

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على
مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم
المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات

إعداد

عماد محمود عبد الله ربايعة

إشراف

د. غسان دعاس

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

2018

مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على
مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم
المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات

إعداد

عماد محمود عبد الله ربايعة

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2018/11/01 م، وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة

1- د. غسان دعاس / مشرفاً ورئيساً

2- د. إبراهيم عتيق / ممتحناً خارجياً

3- د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً

التوقيع

.....
.....
.....

الإهداء

إلى من كآت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة.. إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق

العلم

إلى القلب الكبير... والدي العزيز رحمه الله

إلى من أرضعتني الحب والحنان... إلى رمز الحب وبلسم الشفاء

إلى القلب الناصع بالبياض

والدتي الحبيبة

إلى من شجّعتني ولا يزال يوفر لي الدعم النفسي الملائم في مراحل دراستي العليا

زوجتي الغالية

إلى فلذات كبدي.. سلمى وتالا

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة، والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي

((إخوتي وأختي الغالية

إلى الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاءٍ لكي أصل إلى هذه اللحظة

وأخص بالذكر الكادر التعليمي في جامعة النجاح الوطنية وخصوصاً دكاترة كليتي الأعزّاء

الشكر والتقدير

الشكر والحمد لله رب العالمين أولاً وأخيراً، الذي أعانني وكتب لي أن أتمّ هذه الدراسة وأناقشها، كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير من كل من ساعدني في إعداد دراستي، ووفّر لي ما يلزم من المراجع والمواد والبيانات، أو سهّل لي في عمل الدراسة، وأرشدني إلى نقاط مهمة فيها، وفي البداية أخص بالذكر المشرف الدكتور غسان دعاس الذي لم يبخل عليّ بالنصح والإرشاد حتى خرجت الدراسة على هذه الصورة

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير من أعضاء لجنة المناقشة فلهم جزيل الشكر والاحترام

الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على
مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم
المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات

The Impact of Internal Auditing Procedures on the KPI's implemented By Municipal Development and Lending Fund for Palestinian Municipalities

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

Declaration

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

Student's Name: عماد محمود عبد الله ربايعة اسم الطالب:

Signature:  التوقيع:

Date: 01/11/2018 التاريخ:

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع	الرقم
ج	الإهداء	
د	الشكر والتقدير	
هـ	الإقرار	
و	قائمة المحتويات	
ط	قائمة الجداول	
ي	قائمة الملاحق	
ك	الملخص	
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة الدراسة	1.1
4	مشكلة الدراسة	2.1
5	أهمية الدراسة	3.1
6	أهداف الدراسة	4.1
7	أسئلة الدراسة	5.1
8	فرضيات الدراسة	6.1
8	أنواع ومصادر البيانات	8.1
9	متغيرات الدراسة	9.1
10	نموذج الدراسة	10.1
12	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
13	المقدمة	1.2
14	التدقيق الداخلي	2.2
14	مفهوم التدقيق الداخلي	1.2.2
16	أهمية التدقيق الداخلي	2.2.2
19	أهداف التدقيق الداخلي	3.2.2
21	الهيئات المحلية في فلسطين	3.2
22	تمييز البلديات عن مؤسسات القطاعين العام والخاص	1.3.2
23	تصنيف البلديات	2.3.2

الصفحة	الموضوع	الرقم
23	توزيع الهيئات المحلية في فلسطين حسب التصنيف	3.3.2
24	واقع التحديات الخدمية والتنمية للبلديات	4.3.2
24	علاقة وزارة الحكم بالهيئات المحلية الفلسطينية	5.3.2
25	التطوير المالي للهيئات المحلية الفلسطينية	6.3.2
25	صندوق تطوير وإقراض البلديات	4.2
26	آلية تخصيص الأموال	1.4.2
27	الإطار الاستراتيجي لصندوق تطوير البلديات	2.4.2
29	دليل إجراءات الرقابة الداخلية (وزارة الحكم المحلي)	5.2
30	إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة حسب دليل إجراءات الرقابة الداخلية (وزارة الحكم المحلي)	1.5.2
32	مؤشرات الأداء في صندوق تطوير البلديات	2.5.2
34	العلاقة بين المؤشرات وإجراءات التدقيق الداخلي	3.5.2
36	وظيفة التدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي	6.2
36	مصادر تمويل الهيئات المحلية الفلسطينية	1.6.2
37	أهداف التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية	2.6.2
38	مهام التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية	3.6.2
40	المعوقات التي تواجه المدققين الداخليين في الهيئات المحلية الفلسطينية	4.6.2
41	الدراسات السابقة	7.2
44	التعليق على الدراسات السابقة	1.7.2
47	الفصل الثالث: المنهج والإجراءات	
48	منهج الدراسة	1.3
48	مجتمع الدراسة وعينتها	2.3
52	أداة الدراسة	3.3
53	صدق الأداة	4.3
53	إجراءات الدراسة	5.3
53	المعالجات الإحصائية	6.3

الصفحة	الموضوع	الرقم
54	الفصل الرابع: نتائج الدراسة	
55	المقدمة	1.4
55	نتائج أسئلة أداة الدراسة (الاستبانة)	2.4
76	النتائج التي تتعلق بفرضية الدراسة	3.4
86	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
87	المقدمة	1.5
87	مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة وفرضيات الدراسة	2.5
93	التوصيات	3.5
95	قائمة المصادر والمراجع	
100	الملاحق	
b	Abstract	

قائمة الجداول

رقم الجدول	الجدول	الصفحة
جدول (1)	توزيع البلديات عينة الدراسة حسب تصنيف وزارة الحكم المحلي	49
جدول (2)	توزيع البلديات عينة الدراسة حسب تصنيف صندوق تطوير وإقراض البلديات	49
جدول (3)	مدى وجود وحدة رقابة داخلية مستقلة بالبلديات عينة الدراسة	49
جدول (4)	مدى وجود وظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي بالبلديات عينة الدراسة	50
جدول (5)	مدى وجود لجنة للتدقيق الداخلي منبثقة من المجلس البلدي	50
جدول (6)	مدى وجود واحد على الأقل من وحدة رقابة داخلية مستقلة أو وظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي أو لجنة للتدقيق الداخلي منبثقة من المجلس البلدي	50
جدول (7)	عدد المدققين الداخليين في وحدة الرقابة الداخلية ووظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي وكذلك عدد أعضاء لجنة التدقيق الداخلي المنبثقة عن المجلس البلدي	51
جدول (8)	النسبة المئوية لتخصصات المدققين الداخليين في وحدة الرقابة الداخلية أو وظيفة مدقق داخلي لعينة الدراسة ومتوسط سنوات الخبرة	51
جدول (9)	التكرارات والنسب المئوية لمستوى تطبيق الإجراءات	56
جدول (10)	التكرارات والنسب المئوية لمستوى إعداد التقارير	58
جدول (11)	التكرارات والنسب المئوية لمستوى مناقشة التقارير من لجنة الرقابة	60
جدول (12)	التكرارات والنسب المئوية لمستوى مناقشة التقارير من المجلس البلدي	62
جدول (13)	التكرارات والنسب المئوية لمستوى الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار	64
جدول (14)	التكرارات والنسب المئوية لمستوى متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة	66
جدول (15)	نتائج الدراسة مجتمعة	68
جدول (16)	مفتاح معايير الأداء (مؤشرات الأداء)	72
جدول (17)	نتائج العلاقة ما بين تطبيق الإجراءات ومؤشرات الأداء	74
جدول (18)	نتائج مستوى التأثير ما بين تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات الأداء	77
جدول (19)	نتائج العلاقة بين مؤشرات الأداء وإجراءات التدقيق الداخلي	90

قائمة الملاحق

الصفحة	الملحق	رقم الملحق
100	الاستبيان	ملحق (1)

مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على
مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم
المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات

إعداد

عماد محمود عبد الله ربايعة

إشراف

د. غسان دعاس

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، تكون مجتمع الدراسة من جميع بلديات الضفة الغربية وقطاع غزة والبالغ عددها (145) بلدية، وقام الباحث بتوزيع الاستبيان على 27 بلدية هم من قاموا بتطبيق دليل الإجراءات المصمم من قبل وزارة الحكم المحلي، وتم الإجابة من قبل (26) بلدية بنسبة 96%، تم توزيع الاستبانة الخاصة بالدراسة عليهم بهدف جمع المعلومات الخاصة بمدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال أداة الدراسة وهي الاستبانة.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

1. أظهرت النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة الفرعية أن جميعها تؤكد تأثير إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، ما عدا تلك المرتبطة بمؤشر إعداد الميزانية بطريقة سلمية وتسليمها للوزارة، وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء، وجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي، وقيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الإستراتيجية والموازنة ومرتبة

البلدية، حيث كان تأثير هذه المؤشرات متساوي ما بين البلديات التي طبقت الإجراءات والتي لم تطبق هذه الإجراءات.

2. أشارت نتائج الدراسة الى أن إجراء النقدية كان أعلى إجراء من بين جميع الإجراءات المذكورة من حيث التطبيق.

وقد ناقش الباحث هذه النتائج وعلى ضوء ذلك وضع عدداً من التوصيات أهمها:

1. العمل على نشر دليل إجراءات التدقيق الداخلي مع مؤشرات الأداء معاً كنوع من أنواع حزم بناء القدرات للبلديات.

2. ضرورة اعتماد نموذج الدراسة من قبل البلديات كأساس لربط وفهم العلاقة بين إجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات الأداء والمنفعة التي سوف تجنيها البلديات من تطبيق التدقيق الداخلي.

3. ضرورة تبني إجراءات التدقيق الداخلي من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات في البلديات جميعها وذلك لتأثيرها الواضح على مؤشرات الأداء.

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

1.1 مقدمة الدراسة

2.1 مشكلة الدراسة

3.1 أهمية الدراسة

4.1 أهداف الدراسة

5.1 أسئلة الدراسة

6.1 فرضيات الدراسة

7.1 منهجية الدراسة

8.1 أنواع ومصادر البيانات

9.1 متغيرات الدراسة

10.1 نموذج الدراسة

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

تعد هيئات الحكم المحلي، هيئات غير ربحية تلعب دورا حيويا في رفاهية سكانها لما تقدمه من خدمات حيوية وأساسية فيما يتعلق بالبنية التحتية والخدمية والصحة، لذا كان لابد من وجود وظيفة أساسية داخلية تقوم بضبط ومتابعة العمليات المالية والإدارية داخل هيئات الحكم المحلي وهي وظيفة التدقيق الداخلي، ومع التطور الحاصل في الأنظمة المالية والإدارية برزت أهميتها في كونها وظيفة تقييمية استشارية تأمينية يعتمد عليها في فحص الأنظمة والسياسات المالية والإدارية ورسم سياسات مستقبلية فاعلة ومساعدة هيئات الحكم المحلي في تحقيق أهدافها ورسم سياسة مستقبلية ولتقييم وتحسين فاعلية إدارة الرقابة والسيطرة والتحكم، وهذا بدوره يتطلب منهجا واضحا ومحددا ومضبوطا لتقييم مدى فاعلية التدقيق الداخلي وكشف أي تجاوزات في تطبيق الأنظمة المالية والإدارية وتقديم توصيات من شأنها تصويب الانحراف في الأداء المالي والإداري في الهيئات المحلية.

إن الاتجاهات الحديثة في وقتنا الحاضر تقوم على شمولية التدقيق الداخلي لكافة العمليات في المنشأة، حيث أنه من الصعب في الواقع العملي وضع حدود فاصلة لأنواع التدقيق الداخلي، لذا أصبح هناك ما يعرف بالتدقيق التشغيلي الكامل (الخطيب، 2010، ص142). كذلك تعد وظيفة التدقيق الداخلي من الوسائل الهامة لإدارة المؤسسة للتأكد والتحقق من التزام الوحدات الإدارية بالسياسات المالية والإدارية والأنظمة العامة المتبعة فيها، لهذا اعتبر البعض وظيفة التدقيق الداخلي بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسؤولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول والتأكد من سلامة البيانات المالية والإدارية وتشجيع الالتزام بالسياسات المالية والإدارية ورفع الكفاءة (الخيبي، 2013، ص3).

وتتمثل الجهة الرقابية داخل الهيئة في وحدة المراجعة الداخلية، والتي تعتبر احد الركائز الأساسية لنظام الرقابة الداخلي الفعال، حيث أنها تمثل أداة إدارية تتابع نظام الرقابة داخل الوحدة، لتؤكد للإدارة أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية، فالمراجعين الداخليين يعتبرون جزء من آلية التغذية العكسية لوظيفة الإدارة ومهما أحسنت الإدارة التخطيط فان التنظيم ككل سيكون معرضاً للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أولاً تنفذ بطريقة سليمة، حيث تعتمد الإدارة في متابعة أداء هذا النظام واختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات على المدققين الداخليين، وعليه فإن عمل المدقق الداخلي يجعله بالقرب من السجلات المالية ليكون مطلعاً على كل تفاصيل المشاكل، والأنشطة المرتبطة بشكل وثيق بتلك السجلات ومن ثم إتمام عملية الرقابة (السوافيري، 2002، ص43).

وأثناء تحديث وتطوير القوانين والتشريعات، كذلك الأنظمة واللوائح التنفيذية اللازمة لتنظيم إدارة أعمال هيئات الحكم المحلي، يجب على المشرع والقائمين على هذه المهمة مراعاة الوضوح والشفافية والبساطة قدر الإمكان وإزالة الغموض الذي قد يكتنف هذه القوانين والتشريعات. وذلك حتى يكون من السهل تطبيقها وتحقيق الغاية من وجودها، وهي تنظيم العمل وتنفيذه بدون إعاقة وتحقيق العدالة والمساواة والنزاهة والشفافية. هذا مع مراعاة التطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة في حينه محلياً ودولياً (اشتية وآخرون، 2004، ص97). وبالإضافة إلى ذلك يجب مراعاة القوانين والتشريعات الخاصة بهيئات الحكم المحلي الفلسطيني العديد من الأمور التي تهم وتنظم وتسهل إدارة هذه الهيئات من خلال احتواء قانون البلديات وهيئات الحكم المحلي على نصوص عامة، وهذه النصوص بحاجة إلى وضع أنظمة توضيحية لها، ولهذا فقد أعطى القانون هذه المؤسسات حرية لأن تضع أنظمة ولوائح تنفيذية مفصلة تأخذ بالحسبان خصوصيتها واحتياجاتها، ورفع مستوى المساءلة والرقابة على البلديات وهيئات الحكم المحلي من خلال إعطاء الحكومة المركزية الحق في المصادقة على موازاناتها والحد من حصولها على القروض وخفض الإنفاق.

وبالإضافة إلى ذلك يأتي دور التطوير المالي للهيئات المحلية والذي يهدف إلى تحسين أداء وكفاءة وقدرات هذه المؤسسات وتمكينها من استخدام الموارد المالية المتاحة لها للاستخدام الأمثل وذلك بتوفير نظام محاسبي كفاء يتوافق مع الأنظمة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والمعايير الدولية والوطنية (حباس، واشتية، 2004، ص108).

وفي العام 2005 تم إنشاء صندوق تطوير وإقراض البلديات، وهو مؤسسة شبه حكومية تم إنشاؤه من قبل الحكومة الفلسطينية لتكون القناة الرئيسية والمفضلة لدعم عملية التطوير والإصلاح للهيئات المحلية، وفي العام 2016 تمت المصادقة على قرار بقانون صندوق تطوير وإقراض البلديات من قبل رئيس دولة فلسطين. وفقاً لقرار بقانون رقم (25) لسنة 2016 (صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2017). ويقوم صندوق تطوير وإقراضه صندوقي فلسطين بتقديم المنح والمساعدات للبلديات لتقديم الخدمات للجمهور، والسعي للنهوض بها ومواجهة التحديات التي تواجهها وبالذات على الصعيد المالي، ويرتبط هذا الدعم ارتباط كبير بمؤشرات الأداء لتلك البلديات والذي يتم دراسته من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.

وتعد هذه الدراسة محاولة للوقوف على بيان وإظهار مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.

2.1 مشكلة الدراسة:

أدى التوسع في الأعمال والمشاريع والخدمات التي تقدمها البلديات والتمويل الخارجي من المؤسسات لبعض المشاريع إلى تعقيد النظام المالي والإداري فيها، وفي ظل ما يقدمه صندوق تطوير وإقراض البلديات من دعم لتلك البلديات سواء منح أو قروض، أنتت الدراسة الحالية لدراسة الأسس والمعايير التي ينتهجها الصندوق عند تقديمه دعماً للبلديات في سبيل التطوير، وهذا ما سنتناوله الدراسة الحالية بالفحص والتحليل، وخاصة في ظل التفاوت في الالتزام بإجراءات التدقيق الداخلي من بلدية لأخرى، وعليه تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات؟

3.1 أهمية الدراسة:

تتمحور أهمية الدراسة حول الامتثال من قبل البلديات الفلسطينية لمؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات لتخصيص الأموال بشكل فاعل، وتأثير الالتزام بإجراءات التدقيق الداخلي على نتائج هذه المؤشرات، ويمكن تلخيص أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- (1) أنها تمثل جهداً علمياً في مجال دراسة تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.
- (2) يأمل الباحث في توفير بيانات ومعلومات حول مدى تطبيق البلديات لإجراءات التدقيق الداخلي.
- (3) يأمل الباحث أن تساعد الدراسة الحالية ونتائجها أصحاب القرار في (صندوق تطوير وإقراض البلديات) في التعرف على مدى التزام البلديات بإجراءات التدقيق الداخلي وبالتالي قياس مؤشر الأداء بناءً على ذلك.
- (4) تعكس أهمية الدور الذي يلعبه صندوق تطوير وإقراض البلديات في رفع مستوى أداء البلديات وبالتالي انعكاس ذلك على الخدمات المقدمة للجمهور.
- (5) تبرز أهمية الدراسة في حجم الدعم الكبير المقدم من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات للبلديات، حيث يبلغ حجم الدعم ما يقارب 100 مليون دولار (لكل برنامج والذي يتم تنفيذه كل ثلاثة سنوات). (إحصائيات، صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2017).
- (6) دراسة دور صندوق تطوير وإقراض البلديات في زيادة التزام البلديات بإجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي.

4.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحسين آلية الامتثال في البلديات الفلسطينية إلى مؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات لتخصيص الأموال من خلال تفعيل إجراءات التدقيق الداخلي والشفافية وتشجيع البلديات لتطوير الأداء وبالتالي تجنيد أموال أكثر لتنفيذ المشاريع التنموية للبلديات والذي ينعكس على خدمة المواطنين، ويمكن تلخيص أهداف الدراسة كما يلي:

1. تشخيص ودراسة مدى تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية عينة الدراسة.
2. إيضاح مدى الالتزام بإعداد التقارير المتعلقة بإجراءات التدقيق الداخلي لدى البلديات عينة الدراسة.
3. التطرق إلى مستوى مناقشة التقارير المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية من قبل لجنة الرقابة وذلك في البلديات التي تقوم بإعداد التقارير المتعلقة بجميع الإجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة.
4. التعرف على مدى مناقشة التقارير المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية من قبل المجلس البلدي وذلك في البلديات التي تقوم بإعداد التقارير المتعلقة بجميع الإجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة.
5. دراسة مدى الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وذلك في البلديات التي اشتملتها عينة الدراسة.
6. التعرف إلى مستوى متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وذلك في البلديات التي اشتملتها عينة الدراسة.
7. دراسة العلاقة ما بين تطبيق الإجراءات ومؤشرات الأداء في البلديات التي شملتها عينة الدراسة.

8. تشخيص مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.

5.1 أسئلة الدراسة:

تسعى الدراسة الحالية إلى الإجابة عن التساؤلات التالية:

1. ما مدى تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية؟
2. هل يتم إعداد التقارير المتعلقة بإجراءات التدقيق الداخلي لدى البلديات عينة الدراسة؟
3. ما مستوى مناقشة التقارير المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية من قبل لجنة الرقابة وذلك في البلديات التي تقوم بإعداد التقارير المتعلقة بجميع الإجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة؟
4. هل تم مناقشة التقارير المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية من قبل المجلس البلدي وذلك في البلديات التي تقوم بإعداد التقارير المتعلقة بجميع الإجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة؟
5. هل تم اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وذلك في البلديات التي اشتملتها عينة الدراسة؟
6. ما مستوى متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وذلك في البلديات التي اشتملتها عينة الدراسة؟
7. ما مستوى العلاقة ما بين تطبيق الإجراءات ومؤشرات الأداء في البلديات التي شملتها عينة الدراسة؟
8. هل يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات؟

6.1 فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضيات الدراسة في فرضية رئيسية هي:

لا يؤثر مدى تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مدى التزام بمؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.

7.1 محددات الدراسة:

✓ الحدود البشرية: بلديات فلسطين.

✓ الحدود المكانية: الضفة الغربية وقطاع غزة.

✓ الحدود الزمنية: الفصل الدراسي الثاني 2017/2018

8.1 أنواع ومصادر البيانات:

البيانات المكتبية:

المراجع أو الأبحاث السابقة أو الدوريات أو الدراسات والكتب والمقالات التي كتبت بخصوص هذا الموضوع، وبيانات وإجراءات تقييم البلديات حسب مؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات وكذلك المنشورات الدورية الصادرة عن صندوق تطوير وإقراض البلديات لعملية التقييم للدورات السابقة للسنة الحالية، ودليل إجراءات الرقابة الداخلية المعتمد من وزارة الحكم المحلي.

