

نموذج رقم (1)

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

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

DECLARATION

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

اسم الطالب: نيمان س. آلاغا نيمان س. آلاغا
Student's name: Nymam S. Alagha

Signature:



التوقيع: 

Date: 29/04/2015

التاريخ: 29/04/2015



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

مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين

**The Extent of the Application of Generally Accepted
Government Auditing Standards in the Financial and
Administrative Control Bureau in the Palestine.**

اعداد الطالب

نعمان سعدالدين نعمان الأغا

إشراف

الدكتور: ناهض نمر الخالدي

الأستاذ الدكتور: سالم عبد الله حلس

أستاذ المحاسبة المساعد بالجامعة الإسلامية

أستاذ المحاسبة بالجامعة الإسلامية

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة.

1436 هـ - 2015 م



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

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

مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين

The Extent of the Application of Generally Accepted Government Auditing Standards in the Financial and Administrative Control Bureau in the Palestine

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأحد 09 جمادى الأولى 1436 هـ، الموافق 2015/03/15م الساعة الثانية مساءً بمبنى القدس، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً ورئيساً	أ.د. سالم عبد الله حلس
.....	مشرفاً	د. ناهض نمر الخالدي
.....	مناقشاً داخلياً	أ.د. علي عبد الله شاهين
.....	مناقشاً خارجياً	د. اسكندر محمود نشوان

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

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

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي و للدراسات العليا

أ.د. فؤاد علي العاجز



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

نَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مِّنْ نَّشَاءٍ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ ﴿٧٦﴾

سورة يوسف: آية (76)

الإهداء

أهدي عملي هذا إلى:

- من رووا بدمائهم الزكية ثرى الوطن . . . شهدائنا الأبرار .
- من لم يبخل عليّ يوماً بشيء ، علمني النجاح والصبر . . . أبي الغالي .
- من زودتني بالحنان والمحبة ، أفنت حياتها لأجلي . . . أمي الحنون .
- من صبرت لأجلي ، سارت معي للحلم ، رفيقتي . . . زوجتي الحبيبة .
- من هو فرحتي ، وأملتي في الحياة ، أعزما في قلبي . . . ابني العزيز .
- من هم سندائي ، أعتز بهم ، أحبتي الغوالي . . . إخوتي وأخواتي .
- من هم ساعدائي ، خير صحب . . . أصدقائي الأوفياء .

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، علم بالقلم علم الإنسان ما لم يعلم، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين معلمنا وسيدنا مُحَمَّدٍ ﷺ، الشكر لله أولاً على منته ونعمه، فالفضل له وحده في إنجاز هذا العمل، فله مني الشناء كله، وأتمنى أن يتقبل عملي هذا خالصاً لوجهه الكريم.

وفي هذا المقام يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور/ سالم عبدالله حلس، أستاذ المحاسبة بالجامعة الإسلامية، وأستاذي القدير الدكتور/ ناهض نمر الخالدي، أستاذ المحاسبة المساعد بالجامعة الإسلامية، اللذان تفضلاً بالإشراف على هذه الرسالة، وأعطياي الكثير من علمها وجهدهما، وقدما لي خالص النصح والإرشاد، ودعماني بالخبرات اللازمة لتخرج هذه الرسالة بصورتها الحالية، فلها مني خالص الشكر والعرفان.

كما ويطيب لي أن أتقدم بالشكر والعرفان لكل من الأستاذ الدكتور/ علي عبدالله شاهين، والدكتور/ اسكندر محمود نشوان؛ لتكريمهما بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة، وأنه لي شرفني أن أستزيد من علمهما ونصائحهما القيمة.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى الجامعة الإسلامية حاملة لواء العلم والتميز، ممثلة في طواقمها الأكاديمية والإدارية؛ لما تمثله من منارة علمية راقية تنير طريق الباحثين.

والشكر موصول إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية ممثلة برئيسها: الأستاذ/ إسماعيل محفوظ لما قدمه لي من بيانات ساهمت في إتمام هذه الدراسة.

والشكر كذلك للإدارة العامة للجبارك والمكوس، وإلى زملائي في دائرة معبر كرم أبو سالم. والشكر أيضاً لأستاذنا الفاضل/ عمر عودة الأغا، والأستاذ/ أحمد أبو لحية، والأستاذ/ مُحَمَّد شالي، والأستاذ/ حسن المباشر؛ لمساهماتهم الكريمة في إتمام هذا العمل.

وفي الختام أتوجه بالشكر إلى الإخوة محكمي أداة الدراسة؛ لما بذلوه من جهد في تحكيمها وتصميمها، وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل.

الفهرس:

ب	آية قرآنية
ت	الإهداء
ج	الفهرس:
ذ	قائمة الجداول
ر	ملخص الدراسة
ز	Abstract
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	1.1 مقدمة:
3	1.2 مشكلة الدراسة:
4	1.3 أهمية الدراسة:
4	1.4 أهداف الدراسة:
5	1.5 حدود الدراسة:
5	1.6 منهجية الدراسة:
6	1.7 الدراسات السابقة:
12	1.8 تعقيب عام على الدراسات السابقة:
14	الفصل الثاني: معايير التدقيق الحكومية
16	2.1 نظرة عامة على التدقيق
20	2.2 مفهوم وأنواع التدقيق الحكومي

20.....	2.2.1 مفهوم التدقيق الحكومي:
21.....	2.2.2 أنواع التدقيق الحكومي:
22.....	2.2.2.1 التدقيق المالي Financial Audit
23.....	2.2.2.2 تدقيق الأداء Performance Audit:
25.....	2.2.2.3 ارتباطات المصادقة Attestation Engagements
26.....	2.3 أهمية وأهداف التدقيق الحكومي
26.....	2.3.1 أهمية التدقيق الحكومي:
30.....	2.3.2 أهداف التدقيق الحكومي:
33.....	2.4 ماهية معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها
33.....	2.4.1 مكتب المحاسبة العام (GAO)
34.....	2.4.2 معايير التدقيق الحكومية (GAGAS):
35.....	2.4.2.1 المعايير العامة General Standards:
39.....	2.4.2.2 معايير التدقيق المالي Standards for Financial Audits:
39.....	أ. متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بأداء التدقيق المالي:
41.....	ب. متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بالتقرير عن التدقيق المالي:
44.....	2.4.2.3 معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء:
46.....	2.4.2.4 معايير التقرير لتدقيق الأداء:
47.....	2.4.2.5 معايير ارتباطات المصادقة:
47.....	أ. متطلبات العمل الميداني الخاصة بفحص الارتباطات:
48.....	ب. متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بالتقرير عن فحص الارتباطات:

ج . متطلبات العمل الميداني الخاصة لمراجعة الارتباطات، والإجراءات المتفق عليها:	48
د . متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بالتقرير عن مراجعة الارتباطات:.....	48
الفصل الثالث: الرقابة في القطاع الحكومي الفلسطيني	
3.1 مفهوم وأنواع الرقابة المالية الحكومية	54
3.1.1 مفهوم الرقابة المالية الحكومية:	54
3.1.2 أنواع الرقابة المالية الحكومية:.....	56
3.1.2.1 الرقابة من حيث الموضوع والهدف:	56
3.1.2.2 الرقابة من حيث توقيت عملية الرقابة:.....	57
3.1.2.3 الرقابة من حيث الجهة التي تمارس عملية الرقابة:.....	58
3.1.2.4 الرقابة من حيث السلطة التي تمارس عملية الرقابة:.....	59
3.2 أهمية وأهداف الرقابة المالية الحكومية	60
3.2.1 أهمية الرقابة المالية الحكومية:.....	60
3.2.2 أهداف الرقابة المالية الحكومية:.....	63
3.3 أجهزة ووسائل التدقيق والرقابة.....	65
3.3.1 طبيعة أجهزة التدقيق عموماً:	65
□ الأجهزة الداخلية المختصة بالرقابة:.....	70
□ الأجهزة الخارجية المختصة بالرقابة المالية:.....	72
3.3.2 ديوان الرقابة المالية والإدارية:.....	74
3.3.2.1 نشأة ديوان الرقابة:	74
3.3.2.2 أهداف الأعمال الرقابية لديوان الرقابة:.....	76

77.....	3.3.2.3 اختصاصات الديوان:
80.....	3.3.2.4 الجهات الخاضعة لرقابة الديوان:
82.....	الفصل الرابع: منهجية الدراسة وتحليل البيانات
83.....	4.1 مقدمة:
83.....	4.2 مجتمع الدراسة:
83.....	4.3 عينة الدراسة:
83.....	4.4 أداة الدراسة:
84.....	4.5 خطوات بناء الاستبانة:
85.....	4.6 صدق الاستبانة:
93.....	4.7 الأساليب الإحصائية المستخدمة:
95.....	4.8 تحليل البيانات:
118.....	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
119.....	5.1 النتائج:
120.....	5.2 التوصيات:
121.....	5.3 الدراسات المستقبلية المقترحة:
122.....	قائمة المراجع
128.....	الملاحق

قائمة الجداول

- جدول رقم (4-1) درجات مقياس ليكرت الخماسي.....84
- جدول رقم (4-2) معامل ارتباط كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال.....86
- جدول رقم (4-3) معامل ارتباط كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال.....87
- جدول رقم (4-4) معامل ارتباط كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال.....89
- جدول رقم (4-5) معامل ارتباط كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال.....90
- جدول رقم (4-6) معامل ارتباط كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال.....91
- جدول رقم (4-7) معامل ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة.....92
- جدول رقم (4-8) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.....93
- جدول رقم (4-9) يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.....94
- جدول رقم (4-10) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.....95
- جدول رقم (4-11) توزيع عينة الدراسة حسب العمر.....96
- جدول رقم (4-12) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.....96
- جدول رقم (4-13) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص.....97
- جدول رقم (4-14) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.....97
- جدول رقم (4-15) توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية.....98
- جدول رقم (4-16) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.....98
- جدول رقم (4-17) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لفقرات المجال الأول.....100
- جدول رقم (4-18) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لفقرات المجال الثاني.....102
- جدول رقم (4-19) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لفقرات مجال الثالث.....104
- جدول رقم (4-20) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لفقرات مجال الخامس.....106
- جدول رقم (4-21) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لفقرات المجال الخامس.....109
- جدول رقم (4-22) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل مجالات الاستبانة.....111
- جدول رقم (4-23) نتائج اختبار T "لعينتين مستقلتين" - العمر.....114
- جدول رقم (4-24) نتائج اختبار T "لعينتين مستقلتين" - المؤهل العلمي.....115
- جدول رقم (4-25) نتائج اختبار T "لعينتين مستقلتين" - التخصص.....116
- جدول رقم (4-26) نتائج اختبار "التباين الأحادي" - سنوات الخبرة.....116
- جدول رقم (4-27) نتائج اختبار T "لعينتين مستقلتين" - المسمى الوظيفي.....117

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في دوائر الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة، وأهم المعوقات التي تحول دون تطبيقها، وذلك من خلال قياس درجة ممارسة ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة لمعايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها، وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة؛ ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمدت على البيانات الأولية والثانوية، حيث تم تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة، ومن ثم تم توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة، والمكون من جميع مفتشي ومدراء الدوائر في ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة، وتم توزيع (40) استبانة وتم استرداد (36) استبانة أي ما نسبته (90%)، وقد تم استخدام التحليل الوصفي، واختبار ألفا كرونباخ، واختبار كولمجوروف - سمرنوف، واختبار (T - Test)، واختبار تحليل التباين الأحادي.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: أن ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة يطبق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها، مع وجود قصور في تطبيق بعض الجوانب مثل: عدم الاهتمام الكافي بعقد الدورات التدريبية لمفتشي الديوان، وقلة توفر التوجيه والإرشاد والتشجيع الكافي لمفتشي الديوان، وأيضاً يوجد قصور في إيصال تقارير نتائج أعمال الديوان إلى الجهات المخولة باستلامه كجهات التمويل الخارجية (دول مانحة، مؤسسات دولية، جمعيات خيرية) والمسؤولين ذوي السلطات الرقابية، في حين أشارت الدراسة إلى وجود بعض المعوقات التي تؤثر على طبيعة عمل مفتشي الديوان وتطبيقهم لبعض المعايير، ومنها الظروف السياسية التي قد تقيد إنجاز بعض المهام، وعدم الإدراك الكافي بأهمية الالتزام بتطبيق بعض المعايير.

وقد أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة قيام إدارة الديوان بتعزيز الاهتمام بتطبيق المعايير، مع الاهتمام بعقد الدورات المتخصصة لرفع الكفاءة العلمية والمهنية لدى مفتشي الديوان، مع وجوب تحية الأمور السياسية جانباً فيما يتعلق بأعمال الديوان.

Abstract

This study aimed at exploring of the extent of the application of Generally Accepted Government Auditing Standards in the financial and administrative control departments in the Gaza Strip, and exploring the major obstacles that preclude the application of these standards by measuring the degree to which the Financial & Administrative Control Bureau in Gaza strip apply the Generally Accepted Government Auditing Standards, the descriptive analytical approach was followed in this study, for achieving the aims of this study, it was based on the primary and minor data, a questionnaire has been designed and distributed on the study society, that consisted of all inspectors and directors of departments in Financial & Administrative Control Bureau, The distributed questionnaires were (40) but the recovered ones were (36), that means the rate of return was %90, The descriptive analytical and Sign Test, Cronbach's alpha test, Kolmogorov – Smirnov test, (T - Test), and ANOVA test were used.

The study led to set of results, such as: The Financial & Administrative Control Bureau applied Generally Accepted Government Auditing Standards with a deficiency in the application of some aspects, such as insufficient concern of holding training courses for inspectors, there is also the lack of guidance and encouragement for inspectors, and there are deficiencies in the delivery of the results of the Bureau reports to authorized parties to receive, such external funding agencies and officials with regulatory authorities. There are also some limitation that affect the nature of the work of the inspectors and their application to the certain standards, including political conditions that may restrict the completion of certain tasks, in addition to the lack of sufficient awareness of the importance of the obligation to apply certain standards.

The study came to a set of recommendation, such as: The need for the Bureau administration to enhance the interest in the application of the standards, with attention to the establishment of specialized courses to raise the scientific and professional competence of Bureau inspectors, with the importance of the removal of political matters aside with regard to the work of the Bureau.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1.1.1 مقدمة:

تعتبر عملية تدقيق الحسابات من المقومات الأساسية في شركات ومؤسسات الأعمال، وأصبحت من أهم الوسائل المتبعة التي تمكن الشركات من تحقيق أهدافها المرجوة، لذلك فقد اهتمت الشركات بعملية التدقيق، وأصبح وجود كيان مستقل للقيام بعملية المراجعة ضرورة حتمية للحفاظ على مستوى فعال في تحقيق أهداف المؤسسة.

وتزداد أهمية عملية التدقيق عند الحديث عن القطاع الحكومي، ومدى توفر أدوات الرقابة على الأنشطة والأعمال، وتنفيذ بنود الموازنة العامة، حيث يعتبر التدقيق الحكومي أداة مهمة في الحفاظ على الموارد المتاحة، واستغلالها بشكل اقتصادي يعود بأكبر قدر من المنفعة، حيث تهتم الدول وحكوماتها بوضع الخطط وتطبيق الأساليب الحديثة للقيام بمسئولياتها في تنمية المجتمع؛ مما يؤدي إلى تضخم نشاط الحكومات؛ مما يتطلب استخدام مزيد من الموارد المتاحة، حيث يتحتم ذلك على الحكومات التأكد من استخدام الموارد العامة بكفاءة وفعالية تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرغوبة (لطفى، 2005، ص414).

إن اتجاه الدول نحو زيادة التنمية والتوسع في النشاط يلقي عبئاً إضافياً على هيئات الرقابة الخارجية، والتي تتمثل في المجالس التشريعية وهيئات الرقابة المالية والإدارية، حيث يتحتم عليها التحقق من حسن استخدام الموارد العامة، لذلك من الضروري إتباع أساليب جديدة في المراجعة تتخطى أساليب المراجعة العادية التي تركز على النواحي المالية ومراجعة الالتزام، يتطلب ذلك أن تكون المراجعة الحكومية شاملة بحيث لا تقتصر على فحص القوائم المالية فقط بل تمتد إلى تقييم الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد، إضافة للتحقق من تنفيذ الأهداف، ويتم ممارسة المراجعة في القطاع الحكومي على ثلاثة مستويات: المراجعة المالية، ومراجعة الالتزام، ومراجعة الفعالية.

تشكل معايير المراجعة مرجعاً استرشادياً لأية عملية مراجعة، وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، ومن خلالها يتم تقييم أداء المراجع، وتحديد المسؤوليات التي يتحملها.

إن مكتب المحاسب العام منذ بدايته في 1921 في الولايات المتحدة الأمريكية يقوم بدورٍ مهم، لتأصيل مهنة الرقابة من أجل مواكبة احتياجات الكونجرس الرقابية، حيث إن مهمة المكتب الأساسية هي دعم الكونجرس في المساعدة في تحسين الأداء وضمان المساءلة المحاسبية للحكومة الفيدرالية، وحرصاً من المكتب على جودة أعمال التدقيق الحكومي فقد أصدر معايير التدقيق

الحكومية المتعارف عليها (GAGAS)، والمعروفة باسم معايير الكتاب الأصفر، وتتيح المعايير والتوجيهات الواردة في هذا الكتاب إطار عمل لإجراء مهام رقابية وتصديقية عالية الجودة، حيث وُضعت لاستعمالها من قبل مدققي الهيئات الحكومية، والهيئات الرقابية، وحددت هذه الوثيقة نوعين من المراجعة الحكومية وهما المراجعة المالية ومراجعة الأداء (جمعة، 2008، ص9).

وفي الواقع الفلسطيني الصعب اقتصادياً وسياسياً، وفقدان أغلب المقدرات الاقتصادية، وصعوبة توفير الموارد اللازمة للإيفاء بالالتزامات نحو المواطن الفلسطيني، يتطلب ذلك وجود رقابة فاعلة للحفاظ على ما يتوفر من موارد واستخدامها بالشكل الأمثل، لذلك فإن هذه الدراسة تعنى بمعرفة مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة.

1.2. مشكلة الدراسة:

نظراً للواقع الصعب الذي تواجهه الحكومات الفلسطينية المتعاقبة في الحصول على الموارد المالية اللازمة للإيفاء بمتطلباتها تجاه المجتمع، مما يتطلب الاهتمام بدور أكثر فعالية في الرقابة على مواردها المالية المتاحة، والتأكد من استغلالها بشكل اقتصادي يحقق المنفعة العامة، وعليه فإن مشكلة الدراسة تتمثل في السؤال الرئيس التالي:

ما مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية لمعايير التدقيق الحكومية في أعمال التدقيق؟

ويتفرع من السؤال الرئيس أسئلة الدراسة التالية:

1. ما مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة للمعايير العامة الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق؟
2. ما مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة لمعايير التدقيق المالي الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق؟
3. ما مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة لمعايير العمل الميداني لتدقيق الأداء الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق؟
4. ما مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة لمعايير التقرير لتدقيق الأداء الواجب مراعاتها في أعمال التدقيق؟

5. ما أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة؟
6. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات المبحوثين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة تُعزى للمتغيرات الشخصية لمفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

1.3. أهمية الدراسة:

- تتمثل أهمية هذه الدراسة في الأهمية العلمية والعملية لتطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها، حيث تتضح الأهمية العلمية فيما يلي:
1. تعزيز دور التدقيق الحكومي والاطلاع على أهم أدواته ووسائله.
 2. التعرف على معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها.
 3. إلقاء الضوء على طبيعة عمل الأجهزة الرقابية ووضع التوصيات لتعزيز دورها.
- أما الأهمية العملية فتتمثل فيما يلي:

1. الاهتمام بالدور الرقابي في القطاع الحكومي الفلسطيني على الموارد العامة.
2. معرفة مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية لمعايير التدقيق الحكومية.
3. التعرف على معوقات تطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية.

1.4. أهداف الدراسة:

1. التعرف على ماهية معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها.
2. تحديد مدى استخدام معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في دوائر الرقابة المالية والإدارية.
3. التعرف على أهمية وأنواع التدقيق في القطاعات الحكومية.
4. معرفة أساليب وأنظمة الرقابة في دوائر الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة.
5. إلقاء الضوء على المعوقات التي تواجه تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في دوائر الرقابة المالية والإدارية.

1.5. حدود الدراسة:

1. الموضوعية: تناولت الدراسة واقع تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة.
2. المكانية: طُبقت هذه الدراسة على ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة، وذلك نظراً للظروف السياسية والأمنية السائدة بفلسطين والتي تمنع تطبيق هذه الدراسة في الشطر الآخر من الوطن.
3. الزمانية: اقتصرَت الدراسة في العام الدراسي 2014 / 2015.
4. البشرية: تمت هذه الدراسة على جميع المفتشين العاملين بديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة.

1.6. منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة (مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية)، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

وقد تم استخدام مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث تم الاستعانة في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية، والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمجلات العلمية، والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في المواقع الإلكترونية المختلفة ذات الصلة بموضوع الدراسة.
2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صُممت خصيصاً لهذا الغرض.

1.7. الدراسات السابقة:

أولاً : الدراسات العربية:

1. دراسة البيلي (2014)، بعنوان: "تقييم دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي بالجمهورية اليمنية(دراسة ميدانية)".

هدفت الدراسة إلى تحديد وتوصيف طبيعة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي اليمني، وتحديد أداء المراجعين الداخليين في الحد من الفساد في القطاع الحكومي وتحديد مدى ظهوره، ومعرفة تأثير دور المراجعين على الحد من الفساد في القطاع الحكومي اليمني.

وتوصلت الدراسة إلى ظهور أدلة وقرائن تواجد الفساد المالي والإداري في وحدات القطاع الحكومي، كما وتوصلت إلى ضرورة وأهمية دور المراجعين الداخليين في الحد من الفساد، بل والتأثير الجوهري لذلك الدور في الحد من الفساد المالي في القطاع الحكومي.

وأوصت الدراسة بالتركيز على وحدات المراجعة الداخلية وضرورة تطويرها، وتعزيز دور المراجعين الداخليين وإعطائهم الصلاحيات اللازمة؛ لتمكينهم من استخدام مهامهم بدون أي معوقات، وذلك للوصول إلى أدنى حد ممكن من الفساد الحكومي.

2. دراسة الكعبير (2013)، بعنوان: "مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد".

سعت الدراسة إلى التعرف على مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة، ومحاولة تطوير وتحديث تلك الإجراءات بما يتوافق مع التصدي للفساد المالي، وما يترتب عليه من تجاوزات ومخالفات.

وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة الأردني خلال أنواع الرقابة المختلفة على القطاع العام (الرقابة المالية والمحاسبية، والرقابة الإدارية، ورقابة الأداء، والرقابة القانونية) ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات.

وأوصت الدراسة بضرورة تطوير إجراءات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة الأردني حتى تكون أكثر ملاءمة لمكافحة الفساد، والتركيز على الرقابة الإدارية ورقابة الأداء بما يكفل استخدام أمثل للموارد البشرية، وضرورة توسيع صلاحيات المدققين في ديوان المحاسبة وتفعيل دورهم، وإيلاء تقارير ديوان المحاسبة الأهمية اللازمة، وتشكيل لجان نيابية متخصصة لمتابعتها، وسن وتطوير التشريعات التي تعزز مكافحة الفساد.

3. دراسة ربحاوي (2011)، بعنوان: "مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية (دراسة ميدانية بالجمهورية السورية)".

اهتمت هذه الدراسة بشكل أساسي بدراسة مراجعة النفقات العامة والرقابة عليها، انطلاقاً من دراسة تسجيلها محاسبياً للموازنة العامة للدولة في سورية والمعدة بطريقة تقليدية (البنود والرقابة)، وتطوير عملية مراجعة إنفاقها، مع العمل على اقتراح حلول مناسبة لتلافي جوانب القصور والجمود في عملية المراجعة، بالإفادة من معايير المراجعة الحكومية المقبولة عموماً.

وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها: بيان عدم الاهتمام بمعايير المراجعة الحكومية المقبولة عموماً، رغم أهميتها في وضع إطار عام لعمل منظمات المراجعة والمراجعين؛ لتقوم بأداء عملها بحرفية وفاعلية منقطعة النظير.

وأوصت الدراسة بضرورة تبنى وإصدار معايير محلية منبثقة عن (GAGAS)؛ لأنها توضح كيفية معالجة قصور الأساليب المتبعة في مراجعة النفقات العامة في الموازنة العامة، وتؤدي إلى تطوير الأجهزة المكلفة بعملية مراجعة الحسابات الحكومية.

4. دراسة فروانه (2011)، بعنوان: "تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية)".

حاولت الدراسة التوصل للوسائل اللازمة لتقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، وذلك من خلال تصميم استبيان وتوزيعه على جميع العاملين دوائر الجامعات الأكثر احتكاكاً بمفتشي الديوان (الشؤون المالية والإدارية، ودائرة اللوازم والمشتريات، ودوائر الرقابة الداخلية).

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: مخالفة بعض مواد قانون ديوان الرقابة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، مما يضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة على أداء الجهات الخاضعة

لرعايته ومن ضمنها الجامعات، مثل عدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري، واهتمام ديوان الرقابة ببعض الأدوار التي ينبغي القيام بها وفق قانون ديوان الرقابة وضعف الاهتمام ببعض الأدوار الأخرى التي يجب القيام بها وفق قانون ديوان الرقابة، وأرجعت الدراسة ذلك إلى ضعف تأهيل وتدريب موظفي الديوان للقيام بهذه الأدوار بشكل كافي.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية ليتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مع التركيز على منحه الاستقلال المالي والإداري، واعتماد سلم رواتب خاص للديوان يتم من خلاله منح المزايا الوظيفية اللازمة لجلب الكفاءات والخبرات التي تتماشى مع أعمال الديوان، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل دور الديوان في بعض الجوانب التي أظهرت الدراسة ضعفاً في أدائه.

5. دراسة جمعة (2008)، بعنوان: "مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي: الأردن نموذجاً".

تطرقت هذه الدراسة إلى ضرورة توجيه جهود الأدب المحاسبي لتطوير، وتفعيل دور مهنة المحاسبة في الدول العربية عامة والأردن خاصة تجاه تلك الظاهرة الخطيرة التي تهدد خططها للتنمية الاقتصادية، وعلاج قصور البحث المحاسبي العربي في الاهتمام بها على الرغم من الاهتمام الأكاديمي الذي حظيت بها هذه القضية من قبل الاقتصاديين والقانونيين، وهدفت أيضاً إلى تطوير الرقابة الحكومية في مكافحة الفساد، وتفعيل هذا الدور من خلال تقديم مدخل مقترح؛ لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية وديوان المحاسبة بالأردن.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها: تطوير معظم منظمات المحاسبين القومية وخصوصاً الاتحاد الدولي للمحاسبين، والعمل على تطوير تشكيلة متنوعة من المعايير التي صُممت لمكافحة الفساد (معايير توظيف حسب الكفاءة، معايير هيكلية وإدارية، معايير تأهيل وتدريب، معايير ومحددات تثقيف للعامة)

وكان من أهم توصيات هذه الدراسة ضرورة تبني معايير للتدقيق تعمل على تطوير دور مهنة التدقيق الحكومي في الوزارات والوحدات الحكومية الأردنية، وأيضاً في ديوان المحاسبة، والعمل على تطبيق معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الحكومية كمدخل لتطوير دور ديوان المحاسبة، وضرورة الالتزام بهذه المعايير، وإنشاء إدارات عامة للتدقيق الحكومي في ديوان المحاسبة الأردني.

6. دراسة العفيفي (2007)، بعنوان: "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها(دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)".

كشفت هذه الدراسة معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية بقطاع غزة، والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، وقد انحصرت هذه المعوقات في ثلاثة أنواع هي المعوقات التنظيمية والقانونية والفنية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: 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.

أوصت الدراسة بضرورة 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 خبراتهم من خلال تزويدهم بالدورات المتخصصة في مجالات عملهم.

7. دراسة الشماسي (2006)، بعنوان: "إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج(دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)".

هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات إنتاج النفط باليمن في ظل عقود تقاسم الإنتاج، والتي تتمثل عناصره في المؤهلات الأساسية لمراجع الحسابات الذي يقوم بعملية المراجعة، والإجراءات التي تتبع في عملية المراجعة، والتحديد الدقيق للأهداف الحكومية في مراجعة الأداء لعقود تقاسم الإنتاج، ومتطلبات تقرير مراجعة النفقات ومراجعة الأداء، ومحاولة وضع أرضية تنطلق منها الجهات الحكومية المعنية؛ لإصدار معايير خاصة بمراجعة الجانب الحكومي لأعمال الشركات النفطية في ظل تقاسم الإنتاج.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن معايير المراجعة الحكومية المتعارف عليها لا تقدم إرشاداً كافياً تحقق هدف المراجعة الحكومية لشركات تقاسم إنتاج النفط، وأن هناك اتفاق بين المراجعين على قبول الإطار المقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات تقاسم الإنتاج.

ومن أهم التوصيات التي قدمها الباحث ضرورة إصدار معايير لمراجعة عقود شركات النفط، وضرورة تأهيل وتطوير المراجعين الحكوميين من خلال مشاركتهم مع مراجعي مكاتب المراجعة الدولية التي تنفذ عملية المراجعة الحكومية.

8. دراسة سبيل (2006)، بعنوان: "الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية وأثرها على تطوير نظم الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية" (دراسة تطبيقية/جمهورية السودان).

هدفت الدراسة إلى التعرف على الاتجاهات الحديثة التي لحقت بالمراجعة الداخلية كالمراجعة الإدارية، والمدخل السلوكي للمراجع الداخلي، وتطوير نظام الرقابة الداخلية والتعريف بمعايير ولائحة ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أهمية وجود وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وعدم توفر العدد الكافي من المراجعين، وجود ضعف في تأهيل المراجعين مما أدى إلى قصور في عملية المراجعة الداخلية في أقسام الوحدات الحكومية.

أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بوحدة المراجعة الداخلية، ودعم هذه الوحدة بالعدد الكافي من المراجعين، والعمل على تدريبهم، وتأهيلهم للقيام بتنفيذ المراجعات الإدارية، ومساعدة الإدارة في تنفيذ وإنجاز وظيفة الرقابة من خلال تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة.

9. دراسة أبو هدف (2006)، بعنوان: "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة الإدارية والمالية (دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة)".

هدفت الدراسة إلى تطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي، والمتمثلة في استقلال الديوان، اعتماد معايير الرقابة الدولية، توفر التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين، واستخدام أساليب الأداء الرقابي عند التنفيذ.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: ضعف مستوى تحقيق ديوان الرقابة للمهام الرقابية التي أتم إنشاؤه من أجلها مثل كشف أوجه الانحراف المالي والإداري بالمؤسسات الحكومية، ووجود بعض مظاهر الضعف في أدائه، وعدم كفاية الاستقلال المالي والإداري للديوان والعاملين فيه، وكان من أهم التوصيات ضرورة العمل على اعتماد معايير الرقابة الدولية؛ لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية والإقليمية، وتوفير الدورات التدريبية التي تؤهل المفتشين، وتجعلهم قادرين على إنجاز أعمالهم، ومعالجة الأخطاء حفاظاً على المال العام.

ثانياً : الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (2011) Mengyan and Xiudian، بعنوان: "Basic Problems of the Government Performance Audit" (المشاكل الأساسية التي تواجه تدقيق الأداء الحكومي)

تناولت هذه الدراسة كيفية إتقان وضع تدقيق الأداء الحكومي، وتشجيع تقنين وتوحيد مراجعة الأداء الحكومي، وتحسين استقلالية مراجعة الأداء وتحسين قدرة مؤسسات التدقيق الوطنية. كشفت الدراسة أن دراسة مراجعة أداء الحكومة المحلية تعتبر في مرحلة أولية حالياً، وليس هناك نموذج موحد وواضح لكيفية إجراء تدقيق الأداء في العمل الفعلي، وأوصت الدراسة إلى ضرورة بناء نظرية لتدقيق أداء الحكومة الصينية اعتماداً على النتائج القيمة لأعمال الحكومات الأجنبية، وتحويل النتائج للحالة الصينية في مراجعة أداء الحكومة، وهذا يعتبر أمراً مهماً عملياً في المرحلة الأولى من إجراء تدقيق أداء الحكومة في الصين.

