

تقييم واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة ميدانية

أستاذ / سعيد يوسف كلاب
مدير الرقابة على قطاع المالية والإقتصاد
هيئة الرقابة العامة - فلسطين

دكتور/ ماجد محمد الفراء
أستاذ مشارك
قسم إدارة الأعمال - الجامعة الإسلامية
غزة - فلسطين

عنوان المراسلة:
E.mail melfarra@yahoo.com
بيت: تليفاكس: ٠٠٩٧٠٨٢٠٦٦٧٩٧
عمل: فاكس: ٠٠٩٧٠٨٢٨٦٠٨٠٠

سبتمبر: ٢٠٠٥

ملخص

Abstract

تناولت هذه الدراسة تحليل وتقييم واقع الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، من أجل التعرف على مدى توفر المقومات الإدارية والمالية الضرورية لبناء نظام رقابي داخلي متكامل وفعال. ولقد تطرقت الدراسة إلى أهمية الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام وحسن استغلاله وتحسين مستوى الأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية بوزارات السلطة الفلسطينية. إضافة إلى التعرف على جوانب الخلل والقصور في الرقابة الداخلية وآثارها السلبية من تسبب مالي وإداري، وتضخم وظيفي، وضعف الأداء العام، وغيرها.

ولقد تم إعداد استبانة خصيصا لهذه الدراسة حيث وزعت على كافة الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة باعتبارهم أكثر الفئات الوظيفية تماسا مع هذا الواقع. كما تم الاستعانة بالأبحاث والدراسات والتقارير الرسمية والصحفية والمقابلات الشخصية لإتمام البحث. وقد توصل البحث إلى وجود ضعف في توفر ومستوى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية وهو ما انعكس في ضعف نظم الرقابة الداخلية عن تحقيق الأهداف المنوطة بها، وتفشي الظواهر السلبية من تسبب مالي وإداري، وتضخم وظيفي، وضعف الأداء لعام، وغياب الشفافية والمساءلة. كما بينت الدراسة وجود أسباب ومعوقات جوهرية أخرى ساهمت في ضعف تطبيق وتطوير نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية. وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة معنوية طردية بين مستوى توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق الأهداف العامة لوزارات السلطة. كذلك أثبتت الدراسة وجود علاقة معنوية عكسية بين مستوى توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين وجود الظواهر السلبية من تسبب مالي وإداري وسوء الإدارة وضعف الأداء وغيرها. وختاما خلاص البحث إلى مجموعة من التوصيات التي من شأنها تقوية وتدعيم نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بما يمكنها من تحقيق الأهداف المنوطة بها بأقصى كفاءة ممكنة.

Abstract

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

The study involved a survey of control employees working in the internal control units in Palestinian National Authority Ministries in the Gaza Strip because these employees are closely connected with this current status of internal control. This was achieved through distributing a questionnaire specially designed for this research. Other previous studies, researches, official and journalistic reports and personal interviews were also used perform this study.

The researcher concluded that there was a weakness in the availability and level of application of the elements of the internal control in the Palestinian Authority Ministries, a thing which has been reflected in the weakness of the internal control systems and their failure to achieve the assigned objectives, the spread of negative phenomena such as financial and administrative problems, over employment, mismanagement, weakness of general performance and absence of accountability and transparency.

The study also showed the existence of other critical reasons and obstacles, which contributed to weakness in the application and development of internal control systems in the Palestinian National Authority Ministries. The study also showed a direct relationship

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

إن دور الدولة المعاصرة وحضارتها يقاسان بقدرتها على الوفاء بحاجات المجتمع والارتقاء بأفراده إلى مستويات متقدمة من خلال إشباع حاجاتهم وطموحاتهم الآنية والمستقبلية. ومن هنا فإن الأجهزة الإدارية العامة التي اتسع نشاطها وزاد تدخلها في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي وخصوصاً في الدول النامية، أصبحت مطالبة بتحسين مستويات أدائها وزيادة كفاءتها (الاقتصادية، ٢٠٠٣، ص ١).

وتعد الرقابة الداخلية أحد الدعائم الأساسية لتمكين الدولة من القيام بواجبها على أكمل وجه باعتبارها ركناً رئيساً من أركان الإدارة الحديثة، وأحد الأذرع الفاعلة للإدارة في المحافظة على سلامة المؤسسة وحماية أصولها، كما تساعدها في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء وحسن الاستغلال والتوجيه الأمثل للموارد المتاحة (حويو، ١٩٩١، ص ٨).

هذا وقد تطور مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية مع تطور حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها وتطور علم الإدارة وثورة المعلومات، حيث انتقل من مفهوم مرتبط بالنشاط المالي إلى مفهوم أعم وأشمل يتناول كافة أوجه النشاط سواء إدارياً أو مالياً أو قانونياً أو فنياً. كما تطورت وظيفتها من وظيفة وقائية لحماية الأموال ومنع الأخطاء والتجاوزات والتحقق من صحة البيانات، إلى وظيفة زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة أو الوحدة. وهو ما يطلق عليه اليوم مفهوم الرقابة الشاملة (البطمة، ١٩٩٣، ص ص ١٦٨-١٦٩).

وتكتسب الرقابة الداخلية أهمية خاصة في المؤسسات الحكومية باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال والموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، والأداة الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية لها بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة (حويو، ١٩٩١، ص ص ٨-٩).

وتأتي حاجة الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية لإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم، وتوفير مستوى معقول من الثقة، وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة التقارير والبيانات المالية والإدارية، وتأكيدات معقولة عن تنفيذ النظام المالي والإداري، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات التي تحكم أعمالها، وهو ما يساعد الإدارة في المحافظة على الأموال العامة، وضمان سلامة استخدامها، ويدعم عمليات اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء والاستغلال الأمثل للموارد. كما يمكن الإدارة من سرعة التصرف واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة التجاوزات وأوجه القصور ومواطن الضعف أولاً بأول، فعدم إحكام الرقابة الداخلية على مجمل أنشطة المؤسسة يعرض سلامة البيانات والتقارير للتضليل ويفقدها مصداقيتها، ويؤدي إلى إضعاف الجهاز الإداري والمالي (الاقتصادية، ٢٠٠٣، ص ١).

من هنا فإن مؤسسات السلطة الفلسطينية مطالبة أكثر من أي وقت مضى بإعطاء الرقابة الداخلية الاهتمام اللازم والمطلوب، والعمل الجدي والحثيث على توفير سبل ومقومات نجاحها التي افتقدت إليها في السنوات السابقة، بما يضمن ممارستها بشكل يتعدى مجرد المراجعة المستندية والانتقادية والحسابية التقليدية بحيث يمتد ليشمل تقويم الأداء ومراجعة الكفاءة والفاعلية تحقيقاً للأهداف المطلوبة.

ثانيا: مشكلة البحث

ولقد أظهرت العديد من التقارير والدراسات المحلية والدولية حول أداء وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية منذ تأسيسها في عام ١٩٩٤ بأن هناك العديد من مظاهر الخلل وسوء الإدارة في ممارساتها وما نتج عنها من تجاوزات مالية وإدارية. ويعتقد أن الضعف الشديد في مجمل نظم الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية في القطاع الحكومي، والذي تمثل في التضخم الوظيفي وغياب الهيكليات، والازدواجية وتداخل الصلاحيات، وعدم وضوح الخطط والأهداف، وتعدد وتقدم القوانين والأنظمة والتشريعات، وضعف المساءلة والمحاسبة، كان أحد الأسباب الرئيسة لسوء الإدارة والنسيب المالي والإداري وغيرها من المظاهر السلبية للقطاع الحكومي الفلسطيني (مركز البحوث والدراسات الفلسطينية، ٢٠٠١، ص ٣).

كما أن حداثة التجربة المؤسسية الفلسطينية، ومحدودية الموارد، وعظم التحديات التي تواجه وزارات السلطة الفلسطينية تجعل من تشخيص واقع الرقابة الداخلية فيها أمرا حيويا لتحديد مدى توفر مقوماتها الأساسية، ومعالجة جوانب الخلل والقصور فيها باتجاه تحقيق الشفافية والمصادقية، وتخفيف حجم المشاكل والأخطاء والتجاوزات ودعم عمليات الإصلاح المالي والإداري الشامل.

ثالثا: أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- ١- التعرف على طبيعة النظام الرقابي في وزارات السلطة الفلسطينية.
- ٢- تحليل وتشخيص مدى توفر ومستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية مقارنة مع مقومات النظام المتكامل للرقابة الداخلية.
- ٣- بيان دور وأهمية الرقابة الداخلية في المحافظة على المال العام وصونه، وتحسين مستوى الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.
- ٤- الوقوف على الأسباب والمعوقات الأساسية التي تواجه تطبيق وتطوير نظم جيدة للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.
- ٥- تحديد سبل ووسائل تنمية وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتعزيز دورها واقتراح الحلول اللازمة لها.

رابعا: أسئلة البحث

- ١- ما مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة؟
- ٢- ما مستوى تطبيق العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية إن وجدت في وزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة؟

خامسا: فرضيات البحث

يمكن صياغة فرضيات البحث كما يلي :

- 1- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة.
- 2- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.
- 3- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.
- 4- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.
- 5- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.
- 6- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة.

سادسا: أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من العوامل التالية:

- 1- كونه يلقي الضوء على أحد الدعائم الأساسية لضمان نجاح وزارات السلطة الفلسطينية في أداء مهامها، والمحافظة على المال العام، وتطوير القوانين والأنظمة لديها، وترشيد استخدام الموارد المتاحة. فالرقابة الداخلية تعتبر أحد الأذرع الفاعلة في صنع القرارات التي تتخذها الإدارة العليا من ناحية وتعزيز قدراتها في هذا المجال من ناحية أخرى، كما أنها تعتبر عين الإدارة العليا في التحقق من التزام الإدارات والوحدات الفرعية بتنفيذ التعليمات والخطط الموضوعة، بما يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة التجاوزات وأوجه القصور ومواطن الضعف أولا بأول.
- 2- لما كانت أغلب الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة قد أولت الاهتمام بموضوع الرقابة الخارجية، فقد جاء هذا البحث ليركز على الرقابة الداخلية لتتكامل

الصورة الرقابية في ضبط الأداء المالي والإداري في مؤسسات السلطة الفلسطينية، خاصة وأن هذه الدراسة تتزامن مع الاهتمام الذي تحظى به جهود الإصلاح الإداري والمالي في السلطة الفلسطينية ومؤسساتها، حيث تعتبر الرقابة الداخلية أحد مقوماته. كما يؤمل أن يكون هذا الجهد إضافة حقيقية في هذا المجال، يساعد الباحثين والمختصين والمسؤولين بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، ويسهم في عمليات الإصلاح الإداري والمالي في السلطة الفلسطينية ومؤسساتها.

