

جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين
بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
والمحاسبة (الانتوساي)

إعداد

إيمان محمود حسن نور

إشراف

د. سائد الكوني

د. سامح العطوط

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات
الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين.

2012

مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين
بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
والمحاسبة (الإنٲوساي)

إعداد

ایمان محمود حسن نور

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 16 / 2 / 2012 م وأُجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

1. د. سائد الكوني

رئيساً / مشرفاً

2. د. سامح العطوط

مشرفاً ثانياً

3. د. محمود أبو الرب

مَمْتَحِنًا دَاخِلِيًّا

4. د. صهیب جرار

ممتحناً خارجياً

التوقيع

التوقيع

2002/7/8

Ur' 

إهداء

أحمد الله — سبحانه وتعالى — حمداً كثيراً طيباً مباركاً، راجيةً أن يكون هذا العمل خالصاً ابتغاءً وجهه ومرضاته، وأسأله أن يمنّ عليّ بمواصلة بحثي ودراستي. كما أصلي وأسلم على سيد الخلق أجمعين شفيعنا يوم الدين، ووفاءً وعرفاناً بالجميل فإنني أهدي دراستي هذه إلى كلّ من:

والدتي ووالدي الكريمين، حيث أمرني ربي بطاعتها والإحسان إليهما.

روح أخي الطاهرة رحمه الله رفيق طفولتي وصباي (حسن).

من حالت بينه الظروف وبين العلم في الصغر أخي (رياض).

من أحنو عليه دائماً أخي (سامر).

من أرجو له المستقبل المشرق بإذن الله تعالى أخي الصغير (عامر).

الجندي المجهول ورفيق دربي وزميلي العزيز وحبيبي وصديقي زوجي الغالي (ماجد).

فلذة كبدي وباكورة أولادي (خالد).

روح عمي المرحوم (إسماعيل بكر نور)، الذي طالما تمنى لي الشهادات العليا.

عائلتي الجديدة، عائلة زوجي، عمي (نصر) وزوجته وأولاده.

كل الأصدقاء والزملاء على اختلاف الأسماء.

كل من له حق عليّ.

كل من ساهم في إخراج هذه الرسالة إلى النور وإلى كل الأهل والأقارب.

أهدي هذا الجهد المتواضع

الشكر والتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الدكتور سائد الكوني والدكتور سامح العطوط لإشرافهم على هذه الرسالة، ولما قدماه لي من نصح وإرشاد أثناء إعداد هذه الرسالة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين كل من الدكتور محمود أبو الرب والدكتور صهيب جرار.

وأقدم بجزيل الشكر إلى السيد فادي نوفل، وإلى الدكتور محمد أبو جعفر، وإلى رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية الدكتور سمير أبو زنيد، وإلى السيد جمال أبو بكر، ومديري في العمل كل من: السيد فيصل عثمان، والسيد صدقي ابسيصة، والسيد شحادة علاونة، والسيد يوسف حنتش، وكذلك زملائي موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية، وكل من المراقبين الماليين والإداريين لما بذلوه من جهد ومساعدة في إعطاء المعلومات اللازمة لهذه الدراسة، وأخص بالذكر كل من السيدة محاسن البرغوثي، والسيد رضا حمامي، والسيد محمود زعرور، والسيد ناجي عدس، وإلى ابنة خالتي العزيزة (دلال)، وأيضاً الأنسة رانية علي، والدكتورة غيداء زبيدي، وكذلك السيد محمد المصري والأستاذ سعيد أبو كشك وزوجته والأخت شادية دويكات وشقيقها مصطفى والسيد مجدي خضر وأولاده، وكل من الأخوة سامح درويش، وعقبة البري، ومحمد تركمان، ومحمد عياد، ومحمد أبو كشك وكل من الأخت ملك البربري وإيمان قوصيني.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى كل من ساهم في ظهور هذه الرسالة لترى النور...

إليهم جميعاً جزيل الشكر والعرفان

إقرار

أنا الموقعة أدناه، مقدمة الرسالة التي تحمل عنوان:

مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين
بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
والمحاسبة (الانتوساي)

Commitment by the State Audit and Administrative Control Bureau in Palestine to the International Independence Standards of International Supreme Audit Institutions – INTOSAI

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

Declaration

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

Student's Name: اسم الطالب:

Signature: التوقيع:

Date: التاريخ:

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
هـ	الإقرار
و	فهرس المحتويات
ح	فهرس الجداول
ل	فهرس الملاحق
م	ملخص الدراسة باللغة العربية
1	الفصل الأول: خطة الرسالة
2	مقدمة الدراسة
4	مشكلة الدراسة
5	أهمية الدراسة
7	أهداف الدراسة
8	الدراسات السابقة
15	فرضيات الدراسة
16	حدود الدراسة
16	محددات الدراسة
17	منهجية الدراسة
19	أقسام الدراسة
20	الفصل الثاني: الرقابة الخارجية، ومعايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) المتعلقة بالإستقلالية
21	المبحث الأول: الرقابة الخارجية، والجهات التي تقوم بالرقابة الخارجية في فلسطين.
22	المطلب الأول: الرقابة الخارجية.
23	المطلب الثاني: الجهات التي تقوم بالرقابة الخارجية في فلسطين.
24	• الفرع الأول: المجلس التشريعي الفلسطيني.
25	• الفرع الثاني: ديوان الرقابة المالية والإدارية.

الصفحة	الموضوع
26	المبحث الثاني: معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي) المتعلقة بالإستقلالية.
27	المطلب الأول: نبذة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي).
30	المطلب الثاني: متطلبات الإستقلال حسب ما تراه (الإنْتوساي).
32	• الفرع الأول: متطلبات الإستقلال الشكلي حسب ما تراه (الإنْتوساي) وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة.
62	• الفرع الثاني: متطلبات الإستقلال الحقيقي حسب ما تراه (الإنْتوساي) وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة.
80	الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات
81	منهج الدراسة
81	مجتمع الدراسة
81	عينة الدراسة
85	أداة الدراسة
87	صدق الأداة
87	ثبات الأداة
87	إجراءات الدراسة
88	تصميم الدراسة
89	المعالجات الإحصائية
90	الفصل الخامس: نتائج الدراسة
91	أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة
117	ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة
141	الفصل السادس: النتائج والتوصيات
142	النتائج
154	التوصيات
158	قائمة المصادر والمراجع
165	الملاحق
b	Abstract

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.	82
2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عمر الموظف.	82
3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	83
4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.	83
5	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي الحالي.	84
6	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الجهة الوظيفية.	84
7	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.	85
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية.	94
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية.	96
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية.	100
11	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة للإنتوساي.	102
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).	104
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بكل من السلطات التشريعية، التنفيذية والقضائية وكذلك المعايير العامة الواردة في الإنتوساي.	105

الرقم	الجدول	الصفحة
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة للإنتوساي.	106
15	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية للإنتوساي.	108
16	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير للإنتوساي.	112
17	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لجميع محاور مدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).	113
18	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).	114
19	المتوسطات الحسابية والنسبة المئوية لمحاور معايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) والجهات الوظيفية.	116
20	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحاور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).	117
21	نتائج اختبار (ت) لمتغير الجنس في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).	118
22	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزى لمتغير العمر.	119
23	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزى لمتغير العمر.	120

الرقم	الجدول	الصفحة
24	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	121
25	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.	122
26	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي.	123
27	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي.	124
28	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي.	125
29	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي.	126
30	اختبار LSD يبين الفروقات للمقارنات البعدية بين متغير المسمى الوظيفي الحالي.	128
31	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية.	129
32	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية.	130
33	اختبار LSD يبين الفروقات للمقارنات البعدية بين متغير الجهة الوظيفية وكل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والمعايير العامة الحقيقية والمعايير الميدانية.	132

الرقم	الجدول	الصفحة
34	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.	133
35	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.	135
36	العلاقة بين مجالات الدراسة تحليل (Correlations).	137

فهرس الملاحق

الصفحة	الملحق	الرقم
166	الإستبانة	1.
174	الهيكمل التنظييمي لديوان الرقابة المالية والإدارية	2.

مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين
بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
والمحاسبة (الإنْتوساي)

إعداد

إيمان محمود حسن نور

إشراف

د. سائد الكوني

د. سامح العطوط

الملخص

لقد أضحي مبدأ الشفافية والمساءلة أحد أهمّ المعايير الديمقراطية في الحكم الصالح، مما ساهم إلى حدّ كبير في أن تولي الحكومات ومؤسسات المجتمع المدني اهتماماً أكثر لمعايير الرقابة الخارجية على الأداء الحكومي.

ومن هذا المنطلق فإنّ هذه الدراسة عنيت بتحديد مفهوم هذه الرقابة من خلال معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي)، وركزت بالتالي على متطلبات الإستقلال الشكلي والحقيقي ومدى تطبيقاتهما في التشريعات الفلسطينية.

إنّ هذه الدراسة تأتي لتسدّ النقص في تناول موضوع مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير (الإنْتوساي)، وذلك من خلال استخدامها للمنهج الوصفي التحليلي، وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أنّ نسبة التزام ديوان الرقابة في فلسطين بتلك المعايير بلغت 63.3% وهي نسبة متوسطة إلى حدّ ما.

من هنا فقد ارتأت الباحثة: ضرورة التزام ديوان الرقابة بمعايير الإستقلال الدولية، خاصة فيما يتعلق بعلاقة هذا المحور مع السلطات العامة في الدولة، وذلك بهدف حرية إبداء الرأي الفني المحايد حول عمل الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وقد أكّدت الباحثة على أهمية ضرورة توفير الإرادة السياسية لدعم الديوان خصوصاً فيما يتعلّق باستقلاله المالي والإدارية، وكذلك أهمية مراجعة وتعديل القوانين والتشريعات المتعلقة بعمل الديوان.

الفصل الأول

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- الدراسات السابقة
- فرضيات الدراسة
- حدود الدراسة
- محددات الدراسة
- منهجية الدراسة
- أقسام الدراسة

الفصل الأول

مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)

المقدمة:

تقوم السلطة التشريعية في الدول البرلمانية إلى جانب وظيفتها التشريعية بممارسة الوظيفة الرقابية؛ ذلك لأن فعالية الدور الرقابي وتحقيق هدف الرقابة لا يمكنه أن يُنجز إلا في بيئة ديمقراطية، حيث يسود النظام البرلماني، ويكون له مركز ثقل يعلو على السلطة التنفيذية، كما أن نشأة البرلمان وتطوره ارتبط تاريخياً باختصاصاته الرقابية، إضافة إلى أن التشريعات المالية التي يقوم البرلمان بسنها ازدادت في الوقت الحاضر زيادة كبيرة كنتيجة لزيادة تدخل الدولة في كثير من مجالات الحياة⁽¹⁾.

وقد أدى تعدد وتشعب مهام الدولة الحديثة إلى قيامها بمزيد من الأنشطة، لتحقيق المنفعة العامة، فالتسع العمل الحكومي ليشمل جميع جوانب المجتمع تقريباً، مما أسهم في إتساع السلطات التي تُمنح للموظفين العموميين، وأوجد ذلك شعوراً لديهم بأنهم يتمتعون بقوة كبيرة، مما فرض الحاجة إلى الرقابة عليهم، ووضع الضوابط والقيود على تصرفاتهم، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إيجاد العديد من وسائل الرقابة على أعمال الحكومة⁽²⁾.

ولما كان الاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل إحدى الدعامات الأساسية من أجل حسن إدارة تلك الأموال، وفاعلية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، فإن تحقيق هذا الهدف يتطلب وجود جهاز أعلى للرقابة يكفل القانون استقلاله⁽³⁾.

(1) كنعان، نواف: الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة. مقبول للنشر في (مجلة جامعة

الشارقة). الشارقة. ع2. مج2. 2005. ص 114.

(2) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 90.

(3) إعلان ليما.

وفي فلسطين تم إنشاء هيئة الرقابة العامة بموجب القانون رقم (17) لسنة 1994، حيثُ آلت ممتلكاتها وموظفوها إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية الذي أنشئ بمقتضى أحكام المادة رقم (56) من القانون رقم (15) لسنة 2004⁽¹⁾، لكي يكون عين الرقابة الأخرى للمجلس التشريعي، حيث ترعرت الرقابة في فلسطين في ظل نظام ديمقراطي نيابي يعتمد على التعددية السياسية والحزبية، ويُنتخب فيه رئيس السلطة الوطنية انتخاباً مباشراً من قبل الشعب، وتكون الحكومة مسؤولة أمام الرئيس والمجلس التشريعي وفق نص المادة رقم (5) من القانون الأساسي المعدل لسنة 2003⁽²⁾.

إن الاختصاصات التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة على درجة عالية من الأهمية؛ لأنها ترفع كفاءة العمل بشكل عام وتساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة بشكل خاص، لذلك أصبح هناك اهتمام كبير بالرقابة على المستوى الدولي، وبتوفير الضمانات الكافية لإستقلالية تلك الأجهزة، ولجعلها أكثر مهنية مما هي عليه، فتم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)⁽³⁾، التي شعارها "التجربة المتبادلة تنفع الجميع"، حيث تقوم بإصدار معايير وتوصيات تعكس أفضل الممارسات، التي أجمعت عليها الأجهزة العليا للرقابة وتطويرها باستمرار ومن أهمها الإستقلالية.

ولهذا فإن فكرة هذه الدراسة تتمحور حول السؤال الآتي: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)؟ ولغرض الإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة وبالإستناد إلى متطلبات كل من الإستقلال الشكلي والحقيقي حسب ما تراه (الإننتوساي)، لمعرفة مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بهذه المتطلبات، حيث تم ذلك من خلال دراسة ميدانية أعدت لها إستبانة

(1) جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 53/ شباط 2005. ص 92.

(2) جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. عدد ممتاز/ 7 تموز 2002. 7.

(3) الإننتوساي: منظمة ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، غير سياسية، أنشئت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب وللتصرف كناطق معترف به باسم الأجهزة الرقابية ضمن المجموعة الدولية ولدعم التحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الرقابية الأعضاء.

متخصصة، وُزعت على عدد من الجهات ذات العلاقة بالموضوع، وتم الخروج بنتائج وتوصيات لمساعدة صانع القرار الفلسطيني على تعديل السياسات، من أجل المساهمة في استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وفق أفضل الممارسات والمعايير الدولية، وذلك للركي بالدور الرقابي للديوان في تقديم خدمة رقابية ذات جودة عالية.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تتمحور مشكلة هذه الدراسة في توضيح مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإنٲوساي).

وتتضح عناصر مشكلة الدراسة من خلال إجابتها عن الأسئلة الآتية:

السؤال الرئيس: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الإنٲوساي)؟

حيث يتفرع عن هذا السؤال تساؤلان هما:

أولاً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٲوساي)؟ وينفرع عن هذا السؤال أربعة أسئلة، وهي:

1. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية؟
2. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية؟
3. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية؟

4. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة للإنتوساي؟

ثانياً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)؟

ويتفرع عن هذا السؤال ما يلي:

1. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي)؟

2. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية (لإنتوساي)؟

3. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير الرقابية (لإنتوساي)؟

4. وأخيراً، هل يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)؟ تبعا لمتغيرات (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي الحالي، والجهة الوظيفية ومتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي)؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في تفسير عاملين رئيسيين: الأول: يتمثل في مدى استقلالية أجهزة الرقابة العليا وفقاً لأفضل الممارسات والمعايير الدولية الصادرة عن (الإنتوساي) بكل من متطلبات الإستقلال الشكلي والحقيقي، وثانيهما: أهمية الدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لإقامة دولة المؤسسات والقانون، باعتباره الجهة الدستورية من حيث قيامه بالأعمال الرقابية التي تستهدف الحفاظ على المال العام وحسن استخدامه، وذلك وفقاً

لما نصت عليه المادة رقم (3) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 على النحو الآتي:

- أ. ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام للأغراض التي خصص لها.
- ب. التفتيش الإداري لضمان كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة والكشف عن الإنحراف أينما وجد.
- ت. مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.

وجديرٌ ذكره أنّ من نتائج أعمال الرقابة التي قام بها ديوان الرقابة المالية والإدارية على الجهات الخاضعة لرقابته في العام 2009، اكتشاف مخالفات مالية جوهريّة أدت إلى إمكانية استعادة مبلغ (42,848,345) مليون دولار إلى خزينة السلطة، مقابل إنفاق (3,8) مليون دولار كميزانية لديوان الرقابة في عام 2009، مما يدل على أهمية دور الديوان⁽¹⁾.

وعليه فإنّ هذه الدراسة سعت للتعرف على واقع ومدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، وقدمت التوصيات الملائمة والكفيلة في الإسهام بقيام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بتقديم خدمة رقابية ذات جودة عالية، الأمر الذي ينعكس إيجاباً في العملية التنموية.

ومن الناحية التطبيقية فإنّ هذه الدراسة قدمت مجموعة من التوصيات لتطبيق معايير الإستقلال الدولية الصادرة عن الإننتوساي، بما يكفل تبنّيها من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية بطريقة أسهل، كما لهذه الدراسة أهمية وخاصة تتمثل في حقيقة كون الباحثة تعمل في ديوان الرقابة المالية والإدارية، وبإمكانها رفع نتائج وتوصيات هذه الدراسة مباشرة إلى إدارة الديوان

(1) ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير السنوي. الجزء الأول. رام الله. 2009. ص 9.

وإلى الجهات الأخرى صاحبة العلاقة، لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتطبيق معايير الإستقلال الدولية الصادرة عن الإنتوساي، وذلك من شأنه تحقيق فائدة مباشرة لعمل الديوان.

وتتأكد أهمية هذه الدراسة أيضاً من خلال الفئات التي سوف تفيد منها مستقبلاً والمتمثلة في الباحثين والدارسين في هذا المجال، وكذلك المهتمين بتفاصيل مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).

كما إن هذه الدراسة هي من الدراسات الرائدة في موضوعها، بما تسهمه في إثراء المكتبة الفلسطينية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الآتي:

- 1- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).
- 2- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية.
- 3- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية.
- 4- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية.
- 5- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة للإنتوساي.

- 6- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة للإنتوساي.
- 7- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية للإنتوساي.
- 8- مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير الرقابية للإنتوساي.
- 9- وأخيراً، توضيح العلاقة بين التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) وكل من متغيرات (الجنس، والعمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي الحالي، والجهة الوظيفية ومتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي).

الدراسات السابقة:

- 1- دراسة (نوفل، 2008)، والمعنونة بـ"تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين":
- أعدت هذه الدراسة عن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين - رام الله.
 - هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين من خلال دراسة ميدانية لأداء ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتوصلت الدراسة إلى أن ديوان الرقابة يقوم ببعض الاختصاصات والمهام المحددة له، ولا يقوم ببعضها الآخر مثل: مراجعة المنح والهبات، والقصور في بعض المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير صياغة وإعداد التقارير.

2- دراسة (القرني، 2008)، والمعنونة بـ "مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية" آراء المراجعين في ديوان المراقبة العامة:

- أعدت هذه الدراسة عن ديوان المراقبة العامة، المملكة العربية السعودية.
- هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء مراجعي حسابات الدولة في ديوان المراقبة العامة فيما يتعلق باختصاصات الديوان ومدى تمكن مراجعيه من جمع أدلة الإثبات الكافية لإبداء الرأي الفني حول عدالة التقارير.
- توصلت هذه الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المراقبة العامة على دراية باختصاصات الديوان، والكثير من المواطنين يجهلون الدور الحقيقي الذي يقوم به الديوان؛ بسبب التكتّم على نتائج أعماله، كما يقوم مراجع الحسابات بجمع أدلة كافية قبل كتابة التقرير.

3- دراسة (أبو هدا، 2006)، المعنونة بـ "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية"، دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة.

- أعدت هذه الدراسة عن ديوان الرقابة المالية والإدارية، فلسطين.
- هدفت هذه الدراسة إلى تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي ومنها اعتماد معايير الرقابة الدولية، وتدريب مفتشي الديوان.
- توصلت هذه الدراسة إلى ضرورة ربط ديوان الرقابة إدارياً بالسلطة التشريعية، بما يحقق الإستقلالية التامة عن السلطة التنفيذية، وإعطائه الصلاحيات الكافية لتمكينه من تصويب المخالفات ومحاسبة مرتكبيها، ومعالجة الصعوبات التي تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية، إضافة إلى تنظيم دورات تدريبية داخلية وخارجية متخصصة لمفتشي الديوان.

4- دراسة (كنعان، 2005)، المعنونة بـ" الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة".

- أعدت هذه الدراسة عن ديوان المحاسبة، دولة الإمارات العربية المتحدة.
- هدفت هذه الدراسة إلى إبراز المدلول القانوني والإداري للرقابة المالية العليا وأهميتها كوسيلة لضمان حسن استخدام الأموال العامة، سواء على المستوى المحلي في التشريعات المحلية أو المستوى الدولي من خلال الإعلانات الدولية في مجال الرقابة العليا.
- توصلت هذه الدراسة إلى أنّ الجهات الخاضعة للرقابة تنتهون في تعاملها مع ديوان المحاسبة، وأكدت على ضرورة العمل على نشر تقارير ديوان المحاسبة بصورة علنية، وضرورة تمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية التامة.

5- دراسة (ديوان المحاسبة في الإمارات، 2004)، المعنونة بـ"تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة".

- أعد هذه الدراسة ديوان المحاسبة في الإمارات العربية المتحدة، وقدمت إلى الدورة الثامنة للجمعية العامة في المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي عقدت في الأردن عام 2004م.
- وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى:
 - أ. تطور الأداء الرقابي في دول المجموعة العربية مقارنة بتطور أهداف الإدارة العامة.
 - ب. الإمكانيات المتاحة للإفادة من مظاهر التطور الإداري لتحقيق أهداف الرقابة العليا.

- أوصت الدراسة بضرورة الأخذ بمبدأ الرقابة الشاملة، وتقويم كل من الفعالية والكفاءة في رقابة الأداء، وتأسيس نظام للمساءلة، وتخطيط العمل الرقابي، والإهتمام بتدريب العنصر البشري، وإعداد أدلة رقابية والمشاركة في تطوير النظم واللوائح المالية.
- 6 دراسة (الحسني وخرابشة، 2000)، والمعنونة بـ "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء":
 - أعدت هذه الدراسة عن أجهزة الرقابة المالية العليا من قبل قسم المحاسبة في جامعة عمان الأهلية.
 - هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المستلزمات الداخلية للرقابة الشاملة الواجب توفرها في الأجهزة العليا للرقابة، في ضوء توصيات المؤتمرات الدولية والإقليمية، لتحديد الإطار العام للمستلزمات الداخلية والأهمية النسبية لكل منها.
 - ومن أهم التوصيات التي قدمتها هذه الدراسة ضرورة دعم السلطة التشريعية لأجهزة الرقابة العليا من خلال زيادة موازنتها وذلك لتنفيذ رقابة الأداء، وتوفير الدعم السياسي للأجهزة العليا، وتوفير موظفين ذوي معرفة متعددة بالإضافة إلى اكتساب الخبرات، وإعداد قواعد لرقابة الأداء وتحديثها باستمرار، إضافة إلى توفير الإستقلالية للأجهزة العليا للرقابة خاصة فيما يتعلق باستقلالية رئيسها وكادرها الرقابي من خلال النص على ذلك في الدستور.
- 7 دراسة (خشارمة، 1999)، والمعنونة بـ "تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني، دراسة ميدانية":
 - أعدت هذه الدراسة عن ديوان المحاسبة الأردني، الأردن.
 - هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني من خلال دراسة ميدانية.

- توصلت الدراسة إلى وجود ضعف في إتباع الديوان لأحدث الأساليب والنظم الإدارية، وكذلك عدم الموضوعية في تعيين موظفيه، وعدم استقرار الهيكل التنظيمي الخاص به، وعدم مواكبة تشريعات الديوان للمستجدات خاصة فيما يتعلق بالإستقلالية.

8- دراسة (رمضان، 1997)، والمعنونة بـ "دور ديوان المحاسبة الأردني في تأهيل المدققين العاملين لديه":

- أعدت هذه الدراسة عن ديوان المحاسبة الأردني، الأردن.
- هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور ديوان المحاسبة الأردني في تأهيل المدققين العاملين لديه والتصورات المستقبلية، فيما يتعلق بتوسيع نطاق التأهيل ليشمل المدققين الحاصلين على مؤهل أقل من جامعي.
- توصلت الدراسة إلى ضرورة العمل على أن يكون جميع مدققي الديوان ممن يحملون مؤهلاً جامعياً في مجال المحاسبة، وممن لديهم خبرة كافية في مجال التدقيق، والاستمرار في تأهيلهم في ظل التطورات الاقتصادية، وتعزيز استقلال الديوان فيما يتعلق بإعداد موازنته، وتعيين الكفاءات إضافة إلى التدريب المستمر، وكذلك بناء نظام للحوافز المالية والمعنوية لإثراء العمل الرقابي بشكل عام.

9- دراسة (العوامل، 1993)، والمعنونة بـ "الكفاءة الإدارية لديوان المحاسبة في الأردن، دراسة تحليلية وميدانية":

- أعدت هذه الدراسة عن ديوان المحاسبة الأردني، الأردن.
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مؤشرات الكفاءة الإدارية لديوان المحاسبة في الأردن من خلال مسح ميداني لإتجاهات وأراء الجهات المعنية بعمل الديوان.
- توصلت الدراسة إلى اختلاف ملموس بين وجهة نظر إدارة الديوان والعاملين فيه، والجهات الخاضعة لرقابته حول جوانب: كفاءة الديوان، ووجود معوقات هامة لكفاءة

الديوان كضعف تعاون الأجهزة الحكومية الخاضعة لرقابته، وتدني كفاءة العناصر البشرية، وضعف معايير الأداء ونقص الأموال.

- أوصت الدراسة بضرورة إجراء دراسات علمية أو ميدانية لنظام الرقابة الذي يتبعه ديوان المحاسبة في الأردن، وربط هذا النظام ببقية الأنظمة الإدارية وخاصة أنظمة الإتصال والحوافز والتقييم، إضافة إلى رفد الديوان بالكفاءات المؤهلة للقيام بالمهام الرقابية، والتدريب المستمر لهم، وكذلك تحديث التشريعات المتعلقة بعمل الديوان.

10- دراسة (الهولي، 1991)، المعنونة بـ "معايير استقلال أجهزة الرقابة العليا".

- أعدت هذه الدراسة عن ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية.
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى الحاجة إلى تدعيم استقلالية ديوان المراقبة العامة في السعودية، وعلى وجه الخصوص الإستقلال العضوي والإستقلال المالي. من خلال دراسة مقارنة مع ديوان المحاسبة الكويتي.
- وتوصلت الدراسة إلى أهمية كل من الإستقلال المالي والإداري والعضوي، وأن ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية يتمتع بقدر جيد من الإستقلال الإداري، وبقدر لا بأس به من الإستقلال العضوي، والحاجة الماسة لتدعيم استقلاله المالي.

11- دراسة (الساطي والحسني، 1990)، والمعنونة بـ "استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا".

- أعدت هذه الدراسة كدراسة مقارنة بوجه خاص في دولة الإمارات العربية المتحدة.
- هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إطار ومضمون وأشكال استقلالية أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول العربية: كالكويت والعراق والإمارات العربية المتحدة، وإبراز دور الرقابة المالية في تخطيط احتياجات المجتمع.

- توصلت الدراسة إلى أهمية استقلالية كل من أجهزة الرقابة العليا وكذلك موظفيها لأداء مهامهم بحرية، إضافة إلى أهمية تضمين الدستور نصوصاً صريحة تُرسي أسس الإستقلالية دون هيمنة السلطة التنفيذية.

الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Pomeranz, 2004).

- أعدت هذه الدراسة عن مكتب المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية.
- هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى حرية مكتب المحاسبة العام في الوصول إلى المعلومات التي يحتاجها أثناء عمله، وذلك من أجل تقديم التقارير الرقابية التي تهدف إلى تحسين وتطوير عمل الوحدات الحكومية.
- توصلت الدراسة إلى أن مكتب المحاسبة العام لا يملك حرية الوصول إلى المعلومات، وهذا يدل على ضعف سلطة الكونغرس، الذي ينعكس على عمل مكتب المحاسبة العام.

2. دراسة (Schwartz, 2002).

- أعدت هذه الدراسة عن مكتب مراقب الدولة في إسرائيل.
- هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع نظام الرقابة والتدقيق المعمول به في إسرائيل من خلال مكتب مراقب الدولة الإسرائيلي.
- توصلت إلى أن الرقابة في إسرائيل تعاني من عدة أمور منها: نقص الموارد التي تحتاجها العملية الرقابية، ومحدودية دور الكنيست، وعدم وجود ربط بين مراحل الموازنة، وتقييم الأداء، والتدقيق.

فرضيات الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية إلى فحص الفرضيات الآتية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجنس.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير العمر.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية.

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.

حدود الدراسة:

- الحد البشري: موظفو ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله، والمراقبون الماليون في وزارة المالية والمراقبون الإداريون في ديوان الموظفين العام.
- الحد المكاني: ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله، وعدد من الوزارات الفلسطينية في رام الله؛ نظراً لوجود كل من المراقبين الماليين والإداريين فيها للقيام بالمهام الرقابية.

محددات الدراسة:

تعتقد الباحثة بأن هناك عدداً من المحددات التي أثرت على نتائج الدراسة الحالية بشكل غير مباشر، ومن أهم هذه المحددات ما يتمثل في الإنقسام السياسي والجغرافي في المنطقة مما أثر على توحيد النظام القانوني والمالي في فلسطين، واقتصار الدراسة على ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله دون غزة؛ بسبب إغلاق مقر الديوان فيها، وطرد الموظفين تحت تهديد السلاح بقرار من الحكومة المقالة، واعتقال عدد من المدققين وتوقيعهم على تعهد بعدم ممارسة أعمال الرقابة والتدقيق⁽¹⁾، عدا عن صعوبة الوصول إليهم، إضافة إلى اقتصار الدراسة أيضاً على كل من المراقبين الماليين والإداريين الذين يقومون بالرقابة على عدد من الوزارات الفلسطينية في رام الله فقط، كما أن غياب دور المجلس التشريعي الفلسطيني أثر سلباً على دور اللجان الرقابية في المجلس، مما أدى إلى عدم اشتغال عينة الدراسة على تلك اللجان.

(1) ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير ربع السنوي الأول. رام الله. 2008. ص 4.

منهجية الدراسة:

مجتمع وعينة:

تكوّن مجتمع الدراسة من موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله الذين شملتهم عينة الدراسة، والبالغ عددهم (110) موظفين⁽¹⁾، وتكوّن من كل من المراقبين الإداريين في ديوان الموظفين العام البالغ عددهم (35) مراقباً⁽²⁾، وتكوّن أيضاً من المراقبين الماليين في وزارة المالية البالغ عددهم (40) مراقباً⁽³⁾.

حيث تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى فئات، تختلف بحسب متغيرات أساسية وهي:

- جنس الموظف (ذكر، أو أنثى).
- عمر الموظف (فئات عمرية) (أقل من 25 سنة، أو من 25 سنة إلى 45 سنة، أكثر من 45 سنة).
- المؤهل العلمي (دبلوم، أو بكالوريوس، أو ماجستير، أو دكتوراة).
- التخصص العلمي (محاسبة، أو إدارة أعمال، أو علوم مالية ومصرفية، أو قانون، أو أخرى....).
- المسمى الوظيفي الحالي (مدير عام، أو مدير، أو مفتش، أو قانوني، أو آخر).
- الجهة الوظيفية (ديوان الرقابة، أو وزارة المالية، أو ديوان الموظفين العام).
- سنوات الخبرة في العمل الرقابي (أقل من خمس سنوات، من 5 سنوات إلى 10 سنوات، من 11 سنة إلى 15 سنة، أكثر من 15 سنة).

(1) سليم بصيلة. رام الله. شباط 2011.

(2) محاسن البرغوثي. رام الله. شباط 2011.

(3) محمود زعرور. رام الله. شباط 2011.

أسلوب جمع البيانات:

تم استخدام الأساليب الآتية في جمع البيانات:

أولاً: المصادر الأولية: من خلال: الإستبانة، والمقابلات الشخصية مع موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله، والمراقبين الماليين والإداريين في عدد من الوزارات الفلسطينية.

ثانياً: المصادر الثانوية: تم الحصول على المعلومات الثانوية من الكتب والمراجع التي تناولت موضوع الدراسة، والنشرات والمجلات المتخصصة ومحركات البحث (عبر الإنترنت)، مع التركيز على جميع المتعلقات بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي). (www.intosai.org)

أساليب تحليل البيانات:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة، وذلك لبيان مدى استجابة عينة الدراسة لأسئلة أداة القياس من جهة، وبيان مدى مصداقية عينة الدراسة من جهة أخرى، حيث تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وفيما يأتي تفصيل لهذا المنهج الإحصائي.

أولاً: المنهج الإحصائي الوصفي، عن طريق: المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية.

ثانياً: اختبار (Independent T- Test) وذلك لدراسة المقارنات بين المتوسطات، حيث تم استخدام هذا التحليل لدراسة فيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية بين متوسط قيمة مجموعتين $H_0: M_1 = M_2$.

ثالثاً: تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) وهذا المقياس أكثر شمولية وذلك لدراسة المقارنات بين المتوسطات، حيث تم استخدام هذا التحليل لدراسة فيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية بين متوسط قيمة مجموعتين أو أكثر $H_0: M_1 = M_2 = M_3$.

أقسام الدراسة:

وتم تقسيم الدراسة الحالية إلى خمسة فصول على النحو الآتي:

الفصل الأول: يشمل خطة الدراسة من حيث: المقدمة، مشكلة الدراسة، وأهداف الدراسة، وأهمية الدراسة، وفرضيات الدراسة، وحدود ومحددات الدراسة، ومنهجية الدراسة.

الفصل الثاني: الرقابة الخارجية، ومعايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) المتعلقة بالإستقلالية.

الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات).

الفصل الرابع: الجانب العملي وتحليل الفرضيات.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات، والمراجع والملاحق.

الفصل الثاني

الرقابة الخارجية، ومعايير الأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة (الانتوساي) المتعلقة بالاستقلالية

المبحث الأول: الرقابة الخارجية، والجهات التي تقوم بالرقابة الخارجية في فلسطين.

المطلب الأول: الرقابة الخارجية.

المطلب الثاني: الجهات التي تقوم بالرقابة الخارجية في فلسطين.

• الفرع الأول: المجلس التشريعي الفلسطيني.

• الفرع الثاني: ديوان الرقابة المالية والإدارية.

المبحث الثاني: معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) المتعلقة بالاستقلالية.

المطلب الأول: نبذة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

المطلب الثاني: متطلبات الإستقلال حسب ما تراه (الانتوساي).

• الفرع الأول: متطلبات الإستقلال الشكلي حسب ما تراه (الانتوساي) وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة.

• الفرع الثاني: متطلبات الإستقلال الحقيقي حسب ما تراه (الانتوساي) وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة.

الفصل الثاني

الرقابة الخارجية، ومعايير الأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة (الانتوساي) المتعلقة بالاستقلالية

المبحث الأول: الرقابة الخارجية، والجهات التي تقوم بالرقابة الخارجية في فلسطين:

مقدمة:

تعود بدايات العمل الرقابي إلى نشأة الدولة، وملكيته للمال العام، وطرق إنفاقه نيابة عن الشعب، وقد مرت الرقابة في مراحل متعددة، حتى وصلت إلى الحالة التي نجدها عليها اليوم، وبعبارة أخرى، يمكن القول: بأن الرقابة قد بدأت مع وجود المجتمعات المنظمة، وبما أن الرقابة: هي الوسيلة المهمة للحفاظ على المال العام، فقد مارسها الدول عبر مراحلها التاريخية لحفظ ولاء شعبها من جهة، وتقوية أركانها من جهة أخرى⁽¹⁾، كما أن اتساع نشاط الإدارة العامة، وازدياد حجم المال العام، وتطور وظيفة الدولة، من المحافظة على الأمن الداخلي والخارجي وإقامة العدل، إلى التدخل في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي، تطلب المزيد من الرقابة الفاعلة، التي تكفل المحافظة على المال العام وحمايته⁽²⁾.

ونظراً لأهمية المال العام فقد حرص المشرع على توفير الوسائل القانونية اللازمة لحمايته، كما أن زيادة الوعي الشعبي في العصر الحديث أدى إلى انتخاب المجالس التشريعية لتمثيل الشعب في المحافظة على المال العام، وإلى جانب تلك المجالس تم إنشاء هيئات متخصصة لذلك، تتمثل في أجهزة الرقابة العليا، مما أدى إلى اتساع رقعة المساءلة العامة.