2. دراسة (2011) Zhou، بعنوان: "Government Audit Materiality: How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality" (الأهمية النسبية للتدقيق الحكومي: كيف ولماذا تختلف عن الأهمية النسبية لتدقيق الشركات التجارية)

عملت هذه الدراسة إلى استكشاف مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة الحكومية استناداً إلى حالة دراسية على مكاتب التدقيق الحكومية المحلية بأستراليا، ومحاولة اكتشاف الحكم على مدى أهمية المعلومات.

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن المراجعين الحكوميين يضعون قواعد تتعلق بالأهمية النسبية أكثر صرامة من مراجعي الحسابات في شركات الأعمال، وأن مراجعي الحسابات الحكوميين يميلون أكثر إلى التركيز على الأهمية النسبية النوعية، في حين يكون تركيز مراجعي الحسابات لشركات الأعمال على الأهمية النسبية الكمية، وأوصت الدراسة إلى وجوب استمرار امتلاك المراجعين الحكوميين المهارات اللازمة لأداء أعمالهم الرقابية.

3. دراسة (2003) Haimon، بعنوان: "Internal Audit in local Government in Israel : status vs effectiveness" (التدقيق الداخلي في البلديات المحلية في الكيان الصهيوني)

سعت هذه الدراسة إلى معرفة مدى أهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعّال في الرقابة الجيدة، حيث تناولت الدراسة نظام العمل في البلديات، والدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بها، وبحثت في

مدى قدرة وحدة التدقيق الداخلي في البلديات على أداء مهامها، ومدى الصلاحيات التي تحتاج إليها لتقوم بمهامها على أكمل وجه.

وقد أوصت الدراسة بضرورة عدم نشر نتائج تقرير التدقيق الداخلي، وذلك لكون جوهر قوة المراجعة الداخلية في كونها داخلية؛ لأن نشر تقاريرها يحولها إلى مدقق خارجي، كما أنه يخلق عقبات أمام عمل التدقيق الداخلي في المستقبل، وأن يكون هناك جهاز واحد مسؤول عن التدقيق الداخلي في كل الهيئات المحلية في الكيان الصهيوني يكون ممولاً من قبل جميع الهيئات المحلية، ومطالباً باحتياجات دائرة التدقيق.

4. دراسة Dittenhofer (2002)، بعنوان: "Performance Auditing for Government Financial Management" (تدقيق الأداء للإدارة المالية الحكومية)

حاولت هذه الدراسة التعرف على ماهية تدقيق الأداء داخل المؤسسات الحكومية في الولايات المتحدة، ومدى أهمية تقييم الكفاءة والاقتصاد في استغلال الموارد، وفعالية استخدامها في القطاع الحكومي، والتقرير عن نتائج التدقيق للإدارة الحكومية وللبرلمان.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن الحكومة مضطرة إلى النظر للإنفاق الحكومي بطرق واتجاهات حديثة، ولأن الموارد محدودة والاحتياجات غير محدودة يجب على متخذي القرارات داخل المؤسسات الحكومية اتخاذ قرار بشأن أي البرامج الواجب تمويلها، وأي البرامج التي يجب توقف تمويلها.

1.8. تعقيب عام على الدراسات السابقة:

معظم الدراسات السابقة كانت تركز على الهيئات الرقابية الحكومية، وتقييم عمل هذه الهيئات والمعوقات التي تحول دون أداء عملها، وتحدثت عن أداء وحدات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، وبعض الدراسات تناولت أهمية التدقيق الحكومي، وتقييم عملية التدقيق داخل الهيئات الحكومية، وعن مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في الهيئات الحكومية، وعن مقترحات لتطوير عملية التدقيق الحكومية، ورغم تطرق دراسة (ريحاوي: 2011) إلى استخدام معايير التدقيق الحكومية في مراجعة النفقات في الموازنة العامة، إلا أنه لم تركز أي دراسة عن مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في دوائر الرقابة الحكومية للتدقيق على غالبية الأعمال المالية الحكومية، وحتى الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة وأجهزتها في البيئة الفلسطينية، لم

تتطرق إلى القواعد والأدوات التي على أساسها يتم العمل الرقابي بالرغم من أن واقع مهنة التدقيق الحكومي في فلسطين يعاني من ضعف وقصور في هذا الجانب، وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي:

1. من الدراسات النادرة التي تناولت هذا الموضوع من منظور معايير التدقيق الحكومية في قطاع غزة حسب علم الباحث.
2. التركيز على معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها (GAGAS).
3. دراسة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة بهدف تفعيل أهمية عملية التدقيق في القطاع الحكومي.
4. تفعيل أدوات ووسائل المراجعة والتدقيق داخل القطاع الحكومي.

الفصل الثاني: معايير التدقيق الحكومية

تمهيد:

أدت التغيرات الواسعة والتطورات المتنامية التي حدثت في بيئة الأنشطة الحكومية خلال العصر الحديث إلى وجود تأثيرات على طبيعة وأداء هذه الأنشطة، حيث ازداد حجمها، واتسع مجال أعمالها؛ مما أدى إلى وجود تحديات كبيرة على من يدير الأنشطة الحكومية، وأصبح حتماً وجود نظام تدقيق قوي وفعال للأنشطة الحكومية.

ولقد أُعتبر التدقيق الحكومي من المحاور المهمة لدعم وجود نظام قويّ داخل الوحدات الحكومية، والمساعدة في تحقيق أهداف الأنشطة الحكومية، لذلك يحظى التدقيق الحكومي باهتمام متزايد من قِبل المسؤولين داخل الوحدات الحكومية، والإدارات العليا للحكومة، وهذا بدوره أدى إلى تطور مفاهيم التدقيق الحكومي ووضع القواعد العلمية لأدائه.

وجاء في هذا الفصل في البداية نبذة مختصرة عن عملية التدقيق بمفهومها العام، ثم تطرق إلى المفاهيم الأساسية للتدقيق الحكومي، وتطور هذه المفاهيم طبقاً للهدف من عملية التدقيق، مع توضيح أنواع وتقسيمات التدقيق الحكومي، مروراً ببيان مدى أهمية التدقيق الحكومي، والأهداف التي يسعى لتحقيقها، وتم أيضاً توضيح ماهية معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها (GAGAS).

2.1 نظرة عامة على التدقيق

يعتبر التطور المتنامي الذي شهدته الأعمال عبر الزمن، والتطور في العلاقات الاقتصادية واتساع مجال التبادل التجاري، كل ذلك جعل منظمات الأعمال تتعامل مع العديد من الهيئات ذات المصالح المباشرة وغير المباشرة داخل تلك المنظمات؛ مما أدى إلى تبني منظمات الأعمال وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح بإبلاغ كل الأطراف ذات العلاقة بالتطورات والنشاطات داخل تلك المنظمات.

ولكي تتم هذه الوظيفة على أكمل وجه، يجب أن تتمتع بصفة الحياد والموضوعية في إيصال المعلومة لأصحاب المصالح، من هنا وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق للمساعدة على تلبية هذه المطالب.

وترتبط عملية التدقيق بالوكالة، حيث يقوم الطرف صاحب الملكية بتوكيل طرف آخر للقيام بعمل إدارة ملكيته، عندها تظهر الحاجة لطرف ثالث؛ ليضمن صاحب الملكية بقيام العمل داخل المنظمة وفق الشروط المتفق عليها.

ولقد كان لتطور الأحداث والأعمال الاقتصادية في العصر الحديث، وظهور الثورة الصناعية أثر كبير على المجالات الاقتصادية من حيث تنظيم ونشاط منظمات الأعمال، حيث ظهرت الشركات الكبيرة والإدارات ذات الخبرة المهنية، وبرزت الحاجة لضرورة وجود مهنة التدقيق؛ وذلك لسد الاحتياجات المتزايدة لسوق العمل، وظهر ذلك واضحاً من خلال انفصال الملكية عن الإدارة، حيث لم يعد للملاك أي تدخل في إدارة منظماتهم، وأصبحوا غير مطلّعين بشكل مباشر على ما يدور داخل المنظمة، وهنا برزت الحاجة لوجود طرف محايد بين الملاك والإدارة يستطيع من خلاله الملاك الاطلاع على حالة المنظمة، ويتم من خلاله تقديم إرشادات للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تتم داخل المنظمة عن عملية التدقيق، التي سيقوم بها هذا الطرف المحايد.

ويعود مصطلح التدقيق إلى أن أصل الكلمة لاتيني، ويعني قديماً الاطمئنان على صحة العمل والحسابات، حيث كان الهدف هو الفحص للتأكد من مصداقية العمل وسيره وفق الأمور الصحيحة.

ومع وجود التطور والمتغيرات الاقتصادية، واتساع حجم الأعمال، وتعدد عملياتها وتعقيدها، أصبح الهدف هو الفحص والتحقق، وبعد تسارع وزيادة التطور أصبح الأمر يتطلب كل من الفحص والتحقق، والتقرير عن هذا العمل.

وقد تم تعريف عملية التدقيق بأنها : " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخارجية بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة" (أمين، 1980، ص10).

وتم تعريفها أيضاً بأنها : "مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير التي تعني بفحص المستندات والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف إبداء رأي مهني بشأنها" (الصباغ وآخرون، 2008، ص8).

وقد عرفها آخرون بأنها: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المعلنة لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك، ويجب أداء عملية التدقيق بواسطة شخص كفؤ ومستقل" (Elder, Beasley, Arens ،2010 ،p4).

ويعتبر هذا التعريف من وجهة نظر الباحث هو التعريف الأمثل لعملية التدقيق، حيث يتطابق مع المفهوم الشامل والحديث لعملية التدقيق، كما أن التعريفات الأخرى كان تركيزها على فحص السجلات والبيانات بهدف إبداء رأي فني محايد، أي أنها تحدثت فقط عن الأدلة وعن تقرير المدقق، وذلك بعكس التعريف الأخير الذي تضمن الإشارة إلى جميع عناصر عملية التدقيق، حيث اشتمل على أربعة جزئيات هامة، يمكن من خلالها التعرف على ماهية عملية التدقيق، وهي كما يلي: (Elder, Beasley, Arens ،2010 ،p5):

1. **جمع وتقييم الأدلة:** هذه العملية هي أساس عملية التدقيق، والأدلة هنا تشمل البيانات المحاسبية (دفترية اليومية والأستاذ)، والمعلومات المؤيدة لها (الفواتير، والشيكات، والجرد الفعلي للأصول).
2. **المعلومات والمعايير المقررة سلفاً:** والمقصود بالمعلومات هنا القوائم المالية والإقرارات الضريبية، أما المقصود بالمعايير فهي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، والقوانين الضريبية.

3. **التقرير:** وهو عبارة عن مخرجات ونتائج ممارسة عملية التدقيق والمرحلة الأخيرة لتلك العملية، والتي يتم فيها توصيل تلك النتائج والمخرجات لأصحاب المصالح والأطراف ذوي العلاقة.

4. **الشخص الكفؤ والمستقل:** حيث إن الشخص الموكل للقيام بعملية التدقيق يجب أن تتوفر فيه المؤهلات العلمية التي تمكنه من فهم المعايير، ويجب أن يتمتع بالكفاءة التي يستطيع من خلالها تحديد حجم ونوع الأدلة، وأيضاً أن يلتزم بالحياد والاستقلال التام.

ومن خلال التعريف أيضاً نستطيع استنباط، ومعرفة الأهداف العامة لممارسة عملية التدقيق:

1. إكساب القوائم المالية مزيداً من الثقة عند إبداء المراجع المستقل رأيه بحيادية.
2. التحقق والتأكد من وجود وقياس عناصر القوائم المالية.
3. بيان مدى عدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي من خلال مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP).
4. توضيح مسؤولية الإدارة في إعداد القوائم المالية، ومسؤولية المراجع في فحصها وإبداء رأيه في مدى عدالتها.

وإن عملية التدقيق ومن خلال تعدد الأهداف والأغراض منها، وبسبب تنامي التطور في العمليات الاقتصادية يتم تقسيمها إلى عدة أنواع وفروع (شحاتة، 2008، ص21):

1. المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
2. المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية.
3. المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.
4. المراجعة المالية ومراجعة الالتزام.
5. المراجعة التشغيلية أو المراجعة الإدارية.
6. المراجعة الحكومية.

وبالنظر إلى الأنواع الثلاثة الأخيرة يرى الباحث أن جميعها تتم عند ممارسة عملية التدقيق داخل الوحدات الحكومية، وهو مجال هذه الدراسة، حيث إنه كما حاجة المنظمات في القطاع الخاص إلى وجود عملية تدقيق مستقلة، واعتبارها من أدوات المنظمة التي تساعد في تحقيق أهدافها، أيضاً تبرز حاجة الوحدات الحكومية لعملية التدقيق، بل هي أكثر أهمية وضرورة داخل

تلك الوحدات؛ وذلك بسبب وجود هذا الكم الهائل من الموارد، والأموال العامة التي تُدار بواسطة الوحدات الحكومية.

ولقد أثبتت الأعمال التي تقوم بها الوحدات الحكومية أنها تلعب دوراً حيوياً وهاماً في تنمية وازدهار المجتمعات، حيث إنها تقدم كثير من الخدمات ولقطاع كبير من الأفراد داخل المجتمع، وغالباً ما يتم أداء تلك الخدمات بدون مقابل أو بمقابل رمزي، وحتى تتم تلك الأعمال بكفاءة وفعالية فإنها تحتاج لاستخدام الكثير من الموارد، هذه البيئة تحتم أن يكون لدى المجتمع مؤسسات حكومية تؤدي عملها بمستوى عالٍ من الكفاءة، وهذا بدوره يتطلب وجود عملية التدقيق على تلك المؤسسات (الطفي، 2005، ص419).

ويتزايد الاهتمام في الدول المختلفة تجاه مساءلة موظفي القطاع الحكومي محاسبياً، ويرجع ذلك إلى ضغط الرأي العام حيث من الصعب تواجد نظام فعال وكفؤ للإدارة الحكومية مركزياً ومحلياً، بدون توافر مساءلة ومحاسبية شعبية وبيان ماهية الأعمال المالية للحكومة، لذلك وبسبب تلك المطالب كان التدقيق الحكومي للاطمئنان على تلك الأعمال من خلال قياس، وتقييم أداء ونشاط إدارة الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد، وهل تم صرفها بناءً على الأهداف المنوطة بها (ص407، 2001، IACPA).

ويرى بعض الباحثين، وبشكل تقليدي أن التدقيق غير الخاص هو التدقيق الحكومي، لذلك مع الدور الاقتصادي المتنامي، والاحتياجات المتزايدة لدى حكومات الدول النامية، خصوصاً والدول المتقدمة بشكل عام، يبرز هذا النوع الجديد من تدقيق المؤسسات في الوحدات الحكومية (Batra & Bagardia، 2000، p346).

وتتضمن مؤسسات التدقيق الحكومية مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية، ووكالة تدقيق عقد الدفاع، ووكالات تدقيق الولايات، ويتضمن تدقيق الوحدات الحكومية أعمال تدقيق وحدات الحكومة المحلية التي تتم عن طريق مدققي الحكومة الفيدرالية ومحاسبين مستقلين، وفي بعض الحالات تتضمن أعمال التدقيق أنشطة وبرامج خاصة، ويستند تدقيق المؤسسات الحكومية إلى حد كبير على أن الموظفين الذين يديرون الأموال العامة مسؤولون أمام المجتمع، هنا تكمن الفائدة من تدقيق الوحدات الحكومية (Kell, Boynton & Ziegler، 1995، p813).

2.2 مفهوم وأنواع التدقيق الحكومي

يمثل التدقيق الحكومي نظاماً متكاملًا ومنضبطاً؛ وذلك لضمان تسيير أنشطة الوحدات الحكومية، وتفقد الخطط الموضوعية بما يحقق الأهداف المرجوة، لذلك تباينت الآراء حول مفهوم التدقيق الحكومي وتعريفه؛ وذلك بسبب التطور المتسارع في أنشطة وأهداف الحكومات، وكذلك اختلفت أشكاله وتعددت أنواعه، واتخذ أنماطاً متباينةً وفقاً لمعايير وأهداف مختلفة، لذلك تم في هذا الفصل التعرف على مفهوم التدقيق الحكومي والتعريفات التي تحدثت عنه، ودراسة أنواع وأنماط التدقيق الحكومي.

2.2.1 مفهوم التدقيق الحكومي:

تعددت التعريفات والمفاهيم التي تناولت التدقيق الحكومي؛ وذلك يأتي بسبب التدرج في الهدف من هذا النوع من التدقيق، والتغيرات والتطورات التي تتم في أعمال وأنشطة الحكومات، ومدى التقدم في أعمال التنمية الذي وصلت إليه الدول ونظرتها إلى تدقيق المؤسسات الحكومية، حيث التصق مفهوم التدقيق الحكومي بمدى الالتزام بالقوانين.

ولقد عُرِفَ التدقيق الحكومي بأنه: "تدقيق مالي أو تدقيق أداء للوحدات الحكومية أو في وحدة اقتصادية يتم إدارتها من قبل الحكومة" (الصعيدي، 1998، ص239).

كما ركز المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في تعريفه للتدقيق الحكومي على كفاءة وفعالية استخدام الموارد، فتم تعريفه بأنه: "فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعية تحت تصرفها على نحو اقتصادي" (ص408، 2001، IACPA).

توسع مفهوم التدقيق الحكومي تدريجياً ففي التعريف التالي أعتبر التدقيق الحكومي وسيلة لتقييم مدى جدوى استخدام الموارد، فتم تعريفه على أنه "وسيلة لضمان المساءلة العامة لاستخدام الأموال من قبل الحكومة ويعمل كأداة لممارسة الرقابة المالية" (Cauptra، 2005، p974).

وعرّفه المؤتمر العربي الأول لأجهزة الرقابة المالية العليا بأنه: "منهج علمي يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة" (ريحاوي، 2011، ص51).

من خلال التعريفات السابقة يمكن مناقشة أن التدقيق الحكومي ليس فقط الالتزام وتنفيذ الأنظمة والقوانين واللوائح التي تحدد استخدام الأموال العامة، إنما يتعدى ذلك إلى الاهتمام بتقييم الكفاية والاقتصاد في استخدام الموارد، وتجنب الانفاق غير الضروري والتأكد من تحقيق الأهداف التي من أجلها تم توفير الموارد، واكتشاف مدى كفاءة وفعالية أجهزة الحكومة في أداء أنشطتها، كما يمكن اعتبار تعريف المؤتمر العربي الأول لأجهزة الرقابة المالية العليا الأكثر شمولاً، حيث يتضمن التدقيق المالي وما يهدف إليه من تدقيق المستندات والسجلات والتحقق من صحة الإجراءات بما يتفق مع القوانين والأنظمة، وأيضاً يتضمن التدقيق الإداري بمفهومه عن رقابة الأداء ومدى الكفاءة والفعالية في تنفيذ البرامج، وكذلك يشتمل على الاتجاه الاقتصادي، وما يهدفه من تقييم الكفاية والاقتصاد في استخدام الموارد.

من خلال التعريفات السابقة التي تناولت مفهوم التدقيق الحكومي يمكن التوصل إلى أنها تجاهلت الجوانب الاجتماعية، وما قد يترتب من آثار اجتماعية قد تنتج عن الأنشطة والبرامج الحكومية.

لذلك يمكن استنتاج أن التدقيق الحكومي هو "التدقيق الذي يتم في الوحدات الحكومية، والتي تطبق نظام المحاسبة الحكومية، وهو نظام متكامل للتدقيق يتضمن فحص وتدقيق الجوانب المالية والإدارية والاجتماعية عن نشاط الوحدة الحكومية، والتقرير عنها؛ بهدف تقييم الأداء وتخطيط النشاط الحكومي، بحيث يمكن تحقيق أقصى عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة".

2.2.2 أنواع التدقيق الحكومي:

تبدأ كل عمليات التدقيق بشكل عام بالأهداف، وهي التي تحدد نوع عملية التدقيق المطلوب القيام بها والمعايير الواجب إتباعها، وتصنف أنواع التدقيق حسب الأهداف والمعايير، حيث من الممكن أن تكون أهداف الرأي العام معرفة ما إذا كانت الأموال العامة تدار بشكل جيد وحسب القوانين، وكذلك معرفة هل برامج وخدمات الحكومة تحقق الأهداف المطلوبة بكفاءة، ومن خلال تلك الأهداف نستطيع القول إن تعبير التدقيق الحكومي يشير ضمناً إلى التدقيق المالي وتدقيق الأداء.

وقد تم تقسيم أنواع التدقيق الحكومي حسب مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة إلى نوعين (ص6، 2002، PAAA):

1. عمليات التدقيق المالي Financial Audit.

2. تدقيق الأداء Performance audit.

2.2.2.1 التدقيق المالي Financial Audit

يمثل التدقيق المالي المفهوم التقليدي للرقابة على الأموال العامة، حيث يختص بالعمليات المالية والحسابات المختلفة، والتقارير المالية ومدى الالتزام بالقوانين في تلك العمليات.

ويتضمن هذا النوع من أنواع التدقيق الحكومي كلاً من تدقيق القوائم المالية والتدقيق المتعلق بالأمر المالية.

1. تدقيق القوائم المالية:

يحدد ما إذا كانت القوائم المالية للوحدة الحكومية محل التدقيق تمثل بعدالة المركز المالي ونتائج عملياتها والتغيرات في المركز المالي، وذلك حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها، وأيضاً يحدد ما إذا كانت الوحدة الحكومية قد التزمت بالأنظمة والقوانين والمعايير التي تخص أحداث، وعمليات قد يكون لها تأثير ملحوظ على القوائم المالية (Robertson، 1996، p819).

2. التدقيق المتعلق بالأمر المالية:

هو تدقيق البيانات المالية ذات العلاقة، ويتضمن التقارير المالية، وما يتعلق بها من حسابات، وبيانات، وتمويلات، وهل تمثل بعدالة المركز المالي، وما إذا كانت المعلومات والبيانات المالية قد تم عرضها حسب معايير خاصة، ومدى التزام الوحدة الحكومية بمتطلبات مالية خاصة (Kell, Boynton & Ziegler، 1995، p819).

ويشتمل التدقيق المتعلق بالأمر المالية تدقيق البنود التالية (ص6، 2002، PAAA):

1. أجزاء من القوائم المالية ومعلومات مالية مثل: (قائمة الإيرادات والمصروفات، وقائمة المدفوعات والمقبوضات، وقائمة بالأصول الثابتة) وطلبات الموازنة والانحرافات بين الأداء المالي الفعلي والمقدر.
2. الرقابة الداخلية الخاصة بالالتزام بالقوانين، مثل تلك التي تحكم تقديم العطاءات، والمحاسبة، والاقرار فيما يخص العقود والهبات والمبالغ المستحقة.

3. الرقابة الداخلية على الاقرار المالي و/ أو الاحتفاظ بالأصول، بما في ذلك الرقابة باستخدام الحاسوب.

4. الالتزام بالقوانين والتشريعات وادعاءات التزوير.

وتُعتبر هذه البنود مؤشراً مهماً على ما يختص به التدقيق المتعلق بالأمر المالية، حيث إنه يهتم ببيانات معينة في القوائم المالية بعكس تدقيق القوائم المالية الذي يختص بمدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي حسب المعايير المتعارف عليها، حيث يمكن القول أن التدقيق المتعلق بالأمر المالية يهتم بالرقابة الداخلية، والالتزام بالتشريعات والقوانين، ومراقبة العقود والهبات والقرارات المالية، بمعنى آخر الاهتمام بما يؤثر على القوائم المالية.

2.2.2.2 تدقيق الأداء :Performance Audit

يمثل هذا النوع من أنواع التدقيق الحكومي الاتجاهات الحديثة في التدقيق، حيث إن ظهور نموذج موازنة الأداء الذي يركز على الجزء الرقابي المالي، ترك الأثر الواضح في ضرورة تحديث عملية التدقيق الحكومي، ومواكبة الجوانب الإدارية الحديثة التي طرأت على النشاط الحكومي، وأيضاً مع تطور متطلبات المجتمع، والحاجة إلى التخطيط ووضع البرامج والأهداف، احتاج الأمر أن تكون عملية التدقيق الحكومية أوسع نطاقاً، وألا تقتصر على فحص الحسابات والالتزام بالقوانين، بل يجب أن تمتد إلى تقييم الكفاءة والفعالية في تنفيذ الأهداف، وتقييم الاقتصاد في استخدام الموارد المتاحة.

ويتضمن هذا النوع من أنواع التدقيق الحكومي كلاً من التدقيق الاقتصادي وتدقيق الكفاءة، وتدقيق برامج الإنفاق.

1. التدقيق الاقتصادي وتدقيق الكفاءة:

يتضمن هذا النوع من التدقيق تحديد ما إذا كانت الوحدة الحكومية تدير مواردها البشرية والمادية، وتحافظ عليها بشكل اقتصادي وكفؤ، وتحديد أسباب الممارسات غير الاقتصادية، والتي لا تتمتع بكفاءة؛ ومعرفة مدى التزام الوحدة الحكومية بالأنظمة والقوانين التي تتعلق بالاقتصاد والكفاءة (Arens, Loebbecke, 1988, p802).

وعند تنفيذ عملية التدقيق الاقتصادي وتدقيق الكفاءة يجب الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت الوحدة الحكومية محل التدقيق تلتزم بالأمر التالية (لظفي، 2005، ص427) :

1. إتباع سياسات سليمة عند الشراء.
2. إتباع طرق مناسبة لضمان توفر الكميات المناسبة بالجودة المناسبة وبالتكلفة المناسبة من المستلزمات عند الحاجة إليها.
3. ضمان حسن استخدام وتخزين الموارد.
4. تجنب الازدواجية في مجهودات الموظفين.
5. تجنب التضخم الوظيفي.
6. استخدام طرق وإجراءات تتسم بالكفاية.
7. تجنب الأعمال والممارسات غير الاقتصادية وغير الكفوة، والتي قد لا تؤدي إلى تحقيق الغرض المطلوب.

ويتضح أن تدقيق الأداء يختص بأنواع أنشطة التدقيق غير المالي، حيث يشير إلى الفحص المنتظم بغرض تقييم أداء الوحدة الحكومية، وجزء من ذلك هو التدقيق الاقتصادي الذي يهتم بالموارد المتاحة وحسن استغلالها بالشكل الأمثل، وأيضاً تدقيق الكفاءة الذي يهتم هو الآخر بالموارد المتاحة، ومدى الكفاءة في استخدامها بالشكل المطلوب بما يحقق الأهداف الموضوعية، حيث يتضمن ذلك استخدام السياسات والإجراءات الصحيحة التي تتسم بالكفاءة عند استغلال موارد الوحدة الحكومية.

2. تدقيق برامج الإنفاق:

حيث يهدف هذا النوع إلى تحديد المدى الذي تم من خلاله إنجاز النتائج المطلوبة التي حددها المشرع القانوني، أو الهيئة ذات العلاقة، وأيضاً تحديد مدى فعالية المنظمات، والبرامج، والأنشطة أو الوظائف، وتحديد ما إذا كانت الوحدة قد التزمت بالقوانين، والأنظمة المتعلقة بالبرنامج (Elder, Beasley, Arens, 2010, p232).

ويتم تدقيق البرامج وفق الأمور التالية (ص416، 2001، IACPA) :

1. تقييم فيما إذا كانت أهداف البرنامج الجديد هي سليمة وملائمة.
2. تحديد مدى تحقيق البرنامج للأهداف، ومقارنتها بالمستوى المطلوب من النتائج.
3. تقييم فعالية البرنامج.
4. تحديد العناصر التي تعترض الأداء المرضي.
5. تحديد فيما إذا كان البرنامج يكمل، وينسخ، ويرتبط، أو يتضارب مع برامج ذات علاقة.

6. تحديد الطرق التي تجعل هذا البرنامج يعمل بصورة أفضل.
7. تقييم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تعود للبرنامج.
8. تقييم مدى كفاءة نظام الضبط الإداري لقياس البرنامج والإبلاغ عنه ومراقبة فعاليته.
9. تحديد مدى استخدام الإدارة للوسائل الموثوق بها العائدة لقياس فعالية البرنامج.

وحيث أن الوحدات الحكومية تقوم بنشاطات مختلفة، لذلك فإن التقييم النهائي لأداء تلك الوحدات يتوقف على مدى تحقيق تلك النشاطات والبرامج الفوائد المرجوة، حيث يجب أن تعتمد عملية تقييم البرامج على تحقيق الرفاهية للمجتمعات، ولذلك يُعتبر إنجاز الأهداف هو المقياس الرئيسي لتقييم البرامج، حيث إن نتائج التدقيق المالي وتدقيق الكفاءة لا تعطي مؤشراً نهائياً لنجاح البرامج، ولكن عن طريق تقييم أداء البرامج النهائي نستطيع التوصل إلى مدى جدوى تلك البرامج.

2.2.2.3 ارتباطات المصادقة Attestation Engagements

تغطي ارتباطات المصادقة جزءاً مهماً من الجوانب المالية وغير المالية فيما يتعلق بموضوع التأكيد بناءً على احتياجات المستخدمين، كما أن معايير AICPA، اعترفت بارتباطات المصادقة التي تؤدي إلى فحص، أو مراجعة، أو تقرير الإجراءات المتفق عليها على موضوع أو تأكيد حول موضوع يكون من مسؤولية طرف آخر، ويتم أداء ارتباطات المصادقة اعتماداً على معايير AICPA، والنشرات الخاصة بارتباطات المصادقة (SSAS)، وقدمت معايير GAGAS معايير إضافية لأداء ارتباطات المصادقة، وبناءً على ذلك تم تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي كالتالي (GAO، 2011، p16):

1. الفحص:

يتكون الفحص من الحصول على أدلة كافية، وملائمة حول ما إذا كان الموضوع يتم وفق المعايير، أو تم تأكيده في جميع النواحي الجوهرية.

2. المراجعة:

وهي نوع آخر من ارتباطات المصادقة، وتتكون من اختبار كافٍ للتعبير عن استنتاج حول ما إذا كانت أي معلومات جذبت انتباه المدقق، لا تتم وفق المعايير أو لم يتم تأكيدها في جميع النواحي الجوهرية.

3. الاجراءات المتفق عليها:

تتكون من أداء المدقق لإجراءات معينة بشأن الموضوع وإصدار تقرير النتائج بناءً على الاجراءات المتفق عليها.

وينضح مما سبق أن ارتباطات المصادقة كونها تشتمل على الاهتمام بالأمور غير المالية بجانب الأمور المالية، يُكسبها تلك الأهمية البالغة، حيث إن بعض الأمور غير المالية تكون ذات تأثير أساسي على أنشطة المؤسسة، توجب الاهتمام بالمتابعة والإشراف على تلك الأمور.

2.3 أهمية وأهداف التدقيق الحكومي

يعتبر التدقيق الحكومي من الوسائل المهمة في أي وحدة حكومية تبحث عن تحقيق الأداء المتميز والفعال، وضمان سير الأنشطة بالشكل السليم، وتزداد أهميته مع زيادة التطور وزيادة حجم الموارد، وبالتالي زيادة التأكد من حسن استغلال تلك الموارد، كما أن التدقيق الحكومي يلعب دوراً مهماً في زيادة فعالية أنشطة الوحدة الحكومية، ورفع مستوى الأداء داخل تلك الوحدات، من هنا تبرز أهداف التدقيق الحكومي.

2.3.1 أهمية التدقيق الحكومي:

تزداد أهمية التدقيق مع زيادة تطور وتقدم القطاعات التجارية والصناعية، وزيادة حجم الأعمال والأموال في هذه القطاعات، وحاجة مُلاك هذه المصالح إلى ضمان أموالهم المستثمرة في تلك القطاعات وضمان سير العمل بأفضل الطرق.

تعتبر الصلاحيات والمسؤوليات في الوحدات الحكومية والقطاعات الاقتصادية داخل تلك الوحدات، وإدارة الموارد العامة فيها، أوسع وأشمل أمام أصحاب المصالح، وهم في هذه الحالة عبارة عن المجتمع وفئاته من مواطنين، ورأى عام وسلطة تشريعية، كل تلك الفئات وبالنظر إلى حجم الأموال العامة والموارد المتاحة لدى الوحدات الحكومية هي بحاجة إلى معرفة أو الاطمئنان أن تلك الموارد تستخدم بالشكل الأمثل، ووفق القواعد والقوانين، ويتم توزيعها بعدالة بين تلك الفئات، وأنها تُستثمر بكفاءة واقتصادية، وأن الأنشطة والبرامج التي تُدار بواسطتها الأموال والموارد العامة تتم بدرجة عالية من الفعالية.

