

دولة فلسطين

ديوان الرقابة المالية والإدارية

**مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تطوير نظم  
الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابتها**

”تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في قطاع الوزارات الحكومية“

من إعداد

**أيمن ناجح شاهين**

الإدارة العامة للشؤون القانونية  
مدير الدراسات والاستشارات القانونية

بحث مقدم إلى

الأمانة العامة للمنظمة العربية

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

”للاشتراك في المسابقة الحادية عشر للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية“

آذار 2015

## إهداء

إلى النور الذي أنار لي درب النجاح

أبي رحمه الله

إلى من علمتني الصود مهما تبدلت الظروف

أمي حفظهما الله

إلى زوجتي العزيزة ورفيقة دربي

إلى إخوتي وأسرتي وأصدقائي جميعاً

اهدي ثمرة جهدي ..

## الشكر والتقدير

أقدم بشكري الجزيل للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تنظيمها مسابقات البحث العلمي في مجال الرقابة المالية، والشكر موصول لـديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين برئاسة معالي المستشار إياد تيم حفظه الله على تشجيعه موظفيه على المشاركة في إعداد البحوث العلمية، للمساعدة على تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في مجال الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء، والعمل على رفع مستوى الرقابة في المجالين العلمي والتطبيقي.

كما أتقدم بالشكر والامتنان إلى كل من ساعدني في إعداد هذا البحث بما لديهم من معلومات ومصادر ومراجع، وخص بالذكر الأستاذ المستشار جفال خليل جفال مدير عام الشؤون القانونية والسيد عصمت أبو ربيع مدير عام الرقابة على الاقتصاد والسيد فراس التلاحمة مدير الرقابة الداخلية والسيد عبد الله العلي رئيس وحدة الرقابة الداخلية.

والله ولي التوفيق

الباحث

أيمن شاهين

# فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
ب	إهداء
ت	الشكر والتقدير
ث	فهرس المحتويات
1	<b>الفصل الأول: الإطار العام للبحث</b>
1	ملخص البحث
3	المقدمة
4	مشكلة البحث
5	أهمية البحث
5	أهداف البحث
6	حدود البحث
6	منهجية البحث
6	الدراسات السابقة
14	<b>الفصل الثاني: "الإطار النظري" المفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية</b>
14	أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
16	ثانياً: أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية
18	ثالثاً: عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية
24	رابعاً: خصائص نظام للرقابة الداخلي الجيد
27	خامساً: أقسام الرقابة الداخلية

29	<b>الفصل الثالث: "الإطار العملي" مساهمة ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية</b>
29	<b>أولاً: إنشاء وحدات الرقابة الداخلية</b>
31	<b>ثانياً: إعداد دليل إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية</b>
48	<b>ثالثاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية</b>
52	<b>رابعاً: إعداد دليل إجراءات عمل وحدة الرقابة الداخلية</b>
53	<b>خامساً: تنظيم ورش عمل لتعزيز التعاون والعمل المشترك بين التدقيق الداخلي والخارجي</b>
57	<b>سادساً: إعداد دليل الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين</b>
59	<b>الفصل الرابع: خاتمة البحث</b>
59	<b>أولاً: نتائج البحث</b>
60	<b>ثانياً: توصيات البحث</b>
61	<b>ثالثاً: قائمة المصادر والمراجع</b>

## الفصل الأول الإطار العام للبحث

### مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تطوير نظم

### الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابتها

”تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية“

#### ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته وعناصره وخصائصه وأقسام الرقابة الداخلية كإطار نظري للدراسة، ومن ثم البحث في تشخيص تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في قطاع الوزارات الحكومية كجهة خاضعة لرقابته، وذلك كإطار عملي للدراسة.

وتأتي أهمية هذه الدراسة كونها تلقي الضوء على احد الدعائم الأساسية لضمان نجاح وزارات ودوائر دولة فلسطين في أداء مهامها بفاعلية، وذلك من خلال دراسة الأدوات التي استخدمها الديوان في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات، والمتمثلة في إنشاء وحدات الرقابة الداخلية و إعداد دليل إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية وإعداد دليل إجراءات عمل وحدة الرقابة الداخلية وتنظيم ورش العمل لتعزيز التعاون والعمل المشترك بين التدقيق الداخلي والخارجي وإعداد دليل الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين.

ومن أهم نتائج الدراسة التي توصل لها الباحث، أهمية نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ودوره الهام في عملية تعزيز الحوكمة الرشيدة، وحماية المال العام، وتحقيق المصالح العامة للدولة وحمايتها والإشراف على إيراداتها ونفقاتها العامة، والمحافظة على

تحقيق العائد المناسب للخزينة العامة، واهتمام ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني ومنذ نشأته ببناء نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وتطويره بالرغم من حداثة تجربته في هذا الخصوص، وكذلك دور الديوان الريادي في تطور نظام الرقابة الداخلية بالوزارات الحكومية والارتقاء بها خلال الأعوام 2006-2010 وذلك من خلال عمله بتنفيذ سياسته الإستراتيجية خلال تلك الأعوام.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث باستمرار ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية وذلك من خلال تركيزه على المقومات الإدارية والمالية الأساسية المؤثرة في فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وقوتها وتحقيق الأهداف المنوطة بها، والاستمرار في تعزيز العلاقة والتعاون بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وذلك ضمن المعايير الدولية المعمول بها، وبما يكفل إرساء قواعد الرقابة الداخلية وتطوير إجراءاتها، وكذلك زيادة الاهتمام بموضوع تطوير نظم الرقابة الداخلية من قبل الأجهزة العليا للرقابة، وذلك من خلال توفير سبل ومقومات نجاح أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، بما يضمن ممارستها مهامها بفاعلية وكفاءة.

## المقدمة:

يكتسب نظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في القطاع الحكومي باعتباره خط الدفاع الأول لحماية الأموال العامة، وضمان الاستخدام الأمثل لها، وكونه الأداة الفعالة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية، كما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة.

كما أن نظام الرقابة الداخلية له دور هام في عملية تعزيز الحوكمة الرشيدة<sup>1</sup>، والتي تؤدي إلى زيادة المصداقية في البيانات وتحسين سلوك الموظفين العاملين في المؤسسة والتقليل من مخاطر الفساد المالي والإداري، حيث تعد دوائر الرقابة الداخلية كأحد مقومات نظام الرقابة الداخلي من أهم آليات المراقبة ضمن إطار الحوكمة الرشيدة وبشكل خاص فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف الغش والتزوير، وتعزيز مبدأ الشفافية.

وتأتي الحاجة لتطوير نظم الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات دولة فلسطين لغايات إرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم، وتوفير مستوى معقول من الثقة وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة التقارير والبيانات المالية والإدارية وتأكيدات معقولة عن تنفيذ النظام المالي والإداري، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات التي تحكم أعمالها، وهو ما يساعد الإدارة في المحافظة على الأموال العامة وضمان سلامة استخدامها، ويدعم عمليات اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء والاستغلال الأمثل للموارد، كما يمكن الإدارة من سرعة التصرف واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة التجاوزات وأوجه القصور ومواطن الضعف أولاً بأول، فعدم إحكام نظام الرقابة الداخلية على مجمل أنشطة المؤسسة يعرض سلامة

<sup>1</sup> تعرف الحوكمة الرشيدة على أنها نظام للرقابة والتوجيه على المستوي المؤسسي، وهو يحدد المسؤوليات والحقوق والعلاقات مع جميع الفئات المعنية ويوضح القواعد والإجراءات اللازمة لصنع القرارات الرشيدة المتعلقة بعمل المنظمة وهو نظام يدعم العدالة والشفافية والمساءلة المؤسسية ويعزز الثقة والمصداقية في بيئة العمل للمزيد حول الموضوع انظر: بسام عبد الله بسام، الحوكمة الرشيدة"المملكة العربية السعودية، والمنشور على الموقع الإلكتروني [file:///C:/Documents%20and%20Settings/ashaheen/My%20Documents/Downloads/ar\\_ticle\\_01.pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/ashaheen/My%20Documents/Downloads/ar_ticle_01.pdf)



البيانات والتقارير للتضليل ويفقد مصداقيتها، ويؤدي إلى إضعاف الجهاز الإداري والمالي.

لذلك ونظرا لأهمية وجود نظام رقابة داخلي سليم وفعال في وزارات دولة فلسطين ومؤسساتها، لغايات تحصينها وتجسيد العمل المؤسسي فيها وتعزيزا للشفافية والمساءلة والمحاسبة، وحماية المال العام وفقا للممارسات الدولية الفضلى، فقد انتهج ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني سياسة وإستراتيجية في عمله بان يقوم بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وذلك كما سوف نبينه من خلال هذا البحث.

### مشكلة البحث:

**1-** إن وجود نظام رقابة داخلي سليم في وزارات دولة فلسطين والمؤسسات العامة يعتبر أساسا للعمل المؤسسي، والرقي بمؤسسات دولة فلسطين للحكم الصالح والحوكمة الرشيدة، حيث يعد إحدى الدعائم الأساسية لتمكين الدولة من القيام بواجباتها على أكمل وجه، وذلك على اعتبار أن نظام الرقابة الداخلي يعتبر ركنا رئيسيا من أركان الإدارة الحديثة، واحد الأذرع الفاعلة للإدارة في المحافظة على سلامة أموال المؤسسة وحماية أصولها، والعامل المساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء، وحسن الاستثمار للموارد المتاحة والتوجيه الأمثل لها.

**2-** إن تعزيز قيم النزاهة والشفافية والمساءلة في القطاع العام يرتبط بشكل وثيق بوجود بنية سليمة لنظام رقابة داخلي قوي وفاعل.

**3-** إن حداثة تجربة الإدارة الفلسطينية، ومحدودية الموارد، والتحديات التي تواجه وزارات ومؤسسات دولة فلسطين تجعل من الأهمية تشخيص تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في وزاراتها الحكومية.

## أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث كونه يلقي الضوء على احد الدعائم الأساسية لضمان نجاح وزارات ودوائر دولة فلسطين في أداء مهامها بفعالية، حيث أن البحث يعرض كافة الأدوات التي استخدمها ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني لتطوير نظام الرقابة الداخلي مما يساهم ويساعد على تبادل الخبرات في مجال الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

## أهداف البحث:

- 1- يهدف البحث إلى توضيح مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته وعناصره وخصائصه، بالإضافة إلى تشخيص تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في قطاع الوزارات الحكومية كجهة خاضعة لرقابته<sup>2</sup>، من خلال دراسة الأدوات التي استخدمها الديوان في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات.
- 2- زيادة الاهتمام بموضوع تطوير نظم الرقابة الداخلية من قبل الأجهزة العليا للرقابة وذلك من خلال العمل الجاد على توفير سبل ومقومات نجاح أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، بما يضمن ممارستها مهامها بفاعلية وكفاءة.

<sup>2</sup> نصت المادة 31 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني رقم 15 لسنة 2004م على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وهي "رئاسة السلطة الوطنية الفلسطينية والمؤسسات التابعة لها، رئيس وأعضاء مجلس الوزراء ومن في حكمهم، المجلس التشريعي بما في ذلك هيئاته وإدارته، السلطة القضائية والنيابة العامة وأعضاؤها وموظفوها، وزارات وأجهزة السلطة الوطنية، قوات الأمن والشرطة وكافة الأجهزة الأمنية والعسكرية، الهيئات والمؤسسات العامة والأهلية والنقابات والجمعيات والاتحادات بجميع أنواعها ومستوياتها ومن في حكمها، المؤسسات والشركات التي تملكها أو تساهم السلطة الوطنية فيها أو تتلقى مساعدة منها أو من الجهات المانحة للسلطة الوطنية، المؤسسات والشركات التي رخص لها باستغلال أو إدارة مرفق عام، الهيئات المحلية ومن في حكمها، فيما لم يرد بشأنه نص خاص تسري أحكام هذا القانون على الجهات التي تتضمن القوانين أو الأنظمة أو اللوائح أو القرارات الصادرة بشأنها قواعد خاصة، ويطلق على الهيئات والدوائر والوحدات التي تسري عليها أحكام هذا القانون "الجهات الإدارية". للاطلاع على نصوص القانون انظر: الوقائع الفلسطينية، العدد 53، تاريخ 2005/2/27م، صفحة 75.

## حدود البحث:

- 1- **حدود مكانية:** يشمل البحث جميع وزارات دولة فلسطين في الضفة الغربية فقط، واستثناء القدس الشرقية وقطاع غزة، نظرا لصعوبة التنقل بين شطري الوطن<sup>3</sup>، بسبب الاحتلال والحصار الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية.
- 2- **حدود زمانية:** يركز البحث على استعراض تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في قطاع الوزارات الحكومية التي تم بناؤها وتأسيسها ما بين عام 1994 حتى عام 2015<sup>4</sup>.

## منهجية البحث:

- 1- قام الباحث باتباع أكثر من أسلوب في جمع المعلومات اللازمة لأغراض إعداد البحث وذلك على النحو التالي:
  - ✗ أسلوب الدراسة المكتبية وهي عبارة عن مراجعة لما كتب حول موضوع نظام الرقابة الداخلية في الكتب والرسائل الجامعية والدوريات، والتي ساعدت الباحث في تحديد الكثير من المفاهيم.
  - ✗ أسلوب المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين ممن لهم علاقة بموضوع البحث.
- 2- كما استخدم الباحث في إعداد دراسته المنهج الوصفي كونه يناسب موضوع البحث.

## الدراسات السابقة:

لدى البحث عن الدراسات والأبحاث السابقة والتي تناولت موضوع مساهمة الأجهزة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابتها، فإننا وجدنا عدة دراسات وأبحاث لها علاقة في نفس موضوع البحث نذكر أهمها:

<sup>3</sup> إن الاحتلال الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية منذ عام 1948 حتى الآن أدى إلى تقسيم فلسطين إلى ثلاثة أجزاء الضفة الغربية والقدس الشرقية وقطاع غزة.  
<sup>4</sup> تأسست السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994م تطبيقا للاتفاقيات الثنائية بين منظمة التحرير الفلسطينية والحكومة الإسرائيلية "اتفاقية أوسلو"، حيث واجهت السلطة منذ قيامها تحدي إقامة نظام سياسي واقتصادي فلسطيني بكل ما يتضمنه من إعداد للبناء المؤسسي، وإعداد الأطر الدستورية والقانونية.

## 1- سعيد يوسف كلاب، "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، 2004<sup>5</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة الداخلية في وزارات دولة فلسطين وتحديدًا في قطاع غزة، حيث تناولت أهمية الرقابة الداخلية من أجل المحافظة على المال العام وطرق استغلاله بأحسن وجه، ورفع الكفاءات الإنتاجية لهذه الوزارات، وان الخلل والضعف والقصور في الرقابة الداخلية يؤدي إلى تضخم وظيفي وتسبب مالي وإداري وضعف الأداء، وأيضًا تحديد الأسباب التي تعمل على عدم تطبيق أنظمة الرقابة الداخلية بوزارات دولة فلسطين.

