٨٩,٥%) للمالية، و(٧٤,٣%) للوحدات الحكومية، وكانت نسبة المعارضين (١٠,٥%) للمالية، و(٢٤,٢%) للوحدات الحكومية.	٠,٠١١	١٥	
أيد (٨٠,٧%) من المستبائين في المالية كون كثير من البيانات التي تتعامل معها مدخلة بشكل آلي على أجهزة الحاسوب، في حين لم يوافق غالبية من بالوحدات الحكومية على ذلك ونسبتهم (٥٣,١%).	٠,٠٠٠	١٦	
وافق (٥٩,٦%) من المستبائين في المالية على أن المراجعين الداخليين يتمتعون بالعديد من المزايا الحسية، في حين لم يوافق غالبية من بالوحدات الحكومية على ذلك ونسبتهم (٦٦,٧%).	٠,٠٠٠	١٨	
حصلت الوحدات الحكومية على نسبة تأييد مرتفعة مقارنة بوزارة المالية، بما يشير إلى أن مناخ العمل لديها يشجع أفرادها على البقاء للعمل فيها، فكانت نسبة التأييد في الوحدات الحكومية (٧١,٢%)، وفي المالية (٥٤,٤%)	٠,٠٣٣	٢٠	

أيد (٦١,٤%) من المستبانيين في المالية كون الإدارة قد قدمت لهم دورات تأهيلية عند تسلمهم للعمل، في حين لم يوافق غالبية من بالوحدات الحكومية على ذلك ونسبتهم (٧١,٢%).	٠,٠٠٠	٢٢
لم يوافق أغلبية المستبانيين في كلا الجهتين على أنه يتم توفير دورات متخصصة لهم في مجال الرقابة الإدارية والمالية، وقد فاقت نسبة المعارضين في الوحدات الحكومية (٧٢,٨%) نسبتهم في المالية (٤٥,٦%).	٠,٠٠٢	٢٤
فاقت نسبة تأييد المستبانيين في المالية نسبهم في الوحدات الحكومية، وذلك فيما يتعلق بوجود دليل إجراءات موثق لديهم، فكانت (٨٤,٢%) للمالية، و(٥١,٦%) للوحدات الحكومية، وكانت نسبة المعارضين (١٠,٥%) للمالية، و(٣٧,٩%) للوحدات الحكومية.	٠,٠٠٠	٢٦
كان هناك تقارب في نسبة تأييد المستبانيين في المالية والوحدات الحكومية، وذلك فيما يتعلق بقيامهم بفحص مدى التزام الوحدة بالقوانين، فكانت (٨٧,٧%) للمالية، و(٨١,٩%) للوحدات الحكومية، في حين تفاوتت نسبة المعارضين فكانت (٨,٨%) للمالية، و(١٥,١%) للوحدات الحكومية.	٠,٠٥٠	٢٨

الفصل السادس

النتائج والتوصيات

الفصل السادس النتائج والتوصيات

يتناول هذا الفصل مبحثين:

- المبحث الأول: نتائج الدراسة.
- المبحث الثاني: التوصيات.

المبحث الأول نتائج البحث

- من خلال تحليل ومناقشة النتائج النظرية والعملية لهذا البحث، يمكن التوصل إلى النتائج التالية:
١. وجود تأثير سلبي ينعكس على فاعلية أداء قطاعات السلطة ناتج عن حركة التغيير المستمرة في هذه القطاعات.
 ٢. عدم اعتماد هيكلية بعض الوزارات والمؤسسات حتى الآن قد أعاق إنشاء وحدات الرقابة الداخلية بها، إذ أن الهيكلية التي أعدت حديثا تشتمل على وحدات رقابة داخلية تضم دوائر منفصلة لكل نوع من الرقابة على حدة.
 ٣. على الرغم من أن تبعية وحدة الرقابة الداخلية المباشرة للإدارة العليا تمدها بالقوة والاستقلالية عن الوحدات الأخرى، إلا أنها في بعض الأحيان تمثل عائقا أمام عملها، نتيجة للتوجهات الشخصية والسياسية التي تنتهجها الإدارة العليا، والتغييرات المستمرة لها، والتي تؤثر بشكل مباشر على عمل هذه الوحدة.
 ٤. عدم الاتفاق على المفاهيم والآلية بين المراجعين الداخليين الماليين فيما يخص المهام التي يتوجب القيام بها، حيث أن بعضهم يقوم بالرقابة قبل الصرف وهو ما يشبه عمل المراقب المالي بوزارة المالية، والبعض الآخر يقوم بالتدقيق الشامل على كافة المستندات، في حين أن هناك من يقوم بأخذ عينات للفحص.
 ٥. محدودية عمل الرقابة الإدارية إذ أنها تقتصر على التأكد من حضور الموظفين حيث لا يتم فحص الملفات إلا إذا استدعت الضرورة لوجود ظرف معين، دون القيام بفحص البرامج للتأكد من الالتزام بالخطط الموضوعية.
 ٦. كثير من المسميات الإدارية المختلفة الموجودة على أرض الواقع لا تحقق التسلسل الإداري والمنطقي للسلطات والصلاحيات والمهام للأفراد الذين يحملونها، فجميعهم يمارسون نفس المهام تقريبا.
 ٧. يغلب على عمل غالبية وحدات الرقابة الداخلية طابع التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة فقط.
 ٨. عدم تفعيل عمل كافة أنواع الرقابة التي تحتاج إليها الوحدة الحكومية في العديد من الوزارات والمؤسسات، وذلك بسبب حداثة إنشاء وحدة الرقابة الداخلية بها، أو عدم تكليف من يقوم بمهامها من كوادر بشرية.

٩. يعتبر المؤهل العلمي المناسب والكفاءة والخبرة أكثر العناصر أهميةً وتأثيراً على عمل وحدات الرقابة الداخلية، وذلك بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها من التحليل الإحصائي، إذ حصلت على نسبة تأييد إجمالية (٩٦,٨%)، وحققت بذلك أعلى ترتيب في المجال الرابع الذي يبحث في مدى تأثير توفر عدد من النواحي الفنية على عمل المراجعين الداخليين.

١٠. عدم إلزام معظم الإدارات العليا للإدارات الأخرى بالتوصيات الصادرة عن وحدات المراجعة الداخلية، أو حتى اتخاذها إجراءات عقابية بحقها، ومن ثم ضياع جهود المراجعين سدى وإحباط همتهم في العمل.

١١. لا تلعب السلطة التشريعية دوراً ملموساً في مساءلته للإدارات العليا ومحاسبتهم عن الأمانة التي كلفوا بحملها، مما أدى إلى تخاذه هذه الإدارات عن تفعيل عمل وحدات الرقابة الداخلية لدى أجهزتها.

١٢. إن نظرة الإدارات الأخرى للرقابة الداخلية على أنها تصيد للأخطاء يعود بعضها إلى تصرفات المراجعين الداخليين أنفسهم، وإلى النظرة السلبية نحو العمل الرقابي من قبل تلك الإدارات.

١٣. عدم إتباع أسلوب الإدارة بالمشاركة يعيق عملية التواصل بين الإدارة والموظفين داخل الوحدة الرقابية، ويقلل من شعور الفرد بالانتماء للعمل، ومن ثم يقلل من حرصه على العمل، وإنجازه بالشكل المطلوب.

١٤. على الرغم من أن غالبية الأفراد أجمعوا على أن المشرفين عليهم في العمل (مدرائهم المباشرين) لديهم القدرة على القيادة والتوجيه وتنسيق الجهود فيما بينهم، إلا أنهم لا يشكلون وسيلة فاعلة بالدرجة الكافية لكي يتمكن الأفراد من تحصيل الخبرة والكفاءة في العمل بالسرعة المطلوبة، مما لا يساهم في تحسين أدائهم في العمل.

١٥. هناك نسبة كبيرة من الموظفين في الرقابة الداخلية يحملون تخصصات بعيدة عن مجالات عمل الرقابة، وغالبيتهم يعملون في الرقابة الإدارية، كما أن متوسط سنوات الخبرة السابقة للعاملين في الرقابة المالية (٤,٣٨) بوزارة المالية، و(٦,٤٥) بباقي الوحدات الحكومية، ومتوسط سنوات الخبرة السابقة في الرقابة الإدارية (٨,٦٨)، الأمر الذي يشير إلى نقص الإمكانيات والخبرة الرقابية لدى غالبية المراجعين الداخليين في القطاع الحكومي.