ويعتبر التدقيق في القطاعات الخاصة ذا أهمية نظراً لحاجة الملاك إلى ضمان استثماراتهم لكبر حجم الأعمال، أما القطاعات الحكومية التي بالطبع حجم الأموال و الموارد داخلها أضخم وأوسع، وحجم الخدمات والأعمال يكون بشكل أكبر وأشمل، فسيكون الطلب على التدقيق أكثر أهمية والحاجة إليه ستكون ذات ضرورة حتمية، وذلك أيضاً بسبب أن أصحاب المصالح في الوحدات الحكومية تعتبر شريحة واسعة من المجتمع، فهي بحاجة إلى أدوات ووسائل تساعد في ضمان حُسن استخدام تلك الموارد بشكل اقتصادي وبكفاءة عالية، وأن ذلك الاستخدام يتم وفق القوانين والأنظمة الموضوعية، ومن هنا تكمن أهمية وضرورة التدقيق الحكومي والحاجة إليه داخل الوحدات والقطاعات الحكومية.

ويعتبر التدقيق حجر الزاوية في إدارة جيدة للقطاعات الحكومية، من خلال نتائجه التي توفر تقييمات محايدة عما إذا كانت الأموال العامة يتم إدارتها بطريقة فعّالة لتحقيق النتائج، لذلك يقوم المدققون بمساعدة الوحدات الحكومية في تعزيز وتحسين العمليات، وغرس الثقة لدى الرأي العام، حيث يتمثل دورهم في توضيح ما إذا كان المسؤولون يفعلون ما يفترض عليهم فعله، وكشف وردع الفساد العام، لذلك يجب أن يتمتع المدقق بالفطنة التي تساعد في التقييم الفعّال للبرامج، حيث تستخدم أدوات مثل الخدمات الاستشارية لإنجاز هذه الأدوار (p5، 2012، IIA).

تعقيباً على ذلك يمكن التوصل إلى أن جزءاً من أهمية التدقيق داخل المؤسسات الحكومية يتمثل في الدور المهم الذي يقوم به المدققون، وذلك عن طريق تعزيز النزاهة والموضوعية والعدالة داخل المؤسسات الحكومية، والقيام بتقديم تلميحات وتأكيدات للرأي العام بشأن استخدام الموارد العامة، ودعم أدوات الرقابة داخل المؤسسات الحكومية، والعمل على كشف أي مخالفات قد تتم داخل تلك المؤسسات، وذلك بالطبع يتطلب أن يتمتع المدقق باليقظة والكفاءة للقيام بمهامه على أكمل وجه.

وقد عمل مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة على وصف عملية التدقيق باستخدام مفهوم التدقيق الشامل، حيث يوضح هذا المفهوم أن المدقق مكلف بإبداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها للمركز المالي بما يتفق مع المبادئ المتعارف عليها، ومكلف أيضاً بواجبات إضافية من خلالها يمكن إيضاح بعضاً من أهمية التدقيق الحكومي (p1009، 1986، Thomas, Henek):

1. التأكد من التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والانظمة.
2. تحديد مدى قيام الوحدة الحكومية بإدارة مواردها المالية، والبشرية، والعقارية، وأموالها باقتصادية وكفاءة .
3. معرفة أيّ من نتائج أو مخرجات البرامج في القطاعات الحكومية تم إنجازها، وتحديد ما إذا كانت الخطط الموضوعة من قبل المشرّعين القانونيين تم اعتمادها، ومدى وجود انحرافات عن تلك الخطط والاهداف.

ويتضح أن أهمية التدقيق الحكومي تتبع من المفهوم الشامل للتدقيق الحكومي متمثل بنوعيه (المالي والأداء) وما ينتج عنهما، حيث يقع على عاتق المدقق داخل الوحدة الحكومية التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين، ومعرفة مدى الجودة في إدارة الوحدة لمواردها بشكل اقتصادي وكفؤ، وتحديد نتائج البرامج التي تم إنجازها، وهل تم تنفيذ البرامج وفق الخطط.

كما إن الوحدات الحكومية وبالنظر إلى طبيعة وحجم أعمالها وخدماتها المقدمة، أصبح من الواجب عليها إتباع نظام تدقيق قوي و فعال، والنقاط التالية تبرز وتوضح مدى أهمية التدقيق داخل الوحدات الحكومية (نسخة الكترونية، 2003، Sundaresan):

1. الوحدات الحكومية يجب أن يكون لديها مجموعة من القواعد والاجراءات التي تساعد في اتخاذ القرارات المالية والإدارية، ويجب إتباع تلك القواعد لضمان قرارات مالية سليمة.
2. يجب أن لا يسود الاعتقاد أن الالتزام بالقوانين ووجود التدقيق الحكومي يعمل على تأخر اتخاذ القرارات، لأن الواقع يُعزي ذلك إلى أسباب أخرى، لذلك حجم الأموال غير الاعتيادي في الوحدة الحكومية يحتم الالتزام بالقوانين ووجود نظام تدقيق حكومي فعال.
3. على مطلع الألفية الجديدة أُلقت السلطات التشريعية ببريطانيا نظرة جديدة على نظام التدقيق في الوحدات الحكومية، ودعمت هذا القطاع بصورة جعلت من غير المنطقي تحميل نظام التدقيق تأخر اتخاذ القرارات.
4. قيام الحكومة البريطانية بطرح العطاءات للمشاريع الضخمة، وتنافس الشركات على كسب المناقصات بدرجة تصل إلى الجشع وإمكانية وجود شبهات في تلك العملية؛ مما حتم على الحكومات إتباع نظام تدقيق ذي كفاءة عالية لمجابهة أي مخالفات، وأيضاً على اعتبار أن المسؤولين الحكوميين في تلك القطاعات لديهم إطلاع على أوراق وسجلات مالية لتلك المعاملات، لذلك وجب وجود النظام الفعال للتدقيق.

5. العديد من الفضائح التي هزت قطاع الشركات التجارية في المملكة المتحدة وفي بعض دول أوروبا، أضطر حكومات تلك الدول لتشكيل مكاتب لمكافحة الجرائم المالية؛ مما أدى ذلك إلى تعزيز دور التدقيق الحكومي في كشف المخالفات المالية.

ويمكن التوصل إلى أن أهمية التدقيق الحكومي تأتي من مبررات وجود التدقيق الحكومي، حيث إن طرح العطاءات للمشاريع الضخمة، وتنافس شركات القطاع الخاص على نيل ثقة تنفيذ هذه المشاريع، وضرورة تنفيذها بالشكل المناسب، ومع اكتشاف الفضائح والجرائم المالية التي هزت قطاع الأعمال، كل ذلك أدى إلى حتمية وجود نظام تدقيق قوي وفعال، وأدوات رقابة عالية الكفاءة.

أيضاً يمكن معرفة أهمية التدقيق الحكومي بشكل أكثر تطوراً، وذلك من خلال التطرق إلى تدقيق الأداء الحكومي، والدور الذي يقوم به المدقق عند القيام بهذا النوع من التدقيق، والذي يتلخص في النقاط التالية (Epstein، 2007، p1) :

1. تدقيق أداء النظام الإداري، حيث يعطي ذلك توصيات قيمة لتحسين أداء البرنامج، والمدقق يساعد الإدارة في فهم كيفية تحسين النظام واستخدام أفضل الوسائل لتحسين القرارات، والأداء، والمسائلة.
2. تقييم معلومات الأداء من خلال تدقيق مدى ملاءمة وموثوقية معلومات الأداء، والمساعدة على بناء الثقة في المعلومات لاستخدام واستفادة أفضل من قبل المسؤولين والمواطنين.
3. قياس الأداء أو مساعدة الإدارة في القيام بذلك، حيث غالباً ما يعمل المدقق على مساعدة الإدارة في إيجاد أفضل مقاييس للأداء.
4. تشجيع ومساعدة الإدارة من خلال التأييد والمساندة والتوجيه لتحسين أداء الإدارة، وهناك بعض المدققين خدموا كمستشارين أو شركاء للإدارة في تطوير، وتحسين نظم إدارة الأداء التي أصبحت أكثر فعالية بسبب جهود المدققين.
5. مساعدة المسؤولين وخلق علاقات مع ذوي الصلة منهم بشأن إدارة الأداء بطرق عدة، حيث يساهم المدقق في تحسين إدارة الأداء؛ مما يدفع المشرعين لاعتبار هذا الدور المهم، وإدخال تحسينات مهمة للنظام بناءً على توصيات المدققين.

ويتضح مما سبق أن أهمية التدقيق على الوحدات الحكومية تتبع من أهمية الدور الذي يقوم به المدقق عند تدقيق الأداء في الوحدات الحكومية، حيث إن عملية تدقيق الأداء ونتائجه

تعمل على تحسين الأداء، وزيادة كفاءته، واتخاذ القرارات السليمة، وتحقيق البرامج لأهدافها المخططة، والمساعدة في تحسين النظام الإداري داخل الوحدات الحكومية، والعمل على إنتاج معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة، كل هذه المخرجات تعمل على تعزيز دور وأهمية عمليات تدقيق الأداء.

وفي البيئة الفلسطينية بما تتضمنه من تحديات وصعوبات في كافة الأصعدة، والتي بالطبع منها طبيعة أداء الوحدات والمؤسسات الحكومية، ومحاولة مواجهة العقبات وتحسين الأداء المالي والإداري في مؤسسات السلطة الوطنية، والحاجة للرفقي بمستوى هذا الأداء لزيادة مستوى الإنتاج وتقديم أفضل الخدمات، الأمر الذي يجعل من الضروري العمل على تطوير وتحديث أدوات ووسائل التدقيق الحكومي على تلك الوحدات والمؤسسات، وذلك للتأكد من مدى تنفيذها لأعمالها المالية والإدارية بكفاءة وفعالية.

2.3.2 أهداف التدقيق الحكومي:

يعتبر التدقيق على الوحدات الحكومية عنصراً جوهرياً وأساسياً لضمان سير الأداء المالي والإداري في الوحدات الحكومية بشكل يعمل على تحقيق الأهداف المرجوة التي خطط لها، ويمثل التدقيق على الوحدات الحكومية مركز ثقة ومسئولية في تلك الوحدات، وتعد إليه مهمة صيانة مصالح القطاعات الحكومية، وتحديث أدوات ووسائل وخطط البرامج والأنشطة الحكومية، وذلك من خلال ممارسة مهامه، وتطوير وتحديث طرق العمل داخل تلك القطاعات، وتلعب أجهزة التدقيق دوراً مهماً وحيوياً في رفع مستوى الأداء المالي والإداري الحكومي، وتعتبر العنصر الأساسي في حماية الممتلكات والأموال والموارد العامة، من خلال هذا الدور يتضح الهدف بمفهومه الواسع للتدقيق الحكومي.

وبصفة عامة يمكن القول إن أهداف التدقيق في الوحدات الحكومية تتلخص في النقاط التالية (المهاني، سلوم، 2007، ص120) :

1. فحص وتقويم مدى سلامة وكفاية تطبيق وسائل الرقابة المحاسبية والمالية داخل الوحدات الحكومية.
2. تحديد مدى اقتصادية وكفاءة تطبيق وتشغيل هذه الوسائل، ومدى فعالية نتائج تلك الوسائل.

3. تقييم الالتزام بالسياسات والاجراءات والخطط الموضوعة ومدى انسجام السياسات والخطط مع بعضها البعض.
4. تقييم مدى سلامة وكفاية إجراءات الحفاظ على الموارد داخل الوحدات الحكومية.
5. التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة.
6. الحكم على مدى جودة أداء المهام المطلوب تنفيذها من قبل العاملين في الوحدة الحكومية على كل المستويات.

كما يمكن تحديد عن أهداف التدقيق الحكومي بشكل أكثر عمقاً فيما يتعلق بالممارسات المالية (Bagordia, Batra, 2000, p348) :

1. التأكد من أن بنود الموازنة العامة يتم إنفاقها من قبل السلطات المختصة بطريقة حكيمة وفي الوقت السليم.
2. التحقق من أن الإنفاق كان مناسباً للمهمة التي خصص من أجلها.
3. فحص القواعد والأنظمة التي تم اتباعها عند الإنفاق.
4. معرفة مدى قيام المسؤول المختص باستخدام الإنفاق لمصالحه الشخصية بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
5. التأكد من أن موظف الصرف يولي الرعاية والاهتمام لأموال الحكومة كما لو كانت أمواله الخاصة.
6. التحقق من أن المصروفات والمقبوضات تصنف بشكل صحيح.
7. التأكد من أن المقبوضات تقيّد في حساب معين وأن المبالغ المستحقة يتم استردادها.
8. معرفة أن جميع النفقات هي ضمن حدود السياسات المالية للحكومة.
9. المصادقة على أن الإنفاق على رحلات المسؤولين جائز، وضمن الحدود المنصوص عليها وفقاً للقواعد والقوانين.

ومن الممكن أيضاً أن يتم تناول أهداف التدقيق الحكومي بنوعيه، التدقيق المالي، وتدقيق الأداء الحكومي.

حيث يختص التدقيق المالي بالعمليات المالية وذلك بهدف (لطفى، 2005، ص423) :

1. التحقق من كفاية السجلات والطرق المحاسبية المستخدمة.
2. التحقق من إتمام العمليات المالية بطريقة سليمة.

3. التأكد من مسؤولية المدراء الماليين.
 4. فحص مدى دقة التقارير المالية، وهل تمثل واقع الجهاز الحكومي بصورة عادلة طبقاً للمعايير المحاسبية.
 5. التحقق من التزام الوحدة الحكومية محل التدقيق بالقوانين والتعليمات السارية.
- وبخصوص أهداف تدقيق الأداء الحكومي، فقد اعتبر مكتب المحاسبة العام أهداف تدقيق الأداء واحدة مع أهداف المراجعة المتعلقة بالنقاط التالية (Kearney & Others، 2013، p13) :

1. تقييم فعالية البرامج ونتائجها.
 2. الاقتصاد والكفاءة النسبية التي يتم تشغيلها على النشاط.
 3. أنظمة الرقابة الداخلية أو الإدارية.
 4. تدقيق القيمة مقابل المال.
 5. التزام الوحدة بالأنظمة والقوانين فيما يتعلق بأداء برامجها وأنشطتها.
- يمكن القول أن ما تم سرده عن أهداف التدقيق الحكومي كان بشكل متفاوت، حيث تم تناول أهداف التدقيق الحكومي بصورة عامة من خلال الأمور المالية والجوانب المتعلقة بالأداء والبرامج والخطط، ثم بعد ذلك تم سرد الأهداف نحو شكل أكثر تفصيلاً، فتم التطرق إلى أهداف التدقيق المتعلق بالممارسات المالية وأمر الموازنة، وجوانب الانفاق والصرف بشكل منفصل عن الأهداف المتعلقة بتدقيق الأداء وما يرتبط به من تدقيق الكفاءة والبرامج.

وترتيباً على ما سبق يمكن إجمال أهداف التدقيق الحكومي فيما يلي:

1. التأكد من أن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي وفق المبادئ المتعارف عليها.
2. تحديد مدى التزام الوحدات الحكومية بالقوانين والتشريعات.
3. التحقق من استخدام الموارد بشكل اقتصادي وكفؤ.
4. اكتشاف أسباب الممارسات غير الاقتصادية وغير الكفؤة.
5. التحقق من دقة تقديرات الموازنة العامة.
6. تحديد مدى فعالية الوحدة الحكومية وفعالية برامجها وأنشطتها.
7. معرفة الآثار الاجتماعية للبرامج والأنشطة الحكومية.
8. فحص نظام الرقابة الداخلية وفاعلية الوسائل الرقابية المطبقة.

2.4 ماهية معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها

إن ممارسة أي وظيفة؛ ولكي تتم بالشكل الصحيح، يجب أن تكون وفقاً لقواعد ومبادئ على أساسها يتم تنفيذ العمل في هذه الوظيفة، كذلك هي عملية التدقيق، حيث إنها بحاجة إلى معايير من خلالها يتم التوصل إلى الكيفية التي يتم بها ممارسة عملية التدقيق، وتُمثل هذه المعايير المقياس لمدى جودة الأداء المهني للمدققين، ويُصاحب ممارسة التدقيق الحكومي معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها التي تمثل المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق داخل الوحدات الحكومية، حيث يجب على المدققين الحكوميين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة، وتم إصدار هذه المعايير بواسطة مكتب المحاسب العام بالولايات المتحدة (GAO)، وسيتم في هذا المبحث مناقشة ما يلي:

2.4.1: مكتب المحاسبة العام (GAO).

2.4.2: معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها (GAGAS).

2.4.1 مكتب المحاسبة العام (GAO)

إن مكتب المحاسب العام بالولايات المتحدة هو عبارة عن وكالة مستقلة، وغير حزبية تعمل لصالح الكونغرس، وقد ظهرت بعد قيام الحرب العالمية الأولى، حيث أدى عدم استقرار الوضع المالي، إلى توجه الكونغرس ونتيجة للزيادة في الدين العام إلى الحصول على معلومات أفضل بخصوص النفقات الحكومية، وإخضاع هذه النفقات إلى رقابة أكثر، حيث أوصى قانون الموازنة والمحاسبة لعام 1921 أن يصدر الرئيس موازنة فيدرالية سنوية، وتم إنشاء وكالة مستقلة ضمن السلطة التشريعية هي مكتب المحاسبة العام، حيث يقوم بالتحقيق في كيفية إنفاق أموال الحكومة الفيدرالية لأموال دافعي الضرائب، ويتم تعيين رئيس مكتب المحاسبة العام والمراقب العام للولايات المتحدة بواسطة الرئيس لمدة (15) عاماً من بين قائمة مرشحين يطرحها الكونغرس، ويعمل مكتب المحاسبة العام على مساندة الكونغرس فيما يتعلق بالمسؤوليات الدستورية، ويساعد في تحسين الأداء، وضمان مسائلة الحكومة الفيدرالية (GAO، مرجع الكتروني، 2011).

ويتم العمل في مكتب المحاسبة العام بناءً على طلب من لجان الكونغرس، أو بتكليف من القوانين العامة، ويقوم أيضاً بإجراء البحوث تحت سلطة المراقب العام، ويعمل على دعم مهمة الرقابة في الكونغرس وذلك من خلال ما يلي (ريحاوي، 2011، ص161):

1. تحديد ما إذا كان يتم إنفاق الأموال الفيدرالية بكفاءة وفعالية.
2. التحقيق في مزاعم وجود أنشطة غير مشروعة وغير لائقة.
3. التقرير عن مدى تحقيق برامج وسياسات الحكومة لأهدافها.
4. تحليل أداء السياسات وتحديد الخيارات لينظر فيها الكونغرس.
5. إصدار القرارات القانونية والآراء وذلك من خلال التقارير.

إن مكتب المحاسبة العام ليس الجهة الوحيدة التي اهتمت بإصدار معايير للرقابة على أعمال الحكومة، حيث إن المنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا (الإننتوساي) كانت أول من استحدثت مثل هذه المعايير المهمة لتطوير عملية التدقيق والرقابة، حيث تأسست عام 1953، ثم تطورت أعمالها تدريجياً وأصبحت منظمة استشارية لهيئة الأمم المتحدة، وتم تكليفها رسمياً بالإشراف على أعمال تدقيق حسابات منظماتها، وهي منظمة مستقلة وغير حكومية (INTOSAI)، مرجع الكتروني، (2008).

وعليه يتبين أن الوصول لأداء كفؤ وفعال للوحدات الحكومية، يتطلب وجود مثل هذه الهيئات المتخصصة، وضرورة الاهتمام بما يصدر عنها، حيث إن علاقة هذه الهيئات بالمجالس التشريعية يضمن سير أنشطة الوحدات الحكومية المالية والإدارية بالشكل المطلوب.

2.4.2 معايير التدقيق الحكومية (GAGAS):

لقد أصدر مكتب المحاسبة العام معايير تدقيق من أجل أعمال تدقيق البرامج، والأنشطة، والوظائف، والأموال الحكومية التي تتسلمها الأجهزة الحكومية، وتتعلق تلك المعايير بمؤهلات المدقق المهنية، ونوعية جهد التدقيق، والمميزات الخاصة بالتقرير، ولذلك يجب على أجهزة التدقيق إتباع هذه المعايير عند إقرار القانون والاتفاقيات لوجوب إتباعها (ص418، 2001، IACPA).

ويُشار لمعايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها الصادرة عن مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة بعبارة "معايير الكتاب الأصفر" بسبب لون غلاف الكتاب المنشورة ضمنه.

وتشتمل معايير مكتب المحاسبة العام على المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ويتم تبني أي معايير تدقيق أو تصديق جديدة ذات علاقة من قبل (AICPA)، ومن ثم إدخالها في معايير مكتب المحاسبة العام ما لم يستبعدتها المكتب بإعلان

رسمي، ويجب على الأعضاء في (AICPA) إتباع معايير مكتب المحاسبة العام في التدقيق أو يُعتبرون مخالفين لشرف المهنة (جمعة، 2009، ص 87).

وتصنف معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها (GAGAS) إلى الفئات التالية (GAO):

1. المعايير العامة.
2. معايير التدقيق المالي.
3. معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.
4. معايير التقرير لتدقيق الأداء.

وفيما يلي عرض لهذه المعايير بالشرح والتفصيل على النحو التالي:

2.4.2.1 المعايير العامة :General Standards

تقدم هذه المعايير إرشادات لأداء عملية التدقيق المالي، والرقابة على الأداء، وتؤكد هذه المعايير على أهمية استقلال مؤسسة التدقيق، وممارسة الحكم المهني في أداء العمل، وإعداد التقارير، وكفاءة الموظفين، ومراقبة الجودة وتتضمن ما يلي:

1. الاستقلال

المعيار المتعلق بذلك: "في كل الأمور المتعلقة بالتدقيق، على مؤسسة التدقيق والمدققين الأفراد، سواء أكانوا حكوميين أم قانونيين، أن يتمتعوا بالاستقلالية" (GAO، 2011، p27).

والاستقلال قد يكون فكرياً بأن يتم أداء عملية التدقيق دون التأثير بمؤثرات، قد تساومه على الحكم المهني؛ مما يتيح للمدقق التصرف بنزاهة وموضوعية، وقد يكون الاستقلال في المظهر بأن يتم تجنب الظروف، والتي تتسبب في اعتقاد طرف ثالث مطلع بوجود شبهة في نزاهة وموضوعية المدقق أو منظمة التدقيق (GAO، 2011، p28).

ويعتبر الاستقلال مهماً لإخراج التدقيق بالنتائج المرجوة، لكن يوجد بعض المؤثرات التي تحد من استقلال المدقق تؤدي إلى تأثير عملية التدقيق هي كما يلي (GAO، 2011، p28):

1. المصالح الذاتية: قد تكون للمدقق مصلحة مالية أو غيرها، أو أن عائد التدقيق غير مناسب، كل ذلك سوف يؤثر بشكل غير لائق على حكم وسلوك المدقق.

2. التحيز: إن قناعات المدقق السياسية، والعقائدية، والاجتماعية، وأي قناعات أخرى، قد تدفعه إلى اتخاذ موقف غير موضوعي.
3. الألفة والقرابة: علاقة المدقق مع الإدارة أو مع أصدقاء وأقارب له داخل منظمة التدقيق، سوف يؤدي إلى اتخاذه موقفاً غير موضوعي.
4. مشاركة الإدارة: التهديد الذي ينجم عن اتخاذ الإدارة لقرارات قد تؤثر على عمليات الوحدة محل التدقيق.
5. الهيكلية: إن اشتراك منظمات التدقيق الحكومية في نفس الهيكل التنظيمي مع الوحدات الحكومية محل التدقيق، سوف يؤثر على قدرة هذه المنظمات على أداء العمل بموضوعية.

وترتيباً على ما تقدم فإنه يتوجب على منظمات التدقيق اتخاذ إجراءات رقابية لتحديد الضغوطات الشخصية، والخارجية، والتنظيمية، وضرورة استحداث نظام رقابة الجودة، وعن معيار الاستقلال يمكن القول أنه يعمل على التحرر من جميع الضغوطات، ويعتبر ذلك ضرورياً لضمان مصداقية عملية التدقيق ونتائجها، وضمان عدم تأثر قدرة المدقق على صياغة التقرير بموضوعية.

2. الحُكم المهني

المعيار المتعلق بذلك: "يجب على المدققين استخدام الحُكم المهني في تخطيط وأداء عمليات التدقيق، وفي إعداد تقرير النتائج" (GAO، 2011، p53).

ويتضمن الحُكم المهني أن يمارس المدقق الشك المهني بقدر من الحكمة والمعقولة، كما ويجب استخدام الحُكم المهني في تحديد نطاق العمل، واختيار المنهج، واختبار مدى كفاية وملائمة الأدلة التي سيتم جمعها، واستخدامها لدعم النتائج (GAO، 2011، p53).

وعليه فإن هذا المعيار يضع على عاتق المدقق مهمة تطبيق الحُكم والشك المهنيين عند تخطيط وأداء عمليات التدقيق، وعند صياغة التقارير، حيث يجب افتراض أمانة الإدارة، ويجب استخدامه بطريقة توضح أنهم بذلوا العناية المعقولة عند أدائهم لعملهم.

3. التأهيل المهني

المعيار المتعلق بذلك: "يجب أن يمتلك الأفراد المعينون للقيام بالتدقيق مجتمعين الكفاءة المهنية الكافية، والملاءمة؛ لتحقيق الأهداف وأداء المهام المطلوبة" (GAO، 2011، p56).

ينبغي على منظمة التدقيق تقييم المهارات الأساسية لكادر التدقيق، وما إذا كانت تتطابق مع تنفيذ أعمال تدقيق معينة، ويجمع التأهيل المهني ما بين التعليم والخبرة، حيث يجب على منظمة التدقيق أن يكون لديها عملية تطوير مستمر، وتقييم لكادرها في جميع مراحل الحياة المهنية، وذلك للحفاظ على مستوى عالٍ من المهنية (GAO، 2011، p56).

ويمكن اعتبار أن هذا المعيار يركز على أهمية أن يكون لدى فريق التدقيق المهارة، والكفاءة، والخبرات التي تساعد منظمة التدقيق في أداء عملها بفعالية، حيث إن اتساع وتطور مجال الأعمال والأنشطة الحكومية، يتحتم العمل على زيادة التعليم والتطوير المستمر للمدققين.

ويتضمن التأهيل المهني الالتزام بمستوى معين من الخبرات اللازمة لأداء العمل، والحفاظ على تعليم وتأهيل مستمر يساعد في الإلمام بكافة جوانب عملية التدقيق.

المعرفة التقنية:

يجب على المدققين المكلفين بعملية التدقيق وفقاً لمعايير (GAGAS)، أن يمتلكوا وبشكل جماعي المعرفة التقنية، والمهارات والخبرة اللازمة قبل البدء في عملية التدقيق، ويجب أن يمتلكوا وبشكل جماعي ما يلي (GAO، 2011، p56):

1. معرفة معايير (GAGAS) التي تنطبق على نوع العمل الذي تم تعيينهم من أجله، وامتلاك المهارة اللازمة لتطبيق تلك المعرفة.
2. معرفة عامة لبيئة الوحدة الحكومية محل التدقيق.
3. مهارات الاتصال بوضوح شفويًا وكتابيًا.
4. وجود مهارات مناسبة للعمل الذي يتم إنجازه مثل استخدام عينات احصائية، استخدام أنظمة محوسبة، وتدقيق بيانات هندسية وحسابية، وطرق تدقيق متخصصة، والمعرفة العلمية المتخصصة.

التعليم المهني المستمر:

يجب على المدققين الذين يؤدون عملاً وفقاً لمعايير (GAGAS)، بما في ذلك التخطيط والتوجيه والقيام بإجراءات التدقيق، أن يحافظوا على الكفاءة المهنية من خلال مواصلة التعليم المستمر، حيث يجب أن يكمل المدقق في ظل هذه المعايير على الأقل (80) ساعة كل سنتين من التعليم المستمر، ويجب أن يكون (24) ساعة على الأقل من أصل (80) في مجالات مرتبطة

مباشرة بالبيئة الحكومية والتدقيق الحكومي، ويجب أن يكمل على الأقل (20) ساعة في أي سنة من تلك السنتين (GAO، 2011، p58).

ويمكن ملاحظة أن وجوب محافظة المدقق على مستوى عالٍ من التأهيل والخبرة والمهارة في أداء عملية التدقيق، يستلزم تحديث عملية التعليم في كل ما يتعلق بمهنة التدقيق وغيرها من مجالات العلم المتخصصة التي قد يكون لها أي علاقة بمهنة التدقيق.

4. ضمان ورقابة الجودة

المعيار المتعلق بذلك: "يجب على كل منظمة للتدقيق تقوم بالتدقيق وفقاً لمعايير (GAGAS)، أن تحتفظ بنظام داخلي ملائم لرقابة الجودة، ويجب أن تخضع لمراجعة خارجية لرقابة الجودة (مراجعة نظير)" (GAO، 2011، p61).

يتضمن نظام منظمة التدقيق لمراقبة الجودة إدارة منظمة التدقيق، والتركيز على أداء العمل بكفاءة وفعالية، والإجراءات المصممة لتوفير تأكيد معقول عن مدى الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتعتمد طبيعة نظام رقابة الجودة على حجم المنظمة، ومدى تعقيد عملية التدقيق، واعتبارات التكلفة والعائد (GAO، 2011، p61).

مراجعة النظير الخارجية:

يجب على مكاتب التدقيق الحكومية أن تخضع لمراجعة نظير خارجية على الأقل مرة كل ثلاث سنوات تقوم بها جهة غير مرتبطة بالوحدة محل التدقيق، وتعمل مراجعة النظير على توفير أساس معقول؛ لتحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة تم تصميمه بشكل مناسب وفعال، وهل تمثل منظمة التدقيق لنظام رقابة الجودة الذي يوفر تأكيدات معقولة بشأن إتباعها المعايير المهنية المعمول بها (GAO، 2011، p66).

وعند القيام بمراجعة النظير يجب الإيفاء بالمتطلبات التالية (GAO، 2011، p56):

1. مراجعة سياسات واجراءات رقابة الجودة لمنظمة التدقيق.
2. مراجعة مدى كفاية ونتائج إجراءات المراقبة الداخلية لمنظمة التدقيق.
3. مراجعة تقارير التدقيق وعمليات التوثيق ذات الصلة.

4. مراجعة المستندات الأخرى اللازمة (أوراق العمل، وسجلات التعليم المستمر، والمقابلات مع الموظفين) لتقييم مدى الالتزام بالمعايير.

ويمكن القول أن منظمات التدقيق التي تقوم بتدقيق أنشطة الوحدات الحكومية، يجب أن يكون لديها من يراقب أداؤها أيضاً، ويقدم لها التوصيات، ومثل هذه المنظمات غير متداولة بشكل متعارف عليه في الوطن العربي، بينما في الولايات المتحدة توجد العديد من المنظمات والهيئات المهنية والمختصة التي قد تقوم بهذه المهمة، وفي بعض الحالات قد تكون جهات خارجية بإشراف البنك الدولي هي من يقوم بتلك العملية.

2.4.2.2 معايير التدقيق المالي Standards for Financial Audits:

يصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرات حول معايير التدقيق (SAS) تعتبر كمرجع لمعايير (GAGAS)، ويتم دمج كل ما يتعلق بهذه النشرات من أهداف، وشروط، ومتطلبات، وأي بيانات تفسيرية أخرى، حيث إن أداء عملية التدقيق المالي وفقاً لمعايير (GAGAS) يجب أن يتوافق مع النشرات (SAS)، والتي تم دمجها ومتطلبات إضافية أخرى (GAO، 2011، p72).

أ. متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بأداء التدقيق المالي:

1. اتصال المدقق

المعيار المتعلق بذلك: "يجب على المدققين أن يوصلوا المعلومات إلى الوحدة محل التدقيق، والأفراد المتعاقدين، وطالبي خدمة التدقيق، وإلى لجنة التدقيق، وذلك فيما يخص طبيعة ومدى الاختبارات المخطط لها" (GAO، 2011، p73).