(1) الكفراوي، عوف محمود: الرقابة المالية. مصر: مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية. 1989. ص 18.

(2) الكفراوي، عوف محمود: تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي. الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية. 2010.

المطلب الأول: الرقابة الخارجية:

يَعْرِفُ العموري الرقابة الخارجية بأنها: عملية قيام الأجهزة المتخصصة بمجموعة من العمليات؛ لتأكد من تحقيق أهداف الجهات الخاضعة للرقابة بكفاية وفاعلية، مع إعطاء هذه الأجهزة صلاحية اتخاذ القرارات المناسبة. وعَرَّفَهَا أيضاً بأنها: مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة مستقلة بقصد المحافظة على الأموال العامة من حيث: ضمان حسن تحصيلها، وإنفاقها بفعالية واقتصاد، وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية في القوانين المالية، ووفقاً لخطط الجهات الخاضعة للرقابة⁽¹⁾.

والرقابة الخارجية: هي تلك التي تمارسها جهات لا تنتمي لجهاز الإدارة العامة (التنفيذية)، مثل: رقابة كل من السلطة التشريعية، والسلطة القضائية، والرأي العام، وثم رقابة الأجهزة المتخصصة⁽²⁾. ويعرفها آخرون بأنها: النشاطات التي تمارسها منظمات خارجية أو وحدات متخصصة بهدف الكشف عن الأخطاء والانحرافات التي وقعت خلال فترة زمنية سابقة⁽³⁾.

كما تعرّف أيضاً بأنها: "مجهود أو عمل تقوم به الجهات المسؤولة عن طريق الملاحظة والمتابعة المستمرة للأداء المالي، وقياس نتائجه الفعلية واستخراج المؤشرات القياسية لمعرفة الانحراف عن الأهداف، واقتراح التوصيات المناسبة لتصحيحها".

وعليه فإنَّ الرقابة الخارجية هي ما يقوم بها جهاز مخول ومختص بالرقابة، ويتمتع بالإستقلالية التامة عن الجهات الخاضعة لرقابته؛ بهدف التأكد من أن أداء تلك الجهات يتم وفقاً للقوانين والخطط، ويمارس باقتصاد وكفاءة وفاعلية؛ وذلك حمايةً للمال العام.

(1) العموري، محمد رسول: الرقابة المالية العليا. ط1. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية. 2005. ص 25.

(2) نصر الله، حنا: الإدارة العامة. الأردن. 2002. ص 270.

(3) نصر الله، حنا وعيد عريفج وعلي حسين: مبادئ في العلوم الإدارية "1". عمان: دار زهران للنشر والتوزيع. 1999. ص 225.

المطلب الثاني: الجهات التي تقوم بالرقابة الخارجية في فلسطين:

• واقع الرقابة في فلسطين:

لم يكن النظام الرقابي في فلسطين - قبل نشأة السلطة الوطنية الفلسطينية - يعتمد على أي أساس قانوني أو تشريعي، باستثناء تلك القوانين الأردنية والمصرية، التي كان معمولاً بها حينذاك. ولقد كان النشاط الحكومي معتمداً - بالأساس - على الأوامر العسكرية والمدنية الإسرائيلية. ولكن بعد نشأة السلطة الفلسطينية استدعى الأمر إصدار قوانين جديدة، من أجل تنظيم مرحلة حكم السلطة.

وأنشأت السلطة الفلسطينية منذ قدومها إلى الأراضي الفلسطينية بعد اتفاق أوسلو، هيئة الرقابة العامة في عام 1995، بموجب القانون رقم (17). وفيما بعد آلت ممتلكاتها إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية وفق نص المادة رقم (96) من القانون الأساسي الفلسطيني، إضافة إلى إنشاء العديد من الوزارات التي تقوم بالإضافة لعملها بكل من الرقابة المالية والإدارية⁽¹⁾، مثل: وزارة المالية، التي أنشأت فيما بعد وحدة الرقابة المالية، وتم تعيين مراقب مالي في كل وزارة من الوزارات الفلسطينية، وكذلك ديوان الموظفين العام، الذي أنشأ وحدة الرقابة والتدقيق الإداري، وتم تعيين مدقق إداري في كل وزارة من الوزارات المختلفة، وذلك بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (88) لسنة 2007م⁽²⁾؛ للتدقيق على كافة المعاملات ذات الطابع الإداري في الوزارات الحكومية بهدف مواجهة الترهل والفساد الإداري والمالي في تلك الوزارات، حيث تشترك الودعتان في أن هناك مندوباً لكل وحدة في عدد من الوزارات الحكومية، للرقابة على المعاملات والمستندات، وسير العمل في تلك الوزارات⁽³⁾.

(1) جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 2/ كانون ثاني 1995. 107.

(2) جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 77/ تشرين أول 2008. 146.

(3) البرغوثي، محاسن: دور وحدة الرقابة والتدقيق الإداري في تعزيز مبادئ الحكم الصالح في المؤسسات الحكومية في الضفة الغربية من وجهة نظر المدققين الإداريين وموظفي الشؤون الإدارية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القدس. أبو ديس. فلسطين. 2010. ص1.

وقد تمَّ استحداث وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الفلسطينية، بموجب قرار مجلس الوزراء رقم (130) لسنة 2006⁽¹⁾، باعتبارها جرس الإنذار المبكر، الذي يحذر من وقوع الخلل، أي تعتبر رقابة مسبقة، وتتم ممارستها من داخل السلطة التنفيذية وعليها، وحالياً تم إيجاد دوائر تدقيق مالي وإداري في الهيكل التنظيمي لوحدات الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات القطاع العام الفلسطيني.

ومما سبق يتضح تعدد الجهات التي تقوم بالرقابة في النظام المالي الفلسطيني، الأمر الذي قد يعرقل عمل هذه الجهات، لما في ذلك من تداخل الصلاحيات، عدا عن عرقلة سير عمل الجهات الخاضعة للرقابة، وذلك بالرغم من الفكر المدافع عن أهمية تعدد الجهات الرقابية؛ لضرورة الحفاظ على المال العام. وفي هذا السياق ينظر العموري لذلك من جهة أخرى، وهي أن ما تقوم به وزارة المالية مثلاً، وهي إحدى الوزارات العامة التنفيذية، من رقابة يجعلها أعلى مستوى من باقي الوزارات، مما يؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة بين الوزارات المتماثلة ضمن السلطة الواحدة⁽²⁾.

• الفرع الأول: المجلس التشريعي الفلسطيني:

يتمثل دور المجلس التشريعي الفلسطيني في تشريع القوانين، والرقابة على السلطة التنفيذية في تطبيقها، ثم مساءلتها، معتمداً في ذلك إلى صلاحياته استناداً إلى نص المادة (47) من القانون الأساسي الفلسطيني، التي تبين أن "المجلس التشريعي هو السلطة التشريعية المنتخبة، ويتولى مهامه التشريعية والرقابية على الوجه المبين في نظامه الداخلي".

وهذا معناه أن السلطة التشريعية تلعب دوراً هاماً في الرقابة على الأداء المالي للدولة، وتتعهد وسائل هذه الرقابة؛ فالسلطة التشريعية تمارس الرقابة المسبقة على الأداء المالي، وذلك بالموافقة على الموازنة العامة بعد إعدادها من الجهات المختصة، وإصدار القوانين المالية مثل:

(1) جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 69/ نيسان 2007. 194.

(2) العموري، محمد رسول: مرجع سبق ذكره. ص 420.

قانون الموازنة العامة وقانون الضرائب، كما تتولى الرقابة اللاحقة أيضاً، وذلك باعتماد الحساب الختامي بعد مراجعته داخل لجان المجلس المتخصصة⁽¹⁾.

وتوجهت معظم الدول ومنها فلسطين إلى إنشاء جهاز متخصص يتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية، وذلك لأن الرقابة المالية تتطلب تخصصاً دقيقاً، إضافة إلى أن طبيعة الوظيفة البرلمانية متعددة المجالات، وهي عبء ضخم على عضو البرلمان يصعب القيام به؛ نظراً لما يكتسبه من صفة سياسية وعدم التفرغ لإنجاز هذا العمل، بخاصة الوظيفة الرقابية، التي تحتاج إلى القيام بإجراءات تفتيشية وتحقيقية وزيارات ميدانية، ولما تتطلبه مهمة الرقابة من التفرغ والانتظام والمتابعة فقد أسند المجلس التشريعي الفلسطيني هذه المهمة إلى جهاز أعلى للرقابة تمثل في ديوان الرقابة المالية والإدارية، الذي يتولى الرقابة على إنفاق الحكومة مقارنة بالموازنة التي أقرها المجلس التشريعي، وتعتبر تقاريره وثيقة مهمة من وثائق المجلس التشريعي، التي تعكس أعمال السلطة التنفيذية، كما ويستند إليها في أعماله الرقابية وفي مساءلته للسلطة التنفيذية.

وتعتبر أجهزة الرقابة العليا "عين" السلطة التشريعية التي ترقب مدى مشروعية وسلامة إدارة الأموال العامة من قبل السلطة التنفيذية، وكذلك كفاءتها وفعاليتها في استخدام وإدارة تلك الأموال⁽²⁾.

• الفرع الثاني: ديوان الرقابة المالية والإدارية:

أنشئ ديوان الرقابة المالية والإدارية تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني في المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004)، بحيث يكون له موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة،

⁽¹⁾ خليل، جيهان حسن سيد أحمد: دور السلطة التشريعية في الرقابة على الأموال العامة. القاهرة: دار النهضة العربية. 2002. ص 15.

⁽²⁾ الحسني، صادق وعبد خرابشة: متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء. مقبول للنشر في مجلة (دراسات العلوم الإدارية). ع5. مج 27. 2000. ص 337.

والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كُلف بها، ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية حسب القانون الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، إضافةً لذلك يُعد ديوان الرقابة المالية والإدارية جهاز الرقابة والتدقيق الخارجي، الذي يقوم بالتدقيق والرقابة المالية والإدارية على جميع الوزارات والمؤسسات العامة والهيئات والصناديق الخاصة والمؤسسات⁽¹⁾.

ويستند الديوان في عمله على جميع الإصدارات والنشرات والتوجيهات، التي تصدرها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنٹوساي)، وباقي المنظمات الدولية المهنية الأخرى، إضافةً إلى معايير التدقيق الحكومي الفلسطيني⁽²⁾، وقد قام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بتنفيذ دوره في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (Arabosai)، التي تضم كافة الأجهزة العربية العليا للرقابة⁽³⁾، كما يمتلك الديوان علاقات دولية واسعة مع الكثير من الأجهزة الرقابية في دول العالم.

المبحث الثاني: معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي) المتعلقة بالاستقلالية:

مقدمة:

نال موضوع الرقابة العليا اهتمام معظم دول العالم، مما أدى إلى إنشاء المنظمات الإقليمية والدولية، التي صدرت عنها إعلانات دولية تتضمن المبادئ الأساسية لتلك الرقابة، خاصة فيما يتعلق بتنظيم أجهزة الرقابة العليا، والتأكيد على استقلاليتها، وتطبيق مبدأ المساءلة كضمان لتحسين أداء الجهات الخاضعة للرقابة، ونشر الوعي الرقابي على المستويين الدولي والإقليمي، وتشجيع التعاون بين أجهزة الرقابة العليا في الدول المختلفة⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 59/ أيلول 2005. ص 12.

⁽²⁾ جمال أبو بكر. رام الله. حزيران 2011.

⁽³⁾ ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين. التقرير السنوي. رام الله. 2006. ص 9.

⁽⁴⁾ كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 98.

وتكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة من خلال التعرف على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمعايير الدولية الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المتعلقة بالإستقلالية، وتتعدى هذا الهدف، لتشكل - ربما - رؤية مستقبلية، يمكن أن تفيد منها السلطة الوطنية الفلسطينية، في ظل سعيها للانضمام إلى الجمعية العامة للأمم المتحدة ومؤسساتها المختلفة، وكذلك في ظل انضمامها مؤخراً إلى (اليونسكو)، هذا بالإضافة إلى أن ديوان الرقابة سوف يفيد كذلك منها بشكل كبير حال تطبيقه لتلك المعايير، إذا ما أخذنا بعين الاعتبار حداثة نشأة الديوان، وإصداره معايير التدقيق الحكومي الفلسطيني حديثاً، وكذلك خصوصية الوضع الفلسطيني الذي يفترق إلى مقومات الدولة، التي يشترطها القانون الدولي.

المطلب الأول: نبذة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي):

(الانتوساي): هي المنظمة المهنية لأجهزة الرقابة العليا في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة، كما أنها منظمة مستقلة، غير سياسية، تهدف إلى تبادل الآراء والتجارب بين الأجهزة الرقابية؛ لمساعدة الحكومات على تحسين أدائها، واستعمال الموارد العامة بفعالية وكفاءة، من خلال تقييم السياسات العامة وتطويرها⁽¹⁾.

تأسست (الانتوساي) عام 1953م في المؤتمر المنعقد في (هافانا) عاصمة (كوبا)، حيث اجتمع 34 جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول (لانتوساي)، وتناول المؤتمر موضوع استقلالية أجهزة الرقابة العليا عن كل من السلطة التنفيذية والجهات الخاضعة لرقابتها، والسلطة التشريعية (البرلمان)، وذلك لتحسين الرقابة على مستوى عالمي انطلاقاً من شعار (الانتوساي) "التجربة المتبادلة تنفع الجميع".

وتناولت مؤتمرات (الانتوساي) اللاحقة مواضيع عدة ذات الأهمية بالنسبة للأجهزة الرقابية العليا، وتم الخروج بتوصيات مختلفة ومصادق عليها من (الانتوساي)، حيث تُعتبر تلك التوصيات وثائق هامة يمكن الإعتماد عليها في الرقابة، كما تُشكل قواعد (الانتوساي) شبه

⁽¹⁾ الخطة الاستراتيجية لانتوساي.

دستور دولي عام، وذلك بشموليتها للمبادئ العامة للرقابة، وتوصياتها الضرورية لتطبيق هذه المبادئ من قبل الأجهزة الأعضاء؛ ذلك لأن إرادة المجتمع الدولي هي التي أوجدت مثل هذه المنظمة الدولية (الانتوساي)⁽¹⁾.

وتم دعوة ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين إلى مؤتمر (الانتوساي) العشرين الذي تمت فيه للمرة الأولى دعوة فلسطين للمشاركة كعضو مراقب في مؤتمر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)⁽²⁾.

يتضح للباحثة من تعريف (الانتوساي) السابق، أن أي بلد لا يتمتع بالاستقلال الذاتي ولا ينتمي للأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة، فإن جهازه الرقابي لا يمكنه الانضمام (لانتوساي)، وهذا أمر حيوي بالنسبة لفلسطين عامة وديوان الرقابة خاصة، ويمكن أن يتحقق بعد انضمام فلسطين (لليونسكو) إحدى الوكالات المتخصصة للأمم المتحدة، ومن ثم الاستفادة من ذلك بانضمام ديوان الرقابة المالية والإدارية تلقائياً إلى (الانتوساي)، وبالتالي تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وتحديدًا فيما يتعلق بمعايير استقلالية تلك الأجهزة.

وبما أن منظمة (الانتوساي) لا يمكنها تركيز جهودها في موضوع واحد فإن هناك مجموعات العمل الإقليمية الآتية من أجل تبادل الآراء والخبرات:

- (إفروساي) (المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة) تأسست عام 1976.

- (عربساي) (المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة) تأسست سنة 1976⁽³⁾.

- (أزوساي) (المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة) تأسست سنة 1978.

(1) جابر، عبد الرؤوف: دور رقابة ديوان المحاسبة. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1997. ص 75.

(2) موقع الحياة الجديدة.

<http://www.alhayat-j.com/newsite/details.php?opt=3&id=124365&cid=2061>.

(3) موقع الأربوساي.

http://www.arabosai.org/upload/rapport/rapport_141_ar.pdf

- (كاروساي) (المنظمة الكاريبية للأجهزة العليا للرقابة) تأسست سنة 1988.
 - (أوروساي) (المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة) تأسست سنة 1989.
 - (أولاسيفس) (منظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة) تأسست سنة 1962.
 - (سباساي) (منظمة صاوث باسيفيك للأجهزة العليا للرقابة) تأسست سنة 1986.
- أما بالنسبة لأهداف (الانتوساي) الإستراتيجية فتتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. المساءلة والمعايير المهنية:

تطوير وتبني معايير مهنية مناسبة وفعالة؛ بغرض دعم إنشاء ووجود أجهزة رقابية قوية، مستقلة، ومتعددة الاختصاصات.

2. بناء قدرات المؤسسات:

بناء الكفاءات والقدرات المهنية للأجهزة الرقابية من خلال: التدريب، والمساعدة الفنية، والنشاطات التنموية الأخرى.

3. تبادل المعرفة :

تشجيع الأجهزة الرقابية على التعاون والتعامل والتحسين المستمر من خلال تبادل المعرفة، بما في ذلك توفير المعايير المرجعية وإجراء الدراسات المتعلقة بأفضل الممارسات، والبحوث في القضايا ذات الفائدة للأجهزة الرقابية.

⁽¹⁾ الخطة الإستراتيجية للانتوساي.

4. منظمة دولية نموذجية:

تنظيم وإدارة (الانتوساي) بأساليب تعزّز ممارسات العمل التي تتصف بالإقتصاد والكفاءة والفعالية، واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، مع المحافظة على الإحترام اللازم للإستقلالية والتوازن الإقليمي لنماذج الأجهزة الرقابية الأعضاء.

المطلب الثاني: متطلبات الإستقلال حسب ما تراه (الانتوساي).

حرصت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) على تنظيم أعمال الرقابة للأجهزة الأعضاء، وتقديم التوصيات اللازمة لتطوير عملها، وعנית بالتركيز على استقلالية تلك الأجهزة، ودعت الدول إلى وضع النصوص الدستورية المتعلقة بهذا الشأن⁽¹⁾.

وتعرض المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) رقم (9140) لمبدأ الإستقلالية بعمومية على النحو الآتي "التحرر من الإعتماد على شخص آخر أو مؤسسة أو دولة أخرى أو التأثير بهم أو الخضوع لسيطرتهم"⁽²⁾، وتعتقد الباحثة أن هذا المعيار وضع بعناية وقصد منه الآتي:

- تحقيق إجماع الأجهزة الرقابية الأعضاء بما يضمن اتفاقها على الإلتزام به (وحدة الموقف)، وترك المجال للإفادة بتفصيل ذلك بالقوانين.
- تحقيق الحد الأدنى من استقلالية تلك الأجهزة، التي تتطلبها أيضاً معايير التدقيق الدولية، وذلك بما ينسجم مع متطلبات الإستقلالية في تعريف الحسني وخرابشة للإستقلالية بأنها: تحديد المدى الذي يجب أن يتمتع بإطاره جهاز الرقابة العليا بالمكانة المرموقة، إلى جانب السلطات العامة في الدولة⁽³⁾، بينما أضاف المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

(1) جابر، عبد الرؤوف: مرجع سبق ذكره. ص 20.

(2) المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 9140. استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام. ص 4.

(3) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 341.

لتعريف الإستقلالية بأنها: "قدرة المدقق على العمل بكل نزاهة وموضوعية، والبعد عن أي تأثير خارجي يُؤثر على إبداء الرأي الفني المحايد"⁽¹⁾.

أما الهلولي فيحدد في تعريفه معنى التأثير الخارجي وهو: أن يكون المراقب مستقلاً بحيث لا تكون له مصالح شخصية في الجهة الخاضعة لرقابته، ومعنى ذلك أن يكون المراقب متحرراً من مصالحه الشخصية ونزواته وأهوائه، بحيث لا يغيّر رأيه تبعاً لرغبة الجهة الخاضعة لرقابته⁽²⁾.

وترى الباحثة، أن ما أورده الحسني وخرابشة من تعريف للإستقلالية ينطبق على الوجه الشكلي للإستقلالية، بينما ما أورده المجمع العربي للمحاسبين ينطبق على الوجه الحقيقي للإستقلالية، ولذا فإن إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة من وجهة نظر الباحثة تعني: الإطار الدستوري، الذي يكفل للجهاز الأعلى للرقابة كيانه في الدولة، ويحدد الضمانات اللازمة لذلك وينظم علاقته بسلطاتها، إضافة إلى قيام موظفيه بعملهم بموضوعية وأمانة لإبداء الرأي الفني المحايد.

تناولت الباحثة متطلبات كل من الإستقلال الشكلي والحقيقي حسب ما تراه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) المتعلقة بالإستقلالية وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني، مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة، حيث تناولت بالمتطلب الأول للإستقلالية علاقة الأجهزة العليا للرقابة مع كل من السلطات الثلاثة، إضافة إلى بعض المعايير العامة الشكلية، أما المتطلب الآخر فتم تناوله من خلال البعض الآخر للمعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير صياغة التقارير، حيث شددت (الإننتوساي) على أهمية استقلالية أجهزة الرقابة العليا؛ كي تتمكن من أداء مهامها بحيادية وموضوعية وتجرد، وذلك من خلال أجهزة قوية ومستقلة، وكذلك من

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المبادئ الأساسية للتدقيق. عمان: مطابع الشمس. 2001. ص 30.

(2) الهلولي، سعود: معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا. مقبول للنشر في (مجلة الإدارة العامة). ع70. مج30. 1991. ص 165.

خلال أفراد ذوي كفاءة مهنية عالية واستقلالية تامة، حيث يجب على الجهاز والمدقق أن يحرصا دائماً عليهما⁽¹⁾.

- الفرع الأول: متطلبات الإستقلال الشكلي حسب ما تراه (الإنئوساي) وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة.

حظي موضوع الرقابة الخارجية بالاهتمام الكبير على المستويين المحلي والدولي، فتضمنت الدساتير والقوانين المحلية قواعد تحدد طبيعة العلاقة بين أجهزة الرقابة الخارجية وسلطات الدولة، كما أنشئت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية (كالإنئوساي) حيث صدر عنها العديد من الإعلانات الدولية؛ وذلك للحفاظ على الأموال العامة للدولة، لأهمية دورها في خدمة الفرد والمجتمع⁽²⁾.

فيجب أن تُمنح الأجهزة العليا للرقابة الإستقلال الشكلي الكافي فيما يتعلق بعلاقتها بكل من السلطة التشريعية، التي تقوم بالعمل نيابة عنها ورفع التقارير لها، وكذلك بعلاقتها بالسلطتين القضائية، والتنفيذية فيما يتعلق بتعيين وعزل رؤساء تلك الأجهزة، بالإضافة إلى امتداد هذا الإستقلال للجانب الإداري والمالي للمدققين وتحديد الأوضاع القانونية لهم، وهذا ما تناولته معايير (الإنئوساي) في سبيل استقلالية الأجهزة العليا للرقابة.

كما يعني الإستقلال الشكلي إضافة لذلك: أن يتجنب المدقق أية تصرفات أو مظاهر تثير شك الآخرين في استقلاله، لذا فالإستقلال الشكلي يرتبط بإدراك الآخرين لمهنة التدقيق، وينبع استقلال المدقق من ثقة الآخرين بالقيمة المضافة لنتيجة عمله، لذا أصبحت مكانة التدقيق نقل في حال هناك شك من قبل الآخرين باستقلاله⁽³⁾.

وهذا ما تناولته هذه الدراسة من خلال توضيح مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بكل من السلطات التشريعية، والتنفيذية

(1) مجلة الرقابة. الكويت. 18/ أيلول 2009. 47.

(2) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 95.

(3) حجازي، وجدي: المعايير الدولية للمراجعة. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي. 2010. ص 41.

والقضائية، وكذلك بعض المعايير العامة، وذلك حسب ما تراه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنةً بتشريعات بعض دول المنطقة وذلك على النحو الآتي:

أولاً: علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة التشريعية:

تظهر أهمية أجهزة الرقابة العليا من خلال النصوص الدستورية التي توضح العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة والسلطة التشريعية، وأكدت معايير (الانتوساي) على ضرورة السير في هذا الاتجاه، وتوضيح تلك العلاقة، التي تتمثل مظاهرها بالآتي:

1. وجود إطار دستوري/ نظامي/ قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية:

أوجب إعلان (ليما) ضرورة النص في دستور الدولة على إنشاء الأجهزة العليا للرقابة المالية، وعلى الدرجة الضرورية لإستقلاليتها، وترك للقانون تفصيلات ذلك، أي: لا بد من تقرير حماية تشريعية ملائمة للإستقلالية، بالرجوع إلى المحكمة العليا للطعن في أية تدخلات من شأنها المساس باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة⁽¹⁾.

وبتطبيق ما ورد أيضاً بإعلان (مكسيكو) من وجود إطار دستوري مناسب وفعال وأحكام واقعية، في القانون الأساسي الفلسطيني مقارنةً بتشريعات بعض دول المنطقة تم ملاحظة الآتي:

أنَّ القانون الأساسي الفلسطيني المعدل بالمادة رقم (96) قد نصَّ على إنشاء ديوان للرقابة، يقوم بالرقابة على تحصيل الإيرادات الخاصة بأجهزة السلطة، وإنفاقها بحدود الموازنة العامة المعتمدة، ونص الدستور الأردني إضافةً لذلك على حصانة رئيس الديوان.

إن القانون الأساسي الفلسطيني لم ينص صراحةً على استقلال الديوان، وبذلك يكون قد خالف ما ورد بمعايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، بينما اتفق الدستور

(1) إعلان ليما: مرجع سبق ذكره.

الاتحادي لدولة الإمارات العربية مع تلك المعايير حيث نص على إنشاء جهاز عال للرقابة، كما وضَّح علاقته مع كل من سلطات الدولة التشريعية والتنفيذية والقضائية، وكذلك بيَّن المقومات الضرورية للحفاظ على استقلاليته⁽¹⁾. وأكد الدستور الكويتي على السير في هذا الإتجاه في المادة رقم (151) فكفل استقلالية ديوان المحاسبة الكويتي، وألحقه بمجلس الأمة، ونظم علاقته مع كل من الحكومة ومجلس الأمة⁽²⁾.

وتبين دراسة الحسني وخرابشة نتائج عدم النص على استقلالية أجهزة الرقابة في الدستور من حيث التباس الجهات الخاضعة للرقابة بعمل تلك الأجهزة، مما ينعكس على أدائها لمهامها وعرقلة عملها⁽³⁾. وتضيف دراسة الساطي والحسني إلى ذلك، أنه يجب ألاّ يتدخل الدستور في الأمور التفصيلية المتعلقة باستقلالية تلك الأجهزة، التي يفترض تركها للقانون؛ حتى يكون لها القدرة على مجاراة التطورات الحديثة والوصول إلى الغاية المرجوة من الإستقلالية⁽⁴⁾.

لذا ترى الباحثة أنه لا بد من العمل على تعديل القانون الأساسي الفلسطيني، من حيث النص باحدى مواده صراحةً على استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، وإحاطته بالضمانات الكافية واللازمة لقيامه بمهامه، وكذلك تنظيم علاقته مع السلطات العامة في الدولة.

وهذا الرأي يؤكده بالإضافة لمعايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) الهولوي في دراسته، التي تشير إلى أنه يجب أن يوضح القانون الأساسي مدى الإستقلالية اللازمة للأجهزة العليا للرقابة، وضمان ذلك بمؤيدات قانونية، بحيث تلتزم به السلطة التشريعية عند سن القوانين الرقابية، خاصة عند قيام السلطة التنفيذية بعمل السلطة التشريعية، مما يكون له أهمية كبيرة في الحفاظ على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة⁽⁵⁾.

(1) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 120.

(2) دستور دولة الكويت.

<http://www.kna.kw/pdf/Dostoor.pdf>

(3) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 338.

(4) الساطي، طارق وصادق الحسني: *استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا*. مقبول للنشر في (المجلة العربية للإدارة).

ع4. مج 14. 1990. ص 37.

(5) الهولوي، سعود: مرجع سبق ذكره. ص 167.

2. رفع التقارير الرقابية للسلطة التشريعية، ونشرها وتوزيعها:

أكدت معايير (الانتوساي) أنه ينبغي أن يفرض القانون على الأجهزة العليا للرقابة رفع تقرير بشأن نتائج رقابتها إلى السلطة التشريعية مرة واحدة في السنة على الأقل؛ لتتمكن من متابعة التوصيات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

وبذلك يكون قد اتفق القانون الأساسي الفلسطيني في المادة رقم (96)، وقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين في المواد رقم (8،26،28) مع ما ورد بمعايير (الانتوساي)، حيث يقدم رئيس الديوان تقريراً سنوياً، وكذلك تقارير ربع سنوية وتقارير خاصة إلى كل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء، يبين بها الملاحظات والمخالفات فيما يتعلق بعمل الجهات الخاضعة لرقابته؛ لإتخاذ ما يلزم بشأنها.

ويُشكل التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإعداد تقارير دورية حول نتائج أعماله ضماناً حقيقياً لديمومة عمله، ومؤشراً مهماً على أن العمل الرقابي قادر على تقويم العمل المؤسسي باستمرار، وتخطي كافة التحديات التي تواجهه، بما يعزز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد، ويزيد من ثقة المواطن والمانح بالسياسات المالية والإدارية للسلطة الوطنية الفلسطينية⁽²⁾.

ترى الباحثة أن الغاية المرجوة من تقديم تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية إلى مجلس الوزراء، -باعتباره- الجهة المختصة بمتابعة أداء الوزارات لواجباتها واختصاصاتها والتنسيق فيما بينها، وكذلك متابعة تنفيذ القوانين وضمن الالتزام بها واتخاذ الإجراءات اللازمة، هي الرد على الملاحظات والمخالفات الواردة في تقارير الديوان، وتعزيز ذلك بإرفاق رد الجهات الخاضعة للرقابة، وكذلك الإجراءات المتخذة في سبيل معالجة تلك المخالفات، لذا لا بد من النص في قانون ديوان الرقابة على أن يقوم مجلس الوزراء بتقديم تقرير بشأن تلك المخالفات، إضافةً إلى الإجراءات المتخذة في سبيل تصحيحها، وعدم الإكتفاء برّد الجهات الخاضعة للرقابة.

⁽¹⁾ ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير السنوي. رام الله. 2010. ص1.

ويدعم هذا التوجه قانون مراقب الدولة الإسرائيلي بالمادة رقم (15)، فيقدم تقريره في موعد أقصاه الخامس عشر من فبراير إلى رئيس مجلس الوزراء، ويتعين على رئيس مجلس الوزراء تقديم تقرير بشأن الملاحظات والمخالفات المذكورة، إضافة إلى ردّ الجهات الخاضعة للرقابة، وبعد ذلك يقدم التقرير إلى الكنيست⁽¹⁾؛ وذلك لأن من واجب الأجهزة العليا للرقابة متابعة الإجراءات المتخذة من قبل إدارة الجهات الخاضعة للرقابة، وأن تتقدم بتقرير آخر إذا لم يتم اتخاذ خطوات كافية ومقبولة في هذا الشأن⁽²⁾.

أما بالنسبة لنشر تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية وتوزيعه فليس هناك نصّ دستوريّ ملزم بنشر هذا التقرير، وهذا مخالف لما أكدت عليه معايير (الانتوساي)، ونص قانون الديوان في المادة رقم (8) على نشر التقرير السنوي في الجريدة الرسمية (جريدة الوقائع الفلسطينية)، ولكن فعلياً لم يتمكن الديوان من نشر تقارير عام 2008 و 2009 و 2010 في الجريدة الرسمية لعدم وجود مخصصات مالية⁽³⁾، واستعاض عن ذلك بالنشر في الموقع الإلكتروني للديوان.

ترى الباحثة أن يتمّ العمل على تعديل القانون الأساسي فيما يتعلق بهذا الشأن، والنص على ضرورة نشر تقرير ديوان الرقابة وفق ما أكدته معايير (الانتوساي)، وهذا يتطلب توفر مخصص مالي في موازنة الديوان، ليتمكن من نشر تقريره في الجريدة الرسمية، وذلك بعد تسليمه إلى الجهات ذات العلاقة بحيث يكفل اطلاع المواطنين على المعلومات ومناقشتها، وبالتالي تحقيق الهدف من الرقابة الخارجية، ومن هنا أيضاً تكمن الحاجة إلى استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية للقيام بالمهام المطلوبة منه بموجب القانون.

ومما لاشك فيه أن نشر التقارير الرقابية بالوقت المناسب يُشكل ضماناً أساسياً لاطّلاع جميع الأطراف المعنية على المعلومات اللازمة، مما يؤدي إلى خلق بيئة ملائمة لمتابعة

(1) قانون مراقب الدولة الإسرائيلي. 1958. الفصل الرابع. تقارير وتوصيات المراقب. مادة 15. تقرير المراقب حول الوزارات التابعة للدولة. ص 5.

(2) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 351.

(3) فيصل عثمان. رام الله. حزيران 2011.

توصيات أجهزة الرقابة العليا وتصحيح الانحرافات⁽¹⁾. بالإضافة إلى أن نشر التقارير الرقابية يدعم عمل الأجهزة العليا للرقابة من خلال بناء الثقة العامة، أما فيما يتعلق بالتأخير في نشرها، فيؤدي ذلك إلى تضائل فرصة المجتمع في الاستفادة من المعلومات الواردة بالتقارير الرقابية، من حيث التأكد من أن الأداء الحكومي يتفق مع القوانين والأنظمة⁽²⁾.

وهذا ما أكدته أيضاً نتائج دراسة القرني، حيث أن الكثير من المواطنين يجهلون الدور الحقيقي الذي تقوم به أجهزة الرقابة العليا؛ بسبب التكتّم على نتائج أعمالها وعدم نشر تقاريرها، لذلك لا بد من السماح لكافة المواطنين الاطلاع على تقارير تلك الأجهزة؛ من أجل تكريس مبدأ الشفافية والمساءلة، مما يعتبر وسيلة فعالة لضمان محاسبة الجهات الخاضعة للرقابة، ومن ثم المحافظة على المال العام⁽³⁾.

3. وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة العليا:

ينبغي على السلطات العليا في الدولة أن تولي تقارير أجهزة الرقابة العليا اهتماماً كبيراً، وإن تطالب جهات التنفيذ الرئيسة بتلبية طلبات تلك الأجهزة، وتنفيذ توصياتها، والعمل على تلافي الأخطاء الواردة بتقاريرها، بإعادة النظر بتطبيق الأنظمة والقوانين بما يكفل سير العمل والمحافظة على الأموال العامة، وذلك لضمان أقصى قدر من الجدية والفاعلية، ولتحقيق أهداف الرقابة العليا⁽⁴⁾.

وبالقدر الذي تحظى به التقارير الرقابية وبما ورد فيها من توصيات واقتراحات بشأن الإصلاح المالي والإداري في الدولة بعناية السلطة التشريعية، تكون أجهزة الرقابة قادرة على

(1) الحسني، صادق وعبد خراشة: مرجع سبق ذكره. ص 351.

(2) المجلة الدولية للتدقيق الحكومي. يوليو 2009. ع3. مج36. ص 12.

(3) القرني، أحمد: مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية. مقبول للنشر في مجلة (الإدارة العامة). ع1.

مج 48. 2008. ص 60.

(4) الحسني، صادق وعبد خراشة: مرجع سبق ذكره. ص353.

إلزام الجهات الخاضعة لرقابتها بتنفيذ تلك التوصيات، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وبذلك تكون الرقابة "مهية الجانب ومسموعة الكلمة"⁽¹⁾.

كما أن المتعارف عليه بوجه عام أن تقوم لجان برلمانية منتدبة أو سلطات معنية أخرى بتقديم التوصيات، أو إصدار التعليمات بما يجب على الجهات التنفيذية اتخاذه من الإجراءات الملائمة في هذا الخصوص، وعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بعمليات المتابعة لضمان اتخاذ الإجراءات اللازمة الموصى بها أو الصادرة بشأنها تلك التعليمات⁽²⁾.

ومن أجل ذلك يتوجب على الجهات الخاضعة للرقابة موافاة الأجهزة العليا للرقابة بردها على تلك الملاحظات دون تأخير أو تسويف، وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لتحصيل الأموال المفقودة أو المصروفة دون حق بفترة محددة ووجيزة جداً، ويعتبر هذا الإلتزام ضماناً لأن تكون هذه الملاحظات محل العناية المطلوبة⁽³⁾.

وتتفق الباحثة مع ما توصل إليه الساطي والحسني، أنه ينبغي أن تتضمن جميع التقارير الرقابية فقرة تتعلق بالملاحظات الواردة في التقرير السابق، وأية إجراءات متخذة بشأنها، لذا يجب توفير الظروف الملائمة من أجل أن يكون لأجهزة الرقابة العليا القدرة على متابعة توصياتها، وذلك لضمان أقصى منفعة من هذه التقارير، ومن أهم وسائل المتابعة تكليف المدققين بالاتصال الشخصي أو مباشرة عبر الهاتف بالجهات الخاضعة للرقابة وكذلك أسلوب المخاطبات الرسمية⁽⁴⁾.

