

جامعة حلب
كلية الاقتصاد
الدراسات العليا
قسم المحاسبة



٢٠٠٨

٣٩

دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا

(الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)
معوقات العمل وآفاق التطوير

An Analytical Study for the Reality of the Offices of
Ombudsman in Syria

The Central Institution of Financial Control, The Central of Control and Inspection
Obstacles and Horizons of Development

رسالة قدمت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

محمد خالد بن نوود



١٤٢٥ هـ

٢٠٠٤ م



جامعة حلب
كلية الاقتصاد
الدراسات العليا
قسم المحاسبة

دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية
(الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتغذيش)
معوقات العمل وآفاق التطوير

An Analytical Study for the Reality of the Offices of
Ombudsman in Syria

The Central Institution of Financial Control, The Central of Control and Inspection
Obstacles and Horizons of Development

رسالة قدمت لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

محمد خالد بن سود

إشراف

الدكتور علي حاج بكري
أستاذ في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد
جامعة حلب

١٤٢٥ هـ
٢٠٠٤ م

تصريـح

أصرح بأن هذا البحث بعنوان :

دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا

(الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش)

معوقات العمل و آفاق التطوير

لم يسبق أن قبل للحصول على أي شهادة، ولا هو مقدم حالياً للحصول على
شهادة أخرى .

المرشح

محمد خالد بنود

Declaration

I hereby certify that this work :

**“ An Analytical Study for the Reality of the Offices of
Ombudsman in Syria ”**

The Central Institution of Financial Control, The Central of Control and Inspection

Obstacles and Horizons of Development

I Has not been accepted for any degree it is not submitted to any
other degree .

Candidate

Muhammad Khaled BANNOUD

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في قسم
المحاسبة من كلية الاقتصاد في جامعة حلب .

This thesis has been submitted in partial fulfillment of
the Requirements for degree of Master – Department of
Accounting – Faculty of Economics – University of Aleppo .

شهادة

نشهد أن هذا العمل الموصوف في هذه الرسالة هو نتیجة بحث علمي
قام به المرشح محمد خالد بنود للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
تحت إشرافنا ومسئوليتنا نحن الدكتور علي حاج بكري الأستاذ في قسم
المحاسبة في كلية الاقتصاد بجامعة حلب ، وأي رجوع إلى بحث آخر في هذا
الموضوع موثق في النص .

المشرف

المرشح

الدكتور علي حاج بكري
أستاذ في قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد - جامعة حلب

محمد خالد بنود

Certificate

It is hereby declared that this work has described in this
them is result of the others own investigations under the
supervision of Dr. Ali Hajj BAKRI .Professor Department of
accounting Faculty of Economics University of Aleppo, and
any reference to other researcher work has been duly
acknowledge in the text.

Supervisor

Dr. Ali Hajj BAKRI

Candidate

Muhammad Khaled BANNOUD

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ ٢ / ٨ / ٢٠٠٤ .

لجنة الحكم على الرسالة :

رئيساً ومسفراً

١ - الأستاذ الدكتور علي حاج بكري

عضوأ

٢ - الدكتور لطيف زيد

عضوأ

٣ - الدكتور محمد كوفياتية

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَلَا تَقُولُوا يَوْمًا تَرْجِعُونَ فِيهِ إِلَى اللَّهِذَا تُرْفَى كُلُّ نَفْسٍ مَا كَسِبَتْ وَهُمْ لَا يُظْلَمُونَ"

البقرة ٢٨١

صدق الله العظيم

إِلَى اللَّهِ الظَّاهِرُ بِآيَاتِهِ .. الْبَاطِنُ بِذَاتِهِ .. التَّرِيبُ بِرَحْمَتِهِ .. الْعَظِيمُ بِكَبِيرِ رَأْيِهِ ..
التَّابِرُ فَلَا يَعْنِي .. وَالْقَاهِرُ فَلَا يَنْأِي .. وَالْعَزِيزُ فَلَا يَضْمَرُ .. وَالْمُنْعِنُ فَلَا يَرِيدُ .. وَالْمُلِيقُ
الَّذِي لَهُ الْقَضِيَّةُ وَالْحُكْمُ .. الَّذِي تَرَدَّدَ بِالْبَقَاءِ .. وَتَوَحَّدَ بِالْعَزَّةِ وَالسُّنَّا .. وَاسْتَأْنَثَ
بِأَحْسَنِ الْأَسْمَاءِ .. وَدَلَّ عَلَى قُدرَتِهِ بِخَلْقِ السَّمَا وَالْأَرْضِ ..

على الله التوفيق

إلى أعداب الرسول الأعظم سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .. خاتم النبيين وخير المعلمين .. ومادي البشر أجمعين .. الذي حث منذ أربعة عشر قرناً على تقويف أهمي أنواع الرقابة والله در خليفة المسلمين الثاني سيدنا عمر بن الخطاب رضي الله عنه حين قال "حاسبوا نفسكم قبل أن خاسبوها فزنوا أعمالكم قبل أن توزنوا" مراجياً من الله تعالى أن يكون لي شيئاً يوم الدين يوم لا ينفع فيه مال ولا بذون إلا من أتى الله بقلب سليم.

إلى نور الهدایة والمعلم الأول
رسول المهدى محمد صلى الله عليه وآله وصحبه وسلم

إلى من فارقت بروحه جسده وبقى كالجلد الشامخ الذي لا يهتر ..
إلى من سيفى بحنته في سما. حياته تضيى لبي الظلمات ..
إلى من قضى حياته عملاً كذا أليني حياتها ..
إلى من علمنا معانٍ سامية في الصحبة والإيمان ..
إلى من غرس في نفسي الإيمان والصدق والوفاء الجهد والعزم ..
إلى من علمني أن درب العلم هو أفضل المروءات ..
إلى من كان له أياً دينماً، على أعجز عن شكر ما ..
إلى قدوتي ومثلي الذي يقتدي به.

إلى أبي الغالي رحمه الله تعالى وتعالى وأسكنه فسيح جناته

إلى أحق الناس بحسن صحابتي .. أغلى من نور الشمس .. أعز من ماء الينبوع ..
إلى من مسحت دموعي صغيراً وحمتني كبيراً .. من تَسْهِير على راحة الآخرين وتنسى
نفسها .. إلى أغلى إنسان عرفه قلبي .. من تعطى بدون حساب .. من وهبت نفسها لتسعد
غيرها .. إلى صانعة الأجيال .. إلى القلب العamer بالإيمان .. إلى التي ما فارق ناظري
خيالها .. وما بدد عجزي وضعفي سوى حبها وحنانها .. إلى التي ما زلت أعرف أن
النجاح يبدأ بدعواتها ..

إلى أمي الحنون

إلى الأم الثانية .. والأخت الأكبر والأحن .. والقلب الأطيب والأرق .. إلى من ساندتي
في جميع المحن التي كنت أمر بها .

إلى أخي الغالية بشري

إلى الأب الثاني .. والأخ الأكبر .. والقدوة المثلى .. إلى من علمنى أن الحياة كفاح
ونجاح .. إلى من أجد عنده الصدر الحنون والرأي السديد .

إلى أخي الغالي الأستاذ الدكتور محمد حسان

إلى التي وقفت بجانبي عند إنجاز الرسالة .. إلى التي كانت لي خير سند .. وخير
معين .. إلى من شاطرته أحزانى وأفراحى .

إلى زوجتي

إلى من أطلب من الله أن يرزقني القيام بمعنى اسمها في سبيله .. إلى عصفورة الجنة
و التي من خلال أعينها يُشعَّ المستقبل .. إلى التي أتمنى لها مستقبلاً مزدهراً .

إلى ابنتي جهاد

إلى من لا تحظى الحياة إلا بهم .

إلى أخوتي

إلى كل إنسان خير يقدم العطاء في هذا الوطن .. وإلى كل مؤمن بالعلم طريقاً للارتفاع
في سلم الحضارة ومنهجاً لتقديم الإنسان وتطوره .

كلمة شكر

لا يسعني و أنا في هذه المرحلة الهامة في حياتي إلا أن أرفع قلمي من بين
أنا ملي لأخط بعض السطور و الكلمات المعبرة عن مدى شعوري بالشكر
العميق لزباق العلم و جنوده ، و أن أقف و فقة إجلال و احترام إلى الذين
كانوا إلى خير قدوة و مرشد و الذين كانت لهم أياديضا . على مسيرتي
و الذين كانوا كالسموع المحتقة لشير لي الطريق لتوصلني إلى بن الأمان إلى
أنساذنا الذين ماخلوا علي بالنصح و الإرشاد و كانوا خير معين لا يتضمن
سروريت منهم عطش العلم و حب البحث و الاستشارة بنور المعرفة و أخص
بالذكر الأنساذ الدكتور علي حلوبكري الذي بث في حب البحث العلمي
و ساعدني على اجتياز أول خطوة و تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه
الرسالة . كما أتقدم بالشكر الجزييل إلى أعضاء لجنة الحكم و المناقشة
لتضليلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة في الحكم عليها .

فلهم جزيل الشكر و الاحترام و التقدير

محمد خالد بنود

الـفـهـرـس

<u>رقم الصفحة</u>	<u>الموضوع</u>	
١		<u>المقدمة</u>
٣		<u>هدف البحث</u>
٤		<u>منهجية البحث</u>
٦	<u>الفصل الأول : واقع الرقابة في سوريا</u>	
٧	<u>المبحث الأول : مفهوم الرقابة - أهدافها - أنواعها</u>	
٨	أولاً : مفهوم الرقابة	
٨	ثانياً : تعريف الرقابة	
١١	ثالثاً : أهداف الرقابة	
١٤	رابعاً : أنواع الرقابة	
٢٢	<u>المبحث الثاني : تاريخ الرقابة في سوريا قبل إحداث الأجهزة الحكومية .</u>	
٢٢	أولاً : الرقابة في سوريا حتى عام ١٩٣٨	
٢٣	ثانياً : الرقابة في سوريا ما بين عام ١٩٣٨ وحتى عام ١٩٥٨	
٢٤	ثالثاً : الرقابة في سوريا في ظل الوحدة بين مصر وسوريا	
٢٥	رابعاً : الرقابة في سوريا بعد الانفصال وحتى إنشاء أجهزة الرقابة الحكومية	
٢٧	<u>الفصل الثاني : دراسة تحليلية للجهاز المركزي للرقابة المالية</u>	
٢٨	<u>المبحث الأول : واقع الجهاز المركزي للرقابة المالية</u>	
٢٨	أولاً : نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية	

٣١	ثانياً : أهداف الجهاز المركزي للرقابة المالية
٣٢	ثالثاً : اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية
٣٥	رابعاً : نطاق عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية
٣٧	خامساً : فئات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية
٣٩	سادساً : اختصاصات العاملين الفنيين في الجهاز المركزي للرقابة المالية
٤٠	سابعاً : التدريب المهني والتأهيل للعاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية
٤٢	المبحث الثاني : معوقات (صعوبات) عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية
٤٢	أولاً : معوقات تشريعية
٤٢	١ - في مجال التبعية والحياد والاستقلال عن السلطة التنفيذية
٤٥	٢ - في مجال تحديد الاختصاصات والمسؤوليات
٥١	ثانياً : معوقات فنية و إدارية
٥١	١ - من خلال بذل العناية المهنية المناسبة
٥١	٢ - من خلال أدلة الإثبات
٥٢	٣ - من خلال تقارير الجهاز
٥٣	٤ - من خلال رقابة الأداء
٥٤	٥ - في مجال التأهيل العلمي والتدريب
٥٦	٦ - في مجال تخطيط عملية الرقابة
٥٦	٧ - في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية
٥٦	٨ - في مجال المسائلة العامة
٥٨	ثالثاً : معوقات خاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي ومعوقات خاصة بالجهاز المركزي للرقابة المالية

١ - المشاكل والصعوبات الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية	٥٨
٢ - المشاكل والصعوبات (المعوقات) الخاصة بالجهاز المركزي للرقابة المالية	٦٠
الفصل الثالث : دراسة تحليلية للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	
المبحث الأول : واقع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	
أولاً : نشأة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	٦٤
ثانياً : أهداف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	٦٦
ثالثاً : اختصاصات الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	٦٩
رابعاً : نطاق عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	٧٢
خامساً : فئات العاملين في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	٧٥
سادساً : اختصاصات العاملين الفنيين في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	٧٦
سابعاً : التدريب المهني والتأهيل للمعاملين في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	٧٧
ثامناً : الرقابة الداخلية	٧٩
المبحث الثاني : معوقات (صعوبات) عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	
أولاً : معوقات شرعية	٨٣
١ - في مجال التبعية والحياد والاستقلال عن السلطة التنفيذية	٨٣
٢ - في مجال تحديد الاختصاصات والمسؤوليات	٨٥
ثانياً : معوقات فنية وإدارية	٨٩
٣ - من خلال بذل العناية المهنية المناسبة	٨٩

٩٠	٢ - من خلال أدلة الإثبات
٩٠	٣ - من خلال تقارير الهيئة
٩٤	٤ - من خلال رقابة الأداء
٩٦	٥ - في مجال التأهيل العلمي والتدريب
٩٧	٦ - في مجال تخطيط عملية الرقابة
٩٨	٧ - في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية
١٠٠	٨ - في مجال المساءلة العامة
١٠١	ثالثاً : معوقات خاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الهيئة المركزية و معوقات خاصة بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
٥٩٤٥٥٧	
١٠١	١ - المشاكل والصعوبات الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
١٠٣	٢ - المشاكل والصعوبات (المعوقات) الخاصة بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش
١٠٥	٣ - المشاكل والصعوبات في إدارات الرقابة الداخلية
١١٠	الفصل الرابع : الدراسة الميدانية ومقترنات لتطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا
١١١	المبحث الأول : عينة الدراسة
١١٦	المبحث الثاني : تحليل وتقويم نتائج الدراسة الميدانية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا
١١٦	أولاً : في مجال اختصاصات الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية .
١١٨	ثانياً : في مجال الاستقلال .
١١٩	ثالثاً : في مجال بذل العناية المهنية .

- رابعاً : في مجال أدلة الإثبات .
 ١١٩
 خامساً : في مجال التقارير .
 ١٢٠
 سادساً : في مجال رقابة الأداء .
 ١٢١
 سابعاً : في مجال التأهيل العلمي والعملي .
 ١٢١
 ثامناً : في مجال تخطيط عملية الرقابة .
 ١٢٢
 تاسعاً : في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية .
 ١٢٢
 عاشراً : في مجال المساعدة العامة .
 ١٢٣
المبحث الثالث : مقتراحات تطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا .
 ١٢٥
 أولاً : تطوير عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز
 ١٢٥
 المركزي للرقابة المالية .
 ١ - في مجال التبعية .
 ١٢٧
 ٢ - في مجال الاستقلال والحياد .
 ١٢٨
 ٣ - في مجال التأهيل العلمي والعملي (التدريب) .
 ١٢٩
 ٤ - في مجال ممارسة الاختصاصات وتأمين المستلزمات
 ١٣١
 وتأدية الطلبات .
 ٥ - في مجال بذل العناية المهنية المطلوبة .
 ١٣٣
 ٦ - في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية .
 ١٣٤
 ٧ - في مجال رقابة الأداء .
 ١٣٧
 ٨ - في مجال تخطيط عملية الرقابة .
 ١٣٩
 ٩ - في مجال جمع أدلة الإثبات .
 ١٤١
 ١٠ - في مجال إعداد التقارير .
 ١٤٣
 ١١ - في مجال المسائلة العامة .
 ١٤٦
 ثانياً : تطوير عمل دوائر الرقابة الداخلية في الجهات
 ١٤٨
 الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا .

١٤٨	١ - في التبعة .
١٤٨	٢ - في أسلوب العمل .
١٤٨	٣ - في تأهيل العلمي والعملي (التدريب) .
١٥٠	النتائج والتوصيات
١٥٠	أولاً : النتائج
١٥٢	ثانياً : التوصيات
١٥٧	الخاتمة
١٥٩	المراجع
١٥٩	أولاً : المراجع العربية
١٦٣	ثانياً : المراجع الأجنبية
١٦٤	الملحق
١٦٥	الملحق رقم ١ : استماراة خاصة بأجهزة الرقابة الحكومية في سوريا
١٧١	الملحق رقم ٢ : استماراة خاصة بالجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية والمعنيين بعملية الرقابة
١٧٦	الملحق رقم ٣ : قائمة تفريغ محتوى الاستمارات من الإجابة
١٨١	 الملخص باللغة الإنكليزية

دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية

(الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)

معوقات العمل وآفاق التطوير

المقدمة:

تتمثل الرقابة مجموعة الأسس التي يمكن بمقتضاها جمع البيانات عن التنفيذ الفعلى ومن ثم تحليلها ومقارنتها بالمعلومات الواردة في الخطط، والرقابة هي عملية مستمرة مادام التخطيط والتنفيذ قائمين، وهي تتبع لأداء كافة الوظائف المكونة للمشروع من أجل كشف الأخطاء والانحرافات الحالية والمستقبلية والعمل على تلافيها بالشكل الذي يحقق الوصول إلى الأهداف المنشودة في أقصر وقت ممكن، وإن عملية الرقابة الناجحة هي تلك التي ترمي إلى إجراء التصحيح الخاص بالنظام قبل أن تصبح الانحرافات فيه خطيرة. ومن أنواع الرقابة ، الرقابة الخارجية التي تمثل كافة أشكال الرقابة التي يمارسها أفراد يتبعون لجهات رسمية أخرى خارجة عن الهيكل الإداري للمشروع.

فقد تطلب تعاظم دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية إخضاع ما تمتّع به من سلطات وامتيازات للرقابة الخارجية الفعالة لكي تبقى ضمن نطاق القانون، وتعمل لما فيه المصلحة العامة، ولمنعها من التعسف والاستبداد، وللتتأكد من أن العاملين فيها يعملون وفقاً للإجراءات القانونية المحددة وبصورة تنسجم مع متطلبات القوانين والأنظمة والتعليمات التنفيذية على نحو مراعٍ للأهداف المقررة ويؤدون الاعمال الموكلة إليهم بالكفاءة والجودة المطلوبة - وإذا وقع عكس ذلك جرى تصحيح الانحرافات وتنويم الأخطاء في حينها وإيجاد الحلول المناسبة لتلافيها والحلولة دون وقوعها ثانية - ولتحقيق الوفر المادي في تكلفة التنفيذ والحد من الإسراف الذي لا مسوغ له أيضاً على أساس الخطة المقررة وفي الحدود المرسومة.

ولكي يتحقق القطاع العام دوره الأساسي في قيادة التنمية الاقتصادية والاجتماعية نحو تحقيق الأهداف المحددة لها بالكفاءة و الفعالية المطلوبة كان لا بد من تنظيم شامل لعملية الرقابة الخارجية على مجمل نشاطات القطاع العام، وذلك من خلال تحديث وتطوير الأجهزة المتخصصة التي تعمل على رفع مستوى الفعالية والكفاءة لأنشطة

بمختلف أنواعها ومستوياتها وفي جميع القطاعات، والتي تتبع عملية تنفيذ الخطط على أرض الواقع والتي تعد التقارير المفصلة عن الأداء الفعلي ومعوقاته والأسباب التي أدت للانحرافات أو الأخطاء وتحديد المسؤولين عن ارتكابها.

- وكان يتولى الرقابة الحكومية في الجمهورية العربية السورية قبل الإصلاح المالي ثلاثة أجهزة و هي : ديوان المحاسبات ، مكتب تقدير الدولة ، مديرية التقدير المالي في وزارة المالية ، واسميت الرقابة على القطاع العام قبل عملية الإصلاح بال نقاط التالية :
- ١ - تعتمد على مبدأ تعدد هيئات الرقابة التي يبدو بعضها في صورة رقابة خارجية وبعضها الآخر في صورة رقابة داخلية .
 - ٢ - إن الرقابة الخارجية التي يقوم بها ديوان المحاسبات على هذا القطاع رقابة جزئية تشمل بعض المؤسسات والهيئات المحدودة .
 - ٣ - إن الرقابة الاقتصادية الخارجية على هذا القطاع غير موجودة .
 - ٤ - إن رقابتي الكفاءة والأداء بمعناها الفني غير متوفرتين في هذا القطاع وإن وجداً فابنها لا تخرجان عن كونهما مجرد رقابة داخلية محدودة النطاق .