سابعا: حدود البحث

- ٠- **حدود مكانية** : يشمل البحث جميع وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وفقا للموازنة العامة المعتمدة للسنة ٢٠٠٣. كما سيقتصر على مراكز الوزارات بقطاع غزة نظرا لصعوبة التنقل بين شطري الوطن بسبب الاحتلال والحصار الإسرائيلي للأراضي الفلسطينية.
- ٠- **حدود زمنية** : يتناول البحث واقع الرقابة الداخلية والممارسة الفعلية لها وأثارها منذ تأسيس السلطة الفلسطينية في سنة ١٩٩٤ وحتى نهاية السنة ٢٠٠٣.
- ٠- **حدود بشرية**: نظرا لضرورة توافر النظرة المهنية الشاملة والدقيقة، فسيقتصر نطاق البحث من حيث الأفراد على موظفي الدوائر الرقابية بالوزارات الحكومية موضع الدراسة باعتبارهم الفئة القائمة والمتفاعلة بموضوع الرقابة الداخلية داخل الوزارات والدوائر الحكومية. كما أن عدم وجود هياكل تنظيمية معتمدة قد ينطوي على عدم التحديد الدقيق لأعداد الموظفين بالدوائر الرقابية.

ثامنا: منهج البحث

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة، كونه من أنسب المناهج في دراسة الظاهرة موضع البحث. ولقد تم استخدام المصادر الثانوية و الأولى في الدراسة. وتتكون المصادر الثانوية من الكتب والمجلات العلمية المتخصصة والتقارير والدراسات والأنظمة والقوانين ذات العلاقة بالرقابة الداخلية. أما استخدام المصادر الأولية فكان من خلال المقابلات الشخصية مع مسؤولين في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية. ولقد أعد الاستبيان خصيصا لهذا البحث.

أما المنهج الإحصائي المستخدم والذي يتمشى مع طبيعة هذا البحث فهو الإحصاء البرامتري (Parametric Statistics) أو الإحصاء المعلمي، حيث تم اختبار نوع البيانات من خلال استخدام اختبار K-S، حيث تبين أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، ولذلك تم استخدام الاختبارات البرامترية لاختبار الفروض.

تاسعا: مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من جميع الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة والذين بلغ عددهم (١٣٠) موظفا، يعملون في (٢٢) وزارة، وذلك على النحو الموضح بالجدول (١) التالي:

جدول (١) وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، ومسميات وحدات الرقابة الداخلية وعدد الموظفين الرقابيين العاملين بها في قطاع غزة

م.م	الوزارة	مسمى وحدة الرقابة الداخلية	عدد الموظفين
١	وزارة المالية	مديرية الرقابة والتدقيق	٤٧
٢	وزارة الصحة	إدارة التفتيش العام	١٢
٣	وزارة التربية والتعليم العالي	الإدارة العامة لمتابعة الميدان والرقابة الداخلية والتطوير التربوي	١٥
٤	وزارة التخطيط والتعاون الدولي ^١	دائرة الرقابة الداخلية	٣
٥	وزارة العمل	الإدارة العامة للرقابة والتفتيش	٤
٦	وزارة السياحة والآثار	دائرة الرقابة والتفتيش الداخلي	٣
٧	وزارة الزراعة	دائرة الرقابة الداخلية	-
٨	وزارة الداخلية	وحدة الرقابة الداخلية	٣
٩	وزارة الأوقاف	دائرة الرقابة الداخلية	٣
١٠	وزارة شؤون الأسرى والمحررين	دائرة الرقابة والتدقيق	٤
١١	وزارة الأشغال العامة والإسكان	دائرة الرقابة والتفتيش	٥
١٢	وزارة الحكم المحلي	دائرة المتابعة والتفتيش	٧
١٣	وزارة الاقتصاد الوطني ^٢	دائرة الرقابة الداخلية	٦
١٤	وزارة الشؤون الاجتماعية	الإدارة العامة للرقابة والتفتيش	٣
١٥	وزارة النقل والمواصلات	دائرة الرقابة الداخلية	٢
١٦	وزارة العدل	دائرة الرقابة الداخلية	١
١٨	وزارة الطاقة والموارد الطبيعية	دائرة الرقابة الداخلية والمتابعة	٣
١٩	وزارة الإعلام والثقافة ^٣	دائرة الرقابة الداخلية	-
٢٠	وزارة الشباب والرياضة	دائرة الرقابة الداخلية	٣
٢١	وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات ^٤	الإدارة العامة للمعاملات والمتابعة	٥
٢٢	وزارة الشؤون المدنية	دائرة الرقابة الداخلية	١
١٣٠		المجموع	

المصدر: السلطة الوطنية الفلسطينية-وزارة المالية - دائرة الموازنة العامة- قانون الموازنة العامة ٢٠٠٣؛ مقابلات مع مسؤولي وحدات الرقابة الداخلية ومسؤولي الشؤون

^١ قسمت إلى وزارتين ضمن التشكيل الوزاري المصادق عليه من المجلس التشريعي في ٢٨/٤/٢٠٠٣، هما وزارة التخطيط ووزارة الشؤون الخارجية.

^٢ استحدثت في التشكيل الوزاري المصادق عليه في ٢٨/٤/٢٠٠٣، وقد ضمت وزارتين سابقتين هما وزارة التموين، ووزارة الاقتصاد والصناعة والتجارة.

^٣ قسمت إلى وزارتين مستقلتين ضمن التشكيل الوزاري المصادق عليه من المجلس التشريعي في ٠٠/٣/٢٠٠٣، هما وزارة الإعلام، ووزارة الثقافة.

^٤ أدرجت بالموازنة العامة بالأسم القديم وهو وزارة البريد والاتصالات.

الإدارية بالوزارات (فضلوا عدم ذكر أسمائهم) خلال شهر فبراير ٢٠٠٣ أعيد مراجعتها وتأكيدا خلال شهر نوفمبر ٢٠٠٣، حيث لا توجد هياكل تنظيمية معتمدة.

وقد تكونت عينة البحث من جميع مفردات مجتمع الدارسة البالغ عددهم (١٣٠) موظفا رقابيا يعملون بدوائر الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، وتم توزيع الاستبانة على أفراد المجتمع بالكامل وبنسبة (١٠٠%) من المجتمع الأصلي، وقد تم استرجاع (١٠٩) استبانة، استبعد منها استبانتيْن لعدم صلاحيتهما للتحليل الإحصائي، وبذلك يكون مجموع الاستبانات المسترجعة والصالحة للتحليل (١٠٧) استبانة تمثل نسبة (٨٢,٣%) من مجموع الاستبانات الموزعة .

عاشرا: أداة البحث الرئيسية

استخدمت الدراسة الاستبانة كأداة رئيسية في البحث الميداني وذلك لما للاستبانة من أهمية في توفير الوقت والجهد على الباحثان. وقد تم بناء وتطوير الاستبانة في ضوء المراجعة الشاملة للدراسات النظرية والعملية السابقة التي تناول الرقابة الداخلية، وبعد استطلاع رأي عدد من المتخصصين في مجالات الرقابة علميا وعمليا.

الحادي عشر: صدق الاستبانة

١- صدق المحتوى:

تم عرض الاستبانة في مراحل الإعداد على مجموعة من المحكمين المتخصصين للتحقق من مصداقيتها وأن الفقرات التي تتضمنها تقيس الأفكار التي صممت من أجلها. وقد تكونت مجموعة المحكمين من فئتين، تمثلت الأولى في نخبة من الأساتذة الأكاديميين المتخصصين بمجالات الإدارة والمحاسبة والمراجعة بالجامعة الإسلامية بلغ عددهم (٥) ، أما الفئة الثانية فقد تمثلت في نخبة من الموظفين الحكوميين الكبار ذوي الخبرة العملية والكفاءة المهنية، العاملين في مجالات الإدارة والمالية والرقابة بوزارات ومؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية بلغ عددهم (٧)، ليصبح مجموع المحكمين (١٢) محكماً، قاموا بإبداء آرائهم ومقترحاتهم حول مناسبة الأبعاد الرئيسة للاستبانة، ومدى انتماء ومناسبة الفقرات لكل بعد من أبعاد الدارسة، وكذلك صياغتها اللغوية. وقد كان لهذه الآراء دور مهم في تطوير الاستبانة، حيث تم إضافة وتعديل بعض الفقرات واستبعاد فقرات أخرى.

كما تم إجراء اختبار تمهيدي Pilot Test ، وذلك بتطبيق الاستبانة على عينة استطلاعية مكونة من (٤٠) موظفا من الموظفين العاملين في هيئة الرقابة العامة الفلسطينية، حيث وجدت بعض الفقرات غير الواضحة وتحتمل أكثر من معني، وقد أجريت التعديلات اللازمة وتم معالجة النواقص، وتم إخراج الاستبانة في صورتها النهائية .

٢- صدق الاتساق الداخلي:

تم حساب معامل الارتباط بيرسون (Pearson) بين درجات كل فقرة من فقرات الاستبانة، والدرجة الكلية للبعد الرئيس الذي تنتمي إليه وذلك باستخدام البرنامج

الإحصائي (SPSS)، وقد كانت النتائج إيجابية حيث دلت النتائج على أن معظم الفقرات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0,05)، وهذا يؤكد أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي يطمئن إلى أنها صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

الثاني عشر: ثبات الاستبانة

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

3- طريقة التجزئة النصفية:

تم استخدام درجات العينة الاستطلاعية لحساب ثبات الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية حيث احتسبت درجة النصف الأول لكل مجال من مجالات الاستبانة وكذلك درجة النصف الثاني من الدرجات وذلك بحساب معامل الارتباط بين النصفين ثم جرى تعديل الطول باستخدام معادلة سبيرمان براون، حيث أظهر التحليل أن معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية بعد التعديل تراوحت بين (0,647 - 0,956) وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تطمئن الباحثان إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

3- طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):

استخدم الباحثان طريقة أخرى من طرق حساب الثبات، وذلك لإيجاد معامل ثبات الاستبانة، حيث حصل على قيمة معامل ألفا لكل مجال من مجالات الاستبانة وكذلك للاستبانة ككل، حيث تبين أن معاملات ألفا كرونباخ جميعها فوق (0,661) وأن معامل الثبات الكلي (0,950)، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات تطمئن الباحثان إلى تطبيقها على عينة الدراسة.

الثالث عشر: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث

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

0- التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والوزن النسبي.
0- لإيجاد صدق الاتساق الداخلي للاستبانة تم استخدام معامل ارتباط بيرسون "Pearson".

0- لإيجاد معامل ثبات الاستبانة تم استخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتجزئة النصفية المتساوية، ومعامل ارتباط ألفا كرونباخ.

0- لاختبار الفرضيات تم استخدام معامل ارتباط بيرسون "Correlation Pearson".
لقد استخدم معيار ليكرت الخماسي في قياس واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية بقطاع غزة، ومدى استكمالها لمقوماتها الأساسية المالية والإدارية، حيث كلما اقترب المتوسط الحسابي من (1) دل ذلك على وجود شبه إجماع بين المبحوثين على ضعف توفر وتطبيق أو عدم فاعلية المتغير محل الدراسة. وكلما اقترب المتوسط الحسابي من (3) دل على وجود شبه إجماع بين أفراد العينة على أن هذا المتغير

متوسط التوفر والتطبيق أو الفاعلية. أما إذا اقترب المتوسط الحسابي من (٥) دل ذلك على شبه إجماع على تحقق هذا المتغير وفاعليته في الاتجاه المحدد.

الرابع عشر: الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

١- مفهوم الرقابة

اختلفت آراء الكتاب والباحثين في تعريف الرقابة اختلافا واضحا، فنجد أن البعض رأى صعوبة وضع تعريف علمي دقيق وموحد لها، محتجين في ذلك بأن عملية الرقابة ذاتها هي عملية متداخلة ومتشابكة مع الكثير من الأنشطة، كما أن مضمونها يختلف من نظام إداري لآخر تبعا لاختلاف المجتمعات والنظريات السياسية التي تستند على أساسها وظيفة الدولة والنظام السياسي وبناء الحكومة (درويش، ١٩٧٦، ص ٣٨٣).