١٦. عدم وجود عدد كاف من الكوادر البشرية، لتغطية المهام التي تحتاج إليها وحدة الرقابة الداخلية، إضافة إلى وجود نسبة من المراجعين الداخليين لا يحملون التخصص العلمي المناسب.

١٧. إن وجود فئات غير متخصصة بما يتلاءم مع العمل الرقابي يعوق عملية تطوير مهام وحدات الرقابة الداخلية، وتفعيل عملها بالشكل المناسب.
١٨. إن غياب القوانين والتعليمات المنظمة لعمل وحدات الرقابة الداخلية، ولتعاملاتها مع الجهات الرقابية الأخرى خارج الوحدة الحكومية، أسهم في عدم فاعلية عمل وحدات الرقابة الداخلية، وعدم فرض الرقابة ومحاسبة المقصرين.
١٩. غياب دور المعايير المهنية المنظمة لأداء المراجعة الحكومية أسهم في ضعف الأداء والمتابعة في العمل.

المبحث الثاني

التوصيات

١. العمل على وضع هيكلية ثابتة وواضحة لقطاعات السلطة الوطنية الفلسطينية، يظهر من خلالها تبعية كل جهة، وإصدار قرار بشأن عدم التعديل عليها، إلا في حال وجود سبب قوي يتم ذكره نصيا ضمن القانون الأساسي للسلطة الوطنية، وذلك حتى تتمتع هذه القطاعات بالثبات وتستطيع أداء مهامها بالشكل الملائم.
٢. أن يتم الإسراع في اعتماد الهيكليات للوزارات والمؤسسات الحكومية، بعد دراستها للتأكد من سلامتها، وأنها تشتمل جميعها على وحدات للرقابة الداخلية، والتأكد من سلامة هيكلية هذه الوحدات، وملاءمة تقسيماتها للمهام الموكلة لها.
٣. إنشاء لجان فرعية للمراجعة في الوزارات والمؤسسات الحكومية، ويكلف بمهام هذه اللجان عدد من الأفراد غير المتفرغين وفق الترتيب الحكومي الذي ترتبته وتقره السلطة التشريعية، وتكون مهام هذه اللجان هي نفس المهام التي تم توضيحها في الإطار النظري لهذه الدراسة.
٤. إلغاء أو تعديل قرار مجلس الوزراء رقم ٢٠٠٤/١٢ والمتعلق بإحاق دوائر الرقابة والتدقيق الداخلي في الوزارات كافة بوزارة المالية وأن تتبعها إداريا، حيث لم يتم تطبيقه حتى هذه اللحظة، إذ يبدو أنه لم يلق استحسانا من قبل منفذي القرار بما يتماشى مع تطور أجهزة الرقابة في السلطة، وكذلك المادة رقم (٤٧/ج) من قانون الموازنة رقم (١٩٩٨/٧) حيث أنه لم يتم العمل بها حتى الآن، وتتعلق بتبعية جميع المدققين الداخليين في كافة الوزارات والمؤسسات العامة فنيا لوزارة المالية.
٥. العمل على إعادة دراسة المسميات الموضوعية لكل من الرقابة المالية الداخلية والتدقيق الداخلي بوزارة المالية، وإزالة اللبس والخلط في المضمون بينهما، ومن ثم التعديل على القوانين الموجودة بما يتلاءم مع هذه المفاهيم، إذ أن القوانين الخاصة بعمل المراقبين الماليين تأخذ مسمى التدقيق، مما يسبب لبس وخلط لدى الغير، مما يعيق عمل التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الحكومية، مثال ذلك المادتين رقم (٦٣، ٤٩) من قانون الموازنة، حيث أن النص يتعلق بالمراقبين الماليين، في حين أن المصطلح المستخدم هو المدققين الماليين، بما يؤدي إلى الخلط في المفاهيم والجهة التي ستقوم بالعمل.
٦. العمل على وضع قوانين أو إصدار قرارات تنظم عمل مختلف الجهات الرقابية، بحيث توجد آلية للتعاون والتنسيق فيما بينها، بما يساهم في زيادة فاعلية الدور الذي تلعبه وحدات

- الرقابة الداخلية، ويقلل من الإرباك في العمل الذي تتسبب به الجهات الرقابية المختلفة، إذ أن تعددها يؤدي إلى هدر في الوقت، وازدواجية وتكرار في العمل من قبل تلك الجهات، بما يعيق عمل الجهات الخاضعة للتدقيق.
٧. توحيد العمل الرقابي الإداري والمالي من خلال وضع قوانين تُطالب جميع وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي بالالتزام بها.
٨. العمل على توفير مراقب مالي من وزارة المالية في كافة الوزارات والمؤسسات الحكومية، وذلك حتى يقوم بعملية الرقابة على الصرف، وأن تكون هذه العملية مقتصرة عليه، وذلك بهدف جعل العمل تكاملياً بين المراقب المالي ووحدات الرقابة الداخلية، والبعيد عن التكرار، فكلهما جهات رقابية داخلية في السلطة، مما يجعل هدفها واحد.
٩. العمل على تحديد احتياجات الدائرة من القوى العاملة بشكل دقيق يفي بحاجتها الفعلية للقيام بمهامها، وأن يتم تحديد المؤهلات والخبرات المطلوبة لشاغلي هذه الوظائف بما يتلاءم مع احتياجات الدائرة.
١٠. إعطاء الشهادات العلمية المتخصصة وزناً أكبر على ساحة الوظائف الحكومية، من خلال منح علاوة لحاملها، مما يشجع المراجعين الداخليين على السعي للحصول على هذه الشهادات، وذلك لأن التكلفة التي سيتكبدها في الحصول على هذه الشهادة سيقابلها منفعة علمية ومادية تعود عليهم.
١١. أن يتم وضع مسميات مهنية للعاملين في المجال الرقابي سواء الداخلي أم الخارجي، دون أن يؤثر ذلك على الدرجة الإدارية التي حصل عليها الموظف، وعلى تدرجه في الأقدمية كباقي الموظفين، وأن ترفق هذه المسميات بعلاوات مهنية جيدة تتناسب مع هذه المسميات وفقاً للخبرة والكفاءة.
١٢. أن يتم عمل تنقلات داخلية في الوزارة أو المؤسسة الحكومية، بحيث يتم البحث عن ذوي المؤهلات والخبرات الملائمة لعمل دائرة الرقابة الداخلية بمختلف أقسامها، ونقلهم من الدوائر التي يعملون بها إلى دائرة الرقابة الداخلية، ويتم إخضاعهم لفترة تجريب كافية، يتم تحديدها من قبل الجهات المختصة، وبعدها يتم إعطائهم المسمى المهني بناءً على القدرات والخبرات التي يمتلكونها، وكذلك سيرتهم الذاتية.
١٣. يراعى عند إجراء الترقيات للمناصب الإدارية الإشرافية أن يتم اختيار المدراء المشرفين من الأشخاص الذين لديهم العديد من القدرات الإدارية والقيادية في العمل، والذين لديهم كم كبير من المعلومات التي قد يحتاج إليها المرؤوسين.