البيانات الميدانية:

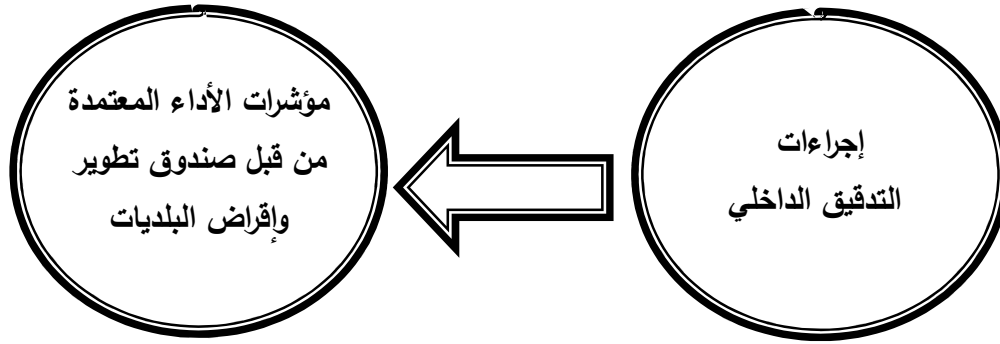
قائمة استقصاء حول البلديات التي تطبق إجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي.

9.1 متغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة في المتغيرات المستقلة وهي إجراءات التدقيق الداخلي والمكونة من 22 إجراء (النقدية، البنوك، المصروفات، الإيرادات، العطاءات والمشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات، الرواتب وشؤون الموظفين، الاستثمارات، الموازنات، المنح والتبرعات، الذمم المدينة، الذمم الدائنة، القروض، نظم المعلومات، الخدمات، قرارات المجلس البلدي، الشؤون القانونية، ترخيص المباني، الخطط الإستراتيجية، نظام التعرف، خدمات مركز خدمة الجمهور).

بينما يتمثل المتغير التابع في مؤشرات الأداء والمكونة من 21 مؤشر أداء (وجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب)، كلفة الموظفين من إجمالي النفقات التشغيلية، وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات، وجود واستخدام نظام مالي وإداري موحد، توفر مساحات خضراء، نظام شكاوي يتبع تعليمات وزارة الحكم المحلي، وجود دليل تشغيل، وصيانة للطرق والمباني العامة، فائض في الميزانية التشغيلية، عدم وجود زيادة في الديون المتراكمة، تدقيق خارجي تام، تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية، الإفصاح عن رأي مدقق الحسابات، تحصيل الإيرادات، وجود محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات، ونفقات الميزانية الربحية، إعداد الميزانية بطريقة سليمة وتسليمها للوزارة، تسجيل وتقييم الأصول الثابتة، قيام البلدية بالإفصاح عن ما تم تنفيذه من بنود الموازنة السنوية وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الإستراتيجية، وجود نظام الشكاوى البلدية معن عنه، وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء، وجود دليل إجراءات مالي، قيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الإستراتيجية والموازنة ومرتبطة البلدية)، حيث سيتم تبيان العلاقة ما بين كل إجراء من إجراءات التدقيق الداخلي والمؤشر المقابل.

10.1 نموذج الدراسة:



المتغير المستقل

إجراءات التدقيق الداخلي

- النقدية
- البنوك
- المصروفات
- الإيرادات
- العطاءات والمشتريات
- الأصول الثابتة
- المستودعات
- الرواتب وشؤون الموظفين
- الاستثمارات
- الموازنات
- المنح والتبرعات
- الذمم المدينة
- الذمم الدائنة
- القروض
- نظم المعلومات
- الخدمات
- قرارات المجلس البلدي
- الشؤون القانونية
- ترخيص المباني
- الخطط الإستراتيجية
- نظام التعرفة
- خدمات مركز خدمة الجمهور

المتغير التابع

مؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات

- وجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب)
- كلفة الموظفين من إجمالي النفقات التشغيلية
- وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات
- وجود واستخدام نظام مالي وإداري موحد
- توفر مساحات خضراء
- نظام شكاوي يتبع تعليمات وزارة الحكم المحلي
- وجود دليل تشغيل وصيانة للطرق والمباني العامة
- فائض في الميزانية التشغيلية
- عدم وجود زيادة في الديون المتركمة
- تدقيق خارجي تام
- تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية
- الإفصاح عن رأي مدقق الحسابات
- تحصيل الإيرادات
- وجود محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات ونفقات
- الميزانية الربحية
- إعداد الميزانية بطريقة سليمة وتسليمها للوزارة
- تسجيل وتقييم الأصول الثابتة
- قيام البلدية بالإفصاح عن ما تم تنفيذه من بنود الموازنة السنوية وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الإستراتيجية.
- وجود نظام الشكاوي البلدية معلن عنه
- وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء
- وجود دليل إجراءات مالي
- قيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الإستراتيجية والموازنة ومرتبطة البلدية

لقد تم تصميم نموذج الدراسة بعد الدراسة التفصيلية لكل إجراء فرعي من إجراءات التدقيق الداخلي وتأثيره على مؤشرات الأداء بحيث تم افتراض العلاقة بين كل من إجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات الأداء، فالمتغير المستقل بالدراسة وهو إجراءات التدقيق الداخلي سيتم دراسة تأثيرها على المتغير التابع وهو مؤشرات الأداء.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1.2 المقدمة

2.2 التدقيق الداخلي

3.2 الهيئات المحلية في فلسطين

4.2 صندوق تطوير وإقراض البلديات

5.2 دليل إجراءات الرقابة الداخلية (وزارة الحكم المحلي)

6.2 وظيفة التدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي

7.2 الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

1.2 المقدمة:

نشأ نتيجة التقدم الكبير على مستوى المؤسسات وأنشطتها الحاجة إلى تطوير الطرق والأساليب الإدارية المتعلقة بكل من المتابعة والرقابة بشكل دائم ومتواصل، ولضمان نجاح وتطور هذه المؤسسات كان لا بد لها التحقق من أثر فعالية التدقيق الداخلي على كفاءة الأنظمة الداخلية والرقابية فيها، مما أظهر أثر التدقيق الداخلي في رسم إجراءات فعالة لتحقيق مهام القياس والمتابعة والرقابة، وجعلها قادرة على وضع أسس جديدة تساعدها في تنفيذ أنشطتها ومهامها في ظل المنافسة الشديدة، وذلك من خلال رفع أداء المؤسسات وجودة الخدمات الإدارية المقدمة على شكل تقارير وتوصيات واقتراحات هادفة إلى تطوير ودعم أعمال المؤسسات وتقديمها.

وتحتاج المؤسسات الى فحص أنظمتها المحاسبية بصورة دورية بهدف التأكد من وظائف القياس والرقابة الداخلية لمعرفة مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين والسياسات التي تضعها الإدارة لتحقيق الضبط الإداري والمالي فيها، وبالتالي يمثل التدقيق الداخلي أحد الدعائم الأساسية والآليات الضابطة التي تمارسها لجان التدقيق ومجلس الإدارة.

وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال قدرته في تحقيق أهداف المؤسسة على اعتباره أحد أهم الأدوات الرقابية، حيث لا تغطي عملية التدقيق الداخلي المهام المحاسبية والمالية للمؤسسة فحسب، بل تغطي جميع العمليات والنظم الإدارية والتنفيذية في المؤسسات بما يضمن لإدارتها التأكد من تطبيق النظم والسياسات واللوائح وجميع القرارات التي تم إصدارها بفعالية وكفاءة، والتي تعكس أهداف المؤسسات في التطور والاستمرار.

وفي هذا الفصل يتم التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي، أهمية التدقيق الداخلي، مقومات التدقيق الداخلي، وأهداف التدقيق الداخلي، وأنواعه، بالإضافة إلى التطرق إلى ماهية التدقيق الداخلي في البلديات وأهميتها وعملها.

2.2 التدقيق الداخلي:

1.2.2 مفهوم التدقيق الداخلي:

عرف معهد المدققين الداخليين في عام 1945 التدقيق الداخلي على أنه: "نشاط تقويم مستقل يعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية، ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية". وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه: "مراجعة للأعمال والسجلات، تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة أحياناً، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض، ويختلف نطاق وأهداف التدقيق الداخلي باختلاف حجم المؤسسات، ويتوسع في المؤسسات الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية". وفي عام 1978 تم اعتماد تعريف جديد للتدقيق الداخلي على أنه: "وظيفة تقويم مستقلة يتم إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة، ويهدف إلى مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية، وذلك بتزويدهم بالبيانات والمعلومات التحليلية وعمل الدراسات، وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم تدقيقها". أما في عام 1997 نشر المعهد ثم تعريفاً جديداً للتدقيق الداخلي على أنه: "نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة، مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف، من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى" (الوردات، 2006، ص 32).

واتفق معهد المدققين الداخليين في آخر تعريف للتدقيق الداخلي على أنه: "نشاط تأكيدي استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة

على تحقيق أهدافها، بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، والتوجيه والتحكم" (حدبي، 2018، ص 224).

وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي بأنه جميع الفعاليات التقييمية والاستشارية التي تقوم بها المؤسسة لغرض مساعدتها في تقييم الحوكمة فيها وتحسين كفاءتها، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية (أبو جبريل، 2016، ص 792).

ويعرف التدقيق الداخلي على انه مجموعة الأنظمة والانشطة المستقلة التي تمارسها الادارة في المؤسسة بهدف مساعدتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة المعلومات المحاسبية والاحصائية والتأكد من كفاية قيمة الاحتياطات المتخذة لحماية أصول المؤسسة، من خلال التأكد من تنفيذ الموظفين للسياسات والخطط الادارية المتفق عليها، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات، للتأكد من قدرة المشروع في الوصول الى درجة من الكفاية الانتاجية المخطط لها (خالد، 2000، ص 181).

وتعرف وظيفة المدقق الداخلي بأنها الوظيفة المستقلة التي يمكن ان يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز من داخل المؤسسة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل جيد وفعال لتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي الذي تحددها الادارة، ويتم ذلك من خلال استخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية ادارة المخاطر والرقابة والتحكم، بحيث يعتبر من اهم مقومات نظام الرقابة الداخلية (لذنيبات، 2010، ص 33).

ويعرف التدقيق الداخلي أيضا على أنه النشاط التقييمي المستقل داخل المؤسسة والهادف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، ويقوم بهذه الوظيفة جهاز داخلي مستقل عن إدارة الشركة لتقديم الضمان للإدارة عن مدى كفاءة الإجراءات التي تتم من خلاله، وتنفيذ السياسات التي تضعها الإدارة لقياس أداء وفاعلية الوسائل الرقابية الداخلية لضمان تحقيق أهدافها (الوقاد، 2010، ص 204).

ويقصد بالتدقيق الداخلي الفحص المستقل والمنظم للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات (المالية وغير المالية)، بحيث يتم جمع الأدلة والقرائن وتقييمها من خلال التقارير التي ترفع للجهات الرسمية المسئولة داخل المؤسسة (المطارنة، 2006، ص 14).

ويعرف التدقيق الداخلي على انه وظيفة داخلية مستقلة يقوم بها فرد أو مجموعة من الأفراد أو جهاز من داخل المؤسسة وذلك عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل صحيح وفعال من أجل خدمة الإدارة والتأكد من تطبيق كافة القوانين والسياسات المعمول بها بداخلها من خلال نظام رقابي محدد، وذلك باستخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي (أبو جبريل، 2016، ص 789).

ويتضح لنا من جميع التعريفات السابقة أن التدقيق الداخلي هي أداة رقابية تتكون من مجموعة من الأنشطة المستقلة والمستمرة والتي تشكل مقومات نظام الرقابة داخل المؤسسة، ويعتبر إحدى الركائز الأساسية التي يمكن من خلالها تحقيق الكفاءة والفعالية لجميع أنظمة الرقابة الأخرى، حيث أن التدقيق الداخلي يمثل نظام شامل للرقابة يعمل على الإشراف والتقييم والدعم لجميع نظم الرقابة المختلفة ويراقب عليها من أجل تحقيق الأهداف التي تسعى الإدارة إليها.

كما ويرى الباحث أن جميع المفاهيم السابقة التي تعرف التدقيق الداخلي تتفق على انه نشاط تقييمي يتم داخل المؤسسة ويرتبط بسياسات وقرارات الهيكل التنظيمي لها مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، ويساعد على إدراك المخاطر المرتبطة بالمؤسسة وكيفية التعامل معها وتداركها، ويعمل التدقيق الداخلي من أجل إضافة قيمة للمؤسسة من خلال دوره في فحص وتقييم جميع الأنشطة المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية، وبالتالي تظهر أهميته من خلال قدرته على انجاز أهداف المؤسسة من خلال تزويد الإدارة بالتقارير والاقتراحات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

2.2.2 أهمية التدقيق الداخلي:

تطورت أهمية التدقيق الداخلي نتيجة التوسع في أنشطة المؤسسات، وتعدد مهامها، وكثرة الأموال المستثمرة في المشروعات المختلفة التي تعمل عليها، ومن أجل تقليل فرص الاحتيال

والاختلاس، وحماية أصول المؤسسة وضمان سلامة استخدامها، وتوفير المعلومات والبيانات الدقيقة التي تحتاجها الإدارة بصفة مستمرة لمساعدتها في اتخاذ القرارات اللازمة من أجل التخطيط وتقييم الأداء للوصول لأهداف المؤسسة (عوض، 2008، ص2).

وتكمن أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في قدرته على إضافة قيمة للمؤسسة من خلال قدرة المدقق الداخلي على القيام بمهام تقييمية واستشارية تهدف إلى زيادة القدرة على إنجاز أهداف المؤسسة وتحسين الإجراءات والعمليات التي تقوم بها، بالإضافة إلى تخفيض المخاطر التي يمكن أن تقع فيها المؤسسة نتيجة وجود أخطاء في عملياتها المالية والمحاسبية، إلى جانب ذلك يساهم التدقيق الداخلي بشكل كبير في اكتشاف ومنع الغش والتزوير وتحقيق وظيفة التدقيق الداخلي لأهدافها (أبو جبريل، 2016، ص 792).

ويعد التدقيق الداخلي من أهم مكونات العملية الإدارية، فهو يهدف إلى التأكد من تحقيق الاهداف التي وضعتها الادارة، والتأكد من حسن الأداء، وكفاية العمليات الانتاجية، وفاعلية القرارات والقوانين، وتحديد الانحرافات والأخطاء التي يمكن ان تظهر اثناء العمل وتقييمها، ويساعد التطبيق الجيد لأساليب التدقيق الداخلي سواء كانت الإدارية أو المالية في توفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة بشكل دوري في عملية تقييم أنشطتها ومقارنتها مع نتائج أعمالها خلال فترات زمنية مختلفة (الكلحوت، 2004، ص 37).

وظهرت مجموعة متعددة من العوامل التي ساعدت بشكل كبير على نمو وتطور وازدياد أهمية وظيفة التدقيق الداخلي ومنها (الرملي، 1994، ص 250):

1. انتشار أسلوب اللامركزية في الإدارة في معظم الشركات والمؤسسات.
2. ازدياد حجم المشروعات الحديثة وازدياد عملياتها وتعقيدها أيضا.
3. ظهور المنشآت المتعددة الفروع والأقسام والمختلفة الجنسيات.
4. التحول إلى المراجعة الداخلية الاختبارية لسياسات الإدارة.

كما ويمكننا عرض اهمية التدقيق الداخلي كما يلي (عبد المغني، 2003، ص 25):

1. يضع التدقيق الداخلي المبادئ الأساسية والمعايير الضرورية بالنسبة للمدققين الداخليين التي تساعدهم في انجاز أعمالهم بما يضمن تحقيق أهداف المنشأة.
2. تعتبر معايير التدقيق ضرورية بالنسبة للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين الداخليين سيمكن الإدارة من الاعتماد على التقارير المقدمة لها من قبلهم عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
3. يعد وجود معايير تدقيق يلتزم بها المدققين الداخليين ضرورية بالنسبة للمدقق الخارجي، لأنها تطمئنه على متانة وكفاءة عمل المدققين الداخليين.
4. يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

وتتبع اهمية التدقيق الداخلي من قدرته على تقديم مجموعة من الخدمات للإدارة ويمكن حصرها بما يلي (الصحن، 1989، ص 27):

1. الخدمات الوقائية: وذلك من خلال قدرة التدقيق الداخلي على تقديم التأكيدات على قدرة المنشأة على حماية الأصول وإثبات قدرتها على الاستمرارية.
2. الخدمات الاستشارية: يمكن تقديم هذه الخدمات من خلال قدرة التدقيق الداخلي على تقديم اقتراحات من أجل التحسينات والتطويرات الأزمة على الأنظمة الموضوعة داخل المنشأة بالاعتماد على المعلومات والنتائج المتوفرة لديه.
3. الخدمات التقييمية: يقدم التدقيق الداخلي جميع المعلومات القادرة على قياس وتقييم فعالية النظم الرقابية داخل المؤسسة ومدى الالتزام بالسياسات والقوانين الإدارية المتبعة داخل المنشأة.

4. الحرص على حماية سياسات الإدارة من الانحراف عن التطبيق الفعلي الذي تضعه الإدارة، وفي حال حدوث ذلك توفير الأساليب التي تضمن تصحيحها بأقل أضرار ممكنة.

3.2.2 أهداف التدقيق الداخلي:

من خلال الاعتماد على التعريفات والمفاهيم الخاصة بالتدقيق الداخلي نصت الأدبيات والدراسات السابقة على العديد من الأهداف المترابطة التي تسعى هذه الوظيفة إلى تحقيقها، وتتمثل أهداف التدقيق الداخلي بكل مما يلي (الخطيب، 2010، ص 136):

1. العمل على حماية الأصول وسجلات المنشأة من الضياع أو السرقة أو سوء الاستخدام.
2. ضمان الدقة والثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر وسجلات وحسابات المنشأة.
3. التشجيع والنهوض بالكفاءة التشغيلية أو الإنتاجية للمنشأة ككل أو أقسامها المتعددة.
4. تحفيز السير بالسياسات والطرق الإدارية الهادفة إلى رسم الطريق الصحيح لتحقيق الأهداف والتأكد من التزام الموظفين بها.

وأوضح مجمع المراجعين بالولايات المتحدة أن الهدف الأساسي من عملية التدقيق الداخلي هو معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي لمسئولياتهم وذلك عن طريق تزويدهم بالتحليل والتقييم والتوصيات والتعليقات المرتبطة بجميع الأنشطة والسلوكيات التي يتناولها التدقيق (القبطان، 2006، ص 178).

وفي نفس السياق، أوضح العديد من الباحثين مجموعة من الأهداف التي تسعى المنشأة من خلال التدقيق الداخلي إلى تحقيقها، والتي يمكن حصرها بأربعة أهداف أساسية وهي (السوافيري، 2002، ص 46):

1. الإنشاء: ويتمثل هذا الهدف في قدرة التدقيق الداخلي على تقديم الاقتراحات والخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص وتقديم الإرشادات المناسبة للإدارة ومن هذا يتضح لها بأن التدقيق الداخل بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية فإنه أيضا يهدف إلى:

- التأكد من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية من قبل جميع الموظفين.

- التأكد من مدى سلامة إجراءات حماية الأصول وتسجيلها بشكل واضح.

2. الحماية: يظهر هذا الهدف من خلال القيام بأعمال الفحص والمطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعية مسبقا من قبل الإدارة والمحددة ضمن سياسة الشركة أو الإجراءات المحاسبية أو نظام الضبط الداخلي أو سجلات المنشأة أو قيم المنشأة أو أنشطة التشغيل.

3. الشراكة: يجب على المدقق الداخلي أن يبني بينه وبين الموظفين في المنظمة شراكة حقيقية ليضمن من خلالها تقليل العقبات والمشاكل التي قد تنشأ لأسباب سلوكية ونفسية لديهم وذلك بهدف تحقيق الأهداف الموضوعية من خلال إدارة المنشأة.

4. خلق قيمة مضافة: ويتمثل هذا الهدف في قدرة المراجعة الداخلية على إضافة القيمة جديدة ومفيدة للمنشأة ويمكن ذلك من خلال ضمان تحقيق العائد النهائي للاستثمار في المنشأة، وتتوقف فعالية التدقيق الداخلي في خلق القيمة المضافة على عنصرين وهما:

- ضرورة توافر الفهم المشترك لدى العاملين في مجال التدقيق الداخلي والأطراف الأخرى عن أهمية عملهم وكيفية جعله إضافة جديدة لأعمال المنشأة، حيث أن الفشل في الوصول لهذا الفهم قد يعكس النتائج ويؤدي إلى ظهور العقبات في طريق تحقيق الأهداف التنظيمية.

- النظر لوظيفة التدقيق الداخلي في ضوء سلسلة القيمة والأطراف المستفيدة من تلك القيمة.

