

الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم إدارة الأعمال

واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي

(دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة)

إعداد: الطالب

سعيد يوسف حسن كلاب

إشراف: الدكتور

ماجد محمد عبد السلام الفرا

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

في إدارة الأعمال

١٤٢٥هـ - ٢٠٠٤م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

" أَمْ مَنْ أُسِسَ بِنِيَانِهِ عَلَى تَقْوَىٰ مِنْ اللَّهِ وَرِضْوَانِ
خَيْرٌ أَمْ مَنْ أُسِسَ بِنِيَانِهِ عَلَىٰ شَفَا جِرْفَةٍ هَارٍ
فَانْهَارَ بِهِ فِي نَارِ جَهَنَّمَ "

صَلَّىٰ اللَّهُ الْعَظِيمِ

(التوبة-19)

إلى

إلى أمي ...وقود عطائي وموضع إجلالي
إلى روح أبي ...منطلق وجودي ووصية رسولي
إلى زوجتي ...شريكة حياتي ورفيقة دربي
إلى أولادي ...أملِي ومصدر رجائي
إلى أخواتي ...تقديري وامتدادي
إلى أرواح الشهداء ...إجلالي وإعجابي

الشكر والقبول

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله، الحمد لله والشكر لله على تمام نعمه وكمال فضله، الحمد لله الذي قيض لنا من عباده الأخيار وذوي الفضل والاعتبار ليعينونا على إتمام هذا البحث وإخراجه إلى حيز الوجود على أحسن حال. فالفضل كل الفضل لله سبحانه وتعالى الذي أعاننا على مشقة البحث، وهياً لنا سبل رشاد... أما بعد،

يطيب لي بعد شكر الله عز وجل، أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور: ماجد محمد الفرا لتفضله بالإشراف على هذا البحث، ومعاونته الصادقة وتوجيهاته السديدة، ولكل ما أبداه من ملاحظات وإرشادات قيمة كان لها أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث وإخراجه على أكمل وجه، جزاه الله عنا خير الجزاء. كما يتقدم الباحث بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى الدكتور: رشدي وادي، وإلى الدكتور: بسام أبو حمد، على تفضلهما بقبول مناقشة هذا البحث فأكملاً بنيانه وعظماً شأنه، فجزاهما الله عنا خير الجزاء. ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الكبير إلى رئيس هيئة الرقابة العامة الفلسطينية على الدعم المادي والمعنوي وكافة العاملين بالهيئة، جزاهم الله عنا حسن الجزاء. كما أتقدم بجزيل شكري وعظيم تقديري لأفراد عائلتي وأصدقائي وزملائي وإلى كل من أسدى لي مشورة وقدم لي معونة، جزاهم الله عنا جميعاً خير الجزاء.

وختاماً اللهم أني أسألك الفلاح والسداد وأن يكون عملي هذا وعمل كل من أعانني عليه لرفعة شأن بلدنا فلسطين وأمتنا العربية والإسلامية، وفي ميزان حسناتنا يوم القيامة.

والله ولي التوفيق

الباحث

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	الإهداء
ب	شكر وتقدير
ت	قائمة المحتويات
خ	قائمة الجداول
ز	قائمة الأشكال
ز	قائمة الملاحق
س	ملخص البحث
ش	ملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: الإطار العام للبحث	
٢	أولاً: مقدمة
٣	ثانياً: مشكلة البحث
٤	ثالثاً: أهداف البحث
٤	رابعاً: أسئلة البحث
٥	خامساً: فرضيات البحث
٦	سادساً: أهمية البحث
٧	سابعاً: حدود البحث
٧	ثامناً: تعريف بالمفاهيم الأساسية للبحث
٩	تاسعاً: تعريف بمنطقة البحث
١٠	عاشراً: هيكل البحث
١١	حادي عشر: الدراسات السابقة
الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية	
٢٤	مقدمة
٢٥	المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وتطوره
٢٥	أولاً: مفهوم الرقابة

٢٨	ثانيا: تعريف الرقابة الداخلية ومراحل تطورها
٣٤	ثالثا: العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية
٣٦	المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في الإسلام
٣٦	أولا: قواعد الرقابة الداخلية في الإسلام
٣٨	ثانيا: تطور الرقابة الداخلية في الإسلام
٤٣	المبحث الثالث: أهمية وأهداف الرقابة الداخلية
٤٣	أولا: أهمية الرقابة الداخلية
٤٥	ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية
٤٨	المبحث الرابع: أنواع الرقابة الداخلية
٤٨	أولا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث التوقيت
٤٩	ثانيا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث طبيعتها
٥٠	ثالثا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث موضوعها
٥٠	رابعا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث طريقة تنفيذها أو أدائها
٥١	خامسا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث الشخص الذي يؤديها
الفصل الثالث: عناصر وأدوات النظام المتكامل للرقابة الداخلية	
٥٣	مقدمة
٥٤	المبحث الأول: عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية
٥٤	أولا: خطة تنظيمية سليمة
٥٦	ثانيا: توصيف دقيق للوظائف
٥٦	ثالثا: نظام متطور للعاملين مبني على قواعد سليمة للاختيار والتعيين
٥٧	رابعا: نظام محاسبي سليم
٥٩	خامسا: معايير سليمة للأداء
٦٠	سادسا: إدارة المراجعة الداخلية
٦١	سابعا: برامج تدريب العاملين
٦٢	المبحث الثاني: أدوات ووسائل الرقابة الداخلية
٦٢	أولا: الميزانيات التخطيطية (التقديرية)
٦٤	ثانيا: المراجعة الداخلية
٦٥	ثالثا: المحاسبة كأداة من أدوات الرقابة الداخلية

٦٦	رابعاً: التقارير الإدارية
٦٦	خامساً: الملاحظة والمشاهدة الشخصية
٦٧	سادساً: الشكاوي والتظلمات
٦٧	سابعاً: الحوافز والجزاءات
٦٧	ثامناً: النظم والتعليمات واللوائح
٦٨	تاسعاً: الكشوف الإحصائية والرسوم البيانية
٦٨	عاشراً: تحليل النسب
٧٠	حادي عشر: بحوث العمليات
٧١	المبحث الثالث: خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية
٧٦	المبحث الرابع: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
٧٦	أولاً: التقرير الوصفي
٧٦	ثانياً: خرائط التدفق
٧٧	رابعاً: قائمة الاستقصاء
الفصل الرابع: الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الفلسطيني	
٧٩	مقدمة
٨٠	المبحث الأول: القطاع الحكومي الفلسطيني وتطوره
٨٠	أولاً: التعريف بالقطاع الحكومي الفلسطيني
٨٢	ثانياً: تطور وزارات السلطة الفلسطينية
٨٦	المبحث الثاني: هيكل الرقابة في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية
٨٦	أولاً: المراحل التاريخية للرقابة بالمؤسسات الفلسطينية
٨٨	ثانياً: هيكل الرقابة في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية
٩٦	المبحث الثالث: الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية
٩٦	أولاً: أهمية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية
٩٨	ثانياً: مستويات تنفيذ الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية
١٠٣	ثالثاً: المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية
الفصل الخامس: المنهجية والإجراءات	
١١٧	مقدمة
١١٧	أولاً: منهج البحث

١١٨	ثانيا: مجتمع وعينة البحث
١٢٠	ثالثا: أداة البحث الرئيسية
١٢١	رابعا: صدق الاستبانة
١٢٣	خامسا: ثبات الاستبانة
١٢٥	سادسا: توزيع وجمع الاستبانة
١٢٥	سابعا: تفرغ الاستبانة وتفسير النتائج
١٢٦	ثامنا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث
الفصل السادس : الإطار العملي للبحث: التحليل ومناقشة أسئلة البحث واختبار الفرضيات	
١٢٨	مقدمة
١٢٩	المبحث الأول: تحليل خصائص عينة البحث
١٣٣	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة أسئلة البحث
١٦٦	المبحث الثاني: اختبار فرضيات البحث
الفصل السابع: النتائج والتوصيات	
١٨٦	أولا: نتائج البحث
١٩٠	ثانيا: توصيات البحث
١٩٢	ثالثا: مقترحات لدراسات مستقبلية
المراجع والملاحق	
١٩٣	المراجع العربية
٢٠٣	المراجع الأجنبية
٢٠٤	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
١	الاعتمادات المالية لبند الرواتب والأجور ونسبة تطورها حسب موازنات السلطة من ١٩٩٦ وحتى ٢٠٠٣	٨٢
٢	بيان تاريخ تقديم وإقرار الموازنة العامة مقارنة مع التاريخ القانوني الذي حدده قانون الموازنة العامة للسنوات من ١٩٩٧ وحتى ٢٠٠٣.	١٠٧
٣	عدد ونسبة القوانين الصادرة والمنشورة مقارنة مع ما صدر بشأنها من أنظمة ولوائح تنفيذية.	١١٢
٤	تفاصيل وزارات السلطة الفلسطينية، ومسميات وحدات الرقابة الداخلية وعدد الموظفين الرقابيين العاملين بها في قطاع غزة	١١٩
٥	توزيع أسئلة الاستبانة حسب كل بعد من أبعادها الرئيسية	١٢٢
٦	يوضح معاملات الارتباط بين نصفي كل بعد من أبعاد الاستبانة وكذلك الاستبانة ككل قبل التعديل ومعامل الثبات بعد التعديل	١٢٣
٧	يوضح معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد من أبعاد الاستبانة وكذلك للاستبانة ككل	١٢٤
٨	مصفوفة إجابات الأسئلة ودلالاتها	١٢٥
٩	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	١٢٩
١٠	توزيع أفراد العينة حسب الدرجة الحالية	١٢٩
١١	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	١٢٩
١٢	توزيع أفراد العينة حسب مجال المؤهل العلمي	١٣٠
١٣	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	١٣٠
١٤	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	١٣٠

١٣١	توزيع أفراد العينة حسب العمر	١٥
-----	------------------------------	----

١٣٣	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات السؤال الأول المتعلق بمدى أهمية وجود نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	١٦
١٣٤	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بمدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	١٧
١٣٧	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الأول الخاص بالهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	١٨
١٤٠	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الثاني الخاص بالأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	١٩
١٤٢	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الثالث الخاص بوسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢٠
١٤٦	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الرابع الخاص بسياسات الاختيار والتعيين والترقية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢١

١٤٨	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الخامس الخاص بالنظام المحاسبي والدورة المستندية والدفترية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢٢
١٤٩	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال السادس الخاص بمعايير قياس وتقييم الأداء من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢٣
١٥١	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال السابع الخاص بوحدات الرقابة الداخلية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢٤
١٥٣	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل مجال من المجالات السبعة للبعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢٥
١٥٥	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بدرجة تحقيق الأهداف المنوطة بنظام الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢٦
١٥٨	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بمستوى الظواهر السلبية الناتجة عن واقع نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٢٧
١٦١	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بالأسباب	٢٨

	والمعوقات الرئيسية تعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	
--	--	--

١٦٤	التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل مجال من مجالات الاستبانة	٢٩
١٦٦	معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة	٣٠
١٦٨	معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٣١
١٧٠	معاملات ارتباط بيرسون بين مدى تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٣٢
١٧٢	معاملات ارتباط بيرسون بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٣٣
١٧٤	معاملات ارتباط بيرسون بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٣٤
١٧٦	معاملات ارتباط بيرسون بين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة	٣٥
١٧٨	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة "ت" ومستوى دلالتها للتعرف إلى الفروق في تقييم واقع الرقابة الداخلية التي تعزى لمتغير الوظيفة	٣٦

١٧٩	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيمة "ت" ومستوى دلالتها للتعرف إلى الفروق في الأدوار الواقعية التي تعزى لمتغير سنوات الخبرة	٣٧
١٨١	مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة "ف" ومستوى الدلالة تعزى لمتغير المؤهل	٣٨
١٨٢	نتائج اختبار شيفيه Scheffe Test للتعرف إلى اتجاه الفروق ودلالاتها في بعد توافر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	٣٩
١٨٣	مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة "ف" ومستوى الدلالة تعزى لمتغير العمر	٤٠

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٩	طبيعة علاقة الرقابة الداخلية بمقوماتها الأساسية الإدارية والمالية	١
٣٢	منهج النظم في الرقابة الداخلية	٢
٤٤	دورة التخطيط والرقابة وعلاقتها معا	٣
٧٤	مراحل النظام الرقابي السليم	٤

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
٢٠٥	الاستبانة في صورتها النهائية	١
٢١٢	أسماء المحكمين	٢
٢١٣	كتاب عمادة الدراسات العليا للوزارات الفلسطينية بتسهيل مهمة الباحث في توزيع الاستبانة على أفراد العينة	٣

٢١٤	قرار وزير المالية بشأن تحديد مهام ومسؤوليات وصلاحيات مديرية الرقابة والتدقيق بوزارة المالية	٤
-----	---	---

ملخص البحث

هدف هذا البحث إلى تحليل وتشخيص واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، ومدى استكمال مقوماتها الإدارية والمالية الأساسية، ومستوى تطبيق ما توفر من هذه المقومات، مقارنة مع النظام المتكامل والفعال للرقابة الداخلية. كما استهدف بيان أهمية الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام وحسن استغلاله وتحسين مستوى الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية بوزارات السلطة الفلسطينية. إضافة إلى التعرف على جوانب الخلل والقصور في الرقابة الداخلية وآثارها السلبية من تسبب مالي وإداري، وتضخم الوظيفي، وضعف الأداء العام، وغيرها، وتحديد الأسباب والمعوقات الرئيسية التي تحول دون تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

وقد ركز البحث على استطلاع رأي الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة باعتبارهم أكثر الفئات الوظيفية تماساً مع هذا الواقع، وقد تم ذلك من خلال تطوير استبانة لهذا الغرض. كما تم الاستعانة بالأبحاث والدراسات والتقارير الرسمية والصحفية والمقابلات الشخصية لتأكيد نتائج البحث. وقد توصل البحث إلى وجود ضعف في توفر ومستوى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية وهو ما انعكس في ضعف نظم الرقابة الداخلية عن تحقيق الأهداف المنوطة بها، وتفشي الظواهر السلبية من تسبب مالي إداري، وتضخم وظيفي، وسوء الإدارة، وضعف الأداء لعام، وغياب الشفافية والمساءلة. كما بينت الدراسة وجود أسباب ومعوقات جوهرية أخرى ساهمت في ضعف تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية. وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة معنوية طردية بين مستوى توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق الأهداف العامة لوزارات السلطة. كذلك أثبتت الدراسة وجود

علاقة معنوية عكسية بين مستوى توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين وجود وتفشي الظواهر السلبية من تسبب مالي وإداري وسوء الإدارة وضعف الأداء وغيرها. وختاماً خلص البحث إلى مجموعة من التوصيات التي من شأنها تقوية وتدعم نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بما يمكنها من تحقيق الأهداف المنوطة بها بأقصى كفاءة ممكنة.

Abstract

This study aimed at identifying and analyzing the current status of internal control in the Palestinian National Authority Ministries, and finding out whether such internal control has obtained the basic administrative and financial constituents, and the extent of the application of what is available of these constituents, if compared with the integrated and effective internal control systems. The study also aimed at pointing out the importance of internal control in maintaining and better use of public money and upgrading the performance of productivity in Palestinian National Authority Ministries. Moreover, the study aimed at identifying the aspects of malfunctions in internal control and their negative effects such as financial and administrative problems, over employment, and weakness of general performance. In addition, the study aimed to identify the main reasons and obstacles which prevent the application and development of good internal control systems in Palestinian National Authority Ministries.

The study involved a survey of control employees working in the internal control units in Palestinian National Authority Ministries in the Gaza Strip because these employees are closely connected with this current status of internal control. This was achieved through distributing a questionnaire for this purpose. The researcher made use of some previous research, studies, official and journalistic reports, in addition to personal interviews to ensure the research results. The researcher concluded that there was a weakness in the availability and level of application the constituents of the internal control in the Palestinian Authority Ministries, a thing which has been reflected in the weakness of the internal control systems and their failure to achieve the assigned objectives, the spread of negative phenomena such as financial and administrative problems, over employment, mismanagement, weakness of general performance and absence of accountability and transparency. The study also revealed the existence of other critical reasons and obstacles, which contributed to weakness in the application and development of internal control systems in the Palestinian National Authority Ministries. The study also showed a

direct relationship between the level of availability and application of the requirements of internal control and the level of the achievement of the general objectives of the Palestinian Authority Ministries. The study also showed that there is an inverse relationship between the level of availability and application between the basic constituents of internal control and the existence and spread of negative phenomena of administrative and financial problems and weakness of performance. The research concluded with a group of recommendations intended to strengthen and support the internal control systems in the Palestinian National Authority Ministries so as to become able to achieve their assigned objectives with utmost competence possible.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة

أصبح من المتفق عليه أن دور الدولة المعاصرة وحضارتها يقاسان بقدرتها على الوفاء بحاجات المجتمع والارتقاء بأفراده إلى مستويات متقدمة من خلال إشباع حاجاتهم وطموحاتهم الأنبية والمستقبلية. ومن هنا فإن الأجهزة الإدارية العامة التي اتسع نشاطها وزاد تدخلها في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي وخصوصاً في الدول النامية، أصبحت مطالبة بتحسين مستويات أدائها وزيادة كفاءتها¹.

وتعد الرقابة الداخلية أحد الدعائم الأساسية لتمكين الدولة من القيام بواجبها على أكمل وجه باعتبارها ركناً رئيساً من أركان الإدارة الحديثة، وأحد الأذرع الفاعلة للإدارة في المحافظة على سلامة المؤسسة وحماية أصولها، كما تساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء وحسن الاستغلال والتوجيه الأمثل للموارد المتاحة.

هذا وقد تطور مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية مع تطور حجم المؤسسات وتعقد أنشطتها وتطور علم الإدارة وثورة المعلومات، حيث انتقل من مفهوم مرتبط بالنشاط المالي إلى مفهوم أعم وأشمل يتناول كافة أوجه النشاط سواء إدارياً أو مالياً أو قانونياً أو فنياً. كما تطورت وظيفتها من

¹ الاقتصادية- الإصلاح الإداري الفكر والممارسة- (نسخة إلكترونية) - موقع www.aliqtissadiya.net - بتاريخ ٢٣/١٢/٢٠٠٣-ص١.

وظيفة وقائية لحماية الأموال ومنع الأخطاء والتجاوزات والتحقق من صحة البيانات، إلى وظيفة زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة أو الوحدة. وهو ما يطلق عليه اليوم مفهوم الرقابة الشاملة^٢. كما أن التطبيقات الجيدة لأساليب الرقابة الداخلية وتوقيتاتها تمكن من توفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة بصفة دورية بما يساعدها على تقييم أنشطتها ومقارنتها مع نتائج أعمالها في فترات زمنية مختلفة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة أية تجاوزات أو قصور أولاً بأول، ومنع تفاقم المشاكل^٣.

وتكتسب الرقابة الداخلية أهمية خاصة في المؤسسات الحكومية باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال والموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، والأداة الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية لها بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة. وتأتي حاجة الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية لإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم، وتوفير مستوى معقول من الثقة، وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة التقارير والبيانات المالية والإدارية، وتأكيدات معقولة عن تنفيذ النظام المالي والإداري، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات التي تحكم أعمالها، وهو ما يساعد الإدارة في المحافظة على الأموال العامة، وضمان سلامة استخدامها، ويدعم عمليات اتخاذ القرارات والتخطيط وتقييم الأداء والاستغلال الأمثل للموارد. كما يمكن الإدارة من سرعة التصرف واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة التجاوزات وأوجه القصور ومواطن الضعف أولاً بأول، فعدم إحكام الرقابة الداخلية على مجمل أنشطة المؤسسة يعرض سلامة البيانات والتقارير للتضليل ويفقدها مصداقيتها، ويؤدي إلى إضعاف الجهاز الإداري والمالي.

كما أن زيادة اهتمام مؤسسات السلطة الفلسطينية نحو استخدام تقنية المعلومات والنظم المحوسبة في إدارة مختلف أنشطتها وخاصة المالية والإدارية، تجعل من الضروري الاهتمام بالرقابة الداخلية وتطوير إجراءاتها لزيادة كفاءتها وفعاليتها.

من هنا فإن مؤسسات السلطة الفلسطينية مطالبة أكثر من أي وقت مضى بإعطاء الرقابة الداخلية الاهتمام اللازم والمطلوب، والعمل الجدي والحثيث على توفير سبل ومقومات نجاحها التي افتقدت إليها في السنوات السابقة، بما يضمن ممارستها بشكل يتعدى مجرد المراجعة

² لمزيد من التفاصيل، انظر الفصل الثاني من هذا البحث - ص ص ٢٦-٣٢.

³ حويو، إبراهيم محمد- مذكرات حول المقومات الأساسية لنظام متكامل للرقابة الداخلية في المشروعات العامة- من أبحاث اللقاء العلمي حول تقويم نظم الرقابة الداخلية في المشروعات العامة في نطاق التعاون الفني بين الجهاز المركزي للمحاسبات المصري واللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية البيئية- طرابلس- من ٢١ إلى ١٢/٢٨/١٩٩١- ص ص ٩٠،٨.

المستندية والانتقادية والحسابية التقليدية بحيث يمتد ليشمل تقويم الأداء ومراجعة الكفاءة والفاعلية تحقيقاً للأهداف المطلوبة.

ثانياً: مشكلة البحث

أظهرت تجربة الإدارة الحكومية الفلسطينية خلال السنوات التسعة الماضية وجود العديد من مظاهر الخلل وسوء الإدارة وما نتج عنها من تجاوزات مالية وإدارية كشفت عنها تقارير العديد من المؤسسات المحلية والدولية المختصة وأهمها هيئة الرقابة العامة والمجلس التشريعي وهيئة الفلسطينية لحقوق المواطن والبنك الدولي وغيرها⁴. ويعتقد الباحث أن الضعف الشديد في مجمل نظم الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية في القطاع الحكومي، والذي تمثل في التضخم الوظيفي وغياب الهيكليات، والازدواجية وتداخل الصلاحيات، وعدم وضوح الخطط والأهداف، وتعدد وتقدم القوانين والأنظمة والتشريعات، وضعف المساءلة والمحاسبة، كان أحد الأسباب الرئيسة لسوء الإدارة والتسيب المالي والإداري وغيرها من المظاهر السلبية للقطاع الحكومي الفلسطيني.

كما أن حداثة التجربة المؤسسية الفلسطينية، ومحدودية الموارد، وعظم التحديات التي تواجه وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية تجعل من تشخيص واقع الرقابة الداخلية أمراً حيويًا وحتمياً لتحديد مدى استكمال لمقوماتها الأساسية، ومعالجة جوانب الخلل والقصور فيها باتجاه تحقيق الشفافية والمصداقية، وتخفيف حجم المشاكل والأخطاء والتجاوزات ودعم عمليات الإصلاح المالي والإداري الشامل.

ثالثاً: أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- 1- التعرف على طبيعة النظام الرقابي في وزارات السلطة الفلسطينية.
- 2- تحليل وتشخيص مدى توفر ومستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية مقارنة مع مقومات النظام المتكامل للرقابة الداخلية.
- 3- بيان دور وأهمية الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام وصونه، وتحسين مستوى الأداء، ورفع الكفاءة الإنتاجية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

⁴ لمزيد من التفاصيل، انظر الفصل الخامس، المبحث الثالث من هذا البحث-ص 110-127.

- ٤- الوقوف على الأسباب والمعوقات الأساسية التي تواجه تطبيق وتطوير نظم جيدة للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.
- ٥- تحديد سبل ووسائل تنمية وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتعزيز دورها واقتراح الحلول اللازمة لها.

رابعاً: أسئلة البحث

- ١- ما مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة؟
- ٢- ما مستوى تطبيق العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية إن وجدت في وزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة؟
- ٣- ما درجة فاعلية المقومات والإجراءات الرقابية في تحقيق الأهداف المنوطة بنظام الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة؟
- ٤- إلى أي مدى يساهم واقع نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة في وجود وتفشي الظواهر السلبية المتمثلة في التسبب المالي والإداري، وسوء الإدارة، وضعف الأداء العام وغيرها.
- ٥- ما هي الأسباب والمعوقات الأساسية والجوهرية التي تعيق تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة؟

خامساً: فرضيات البحث

- في ضوء المشكلة التي تتناولها هذه الدراسة، وبعد أن اتضحت أبعادها ومسبباتها، يمكن صياغة الفرضيات الرئيسية والفرعية للبحث كما يلي :
- ١- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة.
- ٢- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

٣- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

٤- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

٥- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

٦- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

٧- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في أوضاعهم الوظيفية والعلمية والعمر. وتتفرع عنها أربعة فرضيات فرعية كما يلي:

أ- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في الوظيفة.

ب- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في سنوات الخبرة.

ت- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في المؤهل العلمي.

ث- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في العمر.

سادسا: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من كونه يلقي الضوء على أحد الدعائم الأساسية لضمان نجاح وزارات ودوائر السلطة الفلسطينية في أداء مهامها، والمحافظة على المال العام، وتطوير القوانين والأنظمة، وتبسيط إجراءات وأساليب وقواعد العمل لديها، وترشيد استخدام الموارد المتاحة. فالرقابة الداخلية تعتبر أحد الأذرع الفاعلة في صنع القرارات التي تتخذها الإدارة العليا من ناحية وتعزيز قدراتها في هذا المجال من ناحية أخرى، كما أنها تعتبر عين الإدارة العليا في التحقق من التزام الإدارات والوحدات الفرعية بتنفيذ التعليمات والخطط الموضوعية، بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة التجاوزات وأوجه القصور ومواطن الضعف أولا بأول.

ولما كانت أغلب الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة قد أولت الاهتمام بموضوع الرقابة الخارجية، فقد جاء هذا البحث ليعطي أهمية متزايدة لموضوع الرقابة الداخلية لتتكامل الصورة الرقابية في ضبط الأداء المالي والإداري في مؤسسات السلطة الفلسطينية. خاصة وأن هذه الدراسة تتزامن مع الاهتمام الذي تحظى به جهود الإصلاح الإداري والمالي في السلطة الفلسطينية ومؤسساتها، حيث تعتبر الرقابة الداخلية أحد مقوماته. كما يأمل الباحث أن يكون هذا الجهد إضافة حقيقية ونوعية في هذا المجال، يساعد الباحثين والمختصين والمسؤولين بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، ويسهم في عمليات الإصلاح الإداري والمالي في السلطة الفلسطينية ومؤسساتها.

سابعا: حدود البحث

- ١- **حدود مكانية** : يشمل البحث جميع وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وفقا للموازنة العامة المعتمدة للسنة ٢٠٠٣. كما سيقصر على مراكز الوزارات بقطاع غزة نظرا لصعوبة التنقل بين شطري الوطن بسبب الاحتلال والحصار الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية.
- ٢- **حدود زمنية** : يتناول البحث واقع الرقابة الداخلية والممارسة الفعلية لها وأثارها منذ تأسيس السلطة الفلسطينية في سنة ١٩٩٤ وحتى نهاية السنة ٢٠٠٣.
- ٣- **حدود بشرية**: نظرا لضرورة توافر النظرة المهنية الشاملة والدقيقة، فسيقصر نطاق البحث من حيث الأفراد على موظفي الدوائر الرقابية بالوزارات الحكومية موضع الدراسة باعتبارهم الفئة القائمة والمتفاعلة بموضوع الرقابة الداخلية داخل الوزارات والدوائر

الحكومية. كما أن عدم وجود هياكل تنظيمية معتمدة قد ينطوي على عدم التحديد الدقيق لأعداد الموظفين بالدوائر الرقابية.

ثامنا: تعريف بالمفاهيم الأساسية للبحث

اعتمادا على الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، يمكن توضيح طبيعة المفاهيم الأساسية للبحث، وطبيعة العلاقة بينها كما يلي:

• **الرقابة الداخلية:** وهي وفق التعريف الذي وضعه المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة ١٩٤٩، وأخذت به معظم التجمعات المهنية، تعرف بأنها " الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس والإجراءات المتناسقة التي تتبناها إدارة المؤسسة بغرض التأكد، بالدرجة العملية الممكنة، من إدارة أعمالها بطريقة منظمة وفعالة بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية، وحماية أصول المنشأة، ومنع أو اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية بما في ذلك الاختلاس، ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد البيانات والتقارير المالية في التوقيت المناسب"^٥.

• **المقومات الأساسية للرقابة الداخلية:** ويتناول البحث أهمها، وتتمثل في:

١. **الهيكل التنظيمي المعتمد:** وهو الهيكل التنظيمي أو الإداري الرسمي المعتمد من السلطة المختصة، يوضح أقسام ودوائر المؤسسة والعلاقات بينها، ويحدد مسالك السلطة والمسئولية وحدود كل منها.
٢. **الوصف أو التوصيف الوظيفي:** وهو ملخص يحدد واجبات ومسئوليات كل وظيفة، والظروف المحيطة بها، والشروط الواجب توفرها في شاغلها.
٣. **التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات:** بما يضمن الاستقلالية وعدم الازدواجية والتداخل في الأعمال والصلاحيات والمسئوليات
٤. **الأنظمة والنوائح والتعليمات التنفيذية:** وهي تمثل الأداة والآلية التي تضع القانون موضع التنفيذ، وتمكن من تطبيقه بشكل سليم بما تتضمنه من شرح لإجراءات وآليات التنفيذ.
٥. **سياسات الاختيار والتعيين والترقية والتدريب:** وهي تشكل الأساس للاختيار السليم للعناصر البشرية وتطويرها، وتطبيق وضع الرجل المناسب في المكان المناسب.

⁵ المعهد الأمريكي للمحاسبين - الرقابة الداخلية، عناصر النظام المتكامل وأهميته لكل من الإدارة والمرجع الخارجي - تقرير لجنة إجراءات المراجعة الخاصة - تعريب وتقديم، د. محمد عباس حجازي - ١٩٨١ - ص ٦.

٦. النظام المحاسبي والدورة المستندية: وهو يوفر قواعد مالية منظمة تحكم وتنظم العمل المالي في إطار دورة مستندية ودفترية كاملة ووافية، إضافة إلى دليل محاسبي دقيق ومرن.

٧. معايير قياس وتقييم للأداء: توفر قياس وتقييم عادل ودقيق لأداء العاملين وفق أسس سليمة وأهداف واضحة، تمكن من تطوير قدراتهم وأدائهم وزيادة إنتاجيتهم.

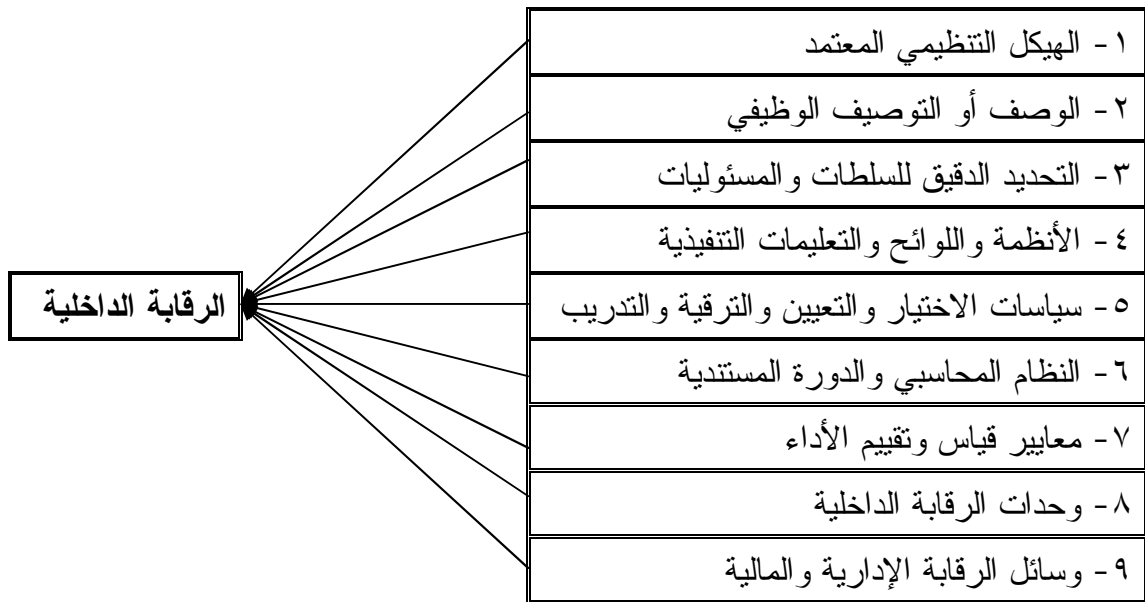
٨. وحدات الرقابة الداخلية: تتمتع بالاستقلالية والحياد، وتتشكل من عدد كافي من الموظفين المؤهلين علميا وعمليا.

٩. وسائل الرقابة الإدارية والمالية: وتشمل جميع الوسائل والأدوات الرقابية الكمية والوصفية من موازنات، وتكاليف معيارية، ورسوم بيانية، وتحليل مالي، وبحوث عمليات، وأبحاث علمية.

- العلاقة بين الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية: تشكل المقومات الأساسية للرقابة الداخلية الدعائم التي تمكن الرقابة الداخلية من القيام بواجباتها وتحقيق أهدافها على أكمل وجه. ويمكن تصوير طبيعة هذه العلاقة كما هو مبين بالشكل رقم (١) التالي:

شكل رقم (١)

طبيعة علاقة الرقابة الداخلية بمقوماتها الأساسية الإدارية والمالية



تاسعا: تعريف بمنطقة البحث

يغطي البحث منطقة قطاع غزة، وهي منطقة صغيرة تقع جنوب فلسطين، وتبلغ مساحتها الكلية حوالي ٣٦٣ كيلو مترا مربعا وعدد سكانها حوالي ١,٣ مليون نسمة^٦، وقد انتقلت مسئولية إدارتها إلى السلطة الفلسطينية في مايو ١٩٩٤، وذلك تطبيقا لاتفاق أوسلو الموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية وحكومة إسرائيل في سبتمبر ١٩٩٣^٧. وبالرغم من نقل الصلاحيات للسلطة الفلسطينية فقد بقيت إسرائيل تسيطر على ما يقرب من ١١٧ كيلو مترا مربعا تشكل نسبة ٣٢% من مساحة قطاع غزة تتمثل في المستوطنات والمواقع الأمنية والعسكرية والمناطق الصفراء^٨. وقد شكل قطاع غزة المركز الإداري الذي بدأت منه السلطة الفلسطينية ممارسة صلاحياتها ومسئولياتها في الأراضي الفلسطينية، حيث شكلت نواة الوزارات والمؤسسات الحكومية ومن ثم توسعت إلى مناطق في الضفة الغربية. وتبلغ عدد الوزارات والمؤسسات الحكومية للسلطة الفلسطينية حسب الموازنة العامة للسلطة للسنة ٢٠٠٣، ٥٩ مؤسسة حكومية تتمثل في ٢١ وزارة و٣٨ دائرة وسلطة وهيئة حكومية مدنية، يعمل بها ما يقرب من ٧٠ ألف موظف مدني^٩. ووفق التعديل الوزاري الأخير في ٢٠٠٣/١١/٩، يبلغ عدد الوزارات الفلسطينية الحالية ٢٢ وزارة (لمزيد من التفاصيل حول تطور وزارات السلطة الفلسطينية، انظر الفصل الرابع، المبحث الأول، ص ٨٢-٨٤). وتحتفظ أغلب وزارات مؤسسات السلطة الفلسطينية بمستويين إداريين متوازيين في كل من قطاع غزة والضفة الغربية^{١٠}.

عاشرًا: هيكل البحث

تأسيسا على ما تقدم تم تقسيم هذا البحث إلى سبعة فصول، تفاصيلها على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث، وهو يشمل مقدمة، مشكلة البحث، أسئلة البحث، فرضيات

البحث، أهداف البحث، أهمية البحث، حدود البحث، هيكل البحث، والدراسات السابقة.

الفصل الثاني: المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية، ويشمل أربعة مباحث، هي:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وتطوره

⁶ معهد الأبحاث التطبيقية القدس (أريج) - معطيات حول التوسع الاستيطاني في قطاع غزة ما بين عامي ٢٠٠١ و٢٠٠٣ - (نسخة إلكترونية) - موقع www.arizj.org/paley/ - أكتوبر ٢٠٠٣ - ص ٢-١.

⁷ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - الطبعة الأولى - رام الله آذار ٢٠٠٣ - ص ١٣٧.

⁸ معهد الأبحاث التطبيقية القدس (أريج) - مرجع سابق - ص ١.

⁹ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة - الموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣.

¹⁰ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي السابع لعام ٢٠٠١ - الطبعة الأولى - رام الله - آذار ٢٠٠٢ - ص ١١٦.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في الإسلام

المبحث الثالث: أهمية وأهداف الرقابة الداخلية

المبحث الرابع: أنواع الرقابة الداخلية

الفصل الثالث: عناصر وأدوات النظام المتكامل للرقابة الداخلية، ويشمل أربعة مباحث، هي:

المبحث الأول: عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية

المبحث الثاني: أدوات ووسائل الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية

المبحث الرابع: طرق تقويم نظم الرقابة الداخلية

الفصل الرابع: الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الفلسطيني، ويشمل ثلاثة مباحث، هي:

المبحث الأول: القطاع الحكومي الفلسطيني وتطوره.

المبحث الثاني: هيكل الرقابة في مؤسسات السلطة الفلسطينية.

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية.

الفصل الخامس: المنهجية والإجراءات

الفصل السادس: التحليل ومناقشة أسئلة البحث واختبار الفرضيات

الفصل السابع: النتائج والتوصيات

حادي عشر: الدراسات السابقة

من خلال المسح المكتبي للدراسات والأبحاث السابقة ذات العلاقة بموضوع الرقابة الداخلية بشكل مباشر أو غير مباشر من الناحيتين النظرية والميدانية، فقد استدل الباحث على بعض الدراسات. ورغم أن أغلب الدراسات ركزت على الرقابة الداخلية في المؤسسات الخاصة، فإنها يمكن أن تقدم نموذج للإطار الجيد للرقابة الداخلية الذي يضمن تحقيق أهداف المؤسسة أي كانت طبيعتها خاصة أو عامة. ويود الباحث أن يسجل هنا قلة الدراسات التي تناولت الرقابة الداخلية في المؤسسات الفلسطينية سواء الخاصة أو العامة تشخيصاً وتقييماً سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كما أن الدراسات التي وجدت ركزت على الرقابة المالية وفاعلية الأجهزة القائمة بها. ونستعرض أهم ما خلصت إليه هذه الدراسات مرتبة حسب تسلسلها الزمني من الأحدث إلى الأقدم، على النحو التالي:

١- دراسة حماد (٢٠٠٣)^{١١}: هدفت هذه الدراسة إلى تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي من خلال دراسة وتحليل خصائص النظام الرقابي الفعال ووسائل تطبيقه لمعرفة مدى انطباق هذه الخصائص على عناصر النظام الرقابي الفلسطيني، ومن ثم تحليل العوامل التي يمكن أن تحد من كفاءة وفعالية النظام الرقابي الحكومي لتحديد وسائل وسبل تلافيها، وإمكانية تحسينها وتطويرها بما يخدم العمل الرقابي واستخلاص أهم المؤشرات الرقابية الواجب تضمينها لنظام الرقابة المالية في فلسطين. وقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

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

وقدمت هذه الدراسة عدة توصيات لتطوير الأداء الرقابي، وتعزيز الصفة القانونية لأجهزة الرقابة الخارجية وتحسين آليات عملها وتحسين جودة التقارير إطاراً ومضموناً. ورغم أن هذه الدراسة لم تغفل الجوانب الإدارية للرقابة إلا أن تركيزها انصب على الجوانب المالية، كما أنها ركزت على الرقابة الخارجية أما الرقابة الداخلية فقد جاء تناولها باعتبارها أحد الجوانب التي يجب أن توليها أجهزة الرقابة الخارجية اهتمامها باعتبارها أحد العوامل المؤثرة على الأداء الرقابي وجودته. وبالتالي فقد جاءت هذه الدراسة استمراراً لسابقتها بتناول الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع الخارجي وليس الإدارة.

٢- دراسة محمود (٢٠٠٢)^{١٢}: هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية وجود نظم إدارية ورقابية وتأثيرها على الأداء المصرفي، بالتطبيق على بعض البنوك العاملة في جمهورية مصر العربية في فترة السبعينات. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن عدم وجد سياسة محددة للربط بين حجم الودائع وحجم القروض ووضع سقف للإقراض بالنسبة للودائع في بعض البنوك، يرجع إلى عدم وجود نظم إدارية ورقابية محددة وواضحة.

¹¹ حماد، اكرم ابراهيم عطية - تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دراسة مقارنة - (رسالة دكتوراه) - جامعة الجزيرة، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية،

قسم المحاسبة والتمويل - السودان - ٢٠٠٣.

¹² محمود، أسامة أحمد - الرقابة الداخلية وأثرها على الأداء المصرفي، بالتطبيق على إدارة الائتمان - (رسالة ماجستير في العلوم الإدارية) - أكاديمية السادات للعلوم

الإدارية - ٢٠٠٢.

• أن ضعف دور الرقابة الداخلية بالبنك يؤدي إلى عدم وضوح سياسات الاستثمار المستخدمة، وضعف معدل تحصيل القروض وزيادة المعدوم منها وزيادة الفوائد الهامشية وهو ما يؤثر سلباً على صافي العائد المتوقع.

وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور الرقابة الداخلية بالبنك وخاصة على عمليات الائتمان والتفتيش والرقابة على عملياته بصفة دورية.

٣- دراسة بشناق (٢٠٠١)^{١٣} : تتناول هذه الدراسة استعراض طبيعة الرقابة المالية في السلطة الفلسطينية من حيث أنواعها وأهدافها والأجهزة المختصة الداخلية والخارجية التي تقوم بتنفيذها وتحديد أهم المعوقات التي تعترض عملها وسبل تذليلها. وقد خلصت إلى عدة توصيات بشأن تعزيز استقلالية أجهزة الرقابة الداخلية وكفاءة موظفيها، وإزالة التداخل في بعض الاختصاصات بين أجهزة الرقابة الخارجية، والاهتمام باستقلالية هيئة الرقابة العامة، ونشر تقاريرها، وربطها بالسلطة التشريعية.

ويلاحظ على هذه الدراسة تركيزها على الرقابة المالية والأجهزة التي تتولها، ولم تتطرق إلى الرقابة الإدارية وتقييم الأداء والتي أصبحت في العصر الحديث أكثر أهمية في ضوء محدودية الموارد وزيادة المنافسة.

٤- دراسة حسن (٢٠٠٠)^{١٤} : استهدفت هذه الدراسة تطوير هيكل الرقابة الداخلية لعمليات إدارة المخزون في مؤسسة مصر للطيران لتحقيق رقابة فعالة على المخزون في ضوء تأثيره المباشر على تنفيذ الخطط الإنتاجية والتشغيلية وضخامة الأموال المستثمرة فيه. ومحاولة الوصول إلى تطوير أفضل لنظام الرقابة الداخلية على العمليات المخزنية بما يخدم المؤسسة ويعود بأثر إيجابي على الوضع الاقتصادي العام. وقد خلصت الدراسة إلى إطار مقترح يأخذ في الاعتبار تكامل وتطوير نظام الرقابة الداخلية على المخزون في مؤسسة مصر للطيران في ظل بيئة الأعمال الحديثة وذلك من خلال الدراسات الاستراتيجية والتحليل العلمي لاحتياجات المؤسسة من المخزون، والاتجاه إلى استخدام الأساليب الحديثة لتحديد وتخطيط هذه الاحتياجات من خلال وضع عدة أنظمة بهدف الرقابة عليها، مع إخضاع هذه الأساليب والأنظمة للمراجعة الداخلية في ظل نظام متكامل للرقابة الداخلية لتحقيق الحماية للأصول ومدى تناسب التكلفة مع العائد الاقتصادي منها حتى يمكن إجراء

¹³ بشناق، باسم - تقرير حول الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية (هيئة الرقابة العامة) - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن

- رام الله - حزيران ٢٠٠١.

¹⁴ حسن، محمد نجيب محمد صادق - تطوير هيكل الرقابة الداخلية لعمليات إدارة المخزون، بالتطبيق على مؤسسة مصر للطيران - (رسالة ماجستير في العلوم

الإدارية) - أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - ٢٠٠٠.

عمليات التقييم من خلال برامج واضحة للمراجعة المحاسبية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية. السعي لإيجاد توازن بين جودة المخرجات والنتائج من نظام المراقبة الداخلية، والمحافظة على تخفيض تكلفة النظام مع الحفاظ على قوته ومثابته.

٥- دراسة سميث وجونز (٢٠٠٠)^{١٥} : تناولت هذه الدراسة طرق تدعيم الرقابة الداخلية في المنظمات وأهميتها خصوصا في مجال منع وكشف الأخطاء والغش وسوء الإدارة. وقد حددت الدراسة القواعد الأساسية للرقابة الداخلية في بناء ومراجعة مقاييس ومؤشرات الأداء، مراجعة الإدارة العليا للأداء التشغيلي للوكالات والمستويات الوظيفية، الإدارة الفعالة للقوى العاملة، الرقابة على معالجة البيانات والمعلومات، الفصل بين السلطات والواجبات، التحقق من صحة المعاملات ودقة السجلات، توثيق ملائم للمعاملات ولإجراءات الرقابة الداخلية. هذا وقد بينت الدراسة أن ضعف الرقابة الداخلية من شأنه أن يترتب عليه نتائج خطيرة، أهمها: الضياع من خلال الإهمال وعدم الاهتمام، والإسراف الناتج عن قصور الإجراءات والنظم والقرارات، وسوء الاستعمال من خلال المبالغة في الإجراءات، وسوء الإدارة. وانتهت الدراسة إلى أن إمكانية الغش والاحتيال تبقى موجودة، وأن البرنامج الجيد للرقابة الداخلية-على الورق- لا يضمن التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية. إن فاعلية برنامج الرقابة الداخلية هو مسئولية الإدارة ، لذلك فإنه إن لم تكن هناك مشاركة فعلية للإدارة وعلى كافة المستويات، فإن نظام الرقابة الداخلية لن يكون فعال.

٦- بحث سوانسن (١٩٩٩)^{١٦}: يناقش هذا البحث استخدام الرقابة الداخلية كأداة إدارية في الولايات المتحدة الأمريكية، ويحاول تصحيح نظرة العاملين بقطاع الأعمال إلى الرقابة الداخلية بأنها أطواق أو حواجز يتعين عليهم تخطيها، وتوضيح أنها أداة إدارية تساعد على تنفيذ الأعمال حسب ما خطط لها وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة. وتبين هذه الدراسة أن تبعية الرقابة الداخلية إلى المدير المالي يؤدي إلى تحقيق النظرة الخاطئة إلى الرقابة الداخلية بأنها أطواق أو حواجز يجب تخطيها. ومن هنا تؤكد هذه الدراسة على أن الرقابة الداخلية هي مسئولية الإدارة العليا ويجب أن تتبع لها، وليس للمدير المالي أو أي شخص تابع للإدارة المالية بما يجعلها وسيلة وأداة إدارية نافعة وليس طوق أو حاجز.

¹⁵ Smith, David; Jones, Deborah, Strengthening Internal Controls, Armed Forces Comptroller, Vol. 45 Issue 3, Fall2000, p39, 3p. (Electronic Copy), <http://www.butler.edu/library/> (8.4.2002).

¹⁶ Swanson, Richard W. , Internal controls: Tools, not hoops , Strategic Finance, Sep99, Vol. 81 Issue 3, p6, 4/5p. (Electronic Copy), <http://www.butler.edu/library/>(19.4.2002).

٧- **بحث الفرحان، والطراونة (١٩٩٦)**^{١٧}: هدف هذا البحث إلى قياس مدى توفر نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية العامة والخاصة، ومدى استفادة هذه المؤسسات من النظم المتوفرة لديها، ومدى مساهمة هذه النظم في تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة منها. وخلص البحث إلى انخفاض مستوى توفر نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات العامة، وكذلك انخفاض درجة مساهمة هذه النظم في تحقيق ما هو متوقع منها. وذلك بعكس الواقع في المؤسسات الخاصة التي تبين أنها تهتم بنظم الرقابة والمعلومات بشكل أدى إلى زيادة مساهمتها في تحقيق أهدافها. كما أظهر البحث وجود علاقات ارتباط معنوية بين درجة توفر النظم وقدرتها على تحقيق أهدافها، وكذلك بين النظم نفسها. وقد أكدت نتائج هذا البحث دور نظم الرقابة والمعلومات في التطوير الإداري ورفع الأداء المؤسسي من خلال مساهمتها في تحسين جودة القرارات وتحسين الأداء، والحفز والتشجيع وسرعة القرارات ودقتها، واختصار الوقت والجهد، والتحديث والتطوير.

٨- **دراسة الطراونة واللوزي (١٩٩٥)**^{١٨}: هدف هذا البحث إلى استطلاع آراء الموظفين حول واقع الرقابة الإدارية في محافظة الطفيلة بالمملكة الأردنية، وكذلك توضيح مدى علاقة الرقابة الإدارية بكل من الهياكل التنظيمية والأنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية ووسائل الرقابة الإدارية. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين الرقابة الإدارية وأبعاد الدراسة الخمسة المتمثلة في الهياكل التنظيمية والأنظمة والتعليمات والقرارات الإدارية ووسائل الرقابة الإدارية المستخدمة، وهو ما يؤكد أن الرقابة الإدارية يمكن تفسيرها وفهم واقعها باستخدام أي بعد من الأبعاد الخمسة المستخدمة. وهذا من شأنه أن يفيد المديرين في جهود التطوير الإداري والتنمية الإدارية في دوائريهم ويساعدهم على ترشيح القرارات الإدارية.

٩- **دراسة البنا (١٩٩٥)**^{١٩}: هدفت هذه الدراسة إلى إثبات أن الرقابة الداخلية كانت موجودة في النظام الإسلامي كما هو الحال في العصر الحديث، وأنها اتفقت في بعض الأمور واختلفت في أخرى، وأن الفكر الإسلامي له السبق في تناول الرقابة وإنشاء النظم المحاسبية والرقابية. كما سعت الدراسة إلى إيضاح الأفكار والقواعد المحاسبية والرقابية التي يمكن

¹⁷ الفرحان، أمل أحمد والطراونة، محمد أحمد - واقع نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية، دراسة تحليلية مقارنة - مجلة دراسات - العدد ٢ - تموز ١٩٩٦.

¹⁸ الطراونة، تحسين احمد و اللوزي ، سليمان أحمد - دراسة ميدانية لواقع الرقابة الإدارية كما يراها العاملون في الدوائر الحكومية في محافظة الطفيلة -مجلة مؤتة للبحوث والدراسات - المجلد العاشر - العدد السادس - ١٩٩٥.

¹⁹ البنا، دماء عبد الباسط - الرقابة الداخلية في النظام المالي الإسلامي والعصر الحديث، دراسة مقارنة، مع التطبيق على ديوان بيت المال - (رسالة ماجستير في المحاسبة) - كلية التجارة/جامعة الأزهر - ١٩٩٥.

استنتاجها من أحكام وتوجيهات الإسلام بما يتفق مع متطلبات المحافظة على الأموال العامة وضبطها والمساهمة في حل مشاكل العصر الحديث. وقد أكدت الدراسة على أن اختيارها للرقابة الداخلية جاء باعتبار أن هذه الرقابة أصبحت الآن من دعائم النظام المحاسبي لأي منشأة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن الرقابة الداخلية بفروعها الثلاثة الإدارية والمالية والضبط الداخلي وجدت في النظام الإسلامي بصورة مشابهة لما هو متبع في النظام الحديث، مع اختلاف أساليب ووسائل التطبيق طبقاً لظروف كل وقت.
- أن الأساليب التي كانت متبعة في النظام الإسلامي كانت كافية لتحقيق نوع معين من الرقابة الداخلية السليمة على أموال الدولة وموجوداتها، وكانت مناسبة لذلك العصر.
- أن مقومات الرقابة الداخلية في النظام الحديث والتي تمثلت في خطة تنظيمية منطقيّة، نظام محاسبي سليم، توصيف دقيق للوظائف، نظام للمراجعة الداخلية، استخدام الوسائل الآلية لتحسين أداء العمل، ومعايير للأداء، قد توفرت منذ أربعة عشر قرناً في النظام الإسلامي، عدا استخدام الأساليب الآلية الحديثة والذي لم يؤثر غيابه على فاعلية نظام الرقابة الداخلية في النظام الإسلامي أو التقليل منه.
- تميز النظام الإسلامي بمقوم افتقده النظام الحديث وهو الرقابة الذاتية والذي هو نابع من ذات المسلم، وعن طريقه أمكن تحقيق فاعلية أكبر لنظام الرقابة الداخلية في الإسلام.
- أن التطور التكنولوجي والنظام الإلكتروني لم يغير من مفهوم وطبيعة وأهداف ومقومات الرقابة الداخلية، وإنما الذي تغير هو وسائل تحقيق المقومات فقط.
- أن التنظيم الإداري والمحاسبي لديوان بيت المال توفرت فيه كل مقومات الرقابة الداخلية، كما أن أساليب الديوان في رقابة وضبط الأموال لها فاعلية في تحقيق الرقابة الداخلية.

١٠ - **دراسة محمد (١٩٩٥):** هدفت هذه الدراسة إلى قياس كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات المالية الإسلامية، لتحقيق اقتصادية النظام وتحقيق فعالية تكلفة النظام، لأغراض الإدارة والمراجع الداخلي تطبيقاً على البنوك الإسلامية. وقد خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية كمجموعة من الإجراءات يتم وضعها من قبل الإدارة لتحقيق أهداف معينة، هي أهداف نظام الرقابة الداخلية، ولا تختلف في المؤسسات المالية

²⁰محمد، إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي - القياس المحاسبي لكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات المالية الإسلامية بالتطبيق على البنوك الإسلامية - بحث مقدم للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة - كلية التجارة بني سويف/جامعة القاهرة - ١٩٩٥.

الإسلامية عنها في المؤسسات التقليدية. كما خلصت الدراسة إلى اقتراح نموذج يمكن الإدارة من الحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية سواء نظام يراد تطبيقه، أو نظام مطبق فعلا يراد إعادة تقويمه، وذلك من خلال قياس المنافع المترابطة بتطبيق النظام، والتكاليف المرتبطة بالنظام وتحديد العائد الصافي للنظام، وبالتالي يمكن الحكم على فعالية تكلفة النظام وعلى اقتصادية تطبيق النظام. كما يمكن للإدارة أن تتسبب العائد الصافي للإجراءات الرقابية إلى تكاليف النظام، وتستخرج معدل العائد على الاستثمار في النظام، حيث يستخدم هذا المعدل في الحكم على كفاءة وفعالية النظام، بالنسبة للمؤسسات المماثلة، كما يمكن مقارنته بالنسبة المعيارية المحددة من قبل الإدارة أو بين المستويات المختلفة.

١١- دراسة ديبان (١٩٨٧) ٢١ : هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لتقرير أفضل تشكيلة ممكنة من الإجراءات الرقابية التي تحقق للمؤسسة أقصى المنافع الصافية الممكنة. كما حاول البحث إبراز العلاقات الهيكلية التي تحكم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة. وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن الرقابة الداخلية تلعب دورا هاما وأساسيا في الحفاظ على الوجود المالي والمعنوي للمؤسسة، وطمأنة الملاك على أموالهم ، وتحقيق الثقة في المعلومات المتولدة.
- أهمية تقرير وتقييم نظم الرقابة الداخلية استنادا إلى تحليل التكاليف والمنافع الناتجة عن هذه النظم، وضرورة أن يكون التقييم سابقا ولاحقا على وجود النظم الرقابية.
- تتحدد فاعلية نظام الرقابة الداخلية بمقدار صافي العائد من المنافع المحقق بعد خصم تكاليف النظام.

وقدم البحث إطارا مقترحا لنموذج رياضي يمكن الاستعانة به في تقرير وتقييم نظم الرقابة الداخلية. وبالتالي اختيار البديل الذي يحقق أقصى منفعة ممكنة.

١٢- بحث الغرياني (١٩٨٧) ٢٢ : هدف هذا البحث إلى إبراز مدى أهمية الرقابة الإدارية ودورها في إنجاز الأعمال الحكومية في المملكة العربية السعودية. وتوضيح دور كل من الأجهزة التي تقوم بالرقابة الإدارية، والوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية التي تقوم بهذا النوع من الرقابة وتقويم مدى نجاعته. وقد خلص البحث إلى تأكيد أهمية الرقابة الإدارية كوسيلة من وسائل تحقيق فعالية الإدارة العامة، من خلال سعيها إلى قياس الأداء الجاري وتوجيهه نحو الأهداف العامة للدولة وللصلحة، وقيامها بمراجعة أي تصرف يخرج عن المسار المرسوم له في عملية التخطيط. كما أكد البحث أهمية الأجهزة

²¹ ديبان، السيد عبد المقصود محمد - تحليل التكاليف والمنافع في مجالات تقرير وتقييم نظام الرقابة الداخلية - مجلة الإدارة العامة - العدد ٥٦ - ديسمبر ١٩٨٧.

²² الغرياني، طلال سراج - الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية - مجلة الإدارة العامة - العدد ٥٣ - مارس ١٩٨٧.

المتخصصة للقيام بأعمال الرقابة الإدارية على الأعمال الفنية. كما خلص البحث إلى أن تعدد الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية يمكن أن يسبب نوعاً من التضارب في الاختصاصات بين الوحدات المختلفة داخل الجهاز، وأن يؤدي إلى زيادة التكاليف الإدارية مما يتعارض مع الهدف الأساسي للرقابة ألا وهو زيادة الكفاءة.

١٣ - دراسة المفتي (١٩٨٤) ٢٣ : هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية الرقابة كنشاط إداري ودورها في زيادة الكفاية والفعالية الإدارية، وأنها تتفاعل مع باقي عناصر العملية الإدارية لتحقيق الأهداف التنظيمية. وقد أكدت الدراسة أن تحقيق رقابة فعالة على النشاطات الإدارية يحتم وضع معدلات أو معايير محددة للأداء تستطيع الإدارة من خلالها قياس الأداء الفعلي والتحقق من مدى اتفائه مع الخطط الموضوعية. كما تساعد الرقابة الإدارية على اكتشاف الأخطاء والانحرافات أولاً بأول وتمكن من اتخاذ الخطوات والإجراءات التصحيحية التي تكفل إعادة العمل إلى مساره الصحيح. وقد أبرزت الدراسة أهمية الرقابة الذاتية النابعة من ضمير الفرد العامل بالمنظمة والتي بدونها قد لا يحقق العمل الرقابي ثماره المرجوة. من ناحية أخرى توصلت الدراسة إلى أن المهام التي تؤديها الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة إنما هي في الأصل مهام وحدات أخرى متخصصة داخل التنظيم مما قد يتعذر معه تحقيق كفاية وفعالية التنظيم، ودعت الدراسة إلى إعادة النظر في الوحدات الرقابية القائمة حالياً، وعدم إحداث وحدات رقابية جديدة في الأجهزة والمصالح التي لا توجد بها مثل تلك الوحدات، وصولاً إلى توفير الأسباب والظروف الملائمة لرفع الكفاية والفعالية التنظيمية.

١٤ - دراسة عبد الغفار (١٩٨٤) ٢٤ : تتناول هذه الدراسة بالبحث والتحليل نظام الرقابة الإدارية في المشروعات والعوامل المؤثرة فيه بالتطبيق على شركات الغزل والنسيج التابعة للقطاع العام في جمهورية مصر العربية وذلك من زاويتين الأولى تتعلق بالسياسات والقواعد والإجراءات المحددة والمرشدة للتصرف والتنفيذ والتي تعكس درجة الرسمية المطبقة داخل المنظمة. والثانية تتعلق بعدد الأفراد الذين يشرف عليهم ويتابعهم شخص واحد، ويكون مسئولاً عن نتائج أعمالهم، ويكتب عنهم تقارير الأداء. وقد سعت الدراسة إلى بحث مدى تمشي نظام الرقابة الذي تطبقه شركات الغزل والنسيج مع المتغيرات الرئيسية

²³ المفتي، كمال جعفر - الرقابة الإدارية ودور الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة - مجلة الإدارة العامة - العدد ٤١ - إبريل ١٩٨٤ .

²⁴ عبد الغفار، السيد محمد - محددات الرقابة الإدارية في المشروعات مع التطبيق على شركات الغزل والنسيج - (رسالة ماجستير في إدارة الأعمال) - كلية

التجارة/جامعة القاهرة - ١٩٨٤ .

التي تؤثر في هذا النظام سواء كانت متغيرات داخلية أم خارجية. وقد خلصت إلى النتائج التالية:

- أن نظام الرقابة الإدارية في الشركات موضوع الدراسة لا يرتبط بدرجة التكنولوجيا السائدة فيها وكذلك بالحجم التنظيمي لها حيث اتضح استخدام وتطبيق درجة عالية من الرسمية في الشركات موضوع الدراسة رغم تفاوت درجة التكنولوجيا المطبقة فيها والحجم التنظيمي لهذه الشركات.
- أن هناك تشابهاً ونمطية كبيرة بين الشركات موضوع الدراسة في كل ما يتعلق بمكونات التقارير الرقابية، وأن هذه التقارير لم تتطور بالقدر الكافي لتساير تطور في هذه الشركات.
- اختلاف نطاق الإشراف بين الشركات رغم التماثل في الظروف والأعمال ودرجة التخصص والروتينية في هذه الشركات.
- أنه رغم عدم وجود نطاق إشراف أمثل يمكن اتباعه في جميع المشروعات، فإن هذا النطاق الأمثل يمكن تحديده طبقاً لعدة عوامل أهمها: قدرات وطاقت المشرف، قدرات ومهارات العاملين، درجة تعقد الأعمال، درجة تمثّل الوظائف، درجة الاستقرار في الموقف ودرجة تفويض السلطة وغيرها.
- أن تحقيق الهدف العملي للرقابة يتأثر بالسياسات والقواعد والإجراءات التي تحكم عملية التنفيذ، وكلما كانت هذه السياسات والقواعد والإجراءات مكتوبة كلما ساعد ذلك على الاستقرار وتفهم الأعمال وتحقيق الأهداف.

١٥ - دراسة غربية (١٩٨٣) ٢٥: هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة نظرية تحليلية للأساليب التقليدية والرياضية المستخدمة حالياً في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والتعرف على ما يصيبها من نواحي قصور، واقتراح أسلوب أو مدخل جديد يتجاوز أوجه القصور، ويحقق مزايا أخرى تزيد من فاعلية الحكم على مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية وبالتالي أداء مهام المراجعة على وجه مرضي وكفاية. وقد أطلق على هذا الأسلوب المدخل السلوكي في فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، حيث يركز على الأفراد والمفاهيم السلوكية. وقد أظهرت الدراسة أن إهمال دور المفاهيم والنواحي الإنسانية أدى إلى نواحي قصور عديدة في الأساليب التقليدية والرياضية على حد سواء في الفحص والتقييم نقل من مدى فاعليتها في الحكم على كفاية أنظمة الرقابة الداخلية مما يضلل المراجع في تحديد حجم

²⁵ غربية، محمد علي سليمان - فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأغراض المراجعة الخارجية باستخدام المفاهيم السلوكية - (أطروحة ماجستير) - كلية التجارة/جامعة القاهرة - ١٩٨٣.

اختبارات المراجعة وبالتالي تحقيق أهداف المراجعة. وخلصت الدراسة إلى أنه لمعالجة نواحي القصور في الأساليب الحالية فيتعين ضرورة استخدام المدخل السلوكي كمدخل مكمّل يمكن استخدامه بجانب هذه الأساليب لزيادة فاعليتها وبالتالي زيادة فاعلية الحكم على مدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية.