من خلال هذا المعيار يتضح أنه عند أداء عملية التدقيق المالي يجب إيصال المعلومات ذات الصلة بالحكم المهني إلى طالبي خدمة التدقيق، وذلك فيما يخص الإقرار بمدى الالتزام بالقوانين، وعند التدقيق استناداً إلى مواد القانون، يجب إيصال المعلومات إلى اللجان التشريعية المسؤولة عن مراقبة أعمال الوحدة محل التدقيق، كما ويتضح أن هذا المعيار يهدف إلى زيادة المعرفة حول تقرير المدقق من قبل المستخدمين، حيث على المدقق أن يوصل المعلومات بشكل واضح وسلس.

2. اعتبارات نتائج التدقيق السابقة

المعيار المتعلق بذلك هو: "يجب أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار نتائج التدقيق السابقة، وإتباع النتائج والتوصيات التي تتعلق مباشرة بأهداف التدقيق المنجز" (جمعة، 2009، ص95).

عند أداء عملية التدقيق، يجب تقييم الإجراءات اللازمة التي تم اتخاذها لمعالجة نتائج وتوصيات عمليات التدقيق السابقة، والتي قد يكون لها تأثير جوهري على البيانات المالية الهامة في تحقيق أهداف التدقيق (GAO، 2011، p74).

والجدير بالإشارة أن هذا المعيار يمكن المدقق من تجنب نقاط الضعف في عمليات التدقيق السابقة، وتلافي الأخطاء التي وقع فيها المدقق السابق، واعتبار النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها والاستفادة منها.

3. كشف التحريفات المهمة الناتجة عن انتهاك شروط العقود أو اتفاقيات المنح، وسوء الاستخدام.

المعيار المتعلق بذلك: "على المدققين تصميم عملية التدقيق لتوفير ضمان معقول؛ لاكتشاف البيانات الخطأ الناتجة عن مخالفات لنصوص العقود أو اتفاقيات المنح التي لها تأثير مادي مباشر على تقرير المبالغ المالية، فإذا ما جاءت للمدقق معلومات محددة تدل على وجود تلك المخالفات، ينبغي عليه تطبيق إجراءات التدقيق الموجه بشكل محدد للتحقيق فيما إذا كانت المخالفات قد حدثت أو من المحتمل حدوثها" (GAO، 2011، p75).

ويعتبر هذا المعيار ذو أهمية مادية كبيرة، وتأثير على المبالغ في القوائم المالية والبيانات المالية الأخرى، حيث قد يؤدي إلى حدوث مخالفات في تلك البيانات، ويتحتم ذلك استخدام أدوات تدقيق فعالة لاكتشاف مثل هذه الأفعال.

4. تقديم عناصر النتائج

في التدقيق المالي قد تحتوي النتائج على قصور في الرقابة الداخلية، وعدم التزام بأحكام القوانين والعقود واتفاقيات المنح، والاحتيايل، وسوء الاستخدام، وكجزء من عملية التدقيق وعند تحديد النتائج، يجب تخطيط وتنفيذ إجراءات لتطوير عناصر النتائج ذات الصلة لتحقيق أهداف التدقيق (GAO، 2011، p76).

وعليه يمكن القول أن الوصول إلى نتائج مرجوة لعملية التدقيق يتطلب تحديد أهداف التدقيق، ويتطلب تخطيط عملية التدقيق بالشكل الملائم للوصول لتلك النتائج.

5. توثيق عملية التدقيق

المعيار المتعلق بذلك: "يجب على المدقق توثيق التدقيق المتعلق بالتخطيط، والإجراء، والتقارير عن التدقيق، كما ويجب أن يحتوي على معلومات تمكن المدقق الخبير الذي ليس له أي اتصال سابق مع التدقيق من الحصول على الدليل الذي يدعم حكم المدقق، ويجب أن يشمل التدقيق على دعم الاستنتاجات والتوصيات قبل إصدار التقرير" (جمعة، 2009، ص95)

ويوفر توثيق التدقيق مصدراً للمدققين الآخرين، كما أن التوثيق يعزز النتائج التي توصل إليها المدقق، والأدلة التي قام بجمعها، وينبغي أن يكون التوثيق ملائماً.

ب. متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بالتقرير عن التدقيق المالي:

1. تقرير التزام المدقق ب GAGAS:

المعيار المتعلق بذلك: "يجب أن ينص تقرير التدقيق بأن التدقيق قد تم وفقاً لمعايير GAGAS" (GAO، 2002، p41).

يتضح من خلال هذا المعيار مدى أهمية اتباع معايير (GAGAS) من قبل المدققين عند أدائهم لعملية التدقيق، حيث يؤدي ذلك إلى زيادة تطابق النتائج مع الأهداف.

2. التقرير عن الرقابة الداخلية والالتزام بأحكام القوانين، والأنظمة، العقود، واتفاقيات المنح.

المعيار المتعلق بذلك: "على التقرير الصادر حول القوائم المالية، إما (1) أن يصف نطاق فحص المدققين لمدى الالتزام بالقوانين والرقابة الداخلية على الإقرار المالي وأن يبين نتائج هذه الفحوصات، أو (2) أن يشير إلى التقرير المستقل الذي يضم هذه المعلومات، وعند نتائج هذه الفحوصات على المدققين الإشارة إلى التزوير، والأعمال غير القانونية، وحالات عدم الالتزام الجوهرية الأخرى، وحالات الضعف في الرقابة الداخلية الخاصة بالإقرار المالي، وفي بعض الحالات يجب كتابة التقارير إلى أطراف خارجية" (GAO، 2002، p43).

يمكن القول أن هذا المعيار يولي أهمية بالغة لوجود نظام رقابة داخلية قوي وفعال، يساعد في مراقبة إعداد البيانات المالية الملائمة، والالتزام بالأنظمة والقواعد.

3. التقرير عن القصور في الرقابة الداخلية، والاحتيايل، وانتهاك أحكام القوانين، والأنظمة، العقود، واتفاقيات المنح، وسوء الاستخدام.

المعيار المتعلق بذلك: "عند تنفيذ عمليات التدقيق المالي بخصوص نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالإقرار المالي حول مدى الالتزام، يجب على المدققين وبناءً على العمل المنجز التقرير عن (1) حالات القصور الجسيمة وأوجه الضعف الجوهرية في الرقابة الداخلية، (2) حالات الاحتيايل وعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي يكون لها تأثير جوهري على عملية التدقيق، وأي حالات أخرى تستدعي انتباه القائمين على إدارة التدقيق، (3) المخالفات المهمة لشروط العقود واتفاقيات المنح ذات التأثير الجوهري على عملية التدقيق، (4) سوء الاستخدام ذي التأثير الجوهري على التدقيق" (GAO، 2011، p81).

تتطلب معايير GAGAS من المدققين تقديم تقارير بخصوص الاحتيايل، ومخالفات شروط العقود واتفاقيات المنح، وسوء الاستخدام إلى جهات خارجية، وذلك في حالات أن القانون قد يتطلب من الوحدة محل التدقيق أن ترفع تقارير بخصوص تلك المخالفات إلى جهات خارجية (المفتش العام أو المدعي العام)، ولم تقم بذلك مع علمها بوجود هذه المخالفات، وأيضاً في حالة وجود أعمال احتيايل ومخالفات متعلقة بمساعدة مالية من وكالة حكومية، ولم تقم الوحدة محل التدقيق بخطوات تصميم لمعالجة آثار تلك المخالفات مع علمها بوجودها، في هذه الحالات يجب على المدقق أن يرفع التقارير إلى الجهات الخارجية أو إلى الوكالة الحكومية التي قدمت المساعدة المالية (GAO، 2002، p46).

يُلاحظ أن هذا المعيار يضع على عاتق المدقق مسؤولية معالجة أسباب القصور في الرقابة الداخلية، وشرح دواعي الفشل في اتخاذ خطوات تصحيحية، ومسؤولية التقرير عن الاحتيايل والمخالفات القانونية وشرح ذلك للأطراف ذات العلاقة.

4. التقرير عن وجهات نظر الموظفين المسؤولين.

المعيار المتعلق بذلك: "عند أداء عملية التدقيق المالي، وإذا أفصح تقرير المدقق عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية، والاحتيايل، وعدم الالتزام بأحكام القوانين والعقود واتفاقيات المنح، وسوء الاستخدام يجب على المدقق الحصول والتقرير عن وجهات نظر المسؤولين بشأن النتائج، والاستنتاجات، والتوصيات، والإجراءات التصحيحية المخطط لها (GAO، 2011، p85).

ويتضح أن هذا المعيار يؤسس لبناء الثقة بين إدارة الوحدة محل التدقيق والمدقق، ويضمن وجود تقرير موضوعي عن توثيق وجهات نظر المسؤولين ورأي المدقق فيها بحيادية.

5. التقرير عن المعلومات السرية والخاصة

المعيار المتعلق بذلك: "عند أداء التدقيق المالي، إذا كانت بعض المعلومات ممنوعة من الإفصاح، أو تم استبعادها من التقرير نتيجة لحساسيتها، فعلى تقرير المدقق الإشارة إلى طبيعة تلك المعلومات المحذوفة، وإلى الأسباب التي جعلت هذا الحذف ضرورياً (GAO، 2011، p85).

يتضح من خلال هذا المعيار أن بعض المعلومات قد تكون ممنوعة بواسطة قوانين محلية واعتبارات أخرى، تجعل هذه المعلومات تُقدم فقط إلى الأشخاص المُخوّلين باستلامها.

6. توزيع التقرير

المعيار المتعلق بذلك: "يجب تقديم تقارير التدقيق من قبل مؤسسة التدقيق إلى المسؤولين المناسبين لدى الوحدة محل التدقيق، وإلى المسؤولين المناسبين في المؤسسات التي تطلب التدقيق، أو تحضر له بما في ذلك مؤسسات التمويل الخارجية إلا إذا منعت المحددات القانونية ذلك، كما ويجب أن يتم رفع نسخ من التقارير إلى المسؤولين الذين يتمتعون بسلطة رقابية أو قد يكونون مسؤولين عن القيام بالعمل بناءً على النتائج والتوصيات، وأيضاً إلى الآخرين المُخوّلين باستلام هذه التقارير، كما ويجب توفير هذه التقارير للفحص العام (GAO، 2002، p49).

ويُلاحظ أن المعتاد هو أن يتم توزيع التقارير إلى الجهات المُخوّلة بتسلّمه، ولكن ذلك يعتمد على مدى سرية وخصوصية المعلومات المتضمنة فيه.

2.4.2.3 معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء

Field Work Standards for Performance Audits :

1. التخطيط:

المعيار المتعلق بذلك: "يجب أن يتم وبشكل مناسب تخطيط العمل اللازم لمعالجة أهداف التدقيق" (GAO، 2011، p126).

يجب على المدقق أن يخطط عملية التدقيق للحد من خطر التدقيق إلى المستوى الملائم للحصول على تأكيد معقول بشأن كفاية وملاءمة الأدلة في دعم استنتاجات المدقق، ويجب على المدقق تقييم خطر التدقيق واستخدام هذا التقييم في تحديد أهداف التدقيق ونطاقه، والطريقة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

ويساعد هذا المعيار في تقييم خطر التدقيق المتعلق بأهداف ونطاق عملية التدقيق، ويتم وضع منهج شامل لعملية التدقيق، كل هذه العناصر بدورها تؤدي إلى إجراء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، وإلى مخرجات ونتائج ملائمة.

2. الإشراف:

المعيار المتعلق بذلك: "يجب على منظمة التدقيق الإشراف بشكل مناسب على فريق التدقيق أثناء أداء العمل" (GAO، 2011، p149).

وعليه يمكن القول أن هذا المعيار يتضمن توفير الإرشاد والتوجيه والتدريب الفعال لفريق التدقيق أثناء العمل، وذلك لمتابعة متطلبات عملية التدقيق والعمل على تحقيق أهداف التدقيق.

3. الأدلة:

المعيار المتعلق بذلك: "يجب على المدققين الحصول على دليل كافٍ وملائم لتوفير أساس معقول لنتائجهم واستنتاجاتهم" (GAO، 2011، p150).

إن كفاية وملاءمة الدليل جزء لا يتجزأ من عملية التدقيق، حيث تعتبر ملاءمة الدليل مقياس لمدى صلاحية وموثوقية الدليل، أما الكفاية فهي مقياس لكمية الأدلة التي استخدمت لدعم النتائج والاستنتاجات المتعلقة بأهداف التدقيق، وتختلف أنواع ومصادر الأدلة التي يستخدمها

المدقق بناءً على أهداف التدقيق، ويمكن الحصول على الأدلة عن طريق الملاحظة، الاستعلام، والفحص، وتم تحديد بعض الافتراضات التي تساعد في الحكم على مدى كفاية وملاءمة الأدلة، ولكن لا نستطيع اعتبارها وحدها كافية، والافتراضات هي كالتالي (GAO، 2011، p152):

1. الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال نظام رقابة داخلية فعّال، تعتبر أكثر موثوقية من تلك التي تم الحصول عليها في ظل نظام رقابة داخلية ضعيف أو غير موجود.
2. الأدلة التي تم الحصول عليها مباشرة بواسطة فحص المدقق المادي وملاحظاته وحساباته، تكون أكثر ملاءمة وموثوقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بطريقة غير مباشرة.
3. فحص المستندات الأصلية يُعطي دليلاً أكثر موثوقية من فحص النسخ.
4. الشهادات التي تم الحصول عليها من أفراد يتكلمون بحرية، غير متحيزين، يمتلكون المعرفة في مجال العمل، تكون أكثر موثوقية من تلك التي تم الحصول عليها من أفراد تحت التهديد، متحيزين، لديهم معرفة جزئية.
5. الأدلة التي تم الحصول عليها من طرف ثالث يتمتع بالمصداقية والحياد، أكثر موثوقية من الحصول عليها من إدارة الوحدة محل التدقيق أو آخرين ذوي مصالح مباشرة في تلك الوحدة.

ويمكن لهذا المعيار أن يساعد في تحقيق أهداف التدقيق وأداء عملية التدقيق بفعالية وكفاءة، تُحتم الحصول على أدلة كافية ومناسبة من أطراف تُصبغ عليها هذه الصفة.

6. توثيق التدقيق:

المعيار المتعلق بذلك: "يجب إعداد توثيق التدقيق المتعلق بتخطيط وأداء التقرير عن التدقيق، كما يجب إعداد توثيق التدقيق بتفاصيل كافية تُمكن المدقق الخبير الذي ليس لديه اتصال سابق بالتدقيق من فهم طبيعة، وتوقيت، ونتائج، وإجراءات التدقيق، والأدلة التي تدعم حكم المدقق ونتائجه، ويجب أن يشمل التوثيق أيضاً الأدلة التي تدعم الاستنتاجات والتوصيات وذلك قبل إصدار التقرير" (GAO، 2011، p159).

يُلاحظ أن عملية توثيق التدقيق تعتبر عنصراً أساسياً لمدى جودة التدقيق، حيث تساعد في دعم تقرير المدقق وفي الإشراف على عملية التدقيق.

2.4.2.4 معايير التقرير لتدقيق الأداء :

Reporting Standards for Performance Audits:

1. شكل تقرير التدقيق :

المعيار المتعلق بذلك: "يجب على المدققين إصدار تقارير تدقيق لإيصال نتائج كل عملية تدقيق للأداء" (GAO، 2011، p163).

إن بعض الأحيان قد تتطلب إنهاء عملية التدقيق قبل إتمامها وقبل إصدار تقرير المدقق، هذه الحالة تستوجب أن يقوم المدقق بإبلاغ إدارة الوحدة محل التدقيق عن هذا التوقف، وأيضاً في حالة إصدار التقرير واكتشاف المدقق أنه لم يكن لديه ما يكفي من الأدلة المناسبة لدعم استنتاجاته، عند ذلك يجب على المدقق إبلاغ إدارة الوحدة محل التدقيق وإبلاغ المسؤولين المناسبين في المؤسسات التي تطلب التدقيق أو تحضر له وأي مستخدمين آخرين، بحيث لا يستمرون في الاعتماد على التقرير (GAO، 2011، p164).

ويمكن ملاحظة أن شكل التقرير يدل على طبيعة عملية التدقيق، فالتقرير قد يكون بشكل مفصل، أو على شكل رسالة، حيث يجب أن يتناسب الشكل مع ما يتضمنه التقرير.

2. محتويات التقرير :

المعيار المتعلق بذلك: "يجب إعداد تقرير التدقيق الذي يحتوي (1) أهداف ونطاق ومنهجية التدقيق، (2) نتائج التدقيق بما في ذلك الاستنتاجات والتوصيات وفقاً لما هو مناسب، (3) إشارة بشأن الالتزام بمعايير (GAGAS)، (4) ملخصاً لآراء المسؤولين، (5) طبيعة أي معلومات سرية أو حساسة تم حذفها، إن وُجدت" (GAO، 2011، p165).

ويتضمن أيضاً تقرير المدقق ما يلي (GAO، 2011، p168):

1. أوجه القصور في الرقابة الداخلية التي قد تؤثر على تحقيق أهداف التدقيق، حيث ينبغي أن يشمل تقرير المدقق نطاق عمله على الرقابة الداخلية.
2. الاحتيال، وعدم الالتزام بأحكام القوانين وشروط العقود واتفاقيات المنح، وإساءة الاستخدام، حيث في حالة استنتاج المدقق واستناداً إلى أدلة كافية وملائمة حدوث هذه المخالفات أو احتمال حدوثها عليه التقرير عن ذلك.

ويمكن اعتبار أن محتويات التقرير تعتبر بمثابة الموضوع محل التدقيق وتعكس أهداف عملية التدقيق، وهي عبارة عن المعلومات بشأن ماهية عملية التدقيق.

3. توزيع التقرير

المعيار المتعلق بذلك: "يجب تقديم تقارير التدقيق من قبل مؤسسة التدقيق إلى المسؤولين المناسبين لدى الوحدة محل التدقيق، وإلى المسؤولين المناسبين في المؤسسات التي تطلب التدقيق، أو ترتب له بما في ذلك مؤسسات التمويل الخارجية إلا إذا كان هناك قيود قانونية تمنع ذلك، كما ويجب إرسال نسخ من التقارير إلى مسؤولين آخرين يتمتعون بسلطة رقابية، أو قد يكونون مسؤولين عن التصرف بناءً على النتائج والتوصيات، وأيضاً إلى الآخرين المُخوّلين باستلام هذه التقارير، كما ويجب توفير هذه التقارير للفحص العام (GAO، 2002، p87).

يمكن القول إن توزيع التقرير يجب أن يعمل على إتاحة الفرصة للرأي العام والأطراف الرقابية العليا للاطلاع على نتائج أعمال التدقيق على الوحدات الحكومية.

إن تحديث معايير التدقيق الحكومية نتيجة للتطورات المتلاحقة في قطاع الأعمال والأنشطة وتقديم الخدمات؛ أدى إلى ظهور نوع جديد من أنواع التدقيق الحكومي وهو ارتباطات المصادقة كما ذُكر سابقاً، وبالتالي وجود معايير خاصة بهذا النوع نسردها باختصار كالتالي:

2.4.2.5 معايير ارتباطات المصادقة:

أ. متطلبات العمل الميداني الخاصة بفحص الارتباطات:

وقد ذكر مكتب المحاسبة العام متطلبات العمل الميداني لفحص الارتباطات وهي كالتالي: (GAO، 2011، p93):

1. اتصال المدقق.
2. نتائج ارتباطات المصادقة السابقة.
3. كشف التحريفات الهامة الناتجة عن انتهاك احكام القوانين، والانظمة، وشروط العقود، أو اتفاقيات المنح، وسوء الاستخدام.
4. تقديم عناصر النتائج.
5. توثيق ارتباطات المصادقة.

ب. متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بالتقرير عن فحص الارتباطات:

وقد ذكر مكتب المحاسبة العام المتطلبات الإضافية للتقرير عن فحص الارتباطات وهي

كالتالي: (GAO، 2011، p100):

1. تقرير التزام المدقق بمعايير GAGAS.
2. التقرير عن الرقابة الداخلية والالتزام بأحكام القوانين، والأنظمة، والعقود، واتفاقيات المنح.
3. التقرير عن القصور في الرقابة الداخلية، والاحتيايل، وعدم الالتزام بأحكام القوانين، والأنظمة، والعقود، واتفاقيات المنح، وسوء الاستخدام.
4. التقرير عن وجهات نظر الموظفين المسؤولين.
5. التقرير عن المعلومات السرية والخاصة.
6. توزيع التقرير.

ج. متطلبات العمل الميداني الخاصة لمراجعة الارتباطات، والإجراءات المتفق عليها:

وقد ذكر مكتب المحاسبة العام متطلبات العمل الميداني الإضافية لمراجعة الارتباطات

والإجراءات المتفق عليها لفحص الارتباطات، وهي كالتالي: (GAO، 2011، p117):

1. التقرير عن أوجه القصور والضعف الجوهرية، وحالات الاحتيايل، وانتهاك أحكام القوانين، والأنظمة، شروط العقود، واتفاقيات المنح، وسوء الاستخدام.

د. متطلبات معايير التدقيق الحكومية الخاصة بالتقرير عن مراجعة الارتباطات

والإجراءات المتفق عليها

وقد ذكر مكتب المحاسبة العام المتطلبات الإضافية للتقرير عن مراجعة الارتباطات

والإجراءات المتفق عليها وهي كالتالي: (GAO، 2011، p118):

1. تقرير التزام المدقق بمعايير GAGAS.

2. توزيع التقرير.

يتضح من خلال ما سبق أن معايير ارتباطات المصادقة تتشابه بشكل كبير مع معايير التدقيق، حيث وكما ورد سابقاً يجب إيصال المعلومات إلى الجهات المعنية، والاستفادة من أعمال

المدققين السابقة وإجراء التعديلات بناءً على ملاحظاتهم، والاهتمام بالرقابة الداخلية وذلك بإجراء الاختبارات لكشف المخالفات القانونية، والعمل على دعم النتائج والأهداف من خلال تحديد ما يجب الوصول إليه، وما تم الوصول إليه فعلاً، وأيضاً من خلال توثيق الارتباطات، حيث تساعد على دعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويجب التقرير عن الالتزام بالمعايير وعن أي مخالفات أو انتهاكات حصلت أو قد تحصل، والتقرير يعمل على إجمال ما تم في عملية التدقيق، حيث يجب أن يمتاز بالوضوح، وأن يتم توفيره للمستخدمين وللجمهور والرأي العام.

الفصل الثالث

الرقابة في القطاع الحكومي الفلسطيني

تمهيد

تعتبر التغييرات المضطربة والحديثة التي تحدث في هيكل الأنظمة الحكومية عنصراً مهماً، ودليلاً دامغاً على أهمية المال العام وضرورة إدارته بالشكل الأمثل للحفاظ على هيكل قوي وسليم للأنظمة الحكومية، كما إنه ومن جهة أخرى تصل أهمية المال العام إلى درجة تأثيره على مكانة الدولة، واستقلالها، ومدى أهمية اقتصادها، وقوته بين الدول الأخرى، لذلك تم الإجماع على أن النظام الإداري والمالي في الهيكل الحكومي يجب أن تتوفر فيه الرقابة الفعّالة، والمنظمة التي تمثل الضوابط لأي تصرفات غير مرغوبة، حيث إن الرقابة على المال العام لها دورها الرئيس في تنظيم المجتمعات وأعمال المؤسسات.

وتعتبر وظيفة الرقابة على الوحدات الحكومية من أهم الوظائف الممارسة في تلك الوحدات، وذلك للأهمية القصوى للأموال العامة، وطبيعة ملكيتها، وأنها تعود للمجتمع، لذلك تتحمل إدارة الوحدة الحكومية إقامة نظام رقابة مالية قوي وفعّال، والتأكد من جودة هذا النظام وسلامة تطبيقه، وأنه قادر على تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي أدت لتلك الانحرافات.

وفي هذا الفصل تم تناول ماهية الرقابة المالية الحكومية، والمفاهيم الرئيسة للرقابة المالية داخل الوحدات الحكومية، مع توضيح أنواع الرقابة المالية والتطرق إلى مدى أهميتها وأهم أهدافها، وتم أيضاً مناقشة هيكل الرقابة في الدوائر الرقابية بقطاع غزة، ممثلة في ديوان الرقابة المالية والإدارية بصفته الجهاز المكلف بعملية التدقيق والرقابة.

في البداية وقبل الشروع في تفاصيل الرقابة المالية الحكومية، نود الإشارة إلى طبيعة القطاع الحكومي الفلسطيني، حيث وبشكل عام يقوم القطاع الحكومي على تقديم خدمات أساسية مطلوبة لضمان النظام العام، ويصعب تسويقها للأفراد بثمن وذلك مثل خدمات العدالة والأمن الداخلي، وعادة ما تمويلها الموازنة العامة للدولة، والتي تؤمن إيراداتها بالدرجة الأولى من الضرائب المفروضة على الشعب، للمساهمة في تحمل نفقات الخدمات العامة.

والقطاع الحكومي كغيره من القطاعات يتميز بنظام محاسبي وممارسات مالية ومحاسبية خاصة به، والنظام المحاسبي في القطاع الحكومي يمكن تعريفه بأنه: "النظام الذي يقوم بوظائف المحاسبة في الوحدات الحكومية غير الهادفة لتحقيق الربح وهو يعمل بموجب إطار من المبادئ والأسس والقواعد التي يعتبر الهدف من وضعها السيطرة على الموارد المالية وتنظيم نفقاتها وفقاً للموازنة العامة" (ظاهر وآخرون، 2002، ص24).

ويتشكل القطاع الحكومي الفلسطيني من مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية وهي رغم عدم وجود إطار تنظيمي أو هيكل إداري معتمد لها، تتكون من العديد من الوزارات والهيئات والسلطات والمؤسسات العامة.

وقد شُرِعَ النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني ليكون نظاماً موحداً وذلك حسب ما ورد بنص المادة الأولى من النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (43) لسنة 2005، وقد تم تعريفه بأنه: "مجموعة القواعد والأسس والإجراءات التنظيمية التي تقرها وزارة المالية لتنظيم وقيد وتسجيل جميع المعاملات المالية المتعلقة بالمقبوضات والمدفوعات المختلفة ويُعمل به في جميع الوزارات والمؤسسات العامة التابعة للسلطة الوطنية" (النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، 2005).

وبعد ما يقرب من عامين على إنشاء السلطة الوطنية الفلسطينية أصدرت وزارة المالية ما يعرف باسم التعليمات المالية رقم (1) لسنة 1997 والتي تشكل في مجملها المبادئ والأسس التي تقوم عليها المحاسبة الحكومية في فلسطين والتي من ضمنها استخدام الأساس النقدي كأساس للقياس المحاسبي عند تسجيل العمليات المالية المتعلقة بإثبات الإيرادات والنفقات وإعداد الحساب الختامي والمركز المالي والنقدي وذلك طبقاً لنص المادة الرابعة، وبعد مرور 7 سنوات صدر النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة مؤكداً تطبيق نفس الأساس (النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، 2005).

وقد حدد النظام المالي الفلسطيني المجموعة المستندية التي يجب على الوحدات الحكومية الالتزام باستخدامها لتأييد الوقائع والأحداث الواردة في السجلات المحاسبية، وطبقاً لنص المادة (5) من النظام المالي تكون هذه المستندات موحدة على مستوى الوحدات الحكومية والدورة التي تمر بها متماثلة، وهي تشمل خمسة أنواع من المستندات هي سند القبض، وسند الصرف، وسند الصرف الفرعي، وسند القيد، وسند الالتزام، ويوجد أيضاً مجموعة الوثائق المساعدة التي تعتبر بمثابة المستندات التي تستخدم لتعزيز العمليات المالية وبالتالي فهي ليست من ضمن مستندات القيد الرئيسية في الدفاتر والسجلات المحاسبية والرقابية و تتضمن هذه المجموعة أمر القبض، وقسمية الدفع في المصرف، وطلب الصرف المركزي، وسند استلام الشيكات (النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، 2005).

يعتمد النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني طبقاً لنص المادة (5) من النظام المالي على مجموعة موحدة من الدفاتر المحاسبية والسجلات الرقابية التي تقوم وزارة المالية بتصميمها وتوزيعها على الوحدات الحكومية لاستخدامها في إثبات عملياتها وهما كالتالي (النظام المالي للوزارات والمؤسسات العامة، 2005):

• مجموعة الدفاتر المحاسبية:

1. دفتر اليومية العام
2. دفتر يومية صندوق المصاريف النثرية
3. دفتر الأستاذ العام
4. دفتر أستاذ مساعد الإيرادات
5. دفتر أستاذ مساعد النفقات
6. دفتر أستاذ الأمانات
7. دفتر أستاذ السلف
8. دفتر أستاذ مساعد حسابات وسيطة

• السجلات الرقابية:

1. سجل مراقبة المخصصات
2. سجل الرخص وسندات القبض والأوراق ذات القيمة
3. سجل المشاريع
4. سجل الشيكات الراجعة
5. سجل سندات القبض الملغاة

3.1 مفهوم وأنواع الرقابة المالية الحكومية

تمثل الرقابة المالية هيكلًا شاملاً وملائماً؛ وذلك لضمان تقييم أعمال وأنظمة الوحدات الحكومية، ومدى قدرتها على اكتشاف الانحرافات السلبية ودراستها وعلاج ما تسببت به، وأيضاً كشف الانحرافات الموجبة، وتشجيع ما تسببت به من نقاط قوة، لذلك تنوعت المفاهيم حول الرقابة المالية، وتعددت أنواعها، واتخذت مكانة وأهمية كبيرة، وانبثق عنها أهداف عديدة تولدت من الثقة التي نتجت عن الرقابة المالية، لذلك تم التعرف على المفاهيم الأساسية للرقابة المالية الحكومية والتقسيمات التي بناءً عليها تعددت، وانبثق منها أنواع الرقابة المالية على الوحدات الحكومية.

3.1.1 مفهوم الرقابة المالية الحكومية:

تعددت الآراء حول ماهية الرقابة المالية، ولكن هناك اتفاقاً على حتمية وجود الرقابة على الوحدات الحكومية، حيث إن الأنظمة الإدارية أو المالية التي لا تتوفر فيها رقابة فاعلة تعتبر أنظمة تقتصر إلى مقومات وجودها، لذلك ورغم تنوع التعريفات في الشكل وصعوبة وضع تعريف علمي دقيق بسبب تداخل عملية الرقابة مع الكثير من الأنشطة، إلى أنها قد تتشابه في المضمون، فبدائية تم تناول الرقابة بمفهومها القانوني حيث تم تعريفها بأنها: "الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال الأموال بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري" (القبيلات، 1998، ص14).

وتم تعريفها: "مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تمكن من التأكد من صحة التنفيذ الفعلي، ومطابقته للقوانين والأنظمة وقياس مدى كفاءة وفعالية الوسائل المعتمدة لإنجاز الأعمال للحفاظ على المال العام، وتحقيق الاستخدام الأمثل كلما أمكن ذلك" (الحجاوي، 1999، ص203)

بعد ذلك اتجه مفهوم الرقابة إلى تحقيق الأهداف العليا للإدارة، فعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها: "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة؛ لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء، والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول، ومنع واكتشاف الاحتيال والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب" (IFAC، 2001، p16).

وجاء في تعريف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بأنها: "كل أنظمة الرقابة المالية وغيرها التي تضعها الإدارة؛ للقيام بأعمال المشروع بطريقة منظمة وفاعلية لضمان التمسك

بالسياسات الإدارية، وحماية الموجودات، وتأمين اكتمال ودقة السجلات" (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، ص4).

وتم أيضاً تعريف الرقابة المالية بأنها: "الإشراف والفحص والمراجعة للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة وللتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تُحصّل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وللتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية لغرض المحافظة على الأموال العامة، والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال، والمركز المالي، وتحسين معدلات الأداء، والكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت الى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها لتجنب تكرارها مستقبلاً" (الهويمل، الحسين، 2005، ص466).