١٤. ضرورة توفير الدورات التدريبية المتخصصة للمراجعين الداخليين في كلا المجالين المالي والإداري بما يخدم احتياجاتهم في العمل، مع مراعاة اختيار المدرب المناسب الذي يملك الكفاءة والمعرفة والخبرة في التطبيق العملي للمادة التدريبية المراد إعطاؤها.
١٥. العمل على نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي داخل الوزارات والمؤسسات الحكومية، والتأكيد على ضرورة التعاون مع الجهات الرقابية المختلفة، بهدف تحسين العمل، وتحقيق الإصلاح الداخلي، ولعل فكرة عمل لقاءات مفتوحة وورش عمل يحضرها العاملون بمختلف الإدارات التنفيذية ويحاضر بها أفراد من داخل الوحدات الرقابية يساهم في تغيير النظرة نحو عمل الرقابة الداخلية وكافة أشكال الرقابة بشكل عام.
١٦. نشر الوعي بين المدراء في وحدات الرقابة الداخلية، حول ضرورة توفير قدر من الشفافية في تعاملاتهم مع مرؤوسيتهم، وإطلاع الموظفين على المستجدات وأسباب التغييرات التي لها انعكاس على عملهم، وذلك لزيادة فاعلية عمل المرؤوسين، وقيامهم بإنجاح القرارات بالكفاءة والفاعلية المطلوبة.
١٧. عقد ورش عمل بشكل دوري ومستمر بحيث يتم تناول المواضيع التي على المراجع الداخلي الإلمام بها كالقوانين والتعليمات الداخلية، بالإضافة إلى الإجراءات الواجب إتباعها، وعرض كافة المعلومات حولها وكيفية التعامل معها، وتفعيل محاور المناقشات بها.
١٨. أن يتم توثيق إجراءات العمل في وحدات المراجعة داخل دليل (كتيب) يوضح كافة الأمور الفنية والتفصيلية في العمل الرقابي التي لا تغطيها النصوص القانونية.
١٩. منح المراجعين مساحة من الحرية في العمل لمحاولة تطبيق المواد العلمية التي تعلموها خلال دراستهم على أرض الواقع، وعدم تقييدهم بالعمل وفق الأنظمة التقليدية المتداولة، وذلك في محاولة لتقليص الفجوة بين الواقع العملي والإطار النظري.
٢٠. قيام الجهات المعنية بتطوير المهنة كجمعية المحاسبين والمراجعين بعقد دورات في معايير المراجعة الحكومية الداخلية للمراجعين الداخليين بالوحدات الحكومية.
٢١. على السلطة التشريعية أن تلعب دوراً أكبر في محاسبة ومساءلة الإدارات العليا، إذ أن هذه المساءلة تعد حافزاً لهم على إعطاء أهمية أكبر لوحدات الرقابة الداخلية لتوفير الحماية لأنفسهم عند المساءلة، ومن ثم زيادة فاعلية عمل هذه الوحدات.

اقتراح دراسات مستقبلية:

- تقييم مدى تأهيل وكفاءة المدراء المشرفين على المراجعين بدوائر الرقابة الداخلية ومدى فاعلية دورهم الإشرافي على أداء وحدات الرقابة الداخلية.
- مدى استفادة مدراء الدوائر من تقارير الرقابة الداخلية عند اتخاذ القرارات.
- وضع مقترح لآلية عمل موحدة للرقابة الداخلية الإدارية والمالية بالوزارات والمؤسسات الحكومية.
- تحديد توقيت العملية الرقابية لأجهزة الرقابة المالية المختلفة (قبل-أثناء-بعد الصرف)
- دراسة مقارنة لتركيبية الأجهزة الرقابية المختلفة وآلية التنسيق فيما بينها.
- مدى استخدام المراجعين الحكوميين الداخليين والخارجيين للأهمية النسبية وتقييم المخاطر في عملهم.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب العربية

١. الجزائر، محمد، المراقبة الداخلية أسلوب تحقيق الرقابة الوقائية وتنمية الكفاية، ١٩٨٧.
٢. السوافيري، فتحي، ومحمد، سمير، ومصطفى، محمود، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٢.
٣. الصبان، سمير، وجمعة، اسماعيل، والسوافيري، فتحي، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٩٦.
٤. الصحن، عبد الفتاح، ونور، أحمد، وأبو الحسن، علي، "الرقابة ومراجعة الحسابات"، ١٩٨٩.
٥. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مراجعة الحسابات المتقدمة، الأردن، ٢٠٠٢.
٦. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، المعايير الدولية للتدقيق، معيار مراعاة عمل التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، ٢٠٠١.
٧. حسن، عادل، الإدارة في القطاع الحكومي، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٨٥.
٨. عارف، ديالا، الإصلاح الإداري الفكر والممارسة، دار الرضا للنشر، ٢٠٠٣.
٩. عقيلي، عمر، الإدارة أصول وأسس ومفاهيم، الأردن، ١٩٩٧.
١٠. غالي، جورج، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، دور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، ٢٠٠١.
١١. نور، أحمد، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الإسكندرية، ١٩٨٢.

ثانياً: الكتب المترجمة

١. أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: الديسبي، محمد، مراجعة: حجاج، أحمد، دار المريخ، الرياض، ١٩٩٧.
٢. بريمكاند، أ، المحاسبة الحكومية الفعالة، ترجمة: باحص، حسن، مراجعة: إبراهيم، أحمد، وبابكر، بابكر، مركز البحوث والدراسات الإدارية، معهد الإدارة العامة، الرياض، ١٩٩٩.
٣. توماس، وليم، وهنكي، أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب وترجمة: حجاج، أحمد، وسعيد، كمال، دار المريخ للنشر، الرياض، ١٩٨٩.

٤. كونتز، هارولد، وأودونل، سيريل، مبادئ الإدارة تحليل للوظائف والمهام الإدارية، ترجمة: العريضي، بشير، وعمر، محمود، مراجعة: عبد المتعال، علي، الجزء الأول، مؤسسة فرنكلين للطباعة والنشر، بيروت - نيويورك، الجزء الأول، ١٩٦٦.
٥. كونتز، هارولد، وأودونل، سيريل، مبادئ الإدارة تحليل للوظائف والمهام الإدارية، ترجمة: العريضي، بشير، وعمر، محمود، مراجعة: عبد المتعال، علي، الجزء الأول، مؤسسة فرنكلين للطباعة والنشر، بيروت - نيويورك، الجزء الثاني، ١٩٦٧.
٦. مكتب المحاسب العام بالولايات المتحدة، معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية "الكتاب الأصفر"، ترجمة: لجنة مراجعة ترجمة المعايير التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، ٢٠٠٢.

ثالثاً: الرسائل العلمية والبحوث المحكمة

١. الباشا، عوني، سبل تفعيل دور الرقابة لضبط الأداء المالي الخاص بالمدفوعات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، ٢٠٠٥.
٢. الدبيس، فضل، تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن، رسالة ماجستير (غير ماجستير)، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم الإدارة العامة، ١٩٩٩.
٣. الذنبيات، محمد محمود، المناخ التنظيمي وأثره على أداء العاملين في أجهزة الرقابة المالية والإدارية في الأردن، مجلة دراسات، العلوم الإدارية (منشورة)، مجلد ٢٦، العدد ١، ١٩٩٩.
٤. السيد، علاء الدين، إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية - دراسة تحليلية وتطبيقية على وزارة التربية والتعليم العالي والمديريات التابعة لها في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، قسم إدارة الأعمال، غزة، ٢٠٠٥.
٥. الشقاوي، عبد الرحمن، نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي - في المملكة العربية السعودية، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي حتى عام ١٤٤٠هـ - محور الشراكة بين القطاعين الحكومي والأهلي، وزارة التخطيط، الرياض، (نسخة إلكترونية)، ٢٠٠٢.
٦. أبو ماضي، كامل، مدى فاعلية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، غزة، ٢٠٠٤.

٧. أبو هذاف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية - دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، ٢٠٠٦.
٨. بشناق، باسم، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية، تقرير (منشور)، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، فلسطين، ٢٠٠١.
٩. بنود، محمد خالد، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية، الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)، المجلة الاقتصادية (نسخة إلكترونية)، العدد ١٦٠، ٢٠٠٤.
١٠. حرب، جهاد، أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، تقرير (منشور)، المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية، أمان، ٢٠٠٣.
١١. حماد، أكرم، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة الجزيرة، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، قسم المحاسبة والتمويل، السودان، ٢٠٠٣.
١٢. كلاب، سعيد، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي - دراسة ميدانية على وزارات السلطة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، غزة، ٢٠٠٤.