وقد اعتمد الباحث في دراسته على الاستبانة والأبحاث والدراسات والمقابلات لتأكيد نتائج بحثه، وكانت أداة الدراسة هي الاستبانة، أما عينة الدراسة فكانت الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة.

أما أهداف الدراسة فهي تحليل واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، ومدى استكمال المقومات الأساسية لها، ومدى تطبيق ما توفر منها مقارنة مع النظام المتكامل والفعال للرقابة الداخلية، واثّر ذلك على تحقيق أهداف الوزارات الفلسطينية، وتحديد الأسباب والمعوقات التي تحول دون تطبيق وتطوير نظم رقابة داخلية جيدة.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث، أن للرقابة الداخلية أهمية خاصة في القطاع الحكومي، كونه القطاع المملوك لعامة الشعب، وأنه يمكن المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها وتطوير السياسات الإدارية من خلال إحكام الرقابة الداخلية.

<sup>5</sup> سعيد يوسف كلاب، "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم إدارة الأعمال، غزة، فلسطين، 2004.

أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحث، فتتمثل بان يكون هناك تطوير لوسائل الرقابة الإدارية والمالية، من خلال تحسين طرق إعداد وإقرار الموازنة العامة، وان تكون معتمدة على خطط وأهداف واضحة، وتحديد العقوبات وتطبيق الإجراءات القانونية بحق المخالفين، وان يتم اختيار الرؤساء والمرؤوسين من ذوي المؤهلات العلمية ومن لديهم الكفاءة والخبرة.

## 2- سلام عزام شاهين، "واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين واثار ذلك على التهرب الضريبي"، 2012م<sup>6</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين، واثار ذلك على التهرب الضريبي، حيث تناولت الباحثة من خلال دراستها، مفهوم أنظمة الرقابة الداخلية، والعمل على تقييم واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية المختلفة.

وقد استخدمت الباحثة في دراستها للوصول إلى النتائج، المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم استبانة لغايات الدراسة، وتضمنت مجالين تمثلا في تقييم نظام الرقابة الداخلية واثار نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي.

أما عينة الدراسة فقد كانت موظفي وزارة المالية من ذوي الاختصاص، حيث تكونت العينة من 170 فرد بشكل عشوائي، كما استخدمت الباحثة في دراستها أداة أخرى للدراسة تمثلت في المقابلات الشخصية مع مدراء الدوائر الضريبية المختلفة أو من ينوب عنهم، وذلك لمعرفة قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل هذه الدوائر الضريبية.

<sup>6</sup> سلام روجي شاهين، واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين واثار ذلك على التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، نابلس، 2012.

هذا وقد توصلت الباحثة من خلال دراستها، بان مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين، كان مرتفعا حيث بلغت النسبة (79.6%)، كما أظهرت الدراسة بان مستوى اثر نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي كان مرتفعا أيضا، حيث بلغت النسبة (83%).

وبناء على تلك النتائج استعرضت الباحثة مجموعة من التوصيات تتلخص في ضرورة تعزيز الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية بشكل اكبر وإصدار دليل عمل يتضمن الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية بحسب أنواع ومجالات عمل الجهات الخاضعة لهذه الرقابة وتطبيقها بصورة فعالة، وان يتم استخدام أساليب جديدة لعملية تقييم الأداء والمهام الموكلة للموظفين لمعرفة نقاط القوة والضعف وإمكانية تصحيحها، وضرورة تحديث النظام الذي يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات كل دائرة للحد من التهرب الضريبي.

### 3- عبير محمد العيفي، " معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها"، 2007م<sup>7</sup>.

هدفت هذه الدراسة بالبحث عن معوقات عمل وحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية بقطاع غزة، والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، وقد حصرت هذه المعوقات في ثلاث أنواع هي: القانونية، الإدارية، المالية، وقد تم إجراء التحليلات النظرية لهذه المعوقات، ومدى تأثيرها على أداء المراجعين بدائرتي الرقابة الإدارية والمالية بوحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الفلسطينية. وقد استخدمت الباحثة في دراستها الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات المتعلقة بالمعوقات العملية الموجودة في دوائر الرقابة الإدارية والمالية، حيث تم توزيعها على كافة المراجعين الداخليين بهذه الدوائر في جميع الوزارات وعدد من المؤسسات الحكومية.

<sup>7</sup> عبير العيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007م.

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

ومن أهم التوصيات التي قدمتها الباحثة في دراستها، ضرورة استقلالية وحدات المراجعة الداخلية وتفعيل دورها، وان يتم إصدار القوانين التي تبين المهام المنوطة بها وصلاحياتها، بما يفرض وجودها بفاعلية على الساحة، ويقلل من المعوقات التي قد تواجهها، ووضع مسميات مهنية للعاملين بالمجال الرقابي، وزيادة وصقل خبراتهم من خلال تزويدهم بالدورات المتخصصة في مجالات عملهم.

#### 4- سلطام بن عبد العزيز المقرن، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي "دراسة تحليلية وصفية، 1426هـ<sup>8</sup>.

تم إعداد هذه الدراسة لغايات تصميم نظام محكم للرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية يضمن للمستويات الإدارية العليا التزام الوحدات الإدارية التابعة لها بالمتطلبات والالتزامات القانونية والتنظيمية المتعددة والتي تحكم عملياتها وتحقق الحماية لموارد وممتلكات الوحدة، بالإضافة إلى الاستخدام الرشيد والأمن للموارد بصورة تؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة بطريقة اقتصادية.

هذه وقد هدف البحث إلى تصميم نظام رقابة داخلية على المخازن الحكومية فقط، نظرا لارتفاع تكاليف المخزون والأهمية الاقتصادية له، وخطورة الاختلاس أو التبديل لموجودات المخازن.

<sup>8</sup> سلطام بن عبد العزيز المقرن، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي "دراسة تحليلية وصفية"، ديوان المراقبة السعودي، السعودية، 1426هـ.

وقد اتبع الباحث في دراسته أكثر من أسلوب في جمع البيانات والمعلومات اللازمة، منها أسلوب الدراسة المكتبية لما كتب حول موضوع نظام الرقابة الداخلية، وأسلوب المقابلة الشخصية مع بعض المسؤولين في الوزارات والمصالح الحكومية، وأسلوب الزيارات الميدانية والملاحظات الشخصية.

هذا وقد أظهرت دراسة الباحث، بان مفهوم الرقابة الداخلية متفق عليه دولياً، وان هناك فرقا ما بين الرقابة الداخلية كمفهوم وبين الرقابة الداخلية كنظام، وان نظام الرقابة الداخلية يتكون من أهداف وأركان لا بد من أخذها في الاعتبار عند تصميم أية أنظمة للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، وان تصميم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتناسب مع طبيعة وحجم المنظمة، كما يجب تقييم النظام بشكل دوري بحيث يتم تطوير نقاط القوة فيه وتصحيح نقاط الضعف.

وبناء على نتائج الدراسة توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات، أهمها اقتراح إصدار أنظمة رقابة داخلية مبنية على أساس علمي ومهني، بحيث تمثل معايير عامة على ضوءها يتم تصميم إجراءات رقابة داخلية من قبل الجهات نفسها تتلاءم مع حجمها وطبيعتها أعمالها، وإصدار معايير للرقابة الداخلية الحكومية من قبل ديوان المراقبة العامة بالتنسيق مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

##### **5 – نائل القبيج، " أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين"، 2002م<sup>9</sup>.**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى الوعي لدى المنشآت والمدققين الخارجيين في فلسطين بأنظمة الضبط والرقابة الداخلية ومدى التزامهم بها، حيث تناول الباحث في

<sup>9</sup> نائل القبيج، " أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2002م.



دراسته الأدبيات الخاصة وما يتعلق بالإطار النظري، وكان مجتمع الدراسة من كافة الشركات المساهمة العامة والخصوصية في فلسطين من أجل الوصول للنتائج المتوخاه.

وتوصل الباحث إلى نتائج في دراسته، تتلخص في قصور وعي إدارات المنشآت بالرقابة الداخلية وأهميتها ومكوناتها، وأنه ليس هناك استقلالية للمراجع الداخلي، وأن الرقابة الداخلية في المنشآت معدومة، وهناك أيضا نقص في المهارات المهنية لدى المدققين الخارجيين وعدم الالتزام بمعايير التدقيق، وأوصى الباحث أن يكون هناك أنظمة داخلية تراعي الفصل في المسؤوليات وتحديد السلطات والصلاحيات وضرورة أن يكون هناك كفاءة وخبرة سابقة، وأن يتم عمل دورات إلزامية سنوية لتطوير قدرات المدققين.

#### 6- عياش إسماعيل أبو عياش، " تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية "، 2000<sup>10</sup>.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية، كما تناولت تطور مفهوم الرقابة الداخلية ومراحلها، وعناصر الرقابة وكان أهم هذه العناصر عنصر التقييم، الذي يتم من خلاله الكشف عن نقاط القوة والضعف فيها، ومعالجة هذا الضعف في نظام الرقابة الداخلية، حيث تتبع أهمية هذه الدراسة من تقدير الإدارة والمدقق الخارجي للتقارير التي يعدها المدقق الداخلي ويساعد ذلك الإدارة في رسم السياسات الإدارية، ومنع أي اختلاس أو تلاعب، والحفاظ على حقوق الآخرين، والحصول على معلومات وبيانات دقيقة وسليمة، ضمن تخطيط سليم.

وتوصل الباحث إلى نتائج في دراسته، تتلخص بضرورة قيام المدقق الخارجي بمتابعة تنفيذ توصياته المتعلقة بالرقابة الداخلية، مع زيادة حجم العينة الإختبارية

<sup>10</sup> عياش إسماعيل أبو عياش، تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية ، رسالة ماجستير، جامعة القدس، 2000م.

للوصول إلى نتائج أكثر دقة في عملية الرقابة الداخلية على تلك المؤسسات، والى إيجاد دائرة رقابية متكاملة في داخل كل مؤسسة، وأن يكون هناك أشخاص ذوي خبرة وكفاءة للقيام بعملية الرقابة على تلك المؤسسات، وأن يكون هناك فصل بين المهام والوظائف وتوزيع الصلاحيات والعمل على بناء نظام محاسبي.

## الفصل الثاني

### "الإطار النظري" المفاهيم الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

#### أولاً: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

يعمل نظام الرقابة الداخلية السليم والفعال على تحقيق المصالح العامة للدولة وحمايتها، والإشراف على إيراداتها ونفقاتها العامة، والمحافظة على تحقيق العائد المناسب للخزينة العامة.

هذا ويعتبر نظام الرقابة الداخلية بأنه عملية متكاملة تتكيف بشكل متواصل مع التغيرات التي تواجهها أية مؤسسة، حيث يتعين على كافة مستويات الإدارة والموظفين الانخراط في هذه العملية لتوفير ضمانا معقولا لتحقيق الأهداف.

ومن خلال الرجوع إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية نجد بان هناك عدة تعريفات وردت في كتب الإدارة، صادرة عن جهات مختلفة.

فقد عرفته لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA بأنه " كل الإجراءات والطرق والخطط التنظيمية التي تضعها الإدارة، بحيث يكون الهدف منها المحافظة على أصول وممتلكات الشركة، والتأكد من المعلومات المحاسبية، من حيث دقتها وصحتها، وتحقيق الكفاءة والفاعلية بالالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"<sup>11</sup>.

كما عرفته اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين بأنه "مجموعة أنظمة موضوعة من الإدارة مثل مجموعة أنظمة الرقابة المالية وغيرها، بهدف ضمان فاعلية إدارة

<sup>11</sup> نصر عبد الوهاب وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الإسكندرية، كلية التجارة، 2005، ص54.

عمل المؤسسة، وضمان احترام السياسات وصحة المعلومات المدونة، وحماية الأصول، بأكبر قدر ممكن<sup>12</sup>.

أما منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسية، فقد عرفت على أنه مجموعة الضمانات التي تعمل على التحكم في المنشأة أو المؤسسة بهدف ضمان حماية الأصول، وسلامة ودقة المعلومات المحاسبية، وتنفيذ تعليمات الإدارة<sup>13</sup>.

أما المعيار الدولي ISA 400 فقد عرف الرقابة الداخلية على أنها "تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة، وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة انجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق، حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية"<sup>14</sup>.

كما أن القواعد الإرشادية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الانتوساي" حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي<sup>15</sup> عرفت الرقابة الداخلية على أنها "عملية متكاملة تقوم بها إدارة وموظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها، ويتم تصميمها بحيث توفر ضمانا معقولا بان الأهداف العامة التالية يتم تحقيقها:

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر.

<sup>12</sup> بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك " دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي، رسالة ماجستير، 2006م، جامعة محمد بوضياف بالمسلية، ص39.

<sup>13</sup> بوطورة فضيلة، المرجع السابق، ص39.

<sup>14</sup> سعيد كلاب، مرجع سابق، ص30.

<sup>15</sup> تحدد تلك الوثيقة الصادرة عن الانتوساي الإطار المفضل للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، كما توفر أساسا يمكن معه تقييم الرقابة الداخلية، وهو مبدأ ينطبق على كافة جوانب التشغيل داخل الدوائر الحكومية، حيث تتكون تلك الوثيقة من ثلاثة فصول، الفصل الأول تناول تعريف مفهوم الرقابة الداخلية ورسم الخطوط العريضة لنطاقه، فيما تناول الفصل الثاني استعراض ومناقشة مكونات الرقابة الداخلية، أما الفصل الأخير فقد تناول الأدوار والمسؤوليات، وللاطلاع على الوثيقة بالكامل انظر الموقع الإلكتروني :

file:///C:/Documents%20and%20Settings/ashaheen/My%20Documents/Downloads/int osai\_gov\_9100\_a%20(1).pdf

- استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين.
- الالتزام بالقوانين واللوائح.
- تفادي خسارة الأصول".

من خلال التعريفات سالفة الذكر، يرى الباحث بان نظام الرقابة الداخلية يمكن تعريفه بأنه الإجراءات والسياسات الداخلية المتبعة من قبل الوزارة أو المؤسسة والتي تهدف إلى التأكد من صحة مختلف العمليات المالية والإدارية، والتأكد من دقة البيانات المالية، ومدى الاعتماد عليها، وحماية الأصول والموجودات، ومنع أو اكتشاف الغش والخطأ، وزيادة الكفاءة الإنتاجية والالتزام بالقوانين والأنظمة، والسياسات المقررة.