وبسبب التطور في وظيفة التدقيق الداخلي أصبح تطور ميثاق أخلاقيات هذه المهنة عاملاً مهماً في دعم وتوجيه أنشطة المنشأة، بحيث أصبحت هذه الوظيفة تخدم جميع أطراف العمل سواء من الموظفين أو الإدارة أو المالكين لهذه المؤسسات، كذلك فهي تضيف قيمة لهم من خلال التأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية بطريقة تحقيق مصالح جميع الأطراف وبأساليب نزيهة، وبهذا الجانب أصبح التدقيق الداخلي يخدم كل من المسؤولين عن حوكمة الشركات من خلال فحص أساليب عملهم والتأكد من نزاهتهم، بالإضافة إلى الخاضعين لحوكمة الشركات من خلال ضمان عمل المسؤولين عن حوكمة الشركات لصالحهم (جمعة، 2011، ص 47).

وفي نفس السياق، أكد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على أهداف معايير التدقيق الداخلي والتي تمثلت بكل مما يلي (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 1998، ص 7):

- وضع أسس وقواعد محددة وواضحة لقياس أداء المدققين الداخليين.
- توضيح المبادئ الأساسية التي تحدد الطريقة التي يجب أن يكون عليها التدقيق الداخلي.
- تحديد الإطار العام لوظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي قدر الإمكان.
- التركيز على العمليات العلاجية المتطورة التي تهدف إلى معالجة الأخطاء في حال حدوثها والعمل على إدخال تحسينات عليها باستمرار.

3.2 الهيئات المحلية في فلسطين:

يعرف القانون رقم (1) لسنة (1997) وتعديلاته الخاص بالهيئات المحلية الفلسطينية في التعريفات والمادة (3) من نفس القانون بأن الهيئات المحلية هي وحدة الحكم المحلي في نطاق جغرافي وإداري معين، وتتكون هيئات الحكم المحلي في فلسطين من البلديات والمجالس المحلية والمجالس القروية وتشتمل على 145 بلدية و 285 مجلس محلي (وزارة الحكم المحلي: 2017).

1.3.2 تمييز البلديات عن مؤسسات القطاعين العام والخاص:

يشير الأعرج إلى أن إدارة البلديات تتميز كمؤسسة شبه عامة عن باقي المؤسسات سواء القطاع العام أو الخاص من حيث (الأعرج، 2007):

- 1- الشكل: حيث تتكون من جسمين الأول المجلس البلدي الذي يكون عادة مُنتخباً من قبل المواطنين وبالذات التنفيذية وطاقم الموظفين والذي هو معيّن بناءً على نظام خاص بشؤون الموظفين الذي يمثل الجسم التنفيذي لأهداف وسياسات وخطط الهيئة المحلية
- 2- من حيث الوظائف والصلاحيات هذه الوظائف هي وظائف تنفيذية: من خلال ما يقوم به المجلس البلدي من وظائف الإدارة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة على المستوى الأعلى ووظائف تشريعية حيث منح المشرع الفلسطيني المجالس البلدية سلطة إقرار أنظمة وإجراءات ووضع مسودات قوانين خاصة بأعمال البلديات، ووظائف قضائية: حيث إن للمجالس البلدية صلاحية القيام بحل قضايا خاصة فيما يتعلق بالجباية حسب المادة (27) من قانون الهيئات المحلية لعام 1997.
- 3- من حيث مجال العمل: إن البلديات تعمل في مجالات على درجة كبيرة من الأهمية، ومن هذه المجالات ما يتعلق باستخدام الأرض سواء من تخطيط عمراني وتنظيم المدن وغيرها من الشؤون المتعلقة بالبناء والتنظيم، فرض الرسوم والغرامات على المواطنين وما يتعلق بالضرائب، إدارة الخدمات الأساسية للمواطنين من مياه وكهرباء وصحة عامة وخدمات أخرى ومرافق حيائية.
- 4- من حيث المساءلة والمرجعية: تتمثل المساءلة والمرجعية لإدارة البلديات في مجالين هما السلطة المركزية ممثلة بالوزارات المعنية مثل وزارة الحكم المحلي أو الداخلية في بلدان أخرى والمساءلة الجماهيرية (المجتمعية) وهذه غالباً ما تكون من المجتمع المحلي الذي تربط عضو البلدية أو رئيس البلدية فيها علاقات أسرية واجتماعية.

2.3.2 تصنيف البلديات:

تم تصنيف البلديات وفقاً لاعتبارات تتعلق بعدد السكان والقدرات ومجالات النشاطات والخدمات إلى أربعة أصناف أو درجات هي (أ، ب، ج، د) (الموقع الإلكتروني لوزارة الحكم المحلي: 2017):

- فئة (أ) وتشمل بلديات المدن التي تعتبر مركزاً للمحافظات الفلسطينية.
- فئة (ب) وتشمل البلديات التي كانت قائمة قبل استلام السلطة الوطنية لصلاحياتها وكذلك البلديات المستحدثة التي يبلغ عدد سكانها أكثر من خمسة عشر ألف نسمة.
- فئة (ج) تشمل البلديات المستحدثة التي يبلغ عدد سكانها أكثر من خمسة آلاف نسمة وأقل من خمسة عشر ألفاً.
- فئة (د) تشمل البلديات التي يبلغ عدد سكانها أقل من خمسة آلاف نسمة.

3.3.2 توزيع الهيئات المحلية في فلسطين حسب التصنيف:

حسب بيانات وزارة الحكم المحلي (2017) فقد تم تصنيف الهيئات المحلية كالتالي (موقع وزارة الحكم المحلي 2017):

الضفة الغربية			
بلديات أ	بلديات ب	بلديات ج	المجالس القروية
11	27	82	285
120			
قطاع غزة			
بلديات أ	بلديات ب	بلديات ج	المجالس القروية
5	10	10	لا يوجد
25			
لا يوجد			
الإجمالي			المجالس القروية
			285
			145
430			

4.3.2 واقع التحديات الخدمية والتنمية للبلديات:

تواجه البلديات تحديات في أدائها لأعمالها والأدوار المناطة بها على كافة الأصعدة، فهي تتحمل مسؤولية إدارية صعبة ومعقدة أمام المجتمعات المحلية، وتفترق إلى توفير الخدمات الأساسية لكافة المواطنين، كما أن البنية التحتية التنموية ضعيفة وتحتاج عدداً هائلاً من المشاريع التنموية والتهنية لكي تتمكن من تقديم الخدمات بمستوى جيد، وهذا الواقع السيئ ينساق على أغلب التجمعات السكانية الفلسطينية في فلسطين. (عوني، 2008)

كما تواجه البلديات معوقات تنمية اقتصادية تتمثل في انخفاض الإيرادات التي يتم جبايتها، والاعتماد على التمويل الخارجي بالإضافة إلى التحديات الإدارية المتمثلة في الترهل الإداري وتعقيد الإجراءات والنقص في الإمكانيات الفنية والتكنولوجية وعدم وجود نظام مراقبة ومتابعة لتحقيق الأهداف. (المشني، 2009)

5.3.2 علاقة وزارة الحكم بالهيئات المحلية الفلسطينية:

تنص المادة (2) من قانون الهيئات المحلية رقم (1) لسنة 1997 على علاقة وزارة الحكم المحلي بالهيئات المحلية، ووفقاً لأحكام القانون تقوم الوزارة بما يلي (قانون رقم (1) لسنة 1997 بشأن الهيئات المحلية الفلسطينية، المادة رقم (2)):

1. رسم السياسة العامة المقررة لأعمال مجالس الهيئات المحلية الفلسطينية والإشراف على وظائف واختصاصات هذه المجالس وشؤون تنظيم المشاريع العامة وأعمال الميزانيات والرقابة المالية والإدارية والقانونية والإجراءات الخاصة بتشكيل هذه المجالس.
2. القيام بالأعمال الفنية والإدارية المتعلقة بأعمال التنظيم والتخطيط الإقليمي في فلسطين.
3. وضع أية أنظمة أو لوائح لازمة من أجل تنفيذ واجباتها المنصوص عليها في البنود السابقة أو بمقتضى أحكام القانون.

6.3.2 التطوير المالي للهيئات المحلية الفلسطينية:

- التطوير المالي لهيئات الحكم المحلي يهدف إلى تحسين أداء وكفاءة وقدرات هذه المؤسسات وتمكينها من استخدام الموارد المالية المتاحة لها للاستخدام الأمثل وذلك بتوفير نظام مالي محاسبي وكفاء يتوافق مع الأنظمة والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والمعايير الدولية والوطنية. (اشتية، 2004)
- الحاجة إلى نظام مالي ومحاسبي يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لتطوير النظام المالي والمحاسبي المعمول به حالياً في هيئات الحكم المحلي، ويجب إيجاد نظام مالي ومحاسبي يتوافق مع الأنظمة والمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية وتكييفه للتطبيق في فلسطين ويتلاءم مع القوانين والأنظمة وبيئة العمل الفلسطينية.
- الأسس المحاسبية ونظام إعداد الموازنات: تستخدم هيئات الحكم المحلي أسلوب ونظام الموازنات على اختلافها في إتمام عملياتها المحاسبية، وتقوم هيئات الحكم المحلي حالياً باستخدام نوعين من الموازنات هما الموازنة العامة (العادية) والموازنة التطويرية، حيث أن العمليات التشغيلية الخاصة بالموجودات الثابتة تتم من خلال الموازنة العامة لهيئات الحكم المحلي، وهذا يؤدي إلى صعوبة احتساب تكلفة الخدمة التي تقدمها.

4.2 صندوق تطوير وإقراض البلديات

صندوق تطوير وإقراض البلديات مؤسسة شبه حكومية تم إنشاؤه في عام 2005 من قبل الحكومة الفلسطينية لتكون القناة الرئيسية والمفضلة لدعم عملية التطوير والإصلاح للهيئات المحلية، وفي العام 2016 تمت المصادقة على قرار بقانون الصندوق من قبل رئيس دولة فلسطين محمود عباس وفقاً لقرار بقانون رقم (25) لسنة 2016، وقد جاء تأسيس صندوق البلديات انسجاماً مع الأجندة والسياسات الوطنية. وقد تم تأسيسه كجزء من مبادرة السلطة الوطنية الفلسطينية لتحقيق الفعالية، والإصلاح، والشفافية على طريق بناء الدولة الفلسطينية المستقلة. حيث يعمل الصندوق على ترجمة السياسات

الوطنية ذات العلاقة بقطاع الحكم المحلي إلى برامج ومشاريع قابلة للتنفيذ (صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2017: www.mdlf.org.ps/default.aspx?langid=ar).

برنامج تطوير البلديات هو برنامج ريادي للإصلاح والتنمية تم تصميمه من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات بالنيابة عن الحكومة الفلسطينية ويتوجبه منها، يستند البرنامج على قاعدة أن حجر الأساس في تطوير خدمات البلديات هو هيئات حكم محلي تتمتع بإدارة جيدة ومساءلة أفضل.

1.4.2 آلية تخصيص الأموال:

تعتبر آلية تخصيص الأموال ما يميز عمل صندوق تطوير وإقراض البلديات حيث يتم فيها ربط آلية مبنية على حسن الأداء بالمنح المقدمة لدعم البنى التحتية في فلسطين وذلك لتحفيز البلديات على تطوير أدائها بما ينسجم مع التوجهات الحكومية لتطوير قطاع الحكم المحلي، وتستند هذه الآلية على ثلاثة معايير رئيسية أهمها الأداء ومن ثم عدد سكان الهيئة المحلية وأخيراً مقدار الحاجة، حيث يتم تصنيف البلديات بناءً على امتلاك أدوات معززة للأداء واستخدام هذه الأدوات. وبناء على ذلك فقد تم صياغة عدد من المؤشرات التي يتم قياس مدى تحقيقها، وهي عبارة عن مؤشرات تقريبية proxy indicators تم تطويرها من خلال صندوق تطوير وإقراض البلديات وفق المعايير الدولية آخذين بعين الاعتبار ما يلي (نشرات صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2017):

- التغذية الراجعة من البلديات خلال ورش العمل التي نفذها الصندوق مع البلديات خلال المراحل المختلفة.
- المقابلات المعمقة مع الأطراف ذات العلاقة (رئيس وعدد من أعضاء مجلس إدارة الصندوق، عدد من المانحين، عدد من البلديات، وزارة الحكم المحلي، وعدد من المؤسسات الوطنية ذات العلاقة).

- دراسة تحليلية لآلية تخصيص المنح ومؤشرات الأداء للمرحلة الثانية من البرنامج وذلك من خلال دراسة نتائج تصنيف البلديات وفق مؤشرات الأداء للمراحل السابقة ودراسة مدى إمكانية تحقيقها من قبل البلديات.

حيث يتم تصنيف البلديات الفلسطينية تصنيفاً مبنياً على مدى التزام هذه البلديات بمؤشرات الأداء الخاصة بصندوق تطوير وإقراض البلديات والذي يختلف عن التصنيف المتبع من خلال وزارة الحكم المحلي حيث يتم تصنيف البلديات حسب التالي (نشرات صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2017: www.mdlf.org.ps/default.aspx?langid=ar):

- تم توزيع المؤشرات وعددها 21 مؤشر على مراتب التصنيف بحيث تضمنت كل مرتبة عدداً من المؤشرات كالتالي: (مرتبة D - 3 مؤشرات)، (مرتبة C - 6 مؤشرات)، (مرتبة B - 6 مؤشرات)، (مرتبة A - 6 مؤشرات).

- تم تحديد 10 مراتب فرعية في التصنيف (A+, A, B++, B+, B, C++, C+, C, D, A++) حيث يطلب من البلديات تحقيق عدد من مؤشرات الأداء للانتقال من أدنى تصنيف (D) حتى أعلى تصنيف (A++).

- يقوم الصندوق بعمل دراسة تقييمية كل سنتين لتحديد تصنيف البلديات ومدى تحقيقها لمؤشرات الأداء، وعليه يتم تحديد تصنيف كل بلدية. (تصنيف 2017، تصنيف 2019، تصنيف 2021)

- يتم توزيع مخصص الأداء بناء على التصنيف الذي حصلت عليه كل بلدية،

2.4.2 الإطار الاستراتيجي لصندوق تطوير البلديات:

حسب قرار مجلس الوزراء يهدف الصندوق إلى "تطوير الهيئات المحلية اقتصادياً واجتماعياً وثقافياً عن طريق تقديم المنح والقروض للمشاريع التطويرية للهيئات المحلية ومرافقها التابعة لها، ومساعدتها في التغلب على الصعوبات المالية والإدارية التي تواجهها عند تقديمها

الخدمات في نطاقها الجغرافي، ولإنجاز تلك الأهداف، أُلقيت على الصندوق مهمة تزويد البلديات والهيئات والمجالس المحلية ومجالس الخدمات المشتركة والمؤسسات التابعة للبلديات، بأدوات وخدمات متطورة، وتسهيل الوصول إلى المصادر المالية، ووسائل الدعم المتعددة. فضلاً عن ذلك، يسعى صندوق البلديات إلى تجنيد مساعدة المانحين، ورفع قدرات الاستجابة للطوارئ وذلك تحت شعار الصندوق الذي ينص على " نعمل من أجل حياة أفضل للمواطنين"، وتظهر عناصر الإطار الاستراتيجي للصندوق من خلال ما يلي: (نشرات صندوق تطوير وإقراض البلديات 2017: www.mdlf.org.ps/default.aspx?langid=ar):

الرؤية:

صندوق تطوير وإقراض البلديات مؤسسة وطنية رئيسة مستدامة تشكل مصدراً أساسياً للتمويل من أجل تطوير قطاع الحكم المحلي للمساهمة في تحقيق حياة نوعية أفضل للمواطنين.

الرسالة:

صندوق تطوير وإقراض البلديات مؤسسة وطنية، شبه حكومية، مستدامة تعمل على توفير القروض والمنح و إدارتها بفعالية، وتساهم في تمكين هيئات الحكم المحلي لتقديم خدمات متميزة وتحقيق تنمية مستدامة تتسجم مع الخطط والسياسات الوطنية وخاصة الخطة الوطنية لقطاع الحكم المحلي.

القيم المؤسسية:

يتمسك الصندوق بقيمه الخمس الأساسية والتي تمثل سياسته وهويته وأسلوب عمله وهي: الشفافية، والمهنية والمساءلة، والمصادقية وسلوك المنهج العلمي. وتمت ترجمة الرؤية التنموية للصندوق والرسالة والقيم إلى أهداف واستراتيجيات مصنفة إلى ثلاثة محاور أساسية. ومن ثم اقتراح نشاطات وبرامج لتحقيق كل إستراتيجية بما في ذلك مؤشرات الأداء ذات الصلة، ويمكن تصنيف الاستراتيجيات إلى ثلاثة محاور أساسية وهي:

المحور الأول: البنية المؤسسية للصندوق وتهدف إلى بناء مؤسسة وطنية فاعلة تكون قادرة على إدارة المهام المناطة بها.

المحور الثاني: يركز على هيئات الحكم بصفتها المنتفع الرئيسي من خدمات الصندوق ويكون الهدف العام للاستراتيجيات المندرجة تحت هذا الموضوع، هو دعم هيئات الحكم المحلي لتمكينها من تحسين وضعها، ورفع مستوى قدراتها بحيث تقدم خدمات أفضل للمواطنين

المحور الثالث: يسعى إلى تعزيز صورة الصندوق الخارجية إقليمياً ودولياً، وتقوية علاقاته بصفته طرفاً فاعلاً رئيسياً في عملية التنمية لقطاع الحكم المحلي.

5.2 دليل إجراءات الرقابة الداخلية (وزارة الحكم المحلي):

إن الرقابة الحالية على الهيئات المحلية تستند إلى دليل رقابة أولي معد من قبل وزارة الحكم المحلي وهو دليل غير إجرائي، كما أنها تستند في عملها إلى القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة. ومن ناحية أخرى تمارس أعمال الرقابة والمتمثلة بإجراءات الرقابة الداخلية والبالغ عددها 22 إجراء.

بينما إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الحكومة الفلسطينية للمراقبة على المؤسسات الحكومية وغيرها من المؤسسات التي تشمل هيئات الحكم المحلي والتي يتم تطبيقها من خلال ديوان الرقابة المالية والإدارية تتبع دليل المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) الانتوساي وذلك في إجراءاتها الرقابية. حيث أشارت المادة رقم 2 من قرار بقانون رقم 18 لسنة 2017 إلى تعريف المعايير المطبقة من خلال ديوان الرقابة المالية والإدارية إلى أنها المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية (قرار بقانون رقم 18 لسنة 2017، الوقائع الفلسطينية).

1.5.2 إجراءات التدقيق الداخلي المتبعة حسب دليل إجراءات الرقابة الداخلية (وزارة الحكم المحلي)

البند	الإجراء
النقدية	يهدف إجراء فقرة النقدية إلى مراجعة العمليات المتعلقة بالقبض والصرف وإثباتها في السجلات المحاسبية واكتمال مستنداتها بالإضافة إلى رصد الموجود النقدي والمحافظة عليه وإن عمليات المقبوضات والمدفوعات تمت وفق القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة التي تحكم التصرفات النقدية
البنوك	يهدف إلى مراجعة العمليات المتعلقة بالإيداعات، والمسحوبات، وإثباتها في السجلات المحاسبية واكتمال مستنداتها بالإضافة إلى رصد الموجود النقدي في البنوك والمحافظة عليه، وإن عمليات الإيداعات والمدفوعات وعمليات متابعة وتسوية الشيكات تمت وفق القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة التي تحكم التصرفات النقدية من خلال البنوك
المصرفيات	يهدف إلى مراجعة العمليات المتعلقة بالمصرفيات من حيث إجراءات الصرف وصلاحيات الصرف والتأكد من قانونية عمليات الصرف وأنها تمت وفق الأنظمة والتعليمات والقوانين المحددة لذلك إضافة إلى توجيه المصاريف إلى الحسابات المناسبة ومراجعة التقارير الخاصة بالمصرفيات وعلاقتها مع الموازنات
الإيرادات	يهدف إلى مراجعة العمليات المتعلقة بالإيرادات من حيث إجراءات الاعتراف بالإيرادات وصلاحيات قبض الإيرادات والتأكد من قانونية عمليات الإيرادات وأنها تمت وفق الأنظمة والتعليمات والقوانين المحددة لذلك إضافة إلى توجيه الإيرادات إلى الحسابات المناسبة ومراجعة التقارير الخاصة بالإيرادات وعلاقتها مع الموازنات
العطاءات والمشتريات	تهدف عملية تدقيق العطاءات والمشتريات إلى مراجعة عمليات إقرار ومتابعة عمليات الشراء والعطاءات والتأكد من كفاية المستندات المعززة لترسية العطاءات وإقرار الدفعات ومتابعة انجاز الأعمال وتصنيف مصاريف المشتريات والعطاءات بالشكل المناسب
الأصول الثابتة	تهدف عملية تدقيق فقرة الأصول الثابتة إلى متابعة عمليات الأصول الثابتة التي تتضمن عملية تقدير الحاجة إلى الأصول الثابتة ومعالجاتها المحاسبية وعمليات إهلاك الأصول وتقييمها وتصنيفها بالشكل المناسب انتهاء بجرد الأصول والاستغناء عنها