13.Haimon, Zvi, Internal auditing in local government in Israel: status vs effectiveness? Israel Affairs, Volume 9, Number 4, June 2003, pp. 105-114(10) (نسخة الكترونية)

رابعاً: الدوريات والمجلات

١. البطمة، محمد، الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٨، ١٩٨٣.
٢. الصباغ، زهير، التسرب بين العاملين وانعكاساته الإدارية - حالة واقعية، مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٨، ١٩٨٣.
٣. الفانك، فهد، النقود بين التحرير والقيود، صحيفة الرأي (نسخة الكترونية)، الأردن، الاثنين، ٨-١-٢٠٠٧.
٤. الفضلي، فضل، مراحل العملية التدريبية كمدخل لتقييم فعالية برامج التدريب والتنمية الإدارية، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٣٤، العدد ٤، ١٩٩٥.
٥. القبلان، يوسف، تحديد وتحليل الاحتياجات التدريبية، مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٨، ١٩٨٣.

٦. المفتي، كمال، النماذج البيروقراطية والإصلاح الإداري، مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٨، ١٩٨٣.
٧. المنيف، عبد الله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧، ١٩٩٣.
٨. الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، التقرير السنوي، رام الله، ٢٠٠٥.
٩. الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، التقرير السنوي، رام الله، ٢٠٠٤.
١٠. الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، التقرير السنوي، رام الله، ٢٠٠٢.
١١. راضي، محمد، تأثير درجة استقلالية المراقب المالي على تحديد وظائف المراجعة الداخلية في المنشآت الكبيرة - دراسة نظرية ميدانية، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٩، ١٩٩٣.
١٢. مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، الفساد في فلسطين، دائرة التحليل الاستراتيجي، ٢٠٠١.
١٣. ياغي، محمد، دور توصيف الوظائف في تحديد الاحتياجات التدريبية، مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٨، ١٩٨٣.

خامساً: القوانين والقرارات

١. مجموعة التشريعات الفلسطينية من ١٩٩٤ إلى ١٩٩٨، قانون الموازنة العامة الخاصة بتنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية رقم ١٩٩٨/٧.
٢. القانون الأساسي المعدل للسلطة الوطنية الفلسطينية، ٢٠٠٧.
٣. قانون هيئة الرقابة العامة رقم ١٧/١٩٩٥.
٤. قانون ديوان الرقابة الإدارية والمالية رقم ١٥ / ٢٠٠٤.
٥. قانون الخدمة المدنية رقم ٤ / ١٩٩٨.
٦. النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، ٢٠٠٥.
٧. قرار مجلس الوزراء رقم ١٢/٢٠٠٤.

سادساً: المواقع الإلكترونية والوثائق

١. الفقي، مصطفى، الفساد الإداري والمالي بين السياسات والإجراءات (نسخة الكترونية)، ٢٠٠٣.

<http://www.mafhoum.com/press6/174S25.htm>

٢. أبو دية، أحمد، "عملية الإصلاح في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية - دوافع ومتطلبات الإصلاح وآلياته ومنجزاته"، تقرير، المركز الفلسطيني للبحوث السياسية والمسحية (نسخة الكترونية)، ٢٠٠٤.

<http://www.pcpsr.org/arabic/domestic/books/2004/ahmadbudaye.pdf>

سابعاً: مراجع أجنبية

1. Gleim, Irvin N., Ph.d., CPA, CIA,CMA,CFM, **CIA REVIEW part1 internal audit`s role in governance, risk, and control**, 11 edit., 2004.
2. Institute of Internal Auditors (IIA), **Government Internal Audit Standards**, October 2001. نسخة الكترونية.
3. Institute of Internal Auditors (IIA), **The Role of Auditing in Public Sector Governance**, August 2006. نسخة الكترونية.
4. Kearney, Edward F., Fernandez, Roldan, Green, Jeffrey W., Tierney, Cornelius E., **Federal Government Auditing: Laws, Regulations, Standards, Practices, & Sarbanes-Oxley**, July 2006. نسخة الكترونية.
5. Swayer, Lawrence B., Dittenhofer, Mortimer A., Scheiner, James H., **SAWYER`S internal auditing, the practice of modern internal auditing**, 5 edit., 2003. نسخة الكترونية.
6. Treasury Board of Canada, **History of Internal Auditing in Federal Government**, 2003. نسخة الكترونية.

تم بحمد الله

الملاحق

ملحق رقم (١)
أسماء المحكمين

الرقم	الاسم	المهنة	مكان العمل
١	د. علي شاهين	أستاذ أكاديمي	الجامعة الإسلامية
٢	د. يوسف جزبوع	أستاذ أكاديمي	الجامعة الإسلامية
٣	د. سالم حلس	أستاذ أكاديمي	الجامعة الإسلامية
٤	د. علي النعمي	أستاذ أكاديمي	جامعة الأزهر
٥	د. سمير صافي	أستاذ أكاديمي	الجامعة الإسلامية
٦	أ. عبد الفتاح العفيفي	مدير عام	وزارة المالية
٧	أ. عوني الباشا	مدير عام	وزارة المالية
٨	عزمي عايش	مدير	وزارة المالية
٩	رياض العفيفي	محلل إحصائي	مكتب خاص

ملحق رقم (٢)

الكتب الرسمية المتعلقة بتسهيل مهمة الباحث



هاتفنا داخلي: 1150

عمادة الدراسات العليا

Ref. : /35/

Date: 2006/10/14

كفري بيشمونه الدكتور

تهديكم عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية أعطر تحيتها، وترجو التكرم بمساعدة الطالبة/ عبير محمد فتحي العفيفي برقم جامعي 2003/5171 والمتحققة في برنامج الماجستير بكلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل في الحصول على المعلومات التي تساعد في إعداد دراستها المعنونة بـ:

"معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها - دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية"

والله ولي التوفيق،،،

عميد الدراسات العليا

د. مازن إسماعيل هنية



صورة إلى:-

← مكتب



هاتفنا الداخلي: 1150

عمادة الدراسات العليا

Ref:/35/ع/ع

Date:2007/05/23

حفظه الله،

الأخ السيد/ فايز القدوة

نائب رئيس ديوان الرقابة الإدارية والمالية

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

الموضوع: تسهيل متابعة طالب ماجستير

تهديكم عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية أطهر تحياتها، وترجو النكرم
بمساعدة الطالبة/ عيبر محمد فتحى العفيفي برقم جامعي 2003/5171 والمنتحلة في
برنامج الماجستير بكلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل في الحصول على المعلومات
التي تساعد في إعداد دراستها المعنونة بـ:

"موقوفات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها -
دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية"

والله ولي التوفيق،،،

عميد الدراسات العليا

د. مازن إسماعيل هنية



صورة إي-
المنفذ.

منحق رقم (٣)



الجامعة الإسلامية - غزة
كلية الدراسات العليا
قسم المحاسبة والتمويل

الإخوة/ الأخوات المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

نسعى الباحثة من طرح هذه الاستبانة بين أيديكم إلى البحث في معوقات عمل وحدات الرقابة الداخلية لوزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، لذا أرجو التكرم بتعاونكم معي بالإجابة عن أسئلة الاستبانة مساهمة منكم في دعم البحث العلمي، نسأل إليه عز وجل أن يجعل منها الفائدة الكثيرة التي تعود على الجميع بالخير .

ولكم مني جزيل الشكر والتقدير

الباحثة

عبير العنفي

ملاحظة:

الباحثة سوف تستخدم مصطلح المراجع الداخلي في الاستبانة، ولكنها تتعامل مع هذا المصطلح بأنه يحمل نفس المعنى لأي تحمله أي من المصطلحات التالية: المراقب الداخلي، المفتش الداخلي، المدقق الداخلي.

أولاً: المعلومات الشخصية:
اسم الوزارة أو المؤسسة الحكومية:

ما نوع الرقابة التي تمارسها (يمكنك اختيار أكثر من إجابة)
رقابة مالية رقابة إدارية أخرى حدد

الجنس: ذكر أنثى

العسمى الوظيفي:
مدير نائب مدير رئيس قسم رئيس شعبة درجة خامسة عقدا/ بطاقة

التخصص العلمي:
محاسبية إدارة غير ذلك حدد _____

المؤهل العلمي:
ثانوية عامة دبلوم بكالوريوس دراسات عليا

شهادات متخصصة
ACPA / CPA CIA لا يوجد

- حدد عمرك _____
- حدد سنوات خبرتك في العمل داخل وحدة الرقابة الداخلية: _____
- حدد سنوات الخبرة التي حصلت عليها قبل عملك في وحدة الرقابة الداخلية _____ وحدد مجال العمل الذي كنت تعمل فيه _____

ثانيا: في اعتقادك ما مدى تأثير وجود النواحي التنظيمية التالية على عملكم:

السؤال	يؤثر بشدة	يؤثر	لا أدرى	لا يؤثر	لا يؤثر مطلقا
١. وجود هيكلية معتمدة ومبنية على أسس علمية سليمة.					
٢. تخصيص كل نوع من الرقابة في دائرة أو قسم منفصل عن الأنواع الأخرى.					
٣. تحميلك مهام ومسؤوليات تتناسب مع مستطك الوظيفي وتحقق الفصل في المهام.					
٤. تعبئة إدارة الرقابة لداخلية للإدارة العليا.					