١٦ - دراسة الفيومي (١٩٧٧)^{٢٦}: هدفت هذه الدراسة إلى بحث وتحليل مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية، وما يجب أن تقدمه لقطاع استصلاح الأراضي - باعتباره أحد أهم قطاعات التنمية - من أدوات تساعد على وضع الخطط والرقابة على التنفيذ الفعلي، والمحافظة على الأصول المستخدمة، ومنع الإسراف والضياع، وخفض تكلفة الاستصلاح ورفع كفاية الأداء. ومن هنا فقد أكدت الدراسة ضرورة وضع أنظمة محكمة للرقابة الداخلية تمكن من تنظيم وإدارة المشروعات على أسس علمية وعملية سليمة تكفل المحافظة على أمواله، ومتابعة تنفيذ سياساته في مراحلها المختلفة بسهولة ويسر، واستغلال إمكانياته على أسس اقتصادية تكفل أحسن استغلال لها. كما أوضحت الدراسة أن المقومات الأساسية للرقابة الداخلية تعتبر الحد الأدنى اللازم توفره لقيام أي نظام سليم للرقابة الداخلية، وهذه المقومات يمكن تطبيقها على كافة أنواع المشروعات مع الأخذ في الاعتبار تطورها مع تطور حجم المشروع، وهي تعتبر بمثابة مرشد للإدارة تمكنها من تحقيق أهدافها بوضوح.

١٧ - دراسة البيطمة (١٩٧٧)^{٢٧}: هدفت هذه الدراسة إلى بحث وتحليل المقومات الأساسية للمراقبة الداخلية وكيفية تحقيق أهدافها الأساسية في ظل النظم الآلية، وتقصي مدى تطبيقها في قطاع البترول بالتطبيق على شركة مصر للبترول. وقد خلصت الدراسة إلى أهمية النظم الآلية في تطوير العمل وتحقيق أهداف المنشآت بأقصى كفاءة وفاعلية ممكنة. ومن هنا تركزت الدراسة على إدارة الحاسب الإلكتروني بالمنشآت وتوصي باستقلاله عن الإدارات الأخرى بالمنشأة وتبعيته إلى مجلس الإدارة. كما توضح أهمية التنظيم الداخلي السليم لإدارة الحاسب الإلكتروني كعامل يساعد على زيادة الثقة في نظام المراقبة الداخلية، وهو ما يستلزم ضرورة تحديد السلطات والمسئوليات الخاصة بكافة وظائف هذه الإدارة وأن تكون مكتوبة في مستند رسمي، وعدم الجمع بين الوظائف بقدر الإمكان، واستخدام دليل محاسبي منظم يقلل نسبة الأخطاء، والاهتمام بتصميم المستندات والملفات والنماذج

²⁶ الفيومي، عاكف فهمي عبد الرحمن - دراسة تحليلية للرقابة الداخلية، مع التطبيق على قطاع استصلاح الأراضي - (رسالة ماجستير في المحاسبة) - كلية

التجارة/جامعة الأزهر - ١٩٧٧.

²⁷ البيطمة، محمد عثمان محمد - المقومات الأساسية للمراقبة الداخلية في ظل الأنظمة الآلية مع دراسة ميدانية في قطاع البترول - (رسالة ماجستير) - كلية

التجارة/جامعة عين شمس - ١٩٧٧.

الأصلية، والاهتمام بدقة البيانات ومراقبتها وتدعيم إجراءات اكتشاف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة. وتوضح الدراسة ضرورة مراعاة العوامل الإنسانية والاهتمام بعنصر القناعة لدى القائمين بعملية المراقبة حيث أن ذلك يساعد في تحقيق أهداف المراقبة بسهولة.

١٨ - دراسة البنا (١٩٧٥)^{٢٨}: تتناول هذه الدراسة فلسفة أنظمة المراقبة الداخلية في

المشروعات الصناعية كضوابط للكفاية الإنتاجية وترشيد الإنفاق العام، بالتطبيق على شركة النصر لصناعة الخشب الحبيبي والراتجات بالمنصورة إحدى شركات المؤسسة المصرية العامة للصناعات الكيماوية. وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات من شأنها تدعيم وإرساء قواعد المراقبة الداخلية في الوحدات الاقتصادية باعتبارها الأساس والضرورة للمحافظة على ثروات الشعب من أي إسراف أو ضياع والتصدي للتحديات التي تواجه القطاع العام، وتحقيق الكفاية الإنتاجية، من أهمها:

- أن فاعلية أنظمة المراقبة الداخلية لازمة لتحقيق مزيد من الكفاية الإنتاجية حيث تخطي دورها مجرد منع واكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- الاهتمام بالجانب الموضوعي والإداري للمراقبة الداخلية.
- ضرورة تعميق الجانب الشخصي للمراقبة الداخلية باعتبار أن فاعلية الرقابة الداخلية ترتكز على ضرورة اقتناع العاملين بها وبأهدافها ومشاركتهم في تحقيقها.
- ضرورة تطبيق محاسبة المسئوليات لتدعيم أنظمة المراقبة الداخلية باعتبار أن كلاهما يهدف إلى تحقيق أهداف الوحدة من خلال تدعيم الأنظمة وزيادة فاعليتها.
- الاهتمام بتوفير وتدعيم المقومات الأساسية لأنظمة المراقبة الداخلية.

١٩ - دراسة هلال (١٩٧٤)^{٢٩}: هدفت هذه الدراسة إلى بيان أن الاتجاهات الحديثة في

المراجعة تركز على المراجعة الإدارية وتوليها أهمية خاصة، حيث تتفوق فوائدها على ما يتحقق من المراجعات الأخرى. ومن هنا تعمل هذه الدراسة على رسم إطار جديد لمفهوم المراجعة الإدارية. كما تهدف الدراسة إلى تحديد المركز القانوني والتنظيمي للمراجع الإداري، وبيان التأهيل العلمي العملي المطلوب توفره فيه، ودوره في ترشيد قرارات الإدارة العليا واختيار أفضل البدائل. وقد خلصت الدراسة عدة نتائج أهمها:

28 البنا، بشير عبد العظيم محمد - دراسة تحليلية لأنظمة المراقبة الداخلية في المشروعات الصناعية كضوابط للكفاية الإنتاجية وترشيد الإنفاق مع التطبيق العملي في

قطاع الصناعات الكيماوية - (رسالة ماجستير) - كلية التجارة/جامعة عين شمس - ١٩٧٥.

29 هلال، سمير رياض عبد الباري - المراجعة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية - (رسالة ماجستير) - كلية التجارة/جامعة القاهرة - ١٩٧٤.

- أن المراجعة الإدارية هي تطوير للمراجعة الداخلية تستهدف تحقيق أهداف جديدة إضافة إلى الأهداف التقليدية للمراجعة الداخلية.
- أن تقييم الأداء عملية ضرورية وأساسية في المراجعة الإدارية.
- أن المراجعة الإدارية هي الوظيفة المنتظرة والمستقبلية للمشروعات باعتبارها الضوء الأحمر الذي يتحرك على خريطة تنظيم المشروع وعبر عملياته المختلفة وأنشطته ونظمه وسياساته لجذب نظر الإدارة واهتمامه إلى مواطن ظهوره التي تعني زيادة في الربحية أو قصور في الأعمال أو ثغرات ومواطن ضعف في الأنشطة بما يمكن الإدارة من اتخاذ القرار الرشيد بتنمية مواطن الربحية والقضاء على ما دون ذلك وهي بذلك تقود المشروعات إلى أهدافها المنتظرة التي ترضي الإدارة وأصحاب المشروع والعاملين والمجتمع بصفة عامة.

٢٠- دراسة نوار (١٩٧٢)^{٣٠}: هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية ودور المراجعة في ترشيد الإدارة العليا^{٣١}. وذلك من خلال رسم إطار لتطوير عمل المراجع الخارجي حتى يكون لهذا العمل دور ملحوظ في نصح ومعاونة وإرشاد الإدارة العليا، وأن يكون هذا العمل على مستوى المسئولية والأحداث. وقد أوضحت الدراسة أن الحاجة إلى تطوير المراجعة في مصر تظهر في اتجاه أن يكون لها دور في ترشيد الإدارة العليا لشركات القطاع العام. وذلك نتيجة وجود مجموعة من الظروف والتنظيمات الخاصة بمصر، ولحاجة تلك الإدارة إلى هذه المعاونة. ويتمشى ذلك مع الاتجاهات الحديثة للمراجعة في الدول المتقدمة. هذا وقد خلصت الدراسة إلى اتجاه مقترح يشتمل على خمسة مجالات أساسية للعمل، تشكل إطاراً عاماً لقيام المراجعة بدور فاعل في ترشيد الإدارة العليا. وحددت هذه المجالات في:

- دراسة وتقييم النظم الداخلية للشركة.
- تقييم مدى تنفيذ الشركة للخطط والبرامج المعتمدة ومدى تحقيقها للأهداف المقررة.
- تحليل وتقييم نتيجة نشاط الشركة من ربح وخسارة.
- تقييم مركز الشركة من نواحيه المختلفة.
- تقييم استغلال الشركة لمواردها وإمكانياتها المتاحة.

³⁰نوار، محمد عاصم محمد - المراجعة ودورها في ترشيد الإدارة العليا، مع التطبيق الميداني في قطاع الزراعة - (رسالة ماجستير في المحاسبة) - كلية التجارة/جامعة عين شمس - ١٩٧٢.

³¹المقصود بترشيد الإدارة العليا كما أوضحته الدراسة هو " تمكين هذه الإدارة من أداء وظائفها وتحمل مسؤولياته، بما يتيح لها اتخاذ قرارات ورسم سياسات تتسم بالعقل والحكمة وحسن التقدير، وذلك عن طريق استخدام الأساليب العلمية والتنظيمية والفنية المختلفة، وإمداد هذه الإدارة بالبيانات والمعلومات السليمة الواضحة بالقدر المناسب وفي الوقت المناسب".

وبينت هذه الدراسة أن المراجعون يمكن أن يقوموا بالعمل في الإطار المقترح لفترة معينة تكفي لصقله وبلورته، ثم يتم بعدها إدخاله ضمن القواعد أو القوانين المنظمة للمهنة.

هذه الدراسات والأبحاث ورغم أهميتها فقد لوحظ تركيزها على أحد جوانب الرقابة الداخلية الإداري أو المالي، الأمر الذي يفقدها الشمولية خصوصا إذا ما أخذنا في الاعتبار تكامل العناصر الإدارية والمالية للرقابة الداخلية وتأثير كل منها في الآخر. كما أن أغلب هذه الدراسات ورغم تأكيدها على أن الرقابة الداخلية هي مسئولية إدارة المؤسسة، فقد جاء تركيزها على دراسة واقع الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع، الأمر الذي يجعلها قاصرة عن الإلمام بإطار الرقابة الداخلية الشاملة ببعديها الإداري والمالي. حيث ركزت على الجانب المالي والذي يحقق غرض المراجع بشكل مباشر، وأهملت الجانب الإداري. ويرى الباحث أن تبني نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع، يجعل هذا النظام بمثابة عبئا على الإدارة يفرضه المراجعون، وذلك على عكس الحقيقة والواقع بأنه أداة تعزز قدرة الإدارة على تحقيق أهدافها بأقصى كفاءة وفاعلية. وبالتالي يجب على الإدارة أن تعمل جاهدة على متابعة وتقوية الرقابة الداخلية. ومن هنا يسعى البحث إلى استكمال بعض جوانب النقص والتكامل مع غيره من الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع.

الفصل الثاني

المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

مقدمة

ألقت التغييرات الكبيرة والمتلاحقة التي حدثت في بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة بظلالها على طبيعة الوحدات الاقتصادية على اختلاف أشكالها، حيث كبر حجمها واتسع نطاق أعمالها وتعددت عملياتها، الأمر الذي فرض تحديا كبيرا على الإدارات العليا لهذه الوحدات، وبات من الضروري دعم الهيكل الرقابي لهذه الوحدات.

وقد شكلت الرقابة الداخلية أحد المحاور الرئيسية لدعم الهيكل الرقابي للمنشآت الحديثة ومساعدة الإدارة العليا في تحقيق أهدافها، وذلك بما تتضمنه من إرساء نظم وسياسات وإجراءات تعمل على ضبط الأعمال ومنع وقوع الأخطاء والانحرافات، أو اكتشافها فورا والمساعدة في سرعة اتخاذ القرارات لمعالجتها، والتوائم مع المتغيرات والمستجدات أولا بأول.

ومن هنا فقد حظيت الرقابة الداخلية باهتمام متزايد من قبل الإدارات العليا للمنشآت والباحثين والمعاهد العلمية المتخصصة وهو ما وجد صداه في تطور مفاهيمها وإرساء قواعد علمية لممارستها.

ويسعى هذا الفصل إلى إلقاء الضوء على المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية بدأ بتعريفها وتطور مفهومها والعوامل التي ساعدت على زيادة الاهتمام بها، مع التعرّيج على توضيح طبيعة الرقابة الداخلية في الإسلام ومراحل تطورها، مروراً ببيان أهمية الرقابة الداخلية والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، وانتهاءً بتوضيح أنواع وتقسيمات الرقابة الداخلية. ومن هنا فقد قسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة الداخلية وتطوره.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية في الإسلام.

المبحث الثالث: أهمية وأهداف الرقابة الداخلية.

المبحث الرابع: أنواع الرقابة الداخلية.

المبحث الأول

مفهوم الرقابة الداخلية وتطوره

أولاً: مفهوم الرقابة

١ - المفهوم اللغوي للرقابة:

يقصد بالرقابة في اللغة، المحافظة على الشيء وصونه وحراسته، كما تعني الاحتراز والتحوط والمراعاة^١. ويبين (مسعود) أن معني الرقيب: الحارس والحافظ ورقيب نفسه: أي يتبع طريقة النقد الذاتي فينقد أعماله بنفسه فلا يلام^٢. كما جاء في لسان العرب: رقب الشيء، يرقبه، وراقبه مراقبة وراقبا: حرسه. ورقيب القوم: حارسهم. ومن أسماء الله تعالى "الرقيب"، وهو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء^٣.

وقد ورد لفظ الرقابة في عدة سور من القرآن الكريم، نذكر منها:

- قول الله تعالى في محكم التنزيل "ما يلفظ من قول إلا لديه رقيب عتيد"^٤. قال الإمام القرطبي في تفسيرها: الرقيب هو إما المتتبع للأمر، أو الحافظ.

^١ أبو حميد، عبد العزيز وفرهود، محمد سعيد - رقابة ديوان المراقبة العامة - من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية بالملكة العربية السعودية - معهد الإدارة العامة - ١٩٩٣ - ص ١٣.

^٢ مسعود، جبران - الرائد - المجلد الأول - دار العلم للملايين - بيروت - ١٩٧٨ - ص ٧٤٧.

^٣ ابن منظور - لسان العرب - المجلد الأول - دار المعارف - ص ١٦٩٩ - ١٧٠٢.

^٤ سورة ق - الآية ١٨.

- وقوله تعالى " فلما توفيتن كنت أنت الرقيب عليهم وأنت على كل شيء شهيد"⁵ . والرقيب هنا بمعني الحافظ.

- وقوله تعالى "فخرج منها خائفا يترقب...."⁶ . والرقابة هنا تعني الاحتراز والتحوط.

٢ - المفهوم الفني للرقابة

اختلفت آراء الكتاب والباحثين في تعريف الرقابة اختلافا واضحا، فنجد أن البعض رأى صعوبة وضع تعريف علمي دقيق وموحد لها، محتجين في ذلك بأن عملية الرقابة ذاتها هي عملية متداخلة ومتشابكة مع الكثير من الأنشطة، كما أن مضمونها يختلف من نظام إداري لآخر تبعا لاختلاف المجتمعات والنظريات السياسية التي تستند على أساسها وظيفة الدولة والنظام السياسي وبناء الحكومة⁷ . ولعل شيوع استخدام اصطلاح الرقابة في مختلف الميادين الإدارية والسياسية والاقتصادية والقانونية يدعم هذا الرأي.

وبالمقابل رأى البعض الآخر من الكتاب والباحثين أنه رغم وجود جدل حول طبيعة العملية الرقابية ذاتها، فإنه يمكن الاتفاق على تحديد تعريف للرقابة. وانطلاقا من هذا الرأي فقد وضعت العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم الرقابة اتخذ كل منها اتجاها معينا تبعا لنظرة كل واحد منهم للرقابة والمجال الذي تمارس فيه. وتتبع التعاريف التي تتفق وغرض هذا البحث، أمكن حصر مجموعة منها، لعل أهمها ما يلي:

- أنها "أداة إدارية تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح، وأن الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاية وفعالية"⁸ .
- ويعرفها (د. السيد خليل) بأنها "التحقق من أن التنفيذ يتم طبقا للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف عما إذا كانت الأعمال تسير حسب الخطط الموضوعية وذلك لغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفاذي تكرارها، وقد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة - التخطيط، التنظيم، إصدار التعليمات، التنسيق، الرقابة - والتي هي ضرورية ولازمة ليس فقط للخدمات العامة والمشروعات بل أيضا لكل جهد جماعي مهما كان غرضه"⁹ .

⁵ سورة المائدة - الآية ١١٧ .

⁶ سورة القصص - الآية ٢١ .

⁷ درويش، إبراهيم - الإدارة العامة في النظرية والممارسة - الهيئة العامة للكتاب - القاهرة - ١٩٧٦ - ص ٣٨٣ .

⁸ المفتي، كمال جعفر - الرقابة الإدارية ودور الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالملكة العربية السعودية - مجلة معهد الإدارة العامة - العدد - ٤١ -

١٩٨٤ - ص ١٥٤ .

⁹ بدوي، عبد السلام - الرقابة على المؤسسات العامة، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحداته الإنتاجية - مكتبة الانجلو المصرية - ص

ص ٧٨-٨٨ .

- أما (المنيف) فيعرفها، بأنها "الضبط في أوسع معانيه، وفي المفهوم الإداري يقصد بها التأكد من مدى تحقيق النشاط الإداري للأهداف المقررة ، أي التحقيق من أن ما يتم إنجازه مطابق لما تقرر في الخطة الموضوعة"¹⁰.
- وفي تعريف (للأزهري)، يبين أن "الرقابة في أي مشروع تشتمل على الكشف عما إذا كان كل شيء يتم ، ويتم وفقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ السارية وهي تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها وهي تكون على كل شيء سواء أعمال أو أشياء أو أفراد أو مواقع"¹¹.
- ويعرفها (شيحا) بأنها " التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة ، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها"¹².
- ويرى (الطار) بأنها " وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها"¹³.
- أما (كونتز وآخرون) فقد عرفوا الرقابة بأنها تعني " قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها. وهي بذلك وظيفة كل مدير، من الرئيس وحتى المشرف"¹⁴. وعليه يمكن القول أنها تمثل الوظيفة التي تمكن المديرين على اختلاف مستوياتهم من التأكد من أن ما نفذ أو يجري تنفيذه مطابق لما تقرر تنفيذه وفقاً للخطة الموضوعة.
- ويؤكد (هنري فايول) المفهوم الذي حدده كونتز للرقابة، فيقول "أن الرقابة تتطوي على التحقق من مدى مطابقة التنفيذ للخطة الموضوعة، والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة. وهي تهدف بشكل رئيس إلى تحديد نقاط القصور والضعف والأخطاء بغرض معالجتها وتصحيحها ومنع تكرار حدوثها، وهي تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات"¹⁵.

¹⁰ المنيف، إبراهيم عبد الله - الإدارة: المفاهيم، الأسس والمهام - الرياض - دار العلوم - ١٩٨٠ - ص ١٥٨.

¹¹ الأزهري، محي الدين - الإدارة من وجهة نظر المنظمة - دار الفكر العربي - القاهرة - ١٩٧٩ - ص ٢١٧.

¹² شيحا، إبراهيم عبد العزيز - الإدارة العامة - الدار الجامعية للطباعة والنشر - بيروت - ١٩٨٣ - ص ٤١٥.

¹³ الطار، فؤاد - مبادئ الإدارة العامة - دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٧٤ - ص ١٧٩.

¹⁴ Koontz Harold, O'Donnel Cyril, Wehrich Heinz, MANAGEMENT, McGraw, Hill, New York, 1984, p549.

¹⁵ Fayol Henri, Genera and Industrial Management, New York: Pitman Publishing Corporation, 1949, p107.

- أما (راماشندرن) فينظر إلى الرقابة باعتبارها مجموعة من الإجراءات والعمليات التنفيذية التي تسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة، لذلك فهو يبين أن الرقابة فيما يتعلق بمتابعة الأهداف تتضمن العمليات الآتية¹⁶:

- قياس وتحديد الكفاءة الفعلية.
 - مقارنة الكفاءة الفعلية مع أهداف الخطط والسياسات والمعايير الموضوعة.
 - تحليل الانحرافات عن الأهداف والسياسات والمعايير.
 - اتخاذ الإجراء التصحيحي كنتيجة للتحليل.
 - متابعة تقييم فعالية الإجراء التصحيحي.
 - تزويد عملية التخطيط بالحقائق لتحسين مستويات الأداء مستقبلاً.
- أما (ويليم ودرز) فيوضح أن الرقابة على النفقات العامة تتطلب الإجراءات الآتية¹⁷:

- الاختبار الجيد للسياسات الإدارية.
- اهتمام الإدارة الحكومية بالتخطيط والتنظيم الفعال والتمويل المناسب والقيام برقابة فعالة على المخرجات.
- الاختيار المناسب للموظفين وتدريبهم وتشجيعهم والإشراف عليهم.

وأي كان تعريف الرقابة، فإن ممارستها يمكن أن تنفذ عن طريق الإدارة العليا أو وحدات متخصصة داخل المنشأة أو الوزارة وهي في هذه الحالة تسمى بالرقابة الداخلية. وقد تمارسها وحدات أو أجهزة متخصصة من خارج المنشأة أو الوزارة، وفي هذه الحالة فهي تسمى بالرقابة الخارجية.

ويأتي بحثنا هذا ليركز على الرقابة الداخلية باعتبارها أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها الإدارة في تحقيق أهدافها، وضبط العمليات، وحماية أموال المنظمة. كما أنها تمثل أحد المرتكزات التي تعتمد عليها الرقابة الخارجية في القيام بأعمالها. إضافة إلى أنها لم تلقى الاهتمام الكافي من الباحثين والمختصين، حيث أغفلت الدراسات التي تناولت الرقابة أهمية الرقابة الداخلية إلى حد كبير¹⁸.

ثانياً: تعريف الرقابة الداخلية ومراحل تطورها

¹⁶ الكفراوي، عوف محمود - الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق - مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست - ١٩٩٨ - ص ١٩.

¹⁷ الكفراوي، عوف محمد - مرجع سابق - ص ١٩.

¹⁸ ديبان، السيد عبد المقصود محمد - مرجع سابق - صفحة ١٩٤.

١ - تعريف الرقابة الداخلية^{١٩}

حيث أن الرقابة الداخلية بدأت وتطورت في العالم الصناعي، فقد وجدنا أنه من المفيد في هذا الصدد استعراض تعاريف الرقابة الداخلية الصادرة عن المؤسسات المهنية المختصة لثلاث دول رائدة في العلوم الإدارية والمالية هي فرنسا وإنجلترا وأمريكا، والتي كانت الأساس لكل ما كتب لاحقا في هذا المجال.

• في فرنسا

تملك فرنسا تاريخا عريقا في نطاق أصول الإدارة والمالية، تجلي في العديد من التشريعات التي صدرت منذ القرن السادس عشر، وفي عهد نابليون.

ولقد أوضحت مقررات المؤتمر الوطني الثاني والثلاثون لخبراء المحاسبة المجازين في فرنسا، أن تعريف الرقابة الداخلية تطور بشكل واضح في ما بين ١٩٦٢ و ١٩٧٧ كما يلي:
١٩٦٢: الرقابة الداخلية الحسابية تتبع من قرار لقيادة المؤسسة يقضي باستحداث وتطبيق إجراءات، وسبل استغلال الإمكانيات البشرية والمادية المتوفرة في المؤسسة بشكل يتلاءم مع حاجاتها، وذلك من أجل منع حدوث الأخطاء والمخالفات أو على الأقل سرعة اكتشافها فور حدوثها.

١٩٧٧: الرقابة الداخلية تتكون من مجموعة الضمانات التي تساهم بالسيطرة على زمام المؤسسة. وهي تهدف أولا لتأمين حماية وصيانة صافي الذمم ونوعية المعلومات، وثانيا تطبيق سياسات الإدارة وتنفيذ تعليماتها بهدف رفع مستوى الأداء في أجهزة المؤسسة كافة، وتتجلى الرقابة الداخلية من خلال تنظيم دورة العمليات داخل المؤسسة باعتماد وتطوير طرق عمل وإجراءات خاصة بكل جزء من الهيكل التنظيمي بغية تأمين استمرارية عملها وديمومتها.

• في إنجلترا

عرف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، الرقابة الداخلية بأنها: " تشمل إضافة إلى الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي مجموع أنظمة الرقابة إن كانت مالية أو غيرها والتي تضعها الإدارة من أجل تسيير عمل المؤسسة بشكل منتظم، وللحفاظ على سلامة موجوداتها، والتأكد قدر المستطاع من دقة وصحة المعلومات المدونة في سجلاتها"^{٢٠}.

أما المعيار البريطاني SAS 300 ، والمعيار الدولي ISA 400 ، فقد استخدم كلاهما التعريف التالي للرقابة الداخلية:

¹⁹ كوتيا، جورج إلياس - التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف - اتحاد المصارف العربية - مايو ١٩٨٦ - ص ١٢٧-١٢٨.

²⁰ The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Statement on Auditing, London, 1976, p.19.

" تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة ، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق ، حماية الأصول ، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء ، دقة واكتمال السجلات المحاسبية ، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية.

• في أمريكا

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في التقرير الخاص الذي أصدره عن الرقابة الداخلية في عام ١٩٤٩، الرقابة الداخلية بأنها:

" تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المنشأة بهدف حماية أصولها ومراقبة وضبط دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، وذلك بغية رفع الكفاية الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات الإدارية الموضوعة".

وقد أكد المعهد المذكور علي التعريف السابق مرة أخرى في قائمة تقنين مبادئ المراجعة التي أصدرها عام ١٩٧٣^{٢١}.

أما المعيار الأمريكي SAS 78، فقد عرف الرقابة الداخلية، بأنها:

" هي عملية ، ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون ، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية :

- الثقة في التقارير المالية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.
- فعالية وكفاءة العمليات.

٢ - مراحل تطور الرقابة الداخلية

تطور تعريف الرقابة الداخلية تاريخيا ليساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المشروعات والوحدات الاقتصادية واتساع نطاقها، والتمشي مع التطور في علم الإدارة. وبصورة عامة، يمكن تلخيص المراحل التي مر بها تعريف الرقابة الداخلية في العصر الحديث بأربعة مراحل^{٢٢}، على النحو التالي:

²¹ AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1, New York, 1973, p.15.

²² انظر:

-البطمة، محمد - الرقابة الإدارية، إحدى مقومات الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية - من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية بالملكة العربية السعودية-معهد الإدارة العامة-١٩٩٣- ص ص ١٦٨-١٦٩.

- **المرحلة الأولى:** وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت في حينه. ومن هنا اقتصر تعريف الرقابة الداخلية على الطرق والوسائل التي تتبناها المنشأة بقصد حماية النقدية، ثم امتدت لتشمل باقي أصول المنشأة وخاصة المخزون. ومن تعاريف هذه المرحلة ما ذكره عشاوي^{٢٣}، حيث تم تعريفها بأنها "مجموعة الضوابط والأسس والقواعد التي تضعها إدارة المشروع بهدف الحفاظ على أمواله، وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع وسجلاته".
- **المرحلة الثانية:** وهي المرحلة التي شهدت نمو في حجم المشروعات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من النقدية، والمخزون السلعي، وخلافه من السرقة، والاختلاس، وسوء الاستعمال، والإهمال، والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي. إضافة إلى الوسائل الكفيلة بضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالسجلات، واستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقاتها للحصول على البيانات المالية الصحيحة. ومن تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين في العام ١٩٣٦^{٢٤}، حيث عرف الرقابة الداخلية، بأنها "مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر".
- **المرحلة الثالثة:** وقد تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية شملت القاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية، حيث تميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية واتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية بالمحافظة على أصول المنشأة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات. وقد شكل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة ١٩٤٩، الأساس لهذه المرحلة، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها^{٢٥} "الرقابة الداخلية تتطوي على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول، ومراجعة دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما".

-الكفراوي، عوف محمد - مرجع سابق- ص ٦٢-٦٣.

²³ عشاوي، إبراهيم علي - أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية - مطبعة دار العالم العربي - القاهرة - ١٩٧٦ - ص ١٥٤.

²⁴ الصحن، عبد الفتاح - مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا - مؤسسة شباب الجامعة - ١٩٧١ - ص ١٣٦.

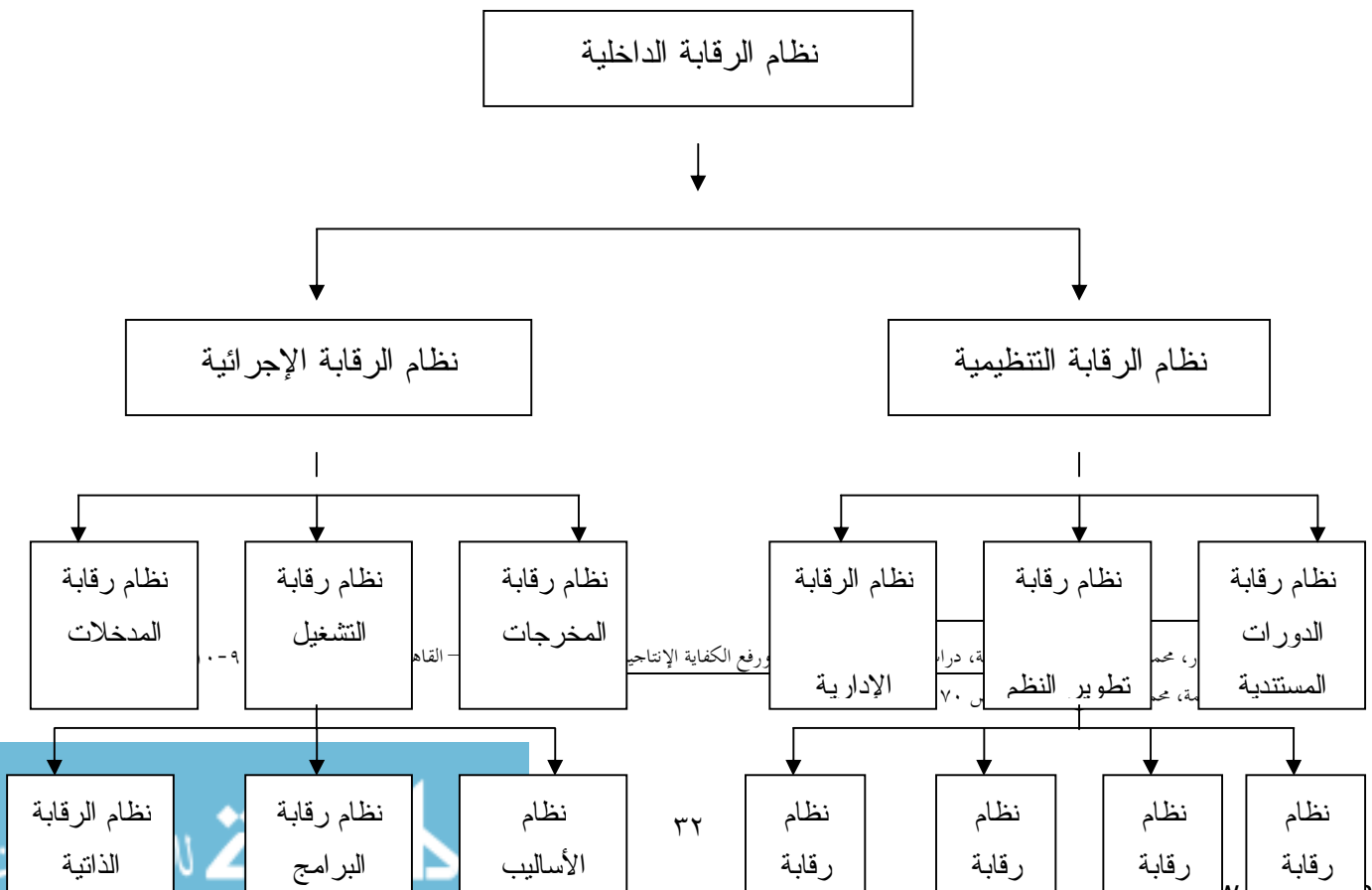
²⁵ المعهد الأمريكي للمحاسبين - مرجع سابق - ص ٦.

ويعتبر ما جاء بهذا التقرير الأساس الذي استندت إليه أغلب تعاريف الكتاب والباحثين في هذه المرحلة، ومنها ما ذكره الجزار^{٢٦}، والذي عرف الرقابة الداخلية بأنها "مجموعة الطرق والوسائل التي تتبناها إدارة المنشأة في وضع الخطة التنظيمية، ولغرض حماية الأصول والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولتحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة".

- **المرحلة الرابعة:** وهي تتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية وهو ما أطلق عليه منهج النظم في الرقابة الداخلية، ويعتقد البطمه أن العام ١٩٥٣ يمثل الأساس لظهور هذا المنهج، والذي يقوم علي ما يسمى بالنظم الإجمالية أو الكلية والتي تركز على العلاقات والارتباطات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والارتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي. وتطبيقا لهذا المفهوم ينظر إلي الرقابة الداخلية باعتبارها نظام إجمالي يمكن تقسيمه إلي نظامين فرعيين هما نظام الرقابة التنظيمية، ونظام الرقابة الإجرائية، وبدورهما يقسم كل منهما إلى نظم جزئية أصغر، يقسم كل منها إلى نظم أكثر صغرا وهكذا حتى الوصول إلى أدنى إجراء رقابي^{٢٧}. ويمكن توضيح هذا المفهوم في الشكل رقم (٢) التالي:

شكل رقم (٢)

منهج النظم في الرقابة الداخلية



المصدر: البطمة، محمد - الرقابة الإدارية إحدى مقومات الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية - من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية - ص ١٧٢ .

ويأتي تعريف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ليؤكد هذا الاتجاه، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها: " لا تشمل فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي، ولكن كل نظم الرقابات، المالية والأخرى، التي تقوم الإدارة ببنائها من أجل تنفيذ أعمال الشركة بصورة طبيعية وحماية أصولها والتأكد بقدر الإمكان من دقة وإمكانية الاعتماد علي السجلات"²⁸.

تأسيساً على ما تقدم، يعتقد الباحث أن تسمية الرقابة الداخلية بنظام يجانبه الصواب ولا يعطي المدلول الحقيقي للرقابة الداخلية كمصطلح شامل يتمثل في العديد من جزئيات الأنظمة المختلفة بالمؤسسة والتي يشكل كل منها نظام للرقابة الداخلية. ويؤكد ديبان هذه الحقيقة، فيقول " أن نظام الرقابة الداخلية ليس بالصورة المادية الملموسة، وإنما هو بمثابة هيكل معنوي يتحقق من خلال النظم الأخرى داخل المنظمة"²⁹.

بصورة عامة، واستناداً إلى ما تقدم من تعاريف على اختلاف توجهاتها، يمكننا وضع إطار عام لمفهوم الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية³⁰:

²⁸ The Institute of Chartered Accountant in England and Wales, Statement on Auditing , op. cit., p19.

²⁹ ديبان، السيد عبد المقصود محمد - مرجع سابق - ص ١٩٧ .

³⁰ مكتب المحاسبة العام الأمريكي - معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية (الكتاب الأصفر) - جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية - ٢٠٠٢ - ص ٥.

١. أن الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها، وليس نظام مستقل بحد ذاته.
٢. أن الرقابة الداخلية ليست حدثاً واحداً بل مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر.
٣. أن الرقابة الداخلية هي عملية يضع أسسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة.
٤. أن الرقابة الداخلية تعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً، حول تحقيق الأهداف المخططة.
٥. أن الرقابة الداخلية تشتمل على أمور أكثر من تلك المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية، فهي تمتد لتشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية بداية بخطط وبرامج المؤسسة، ومروراً بالهيكل التنظيمي، وانتهاءً بوسائل وأدوات الرقابة المالية والإدارية.
٦. أن أهداف الرقابة الداخلية تتعدى الثقة في التقارير المالية، والمحافظة على أصول المنشأة، إلى الالتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد استخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة، وتحقيق الكفاية الإنتاجية.
٧. أن الرقابة الداخلية يجب أن يراعى في تصميم نظمها التكلفة والعائد^{٣١}.
٨. أن الرقابة الداخلية تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات كافة^{٣٢}.
٩. أن الرقابة الداخلية توفر الظروف الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة^{٣٣}.

ثالثاً: العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية

- ترجع أسباب الإدراك المتزايد لأهمية الرقابة الداخلية والاهتمام بها إلى عدة عوامل أهمها^{٣٤}:
- ١- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها واتساع نطاقها، جعل من الصعوبة بمكان تسيير أعمال المنشأة من خلال الاتصال الشخصي المباشر، وقد فرض ذلك الاعتماد على وسائل وأساليب هي من صميم نظم الرقابة الداخلية مثل التقارير الإدارية، والموازنات، والكشوف التحليلية والإحصائية، وتقسيم العمل، وغيرها.
 - ٢- اضطراب الإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى المستويات الإدارية الأدنى، جعل الحاجة ملحة إلى ضرورة تطوير الأدوات الوسائل التي تمكن الإدارة العليا من متابعة

³¹ AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1, op. cit., P21.

³² Fayol Henri, op. cit., P107.

³³ غالي، جورج دانيال - تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة - الدار الجامعية - الإسكندرية - ٢٠٠١ - ص ٣٤١.

³⁴ انظر: - عبد الله، خالد أمين - التدقيق والرقابة في البنوك - معهد الدراسات المصرفية - عمان - ١٩٩٨ - ص ١٦٢.

- متول محمد الجميل، ومحمد محمد الجزائر - أصول المراجعة - مكتبة عين شمس - ١٩٨٤ - ص ٦٥-٦٧.

أعمال المرؤوسين ويطمئنها على التزام إدارات المشروع بالسياسات والتعليمات الموضوعية ، وحسن استغلال السلطات الممنوحة. من هنا جاء الاهتمام بوضع نظم للرقابة الداخلية تمكن الإدارة من تحقيق أهدافها الرقابية.

٣- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة تمكنها من إدارة المنشأة إدارة رشيدة. وقد فرض ذلك ضرورة وجود نظم رقابة داخلية سليمة توفر درجة عالية من الثقة في التقارير والتحليلات التي تعدها الإدارات المختلفة.

٤- حاجة إدارة المنشأة إلى الوفاء بالتزاماتها نحو حماية صيانة أموال وأصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتهلف والإهمال. وقد وجدت الإدارة في الرقابة الداخلية الوسيلة المنشودة التي تمكنها من ذلك.

٥- حاجة الجهات الحكومية والخارجية إلى بيانات دورية صحيحة ودقيقة، وخطورة القرارات التي تبني عليها، خصوصا ما يتعلق بالتخطيط القومي ومسئولية الإدارة عنها، جعل الحاجة إلى نظم سليمة للرقابة الداخلية لإنتاج هذه البيانات أمر حتميا.

٦- تطور إجراءات المراجعة الخارجية، واضطرار مراقبي الحسابات والمراجعين إزاء كبر حجم المشروعات وتضخم عملياتها المحاسبية إلى التحول من المراجعة التفصيلية إلى المراجعة الإختبارية علي أساس العينات، ويوفر النظام الجيد للرقابة الداخلية أساسا لذلك.

٧- تباين الصفات الشخصية للعاملين، مع تضخم أعدادهم، كل ذلك تطلب توفر نظام للرقابة الداخلية يحمي الوحدة من نزوات وضعف العاملين^{٣٥}.

٨- النظرة الاقتصادية التي اقتضت من الإدارة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها أحد أدوات ترشيد استخدام الموارد المتاحة، كما أنها أحد المؤشرات الرئيسية التي يعتمد عليها مراقبي الحسابات الخارجيين في تحديد أتعاب التدقيق والحرص على تقليل هذه التكاليف إلى أقل حد ممكن.

٩- إن المراجعة اللاحقة لا يمكن أن تحل محل الضوابط السليمة عند معالجة العمليات منذ البداية.

³⁵ الأزهرى، فاروق - دليل المراجع، بين النظرية والتطبيق - الطبعة الثالثة - ١٩٩١ - ص ٢٨.

المبحث الثاني

الرقابة الداخلية في الإسلام

أولاً: قواعد الرقابة الداخلية في الإسلام

لقد جاء الدين الإسلامي بمنهج ونظام متكامل تعمل نصوصه وتوجيهاته وشرائعه كلها متحدة ولا يؤخذ مفرداً أو أجزاء . وهو يضع نظمه لتعمل كلها في وقت واحد تتكامل وتتناسق وتعطي ثمارها كاملة³⁶. وتمثل الرقابة الداخلية أحد أركان النظام الإسلامي الذي اهتمت الدولة الإسلامية منذ نشأتها في عهد الرسول صلي الله عليه وسلم والخلفاء الراشدين من بعده، بإرساء الأسس والقواعد التي تمكنها من تحقيق أهدافها من حيث الالتزام بمبدأ الشرعية، وتحقيق الصالح العام، والمحافظة على المال العام وحسن سير المرافق العامة، وضمان نزاهة وكفاءة الرؤساء

³⁶ الكفراوي، عوف محمود- مرجع سابق -ص ٢٤٧

والمرؤوسين، وحماية حقوق وحرريات الأفراد^{٣٧}. وترتكز الأسس الموضوعية للرقابة الداخلية في الإسلام على عدد من المبادئ والقواعد أهمها^{٣٨}:

١- **قاعدة التوبة:** وهي تمثل أحد أعظم القواعد التي قررها النظام الإسلامي تحقيقاً لصالح الفرد والجماعة، وبموجبها يتعين على الفرد المسلم أن يراجع نفسه ويحاسبها ليتدارك أخطائه ويعمل على تصحيحها قبل مساءلته أما الله عز وجل وأمام الناس. وتتمثل أركان التوبة في الإقلاع عن المعصية، والندم على فعلها، والعزم على عدم الرجوع إليها. وتتجلى الأدلة علي قاعدة التوبة في العديد من آيات القرآن الكريم، فقال تعالى:

- " وتوبوا إلي الله جميعاً أيها المؤمنون لعلكم تفلحون " ^{٣٩}
- " والذين إذا فعلوا فاحشة أو ظلموا أنفسهم ذكروا الله فاستغفروا لذنوبهم، ومن يغفر الذنوب إلا الله ولم يصروا علي ما فعلوا وهم يعلمون " ^{٤٠}
- كما جاء بالسنة النبوية، أنه روي عن رسول الله صلى الله عليه وسلم، أنه قال:
- " الله أشد فرحاً بتوبة أحدكم من أحدكم بضالته إذا وجدها " ^{٤١}.
- " التائب حبيب الله، والتائب من الذنب كمن لا ذنب له " ^{٤٢}

٢- **قاعدة المسؤولية:** وبمقتضاها تتحدد المسؤوليات وتكون المساءلة والمحاسبة على قدر ما كلف به الفرد رئيساً أو مرؤوساً. وهي بذلك تشمل جميع أفراد المجتمع رؤساء ومرؤوسين، و تتضمن مسؤولية كل منهم عن أعماله وتصرفاته أمام الله عز وجل وأمام الناس وأمام نفسه. كما أنها شخصية وتتلازم مع السلطة التي يملكها الفرد المسلم. وتظهر هذه القاعدة في العديد من آيات القرآن الكريم والسنة النبوية. ومن آيات القرآن الكريم، قول الله تعالى:

- " كل امرئ بما كسب رهين " ^{٤٣}

- " لا يكلف الله نفساً إلا وسعها، لها ما كسبت وعليها ما اكتسبت " ^{٤٤}
- أما في السنة النبوية، فقد روي عن رسول الله صلى الله عليه وسلم، أنه قال:

³⁷ عبد الوهاب، محمد طاهر - الرقابة الإدارية في النظام الإسلامي - رسالة الخليج العربي - المجلد ٤ - العدد ١٩ - ١٩٨٦ - ص ١٩٧.

³⁸ عبد الوهاب، محمد طاهر - مرجع سابق - ص ٢١١ - ٢٢٠.

³⁹ سورة النور - آية ٣١.

⁴⁰ سورة آل عمران - آية ١٣٥.

⁴¹ صحيح مسلم - المجلد الخامس - ص ٥٨٧.

⁴² الإمام الغزالي - إحياء علوم الدين - جزء ١١ - ص ٢٠٧٥.

⁴³ سورة الطور - آية ٢١.

⁴⁴ سورة البقرة - آية ٢٨٦.

- " كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته، فالإمام راع ومسؤول عن رعيته، والرجل راع في بيت أهله وهو مسؤول عن رعيته، والمرأة راعية في بيت زوجها وهي مسؤولة عن رعيته، والخادم في مال سيده راع، وهو مسئول عن رعيته"^{٤٥}

وتحمل هذه القاعدة خصوصية خاصة في النظام الإسلامي، تتمثل في زيادة مسئولية الفرد وتشديد حسابه والجزاء علي أخطاءه، كلما زادت سلطة الفرد، وعلت مكانته في المجتمع.

٣- **قاعدة الشرعية الإسلامية:** وهي تعتبر أساس كل رقابة في الإسلام، حيث تستهدف حماية الشريعة الإسلامية والتي هي الأساس الذي يجب أن تخضع له الدولة الإسلامية رؤساء ومرؤوسين. وهي تعني وجوب خضوع جميع أعمال وتصرفات الجهاز الإداري في النظام الإسلامي لأحكام الشريعة الإسلامية، وأن يتم تقييمها على أساس هذه الأحكام على الدوام. وتتجلى هذه القاعدة في آيات القرآن الكريم، حيث يقول الله تعالى:

- "اتبعوا ما أنزل إليكم من ربكم ولا تتبعوا من دونه أولياء قليلا ما تذكرون:"^{٤٦}

- "إنا أنزلنا إليك الكتاب لتحكم بين الناس بما أراك الله ولا تكن للخائنين خصيما"^{٤٧}

وتؤكد السنة النبوية على هذه القاعدة، وذلك فيما روي عن رسول الله صلى الله عليه وسلم أنه قال: " كل عمل ليس عليه أمرنا فهو رد"^{٤٨}.

٤- **قاعدة وجوب الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر:** وهي من القواعد الأساسية في الشريعة

الإسلامية. وتعتبر مسئولية جميع الولايات في النظام الإسلامي والتي شرعت أساسا للأمر بالمعروف والنهي عن المنكر. ويدعم القرآن الكريم هذه القاعدة، حيث يقول الله تعالى:

- "ولتكن منكم أمة يدعون إلى الخير ويأمرون بالمعروف وينهون عن المنكر وأولئك هم المفلحون"^{٤٩}

- " كنتم خير أمة أخرجت إلى الناس تأمرون بالمعروف وتنهون عن المنكر"^{٥٠}

كما جاء بالسنة النبوية أحاديث كثيرة تناولت هذه القاعدة منها قول رسول الله صلى الله عليه وسلم " من رأي منكم منكرا فليغيره بيده فإن لم يستطع فبلسانه، فإن لم يستطع فبقلبه، وذلك أضعف الإيمان"^{٥١}.

⁴⁵ صحيح البخاري - جزء ٧ - ص ٤١، جزء ٩ - ص ٧٧.

⁴⁶ سورة الأعراف - آية ٣.

⁴⁷ سورة النساء - آية ١٠٥.

⁴⁸ صحيح مسلم - المجلد الرابع - ص ٣١٢.

⁴⁹ سورة آل عمران - آية ١٠٤.

⁵⁰ سورة آل عمران - آية ١١٠.

⁵¹ صحيح مسلم - المجلد الأول - ص ٢٢٤.

ثانيا: تطور الرقابة الداخلية في الإسلام

لقد ارتبط تطور الرقابة الداخلية في النظام الإسلامي بالنمو والتطور الذي لحق بالدولة الإسلامية من حيث اتساعها وتشعب أعمالها وزيادة مسؤوليتها وأعبائها. فكانت الرقابة الداخلية في بدايات الدولة الإسلامية على عهد رسول الله صلى الله عليه وسلم والخلفاء الراشدين من بعده تقتصر على الرقابة الذاتية والرقابة الرئاسية، والتي كانت كافية لتحقيق الأهداف المنشودة. ومع اتساع الدولة الإسلامية على عهد الدولة الأموية وما تلاها من عهود، وزيادة عدد موظفيها وتشعب مسؤوليتها وأعباءها اتجهت إلى الاستعانة برقابة الأجهزة الإدارية المتخصصة لتعينها في إحكام الرقابة على أعمال الجهاز الإداري، وذلك إضافة إلى الرقابة الذاتية والرئاسية⁵². وللتعرف على طبيعة وملامح هذا التطور فسوف نعرض له بشيء من التفصيل.

١- **الرقابة الذاتية:** وهي تتبع من النفس البشرية، فهي رقابة ذاتية زرعه الإسلام في نفوس المسلمين، من خلال إرساء قواعد وأسس للعمل وإنماء المال، يطبقها المسلم بينه وبين ربه دون رقيب خارجي اكتفاء برقابة الله سبحانه وتعالى، وهذه القواعد سواء ما ورد منها في القرآن الكريم أو السنة المشرفة من شأنها حماية الأموال وتنفيذ الأعمال على أكمل وجه⁵³. ومن القواعد التي وردت بشأنها في القرآن الكريم، قوله تعالى:

- " ولا تأكلوا أموالكم بينكم بالباطل وتدلوا بها إلى الحكام لتأكلوا فريقا من أموال الناس بالإثم وأنتم تعلمون"⁵⁴. فالمسلم الورع تعصمه الرقابة الداخلية في نفسه (الذاتية)، من أكل مال الناس أو مال الدولة بالباطل أو أن يقدمها كرشوة للحاكم ليحصل بالباطل على أموال الغير.

- وقول الله تعالى: " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"⁵⁵. فالرقابة الداخلية في نفس المسلم الحق تجعل يتقن العمل دون رقيب إلا الله.

وهي تعتبر من أفضل أنواع الرقابة التي يجب الاهتمام بتنميتها في قلوب الرؤساء والمرؤوسين، باعتباره الأداة الكفيلة بتحقيق فاعلية وكفاءة الأعمال والتصرفات، ومنع الانحرافات بكافة صورها. حتى أنه يمكن القول أنها إذا توفرت أغنت عن غيرها من الرقابات⁵⁶. وقد كان تأثيرها واضحا في كفاءة أعمال وتصرفات الدولة الإسلامية في

⁵²عبد الوهاب، محمد طاهر - مرجع سابق - ص ٢٠٥.

⁵³ محمد، قطب إبراهيم - النظم المالية في الإسلام - الهيئة المصرية العامة للكتاب - ١٩٨٠ - ص ٢٤٠.

⁵⁴سورة البقرة - آية ١٨٨.

⁵⁵سورة التوبة - آية ١٠٥.

⁵⁶عبد الوهاب، محمد طاهر - مرجع سابق - ص ٢٣٢.

عهدا الأول، والذي تميز بقوة الوازع الديني وسيطرته على نفوس المسلمين، والذي وجد صداه في التزام أعضاء الجهاز الإداري بأحكام الشريعة الإسلامية وحرصهم على مراجعة أعمالهم وتصرفاتهم ومحاسبة أنفسهم. فروي عن عمر بن الخطاب أنه قال: " لو ماتت شاة على شط الفرات ضائعة لظننت أن الله سألني عنها"، كما روي عن عمر بن عبد العزيز أنه كان يضيء شمعة في بيت مال المسلمين لينظر على ضوئها في شؤون المسلمين، وبينما هو يسأل محدثه عن أحوال المسلمين، إذ بمحدثه يسأله عن حاله، فقام عمر فأطفأ الشمعة وأضاء غيرها، فسأله عن السبب، فقال له: "كنت أضيء شمعة من مال المسلمين وأنا في مصالحهم، أما وأنت تريد أن تسأل عن أحوالي فقد أضأت شمعة من مالي الخاص"⁵⁷.

٢- الرقابة الرئاسية: ويقصد بها الرقابة التي يمارسها أمير المؤمنين والولادة على أعمال وتصرفات العمال والموظفين والتحقق من مدى التزامهم بالأحكام الشرعية والأوامر التي يصدرونها. وقد أرست الدولة الإسلامية منذ نشأتها في عهد الرسول صلي الله عليه وسلم، هذا النوع من الرقابة فنجد أن رسول الله صلي الله عليه وسلم قام بمشاركة أصحابه والإشراف عليهم بنفسه، يولى من يراه صالحا وكفئا للقيام بالعمل، ويعاقب من يتجاوز حدوده في الممارسات الوظيفية⁵⁸.

- فقد حاسب خالد بن الوليد رضي الله عنه على قتله بني جزيمة لقولهم صبأنا ولم يقولوا أسلمنا، فقد روي عبد الله بن عمر رضي الله عنهما قال: بعث النبي صلي الله عليه وسلم خالد بن الوليد إلى بني جزيمة فلم يحسنوا أن يقولوا: أسلمنا، فقالوا: صبأنا صبأنا، فجعل خالد يقتل ويأسر، ودفن إلى كل رجل منا أسيره، فأمر كل رجل منا أن يقتل أسيره، فقلت: والله لا أقتل أسيري، ولا يقتل رجل من أصحابي أسيره، فذكرنا ذلك للنبي صلي الله عليه وسلم فقال: " اللهم إني أبرأ إليك مما صنع خالد بن الوليد، اللهم إني أبرأ إليك مما صنع خالد بن الوليد"⁵⁹.

- وحاسب الرسول صلي الله عليه وسلم عامله عندما ارتكب خطأ وظيفيا متعمدا. ومن ذلك ما رواه عروة عن أبي حميد الساعدي رضي الله عنهما، قال: " أستعمل رسول صلي الله عليه وسلم رجلا من الأزدي على صدقات بني سليم، يدعى ابن اللثبية. فلما جاء حاسبة قال: هذا ما لكم، هذا هدية فقال رسول الله عليه وسلم: " فهلا جلست في بيت

⁵⁷عبد الوهاب، محمد طاهر - مرجع سابق - ص 233.

⁵⁸فتح الباب، ربيع أنور - العلاقة بين السياسة والإدارة، دراسة تحليلية في النظم الوضعية والإسلام - دار النهضة العربية القاهرة - 1994 - ص 226.

⁵⁹صحيح البخاري - تحقيق مصطفى البغي - الجزء الرابع - دار ابن كثير - بيروت - الطبعة الثالثة - 1987 - ص 1077.

أبيك وأمك حتى تأتيتك هديتك إن كنت صادقاً، ثم خطبنا، فحمد الله فأثني عليه ثم قال: " أما بعد فإنني أستعمل الرجل منكم على العمل مما ولاني الله، فيأتي فيقول: هذا ما لكم، وهذه هدية أهديت لي، أفلا جلس في بيت أبيه وأمه حتى تأتته هديته إن كان صادقاً، والله لا يأخذ أحد منكم منها شيئاً بغير حق إلا لقي الله تعالى يوم القيامة، فلأعرفن أحدا منكم لقي الله يحمل بغيراً له رغاء، أو بقرة لها خوار أو شاة تيعر" ثم رفع يديه حتى روى بياض إبطيه ثم قال " اللهم هل بلغت ثلاثاً" ، فترك ابن اللثبية ما أهدي إليه ولم يمسه فاتجه إليه أبو ذر وقال هذا أفضل، فقال الرجل ما كنت أدري فقصد ابن اللثبية رسول الله واعتذر وطلب العفو. وهكذا أرسى القواعد التطبيقية للرقابة على أموال الدولة وحاسب العاملين عليها.

وكان أبو بكر رضي الله عنه يحاسب أتباعه عما بدر منهم، مهما كانت مكائنتهم، وعمّا ارتكبه من أخطاء أثناء توليهم الوظائف العامة.

- فقد استدعي خالد بن رضي الله عنه من على رأس الجيش ليحاسبه عما بدر عنه في قصة مالك بن نويرة وسبى قومه وقتلهم.

أما عمر بن الخطاب رضي الله عنه فكان مثلاً في المحاسبة والمراقبة على أتباعه، بل كان يضرب به المثل والقدوة في إرساء محاسبة نفسه بنفسه.

- فهو الذي قال " إن رأيتم في اعوجاجا فقوموني" فيقوم أحد الحاضرين ويقول له والله لو رأينا فيك اعوجاجا لقومناه بسيفونا، فحمد الله تعالى على هذه الحراسة من الله التي تمنع تجاوزات الحاكم واستبداده.

- وكان يراقب ولاته ويحاسب عماله على ما يصدر منهم من أخطاء، فهو الذي يخطب في الناس ويقول لهم: ألا إني والله ما أرسل عمالي إليكم ليضربوا أبشاركم، ولا ليأخذوا أموالكم، ولكن أرسلهم إليكم ليعلموكم دينكم وسنتكم. فمن فعل به شيء سوى ذلك فليرفعه إلي، فو الذي نفسي بيده إذا لأقتصنه منه، فوثب عمرو بن العاص فقال: يا أمير المؤمنين رأيت إن كان رجل من المسلمين على رعية فأدب بعض رعيته أنك لمقتصنه منه؟ قال: أي والذي نفس عمر بيده إذا لأقتصنه منه، وقد رأيت رسول الله صلي الله عليه وسلم يقتص من نفسه، إلا تضربوا المسلمين

60 صحيح البخاري - مرجع سابق - الجزء السادس - ص 2009.

فتزلوهم، ولا تجمروهم فتفتنوههم، ولا تمنعوهم حقوقهم فتكفروهم، ولا تنزلوهم الغياض فتضيعوهم"⁶¹.

- وذكر ابن الجوزي في تاريخ عمر بن الخطاب رضي الله عنه، عن الأحنف بن قيس قال: "قدمت على عمر بن الخطاب فاحتبسني عنده حولاً، فقال: يا أحنف، إني قد بلوتك فرأيت علانيتك حسنة، وأنا أرجو أن تكون سريرتك علي مثل علانيتك. وإنا كنا لنتحدث إنما يهلك هذه الأمة كل منافق عليم"⁶².

- وقد اهتم عمر بن الخطاب بوضع أسس وقواعد الرقابة التي ضببت موارد الدولة الإسلامية ونفقاتها، حيث أنشأ ديوان بيت المال، وأوضح سياسته المالية للناس بما يؤكد هذه الرقابة فقال: "لكم على ألا أجتبي شيئاً من خراجكم ولا ما أفاء الله عليكم إلا في وجهه ولكم على إذا وقع في يدي ألا يخرج مني إلا في حقه وأعينوني على نفسي بالأمر بالمعروف والنهي عن المنكر"⁶³.

وكان علي بن أبي طالب كرم الله وجهه، ينصح ولاته، ويحاسبهم على ما يرتكبونه من أعمال تخرج عن حدود الشرع، ويظهر ذلك واضحاً عند قراءة كتابه إلى الأشر النخعي واليه على مصر.

- فقد جاء فيه قول علي رضي الله عنه وأمره إليه: "أنصف الله وأنصف الناس من نفسك، ومن خاصة أهلك، ومن لك فيه هوى من رعيتك، فإنك إلا تفعل تظلم، ومن ظلم عباد الله كان الله خصمه دون عباده، ومن خصمه الله أضحض حجته وكان لله حرباً حتى ينزع أو يتوب، وليس شئ أدعى إلى تغيير نعمة الله وتعجيل نقمته، من إقامة على ظلم، فإن الله يسمع دعوة المضطهدين وهو للظالمين بالمرصاد. وليكن أحب الأمور إليك أوسطها في الحق، وأعمها في العدل وأجمعها لرضا الرعية، فإن سخط العامة يجحف برضا الخاصة وأن سخط الخاصة يغتفر مع رضا العامة"⁶⁴.

ومن كتاب عثمان بن عفان إلى أهل الأمصار والذي أورده عبد الرحمن الضحيان (١٤١١هـ)، كتب عثمان إلى أهل الأمصار: "أما بعد فأني آخذ العمال لموافاتي في

⁶¹ بن حنبل، أحمد - المسند - المجلد الأول - دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع - ص ٤١. والمقصود من: لا تجمروهم أي لا تجمعوا الجيش في الثغور وتحبسوهم لمدة طويلة عن أهلهم فيؤدي ذلك إلى إمكانية ارتكابهم المعاصي والذنوب، وقوله: لا تزلوهم الغياض، جمع غيضة وهي الشجر المتلف، الكثيف، فإذا نزل الجند فيه تفرقوا وصعب جمعهم بالسرعة اللازمة، فيؤدي ذلك إلى تمكن العدو منهم. أنظر في ذلك شرح ذلك النهاية لابن الأثير ١- ٩٩٢، ٣- ٤٠٢.

⁶² ابن الجوزي، أبو الفرج عبد الرحمن بن علي - تاريخ عمر بن الخطاب - ٥٩٧هـ - ص ١٣٩.

⁶³ الكفراوي، عوف محمود - مرجع سابق - ص ٢٥٨.

⁶⁴ عبد الهادي، حمدي أمين - الفكر الإداري الإسلامي المقارن - (كتاب سيدنا علي رضي الله عنه إلى الأشر النخعي عندما ولاه علي مصر) - دار الفكر العربي

- ١٩٧٦ - ص ٢٦٨-٢٦٩.

كل موسم. وقد سلطت الأمة، منذ ولية، على الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر. فلا يرفع علي شيء ولا على أحد من عمالي إلا أعطيته. وليس لي ولعلي حق قبل الرعية إلا متروك لهم⁶⁵.

٣- رقابة الأجهزة الإدارية المتخصصة (الدوايين)

مع تطور الدولة الإسلامية بداية بعهد الدولة الأموية وما تلاها من دول، حيث اتسعت مساحتها وزادت مسئولياتها وأعبائها وزيادة عدد موظفيها، إلى أن أصبحت الرقابة الذاتية والرئاسية غير كافية لتحقيق الرقابة الفاعلة على أعمال الولاة والعمال خصوصا في ظل ضعف الوازع الديني. من هنا اتجهت الدول الإسلامية إلى الاستعانة بأجهزة إدارية متخصصة لمساعدتها في القيام بالأعمال الرقابية على الجهاز الإداري، فأنشأت الكثير من الدوايين الرقابية منها ديوان البريد والأخبار، وديوان الخاتم، وديوان الأزمه، وديوان النظر، وديوان الاستيفاء، وديوان الحسبة وديوان لمظالم وغيرها. ويعتبر ديوان البريد والأخبار من أهم الدوايين التي كانت تضطلع بالرقابة الإدارية، من خلال تتبع أحوال الولاة والعمال ومراقبة أعمالهم وتصرفاتهم وجمع الأخبار والمعلومات عن سير وانتظامه العمل في مختلف المجالات وبمختلف الوسائل السرية والعلنية، ومن ثم يقوم برفع النتائج إلى الخليفة لاتخاذ ما يراه بشأنها⁶⁶.

المبحث الثالث

أهمية وأهداف الرقابة الداخلية

⁶⁵ الضحيان، عبد الرحمن إبراهيم - الإدارة في الإسلام الفكر والتطبيق - دار الشرق للنشر والتوزيع - جدة - ١٩٨٦ - ص ٢٨٤.

⁶⁶ عبد الوهاب، محمد طاهر - مرجع سابق - ص ٢٥٤.