#### ثانياً: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية:

تتبع أهمية نظام الرقابة الداخلية كونه احد الأركان الأساسية لأي تنظيم إداري، ومن دونه لا يمكن تحقيق أهداف التنظيم بكفاءة وفاعلية.

وقد نمت أهمية الرقابة الداخلية، نتيجة التوسع في أنشطة المنشآت، وتعدد مهامها وضخامة الأموال المستثمرة في مشروعات المنشأة، وضمان سلامة استخدامها، وتوفير المعلومات والبيانات التي تحتاجها الإدارة بصفة دورية، بما يساعدها في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء<sup>16</sup>.

وقد ازداد الاهتمام بالرقابة الداخلية في القطاع العام الحكومي الفلسطيني، مع ازدياد اهتمام الدول والمؤسسات المانحة بالإصلاحات المالية والإدارية في وزارات ومؤسسات القطاع العام، كأحد أهم العوامل التي تركز عليها تلك الدول في عملية تقديم المنح والمساعدات<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> انظر حول موضوع نشأة وتطور الرقابة الداخلية: عبيد محمد العفيفي، مرجع سابق، ص18 وما بعدها.  
<sup>17</sup> مقابلة مع السيد فراس تلاحمة، مدير الرقابة الداخلية، ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.

هذا وتهدف أنظمة الرقابة الداخلية إلى تحقيق العديد من الأهداف يمكن تلخيصها كما يلي<sup>18</sup>:

- حماية ممتلكات المؤسسة من الضياع والاختلاس وسوء الاستخدام والإهمال والتلف "حماية الأصول".
- التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية، والمساعدة في الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- التأكد من أن الأعمال تسير ضمن الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة، وأنها تؤدي بأفضل الطرق.
- منع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير واكتشاف ما يقع منها أولاً بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.
- التحقق من مدى كفاية السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا بالمنشأة لتنفيذ الأعمال والمهام التي تنفذها .
- إدارة المؤسسة على أسس علمية، من خلال توفر العناصر الأساسية وأهمها دليل للإجراءات والدورات المستحدثة، وهيكل تنظيمي مع تحديد واضح للوظائف وشرح مضمونها، وتقارير دورية عن سير العمل.
- التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية في المنشأة، أي أن تقوم الرقابة بتحديد ما تم تنفيذه عن طريق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات العلاجية حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعية.
- العمل على تحقيق الوفرة المادي في تكاليف عمليات التنفيذ، والحد من الإسراف والصرف غير المبرر، والعمل على مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة.
- ضمان اتخاذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.

<sup>18</sup> سعيد يوسف كلاب، مرجع سابق، ص46 وما بعدها. انظر أيضاً: سلطام بن عبد العزيز المقرن، مرجع سابق، ص10 وما بعدها.

- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي والعمل على توفير بدائل وأساليب حديثة لحلها.
- الكشف عن ميزات وإبداعات أفراد المنظمة لمكافأتهم وتحفيزهم، والتأكد من الحقوق والمزايا المقررة لهم، مع ضمان المساواة للجميع أمام القانون.
- التأكد من ارتباط أفراد المنشأة أداء وولاء مع المصلحة العامة للمنشأة.
- التأكد من أن المستويات الإدارية العليا في المنظمة على إمام كاف بما يجري من أعمال في المستويات الإدارية الأخرى للمؤسسة.
- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد ووفقا للسياسات المقررة.
- زيادة الفعالية، وتحسين مستوى الكفاية الإنتاجية التي تشكل عنصرا أساسيا في نجاح المؤسسة وربحيتها واستمراريتها.
- تشجيع العاملين على الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المرسومة، وتوفير سبل تنفيذها بأفضل الطرق الممكنة.

### ثالثا: عناصر ومقومات نظام الرقابة الداخلية<sup>19</sup>:

يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيد بعدد من العناصر والمقومات الأساسية، والتي تساعد على تحقيق أهدافه الرئيسية، فهذه العناصر والمقومات تساعد على معرفة نقاط القوة والضعف لدى نظام الرقابة الداخلية.

هذا ويمكن تلخيص تلك المقومات التي تساعد على جعل نظام الرقابة الداخلية نظاما فعالا وجيدا كما يلي:

<sup>19</sup> انظر حول موضوع مقومات نظام الرقابة الداخلية: عبد الله عقلة وآخر، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 7، عدد 4، 2011، ص 630 وما بعدها . سعيد يوسف كلاب، مرجع سابق، ص 54 وما بعدها. سلطام بن عبد العزيز المقرن، مرجع سابق، ص 12 وما بعدها. سلام عزام شاهين، مرجع سابق، ص 19 وما بعدها.

## أ- وجود هيكل تنظيمي إداري واضح:

يمثل الهيكل التنظيمي نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية والإدارية الفعالة على عمليات المنشأة، فهو يعتبر احد أسس التخطيط والتنفيذ والمتابعة، وبالتالي توفير الأسس والقواعد المطلوبة ليس لعملية الرقابة فحسب بل لعملية التنمية الإدارية.

فلا بد من وجود هيكل تنظيمي مرن يحدد الأهداف والسياسات والواجبات والمسؤوليات وتفويض الصلاحيات، ويكون هذا الهيكل قادر على التكيف مع المتغيرات البيئية بجميع مقوماته، ففي ظل عدم وجود هذا الهيكل التنظيمي الواضح فان ذلك سوف يؤدي إلى عدم إطاعة الأوامر وعدم التقيد بالتعليمات، والتداخل والتنازع في المهام والواجبات، بالإضافة إلى التلاعب والاختلاس دون تحديد المسؤولية.

حيث أن هناك مبدأ رقابي مهم ينص على الفصل الدقيق بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من الأخطاء المتعمدة.

## ب- وجود نظام محاسبي سليم:

إن وجود نظام محاسبي حكومي سليم يساهم في توفير رقابة داخلية فعالة، كما يعتبر العنصر الأساسي في رقابة وإدارة أنشطة الوحدات الحكومية، وهو القلب النابض لنظام الرقابة الداخلية.

هذا ويقوم النظام المحاسبي السليم على عدد من الدعائم، يمكن تلخيصها بما يلي:

- مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات والدفاتر.
- دليل محاسبي مبوب حسب مسؤوليات المشرفين.
- دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية.
- موازنة تخطيطية تتكون من تنبؤ تفصيلي بالعمليات، بالإضافة إلى تقرير سريع يبين تحليل الفروق بين الأداء الفعلي ومعايير الموازنة.
- نظام لمحاسبة التكاليف.



- جرد فعلي ومفاجئ للأصول.

### ج- وجود خطة تنظيمية:

نظرا لازدياد حجم المنشآت وتعقدتها واتساع نطاق عملياتها، فقد أصبح واجبا على الإدارة أن تقوم بعمل خطة تنظيمية مناسبة، تكفل تفويض سليم للاختصاصات والمسؤوليات والواجبات.

فأي خطة تنظيمية سليمة تتوقف على بساطتها وسهولة فهمها حتى يتمكن الموظفون من فهمها، كما تتوقف على مرونتها إلى الدرجة التي تكون فيها هذه المرونة كافية لمقابلة التوسعات والتطورات المستقبلية أو أي ظروف غير متوقعة.

وبصورة عامة فإن تحقيق الخطة التنظيمية للأهداف الرقابية بكفاءة وفاعلية يتطلب تحقيق مطلبين أساسيين هما:

- الاستقلال التنظيمي للإدارات.
- التحديد الواضح للاختصاصات والمسؤوليات.

### د- توصيف دقيق للوظائف:

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

هذا ولا تتوقف أهمية التوصيف الوظيفي على اختيار العاملين، وإنما تساعد في تحديد واجبات ومسؤوليات كل موظف بما يعزز من مبدأ المسائلة وتحديد المسؤولية عن الخلل الإداري أو المالي إن وجد، كما يساعد في تحديد الاحتياجات التدريبية

المستقبلية، وبالتالي يمكن وضع برامج تدريبية مخططة، بما يكفل أداء العامل أو الموظف لمهام وظيفته بكفاءة أكبر.

#### هـ - نظام متطور للعاملين مبني على قواعد سليمة للاختيار والتعيين:

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

#### و- معايير سليمة لقياس الأداء:

يعتبر وجود معايير سليمة لقياس الأداء ضروريا لإرساء نظام جيد للرقابة الداخلية حيث تستخدم تلك المعايير كأساس للحكم على مدى سلامة أداء الأفراد حسب المسؤوليات المفوضة لهم، وتحديد مجالات القصور والضعف واتخاذ الإجراءات لتصحيح الأخطاء، بما يكفل تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، والسير بالسياسات الإدارية في الطريق المرسوم.

إلا أن وجود معايير قياس الأداء ليست كافية، إذا لم يكن هناك مراجعة للأداء بصورة مستمرة وعلى جميع المستويات، والذي يمكن أن يتم بأحد الطرق التالية:

- عن طريق مراجعة الموظفين لبعضهم، بان يكون هناك موظف يقوم بمراجعة عمل زميله في حال كان عمل احدهما يكمل عمل الآخر.
- قيام المشرفين بمراجعة عمليات الموظفين التابعين لهم.
- وجود نظام جيد للتقارير توفر للإدارة معلومات مفيدة تمكن من الكشف عن نقاط الضعف والقصور.

- استخدام أدوات ووسائل رقابية خاصة، مثل التكاليف المعيارية، والميزانيات التقديرية، وتقارير الكفاية.

#### ن- وجود إدارة للرقابة (المراجعة) الداخلية<sup>20</sup>:

إن وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة يعد عنصرا أساسيا وفعالاً من عناصر النظام السليم للرقابة الداخلية.

فقد تطورت مهمة إدارة المراجعة الداخلية لتتعدى حدود مراجعة دقة البيانات المحاسبية والتأكد من عدم وجود سرقة أو اختلاس أو تلاعب في أصول المنشأة، لتتعدى ذلك ولتشمل دراسة وتقويم الخطط والسياسات، والتحقق من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات المحددة بمعرفة الإدارة.

لذلك وكون المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجعة الداخلية أصبحت هامة، فإن ذلك يتطلب توفير استقلال تنظيمي لهذه الإدارة، من خلال تبعيتها إلى أعلى جهة تنظيمية بالمنشأة، وذلك من أجل تمكينها من القيام بالمهام الموكلة لها على أكمل وجه.

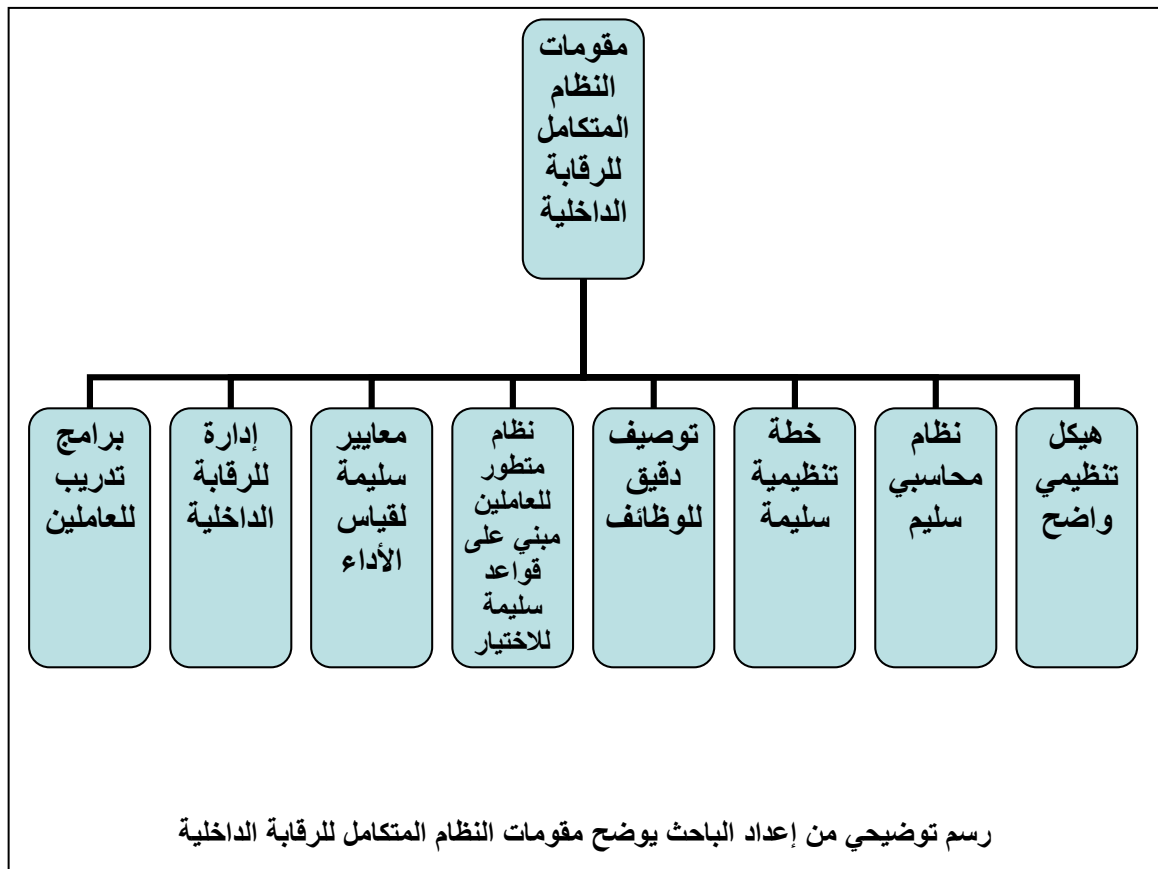
#### ي- برامج تدريب العاملين:

تلعب البرامج التدريبية وفق خطة معتمدة دوراً هاماً في فاعلية الرقابة الداخلية، وذلك من حيث تنمية مهارات وأداء العاملين في تطبيق السياسات والإجراءات المحددة، وزيادة القدرة على الإبداع والابتكار، وهو ما يسهم في زيادة الفاعلية والكفاية الإنتاجية، والحد من الأخطاء المالية والإدارية.

وبصورة عامة فإن أهمية التدريب تتجلى في عدة أسباب أهمها:

<sup>20</sup> إن أساس عمل دائرة الرقابة الداخلية هو مساعدة الإدارة العليا في الاطلاع على مجريات الأمور داخل المؤسسة، وذلك من خلال التقارير الدورية التي تقوم بتنظيمها حول كافة الأنشطة الإدارية والمالية للمؤسسة، ومن خلال خطة العمل التي تقوم الوحدة بتنظيمها.

- الحفاظ على بقاء المهارات الحيوية داخل المنشأة حتى في حالة ترك الموظف الرئيسي.
- الحفاظ على بقاء مستويات العمل على حالها أو تحسينها بطريقة تحقق أقصى منفعة ممكنة.
- تنمية المهارات الإدارية داخل المنشأة، وهو ما يساهم في تحفيز العاملين وزيادة إنتاجيتهم.
- تكوين مستودع للمهارات بالمنشأة وهو ما يوفر المرونة في العمل والعاملين.