ثالثا: في اعتقادك ما مدى وجود النواحي التنظيمية التالية لديكم:

السؤال	موافق بشدة	موافق	لا أدرى	غير موافق	غير موافق بشدة
١. هيكلية الوحدة الحكومية التي تعمل بها معتمدة.					
٢. هيكلية الوحدة الحكومية التي تعمل بها مبنية على أسس علمية سليمة إذ يوجد بها توزيع جيد وملائم للسلطات والمساحيات وخطوط الاتصال.					
٣. دائرة الرقابة الداخلية التي تعمل بها تمارس كافة أشكال الرقابة التي تحتاج إليها الوحدة الحكومية (رقابة إدارية - رقابة مالية - رقابة فنية)					
٤. هيكلية دائرتكم مقسمة بشكل يتناسب مع نوع المهام التي تقدم بها. (قسم رقابة إدارية وآخر لرقابة المالية وثالث لرقابة الفنية).					
٥. يوجد وصف وظيفي موثق ومعتمد للمسميات الإدارية لمختلفة بدائرتكم					
٦. المهام التي تقوم بها تختلف عن المهام التي يقوم بها زملائك الأعلى والأقل منك في الدرجة أو المسمى الوظيفي (أي يوجد فصل للمهام على أرض الواقع)					

					٧. المسؤولية المطلوبة منك تتناسب مع السلطة الممنوحة لك في العمل.
					٨. تتناسب سلطتك ومسؤولياتك في العمل مع تدرجتك أو مسماك الوظيفي.
					٩. تتبع إدارتك لأعلى سلطة في الهرم الإداري.

رابعاً: في اعتقادك ما مدى تأثير وجود النواحي الفنية التالية على عملكم:

السؤال	يؤثر بشدة	يؤثر	لا أدرى	لا يؤثر مطلقاً
١. إطلاعك على معطيات الأمور وإشراكك في وضع الخطط ورسم السياسات ولو بشكل جزئي.				
٢. حسن توجيه المشرف لك.				
٣. تفهم الإدارات الأخرى لمساعدتي الإصلاح التي تقوم بها دوائركم وأنها لا تهدف إلى تصيد الأخطاء.				
٤. وجود وعي كاف لدى الإدارة العليا بأهمية عملكم الرقابي.				
٥. اعتماد الإدارة العليا بتوصياتكم.				
٦. توفر عدد ملائم من المراجعين الداخليين.				
٧. توفر المؤهل العلمي المناسب والكفاءة والخبرة للعاملين بدوائركم.				
٨. تمتعك بمزايا صحية ومعنوية.				
٩. حصولك على دورات تدريبية.				
١٠. وجود دليل إجراءات لعملكم.				

خامساً: في اعتقادك ما مدى وجود النواحي التقنية التالية لديكم:

السؤال	موافق بشدة	موافق	لا أدرى	غير موافق بشدة	غير موافق
١. اعتادت إدارتكم أن تحبطكم عنما بمعضيات وأسباب فرار لها وأي معنومت أخرى لها تأثير على سير العمل وخططه المستقلية.					
٢. يمتلك مديرك المباشر في إدارتكم لفترة على التواصل معكم (الفترة على القيادة والتوجيه وتنسيق الجهود بينكم).					
٣. توفر لك الإدارات الأخرى شيفات التي تحتاجها في الوقت المناسب.					
٤. تستجيب الإدارات الأخرى للتوصيات التي شطها تقريركم عن أعمالهم.					
٥. تعتبر الإدارات الأخرى أن الهدف من عملكم هو تحقيق الإصلاح في الوحدة الحكومية وليس تصيد الأخطاء.					
٦. تتمتع إدارتكم العليا بدرجة كافية من الوعي بأهمية عملكم الرقابي وقدرته على تحقيق الإصلاح الداخلي في الوحدة الحكومية.					
٧. تترم الإدارة العليا الإدارات الأخرى بتوصيات الصادرة عنكم.					
٨. اهتمت جميع الإدارات العليا السابقة لديكم بصدارة الرقابة الداخلية وبتقاريرها.					
٩. تغير الإدارة العليا لم يحدث أي تغيرات (تقلات وترقيات وتعيينات) غير منطقية وغير مهنية في الأفراد المعلمين بإدارة الرقابة الداخلية.					
١٠. تلعب لسلطة التشريعية دوراً رقابياً فعالاً على الإدارات العليا في السلطة التنفيذية.					
١١. يقوم ديوان الرقابة الإدارية والمالية بتقييم أداء إدارة الرقابة الداخلية التي تعمل بها ويرفع توصياته لزيادة فاعلية عملها.					
١٢. تستطيع أنت وزملائك بعددكم الحالي القيام بمهام الدائرة بكفاءة وفاعلية.					
١٣. تم مراعاة توفر المؤهل العلمي لمناسب في التعيينات التي تمت في دائرتكم.					
١٤. تم مراعاة توفر الخبرة والكفاءة في التعيينات التي تمت في دائرتكم.					
١٥. تمتلك العديد من المهارات المتعلقة باستخدام مختلف برامج الحاسوب بما يخدم احتياجاتك في العمل.					
١٦. كثير من البيانات التي تتعامل معها مدخلة بشكل آلي على أجهزة الحاسوب.					
١٧. تجد سهولة في أداء العمل الذي تكلف به وقليل ما تواجهك مشكلة في					

الجزء			
			١٨. يتنوع المراجعين الداخليين بذاتك بالعديد من المزايا الحسية (كالوصول على الدورات، وعلاوة التدقيق).
			١٩. يتنوع المراجعين الداخليين بذاتك بالعديد من المزايا المعنوية (كالمشاركة وإبداء الرأي فيما يتعلق برسم السياسات واتخاذ القرارات).
			٢٠. مناح العمل في ذاتك بشكل عام يشجعك على الاستمرار في العمل بها.
			٢١. بيئة العمل في ذاتك تلبى احتياجاتك من التطور واكتساب التدريب وتخييراً بالشكل الكافي.
			٢٢. قدمت لك الإدارة دورات تأهيلية عند تسلمك للعمل.
			٢٣. توجيه المدير أو الزملاء كاف بالنسبة لك لجمع الخبرة والتفاهة في العمل.
			٢٤. تقوم ذاتك بتوفير الدورات المتخصصة لكم في مجال الرقابة المالية والإدارية.
			٢٥. تقوم ذاتك بتوفير دورات حاسوب كافية لمد احتياجاتكم في العمل عند التدقيق على بيانات محوسبة.
			٢٦. يوجد دليل إجراءات للرقابة المالية / الإدارية موثق لديكم.
			٢٧. تقوم بوضع خطط وبرامج للمراجعة قبل التنفيذ.
			٢٨. تقوم بفحص مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والتعليمات.
			٢٩. تقوم بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ساساً: في اعتقادك ما مدى تأثير وجود النواحي القانونية التالية على عملكم:

سؤال	يؤثر بشدة	يؤثر	لا أدرى	لا يؤثر	لا يؤثر مطلقاً
١. وجود قوانين المنظمة لعمل وحدات الرقابة الداخلية.					
٢. وجود تعليمات داخلية تنظم عمل وحدات الرقابة الداخلية.					
٣. وجود معايير مهنية ملزمة لتنظيم عملكم الرقابي.					