وبالمقابل هناك من يرى بإمكانية الاتفاق على تحديد تعريف للرقابة، وانطلاقا من هذا الرأي فقد وضعت العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم الرقابة اتخذ كل منها اتجاها معينا تبعا لنظرة كل واحد منهم للرقابة والمجال الذي تمارس فيه. ولقد عرف المفتي الرقابة بأنها "أداة إدارية تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح، وأن الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاية وفعالية" (١٩٨٤، ص ١٥٤). أما المنيف فيعرفها، بأنها "الضبط في أوسع معانيه، وفي المفهوم الإداري يقصد بها التأكد من مدى تحقيق النشاط الإداري للأهداف المقررة، أي التحقيق من أن ما يتم إنجازه مطابق لما تقرر في الخطة الموضوعية" (المنيف، ١٩٨٠، ص ١٥٨). ولقد عرف كونتز وآخرون الرقابة بأنها "قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها، وهي بذلك وظيفة كل مدير، من الرئيس وحتى المشرف" (Koontz and O`Donnel 1984, p. 549).

وأي كان تعريف الرقابة، فإنها تمثل الوظيفة التي تمكن المديرين على اختلاف مستوياتهم من التأكد من أن ما نفذ أو يجري تنفيذه مطابق لما تقرر تنفيذه وفقا للخطة الموضوعية، كما أن ممارستها يمكن أن ينفذ عن طريق الإدارة العليا أو وحدات متخصصة داخل المنشأة أو الوزارة وهي في هذه الحالة تسمى بالرقابة الداخلية. وقد تمارسها وحدات أو أجهزة متخصصة من خارج المنشأة أو الوزارة، وفي هذه الحالة فهي تسمى بالرقابة الخارجية.

يركز هذا البحث على الرقابة الداخلية باعتبارها أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها الإدارة في تحقيق أهدافها، وضبط العمليات، وحماية أموال المنظمة. كما أنها تمثل أحد المراكز التي تعتمد عليها الرقابة الخارجية في القيام بأعمالها.

٢- مفهوم الرقابة الداخلية:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في التقرير الخاص الذي أصدره عن الرقابة الداخلية في عام ١٩٤٩، الرقابة الداخلية بأنها "تتضمن الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المنشأة بهدف حماية أصولها ومراقبة وضبط دقة

البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، وذلك بغية رفع الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات الإدارية الموضوعية". وقد أكد المعهد المذكور على التعريف السابق مرة أخرى في قائمة تقنين مبادئ المراجعة التي أصدرها عام ١٩٧٣ (AICPA, 1973, p. 15). أما المعيار الأمريكي SAS 78، فقد عرف الرقابة الداخلية، بأنها "عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المنشأة والموظفون الآخرون، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية :

— الثقة في التقارير المالية.

— الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة.

— فعالية وكفاءة العمليات.

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

" تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمنا الالتزام باللوائح في التحقق، حماية الأصول، منع واكتشاف التجاوزات المالية والأخطاء، دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد قوائم مالية ذات ثقة بصورة وقتية" (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1976, p. 19).

٣- عناصر النظام المتكامل للرقابة الداخلية

تتكون بنية النظام المتكامل للرقابة الداخلية من العناصر التالية (AICPA, 1973, pp. 6-14):

١. خطة تنظيمية شاملة تتطلب تحقيق الاستقلال التنظيمي

للإدارات والتحديد الواضح للاختصاصات والمسئوليات.

٢. توصيف دقيق للوظائف

٣. نظام متطور للعاملين مبني على قواعد سليمة للاختيار

والتعيين.

٤. نظام محاسبي سليم قائم على توفر الدعائم التالية: مجموعة متكاملة من

المستندات والسجلات والدفاتر، دليل محاسبي مبوب حسب مسئوليات

المشرفين والموظفين الرئيسيين، دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية،

موازنة تخطيطية رئيسية تضم تنبؤ تفصيلي بالعمليات مع تقرير سريع

يبين تحليل الفروق بين الأداء الفعلي ومعايير الموازنة، نظام لمحاسبة

التكاليف في الشركات الصناعية والجرد الفعلي للأصول.

٥. معايير سليمة للأداء.

٦. إدارة للمراجعة الداخلية قائمة على توفر الاستقلال، الكفاءة

المهنية، نطاق العمل، تنفيذ العمل والإشراف.

٧. برامج تدريب العاملين.

٤- أدوات ووسائل الرقابة الداخلية (Brigham and Louis, 1994, p. 72; Koontz and O'donnell, 1968, pp651-660)

ومن أكثر الوسائل الرقابية استخداما في القطاع العام ما يلي:

- .. الميزانيات التقديرية.
- .. المراجعة الداخلية للمؤسسة.
- .. المحاسبة كأداة من أدوات الرقابة الداخلية.
- .. التقارير الإدارية.
- .. الملاحظة والمشاهدة الشخصية.
- .. الشكاوى والتظلمات.
- .. الحوافز والإجراءات.
- .. النظم والتعليمات واللوائح.
- .. الكشوف الإحصائية والرسوم البيانية.
- .. تحليل النسب المالية.
- .. بحوث العمليات.

٥- خصائص النظام الرقابي الجيد للرقابة الداخلية (الغمري، ١٩٨٢، ص ص ٥٦٥-٥٦٩):

١. أن يتوافق مع طبيعة النشاط واحتياجاته.
٢. أن يكون اقتصاديا.
٣. أن يتصف بالمرونة.
٤. أن يتماشى مع الهيكل التنظيمي.
٥. أن يتوفر فيه السرعة في كشف الانحرافات.
٦. أن يكون واضحا ومفهوما.
٧. أن يتضمن الإجراءات التصحيحية للانحرافات.
٨. الاتصاف بالموضوعية.
٩. أن يمكن من التنبؤ بالمستقبل.

٦- الدراسات السابقة

من خلال مسح الدراسات السابقة تبين محدودية الدراسات السابقة وبالذات حول الرقابة في فلسطين، لذلك تم الاستعانة ببعض الدراسات العربية والأجنبية عليها تفيد في التفسير والتحليل لنتائج هذا البحث.

٢- دراسة حماد (٢٠٠٣): قامت هذه الدراسة بتحليل خصائص النظام الرقابي الفعال ووسائل تطبيقه لمعرفة مدى انطباق هذه الخصائص على عناصر النظام الرقابي في الجهاز الحكومي الفلسطيني، ومن ثم تحليل العوامل التي يمكن أن تحد من كفاءة النظام الرقابي الحكومي لتحديد سبل تلافيها، وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

• ضعف كفاءة وفاعلية العمل الرقابي الفلسطيني، وعدم تطبيق ضوابط رقابية فاعلة.

• ضعف النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة الفلسطينية.

• ضعف الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين ممثلة بهيئة الرقابة العامة وعدم استقلاليتها.

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

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

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

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

٤- دراسة سميت وجونز (٢٠٠٠): تناولت هذه الدراسة طرق تدعيم الرقابة الداخلية في المنظمات وأهميتها خصوصاً في مجال منع وكشف الأخطاء والغش وسوء الإدارة. وقد بينت الدراسة أن ضعف الرقابة الداخلية من شأنه أن يترتب عليه نتائج خطيرة، أهمها: الضياع والإسراف الناتج عن قصور الإجراءات والنظم والقرارات، وسوء الاستعمال من خلال المبالغة في الإجراءات، وسوء الإدارة. وانتهت الدراسة إلى أن إمكانية الغش والاحتيال تبقى موجودة، وأن البرنامج الجيد للرقابة الداخلية-على الورق- لا يضمن التزام الأفراد بالإجراءات الرقابية الموضوعية. إن فاعلية برنامج الرقابة الداخلية هو مسئولية الإدارة، لذلك فإنه إن لم تكن هناك مشاركة فعلية للإدارة وعلى كافة المستويات، فإن نظام الرقابة الداخلية لن يكون فعال.

٥- بحث سوانسن (١٩٩٩): يناقش هذا البحث استخدام الرقابة الداخلية كأداة إدارية في الولايات المتحدة الأمريكية، ويحاول تصحيح نظرة العاملين بقطاع الأعمال إلى الرقابة الداخلية بأنها أطواق أو حواجز يتعين عليهم تخطيها، ولقد خلصت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية هي مسئولية الإدارة العليا ويجب أن تتبع لها،

وليس للمدير المالي أو أي شخص تابع للإدارة المالية بما يجعلها وسيلة وأداة إدارية نافعة وليس طوق أو حاجز.

٢- بحث الفرحان، والطراونة (١٩٩٦): هدف هذا البحث إلى قياس مدى توفر نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات الأردنية العامة والخاصة، وخلص البحث إلى انخفاض مستوى توفر نظم الرقابة والمعلومات في المؤسسات العامة، وكذلك انخفاض درجة مساهمة هذه النظم في تحقيق ما هو متوقع منها. كما أظهر البحث وجود علاقات ارتباط معنوية بين درجة توفر النظم وقدرتها على تحقيق أهدافها.

الخامس عشر: الإجابة على أسئلة الدراسة

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

وللإجابة على هذا السؤال قام الباحثان بحساب التكرارات والمتوسطات والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢) التكرارات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات البعد المتعلق بمدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الرقم	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي	5	4	3	2	1	العدد والنسبة المئوية	الفقرة
9	33.271	1.664	3	8	12	11	73	العدد	هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء
			2.80	0.93	10.28	13.08	35.51	%	
6	39.252	1.963	1	11	14	38	43	العدد	بطاقات الوصف الوظيفي لجميع اللوظائف
			2.80	7.48	11.21	10.28	68.22	%	
5	43.178	2.159	2	6	26	46	27	العدد	التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات
			1.87	5.61	24.30	42.99	25.23	%	
2	50.28	2.514	2	13	37	41	14	العدد	قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة
			1.87	12.15	34.58	38.32	13.08	%	
8	35.888	1.794	0	8	19	23	57	العدد	تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة
			0.00	7.48	17.76	21.50	53.27	%	
1	60.748	3.037	6	33	37	21	10	العدد	نظام محاسبي

			5.61	30.84	34.58	19.63	9.35	%	ودورة مستندية ودفترية سليمة
7	37.383	1.869	0	8	19	31	49	العدد	وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء
			0.00	7.48	17.76	28.97	45.79	%	
3	48.972	2.449	3	20	31	21	32	العدد	تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية
			2.80	18.69	28.97	19.63	29.91	%	
4	47.103	2.355	4	13	24	42	24	العدد	استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة
			3.74	12.15	22.43	39.25	22.43	%	

يتضح من الجدول رقم (٢) ضعف توفر جميع العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية حيث لم يتجاوز الوزن النسبي لها (٥٠%)، عدا مقوم واحد وهو المتعلق بتوفر "نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة" والذي احتل المرتبة الأولى بوزن نسبي (٦١%)، وبلغ المتوسط الحسابي لهذا العنصر (٣,٠٣٧) مما يدل أن هناك شبه إجماع بين أفراد العينة على توفره بدرجة متوسطة، ولعل ذلك يتوافق مع التحسن الذي طرأ على الأداء المالي لوزارة المالية خلال السنة الأخيرة (٢٠٠٣)، حسب ما أكدته تقرير لجنة الموازنة العامة بالمجلس التشريعي في رده على مشروع الموازنة العامة للسنة ٢٠٠٣، والذي أوضح بوجود هذا التحسن على الرغم من أن الأداء والجراءات المالية لم ترتق إلى المستوى المطلوب (السلطة الوطنية الفلسطينية-وزارة المالية، ٢٠٠٣، ص ص ١٣٣-١٣٤). أما الفقرة المتعلقة بتوفر "القوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية" فقد احتلت المرتبة الثانية بوزن نسبي (٥٠%)، ويشير المتوسط الحسابي للإجابة على هذه الفقرة والذي بلغ (٢,٥١٤) على محدودية توفر هذا العنصر، ولعل ذلك يتفق مع نتيجة المسح الذي قام به الباحثان للقوانين والأنظمة واللوائح التنفيذية الصادرة، حيث توصلنا إلى أنه لم يتم إصدار أنظمة ولوائح تنفيذية لعدد (٢٧) قانون بنسبة (٦٨%) من مجموع القوانين الصادرة والبالغة (٤٠) قانون، والتي نصت على إصدار أنظمة ولوائح لتنفيذ أحكامها، وهو ما يشير إلى أن الكثير من القوانين بقيت دون تطبيق أو محدودة التطبيق.