#### رابعاً: خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد<sup>21</sup>:

من خلال الاطلاع على الكتب المختصة في علوم الإدارة، نجد بان الكتاب والباحثين يجمعون على أن أي نظام رقابة جيد يجب أن تتوافر فيه عدة خصائص، والتي نوضحها كما يلي:

أ- أن يتوافق النظام الرقابي مع طبيعة النشاط واحتياجاته: فكما هو معروف فان كل نشاط يختلف في طبيعة تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى، فالنشاط التجاري مثلا يختلف عن النشاط الخدمي أو الصناعي، كما أن احتياجات المؤسسة الصغيرة تختلف عن الكبيرة وهكذا. لذلك فان نظام الرقابة الجيد هو الذي يأخذ ذلك يعين الاعتبار، بحيث ينبغي على المدير أن يكون على بينة من العوامل الإستراتيجية في خطته وعملياته التي تستهدف الرقابة، والتأكد من أن الأساليب المستخدمة تتلاءم معها.

ب- أن يكون النظام الرقابي اقتصادي: حيث يراعى عند تصميم نظم الرقابة الداخلية مفاهيم العائد والتكلفة، بحيث تكون النتائج المحققة من أي نظام رقابي تتناسب مع تكاليفه، فلا يعقل مثلا إنفاق عشرة دولارات لحماية خمسة دولارات.

لذلك فان جودة النظام الرقابي تقاس بمدى الوفر الذي يحققه، وبالرغم من بساطة تلك القاعدة، فان مسالة الوفر الذي يمكن أن يحققه أي نظام رقابي تعتبر مسالة نسبية، بحيث تتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها بقدر أهمية النشاط، وحجم المنشأة، والتكاليف التي يمكن أن تتحملها المنشأة في حالة عدم وجود رقابة، ومدى المساهمة التي يمكن أن يقدمها النظام الرقابي.

<sup>21</sup> انظر حول الموضوع: جميل احمد توفيق، مذكرات في إدارة الأعمال، دار الجامعات المصرية، 1974، ص393 وما بعدها. إبراهيم الغمري، الإدارة "دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبيه، دار الجامعات المصرية، 1982م، ص 567 وما بعدها. كمال حمدي أبو الخير ، أصول الإدارة العلمية، مكتبة عين شمس، ص565 وما بعدها.

ج- أن يتميز النظام الرقابي بالمرونة: أي أن يكون النظام قادرا على مسايرة التغير والتطور، ففي ضوء الطبيعة المتغيرة للأعمال والأنشطة تصبح المرونة أمر حيويًا يتوقف عليها نجاح أو فشل النظام الرقابي.

لذلك فإن جودة وفعالية أي نظام للرقابة الداخلية تتوقف على مرونته، حيث تمكنه من التأقلم مع التغيرات و التطورات التي تطرأ، ولعل أفضل مثال على موضوع المرونة هو تحول المنشآت من الميزانيات التقديرية التقليدية إلى الميزانيات التقديرية المرنة، والتي تأخذ في الاعتبار المواقف المختلفة، لذلك فإن الرقابة المرنة يمكن تحقيقها أفضل تحقيق من خلال الخطط المرنة.

د- أن يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي: فمن المعروف بأن الهيكل التنظيمي يحدد مختلف الأجزاء الوحدات التي تتكون منها المنشأة، ويوضح طبيعة العلاقات بين أفراد التنظيم، وحدود ونطاق الاختصاصات والمسئوليات، وبالتالي فإن هيكل التنظيم يمثل أداة رئيسة من أدوات تحقيق الرقابة، تزداد جودتها وفعاليتها بقدر ارتباط نظام الرقابة بالهيكل التنظيمي للمنشأة، حيث يظهر ذلك جليا في محاسبة التكاليف، فبقدر الربط بين التكاليف والهيكل التنظيمي يمكن تحديد أسباب انحراف التكاليف الفعلية عن المخططة والمسؤولين عنها.

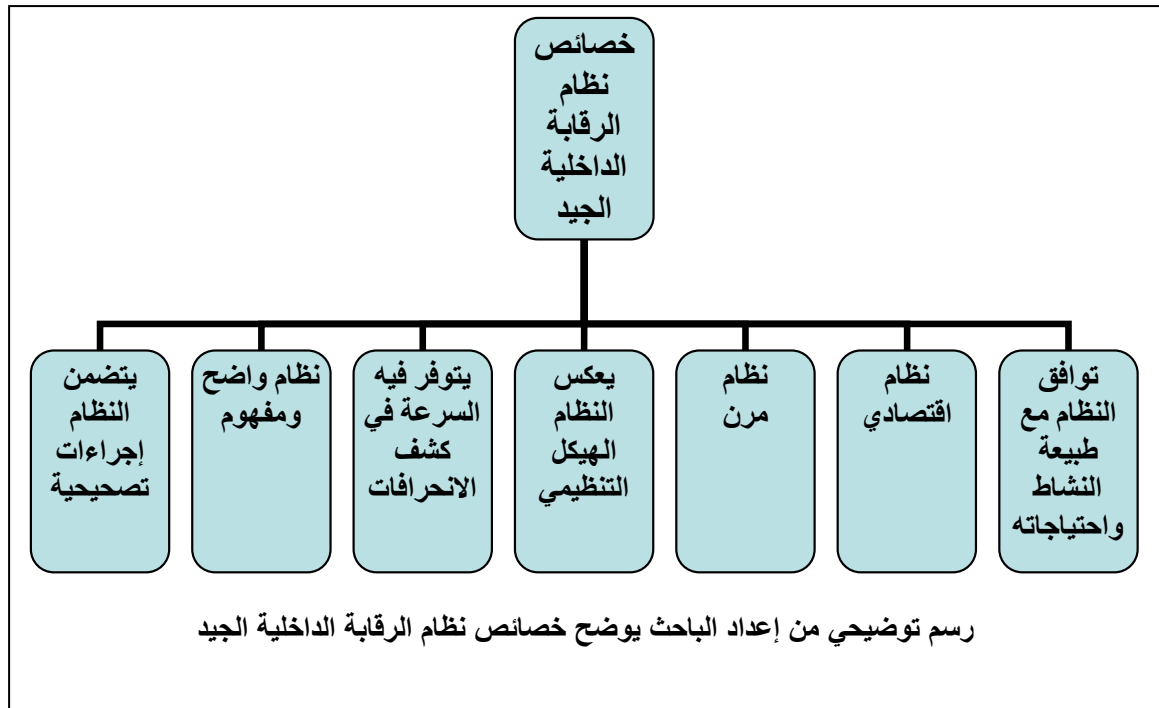
هـ- أن يتوفر في النظام الرقابي السرعة في كشف الانحرافات: إن أنظمة الرقابة الداخلية تستهدف أساسا كما بينا سابقا منع وقوع الأخطاء والانحرافات، والعمل على كشف ما قد يحدث فور حدوثها، لذلك كلما كان النظام الرقابي قادرا على الكشف عن الانحرافات قبل وقوعها أصلا، أو الإبلاغ الفوري عن الأخطاء والانحرافات التي تحدث فعلا، كلما كان ذلك النظام ذات كفاية وفاعلية في تلافى أكبر قدر من الأضرار ومنع تفاقمها واستفحالها، وهذا يستلزم وجود نظم متطورة للمعلومات والاستعانة بخدمات الحاسبات الإلكترونية لتوفير المعلومات المالية والإدارية اللازمة بالسرعة والوقت المناسب بما يمكن المديرين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة الموقف.

ن- أن يكون النظام الرقابي واضحا ومفهوما: إن وضوح النظام الرقابي وفهمه من قبل كل من المديرين والمرؤوسين هو أحد الركائز الأساسية لضمان تطبيقه بشكل صحيح، و تحقيق الأهداف المتوخاة منه .

فمع التطور العلمي في العلوم الإدارية والأدوات التي تستخدمها، نجد أن كثير من النظم الرقابية تضمنت أساليب تقوم على أسس ومعادلات رياضية، وخرائط بيانية، وجداول وتقارير إحصائية، وتحليلات كمية لا يفهمها المديرين والعاملين بالمنشأة، الأمر الذي يقلل من فاعلية نظام الرقابة.

ي- أن يتضمن النظام الرقابي الإجراءات التصحيحية: لا شك أن نظام الرقابة الذي يقف عند حد اكتشاف الأخطاء والانحرافات، دون بيان إجراءات العلاج والتصحيح يعتبر قاصرا ولا يحقق الأهداف المطلوبة، فالنظام الرقابي السليم يتضمن ثلاث عمليات أساسية ومتكاملة كما يلي :

- تحديد الأخطاء أو الانحرافات ومكان حدوثها.
- تحديد أسباب وقوع الأخطاء والانحرافات والمسؤولين عنها.
- بيان إجراءات العلاج والتصحيح الواجب اتخاذها آنيا ومستقبلا لتفادي وقوعها مرة أخرى.



## خامسا: أقسام الرقابة الداخلية<sup>22</sup> :

### 1. الرقابة المالية:

وهي عملية فحص المستندات والدفاتر والسجلات المالية للتأكد من صحتها، والتأكد من أن القوائم المالية تعد بوضوح وطبقا للمبادئ المحاسبية، وذلك للتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة.

وتشمل تلك العملية جميع الوسائل والإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المالية المثبتة بالسجلات والدفاتر والبرامج المحوسبة وتحديد درجة الاعتماد عليها ووسائل تحقيقها ونذكر منها:

- وجود دورة مستنديه سليمة وكاملة ومؤيدة كمعززات كافية.
- التحقق من إثبات العمليات بالسجلات والبرامج المحوسبة وفحص عينات منها.
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية (اليومية والأستاذ).
- ميزان المراجعة.
- المطابقات البنكية الدورية مع الدفاتر (التسويات).
- نظام جرد مستمر وعمل مطابقات تبعا لذلك.
- إتباع نظام المراجعة الداخلية لكل ما اثبت بالسجلات.

### 2. الرقابة الإدارية:

تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرها رئيسيا من عناصرها، حيث تهتم هذه الرقابة وتتضمن الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام الموارد والممتلكات استخداما امثلا من ناحية، والتحقق من مدى التزام المنشأة والعاملين فيها بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء

<sup>22</sup> انظر حول الموضوع: عياش إسماعيل أبو عياش، تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية من وجهة نظر إدارتها، رسالة ماجستير قدمت لجامعة القدس " معهد الدراسات العليا للعلوم التجارية والاقتصادية، فلسطين، سنة 2000، ص13-ص19.



من ناحية أخرى، وذلك ضمن أسس ومعايير الاقتصاد والكفاءة والفاعلية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الأداء ويتم تحقيق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب التالية:

- تحديد الأهداف العامة، وتحديد الأهداف الفرعية للجهة على مستوى الإدارات والأقسام، والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في الجهة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات، وبالتالي تحقيق الأهداف.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في الجهة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية، لتكون هذه التقديرات الأساس في عمل المقارنات، وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة.
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في الجهة للاسترشاد بها، ومنها على سبيل المثال سياسة التوظيف والترقية، وسياسة إجراءات الشراء، وإجراءات تنفيذ السياسة المالية في الجهة.
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات، وذلك على أساس أن أي قرار يجب أن يتخذ بناء على أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تدرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.

### الفصل الثالث

## "الإطار العملي" مساهمة ديوان الرقابة المالية والإدارية في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية

### أولاً: إنشاء وحدات الرقابة الداخلية:

عملت السلطة الوطنية الفلسطينية منذ توليها مهامها وصلاحياتها في الأراضي الفلسطينية في العام 1994م، على إعادة بناء المجتمع الفلسطيني، والنهوض به ليتمكن من إرساء دعائم الدولة الفلسطينية المستقلة المنتظرة على أسس سليمة، فقامت بإنشاء العديد من الوزارات والمؤسسات الحكومية التابعة لها.

وإيماناً بأهمية دور وحدات الرقابة الداخلية باعتبارها احد أهم مقومات نظام الرقابة الداخلي، فإن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني اهتم اهتماماً خاصاً منذ نشأته<sup>23</sup> بوحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، حيث اصدر رئيس هيئة الرقابة العامة بتاريخ 1996/1/22م تعميماً للوزارات بضرورة تشكيل دائرة أو وحدة للرقابة الداخلية ضمن هيكلها التنظيمي<sup>24</sup>.

كما اصدر رئيس هيئة الرقابة العامة تعميماً آخر بتاريخ 1996/4/4م<sup>25</sup>، حدد فيه طبيعة أعمال ووظائف إدارة الرقابة والتفتيش الداخلي في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، وذلك بهدف رفع كفاءة وأداء الوزارات، حيث يتمثل أهم الأعمال والاختصاصات التي انيطت بوحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة فيما يلي:

<sup>23</sup> أنشأت هيئة الرقابة العامة بناءً على القرار رقم (22) لسنة 1994 الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، كهيئة عامة متخصصة عهد إليها مهمة الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية وغير الحكومية لغرض مراقبة صرف الأموال العامة وكيفية استغلالها، بالإضافة إلى الرقابة على نشاط الإدارة العامة، ثم تلا ذلك صدور قانون هيئة الرقابة العامة رقم (17) لسنة 1995، الذي حدد طبيعة واختصاصات الهيئة وصلاحياتها للمزيد والاطلاع على قانون هيئة الرقابة العامة انظر: مجلة الوقائع، عدد 11، تاريخ 1996/2/11م، ص7.

<sup>24</sup> ديوان الرقابة المالية والإدارية، كتاب رقم 229 \_ دائرة الرقابة الداخلية \_ 1996/1/22م.

<sup>25</sup> ديوان الرقابة المالية والإدارية، كتاب رقم 1001/6 \_ دائرة الرقابة الداخلية \_ 1996/4/4م.

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

وبناء على هذين المرسومين، وترسيخاً لأهمية دور وحدات الرقابة الداخلية في تعزيز العمل الرقابي على مستوى دولة فلسطين بشكل عام، فإن الحكومة الفلسطينية من خلال مجلس الوزراء الفلسطيني اصدرت القرار رقم 130 لسنة 2006م والصادر بتاريخ 2006/9/25م، والذي أكد على استحداث وحدات الرقابة الداخلية بالوزارات بحيث يكون على رأس وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات مدير بدرجة تتراوح من (A4-C)<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> الوقائع الفلسطينية، العدد 69، تاريخ 2007/4/27م، ص194.

## ثانياً: إعداد دليل إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

كما أوضحنا سابقاً من خلال الدراسة بان وحدة الرقابة الداخلية تعتبر من أهم مقومات نظام الرقابة الداخلي، كونها تتولى مهمة مراقبة تنفيذ الخطط والسياسات الموسوعة لتحقيق أهداف المؤسسة، وذلك من أجل التحقق من الالتزام بالتعليمات واللوائح والقوانين المتبعة.