المستودعات	تهدف إلى مراجعة عمليات استلام المواد وصرفها للاستخدام إضافة إلى عمليات جرد المخزون وترتيب المستودعات وتقييم المخزون ومعالجة المواد التالفة والمتقادمة والحفاظ على المخزون من مخاطر المخزون ومراجعة تقارير المخزون
الرواتب وشؤون الموظفين	يهدف إلى متابعة المعاملات المتعلقة بالموظفين منذ التعيين ولغاية الاستغناء عن الخدمات مروراً بعمليات الرواتب وما تتضمنه علاوات واقتطاعات بالإضافة إلى الإجازات والتدريب وغيرها
الاستثمارات	تهدف إلى تقييم عمليات الاستثمار ومراجعة جدوى الاستثمار والمعالجة المحاسبية لعمليات الاستثمار وتصنيف الاستثمارات وعلاقتها مع هيكل الموازنة
الموازنات	تهدف إلى مراجعة مراحل إعداد الموازنات وفق الأدلة المحددة لذلك إضافة مراجعة خطوات وتقديرات وتعديلات ومؤشرات الموازنة بهدف الرقي في أداء الهيئات المحلية
المنح والتبرعات البلدية	تهدف إلى ضبط استلام واستغلال ومراقبة الحصول على المنح والتبرعات ومعالجتها مالياً ومتابعتها إدارياً من خلال التقارير الخاصة بالمنح والمساعدات وعلاقتها بموازنة البلدية
الذمم المدينة	تهدف إلى تقييم ومتابعة وإثبات الذمم المدينة كإيرادات مستحقة على المواطنين وغيرهم من أموال البلدية التي ينبغي تحصيلها واستخدامها في تمويل مصادر إنفاق البلدية على خدماتها ومرافقها المختلفة
الذمم الدائنة	تهدف إلى حصر التزامات البلدية سواء الجارية أو طويلة الأجل وتقييم هذه الالتزامات ومتابعتها من خلال التقارير المناسبة مع تقييم سيولة البلدية القادرة على تسديد هذه الالتزامات
القروض	تهدف إلى تقييم الحاجة إلى القروض وإجراءات الحصول عليها وعمليات الإيفاء بأعباء القروض وتسديدها وجدولتها والطريقة المناسبة لاستخدام أموال الاقتراض
نظم المعلومات	تهدف إلى مراجعة تقييم أنظمة المعلومات من حيث الحصول عليها وتطويرها وأمن المعلومات وسلامة الصلاحيات الخاصة باستخدام أنظمة المعلومات
الخدمات	تهدف إلى مراجعة وتدقيق عمليات تقديم الخدمات وتوفير الأنظمة التشغيلية الخاصة بها ومناسبة أنظمة تعرفه الخدمات ومتابعة مصاريف وإيرادات الخدمات حسب النظام وجدوى تقديم الخدمات مالياً
قرارات المجلس البلدي	تهدف إلى مراجعة القرارات من النواحي المالية والإدارية والفنية وتقديم المشورة للمجلس البلدي حول هذه القرارات ومتابعة القرارات التي تم اتخاذها للتأكد من تطبيق ما ورد فيها في الدوائر والأقسام المختلفة

الشؤون القانونية	يهدف إلى متابعة أعمال الشؤون القانونية والتأكد من إنهاء القضايا والمعاملات ومتابعتها أولاً بأول واتخاذ القرارات المناسبة بصددھا
ترخيص المباني	يهدف إلى مراجعة إجراءات ترخيص الأبنية وإنهاء معاملات التراخيص والمحافظة على حقوق الهيئة المحلي
الخطط الإستراتيجية	يهدف إلى مراجعة إتمام مراحل الخطة الإستراتيجية وتحديثها وربطها مع الموازنة وإجراء عمليات تقييم الخطة سنوياً وفق مبدأ المشاركة.
التعرفة	يهدف إلى مراجعة أنظمة تعرفه الخدمات المختلفة التي تقدمها البلدية وتحديث نظام التعرفة بشكل سنوي على الأقل ودراسة أنظمة التعرفة بطرق علمية مناسبة مع الأخذ بعين الاعتبار مناهج إعداد أنظمة التعرفة المعيارية كالمياه مثلاً
خدمات مركز خدمة الجمهور	يهدف هذا الإجراء إلى مراجعة تطبيق إجراءات عمل مركز خدمة الجمهور لكل الخدمات التي تقدم من خلال المركز

المصدر: دليل إجراءات التدقيق الداخلي الصادر عن وزارة الحكم المحلي (منشورات وزارة الحكم المحلي، 2014).

2.5.2 مؤشرات الأداء في صندوق تطوير و اقراض البلديات تشمل التالي:

الأداء	البند
وجود خطة للصيانة والتشغيل للطرق والمباني العامة وفق الدليل المحوسب	وجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب)
تكاليف الرواتب والأجور أقل عن 45 بالمائة في الضفة و70% في غزة من إجمالي النفقات التشغيلية والرأسمالية	كلفة الموظفين > 45% في الضفة و > 70% في غزة من إجمالي النفقات التشغيلية والرأسمالية
إنشاء نظم محاسبة للتكاليف	وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات
تطبيق النظام/البرنامج المالي والمحاسبي الموحد وإصدار تقارير بموجب النظام	وجود واستخدام نظام مالي وإداري موحد
توفر مساحات خضراء(0.5 متر مربع لكل فرد بلديات الضفة الغربية ضمن التصنيف الحضري،0.3 متر مربع لكل فرد بلديات قطاع غزة أو المناطق الريفية من الضفة الغربية	أكثر من 0.5 م ² متنزهات لكل فرد في المناطق الحضرية في بلديات الضفة الغربية، أكثر من 0.3 م ² متنزهات لكل فرد في قطاع غزة والمناطق الريفية من بلديات الضفة الغربية

نظام شكاوي يتبع تعليمات وزارة الحكم المحلي	نظام شكاوى في البلدية فعال ويعمل وفق المبادئ التوجيهية من وزارة الحكم المحلي
وجود دليل تشغيل وصيانة لقطاعي الطرق والمباني العامة، نفقات الصيانة أكثر من 10% من الميزانية التشغيلية	إنفاق ما لا يقل عن 10% من الميزانية التشغيلية الفعلية لغرض الصيانة والتشغيل
فائض في الميزانية التشغيلية	تحقيق فائض في الميزانية التشغيلية فقط (لا يشمل الميزانية التجارية/الربحية)
عدم وجود زيادة في الديون المتركمة	"لا زيادة في صافي الإقراض من سنة لأخرى
تدقيق خارجي تام	وجود تدقيق خارجي تام
تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية	تنفيذ ما لا يقل عن 70% من الموازنة التشغيلية (التركيز على الإيرادات الفعلية مقارنة بالإيرادات المتوقعة مع ضمان إلا يتجاوز الإنفاق الفعلي ما هو متوقع)
الإفصاح عن رأي مدقق الحسابات	الإفصاح عن رأي المدقق الخارجي للمواطنين ولأصحاب العلاقة
تحصيل الإيرادات بزيادة سنوية أو أكبر من 50 شيكل /فرد ما عدا الموازنة الربحية أو تحسين نسبة التحصيل للفرد بنسبة 5%	"زيادة سنوية في تحصيل الإيرادات التشغيلية الداخلية (لا يشمل إيرادات الميزانية التجارية/الربحية) أو تحقيق ما لا يقل عن 50 شيقل لكل فرد. التركيز فقط على (رسوم الرخص والأجازات، ورسوم مقابل خدمات)
وجود محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات ونفقات الميزانية الربحية بما يشمل التسويات البنكية.	إنشاء محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات ونفقات الميزانية التجارية/الربحية بما يشمل التسويات البنكية.
إعداد الميزانية بطريقة سليمة وتسليمها للوزارة	تسليم بيانات الميزانية المنفذة للسنة المالية السابقة إلى وزارة الحكم المحلي في الموعد المحدد
تسجيل وتقييم الأصول الثابتة وتحديث السجل سنويا	تسجيل وتقييم الأصول الثابتة وتحديثها

قيام البلدية بالإفصاح عن ما تم تنفيذه من بنود الموازنة السنوية وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الإستراتيجية.	الإفصاح العام عن الميزانية المنفذة وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الإستراتيجية
وجود نظام الشكاوى البلدية معلن عنه	إنشاء نظام شكاوى في البلدية
وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء	فتح حسابات بنكية منفصلة لخدمة الكهرباء والمياه
وجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي	وجود دليل إجراءات وسياسات محاسبية ومالية في البلدية وإصدار تقارير مالية وفقا لذلك
قيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الإستراتيجية والموازنة ومرتبطة البلدية.	الإفصاح العام عن الميزانية السنوية، وكذلك الخطة التنموية الإستراتيجية وعن تصنيف البلدية حسب برنامج تطوير البلديات

المصدر: مؤشرات الأداء في صندوق تطوير وإقراض البلديات الصادر عن صندوق تطوير وإقراض البلديات (منشورات صندوق تطوير وإقراض البلديات، 2017)

3.5.2 العلاقة بين المؤشرات وإجراءات التدقيق الداخلي

الرقم	مؤشر الأداء	الإجراء المؤثر
1	وجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب)	إجراء الاصول الثابتة، إجراء نظام المعلومات
2	كلفة الموظفين > 45% في الضفة و > 70% في غزة من إجمالي النفقات التشغيلية والرأسمالية	إجراء الموازنات
3	وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات	إجراء المصروفات، إجراء النقد، إجراء العطاءات والمشتريات، إجراء الأصول الثابتة، إجراء الرواتب وشؤون الموظفين، إجراء القروض، إجراء الخدمات، إجراء التعرفة
4	وجود واستخدام نظام مالي وإداري موحد	إجراء البنوك، إجراء الإيرادات، إجراء الأصول الثابتة، إجراء الاستثمارات، إجراء المنح والتبرعات، إجراء نظام المعلومات، إجراء الخدمات
5	أكثر من 0.5 م 2 متزهات لكل فرد في المناطق الحضرية في بلديات	إجراء الخطط الإستراتيجية

الرقم	مؤشر الأداء	الإجراء المؤثر
	الضفة الغربية، أكثر من 0.3 م2 متنزهات لكل فرد في قطاع غزة والمناطق الريفية من بلديات الضفة الغربية	
6	نظام شكاوي يتبع تعليمات وزارة الحكم المحلي	إجراء مركز خدمات الجمهور
7	وجود دليل تشغيل وصيانة لقطاعي الطرق والمباني العامة، نفقات الصيانة أكثر من 10% من الميزانية التشغيلية	إجراء الخدمات، الموازنات
8	فائض في الميزانية التشغيلية	إجراء الموازنات
9	عدم وجود زيادة في الديون المتراكمة	إجراء المصروفات، إجراء القروض، إجراء الموازنات
10	تدقيق خارجي تام	إجراء المجلس البلدي
11	تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية	إجراء الخطط الإستراتيجية
12	الإفصاح عن رأي مدقق الحسابات	إجراء المجلس البلدي
13	تحصيل الإيرادات بزيادة سنوية أو أكبر من 50 شيكل /فرد ما عدا الموازنة الربحية أو تحسين نسبة التحصيل للفرد بنسبة 5%	إجراء الموازنات
14	وجود محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات ونفقات الميزانية الربحية بما يشمل التسويات	إجراء النقد، إجراء البنوك، إجراء الإيرادات، إجراء المصروفات، إجراء الخدمات، إجراء ترخيص المباني، إجراء التعرفة
15	إعداد الميزانية بطريقة سليمة وتسليمها للوزارة	إجراء المجلس البلدي
16	تسجيل وتقييم الأصول الثابتة وتحديث السجل سنويا	إجراء الاصول الثابتة، إجراء المستودعات

الرقم	مؤشر الأداء	الإجراء المؤثر
17	قيام البلدية بالإفصاح عن ما تم تنفيذه من بنود الموازنة السنوية وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الإستراتيجية.	إجراء الخطط الإستراتيجية، إجراء الموازنة
18	وجود نظام الشكاوى البلدية معلن عنه	إجراء الخدمات
19	وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء	إجراء البنوك، إجراء النقدية، إجراء الإيرادات، إجراء المجلس البلدي
20	وجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي	إجراء النقدية، إجراء البنوك، إجراء الإيرادات، إجراء العطاءات والمشتريات، إجراء الاصول الثابتة، إجراء المستودعات، إجراء الرواتب وشؤون الموظفين، إجراء الذمم المدينة، إجراء الذمم الدائنة، إجراء قرارات المجلس البلدي
21	قيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الإستراتيجية والموازنة ومرتبة البلدية.	إجراء الموازنات، إجراء الخطط الاستراتيجية

6.2 وظيفة التدقيق الداخلي في هيئات الحكم المحلي:

1.6.2 مصادر تمويل الهيئات المحلية الفلسطينية:

تعمل الهيئات المحلية على الحصول على الموارد المالية الكافية لتمويل الأنشطة وتساعد على القيام بتقديم خدماتها للمواطنين، وتتنوع مصادر الموارد المالية الخاصة بالهيئات المحلية، وتختلف من بلد إلى آخر اعتماداً على السياسات والقوانين المعمول بها، وتعتمد هذه المصادر على الوضع التنظيمي ومدى استقلالية الهيئات المحلية (البلديات أو القرى) عن السلطة المركزية، وبالتالي فإن من يحدد نوعية الموارد المالية هي القوانين والأنظمة، ويمكننا تقسيمها تبعاً لذلك إلى ما يلي (جامعة القدس المفتوحة، 1998، ص180):

1. الرسوم والضرائب التي تجبى لصالح الهيئات المحلية بموجب القوانين والأنظمة.
2. العوائد المالية من تقديم الخدمات للمواطنين مثل عوائد المياه والكهرباء وغيرها من الخدمات.

3. الغرامات التي تجبى من المواطنين نتيجة قيامهم بالمخالفات التي تخص المجالس المحلية.
4. القروض التي تمنح للهيئات المحلية من اجل تنفيذ مشاريع معينة وتنفيذ برامج خدمات مختلفة كالطرق والنفايات والصرف الصحي.
5. الهبات والمساعدات التي تتلقاها الهيئات المحلية سواء كانت من جهات محلية أو أجنبية.
6. عوائد رخص المهن.
7. موارد أخرى من بين أملاك أو استثمارات خاصة بالهيئات المحلية.

وتمول الهيئات المحلية الفلسطينية عن طريق الموازنة العامة للدولة من خلال موازنة وزارة الحكم المحلي، بالإضافة لما سبق تنقسم تركيبة تمويل البلديات إلى ما يلي (أبو رحمة، 2008، ص 65):

- الإعانات والمساعدات الحكومية.
- القروض ذات الفائدة البسيطة والمخفضة.
- رسوم الاشتراك.
- مخصصات من موازنة الدولة.
- إعانات مالية ومنح عينية من جهات مختلفة.
- استثمارات شركات التمويل والجمعيات الأخرى.

2.6.2 أهداف التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية:

تتعدد أهداف التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية والتي تدرج ضمن المحافظة على الموارد العامة والحقوق، وقد أشار (سليم، 2007، ص 36) إلى مجموعة من الأهداف وهي كالتالي:

1. التأكد من مدى التزام الهيئات المحلية ببند موازنتها الخاصة وعدم تجاوزها.
2. التأكد من حسن استخدام المال العام.
3. التأكد من مطابقة وانسجام وتوافق النشاط المالي للهيئات المحلية مع القوانين والأنظمة والقرارات.
4. وضع توصيات للإدارة العليا بخصوص نقاط الضعف والخلل.
5. المحافظة على درجة عالية من المصداقية داخل هذه المؤسسات.
6. حماية أصول وممتلكات الهيئات المحلية من سوء الاستخدام أو العبث والإهدار.
7. الكشف عن الانحرافات والأخطاء والعمل على معالجتها.
8. العمل على تطوير أقسام ودوائر الهيئات المحلية من خلال الملاحظات والإرشادات الصادرة عن المدققين الداخليين

3.6.2 مهام التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية:

بهدف معرفة مهام قسم التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية لابد من الاطلاع على دور هذا القسم في كل من العملية المالية والعملية الإدارية، ويرتكز دور التدقيق الداخلي على صعيد العملية المالية في الحصول على البيانات المالية الدقيقة التي تساعد الإدارة بعمليات التخطيط واتخاذ القرارات، بالإضافة إلى ضرورة تنفيذ الضبط الداخلي ضمن إطار الرقابة الداخلية من خلال جميع الوسائل والسبل الكفيلة لضبط العمليات اليومية للبلدية الذي يقوم بها كل شخص بشكل مستقل أو متمم للعمل الذي قام به الشخص الآخر، من خلال عدم السماح لشخص واحد القيام بعملية بكاملها من أولها إلى آخرها، كما ويظهر دور التدقيق الداخلي في البلديات من خلال خلق نظام مراجعة داخلية مناسب داخل البلديات، حيث تعتبر من أهم عناصر ومكونات الرقابة الداخلية وخصوصاً نظام الرقابة المحاسبية، حيث يهدف نظام المراجعة الداخلية إلى تقييم الأنظمة

المعنية المتعلقة بحماية أصول البلدية وممتلكاتها وضبط وتوجيه عملياتها (جربوع، 2006، ص 324).

وإما فيما يتعلق بدور التدقيق الداخلي في خدمة العملية الإدارية فهو يظهر من خلال مساهمة التدقيق الداخلي في عملية التخطيط والتقييم لتسهيل تحقيق الأهداف المرسومة في ضوء أن تكون الخطط تسهل الأهداف المرسومة وتكون منسجمة مع الخطط المرسومة، بحيث يجب أن يكون المدقق الداخلي في البلديات مدركاً لجميع المبادئ والوظائف الإدارية، فعملية التخطيط تحتاج أساساً إلى رقابة فعالة، ويجب أن يكون أيضاً على احتكاك مباشر واتصال دائم مع جميع الأقسام الإدارية، فإن ذلك يمكنه من اكتشاف حالات الضعف أو انعدام التنسيق بين مختلف الأقسام الإدارية، ويقدم المدقق الداخلي المساعدة للمدراء عن تصميم النظم وتطويرها من خلال بيان ما إذا كانت البيانات والمعلومات التي استخدمت بصيغتها سليمة وواضحة، مما يساهم في حل المشكلات الإدارية من خلال تواجده المستمر واحتكاكه المباشر بمختلف نواحي العمل فيها من خلال الخبرة التي تتولد لديه (جربوع، 2006، ص 324).

وبالاعتماد على ما سبق يمكننا توضيح المهام الخاصة بقسم التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية بما يلي (الخيبي، 2013، ص 111):

1. التأكد من صحة ودقة القيود والمستندات المالية وغير الدورية وسجلاتها.
2. التحقق من أن كل دائرة من دوائر الهيئات المختلفة تمسك بسجلات منظمة بدون شطب أو كشط أو تحشية أو نقل على الهامش.
3. التحقق من أن أي من الموظفين المعنيين لم يوقع على مستند واحد بإيصالين مختلفين.
4. تدقيق جميع حسابات التسوية من أمانات وسلف للتحقق من صحة العمليات فيها والتأكد من استيفاء الأقساط في مواعيدها وتسوية السلف بعد انتهاء الغرض منها.

5. مراقبة أرقام الشيكات وأوامر الصرف والتحويلات وسائر إشعارات القيد على مختلف حسابات الهيئة وقيمة كل منها وسلامة التوقعات عليها.
 6. التحقق من أن المدير المعني قد وقع في بداية كل سنة بجوار الأرقام المتسلسلة لصفحات وسائر السجلات والدفاتر المستخدمة قبل استعمالها في الدوائر المعنية.
 7. مراجعة الاتفاقيات والعقود والعطاءات والتأكد من اختصاصات موقعها، ومن سلامة تنفيذها، وعدم تعارضها مع القوانين والأنظمة والتعليمات.
 8. التدقيق في معاملات شطب اللوازم والإعفاء منها للتثبيت من عدم إجراء الشطب أو الإعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الهيئة.
 9. مراقبة سائر السجلات المثبتة لواردات الهيئة كالرسوم والتحقق من أن الدوائر المختصة داخل الهيئة وخارجها قد قامت بتحصيل الأموال المستحقة في أوقاتها المحددة، وأن هذه التحصيلات قد دفعت لصندوق الهيئة المحلية.
- وتتبع الهيئات المحلية مجموعة من الخطوات بهدف تطبيق وتنفيذ المهام المطلوبة منها بالشكل الصحيح والتي تبدأ من إصدار هيكلية للبلدية تبين المسؤوليات وخطوط انسياب المعلومات بين أقسام الهيئة المحلية وتنظم العلاقة ما بينها، كما وتهتم الإدارة العليا في الهيئات المحلية الفلسطينية المختلفة بعقد الدورات المهنية الخاصة بالرقابة والتدقيق الداخلي بهدف رفع كفاءة العمل بها وتزويد الإدارة بالمعلومات والإحصائيات الدقيقة والصحيحة.

4.6.2 المعوقات التي تواجه المدققين الداخليين في الهيئات المحلية الفلسطينية:

تتعدد المعوقات التي تواجه عمل قسم التدقيق الداخلي في الهيئات المحلية الفلسطينية، فمنها ما ينبع من الظروف المحيطة بهذه المؤسسات مثل الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ومنها ما يعود إلى طريقة التنظيم والرقابة الداخلية لهذه المؤسسات، وقد أشار كل من

سالم (2012، ص 74) والخيسي (2013، ص 91) إلى مجموعة من أهم المعوقات ونذكر منها ما يلي:

1. قلة عدد الموظفين في قسم التدقيق الداخلي في البلديات.
2. عدم تقبل بعض المسؤولين لوجود قسم التدقيق الداخلي.
3. معاناة الكثير من الهيئات المحلية من العجز المالي وبالتالي معاناتها في القدرة في سير العمل بالشكل الصحيح.
4. عدم الالتزام بالقوانين وأنظمة العمل التي توضع من قبل الموظفين.
5. قلة الخبرة والكفاءة لدى أصحاب اتخاذ القرار بسبب نقص المعلومات.
6. عدم الاهتمام بالدورات المهنية المتخصصة بتطوير عمل قسم التدقيق الداخلي.
7. غياب وجود قوانين وتعليمات واضحة ومكتوبة.
8. عدم إعطاء أي مميزات معنوية أو مادية للعاملين في قسم التدقيق الداخلي
9. وجود خلاف بين المدققين الداخليين والمسؤولين على الكثير من القضايا.