ومن خلال هذه السمات نستنتج قصور الأجهزة الرقابية في تلك الفترة إذ لم تستطع مواكبة تطور النظام الاقتصادي مما جعله متخلقاً سنوات عديدة عن التطور الذي بلغه دور الدولة في قيادة القطاع العام بعد أن التزمت الدولة بالخطيب القومي وسارت في التوسيع بالقطاع العام بهيئاته العامة والشركات والمنشآت التابعة لها ، واستثمرت الدولة فدراً متزايداً من أموالها لتنفيذ الأعمال والمشاريع الازمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بمعدلات سريعة إلى الأمام إزاء هذا التحول أصبح من الضروري الاهتمام بالرقابة على هذا القطاع لجعلها قادرة على تزويد السلطات المختصة بالمعلومات المتعلقة بكيفية إدارة الأموال وبمدى سلامتها سير الأجهزة المالية والمحاسبية ونتيجة لذلك كان لابد من أن تمتد الرقابة إلى قطاع الأعمال بجميع مكوناته من هيئات ومؤسسات وشركات ومنشآت تمتلكها الدولة ملكية كاملة كانت أم جزئية ، ومن المتفق عليه أن الرقابة التي تقوم بها الأجهزة المختلفة على حسابات القطاع العام والتي ينتجه عنها إعداد تقارير تبين مدى صدق ودلة تلك الحسابات من ناحيتي المشروعية والدقة المحاسبية ، إن هذه الرقابة لا تحقق ضمان النجاح في زيادة إنتاجية العمل وتخفيف خ

التكليف ولذلك ظهرت الحاجة إلى تشدد الرقابة على كافة منشآت ومؤسسات القطاع العام للتأكد من مدى تحقيق هذه الوحدات للأهداف المحددة لها .

بناءً على ذلك أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية ليحل محل مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية وديوان المحاسبات وليكون مؤسسة رقابية على الوزارات والهيئات الإدارية العامة والقطاع العام الاقتصادي ، كما تم إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، وأنصبت تبعيتها الوصائية برئيس مجلس الوزراء ، وتم إلغاء ديوان المحاسبات و مكتب تفتيش الدولة ، وفي ضوء ممارسة تلك الأجهزة لمهامهم الرقابية والتقييسية، يمكن أن نلمس بعض الصعوبات والمعوقات التي تعاني منها تلك الأجهزة، والعمل على تلافيها لتحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله، والوصول إلى جهاز رقابي فعال ومتكملاً.

هدف البحث:

يهدف الباحث من خلال هذا البحث إلى إبراز أهمية الدور الذي تقوم به الأجهزة الرقابية الحكومية في سوريا (الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) ومن المهام الملقاة على عاتق هذه الأجهزة باعتبارها الأجهزة الفتية الكفالة capable على تحمل مسؤولية الرقابة على القطاع العام ، التحقق من كفاءة سير العمل والإنتاج، ومن المحافظة على احترام القانون بين الموظفين، ومن سلامة استعمالهم للأموال العامة، ومن مطابقة الأعمال المنجزة للتقديرات المستبدفة في الخطط الفرعية والخطط الشاملة وتحديد مدى سلامة سير الأجهزة المالية والمحاسبية والاهتمام بالرقابة الاقتصادية إضافة إلى الرقابة المحاسبية والمستدية.

كما يهدف الباحث إلى تحديد معوقات العمل التي يراها في الأجهزة الرقابية الحكومية وذلك من خلال الاجتماع مع المدراء السابقين في الأجهزة الرقابية ومن خلال مقارنة الواقع مع معايير مراجعة الحسابات المتعارف عليها في المنظمات الدولية والأجهزة العليا للرقابة ، وإلى اقتراح آفاق لتطوير عمل تلك الأجهزة بما يتواافق مع التطورات الاقتصادية والمالية الراهنة وما نتج عن عملية الانفتاح الاقتصادي وتزايد دور القطاع الخاص ومنفسته للقطاع العام، ومستفيداً مما صدر عن المنظمات المبنية العالمية

والدولية والمحلية المتخصصة في مجال الرقابة ومسترشداً بما وضعته الأجهزة العليا للرقابة في بعض الدول العربية في هذا المجال ومراعياً كلما أمكن ذلك الظروف الموضوعية المحلية في بلدنا.

والعمل على بث مفهوم الرقابة الذاتية الأمر الذي يحتاج إلى جهود جباره وتنوعه مستمرة ليؤمن كل عامل في القطاع العام مهما كان مستوى و عمله، أنه يقوم بإدارة و استخدام أموال الدولة وأن عليه أن يتقانى في خدمة بلده عن طريق تنفيذ مهامه على الوجه الأكمل. وأن يبقى الرقيب الأساسي هو الضمير وما أحوجنا إليه في زمان نعاني فيه من أزمة الضمير.

منهجية البحث:

اعتمد الباحث في إعداد بحثه على النهج النظري والعملي، فقسمه إلى قسمين رئيسيين:

القسم الأول : نظري والذي تم فيه تحديد المشكلة ومعرفة كافة أسبابها وذلك من خلال دراسة تحليلية تقويمية للأجهزة الرقابية الحكومية والاطلاع على قوانين وأنظمة الأجهزة الرقابية الحكومية لبعض الدول.

القسم الثاني: عملي وذلك من خلالتناول الدراسة الميدانية مع تحليل و تقويم النتائج التي حصل عليها من قوائم الاستبيان (الدراسة الميدانية) حول واقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا، الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتقصي، معوقات العمل وأفاق التطوير والتي وجهت إلى كل من مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتقصي وإلى المعنيين بعملية الرقابة في الجهات الخاضعة لرقابة تلك الأجهزة ، بالإضافة إلى الاجتماع والمناقشة مع أصحاب الخبرة من المفتشين والمدراء السابقين لأجهزة الرقابة الحكومية وذلك من خلال جلسات مطولة معهم وطرح معوقات العمل الخاصة بالعملية الرقابية.

وسوف يربط الباحث بين هذين الجانبين بعملية تقويم عامة على ضوء نتائج الاستبيان للتوصل من خلالها إلى مقررات لتطوير عمل الأجهزة الرقابية الحكومية في

سورية وذلك كمدخل علمي وعملي جاد لتحقيق رقابة فعالة وصحيحة على الأموال العامة.

في ضوء ما تقدم ، فإن البحث المقترن سوف يتتألف من أربعة فصول رئيسية ، يحوي كل منها عدداً من المباحث متضمنة بعض الملاحظات والنتائج والمقترنات ، وفق الشكل الآتي :

الفصل الأول : بعنوان واقع الرقابة في سورية و يتضمن مبحثين :

- المبحث الأول : مفهوم الرقابة أهدافها - أنواعها .

المبحث الثاني : تاريخ الرقابة في سورية قبل إحداث الأجهزة الحكومية (الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) .

الفصل الثاني : بعنوان دراسة تحليلية للجهاز المركزي للرقابة المالية و يتضمن مبحثين :

- المبحث الأول : واقع الجهاز المركزي للرقابة المالية .

- المبحث الثاني : معوقات (صعوبات) عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية.

الفصل الثالث : بعنوان دراسة تحليلية للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش و يتضمن مبحثين :

- المبحث الأول : واقع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش .

- المبحث الثاني : معوقات (صعوبات) عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش .

الفصل الرابع : بعنوان الدراسة الميدانية ومقترنات لآفاق تطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سورية و يتضمن ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول : عينة الدراسة .

- المبحث الثاني : تحليل وتقويم نتائج الدراسة الميدانية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية .

- المبحث الثالث : مقترنات تطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سورية .

الفصل الأول

واقع الرقابة في سوريا

المبحث الأول : مفهوم الرقابة أهدافها - أنواعها .

المبحث الثاني : تاريخ الرقابة في سوريا قبل إحداث الأجهزة الحكومية
(الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) .

المبحث الأول

مفهوم الرقابة أهدافها - أنواعها

قبل البحث في الرقابة يجب علينا أن نحدد المفاهيم الاصطلاحية التي حواها لفظ الرقابة . والرقابة لفظ عام لها معان كثيرة ومتعددة ، غير أنها في أبسط معاناتها لا تدعو أن تكون مراجعة عمل أو تصرف للتأكد من صحة أدائه .

والرقابة لغة تعني الاحتراز والتحوط والمراعاة (١) والحفظ والحراسة فالمراقب والرقيب هو الحافظ والحارس (٢) والحافظ هو الذي لا يغيب عليه شيء .

والرقابة في الاصطلاح الصوفي تعني إشعار النفس باطلاع الله سبحانه وتعالى عليها في كل حركة وسكن ، وفي هذا الصدد يقول بعضهم "أن المراقبة علم العبد باطلاع رب سبحانه وتعالى عليه ، واستدامته لهذا العلم مراقبة لربه ، وهذا أصل كل خير له ، ولا يكاد يصل إلى هذه المرتبة إلا بعد فراغه من المحاسبة فإذا حاسب نفسه على ما سلف وأصلح حاله في الوقت ولا زم طريق الحق وأحسن بينه وبين الله تعالى مراعاة القلب ، وحفظ مع الله الأنفاس ، راقب الله تعالى في عموم أحواله فيعلم أن الله سبحانه عليه رقيب " (٣)

ويتضح من هذا التعريف أن المقصود بالرقابة هنا المراقبة الذاتية ، أي مراقبة الإنسان لنفسه ، وقد حض عليه الإسلام الحذيف إذ قال الله تعالى : بسم الله الرحمن الرحيم " كفى بمن ينفك اليوم عليك حسيباً " (٤) صدق الله العظيم .

١ - ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية ، ١٩٨٢ - المفهوم اللغوي والتقني للرقابة والمحاسبة - الرياض - ص ١ - ٢ .

٢ - الرازي محمد بن أبي بكر ، ١٩٢٥ - مختار الصحاح - المطبعة الأميرية - القاهرة - ص ٢٥٢ .

٣ - القشيري أبو القاسم عبد الكريم ، ١٩٦٦ - الرسالة القشيرية - دار إحياء الكتب الحديثة - الجزء الأول - الطبعة الأولى ، القاهرة - صفحة ٤٠٥ .

٤ - القرآن الكريم ، سورة الإسراء الآية ١٤ .

أما المفهوم الفني للرقابة فهي "النقد المنهجي والفحص الموضوعي لبيان ما متضمنة فحص معلومات معينة كما يحددها المرجع أو تقريرها الممارسة العلمية وعموماً إن الهدف من الرقابة هو إصدار رأي أو الوصول إلى نتيجة عما تم مراقبته" (١) .

أولاً : مفهوم الرقابة :

يستخدم مفهوم الرقابة بصفة عامة في أحد شكلين :

الشكل الأول: وظيفة أساسية من وظائف الإدارة تساهم في إعداد السياسات والأهداف والخطط والبرامج عن طريق التأكيد من أن الخطط تترجم أهداف الوحدة (٢) ومن هذا المفهوم فإن الرقابة تبدو عملية مستمرة ملزمة لمراحل التخطيط والتنفيذ وهي بذلك أساس من أساسيات أي تنظيم وعنصر جوهري من عناصره تنشأ مع إنشاء الوحدة وتستمر مع وجودها وإن اختلف نطاقها ومضمونها والأفراد الذين يقومون بها (٣) .

الشكل الثاني: مراجعة للحسابات وفحص انتقادى منظم وموضوعي للتصرفات والعمليات بهدف التأكيد من صحة أدائها (٤) وفي هذا الشكل تتفق مراجعة الحسابات مع الرقابة .

ثانياً : تعريف الرقابة :

عرف المؤتمر العربي الأول لأジزرة مراجعة الحسابات الحكومية لرقابة بأنها : منهج علمي شامل يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ويهدف إلى التأكيد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المتحققة . (٥)

- ١- MILLER M.A and BAILEY LP, - Miller Comprehensive G.A.A.S. Guide. Miller Accounting Publications Inc , New York - 1988 - p 15
- ٢- علي عبد المؤمن ، ١٩٩١ - الرقابة الخارجية الشاملة كأداة لمتابعة وتنمية الأداء . مجلة المصارف العربي ، اتحاد المصارف العربية ، نisan - ص ٨٥ .
- ٣- ديوان المحاسبة الكويتي ، ١٩٨٢ - تحديث أساليب الرقابة المالية . مجلة الرقابة المالية - السنة الأولى ، العدد الأول ، تشرين الأول ص ٣
- ٤- أشرم أحمد نوري ، ١٩٩٢ - معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا . رسالة دكتوراه - جامعة دمشق - ص ٣٠
- ٥- المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ١٩٧٦ - مقررات المؤتمر العربي الأول لأجززة العربية للرقابة والمحاسبة - المنعقد في بغداد ، خلال شهر آذار - ص ٣

ولقد تعددت تعاريف الباحثين للرقابة حسب الزاوية التي ينظر منها إلى عملية الرقابة ولعل أول تعريف للرقابة هو ما جاء من دائرة المعارف البريطانية إذ عرفت الرقابة بأنها:

"فحص الأعمال التي يقوم بها أحد أفراد دون أن يكون هو الذي نفذها ليتأكد من أنها نفذت طبقاً للأهداف المرسومة كما يقصد بالرقابة المهنة التي تتضمن فحص الأعمال والسجلات والتقارير الخاصة بالمنشأة من قبل محاسبين متخصصين لم يسبق لهم إعدادها" (١)

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين بوضع تعريف للرقابة بأنها :

"فحص للقواعد المالية المهمة بواسطة شركة مساهمة أو أي وحدة أخرى والمعدة للنشر ويجري فحص القوائم لكي يعطي المراقب رأيه فيها بعد أن يتتأكد من وضوحها وثابتها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها" (٢)

وقد أصدرت لجنة المفاهيم الأساسية التابعة للجمعية الأمريكية للمحاسبة تعريفاً بأنها:

"عملية منظمة للحصول بصورة موضوعية على وسائل الإثبات وتقديرها بغية توفير التأكيدات اللازمة حول العمليات والأحداث الاقتصادية للتحقق من مدى الانسجام ما بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعة ثم إيصال النتائج إلى الفئات المستفيدة" (٣)

ولا يختلف هذا التعريف من حيث الجوهر عن التعريف الذي أصدره مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية بأنها:

"فحص مطلوب يخدم كأساس للتعبير عن الرأي حول صحة وانتساق ونطاق القوائم المالية الموضوعة من قبل المنشأة أو آية جهة أخرى مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وذلك بسبب خصوصيتها لإطلاع جهات عامة أو أطراف مستفيدة أخرى" (٤)

1. Encyclopaedia Britannia , 1964 , vol . 2 , p. 747 .
2. Accounting Research Bulletin No . 9 page 82 , as cited in Auditing by Culey and Bauer , op . cit . , p . 1 .
3. ROBERTSON J.C., 1990 Auditing , Sixth edition . Irwin Inc . , Boston . U . S . A . , P . 5 .
4. The State Accounting and Auditing Center , 1983 – Glossary of Terms for State Auditors . C . O . A . Inc . Philippines , p 63 .

ومن جهة أخرى حاول بعض الكتاب إعطاء الرقابة تعريفاً أكثر شمولية بأنها "مجموعة الوسائل والعمليات التي تتضمن جميع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعية بكفاية مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تتضمن سير العمل وأن توفر لهم المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعية ثم تحليل أسبابه واتخاذ ما يلزم من الإجراءات لمعالجة هذه الانحرافات " (١)

يخلص الباحث من خلال دراسة التعريف السابقة للرقابة إلى ما يلي :

- ١- الرقابة هي أولاً عملية تقييم وفحص ومراجعة للتحقق من أن التنفيذ متافق مع الخطط الموضوعة وفي حدود القوانين والتعليمات النازفة وثانياً هي وسيلة لاكتشاف الأخطاء وتحديد مواطن الضعف للعمل على تلافيها وليس أداة لتصيد الأخطاء ومعاقبة المقصرين .
- ٢- إن إتمام عملية الرقابة يتطلب ضرورة وجود توفير المعلومات والبيانات عن أوجه النشاط المختلفة داخل المشروع شرطاً أساسياً لقيام الرقابة لكي يتم بالاستناد إليها دراسة نتائج التنفيذ مع ما هو مخطط له والتعرف على أسباب الانحرافات والأخطاء لاقتراح معالجتها وللحيلولة دون تكرارها .
- ٣- ضرورة توفر الأجهزة التي تتولى القيام بعملية الرقابة وأن تتمتع هذه الأجهزة بالاستقلالية .
- ٤- إن الرقابة عمل يقوم به أشخاص ويشرط أن يتمتعوا بقدر كبير وقسط وافٍ من التأهيل العلمي والخبرة العملية .

1. MART M . 1989 , Norms d'Audit Dans le secteur public center . de Library et d'Editions techniques , Paris , chap 2 , p 21 - 22 .

ومن التعريف التي أوردناها عن الرقابة والتي يمكن للباحث وضع تعريف لها : هي عملية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي للأدلة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والإدارية والمحاسبية من خلال الفحص الفني المحايد والدقيق لجميع الحسابات والبيانات المالية التي تضمنها دفاتر وسجلات المنشأة وقوائمها المالية ومن ثم مقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه واستنباط معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها وذلك من خلال عناصر متخصصة وأجهزة مستقلة ومن ثم توصيل النتائج إلى المستخدمين والمهتممين وتمثل الأجزاء الهامة من التعريف السابق بـ :

- ١- إن الرقابة عملية منظمة وموضوعية كونها تعبير عن نشاطات تتبع تسلسلاً منطقياً ونوعية الطريقة التي تجمع المعلومات ونوعية الشخص الذي يقوم بالرقابة والخلو من التحيز.
- ٢- الفحص الفني المحايد والدقيق لجميع التصرفات المالية والإدارية والمحاسبية من قبل جهات أو أجهزة مستقلة.
- ٣- مقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية.
- ٤- قياس معدلات الكفاية ورقابة الأداء في ضوء المعايير المستتبطة.
- ٥- دراسة أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات الازمة لتصحيحها.
- ٦- توصيل النتائج إلى الأطراف المهتمة.

ثالثاً : أهداف الرقابة :

تهدف الرقابة إلى التحقق من الإدارة الفعالة والمناسبة للأموال العامة وإلى التتحقق من أن التنفيذ يتم بصورة تنسجم مع متطلبات القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة ، ووفقاً للتوجيه المحدد في خطة العمل وعلى نحو الأهداف المقررة وذلك بقصد تبيان موقع الخطأ والضعف والانحراف ، وإيجاد الحلول المناسبة لتلافيها وللحيلولة دون وقوعها ثانية ولتحديد المسؤولين عن ارتكابها ولضمان حسن العمل المتبع لتحقيق الأهداف المرسومة والتحقق من سلامتها وكفايتها ، والعمل على تحسين الإدارة المالية والمحاسبية لكون إدارة سليمة ، والوصول بها إلى تحقيق معدلات عالية في الأداء وبكثير من الكفاءة والفعالية والاقتصاد ونتيجة ذلك تغيرت طبيعة وأهداف الرقابة بين الماضي والحاضر ففي

ولابد من الإشارة هنا إلى أهداف الرقابة التي حددتها المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAT) وهي أعلى هيئة تنظيمية دولية لشؤون الرقابة الحكومية وذلك خلال مؤتمرها التاسع الذي عقد في مدينة ليمما عاصمة بيرو عام ١٩٧٧ والتي تلخص بما يلي :

- ١- الاستخدام المناسب والفعال للأموال العامة وتطوير الإدارة المالية لتكون إدارة سلية والتتنفيذ المنظم لأوجه النشاط المختلفة وتبيين المعلومات إلى السلطات العامة والجمهور من خلال نشر تقارير موضوعية ذات أهداف.
- ٢- كشف الانحرافات عن المعايير القياسية.
- ٣- كشف مخالفات قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك في الوقت المناسب للتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية وجعل الأفراد محل المسؤولية ، فابلين بذلك المسؤولية الملقاة على كواهيلهم ومطالبتهم باتخاذ خطوات تحول دون إعادة ارتكاب أمثل هذه المخالفات أو على الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل.

وتعتبر الأهداف أولى المبادئ التي اتفقت عليها الدول المشاركة في هذه المنظمة فيما بينها، وأعلنها كمبادئ للرقابة الحكومية والتي تولي الاهتمام البالغ إلى الرقابة الاقتصادية ورقابة الأداء من حيث التركيز على الحفاظ على الأموال العامة وكشف الانحرافات بين الخطة ونتائج التنفيذ. (١)

١- الساطي طارق ، ١٩٨٢ - إعلان طوكيو بشأن مبادئ المسائلة العامة . مجلة الرقابة المالية - العدد الأول ، تشرين الأول - ص ١٨-٦ .

رابعاً : أنواع الرقابة :

إن الأصول والمبادئ العلمية التي تحكم عملية الرقابة تكاد أن تكون واحدة لكل نوع من أنواع الرقابة وينمي كل نوع عن النوع الآخر إما باختلاف صفات الأشخاص الذين يقومون بتنفيذ الرقابة ومرجعهم الوظيفي أو القانوني وإما باختلاف الطرق وأساليب التي يسلكها المراقبون في تنفيذ عملية الرقابة . وبالتالي يمكن تقسيم أنواع الرقابة على الشكل التالي:

أولاً: الرقابة من حيث الجهة المنفذة

ثانياً: الرقابة من حيث طبيعة تنفيذها وتسلسل طرحها

ثالثاً : الرقابة من حيث الشمولية

رابعاً : الرقابة من حيث مصدرها

خامساً: الرقابة من حيث وسائل تنفيذها

سادساً: الرقابة من حيث مواعيد تنفيذها

أولاً: الرقابة من حيث الجهة المنفذة :

ويمكن تقسيمها على الشكل التالي:

أ-الرقابة الخارجية

ب-الرقابة الداخلية

أ- الرقابة الخارجية: وتعني الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المقيدة في الدفاتر والسجلات والقواعد المالية، بواسطة هيئة خارجية أو مراجع حسابات خارجي مستقل عن الإدارة يعمل بموجب قواعد ونظريات علمية تتنظم منه الرقابة . وتهدف الرقابة الخارجية إلى :

- ١- التأكد من سلامة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة التي يتتناولها الفحص وهل قد سجلت ونظمت هذه العمليات وفقاً للمبادئ والأسس المحاسبية.
- ٢- مراجعة تنفيذ الخطط العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ومراجعة كل من السجلات الخاصة بها والسجلات الخاصة بتنفيذها ومدى تحقيق الأهداف المقررة وذلك لتحديد الانحرافات سلباً أم إيجاباً ومعرفة أسبابها ومعالجتها من أجل العمل على تخفيفه الإسراف ما أمكن في جميع أوجه النشاط.