سابعاً: في اعتقادك ما مدى وجود أنواحي الفاتورية التالية لبيكم:

السؤال	موافق بشدة	موافق	لا أدرى	غير موافق بشدة	غير موافق
١. توجد قوانين تنظم النواحي المالية والإدارية في الوحدات الحكومية.					
٢. توجد قوانين وتشريعات تنظم عملكم الرقابي وتوضح الحد الأدنى المطلوب من المراجع الداخلي الذي يعمل داخل دائرة الرقابة الداخلية عند قياسه بالرقابة المالية أو الإدارية على الوحدة الحكومية التي يعمل بها.					
٣. توجد تعليمات داخلية مكتوبة تنظم عملكم الرقابي وتوضح الحد الأدنى المطلوب من مراجع داخلي الذي يعمل داخل دائرة الرقابة الداخلية عند قيامه بالرقابة المالية أو الإدارية على الوحدة الحكومية التي يعمل بها.					
٤. توجد قوانين وتشريعات تنظم تعاملكم مع الجهات الرقابية الخارجية.					
٥. توجد تعليمات داخلية تنظم تعاملكم مع الجهات الرقابية الخارجية.					
٦. القوانين أو التعليمات المنظمة لعمل وحدات الرقابة الداخلية كافية وملائمة.					
٧. توجد معايير مهنية ملزمة تنظم عملكم الرقابي.					

ملحق رقم (٤)

المقابلات الشخصية مع أمراء العامون والمدراء والموظفين في ادوائر الرقابية المختلفة:

الرقم	اسم الجهة	الاسم	الوظيفة	تاريخ المقابلة
١	سلطة المياه	أمال الرشيدي	مدير عام للرقابة الداخلية	يوم الخميس، ٢٧/٤/٢٠٠٦، الساعة ٨:٣٠ صباحاً
٢	سلطة الطاقة	محمود أبو مسامح	مدير عام لرقابة الداخلية	يوم الخميس، ٢٧/٤/٢٠٠٦، الساعة ٩:٤٥ صباحاً
٣	وزارة الاقتصاد الوطني	حسن أبو ريالة	نائب مدير عام الرقابة الداخلية	يوم الخميس، ٢٧/٤/٢٠٠٦، الساعة ١٠:٢٠ صباحاً
٤	وزارة الصحة	داوود الحسن	مدير عام الرقابة الداخلية	يوم الخميس، ٢٧/٤/٢٠٠٦، الساعة ١٢ ظهراً
٥	ديوان الرقابة الإدارية والمالية	سعيد كلاب	المشرف الفني على ادوائر الرقابية بالديوان	يوم الخميس، ٢٧/٤/٢٠٠٦، الساعة ١ ظهراً
٦	وزارة الشؤون الاجتماعية	غازي مزيد	نائب مدير عام وحدة الرقابة والتفتيش	يوم الأحد، ١١/٢/٢٠٠٧، الساعة ١١ ظهراً
٧	وزارة العمل	محمد أبو نحروج	نائب مدير عام الرقابة الداخلية	يوم الاثنين، ١٢/٢/٢٠٠٧، الساعة ٩ صباحاً
٨	وزارة العدل	طلال الخزندار	مدير عام الرقابة الداخلية	يوم الأحد، ٢٢/٤/٢٠٠٧، الساعة ١٠ صباحاً
٩	وزارة التربية والتعليم العالي	د. أكرم حماد	مدير عام الشؤون الإدارية	يوم الاثنين، ٢٨/٥/٢٠٠٧، الساعة ١٢ ظهراً.
٩	وزارة الخارجية	- وائل بكر	مديرة دائرة الرقابة المالية مدير دائرة الرقابة الإدارية	يوم الاثنين، ٤/٦/٢٠٠٧، الساعة ١٠ صباحاً
١٠	الهيئة العامة للتأمين والمعاشات	إسماعيل أبو شعبان	رئيس قسم الرقابة المالية	يوم الاثنين، ٤/٦/٢٠٠٧، الساعة ١ ظهراً

١١	سلطة جودة البيئة	علي الكيلاني	مدير وحدة الرقابة الداخلية	يوم الثلاثاء، ٢٠٠٧/٦/٥، الساعة ١٠ صباحا
١٢	وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات	م. محمد العنودي	مدير ارقابة الإدارية سابقا/ مستشار الوزير حاليا	يوم الثلاثاء، ٢٠٠٧/٦/٥، الساعة ١٢ ظهرا
١٣	ديوان الرقابة الإدارية والمالية	فايز القدوة	نائب رئيس الديوان	يوم الثلاثاء، ٢٠٠٧/٦/٥، الساعة ١ ظهرا

ملحق رقم (٥)

تعميم رقم ١٠٠١/٦

مكتبة رقم (٥)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

السلطة الوطنية الفلسطينية
Palestinian National Authority
هيئة الرقابة العامة
General Control Institution



الذين آمنوا وعملوا الصالحات
طوبى لهم وحسن مآب ﴿
(قرآن كريم)

الرقم : 1001/6
التاريخ : 1996/4/4

السيد/ وزير _____ حفظه الله

تحية وبعد...

الموضوع: دائرة الرقابة الداخلية

بناء على الفقرة (5) من المادة (11) من قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995 وإحاطا لكتابنا رقم 229 بتاريخ 96/1/22 في نفس الموضوع ، نرفق لكم طيه مشروع نظام الأعمال ووظائف إدارة الرقابة و التفتيش الداخلي في الوزارة ، والتي تهدف إلى رفع كفاءة أداء جهاز الوزارة ، نأمل من سيادتكم وضع هذا النظام موضع التنفيذ وإفادتنا في أقرب فرصة.

وستعمل هيئة الرقابة العامة مستقبلا على إعداد دورة توجيه للعاملين في إدارات التفتيش حالما يكونون جاهزين لتلقي الإرشادات اللازمة.

وتقبلوا فائق التحية،،،

جرار نعمان القدوة

رئيس هيئة الرقابة العامة

GAZA - P.O BOX 4059 TEL. + 07- 829187 - 867335 FAX. 00972 7 821703

تعليمات بشأن إدارة الرقابة و التفتيش الداخلي بوزارة

أولاً: أوامر عامة

- 1- إدارة التفتيش في الوزارة هي عبارة عن أداة إدارية تابعة السيد الوزير أو من يفوضه هدفها المساعدة على رفع مستوى وكفاءة تنفيذ أعمال الوزارة، عن طريق توضيح الإحتياجات والنواقص والأخطاء وذلك بتقديم تقارير المسؤولين بهدف الإصلاح.
- 2- الوظائف الأساسية لإدارة الرقابة والتفتيش هي:
 - تنظيم تفتيش دقيق واستقصاء خاص بكل وحدات الوزارة.
 - تحديد أسباب ومسببي الأخطاء لتصديدها.
 - تقديم الإحتراعات بالتنسيق مع الوحدة التي يتم تفتيشها لإصلاح الأخطاء ولإبلاغ تفرعاتها في المستقبل.
 - تزويد تقارير عن الأخطاء والنواقص والإحتراعات التي تم اكتشافها إلى السيد الوزير.
 - إرسال صورة منها لهيئة الرقابة العامة.
 - متابعة إصلاح الأخطاء التي تم اكتشافها أثناء التفتيش.
 - متابعة إصلاح الأخطاء التي رفعتها هيئة الرقابة العامة في تقاريرها.
 - متابعة الشكاوي التي تلقاها الوزارة من أفراد الجمهور وفحص العمليات المتعلقة بهذه الشكاوي.

ثانياً: مباشرة أعمال الرقابة

- 1 يجوز لإدارة التفتيش أن تطلب وتحصل من موظفي الوزارة وعن مسئولين الإدارات المختلفة على كل مستند وكل شرح لأغراض التفتيش.
- 2- على مديري الإدارات في الوزارة أن يرسلوا دائرة التفتيش بصورة مستمرة صوراً عن الأوامر الخاصة بتنظيم العمليات والتقارير والأبحاث التي يصدرونها، كذلك ودودهم على تقارير هيئة الرقابة العامة.
- 3- على مديري الإدارات في الوزارة إبلاغ إدارة التفتيش إلى أي مخالفة تحدث في دولتهم فور حدوثها.