تلاحظ الباحثة أنه ليس هناك نص في القانون الأساسي أو في قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية يلزم الجهات الخاضعة للرقابة الأخذ بتوصيات الديوان خاصة في ظل غياب دور المجلس التشريعي، كما أنه ليس هناك أي نص رادع يبين العقوبات التي تطبق حال عدم

(1) الحسني، صادق وعبد خراشة: مرجع سبق ذكره. ص 342 .

(2) إعلان نيودلهي. المبادئ الأساسية للإرتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع العام. تدقيق القوائم والتقارير المالية. الرقابة البرلمانية. دور اللجان الرقابية. ص 13.

(3) الحسني، صادق وعبد خراشة: مرجع سبق ذكره. ص 351.

(4) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 79.

الأخذ بالتوصيات، واكتفت المادة رقم (41) من قانون الديوان اعتبار عدم الرد على ملاحظات الديوان خلال شهر من تاريخ إبلاغها أو التأخر في الرد دون عذر مقبول مخالفة إدارية الغرض منها المماثلة والتسويق، ويكون عقابها تأديبياً مع عدم الإخلال بإقامة الدعوى الجزائية أو المدنية وفقاً للقانون.

أما نظام المساءلة التأديبية فيخول أجهزة الرقابة العليا فرض المسؤولية التأديبية على جميع العاملين الذين يرتكبون مخالفات مالية، ويعتبر ذلك في مقدمة المؤيدات التي تدعم وتقوي رقابة تلك الأجهزة واستقلاليتها لما له من آثار زجرية ووقائية، تشعر كل من توسوس له نفسه بالتصرف في المال العام دون وجه حق، أو من يرتكب مخالفة مالية أنه لا بد من العقاب مما ينعكس إيجاباً على إدارة تلك الأموال⁽¹⁾.

ترى الباحثة ضرورة النص في القانون الأساسي على أن تتولى لجان خاصة في المجلس التشريعي فحص التقارير الرقابية، ورفع توصياتها إلى المجلس، وذلك لإتخاذ القرارات الضرورية بشأن تلك التوصيات ولإضفاء الصفة الإلزامية عليها، مع ضرورة النص في القانون الأساسي على إلزام الجهات الخاضعة للرقابة الأخذ بتوصيات الديوان مع أخذ الحالة الفلسطينية الحالية بالحسبان، وهي غياب دور المجلس التشريعي، مع تأكيد الباحثة على أهمية وجود نص رادع يبين العقوبات التي تطبق حال عدم الأخذ بالتوصيات.

وأكد على ذلك إعلان (برلين) في الفقرة (56)، حيث يعهد إلى لجان خاصة يتم إنشاؤها ضمن الهيئة التشريعية بفحص التعليقات الواردة في تقارير الأجهزة العليا للرقابة. ويسير على هذا المبدأ مراقب الدولة الإسرائيلي، حيث تقوم لجنة شؤون تدقيق الدولة التابعة للكنيست بدراسة تقريره، وتقديم الاقتراحات بما في ذلك إجراءات المتابعة لعرضه على الكنيست⁽²⁾،

(1) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 53.

(2) قانون مراقب الدولة الإسرائيلي لسنة 1958. الفصل الرابع. تقارير وتوصيات المراقب. ترتيبات النقاش في لجنة الكنيست. المادة رقم 18. ص 6.

ويعين رئيس الجهة الخاضعة للرقابة فريقاً لتصحيح الأخطاء ويتم إبلاغ مراقب الدولة بالقرارات التي تم اتخاذها بصورة تفصيلية بشأن تلك الأخطاء⁽¹⁾.

ولقد وصف (فيريك وكليز) رئيس المجلس الوطني المجري علاقة المكتب الرقابي في البرلمان بأنها علاقة وثيقة ومثمرة، حيث أن التقارير التي يقدمها المكتب الرقابي تسهم في تعزيز الوظيفة التشريعية والرقابية للبرلمان، كما تعتبر اللجنة البرلمانية الرقابية التي تشارك بالخطوة الإستراتيجية لمراقب الدولة، والتقارير السنوي، والتوصيات الخاصة بالموازنة، أهم ملتقى للتعاون بين البرلمان والمكتب الرقابي⁽²⁾.

وبين (جاكيك مازور) مستشار رئيس الجهاز الأعلى للرقابة لبولندا و(برايان فيلا) المساعد الشخصي للمراقب العام لجمهورية (مالطا)، العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والبرلمان بأنها علاقة تكافلية وتعاونية متبادلة من أجل ضمان فاعلية الحكومة. والبرلمان يقوم بعمله الرقابي بشكل فعال عندما يكون بمقدوره الاعتماد على العمل الرقابي، ويكون الجهاز الأعلى للرقابة أكثر فاعلية عندما يوفر له البرلمان جميع الوسائل لعرض ومناقشة نتائج أعماله الرقابية لإتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما يتم تشكيل لجان برلمانية للاتصال بالأجهزة العليا للرقابة، بهدف دراسة الملاحظات الواردة في التقارير الرقابية ثم رفع توصياتها للبرلمان، وذلك تعزيزاً لدور الأجهزة العليا للرقابة⁽³⁾.

في رأي الباحثة، إن العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين والمجلس التشريعي ليست علاقة تبعية بل علاقة بين مؤسستين دستوريتين، هدفهما الصالح العام، ويقوم كل منهما بالرقابة على السلطة التنفيذية، وعلى الديوان ان يعمل بصورة وثيقة إلى جانب السلطة التشريعية واللجان المتخصصة فيه، ولا يعني تطبيق ديوان الرقابة القوانين الصادرة عن

(1) قانون مراقب الدولة الإسرائيلي لسنة 1958. الفصل الرابع. تقارير وتوصيات المراقب. إبلاغ المراقب بنتائج معالجة المخالفات. المادة رقم 21. ص 7.

(2) وكليز، فيريك: *العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة والبرلمان*. اصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة. 2004.

(3) *المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية*. كانون ثاني 2003. 16.

المجلس التشريعي أنه يخضع لتوجيه المجلس التشريعي في عمله الفني، كما أن الحالة الفلسطينية الخاصة المتمثلة في غياب دور المجلس التشريعي الفلسطيني، قد أضعفت فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية من حيث الالتزام بتنفيذ توصياته واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها.

ويرى عبد الرؤوف أن علاقة أجهزة الرقابة العليا بالسلطة التشريعية علاقة تنظيمية وليست إرتباطية قانونية أي بمعنى لزوم تنظيم العمل من حيث تقديم التقارير الرقابية للسلطة التشريعية، ويرجع ذلك للأسباب الآتية⁽¹⁾:

أ. ان إعمال مبدأ الفصل بين السلطات هو أحد المبادئ الدستورية.

ب. تمثل أجهزة الرقابة العليا الضمانة في الرقابة على المال العام، إلا أن هذا لا يمنع من استقلاليتها عن السلطة التشريعية، لأن ما جرى عليه العمل في المجالس التشريعية في العالم هو وجود تيارات سياسية واجتماعية وعقائدية مختلفة، وأن ارتباط أجهزة الرقابة العليا بها لا يضمن لها الحيادية والنزاهة، ولعل هذا سبب رئيس لضرورة عدم تبعية تلك الأجهزة للسلطة التشريعية وبالتالي استقلاليتها.

ت. تسن السلطة التشريعية القوانين في الدولة، وتقع عليها مسؤولية مراقبة مدى تنفيذ سلطات الدولة لها، وتخضع السلطة التشريعية فيما يخص موازنتها لرقابة أجهزة الرقابة العليا، وهذا مدعاة للقول بأنه يخشى أن تحابي نفسها إذا كانت تلك الأجهزة تابعة لها، كما تكون السلطة التشريعية مسؤولة عن ضمان توفير الموارد اللازمة لها؛ لكي تتمكن من القيام بالمهام المنوطة بها، كما يحق للأجهزة العليا للرقابة أن تلجأ مباشرة إلى السلطة التشريعية، إذا كانت تلك الموارد غير كافية ولا تسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها.

(1) جابر، عبد الرؤوف: مرجع سبق ذكره. ص 86.

وأخيراً، تعد استقلالية الأجهزة العليا للرقابة عنصراً من عناصر تقدم الدول ورقبيها، إضافة إلى أنها تُمكن تلك الأجهزة من متابعة توصياتها وصياغة تقاريرها التي يترتب عليها آثار إيجابية وذلك حسب دستور وقانون كل دولة⁽¹⁾.

ثانياً: علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة التنفيذية:

تعتبر إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة نتيجة هامة وحيوية، حيث ان من أبسط مظاهرها هو أن تستقل تلك الأجهزة في موازنتها لضمان عدم تحكم السلطة التنفيذية بها، ومن ثم استقلالها بتنظيمها الداخلي ونشاطها الإداري، وفي الوقت ذاته تحرص الأجهزة العليا للرقابة على تطوير علاقتها بالسلطة التنفيذية كجهة خاضعة للرقابة في إطار شعار "شركاء ورقباء"، بمعنى الشراكة في حماية المال العام وضمان الاستخدام الأمثل له، ومن ثم الرقابة عليه دون اصطيد الأخطاء⁽²⁾.

تتولى السلطة التنفيذية عادة إعداد الموازنة العامة، بإجراء تقدير الإيرادات والنفقات العامة، لأنه يُعتقد أنها الأقدر على معرفة احتياجات الوزارات من النفقات ومعرفة الإيرادات المتوقع تحصيلها، كما أنها الجهة المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة⁽³⁾، فمن هنا تبدو الصلة بينها وبين أجهزة الرقابة العليا، وتتمثل في الآتي:

1. الإستقلال المالي:

أكدت معايير (الإنْتوساي) أنه يجب تزويد الأجهزة العليا للرقابة المالية بالموارد المالية، التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه، إضافة إلى حقها في طلب الإعتمادات المالية

(1) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 24.

(2) الرومي، عبد العزيز: *فعالية ومصادقية الديوان مصدرها تمتعه بالإستقلالية الكاملة*. مجلة الرقابة. الكويت. 10/أيلول 2007. 12.

(1) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 103.

مباشرة من السلطة التشريعية الجهة المختصة باعتماد موازنة الدولة، وكذلك حقها في استعمال اعتماداتها المالية المخصصة ضمن حدود مسؤوليتها⁽¹⁾.

عرّف حماد الإستقلال المالي بأنه: منح رؤساء الأجهزة العليا للرقابة سلطة إعداد الموازنة الخاصة بها، من وضع التقديرات، واستخدام الموارد وتوزيع اعتماداتها، وإجراء أية تعديلات عليها⁽²⁾.

وحرية استخدام الموارد المذكورة في التعريف السابق كما بينها الهلولي، تتمثل في الحرية بتوفير الموارد دون تدخل السلطة التنفيذية في إعداد الموازنة أو تعديلها أو إقرارها أو إصدارها أو تنفيذها أو الرقابة عليها⁽³⁾.

ويضيف العموري بأن الإستقلال المالي: هو مدى توفر الضمانات المتعلقة بحرية تقدير الإعتمادات المخصصة للأجهزة العليا للرقابة في الموازنة العامة للدولة⁽⁴⁾، بحيث يكون لرؤساء تلك الأجهزة السلطات المخولة لوزير المالية، المنصوص عليها في القوانين والأنظمة فيما يتعلق باستخدام الإعتمادات المقررة بموازنتهم، التي تدرج رقماً واحداً في موازنة الدولة⁽⁵⁾.

أما الهلولي فيضيف إلى تعريف الإستقلال المالي بأن "تُعتمد موازنة الأجهزة العليا للرقابة مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل أو تعديل من أية جهة تنفيذية، ويمتد الإستقلال المالي إلى درجة تبعده عن هيمنة الرقابة المسبقة، إذا كانت تؤدي من قبل جهاز تنفيذي آخر"⁽⁶⁾.

وفيما يتعلق بإعداد واعتماد وتنفيذ موازنة ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، فقد أشارت المادة رقم (2) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين أن للديوان

(1) إعلان ليما: مرجع سبق ذكره.

(2) حماد، أكرم: مرجع سبق ذكره. ص 146.

(3) الهلولي، سعود: مرجع سبق ذكره. ص 80.

(4) العموري، محمد رسول: مرجع سبق ذكره. ص 61.

(5) حماد، أكرم: مرجع سبق ذكره. ص 227.

(6) الهلولي، سعود: مرجع سبق ذكره. ص 178.

موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية، دون أن تبين آليه خاصة لإعدادها، حيث يتم إعدادها طبقاً للقواعد المعمول بها في الوزارات الحكومية الأخرى، من حيث إعداد مشروع موازنة سنوية، وتقديمها إلى دائرة الموازنة العامة في وزارة المالية لرفعها إلى مجلس الوزراء، ثم إقرارها ضمن الموازنة العامة وذلك حسب ما ورد في المادة رقم (20) من قانون تنظيم الموازنة العامة⁽¹⁾.

من الملاحظ، أنه يمكن لوزارة المالية حذف أو تعديل موازنة ديوان الرقابة، مما يعني تدخل الوزارة بمخصصاته، من خلال تحديد أسقف بنود الصرف، بالإضافة إلى أن استخدام ديوان الرقابة النظام المالي المحسوب المرتبط بوزارة المالية، حيث يقوم بتزويد الديوان بالمخصص للبنود والمبلغ المصرف والمبلغ المتوفر، مما يجعل صلاحية رئيس الديوان تقتصر على تنفيذ موازنته المحددة وفقاً لما لبقية الوزراء من صلاحيات في ذلك، بإشراف وزارة المالية، وهذا كله يتنافى مع الإستقلالية المنشودة، ومخالفة واضحة لمبدأ الإستقلالية الذي أكدت عليه معايير الإعلانات الدولية.

إن المشرّع الكويتي سلك إتجاهاً يُحمد عليه، حيث نص في قانون ديوان المحاسبة الكويتي في المادة رقم (75) على أن رئيس الديوان يُعد مشروع موازنته بالإتفاق مع رئيس مجلس الأمة، الذي يرسله إلى وزير المالية في الموعد القانوني؛ ليدرجه في قسم خاص بموازنة الدولة، كما أكدت المادة رقم (41) على هذا التوجه أيضاً، حيث منحت رئيس الديوان السلطة المخولة لوزير المالية من حيث وضع الموازنة وتعديلها واستخدام إتماداتها. كما أن موازنة مراقب الدولة الإسرائيلي تُعد بناءً على اقتراح يقدم من قبله، وتُقره اللجنة المالية في الكنيست ويُنشر مع موازنة الدولة⁽²⁾.

(1) جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 25/ أيلول 1998. 18.

(2) قانون مراقب الدولة الإسرائيلي لسنة 1958. الفصل الخامس. مكتب مراقب الدولة. موازنة المكتب. المادة رقم 24. ص9.

وقد سار المشرّع الإماراتي على نفس نهج المشرّع الكويتي، وهذا يتفق مع ما أوجبه بيان (سدني) من توفير الحرية المطلقة للأجهزة العليا في إعداد موازنتها وتقديراتها دون تدخل أية سلطة، وتُدرج ضمن موازنة الدولة كما تضعها، وعلى السلطة التنفيذية إدخال هذه الموارد ضمن موازنة الدولة دون أية تعديلات⁽¹⁾، مما يوفر لأجهزة الرقابة استقلالاً تاماً ويحول دون تدخل الجهات التنفيذية في شؤون تلك الأجهزة وفي عملها الرقابي ودون فرضها أية قيود عليها⁽²⁾، وهذا ما دعت إليه معايير (الانتوساي) وخاصة إعلان (مكسيكو).

ترى الباحثة، وجوباً أن يتضمن قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين مواداً تتوافق وقانون ديوان المحاسبة الكويتي في المادة رقم (41) و (75)، من حيث النص صراحة على آلية إعداد موازنة الديوان، بالإتفاق مع المجلس التشريعي، وإدراجها كرقم من قبل وزارة المالية في الموازنة العامة، وذلك وفقاً لمتطلبات الإستقلال الشكلي حسب ما تراه معايير (الانتوساي)، وتعزيزاً لاستقلالية الديوان.

أما فيما يتعلق بمراقبة حسابات أجهزة الرقابة العليا فإن قانون ديوان المحاسبة الكويتي، لم يكن موفقاً فيما أشارت إليه المادة رقم (82) من قانونه، حيث تقوم وزارة المالية بمراجعة مستندات وحسابات الديوان، وإبلاغه بنتائج هذه المراجعة لإتخاذ ما يلزم بشأنها، فهذا النص يتعارض مع النصوص السابقة، ومع تعريف الإستقلال المالي السابق، وهذا ما لم يدركه أيضاً ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين من حيث وجود مراقب مالي من قبل وزارة المالية يقوم بالرقابة على مستندات وحسابات الديوان قبل الصرف، بالرغم من عدم وجود نص في قانونه يشير إلى ذلك⁽³⁾.

لذا ترى الباحثة أهمية إعفاء ديوان الرقابة المالية والإدارية من الرقابة المسبقة التي تقوم بها وزارة المالية من خلال المراقب المالي، وهذا ما أكدته الهلولي وكذلك الحسني والخرابشة في

(1) بيان سدني. بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة. مراقبة الاداء. أساليب الرقابة على اعداد التقارير. استقلالية اعدادها. ص 16.

(2) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 343.

(3) معاوية أسعد. رام الله. أيار 2011.

تعريف الإستقلال المالي الوارد سابقاً، وكذلك ما انتهجه ديوان المحاسبة الإماراتي من حيث عدم خضوع رئيس الديوان لرقابة أي من مجلس الوزراء أو وزارة المالية أو مجلس الخدمة المدنية⁽¹⁾، الأمر الذي لو أُخضعت فيه أجهزة الرقابة العليا لمثل هذه الرقابة لأدى ذلك إلى المساس باستقلاليتها، كما أن المشرّع الأردني سلك نفس الإتجاه المذكور، فمن المنطقي أن تكون أجهزة الرقابة العليا مستقلة بعملها عن أية جهة خاضعة لرقابتها، وإلا أصبح المراقب خاضعاً للمراقب، وانتفت الحكمة من وجود الرقابة، التي تُعد الإستقلالية العمود الفقاري لها⁽²⁾.

وتحذ الباحثة - بشأن الرقابة على حسابات ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين - الأخذ بالأسلوب الذي سار عليه ديوان المحاسبة الإماراتي من حيث تكليف خبراء متخصصين من الأجهزة الرقابية العليا الأعضاء في (الإننتوساي)؛ لتقييم أعمال الديوان من حيث كفاءة وفاعلية رقابته، وذلك لتحقيق أقصى فائدة من تلك الرقابة، والبعد عن هيمنة السلطة التنفيذية⁽³⁾، ولا تحذ الباحثة الأخذ برأي الهلولي من حيث الإرتكاز على ديوان المحاسبة في الرقابة على نفسه؛ انطلاقاً من مقولة أنه يقوم بالرقابة على كافة الوزارات فهو الأحق بالرقابة على ذاته⁽⁴⁾.

وجديرٌ ذكره أن العلاقة بين أجهزة الرقابة العليا والسلطة التنفيذية تبدو أيضاً من خلال بعض المظاهر الأخرى الآتية:

2. الإستقلال الإداري:

يعني هذا الإستقلال توفر المقومات التي تضمن للأجهزة العليا للرقابة أداء مهامها بموضوعية وحرية تامة كجهاز مستقل، دون تدخل السلطة التنفيذية في أمورها الإدارية؛ وذلك لإبداء الرأي الفني المحايد، لذلك لا بد من تحديد التبعية الوظيفية لتلك الأجهزة بمعنى تحديد

(1) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 120.

(2) عبدالله، خالد ويوسف سعادة: تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني. مقبول للنشر في مجلة (دراسات العلوم الإنسانية).

الجامعة الأردنية. مج 1. ع 1. 1984. ص 226.

(3) القانون الاتحادي رقم 8 لسنة 2011 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في الإمارات. الفصل السابع. الرقابة على

الديوان. المادة 29. تكليف الخبراء للرقابة. ص 25.

(4) الهلولي، سعود: مرجع سبق ذكره. ص 181.

السلطة العليا في الدولة التي ترتبط بها، بقصد الحفاظ على استقلاليتها⁽¹⁾. وبيان أثر التبعية على مدى توفر الإستقلالية من خلال الإتجاهات التطبيقية.

وللإستقلال الإداري عدة صور من خلال ما تناولته معايير (الإنتنوساي) وتتمثل في الآتي:

استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة و"الأعضاء" (في الأجهزة التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيّة جماعية متساوية)، من الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي:

إن استقلال الأجهزة العليا للرقابة -الذي يكفله الدستور - مرتبط ارتباطاً غير قابل للفصل باستقلال أعضائها والأعضاء هم: "الأشخاص الذين يجب عليهم اتخاذ القرارات بشأن الأجهزة العليا للرقابة، كما أنهم مسؤولون عنها أمام طرف ثالث ويظهرون إما بصورة مجموعة من الأعضاء في هيئة تتولى اتخاذ القرار بمجموع أعضائها أو بصورة عضو واحد هو رئيس جهاز الرقابة وذلك في حال تنظيم الجهاز على أساس فردي"⁽²⁾.

عرف حمّاد الإستقلال العضوي بأنه: "استقلال رئيس الهيئة الرقابية العليا بتحديد الأوضاع القانونية والمالية لموظفيه، وتوفير الضمانات اللازمة لحصانة رئيس وموظفي الهيئة في عملهم"⁽³⁾.

ويضيف العموري بأن الإستقلال العضوي: هو "توفر جميع الضمانات التي تتعلق بتعيين رئيس الهيئة مما يوفر الحيدة والحرية والموضوعية في إجراء العمل الرقابي"⁽⁴⁾.

من الواضح أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وفق ما ورد في القانون الأساسي الفلسطيني وفي قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية أنه يقوم على الأساس الفردي الذي يعني "مركزية الإدارة، وبروز شخصية رئيس الديوان"⁽⁵⁾، بخلاف ما ورد في الهيكل

(1) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 36.

(2) إعلان ليما: مرجع سبق ذكره.

(3) حماد، أكرم: مرجع سبق ذكره. ص 146.

(4) العموري، محمد رسول: مرجع سبق ذكره. ص 61.

(5) جابر، عبد الرؤوف: مرجع سبق ذكره. ص 104.

التنظيمي المعتمد من سيادة الرئيس بموجب مرسوم بقانون بتاريخ 6-12-2007 بسبب تعطل أعمال المجلس التشريعي⁽¹⁾، الذي تضمن وجود مجلس الديوان وهذا يدل على أن ديوان الرقابة يقوم على الأساس الجماعي ويعني أن" يدار وتتخذ القرارات بواسطة مجلس أعلى أو هيئة للديوان تتكون من كوادره المختلفة، ولا تعد شخصية رئيسه أكثر بروزاً إلا في حدود الصلاحيات المخولة له بموجب القانون⁽²⁾، حيث أن وجود مجلس أعلى للديوان يتفق مع معايير الإنتوساي، لذا ترى هذه الدراسة ضرورة ان يتضمن القانون الأساسي وقانون ديوان الرقابة نصاً بشأن إنشاء مجلس أعلى للديوان ومن ثم السير على إيجاده على أرض الواقع.

فيما يتعلق بتعيين رئيس الديوان، فقد نص القانون الأساسي الفلسطيني على تعيين رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية بقرار من رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية وبمصادقة المجلس التشريعي الفلسطيني وفقاً لما ورد في المادة رقم (96) الفقرة رقم (3)، واتفق بذلك مع نص المادة (15) من قانون الخدمة المدنية، بخلاف ما نص عليه قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية من تعيين رئيسه، حسب المادة رقم (4) بقرار من السلطة الوطنية، بناءً على تنسيب من مجلس الوزراء، وبعد المصادقة على تعيينه بالأغلبية المطلقة للمجلس التشريعي، أي أكثرية (النصف + واحد) لكل عدد أعضاء المجلس التشريعي، كما يعين كل من نائب رئيس الديوان والمدراء العامين بقرار من مجلس الوزراء بناءً على تنسيب من رئيس الديوان.

وعلى ما يبدو فإن المشرع الفلسطيني قد تأثر بالمشرع الأردني في هذا الموضوع، من حيث تعيين رئيسه أيضاً بناءً على تنسيب من مجلس الوزراء، إضافة إلى أن المعاملات الخاصة برئيسه يكون مرجعها رئاسة مجلس الوزراء، وذلك حسب المادة رقم (5) من قانون ديوان المحاسبة الأردني.

وترى الباحثة أن قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية بخلاف ما ورد في القانون الأساسي الفلسطيني وقانون الخدمة المدنية قيد حرية تعيين رئيسه، حيث اشترط تنسيب مجلس

(1) ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير السنوي. رام الله. 2007. ص 18.

(2) جابر، عبد الرؤوف: مرجع سبق ذكره. ص 104.

الوزراء (الجهة التنفيذية)، كما أن تعيين نائب رئيس الديوان والمديرين العاملين فيه وترقياتهم يكون بقرار من مجلس الوزراء، فتدخل مجلس الوزراء (الجهة التنفيذية) في تعيين رئيس الديوان ونائبه والمديرين العاملين فيه، يُعد قيلاً على الحرية في التعيين مما يضعف استقلالية الديوان لتأثير السلطة التنفيذية على إدارة ديوان الرقابة مما يعد خرقاً لمبادئ إعلاني (ليما ومكسيكو)، لذلك لابد من تعديل نص المادة رقم (4) من قانون الديوان لتتوافق مع ما ورد في القانون الأساسي بحيث لا يكون هناك أي تدخل من قبل مجلس الوزراء في ذلك.

ويؤكد هذا التوجه ما هو مطبق في إسرائيل، حيث يُنتخب مراقب الدولة من قبل الكنيست (السلطة التشريعية) بانتخابات سرية وفقاً لترشيح عشرة من أعضاء الكنيست خطياً على الأقل لمرشح واحد، ويسلم الإقتراح إلى رئيس الكنيست، وكذلك بالنسبة لرئيس ديوان المحاسبة الكويتي فيعين بمرسوم أميري بناءً على ترشيح رئيس مجلس الأمة وإقرار المجلس لهذا الترشيح في جلسة سرية، ويُعد ذلك تطبيقاً للمادة رقم (34) من قانون ديوان المحاسبة الكويتي، بينما لم يوضح قانون ديوان المحاسبة الإماراتي إذا كان ترشيح رئيس الديوان يتم من قبل رئيس المجلس الاتحادي أو رئيس الوزراء أو بمبادرة من رئيس الدولة نفسه، واكتفى قانون الديوان في النص على تعيين رئيس ديوان المحاسبة ونوابه بموجب مرسوم من رئيس الدولة، ومعاملتهم من حيث الراتب وقواعد المحاكمة التأديبية معاملة تحفظ لهم استقلاليتهم⁽¹⁾.

كما يؤكد هذا الرأي دراسة الساطي والحسني، حيث اعتبروا ترشيح رئيس ديوان المحاسبة من قبل السلطة التشريعية أمراً ضرورياً؛ وذلك لإضفاء مزيداً من الإستقلالية الرقابية من جهة، ولقيامه بأعمال الرقابة على السلطة التنفيذية نيابة عنها بصفته أعلى مسؤول يمثلها بتلك الرقابة من جهة أخرى⁽²⁾.

أما بشأن إنهاء خدمة رئيس الديوان، فيعد مركز رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين شاغراً وفق نص المادة رقم (14) من قانونه، ويُعين بديلاً آخرّاً خلال مدة أقصاها

(1) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 121.

(2) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 59.

شهر من تاريخ الشغور، ويقوم نائب رئيس الديوان بمهام رئيس الديوان خلال المدة المذكورة في إحدى الحالات الآتية:

- انتهاء فترة خدمته، وهي سبع سنوات لفترة واحدة غير قابلة للتجديد.
- الوفاة.
- الإستقالة.
- العزل.

وهذا أيضاً يوضح اعتماد المشرّع الفلسطيني على المشرّع الأردني، حيث لم يبين أي منهما آلية عزل رئيس الديوان أو الأسباب التي تؤدي إلى عزله، ومن هنا يتضح قصور النص القانوني، حيث لم يربط العزل بسبب محدد مسبقاً في القانون، فإن عزل رئيس ديوان المحاسبة الأردني، أو نقله، أو إحالته على التقاعد، أو فرض عقوبات مسلكية يتم بنفس آلية تعيينه؛ أي بموافقة الملك بناءً على تنسيب من مجلس الوزراء حال عدم اجتماع مجلس النواب، ومن هنا يتضح أن قانون ديوان المحاسبة الأردني منسجم مع نفسه وغير منسجم مع معايير (الانتوساي)، حيث أن تعيين رئيس الديوان مرتبط برئيس الوزراء، وكذلك بالنسبة لعزله، مما يفقد الديوان سر وجوده وهو حياديته واستقلاليته عن تأثير السلطة التنفيذية، لذلك لا بد من النص في قانون ديوان الرقابة على الأسباب التي تؤدي إلى عزل رئيسه.

وترى الباحثة في ما ورد بهذا الخصوص، وفيما يتعلق بعزل رئيس ديوان المحاسبة الكويتي، حيث لا يجوز عزله إلا بموافقة أغلبية الأعضاء الذين يتألف منهم مجلس الأمة أو بقرار من السلطة التأديبية المختصة، وذلك وفقاً للمادة رقم (34) من قانون ديوان المحاسبة الكويتي؛ وذلك تعزيزاً لاستقلالية الديوان ورئيسه.

ويدعم هذا الرأي مبادئ إعلاني (ليما ومكسيكو)، وكذلك ما هو مطبق في القانون الإسرائيلي من أنه لا يمكن عزل مراقب الدولة من منصبه إلا في حالات محددة وهي⁽¹⁾:

أ. أن يكون غير قادر بشكل دائم على أداء مهامه لأسباب صحية وذلك بعد تصويت وموافقة أغلبية الكنيست.

ب. أن يكون قد تصرف على نحو لا يليق بمنصب مراقب الدولة بعد تصويت ثلاثة أرباع أعضاء الكنيست.

ويتم إقصاء مراقب الدولة الإسرائيلي وعزله عن وظيفته بعد تلقي طلب خطي من قبل عشرين على الأقل من أعضاء الكنيست، ويتم منح المراقب الفرصة لإبداء رأيه، كما اعتبرت المادة رقم (29) المراقب مستقبلاً في حال تعذر عليه مزاولة مهامه لفترة تتعدى ستة أشهر.

ويضيف قانون ديوان المحاسبة الإماراتي عدة حالات أخرى لشغور منصب رئيس الديوان، وهي: بلوغ سن الإحالة إلى التقاعد، أو إسناد منصب آخر إليه بموافقته، أو صدور قرار عن السلطة المختصة بمحاكم الوزراء.

أما فيما يتعلق بالحصانة فقد نصت المادة رقم (11) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، على أن رئيس الديوان ونائبه والمدير العام وموظفو الديوان يتمتعون بالحصانة، عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامهم، وتهدف الحصانة إلى حماية موظفي الديوان أثناء ممارسة مهامهم الرقابية على السلطة التنفيذية، لذا لا تعني الحصانة المعطاة لموظفي الديوان ميزة شخصية، وإنما ضمانة ممنوحة للوظيفة الرقابية التي يقوم بها الديوان.

وعرف التوجيهي مفهوم الحصانة العام بأنه: "تمتع الشخص بميزات قانونية تميزه عن عامة الناس، وتضفي عليه حماية خاصة لا تعطى لغيره، وتصبغ على هذه الامتيازات حماية

⁽¹⁾ قانون مراقب الدولة الإسرائيلي لسنة 1958. الفصل السادس. تعليمات متفرقة. تعذر قيام المراقب بعمله. المادة 29. ص 10.

شرعية وقوة ملزمة تجاه الكافة، تجعلها من النظام العام لا يجوز الإعتداء عليها أو التنازل عنها أو مخالفتها⁽¹⁾.

والحصانة بمفهومها القانوني كما أورده عبد الرؤوف هي: "إخراج بعض الأشخاص كلياً أو جزئياً عن الوضع القانوني المألوف في الدولة؛ ليتمكن هؤلاء من ممارسة أعمالهم بحرية وفعالية لتحقيق الغرض المنشود من منح هذه الحصانة"⁽²⁾.

ويمكن تصنيف أنواع الحصانة حسب الآتي:

أ. الحصانة الإجرائية كإجراءات التعيين والنقل والعزل، أي تتعلق بالإستقلال الإداري.

ب. الحصانة الوظيفية وتتعلق بممارسة الأعمال الرقابية (معايير العمل الميداني).

ت. الحصانة المالية وتتعلق بالإستقلال المالي.

ولحماية منصب رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين من تأثير المصالح الشخصية على استقلاله الشكلي، فقد حرص المشرع على ذلك، من خلال المادة رقم (17)، التي بينت الحالات التي لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه والمدير العام أثناء تولي هذا المنصب أن يقوم بها، وهي الآتي:

- يتولى أية وظيفة أخرى.
- أن يشتري أو يستأجر مالا من أموال السلطة الوطنية أو إحدى الشخصيات المعنوية العامة ولو بطريقة غير مباشرة أو بطريقة المزاد العلني ولا أن يؤجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقايضها عليه، ويشارك في التزامات تعقدها السلطة الوطنية أو المؤسسات

⁽¹⁾ موقع منتدى الأوراس القانوني.

<http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t1106-topic>

⁽²⁾ جابر، عبد الرؤوف: مرجع سبق ذكره. ص 99.

أو الهيئات العامة، ويجمع بين الوظيفة وعضوية مجلس إدارة أية شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية.

أما بالنسبة لقانون مراقب الدولة الإسرائيلي فإنه يمنع النشاط السياسي لمراقب الدولة خلال فترة توليه هذا المنصب؛ وذلك من أجل ضمان استقلاله، وأكد على ذلك كل من قانون ديوان المحاسبة الإماراتي⁽¹⁾ وقانون ديوان المحاسبة الكويتي⁽²⁾، وبذلك تكون هذه القوانين قد اتفقت مع معايير (الانتوساي) فيما يتعلق بالحماية من تأثير المصالح الشخصية.

وترى الباحثة أن هذا يدل على ضرورة التفرغ التام للعمل الرقابي، وعدم القيام بأية أعمال خارج عمل ديوان الرقابة، وذلك للتأكيد على استقلالية رئيس وموظفي الديوان، وعدم خضوعهم لأية سلطة خارجية، من حيث تأثير المصالح الشخصية؛ حفاظاً على استقلالية العمل الرقابي، حيث لا يجوز لمن ينفذ نشاطاً أن يقوم بالرقابة عليه فهذا يتنافى مع روح العمل الرقابي، وهذا ما يؤكد الهلولي في دراسته⁽³⁾، ويُستثنى من ذلك الإنتاج الأدبي والفكري، فالحصانة الوظيفية تتوافق مع ما نص عليه إعلانا (ليما ومكسيكو) بشأن الاستقلالية في قيام الأجهزة العليا للرقابة باختصاصاتها بصورة موضوعية وفعالة، إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة لرقابتها وكانت تتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارج عنها.

أما فيما يتعلق بوجود المراقب الإداري من ديوان الموظفين العام للرقابة على ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين فإن ذلك يهدد استقلالية ديوان الرقابة، ويجعل المراقب بضم الميم وكسر القاف يخضع للمراقب بضم الميم وفتح القاف⁽⁴⁾، في حين أن ديوان الرقابة يقوم بالرقابة على ديوان الموظفين العام، كما أن ارتباط ديوان الرقابة إدارياً بديوان الموظفين العام يحد من استقلالية ديوان الرقابة، ومن قدرة ديوان الرقابة على تعيين موظفيه مما يجعل الأمر رهناً بسياسة الدولة في التوظيف.

⁽¹⁾ قانون ديوان المحاسبة الإماراتي. 2011. الفصل الثامن. موظفو الديوان. المادة رقم 35. ص 26.

⁽²⁾ قانون ديوان المحاسبة الكويتي. 1964. الفصل الثالث. نظام موظفي الديوان. المادة رقم 35. ص 7.

⁽³⁾ الهلولي، سعود: مرجع سبق ذكره. ص 175.

⁽⁴⁾ سليم بصيلة. رام الله. أيار 2011.

ومن مظاهر الإستقلال الإداري تحديد مرجعية جهاز الرقابة في حال وجود أي خلاف بينه وبين الجهات الخاضعة لرقابته، حيث تعرض قانون ديوان المحاسبة الكويتي في المادة رقم (12) والمادة رقم (13) إلى حالة وجود خلاف بين الديوان وأية جهة حكومية، وذلك بعرض الأمر على مجلس الوزراء، كما بينت المادة (85) من قانون ديوان المحاسبة الكويتي حالة تعطل الحياة التشريعية، فإن ديوان المحاسبة في هذه الحالة يُلحق مؤقتاً برئاسة مجلس الوزراء.