٣- فحص مدى فعالية الرقابة الداخلية وتدعم التعاون بينهما بالرغم من أن هناك اختلاف بين الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية من حيث طبيعة عمل كل منها ولكن نجد أن هناك تشابك بينهما في الهدف المنشود وهو اكتشاف أعمال الغش .

ب - الرقابة الداخلية: لقد ظهرت الحاجة إلى الرقابة الداخلية وزاد الاهتمام بها لتلبية متطلبات التطورات الاقتصادية السريعة، (١) فتطور حجم المشروعات وظهور شركات الأشخاص ومن ثم شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة وحاجة الإدارة إلى بيانات إحصائية ومالية صحيحة وسريعة وعلى نحو مستمر لتحملها مسؤولية حماية أموال المشروع كما أن زيادة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وزيادة حجم القطاع العام (٢) عامل أساسي في تطور الرقابة الداخلية وظهور ما يسمى بالرقابة الإدارية.

هذا وقد أقرت لجنة قواعد الرقابة الداخلية للمنظمة الدولية للبيانات العليا للرقابة المالية "أنتوسا" من خلال المؤتمر الثاني عشر للمنظمة المنعقد في سدني في شهر نيسان من عام ١٩٨٦ التعريف التالي للرقابة الداخلية:

"هي النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة بما تشمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات ورقابة داخلية أنسأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة للمساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منظم واقتصادي فعال وكفاء ب بحيث يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية ويؤمن دقة السجلات المحاسبية وتقديم معلومات إدارية ومالية موثقة في حينها "(٣)

١ - عبد المنعم محمود عبد المنعم ، ١٩٧٦ - المراجعة أصولها العلمية والعملية . دار النهضة العربية - القاهرة - ص ١٢٨ - ١٣٠ .

٢ . CHAMBERS A, International Auditing . Pitman books Limited , London . 1981 . p. 64 - 68 .

٣ - الساطي طارق ، ١٩٨٢ - إعلان طوكيو بشأن مبادئ المسائلة العامة . مجلة الرقابة المالية - العدد الأول ، تشرين الأول - ص ١٨-٦

ما سبق نجد أن الرقابة الداخلية تم داخل السلطة التنفيذية ذاتها من خلال المراقبين الداخليين الذين يخضعون لها في التبعية الإدارية حيث تعد الرقابة الداخلية مهمة السلطة العليا في الجهة التنفيذية (١) وهذه الرقابة التي تفرضها الإدارة العامة على نفسها تعمل على :

- ١- مساعدة الإدارة على متابعة الخطط وتحقيق الأهداف
- ٢- توفير القدر من الاطمئنان للسلطة إلى سلامة إجراءات العمل وأساليب التنفيذ المطبقة.
- ٣- مساعدة المسؤولين والموظفين عن طريق التبيه إلى الأخطاء حتى قبل وقوعها مما يمكن من تصحيحها واتخاذ ما يكفل للحيلولة دون الوقوع في الأخطاء (٢)

ثانياً: الرقابة من حيث طبيعة تنفيذها وتسلسل طرحتها:

ويمكن تقسيمها على الشكل التالي:

- أ-الرقابة المحاسبية.
- ب-الرقابة المستديمة.
- ج-الرقابة الإنقاذية.
- د-الرقابة الاستنتاجية أو الفياسية.
- هـ-الرقابة الاقتصادية.
- و-الرقابة الاجتماعية.

أ- الرقابة المحاسبية: تتلخص في رقابة العمليات الحسابية من جمع وطرح وضرب وكذلك الترحيل والترصيد ، والهدف من هذه الرقابة هو التأكيد من صحة وسلامة إثبات العمليات الواردة في الدفاتر والسجلات المحاسبية ومن الطبيعي أن صحة العمليات المحاسبية لا تعد دليلاً نهائياً على صحة المركز المالي على اعتبار أن أخطاء الحذف أو التكرار لا يمكن اكتشافها بمثل هذا النوع من الرقابة وبالتالي يمكن القول بأن الهدف الأساسي للرقابة المحاسبية هو اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش المحاسبية.

١- قاسم جميل قاسم ، ١٩٨٥ - المؤسسة العامة كاستراتيجية إدارية للتنمية . المنظمة العربية للعلوم الإدارية - عمان - ص ٣١

2 . SAWYER L . 1973 . The practice of Modern Internal Auditing , Altamonte spring Florida , P . 24 - 26 .

ب - الرقابة المستندية: تمثل الرقابة المستندية العمود الفقري لعملية الرقابة والتي يعتمد عليها المراقب لإبداء رأيه في الحسابات الختامية والمركز المالي للمنشأة ولا يقتصر الغرض من هذه الرقابة على وجود مستند مؤيد لكل عملية مالية مسجلة في الدفاتر بل يشمل التأكيد من صحة المستند نفسه وأن يستوفي هذا المستند على كافة الشروط الشكلية والموضوعية والقانونية وعلى المراجع أن يفضل بين المستندات المنظمة داخل المشروع والمستندات المنظمة خارج المشروع.

ج- الرقابة الانتقادية: وهي الفحص السريع الخاطف للدفاتر والسجلات والحسابات مع توجيهه عنابة خاصة واهتمام شديد إلى المسائل غير العادية أو الشاذة الموجودة بها وهي تتطلب مهارة خاصة وخبرة كافية ونظرية شاملة إلى البيانات والمعلومات وذلك بغية الوصول إلى النتائج الصحيحة والملموسة.

د- الرقابة الاستنتاجية أو القياسية: ويقصد بها إيجاد ربط بين عناصر القوائم المالية بمثيلاتها من السنوات السابقة أو نفس السنة لمعرفة أي وضع غير عادي ، مثل دراسة وتحليل الاستثمارات والربط بينهما وبين الإيرادات الناتجة عنها والمثبتة في الدفاتر ... الخ.

هـ- الرقابة الاقتصادية: وهي الرقابة التي تمثل في الفحص الموضوعي للتقويم الاقتصادي لكفاءة وفعالية المنشآت والمشروعات ومقارنة ما تم إنجازه مع ما هو مخطط ، والنتائج مع الأهداف والممارسة مع السياسة من أجل كشف الانحرافات السلبية والإيجابية وبيان أسبابها للتأكد من حسن إدارة الموارد الاقتصادية ومعالجة أوجه الانحرافات أو الإسراف (١) وتتضمن هذه الرقابة تدقيق ثلاثة جوانب أساسية هي :

١- الاقتصاد أو التوفير: وهو طريقة إدارة الموارد البشرية والمادية المتاحة مثل الكمية والنوعية والوقت والأسلوب.

٢- الكفاءة: ويتعلق بطريقة تحويل المدخلات المشار إليها أعلى إلى سلع وخدمات.

٣- الفعالية: أي مدى تحقيق النتائج المرغوبة بها بشكل أفضل (٢)

١- ديوان المحاسبة في الإمارات العربية المتحدة ، ١٩٨٨ - القواعد الخاصة بالرقابة المالية العليا ، الصادرة بقرار رئيس الديوان رقم ١٩٢ ، ص ١١

2 . KEEMER P . and KOED I .- The Audit of Financial Management . International Journal of Government Auditing , vol . 8 , no . 3 , July 1981, p . 8 .

و- الرقابة الاجتماعية: وتهدف هذه الرقابة إلى تحديد دور المراجع في تحديد مدى أثر المنشأة (محل الرقابة) على المجتمع المحيط بها و هل هناك أضرار تسببت المنشأة في حدوثها أم لا، أو هناك منافع ساهمت هذه المنشأة في إيجادها وتوفيرها للمجتمع المحيط بها، وتمثل الأضرار في ظاهرة الضوضاء والتلوث البيئي للمجتمع المحيط بهذه المنشأة أو في احتكار أسعار بعض السلع الأساسية أو في تخفيض الأجور، كما تشتمل المنافع في إنشاء الحدائق والمدارس والمستوصفات والمؤسسات التي لا تهدف إلى الربح بل توفر خدمات ورفاهية للمجتمع المحيط بالمنشأة .

ثالثاً : الرقابة من حيث الشمولية:

ويمكن تقسيمها على الشكل التالي:

أ- الرقابة الكاملة.

ب- الرقابة الجزئية.

أ- الرقابة الكاملة: ويمكن تقسيمها لنوعين:

١- الرقابة الكاملة الشاملة: وتعني الفحص الكامل للدفاتر والسجلات والقوائم المالية وجميع الحسابات ونظام الرقابة الداخلية وذلك بإعداد برنامج كامل لعملية الرقابة ومن ثم الخروج برأي محايي في نهاية عملية الرقابة، وهذا النوع يناسب المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم ولكنه لا يناسب المشروعات الكبيرة الضخمة مما أدى إلى الانتقال من مفهوم الرقابة الكاملة الشاملة إلى مفهوم الرقابة الكاملة الاختبارية.

٢- الرقابة الكاملة الاختبارية: وهو أسلوب الرقابة باستخدام العينات الإحصائية أي يكتفى المراجع باختيار عينة من العينات وفحصها فحصاً شاملاً و من ثم تعليم النتائج التي يتوصل إليها من فحص العينة، على جميع العمليات التي اختبرت منها هذه العينة لتكون مؤشراً على العمليات كلها، وقد يزيد أو ينقص حجم العينات بحسب فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في الجهة الخاضعة للرقابة، ولل باستخدام الرقابة الاختبارية فعلى مراجع الحسابات استخدام أحد المدخلين:

- المعاينة الشخصية: عند قيام المراجع بالرقابة الاختبارية يحدد حجم العينة وبختار مفرداتها على أساس خبرته وحكمه الشخصي ومن ثم يعمم النتائج.

- المعاينة الإحصائية: هي التي تعتمد على قوانين نظرية الاحتمالات والطرق والجداول الإحصائية في تحديد حجم العينة و اختيار مفراداتها وأخيراً تعميم النتائج التي توصل إليها.
- ب- الرقابة الجزئية: وهي تعني أن تكون عملية الرقابة محصورة في مجال محدد من النشاط وهي تكون بحدود التوكيل الذي يحدد نوعية الرقابة الجزئية المراد القيام بها وتحديد نظام العمل بشكل دقيق.

رابعاً : الرقابة من حيث مصدرها:

ويمكن تقسيمها على الشكل التالي:

أ-الرقابة الإلزامية.

ب-الرقابة الاختيارية.

أ- الرقابة الإلزامية: وهي الرقابة التي تنفذ استناداً إلى أحكام القوانين والأنظمة السارية مثل خضوع الوزارات والإدارات العامة لرقابة الجهاز المختص، أو إلزام الشركات لفحص ومراجعة حساباتها بتعيين مراجع خارجي يقوم باعتماد القوائم المالية في نهاية السنة المالية والتأكيد من سلامة ما ورد في هذه القوائم من بيانات، حيث تفرض عقوبات أو جزاءات عند المخالفة.

ب- الرقابة الاختيارية: وهي الرقابة التي لا يوجد نص قانوني يلزم المشروعات بتعيين مراجع حسابات خارجي وبذلك تتم هذه الرقابة بناء على رغبة أصحاب المنشأة أنفسهم.

خامساً: الرقابة من حيث وسائل تنفيذها:

ويمكن تقسيمها على الشكل التالي:

أ-الرقابة اليدوية.

ب-الرقابة الآلية.

أ- الرقابة اليدوية: وهي الرقابة بعيدة عن استخدام التقنيات التكنولوجية والإلكترونية ويعاب على هذه الطريقة :

- ١- احتياجها إلى الوقت الطويل في زمن أصبح فيه الهدف المطلوب لأى عملية هو الحصول على نتيجة صحيحة بأقل زمن ممكن.
- ٢- إن الرقابة اليدوية لا تحقق بشكل مثالي حياد واستقلالية المراجع.

وعلى الرغم من تلك العيوب فما زالت تستخدم في كثير من بلدان العالم الثالث بسبب عدم توفر الخبرة والكادر العلمي المؤهل التي تحتاجها الرقابة الآلية.

بـ- الرقابة الآلية: هي الرقابة التي تتم بواسطة الحاسوب ويستطيع المراجع من خلالها التأكد من مدى كفاية استخدام الحاسوب ومساهمته في حماية أصول المنشأة وتأكيد سلامة بياناتها وفعالية إنجاز أهدافها وكفاءة استخدام مواردها. ويجب أن يكون مراجع الحسابات على دراية كافية بالأنظمة والأجهزة المستخدمة في معالجة البيانات المحاسبية آلياً وبشكل عام ترکز المراجعة الآلية على فحص وتتبع نظم الحاسوب المعتمد بها في المشروع لتأكد من اكتمال وجاهزية هذه النظم وكذلك وجود نظام رقابة داخلية لبيئة الحاسوب إضافة إلى التأكد من الفعالية الفنية للنظم الإلكترونية ويمكن تقسيم الرقابة الآلية إلى الأنواع التالية:

١ـ الرقابة حول الحاسوب: في هذه الحالة المراجع لا يكون لديه أي خبرة بالحاسوب وإنما عليه إعداد حساباته يدوياً ومن ثم تقديمها للمسؤول عن الحاسوب الذي يقوم بادخالها واستخراج النتائج ومن ثم يقع على عاتق المراجع المقارنة بين المدخلات والمخرجات فقط.

٢ـ الرقابة من خلال الحاسوب: هنا يتوجب على المراجع أن يكون على دراية بآلية تشغيل الحاسوب والتعامل معه وإجراء دورات تدريبية تمكنه من إدخال معلوماته واستخراجها بنفسه بدون مساعدة أحد دون التوسيع بأنظمة وبرامج الحاسوب (أي معرفة البرامج التي سيستخدمها في إدخال واستخراج معلوماته فقط).

٣ـ الرقابة بمساعدة الحاسوب: وهذه الرقابة تتطلب زيادة خبرة المراجع في الحاسوب ومعرفة الأنظمة ونوعية البرامج التي يستخدمها ولكن هذا لا يعني التخصص في مجال الحاسوب وإنما دراسة معمقة.

سادساً: الرقابة من حيث مواعيد تنفيذها:

ويمكن تقسيمها على الشكل التالي:

- أـ الرقابة النهائية (اللاحقة).
- بـ الرقابة المستمرة (المراقبة).
- جـ الرقابة المسبقة.

أ- الرقابة النهائية (اللاحقة) : ويقصد بها تلك الرقابة التي يبدأ العمل بها في نهاية الفترة المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها، أي أن مراجع الحسابات يبدأ بتنفيذ هذه المراجعة بعد أن تكون دفاتر المنشأة قد أغلقت، وقيود التسويات الجردية قد نظمت، والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي قد أعدت بصورة نهائية.

ب- الرقابة المستمرة (المرافق) : وهي الرقابة التي يتم العمل بها بصورة مستمرة فيقوم المراجع ومساعدوه بزياراتهم للمنشأة في فترات متعددة حيث يواكبون العمل اليومي أو لأول، ويتابعون التسجيل في الدفاتر والترحيل إلى السجلات أما زيارتهم الأخيرة فتطول لأنها تأتي بعد إنجاز الحسابات بصورة نهائية وإعداد الميزانية العامة (١) .

ج- الرقابة المسبقة: وهي التي تتم على العمليات والتصرفات قبل إنجازها نهائياً، غالباً ما تستخدم في المراجعات الحكومية حيث تعمد بعض الأنظمة والتشريعات إلى اعتمادها بغية التأكيد من أن المعاملة أو التصرف يراعي الأصول القانونية والظامانية قبل استكمال صرفه (٢)

- ١ - كوفيانيه محمد ، ١٩٩١ - الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام - رسالة دكتوراه ، جامعة حلب . صفحة ٥١ - ٥٢ .
- ٢ - أبو صقر حبيب ، ١٩٨١ - عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها . المنظمة العربية للعلوم الإدارية - عمان ،الأردن - ص ٤٧ - ٦٤ .

المبحث الثاني

تاريخ الرقابة في سوريا قبل إحداث الأجهزة الحكومية (الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)

يمكن تقسيم تاريخ الرقابة في سوريا إلى مراحل عديدة وسوف يقوم الباحث بالتركيز على بعض المراحل التي مرت بها الرقابة وذلك بشيء من الاختصار نظراً لتناول الباحثين تلك المراحل بالتفصيل.

أولاً : الرقابة في سوريا حتى عام ١٩٣٨ :

١- الرقابة في سوريا في ظل أحكام قانون التجارة العثماني: لم تنشأ مهنة الرقابة في ذلك العهد وذلك للخلاف الذي أصاب كل القطاعات الاقتصادية حيث ظلت سوريا بدون قانون تجاري حتى عام ١٨٥٠ حيث صدر قانون التجارة العثماني الذي بعد ترجمة حرفة لقانون التجارة الفرنسي الصادر عام ١٨٠٧ واعتبر هذا القانون واجب التطبيق في سوريا باعتبارها جزءاً من الدولة العثمانية ويلاحظ أن هذا القانون لم يتضمن نصاً يلزم الشوكة المساهمة بتعيين مراقب لحساباتها بل كل ما تضمنه إخضاع الشركات المساهمة لشرط الترخيص الحكومي الصادر عن السلطات أما الشركات التوصية المساهمة فكانت تؤسس بحرية تامة ودون الحاجة لترخيص حكومي (١)

٢- الرقابة في سوريا بعد رحيل الدولة العثمانية وحتى عام ١٩٣٨: تعد سوريا من الدول العربية السباقة في مجال إحداث هيئة للرقابة المالية إذ أن دستور ١٩٢٠ الذي أقره المؤتمر السوري والذي نظم الخطوط الكبرى لهذه الرقابة حيث تضمن في الفصل الثامن منه تنظيم الرقابة على الأموال العامة حيث عهد بها إلى هيئة أطلق عليها اسم (ديوان المحاسبات) (٢)، ولكن ما كاد المؤتمر السوري ينتهي من وضع هذا الدستور حتى كانت قوى الانتداب الفرنسي الباغية قد أطاحت بالحكم الوطني القائم في سوريا على

١- قانون التجارة العثماني وتعديلاته المادة ٢٨ .

٢- القانون الأساسي للمملكة العربية السورية ، مجموعة الوثائق والتصوّص التي ينشرها معهد الدراسات العربية المالية التابع لجامعة الدول العربية - القاهرة - ص ١٦

أثر معركة ميسلون يوم ٢٤ تموز عام ١٩٢٠ مما أدى إلى القضاء على النظام النسابي فيها وأبعد فكرة إنشاء ديوان المحاسبات وقد ظل اسم (ديوان المحاسبات) بعيداً عن التنظيمات المالية في سوريا حتى دستور سنة ١٩٣٠ والذي وضع على أثر الثورة السورية سنة ١٩٢٥ ووضعه جمعية تأسيسية منتخبة سنة ١٩٢٨ ، ولكن لم يصدر قانون ديوان المحاسبات الذي أشار إليه دستور سنة ١٩٣٠ إلا في سنة ١٩٣٨ وذلك بسبب كثرة الفترات التي عطلت فيها الحياة النيابية في سوريا ونظراً لكثرة التقلبات السياسية التي تعرضت لها البلاد طوال تلك الفترة وهي تكافح ضد الاندماج الفرنسي الرازح عليها.

ثانياً : الرقابة في سوريا ما بين عام ١٩٣٨ وحتى عام ١٩٥٨ :

تنفيذاً لأحكام الدستور فقد أحدث أول هيئة للرقابة المالية في سوريا تحت اسم ديوان المحاسبات وذلك بموجب القانون رقم /٣٨/ الصادر بتاريخ ١٩٣٨/٥/٢٤ حيث اعتبر الديوان هيئة رقابية مستقلة واعتبر رئيسه وأعضاؤه ينفذون مهامهم نيابة عن السلطة التشريعية وجعلهم مسؤولين أمامها وأشرك السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والسلطة القضائية في تقرير الوضع الوظيفي لرئيس وأعضاء الديوان نظراً لأنه جعل تعينهم منوطاً بمرسوم يصدر عن رئيس الجمهورية بناءً على اقتراح مجلس الوزراء وقرر لهم حصانة عدم قابلية عزلهم وأخضعهم للمحاكمة أمام الهيئة العامة لمحكمة التمييز إذا ارتكبوا جريمة تأديبية وحتى يكتسب حكم هذه الهيئة الصفة التنفيذية لابد من موافقة مجلس النواب عليه (١). وتتناول صلاحية الديوان مراقبة جميع الواردات والنفقات العامة العائدة للدولة والمحافظات المنتعة بنظام مالي خاص بما في ذلك المؤسسات العامة التي تقوم بأعمالها بموارد يقرها المجلس النيابي والبلديات كافة (٢) والرقابة السابقة على التصرفات الإدارية من عقود وقرارات إلى جانب الرقابة اللاحقة على الحسابات والمستندات التي يقوم بها الديوان بصفة محكمة إدارية تصدر عنها الأحكام بشأن الحسابات ومنح الديون كثيراً من المؤيدات القانونية التي تساعده في ممارسة مهمته الرقابية (٣) .