أولاً: أهمية الرقابة الداخلية

تتبع أهمية الرقابة الداخلية من كونها أحد الأركان الأساسية في الإدارة العلمية الحديثة، كما أنها الذراع الرئيسي للإدارة المتطورة للنهوض بالمنشآت لتتمشى مع التطوير والتحديث تحقيقاً لمستويات عالية من الكفاءة والفاعلية⁶⁷.

ولقد نمت أهمية الرقابة الداخلية نتيجة التوسع في أنشطة المنشأة، وتعدد مهامها، وضخامة الأموال المستثمرة في مشروعات المنشأة، وذلك كله لتقليل فرص الغش والاختلاس، وحماية أصول المنشأة وضمان سلامة استخدامها، وتوفير المعلومات والبيانات التي تحتاجها الإدارة بصفة دورية، بما يساعدها في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقييم الأداء.

إن أهمية الرقابة الداخلية تتجلى بصورة خاصة في علاقتها بكل من عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات، إذ أن الرقابة لا يمكن أن تقوم بدون خطط ذات أهداف محددة، كما لا يمكن أن نحصد نتائجها بدون قرارات فاعلة، وهي في جميع الأحوال تسعى لتحقيق أهداف المنشأة. لذلك وجدنا من المناسب أن نعرض بشيء من التفصيل لعلاقة الرقابة الداخلية بكل من التخطيط واتخاذ القرارات.

١ - علاقة الرقابة الداخلية بالتخطيط

ترتبط الرقابة بكل الوظائف الإدارية الأخرى من تخطيط وتنظيم وتوجيه إلا أنها أكثر ارتباطاً بالتخطيط، لدرجة أن اللفظيين يستخدمان للدلالة على تسمية واحدة فيقال إدارة التخطيط الإنتاجي أو إدارة مراقبة الإنتاج⁶⁸. فإذا كانت الرقابة في معناها الواسع تعني التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً للتخطيط، لذلك فإنه بدون وجود تخطيط لا يتصور أن تكون هناك رقابة، حيث لا يمكن معرفة ما إذا كان ما نفذ فعلاً مطابقاً لما خطط. كما أنه بدون رقابة يصبح التخطيط لا معنى له إذ يتعذر الوقوف على انحرافات التنفيذ عن المخطط ومداهما. كما أن معظم أساليب الرقابة الإدارية هي في الأصل أساليب تخطيطية مثل الموازنات التخطيطية، أساليب الرقابة على المخزون، وغيرها.

وقد أكد جويتز⁶⁹ حقيقة هذا الارتباط الخاص بين التخطيط والرقابة عندما ذكر أن التخطيط الإداري يسعى إلى وضع مجموعة من البرامج المتناسقة والمتكاملة، بينما تسعى الرقابة الإدارية إلى ضمان مطابقة التنفيذ للخطط الموضوعة. وهكذا فإن عمليتي التخطيط والرقابة

⁶⁷ هناك فرق كبير بين الكفاءة والفاعلية، فالكفاءة تعني تحقيق الهدف بأقل موارد ممكنة، أما الفاعلية فتعني تحقيق الهدف بغض النظر عن الموارد المنفقة، ولذلك يقال أن قتل ذبابة بمطرقة تعتبر عملية ذات فاعلية، ولكنها غير ذات كفاءة.

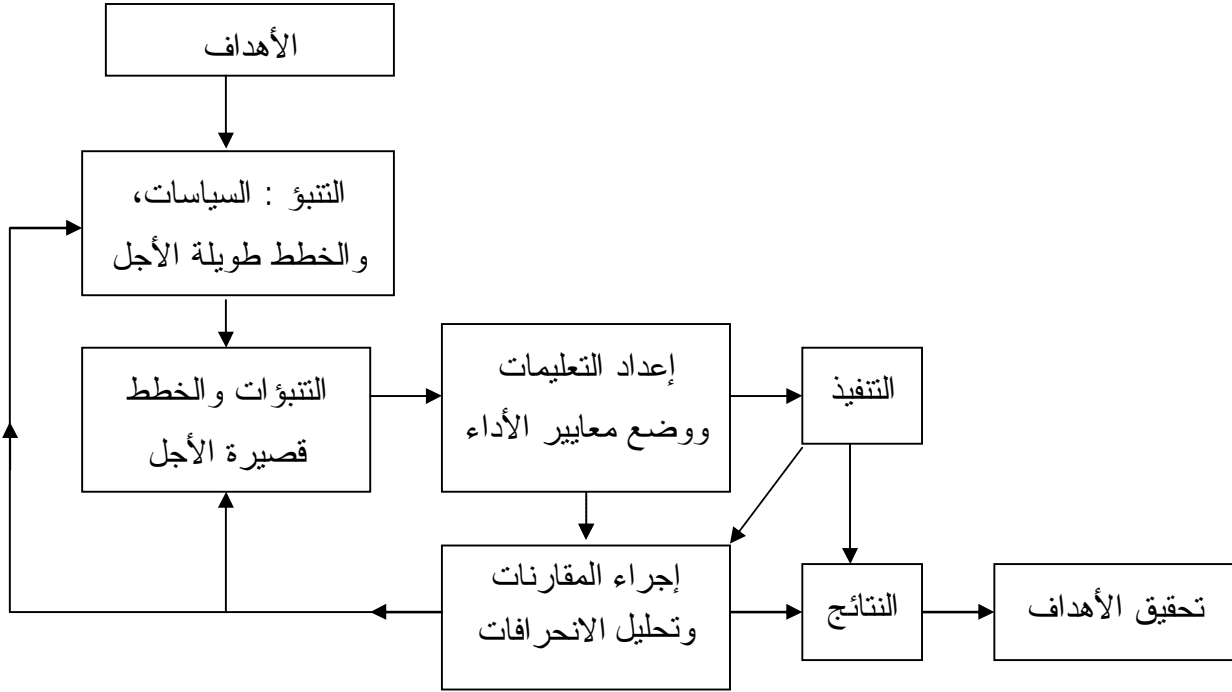
⁶⁸ صباح، عبد الرحمن - مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير والتقييم والتصحيح - دار زهران للنشر والتوزيع - ١٩٩٧ - ص ٦.

⁶⁹ Goetz, Billy. E., Management Planning and Control, McGraw Hill . New York, 1949, P.229.

ترتبطان معا في دورة متكاملة تتحقق من خلال تغذية مرتدة تحققها الرقابة يصحح بموجبها مسار التنفيذ من خلال إجراء التعديلات اللازمة على الخطط الموضوعة، وذلك كما يصورها الشكل رقم (٣) التالي^{٧٠}:

شكل رقم (٣)

دورة التخطيط والرقابة وعلاقتها معا



المصدر: الغمري، إبراهيم - دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبية - دار الجامعات المصرية - ١٩٨٢ - ص ٥٦٦.

ومن ثم فإن أي خلل في التخطيط له آثاره العكسية على الرقابة إذ هي التي تظهر عيوب التخطيط وتوجه الإدارة العليا للتصحيح والتطوير، والعكس صحيح.

٢ - علاقة الرقابة الداخلية باتخاذ القرارات

تعتبر عملية اتخاذ القرارات جوهر العملية الإدارية. وتتبع أهمية عملية اتخاذ القرارات الإدارية من كونها الوسيلة التي من خلالها يمكن تحقيق الأهداف التي نشأت من أجلها الإدارة أو المؤسسة، فالقرارات هي التي تجعل الأهداف قابلة للتحقيق. وحيث أن عملية اتخاذ القرارات

⁷⁰ الغمري، إبراهيم - دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبية - دار الجامعات المصرية - ١٩٨٢ - ص ٥٦٦. نقلا عن: Appleby , p80.

تتطوي على عملية مفاضلة بين عدة بدائل لاختيار أفضلها، فإنها تحتاج إلى معلومات وبيانات صحيحة لاتخاذ مثل هذا القرار. من هنا نشأ الارتباط الوثيق بين الرقابة الداخلية باعتبارها الضابط الرئيسي لتوفير بيانات ومعلومات صحيحة وموثوق بها بدرجة معقولة، وبين عملية اتخاذ القرارات المستخدمة لهذه البيانات والمعلومات للوصول إلى قرارات فاعلة تحقق الأهداف المرسومة. وبالمقابل فإن تطوير وتنمية الرقابة الداخلية لا يتأتى إلا من خلال اتخاذ قرارات رشيدة تحقق التصحيح المطلوب لمسار الأنشطة والعمليات، ومعالجة الانحرافات واستكمال نواحي النقص والقصور. لذلك فإن العملية الرقابية لا تكتمل إلا باتخاذ القرارات الرشيدة في المجالات المطلوبة. وهنا يعتقد الباحث أن الرقابة الداخلية بدون اتخاذ القرارات تبقى كمحطة الكهرباء التي تنتج كهرباء دون أن تجد مستهلكا لها، وبالتالي تصبح فاقدا بمعنى تكلفة دون فائدة. وبالمقابل فإن القرارات بدون رقابة سليمة، بالتأكيد ستكون غير رشيدة. كل ذلك يؤكد الارتباط الوثيق والعلاقة التبادلية بين الرقابة الداخلية واتخاذ القرارات والتأثير المباشر لكل منهما في الآخر.

ثانيا: أهداف الرقابة الداخلية

تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق العديد من الأهداف، يمكن تلخيصها تبعا لتطور دور الرقابة الداخلية وممارستها على النحو التالي⁷¹:

- 1- حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام والإهمال.
- 2- التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية، لإمكان الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- 3- التأكد من أن الأعمال تسير ضمن الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة، أنها تؤدي بأفضل الطرق.
- 4- استباق ومنع حدوث الأخطاء الانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير، واكتشاف ما يقع منها أولا بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.

⁷¹ انظر:

- صباح، عبد الرحمن - مرجع سابق - ص 273.
- ياغي، محمد عبد الفتاح - مبادئ الإدارة العامة - مطابع الفرزدق التجارية - الرياض - 1983 - ص ص 431-432.
- عبد الله، خالد أمين - مرجع سابق - ص 163.

- ٥- التحقق من مدي كفاية السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا بالمنشأة لتنفيذ الأعمال والمهام التي تنفذها^{٧٢}.
- ٦- إدارة المؤسسة على أسس علمية، من خلال توفر العناصر الأساسية وأهمها، دليل للإجراءات والدورات المستحدثة، وهيكل تنظيمي مع تحديد واضح للوظائف وشرح مضمونها، وتقارير دورية عن سير العمل^{٧٣}.
- ٧- التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية في المنشأة، أي أن تقوم الرقابة بتحديد ما تم تنفيذه عن طريق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات العلاجية، حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعية.
- ٨- العمل على تحقيق الوفرة المادي في تكاليف عمليات التنفيذ والحد من الإسراف والصرف غير المبرر، والعمل على مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة.
- ٩- ضمان اتخاذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.
- ١٠- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي، والعمل على توفير بدائل أساليب حديثه لحلها.
- ١١- الكشف عن ميزات وإبداعات أفراد المنظمة لمكافأتهم وتحفيزهم والتأكد من الحقوق والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة للجميع أمام القانون.
- ١٢- التأكد من ارتباط أفراد المنشأة أداء وولاء مع المصلحة العامة للمنشأة.
- ١٣- التأكد من أن المستويات الإدارية العليا في المنظمة على إمام كاف بما يجري من أعمال في المستويات الإدارية الأخرى للمؤسسة^{٧٤}.
- ١٤- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جمعيا في اتجاه الهدف الواحد ووفقا للسياسات المقررة^{٧٥}.
- ١٥- زيادة الفعالية، وتحسين مستوى الكفاية الإنتاجية التي تشكل عنصر أساسيا في نجاح المؤسسة وربحيتها واستمراريتها.
- ١٦- تشجيع العاملين على الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، وتوفير سبل تنفيذها بأفضل الطرق الممكنة.

⁷² حويو، إبراهيم محمد- مرجع سابق- ص ٩.

⁷³ كوتيا، جورج الياس - مرجع سابق- ص ١٢٨-١٣١.

⁷⁴ زين العابدين، سامي - أصول علم الإدارة - دار العلم للطباعة والنشر - جدة - ١٩٨٤ - ص ٢٤٩.

⁷⁵ العلاق، بشير - أسس الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم - دار البازوري العلمية، عمان - ١٩٩٩ - ص ٣٣١.

١٧ - العمل على تقوية إطار السيطرة والشفافية والمسئولية^{٧٦}.

⁷⁶ المسلم، رياض - التدقيق الداخلي أهميته وأهدافه ومعايره - مجلة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين - العدد ١١٢ - الربع الرابع ١٩٩٩ - ص ٣٦.

المبحث الرابع

أنواع الرقابة الداخلية

مقدمة

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

أولاً: أنواع الرقابة الداخلية من حيث التوقيت.

ثانياً: أنواع الرقابة الداخلية من حيث طبيعتها.

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية من حيث موضوعها.

رابعاً: أنواع الرقابة الداخلية من حيث طريقة تنفيذها أو أدائها.

خامساً: أنواع الرقابة الداخلية من حيث الشخص الذي يؤديها.

أولاً: أنواع الرقابة الداخلية من حيث التوقيت

تقسم الرقابة الداخلية من حيث توقيت تنفيذها إلى ثلاثة أنواع⁷⁷، هي:

- ١- الرقابة السابقة: وهي تتمثل في الضوابط والقواعد والإجراءات التي تنظم العمل وتمنع التدخلات وبالتالي تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح. وهي بذلك تستبق حدوث الأخطاء والانحرافات.

⁷⁷ Certo Samuel C., Modern Management : quality, ethic, and the global environment, 1989, pp527-528 .

٢- **الرقابة المتزامنة:** وهي تتمثل في الأعمال الرقابية التي تتزامن مع تنفيذ الأعمال، مثل مراقبة الرؤساء للعاملين وتقديم النصح والمشورة لهم، واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة أي تعطل في خطوط الإنتاج والخدمات، وهي تشمل أيضا ما تضطلع به وحدات الرقابة الداخلية أثناء العمل. وهي بذلك تعمل على تقديم التوجيهات وتصحيح الأخطاء والانحرافات لدى وقوعها أول بأول، وبالتالي تمنع تفاقمها.

٣- **الرقابة اللاحقة:** وهي تتمثل في دراسة وتحليل تقارير العمل والأداء ونواحي القصور والضعف وأسباب الأخطاء والانحرافات، والمتسببين فيها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من خلال القرارات واللوائح والتعليمات والتدريب وغيرها. وهي بذلك تعمل كمراقبة عامة للخطط والأعمال واتخاذ إجراءات تصحيحية ذات شمولية من خلال تعديل الخطط وإصدار لوائح وتعليمات تنظيمية.

ثانيا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث طبيعتها

تقسم الرقابة الداخلية من حيث طبيعة النشاط الرقابي الذي تمارسه إلى نوعين^{٧٨}، هما:

١- **الرقابة المالية:** وهي ذلك الجزء من الأنشطة الرقابية التي تعني بالإجراءات والسياسات المالية والمحاسبية إضافة إلى المستندات والسجلات والتقارير المالية، التي تضمن من خلالها المؤسسة المحافظة على أصولها وأموالها، وتوفر تأكيد معقول من صحة البيانات والتقارير المالية. وقد عرفت قائمة معايير المراجعة (SAS NO 1, Paragraph 320.28) الرقابة الداخلية المالية بأنها^{٧٩} " الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بالمحافظة على الأصول. وتوفير الدقة في السجلات المالية، ومن ثم فإنها تصمم لتحقيق التأكد المعقول من أن:

أ- العمليات يتم تنفيذها تبعا للتفويضات العامة والخاصة الصادرة عن الإدارة.

ب- العمليات يتم تسجيلها بالصورة التي تحقق:

(١) السماح بإعداد القوائم المالية وفقا للقواعد المحاسبية المقبولة قبولا عاما، أو لأية

معايير أخرى تطبق علي هذه القوائم.

(٢) تحقيق القابلية للمحاسبة عن الأصول.

⁷⁸ الجندي، نجيب - الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات - مكتبة جامعة طنطا - ١٩٨١ - ص ١١٧-١٢٣.

⁷⁹ AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1, op. cit, Paragraph 320.28.

٣) استخدام الأصول يتم وفقا للتراخيص الصادرة عن الإدارة.

٤) المقارنة بين حسابات الأصول والأصول ذاتها من حيث الوجود الفعلي تتم وفقا لقواعد منطقية، وأن الإجراءات التصحيحية يتم اتخاذها تجاه كل تجاوز يكتشف.

٢- الرقابة الإدارية: فهي تمثل الجزء الثاني والمكمل من الأنشطة الرقابية التي تعني بالإجراءات الإدارية والتنظيمية التي تضمن تحقيق أقصى كفاءة إدارية واقتصادية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المقررة. وقد عرفت قائمة معايير المراجعة (SAS NO 1) الرقابة الإدارية بأنها^{٨٠} " الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات لتي تختص بالعمليات الإدارية التي تقود إلى فرض سلطة الإدارة المرتبطة مباشرة بمسئوليات الإدارة لتحقيق أهداف المنظمة كما أنها نقطة الانطلاق نحو بناء رقابة مالية على العمليات".

ثالثا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث أهدافها أو موضوعها

تقسم الرقابة الداخلية، من حيث أهدافها أو موضوعها إلى نوعين^{٨١}، هما:

١- الرقابة الإيجابية: وهي تلك الرقابة التي تركز على التحقق من أن التصرفات والإجراءات تسير وفقا للأنظمة واللوائح والتعليمات والقرارات السارية، بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة، والنظر إلى المستقبل والتنبؤ -في ضوء الدراسة والتحليل- بمواطن الضعف والقصور والانحرافات المحتمل حدوثها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوثها من جهة أخرى.

٢- الرقابة السلبية: وهي تلك الرقابة التي تركز على اكتشاف الأخطاء والانحرافات، بل تسعى إلى تصيدها، دون أن تعمل على بيان أوجه القوة والضعف في التنفيذ وتقديم التوجيهات والحلول للمشكلات وكيفية تلافي الأخطاء ونواحي القصور مستقبلا. والفرق الأساسي بين الرقابة الإيجابية والرقابة السلبية هو أن الرقابة الإيجابية تركز على ضمان حسن سير العمل، عكس الرقابة السلبية التي تركز على الأخطاء والانحرافات وتصيدها.

رابعا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث طريقة تنفيذها أو أدائها

⁸⁰ AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1, op. cit, Paragraph 320.27.

⁸¹ ياغي، محمد عبد الفتاح - مرجع سابق - ص ٤٣٨-٤٣٩.

تقسم الرقابة الداخلية من حيث طريقة تنفيذها أو أدائها إلى نوعين، هما⁸²:

- ١- **الرقابة المستندية**: وهي تبدأ برقابة على البيانات للتحقق من أن الموارد قد حصلت وفقا للتعليمات وقد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها، وأنها صرفت في الأغراض المخصص وللأشخاص المستحقين وطبقا للجدول الزمنية المحددة. كما تهتم بسلامة مستندات الصرف وتطابقها مع النماذج المقررة واستكمال الدورة المستندية لها حسب الإجراءات المقررة. وقد تسمى أيضا الرقابة التقليدية أو الحسابية.
- ٢- **الرقابة الإنتقادية**: وتسمى أيضا الرقابة على الأداء، وهي تهدف للتأكد من حسن استخدام الموارد وأنها استخدمت أفضل استخدام. ولذلك فإنها تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا تستخدم كأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي، وهي في سبيل ذلك تهتم بتحليل البيانات من الناحيتين القيمة والمادية للتأكد من كفاية استغلال الموارد وفق معايير محددة مسبقا والتأكد من تحقيق الأهداف التي يرمي إليها المشروع. ولذلك فهي تركز على أربعة أركان أساسية تتمثل في وجود أهداف محددة مسبقا، وقياس الأداء الفعلي، ومن ثم مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف، وأخيرا اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات. وتسمى أحيانا رقابة تقييمية أو رقابة اقتصادية.

خامسا: أنواع الرقابة الداخلية من حيث الشخص الذي يؤديها

وتقسم الرقابة الداخلية من حيث الشخص الذي يؤديها إلى ثلاثة أنواع كما يلي⁸³:

- ١- **الرقابة التلقائية (الذاتية)**: وهي الرقابة التي يقوم بها الشخص نفسه. وهي تكون نابعة من ذات الشخص وتعتمد بالدرجة الأولى على القيم الدينية والأخلاقية للشخص.
- ٢- **الرقابة الرئاسية**: وهي الرقابة التي يمارس كل شخص على الشخص الذي يليه وفق التدرج الوظيفي بالمؤسسة من الأعلى إلى الأدنى.
- ٣- **الرقابة المتخصصة**: وهي التي يقوم بها جهاز أو إدارة ولجنة متخصصة بالعمل الرقابي داخل المؤسسة، حيث تقوم بالتنقيش وفحص ومتابعة الأعمال المالية والإدارية، والتحقق من سير العمل وفق الأنظمة واللوائح، والمحافظة على أموال المؤسسة وحسن استخدامها،

⁸² بدوي، عبد السلام - مرجع سابق ص-٩٤.

⁸³ الصباح، عبد الرحمن- مرجع سابق ص-٢٠٥.

وترفع تقاريرها إلى الإدارة العليا بالمؤسسة موضحة نواحي القصور والخلل ومقترحات العلاج.

والجدير ذكره أن كثير من الباحثين يرى أن هذه التقسيمات والأنواع هي نظرية فقط، أما في الحياة العملية فنجدها متداخلة، فمثلا لا يوجد قرار إداري إلا له أثر مالي، كما أن القرارات المالية هي في الأساس قرارات إدارية. كذلك فإن الرقابة الانتقادية لا يمكن تطبيقها ما لم نتحقق من صحة الأرقام والبيانات من خلال الرقابة المستندية، وهكذا.

الفصل الثالث

عناصر وأدوات النظام المتكامل للمراقبة الداخلية

عناصر وأدوات النظام المتكامل للرقابة الداخلية

مقدمة:

إن بناء نظام رقابة داخلية سليم هو أحد التحديات التي تواجه الإدارة انطلاقاً من مسؤولياتها وأهدافها التي لا يمكن تحقيقها إلا من خلال هذا النظام. وقد كان الاختلاف في طبيعة واحتياجات المنشآت، والنطاق الجغرافي الذي تعمل فيه، والظروف والمشكلات الخاصة بكل منه، سبباً رئيساً في صعوبة صياغة وتصميم نظام رقابة داخلية موحد يمكن تطبيقه في جميع المنشآت. من هنا أصبح تحديد العناصر والضوابط الأساسية التي تحكم تصميم نظام جيد للرقابة الداخلية أمراً حيوياً وملحاً، يوفر للمنشآت الأرضية المناسبة والرؤية الواضحة التي تساعد في تصميم نظم الرقابة الداخلية لديها، كما يوضح أن الإخلال البين بأي عنصر منها يمثل حجر عثرة في طريق نجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه بكفاءة وفاعلية. ولا يقف دور الإدارة العليا عند تصميم ووضع نظام الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يجب عليها أن تعمل جاهدة على إيجاد السبل التي تضمن التطوير المستمر والتقييم الدوري لها، بما يساعد على التوافق والتناغم مع التطورات والتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال وظروف المنشأة. تأسيساً على ما تقدم يسعى هذا الفصل إلى توضيح وشرح العناصر الأساسية التي يجب توافرها في أي نظام متكامل للرقابة الداخلية وأبعاد كل منها، مروراً بالأدوات والوسائل التي تستعين بها نظم الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها، والخصائص الأساسية التي تميز النظام الجيد للرقابة الداخلية، وانتهاءً ببيان طرق ووسائل التقييم التي تحقق التطوير والتقييم المستمر. ولهذا فقد قسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية
المبحث الثاني: أدوات ووسائل الرقابة الداخلية
المبحث الثالث: خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية
المبحث الرابع: طرق تقويم نظم الرقابة الداخلية

المبحث الأول

عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية

فرضت حقيقة عدم إمكانية تصميم نظام رقابة داخلية موحد يمكن تطبيقه على جميع المنشآت نفسها على الباحثين والمختصين في مجال الرقابة والإدارة. ومن هنا فقد سعوا إلى تحديد العناصر والأسس المشتركة التي يتوجب الالتزام بها إذا ما أريد بناء نظام رقابة داخلية سليم. وقد جاء التقرير الخاص بالرقابة الداخلية الذي وضعته لجنة إجراءات المراجعة المتفرعة من المعهد الأمريكي للمحاسبين في العام ١٩٤٩، تطبيقاً عملياً في هذا الاتجاه. حيث حدد بنية النظام المتكامل للرقابة الداخلية في مجموعة من العناصر الأساسية، تفاصيلها، على النحو التالي^١:

أولاً: خطة تنظيمية سليمة

إن التطور في حجم المنشآت واتساع نطاق عملياتها وتعقدتها في العصر الحديث، جعل من الصعب على الإدارة أن تمارس الإشراف الشخصي المباشر على العمليات والأفراد والأنشطة بكفاءة وفعالية. وبالتالي أصبح من الضروري أن تعمل على بناء خطة تنظيمية مناسبة تكفل تفويض سليم للاختصاصات، وتحديد واضح للمسئوليات والواجبات. وتتسع الخطة التنظيمية أو يتم تركيزها طبقاً لحجم المنشأة، والمدى الذي تتفصل فيه عملياتها جغرافياً، وعدد الشركات التابعة لها إن وجدت، وعوامل أخرى تتعلق بكل منشأة على حده. ولا شك أن أي خطة تنظيمية سليمة إنما تتوقف على بساطتها وسهولة فهمها إلى المدى الذي تكون فيه هذه البساطة مفيدة من وجهة نظر اقتصادية، كما تتوقف على مرونتها إلى الدرجة الذي

^١ المعهد الأمريكي للمحاسبين - مرجع سابق - ص ٦ - ١٤.

تكون فيه هذه المرونة كافية لمقابلة التوسعات والتطورات المستقبلية أو أي ظروف غير متوقعة، كما تتوقف على الدقة والوضوح في خطوط السلطة والمسئولية. وبصورة عامة فإن تحقيق الخطة التنظيمية للأهداف الرقابية بكفاءة وفاعلية يتطلب تحقيق مطلبين أساسيين هما:

١ - الاستقلال التنظيمي للإدارات

العامل الهام والمؤثر في أي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي بين الإدارات التي تنفذ الأعمال، والإدارات التي يعهد إليها الاحتفاظ بالأصول والأموال من ناحية، والإدارات التي تقوم بمهمة المحاسبة عن تلك الأعمال والأصول وحفظ السجلات من ناحية أخرى.

وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الفصل بين الإدارات، إلا أن هذا الفصل يجب أن لا يؤدي إلى إقامة الحواجز التي تمنع التنسيق وتبادل الرأي والمشورة، وتعرق تدفق العمل بصورة طبيعية وسلسة، بل على العكس فإن عمل جميع الإدارات يجب أن يتكامل وينسق في إطار من التعاون يؤدي إلى تدفق منتظم للعمل وتحقيق الأهداف والسياسات الإدارية المخططة، والارتقاء بالكفاية الإنتاجية الكلية للأعمال.

ويهدف الاستقلال التنظيمي إلى منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها منعاً للتلاعب، وذلك تأييداً للمبدأ الذي يقضي بأنه يجب أن لا يقوم شخص واحد بالرقابة على جميع نواحي العمليات التي يضطلع بها دون تدخل أشخاص آخرين منعاً لحدوث تلاعب في السجلات المحاسبية، وهو ما قد يصبح معه اكتشاف الخطأ أو الاختلاس أمراً صعباً إن لم يكن مستحيلاً. كذلك فإن الاستقلال التنظيمي المخطط بين الإدارات يؤدي إلى ضمان سلامة المعلومات وإمكان الاعتماد عليها بدرجة عالية من الثقة. ويتجلى ذلك في الفصل بين الإدارات المسؤولة عن الإنتاج، والمسؤولة عن محاسبة التكاليف والتي تتولى تسجيل بيانات التكاليف وفقاً للضوابط المرتبطة بها، وهو ما يضمن تزويد الإدارة بالتقارير والتحليلات الصحيحة وبالصورة التي يمكن من خلالها تحقيق الرقابة على العمليات.

٢ - التحديد الواضح للاختصاصات والمسئوليات

إن تحديد ووضوح اختصاصات ومسئوليات كل إدارة أو قسم و فرد داخل التنظيم دون لبس أو غموض أو تداخل أو تعارض يعتبر المحدد الثاني لتنفيذ الأعمال بكفاءة وفاعلية بما يتفق مع المتطلبات المقررة في سياسات الإدارة العليا. إن التحديد الواضح والصريح للاختصاصات والمسئوليات يستلزم أن تكون مدونة إما في صورة دليل تنظيمي أو كتيب أو لائحة تنظيمية داخلية ومتاحة لجميع الأطراف المعنية. كما يجب الفصل بين المسئوليات المتعارضة أو المزدوجة بقدر الإمكان. وعلى سبيل المثال يجب أن لا يكون أمين الصندوق مسئولاً عن

الاحتفاظ بدفتر النقدية، أو أن يكون أمين المخازن مسئولاً عن إدارة سجلات المخزون، وهكذا^٢.
فالقاعدة الأساسية في هذا السياق هي فصل السجل عن الأصل أي أن يعهد بالمحافظة على
الأصل لشخص أو أشخاص، وأن يعهد بالسجلات لشخص أو عدة أشخاص^٣. وعندما يكون عمل
قسمين أو أكثر مكملًا لبعضهما البعض كما هو الحال في كثير من المواقف فإنه يمكن توفير
أساساً رقابياً جيداً من خلال تقسيم المسؤوليات عن المراحل المختلفة بحيث تكون وظائف بدء
العمليات والترخيص بها وتسجيلها والاحتفاظ بالأصول التي تنتج عنها وظائف مستقلة.

ثانياً: توصيف دقيق للوظائف

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

ولا يتوقف دور التوصيف الوظيفي على اختيار العاملين، وإنما يساعد في تحديد الاحتياجات
التدريبية المستقبلية، وبالتالي يمكن من وضع برامج تدريبية مخططة بما يكفل أداء العامل أو
الموظف لمهام وظيفته بطريقة اقتصادية وكفاية أكبر، في حدود الأنظمة والإجراءات
الموضوعة، ودون أن يؤدي ذلك إلى النيل من الطاقات الفردية للعاملين بالمشروع على
التصرف والتفكير والاجتهاد.

ثالثاً: نظام متطور للعاملين مبني على قواعد سليمة للاختيار والتعيين

إن إعداد خطة تنظيمية سليمة، وإعداد توصيف دقيق للوظائف قد تبقى حبراً على ورق ودون
فائدة، إذا لم تجد لها ترجمة فعلية على أرض الواقع، وذلك باختيار أفضل الأشخاص الذين
تتوافر فيهم الصفات والمؤهلات والخبرات العلمية والعملية المحددة أصلاً. لذلك فإن وجود نظام
متطور للعاملين يحدد شروط وآليات الاختيار والتعيين والترقية، يمثل أحد المرتكزات الأساسية
لدعم نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة، ويضمن اختيار أفضل الكفاءات للقيام بالمسؤوليات والسلطات
المفوضة لها بكفاءة وفاعلية.

² رغم أن الأصل هو الالتزام بتطبيق هذه القواعد، فإن تطبيقها يجب أن يراعى اعتبارات حجم المنشأة وحجم عملياتها وطبيعتها، بما يتناسب مع مبدأ التكلفة والعائد.

³ الصحن، عبد الفتاح - مرجع سابق - ص ١٤١.

إن إجراءات الاختيار والتعيين السليمة تلعب دورا بارزا في تقليل معدل دوران العاملين وما ينتج عنه من ضياع وإسراف، كما تعطي مجالا أوسع لمشاركة المستويات الإشرافية وخاصة التي سوف يعمل معها الموظف مستقبلا في المشاركة في الاختبارات النهائية واتخاذ القرار النهائي بالتعيين مما يسهم بشكل مباشر في زيادة الفاعلية والإنتاجية. وتتطلب إجراءات الاختيار والتعيين السليمة القيام بزيادة مساحة التحري والتدقيق عن شاغلي الوظائف الحساسة، والوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والسمعة. ويعتبر التأمين ضد خيانة الأمانة في مثل هذه الحالات أمرا يدعم الرقابة الداخلية.

رابعا: نظام محاسبي سليم

مما لا شك فيه أن إرساء نظام ناجح للرقابة الداخلية يعتمد على توفر نظام محاسبي سليم يكفل المحاسبة على مختلفة أنشطة المشروع وإعداد حساباته الختامية وميزانيته وتحقيق الرقابة على العمليات.

ويقوم النظام المحاسبي السليم على عدد من الدعائم الأساسية، يمكن تلخيصها في^٤:

- ١- مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات والدفاتر.
- ٢- دليل محاسبي مبوب حسب مسؤوليات المشرفين والموظفين الرئيسيين.
- ٣- دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية.
- ٤- موازنة تخطيطية رئيسية تضم تنبؤ تفصيلي بالعمليات مع تقرير سريع يبين تحليل الفروق بين الأداء الفعلي ومعايير الموازنة.
- ٥- نظام لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية.
- ٦- الجرد الفعلي للأصول.

وسوف يتم التطرق للدعائم الأساسية للنظام المحاسبي بشيء من التفصيل كما يلي:

١- مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات والدفاتر:

أحد العناصر الأساسية التي يتكون منها النظام المحاسبي لأي مشروع هي المستندات والسجلات والدفاتر، ورغم اختلاف عددها وشكلها من مشروع لآخر، فإن هناك معايير متعارف عليها يجب أن تراعى عند تصميمها وأهمها ما يلي^٥:

^٤ الصحن، عبد الفتاح - مرجع سابق - ص ١٤٥ .

- (١) ضرورة الوفاء بالمتطلبات القانونية من حيث إمساك دفتر يومية ودفتر أستاذ ودفتر جرد على الأقل، ثم مسك الدفاتر الأخرى حسب مقتضيات كل مشروع.
- (٢) ضرورة أن يخدم المستند أو الدفتر أو السجل غرضاً محدداً.
- (٣) أن يراعى في تصميم المستند كافة الاستخدامات المحتملة بما يؤدي إلى تقليل عدد النماذج المستعملة.
- (٤) أن يراعى في تصميم المستند أو السجل الوضوح والبساطة، وتحقيق الرقابة اللازمة في جميع مراحلها.
- (٥) استخدام أرقام متسلسلة على المستندات تمكن من تحقيق رقابة على عدد المستندات المصدرة.^٦

٢ - الدليل المحاسبي (الحسابات) :

الدليل المحاسبي هو قائمة مبنية بالحسابات المستخدمة يصابها وصفا تفصيليا بغرض ومحتوي كل حساب. ويخدم دليل الحسابات الذي يتم تصميمه بحرص هدفاً أسمى بكثير من مجرد توفير خانات لتسجيل العمليات، فدليل الحسابات الذي يتم إعداده يجب أن يحقق المتطلبات التالية كحد أدنى^٧:

- (١) تسهيل إعداد القوائم والتقارير المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة.
- (٢) أن يتضمن الحسابات اللازمة والتي تعكس بشكل كافي ودقيق عناصر المركز المالي من أصول وخصوم وحقوق ملكية، وعناصر حسابات النتيجة من إيرادات ومصروفات، وبالتفصيل الذي يمكن الإدارة من تحقيق الرقابة على العمليات.
- (٣) أن يصف بصورة دقيقة وموجزة ما يجب أن يتضمنه كل حساب.
- (٤) أن يبين بوضوح الحدود الفاصلة بين العناصر الرأسمالية والإيرادية من نفقات وإيرادات.
- (٥) أن يوفر حسابات المراقبة الضرورية.
- (٦) أن يتضمن نظاماً دقيقاً ومرناً لترقيم الحسابات، يفيد في سهولة التعرف على الحسابات، وتقليل الجهد الكتابي المطلوب، كما يفيد عند استخدام الوسائل الآلية في إعداد الحسابات.

٣ - دليل السياسات والإجراءات المحاسبية:

⁵ الجندي، نجيب - مرجع سابق - ص ١٣١.

⁶ حجازي، محمد عباس - المراجعة، الأصول العلمية والممارسة الميدانية - مكتبة عين شمس - ١٩٨٢ - ص ١١٩.

⁷ عبد النعم محمود، عيس أو طبل - المراجعة، أصولها العلمية والعملية - دار النهضة العربية - ١٩٦٦ - ص ٣٤٨ - ٣٤٩.

كل منشأة كبيرة أو صغيرة يجب أن يكون لديها نظام لتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات. ويجب أن تكون الإجراءات المتبعة في هذا النظام مكتوبة في صورة دليل يبين تتابع الخطوات وتدققها، وعندما تكون الإجراءات المحاسبية موثقة وواضحة فإن ذلك يمكن من تنفيذ السياسات التي تضعها الإدارة بكفاءة وبصورة منتظمة. والمعالجة الموحدة للعمليات المتماثلة تعتبر أمر ضروريا لإمكان الاعتماد على السجلات والتقارير المحاسبية، وهو ما يقتضي وجود نماذج محددة لمعالجة العمليات الروتينية يعلمها الموظفون كافة^٨.

٤ - الموازنة التخطيطية:

تعتبر الموازنات التخطيطية خطة رقمية مستقبلية لجميع نواحي نشاطات المشروع . ولذلك فهي أداة للرقابة حيث أنها تضع المعايير، وخلال العام تعد تقارير لجميع أوجه الأداء الفعلي. وبمقارنة النتائج الفعلية مع أرقام الموازنة يمكن تحديد الانحرافات وأسبابها والمسؤولين عنها، وبالتالي تتمكن إدارة المشروع من اتخاذ القرارات اللازمة، وذلك إما لتحسين مستوى الأداء الفعلي أو لتعديل أرقام الموازنات، وبهذا يمكن تحقيق أقصى كفاءة ممكنة وضمن الالتزام بالسياسات المرسومة.

٥ - نظام لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية:

أن أي نظام لمحاسبة التكاليف يهدف إلى تحقيق عدة أهداف أهمها^٩:

- (١) الرقابة على الأداء التشغيلي في المصنع أو المؤسسة بوجود معايير للأداء، ومقياس للتنفيذ وتحليل للانحرافات.
- (٢) استخدام البيانات لتسعير المخزون وتكلفة المبيعات والخدمات لغرض إعداد تقارير الدخل والأداء والمركز المالي.

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

٦ - الجرد الفعلي للأصول :

^٨ حجازي - ١٩٨٢ - مرجع سابق - ص ١٢١.

^٩ الصحن - ١٩٧١ - مرجع سابق - ص ١٤٧.

يعتبر الجرد المفاجئ من أهم الأساليب التي تمنع الاختلاس والتلاعب في الأصول¹⁰. ويتم ذلك من خلال قيام بعض المسؤولين بالمنشأة بإجراء جرد مفاجئ للأصول التي تسمح طبيعتها بذلك مثل النقدية بالصناديق، والبضاعة، والأوراق المالية، وأوراق القبض، وبعض أنواع الأصول الثابتة. وتقارن نتيجة الجرد الفعلي مع الأرصدة الدفترية وتحدد الفروق وأسبابها والمسؤولين عنها.

خامسا: معايير سليمة للأداء

يعتبر وجود هذه المعايير ضروريا لإرساء نظام جيد للرقابة الداخلية، حيث تستخدم كأساس للحكم على مدى سلامة أداء الاختصاصات المفوضة لكل فرد وتحديد مجالات القصور والضعف واتخاذ الإجراءات المصححة، بما يكفل تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، والسير بالسياسات الإدارية في الطريق المرسوم.

ومن هنا نجد أن الأمر لا يقتصر على وضع معايير للأداء فحسب، وإنما يجب أن يتعداه إلى مراجعة هذا الأداء بصورة مستمرة وعلى جميع المستويات، والذي يمكن أن يتم بأحد الطرق التالية¹¹:

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

سادسا: إدارة للمراجعة الداخلية

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

¹⁰ الجندي، نجيب - مرجع سابق - ص ١٣٨.

¹¹ المعهد الأمريكي للمحاسبين - تقرير لجنة إجراءات المراجعة الخاصة - مرجع سابق - ص ١٤.

لتشمل دراسة وتقويم الخطط والسياسات، والتحقق من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات المحددة بمعرفة الإدارة، إضافة إلى فحص وتقويم مجمل نظم الرقابة الداخلية وكفاءة الوحدات التنظيمية بالمنشأة وتقديم التوصيات بهذا الشأن إلى الإدارة العليا.

إن هذه المسؤولية الهامة للمراجعة الداخلية تتطلب توفير الاستقلال التنظيمي لهذه الإدارة من خلال تبعيتها إلى أعلى جهة تنظيمية بالمنشأة، إضافة إلى ردها بالكفاءات المهنية والأخلاقية، وتوفير التدريب المناسب، كل ذلك من أجل تمكينها من القيام بالمهام الموكلة لها على أكمل وجه. وإيماناً بأهمية المراجعة الداخلية وحتى تتمكن من أداء مهامها على الوجه المطلوب، قام معهد المراجعين الداخليين بإعداد معايير للمراجعة الداخلية يمكن تلخيصها فيما يلي¹²:

١- **الاستقلال** ، وهو يقضي بأن تكون إدارة المراجعة الداخلية مستقلة، وأن تتبع إلى السلطة التنفيذية الأعلى.

٢- **الكفاءة المهنية** ، وهو يعني أن تتوفر في أفراد إدارة المراجعة الداخلية التأهيل العلمي والعملية والتدريب اللازم.

٣- **نطاق العمل** ، بحيث يشمل كافة عمليات المنشأة.

٤- **تنفيذ العمل** ، وذلك من خلال خطط وبرامج واضحة الأهداف والمعالم.

٥- **الإشراف** ، على إدارة المراجعة الداخلية.

سابعاً: برامج تدريب العاملين

تلعب البرامج التدريبية دوراً هاماً في فاعلية الرقابة الداخلية، من حيث تنمية مهارات وأداء العاملين في تطبيق السياسات والإجراءات المحددة، وزيادة القدرة على الإبداع والابتكار، وهو ما يسهم في زيادة الفاعلية والكفاءة الإنتاجية.

وبصورة عامة تتجلى أهمية التدريب في عدة أسباب أهمها¹³:

١- يحافظ على بقاء المهارات الحيوية داخل المنشأة حتى في حالة ترك الموظف الرئيسي.

٢- يحافظ على بقاء مستويات العمل على حالها أو تحسينها بطريقة تحقق أقصى منفعة ممكنة.

٣- ينمي المهارات الإدارية داخل المنشأة، وهو ما يساهم في تحفيز العاملين وزيادة إنتاجيتهم.

٤- تكوين مستودع للمهارات بالمنشأة، وهو ما يوفر المرونة في العمل والعاملين.

¹² Brink, V.Z. and H. Witt, Modern Internal Auditing: Appraising Operation and Controls, 4th edition, Ronald Press, 1982, PP21-22.

¹³ لانز، كارن- الدليل العملي في توظيف وإدارة الأفراد - ترجمة، فؤاد هلال - دار الفجر للنشر والتوزيع - ١٩٩٥ - ص ٦٩.

وتتنوع طبيعة وظروف برامج التدريب التي تستخدمها المنشآت وفقا لظروف ومتطلبات كل منشأة وبما يخدم أهدافها. وبصورة عامة يعتبر أسلوب التدريب أثناء العمل من أكثر الأساليب شيوعا واستخداما، وهو يتعلق بجعل الشخص يتعلم الوظيفة أو العمل بالأداء الفعلي أثناء العمل سواء من خلال الرؤساء أو الموظفين الكبار أو المتخصصين¹⁴.

المبحث الثاني

أدوات ووسائل الرقابة الداخلية

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

وتحقيقا لأهداف هذه الدراسة سنحاول استعراض الوسائل والأدوات الرقابية المستخدمة، مع التركيز على أكثرها استخداما في القطاع الحكومي، وهي كما يلي:

¹⁴ جاري ديسلر - أساسيات الإدارة، المبادئ والتطبيقات الحديثة - تعريب، عبد القادر محمد عبد القادر ودرويش مرعي - تقدم سلطان بن محمد بن علي السلطان - دار المريخ - الرياض - ١٩٩٢ - ص ٤١٧.

أولاً: الميزانيات التخطيطية (التقديرية)

١ - تعريف الميزانية التقديرية:

تعتبر الميزانية التقديرية أحد أهم الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لتحقيق الرقابة. بل أنها تعتبر الأداة الأساسية لتحقيق الرقابة في القطاع الحكومي. وتعرف الميزانية التقديرية بأنها " ترجمة خطة العمل خلال فترة زمنية مقبلة في شكل أرقام محددة"^{١٥}. وهذه الأرقام قد تكون قيم مالية أو كميات أو أعداد، حسب طبيعة النشاط. وتقوم الميزانية التقديرية بدور تخطيطي باعتبارها خطة تفصيلية تعكس أهداف المنشأة وكيفية إنجازها، كما تقوم بدور رقابي على الأعمال والأنشطة والأفراد من خلال مقارنة النتائج المحققة مع الأرقام المخططة، وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات وتعديل الخطط والبرامج وتلافي نواحي القصور والضعف وأيضا تحقيق المساءلة.

وتتعدد الميزانيات التقديرية وتختلف باختلاف طبيعة المنشأة ونوع النشاط. فالمنشأة الصناعية تعد ميزانيات تقديرية تختلف عن الميزانيات التقديرية التي تعدها المنشأة التجارية، وكل منهما تختلف ميزانياتها التقديرية عن المنشأة الخدمية. كما أن المنشأة الصناعية نفسها تقوم بإعداد عدة أنواع من الميزانية التقديرية حسب نوع النشاط، فتعد ميزانية تقديرية للمبيعات وأخرى للمخزون السلعي وثالثة للإنتاج وهكذا^{١٦}.

٢ - شروط نجاح نظام الرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية

أي كانت طبيعة المنشأة ونوع الميزانية التقديرية المعدة، فإن هناك شروط لا بد من توافرها لنجاح نظام الرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية، لعل أهمها^{١٧}:

- ١) أن تستخدم من قبل المديرين بالمنشأة كأداة رقابة وليس كبديل للإدارة.
- ٢) أن تلقى قبول ودعم ومساندة الإدارة العليا.
- ٣) مشاركة كافة المديرين الملتزمين بالميزانيات التقديرية في إعدادها.
- ٤) أن تكون مرنة وبسيطة غير غارقة في التفاصيل.
- ٥) أن تتوفر للمديرين بيانات حاضرة عن الأداء الفعلي والمخطط لإدارته، تسمح له بالتعرف على سير الأمور واتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.

¹⁵ Koontz H., and O`donnell C., Principles of Management, New York: McGraw, Hill Book Co., 1968, P. 651.

¹⁶ المعاز، حمدي مصطفى - وظائف الإدارة - دار النهضة العربية - ص ٣٧٠.

¹⁷ توفيق، جميل أحمد - مذكرات في، إدارة الأعمال - دار الجامعات المصرية - ١٩٧٤ - ص ص ٤١٤-٤١٦.

٣ - عيوب نظام الرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية:

بالرغم من أهمية الميزانيات التقديرية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية، إلا أنه يعاب عليها عدة تحفظات أهمها^{١٨}:

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

- أ - الميزانيات التقديرية المرنة، وبموجبها تحدد التقديرات عند كل مستوي من مستويات النشاط وليس عند مستوي واحد كما هو الحال بالموازنة التقديرية الثابتة^{١٩}.
- ب - الميزانيات التقديرية البديلة، وهي صورة معدلة من الميزانية التقديرية المرنة، تعد لمواجهة المواقف والأحداث البديلة، بموجبها تكون التقديرات مقيدة ببدائل محدودة^{٢٠}.
- ت - الميزانيات التقديرية الإضافية، وهي تعد بعد الميزانية التقديرية الأساسية، وذلك بإضافة ميزانية تقديرية لكل شهر على أساس التنبؤ بحجم ومستوي النشاط لأعمال هذا الشهر^{٢١}.

¹⁸ المعاز، حمدي مصطفى - مرجع سابق - ص ص ٣٧٢-٣٧٣.

¹⁹ أبو رمان، محمد عبد العزيز - محاضرات في المحاسبة الإدارية - ص ٣٠٤.

²⁰ توفيق، جميل أحمد - مرجع سابق - ص ٤١٣.

²¹ توفيق، جميل أحمد - مرجع سابق - ص ٤١٤.

ثانياً: المراجعة الداخلية

لقد حظيت المراجعة الداخلية باهتمام كبير إلى درجة وصفها أحد الكتاب^{٢٢} بأنها بؤرة النظام الرقابي، باعتبار أنها أحد الأدوات الرقابية من ناحية، كما أنها أداة لقياس مقدرة وفاعلية الأدوات الرقابية الأخرى. وتعرف المراجعة الداخلية بأنها "مراجعة يقوم بها شخص أو جهاز داخل المنشأة ويتبع إدارتها"^{٢٣}. وقد اختلف مجال عمل المراجعة الداخلية من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر، فنجد أنها بداية انحصرت اهتمامها على النظرة التقليدية للمراجعة والتي تختص فقط بمراجعة التصرفات المالية والتحقق من صحتها طبقاً للإجراءات المحددة واللوائح المالية، والتأكد من صحة المستندات وسلامة السجلات المالية، ودقة النظام المحاسبي والدورة المستندية، والقيام بالجرد المفاجئ للخزائن والمخازن. ثم تطورت لتواكب الاتجاه الحديث للمراجعة والذي يمتد إلى أبعد من النظرة التقليدية ليشمل مراجعة الأنشطة والسياسات والإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها وانتظامها، وفحص تقارير الأداء وتقييمها، وتقديم تقارير دورية للإدارة العليا عن سير العمليات. وهذا ما عبر عنه التعريف الذي قدمه معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في نشرة مسؤوليات المراجع الداخلي، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها " نشاط تقويمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها باعتبارها أساس لخدمة الإدارة. وهي رقابة إدارية تختص بقياس فعالية الأدوات الرقابية الأخرى وتقييمها"^{٢٤}. ويخضع دور المراجعة الداخلية لعدد من الحدود أهمها^{٢٥}:

- ١- حدود التكلفة الممكنة بالنسبة للأهداف المرغوب تحقيقها منها إلى المخاوف المرغوب تفاديها.
- ٢- توفر المراجعين ذوي الكفاءة والخبرة، إذ ينبغي للمراجع الداخلي أن يكون مطلعاً وملماً إماماً كاملاً بجميع نشاطات المنشأة وإجراءاتها ولوائحها ونظمها والأسس والاعتبارات التي وضعت عليها البرامج والميزانيات وذلك الأسس والقواعد الفنية لأنظمة المحاسبة وأنظمة التكاليف.
- ٣- درجة الاستقلالية التي تتمتع بها والجهات التي تقدم تقاريرها لها أو التي تطلب منها إعداد تلك التقارير.

²²السقا، السيد احمد- المراجعة الداخلية، الجوانب المالية والتشغيلية - إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة - الرياض - ١٩٩٧ - ص٢٧.

²³السقا، السيد احمد- مرجع سابق - ص ٤١.

²⁴ The Institute of Internal Auditors , Statement of Responsibilities of the Internal Auditor, 1957.

²⁵المريض، علي عبد السلام- مذكرات حول المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية في المشروعات العامة - اللقاء العلمي حول نظم الرقابة الداخلية في المشروعات العامة في طرابلس من ٢١ - ٢٨/١٢/١٩٩١ - الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية واللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية بالجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى - ص١٣.

ثالثا: المحاسبة كأداة من أدوات الرقابة الداخلية

ينبغي أن يكون واضحا أن المحاسبة كوسيلة للتصوير الدقيق لعمليات المنشأة وكوسيلة للرقابة هي من أهم واجبات الإدارة اليومية. فإهمال الإدارة للمحاسبية كوسيلة للرقابة يؤدي إلى إهمال إجراء القيود في مواعيدها وإقفال الحسابات وبالتالي حرمان الإدارة من معلومات شاملة وصحيحة لترجيح قراراتها الإدارية. وكثيرا ما يكتشف أن سبب التأخير في إقفال الحسابات يرجع إلى عدم إجراء القيود في مواعيدها ويرجع ذلك كله إلى عدم استخدام الإدارة لوسائل الرقابة المحاسبية بطريقة علمية صحيحة. وكثيرا ما نجد أن الاختلاسات أو ضياع بعض الأصول لا تظهر إلا بعد مرور وقت طويل بسبب الإهمال في استخدام المحاسبة كوسيلة للرقابة. ولابد أن يتصف نظام المحاسبة الرقابية بعدد من الخصائص حتى يكون صالحا كأداة من أدوات الرقابة الداخلية، ومن أهمها^{٢٦}:

- ١- التنظيم: بمعنى وجود نظام موثق ودليل عمل يحدد إجراءات القيد والتسجيل، وصلاحيات وطرق التعديل وغيرها.
- ٢- التوثيق وحفظ المستندات: بمعنى وجود نظم توثيق تكفل حسن حفظ المستندات وسهولة الرجوع إليها.
- ٣- المقدرة والنزاهة: بمعنى أن تؤدي من قبل موظفون أكفاء يتحلون بالتأهيل العلمي وبالخبرة وبالنزاهة والوعي والأمانة.

رابعا: التقارير الإدارية

تمثل التقارير الإدارية أحد أكثر وسائل رقابة استخداما، وخاصة في المنشآت كبيرة الحجم. وتستخدم هذه التقارير في تقويم الأعمال والموظفين من قبل الجهات الإشرافية في مختلف المستويات الإدارية، وعادة ما ترفع للإدارة العليا بشكل دوري. وحتى تحقق هذه التقارير الغرض منها وتكون أداة رقابية فعالية، يجب أن يراعي الاعتبارات التالية^{٢٧}:

- ١- أن تكون منتظمة وبصفة دورية يومية أو أسبوعية أو شهرية.
- ٢- أن تكون موضوعية وخالية من التحيز الشخصي والمحاباة.
- ٣- أن تتضمن مقارنة للفترة المختصة مع الفترات السابقة.
- ٤- أن تكون مركزة وشاملة.

²⁶ المريض، علي عبد السلام- مرجع سابق-ص ٩-١٠.

²⁷ حويو، إبراهيم محمد - مرجع سابق- ص ٦.

٥- أن يكون عرضها بسيطاً وسهلاً.

٦- أن يكون لهذه التقارير مردود إيجابي عن طريق منح حوافز مادية ومعنوية.

٧- أن لا تقتصر على بيان نواحي القصور والضعف، بل يجب أن تشتمل على مقترحات لتطوير ومعالجة الانحرافات.

خامساً: الملاحظة والمشاهدة الشخصية

تعتبر الملاحظة والمراقبة الشخصية أحد الأدوات التي تتفرد بها الرقابة الداخلية دون غيرها بحكم طبيعتها. وهي تتم عادة بواسطة الرؤساء والمديرين في المستويات الإدارية المختلفة من خلال مراقبتهم عن كثب لأعمال مرعوسيهم أثناء تنفيذ الأعمال، مما يتيح الفرصة للتعرف على طريقة أداء الأعمال وتصحيح الأخطاء والانحرافات فور وقوعها. كما أنها توفر معلومات للإدارة لا يمكن أن تتيحها الأدوات الرقابية الأخرى. فالمدير الذي يعتمد على كل الأدوات الرقابية وهو جالس بمكتبه لا يتوقع منه القيام بمهمة الرقابة بدقة وكفاءة، باعتبار أن مشكلة الرقابة تبقى بالأساس مسألة قياس الأنشطة التي يقوم بها الأفراد^{٢٨}.

سادساً: الشكاوي والتظلمات

رغم ما قد تحمله الشكاوي والتظلمات من تحفظات، إلا أنها تبقى أحد الأدوات الرقابية التي يجب أن توليها الإدارة عناية خاصة، فمن خلالها يمكن كشف الكثير من الانحرافات والتصرفات السلبية غير التقليدية التي يمارسها المرؤوسين، والتعرف على نواحي ضعف وقصور غير عادية، تسهم جميعها في تحقيق رقابة فاعلة^{٢٩}.

سابعاً: الحوافز والجزاءات

يعتبر منح الحوافز للأفراد الأكفاء والأعمال المميزة من ناحية، وتوقيع الجزاءات على الأفراد المخالفين والمهملين من ناحية أخرى، أحد الأدوات الرقابية غير المباشرة التي تحقق الأهداف المطلوبة. ومن هنا فإن وجود نظام كفاء للعقاب والثواب يطبق تطبيقاً سليماً من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الإنتاج والمحافظة على المال العام وحمايته^{٣٠}.

ثامناً: النظم والتعليمات واللوائح

²⁸ توفيق، جميل أحمد - مرجع سابق - ص ٤٢٠.

²⁹ صباح، عبد الرحمن - مرجع سابق - ص ١٣١.

³⁰ الكفراوي، عوف محمود - مرجع سابق - ص ٨٠.

تمثل النظم والقواعد التي تتضمنها القوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح، من أهم الأدوات التي تقوم عليها العملية الرقابية وخصوصا في القطاع الحكومي، حيث يتوجب على الموظفين الالتزام بها، ويعتبر الخروج عليها مخالفة تستوجب المساءلة³¹. ومن أهم القوانين والأنظمة المعمول بها كوسيلة رقابية في فلسطين ما يلي:

- ١- التعليمات المالية رقم ١ لسنة ١٩٩٧ والصادرة عن وزارة المالية، وهي تبين القواعد والإجراءات الخاصة بالمحاسبة الحكومية.
- ٢- قانون الموازنة العامة ٧ لسنة ١٩٩٨، وهو يبين طريقة ومراحل إعداد وإقرار وتنفيذ الموازنة العامة والشؤون المالية المتعلقة بها.
- ٣- قانون هيئة الرقابة العامة ١٧ لسنة ١٩٩٥، وقد لخصت المادة الثانية الهدف العام للهيئة في: "تهدف الهيئة إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلاله كما تعمل على تطوير السياسات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج".
- ٤- قانون اللوازم العامة، وهو ينظم الشراء والحفظ والتصرف في اللوازم الحكومية.
- ٥- قانون الأشغال والعطاءات الحكومية، وهو ينظم تنفيذ الأشغال والأعمال الحكومية وتشكيل لجان العطاءات ونطاق عملها.

تاسعا: الكشوف الإحصائية والرسوم البيانية

يتمثل هذا الأسلوب في عرض نشاط المنشأة في شكل رسوم بيانية أو كشوف إحصائية توضح مستويات التقدم والانحراف التي تحدث في مستويات الأداء الفعلي للمنشأة، وذلك كله لتمكين الإدارة من المقارنة بين الإنتاج والمبيعات والمصروفات وغير ذلك من البنود من فترة لأخرى تمهيدا لوضع السياسات اللازمة لمواجهة ما تراه من ضعف أو إخلال في أي جانب من الجوانب المالية أو التشغيلية.

ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب المفضلة لدى الكثير من رجال الأعمال والمديرين لأنه يعكس بصورة سريعة نتائج الأعمال ويبين اتجاه المنشأة ونتائج أعمالها، كما أنه يتيح فرصة المقارنة بين كثير من البنود ولعدة فترات أو سنوات مما يساعد على تكوين صورة واضحة عن نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة ومجالات التقدم المستقبلية³².

عاشرا: تحليل النسب

³¹ الكفراوي، عوف محمود- مرجع سابق-ص ٨١.

³² حويو، إبراهيم محمد - مرجع سابق- ص ٥.

يعتبر تحليل النسب من أقوى الأدوات المستخدمة في التحليل المالي. والنسبة المالية هي علاقة رقمية أو كمية بين بندين أو متغيرين. ويتم حسابها بقسمة رقم على آخر، مثل قسمة رقم صافي الأرباح على رقم المبيعات لنحصل على نسبة مئوية^{٣٣}.

وتتبع أهمية تحليل النسب من كون هذا الأسلوب يفسر العلاقة بين بندين أو متغيرين بشكل يسمح باستخراج النتائج بشكل أسهل من ناحية، وقادر على إعطاء مقارنة مفيدة بين متغيرين من ناحية أخرى. وهو بذلك يمثل أداة رقابية مفيدة تساعد الإدارة في التعرف على موطن الضعف والقوة^{٣٤}، مع مراعاة استخدام أدوات رقابية أخرى. وتصنف النسب المالية المستخدمة في المنشأة وفقا للنشاط، أو المهمة المراد تقييمها إلى خمسة مجموعات رئيسية^{٣٥}، هي:

١- **نسب السيولة**: وتهتم بقياس مدى قدرة المنشأة على أداء التزاماتها قصيرة الأجل في موعد استحقاقها، وتحسب هذه المجموعة من الميزانية، ومن أمثلتها:

أ- نسبة التداول.

ب- نسبة التداول السريع.

٢- **نسب الربحية**: وتقاس بها قدرة المنشأة على توليد الأرباح، وتحسب هذه المجموعة من كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. ومن أمثلتها:

أ- القوة الإيرادية.

ب- العائد على الاستثمار.

ت- نسبة مجمل ربح العمليات إلى المبيعات.

ث- نسبة صافي الربح إلى مجموع الأصول.

٣- **نسب النشاط**: وهي تقيس مدى قدرة أصول المنشأة على توليد المبيعات، وتعرف بمعدلات الدوران. وتحسب هذه المجموعة من كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، ومن أمثلتها:

أ- معدل دوران رأس المال العامل.

ب- معدل دوران الأصول.

ت- معدل دوران المخزون السلعي.

ث- معدل دوران الذمم المدينة.

³³ عباس، علي - الرقابة الإدارية على المال والأعمال في الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية - مكتبة تلاح العلمي - الطبعة الأولى - ١٩٩٥ - ص ١٠٢

³⁴ Brigham Eugene F., Gapenski Louis C. , Financial Management Theory and practice , FPG International, 1994, Florida, U.S.A ,p72.

³⁵ رمضان، زياد - التحليل المالي، للغايات الإدارية في المنشآت التجارية والصناعية - ١٩٨٣ - ص ٣٣-٣٧.

ج - فترة التحصيل.

٤ - نسب المديونية أو نسب تكوين هيكل رأس المال: وهي تقيس مدى اعتماد المنشأة على أموال الغير في تمويل عملياتها. وتحسب هذه المجموعة من قائمة المركز المالي، ومن أمثلتها:

أ - نسبة الرافعة المالية

ب - نسبة الاقتراض إلى الملكية

٥ - نسب التغطية: وهي تقيس قدرة المنشأة على خدمة ديونها الطويلة الأجل، أي قدرتها على دفع الفوائد والأقساط المستحقة في مواعيدها. وتحسب هذه المجموعة من قائمة الدخل، ومن أمثلتها: مرات تغطية الأرباح للفوائد والأقساط.

٦ - نسب كفاءة الإدارة: وهي تقيس مدى كفاءة الإدارة بشكل عام. ومن أمثلتها:

أ - العائد على القيمة الصافية

ب - العائد على الاستثمار

ت - معدل دوران رأس المال العامل

حادي عشر: بحوث العمليات

تعتبر بحوث العمليات من الأساليب الكمية المتقدمة التي لجأت إليها الإدارة الحديثة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وقد استخدمت في بداياتها في المجال العسكري ثم انتقلت إلى المجال المدني وحقت نتائج باهرة وأدت إلى الارتقاء بالعمل الإداري والمالي والتشغيلي على حد سواء.

وتقوم فكرة بحوث العمليات على صياغة المشكلة في نموذج رياضي للتعبير عن النظام محل الدراسة، واستخدام الأسلوب العلمي في التخطيط من تحديد المشكلة، وتكوين النموذج، والوصول إلى الحل، والرقابة على النموذج، ثم وضع الحل محل التنفيذ. ولذلك فهي تمثل طريقة علمية

لتقويم البدائل مما يؤدي إلى تحسين القرارات الإدارية وبالتالي زيادة الكفاءة الإنتاجية. وتتعدد أساليب بحوث العمليات ومجالات استخدامها ومن أهمها³⁶:

١- أسلوب البرمجة الخطية.

٢- سلاسل ماركوف.

٣- نماذج النقل والتخصيص.

٤- المسار الحرج.