وهذا برأي الباحثة يُعد إضعافاً لإستقلالية ديوان المحاسبة الكويتي؛ ذلك لأن مجلس الوزراء يمثل الجهة التنفيذية التي يقوم الديوان بالرقابة على أعمالها، وهنا يمكن أن يفيد المشرع الفلسطيني من هذا النص بإضافته في القانون الأساسي الفلسطيني مع بعض التعديل عليه، من حيث عرض الأمر على المجلس التشريعي في حال وقوع أية خلافات بين ديوان الرقابة المالية والإدارية وأية جهة حكومية، إضافة إلى الحاق الديوان في حال تعطل الحياة التشريعية بأعلى سلطة في الدولة وهذا ما تقترح الباحثة معالجته في القانون الأساسي الفلسطيني.

أما الهدايا التي يحصل عليها رئيس الجهاز الأعلى للرقابة وموظفوه من الزيارات والجولات والدورات فيجب أن تكون ضمن نظام أو آلية واضحة في هذا الشأن، كأن تحفظ في مكان خاص في الجهاز، بحيث تكون ملكاً للجهاز وليست ملكاً للموظف، حتى لا يعد ذلك استغلالاً للوظيفة العمومية، حيث "يحظر على الموظف استغلال وظيفته وصلاحياته لمنفعة ذاتية، أو ربح شخصي، أو القبول مباشرة أو بالواسطة لأية هدية أو مكافأة أو منحة أو عمولة بمناسبة قيامه بواجبات وظيفته" وفق ما نصت عليه المادة رقم (67) الفقرة رقم (3) من قانون الخدمة المدنية الفلسطيني لسنة 2005 مع تأكيد الباحثة على أن يتضمن قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية هذا النص.

وأخيراً، فإن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين غير مستقل عن ديوان الموظفين العام، إذ يتولى الأخير عملية تمويل ديوان الرقابة بالموظفين، وكذلك إصدار القرارات الخاصة بهم من تعيين وترقية وتقاعد وغيرها، حيث لا يمارس ديوان الرقابة سلطة فعلية في إدارة شؤون موظفيه، وفي الوقت نفسه يتولى ديوان الرقابة التدقيق على أعمال ديوان الموظفين العام،

والشيء نفسه فيما يخص الإستقلال المالي للديوان فهو أيضاً غير مستقل عن وزارة المالية من حيث الموازنة، ولضمان فاعلية واستقلالية ديوان الرقابة ينبغي أن يُمنح ديوان الرقابة استقلالاً مالياً وإدارياً كامليين خوفاً من تضارب المصالح.

ثالثاً: علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة القضائية:

يعرف العموري الرقابة المالية القضائية: بأنها "نوع من أنواع الرقابة التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي، وينحصر اختصاصها القضائي في الحكم على الحسابات العامة وباقي الحساب والغرامة على الموظفين عند ارتكاب الأخطاء أو المخالفات المالية"⁽¹⁾.

تتضح الصلة بين الرقابة المالية والسلطة القضائية في بعض الدول من خلال العلاقة بين أجهزة الرقابة والهيئات القضائية، حيث تنص قوانين تلك الأجهزة في هذه الدول على أن تتولى التدابير الإدارية والقضائية اللازمة بحق الموظفين الذين يرتكبون مخالفات مالية وكذلك الطلب من النيابة العامة أن تلاحق جزائياً أي موظف ارتكب أو اشترك في أحد الجرائم التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالأموال العامة⁽²⁾.

كما تُعطى أجهزة الرقابة العليا الأداة القانونية لاستجواب الآخرين بشأن المخالفات القانونية من خلال المساءلة التأديبية، ولكن إذا لم يكن هناك آلية محددة لمتابعة نتائج العمليات الرقابية، فإنها تصبح عديمة الجدوى، فإذا كان العمل يشكل مخالفة إدارية أو جريمة جنائية، فيجب أن يحتوي القانون والنظام على كيفية التصرف في ذلك، ومتابعة المخالفين بمساءلتهم مدنياً أو إدارياً، وهذا يؤكد أهمية وجود سلطة قضائية مستقلة عليها أن تكمل ما كشفت عنه الرقابة من مخالفات؛ وذلك حمايةً للمال العام⁽³⁾.

(1) العموري، محمد رسول: مرجع سبق ذكره. ص 135.

(2) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 104.

(3) الخالدي، أحمد: مفهوم الرقابة العامة وأسلوب عملها. مقبول للنشر في مجلة (شؤون تنمية). ع 3 و 4. مج 6. 1997. ص 100.

وترى الباحثة أن العلاقة بين أجهزة الرقابة العليا والسلطة القضائية هي علاقة تكاملية تقوم على متابعة السلطة القضائية لعمل الأجهزة العليا للرقابة من خلال تقديم التقارير لها، وهذا يعطي تلك الأجهزة قوة واستقلالية، فوجود سلطة قضائية قوية تعمل على متابعة ما يرد في تقارير الأجهزة الرقابية أولاً بأول يزيد قوة واستقلالية من وجهة نظر الجهات التي تُراقب عليها.

وتذهب بعض الدول في سبيل تعزيز الإستقلالية إعطاء الأجهزة العليا للرقابة سلطات وصلاحيات القضاء، وهذا يرجع إلى نظامها القانوني الذي يقوم على الفلسفة الأبوية، وترى الباحثة في ذلك نوعاً من المغالاة، حيث نصت تشريعات بعض الدول على منح أجهزة الرقابة العليا وظيفة قضائية من خلال الرقابة المالية على الوزارات وعلى الموظفين الذين يقومون باستعمال المال العام وإدارته، فبعض الدول أوجدت محاكم تتولى الرقابة القضائية، حيث يكون لأحكامها وأعضائها الصفة القضائية شأنها في ذلك شأن السلطة القضائية، فلا يتم ربطها وظيفياً بأية سلطة من سلطات الدولة، وتعتبر هيئة مساعدة للسلطة التشريعية في وظيفتها الرقابية، دون أن تكون هيئة ملحقة وظيفياً بتلك السلطة، ويؤكد هذا الإتجاه محكمة المحاسبات الفرنسية، حيث يعتقد مؤيدو هذا النهج أن إضفاء الصفة القضائية على أجهزة الرقابة يكفي لضمان الإستقلالية عن السلطة التنفيذية والتشريعية أيضاً، إلا أنه مما يؤخذ عليه أنه يبعد بين أجهزة الرقابة والسلطة التشريعية مما يؤثر على التعاون بينهما، ويؤدي إلى تعقيد إجراءات الإتصال أيضاً⁽¹⁾.

وفي دولة الإمارات العربية المتحدة يفاد من نصوص الدستور وقانون ديوان المحاسبة، أن هناك صلة من الناحية الموضوعية بين الديوان والهيئات القضائية، ومن أهم مظاهرها: مخاطبة الديوان للسلطة القضائية بنتائج التحقيق الخاصة بالقضايا الجزائية، ففي التحقيق في المخالفات التي تسفر عن وجود جريمة جزائية، يحيل الديوان الأوراق إلى النيابة العامة، فيما يتعلق بالإختلاس والتزوير والتلاعب بالمال العام والإهمال والتقصير الوظيفي وغيرها، وتصدر

(1) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 38.

الأحكام القضائية بالعقوبات بموجب أحكام قانون العقوبات الإتحادي على الموظف الذي ارتكب مخالفة مالية تتطوي على جزاء جنائي⁽¹⁾.

كما أن مجلس التأديب في ديوان المحاسبة الإماراتي يختص بالنظر في المخالفات المالية برئاسة أحد أعضاء المحكمة الاتحادية العليا، وعضوية نائب رئيس ديوان المحاسبة، وعضو آخر يعينه مجلس الوزراء وذلك وفقاً لنص المادة رقم (21) من قانون ديوان المحاسبة الإماراتي.

وأوجب قانون ديوان المحاسبة الكويتي على الجهات الخاضعة للرقابة في حال اكتشافها فعلاً يُعد مخالفة مالية التحقيق فيها، وإبلاغ الديوان، كما أوجب على الديوان فحص هذه المخالفات وكتابة تقاريره بشأنها، لذلك قد يسبق الديوان صدور الأحكام القضائية من خلال كتابة تقاريره بالملاحظات، وهذا ما نص عليه أيضاً قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين في المادة رقم (44) على جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان إبلاغه عن أية مخالفة مالية أو إدارية فور اكتشافها، دون إخلال بما يجب أن تتخذه تلك الجهات من إجراءات أخرى.

إن ديوان المحاسبة الكويتي يقوم بدور مساند كجهة محايدة ومعاونة للسلطة القضائية، كما أنه في كثير من الأحيان حين تحال بعض الجرائم إلى النيابة العامة يتم استدعاء مدقي الديوان للإدلاء بشهادتهم أو برأيهم الفني، دون أن تؤثر تقارير الديوان على عمل وحيادية السلطة القضائية، بل يتم الاستعانة بالرأي الفني الوارد في تقاريره عند إجراء التحقيقات من قبل النيابة، وهذا كله يؤكد على مبدأ استقلالية الملاحظة المالية عن الجريمة الجنائية والمخالفة التأديبية، فكل جريمة جنائية أو مخالفة تأديبية تشكل ملاحظة أو مخالفة مالية وليس العكس⁽²⁾.

لم يتضمن قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين أي نص بشأن متابعة القضايا التي يتم إحالتها للنسابة العامة أو للجهات ذات العلاقة؛ لمعرفة ما أسفرت عنه تلك

(1) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 104.

(2) المطوع. دلال: نطاق رقابة ديوان المحاسبة على المواضيع المحالة الى السلطة التأديبية. مجلة الرقابة. الكويت. 28/ كانون ثاني 2012. ص 47.

القضايا، ويقتصر دور الديوان على الإحالة دون المتابعة، ونصت المادة رقم (47) من قانون الديوان على أنه يكون لمن يفوضهم رئيس الديوان صفة الضبطية القضائية لإنجاز أعمالهم، ونصت المادة رقم (51) على أنه تعتبر المعلومات والبيانات التي يطلع عليها موظفو الديوان سرية إلا للقضاء في دعوى ناجمة عن أعمال الرقابة المالية والإدارية فقط، حيث يتم استدعاء موظفي الديوان للإدلاء بشهاداتهم أو برأيهم الفني. ويسمى ذلك بخدمات الشاهد الخبير، وهي من خدمات الدعم القانوني لخدمات المراجعة القضائية، حيث يقوم المراجع بتقديم رأيه أمام المحكمة في القضية محل النزاع⁽¹⁾.

إن من حق ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وفي سبيل مباشرة اختصاصاته استدعاء من يرى سماع أقوالهم وفق نص المادة رقم (29) من قانونه، وللديوان أن يطلب من جهة الاختصاص وقف الموظف عن أعمال وظيفته أو إبعاده عنها مؤقتاً، إذا تبين أن وجوده على رأس عمله قد يضر بإجراءات التحقيق، وفيما يتعلق بتقرير العمل الميداني المقدم من قبل ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، تلاحظ الباحثة اعتماد هيئة مكافحة الفساد على ما يرد به من رأي فني لإصدار أحكامها، حيث تقوم هيئة مكافحة الفساد بالاستعانة بطاقم ديوان الرقابة فنياً⁽²⁾، كما أحال الديوان في عام 2010 الى هيئة مكافحة الفساد (19) ملفاً وذلك لإجراء اللازم بشأنها⁽³⁾.

وأخيراً، يأتي دور الأجهزة العليا للرقابة في إطار التكامل بين سلطات الدولة الدستورية أثناء أدائها مهامها الوظيفية، التي رسمها الدستور في إدارة المال العام وحسن استخدامه لتحقيق الأهداف العامة للدولة، حيث أن سلطة الأجهزة العليا للرقابة هي تعزيز لدور السلطات العامة مهمتها الرقابة على المال العام لضمان مشروعية التصرفات المالية في المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامهما، وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، ومن ناحية أخرى، تمارس

(1) الغباري. أيمن: المراجعة القضائية هل أصبحت ضرورة للأجهزة العليا للرقابة. مجلة الرقابة. الكويت. 28/ كانون ثاني 2012. 28.

(2) صدقي. ابسيسه. 2011.

(3) ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير السنوي. رام الله. 2010. ص 1.

الأجهزة العليا للرقابة بصفة عامة اختصاصاتها من خلال الصلاحيات التي تستمدها من التشريعات، وتعتبر مسؤولة عن تنفيذ التشريعات المختلفة للدولة بحدود اختصاصاتها، كما أنها تباشر الجانب المهني من عملها في ضوء التشريعات المهنية الصادرة عن المنظمات المحلية والدولية⁽¹⁾.

رابعاً: ديوان الرقابة المالية والإدارية ومتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة بالمعايير العامة للاثتوساي وهي:

توفر الموارد البشرية المناسبة (سياسة استقلالية التوظيف):

يرتبط توفر العنصر البشري بحسن الاختيار والتعيين ابتداءً، كما يرتبط بتوفير الهيكل التنظيمي الملائم للعمل الرقابي، وبتطبيق نظام الحوافز الذي يمكن من خلاله تشجيع العناصر الأكثر عطاءً، وحث الآخرين على المساهمة في تطوير الأداء الرقابي بشكل عام⁽²⁾.

آلية تعيين العناصر البشرية: لا يكفي توفير الضمانات لكل من أجهزة الرقابة العليا ورؤسائها فقط ، بل لا بد من توفير الضمانات الكافية لجميع موظفي تلك الأجهزة وخاصة الفنيين منهم الذين يمارسون الرقابة؛ وذلك للقيام بعملهم بالحرية والكفاءة والموضوعية المطلوبة⁽³⁾، كما يتم تعزيز استقلالية تلك الأجهزة من خلال قيامها بتعيين الكفاءات التي تحتاجها لتسيير أعمالها⁽⁴⁾.

ويظهر الفرق واضحاً بين الأجهزة العليا للرقابة في الدول التي درجت العادة فيها على تعيين موظفي تلك الأجهزة من قبل لجنة اختيار الموظفين المشكلة من قبل ديوان الموظفين، وبين الأجهزة العليا للرقابة الأكثر نجاحاً في الدول المتقدمة، التي تعتبر نفسها مسؤولة عن تعيين

(1) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 7.

(2) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 38.

(3) الحسني، صادق وعبد خرايشة: مرجع سبق ذكره. ص 342.

(4) رمضان، صايل: دور ديوان المحاسبة الأردني في تأهيل المدققين لديه. مقبول للنشر في (المجلة العربية للمحاسبة).

ع 1. مج 1. 1997. ص 17.

موظفيها، مما يعني احترام موظفيها من قبل موظفي الخدمة المدنية، عدا عن تمتعهم بالإستقلالية التي تمكنهم من التعامل مع القضايا الرقابية المعقدة بكفاءة عالية⁽¹⁾.

أما إجراءات التعيين والترقية والعزل عن طريق التأديب لموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين فتتم وفقاً لقانون الخدمة المدنية واللائحة التنفيذية المنظمة له، حيث لا يوجد نظام خاص للتوظيف في ديوان الرقابة يختلف عن نظام باقي الوزارات، حيث جاء في المادة رقم (52) من قانونه "تسري على موظفي ديوان الرقابة أحكام قانون الخدمة المدنية فيما لم يرد بشأنه نص في قانون الديوان"، وحسنا سلك المشرع الكويتي من حيث النص على إنشاء لجنة في ديوان المحاسبة تختص بالنظر في شؤون موظفيه، ويكون لها الصلاحيات المخولة للجنة شؤون الموظفين العامة حسب القوانين واللوائح الخاصة بالوظائف العامة، وترفع اقتراحاتها إلى رئيس الديوان لإعتمادها بقرار منه، دون انتظار موافقة ديوان الموظفين وفقاً للمادة رقم (44) وكذلك المادة رقم (45) من قانون ديوان المحاسبة الكويتي.

وعليه ترى الباحثة ضرورة أن يستثنى ديوان الرقابة المالية والإدارية من إجراءات التعيين والترقية التقليدية المطبقة في الوظائف الحكومية الأخرى، وفقاً لقانون الخدمة المدنية المطبق من قبل ديوان الموظفين العام الجهة الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية، وإيجاد نظام إداري خاص بتنظيم شؤون موظفيه يتضمن إنشاء لجنة خاصة للنظر في شؤونهم، مما يعزز استقلاليته، أسوة بديوان المحاسبة الكويتي.

وهذا ما هو مطبق أيضاً في كل من مكتب الرقابة الوطني في المملكة المتحدة ومكتب المراقب العام الكندي، حيث تقوم تلك المكاتب الرقابية بتعيين موظفيها وتحديد رواتبهم التي تنافس رواتب القطاع الخاص، وبذلك تكون أكثر كفاءة وأقل تكلفة من تلك المكاتب التي تستخدم عدداً كبيراً من الموظفين ذوي المهارات غير المناسبة⁽²⁾.

(1) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 344.

(2) المرجع السابق نفسه.

وأخيراً، فإن عدم منح أجهزة الرقابة العليا حقها في الاستخدام المباشر لجهازها البشري، يحد من قدرتها على استكمالها وفقاً لما تراه مناسباً، ويجعل استكمالها مرهوناً بسياسة الدولة في التوظيف، فينبغي أن تقوم تلك الأجهزة بتعيين موظفيها بصورة مستقلة، ضماناً لاستقلاليتها وتقديراً لأهمية دورها الرقابي⁽¹⁾.

أما بالنسبة للتأهيل العلمي⁽²⁾، يجب أن يمتلك المدقق التأهيل العلمي المناسب من أجل اتمام عملية التدقيق، كما يحتاج المدقق أن يكون على صلة بالعلوم، مثل: المحاسبة، والاحصاء، والقانون، والاقتصاد، ويتحقق ذلك بالتعليم المستمر والتدريب.

وتتضمن مؤهلات المدقق معرفة الطرق التي تنطبق على التدقيق وكذلك امتلاك مهارات الإتصال شفويّاً وتحرييراً، إضافة إلى الاطلاع على المجالات والنشرات المهنية، والإشتراك في الندوات والمؤتمرات التي تعقدها المنظمات المهنية.

أما بالنسبة للحوافز التشجيعية، فلا يتطلب تقديم تقارير رقابية ترتقي للمستوى المطلوب استقطاب الكفاءات البشرية المؤهلة فحسب، بل لا بد من توفير المزايا التشجيعية الكافية لها، أي يترتب على سياسة استقلالية الأجهزة العليا للرقابة في التوظيف، استقلاليتها في منح الحوافز التشجيعية، لذلك لا بد من توفير المخصصات الكافية لتلك الأجهزة دون تحديد أوجه إنفاقها، لأن إعطاء الأجهزة الرقابية العليا مخصصات مالية محددة واعتبار موازنتها جزءاً من موازنة الدولة يشكل منفذاً للنيل من حيادية واستقلالية تلك الأجهزة، مما يقف حائلاً أمامها في اجتذاب العناصر البشرية المؤهلة وتحسين مستوياتهم الفنية والمسلكية⁽³⁾.

وأخيراً، لقد تم تطوير معظم التشريعات الرقابية في معظم الدول، فقد تم تعديل نظام موظفي ديوان المحاسبة الأردني، وهذا اتجاه محمود يظهر الاهتمام الكبير بأجهزة الرقابة العليا،

(1) العموري، محمد رسول: مرجع سبق ذكره. ص 209.

(2) جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين: معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية. الكتاب الأصفر. ط1. غزة. مكتب المحاسبة العام. 2002. ص 12 - 13.

(3) عبد الله، خالد ويوسف وسعادة: مرجع سبق ذكره. ص 227.

كما أنه يخفف عبء الرقابة عن كاهلها، إلا أن الآمال مازالت معلقة على تطوير قانون ديوان المحاسبة الأردني فيما يتعلق بمنحه الإستقلال الكافي، في اقتراح أرقام موازنته ليتمكن من استقطاب العناصر المؤهلة للقيام بمهامه المتطورة في ظل حصانة تحميه من جبروت السلطة التنفيذية⁽¹⁾.

تقترح الباحثة ضرورة وجود نظام الحوافز المالية الخاص بموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وصرف بدل تفرغ للفنيين منهم بنسبة مئوية، وذلك تمشياً مع نظام ديوان المحاسبة الكويتي في المادة رقم (29)، مع ضرورة التعديل عليها بأن يكون قرار صرف الحوافز المالية من رئيس ديوان الرقابة بناءً على اقتراح الرئيس المباشر في العمل ودون تدخل مجلس الوزراء بذلك، مما يعزز من استقلالية الديوان، ويحول دون تسرب الموظفين إلى خارج الديوان.

وهذا ما أكدته صايل في أن منح أجهزة الرقابة العليا الصلاحية الكاملة في اختيار وتعيين العاملين فيها يعتبر تدعيماً لاستقلاليتها، كما أن منحهم الحوافز والمزايا التشجيعية وما إلى ذلك يؤدي إلى استقرار واستقلالية العمل والعاملين فيها⁽²⁾.

الفرع الثاني: متطلبات الإستقلال الحقيقي حسب ما تراه (الإنثوساي) وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة:

يجب على الأجهزة العليا للرقابة وكذلك المدققين العاملين فيها أن يكونوا متحررين من الضغوط التي تهدد استقلالهم الفعلي في كل مراحل عملية التدقيق، كما يجب أن يُنظر إلى الإستقلال على أنه حالة عقلية إضافة إلى أنه مظهر سلوكي⁽³⁾.

(1) عبد الله، خالد ويوسف سعادة: مرجع سبق ذكره. ص 234.

(2) رمضان، صايل: مرجع سبق ذكره. ص 4.

(3) القاضي، حسين وحسين الدحدوح: أسس التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية. عمان. 1999. ص 36.

ويطلق على هذا الإستقلال العملي أو الفعلي للمدقق، حيث يكون المدقق في الحقيقة أو الواقع متحرراً من أي ضغوط قد تؤثر على حكمه الشخصي، ولأن هذا الإستقلال يرتبط بالحالة الذهنية للمدقق وباتجاهاته الفكرية فإنه من الصعب الحكم على مدى توفره بمعرفة المجتمع أو من خلال ما يصدر من تشريعات، ويجب على المدقق أن يتمسك به في جميع مراحل التدقيق وبصفة خاصة عند وضع برنامج التدقيق وأثناء العمل الميداني وكذلك عند إعداد التقرير وصياغة الرأي الفني، أي أن الإستقلال الذهني لا يجب أن يقتصر على مرحلة دون الأخرى وإنما يجب أن يكون موقفاً وسلوكاً مستمراً وقوياً من جانب المدقق في كل مراحل التدقيق⁽¹⁾.

ويوضح الهولي الإستقلال الحقيقي: بأنه قناعة ذهنية ترسخ في نفس المدقق أولاً بصورة تقنعه بعدم تحيزه للجهة التي يقوم بتدقيقها أو أية جهة أخرى، حيث يشمل هذا الإستقلال على ما يأتي⁽²⁾:

- استقلالية المدقق بإعداد برنامج التدقيق واختيار أساليب الرقابة، بحيث لا توضع أمام المدقق أي قيود.
- استقلالية المدقق بالفحص أثناء العمل الميداني، فلا يتعرض المدقق لأي تحكم أو توجيه في النشاطات التي يختارها لإختباراته، كما يجب ألا تحجب عنه أية معلومات أثناء أدائه لعمله.
- استقلالية المدقق بكتابة التقرير، ويُعطى المدقق الحرية الكاملة في كتابة الحقائق التي نتجت عن العملية الرقابية.

وتتطلب قواعد آداب المهنة الصادرة عن (الإنتنوساي) أن يحتفظ المدقق باستقلاله الحقيقي أثناء قيامه بمهامه، فتعد استقلاليته تجاه الجهة الخاضعة للرقابة وغيرها ضرورة حتمية، لذا على المدقق أن يسلك سلوكاً يزيد من استقلاليته الحقيقية أثناء أدائه تلك المهام⁽³⁾.

(1) حجازي، وجدي: مرجع سبق ذكره. ص 41.

(2) الهولي، سعود: مرجع سبق ذكره. ص 165.

(3) المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 30، أخلاقيات المهنة، الفصل الثالث، ص 11.

ترى الباحثة أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تنظر إلى الإستقلال الحقيقي للمدقق من منظور مدى التزامه بالمعايير الرقابية الصادرة عنها، المتمثلة في المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير صياغة التقارير، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد، ذلك لأن المراجعة هي: "فحص منظم ومستقل يستند إلى برنامج محدد بناء على دراسة ميدانية ويتطلب قدراً كافياً من الإستقلال الفعلي لمن يقوم به"، ويعد الإستقلال الأساس بالنسبة لمهنة التدقيق، إذ تتحدد درجة الإعتماد والثقة برأي المدقق بمدى استقلاله الفعلي وحياده في إبداء رأيه⁽¹⁾.

وتناولت هذه الدراسة الإستقلال الحقيقي حسب ما تراه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) وتطبيقاته في التشريع الفلسطيني مقارنة بتشريعات بعض دول المنطقة وذلك على النحو الآتي:

أولاً: ديوان الرقابة المالية والإدارية وتوفر متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير العامة للانتوساي (الحذر المهني المعقول).

على المدقق بذل العناية الواجبة في عملية التدقيق، وفي عملية صياغة التقرير النهائي، وتفرض هذه العناية على المدقق اكتمال أوراق العمل، وكفاية أدلة الإثبات، كما يجب أن يتجنب المدقق المهني الإهمال، مع أنه لا يتوقع منه أن يصل إلى الحكم المثالي في جميع المجالات⁽²⁾.

وفي رأي الباحثة، فإن موضوع العناية المهنية يتعلق بما يؤديه المدقق من عمل ودرجة حسن أدائه، مثلاً أوراق العمل التي يطلبها من الجهات الخاضعة للرقابة، فيجب بذل العناية المهنية الكافية لدرجة تدعم رأيه في تقريره النهائي، كما تتطلب العناية المهنية إلمام المدقق بكل جوانب القوانين النافذة واللوائح المنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة وخاصة قانون الخدمة المدنية والنظام المالي المعمول به.

(1) الحسني، صادق وعبد خرايشة: مرجع سبق ذكره. ص 332.

(2) لطفي، أمين السيد أحمد: فلسفة المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2009. ص 178.

أي أن أوراق العمل هي المستندات التي تلي التقرير في الأهمية لمعرفة طبيعة الأعمال التي أنجزها المدقق والمدى الذي كان موضوعياً وملتزماً بتنفيذ معايير التدقيق وكذلك معايير (الإنْتوساي)، لذلك تتطلب الأهمية القانونية لأوراق العمل ضرورة تصنيفها بطريقة ملائمة ومناسبة مع ضرورة احتوائها على جميع المستندات والأوراق والمراسلات والتعليمات والقرارات التي تؤيد قيام المدقق بكامل مسؤوليته⁽¹⁾.

وفي نظر الباحثة فإن قضية العناية المهنية تتطلب المحافظة على سرية معلومات العمل حيث نص قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية على ذلك بالمادة رقم (51) حيث تعتبر المعلومات والبيانات التي يطلع عليها العاملون في الديوان بحكم وظائفهم سرية وأن لا تفضى أية معلومات وان لا يسمح للغير بالاطلاع عليها إلا للقضاء بدعوى ناجمة عن أعمال الرقابة أو للجهة المختصة بالموقع الرسمي في الديوان.

وتتطلب العناية المهنية أن يقوم المدقق بمراجعة أدائه بشكل دوري من خلال كل من التقييم الذاتي، الموضوعية، الاستقامة، والتدريب، حيث تطمح الأجهزة العليا للرقابة بالإضافة لتوفير طاقم وظيفي فني معد إعداداً مهنيّاً إلى انتقاء التدريب الملائم لطاقمها ليكون قادراً على مباشرة الرقابة بكفاءة عالية من خلال تزويد المدقق بالخبرة التطبيقية اللازمة لصقل معلوماته، التي تجعله قادراً على ممارسة عملية الرقابة بدقة وكفاءة واستقلالية⁽²⁾.

ولما كان ديوان الرقابة في فلسطين كغيره من الوزارات الأخرى يعتمد اعتماداً كبيراً على العنصر البشري في عمله فإنه يجب أن يتوخى تطبيق الأسس العلمية اللازمة والمناسبة لعملية الاختيار والتدريب ومنها⁽³⁾:

- توفير الإعتمادات المالية الكافية وتزويد المكاتب بالمراجع والنشرات والدوريات والمجالات المتعلقة في العمل الرقابي.

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره. ص 272.

(2) الحسني، صادق وعبد خراشة: مرجع سبق ذكره. ص 344.

(3) رمضان، صايل: مرجع سبق ذكره. ص 5.

- الإهتمام بالتدريب أثناء العمل لأنه يمثل إحدى الركائز الرئيسة في تأهيل العنصر البشري لممارسة العمل الرقابي بشكل مستقل.
- تبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة من خلال الندوات والمؤتمرات.
- تقوية العلاقة مع المنظمات العربية والأقليمية والدولية في مجال الرقابة.
- منح العاملين في الديوان الحصانة الكافية⁽¹⁾.

ثانياً: حرية التصرف أثناء أداء المهام (معايير العمل الميداني):

لم تقف معايير (الانتوساي) عند التأكيد على مبدأ الإستقلالية فقط، وإنما تناولت أيضاً الآثار التي تترتب على تحقيقه، من توفير حرية التصرف لأجهزة الرقابة العليا وموظفيها، إضافة إلى الموضوعية والإستقلالية بإبداء الرأي المهني فيما يقوم به المدقق من مهام⁽²⁾.

وتشير التطبيقات الجيدة لإعلان (مكسيكو) المتعلقة بالإستقلالية رقم (11)، إلى أنه ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة أن تستخدم معايير العمل الميداني وذلك لإبداء الرأي الفني المستقل، وهي القواعد التي ينفذها المدقق بحرية واستقلالية حقيقية أثناء أداء مهامه باعتباره باحثاً عن أدلة الإثبات لصياغة تقريره النهائي، المتمثلة في الآتي:

1. التخطيط للعمليات الرقابية:

يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بتخطيط العمليات الرقابية بحرية واستقلالية حقيقية، دون أي تدخل أو توجيه سواء من السلطة التشريعية أو التنفيذية أو القضائية، لذا يجب أن يخطط المدقق للقيام بعمله باستقلالية حقيقية مما يؤدي إلى تنفيذه بطريقة فعالة، لأن التنفيذ

(1) عبد الله، خالد ويوسف سعادة: مرجع سبق ذكره. ص 235.

(2) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 13.

الناجح يركز على التخطيط الناجح، ويبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق ومنها⁽¹⁾:

أ. المعرفة المسبقة بطبيعة وحجم نشاط الجهة الخاضعة للرقابة (فهم بيئة العمل): ويتم الحصول على ذلك من خبرة المدقق السابقة بأعمالها، ومن الموظفين العاملين فيها، وكذلك التقارير السابقة الخاصة بها، وتساعد معرفة البيئة الخاضعة للتدقيق على تقييم الأخطار، وتخطيط عملية التدقيق، وتقويم أدلتها، وتحديد مجالات التدقيق التي تحتاج إلى مهارات خاصة، وكل هذا يتطلب من المدقق أن يكون مستقلاً في الواقع حتى يقوم بعمله على أكمل وجه⁽²⁾.

ويجب أيضاً على المدقق عند إجراء التخطيط إيجاد التوازن بين الكفاية والفاعلية في عملية التدقيق، مما يجنبه إجراء عمليات تدقيق أقل أو أكثر مما يجب وبالتالي إضاعة الوقت والجهد، لذلك لابد من الأخذ بالإعتبار تحديد الأهمية النسبية مبكراً، لأن ذلك ضروري لسببين على الأقل⁽³⁾:

- توفير ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، مما يعتبر دليلاً على أن المدقق مهتم جداً منذ البداية بالأخطاء الهامة، وذلك للوصول للحكم المهني المحايد، الذي لا يمكن الوصول له دون أن يتمتع المدقق بالإستقلالية الحقيقية.
- تحديد العناصر والقيم غير المهمة، وبالتالي يكون المدقق قادراً على التركيز في العناصر والقيم المهمة، ومن ثم تحسين نوعية التدقيق، ورفع كفايته، لإبداء الرأي الفني المحايد، وهذا ما يسعى إليه المدقق الذي يتميز بالأمانة الذهنية.

(1) القاضي، حسين وحسين الدحدوح : مرجع سبق ذكره. ص 215.

(2) المرجع السابق، ص 222- 223.

(3) المرجع السابق، ص 227.

ومن هنا فإن الأهمية النسبية في التدقيق تعتمد على الخبرة في خطوات التدقيق وكذلك في إعداد التقارير، أي إن قرارات الأهمية النسبية هي أحكام مهنية يجب وضعها بموضوعية وعناية، وأن تكون مدعومة بأسباب منطقية، وهذا كله يعتمد على استقلال المدقق الحقيقي⁽¹⁾.

كما يحتاج القائمون على تخطيط التدقيق إلى الإلمام بالمتطلبات القانونية من قوانين وأنظمة تخضع لها الجهة الخاضعة للرقابة، ويكون لها تأثير على أهداف التدقيق، وذلك من خلال بذل العناية المهنية بالاطلاع على تلك القوانين والأنظمة المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة، والقيام بجولات ميدانية قبل إعداد الخطة؛ من أجل فهم البيئة بموضوعية واستقلالية حقيقية⁽²⁾.

ب. تحديد مدى الإعتماد على الرقابة الداخلية: تم التعرض لها لاحقاً.

ت. تحديد أهداف ونطاق التدقيق، ووضع برنامج يوضح طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها: تعد إجراءات التدقيق التحليلية من الأمور الهامة في التخطيط، وهي طرق للحصول على معلومات جديدة من خلال دراسة العلاقات القابلة للمقارنة بين المعلومات، حيث تساعد هذه الإجراءات على فهم بيئة العمل، وكذلك تحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها، وهذا يتطلب أن يكون المدقق مستقلاً في الواقع حتى يقوم به بموضوعية، وهي على سبيل المثال⁽³⁾:

- مقارنة المعلومات المالية مع معلومات أخرى قابلة للمقارنة خلال فترات سابقة.
- مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقدرة مثل الموازنة.
- مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مشابهة لجهات أخرى للمقارنة مع الآخرين.

(1) القاضي، حسين وحسين الدحدوح : مرجع سبق ذكره. ص 232.

(2) معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية لسنة 2010. الفصل الثالث. المعايير الميدانية. الالتزام بالقوانين والأحكام النافذة. ص 21.

(3) القاضي، حسين وحسين الدحدوح : مرجع سبق ذكره. ص 224.

- دراسة العلاقات بين وحدات المعلومات المالية بناءً على نموذج معين يعد بموجب خبرات المدقق السابقة.

- دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة.

2. الرقابة الداخلية وضبط الجودة:

يعتبر تطوير نهج عمل أجهزة الرقابة العليا في غاية الأهمية، بحيث يصبح تقييم نظام الرقابة الداخلي حجر الزاوية الذي تركز عليه في عملها، ويقدم قيمة مضافة إلى عمل مفتشيها، ومن ثم ينعكس ذلك على الحد من الفساد⁽¹⁾.

وقيام المدقق بواجباته المهنية يبدأ من نقطة انطلاق رئيسة تتجلى في دراسة نظام الرقابة الداخلي وتقويمه، وتعد الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة له والأساس الذي يركز عليه في إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد كميات الاختبارات، كما أن فحص وتحليل الرقابة الداخلية تعد أمراً جوهرياً وأساسية في عملية التدقيق، وتؤثر في قرارات المدقق المرتبطة ببرنامج ونطاق التدقيق، لذا لا بد من توفر الإستقلالية الحقيقية بالمدقق في هذه المرحلة ابتداءً⁽²⁾.

وحتى لا يتم فرض تقرير مدقي الرقابة الداخلية الموجودين بالجهة الخاضعة للرقابة على المدقق الخارجي، فإنه يجب عليه أن يكون مستقلاً في الواقع من خلال التحقق من التخطيط المناسب لعملهم، وتوثيقه بصورة سليمة، وكذلك من الالتزام بالعناية المهنية اللازمة، وفي هذه الحالة يكون عمل مدقي الرقابة الداخلية عاملاً أساسياً في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق الخارجي ولكن دون أن يؤثر فيها، كما يجب على المدقق الخارجي المستقل حقيقة أن يحيط مدقي الرقابة الداخلية علماً بأية أمور مهمة قد تؤثر على عمله واستقلاله الحقيقي.

(1) القاضي، حسين، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا على تقييم الرقابة الداخلية، مقبول للنشر في مجلة (جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية). ع. 26. مج. 26. 2010. ص 240.

(2) القاضي، حسين وحسين الدحود : مرجع سبق ذكره. ص 235.