وقد جاءت الفقرة المتعلقة بتوفر "هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء" في المرتبة التاسعة والأخيرة بوزن نسبي (٣٣%)، وأظهر المتوسط الحسابي للإجابة على هذه الفقرة والبالغ (١,٦٦٤) بأن هناك تأكيد من غالبية أفراد العينة على عدم توفر هذا العنصر. ويتفق ذلك مع واقع الحال والذي أكدته أكثر من تقرير أشار إلى عدم وجد هياكل تنظيمية معتمدة رسمياً لجميع وزارات ودوائر السلطة الفلسطينية (صبري، ٢٠٠٠، ص ١٥٥).

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

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

وللإجابة على هذا السؤال تم حساب التكرارات والمتوسطات والوزن النسبي لكل فقرة من فقرات البعد الذي يقيس مدى تطبيق العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وكانت النتائج كما توضحها الجداول من (٣) إلى (٩) على النحو التالي:

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

جدول رقم (٣)

التكرارات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الأول الخاص بالهيكل التنظيمي وتوصيف الوظائف من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الترتيب في البعد	الترتيب	المجال	الوزن النسبي	المتوسط	٥	٤	٣	٢	١	العدد والنسبة	الفقرة
											الهيكل التنظيمي وتوصيف الوظائف
50	5	52.71	2.636	7	17	21	54	8	العدد	7.48	الهيكلية التنظيمية واضحة ومرنة
				6.54	15.89	19.63	50.47	7.48	%		
54	7	52.15	2.607	9	22	7	56	13	العدد	12.15	توجد قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الأقسام والموظفين
				8.41	20.56	6.54	52.34	12.15	%		
76	13	41.121	2.056	6	6	8	55	32	العدد	29.91	يشترك الموظفون على اختلاف مستوياتهم في إعداد الهيكلية
				5.61	5.61	7.48	51.40	29.91	%		
72	12	45.047	2.252	4	12	18	46	27	العدد	25.23	يوجد تطابق بين الوظائف الفعلية والهيكلية عددا ونوعا
				3.74	11.21	16.82	42.99	25.23	%		
23	3	62.991	3.15	12	31	36	17	11	العدد	10.28	تم تعديل الهيكل التنظيمي للوزارة أكثر من مرة
				11.21	28.97	33.64	15.89	10.28	%		
51	6	52.523	2.626	2	21	35	33	16	العدد	14.95	تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها مصلحة وحاجة العمل
				1.87	19.63	32.71	30.84	14.95	%		
18	2	65.047	3.252	13	34	33	21	6	العدد	5.61	تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها ظروف تغيير المسؤولين
				12.15	31.78	30.84	19.63	5.61	%		

الفرقة	المرتبة والنسبة	١	٢	٣	٤	٥	المتوسط	الوزن النسبي	المجال	الترتيب	الترتيب في البعد
يوجد تناسق وتوافق بين الهيكل التنظيمي وبين أهداف الوزارة	العدد	12	41	22	28	4	2.729	54.579	4	45	
	%	11.21	38.32	20.56	26.17	3.74					
يوجد تضخم في عدد الموظفين بدوائر الوزارة	العدد	3	19	5	40	40	3.888	77.757	1	2	
	%	2.80	17.76	4.67	37.38	37.38					
تتطابق الوظائف الفعلية مع بطاقة الوصف الوظيفي المختصة	العدد	12	56	23	13	3	2.43	48.598	10	65	
	%	11.21	52.34	21.50	12.15	2.80					
يشارك الموظفون في إعداد بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم	العدد	16	54	19	13	5	2.411	48.224	11	66	
	%	14.95	50.47	17.76	12.15	4.67					
يعرف الموظفون تفاصيل بطاقة الوصف الوظيفي لوظائفهم	العدد	11	53	22	17	4	2.533	50.654	8	57	
	%	10.28	49.53	20.56	15.89	3.74					
يوجد دليل إجراءات ينظم أعمال الوزارة.	العدد	20	47	18	17	5	2.439	48.785	9	63	
	%	18.69	43.93	16.82	15.89	4.67					
	%	3.74	15.89	19.63	53.27	7.48					
القيمة الكلية للبعد						-	2.49	49.89	-	-	

يتضح من الجدول (٣) أن إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"يوجد تضخم في عدد الموظفين بالوزارة" احتلت المرتبة الأولى في المجال، والمرتبة الثانية على مستوى البعد بوزن نسبي (٧٨%)، وتبين أن (٧٥%) من أفراد العينة يوافقون على أنه يوجد تضخم في عدد الموظفين بالوزارة، وبلغ المتوسط الحسابي لإجابات العينة (٣,٨٨٨) مما يدل على أن غالبية أفراد العينة وعددهم (١٠٧) فرداً يعتقدون بأنه يوجد تضخم وظيفي بالوزارات. وهذا يتفق مع ما خلصت إليه العديد من الدراسات والتقارير ومنها دراسة كايد (١٩٩٩، ص٥٣) التي أكدت وجود التضخم الوظيفي في وزارات السلطة الفلسطينية وذلك لعدم وجود هياكل تنظيمية وعشوائية التوظيف.

وقد جاءت الفقرة المتعلقة بـ"تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها ظروف تغيير المسؤولين" في المرتبة الثانية بوزن نسبي (٦٥%)، حيث أجاب (٤٤%) من أفراد العينة بالموافقة على أن تعديلات الهيكل التنظيمي اقتضتها ظروف تغيير المسؤولين، وبلغ المتوسط الحسابي للإجابة على هذه الفقرة (٣,٢٥٢) مما يشير إلى موافقة غالبية أفراد العينة على أن تعديلات الهياكل التنظيمية للوزارات ارتبطت بظروف تغيير المسؤولين. تلتها الفقرة المتعلقة بـ"تم تعديل الهيكل التنظيمي أكثر من مرة" في المرتبة الثالثة وبوزن نسبي (٦٣%) وقد وافق على هذه الفقرة (٤٠%)، وبلغ المتوسط الحسابي (٣,١٥) مما يشير إلى وجود أغلبية بالموافقة على أنه تم تعديل

الهيكل التنظيمي للوزارة أكثر من مرة. وتشير باقي الفقرات إلى اتفاق المبحوثين حول عدم توفرها في وزارات السلطة الفلسطينية، كما يؤكد المتوسط الحسابي الكلي للمجال (٢,٤٩) ضعف الهياكل التنظيمية وتوصيف الوظائف كما أن إجراءات تطبيقها إن وجدت تتصف بالضعف الشديد، وهو ما أدى إلى ازدواجية الأعمال وتنازع الاختصاصات، وتضخم وظيفي، وترهل إداري، انعكس أثره في ضعف نظم الرقابة الداخلية بجميع وزارات السلطة الفلسطينية.

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

جدول رقم (٤) التكرارات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الثاني الخاص بالأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية.

الترتيب	الرقم	الوزن النسبي	المتوسط	٥	٤	٣	٢	١	العدد والنسبة المئوية	الفقرة
										الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية
										توجد أنظمة ولوائح وتعليمات كاملة ووافية تنظم أعمال الوزارة
32	3	58.879	2.944	5	45	8	37	12	العدد	
				4.67	42.06	7.48	34.58	11.21	%	
										الأنظمة واللوائح والتعليمات واضحة ومفهومة
43	4	54.953	2.748	3	33	16	44	11	العدد	
				2.80	30.84	14.95	41.12	10.28	%	
										تقر الأنظمة واللوائح والتعليمات في الوقت المناسب
59	6	49.907	2.495	4	21	14	53	15	العدد	
				3.74	19.63	13.08	49.53	14.02	%	
										تساعد اللوائح والتعليمات في شرح وتبسيط إجراءات العمل
20	1	63.925	3.196	9	48	14	27	9	العدد	
				8.41	44.86	13.08	25.23	8.41	%	
										يوجد مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ الأنظمة والتعليمات
25	2	62.243	3.112	13	39	13	31	11	العدد	
				12.15	36.45	12.15	28.97	10.28	%	
										يوجد توثيق للأنظمة واللوائح والتعليمات يسهل الرجوع إليها
48	5	53.271	2.664	8	24	14	46	15	العدد	
				7.48	22.43	13.08	42.99	14.02	%	
										القيمة الكلية للبعد
		56.45	2.82							

يتضح من الجدول (٤) أن الفقرة المتعلقة بـ"تساعد اللوائح والتعليمات في شرح وتبسيط إجراءات العمل" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (٦٤%)، حيث وافق على هذه الفقرة (٥٣%) من أفراد العينة، وبمتوسط حسابي (٣,١٩٦) مما يشير إلى أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون أن اللوائح والتعليمات تساعد في شرح وتبسيط إجراءات العمل. وقد احتلت الفقرة المتعلقة بـ"يوجد مجال للاجتهاد الشخصي عند تنفيذ"

إجراءات العمل" المرتبة الثانية بوزن نسبي (٦٢%)، وبلغ المتوسط الحسابي (٣,١١٢) مما يبين أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون بوجود مجال للإجتهد الشخصي عند تنفيذ إجراءات العمل، مما يشير إلى ضعف أو عدم كفاية الأنظمة واللوائح التنفيذية اللازمة لتنفيذ إجراءات العمل وهو ما تؤكد الفقرة التالية. أما الفقرة المتعلقة بـ "توجد أنظمة ولوائح وتعليمات كاملة ووافية تنظم أعمال الوزارة" فقد احتلت المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٥٩%)، مما يدل على أغلبية أفراد العينة يعتقدون أن الأنظمة والتعليمات غير موجودة. كما يشير انخفاض المتوسط الحسابي الكلي للمجال (٢,٨٢) إلى أن معظم أفراد العينة يرون أن الأنظمة واللوائح والتعليمات غير واضحة وغير مفهومة.