7.2 الدراسات السابقة:

اطلع الباحث على العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة في بعض متغيراته، فقد أشارت بعض الدراسات إلى التزام المؤسسات والمنظمات بمعايير وإجراءات التدقيق الداخلي كدراسة الرحالة (2005) ودراسة سلوم (2012) والتي أشارت إلى أن هناك تطبيق كبير لمعايير التدقيق على شكل تعليمات تنظم عمل هذه الأجهزة وأن نسبة الالتزام بمعايير السمات تأتي بالمرتبة الأولى ثم معايير الأداء. في حين يرى آخرون أن هناك علاقة بين التدقيق الداخلي وأداء العاملين في المنظمات والمؤسسات كدراسة رضوان (2012) والتي نبهت كذلك إلى العلاقة بين

التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر. وأشار بعض الباحثين إلى الدور الكبير للتدقيق الداخلي في ضبط الوضع المالي للمؤسسة وكذلك الاستقلالية والشفافية في داخلها (الخيبي، 2013) (المدلل، 2007).

كما تطرق بعض الباحثين إلى المعوقات التي تواجه عملية التدقيق الداخلي في المنظمات، حيث أشارت بعض الدراسات إلى وجود عدد من المعوقات التي تحد من عمل وحدات المراجعة الداخلية كان من أهمها توجهات وسلوكيات الإدارة العليا وغياب القوانين التي تنظم العمل الرقابي لهذه الوحدات وإضافة إلى عدم توفر الكفاءة والخبرة لدى المراجعين الداخليين (العفيفي، 2011).

وحول مدى التزام المدققين بمعايير التدقيق الداخلي، فقد أشارت بعض الدراسات إلى قيام المدققين الداخليين بمهام التدقيق الداخلي المطلوبة منهم، والتزامهم بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، واهتمام أعضاء المجلس البلدي بأهمية وجود قسم للتدقيق الداخلي، وان مساهمة المدققين الداخليين بفاعلية تؤدي إلى تسهيل عمل المدققين الخارجيين (سالم، 2012).

أما حول تطوير الهيئات المحلية من خلال مراجعة مراحل تطور للهيئات المحلية في فلسطين في الفترات السابقة وتحليل وتقييم الواقع الحالي لهذه الهيئات، فقد أشارت بعض الدراسات إلى وجود مركزية في النظام الإداري للهيئات المحلية وتعدد المستويات الإدارية، وعدم ملائمة قانون الهيئات المحلية الفلسطينية لعام 1997 للواقع الحالي وعدم توفر المرونة اللازمة لمواجهة التطورات والتحديات المختلفة (حامد، 2009).

وحول واقع واستراتيجيات تطوير الإدارة المحلية في الأراضي الفلسطينية وتحديد المعوقات والصعوبات التي تواجهها، فقد أشارت بعض الدراسات إلى وجود مركزية في نظام الإدارة المحلية الفلسطينية، وتعدد المستويات الإدارية، ووجود عدد كبير من الهيئات المحلية (خاصة البلديات المستحدثة)، وكذلك عجز الهيئات عن أداء دورها ومهامها، وتلبية حاجات المواطنين (حسيبا، 2006).

وحول موضوع الرقابة في الحكم المحلي والهيئات المحلية في فلسطين" فقد سلطت بعض الدراسات الضوء على عمل الهيئات المحلية وموازنتها، ودورها الخدماتي والتمموي، وعلاقة الهيئات المحلية مع السلطة المركزية من حيث التمويل والرقابة الإدارية والمالية، وأبرز المعوقات التي تواجه هذه الهيئات، وأنظمة الرقابة والمحاسبة والمساءلة في عملها، حيث خلصت الدراسة الى تقدير الحاجة إلى تنظيم عمله وفق أسس ديمقراطية ولا مركزية، (عبد العاطي، 2005).

في دراسة قام بها الباحثان De Beelde و Sarens والتي هدفت إلى توضيح ووصف دور المدققين الداخليين في عملية إدارة المخاطر وإجراء مقارنة بين فهم المدققين الداخليين في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبلجيكا لدورهم في عملية إدارة المخاطر، وترى الدراسة أنه في حالة بلجيكا فإن المدققين الداخليين يركّزون جل اهتمامهم على تصحيح أية عيوب في نظام إدارة المخاطر الخاص بشركاتهم ويلعبون دوراً محورياً في نشر الوعي والإدراك وصياغة نظام ملائم لإدارة المخاطر في شركاتهم، أما في الحالة الأمريكية فقد كانت التقديرات الموضوعية للمدققين الداخليين وآراءهم بخصوص إدارة المخاطر جزءاً جوهرياً من متطلبات النظرة الحديثة عن التدقيق الداخلي (Sarens, De Beelde, 2006). في حين يرى كل من Kent و Stewart في دراستهم والتي هدفت إلى استطلاع مدى استخدام الشركات الاسترالية المدرجة في السوق للمراجعة الداخلية بشكل طوعي وتحديد العوامل التي دعت هذه الشركات لإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي، أن ثلث الشركات الاسترالية فقط قامت باستخدام المراجعة الداخلية كوظيفة وفق مفهوم معهد المدققين الداخليين وأن العامل الأساسي وراء ذلك كان هو حجم الشركة كما استنتجت الدراسة وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وكذلك وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي والقدرة على إدارة المخاطر كما وجدت الدراسة أن هناك علاقة غير قوية بين الحوكمة ووجود التدقيق الداخلي (Stewart, Kent, 2006).

أما الباحث Arena فقد تناول وصف الخصائص الرئيسية لأقسام المراجعة الداخلية في ستة شركات ايطالية وتحري وتحليل اثر التعليمات المشرعة عليها وذلك عبر دراسة مقارنة بين أقسام التدقيق الداخلي في هذه الشركات الستة، ووجدت الدراسة تنوعاً كبيراً في الخصائص الرئيسية

لأقسام المراجعة الداخلية، وأنه بالنظر إلى الخصائص الرئيسية لأقسام التدقيق الداخلي فإنه يوجد في إيطاليا ثلاثة نماذج من الشركات، النموذج الأول هو تلك الشركات التي لا يوجد بها قسم مستقل للتدقيق الداخلي ولكن يوجد بها نظام للرقابة الداخلية كأحد المتطلبات القانونية، أما النموذج الثاني فهي شركات يوجد بها قسم مستقل للتدقيق الداخلي ولكن ينحصر دورها في تدقيق الالتزام بالقواعد والإجراءات وهذه الشركات أشارت فيها المقابلات إلى وجود مدى كبير من الضغوط المؤسسية، أما النموذج الثالث فهو الشركات التي يتعدى دور التدقيق الداخلي فيها لرقابة على القوائم المالية واختبارات الالتزام بالقواعد والإجراءات إلى العمليات الإدارية بمراحلها وأنواعها ومستوياتها المختلفة (Arena, 2006).

في حين تطرق الباحث Haimon إلى بيان أهمية التدقيق الداخلي ودوره الفعال في الرقابة الجيدة، حيث تناولت الدراسة نظام العمل في البلديات والدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي بها، وبحثت في مدى قدرة وحدة التدقيق الداخلي في البلديات على أداء مهامها ومدى الصلاحيات التي تحتاج إليها لتقوم بمهامها على أكمل وجه، وتعد وحدة التدقيق الداخلي وحدة مستقلة ومديرها يرفع تقريره إلى رئيس البلدية وإلى لجنة المراجعة، وهي تتمتع بمكانة مرتفعة إلا أنها لا تملك قوة الإلزام لعمل التغييرات سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (Haimon, 2003).

1.7.2 التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال الإطلاع على نتائج الدراسات السابقة، يرى الباحث ما يلي:

1. هناك تطبيق كبير لمعايير التدقيق على شكل تعليمات تنظم عمل هذه الأجهزة وأن نسبة الالتزام بمعايير السمات تأتي بالمرتبة الأولى ثم معايير الأداء. في حين يرى آخرون أن هناك علاقة بين التدقيق الداخلي وأداء العاملين في المنظمات والمؤسسات
2. وجود عدد من المعوقات التي تحد من عمل وحدات المراجعة الداخلية

3. قيام المدققين الداخليين بمهام التدقيق الداخلي المطلوبة منهم، والتزامهم بمعايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها، واهتمام أعضاء المجلس البلدي بأهمية وجود قسم للتدقيق الداخلي
4. وجود مركزية في النظام الإداري للهيئات المحلية وتعدد المستويات الإدارية، وعدم ملائمة قانون الهيئات المحلية الفلسطينية لعام 1997 للواقع الحالي وعدم توفر المرونة اللازمة لمواجهة التطورات والتحديات المختلفة
5. تقدير الحاجة إلى تنظيم عمله وفق أسس ديمقراطية ولا مركزية
6. وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية وكذلك وجود علاقة قوية بين التدقيق الداخلي والقدرة على إدارة المخاطر
7. تؤكد الدراسات السابقة على أهمية الهيئات المحلية في تقديم الخدمات للمواطنين وضرورة تطويرها وتطوير الأداء الرقابي فيها لتقوم بخدماتها على أكمل وجه، وتتميز فلسطين بوجود مجموعة من المؤشرات التي تم تطويرها والتي تحفز الأداء كأساس للحصول على قدر اكبر من التمويل المقدم. وتأتي أهمية الرقابة والتدقيق الداخلي بهدف زيادة القدرة على تحسين الأداء.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1. اختلفت هذه الدراسة في مجتمع الدراسة مع بعض الدراسات السابقة.
2. تختلف الدراسة مع معظم الدراسات السابقة من حيث العينة المستخدمة فيها، والعينة المنوي التطبيق عليها.
3. تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تتناول موضوعا لم يتم التطرق إليه بعد.

4. تختلف الدراسة الحالية عن جميع الدراسات السابقة من حيث الحدود الجغرافية حيث ستجرى هذه الدراسة على البلديات في الضفة الغربية وقطاع غزة.

أوجه الاستفادة من لدراسات السابقة

1. من حيث ترتيب البحث وطرق المنهج العلمي في الدراسات الاقتصادية.
2. من حيث المنهج: استخدمت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي.
3. تحديد المتغيرات والإجراءات المناسبة.
4. من حيث الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وتفسيرها.
5. من حيث المعوقات حيث أشارت بعض الدراسات السابقة بأنها تعرضت لصعوبات في تطبيق وتوزيع وجمع أداة الدراسة حيث سيستفيد الباحث من خبرات وتجارب الآخرين.

تميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

لذلك تتميز هذه الدراسة أنها الدراسة الأولى التي تعالج هذا المجال خاصة وان المؤشرات التي تستخدم هي خاصة بفلسطين، كما أن تجربة صندوق تطوير وإقراض البلديات في توزيع منح ما يقارب 100 مليون دولار (لكل برنامج والذي يتم تنفيذه كل ثلاثة سنوات) على البلديات وارتباط توزيع هذه المنح ارتباط وثيق بمؤشرات الأداء المعتمدة من صندوق تطوير وإقراض البلديات هي قد تكون التجربة الفريدة من نوعها في المنطقة العربية، كما أنها تتعامل مع قطاع الحكم المحلي " البلديات" كمؤسسات خدمة تختلف طبيعة نشاطها عن القطاع الخاص.

الفصل الثالث

المنهج والإجراءات

1.3 منهج الدراسة

2.3 مجتمع الدراسة وعينتها

3.3 أداة الدراسة

4.3 صدق الاداة

5.3 إجراءات الدراسة

6.3 المعالجات الاحصائية

الفصل الثالث

المنهج والإجراءات

1.3 منهج الدراسة

قام الباحث بإتباع المنهج الوصفي لملاءمته لأغراض هذه الدراسة، وهو المنهج الذي يهتم بالظاهرة المراد دراستها كما هي في الواقع، ويعمل على وصفها، وتحليلها، وربطها بالظواهر الأخرى من خلال استخلاص النتائج من العينة التي تم اختيارها لجمع المعلومات التي تتعلق بمشكلة الدراسة، وقد اعتمد الباحث على مصادر المعلومات ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتحليلها، و ثم تجميع البيانات عن طريق استبانة خاصة بالدراسة، التي تم إعدادها بناء على الإطار النظري والدراسات السابقة لتتناسب مع اسئلة واهداف الدراسة.

2.3 مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من جميع بلديات الضفة الغربية وقطاع غزة والبالغ عددها (145) بلدية حسب إحصائيات جهاز الإحصاء المركزي الفلسطيني والذي يجري لها تقييم للأداء من خلال صندوق تطوير وإقراض البلديات، وقام الباحث بتوزيع الاستبيان على المدققين الداخليين في 27 بلدية هم من قاموا بتطبيق دليل اجراءات التدقيق الداخلي المصمم من قبل وزارة الحكم المحلي، وتم الإجابة من قبل (26) بلدية من البلديات التي تطبق دليل الإجراءات، تم توزيع الاستبانة الخاصة بالدراسة عليهم بهدف جمع المعلومات الخاصة بمدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.

وفيما يلي وصف لخصائص عينة الدراسة:

جدول (1): توزيع البلديات عينة الدراسة حسب تصنيف وزارة الحكم المحلي

تصنيف وزارة الحكم المحلي	عدد البلديات عينة الدراسة
أ	11
ج	7
ب	8
المجموع	<u>26</u>

جدول (2): توزيع البلديات عينة الدراسة حسب تصنيف صندوق تطوير وإقراض البلديات

تصنيف صندوق تطوير وإقراض البلديات	عدد البلديات عينة الدراسة
A+	2
A	2
B++	6
B+	9
B	4
C+	2
C	1
المجموع	<u>26</u>

جدول (3): مدى وجود وحدة رقابة داخلية مستقلة بالبلديات عينة الدراسة

وجود وحدة رقابة داخلية	عدد البلديات عينة الدراسة
لا	18
نعم	8
المجموع	<u>26</u>

جدول (4): مدى وجود وظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي بالبلديات عينة الدراسة

عدد البلديات عينة الدراسة	وجود وظيفة للرقابة والتدقيق الداخلي
17	لا
9	نعم
<u>26</u>	<u>المجموع</u>

جدول (5): مدى وجود لجنة للتدقيق الداخلي منبثقة من المجلس البلدي

عدد البلديات عينة الدراسة	وجود لجنة للتدقيق الداخلي منبثقة من المجلس البلدي
18	نعم
8	لا
<u>26</u>	<u>المجموع</u>

جدول (6) مدى وجود واحد على الأقل من وحدة رقابة داخلية مستقلة أو وظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي أو لجنة للتدقيق الداخلي منبثقة من المجلس البلدي

عدد البلديات عينة الدراسة	وجود واحد على الأقل (وحدة رقابة داخلية مستقلة أو وظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي أو لجنة للتدقيق الداخلي منبثقة من المجلس البلدي)
22	نعم
4	لا
<u>26</u>	<u>المجموع</u>

جدول (7): عدد المدققين الداخليين في وحدة الرقابة الداخلية ووظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي وكذلك عدد أعضاء لجنة التدقيق الداخلي المنبثقة عن المجلس البلدي

عدد المدققين الداخليين في وحدة الرقابة الداخلية ووظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي	عدد المدققين الداخليين في وحدة الرقابة الداخلية ووظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي	عدد البلديات عينة الدراسة
0	0	4
3	0	5
3	1	4
4	1	2
5	1	2
1	1	1
0	1	1
0	2	1
3	2	1
4	5	1
0	6	1
3	6	1
7	7	1
0	7	1
	المجموع	26

جدول رقم (8): النسبة المئوية لتخصصات المدققين الداخليين في وحدة الرقابة الداخلية أو وظيفة مدقق داخلي لعينة الدراسة ومتوسط سنوات الخبرة

متوسط سنوات الخبرة	النسبة المئوية لتخصصات المدققين الداخليين في وحدة الرقابة الداخلية أو وظيفة مدقق داخلي	التخصص
13 سنة	42%	محاسبة
6 سنوات	9%	علوم مالية ومصرفية
14 سنة	49%	أخرى

3.3 أداة الدراسة:

استخدم الباحث الاستبانة كأداة لجمع المعلومات من عينة الدراسة المذكورة، وقد تم تطويرها لاختبار الالتزام بتطبيق التدقيق الداخلي استناداً لدليل إجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، حيث تناولت (22) بندا وهي: النقدية، البنوك، المصروفات، الإيرادات، العطاءات والمشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات، الرواتب وشؤون الموظفين، الاستثمارات، الموازنات، المنح والتبرعات، الذمم المدينة، الذمم الدائنة، القروض، نظم المعلومات، الخدمات، قرارات المجلس البلدي، الشؤون القانونية، ترخيص المباني، الخطط الاستراتيجية، التعرف، وخدمات مركز خدمة الجمهور، وقد قام الباحث بالاستفسار عن هذه الإجراءات من خلال طرح (6) اسئلة تتعلق بها وهي:

1. هل الاجراء مطبق؟
2. هل تم إعداد التقرير؟
3. هل تم مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة والتدقيق الداخلي؟
4. هل تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي؟
5. هل تم اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار؟
6. هل تم متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة؟

واعتمد الباحث في اختيار هذه الاجراءات والاسئلة ذلك وفقاً للخطوات الآتية:

1. مراجعة الأدب النظري المتعلق بإجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات أداء البلديات.
2. مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي بحثت في منهجيات التقييم لأداء البلديات في فلسطين وطرق التطوير والاقرض.

3. مناقشة الأفكار مع المتخصصين في مجال الدراسة وتحديد الأسس العلمية للإجابة عن اسئلة البحث وفرضياته.

4.3 صدق الأداة:

تم التحقق من الصدق الظاهري من خلال عرض أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين المختصين في شؤون الدراسات الاقتصادية والتنموية، وقد طلب من المحكمين إبداء الرأي في الاجراءات والاسئلة التي تم اختيارها، والتحقق من مدى مناسبتها للمجال الذي وُضعت فيه، إما بالموافقة عليها أو تعديل صياغتها أو حذفها لعدم أهميتها، وقد رأى المحكمون مناسبتها لعنوان الدراسة ومشكلتها.

5.3 إجراءات الدراسة:

- قام الباحث بتوزيع الأداة على عينة الدراسة، واسترجاعها، إذ تم توزيع (26) استبانة وجميعها كانت صالحة للتحليل، وهي التي شكلت عينة الدراسة.
- إدخال البيانات الى الحاسب ومعالجتها إحصائياً باستخدام برنامج الإكسل (Ms Office Excel).
- استخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها واقتراح التوصيات المناسبة.

6.3 المعالجات الإحصائية

بعد تفرغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الإكسل (Ms Office Excel). ومن المعالجات الإحصائية المستخدمة:

المتوسطات الحسابية والنسب المئوية في وصف كل من خصائص عينة الدراسة وتحليل اجابات افراد عينة الدراسة على اسئلة الدراسة واستخراج النسب المؤوية للجدول

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

1.4 المقدمة

2.4 نتائج أسئلة أداة الدراسة (الاستبانة)

3.4 النتائج التي تتعلق بفرضية الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

1.4 المقدمة:

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وذلك وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، ومن أجل تحقيق ذلك استخدم الباحث اداة الدراسة (الاستبانة) والتي تم من خلالها قياس مدى تطبيق جميع الاجراءات التي تتعلق بتطبيق التدقيق الداخلي وذلك بهدف استخلاص النتائج منها والاجابة على اسئلة الدراسة، ويوضح هذا القسم النتائج التي تتعلق بتطبيق الاجراءات، والنتائج التي تتعلق بمؤشر الاداء الخاص بالبلديات التي شملتها عينة الدراسة، ونتائج فرضية الدراسة الرئيسية والفرعية.

2.4 نتائج أسئلة أداة الدراسة (الاستبانة)

فيما يلي عرضاً لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول التساؤلات التي تتعلق بمدى تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات التي اشتملت عليها عينة الدراسة والتي بلغ عددها (26) بلدية من بلديات الضفة الغربية وقطاع غزة، وتضم هذا القسم (6) أسئلة مختلفة كانت النتائج عليها كالتالي:

❖ نتائج السؤال الأول: هل الاجراء مطبق؟

تم قياس مدى تطبيق كل من الاجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة، ويشير الجدول (9) إلى هذه الإجراءات وعدد البلديات المطبقة لها وعدد البلديات غير المطبقة لهذه الإجراءات، بالإضافة إلى النسبة المئوية لمستوى تطبيق هذه الإجراءات مرتبة ترتيباً تنازلياً، وهذه النتائج كالتالي:

جدول (9): التكرارات والنسب المئوية لمستوى تطبيق الإجراءات

النسبة المئوية مرتبة تنازليا لمستوى التطبيق	هل الاجراء مطبق؟		الاجراء	العدد
	نعم	لا		
%76.92	20	6	التقديية	1
%73.08	19	7	الايرادات	2
%73.08	19	7	العطاءات والمشتريات	3
%73.08	19	7	ترخيص المباني	4
%69.23	18	8	البنوك	5
%69.23	18	8	الرواتب وشؤون الموظفين	6
%69.23	18	8	المستودعات	7
%69.23	18	7	المصرفات	8
%69.23	18	8	خدمات الجمهور	9
%65.38	17	9	الذمم المدينة	10
%65.38	17	9	الموازانات	11
%65.38	17	9	قرارات المجلس البلدي	12
%61.54	16	10	الاصول الثابتة	13
%61.54	16	10	التعرفة	14
%61.54	16	10	اجراء الذمم الدائنة	15
%57.69	15	11	الخدمات	16
%57.69	15	11	الخطط الاستراتيجية	17
%50.00	13	13	المنح والتبرعات	18
%46.15	12	14	الشؤون القانونية	19
%46.15	12	14	نظم المعلومات	20
%34.62	9	17	الاستثمارات	21
%26.92	7	19	القروض	22

تشير النتائج في الجدول السابق إلى الإجراءات التي تم اعتمادها في دليل الرقابة والتي تكونت من 22 اجراء، وقد تم ترتيب هذه الاجراءات بحسب مستوى تطبيقها للإجابة على السؤال الاول هل تم تطبيق الاجراء؟ فان النتائج في الجدول رقم (9) تبين بان إجراءات النقدية هي اكثر الاجراءات تطبيقاً يليها الايرادات والعطاءات والمشتريات وترخيص المباني، اما اقل الاجراءات تطبيقاً فهي اجراءات القروض. ويعود ذلك الى ان معظم البلديات تستخدم الاساس النقدي في عمليات اثبات العمليات المالية فضلاً عن الالتزام بالأنظمة والقوانين المتعلقة بالإيرادات والمصروفات النقدية، وبالمقابل فهناك عدد قليل جداً يطبق اجراءات القروض نظراً لحجم عمليات الاقتراض القليل جداً والذي قد يكون معدوماً لدى الكثير من الهيئات المحلية.