وأخيراً، يمكن القول، أنه إذا رغب المدقق الخارجي الاستفادة من عمل مدققي الرقابة الداخلية، عليه أولاً: أن يقوم بتقييم المعايير المذكورة أعلاه، كما يجب عليه أن يدقق أوراق عملهم حتى تتوفر لديه الفناعة الذهنية التي تجعل آراءه غير منحازة في إطار الأسس الآتية⁽¹⁾:

- كفاية نطاق العمل وبرامج التدقيق لأغراض المدقق الخارجي.
 - تخطيط العمل وتوثيقه بشكل سليم.
 - الأدلة الكافية والمناسبة لتوفير أساس معقول للخروج بالنتائج.
 - التقارير التي تم إعدادها والنتائج التي تم التوصل لها متطابقة مع الواقع.
 - الحل السليم لأية استثناءات أو أمور غير عادية أظهرتها إجراءات مدققي الرقابة الداخلية.
 - يجب أن يقوم المدقق الخارجي بفحص عمل مدققي الرقابة الداخلية، الذي ينوي الاستفادة منه، وقد تشمل فحوصاته على فحص بنود تم فحصها بالفعل من قبلهم.
 - دراية مدققي الرقابة الداخلية بالنظام المحاسبي ويعرف بأنه: مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة التي تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات المحاسبية بهدف حماية الموجودات الحكومية، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي لإبداء الرأي الفني المحايد⁽²⁾.
- وهناك ثلاثة عناصر يركز عليها نظام المعلومات المحاسبي، والتي يعتمد عليها المدقق الخارجي في تحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق، وهي⁽³⁾:

(1) القاضي، حسين وحسين الدحدوح : مرجع سبق ذكره. ص 254.

(2) حجازي، أحمد: المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة. ط2. عمان. 1995. ص 197.

(3) حماد، أكرم: تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين. مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. 2006. ص 1056.

أ. المستندات المالية: ويعبر عنها بمدخلات النظام المحاسبي، وهي تمثل المرحلة الأولى لهذا النظام.

ب. السجلات المالية: ويعبر عنها بالعملية المحاسبية أو المعالجة والتشغيل، وهي المرحلة الثانية من مراحل النظام المحاسبي.

ت. التقارير والقوائم المالية: ويعبر عنها بمخرجات النظام المحاسبي، وتمثل المرحلة الثالثة من مراحل النظام المحاسبي.

3. أدلة الإثبات والتوصل غير المقيد إلى المعلومات:

بالرغم من كثرة التعريفات لأدلة الإثبات، إلا أنها تتناول في مجملها ما يستند إليه المدقق في عمله للوصول إلى رأي حول أمر به خلاف، وبالتالي تكوين الرأي السليم المبني على أسباب موضوعية، ويعرف آخرون الدليل بأنه "يمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي".

وتعتبر أدلة الإثبات جوهر العمل الرقابي لإثبات صحة رأي المدقق، وتشمل أدلة الإثبات: الأدلة المادية، أو المستندات، أو شهادات الآخرين، سواء كانت شفوية كالمقابلات والرد على الاستفسارات أو كتابية كالرسائل والمذكرات والميزانيات التقديرية، للتدليل على صحة العمل الرقابي⁽¹⁾.

ويتطلب من المدقق أن يجمع عدداً كافياً من الأدلة ذات المصادقية العالية، حيث يشترط في أدلة الإثبات الكفاية، أي أنها تقوم على أساس القياس الكمي، أي مقدار وحجم الأدلة الضروري لتدعيم رأي المدقق، وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة، وبين كميتها، ودرجة

(1) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 132.

تنوعها، ويتم قياس كمية الأدلة من خلال حجم العينة التي يختارها المدقق، والهدف الذي يركز عليه⁽¹⁾، وهناك عدة عوامل تؤثر على كمية الأدلة منها⁽²⁾:

- تقدير المدقق لمستوى وطبيعة الخطر المتأصل على مستوى البيانات المحاسبية والمالية وعلى مستوى رصيد الحساب.
- طبيعة النظام المحاسبي وبنية الرقابة الداخلية وتقييم خطر الرقابة الداخلية.
- الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص والتدقيق.
- الخبرة المتجمعة خلال عمليات التدقيق السابقة.
- نتائج إجراءات التدقيق بما في ذلك الخطأ أو الغش الذي قد يكون موجوداً.
- طبيعة العنصر محل الفحص.
- مصدر المعلومات المتاحة وإمكانية الثقة بها وتكلفة الحصول عليها والفائدة المرجوة منها.

تري الباحثة أنه لم تحدد هذه المعايير بتحديد كمية ونوعية الأدلة تحديداً دقيقاً، وتم ترك ذلك لرأي المدقق، وأمانته الذهنية في تحديد الأدلة من حيث كميتها ونوعيتها، ومن هنا تتضح استقلالية المدقق الحقيقية بتحديد كمية ونوعية الأدلة لإثبات رأيه في التقرير الذي يعده. كما يعتبر سلوك المدقق أثناء جمع الأدلة من معايير وقواعد حجية الأدلة، حيث أن من أهم المقومات الأساسية لعملية التدقيق هو الإستقلال الحقيقي والحياد التام للمدقق وبُعدّه عن كافة المؤثرات في كل مرحلة من مراحل التدقيق⁽³⁾.

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المبادئ الأساسية لعملية التدقيق بموجب المنهاج الدولي. 2001. ص 242.

(2) القاضي، حسين وحسين الدحدوح : مرجع سبق ذكره. ص 290.

(3) القاضي، حسين وحسين الدحدوح : مرجع سبق ذكره. ص 312.

أما ملائمة الأدلة فتعني صلاحية الدليل، وجدارته في مساعدة المدقق في استنتاج رأي منطقي وموضوعي عن العنصر المراد إثباته، وترتبط صلاحية الأدلة بإجراءات الفحص التي يتم اختيارها، فيجب أن تحتوي على خصائص معينة منها: استقلالية المصدر حيث يستطيع المدقق الاعتماد على الأدلة التي يحصل عليها من خارج الجهة الخاضعة للرقابة، فتعد الأدلة الخارجية أقوى من الأدلة الداخلية، كما أنه هناك علاقة طردية بين فاعلية الرقابة الداخلية لدى الجهة الخاضعة للرقابة ومدى الاعتماد على أدلة الإثبات لتأكيد آراء المدقق ودعم تقريره⁽¹⁾.

وتعني صلاحية الدليل أيضاً: أن يكون الدليل موضوعياً بعيداً عن التحيز الشخصي للمدقق، من حيث قدرة طرفين أو أكثر محايدتين على فحص الدليل والوصول إلى نفس النتيجة، مما يدل على أن المدقق يتمتع بالإستقلالية الفعلية⁽²⁾.

وأخيراً، يُشترط في أدلة الإثبات المصدقية العالية، أي ليست كل أدلة التدقيق ذات مصداقية وحجية واحدة في الإثبات، وهذا يتطلب من المدقق اختيار أكثرها حجة لتعزيز رأيه المهني، ومن العوامل التي تؤثر على حجية الأدلة الآتي⁽³⁾:

- صلاحية الوسيلة والأسلوب الفني المتبع في الحصول على الدليل.
- مصدر الدليل.
- طبيعة الدليل.
- كيفية الحصول على الدليل.
- مدى ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص.

(1) أرينز، الفين، لوبك، جيمس: **المراجعة مدخل متكامل**. ترجمة محمد محمد عبدالقادر الديسبيطي. القاهرة: دار المريخ. ص 242.

(2) القاضي، حسين وحسين الدحدوح : **مرجع سبق ذكره**. ص 289.

(3) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **مرجع سبق ذكره**. ص 256.

• التوقيت المناسب للحصول على الدليل.

• مدى توفر الثقة بالمصادر الخارجية للدليل.

• سلوك المدقق نفسه أثناء جمعه للأدلة.

إضافة إلى ذلك فإن حق الاطلاع على الأوراق والمستندات والسجلات متلازم وحق الحصول على الأدلة وأية استفسارات سواء شفويًا أو تحريريًا، وكلمة الاستفسارات وردت مطلقة دون تحديد، إلا ما يراه المدقق مهماً لأداء عمله، كما أن المدقق المهني هو الذي يقدر مدى كفاية ومصادقية الأدلة مما يؤكد استقلالية المدقق الحقيقية⁽¹⁾.

وحتى تتحقق الأهداف العامة للرقابة، يجب أن يوضع تحت يد أجهزة الرقابة العليا الوسائل القانونية والفنية والمادية، بحيث يضمن لها قانونها آلية الوصول إلى الأدلة والمعلومات الصحيحة من مصادرها الأصلية، لتكون دقيقة بأقل جهد مع حماية المعلومة ومتتبع المعلومة والقائمين على الرقابة بصفة عامة⁽²⁾.

ويعتبر التوصل غير المقيد للمعلومات (حق الحصول على المعلومات) من المؤيدات القانونية التي ترتبها التشريعات حيث تكفل للأجهزة العليا للرقابة، دعم رقابتها وممارسة اختصاصاتها واتخاذ القرارات اللازمة بشأن الجهات الخاضعة للرقابة⁽³⁾.

إلا أن من أهم التحديات التي تعترض توفر أدلة الإثبات في التقارير الرقابية، احتياج الجهات الخاضعة للرقابة بسرية الحصول على المعلومات وإحجامها أحياناً عن التعاون مع الأجهزة العليا للرقابة خوفاً من تحمل المسؤولية؛ بسبب عدم استقلالية كل من أجهزة الرقابة ومدققها، بالشكل الذي يمكنهم من الحصول على أدلة الإثبات، التي تعزز تقاريرهم الرقابية⁽⁴⁾.

(1) الساطي، طارق وصادق الحسني: مرجع سبق ذكره. ص 49.

(2) الخالدي، أحمد: مرجع سبق ذكره. ص 99.

(3) الحسني، صادق وعبد خرايشة: مرجع سبق ذكره. ص 342.

(4) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 133.

وتتفق الباحثة مع ما أكده الحسني والخرابشة من حقيقة مسلم بها، من انه لا يمكن أن يكون المدقق مستقلاً في الواقع إذا منع من الاطلاع على أية معلومات⁽¹⁾، كما أن على الأجهزة الرقابية أن توازن بحدز شديد قبل نشر أية معلومة بين المنفعة المتحققة من نشرها وبين أهمية المحافظة على سريتها، وهذا ما نص عليه قانون مراقب الدولة الإسرائيلي في المادة رقم (17)⁽²⁾.

كما أن حق الاطلاع والمحافظة على جميع المعلومات المتعلقة بموضوع التدقيق يعتبر من المعطيات الأساسية للرقابة العليا وفق ما أشار إليه إعلان (برلين)، فضلاً عن حق الإتصال بموظفي الجهات الخاضعة للرقابة، كما ينبغي سن التشريعات المتعلقة بحرية الحصول على المعلومات وأدلة الإثبات التي تساعد على تقليل المشكلات المستقبلية في هذا الجانب⁽³⁾.

لقد بينت المادة رقم (40) والمادة رقم (41) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين المخالفات المالية والإدارية الناتجة عن عدم التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بنصوص قانون الديوان، من حيث تسهيل الوصول غير المقيد للمعلومات، ومنها عدم موافاة الديوان بصورة من العقود أو الاتفاقيات والحسابات والمستندات المؤيدة، وكذلك إخفاء بيانات يطلبها الديوان أو الامتناع عن تقديمها إليه بالمواعيد المحددة دون عذر مقبول، إضافة لمخالفة التعليمات والقرارات الصادرة عن الديوان.

وبموجب المواد رقم (24، 25، 29، 37) من قانون الديوان، فإن صلاحياته تضمن الوصول غير المقيد للمعلومات من حيث الحصول على كافة المعلومات والاطلاع على كافة التقارير والبيانات، وكذلك تقارير التحقيق واستدعاء الشهود بالإضافة إلى حق طلب أو الاطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو صور عنها وإلزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تزويد الديوان

(1) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 353.

(2) قانون مراقب الدولة الاسرائيلي لسنة 1958. الفصل الرابع. التقارير وتوصيات المراقب. المادة رقم (17). الحفاظ على أمن الدولة وعلاقاتها الخارجية. ص 6.

(3) إعلان برلين. الفصل الاول. المعطيات الاساسية في الرقابة المالية الحكومية. حق الاطلاع. بند رقم 33. ص 8.

بالبينات والعقود والإتفاقيات، وحيث أن هذا الالتزام غير مدعم بأية عقوبات مما يؤدي إلى عدم التعاون مع ديوان الرقابة بالرغم من أن له الحق باستدعاء الأشخاص وسماع أقوالهم.

لذا ترى الباحثة ضرورة تدعيم عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بالعقوبات الرادعة في حال عدم تعاون الجهات الخاضعة للرقابة معه، ويؤكد هذا الرأي قانون ديون المحاسبة الأردني في المادة رقم (17)، فمن حق رئيس الديوان أو أي موظف مفوض من قبله في حال رفضت الجهة الخاضعة للرقابة إجراء التدقيق أن تُسَمَّع الصناديق أو الخزائن أو المحلات التي توجد بها الحسابات بالشمع الأحمر، وتختتم بالخاتم الرسمي، ويتم استدعاء أفراد الضابطة العدلية لذلك، كما وأشارت المادة رقم (19) من ذات القانون يعاقب الشخص الذي يرفض السماح لموظفي الديوان القيام بعملهم وفق قانون العقوبات إضافة للإجراءات التأديبية، وهذا يعزز الإستقلالية المهنية للمدقق في عمله.

أي أن مجموعة المستندات والوثائق والمعلومات الموثقة، التي يطلع عليها المدقق ويحتفظ بها كمرفات في تقريره الرقابي، تعتبر دليلاً على ما توصل إليه من نتائج⁽¹⁾.

ثالثاً: إعداد تقارير العمل، وحرية اتخاذ القرار بشأن محتوى التقرير الرقابي ونشره وتوزيعه (معيار صياغة التقارير):

يعد المدقق في نهاية كل عملية تدقيق بإعداد تقريراً مكتوباً يتضمن رأياً فنياً محايداً لإيصال نتائج عملية التدقيق للجهة الخاضعة للرقابة وفقاً لنموذج محدد، كما يتضمن التقرير المعلومات التي تؤيدها أدلة الإثبات المترابطة والموضوعية والمستقلة بهدف التأكد من أن أداء الجهات الخاضعة للرقابة يتفق مع القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة، ولا يستطيع المدقق كتابة تقريره بموضوعية ومهنية إلا إذا كان مستقلاً فعلاً، وأكد على ضرورة السير في هذا الاتجاه الهلولي في دراسته، حيث أوجب على المدقق أن يتوخى الحذر بشأن استقلاله الحقيقي أثناء كتابة

(1) ديوان المحاسبة، الإمارات العربية المتحدة: تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة. بحث مقدم للدورة الثامنة للجمعية العامة للمجموعة العربية. الاردن. 2004. ص 58.

التقرير بحيث لا يختزل قيمة عمله ولا يفقد كيانه كمدقق⁽¹⁾، كما على المدقق أن يدرس ما إذا كان بحاجة إلى مرونة واستقلال أكبر في سبيل إعداد التقارير الرقابية وصياغة التوصيات⁽²⁾.

كما تعتبر التقارير الرقابية الأداة التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة، بحيث تتضمن النتائج والتوصيات مدعمة بأدلة الإثبات والتحليل الإحصائي للبيانات، ويحظى التقرير الرقابي بأهمية كبيرة مستمدة من التشريع الأساسي للدولة والقوانين المحلية الخاصة بالرقابة بالإضافة إلى الإعلانات الدولية، وتتحدد فاعلية التقارير الرقابية التي تهدف الحفاظ على المال العام بمدى كفاية ودقة المعلومات التي تحتويها ووضوح أدلة الإثبات التي تؤيد صدقها⁽³⁾.

يقوم مسؤولوا التدقيق الميداني في ديوان الرقابة المالية والإدارية بوضع نتائج التدقيق بتقرير يسمى التقرير الأولي، ويتم مناقشته مع الجهة الخاضعة للرقابة ويقدر مسؤولوا التدقيق ما إذا كان التقرير صحيحاً أو بحاجة إلى تعديل في حال قدمت الجهة الخاضعة للرقابة لهم أدلة إثبات كافية ومقنعة لم يحصل عليها المدقق أثناء عملية التدقيق ويسمى بذلك مسودة التقرير النهائي، ويتم إرساله إلى الجهة الخاضعة للرقابة، وتُمنح إطاراً زمنياً للرد على التقرير وإلا أُعتبر عدم الرد مخالفة إدارية، وأخيراً، يتم نشر التقرير النهائي لجميع الجهات الخاضعة للرقابة التي تم التدقيق عليها بتلك السنة في التقرير السنوي لديوان الرقابة⁽⁴⁾. وهذا ما أكدته الحسني وخرابشة أنه من الضرورة بمكان أن يناقش فريق التدقيق مع إدارة الجهة الخاضعة للرقابة الملاحظات والنتائج والتوصيات التي تم التوصل لها، وأن يتم تصفيتا بإزالة بعضها أو تعديل بعضها الآخر وعرض رد تلك الجهات ضمن التقرير النهائي⁽⁵⁾.

أما فيما يتعلق بحرية اتخاذ القرار بشأن محتوى التقرير الرقابي، فيجب على الأجهزة الرقابية أن تدرك الأمور المطلوبة في التقرير من وضوح المحتوى والشمول والإيجاز وحسن

(1) الهلولي، سعود: مرجع سبق ذكره. ص 166.

(2) بيان سدي. مرجع سبق ذكره. ص 19.

(3) كنعان، نواف: مرجع سبق ذكره. ص 131-132.

(4) معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية 2010. الفصل الرابع. معايير رفع التقارير. رأي أو تقرير المدقق. ص 24.

(5) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 351.

التوقيت كما أن مراعاة شكله ومظهره الخارجي هي أيضاً من الأمور التي يجب مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار⁽¹⁾.

كما أن من أهم العناصر الأساسية لتقرير المدقق عادة ما تكون بالترتيب التالي⁽²⁾:

- عنوان التقرير.
- الجهة الموجه لها التقرير.
- الفقرة التمهيدية أو الافتتاحية.
- فقرة الرأي.
- تاريخ التقرير.
- عنوان المدقق.
- توقيع المدقق.

إضافة إلى إن التقرير السنوي يجب أن يتضمن تغطية جميع أوجه نشاط الأجهزة العليا للرقابة، أما بالنسبة للقضايا الجديرة بالمحافظة على سريتها لذاتها أو بناءً على نص القانون، فيجب على أجهزة الرقابة العليا أن توازن بدقة قبل نشرها، ما بين أهمية المحافظة على سريتها وبين المنفعة التي سوف تتحقق من إفشائها.

ويؤكد الحسني والخرابشة أهمية مطالبة الأجهزة العليا للرقابة بإعداد تقريرها وفق نموذج محدد؛ وذلك لأن نشر مخرجات العملية الرقابية بأسلوب واضح ومختصر، حيث أن أعضاء البرلمان لا يمكنهم إضاعة وقتهم في قراءة تلك التقارير التي تعد بأسلوب ضعيف ومطول وتخلو من التنظيم المناسب، ويعد المدققون تقارير جذابة في حال أدركوا أهمية إعداد ملخصات تنفيذية بليغة وإضافة الرسومات البيانية والجداول وكذلك إبراز العناوين المهمة⁽³⁾.

(1) الحسني، صادق وعبد خرابشة: مرجع سبق ذكره. ص 351.

(2) المرجع السابق نفسه.

(3) المرجع السابق. ص 352.

وأخيراً، فإن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة لا تتجزأ، إذ لا يمكن فصل استقلاليتهما في مزاولة مهامهما الرقابية عن استقلاليتهما في إدارة شؤون موظفيها، إذ لا يجوز الفصل بينهما، فالاستقلالية الرقابية تستوجب استقلالية القائمين عليها، إذ أن إهدار استقلاليتهما في إدارة شؤون موظفيها (الإستقلال الشكلي) يترتب عليه حتما العصف باستقلاليتهما الرقابية (الإستقلال الحقيقي) مما يفرغ الإستقلالية التي منحها الدستور لتلك الأجهزة من مضمونها⁽¹⁾.

⁽¹⁾ مجلة الرقابة. الكويت. 18/أيلول 2009. 48.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

- منهج الدراسة.
- مجتمع الدراسة.
- عينة الدراسة.
- أداة الدراسة.
- صدق الأداة.
- ثبات الأداة.
- إجراءات الدراسة.
- تصميم الدراسة.
- المعالجات الإحصائية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة، وعينة الدراسة، وأداة الدراسة، ودلالات الصدق والثبات المستخدمة في هذه الدراسة، كما يتضمن متغيرات الدراسة، وإجراءاتها، والمعالجات الإحصائية المستخدمة فيها.

منهج الدراسة:

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات من مجتمع الدراسة، وتم التعرف على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وهذا المنهج يناسب أغراض هذه الدراسة.

مجتمع الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة من: موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله، والمراقبين الماليين في وزارة المالية، والمراقبين الإداريين في ديوان الموظفين العام، الذين يقومون بالرقابة على عدد من الوزارات الفلسطينية.

عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة الحالية من (134) فرداً من موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله، وهم المفتشون والمديرون والقانونيون وآخرون مثل (سكرتير وإداري)، وكذلك المراقبون الماليون، والمراقبون الإداريون، الذين يقومون بالرقابة على عدد من الوزارات الفلسطينية، وتم اختيار العينة وفقاً للطريقة العشوائية البسيطة الفردية، وقد تم توزيع الإستبانة عن

طريق اليد، وكان عدد الإستبانات المسترجعة التي جرى عليها التحليل الإحصائي (117) إستبانة، حيث مثلت ما نسبته 87 % من عينة الدراسة.

وصف عينة الدراسة:

- متغير الجنس:

جدول رقم (1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس.

متغير الجنس	العدد	النسبة المئوية %
ذكر	85	72.6
أنثى	32	27.4
المجموع	117	100.0%

يتضح من الجدول رقم (1) السابق، أن 72.6% من عينة الدراسة من الذكور، و 27.4% منهم من الإناث.

- متغير عمر الموظف:

جدول رقم (2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير عمر الموظف.

متغير عمر الموظف	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 25 سنة	2	1.7
25 سنة إلى 35 سنة	86	73.5
36 سنة إلى 45 سنة	20	17.1
أكثر من 45 سنة	9	7.7
المجموع	117	100.0%

يتضح من الجدول رقم (2) السابق، أن 1.7% من عينة الدراسة أعمارهم أقل من 25 سنة، و 73.5% أعمارهم تراوحت بين 25 سنة إلى 35 سنة، فيما يلاحظ أن 17.1% أعمارهم تراوحت بين 36 سنة إلى 45 سنة، و 7.7% كانت أعمارهم أكثر من 45 سنة.

- متغير المؤهل العلمي:

جدول رقم (3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

متغير المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دبلوم	6	5.1
بكالوريوس	103	88.0
دبلوم عالي	2	1.7
ماجستير	6	5.1
المجموع	117	100.0%

يتضح من الجدول رقم (3) السابق، أن 88.0% من عينة الدراسة يحملون البكالوريوس، و1.7% من حملة مؤهل الدبلوم العالي، فيما يلاحظ أن 5.1% لكل من حملة مؤهلي الدبلوم والماجستير.

- متغير التخصص العلمي:

جدول رقم (4): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.

متغير التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	66	56.4
إدارة أعمال	31	26.5
قانون	6	5.1
علوم مالية ومصرفية	6	5.1
حاسوب وأنظمة معلومات	8	6.8
المجموع	117	100.0%

يتضح من الجدول رقم (4) السابق، أن 56.4% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة، و26.5% تخصصهم إدارة أعمال، فيما يلاحظ أن 5.1% لكل من تخصصي القانون والعلوم المالية والمصرفية و6.8% كان تخصصهم حاسوب وأنظمة معلومات.

- متغير المسمى الوظيفي الحالي:

جدول رقم (5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي الحالي.

متغير المسمى الوظيفي الحالي	العدد	النسبة المئوية %
مدير عام	1	0.9
مدير	56	47.9
مفتش	47	40
قانوني	6	5.1
آخر (حدد لطفا)....	7	6.1
المجموع	117	100.0%

يتضح من الجدول رقم (5) السابق، أن 47.9% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي مدير، و 40% مسماهم الوظيفي مفتش، فيما يلاحظ أن 0.9% لمدير عام، فيما 5.1% لمسماهم قانوني و 6.1% لآخر.

- متغير الجهة الوظيفية:

جدول رقم (6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الجهة الوظيفية.

متغير الجهة الوظيفية	العدد	النسبة المئوية %
ديوان الرقابة المالية والإدارية	71	60.7
وزارة المالية	24	20.5
ديوان الموظفين العام	22	18.8
المجموع	117	100.0%

يتضح من الجدول رقم (6) السابق، أن 60.7% من عينة الدراسة من ديوان الرقابة المالية والإدارية، و 20.5% من وزارة المالية، فيما يلاحظ أن 18.8% من ديوان الموظفين العام.

- متغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي:

جدول رقم (7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.

متغير سنوات الخبرة بالعمل الرقابي	العدد	النسبة المئوية %
أقل من خمس سنوات	81	69.2
5 سنوات إلى 10 سنوات	26	22.2
11 سنة إلى 15 سنة	3	2.6
أكثر من 15 سنة	7	6.0
المجموع	117	%100.0

يتضح من الجدول رقم (7) السابق، أن 69.2% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة في العمل الرقابي لهم أقل من خمس سنوات، و 22.2% بلغت سنوات الخبرة في العمل الرقابي لهم من 5 سنوات إلى 10 سنوات، فيما يلاحظ أن 2.6% بلغت سنوات الخبرة لهم في العمل الرقابي من 11 سنة إلى 15 سنة، فيما 6.0% بلغت سنوات الخبرة لهم في العمل الرقابي أكثر من 15 سنة.

أداة الدراسة:

تم إعداد أداة الدراسة الحالية لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة؛ للتعرف إلى مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وتكونت الإستبانة من:

القسم الأول: شمل مقدمة الإستبانة، ويحتوي على مجموعة من العناصر التي تحدد هدف الدراسة، ونوع البيانات، والمعلومات التي تود الباحثة جمعها من أفراد عينة الدراسة، إضافة إلى فقرة تشجع المبحوثين إلى الإجابة بموضوعية، وصراحة على فقراتها، وطمأنة المبحوثين على سرية المعلومات، وأنها لن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

القسم الثاني: معلومات عامة (المتغيرات الديموغرافية) وقد دخلت كمتغيرات في البحث، وهذه المتغيرات هي : متغير الجنس، وعمر الموظف، والتخصص العلمي، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، والجهة الوظيفية، وسنوات الخبرة في العمل الرقابي.

القسم الثالث: وتكوّن من (81) فقرة، وتم تقسيم الفقرات من حيث متطلبات كل من الإستقلال الشكلي والحقيقي إلى قسمين، وتفرع عن القسم الأول أربعة فروع والقسم الثاني ثلاثة فروع، وهي كالآتي:

تم تقسيم الأسئلة من حيث مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) إلى قسمين وتفرع عن القسم الأول أربعة فروع، حيث أن الفقرات (2، 3، 21، 22، 23، 24، 25، 26، 27، 28، 46) تقيس مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية، أما الفقرات (1، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 11، 12، 15، 16، 17، 29، 30، 31، 33، 35، 38، 45، 49، 50، 51) تقيس مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية، وكذلك الفقرات (32، 34، 42، 72، 76، 77، 78، 79، 80) فتقيس مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية، والفقرات (18، 19، 20، 37، 47، 53، 57، 58) تقيس مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (الانتوساي)، أما القسم الثاني فتفرع عنه ثلاثة فروع، فالفقرات (36، 52، 56، 59، 69، 70، 81) تقيس مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (الانتوساي)، أما الفقرات (10، 13، 14، 39، 41، 48، 54، 55، 60، 61، 62، 63، 64، 65، 66، 67، 71، 73، 75) فتقيس مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية للانتوساي، والفقرات (40، 43، 44، 68، 74) تقيس مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير الرقابية (لانتوساي).

تصحيح الأداة:

وللخروج بنتائج علمية دقيقة لهذه الدراسة، تم استخدام مقياس (ليكرت) خماسي الأبعاد، للإجابة عن الفقرات، وهي:

موافق جداً، ولها خمس درجات، وموافق، ولها أربع درجات، ولا رأي ولها ثلاث درجات، وغير موافق ولها درجتان، وغير موافق تماماً، ولها درجة واحدة.

صدق الأداة:

تم الإعتماد في تقرير صدق الأداة على ما يعرف بالصدق الظاهري، أو صدق المحكمين، حيث تم عرض الأداة في صورتها الأولية على مجموعة المحكمين المختصين بكل من الجانب الأكاديمي والمهني، وعلى موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية، والمراقبين الإداريين، حيث أدلوا بملاحظاتهم حول صياغة بعض العبارات، هذا وقد أُجريت العديد من التعديلات، وتم حذف بعض العبارات، وبعض الكلمات، وإحلال أخرى بدلاً منها، ثم عرضت الأداة في صورتها النهائية على مجموعة من المحكمين الذين أقرّوا بصلاحية الأداة.

ثبات الأداة:

لقد تم استخراج معامل ثبات هذه الدراسة باستخدام معامل (ألفا كرونباخ Chronback Alpha)، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.77) وهو معامل ثبات جيد، يفي بأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة:

لقد تم إجراء الدراسة وفق الخطوات الآتية:

- تحديد مجتمع الدراسة بموظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في رام الله، والمراقبين الماليين في وزارة المالية، والمراقبين الإداريين في ديوان الموظفين العام، الذين يقومون بالرقابة على عدد من الوزارات الفلسطينية قبل الصرف أو قبل تنفيذ المعاملات.

- الحصول على موافقة عمادة كلية الدراسات العليا، وموافقة كل من ديوان الرقابة المالية والإدارية، ووزارة المالية، وديوان الموظفين العام.
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- إعداد أداة البحث (الإستبانة) وتضمنت مراحل إعداد الإستبانة: إعداد نموذج أولي للإستبانة، وعرضه على المحكمين، وتوزيع نسخة أولية على جزء من عينة الدراسة، وثم الصياغة النهائية للإستبانة، وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة.
- جمع البيانات وتبويبها.
- معالجة البيانات إحصائياً عن طريق الحاسوب، باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).
- الوصول إلى نتائج الدراسة، وتفسيرها، وإصدار التوصيات، بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها.

تصميم أداة الدراسة:

لقد صُممت أداة هذه الدراسة بحيث اشتملت على المتغيرات الآتية:

أولاً : المتغيرات المستقلة وهي:

1. الجنس وله مستويان: ذكر أو أنثى.
2. عمر الموظف وله أربعة مستويات: (أقل من 25 سنة، أو 25 سنة إلى 35 سنة، أو 36 سنة إلى 45 سنة، أو أكثر من 45 سنة).
3. التخصص العلمي وله خمسة مستويات: (محاسبة، أو إدارة أعمال، أو قانون، أو علوم مالية ومصرفية، أو حاسوب وأنظمة معلومات).

4. المؤهل العلمي وله خمسة مستويات: (دبلوم، أو بكالوريوس، أو دبلوم عالي، أو ماجستير، أو دكتوراة).
5. المسمى الوظيفي الحالي وله خمسة مستويات: (مدير عام، أو مدير، أو مفتش، أو قانوني، أو آخر حدد لطفاً).
6. الجهة الوظيفية ولها ثلاثة مستويات: (ديوان الرقابة، أو وزارة المالية، أو ديوان الموظفين).
7. سنوات الخبرة في العمل الرقابي ولها أربعة مستويات: (أقل من خمس سنوات، أو من 5 سنوات إلى 10 سنوات، أو من 11 سنة إلى 15 سنة، أو أكثر من 15 سنة).

ثانياً: المتغير التابع:

ويشتمل على المتوسطات الحسابية لاستجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة المتعلقة بالتعرف على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

المعالجات الإحصائية:

من أجل معالجة البيانات تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية الآتية:

1. المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية.
2. اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA .
3. معادلة ألفا كرونباخ لقياس الإتساق الداخلي بين فقرات أداة الدراسة.
4. تحليل Correlations لمعرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يضم هذا الفصل النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية، التي تهدف إلى التعرف على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، ومعرفة مدى تأثرها بمتغيرات الدراسة. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم إستبانه، وتم التأكد من صدقها، ومعامل ثباتها، وبعد عملية جمع الإستبانات تم ترميزها، وإدخالها للحاسوب، ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) وفيما يأتي نتائج الدراسة الحالية تبعاً لأسئلتها وفرضياتها.

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

السؤال الرئيس: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟

وتم تجزئة هذا السؤال إلى سؤالين على النحو الآتي:

أولاً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟ وتفرع عن هذا السؤال أربعة أسئلة وهي:

1. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية؟
2. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية؟

3. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية؟

4. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي)؟

ثانياً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)؟.

وتفرع عن هذا السؤال ثلاثة أقسام:

1. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي)؟

2. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية (للإنتوساي)؟

3. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير (للإنتوساي)؟

وللإجابة عن هذه الأسئلة، تم استخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لكل فقرة، ولكل مجال من مجالات الإستبانة، والدرجة الكلية لكل منهما. ومن أجل تفسير النتائج بصورة دقيقة، فقد تم اعتماد النسب المئوية الآتية:-

1. من (80 %) فأعلى بدرجة كبيرة جداً.

2. من (70 %) إلى أقل من (80 %) بدرجة كبيرة.

3. من (60 %) إلى أقل من (70 %) بدرجة متوسطة.

4. من (50 %) إلى أقل من (60 %) بدرجة قليلة.

5. أقل من (50 %) بدرجة قليلة جداً.

السؤال الرئيس:

ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟ وتمّ تقسيم هذا السؤال إلى سؤالين:

أولاً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟

وتفرع عن هذا السؤال أربعة أسئلة فرعية وفيما يأتي نتائج كل سؤال على حدة:

السؤال الفرعي الأول: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية؟

وللإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية.

جدول رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية.

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	2	قيام رئيس السلطة التنفيذية بصلاحيات واختصاصات المجلس التشريعي يؤثر على استقلالية ديوان الرقابة.	3.98	0.93	79.7	درجة كبيرة
2	3	يعتبر ديوان الرقابة إدارياً جزءاً من السلطة التشريعية.	2.70	1.23	54.0	درجة قليلة
3	21	يقوم ديوان الرقابة بطلب موارد مالية إضافية من المجلس التشريعي حال حاجته لتلك الموارد.	2.04	0.82	40.9	درجة قليلة جداً
4	22	هناك آليات متابعة فعالة لتوصيات ديوان الرقابة من قبل المجلس التشريعي.	2.00	0.78	40.0	درجة قليلة جداً
5	23	يتم مناقشة خطة ديوان الرقابة السنوية مع المجلس التشريعي.	2.17	0.81	43.4	درجة قليلة جداً
6	24	يخضع ديوان الرقابة لتوجيهات السلطة التشريعية فيما يتعلق بأولويات عمله.	2.39	1.02	47.9	درجة قليلة جداً
7	25	تختار السلطة التشريعية كل المواضيع الرقابية التي يقوم بها ديوان الرقابة.	2.20	0.90	43.9	درجة قليلة جداً
8	26	تلتزم الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة بتوصياته بعد رفعها للمجلس التشريعي.	2.64	1.07	52.8	درجة قليلة
9	27	علاقة ديوان الرقابة بالسلطة	2.50	1.03	49.9	درجة

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
		التشريعية واضحة من وجهة نظركم.				قليلة جداً
10	28	يلتزم ديوان الرقابة بإعداد تقارير رقابية بناءً على طلب المجلس التشريعي.	3.42	1.07	68.4	درجة متوسطة
11	46	يتم متابعة توصيات ديوان الرقابة من قبل المجلس التشريعي بعد رفعها له من قبل اللجان الرقابية بالمجلس.	2.52	1.01	50.4	درجة قليلة
		الدرجة الكلية	2.60	0.53	51.9	درجة قليلة

يتضح من الجدول رقم (8)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية هي (2.60)، وبانحراف معياري مقداره (0.53)، وبنسبة مئوية (51.9%)، وهذا يدل على أنها كانت درجة قليلة، كما اتضح أن الفقرة "قيام رئيس السلطة التنفيذية بصلاحيات واختصاصات المجلس التشريعي يؤثر على استقلالية ديوان الرقابة" جاءت في الترتيب الأول وبمتوسط حسابي (3.98) أي بدرجة كبيرة، والفقرة "يلتزم ديوان الرقابة بإعداد تقارير رقابية بناءً على طلب المجلس التشريعي" جاءت في الترتيب الثاني وبمتوسط حسابي (3.42) أي بدرجة متوسطة. كما تبين أن أقل الفقرات من حيث المتوسط الحسابي كانت "هناك آليات متابعة فعالة لتوصيات ديوان الرقابة من قبل المجلس التشريعي" وبمتوسط حسابي (2.00) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "يقوم ديوان الرقابة بطلب موارد مالية إضافية من المجلس التشريعي حال حاجته لتلك الموارد"، وجاءت بمتوسط حسابي (2.04) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "يتم مناقشة خطة ديوان الرقابة السنوية مع المجلس التشريعي" بمتوسط حسابي (2.17) وهي بدرجة قليلة جداً. وهذا يعني أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لا يلتزم بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية بالقدر الكافي.