٥- خريطة بيرت.

وبالرغم من أهمية بحوث العمليات و جدوى استخدامها في العديد من المجالات، إلا أنه مازال هناك العديد من المعوقات التي تحد من استخدامها والاستفادة منها في الدول النامية، منها عدم المعرفة الرياضية لدى العديد من المديرين، وارتفاع التكلفة، ووجود كثير من العوامل الإنسانية التي يصعب قياسها كميًا³⁷.

المبحث الثالث

خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية

³⁶ يوسف، درويش عبد الرحمن- واقع استخدام الأساليب الكمية في تحليل المشكلات واتخاذ القرارات، دراسة ميدانية للقطاع الحكومي بدولة الإمارات العربية المتحدة- مجلة الإدارة العامة - العدد ٧٣ - يناير ١٩٩٢ - ص ١٠٨.

³⁷ المعاز، حمدي مصطفى- مرجع سابق- ص ٣٧٩.

أوضحنا سابقا أن الرقابة الداخلية ليست نظام بحد ذاته، وإنما هي جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المنشأة. من هنا فإن صياغة وتصميم الرقابة الداخلية داخل كل نظام يجب أن يتلاءم مع أهداف المنشأة، وأن يراعى فيه القدرة على إيجاد أحسن الطرق وأفضلها في الكشف عن الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها، وأن يحقق تصحيح مسار التنفيذ وتوافقه مع مسار التخطيط بما يضمن تحقيق أهداف المنشأة بأقصى كفاءة ممكنة. وقد أجمع الكتاب والباحثين والمختصين في علوم الإدارة على أن نظام الرقابة الجيد يجب أن تتوفر فيه عدة خصائص أهمها³⁸:

أولاً: أن يتوافق النظام الرقابي مع طبيعة النشاط واحتياجاته:

كما هو معروف فإن لكل نشاط طبيعة خاصة به تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى. فالنشاط الصناعي يختلف في طبيعته عن النشاط التجاري، وكل منهما يختلف عن النشاط الخدمي، كما أن احتياجات المنشأة الصغيرة تختلف أن احتياجات المنشأة الكبيرة وهكذا. لذلك فإن نظام الرقابة الجيدة هو الذي يأخذ ذلك الاعتبار هذه الحقائق، وبالتالي يختلف في طبيعته وأساليبه وأدواته من منشأة من منشأة لأخرى وفقاً لاحتياجاتها. ومن ثم ينبغي على المدير أن يكون على بينة من العوامل الاستراتيجية في خطته وعملياته التي تستهدف الرقابة، والتأكد من أن الأساليب المستخدمة تتلائم معها.

ثانياً: أن يكون النظام الرقابي اقتصادياً:

بمعنى أن يراعى في تصميم نظم الرقابة الداخلية مفاهيم العائد والتكلفة، وينبغي على الأقل أن تكون النتائج المحققة من أي نظام رقابي تتناسب مع تكاليفه. وهنا يري (دراكر) أن "إنفاق دولار واحد لحماية ٩٩ سنتاً ليس من الرقابة في شيء، لأنه يعتبر إسرافاً"³⁹. لذا فإن جودة النظام الرقابي تقاس بمدى الوفر الذي يحققه. ورغم بساطة هذه القاعدة فإن مسألة الوفر الذي يمكن أن يحققه أي نظام رقابي هي أساساً مسألة نسبية، حيث تتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها بقدر أهمية النشاط، وحجم المنشأة، والتكاليف التي يمكن أن تتحملها المنشأة في حالة عدم وجود رقابة، ومدى المساهمة التي يمكن أن يقدمها النظام الرقابي. وبصورة عامة فإن الرقابة إذا وضعت خصيصاً لكي تتناسب عمل المنشأة وحجمها، فمن المحتمل أن تكون رقابة اقتصادية.

³⁸ انظر: - توفيق، جميل أحمد - مرجع سابق - ص ٣٩٣-٤٠١.

- الغمري، إبراهيم - مرجع سابق - ص ٥٦٧-٥٧١.

- أبو الخير، كمال حمدي - أصول الإدارة العلمية - مكتبة عين شمس - ص ٥٦٥-٥٦٩.

³⁹ دراكر، بيتر - الإدارة والمسئوليات والمهام - ترجمة، محمد عبد الكريم - مراجعة/ نادية الهادي - الجزء الأول - الدار الدولية للنشر والتوزيع - ١٩٩٥ - ص ٢٩٣.

ثالثا: أن يتميز النظام الرقابي بالمرونة:

تعرف المرونة بأنها القدرة على مسابير التغير والتطور. وفي ضوء الطبيعة المتغيرة للأعمال والأنشطة تصبح المرونة أمر حيويًا يتوقف عليها نجاح أو فشل النظام الرقابي. لذلك فإن جودة وفعالية أي نظام للرقابة الداخلية تتوقف على مرونته، حيث تمكنه من التأقلم مع التغيرات ومسابير التطورات التي تطرأ. وفي هذا المجال (يقول جويتز) " أن البرنامج المركب من العديد من الخطط الإدارية قد يفشل في بعض الجوانب. إلا أن نظام الرقابة يجب أن يكشف حالات الفشل هذه، وأن يحتوي على مجموعة كافية من العناصر المرنة التي تصون الرقابة الإدارية على العمليات رغم هذا الفشل".

ولعل أفضل مثال على موضوع المرونة هو تحول المنشآت من الميزانيات التقديرية التقليدية إلى الميزانيات التقديرية المرنة، والتي تأخذ في الاعتبار المواقف المختلفة. لذلك يقرر البعض حقيقة مفادها أن الرقابة المرنة يمكن تحقيقها أفضل تحقيق من خلال الخطط المرنة⁴⁰.

رابعا: أن يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي:

من المعروف أن الهيكل التنظيمي يحدد مختلف الأجزاء الوحدات التي تتكون منها المنشأة، ويوضح طبيعة العلاقات بين أفراد التنظيم، وحدود ونطاق الاختصاصات والمسئوليات. وبالتالي فإن هيكل التنظيم يمثل أداة رئيسة من أدوات تحقيق الرقابة تزداد جودتها وفعاليتها بقدر ارتباط نظام الرقابة بالهيكل التنظيمي للمنشأة. ويظهر ذلك جليا في محاسبة التكاليف، فبقدر الربط بين التكاليف والهيكل التنظيمي يمكن تحديد أسباب انحراف التكاليف الفعلية عن المخططة والمسؤولين عنها. ويعتبر الاتجاه الحديث من قبل محاسبي التكاليف نحو استخدام مراكز التكلفة تأكيدا على أهمية الربط مع الهيكل التنظيمي في تحقيق الرقابة فاعلة.

خامسا: أن يتوفر في النظام الرقابي السرعة في كشف الانحرافات:

⁴⁰ توفيق، جميل أحمد - مرجع سابق - ص ٣٩٩

إن نظم الرقابة الداخلية تستهدف أساساً منع وقوع الأخطاء والانحرافات، والعمل على كشف ما قد يحدث فور حدوثها. لذلك كلما كان النظام الرقابي قادراً على الكشف عن الانحرافات قبل وقوعها أصلاً، أو الإبلاغ الفوري عن الأخطاء والانحرافات التي تحدث فعلاً، كلما كان ذلك النظام ذات كفاية وفاعلية في تلافي أكبر قدر من الأضرار ومنع تفاقمها واستفحالها. وكل ذلك يستلزم وجود نظم متطورة للمعلومات والاستعانة بخدمات الحاسبات الإلكترونية لتوفير المعلومات المالية والإدارية اللازمة بالسرعة والوقت المناسب بما يمكن المديرين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة الموقف.

سادساً: أن يكون النظام الرقابي واضحاً ومفهوماً:

إن وضوح النظام الرقابي وفهمه من قبل كل من المديرين والمرؤوسين هو أحد الركائز الأساسية لضمان تطبيقه بشكل صحيح وبالتالي تحقيق الأهداف المتوخاة منه. ومع التطور العلمي في العلوم الإدارية والأدوات التي تستخدمها نجد أن كثير من النظم الرقابية تضمنت أساليب تقوم على أسس ومعادلات رياضية، وخرائط بيانية، وجدول وتقارير إحصائية، وتحليلات كمية لا يفهمها المديرين والعاملين بالمنشأة، الأمر الذي يقلل من فاعلية نظام الرقابة إن لم يلغ. ومما لا شك فيه أن نظاماً للرقابة يوضع ولا يفهمه المسئولين عن تطبيقه بالتأكيد سيكون غير فعال، والعكس صحيح.

سابعاً: أن يتضمن النظام الرقابي الإجراءات التصحيحية:

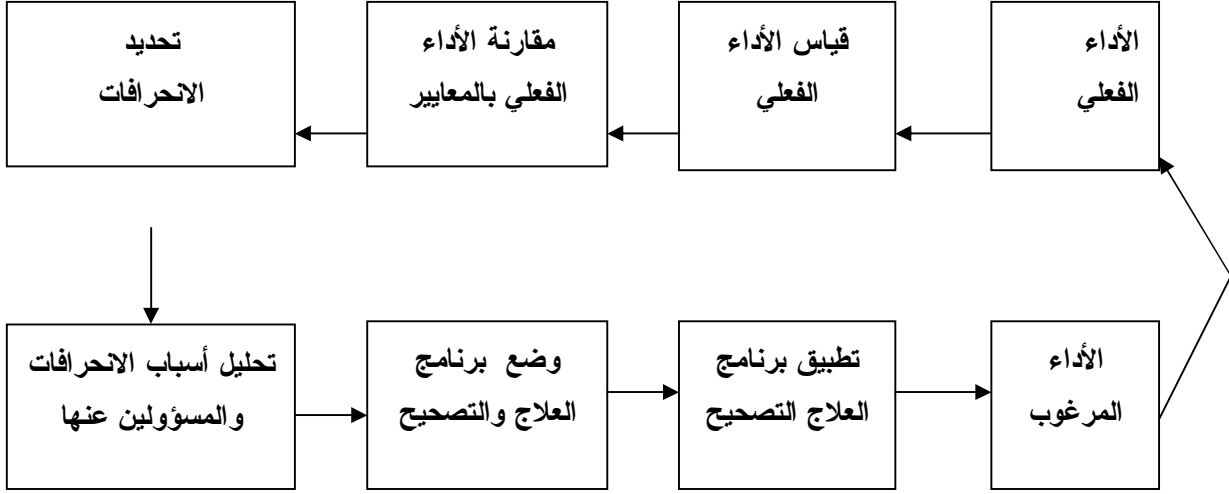
لا شك أن نظام الرقابة الذي يقف عند حد اكتشاف الأخطاء والانحرافات دون بيان إجراءات العلاج والتصحيح يعتبر قاصراً ولا يحقق الأهداف المطلوبة. فالنظام الرقابي السليم يتضمن ثلاث عمليات أساسية ومتكاملة كما يلي⁴¹:

- ١- تحديد الأخطاء أو الانحرافات ومكان حدوثها.
 - ٢- تحديد أسباب وقوع الأخطاء والانحرافات والمسؤولين عنها.
 - ٣- بيان إجراءات العلاج والتصحيح الواجب اتخاذها آنياً ومستقبلاً لتفادي وقوعها مرة أخرى.
- ويمكن تصوير مراحل النظام الرقابي السليم في الشكل رقم (٤) التالي:

⁴¹ الغمري، إبراهيم - مرجع سابق - ص ٥٧٠.

شكل رقم (٤)

مراحل النظام الرقابي السليم



المصدر: Koontz H., and O'donnell C., Principles of Management, New York, McGraw, Hill Book Co., 1968, P. 647.

ثامنا: أن يتميز النظام الرقابي بالموضوعية:

رغم أن الإدارة تعتمد في جانب كبير من ممارستها على الجانب الشخصي، إلا أن عملية الرقابة يجب أن لا تكون خاضعة لمحددات واعتبارات شخصية قد تؤدي إلى حكم غير سليم على الأداء. من هنا فإن النظام الرقابي الفعال هو الذي يبني على مجموعة من المقاييس والمعايير الموضوعية بقدر الأمكان تحقق الحكم السليم على الأداء من ناحية، ورضا المرؤوسين من ناحية أخرى.

والمعايير الموضوعية قد تكون كمية مثل التكاليف أو ساعات العمل للوحدة أو تاريخ الانتهاء من العمل، وقد تكون نوعية مثل برامج أفضل للتدريب أو تحقيق نوع محدد من التحسين في جودة ونوعية الأفراد.

تاسعا: أن ينظر النظام الرقابي إلى المستقبل:

إن حقيقة وجود فجوة زمنية بين الانحراف والعمل التصحيحي مهما بلغت دقة وسرعة النظم الرقابية المستخدمة تستدعي ضرورة البحث عن أساليب رقابية تمكن من التنبؤ بالمستقبل بما

يسمح بالقيام بالإجراءات التصحيحية قبل وقوع المشكلة. وبالتأكيد فإن النظام الرقابي الذي يتضمن وسائل وأدوات رقابية تسمح باستشراف المستقبل يكون أكثر فاعلية ونجاعة. ومن الأمثلة على أدوات الرقابة التي تنظر إلى المستقبل الموازنة النقدية، حيث توفر رقابة على النقدية وتتيح للمدير التنبؤ باحتياجاته من النقدية مقدماً.

عاشراً: يجب أن يشير النظام الرقابي إلى الاستثناءات في النقاط الحرجة

الاستراتيجية: وفقاً لمبدأ الاستثناء فإن المدير يجب ألا يراقب جميع تفاصيل العمل، وأن يقتصر على ملاحظة الاستثناءات والتعامل معها فقط. ومع ذلك فإن هذا المبدأ بعموميته لا يحقق الرقابة الفعالة، فهناك من الاستثناءات ما هو ذات أهمية كبيرة ولها دلالات كبرى وهناك أخرى قد تكون غير مهمة ويمكن إهمالها. فانحراف تكلفة العمل الإداري عن المعدل الموضوع له بنسبة ٥% تستدعي اهتمام كبيراً من المدير عما لو حدث انحراف في نفقات البريد بنسبة ٣٠%. وبالتالي فالنظام الرقابي الجيد يجب ألا يقتصر فقط على تحديد الانحرافات، وإنما يركز على أهميتها بالنسبة للعمل.

المبحث الرابع

طرق تقييم نظم الرقابة الداخلية

إن دور ومسئولية إدارة المنشأة لا يقف عند حد وضع وتطبيق نظام جيد للرقابة الداخلية، وإنما يتعداه إلى تطوير هذا النظام باستمرار ليتمشى مع التطورات والتغيرات المستمرة في ظروف المنشأة وبيئة الأعمال، وهو أمر لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الدراسة المستمرة والتقييم الدوري المنظم.

ويهدف تقييم نظم الرقابة الداخلية إلى الوقوف على مدى فعالية الرقابة المقررة في النظام للوصول به إلى المستوى الذي يحقق أهدافه بأقصى كفاءة وبصورة اقتصادية غير مكلفة. وهناك العديد من الطرق والوسائل التي يمكن أن تلجأ إليها الإدارة لتقويم نظم الرقابة الداخلية، لعل من أكثرها شيوعاً واستخداماً ما يلي⁴²:

⁴² حجازي، محمد عباس - مرجع سابق - ص ١٢٦-١٣٠.

١ - التقرير الوصفي

ومؤدى هذه الطريقة هو عمل تقرير مستقل توصف فيه الإجراءات المتبعة والمطبقة في المشروع أو الوحدة بالنسبة لكل عملية من العمليات مشفوعا برأي المراجع عن مدى دقة نظام الرقابة من عدمه، وما يرى من ثغرات في جزئيات النظام ثم في مجموع النظام. وهذا الأسلوب رغم بساطته وسهولته، يعاب عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، إضافة إلى أخطاء السهو.

٢ - خرائط التدفق

وفقا لهذه الطريقة يجري تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المشروع في شكل خريطة تدفق تبين طبيعة وتتابع الإجراءات، وتقسيم المسؤوليات، ومنشأ المستندات ومساراتها، وأنواع وأماكن السجلات والملفات المحاسبية. ويعاب على هذه الخرائط أن إعدادها يتطلب وقتا ومهارة كبيرة، كما أنها صعبة الفهم.

٣ - قائمة الاستقصاء

تشتمل قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية على مجموعة شاملة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، يطلب الإجابة عليها إما بـ(نعم) أو(لا)، وإما بإجابات متعددة قد تصل إلى خمسة مستويات تعطي درجات من (١) إلى (٥) ، وتدل الإجابات بـ(لا) بالنوع الأول، كذلك الإجابات التي تقترب من (١) بالنوع الثاني، على وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية. فيما تدل الإجابات بـ(نعم) بالنوع الأول، وكذلك الإجابات التي تقترب من(٥) بالنوع الثاني، على قوة نظام الرقابة الداخلية.

واستناد إلى هذه الطريقة في تقويم نظام الرقابة الداخلية يستخدم بعض المراجعين قائمة استقصاء نموذجية لتذكير المراجع وتوجيهه عند القيام بالفحص^{٤٣}.

وتحقق هذه الطريقة العديد من المزايا أهمها^{٤٤}:

(١) سهولة التطبيق في جميع المؤسسات.

⁴³ نور، أحمد - مراجعة الحسابات، من الناحيتين النظرية والعملية - مؤسسة شباب الجامعة - ١٩٩٢ - ص١٩٨.

⁴⁴ عبد الله، خالد أمين - مرجع سابق - ص١٧٠.

- ٢) توفر الكثير من وقت المراجع على أساس أنها تعد قائمة نموذجيه.
- ٣) تخفيض احتمالات الحذف والسهو بالنسبة لإجراءات المراجعة الهامة للرقابة الداخلية.
- ٤) تخفيض مقدار العمل وبالتالي التكلفة .
- ومع ذلك يعاب على قائمة الاستقصاء النموذجية أنها قد تحتوي الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المشروعات، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة للمشروع، كما أنه قد يتم استيفائها بشكل آلي دون تفهم لأبعاد النظام.
- وبالرغم من هذه العيوب فإن استخدام قائمة الاستقصاء النموذجية يلقي قبولا عاما.

الفصل الرابع

الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي اللسطيني

الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الفلسطيني

مقدمة

أوضحت الدراسات والأبحاث أهمية الرقابة الداخلية لأي تنظيم لتحقيق أهدافه. وهي تعتبر الرقابة الأساسية التي يجب الاهتمام بها والتعويل عليها. ويحاول الباحث في هذا الفصل استعراض واقع الرقابة الداخلية في فلسطين بدأً بالتعريف بالقطاع الحكومي الفلسطيني وتقسيماته وبيان تطوره منذ نشأة السلطة الفلسطينية والتغيرات التي حدثت على الوزارات الفلسطينية حتى اليوم، مروراً بالمراحل التاريخية للسلطات الإدارية التي مرت على فلسطين وانعكاسها على الواقع الرقابي وصولاً إلى طبيعة الهيكل العام للرقابة في السلطة الفلسطينية،

وانتهاء بتوضيح طبيعة وأهمية الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية، ومستويات تنفيذها، ومدى استكمالها للمقومات الأساسية وفقاً لدراسة الواقع وما كشفت عنه الدراسات والأبحاث وتقارير الجهات الرقابية والإصلاحية التي تناولت أداء السلطة الفلسطينية ومؤسساتها. لذلك سوف يتكون هذا الفصل من ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: القطاع الحكومي الفلسطيني وتطوره.

المبحث الثاني: هيكل الرقابة في مؤسسات السلطة الفلسطينية.

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية.

المبحث الأول

القطاع الحكومي الفلسطيني وتطوره

أولاً: التعريف بالقطاع الحكومي الفلسطيني

يعرف القطاع الحكومي في أي دولة بأنه "ذلك القطاع الذي يعمل على تقديم خدمات أساسية مطلوبة لضمان النظام العام، ويصعب تسويقها للأفراد بثمن مثل الدفاع، والعدالة والأمن الداخلي. وعادة ما تمولها الموازنة العامة للدولة، والتي تؤمن إيراداتها بالدرجة الأولى من الضرائب المفروضة على الشعب، للمساهمة في تحمل نفقات الخدمات العامة"¹.

¹ صبري، نضال رشيد - القطاع العام ضمن الاقتصاد الفلسطيني - مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية - رام الله - ٢٠٠٣ - ص ١٣٥.

ويتشكل القطاع الحكومي الفلسطيني من مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية وهي رغم عدم وجود إطار تنظيمي أو هيكل إداري معتمد لها^٢، تتكون من العديد من الوزارات والهيئات والسلطات والمؤسسات العامة، بلغ عددها ٦٣ مركز مسؤولية^٣ حسب الموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣، موزعة على ٨ قطاعات رئيسية على النحو التالي^٤:

١- الإدارة العامة: وتشمل كل من مكتب الرئيس، المجلس الوطني الفلسطيني، اللجنة التنفيذية، لجنة الانتخابات المركزية، الصندوق القومي، دائرة العلاقات القومية، دائرة شئون اللاجئين، هيئة الموسوعة الفلسطينية، الهيئة العامة للاستعلامات، المجلس التشريعي، مجلس الوزراء، الأمانة العامة لمجلس الوزراء، هيئة الرقابة العامة، ديوان الموظفين العام، الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، هيئة شئون المنظمات الأهلية، اللجنة العليا للتمويل والاستثمار.

٢- الأمن والنظام العام: وتشمل وزارة الداخلية، الإدارة العامة للمعابر والحدود، وزارة العدل، مجلس القضاء الأعلى، سلطة الأراضي، وزارة الحكم المحلي، هيئة الشئون المدنية، ديوان قاضي القضاة، دار الفتوى والبحوث الإسلامية، الإدارة المالية المركزية.

٣- الإدارة المالية: وتشمل وزارة المالية، وزارة الأوقاف، المؤسسات غير الحكومية، سلطة المياه، هيئة التأمين والمعاشات، النفقات العامة، بكار.

٤- الشئون الخارجية: وتشمل دائرة شئون المفاوضات، السفارات، الدائرة السياسية.

٥- التنمية الاقتصادية: وتشمل وزارة الاقتصاد والصناعة والتجارة، هيئة المدن الصناعية، مؤسسة المواصفات والمقاييس، الهيئة العامة لتشجيع الاستثمار، وزارة الطاقة والموارد الطبيعية، وزارة التخطيط والتعاون الدولي، وزارة الأشغال العامة والإسكان، وزارة الزراعة، وزارة التموين، سلطة جودة البيئة، الهيئة العامة للتبغ.

٦- الخدمات الاجتماعية: وتشمل وزارة التربية والتعليم، وزارة الصحة، وزارة الشئون الاجتماعية، وزارة الأسرى والمحربين، وزارة العمل.

^٢ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن- التقرير السنوي السادس لعام ٢٠٠٠ - الطبعة الأولى - آذار ٢٠٠١ - ص ١١١.

^٣ توجد ٥ مراكز أخرى تمثل مركز صرف وليس وحدات إدارية هي، المتقاعدون، النفقات العامة، خدمة الدين العام، الاحتياطات المالية، النفقات التطويرية.

^٤ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة - الموازنة العامة ٢٠٠٣ -.

٧- الخدمات الثقافية والإعلامية: وتشمل وزارة الإعلام والثقافة، وزارة السياحة والآثار، وزارة الشباب والرياضة، هيئة الإذاعة والتلفزيون والفضائية، وكالة الأنباء الفلسطينية- وفا، مفوضية التوجيه الوطني، اللجنة الوطنية للتربية والثقافة والعلوم.

٨- خدمات النقل والاتصالات: وتشمل وزارة النقل والمواصلات، وزارة البريد والاتصالات، سلطة الطيران المدني، سلطة الموانئ.

ومنذ نشأة السلطة الوطنية الفلسطينية في مايو ١٩٩٤، توسع الجهاز الإداري للسلطة بصورة متسارعة ونمت الوزارات والمؤسسات الحكومية، وتضاعف عدد العاملين فيها بشكل مطرد. ورغم عدم وجود إحصائيات دقيقة عن أعداد موظفي السلطة الفلسطينية، يشير التقرير السنوي الثامن للهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن إلى أن عدد الموظفين وصل إلى حوالي (١٤٠) ألف موظف^٥، منهم حوالي (٧٠) ألف موظف مدني حسب جدول الوظائف المرفق بالموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣^٦، وذلك بعد أن كان عدد الموظفين المدنيين في نهاية العام ٢٠٠٠ يبلغ حوالي (٥٧) ألف موظف مدني^٧. ولعل ما يؤكد الزيادة المطردة في أعداد موظفي السلطة الفلسطينية على مدار السنوات السابقة، زيادة الاعتمادات المالية لبند الرواتب والأجور بالموازنات العامة للسلطة للسنوات السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (١) التالي:

الجدول رقم (١)

الاعتمادات المالية لبند الرواتب والأجور ونسبة تطورها

حسب موازنات السلطة من ١٩٩٦ وحتى ٢٠٠٣

نسبة الزيادة %		الرواتب والأجور بالمليون دولار	السنة المالية
المتراكمة %	السنوية %		
-	-	٤٠٣	١٩٩٦
١١	١١	٤٤٧	١٩٩٧
٢٣	١٢	٥٠١	١٩٩٨

^٥ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن- التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - مرجع سابق ص١٣٧.

^٦ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة - الموازنة العامة ٢٠٠٣.

^٧ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن- التقرير السنوي السادس لعام ٢٠٠٠ - مرجع سابق- ص١١٩.

٣٣	١٠	٥٥٢	١٩٩٩
٣٥	٢	٥٦٢	٢٠٠٠
٥٧	٢٢	٦٨٦	٢٠٠١
٥٤	٣ -	٦٦٥	٢٠٠٢
٥٠	٤ -	٦٣٦	٢٠٠٣

المصدر: إعداد الباحث، من الاستعانة بـ" مركز الميزان لحقوق الإنسان-الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية في موازنات السلطة الوطنية الفلسطينية - يونيو ٢٠٠٢- جدول تقسيمات النفقات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية (٩٥-٩٨) ص٥٤، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن- التقرير السنوي السابع لعام ٢٠٠١- الطبعة الأولى- آذار ٢٠٠٢- ص ١٢٦؛ السلطة الوطنية الفلسطينية- وزارة المالية- دائرة الموازنة العامة-الموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣"

ثانياً: تطور وزارات السلطة الفلسطينية

شكلت التغييرات المتلاحقة في هيكلية الحكومة الفلسطينية التي تكون وزارات السلطة الفلسطينية عنصر عدم استقرار، يضاف إلى العناصر الأخرى التي انعكست على الواقع الرقابي وساهمت في تطور سوء التنظيم الإداري، وزيادة مظاهر الخلل والإرباك في الجهاز الإداري. وقد شهدت الفترة من ١٩٩٤ وحتى نهاية ٢٠٠٣ تشكيل سبعة حكومات، على النحو التالي^٨:

١- **الحكومة الأولى:** وهي تشكلت في ١٩٩٤/٧/١ وتألقت من ٢٠ وزارة، هي وزارة الداخلية، وزارة الاقتصاد والتجارة، وزارة التخطيط والتعاون الدولي، وزارة الحكم المحلي، وزارة الصحة، وزارة العدل، وزارة الشؤون المدنية، وزارة الإسكان، وزارة الشؤون الاجتماعية، وزارة الثقافة والإعلام، وزارة الشباب والرياضة، وزارة العمل، وزارة المالية، وزارة التربية والتعليم العالي، وزارة المواصلات، وزارة الاتصالات، وزارة السياحة، وزارة الأوقاف والشؤون الدينية. وقد تم تعيين وزراء لعدد ١٨ وزارة مع احتفاظ رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية بوزارة الداخلية، وبقيت وزارتين بدون وزراء، هما وزارة الأشغال العامة، ووزارة الزراعة.

٢- **الحكومة الثانية:** وقد تشكلت في ١٩٩٥/٩/٢٨، وتألقت من ٢٤ وزارة، حيث استحدثت بموجبها أربعة وزارات جديدة هي التعليم العالي، والتموين، والصناعة، وملف القدس. وقد

^٨ حجازي، يوسف- التشكيلات الحكومية في عهد السلطة الفلسطينية-مجلة مركز التخطيط الفلسطيني- العدد التاسع والعاشر -٢٠٠٣- ص ١٧٦-٢٠٢.

تميزت بتعيين وزراء لجميع الوزارات عدا وزارة الداخلية التي احتفظ بها رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية.

٣- **الحكومة الثالثة** : وقد جاء تشكيلها في أعقاب تقرير هيئة الرقابة العامة حول مظاهر الفساد المالي والإداري في وزارات ومؤسسات السلطة، وتأكيد ذلك بتقرير لجنة تقصي الحقائق بالمجلس التشريعي، حيث قدمت الحكومة استقالته في ١٩٩٨/٦/٢٥، وشكلت حكومة جديدة في ١٩٩٨/٨/٥. وتألقت هذه الحكومة من ٢٩ وزارة، باستحداث ثلاث وزارات جديدة هي وزارة شؤون البيئة، ووزارة شؤون الأسري، ووزارة الشؤون البرلمانية، بقاء ثلاث وزارات بدون وزراء هي وزارة الأوقاف والشؤون الدينية، ووزارة التربية والتعليم، ووزارة الشباب والرياضة.

٤- **الحكومة الرابعة** : في ظل تفاقم سوء التنظيم الإداري وزيادة التداخل في الاختصاصات والصلاحيات بين وزارات ومؤسسات السلطة، صدر المرسوم الرئاسي رقم (٤) لسنة ٢٠٠٢ في ٢٠٠٢/٦/٥ بتشكيل حكومة جديدة تألفت من ٢١ وزارة. وتميزت هذه الحكومة بتقليص عدد الوزارات من خلال إلغاء أربعة وزارات هي وزارة شؤون البيئة، وزارة شؤون الأسري، ووزارة شؤون المنظمات الأهلية، ووزارة الشؤون البرلمانية، كما تم دمج بعض الوزارات مع بعضها كوزارتي الاقتصاد والتجارة والصناعة، ووزارتي الإسكان والأشغال العامة، ووزارتي التربية والتعليم العالي، ووزارة السياحة وملف بيت لحم. وتم استحداث وزارة جديدة هي وزارة الموارد الطبيعية^٩.

٥- **الحكومة الخامسة**: وقد شكلت في ٢٠٠٢/١٠/٢٩، وتألقت من ٢٠ وزارة. حيث أعيد فيها استحداث وزارة شؤون الأسري، كما تم إلغاء ثلاث وزارات هي الشؤون المدنية، والاتصالات، والشباب والرياضة.

٦- **الحكومة السادسة** : وقد جاءت هذه الحكومة بعد استحداث منصب رئيس وزراء للسلطة الفلسطينية وفقا للقانون الأساس للسلطة الذي صدر في الجريدة الرسمية ٢٠٠٣/٣/١٩، وشكلت هذه الحكومة في ٢٠٠٣/٤/٢٨ وتألقت من ٢٥ وزارة. وقد تضمنت استحداث ثلاث وزارات جديدة هي وزارة شؤون المفاوضات، ووزارة شؤون مجلس الوزراء، ووزارة

^٩ الجدير ذكره أن ثلاثة من الوزارات التي تم إلغاؤها حولت إلى هيئات أو سلطات، وهي سلطة شؤون البيئة، هيئة شؤون الأسري، هيئة شؤون المنظمات الأهلية. أما وزارة الموارد لطبيعة المستحدثة فقد كانت موجودة تحت مسمى سلطة الطاقة الفلسطينية.

الدولة للشئون الأمنية. كما تم فصل كل من وزارة التخطيط والتعاون الدولي إلي وزارتين هما وزارة التخطيط، ووزارة الشئون الخارجية، وكذلك وزارة الثقافة والإعلام قسمت إلى وزارتي وزارة الثقافة، ووزارة الإعلام. كما تم دمج وزارتي الاقتصاد والتجارة والصناعة، ووزارة التموين في وزارة واحدة باسم وزارة الاقتصاد الوطني.

٧- الحكومة السابعة^{١٠} : وقد جاءت في أعقاب استقالة الحكومة السابقة على خلفية

الأوضاع السياسية وخلافات بين رئيس السلطة ورئيس الوزراء، وقد تشكلت هذه الحكومة في ٢٠٠٣/١١/٩، وتألقت من ٢٢ وزارة، حيث ألغيت بعض الوزارات وأعيدت وزارات أخرى، كما استحدثت وزارة جديدة لشئون المرأة. وتشمل الوزارات التي تضمنها هذه الوزارة كل من وزارة الخارجية، وزارة المالية، وزارة شئون المفاوضات، وزارة الداخلية، وزارة الاقتصاد الوطني، وزارة التعليم والتعليم العالي، وزارة العدل، وزارة الصحة، وزارة الأشغال العامة والإسكان، وزارة الشئون الاجتماعية، وزارة الاتصالات والتكنولوجيا، وزارة الحكم المحلي، وزارة شئون الأسري، وزارة الثقافة، وزارة التخطيط، وزارة السياحة والآثار، وزارة المواصلات، وزارة الزراعة، وزارة الشباب والرياضة، وزارة العمل، ووزارة الشئون المدنية، ووزارة شئون المرأة.

ورغم مرور أكثر من ٩ سنوات على تشكيل السلطة الوطنية الفلسطينية، ما زال الجهاز الإداري للسلطة بدون إطار أو هيكل تنظيمي رسمي معتمد، وهو ما أدى إلى عدم وضوح الاختصاصات والعلاقات التنظيمية بين الوزارات والمؤسسات والهيئات الحكومية ذات العلاقة، كما انعكس في حجم الوزارات والمؤسسات وطبيعة أعمالها، فنجد أن بعضها أكبر من اللازم، في حين أن البعض الآخر أصغر من الضروري وذلك مقارنة بحجم وطبيعة الدور والمهام الموكلة لها. كما أنه ما زال مبنياً على الفصل بين الضفة الغربية وقطاع غزة، حيث تحتفظ الوزارات والمؤسسات الحكومية بمستويين إداريين متوازيين في كل من هاتين المنطقتين^{١١}. كما أن التعديلات في الوزارات وتقليص عددها لم يحقق الهدف المنشود منها سواء من حيث وضع حد للتداخل وتنازع الاختصاصات والصلاحيات بين وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية التي تقوم بأنشطة متماثلة، أو تخفيض عدد الموظفين والنفقات، حيث أن الوزارات الملغاة ظلت

¹⁰ جريد القدس - بتاريخ ٢٠٠٣/١١/١٠ - ص ١ ص ٢٣.

¹¹ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي السادس - ٢٠٠٠ - مرجع سابق - ص ١١٢.

موجودة بمكاتبها وهيكلها الإدارية غير المعتمدة وموظفيها ونفقاتها، وإن تغير وضعها القانوني والإداري^{١٢}.

ولا شك أن كل ذلك كان له انعكاسات سلبية على الواقع الرقابي في السلطة الفلسطينية بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص، وبالتالي على الأداء الإداري للجهاز الحكومي برمته.

¹² الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - مرجع سابق ص ص ١٢٧-١٢٨.

المبحث الثاني

هيكل الرقابة في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية

أولاً: المراحل التاريخية للرقابة بالمؤسسات الفلسطينية

إن خصوصية الوضع الفلسطيني كان له أثر كبير ومباشر على موضوع الرقابة بصورة عامة والرقابة الداخلية بصورة خاصة. فكما هو معروف لم تنعم فلسطين في العصر الحديث بوضع استقلالي وسيادة كاملة، حيث خضعت لأكثر من سلطة إدارية. لذلك فإن الأنظمة والقوانين وأسس ودعائم الرقابة الداخلية للمؤسسات العامة في فلسطين لم تصنع لتحقيق الأهداف الحقيقية لبناء المجتمع، وإنما صيغت لتحقيق مصالح الدول والسلطات التي تتبع لها الإدارات الحاكمة في فلسطين. وقد استمر ذلك حتى تشكيل السلطة الوطنية الفلسطينية وممارسة صلاحياتها في الأراضي الفلسطينية في مايو من العام ١٩٩٤. ولعل من المناسب قبل التعرض إلي هيكل الرقابة في السلطة الوطنية الفلسطينية أن نستعرض ملامح المراحل التاريخية التي مرت بها المؤسسات العامة في فلسطين وتأثيرها على الواقع الرقابي، والتي يمكن تلخيصها في ثلاث مراحل كما يلي:

١- المرحلة الأولى وتشمل الفترة ما قبل يونيو ١٩٦٧: وقد قسمت الأراضي الفلسطينية

خلال هذه الفترة إلي منطقتين هما الضفة الغربية وقطاع غزة. وقد كانت الضفة الغربية تتبع إدارياً وبشكل مباشر المملكة الأردنية الهاشمية، وبالتالي فقد تمثل إطار الرقابة في المؤسسات الحكومية في الأطر والوحدات الأردنية المخولة بذلك، كما تولي الرقابة الخارجية ديوان المحاسبة الأردني والذي أنشأ فرعاً له في الضفة الغربية. أما قطاع غزة فقد خضع إدارياً بشكل غير مباشر للإدارة المصرية، وذلك من خلال إدارة الحاكم العام لقطاع غزة والتي كانت تتبع لوزارة الداخلية المصرية، وقد أنشأت في إطار إدارة الحاكم العام لقطاع غزة عدد من المؤسسات الحكومية والتي سميت في حينه بالمديريات تولت المهام الوظيفية مثل التعليم والصحة والاقتصاد والمالية وغيرها. وقد كان إطار الرقابة في هذه المديريات سواء على مستوي القوانين والأنظمة والتعليمات أو المؤسسات الرقابية،

خليط بين القوانين والأنظمة الفلسطينية الصادرة إبان الحكم العثماني، والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الحاكم الإداري المصري، كما أنشأت الإدارة المصرية دائرة مراقبة محلية تتبع مديرية المالية كانت تتولى أعمال الرقابة الداخلية على المعاملات المالية للمدريات^{١٣}. أما الرقابة الخارجية فقد تولاهها مكتب عرف باسم ديوان المحاسبة، وقد بمثابة فرعاً لديوان المحاسبة المصري والذي يعرف في مصر حالياً باسم الجهاز المركزي للمحاسبات والذي يتبع رئيس جمهورية مصر العربية.

٢- المرحلة الثانية وتشمل الفترة ما بعد يونيو ١٩٦٧ وحتى مايو ١٩٩٤: وهي تمثل فترة الاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، حيث خضعت جميع الأراضي الفلسطينية في الضفة الغربية وقطاع غزة لسلطة الاحتلال الإسرائيلي، والتي أصدرت العديد من الأوامر والمناشير العسكرية أعادت من خلالها تنظيم أعمال وأنشطة المجتمع الفلسطيني بما يتماشى مع مصالحها، فقامت بتعديل بعض القوانين والأنظمة، وألغت البعض الآخر، كما أصدرت أنظمة وقوانين جديدة. وقد استمرت بعض المديرات الحكومية مثل التعليم والصحة والمالية، واستحدثت مديريات أخرى مثل إسكان اللاجئين، وأملاك الحكومة والغائبين وسميت كل منها (دائرة) أسندت رئاستها إلى ضابط ركن. والجدير ذكره أن الضفة الغربية وقطاع غزة خضعت كل منها لإدارة مستقلة تتبع سلطة الاحتلال. وقد كان الواقع الرقابي جزءاً من واقع الدوائر الحكومية حيث استمر ديوان المحاسبة في الضفة الغربية بمباشرة أعمال الرقابة على الدوائر الحكومية في الضفة، كما استمر ديوان المحاسبة في قطاع غزة بالتفتيش الداخلي والرقابة على أعمال الدوائر الحكومية، وذلك من خلال زيارات ميدانية دورية كان يقوم بها مراقبون ماليون وإداريون على مدار العام لفحص وتدقيق الأعمال المالية والإدارية للدوائر الحكومية التقليدية دون أن يكون لهم حق فحص وتدقيق الموازنة العامة وخاصة الإيرادات الجمركية.

٣- المرحلة الثالثة وتشمل الفترة ما بعد مايو ١٩٩٤: في مايو ١٩٩٤ وتطبيقاً لاتفاق أوسلو الموقع بين منظمة التحرير الفلسطينية وحكومة إسرائيل، والذي يقضى بنقل صلاحيات الإدارة المدنية والحكم العسكري إلى السلطة الفلسطينية، تولت السلطة الوطنية الفلسطينية صلاحياتها ومسئولياتها في الأراضي الفلسطينية، بدأت حقبة جديدة من الاستقلال والسيادة الفلسطينية - وإن كانت غير كاملة - تمثل خطوة أولى في مشوار التحرر والسيادة الكاملة. ومع بداية هذه الحقبة أنشأت السلطة الفلسطينية العديد من الوزارات والمؤسسات الحكومية

¹³جماد، أكرم - مرجع سابق - ص ١٤٧.

والتي تطور عددها بشكل متسارع، وتضاعف عدد العاملين بها حتى وصل إلى ١٤٠ ألف موظف في نهاية العام ٢٠٠٣.^{١٤}

ثانياً: هيكل الرقابة في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية

رغم عدم إقرار هيكل تنظيمي للسلطة الفلسطينية - كما سبق القول - فإن السلطة الفلسطينية باعتبارها كيان سيادي تتشكل من السلطات الثلاث ، التشريعية وتتمثل في المجلس التشريعي، والتنفيذية وتتمثل في مؤسسات الجهاز الإداري من وزارات وهيئات وسلطات وغيرها، والقضائية وتتمثل في المحاكم والنيابة العامة. وعليه يمكن تقسيم هيكل الرقابة في السلطة الفلسطينية حسب السلطات الرئيسية إلى ثلاث أنواع كما يلي:

١ - الرقابة التشريعية

وهي تتمثل في الرقابة التي يمارسها المجلس التشريعي الفلسطيني على أعمال السلطة التنفيذية، وفقاً لأحكام المادة (٣٤) من القانون الأساسي للسلطة الفلسطينية والتي نصت على أن: "المجلس التشريعي هو السلطة التشريعية المنتخبة ويتولى مهامه التشريعية والرقابية في المرحلة الانتقالية على الوجه المبين في نظامه الداخلي".

وقد تأسس المجلس التشريعي الفلسطيني في أعقاب الانتخابات العامة الأولى التي عقدت في ٢٠ يناير ١٩٩٦، وعقد أولى جلساته في ٧ مارس ١٩٩٦^{١٥} بموجب المرسوم الرئاسي رقم (٢) لعام ١٩٩٦^{١٦}، وبدأ بممارسة مهامه التشريعية التي تختص ببحث وإقرار القوانين ، والرقابية التي تختص بأعمال الرقابة على السلطة التنفيذية ومساءلتها ومحاسبتها عن أي انحراف. وفي سبيل ذلك نصت المادة (٤٨) من النظام الداخلي للمجلس على أن^{١٧}:

" ١. يشكل المجلس اللجان الدائمة التالية للرقاب ولبحث مشاريع القوانين والاقتراحات والقضايا التي يحيلها المجلس أو رئيسه إليها: لجنة القدس، لجنة الأراضي ومقاومة الاستيطان، لجنة شؤون اللاجئين (اللاجئين والنازحين والمغتربين الفلسطينيين)، اللجنة القانونية (القانون الأساس والقانون والقضاء)، لجنة الموازنة والشؤون المالية، اللجنة الاقتصادية (الصناعة والتجارة والاستثمار والإسكان والتمويل والسياحة والتخطيط)، لجنة الداخلية (الداخلية والأمن والحكم)، لجنة التربية والقضايا الاجتماعية (التربية والتعليم والثقافة والإعلام والشؤون المدنية والآثار والشؤون الاجتماعية والصحة والعمل والعمال والأسرى والشهداء والجرحى والمقاتلين القدامى

¹⁴ هيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - مرجع سابق ص ١٣٧.

¹⁵ مجلة المجلس التشريعي - العدد الثاني - ١٩٩٩ ص ٨.

¹⁶ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - العدد ١١ - فبراير ١٩٩٦ - ص ٤٥.

¹⁷ السلطة الوطنية الفلسطينية - المجلس التشريعي الفلسطيني - النظام الداخلي للمجلس التشريعي - الدائرة الإعلامية - ص ٣٠-٣١.

والطفولة والشباب والمرأة)، لجنة المصادر الطبيعية والطاقة (المياه والزراعة والريف والبيئة والطاقة والثروة الحيوانية والصيد البحري)، لجنة الرقابة لحقوق الإنسان والحريات العامة.

٢. يشكل المجلس لجنة خاصة تسمى لجنة شؤون المجلس وتتكون من هيئة المكتب وعدد من الأعضاء.

٣. للمجلس أن يشكل لجاناً أخرى لأغراض آنية أو دائمة ولأهداف محددة"

٤. يحدد المجلس مع بداية كل دورة انعقاد عدد أعضاء كل لجنة من لجانها الدائمة بما يكفل قيام هذه اللجان بأعمالها".

وبتمثل الدور الرقابي للمجلس التشريعي "بالرقابة على السياسات الحكومية العامة في جميع المجالات، وشتى الحقول السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية والأمنية، والتأكد من التزامها بالسياسات العامة المقدمة للمجلس في البيان الوزاري الذي نالت الحكومة الثقة على أساسه، وكذلك الرقابة على الأداء والسياسات التنفيذية للسلطة"^{١٨}.

ويباشر المجلس التشريعي الفلسطيني رقابته على أعمال السلطة التنفيذية بصور وأشكال متعددة من أهمها:

(١) إصدار القوانين والتشريعات المنظمة للأعمال المالية والإدارية والفنية لوزارات ومؤسسات السلطة.

(٢) مناقشة واعتماد الموازنة العامة والحسابات الختامية للسلطة.

(٣) مساءلة الوزراء، من خلال توجيه الأسئلة أو الاستجواب أو المناقشة للوزراء حول إي قضية تتعلق بأداء بوزارتهم، أو أي قضية تهم المواطن لها علاقة بهذه الوزارة. وتنظم المواد (٧٥-٧٦-٧٧-٧٨-٧٩-٨٠) من النظام الداخلي للمجلس التشريعي آلية توجيه الأسئلة والاستجابات^{١٩}.

(٤) لجان التحقيق وتقصي الحقائق، وهي تشكل لمعالجة موضوع معين تكون فيه المعلومات المتوفرة غير كافية أو غير موثوق بها، وتتولى هذه اللجان جمع المعلومات وتقصي الحقائق حول الموضوع محل الفحص بكل الوسائل التي تحقق هدفها.

(٥) اللجان الدائمة بالمجلس كل في مجال النشاط المختص بمراقبته. وتنص المادة (٥٧) من النظام الداخلي للمجلس على أن " للجان من خلال رؤسائها أن تطلب من أي وزير أو

¹⁸ القريوتي، جمال - بعد ثلاث سنوات من العمل الميداني، قراءة في قرارات المجلس التشريعي - مجلة المجلس التشريعي - العدد الثاني - رام الله - ١٩٩٩ - ص ٣٥.

¹⁹ السلطة الوطنية الفلسطينية - المجلس التشريعي الفلسطيني - النظام الداخلي للمجلس التشريعي - مرجع سابق - ص ٤٤-٤٦.

مسؤول في مؤسسات السلطة الوطنية معلومات أو إيضاحات تتعلق بالموضوعات المطروحة عليها أو التي تدخل ضمن اختصاصها^{٢٠}.

وتلعب رقابة المجلس التشريعي دورا بارزا في تهيئة البيئة المناسبة للرقابة الداخلية من خلال ما توفره من متطلبات تتمثل في القوانين والأنظمة والموازنات التي تساهم في ضبط الأعمال وتنفيذها على الوجه الصحيح لتحقيق الأهداف المحددة. إلا الواقع الفعلي يبين عدم حدوث تحسن جوهري في أداء الجهة الرقابة الأهم في السلطة وهي المجلس التشريعي، حيث لم يتمكن المجلس التشريعي على مدار السنوات السابقة من تجاوز نقاط الضعف والقصور التي لا زمتها وأضعفت دوره ، وأهمها^{٢١}:

- (١) هيمنة السلطة التنفيذية على صناعة التشريعات وتداخل الصلاحيات بينهما.
- (٢) عدم وجود سياسات وخطط تشريعية واضحة ومحددة لإقرار القوانين بما يتفق وحاجات وأولويات المجتمع.
- (٣) غياب كتل برلمانية فاعلة.
- (٤) حداثة التجربة البرلمانية الفلسطينية.
- (٥) ضعف استخدام أدوات ووسائل المساءلة وخاصة حجب الثقة والاستجواب.
- (٦) الفصل بين الضفة الغربية وقطاع غزة، ومنع النواب من حرية التنقل، وعدم انتظام الجلسات بسبب إجراءات الحصار والإغلاق التي يفرضها الاحتلال.

٢ - الرقابة القضائية

ويقصد بها الرقابة التي يمارسها المواطنين من خلال الجهاز القضائي على أعمال السلطة التنفيذية. ورغم أن هذه الرقابة تأخذ أشكالا وطرقا تختلف من نظام قانوني إلى آخر، سواء من حيث المسائل الخاضعة لرقابة القضاء الإداري، أو الجهة التي تتولى ممارستها أو الإجراءات الشكلية المطلوب مراعاتها عند التظلم من تصرفات الإدارة، فإنها في مجملها تتفق من حيث الهدف الأساسي المتمثل بخلق التوازن بين سلطات الدولة الثلاث، وكبح جماح السلطة التنفيذية في التعسف باستخدام الحق، ورفع أي ظلم توقعه الإدارة على المواطنين^{٢٢}. وتباشر السلطة

²⁰ السلطة الوطنية الفلسطينية - المجلس التشريعي الفلسطيني - النظام الداخلي للمجلس التشريعي - مرجع سابق - ص ٣٥.

²¹ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - مرجع سابق - ص ٧٦-٨١.

²² أبو هنود، حسين - محاكم العدل العليا الفلسطينية، التطورات والإشكاليات، والأداء في مجال حماية الحقوق والحريات - سلسلة التقارير القانونية (١٣) - رام الله:

الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - ١٩٩٩ - ص ٢.

القضائية دورها الرقابي بناء على دعوى تسمى الدعوة الإدارية ترفع لها من المواطن صاحب المصلحة، وتتبع أهميتها في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية من عاملين أساسيين هما:

- (١) ضعف الأفراد في مواجهة السلطة التنفيذية بما تملكه من إمكانيات في قمع الأفراد.
- (٢) التخصص في الرقابة على أعمال الإدارة وتصرفاتها والفصل في المنازعات الإدارية.

وبصورة عامة فإن الرقابة القضائية على أعمال السلطة التنفيذية تهدف إلى تحقيق هدفين أساسيين^{٢٣}، الأول تقويم عمل الإدارة وإجبارها على احترام مبدأ الشرعية وسيادة القانون، والثاني حماية حقوق الأفراد والمحافظة على حرياتهم من خلال إلغاء القرارات الإدارية المعيبة أو التعويض عنها.

وتنفذ الرقابة القضائية في فلسطين من خلال القضاء الإداري ممثلاً في محكمة العدل العليا بصفتها محكمة إدارية، بالإضافة إلى جهاز النيابة العامة والذي يقوم بالتحقق من الاتهامات التي توجهها الإدارة إلى موظفيها، والعمل وكيلاً عن الحكومة في القضايا المرفوعة من قبلها ضد الأفراد، وممثلاً عنها في القضايا المدعي عليها.

وهكذا فإن الرقابة القضائية تساهم في إرساء جزءاً من دعائم الرقابة الداخلية من خلال ما توفره من ضوابط لقرارات الإدارة وإلزامها بالأنظمة والقوانين السارية وتحقيق العدل والمساواة. وتشير العديد من المصادر إلى أن القضاء الفلسطيني ما زال يعاني من الترهل والفشل لأسباب عديدة أهمها^{٢٤}:

- (١) المحسوبة والواسطة والافتقار إلى معايير الكفاءة والمقدرة والخبرة في التعيينات في سلك القضاء.
- (٢) قلة عدد المحاكم والقضاة، مما يؤدي إلى تأخير البت القضايا وتراكمها.
- (٣) ضعف برامج تأهيل وتدريب القضاة ووكلاء النيابة.
- (٤) عدم الفصل بين السلطات وتدخل السلطة التنفيذية والأجهزة الأمنية بالقضاء وسلب صلاحياته.
- (٥) غياب سيادة القانون.
- (٦) غياب التفتيش القضائي على المحاكم.

²³ شبيحا، إبراهيم عبد العزيز - مرجع سابق - ص ٤٧٨.

²⁴ انظر:

- مؤسسة الملتقى المدني، مركز دراسات المجتمع المدني، مؤسس فريدريش ناومان - المؤتمر الأول: بين الواقع والطموح، المناقشات وتوصيات ورش العمل -

كانون أول ٢٠٠٣ - ص ١٩-٢١.

- الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - مرجع سابق - ص ١١٧-١٢١.

٣ - الرقابة التنفيذية

وهي تتمثل في الرقابة التي تتولها السلطة التنفيذية ممثلة في الوزارات والمؤسسات الحكومية والتي تتشكل منها السلطة الفلسطينية تحقيقاً للأهداف العامة ، وهي تنقسم إلى قسمين:

(١) **الرقابة الداخلية:** وهي الرقابة التي تتم داخل كل وزارة ومؤسسة في السلطة الفلسطينية، وعلى كافة المستويات الإدارية، بدأ بالوزير مروراً بالمستويات الإشرافية وانتهاءً بالأفراد العاملين على اختلاف وظائفهم ومواقعهم داخل الوزارة^{٢٥}. وهي تهدف إلى التحقق من تنفيذ الأعمال حسب الخطط والسياسات والإجراءات المرسومة، والتقرير عن الأعمال بشكل منظم ودقيق ، ومنع أو اكتشاف الأخطاء والانحرافات، وحماية الأموال العامة من الضياع والسرقة وسوء الاستخدام، والارتقاء بالأداء كما وكيفا. وتحقيقاً لأهداف هذه الرقابة تسعى الوزارات والدوائر الحكومية إلى إرساء القواعد والمتطلبات اللازمة لذلك، من حيث بناء الهياكل التنظيمية، ووضع الخطط والبرامج، وصياغة السياسات والإجراءات، وخلق الوسائل والأدوات الرقابية اللازمة. وفي هذا السياق أنشأت وزارات السلطة داخلها وحدات رقابة داخلية تساعدها في إنجاز أعمالها وتحقيق أهدافها. وهي تمثل موضوع بحثنا والذي يسعى إلى تشخيص واقع هذه الرقابة وتحديد جوانب القصور والضعف فيها التي أثرت سلباً على أداء وزارات السلطة الفلسطينية، وتحديد سبل المعالجة ومتطلباتها كما سنفصل له لاحقاً.

(٢) **الرقابة الخارجية:** وهي الرقابة التي تتم من خارج الوزارة أو المؤسسة الحكومية، وتقوم بها عادة أجهزة متخصصة وتتمتع بالاستقلال الكامل عن باقي وزارات ومؤسسات السلطة التنفيذية. ويتولى ممارسة هذا النوع من الرقابة في فلسطين جهازين هما:

أ- **هيئة الرقابة العامة:** وهي هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة وتخضع لإشرافه المباشر، أنشأت بموجب القرار الرئاسي رقم (٢٢) ١٩٩٤^{٢٦}. وصدر قانون هيئة الرقابة العامة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٥^{٢٧}، حيث حدد استراتيجية وطبيعة أعمال

²⁵ الكفراوي، عوف محمود - مرجع سابق- ص ٢٥.

²⁶ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية- العدد ١ - نوفمبر ١٩٩٤ - ص ٣٩

²⁷ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية- العدد ١١ - فبراير ١٩٩٦ - ص ٧.

واختصاصات وصلاحيات الهيئة بكل ما يتعلق بالرقابة على المال العام والمحافظة عليه وضمن حسن استغلاله، كما تهتم بالأداء الحكومي وتعمل على تطوير السياسات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج. وتخضع لرقابة الهيئة جميع الجهات التي تتصل بالمال العام، وهي كما حددتها المادة (٧) من القانون :

- وزارات وأجهزة السلطة المختلفة.
- الهيئات والمؤسسات العامة والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها.
- المؤسسات الخاصة، والشركات التي تساهم فيها السلطة، أو تتلق مساعدة منها، أو المؤسسات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للسلطة.
- وحدات الحكم المحلي، وتتمثل في البلديات والمجالس القروية وغيرها.
- إبي جهات أخرى بقرار من رئيس السلطة.

وتمارس هيئة الرقابة العامة ثلاث وظائف رقابية حددتها المادة (٩) من قانون هيئة الرقابة العامة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٥، على النحو التالي:

١. **الرقابة المالية:** وهي كما حددتها المادة (١٠) من قانون الهيئة، تشمل إجراءات التحقق من المال العام والمحافظة عليه وحسن استغلاله، بدأ من مراقبة حسابات الإيرادات والمصروفات والحسابات الختامية والميزانيات مستنديا وفنيا، ومرورا بمراجعة المنح والمساعدات والعقود والمناقصات والاتفاقيات، وانتهاء ببحث حال المخازن وسجلاتها.

٢. **الرقابة الإدارية وتقويم الأداء، ومتابعة تنفيذ الخطة:** وقد حددت تفاصيلها المادة (١١) من قانون الهيئة، حيث تشمل التحقق من استكمال ومتابعة تنفيذ القوانين والأنظمة واللوائح، والكشف عن أسباب القصور في العمل والإنتاج واقتراح سبل تلافيتها، متابعة تنفيذ الخطط والبرامج وتقويم الأداء وفق معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية.

٣. **الرقابة القانونية:** وقد حددت المادة (١٢) مجال هذه الرقابة في الكشف والتحقيق في المخالفات الإدارية والمالية، وفحص ومراجعة القرارات الصادرة من ذوي الاختصاص في شأن هذه المخالفات للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بالنسبة لتلك المخالفات.

وتمثل الرقابة الداخلية أحد المجالات التي أولتها هيئة الرقابة العامة اهتماما خاصا باعتبارها خط الدفاع الأول في المحافظة على المال العام، وحسن استغلاله، وضمان تنفيذ السياسات والبرامج المحددة. كما أنها أحد المهام المكلفة بالتحقق من ممارستها بشكل سليم، وقد نصت المادة (١٣)(٥) من قانون هيئة الرقابة العامة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٥ على أن من اختصاصات الهيئة في مجال الرقابة الإدارية: "التحقق من قيام أجهزة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة. ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها للتثبت من كفاءتها ودقتها في تحقيق الأهداف المقررة لها".

وفي هذا المجال عملت الهيئة على حث الوزارات والدوائر الحكومية على تشكيل دوائر للرقابة الداخلية وتبعتها إلى أعلى سلطة بالوزارة، كما وضعت توصيف لأعمال واختصاصات دوائر الرقابة الداخلية وتوصيف للوظائف فيها بما يكفل القيام بأعمالها على الوجه المطلوب.

وتؤكد خلاصة العديد من الدراسات وورشات العمل والتقارير إلى أن هناك الكثير مما يجب عمله لتفعيل دور هيئة الرقابة العامة لتحقيق التزام الوزارات والمؤسسات الحكومية بالقوانين والأنظمة، والمحافظة على المال العام، وكشف الانحرافات والتجاوزات ومحاسبة المسؤولين عنها، أهمها^{٢٨}:

١. الالتزام بالشفافية في نشر التقارير السنوية بشكل دوري.
٢. تطوير آليات الرقابة والمستوي والقدرة الفنية للقوي الكوادر العاملة بالهيئة.
٣. وضع إطار وضوابط قانونية مناسبة تضمن قيامها بالأعمال الموكلة لها بكفاءة واستقلالية.

ب- الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن: وهي تأسست سنة ١٩٩٣ بمبادرة شخصيات فلسطينية مستقلة، وصدر بشأنها المرسوم الرئاسي رقم (٥٩) لسنة ١٩٩٤^{٢٩}، الذي حدد مهامها ومسئولياتها. وفي صلب هذه المهام والمسئوليات رصد ومتابعة مدي التزام السلطات والهيئات الفلسطينية العامة باحترام وصيانة حقوق الإنسان الفلسطيني، سواء على صعيد الممارسة أو على صعيد القوانين والتشريعات والأنظمة

²⁸ مؤسسة الملتقى المدني، مركز دراسات المجتمع المدني، مؤسس فريدريش ناومان - المؤتمر الأول: بين الواقع والطموح، المناقشات وتوصيات ورش العمل - كانون

أول ٢٠٠٣ - ص ١١.

²⁹ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - العدد ٢ - ديسمبر ١٩٩٤ - ص ٣٣.

أو السياسات المقررة في دولة فلسطين ومنظمة التحرير الفلسطينية. وينظر إلى الهيئة الفلسطينية باعتبارها مؤسسة دولة، تقوم بمهام ما كان يعرف في النظام الإسلامي بديوان المظالم، تعمل على تحقيق مبدأ سيادة القانون والعدل من خلال تلقي ومتابعة شكاوي وتظلمات المواطنين، والإسهام في بناء الأجهزة القانونية، واقتراح ومراجعة التشريعات التي تضمن الحقوق والحريات الأساسية للموطن. كما تعمل على تعريف المواطن بحقوقه القانونية، وحمايتها ضمن المواثيق والمعاهدات الدولية الخاصة بحقوق الإنسان. وتنتهج الهيئة في أعمالها أسلوب المساءلة والشفافية والعناية والسجلات المفتوحة ملتزمة بسيادة القانون وخدمة مصلحة الوطن والمواطن. وقد أكد القانون الأساسي للسلطة الفلسطينية قانونية وجود هذه الهيئة واستقلاليتها، حيث نصت المادة (٣١) على: "تنشأ بقانون هيئة مستقلة لحقوق الإنسان، ويحدد القانون تشكيلها ومهامها واختصاصاتها وتقدم تقاريرها لكل من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية والمجلس التشريعي الفلسطيني"³⁰. ويوضح (بشناق-٢٠٠١) أن هناك تداخل في اختصاص الرقابة الإدارية بين الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن وبين هيئة الرقابة العامة، ويقترح لإلغاء هذا التداخل أن يقتصر عمل هيئة الرقابة العامة على الرقابة المالية دون غيرها من الرقابات الأخرى³¹. ويرى الباحث أن هذا يتناقض مع التوجهات الحديثة للرقابة الشاملة والتي تشمل جميع الرقابة المالية والإدارية وتقييم الأداء والتي ترتبط ببعضها ارتباطاً عضوياً ومتكاملاً، وهذا ما يعترف به (بشناق-٢٠٠١) نفسه حيث يقول "فإن مثل هذه الرقابة الإدارية ذات علاقة حميمة بالرقابة المالية"³². ولذلك فإن حل التداخل يكون بتوحيد الأجهزة الرقابية ذات الاختصاصات المتشابهة بما يؤدي إلى التكامل وتحقيق الشمولية.

³⁰ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - القانون الأساسي - يوليو ٢٠٠٢ - ص ١٦.

³¹ بشناق، باسم - الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية (هيئة الرقابة العامة) - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - رام الله -

حزيران ٢٠٠١ - ص ٤٠-٤١.

³² بشناق، باسم - مرجع سابق - ص ٤٠.

المبحث الثالث

الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية

أولاً: أهمية الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية

تمثل الرقابة الداخلية بمكوناتها الشمولية الركيزة الأساسية لأي تنظيم إداري، وبدونها لا يمكن تحقيق أهداف التنظيم بكفاءة وفاعلية. وقد تعاضم دور وتأثير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي مع تطور حجم هذا القطاع وتدخله في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية وزيادة أعباءه ونفقاته، والاهتمام المتزايد من قبل جميع المستويات في الدول من أعضاء سلطة تشريعية وموظفو الإدارات الحكومية وجمهور المواطنين بالتحقق من أن القطاع الحكومي يدار بشكل قانوني وبطريقة تتميز بالكفاءة والفاعلية. وفي هذا السياق نجد أن إليسورت إتش مورس مساعد مراقب الحسابات العام في الولايات المتحدة الأمريكية يقول³³:

³³ فيليكس وبومرانز وآخرون - الرقابة المالية في القطاع العام، الكفاءة والتوفير ونتائج البرامج - ١٩٧٦ - ترجمة طارق الساطي - ١٩٩٨ - ص ١ - نقلاً عن: Mores, JR, - Qualification of Public Accountants to Audit Governmental Activities PP.20-21 وهو بحث قدم الي اجتماع الغداء المنعقد في معهد المحاسبين العاميين، المرخص لهم في مقاطعة كولومبيا في واشنطن (D,C) في ٢٣ تشرين الأول (أكتوبر) سنة ١٩٧٥.