١- قانون ديوان المحاسبات الصادر بالقانون رقم ٣٨ لعام ١٩٣٨ المادة ٤ - ٥ .

٢- قانون ديوان المحاسبات الصادر بالقانون رقم ٣٨ لعام ١٩٣٨ المادة ١٨-١٩ .

٣- قانون ديوان المحاسبات الصادر بالقانون رقم ٣٨ لعام ١٩٣٨ المواد ٢٠-٢١-٢٢-٢٣-٢٧-٢٨ . ٢٩-٣٠ .

وهكذا نجد أن القانون رقم ٣٨ لعام ١٩٣٨ يعد أول قانون أرسى القواعد التفصيلية للرقابة الخارجية المستقلة في سوريا و أتى بنظام فعال للرقابة على الأموال العامة يتمتع بالصفتين الوقائية وال مجرية بنفس الوقت (١) .

وقد ظل الديوان على هذا الوضع حتى صدور دستور سنة ١٩٥٠ حيث أصبح الديوان مستقلاً كاملاً عن السلطة التنفيذية حيث لم يعد لها أية سلطة للتدخل في شؤونه أو في تعيين أعضائه وعزلهم وخرج الديوان عن حدود رقابة المشرعية وجعلها تمتد إلى رقابة الكفاية وفي سنة ١٩٥٧ ورغبة في إزالة العقبات ونواحي التعقيد التي كشف عنها التطبيق العملي لرقابة الديوان وانسجاماً مع مبادئ تنظيم الإدارة العامة الجديدة فقد أعد مكتب مجلس النواب بالاشتراك مع ديوان المحاسبات مشروع قانون تضمن إدخال تعديلات جوهرية على نظام الرقابة في الديوان السوري ولكن لم يعرض هذا المشروع على مجلس النواب بسبب توقف اجتماعاته وتوحيده مع مجلس الأمة المصري على أثر قيام الوحدة بين مصر وسوريا.

ثالثاً : الرقابة في سوريا في ظل الوحدة بين مصر وسوريا:

على أثر قيام الوحدة وضع الدستور المؤقت سنة ١٩٥٨ وتطبيقاً لمبدأ ضرورة توحيد التشريع المطبق في كلا البلدين خصوصاً ما يتصل بهيئات الرقابة العليا تم إصدار القانون رقم ٢٣٠ من سنة ١٩٦٠ الذي وحد بين ديوان المحاسبة المصري وديوان المحاسبات السوري وأطلق الجهاز الجديد اسم (ديوان المحاسبات) ألغى قانون ديوان المحاسبة في مصر رقم ٥٢ سنة ١٩٤٢ وتعديلاته والمرسوم التشريعي المتضمن قانون المحاسبات في سوريا رقم ٢٠٧ لسنة عام ١٩٥٢ وتعديلاته وقد أقتبس هذا القانون الجديد أغلب أحكامه من النظام الذي كان مطبقاً بمصر باستثناء الأحكام المتعلقة بالرقابة السلبية وبعض الأحكام الأخرى التي أقتبسها النظام السوري وقد أسفر عن تطبيق أحكام القانون ٢٣٠ أن الديوان أصبح هيئة مستقلة ذات صلة بالسلطة التنفيذية وهذا يعود إلى شكل نظام الحكم الذي أخذ به دستور سنة ١٩٥٨ هذا الدستور الذي تأكّد لواضعيه أنه لكي تتمكن الدولة من تحقيق أهداف التنمية والعدالة الاجتماعية لا بد من توفير نظام ١- الساطي طارق ، ١٩٦٨ - رقابة الديوان على المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة . دار الفكر العربي ، الطبعة الأولى - ص ٥٠

يكفل للهيئة التنفيذية التمتع بسلطات فعلية وواسعة تحررها إلى حد ما من سيطرة الهيئة التشريعية بشكل يحقق لها الاستقرار والثبات لتحقيق ذلك اتجه دستور ١٩٥٨ من جملة أحكامه إلى ترجيح النظام الرئاسي (١) الأمر الذي انعكس على هيئة الرقابة فألحقها برئاسة السلطة التنفيذية لتسنيد مما تتمتع به هذه الرئاسة من سلطات في دعم رقابتها وتأييد اعتراضاتها وتتفيد مقترحتها .

كما تقوم هذه الهيئة بنفس الوقت في تزويد الرئاسة بالمعلومات الازمة عن مدى سلامة سير العمل المالي التنفيذي في الوزارات والإدارات والمؤسسات العامة على هيئة الرقابة بإبلاغ تقاريرها إلى مجلس الأمة أيضاً. ونتيجة لذلك لم يعد الديوان عين البرلمان الساهرة فقط وإنما هو في الوقت نفسه عين رئاسة السلطة التنفيذية أيضاً.

رابعاً : الرقابة في سوريا بعد الانفصال وحتى تاريخ إنشاء أجهزة الرقابة الحكومية:
(الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش) .

عقب الانفصال الذي حدث في أيلول سنة ١٩٦١ صدر الدستور المؤقت للجمهورية العربية السورية الذي أخذ بقواعد النظام البرلماني الرئاسي وبعد فترة وجيزة من صدور الدستور وتشكيل مجلس النواب صدر المرسوم التشريعي رقم ٢٠٣ في كانون الأول لعام ١٩٦١ الذي أدخل تعديلات جوهرية على القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٦٠ وفي أيلول عام ١٩٦٢ أعيد العمل بدستور عام ١٩٥٠ ولكنه من الملحوظ أنه لم يصدر للديوان قانوناً يتلائم مع أحكام هذا الدستور ولذلك صدرت في كانون الثاني سنة ١٩٦٣ اللائحة التنفيذية لقانون ديوان المحاسبات بالمرسوم رقم ٦٠ وتضمنت اللائحة تنظيم الإدارات الفنية وأمانة السر ومحكمة الديوان والهيئة العامة فيه كما شملت أيضاً أسلوب سير العمل فيها جميعاً وبينت الأشخاص والموظفين المسؤولين أمام الديوان، وعلى أثر قيام ثورة الثامن من آذار عام ١٩٦٣ التي تستند إلى بناء اقتصاد قومي يقوم على أساس الدور القائد للقطاع العام في التنمية الاقتصادية حيث تم منح المجلس الوطني دور القائد للقطاع العام في التنمية الاقتصادية كما تم منح المجلس الوطني لقيادة الثورة اختصاص ممارسة السلطتين التشريعية والتنفيذية فقد صدر في أيار سنة ١٩٦٣ المرسوم التشريعي

١ - الجرف طبعة ، ١٩٦٤ - نظرية الدولة والأسس العامة للتنظيم السياسي . مكتبة القاهرة الحديثة ،

رقم ٥١ الذي تضمن وقف العمل بحصانة عدم قابلية العزل الذي يتمتع بها رئيس وأعضاء الديوان وأجاز لهذا المجلس إعادة النظر في جهاز الديوان الوظيفي شأنه في ذلك شأن باقي أجهزة موظفي الدولة ثم أصدر بعد ذلك مرسوم التشريعي رقم ٦٨ لسنة ١٩٦٣ وجعل تعين وعزل رئيس وأعضاء الديوان من اختصاص المجلس الوطني لقيادة الثورة بصفته هيئة تتمتع بالسلطتين التشريعية والتنفيذية

و عند ما صدر الدستور المؤقت في ٢٥ / ٤ / ١٩٦٤ بالمرسوم ٩٩١ الذي أسد اختصاص رئاسة السلطة التنفيذية إلى مجلس الرئاسة (١) وأبقى اختصاص السلطة التشريعية بيد المجلس الوطني للثورة (٢) أصبح تعين رئيس وأعضاء الديوان من اختصاص مجلس الرئاسة وأضحى من غير الممكن عزلهم إلا بعدأخذ الموافقة المجلس الوطني الذي ارتبط الديوان به وأصبح يعمل بالنيابة عنه ويقدم إليه تقاريره العامة والخاصة وعلى أثر وقف العمل بالدستور المؤقت لسنة ١٩٦٤ وذلك بعد تاريخ ٢/٢/١٩٦٦ و حل المجلس الوطني للثورة وصدور بيان القيادة القطرية المؤقتة رقم ٢/٢٥ تاريخ ١٩٦٦/٢/٢٥ الذي تعد الأحكام الواردة فيه بشأن تنظيم السلطات العامة بمثابة أحكام دستورية أصبح تعين رئاسة وأعضاء الديوان من اختصاص رئيس الدولة كما أصبح من غير الجائز عزلهم إلا إذا أخذ موافقة مجلس الوزراء بصفته سلطة تشريعية وأضحى الديوان مرتبطاً بهذا المجلس ويعمل بالنيابة عنه وبذلك يمكننا القول إن ظهور رقابة الديوان بسورية لم يواكب تطور النظام الاقتصادي دور الدولة بل على خلاف ذلك جاء تطور هذه الرقابة على عكس التطور الاقتصادي الأمر الذي جعل الديوان متختلفاً لسنوات عديدة عن التطورات الذي بلغه دور الدولة وخاصة بعد أن سارت فيه طريق الاشتراكية وزادت وظائفها وتزايدت هيئاتها وإن هذا القصور في رقابة الديوان كان من الأسباب التي أدت إلى التفكير في إنشاء جهاز للرقابة يقوم بتحقيق أهدافها الحديثة فضلاً عن الأهداف التقليدية.

١ - الدستور المؤقت الصادر بالمرسوم رقم ٩٩١ لعام ١٩٦٤ المواد ٤٧-٤٨-٥٠ .

٢ - الدستور المؤقت الصادر بالمرسوم رقم ٩٩١ لعام ١٩٦٤ المواد ٣١-٣٢ .

الفصل الثاني

دراسة تحليلية للجهاز المركزي للرقابة المالية

المبحث الأول : واقع الجهاز المركزي للرقابة المالية.

المبحث الثاني : معوقات (صعوبات) عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية

المبحث الأول

واقع الجهاز المركزي للرقابة المالية

أولاً - نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية :

منذ أن التزمت الدولة بالخطيط القومي وسارت في الطريق الاشتراكي توسع القطاع العام بهيئاته ومؤسساته العامة والشركات والمنشآت التابعة لها ، واستثمرت الدولة قدرًا متزايداً من أموالها لتنفيذ الأعمال والمشاريع الازمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية بمعدلات سريعة إلى الأمام إزاء هذا التحول أصبح من الضروري الاهتمام بالرقابة على هذا القطاع لجعلها قادرة على تزويد السلطات المختصة بالمعلومات المتعلقة بكيفية إدارة الأموال وبمدى سلامة سير الأجهزة المالية والمحاسبية فيه (١) ونتيجة لذلك كان لابد من أن تمتد الرقابة إلى قطاع الأعمال بجميع مكوناته من هيئات ومؤسسات وشركات ومنشآت تمتلكها الدولة ملكية كاملة كانت أم جزئية ، ومن المنتظر عليه أن الرقابة التي تقوم بها الأجهزة المختلفة على حسابات القطاع العام ، والتي ينبع عنها إعداد تقارير تبين مدى صدق ودلاله تلك الحسابات من ناحيتي المشروعية والدقة المحاسبية ، إن هذه الرقابة لا تحقق ضمان النجاح في زيادة إنتاجية العمل وتخفيف التكاليف ولذلك ظهرت الحاجة إلى ضرورة الرقابة على أعمال كافة منشآت ومؤسسات القطاع العام للتأكد من مدى تحقيق هذه الوحدات للأهداف المحددة لها .

إن هذه الرقابة يجب ألا تكون رقابة مشروعية ومحاسبية فقط بل لابد لها أيضاً أن تشمل رقابة استثمار الأموال المتوفرة والنتائج المحققة من زاوية المبدأ القاضي بتحقيق أكبر فائدة ممكنة للمجتمع أي ما يسمى بالرقابة الاقتصادية ، إن هذه الرقابة إن كانت تتتأكد من دقة وصحة كافة حسابات القطاع العام فقد أن لها أن تمتد إلى استعمال أموال الدولة الموضوعة تحت تصرف هذه الجهات والتتأكد من استغلالها طبقاً لما خصصت له وكشف الانحرافات الناتجة وتحليل أسبابها والتنبّت من أن وحدات القطاع العام اتبعت مبدأ استخدام أفضل الأساليب في استثمار هذه الأموال واستعمالها على خير وجه اقتصادي سليم ومن ثم القضاء على أوجه الإسراف وأسباب الانحراف .

١- الأسباب الموجبة لإحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم الشريعي رقم ٩٣ لعام ١٩٦٧ .

وبما أن القوانين المنظمة لهيئات الرقابة الموجودة في سوريا ركزت اهتمامها على ناحيتي المنشرونية والدفة المحاسبية فقط ولم تهتم برقابة الكفاية ومتابعة تنفيذ الخطة لذلك صدر في عام ١٩٦٧ مرسوم تشريعي رقم ٩٣ يقضي بإنشاء الجهاز المركزي للرقابة المالية ويقضى هذا المرسوم بإلغاء جميع الأحكام المخالفة لقانون الجهاز سواء وردت في قوانين عامة أو خاصة ولا سيما قانون ديوان المحاسبات رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٦٠ وتعديلاته وكذلك الأحكام المتعلقة بمقتضى الحسابات الواردة في قوانين وأنظمة المؤسسات والشركات والمنشآت العامة أو المؤسسة وأحكام الرقابة الواردة من قوانين وأنظمة المؤسسة الاقتصادية والهيئة العامة للقطاع العام الصناعي وفي أية جهة رسمية أخرى ، وبدها من تاريخ ممارسة الجهاز لمهامه و اختصاصاته سيصبح هيئه الرقابة الوحيدة في الدولة المنوط بها مهمة الرقابة الخارجية على شركات القطاع العام في سوريا وسيخرج عن ذلك قلب الرقابة على الحسابات من عمل مهني يمارسه محاسبون مستقلون في مكاتب خاصة إلى عمل وظيفي يباشره موظفون حكوميون مفتشو الحسابات (١) .

حيث نصت المادة الأولى من قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٣ تاريخ ١٩ / ٧ / ١٩٦٧ بأنه " هو هيئة تتبع وزير المالية " ومن خلال ذلك يجد الباحث أن القانون لم يعط هذه الهيئة صفة الهيئة المستقلة وعلى الرغم من أن ملأك الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم رقم ٢٥٧١ تاريخ ١٢ / ١١ / ١٩٦٨ عدل هذه التسمية إلى هيئة مستقلة تتبع وزير المالية إلا أن ذلك لم يغير من واقع هذا الجهاز الذي يعامل من قبل السلطات العليا وكأنه إحدى الإدارات التابعة لوزارة المالية ، و من ثم جاء المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ و الذي عدل ذلك حيث نصت المادة الثانية : " الجهاز المركزي للرقابة المالية هو هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء " .

١ - قلعه جي سامي ، ١٩٦٩ - تقييم و تطوير الرقابة على حسابات شركات القطاع العام في سوريا .
رسالة ماجستير - جامعة القاهرة - ص ٢٩٧ - ٣٠٢ .

ويتألف الجهاز المركزي للرقابة المالية من :

١- المجلس الأعلى للرقابة المالية الذي يتتألف من :

رئيساً رئيساً

أعضاء وكالة الجهاز المركزي للرقابة المالية

ثلاثة من المديرين في الجهاز ويسمون بقرار من رئيس الجهاز أعضاء

ويقوم بأمانة السر أحد العاملين الفنيين يسميه رئيس الجهاز لهذا الغرض ، ويعد وكيل الجهاز الأقدم نائباً لرئيس الجهاز و ينوب عنه في حال غيابه . وينعقد المجلس بناء على دعوة من رئيس الجهاز ولا يبعد انعقاده صحيحاً إلا بحضور الرئيس وأغلبية الأعضاء ، وتنفذ قرارات المجلس بأكثرية الحاضرين وعند تساوي الأصوات يرجح رأي الجهة التي يكون صوت الرئيس إلى جانبها .

٢- الإدارات الفنية والتي تتتألف من ثلاثة إدارات فنية :

إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الإداري .

إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي .

إدارة الرقابة على صكوك العاملين في الدولة .

وبلغ الباحث أن المرسوم التشريعي الجديد قد أغفل إدارة الدراسات ومتابعة المخالفات المالية التي كانت من ضمن الإدارات الفنية في المرسوم السابق ، ويعتقد الباحث أن إدارة الدراسات ومتابعة المخالفات المالية كان لها أثر كبير في نشاط وعمل الجهاز وذلك نظراً لأهميتها ، وبقترح الباحث إعادة النظر في إغفال هذه الإدارة ، وقد تم إحداث إدارة جديدة هي إدارة الرقابة على صكوك العاملين في الدولة .

ويرأس كل إدارة فنية وكيل يكون مسؤولاً أمام رئيس الجهاز عن حسن سير إدارته وتوزيع العمل بين الإدارات الفرعية التابعة له .

٣- المديريات الفرعية : وهي تتبع للإدارات الفنية وتحدد بقرار من رئيس الجهاز بناء على اقتراح المجلس حسب متطلبات العمل ويرأس كل مديرية فرعية مدير يعاونه معاون مدير أو أكثر .

٤- فروع الجهاز بالمحافظات : وتعتبر الفروع من المديريات الفرعية ويرأس كل فرع مدير ويكون مسؤولاً عن جميع أعماله أمام رئيس الجهاز ويمارس جميع الصالحيات المخولة المديريات الفرعية في مركز الجهاز وبتعاونه معالون مدير أو أكثر تكون صائمه بوكيل الجهاز المختص بثنا لنوع العمل و طبيعته . (١)

ثانياً : أهداف الجهاز المركزي للرقابة المالية :

أوضح الماده الثانية من المرسوم التشريعى رقم ٦٤ بأن "الجهاز المركزي للرقابة المالية هو هيئة رقابية مستقلة ترتبط رئيس مجلس الوزراء ، وبهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها وأعمالها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في هذا المرسوم " . (٢)

ويلاحظ الباحث أن المرسوم التشريعى الجديد استثنى عملية رقابة الكفاية والأداء في استخدام الموارد المالية التي كانت من ضمن أهداف الجهاز في نص المرسوم رقم ٢٥٧١ لعام ١٩٨٦ والتي كانت من الأهداف التي سعى إلى تحقيقها .

ومما سبق يمكن أن نستنتج أن الأهداف الأساسية لإنشاء الجهاز المركزي للرقابة المالية هي :

- ١- تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية ، الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها .
- ٢- إغفال القواعد الأساسية التي تقوم عليها رقابة الكفاية والأداء (الرقابة الاقتصادية) التي كانت من ضمن أهداف الجهاز المركزي وليس هدفاً يسعى إليها والتي كان يمارسها الجهاز المركزي للرقابة المالية على أداء الأعمال العامة وتقديم نتائجها .

١- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعى رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المواد ٦ - ٧ - ٩ - ١٠ .

٢- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعى رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المادة ٢ .

ومن ثم فإن الباحث يجد أن الرقابة بمفهومها المتطور حول شمول الرقابة للرقابة المالية و المحاسبية و لكافية الأداء غير موجودة من ضمن أهداف الجهاز لأنها اقتصرت على الرقابة المالية و المحاسبية و أغفلت الرقابة الاقتصادية أو الرقابة على الأداء من ضمن الأهداف و اعتبرتها اختصاصاً و ليس هدفاً .

ثالثاً : اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية :

حتى يتمكن الجهاز من تنفيذ المهمة التي كلف بها على أحسن وجه منحه القانون الاختصاصات التالية :

أ- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات و دفاتر و سجلات المستحصلات و المستحقات العامة و النفقات العامة و التثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية ووفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة و للقواعد العامة للموازنة العامة للدولة .

ب- الرقابة المسبيقة على قرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح و مبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي و التثبت من مطابقتها للقوانين و الأنظمة الخاصة بها .

ج- الرقابة المسبيقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين في الجهات العامة الخاضعة لرقابة الجهاز فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات و النقل و الإعادة للعمل وما في حكمها و التثبت من مطابقتها للموازنة العامة و للقوانين و الأنظمة وذلك خلال شير من تاريخ صدورها وبالشكل الذي تعتبر فيه رقابة الجهاز قاطعة لمدة الحصانة الإدارية للمرسوم أو القرار .

د- مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة و ذلك خلال سنة من تاريخ صدورها .

هـ- مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة من أمانات و سلف و حسابات جارية و التثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية .

وـ- مراجعة القروض والتسهيلات الإنمائية التي عقدتها الدولة وما يقتضيه ذلك التأكيد من توريد أصل القرض وفوائده إلى خزانة الدولة في حالة الإقراض وكذلك سداد الدولة في حالة الاقتراض .

ز- مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستدات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما ينلف أو يتكدس بها .

ح- فحص سجلات دفاتر ومستدات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاحتيال والإهمال والمخالفات المالية و التحقيق بها وبحث بوعائتها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها .

ط- مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والحسابات والميزانيات الخاتمة لمؤسسات وشوكات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية السليمة وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة على أن يبدي ملاحظاته بشأنها إلى هذه الجهات كما يبلغ الجهاز هذه الملاحظات في نفس الوقت إلى الوزير المختص وعلى الجهة المعنية بإبلاغ الجهاز عن الإجراءات التي اتخذتها لتصحيح الخلل وذلك خلال شهر من تاريخ ورود ملاحظات الجهاز .

ي- تنفيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية .

ك- رقابة الكفاية والأداء وتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع .

ل- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية و متابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها .

ويقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية في سبيل مباشرة اختصاصاته ومسؤولياته المبينة في هذا المرسوم التشريعي بالتفتيش وفحص السجلات والحسابات والمستدات المؤيدة لها في الجهات التي توجد فيها أو في مقر الجهاز وله الحق في أن يفحص أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل ، وله الحق في الاتصال المباشر بجميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابته وله حق مراسلتهم والتقتيش المفاجئ على أعمالهم . (١)

١- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المواد ٤ - ٢١ .

ويوضح الباحث هنا اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية في مجال الدراسات و متابعة المخالفات المالية و التي كانت من أعمال إدارة الدراسات و متابعة المخالفات المالية والتي كانت من إحدى الإدارات الفنية التي ألغفها المرسوم الجديد للجهاز وهي :

- ١- إعداد الدراسات التي تساعد على قيام الجهاز بعمله الرقابي وإعداد البيانات التي يجب الحصول عليها .
- ٢- فحص القوانين والأنظمة الإدارية والمالية والمحاسبية في جميع الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تلafiي أو же النقص فيها وما يرى ضرورة لتوجيه النظر إلى تعديله فيها .
- ٣- إعداد مشاريع التقارير السنوية عن أعمال الجهاز فضلاً عن مشروع التقرير المتعلقة بالحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة .
- ٤- الأشراف على مكتبة الجهاز وإصدار نشرة علمية دورية وتنظيم المحاضرات .
- ٥- إجراء دراسات عن التشريعات والأنظمة الخاصة بالرقابة المالية المقارنة وذلك في سبيل اقتراح تحسين أسلوب الرقابة في الجهاز وتسهيل قيامه باختصاصاته وتحقيق الغاية المستهدفة من إنشائه .
- ٦- إبداء الرأي في جميع مشاريع القرارات والبلاغات والتعليمات المتعلقة بشؤون الجهاز وبسير العمل فيه .
- ٧- إجراء جميع الدراسات التي يعهد بها إليها .
- ٨- التتحقق من أن الإجراءات القانونية المناسبة قد اتخذت بالنسبة للمخالفات المالية التي وقعت في أي جهة يمارس الجهاز اختصاصاته .
- ٩- إعداد برامج ومناهج تدريب وتأهيل العاملين في الجهاز المركزي لتهيئة الكوادر الفنية له . . (١)

ويؤكد الباحث هنا على عملية إعادة النظر في إلغاف هذه الإدارة و ذلك نظراً لما لها من اختصاصات في حال تم ممارستها بما يجب أن تكون لكان ذلك أمر يزيد من فاعلية الرقابة التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة المالية .

١- النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بقرار وزير المالية رقم ١٠٠٨ / و لعام ١٩٨٨ .

رابعاً : نطاق عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية :

يمارس الجهاز المركزي للرقابة المالية اختصاصاته بالنسبة للجهات الآتية :

أ- الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية و مدیریات الأوقاف و الوحدات المحاسبية المستقلة .

ب- المؤسسات و الشركات و المنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي و الوحدات الاقتصادية التابعة لها .

ج- أية جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها .

د- المؤسسات و الشركات التي تساهم الدولة في رأس المال بما لا يقل عن ٢٥ بالمائة كحد أدنى و بما لا يتعارض مع صكوك إحداثها .

هـ- الجهات التي تنص صكوك إحداثها على خصوصيتها لرقابة الجهاز . (١)

ويقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بأعماله بطريق التدقيق و المراجعة وبطريق التفتيش وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ ، ويقوم الجهاز بأعمال التفتيش من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الجهات العامة أو بناء على إخبار صريح مقدم من قبل المخبر و ذلك بطريقة الرقابة المسقبة والرقابة الشاملة أو الانتفائية والمراجعة المسقبة على صكوك التعيين و النقل للعاملين في الدولة قبل مباشرة العامل العمل و يعتبر جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مسؤولين أمامه من الناحية المالية ويخضعون لتفتيشه ومراقبته .

ويقوم الجهاز بأعمال التفتيش من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الجهات الإدارية أو بناء على إخبار صريح موقع عليه من قبل المخبر مرسل إلى الجهاز ، وبعد جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مسؤولين أمامه مسؤولية مادية ومسؤولية تأديبية وبعد مسؤول الأمانة للجهاز بصورة خاصة :

١- ممثلو وزارة المالية في الوزارات والإدارات والهيئات العامة والهيئات المحلية الوقفية عن الأعمال والأموال والحسابات التي يتولون إدارتها أو مراقبتها .

٢- جميع العاملين الذين يتولون إدارة الأموال والحسابات و مراقبة إدارتها سواء في وزارة المالية أم في الهيئات الآتية الذكر أو الجهات العامة الأخرى .

١- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المادة ٣ .

٣- كل شخص أو عامل قانونا يقوم بإدارة ومراقبة الأعمال المالية والأموال والحسابات بصورة فعلية .

٤- كل عامل يعتبره القانون أو النظام مسؤولا أمام الجهاز .

ويترتب على العامل المسؤول الإجابة على ملاحظات ونذير وطلبات الجهاز وتنفيذ مضمونها خلال المدد القانونية ، غير أنه إذا ترك العمل الذي يحاسب عليه أو حال دون قيامه بأعباته مانع قانوني أو واقعي يعتبر خلفه مسؤولاً معه بتضامن عن استكمال الأوراق والجدوال التي تسلمها منه و إتمام التواصص وإعطاء المعلومات .

وتعتبر من المخالفات المالية التي تقضي التحقيق والمساءلة ما يلي :

- ١- عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة أو التأخر في الرد عليها بغير عذر مقبول ويعتبر في حكم عدم الرد أن تجنب الجهة العامة إجابة الغرض منها المماطلة أو التسويف .
- ٢- التأخر دون مسوغ في إبلاغ الجهاز خلال الموعد المحدد بما تتحذى الجهة الإدارية المختصة بشأن المخالفة التي يبلغها بها الجهاز .
- ٣- عدم موافاة الجهاز بغير عذر مقبول بالحسابات الختامية بالمواعيد المقررة و كذلك التأخير في تقديم المستندات المؤيدة لها أو بما يطلبها الجهاز من أوراق أو بيانات أو قرارات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها أو الاطلاع عليها طبقا لأحكام المرسوم التشريعي .
- ٤- مخالفة القوانين والأنظمة المالية وتجاوز الاعتماد و عدم قانونية الصرف بالنسبة للموازنة العامة و الميزانية العادة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز .
- ٥- كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أو إلحاق الضرر بالأموال العامة .
- ٦- سرقة ولخلال وساءة الائتمان و كل إسراف و تبذير في إدارة و استخدام الأموال العامة .
- ٧- التقصير في تحقيق الشروط المناسبة لشراء أو بيع المواد الازمة والمنتجات أو عقد نفقات ليست ضرورية ولا تقتضيها المصلحة العامة .

-٨- عدم إرسال الصكوك الخاصة للتأشير ضمن المهل المنصوص عليها في المرسوم التشريعي . (١)

ويتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية بالتحقيق في المخالفات المالية كافة وكذلك المخالفات الإدارية والاقتصادية والجزائية التي ينجم عنها أثار مالية وتبلغ نتائج التحقيق إلى الجهات المعنية لتنفيذها وإبلاغ الجهاز بما يشعر التنفيذ خلال شهر من تاريخ تبلغها ، أما إذا أسفر التحقيق عن وجود جرم جزائي فيحيل رئيس الجهاز نتائج التحقيق مع الأوراق المثبتة إلى القضاء المختص لاستكمال التحقيق . (٢)

خامساً : فئات العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية :

ينقسم العاملون في الجهاز المركزي للرقابة المالية إلى فئتين :

أ- الموظفون : وتسري عليهم الأحكام المنصوص عليها في القانون الأساسي للعاملين في الدولة رقم ١ لعام ١٩٨٥ ويمكن تصنيفها إلى مجموعتين :

١- مجموعة الوظائف الإدارية والفنية : وهي وظائف الأعمال الإدارية و الفنية في الجهاز وتنقسم هذه الوظائف إلى :

* وظائف الإدارة العليا : وهي الوظائف التي من مهامها تحطيم نشاط الجهاز العام وما يرتبط به من وسائل وقوى بشرية عاملة وبرمجة العمل وتنظيمه وقيادة وتجهيز المجموعات والأفراد والإشراف عليهم ومتابعة سير أعمالهم ومراقبة تنفيذها وتقسيمها من أجل التحسين والتطوير ضماناً لإنجاز خطط الجهاز وتحقيق أهدافه وأداء وظيفته ضمن إطار الخطة العامة للدولة وتشمل وظائف الإدارة العليا [رئيس الجهاز - وكلاء الجهاز

- مدير الإدارات] ويعين رئيس الجهاز بمرسوم ويعامل معاملة الوزير من حيث الصلاحيات والحقوق والواجبات ويتولى إدارة أعمال الجهاز والإشراف عليه ومتابعة تنفيذ قرارات المجلس الأعلى للرقابة المالية وهو مسؤول عن حسن سير الأعمال فيه ، أما وكلاء الجهاز فيتم تسميتهم بقرار يصدر عن رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح رئيس الجهاز ، في حين أن مدير الإدارات فيتم تسميتهم بقرار من رئيس الجهاز بناء على اقتراح الوكيل المختص ، ويشترط لإشغال وظيفة وكيل أو مدير أن يكون بصفة

١- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المادة ٢٨ .

٢- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المادة ٢٣ .

مفتاح أول .

***وظائف الإدارة الوسطى وال مباشرة :** وهي الوظائف التي يتطلب شغلها تأهلا علميا وتحصص مناسب وخبرة متخصصة في مجال العمل وتشمل وظائف الإدارة الوسطى وال مباشرة في الجهاز [معاوني المدراء - رؤساء الأقسام - رؤساء الدوائر - رؤساء الشعب - رؤساء المكاتب - المفتشون الأولون - المفتشون - المفتشون المعاونون] وتنتمي تسمية معاوني المدراء ورؤساء الأقسام و الدوائر بقرار من رئيس الجهاز بناء على اقتراح الوكيل المختص ، وبين موظفي الإدارة العليا والإدارة الوسطى وال مباشرة هم من الفئة الأولى ويشرط لإشغالها إضافة إلى المادة ٧ من القانون الأساسي للعاملين في الدولة رقم ١ لعام ١٩٨٥ أن يكون حاصلا على شهادة جامعية في الحقوق أو الاقتصاد والتجارة أو ما يعادلها ، وأن لا يكون قد صدرت بحقه خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تأديبية شديدة ، وأن لا يكون قد اقترف جرما مخلا بواجبات الوظيفة أو المهنة .^(١)

٢- الوظائف الكتابية والمكتبة : وتشمل مجموعة الوظائف الكتابية والمكتبة التي تتجزء خلال عملية انتساب المعلومات اللازمة لتسخير أعمال الإدارة وخدمة أهدافها ويمارس من خلالها أعمال كتابية طبيعية نمطية متميزة عن غيرها بطرقها وأساليبها ووسائلها التنظيمية والتكنولوجية وظروفها ونتائج عملها وتشمل هذه المجموعة شاغلي الوظائف في الأماكن التالية : [مكتب رئاسة الجهاز - الديوان - الذاتية والمحاسبة - المكتبة - آلات السحب والتصوير] وهم موظفين من الفئتين الثانية والثالثة وتنتمي تسميتهم بقرار من رئيس الجهاز ويشرط لإشغالها حيازة الشهادات المنصوص عليها في القانون الأساسي للعاملين في الدولة .

ب- المستخدمون : وتسرى عليهم الأحكام المنصوص عليها في القانون الأساسي للعاملين في الدولة وهم موظفي الفئة الرابعة والخامسة ويشرط لإشغالها وفقا لما هو وارد في القانون الأساسي للعاملين في الدولة ويتم تسميتهم بقرار من رئيس الجهاز ويمكن تقسيمهم إلى مجموعتين :

١- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٤ لعام ٢٠٠٣
المواد ١٠ - ١١ - ١٢ - ١٣ - ١٥ .

- ١- تنفيذ المهام الموكلة إليه على الوجه الأكمل ضمن القواعد والقوانين والأنظمة .
- ٢- التقيد بالخطة الموضوعة وبرامج التنفيذ والمدد المعيارية المحددة لإنجاز أعماله .
- ٣- إعداد مشاريع التقارير اللازمة بنتيجة أعماله ، وله أن يتقدم بتقارير خاصة عند وجود ظاهرة سلبية تتوجب معالجة سريعة .

سابعاً : التدريب المهني والتأهيل للعاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية :

يضع الجهاز المركزي للرقابة المالية البرامج والمناهج لتدريب وتأهيل العاملين لديه ، ويعمل الجهاز المركزي على تأهيل العاملين في العمل الرقابي والعاملين في العمل الإداري وتدريب الكوادر الجديدة منهم ، وذلك بما يتمشى مع المقتضيات العملية والعلمية وذلك بالتعاون مع الجهات المختصة والمعاهد العلمية والمراكم التدريبية بهدف تنسيق البرامج وخطط التدريب والتأهيل وتهدف برامج التدريب والتأهيل بالجهاز المركزي للرقابة المالية إلى :

- ١- إعداد العاملين علمياً وعملياً على نحو يحقق توفير مهارات مناسبة تساعدهم على ممارسة أعمال وظائفهم والارتقاء بمستوى الأداء لديهم بما يتلاءم وتحقيق مهامهم وأهداف الجهاز المركزي .
- ٢- تطوير المهارات الفردية والجماعية واستكمالها بالاستفادة من التقنيات الحديثة .
- ٣- تكوين كوادر من العاملين في الجهاز لمواجهة المهام والأعباء الجديدة التي توكل للجهاز وإكساب العاملين معارف ومهارات تتلاءم وتلبي المهام والأعباء .

و ذلك لأنه يتم اشغال الوظائف الفنية بالجهاز عن طريق :

- ١- التعين المباشر بمسابقة وفق القوانين والأنظمة النافذة بصفة مفتش معاون لمدة ثلاث سنوات يخضع بعدها إلى اختبار عام يحدد كفاءته و صلاحيته للعمل و في حال عدم كفاءته يعاد اختباره بعد سنة و في حال نجاحه في الاختبار يسمى مفتشاً ، أما في حال عدم نجاحه عند انتهاء فترة التدريب أو خلالها فيتم إنهاء تعينه المعين .
- ٢- النقل من الجهات العامة بصفة مفتش معاون لمن لا نقل خدمته عن عاملين يخضع لاختبار بعد عام يحدد كفاءته و صلاحيته للعمل في الجهاز و في حال نجاحه يسمى

مفتشاً، أما في حال عدم نجاحه عند انتهاء فترة التدريب أو خلالها فيتم إعادة المنقول إلى إدارته السابقة .

٣- يسمى المفتش مفتشاً أول بعد انقضاء ست سنوات على مزاولته العمل بصفة مفتش (١)

وتشمل برامج التدريب أو التأهيل جميع المستويات وتتوزع هذه البرامج على :

- ١- مستوى الإدارة العليا : يقصد تحديث وتجديد المعلومات والمعرفة والإطلاع على التقنية الحديثة وإيجاد فهم مشترك للعمل الإداري ومهام الإدارة العليا .
- ٢- مستوى الإدارة الوسطى : يقصد زيادة معرفتهم ومساعدتهم على الاستفادة من هذه المعرفة وتوظيفها في مجال المبادئ والمواضيع الأساسية المتعلقة بواجبات ومهام وظائفهم وزيادة فعاليتهم في الاتصال ونقل المعرفة إلى الآخرين .
- ٣- مستوى القاعدة : ويختضعون لبرامج تدريب وتأهيل مناسبة في مجال أعمالهم لتمكينهم من أدائها بكفاءة أعلى .

١- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المادة ١٦ .

و هذه المادة و التي يمكن تلخيصها بأن رئيس مجلس الوزراء يحق له أن يأخذ أية مخالفة على مسؤوليته الخاصة و تعاد إلى الجهاز من أجل التأشير عليها بتحفظ استنادا إلى هذه الموافقة و هذه تعطل قرار الجهاز بعد ذاته و لابد هنا من أن نورد مثال :

"استنادا إلى المرسوم رقم ١١ لعام ١٩٨٦ و التي تمنح الصلاحية للسيد رئيس مجلس الوزراء بصرف حوافز و مكافآت دون التقيد بالأنظمة و القوانين ، فعندما تتم المراقبة بشكل فعلي من قبل الجهاز فإنه سوف تتم محاسبة السلطة التنفيذية على أية نفقات صرفت خلافاً للقوانين و الأنظمة .. فلقد تم صرف مكافآت لعملية المسح الطبوغرافي عشرات الملايين من الليرات السورية و وصل نصيب بعض مدراء الخدمات الفنية بين ٢٥٠ - ٤٠٠ ألف ليرة سورية وبشكل مخالف لقانون العاملين الأساسي حيث نصت المادة ١٠٠ الفقرة ج يجب أن لا يتجاوز تعويض طبيعة العمل مما تعددت أنواعه الممنوحة للعامل الواحد ١٠٠ % من الأجر و لكن المكافآت صرفة بموجب قرار لجنة وزارية ضمت عدة وزراء استناداً للمرسوم التشريعي رقم ١١ لعام ١٩٨٦ و الذي حصرت عملية صرف الحوافز و المكافآت بالسيد رئيس مجلس الوزراء دون التقيد بالقوانين و الأنظمة بينما قام بعض الوزراء والمحافظين بصرف تلك المكافآت تحت ظل هذا المرسوم .. (١)

وهنا يستتج الباحث مما سبق أن هذا يؤدي بكل تأكيد إلى إضعاف الرقابة المالية وجعلها غير مجدية و عاجزة عن تحقيق الأهداف التي أنشئ من أجلها الجهاز المركزي للرقابة المالية .

٢ - حرمان السلطة التشريعية من جهاز مستقل يساعدها على تحقيق الرقابة الاقتصادية على السلطة التنفيذية : حيث أن عملية سلب استقلال الجهاز سيحرم السلطة التشريعية من جهاز فني متخصص ومحايده يساعدها من الناحية الفنية في تحقيق رقابتها على السلطة التنفيذية ويقدم لها التقارير المختلفة عن المخالفات التي ترتكبها السلطة التنفيذية وعن مدى سير العمل في أجهزتها المختلفة ، مالية كانت أم محاسبية الأمر الذي يستحيل معه على السلطة التشريعية ممارسة حقها في رقابة أعمال السلطة التنفيذية .

٣ - عجز الجهاز عن تحقيق الأهداف المرجوة من وجوده : إن من الأسباب التي أدت إلى إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية هو تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة ومتابعة تنفيذ الخطة وتقدير أداء الوحدات ولاشك أن ربط الجهاز برئيس مجلس الوزراء سيجعله عاجزاً عن تحقيق تلك الأهداف حيث إنه لا يعقل أن يكون الجهاز رقيباً على أعمال السلطة التنفيذية وتبعاً لها في الوقت نفسه ، كما أن تبعية الجهاز والهيئة إلى جهة واحدة سوف يؤدي إلى التعارض فيما بينهما وبالتالي يجب على كل منهما العمل على نحو فعلي على إبراز التعاون فيما بين الجهاز والهيئة لتحقيق الأهداف المرجوة .

لذلك يوصي الباحث بإبعاد الجهاز عن نفوذ السيد رئيس مجلس الوزراء لأنه إذا ما توفر له ذلك الاستقلال فستنال تقاريره الثقة لأن هذه التقارير تتضمن رأي فني محايد ، ولكي نضمن للجهاز استقلاله ليتسنى تحقيق أهدافه يرى الباحث ضرورة تبعيته إلى السلطة التشريعية أو رئيس الجمهورية .

وامعاً في توفير استقلال أكثر للجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا يوصي الباحث :

- ١ - تأمين الاستقلال المالي للجهاز وذلك بأن يكون له مطلق الحرية في وضع مشروع ميزانيته الذي تقره السلطة التشريعية مباشرة دون تدخل السلطة التنفيذية .
- ٢ - منح رئيس الجهاز الصلاحيات الواسعة في تسيير أعمال الجهاز دون تدخل السلطة التنفيذية .

ومن هذا الواقع فإن الجهاز المركزي للرقابة المالية يعني كثيراً من خلل :

- تبعيته لرئيس مجلس الوزراء لأنه يتأثر كثيراً بإعداد الملاحظات والتقارير التي تتعلق بعمل السلطة التنفيذية أو بما يصدر عن رئيس مجلس الوزراء بالذات .
- صدامه مع السلطة التنفيذية التي تعتبر الجهاز سلطة أدنى منها مadam الأمر يرتبط برئيس مجلس الوزراء في الأمور الهامة مما يؤثر على فعالية رقابته وجدية الرد على مكتباته وملاحظاته .