السؤال الفرعي الثاني: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية.

جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية.

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	4	هناك دور للحكومة في تحديد موازنة ومخصصات ديوان الرقابة.	4.32	0.84	86.3	درجة كبيرة جداً
2	15	يلتزم ديوان الرقابة بإصدار تقارير فيما يتعلق بنتائج الأعمال الرقابية للجهة الخاضعة للرقابة.	4.24	0.70	84.8	درجة كبيرة جداً
3	38	مدة تعيين رئيس ديوان الرقابة سبع سنوات غير قابلة للتجديد كافية لأداء المهام المناطة به.	4.12	0.92	82.4	درجة كبيرة جداً
4	5	يتم مناقشة موازنة ديوان الرقابة مع وزارة المالية.	4.08	0.98	81.5	درجة كبيرة جداً
5	50	يشترك موظفو ديوان الرقابة في لجان العطاءات للجهات الخاضعة للرقابة بصفة عضو مراقب دون المشاركة في اتخاذ القرار بشأن العطاءات.	3.79	0.95	75.9	درجة كبيرة

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
6	9	تقوم الجهة الخاضعة للرقابة بالرد على ملاحظات ديوان الرقابة خلال فترة محددة.	3.68	0.95	73.7	درجة كبيرة
7	8	تطبيق قانون الخدمة المدنية على موظفي ديوان الرقابة يحول دون استقلالية الديوان.	3.63	1.42	72.6	درجة كبيرة
8	31	يقوم ديوان الرقابة بإعداد تقارير رقابية بناء على طلب الجهة الخاضعة للرقابة.	3.44	1.07	68.7	درجة متوسطة
9	30	يحق عزل رئيس ديوان الرقابة بناء على توجيهات رئيس السلطة التنفيذية.	3.21	1.19	64.3	درجة متوسطة
10	33	علاقة ديوان الرقابة بالسلطة التنفيذية واضحة من وجهة نظركم.	3.17	1.13	63.4	درجة متوسطة
11	45	يتم نشر رد الجهة الخاضعة للرقابة على صفحة الموقع الإلكتروني لديوان الرقابة.	3.06	1.24	61.2	درجة متوسطة
12	1	تعتبر توصيات ديوان الرقابة ملزمة للجهة الخاضعة لرقابته.	2.93	1.36	58.6	درجة قليلة
13	51	يقوم ديوان الرقابة بدور تعليمي للجهات الخاضعة للرقابة لتوضيح مهمة الديوان من خلال اللقاءات وورش العمل.	2.75	1.29	55.0	درجة قليلة
14	49	تتوفر الإرادة السياسية الكافية لدعم ديوان الرقابة في عمله.	2.35	1.18	47.0	درجة قليلة جداً

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
15	29	يقوم رئيس ديوان الرقابة بتحديد قيمة المخصصات المالية الخاصة باستخدام الخبراء والمستشارين بناء على قرار منه.	2.34	1.02	46.8	درجة قليلة جداً
16	11	يوجد للجهة الخاضعة للرقابة سلطة توجيهية فيما يتعلق باختصاصات عمل ديوان الرقابة كإرغام ديوان الرقابة على تنفيذ عملية رقابية أو التخلي عنها أو حذف نتائجها.	2.29	0.92	45.8	درجة قليلة جداً
17	7	يوجد نظام داخلي خاص بالجهة الخاضعة للرقابة لمتابعة توصيات ديوان الرقابة.	2.26	1.04	45.1	درجة قليلة جداً
18	12	يحق لديوان الرقابة التدخل والقيام بإدارة الجهة الخاضعة للرقابة كاتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالجهة أثناء ممارسته الرقابة.	1.90	1.00	37.9	درجة قليلة جداً
19	35	يتوافر لديوان الرقابة الحرية في إدارة موازنته.	1.90	0.96	37.9	درجة قليلة جداً
20	16	يطبق على موظفي ديوان الرقابة نظام حوافز خاص بهم مقارنة بغيرهم من موظفي السلطة الوطنية الفلسطينية.	1.74	1.00	34.9	درجة قليلة جداً
21	6	يتم تحديد شروط التعيين والتقاعد لموظفي ديوان الرقابة وفق إجراءات تضمن الإستقلالية عن الجهة الخاضعة	1.63	0.76	32.6	درجة قليلة جداً

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
		للمراقبة وبعيداً عن قانون الخدمة المدنية.				
22	17	يمارس ديوان الرقابة سلطة فعلية على شؤونه الإدارية كالترقية والتعيين بعيداً عن قانون الخدمة المدنية المطبق على موظفي السلطة الوطنية.	1.58	0.62	31.6	درجة قليلة جداً
الدرجة الكلية			2.93	0.31	58.6	درجة قليلة

يتضح من الجدول رقم (9)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحوّر مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية هي (2.93)، وبانحراف معياري مقداره (0.31)، ونسبة مئوية 58.6%، وهذا يدل على أنها كانت درجة قليلة، كما اتضح أن الفقرة "هناك دور للحكومة في تحديد موازنة ومخصصات ديوان الرقابة" جاءت في الترتيب الأول وبمتوسط حسابي (4.32) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يلتزم ديوان الرقابة بإصدار تقارير فيما يتعلق بنتائج الأعمال الرقابية للجهة الخاضعة للمراقبة" جاءت في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي (4.24) وهي بدرجة كبيرة جداً، أما الفقرة "مدة تعيين رئيس ديوان الرقابة سبع سنوات غير قابلة للتجديد كافية لأداء المهام المناطة به" فجاءت في الترتيب الثالث وبمتوسط حسابي (4.12) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يتم مناقشة موازنة ديوان الرقابة مع وزارة المالية" في الترتيب الرابع وبمتوسط حسابي (4.08) وهي بدرجة كبيرة جداً. كما تبين أن أقل الفقرات من حيث المتوسط الحسابي كانت "يمارس ديوان الرقابة سلطة فعلية على شؤونه الإدارية كالترقية والتعيين بعيداً عن قانون الخدمة المدنية المطبق على موظفي السلطة الوطنية" وبمتوسط حسابي (1.58) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "يتم تحديد شروط التعيين والتقاعد لموظفي ديوان الرقابة وفق إجراءات تضمن الإستقلالية عن الجهة الخاضعة للمراقبة وبعيداً عن قانون الخدمة المدنية" جاءت بمتوسط حسابي (1.63) وهي بدرجة قليلة جداً،

والفقرة "يطبق على موظفي ديوان الرقابة نظام حوافز خاص بهم مقارنة بغيرهم من موظفي السلطة الوطنية الفلسطينية" بمتوسط حسابي (1.74) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "يتوافر لديوان الرقابة الحرية في إدارة موازنته" بمتوسط حسابي (1.90) وهي بدرجة قليلة جداً. وهذا يعني أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لا يلتزم بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة بالمعايير العامة للإنتوساي في علاقته بالسلطة التنفيذية وكانت درجة التزامه قليلة.

السؤال الفرعي الثالث: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية.

جدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية.

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	78	يستدعي ديوان الرقابة من يرى لسماع أقوالهم.	4.24	0.84	84.8	درجة كبيرة جداً
2	79	تستعين هيئة مكافحة الفساد بمفتشي ديوان الرقابة للرقابة على الأمور الفنية.	4.09	0.92	81.7	درجة كبيرة جداً
3	34	يتمتع موظفو ديوان الرقابة بصفة الضبطية القضائية فيما يتعلق بعملهم.	3.09	1.21	61.9	درجة متوسطة
4	80	علاقة ديوان الرقابة بالسلطة القضائية واضحة من وجهة نظركم.	2.92	1.12	58.5	درجة قليلة

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
5	42	هناك آلية متابعة واضحة لتقارير ديوان الرقابة التي تحال للنيابة العامة.	2.39	0.99	47.9	درجة قليلة جداً
6	32	يقوم ديوان الرقابة بإيقاع عقوبات (الجهة التنفيذية القضاء) على الجهة الخاضعة للرقابة حال عدم توفيرها المعلومات الكافية لموظفيه.	2.13	0.99	42.6	درجة قليلة جداً
7	77	تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بإبلاغ ديوان الرقابة عن المخالفات فور اكتشافها.	2.13	1.14	42.6	درجة قليلة جداً
8	72	يخاطب ديوان الرقابة السلطة القضائية بنتائج التقارير الرقابية التي تسفر عن جريمة جزائية.	1.74	0.96	34.9	درجة قليلة جداً
9	76	يوجد في ديوان الرقابة مجلس تأديب يختص بالنظر في المخالفات المالية والإدارية.	1.38	0.75	27.7	درجة قليلة جداً
الدرجة الكلية			2.68	0.35	53.6	درجة قليلة

يتضح من الجدول رقم (10)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية هي (2.68)، وبانحراف معياري مقداره (0.35)، وبنسبة مئوية 53.6%، وهذا يدل على أنها كانت درجة قليلة، كما اتضح أن الفقرة "يستدعي ديوان الرقابة من يرى لسماع اقوالهم" جاءت في الترتيب الأول وبمتوسط حسابي (4.24) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "تستعين هيئة مكافحة الفساد بمفتشي ديوان الرقابة للرقابة على الأمور الفنية" جاءت في الترتيب الثاني بمتوسط حسابي (4.09) وهي بدرجة كبيرة جداً، أما الفقرة "يتمتع موظفو ديوان الرقابة بصفة الضبطية القضائية فيما يتعلق بعملهم" فجاءت في الترتيب الثالث وبمتوسط حسابي (3.09) وهي بدرجة

متوسطة، والفقرة". كما تبين أن أقل الفقرات من حيث المتوسط الحسابي كانت "يوجد في ديوان الرقابة مجلس تأديب يختص بنظر المخالفات المالية والإدارية" وبمتوسط حسابي (1.38) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "يخاطب ديوان الرقابة السلطة القضائية بنتائج التقارير الرقابية التي تسفر عن جريمة جزائية" جاءت بمتوسط حسابي (1.74) وهي بدرجة قليلة جداً. وهذا يعني أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لا يلتزم بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير (الإنْتوساي) بعلاقته في السلطة القضائية وكانت درجة التزامه بها قليلة.

السؤال الفرعي الرابع: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (للإنْتوساي)؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (للإنْتوساي) حسب استجابات أفراد العينة.

جدول رقم (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (للإنْتوساي).

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	53	يتطلب التعيين لوظيفة مفتش في ديوان الرقابة شهادة البكالوريوس.	4.30	0.56	86.0	درجة كبيرة جداً
2	58	يؤدي الارتباط العاطفي أو النسب بين مفتشي ديوان الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة إلى التقليل من موضوعية العمل الرقابي.	3.97	1.17	79.3	درجة كبيرة
3	19	يحافظ مفتشو ديوان الرقابة على اتجاه غير متحيز عند القيام بالرقابة.	3.43	1.04	68.5	درجة متوسطة

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
4	20	يبدو لكم أن مفتشي ديوان الرقابة متحررون من أية التزامات ومستقلون عن الجهة الخاضعة للرقابة.	3.28	1.08	65.6	درجة متوسطة
5	47	إعارة موظف من ديوان الرقابة لأية جهة خاضعة للرقابة تهدد استقلالية ديوان الرقابة.	3.25	1.06	65.0	درجة متوسطة
6	37	تتوفر الحصانة القانونية عما يقوم به ديوان الرقابة من مهام.	3.22	1.03	64.4	درجة متوسطة
7	18	يمتلك مفتشو ديوان الرقابة التأهيل العلمي الملائم للرقابة.	3.11	1.12	62.2	درجة متوسطة
8	57	يلمس مفتشو ديوان الرقابة أثر اطلاع الجهات الخاضعة للرقابة على قانون ديوان الرقابة من خلال التعاون معهم.	2.65	1.18	53.0	درجة قليلة
		الدرجة الكلية	3.40	0.39	68.1	درجة متوسطة

يتضح من الجدول رقم (11)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (للاتوساي) هي (3.40)، وبانحراف معياري مقداره (0.39)، وبنسبة مئوية 68.1%، وهذا يدل على أنها كانت درجة متوسطة، كما اتضح أن الفقرة "يتطلب التعيين لوظيفة مفتش في ديوان الرقابة شهادة البكالوريوس" جاءت في الترتيب الأول وبمتوسط حسابي (4.30) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يؤدي الارتباط العاطفي أو النسب بين مفتشي ديوان الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة إلى التقليل من موضوعية العمل الرقابي" جاءت في الترتيب الثاني وبمتوسط حسابي (3.97) وهي بدرجة كبيرة، والفقرة "يحافظ مفتشو ديوان الرقابة على اتجاه غير متحيز عند القيام بالرقابة" في الترتيب الثالث وبمتوسط حسابي (3.43) وهي بدرجة متوسطة. كما تبين أن أقل

الفقرات من حيث المتوسط الحسابي كانت "يلمس مفتشو ديوان الرقابة أثر اطلاع الجهات الخاضعة للرقابة على قانون ديوان الرقابة من خلال التعاون معهم" وبمتوسط حسابي (2.65) وهي بدرجة قليلة. وهذا يدل على نسبة موافقة متوسطة على الأسئلة.

ومن أجل توضيح وجهة نظر عينة الدراسة تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

جدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
الدرجة الكلية من وجهة نظر موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية.	2.82	0.26	56.4	درجة قليلة
الدرجة الكلية من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية.	3.04	0.22	60.9	درجة متوسطة
الدرجة الكلية من وجهة نظر مراقبي ديوان الموظفين العام.	3.00	0.15	60.1	درجة متوسطة
الدرجة الكلية	2.90	0.25	58.0	درجة قليلة

يتضح من الجدول رقم (12)، أن الدرجة الكلية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة كانت قليلة، وبنسبة مئوية 58%، وبمتوسط حسابي 2.90، وكانت الدرجة الكلية من وجهة نظر موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية بنسبة مئوية 56.4% أي بدرجة قليلة، وبمتوسط حسابي 2.82، أما من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية وديوان الموظفين العام فكانت بدرجة متوسطة وبنسبة مئوية 60.9% و 60.1% على التوالي.

ومن أجل توضيح المحاور المتعلقة بمتطلبات الإستقلال الشكلي تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

جدول رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بكل من السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية وكذلك المعايير العامة الواردة في (الانتوساي).

المحور	الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	1	السلطة التشريعية	2.60	0.53	51.9	درجة قليلة
2	2	السلطة التنفيذية	2.93	0.31	58.6	درجة قليلة
3	3	السلطة القضائية	2.68	0.35	53.6	درجة قليلة
4	4	المعايير العامة	3.40	0.39	68.1	درجة متوسطة
5	5	الدرجة الكلية	2.90	0.25	58.0	درجة قليلة

ويتضح من الجدول رقم (13)، أعلاه أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بكل من السلطات الثلاث التشريعية، والتنفيذية، والقضائية، والمعايير العامة هي (2.90)، وبانحراف معياري مقداره (0.25)، وبنسبة مئوية (58.0%)، وهذا يدل على أنها كانت درجة قليلة، كما اتضح أن مدى التزامه بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة كانت بدرجة متوسطة وبنسبة 68.1%.

ثانياً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟ ويتفرع عن هذا السؤال ثلاثة أسئلة فرعية:

السؤال الفرعي الأول: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (لانتوساي)؟ ومن أجل الإجابة على هذا السؤال تم استخراج

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي) حسب استجابات أفراد العينة.

جدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي).

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	70	مفتشو ديوان الرقابة على اطلاع وإلمام بالقوانين المطبقة والنافذة.	4.28	0.55	85.6	درجة كبيرة جداً
2	81	يبدل مفتشو ديوان الرقابة العناية المهنية اللازمة للرقابة.	4.14	0.96	82.7	درجة كبيرة جداً
3	69	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بإرفاق أوراق العمل لتوثيق العملية الرقابية.	3.52	0.79	70.4	درجة كبيرة
4	36	يقوم ديوان الرقابة بترسيخ أهمية استقلاله من خلال الدورات التدريبية لموظفيه.	3.26	1.23	65.1	درجة متوسطة
5	56	يقوم ديوان الرقابة بوضع أنظمة وإجراءات لتأمين جودة التقارير الرقابية	3.06	1.13	61.2	درجة متوسطة
6	59	يحث ديوان الرقابة مفتشيه على متابعة النشرات والمجلات الرقابية بشكل دائم.	2.97	1.10	59.5	درجة قليلة
7	52	يتطلب التعيين في ديوان الرقابة لوظيفة مفتش سنوات ملائمة من الخبرة.	2.04	1.39	40.9	درجة قليلة جداً
		الدرجة الكلية	3.32	0.52	66.5	درجة متوسطة

يتضح من الجدول رقم (14)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي) هي (3.32)، وبانحراف معياري مقداره (0.52)، وبنسبة مئوية 66.5%، وهذا يدل على أنها كانت درجة متوسطة، كما اتضح أن الفقرة "مفتشو ديوان الرقابة على اطلاع وإمام بالقوانين المطبقة والنافذة" جاءت في الترتيب الأول وبمتوسط حسابي (4.28) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يبدل مفتشو ديوان الرقابة العناية المهنية اللازمة للرقابة" جاءت في الترتيب الثاني وبمتوسط حسابي (4.14) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يقوم مفتشو ديوان الرقابة بإرفاق أوراق العمل لتوثيق العملية الرقابية" في الترتيب الثالث وبمتوسط حسابي (3.52) وهي بدرجة كبيرة. كما تبين أن أقل الفقرات من حيث المتوسط الحسابي كانت "يتطلب التعيين في ديوان الرقابة لوظيفة مفتش سنوات ملائمة من الخبرة" وبمتوسط حسابي (2.04) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "يحث ديوان الرقابة مفتشيه على متابعة النشرات والمجلات الرقابية بشكل دائم" بمتوسط حسابي (2.97) وهي بدرجة متوسطة. وهذا يدل على نسبة موافقة متوسطة على الأسئلة.

السؤال الفرعي الثاني: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية للإنتوساي؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية (للإنتوساي) حسب استجابات أفراد العينة.

جدول رقم (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية (لانتوساي).

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	75	هناك نظام كافٍ للرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة يقلل من خطر حدوث المخالفات.	4.41	0.63	88.2	درجة كبيرة جداً
2	55	يقوم ديوان الرقابة بإعداد مراسلة وإرسالها إلى الجهة الخاضعة للرقابة قبل البدء بالرقابة.	4.32	0.65	86.5	درجة كبيرة جداً
3	67	يقوم ديوان الرقابة بالتأكد من أن أداء الجهات الخاضعة للرقابة يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات.	4.26	0.60	85.1	درجة كبيرة جداً
4	60	يطلب ديوان الرقابة من المفتش تدعيم تقريره بأدلة ومستندات.	4.09	0.45	81.7	درجة كبيرة جداً
5	61	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بوضع خطة بطريقة تضمن إجراء رقابة ذات جودة عالية بصورة اقتصادية وفعالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب.	4.09	0.53	81.7	درجة كبيرة جداً
6	13	صلاحيات واختصاصات ديوان الرقابة واسعة وتشمل: الرقابة المالية والإدارية والقانونية.	4.08	0.96	81.5	درجة كبيرة جداً
7	63	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بتحليل البيانات المالية للحصول على أساس معقول لإبداء الرأي حول البيانات المالية.	4.07	0.52	81.4	درجة كبيرة جداً

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
8	73	تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الجهة الخاضعة للرقابة هي مسؤولية الجهة الخاضعة للرقابة وليست مسؤولية مفتشي ديوان الرقابة.	4.07	0.64	81.4	درجة كبيرة جداً
9	62	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بالإلمام ببيئة عمل الجهة الخاضعة للرقابة من خلال الرقابة الداخلية لتحديد مدى الرقابة ونطاقها وزمنها.	4.05	0.63	81.0	درجة كبيرة جداً
10	66	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بالحصول على أدلة ملائمة وكافية وذات صلة ومعقولة لدعم حكمهم فيما توصلوا له من نتائج وتوصيات.	4.02	0.67	80.3	درجة كبيرة جداً
11	64	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بدراسة وتقييم درجة الثقة بنظام الرقابة الداخلي في الجهات الخاضعة للرقابة.	3.98	0.71	79.7	درجة كبيرة
12	54	يقوم ديوان الرقابة بإعداد أدلة وكتيبات لتنفيذ العمليات الرقابية.	3.96	0.58	79.1	درجة كبيرة
13	65	يتم مراجعة أعمال الرقابة من قبل فرد أو لجان من كبار مفتشي ديوان الرقابة قبل إصدار التقرير.	3.80	0.77	76.1	درجة كبيرة
14	10	تتعاون الجهة الخاضعة للرقابة في تسهيل وصول موظفي ديوان الرقابة للمعلومات.	3.58	0.96	71.6	درجة كبيرة

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
15	14	يتوصل موظفو ديوان الرقابة للمعلومات من الجهة الخاضعة للرقابة بشكل غير مقيد.	3.12	1.16	62.4	درجة متوسطة
16	41	يوجد لدى ديوان الرقابة آليات فعالة لمتابعة تنفيذ توصياته السابقة عند إجراء الرقابة في السنة اللاحقة.	2.69	1.24	53.8	درجة قليلة
17	39	لدى ديوان الرقابة صلاحية واسعة وحرية تصرف لأداء مهامه بصورة مستقلة.	2.41	1.25	48.2	درجة قليلة جداً
18	71	يقوم ديوان الرقابة بمطابقة المعايير الرقابية (للإنتوساي) في جميع المسائل ذات الأهمية النسبية.	2.37	0.88	47.4	درجة قليلة جداً
19	48	يؤدي مفتشو ديوان الرقابة مهامهم بحرية أثناء العمل الميداني دون أية ضغوط.	2.22	1.09	44.4	درجة قليلة جداً
		الدرجة الكلية	3.66	0.30	73.2	درجة كبيرة

يتضح من الجدول رقم (15)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحوّر مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية (للإنتوساي) هي (3.66)، وبانحراف معياري مقداره (0.30)، وبنسبة مئوية 73.2%، وهذا يدل على أنها كانت درجة كبيرة، كما اتضح أن الفقرة "هناك نظام كافٍ للرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة يقلل من خطر حدوث المخالفات" جاءت في الترتيب الأول وبمتوسط حسابي (4.41) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يقوم ديوان الرقابة بإعداد مراسلة وإرسالها إلى الجهة الخاضعة للرقابة قبل البدء بالرقابة" جاءت في الترتيب الثاني وبمتوسط حسابي (4.32) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يقوم ديوان الرقابة بالتأكد من أن أداء الجهات الخاضعة للرقابة

يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات" جاءت في الترتيب الثالث وبمتوسط حسابي (4.26) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يطلب ديوان الرقابة من المفتش تدعيم تقريره بأدلة ومستندات" جاءت في الترتيب الرابع وبمتوسط حسابي (4.09) وهي بدرجة كبيرة جداً. كما تبين أن أقل الفقرات من حيث المتوسط الحسابي كانت "يؤدي مفتشو ديوان الرقابة مهامهم بحرية أثناء العمل الميداني دون أية ضغوط" وبمتوسط حسابي (2.22) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "يقوم ديوان الرقابة بمطابقة المعايير الرقابية (للإنتوساي) في جميع المسائل ذات الأهمية النسبية" بمتوسط حسابي (2.37) وهي بدرجة قليلة جداً، والفقرة "لدى ديوان الرقابة صلاحية واسعة وحرية تصرف لأداء مهامه بصورة مستقلة" بمتوسط حسابي (2.41) وهي بدرجة قليلة جداً. وهذا يدل على نسبة موافقة كبيرة على الأسئلة.

السؤال الفرعي الثالث: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير (للإنتوساي)؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير (للإنتوساي) حسب استجابات أفراد العينة.

جدول رقم (16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير (لإنتوساي).

الترتيب	الرقم في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	74	يقدم ديوان الرقابة تقريراً سنوياً أو عند الطلب لكل من رئيس السلطة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء.	4.53	0.55	90.6	درجة كبيرة جداً
2	44	يتم نشر تقرير ديوان الرقابة على صفحة الموقع الإلكتروني للديوان.	4.04	0.81	80.9	درجة كبيرة جداً
3	68	يفرض ديوان الرقابة أن يتضمن التقرير إشارة واضحة لمدى الانسجام مع معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية والمعايير الدولية (لإنتوساي) وأخلاقيات المهنة.	3.95	0.88	79.0	درجة كبيرة
4	40	لديوان الرقابة الحرية الكافية بشأن محتوى التقرير الرقابي ونشره.	3.51	1.20	70.3	درجة كبيرة
5	43	يتم نشر تقرير ديوان الرقابة في الجريدة الرسمية.	1.83	1.03	36.6	درجة قليلة جداً
		الدرجة الكلية	3.57	0.44	71.5	درجة كبيرة

يتضح من الجدول رقم (16)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير (لإنتوساي) هي (3.57)، وبانحراف معياري مقداره (0.44)، وبنسبة مئوية 71.5%، وهذا يدل على أنها كانت درجة كبيرة، كما اتضح أن الفقرة "يقدم ديوان الرقابة تقريراً سنوياً أو عند

الطلب لكل من رئيس السلطة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء" جاءت في الترتيب الأول وبمتوسط حسابي (4.53) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يتم نشر تقرير ديوان الرقابة على صفحة الموقع الإلكتروني للديوان" جاءت في الترتيب الثاني وبمتوسط حسابي (4.04) وهي بدرجة كبيرة جداً، والفقرة "يفرض ديوان الرقابة أن يتضمن التقرير إشارة واضحة لمدى الانسجام مع معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية والمعايير الدولية (للإنتوساي) وأخلاقيات المهنة" جاءت في الترتيب الثالث وبمتوسط حسابي (3.95) وهي بدرجة كبيرة، والفقرة "الديوان الرقابة الحرية الكافية بشأن محتوى التقرير الرقابي ونشره" بمتوسط حسابي (3.51) وهي بدرجة كبيرة. كما تبين أن أقل الفقرات من حيث المتوسط الحسابي كانت "يتم نشر تقرير ديوان الرقابة في الجريدة الرسمية" وبمتوسط حسابي (1.83) وهي بدرجة قليلة جداً. وهذا يدل على نسبة موافقة كبيرة على الأسئلة.

جدول رقم (17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لجميع محاور مدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).

المحور	الترتيب	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	1	المعايير العامة	3.32	0.52	66.5	درجة متوسطة
2	2	المعايير الميدانية	3.66	0.30	73.2	درجة كبيرة
3	3	معايير صياغة التقارير	3.57	0.44	71.5	درجة كبيرة
5	5	الدرجة الكلية	3.52	0.29	70.4	درجة كبيرة

ويتضح من الجدول رقم (17)، أعلاه أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية لمحور مدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) هي (3.52)، وانحراف معياري مقداره (0.29)، وبنسبة مئوية 70.4%، وهذا يدل على أنها كانت درجة كبيرة، كما اتضح أن المعايير الميدانية ومعايير صياغة التقارير كانت بدرجة كبيرة ثم تلتها المعايير العامة حيث كانت بدرجة متوسطة.

وهذا يدل على أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يلتزم بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير (الإننتوساي) فيما يتعلق بالمعايير الميدانية ومعايير صياغة التقارير الرقابية، كما يلتزم أيضاً بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة من وجهة نظر كل من موظفيه والمراقبين الماليين والإداريين.

ومن أجل توضيح وجهات نظر موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية، ومراقبي وزارة المالية، ومراقبي ديوان الموظفين العام، تم استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، والجدول رقم (18) يوضح ذلك.

جدول رقم (18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحور مدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي).

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
الدرجة الكلية من وجهة نظر موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية.	3.50	0.31	69.9	درجة متوسطة
الدرجة الكلية من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية.	3.46	0.21	69.1	درجة متوسطة
الدرجة الكلية من وجهة نظر مراقبي ديوان الموظفين العام.	3.67	0.28	73.3	درجة كبيرة
الدرجة الكلية	3.52	0.29	70.4	درجة كبيرة

يتضح من الجدول رقم (18)، أن المتوسط الحسابي للدرجة الكلية هي (3.52)، ونسبة مئوية 70.4%، وهذا يدل على أنها درجة كبيرة، كما اتضح أن الدرجة الكلية للمتوسط الحسابي من وجهة نظر مراقبي ديوان الموظفين العام كانت الأعلى، حيث بلغت (3.67)، والدرجة الكلية للمتوسط الحسابي من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية قد بلغت (3.46)، فيما يلاحظ أن الدرجة

الكلية للمتوسط الحسابي من وجهة نظر مراقبي ديوان الرقابة المالية والإدارية قد بلغت (3.50).

وعند تحليل النتائج الواردة في الجدول رقم (18) من وجهة نظر جهات يتعامل معها موظفي ديوان الرقابة في كل عملية رقابية وتعلم آلية عمله، لأن كل منها يعمل بالرقابة على إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، كما أنها جهات محايدة من حيث التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية أو عدم التزامه بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والإدارية وهم المراقبون الماليون والمراقبون الإداريون، فمن الملاحظ أن نسبة الإلتزام بتلك المعايير كانت بدرجة كبيرة، بنسبة 70.4%، إذ بلغت نسبة موافقة المراقبين الماليين على مدى التزام ديوان الرقابة بمعايير الإستقلال 69.1% وهي بدرجة متوسطة، كما بلغت نسبة موافقة المراقبين الإداريين على مدى التزام ديوان الرقابة بمعايير الإستقلال 73.3% وهي بدرجة كبيرة، أما بالنسبة لموظفي ديوان الرقابة فبلغت النسبة 69.9% وهي بدرجة متوسطة. وترى الباحثة: أن إجابات موظفي ديوان الرقابة أقرب للواقع وأكثر دقة لعلمهم بتفاصيل الأمور من حيث المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية ومعايير صياغة التقارير حيث النسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة بتلك المحاور من وجهة نظر موظفي ديوان الرقابة كانت 74.4% و 73.0% على التوالي، كما أن ديوان الرقابة يسعى لنيل الإستقلالية، ومن هنا يمكن الإستنتاج أن موظفي ديوان الرقابة كانت نتيجتهم الأكثر دقة، كما يتضح من الجدول الآتي رقم (19).

جدول رقم (19): المتوسطات الحسابية والنسبة المئوية لمحاور معايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) والجهات الوظيفية.

المجال	ديوان الرقابة		وزارة المالية		ديوان الموظفين	
	متوسط	نسبة	متوسط	نسبة	متوسط	نسبة
	حسابي	مئوية	حسابي	مئوية	حسابي	مئوية
العلاقة بالسلطة التشريعية	2.37	47.4	3.09	61.7	2.79	55.8
العلاقة بالسلطة التنفيذية	2.88	57.6	3.07	61.4	2.93	58.6
العلاقة بالسلطة القضائية	2.62	52.5	2.76	55.2	2.77	55.5
المعايير العامة/الشكلي	3.42	68.3	3.26	65.2	3.52	70.4
المعايير العامة/الحقيقي	3.12	62.5	3.36	67.3	3.94	78.7
المعايير الميدانية	3.72	74.4	3.49	69.9	3.66	73.2
معايير صياغة التقارير	3.65	73.0	3.51	70.2	3.40	68.0
الدرجة الكلية	3.16	63.2	3.25	65.0	3.33	66.7

ولتوضيح نتائج الدرجة الكلية لمجالات الدراسة تم ترتيب جميع مجالات هذه الدراسة في ضوء المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمحاور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهذا يتضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (20): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية ودرجة التقدير لمحاور مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

الترتيب	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة التقدير
1	السلطة التشريعية	2.60	0.53	51.9	درجة قليلة
2	السلطة التنفيذية	2.93	0.31	58.6	درجة قليلة
3	السلطة القضائية	2.68	0.35	53.6	درجة قليلة
4	المعايير العامة -شكلي	3.40	0.39	68.1	درجة متوسطة
5	المعايير العامة - حقيقي	3.32	0.52	66.5	درجة متوسطة
6	المعايير الميدانية	3.66	0.30	73.2	درجة كبيرة
7	معايير صياغة التقارير	3.57	0.44	71.5	درجة كبيرة
الدرجة الكلية		3.17	0.41	63.3	درجة متوسطة

يتضح من الجدول السابق، أن تقييم أفراد العينة بشكل عام كان بدرجة متوسطة وبنسبة (63.3%) وذلك بمتوسط حسابي (3.17) وانحراف معياري (0.41)، وقد كان هذا التقييم بدرجة كبيرة بالنسبة لمدى التزام ديوان الرقابة بكل من متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير الميدانية ومعايير صياغة التقارير بمتوسط حسابي (3.66)، (3.57) على التوالي، أما مدى التزام ديوان الرقابة بكل من متطلبات الإستقلال الشكلي الواردة بالمعايير العامة وكذلك متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير العامة فكان التقييم بدرجة متوسطة، وبمتوسط حسابي (3.40)، (3.32) على التوالي، أما بالنسبة لمدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقة ديوان الرقابة بكل من السلطات التشريعية، والتنفيذية، والقضائية فكان التقييم بدرجة قليلة، وبمتوسط حسابي (2.60)، (2.93)، (2.68) على التوالي.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

1. الفرضية الأولى: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير الجنس.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (ت) من أجل اختبار دلالة الفروق الإحصائية بين المتوسطات الحسابية في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي) تعزى لمتغير الجنس، والجدول (21) يوضح ذلك.

جدول رقم (21): نتائج اختبار (ت) لمتغير الجنس في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي).

المجال	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	درجات الحرية	مستوى الدلالة
العلاقة بالسلطة التشريعية	ذكر	85	2.62	0.54	0.79	115	0.430
	أنثى	32	2.53	0.50	0.82		
العلاقة السلطة التنفيذية	ذكر	85	2.93	0.33	0.04	115	0.970
	أنثى	32	2.93	0.26	0.04		
العلاقة بالسلطة القضائية	ذكر	85	2.68	0.37	0.05	115	0.956
	أنثى	32	2.68	0.28	0.06		
الإستقلال الشكلي بالمعايير العامة	ذكر	85	3.44	0.39	1.51	115	0.135
	أنثى	32	3.32	0.38	1.54		
المجال	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	درجات الحرية	مستوى الدلالة
الإستقلال الحقيقي بالمعايير العامة	ذكر	85	3.33	0.49	0.22	115	0.827
	أنثى	32	3.31	0.60	0.20		
المعايير الميدانية	ذكر	85	3.67	0.32	0.40	115	0.692
	أنثى	32	3.64	0.25	0.44		
معايير صياغة التقارير	ذكر	85	3.58	0.46	0.24	115	0.807
	أنثى	32	3.56	0.40	0.26		
جميع المجالات	ذكر	85	3.22	0.23	0.81	115	0.421
	أنثى	32	3.18	0.23	0.82		

* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول رقم (21)، أن قيمة مستوى الدلالة الإحصائية على جميع المجالات (0.421) وهي أكبر من 0.05 لذلك فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية، التي تقول: إنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير الجنس"، وبذلك تُقبل الفرضية الصفرية.

2. الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير العمر.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي من أجل اختبار دلالة الفروق الإحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير العمر، والجدول رقم (22)، و رقم (23) يوضحا ذلك.

جدول رقم (22): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير العمر.

عمر الموظف	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	2	3.26	0.12	65.2
25 سنة إلى 35 سنة	86	3.19	0.24	63.7
36 سنة إلى 45 سنة	20	3.29	0.19	65.8
أكثر من 45 سنة	9	3.26	0.15	65.2
المجموع	117	3.21	0.23	64.2

يتضح من الجدول رقم (22)، أن متوسطات متغير العمر تراوحت بين (3.19-3.29)، وأن المتوسط العام لجميع فئات العمر (3.21).

جدول رقم (23): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) تعزى لمتغير العمر.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
العلاقة بالسلطة التشريعية	بين المجموعات	1.34	3	0.45	1.64	0.185
	داخل	30.86	113	0.27		
	المجموع	32.21	116			
العلاقة بالسلطة التنفيذية	بين المجموعات	0.16	3	0.05	0.54	0.655
	داخل	11.05	113	0.10		
	المجموع	11.20	116			
العلاقة بالسلطة القضائية	بين المجموعات	0.12	3	0.04	0.32	0.809
	داخل	14.09	113	0.12		
	المجموع	14.21	116			
الإستقلال الشكلي بالمعايير العامة	بين المجموعات	0.64	3	0.21	1.41	0.243
	داخل	17.08	113	0.15		
	المجموع	17.72	116			
الإستقلال الحقيقي بالمعايير العامة	بين المجموعات	1.26	3	0.42	1.60	0.194
	داخل	29.82	113	0.26		
	المجموع	31.08	116			
المعايير الميدانية	بين المجموعات	0.45	3	0.15	1.72	0.167
	داخل	9.94	113	0.09		
	المجموع	10.40	116			
معايير صياغة التقارير	بين المجموعات	0.13	3	0.04	0.22	0.884
	داخل	22.58	113	0.20		
	المجموع	22.71	116			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.21	3	0.07	1.35	0.262
	داخل	5.89	113	0.05		
	المجموع	6.10	116			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول رقم (23)، أن مستوى الدلالة الإحصائية على جميع المجالات (0.262) وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية الصفرية وهي 0.05، لذلك فإنه يتم

قبول الفرضية الصفرية لجميع المجالات، والتي تقول: إنه" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير العمر".