وانطلاقاً من أهداف ديوان الرقابة المالية والإدارية واختصاصاته الواردة في المادة 5/23 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م والتي جاء فيها " 5....- التحقق من قيام أجهزة الرقابة والتفتيش والمتابعة الداخلية في المراكز المالية كافة في السلطة الوطنية بممارسة مهامها بصورة سليمة وفعالة"<sup>27</sup>، فإن الديوان وفي العام 2006م وكما سوف نبين لاحقاً بالتفصيل بدأ بتقييم نظام الرقابة والتدقيق الداخلي للعديد من الجهات الخاضعة بما فيها الوزارات الحكومية، حيث قام قبل ذلك بإعداد دليل عمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية، تم تعميمه على كافة الوزارات للاستفادة منه وعقد عدة دورات تدريبية للموظفين العاملين في وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات<sup>28</sup>.

هذا وقد تم إعداد هذا الدليل المذكور، وفق المنهج القياسي بالاستناد إلى معايير عربية ومحلية ودولية، وبخاصة معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (إنتوساي)، حيث احتوى هذا الدليل على قواعد ودعائم نظام الرقابة الداخلية، ومتطلبات وجود وحدة رقابة داخلية فاعلة، وتم توزيع العلامات على المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلي لغايات إجراء التقييم وذلك كما هو موضح أدناه<sup>29</sup>.

### ☒ قواعد ودعائم نظام الرقابة الداخلية:

إن قيام نظام رقابة داخلية سليم يجب أن يعتمد ويقوم على الدعائم الأساسية التالية:

<sup>27</sup> المادة 23 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م وضحت أهداف الديوان واختصاصاته.  
<sup>28</sup> مقابلة مع السيد عصمت او ربيع، ق.ا مدير عام الرقابة على الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية.  
<sup>29</sup> تم اعتماد هذا الدليل من قبل معالي رئيس الديوان السابق د. سمير أبو زنيد والمصادقة عليه بالقرار الإداري رقم (2013/6) تاريخ 2012/8/22م.

1. **وجود هيكل تنظيمي سليم:** يراعى فيه التسلسل وتحدد السلطات والمسؤوليات ببساطة ووضوح، يرتكز على أن لا ينفرد قسم واحد أو موظف واحد بتنفيذ عملية بأكملها.
2. **حسن اختيار الموظفين المهنيين بالقدرات المناسبة:** من حيث التدريب والكفاءة والخبرة، ويعتبر العنصر البشري المتدرب من العناصر الهامة بالرقابة الداخلية حيث يجب العناية بالاختيار وذلك من خلال:
  - حسن الاختيار للكادر البشري.
  - تحديد الوظائف ومواصفاتها والمؤهلات اللازمة لها.
  - التدريب والدورات المتخصصة.
  - مراجعة ومتابعة الانجاز للموظفين.
3. **التخطيط المناسب (خطة العمل المناسب للمراقب):** إن وجود الخطة التنظيمية الإدارية الدقيقة، والتخطيط الجيد والمناسب لعملية الرقابة، تؤدي إلى التقييم الفاعل من خلال وجود أهداف واضحة قابلة للقياس ووجود تقارير أداء ضمن جدول زمني محدد.
4. **وجود نظام محاسبي:** يعتمد على مجموعة متكاملة من المستندات والسجلات تحكمها مجموعة من الإجراءات، تحدد بوضوح الدورة المستندية، حيث أن إعداد دليل للحسابات يعتبر ركيزة أساسية للنظام المحاسبي، بالإضافة لأهمية وجود دليل آخر للإجراءات يشرح ويبسط المستندات والسجلات والتعليمات المتعلقة بالسجلات وإجراء العمل المحاسبي.
5. **المعرفة الكافية ببيئة وثقافة الجهة الخاضعة للرقابة:** وهذا يتطلب معرفة طبيعة وظروف عمل الجهة المراد التدقيق عليها، والمعوقات من خلال الهيكل التنظيمي والإشراف الكافي، والكادر المؤهل، وذلك من خلال معرفة الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات بشكل كافي بحيث تقسم الواجبات بين الدوائر والأقسام المختلفة بحيث لا يستأثر موظف واحد بعملية ما بان ينشئ العملية ويحتفظ بأصولها والمحاسبة عليها، لان الجمع بين هذه المراحل يشكل خطرا محققا.

6. استخدام الوسائل الالكترونية (الرقابة من خلال الحاسوب): إن ممارسة الرقابة من خلال الحاسوب يكون برقابة النظام المحوسب، وذلك من خلال البرامج المالية المحوسبة، حيث أصبحت اليوم الإمكانية قائمة على تصميم وتنفيذ نظم وبرامج محوسبة ذات قدرة ملائمة وبدرجة عالية من الثقة يمكن الاعتماد عليها، ويؤدي إلى دقة وصحة البيانات المالية وخلوها من الأخطاء، وجعلها أقل عرضة للتلاعب، فضلا عن السرعة بالانجاز، وهنا يأتي أهمية دور المراقب في التعامل في فحص ورقابة النظام المحوسب، من خلال الإجابة على السؤال التالي: هل النظام يفني بالغرض على أكمل وجه وصولا لتحديد درجة الاعتماد عليه بدرء المخاطر لأدنى حد ممكن؟

7. توفر القواعد والإجراءات اللازمة لممارسة الرقابة: وهي أدوات قياس يجب إتباعها لتقييم الأداء وتحديد نقاط القوة والضعف ولتحديد المخاطر وصولا لمدى الاعتماد على تقييم الرقابة الداخلية.

#### 8- وجود وحدة فاعلة للرقابة الداخلية: ومن أهم متطلباتها:

- ارتباط وحدة الرقابة الداخلية بالمستويات العليا.
  - تناسب حجم ومستوى وعدد موظفي وحدة الرقابة مع حجم الجهة الخاضعة.
  - وجود خطة سنوية وخطة إستراتيجية للوحدة.
  - إصدار التقارير الدورية للمستويات العليا.
  - التزام المؤسسة بتقارير وحدة الرقابة الداخلية.
  - تأهيل وحدة الرقابة الداخلية من خلال:
- ✘ المؤهلات العلمية المناسبة لكادر الوحدة خاصة بمجال الإدارة والحاسوب والاقتصاد والمحاسبة .... الخ.
  - ✘ خضوع الكادر لدورات متخصصة داخلية وخارجية.
  - ✘ التدريب أثناء مباشرة العمل.
  - ✘ حضور الندوات الداخلية والخارجية ذات العلاقة.
  - ✘ وجود الكتيبات والأدلة الرقابية.
  - ✘ الاطلاع على مجموعة المراجع في فقه الرقابة الداخلية.

- ✘ عدم قيام موظف الوحدة بتحمل مسؤولية أعمال أو المشاركة بأعمال خارج نطاق عمله بالوحدة.
- ✘ وجود الوصف الوظيفي واللوائح والتعليمات التي تدير عمل الوحدة.
- ✘ عدم وجود معوقات ومشاكل تحول دون قيامهم بالمهام الموكلة.
- ✘ قيام الوحدة بحماية أصول المؤسسة وموجوداتها من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام، من خلال المحافظة على حقوق الغير وحقوق المؤسسة، وكشف الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة.
- ✘ قيام الوحدة بفحص وتدقيق البيانات المحاسبية والإدارية حتى يتم الاعتماد عليها ويتطلب حسن التأكد من تسجيل المعاملات بدقة وفي أوقاتها.

### هذا ويتم إجراء الفحص من خلال الإجراءات التالية :

#### 1- الموازنات:

- التأكد من اعتماد النظام المالي على الموازنات التقديرية كأداة رقابية على أداء الأقسام.
- التأكد من إعداد الموازنات التقديرية واعتمادها قبل بداية فترة الموازنة والتحقق من إعلام الوحدات بما خصص لها بالموازنة المعتمدة.
- التأكد من إشراك المستويات الإدارية في إعداد الموازنة.
- التأكد من التزام مديري الأقسام المختلفة بالأهداف المحددة في الموازنات.

#### 2- النظام المستندي:

- التأكد من أن تصميم المستند جيد بحيث يشمل كافة التفاصيل التي تزيد من فاعليته كأداة للرقابة.
- التأكد من طريقة حفظ السندات والوثائق بشكل يحقق الرقابة وسهولة الرجوع إليها.

- اشتمال النظام المستندي على عدد من الصور لكل عملية ودورتها وحفظ سير كل منها.

### **3- حماية السجلات والدفاتر:**

- التأكد من أن دليل الإجراءات (النظام المالي) يحدد الفترة التي يحتفظ خلالها بالمستندات والسجلات قبل التخلص منها.
- التأكد من انه يتم حفظ السجلات والدفاتر في أماكن محددة ومرتبطة بشكل يصعب إدخال أي تعديل عليها.
- التأكد من انه يتم حفظ السجلات والدفاتر على أقراص مضغوطة.

### **4- النظام المحاسبي:**

- التأكد من وجود نظام محاسبي مكتوب في شكل تعليمات واضحة.
- التأكد من وجود دليل حسابات.
- التأكد من أن النظام المحاسبي يتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لطبيعة ونشاط العمل.
- التأكد من أن النظام المحاسبي يساعد في توفير المعلومات من خلال إعداد التقارير المالية التي تلبي احتياجات الأطراف المختلفة.
- التأكد من وجود أنظمة لمطابقة ما تم تسجيله دفتريا مع أرصدة الحسابات من خلال المستندات والسجلات المستخدمة، إضافة إلى مطابقة الأصول والممتلكات المسجلة دفتريا مع نتيجة الجرد المالي.
- التأكد من انه يتم اعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من أكثر من مسئول.
- التأكد من وجود نظام لحماية الأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس والسرقة.



## **5- النقدية والبنوك:**

- التأكد من وجود فصل ما بين مهام أمين الصندوق عن أعمال المحاسبة الأخرى مثل مسك السجلات وتجهيز مذكرات التسوية البنكية وتجهيز سندات الصرف واعتمادها والترحيل إلى دفتر الأستاذ.
- التأكد من وجود جرد دوري ومفاجئ للصندوق.
- التأكد من تقديم أمين الصندوق كفالة عدلية.
- التأكد من ترحيل جميع إشعارات البنك الدائنة والمدينة إلى دفتر الأستاذ العام عن طريق القيود اليومية.
- التأكد من إجراء التسويات البنكية بصورة منتظمة (شهريا) من موظف ليس له علاقة بالتسجيل في حسابات البنك.
- التأكد من قيام شخص مسئول بالتحقق من صحة التحويلات من بنك إلى آخر.

## **6- المدفوعات والشيكات الصادرة:**

- التأكد من اعتماد الصرف من موظف مسؤول قبل صرف النقدية.
- التأكد من القيام بعملية المراجعة قبل الصرف من قبل موظف خاص.
- التأكد من أن جميع المدفوعات عدا النثرية تدفع بشيكات.
- التأكد من أن الشيكات المحررة يجب أن تكون باسم المستفيد الأول وغير قابلة للتحويل (التجبير).
- التأكد من تحديد السقف الأعلى للصرف النقدي.
- التأكد من أن جميع المصروفات قد حرر بها سندات صرف رسمية على أن تكون قيمة المبالغ مدونة فيها بالأرقام والتنقيط في آن واحد.
- التأكد من عدم صرف أي شيك إلا بوجود توقيعين من شخصين مختلفين على الأقل ومعتمدين وليس لهم علاقة بالسجلات المحاسبية والنقدية.
- التأكد من عدم توقيع الشيكات على بياض.
- التأكد من حفظ دفاتر الشيكات غير المستعملة في خزنة بحيث يصعب الوصول إليها.

- التأكد من حفظ الشيكات الملغاة بملف خاص بشكل يحول دون استعمالها مرة أخرى وان يتم ختمها بخاتم (لاغ).

## **7- المصروفات النثرية:**

- التأكد من أن المؤسسة تستخدم نظام السلفة المستديمة.
- التأكد من تحديد المسؤوليات بدقة عن كل سلفة على حدة.
- التأكد من أن المسئول عن السلف هو خلاف أمين الصندوق والذي ليس له علاقة بالسجلات المحاسبية.
- التأكد من أن مبلغ السلف المستديمة لا يفوق احتياجات الجهة الخاضعة ومحدد باحتياجات المصروفات النثرية لمدة قصيرة، وذلك تجنباً لحدوث تلاعب من قبل الذي في عهده صندوق السلفة.
- التأكد من أن هناك حد أقصى للمبالغ التي يسمح بصرفها من أموال السلفة لعملية معينة.
- التأكد من جميع المدفوعات النثرية مؤيدة بمستندات معززة.
- التأكد من أن المستندات المعززة معتمدة من موظف مسئول بموجب تفويض.
- التأكد من تحرير سندات صرف بالمبالغ المصروفة من مبلغ السلفة وان تكون قيمة المبلغ مدونة بالأرقام والتنقيط في آن واحد على سند الصرف.
- التأكد من أن المستندات المؤيدة تتم مراجعتها والتأشير عليها حتى لا يعاد استخدامها مرة ثانية عند تجديد السلفة مرة أخرى.
- التأكد من ان تجديد السلفة يتم عن طريق سحب شيك لأمر من بعهدته السلفة.
- التأكد من انه يتم تقديم كفالات عدلية مناسبة من قبل حاملي هذه السلف الكبيرة.
- التأكد من انه يتم جرد أموال السلفة المستديمة بشكل مفاجئ ودوري بواسطة المدقق الداخلي أو أي شخص آخر تم تفويضه، وذلك للتأكد من صحة العمليات المثبتة ومن الرصيد المتبقي.
- التأكد من إقفال السلف في نهاية السنة المالية أو في مواعيدها.

## 8- المقبوضات:

- التأكد من إيداع جميع المقبوضات النقدية (النقدية ، شيكات نقدية ، شيكات برسم التحصيل) بالبنك ودون تأخير.
- التأكد من وجود تامين وضمانات كافية على هذه المقبوضات حتى يتم إيداعها في البنك للمحافظة عليها.
- التأكد من أن جميع الحوالات والشيكات المحولة لصالح الجهة تكون باسمها وان تختتم بخاتم غير قابل للتحويل أو ختم الدائرة.
- التأكد من وجود كشف تفصيلي بشيكات برسم التحصيل وان يكون هناك مطابقة لذلك الكشف مع حساب شيكات برسم التحصيل في دفتر الأستاذ.
- التأكد من وجود موظف مختص غير أمين الصندوق لمتابعة شيكات برسم التحصيل سواء من حيث تحصيلها أو رفضها من قبل البنك.
- التأكد من تحرير سندات قبض رسمية بالمقبوضات اليومية، وان تكون المقبوضات مدونة على سندات القبض بالأرقام والتتقيط في آن واحد.
- التأكد من الاستخدام المنظم لدفاتر سندات القبض حسب تسلسل الأرقام.
- التأكد من وجود رقابة فعالة على دفاتر وصولات القبض المستعملة وغير المستعملة.
- التأكد من أن عملية الإيداع تتم من موظف آخر غير أمين الصندوق.
- التأكد من تقديم الموظف المختص بالمقبوضات كفالة عدلية مناسبة.
- التأكد من أن قسائم الإيداع تحفظ بطريقة يمكن الرجوع إليها بواسطة موظف آخر غير الذي قام بالإيداع.
- التأكد من وجود رقابة فعالة على تحصيلات الفروع والتحقق من إيداع تلك التحصيلات بانتظام في البنك.
- التأكد من وجود رقابة فعالة على المقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات وأي إيرادات أخرى.
- التأكد من مطابقة المبالغ المودعة مع المبالغ المقبوضة.