بعد ذلك تطور المفهوم عن الرقابة المالية فتم تعريفها بأنها: "العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشاف أي انحرافات عن الخطط الموضوعة تمهيداً لتحديد المسؤولية، واتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها وتجنب الأخطاء مستقبلاً" (وديان، الحدرب، 2013، ص97)

ناقشت التعريفات السابقة عدة مفاهيم تختص بالرقابة، حيث تناولت المفهوم القانوني للرقابة من حيث التأكد من حُسن التنفيذ، ومن مطابقته للأنظمة والقوانين، وحفظه على الأموال العامة، كما اتضح المدلول القانوني والإداري للرقابة، ومسؤوليته عن التأكد من تحقيق الأهداف، وتحسين معدلات الأداء، ومعرفة أسباب القصور واقتراح علاجها، وجاء في بعض التعريفات أن الإدارة تعمل على استغلال نظام الرقابة المالية، واستخدامه في تحقيق أهدافها بإدارة العمل بكفاءة والالتزام بسياساتها، والقيام بأعمال المشروع بطريقة منظمة، وضمان وجود مخرجات ومعلومات ذات جودة عالية للنظام المالي باستخدامها في الوقت المناسب، ومن خلال ما سبق أيضاً يمكن التوصل إلى أن مفهوم الرقابة على الوحدات الحكومية هو عبارة عن وظيفة متفرعة تتكامل مع وظائف الاقتصاد، والإدارة، والقانون، والجوانب المالية والفنية والاجتماعية، وذلك للتأكد من وجود الانحرافات عن الخطط الموضوعة، وبيان مواطن الضعف، واتخاذ القرارات المناسبة بما يتفق مع الأهداف العليا للإدارة، ويمكن التوصل أيضاً إلى أن الرقابة يمكن استخدامها كأداة توجيه وإرشاد، ومن خلالها يمكن التوصل إلى رؤية مستقبلية، بحيث تساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

3.1.2 أنواع الرقابة المالية الحكومية

اختلفت أشكال الرقابة المالية وتعددت أنواعها، وتباينت أساليب وأدوات الأداء الرقابي على الوحدات الحكومية وفقاً لمعايير مختلفة، وحسب وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية الرقابة، ولكن الاختلاف في وجهات النظر حول الرقابة لا يفقدها كونها عملية مستمرة باستمرار وجود الموارد العامة.

كما ويمكن تقسيم الرقابة المالية على الوحدات الحكومية إلى أنواع متعددة، وذلك وفقاً للمعيار الذي من خلاله يتم النظر إلى الرقابة المالية، حيث يتم تقسيمها إلى ما يلي (الحجاوي، 1999، ص204):

1. الرقابة من حيث الموضوع والهدف.
2. الرقابة من حيث توقيت عملية الرقابة.
3. الرقابة من حيث الجهة التي تمارس عملية الرقابة.
4. الرقابة من حيث السلطة التي تمارس عملية الرقابة.

3.1.2.1 الرقابة من حيث الموضوع والهدف:

يمثل هذا النوع من الرقابة المالية الحكومية المفهوم حول الرقابة على النفقات والإيرادات، والرقابة على الأشخاص والموظفين المسؤولين عن أي معاملات، وتقييم مدى كفاءتهم الفنية والإدارية، ويتضمن هذا التقسيم كلاً من الرقابة المستندية والرقابة الاقتصادية.

1. الرقابة المستندية:

هي تلك الرقابة التي تعتمد على المستندات والسجلات المالية، وذلك مثل مستندات الصرف والقبض، والمستندات الفرعية الأخرى، ووثائقها المعززة وملفاتها وسجلاتها والتقارير الصادرة عنها (إحمرو، 2003، ص223).

2. الرقابة الاقتصادية (رقابة الأداء والكفاءة):

هي تلك الرقابة التي من خلالها يتم قياس الأداء داخل الأجهزة الحكومية، ويتطلب هذا النوع وجود أهداف محددة وخطط موضوعة مسبقاً؛ وذلك لقياس النتائج التي تحققت، والأداء الفعلي

ومقارنته بالأهداف المخططة، ويطلق عليها أيضاً رقابة تقييمية (الهويل، الحسين، 2005، ص472).

يتضح مما سبق الاستنتاج أن الرقابة المستندية تهتم بسلامة وصحة التصرفات المالية، وفحص السجلات المالية للتأكد من أن الموارد المالية تم التصرف بها وفقاً لبنود الموازنة العامة وحسب التعليمات المالية، كما يمكن التوصل إلى أن الرقابة الاقتصادية تعتبر مكملاً للرقابة المستندية، حيث تعتمد على البيانات المحاسبية التي تُستخدم بوصفها أدوات للتحليل في الرقابة الاقتصادية.

3.1.2.2 الرقابة من حيث توقيت عملية الرقابة:

حيث يتم تقسيم الرقابة المالية الحكومية من حيث الزمن الذي تُمارس فيه عملية الرقابة إلى ما يلي (الحجاوي، 1999، ص205):

1. الرقابة المسبقة:

وهي الرقابة التي تشير إلى اتخاذ كافة الاستعدادات والاحتياجات اللازمة لتجنب الوقوع في المشكلات، والعمل على السيطرة على المدخلات وتوجيهها لإنجاز الأهداف المرغوبة (وديان، الحدر، 2013، ص103).

ويتضح أن هذا النوع من الرقابة يبدأ قبل البدء في تنفيذ العمل، وهو يهدف إلى منع وقوع الأخطاء منذ البداية ومنع تبديد الموارد العامة.

2. الرقابة الملازمة للتنفيذ (الرقابة الآتية):

وتتمثل في سير الأعمال والأنشطة أولاً بأول، أي متابعة العمل منذ بدايته وحتى إنجازه، وهي تعتمد على قياس الأداء الحالي، وتقييمه، ومقارنته مع المعايير الموضوعية لاكتشاف الخطأ أو الانحراف حين وقوعه، والعمل على تصحيحه منعاً لاستفحاله، وللقليل من حجم الضرر (فروانه، 2011، ص76).

يمكن القول أن هذا النوع من الرقابة يتم من خلاله مراجعة الحسابات والمستندات بصورة مستمرة طوال فترة عملية الرقابة؛ مما يؤدي إلى التصحيح المستمر للانحرافات.

3. الرقابة اللاحقة:

الرقابة التي يتركز دورها بعد الانتهاء من إنجاز مراحل العمل المطلوبة، ويتم ذلك عن طريق فحص ومراجعة العمليات المالية التي تم الانتهاء منها للكشف عن ما وقع من مخالفات وانحرافات، وذلك من خلال مقارنة ما تم إنجازه بالمعايير الموضوعية سلفاً، وهذا يضمن عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها (كنعان، 2005، ص109).

ويمكن التوصل إلى أن الرقابة اللاحقة تهدف إلى كشف الانحرافات، وتحديد أسبابها وطرق علاجها ومواجهتها، والاستفادة من ذلك في وضع الخطط والتقييمات.

3.1.2.3 الرقابة من حيث الجهة التي تمارس عملية الرقابة:

وينقسم هذا النوع من الرقابة إلى نوعين من حيث الجهة التي ستقوم بعملية الرقابة، هل هي جهة تتبع لنفس الجهة محل الرقابة، أم جهة خارجية لا تتبع تلك الجهة، وفيما يلي توضيح لذلك (السيد، 2005، ص19):

1. الرقابة الداخلية:

هي تلك الرقابة التي تحتوي على كل الخطط والإجراءات المختلفة التي تتبعها الوحدات الحكومية، وذلك لحماية مواردها وأصولها، وللتحقق من دقة البيانات الحسابية ومدى الاعتماد على تلك البيانات، ولزيادة كفاءة وفعالية الأداء داخل الوحدات الحكومية، ولتشجيع الموظفين داخل تلك الوحدات على الالتزام التام بالتشريعات، والتعليمات، واللوائح المالية والإدارية (الرماحي، 2009، ص105).

يتضح مما تقدم أن الرقابة الداخلية هي تلك الرقابة التي تقوم بها وحدة داخلية داخل المؤسسة، أو مراجعون داخليون يتبعون نفس الوحدة الحكومية، كما وأن أي إجراء تتخذه الوحدة الحكومية لحماية الموارد العامة للدولة من الإهمال، أو الإسراف والغش يكون من الرقابة الداخلية.

2. الرقابة الخارجية:

وهي الرقابة التي تقوم بها جهة خارجية مستقلة عن إدارة الوحدة أو المؤسسة الحكومية، والهدف من وراء هذه الرقابة الوصول إلى رأي فني ومحايد عن عدالة تصوير البيانات المالية والحسابات الختامية، ونتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولذلك تقوم بها جهة خارجية، وقد

تقوم بتلك الرقابة كل من ديوان الرقابة المالية والإدارية، والرقابة القضائية، أو الرقابة التشريعية (كنعان، 2005، ص105).

يُلاحظ أن الرقابة الخارجية هي تلك الرقابة التي يشرف عليها جهاز حكومي متخصص و مستقل عن باقي المؤسسات في السلطة التنفيذية، ويختص بالرقابة على جميع جوانب الجهاز الحكومي، ويعمل بمهنية واستقلالية تامة، وتكون توصيات تلك الرقابة مُلزِمة للجهة التي تمت مراقبة أنشطتها.

3.1.2.4 الرقابة من حيث السلطة التي تمارس عملية الرقابة:

تقسم الرقابة المالية وفقاً للسلطات الممنوحة للقائمين عليها إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي كالتالي:

1. رقابة إدارية:

هي تلك الرقابة التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة، وذلك للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات، وتحقيق الأهداف الموضوعية بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات، كما أن دور هذا النوع من الرقابة ينتهي عند اكتشاف الأخطاء، والمخالفات والتنبيه إليها، أو إحالتها للسلطات المختصة (الطحلة، 1998، ص58).

لذلك يتضح أن هذه الرقابة يتم القيام بها من خلال إجراءات تنظيمية تسمح بتوزيع الأنشطة بشكل يحقق الكفاءة، ويتضح أيضاً أن دور هذه الرقابة استشاري وغير مُلزم، ومهمتها فقط كشف الانحرافات والتوجيه بشأنها.

2. رقابة قضائية:

وهي الرقابة التي تقوم بها جهة قضائية مستقلة لها الحق في اكتشاف الأخطاء والانحرافات، بالإضافة لمحاكمة من يثبت إدانته للقيام بتلك الانحرافات التي قد تصدر عن هذا السلوك بسلطة القانون (أبو هدايف، 2006، ص51).

ويُلاحظ أن أهمية الرقابة القضائية تتمثل في قيام جهاز مستقل بها، يملك الحق في الحكم على المخالفين، ويعمل على تعزيز موقف الوحدة وإلزامها على العمل بالنزاهة المطلوبة.

3. رقابة برلمانية:

الرقابة التي تقوم بها السلطة التشريعية كونها صاحبة الاختصاص في رقابة سلوك السلطة التنفيذية؛ وذلك للتأكد من حُسن تنفيذ أوامر الصرف والقبض عند إقرار قانون الموازنة العامة، والتأكد من تقيد السلطة التنفيذية بصورة صحيحة من حيث الاعتمادات المالية، ومن حيث مستوى الإيرادات التي تمت جبايتها، والتأكد من مدى صحة السلوك المالي للسلطة التنفيذية (ريحاوي، 2011، ص74).

يمكن القول أن رقابة البرلمان، أو المجلس التشريعي ذو أهمية فُصوى للمحافظة على الموارد المالية للدولة، حيث يقوم المجلس التشريعي برقابة المال العام، والإشراف على إدارة الوحدات الحكومية التي تقوم بالتنفيذ فيما يتعلق بأمور الموازنة العامة وغيرها.

3.2 أهمية وأهداف الرقابة المالية الحكومية

تعتبر الرقابة المالية على الوحدات الحكومية من الأدوات الهامة لضمان سير أنشطة السلطة التنفيذية بالشكل الأمثل، والتأكد من التزامها بالأنظمة والقوانين السارية، كما وتعتبر الرقابة المالية من الأركان الأساسية في الإدارة العلمية الحديثة، والضامن لتطور أداء الوحدات الحكومية ونهوضها؛ لتتوافق مع متطلبات الحداثة والتطور، كما أن الرقابة المالية تلعب دوراً أساسياً في رفع كفاءة الإدارات الحكومية، وزيادة مستوى الأداء داخل تلك الإدارات، من هنا تتضح أهداف الرقابة المالية الحكومية، لذلك سيتم في هذه الجزئية مناقشة ما يلي:

1.2.3: أهمية الرقابة المالية الحكومية.

2.2.3: أهداف الرقابة المالية الحكومية.

3.2.1 أهمية الرقابة المالية الحكومية:

تزداد أهمية الرقابة المالية داخل العملية الإدارية وتُعد من أهم دعائم هذه العملية، حيث يجب تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعلها أداة فعّالة في النهوض بالأنشطة الحكومية.

تكمن أهمية الرقابة المالية على الوحدات الحكومية في ضمان أن تقوم الوحدات الحكومية المختلفة بتقديم خدماتها للمواطنين في الوقت المناسب، وبأقل جهد وتكلفة ممكنة، لذلك تعتبر الرقابة المالية الركن الأساسي في فاعلية أداء الوحدات الحكومية.

وقد تطورت أهمية الرقابة المالية الحكومية مع تطور أنشطة ومهام الدولة، ومن مفهوم الحفاظ على الأمن والحماية إلى المفهوم الحديث المتمثل في التدخل في جميع مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مختلف القطاعات، ويتطلب هذا التدخل وجود وحدات إدارية على مستوى جيد من الكفاءة تستطيع إنجاز الأنشطة، وتقديم الخدمات بفاعلية، وهذا يتطلب خضوع هذه الوحدات للرقابة المالية والمحاسبية؛ للتأكد من قيامها بمهامها على أكمل وجه، وتتمثل هذه الرقابة في مساعدة الدولة بمعرفة كيفية سير الأنشطة داخل الوحدات الحكومية، والتحقق من استخدام الموارد بالشكل الأمثل ووفقاً للقوانين، والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المطلوبة بكفاءة وفاعلية.

تقوم السلطات العامة بتحصيل وإنفاق المليارات من الأموال سنوياً؛ وذلك زاد من أهمية وجود نظام رقابة على تحصيل وإنفاق تلك المليارات، ويجب أن تُؤسس تلك الرقابة بشكل داخلي في إدارة تلك السلطات، وبشكل خارجي على نشاط إدارة السلطات، حيث إن أي منظمة تقوم بتحصيل وإنفاق الأموال العامة يجب أن يكون لديها نظام رقابة إدارية ومالية بشكل فعال، وتبرز مدى فعالية وأهمية الرقابة المالية على الوحدات الحكومية من خلال أثرها إيجابياً على تلك الوحدات، وذلك بتأسيسها نظام مالي وإداري يتمتع بما يلي (Fin. Train. Com. ،2011 ،p100) :

1. الحفاظ على الأصول والممتلكات داخل الوحدات الحكومية.
2. التأكد من إنفاق الأموال العامة بشكل رشيد.
3. العمل على زيادة وتطوير الخدمات المرغوب فيها.
4. التأكد من أن الخدمات تُقدم بشكل اقتصادي وكفؤ.
5. تحقيق الأهداف وفق الخطط الموضوعة.
6. التأكد من وجود بدائل وحلول لمواجهة المشاكل الإدارية والفنية وغيرها.
7. التأكد من أن البيانات المالية لجميع السياسات يتم اعتبارها عند اتخاذ القرارات.

ويمكن التوصل إلى أن أهمية الرقابة المالية الحكومية تنبع من ضرورة وجود نظام رقابي فعال كلما وُجدت الأموال والموارد العامة، كما أن الرقابة المالية على الوحدات الحكومية تعمل على تحسين وتطوير الأداء داخل إدارة تلك الوحدات، فضلاً عن تأسيس نظام رقابي وإداري داخل الوحدات الحكومية على مستوى عالٍ من الكفاءة والفعالية، ويستطيع تقديم الخدمات بالشكل المناسب والعمل بأساليب ووسائل حديثة وعلمية.

إن أهمية الرقابة المالية تكمن في أنها وسيلة لا غاية، وزادت أهميتها بعد انفصال السلطات الثلاث: "التشريعية، والتنفيذية، والقضائية"، وانفصال مهامها، وقد أدى ذلك إلى ضرورة وجود جهة اختصاصية مستقلة، تعمل على رقابة أنشطة السلطة التنفيذية التي يتركز نشاطها الرئيس في تلبية الحاجات الأساسية لمواطنيها، كما إنه ومن خلال الرقابة تتمكن السلطة التشريعية من التأكد من التزام السلطة التنفيذية بالقوانين والتعليمات السارية، ويمكن أن تبرز أهمية الرقابة الإدارية أيضاً من خلال ربطها بالخُطط الموضوعة وتحقيق الأهداف، حيث تعمل الرقابة المالية على تأكيد تحقق ما تم التخطيط له من إجراءات وأهداف، وهذا يعكس التوافق بين الخطط الموضوعة والرقابة (الغرياني، 1997، ص37).

وتعقيباً على ما سبق، يتبين أن أهمية الرقابة المالية على الوحدات الحكومية تكمن في أنها جهة فنية مستقلة، برزت أهميتها بعد انفصال السلطات الثلاث، وتركز اختصاصها على رقابة أعمال وأنشطة السلطة التنفيذية، ومدى قيامها بتقديم الخدمات ورفع المستوى المعيشي لمواطنيها بالشكل الأمثل، ومن خلال الرقابة المالية تستطيع السلطة التشريعية الاطمئنان إلى ما تقوم به السلطة التنفيذية، كما أن الرقابة المالية تعمل على ضمان تحقيق ما أمكن من الأهداف الموضوعة.

تكمن أهمية الرقابة المالية على الوحدات الحكومية في تأديتها دوراً مهماً في تحقيق أهداف الإدارة العليا؛ وذلك بما تقدمه من خدمات ومعلومات على النحو التالي (وديان، الحدر، 2013، ص97):

1. تعتبر من أركان الإدارة المالية من خلال قيامها بمتابعة تنفيذ الخطط وتقييم النتائج.
2. تعمل على تطوير الأداء الفردي والتنظيمي بشكل يكفل سير الأعمال بفعالية.
3. التأكد من أن تنفيذ بنود الموازنة العامة يتم وفقاً للصلاحيات الممنوحة من قبل البرلمان.
4. تضمن استقامة ونزاهة الموظفين والتأكد من أدائهم لمهامهم بكل أمانة.
5. ضمان استمرارية العمل بصورة جيدة.
6. تعمل على إلزام جميع الموظفين على احترام وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات.

ويتضح مما سبق مدى أهمية الرقابة المالية على الوحدات الحكومية، وذلك من خلال ارتباطها بتحقيق الأهداف العليا للإدارة؛ وبالتالي رفع مستوى الأداء وزيادة كفاءة مخرجات النظام الإداري الحكومي.

تُعد الرقابة على الوحدات الإدارية الحكومية ذات أهمية خاصة نظراً لعمومية ملكية أموال وموارد هذه الوحدات الحكومية، وضعف إحساس العاملين بها، على أنها تخص أموالاً عامة ليست مملوكة لأحد، كما إن كبر حجم الأنشطة والمشاريع التي تنفذها الوحدات الحكومية تحتاج لحجم إنفاق كبير إذا ما قورنت بما تتفقه منشآت الأعمال، والتي يهتم مَلَأكها اهتماماً كبيراً بإجراء الرقابة عليها، وبالتالي تظهر مدى ضرورة وجود الرقابة على الأنشطة والمشاريع الحكومية (هاللي، 2002، ص 307).

يُلاحظ أن أهمية الرقابة المالية على الوحدات الحكومية تكمن في عمومية أملاك وموارد الوحدات الحكومية، وأنها أموال وأصول عامة تخص الدولة ومواطنيها، وتتجلى تلك الأهمية في حجم الأعمال والمشاريع والأنشطة التي يتم الإنفاق عليها بشكل كبير من موارد الدولة؛ مما يترتب على ذلك أهمية وجود نظام رقابة مالية يتمتع بالكفاءة والفعالية على أنشطة ومشاريع الوحدات الحكومية.

3.2.2 أهداف الرقابة المالية الحكومية

تعتبر الرقابة المالية على الوحدات الحكومية من الركائز الأساسية لضمان كفاءة الأداء المالي والإداري لتلك الوحدات، حيث أدى تعقّد وتعدد مهام الدول الحديثة إلى زيادة تحكم السلطة التنفيذية لتحقيق مصالح المجتمع، حيث تعمل الوحدات الحكومية على زيادة الأنشطة، وعليه اتساع الأعمال الحكومية لتشمل جميع جوانب الحياة الاجتماعية، وقد أدى هذا التوسع إلى ضرورة الحاجة إلى وجود نظام رقابي فعّال، ووضع الضوابط والقيود على تصرفاتهم؛ ومن هنا ظهرت الحاجة لإيجاد الوسائل العديدة لدى الدول للرقابة على أعمال الحكومة، ومعرفة مدى إسهامها في تخفيف حدة الفساد، من خلال هذا الدور يتولد الهدف العام للرقابة المالية الحكومية.

وتتلخص أهداف الرقابة المالية على الوحدات الحكومية في ثلاثة أهداف هي (بشناق، 2001، ص 7) :

1. **هدف سياسي:** التحقق من تطبيق ما وافقت عليه السلطة التشريعية، فيما يتعلق بالموازنة العامة، أي استخدام الاعتمادات للأغراض التي حُصصت لها، وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح.

2. **هدف مالي:** التحقق من صحة الحسابات، وسلامة التصرفات والاجراءات المالية، وكشف الانحرافات والأخطاء المالية والاختلاسات، ومراقبة الأداء وفقاً للأهداف الموضوعه، وبالتالي مراقبة الترشيح في الإنفاق.

3. **هدف إداري:** التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة، وتصحيح القرارات الإدارية بالشكل الذي يضمن حُسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة.

يمكن القول أن مدى ضرورة وجود نظام الرقابة على الوحدات الحكومية، وذلك لمساهمته في تحقيق أهداف السلطة التشريعية، وضمان صحة الحسابات وكشف الانحرافات والأخطاء المالية، والتأكد من اتخاذ القرارات السليمة بالوقت المناسب.

وتهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى تحقيق العديد من الأهداف كما يلي (الغماري، 2009، ص19):

1. حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام والإهمال.
2. التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المالية المحاسبية، والتقارير والقوائم المالية؛ لإمكان الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
3. التأكد من أن الأعمال تسير ضمن الأنظمة والقوانين واللوائح والاجراءات المقرر لها.
4. استباق ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير، واكتشاف ما يقع منها أولاً بأول، واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.
5. التحقق من مدى كفاية السياسات.
6. التأكد من أن المؤسسة تدار على أسس علمية من خلال توفر العناصر الأساسية مثل: دليل للإجراءات والدورات المستحدثة، وهيكل تنظيمي، وتقارير دورية عن سير العمل.
7. التحقق من حُسن استخدام الموارد المالية والبشرية؛ وذلك بتحديد ما تم تنفيذه عن طريق تقييم الأداء.
8. العمل على تحقيق الوفرة المادي، والحد من الإسراف والصراف غير المبرر.
9. ضمان اتخاذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.
10. تحديد المشكلات والعقبات التي تعترض سير العمل التنفيذي، وتوفير بدائل وأساليب حديثة وحلها.

11. تقييم الأداء الفردي للموظفين، والعمل على تحفيزهم، والتأكد من ولائهم تمثياً مع مصلحة العمل.
12. التأكد من توفر الانسجام بين مختلف المستويات الإدارية، وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف الواحد ووفقاً للسياسات المقررة.
13. زيادة الفعالية وتحسين مستوى الكفاية الانتاجية التي تشكل عنصراً أساسياً في نجاح المؤسسة واستمراريتها.
14. تشجيع العاملين على الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، وتوفير سبل تنفيذها بأفضل الطرق الممكنة.
15. العمل على تقوية إطار السيطرة والشفافية والمسئولية.

يتضح أن هذه الأهداف هي الأكثر شمولية وتوافقاً مع ما يجب أن ينتج عن الرقابة المالية الفعالة، حيث شملت كل ما يتعلق بجوانب المؤسسات، كما أن هذه الأهداف تُصلح لأن تكون أهدافاً للرقابة المالية على المؤسسات الحكومية وغير الحكومية من مؤسسات غير ربحية ومؤسسات الأعمال الربحية.

3.3 أجهزة ووسائل التدقيق والرقابة

ازداد الاهتمام بالرقابة المالية والإدارية في العصر الحديث، وخاصة من خلال توالي الأزمات الاقتصادية والمالية في العديد من الدول، ومحاولة مواجهة تبديد الموارد العامة للدول بكافة الأشكال، ومن هنا تولدت الحاجة الملحة لوجود أجهزة تمارس الرقابة المالية والإدارية على أعمال المؤسسات الحكومية.

وتتعدد أجهزة ووسائل الرقابة والتدقيق بتعدد الأدوات والأساليب من الجهات التي تمارس وظيفة التدقيق والرقابة على الوحدات الحكومية بأشكالها المختلفة، وأهدافها المتغيرة، حيث تم أجهزة ووسائل التدقيق عموماً، ثم وبشكل أكثر تفصيلاً تم تحليل طبيعة عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية ببلدنا ودوره في الرقابة على المؤسسات الحكومية.

3.3.1 طبيعة أجهزة التدقيق عموماً:

إن ممارسة عملية التدقيق والرقابة على أجهزة الدولة التنفيذية هي في الأصل من مهام السلطة التشريعية، ولكن ولأن ممارسة هذه المهمة تتطلب اختصاصاً وتفرغاً لا يتوفران غالباً لدى

السلطة التشريعية، وبما أن إعطاء مهمة الرقابة المالية للسلطة التنفيذية أمر غير وارد؛ لأنها هي أساساً محل الرقابة، لذلك تقوم السلطة التشريعية في غالبية الدول بإنشطة هذه المهمة إلى أجهزة رقابية متخصصة تكون محايدة، وتتمتع بالاستقلالية عن السلطة التنفيذية وتتولي هي مهمة التدقيق والرقابة، حيث تعتبر تلك الأجهزة المتخصصة بالرقابة المالية من الأجهزة الهامة التي نصت عليها دساتير الدول المختلفة؛ وذلك لأهمية الدور الذي تقوم به في حفظ المال العام وكشف التجاوزات والمخالفات المالية.

وتختلف مسميات الأجهزة المتخصصة بالرقابة المالية باختلاف الدول، فمن الدول من أطلق عليها ديوان المحاسبة أو ديوان المحاسبات، ومنها من أطلق عليها ديوان الرقابة المالية أو هيئة الرقابة العامة، ولكن هذه الهيئات على اختلاف مسمياتها تتفق في طبيعة مهمتها، وهي القيام بالرقابة المالية على الأجهزة الحكومية والعامة غير الحكومية؛ لتضع استنتاجاتها في آخر المطاف بين يدي السلطة التشريعية.

ولكي تتميز أجهزة التدقيق والرقابة بنظام رقابي فعال، يجب أن تتمتع بالخصائص الرئيسية التالية (وديان، الحدرب، 2013، ص105):

1. استقلالية أجهزة الرقابة المالية عن السلطة التنفيذية.
2. قدرة وكفاءة أجهزة الرقابة من النواحي الفنية والإدارية والسلوكية.
3. الاعتماد على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والحسابية في الأجهزة العامة.
4. استمرارية الرقابة في خط موازٍ لكافة مراحل الموازنة، وعلى شكل متابعة آنية مستمرة لكافة التصرفات المالية، وتقييمها باستمرار، وتصحيح الانحرافات حال ظهورها وقيل استفعالها ومعالجتها في الوقت المناسب.
5. الاستفادة من الخبرة والتغذية العكسية، ونظام المعلومات وسجلات النتائج التاريخية؛ بهدف تطوير وتحسين الأداء وتجنب الوقوع في المشاكل أو تكرارها.
6. تطوير مفهوم الرقابة المالية وفقاً لتطور المفاهيم المالية وأدواتها الرئيسية مثل: الموازنة العامة، حيث تطورت فكرتها من كونها أداة مالية حسابية إلى أداة اقتصادية فاعلة ومؤثرة.
7. تعزيز الثقة المتبادلة والتكامل والتنسيق والتعاون بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الإدارة المالية من جهة، والجهات التنفيذية والإدارية العامة من جهة أخرى.

8. توفر وتنظيم وتحليل المعلومات والبيانات المالية والإحصائية من خلال نظام متكامل للمعلومات وفقاً لأحدث الأساليب الإدارية والفنية.
9. ضرورة انسجام نظام الرقابة مع المناخ التنظيمي، وطبيعة المنظمة، وأوضاعها المالية والإدارية والبيئية.
10. تنوع أساليب الرقابة واستعمالها بشكل تكاملي ومستمر، بحيث تُعزز الأساليب المختلفة للرقابة بعضها البعض، وتكشف الثغرات الموجودة في نظام الرقابة نفسه، أو في العمليات الإدارية الأخرى كالخطيط، أو التنظيم، أو غيرها.
11. الدقة والوضوح والمرونة في أساليب ومعايير الرقابة، وسرعة اكتشاف الانحرافات في أوقاتها، ووجود معالجات فورية لها.
12. قيام الرقابة على مبدأ المشاركة بين الرؤساء والمرؤوسين في مختلف المسائل مثل: التخطيط، ووضع الأهداف وتحديدها بدقة، واعتماد معايير موضوعية واضحة، وإيجاد الظروف الملائمة لإنجاز الأهداف بفعالية وكفاءة.
13. تأسيس نظام الرقابة على النظرة الوقائية، والتطلع للأمام، أو التغذية الأمامية للمعلومات، وتوقع المشكلات قبل حدوثها، وتصور الإجراءات التصحيحية، والحلول الفورية لأي عقبات تظهر أثناء تنفيذ الأعمال وعدم السماح لها بالتفاقم والتعقيد.

عند مناقشة هذه الخصائص نجد أنها ضرورية لأي جهة رقابية خارجية تستهدف إتمام عملها على أكمل وجه، وذلك لأنها شملت خصائص وجوانب كفيلة بأداء أجهزة الرقابة عملها بصورة تحقق الأهداف، حيث تضمنت استقلالية أجهزة الرقابة، وضرورة تمتعها بالكفاءة والخبرات الإدارية، وربط مفاهيم الرقابة بالمفاهيم المالية والاقتصادية كالموازنة، وتعزيز التنسيق بين أجهزة الرقابة والسلطات التنفيذية، وتنوع أساليب الرقابة ووضوحها، ووضع الخطط المستقبلية لنظام الرقابة وتحديد الأهداف وتوقع المشكلات قبل وقوعها

كما ويتضح أن هذه الخصائص بما تضمنه من تغطية لجميع الجوانب المالية والإدارية والسلوكية فيما يتعلق بأجهزة التدقيق والرقابة، تدفع باتجاه أن تؤدي تلك الأجهزة مهامها بصورة متقدمة، وأن تكون نتائج ومخرجات عمل أجهزة التدقيق أدت إلى تحقيق الأهداف ما أمكن.

إن تطور وتنامي الأحداث المالية وبروز الأزمات الاقتصادية قد أدى إلى زيادة الاهتمام بالرقابة، خصوصاً في الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وذلك خلال الأزمة

الاقتصادية العالمية عام 1929 وما بعدها، وكذلك الحال في الدول العربية حيث عملت على إنشاء أجهزة تراقب أعمال المؤسسات الحكومية؛ وذلك بهدف حماية المال العام.

ففي جمهورية مصر العربية صدر القانون رقم(144) لسنة 1988 ، والمعدل بالقانون رقم (157) لسنة 1998، والذي اهتم بإنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات (الجهاز المركزي للمحاسبات، 2006).

والجهاز المركزي للمحاسبات هو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية ، وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها، كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة (الجهاز المركزي للمحاسبات، 2006).

وفي دستور المملكة الأردنية الهاشمية رقم (28) لسنة 1952 في مادته (119)، جاء فيه "يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها"، ثم بعد ذلك صدر القانون المعدل لسنة 2007 (ديوان المحاسبة الأردني، 2006).

ويعتبر ديوان المحاسبة دائرة مستقلة، ويُعد رئيس الديوان موازنته السنوية لإدراجها في الموازنة العامة للدولة وفقاً للأصول المتبعة (ديوان المحاسبة الأردني، 2007).

وفي المملكة العربية السعودية أنشئ ديوان المراقبة العامة في العام 1971، بموجب مرسوم، حيث يختص ديوان المراقبة العامة وفقاً للمادة السابعة من نظامه بالرقابة اللاحقة على جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها، وكذلك مراقبة كافة أموال الدولة المنقولة والثابتة، ومراقبة حسن استعمال هذه الأموال واستغلالها والمحافظة عليها (ديوان المراقبة العامة، 1971).

ورغبة من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في الدول العربية في توثيق الروابط، وتشجيع تبادل الأفكار والخبرات فيما بينها، ودعم كل ما من شأنه أن يسهم في تطوير مجال الرقابة المالية والمحاسبية من الجانبين العلمي والتطبيقي، ورغبة في تشجيع العاملين في أجهزة الرقابة العربية على أداء أعمالهم بكفاءة عالية، وزيادة خبراتهم عن طريق التدريب واستكمال الدراسة وصقل المعلومات، فقد تم إنشاء "المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية"، وهي منظمة تتمتع بالشخصية المعنوية والأهلية القانونية، وتأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سنة 1976، وفقاً لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، 1983).