وتشير هذه النتيجة الى ان تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي يؤدي الى مأسسة العلم والحفاظ على الممتلكات والاصول وسلامة العمليات التي تتم داخل الهيئة المحلية مما يشكل تقدماً في أدائها.

❖ نتائج السؤال الثاني: هل تم اعداد التقرير؟

تم قياس مدى اعداد التقارير المتعلقة بجميع الاجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة، ويشير الجدول (10) إلى هذه الإجراءات وعدد البلديات التي أعدت التقارير وعدد البلديات التي لم تعد التقارير لهذه الإجراءات، بالإضافة إلى النسبة المئوية لمستوى إعداد التقارير لهذه الإجراءات مرتبة ترتيباً تنازلياً، وهذه النتائج كالتالي:

جدول (10): التكرارات والنسب المئوية لمستوى اعداد التقارير

النسبة المئوية مرتبة تنازليا لمستوى إعداد التقارير	هل تم إعداد التقرير؟		الاجراء	العدد
	نعم	لا		
76.92%	20	6	النقدية	1
69.23%	18	8	الإيرادات	2
69.23%	18	8	البنوك	3
69.23%	18	8	الرواتب وشؤون الموظفين	4
69.23%	18	8	المستودعات	5
69.23%	18	8	ترخيص المباني	6
65.38%	17	9	العطاءات والمشتريات	7
65.38%	17	8	المصروفات	8
61.54%	16	10	الموازنات	9
61.54%	16	10	خدمات الجمهور	10
61.54%	16	10	قرارات المجلس البلدي	11
57.69%	15	11	اجراء الذمم الدائنة	12
53.85%	14	12	الذمم المدينة	13
50.00%	13	13	الاصول الثابتة	14
46.15%	12	14	الخدمات	15
46.15%	12	14	الخطط الاستراتيجية	16
42.31%	11	15	التعرفة	17
42.31%	11	15	المنح والتبرعات	18
38.46%	10	16	نظم المعلومات	19
34.62%	9	17	الشؤون القانونية	20
23.08%	6	20	الاستثمارات	21
15.38%	4	22	القروض	22

تشير النتائج في الجدول السابق إلى مستوى إعداد التقرير الخاص بالإجراءات التي تم اعتمادها في دليل الرقابة والتي تكونت من 22 اجراء، وقد تم ترتيب هذه الاجراءات بحسب مستوى اعداد التقارير الخاصة بها للإجابة على السؤال الثاني من اسئلة الاستبانة وهو هل تم إعداد التقرير؟ فان النتائج في الجدول رقم (10) السابق أظهرت بان اجراءات النقدية هي اكثر الاجراءات التي يتم اعداد التقارير الخاصة بها في البلديات التي شملتها عينة الدراسة يليها الايرادات يليها البنوك ومن ثم الرواتب وشؤون الموظفين، اما اقل الاجراءات التي يتم اعداد التقارير لها فهي اجراءات القروض. ويعود ذلك الى ان معظم البلديات تلتزم بإعداد التقارير التي تتعلق بإجراءات النقدية لإثبات جميع معاملاتها ومصاريفها وايراداتها، حيث يعد اعداد التقارير في الاجراءات التي تتعلق بالنقدية والاييرادات من القوانين التي يجب الالتزام بها، في حين كانت اقل التقارير التي يتم اعدادها في البلديات هي التي تتعلق بالقروض ويعود ذلك الى انخفاض لحجم عمليات الاقتراض للبلديات والذي قد يكون معدوماً لدى الكثير من الهيئات المحلية بسبب اعتمادها بشكل أكبر على المنح والمساعدات لتطبيق أنشطتها وتنفيذ العديد من المشاريع الخاصة بها.

وتشير هذه النتيجة الى ان أعلى الاجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي من حيث اعداد التقارير ترتبط بأمر النقدية وذلك لأهميتها في تحديد المستوى المالي للبلديات، والتي تلعب دوراً مهماً في تحديد مؤشرات الأداء لهذه البلديات.

❖ نتائج السؤال الثالث: هل تم مناقشة التقرير من لجنة الرقابة؟

تم قياس مستوى مناقشة التقارير المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية من قبل لجنة الرقابة وذلك في البلديات التي تقوم بإعداد التقارير المتعلقة بجميع الاجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة، ويشير الجدول (11) إلى هذه الإجراءات وعدد البلديات التي تناقش التقارير وعدد البلديات التي لا تناقش هذه التقارير من قبل لجنة الرقابة، بالإضافة إلى النسبة المئوية لمستوى مناقشة التقارير المعدة والخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي داخل البلديات التي شملتها الدراسة مرتبة ترتيباً تنازلياً، وهذه النتائج كالتالي:

جدول (11): التكرارات والنسب المئوية لمستوى مناقشة التقارير من لجنة الرقابة

النسبة المئوية مرتبة تنازليا لمستوى مناقشة التقرير من لجنة الرقابة	هل تم مناقشة التقرير من لجنة الرقابة ؟		الاجراء	العدد
	نعم	لا		
50.00%	13	13	ترخيص المباني	1
42.31%	11	15	الرواتب وشؤون الموظفين	2
42.31%	11	15	المستودعات	3
42.31%	11	15	خدمات الجمهور	4
38.46%	10	16	الايرادات	5
38.46%	10	16	الذمم المدينة	6
38.46%	10	16	الموازنات	7
38.46%	10	16	اجراء الذمم الدائنة	8
34.62%	9	17	البنوك	9
34.62%	9	17	العطاءات والمشتريات	10
34.62%	9	16	المصروفات	11
34.62%	9	17	النقدية	12
34.62%	9	17	قرارات المجلس البلدي	13
30.77%	8	18	التعرفة	14
26.92%	7	19	الاصول الثابتة	15
26.92%	7	19	الخدمات	16
26.92%	7	19	الخطط الاستراتيجية	17
23.08%	6	20	نظم المعلومات	18
19.23%	5	21	الشؤون القانونية	19
15.38%	4	22	المنح والتبرعات	20
11.54%	3	23	الاستثمارات	21
7.69%	2	24	القروض	22

تشير النتائج في الجدول السابق الى مستوى مناقشة التقرير الخاص بالإجراءات التي تم اعتمادها في دليل الرقابة والتي تكونت من 22 اجراء، وقد تم ترتيب هذه الاجراءات بحسب مستوى

مناقشة التقارير الخاصة بها للإجابة على السؤال الثالث من اسئلة الاستبانة وهو هل تم مناقشة التقرير من لجنة الرقابة؟ فان النتائج في الجدول رقم (11) السابق أظهرت بان اجراءات ترخيص المباني هي أكثر الاجراءات التي يتم مناقشة التقارير الخاصة بها في البلديات التي شملتها عينة الدراسة يليها الرواتب وشؤون الموظفين يليها المستودعات ومن ثم خدمات الجمهور، اما اقل الاجراءات التي يتم مناقشة التقارير الخاصة بها من لجنة الرقابة فهي اجراءات القروض.

وتشير هذه النتيجة الى ان أعلى الاجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي من حيث مناقشة التقارير ترتبط بأمر ترخيص المباني وذلك لحساسية هذه التقارير وارتباطها بأمر الترخيص وهيكل البلدية الجغرافي وعمليات التمديدات الخاصة بالبنية التحتية والتي تقود بالنهاية الى التعبير عن مدى التطور في البيئة الجغرافية للبلدية.

ويعود ذلك الى ان معظم البلديات تلتزم بدراسة ومناقشة نتائج التقارير التي تتعلق بإجراءات تراخيص المباني في المرتبة الاولى والرواتب وشؤون الموظفين في الدرجة الثانية، وذلك بهدف تحديد جميع المخالفات التي قد تتم في هذا الجانب، حيث يدخل هذا ضمن اطار المحاسبة والمسؤولية التي تقع على عاتق البلديات، في حين كانت اقل الاجراءات التي يتم مناقشة التقارير التي يتم اعدادها في البلديات هي التي تتعلق بالقروض ويعود ذلك ايضا كما ذكرنا الى انخفاض حجم عمليات الاقتراض للبلديات وبالتالي انخفاض التقارير المتعلقة بهذه الاجراءات وعدم مناقشتها.

❖ نتائج السؤال الرابع: هل تم مناقشة التقرير من المجلس البلدي؟

تم قياس مستوى مناقشة التقارير المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية من قبل المجلس البلدي وذلك في البلديات التي تقوم بإعداد التقارير المتعلقة بجميع الاجراءات التي اشتملتها عينة الدراسة، ويشير الجدول (12) إلى هذه الإجراءات وعدد البلديات التي تناقش التقارير وعدد البلديات التي لا تناقش هذه التقارير من قبل المجلس البلدي، بالإضافة إلى النسبة المئوية لمستوى مناقشة التقارير المعدة والخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي داخل البلديات التي شملتها الدراسة مرتبة ترتيباً تنازلياً، وهذه النتائج كالتالي:

جدول (12): التكرارات والنسب المئوية لمستوى مناقشة التقارير من المجلس البلدي

النسبة المئوية مرتبة تنازليا لمستوى مناقشة التقرير من المجلس البلدي	هل تم مناقشة التقرير من المجلس البلدي؟		الاجراء	العدد
	نعم	لا		
50.00%	13	13	الرواتب وشؤون الموظفين	1
50.00%	13	13	الموازنات	2
50.00%	13	13	النقدية	3
50.00%	13	13	ترخيص المباني	4
46.15%	12	14	الايرادات	5
46.15%	12	14	البنوك	6
46.15%	12	14	المستودعات	7
42.31%	11	15	الذمم المدينة	8
42.31%	11	14	المصروفات	9
42.31%	11	15	خدمات الجمهور	10
42.31%	11	15	اجراء الذمم الدائنة	11
38.46%	10	16	العطاءات والمشتريات	12
38.46%	10	16	قرارات المجلس البلدي	13
30.77%	8	18	التعرفة	14
30.77%	8	18	الخطط الاستراتيجية	15
26.92%	7	19	الاصول الثابتة	16
26.92%	7	19	الخدمات	17
23.08%	6	20	المنح والتبرعات	18
23.08%	6	20	نظم المعلومات	19
19.23%	5	21	الشؤون القانونية	20
15.38%	4	22	الاستثمارات	21
7.69%	2	24	القروض	22

تشير النتائج في الجدول السابق الى مستوى مناقشة التقرير الخاص بالإجراءات من قبل المجلس البلدي والتي تم اعتمادها في دليل الرقابة والتي تكونت من 22 اجراء، وقد تم ترتيب هذه

الاجراءات بحسب مستوى مناقشة التقارير الخاصة بها من قبل المجلس البلدي للإجابة على السؤال الرابع من اسئلة الاستبانة وهو هل تم مناقشة التقرير من المجلس البلدي؟ فان النتائج في الجدول رقم (12) السابق أظهرت بان اجراءات الرواتب وشؤون الموظفين هي أكثر الاجراءات التي يتم مناقشة التقارير الخاصة بها من قبل المجلس البلدي في البلديات التي شملتها عينة الدراسة يليها الموازنات يليها النقدية ومن ثم ترخيص المباني، اما اقل الاجراءات التي يتم مناقشة التقارير الخاصة بها من لجنة الرقابة فهي اجراءات القروض.

وتشير هذه النتيجة الى ان أعلى الاجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي من حيث مناقشة التقارير من قبل المجلس البلدي ترتبط بأمر الرواتب والموظفين وذلك يعود لمسؤولية المجلس البلدي في اقرار الرواتب الخاصة بالموظفين ولحواجز والعلاوات، اذ يحتاج هذا الاجراء الى موافقة ادارة المجلس البلدي بصورة أكبر من لجنة التدقيق التي تهتم بالأمور المالية بصورة أكبر من الامور التي تتعلق بشؤون الموظفين.

وتعود هذه النتيجة الى ان في معظم البلديات تقوم مسؤولية المجلس البلدي بصورة اساسية في ادارة جميع العمليات والشؤون المرتبطة بالقضايا الداخلية والتي تتعلق بصورة مباشرة بشؤون الموظفين والرواتب، اذ تهتم هذه المجالس في السيطرة على مصروفاتها وتحديدها لإدارتها وضمان توفير الموارد التي تساعد في الايفاء بالتزاماتها الداخلية، في حين كانت اقل الاجراءات التي يتم مناقشة التقارير من قبل المجلس البلدي فيها هي التي تتعلق بالقروض ويعود ذلك ايضا كما ذكرنا الى انخفاض حجم عمليات الاقتراض للبلديات وبالتالي انخفاض التقارير المتعلقة بهذه الاجراءات وعدم الاهتمام بمناقشتها.

❖ نتائج السؤال الخامس: هل تم اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار؟

تم قياس مستوى اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وذلك في البلديات التي اشتملتها عينة الدراسة، ويشير الجدول (13) إلى هذه الإجراءات وعدد البلديات التي أخذت بعين الاعتبار توصيات المدقق الداخلي وعدد البلديات التي لم تأخذها، بالإضافة إلى النسبة المئوية لمدى الأخذ بعين الاعتبار لها بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي داخل البلديات التي شملتها الدراسة مرتبة ترتيباً تنازلياً، وهذه النتائج كالتالي:

جدول (13): التكرارات والنسب المئوية لمستوى الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار

العدد	الاجراء	هل تم اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار؟		النسبة المئوية مرتبة تنازليا لمستوى الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي
		لا	نعم	
1	ترخيص المباني	12	14	53.85%
2	الرواتب وشؤون الموظفين	13	13	50.00%
3	المستودعات	13	13	50.00%
4	النقدية	13	13	50.00%
5	الايرادات	14	12	46.15%
6	البنوك	15	11	42.31%
7	الذمم المدينة	15	11	42.31%
8	العطاءات والمشتريات	15	11	42.31%
9	المصروفات	14	11	42.31%
10	الموازنات	15	11	42.31%
11	خدمات الجمهور	15	11	42.31%
12	اجراء الذمم الدائنة	15	11	42.31%
13	قرارات المجلس البلدي	16	10	38.46%
14	الاصول الثابتة	18	8	30.77%
15	الخدمات	18	8	30.77%
16	الخطط الاستراتيجية	18	8	30.77%
17	نظم المعلومات	19	7	26.92%
18	التعرفة	20	6	23.08%
19	المنح والتبرعات	20	6	23.08%
20	الشؤون القانونية	21	5	19.23%
21	الاستثمارات	23	3	11.54%
22	القروض	24	2	7.69%

تشير النتائج في الجدول السابق الى مستوى الأخذ بعين الاعتبار بتوصيات المدقق

الداخلي بما يتعلق بالإجراءات التي تم اعتمادها في دليل الرقابة والتي تكونت من 22 اجراء، وقد

تم ترتيب هذه الاجراءات بحسب مستوى الأخذ بعين الاعتبار لتوصيات المدقق الداخلي الخاصة بالإجراءات للإجابة على السؤال الخامس من اسئلة الاستبانة وهو هل تم الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار؟ فان النتائج في الجدول رقم (13) السابق أظهرت بان اجراءات ترخيص المباني هي أكثر الاجراءات التي يتم أخذ توصيات المدقق الداخلي فيها بعين الاعتبار في البلديات التي شملتها عينة الدراسة يليها الرواتب وشؤون الموظفين يليها المستودعات ومن ثم النقدية، اما اقل الاجراءات التي يتم مناقشة التقارير الخاصة بها من لجنة الرقابة فهي اجراءات القروض.

وتشير هذه النتيجة الى ان أعلى الاجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي من حيث الأخذ بتوصيات المدقق الداخلي فيها بعين الاعتبار ترتبط بأمور ترخيص المباني وذلك لضرورة الاهتمام بالقوانين والانظمة التي تتعلق بترخيص المباني لضمان تطبيقها على الجميع، ويعد ذلك من أساس عمل البلديات يليها الاهتمام بإجراءات الرواتب وشؤون الموظفين.

وتشير هذه النتيجة الى ان معظم البلديات تلتزم بالأخذ بتوصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار بما يتعلق بإجراءات تراخيص المباني في المرتبة الاولى والرواتب وشؤون الموظفين في الدرجة الثانية، وذلك بهدف تطوير سياسة البلديات بالاعتماد على التوصيات المقدمة لهم في هذه الاجراءات، مما يضمن تطور اعمالها وأنشطتها ويرفع من مستوى مؤشرات الاداء الخاصة بها، في حين كانت اقل الاجراءات التي يتم الاخذ بتوصيات المدقق الداخلي فيها بعين الاعتبار في البلديات التي شملتها عينة الدراسة هي التي تتعلق بالقروض ويعود ذلك أيضا إلى قلة عمليات الاقتراض في البلديات مما يجعل التوصيات المقدمة في هذا الاجراء قليلة أو معدومة في الكثير منها.

❖ نتائج السؤال السادس: هل تم متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة؟

تم قياس مستوى متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وذلك في البلديات التي اشتملتها عينة الدراسة والتي بلغ عددها (26) بلدية، ويشير الجدول (14) إلى هذه الإجراءات وعدد البلديات التي تمت المتابعة فيها وعدد البلديات التي لم يتم المتابعة فيها لتنفيذ الملاحظات، بالإضافة الى النسبة المئوية لمدى متابعة تنفيذ الملاحظات في

الفترة اللاحقة بما يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي داخل البلديات التي شملتها الدراسة مرتبة ترتيباً تنازلياً، وهذه النتائج كالتالي:

جدول (14): التكرارات والنسب المئوية لمستوى متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة

النسبة المئوية مرتبة تنازلياً لمستوى متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة	هل تم متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة؟		الاجراء	العدد
	نعم	لا		
50.00%	13	13	النقدية	1
50.00%	13	13	ترخيص المباني	2
46.15%	12	14	الرواتب وشؤون الموظفين	3
42.31%	11	15	الايرادات	4
42.31%	11	15	المستودعات	5
42.31%	11	15	خدمات الجمهور	6
38.46%	10	16	البنوك	7
38.46%	10	16	الذمم المدينة	8
38.46%	10	16	العطاءات والمشتريات	9
38.46%	10	15	المصرفيات	10
38.46%	10	16	الموازنات	11
38.46%	10	16	قرارات المجلس البلدي	12
38.46%	10	16	اجراء الذمم الدائنة	13
30.77%	8	18	الخطط الاستراتيجية	14
26.92%	7	19	الاصول الثابتة	15
26.92%	7	19	الخدمات	16
23.08%	6	20	التعرفة	17
23.08%	6	20	نظم المعلومات	18
15.38%	4	22	الشؤون القانونية	19
15.38%	4	22	المنح والتبرعات	20
11.54%	3	23	الاستثمارات	21
7.69%	2	24	القروض	22

تشير النتائج في الجدول السابق الى مستوى متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة لتقديم التقارير ومتابعتها من الجهات المختصة سواء من المدقق الداخلي أو المجلس البلدي بما يتعلق بالإجراءات التي تم اعتمادها في دليل الرقابة والتي تكونت من 22 اجراء، وقد تم ترتيب هذه الاجراءات بحسب مستوى المتابعة لتنفيذ هذه الاجراءات للإجابة على السؤال السادس من اسئلة الاستبانة وهو هل تم متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة؟ فان النتائج في الجدول رقم (14) السابق أظهرت بان اجراءات النقدية هي أكثر الاجراءات التي يتم متابعة تنفيذها في البلديات التي شملتها عينة الدراسة يليها ترخيص المباني يليها الرواتب وشؤون الموظفين ومن ثم الإيرادات، اما اقل الاجراءات التي يتم متابعة تنفيذ الملاحظات فيها هي اجراءات القروض.

وتشير هذه النتيجة الى ان أعلى الاجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات ترتبط بأمور النقدية وذلك لأهمية اجراءات النقدية في عمليات اثبات جميع المعاملات المالية التي تخص البلدية، واهمية توثيقها لتوضيح مدى التزامها بالأنظمة والقوانين المتعلقة بالإيرادات والمصروفات النقدية، وبالمقابل كانت أقل الاجراءات متابعة لتنفيذ الملاحظات هي اجراءات القروض وذلك بسبب قلة عمليات الاقتراض والتي قد تكون معدومة لدى الكثير من البلديات.