3. الفرضية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي من أجل اختبار دلالة الفروق الإحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي، والجدول رقم (24)، و رقم (25) يوضحا ذلك.

جدول رقم (24): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
دبلوم	6	3.11	0.19	62.2
بكالوريوس	103	3.21	0.24	64.2
دبلوم عالي	2	3.29	0.14	65.8
ماجستير	6	3.31	0.15	66.3
المجموع	117	3.21	0.23	64.2

يتضح من الجدول رقم (24)، أن متوسط المؤهل العلمي تراوح بين (3.11 - 3.31)،

وبلغ المتوسط العام لجميع المؤهلات العلمية (3.21).

جدول رقم (25): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
العلاقة بالسلطة التشريعية	بين المجموعات	0.58	3	0.19	0.69	0.561
	داخل المجموعات	31.63	113	0.28		
	المجموع	32.21	116			
العلاقة بالسلطة التنفيذية	بين المجموعات	0.48	3	0.16	1.70	0.171
	داخل المجموعات	10.72	113	0.09		
	المجموع	11.20	116			
العلاقة بالسلطة القضائية	بين المجموعات	0.33	3	0.11	0.89	0.449
	داخل المجموعات	13.88	113	0.12		
	المجموع	14.21	116			
الإستقلال الشكلي	بين المجموعات	0.14	3	0.05	0.31	0.820
	داخل المجموعات	17.58	113	0.16		
	المجموع	17.72	116			
بالمعايير العامة الإستقلالي	بين المجموعات	3.10	3	1.03	4.17	0.008
	داخل المجموعات	27.98	113	0.25		
	المجموع	31.08	116			
بالمعايير العامة	بين المجموعات	0.02	3	0.01	0.08	0.970
	داخل المجموعات	10.37	113	0.09		
	المجموع	10.40	116			
معايير صياغة التقارير	بين المجموعات	0.09	3	0.03	0.14	0.934
	داخل المجموعات	22.63	113	0.20		
	المجموع	22.71	116			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.14	3	0.05	0.86	0.465
	داخل المجموعات	5.97	113	0.05		
	المجموع	6.10	116			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول رقم (25)، أن مستوى الدلالة الإحصائية على جميع المجالات (0.465) وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية وهي 0.05، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية لجميع المجالات، التي تقول: إنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنئوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي".

4. الفرضية الرابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنئوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي من أجل اختبار دلالة الفروق الإحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنئوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي، والجدول رقم (26)، ورقم (27) يوضح ذلك.

جدول رقم (26): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنئوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي.

التخصص العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
محاسبة	66	3.21	0.24	64.2
إدارة أعمال	31	3.25	0.25	65.0
قانون	6	3.09	0.09	61.8
علوم مالية ومصرفية	6	3.16	0.18	63.2
حاسوب وأنظمة معلومات	8	3.22	0.14	64.3
المجموع	117	3.21	0.23	64.2

يتضح من الجدول رقم (26)، أن متوسطات فئات التخصص العلمي تراوحت بين (3.9 - 3.25)، وأن المتوسط العام لجميع فئات التخصص العلمي (3.21).

الجدول (27) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
العلاقة بالسلطة التشريعية	بين المجموعات	1.10	4	0.27	0.99	0.418
	داخل المجموعات	31.11	112	0.28		
	المجموع	32.21	116			
العلاقة بالسلطة التنفيذية	بين المجموعات	0.09	4	0.02	0.23	0.920
	داخل المجموعات	11.11	112	0.10		
	المجموع	11.20	116			
العلاقة بالسلطة القضائية	بين المجموعات	0.22	4	0.06	0.44	0.776
	داخل المجموعات	13.99	112	0.12		
	المجموع	14.21	116			
الإستقلال الشكلي بالمعايير العامة	بين المجموعات	0.24	4	0.06	0.38	0.822
	داخل المجموعات	17.48	112	0.16		
	المجموع	17.72	116			
الإستقلال الحقيقي بالمعايير العامة	بين المجموعات	3.02	4	0.76	3.02	0.021
	داخل المجموعات	28.06	112	0.25		
	المجموع	31.08	116			
المعايير الميدانية	بين المجموعات	0.54	4	0.14	1.54	0.194
	داخل المجموعات	9.85	112	0.09		
	المجموع	10.40	116			
معايير صياغة التقارير	بين المجموعات	0.58	4	0.14	0.73	0.572
	داخل المجموعات	22.13	112	0.20		
	المجموع	22.71	116			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.15	4	0.04	0.73	0.575
	داخل المجموعات	5.95	112	0.05		
	المجموع	6.10	116			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول رقم (27)، أن مستوى الدلالة الإحصائية على جميع المجالات (0.575) وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية الصفرية وهي 0.05، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية لجميع المجالات، التي تقول: إنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي".

5. الفرضية الخامسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي من أجل اختبار دلالة الفروق الإحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي، والجدول رقم (28)، و رقم (29) يوضح ذلك.

جدول رقم (28): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي.

المسمى الوظيفي الحالي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
مدير عام	1	3.49	.	69.7
مدير	56	3.29	0.16	65.9
مفتش	43	3.13	0.29	62.6
قانوني	16	3.13	0.15	62.6
آخر (حدد لطفا)....	1	3.10	.	61.9
المجموع	117	3.21	0.23	64.2

ويتضح من الجدول رقم (28)، أن المتوسطات الحسابية للمسمى الوظيفي الحالي تراوحت بين (3.10 - 3.49)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لجميع المسميات الوظيفية الحالية (3.21)، حيث نال المديرون الدرجة الثانية بعد المدير العام بالنسبة لآراء فئات العينة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لآرائهم (3.29)، بينما نال آخر الدرجة الأخيرة بالنسبة لآراء فئات العينة حيث بلغ المتوسط الحسابي لآرائهم (3.10).

جدول رقم (29): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
العلاقة بالسلطة التشريعية	بين المجموعات	7.03	4	1.76	7.81	0.000
	داخل المجموعات	25.18	112	0.22		
	المجموع	32.21	116			
العلاقة بالسلطة التنفيذية	بين المجموعات	1.00	4	0.25	2.76	0.031
	داخل المجموعات	10.20	112	0.09		
	المجموع	11.20	116			
العلاقة بالسلطة القضائية	بين المجموعات	0.57	4	0.14	1.18	0.325
	داخل المجموعات	13.64	112	0.12		
	المجموع	14.21	116			
الإستقلال الشكلي بالمعايير العامة	بين المجموعات	0.39	4	0.10	0.64	0.638
	داخل المجموعات	17.33	112	0.15		
	المجموع	17.72	116			
الإستقلال الحقيقي بالمعايير العامة	بين المجموعات	10.11	4	2.53	13.50	0.000
	داخل المجموعات	20.97	112	0.19		
	المجموع	31.08	116			
المعايير الميدانية	بين المجموعات	0.38	4	0.10	1.07	0.375
	داخل المجموعات	10.01	112	0.09		
	المجموع	10.40	116			
معايير صياغة التقارير	بين المجموعات	0.47	4	0.12	0.59	0.668
	داخل المجموعات	22.24	112	0.20		
	المجموع	22.71	116			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.86	4	0.22	4.60	0.002
	داخل المجموعات	5.24	112	0.05		
	المجموع	6.10	116			

* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول رقم (29)، أن مستوى الدلالة الإحصائية على جميع المجالات (0.002) وهذه القيمة أقل من القيمة المحددة في الفرضية الصفرية وهي 0.05، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، التي تقول: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي".

ويتضح من الجدول السابق، أن مستوى الدلالة لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بكل من متطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، ومتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير العامة كانت أقل من القيمة المحددة في الفرضية الصفرية وهي 0.05، وهي دالة إحصائية، لذا يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة للمحاور المذكورة، التي تقول: "بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي".

جدول رقم (30): اختبار LSD يبين الفروقات للمقارنات البعدية بين متغير المسمى الوظيفي الحالي.

المجال	(I) المسمى الوظيفي الحالي	(J) المسمى الوظيفي الحالي	الخطأ المعياري	مستوى الدلالة	التباينات الداخلية	
					القيمة الدنيا	القيمة العليا
السلطة التشريعية	مدير	مفتش	0.10	*0.000	0.32	0.70
		قانوني	0.13	*0.003	0.15	0.68
	مفتش	مدير	0.10	*0.000	-0.70	-0.32
		قانوني	0.14	0.507	-0.37	0.18
	قانوني	مدير	0.13	*0.003	-0.68	-0.15
		مفتش	0.14	0.507	-0.18	0.37
السلطة التنفيذية	مدير	مفتش	0.06	*0.003	0.07	0.31
		قانوني	0.09	0.405	-0.10	0.24
	مفتش	مدير	0.06	*0.003	-0.31	-0.07
		قانوني	0.09	0.188	-0.29	0.06
	قانوني	مدير	0.09	0.405	-0.24	0.10
		مفتش	0.09	0.188	-0.06	0.29
المعايير العامة الحقيقية	مدير	مفتش	0.09	*0.000	0.30	0.65
		قانوني	0.12	*0.000	0.51	1.00
	مفتش	مدير	0.09	*0.000	-0.65	-0.30
		قانوني	0.13	*0.030	0.03	0.53
	قانوني	مدير	0.12	*0.000	-1.00	-0.51
		مفتش	0.13	*0.030	-0.53	-0.03

* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يشير الجدول إلى:

وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين كل من متطلبات الإستقلال الشكلي في علاقة ديوان الرقابة بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، ومتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير العامة عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير

الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي بين المدير والمفتش ولصالح المدير .

6. الفرضية السادسة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي من أجل اختبار دلالة الفروق الإحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية، والجدول رقم (31)، و رقم (32) يوضحا ذلك .

جدول رقم (31): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية.

الجهة الوظيفية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
ديوان الرقابة المالية والإدارية.	71	3.16	0.25	63.2
وزارة المالية.	24	3.25	0.14	65.0
ديوان الموظفين العام.	22	3.33	0.16	66.7
المجموع	117	3.21	0.23	64.2

يتضح من الجدول رقم (31)، أن المتوسطات الحسابية لمتغير الجهة الوظيفية تتراوح بين (3.16 - 3.33)، وبلغ المتوسط العام لجميع الجهات الوظيفية (3.21) أي بدرجة متوسطة.

جدول رقم (32): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
العلاقة بالسلطة التشريعية	بين المجموعات	10.21	2	5.11	26.48	0.000
	داخل المجموعات	21.99	114	0.19		
	المجموع	32.21	116			
العلاقة بالسلطة التنفيذية	بين المجموعات	0.65	2	0.33	3.53	0.033
	داخل المجموعات	10.55	114	0.09		
	المجموع	11.20	116			
العلاقة بالسلطة القضائية	بين المجموعات	0.57	2	0.28	2.38	0.097
	داخل المجموعات	13.64	114	0.12		
	المجموع	14.21	116			
الإستقلال الشكلي بالمعايير العامة	بين المجموعات	0.81	2	0.41	2.73	0.069
	داخل المجموعات	16.91	114	0.15		
	المجموع	17.72	116			
الإستقلال الحقيقي بالمعايير العامة	بين المجموعات	11.12	2	5.56	31.77	0.000
	داخل المجموعات	19.96	114	0.18		
	المجموع	31.08	116			
المعايير الميدانية	بين المجموعات	0.92	2	0.46	5.54	0.005
	داخل المجموعات	9.48	114	0.08		
	المجموع	10.40	116			
معايير صياغة التقارير	بين المجموعات	1.16	2	0.58	3.06	0.051
	داخل المجموعات	21.56	114	0.19		
	المجموع	22.71	116			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.56	2	0.28	5.74	0.004
	داخل المجموعات	5.54	114	0.05		
	المجموع	6.10	116			

* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يتضح من الجدول رقم (32)، أن مستوى الدلالة الإحصائية على جميع المجالات (0.004) وهذه القيمة أقل من القيمة المحددة في الفرضية وهي 0.05، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، التي تقول: إنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية".

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بكل من متطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، وكذلك بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة، ومعايير العمل الميدانية كان أقل من القيمة المحددة في الفرضية الصفرية وهي 0.05، وهي دالة إحصائية، لذا يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة للمحاور المذكورة، التي تقول: "بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية".

جدول رقم (33): اختبار LSD يبين الفروقات للمقارنات البعدية بين متغير الجهة الوظيفية وكل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والمعايير العامة الحقيقية والمعايير الميدانية.

المجال	(I) الجهة الوظيفية	(J) الجهة الوظيفية	الخطأ المعياري	مستوى الدلالة	النتائج الداخلية	
					القيمة الدنيا	القيمة العليا
السلطة التشريعية	ديوان الرقابة	وزارة المالية	0.10	*0.000	-0.93	-0.51
		ديوان الموظفين	0.11	*0.000	-0.64	-0.21
	وزارة المالية	ديوان الرقابة	0.10	*0.000	0.51	0.93
		ديوان الموظفين	0.13	*0.024	0.04	0.55
	ديوان الموظفين	ديوان الرقابة	0.11	*0.000	0.21	0.64
		وزارة المالية	0.13	*0.024	-0.55	-0.04
السلطة التنفيذية	ديوان الرقابة	وزارة المالية	0.07	*0.007	-0.34	-0.06
		ديوان الموظفين	0.07	0.410	-0.21	0.09
	وزارة المالية	ديوان الرقابة	0.07	*0.007	0.06	0.34
		ديوان الموظفين	0.09	0.127	-0.04	0.32
	ديوان الموظفين	ديوان الرقابة	0.07	0.410	-0.09	0.21
		وزارة المالية	0.09	0.127	-0.32	0.04
المعايير العامة الحقيقية	ديوان الرقابة	وزارة المالية	0.10	*0.010	-0.45	-0.06
		ديوان الموظفين	0.10	*0.000	-1.03	-0.63
	وزارة المالية	ديوان الرقابة	0.10	*0.010	0.06	0.45
		ديوان الموظفين	0.12	*0.000	-0.81	-0.33
	ديوان الموظفين	ديوان الرقابة	0.10	*0.000	0.63	1.03
		وزارة المالية	0.12	*0.000	0.33	0.81
المعايير الميدانية	ديوان الرقابة	وزارة المالية	0.07	0.053	0.09	0.36
		ديوان الموظفين	0.07	0.404	-0.08	0.20
	وزارة المالية	ديوان الرقابة	0.07	*0.001	-0.36	-0.09
		ديوان الموظفين	0.09	0.053	-0.33	0.00
	ديوان الموظفين	ديوان الرقابة	0.07	*0.001	-0.20	0.08
		وزارة المالية	0.09	0.053	0.00	0.33

* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

يشير الجدول إلى:

وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين كل من متطلبات الإستقلال الشكلي في علاقة ديوان الرقابة بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، ومتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير العامة والمعايير الميدانية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية بين ديوان الرقابة ووزارة المالية لصالح ديوان الرقابة.

7. الفرضية السابعة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي من أجل اختبار دلالة الفروق الإحصائية بين المتوسطات الحسابية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي، والجدول رقم (34)، ورقم (35) يوضحا ذلك.

جدول رقم (34): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.

سنوات الخبرة في العمل الرقابي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
أقل من خمس سنوات	81	3.19	0.25	63.7
5 سنوات إلى 10 سنوات	26	3.26	0.15	65.2
11 سنة إلى 15 سنة	3	3.37	0.16	67.5
أكثر من 15 سنة	7	3.25	0.16	64.9
المجموع	117	3.21	0.23	64.2

يتضح من الجدول رقم (34)، أن المتوسطات الحسابية لسنوات الخبرة في العمل الرقابي تتراوح بين (3.19 - 3.37)، وبلغ المتوسط العام لجميع سنوات الخبرة في العمل الرقابي (3.21)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.37) لسنوات الخبرة في العمل الرقابي التي تتراوح بين 11 سنة إلى 15 سنة، تليها المتوسط الحسابي (3.26) لسنوات الخبرة بين 5 سنوات إلى 10 سنوات، ثم المتوسط الحسابي لسنوات الخبرة لأكثر من 15 سنة خبرة في العمل الرقابي بمتوسط حسابي (3.25)، وأخيراً المتوسط الحسابي لسنوات الخبرة التي هي أقل من خمس سنوات فكان (3.19).

جدول رقم (35): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي بين متوسطات مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
العلاقة بالسلطة التشريعية	بين المجموعات	4.51	3	1.50	6.14	0.001
	داخل المجموعات	27.69	113	0.25		
	المجموع	32.21	116			
العلاقة بالسلطة التنفيذية	بين المجموعات	0.18	3	0.06	0.63	0.599
	داخل المجموعات	11.02	113	0.10		
	المجموع	11.20	116			
العلاقة بالسلطة القضائية	بين المجموعات	0.21	3	0.07	0.56	0.642
	داخل المجموعات	14.00	113	0.12		
	المجموع	14.21	116			
الإستقلال الشكلي بالمعايير العامة	بين المجموعات	1.05	3	0.35	2.37	0.075
	داخل المجموعات	16.67	113	0.15		
	المجموع	17.72	116			
الإستقلال الحقيقي بالمعايير العامة	بين المجموعات	3.93	3	1.31	5.46	0.002
	داخل المجموعات	27.15	113	0.24		
	المجموع	31.08	116			
المعايير الميدانية	بين المجموعات	0.17	3	0.06	0.63	0.599
	داخل المجموعات	10.23	113	0.09		
	المجموع	10.40	116			
معايير صياغة التقارير	بين المجموعات	0.38	3	0.13	0.64	0.589
	داخل المجموعات	22.33	113	0.20		
	المجموع	22.71	116			
جميع المجالات	بين المجموعات	0.20	3	0.07	1.25	0.295
	داخل المجموعات	5.91	113	0.05		
	المجموع	6.10	116			

* دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

ويتضح من الجدول رقم (35)، أن مستوى الدلالة الإحصائية على جميع المجالات (0.295) وهذه القيمة أكبر من القيمة المحددة في الفرضية الصفرية وهي 0.05، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية، التي تقول: إنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي".

جدول رقم (36): العلاقة بين مجالات الدراسة تحليل (Correlations)

المجال	العلاقة بالسلطة التشريعية	العلاقة بالسلطة التنفيذية	العلاقة بالسلطة القضائية	الإلتزام بالمعايير العامة شكلي	الإلتزام بالمعايير العامة -حقيقي	الإلتزام بالمعايير الميدانية	الإلتزام بالمعايير صياغة التقارير	جميع المجالات
العلاقة بالسلطة التشريعية	Pearson Correlation	1	.569(**)	.328(**)	-.024	.198(*)	.114	.604(*)
	Sig. (2-tailed)	.	.000	.000	.799	.032	.219	.031
	N	117	117	117	117	117	117	117
العلاقة بالسلطة التنفيذية	Pearson Correlation	.569(**)	1	.300(**)	.129	.157	.215(*)	.349(**)
	Sig. (2-tailed)	.000	.	.001	.167	.090	.020	.000
	N	117	117	117	117	117	117	117
العلاقة بالسلطة القضائية	Pearson Correlation	.328(**)	.300(**)	1	-.031	.170	.101	.452(**)
	Sig. 2-tailed	.000	.001	.	.741	.068	.281	.213
	N	117	117	117	117	117	117	117
بالمعايير العامة -شكلي	Pearson Correlation	-.024	.129	-.031	1	.134	.292(**)	.201(*)
	Sig. 2-tailed	.799	.167	.741	.	.150	.001	.029
	N	117	117	117	117	117	117	117
المعايير العامة -حقيقي	Pearson Correlation	.198(*)	.157	.170	.134	1	.142	.056
	Sig. 2-tailed	.032	.090	.068	.150	.	.127	.550
	N	117	117	117	117	117	117	117

المجال		العلاقة بالتشريعية	العلاقة بالسلطة التنفيذية	العلاقة بالسلطة القضائية	الإلتزام بالمعايير العامة -شكلي	الإلتزام بالمعايير العامة -حقيقي	الإلتزام بالمعايير الميدانية	الإلتزام بمعايير صياغة التقارير	جميع المجالات
الالتزام بالمعايير الميدانية	Pearson Correlation	.114	.215(*)	.101	.292(**)	.142	1	.517(**)	.588(**)
	Sig. 2-tailed	.219	.020	.281	.001	.127	.	.000	.000
	N	117	117	117	117	117	117	117	117
الالتزام بمعايير صياغة التقارير	Pearson Correlation	.199(*)	.349(**)	.116	.201(*)	.056	.517(**)	1	.636(**)
	Sig. 2-tailed	.031	.000	.213	.029	.550	.000	.	1
	N	117	117	117	117	117	117	117	117
جميع المجالات	Pearson Correlation	.604(**)	.635(**)	.452(**)	.400(**)	.570(**)	.588(**)	.636(**)	1
	Sig. 2-tailed	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.
	N	117	117	117	117	117	117	117	117

**** دال إحصائيًا عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.01$)**

دال إحصائيًا عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)

ومما سبق يمكن ملاحظة أن دلالة العلاقة بين متطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والسلطة القضائية وقد بلغت 0.000 وهذه القيمة أقل 0.05 وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال في علاقته بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والسلطة القضائية، أي كلما زاد التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي الصادرة عن الإنتوساي في علاقته بالسلطة التشريعية زادت قدرته على تبني متطلبات الإستقلال الشكلي الصادرة عن (الإنتوساي) في علاقته بالسلطة التنفيذية والسلطة القضائية.

ومن الجدول السابق يمكن ملاحظة أن دلالة العلاقة بين متطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية بلغت 0.000 وهذه القيمة أقل 0.05 وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية والتزامه بمعايير صياغة التقارير أي كلما زاد التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي الصادرة عن (الإنتوساي) في علاقته بالسلطة التنفيذية زادت قدرته على تبني متطلبات الإستقلال الحقيقي الوارد في معايير صياغة التقارير.

كما أن دلالة العلاقة بين متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير الميدانية قد بلغت 0.000 وهذه القيمة أقل 0.05 وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية ومتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير الميدانية أي كلما زاد التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي الصادرة عن (الإنتوساي) في علاقته بالسلطة التشريعية زادت قدرته على تبني متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير الميدانية.

وبلغت أيضا دلالة العلاقة بين متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير 0.000 وهذه القيمة أقل 0.05 وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير ومتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية أي كلما زاد التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة

في معايير صياغة التقارير زادت قدرته على تبني متطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية.

وبلغت أيضاً دلالة العلاقة بين متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير 0.000 وهذه القيمة أقل 0.05 وبالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير ومتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة بالمعايير الميدانية أي كلما زاد التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير زادت قدرته على تبني متطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

لمدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٲوساي)

النتائج:

يهدف هذا الفصل إلى مناقشة نتائج الدراسة الحالية، التي بحثت في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٲوساي)، وكذلك التعرف إلى دور بعض المتغيرات الديموغرافية في موضوع هذه الدراسة.

وقد اشتملت الدراسة الحالية على مجموعة من الأسئلة والفرضيات، وحاولت الباحثة مناقشة النتائج المتعلقة بها.

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة التي تنص على:

السؤال الرئيس: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٲوساي)؟ كما تم الإشارة في السابق أن هذا السؤال يتفرع عنه سؤالين.

أولاً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٲوساي)؟

وفيما يأتي الإجابة عن كل سؤال من أسئلة الدراسة على النحو الآتي:

1. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية قد بلغت (51.9%) أي بدرجة قليلة. وهذا يعني أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لا يلتزم بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التشريعية.

من وجهة نظر عينة الدراسة، فإن علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة التشريعية غير واضحة بالنسبة لهم، وكانت الدرجة الكلية لتلك العلاقة قليلة؛ ذلك لأن عينة الدراسة تعتقد أن رئيس السلطة التنفيذية يقوم بصلاحيات واختصاصات المجلس التشريعي مما يؤثر على الإستقلال الشكلي لديوان الرقابة، ولا يقوم ديوان الرقابة بطلب موارد مالية إضافية من المجلس التشريعي حال حاجته لتلك الموارد، وليست هناك آليات فعالة لمتابعة توصيات ديوان الرقابة من قبل المجلس التشريعي، كما لا تلتزم الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بتوصياته، ولا يتم مناقشة خطته السنوية مع المجلس التشريعي.

برأي الباحثة، إن عدم وضوح علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة التشريعية تعود للأسباب الآتية:

- لم يوضح القانون الأساسي الفلسطيني علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمجلس التشريعي، وهذه النتيجة تتفق مع ما أكدت عليه دراسة (كنعان، 2005)، ودراسة (الهولي، 1991).
- يجهل بعض المواطنين الدور الحقيقي لديوان الرقابة بسبب عدم نشر تقاريره الرقابية في الجريدة الرسمية لاطلاع كافة عليه، ولتعزيز ثقتهم بالسياسات المالية والإدارية للسلطة الوطنية، وهذه النتيجة تتفق مع ما أكد عليه تقرير (ديوان الرقابة المالية والإدارية، 2010)، ودراسة (القرني، 2008)، ودراسة (الحسني وخرابشة، 2000).

- عدم إلزامية توصيات ديوان الرقابة للجهات الخاضعة لرقابته، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (الحسني وخرابشة، 2000).

وأخيراً، تعزو الباحثة هذه النتيجة في النهاية إلى الحالة الفلسطينية، وما تعانيه من غياب دور المجلس التشريعي الفلسطيني، إضافة لما تقوم به السلطة التنفيذية من إصدار قوانين بقرارات وفق ما نصت عليه المادة رقم (43) من القانون الأساسي مما يؤثر على الإستقلالية، بالإضافة إلى أن لجان المجلس التشريعي لا تقوم بدورها حالياً في ظل غياب دور المجلس التشريعي، إضافة إلى ارتباط ديوان الرقابة مالياً بوزارة المالية حيث لا يتم اللجوء إلى المجلس التشريعي حال حاجته إلى موارد مالية إضافية وهذا ما أكدت عليه دراسة (الهولي، 1991)، من حيث اعتماد موازنة أجهزة الرقابة العليا من قبل المجلس التشريعي.

2. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية قد بلغت 58.6%، وهذا يدل على أنها درجة قليلة، وهذا يعني أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لا يلتزم بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة التنفيذية.

ترى عينة الدراسة أن هناك دور للحكومة في تحديد موازنة ديوان الرقابة، ويتم مناقشة موازنته مع وزارة المالية، ولا يتمتع ديوان الرقابة بالحرية في إدارة موازنته، حيث لا يحق لرئيس ديوان الرقابة تحديد قيمة المخصصات المالية الخاصة باستخدام الخبراء والمستشارين، كما أن عزل رئيس ديوان الرقابة يتم بناءً على توجيهات رئيس السلطة التنفيذية. ولا يمارس ديوان الرقابة سلطة فعلية من حيث إدارة شؤون موظفيه كالتعيين والترقية وغيرها، ويتم ذلك من قبل ديوان الموظفين العام وفي إطار قانون الخدمة المدنية المطبق على موظفي السلطة

الوطنية، كما أنه ليس هناك نظام داخلي خاص بالجهة الخاضعة للرقابة لمتابعة توصيات ديوان الرقابة.

ترى الباحثة أن ارتباط ديوان الرقابة المالية والإدارية بوزارة المالية من خلال قيام الأخيرة بإدارة موازنته، وكذلك وجود المراقب المالي، الذي يقوم بالرقابة على حسابات الديوان قبل الصرف، بالإضافة إلى استخدام النظام المالي المحوسب المعتمد من وزارة المالية يتنافى مع متطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الإستقلال الدولية (للإنتوساي)، وهذه النتيجة تتفق مع ما أكدت عليه دراسة (الهولي، 1991)، ودراسة (الحسني وخرابشة، 2000) و(بيان سدي)، ودراسة (العوامل، 1993) من حيث أهمية الاستقلال المالي للأجهزة العليا للرقابة والبعد عن هيمنة وزارة المالية وتوفير نظام حوافز خاص بأجهزة الرقابة.

وكذلك بشأن ارتباط ديوان الرقابة المالية والإدارية بديوان الموظفين العام (الجهة الخاضعة لرقابته) من خلال قيامه بالإشراف الإداري على ديوان الرقابة، ووجود المراقب الإداري من ديوان الموظفين، الذي يقوم بالرقابة على تنفيذ العمليات الإدارية في ديوان الرقابة، وهذا كله يعد خرقاً لمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في معايير الإستقلال الدولية (للإنتوساي)، وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي أكدت عليها دراسة (العموري، 2002)، ودراسة (عبد الله وسعادة، 1984)، ودراسة (رمضان، 1997)، من حيث أهمية الإستقلال الإداري للأجهزة العليا للرقابة والبعد عن سيطرة مجالس الخدمة المدنية.

3. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية قد بلغت 53.6%، وهذا يدل على أنها درجة قليلة، وهذا يعني أن ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين لا يلتزم بمتطلبات الإستقلال الشكلي في علاقته بالسلطة القضائية.

ان علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة القضائية غير واضحة من وجهة نظر أفراد العينة، كما أنه ليس هناك متابعة واضحة لتقارير الديوان التي تحال إلى النيابة العامة، ولا يقوم الديوان بإيقاع عقوبات (الجهة التنفيذية القضاء) على الجهة الخاضعة للرقابة حال عدم توفيرها المعلومات الكافية لموظفي ديوان الرقابة، إضافة إلى أن الجهات الخاضعة للرقابة لا تقوم بإبلاغ ديوان الرقابة عن المخالفات فور اكتشافها، ولا يوجد في ديوان الرقابة مجلس تأديب يختص بنظر المخالفات المالية والإدارية.

وهذه النتيجة تتفق مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (كنعان، 2005) ودراسة (الخالدي، 1997) من حيث ضرورة وجود عقوبات رادعة حال عدم التعاون مع أجهزة الرقابة العليا.

4. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي)؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة للإنتوساي قد بلغت 68.1%، وهي درجة متوسطة، وهذا يعني التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي الواردة في المعايير العامة (للإنتوساي).

يملك مفتشو ديوان الرقابة التأهيل العلمي المناسب، ويحافظ مفتشو ديوان الرقابة على اتجاه غير متحيز عند القيام بالرقابة، كما أن مفتشي ديوان الرقابة متحررون من أية التزامات، ومستقلون عن الجهة الخاضعة للرقابة بدرجة متوسطة، كما أن مفتشي ديوان الرقابة لا يلمسون أثر اطلاع الجهات الخاضعة للرقابة على قانون ديوان الرقابة من خلال التعاون معهم.

وختاماً، تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الحسني وخرابشة، 2000)، ودراسة (رمضان، 1997)، في ضرورة توفر الموضوعية في تعيين الموظفين ذوي الكفاءة والتأهيل العلمي المناسب، كما وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (كنعان، 2005)، ودراسة (العوامل، 1993)، حيث أشارت إلى أن هناك تهاون من قبل الجهات الخاضعة للرقابة في التعاون مع أجهزة الرقابة العليا.

ثانياً: ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)؟

وللإجابة عن هذا السؤال تفرع عنه ثلاثة أسئلة على النحو الآتي:

1. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة للانتوساي؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمجال التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (لانتوساي) قد بلغت 66.5%، أي أنها درجة متوسطة، وهذا يعني التزام ديوان الرقابة في عمله بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير العامة (لانتوساي).

ترى عينة الدراسة أن مفتشي ديوان الرقابة على اطلاع وإلمام بالقوانين المطبقة والنافذة، كما يبذل مفتشو ديوان الرقابة العناية المهنية اللازمة، كما يقوم مفتشو ديوان الرقابة بإرفاق أوراق العمل لتوثيق العملية الرقابية، أما بالنسبة لديوان الرقابة فيقوم بترسيخ أهمية استقلاله من خلال الدورات التدريبية لموظفيه، إضافة إلى أنه يقوم بوضع أنظمة وإجراءات لتأمين جودة التقارير الرقابية، وكذلك يقوم الديوان بحث المدققين على الاطلاع على كل ما هو مستجد في التدقيق والرقابة، وكل ما يصدر من نشرات وندوات ومؤتمرات، وتوفير البرامج التدريبية المناسبة، كما لا يتطلب التعيين في ديوان الرقابة لوظيفة مفتش سنوات معينة من الخبرة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (لطي، 2009)، ودراسة (حجازي، 2010)، ودراسة (أبو هذاف، 2006)، التي بينت أهمية الالتزام بالمعايير العامة في عملية التدقيق، كما انتهج ديوان الرقابة المالية والإدارية سياسة اكساب موظفيه الخبرات بعد تعيينهم، من خلال الدورات التدريبية المكثفة، والعمل ضمن فريق عمل متخصص مكون من (24) موظف وهو طاقم ديوان الرقابة في ذلك الحين، حيث اعتمد الديوان على تغذية نفسه بالخبرات المطلوبة من

خلال استيعاب (110) موظفين جدد وحديثي التخرج وتدريبهم وتأهيلهم بجهود استثنائية وفق أفضل الممارسات الدولية في عملية التدقيق⁽¹⁾، وهذا ما أشارت اليه دراسة (الحسني وخرابشة، 2000) من حيث قيام بعض الأجهزة الرقابية بتعيين وتدريب موظفيها، وبذلك تكون أكثر كفاءة وأقل تكلفة من تلك الأجهزة التي تستخدم عدداً كبيراً من الموظفين ذوي الخبرات والمهارات غير المناسبة.

2. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية (للاتوساي)؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى التزام ديوان الرقابة في عمله بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية قد بلغت 73.2%، وهي بدرجة كبيرة، وهذا يعني التزام ديوان الرقابة في عمله بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في المعايير الميدانية للاتوساي.

حيث تتطلب عملية الرقابة من المفتش وضع الخطط بطريقة تضمن إجراء رقابة ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب، وينبغي إلمام مفتشي الديوان ببيئة العمل والقوانين ابتداءً، من خلال الرقابة الداخلية لتحديد مدى الرقابة ونطاقها وزمنها، ويقوم مفتشو ديوان الرقابة بتحليل البيانات المالية للحصول على أساس معقول لإبداء الرأي حول البيانات المالية، ويقوم مفتشو ديوان الرقابة بدراسة وتقييم درجة الثقة بنظام الرقابة الداخلي في الجهات الخاضعة للرقابة، ويتم مراجعة أعمال الرقابة من قبل فرد أو لجان من كبار مفتشي ديوان الرقابة قبل إصدار التقرير، وكذلك يقوم مفتشو ديوان الرقابة بالحصول على أدلة ملائمة وكافية وذات صلة ومعقولة لدعم حكمهم فيما توصلوا له من نتائج وتوصيات، ويقوم ديوان الرقابة بالتأكد من إن أداء الجهات الخاضعة للرقابة يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات.

(1) ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير ربع السنوي الأول. رام الله. 2008. ص.4.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001)، ودراسة (القاضي، 1999)، التي أشارت إلى أهمية الالتزام بمعايير العمل الميداني أثناء عملية التدقيق؛ لأنها تساهم في دقة مخرجات تلك العملية.

3. ما مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير (للإنتوساي)؟

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمدى التزام ديوان الرقابة في عمله بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير قد بلغت 71.5%، وهي بدرجة كبيرة، وهذا يعني التزام ديوان الرقابة في عمله بمتطلبات الإستقلال الحقيقي الواردة في معايير صياغة التقارير الرقابية للإنتوساي.

إن لديوان الرقابة الحرية الكافية بشأن محتوى التقرير الرقابي ونشره، ويتم نشر تقرير ديوان الرقابة على صفحة الموقع الإلكتروني للديوان، كما يتضمن التقرير إشارة واضحة لمدى الانسجام مع معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية والمعايير الدولية (للإنتوساي) وأخلاقيات المهنة والقوانين المطبقة والنافذة، ويقوم مفتشو ديوان الرقابة بإرفاق أوراق العمل لتوثيق العمليات الرقابية.

وهذه النتيجة تتفق مع نتيجة دراسة (القاضي، 1999)، ودراسة (حجازي، 2010)، ودراسة (كنعان، 2005) من حيث أهمية الالتزام بمعايير صياغة التقارير الرقابية، وضرورة نشر التقارير الرقابية.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة:

1. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية

بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجنس".

أظهرت النتائج أنه تم قبول الفرضية الصفرية حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية لهذه الفرضية (0.421)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مستوى الدلالة وهي ($\alpha = 0.05$)، وتدلل هذه النتيجة على أن التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) بالنسبة للموظفين الذكور والإناث متساوية.

ويمكن تفسير ذلك، أن عامل الجنس له أهمية بشكل عام في الحكم على بعض الأمور الأخرى، أما فيما يتعلق بتحديد مدى التزام ديوان الرقابة بمعايير الإستقلال (للإننتوساي)، فليس له أهمية في ذلك.