ونص النظام الأساسي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية أن أهداف المنظمة هي كما يلي (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، 1983):

1. تنظيم وتنمية التعاون على اختلاف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء، وتوطيد الصلات بينها.
2. تشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء، والعمل على رفع مستوى هذه الرقابة في المجالين العلمي والتطبيقي.
3. تقديم المعونة اللازمة إلى الدول العربية التي ترغب في إنشاء أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبية، أو التي ترغب في تطوير الأجهزة القائمة لديها.
4. العمل على توحيد المصطلحات العلمية بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية.
5. العمل على نشر الوعي الرقابي في الوطن العربي؛ مما يساعد على تقوية دور الأجهزة في أداء مهامها.
6. تنظيم التعاون وتدعيمه بين الأجهزة الأعضاء في المنظمة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول لعربية، والمنظمات الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية "الانتوساي"، والهيئات الدولية الإقليمية الأخرى التي لها صلة أعمال الرقابة المالية.
7. السعي لتكليف المنظمة بتسمية هيئات الرقابة المالية التي تتولى مراقبة حسابات جامعة الدول العربية، وغيرها من المنظمات والهيئات والشركات التابعة لها، أو الممولة من قبلها، أو من قبل الدول العربية والعمل على رفع مستوى الرقابة فيها.

وتعقيباً على ما ذكر يتضح أن الدول العربية؛ ولكي تواكب التطور المتنامي في بناء الدول الحديثة، ووضع الأسس والدعائم لإنشاء أنظمة إدارية ومالية على قدر من الكفاءة تستطيع المساهمة في تقدم وازدهار الدول في كافة مناحي الحياة، فقد أخذت تحذو حذو غيرها من الدول في إيجاد وسائل وأدوات تراقب عمل مؤسساتها التنفيذية، وكان ذلك من خلال إنشاء الأجهزة والهيئات الرقابية المستقلة والمتخصصة، والتي تمارس الرقابة المالية والإدارية على الوحدات والمؤسسات؛ وذلك بهدف حماية الموارد العامة، وزيادة فاعلية وكفاءة الأداء.

وفي فلسطين ومع ازدياد حجم المال العام واتساع نشاط الدولة، ولغرض مراقبة أعمال الإدارة العامة والحفاظ على حسن سيرها، ومراقبة صرف الأموال العامة وكيفية استغلالها، عمدت السلطة الوطنية الفلسطينية إلى إنشاء أجهزة تعمل على مراقبة نشاط السلطة التنفيذية في المجال

المالي الإداري، ومن هذه الأجهزة ما هو داخلي يتبع الأجهزة الحكومية، ومنها ما هو خارجي يتمتع بالاستقلالية النسبية عن السلطة التنفيذية.

■ الأجهزة الداخلية المختصة بالرقابة:

تقوم الحكومات برقابة ذاتية داخلية على تصرفاتها المالية؛ بهدف تفادي الوقوع في الأخطاء المالية، فتأمن بذلك عاقبة المساءلة من قبل الأجهزة الخارجية المتخصصة في الرقابة المالية، وبصورة أساسية تأمن مراقبة ومساءلة السلطتين التشريعية والقضائية.

وقد قامت الأجهزة الحكومية في السلطة الفلسطينية، وضمن تشكيلاتها الإدارية بإنشاء دوائر رقابة داخلية تتبع الجهاز الحكومي، وتقوم بمراقبة كافة التصرفات المالية، وتمثلت هذه الدوائر في نوعين: النوع الأول رقابة وزارة المالية، ومهمتها بسط رقابتها المالية على كافة الأجهزة الحكومية في السلطة الفلسطينية، والثاني وحدات الرقابة المالية داخل كل جهاز حكومي، وتكون مهمتها الرقابة المالية على تصرفات الجهاز (بشناق، 2001، ص13).

أ. رقابة وزارة المالية:

تقوم وزارة المالية بدور المراقب لجميع المؤسسات العامة، وخاصة التي تعد موازنة سنوية معتمدة من المجلس التشريعي بواسطة وزارة المالية، وتكون تلك الرقابة متمثلة في ما يلي (النظام المالي للمؤسسات العامة، 2005):

- مناقشة الموازنة التقديرية للوزارات من خلال دائرة الموازنة العامة بوزارة المالية.
- مراجعة الحسابات للوزارات، وإقفال السلف من خلال دائرة الرقابة والتدقيق الداخلي.

وتتمثل رقابة وزارة المالية في جهتين رقابيتين هما مديرية الرقابة الداخلية، والإدارة العامة للتدقيق الداخلي.

1. مديرية الرقابة الداخلية:

لقد نصت المادة (145) من النظام المالي على قيام وزير المالية بتعيين مراقبين ماليين داخليين في كل دائرة حكومية، تناط بهم مسؤولية مراقبة تنفيذ ذلك النظام، والأنظمة الأخرى ذات العلاقة، على أن تقوم وزارة المالية بوضع التعليمات التنظيمية والتطبيقية لوحدات الرقابة وتطوير

أعمالها، كما حددت المادة (146) العديد من المهام لهؤلاء المراقبين ومنها ما يلي (النظام المالي للمؤسسات العامة، 2005):

- رقابة مقبوضات وإيرادات الدوائر الحكومية للتأكد من قيمها الصحيحة، وجبايتها في المواعيد المحددة، وإيداعها في حسابات الجباية الفرعية.
- الرقابة على النفقات الحكومية، سواء أكانت الممولة من الموازنة العامة أم من المنح.
- الفحص الفجائي للصناديق والعهدة والموجودات الثابتة في الدوائر.
- المشاركة في لجان الجرد والإتلاف.
- المشاركة في تقييم المنح والمساعدات العينية لأغراض الإدخال في العهدة.
- التنسيق مع الدوائر الحكومية في مراكز المسؤولية لمتابعة ملاحظات ديوان الرقابة المالية والإدارية والإجابة على استفساراته.

يُلاحظ أن أهمية الرقابة الداخلية على الدوائر الحكومية من قبل وزارة المالية تكمن في متابعتها سير تنفيذ بنود الموازنة العامة، كما أن مهام الرقابة الداخلية تتعدى الرقابة على الإيرادات والنفقات إلى إعطاء المراقبين الداخليين بعض المهام التنفيذية متمثلة في لجان الجرد وتقييم المنح والمساعدات.

2. الإدارة العامة للتدقيق الداخلي:

نص النظام المالي لمؤسسات العامة في المادة (151)، على أن تنشأ في وزارة المالية دائرة مختصة تتبع وزير المالية، وتؤدي مهامها وفقاً لنظام التدقيق المالي الداخلي الذي تضعه وزارة المالية؛ وذلك لضمان الاستخدام الملائم والاقتصادي للموارد العامة، ولضمان التزام كل الدوائر ووحداتها بالإنفاق وفق التشريعات المالية المعتمدة.

وتهدف 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، مفتشي الديوان،...)، إذ يعتبر

هو المسؤول الأول عن رقابة حسابات الوزارات، والمؤسسات العامة ومعاملاتها المالية، والتحقق من أنها تقوم بمراعاة أحكام القانون في أعمالها المالية والمحاسبية (العفيفي، 2007، ص44).

ويتضح أن عمل تلك الإدارة قد يتضارب مع عمل مديرية الرقابة الداخلية، كما وسيتطابق بشكل تقريبي مع إجراءات ديوان الرقابة المالية والإدارية، حيث قد لا تلقى استحساناً من الوزارات والمؤسسات الحكومية، وذلك لازدواجية عملها مع ديوان الرقابة المالية والإدارية، كما أنها قد تزيد من النفقات العامة، وتزيد من الإجراءات الروتينية التي تُرهق المؤسسات وتُعطل تطورها.

ب. وحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية:

قامت العديد من الوزارات والأجهزة الحكومية المختلفة في السلطة الوطنية الفلسطينية بإنشاء وحدات خاصة بالرقابة المالية، والفكرة من وراء إنشاء هذه الوحدات هي إحكام الرقابة على استخدام المال العام، وتفعيل أنظمة الضبط الداخلي؛ لتسهيل مهمة الرقابة من قبل وزارة المالية ممثلة بمديرية الرقابة والتدقيق، وكذلك لتسهيل مهمة الرقابة الخارجية عن طريق ديوان الرقابة (بشناق، 2001، ص18).

وتتبع وحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية أعلى سلطة في الهرم الإداري، وهو ما يجب أن يكون فعلياً؛ وذلك لأن هذه الأداة الإدارية أنشأت لخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في عملها الرقابي.

يمكن القول أن مدى أهمية دور الأجهزة الرقابية داخل المؤسسات الحكومية، ومدى أهمية الرقابة المالية وأهدافها الموجهة إلى حماية الموارد العامة، وتحقيق مصالح المجتمع، وذلك بالطبع بحاجة ملحة لتطوير أداء تلك الأجهزة وتحسين كفاءتها، وتحديث النصوص القانونية بما يتوافق مع تحقيق الأهداف.

■ الأجهزة الخارجية المختصة بالرقابة المالية:

أ. الرقابة التشريعية:

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،

فالمراقبة 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، ومن هذه الأدوات: منح الثقة للحكومة وحجبها عنها، المصادقة على الموازنة العامة للسلطة الوطنية، توجيه الأسئلة للوزراء، الاستجواب، لجان التحقيق، والمصادقة على اتفاقيات القروض، والمصادقة 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، 2005).

ويمكن التوصل إلى أن قيام المجلس التشريعي بدوره في المحاسبة والمساءلة بشكل فعال كفيل 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.

ب. الرقابة القضائية:

تتمثل في رقابة السلطة القضائية (المحاكم)، ولعل هذا النوع من الرقابة هو الأكثر أهمية لتفعيل كافة النواحي الرقابية، إذ أن وجودها يمثل تهديداً 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.

ويتبين مما سبق ضرورة وجود جهاز قضائي مستقل، ويعمل بشكل مهني بعيداً عن هيمنة السلطة التنفيذية، واتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل بناء سلطة قضائية حقيقية، فاعلة وقادرة على صد أي محاولات لنهب الموارد العامة أو استغلال النفوذ.

ج. رقابة ديوان الموظفين العام:

نشأ ديوان الموظفين العام بناءً على القرار الرئاسي رقم (94/131)، الذي صدر بتاريخ 1994/10/11، 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 وفقاً للمادة رقم (7) من قانون الخدمة المدنية رقم (4) لسنة 1998 (العفيفي، 2007، ص52).

ويلاحظ أن ديوان الموظفين العام ذو أهمية رقابية خاصة، حيث يعتبر الجهة الإدارية الوحيدة المنوطة بتنظيم عمل القوى العاملة في المؤسسات الحكومية، من حيث عمليات التعيين، وتحديد الكادر المالي للموظفين الجدد، ومتابعة كل ما يطرأ على الوضع الوظيفي.

ويتضح مما سبق مدى أهمية الأجهزة الخارجية المستقلة عن السلطة التنفيذية في القيام بدورها في الإشراف، والرقابة على أنشطة، وأعمال المؤسسات التنفيذية بشكل عام، وبدون التعمق في التفاصيل والجوانب المالية والإدارية، وهو الجهاز الرقابي الأعلى الذي يقوم بمهام الرقابة الخارجية على النفقات العامة الجارية، والرأسمالية، وفحص شتى المعاملات المالية، وسيتم في الجزء التالي الحديث بإسهاب عن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

3.3.2 ديوان الرقابة المالية والإدارية.

يعتبر ديوان الرقابة مؤسسة دستورية تم إنشاؤه تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني حسب أحكام المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة 2004، وذلك بهدف ضمان سلامة العمل، والاستقرار المالي والإداري في فلسطين بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة، والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام الأنظمة والقوانين واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004).

3.3.2.1 نشأة ديوان الرقابة:

إن وسائل وأدوات الرقابة المالية في الأراضي الفلسطينية متمثلة في الأجهزة الرقابية مرت بعدة مراحل، كان أول تلك المراحل إصدار قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم (28) لسنة 1952 (قانون ديوان المحاسبة الأردني، 1952)، حيث تم العمل به في الضفة الغربية، وذلك قبل العام 1967، حيث كانت الضفة الغربية تحت الإدارة الأردنية.

وفي قطاع غزة صدر النظام الدستوري لقطاع غزة لسنة 1962، حيث نصت المادة (68) من النظام الدستوري لعام 1962 على: "يقوم ديوان المحاسبات في الجمهورية العربية المتحدة

بمراقبة حسابات الحكومة في قطاع غزة، ويقدم إلى رئيس الجمهورية العربية المتحدة تقرير بنتيجة هذه المراقبة" (النظام الدستوري لقطاع غزة، 1962).

وفي العام 1967، احتل الكيان الصهيوني الضفة الغربية وقطاع غزة، وتم انتقال الإدارة لسلطة الاحتلال، والذي أصبحت أوامره العسكرية بمثابة القوانين سارية المفعول في الضفة والقطاع، وتم تقييد العمل الرقابي بموجب الأوامر العسكرية، وبما يخدم مصالح الاحتلال.

وفي العام 1995 بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية بموجب اتفاقية أوسلو صدر قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17)، وأُعتبر بمثابة اللبنة الأولى لفرض رقابة السلطة الوطنية الفلسطينية على إيرادات ونفقات مؤسساتها، والتي تم إنشاؤها بعد الانسحاب الإسرائيلي من بعض الأراضي الفلسطينية على أثر المفاوضات الإسرائيلية الفلسطينية في العام 1993، ولقد هدف قانون هيئة الرقابة العامة إلى إنشاء هيئة رقابية مستقلة تقوم بتحقيق الرقابة على المال العام، لضمان حسن استغلاله، وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج (قانون هيئة الرقابة العامة).

كما حددت المادة (7) من قانون هيئة الرقابة العامة الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة كما يلي:

6. وزارات وأجهزة السلطة المختلفة.
3. الهيئات والمؤسسات العامة، والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها.
4. المؤسسات الخاصة، والشركات التي تساهم فيها السلطة، أو تتلقى مساعدة منها، أو المؤسسات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للسلطة.
5. وحدات الحكم المحلي، والمتمثلة في البلديات والمجالس القروية.

وفي العام 2004، صدر قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15)، والذي نص في مادته الثانية على: " يُنشأ بمقتضى أحكام هذا القانون ديوان عام يُسمى " ديوان الرقابة المالية والإدارية" يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة، ويتمتع بالأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي قام من أجلها" (قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004).

يمكن التوصل إلى أن الأجهزة الرقابية في فلسطين قد مرّت بهذه المراحل؛ وذلك نتيجة للتطورات السياسية والأمنية المتوالية التي حدثت في الأراضي الفلسطينية، وكانت تتغير بتغير الجهة الحاكمة، وبعد قدوم السلطة الوطنية وإصدار قانون هيئة الرقابة العامة، تم تطوير هذا

القانون بما يتوافق مع متطلبات الإعلانات الصادرة عن المنظمات الدولية للرقابة ما أمكن، حيث تم إصدار قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية.

3.3.2.2 أهداف الأعمال الرقابية لديوان الرقابة:

حيث نصت المادة (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية أنه يقصد بالرقابة، الإجراءات والأعمال الرقابية التي تستهدف (قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2004):

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

ويُلاحظ أن هذه الأهداف تتضمن الأهداف العامة لأنواع التدقيق الحكومي، والتي تتمثل في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام، وتدقيق الأداء، حيث تعمل جميعها على تطوير المؤسسات التنفيذية.

ونصت المادة (8) من القانون أن " يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية، والمجلس التشريعي، ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً، أو عند الطلب عن أعماله وملاحظاته وعليه أن يزود رئيس السلطة الوطنية، والمجلس التشريعي، ومجلس الوزراء بأية بيانات أو معلومات أو دراسات أو أبحاث يطلبونها منه، والقيام بأي عمل آخر يعهد به إليه من أي منهم، وينشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية".

ويظهر أن التقارير تُقدم إلى رئاسة السلطة الوطنية وإلى مجلس الوزراء؛ وذلك للاطلاع عليها ومعرفة جوانب القصور في أجهزة السلطة التنفيذية والعمل على تطويرها، وتقديم إلى المجلس التشريعي لأغراض المساءلة والمحاسبة.

ونصت المادة (13) أن " يُشكل الديوان من رئيس الديوان ونائبه والمدير العام وعدد من المديرين والمستشارين والخبراء والمفتشين والفنيين والموظفين وفقاً للهيكل التنظيمي، وجدول

تشكيلات الوظائف المعتمد من المجلس التشريعي، ويكون رئيس الديوان بدرجة وزير، ونائب رئيس الديوان بدرجة وكيل وزارة".

ويمكن القول أنه من خلال ما ورد في المادة (13)، أن هيكلية الديوان يتم اعتمادها من المجلس التشريعي وفق قانون ديوان الرقابة بخلاف مؤسسات السلطة ووزارات السلطة الوطنية، ويرى الباحث توفر ميزة وعيب لهذا الاعتماد من السلطة التشريعية، حيث تكمن الميزة في البعد عن تأثير السلطة التنفيذية على ديوان الرقابة، ويتمثل العيب في صعوبة إجراء تعديلات على الهيكلية مستقبلاً إذا لزم الأمر نتيجة تعقد الإجراءات من قبل المجلس التشريعي مقارنة بمجلس الوزراء.

ونصت المادة (16) أن " يُعين رئيس الديوان المديرين التنفيذيين والمفتشين والمستشارين والخبراء والفنيين والموظفين وفقاً لأحكام هذا القانون وقانون الخدمة المدنية".

ونصت المادة (18) أن " تنشأ في الديوان الدوائر والأقسام الضرورية؛ لإدارة شؤونه المالية والإدارية والقانونية، وشؤون المتابعة والدراسات والأبحاث والتطوير والتخطيط اللازمة لأداء مهامه بموجب تعليمات يصدرها رئيس الديوان".

ونصت المادة (19) أن " للديوان الاستعانة بالاختصاصيين والخبراء في الأمور والمسائل التي تعرض عليه، وتتطلب دراستها وإبداء الرأي فيها مؤهلات وخبرات خاصة وتصرف لهم مكافآت مالية مقابل خدماتهم وفقاً للوائح الخاصة بذلك".

ونصت المادة (20) أن " لرئيس الديوان تأليف لجان مؤقتة للرقابة أو التفتيش أو التحقيق أو لجان للدراسة والاستقصاء برئاسة مفتش، وتفويضها بمهام أو قضايا محددة تدخل ضمن مهام الديوان وصلاحياته وتقديم نتائج أعمالها إليه".

يُلاحظ أن نصوص المواد السابقة حددت معايير تشكيل الديوان وهيكلته، وقد توافقت الهيكلية مع مواد القانون، وحددت معايير التعامل مع القضايا الخاصة والاستعانة بالخبراء.

3.3.2.3 اختصاصات الديوان:

جاء في المادة (23) أن الاختصاصات التي يتولاها الديوان هي كالتالي:

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

2. إعداد الخطط والبرامج؛ لتمكين الديوان من القيام بمهامه.
3. وضع البرامج والدورات الخاصة لتأهيل الموظفين في الديوان وتدريبهم.
4. إعداد مشروع موازنة سنوية خاصة بالديوان، ورفعها إلى مجلس الوزراء؛ لإقرارها ضمن الموازنة العامة السنوية للسلطة الوطنية.
5. التحقق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة، ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها للثبوت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها.
6. مراقبة نفقات السلطة الوطنية وإيراداتها والقروض والسلف والمخازن والمستودعات على الوجه المبين في هذا القانون.
7. تنفيذ السياسات الخاصة بالرقابة والتفتيش، بما يضمن تعزيز الشفافية والمصادقية، والوضوح في أعمال الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة ومن في حكمها.
8. بحث وتحري أسباب القصور في العمل والإنتاج، بما في ذلك الكشف عن عيوب النظم المالية والإدارية والفنية التي تعرقل سير أعمال الحكومة والأجهزة والمؤسسات العامة، واقتراح وسائل تلافيتها ومعالجتها.
9. الكشف عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي تقع من الموظفين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم أو بسببها.
10. كشف وضبط المخالفات التي تقع من غير الموظفين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة.
11. بحث الشكاوي التي يقدمها المواطنون عن المخالفات، أو الإهمال في أداء الواجبات الوظيفية، ودراسة ما تنشره وسائل الإعلام المختلفة من شكاوي، أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الإهمال أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال.
12. يكون الديوان فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:
 - التدقيق في تحققات الضرائب والرسوم، والعوائد المختلفة للثبوت من أن تقديرها، وتحققها قد تما وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
 - التدقيق في معاملات بيع الأراضي، والعقارات الحكومية، أو التابعة للسلطة الوطنية وإدارتها وتأجيرها.
 - التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف أنواعها للثبوت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة، وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

13. يكون الديوان فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:

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

14. يكون الديوان فيما يتعلق بحسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات مسؤولاً عن تدقيق جميع هذه الحسابات؛ للثبوت من صحة العمليات المتعلقة بها، ومن مطابقتها مع ما هو مثبت في القيود، ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة، ومن استرداد السلف والقروض في الأوقات المعينة لاستردادها مع الفوائد المترتبة عليها للخرينة العامة.

15. العمل على مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون الموظفين العامين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات والإجازات، وأية بدلات أخرى وما في حكمها، والثبوت من مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها من جهة ومطابقتها للموازنة العامة من جهة أخرى.

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

17. دراسة أية قضية، أو حالة، أو تقرير تحال، أو يحال، إلى الديوان من رئيس السلطة الوطنية، أو المجلس التشريعي ولجانه المختصة، أو مجلس الوزراء، أو الوزير المختص حسب مقتضى الحال، مما يدخل في نطاق مهام وصلاحيات الديوان، بما في ذلك التحقيق في المخالفات الإدارية والمالية التي يرتكبها الموظفون في الجهات الإدارية المختلفة.

ويتضح أن ديوان الرقابة، ومن خلال قيامه بهذه الاختصاصات بما تتضمنه من تغطية لجميع الجوانب المالية والإدارية؛ يهدف إلى ضمان كفاءة الأداء والاستقرار المالي والإداري في فلسطين بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري

بشكل كامل، والتأكد من إتمام العمل حسب اللوائح المُنظمة، وأنه يُمارس بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة.

3.3.2.4 الجهات الخاضعة لرقابة الديوان:

وفقاً لأحكام قانون الديوان، نصت المادة (31) أن الجهات التالية تخضع لرقابة الديوان:

1. رئاسة السلطة الوطنية، والمؤسسات التابعة لها.
2. رئيس وأعضاء مجلس الوزراء، ومن في حكمهم.
3. المجلس التشريعي بما في ذلك هيئاته وإداراته.
4. السلطة القضائية، والنيابة العامة وأعضاؤها وموظفوها.
5. وزارات وأجهزة السلطة الوطنية.
6. قوات الأمن والشرطة، وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية.
7. الهيئات والمؤسسات العامة والأهلية، والنقابات والجمعيات، والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها ومن في حكمها.
8. المؤسسات والشركات التي تملكها، أو تساهم السلطة الوطنية فيها، أو تتلقى مساعدة منها، أو من الجهات المانحة للسلطة الوطنية.
9. المؤسسات والشركات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق عام.
10. الهيئات المحلية ومن في حكمها.
11. فيما لم يرد بشأنه نص خاص تسري أحكام هذا القانون على الجهات التي تتضمن القوانين، أو الأنظمة، أو اللوائح، أو القرارات الصادرة بشأنها قواعد خاصة.
12. ويطلق على الهيئات والدوائر والوحدات التي تسري عليها أحكام هذا القانون "الجهات الإدارية".

ويلاحظ أن قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية أخضع جهات أكثر لرقابته من قانون هيئة الرقابة العامة، حيث أخضع جهات ومؤسسات لم ينص عليها قانون هيئة الرقابة العامة، وتتمثل في رئاسة السلطة، والمجلس التشريعي، ورئاسة مجلس الوزراء، والسلطة القضائية والنيابة العامة وأعضائها وموظفيها، وقوات الأمن والشرطة، وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية.

ونصت المادة (4) أن رئيس الديوان يُعين بقرار من رئيس السلطة الوطنية بناءً على تنسيب من مجلس الوزراء، وبعد المصادقة على تعيينه بالأغلبية المطلقة للمجلس التشريعي، يعين

نائب رئيس الديوان بقرار من مجلس الوزراء بالتنسيق من رئيس الديوان، وكذلك الحال بالنسبة لمدير عام الديوان.

ويتضح أن هذه المادة أشارت إلى ضرورة اختيار رئيس ديوان الرقابة من قبل مجلس الوزراء، بالإضافة إلى ضرورة مصادقة مجلس الوزراء على تعيين كل من نائب رئيس الديوان ومدير عام الديوان، وذلك يُضعف من استقلالية الديوان؛ لوجود تأثير مباشر على إدارة الديوان.

ونصت المادة (11) أن " وفقاً لأحكام هذا القانون يتمتع رئيس الديوان ونائبه والمدير، وموظفو الديوان بالحصانة عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامهم".

ونصت المادة (17) أنه لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه والمدير العام أثناء تولي المنصب أن:

- أ. يتولى أي وظيفة أخرى.
- ب. يشتري أو يستأجر مالا من أموال السلطة الوطنية، أو إحدى الشخصيات المعنوية العامة ولو بطريقة غير مباشرة، أو بطريقة المزاد العلني ولا أن يؤجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقايضها عليه.
- ج. يشارك في التزامات تعقدها السلطة الوطنية أو المؤسسات أو الهيئات العامة.
- د. يجمع بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أي شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.

ويتضح أن ما ورد في نص هاتين المادتين يُعزز مبدأ استقلالية الديوان، من حيث حصانة رئيس الديوان وموظفوه، وضرورة تفرغهم لتأدية أعمالهم، والبعد عن كل ما من شأنه المساس بكرامة منصبه ووضع موضع الشبهة، ولضمان عدم وضعه تحت تأثير المصالح الشخصية.

وبشكل عام يعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية الجهاز الرقابي ذو المستوى الأعلى الذي يقوم بمهام الرقابة الخارجية على النفقات العامة الجارية، والرأسمالية والتطويرية، حيث يقوم بفحص شتى معاملات الصرف، ومعاملات القبض، وذلك عن طريق فحص الحسابات والمستندات واللوازم في أية وحدة حكومية، كما أن للديوان الحق في الاطلاع على كافة التقارير والمعلومات والبيانات الواردة من الموظفين، وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها صلة بالأمر المالية والإدارية، وله أن يطلب كل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع المؤسسات الحكومية مما له علاقة بأعمالها ولأعضاء الديوان الحق في إنجاز أعمالهم في مقر الديوان أو في مكاتب المؤسسات الخاضعة للرقابة.

الفصل الرابع:

منهجية الدراسة و تحليل البيانات

4.1 مقدمة:

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

حيث تناول هذا الفصل وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة، وطريقة إعدادها، وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

4.2 مجتمع الدراسة:

يمثل مجتمع الدراسة الظاهرة التي درسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من جميع مفتشي ومديري الدوائر في ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة، والبالغ عددهم (40) شخصاً وذلك طبقاً لما تم تزويدنا به من قبل الشؤون الإدارية بالديوان.

4.3 عينة الدراسة:

تم في هذه الدراسة استخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم التواصل مع جميع أفراد العينة، واستجاب لتعبئة الاستبانة (38) شخصاً، أي ما نسبته (95%)، فيما اعتذر شخصين عن الاستجابة؛ لانشغالهم وضيق الوقت، وتم استرداد (36) استبانة صالحة للتحليل، أي ما نسبته (90%).

4.4 أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول " مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة "، وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات العامة عن المستجيب (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من (55) فقرة، موزع على خمسة مجالات: المجال الأول: المعايير العامة، ويتكون من (12) فقرة.

المجال الثاني: معايير التدقيق المالي، ويتكون من (14) فقرة.

المجال الثالث: معايير العلم الميداني لتدقيق الأداء، ويتكون من (11) فقرة.

المجال الرابع: معايير التقرير لتدقيق الأداء، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الخامس: أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في دوائر الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة، ويتكون من (8) فقرات.

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (4-1):

جدول رقم (4-1) درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

وتم اختيار الدرجة (1) للاستجابة " قليلة جداً " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو (20%) وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

4.5 خطوات بناء الاستبانة:

تم في هذه الدراسة إعداد أداة الدراسة؛ لمعرفة " مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة "، وقد تم اتباع الخطوات التالية لبناء الاستبانة:

1. الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة، والاستفادة منها في بناء الاستبانة.
2. تم استشارة عدداً من أساتذة الجامعات الفلسطينية، في تحديد أبعاد الاستبانة وفقراتها.
3. تحديد المجالات الرئيسية التي شملتها الاستبانة.
4. تحديد الفقرات التي تقع تحت كل مجال.
5. تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية وقد تكونت من خمسة مجالات و (55) فقرة.
6. تم عرض الاستبانة على أربعة من المحكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعة الإسلامية، وجامعة القدس المفتوحة، والملحق رقم (2) يبين أسماء أعضاء لجنة التحكيم.
7. في ضوء آراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الاستبانة من حيث الحذف أو الإضافة والتعديل، لتستقر الاستبانة في صورتها النهائية، ملحق (1).

4.6 صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، 2010، ص105)، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

1. صدق المحكمين "الصدق الظاهري":

حيث تم عرض الاستبانة على أربعة من المحكمين متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق وردت أسماءهم بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لآرائهم، في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (1).

2. صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجالات والاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

يوضح جدول (2-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " المعايير العامة " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4-2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال المعايير العامة " والدرجة الكلية للمجال.

تم حذف الفقرتين رقم (2)، و رقم (4) من المجال الأول عند التحليل، حيث أظهرت نتائج تحليل معامل الارتباط بين هاتين الفقرتين ((2) تؤثر قنوات المفتش السياسية، والعقائدية، والشخصية، والاجتماعية، وأي قنوات أخرى بشكل غير لائق على حكمه وسلوكه.، (4) يستخدم مفتشي الديوان الشك المهني في تخطيط وأداء عمليات التدقيق، وفي تحديد نطاق العمل.، والدرجة الكلية للمجال عدم وجود ارتباط.

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفقرة
1.	*0.000	.618	يتمتع مفتشو الديوان بالصلاحيات الكافية للقيام بمهامهم بكفاءة.
2.	*0.02	.489	يعرض المفتش ما توصل إليه بدون أي مؤثرات خارجية.
3.	*0.000	.655	يستخدم مفتشو الديوان الحكم المهني في اختبار مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي سيتم جمعها.
4.	*0.022	.382	يُمارس مفتشي الديوان الشك المهني بقدر من الحكمة والعقلانية.
5.	*0.000	.594	يملك مفتشي الديوان الخبرات اللازمة، والمعرفة التقنية الكافية بمعايير التدقيق الحكومية.
6.	*0.003	.479	يملك مفتشو الديوان المهارات المتنوعة، مثل استخدام عينات إحصائية، أنظمة محوسبة، بيانات هندسية،...الخ.
7.	*0.000	.712	تلتزم إدارة الديوان بضمان مواصلة التعليم المستمر لمفتشي الديوان.
8.	*0.000	.724	يتم التقييم المستمر لبيان مدى الالتزام بمعايير التدقيق الحكومية من خلال نظام داخلي ملائم يضمن ذلك.
9.	*0.000	.561	تخضع نتائج أعمال الديوان للتقييم من قِبل جهات خارجية بشكل دوري.
10.	*0.000	.726	يتحقق مفتشو الديوان من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والاجراءات.

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

يوضح جدول (3-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " معايير التدقيق المالي " والدرجة الكلية لهذا المجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة في الجدول دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يعتبر مجال " معايير التدقيق المالي " صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (3-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " معايير التدقيق المالي " والدرجة الكلية للمجال.

تم حذف الفقرة رقم (4) من مجال " معايير التدقيق المالي " عند التحليل، حيث أظهرت نتائج تحليل معامل الارتباط بين هذه الفقرة ((4) يتم استخدام أدوات فعالة لكشف بعض البيانات المالية الخطأ، نتيجة لانتهاك شروط العقود والمنح، وسوء الاستخدام)، والدرجة الكلية لهذا المجال عدم وجود ارتباط.