ولمعرفة جميع الفروق بين اجابات البلديات المختلفة بما يتعلق بجميع الاجراءات التي تم اخذها بعين الاعتبار في الدراسة يوضح الجدول التالي جميع النتائج مجتمعة كما يلي:

جدول (15): نتائج الدراسة مجتمعة

الاجراء	هل الاجراء مطبق		هل تم اعداد التقرير		هل تم مناقشة التقرير من لجنة الرقابة		هل تم مناقشة التقرير من المجلس البلدي		هل تم اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار		هل تم متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة	
	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا
1	النقدية	6	20	6	20	6	9	17	13	13	13	13
2	ترخيص المباني	7	19	8	18	8	13	13	13	12	14	13
3	الرواتب وشؤون الموظفين	8	18	8	18	8	11	15	13	13	13	14
4	الايرادات	7	19	8	18	8	10	16	12	14	12	15
5	المستودعات	8	18	8	18	8	11	15	12	14	13	15
6	خدمات الجمهور	8	18	10	16	10	11	15	11	15	11	15
7	البنوك	8	18	8	18	8	9	17	12	14	11	16
8	الذمم المدينة	9	17	12	14	10	10	16	11	15	11	16
9	العطاءات والمشتريات	7	19	9	17	9	10	16	10	16	11	16
10	المصروفات	7	18	8	17	9	11	14	11	14	11	15
11	الموازنات	9	17	10	16	10	13	13	13	13	11	16
12	قرارات المجلس البلدي	9	17	10	16	9	10	16	10	16	10	16
13	اجراء الذمم الدائنة	10	16	11	15	10	11	15	11	15	11	16
14	الخطط الاستراتيجية	11	15	14	12	7	19	19	8	18	8	18
15	الاصول الثابتة	10	16	13	13	7	19	19	7	18	8	19
16	الخدمات	11	15	14	12	7	19	19	7	18	8	19

6	20	6	20	8	18	8	18	11	15	16	10	التعرفة	17
6	20	7	19	6	20	6	20	10	16	12	14	نظم المعلومات	18
4	22	5	21	5	21	5	21	9	17	12	14	الشؤون القانونية	19
4	22	6	20	6	20	4	22	11	15	13	13	المنح والتبرعات	20
3	23	3	23	4	22	3	23	6	20	9	17	الاستثمارات	21
2	24	2	24	2	24	2	24	4	22	7	19	القروض	22

ينتضح من خلال الجدول رقم (15) نتائج التطبيق مجتمعة أن إجراء النقدية كان أعلى من جميع الإجراءات من حيث التطبيق، وكذلك من حيث إعداد التقرير، ولكنه في المقابل أتى في المرتبة الرابعة من حيث مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة ولكن في الوقت نفسه كان الأعلى من حيث الإجراءات الذي تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي، وكذلك أتى في المرتبة الثانية من بين الإجراءات من حيث أخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار وكذلك أتى في الترتيب الأول من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

اما فيما يتعلق بإجراء الإيرادات فقد جاء بالمرتبة الثانية من حيث التطبيق متساوياً بذلك مع إجراء الإيرادات، العطاءات والمشتريات، وترخيص المباني، وكذلك جاء إجراء الإيرادات في المرتبة الثانية من حيث اعداد التقرير متساوياً بذلك مع إجراء البنوك، الرواتب وشؤون الموظفين، المستودعات، وترخيص المباني، أما فيما يتعلق بمناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة فقد جاء إجراء الإيرادات في الترتيب الثالث متساوياً في هذه المرتبة مع إجراء الذمم المدينة وإجراء الموازنات، واما فيما يتعلق بمناقشة التقرير من المجلس البلدي فقد جاء إجراء الإيرادات في المرتبة الثانية من حيث ترتيب الإجراءات، وقد جاء إجراء الإيرادات في المرتبة الثالثة من حيث اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار، وكذلك أتى في الترتيب الثالث من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

وأشارت نتائج التطبيق مجتمعة ان إجراء ترخيص المباني كان في المرتبة الثانية من حيث التطبيق، وكذلك من حيث اعداد التقرير، ولكنه في المقابل أتى في المرتبة الأولى من حيث مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة وكان الأعلى من حيث الإجراءات الذي تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي ايضاً، وكذلك أتى في المرتبة الاولى من بين الإجراءات من حيث أخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار وكذلك أتى في الترتيب الاول من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

وأظهرت النتائج أيضاً تأثير الإجراء الخاص بالرواتب وشؤون الموظفين تبعاً للنتائج المجتمعة، فقد أتى هذا الإجراء في المرتبة الثالثة من حيث التطبيق، وفي المرتبة الثانية من حيث

اعداد التقرير، وكذلك ايضاً من حيث مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة، وكان الاعلى من حيث الاجراءات الذي تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي متساوياً في هذه الرتبة مع اجراء النقدية وترخيص المباني والموازات، وكذلك أتى في المرتبة الثانية من بين الاجراءات من حيث أخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار وكذلك أتى في الترتيب الثاني ايضاً من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

اما بقية الاجراءات فقد جاءت في ترتيبات متوسطة فيما يتعلق بمستويات الاجابة عليها في جميع الاسئلة ومن هذه الاجراءات المتوسطة كل من: المصروفات، الذمم المدينة، الموازنات، الاصول الثابتة، خدمات الجمهور، المستودعات، البنوك وغيرها من الاجراءات الموضحة في نتائج الدراسة المجتمعة.

وأكدت النتائج على ان اجراء القروض قد كان الأقل على الاطلاق من بين جميع الاجراءات التي تم اعتمادها في دليل الرقابة المكون من (22) اجراء، وتشير هذه النتيجة إلى جميع البلديات التي شملتها الدراسة ويعود ذلك كما ذكرنا سابقاً إلى انخفاض عمليات الاقتراض في البلديات.

ثانياً: النتائج التي تتعلق بمؤشرات الأداء البلديات:

هدفت هذه الدراسة الى قياس مدى تأثير تطبيق اجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وذلك وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير واقرض البلديات، وقد اوضحت النتائج في القسم السابق اجراءات التدقيق الداخلي ومدى تطبيقها والعناصر المرتبطة بها في البلديات التي شملتها عينة الدراسة، وهنا سيتم عرض النتائج المرتبطة بمؤشرات أداء البلديات، بهدف توضيح العلاقة ما بين اجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات الأداء التي تم اختيارها.

اعتمدت الدراسة على اختيار (21) مؤشراً للأداء بهدف قياسها في البلديات التي شملتها

عينة الدراسة، ويوضح الجدول التالي هذه المؤشرات كما يلي:

جدول (16): مفتاح معايير الأداء (مؤشرات الأداء)

مؤشر الأداء	الرقم
وجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب)	V1
تكلفة الموظفين > 45% في الضفة و > 70% في غزة من اجمالي النفقات التشغيلية والرأسمالية	V2
وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات	V3
وجود واستخدام نظام مالي وإداري موحد	V4
أكثر من 0.5م ² منتزهات لكل فرد في المناطق الحضرية في بلديات الضفة الغربية، أكثر من 0.3م ² منتزهات لكل فرد في قطاع غزة والمناطق الريفية من بلديات الضفة الغربية	V5
نظام شكاوي يتبع تعليمات وزارة الحكم المحلي	V6
وجود دليل تشغيل وصيانة لقطاعي الطرق والمباني العامة، نفقات الصيانة اكثر من 10% من الميزانية التشغيلية.	V7
فائض في الميزانية التشغيلية لعام 2016	V8
عدم وجود زيادة في الديون المتركمة	V9
تدقيق خارجي تام 2016	V10
تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية	V11
الافصاح عن رأي مدقق الحسابات 2016	V12
تحصيل الإيرادات بزيادة سنوية (2015 و 2016) أو أكبر من 50 شيكل /فرد ما عدا الموازنة الربحية أو تحسين نسبة التحصيل للفرد بنسبة 5% في عام 2016	V13
وجود محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات ونفقات الميزانية الربحية بما يشمل التسويات	V14
إعداد الميزانية بطريقة سليمة وتسليمها للوزارة	V15
تسجيل وتقييم الأصول الثابتة وتحديث السجل سنويا	V16
قيام البلدية بالإفصاح عن ما تم تنفيذه من بنود الموازنة السنوي وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الاستراتيجية.	V17
وجود نظام الشكاوى البلدية معلن عنه	V18
وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء	V19
وجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي	V20
قيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الاستراتيجية والموازنة ومرتبة البلدية.	V21

وبهدف توضيح العلاقة ما بين الاجراءات المستخدمة في التدقيق الداخلي في البلديات التي شملتها عينة الدراسة وما بين معايير الاداء التي تم توضيحها في الجدول السابق، تم افتراض وجود علاقة ما بين جميع الاجراءات المذكورة والبالغ عددها (22) اجراء وما بين مؤشرات الاداء المستخدمة والبالغ عددها (21) مؤشر، ويوضح الجدول التالي العلاقة ما بين تطبيق الاجراءات ومؤشرات الاداء كما يلي:

جدول (17): نتائج العلاقة ما بين تطبيق الإجراءات ومؤشرات الأداء

V 21	V 20	V 19	V 18	V 17	V 16	V 15	V 14	V 13	V 12	V 11	V 10	9V	8V	7V	6V	5V	4V	3V	2V	1V	نعم	لا	تطبيق الاجراء
																	9				9	17	الاستثمارات
	16				16												16	16		16	16	10	الاصول الثابتة
	19	19					19										19				19	7	الايرادات
	18	18					18										18				18	8	البنوك
							16											16			16	10	التعرفة
	15		15				15						15				15	15			15	11	الخدمات
15				15						15						15					15	11	الخطط الاستراتيجية
	17																				17	9	الذمم المدينة
	18																	18			18	8	الرواتب وشؤون الموظفين
																					12	14	الشؤون القانونية
	19																	19			19	7	العطاءات والمشتريات
	7											7						7			7	19	القروض
	18				18																18	8	المستودعات
	18						18					18						18			18	7	المصرفات
	13																13				13	13	المنح والتبرعات
17	17			17				17		17		17	17	17				17	17		17	9	الموازنات
		20					20											20			20	6	النقدية
							19														19	7	ترخيص المباني
			18										18								18	8	خدمات الجمهور
	17	17				17			17		17										17	9	قرارات المجلس البلدي
																	12			12	12	14	نظم المعلومات
	16																				16	10	اجراء الذمم الدائنة

يتضح من خلال الجدول السابق العلاقة ما بين تطبيق الاجراءات ومؤشرات الأداء في البلديات التي شملتها عينة الدراسة، والتي أشارت الى عدد البلديات التي حققت كل مؤشر من مؤشرات الأداء المذكورة في اجراءاتها، ويظهر من الجدول النتائج التالية:

1. أعلى مؤشر أداء تم تحقيقه متأثراً بتطبيق اجراءات التدقيق الداخلي في البلديات كان المؤشر رقم (20) والذي ينص على وجود دليل اجراءات مالي ومحاسبي، والذي تم رصد تأثيره في (14) إجراء من أصل (22)، ويشير هذا المؤشر إلى انه تم توزيع دليل الإجراءات المالي والمحاسبي من قبل وزارة الحكم المحلي على جميع البلديات وبالتالي تطبيقه في معظم البلديات، تأثر تحققة بإجراءات التدقيق الداخلي المختلفة التي شملتها الدراسة.

2. جاء في المرتبة الثانية مؤشر الأداء رقم (3) والذي ينص على وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات، والذي تم رصد تأثيره في (9) اجراءات من اصل (22) اجراء، ويشير هذا المؤشر الى اهتمام البلديات والتزامها بالنظام المالي الداخلي والخاص بها مما يبين اهمية ذلك في العلاقة ما بين اجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات الأداء لهذه البلديات.

3. أشارت النتائج المتعلقة بمؤشرات الاداء رقم (2، 5، 6، 8، 10، 12، 13، 15) على انها قد تأثرت بدرجة أقل من باقي مؤشرات الاداء التي رصد بها تطبيق اجراءات التدقيق الداخلي في البلديات التي شملتها عينة الدراسة والمطبقة لإجراءات التدقيق الداخلي. ويبين الجدول رقم (9) حجم تأثر مؤشرات الاداء بإجراءات التدقيق الداخلي.

3.4 النتائج التي تتعلق بفرضية الدراسة

فرضية الدراسة الرئيسية:

لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشرات الأداء المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات

لتحديد مستوى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات الاداء لابد من فحص نسبة البلديات المحققة لكل مؤشر من مؤشرات الأداء والبالغ عددها (21) مؤشر، ويشير الجدول التالي الى هذه النتائج:

جدول (18): نتائج مستوى التأثير ما بين تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات الأداء

تطبيق الإجراءات	نسبة البلديات مطبقة للإجراءات (العينة) 26 بلدية	نسبة البلديات غير المشمولة بالرقابة والتدقيق الداخلي (118 بلدية)	المؤشرات التي تأثرت بشكل ايجابي نتيجة إجراءات التدقيق (26 بلدية)	المؤشرات التي لم تتأثر (26 بلدية)
V1	0%	0%		1
V2	65%	69%		2
V3	4%	2%	3	
V4	35%	4%	4	
V5	54%	42%	5	
V6	100%	66%	6	
V7	85%	67%	7	
V8	50%	48%	8	
V9	69%	47%	9	
V10	54%	59%		10
V11	50%	37%	11	
V12	81%	68%	12	
V13	100%	89%	13	
V14	92%	77%	14	
V15	100%	100%		15
V16	100%	90%	16	
V17	96%	82%	17	
V18	100%	78%	18	
V19	100%	100%		19
V20	100%	100%		20
V21	100%	100%		21

وللإجابة عن فرضية الدراسة الرئيسية لابد من توضيح الاجابة عن الفرضيات الفرعية

التالية وهي:

1. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (1) والذي ينص على " وجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب) " المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد كان مستوى تأثير مؤشر الأداء عليها متساوي مع البلديات التي لم تطبق الإجراءات وقد بلغت هذه النسبة 0%، أي كانت متساوية بدون وجود تأثير، وبالتالي نقبل صحة الفرضية بعدم وجود تأثير لتطبيق الإجراءات على مؤشر الأداء الأول.
2. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (2) والذي ينص على " تكلفة الموظفين > 45% في الضفة و > 70% في غزة من اجمالي النفقات التشغيلية والرأسمالية " المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بتحقيق مؤشر الأداء الثاني بنسبة 65%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 69%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر عكسياً، وبالتالي نقبل صحة الفرضية بعدم وجود تأثير لتطبيق الاجراءات على مؤشر الأداء الثاني.
3. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (3) والذي ينص على " وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات " المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء الثالث بنسبة 4%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 2%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية،

ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر .

4. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (4) والذي ينص على "وجود واستخدام نظام مالي وإداري موحد" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء الرابع بنسبة 35%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق إجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 4%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت إجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر .

5. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (5) والذي ينص على "أكثر من 0.5 م 2 متنزهاً لكل فرد في المناطق الحضرية في بلديات الضفة الغربية، أكثر من 0.3 م 2 متنزهاً لكل فرد في قطاع غزة والمناطق الريفية من بلديات الضفة الغربية " المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأظهرت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء الخامس بنسبة 54%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق إجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 42%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت إجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر .

6. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (6) والذي ينص على " نظام شكاوي يتبع تعليمات وزارة الحكم المحلي" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأكدت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء السادس بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات

التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 67%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

7. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (7) والذي ينص على " وجود دليل تشغيل وصيانة لقطاعي الطرق والمباني العامة، نفقات الصيانة اكثر من 10% من الميزانية التشغيلية" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء السابع بنسبة 85%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 67%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

8. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (8) والذي ينص على " فائض في الميزانية التشغيلية " المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأكدت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء الثامن بنسبة 50%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 48%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

9. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (9) والذي ينص على " عدم وجود زيادة في الديون المتراكمة" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة

للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء التاسع بنسبة 69%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق إجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 47%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت إجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

10. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (10) والذي ينص على " تدقيق خارجي تام " المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وبينت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء العاشر بنسبة 54%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق إجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 59%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر عكسياً لدى البلديات التي طبقت إجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نقبل هذه الفرضية، ونقول يوجد لا تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

11. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (11) والذي ينص على " تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (11) بنسبة 50%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق إجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 37%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت إجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

12. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (12) والذي ينص على " الافصاح عن رأي مدقق الحسابات " المعتمدة من قبل صندوق

تطوير وإقراض البلديات، وأظهرت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (12) بنسبة 81%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 68%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

13. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (13) والذي ينص على " تحصيل الإيرادات بزيادة سنوية أو أكبر من 50 شيكل /فرد ما عدا الموازنة الربحية أو تحسين نسبة التحصيل للفرد بنسبة 5% في عام 2016" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (13) بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 89%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

14. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (14) والذي ينص على " وجود محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات ونفقات الميزانية الربحية بما يشمل التسويات" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأظهرت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (14) بنسبة 92%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 77%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

15. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (15) والذي ينص على " إعداد الميزانية بطريقة سليمة وتسليمها للوزارة" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (15) بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 100% ايضاً، وبالتالي تساوت النتيجة لدى البلديات التي طبقت الاجراءات والتي لم تطبق، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى جميع البلديات، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

16. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (16) والذي ينص على " تسجيل وتقييم الأصول الثابتة وتحديث السجل سنوياً" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (16) بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 90%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

17. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (17) والذي ينص على " قيام البلدية بالإفصاح عن ما تم تنفيذه من بنود الموازنة السنوية وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الاستراتيجية" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (17) بنسبة 96%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 82%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات

التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر .

18. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (18) والذي ينص على " وجود نظام الشكاوى البلدية معلن عنه" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء الثالث بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 78%، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى البلديات التي طبقت اجراءات التدقيق الداخلي، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر .

19. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (19) والذي ينص على " وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (19) بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق اجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 100% ايضاً أي قد تساوت نسبة التأثير في البلديات التي طبقت الاجراءات والتي لم تطبق، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى جميع البلديات، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر .

20. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (20) والذي ينص على " وجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي" المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأظهرت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (20) بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات التي لم

تطبق إجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 100% ايضاً أي قد تساوت نسبة التأثير في البلديات التي طبقت الاجراءات والتي لم تطبق، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى جميع البلديات، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

21. لا يؤثر تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية على مؤشر الاداء رقم (21) والذي ينص على " قيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الاستراتيجية والموازنة ومرتببة البلدية. " المعتمدة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وأشارت النتائج في الجدول السابق ان نسبة البلديات المطبقة للإجراءات قد تأثرت بمؤشر الأداء رقم (19) بنسبة 100%، بينما تأثرت البلديات التي لم تطبق إجراءات التدقيق الداخلي بنسبة 100% ايضاً أي قد تساوت نسبة التأثير في البلديات التي طبقت الاجراءات والتي لم تطبق، أي كان مستوى تأثير هذا المؤشر واضحاً لدى جميع البلديات، وبالتالي نرفض صحة هذه الفرضية، ونقول يوجد تأثير لتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي في البلديات الفلسطينية في هذا المؤشر.

ويتضح لنا من خلال النتائج السابق بأن كل من الفرضيات الفرعية (3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 11، 12، 13، 14، 16، 17، 18) كانت قد أظهرت تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية، بينما كانت نتيجة التأثير متساوية في كل من الفرضيات الفرعية (15، 19، 20، 21)، وأشارت النتائج انه لم يكن هناك تأثير لتطبيق الاجراءات في فرضية واحدة وهي (1)، وكان التأثير عكسياً في الفرضيات الفرعية (2، 10)، وتدل هذه النتيجة ان التأثير كان واضحاً في معظم اجراءات التدقيق الداخلي.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1.5 المقدمة

2.5 مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة وفرضيات الدراسة

3.5 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1.5 المقدمة:

يهدف هذا الفصل إلى مناقشة نتائج الدراسة التي بحثت في مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وذلك وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، وكذلك التعرف إلى أهم إجراءات التدقيق الداخلي المطبقة في البلديات وعلاقتها بمؤشرات الأداء.

وقد اشتملت الدراسة على مجموعة من التساؤلات والفرضيات، وسيحاول الباحث مناقشة هذه النتائج لإبراز أهم النتائج والتي ستبنى عليها التوصيات المختلفة.