ثالثاً: مجالات التفتيش

- 1- تشمل مجالات التفتيش على كل عمليات الوزارة الحكومية والخاصة.
- 2- يتم تفتيش العمليات عن الجوانب التالية (بالإضافة للأعمال الخاصة بكل إدارة)
 - (أ) نظام المخازن ويشمل ما يلي:
 - 1) الميكني والأرمانى:
 - تنظيم شراء - الإيجار - البيع - التأجير - صيانة وحفظ الميكني - الحراسة - الاستغلال - تسجيل وإرسال التقارير.
 - 2) المضاعة:
 - فهرس الأصناف - نظام مواعيد الجرد - نظام الشراء والإتصال مع الموردين - النسب اللازمة - كميات المخزون ومستوياته - نظام التخزين والمحافظة عليه - نظام الصرف - الإلتزام بالمخزونات.
 - 3) المخزون:
 - قائمة الجرد - شراء - التصاريح - نسبة الكيفة - نظام الحراسة - نظام مراقبة المخزون - إستغلال والتصرف بالزيادات والمخزونات - نظام التسجيل وإدركه.

- 4) الخدمات:
النقل - السفرات - الإصلاحات والخدمات الأخرى - تحضير النوازم ومدى الإرتفاع في التنفيذ - طرق التسجيل وإرسال التقارير.
5) تنفيذ القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات الخاصة بالوزارة.

(ب) إدارة القوى العاملة وتشمل ما يلي:

- 1) تخطيط القوى العاملة في الوزارة
- 2) خطة وتنفيذ عمليات الإرشاد واستكمالها.
- 3) قبول موظفين.
- 4) فصل أو الإستهزاء عن موظفين.
- 5) طريقة تنفيذ الوظائف (على ضوء أوامر الوزارة).
- 6) تشغيل عمال مؤقتين ودائمين على حساب الميزانية.
- 7) ساعات إضافية.
- 8) غياب الموظفين ونظام المراقبة القائم على تواجد الموظفين.
- 9) الإجازات (التسديد عليها - تسجيل وإرسال تقارير عنها).
- 10) تنفيذ قوانين شؤون الموظفين.

(ج) الإدارة المالية:

- (خطة الميزانية - العقود - الحسابات - الإيرادات - المصروفات - التأمينات - السلفيات - القروض والتسويات - الديون ... الخ)
وتشتمل على النواحي الآتية:
- 1- فحص المعطيات التي على أساسها قدمت وحدات الوزارة مقترحاتها لميزانية.
 - 2- إبداء الرأي في مسودات الإتفاقيات والعقود المالية للوزارة من ناحية إمكانية تنفيذها.
 - 3- فحص صيغتها على تنفيذ الإتفاقيات والعقود المالية.
 - 4- فحص أعمال محاسب الوزارة وأمناء الصندوق وفحص عمليات وسجلات محصلي الإيرادات وحسابات الأقسام المالية بالوزارة.

(د) قوانين وأنظمة وأوامر ولوائح الوزارة وتشتمل النواحي التالية:

- 1- التفتيش على تنفيذ قوانين وأنظمة وأوامر ولوائح وتعليمات الوزارة.
- 2- فحص مدى ملائمة الأوامر لشروط الموجودة والقائمة وقت التفتيش ووضع معالجة مقترحة لتغييرها.
- 3- إبداء الرأي في مقترحات الإدارات من وجهة نظر التفتيش.

(هـ) إصلاح الإحرفات: المبينة في تقرير هيئة الرقابة العامة وتشتمل

النواحي التالية:

- 1) متابعة شاملة للملاحظات التي رفعتها هيئة الرقابة العامة.
- 2) متابعة رد إدارات الوزارة على تقرير هيئة الرقابة العامة.
- 3) إرسال تقارير دورية للسيد/ الوزير بخصوص إصلاح النوازم.

(و) إهتمام الوزارة بالشكاوي التي تلقاها وتشتمل النواحي التالية:

- 1- متابعة رد الوحدات على الشكاوي.

رابعاً: الأسس التي يعتمد عليها التفتيش

- يتم التفتيش على عمليات الوزارة والمراجعة السنوية للبيانات والبيانات ، وفقاً للأسس التالية:
- 1) النظام المالي الذي تصدره وزارة المالية أو السلطة الوطنية الفلسطينية.
 - 2) قوانين وأنظمة وأوامر ولوائح وتعليمات الوزارة.
 - 3) التعليمات الصادرة عن إدارات الوزارة المختلفة.
 - 4) أوامر الوزارات الأخرى المتحالفة بالوزارة - قانون الخدمة المدنية - أنظمة المخازن - بالإضافة لأية قوانين وأوامر وتعليمات أخرى تنظم عمل الوزارة.
 - 5) خطط العمل المعتمدة للإدارات المختلفة داخل الوزارة .

خامساً: أغراض التفتيش وأهدافه:

يجب أن يراعى التفتيش الأمور التالية:

- 1- أهداف العمل (في حالة التوصل للأهداف المحددة للعمليات المختلفة)
- 2- قانونية العمل.
- 3- صحة العمل.
- 4- تنسيق العمل مع أعمال الأقسام الأخرى.
- 5- ملائمة العمل.
- 6- فعالية العمل وتوفير عنصر الترشيد.
- 7- صحة المعايير.
- 8- نوعية الخدمة.

سادساً: إعداد برامج التفتيش وتقديم التقرير

- 1- إعداد برامج التفتيش وتقديم تقارير تتم على النحو التالي:
 - أ) تتم عملية التفتيش على الإدارات المختلفة طبقاً لبرنامج معد مسبقاً.
 - ب) يتم إرسال كتاب إلى الإدارة المراد تفتيشها مقدماً قبل موعد التفتيش ، عدا حالات التفتيش المفاجئ فهذه لا تتطلب تصديقاً مسبقاً .
 - ج) نتائج التفتيش المرفوعة في التقرير يجب أن تقوم على قوانين .
- 2- يقوم مدير إدارة الرقابة التفتيش والملائمة بين مواعيد التفتيش والمواضيع المراد فحصها مع مديري الإدارات المراد تفتيشها ، ومع مديري الوحدات ذات العلاقة بالموضوع المراد فحصه.
- 3- تقوم وحدات التفتيش بإدرات الوزارة المختلفة بإجراء تنسيق كامل مع إدارة التفتيش بالوزارة (وخاصة إعداد برامج التفتيش).
- 4- التفتيش على أساس العينة ، ومع ذلك فإن كل جزء من العينة يفحص بصورة دقيقة يبدأ من الهيكل التنظيمي وينتهي بالتنفيذ ، التفتيش الكامل يحمل طابعاً لطلب السيد/ الوزير وفي الحالات التي تتوفر فيها الشك بعمل إدارتي يقوم مدير إدارة التفتيش بتحديد المواضيع الواجب فحصها ونطاق العينة مع تبليغ السيد/ الوزير وبالسريّة الممكنة لتقييم الأهمية النسبية للمواضيع وتقارير التفتيش.
- 5- عند انتهاء التفتيش بالوحدة وإكمال عملية المناقشة والإستيضاح معها يقوم مدير إدارة التفتيش بتقديم تقرير إلى مدير الإدارة التابعة لها الوحدة الخاضعة للتفتيش وصورة عن التقرير إلى مدير الوحدة الخاضعة للتفتيش.

- 6- على رؤساء الإدارات أن تقوم بالرد على التقرير المقدم لها خلال أسبوعين من إستلام التقرير وترسل صورة عن هذه الردود إلى هيئة الرقابة العامة مع تبليغ صورة عن هذه الردود للمعنيين بالموضوع.
- 7- في الحالات التي تتوصل فيها إدارة التفتيش إلى نتائج ذات أهمية ترسل صورة عن التقرير أو خلاصة عنه إلى سيادة الوزير.

8- يشمل تقرير التفتيش:-

- إسم الإدارة التي تم إجراء التفتيش فيها ، المواضيع التي تم فحصها ، المدة التي شملها التقرير ونطاق العينات المفحوصة.
- غاية وغرض التفتيش.
- تفصيلات عن نتائج ما توصل إليه التفتيش والإنحرافات المرفوعة.
- سبب الإنحرافات والمسؤول عنها وهي سبق حدوثها أو لا.
- توصيات لتصحيح الأخطاء والإنحرافات لمنع التفرغ فيها مستقبلا.
- توصيات لتحسين الوضع.
- تحديد موعد لإرسال تقرير بتصحيح الإنحرافات.
- على مدير إدارة الرقابة والتفتيش إرسال صور عن التقرير التي يصدرها - و الردود التي يتلقاها إلى هيئة الرقابة العامة أولاً بأول.