" إن البرامج والعمليات الحكومية هي عمل كبير، كما أن النفقات الحكومية تمتص جزءاً متزايداً بصفة دائمة من دخلنا القومي. إن المديرين الحكوميين بحاجة إلى كل المساعدة التي يمكنهم الحصول عليها في سبيل القيام بعمل فعال".

" إن المحاسبين العاميين لديهم من المهارات ما يمكن تكيفها بالصورة التي تمكنهم من تحسين مستويات الكفاءة والتوفير والفاعلية التي تدار بها العمليات الحكومية، ومع ذلك فهم بحاجة لبعض الصقل في سبيل جعلهم أكثر قدرة على تقديم العون للمديرين الحكوميين ولواضعي السياسة".

" إن البرامج الحكومية وأهدافها كثيرة ومن التعقيد، كما يتم التفكير بها وتمويلها وإدارتها في بيئة سياسية بحتة. ففي الوقت الذي نجد فيه أن هناك بعضاً من أوجه الشبه ما بينها وبين البرامج في القطاع الخاص، إلا أن إطار العمليات في البرامج الحكومية يختلف اختلافاً كبيراً عن ذلك الإطار في عمليات القطاع الخاص. وهذا يعني أنه إذا ما توجب على المحاسبين أن يساهموا بصورة فعالة في تحسين الإدارة الحكومية فإنه يجب عليهم أن يستثمروا بعضاً من جهودهم في الحصول على المعرفة والمهارات اللازمة في سبيل تقديم ما هو لازم ومطلوب منهم".

فإذا كان الحال كذلك في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية، فإنه يصبح أكثر إلحاحاً وضرورة في الدول النامية ومنها فلسطين. وإذا ما أضفنا لما تقدم خصوصية الوضع الفلسطيني باعتباره كيان حديث التجربة بالعمل المؤسسي وحاجته إلى استثمار كل مورد أفضل استثمار، لتبين لنا مدي الأهمية التي يجب أن توليها الأجهزة الحكومية المختلفة ومسئولياتها لموضوع الرقابة الداخلية. ويتزامن تعاظم أهمية الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الفلسطيني مع تعاظم اهتمام الدول والمؤسسات المانحة بالإصلاحات المالية والإدارية والاقتصادية والقانونية في وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية، إذ أن أحد أهم العوامل التي تتركز عليها الدول والمؤسسات المانحة في ربط عمليات التسليف والإقراض للدول المحتاجة هو موقع هذه الدول في سلم التسبيب المالي والإداري والفساد ودرجة نجاحها أو محاربتها له³⁴.

إن انتظام وإنجاز العمل الإداري بكفاءة عالية، وتعزيز قيم النزاهة والشفافية والمساءلة في القطاع الحكومي الفلسطيني يرتبط بشكل وثيق بوجود بنية مؤسسية سليمة قائمة على أسس رقابية داخلية شاملة، وأجهزة رقابة قوية وفاعلة وتتمتع باستقلالية مهنية. وبمعنى آخر، فإن المحافظة على الأموال العامة وحسن استغلال الموارد المتاحة، وتحقيق الإصلاح الإداري والمالي وتحقيق الكفاءة الإنتاجية مرهون بشكل رئيس بالارتقاء بواقع الرقابة الداخلية والاهتمام

³⁴ مركز البحوث والدراسات الفلسطينية - الفساد في فلسطين - دائرة التحليل الاستراتيجي - 2001 - ص 3.

الجاد لاستكمال مكوناتها الأساسية ووضعها موضع التنفيذ وتفعيل آليات وأدوات رقابة مالية وإدارية مناسبة.

وقد عملت السلطة الفلسطينية منذ توليها لمهامها وصلاحياتها في الأراضي الفلسطينية على إعادة بناء المجتمع الفلسطيني والنهوض به ليتمكن من إرساء دعائم الدولة المنتظرة على أسس سليمة، فقامت بإنشاء العديد من الوزارات والمؤسسات وتوسعت في عمليات التوظيف الحكومي بشكل مطرد، ورغم ذلك بقي أداء السلطة ضعيفا ويشوبه العديد من مظاهر الخلل والقصور أثرت جديا على إمكانيات تحقيق التنمية والتطوير الإداري والمالي. ويعزى هذا القصور والخلل إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية، ومن أهم العوامل الخارجية، استمرار الاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية، وعدم تحكم السلطة في المعابر، وعدم الترابط بين شطري الوطن في الضفة وغزة، ومحدودية الموارد المتاحة. أما العوامل الداخلية فقد كان أهمها وجود خلل في عناصر ومقومات وضوابط الرقابة الداخلية بشقيها الإداري والمالي، وضعف العناصر القيادية التي تولت إدارة الوزارات والمؤسسات العامة علميا وعمليا، حيث استند تعيينها على أسس الولاء والتنظيم السياسي والعشائري بعيدا عن المؤهلات والخبرات، إضافة إلى ضعف التشريعات والقوانين المنظمة للعمل المالي الإداري واختلاف الأنظمة المطبقة في الوزارات والدوائر الحكومية غي الضفة الغربية وقطاع غزة³⁵. كل ذلك ساهم في ضعف مقومات الرقابة الداخلية ونقشي الخلل الإداري والمالي وسوء الإدارة وتردي الأداء العام.

ثانياً: مستويات تنفيذ الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية

يمكن تقسيم مستويات تنفيذ الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية إلى ثلاث مستويات، على النحو التالي:

١- **رقابة الوزارة:** وهي الرقابة التي تمارسها الوزارة على نفسها من خلال الوزير المختص والإدارة العليا للوزارة والمستويات الإشرافية والعاملين كل حسب موقعه. وقد أنشأت كل وزارة بداخلها وحدة للرقابة الداخلية اختلفت مسمياتها من وزارة لأخرى، ورغم عدم وجود إطار قانوني معتمد لعمل هذه الوحدات، فقد اهتمت الوزارات بإنشاء هذه الوحدات من أجل مساعدة الإدارة العليا في القيام بمهامها وتحقيق الأهداف المطلوبة بأقصى كفاءة ممكنة. وإيماناً بأهمية دور وحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية، نصت التعليمات

³⁵ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - الطبعة الأولى - رام الله - آذار ٢٠٠٣ - ص ١٣٧-١٤٠.

المالية رقم ١ لسنة ١٩٩٧، بالمادة (٥٣) على أن " تشكل وحدات تدقيق ورقابة داخلية في كل دائرة (وزارة) أو مؤسسة تابعة لها، يناط بها مسئولية تدقيق ومراقبة تطبيق أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة". كما أولت هيئة الرقابة العامة اهتماما خاصا بوحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة، والتحقق من قيامها بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة، ودراسة القواعد التي تنظم أعمالها ومدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المرجوة. وفي هذا السياق أصدر رئيس هيئة الرقابة العامة بتاريخ ١٩٩٦/١/٢٢ تعميما^{٣٦} للوزارات بضرورة تشكيل دائرة/وحدة للرقابة الداخلية بها، كما أصدر رئيس هيئة الرقابة العامة تعميما آخر بتاريخ ١٩٩٦/٤/٤ حدد فيه طبيعة أعمال ووظائف إدارة الرقابة والتفتيش الداخلي في وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية، وذلك بهدف رفع كفاءة وأداء الوزارة.

وتتمثل أهم الأعمال والاختصاصات التي أنيطت بوحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة فيما يلي^{٣٧}:

- (١) التأكد من أن الأعمال والقرارات التي يتخذها المسؤولون تنفذ وفقا للصلاحيات المحدد بالتشريعات المالية والإدارية والمبادئ والأسس المعمول بها.
- (٢) التأكد من أن الأهداف المحددة في التشريعات يتم تحقيقها بكفاءة.
- (٣) التأكد من الأعمال المنجزة توثق بالسجلات والقيود والمستندات والملفات حسب الأصول.
- (٤) التأكد من توفير المواد والأدوات والتجهيزات اللازمة لإنجاز العمل وفق الإمكانيات المتاحة وحسب الأصول.
- (٥) التحقق من حسن تخزين واستعمال وصيانة وتنمية المواد والتجهيزات والمحافظة عليها.
- (٦) العمل على تحديد المخالفات والانحرافات في الأداء الوظيفي وتحليلها واقتراح الحلول المناسبة ومساءلة المتسببين بها.

٢- رقابة وزارة المالية - من خلال مديرية الرقابة التدقيق:

تعتبر وزارة المالية الجهة المسؤولة عن الإشراف والرقابة على المال العام في السلطة الفلسطينية، وذلك بحكم مسئوليتها عن الإدارة المركزية للمال العام بوزارات ومؤسسات

³⁶ السلطة الوطنية الفلسطينية - هيئة الرقابة العامة - كتاب رقم ٢٢٩ - دائرة الرقابة الداخلية - ١٩٩٦/١/٢٢.

³⁷ السلطة الوطنية الفلسطينية - هيئة الرقابة العامة - كتاب رقم ١٠٠١/٦ - دائرة الرقابة الداخلية - ١٩٩٦/٤/٤.

السلطة الفلسطينية. وقد نصت المادة (٥٠)(١) من التعليمات المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٧ على ما يلي: "يعتبر وزير المالية هو المسئول عن رقابة حسابات الوزارات والدوائر والمؤسسات ومعاملاتها المالية، والتحقق من أن كل وزارة/دائرة أو مؤسسة تقوم بمراعاة أحكام هذه التعليمات في أعمالها المالية والمحاسبية ويعتبر الوزير المختص مسؤولاً عن تنفيذ أحكام هذه التعليمات فيما يتعلق بوزارته"^{٣٨}. كما نصت المادة ٤٩ من قانون الموازنة العامة رقم (٧) لسنة ١٩٩٨ بأنه "يحق لوزير المالية وبموافقة مجلس الوزراء أن يعين مدققين ماليين في الوزارات والمؤسسات العامة وذلك لتقديم المشورة لها ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة والالتزام بالمعايير والقواعد المالية وفي حالة اختلاف الرأي بين المدقق والمدير المالي لأي من الوزارات والمؤسسات العامة يعرض الأمر على الوزير لاتخاذ القرار". وتحقيقاً لهذا الغرض أنشأت وزارة المالية ضمن هيكلتها مديرية للرقابة والتدقيق مسئوليتها تدقيق نفقات وإيرادات وزارات ومؤسسات السلطة قبل الصرف والتحقق من مطابقتها للأنظمة والتعليمات المالية وأن الصرف يتم في حدود الموازنة المعتمدة. وتنظيماً لأعمال مديرية الرقابة والتدقيق بوزارة المالية، أصدر وزير المالية بتاريخ ١٩٩٧/٨/٤ قراراً حدد بموجبه مهام ومسئوليات وصلاحيات المديرية، على النحو التالي^{٣٩}:

- (١) التأكد من قيام الوزارات والدوائر والمؤسسات الرسمية بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية في كافة المعاملات المالية التي تتم فيها.
- (٢) تدقيق النفقات الحكومية والتأكد من صحة صرفها وتبويبها وتسجيلها ومن توفر المخصصات المالية بها.
- (٣) تدقيق الإيرادات العامة، والتأكد من صحة قبضها وتبويبها وتسجيلها ومن إيداعها في حساب الخزينة العام لدي البنوك المعتمدة أولاً بأول ودون تأخير.
- (٤) تصويب الأخطاء التي يتم اكتشافها في العمليات المالية فيما يتعلق بصرف النفقات أو قبض الإيرادات وتصويبها وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- (٥) القيام بعمليات التفتيش الدوري والمفاجئ لمختلف الوحدات المالية في الوزارات والدوائر والمؤسسات الرسمية ومديريات ومحاسبات المالية في مختلف مناطق السلطة بهدف التأكد من صحة المعلومات التي تقدمها إلى وزارة المالية ومراعاة تطبيقها للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية النافذة.
- (٦) التأكد من حسن وسلامة استخدام الأموال العامة للأغراض المخصصة لها.

³⁸ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - التعليمات المالية رقم ١ لسنة ١٩٩٧ - ص

³⁹ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - قرار وزير المالية بالكتاب رقم - ١٩٩٧/٨/٤ - ص

- (٧) التأكد من حفظ الوثائق والمستندات والسجلات المالية في أماكن آمنة وحسبما نصت عليه التشريعات المرعية.
- (٨) التأكد من تسجيل كافة المعاملات المالية في السجلات الخاصة بها وأن الوزارات والدوائر والمؤسسات الرسمية تقوم بإعداد التقارير المالية والدورية في مواعيدها المحددة بدون تأخير.
- (٩) متابعة استيضاح الهيئة العامة للرقابة المتعلقة بالوزارات والدوائر والمؤسسات الرسمية.
- (١٠) الاشتراك في لجان التحقيق في المخالفات المالية التي تحدث في مختلف الوزارات والدوائر والمؤسسات الرسمية ورفع توصياتها إلى الجهات المختصة ومتابعة القرارات التي تتم بشأنها.
- (١١) إرشاد الموظفين العاملين في مختلف الوحدات المالية لدي الوزارات والدوائر الرسمية بهدف تمكينهم من فهم القوانين والأنظمة والتعليمات المالية وتطبيق ما ورد فيها حسب الأصول.
- (١٢) الرقابة على حسابات البنوك وإجراء المطابقات اللازمة ومتابعة المبالغ المتعلقة ومعالجتها.
- (١٣) مراقبة تسجيل أصول وممتلكات السلطة واستخدامها بما يتماشى مع الأصول المرعية وكذلك مراقبة الحسابات الختامية والموجودات النقدية.
- (١٤) المساهمة في وضع أنظمة الرقابة الداخلية ومعايير التدقيق الداخلي وسبل تطويرها.
- (١٥) إعداد تقارير دورية تتضمن مجموعة الملاحظات التي تبرز خلال عمليات التدقيق والتفتيش، ورفعها إلى الجهات المختصة متضمنة المقترحات والتوصيات اللازمة بشأنها.
- مما سبق يتضح أن عمل مديرية الرقابة والتدقيق بوزارة المالية يقتصر على الجانب المالي وذلك بالتحقق من صحة الصرف والإيراد مالياً ومستندياً، ومطابقته للأنظمة والتعليمات والالتزام بالموازنات المعتمدة. لذلك فإن مسؤولية الرقابة الداخلية للوزارة أو الدائرة الحكومية يفترض أن تتعدى الجانب المالي لتشمل الجانب الإداري أيضاً. ملحق رقم (٤) قرار وزير المالية بشأن تحديد مهام ومسؤوليات وصلاحيات مديرية الرقابة والتدقيق بوزارة المالية.

٣- رقابة ديوان الموظفين العام:

يعني ديوان الموظفين العام بشئون الخدمة المدنية في السلطة الفلسطينية، حيث يتولى التنظيم والإشراف على شئون التوظيف في وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية، ووضع الإجراءات التفصيلية اللازمة للتنفيذ، بما يتفق وأحكام قانون الخدمة المدنية رقم (٤) لسنة ١٩٩٨. كما يعتبر الديوان بمثابة الجهاز الفني المعاون لمجلس الوزراء في بلورة السياسات والخطط الخاصة بالموظفين الحكوميين، وتحقيق التنمية الإدارية وتطوير الجهاز الإداري في فلسطين. ويتولى الديوان الرقابة على نظم وإجراءات التوظيف بوزارات ودوائر السلطة والتحقق من تنفيذها بصورة سليمة، ومطابقتها لتشريعات الخدمة المدنية بالسلطة. ويمكن تلخيص الاختصاصات الرقابية لديوان الموظفين العام كما حددها قانون الخدمة المدنية وخاصة المواد (٧، ٣٣)، على النحو التالي^{٤٠}:

- (١) الإشراف ومراقبة تطبيق أحكام قانون الخدمة المدنية، والتحقق من التزام وتطبيق الوزارات والدوائر الحكومية سائر تشريعات الخدمة المدنية بصورة سليمة.
- (٢) وضع القواعد والإجراءات التي تنظم شغل الوظائف في الوزارات والدوائر الحكومية، ومراقبة تنفيذها بما يحقق العدالة والمنافسة الحرة واختيار الأكفاء.
- (٣) وضع أسس وقواعد قياس وتقويم كفاية أداء موظفي الخدمة المدنية.
- (٤) تنظيم السجلات والإحصاءات عن الموظفين الحكوميين بما يكفل توفير المعلومات اللازمة لتطوير الخدمة المدنية وتحقيق التنمية الإدارية.
- (٥) متابعة وحدات شئون الموظفين بالوزارات والدوائر الحكومية وتوجيهها إلى أفضل الطرق لتنفيذ الأنظمة واللوائح والتعليمات الإدارية.
- (٦) إبداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح التنفيذية الخاصة بالإدارة العامة والعاملين بها وفقاً لنص المادة ٨٧ من القانون الأساسي^{٤١}.

وهكذا فإن صلاحيات وإجراءات ديوان الموظفين العام تعتبر جزءاً من أجهزة وأدوات الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية في المجال الإداري. فهو يمارس الرقابة الإدارية السابقة من خلال وضع قواعد شغل الوظائف والإعلان عنها، وإجراء الامتحانات التنافسية، والمشاركة في لجان اختيار الموظفين. كما يمارس الرقابة الإدارية اللاحقة من

⁴⁰ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - العدد ٢٤ - يوليو ١٩٩٨.

⁴¹ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - عدد ممتاز ٢ - مارس ٢٠٠٣ - مادة ٨٧ - ص ٤٠.

خلال الإشراف على تنفيذ أحكام قانون الخدمة المدنية والأنظمة واللوائح التنفيذية الخاصة بشؤون الموظفين، والتحقق من صحة وسلامة إجراءات التوظيف وتطبيق الوزارات والدوائر الحكومية لكل ما يتعلق بشؤون الخدمة المدنية وفقا للقوانين والأنظمة والسياسات الموضوعة.

ثالثا: المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية

بالرغم من أن المقومات الأساسية للرقابة الداخلية لا تختلف باختلاف التنظيم، سواء كان حكوميا أو خاصا، فإن قوة ومثانة الرقابة الداخلية تتوقف على درجة توفر وتطبيق هذه المقومات. وقد أشارت العديد من الدراسات والأبحاث وتقارير الجهات الرسمية والدولية إلى ضعف مستوي توفر وتطبيق أغلب المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية، وذلك على النحو التالي:

١- في مجال الهياكل التنظيمية وتوصيف الوظائف

يشكل التنظيم الوسيلة التي تربط مجموعة من الأفراد وتوحد جهودهم بأسلوب منظم وواع لإنجاز العمل المطلوب وتحقيق الأهداف المتفق عليها. وهو يتعدى مجرد كونه إطار عام لبناء كبير، حيث يشير إلى الجسم بكل أجزائه ووظائفه المترابطة، وهو يعمل بتناسق لتحقيق الهدف العام. ويتكون الهيكل التنظيمي لأي وزارة أو مؤسسة عامة من البناء التنظيمي، ومسميات الوظائف، والتوصيف الوظيفي لكل وظيفة. وهو يعتبر العمود الفقري للعمل المؤسسي المنظم من خلال تحقيقه للعديد من الأهداف، أهمها^{٤٢} :

- (١) تقسيم الأعمال بين الموظفين على المستويات الإدارية، وتحديد وعدد الوظائف ونوعيتها.
- (٢) تحديد خطوط السلطة والمسئولية وعلاقات الاتصال بين الوظائف أفقيا ورأسيا.

⁴² الكبيس، عامر - الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق - دار الحرية للطباعة - بغداد - ١٩٧٥ - ص ١٣٥.

٣) توضيح العلاقة بين الوحدات الإدارية داخل الوزارة من أجل تحقيق التنسيق بينها.
٤) توضيح نطاق الإشراف والرقابة والمساءلة حسب التسلسل الهرمي والتعليمات الخاصة بها.
٥) توضيح الأقسام والوظائف للموظفين وتوجيههم وتعريفه برؤسائهم ومرءوسيههم والجهات المعنية من عملية الاتصال.

٦) يستخدم لتعريف الجمهور بالمؤسسة وأقسام وطبيعة أعمالها.
٧) يساعد على اكتشاف الانحرافات والأخطاء وتحديد المسؤولية، معالجتها.
وبتتبع واقع التنظيم في وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية نجد أن أغلبها عمل على إعداد هياكل تنظيمية غير رسمية، وبقيت هذه الهياكل وما زالت دون اعتماد رسمي، مما أدى إلي إجراء تعديلات عليها على مدار السنوات الماضية، بعضها يتنافى مع التشريعات التي تنظم عمل الوزارة أو المؤسسة. ولعل ذلك ما يؤكد تقرير التنمية البشرية الصادر عن جامعة بيرزيت حقيقة ذلك، فيشير إلي أن الهياكل التنظيمية غير موجودة بالفعل، وفي حالة وجودها فهي غير نهائية، أو بدائية، أو غير واضحة، والتعامل معها يتم دون ضوابط، حيث تتغير طبيعتها بتغير الأشخاص القائمين عليها دون أسس علمية أو مهنية. ويبين أن هيكلية إحدى الوزارات الرئيسية بالسلطة تغيرت عشر مرات وما زال العمل على إعدادها غير منته^{٤٣}. هذا وقد شكلت السلطة الفلسطينية على مدار السنوات الماضية عدة لجان وزارية لدراسة وإقرار الهياكل التنظيمية للوزارات والدوائر الحكومية دون أن ينجز أي شيء.

ويفرض قانون الخدمة المدنية رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ على وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية ضرورة إعداد هيكل تنظيمي واضح واعتماده من مجلس الوزراء، حيث تنص المادة (٤)، على ضرورة قيام الدوائر الحكومية بما يلي:

(١) فقرة (٢) "أن تضع مشروعا لهيكلها التنظيمي بتقسيماته محددًا فيه اختصاصات كل منها ويصدر باعتماده قرار من مجلس الوزراء".

(٢) فقرة (٣) "أن تضع جدولًا لوظائفها مرفقًا به بطاقة وصف لكل وظيفة محددًا به واجباتها ومسؤولياتها وشروط شغلها تصنيفها وترتيبها وفقًا للفئات الواردة في الجدول رقم (١) الملحق بهذا القانون على أن يقدم إلى مجلس الوزراء لإصدار القرار بشأنه".

ويبين د. عاطف علاونة في معرض ندوة (قانون الخدمة بين النظرية والتطبيق) أنه حتى الآن لم يتم الاتفاق على معظم هياكل الوزارات، رغم انه طلب من الوزارات منذ أكثر من سنتين أن تقدم الهيكلية لوزارة التخطيط ووزارة المالية وديوان الموظفين بصفتها المؤسسات التي أوكلت

⁴³ برنامج دراسات التنمية - فلسطين، تقرير التنمية البشرية ١٩٩٨/١٩٩٩ - جامعة بيرزيت - رام الله - ٢٠٠٠ - ص ٥٦.

مهمة دراسة الهيكليات واعتمادها، إلا أنها لم تقدم بعد. وبالتالي نادر جدا أن تجد وزارة هيكليتها موافق عليها. ويضيف أنه من الممكن إن توجد في كل وزارة هيكلية ولكن هذا بناء على اجتهاد الوزير أو الوكيل، وأحيانا هناك هيكليتان، الوزير اعد واحدة والوكيل اعد الثانية، أو هيكليتان واحدة في الضفة الغربية والأخرى في قطاع غزة⁴⁴. كما أن أغلب الهياكل التنظيمية المعدة لم تشتمل على توصيف للوظائف، حيث لم تعد بطاقة الوصف الوظيفي لكل وظيفة وشروط شغلها ومواصفات ومؤهلات الأفراد الذين يشغلونه. ويؤكد التقرير الخاص المقدم للجنة العليا للإصلاح الإداري الفلسطيني على ذلك موضوع، حيث أشار إلى أن من بين أهم المشاكل الإدارية التي تعني منها وزارات ومؤسسات السلطة ما يلي⁴⁵ :

(١) عدم وضوح اختصاصات وصلاحيات الوزارات والدوائر الحكومية للسلطة، وتداخل الأعمال فيما بينها.

(٢) عدم وجود هيكل تنظيمي معتمد ومقر رسميا.

(٣) عدم وجود وصف واضح للوظائف والتسلسل إداري في أي من الوزارات والدوائر الحكومية.

هذا وقد أكدت الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن في تقاريرها المتعاقبة على مدار السنوات الماضية على غياب الهيكليات الإدارية لوزارات ومؤسسات السلطة، وطالبت بضرورة تحديد المهام بوضوح وتشكيل هياكل إدارية لكل وزارة ووضع توصيف للوظائف بها وتوزيع الصلاحيات وتوضيح خطوط الاتصال أفقيا ورأسيا⁴⁶. وقد أكد (حماد)⁴⁷ أن عدم وجود هياكل تنظيمية معتمدة لمؤسسات السلطة، كان سببا رئيسا في ضعف مقومات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية، وأعطى مجالا واسعا للتعيينات غير القانونية استجابة لمتطلبات الولاء والحزبية وبناء قاعدة جماهيرية بعيدا عن اعتبارات التأهيل العلمي والخبرة والكفاءة، الأمر الذي ساهم بشكل مباشر في الضعف والترهل الإداري، وتضخم أعداد الموظفين والتسيب الإداري الذي تعاني من وزارات ومؤسسات السلطة.

٢ - في مجال سياسات وطرق اختيار وتعيين الموظفين

أجمع علماء الإدارة والباحثين والمعاهد المختصة على أهمية سياسات اختيار وتعيين الموظفين كأحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، وذلك باعتبار أن الفرد هو أساس العملية

⁴⁴ أفاق - ندوة عن قانون الخدمة المدنية - ١٩٩٩/٢/١٧ - (نسخة إلكترونية) - <http://www.aafaq.org/fact2/17.htm> .
⁴⁵ - World Bank, Public Administration Matrix, 2001.

⁴⁶ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي السابع لعام ٢٠٠١ ص ١١٠، التقرير السنوي السادس لعام ٢٠٠٠ ص ١١١، التقرير السنوي

الخامس لعام ١٩٩٩ - مرجع سابق - ص ١٠١ .

⁴⁷ حماد، أكرم - مرجع سابق - ص ١٢٣ .

الإدارية. وبالتالي فوجود وتطبيق سياسات اختيار وتعيين جيدة يعتبر الضمانة لاختيار أفضل العناصر البشرية، وتحقيق مبدأ وضع الموظف المناسب في الوظيفة المناسبة. وبالتطبيق على الواقع الفلسطيني نجد أن سياسات اختيار وتعيين الموظفين بوزارات السلطة اتصفت ومازالت بالضبابية وخصوصا في المراكز العليا والقيادية، ولم تركز إلى أي أسس علمية سواء من ناحية المؤهلات العلمية أو الخبرات العملية أو صفات النزاهة والاستقامة. ويشير تقرير ميشيل روكار⁴⁸ إلى أن التوظيف العام في السلطة الفلسطينية تحول تحت ضغط التخفيف من البطالة والعوامل السياسية والشخصية إلى وسيلة للمكافأة على الولاء ولتأمين قاعدة جماهيرية دون الإلتفات إلى المؤهل أو الخبرة أو الكفاءة أو الحاجة، وهو ما أدى إلى تضخم عدد الموظفين وانخفاض نوعية وفاعلية الخدمات العامة وزيادة تكلفتها. كما أوضح الحاج⁴⁹ أن أحد أسباب الخلل الوظيفي في الإدارة الحكومية الفلسطينية يعود إلى غياب المعايير ونظم التعيين والترقية التي تستند إلى المؤهل والخبرة والكفاءة. وقد أكدت تقارير الهيئة الفلسطينية لحقوق المواطن المتتالية على مدار السنوات السابقة استمرار حالة الخلل في التعيينات الحكومية في وزارات ومؤسسات السلطة وخاصة في المناصب العليا وافتقارها إلى الوضوح والشفافية، ودعت إلى ضرورة تبني وتنفيذ السلطة لسياسات توظيف أكثر وضوحا ونزاهة⁵⁰. ويؤكد هذه الحقيقة استطلاع للرأي العام الفلسطيني خلص إلى أن 69% من الوظائف العليا في مؤسسات السلطة غير متاحة بشكل متساو لكل من يستحقها⁵¹. كما أن أحد المشاكل الإدارية للجهاز الحكومي التي تضمنها التقرير الخاص المعد للجنة العليا للإصلاح الإداري الفلسطيني يتمثل في عدم وجود آلية واضحة ومعلنة للتوظيف الحكومي، وسياسة وإجراءات معلنة ذات شفافية في ما يتعلق باستقطاب وتعيين الموظفين بالسلطة الفلسطينية⁵². ويعزو (حماد) الافتقار إلى الشفافية والوضوح في التعيينات في وزارات ودوائر السلطة الفلسطينية إلى عدة أسباب، أهمها⁵³:

- (1) استمرار العمل بإجراءات التعيين التي كان معمول بها أيام الاحتلال دون تغييرات جوهرية.
- (2) تغليب الاعتبارات الحزبية والتنظيمية والعشائرية والشخصية في التعيينات.

⁴⁸ يزيد صايغ وحليل الشقافي - تقوية مؤسسات السلطة الفلسطينية، الملخص التنفيذي - مجلس العلاقات الخارجية (تقرير ميشيل روكار) - 1999 - ص 19.

⁴⁹ الحاج، محمود علي - إجراءات إنعاش التشغيل، مفهومه ونطاقها والتدابير المقترحة - فلسطين - 2003 - ص 44.

⁵⁰ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السادس لعام 2000 - مرجع سابق - ص 120، ص 126.

⁵¹ برنامج دراسات التنمية - مرجع سابق - ص 51.

⁵² World Bank, Public Administration Matrix, 2001.

⁵³ حماد، أكرم - مرجع سابق - ص 300.

٣) اضطرار السلطة لاستيعاب الفلسطينيين العائدين من الدول العربية دون النظر إلى الخبرات والمؤهلات أو حاجة الوزارات مما أدى إلى حالة من عدم الرضا من قبل الموظفين المؤهلين.

٤) كثرة عدد الخريجين واضطرار السلطة لتوفير فرص عمل لأكثر عدد منهم دون التقيد بمعايير أو إجراءات نظامية مما ترتب عليه بطالة مقنعة.

٥) قلة فرص العمل داخل أراضي فلسطين المحتلة عام ٤٨ بسبب إجراءات الإغلاق والحصار الذي فرضه سلطات الاحتلال مما أدى زيادة العاطلين عن العمل استوجب معه توفير فرص عمل دون حاجة فعلية ودون معايير اختيار.

كل ما سبق يوضح أن التعيينات والترقيات في وزارات ومؤسسات السلطة افتقدت وما زالت إلى أسس وسياسات صحيحة وواضحة ولم تستند إلى معايير المؤهل الخبرة والكفاءة والنزاهة، وهو ما انعكس في التضخم الوظيفي وضعف القيادات الإدارية، وزيادة الترهل الإداري وضعف الأداء العام وزيادة تكلفة الخدمات العامة. هذا ويعزو (خريسات-١٩٩٥)^{٥٤} الأسباب الرئيسية لفشل معظم عمليات الإصلاح والتطوير الإداري في البلاد العربية إلى عدم توفر القيادات الإدارية التي تتميز بالكفاءة والأخلاق، حيث يبين أن هذه القيادات هم الحلقة المفقودة في الأجهزة الإدارية العربية.

٣- في مجال الموازنة العامة

افتقدت الموازنات العامة للسلطة على مدار السنوات الماضية وما زالت العديد من الخصائص التي تؤهلها للعمل كأداة رقابة فاعلة، فهي ما زالت تعاني من تأخير إعدادها وإقرارها على مدار السنوات وحتى ٢٠٠٣ لمدد متفاوتة وصلت إلى أكثر من ستة أشهر عن الموعد الذي حدده قانون الموازنة العامة رقم (٧) لسنة ١٩٩٨ وذلك وفقاً لما يوضحه الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢)

بيان تاريخ تقديم وإقرار الموازنة العامة مقارنة مع التاريخ القانوني الذي حدده قانون الموازنة

العامة للسنوات من ١٩٩٧ وحتى ٢٠٠٣

سنة الموازنة	تاريخ تقديم الموازنة إلى المجلس التشريعي	مدة التأخير مقارنة مع قانون الموازنة العامة بالأشهر	تاريخ إقرار المجلس التشريعي للموازنة	مدة التأخير مقارنة مع قانون الموازنة بالأشهر
١٩٩٧	١٩٩٧/٣/١٥	٥,٥	١٩٩٧/٥/٢٧	٥

⁵⁴ خريسات ، جميل-لماذا تفشل عمليات الإصلاح والتطوير الإداري في البلاد العربية-مجلة الإنماء والإدارة-العدد الثامن والعشرون/الربيع الأول-١٩٩٥-ص١١.

٦	١٩٩٨/٦/٢٩	٥	١٩٩٨/٣/٣١	١٩٩٨
٧,٥	١٩٩٩/٨/١٢	٨,٥	١٩٩٩/٧/١٤	١٩٩٩
١	٢٠٠٠/١/٢٦	٠,٥	١٩٩٩/١١/١٧	٢٠٠٠
٤	٢٠٠١/٤/٤	٤,٥	٢٠٠١/٣/١٠	٢٠٠١
تم رد الموازنة، ولم تعتمد، وتقرر العمل بموجب موازنة طوارئ		٣,٥	٢٠٠٢/٢/١٤	٢٠٠٢
١	٢٠٠٣/٢/١	٢	٢٠٠٢/١٢/٣١	٢٠٠٣

المصدر: إعداد الباحث، من خلال الاستعانة بـ"السلطة الوطنية الفلسطينية-المجلس التشريعي-الشفون الإدارية-قسم الأرشيف غزة؛ مقابلة مع السيد: فريد غنام- مدير عام دائرة الموازنة بتاريخ ١١/١/٢٠٠٤؛ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن- التقرير السنوي السادس لعام ٢٠٠٠ ص ١١٥- التقرير السنوي السابع لعام ٢٠٠١ ص ٦٩- التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ ص ٧٣؛ المركز الفلسطيني لحقوق الانسان- تقييم أداء المجلس التشريعي خلال دورة الانعقاد الرابعة (مارس ١٩٩٩- مارس ٢٠٠٠) ص ٢٨ ص ٣١"

كما اتصفت الموازنة العامة بعدم الاكتمال وافتقادها للكثير من البيانات والتفصيلات والجدول التي نص عليها قانون الموازنة العامة رقم ٧ لسنة ١٩٩٨، وهو ما ساهم في إضعاف دورها الرقابي، ويلخص (صبري) أهم الخصائص السلبية للموازنة الفلسطينية في^{٥٥}:

(١) عدم مناسبة تصنيف بنود الموازنة، حيث جاء التصنيف سرد عشوائي لمراكز متعددة وغير متجانسة، وهي خليط بين الوزارات والهيئات والمؤسسات واللجان إضافة إلي بنود نفقات مستقلة غير مرتبطة بمراكز مسئولية. ومع ذلك فقد حدث تحسن ملحوظ بالموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣ حيث جرى تقسيم بنود الموازنة العامة إلي أربع مجموعات، إلا أن تفاصيل مراكز المسئولية تبين بقاء بعض بنود النفقات غير مرتبطة بمراكز مسئولية فعلية وأهمها الفوائد والعمولات.

(٢) اشتغال موازنات الوزارات والدوائر (مراكز المسئولية) على بنود الإنفاق دون بنود الإيراد.
(٣) عدم اشتغالها على نظام تشكيلات الوظائف السنوية وفقاً للمادة ٢٠ من قانون الموازنة.
(٤) لم يرفق بالموازنة العامة توضيح للأنشطة والخطط وبرامج الوزارات والدوائر الحكومية التي تستهدفها الموازنة.

(٥) لم تتضمن الموازنات جدول مساهمات السلطة في قطاع الأعمال وإيراداتها.
كذلك فإن عدم إعداد الحسابات الختامية للسنوات السابقة والتي لم يعد إي منها عمق من ضعف الدور الرقابي للموازنة. ولذلك يرى (صبري)^{٥٦} أن الموازنة الفلسطينية ما زالت شكلية،

⁵⁵ صبري، نضال رشيد - الجوانب المالية والقانونية للموازنة العامة الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق الوطن- رام الله - ٢٠٠٠ - ص ١٤١ - ١٤٢.

لا تقوم بأي من وظائفها في التخطيط والرقابة وتسهيل عملية التنفيذ والمتابعة، أو قياس أداء وزارات ودوائر السلطة وتحديد المسؤوليات. ويرى الباحث أن ذلك أدى إلى جعل الموازنة هدفا للإصلاح بدلا من أن تكون أداة للإصلاح والرقابة.

٤ - في مجال التقارير الإدارية

تمثل التقارير الإدارية أحد أهم أدوات الرقابة الداخلية، التي من خلالها تتمكن الإدارة العليا من متابعة سير الأعمال وأداء العاملين ومدى تنفيذ الخطط والبرامج، والتعرف على المشاكل والمعوقات وأسبابها، ومقترحات تلافئها. لذلك فإن الاهتمام بوضع نظام وهيكل جيد للتقارير الإدارية يحقق أهدافها يعتبر أمرا ضروريا، ويعتبر مؤشرا على قوة نظام الرقابة الداخلية. وفي الواقع العملي الفلسطيني نجد أن نظام التقارير الإدارية لم يحظى باهتمام وزارات ودوائر السلطة، ولم توضع إي أسس أو معايير تحكم إعداد هذه التقارير. ويشير أحد الباحثين^{٥٧} إلى أن أغلب وزارات ومؤسسات السلطة لم تلتزم بتقديم تقارير عن أعمالها وإنجازاتها إلى مجلس الوزراء والتي نصت عليها المادة (٧٤) من القانون الأساسي.

٥ - في مجال بحوث العمليات

تعتبر بحوث العمليات أحد الأدوات الحديثة للرقابة الداخلية، حيث توفر مقاييس كمية تساعد في تحليل المشكلات واتخاذ القرارات في مختلف المجالات العامة والخاصة. ورغم عدم وجود دراسات توضح مدى استخدام بحوث العمليات في فلسطين، فإن المجتمع الفلسطيني بصفته أحد مجتمعات الدول النامية يعاني من محدودية - إن لم يكن انعدام - استخدام بحوث العمليات. وقد أظهرت العديد من الأبحاث والدراسات وجود العديد من العوائق التي حالت دون انتشار بحوث العمليات في المجتمعات النامية ومنها فلسطين أهمها^{٥٨}:

- (١) عدم توفر خدمات الحاسب الآلي بشكل كبير.
- (٢) عدم توفر البيانات والمعلومات المطلوبة كمدخلات للنماذج.
- (٣) ندرة المتخصصين والخبراء في مجال بحوث العمليات.
- (٤) ضعف معرفة الإدارة العليا في المؤسسات بالأساليب الكمية وعدم اهتمام بها.
- (٥) التكلفة العالية لاستخدام أساليب بحوث العمليات.

⁵⁶ صبري، نضال رشيد- الجوانب المالية والقانونية للموازنة العامة الفلسطينية - مرجع سابق - ص٩٦.

⁵⁷ حرب، جهاد - أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، مارس ٢٠٠٣ - المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية (مفتاح) - الطبعة الأولى - أكتوبر ٢٠٠٣ - ص٥٢.

⁵⁸ عاشور، يوسف حسين محمود - مقدمة في بحوث العمليات - مطبعة الرنتيسي للطباعة والنشر - الطبعة الرابعة - فلسطين - ٢٠٠٢ - ص٦٢-٦٤.

- ٦) ضعف ثقافة استخدام البحوث العلمية، وعدم استخدام المعلومات في صنع القرار.
- ٧) مشاكل الاتصال.
- ٨) صغر المؤسسات وتقييد الحركة بين شطري الوطن.

٦ - في مجال النظام المحاسبي الفلسطيني

لقد اتضح سابقاً أن النظام المحاسبي يمثل أحد المقومات الهامة والأساسية لنظام الرقابة الداخلية باعتباره المولد الرئيسي للبيانات والمعلومات المالية والمحاسبية التي تعتمد عليها معظم قرارات الإدارة العليا في أي مؤسسة. لذلك فإن متانة وقوة النظام المحاسبي تعتبر الضابط لقوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

وبصورة عامة، فإن أي نظام محاسبي يتكون من أربعة أركان أو مقومات أساسية هي:

- ١) مجموعة النظم والتعليمات واللوائح التي تنظم مختلف العمليات المالية والتقارير والرقابة .
- ٢) مجموعة وسائل الإثبات والاتصال، وهي مجموعة المستندات والسجلات والتقارير أو القوائم. وتستخدم هذه المجموعة كوسيلة للقياس والإثبات وتوصيل النتائج والمعلومات المحاسبية والمالية إلى الجهات المختصة.
- ٣) مجموعة الآلات والبرامج، وهي تستخدم كوسيلة لسرعة إثبات وتحليل وتشغيل البيانات والمعلومات.
- ٤) مجموعة الأفراد لتشغيل النظام تتناسب مؤهلاتهم وقدراتهم مع الأعمال الموكلة إليهم بما يمكن من تشغيل النظام بكفاءة.

وفي القطاع الحكومي الفلسطيني ورغم أنه لم يقر قانون للمحاسبة الحكومية، ولم يعتمد نظام محاسبي موحد، فقد صدرت العديد من الأنظمة والتعليمات واللوائح المالية التي نظمت جزئياً جانباً من العمل المالي الحكومي في وزارات ودوائر السلطة، ولعل أهم هذه التعليمات ما يلي:

- ١) التعليمات المالية رقم ١ لسنة ١٩٩٧ والصادرة عن وزارة المالية، وهي تبين القواعد والإجراءات الخاصة بإدارة النفقات والإيرادات والقيد في السجلات.
- ٢) قانون الموازنة العامة ٧ لسنة ١٩٩٨، وهو يبين طريقة ومراحل إعداد وإقرار وتنفيذ الموازنة العامة والشئون المالية المتعلقة بها.
- ٣) بلاغ إعداد مشروع الموازنة العامة السنوي، وهو يبين إجراءات وتفاصيل وتوقيت إعداد وتقديم موازنات الوزارات وأسس الإعداد.
- ٤) قانون هيئة الرقابة العامة ١٧ لسنة ١٩٩٥، حيث لخصت المادة الثانية الهدف العام للهيئة في: " تهدف الهيئة إلى تحقيق الرقابة على المال العام وضمان حسن استغلاله كما تعمل

على تطوير السياسات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج". وهو يحدد اختصاصات الهيئة وآليات مباشرة هذه الاختصاصات.

(٥) قانون اللوازم العامة، وهو ينظم شراء وحفظ والتصرف في اللوازم الحكومية.
(٦) قانون الأشغال والعطاءات الحكومية، وهو ينظم تنفيذ الأشغال والأعمال الحكومية وتشكيل لجان العطاءات ونطاق عملها.

ورغم وجود هذه القوانين والأنظمة والتعليمات، فقد ظل النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني وما زال يكتنفه الكثير من الغموض والفوضى، وذلك من النواحي التالية:

(١) طبيعة المستندات والسجلات المحاسبية، والتي حددتها التعليمات المالية (اسما) بشكل عام، دون توضيح لتفاصيلها والبيانات التي يجب أن تشملها وتسطيرها.

(٢) طبيعة الدورة المستندية ومراحلها، حيث أن بعض النفقات والإيرادات تتم عن طريق وزارة المالية وباعتمادها، والبعض الآخر يتم عن طريق الوزارات والدوائر الحكومية نفسها وتحفظ بمستنداتها لديها دون الرجوع لوزارة المالية.

(٣) الجهة المسؤولة عن إدارة ومسك تسجيلات العمليات المالية للوزارات والدوائر الحكومية. ففي الوقت التي تقوم فيه وزارة المالية بإدارة التسجيلات المحاسبية بشكل مركزي لكافة الوزارات والدوائر الحكومية باستخدام نظام آلي (محوسب)، تقضي التعليمات المالية بإلزام الوزارات والدوائر الحكومية بتقديم تقرير شهري وفق النموذج المعتمد للإنفاق الفعلي مقارنة مع الموازنة المعتمدة دون تحديد أي نظام محاسبي لذلك.

(٤) إدارة الحسابات المركزية بوزارة المالية من خلال نظامين محوسبين (آلي) منفصلين واحد في غزة وآخر في رام الله.

(٥) تعدد جهات إعداد رواتب الموظفين من خلال نظامين منفصلين في غزة ورام الله.

(٦) عدم استكمال اللوائح والأنظمة التفسيرية اللازمة لأغلب القوانين والتعليمات المالية، مما أدى إلى اختلاف التطبيقات العملية من وزارة لأخرى.

(٧) ضعف منظومة التقارير المالية والإدارية.

هذا الغموض والفوضى في تنظيم وإدارة الشؤون المالية والتسجيلات المحاسبية، أدى إلى ضعف النظام المحاسبي لوزارات السلطة ومخرجاته، اتضح في التالي:

(١) عدم شمولية التسجيلات المحاسبية بوزارة المالية لجميع نفقات وإيرادات الوزارات والدوائر الحكومية.

(٢) تشتت الإيرادات العامة وتعدد صناديق الخزينة العامة.

- ٣) عدم صحة أرصدة بنود الإنفاق والإيراد لدي وزارة المالية.
- ٤) عدم توفير معلومات مالية موثوق بها لتستخدم كأساس للرقابة والتقييم.
- ٥) عدم إعداد إي من الحسابات الختامية للسنوات السابقة.
- ٦) ضعف الرقابة والمتابعة على الأداء الحكومي بشكل عام.

ويبين تقرير ميشل روكار أن الواردات والنفقات الداخلية لمؤسسات السلطة افتقرت إلي الشفافية والنظامية واكتمال الحسابات، وخلص إلي ضرورة أن تكون العمليات المالية للسلطة أكثر شفافية ومساءلة وتوحيداً^{٥٩}. كما تضمنت خطة المائة يوم في مجال الإصلاح المالي، ترشيد وتطوير العمل بوزارة المالية بما يخدم الصالح العام ويضفي مصداقية على عمل السلطة الفلسطينية في المجال المالي على الصعيدين الداخلي والخارجي، وتوريد كافة الإيرادات لحساب الخزينة الموحد وتطبيق وحدة الخزين في إدارة المال العام.

٧- في مجال الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية

تعتبر الأنظمة واللوائح والتعليمات أحد الأدوات التشريعية التي تختص بها وزارات ودوائر السلطة التنفيذية لتنفيذ أحكام القوانين والتشريعات الصادرة عن السلطة التشريعية ووضعها موضع التطبيق الفعلي^{٦٠}. لذلك فهي يجب أن تأتي ملتزمة بأحكام القوانين والتشريعات ومفصلة لآليات تنفيذها على أرض الواقع، ومن هنا فهي تعتبر أحد مرتكزات الرقابة الداخلية بالوزارة أو الدائرة الحكومية، تزيل أي غموض يمكن أن يكتنف تفسير أي مادة بالقانون، وتساعد الموظفين على القيام بأعمالهم كما هو مخطط لها حسب القانون. وبدونها تبقى إمكانية تطبيق القوانين غير واردة أو في أحسن الأحوال قاصرة. وقد أجرى الباحث مسحا قانونيا للقوانين التي نصت على إصدار أنظمة ولوائح تنفيذية لها، وما صدر من أنظمة ولوائح تنفيذية من بداية عمل السلطة ١٩٩٤ وحتى نهاية شهر مارس ٢٠٠٣، الصادرة بمجلة الوقائع الفلسطينية في الأعداد من العدد (١) وحتى العدد (٤٤)، حيث خلص إلي أن (٢٧) قانون بنسبة (٦٨%) من مجموع القوانين الصادرة التي نصت على أحكامها على إصدار أنظمة ولوائح تنفيذية لم يصدر لها أنظمة ولوائح تنفيذية. حيث تبين أن ما صدر من أنظمة ولوائح تنفيذية كان لعدد (١٣) قانون بنسبة (٣٢%) فقط، وذلك كما يوضحه الجدول رقم (٣) التالي:

جدول رقم (٣)

عدد ونسبة القوانين الصادرة والمنشورة مقارنة مع ما صدر بشأنها أنظمة ولوائح تنفيذية

⁵⁹ يزيد صايغ وحليل الشقاقي - مرجع سابق - ص ١٠.

⁶⁰ تنص المادة (٥٨) من القانون الأساسي على أن: " لرئيس السلطة ومجلس الوزراء إصدار اللوائح واتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ القوانين".

التشريعات الصادرة التي نصت أحكامها على إصدار أنظمة ولوائح تنفيذية		العدد	
قوانين	قرارات رئاسية	قرارات مجلس وزراء	المجموع
٣٦	٣	١	٤٠
١١	٢	٠	١٣
٣١%	٦٧%	٠	٣٢%
ما صدر له أنظمة ولوائح	النسبة المئوية لما صدر له أنظمة ولوائح	مجموع ما صدر	ما صدر له أنظمة ولوائح

المصدر: إعداد الباحث، من خلال الاستعانة بـ"السلطة الوطنية الفلسطينية-وزارة العدل-مجلة الوقائع الفلسطينية- الأعداد من ٤٤ حتى ٤٤"

ويشير ذلك إلى قصور شديد في الأنظمة واللوائح والتعليمات الصادرة عن وزارات السلطة ترتب عليه بقاء العديد القوانين دون تطبيق. ويتفق ذلك مع ما أوضحته تقارير الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن خلال السنوات السابقة من أن معظم القوانين التي أقرها المجلس التشريعي، لم تصدر لها لوائح تنفيذية، مما أدى إلى بقائها دون تنفيذ، أو نفذت بموجب لوائح وتعليمات غير مقرة^{٦١}. ويمثل قانون الخدمة المدنية رقم ٤ لسنة ١٩٩٨، المقر منذ العام ١٩٩٨ خير دليل على ذلك، حيث ظل معطلا حتى اليوم لعدة أسباب أهمها عدم وضع اللوائح والأنظمة التنفيذية اللازمة لتنفيذه. كما لم يتم وضع أي من الأنظمة والإجراءات التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة وإعداد التقارير بشأنها وفقا لما نصت عليه المادة (٤١)(٢) من قانون الموازنة العامة رقم (٧) لسنة ١٩٩٨^{٦٢}. ويؤكد تقرير التنمية البشرية الصادر عن جامعة بيرزيت إلى أن غياب التعليمات الحكومية في بعض الأحيان وعدم وضوحها في أحيان كثيرة إضافة إلى أن الإجراءات غير المكتوبة أدى إلى انتشار المحسوبية والواسطة في القطاع الحكومي^{٦٣}. ويرى (أبو عامر) أن سوء أداء أجهزة السلطة له علاقة وثيقة بالخلل الموجود في الأنظمة المعمول بها، وبالتالي فالمطلوب تطوير الأنظمة المالية والإدارية إضافة إلى بنية إدارية قائمة على أساس الكفاءة والمهنية^{٦٤}. كل ما تقدم يوضح ضعف أو غياب الأنظمة واللوائح والتعليمات المكتوبة اللازمة

⁶¹ الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن- التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢-ص ١٤٠، التقرير السنوي السابع لعام ٢٠٠١ص ١٢٩، التقرير السنوي السادس لعام ٢٠٠٠- مرجع سابق-ص ١١٩.

⁶² تنص المادة (٤١)(٢) من قانون الموازنة ٧ لسنة ١٩٩٨، فيما يختص بتنفيذ الموازنة تتولى الوزارة المسؤوليات والمهام التالية على "وضع القواعد والأنظمة والإجراءات التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة وموازنات الهيئات المحلية والصناديق الخاصة وموازنات المؤسسات العامة والمؤسسات ووضع الترميز المحاسبي للمعاملات المالية(البند المالي) الخاص بما يتفق وتبويب وتصنيف الموازنة العامة".

⁶³ برنامج دراسات التنمية- مرجع سابق- ص ٧٠.

⁶⁴ أبو عامر، عدنان- غياب المأسسة وتأثيرها على حقوق الإنسان - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن- حقوق المواطن الفلسطيني في مقالات- رام الله - ١٩٩٩- ص ٧٩-٨٠.

لوضع القوانين المقررة موضع التنفيذ، المبينة للآليات تنفيذ الأعمال بوزارات ودوائر السلطة، وهو ما انعكس أثره في ضعف أداء أجهزة السلطة وانتشار المحسوبية والواسطة.

٨ - في مجال وحدات الرقابة الداخلية

إذا كانت التقارير الإدارية وفعاليتها اليد اليمنى للإدارة العليا، فإن وحدات الرقابة الداخلية تعتبر اليد اليسرى التي تساعد الإدارة في ضبط الأعمال والمحافظة على الأموال وتنفيذ الخطط والسياسات وصولاً لتحقيق الأهداف بأقصى كفاءة وفعالية.

وتعتبر وحدات الرقابة الداخلية أحد الأذرع الرئيسية للإدارة العليا لمساعدتها على مراقبة الأعمال وتحديد نقاط القوة والضعف واقتراح وسائل العلاج بما يحقق أهداف المؤسسة بأقصى كفاءة ممكنة. وتعتمد عليها الإدارة العليا في متابعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة واقتراح سبل تطويرها وذلك تنفيذاً لمسئولة الإدارة العليا المباشرة عن وجود نظام فعال للرقابة الداخلية. ومن هنا فقد عملت وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية على تشكيل إدارات وأقسام للرقابة الداخلية اختلفت مسمياتها من وزارة لأخرى ومن أمثلتها، دائرة الرقابة الداخلية، ومديرية الرقابة والتدقيق، ودائرة التفتيش الداخلي، ودائرة المتابعة والتفتيش وغيرها.

أوضحت التقارير الرسمية أن التعيينات في وزارات السلطة لم تتم على أسس سليمة سواء من حيث عدد الموظفين أو من حيث الأسس التي اتبعت في تعيينهم، مما أدى إلى تضخم في عدد الموظفين حتى أن بعضهم ليس له عمل فعلي، وإنما في حكم البطالة المقنعة. من ناحية أخرى يؤكد (حماد) أن إدارات الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة شبه معطلة حيث لا تمارس أعمال الرقابة المالية والإدارية والفنية ورفع تقارير بذلك إلى الوزير، حيث يقتصر دورها على المشاركة في لجان العطاءات وترسيبتها⁶⁵.

من ناحية أخرى وبتتبع أعداد العاملين في دوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة ومؤهلاتهم، نجد أن بعض الوزارات لا يوجد بدائرة الرقابة الداخلية سوى موظف واحد، كما أن بعض العاملين بدوائر الرقابة الداخلية غير مؤهلين. وقد لخصت أحد الدراسات أهم العقبات التي تعاني منها وحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطيني في⁶⁶:

- (١) تضارب القواعد القانونية المنشأة لهذه الوحدات وتعددتها.
- (٢) عدم وضوح دور هذه الوحدات وصلاحياتها، واختلاف مسمياتها بين الوزارات.
- (٣) النقص في الخبرات المهنية للعاملين بهذه الوحدات وضعف برامج تدريبها.

⁶⁵ حماد، أكرم - مرجع سابق - ص ١٦١.

⁶⁶ حرب، جهاد - مرجع سابق - ص ٢٢ ص ٢٩.

- ٤) عدم وجود نظم ولوائح تنفيذية وواضحة لتنفيذ أعمالها.
- ٥) عدم وجود دليل رقابي يوضح أساليب وإجراءات الرقابة التي تضطلع بها.
- ٦) عدم توفير وسائل ونظم محوسبة تمكنها من القيام بأعمالها خصوصا في ظل العمل المالي المحوسب بوزارة المالية.

٩ - في مجال معايير الأداء

تشكل معايير الأداء أحد المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، فهي المقياس الذي يستند إليه في تحديد مدى الانحراف في التنفيذ، المرتكز لاتخاذ القرار السليم. إن وجود معايير أداء جيدة يركز بشكل أساسي على توفر عدد من المتطلبات أهمها:

- ١) وجود خطط وبرامج واضحة الأهداف ويمكن قياسها كميا.
 - ٢) وجود هيكل تنظيمي سليم يحدد السلطات والمسئوليات ويشمل توصيف وظيفي كامل وشامل لكل الوظائف.
 - ٣) وجود نظام معلومات حديث يوفر المعلومات الصحيحة والمناسبة وفي الوقت المحدد.
 - ٤) وجود نظام للمتابعة وتقويم الأداء يضمن تصحيح السلبات وتعزيز الإيجابيات وتطويرها.
 - ٥) وجود أسس وتشريعات قانونية معززة وداعمة.
- وبتحقق واقع مؤسسات السلطة الفلسطينية من حيث مدى توفيرها لمتطلبات معايير الأداء نجد أنه اتصف بالضعف والقصور الشديد، فخطط الوزارات والدوائر الحكومية غائبة وإن وجدت فهي عامة وغير محددة. كما أن أغلب الهياكل التنظيمية غير معتمدة ولا تشمل توصيف وظيفي للوظائف حسب ما اتضح سابقا. وبالنظر إلي ضعف النظام المحاسبي وعدم وجود نظم معلومات متطورة وحديثه. كل ذلك ساهم في عدم وجود معايير للأداء بوزارات السلطة، وإذا ما أخذ في الاعتبار أن التعيينات والترقيات وخاصة للوظائف العليا والقيادية استند إلى الولاء والتنظيم السياسي بعيدا عن الكفاءة والأداء لتضح مدى التأثير السلبى على إيجاد معايير أداء جيدة في القطاع الحكومي الفلسطيني.

كل ما سبق يبين ضعف توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، وضعف الأجهزة الرقابية الداخلية والخارجية، وهو ما ساهم في مظاهر التسبب المالي والإداري وسوء الإدارة، ويؤكد ذلك رئيس هيئة الرقابة العامة في تقرير السنوي عن أداء مؤسسات ووزارات السلطة للعام الماضي حيث أوضح بوجود تجاوزات وانحرافات بشعة وخروج على القانون⁶⁷. كما أدى

⁶⁷ صحيفة الأيام - الخميس ١٠/٧/٢٠٠٣.

ذلك إلى ضعف الأداء العام وزيادة تكلفة الخدمات المقدمة، وهو ما أوضحه أحد تقارير مركز الميزان لحقوق الإنسان حيث يشير إلى تراجع الكفاية السريرية، وانخفاض عدد المؤمنين بفئتي التأمين الاختياري والجماعي بسبب تراجع ثقة الجمهور بنوعية وكفاءة الخدمات الصحية^{٦٨}. كل ذلك يؤكد بصورة مبدئية صحة فرضيات البحث.

⁶⁸ مركز الميزان لحقوق الإنسان - الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية في موازنات السلطة الوطنية الفلسطينية - غزة، فلسطين - يونيو ٢٠٠٢ - ص ٢٢.

الفصل الخامس

المنهجية والإجراءات

المنهجية والإجراءات

مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفا مفصلا للمنهجية والإجراءات التي اتبعها الباحث في تنفيذ البحث الميداني، وذلك بهدف التعرف على واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وذلك من خلال استطلاع آراء ووجهات نظر الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة حول واقع الرقابة الداخلية بوزاراتهم، وانعكاساته على الأداء الحكومي الفلسطيني. كما يتطرق هذا الفصل إلى شرح منهج البحث، ووصف مجتمع وعينة البحث، وإعداد الأداة الرئيسة للبحث (الاستبانة)، وفحص مصداقيتها وثباتها، وبيان الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة النتائج. ويتكون هذا الفصل من ثمان مباحث هي : (١) منهج البحث، (٢) مجتمع وعينة البحث، (٣) أداة البحث الرئيسية، (٤) صدق الاستبانة، (٥) ثبات الاستبانة، (٦) توزيع وجمع الاستبانة، (٧) تفرغ الاستبانة وتفسير النتائج، (٨) الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث.

أولاً: منهج البحث

تمشياً مع متطلبات البحث، لجأ الباحث إلى استخدام المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، وذلك لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق، ويعبر عنها تعبيراً كيمياً أو كميًا. فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح سماتها وخصائصها، أما التعبير الكمي فيعطينا وصفاً رقمياً ويوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها¹. وقد تم جمع البيانات من المصادر الثانوية والأولية كما يلي:

١ - المصادر الثانوية:

- ١) الكتب والمراجع العربية والأجنبية .
- ٢) الدوريات والمقالات والتقارير الصحفية والرسمية الصادرة عن المؤسسات المحلية والدولية.
- ٣) الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الرقابة الداخلية.
- ٤) مسح للقوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات الصادرة بمجلة الوقائع الفلسطينية.

٢ - المصادر الأولية :

- لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الأدوات التالية:
- ١) الاستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على الموظفين الرقابيين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة بقطاع غزة.
 - ٢) المقابلات الشخصية مع المسؤولين بوزارات السلطة.
- أما المنهج الإحصائي المستخدم والذي يتمشى مع طبيعة هذا البحث فهو الإحصاء البرامتري (Parametric Statistics) أو الإحصاء المعلمي، وهو نوع إحصائي يستخدم عندما نريد أن نحدد مواصفات عينة ما أو عينات محددة مشتقة من مجتمع إحصائي أو أكثر، وذلك من أجل التوصل إلى نتائج حول طبيعة المجتمع الأصلي Population وخصائصه، بمعنى تقدير معالم المجتمع الحقيقي ومعرفة نوعه، كما أن البيانات والمعلومات المشتقة ينبغي أن تكون موزعة توزيعاً طبيعياً بحيث يكون لها تباين المجتمع، وتقاس على

¹ عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد- البحث العلمي - عملان - دار الفكر للنشر والتوزيع-١٩٨٧- ص١٨٧.

الأقل تحت مستوى الفترة، ومن أمثلة ذلك اختبار "ت" واختبار "ف" وغيرهما^٢. وقد قام الباحث باختبار نوع البيانات من خلال استخدام اختبار K-S ، حيث تبين أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ولذلك استخدم الباحث الاختبارات البرامترية لاختبار الفروض.

ثانياً: مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من جميع الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة والذين بلغ عددهم (١٣٠) موظفاً، يعملون في (٢٢) وزارة، وذلك على النحو الموضح بالجدول رقم (٤) التالي:

جدول رقم (٤)

تفاصيل وزارات السلطة الفلسطينية، ومسميات وحدات الرقابة الداخلية وعدد الموظفين

الرقابيين العاملين بها في قطاع غزة

م.	الوزارة	مسمى وحدة الرقابة الداخلية	الموظفين الرقابيين
١	وزارة المالية	مديرية الرقابة والتدقيق	٤٧
٢	وزارة الصحة	إدارة التفتيش العام	١٢
٣	وزارة التربية والتعليم العالي	الإدارة العامة لمتابعة الميدان والرقابة الداخلية والتطوير التربوي	١٥
٤	وزارة التخطيط والتعاون الدولي ^٣	دائرة الرقابة الداخلية	٣
٥	وزارة العمل	الإدارة العامة للرقابة والتفتيش	٤
٦	وزارة السياحة والآثار	دائرة الرقابة والتفتيش الداخلي	٣
٧	وزارة الزراعة	دائرة الرقابة الداخلية	-
٨	وزارة الداخلية	وحدة الرقابة الداخلية	٣
٩	وزارة الأوقاف	دائرة الرقابة الداخلية	٣
١٠	وزارة شؤون الأسرى والمحررين	دائرة الرقابة والتدقيق	٤
١١	وزارة الأشغال العامة والإسكان	دائرة الرقابة والتفتيش	٥
١٢	وزارة الحكم المحلي	دائرة المتابعة والتفتيش	٧
١٣	وزارة الاقتصاد الوطني ^٤	دائرة الرقابة الداخلية	٦
١٤	وزارة الشؤون الاجتماعية	الإدارة العامة للرقابة والتفتيش	٣
١٥	وزارة النقل والمواصلات	دائرة الرقابة الداخلية	٢

^٢ عفانة، عزو - الإحصاء التربوي، الجزء الثاني: الإحصاء الاستدلالي - الطبعة الأولى - الجامعة الإسلامية - ١٩٩٨ - ص ٤.