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

جدول رقم (٥) التكرارات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الثالث الخاص بوسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الرقم	الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط	٥	٤	٣	٢	١	العدد والنسبة المئوية	الفقرة
										وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية
										تستخدم الموازنة كأداة رقابية
4	2	75.888	3.794	22	62	7	11	5	العدد	
				20.56	57.94	6.54	10.28	4.67	%	
26	10	62.056	3.103	11	41	13	32	10	العدد	تعتبر الموازنة ترجمة حقيقية لخطة الوزارة
				10.28	38.32	12.15	29.91	9.35	%	
38	18	57.383	2.869	8	38	11	32	18	العدد	تقر الموازنة في الموعد القانوني
				7.48	35.51	10.28	29.91	16.82	%	
3	1	76.822	3.841	14	75	8	7	3	العدد	تنظم الموازنة جوانب الإنفاق والإيراد
				13.08	70.09	7.48	6.54	2.80	%	
6	3	72.897	3.645	12	62	18	13	2	العدد	تكثر التعديلات والمناقشات على بنود الموازنة خلال العام
				11.21	57.94	16.82	12.15	1.87	%	
56	22	51.028	2.551	9	16	19	44	19	العدد	يتم الالتزام بصرف مخصصات الموازنة الشهرية في الوقت المحدد
				8.41	14.95	17.76	41.12	17.76	%	
14	8	65.981	3.299	9	53	16	19	10	العدد	تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية
				8.41	49.53	14.95	17.76	9.35	%	

الرقم التسلسلي	الرقم التسلسلي	الوزن النسبي	المتوسط	٥	٤	٣	٢	١	العدد والنسبة المئوية	الفقرة
40	19	56.822	2.841	2	32	30	33	10	العدد	ينظر الموظفون إلى أسلوب الملاحظة الشخصية بارتياح
				1.87	29.91	28.04	30.84	9.35	%	
13	7	66.168	3.308	10	46	24	21	6	العدد	تؤدي الملاحظة الشخصية إلى تحسين الأداء
				9.35	42.99	22.43	19.63	5.61	%	
7	4	72.336	3.617	9	69	12	13	4	العدد	تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية
				8.41	64.49	11.21	12.15	3.74	%	
29	13	60.374	3.019	5	44	10	44	4	العدد	يوجد تنظيم لشكل ومحتوي التقارير الإدارية المكتوبة
				4.67	41.12	9.35	41.12	3.74	%	
12	6	68.411	3.421	10	54	17	23	3	العدد	تساعد التقارير في تطوير أساليب العمل وتحسين الأداء
				9.35	50.47	15.89	21.50	2.80	%	
30	14	60.187	3.009	6	35	26	34	6	العدد	توجد انسيابية في التقارير إلى أصحاب القرار
				5.61	32.71	24.30	31.78	5.61	%	
35	16	58.318	2.916	4	39	19	34	11	العدد	تهتم الإدارة بموضوعية التقارير ودقتها
				3.74	36.45	17.76	31.78	10.28	%	
60	24	49.346	2.467	3	23	15	46	20	العدد	تدعم التقارير الإدارية بجدول إحصائية ورسوم توضيحية
				2.80	21.50	14.02	42.99	18.69	%	
44	20	54.766	2.738	4	32	17	40	14	العدد	تتضمن التقارير الإدارية مقارنات دورية بين نتائج الفترات
				3.74	29.91	15.89	37.38	13.08	%	
10	5	69.533	3.477	10	58	19	13	7	العدد	تشتمل التقارير على الملاحظات إضافة إلى توصيات واقتراحات العلاج والتقييم
				9.35	54.21	17.76	12.15	6.54	%	
15	9	65.981	3.299	8	51	18	25	5	العدد	تستخدم الشكاوي كأداة رقابية
				7.48	47.66	16.82	23.36	4.67	%	
58	23	50.28	2.514	2	22	21	46	16	العدد	يوجد صندوق/صناديق للشكاوي بالوزارة ودوائرها
				1.87	20.56	19.63	42.99	14.95	%	
36	17	57.57	2.879	7	27	29	34	10	العدد	تهتم الإدارة بمعالجة الشكاوي بموضوعية
				6.54	25.23	27.10	31.78	9.35	%	
28	12	60.561	3.028	8	36	25	27	11	العدد	يستخدم التحليل المالي كأداة رقابية
				7.48	33.64	23.36	25.23	10.28	%	
32	11	62.056	3.103	7	38	30	23	9	العدد	توجد مجالات لاستخدام التحليل المالي في أعمال الوزارة
				6.54	35.51	28.04	21.50	8.41	%	
52	21	52.336	2.617	2	19	34	40	12	العدد	تستخدم الأساليب

الفقرة	العدد والنسبة المئوية	١	٢	٣	٤	٥	المتوسط	الوزن النسبي	العدد	النسبة المئوية
الكمية وبحوث العمليات كأداة رقابية	%	11.21	37.38	31.78	17.76	1.87				
توجد مجالات لاستخدام الأساليب الكمية وبحوث العمليات في أعمال الوزارة	%	10.28	21.50	32.71	31.78	3.74	2.972	59.439	15	31
القيمة الكلية للبعد							3.04	60.86		

يتضح من الجدول (٥) أن الفقرة المتعلقة بـ"تنظيم الموازنة جوانب الإنفاق والإيراد" احتلت المرتبة الأولى بوزن نسبي (٧٧%)، وبمتوسط حسابي مرتفع (٣,٨٤١) مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة أن الموازنة تنظم جوانب الإنفاق والإيراد. وقد جاءت الفقرة المتعلقة بـ"تستخدم الموازنة كأداة رقابية" جاءت بالمرتبة الثانية بوزن نسبي (٧٦%)، حيث يرى (٧٩%) من أفراد العينة بأن الموازنة تستخدم كأداة رقابية، ويشير ارتفاع المتوسط الحسابي (٣,٧٩٤) إلى أن أغلبية أفراد العينة يرون أن الموازنة تستخدم كأداة رقابية. واحتلت الفقرة المتعلقة بـ"تكثر التعديلات على بنود الموازنة خلال العام" المرتبة الثالثة بوزن نسبي (٧٣%)، حيث أجاب (٦٨%) من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، ويؤكد ارتفاع المتوسط الحسابي (٣,٦٤٥) أن غالبية أفراد العينة يعتقدون بكثرة حجم التعديلات على الموازنة خلال العام.

أما بشأن الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية، فتشير إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"تستخدم الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري كأداة رقابية" بأن (٥٨%) يوافقون على هذه الفقرة، ويبدل المتوسط الحسابي (٣,٢٩٩) على أن أغلبية أفراد العينة يعتقدون أن الملاحظة الشخصية والإشراف الإداري تستخدم كأداة رقابية بوزارات السلطة.

أما بالنسبة إلى التقارير الإدارية واستخدامها كأداة رقابية فتشير إجابات أفراد العينة إلى أن (٧٣%) من أفراد العينة يوافقون على الفقرة المتعلقة بـ"تستخدم التقارير الإدارية المكتوبة كأداة رقابية، ويؤكد المتوسط الحسابي (٣,٦١٧) أن أغلبية أفراد العينة يوافقون على أن التقارير الإدارية تستخدم كأداة رقابية بوزارات السلطة. أما بشأن استخدام الشكاوي كأداة رقابية، فرغم أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ"تستخدم الشكاوي كأداة رقابية" مرتفع (٣,٢٩٩) مما يعني أن معظم أفراد العينة يعتقدون بأن الشكاوي تستخدم كأداة رقابية. إلا أننا نجد ضعف شديد في إجراءات تطبيق هذه الأداة وهو ما يتضح من إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ" يوجد صندوق/صناديق للشكاوي بالوزارة ودوايرها" حيث أجاب (٢٢%)، ويبدل المتوسط الحسابي المنخفض (٢,٥١٤) على عدم موافقة أغلبية

أفراد العينة على وجود صناديق للشكاوي بوزارات السلطة ودوائرها. أما باقي العناصر المتعلقة بمجال الوسائل والأدوات الرقابية الإدارية والمالية فقد احتلت مرتبة ضعيفة، ويدل المتوسط الحسابي الكلي للمجال (٣,٠٤) على أن وسائل وأدوات الرقابة متوفرة أو مستخدمة بدرجة متوسطة.

٤ - نتائج تحليل فقرات المجال الرابع المتعلق بسياسات الاختيار والتعيين والترقية

جدول رقم (٦) التكرارات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الرابع الخاص بسياسات الاختيار والتعيين والترقية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	العدد والنسبة	١	٢	٣	٤	٥	المتوسط	الوزن النسبي	ترتيب
سياسات الاختيار والتعيين والترقية									
تعتبر بطاقة الوصف الوظيفي الأساس الذي يستند إليه في تحديد شروط شغل الوظائف	العدد	22	54	11	15	5	2.318	46.355	5
	%	20.56	50.47	10.28	14.02	4.67			
يتم شغل الوظائف عن طريق الإعلانات بالصحف	العدد	29	49	10	13	6	2.234	44.673	7
	%	27.10	45.79	9.35	12.15	5.61			
يتم اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا من خلال مسابقات حرة ونزوية	العدد	36	49	7	7	8	2.084	41.682	8
	%	33.64	45.79	6.54	6.54	7.48			
تُعبئ الواسطة والمعرفة والانتماء دوراً مهماً في اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا	العدد	5	8	12	36	46	4.028	80.561	1
	%	4.67	7.48	11.21	33.64	42.99			
تستخدم المقابلات كوسيلة وحيدة في الاختيار وشغل الوظائف	العدد	14	47	6	36	4	2.71	54.206	2

الفقرة	المتوىة والنبسة	١	٢	٣	٤	٥	المتوىة	المتوىة	١	٢	٣	٤	٥
	%	13.08	43.93	5.61	33.64	3.74							
يتم التعيين والترقية حسب شاغر وظيفي حقيقي	العدد	17	43	20	20	7	2.598	51.963	3	55			
	%	15.89	40.19	18.69	18.69	6.54							
يوجد نظام واضح للدرجات والترقيات	العدد	19	50	13	19	6	2.467	49.346	4	61			
	%	17.76	46.73	12.15	17.76	5.61							
تعتمد قرارات الترقية على الكفاءة والخبرة والمؤهل	العدد	28	48	14	8	9	2.271	45.421	6	70			
	%	26.17	44.86	13.08	7.48	8.41							
	%	4.67	27.10	14.02	45.79	8.41							
القيمة الكلية للبعد							2.40	48.08					

يتضح من الجدول (٦) أن الفقرة التي مضمونها " تلعب الوساطة والمعرفة والانتماء دورا مهما في اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا " حيث احتلت المرتبة الأولى في هذا المجال وبوزن نسبي (81%)، وتبين الإجابات أن (٧٧%) من أفراد العينة وافقوا على مضمون هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي لهذا العنصر (٤,٠٢٨) مما يدل على موافقة أفراد العينة على أن الوساطة والمعرفة والانتماء تلعب دورا مهما في اختيار الموظفين وخاصة في الوظائف الهامة والعليا. وتأتي نتائج الفقرات الأخرى لتؤكد نتائج هذه الفقرة، فالفقرة المتعلقة بـ " يتم اختيار الموظفين وخاصة بالوظائف الهامة والعليا من خلال مسابقات حرة ونزيهة" تبين أن (١٤%) من أفراد العينة أجاب بالموافقة على مضمون هذه الفقرة، ويشير انخفاض المتوسط الحسابي (٢,٠٨٤) إلى أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن اختيار الموظفين وبخاصة في الوظائف الهامة والعليا لا يتم وفق مسابقات حرة ونزيهة.