٢ - في مجال تحديد الاختصاصات والمسؤوليات :

١- يتضح لنا من خلال الفقرة (ب) من اختصاصات الجهاز والتي نصت على "الرقابة المسبيقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح وبالمبالغ التأمينية والضمان الاجتماعي والثبات من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها" أن الجهاز المركزي للرقابة المالية ملزم برقابة شاملة وكاملة لجميع القرارات والتعويضات.

وهنا يتساءل الباحث ما إذا كان سيوفر لأعضاء الجهاز الوقت الكافي لإنجاز ذلك؟ بل يجب أن يكون هناك مراجعة اختبارية لتلك القرارات والتعويضات وإلا اضطر الجهاز إلى تجنيد جيش من الموظفين لتحقيق ذلك وهذا يؤدي بدوره إلى ارتفاع تكاليف الرقابة من جهة وقلب مهمة الجهاز من رقابة انتقادية إلى رقابة إجرائية روتينية.

٢- ورد في الفقرة (ج) من اختصاصات الجهاز والتي نصت على "الرقابة المسبيقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين في الجهات العامة الخاضعة لرقابة الجهاز فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات والنفقات والإعادة للعمل وما في حكمها والثبات من مطابقتها للموازنة العامة وللقوانين والأنظمة وذلك خلال شهر من تاريخ صدورها وبالشكل الذي تعتبر فيه رقابة الجهاز قاطعة لمدة الحصانة الإدارية المرسوم أو القرار".

وهنا يتساءل الباحث ما إذا كانت مراقبة شؤون العاملين تعد من أعمال الرقابة المالية والمحاسبية أم بعد ذلك خروجا عن اختصاصات الرقابة؟ ويرى الباحث أن رقابة شؤون العاملين في شركات القطاع العام لا يمكن إدراجها ضمن الرقابة المحاسبية والمالية لأنها في حقيقتها رقابة إدارية بحثة، وإننا لو حملنا مفتشي الجهاز مسؤولية مراجعة الحالات الإدارية كلها لصعب القيام بهذا الواجب لأن الهدف الأساسي من إنشاء الجهاز هو تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة أي رقابة مالية ومحاسبية ولا دخل لأعضاء الجهاز بالرقابة الإدارية، وأن ترك الأعمال الإدارية لجهة أخرى غير الجهاز المركزي للرقابة المالية وأن يتفرغ الجهاز ل القيام بمهام الرقابة المالية والمحاسبية كما هو واضح من تسميتها.

٣ - كما نصت الفقرة (ز) من اختصاصات الجهاز " مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد و الصرف و دراسة أسباب ما ينلأ أو ينكسر بها " .

ويستنتج الباحث من هذا النص أن مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية ملزمون ببحث حالة المخازن التابعة لشركات و منشآت القطاع العام بحثاً تفصيلياً هادفاً يبين فيه الأسباب التي أدت إلى نكسر المخزون أو تلفه ، ولكن ينسى له تحقيق ذلك يترتب عليه أن يقوم بدراسة نظام المستودعات دراسة مستفيضة ، كما يقوم بدراسة سياسة التخزين التي تتبعها المؤسسة أو الوحدة بالإضافة إلى عمله مفتش حسابات مما يتطلب منه فحص الدفاتر والسجلات والمستندات فحصاً مستديراً وحسابياً .

ويعتقد الباحث أن هذا الاختصاص وإن كان يعد بمثابة تطوير لمنهاة مفتش الحسابات الذي كان يقوم بفحص نظام المخازن بهدف وضع برنامج لفحص سجلاتها ، كما كان يقوم بالتأكد من صحة تقييم المخزون ، أما بالنسبة لسياسة التخزين التي تطبقها المنشأة فلم تكن من مهامه مناقشتها و دراسة أسباب نكسر أو تلف المخزون ، و يفضل أن تقتصر مهمة مفتش الحسابات على فحص قيود المستودعات و دفاترها و سجلاتها فحصاً اختيارياً و يقترح الباحث أن تستند مهمة بحث حالة المستودعات لجهة أخرى غير الجهاز المركزي للرقابة المالية ، كمديرية الرقابة الداخلية و ذلك للأسباب التالية :

- أ- إن دراسة بهذه تتطلب جهداً كبيراً وخبرة فنية قد لا تتوفر في مفتش الجهاز .
- ب- إن عملية التخزين تعتبر سياسة إدارية بحثة و ليس من حق الجهاز أن يتدخل في السياسات الإدارية لوحدات القطاع العام .

ج- إن وجود مثل هذه الدراسات عن حالة المخازن من قبل مديرية الرقابة الداخلية ومن تزاه من الخبراء تسهل مهمة مفتش الجهاز عند وضع برنامج المراجعة أو عند فحص السجلات و المستندات .

٤ - كما نصت الفقرة (ط) من اختصاصات الجهاز " مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والحسابات والميزانيات الخاتمة لمؤسسات وشركات و منشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة وإداء الملاحظات بشأن

الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة على أن يبدي ملاحظاته بشأنها إلى هذه الجهات كما يبلغ الجهاز هذه الملاحظات في نفس الوقت إلى الوزير المختص وعلى الجهة المعنية بإبلاغ الجهاز عن الإجراءات التي اتخذتها لتصحيح الخلل وذلك خلال شهر من تاريخ ورود ملاحظات الجهاز *

حيث يلاحظ الباحث اختيار عدد من الألفاظ غير الدقيقة الواضحة وفيما يلي توضيح لتلك الألفاظ :

أ - نصت الفقرة ط بأن يقوم مفتش الجهاز بمراجعة الحسابات والميزانيات الختامية ، ويعتقد الباحث أن هذا التعبير غير دقيق لأن من يقرأه يخيل إليه أن هناك ميزانيات ختامية وأخرى غير ختامية لذا كان ينبغي بأن تتضمن على مراجعة الحسابات الختامية والميزانية .

ب - نصت الفقرة على التعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة حيث يلاحظ الباحث بأن هذا التعبير يفتقر إلى الدقة العلمية حيث أن من يقرأه قد يستنتج بأن هناك أكثر من نوع للمبادئ المحاسبية بعضها سليم وبعضها الآخر غير سليم ، حيث إن المبادئ المحاسبية ما هي إلا فروض فحصت وثبتت صحتها ولاقت قبولًا عاماً بين المحاسبين وأن السلامة خاصة من خصائص هذه المبادئ وليس هناك حاجة لوصف المبدأ بأنه سليم حتى يعتبر سلبياً لأننا لو فعلنا ذلك فقد يفسر كل مبدأ لا يقتربن بصفة السلامة بأنه غير سليم ومشكوك في سلامته (١)

لذا كان ينبغي بأن تتضمن على " التعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها " إذا كان الهدف من ذلك التأكيد من تطبيق المبادئ المحاسبية الأكثر انتشاراً بين المحاسبين .

ومن ثم فإنه يلاحظ بأن هذه الفقرة لم تصنف شيئاً جديداً على مهام مفتش الحسابات العادي إذ اهتمت بمرافقة ناحيتي المشروعية والدقة الحسابية والمحاسبية ويبدو ذلك جلياً بـ إلزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمراجعة الحسابات الختامية والميزانيات لشركات القطاع العام بهدف :

١ - قلعه جي سامي ، ١٩٦٩ تقييم وتطوير الرقابة على حسابات شركات القطاع العام في سوريا - رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة - ص ٢٠٨

- ١ - التعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً لمبادئ المحاسبة المعترف عليها .
 - ٢ - التأكيد من مدى تطبيق المنشآة لقوانين و الأنظمة النافذة .
 - ٣ - بالنسبة للفقرة (ل) من اختصاصات الجهاز والتي نصت : "مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية و متابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها " .
- وهنا يمكننا أن نتساءل ما هي السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية في شركة ما من شركات القطاع العام ؟

وهل تعتبر الميزانيات التقديرية كوسيلة لمتابعة تنفيذ الخطة تمكن الجهاز المركزي للرقابة المالية من تنفيذ مهامه ؟

يمكن للباحث أن يلاحظ أنه ليس هناك فائدة عملية من إمساك سجلات للخطة والقيام بمتابعة تنفيذها مادامت الدراسة الأساسية لوضع الميزانيات التقديرية لم تبني على أسس علمية وصحيحة . وإذا افترضنا أن الدراسات العلمية قد تمت ووضعت التقديرات الصحيحة واستطاع مفتش الجهاز مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية وتحديد الانحرافات فإنه لن يتمكن من تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها الصحيحة وذلك للأسباب التالية :

- أ - إن هذا التحليل لا يمكن أن يتم إلا بواسطة خبراء متخصصين يقومون بعمل الدراسات اللازمة بتحليل الانحرافات و معرفة أسبابها و مفتش الحسابات لا يمكنه القيام بذلك إلا إذا أهل تأهيلاً من نوع معين بحيث يكتسب خبرة علمية و عملية بهذا الاختصاص الذي يعتبر جديداً بالنسبة له .
- ب - لا يمكن لشخص واحد القيام بكل الواجبات الملقاة على مفتش الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية .
- ج - عدم مساعدة مفتش الجهاز بوضع الخطة لذلك فسوف يستصعب عليه متابعة تنفيذ الخطة و تقييم الأداء .

وبالتالي فإن مفتش الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية لا يمكنه أن يقوم بمهام التقنيش وفي الوقت نفسه يتبع تنفيذ الخطة .

٦ - إن من يمعن النظر في الفقرة (ك) من اختصارات الجهاز والتي نصت : "رقابة الكفاية والأداء وتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع" .

ويتبين للباحث أن هدف المشرع من تطوير مهام الجهاز هو تحقيق الرقابة الاقتصادية الهدف على منشآت وشركات القطاع العام ، وتجلى هذه الرقابة في متابعة التنفيذ و تقويم الأداء للتوصيل إلى أنه قد تم استخدام الموارد المالية بأعلى درجة من الكفاءة دون إسراف أو ضياع ، و لكي تكون المتابعة مجدية و فعالة فإن ذلك يتطلب الحصول على بيانات عن النتائج أولاً بأول وعدم الانتظار حتى نهاية مدة الخطة لأننا لو فعلنا ذلك فلن تكون عملية المتابعة إيجابية بل تصبح عملية تاريخية ولا جدوى منها كما أنه سيتعذر تشخيص الأسباب نظراً لمروء فترة طويلة على وقوع الفعل الذي نتج عنه الخطأ أو الانحراف كما يتتعذر أيضاً تحديد المسؤولية ، وتجلى أهمية المتابعة في اعتبارها الوسيلة التي تمكن من اتخاذ الإجراءات المصححة اللازمة في الوقت المناسب لتعويض التخلف الناشئ في النتائج المختلفة ، أما تقييم الأداء فهو قياس ومراجعة النتائج المحققة بالنتائج المستهدفة وتحليل العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤوليات الإدارية حيث أن التقييم في حقيقة أمره يهتم بأن يقيم عمل الإدارة التي وضع تحت يدها الإمكانيات البشرية و المالية و الآلية من أجل تحقيق الأهداف للحكم عليها بكيفية تصرفها في هذه الإمكانيات و هل هذا التصرف تم على الوجه الأمثل و الأنسب أم لا ؟ (١)

لذلك فإن عملية تقويم الأداء هي أعلى مرتب الرقابة البناء لأنها تهدف إلى التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة الاستخدام الأمثل وكذلك التأكيد من كفاءة تحقيق النتائج المستهدفة في الخطة الاقتصادية وهذا التصور يقتضي اكتشاف مواطن الضعف والاختناق في العملية الإنتاجية ، (٢) ونظراً لأن عملية رقابة الكفاية وتقييم الأداء تعتبر

١ - خليل عبد السميع ، ١٩٦٧ - أسلوب متابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء في قطاع الصناعة والكهرباء . النشرة التربوية الشهرية التي تصدرها الإدارة العامة للتدريب - الجهاز المركزي للمحاسبات العدد الرابع شهر تموز ص ١٠ - ١٢ .

٢ - عفيفي عبد الخالق عمار، ١٩٦٧-تقييم الأداء في المشروعات الزراعية.النشرة التربوية الشهرية التي تصدرها الإدارة العامة للتدريب-بالجهاز المركزي للمحاسبات-العدد الرابع،شهر تموز ص ٣٧-٣٦

عملية معقدة لذلك فإنه يتشرط أن يتوافر فيمن يقوم بها بعض الصفات التي تمكنه من تنفيذ مهمته وأهم هذه الصفات هي :

أ - أن يكون ملما بأهداف الخطة ووسائل تحقيق هذه الأهداف .

ب - أن يكون ملما بمراحل تنفيذ الخطة .

ج - القدرة على إجراء الدراسات الميدانية .

د - القدرة على وضع خطة العمل الميداني .

ه - تأهيل من نوع خاص في علوم إدارة الإنتاج و العلاقات الصناعية و إدارة الأفراد والإحصاء وبعض العلوم الأخرى . (١)

وخلاصة القول فإن تكليف الجهاز المركزي للرقابة المالية بالقيام برقابة الكفاية وتقييم الأداء لوحدات القطاع العام ، لن يكون في استطاعة مفتش الجهاز أن يقوم بمهام تفتيش الحسابات و أن يقيم أداء الوحدات التي يراقبها في ذات الوقت ، لذلك فإنه لابد من تقسيم الرقابة إلى شقين :

١ - رقابة محاسبية و مستندية .

٢ - رقابة الكفاية و تقويم الأداء و الرقابة الداخلية .

١ - خليل عبد السميع ، ١٩٦٧ - أسلوب متابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء في قطاع الصناعة والكهرباء . النشرة التدريبية الشهرية التي تصدرها الإدارة العامة للتدريب - الجهاز المركزي للمحاسبات العدد الرابع شهر تموز - ص ٢٢ - ٢٣ .

ثانياً : معوقات فنية و إدارية :

تظهر المعوقات الفنية والإدارية التي يعاني منها الجهاز المركزي للرقابة المالية و ذلك من خلال النقاط و الموضوعات التالية :

١ - من خلال بذل العناية المهنية المناسبة :

لا يوجد في الجهاز المركزي للرقابة المالية أية تعليمات تفصيلية أو بلاغات خطية تحدد كيفية التحقق من بذل هذه العناية وإن غياب التحديد ناجم بصورة عامة عن اختلاف المؤهلات التي يتمتع بها المفتشون ، واختلاف خبراتهم السابقة وفقدان عامل التدريب الذي يمكن أن يتحقق تقارباً ما بين المفتشين في ممارسة عمليات المراجعة ضمن حد مقبول منها ، وعدم تفرغ المفتشين تفرغاً كاملاً لأداء مهامهم الرقابية بسبب اشغالهم بعمل آخر .

٢ - من خلال أدلة الإثبات :

تعد مرحلة الحصول على أدلة الإثبات هي المرحلة الأطول زمناً والأكثر جهداً في عملية المراجعة وهي ضرورية جداً لأنها تشكل الأساس السليم الذي يستند إليه المفتش في إبداء رأيه حول القوائم المالية موضوع المراجعة ولقد وفر قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية أساساً صحيحاً يتيح للمفتشين حرية الحصول على أدلة الإثبات المناسبة و الكافية لإصدار آرائهم في القوائم المالية ، فقد نصت المادة ٢١ من المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ " يقوم الجهاز في سبيل مباشرة اختصاصه و مسؤولياته المبينة في هذا المرسوم التشريعي بالتفتيش وفحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها في الجهات التي توجد فيها أو في مقر الجهاز وله الحق في أن يفحص عدا المستندات المنصوص عليها في هذا المرسوم التشريعي أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل ويحق له الاتصال المباشر بجميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابته وله حق مراسلتهم و التفتيش المفاجئ على أعمالهم " وعلى الرغم من ذلك فإن هناك عوامل من الناحية العملية قد تضطره إلى تضييق أو تقليل كمية الأدلة التي يجمعها وبالتالي يجب على المفتشين تفعيل عدليم وفق ما نص عنه المرسوم التشريعي .

٣ - من خلال تقارير الجهاز :

إن التقرير هو المحطة الأخيرة من عمل المفتش حيث يعكس نتيجة عملية المراجعة من خلال رأي المفتش الفني الانتقادي المحايد بالقوانين المالية ولا سيما رأيه فيما يتعلق بنتائج الأعمال و المركز المالي للمنشأة وإن التقارير في الجهاز المركزي للرقابة المالية هي : تقرير عام عن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة ، تقرير سنوي عن نتائج أعمال الجهاز ، تقارير منظمة نتيجة عمليات الرقابة المالية . ويقدم الجهاز النوعين الأوليين من التقارير إلى رئيس مجلس الوزراء ، أما النوع الثالث من التقارير التي يضمنها الجهاز ملاحظاته عن مراقبة الحسابات والسجلات ونتائج الأعمال ومعايير الأداء ومعدلاته وبلغها إلى الوزراء ومجالس إدارة المؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها كل فيما يخصه كما يجب على الجهة العامة أن تجيب على تقارير الجهاز وملاحظاته وأن تلبي طلباته وأن تتخذ الإجراءات اللازمة لتحصيل المبالغ الضائعة والتي صرفت بغير وجه حق أو التي أهمل في تحصيلها أو بذر في استعمالها وذلك خلال شهر من تاريخ تبلغها التقرير. (١)

لكنه لم يتم تحديد أنواع التقارير وأشكاله وصفاته والمدد المحددة لإعداده وطريقة التبليغ وكيفية التبليغ والنقط الأساسية التي ينبغي أن يراعيها ، ومن الناحية العملية ، فإن واقع التقارير في الجهاز المركزي للرقابة المالية هو على الشكل التالي :

- ١ - يرفع الجهاز تقريرا سنويا في نهاية كل عام يضمنه أهم ملاحظاته ومشاهداته حول نتائج رقابته للجهات الخاضعة لهذه الرقابة إلى رئيس مجلس الوزراء .
- ٢ - ترفع كل من الإدارات المختصة و الفروع إلى رئاسة الجهاز تقريرا دوريا - أغلبها ربعيه - تتضمن معلومات تتعلق بتنفيذ الخطة السنوية و واقع التراكم الحسابي و الرقابي في القطر .
- ٣ - يرفع المفتشون المكلفون بأعمال رقابة الحسابات تقارير بنتيجة عملية كل رقابة ويجري اعتماد هذه التقارير من قبل مديرى إداراتهم الفنية أو مديرى الفروع - حسب الحال - ثم تجري إحالتها من قبل هؤلاء المديرين إلى الجهة التي تمت رقابتها ، وتبلغ نسخ من التقارير إلى الجهة المشرفة أو الوصائية ، والجهات الأخرى ذات العلاقة .

١-قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ المادة ٣٠ .

٤ - يتم اعتماد تقارير نتائج التحقيق في المخالفات المالية المكتشفة أثناء تنفيذ عمليات الرقابة من قبل رئاسة الجهاز بناء على اقتراح مدير إدارة التحقيق في المركز أو مدير أو الفروع في المحافظات ، وتبلغ إلى الوزراء والجهات الأخرى ذات العلاقة ، بما في ذلك الإحالة إلى القضاء ، بكتاب من رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية .

٥ - بعد الجهاز تقريرا بشأن الحسابات الختامية و الميزانية الختامية لكل جهة عامة ذات طابع اقتصادي أو جمعية تعاونية أو هيئة معانة ، و يبلغه إلى الجهة المختصة بتصديق تلك الحسابات و الميزانية ولا يمكن لهذه الجهة أن تصدق الحسابات والميزانية الختامية إلا بعد أن يقدم إليها تقرير الجهاز و تطلع عليه ، ويجب على الجهات المذكورة أن تقدم حساباتها و ميزانياتها الختامية إلى الجهاز خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية .

ولابد من الإشارة إلى أن تقارير الجهاز المركزي للرقابة المالية المتعلقة بنتائج رقابته تختلف بصورة جذرية من مفتش إلى آخر بحسب القدرات الفنية واللغوية لكل منهم . وإن هذه التقارير لا تكفي لأغراض الإدارة العامة لأنها تعجز عن تزويد واعضي السياسة بالمعلومات ذات الصلة على أساس منظم و في الوقت المناسب و هذا لا يعود فقط إلى الإمكانيات الفنية للمفتشين بل إلى عدم توفير المستلزمات التقنية المتطرفة لإنجاح شكل ومضمون التقرير .

٤ - من خلال رقابة الأداء :

لقد كان حرص المشرع السوري على توسيع الرقابة المالية لتشمل رقابة الأداء أحد الأسباب الرئيسية الموجبة لاستصدار قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية وجاءت الفقرة رقم (ك) من المرسوم التشريعي كافة من حيث المبدأ لإجراء هذه الرقابة ، إلا أن الواقع العملي للرقابة المالية دفع مفتشي الجهاز إلى تنفيذ رقابة الأداء مع رقابة المحاسبية والمستندية بدون توفير المستلزمات الضرورية الالزام لمارسة رقابة الأداء ، ولا سيما الإمكانيات البشرية من التقنيين والأخصائيين ، والجدير بالذكر أن رقابة الأداء في الجهاز المركزي للرقابة المالية من الناحية العملية تشمل وحدات القطاع العام الاقتصادي فقط أما جهات القطاع الإداري فقد أبقت خارج إطار هذه الرقابة من الناحية العملية وكان ذلك من خلال دليل مؤشرات تقييم الأداء في جهات القطاع العام الاقتصادي.