- التأكد من عدم استغلال المبالغ المقبوضة في أوقات تواجدها في غير الأغراض المخصصة لها أو التلاعب فيها.

## 9- الأصول الثابتة:

- التأكد من وجود سجل للموجودات الثابتة، يضم كافة الموجودات بالجهة ويوضح بيان وتاريخ شراء كل أصل ورقمه المتسلسل ليسهل التعرف عليه وما طرأ عليه من تغييرات.
- التأكد من وجود فصل في الواجبات بين من يقوم بتسجيل القيود المحاسبية للأصول الثابتة وبين من يقوم بحيازتها وحمايتها وبين من يقوم بشرائها وإتلافها.
- التأكد من أن سجل الموجودات الثابتة يتطابق مع الحسابات الإجمالية مع الأستاذ العام دورياً.
- التأكد من أن مستلم الأصل يوقع على نموذج عهدة.
- الاطلاع على المستندات الدالة على ملكية الجهة الخاضعة للأصل وخاصة الجهات غير الحكومية.
- التأكد من وجود جرد دوري للموجودات الثابتة.
- التأكد من عدم وجود أي رهن على تلك الأصول لصالح الغير وخاصة في الجهات الخاضعة غير الحكومية.
- التأكد من أن هناك سياسة ثابتة لاستهلاك الموجودات الثابتة في الجهات الخاضعة غير الحكومية استناداً لمبدأ الثبات.
- التأكد من أن هناك تأمين على الموجودات الثابتة ذات القيمة ضد الإخطار المختلفة في الجهات الخاضعة وغير الحكومية.
- التأكد من وجود نظام ملائم لصيانة الآلات والمعدات والأجهزة للمحافظة على كفاءتها طوال فترة حياتها الإنتاجية.
- التأكد من أنه يتم اعتماد عمليات شراء وبيع الأصول أو إتلافها أو التصرف بها من قبل لجان متخصصة ومعتمدة حسب النظام المالي ونظام اللوازم.
- التأكد من قيام قسم المحاسبة بعمل اللازم بالأصول المباعة أو التي تقرر شطبها وذلك لإجراء القيود اللازمة.

- التأكد من وجود رقابة فعالة على الأموال غير المنقولة (الأراضي ، المباني) من خلال التأكد أن الأراضي تكون باسم الجهة الخاضعة وليست باسم شخص معين خاصة في الجهات الخاضعة غير الحكومية، إضافة إلى متابعة العقارات المؤجرة للغير.
- التأكد من تطبيق قانون اللوازم العامة في الجهات الخاضعة الحكومية.

### **10- المخازن والمستودعات:**

- التأكد من أن الموجودات في المستودعات قي عهدة أمين خاص محددة اختصاصاته ومسئوليته بوضوح في النظام المالي ونظام اللوازم.
- التأكد من قيام أمين المستودع بإشعار قسم المحاسبة بالإدخالات والاطراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف (في حالة عدم ربط المخازن مع قسم المحاسبة عن طريق النظام المحوسب).
- التأكد من أن صرف المواد بالمخازن يتم بناء على أوامر صرف كتابية ويفضل صرف المواد بطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً.
- التأكد من إتباع الجهة الخاضعة أنظمة الجرد المستمرة والمفاجئة للمواد واللوازم إضافة إلى الجرد السنوي من قبل لجنة مستقلة في عملها عن إدارة المخازن وحساب مراقبة الأصناف ومطابقة الجرد الفعلي الموجود في المخازن مع الأرصدة الدفترية.
- التأكد من أن من يقوم بعملية التسجيل في سجلات المستودعات موظف مستقل ليس له علاقة بأمين المستودع بالجهات التي يستدعي حجم عملها وجود ذلك.
- التأكد من وجود كفالة عدلية ضد خيانة الأمانة على أمناء المستودعات.
- التأكد من أن نظام المستودعات يشتمل على تجهيز تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن:

✘ مفردات اللوازم بطيئة الحركة.

✘ المفردات عديمة الحركة.

✘ المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية.

- ✘ الزيادة أو النقص في محاضر الجرد وأية تسويات بهذا الخصوص معتمدة من موظف مسؤول.
- التأكد من أن الجهة الخاضعة تقوم بتخزين المواد القابلة للتلف في أماكن خاصة كالثلاجات أو الأماكن ذات التهوية حتى لا تتعرض هذه المواد للتلف.
- التأكد من قيام الجهة الخاضعة بتوفير ظروف الأمان وبتخزين المواد واللوازم في مستودعات مرتبة بشكل جيد حتى يسهل الوصول إليها ويسهل مراقبتها وحمايتها من الضياع أو سوء الاستخدام.
- التأكد من توفر دورة مستنديه كاملة ومرقمة كمستندات إدخال وإخراج وبطاقات صنف وسجلات مخازن.
- التأكد من أن التنظيم الإداري للجهة الخاضعة يقضي باستقلال أمناء المستودعات عن قسم المشتريات (فصل قسم المشتريات عن المستودعات).
- التأكد من وجود رقابة محاسبية دقيقة على:
  - ✘ لوازم الأمانة المرسله للغير.
  - ✘ لوازم الأمانة من الغير.
  - ✘ التأكد من أن الاستلام والتسليم لمهام أمين المستودع تكون بموجب محضر جرد.
  - ✘ التأكد من وجود تامين على محتويات المستودعات لحمايتها من التلف والسرقة والضياع.

## 11- المشتريات:

- التأكد من وجود قسم أو لجنة للمشتريات واللوازم بحيث تكون عمليات الشراء محصورة بهذا القسم أو تلك اللجنة فقط، بحيث لا يسمح لأي شخص بالشراء خارج جهات الاختصاص المذكورة.
- التأكد من أن هذا القسم أو اللجنة مستقلين عن قسم المحاسبة وقسم المستودعات وقسم الاستلام والفحص.
- التأكد من وجود إجراءات مكتوبة لعملية الشراء.
- التأكد من أن النظام المستندي المتبع يكفل وجود طلبات شراء وأوامر توريد متسلسلة عن كل عملية شراء مع اعتماد هذه المستندات من مسئول المشتريات.

- التأكد من اعتماد الأسعار من قبل مسئول بقسم أو لجنة المشتريات.
- التأكد من أن الاستلام والفحص يتم من قبل لجنة معتمدة أو قسم خاص، مع ضرورة قيام هذه اللجنة أو هذا القسم الخاص باعتماد وحفظ تقارير الاستلام وفحص كل طلبية شراء واردة بشكل متسلسل، إضافة إلى إرسال نسخ من تقارير الاستلام والفحص لأقسام المحاسبة والمشتريات والمستودع.
- التأكد من انه يتم التقيد بالموصفات الدقيقة لدى الاستلام وحسب شروط العطاء وعروض الأسعار.
- التأكد من تطابق البيانات الواردة في كل طلب شراء وأمر التوريد والفاخرة وإذن الاستلام.
- التأكد من إرسال فواتير الشراء إلى قسم المشتريات أو لجنة المشتريات للقيام بالتحقق من صحة هذه الفواتير حسابيا قبل اعتمادها للصرف من قبل موظف مسئول.
- التأكد من إشعار قسم المحاسبة بفواتير المشتريات في أقصى سرعة وذلك لتسجيل قيد هذه الفواتير محاسبيا.
- التأكد من وجود يومية مستقلة للمشتريات.
- التأكد من عدم قيام قسم المشتريات بدمج المشتريات الرأسمالية مع مشتريات اللوازم.

## **12- حركة السيارات:**

- التأكد من وجود نظام لاستخدام السيارات.
- التأكد من وجود سجل لحركة السيارات مرتبط بقراءة العداد ومعتمد من قبل مسئول.
- التأكد من وجود أمر حركة متسلسل من مستوى إداري باستخدام السيارات.
- التأكد من وجود رقابة على كوبونات محروقات السيارات.
- التأكد من وجود متابعة لعقود التأمين بشكل دوري.
- التأكد من اتخاذ الإجراءات اللازمة لعمل صيانة للسيارات بشكل دوري.

### 13- الهيكل التنظيمي وتحديد خطوات السلطة والمسؤولية والفصل بين المسؤوليات:

- التأكد من وجود هيكل تنظيمي معتمد ومتوافق مع أهداف الجهة.
- التأكد من أن الهيكل التنظيمي يتميز بالبساطة والوضوح والمرونة بحيث يمكن إجراء أي تعديلات عليه تحت أي ظرف من الظروف.
- التأكد من أن الهيكل التنظيمي يلاءم الشكل القانوني وطبيعة النشاط والحجم للجهة.
- التأكد من أن جميع المستويات تشارك في إعداد الهيكل التنظيمي.
- التأكد من وجود تحديد واضح للعلاقة بين كل خطوط السلطة والمسؤولية على مستوى كل موظف في الجهة في مختلف المستويات الإدارية.
- التأكد من وجود تحديد وتوصيف واضح لطبيعة كل وظيفة من الوظائف التي يشغلها الهيكل التنظيمي وتحديد مواصفات الفرد الذي يشغلها من خلال دليل خاص (الوصف الوظيفي) على أن يتضمن الوصف الوظيفي الاختصاصات والمهام والمسؤولية من الموظف شاغل الوظيفة.
- ضرورة ملاحظة أن يكون تدفق السلطة من أعلى إلى أسفل وتدفق خطوط المسؤولية من أسفل إلى أعلى حتى يتعرف كل موظف على الفرد أو المستوى الإداري الأعلى أمامه.
- التأكد من مراعاة التكلفة الاقتصادية للهيكل التنظيمي عند إعداده على أساس أن تزيد منفعة الهيكل التنظيمي عن تكلفة إعداده إضافة إلى مراعاة الظروف الاقتصادية للجهة عند إعداد الهيكل التنظيمي.
- التأكد من مبدأ الفصل في واجبات ومهام الأفراد مما يقلل من احتمالات حدوث غش أو أخطاء غير معتمدة وخاصة في البيانات المحاسبية بحيث لا يكون موظف واحد يقوم بعمليتين من العمليات المالية التالية:
  - ✘ حيازة الأصل أو الاحتفاظ به.
  - ✘ التسجيل في الدفاتر والسجلات.
  - ✘ سلطة التصديق (الترخيص أو التصريح).



إن الفصل بين هذه الوظائف الثلاثة سيعمل على تحقيق أهداف الرقابة بكفاءة وفاعلية لأن الجمع بين وظيفتين أو أكثر من هذه الوظائف في نطاق مسؤولية موظف واحد يساعد على إمكانية ارتكاب أخطاء وانحرافات والعمل على إخفائها بالتلاعب في السجلات أو الدفاتر من ناحية، وفي الأصل الذي في حيازة نفس الموظف من ناحية أخرى.

#### **14- كفاءة العناصر البشرية:**

التأكد من وجود سياسة سليمة وملائمة لتعيين الموظفين بما يحقق كفاءة وفاعلية أدائهم لمهامهم وأعمالهم من حيث:

- التأكد من أن الإعلان عن الوظائف تم من خلال الصحف وبشروط موضوعية معلنة.
- التأكد من توافر عنصر الكفاءة عند تعيين الموظفين ومن خلال اللجان.
- التأكد من ملائمة مؤهلات الموظفين العملية لطبيعة الأعمال الموكلة إلى كل منهم.
- التأكد من وجود العدد الكافي من الموظفين لشغل الوظائف لأن تعيين العدد القليل يترتب عليه تعطيل بعض الأعمال وإرهاق الموظفين في العمل مما قد يعرضهم لارتكاب أخطاء وعدم انجاز الأعمال في الوقت المناسب.
- التأكد من عدم تعيين موظفين أكثر من حاجة الجهة الخاضعة وذلك تجنباً لزيادة التكاليف أكثر مما يجب وتجنباً لحصول إرباك في العمل، وتجنباً لتداخل الاختصاصات، مما يؤثر سلباً على كفاءة الأداء نتيجة التراخي في أداء الأعمال واعتماد كل فرد على الآخر في بعض الحالات.
- التأكد من وجود سياسة لتنمية وتدريب الكادر البشري، من خلال وضع برنامج دوري لتدريب الموظفين على أحدث الأساليب في أداء المهام والأعمال.
- التأكد من وجود سياسة ونظام للترقيات والحوافز وهل يعطي الموظفون في الجهة الخاضعة الفرصة في الترقية من خلال اختبارات ومن خلال المؤهلات أو الأداء للعاملين.

- يجب الأخذ في الاعتبار مبدأ تعارض المصالح<sup>30</sup> لتخفيض احتمالات التواطؤ من خلال التأكد من عدم وجود مصلحة مشتركة أو مباشرة بين موظفي الجهة الخاضعة مع أي طرف من الأطراف الخارجية كالعملاء أو الموردين بهدف تحقيق مصالح ومنافع خاصة على حساب المنفعة والمصلحة العامة للجهة الخاضعة.
- التأكد من إجراء التنقلات الدورية بين الموظفين كل فترة زمنية محددة بناء على برنامج خاص يتم وضعه دون أن يعارض حسن سير العمل.

ومن أجل قياس النتائج قام الديوان وبناء على خبراته المتراكمة بدراسة المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلي، وتحديد الأهمية النسبية لكل عنصر وإعطائه علامة، وهذا ما انطبق على كافة البنود حسب الأهمية النسبية، وهي طريقة تسمح بها مراجع الرقابة الداخلية، وقد تم وضع التقديرات لدرجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية على النحو التالي: ممتاز 80 % فأكثر، جيد 70 % إلى 79 %، متوسط 50 % إلى 69 %، ضعيف أقل من 50 %.

هذا وقد تم توزيع العلامات على المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلي كما هو في الجدول التالي:

#### عناصر نظام الرقابة الداخلي والعلامة المعيارية والوزن النسبي لكل عنصر

البيان	العلامة	الوزن النسبي
هيكل تنظيمي سليم	5	11%
توصيف دقيق للوظائف	5	11%
نظام محاسبي متكامل	7	16%
نظام محوسب	3	7%

1- 30 يعرف "تعارض المصالح" على انه الوضع أو الموقف الذي تتأثر فيه موضوعية واستقلالية قرار موظف في الوظيفة العامة بمصلحة شخصية مادية أو معنوية تهمة شخصيا أو تهمة أحد أقاربه أو أصدقائه المقربين أو عندما يتأثر أداءه للوظيفة العامة باعتبارات شخصية مباشرة أو غير مباشرة أو بمعرفته بالمعلومات التي تتعلق بالقرار انظر حول موضوع تضارب المصالح : تضارب المصالح في السلطة الوطنية الفلسطينية، سلسلة تقارير مؤسسة أمان، فلسطين، كانون أول 2007م .