ويتوافق ذلك مع ما خلصت إليه أكثر من دراسة أو تقارير تعكس أن سياسات التوظيف والترقي وخصوصا في المراكز العليا لا تستند إلى أي أسس علمية أو فنية سواء من ناحية المؤهلات أو الخبرات، وأنها تحولت إلى وسيلة للمكافأة مقابل الولاء ولتأمين قاعدة جماهيرية (الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، ١٩٩٩، ص ١٢٠). كما أكد استطلاع للرأي العام الفلسطيني أن (٦٩%) من الوظائف العليا في مؤسسات السلطة غير متاحة بشكل متساو لكل من يستحقها (برنامج دراسات التنمية، ٢٠٠٠، ص ٥١). ويشير المتوسط الحسابي الكلي للمجال (٢,٤) إلى ضعف سياسات الاختيار والتعيين والترقية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

٥- نتائج تحليل فقرات المجال الخامس المتعلق بالنظام المحاسبي والدورة المستندية والدفترية

جدول رقم (٧) التكرارات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال الخامس الخاص بالنظام المحاسبي والدورة المستندية والدفترية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الرقم	الترتيب	الوزن النسبي	المتوسط	١	٢	٣	٤	٥	العدد والنسبة المئوية	الفقرة
										النظام المحاسبي والدورة المستندية
9	1	69.72	3.486	12	61	9	17	8	العدد	يوجد نظام محاسبي حكومي معتمد
				11.21	57.01	8.41	15.89	7.48	%	
24	7	62.617	3.131	8	42	20	30	7	العدد	يوجد دليل حسابات محدد وواضح
				7.48	39.25	18.69	28.04	6.54	%	
16	3	65.607	3.28	10	49	12	33	3	العدد	يساعد النظام المحاسبي في توفير معلومات دقيقة ووفائية
				9.35	45.79	11.21	30.84	2.80	%	
17	4	65.234	3.262	9	49	15	29	5	العدد	يشتمل النظام المحاسبي على دورة ونماذج مستندية واضحة
				8.41	45.79	14.02	27.10	4.67	%	
19	5	64.86	3.243	8	45	22	29	3	العدد	يوجد تحديد واضح لخط سير المستندات وتسلسل إجراءات القيد بالسجلات المحاسبية
				7.48	42.06	20.56	27.10	2.80	%	
22	6	63.178	3.159	10	42	15	35	5	العدد	توجد مجموعة دفترية وسجلات مالية كاملة وواضحة
				9.35	39.25	14.02	32.71	4.67	%	
39	8	57.383	2.869	6	34	28	18	21	العدد	تستخدم حسابات مرآقية ودفاتر أستاذ مساعد لضبط العمليات
				5.61	31.78	26.17	16.82	19.63	%	

الفقرة	العدد والنسبة المئوية	٢	٣	٤	٥	المتوسط النسبي	الوزن النسبي	٣	٣
يستخدم الجرد الدوري والمفاجئ للنقدية والأصول والعهد الثابتة	العدد	17	21	57	8	3.449	68.972	2	11
	%	3.74	15.89	53.27	7.48				
القيمة الكلية للبعد						3.23	64.70		

يتضح من الجدول (٧) أن إجابات أفراد العينة على الفقرة المتعلقة بـ " يوجد نظام محاسبي حكومي معتمد" تبين أن (٦٨%) من أفراد العينة أجابوا بالموافقة على هذه الفقرة، ويشير المتوسط الحسابي (٣,٤٨٦) أن غالبية أفراد العينة ترى أنه يوجد نظام محاسبي حكومي معتمد. ويبين المتوسط الحسابي للفقرة "يساعد النظام المحاسبي في توفير معلومات دقيقة وواقية" (٣,٢٨)، وكذلك الفقرة "يشمل النظام المحاسبي على دورة ونماذج مستندية واضحة" (٣,٢٤٣) أن أغلبية أفراد العينة تعتقد أن النظام المحاسبي يشمل دورة مستندية واضحة ويوفر معلومات دقيقة واقية. وقد يرجع إلى الإجراءات والإصلاحات المالية التي تم إنجازها في الفترة الأخيرة والتي لم تبلغ بعد المستوى المطلوب كما تم توضيحه سابقاً. ولعل ما يؤكد ذلك انخفاض المتوسط الحسابي للفقرة المتعلقة بـ "تستخدم حسابات مراقبة ودفاتر استاذ مساعد لضبط العمليات" والذي بلغ (٢,٨٦٩) مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة لا يعتقدون باستخدام حسابات مراقبة ودفاتر استاذ مساعد لضبط العمليات. ويدل المتوسط الحسابي الكلي للمجال (٣,٢٣) إلى توفر نظام محاسبي ودورة مستندية مناسبة، وهذا هو المجال الوحيد المتوفر من بين باقي المجالات الأخرى المتعلقة بتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في الوزارات.

٦- نتائج تحليل فقرات المجال السادس المتعلق بمعايير قياس وتقييم الأداء

جدول رقم (٨) التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال السادس الخاص بمعايير قياس وتقييم الأداء من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	المتوسط	الوزن النسبي	المتوسط	٥	٤	٣	٢	١	العدد والنسبة	المئوية
معايير قياس وتقييم الأداء										
تستند معايير الأداء المحددة على بطاقة الوصف الوظيفي	2.411	48.224	7	4	15	17	56	15	العدد	
				3.74	14.02	15.89	52.34	14.02	%	
تتميز معايير الأداء المستخدمة بالدقة والموضوعية	2.299	45.981	8	5	12	12	59	19	العدد	
				4.67	11.21	11.21	55.14	17.76	%	
معايير الأداء واضحة ومفهومة للعاملين والمسؤولين	2.449	48.972	6	5	20	10	55	17	العدد	
				4.67	18.69	9.35	51.40	15.89	%	
يتم تعديل معايير الأداء إذا تطلب الأمر ذلك بما يتفق مع الواقع	2.617	52.336	5	6	23	17	46	15	العدد	
				5.61	21.50	15.89	42.99	14.02	%	
تعد تقارير الأداء بشكل وصفي أي يعبر عنها بصورة إنشائية	2.944	58.879	1	5	35	27	29	11	العدد	
				4.67	32.71	25.23	27.10	10.28	%	
تعد تقارير الأداء بشكل كمي أي يعبر عن في صورة رقمية	2.701	54.019	4	4	28	22	38	15	العدد	
				3.74	26.17	20.56	35.51	14.02	%	
تستخدم نتائج تقارير الأداء بشكل أساسي لتوقيع العقوبات	2.832	56.636	3	6	22	39	28	12	العدد	
				5.61	20.56	36.45	26.17	11.21	%	

الفقرة	العدد والنسبة	١	٢	٣	٤	٥	المتوسط	الوزن النسبي	المجال الترتيب	الترتيب النسبي
تساهم تقارير الأداء في معالجة جوانب القصور وتطوير الأداء	العدد	13	31	27	28	8	2.879	57.57	2	37
	%	12.15	28.97	25.23	26.17	7.48				
القيمة الكلية للبعد							2.64	52.83		

يتضح من الجدول (٨) الخاص بمجال تطبيق معايير قياس وتقييم الأداء أن هناك ضعف في كافة أبعاد هذا المجال مما يدل على أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن معايير الأداء المستخدمة غير واضحة للعاملين والمسؤولين كما أن تعديلها لا يستند للواقع الفعلي، كما أنها غير رقمية. وبالتالي فإنها تعتمد على التقدير الشخصي، ويشير المتوسط الحسابي الكلي للمجال (٢,٦٤) إلى ضعف إجراءات تطبيق معايير قياس وتقييم الأداء.

٧- نتائج تحليل فقرات المجال السابع المتعلق بوحدات الرقابة الداخلية

جدول رقم (٩) التكرارات والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والترتيب لكل فقرة من فقرات المجال السابع الخاص بوحدات الرقابة الداخلية من البعد المتعلق بمدى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	العدد والنسبة	١	٢	٣	٤	٥	المتوسط	الوزن النسبي	المجال الترتيب	الترتيب النسبي
وحدات الرقابة الداخلية										
توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية	العدد	9	6	7	63	22	3.776	75.514	1	5
	%	8.41	5.61	6.54	58.88	20.56				
تتبع وحدة الرقابة الداخلية أعلى سلطة تنفيذية بالوزارة	العدد	8	16	9	62	12	3.505	70.093	2	8
	%	7.48	14.95	8.41	57.94	11.21				
يوجد نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسؤوليات وحدة الرقابة	العدد	12	37	11	39	8	2.944	58.879	4	34
	%	11.21	34.58	10.28	36.45	7.48				

الرقم	المرتبة	المجال	الوزن النسبي	المتوسط	٥	٤	٣	٢	١	العدد	الفقرة
64	7	48.785	2.439	5	18	21	38	25	العدد	ترقية موظفي الرقابة الداخلية ليخضع لمعايير الكفاءة والخبرة	
				4.67	16.82	19.63	35.51	23.36	%		
21	3	63.925	3.196	11	47	8	34	7	العدد	توجد خطط سنوية ودورية تنظم عمل الرقابة الداخلية	
				10.28	43.93	7.48	31.78	6.54	%		
49	6	53.271	2.664	3	33	8	51	12	العدد	يوجد لدى إدارة الرقابة الداخلية دليل للعمل الرقابي	
				2.80	30.84	7.48	47.66	11.21	%		
71	8	45.234	2.262	3	8	21	57	18	العدد	يتم استشارة وحدة الرقابة الداخلية عند إجراء أي تعديلات تنظيمية	
				2.80	7.48	19.63	53.27	16.82	%		
42	5	55.514	2.776	5	29	22	39	12	العدد	تلقى تقارير الرقابة الداخلية الاهتمام الكافي من الإدارة العليا	
				4.67	27.10	20.56	36.45	11.21	%		
74	9	44.299	2.215	6	11	11	51	28	العدد	عدد الموظفين بوحدة الرقابة الداخلية كافي لتحقيق أهداف الوحدة والوزارة كما ونوعا	
				5.61	10.28	10.28	47.66	26.17	%		
		57.28	2.86								القيمة الكلية للبعد

ينتضح من الجدول (٩) أن الفقرة المتعلقة بـ"توجد وحدة مستقلة للرقابة الداخلية" جاءت بالمرتبة الأولى في هذا المجال بوزن نسبي (٧٦%)، حيث أجاب (٧٩%) من أفراد العينة بالموافقة على هذه الفقرة، وبلغ المتوسط الحسابي (٣,٧٧٦) مما يشير إلى إجماع غالبية أفراد العينة على أنه توجد وحدات مستقلة للرقابة الداخلية بوزارات السلطة. ويؤكد ذلك مجتمع وعينة البحث حيث توضح أن أغلب الوزارات لديها وحدة للرقابة الداخلية. ويوضح ارتفاع المتوسط الحسابي للفقرة المتعلقة بـ"تتبع وحدة الرقابة الداخلية إلى أعلى سلطة تنفيذية بالوزارة" (٣,٥٠٥) أن غالبية أفراد العينة يعتقدون أن وحدات الرقابة الداخلية بوزارات السلطة تتبع أعلى سلطة تنفيذية مما يعطيها قدراً من الاستقلالية.

وتشر نتائج التحليل لهذا المجال، أن رغم وجود وحدات للرقابة الداخلية بالوزارات فإن تطبيقات مجالات عمل هذه الوحدات تتسم بالضعف الشديد حيث المتوسط الحسابي الكلي منخفض (٢,٨٢).