^٣ قسمت إلى وزارتين ضمن التشكيل الوزاري المصادق عليه من المجلس التشريعي في ٢٨/٤/٢٠٠٣، هما وزارة التخطيط، ووزارة الشؤون الخارجية.
^٤ استحدثت في التشكيل الوزاري المصادق عليه في ٢٨/٤/٢٠٠٣، وقد ضمت وزارتين سابقتين هما وزارة التموين، ووزارة الاقتصاد والصناعة والتجارة.

١٦	وزارة العدل	دائرة الرقابة الداخلية	١
١٨	وزارة الطاقة والموارد الطبيعية	دائر الرقابة الداخلية والمتابعة	٣
١٩	وزارة الإعلام والثقافة ^٥	دائرة الرقابة الداخلية	-
٢٠	وزارة الشباب والرياضة	دائرة الرقابة الداخلية	٣
٢١	وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ^٦	الإدارة العامة للعمليات والمتابعة	٥
٢٢	وزارة الشؤون المدنية	دائرة الرقابة الداخلية	١
١٣٠	المجموع		

المصدر: السلطة الوطنية الفلسطينية-وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة- قانون الموازنة العامة ٢٠٠٣؛ مقابلات مع مسؤولي وحدات الرقابة الداخلية ومسؤولي الشؤون الإدارية بالوزارات (فضلوا عدم ذكر أسمائهم) خلال شهر فبراير ٢٠٠٣ أعيد مراجعتها وتأكيدتها خلال شهر نوفمبر ٢٠٠٣، حيث لا توجد هياكل تنظيمية معتمدة.

وقد تكونت عينة البحث من جميع مفردات مجتمع الدراسة البالغ عددهم (١٣٠) موظفا رقابيا يعملون بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، وتم توزيع الاستبانة على أفراد المجتمع بالكامل وبنسبة (١٠٠%) من المجتمع الأصلي، وقد تم استرجاع (١٠٩) إستبانة، استبعد منها استبانتين لعدم صلاحيتهما للتحليل الإحصائي، وبذلك يكون مجموع الاستبانات المسترجعة والصالحة للتحليل (١٠٧) إستبانة تمثل نسبة (٨٢,٣%) من مجموع الاستبانات الموزعة (لمزيد من التفاصيل حول خصائص عينة البحث، انظر الفصل السادس- المبحث الأول ص ١٢٩-١٣٢)

ثالثا: أداة البحث الرئيسية

استخدم الباحث الاستبانة كأداة رئيسية في الدراسة الميدانية وذلك لما للاستبانة من أهمية في توفير الوقت الجهد على الباحث. وقد تم بناء وتطوير الاستبانة في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة التي تناول الرقابة الداخلية، وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجالات الرقابة علميا وعمليا، وذلك وفق الخطوات التالية:

- ١- تحديد الأبعاد الرئيسة التي تشملها الاستبانة.
- ٢- صياغة الفقرات التي تقع تحت كل بعد من أبعاد البحث الرئيسة.
- ٣- مراعاة أن تكون أغلب الأسئلة ذات النهايات المغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها من قبل المبحوثين وسهولة تحليلها.
- ٤- إعداد الاستبانة في صورتها الأولية.

^٥قسمت إلى وزارتين مستقلتين ضمن التشكيل الوزاري المصادق عليه من المجلس التشريعي في ٢٠٠٣/٠٠/٢٠٠٣، هما وزارة الإعلام، ووزارة الثقافة.
^٦أدرجت بالموازنة العامة بالاسم القديم وهو وزارة البريد والاتصالات.

- ٥- تحكيم الاستبانة واختبار صدقها.
- ٦- إخراج الاستبانة في صورتها النهائية، كما يوضحها الملحق رقم (١).
- ٧- توزيع الاستبانة على عينة البحث.
- ٨- جمع الاستبانات وتحليلها.

رابعاً: صدق الاستبانة

١- صدق المحتوى:

تم عرض الاستبانة في مراحل الإعداد على مجموعة من المحكمين المتخصصين للتحقق من مصداقيتها وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها. وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين، تمثلت الأولى في نخبة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين بمجالات الإدارة والمحاسبة والمراجعة بالجامعة الإسلامية بلغ عددهم (٥) ، أما الفئة الثانية فقد تمثلت في نخبة من الموظفين الحكوميين الكبار ذوي الخبرة العملية والكفاءة المهنية، العاملين في مجالات الإدارة والمالية

والرقابة بوزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بلغ عددهم (٧)، ليصبح مجموع المحكمين (١٢) محكماً، قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة الأبعاد الرئيسة للاستبانة، ومدى انتماء ومناسبة الفقرات لكل بعد من أبعاد الدراسة، وكذلك صياغتها اللغوية. وقد كان لهذه الآراء دور مميز في تطوير الاستبانة، حيث تم إضافة وتعديل بعض الفقرات واستبعاد فقرات أخرى. والملحق رقم (٢) يشمل بيان أسماء المحكمين.

كما قام الباحث بإجراء اختبار تمهيدي Pilot Test ، وذلك بتطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من (٤٠) موظفاً من الموظفين العاملين في هيئة الرقابة العامة وآخرين من العاملين في دوائر رقابية بمؤسسات السلطة الفلسطينية، حيث وجدت بعض الفقرات غير

الواضحة وتحتمل أكثر من معني، وقد أجريت التعديلات اللازمة وتم معالجة النواقص، وتم إخراج الاستبانة في صورتها النهائية كما هي مبينة في الملحق رقم (١).

٢ - صدق الاتساق الداخلي:

تم حساب معامل الارتباط لبيرسون (Pearson) بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة، والدرجة الكلية للبعد الرئيس الذي تنتمي إليه وذلك استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد كانت النتائج إيجابية حيث دلت النتائج على أن معظم الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (٠,٠٥)، وهذا يؤكد أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي يطمئن الباحث إلى أنها تقيس ما وضعت لأجله وأنها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة. وقد تكونت الاستبانة في صورتها النهائية من (١١٠) فقرة موزعة على ستة أبعاد كما في الجدول رقم (٥) التالي:

جدول (٥)

توزيع أسئلة الاستبانة حسب كل بعد من أبعادها الرئيسية

عدد الفقرات	البعد	
٢	أهمية وجود نظم رقابة داخلية جيدة	أولا
٩	توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية	ثانيا
١٣	الهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف	ثالثا مستوي تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية
٦	الأنظمة واللوائح التعليمية التنفيذية	
٢٤	وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية	
٨	سياسات الاختيار والتعيين والترقية	
٨	النظام المحاسبي والدورة المستندية	
٨	معايير قياس وتقييم الأداء	
٩	وحدات الرقابة الداخلية	
٩	درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية	رابعا
٦	مستوي الظواهر السلبية المالية والإدارية	خامسا
٨	أسباب ومعوقات تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة	سادسا
١١٠	المجموع	

خامسا: ثبات الاستبانة

تم تقدير ثبات الاستبانة على أفراد العينة الاستطلاعية، وذلك باستخدام طريقتي معامل ألفا كرونباخ، والتجزئة النصفية.

١ - طريقة التجزئة النصفية:

تم استخدام درجات العينة الاستطلاعية لحساب ثبات الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية حيث احتسبت درجة النصف الأول لكل مجال من مجالات الاستبانة وكذلك درجة النصف الثاني من الدرجات وذلك بحساب معامل الارتباط بين النصفين ثم جرى تعديل الطول باستخدام معادلة سبيرمان براون والجدول (٦) يوضح ذلك:

الجدول (٦)

يوضح معاملات الارتباط بين نصفي كل بعد من أبعاد الاستبانة

وكذلك الاستبانة ككل قبل التعديل ومعامل الثبات بعد التعديل*

بعد التعديل	قبل التعديل	عدد الفقرات	البعد
-	-	٢	أهمية وجود نظم رقابة داخلية جيدة أولا
٠,٧٣٣	٠,٧٣١	٩	توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية ثانيا
٠,٦٩٦	٠,٥٣٤	١٣	الهياكل التنظيمية وتوصيف الوظائف ثالثا
٠,٦٧٤	٠,٥٠٨	٦	الأنظمة واللوائح التعليمية التنفيذية
٠,٧٩٨	٠,٧٩٥	٢٤	وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية
٠,٧٤٧	٠,٥٩٦	٨	سياسات الاختيار والتعيين والترقية
٠,٩٠٦	٠,٨٢٨	٨	النظام المحاسبي والدورة المستندية
٠,٧٩٨	٠,٦٦٤	٨	معايير قياس وتقييم الأداء
٠,٨٣٩	٠,٨٣٥	٩	وحدات الرقابة الداخلية
٠,٩٢٧	٠,٩٢٤	٩	درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية رابعا
٠,٩٥٦	٠,٩٣٥	٦	مستوي الظواهر السلبية المالية والإدارية خامسا
٠,٧٣٣	٠,٧١٣	٨	أسباب ومعوقات تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة سادسا
٠,٨٧٩	٠,٨٥٢	١١٠	المجموع

* تم استخدام معامل جتمان لأن النصفين غير متساويين.

يتضح من الجدول (٦) أن معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية بعد التعديل تراوحت بين (٠,٦٤٧ - ٠,٩٥٦) وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تطمئن الباحث إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

٢ - طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach`s Alpha):

استخدم الباحث طريقة أخرى من طرق حساب الثبات، وذلك لإيجاد معامل ثبات الاستبانة، حيث حصل على قيمة معامل ألفا لكل مجال من مجالات الاستبانة وكذلك للاستبانة ككل، والجدول (٧) يوضح ذلك:

الجدول (٧)

يوضح معاملات ألفا كرونباخ لكل بعد من أبعاد الاستبانة

وكذلك للاستبانة ككل

معامل الفا كرونباخ	عدد الفقرات	البعد

أولاً	أهمية وجود نظم رقابة داخلية جيدة	٢	-
ثانياً	توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية	٩	٠,٨٠٦
ثالثاً مستوي تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	الهياكل التنظيمية وتوصيف الوظائف	١٣	٠,٧٨٣
	الأنظمة واللوائح التعليمية التنفيذية	٦	٠,٧٢٩
	وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية	٢٤	٠,٩١٤
	سياسات الاختيار والتعيين والترقية	٨	٠,٧٠٤
	النظام المحاسبي والدورة المستندية	٨	٠,٩٠٣
	معايير قياس وتقييم الأداء	٨	٠,٩٠٣
	وحدات الرقابة الداخلية	٩	٠,٨٤٥
رابعاً	درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية	٩	٠,٩٥٨
خامساً	مستوي الظواهر السلبية المالية والإدارية	٦	٠,٩٦١
سادساً	أسباب ومعيقات تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة	٨	٠,٦٦١
المجموع		١١٠	٠,٩٥٠

يتضح من الجدول (٧) أن معاملات ألفا كرونباخ جميعها فوق (٠,٦٦١) وأن معامل الثبات الكلي (٠,٩٥٠) وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تظمن الباحث إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

سادساً: توزيع وجمع الاستبانة

قام الباحث بتوزيع الاستبانة على أفراد العينة باليد، حيث تم تعبئة الاستبانة من قبل المبحوثين ذاتياً، وتم جمعها بعد مدة تراوحت من أسبوع إلى ثلاث أسابيع. هذا وقد حصل الباحث على كتاب رسمي من عمادة الدراسات العليا بالجامعة الإسلامية لتقديمه إلى الجهات الرسمية بالوزارات الفلسطينية لتسهيل مهمة الباحث بتوزيع الاستبانة على أفراد عينة البحث، مرفق ملحق رقم (٣). وقد تم تقديم كتاب تسهيل مهمة الباحث بتوزيع الاستبانة على أفراد العينة للوزارات الفلسطينية التي طلبت ذلك، ومنها وزارتي المالية والصحة حيث تم الحصول على موافقة وزير المالية ووزير الصحة بتوزيع الاستبانة على أفراد عينة البحث.

سابعا: تفريغ الاستبانة وتفسير النتائج

قام الباحث باستخدام معيار ليكرت الخماسي في قياس واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، ومدى استكمالها لمقوماتها الأساسية المالية والإدارية، وأثر ذلك على تحقيق أهداف الوزارات وانتشار ظواهر التسبب المالي والإداري وسوء الإدارة ضعف الأداء العام. وتتحصر الإجابات المستخدمة في الأسئلة المصممة على هيئة مصفوفة على النحو الموضح بالجدول رقم (٨) التالي:

جدول رقم (٨)
مصفوفة إجابات الأسئلة ودلالاتها

الوزن النسبي	القيم (القياس)	الإجابة على الأسئلة					
		السادس	الخامس	الرابع	الثالث	الثاني	الأول
٢٠% فأقل	١	غير موافق بشدة	عديم المساهمة	ضعيفة جدا	غير موافق بشدة	غير متوفرة	عديم الأهمية
٢١-٤٠%	٢	غير موافق	يساهم بدرجة ضعيفة	ضعيفة الفاعلية	غير موافق	متوفرة بدرجة محدودة	قليل الأهمية
٤١-٦٠%	٣	لا أدرى	يساهم بدرجة متوسطة	متوسطة الفاعلية	لا أدرى	متوفر بدرجة متوسطة	متوسط الأهمية
٦١-٨٠%	٤	موافق	يساهم بدرجة معقولة	فاعلة	موافق	متوفرة	هام
٨١% فأكثر	٥	موافق بشدة	شديد المساهمة	فاعلة جدا	موافق بشدة	متوفرة جدا	هام جدا

حيث كلما اقترب المتوسط الحسابي من (١) دل ذلك على وجود شبه إجماع بين الباحثين على ضعف توفر وتطبيق أو عدم فاعلية المتغير محل الدراسة. وكلما اقترب المتوسط الحسابي من (٣) دل على وجود شبه إجماع بين أفراد العينة على أن هذا المتغير متوسط التوفر والتطبيق أو الفاعلية. أما إذا اقترب المتوسط الحسابي من (٥) دل ذلك على شبه إجماع على تحقق هذا المتغير وفاعليته في الاتجاه المحدد.

ثامنا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، حيث تم اختبار نوع توزيع البيانات، وتبين أن البيانات معلمية وتتبع التوزيع الطبيعي. وقد تم استخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية التالية:

- ١ - التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والوزن النسبي.
- ٢ - لإيجاد صدق الاتساق الداخلي للاستبانة تم استخدام معامل ارتباط بيرسون "Pearson".
- ٣ - لإيجاد معامل ثبات الاستبانة تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان بروان للتجزئة النصفية المتساوية، ومعادلة جثمان للتجزئة النصفية غير المتساوية، ومعامل ارتباط ألفا كرونباخ.
- ٤ - لاختبار الفرضيات تم استخدام معامل ارتباط بيرسون "Correlation Pearson"، اختبار T. test independent sample، وأسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، كذلك اختبار شيفية البعدي Scheffe Test.

الفصل السادس

الإطار العملي للبحث:

التحليل ومناقشة أسئلة البحث واختبار الفروض

الإطار العملي للبحث التحليل ومناقشة أسئلة البحث واختبار الفروض

مقدمة

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة وأسئلة البحث ومن ثم تحليل ومناقشة هذه النتائج تفصيلاً وكلياً وتحديد مدى الدلالة الإحصائية لكل منها في تشخيص واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، وعلاقتها بظواهر التسريب الإداري والمالي وضعف الأداء العام. كما سيتم اختبار فرضيات البحث. وقد قسم إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: تحليل خصائص عينة البحث

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة أسئلة البحث

المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث

المبحث الأول تحليل خصائص عينة البحث

بهدف التعرف على خصائص وصفات عينة البحث، قام الباحث بتحليل بيانات القسم الأول للإستبانة والذي يشمل البيانات العامة والشخصية لأفراد العينة وكانت النتائج كما توضحها الجداول من رقم (٩) إلى رقم (١٥) التالية:

**جدول رقم (٩)
توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية**

النسبة المئوية المتجمعة	النسبة المئوية	العدد	الوظيفة الحالية
2.80	2.80	3	مدير عام
31.78	28.97	31	مدير دائرة
62.62	30.84	33	رئيس قسم
100.00	37.38	40	موظف أقل من رئيس قسم
	100.00	107	المجموع

**جدول رقم (١٠)
توزيع أفراد العينة حسب الدرجة الحالية**

النسبة المئوية المتجمعة	النسبة المئوية	العدد	الدرجة الحالية
2.80	2.80	3	A4 فأكثر
31.78	28.97	31	C-A
62.62	30.84	33	3-D

100.00	37.38	40	12-4
	100.00	107	Total

**جدول رقم (١١)
توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي**

النسبة المئوية المتجمعة	النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
5.61	5.61	6	دراسات عليا
90.65	85.05	91	بكالوريوس/ليسانس
96.26	5.61	6	دبلوم متوسط
100.00	3.74	4	ثانوية عامة فاقلة
	100.00	107	المجموع

**جدول رقم (١٢)
توزيع أفراد العينة حسب مجال المؤهل العلمي**

النسبة المئوية المتجمعة	النسبة المئوية	العدد	مجال المؤهل العلمي
10.28	10.28	11	إدارة
74.77	64.49	69	محاسبة
75.70	0.93	1	قانون
77.57	1.87	2	حاسوب
82.24	4.67	5	هندسة
84.11	1.87	2	طب
100.00	15.89	17	أخرى
	100.00	107	المجموع

**جدول رقم (١٣)
توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة**

النسبة المئوية المتجمعة	النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
59.81	59.81	64	تسع سنوات فأكثر
70.09	10.28	11	من ست سنوات إلى أقل من تسع سنوات
88.79	18.69	20	من ثلاث سنوات إلى أقل من ست سنوات
100.00	11.21	12	أقل من ثلاث سنوات
	100.00	107	المجموع

جدول رقم (١٤)
توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية المتجمعة	النسبة المئوية	العدد	الجنس
88.79	88.79	95	ذكر
100.00	11.21	12	أنثى
	100.00	107	المجموع

جدول رقم (١٥)
توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية المتجمعة	النسبة المئوية	العدد	العمر
22.43	22.43	24	أكبر من ٥٠ سنة
91.59	69.16	74	من ٢٥ إلى ٥٠ سنة
100.00	8.41	9	أقل من ٢٥ سنة
	100.00	107	المجموع

تشير معلومات العينة أنها شملت كافة وظائف الخدمة المدنية، كما توزعت على الدرجات الوظيفية المناظرة لهذه الوظائف. فالجدول رقم (٩)، والجدول رقم (١٠) يوضحان أن العينة تكونت من (٣) مدراء عامين موزعين على الدرجات (A4 فأكثر)، و(٣١) مدير موزعين على الدرجات (C-A)، و(٣٣) رئيس قسم موزعين على الدرجات (D-٣)، و(٤٠) موظف رقابي أقل من رئيس قسم موزعين على الدرجات (٤-٦). ولعل ذلك يوضح مدى الخلل في التوزيع الوظيفي للوظائف داخل الوزارات حيث تبلغ النسبة الكلية للوظائف الإشرافية والتي تشمل مدير عام ومدير ورئيس قسم بدوائر الرقابة الداخلية (٦٣%) من المجموع الكلي للوظائف بهذه الدوائر.

كما يشير الجدول رقم (١١) أن معظم العاملين بدوائر الرقابة الداخلية هم من حملة الشهادات الجامعية الأولى حيث بلغ عددهم (٩٧) موظفا بنسبة (٨٥%) ، في حين بلغ عدد حملة الشهادات

العليا (٦) موظفين بنسبة (٦%)، وبلغ عدد حملة الدبلوم المتوسط (٦) موظفين بنسبة (٦%)، وبلغ عدد حملة شهادة الثانوية العامة فأقل (٤) موظفين بنسبة (٤%).

أما بالنسبة إلى مجال المؤهلات العلمية لأفراد العينة، فيوضح الجدول رقم (١٢) أنها تتركز في مجال المحاسبة بواقع (٦٩) موظفا بنسبة (٦٤%)، يليه مجال الإدارة بواقع (١١) موظفا بنسبة (١٠%)، ثم تلاه مجال الهندسة بواقع (٥) موظفين وبنسبة (٥%)، وتوزعت باقي المجالات بين الطب (٢) موظف، و الحاسوب (٢) موظف، والقانون (١)، وأخري (١٧) موظف.

أما الجدول رقم (١٣) فيبين أن أغلب أفراد العينة هم من ذوي الخبرة، حيث بلغ عدد أفراد العينة الذين زادت خبرتهم عن تسع سنوات (٦٤) موظفا بنسبة (٦٠%)، وبلغ عدد أفراد العينة الذين تراوحت خبرتهم من ثلاث سنوات إلي تسع سنوات (٣١) موظفا بنسبة (٣٠%)، أما أفراد العينة الذين قلت خبرتهم عن ثلاث سنوات فبلغ عددهم (١٢) موظفا بنسبة (١١%).

كما يبين الجدول رقم (١٤) أن عدد الذكور في العينة بلغ (٩٥) شخصا بنسبة (٨٩%)، بينما بلغ عدد الإناث (١٢) بنسبة (١١%). وقد يرجع ذلك إلى ثقافة المجتمع ونظرتة إلى المرأة العاملة إضافة إلى قلة نسبة عدد النساء العاملات بالمجتمع.

وأخيرا يشير الجدول رقم (١٥) أن الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية موزعين على مختلف الأعمار السنية حيث بلغ عدد أفراد العينة الذين تزيد أعمارهم عن خمسين عاما (٢٤) موظفا بنسبة (٢٣%)، وبلغ عدد الأفراد الذين تتحصر أعمارهم بين خمسين وخمسة وعشرون عاما (٧٤) موظفا بنسبة (٦٩%)، في حين بلغ عدد الأفراد الذين تقل أعمارهم عن خمسة وعشرون عاما (٩) موظفا بنسبة (٨%).

المبحث الثاني

تحليل ومناقشة أسئلة البحث

السؤال الأول: ما مدى أهمية وجود نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة. وقد استخدم هذا السؤال للتعرف على مدى وعي المبحوثين بموضوع البحث، وذلك من خلال استطلاع آرائهم حول أهمية نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية، وقد كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (١٦) التالي:

جدول رقم (١٦)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات السؤال الأول المتعلق بمدى أهمية وجود نظم رقابية داخلية جيدة بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

رقم الفقرة بالاستبانة	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	1	2	3	4	5	مجموع الدرجات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب في البعد
١	في وزاراتكم	العدد	1	1	1	12	92	514	4.804	0.590	96.075	١
		%	0.93	0.93	0.93	11.21	85.98					
٢	في جميع وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية	العدد	3	1	5	15	83	495	4.626	0.853	92.523	٢
		%	2.80	0.93	4.67	14.02	77.57					

ويتضح من الجدول رقم (١٦) أن هناك اجماع من المبحوثين على أهمية وجود نظم رقابية داخلية بوزارات السلطة الفلسطينية، حيث بلغت نسبة تأييد أهمية وجود نظم رقابية داخلية جيدة على مستوى كل وزارة (٩٦%)، في حين بلغت نسبة التأييد على مستوى جميع وزارات السلطة (٩٣%). كما بلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة على أهمية وجود نظم رقابية داخلية على مستوى الوزارة (٤,٨٠)، وعلى مستوى جميع وزارات السلطة (٤,٦٣) مما يدل على أن الاتجاه العام يعطي مؤشرا بالأهمية القصوى لوجود نظم رقابية داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة. وقد يعزى اختلاف نسبة التأييد على مستوى الوزارة مقارنة مع النسبة على مستوى الوزارات إلى الخطأ الشائع في مدلول مصطلح الرقابة الداخلية لدى البعض، حيث ينظرون إليه كتعبير عن وحدة (دائرة) الرقابة الداخلية والتي هي أصلا جزء من الرقابة الداخلية. كما قد يكون راجع إلى تحيز المبحوثين لوزارتهم وتأكيدها.

السؤال الثاني: ما مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

وللإجابة على هذا السؤال قام الباحث بحساب التكرارات والمتوسطات والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (١٧) التالي:

جدول رقم (١٧)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بمدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

رقم الفقرة بالاستبانة	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	1	2	3	4	5	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب
٣.	هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء	العدد	73	11	12	8	3	178	1.664	1.115	33.271	9

					2.80	0.93	10.28	13.08	35.51	%		
6	39.252	1.018	1.963	210	1	11	14	38	43	العدد	بطاقات الوصف الوظيفي لجميع للوظائف	.٤
					2.80	7.48	11.21	10.28	68.22	%		
5	43.178	0.933	2.159	231	2	6	26	46	27	العدد	التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات	.٥
					1.87	5.61	24.30	42.99	25.23	%		
2	50.28	0.935	2.514	269	2	13	37	41	14	العدد	قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة	.٦
					1.87	12.15	34.58	38.32	13.08	%		
8	35.888	0.988	1.794	192	0	8	19	23	57	العدد	تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة	.٧
					0.00	7.48	17.76	21.50	53.27	%		
1	60.748	1.054	3.037	325	6	33	37	21	10	العدد	نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة	.٨
					5.61	30.84	34.58	19.63	9.35	%		
7	37.383	0.962	1.869	200	0	8	19	31	49	العدد	وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء	.٩
					0.00	7.48	17.76	28.97	45.79	%		
3	48.972	1.183	2.449	262	3	20	31	21	32	العدد	تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية	.١٠
					2.80	18.69	28.97	19.63	29.91	%		
4	47.103	1.075	2.355	252	4	13	24	42	24	العدد	استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة	.١١
					3.74	12.15	22.43	39.25	22.43	%		

يتضح من الجدول رقم (١٧) ضعف توفر جميع العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية حيث لم يتجاوز الوزن النسبي لها (٥٠%)، عدا مقوم واحد وهو المتعلق بتوفر "نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة" والذي احتل المرتبة الأولى بوزن نسبي (٦١%)، وقد أجاب (٢٩%) من أفراد العينة بعدم توفر هذا المقوم مقابل (٣٦%) أجاب بأنه متوفر، فيما أبدى (٣٥%) من أفراد العينة بتوفرة بدرجة متوسطة. وبلغ المتوسط الحسابي لهذا العنصر (٣,٠٣٧) مما يدل أن هناك شبه إجماع بين أفراد العينة على توفره بدرجة متوسطة، ولعل ذلك يتوافق مع التحسن الذي طرأ على الأداء المالي لوزارة المالية خلال السنة الأخيرة (٢٠٠٣)، حسب ما أكده تقرير لجنة الموازنة العامة بالمجلس التشريعي في رده على مشروع الموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣، والذي أوضح بوجود هذا التحسن على الرغم من أن الأداء والاجراءات المالية لم ترتق إلى المستوى المطلوب^١. أما الفقرة المتعلقة بتوفر "القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية" فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي (٥٠%)، وتبين

^١ السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة - تقرير لجنة الموازنة العامة بالمجلس التشريعي - الموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣.

الإجابات على هذه الفقرة أن (٥١%) من أفراد العينة أجاب بعدم توفرها، مقابل (١٤%) أجابوا بأنها متوفرة، وأبدى (٣٥%) من أفراد العينة بأنها متوفرة بدرجة متوسطة. ويشير المتوسط الحسابي للإجابة على هذه الفقرة والذي بلغ (٢,٥١٤) على محدودية توفر هذا العنصر، ولعل ذلك يتفق مع نتيجة المسح الذي قام به الباحث للقوانين والأنظمة واللوائح التنفيذية الصادرة، حيث توصل إلى أنه لم يتم إصدار أنظمة ولوائح تنفيذية لعدد (٢٧) قانون بنسبة (٦٨%) من مجموع القوانين الصادرة والبالغة (٤٠) قانون، والتي نصت على إصدار أنظمة ولوائح لتنفيذ أحكامها^٢، وهو ما يشير إلى أن الكثير من القوانين بقيت دون تطبيق أو محدودة التطبيق. وجاءت الفقرة المتعلقة بتوفر "تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية" في المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٤٩%)، وتظهر إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة أن (٥٠%) من أفراد العينة يرون أن هذا العنصر غير متوفر، فيما يرى (٢١%) بأنه متوفر، وأبدى (٢٩%) بأنه متوفر بدرجة متوسطة. وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (٢,٤٤٩) مما يعطى مؤشرا على توفرها بدرجة محدودة. أما الفقرة المتعلقة بتوفر "استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة" فقد احتلت المرتبة الرابعة وبوزن نسبي (٤٧%)، وقد أجاب (٦٢%) من أفراد العينة بأن هذا العنصر غير متوفر، مقابل (١٦%) من أفراد العينة أجابوا بأن هذا العنصر متوفر، بينما أجاب (٢٢%) بأنه متوفر بدرجة متوسطة. وأظهر المتوسط الحسابي للإجابة على هذه الفقرة والبالغ (٢,٣٥٥) بأن هناك تأكيد من غالبية أفراد العينة بمحدودية توفر هذا العنصر. وتأتي الفقرة المتعلقة بـ"التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات" في المرتبة الخامسة بوزن نسبي (٤٣%)، حيث أظهرت الإجابات أن (٧٨%) من أفراد العينة يعتقدون أن هذا العنصر غير متوفر، فيما يعتقد (٧%) من أفراد العينة بأنه متوفر، وبمتوسط حسابي (٢,١٥٩) بما يؤكد أن موافقة أغلبية أفراد العينة على محدودية وضعف توفر هذا العنصر. كما جاءت الفقرة المتعلقة بـ"توفر بطاقات الوصف الوظيفي لجميع للوظائف" في المرتبة السادسة بوزن نسبي (٣٩%)، حيث يعتقد (٧٩%) من أفراد العينة بأن هذا العنصر غير متوفر، فيما يعتقد (١٠%) من أفراد العينة بأنه متوفر، وبلغ متوسطه الحسابي (١,٩٦٣) بما يدل على إقرار الغالبية العظمى من أفراد العينة بمحدودية توفر هذا العنصر. واحتلت الفقرة المتعلقة بـ"وجود وتطبيق معايير دقيق لقياس وتقييم الأداء" المرتبة السابعة بوزن نسبي (٣٧%)، وقد أظهرت الإجابات أن (٧٥%) من أفراد العينة يعتقدون أن هذا العنصر غير متوفر، فيما يعتقد (٧%) من أفراد العينة بأنه متوفر. ويبين المتوسط الحسابي لهذا العنصر والبالغ (١,٨٦٩) بأن معظم أفراد العينة يعتقدون بأنه غير

²لمزيد من التفاصيل انظر الفصل الخامس من هذا البحث-صص ١٣٣-١٣٤.

متوفر. أما الفقرة المتعلقة بـ "تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة" فقد احتلت المرتبة الثامنة وقبل الأخيرة بوزن نسبي (٣٦%)، وتظهر إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة أن (٧٥%) من أفراد العينة يرون أن هذا العنصر غير متوفر، فيما يري (٧%) بأنه متوفر، وأبدى (١٨%) بأنه متوفر بدرجة متوسطة. وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (١,٧٩٤) مما يعطي مؤشرا بأن هناك اجماع من أفراد العينة على عدم توفر هذا العنصر. وتطابق ذلك مع ما أوضحه أحد الباحثين (الحاج) حيث أشار إلى أن أحد أسباب الخلل الوظيفي في الإدارة الحكومية الفلسطينية يعود إلى غياب معايير ونظم التوظيف والترقية التي تستند إلى المؤهل والكفاءة^٣. هذا وقد جاءت الفقرة المتعلقة بتوفر "هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء" في المرتبة لتاسعة والأخيرة بوزن نسبي (٣٣%)، وقد أجاب (٧٩%) من أفراد العينة بأن هذا العنصر غير متوفر، مقابل (١٠%) من أفراد العينة أجابوا بأن هذا العنصر متوفر، بينما أجاب (١١%) بأنه متوفر بدرجة متوسطة. وأظهر المتوسط الحسابي للإجابة على هذه الفقرة والبالغ (١,٦٦٤) بأن هناك تأكيد من غالبية أفراد العينة على عدم توفر هذا العنصر. ويتفق ذلك مع واقع الحال والذي أكدته أكثر من تقرير أشار إلى عدم وجد هياكل تنظيمية معتمدة رسميا لجميع وزارات ودوائر السلطة الفلسطينية^٤.

تأسيسا على ما تقدم نخلص إلى عدم أو محدودية توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية وهو ما انعكس على واقع نظم الرقابة الداخلية وأدى إلى ضعفها.

السؤال الثالث: ما مدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

وللإجابة على هذا السؤال قام الباحث بحساب التكرارات والمتوسطات والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس مدى تطبيق العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في

³الحاج، محمود علي - مرجع سابق - ص ٤٤.

⁴ انظر:

- برنامج دراسات التنمية - مرجع سابق - ص ٥٦.
- يزيد صايغ و خليل الشقافي - مرجع سابق - ص ١٩.
- صبري، نضال رشيد - مرجع سابق - ص ١٥٥.

وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وكانت النتائج كما توضحها الجداول من (١٨) إلى (٢٤) على النحو التالي:

١ - نتائج تحليل فقرات المجال الأول المتعلق بالهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف

جدول رقم (١٨)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الأول الخاص بالهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م.	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	الهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف												
١٢.	الهيكلية التنظيمية واضحة ومرنة	العدد %	8	54	21	17	7	282	2.636	1.05	52.71	5	50
			7.48	50.47	19.63	15.89	6.54						
١٣.	توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين	العدد %	13	56	7	22	9	279	2.607	1.188	52.15	7	54
			12.15	52.34	6.54	20.56	8.41						
١٤.	يشارك الموظفون على اختلاف مستوياتهم في إعداد الهيكلية	العدد %	32	55	8	6	6	220	2.056	1.054	41.121	13	76
			29.91	51.40	7.48	5.61	5.61						
١٥.	يوجد تطابق بين الوظائف الفعلية والهيكلية عددا ونوعا	العدد %	27	46	18	12	4	241	2.252	1.074	45.047	12	72
			25.23	42.99	16.82	11.21	3.74						
١٦.	تم تعديل الهيكل التنظيمي للوزارة أكثر من مرة	العدد %	11	17	36	31	12	337	3.15	1.139	62.991	3	23
			10.28	15.89	33.64	28.97	11.21						
١٧.	تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها مصلحة وحاجة العمل	العدد %	16	33	35	21	2	281	2.626	1.024	52.523	6	51
			14.95	30.84	32.71	19.63	1.87						
١٨.	تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها ظروف تغيير المسؤولين	العدد %	6	21	33	34	13	348	3.252	1.082	65.047	2	18
			5.61	19.63	30.84	31.78	12.15						
١٩.	يوجد تناسق وتوافق بين الهيكل التنظيمي وبين أهداف الوزارة	العدد %	12	41	22	28	4	292	2.729	1.087	54.579	4	45
			11.21	38.32	20.56	26.17	3.74						
٢٠.	يوجد تضخم في عدد الموظفين بدوائر الوزارة	العدد %	3	19	5	40	40	416	3.888	1.176	77.757	1	2
			2.80	17.76	4.67	37.38	37.38						
٢١.	تتطابق الوظائف الفعلية مع بطاقة الوصف الوظيفي المختصة	العدد %	12	56	23	13	3	260	2.43	0.943	48.598	10	65
			11.21	52.34	21.50	12.15	2.80						
٢٢.	يشارك الموظفون في إعداد بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم	العدد %	16	54	19	13	5	258	2.411	1.037	48.224	11	66
			14.95	50.47	17.76	12.15	4.67						
٢٣.	يعرف الموظفون تفاصيل بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم	العدد %	11	53	22	17	4	271	2.533	1.003	50.654	8	57
			10.28	49.53	20.56	15.89	3.74						
٢٤.	يوجد دليل إجراءات ينظم أعمال	العدد	20	47	18	17	5	261	2.439	1.109	48.785	9	63

م.	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	الوزارة.	%	18.69	43.93	16.82	15.89	4.67						
		%	3.74	15.89	19.63	53.27	7.48						

يتضح من الجدول (١٨) أن إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"يوجد تضخم في عدد الموظفين بالوزارة" احتلت المرتبة الأولى في المجال، والمرتبة الثانية على مستوى البعد بوزن نسبي (٧٨%)، وتبين أن (٧٥%) من أفراد العينة يوافقون على أنه يوجد تضخم في عدد الموظفين بالوزارة، بينما يعتقد (٢٠%) بأنه لا يوجد تضخم وظيفي بالوزارة، وبلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (٣,٨٨٨) مما يدل على أن الغالبية العظمى من أفراد العينة وعددهم (١٠٧) فرداً يعتقدون بأنه يوجد تضخم وظيفي بالوزارات. وهذا يتفق مع ما خلصت إليه العديد من الدراسات والتقارير ومنها دراسة (كايد) التي أوضحت وجود واستمرار التضخم الوظيفي في وزارات السلطة الفلسطينية وذلك لعدم وجود هياكل تنظيمية وعشوائية التوظيف^٥. وقد جاءت الفقرة المتعلقة بـ"تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها ظروف تغيير المسؤولين" في المرتبة الثانية بوزن نسبي (٦٥%)، حيث أجاب (٤٤%) من أفراد العينة بالموافقة على أن تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها ظروف تغيير المسؤولين، ولم يوافق على ذلك (٢٥%) من أفراد العينة، فيما لم يبدي رأياً (٣١%) من أفراد العينة، وبلغ المتوسط الحسابي للإجابة على هذه الفقرة (٣,٢٥٢) مما يشير إلى موافقة غالبية أفراد العينة على أن تعديلات الهياكل التنظيمية للوزارات ارتبطت بظروف تغيير المسؤولين. تلتها الفقرة المتعلقة بـ"تم تعديل الهيكل التنظيمي أكثر من مرة" في المرتبة الثالثة وبوزن نسبي (٦٣%) وقد وافق على هذه الفقرة (٤٠%) من أفراد العينة، فيما أجاب (٢٦%) من أفراد العينة بعدم الموافقة على هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٣,١٥) مما يشير إلى وجود أغلبية بالموافقة على أنه تم تعديل الهيكل التنظيمي للوزارة أكثر من مرة. وجاءت الفقرة المتعلقة بـ"يوجد تناسق وتوافق بين الهيكل التنظيمي وبين أهداف الوزارة" في المرتبة الرابعة بوزن نسبي (٥٥%)، حيث أجاب (٣٠%) من أفراد العينة بالموافقة، بينما أجاب (٥٠%) من أفراد العينة بعدم الموافقة على هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٧٢٩) مما يشير إلى أن هناك أغلبية لا توافق على وجد تناسق وتوافق بين الهيكل التنظيمي وبين أهداف الوزارة. أما الفقرة المتعلقة بـ"الهيكلية التنظيمية واضحة ومرنة" فقد احتلت المرتبة الخامسة بوزن نسبي (٥٣%)، وتبين الإجابات أن

^٥كايد، عزيز - تقرير حول تداخل الصلاحيات في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - رام الله - حزيران ١٩٩٩ -

(٢٢%) من أفراد العينة يوافقون على هذه الفقرة، مقابل (٥٨%) من أفراد العينة أجابوا بعدم الموافقة، ويظهر المتوسط الحسابي (٢,٦٣٦) أن أغلبية أفراد العينة تعتقد أن الهيكليات التنظيمية للوزارات غير واضحة وغير مرنة. وجاءت الفقرات المتعلقة بـ "تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها مصلحة وحاجة العمل" في المرتبة السادسة بوزن نسبي (٥٣%)، وبموافقة (٢١%) من أفراد العينة، مقابل (٤٦%) أجابوا بعدم الموافقة، بمتوسط حسابي (٢,٦٢٦). تلتها الفقرة المتعلقة بـ "توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسئوليات الأقسام والموظفين" في المرتبة السابعة وبوزن نسبي (٥٢%)، وبموافقة (٢٩%) مقابل عدم موافقة (٦٤%) من أفراد العينة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٦٠٧) مما يشير إلى عدم موافقة أغلبية أفراد العينة على هذه الفقرة. ثم تلتها الفقرة المتعلقة بـ "يعرف الموظفون تفاصيل بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم" بوزن نسبي (٥١%)، حيث وافق (٢٠%) من أفراد العينة على هذه الفقرة بينما لم يوافق عليها (٦٠%) من أفراد العينة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٥٣٣) مما يؤكد عدم موافقة أغلبية أفراد العينة على أن الموظفون يعرفون تفاصيل بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم. ثم تلتها الفقرة المتعلقة بـ "يوجد دليل إجراءات ينظم أعمال الوزارة" في المرتبة التاسعة بوزن نسبي (٤٩%)، حيث وافق على هذه الفقرة (٢١%) من أفراد العينة، فيما لم يوافق عليها (٦٣%)، ويشير المتوسط الحسابي (٢,٤٣٩) إلى أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون أنه لا يوجد دليل إجراءات ينظم أعمال الوزارة. أما الفقرة المتعلقة بـ "تتطابق الوظائف الفعلية مع بطاقة الوصف الوظيفي المختصة" فقد جاءت بالمرتبة العاشرة بوزن نسبي (٤٩%)، وبموافقة (١٥%) مقابل (٦٤%) من أفراد العينة لم يوافقوا على هذه الفقرة، وبمتوسط حسابي (٢,٤٣) مما يشير إلى وجود أغلبية لا يوافقون على أن الوظائف الفعلية تتطابق مع بطاقة الوصف الوظيفي المختصة. تلتها الفقرة المتعلقة بـ "يشارك الموظفون في إعداد بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم" في المرتبة الحادية عشر بوزن نسبي (٤٨%)، حيث أجاب (١٧%) من أفراد العينة بالموافقة مقابل عدم موافقة (٦٥%) من أفراد العينة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٤١١) مما يشير إلى أن معظم أفراد العينة لا يوافقون أن الموظفون يشاركون في إعداد بطاقات الوصف الوظيفي لوظائفهم. وجاءت الفقرة المتعلقة بـ "يوجد تطابق بين الوظائف الفعلية والهيكلية كما ونوعاً" في المرتبة الثانية عشر قبل الأخيرة في المجال، والمرتبة الثانية والسبعون في البعد، وبوزن نسبي (٤١%)، حيث أجاب (١٥%) من أفراد العينة بالموافقة، فيما لم يوافق (٦٨%) من أفراد العينة، وبمتوسط حسابي (٢,٢٥٢) مما يؤكد أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بعدم تطابق الوظائف الفعلية مع الهيكلية عدد ونوعاً. أما الفقرة المتعلقة بـ "يشارك الموظفون على اختلاف مستوياتهم في إعداد

الهيكلية" فجاءت في المترتبة الثالثة عشرة والأخيرة في المجال ، كما جاءت بالمرتبة السادسة والسبعون والأخيرة أيضا بالبعد وبوزن نسبي (٤١%)، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٠٥٦) مما يظهر أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون بأن الموظفون على اختلاف مستوياتهم لا يشاركون في إعداد هيكليات وزاراتهم. ولعل ذلك راجع إلى عدم وجود هيكليات أو استئثار المسؤولين بإعداد بعضها بما يحقق أهدافهم الشخصية.

كل ما تقدم يؤكد عدم أضعف وجود هياكل تنظيمية لوزارات السلطة، وبطاقات وصف وظيفي للوظائف، كما أن اجراءات تطبيقها إن وجدت تتصف بالضعف الشديد، وهو ما أدى إلى ازدواجية الأعمال وتنازع الإختصاصات، وتضخم وظيفي، وترهل إداري، انعكس أثره في ضعف نظم الرقابة الداخلية بجميع وزارات السلطة الفلسطينية.

٢ - نتائج تحليل فقرات المجال الثاني المتعلقة بالأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية

جدول رقم (١٩)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الثاني

الخاص بالأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م.	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية												
٢٥.	توجد أنظمة ولوائح وتعليمات كاملة ووافية تنظم أعمال الوزارة	العدد %	12 11.21	37 34.58	8 7.48	45 42.06	5 4.67	315	2.944	1.188	58.879	3	32
٢٦.	الأنظمة واللوائح والتعليمات واضحة ومفهومة	العدد %	11 10.28	44 41.12	16 14.95	33 30.84	3 2.80	294	2.748	1.091	54.953	4	43
٢٧.	تقر الأنظمة واللوائح والتعليمات في الوقت المناسب	العدد %	15 14.02	53 49.53	14 13.08	21 19.63	4 3.74	267	2.495	1.076	49.907	6	59
٢٨.	تساعد اللوائح والتعليمات في شرح وتبسيط إجراءات العمل	العدد %	9 8.41	27 25.23	14 13.08	48 44.86	9 8.41	342	3.196	1.161	63.925	1	20
٢٩.	يوجد مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة واللوائح والتعليمات	العدد %	11 10.28	31 28.97	13 12.15	39 36.45	13 12.15	333	3.112	1.246	62.243	2	25
٣٠.	يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها	العدد %	15 14.02	46 42.99	14 13.08	24 22.43	8 7.48	285	2.664	1.189	53.271	5	48

يتضح من الجدول (١٩) أن الفقرة المتعلقة بـ"تساعد اللوائح والتعليمات في شرح وتبسيط إجراءات العمل" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (٦٤%)، حيث وافق على هذه الفقرة (٥٣%) من أفراد العينة، بينما أجاب (٣٤%) بعدم الموافقة، وبمتوسط حسابي (٣,١٩٦) مما يشير إلى أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون أن اللوائح والتعليمات تساعد في شرح وتبسيط العمل إجراءات العمل. وقد احتلت الفقرة المتعلقة بـ"يوجد مجال للإجتهد الشخصي عند تنفيذ إجراءات العمل" المرتبة الثانية بوزن نسبي (٦٢%)، وقد أجاب بالموافقة (٤٩%) من أفراد العينة، مقابل (٣٩%) أجابوا بعدم الموافقة على هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٣,١١٢) مما يبين أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون بوجود مجال للإجتهد الشخصي عند تنفيذ إجراءات العمل، مما يشير إلى ضعف أو عدم كافية الأنظمة واللوائح التنفيذية اللازمة لتنفيذ إجراءات العمل وهو ما تؤكد الفقرة التالية. أما الفقرة المتعلقة بـ"توجد أنظمة ولوائح وتعليمات كاملة ووافية تنظم أعمال الوزارة" فقد احتلت المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٥٩%)، وتبين إجابات أفراد العينة أن (٤٧%) يوافقون على هذه الفقرة، مقابل (٤٦%) لا يوافقون عليها، مما يدل على أغلبية أفراد العينة يعتقدون أن الأنظمة والتعليمات موجودة بدرجة متوسطة، ولم تصل إلى المستوي المطلوب الذي يحقق أهداف الرقابة المنشودة. أما الفقرة المتعلقة بـ"الأنظمة واللوائح والتعليمات واضحة ومفهومة" فقد جاءت بالمرتبة الرابعة وبوزن نسبي (٥٥%)، وقد أجاب (٣٤%) من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، فيما أجاب (٥١%) بعدم الموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٧٤٨) مما يدل على أن معظم أفراد العينة يرون أن الأنظمة واللوائح والتعليمات غير واضحة وغير مفهومة، ولعل ذلك يتفق مع ما خلصت إليه نتيجة الفقرة السابقة. أما الفقرة المتعلقة بـ"يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها" فقد احتلت المرتبة الخامسة وقبل الأخيرة في هذا المجال بوزن نسبي (٥٣%)، حيث أجاب (٣٠%) من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، مقابل (٥٧%) من أفراد العينة أجابوا بعدم الموافقة، ويشير المتوسط الحسابي (٢,٦٦٤) إلى أن معظم أفراد العينة ترى أنه لا يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها. وقد جاءت الفقرة المتعلقة بـ"تقر الأنظمة واللوائح والتعليمات في الوقت المناسب" في المرتبة السادسة والأخيرة في هذا المجال، وقد أجاب (٢٤%) من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، بينما أجاب (٦٤%) من أفراد العينة بعدم الموافقة، ويؤكد انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٤٩٥) أن أغلبية أفراد العينة تعتقد بأن الأنظمة واللوائح والتعليمات لا تقر في الوقت المناسب.

٣ - نتائج تحليل فقرات المجال الثالث المتعلق بوسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية

جدول رقم (٢٠)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الثالث

الخاص بوسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية												
٣١	تستخدم الموازنة كأداة رقابية	العدد %	5	11	7	62	22	406	3.794	1.035	75.888	2	4
٣٢	تعتبر الموازنة ترجمة حقيقية لخطة الوزارة	العدد %	10	32	13	41	11	332	3.103	1.213	62.056	10	26
٣٣	تقر الموازنة في الموعد القانوني	العدد %	18	32	11	38	8	307	2.869	1.274	57.383	18	38
٣٤	تنظم الموازنة جوانب الإنفاق والإيراد	العدد %	3	7	8	75	14	411	3.841	0.837	76.822	1	3
٣٥	تكثر التعديلات والمناقشات على بنود الموازنة خلال العام	العدد %	2	13	18	62	12	390	3.645	0.903	72.897	3	6
٣٦	ينم الالتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد	العدد %	19	44	19	16	9	273	2.551	1.191	51.028	22	56
٣٧	تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية	العدد %	10	19	16	53	9	353	3.299	1.143	65.981	8	14
٣٨	ينظر الموظفون إلي أسلوب الملاحظة الشخصية بارتياح	العدد %	10	33	30	32	2	304	2.841	1.02	56.822	19	40
٣٩	تؤدي الملاحظة الشخصية إلي تحسين الأداء	العدد %	6	21	24	46	10	354	3.308	1.068	66.168	7	13
٤٠	تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية	العدد %	4	13	12	69	9	387	3.617	0.938	72.336	4	7
٤١	يوجد تنظيم لشكل ومحتوي التقارير الإدارية المكتوبة	العدد %	4	44	10	44	5	323	3.019	1.081	60.374	13	29
٤٢	تساعد التقارير في تطوير أساليب العمل وتحسين الأداء	العدد %	3	23	17	54	10	366	3.421	1.019	68.411	6	12
٤٣	توجد انسيابية في التقارير إلي أصحاب القرار	العدد %	6	34	26	35	6	322	3.009	1.051	60.187	14	30
٤٤	تهتم الإدارة بموضوعية التقارير	العدد	11	34	19	39	4	312	2.916	1.117	58.318	16	35

م	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	ودقتها	%	10.28	31.78	17.76	36.45	3.74						
٤٥	تدعم التقارير الإدارية بجدول إحصائية ورسوم توضيحية	العدد	20	46	15	23	3	264	2.467	1.11	49.346	24	60
		%	18.69	42.99	14.02	21.50	2.80						
٤٦	تتضمن التقارير الإدارية مقارنات دورية بين نتائج الفترات	العدد	14	40	17	32	4	293	2.738	1.136	54.766	20	44
		%	13.08	37.38	15.89	29.91	3.74						
٤٧	تشتمل التقارير على الملاحظات إضافة إلى توصيات واقتراحات العلاج والتفوييم	العدد	7	13	19	58	10	372	3.477	1.04	69.533	5	10
		%	6.54	12.15	17.76	54.21	9.35						
٤٨	تستخدم الشكاوي كأداة رقابية	العدد	5	25	18	51	8	353	3.299	1.057	65.981	9	15
		%	4.67	23.36	16.82	47.66	7.48						
٤٩	يوجد صندوق/صناديق للشكاوي بالوزارة ودوائرها	العدد	16	46	21	22	2	269	2.514	1.04	50.28	23	58
		%	14.95	42.99	19.63	20.56	1.87						
٥٠	تهتم الإدارة بمعالجة الشكاوي بموضوعية	العدد	10	34	29	27	7	308	2.879	1.096	57.57	17	36
		%	9.35	31.78	27.10	25.23	6.54						
٥١	يستخدم التحليل المالي كأداة رقابية	العدد	11	27	25	36	8	324	3.028	1.145	60.561	12	28
		%	10.28	25.23	23.36	33.64	7.48						
٥٢	توجد مجالات لاستخدام التحليل المالي في أعمال الوزارة	العدد	9	23	30	38	7	332	3.103	1.081	62.056	11	32
		%	8.41	21.50	28.04	35.51	6.54						
٥٣	تستخدم الأساليب الكمية وبحوث العمليات كأداة رقابية	العدد	12	40	34	19	2	280	2.617	0.968	52.336	21	52
		%	11.21	37.38	31.78	17.76	1.87						
٥٤	توجد مجالات لاستخدام الأساليب الكمية وبحوث العمليات في أعمال الوزارة	العدد	11	23	35	34	4	318	2.972	1.05	59.439	15	31
		%	10.28	21.50	32.71	31.78	3.74						

يتضح من الجدول (٢٠) أن الفقرة المتعلقة بـ"تنظيم الموازنة جوانب الإنفاق والإيراد" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (٧٧%)، وبمتوسط حسابي مرتفع (٣,٨٤١) مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة أن الموازنة تنظم جوانب الإنفاق والإيراد. وقد جاءت الفقرة المتعلقة بـ"تستخدم الموازنة كأداة رقابية" جاءت بالمرتبة الثانية بوزن نسبي (٧٦%)، حيث يرى (٧٩%) من أفراد العينة بأن الموازنة تستخدم كأداة رقابية مقابل (١١%) لا يرون ذلك، ويشير ارتفاع المتوسط الحسابي (٣,٧٩٤) إلى أن أغلبية أفراد العينة يرون أن الموازنة تستخدم كأداة رقابية. واحتلت الفقرة المتعلقة بـ"تكثر التعديلات والمناقشات على بنود الموازنة خلال العام" المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٧٣%)، حيث أجاب (٦٨%) من أفراد العينة بالموافقة على هذه

الفقرة، بينما أجاب (١٤%) بعدم الموافقة، ويؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي (٣,٦٤٥) أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بكثرة حجم التعديلات والمناقشات على الموازنة خلال العام. وتبين إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ "نقر الموازنة في الموعد القانوني" أن (٤٣%) من أفراد العينة يوافقون على ذلك، مقابل (٤٧%) لا يوافقون على أن الموازنة تقر في الموعد القانوني، ويشير انخفاض المتوسط الحسابي إلى أن أغلبية أفراد العينة يرون أن الموازنة لا تقر في الموعد القانوني. ويتفق ذلك مع ما خلصت إليه الدراسة النظرية التي قام بها الباحث وبين فيها وجود تأخير في إعداد إقرار جميع موازنات السلطة على مدار الأعوام السابقة وذلك عن الموعد القانوني^٦. كما جاءت الفقرة المتعلقة بـ "يتم الإلتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد" في المرتبة الثانية والعشرون بوزن نسبي (٥١%)، حيث أجاب (٢٣%) من أفراد العينة بالموافقة على الفقرة مقابل (٥٩%) لم يوافقوا على مضمون الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٥٥١)، مما يدل على أن معظم أفراد العينة يعتقدون أنه لا يتم الإلتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد، وهو ما يتوافق مع ما خلصت إليه دراسة (صبري) من أن الموازنة الفلسطينية ما زالت شكلية ولا تقوم بأي من المهام والوظائف المنوطة بها^٧. أما بشأن الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية، فتشير إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ "تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية" بأن (٥٨%) يوافقون على هذه الفقرة، فيما أجاب (٢٧%) بعدم الموافقة، ويبدل المتوسط الحسابي المرتفع (٣,٢٩٩) على أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون أن الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري تستخدم كأداة رقابية بوزارات السلطة. أما الفقرة المتعلقة بـ "ينظر الموظفون إلى أسلوب الملاحظة الشخصية بارتياح" فقد بلغ الوزن النسبي لها (٥٧%)، وقد أجاب (٣٢%) من أفراد العينة بالموافقة على مضمون الفقرة، فيما لم يوافق عليها (٤٠%) من أفراد العينة، ويبدل انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٨٤١) إلى أن أغلبية أفراد العينة لا ينظرون إلى أسلوب الملاحظة الشخصية كأداة رقابية بارتياح. أما بالنسبة إلى التقارير الإدارية واستخدامها كأداة رقابية فتشير إجابات أفراد العينة إلى أن (٧٣%) من أفراد العينة يوافقون على الفقرة المتعلقة بـ "تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية"، بينما أجاب بعد الموافقة (١٦%) من أفراد العينة، ويؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي (٣,٦١٧) أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على أن التقارير الإدارية تستخدم كأداة رقابية بوزارات السلطة. وتشير إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ "يوجد تنظيم لشكل ومحتوى التقارير الإدارية" أن (٤٦%) من أفراد العينة يوافقون

^٦ لمزيد من التفاصيل انظر الفصل الخامس من هذا البحث - ص ١٢٨.

^٧ نضال صبري - مرجع سابق - ص ٩٦.

على مضمون الفقرة مقابل عدم موافقة (٤٥%) من أفراد العينة، وتشير وسطية المتوسط الحسابي (٣,٠١٩) أن تنظيم شكل ومحتوي التقارير الإدارية لم يرتق إلى المستوى المأمول، الأمر الذي من شأنه تقليل درجة فاعلية هذه التقارير الإدارية كأداة رقابية. ولعل ما يؤكد ذلك انخفاض المتوسط الحسابي للفقرة المتعلقة بـ"تدعم التقارير الإدارية بجدول احصائية ورسوم توضيحية" (٢,٤٦٧) ، والفقرة المتعلقة بـ"تتضمن التقارير الإدارية مقارنات دورية بين نتائج الفترات" (٢,٧٣٨). والفقرة المتعلقة بـ"تهتم الإدارة بموضوعية التقارير ودقتها" حيث بلغ المتوسط الحسابي (٢,٩١٦). أما بشأن استخدام الشكاوي كأداة رقابية، فرغم أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"تستخدم الشكاوي كأداة رقابية" مرتفع (٣,٢٩٩) مما يعني أن معظم أفراد العينة يعتقدون بأن الشكاوي تستخدم كأداة رقابية. إلا أننا نجد هناك أن ضعف شديد في إجراءات تطبيق هذه الأداة وهو ما يتضح من إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"يوجد صندوق/صناديق للشكاوي بالوزارة ودوائرها" حيث أجاب (٢٢%) من أفراد العينة بالموافقة على مضمون الفقرة، في حين لم يوافق عليها (٥٨%) من أفراد العينة، ويدل المتوسط الحسابي المنخفض (٢,٥١٤) على عدم موافقة أغلبية أفراد العينة على وجود صناديق للشكاوي بوزارات السلطة ودوائرها. كما تشير إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"تهتم الإدارة بمعالجة الشكاوي بموضوعية" أن (٣٢%) من أفراد العينة يوافقون على هذه الفقرة، بينما لا يوافق على هذه الفقرة (٤١%) من أفراد العينة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٨٧٩) مما يؤكد أن أغلبية أفراد العينة تعتقد بأن الإدارة لا تهتم بمعالجة الشكاوي بموضوعية. ويشير المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"يستخدم التحليل المالي كأداة رقابية" (٣,٠٢٨) أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون بأن التحليل المالي يستخدم بدرجة متوسطة في الوزارات. أما بالنسبة للأساليب الكمية وبحوث العمليات، فإن إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"تستخدم الأساليب الكمية وبحوث العمليات كأداة رقابية" تبين أن (٢٠%) من أفراد العينة يوافقون على مضمون الفقرة، بينما لا يوافقون على هذه الفقرة (٤٩%) ، ويدل انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٦١٧) بأن أغلبية أفراد العينة يعتقدون بأن الأساليب الكمية وبحوث العمليات لا تستخدم كأداة رقابية، ويتفق ذلك مع ما خلصت إليه الدراسات النظرية من ضعف استخدام الأساليب الكمية وبحوث العمليات في الدول النامية بشكل عام ومن ضمنها فلسطين^٨.

٤ - نتائج تحليل فقرات المجال الرابع المتعلق بسياسات الاختيار والتعيين والترقية

جدول رقم (٢١)

^٨ عاشور، حسين محمود - مرجع سابق - ص ٦٣.

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الرابع

الخاص بسياسات الاختيار والتعيين والترقية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م.	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	سياسات الاختيار والتعيين والترقية												
٥٥	تعتبر بطاقة الوصف الوظيفي الأساس الذي يستند إليه في تحديد شروط شغل الوظائف	العدد	22	54	11	15	5	248	2.318	1.095	46.355	5	68
		%	20.56	50.47	10.28	14.02	4.67						
٥٦	يتم شغل الوظائف عن طريق الإعلانات بالصحف	العدد	29	49	10	13	6	239	2.234	1.146	44.673	7	73
		%	27.10	45.79	9.35	12.15	5.61						
٥٧	يتم اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا من خلال مسابقات حرة ونزيه	العدد	36	49	7	7	8	223	2.084	1.158	41.682	8	75
		%	33.64	45.79	6.54	6.54	7.48						
٥٨	تلعب الواسطة والمعرفة والانتماء دورا مهما في اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا	العدد	5	8	12	36	46	431	4.028	1.128	80.561	1	1
		%	4.67	7.48	11.21	33.64	42.99						
٥٩	تستخدم المقابلات كوسيلة وحيدة في الاختيار وشغل الوظائف	العدد	14	47	6	36	4	290	2.71	1.174	54.206	2	46
		%	13.08	43.93	5.61	33.64	3.74						
٦٠	يتم التعيين والترقية حسب شاعر وظيفي حقيقي	العدد	17	43	20	20	7	278	2.598	1.156	51.963	3	55
		%	15.89	40.19	18.69	18.69	6.54						
٦١	يوجد نظام واضح للدرجات والترقيات	العدد	19	50	13	19	6	264	2.467	1.144	49.346	4	61
		%	17.76	46.73	12.15	17.76	5.61						
٦٢	تعتمد قرارات الترقيّة على الكفاءة والخبرة والمؤهل	العدد	28	48	14	8	9	243	2.271	1.178	45.421	6	70
		%	26.17	44.86	13.08	7.48	8.41						
		%	4.67	27.10	14.02	45.79	8.41						

يتضح من الجدول (٢١) أن الفقرة التي مضمونها " تلعب الواسطة والمعرفة والانتماء دورا مهما في اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا " حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا المجال وبوزن نسبي (81%)، وتبين الإجابات أن (٧٧%) من أفراد العينة وافقوا على مضمون هذه الفقرة، بينما أجاب (١٢%) من أفراد العينة بعدم الموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي لهذا العنصر (٤,٠٢٨) مما يدل أن إجماع أفراد العينة على أن الواسطة والمعرفة والانتماء تلعب دورا مهما في اختيار الموظفين وخاصة في الوظائف الهامة والعليا. وتأتي نتائج الفقرات الأخرى لتؤكد نتائج هذه الفقرة، فالفقرة المتعلقة بـ " يتم اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا من خلال مسابقات حرة ونزيهة" تبين أن (١٤%) من أفراد العينة أجاب بالموافقة

على مضمون هذه الفقرة، بينما أجاب بعدم الموافقة (٧٩%) من أفراد العينة، ويشير انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٠٨٤) إلى أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن اختيار الموظفين وبخاصة في الوظائف الهامة والعليا لا يتم وفق مسابقات حرة ونزيهة. كذلك نتائج الفقرة المتعلقة بـ " يتم شغل الوظائف عن طريق الإعلانات بالصحف" تبين أن (١٨%) من أفراد العينة أجابوا بالموافقة على هذه الفقرة، بينما أجاب (٧٣%) من أفراد العينة بأنهم لا يوافقون على مضمون هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٢٣٤) مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن شغل الوظائف بوزارات السلطة لا يتم عن طريق الإعلانات بالصحف. ويتوافق ذلك مع ما خلصت إليه أكثر من دراسة أوتقارير تعكس أن سياسات التوظيف والترقي وخصوصا في المراكز العليا لا تستند إلى أي أسس علمية أو فنية سواء من ناحية المؤهلات أو الخبرات، وأنها تحولت إلى وسيلة للمكافأة مقابل الولاء ولتأمين قاعدة جماهيرية^٩. كما أكد استطلاع للرأي العام الفلسطيني أن (٦٩%) من الوظائف العليا في مؤسسات السلطة غير متاحة بشكل متساو لكل من يستحقها^{١٠}. ويشير انخفاض المتوسط الحسابي للفقرة المتعلقة بـ " يتم التعيين والترقية حسب شاغل وظيفي حقيقي" (٢,٥٩٨)، وكذلك الفقرة المتعلقة بـ " يوجد نظام واضح للدرجات والترقيات" (٢,٤٦٧)، والفقرة المتعلقة بـ " تعتبر بطاقة الوصف الوظيفي الأساس الذي تستند إليه في تحديد شروط شغل الوظائف" (٢,٣١٨)، والفقرة المتعلقة بـ "تعتمد قرارات الترقية على الكفاءة والخبرة والمؤهل" (٢,٢٧١) إلى أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بوجود ضعف شديد في سياسات اختيار وتعيين وترقية الموظفين بالوزارات الفلسطينية المختلفة.