م	الفقرة	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يرسل مفتشو الديوان المعلومات والبيانات التي تم الوصول إليها خلال أعمال التدقيق للأطراف ذات العلاقة.	.680	*0.000
2.	يأخذ مفتشو الديوان بالاعتبار نتائج التدقيق السابقة التي تتعلق مباشرة بأعمال التدقيق الحالية.	.520	*0.001
3.	تساعد نتائج التدقيق السابقة في تجنب نقاط الضعف وتلافي الأخطاء التي تم الوقوع فيها سابقاً.	.595	*0.000
4.	يقوم مفتشو الديوان بتخطيط وتنفيذ إجراءات لتطوير عناصر النتائج ذات الصلة، وبناءً عليه تحقيق أهداف التدقيق.	.550	*0.001
5.	يتم توثيق عملية تخطيط التدقيق، والتقرير عن التدقيق، والإجراءات المتبعة.	.597	*0.000

6.	.553	*0.000	يعمل مفتشو الديوان أثناء عملية التدقيق على توفير الأدلة الكافية التي تدعم نتائج التفتيش.
7.	.523	*0.001	يتضمن تقرير التدقيق المالي الصادر عن الديوان، أن التدقيق قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الحكومية.
8.	.599	*0.000	يتضمن تقرير التدقيق المالي، وصف نطاق الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالقوانين.
9.	.570	*0.000	يتضمن تقرير التدقيق المالي، حالات القصور في الرقابة الداخلية، وعدم الالتزام بالقوانين، مخالفات شروط العقود والمنح، وحالات سوء الاستخدام التي لها تأثير جوهري على أعمال التدقيق.
10.	.760	*0.000	يتضمن تقرير التدقيق المالي، وجهات نظر المسؤولين بشأن النتائج والتوصيات، والإجراءات التصحيحية المخطط لها لمعالجة حالات وأوجه الضعف المذكورة سابقاً.
11.	.466	*0.004	يتم رفع تقارير بخصوص حالات القصور في الرقابة الداخلية، وحالات عدم الالتزام بالقوانين، ومخالفات شروط العقود والمنح، وحالات سوء الاستخدام، إلى جهات خارجية (النائب العام).
12.	.336	*0.045	يتم الإشارة إلى بعض المعلومات الحساسة التي استبعدت من التقرير لسريتها وخصوصيتها، ويتم الإشارة إلى أسباب حذفها.
13.	.613	*0.000	يوزع تقرير التدقيق المالي الصادر عن الديوان، إلى المسؤولين المناسبين، والجهات المخولة باستلامه.

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

يوضح جدول (4-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء"، والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4-4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء " والدرجة الكلية للمجال.

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفقرة
1.	*0.000	.729	يقوم مفتشو الديوان بتخطيط العمل، وتحديد أهداف النشاط الذي ستتم مراجعته، والطرق التي يتم استخدامها.
2.	*0.007	.445	يخفف تخطيط عملية التدقيق من خطر التدقيق للمستوى الملائم، وبالتالي الحصول على تأكيد معقول بشأن كفاية الأدلة.
3.	*0.000	.678	يتم وضع منهج شامل لعملية التدقيق، حيث يؤدي ذلك لمخرجات ونتائج ملائمة.
4.	*0.002	.500	تقوم إدارة الديوان بالإشراف على مفتشي الديوان أثناء العمل من خلال الإرشاد والتوجيه والتدريب الفعال.
5.	*0.005	.461	يساعد الإشراف على فريق التدقيق في متابعة متطلبات عملية التدقيق، والعمل على تحقيق أهداف التدقيق.
6.	*0.004	.469	يحصل مفتشو الديوان أثناء عملية التدقيق على أدلة كافية وملائمة لتوفير أساس معقول لنتائجهم.
7.	*0.000	.573	يقوم مفتشو الديوان بالحصول على الأدلة ذات الصلاحية والموثوقية، وذلك لدعم تحقيق أهداف التدقيق.
8.	*0.000	.733	يقوم مفتشو الديوان بإعداد توثيق التدقيق المتعلق بتخطيط وأداء التدقيق.
9.	*0.000	.853	يتم إعداد توثيق التدقيق بتفاصيل كافية تساعد على فهم طبيعة التدقيق، والأدلة التي تدعم حكم المدقق.
10.	*0.000	.659	تساعد عملية توثيق التدقيق فيما يتعلق بتدقيق الأداء، على زيادة جودة التدقيق، ودعم تقرير التدقيق.
11.	*0.001	.538	يسعى مفتشو الديوان للحصول على الأدلة المناسبة بطريقة مباشرة من الأطراف الموثوقة مما يزيد من كفاءة وفعالية أداء عملية التدقيق.

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

يوضح جدول (4-5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "معايير التقرير لتدقيق الأداء" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4-5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " معايير التقرير لتدقيق الأداء " والدرجة الكلية للمجال.

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفقرة
1.	*0.000	.743	يقوم مفتشو الديوان بإصدار تقارير التدقيق لإيصال نتائج كل عملية تدقيق للأداء.
2.	*0.000	.644	يتناسب شكل تقارير التدقيق الصادرة عن الديوان مع ما يتضمنه التقرير.
3.	*0.000	.592	يقوم مفتشو الديوان بإبلاغ الوحدة محل التدقيق في حالة عدم حصولهم على ما يكفي من الأدلة التي تدعم استنتاجاتهم.
4.	*0.000	.642	يتضمن تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لمنهجية وأهداف التدقيق.
5.	*0.000	.643	يحتوي تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لوصف نطاق الرقابة الداخلية، وحالات عدم الالتزام بالأنظمة والقوانين.
6.	*0.000	.568	يتضمن تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان، إشارة بالالتزام بمعايير التدقيق الحكومية وملخص لآراء المسؤولين، وطبيعة أي معلومات سرية تم حذفها.
7.	*0.000	.791	يحتوي تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لحالات الاحتيال، عدم الالتزام بأحكام القوانين وشروط العقود واتفاقيات المنح، وإساءة الاستخدام.
8.	*0.008	.436	تعكس تقارير تدقيق الأداء الصادرة عن الديوان، الموضوع محل التدقيق، وأهداف عملية التدقيق، وماهية عملية التدقيق.
9.	*0.000	.584	تُوزع تقارير التدقيق من قبل الديوان إلى المسؤولين المناسبين، وإلى مؤسسات التمويل الخارجية، ويتم توفيرها للفحص العام.
10.	*0.000	.583	تُوزع نتائج أعمال التدقيق الصادرة عن الديوان، ليتم إطلاع الرأي العام والأطراف الرقابية العليا عليها.

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

يوضح جدول (4-6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة"، والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية ($0.05 \leq \alpha$) وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (4-6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة"، والدرجة الكلية للمجال.

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	الفقرة
1.	*0.003	.482	عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام ببعض معايير التدقيق الحكومية.
2.	*0.001	.518	ارتفاع تكلفة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية أو بعضها.
3.	*0.000	.581	عدم الوعي والإدراك الكافي بأهمية الالتزام بتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.
4.	*0.000	.651	قلة الخبرات والكفاءات العلمية والعملية القادرة على تطبيق معايير التدقيق الحكومية أو بعضها.
5.	*0.000	.720	تدني وجود الدعم والتشجيع الكافيين لتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.
6.	*0.002	.494	تشكل الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة، عائقاً أمام تطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.
7.	*0.001	.520	ضعف اهتمام إدارة الديوان بعقد الدورات التدريبية والتعليم المستمر للتعريف بمعايير التدقيق الحكومية.
8.	*0.042	.236	عدم وضوح الإجراءات والخطوات والأساليب اللازمة لتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.

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

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

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

يبين جدول (4-7) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند $(\alpha \leq 0.05)$ ، وبذلك يعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4-7) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل بيرسون للارتباط	المجال
*0.000	.758	المعايير العامة.
*0.000	.864	معايير التدقيق المالي.
*0.000	.788	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.
*0.000	.734	معايير التقرير لتدقيق الأداء.

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

يتضح من خلال الجدول السابق أن مجال معايير التدقيق المالي أكثر مجالات الاستبانة ارتباطاً مع الدرجة الكلية للاستبانة، ويرجع ذلك إلى أن فقرات مجال معايير التدقيق المالي أكثر وضوحاً وسلاسة وفهماً وأقرب لمفهوم التدقيق بالنسبة لمفتشي الديوان.

ثبات الاستبانة Reliability:

تم التحقق من ثبات استبانة الدراسة من خلال:

معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4-8).

جدول رقم (4-8) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة.

الصدق الذاتي*	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.899	0.809	10	المعايير العامة.
0.898	0.806	13	معايير التدقيق المالي.
0.901	0.813	11	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.
0.901	0.813	10	معايير التقرير لتدقيق الأداء.
0.759	0.577	8	أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة.
0.934	0.873	52	جميع المجالات معا

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4-8) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.577،0.813) بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.873)، وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.759،0.901)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.934)، وهذا يعني أن معامل الصدق الذاتي مرتفع.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1)، ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة؛ مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة، وصلاحياتها لتحليل النتائج، والإجابة على أسئلة الدراسة.

4.7 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

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

اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S) Kolmogorov-Smirnov Test لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (4-9).

جدول رقم (4-9) يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	المجال
0.475	المعايير العامة.
0.737	معايير التدقيق المالي.
0.839	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.
0.484	معايير التقرير لتدقيق الأداء.
0.997	جميع مجالات الاستبانة معا

واضح من النتائج الموضحة في جدول (4-9) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages)؛ لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)؛ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
4. اختبار كولمجوروف - سمرنوف (K-S Kolmogorov-Smirnov Test)؛ لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient)؛ لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة، والعلاقة بين المتغيرات.
6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test)؛ لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، أم زادت أو قلت عن ذلك، ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

7. اختبار T في حالة عينتين (Independent Samples T-Test)؛ لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة.
8. اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance)؛ لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

4.8 تحليل البيانات:

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

الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات العامة:

وفيما يلي عرض لخصائص عينة الدراسة وفق المعلومات العامة:

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

جدول رقم (4-10) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

النسبة المئوية %	العدد	الجنس
91.7	33	ذكر
8.3	3	أنثى
100.0	36	المجموع

- يتضح من جدول (4-10) أن ما نسبته (91.7%) من عينة الدراسة هم من الذكور، وأن فقط ما نسبته (8.3%) هم من الإناث، وتظهر هذه النسب أن طبيعة العمل الميداني للديوان وزياراته المتكررة للمؤسسات والوزارات تحتم أن يكون الغالبية العظمى من أعضائه من الذكور.

ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب العمر

جدول رقم (4-11) توزيع عينة الدراسة حسب العمر.

العمر	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 30 سنة	14	38.9
30 إلى أقل من 40 سنة	16	44.4
40 إلى أقل من 50 سنة	2	5.6
50 سنة فأكثر	4	11.1
المجموع	36	100.0

- يتضح من جدول (4-11) أن ما نسبته (5.6%) من عينة الدراسة أعمارهم تتراوح من (40) إلى أقل من (50) سنة، و(11.1%) أعمارهم أكثر من (50) سنة، و(38.9%) أعمارهم أقل من (30) سنة، بينما (44.4%) تتراوح أعمارهم من (30) إلى أقل من (40) سنة. ويتضح من هذه النسب أن غالبية أعضاء الديوان هم من العناصر الشابة التي تمتلك النشاط والفعالية وفي جانب آخر قد تفتقد للخبرة وتكون بحاجة لمزج عنصر الشباب مع الخبرة.

ثالثاً: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (4-12) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	25	69.4
دراسات عليا	11	30.6
المجموع	36	100.0

- يتضح من جدول (4-12) أن ما نسبته (69.4%) من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس، بينما (30.3%) مؤهلهم العلمي ماجستير فأعلى، تبين النتائج أن غالبية أعضاء الديوان يكتفون بالشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس)، وأن عدداً لا بأس به يحملون مؤهلات عليا (ماجستير ودكتوراه)، وهذا يتوافق بدرجة معينة مع المؤهلات المطلوبة للعمل في الديوان.

رابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب التخصص.

جدول رقم (4-13) توزيع عينة الدراسة حسب التخصص.

التخصص	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	32	88.9
إدارة أعمال	1	2.8
نظم معلومات	1	2.8
أخرى	2	5.5
المجموع	36	100.0

- يتضح من جدول (4-13) أن ما نسبته (88.9%) من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، بينما (2.8%) تخصصهم إدارة أعمال، و(2.8%) تخصصهم نظم معلومات، وما نسبته (5.5%) تخصصات أخرى، ويُفسر ذلك بأن طبيعة أعمال الديوان الرقابية على الأنشطة المالية والحسابات تتطلب من يحملون شهادة البكالوريوس في المحاسبة في المقام الأول، وتتطلب بعض أعمال الديوان غير الرقابة المالية وجود بعض التخصصات الاستشارية (قانون، صيدلة، حاسوب).

خامساً: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

جدول رقم (4-14) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	10	27.8
من 5 إلى أقل من 15 سنة	18	50
من 15 إلى أقل من 25 سنة	7	19.4
25 سنة فأكثر	1	2.8
المجموع	36	100.0

- يتضح من جدول (4-14) أن ما نسبته (50%) من عينة الدراسة سنوات خبرتهم تتراوح من (5) إلى أقل من (15) سنة، وأن ما يقارب (22%) خبرتهم أكثر من (15) سنة، وما نسبته (27.8%) خبرتهم أقل من (5) سنوات،. توضح النسب السابقة توافر الخبرة بدرجة جيدة بين

أعضاء الديوان، حيث يعتبر وجودها ذو أهمية كبيرة لعمل مفتشي الديوان؛ باعتبارهم من يقوم بالرقابة على أعمال الجهات الأخرى.

سادساً: توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية.

جدول رقم (4-15) توزيع عينة الدراسة حسب الشهادات المهنية.

النسبة المئوية %	العدد	الشهادات المهنية
5.6	2	محاسب قانوني أمريكي (CPA)
16.6	6	محاسب قانوني عربي (ACPA)
5.6	2	أخرى
72.2	26	لا يوجد
100.0	36	المجموع

- يتضح من جدول (4-15) أن ما نسبته (5.6%) من عينة الدراسة يحملون شهادة محاسب قانوني أمريكي (CPA)، و(16.6%) يحملون شهادة محاسب قانوني عربي (ACPA)، و(5.6%) يحملون شهادة غير ذلك، بينما (72.2%) لا يوجد لديهم أي شهادة مهنية، ويتضح من تلك النسب أن غالبية أعضاء الديوان لا يحملون أي من الشهادات المهنية، وربما يعود ذلك إلى انشغالهم وإلى طبيعة أعمالهم الميدانية، من جهة أخرى يحمل بعض أعضاء الديوان شهادات مهنية، ومما لا شك فيه أن حصول أعضاء الديوان على تلك الشهادات يزيد من تأهيلهم وكفاءتهم في أعمالهم، لذلك يجب توفير والوسائل التي تساعد أعضاء الديوان في تطوير إمكانياتهم، وزيادة تعليمهم من خلال الحصول على الشهادات التي تكفل ذلك.

سابعاً: توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

جدول رقم (4-16) توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
8.3	3	مدير عام
22.3	8	مدير دائرة
61.1	22	مفتش
8.3	3	أخرى
100.0	36	المجموع

يتضح من جدول (4-16) أن ما نسبته (8.3%) من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير عام، و(22.3%) مساهم الوظيفي مدير دائرة، و(61.1%) مساهم الوظيفي مفتش، بينما (8.3%) مساهم الوظيفي غير ذلك (مستشار قانوني، صيدلي)، وهذه الإجابة تعتبر طبيعية، وذلك نظراً لأن المسمى الوظيفي لكل من يعمل في مجال الرقابة بالديوان هو مفتش، حتى المسميات الأخرى هي في أصلها مفتش.

تحليل فقرات الاستبانة:

لتحليل فقرات الاستبانة تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا.

الفرضية الصفرية: متوسط درجة الإجابة يساوي (3) وهي تقابل درجة الموافقة المتوسطة حسب مقياس ليكرت المستخدم.

الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي (3).

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

أولاً: تحليل فقرات مجال " المعايير العامة "

تم استخدام اختبار (T)؛ لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا، والنتائج موضحة في جدول (4-17).

جدول رقم (4-17) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال
" المعايير العامة."

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يتمتع مفتشو الديوان بالصلاحيات الكافية للقيام بمهامهم بكفاءة.	3.83	%76.60	5.31	*0.000	3
2.	يعرض المفتش ما توصل إليه بدون أي مؤثرات خارجية.	3.69	%73.80	4.87	*0.000	5
3.	يستخدم مفتشو الديوان الحكم المهني في اختبار مدى كفاية وملائمة الأدلة التي سيتم جمعها.	3.92	%78.40	7.14	*0.000	1
4.	يُمارس مفتشي الديوان الشك المهني بقدر من الحكمة والعقلانية.	3.81	%76.20	5.08	*0.000	4
5.	يملك مفتشي الديوان الخبرات اللازمة، والمعرفة التقنية الكافية بمعايير التدقيق الحكومية.	3.89	%77.80	6.50	*0.000	2
6.	يملك مفتشو الديوان المهارات المتنوعة، مثل استخدام عينات إحصائية، أنظمة محوسبة، بيانات هندسية،... الخ.	3.39	%76.80	2.17	*0.037	7
7.	تلتزم إدارة الديوان بضمان مواصلة التعليم المستمر لمفتشي الديوان.	2.28	%45.60	-3.99	*0.000	9
8.	يتم التقييم المستمر لبيان مدى الالتزام بمعايير التدقيق الحكومية من خلال نظام داخلي ملائم يضمن ذلك.	2.72	%54.40	-1.50	*0.143	8
9.	تخضع نتائج أعمال الديوان للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.	2.25	%45.00	-3.47	*0.001	10
10.	يتحقق مفتشو الديوان من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والاجراءات.	3.67	%73.40	3.84	*0.000	6
	جميع فقرات المجال معاً	3.28	%65.60	3.41	*0.002	

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

من جدول (4-17) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "3" (يستخدم مفتشو الديوان الحُكم المهني في اختبار مدى كفاية وملائمة الأدلة التي سيتم جمعها.) يساوي (3.92)، (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (78.4%)، قيمة الاختبار (7.14) وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000) لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاء ترتيب هذه الفقرة في المرتبة الأولى، وذلك لأهمية استخدام التقديرات المهنية عند جمع واختبار الأدلة اللازمة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "9" (تخضع نتائج أعمال الديوان للتقييم من قبل جهات خارجية بشكل دوري.) يساوي (2.25)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (45%)، قيمة الاختبار (-) (3.47)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.001)؛ لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3، وبما أن قيمة الاختبار كانت سالبة، فهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.28)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (65.6%)، قيمة الاختبار (3.41)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.002)؛ لذلك يعتبر مجال "المعايير العامة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث ذلك إلى أن المعايير العامة هي بمثابة القواعد الأساسية والمبادئ لعملية التدقيق على أي نشاط مالي وإداري، وأن المعايير العامة هي في أغلبها عبارة عن مسلمات يجب اتخاذها عند ممارسة عملية التدقيق.

ثانياً: تحليل فقرات مجال "معايير التدقيق المالي"

تم استخدام اختبار (T)؛ لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا؛ النتائج موضحة في جدول (4-18).

جدول رقم (4-18) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال
"معايير التدقيق المالي."

م	الفقرة	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يرسل مفتشو الديوان المعلومات والبيانات التي تم الوصول إليها خلال أعمال التدقيق لأطراف ذات العلاقة.	4.33	11.16	*0.000	3
2.	يأخذ مفتشو الديوان بالاعتبار نتائج التدقيق السابقة التي تتعلق مباشرة بأعمال التدقيق الحالية.	4.25	10.25	*0.000	4
3.	تساعد نتائج التدقيق السابقة في تجنب نقاط الضعف وتلافي الأخطاء التي تم الوقوع فيها سابقاً.	4.17	8.64	*0.000	6
4.	يقوم مفتشو الديوان بتخطيط وتنفيذ إجراءات لتطوير عناصر النتائج ذات الصلة، وبناءً عليه تحقيق أهداف التدقيق.	3.61	3.80	*0.001	11
5.	يتم توثيق عملية تخطيط التدقيق، والتقرير عن التدقيق، والإجراءات المتبعة.	3.69	3.65	*0.001	9
6.	يعمل مفتشو الديوان أثناء عملية التدقيق على توفير الأدلة الكافية التي تدعم نتائج التفتيش.	4.47	10.90	*0.000	1
7.	يتضمن تقرير التدقيق المالي الصادر عن الديوان، أن التدقيق قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الحكومية.	3.39	1.64	*0.109	12
8.	يتضمن تقرير التدقيق المالي، وصف نطاق الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالقوانين.	4.17	7.97	*0.000	6
9.	يتضمن تقرير التدقيق المالي، حالات القصور في الرقابة الداخلية، وعدم الالتزام بالقوانين، مخالفات شروط العقود والمنح، وحالات سوء الاستخدام التي لها تأثير جوهري على أعمال التدقيق.	4.25	8.00	*0.000	4
10.	يتضمن تقرير التدقيق المالي، وجهات نظر المسؤولين بشأن النتائج والتوصيات، والإجراءات التصحيحية المخطط لها لمعالجة حالات وأوجه الضعف المذكورة سابقاً.	3.92	5.23	*0.000	8

10	*0.002	3.42	%73.40	3.67	11. يتم رفع تقارير بخصوص حالات القصور في الرقابة الداخلية، وحالات عدم الالتزام بالقوانين، ومخالفات شروط العقود والمنح، وحالات سوء الاستخدام، إلى جهات خارجية (النائب العام).
13	*0.040	-2.13	%51.20	2.56	12. يتم الإشارة إلى بعض المعلومات الحساسة التي استبعدت من التقرير لسريتها وخصوصيتها، ويتم الإشارة إلى أسباب حذفها.
2	*0.000	11.61	%88.40	4.42	13. يُوزع تقرير التدقيق المالي الصادر عن الديوان، إلى المسؤولين المناسبين، والجهات المخولة باستلامه.
	*0.000	10.45	%78.00	3.90	جميع فقرات المجال معاً

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

من جدول (18-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "6" (يعمل مفتشو الديوان أثناء عملية التدقيق على توفير الأدلة الكافية التي تدعم نتائج التفتيش.) يساوي (4.47)؛ (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (89.4%)، قيمة الاختبار (10.9)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأولى.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "12" (يتم الإشارة إلى بعض المعلومات الحساسة التي استبعدت من التقرير لسريتها وخصوصيتها، ويتم الإشارة إلى أسباب حذفها) يساوي (2.56)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (51.2%)، قيمة الاختبار (-2.13)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد قل عن درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)، وبما أن قيمة الاختبار كانت سالبة، فهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.90)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (78%)، قيمة الاختبار (10.45)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال "معايير التدقيق المالي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛

مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى قيام مفتشي الديوان فعلياً وبشكل نسبي بالتأكد من مدى الالتزام بالقوانين فيما يتعلق بالجوانب المالية، وكشف المخالفات المالية، وحالات القصور وسوء الاستخدام، وتضمن ذلك في محتوى تقرير التدقيق المالي وإيصاله للجهات المناسبة.

ثالثاً: تحليل فقرات مجال " معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء "

تم استخدام اختبار (T)، لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3)؛ النتائج موضحة في جدول (19-4).

جدول رقم (19-4) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يقوم مفتشو الديوان بتخطيط العمل، وتحديد أهداف النشاط الذي ستم مراجعته، والطرق التي يتم استخدامها.	4.22	%84.40	10.77	*0.000	3	
2.	يخفف تخطيط عملية التدقيق من خطر التدقيق للمستوى الملائم، وبالتالي الحصول على تأكيد معقول بشأن كفاية الأدلة.	4.11	%82.20	10.00	*0.000	5	
3.	يتم وضع منهج شامل لعملية التدقيق، حيث يؤدي ذلك لمخرجات ونتائج ملائمة.	3.83	%76.60	5.49	*0.000	9	
4.	تقوم إدارة الديوان بالإشراف على مفتشي الديوان أثناء العمل من خلال الإرشاد والتوجيه والتدريب الفعال.	3.42	%68.40	2.44	*0.020	11	
5.	يساعد الإشراف على فريق التدقيق في متابعة متطلبات عملية التدقيق، والعمل على تحقيق أهداف التدقيق.	3.89	%77.80	7.53	*0.000	8	
6.	يحصل مفتشو الديوان أثناء عملية التدقيق على أدلة	4.17	%83.40	7.44	*0.000	4	

					كافية وملائمة لتوفير أساس معقول لنتائجهم.
1	*0.000	12.65	%86.60	4.33	7. يقوم مفتشو الديوان بالحصول على الأدلة ذات الصلاحية والموثوقية، وذلك لدعم تحقيق أهداف التدقيق.
7	*0.000	7.54	%79.40	3.97	8. يقوم مفتشو الديوان بإعداد توثيق التدقيق المتعلق بتخطيط وأداء التدقيق.
9	*0.000	7.17	%76.60	3.83	9. يتم إعداد توثيق التدقيق بتفاصيل كافية تساعد على فهم طبيعة التدقيق، والأدلة التي تدعم حكم المدقق.
6	*0.000	10.01	%81.60	4.08	10. تساعد عملية توثيق التدقيق فيما يتعلق بتدقيق الأداء، على زيادة جودة التدقيق، ودعم تقرير التدقيق.
2	*0.000	10.46	%86.20	4.31	11. يسعى مفتشو الديوان للحصول على الأدلة المناسبة بطريقة مباشرة من الأطراف الموثوقة مما يزيد من كفاءة وفعالية أداء عملية التدقيق.
	*0.000	13.28	%80.40	4.02	جميع فقرات المجال معاً

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

من جدول (19-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "7" (يقوم مفتشو الديوان بالحصول على الأدلة ذات الصلاحية والموثوقية، وذلك لدعم تحقيق أهداف التدقيق.) يساوي (4.33)، (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي (86.6%)، قيمة الاختبار (12.65)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأولى.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "4" (تقوم إدارة الديوان بالإشراف على مفتشي الديوان أثناء العمل من خلال الإرشاد والتوجيه والتدريب الفعال.) يساوي (3.42)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (68.4%)، قيمة الاختبار (2.44)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.020)، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (4.02)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (80.4%)، قيمة الاختبار (13.28)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال " معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى قيام مفتشي الديوان بإيلاء الأهمية لعملية تدقيق الأداء، وقيامهم فعلياً وبشكل نسبي بتحديد الأنشطة وتخطيطها ووضع منهج متكامل لعملية التدقيق، كما أن تحسين أداء وفعالية الوحدات الحكومية بمكان من الأهمية يوازي تصحيح الأخطاء المالية، حيث إن الوصول إلى أداء يتمتع بالكفاءة والفعالية جدير بأن يؤدي إلى استقرار الأمور والجوانب المالية.

رابعاً: تحليل فقرات مجال " معايير التقرير لتدقيق الأداء "

تم استخدام اختبار (T)؛ لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا؛ النتائج موضحة في جدول (20-4).

جدول رقم (20-4) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال " معايير التقرير لتدقيق الأداء. "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يقوم مفتشو الديوان بإصدار تقارير التدقيق لإيصال نتائج كل عملية تدقيق للأداء.	4.25	%85.00	8.92	*0.000	1
2.	يتناسب شكل تقارير التدقيق الصادرة عن الديوان مع ما يتضمنه التقرير.	4.25	%85.00	9.30	*0.000	1
3.	يقوم مفتشو الديوان بإبلاغ الوحدة محل التدقيق في حالة عدم حصولهم على ما يكفي من الأدلة التي تدعم استنتاجاتهم.	3.89	%77.80	5.45	*0.000	6

7	*0.030	2.26	%68.80	3.44	4. يتضمن تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لمنهجية وأهداف التدقيق
3	*0.000	6.54	%78.40	3.92	5. يحتوي تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لوصف نطاق الرقابة الداخلية، وحالات عدم الالتزام بالأنظمة والقوانين.
8	*0.343	0.96	%63.80	3.19	6. يتضمن تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان، إشارة بالالتزام بمعايير التدقيق الحكومية وملخص لآراء المسؤولين، وطبيعة أي معلومات سرية تم حذفها.
3	*0.000	5.69	%78.40	3.92	7. يحتوي تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لحالات الاحتيال، عدم الالتزام بأحكام القوانين وشروط العقود واتفاقيات المنح، وإساءة الاستخدام.
3	*0.000	7.95	%78.40	3.92	8. تعكس تقارير تدقيق الأداء الصادرة عن الديوان، الموضوع محل التدقيق، وأهداف عملية التدقيق، وماهية عملية التدقيق.
9	*0.790	0.269	%61.20	3.06	9. تُوزع تقارير التدقيق من قبل الديوان إلى المسؤولين المناسبين، وإلى مؤسسات التمويل الخارجية، ويتم توفيرها للفحص العام.
10	*0.185	-1.35	%54.40	2.72	10. تُوزع نتائج أعمال التدقيق الصادرة عن الديوان، ليتم إطلاع الرأي العام والأطراف الرقابية العليا عليها.
	*0.000	6.32	%73.20	3.66	جميع فقرات المجال معاً

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

من جدول (20-4) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرتين رقم "1,2" وهما فقرة "1" (يقوم مفتشو الديوان بإصدار تقارير التدقيق لإيصال نتائج كل عملية تدقيق للأداء)، وفقرة "2" (يتناسب شكل تقارير التدقيق الصادرة عن الديوان مع ما يتضمنه التقرير)، يساوي (4.25)، (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (85%)، قيمة الاختبار للفقرة "1"، (8.92)، ولفقرة "2"، (9.30)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك تعتبر هاتين الفقرتين داليتين إحصائياً

عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهاتين الفقرتين قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة جداً من قبل أفراد العينة على هاتين الفقرتين، وقد جاءت هاتين الفقرتين في المرتبة الأولى.

- المتوسط الحسابي للفقرة "10" (توزيع نتائج أعمال التدقيق الصادرة عن الديوان، ل يتم إطلاع الرأي العام والأطراف الرقابية العليا عليها) يساوي (2.27)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (54.4%)، قيمة الاختبار (-1.35)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.185)، لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قل عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة قليلة جداً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.66)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (73.2%)، قيمة الاختبار (6.12)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال " معايير التقرير لتدقيق الأداء " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن الديوان يقوم فعلياً بإصدار تقرير عن تدقيق الأداء بما يتضمنه من وصف أهداف ومنهجية التدقيق، وحالات عدم الالتزام بالقوانين فيما يتعلق بالأداء، ويتم إيصال تلك التقارير إلى المسؤولين المناسبين.

خامساً: تحليل فقرات مجال " أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة "

تم استخدام اختبار (T)؛ لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3) أم لا؛. النتائج موضحة في جدول (21-4).

جدول رقم (4-21) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال
 " أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة
 المالية والإدارية بقطاع غزة." "

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام ببعض معايير التدقيق الحكومية.	3.08	%61.80	0.442	*0.661	8
2.	ارتفاع تكلفة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية أو بعضها.	3.25	%65.00	0.709	*0.483	6
3.	عدم الوعي والإدراك الكافي بأهمية الالتزام بتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.	3.53	%70.60	3.75	*0.001	4
4.	قلة الخبرات والكفاءات العلمية والعملية القادرة على تطبيق معايير التدقيق الحكومية أو بعضها.	3.33	%66.60	1.83	*0.076	5
5.	تدني وجود الدعم والتشجيع الكافيين لتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.	3.58	%71.60	3.62	*0.001	3
6.	تشكل الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة، عائقاً أمام تطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.	4.14	%82.80	6.53	*0.000	1
7.	ضعف اهتمام إدارة الديوان بعقد الدورات التدريبية والتعليم المستمر للتعريف بمعايير التدقيق الحكومية.	3.86	%77.20	4.50	*0.000	2
8.	عدم وضوح الإجراءات والخطوات والأساليب اللازمة لتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.	3.11	%62.20	0.725	*0.473	7
	جميع فقرات المجال معاً	3.49	%69.80	4.76	*0.000	

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

من جدول (4-21) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "6" (تشكل الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة، عائقاً أمام تطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية) يساوي (4.14)، (الدرجة الكلية من 5)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (82.8%)، قيمة الاختبار (6.53)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأولى.
- المتوسط الحسابي للفقرة رقم "1" (عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام ببعض معايير التدقيق الحكومية) يساوي (3.08)، أي أن المتوسط الحسابي النسبي (61.8%)، قيمة الاختبار (0.442)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.661)، لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يساوي درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، وقد جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأخيرة.
- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي يساوي (3.49)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (69.8%)، قيمة الاختبار (4.76)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال " أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة " دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، ويعزو الباحث هذه النتيجة إلى أن عمل أعضاء ومفتشي الديوان يواجه العديد من التحديات والمعوقات التي تؤثر على الالتزام بمعايير التدقيق الحكومية، ومعوقات توجه عملهم بشكل عام، منها ما تم ذكره في فقرات هذا المجال من قلة الخبرات، وعدم وضوح الاجراءات، والظروف السياسية والاقتصادية السائدة، وهناك أيضاً معوقات أخرى ذكرها المبحوثون تتعلق بالهيكلية التنظيمية داخل الديوان، وعدم ملائمتها لسير الأعمال، وعدم توفر موازنة تفي بما تتطلبه مهام وأنشطة الديوان، وكثرة التعليمات واللوائح الصادرة عن إدارة الديوان وعدم متابعتها.