السادس عشر: اختبار صحة الفرضيات:

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحثان باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١٠) التالي:

جدول رقم (١٠) معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتطبيق المقومات الأساسية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
٤. هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء	0.440	0.000	دالة إحصائية
٤. بطاقات الوصف الوظيفي لجميع اللوائح	0.226	0.024	دالة إحصائية
٤. التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات	0.402	0.000	دالة إحصائية
٤. قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة	0.281	0.008	دالة إحصائية
٤. تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة	0.405	0.000	دالة إحصائية
٤. نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة	0.279	0.006	دالة إحصائية
٤. وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء	0.513	0.000	دالة إحصائية
٤. تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية	0.273	0.008	دالة إحصائية
٤. استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة	0.430	0.000	دالة إحصائية
الدرجة الكلية لتوفر المقومات الأساسية	0.523	0.000	دالة إحصائية

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ = ٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (١٠) وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين مدى تطبيقها في وزارات

السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة (0,523) وبقيمة معنوية (0,000). وهذا يعني أن تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية يمكن تفسيرها من خلال توفر كل عنصر أو مقوم من المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، وكذلك بتوفر المقومات الأساسية مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما زاد توفر المقومات الأساسية كلما زاد مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية والعكس صحيح. هذا وتظهر المؤشرات الإحصائية على مستوى كل عنصر من العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وجود علاقات ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى توفر كل عنصر من العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين الدرجة الكلية لتطبيق هذه المقومات. وتفاوت درجة العلاقة من عنصر إلى آخر طبقاً لدرجة توفره وتطبيقه.

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

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

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحثان باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق الأهداف المنوطة بنظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١١) التالي:

جدول رقم (١١) معاملات ارتباط بيرسون بين مدى توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفترة	معامل الارتباط من الدرجة الكلية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
.. هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء	0.393	0.000	دالة إحصائية
.. بطاقات الوصف الوظيفي لجميع الوظائف	0.213	0.028	دالة إحصائية
.. التحديد الدقيق للسلطات والمسئوليات	0.300	0.002	دالة إحصائية
.. قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة	0.320	0.001	دالة إحصائية
.. تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية ونزيهة	0.443	0.000	دالة إحصائية
.. نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة	0.235	0.015	دالة إحصائية
.. وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء	0.445	0.000	دالة إحصائية
.. تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية	0.434	0.000	دالة إحصائية
.. استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة	0.452	0.000	دالة إحصائية
.. الدرجة الكلية لتوفر المقومات الأساسية	0.525	0.000	دالة إحصائية

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (١١) وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مدى توفر العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (٠,٥٢٥) وبقية معنوية (٠,٠٠٠). وهذا يعني أن واقع الرقابة الداخلية ممثلاً في درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية يمكن تفسيره من خلال توفر كل مقوم من المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية، وكذلك بتوفر المقومات الأساسية مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما زاد توفر المقومات الأساسية كلما تحسن واقع الرقابة الداخلية ويجد ترجمته في زيادة درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والعكس صحيح. وتؤكد المؤشرات الإحصائية على مستوي كل عنصر من عناصر المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وجود علاقات ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر كل عنصر أو مقوم من العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين الرقابة الداخلية ممثلة في الدرجة الكلية لتحقيق أهدافها، رغم تفاوتها من عنصر لآخر.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

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

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation بين مدى تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١٢) التالي:

جدول رقم (١٢) معاملات ارتباط بيرسون بين مدى تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

العنصر	البيد	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتحقيق الأهداف	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
الهياكل التنظيمية وتوصيف الوظائف	0.351	0.000	دالة إحصائية	
الأنظمة واللوائح التعليمية التنفيذية	0.317	0.008	دالة إحصائية	
وسائل وأدوات الرقابة الإدارية والمالية	0.379	0.000	دالة إحصائية	

سياسات الاختيار والتعيين والترقية	0.257	دالة إحصائية	0.048
النظام المحاسبي والدورة المستندية	0.215	دالة إحصائية	0.026
معايير قياس وتقييم الأداء	0.314	دالة إحصائية	0.001
وحدات الرقابة الداخلية	0.396	دالة إحصائية	0.000
الدرجة الكلية لتطبيق المقومات الأساسية	0.403	دالة إحصائية	0.000

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (١٢) وجود علاقة ارتباطية موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (٠,٤٠٣) وبقيمة معنوية (٠,٠٠٠). كما تبين المؤشرات الإحصائية على مستوى تطبيق كل عنصر أو مقوم، وجود علاقات ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مستوى تطبيق كل عنصر أو مقوم من العناصر والمقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين الدرجة الكلية لتحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية. وتأسيساً على ذلك نخلص إلى أن درجة تحقيق أهداف نظم الرقابة الداخلية ترتبط ارتباط وثيقاً بمستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية مجتمعاً، وكذلك بمستوى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات الأساسية للرقابة الداخلية. وبالتالي فإنه كلما تحسن مستوى وإجراءات تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية كلما زادت درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية والعكس صحيح.

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة

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

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحثان باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين توفر المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١٣) التالي:

جدول رقم (١٣) معاملات ارتباط بيرسون بين توفر العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط لدرجة حرية الأساسية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
.. التسبب المالي وإهدار المال العام	-0.243	0.012	دالة إحصائياً
.. التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية	-0.248	0.010	دالة إحصائياً
.. التضخم الوظيفي والتزهل الإداري	-0.234	0.015	دالة إحصائياً
.. ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة	-0.271	0.005	دالة إحصائياً
.. ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة	-0.312	0.001	دالة إحصائياً
.. غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة	-0.309	0.001	دالة إحصائياً
الدرجة الكلية للظواهر السلبية	-0.310	0.001	دالة إحصائياً

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (105) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = 0,195

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (١٣) وجود علاقة ارتباطية سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين توفر المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار وتفشي ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (-0,310) وبقية معنوية (0,000).

وهذا يعني أن ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية يمكن تفسيرها من خلال توفر كل مقوم من المقومات الأساسية للرقابة الداخلية، وكذلك بتوفر المقومات الأساسية مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما زاد توفر المقومات الأساسية كلما قل وجود ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية، والعكس صحيح. كما تشير المؤشرات الإحصائية على مستوى كل ظاهرة من ظواهر التسبب الإداري والمالي، وجود علاقات ارتباط سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تحقق وتفشي كل ظاهرة وبين مستوى توفر المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية.

خامساً: اختبار الفرضية الخامسة

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

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحثان باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية

الأساسية للرقابة الداخلية وبين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١٤) التالي:

جدول رقم (١٤) معاملات ارتباط بيرسون بين تطبيق العناصر والمقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفقرة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتطبيق المقومات الأساسية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
١. التسبب المالي وإهدار المال العام	-0.238	0.014	دالة إحصائية
٢. التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية	-0.272	0.005	دالة إحصائية
٣. التضخم الوظيفي والترهل الإداري	-0.244	0.011	دالة إحصائية
٤. ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة	-0.294	0.002	دالة إحصائية
٥. ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة	-0.349	0.000	دالة إحصائية
٦. غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة	-0.343	0.000	دالة إحصائية
الدرجة الكلية للظواهر السلبية	-0.333	0.000	دالة إحصائية

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) =

٠,١٩٥

يتضح من المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (١٤) وجود علاقة ارتباطية سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية وبين انتشار وتفشي ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (-٠,٣٣٣) وبقية معنوية هام (٠,٠٠٠). وهذا يعني أن ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية ترتبط ارتباطاً وثيقاً ويمكن تفسيرها من خلال مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية مجتمعة ومنفردة. وبالتالي فإنه كلما زاد مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية كلما قلت ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية، والعكس صحيح. وتبين المؤشرات الإحصائية على مستوى كل ظاهرة من ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء وغيرها من الظواهر السلبية، وجود علاقات ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مع مستوى تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية.

سادسا: اختبار الفرضية السادسة

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

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون Person Correlation لقياس العلاقة بين تحقق ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، وقد كانت النتائج على النحو الموضح بالجدول رقم (١٥) التالي:

جدول رقم (١٥) معاملات ارتباط بيرسون بين ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة

الفرقة	معامل الارتباط مع الدرجة الكلية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية	قيمة المعنوية	مستوى الدلالة
١٢. التسبب المالي وإهدار المال العام	-0.426	0.000	دالة إحصائياً
١٣. التسبب الإداري وانخفاض الإنتاجية	-0.507	0.000	دالة إحصائياً
١٤. التضخم الوظيفي والترهل الإداري	-0.449	0.000	دالة إحصائياً
١٥. ارتفاع تكلفة الخدمات المقدمة	-0.536	0.000	دالة إحصائياً
١٦. ضعف الثقة في البيانات والمعلومات الصادرة	-0.503	0.000	دالة إحصائياً
١٧. غياب الشفافية وضعف إطار المحاسبة والمساءلة	-0.547	0.000	دالة إحصائياً
الدرجة الكلية للظواهر السلبية	-0.569	0.000	دالة إحصائياً

قيمة "ر" الجدولية عند درجة حرية (١٠٥) وعند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) = ٠,١٩٥

تبين المؤشرات الإحصائية الواردة بالجدول رقم (١٥) وجود علاقة ارتباطية سالبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين تحقق وتفشي ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية وبين درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة (-٠,٥٦٩) وبقيمة معنوية هامة (٠,٠٠٠). وهذا يعني أن درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية يمكن تفسيرها من خلال كل ظاهرة من ظواهر التسبب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية في وزارات

السلطة الوطنية الفلسطينية ، وكذلك بكل الظواهر مجتمعة. وبالتالي فإنه كلما قل وجود ظواهر التسيب الإداري والمالي وضعف الأداء العام وغيرها من الظواهر السلبية ، كلما زادت درجة تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، والعكس صحيح. وتؤكد المؤشرات الإحصائية على مستوى كل ظاهرة من ظواهر التسيب الإداري والمالي وضعف الأداء العام، وجود علاقات ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) مع الدرجة الكلية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

السابع عشر: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

استهدف هذا البحث تشخيص واقع الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية، بغرض التعرف على أسباب ضعفها وأثار هذا الضعف على الأداء الإداري والمالي الحكومي ومحاولة تحديد سبل معالجة نواحي القصور والضعف وتعزيز نواحي القوة. ولهذا الغرض تم استطلاع رأي الموظفين الرقابيين العاملين بدوائر الرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية باعتبارهم أكثر الفئات الوظيفية تماساً مع هذا الواقع فمن ناحية هم ذراع الإدارة العليا في وضع واستكمال مكونات الرقابة الداخلية، ومن ناحية أخرى هم عين الإدارة في التحقق من تطبيقها وتحقيق الأهداف المتوخاة منها.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

أولاً: تكتسب الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي أهمية خاصة وجوهرية باعتباره القطاع المؤثر على مجمل قطاعات الدولة وسبباً رئيساً من أسباب تطورها ، كما أنه القطاع المملوك لعموم الشعب ويهتم بأن يدار بشكل قانوني وبطريقة كفوءة وفعالة. فمن خلال إحكام الرقابة الداخلية يمكن تحقيق المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها، ومتابعة تنفيذ السياسات الإدارية وتطويرها وزيادة فاعليتها، وتحقيق الإصلاح الإداري والمالي، والارتقاء بالأداء وزيادة الإنتاجية وهو ما ينعكس أثره على المجتمع بأسره.

ثانياً: تمثل المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية الحد الأدنى اللازم توفره لضمان وجود وتطبيق نظم رقابة داخلية جيدة وسليمة بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية كي تحقق الأهداف المنوطة بها، وقد تأكد ذلك من خلال وجود علاقة ارتباط معنوية بين وجود نظم رقابة داخلية جيدة تحقق الأهداف المنوطة بها، وبين درجة توفر وتطبيق مقوماتها الإدارية والمالية الأساسية بوزارات السلطة الفلسطينية.