تطوير للموارد البشرية	5	%11
تقييم الاداء الفعلي	5	%11
الفصل في الواجبات	5	%11
وحدة الرقابة الداخلية	10	%22
المجموع	45	%100

العناصر الأساسية لمقومات نظام الرقابة الداخلي والعلامة المعيارية لكل عنصر

التقييم	العلامة	الهيكل التنظيمي
	1	1. معتمد من الجهات ذات الاختصاص
	2	2. تحديد واضح للواجبات
	1	3. عدم تعارض وتداخل المسؤوليات الوظيفية المتشابهة
	1	4. تسلسل سليم للاختصاصات
		<b>توصيف دقيق للوظائف</b>
	1	1. معتمد من الجهات ذات الاختصاص
	2	2. وضع الشخص المناسب في المكان المناسب
	2	3. وجود أدلة إجراءات موثقة
		<b>نظام محاسبي متكامل</b>
	1	1. مجموعة متكاملة من الدفاتر والمستندات
	1	2. وجود دليل حسابات
	1	3. دورة مستنديه محكمة
	1	4. التقارير المالية
	1	5. اعتماد الأصول العلمية في إعداد الموازنات
	1	6. وجود كفالات عدلية للعهد المالية
	1	7. إجراء جرد دوري ومفاجئ
		<b>تطوير الموارد البشرية</b>
	2.5	1. خضوع الكادر لدورات داخلية وخارجية
	2.5	2. التدريب أثناء مباشرة العمل

تقييم الأداء الفعلي	
2	1. وجود أهداف واضحة وموثقة وقابلة للقياس
1	2. وجود برامج وسياسات موثقة لتحقيق الأهداف
1	3. وضع مؤشرات لتقييم الأداء لجميع المستويات
1	4. تقييم فعلي للأداء في ضوء المؤشرات
الفصل في الواجبات	
5	التأكد من عدم قيام موظف واحد بعمليتين مما يلي: (الترخيص بالعملية- التسجيل- التنفيذ)
وحدة الرقابة الداخلية	
1	1. ارتباط بالمستويات العليا
1	2. وصف وظيفي دقيق
1	3. تناسب حجم الوحدة من حيث عدد الموظفين ومؤهلاتهم
2	4. وجود تدريب ودورات
1	5. إعداد التقارير ومدى الالتزام بها
1	6. إعداد خطة سنوية تنظم العمل
1	7. مدى تغطية نشاطات المؤسسة
1	8. أدلة إجراءات رقابية
1	9. مراجع في الرقابة

### ثالثاً: تقييم نظام الرقابة الداخلي في الوزارات الحكومية:

منذ الربع الأول من العام 2006 وضع ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني إستراتيجية بالالتزام بمعايير الرقابة الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

حيث بين المعيار الدولي رقم 9150 الصادر عن الانتوساي والمتعلق بالتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام، بان الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تتحمل مسؤولية تقييم فعالية وظيفة التدقيق الداخلي<sup>31</sup>.

وانطلاقاً من تلك الإستراتيجية اعتبر الديوان بان تقييم نظام التدقيق والرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة لرقابته، هو بداية العمل وفق أسس حديثة، حيث اصدر معالي رئيس الديوان السابق د. محمود أبو الرب في بداية الربع الأول من العام 2006م تكليفاً للإدارات الرقابية بتقييم أنظمة التدقيق والرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان وذلك بالاستناد إلى معايير "الانتوساي" وسندا لأحكام المادتين 5/23 و 8/23 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م<sup>32</sup>.

وترجمة لذلك اصدر ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني تقريره الخاص في حزيران 2007 بعنوان "تقييم نظام التدقيق والرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية"<sup>33</sup>، والذي يبين مدى قوة ومتانة أنظمة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابته ومن بينها الوزارات الحكومية، وذلك من خلال

<sup>31</sup> للاطلاع على المعيار 9150 الصادر عن الانتوساي انظر الموقع الإلكتروني

<http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9150-coordination-and-cooperation-between-sais-and-internal-auditors-in-the-public-s.html>

<sup>32</sup> مقابلة مع السيد عصمت أو ربيع، ق.ا مدير عام الرقابة على الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية.

<sup>33</sup> للاطلاع على التقرير بالكامل انظر الموقع الإلكتروني: <http://www.saacb.ps/rports.aspx>.

التعرف على عوامل القوة والضعف فيه، ووضع التوصيات المناسبة لتفعيله وتطويره ورفع كفاءته، بما يضمن حرية العمل والاستقلال وسلامة الأسلوب.

حيث كانت نتائج التقييم في نظام التدقيق والرقابة الداخلية للوزارات الحكومية خلال العام 2007 بشكل عام ضعيف بنسبة 59% كما يلي<sup>34</sup>:

التقييم	النسبة
ممتاز	8%
جيد	8%
متوسط	63%
ضعيف	21%

هذا وقد اتسم نظام التدقيق والرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية بالضعف العام وفقا لنتائج ذلك التقرير، حيث قام الديوان بوضع توصيات لغايات تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية تتلخص بما يلي :

- 1- وضع إستراتيجية وطنية شاملة لإعادة تقييم وبناء نظام تدقيق ورقابة داخلية عصري وسليم .
- 2- إعادة هيكلة وحدة الرقابة الداخلية في المؤسسات التي حصلت على تقدير متوسط وضعيف.
- 3- وضع وتطوير نظام تدقيق ورقابة داخلي محكم لمؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية.
- 4- تعميم تجربة الوزارات التي حصلت على درجة ممتاز على باقي الوزارات التي حصلت على درجة متوسط وضعيف.

<sup>34</sup> التقرير الخاص الصادر عن الديوان بعنوان " تقييم نظام التدقيق والرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية"، مرجع سابق.

وفي شهر آب من العام 2008م اصدر ديوان الرقابة تقريراً ربع سنوي تم من خلاله تقييم نظام الرقابة الداخلي للوزارات مرة ثانية خلال منتصف العام 2008م، حيث كانت نتائج التقييم لنظام الرقابة الداخلي للوزارات الحكومية بشكل عام متوسط وذلك بنسبة 61% وذلك كما يلي<sup>35</sup>:

التقييم	النسبة
ممتاز	9%
جيد	17%
متوسط	57%
ضعيف	17%

وفي العام 2010 أعاد الديوان مرة أخرى تقييم نظام الرقابة الداخلي في الوزارات الحكومية الفلسطينية، حيث اصدر تقريراً ربع سنوي بشهر نيسان 2010 بعنوان " واقع نظام الرقابة الداخلي في الوزارات الفلسطينية (2006-2010) بعيداً عن تقييم الأداء"<sup>36</sup>.

حيث كانت نتائج التقييم لنظام الرقابة الداخلي للوزارات الحكومية خلال العام 2010 بشكل عام جيد وذلك بنسبة 76% وذلك كما يلي:

التقييم	النسبة
ممتاز	41%
جيد	30%
متوسط	30%

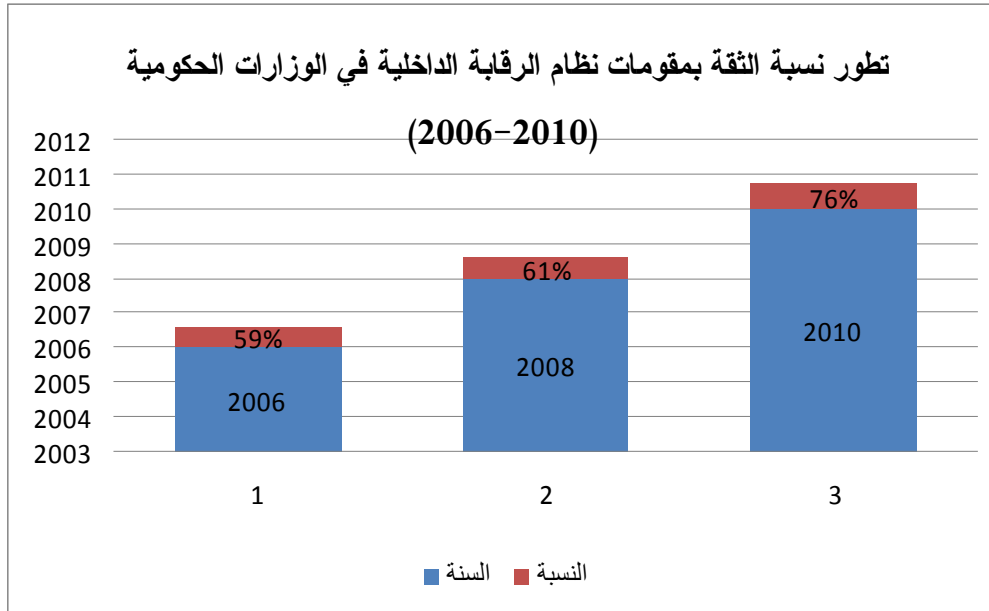
<sup>35</sup> للاطلاع على التقرير بالكامل انظر الموقع الالكتروني:

<http://www.saacb.ps/BruRpts/report2008second.pdf>

<sup>36</sup> للاطلاع على التقرير بالكامل انظر الموقع الالكتروني : <http://www.saacb.ps/rports.aspx>

من خلال المقارنة لتقييم نظام الرقابة الداخلي للوزارات الحكومية من العام 2006 حتى العام 2010 نجد بان نظام الرقابة الداخلي بالوزارات الحكومية اخذ بالتطور الملحوظ، حيث يعتبر ذلك مؤشرا هاما إلى وجود تحسن جوهري في عملية البناء المؤسسي للوزارات الحكومية في دولة فلسطين.

حيث يوضح الجدول أدناه التطور الجوهري بدرجة الثقة بمقومات نظام الرقابة الداخلي في الوزارات الحكومية من الأعوام 2006-2010.



جدول من إعداد الباحث يوضح التطور الجوهري بدرجة الثقة بمقومات نظام الرقابة الداخلي في الوزارات الحكومية من الأعوام 2006-2010

وأخيرا نرى بأن تطور نظام الرقابة الداخلي بالوزارات الحكومية خلال الأعوام 2006 - 2010، نتج عن الدور الريادي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني الذي انتهج سياسة إستراتيجية خلال تلك الأعوام بأهمية الارتقاء بأنظمة الرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة والتي من بينها الوزارات الحكومية، وذلك من خلال إعداده تقاريراً مهنية مستندة لمعايير الرقابة الدولية، تستهدف دراسة واقع نظام الرقابة الداخلي في الوزارات والتعرف على نقاط القوة فيها وتعزيزها، والوقوف على فرص



التحسن، ووضع التوصيات المناسبة لمعالجتها وتطويرها، حيث خرجت تلك التقارير بمجموعة من التوصيات قامت بتنفيذها الوزارات الحكومية لتحسين أنظمتها الداخلية.

كما أن دور الديوان في تحسين ورفع مستوى قوة ومثانة أنظمة الرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة لرقابته ومن ضمنها الوزارات الحكومية، أدى إلى رفع درجة الاعتماد على نتائج أعمال وحدات الرقابة الداخلية والاستئناس بتقاريرها، وتقليل حجم ساعات العمل لطواقم الديوان في تلك الجهات التي تحسن مستوى نظام الرقابة الداخلية فيها<sup>37</sup>.

ولا بد الإشارة هنا إلى أن الديوان يعكف إلى إعادة تقييم نظام الرقابة الداخلي مرة أخرى خلال العام 2015م، حيث أن الطواقم الرقابية في الديوان تقوم بعملها لإعادة التقييم وفقا لمعايير الرقابة الدولية<sup>38</sup>.

#### رابعاً: إعداد دليل إجراءات عمل وحدة الرقابة الداخلية:

نظراً لأهمية وحدة الرقابة الداخلية باعتبارها احد أهم مقومات نظام الرقابة الداخلي فان ديوان الرقابة اهتم بان يكون هناك مجموعة شاملة من الإرشادات والتعليمات والمعايير التي تحدد طريقة إدارة نشاط تلك الوحدة.

لذلك وبالاستناد إلى تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلي لعام 2007 وخاصة ما يتعلق بتوصية (تعميم تجربة المؤسسات الحاصلة على درجة ممتاز على باقي مؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية)، وبتوجيهات من معالي رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية السابق الدكتور سمير أبو زنيد، تم إعداد دليل إجراءات شامل يوضح عمل وحدة الرقابة الداخلية، وقد تم المصادقة عليه واعتماده بموجب القرار الإداري رقم

<sup>37</sup> مقابلة مع السيد عصمت أو ربيع، ق.ا مدير عام الرقابة على الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية.

<sup>38</sup> مقابلة مع السيد عصمت أو ربيع، ق.ا مدير عام الرقابة على الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية.

(8 د/2012) بتاريخ 2012/8/22م، وتم تعميم ذلك الدليل على الوزارات الحكومية والجهات الخاضعة لغايات الاستفادة منه في العمل<sup>39</sup>.

حيث وضح هذا الدليل وبشكل مفصل أهداف وحدة الرقابة الداخلية، والهيكل التنظيمي للوحدة، والمسؤوليات والمهام التي تقع على عاتق مدير الوحدة، كما حدد آلية عمل وحدة الرقابة الداخلية، بشقيها الرقابة المالية والإدارية.

### خامساً: تنظيم ورش عمل لتعزيز التعاون والعمل المشترك بين التدقيق الداخلي والخارجي:

اهتم ديوان الرقابة المالية والإدارية بضرورة التنسيق بينه وبين وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية، وذلك وفقاً لمعايير الانتوساي وبالأخص المعيار رقم 9150 والذي يقدم إرشادات للطريقة التي يمكن بواسطتها تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام<sup>40</sup>.