2. **مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية:** التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير العمر".

أظهرت النتائج أنه تم قبول الفرضية الصفرية، حيث بلغ مستوى الدلالة الإحصائية لهذه الفرضية (0.262)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مستوى الدلالة في الفرضية الصفرية وهي ($\alpha = 0.05$)، وتدلل هذه النتيجة على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير العمر".

ويمكن تفسير ذلك، كما في الفرضية الأولى.

3. **مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة:** التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية

بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي".

وأظهرت النتائج أنه تم قبول هذه الفرضية، حيث بلغ مستوى الدلالة لهذه الفرضية (0.465)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مستوى الدلالة في الفرضية الصفرية وهي ($\alpha = 0.05$)، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية، التي تقول : إنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المؤهل العلمي".

ويمكن تفسير ذلك، أن متغير المؤهل العلمي ليس بالضرورة أن له الحكم الصحيح على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي).

4. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة: التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي".

وأظهرت النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة، أنه تم قبول هذه الفرضية حيث بلغ مستوى الدلالة لهذه الفرضية (0.575)، وهذه القيمة أكبر من قيمة مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، لذلك فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية، التي تقول: إنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير التخصص العلمي".

ويمكن تفسير ذلك، كما في الفرضية الثالثة.

5. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة: التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي".

وأظهرت النتائج إلى أنه تم رفض هذه الفرضية، حيث بلغ مستوى الدلالة لهذه الفرضية (0.002)، وهذه القيمة أقل من قيمة مستوى الدلالة في الفرضية الصفرية وهي ($\alpha = 0.05$)، وهي دالة إحصائية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، التي تقول: "بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير المسمى الوظيفي الحالي" بين المدير والمفتش ولصالح المدير.

ويمكن تفسير ذلك، حيث كانت النتيجة لصالح المدير، أن المدير له قدرة أكثر من المفتش في تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في معايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، ذلك أن المفتش يملك زمام الأمور فيما يختص بعمله فقط، ولا يستطيع أن يعطي حكماً على مجمل الأمور كالمدير.

6. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية السادسة: التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية".

وأظهرت النتائج أنه تم رفض هذه الفرضية، حيث بلغ مستوى الدلالة لهذه الفرضية (0.004)، وهذه القيمة أقل من قيمة مستوى الدلالة في الفرضية الصفرية وهي ($\alpha = 0.05$)، وهي دالة إحصائية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية، وقبول الفرضية البديلة، التي تقول: "بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير

الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير الجهة الوظيفية" بين ديوان الرقابة المالية والإدارية ووزارة المالية لصالح ديوان الرقابة المالية والإدارية.

ويمكن تفسير ذلك، بحكم طبيعة عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية، فإنه يملك معلومات تفصيلية أكثر من كل من وزارة المالية وديوان الموظفين العام في تحديد مدى التزامه بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، خاصة وأنه يسعى للإنضمام للإننتوساي.

7. مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية السابعة: التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي".

أظهرت النتائج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) تعزى لمتغير سنوات الخبرة في العمل الرقابي.

ويمكن تفسير ذلك، أن سنوات الخبرة في العمل الرقابي لها أهمية بشكل كبير في الحكم على بعض الأمور الأخرى في العمل، أما فيما يتعلق في مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمعايير الإستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) فإنها ليست لها أهمية.

ثالثاً: التوصيات:

في ضوء ما تقدم من نتائج خرجت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات على النحو الآتي:

1. التوصيات بشأن التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الشكلي من حيث:

أ. علاقته بالسلطة التشريعية:

- ضرورة التزام الديوان بمتطلبات الإستقلال الشكلي حسب ما تراها (الانتوساي) في علاقته بالسلطة التشريعية.
- ضرورة النص بالقانون الأساسي الفلسطيني على استقلالية الديوان، وإحاطته بالضمانات الكافية واللازمة لقيامه بمهامه، وتنظيم علاقته مع السلطات العامة في الدولة.
- ضرورة النص بالقانون الأساسي الفلسطيني على نشر تقرير الديوان في الجريدة الرسمية لضمان اطلاع جميع الأطراف ذات العلاقة عليه؛ تأكيداً على مبدأ الشفافية والمساءلة.
- ضرورة أن تحظى توصيات الديوان باهتمام السلطة التشريعية ليكون الديوان قادراً على إلزام الجهات الخاضعة للرقابة بتنفيذها.
- ضرورة تفعيل دور اللجان البرلمانية المتخصصة لدراسة تقارير الديوان، وتقديم الاقتراحات وعرضها على المجلس التشريعي.
- ضرورة اعتماد المجلس التشريعي موازنة الديوان، التي يتم إعدادها من قبل رئيسه، مع احتفاظ الديوان بحقه في طلب أية موارد مالية إضافية من المجلس حال حاجته.
- ضرورة النص بالقانون على عرض أي خلاف بين الديوان وأية جهة خاضعة للرقابة على المجلس التشريعي.

ب. علاقته بالسلطة التنفيذية:

- ضرورة منح الديوان الإستقلال المالي حتى يتمكن من العمل بعيداً عن تدخل السلطة التنفيذية في شؤونه المالية.
- إعفاء الديوان من الرقابة المسبقة التي تقوم بها وزارة المالية من خلال المراقب المالي.
- ضرورة منح الديوان الإستقلال الإداري حتى يتمكن من العمل بعيداً عن تدخل السلطة التنفيذية في شؤونه الإدارية.
- إعفاء الديوان من الرقابة المسبقة التي يقوم بها ديوان الموظفين من خلال المراقب الإداري.
- ضرورة تعديل المادة رقم (4) من قانون ديوان الرقابة الخاصة بتعيين رئيس الديوان لتتوافق مع القانون الأساسي الفلسطيني وقانون الخدمة المدنية مع التأكيد على عدم تدخل مجلس الوزراء (الجهة التنفيذية) بتسيب رئيس الديوان.
- ضرورة النص بالقانون على آلية واضحة لعزل رئيس الديوان وتحديد الاسباب التي تؤدي الى ذلك.
- ضرورة إيجاد نظام داخلي خاص بالجهات الخاضعة للرقابة لمتابعة توصيات الديوان ومتابعة تصحيح الأخطاء ومن ثم إبلاغه بالقرارات المتخذة بشأنها.

ت. علاقته بالسلطة القضائية:

- ضرورة خلق العلاقة التكاملية بين الديوان والسلطة القضائية من خلال متابعتها توصياته وتزويده بالنتائج الفعلية لتلك التوصيات.
- ضرورة النص بقانون الديوان على إنشاء مجلس تأديب برئاسة احد اعضاء المحكمة العليا لنظر المخالفات.
- ضرورة وجود نص قانوني يبين العقوبات الرادعة حال عدم الاخذ بتوصيات الديوان وحال عدم توفير المعلومات الكافية لموظفي الديوان.

ث. متطلبات الإستقلال الشكلي بالمعايير العامة:

- ضرورة استثناء ديوان الرقابة من اجراءات التعيين والترقية التقليدية المطبقة في الوظائف الحكومية من خلال تبني الديوان سياسة الإستقلالية في التوظيف بعيداً عن السلطة التنفيذية.
- ضرورة إعداد الديوان اللائحة الإدارية الداخلية الخاصة بموظفيه.
- ضرورة إنشاء لجنة تختص بالنظر في شؤون موظفي الديوان لها صلاحيات لجنة شؤون الموظفين العامة.
- ضرورة إقرار نظام الحوافز المالية لموظفي الديوان وصرف بدل تفرغ للفنيين منهم بنسبة مئوية محددة.

2. التوصيات بشأن التزام ديوان الرقابة بمتطلبات الإستقلال الحقيقي من حيث:

أ. متطلبات الإستقلال الحقيقي بالمعايير العامة:

- ضرورة ترسيخ أهمية استقلال الديوان من خلال الدورات التدريبية المتخصصة في ذلك.
- ضرورة حث الموظفين على متابعة النشرات والمجلات الرقابية بشكل مستمر.
- ضرورة وضع إجراءات وأدلة لتأمين جودة العمل الرقابي بالديوان.

ب. المعايير الميدانية:

- ضرورة مطابقة ديوان الرقابة المعايير الرقابية (للآنتوساي) على جميع المسائل ذات الأهمية في عمله.
- ضرورة قيام مفتشي الديوان بمهامهم بحرية أثناء العمل الميداني دون أي ضغوط.
- ضرورة توفر الصلاحيات الفعلية لأداء الديوان مهامه بصورة مستقلة.

- ضرورة تعاون الجهات الخاضعة للرقابة من أجل الوصول إلى المعلومات بشكل غير مقيد.

- ضرورة وجود آليات فعالة أثناء العمل الميداني لمتابعة مدى تنفيذ توصيات الديوان عن الفترات السابقة.

ت. معايير صياغة التقارير:

- ضرورة نشر تقرير الديوان في الجريدة الرسمية إضافة الى نشره على صفحة موقعه الإلكتروني.

- ضرورة تنظيم التقرير بأسلوب مناسب وإعداد الملخصات التنفيذية البليغة.

3. توصيات عامة:

- ضرورة انضمام الديوان (للإنتوساي)، خاصة بعد أن أصبحت فلسطين عضواً في منظمة (اليونسكو) إحدى وكالات الأمم المتحدة المتخصصة.

- ضرورة تحديث قانون الديوان بما يتلاءم مع معايير (الإنتوساي).

- ضرورة وجود النص القانوني الملزم لتطبيق المعايير الدولية الصادرة عن (الإنتوساي) وخاصة فيما يتعلق بالاستقلالية.

- ضرورة تكليف خبراء متخصصين من الأجهزة الرقابية الأخرى لتقييم عمل الديوان.

- ضرورة وجود النص الواضح بشأن آلية إعداد موازنة الديوان، واعتمادها من قبل المجلس التشريعي.

قائمة المراجع والمصادر

الكتب:

أرينز، الفين، لوبك، جيمس: المراجعة مدخل متكامل. ترجمة محمد عبد القادر الديسبي. القاهرة: دار المريخ.

جابر، عبد الرؤوف: دور رقابة ديوان المحاسبة. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع. 1997.

جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين: معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية. الكتاب الأصفر. ط1. غزة. مكتب المحاسبة العام. 2002.

حجازي، أحمد: المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة. ط2. عمان. 1995.

حجازي، وجدي: المعايير الدولية للمراجعة. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي. 2010.

خليل، جيهان حسن سيد احمد: دور السلطة التشريعية في الرقابة على الأموال العامة. القاهرة: دار النهضة العربية. 2002.

الزهاوي، سيروان عدنان: الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي. بغداد: الدائرة الاعلامية في مجلس النواب العراقي. 2008.

العموري، محمد رسول: الرقابة المالية العليا. ط1. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية. 2005.

القاضي، حسين وحسين الدحدوح: أسس التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية. عمان. 1999.

الكفراوي، عوف محمود: الرقابة المالية. مصر: مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية. 1989.

الكفراوي، عوف محمود: تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي. الإسكندرية: مؤسسة الثقافة الجامعية. 2010.

لطفی، أمين السيد أحمد: فلسفة المراجعة. الإسكندرية: الدار الجامعية. 2009.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المبادئ الأساسية لعملية التدقيق بموجب المنهاج الدولي. 2001.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: المبادئ الأساسية للتدقيق. عمان: مطابع الشمس. 2001.
معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية لسنة 2010.

نصر الله، حنا وعيد عريفج وعلي حسين: مبادئ في العلوم الادارية "1". عمان: دار زهران للنشر والتوزيع. 1999.

نصر الله، حنا: الادارة العامة. الاردن. 2002.

المقالات المقبولة للنشر:

الحسني، صادق وعبد خراشة: "متطلبات أجهزة الرقابة العليا للقيام برقابة الأداء"، مقبول للنشر في (مجلة دراسات العلوم الإدارية). ع2. مج27. 2000.

الخالدي، أحمد: "مفهوم الرقابة العامة واسلوب عملها، مقبول للنشر في مجلة (شؤون تنموية). ع3 و4. مج6. 1997.

خشارمة، حسين: "تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني"، مقبول للنشر في (مجلة جامعة النجاح للأبحاث العلوم الإنسانية). ع2. مج13. 1999.

ديوان المحاسبة، الإمارات العربية: **تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة**، بحث مقدم من ديوان المحاسبة بالإمارات للدورة الثامنة للجمعية العامة بالمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المنعقدة بالأردن. (2004).

رمضان، صايل: **دور ديوان المحاسبة الاردني في تأهيل المدققين العاملين لديه**، مقبول للنشر في (المجلة العربية للمحاسبة). ع1. مج1. 1997.

الساطي، طارق وصادق الحسني: **استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا**. مقبول للنشر في (المجلة العربية للإدارة). ع4. مج 14. 1990.

عبدالله، خالد ويوسف سعادة: **تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني**، مقبول للنشر في (مجلة دراسات العلوم الإنسانية). الجامعة الأردنية. ع1. مج1. 1984.

العوامل، نائل: **الكفاءة الادارية لديوان المحاسبة في الاردن**، دراسة تحليلية وميدانية. مقبول للنشر في (مجلة مؤتة للبحوث والدراسات). ع8. مج 5. 1993.

القاضي، حسين: **مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا على تقييم الرقابة الداخلية**، مقبول للنشر في (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية). ع2. مج26. 2010.

القرني، أحمد: **مراجعة الحسابات العامة في المملكة العربية السعودية اراء المراجعين في ديوان المراقبة العامة**، مقبول للنشر في (مجلة الادارة العامة). ع1. مج48. 2008.

كنعان، نواف: **الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة**، مقبول للنشر في (مجلة جامعة الشارقة). الشارقة ع2. مج2. 2005.

الهلولي، سعود: **معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا**، مقبول للنشر في (مجلة الإدارة العامة). ع70. مج30. 1991.

المؤتمرات والصحف والمجلات:

حماد، أكرم: تطوير النظام المحاسبي الحكومي في فلسطين. مؤتمر تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي. كلية التجارة. الجامعة الإسلامية. غزة. 2006.

الرومي، عبد العزيز: فعالية ومصداقية الديوان مصدرها تمتعه بالإستقلالية الكاملة. مجلة الرقابة. الكويت. 10/ أيلول 2007.

الغباري، أيمن: المراجعة القضائية هل أصبحت ضرورة للأجهزة العليا للرقابة. مجلة الرقابة. الكويت. 28/ كانون ثاني 2012.

المطوع، دلال: نطاق رقابة ديوان المحاسبة على المواضيع المحالة الى السلطة التأديبي. مجلة الرقابة. الكويت. 28/ كانون ثاني 2012.

وكبير، فريك: العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة والبرلمان. اصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة. 2004.

المجلة الدولية للتدقيق الحكومي. 3/ تموز 2009.

المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية. كانون ثاني 2003.

مجلة الرقابة. الكويت. 18/ أيلول 2009.

الأطروحات الجامعية:

أبو هذاف، ماجد: "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية" دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة. (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية. غزة. 2006.

البرغوثي، محاسن: دور وحدة الرقابة والتدقيق الإداري في تعزيز مبادئ الحكم الصالح في المؤسسات الحكومية في الضفة الغربية من وجهة نظر المدققين الإداريين وموظفي الشؤون الإدارية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القدس. أبو ديس. فلسطين. 2010.

نوفل، فادي: "تقييم فعالية التدقيق الحكومي الخارجي في فلسطين" دراسة ميدانية على أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية. (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة القدس. أبو ديس. فلسطين. 2008.

منشورات المؤسسات:

ديوان الرقابة المالية. التقرير السنوي. رام الله. 2006.

ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير السنوي. رام الله. 2007.

ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير ربع السنوي الأول. رام الله. 2008.

ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير السنوي. الجزء الأول. رام الله. 2009.

ديوان الرقابة المالية والإدارية. التقرير السنوي. رام الله. 2010.

القوانين:

جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 53/ شباط 2005. 92.

جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. عدد ممتاز/ 7 تموز 2002. 7.

جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 2/ كانون ثاني 1995. 107.

جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 77/ تشرين أول 2008. 146.

جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 69/ نيسان 2007. 194.

جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 59/ أيلول 2005. ص 12.

جريدة الوقائع الفلسطينية. رام الله. 25/ أيلول 1998. 18.

القانون الاتحادي رقم 8 لسنة 2011 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في الإمارات.

قانون ديوان المحاسبة الكويتي لسنة 1964.

قانون مراقب الدولة الإسرائيلي لسنة 1958.

المقابلات الشفوية:

جمال أبو بكر. رام الله. حزيران 2011.

سليم بصيلة. رام الله. شباط 2011.

صدقي. ابسيسه. رام الله 2011.

فيصل عثمان. رام الله. حزيران 2011.

محمود زعرور. رام الله. شباط 2011

محاسن البرغوثي. رام الله. شباط 2011.

معاوية أسعد. رام الله. أيار 2011.

مواقع الإنترنت:

<http://www.alhayatj.com/newsite/details.php?opt=3&id=124365&cid=201>.

http://www.arabosai.org/upload/rapport/rapport_141_ar.pdf

<http://www.intosai.org/blueline/upload/arabicintosaisstrategicplan2011-2016j.pdf>

http://www.intosai.org/ar/portal/documents/intosai/general/lima_declaration

[http://www.issai.org/media\(553,1033\)/ISSAI_10_A.pdf](http://www.issai.org/media(553,1033)/ISSAI_10_A.pdf)

<http://www.kna.kw/pdf/Dostoor.pdf>

<http://www.saacb.ps>

<http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net/t1106-topic>

المراجع بالإنجليزية:

Promeranc, Felix (2004): “*The US General Accounting Office: Is Freedom of Audit Access Imperiled?*” Managerial Auditing Journal. Vo.119, No.3, pp.394-399.

Schwartz, R. (2002): “Controlling Government: Budgeting, Evaluation and Auditing in Israel”, EBSCO publishing, www.search.epnet.com

الملاحق

جامعة النجاح الوطنية | نابلس

كلية الدراسات العليا

برنامج منازعات ضريبية

تحية طيبة وبعد ،،،

تحت اشراف الدكتور سائد الكوني والدكتور سامح العطوط تقوم الباحثة بإعداد دراسة بعنوان: "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والادارية في فلسطين بمعايير الإستقلال الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الاتوساي)".

الرجاء الإجابة على فقرات الإستبانة بموضوعية علماً بان كل ما يرد من اجاباتكم سيكون موضع احترام وتقدير وسوف يعامل بسرية تامة ولن يستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وعليه لا داعي لكتابة الإسم أو أية معلومات شخصية تدل على شخصكم الكريم وسوف نزودكم بالنتائج التي يتم التوصل إليها إن رغبتم في ذلك شاكرين لكم حسن تعاونكم.

الباحثة

إيمان محمود نور

القسم الأول: الرجاء الإجابة على هذا القسم بوضع إشارة (x) بالمربع المناسب
المعلومات الشخصية:

1. الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

2. عمر الموظف:

☐ أقل من 25 سنة ☐ 25 سنة - 35 سنة ☐ 36 سنة - 45 سنة
☐ أكثر من 45 سنة

3. التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐ قانون
☐ علوم مالية ومصرفية ☐ حاسوب وانظمة معلومات

4. المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي
☐ ماجستير ☐ دكتوراة

5. المسمى الوظيفي الحالي:

☐ مدير عام ☐ مدير ☐ مفتش ☐ قانوني ☐ اخر(حدد لطفا)....

6. الجهة الوظيفية:

☐ ديوان الرقابة ☐ وزارة المالية ☐ ديوان الموظفين

7. سنوات الخبرة بالعمل الرقابي:

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

القسم الثاني: الرجاء الإجابة على هذا القسم بوضع إشارة (x) بالمربع المناسب

الرقم	البيان	موافق جدا	موافق	لا رأي	غير موافق	غير موافق تماما
1	تعتبر توصيات ديوان الرقابة ملزمة للجهة الخاضعة لرقابته.					
2	قيام رئيس السلطة التنفيذية بصلاحيات واختصاصات المجلس التشريعي يؤثر على استقلالية ديوان الرقابة.					
3	يعتبر ديوان الرقابة ادارياً جزءاً من السلطة التشريعية.					
4	هناك دور للحكومة في تحديد موازنة ومخصصات ديوان الرقابة.					
5	يتم مناقشة موازنة ديوان الرقابة مع وزارة المالية.					
6	يتم تحديد شروط التعيين والتقاعد لموظفي ديوان الرقابة وفق اجراءات تضمن الإستقلالية عن الجهة الخاضعة للرقابة وبعيداً عن قانون الخدمة المدنية.					
7	يوجد نظام داخلي خاص بالجهة الخاضعة للرقابة لمتابعة توصيات ديوان الرقابة.					
8	تطبق قانون الخدمة المدنية على موظفي ديوان الرقابة يحول دون استقلاليته.					
9	تقوم الجهة الخاضعة للرقابة بالرد على ملاحظات ديوان الرقابة خلال فترة محددة.					
10	تتعاون الجهة الخاضعة للرقابة في تسهيل وصول موظفي ديوان الرقابة للمعلومات.					
11	يوجد للجهة الخاضعة للرقابة سلطة توجيهية فيما يتعلق باختصاصات عمل ديوان الرقابة كإرغام ديوان الرقابة على تنفيذ عملية رقابية أو التخلي عنها أو حذف نتائجها.					
12	يحق لديوان الرقابة التدخل والقيام بإدارة الجهة الخاضعة للرقابة كاتخاذ القرارات الإدارية الخاصة بالجهة أثناء ممارسته الرقابة.					
13	صلاحيات واختصاصات ديوان الرقابة واسعة وتشمل: الرقابة المالية والإدارية والقانونية.					

الرقم	البيان	موافق جدا	موافق	لا رأي	غير موافق	غير موافق تماما
14	يتوصل موظفي ديوان الرقابة للمعلومات من الجهة الخاضعة للرقابة بشكل غير مقيد.					
15	يلتزم ديوان الرقابة باصدار تقارير فيما يتعلق بنتائج الأعمال الرقابية للجهة الخاضعة للرقابة.					
16	يطبق على موظفي ديوان الرقابة نظام حوافز خاص بهم مقارنة بغيرهم من موظفي السلطة الوطنية الفلسطينية.					
17	يمارس ديوان الرقابة سلطة فعلية على شؤونه الإدارية كالترقية والتعيين بعيداً عن قانون الخدمة المدنية المطبق على موظفي السلطة الوطنية.					
18	يمتلك مفتشي ديوان الرقابة التأهيل العلمي اللازم للرقابة.					
19	يحافظ مفتشي ديوان الرقابة على اتجاه غير متحيز عند القيام بالرقابة.					
20	يبدو لكم ان مفتشي ديوان الرقابة متحررون من أية التزامات ومستقلون عن الجهة الخاضعة للرقابة.					
21	يقوم ديوان الرقابة بطلب موارد مالية اضافية من المجلس التشريعي في حال حاجته لتلك الموارد.					
22	هناك آليات متابعة فعالة لتوصيات ديوان الرقابة من قبل المجلس التشريعي.					
23	يتم مناقشة خطة ديوان الرقابة السنوية مع المجلس التشريعي.					
24	بخضع ديوان الرقابة لتوجيهات السلطة التشريعية فيما يتعلق بأولويات عمله.					
25	تختار السلطة التشريعية كل المواضيع الرقابية التي يقوم بها ديوان الرقابة.					
26	تلتزم الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة بتوصياته بعد رفعها للمجلس التشريعي.					
27	علاقة ديوان الرقابة بالسلطة التشريعية واضحة من وجهة نظركم.					

الرقم	البيان	موافق جدا	موافق	لا رأي	غير موافق	غير موافق تماما
28	يلتزم ديوان الرقابة باعداد تقارير رقابية بناءً على طلب المجلس التشريعي.					
29	يقوم رئيس ديوان الرقابة بتحديد قيمة المخصصات المالية الخاصة باستخدام الخبراء والمستشارين بناء على قرار منه.					
30	يحق عزل رئيس ديوان الرقابة بناءً على توجيهات رئيس السلطة التنفيذية.					
31	يقوم ديوان الرقابة باعداد تقارير رقابية بناءً على طلب الجهة الخاضعة للرقابة.					
32	يقوم ديوان الرقابة بايقاع عقوبات (الجهة التنفيذية القضاء) على الجهة الخاضعة للرقابة في حال عدم توفيرها المعلومات الكافية لموظفيه.					
33	علاقة ديوان الرقابة بالسلطة التنفيذية واضحة من وجهة نظرهم.					
34	يتمتع موظفي ديوان الرقابة بصفة الضبطية القضائية فيما يتعلق بعملهم.					
35	يتوافر لديوان الرقابة الحرية في إدارة موارنته.					
36	يقوم ديوان الرقابة بترسيخ أهمية استقلاله من خلال الدورات التدريبية لموظفيه.					
37	تتوفر الحصانة القانونية عما يقوم به ديوان الرقابة من مهام.					
38	مدة تعيين رئيس ديوان الرقابة سبع سنوات غير قابلة للتجديد كافية لاداء المهام المناطة به.					
39	لدى ديوان الرقابة صلاحية واسعة وحرية تصرف لأداء مهامه بصورة مستقلة.					
40	لديوان الرقابة الحرية الكافية بشأن محتوى التقرير الرقابي ونشره.					
41	يوجد لدى ديوان الرقابة آليات فعالة لمتابعة تنفيذ توصياته السابقة عند إجراء الرقابة في السنة اللاحقة.					
42	هناك آلية متابعة واضحة لتقارير ديوان الرقابة التي تحال للنياابة العامة.					

الرقم	البيان	موافق جدا	موافق	لا رأي	غير موافق	غير موافق تماما
43	يتم نشر تقرير ديوان الرقابة في الجريدة الرسمية.					
44	يتم نشر تقرير ديوان الرقابة على صفحة الموقع الإلكتروني للديوان					
45	يتم نشر رد الجهة الخاضعة للرقابة على صفحة الموقع الإلكتروني لديوان الرقابة.					
46	يتم متابعة توصيات ديوان الرقابة من قبل المجلس التشريعي بعد رفعها له من قبل اللجان الرقابية بالمجلس.					
47	إعارة موظف من ديوان الرقابة لأية جهة خاضعة للرقابة تهدد استقلالية ديوان الرقابة.					
48	يؤدي مفتشو ديوان الرقابة مهامهم بحرية أثناء العمل الميداني دون أية ضغوط.					
49	تتوفر الإرادة السياسية الكافية لدعم ديوان الرقابة في عمله.					
50	يشارك موظفي ديوان الرقابة في لجان العطاءات للجهات الخاضعة للرقابة بصفة عضو مراقب دون المشاركة باتخاذ القرار بشأن العطاءات.					
51	يقوم ديوان الرقابة بدور تعليمي للجهات الخاضعة للرقابة لتوضيح مهمة الديوان من خلال اللقاءات وورش العمل.					
52	يتطلب التعيين في ديوان الرقابة بوظيفة مفتش سنوات ملائمة من الخبرة.					
53	يتطلب التعيين بوظيفة مفتش في ديوان الرقابة شهادة البكالوريوس.					
54	يقوم ديوان الرقابة بإعداد أدلة وكتيبات لتنفيذ العمليات الرقابية.					
55	يقوم ديوان الرقابة بإعداد مراسلة وارسالها للجهة الخاضعة للرقابة قبل البدء بالرقابة.					
56	يقوم ديوان الرقابة بوضع أنظمة واجراءات لتأمين جودة التقارير الرقابية.					

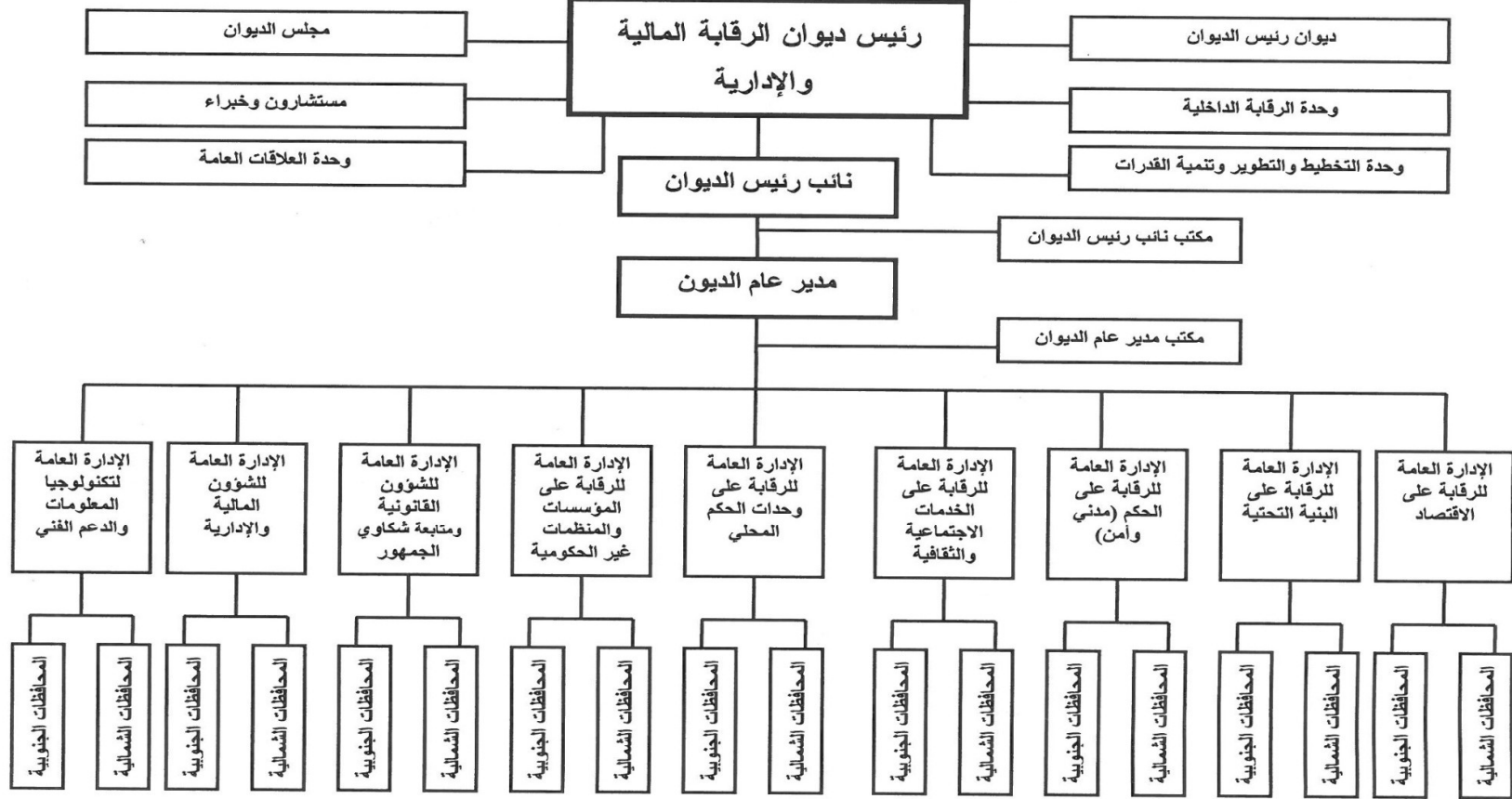
الرقم	البيان	موافق جدا	موافق	لا رأي	غير موافق	غير موافق تماما
57	يلمس مفتشو ديوان الرقابة أثر اطلاع الجهات الخاضعة للرقابة على قانون ديوان الرقابة من خلال التعاون معهم.					
58	يؤدي الارتباط العاطفي أو النسب بين مفتشي ديوان الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة إلى التقليل من موضوعية العمل الرقابي.					
59	يحث ديوان الرقابة مفتشيه على متابعة النشرات والمجلات الرقابية بشكل دائم.					
60	يطلب ديوان الرقابة من المفتش تدعيم تقريره بأدلة ومستندات.					
61	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بوضع خطة بطريقة تضمن إجراء رقابة ذات جودة عالية بصورة اقتصادية وفعالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب.					
62	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بالإلمام ببيئة عمل الجهة الخاضعة للرقابة من خلال الرقابة الداخلية لتحديد مدى الرقابة ونطاقها وزمنها.					
63	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بتحليل البيانات المالية للحصول على أساس معقول لإبداء الرأي حول البيانات المالية.					
64	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بدراسة وتقييم درجة الثقة بنظام الرقابة الداخلي في الجهات الخاضعة للرقابة.					
65	يتم مراجعة أعمال الرقابة من قبل فرد أو لجان من كبار مفتشي ديوان الرقابة قبل اصدار التقرير .					
66	يقوم مفتشو ديوان الرقابة بالحصول على أدلة ملائمة وكافية وذات صلة ومعقولة لدعم حكمهم فيما توصلوا له من نتائج وتوصيات.					
67	يقوم ديوان الرقابة بالتأكد من أن أداء الجهات الخاضعة للرقابة يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة والتعليمات.					
68	يفرض ديوان الرقابة أن يتضمن التقرير إشارة واضحة لمدى الانسجام مع معايير التدقيق الحكومي الفلسطينية والمعايير الدولية للإنتوساي وأخلاقيات المهنة.					

الرقم	البيان	موافق جدا	موافق	لا رأي	غير موافق	غير موافق تماما
69	يقوم مفتشي ديوان الرقابة بإرفاق أوراق العمل لتوثيق العملية الرقابية.					
70	مفتشو ديوان الرقابة على اطلاع والمأم بالقوانين المطبقة والنافذة.					
71	يقوم ديوان الرقابة بمطابقة المعايير الرقابية للالتساي في جميع المسائل ذات الأهمية النسبية.					
72	يخاطب ديوان الرقابة السلطة القضائية بنتائج التقارير الرقابية التي تسفر عن جريمة جزائية.					
73	تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الجهة الخاضعة للرقابة هي من مسؤولية الجهة الخاضعة للرقابة وليست مسؤولية مفتشي ديوان الرقابة.					
74	يقدم ديوان الرقابة تقريراً سنوياً أو عند الطلب لكل من رئيس السلطة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء.					
75	هناك نظام كافٍ للرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة يقلل من خطر حدوث المخالفات .					
76	يوجد بديوان الرقابة مجلس تأديب يختص بنظر المخالفات المالية والإدارية.					
77	تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بإبلاغ ديوان الرقابة عن المخالفات فور اكتشافها.					
78	يستدعي ديوان الرقابة من يرى سماع أقوالهم.					
79	تستعين هيئة مكافحة الفساد بمفتشي ديوان الرقابة للرقابة على الأمور الفنية.					
80	علاقة ديوان الرقابة بالسلطة القضائية واضحة من وجهة نظركم.					
81	يبدل مفتشو ديوان الرقابة بالعناية المهنية اللازمة للرقابة.					

أية اقتراحات أخرى تراها مناسبة لاستقلالية الجهة الرقابية:

شاكرين لكم حسن تعاونكم

ملحق رقم (2): الهيكل التنظيمي لديوان الرقابة المالية والإدارية



**An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies**

**Commitment by the State Audit and Administrative
Control Bureau in Palestine to the International
Independence Standards of International Supreme
Audit Institutions – INTOSAI**

**Prepared by
Eeman Mahmoud Hassan Nour**

**Supervised by
Dr. Sa'ed Al-Koni
Dr. Sameh At'out**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree Master in Tax Disputes, Faculty of Graduate Studies, An-
Najah National University, Nablus, Palestine.**

2012

**Commitment by the State Audit and Administrative Control Bureau
in Palestine to the International Independence Standards of
International Supreme Audit Institutions – INTOSAI**

**Prepared by
Eeman Mahmoud Hassan Nour**

**Supervised by
Dr. Sa'ed Al-Koni
Dr. Sameh At'out**

Abstract

The principle of transparency and accountability has become one of the most important democratic standards in good governance nowadays, which made governments and civil society institutions focus to a great extent on standards of external supervision over governmental performance.

Driven by that, this study has concentrated on highlighting the definition of this kind of supervision through the International Independence Standards of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Therefore, it focused on requirements of both nominal and real independence and the extent to which these two principles can be implemented in the Palestinian legislations.

This study comes to bridge the gap that occurred while addressing the extent to which the State Audit and Administrative Control Bureau of Palestine adheres to the International Independence Standards of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). The researcher adopted the descriptive, analytical approach, and the results have shown that the percentage of commitment by the State Audit and Administrative Control Bureau of Palestine to the INTOSAI standards was 63.3%, which is a fairly average.

According to that, the researcher has deemed it necessary that the State Audit and Administrative Control Bureau should be more committed to the INTOSAI standards, especially in terms of the relationship between these standards with the public authorities in Palestine. The reason behind this step is to allow freedom of expressing technical and neutral opinion regarding the work of audited bodies.

The researcher also emphasized the importance of the availability of political will to support the Bureau, especially with respect to its financial and administrative independence, as well as the importance of reviewing and amending laws and legislations regarding the work of this Bureau.

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.
This page will not be added after purchasing Win2PDF.