٥- نتائج تحليل فقرات المجال الخامس المتعلق بالنظام المحاسبي والدورة المستندية والدفترية

جدول رقم (٢٢)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الخامس

الخاص بالنظام المحاسبي والدورة المستندية والدفترية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م.	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	النظام المحاسبي والدورة المستندية												

^٩ انظر :

- الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي السادس - مرجع سابق - ص ١٢٠، ص ١٢٦.

- يزيد صايغ وحليل الشقاقي - مرجع سابق - ص ١٩.

^{١٠} برنامج دراسات التنمية - مرجع سابق - ص ٥١.

م	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
٦٣	يوجد نظام محاسبي حكومي معتمد	العدد	8	17	9	61	12	373	3.486	1.119	69.72	1	9
		%	7.48	15.89	8.41	57.01	11.21						
٦٤	يوجد دليل حسابات محدد وواضح	العدد	7	30	20	42	8	335	3.131	1.108	62.617	7	24
		%	6.54	28.04	18.69	39.25	7.48						
٦٥	يساعد النظام المحاسبي في توفير معلومات دقيقة ووافية	العدد	3	33	12	49	10	351	3.28	1.088	65.607	3	16
		%	2.80	30.84	11.21	45.79	9.35						
٦٦	يشتمل النظام المحاسبي على دورة ونماذج مستندية واضحة	العدد	5	29	15	49	9	349	3.262	1.093	65.234	4	17
		%	4.67	27.10	14.02	45.79	8.41						
٦٧	يوجد تحديد واضح لخط سير المستندات وتسلسل إجراءات الفيد بالسجلات المحاسبية	العدد	3	29	22	45	8	347	3.243	1.026	64.86	5	19
		%	2.80	27.10	20.56	42.06	7.48						
٦٨	توجد مجموعة دفترية وسجلات مالية كاملة وواضحة	العدد	5	35	15	42	10	338	3.159	1.126	63.178	6	22
		%	4.67	32.71	14.02	39.25	9.35						
٦٩	تستخدم حسابات مراقبة ودفاتر أستاذ مساعد لضبط العمليات	العدد	21	18	28	34	6	307	2.869	1.222	57.383	8	39
		%	19.63	16.82	26.17	31.78	5.61						
٧٠	يستخدم الجرد الدوري والمفاجئ للنفدية والأصول والعهد الثابتة	العدد	4	17	21	57	8	369	3.449	0.974	68.972	2	11
		%	3.74	15.89	19.63	53.27	7.48						

يتضح من الجدول (٢٢) أن إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ "يوجد نظام محاسبي حكومي معتمد" تبين أن (٦٨%) من أفراد العينة أجابوا بالموافقة على هذه الفقرة، فيما أجاب (٢٣%) من أفراد العينة أفادوا بعدم الموافقة، ويشير ارتفاع المتوسط الحسابي (٣,٤٨٦) أن غالبية أفراد العينة ترى أنه يوجد نظام محاسبي حكومي معتمد. ويبين ارتفاع المتوسط الحسابي للفقرة "يساعد النظام المحاسبي في توفير معلومات دقيقة ووافية" (٣,٢٨)، وكذلك الفقرة "يشتمل النظام المحاسبي على دورة ونماذج مستندية واضحة" (٣,٢٤٣) أن أغلبية أفراد العينة تعتقد أن النظام المحاسبي يشمل دورة مستندية واضحة ويوفر معلومات دقيقة وافية. وقد يرجع إلى الإجراءات والإصلاحات المالية التي تم إنجازها في الفترة الأخيرة والتي لم تبلغ بعد المستوى المطلوب كما تم توضيحه سابقا. ولعل ما يؤكد ذلك إنخفاض المتوسط الحسابي للفقرة المتعلقة بـ "تستخدم حسابات مراقبة ودفاتر أستاذ مساعد لضبط العمليات" والذي بلغ (٢,٨٦٩) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا يعتقدون باستخدام حسابات مراقبة ودفاتر أستاذ مساعد لضبط العمليات.

٦ - نتائج تحليل فقرات المجال السادس المتعلق بمعايير قياس وتقييم الأداء

جدول رقم (٢٣)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال السادس الخاص بمعايير قياس وتقييم الأداء من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م.	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	معايير قياس وتقييم الأداء												
٧١.	تستند معايير الأداء المحددة على بطاقة الوصف الوظيفي	العدد %	15 14.02	56 52.34	17 15.89	15 14.02	4 3.74	258	2.411	1.018	48.224	7	67
٧٢.	تتميز معايير الأداء المستخدمة بالدقة والموضوعية	العدد %	19 17.76	59 55.14	12 11.21	12 11.21	5 4.67	246	2.299	1.039	45.981	8	69
٧٣.	معايير الأداء واضحة ومفهومة للعاملين والمسؤولين	العدد %	17 15.89	55 51.40	10 9.35	20 18.69	5 4.67	262	2.449	1.109	48.972	6	62
٧٤.	يتم تعديل معايير الأداء إذا تطلب الأمر ذلك بما يتفق مع الواقع	العدد %	15 14.02	46 42.99	17 15.89	23 21.50	6 5.61	280	2.617	1.138	52.336	5	53
٧٥.	تعد تقارير الأداء بشكل وصفي أي يعبر عنها بصورة إنشائية	العدد %	11 10.28	29 27.10	27 25.23	35 32.71	5 4.67	315	2.944	1.097	58.879	1	33
٧٦.	تعد تقارير الأداء بشكل كمي أي يعبر عن في صورة رقمية	العدد %	15 14.02	38 35.51	22 20.56	28 26.17	4 3.74	289	2.701	1.118	54.019	4	47
٧٧.	تستخدم نتائج تقارير الأداء بشكل أساسي لتوقيع العقوبات	العدد %	12 11.21	28 26.17	39 36.45	22 20.56	6 5.61	303	2.832	1.059	56.636	3	41
٧٨.	تساهم تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء	العدد %	13 12.15	31 28.97	27 25.23	28 26.17	8 7.48	308	2.879	1.155	57.57	2	37

يتضح من الجدول (٢٣) الخاص بمجال تطبيق معايير قياس وتقييم الأداء أن الفقرة المتعلقة بـ "تعد تقارير الأداء بشكل وصفي أي يعبر عنها بصورة إنشائية" قد احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (٥٩%)، حيث أجاب بالموافقة على هذه الفقرة (٣٧%) من أفراد العينة، بينما أجاب (٣٧%) بعدم الموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٩٤٤). أما الفقرة المتعلقة بـ "تساهم تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء" فقد جاءت بالمرتبة الثانية بالمجال بوزن نسبي (٥٨%)، وأجاب بالموافقة على هذه الفقرة (٣٤%) من أفراد العينة، بينما أجاب بعدم الموافقة (٤١%) من أفراد العينة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٨٧٩) مما يشير إلى أن غالبية أفراد يعتقدون بأن تقارير الأداء لا تساهم في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء. أما الفقرة المتعلقة بـ "تتميز معايير الأداء المستخدمة بالدقة والموضوعية" فقد احتلت الثامنة والأخيرة في هذا المجال، وفي المرتبة التاسعة والسنتين في البعد بوزن نسبي (٤٦%)، حيث

أجاب (١٦%) بالموافقة على هذه المفكرة، بينما أجاب (٧٣%) بعدم الموافقة على هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٢٩٩)، مما يبين إجماع أفراد العينة على أن معايير الأداء المستخدمة بالوزارات لا تتميز بالدقة والموضوعية. وجاءت الفقرة المتعلقة بـ"تستند معايير المحدد على بطاقة الوصف الوظيفي" في المرتبة السابعة وقبل الأخيرة في المجال، وفي المرتبة السابعة والستين في البعد بوزن نسبي (٤٨%)، وقد وافق على هذه الفقرة (١٨%) من أفراد العينة فيما لم يوافق عليها (٦٦%) من أفراد العينة، ويؤكد انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٤١١) أن غالبية أفراد العينة يرون أن معايير الأداء المحددة لا تستند على بطاقة الوصف الوظيفي. ويدل انخفاض المتوسط الحسابي لكل من الفقرة المتعلقة بـ"معايير الأداء واضحة ومفهومة للعاملين والمسؤولين" (٢,٤٤٩)، وللقرة المتعلقة بـ"يتم تعديل معايير الأداء إذا تطلب ذلك بما يتفق مع الواقع" (٢,٦١٧)، وكذلك للقرة المتعلقة بـ"تعد تقارير الأداء بشكل كمي أي يعبر عنها في صورة رقمية" (٢,٧٠١)، أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن معايير الأداء المستخدمة غير واضحة للعاملين والمسؤولين كما أن تعديلها لا يستند للواقع الفعلي، كما أنها غير رقمية. وبالتالي فإنها تعتمد على التقدير الشخصي مما لا يؤكد ضعف إجراءات تطبيق هذا العنصر فحسب وإنما التطبيقات العكسية له.

٧ - نتائج تحليل فقرات المجال السابع المتعلق بوحدات الرقابة الداخلية

جدول رقم (٢٤)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال السابع
الخاص بوحدة الرقابة الداخلية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م.	الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	مجموع الاستجابات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب ب في المجال	الترتيب ب في البعد
	وحدات الرقابة الداخلية												
٧٩.	توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية	العدد %	9 8.41	6 5.61	7 6.54	63 58.88	22 20.56	404	3.776	1.102	75.514	1	5
٨٠.	تتبع وحدة الرقابة الداخلية أعلى سلطة تنفيذية بالوزارة	العدد %	8 7.48	16 14.95	9 8.41	62 57.94	12 11.21	375	3.505	1.111	70.093	2	8
٨١.	يوجد نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسئوليات وحدة الرقابة	العدد %	12 11.21	37 34.58	11 10.28	39 36.45	8 7.48	315	2.944	1.212	58.879	4	34
٨٢.	ترقية موظفي الرقابة الداخلية يخضع لمعايير الكفاءة والخبرة	العدد %	25 23.36	38 35.51	21 19.63	18 16.82	5 4.67	261	2.439	1.159	48.785	7	64
٨٣.	توجد خطط سنوية ودورية تنظم عمل الرقابة الداخلية	العدد %	7 6.54	34 31.78	8 7.48	47 43.93	11 10.28	342	3.196	1.185	63.925	3	21
٨٤.	يوجد لدى إدارة الرقابة الداخلية دليل للعمل الرقابي	العدد %	12 11.21	51 47.66	8 7.48	33 30.84	3 2.80	285	2.664	1.115	53.271	6	49
٨٥.	يتم استشارة وحدة الرقابة الداخلية عند إجراء أي تعديلات تنظيمية	العدد %	18 16.82	57 53.27	21 19.63	8 7.48	3 2.80	242	2.262	0.925	45.234	8	71
٨٦.	تلقي تقارير الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي من الإدارة العليا	العدد %	12 11.21	39 36.45	22 20.56	29 27.10	5 4.67	297	2.776	1.11	55.514	5	42
٨٧.	عدد الموظفين بوحدة الرقابة الداخلية كافي لتحقيق أهداف الوحدة والوزارة كما ونوعا	العدد %	28 26.17	51 47.66	11 10.28	11 10.28	6 5.61	237	2.215	1.116	44.299	9	74

يتضح من الجدول (٢٤) أن الفقرة المتعلقة بـ"توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية" جاءت بالمرتبة الأولى في هذا المجال بوزن نسبي (٧٦%)، حيث أجاب (٧٩%) من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، فيما أجاب (١٤%) بعدم الموافقة، وبلغ المتوسط الحسابي (٣,٧٧٦) مما يشير إلى إجماع غالبية أفراد العينة على أنه توجد وحدات مستقلة للرقابة الداخلية بوزارات السلطة. ويؤكد ذلك مجتمع وعينة البحث حيث توضح أن أغلب الوزارات لديها وحدة للرقابة الداخلية. ويوضح ارتفاع المتوسط الحسابي للفقرة المتعلقة بـ"تتبع وحدة الرقابة الداخلية إلى أعلى سلطة تنفيذية بالوزارة" (٣,٥٠٥) أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن وحدات الرقابة

الداخلية بوزارات السلطة تتبع أعلى سلطة تنفيذية مما يعطيها قدرا من الإستقلالية. أما الفقرة المتعلقة بـ "ترقية موظفي الرقابة الداخلية يخضع لمعايير الكفاءة والخبرة" فقد احتلت المرتبة السابعة في المجال، والمرتبة الرابعة الستين في البعد بوزن نسبي (٤٩%)، حيث أجاب بالموافقة على هذه الفقرة (٢١%) من أفراد العينة، فيما أجاب بالموافقة (٥٩%) من أفراد العينة، وبمتوسط حسابي منخفض (٢,٤٣٩) مما يشير إلى أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بأن ترقية موظفي الرقابة الداخلية لا يخضع لمعايير الكفاءة والخبرة. ويتفق ذلك مع نتائج مجال سياسات الاختيار والتعيين والترقية أعلاه ونتائج الدراسات النظرية والتقارير التي تم الإشارة إليها سابقا. أما الفقرة المتعلقة بـ "عدد الموظفين بوحدة الرقابة الداخلية كافي لتحقيق أهداف الوحدة والوزارة كما ونوعا" فقد احتلت المرتب التاسعة والأخيرة في المجال، والمرتبة الرابعة السبعون في البعد وبوزن نسبي (٤٤%)، حيث تدل الإجابات على أن (١٦%) من أفراد العينة يوافقون على هذه الفقرة، بينما يعتقد (٧٤%) من أفراد العينة بعدم الموافقة، ويؤكد انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٢١٥) إلى أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بعدم كفاية عدد موظفي الرقابة الداخلية بوزارات السلطة كما ونوعا. كما تشير إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ "يتم استشارة وحدة الرقابة الداخلية عند اجراء أي تعديلات تنظيمية" أنها تحتل المرتبة الثامنة في المجال، والمرتبة والواحدة السبعون في البعد بوزن نسبي (٤٥%)، حيث أجاب بالموافقة على هذه الفقرة (١٠%) من أفراد العينة، فيما أجاب بعدم الموافقة (٧٠%) من أفراد العينة، ويوضح انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٢٦٢) إتفاق غالبية أفراد العينة على أنه لا يتم استشارة وحدة الرقابة الداخلية عند إجراء أي تعديلات تنظيمية. ويتوافق مع ذلك انخفاض المتوسط الحسابي للفقرة المتعلقة بـ "تلقي تقارير الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي من الإدارة العليا" (٢,٧٧٦) مما يشير إلى أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بأن الإدارة العليا لا تعطي تقارير الرقابة الداخلية الإهتمام الكافي. كما احتلت الفقرة المتعلقة بـ "يوجد دليل لدي إدارة الرقابة الداخلية للعمل الرقابي" المرتبة السادسة بوزن نسبي (٥٣%)، وقد أجاب بالموافقة على الفقرة (٣٤%) من أفراد العينة، بينما أجاب (٥٩%) من أفراد العينة بعدم الموافقة على مضمون هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٦٦٤) مما يبين أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بأن إدارتهم ليس لديها دليل عمل رقابي ينظم أعمالها. وتؤكد هذه النتائج أنه رغم وجود وحدات للرقابة الداخلية بالوزارات فإن تطبيقات مجالات عمل هذه الوحدات تتسم بالضعف الشديد.

٨- تحليل النتائج الإجمالية لتطبيقات المجالات السبعة للبعد المتعلق بمستوة تطبيق المقومات

الأساسية للرقابة الداخلية

ولإجمال النتائج المتعلقة بمدى تطبيق مقومات الرقابة الداخلية، قام الباحث بترتيب كل مجال من المجالات السبعة للبعد حسب النتائج الإجمالية لكل منها، وقد كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٢٥) التالي:

جدول رقم (٢٥)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل مجال من المجالات السبعة للبعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط العام	متوسط المجال	مجموع الدرجات	عدد الفقرات	رقم الفقرة
6	49.89	2.49	32.430	3470	13	الهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف
4	56.45	2.82	16.935	1812	6	الأنظمة واللوائح التعليمات التنفيذية
2	60.86	3.04	73.037	7815	24	وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية
7	48.08	2.40	19.234	2058	8	سياسات الاختيار والتعيين والترقية
1	64.70	3.23	25.879	2769	8	النظام المحاسبي والدورة المستندية
5	52.83	2.64	21.131	2261	8	معايير قياس وتقييم الأداء
3	57.28	2.86	25.776	2758	9	وحدات الرقابة الداخلية
	56.43	2.82	214.421	22943	76	الدرجة الكلية للأبعاد

يتضح من الجدول (٢٥) أن المجال المتعلق بـ " النظام المحاسبي والدورة المستندية" احتل المرتبة الأولى بوزن نسبي (٦٥%)، وبلغ المتوسط الحسابي العام (٣,٢٣) مما يشير إلى أن أغلبية أفراد العينة تعتقد بأن اجراءات تطبيق النظام المحاسبي والدورة المستندية جيدة، وهذا يتفق مع ما تم التوصل إليه في البعد المتعلق بتوفر المقومات الأساسية، ويرجع لنفس الحيثيات التي سبق ايضاها. وجاء المجال المتعلق بـ "وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية" في المرتبة الثانية بوزن نسبي (٦١%)، كما أن المتوسط الحسابي العام لهذا المجال (٣,٠٤) يدل على أن غالبية أفراد العينة ترى أن وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية تطبق بدرجة متوسطة، ولعل ذلك يعود إلى التحسن الذي طرأ على إجراءات إعداد وإقرار الموازنة العامة للسنة الأخير (٢٠٠٣) باعتبارها أهم أدوات ووسائل الرقابة المستخدمة في وزارات السلطة الفلسطينية. وتشير نتائج باقي العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية إلى ضعف إجراءات تطبيق هذه المقومات فعليا، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لكل منها أقل من (٣) مما يبين أن

غالبية أفراد العينة يعتقدون بضعف درجة تطبيق هذه المقومات. فالمجال المتعلق بـ " وحدات الرقابة الداخلية" بلغ متوسطه الحسابي العام (٢,٨٦)، في حين بلغ المتوسط الحسابي العام للمجال المتعلق بـ "الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية" (٢,٨٢)، أما المجال المتعلق بـ " معايير قياس وتقييم الأداء " فبلغ متوسط الحسابي (٢,٦٤)، وجاء المجال المتعلق بـ " الهياكل التنظيمية وتوصيف الوظائف " في المرتبة السادسة وقبل الأخيرة بمتوسط حسابي (٢,٤٩)، وهذا يتفق مع غياب الهيكليات والتوصيف الوظيفي ، وعدم الوضوح والشفافية في اختيار وتعيين الموظفين وخاصة في الوظائف العليا، واعتمادها على الولاء والمصلحة بعيدا عن الأداء ومعاييرها. أما المجال المتعلق بـ "سياسات الاختيار والتعيين والترقية" فجاء في المرتبة السابعة والأخيرة بوزن نسبي (٤٨%) وبمتوسط حسابي (٢,٤٠)، ويتوافق ذلك مع ما تم توضيحه سابقا.

من كل ما تقدم يظهر بوضوح ضعف درجة تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية على مستوي كل فقرة من فقرات البعد، وكذلك على مستوى كل مجال (مقوم) من المجالات السبعة. كما أن المتوسط الحسابي العام للبعد والذي بلغ (٢,٨٢) يدل على أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بضعف درجة تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

السؤال الرابع: ما درجة تحقيق الأهداف المنوطة بنظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

ولإجابة على هذا السؤال قام الباحث بحساب التكرارات والمتوسطات والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس درجة تحقيق الأهداف المنوطة بنظام الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٢٦) التالي:

جدول رقم (٢٦)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بدرجة تحقيق الأهداف المنوطة بنظام الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الترتيب في البعد	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	مجموع الدرجات	5	4	3	2	1	العدد والنسبة المنوية	الفقرة
2	60.561	1.004	3.028	324	9	19	54	16	9	العدد	المحافظة على الأموال العامة والموارد المتاحة
					8.41	17.76	50.47	14.95	8.41	%	
1	60.935	0.884	3.047	326	5	24	54	19	5	العدد	ضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات
					4.67	22.43	50.47	17.76	4.67	%	
6	52.336	1.07	2.617	280	3	21	33	32	18	العدد	تحسين أساليب العمل وتطوير الأداء وزيادة الإنتاجية
					2.80	19.63	30.84	29.91	16.82	%	
4	57.009	0.95	2.85	305	4	20	48	26	9	العدد	ضمان كفاءة تطبيق النظم المحاسبية والإدارية وتوفير بيانات مالية وإدارية دقيقة ووافية وفي الوقت المناسب للجهات الداخلية والخارجية
					3.74	18.69	44.86	24.30	8.41	%	
3	58.879	1.045	2.944	315	6	28	36	28	9	العدد	تقليل فرص الغش والتلاعب والتبديد والاختلاس وأثارها السلبية
					5.61	26.17	33.64	26.17	8.41	%	
5	56.449	1.035	2.822	302	7	19	38	34	9	العدد	كشف الانحرافات والأخطاء وأسبابها والمسؤولين عنها
					6.54	17.76	35.51	31.78	8.41	%	
9	46.355	1.087	2.318	248	2	18	19	41	27	العدد	تحقيق الشفافية وتوفير أدوات حقيقية للمحاسبة والمساءلة
					1.87	16.82	17.76	38.32	25.23	%	
8	48.224	1.055	2.411	258	2	18	24	41	22	العدد	تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والتحقق من صحة التطبيق
					1.87	16.82	22.43	38.32	20.56	%	
7	48.224	1.09	2.411	258	2	20	22	39	24	العدد	زيادة الفاعلية وتحسين الكفاية الإنتاجية والخدمات المقدمة
					1.87	18.69	20.56	36.45	22.43	%	

يتضح من الجدول (٢٦) أن الهدف المتعلق بـ " ضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات " قد احتل المرتبة الأولى بوزن نسبي (٦١%)، حيث أجاب (٢٧%) من أفراد العينة بارتفاع درجة تحقيق نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة لهذا الهدف، بينما أجاب بضعفها (٢٢%) من أفراد العينة، وقد أجاب (٥١%) من أفراد العينة بأن نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تساهم بدرجة متوسطة في تحقيق دقة وسلامة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات. وبلغ المتوسط الحسابي (٣,٠٤٧) مما يؤكد أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بأن نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تساهم بدرجة متوسطة في تحقيق ضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات. وقد جاء الهدف المتعلق بـ "المحافظة على الأموال العامة والموارد المتاحة" بالمرتبة الثانية بوزن نسبي (٦١%)، حيث أجاب (٢٦%) من أفراد العينة بأن درجة تحقيق نظم الرقابة لهذا الهدف عالية، مقابل (٢٣%) من أفراد العينة أجابوا بضعف درجة تحقيق المحافظة على المال العام والموارد المتاحة، وأجاب (٥١%) من أفراد العينة بأن نظم الرقابة الداخلية تساهم بدرجة متوسطة في تحقيق هدف المحافظة على المال العام. ويؤكد المتوسط الحسابي (٣,٠٢٨) هذه الحقيقة، حيث يشير إلى أن غالبية أفراد العينة تري أن نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تساهم بدرجة متوسطة في تحقيق المحافظة على المال العام والموارد المتاحة. هذا وقد احتلت المراتب من الثالث إلى السادس، الأهداف المتعلقة بـ "تقليل فرص الغش والتلاعب والتبديد والاختلاس وأثارها السلبية" بوزن نسبي (٥٩%) وبمتوسط حسابي (٢,٩٤٤)، والهدف المتعلق بـ "ضمان كفاءة تطبيق النظم المحاسبية والادارية وتوفير بيانات مالية وادارية دقيقة ووافية وفي الوقت المناسب للجهات الداخلية والخارجية" بوزن نسبي (٥٧%) وبمتوسط حسابي (٢,٨٥)، والهدف المتعلق بـ "كشف الانحرافات والأخطاء وأسبابها والمسؤولين عنها" بوزن نسبي (٥٦%) وبمتوسط حسابي (٢,٨٢٢)، والهدف المتعلق بـ "تحسين أساليب العمل وتطوير الأداء وزيادة الانتاجية" بوزن نسبي (٥٢%) ومتوسط حسابي (٢,٦١٧). مما يشير إلى أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بضعف درجة تحقيق نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة لهذه الأهداف. أما الهدف المتعلق بـ "زيادة الفاعلية وتحسين الكفاية الانتاجية والخدمات المقدمة" فقد احتل المرتبة السابعة وبوزن نسبي (٤٨%)، حيث أجاب (٢٠%) من أفراد العينة بأن درجة تحقيق نظم الرقابة الداخلية لهذا الهدف عالية، بينما أجاب (٥٩%) من أفراد العينة بضعف درجة تحقيق هذا الهدف، ويشير المتوسط الحسابي (٢,٤١١) إلى إجماع غالبية أفراد العينة على ضعف نظم الرقابة الداخلية في تحقيق زيادة الفاعلية وتحسين الكفاية الإنتاجية والخدمات العامة المقدمة. واحتل الهدف المتعلق بـ

تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والتحقق من صحة التطبيق" المرتبة الثامنة وقبل الأخيرة بوزن نسبي (٤٨%)، وقد أجاب (١٩%) من أفراد العينة بارتفاع درجة تحقيق الرقابة الداخلية لهذا الهدف، مقابل (٥٩%) أجابوا بضعف الرقابة الداخلية في تحقيق هذا الهدف، وبلغ المتوسط الحسابي (٢,٤١١) مما يدل على إجماع غالبية أفراد العينة على ضعف نظم الرقابة الداخلية في تحقيق الالتزام بالسياسات الإدارية وتشجيعها والتأكد من صحة التطبيقات. وجاء الهدف المتعلق بـ "تحقيق الشفافية وتوفير أدوات حقيقية للمحاسبة والمساءلة" في المرتبة التاسعة والأخيرة بوزن نسبي (٤٦%)، حيث أجاب بفاعلية تحقيق هذا الهدف (١٩%) من أفراد العينة، بينما أجاب بضعف فاعلية تحقيق هدف الشفافية والمحاسبة والمساءلة (٦٤%) من أفراد العينة، ويشير المتوسط الحسابي (٢,٣١٨) بإجماع غالبية أفراد العينة على ضعف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة في تحقيق هدف الشفافية وتوفير أدوات حقيقية للمحاسبة والمساءلة، ويتفق ذلك ما خلص إليه العديد من تقارير المؤسسات واللجان التي تناولت التسبب الإداري والمالي بوزارات السلطة والذي عزته بشكل رئيس إلى غياب مبادئ الشفافية والمحاسبة المساءلة^{١١}.

وهكذا فإن نتائج هذا البعد تبين ضعف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في تحقيق الأهداف المنوطة بها. ومع ذلك تبدو الأهداف ذات الطابع المالي المنوطة بنظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية ذات درجة أكبر في تحقيقها وإن كانت بنسبة متوسطة، حيث احتلت المراتب الأربعة الأولى ووزن نسبي يقرب من (٦٠%)، في حين احتلت الأهداف ذات الطابع الإداري المراتب المتأخرة من السادسة إلى الثامنة ووزن نسبي يقرب من (٥٠%). ولعل ذلك يتوافق مع نتائج توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في البعدين السابقين، حيث تبين أن المقومات المالية تحوز على نسبة توفر وتطبيق أعلى من المقومات الإدارية، وهو ما يرجع بشكل رئيسي إلى ما سبق ذكره بشأن التحسن الذي طرأ على الأداء المالي والإجراءات المالية التي اتخذتها وزارة المالية على مدار السنتين الماضيتين^{١٢}. أما المقومات الإدارية فتبين ضعفها من حيث وتوفرها وتطبيقها على حد سواء من خلال وجود هيكلية، وضبابية التعيينات والترقيات، وشيوع الوساطة والحسوبية، وتضخم عدد الموظفين، وانعدام مقاييس الأداء.

^{١١} انظر:

- الشعبي، عزمي - المبادرة التشريعية في معالجة الفساد - من كتاب (الفساد في فلسطين) - مركز البحوث والدراسات الفلسطينية - نابلس - يناير

٢٠٠١ - ص ١١-١١٢.

- يزيد صايغ وحميد الشقافي - مرجع سابق - ص ١٠.

^{١٢} السلطة الوطنية الفلسطينية - دائرة الموازنة العامة - مشروع قانون الموازنة العامة ٢٠٠٤ - خطاب وزير المالية - ص ٢٢-٢٥.

السؤال الخامس: إلى أي مدى يساهم واقع نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة في إيجاد الظواهر السلبية المتعلقة بالتسيب المالي والإداري وسوء الإدارة وضعف الإداء العام.

وللإجابة على هذا السؤال قام الباحث بحساب التكرارات والمتوسطات والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس مستوى الظواهر السلبية الناتجة عن واقع نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٢٧) التالي:

جدول رقم (٢٧)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بمستوى الظواهر السلبية الناتجة عن واقع نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

م	الفقرة	1	2	3	4	5	مجموع الدرجات	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الترتيب في البعد
97	التسيب المالي وإهدار المال العام	7	5	28	41	26	395	3.69	1.094	73.832	4
		6.54	4.67	26.17	38.32	24.30					
98	التسيب الإداري وانخفاض الإنتاجية	7	6	25	35	34	404	3.78	1.152	75.514	3
		6.54	5.61	23.36	32.71	31.78					
99	التضخم الوظيفي والترهل الإداري	9	3	22	29	44	417	3.9	1.22	77.944	2
		8.41	2.80	20.56	27.10	41.12					
		6.54	4.67	27.10	37.38	24.30					
100	ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة	10	6	35	36	20	371	3.47	1.144	69.346	6
		9.35	5.61	32.71	33.64	18.69					
101	ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة	7	8	29	39	24	386	3.61	1.114	72.15	5
		6.54	7.48	27.10	36.45	22.43					
102	غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة	6	7	17	28	49	428	4	1.182	80	1
		5.61	6.54	15.89	26.17	45.79					

يتضح من الجدول (٢٧) أن أكثر الظواهر السلبية شيوعاً وتحققاً هي ما يتعلق بـ "غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة" حيث احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (٨٠%)، فبينما يعتقد (٧٠%) من أفراد العينة بأن نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تساهم بشكل

جدي في غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة، يعتقد (١٢%) من أفراد العينة بأن نظم الرقابة الداخلية ضعيفة أو عديمة المساهمة في ذلك. وبلغ المتوسط الحسابي (٤) مما يؤكد اجماع أفراد العينة على أن واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة يساهم بدرجة كبيرة في غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة. أما الظاهرة السلبية المتعلقة بـ" التضخم الوظيفي والترهل الإداري" فقد جاءت بالمرتبة الثانية بوزن نسبي (78%)، حيث أجاب (٦٨%) من أفراد العينة بأن واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة يساهم بشكل كبير في التضخم الوظيفي والترهل الإداري، فيما يعتقد عكس ذلك (١١%) من أفراد العينة، كما أجاب (٢١%) من أفراد العينة بأن واقع نظم الرقابة الداخلية يساهم بدرجة متوسطة في تحقيق التضخم الوظيفي والترهل الإداري. ويشير المتوسط الحسابي (٣,٩) إلى اجماع غالبية أفراد العينة على أن واقع نظم الرقابة الداخلية يساهم بدرجة عالية في ايجاد واستمرار التضخم الوظيفي والترهل الإداري. وجاءت الظاهرة السلبية المتعلقة بـ"التسيب الإداري وانخفاض الإنتاجية" في المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٧٦%)، حيث يعتقد (٦٤%) من أفراد العينة أن نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تساهم بدرجة هامة في التسيب الإداري وانخفاض الإنتاجية، بينما يعتقد عكس ذلك (١٢%) من أفراد العينة، وأجاب (٢٤%) من أفراد العينة بأن نظم الرقابة الداخلية تساهم بدرجة متوسطة في وجود هذه الظاهرة وبلغ المتوسط الحسابي (٣,٧٨)، مما يشير إلى أن معظم أفراد العينة يجمعون على أن الواقع الضعيف لنظم الرقابة الداخلية يساهم بدرجة هامة ومؤثرة في التسيب الإداري وانخفاض الإنتاجية. وتأتي الظاهرة السلبية المتعلقة بـ"التسيب المالي وإهدار المال العام" في المرتبة الرابعة بوزن نسبي (٧٣%)، حيث أجاب (٦٣%) من أفراد العينة بأن واقع نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة يساهم بشكل هام في التسيب المالي وإهدار المال العام، بينما أجاب بعكس ذلك (١١%) من أفراد العينة، وأجاب (٢٦%) من أفراد العينة بأن الواقع الحالي لنظم الرقابة الداخلية يساهم بدرجة متوسطة في التسيب المالي وإهدار المال العام. ويؤكد المتوسط الحسابي (٣,٦٩) أن أغلبية أفراد العينة يرون أن نظم الرقابة الداخلية الحالية بالوزارات الفلسطينية يساهم بدرجة عالية في التسيب المالي وإهدار المال العام. أما ظاهرة " ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة" فقد احتلت المرتبة الخامسة وقبل الأخيرة بوزن نسبي (٧٢%)، حيث يعتقد (٥٩%) من أفراد العينة أن نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تساهم بدرجة هامة في اضعاف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة عنها، بينما يعتقد عكس ذلك (١٤%) من أفراد العينة، وأجاب بأنها تساهم بدرجة متوسطة (٢٧%) من أفراد العينة. وبلغ المتوسط الحسابي (٣,٦١) مما يبين أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن واقع نظم الرقابة

الداخلية بوزارات السلطة يساهم بدرجة مؤثرة في اضعاف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة عنها. وجاءت الظاهرة السلبية المتعلقة بـ "ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة" بالمرتبة السادسة والأخيرة بوزن نسبي (٦٩%)، حيث أجاب (٥٢%) من أفراد العينة بأن واقع نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة يساهم بشكل هام في ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة، بينما أجاب بعكس ذلك (١٥%) من أفراد العينة، ويعتقد (٣٣%) من أفراد العينة بأن نظم الرقابة الداخلية تساهم بدرجة متوسطة في ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة. ويدلل المتوسط الحسابي (٣,٤٧) إلى أن أغلبية أفراد العينة يرون أن نظم الرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية تساهم بدرجة عالية في ايجاد واستمرار ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة. ويعتقد الباحث أن هذه النتائج تؤكد ما سبق الاشارة إليه بشأن المقومات المالية والإدارية للرقابة الداخلية، وتحقيق الأهداف المالية والإدارية بوزارات السلطة، حيث تبين أن الظواهر السلبية المتعلقة بالتسيب الإداري وضعف الشفافية والمساءلة هي الأكثر شيوعاً. ورغم أن الظواهر المتعلقة بالتسيب المالي وإهدار المال العام وضعف الثقة في البيانات والمعلومات جاءت أقل انتشاراً وتحققاً، فإن حصولها وزن نسبي عالي يزيد عن (٧٠%) يؤكد أنها مازالت موجودة ومؤثرة.

هذا وقد جاءت إجابات أفراد العينة على السؤال **المفتوح** : **إذكر أي ظواهر سلبية أخرى ترى أن الواقع الحالي لنظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة يساهم في إيجادها**. تأكيداً على الظواهر السلبية المذكورة بالسؤال المغلق أعلاه، ولكن بتعبيرات خاصة تحمل ذات المضمون، مما يؤكد إجماع أفراد العينة على وجود ونفسي الظواهر السلبية من التسيب المالي والإداري وغيرها بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت أكثر الظواهر السلبية تكررًا على النحو التالي:

- (١) الإهمال والتقاعد والمبالاة في العمل.
- (٢) انتشار المحسوبية والواسطة والشللية.
- (٣) تداخل الصلاحيات وازدواجية الأعمال وتضخم عدد الموظفين.
- (٤) المحسوبية في التعيينات والترقيات وعدم وضع الموظف المناسب في المكان المناسب.
- (٥) انتشار حالات الاختلاس والسرقة والغش.

تأسيساً على ما سبق، يخلص الباحث أن الواقع الحالي للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية افتقد للدرجة المقبولة لوجود وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، وهو ما

يساهم بشكل رئيس في ايجاد وتفشي ظواهر التسيب المالي والإداري وسوء الإدارة والتضخم الوظيفي والترهل الإداري وغياب مبادئ الشفافية والمحاسبة والمساءلة.

السؤال السادس: ما درجة موافقتك على أن الأسباب والمعوقات الرئيسة المحددة تعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

وللإجابة على هذا السؤال قام الباحث بحساب التكرارات والمتوسطات والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقف على الأسباب والمعوقات الجوهرية التي تعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة . وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٢٨) التالي:

جدول رقم (٢٨)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بالأسباب والمعوقات الرئيسة تعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الترتيب في البعد	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	مجموع الدرجات	5	4	3	2	1	الفقرة
3	84.299	0.858	4.22	451	42	55	3	5	2	ضعف أغلب العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية
					39.25	51.40	2.80	4.67	1.87	
4	83.178	0.87	4.16	445	41	50	9	6	1	ضعف دور المجلس التشريعي وهيمنة السلطة التنفيذية عليه
					38.32	46.73	8.41	5.61	0.93	
1	87.29	0.782	4.36	467	55	40	8	4	0	ضعف القيادات الإدارية بالوزارات واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية بعيدا عن الكفاءة والمهنية
					51.40	37.38	7.48	3.74	0.00	
2	86.355	0.772	4.32	462	50	45	8	4	0	ضعف مجلس الوزراء وعدم تفعيل إطار حقيقي للمحاسبة والمساءلة
					46.73	42.06	7.48	3.74	0.00	
7	76.262	1.065	3.81	408	29	51	6	20	1	حادثة عهد السلطة وضعف البناء المؤسسي لها وتداخل الصلاحيات بين الوزارات
					27.10	47.66	5.61	18.69	0.93	
8	74.579	1.336	3.73	399	38	38	5	16	10	ظروف الاحتلال الإسرائيلي وتطبيع الأراضي الفلسطينية وصعوبة الاتصال بينها
					35.51	35.51	4.67	14.95	9.35	
6	76.636	1.277	3.83	410	41	38	4	17	7	عدم استكمال مقومات الدولة واستمرار سيطرة إسرائيل على المعابر والحدود
					38.32	35.51	3.74	15.89	6.54	
5	82.991	1.053	4.15	444	49	40	7	7	4	تقادم وتعدد القوانين والتشريعات واختلافها ما بين الضفة الغربية وقطاع غزة
					45.79	37.38	6.54	6.54	3.74	

يتضح من الجدول (٢٨) أن أكثر الأسباب والمعوقات التي تعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تمثلت بـ " ضعف القيادات الإدارية بالوزارات واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية بعيدا عن الكفاءة والمهنية" حيث احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي

(٨٧%)، وقد أجاب بالموافقة على ذلك (٨٩%) من أفراد العينة، مقابل (٤%) من أفراد العينة لم يوافقوا على ذلك. وبلغ المتوسط الحسابي (٤,٣٦) مما يعني إجماع أفراد العينة على أن ضعف القيادات الإدارية بالوزارات واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية بعيدة عن الكفاءة والمؤهل يعتبر سببا ومعوفا رئيسا في تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة. ويتفق ذلك مع نتائج السؤال الثالث في مجال سياسات الاختيار والتعيين والترقية وخاصة نتيجة الفقرة المتعلقة بـ " تلعب الوساطة والمعرفة والالتماء دورا مهما في اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا " بوزن نسبي مرتفع (٨١%)، ومتوسط حسابي مرتفع (٤,٠٢٨)، وكذلك نتيجة الفقرة المتعلقة بـ "تعتمد قرارات الترقية على الكفاءة والخبرة والمؤهل" بوزن نسبي منخفض (٤٥%)، ومتوسط حسابي منخفض (٢,٢٧١). وجاء بالمرتبة الثانية السبب والمعوق المتعلق بـ "ضعف مجلس الوزراء وعدم تفعيل إطار حقيقي للمحاسبة والمساءلة" بوزن نسبي (٨٦%)، حيث وافق على ذلك (٨٩%) من أفراد العينة، ولم يوافق على ذلك (٤%) من أفراد العينة. ويشير المتوسط الحسابي (٤,٣٢) إلى إجماع أفراد العينة على أن ضعف مجلس الوزراء وعدم تفعيل إطار حقيقي للمحاسبة والمساءلة يمثل سببا رئيسا يعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية. أما السبب والمعوق الرئيس المتمثل بـ "ضعف أغلب العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية" فقد احتل المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٨٤%)، وقد أجاب (٩١%) من أفراد العينة بالموافقة على أن ذلك سببا ومعوفا رئيسا لتطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة، مقابل (٧%) من أفراد العينة أجابوا بعدم الموافقة. ويؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي (٤,٢٢) على إجماع أفراد العينة على أن ضعف أغلب العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية يمثل سببا ومعوفا جوهريا يعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية. وجاء السبب والمعوق المتعلق بـ " ضعف دور المجلس التشريعي وهيمنة السلطة التنفيذية عليه" في المرتبة الرابعة بوزن نسبي (٨٣%)، وبموافقة (٨٥%) من أفراد العينة، وعدم موافقة (٧%) من أفراد العينة على ذلك. وبلغ المتوسط الحسابي (٤,١٦) مما يدل على إجماع أفراد العينة أن ضعف دور المجلس التشريعي وهيمنة السلطة التنفيذية عليه يمثل سببا ومعوفا أساسيا يعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بالوزارات. أما السبب والمعوق المتعلق بـ "تعدد القوانين والتشريعات واختلافها بين الضفة الغربية وقطاع غزة" فقد احتل المرتبة الخامسة بوزن نسبي (٨٣%)، وأجاب بالموافقة على ذلك (٨٣%) من أفراد العينة، مقابل (١٠%) من أفراد العينة أجابوا بعدم الموافقة. ويبين ارتفاع المتوسط الحسابي (٤,١٥) موافقة غالبية أفراد العينة على أن تقادم وتعدد

القوانين والتشريعات واختلافها بين الضفة الغربية وقطاع غزة يعتبر سببا ومعوقا جوهريا يعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بالوزارات السلطة. أما السبب والمعوق التالي فيتمثل بـ " حادثة عهد السلطة وضعف البناء المؤسسي لها وتداخل الصلاحيات بين الوزارات " حيث احتل المرتبة السابعة وقبل الأخيرة بوزن نسبي (٧٦%)، ووافق على ذلك (٧٥%) من أفراد العينة، ولم يوافق على ذلك (٢٠%) من أفراد العينة. وبلغ المتوسط الحسابي (٣,٨١) مما يشير إلى أن معظم أفراد العينة يعتقدون بأن حادثة عهد السلطة وضعف البناء المؤسسي لها وتداخل الصلاحيات بين الوزارات يمثل سببا هاما ومؤثرا يعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة. وجاء السبب والمعوق المتعلق بـ " ظروف الاحتلال الإسرائيلي وتقطيع الأراضي الفلسطينية وصعوبة الاتصال بينها" في المرتبة الثامنة والأخيرة بوزن نسبي (٧٥%)، وقد أجاب بالموافقة على ذلك (٧١%) من أفراد العينة، بينما أجاب بعدم الموافقة (٢٤%) من أفراد العينة. ويوضح ارتفاع المتوسط الحسابي (٣,٧٣) موافقة غالبية أفراد العينة على أن ظروف الاحتلال الإسرائيلي وتقطيع الأراضي الفلسطينية وصعوبة الاتصال بينها تمثل سببا ومعوقا رئيسا يعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة. ورغم أهمية هذا السبب كمعوق جوهرى وهو ما أكده الوزن النسبي (٧٥%)، فإن احتلاله للمرتبة الأخيرة يعود إلى طبيعة الرقابة الداخلية وتعلقها بمتطلبات ومقومات إدارية ومالية داخلية. هذا ويؤكد ارتفاع كل من الوزن النسبي الذي تجاوز (٧٥%)، والمتوسط الحسابي والذي تجاوز (٣,٧)، لجميع الأسباب والمعوقات المحددة، على إجماع أفراد العينة على أن هذه الأسباب والمعوقات تعتبر جوهرية وهامة في إعاقه وجود وتطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية.

وتبين إجابات أفراد العينة على السؤال المفتوح: أذكر أي أسباب ومعوقات جوهرية أخرى ترى أنها تعيق تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية، تأكيد على المعوقات الأساسية التي حددت ضمن السؤال المغلق بتعبيرات خاصة بكل فرد، وقد كانت أكثر الأسباب والمعوقات التي طرحها أفراد العينة تكرارا على النحو التالي:

(١) إسناد الوظائف العليا لأشخاص غير مؤهلين.

(٢) ضعف عمليات التدريب.

(٣) غياب سلطة القانون وعدم وجود عقوبات رادعة.

(٤) عدم وجود نية لدى المسؤولين لتقوية نظم الرقابة.

٥) عدم تطبيق مبدأ الرجل المناسب في المكان المناسب.

تحليل إجمالي للأبعاد الرئيسية للدراسة

ولإجمال نتائج الأبعاد الرئيسية التي تضمنتها الدراسة من السؤال الثاني إلى السؤال السادس، قام الباحث بترتيب هذه الأبعاد حسب النتائج الإجمالية لكل بعد من الأبعاد الخمسة الرئيسية للاستبانة، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٢٩) التالي:

جدول رقم (٢٩)

التكرارات ومجموع الدرجات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل مجال من مجالات الاستبانة

رقم الفقرة	عدد الفقرات	مجموع الدرجات	متوسط المجال	المتوسط العام	الوزن النسبي
توافر مقومات الرقابة الداخلية	9	2119	19.803	2.20	44.01
مستوى تطبيق مقومات الرقابة الداخلية	76	22943	214.421	2.82	56.43
درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية	9	2616	24.449	2.72	54.33
الظواهر السلبية المترتبة على واقع الرقابة الداخلية	6	2401	22.439	3.74	74.80
أسباب ومعوقات الرقابة الداخلية	8	3486	32.579	4.07	81.45

يتضح من الجدول (٢٩) أن البعد المتعلق بـ "معيقات الرقابة الداخلية" احتل المرتبة الأولى بوزن نسبي (٨١%)، وبمتوسط حسابي عام مرتفع (٤,٠٧) يدل على أن أهمية معوقات الرقابة الداخلية المحددة وإجماع أفراد العينة على أنها تمثل أسبابا ومعوقات أساسية تعيق بشكل جوهري تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية. يلي ذلك البعد المتعلق بـ "الظواهر السلبية المترتبة على الواقع الحالي لنظم الرقابة الداخلية" حيث احتل المرتبة الثانية بوزن نسبي (٧٥%)، ومتوسط حسابي عام مرتفع (٣,٧٤) يشير إلى أن غالبية أفراد العينة تعتقد بأن الواقع الحالي للرقابة الداخلية بوزارات السلطة يساهم في إيجاد واستمرار وتجذر الظواهر السلبية المحددة. أما البعد المتعلق بـ "تطبيق مقومات الرقابة الداخلية" فجاء في المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٥٦%)، وبمتوسط حسابي منخفض (٢,٨٢) يدل على أن غالبية أفراد العينة يقرون بضعف درجة تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة وهو ما انعكس في ضعف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية. وجاء البعد المتعلق بـ "درجة تحقيق نظم الرقابة الداخلية للأهداف المنوطة بها" في المرتبة الرابعة بوزن نسبي (٥٤%)، وبمتوسط حسابي منخفض (٢,٧٢) يؤكد اتفاق معظم أفراد

العينة على قصور نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة عن تحقيق الأهداف المنوطة بها. أما البعد المتعلق بـ " توفر مقومات الرقابة الداخلية" فجاء في المرتبة الخامسة بوزن نسبي (٤٥%)، وبمتوسط حسابي بلغ (٢,٢٠) وهو يوضح اتفاق غالبية أفراد العينة على ضعف توفر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة.

تأسيساً على ما تقدم تخلص هذه الدراسة أن هناك ضعف ملحوظ في توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، وهو ما يساهم بشكل حقيقي وجوهري في درجة تحقيق نظم الرقابة الداخلية للأهداف المنشودة لوزارات السلطة الفلسطينية، ومن زاوية أخرى فقد انعكس ذلك على انتشار وتفشي ظواهر التسبب المالي والإداري والتضخم الوظيفي وغياب الشفافية المساءلة. كما تؤكد أن من بين أهم الأسباب والمعوقات التي يعزى إليها ضعف تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية هو ضعف أغلب المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، وضعف القيادات الإدارية والذي يعتبر مخرج من مخرجات ضعف نظم الرقابة الداخلية. إضافة إلى ضعف دور المجلس التشريعي، وتقدم وتعدد القوانين واختلافها بين الضفة وغزة، وحدثة عهد السلطة وضعف البناء المؤسسي، وظروف الإحتلال وتقطيع الأراضي الفلسطينية.

المبحث الثالث

اختبار فرضيات البحث

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو بالموضح بالجدول رقم (٣٠) التالي:

جدول رقم (٣٠)

معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط مع	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
--------	-------------------	---------------	---------------

		الدرجة الكلية لتطبيق المقومات الأساسية	
١ .	هيكـل تنظيمي معتمـد من مجلس الوزراء	0.440	دالة إحصائية 0.000
٢ .	بطاقات الوصف الوظيفي لجميع الوظائف	0.226	دالة إحصائية 0.024
٣ .	التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات	0.402	دالة إحصائية 0.000
٤ .	قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة	0.281	دالة إحصائية 0.008
٥ .	تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة	0.405	دالة إحصائية 0.000
٦ .	نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة	0.279	دالة إحصائية 0.006
٧ .	وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء	0.513	دالة إحصائية 0.000
٨ .	تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية	0.273	دالة إحصائية 0.008
٩ .	استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة	0.430	دالة إحصائية 0.000
	الدرجة الكلية لتوفر المقومات الأساسية	0.523	دالة إحصائية 0.000

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (٣٠) وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة (٠,٥٢٣) وبقائمة معنوية (٠,٠٠٠). وهذا يعني أن تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية يمكن تفسيرها من خلال توفر كل عنصر أو مقوم من المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، وكذلك بتوفر المقومات الأساسية مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما زاد توفر المقومات الأساسية كلما زاد مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية والعكس صحيح. هذا وتظهر المؤشرات الإحصائية على مستوى كل عنصر من العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وجود علاقات ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى توفر كل عنصر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين الدرجة الكلية لتطبيق هذه المقومات. وتتفاوت درجة العلاقة من عنصر إلى آخر طبقاً لدرجة توفره وتطبيقه، حيث يتضح أن العنصر المتعلق بـ " وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء" يمثل أقوى علاقة (٠,٥١٣) ، يليه عنصر " هيكـل تنظيمي معتمـد من مجلس الوزراء" (٠,٤٤٠)، ثم يأتي العنصر المتعلق بـ " استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة" (٠,٤٣٠) ، يليه العنصر المتعلق بـ " تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة" (٠,٤٠٥) ، يليه العنصر المتعلق بـ "التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات" (٠,٤٠٢) ، يليه العنصر المتعلق بـ "وجود نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة" (٠,٢٦٥)، ثم العنصر المتعلق بـ "تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية"

(٠,٢٥٧) يليه العنصر المتعلق بـ"قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة"
(٠,٢٥٤)، وأخيراً العنصر المتعلق بـ"بطاقات الوصف الوظيفي لجميع الوظائف" (٠,٢٢٨)،
جميعها تظهر قيمة معنوية هام. وعليه فإننا نقبل الفرضية.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر
والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة
الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation
لقياس العلاقة بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين
درجة تحقيق الأهداف المنوطة بنظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في
قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (٣١) التالي:

جدول رقم (٣١)

معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف
نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتحقيق الأهداف	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
١. هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء	0.393	0.000	دالة إحصائياً
٢. بطاقات الوصف الوظيفي لجميع للوظائف	0.213	0.028	دالة إحصائياً
٣. التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات	0.300	0.002	دالة إحصائياً

٤ . قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة	0.320	0.001	دالة إحصائياً
٥ . تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة	0.443	0.000	دالة إحصائياً
٦ . نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة	0.235	0.015	دالة إحصائياً
٧ . وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء	0.445	0.000	دالة إحصائياً
٨ . تشكيل وحدات رقابية داخلية مستقلة وحيادية	0.434	0.000	دالة إحصائياً
٩ . استخدام وسائل رقابية مالية وإدارية مناسبة وفاعلة	0.452	0.000	دالة إحصائياً
الدرجة الكلية لتوفر المقومات الأساسية	0.525	0.000	دالة إحصائياً

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (٣١) وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (٠,٥٢٥) وبقيمة معنوية (٠,٠٠٠). وهذا يعني أن واقع الرقابة الداخلية ممثلاً في درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية يمكن تفسيره من خلال توفر كل مقوم من المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية، وكذلك بتوفر المقومات الأساسية مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما زاد توفر المقومات الأساسية كلما تحسن واقع الرقابة الداخلية ويجد ترجمته في زيادة درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والعكس صحيح. وتؤكد المؤشرات الإحصائية على مستوى كل عنصر من عناصر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وجود علاقات ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر كل عنصر أو مقوم من العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين الرقابة الداخلية ممثلة في الدرجة الكلية لتحقيق أهدافها، رغم تفاوتها من عنصر لآخر، حيث يتضح أن العنصر أو المقوم المتعلق بـ "استخدام وسائل رقابية مالية وإدارية مناسبة وفاعلة" يمثل أقوى علاقة (٠,٤٥٢)، يليه عنصر "وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء" (٠,٤٤٥). ثم يأتي العنصر المتعلق بـ "تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة" (٠,٤٤٣)، يليه العنصر المتعلق بـ "تشكيل وحدات رقابية داخلية مستقلة وحيادية" (٠,٤٣٤)، يليه العنصر المتعلق بـ "هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء" (٠,٣٩٣). يليه العنصر المتعلق بـ "قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة" (٠,٣٢٠)، يليه العنصر المتعلق بـ "التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات" (٠,٣٠٠)، يليه العنصر المتعلق بـ "وجود نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة" (٠,٢٣٥)، وأخيراً يأتي العنصر المتعلق بـ "بطاقات الوصف الوظيفي

لجميع الوظائف" (٠,٢١٣). كما أن جميعها تظهر قيمة معنوية هام ومؤثرة. وعليه فإننا نقبل الفرضية.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation بين مدى تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (٣٢) التالي:

جدول رقم (٣٢)

معاملات ارتباط بيرسون بين مدى تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

مستوى الدلالة	قيمة المعنوية	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتحقيق الأهداف	البعد
دالة إحصائية	0.000	0.351	الهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف
دالة إحصائية	0.008	0.317	الأنظمة واللوائح التعليمية التنفيذية
دالة إحصائية	0.000	0.379	وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية
دالة إحصائية	0.048	0.257	سياسات الاختيار والتعيين والترقية
دالة إحصائية	0.026	0.215	النظام المحاسبي والدورة المستندية
دالة إحصائية	0.001	0.314	معايير قياس وتقييم الأداء
دالة إحصائية	0.000	0.396	وحدات الرقابة الداخلية
دالة إحصائية	0.000	0.403	الدرجة الكلية لتطبيق المقومات الأساسية

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05) = 0.195$.

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (٣٢) وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (٠,٤٠٣) وبقية معنوية (٠,٠٠٠). كما تبين المؤشرات الإحصائية على مستوى تطبيق كل عنصر أو مقوم، وجود علاقات ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين مستوى تطبيق كل عنصر أو مقوم من العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين الدرجة الكلية لتحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية. وقد تفاوتت درجة الارتباط من عنصر لآخر، حيث جاء العنصر أو المقوم المتعلق بـ "وحدات الرقابة الداخلية" بالمرتبة الأولى (٠,٣٩٦)، يليه العنصر المتعلق بـ "وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية" (٠,٣٧٥)، يليه عنصر "الهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف" (٠,٣٥١)، يليه العنصر المتعلق بـ "الأنظمة واللوائح التعليمية التنفيذية" (٠,٣١٧)، يليه العنصر المتعلق بـ "معايير قياس وتقييم الأداء" (٠,٣١٤)، يليه العنصر المتعلق بـ "سياسات الاختيار والتعيين والترقية" (٠,٢٥٧)، يليه العنصر المتعلق بـ "النظام المحاسبي والدورة المستندية" (٠,٢١٥). وجميعها لها قيمة معنوية هام ومؤثرة .

وتأسيسا على ذلك نخلص إلى أن درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية ترتبط ارتباطا وثيقا ويمكن تفسيرها من خلال مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية مجتمعة، وكذلك بمستوى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات الأساسية للرقابة الداخلية. وبالتالي فإنه كلما تحسن مستوى واجراءات تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية كلما زادت درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والعكس صحيح. وعليه فإننا نقبل الفرضية.

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين توفر المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (٣٣) التالي:

جدول رقم (٣٣)

معاملات ارتباط بيرسون بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين إنتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتوفر المقومات الأساسية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
١. التسبب المالي وإهدار المال العام	-0.243	0.012	دالة إحصائياً
٢. التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية	-0.248	0.010	دالة إحصائياً
٣. التضخم الوظيفي والترهل الإداري	-0.234	0.015	دالة إحصائياً
٤. ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة	-0.271	0.005	دالة إحصائياً
٥. ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة	-0.312	0.001	دالة إحصائياً
٦. غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة	-0.309	0.001	دالة إحصائياً
الدرجة الكلية للظواهر السلبية	-0.310	0.001	دالة إحصائياً

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (٣٣) وجود علاقة ارتباطية سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ونفسي ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (-٠,٣١٠) وبقية معنوية (٠,٠٠٠). كما تشير المؤشرات الإحصائية وهذا يعني أن ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية يمكن تفسيرها من خلال توفر كل مقوم من المقومات الأساسية للرقابة الداخلية،

وكذلك بتوفر المقومات الأساسية مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما زاد توفر المقومات الأساسية كلما قلت وجود ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية، والعكس صحيح. كما تشير المؤشرات الإحصائية على مستوى كل ظاهرة من ظواهر التسبب الإداري والمالي، وجود علاقات ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تحقق وتفشي كل ظاهرة وبين مستوى توفر المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية، حيث يتضح أن الظاهرة الأولى هي المتعلقة بـ"ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة" (-، ٣١٢، ٠)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ"غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة" (-، ٣٠٩، ٠)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ"ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة" (-، ٢٧١، ٠)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ"التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية" (-، ٢٤٨، ٠)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ"التسبب المالي وإهدار المال العام" (-، ٢٤٣، ٠)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ"التضخم الوظيفي والترهل الإداري" (-، ٢٣٤، ٠). كما أن جميعها تظهر قيمة معنوية هام ومؤثرة. وعليه فإننا نقبل الفرضية.

خامساً: اختبار الفرضية الخامسة

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (٣٤) التالي:

جدول رقم (٣٤)

معاملات ارتباط بيرسون بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتطبيق المقومات الأساسية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
٧. التسبب المالي وإهدار المال العام	-0.238	0.014	دالة إحصائياً
٨. التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية	-0.272	0.005	دالة إحصائياً
٩. التضخم الوظيفي والترهل الإداري	-0.244	0.011	دالة إحصائياً
١٠. ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة	-0.294	0.002	دالة إحصائياً
١١. ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة	-0.349	0.000	دالة إحصائياً
١٢. غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة	-0.343	0.000	دالة إحصائياً
الدرجة الكلية للظواهر السلبية	-0.333	0.000	دالة إحصائياً

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (٣٤) وجود علاقة ارتباطية سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار وتفشي ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (-٠,٣٣٣) وبقيمة معنوية هام (٠,٠٠٠). وهذا يعني أن ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية ترتبط ارتباطا وثيقا و يمكن تفسيرها من خلال مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية مجتمعة ومنفردة. وبالتالي فإنه كلما زاد مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية كلما قلت ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية ، والعكس صحيح. وتبين المؤشرات الإحصائية على مستوى كل ظاهرة من الظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية ، وجود علاقات ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مع مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية، حيث يتضح أن الظاهرة الأولى هي المتعلقة بـ "ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة" (-٠,٣٤٩)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ "غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة" (-٠,٣٤٣)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ "ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة" (-٠,٢٩٤)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ "التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية" (-٠,٢٧٢)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ "التضخم الوظيفي والترهل الإداري" (-٠,٢٤٤)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ "التسبب المالي وإهدار المال العام" (-٠,٢٣٨). كما أن جميعها تظهر قيمة معنوية هام ومؤثرة. وعليه فإننا نقبل الفرضية.

سادسا: اختبار الفرضية السادسة

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين تحقق ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (٣٥) التالي:

جدول رقم (٣٥)

معاملات ارتباط بيرسون بين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
١. التسبب المالي وإهدار المال العام	-0.426	0.000	دالة إحصائياً
٢. التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية	-0.507	0.000	دالة إحصائياً
٣. التضخم الوظيفي والترهل الإداري	-0.449	0.000	دالة إحصائياً
٤. ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة	-0.536	0.000	دالة إحصائياً
٥. ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة	-0.503	0.000	دالة إحصائياً
٦. غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة	-0.547	0.000	دالة إحصائياً
الدرجة الكلية للظواهر السلبية	-0.569	0.000	دالة إحصائياً

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

تبين المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (٣٥) وجود علاقة ارتباطية سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تحقق ونقشي ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (-٠,٥٦٩) وبقية معنوية هامة (٠,٠٠٠). وهذا يعني أن درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية يمكن تفسيرها من خلال كل

ظاهرة من ظواهر التسيب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية ، وكذلك بكل الظواهر مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما قل وجود ظواهر التسيب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية ، كلما زادت درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، والعكس صحيح. وتؤكد المؤشرات الإحصائية على مستوى كل ظاهرة من الظواهر التسيب الإداري والمالي وضعف الأداء العام، وجود علاقات ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مع الدرجة الكلية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، حيث يتضح أن أقوى علاقة ارتباط سالبة هي الظاهرة المتعلقة بـ " غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة " (-0,547)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ " ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة " (-0,536)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ " التسيب الإداري وانخفاض الإنتاجية " (-0,507)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ " ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة " (-0,503)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ " التضخم الوظيفي والترهل الإداري " (-0,449)، تليها الظاهرة المتعلقة بـ " التسيب المالي وإهدار المال العام " (-0,426). كما أن جميعها تظهر قيمة معنوية عالية. وعليه فإننا نقبل الفرضية.

سابعا: اختبار الفرضية السابعة

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الإختلاف في أوضاعهم الوظيفية والعلمية والعمر.

وقد تم اختبارها من خلال أربعة فرضيات فرعية كما يلي:

١ - الفرضية الفرعية الأولى: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الإختلاف في الوظيفة.