2.5 مناقشة النتائج المتعلقة بأسئلة وفرضيات الدراسة

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

ما مدى التزام البلديات بتطبيق إجراءات التدقيق الداخلي (النقدية، البنوك، المصروفات، الإيرادات، العطاءات والمشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات، الرواتب وشؤون الموظفين، الاستثمارات، الموازنات، المنح والتبرعات، الذمم المدينة، الذمم الدائنة، القروض، نظم المعلومات، الخدمات، قرارات المجلس البلدي، الشؤون القانونية، ترخيص المباني، الخطط الإستراتيجية، نظام التعرف، خدمات مركز خدمة الجمهور)؟

أشارت نتائج الدراسة إلى أن إجراء النقدية كان أعلى إجراء من بين جميع الإجراءات المذكورة من حيث التطبيق، وكذلك من حيث إعداد التقرير، ولكنه في المقابل أتى في المرتبة الرابعة من حيث مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة ولكن في الوقت نفسه كان الأعلى من حيث الإجراءات الذي تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي، وكذلك أتى في المرتبة الثانية من بين

الإجراءات من حيث أخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار وكذلك أتى في الترتيب الأول من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

كما اظهرت النتائج ان إجراء الإيرادات قد جاء في المرتبة الثانية من حيث التطبيق متساوياً بذلك مع إجراء الإيرادات، العطاءات والمشتريات، وترخيص المباني، وكذلك جاء إجراء الإيرادات في المرتبة الثانية من حيث إعداد التقرير متساوياً بذلك مع إجراء البنوك، الرواتب وشؤون الموظفين، المستودعات، وترخيص المباني، أما فيما يتعلق بمناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة فقد جاء إجراء الإيرادات في الترتيب الثالث متساوياً في هذه المرتبة مع إجراء الذمم المدينة وإجراء الموازنات، وأما فيما يتعلق بمناقشة التقرير من المجلس البلدي فقد جاء إجراء الإيرادات في المرتبة الثانية من حيث ترتيب الإجراءات، وقد جاء إجراء الإيرادات في المرتبة الثالثة من حيث اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار، وكذلك أتى في الترتيب الثالث من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

كما بينت النتائج أن إجراء ترخيص المباني كان في المرتبة الثانية من حيث التطبيق، وكذلك من حيث إعداد التقرير، ولكنه في المقابل أتى في المرتبة الأولى من حيث مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة وكان الأعلى من حيث الإجراءات الذي تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي أيضاً، وكذلك أتى في المرتبة الأولى من بين الإجراءات من حيث أخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار وكذلك أتى في الترتيب الأول من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

وأظهرت النتائج أيضاً تأثير الإجراء الخاص بالرواتب وشؤون الموظفين حيث جاء في المرتبة الثالثة من حيث التطبيق، وفي المرتبة الثانية من حيث إعداد التقرير، وكذلك أيضاً من حيث مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة، وكان الأعلى من حيث الإجراءات الذي تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي متساوياً في هذه الرتبة مع إجراء النقدية وترخيص المباني والموازنات، وكذلك أتى في المرتبة الثانية من بين الإجراءات من حيث أخذ توصيات المدقق

الداخلي بعين الاعتبار وكذلك أتى في الترتيب الثاني أيضا من حيث متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة.

اما بقية الإجراءات فقد جاءت في ترتيبات متوسطة فيما يتعلق بمستويات الإجابة عليها في جميع الأسئلة ومن هذه الإجراءات المتوسطة كل من: المصروفات، الذمم المدينة، الموازنات، الأصول الثابتة، خدمات الجمهور، المستودعات، البنوك وغيرها من الإجراءات الموضحة في نتائج الدراسة المجتمعة.

وأكدت النتائج على أن إجراء القروض قد كان الأقل على الإطلاق من بين جميع الإجراءات التي تم اعتمادها في دليل الرقابة المكون من (22) إجراء، وتشير هذه النتيجة إلى جميع البلديات التي شملتها الدراسة ويعود ذلك كما ذكرنا سابقاً إلى انخفاض عمليات الاقتراض في البلديات.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة

أظهرت النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة الفرعية أن جميعها تأكد تأثير إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات، ما عدا تلك المرتبطة بمؤشر إعداد الميزانية بطريقة سلمية وتسليمها للوزارة، وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء، وجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي، وقيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الاستراتيجية والموازنة ومرتبة البلدية، حيث كان تأثير هذه المؤشرات متساوي ما بين البلديات التي طبقت الإجراءات والتي لم تطبق هذه الاجراءات.

واشارت نتائج الدراسة انه كان تأثير كل من المؤشر المتعلق بتكلفة الموظفين من إجمالي النفقات التشغيلية والرأسمالية ومؤشر التدقيق الخارجي التام عكسياً من حيث تأثير تطبيق اجراءات التدقيق الداخلي على هذه المؤشرات التي اظهرت بأن تطبيق الاجراءات فيها يقلل من أثر مؤشر

الاداء، بالإضافة الى ذلك اظهرت النتائج بأن مؤشر الأداء المرتبط بوجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب) لم يكن له أي تأثير يذكر.

ويوضح الجدول التالي العلاقة ما بين مؤشرات الأداء وإجراءات التدقيق الداخلي بالاعتماد على نتائج الدراسة وهي كالتالي:

جدول (19): نتائج العلاقة بين مؤشرات الأداء وإجراءات التدقيق الداخلي

الرقم	مؤشر الأداء	الإجراء المؤثر
1	وجود دليل تشغيل وصيانة (محوسب)	إجراء الأصول الثابتة، إجراء نظام المعلومات
2	كفاءة الموظفين > 45% في الضفة و > 70% في غزة من إجمالي النفقات التشغيلية والرأسمالية	اجراء الموازنات
3	وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات	إجراء المصروفات، إجراء النقدية، إجراء العطاءات والمشتريات، إجراء الأصول الثابتة، إجراء الرواتب وشؤون الموظفين، إجراء القروض، إجراء الخدمات، إجراء التعرف، إجراء الموازنات
4	وجود واستخدام نظام مالي وإداري موحد	إجراء البنوك، إجراء الإيرادات، إجراء الأصول الثابتة، إجراء الاستثمارات، إجراء المنح والتبرعات، إجراء نظام المعلومات، إجراء الخدمات
5	أكثر من 0.5 م2 متزهات لكل فرد في المناطق الحضرية في بلديات الضفة الغربية، أكثر من 0.3 م2 متزهات لكل فرد في قطاع غزة والمناطق الريفية من بلديات الضفة الغربية	إجراء الخطط الإستراتيجية

الرقم	مؤشر الأداء	الإجراء المؤثر
6	نظام شكاوي يتبع تعليمات وزارة الحكم المحلي	إجراء مركز خدمات الجمهور
7	وجود دليل تشغيل وصيانة لقطاعي الطرق والمباني العامة، نفقات الصيانة أكثر من 10% من الميزانية التشغيلية	إجراء الخدمات، الموازنات
8	فائض في الميزانية التشغيلية	إجراء الموازنات
9	عدم وجود زيادة في الديون المتراكمة	إجراء المصروفات، إجراء القروض، إجراء الموازنات
10	تدقيق خارجي تام	إجراء المجلس البلدي
11	تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية	إجراء الخطط الإستراتيجية، الموازنات
12	الإفصاح عن رأي مدقق الحسابات	إجراء المجلس البلدي
13	تحصيل الإيرادات بزيادة سنوية أو أكبر من 50 شيكل /فرد ما عدا الموازنة الربحية أو تحسين نسبة التحصيل للفرد بنسبة 5%	إجراء الموازنات
14	وجود محاسبة مالية منفصلة عن إيرادات ونفقات الميزانية الربحية بما يشمل التسويات	إجراء النقد، إجراء البنوك، إجراء الإيرادات، إجراء المصروفات، إجراء الخدمات، إجراء ترخيص المباني، إجراء التعرفة
15	إعداد الميزانية بطريقة سليمة وتسليمها للوزارة	إجراء المجلس البلدي
16	تسجيل وتقييم الأصول الثابتة وتحديث السجل سنويا	إجراء الأصول الثابتة، إجراء المستودعات
17	قيام البلدية بالإفصاح عن ما تم تنفيذه من بنود الموازنة السنوية وما تم تنفيذه من الخطة التنموية الإستراتيجية.	إجراء الخطط الإستراتيجية، إجراء الموازنة

الرقم	مؤشر الأداء	الإجراء المؤثر
18	وجود نظام الشكاوى البلدية معلن عنه	إجراء الخدمات، وخدمات الجمهور
19	وجود حساب بنكي منفصل لخدمة المياه والكهرباء	إجراء البنوك، إجراء النقدية، إجراء الإيرادات، إجراء المجلس البلدي
20	وجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي	إجراء البنوك، إجراء الإيرادات، إجراء العطاءات والمشتريات، إجراء الأصول الثابتة، إجراء المستودعات، إجراء الرواتب وشؤون الموظفين، إجراء الذمم المدينة، إجراء الذمم الدائنة، إجراء قرارات المجلس البلدي، إجراء الخدمات، إجراء القروض، إجراء المصروفات، إجراء الموازنات، إجراء والمنح والتبرعات.
21	قيام البلدية بالإفصاح عن الخطة الإستراتيجية والموازنة ومرتبة البلدية.	إجراء الموازنات، إجراء الخطط الاستراتيجية.

يوضح لنا الجدول السابق العلاقة ما بين مؤشرات الأداء وإجراءات التدقيق الداخلي، وقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة سابقاً على فرضية تحدد العلاقة ما بين مؤشرات الأداء وإجراءات التدقيق الداخلي التي تؤثر بها، وبالاعتماد على نتائج الدراسة تم إضافة بعد الإجراءات التي أظهرت وجود تأثير لها في بعض المؤشرات، ويمكننا توضيحها كالتالي:

1. أظهرت النتائج بأن مؤشر وجود نظام مالي لاحتساب تكاليف الخدمات يؤثر به إجراء الموازنات إضافة إلى الإجراءات المذكورة سابقاً في نموذج الدراسة.
2. يتأثر مؤشر تنفيذ 70% من الموازنة التشغيلية بإجراء الموازنات وذلك إضافة إلى إجراء الخطط الإستراتيجية الذي ذكر في نموذج الدراسة.
3. يتأثر مؤشر وجود نظام الشكاوى البلدية معلن عنه بإجراء خدمات الجمهور إضافة إلى إجراء الخدمات الذي ذكر في نموذج الدراسة.

4. أشارت نتائج الدراسة بأن مؤشر الأداء المتعلق بوجود دليل إجراءات مالي ومحاسبي لا يتأثر بإجراء النقدية الذي ذكر في نموذج الدراسة، بالإضافة إلى ذلك فهو يتأثر بكل من إجراء الخدمات، إجراء القروض، إجراء المصروفات، الموازنات، والمنح والتبرعات.

3.5 التوصيات:

1. ضرورة تبني إجراءات التدقيق الداخلي من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات في البلديات جميعها وذلك لتأثيرها الواضح على مؤشرات الأداء.
2. ضرورة الاعتماد على وجود إجراءات التدقيق الداخلي باعتبارها مؤشر تقييم مهم للبلديات من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.
3. حث البلديات على الاهتمام بالتطبيق الصحيح لجميع الإجراءات الخاصة بالتدقيق الداخلي لما لذلك من منافع كثيرة خاصة في رفع تصنيف البلدية من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات.
4. العمل على نشر دليل إجراءات التدقيق الداخلي مع مؤشرات الأداء معاً كنوع من أنواع حزم بناء القدرات للبلديات.
5. ضرورة اعتماد نموذج الدراسة من قبل البلديات كأساس لربط وفهم العلاقة بين إجراءات التدقيق الداخلي ومؤشرات الأداء والمنفعة التي سوف تجنيها البلديات من تطبيق التدقيق الداخلي.
6. ضرورة اعتماد مبدأ الشفافية والمساءلة بداخل البلديات وللذان يتأثران بشكل كبير بإجراءات التدقيق الداخلي وذلك من خلال الالتزام بعرض جميع النتائج والأعمال والأنشطة التي تقوم بها بشكل دوري وممنهج.

7. إعداد خطة عمل شاملة من قبل البلديات تهدف إلى حل المشكلات التي تواجههم في بعض الإجراءات والعمل على إصلاحها بهدف زيادة أنشطتها وبالتالي رفع مستوى التقييم الخاص بها في هذا المجال.
8. العمل على تفعيل دور دليل الإجراءات المتبع في تقييم البلديات ضمن الإجراءات المالية والمحاسبية من خلال تطبيقه بشكل صحيح وحقيقي في ظل اعتماده كمقياس فقط دون تطبيقه بفعالية.
9. ضرورة قيام صندوق تطوير وإقراض البلديات بتبني أفكار جديدة حول الخطط والمنهجية المتبعة في لتقييم البلديات ودفعها وتشجيعها للتطوير من خلال تبني إجراءات تدقيق داخلي سهلة التطبيق ومساعدة البلديات في تطبيقها أيضا.
10. العمل على رفع كفاءة العاملين في أقسام التدقيق الداخلي في البلديات من خلال منحهم شهادات مهنية متخصصة في مجال التدقيق الداخلي مثل شهاه CIA
11. العمل على توضيح وترسيخ رؤية وتوجهات وأهداف الصندوق للبلديات وذلك من خلال القيام تطبيق مبادئ الحوكمة في عمل البلديات

قائمة المصادر والمراجع

- إبراهيم، احمد (2006): التآصل المهني للمراجعة الداخلية - دراسة تطبيقية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة نيبها، العدد الأول.
- جامعة القدس المفتوحة (1998): الادارة المحلية في فلسطين والعالم العربي، مطبعة النصر التجارية، عمان، الاردن.
- أبو جبريل، احمد (2016): أثر التدقيق الداخلي في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات الصناعية المدرجة في سوف عمان المالي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد 12، ص 792.
- جربوع، يوسف محمود (2005): مجالات مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري بالجامعة الإسلامية في غزة- فلسطين، دراسة ميدانية تطبيقية على موظفي الإدارة المالية والمدققين الداخليين، بحث منشور، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- جمعة، احمد (2005): المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 2، الاردن.
- جمعة، احمد حلمي (2011): المدخل الداخلي والحكومي، عمان، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
- حامد، راشد (2009): إستراتيجية تطوير الهيئات المحلية في منطقة أريحا والأغوار، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.
- حديبي، عبد القادر (2018): فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا- الجزائر، العدد 18، ص 224.

حسيبا، سناء (2006): واقع واستراتيجيات تطوير الإدارة المحلية في الأراضي الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح، نابلس، فلسطين.

خالد، عبد الله (2000): علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية.

الخطيب، خالد راغب (2010): مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، عمان، مكتبة المجتمع المدني.

الخيبي، عبد الباسط (2013): مدى مساهمة وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري في هيئات الحكم المحلي بقطاع غزة دراسة تطبيقية تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر - غزة.

الرحاطه، محمد ياسين (2005)، فاعلية أجهزة التدقيق الداخلي في الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة في ظل معايير التدقيق الداخلي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 1، العدد 1.

أبو رحمة، محمد عبد الله (2008): مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة.

رضوان، إيهاب ديب مصطفى (2012): أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية (دراسة حالة البنوك الفلسطينية في قطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية - غزة.

الرملي، محمد (1994): اطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد الثامن، العدد الثاني.

سالم، إباد (2012): واقع التدقيق الداخلي في بلديات قطاع غزة دراسة ميدانية تحليلية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة.

سليم، فريد منصور (2007): أثر تطبيق الاساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين، رسالة ماجستير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين.

السوافيري، فتحي ومصطفى، سمير محمد (2002): الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الذاتية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.

صباح، عبد الرحمن (1997): مبادئ الرقابة الادارية، المعايير والتقييم والتصحيح، عمان: دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.

الصبان، جمعة (1996): الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية.

الصحن، عبد الفتاح (1989): اصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.

صندوق تطوير وإقراض البلديات: <http://www.mdlf.org.ps/default.aspx?langid=ar>

عبد العاطي، صلاح: الحكم المحلي والهيئات المحلية في فلسطين. الحوار المتمدن، العدد 1315، 2005. انظر الموقع الإلكتروني (<http://www.ahewar.org/debat/>)
([show.art.asp?aid=45322](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=45322)).

عبد المغني، فضل علي (2003): مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة اليرموك، عمان.

العفيفي، عبير محمد فتحي (2011): معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها (دراسة تحليلية تطبيقية على مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية-غزة.

العمرى، احمد محمد وعبد الغني، فضل (2006): مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث.

عوض، آمال (2008): أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية كلية الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، المجلد الخامس والاربعون، العدد الثاني، ص2.

القبطان، محمود السيد (2006): قواعد المراجعة في أعمال البنوك شرح وافى لعمليات المصارف وأساليب مراجعتها، القاهرة دار النصر للطباعة والنشر، الطبعة الاولى.

الكلحوت، خالد (2004): مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

لذنيبات، علي (2010): تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (1998): المعايير الدولية للمراجعة، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، 1998.

المدلل، يوسف (2007). دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

المطارنة، غسان (2006): **تدقيق الحسابات المعاصرة - الناحية النظرية، الطبعة الأولى، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.**

منشورات صندوق تطوير وإقراض البلديات 2017.

منشورات وزارة الحكم المحلي 2014.

الموقع الالكتروني لوزارة الحكم المحلي: 2017.

الوردات، خلف (2006): **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، الاردن.**

الوقاد، سامي ووديان، علي (2010): **تدقيق الحسابات (1)**، عمان: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.

الملاحق

الاستبانة

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

الأخوة والأخوات:

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية خاصة برسالة الماجستير بعنوان " مدى تأثير تطبيق إجراءات التدقيق الداخلي على مؤشرات أداء البلديات الفلسطينية وفق منهجية التقييم المطبقة من قبل صندوق تطوير وإقراض البلديات ".

نرجو التكرم بالإجابة عن فقرات الإستبانة وذلك بوضع إشارة (X) عند اختيارك الإجابة حسب التعليمات الواردة في كل جزء من أجزائها؛ ونعلمكم أن جميع المعلومات ستحاط بالسرية التامة الكاملة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، معبراً عن شكري وتقديري لحسن تعاونكم.

مع وافر الاحترام

الباحث

أولاً: البيانات الشخصية

البلدية						
						التصنيف - الحكم المحلي
						التصنيف - صندوق البلديات
						وجود وحدة رقابة وتدقيق داخلي
						وجود وظيفة فقط للرقابة والتدقيق الداخلي
6	5	4	3	2	1	
						عدد المدققين الداخليين
						التخصص
						سنوات الخبرة

تخصصات أعضاء اللجنة				عدد الأعضاء	وجود لجنة تدقيق (نعم، لا)
			التخصص		
			العدد		

ثانيا: يرجى الإجابة بما تراه مناسباً وأقرب للواقع:

هل تم متابعة تنفيذ الملاحظات في الفترة اللاحقة	هل تم اخذ توصيات المدقق الداخلي بعين الاعتبار	هل تم مناقشة التقرير من قبل المجلس البلدي	هل تم مناقشة التقرير من قبل لجنة الرقابة والتدقيق الداخلي	تم اعداد التقرير	مطبق	الاجراء - حسب دليل اجراءات دليل الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي
(نعم، لا)	(نعم، لا)	(نعم، لا)	(نعم، لا)	(نعم، لا)	(نعم، لا)	
						النقدية
						البنوك
						المصرفيات
						الايرادات
						العطاءات والمشتريات
						الاصول الثابتة
						المستودعات
						الرواتب وشؤون الموظفين
						الاستثمارات
						الموازات
						المنح والتبرعات
						الذمم المدينة
						الذمم الدائنة
						القروض
						نظم المعلومات
						الخدمات
						قرارات المجلس البلدي
						الشؤون القانونية
						ترخيص المباني
						الخطط الإستراتيجية
						التعرفة
						خدمات مركز خدمة الجمهور

**An- Najah National University
Faculty Of Graduates Studies**

**The Impact of Internal Auditing Procedures on the
KPI's implemented By Municipal Development and
Lending Fund for Palestinian Municipalities**

**By
Imad M. A. Rabaia**

**Supervised By
Dr. Ghassan Da'as**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for
the Degree of Master of Accounting in the Faculty of Graduate
Studies, An-Najah National University, Nablus, Palestine.**

2018

**The Impact of Internal Auditing Procedures on the
KPI's implemented By Municipal Development and
Lending Fund for Palestinian Municipalities**

**By
Imad M. A. Rabaia
Supervised by
Dr. Ghassan Da'as**

Abstract

This study aims to identify the extent to which the implementation of internal audit procedures affect the performance indicators of Palestinian municipalities according to the evaluation methodology applied by the Municipal Development and Lending Fund.

The study was applied to all the West Bank and Gaza municipalities (144 municipalities), the internal audit sample consist of (26) municipalities which apply the internal auditing methodology. The survey questionnaire was distributed to collect information on the impact of internal audit procedures on performance indicators of Palestinian municipalities according to the evaluation methodology applied by the Municipal Development and Lending Fund. The descriptive analytical approach as a study tool.

The following conclusions were addressed:

1. The results of the sub-hypotheses showed that there was an impact of all the internal audit procedures on the performance indicators of the Palestinian municipalities according to the evaluation methodology applied by the Municipal Development and Lending Fund. With the

exception of those related to the preparation of professional budgets and submitted to the Ministry of Local Government (MoLG). The impact confirmed the existence of a separate bank account for water and electricity service, the existence of the manual of financial and accounting procedures, and the municipality to disclose the strategic plans, budget and municipal rank, where the impact of these indicators was equals between the municipalities that applied the procedures and did not implement these procedures.

2. The results of the study indicated that the implementation of cash procedure was the highest procedure among all the mentioned procedures.

Though, the study addressing the following recommendations:

1. The importance to Publish the manual of internal audit procedures with performance indicators together as a capacity building packages for municipalities.
2. The need to adopt the model of study by the municipalities as a basis for linking and understanding the relationship between the internal audit procedures and performance indicators and the benefit that the municipalities will benefit from the implementation of internal auditing.

3. The internal audit procedures to be adopted by the Municipal Development and Lending Fund in all municipalities due to their impact on performance indicators.
4. To encourage the Municipal Development and Lending Fund to add the manual on the implementation of internal audit manual and procedures to the KPIs, thus increasing the accuracy and transparency of the financial and operational data