ثالثاً: تتمثل المقومات المالية والإدارية الأساسية للرقابة الداخلية الواجب توفرها كحد أدنى في وزارات السلطة الفلسطينية مرتبة حسب درجة ضعف توفرها، كما يلي:

- ١- هيكل تنظيمي معتمد من مجلس الوزراء: يحدد الوظائف المختلفة ومستوياتها وطبيعة العلاقات بينها، مما يمنع ازدواجية السلطات والمسئوليات، والقضاء على تنازع الصلاحيات، والحد من ظاهرة التضخم الوظيفي والترهل الإداري.
- ٢- تطبيق سياسات اختيار وتعيين وترقية موضوعية ونزيهة: تحقق قاعدة المنافسة الحرة والنزيهة، مما يؤدي إلى إلغاء المحسوبية والواسطة، ويسهم في إرساء

قواعد العدالة الاجتماعية ويحقق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية وزيادة جودة الخدمات المقدمة وانخفاض تكلفتها.

٣- وجود وتطبيق معايير دقيقة لقياس وتقييم الأداء: مما يساعد على التحديد الدقيق للانحرافات وأسبابها، تسعد على وضع الحلول لعلاجها.

٣- بطاقات الوصف الوظيفي لجميع الوظائف: باعتبارها وثيقة رسمية تحدد المهام والمسؤوليات المتعلقة بكل وظيفة، ومواصفات شاغل الوظيفة العلمية والمهنية، وظروف وبيئة العمل. مما يوفر أداة لتطبيق سياسات الاختيار والتعيين والترقية، ووضع معايير للأداء، مما يسهم في الوصول إلى الأهداف المخططة بكفاءة وفاعلية.

٣- استخدام وسائل رقابة مالية وإدارية مناسبة وفاعلة: والتي من شأنها تمكين الإدارة من القيام بوظائفها بشكل مناسب، من خلال توفيرها البيانات والمعلومات الدقيقة والكافية، وتوجيه اتخاذ القرارات بما يحقق أقصى كفاءة ممكنة.

٣- تشكيل وحدات رقابة داخلية مستقلة وحيادية: تمكن الإدارة من التركيز على القضايا الاستراتيجية، وتساعد في الارتقاء بجوانب الرقابة الداخلية، وتحقيق أهدافها بكفاءة.

٣- قوانين وأنظمة ولوائح وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة: تؤدي إلى تسهيل تنفيذ الأعمال، والحد من الاجتهادات الشخصية التي غالباً ما تمثل سبباً رئيساً من أسباب التسيب الإداري والمالي وانتشار المحسوبية.

٣- نظام محاسبي ودورة مستندية ودفترية سليمة: يوفر بيانات مالية صحيحة ودقيقة ويسهم في المحافظة على المال العام وحسن استخدامه وتوجيهه.

رابعاً: إن ضعف نظم الرقابة الداخلية بوزارات السلطة الفلسطينية يرجع بشكل أساسي إلى عدم توفر أغلب المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية، إضافة إلى ضعف جوانب وإجراءات تطبيق ما هو موجود من هذه المقومات الأساسية.

خامساً: يشكل مستوى إجراءات تطبيق المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية المرشد والدليل لوزارات السلطة الفلسطينية للتحقق من وجود وتطبيق نظم رقابة داخلية تمكنها من تحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية. وقد نأكد ذلك من خلال وجود علاقات ارتباط معنوية بين مستوى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيقها للأهداف الرئيسية المنوطة بها بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

سادساً: إن ظواهر التسيب المالي والإداري وسوء الإدارة، وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية يعزى بشكل أساسي إلى ضعف نظم الرقابة الداخلية بها. وقد نأكد ذلك من خلال وجود علاقات ارتباط معنوية عكسية بين درجة توفر وتطبيق المقومات الأساسية للرقابة الداخلية وبين مستوى التسيب المالي والإداري وضعف الأداء العام بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية.

ثانيا: التوصيات

- في ضوء ما انتهى إليه البحث من نتائج، فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:
- 1- ضرورة أن يولي مجلس الوزراء الفلسطيني والوزراء نظم الرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية الأهتمام اللازم، والعمل الجاد لاستكمال المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية بالوزارات الفلسطينية، وحسن تطبيقها بما يكفل جودة وقوة نظم الرقابة الداخلية، وتحقيقها للأهداف المنوطة بها.
 - 2- من المهم أن يعمل مجلس الوزراء الفلسطيني والوزراء على الإسراع في وضع وإقرار الهياكل التنظيمية لوزارات السلطة الفلسطينية، بحيث تستند إلى الأهداف العامة لكل وزارة، وتراعى إشراك العاملين على مختلف المستويات في إعدادها، وأن تكون واضحة المعالم، ومدعمة ببطاقات وصف وظيفي لكل وظيفة.
 - 3- العمل الجدي لإقرار الأنظمة واللوائح والتعليمات التنفيذية اللازمة لوضع القوانين الصادرة موضع التنفيذ، بما يكفل سلامة وحسن التنفيذ، وقطع الطريق على الاجتهادات الشخصية والتي غالبا ما تكون سببا من أسباب التسيب المالي والإداري وسوء الإدارة وضعف الأداء الحكومي.
 - 4- تطوير وسائل الرقابة الإدارية والمالية المستخدمة بوزارات السلطة الفلسطينية، من خلال تحسين آلية إعداد وإقرار الموازنة العامة واستنادها إلى خطط وأهداف سنوية محددة وواضحة تسمح بقياسها ومراقبتها من خلال أرقام الموازنة، وتطوير التقارير الإدارية ومكوناتها ووضع نماذج نمطية تعد دوريا، وتشجيع استخدام أساليب البحث العلمي والتحليل المالي والكمي.
 - 5- الأهتمام بالعنصر البشري باعتباره الركيزة الأساسية لنظام الرقابة الداخلية تطبيقا وأداء، من حيث حسن اختيار الرؤساء والمرؤوسين من ذوي المؤهل العلمي والكفاءة والخبرة، وإعادة تقييم شغل القيادات الإدارية للمراكز الوظيفية بوزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وفق هذا الأساس.
 - 6- الأهتمام بإعداد وتنفيذ برنامج تقويم سنوي للرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي الفلسطيني يتم فيه إعداد قوائم استقصاء خاصة (مالية، إدارية، فنية)، توزع دوريا على المديرين والموظفين في نهاية كل سنة مالية - أسوة بالجرد السنوي للعهد الثابتة - على أن يتم تحليلها من قبل لجنة متخصصة، والوقوف على نواحي القصور والضعف، ودراسة أسبابها، ورفع تقرير سنوي خاص بذلك إلى مجلس الوزراء لاتخاذ الإجراءات اللازمة للمعالجة والتطوير.
 - 7- من المفيد أن تولى وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية وحدات الرقابة الداخلية لديها اهتماما أكبر، من خلال ربطها بالإدارة العليا لإعطائها القدر الكافي من الاستقلالية والحياد، وتطوير أعمالها لتشمل الجوانب المالية والإدارية والفنية، ورفدها بالكفاءات العلمية والعملية كما ونوعا، والأهتمام ببرامج تدريبها خاصة في مجالات الرقابة الشاملة وتقييم الأداء.
 - 8- السعي لوضع معايير محددة لتقييم الأداء، يمكن من خلالها قياس الأداء الفعلي ومدى اتقائه مع الخطط الموضوعة، وتحديد الانحرافات وأسبابها واتخاذ

الإجراءات لتصحيح الأوضاع وتطوير الأعمال، وتفعيل أدوات المحاسبة والمساءلة.

٢- تفعيل وسائل المحاسبة والمساءلة من خلال إقرار القوانين، وتحديد العقوبات، وتطبيق الإجراءات القانونية بحق المخالفين، بما يدعم إجراءات وضوابط نظم الرقابة الداخلية، ويحقق الأهداف المتوخاة منها، ذلك أنه لا رقابة بدون مساءلة، ولا مساءلة بدون عقاب.

٢- الاهتمام بتطوير علاقات التعاون والتنسيق وتضافر الجهود بين وحدات الرقابة الداخلية بالوزارات، الرقابة الخارجية ممثلة في هيئة الرقابة العامة بما يكفل إرساء قواعد الرقابة الداخلية وتطوير إجراءاتها وضوابطها، وحسن تطبيقها، بعيداً عن تصيد الأخطاء بما يتمشى مع مقتضيات المرحلة وحدثة عهد السلطة.

المراجع

• المراجع العربية

أولاً: الكتب

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

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

صبري، نضال رشيد - الجوانب المالية والقانونية للموازنة العامة الفلسطينية - الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - رام الله - ٢٠٠٠.

الغمري، إبراهيم - الإدارة، دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبية - دار الجامعات المصرية - ١٩٨٢.

ثانياً: المجلات والدوريات

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

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

ثالثاً: الرسائل العلمية

حماد، اكرم إبراهيم عطية - تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دراسة مقارنة - (رسالة دكتوراه) - جامعة الجزيرة، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، قسم المحاسبة والتمويل - السودان - ٢٠٠٣.

محمود، أسامة أحمد - الرقابة الداخلية وأثرها على الأداء المصرفي، بالتطبيق على إدارة الائتمان - (رسالة ماجستير في العلوم الإدارية) - أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - ٢٠٠٢.

رابعاً: تقارير وندوات وورش عمل ومحاضرات

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

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

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

الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن - التقرير السنوي الخامس لعام ١٩٩٩ -
الطبعة الأولى - آذار ٢٠٠٠.

برنامج دراسات التنمية - فلسطين، تقرير التنمية البشرية ١٩٩٨/١٩٩٩ - جامعة بير
زيت - رام الله - ٢٠٠٠.

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

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

مركز البحوث والدراسات الفلسطينية - الفساد في فلسطين - دائرة التحليل
الاستراتيجي - ٢٠٠١.

خامساً: القوانين والأنظمة والوثائق الرسمية

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

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

السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية- قانون رقم (٤) لسنة ١٩٩٨ بإصدار قانون الخدمة المدنية- العدد ٢٤ -يوليو ١٩٩٨.

السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية- قانون رقم (٧) لسنة ١٩٩٨ بشأن تنظيم الموازنة العامة والشؤون المالية - العدد ٢٥ -أغسطس ١٩٩٨.

السلطة الوطنية الفلسطينية - وزارة العدل - مجلة الوقائع الفلسطينية- قانون هيئة الرقابة العامة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٥- العدد ١١ -فبراير ١٩٩٦.

• المراجع الأجنبية

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

Brigham Eugene F., Gapenski Louis C., Financial Management Theory and Practice, Florida: FPG International, 1994.

Koontz Harold, O'Donnel Cyril, Weihrich Heinz, MANAGEMENT, New York: McGraw Hill 1984.

Koontz Harold, O'Donnel Cyril, Principles of Management, New York: McGraw Hill, 1968.

Smith, David; Jones, Deborah, "Strengthening Internal Controls", Armed Forces Comptroller, Vol. 45 Issue 3, Fall 2000, (Electronic Copy), <http://www.butler.edu/library>

Swanson, Richard W. , Internal controls: Tools, not hoops , Strategic Finance, Sep, Vol. 81 No. 3, 1999 (Electronic Copy), <http://www.butler.edu/library>

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