ومن خلال الإطلاع على هذا الدليل وجد الباحث بأنه يظهر الارتباطات والنسب المستخلصة لنشاطات المؤسسة المختلفة طبقاً للأرقام التي تعرضها القوائم المالية الموضوعة وفق معايير تتمسك بالتكلفة التاريخية في بلد متغير الأسعار بشكل دائم وهذا لن يخدم إعطاء صور واضحة لهذه الارتباطات بل قد يشوّه الواقع ويؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات تصويبية غير مناسبة ، ولقد تأكّد قصور النظام الرقابي المتبّع في الجهاز المركزي للرقابة المالية بتنفيذ رقابة الكفاية وتقييم الأداء وذلك من خلال استبيان شمل ٣٣ مديراً عاماً لمؤسسات وشركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي ضمن محافظة حلب حول إمكانية تنفيذ هذا النوع من الرقابة من قبل مفتشي الجهاز القائمين على رأس عملهم حالياً ، فقد أجاب أن ٦٣ % من المديرين بعدم توفر الخبرة والكفاءة لهؤلاء المفتشين الازمة لممارسة مهام هذه الرقابة بسبب :

- ١ - إن ممارسة مهمة تقويم الأداء تحتاج إلى مهارات من جميع الاختصاصات ولا يمكن أن تقتصر على حاملي الإجازات في الاقتصاد والتجارة إضافة إلى عدم توفر نفس الخبرة لدى العناصر ذات الاختصاص الواحد .
- ٢ - إن الوصول إلى نتائج إيجابية عن تقويم الأداء يحتاج إلى تعاون دائم بين الأجهزة الرقابية وعناصر الشركات والمؤسسات وهذا غير ميسّر في كثير من الأحيان .
- ٣ - يحتاج تقويم الأداء إلى وجود معايير صحيحة للعمل الرقابي و إلى عدد كافٍ من العناصر الرقابية المتميزة ، وبما أن هذا غير متوفّر حالياً فإن تقويم الأداء يتضمّن حدوده المتواضعة جداً في الوقت الحالي . (١)

٥ - في مجال التأهيل العلمي والتدريب :

لم يتميز المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ و الخاص بقانون الجهاز المركزي للرقابة المالية بين اختصاصات حملة الاقتصاد والتجارة حيث يعامل المختصون في المحاسبة أو الإحصاء أو إدارة الأعمال أو الاقتصاد والتخطيط على حد سواء و هذا يشكّل مشكلة كبيرة وكذلك أيضاً بتكليف حملة الإجازة في الحقوق الغير مؤهلين تأهيلًا مناسباً لتنفيذ عمليات الرقابة ولو كان في القطاع الإداري للدولة ، كما أن حملة الإجازة

١ - كوفيانيه محمد ، ١٩٩١ - الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام - رسالة دكتوراه ، جامعة حلب . صفحة ٣٠٨ .

في الاقتصاد يكون تأهيلهم العلمي ناقصاً لممارسة مراجعة الحسابات في القطاع العام الاقتصادي إن لم يكونوا من المختصين في المحاسبة ، وذلك نظراً لكون أن أغلب العاملين تم تعيينهم فور تخرج من الجامعة ولم يتم تأهيلهم التأهيل العلمي والعملي اللازم في عمليات الرقابة ، وحتى ومن ناحية التدريب فهناك ارتباطاً عضوياً بالتأهيل ويشكل هذان المفهومان معاً نسجاً واحداً يهدف إلى تطوير الفرد والارتقاء به عن طريق خطة مدققة تضع في اعتبارها مستقبل الفرد و عمله (١) . والتدريب ليس عملية عارضة كما يظن البعض بل هو نظام متكامل يأخذ في اعتباره الأجزاء وعلاقتها بعضها البعض ، وعلاقتها بالكل وتأثيرها عليه وكذلك تأثير هذا الكل عليها ، وبالتالي فإن عملية الرقابة تقوم من خلال أشخاص غير متخصصين في مجال المراجعة وغير مؤهلين وبالتالي فإن النتائج التي سوف يتم التوصل إليها غير دقيقة ، ولكن نلاحظ أن المرسوم قد ألغى تماماً إدارة الدراسات التي كانت من ضمن الإدارات والتي كانت تعنى بأمور التأهيل وعلى الرغم من وجود تلك الإدارة إلا أنه من الناحية العملية لم تتنظم لدى الجهاز المركزي للرقابة المالية أية دورات محلية أو خارجية قصيرة أو طويلة يخضع لها المفتشون بمن فيهم المفتشون الجدد الذين يلتحقون بالجهاز بعد نجاحهم في المسابقات التي يجريها الجهاز لتعيينهم كمفتشين معاونين اثر تخرجهم من الجامعات ، والتدريب الوحيد الذي حصل عليه المفتشون الجدد هو ممارستهم العمل بصحبة المفتشين الأقدم منهم ، أما حاليا فقد تم إحداث دورة لتأهيل المفتشين الجدد ولكن من وجهة نظر الباحث أن هذه الدورات لا تأتي بأي فائدة لأنها غير مدققة أو مبنية على أسس علمية وعملية .

١ - عبد الوهاب علي ، ١٩٨١ - التدريب والتطوير مدخل علمي لفعالية الأفراد و المنظمات . معهد الإدارة العامة - الرياض صفحة ١٩ .

٦ - في مجال تخطيط عملية الرقابة :

إن التخطيط هو الطريق الأقصر والأسهل والأقل تكلفة للوصول إلى العمل الصحيح و لا توجد في الجهاز المركزي للرقابة المالية خطة استراتيجية لعمله إنما هناك خطط تشغيلية سنوية يضعها المجلس الأعلى للرقابة المالية في الجهاز بناء على مقتراحات الإدارة الفنية المركزية المختصة و فروع الجهاز في المحافظات و ذلك بالاستناد إلى تقديرات المديرين في تحديد المدد الزمنية الالزامية لإنجاز المراجعة لحسابات كل جهة خاضعة للرقابة وفق ما استغرقه عملية الرقابة السابقة السنوية فيها ، وهذا من جهة تخطيط العمل الرقابي على مستوى الجهاز المركزي ككل ، أما من جهة تخطيط العملية الرقابية الإفرادية التي ينفذها مفتش أو مجموعة من المفتشين على مستوى جهة واحدة فإن هذا النوع من التخطيط (برنامج المراجعة) غير موجود .

٧ - في مجال نظام الرقابة الداخلية :

تهدف عملية فحص نظام الرقابة الداخلية إلى كشف موقع احتمالات الخلل ليزيد المفتش نسبة الاختبارات الواجب إجراءها ، أما عند افتتاحه بصحبة هذا النظام فإنه يكتفي عددها بتحديد نسبة من الاختبارات توفر له أساساً منطقياً و معقولاً لإصدار رأيه بصحبة العمليات و الحسابات ولا توجد في الجهاز المركزي للرقابة المالية نصوص أو تعليمات تبين كيفية وأسلوب فحص أنظمة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابته ويجهل عدد كبير من المفتشين أسس وقواعد هذا الفحص لأنهم غير مختصين جميعاً في قسم المحاسبة ، ويترك للمفتش الحرية المطلقة لاختيار مجالات و نسب مراجعة الأعمال والتصرفات و القبود والسجلات دون أي ضابط أو أساس مقبول مما يمكن أن يجعل العينة المختارة لا تمثل مجتمع العمليات أو أنه قد لا توجد عينة أو نسبة فحص أصلاً ، ويكون ذلك بصورة خاصة عندما لا يتتوفر للمفتش القدر الكافي من التأهيل العلمي في مجال الرقابة أو التدريب المناسب .

٨ - في مجال المساعلة العامة :

بعد مبدأ المساعلة العامة ويعتبر أحد الاختبارات الهامة التي تقوم عليها الرقابة المالية إذ لا يمكن أن توجد المساعلة بدون رقابة ، و بدون مساعلة لا توجد هناك رقابة ...

و إذا لم توجد الرقابة ... فـأين كرسي السلطة ؟ ! .. (١) ، و في الجهاز المركزي للرقابة المالية وعلى الرغم من اهتمامه بمبدأ المساعدة العامة إلا أنها تبقى منقوصة ما دامت كثيرة من المخالفات المالية لم تحدد لها عقوبات واضحة بحق مخالفيها في متن القانون ولا سيما أن بعض المخالفات المالية التي أشير إليها في المرسوم التشريعي لا توجد عقوبات جزائية أو مدنية أو مسلكية بحق مرتكبها عند ثبوت الخلل أو التقصير ولابد هنا من أن نورد مثالاً عملياً لكي نحدد أنه هناك كان تقصيرًا من قبل المفتشين ولم يتم مساعدتهم :

تلخص الحالة بقيام رئيس قسم الحسابات الجارية في فرع المصرف الزراعي التعاوني في القطيفه على اختلاس مبلغ ٢٨٤٨٩٨٧٣ ل.س من أموال صندوق المصرف وعلى مدى ١٤ عام امتدت من ١٩٧٨ إلى ١٩٩٢ بمفرده دون اشتراك أي عامل من العاملين في المصرف معه ، وكان ذلك من خلال تنظيم شيكات مزورة و أخرى وهمية وتقديمها لأمين الصندوق و إيهامه بصحتها ، وعمد المخالص لتفطيره واقعته إلى عدم تحويل المبالغ المسحوبة بواسطة الشيكات إلى بطاقات أصحاب هذه الحسابات (دفتر الأستاذ المساعد للحسابات الجارية) فتبقي البطاقات على حالها ولا يسجل عليها سوى الحركات الصحيحة و القانونية وفي هذه الحالة تبقى أرصدة الحسابات المسجلة على هذه البطاقات متطابقة مع الأرصدة المسجلة في قيود أصحاب هذه الحسابات وخاصة بالنسبة للقطاع العام الذي كان الهدف الأول لاختلاسه ، إلا أنه سيجيء إجمالي أرصدة الحسابات الجارية المسجل على البطاقات مختلف عن إجمالي أرصدة الحسابات الجارية في قيود المحاسبة بمقدار المبالغ المختلفة ، وبالتالي يمكن أن نرى أن جميع مفتشي الجهاز الذين دققوا حسابات المصرف خلال الأربعة عشر عاماً مسؤولون عن عدم اكتشاف واقعة الاختلاس وذلك لإصدارهم تقارير غير متحفظة ولم تشر إلى مخالفة تذكر ، ولم يتم مساعدة أي من هؤلاء المفتشين ، لماذا ؟؟؟ . (٢)

١ - دمشق نعيم ، ١٩٨٥ - ممارسة مهنة التدقيق في القطاع العام في العالم العربي . محاضر المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الأول ، تونس ، المنعقد خلال شهر تشرين الأول صفحة ٢٥١ .

٢ - الشناوي غيث ، ١٩٩٤ - دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب . رسالة ماجستير ، جامعة دمشق - صفحة ١٩٢ - ١٩٧ .

ثالثاً : معوقات خاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي و معوقات خاصة بالجهاز المركزي للرقابة المالية :

يمكن للباحث أن يلمس بعض المشاكل والصعوبات الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية ومشاكل وصعوبات خاصة بتلك الأجهزة، واتضح ذلك من خلال الدراسة العملية المبنية على الاجتماع مع أصحاب الخبرة في مجال الرقابة الحكومية من مفتشين ومدراء سابقين ، والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلى:

١ - المشاكل والصعوبات الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية :

- ١ - عدم وجود أو ضعف الأنظمة الداخلية و الهياكل التنظيمية في بعض الأجهزة أو المنشآت أو الجهات الخاضعة للرقابة .
- ٢ - التأخير في إجراءات الرد على الملاحظات والتوصيات الواردة في التقارير الرقابية.
- ٣ - نقص عدد العاملين الأكفاء و المؤهلين التأهيل الكافي في أجهزة الجهات الخاضعة للرقابة ، و ضعف الكادر المتوفّر لديها في مجالات المحاسبة والإدارة المالية والرقابة الداخلية ، حيث يبرز هذا النقص والضعف في النواحي التالية :
 - أ - ضعف المعرفة في المبادئ والأسس وطرق وأعراف المحاسبة .
 - ب - ضعف الإمام بالقوانين والأنظمة واجبة التطبيق في مجال عملهم .
 - ج - ضعف المعرفة بالأساليب والإجراءات الفنية والمهنية لتنفيذ أعمال الرقابة و التدقيق .
- ٤ - عدم تعاون موظفي أجهزة الجهات الخاضعة للرقابة مع المفتشين و غياب التنسيق والتكامل في عملهم .
- ٥ - عدم التمكن أحياناً من الاتصال بالمسؤولين في الجهات الخاضعة للرقابة و ضعف الصلة بهم ، الأمر الذي لا يساعد على تبادل الآراء و المقترنات لحل المشاكل و الشعور بوحدة الهدف .
- ٦ - كثرة البلاغات و التعليمات و التعديلات عليها مما يربك العامل و يقلل من جودة أدائه .

- ٧ - عدم توفر دراسات الجدوى الاقتصادية لبعض المشاريع .
- ٨ - ضعف أو قصور الوعي الرقابي لدى العاملين في الجهات الخاضعة للرقابة .
- ٩ - نقص البيانات و المعلومات أو عدم توفرها لدى الجهات الخاضعة للرقابة واللزمه للقيام بالرقابة على الأداء .
- ١٠ - ضعف نظام الرقابة الداخلية و يعود برأي الباحث لعدة أسباب :
 - ١ - ضعف التنظيم الإداري الذي يتضمن شبكة منتظمة لتبادل المعلومات بين إدارات و أنواع الجهات الخاضعة للرقابة .
 - ب - عدم وجود أو ضعف عناصر الرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة للرقابة .
- ج - عدم إعطاء الأهمية الازمة لتقارير الرقابة الداخلية و اتخاذ الإجراءات الازمة لمعالجة الثغرات التي تضمنها .
- ١١ - ضعف البرامج التدريبية للعاملين في الجهات الخاضعة للرقابة ، و خاصة في مؤسسات القطاع الاقتصادي من حيث افتقار تلك البرامج إلى العقوبات التي تؤدي إلى رفع كفاءة المتربيين و تحسين أدائهم و تزويدهم بالمعرفات الحديثة في مجال العمل .
- ١٢ - غياب واضح للكتب العلمية والدوريات والنشرات في التخصصات المختلفة لتزويذ العاملين بالخبرات و المعلومات و الأساليب الحديثة المتعلقة بطبيعة أعمالهم .
- ١٣ - ضعف واضح في استخدام التقنيات الحديثة و بشكل خاص استخدام الحاسوب في كثير من الجهات الخاضعة للرقابة مما يتربّط عليه ضغط في العمل .
- ١٤ - تسرب الكفاءات من ذوي الخبرة و المؤهلات و المقدرة المهنية في كثير من الجهات الخاضعة للرقابة ، و ذلك بسبب تدني الأجر و انعدام أو ضعف نظم الحوافز و نوع النشاط و موقع العمل .
- ١٥ - عدم وجود معايير مهنية للعمل مما يسبب غياباً لمعايير الأداء و انعدام الحماس للعمل لدى العاملين إذ يجدون أنفسهم يميلون إلى الاجتهاد و التصرف الفردي .
- ١٦ - عدم تشجيع المبدعين و الباحثين في المجالات المهنية من خلال تحفيزهم على إجراء الأبحاث و الدراسات المتعلقة بطبيعة عملهم المهني .

١٧ - عدم الاهتمام بعدى ضرورة اتفاق المؤهل و التخصص مع طبيعة العمل فكثيراً ما نرى عاملون في أقسام تلك الجهات ممن يحملون مؤهلات لا تتنق مع طبيعة عملهم وهذا من شأنه أن يشكل عدم فهمه للعمل .

١٨ - تعدد هيئات الرقابة على وحدات القطاع العام و كثرة البيانات المطلوبة و عدم تحديد اختصاصات تلك الأجهزة بشكل واضح مما قد ينجم عنه تعارض و تداخل و ما يصاحب ذلك من نتائج سيئة و من تشتت المسؤولية و إعطاء الرقابة صبغة الروتين والتواكل .

١٩ - التأخر في إنجاز الحسابات والميزانية لأكثر من عشر سنوات في بعض الشركات ونص المرسوم التشريعي أن تتجزء خلال ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية ولم يتم تطبيق بأي من تلك الشركات المخالفات التي نص عليها القانون مما زاد في تأخيرها وبالتالي يجب العمل على تعديل ما نص عنه قانون الجهاز من ناحية تطبيق العقوبات بحق من يرتكب المخالفات .

٢ - المشاكل و الصعوبات (المعوقات) الخاصة بالجهاز المركزي للرقابة المالية :

إن أهم المشاكل و الصعوبات التي تعيق ترشيد عمل الرقابة في الجهاز المركزي للرقابة المالية على مؤسسات وشركات القطاع العام ومن خلال المعلومات المتوفرة لدى الباحث تكمن في النقاط التالية :

١ - عدم مواكبة قانون الجهاز للتغيرات المستجدة في النواحي المالية والاقتصادية والفنية والقانونية .

٢ - عدم كفاية التشريعات المنظمة لعمل الجهاز المركزي للرقابة المالية والتي تتمثل في :

أ - عدم تحديد صلاحية جهاز الرقابة بالمساعدة في المخالفات المالية وخاصة ما يتعلق بعدم الرد على ملاحظات الجهاز وتساؤلاته .

ب - عدم النص على الغاية من الخطط الاقتصادية والاجتماعية ودراسات الجدوا الاقتصادية للمشاريع المقترحة .

٣ - عدم كفاية الأجور وانعدام الحوافز لدى العاملين في الجهاز المركزي .

٤ - عدم مكافأة المبدعين من المفتشين المميزين في أداء المهام الرقابية التي تؤدي إلى اكتشاف المخالفات أو الاختلاسات .

- ٥ - ضعف التنسيق بين الجهاز المركزي والمؤسسات الأكاديمية (الجامعات والمعاهد العلمية) من أجل تبادل المعرفة والإطلاع على ما هو جديد في مجال العمل الرقابي .
- ٦ - ضعف دور السلطة في التتبّيه إلى أهمية أجهزة الرقابة ، ودعم الجهاز المركزي لتوفير الحد الأمثل من مستلزمات العمل من حيث القوى البشرية والمستلزمات الإدارية والفنية والمالية ، ومتابعة التوصيات الواردة في تقارير الجهاز المركزي .
- ٧ - عدم توفر الوسائل الفنية والتكنولوجية اللازمة لعمل الجهاز المركزي كأجهزة الحاسوب ووسائل التعليم الحديثة .
- ٨ - عدم تطور ومكانة وسائل الحفظ وفيروسة الملفات أو التوثيق ، وذلك بغية استخراج المعلومات ، والبيانات والتقارير بسرعة وسهولة الرد على الاستفسارات التي تكتسب صفة الاستعجال .
- ٩ - قلة العناصر الفنية (المفتشون) والإدارية الخدمية بالمقارنة مع عدد الجهات العامة المطلوب مراقبتها وتشميل هذه الرقابة العمليات التشغيلية بالإضافة إلى العمليات الإدارية و المالية رقابة الكفاية و الأداء .
- ١٠ - نقص الكوادر المؤهلة في المجالات الرقابية المتخصصة ، وذلك في الفعاليات والمؤسسات المالية كالاعتمادات و البوالص والحوالات المالية .
- ١١ - نقص الخبرة في استخدام الحاسوب في ممارسة عملية الرقابة برغم استخدام الكثير من أجهزة الجهات الخاصة للرقابة للحاسوب في أعمالها المالية والمحاسبية .
- ١٢ - ضعف رقابة المفتشين على النواحي القانونية والمالية ، وعدم تعديل الرقابة على النواحي الاقتصادية و كفاءة الأداء .
- ١٣ - ضعف المهارات الضرورية لدى المفتشين في استخدام الأساليب الحديثة لإجراءات الرقابة مثل :
- أ - الأساليب الإحصائية في اختبار العينات .
 - ب - أساليب التحليل لقواعد المالية .
 - ج - أساليب بحوث العمليات و غيرها من الأساليب الحديثة في العمل الرقابي بنطاقه الواسع .

- د - وجود عدد كبير من المفتشين في سن متقدمة من العمر و عدم إدخال مفتشين جدد و بشكل مدروس وفق أسس علمية .
- ١٤ - تسرب الخبرات والكفاءات المتخصصة ، وعدم إمكانية تعويضها لقلة الامتيازات الممكن منحها لهم ، مقارنة ب مجالات العمل الأخرى ، وخاصة لدى القطاع الخاص .
- ١٥ - الإحباط الذي ينتاب الكثير من المفتشين فيما يتعلق بموضوع الحوافز وانخفاض التعويضات الممنوحة للمفتشين لما يشعرون في أن هناك فارقاً ضخماً بين ما يؤدونه من أعمال حساسة جداً وما يحصلون عليه من عائد على جهودهم حيث أصبحت قضية الحوافز شاغلهم الأساسي .
- ١٦ - قلة الخدمات المقدمة والمخصصة لمفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية .
- ١٧ - منح مفتشي الجهاز بعض الصلاحيات بالإضافة إلى إعطاءه الاستقلال و الحياد الذي يمكنه من إبداء رأيه الفني المحايد العادل .
- ١٨ - انخفاض الكفاية بسبب فقدان الدافع الشخصي .
- ١٩ - صبغ الرقابة بالروتين و التواكل ، وتشتت المسؤولية و اضمحلاتها .
- ٢٠ - عدم تعييل محمل النصوص المدروسة واعتماد مبدأ الانتقائية الذي يقوم على الاختيار الذاتي وأخذ ما يرونـه مناسباً وترك البعض الآخر .