فقد استطاع الديوان تعزيز دور وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في الوزارات الحكومية وتطوير عملها، وكذلك تعزيز التعاون المشترك بين التدقيق الداخلي (وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية) والتدقيق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية والإدارية، وذلك بإشراف وبتنسيق من الاتحاد الأوروبي لكل من ديوان الرقابة ووحدة التنسيق المركزي في وزارة المالية والتي تمثل وحدات الرقابة والتدقيق الداخلي في كافة الوزارات الحكومية<sup>41</sup>، وذلك من خلال عقد عدة ورش عمل

<sup>39</sup> ديوان الرقابة الفلسطيني\_ قرار إداري رقم (8 د/2012) \_ تاريخ 2012/8/22م.  
<sup>40</sup> للاطلاع على المعيار 9150 الصادر عن الانتوساي انظر الموقع الإلكتروني:  
<http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9150-coordination-and-cooperation-between-sais-and-internal-auditors-in-the-public-s.html>  
<sup>41</sup> تأسست وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي في وزارة المالية بموجب نظام التدقيق الداخلي رقم 11 لعام 2011، والقرار رقم 2012/103 الصادر عن وزير المالية بتاريخ 2012/4/30م، حيث تعمل هذه الوحدة على تطوير منهجيات ونماذج العمل الخاصة بالتدقيق الداخلي، ووضع الأطر المناسبة لمراقبة جودة الأداء، وتقديم المشورة والتدريب للعاملين

مشتركة بحضور كافة وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية وهذه الورشات هي:

1- ورشة عمل بعنوان "ديوان الرقابة المالية والإدارية والوحدات الإدارية" /كانون أول 2012م، والتي شارك فيها ديوان الرقابة ووزارة المالية والمفوضية الأوروبية ووحدات التدقيق الداخلي وقد كان الهدف من الورشة<sup>42</sup>:

✘ نشر الوعي بين أصحاب المصلحة، وتعزيز إدراكهم للدور البناء الذي تقوم به هيئات الرقابة العليا في عملية إدارة المالية الوطنية من مساءلة وشفافية في استخدام الأموال العامة.

✘ تعزيز الثقة بين ديوان الرقابة والأطراف ذات العلاقة الأخرى التي تتعامل معه.

✘ توضيح طبيعة العلاقة بين ديوان الرقابة كأعلى سلطة للتدقيق والوحدات الرقابية الأخرى وخاصة وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية والتدقيق الداخلي في وزارة المالية.

✘ استقراء الآراء من الأطراف المختلفة وتبادل الأفكار حول منهجية ديوان الرقابة في علاقته مع الوحدات الإدارية، حيث يكمن القصد من ذلك هو مساعدة الديوان على تطوير أساليب وإجراءات عمله بغية القيام بمهامه على نحو أفضل.

وقد خرج المشاركون في ورشة العمل بمجموعة من التوصيات وهي<sup>43</sup>:

✘ إنشاء لجنة مشتركة تهدف إلى مناقشة كافة القضايا والأنظمة والأطر القانونية التي تنظم أسس عمل التدقيق الداخلي والخارجي، وتجنب وجود أي تضارب بالاختصاصات والمسؤوليات والأدوار.

✘ التأكيد على أن للديوان الصلاحية القانونية لفحص فعالية التدقيق الداخلي بما في ذلك وحدة التنسيق المركزي.

---

بوحدات ودوائر التدقيق الداخلي، كذلك مساعدة وزير المالية ولجنة التدقيق من خلال توفير التقارير اللازمة لهم عن عمليات وأنشطة وحدات ودوائر التدقيق الداخلي في المؤسسة الحكومية.

<sup>42</sup> وثيقة صادرة عن ديوان الرقابة المالية والإدارية توضح أهداف الورشة وتاريخ انعقادها والقضايا الرئيسية التي تتناولها الورشة والمتحدثين فيها.

<sup>43</sup> مقابلة مع السيد عصمت أو ربيع، ق.ا مدير عام الرقابة على الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية.

✘ تعميق الفهم المشترك بين ديوان الرقابة المالية والإدارية ووزارة المالية لأوجه التشابه والاختلاف بين كل من الديوان ووحدات الرقابة والتدقيق الداخلي ووحدة التنسيق المركزي ولجنة التدقيق.

✘ ضرورة التمييز بين ادوار كل من الديوان والتدقيق الداخلي وكذلك وحدة التنسيق المركزي ولجنة التدقيق، وفقا للمعيار رقم 9150 - الصادر عن الإنتوساي: إرشادات الإنتوساي للحوكمة الجيدة والمختص بالتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام وبالذات الفقرة 1.5 والتي تنص "في معرض تطوير التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين يجب مراعاة الأدوار المحددة لكل طرف".

✘ تعزيز دور وحدات التدقيق والرقابة الداخلية في كافة مؤسسات دولة فلسطين في سعيها المستمر في الحفاظ على المال العام والمساهمة في الحوكمة الجيدة والشفافية.

2- ورشة عمل بعنوان " الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين" تاريخ 2014/8/14 والتي شارك بها ديوان الرقابة ووزارة المالية ممثلة في وحدة التنسيق المركزي، وقد كان الهدف من الورشة<sup>44</sup>:

✘ تعزيز العلاقات التكاملية بين المدققين الخارجيين العاملين لدى الديوان والمدققين الداخليين العاملين لدى المؤسسات العامة بما يضمن تحقيق الصالح العام على أكمل وجه.

✘ تعزيز العمل المشترك بين ديوان الرقابة المالية والإدارية ووحدة التنسيق المركزي في وزارة المالية وتعميق مفاهيم الشراكة بين التدقيق الخارجي والداخلي بما يحقق الصالح العام ويضمن تطبيق المعايير وأفضل الممارسات في استخدام المال العام وتعزيز الكفاءة والفاعلية، على الرغم من اختلاف أدوارهما والمعايير المعتمدة لدى كل منهما في انجاز مهامه.

<sup>44</sup> كتاب صادر عن المعهد الفلسطيني للمالية العامة والضرائب رقم 2014/201 تاريخ 2014/7/15م.

وقد خرج المشاركون في تلك الورشة، بمجموعة من التوصيات التي من شأنها ضمان التطبيق الفعلي للممارسات الفضلى في تطوير التعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والمتمثل في ديوان الرقابة المالية والإدارية، بما في ذلك أهمية بناء التعاون الفعال من خلال تطبيق مفاهيم الالتزام، والاستشارة وتحقيق الفهم المشترك، والتواصل وبناء الثقة لتعزيز العلاقات بين التدقيق الداخلي والخارجي، الأمر الذي من شأنه إيجاد آليات عمل مشتركة لضمان التطبيق الفاعل لهذه الشراكة وتجاوز التحديات التي قد يواجهها الطرفان خلال عملهما.<sup>45</sup>

وإعمالاً لتوصيات تلك الورش الموضحة أعلاه تم وضع خطة متكاملة لبناء التعاون والعمل المشترك بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي (ديوان الرقابة المالية والإدارية)، حيث احتوت الخطة على البنود التالية<sup>46</sup>:

- ✘ تشخيص واقع العلاقة والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين.
- ✘ إعداد دليل الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين.
- ✘ عقد ورش عمل لكل من المدققين الداخليين والخارجيين لتوضيح وشرح ما جاء في الدليل.
- ✘ عقد لقاءات مشتركة تشمل كل إدارة عامة في ديوان الرقابة مع العاملين في دوائر التدقيق الداخلي (الرقابة الداخلية) ذات العلاقة .
- ✘ توثيق إجراءات عملية تساعد في عملية التعاون بين الطرفين.
- ✘ تنظيم ورش عمل لعرض منهجية التدقيق الداخلي المعمول بها في دوائر التدقيق الداخلي (الرقابة الداخلية) للعاملين في ديوان الرقابة المالية والإدارية، تقدم من قبل وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي.
- ✘ تنظيم ورشة عمل لعرض منهجية ديوان الرقابة المالية والإدارية، تقدم للعاملين في دوائر الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية.

<sup>45</sup> مقابلة مع السيد عصمت أو ربيع، ق.ا مدير عام الرقابة على الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية.

<sup>46</sup> ديوان الرقابة المالية والإدارية، كتاب رقم و.ت.م/ص/118/2014 تاريخ 2014/8/25م.

هذا ويجري حاليا التنسيق ما بين ديوان الرقابة ووحدة التنسيق المركزي لانجاز البنود المذكورة أعلاه، حيث بدأ التنفيذ في نهاية العام 2014م، ومن المتوقع انجاز الخطة وتفعيل كافة بنودها خلال العام 2015م<sup>47</sup>.

### سادسا: إعداد دليل الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والداخليين:

بالتنسيق ما بين ديوان الرقابة المالية والإدارية ووحدة التنسيق المركزي في وزارة المالية تم إعداد دليل يوضح الممارسات الفضلى لتطوير التعاون بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، حيث يعد ديوان الرقابة المالية والإدارية الجهاز الأعلى للتدقيق الخارجي لدولة فلسطين.

هذا وقد تم إعداد هذا الدليل بناء على مجموعة من المعايير والإرشادات الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "انتوساي" وجمعية المدققين الداخليين وهي :

✘ المعيار الدولي رقم 1610 الصادر عن الانتوساي المتعلق بتوجيهات عمل للمدققين الداخليين<sup>48</sup>.

✘ المعيار رقم 9150 والذي يقدم إرشادات للطريقة التي يمكن بواسطتها تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام.

✘ معيار الأداء رقم 2050 الصادر عن جمعية المدققين الداخليين.

<sup>47</sup> مقابلة مع السيد عصمت أو ربيع، ق.ا مدير عام الرقابة على الاقتصاد، ديوان الرقابة المالية والإدارية.  
<sup>48</sup> انظر المعيار رقم 1610 على الموقع الإلكتروني -<http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/view/article/issai-1610-using-the-work-of-internal-auditors.html>

وقد هدف هذا الدليل إلى إيجاد خطة واضحة تعكس نطاق السلطات والمسؤوليات وقنوات الاتصال بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين، وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

- ✘ زيادة التعاون بين التدقيق الخارجي والداخلي والذي يهدف إلى تبادل الأفكار والمعرفة، وتعزيز وفهم أكثر وضوح لادوار ومتطلبات الرقابة، ومتابعة ودعم متواصل للتوصيات التي تصدر عن تقارير كلا الطرفين.
- ✘ مساعدة الجهات الرقابية المختصة بالتدقيق للقيام بمهامها بكفاءة وفعالية.
- ✘ المساعدة في تفعيل التنسيق بين المدققين الخارجيين والمدققين الداخليين.

،،،،، انتهى،،،،،

## الفصل الرابع {خاتمة البحث}

### أولاً: نتائج البحث:

في ضوء ما تم عرضه في البحث فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- 1- يكتسب نظام الرقابة الداخلية أهمية كبيرة في القطاع الحكومي باعتباره خط الدفاع الأول لحماية المال العام وضمان الاستخدام الأمثل له، ولدوره الهام في عملية تعزيز الحوكمة الرشيدة.
- 2- إن نظام الرقابة الداخلية السليم والفعال يعمل على تحقيق المصالح العامة للدولة وحمايتها والإشراف على إيراداتها ونفقاتها العامة، والمحافظة على تحقيق العائد المناسب للخزينة العامة.
- 3- إن نظام الرقابة الداخلية يعد احد الأركان الأساسية لأي تنظيم إداري، ومن دونه لا يمكن تحقيق أهداف التنظيم بكفاءة وفاعلية.
- 4- اهتمام ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني ببناء نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وتطويره بالرغم من حداثة تجربته بهذا الخصوص.
- 5- لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني الدور الريادي في تطور نظام الرقابة الداخلية بالوزارات الحكومية خلال الأعوام 2006-2010، وذلك من خلال عمله الدؤوب بتنفيذ سياسته الإستراتيجية خلال تلك الأعوام وهي الارتقاء بأنظمة الرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة ومن بينها الوزارات الحكومية.
- 6- اهتمام ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بالتنسيق بينه وبين وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية.



## ثانياً: توصيات البحث:

استناداً إلى ما تم التوصل إليه من نتائج يمكن للباحث أن يوصي بما يلي:

- 1- استمرار ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية، وذلك من خلال تركيزه على المقومات الإدارية والمالية الأساسية المؤثرة في فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وقوتها، وتحقيق الأهداف المنوطة بها.
- 2- الاستمرار في تعزيز العلاقة والتعاون بين التدقيق الخارجي المتمثل بديوان الرقابة المالية والإدارية والتدقيق الداخلي المتمثل بوحدات الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية ووحدة التنسيق المركزي، وذلك ضمن المعايير الدولية المعمول بها، وذلك بما يكفل إرساء قواعد الرقابة الداخلية وتطوير إجراءاتها.
- 3- زيادة الاهتمام بموضوع تطوير نظم الرقابة الداخلية من قبل الأجهزة العليا للرقابة وذلك من خلال توفير سبل ومقومات نجاح أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات، بما يضمن ممارستها مهامها بفاعلية وكفاءة.

والله ولي التوفيق،،،

## ثالثاً: قائمة المصادر والمراجع

### 1- المصادر:

- قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004م.
- قانون هيئة الرقابة العامة رقم 17 لسنة 1995م.
- قرار مجلس الوزراء الفلسطيني رقم 130 لسنة 2006م بشأن استحداث وحدات الرقابة الداخلية.
- المعيار الدولي رقم 9150 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الانتوساي".
- المعيار الدولي رقم 1610 الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الانتوساي".
- معيار الأداء رقم 2050 الصادر عن جمعية المدققين الداخليين.

### 2- المراجع:

#### أ- الكتب:

- نصر عبد الوهاب وآخرون، ، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الإسكندرية، كلية التجارة، 2005، ص54.
- جميل احمد توفيق، مذكرات إدارة الأعمال، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1974م.
- إبراهيم الغمري، الإدارة "دراسة نظرية وتطبيقية"، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1982م.
- كمال حمدي أبو الخير، أصول الإدارة العلمية، مكتبة عين شمس، 1985م.
- بسام عبد الله بسام، الحوكمة الرشيدة، المملكة العربية السعودية، من دون دار وتاريخ نشر.

## ب- الرسائل الجامعية:

- سعيد يوسف كلاب، "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم إدارة الأعمال، غزة، فلسطين، 2004.
- سلام روجي شاهين، واقع نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية في فلسطين واثار ذلك على التهرب الضريبي، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، نابلس، 2012.
- عبير العفيفي، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فاعليتها، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007م.
- سلطام عبد العزيز المقرن، تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي "دراسة تحليلية وصفية"، ديوان المراقبة السعودي، السعودية، 1426هـ.
- نائل القبح، "أنظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2002م.
- عياش إسماعيل أبو عياش، تقييم واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الخدمية الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة القدس، 2000م.
- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك "دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي، جامعة محمد بوضياف بالمسيلية، رسالة ماجستير، 2006م.

## ج- الدوريات:

عبد الله عقلة وآخر، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 7، عدد 4، 2001م.

#### د- التقارير:

- التقرير الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بعنوان " تقييم نظام التدقيق والرقابة الداخلية في المؤسسات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية"، 2007م.
- التقرير ربع السنوي الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني، 2008م.
- التقرير الصادر عن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بعنوان " واقع نظام الرقابة الداخلي للوزارات الحكومية الفلسطينية (2006 - 2010) بعيدا عن تقييم الأداء، 2010م.

#### هـ- مواقع الكترونية:

- [www.saacb.ps](http://www.saacb.ps)
- [www.intosai.org](http://www.intosai.org)

#### و- مقابلات:

مقابلة مع السيد عصمت أبو ربيع، مدير عام الرقابة على الاقتصاد في ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.