سابعاً: مناقشة التقرير

- 1- في حالات وجود مشاكل في ردود الإدارات المختلفة واختلاف في الرأي ، يعرض الوزير أو من يفوضه بذلك ويطلب من مدير إدارة التفتيش عقد جلسة عمل مكونة من السادة (مدير عام الوزارة أو من يفوضه ومدير إدارة التفتيش والمستشار القانوني ومدراء الوحدات صاحبة العلاقة).
- 2- يصدر الوزير أو من يفوضه القرارات والتعليمات اللازمة والتي من شأنها تصحيح ما وجد من نواقص في حالة كفايته بضرورة ذلك.

ثامناً: المتابعة

- تقوم إدارة التفتيش بمتابعة التوصيات والقرارات التي يتم إتخاذها وتقديم تقرير عن تنفيذها.

تاسعاً: سرية النظام

- يسري هذا النظام اعتباراً من تاريخ التوقيع عليه.

التاريخ

وزير

ملحق رقم (٦)

ثانياً- قسم الرقابة المالية والتدقيق

(أ) **تهدف:**

- 1- التأكد من دقة البيانات المحاسبية وسلامتها والتأكد من المحافظة على أصول الوحدة الإدارية أو الجهة.
- (ب) **المهام والمسئوليات:**
 - 1- التأكد من صحة وسلامة تطبيق التشريعات المالية المعمول بها والسياسات المالية وتعليمات الضبط الداخلي التي تحكم إجراءات العمل.
 - 2- الفحص والتحقق من صحة الصافي للمعاملات والمستندات والوثائق المقررة لها والمتعلقة بالإيرادات والنفقات، ومن صحة توجيه القود المحاسبية لها وصحة تسجيلها وترحيلها وترصيدا وتبويبها وفق الأصول والمبادئ المحاسبية الحكومية أو التجارية المتعارف عليها، ووفقاً للتشريعات المعمول بها.
 - 3- التأكد من أن القوائم المالية قد تم تبويبها حسب الأصول وأن البيانات الواردة بها صحيحة.
 - 4- التأكد من أن الموارد وأوجه استخدامها قد تم وفق الأهداف والخطط المالية المرسومة ولأن الإنحرافات قد تم إبرازها وتبريرها أو تصويبها.
 - 5- التأكد من صحة تحليل النتائج المالية.
 - 6- التأكد من حسن استخدام وحفظ السجلات والوثائق المالية حسب الأصول.
 - 7- الفحص والتحقق من مطابقة بيانات سجلات الموجودات على الواقع من خلال الجرد المفاجئ للجوانب المتوقعة به.
 - 8- إبداء الرأي في أي موضوع ذي صبغة أو انعكاسات مالية بناء على طلب الوزارة أو الدائرة أو المؤسسة العامة التي توجد بها دائرة الرقابة الداخلية.

رئيس قسم التدقيق والرقابة المالية:

(أ) **المهام والمسئوليات:**

- بناء على الخطوط العريضة والسياسات العامة التي يضعها مدير دائرة الرقابة الداخلية يتولى رئيس قسم الرقابة المالية والتدقيق المهام الآتية:
- 1- الإشراف على نشاط القسم والموظفين معه وتدريبهم وتنمية مهاراتهم .
 - 2- تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة من قبل مدير دائرة الرقابة الداخلية.
 - 3- وضع الخطط وبرامج العمل للموظفين التابعين له لإنجاز المهام الموكلة لهم.
 - 4- تحديد أسلوب وإجراءات التحقيق ونوع المعلومات المطلوبة.
 - 5- الفحص والتحقق من أن الأنشطة والأعمال المنوطة به قد تمت وفق الخطط ومستويات الأداء المحددة ووفق التشريعات المعمول بها.



- 6- تحليل الوضع وتقييم النتائج في نطاق المجالات الموكدة له.
- 7- متابعة قيام الوحدات الإدارية الأخرى بالإجراءات التصحيحية الواردة بتقارير التدقيق من جهة وتقارير هيئة الرقابة العامة من جهة أخرى.
- 8- تنظيم التقارير مباشرة إلى مدير دائرة الرقابة الداخلية.

الصلاحيات:

رئيس قسم التدقيق والرقابة المالية الصلاحية الكاملة في الإشراف والفحص والتحقق والإطلاع والمتابعة والتقييم والتوصية في مجال كافة الأعمال التي تدخل في نطاق مهامه ومسئوليته.

المؤهل العلمي: الدرجة الجامعية الأولى في المحاسبة كحد أدنى.

الخبرة العملية: سنتان على الأقل في مجال اختصاصه.

العاملون في قسم الرقابة المالية والتدقيق:

- (أ) العدد : يحدد عدد العاملين في هذا القسم في ضوء طبيعة حجم العمل في كل وزارة أو دائرة أو مؤسسة رسمية عامة.
- (ب) المؤهل العلمي: الدرجة الجامعية الأولى في المحاسبة كحد أدنى.
- (ج) الخبرة العملية: يفضل من لديه خبرة في مجال اختصاصه.

قسم الرقابة الإدارية :

الهدف:

التحقق من فاعلية وكفاءة الأداء الإداري والنظري والتحقق من أن إجراءات العمل واستخدام عناصر الانتاج البشرية والمالية قد تمت وفق الخطط ومستويات الأداء والأهداف المرسومة ووفق التشريعات المعمول بها.

- 1- الفحص والتحقق من سلامة أساليب الأداء وإجراءات العمل والتوصية بإلغاء أو تعديل كل ما يهيج الأداء الفعال أو الرقابة الفعالة.
- 2- الفحص والتحقق من حسن استخدام وتشغيل عناصر الانتاج البشرية والمالية وسلامة وسائل حمايتها وصيانتها وتنميتها والمحافظة عليها.
- 3- تقييم نتائج الإجراءات عن مستويات الأداء والخطط والسياسات المرسومة.
- 4- تشخيص المشاكل القائمة وتقديم التوصيات بالإجراءات التصحيحية والحلول المقترحة.
- 5- إبداء الرأي في أي موضوع ذي طبيعة إدارية أو تقنية بناء على طلب السلطة العليا في الوزارة أو الدائرة أو المؤسسة الرسمية العامة التي توجد بها دائرة الرقابة الداخلية.

رئيس قسم الرقابة الإدارية :

- (أ) المهام والمسؤوليات: كما ورد في رئيس قسم الرقابة المالية .
(ب) الصلاحيات : كما ورد في رئيس قسم الرقابة المالية .
(ج) المؤهل العلمي : الدرجة الجامعية الأولى في الحقوق أو التجارة أو العلوم الإدارية كمتدني أو أي مؤهل جامعي له علاقة بنشاط الوحدة الإدارية أو الحمة أو الوزارة .
(د) الخبرة العملية : سنتان على الأقل في مجال اختصاصه .

العاملين في قسم الرقابة الإدارية:

- (أ) العدد : يحدد عدد العاملين في هذا القسم في ضوء طبيعة حجم العمل في كل وزارة أو دائرة أو مؤسسة رسمية عامة .
(ب) المؤهل العلمي : مؤهلات علمية مختلفة يتوقف نوع التخصص فيها على طبيعة ونوع العمل والتعامل في الوزارة أو الدائرة أو المؤسسة الرسمية العامة ،
وعناصر الإنتاج الموظفة فيها (صحية - مشاريع هندسية ... الخ)
(ج) مدة الخبرة : يفضل من له خبرة في مجال اختصاصه .

تأمل الهيئة الإيجاز لمن يلزم بالعمل بهذا التوصيف وموافقتنا بالإجراءات لتطوير وتحسين مستوى الأداء الرقابي بما يتفق مع حجم عمل وجهاز الوزارة وجهاز دائرة الرقابة فيها.

والله ولي التوفيق...


جرار نعمان القدوة
رئيس هيئة الرقابة العامة