سادساً: تحليل مجالات الاستبانة ومعرفة متوسط درجة الاستجابة الكلية "مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة".

تم استخدام اختبار (T)؛ لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي (3) أم لا؛ النتائج موضحة في جدول (4-22).

جدول رقم (4-22) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل مجال من مجالات الاستبانة " مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة."

م	المجال	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	المعايير العامة.	3.28	%65.60	3.41	*0.002	5
2.	معايير التدقيق المالي.	3.90	%78.00	10.45	*0.000	2
3.	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.	4.02	%80.40	13.28	*0.000	1
4.	معايير التقرير لتدقيق الأداء.	3.66	%73.2	6.32	*0.000	3
5.	أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في دوائر الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة.	3.49	%69.8	4.76	*0.000	4
	جميع مجالات الاستبانة معاً	3.67	%73.40	12.91	*0.000	

من جدول (4-22) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للمجال الأول يساوي (3.28)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (%65.6)، قيمة الاختبار (3.41)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.002)، لذلك يعتبر مجال "المعايير العامة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن

متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للمجال الثاني يساوي (3.90)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (78%)، قيمة الاختبار (10.45)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال "معايير التدقيق المالي" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3) وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للمجال الثالث يساوي (4.02)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (80.04%)، قيمة الاختبار (13.28)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال "معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للمجال الرابع يساوي (3.66)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (73.2%)، قيمة الاختبار (6.32)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال "معايير التقرير لتدقيق الأداء" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

- المتوسط الحسابي للمجال الخامس يساوي (3.49)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (69.8%)، قيمة الاختبار (4.76)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك يعتبر مجال "أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال.

- بشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي للاستبانة يساوي (3.67)، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي (73.4%)، قيمة الاختبار (12.91)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي (0.000)، لذلك تعتبر "مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)؛ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة الكلية للاستبانة يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وهي (3)، وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على مجالات هذه الاستبانة.

سابعاً: ما مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات المبحوثين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة تعزى للمتغيرات الشخصية لمفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

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

1. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، بين متوسطات استجابة المبحوثين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة تعزى إلى العمر.

من النتائج الموضحة في جدول (23-4) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي"، أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى العمر، ويعزو الباحث ذلك إلى أن غالبية أفراد العينة بمختلف الأعمار لديهم القناعات بأن معايير التدقيق الحكومية يتم تطبيقها بدرجة معينة في ديوان الرقابة المالية والإدارية.

جدول رقم (4-23) نتائج اختبار " التباين الأحادي " - العمر.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		50 سنة فأكثر	من 40 إلى أقل من 50 سنة	من 30 إلى أقل من 40 سنة	أقل من 30 سنة	
0.114	2.143	3.71	3.29	3.36	3.07	المعايير العامة.
0.104	2.224	4.46	3.71	3.91	3.76	معايير التدقيق المالي.
0.101	4.440	4.7	4	3.90	3.95	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.
0.634	0.578	3.85	3.65	3.51	3.77	معايير التقرير لتدقيق الأداء.
0.112	2.164	4.18	3.66	3.67	3.64	جميع المجالات معا

2. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، بين متوسطات استجابة الباحثين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول (4-24) يمكن استنتاج ما يلي:

تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار " T لعينتين مستقلتين"، أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، لمجال "المعايير العامة"، وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى المؤهل العلمي، وذلك لصالح الذين مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وذلك بسبب اكتفاء غالبية مفتشي الديوان بشهادة البكالوريوس، كما أن المعايير العامة تم دراستها والتركيز عليها في مساقات المراجعة والتدقيق في برامج البكالوريوس.

أما بالنسبة لباقي المجالات والمجالات مجتمعة، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات، والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى المؤهل العلمي.

جدول رقم (4-24) نتائج اختبار T "العينتين مستقلتين " - المؤهل العلمي.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات		المجال
		ماجستير فأعلى	بكالوريوس	
*0.021	3.83	3	3.41	المعايير العامة.
0.332	0.970	3.77	3.96	معايير التدقيق المالي.
0.294	1.136	3.89	4.07	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.
0.363	0.850	3.80	3.59	معايير التقرير لتدقيق الأداء.
0.354	0.885	3.62	3.76	جميع المجالات معا

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

3. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha \leq 0.05$ بين متوسطات استجابة المبحوثين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة تعزى إلى التخصص.

من النتائج الموضحة في جدول (4-25) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات، والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى التخصص.

وهذا يعني أن أفراد عينة الدراسة وبغض النظر عن التخصص يمتلكون قدر من المعرفة بالمعايير والاجراءات الواجب إتباعها عند القيام بأعمال التدقيق.

جدول رقم (4-25) نتائج اختبار " التباين الأحادي " - التخصص

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		أخرى	نظم معلومات	إدارة أعمال	محاسبة	
0.173	1.76	2.96	3.75	4.17	3.26	المعايير العامة.
0.797	0.339	4.07	3.93	4.36	3.88	معايير التدقيق المالي.
0.187	1.697	3.91	4	5	3.99	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.
0.559	0.701	4.05	3.40	4.30	3.62	معايير التقرير لتدقيق الأداء.
0.339	1.164	3.75	3.77	4.46	3.69	جميع المجالات معا

4. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)، بين متوسطات استجابة المبحوثين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة تعزى إلى سنوات الخبرة.

من النتائج الموضحة في جدول (4-26) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لجميع المجالات والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات، والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى سنوات الخبرة.

جدول رقم (4-26) نتائج اختبار " التباين الأحادي " - سنوات الخبرة.

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		25 سنة فأكثر	من 15 إلى أقل من 25 سنة	من 5 إلى أقل من 15	أقل من 5 سنوات	
0.219	1.556	3.75	3.14	3.42	3.08	المعايير العامة.
0.226	1.530	4.86	3.97	3.90	3.75	معايير التدقيق المالي.

0.305	1.259	4.02	4.08	3.94	4.03	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء .
0.615	0.608	4.2	3.43	3.67	3.74	معايير التقرير لتدقيق الأداء .
0.363	1.100	4.41	3.65	3.71	3.65	جميع المجالات معاً

5. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات استجابة المبحوثين حول مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

من النتائج الموضحة في جدول (4-27) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لجميع المجالات، والمجالات مجتمعة معاً، وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات، والمجالات مجتمعة معاً تعزى إلى المسمى الوظيفي، ويعزو الباحث ذلك إلى أن غالبية المستويات داخل هيكلية الديوان لديها المعرفة اللازمة بالمعايير والاجراءات الواجب اتباعها.

جدول رقم (4-27) نتائج اختبار " التباين الأحادي" - المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		أخرى	مفتش	مدير دائرة	مدير عام	
0.272	1.36	3.36	3.16	3.5	3.56	المعايير العامة.
0.107	2.20	4.14	3.78	3.93	4.50	معايير التدقيق المالي.
0.057	2.77	4.03	3.89	4.14	4.61	معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء .
0.819	0.309	3.93	3.59	3.72	3.70	معايير التقرير لتدقيق الأداء .
0.160	1.84	3.87	3.6	3.82	4.09	جميع المجالات معاً

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1 النتائج:

1. أظهرت الدراسة أن الديوان يطبق المعايير العامة بنسبة 65.6%، وأظهرت قصور في تطبيق بعض المعايير والجوانب التالية:
 - عدم الاهتمام بعقد الدورات لمفتشي الديوان بصورة مستمرة.
 - عدم توفر نظام رقابة الجودة الذي يضمن التقييم المستمر لبيان مدى الالتزام بالمعايير.
 - عدم توفر نظام مراجعة النظير الخارجية وتقييم أعمال الديوان بشكل دوري.
2. أثبتت الدراسة أن الديوان يطبق معايير التدقيق المالية بنسبة 78%، لكن ظهر عدم الاهتمام بالإشارة إلى بعض المعلومات الحساسة التي استبعدت من التقرير نظراً لسريتها.
3. أوضحت الدراسة أن الديوان يطبق معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء بنسبة 80.4%، لكن ظهر بعض الضعف في جانب قيام إدارة الديوان بالإشراف على مفتشي الديوان اثناء العمل من خلال الإرشاد والتوجيه.
4. أظهرت نتائج الدراسة أن الديوان يطبق معايير التقرير لتدقيق الأداء بنسبة 73.2%، وأظهرت بعض القصور والضعف في تطبيق بعض الجوانب التالية:
 - يوجد ضعف من جهة احتواء تقرير الأداء على آراء المسؤولين في الوحدات التي تمت تدقيقها بخصوص حالات القصور التي تم اكتشافها، وأيضاً عدم الإشارة إلى طبيعة أي معلومات سرية تم حذفها لخصوصيتها.
 - هناك قصور من جهة توزيع تقرير الأداء إلى المسؤولين ذوي السلطات الرقابية العليا، وإلى مؤسسات التمويل الخارجية، وإطلاع الرأي العام عليها.
5. أثبتت نتائج الدراسة وجود معوقات تحول دون تطبيق بعض المعايير وتواجه مفتشي الديوان عند القيام بمهامهم بشكل عام بنسبة 69.8% وهي كالتالي:
 - الظروف السياسية والاقتصادية في قطاع غزة، تعتبر عائقاً لإنجاز بعض المهام.
 - ضعف اهتمام إدارة الديوان بالتعليم المستمر وضرورة عقد الدورات التدريبية.
 - تدني وجود الدعم والتشجيع الكافي لتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.
 - عدم الوعي والإدراك الكافي بأهمية الالتزام بتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.
 - عدم كفاية الموارد البشرية العاملة في الديوان (نقص عدد المفتشين).
6. أظهرت نتائج الدراسة أن مدى التزام مفتشي الديوان بتطبيق المعايير لا يختلف باختلاف المتغيرات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي).

5.2 التوصيات:

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. ضرورة قيام إدارة الديوان بتعزيز الاهتمام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية، وأي إجراءات مماثلة لها.
2. الاهتمام بالتعليم المستمر، وتفعيل عقد الدورات التدريبية المتخصصة لمفتشي الديوان، وذلك لرفع كفاءتهم العلمية والمهنية، وتحسين مستوى أدائهم بما يتوافق مع المهام التي تواجههم، وضرورة توفر نظام لرقابة الجودة يبين مدى الالتزام بالمعايير ويؤسس لمراجعة النظير الخارجية.
3. ضرورة أن يتضمن تقرير التدقيق المالي الإشارة إلى طبيعة أي معلومات سرية تم حذفها نظراً لسريتها أو خصوصيتها.
4. ضرورة اهتمام إدارة الديوان بالإشراف على المفتشين أثناء العمل من خلال توفير ما يلزم من الإرشاد والتوجيه للقيام بمهام بشكل يؤدي إلى نتائج مرجوة.
5. وجوب احتواء تقرير الأداء على آراء المسؤولين في الوحدات التي تمت تدقيقها بخصوص حالات القصور التي تم اكتشافها، وأيضاً يجب أن يتضمن التقرير الإشارة إلى طبيعة أي معلومات سرية تم حذفها لخصوصيتها.
6. ضرورة قيام إدارة الديوان بتبني سياسة الدعم والتشجيع الكافيين لمفتشيها، وخصوصاً عند تطبيق بعض المعايير والاجراءات الشائكة التي تتطلب المساندة، والمساعدة من قبل إدارة الديوان.
7. وجوب تحية الجوانب السياسية والاجتماعية عن كل ما يتعلق بأعمال الديوان الرقابية، وضمان عدم تأثيرها على أداء مفتشي الديوان؛ وذلك لضمان جودة الأداء الرقابي للديوان؛ وبالتالي تحسين أداء الوحدات الحكومية.
8. تشجيع الديوان وحث الوحدات الحكومية على تطوير الممارسة المهنية للمحاسبين، لأن تفعيل التطبيق يحتاج إلى تطوير واقع الممارسة المحاسبية في الوحدات الحكومية.

5.3 الدراسات المستقبلية المقترحة:

1. أثر تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها على تحسين الأداء المالي والإداري في مؤسسات القطاع العام.
2. مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية والإدارية لمعايير الإنتوساي الرقابية والمهنية.
3. ضمان ورقابة الجودة كإحدى أسس الرقابة على جودة أنشطة ديوان الرقابة المالية والإدارية.
4. مدى كفاية مهارات مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية على تطبيق المعايير الدولية للرقابة والتدقيق.
5. تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقاً لمتطلبات مواجهة تفشي الفساد المالي والإداري في الوطن العربي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. أبو هذاف، ماجد. (2006)، "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية (دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطا غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية. فلسطين.
2. إحمرو، إسماعيل. (2003)، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة". عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.
3. بشناق، باسم. (2001)، "الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية". تقرير منشور، الهيئة الفلسطينية لحقوق المواطن. فلسطين.
4. البيلي، أحمد. (2014)، "تقييم دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي بالجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)". رسالة ماجستير، جامعة المنوفية. مصر.
5. الجرجاوي، زياد. (2010)، "القواعد المنهجية لبناء الاستبيان"، الطبعة الثانية، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين.
6. جمعة، أحمد. (2008)، "مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي: الأردن نموذجاً". بحث مقدم للمؤتمر العربي الأول: التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد. الأردن.
7. جمعة، أحمد. (2009)، "الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد". عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
8. جمعة، أحمد. (2010)، "إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات تدقيق البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية (دراسة استطلاعية على عينة من مدققي ديوان المحاسبة الأردني)"، دراسة منشورة، جامعة المنصورة. مصر.
9. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين. (2002)، "معايير التدقيق الحكومية". نسخة مترجمة، فلسطين.
10. الحجاوي، حسام. (1999)، "الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية". عمان: دار المكتبات والوثائق الوطنية.
11. الحمداني، موفق. (2006)، "مناهج البحث العلمي"، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن.
12. الرماحي، نواف. (2009)، "المحاسبة الحكومية". عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.

13. ربحاوي، غفران. (2011)، "مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق. سوريا.
14. سبيل، محمد. (2006)، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية واثرها على تطوير نظم الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية"، دراسة منشورة، المعهد العالي لعلوم الزكاة. السودان.
15. شحاته، حسين. (2008)، *اصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية*. القاهرة: دار المشورة.
16. الشماسي، سعيد. (2006)، "إطار مقترح لمعايير المراجعة الحكومية لشركات النفط والغاز في ظل عقود تقاسم الإنتاج (دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية)"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق. سوريا.
17. الصعيدي، إبراهيم. (1998)، "دراسات متقدمة في المراجعة". بدون ناشر.
18. الطحلة، حامد. (1998)، "الرقابة المالية على القطاع الحكومي". بحث منشور، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108.
19. عبيدات، ذوقان وعبد الحق وعبد الرحمن وعبد الحق، كايد. (2011). *البحث العلمي- مفهومه وأدواته وأساليبه*. عمان : دار الفكر للنشر والتوزيع.
20. العفيفي، عبير. (2007)، "معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها (دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية. فلسطين.
21. الغرياني، طلال. (1987)، "الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية". بحث منشور، مجلة الإدارة العامة، العدد الثالث والخمسون.
22. الغماري، محمود. (2009)، "أثر الرقابة المالية على تمويل مؤسسات التعليم العالي في فلسطين (دراسة ميدانية)". رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية. فلسطين.
23. فروانه، رامي. (2011)، "تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية)". رسالة ماجستير، جامعة الأزهر. فلسطين.
24. القبيلات، حمدي. (1998)، "الرقابة الإدارية والمالية". عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
25. القحطاني، محمد. (2002)، "أثر بيئة العمل الداخلية على الولاء التنظيمي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية. الرياض.

26. الكعبير، محمود. (2013)، "مدى ملائمة اجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد". رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط. الأردن.
27. كنعان، نواف. (2005)، "الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية". بحث منشور، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية. العدد الثاني، المجلد الثاني.
28. لطفي، أمين. (2005)، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة". القاهرة: الدار الجامعية.
29. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (1992)، "المراجعة والتفتيش". عمان.
30. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. (2001)، "مفاهيم التدقيق المتقدمة". عمان: مطابع الشمس.
31. المهاني، محمد وسلوم، حسن. (2007)، "التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية". مجلة الإدارة والإقتصاد. 117.66-136.
32. هلال، محمد. (2002)، "المحاسبة الحكومية". عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
33. الهويل، سعد والحسين، عبدالله. (2005) "المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية". الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية.
34. وديان، لؤي والحدر، زهير. (2013)، "المحاسبة الحكومية". عمان: دار البداية.
35. طاهر، كبرى ورشيد، أنصاف، شهاب، رباب. (2002) "التمويل الذاتي وأثره على النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الحكومية" مجلة تنمية الرافدين. العدد 67. جامعة الموصل.
36. الصباغ، أحمد والعشماوي وأحمد، كامل، عادل. (2008)، "أساسيات المراجعة ومعاييرها". القاهرة : جامعة القاهرة.
37. أمين، خالد. (1980)، "علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية". عمان: مطبعة الاتحاد.

القوانين والأنظمة:

38. قانون الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية رقم "144" للعام 1988
39. قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة الوطنية الفلسطينية رقم "15" لعام 2004
40. قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم " 18 " للعام 2007
41. قانون هيئة الرقابة العامة بالمملكة العربية السعودية رقم " 17 " للعام 1995.
42. النظام الأساسي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.
43. النظام الدستوري لقطاع غزة، سنة 1962
44. النظام المالي للمؤسسات العامة الفلسطينية، سنة 2005

ثانياً: مواقع الإنترنت

1. الإنتوساي: <http://www.intosai.org/ar/news.html>
2. ديوان الرقابة المالية والإدارية: [/http://www.facb.gov.ps](http://www.facb.gov.ps)
3. مكتب المحاسب العام بالولايات المتحدة: <http://www.gao.gov/about/index.html>
4. نقابة المحاسبين والمدققين الفلسطينية: [/http://www.paaa.ps](http://www.paaa.ps)
5. ويكيبيديا:
http://en.wikipedia.org/wiki/International_Organization_of_Supreme_Audit_Institutions

ثالثاً: المراجع الأجنبية

1. Arens, A., Elder, R., Beasley, M. (2010), “*Auditing and Assurance services*”. New jersey: Prentice Hall.
2. Arens, A., Lemon, E., Loebbecke, J. (2000), “*Auditing An Integrated Approach*”. Prentice Hall Canada Inc.
3. Arens, A., Loebbecke, J. (1988), “*Auditing An Integrated Approach*”. New jersey: Prentice Hall.
4. Batra, V., Bagardia, K. (2000), “*Textbook of Auditing*”. New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited.
5. Dittenhofer, M. (2002), “*Performance Auditing for Government Financial Management*”. Research presented to Sixteenth Annual Conference, Florida International University. Florida.
6. Epstein, P. (2007), “*Auditor Roles in Government Performance Management*”. Issue Paper # 8 to National Performance Management Advisory Commission.
7. Fernandez, R., Green, J., Kearney, E., Zavada, D. (2013) “*Federal Government Auditing Laws, Regulations, Standards, and Practices*”. New Jersey: John Wiley & Sons.
8. Financial Training Company limited. “*Public Section Organization and Financial Control*”. London: Costa Print.
9. GAO. (2011), “*Generally Accepted Government Auditing Standards*”. Washington.
10. Gupta, K. (2003), “*Contemporary Auditing*”. New Delhi: Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited.
11. Haimon, Z. (2003), “*Internal auditing in local government in Israel: status vs effectiveness?*”. Israel Affairs, Vol. 9, No 4; June 2003, pp. 105-114.
12. IIA. (2012), “*Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*”. 2nd Edition, Maitland.
13. Kell, W., Boynton, W., Ziegler, R. (1995), “*Modern Auditing*”. New York: John Wiley & Sons.

14. Mengyan, D., Xiuduan, B. (2011), "*Basic Problems of the Government Performance Audit*". Published study, Hebei University of Economics and Business. China.
15. Robertson, J. (1996), "*Auditing*". Chicago: Irwin.
16. Sundaresan, S. (2003), "*The importance of government audit*". Business Line Journal, electronic version, Oct, 2003.
17. Thomas, C., Henke, E. (1992), "*Auditing: Theory and Practice*". Boston: Kent Publishing Company.
18. Zhou, Y. (2011), "*Government Audit Materiality: How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality*". International Journal of Economics and Finance, Vol. 4, No. 1; January 2012, pp.80-89, Australia.

الملاحق

ملحق رقم (1) - استبانة الدراسة



الجامعة الإسلامية بغزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة..... حفظه/ها الله

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية استكمالاً لبرنامج الماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان:

"مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين"

(دراسة تطبيقية على مفتشي ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة)

نأمل من سيادتكم التكرم بالإجابة عن أسئلة هذه الاستبانة بدقة، حيث إن صحة نتائج هذه الاستبانة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، مع العلم أن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا

وتقبلوا فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث:

نعمان سعدالدين نعمان الاغا

جوال: 0597343934

saer8733@hotmail.com

أولاً: المعلومات العامة:

يرجى وضع إشارة (✓) في مربع الإجابة التي تراها مناسبة:

1. الجنس: ذكر أنثى
2. العمر: أقل من 30 سنة 30 إلى أقل من 40 سنة
أقل من 40 إلى 50 50 سنة فأكثر
3. المؤهل العلمي: دبلوم بكالوريوس
ماجستير فأعلى
4. التخصص: محاسبة علوم مالية و مصرفية
اقتصاد إدارة أعمال
نظم معلومات أخرى، أذكرها
5. سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات 5 إلى أقل من 15 سنة
15 إلى أقل من 25 25 سنة فأكثر
6. الشهادات المهنية: (CPA) (ACCA)
(ACPA) أخرى، أذكرها
(يمكن اختيار أكثر من إجابة لهذا السؤال) لا يوجد
7. المسمى الوظيفي: مدير عام مدير دائرة
مفتش مراقب
أخرى، أذكرها

ثانياً: مجالات الدراسة:

الرجاء وضع إشارة (✓) داخل المربع المناسب لكل عبارة من العبارات التالية:

المحور الأول: المعايير العامة.					
#	الفقرات	درجة التطبيق			
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة جداً
1.	يتمتع مفتشو الديوان بالصلاحيات الكافية للقيام بمهامهم بكفاءة.				
2.	تؤثر قناعات المفتش السياسية، العقائدية، الشخصية، الاجتماعية، وأي قناعات أخرى بشكل غير لائق على حكمه وسلوكه.				
3.	يعرض المفتش ما توصل إليه بدون أي مؤثرات خارجية.				
4.	يستخدم مفتشي الديوان الشك المهني في تخطيط وأداء عمليات التدقيق، وفي تحديد نطاق العمل.				
5.	يستخدم مفتشو الديوان الحكم المهني في اختبار مدى كفاية وملائمة الأدلة التي سيتم جمعها.				
6.	يُمارس مفتشي الديوان الشك المهني بقدر من الحكمة والعقلانية.				
7.	يملك مفتشي الديوان الخبرات اللازمة، والمعرفة التقنية الكافية بمعايير التدقيق الحكومية.				
8.	يملك مفتشو الديوان المهارات المتنوعة، مثل استخدام عينات إحصائية، أنظمة محوسبة، بيانات هندسية،...الخ.				
9.	تلتزم إدارة الديوان بضمان مواصلة التعليم المستمر لمفتشي الديوان.				
10.	يتم التقييم المستمر لبيان مدى الالتزام بمعايير التدقيق الحكومية من خلال نظام داخلي ملائم يضمن ذلك.				
11.	تخضع نتائج أعمال الديوان للتقييم من قِبَل جهات خارجية بشكل دوري.				
12.	يتحقق مفتشو الديوان من انسجام الأنظمة المطبقة مع الخطط والاجراءات.				

المحور الثاني: معايير التدقيق المالي.

درجة التطبيق					الفقرات	#
قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً		
					يرسل مفتشو الديوان المعلومات والبيانات التي تم الوصول إليها خلال أعمال التدقيق للأطراف ذات العلاقة.	1.
					يأخذ مفتشو الديوان بالاعتبار نتائج التدقيق السابقة التي تتعلق مباشرة بأعمال التدقيق الحالية.	2.
					تساعد نتائج التدقيق السابقة في تجنب نقاط الضعف وتلافي الأخطاء التي تم الوقوع فيها سابقاً.	3.
					يتم استخدام أدوات فعالة لكشف بعض البيانات المالية الخطأ، نتيجة لانتهاك شروط العقود والمنح، وسوء الاستخدام.	4.
					يقوم مفتشو الديوان بتخطيط وتنفيذ إجراءات لتطوير عناصر النتائج ذات الصلة، وبناءً عليه تحقيق أهداف التدقيق.	5.
					يتم توثيق عملية تخطيط التدقيق، والتقرير عن التدقيق، والإجراءات المتبعة.	6.
					يعمل مفتشو الديوان أثناء عملية التدقيق على توفير الأدلة الكافية التي تدعم نتائج التفتيش.	7.
					يتضمن تقرير التدقيق المالي الصادر عن الديوان، أن التدقيق قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الحكومية.	8.
					يتضمن تقرير التدقيق المالي، وصف نطاق الرقابة الداخلية، ومدى الالتزام بالقوانين.	9.
					يتضمن تقرير التدقيق المالي، حالات القصور في الرقابة الداخلية، وعدم الالتزام بالقوانين، مخالفات شروط العقود والمنح، وحالات سوء الاستخدام التي لها تأثير جوهري على أعمال التدقيق.	10.

					11. يتضمن تقرير التدقيق المالي، وجهات نظر المسؤولين بشأن النتائج والتوصيات، والإجراءات التصحيحية المخطط لها لمعالجة حالات وأوجه الضعف المذكورة سابقاً.
					12. يتم رفع تقارير بخصوص حالات القصور في الرقابة الداخلية، وحالات عدم الالتزام بالقوانين، ومخالفات شروط العقود والمنح، وحالات سوء الاستخدام، إلى جهات خارجية (النائب العام).
					13. يتم الإشارة إلى بعض المعلومات الحساسة التي استبعدت من التقرير لسريتها وخصوصيتها، ويتم الإشارة إلى أسباب حذفها.
					14. يُوزع تقرير التدقيق المالي الصادر عن الديوان، إلى المسؤولين المناسبين، والجهات المخولة باستلامه.

المحور الثالث: معايير العمل الميداني لتدقيق الأداء.

درجة التطبيق					الفقرات	#
قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً		
					يقوم مفتشو الديوان بتخطيط العمل، وتحديد أهداف النشاط الذي ستتم مراجعته، والطرق التي يتم استخدامها.	1.
					يخفف تخطيط عملية التدقيق من خطر التدقيق للمستوى الملائم، وبالتالي الحصول على تأكيد معقول بشأن كفاية الأدلة.	2.
					يتم وضع منهج شامل لعملية التدقيق، حيث يؤدي ذلك لمخرجات ونتائج ملائمة.	3.
					تقوم إدارة الديوان بالإشراف على مفتشي الديوان أثناء العمل من خلال الإرشاد والتوجيه والتدريب الفعال.	4.
					يساعد الإشراف على فريق التدقيق في متابعة متطلبات عملية التدقيق، والعمل على تحقيق أهداف التدقيق.	5.
					يحصل مفتشو الديوان أثناء عملية التدقيق على أدلة كافية وملائمة لتوفير أساس معقول لنتائجهم.	6.
					يقوم مفتشو الديوان بالحصول على الأدلة ذات الصلاحية والموثوقية، وذلك لدعم تحقيق أهداف التدقيق.	7.
					يقوم مفتشو الديوان بإعداد توثيق التدقيق المتعلق بتخطيط وأداء التدقيق.	8.
					يتم إعداد توثيق التدقيق بتفاصيل كافية تساعد على فهم طبيعة التدقيق، والأدلة التي تدعم حكم المدقق.	9.
					تساعد عملية توثيق التدقيق فيما يتعلق بتدقيق الأداء، على زيادة جودة التدقيق، ودعم تقرير التدقيق.	10.
					يسعى مفتشو الديوان للحصول على الأدلة المناسبة بطريقة مباشرة من الأطراف الموثوقة مما يزيد من كفاءة وفعالية أداء عملية التدقيق.	11.

المحور الرابع: معايير التقرير لتدقيق الأداء.

درجة التطبيق					الفقرات	#
قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً		
					يقوم مفتشو الديوان بإصدار تقارير التدقيق لإيصال نتائج كل عملية تدقيق للأداء.	1.
					يتناسب شكل تقارير التدقيق الصادرة عن الديوان مع ما يتضمنه التقرير.	2.
					يقوم مفتشو الديوان بإبلاغ الوحدة محل التدقيق في حالة عدم حصولهم على ما يكفي من الأدلة التي تدعم استنتاجاتهم.	3.
					يتضمن تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لمنهجية وأهداف التدقيق	4.
					يحتوي تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لوصف نطاق الرقابة الداخلية، وحالات عدم الالتزام بالأنظمة والقوانين.	5.
					يتضمن تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان، إشارة بالالتزام بمعايير التدقيق الحكومية وملخص لآراء المسؤولين، وطبيعة أي معلومات سرية تم حذفها.	6.
					يحتوي تقرير تدقيق الأداء الصادر عن الديوان لحالات الاحتيال، عدم الالتزام بأحكام القوانين وشروط العقود واتفاقيات المنح، وإساءة الاستخدام.	7.
					تعكس تقارير تدقيق الأداء الصادرة عن الديوان، الموضوع محل التدقيق، وأهداف عملية التدقيق، وماهية عملية التدقيق.	8.
					تُوزع تقارير التدقيق من قبل الديوان إلى المسؤولين المناسبين، وإلى مؤسسات التمويل الخارجية، ويتم توفيرها للفحص العام.	9.
					تُوزع نتائج أعمال التدقيق الصادرة عن الديوان، ليتم إطلاع الرأي العام والأطراف الرقابية العليا عليها.	10.

المحور الخامس: أهم المعوقات التي تؤثر على الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية، في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة.

#	الفقرات	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1.	عدم وجود إلزام قانوني بالالتزام ببعض معايير التدقيق الحكومية.					
2.	ارتفاع تكلفة الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية أو بعضها.					
3.	عدم الوعي والإدراك الكافي بأهمية الالتزام بتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.					
4.	قلة الخبرات والكفاءات العلمية والعملية القادرة على تطبيق معايير التدقيق الحكومية أو بعضها.					
5.	تدني وجود الدعم والتشجيع الكافيين لتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.					
6.	تشكل الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في قطاع غزة، عائقاً أمام تطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.					
7.	ضعف اهتمام إدارة الديوان بعقد الدورات التدريبية والتعليم المستمر للتعريف بمعايير التدقيق الحكومية.					
8.	عدم وضوح الإجراءات والخطوات والأساليب اللازمة لتطبيق بعض معايير التدقيق الحكومية.					

يرجى ذكر المعوقات التي تؤثر على تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة، حسب رأيك:

.....

.....

.....

.....

.....

شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا،،،

الباحث

ملحق رقم (2) - أسماء محكمي الاستبانة

الدرجة العلمية	الاسم	الرقم
أستاذ المحاسبة بالجامعة الإسلامية	أ.د. علي عبد الله شاهين	.1
أستاذ الإحصاء بالجامعة الإسلامية	أ.د. سمير خالد صافي	.2
أستاذ الإدارة المشارك بالجامعة الإسلامية	د. وسيم إسماعيل الهابيل	.3
أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة القدس المفتوحة	د. صبري ماهر مشتهي	.4