قام الباحث باستخدام اختبار T.test independent sample وذلك للتعرف إلى الفروق بين المجموعتين حسب الوظيفة الأولى (مدير فأعلى)، والثانية (رئيس قسم فأدنى). وكانت النتائج كما يوضحها الجدول (٣٦) التالي:

الجدول (٣٦)

المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيمة "ت" ومستوى دلالتها للتعرف إلى الفروق في تقييم واقع الرقابة الداخلية التي تعزى لمتغير الوظيفة

الأبعاد	الوضع الوظيفي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
توافر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	مدير فأعلى	34	21.941	6.105	2.420	0.017	دالة عند ٠,٠٥
	رئيس قسم فأدنى	73	18.808	6.293			
	رئيس قسم فأدنى	73	25.712	7.033			
مستوي تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	مدير فأعلى	34	212.412	29.799	-0.341	0.734	غير دالة إحصائياً
	رئيس قسم فأدنى	73	215.356	45.993			
درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية	مدير فأعلى	34	25.324	7.343	0.791	0.431	غير دالة إحصائياً
	رئيس قسم فأدنى	73	24.041	8.016			

الظواهر السلبية المترتبة على غياب الرقابة الداخلية	مدير فأعلى	34	22.265	5.936	-0.204	0.839	غير دالة إحصائياً
		73	22.521	6.081			
معيقات تطبيق وتطوير الرقابة الداخلية	رئيس قسم فأدنى	34	32.176	5.042	-0.618	0.538	غير دالة إحصائياً
		73	32.767	4.389			

قيمة "ت" الجدولية عند درجة حرية (105) وعند مستوى دلالة (0,05) = 1,98

يتضح من الجدول (٣٦) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة المتعلقة بتوفر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية ومستوى تطبيقها وكذلك درجة تحقيق الأهداف المنوطة بها والظواهر السلبية المترتبة على ضعفها والمعوقات الأساسية التي تعيق تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة تعزى لمتغير الوظيفة، عدا في البعد المتعلق بـ" توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية" ، حيث كانت الفروق لصالح مدير فأكثر، وهو ما قد يرجع إما لعدم دراية الوظائف العليا بطبيعة هذه المقومات أو إلى تحيز هذه الوظائف العليا ورغبتها في تحسين الواقع الحالي للرقابة الداخلية، ولعل ما أظهرته النتائج السابقة من وجود ضعف في القيادات الإدارية وعدم استناد تعيينها إلى عوامل الكفاءة والخبرة والمؤهل تؤكد ذلك. وعليه فإننا نرفض الفرضية الفرعية، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة تعزى لمتغير الوظيفة.

٢- الفرضية الفرعية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في سنوات الخبرة.

قام الباحث باستخدام اختبار T.test independent sample وذلك للتعرف إلى الفروق بين المجموعتين حسب سنوات الخبرة الأولى (أكثر من تسع سنوات) والثانية (تسع سنوات فأقل)، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول (٣٧) التالي:

الجدول (٣٧)

المتوسطات والانحرافات المعيارية وقيمة "ت" ومستوى دلالتها للتعرف إلى الفروق في الأدوار الواقعية التي تعزى لمتغير سنوات الخبرة

الابعاد	سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة "T"	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
توافر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	تسع سنوات فأقل	75	20.853	6.839	2.682	0.009	دالة عند 0,01
	أكثر من تسع سنوات	32	17.344	4.293			

			6.169	25.563	32	أكثر من تسع سنوات	
غير دالة إحصائياً	0.189	1.322	44.609	217.867	75	تسع سنوات فأقل	مستوى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية
			31.916	206.344	32	أكثر من تسع سنوات	
غير دالة إحصائياً	0.495	0.685	7.892	24.787	75	تسع سنوات فأقل	درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية
			7.635	23.656	32	أكثر من تسع سنوات	
غير دالة إحصائياً	0.364	-0.911	6.224	22.093	75	تسع سنوات فأقل	الظواهر السلبية المترتبة على غياب الرقابة الداخلية
			5.477	23.250	32	أكثر من تسع سنوات	
غير دالة إحصائياً	0.803	-0.250	4.625	32.507	75	تسع سنوات فأقل	معيقات تطبيق وتطوير الرقابة الداخلية
			4.579	32.750	32	أكثر من تسع سنوات	

قيمة "ت" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة (٠,٠٥) = ١,٩٨

يتضح من الجدول (٣٧) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة المتعلقة بتوفر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية ومستوى تطبيقها وكذلك درجة تحقيق الأهداف المنوطة بها والظواهر السلبية المترتبة على ضعفها والمعوقات الأساسية التي تعيق تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة تعزى لمتغير سنوات الخبرة، عدا في البعد المتعلق بـ " توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية" ، حيث كانت الفروق لصالح المجموعة التي خبرتها تسع سنوات فأقل، وهو ما قد يرجع إلى ضعف الخبرة والمعرفة لدى هذه الفئة وعدم قدرتها على التفرقة بين الهياكل التنظيمية المعتمدة، وغير المعتمدة ، وغير ذلك عناصر ومقومات الرقابة الداخلية. وعليه فإننا نرفض الفرضية الفرعية، إي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

٣- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في المؤهل العلمي.

قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA وذلك للتعرف إلى الفروق بين المجموعات، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٣٨) التالي:

جدول (٣٨)

مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة "ف" ومستوى الدلالة تعزى لمتغير المؤهل (ن = ١٠٧)

الأبعاد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
توافر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	بين المجموعات	344.5313	2	172.266	4.519	0.013	دالة عند ٠,٠٥
	داخل المجموعات	3964.347	104	38.119			
	المجموع الكلي	4308.879	106				
	داخل المجموعات	4762.538	104	45.794			
تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	المجموع الكلي	4770.617	106		0.243	0.784	غير دالة إحصائياً
	بين المجموعات	846.788	2	423.394			
	داخل المجموعات	180967.287	104	1740.070			
درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية	المجموع الكلي	181814.075	106		1.101	0.336	غير دالة إحصائياً
	بين المجموعات	133.650	2	66.825			
	داخل المجموعات	6310.818	104	60.681			
الظواهر السلبية المترتبة على غياب الرقابة الداخلية	المجموع الكلي	6444.467	106		1.270	0.285	غير دالة إحصائياً
	بين المجموعات	91.237	2	45.619			
	داخل المجموعات	3735.118	104	35.915			
معيقات تطبيق وتطوير الرقابة الداخلية	المجموع الكلي	3826.355	106		0.320	0.727	غير دالة إحصائياً
	بين المجموعات	13.670	2	6.835			
	داخل المجموعات	2220.405	104	21.350			
	المجموع الكلي	2234.075	106				

قيمة "ف" الجدولية عند درجات حرية (٢، ١٠٦) وعند مستوى دلالة (٠,٠٥) = ٣,٠٩

يتضح من الجدول رقم (٣٨) أن قيمة "ف" المحسوبة أقل من قيمة "ف" الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) على جميع الأبعاد الرئيسية للدراسة، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة المتعلقة بتوفر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية ومستوى تطبيقها وكذلك درجة تحقيق الأهداف المنوطة بها والظواهر السلبية المترتبة على ضعفها والمعوقات الأساسية التي تعيق تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة تعزى لمتغير نوع المؤهل، عدا البعد المتعلق بـ" توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية" حيث تبين أن قيمة "ف" المحسوبة أكبر من قيمة "ف" الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) على مستوى هذا البعد، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى هذا البعد تعزى لمتغير نوع المؤهل. ولمعرفة اتجاه تلك الفروق استخدم الباحث اختبار شيفيه البعدي. وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٣٩) التالي:

جدول (٣٩)

نتائج اختبار شيفيه Scheffe Test للتعرف إلى اتجاه الفروق ودلالاتها في بعد توافر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية

المؤهل	دبلوم متوسط فأقل م=١٨,٢٠٠	بكالوريوس/ ليسانس م=١٩,٥٠٥	دراسات عليا م=٢٧,٠٠٠
دبلوم متوسط فأقل م=١٨,٢٠٠	-	-	-
بكالوريوس/ ليسانس م=١٩,٥٠٥	1.305	-	-
دراسات عليا م=٢٧,٠٠٠	*8.800	*٧,٤٩٤	-

* دالة عند مستوى دلالة (٠,٠٥) $(\alpha \leq)$

يتضح من الجدول (٣٩) وجود فروق ذات دلالة إحصائية في بعد المتعلق بـ"توافر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية" تعزى لمتغير المؤهل بين الحاصلين على مؤهل دراسات عليا وبين الحاصلين على مؤهل دبلوم متوسط فأقل لصالح الحاصلين على مؤهل دراسات عليا، وبين الحاصلين على مؤهل دراسات عليا وبين الحاصلين على مؤهل بكالوريوس أو ليسانس لصالح الحاصلين على مؤهل دراسات عليا، ولم تتضح فروق بين الحاصلين على مؤهل

بكالوريوس أو ليسانس وبين الحاصلين على مؤهل دبلوم متوسط فأقل. ويعتقد الباحث أن رأي حملة مؤهل الدراسات العليا يرجع إلى أنهم ليسوا من ذوي التخصصات الإدارية والمالية، حيث تبين أن أغلبهم (٧٠%) هم من المتخصصين في الهندسة والطب وغيرها، مما قد يجعل درابتهم بالمقومات الأساسية للرقابة الداخلية وتوفرها قليلا حيث يركز عملهم على النواحي الفنية المتعلقة بطبيعة تخصصاتهم الفنية. وعليه فإننا نرفض الفرضية. إي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة تعزى لمتغير المؤهل.

٤ - الفرضية الفرعية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييمهم لواقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة تعزى إلى الاختلاف في العمر.

قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA وذلك للتعرف إلى الفروق بين المجموعات، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٤٠) التالي:

جدول (٤٠)

مصدر التباين ومجموع المربعات ودرجات الحرية ومتوسط المربعات وقيمة "ف" ومستوى الدلالة تعزى لمتغير العمر (ن = ١٠٧)

الأبعاد	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
توافر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	بين المجموعات	152.667	2	76.333	1.910	0.153	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	4156.212	104	39.964			
	المجموع الكلي	4308.879	106				
	المجموع الكلي	4770.617	106				
مستوي تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية	بين المجموعات	860.101	2	430.051	0.247	0.781	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	180953.973	104	1739.942			
	المجموع الكلي	181814.075	106				
درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية	بين المجموعات	19.940	2	9.970	0.161	0.851	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	6424.527	104	61.774			
	المجموع الكلي	6444.467	106				
الظواهر السلبية المترتبة على غياب الرقابة الداخلية	بين المجموعات	2.244	2	1.122	0.031	0.970	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	3824.111	104	36.770			
	المجموع الكلي	3826.355	106				
معيقات تطبيق وتطوير الرقابة	بين المجموعات	23.268	2	11.634	0.547	0.580	غير دالة إحصائياً
	داخل المجموعات	2210.807	104	21.258			

			106	2234.075	المجموع الكلي	الداخلية
--	--	--	-----	----------	---------------	----------

قيمة "ف" الجدولية عند درجات حرية (٢، ١٠٦) وعند مستوى دلالة (٠,٠٥) = ٣,٠٩

يتضح من الجدول (٤٠) أن قيمة "ف" المحسوبة أقل من قيمة "ف" الجدولية عند مستوى دلالة (٠,٠٥) على جميع الأبعاد الرئيسية للدراسة، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة المتعلقة بتوفر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية ومستوى تطبيقها وكذلك درجة تحقيق الأهداف المنوطة بها والظواهر السلبية المترتبة على ضعفها والمعوقات الأساسية التي تعيق تطبيق نظم رقابة داخلية جيدة تعزى لمتغير العمر. وعليه فإننا نرفض الفرضية، أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في تقييم واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة على مستوى جميع أبعاد الدراسة تعزى لمتغير العمر.

الفصل السابع

النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات

مقدمة:

يسعى هذا الفصل إلى تلخيص نتائج البحث في ضوء ما خلصت إليه الدراسة الميدانية، مع ربطها بالإطار النظري والدارسات السابقة التي تناولت الرقابة الداخلية ومدلولاتها والأهداف التي تسعى الوزارات إلى تحقيقها، وصولاً إلى وضع توصيات تساعد الوزارات الفلسطينية في تحسين واقع الرقابة الداخلية لديها، وتعمل على تطوير إجراءات تطبيقها، بما يؤدي إلى تحسين الأداء الإداري والمالي وزيادة الإنتاجية والخدمات المقدمة، والحد من ظواهر التسريب والانحراف. ويتكون هذا الفصل من مبحثين كما يلي : (١) نتائج البحث ، (٢) توصيات البحث

أولاً: نتائج البحث

استهدف هذا البحث تشخيص واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، بغرض التعرف على أسباب ضعفها وأثار هذا الضعف على الأداء الإداري والمالي الحكومي ومحاولة تحديد سبل معالجة نواحي القصور والضعف وتعزيز نواحي القوة. ولهذا الغرض تم استطلاع رأي الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية باعتبارهم أكثر الفئات الوظيفية تماساً مع هذا الواقع فمن ناحية هم ذراع الإدارة العليا في وضع واستكمال مكونات الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى هم عين الإدارة في التحقق من تطبيقها وتحقيق الأهداف المتوخاة منها.

ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي لآراء المبحوثين، ونتائج الدراسات والتقارير التي تضمنتها هذه الدراسة يمكن أن نجمل أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة في:

أولاً: تعتبر الرقابة الداخلية الأساس الذي يجب التركيز عليه والاهتمام به، باعتبارها الركيزة الأساسية لأعمال أي تنظيم، سواء كان حكومياً أو خاصاً. وبالتالي فإنها إذا صلحت، صلحت سائر أعمال التنظيم، وإذا فسدت فسدت وترهلت سائر أعمال التنظيم.

ثانياً: تكتسب الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي أهمية خاصة وجوهرية باعتباره القطاع المؤثر على مجمل قطاعات الدولة وسبباً رئيساً من أسباب تطورها، كما أنه القطاع المملوك لعموم الشعب ويهتم بأن يدار بشكل قانوني وبطريقة كفوءة وفعالة. فمن خلال إحكام الرقابة الداخلية يمكن تحقيق المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها، ومتابعة تنفيذ السياسات الإدارية وتطويرها وزيادة فاعليتها، وتحقيق الإصلاح الإداري والمالي، والارتقاء بالأداء وزيادة الإنتاجية وهو ما ينعكس أثره على المجتمع بأسره.

ثالثاً: تمثل المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية الحد الأدنى اللازم توفره لضمان وجود وتطبيق نظم رقابة داخلية جيدة وسليمة بوزارات السلطة الفلسطينية تحقق الأهداف المنوطة بها، وقد تأكد ذلك من خلال وجود علاقة ارتباط معنوية بين وجود نظم رقابة داخلية جيدة تحقق الأهداف المنوطة بها، وبين درجة توفر وتطبيق مقوماتها الإدارية والمالية الأساسية بوزارات السلطة الفلسطينية.

رابعاً: تتمثل المقومات المالية والإدارية الأساسية للرقابة الداخلية الواجب توفرها كحد أدنى في وزارات السلطة الفلسطينية مرتبة حسب درجة ضعف توفرها، كما يلي:

١- هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء: يحدد الوظائف المختلفة ومستوياتها وطبيعتها العلاقات بينها أفقياً ورأسياً، مما يمنع ازدواجية السلطات والمسئوليات، ويسمح بالفصل بين الوظائف المتعارضة، والقضاء على تنازع الصلاحيات، والحد من ظاهرة التضخم الوظيفي والترهل الإداري.

- ٢- تطبيق سياسات اختيار وتعيين وترقية موضوعية ونزيهة: تحقق قاعدة المنافسة الحرة والنزيهة، وتسمح باختيار أفضل العناصر، وترسي تطبيق مبدأ الرجل المناسب في المكان المناسب، مما يؤدي إلى إلغاء المحسوبية والواسطة، ويسهم في إرساء قواعد العدالة الاجتماعية ويحقق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية وزيادة جودة الخدمات المقدمة وانخفاض تكلفتها.
- ٣- وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء: مما يساعد على التحديد الدقيق للانحرافات وأسبابها، ودقة توجيه الإصلاحات وكفاءتها، وتوفير سبل إرساء مبدأ الثواب والعقاب، والقضاء على المحسوبية والواسطة.
- ٤- بطاقات الوصف الوظيفي لجميع الوظائف: باعتبارها وثيقة رسمية تحدد المهام والمسئوليات المتعلقة بكل وظيفة، ومواصفات شاغل الوظيفة العلمية والمهنية، وظروف بيئة العمل. مما يوفر أداة لتطبيق سياسات الاختيار والتعيين والترقية، ووضع معايير للأداء، مما يسهم في تحقيق الرقابة المنشودة، والوصول إلى الأهداف المخططة بكفاءة وفاعلية.
- ٥- التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات: مما يسمح بحسن تطبيق الفصل بين الوظائف المتعارضة، ويمنع الازدواجية وتنازع الصلاحيات، ويحدد مسئوليات وتبعات تنفيذ الأعمال وتحقيق الأهداف.
- ٦- استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة: والتي من شأنها تمكين الإدارة من القيام بوظائفها بشكل مناسب، من خلال توفيرها للبيانات والمعلومات الدقيقة والكافية، وتوجيه اتخاذ القرارات بما يحقق أقصى كفاءة ممكنة. لذلك يجب العمل على تطوير هذه الأدوات واستخدام وسائل الرقابة التحليلية والحديثة خاصة أساليب التحليل المالي وأساليب بحوث العمليات.
- ٧- تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية: تمكن الإدارة من التركيز على القضايا الاستراتيجية، وتساعد في الارتقاء بجوانب الرقابة الداخلية، وتحقيق أهدافها بكفاءة.
- ٨- قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة: تؤدي إلى تسهيل تنفيذ الأعمال، والحد من الاجتهادات الشخصية التي غالبا ما تمثل سببا رئيسا من أسباب التسيب الإداري والمالي وانتشار المحسوبية.
- ٩- نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة: يوفر بيانات مالية صحيحة ودقيقة ويسهم في المحافظة على المال العام وحسن استخدامه وتوجيهه.

خامساً: أن ضعف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية يرجع بشكل أساسي إلى عدم توفر أغلب المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية، إضافة إلى ضعف جوانب وإجراءات تطبيق ما هو موجود من هذه المقومات الأساسية.

سادساً: يشكل مستوى إجراءات تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية المرشد والدليل لوزارات السلطة الفلسطينية للتحقق من وجود وتطبيق نظم رقابة داخلية تمكنها من تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية. وقد تأكد ذلك من خلال وجود علاقات ارتباط معنوية بين مستوى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيقها للأهداف الرئيسية المنوطة بها بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية. وتتلخص المقومات الأساسية للرقابة الداخلية التي يتعين على الوزارات الفلسطينية تطوير إجراءات تطبيقها مرتبة تصاعدياً حسب مستوى تطبيقها كما يلي:

- ١ - سياسات الاختيار والتعيين والترقية.
- ٢ - معايير قياس وتقييم الأداء.
- ٣ - الهياكل التنظيمية وتوصيف الوظائف.
- ٤ - الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية.
- ٥ - وحدات الرقابة الداخلية.
- ٦ - وسائل الرقابة الإدارية والمالية.
- ٧ - النظام المحاسبي والدورة المستندية.

سابعاً: أن ظواهر التسبب المالي والإداري وسوء الإدارة، وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية يعزى بشكل أساسي إلى ضعف نظم الرقابة الداخلية بها. وقد تأكد ذلك من خلال وجود علاقات ارتباط معنوية عكسية بين درجة توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة ظواهر التسبب المالي والإداري وسوء الإدارة، وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

ثامنا: يساهم ضعف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في وجود وتفشي العديد من الظواهر السلبية التي اتسم بها أداء السلطة وهي مرتبة تنازليا حسب حدتها، كما يلي:

- ١- التضخم الوظيفي والترهل الإداري.
- ٢- غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة.
- ٣- التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية.
- ٤- ارتفاع تكلفة الخدمات العامة.
- ٥- ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة.
- ٦- التسبب المالي وإهدار المال العام.

تاسعا: توجد أسباب ومعوقات جوهرية أخرى، إضافة إلى عدم استكمال العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية، ساهمت في ضعف تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة، وهي مرتبة حسب أهميتها كما يلي:

- ١- ضعف القيادات الإدارية بالوزارات واستناد تعيينها إلى قرارات سياسية بعيدا عن الكفاءة والمهنية.
- ٢- ضعف مجلس الوزراء وعدم تفعيل إطار حقيقي للمحاسبة والمساءلة.
- ٣- ضعف دور المجلس التشريعي وهيمنة السلطة التنفيذية عليه.
- ٤- تقادم وتعدد القوانين والتشريعات واختلافها ما بين المحافظات الشمالية (الضفة) والمحافظات الجنوبية (قطاع غزة).
- ٥- عدم استكمال مقومات الدولة واستمرار سيطرة الاحتلال على المعابر والحدود.
- ٦- حداثة عهد السلطة وضعف البناء المؤسسي لها وتداخل الصلاحيات بين الوزارات.
- ٧- ظروف الاحتلال وتقطيع الأراضي الفلسطينية وصعوبة الاتصال بينها.

ثانيا: توصيات البحث

في ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

١- ضرورة أن يولي مجلس الوزراء الفلسطيني والوزراء نظم الرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية الاهتمام اللازم، والعمل الجاد لاستكمال المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية، وحسن تطبيقها بما يكفل جودة وقوة نظم الرقابة الداخلية، وتحقيقها للأهداف المنوطة بها.

٢- من المهم أن يعمل مجلس الوزراء الفلسطيني والوزراء بالسلطة الوطنية الفلسطينية على الإسراع في وضع وإقرار الهياكل التنظيمية لوزارات السلطة الفلسطينية، بحيث تستند إلى الأهداف العامة لكل وزارة، وتراعى إشراك العاملين على مختلف المستويات في إعدادها، وأن تكون واضحة المعالم، ومدعمة ببطاقات وصف وظيفي لكل وظيفة.

٣- العمل الجدي لإقرار الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية اللازمة لوضع القوانين الصادرة موضع التنفيذ وخاصة ما يتعلق بقانون الخدمة المدنية والأنظمة المالية وغيرها، بما يكفل سلامة وحسن التنفيذ، وقطع الطريق على الاجتهادات الشخصية والتي غالباً ما تكون سبباً من أسباب التسيب المالي والإداري وسوء الإدارة وضعف الأداء الحكومي.

٤- تطوير وسائل الرقابة الإدارية والمالية المستخدمة بوزارات السلطة الفلسطينية، من خلال تحسين آلية إعداد وإقرار الموازنة العامة واستنادها إلى خطط وأهداف سنوية محددة وواضحة تسمح بقياسها ومراقبتها من خلال أرقام الموازنة، وتطوير التقارير الإدارية ومكوناتها ووضع نماذج نمطية تعد دورياً، وتشجيع استخدام أساليب البحث العلمي والتحليل المالي والكمي وخاصة بحوث العمليات.

٥- الاهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية تطبيقاً وأداءً، من حيث حسن اختيار الرؤساء والمرؤوسين من ذوي المؤهل العلمي والكفاءة والخبرة والجدارة، وإعادة تقييم شغل القيادات الإدارية للمراكز الوظيفية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وفق هذا الأساس.

٦- الاهتمام بإعداد وتنفيذ برنامج تقويم سنوي للرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي الفلسطيني، ويقترح الباحث في هذا الشأن أن تعد قوائم استقصاء خاصة (مالية، إدارية، فنية)، توزع دوريا على المديرين والموظفين في نهاية كل سنة مالية - أسوة بالجرد السنوي للعهد الثابتة - على أن يتم تحليلها من قبل لجنة متخصصة، والوقوف على نواحي القصور والضعف، ودراسة أسبابها، ورفع تقرير سنوي خاص بذلك إلى مجلس الوزراء لاتخاذ الإجراءات اللازمة للمعالجة والتطوير.

٧- من المفيد أن تولي وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وحدات الرقابة الداخلية لديها اهتماما أكبر، من خلال ربطها بالإدارة العليا لإعطائها القدر الكافي من الاستقلالية والحياد، وتطوير أعمالها لتشمل الجوانب المالية والإدارية والفنية، ورفعها بالكفاءات العلمية والعملية كما ونوعا، والاهتمام ببرامج تدريبها خاصة في مجالات الرقابة الشاملة وتقييم الأداء.

٨- السعي لوضع معايير محددة لتقييم الأداء، يمكن من خلالها قياس الأداء الفعلي ومدى اتفائه مع الخطط الموضوعية، وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ الإجراءات لتصحيح الأوضاع وتطوير الأعمال، وتفعيل أدوات المحاسبة والمساءلة.

٩- تفعيل وسائل المحاسبة والمساءلة من خلال إقرار القوانين، وتحديد العقوبات، وتطبيق الإجراءات القانونية بحق المخالفين، بما يدعم إجراءات وضوابط نظم الرقابة الداخلية، ويحقق الأهداف المتوخاة منها. ذلك أنه لا رقابة بدون مساءلة، ولا مساءلة بدون عقاب.

١٠- الاهتمام بتطوير علاقات التعاون والتنسيق وتضافر الجهود بين وحدات الرقابة الداخلية بالوزارات، الرقابة الخارجية ممثلة في هيئة الرقابة العامة بما يكفل إرساء قواعد الرقابة الداخلية وتطوير إجراءاتها وضوابطها، وحسن تطبيقها، بعيدا عن تصيد الأخطاء بما يتمشى مع مقتضيات المرحلة وحادثة عهد السلطة.

ثالثاً: مقترحات لدراسات مستقبلية

استناداً إلى أهمية الرقابة الداخلية وحادثة عهد السلطة، فإن هناك ضرورة لإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث لجوانب الرقابة الداخلية، وفي هذا المجال يقترح الباحث الموضوعات التالية:

١- تقييم الهياكل التنظيمية لوزارات السلطة الفلسطينية باعتبارها العمود الفقري الذي يحكم أعمال الوزارات ويساهم بشكل أساسي في درجة تحقيقها لأهدافها الرئيسية.

٢- سبل ومجالات تطوير العلاقة بين وحدات الرقابة الداخلية ووحدات الرقابة الخارجية.

٣- طرق تطوير التقارير الإدارية باعتبارها المنتج النهائي للرقابة الداخلية والخارجية.

٤- سبل تطوير إعداد وتنظيم الموازنة العامة كأداة رقابة، بما يكفل تطبيق محاسبة المسؤوليات ودعم نظم الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي الفلسطيني.

٥- تقييم نظم الرقابة الداخلية من وجهة نظر الموظفين الإداريين والرقابيين المتقاعدين.

المراجع

• المراجع العربية

أولاً: القرآن الكريم

ثانياً: الكتب

- (١) أبو الخير، كمال حمدي- أصول الإدارة العلمية- مكتبة عين شمس.
- (٢) أبو رمان، محمد عبد العزيز - محاضرات في المحاسبة الإدارية.
- (٣) ابن الجوزي، أبو الفرج عبد الرحمن بن علي -تاريخ عمر بن الخطاب - ٥٩٧هـ.
- (٤) ابن منظور - لسان العرب - المجلد الأول - دار المعارف.
- (٥) الأزهرى، محي الدين - الإدارة من وجهة نظر المنظمة- دار الفكر العربي- القاهرة -١٩٧٩.
- (٦) الأزهرى، فاروق- دليل المراجع، بين النظرية والتطبيق - الطبعة الثالثة - ١٩٩١.
- (٧) الجزائر، محمد محمد - المراقبة الداخلية، دراسة تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاية الإنتاجية- مطابع سجل العرب - القاهرة - ١٩٧٤.
- (٨) الجمل، متول محمد والجزائر، محمد محمد - أصول المراجعة - مكتبة عين شمس - ١٩٨٤.
- (٩) الجندي، نجيب - الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات - مكتبة جامعة طنطا - ١٩٨١.
- (١٠) الحاج، محمود علي - إجراءات إنعاش التشغيل، مفهومه ونطاقها والتدابير المقترحة - فلسطين - ٢٠٠٣.
- (١١) السقا، السيد احمد- المراجعة الداخلية، الجوانب المالية والتشغيلية - إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة - الرياض - ١٩٩٧.
- (١٢) الصحن، عبد الفتاح - مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا - مؤسسة شباب الجامعة - ١٩٧١.
- (١٣) الضحيان، عبد الرحمن إبراهيم- الإدارة في الإسلام الفكر والتطبيق- الطبعة الأولى- دار الشروق- جدة - ١٩٨٦.
- (١٤) العطار، فؤاد - مبادئ الإدارة العامة - دار النهضة العربية - القاهرة - ١٩٧٤.

- (١٥) العلاق، بشير - أسس الإدارة الحديثة، نظريات ومفاهيم - دار اليازوري العلمية، عمان - ١٩٩٩.
- (١٦) الغزالي - إحياء علوم الدين - الجزء ١١.
- (١٧) الغمري، إبراهيم - الإدارة، دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبية - دار الجامعات المصرية - ١٩٨٢.
- (١٨) الكبيس، عامر - الإدارة العامة بين النظرية والتطبيق - دار الحرية للطباعة - بغداد - ١٩٧٥.
- (١٩) الكفراوي، عوف محمود - الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق - مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست - ١٩٩٨.
- (٢٠) المعاز، حمدي مصطفى - وظائف الإدارة - دار النهضة العربية.
- (٢١) المنيف، إبراهيم عبد الله - الإدارة: المفاهيم، الأسس والمهام - الرياض - دار العلوم - ١٩٨٠.
- (٢٢) بدوي، عبد السلام - الرقابة على المؤسسات العامة، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحداته الإنتاجية - مكتبة الانجلو المصرية.
- (٢٣) بن حنبل، أحمد - المسند - المجاد الأول - دار الفكر.
- (٢٤) توفيق، جميل أحمد - مذكرات في، إدارة الأعمال - دار الجامعات المصرية - ١٩٧٤.
- (٢٥) حجازي، محمد عباس - المراجعة، الأصول العلمية والممارسة الميدانية - مكتبة عين شمس - ١٩٨٢.
- (٢٦) حرب، جهاد - أجهزة الرقابة وأنظمة المساءلة في القطاع العام الفلسطيني، مارس ٢٠٠٣ - المبادرة الفلسطينية لتعميق الحوار العالمي والديمقراطية (مفتاح) - الطبعة الأولى - أكتوبر ٢٠٠٣.
- (٢٧) دراكر، بيتر - الإدارة والمسئوليات والمهام - ترجمة، محمد عبد الكريم - مراجعة: نادية الهادي - الجزء الأول - الدار الدولية للنشر والتوزيع - ١٩٩٥.
- (٢٨) درويش، إبراهيم - الإدارة العامة في النظرية والممارسة - الهيئة العامة للكتاب - القاهرة - ١٩٧٦.

- (٢٩) ديسلر، جاري - أساسيات الإدارة، المبادئ والتطبيقات الحديثة - تعريب: عبد القادر محمد عبد القادر ودرويش مرعي - تقديم: سلطان بن محمد بن علي السلطان - دار المريخ - الرياض - ١٩٩٢.
- (٣٠) رمضان، زياد - التحليل المالي، للغايات الإدارية في المنشآت التجارية والصناعية - ١٩٨٣.
- (٣١) زين العابدين، سامي - أصول علم الإدارة - دار العلم للطباعة والنشر - جدة - ١٩٨٤.
- (٣٢) شحاح، إبراهيم عبد العزيز - الإدارة العامة - الدار الجامعية للطباعة والنشر - بيروت - ١٩٨٣.
- (٣٣) صباح، عبد الرحمن - مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير والتقييم والتصحيح - دار زهران للنشر والتوزيع - ١٩٩٧.
- (٣٤) صبري، نضال رشيد - الجوانب المالية والقانونية للموازنة العامة الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - رام الله - ٢٠٠٠.
- (٣٥) صبري، نضال رشيد - القطاع العام ضمن الاقتصاد الفلسطيني - مواطن، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية - رام الله - ٢٠٠٣.
- (٣٦) صحيح البخاري - تحقيق مصطفى البغي - الجزء الرابع - دار ابن كثير - بيروت - الطبعة الثالثة - ١٩٨٧.
- (٣٧) صحيح مسلم .
- (٣٨) عاشور، يوسف حسين محمود - مقدمة في بحوث العمليات - مطبعة الرنتيسي للطباعة والنشر - الطبعة الرابعة - فلسطين - ٢٠٠٢.
- (٣٩) عباس، علي - الرقابة الإدارية على المال والأعمال في الشركات المساهمة والمؤسسات المصرفية - مكتبة تلاح العلي - الطبعة الأولى - ١٩٩٥.
- (٤٠) عبد الله، خالد أمين - التدقيق والرقابة في البنوك - معهد الدراسات المصرفية - عمان - ١٩٩٨.
- (٤١) عبد الهادي، حمدي أمين عبد - الفكر الإداري الإسلامي والمقارن - الطبعة الثانية - دار الفكر العربي - ١٩٧٥.
- (٤٢) عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن وعبد الحق، كايد - البحث العلمي - عمان،

- دار الفكر للنشر والتوزيع، ١٩٨٧.
- (٤٣) عشموي، إبراهيم علي - أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية - مطبعة دار العالم العربي - القاهرة - ١٩٧٦.
- (٤٤) عفانة، عزو - الإحصاء التربوي، الجزء الثاني: الإحصاء الاستدلالي - الطبعة الأولى - الجامعة الإسلامية - ١٩٩٨.
- (٤٥) غالي، جورج دانيال - تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة - الدار الجامعية - الإسكندرية - ٢٠٠١.
- (٤٦) فتح الباب، ربيع أنور - العلاقة بين السياسة والإدارة، دراسة تحليلية في النظم الوضعية والإسلام - دار النهضة العربية القاهرة - ١٩٩٤.
- (٤٧) فيليكس وبومرانز وآخرون - الرقابة المالية في القطاع العام، الكفاءة والتوفير ونتائج البرامج - ١٩٧٦ - ترجمة: طارق الساطي - ١٩٩٨.
- (٤٨) كوتيا، جورج إلياس - التدقيق والرقابة الداخلية في المصارف - اتحاد المصارف العربية - مايو ١٩٨٦.
- (٤٩) لانز، كارن - الدليل العملي في توظيف وإدارة الأفراد - ترجمة، فؤاد هلال - دار الفجر للنشر والتوزيع - ١٩٩٥.
- (٥٠) محمد، قطب إبراهيم - النظم المالية في الإسلام - الهيئة المصرية العامة للكتاب - ١٩٨٠.
- (٥١) محمود، عبد المنعم وأبو طيبل، محمود عيسى - المراجعة، أصولها العلمية والعملية - دار النهضة العربية - ١٩٦٦.
- (٥٢) مسعود، جبران - الرائد - المجلد الأول - دار العلم للملايين - بيروت - ١٩٧٨.
- (٥٣) مكتب المحاسبة العام الأمريكي - معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية (الكتاب الأصفر) - جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين - ٢٠٠٢.
- (٥٤) نور، أحمد - مراجعة الحسابات، من الناحيتين النظرية والعملية - مؤسسة شباب الجامعة - ١٩٩٢.
- (٥٥) ياغي، محمد عبد الفتاح - مبادئ الإدارة العامة - مطابع الفرزدق التجارية - الرياض - ١٩٨٣.

ثالثاً: المجالات والدوريات

- (١) الطراونة، تحسين احمد اللوزي، سليمان أحمد- داسة ميدانية لواقع الرقابة الإدارية كما يراها العاملون في الدوائر الحكومية في محافظة الطفيلة - مجلة مؤتة للبحوث والدراسات - المجلد العاشر، العدد السادس - ١٩٩٥.
- (٢) الغرياني، طلال سراج - الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية - مجلة الإدارة العامة - العدد ٥٣، مارس ١٩٨٧.
- (٣) الفرحان، أمل أحمد والطراونة، محمد أحمد- واقع نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية، دراسة تحليلية مقارنة - مجلة دراسات- العدد ٢، تموز ١٩٩٦.
- (٤) القريوتي، جمال - بعد ثلاث سنوات من العمل الميداني، قراءة في قرارات المجلس التشريعي - مجلة المجلس التشريعي - العدد الثاني - رام الله - ١٩٩٩.
- (٥) المسلم، رياض- التدقيق الداخلي أهميته وأهدافه ومعايره - مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين- العدد ١١٢ - الربع الرابع ١٩٩٩.
- (٦) المفتي، كمال جعفر - الرقابة الإدارية ودور الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة - مجلة الإدارة العامة - العدد ٤١ - إبريل ١٩٨٤.
- (٧) حجازي، يوسف - التشكيلات الحكومية في عهد السلطة الفلسطينية - مجلة مركز التخطيط الفلسطيني - العدد التاسع والعاشر - ٢٠٠٣.
- (٨) خريسات ، جميل - لماذا تفشل عمليات الإصلاح والتطوير الإداري في البلاد العربية - مجلة الإنماء والإدارة - العدد الثامن والعشرون/الربع الأول- ١٩٩٥.
- (٩) دبيان، السيد عبد المقصود محمد- تحليل التكاليف والمنافع في مجالات تقرير وتقييم نظام الرقابة الداخلية - مجلة الإدارة العامة - العدد ٥٦، ديسمبر ١٩٨٧.
- (١٠) عبد الوهاب، محمد طاهر - الرقابة الإدارية في النظام الإسلامي - رسالة الخليج العربي - المجلد ٤ - العدد ١٩ - ١٩٨٦.
- (١١) مجلة المجلس التشريعي - العدد الثاني - ١٩٩٩.
- (١٢) يوسف، درويش عبد الرحمن- واقع استخدام الأساليب الكمية في تحليل المشكلات واتخاذ القرارات، دراسة ميدانية للقطاع الحكومي بدولة الإمارات العربية المتحدة - مجلة الإدارة العامة - العدد ٧٣ - يناير ١٩٩٢.

رابعاً: الرسائل العلمية

- (١) البطمة، محمد عثمان محمد - المقومات الأساسية للمراقبة الداخلية في ظل الأنظمة الآلية مع دراسة ميدانية في قطاع البترول - (رسالة ماجستير) - جامعة عين شمس - ١٩٧٧.
- (٢) البناء، دماء عبد الباسط - الرقابة الداخلية في النظام المالي الإسلامي والعصر الحديث، دراسة مقارنة، مع التطبيق على ديوان بيت المال - (رسالة ماجستير في المحاسبة) - جامعة الأزهر - ١٩٩٥.
- (٣) البناء، بشير عبد العظيم محمد - دراسة تحليلية لأنظمة المراقبة الداخلية في المشروعات الصناعية كضوابط للكفاية الإنتاجية وترشيد الإنفاق مع التطبيق العملي في قطاع الصناعات الكيماوية - (رسالة ماجستير) - ١٩٧٥.
- (٤) الفيومي، عاكف فهمي عبد الرحمن - دراسة تحليلية للرقابة الداخلية، مع التطبيق على قطاع استصلاح الأراضي - (رسالة ماجستير في المحاسبة) - جامعة الأزهر - ١٩٧٧.
- (٥) حسن، محمد نجيب محمد صادق - تطوير هيكل الرقابة الداخلية لعمليات إدارة المخزون، بالتطبيق على مؤسسة مصر للطيران - (رسالة ماجستير في العلوم الإدارية) - أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - ٢٠٠٠.
- (٦) حماد، اكرم إبراهيم عطية - تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دراسة مقارنة - (رسالة دكتوراه) - جامعة الجزيرة، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، قسم المحاسبة والتمويل - السودان - ٢٠٠٣.
- (٧) عبد الغفار، السيد محمد - محددات الرقابة الإدارية في المشروعات مع التطبيق على شركات الغزل والنسيج - (رسالة ماجستير في إدارة الأعمال) - جامعة القاهرة - كلية التجارة - ١٩٨٤.
- (٨) غربية، محمد على سليمان - فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية لأغراض المراجعة الخارجية باستخدام المفاهيم السلوكية - (أطروحة ماجستير) - كلية التجارة/جامعة القاهرة - ١٩٨٣.
- (٩) محمد، إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي - القياس المحاسبي لكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات المالية الإسلامية بالتطبيق على البنك الإسلامية - (بحث دكتوراه الفلسفة في المحاسبة) - جامعة القاهرة - كلية التجارة/جامعة القاهرة - ١٩٩٥.

- (١٠) محمود، أسامة أحمد - الرقابة الداخلية وأثرها على الأداء المصرفي ، بالتطبيق على إدارة الائتمان - (رسالة ماجستير في العلوم الإدارية) - أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - ٢٠٠٢.
- (١١) نوار، محمد عاصم محمد - المراجعة ودورها في ترشيد الإدارة العليا ، مع التطبيق الميداني في قطاع الزراعة - (رسالة ماجستير في المحاسبة) - جامعة عين شمس - ١٩٧٢.
- (١٢) هلال، سمير رياض عبد الباري- المراجعة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية - (رسالة ماجستير)- كلية التجارة /جامعة القاهرة - ١٩٧٤.

خامسا: تقارير وندوات وورش عمل ومحاضرات

- (١) أبو حميد، عبد العزيز وفرهود، محمد سعيد - رقابة ديوان المراقبة العامة- من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية- معهد الإدارة العامة - ١٩٩٣.
- (٢) أبو عامر، عدنان - غياب المؤسسة وتأثيرها على حقوق الإنسان - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - حقوق المواطن الفلسطيني في مقالات- رام الله- ١٩٩٩.
- (٣) أبو هنود، حسين - محاكم العدل العليا الفلسطينية، التطورات والإشكاليات، والأداء في مجال حماية الحقوق والحريات- سلسلة التقارير القانونية (١٣) - رام الله: الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - ١٩٩٩.
- (٤) آفاق - ندوة عن قانون الخدمة المدنية - ١٩٩٩/٢/١٧ - (نسخة إلكترونية)-
<http://www.aafaq.org/fact2/17.htm> - - -
- (٥) الاقتصادية - الإصلاح الإداري الفكر والممارسة - (نسخة إلكترونية)-
www.aliqtissadiya.net - ٢٠٠٣/١٢/٢٣.
- (٦) البطمة، محمد - الرقابة الإدارية، إحدى مقومات الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية - من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية-معهد الإدارة العامة-١٩٩٣.
- (٧) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة - تقرير لجنة الموازنة العامة بالمجلس التشريعي- الموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣.

- (٨) الشعبي، عزمي - المبادرة التشريعية في معالجة الفساد - من كتاب (الفساد في فلسطين) - مركز البحوث والدراسات الفلسطينية - نابلس - يناير ٢٠٠١.
- (٩) المريض، علي عبد السلام - مذكرات حول المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية في المشروعات العامة - من أبحاث اللقاء العلمي حول تقويم نظم الرقابة الداخلية في المشروعات العامة في نطاق التعاون الفني بين الجهاز المركزي للمحاسبات المصري والجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية لليبية - طرابلس - من ٢١ إلى ١٩٩١/١٢/٢٨.
- (١٠) المعهد الأمريكي للمحاسبين - الرقابة الداخلية، عناصر النظام المتكامل وأهميته لكل من الإدارة والمرجع الخارجي - تقرير لجنة إجراءات المراجعة الخاصة - تعريب وتقديم، د. محمد عباس حجازي - ١٩٨١.
- (١١) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الثامن لعام ٢٠٠٢ - الطبعة الأولى - رام الله - آذار ٢٠٠٣.
- (١٢) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي السابع لعام ٢٠٠١ - الطبعة الأولى - آذار ٢٠٠٢.
- (١٣) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي السادس لعام ٢٠٠٠ - الطبعة الأولى - آذار ٢٠٠١.
- (١٤) الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الخامس لعام ١٩٩٩ - الطبعة الأولى - آذار ٢٠٠٠.
- (١٥) برنامج دراسات التنمية - فلسطين، تقرير التنمية البشرية ١٩٩٨/١٩٩٩ - جامعة بيرزيت - رام الله - ٢٠٠٠.
- (١٦) بشناق، باسم - الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية (هيئة الرقابة العامة) - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - رام الله - حزيران ٢٠٠١.
- (١٧) جريدة القدس
- (١٨) جريد الأيام

(١٩) حويو، إبراهيم محمد - مذكرات حول المقومات الأساسية لنظام متكامل للرقابة الداخلية في المشروعات العامة - من أبحاث اللقاء العلمي حول تقويم نظم الرقابة الداخلية في المشروعات العامة في نطاق التعاون الفني بين الجهاز المركزي للحسابات المصري والجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية الليبية - طرابلس - من ٢١ إلى ١٩٩١/١٢/٢٨ .

(٢٠) صايغ، يزيد والشقاقي، خليل - تقوية مؤسسات السلطة الفلسطينية، الملخص التنفيذي - مجلس العلاقات الخارجية - (تقرير ميشيل روكار) - ١٩٩٩ .

(٢١) كايذ، عزيز - تقرير حول تداخل الصلاحيات في مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - رام الله - حزيران ١٩٩٩ .

(٢٢) مؤسسة الملتقى المدني، مركز دراسات المجتمع المدني، مؤسس فريدريش ناومان - المناقشات وتوصيات ورش العمل - المؤتمر الأول: بين الواقع والطموح - كانون أول ٢٠٠٣ .

(٢٣) مركز البحوث والدراسات الفلسطينية - الفساد في فلسطين - دائرة التحليل الاستراتيجي - ٢٠٠١ .

(٢٤) مركز الميزان لحقوق الإنسان - الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية في موازنات السلطة الوطنية الفلسطينية - غزة، فلسطين - يونيو ٢٠٠٢ .

(٢٥) معهد الأبحاث التطبيقية القدس (أريج) - معطيات حول التوسع الاستيطاني في قطاع غزة ما بين عامي ٢٠٠١ و٢٠٠٣ - (نسخة إلكترونية) - موقع www.arizj.org/paley - أكتوبر ٢٠٠٣ .

سادسا: القوانين والأنظمة والوثائق الرسمية

(١) السلطة الوطنية الفلسطينية - دائرة الموازنة العامة - مشروع قانون الموازنة العامة ٢٠٠٤ - خطاب وزير المالية .

(٢) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - القانون الأساسي المعدل - عدد ممتاز ٢ - مارس ٢٠٠٣ .

- (٣) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة - الموازنة العامة ٢٠٠٣.
- (٤) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - القانون الأساسي - عد ممتاز - يوليو ٢٠٠٢.
- (٥) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - قانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ بإصدار قانون الخدمة المدنية - العدد ٢٤ - يوليو ١٩٩٨.
- (٦) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - قانون رقم (٧) لسنة ١٩٩٨ بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية - العدد ٢٥ - أغسطس ١٩٩٨.
- (٧) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - قرار وزير المالية (تحديد صلاحيات واختصاصات مديرية الرقابة والتدقيق) - ١٩٩٧/٨/٤.
- (٨) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة المالية - التعليمات المالية رقم ١ لسنة ١٩٩٧.
- (٩) السلطة الوطنية الفلسطينية - هيئة الرقابة العامة - كتاب رقم ١٠٠١/٦ - دائرة الرقابة الداخلية - ١٩٩٦ / ٤ / ٤.
- (١٠) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - قانون هيئة الرقابة العامة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٥ - العدد ١١ - فبراير ١٩٩٦.
- (١١) السلطة الوطنية الفلسطينية - هيئة الرقابة العامة - كتاب رقم ٢٢٩ - دائرة الرقابة الداخلية - ١٩٩٦/١/٢٢.
- (١٢) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - العدد ١ - نوفمبر ١٩٩٤.
- (١٣) السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية - العدد ٢ - ديسمبر ١٩٩٤.
- (١٤) السلطة الوطنية الفلسطينية - المجلس التشريعي الفلسطيني - النظام الداخلي للمجلس التشريعي - الدائرة الإعلامية.

• المراجع الأجنبية

- 1) AICPA, Statement on Auditing Standards No. 1, New York, 1973
- 2) Brigham Eugene F., Gapenski Louis C. , Financial Management Theory and practice , FPG International, 1994, Florida, U.S.A.
- 3) Brink, V.Z. and H. Witt, Modern Internal Auditing: Appraising Operation and Controls, 4th edition, Ronald Press, 1982.
- 4) Certo, Samuel C., Modern Management : quality, ethic, and the global environment, 1989.
- 5) Fayol Henri, General and Industrial Management, New York: Pitman Publishing Corporation, 1949>
- 6) Goetz, Billy. E., Management Planning and Control, McGraw Hill . New York, 1949.
- 7) Koontz Harold, O`Donnell Cyril , Wehrich Heinz, MANAGEMENT, McGraw, Hill, New York, 1984,
- 8) Koontz H., and O`donnell C, Principles of Management , New York: McGraw, Hill Book Co., 1968.
- 9) Smith, David; Jones, Deborah, Strengthening Internal Controls, Armed Forces Comptroller, Vol. 45 Issue 3, Fall2000, (Electronic Copy), <http://www.butler.edu/library>
- 10) Swanson, Richard W. , Internal controls: Tools, not hoops , Strategic Finance, Sep99, Vol. 81 Issue 3, (Electronic Copy), <http://www.butler.edu/library>
- 11) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Statement on Auditing, London, 1976.
- 12) The Institute of Internal Auditors , Statement of Responsibilities of the Internal Auditor,1957.
- 13) World Bank, Public Administration Matrix, 2001.

الملاحق

الإستبانة في صورتها النهائية

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ الكريم / الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،

الموضوع: تعبئة استبيان لبحث ماجستير

حول واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الفلسطيني

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على الواقع الفعلي للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية، بغرض تحديد مدي استيفاءها للمقومات الأساسية، وسبل دعمها وتقويتها. ومن هنا فقد أعدت الاستبانة المرفقة خصيصا لهذا الغرض من أجل إتمام رسالة ماجستير في إدارة الأعمال بالجامعة الإسلامية بغزة، بعنوان:

واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الفلسطيني

"دراسة ميدانية على وزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة"

وبصفتكم أحد شاعلي الوظائف الرقابية في وزاراتكم، وثقة في رأيكم وخبرتكم، نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الاستبانة، علما بأن المعلومات التي سيتم الحصول عليها سوف تعامل في منتهى السرية، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم،،

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،

الباحث

سعيد يوسف كلاب

القسم الأول: البيانات العامة والشخصية

يرجى وضع علامة (/) في خانة الإجابة الصحيحة

١ - الوظيفة الحالية

موظف أقل من رئيس قسم	رئيس قسم	مدير دائرة	مدير عام

٢ - الدرجة الحالية

12-4	3-D	C-A	A4 فأكثر

٣ - المؤهل العلمي

ثانوية عامة فأقل	دبلوم متوسط	بكالوريوس/ليسانس	دراسات عليا

٤ - مجال المؤهل العلمي

إدارة	محاسبة	قانون	أخري (حدد)

٥ - سنوات الخبرة

٩ سنوات فأكثر	من ٦ إلى أقل من ٩ سنوات	من ٣ إلى أقل من ٦ سنوات	أقل من ٣ سنوات

٦ - شهادات مهنية تخصصية

CPA	CHARTER	ACPA	أخري (حدد)

٧ - الجنس

أنثي	ذكر

٨ - العمر

أكبر من ٥٠ سنة	من ٢٥ إلى ٥٠ سنة	أقل من ٢٥ سنة

القسم الثاني: الواقع الرقابي

يرجى وضع علامة (/) في خانة الإجابة الصحيحة
أولاً: حسب رأيك الشخصي، ما مدى أهمية وجود نظم رقابية داخلية جيدة :

م	التفاصيل	الأهمية عديم	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جدا
١.	في وزارتك					
٢.	في جميع وزارات ومؤسسات السلطة					

ثانياً: حسب رأيكم ، ما مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارتكم:

م	التفاصيل	غير متوفرة	متوفرة بدرجة محدودة	متوفرة بدرجة متوسطة	متوفرة	متوفرة جدا
٣.	هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء					
٤.	بطاقات الوصف الوظيفي لجميع للوظائف					
٥.	التحديد الدقيق للسلطات والمسؤوليات					
٦.	قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة					
٧.	تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة					
٨.	نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة					
٩.	وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء					
١٠.	تشكيل وحدات رقابية داخلية مستقلة وحيادية					
١١.	استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة					

ثالثاً: ما مدى تطبيق عناصر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارتكم، حسب رأيكم:

م	التفاصيل	غير موافق بشدة	غير موافق	لا أدري	موافق	موافق بشدة
	الهيكل التنظيمية وتوصيف الوظائف					
١٢.	الهيكلية التنظيمية واضحة ومرنة					
١٣.	توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين					
١٤.	يشارك الموظفون على اختلاف مستوياتهم في إعداد الهيكلية					
١٥.	يوجد تطابق بين الوظائف الفعلية والهيكلية عدداً ونوعاً					
١٦.	تم تعديل الهيكل التنظيمي للوزارة أكثر من مرة					
١٧.	تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها مصلحة وحاجة العمل					
١٨.	تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها ظروف تغيير المسؤولين					
١٩.	يوجد تناسق وتوافق بين الهيكل التنظيمي وبين أهداف الوزارة					
٢٠.	يوجد تضخم في عدد الموظفين بدوائر الوزارة					
٢١.	تتطابق الوظائف الفعلية مع بطاقة الوصف الوظيفي المختصة					
٢٢.	يشارك الموظفون في إعداد بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم					

م	التفاصيل	غير موافق بشدة	غير موافق	لا أدري	موافق	موافق بشدة
٢٣	يعرف الموظفون تفاصيل بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم					
٢٤	يوجد دليل إجراءات ينظم أعمال الوزارة.					
الأنظمة واللوائح التنفيذية						
٢٥	توجد أنظمة ولوائح وتعليمات كاملة ووافية تنظم أعمال الوزارة					
٢٦	الأنظمة واللوائح والتعليمات واضحة ومفهومة					
٢٧	تقر الأنظمة واللوائح والتعليمات في الوقت المناسب					
٢٨	تساعد اللوائح والتعليمات في شرح وتبسيط إجراءات العمل					
٢٩	يوجد مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة واللوائح والتعليمات					
٣٠	يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها					
وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية						
٣١	تستخدم الموازنة كأداة رقابية					
٣٢	تعتبر الموازنة ترجمة حقيقية لخطة الوزارة					
٣٣	تقر الموازنة في الموعد القانوني					
٣٤	تنظم الموازنة جوانب الإنفاق والإيراد					
٣٥	تكثر التعديلات والمناقشات على بنود الموازنة خلال العام					
٣٦	ينم الالتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد					
٣٧	تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية					
٣٨	ينظر الموظفون إلي أسلوب الملاحظة الشخصية بارتياح					
٣٩	تؤدي الملاحظة الشخصية إلي تحسين الأداء					
٤٠	تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية					
٤١	يوجد تنظيم لشكل ومحتوي التقارير الإدارية المكتوبة					
٤٢	تساعد التقارير في تطوير أساليب العمل وتحسين الأداء					
٤٣	توجد انسيابية في التقارير إلي أصحاب القرار					
٤٤	تهتم الإدارة بموضوعية التقارير ودقتها					
٤٥	تدعم التقارير الإدارية بجدول إحصائية ورسوم توضيحية					
٤٦	تتضمن التقارير الإدارية مقارنات دورية بين نتائج الفترات					
٤٧	تشتمل التقارير على الملاحظات إضافة إلي توصيات واقتراحات العلاج والتقويم					
٤٨	تستخدم الشكاوي كأداة رقابية					
٤٩	يوجد صندوق/صناديق للشكاوي بالوزارة ودوايرها					
٥٠	تهتم الإدارة بمعالجة الشكاوي بموضوعية					
٥١	يستخدم التحليل المالي كأداة رقابية					
٥٢	توجد مجالات لاستخدام التحليل المالي في أعمال الوزارة					
٥٣	تستخدم الأساليب الكمية وبحوث العمليات كأداة رقابية					

م	التفاصيل	غير موافق بشدة	غير موافق	لا أدري	موافق	موافق بشدة
٥٤.	توجد مجالات لاستخدام الأساليب الكمية وبحوث العمليات في أعمال الوزارة					
سياسات الاختيار والتعيين والترقية						
٥٥.	تعتبر بطاقة الوصف الوظيفي الأساس الذي يستند إليه في تحديد شروط شغل الوظائف					
٥٦.	يتم شغل الوظائف عن طريق الإعلانات بالصحف					
٥٧.	يتم اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا من خلال مسابقات حرة ونزيه					
٥٨.	تلعب الوساطة والمعرفة والانتماء دورا مهما في اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا					
٥٩.	تستخدم المقابلات كوسيلة وحيدة في الاختيار وشغل الوظائف					
٦٠.	يتم التعيين والترقية حسب شاغل وظيفي حقيقي					
٦١.	يوجد نظام واضح للدرجات والترقيات					
٦٢.	تعتمد قرارات الترقية على الكفاءة والخبرة والمؤهل					
النظام المحاسبي والدورة المستندية						
٦٣.	يوجد نظام محاسبي حكومي معتمد					
٦٤.	يوجد دليل حسابات محدد وواضح					
٦٥.	يساعد النظام المحاسبي في توفير معلومات دقيقة وواقية					
٦٦.	يشتمل النظام المحاسبي على دورة ونماذج مستندية واضحة					
٦٧.	يوجد تحديد واضح لخط سير المستندات وتسلسل إجراءات القيد بالسجلات المحاسبية					
٦٨.	توجد مجموعة دفترية وسجلات مالية كاملة وواضحة					
٦٩.	تستخدم حسابات مراقبة ودفاتر أستاذ مساعد لضبط العمليات					
٧٠.	يستخدم الجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والأصول والعهد الثابتة					
معايير قياس وتقييم الأداء						
٧١.	تستند معايير الأداء المحددة على بطاقة الوصف الوظيفي					
٧٢.	تتميز معايير الأداء المستخدمة بالدقة والموضوعية					
٧٣.	معايير الأداء واضحة ومفهومة للعاملين والمسؤولين					
٧٤.	يتم تعديل معايير الأداء إذا تطلب الأمر ذلك بما يتفق مع الواقع					
٧٥.	تعد تقارير الأداء بشكل وصفي أي يعبر عنها بصورة إنشائية					
٧٦.	تعد تقارير الأداء بشكل كمي أي يعبر عن في صورة رقمية					
٧٧.	تستخدم نتائج تقارير الأداء بشكل أساسي لتوقيع العقوبات					
٧٨.	تساهم تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء					
وحدات الرقابة الداخلية						
٧٩.	توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية					
٨٠.	تتبع وحدة الرقابة الداخلية أعلى سلطة تنفيذية بالوزارة					

م	التفاصيل	غير موافق بشدة	غير موافق	لا أدري	موافق	موافق بشدة
٨١	يوجد نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسئوليات وحدة الرقابة					
٨٢	ترقية موظفي الرقابة الداخلية يخضع لمعايير الكفاءة والخبرة					
٨٣	توجد خطط سنوية ودورية تنظم عمل الرقابة الداخلية					
٨٤	يوجد لدي إدارة الرقابة الداخلية دليل للعمل الرقابي					
٨٥	يتم استشارة وحدة الرقابة الداخلية عند إجراء أي تعديلات تنظيمية					
٨٦	تلقى تقارير الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي من الإدارة العليا					
٨٧	عدد الموظفين بوحدة الرقابة الداخلية كافي لتحقيق أهداف الوحدة والوزارة كما ونوعا					

رابعاً : من وجهة نظركم، ما درجة تحقيق نظم الرقابة الداخلية المطبقة لديكم في تحقيق الأهداف التالية المنوطة بها:

م	التفاصيل	ضعيفة جداً	ضعيفة	متوسطة	عالية	عالية جداً
٨٨	المحافظة على الأموال العامة والموارد المتاحة					
٨٩	ضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات					
٩٠	تحسين أساليب العمل وتطوير الأداء وزيادة الإنتاجية					
٩١	ضمان كفاءة تطبيق النظم المحاسبية والإدارية وتوفير بيانات مالية وإدارية دقيقة ووافية وفي الوقت المناسب للجهات الداخلية والخارجية					
٩٢	تقليل فرص الغش والتلاعب والتبديد والاختلاس وأثارها السلبية					
٩٣	كشف الانحرافات والأخطاء وأسبابها والمسئولين عنها					
٩٤	تحقيق الشفافية وتوفير أدوات حقيقية للمحاسبة والمساءلة					
٩٥	تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والتحقق من صحة التطبيق					
٩٦	زيادة الفاعلية وتحسين الكفاءة الإنتاجية والخدمات المقدمة					

خامساً : حسب رأيكم، إلى أي مدى يساهم واقع نظم الرقابة الداخلية بوزارتكم في إيجاد الظواهر السلبية التالية؟

م	التفاصيل	عدم المساهمة	يساهم بدرجة ضعيفة	يساهم بدرجة متوسطة	يساهم بدرجة معقولة	شديد المساهمة
٩٧	التسيب المالي وإهدار المال العام					
٩٨	التسيب الإداري وانخفاض الإنتاجية					
٩٩	التضخم الوظيفي والترهل الإداري					
١٠٠	ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة					
١٠١	ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة					
١٠٢	غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة					

أذكر أي ظواهر سلبية أخرى ترى أن واقع نظم الرقابة تساهم في إيجادها:

- ١.
- ٢.
- ٣.
- ٤.
- ٥.

سادساً : حسب وجهة نظركم، ما درجة موافقتك على أن الأسباب والمعوقات الرئيسة التالية التي تعيق تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الفلسطينية:

م	الأسباب والمعوقات	غير موافق بشدة	غير موافق	لا أدري	موافق	موافق بشدة
١٠٣	ضعف أغلب العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية					
١٠٤	ضعف دور المجلس التشريعي وهيمنة السلطة التنفيذية عليه					
١٠٥	ضعف القيادات الإدارية بالوزارات واستناد تعيينها إلي قرارات سياسية بعيدا عن الكفاءة والمهنية					
١٠٦	ضعف مجلس الوزراء وعدم تفعيل إطار حقيقي للمحاسبة والمساءلة					
١٠٧	حادثة عهد السلطة وضعف البناء المؤسسي لها وتداخل الصلاحيات بين الوزارات					
١٠٨	ظروف الاحتلال الإسرائيلي وتقطيع الأراضي الفلسطينية وصعوبة الاتصال بينها					
١٠٩	عدم استكمال مقومات الدولة واستمرار سيطرة إسرائيل على المعابر والحدود					
١١٠	تقادم وتعدد القوانين والتشريعات واختلافها ما بين الضفة الغربية وقطاع غزة					

أذكر أي أسباب ومعوقات جوهرية أخرى ترى أنها تعيق تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة بوزارات السلطة الفلسطينية:

- ١.

- ٢ .
- ٣ .
- ٤ .
- ٥ .

ملحق رقم (٢)

أسماء المحكمين

م.	الاسم	الوظيفة	مكان العمل
المجموعة الأولى:			
١ .	د. ماجد محمد الفراء	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
٢ .	د. فارس أبو معمر	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
٣ .	د. سالم عبد الله حلس	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية
٤ .	د. يوسف جربوع	عضو هيئة تدريس	الجامعة الإسلامية

الجامعة الإسلامية	عضو هيئة تدريس	د. علي شاهين	٥.
المجموعة الثانية:			
هيئة التأمين والمعاشات	وكيل وزارة	فاروق الإفرنجي	١.
وزارة المالية	مدير عام	اسعيد القدرة	٢.
سلطة النقد الفلسطينية	مدير	أ. سالم صباح	٣.
وزارة الاقتصاد الوطني	مدير	زياد دهمان	٤.
هيئة التأمين والمعاشات	مدير	صليبا ترزي	٥.
وزارة المالية	مدير	فايز القدوة	٦.
سلطة النقد الفلسطينية	مدير	محمد ساق الله	٧.

ملحق رقم (٣)

كتاب عمادة الدراسات العليا للوزارات الفلسطينية بتسهيل مهمة الباحث في
توزيع الاستبانة على أفراد عينة البحث

ملحق رقم (٤)

قرار وزير المالية بشأن تحديد مهام ومسئوليات وصلاحيات

مديرية الرقابة والتدقيق بوزارة المالية