الفصل الثالث

دراسة تحليلية للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

المبحث الأول : واقع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

المبحث الثاني : معوقات (صعوبات) عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

المبحث الأول

واقع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

أولاً : نشأة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش :

انطلاقاً من مبادئ الثورة البالادفة إلى تطوير جميع المرافق الهامة في القطر والى تحقيق الاستمرار في تقوية أجهزة الدولة ، في مرحلة التحويل الاشتراكي وإلى دعم وتنمية جهاز التفتيش والرقابة في الدولة وجعلها رقابة شاملة لجميع نواحي النشاط الحكومي ، وتحقيق من حسن سير العمل التنفيذي في جميع الأجهزة ومن حسن تنفيذ الخطط بوجه عام من زوايا المشروعية والمحاسبية والكافحة والرقابة الاقتصادية ولما كانت الهيئات التفتيشية ومنها مكتب تفتيش الدولة لا ترافق سوى ناحية المشروعية في الدرجة الأولى ولا تمتد بدها إلى مراقبة الكافية والإنتاج والى متابعة تنفيذ الخطط المختلفة للدولة فقد تم إلغاء قانون مكتب تفتيش الدولة رقم ٩٣ تاريخ ١٩٥١-٢-١٢ وأسائر النصوص التشريعية المتعلقة بالهيئات التفتيشية الأخرى والاستعاضة عنها بالمرسوم التشريعي رقم ١٨٢ تاريخ ١٩٦٩-٨-١٢ المتضمن إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والمختصة بالمراقبة الفعلية والجدية وأن تكون عملاً على تحقيق الأهداف المؤدية إلى دعم النظام الاشتراكي في القطر والمحافظة على أموال الشعب والتحقق في قضايا الكسب غير المشروع والوقوف بحزم أمام مسبي الإستعمال والمحاسيلين على القانون والمخربين أداء التدمية في القطر حيث يكفل حسن تطبيق القانون الخاص بالهيئة ، التوفير في استعمال الأموال وتحقيق أهداف التخطيط فضلاً عما ستقوم به رقابة الهيئة في اقتراح إصلاح التشريع والنظم الإدارية والفنية والمالية الصادرة وجعل عمليها غير محصور بمجرد التفتيش والتحقيق فحسب بل منها القانون اختصاص التفتيق التفصيلي وقرر لها سلطة اتباع أسلوب الرقابة الانتقامية والرقابة التقديرية ، وذلك حسب الظروف التي تواجهها في هذا الشأن وحسب متطلبات حسن سير العمل الرقابي ومنها اختصاص ملاحقة فرض العقوبات التأديبية والتحقق مما إذا كانت العقوبة تناسب مع المخالفة المرتكبة وإبداء الرأي في مدى صحة الحسابات ونقارير متابعة التنفيذ وعندما تقوم الهيئة بالتنسيق في العمل بينها وبين هيئات الرقابة المختلفة ولا سيما رقابة الجبار

المركزي للرقابة المالية وذلك وفقاً لخطة عمل تضعها الهيئة بالصورة التي تؤدي إلى التخفيف من تكرار العمل الرقابي والى الحيلولة دون عرقلة سير العملين الإداري والانتاجي وبالشكل الذي تملك فيه الهيئة اختصاص مراقبة هيئة الرقابة الداخلية والتحقق من سلامة أنظمتها وقيامها باختصاصاتها على أساس أن الهيئة وبصفتها هيئة رقابة خارجية مهما بلغت من القدرة والإمكانات الرقابية لا بد لها من أن تعتمد على هيئة الرقابة الداخلية (١)

وفي ضوء ممارسة الرقابة من قبل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وما ظهر من أمور تستدعي توسيع صلاحيات واختصاصات الهيئة لمباشرة مهامها بصورة اشمل وبما يحقق حماية الأموال العامة من الاعتداء والعبث والهدر كان لا بد من إعادة النظر في تجربة الهيئة المركزية للرقابة وبالتالي صدور القانون رقم ٢٤ تاريخ ١٩٨١-٧-٨ المتضمن تعديل لقانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش (٢) .

حيث نصت المادة ٢ منه بأنها " هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء" ومن خلال ذلك يجد الباحث أن القانون قد أكد على استقلال الهيئة وجعل ارتباطها برئيس مجلس الوزراء ارتباطاً إدارياً بحثاً ويحكم استقلال الهيئة بطابعه كل أعمال الهيئة وتصرفاتها وممارساتها كما ينبغي أن يحكم منهجها وخططها مع الإشارة إلى أن الرقابة هي عنصر أساسي من عناصر العملية الإدارية فهي مستقلة لا تخضع للتوجيه الإداري والتسلسلي إلا وفق ما يفرضه القانون والضمير وتألف الهيئة من :

١ - المجلس الأعلى الذي يتتألف من :

- رئيس الهيئة

- ثمانية أعضاء منهم معاونو رئيس الهيئة إضافة إلى ممثل واحد عن كل من رؤساء المجموعات والفروع والأقسام ومديرى المديريات الفنية وعن المفتشين ويتم اختياره حسب الأقدمية في الهيئة، ويتولى أمانة سر المجلس أحد موظفي الهيئة يسميه رئيسها (٣)
١ - الأسباب الموجبة لمشروع قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالمرسوم التشريعي ١٨٢ لعام ١٩٦٩ .

٢ - الأسباب الموجبة لتعديل قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ .

٣ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة رقم ٨ .

ويتولى رئيس مجلس الوزراء إصدار قرار بتشكيله ويعقد المجلس دورات ربيع سنوية ويمكن أن يعقد دورات أو جلسات استثنائية بدعوة من رئيسه أو بطلب من أكثرية أعضائه ولا يعتبر انعقاد الجلسة قانونيا إلا في حضور أكثرية الأعضاء بمن فيهم الرئيس أو المعاون المكلف ببنياته وفق حكم قانون الهيئة وتتخذ قرارات المجلس بالأكثرية النسبية وفي حالات تساوي الأصوات يرجح جانب الجهة التي يكون صوت الرئيس إلى جانبها .

٢ - الإدارات المركزية : ويقصد بها الإدارات العاملة في المركز وهي المجموعات ومديريات الشؤون القانونية والدراسات والمتابعة والشؤون المالية والإدارية (١) .

٣ - الإدارات الفرعية : حيث تحدث فروع للهيئة في مراكز كل من المحافظات وبتوصية من المجلس (٢) .

ثانياً : أهداف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش :

أوضحت المادة الثانية من القانون رقم ٢٤ بأن الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش هيئه رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء هدفها تحقيق رقابة فعالة على عمل إدارات الدولة ومؤسساتها المختلفة من أجل :

- ١- تطوير العمل الإداري : ويكون عن طريق
- ٢- التحقق من حسن تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات ومن كفايتها وعدم مخالفتها التعليمات والأنظمة وأحكام القوانين وتتبع انعكاساتها من خلال التطبيق للتوصية بتعديل ما تبدو الحاجة إلى تعديله من التشريعات والنظم والتعليمات .
- ٣- تقويم أداء العمل والعاملين في مختلف قطاعات العمل وفق أسس ومعايير الموضوعية .
- ٤- تعرض أوجه القصور والخلل والانحراف في مختلف جوانب العمل وكشف أسبابها واقتراح الحلول لمعالجتها .

١ - التعليمات التنفيذية لقانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ الفقرة رقم ٢٠ .

٢ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة رقم ٧ .

ب - حماية المال العام : وذلك عن طريق

- ١ - التحقق من صحة أعمال جباية التكاليف المالية ضمن أحكام القوانين والأنظمة وسلامة أساليب تحقيق الريعية ومختلف الإيرادات وإجراءاتها وأليتها ومن سلامة الإنفاق وصحة إجراءاته والتزامه حدود الخطط والقوانين والأنظمة واجتناب الهدر والإسراف .
- ٢ - التثبت من حسن استخدام الموارد الاقتصادية والمادية بالكافية المطلوبة وطبق المعايير الفنية والعلمية وحسن إدارة الأموال العامة وما هو فسي حكمها واستثمارها وتوظيفها في مشروعات اقتصادية أو اجتماعية منتجة .
- ٣ - التأكد من حسن استخدام أسباب المحافظة على الأموال العامة وما هو في حكمها من الضياع أو الفساد أو التلف أو العبث والتحقيق تمهيداً لتحديد مسؤوليات الخطأ والقصور والخلل والانحراف والتصرفات غير المشروعة ومن أحكام القوانين والأنظمة .

ج - تحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاية والأداء : ويتم ذلك عن طريق

- ١ - شجاع تتنفيذ الخطط المعتمدة وكشف الانحرافات عنها وتحليل العوامل والأسباب التي أدت إليها ومعالجتها بالتوصيات والمقترنات والطلبات الملائمة .
- ٢ - التتحقق من حسن استخدام الطاقات البشرية والمادية وأدوات الإنتاج المختلفة في تنفيذ الخطط ومتابعة أسباب زيادة المردود وتحسين النوع .

د - تسهيل توفير الخدمات للمواطنين : ويتم ذلك عن طريق

- ١ - التتحقق من التزام الجهات المعنية بتوفير الخدمات العامة وفق الخطط وضمن البرامج المعتمدة وبالكافية المطلوبة .
- ٢ - معالجة الصعوبات والعثرات التي تواجه أداء الخدمات بالتوصيات والمقترنات والطلبات الكفيلة بتنزيلها أو الحد من آثارها وبتوجيهه اهتمام المسؤولين والمعنيين بها .
- ٣ - الكشف عن الخلل والقصور في أداء الخدمات العامة والتحقيق تمهيداً لتحديد المسئولية فيها
- ٤ - توجيه أنظار الجهات المعنية والمسؤولة إلى ما يمكن تداركه من خدمات إضافية أو من توسيع في الخدمات المقررة واقتراح وسائل تمويلها ومتابعة اعتمادها في الخطط .

وتسعى الهيئة إلى تحقيق أهدافها بما تنفذ من أعمال :

- رقابية : وفق مفهومها الهام الشامل والذي يواكب العملية الإدارية منذ نشأتها ومسيرتها التنفيذية وينتهي إلى تقويم أداء المهام في خلال فترة زمنية محددة وذلك وفق أسلوب الرقابتين الانتقائية والتقديرية .
- تقنيّة : والتي هي أداة رئيسية من أدوات الرقابة وتمارس بعد انتهاء العملية الإدارية.
- تحقيقية : والتي هي أداة أخرى من أدوات الرقابة وذلك لدى الجهات التابعة لرقابتها .

و تمارس الهيئة أنواع الرقابة الرئيسية التالية :

- أ - الرقابة الإدارية : حيث تتناول تتبع انعكاسات القوانين والأنظمة ، وأداء العاملين ومدى تحقيقهم الكفاية في أعمالهم والإحاطة بها دون فصور أو إهمال ، والتزامهم بالخطط والمناهج المقررة في أدائها .
- ب - الرقابة المالية و المحاسبية : وتتناول تدقيق الأعمال والمعاملات المالية و المحاسبية والتحقق من صحتها ومشروعيتها والتزام العاملين بأحكام القوانين والأنظمة المالية وصحة القيود المحاسبية و مستنداتها وسلامة إنفاق وصحة الإسرادات وحسن إدارة الأموال وتوظيفها في خدمة الأهداف المقررة ، و التأكد من وفاء النصوص المالية و المحاسبية بالأهداف المتواخة .
- ج - رقابة اقتصادية : وتتناول مراقبة تنفيذ الخطط المعتمدة ، والكشف عن انحرافات التنفيذ و تقويم النتائج و مراقبة سير العمليات الإنتاجية والاستثمارية وتتبع أوجه الإسراف والهدر في تنفيذ مشروعات الخطة وفي إدارة عمليات الإنتاج والاستثمار وكل ما يتعلق بأوجه النشاط الاقتصادي والإنتاجي والاستثماري بوجه عام بقصد معالجة أسباب انحرافات تنفيذ الخطة وتحديد المسئولية فيها إذا اقتضى الأمر ورفع مستوى الأداء الاقتصادي وتهيئة أسباب زيادة الإنتاجية وخفض التكاليف وتحقيق ريعية عالية في النشاط الاقتصادي
- د - الرقابة الفنية : وتتناول مراقبة مختلف النواحي المتعلقة بالآلات والآليات والمعدات والتجهيزات وسائل أدوات الإنتاج ، و في حسن تشغيلها والإفادة التامة من طاقتها وصيانتها وتوفير القطع التبدلية اللازمة لها في الوقت الملائم (١) .
- ١ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المواد ٣ - ٤ - ١٠١ .

ثالثاً : اختصاصات الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش :

حتى تتمكن الهيئة من تنفيذ المهمة التي كلفت بها على أحسن وجه فقد منها القانون الاختصاصات التالية ومع مراعاة اختصاصات لجنة المراقبة والتفتيش في حزب البعث العربي الاشتراكي والجهاز المركزي للرقابة المالية وإدارة التفتيش القضائي فـي وزارة العدل .

آ - إبداء الرأي في مدى صحة التعليمات والبلاغات والقرارات التنظيمية والتوجيهية وذلك من حيث توفر سندتها القانوني الصحيح وكفايتها لتوجيه العاملين في أدائهم ووظائفهم ومعالجة المخالفات والأخطاء والقصور بالمقترنات والتوصيات الملائمة بشأنها لإعادة النظر فيها والإشارة إلى ذلك في التقارير الدورية المقدمة إلى رئيس الجمهورية ومجلس الشعب ورئيس مجلس الوزراء .

ب - مراقبة تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات والبلاغات والقرارات وما يماثلها الصادرة عن الجهات الإدارية وتتبع انعكاساتها وثغراتها وأخطائها من خلال التطبيق .

ج - مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتربوية والتعليمية والصحية وتتبع التنفيذ ميدانياً ومكتبياً ورقابة عملياته وتفتيشها بالتنسيق مع هيئة تخطيط الدولة والجهاز المركزي للرقابة المالية ومواكبة إجراءات تنفيذ الخطط في مواعيدها ومراقبة مدى تحقيقها للأهداف المقررة لها لدى اعتماد الخطة بعد وضعها بالتطبيق ورصد ظواهر الأخطاء والقصور والانحراف في تنفيذ الخطط وتحقيقها تمهيداً لتحديد المسؤلية عنها .

د - العمل على تعزيز دور الرقابة الشعبية وذلك من خلال الاستعانة بالمنظمات الشعبية في أداء أعمالها الرقابية والتفتيشية والتحقيقية من خلال تبادل المعلومات والبيانات واللاحظات والمشكلات وإيضاح ظروف العمل وملابساته والتعاون معها في بلوغ الحقائق وتذليل الصعوبات التي قد تعرّضها من خلال الأعمال الرقابية والتحقيقية المشتركة بين الهيئة بوصفها هيئة الرقابة المركزية والمنظمات بوصفها التنظيم الشعبي الذي يشارك الإدارات في رعاية أهداف الجهات العامة .

هـ - إبداء الرأي في الحسابات الختامية للجهات التابعة لرقابة الهيئة التي لديها بطبيعة مهمتها حسابات سنوية ختامية كما هي الحال في الهيئات العامة والإدارات العامة التي لها إيراداتها وجهات الخدمات بما في ذلك صكوك قطع حسابات الموازنة العامة للدولة وهنا نوضح أنه تم اختيار صيغة إبداء الرأي بدلاً من التدقيق أو التفتيش :

- ليقادى احتمال ازدواج الهيئة مع الجهاز المركزي للرقابة المالية الذى له اختصاص تدقيق الحسابات وتفتيشها وقطعها .
- يركز على استقراء أرقام الحسابات الختامية ومعطياتها ودلائلها وعقد المقارنات بالأعوام السابقة وإبداء الرأي فيها كعمل يؤدى بنتائجه إلى العمل لتحقيق أهداف الهيئة .
- الرقابة الآنية على أداء المهام والأعمال لدى الجهات التابعة لرقابة الهيئة بقصد :
 - ١- الكشف عما قد يرافق التنفيذ من أخطاء والتوجيه إلى تصحيحها وكيفية تلافي آثارها .
 - ٢- وضع البد على ما قد يشوب العمل من شوانب أو مخالفات أو خروج على القوانين والأنظمة والخطط المعتمدة من شأنه إيقاع الضرر بالمال العام لتقادى الواقع نهائياً فيها ومتابعة العمل التفتيشى والتحقيقى إلى نهايته للوصول إلى تحديد المسؤوليات .
 - ٣- التقدم باقتراح إلى رئيس مجلس الوزراء لوقف العمل المشوب في حال وقوع الضور على المال العام أو احتمال وقوعه بتقدير حجم الضرر نتيجة الوقف أو بتحديد في الحدود الدنيا ومع كون الضرر الذي يتسبب به الوقف أدنى من الضرر الذي يؤدي إليه استمرار التنفيذ وذلك من خلال التقدير المستند إلى الاجتهاد و التحليل .
- وتمارس الهيئة الرقابة الآنية :
- من خلال تنفيذ خطط العمل السنوية أو العارضة .
- بتدقيق محاضر اجتماعات اللجان الإدارية و مجالس الإدارة و المجالس الإنتاجية .
- بمواكبة أعمال الجهات التابعة لرقابة الهيئة بإحاطة العاملين بالتفتيش بسير الأعمال والمهام والمشاريع دون تدخل مباشر في تسييرها .
- بما تقدم الرقابة الداخلية من بيانات و ملاحظات و تقارير .
- التتحقق من سلامة الإنفاق العام والتأكد من كفايته لتحقيق الأغراض المنوّخة وتجنب الأموال العامة و ممتلكات الشعب الهر و الضياع وفي هذا الاختصاص نوعان من الرقابة :
- رقابة مشروعية الإنفاق وتمارس الهيئة تلك النوع من الرقابة من خلال خطط التنسيق مع الجهاز المركزي للرقابة المالية وذلك لاجتناب ازدواج العملين الرقابي و التفتيشي .
- رقابة حسن توظيف الإنفاق وهي على قدر من التنوّع و الشمول ويمكن أن تكون صور ممارسة هذه الرقابة :

- ١ - تتبع تنفيذ المشاريع ومختلف الأعمال للتأكد من الالتزام بتنفيذها في نطاق الخطط المعتمدة أصولاً وبعد أن تكون أثبتت جدواها الدراسات الاقتصادية والفنية المعتمدة مسبقاً دون أن يمنع الالتزام بالخطط من وضع الهيئة يدها على ظواهر الإسراف والهدر إن كان في التصميم أو في استخدام المواد واليد العاملة .
- ٢ - رقابة أداء الأعمال الإنتاجية والتركيز على استخدام المواد على وجه اقتصادي ووفق المعايير المقررة على وجه أصولي ونفادي الهدر والضياع وتقتضي هذه الرقابة متابعة الجهات المعنية لتدارك وضع ما لم يكن قد تم وضعه بعد من المعايير والمقاييس .
- ٣ - تدقيق عمليات استخدام العاملين للتأكد من التزامها بحدود الملاكات العددية وخطط القوى العاملة ويقتضي ذلك حمل الجهات المعنية على توصيف الأعمال وتحديد آلية أدائها ووضع الأداء ، وللمفتشين هنا رصد الواقع وإجراء التجارب لاختبار مدى كفاية الأداء للعاملين ، في المجالات التي لم توضع معايير الأداء فيها ، ورقابة خطط التدريب والتأهيل والتحقق من كفايتها وجدواها .
- ٤ - تتبع النفقات الاستهلاكية للاطمئنان إلى اجتناب مختلف ظواهر الإسراف والتبذير والترف .
- ٥ - مراقبة الصيغ والإجراءات المطبقة للمحافظة على المنشآت العامة وأملاك الدولة والبلديات وسائر الجهات العامة ، وصيانتها والحيلولة دون السطو عليها أو استغلالها في غير صالح هذه الجهات .
- ح - بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنين من مخالفه القوانين والأنظمة ومن الإهمال في أداء واجبات الوظيفة ومعالجة اقتراحاتهم فيما يبدو لهم بقصد تحسين الخدمات وانتظام سير العمل وسرعة إنجازه وتراعي الهيئة في ممارسة هذا الاختصاص :

 - قبول شكاوى العاملين في الجهات التابعة لرقيابتها من إجراءات إدارتهم .
 - العناية ببحث الشكاوى بدلاً من تحقيقها دون أن تكون ملزمة دوماً بوضعها في التحقيق.
 - يمكن أن تعالج الهيئة نفسها الشكوى أو أن تعهد في معالجتها إلى الرقابة الداخلية .
 - العناية بالأخبارات المقدمة إليها أو المحالة من الجهات العامة أو المنظمات أو المنشورة في الصحف وسائر المنشورات الدورية وغير الدورية ما دامت موقعة وينتحمل موقعيها تبعه احتمال عدم صحتها أو الافتراء فيها .
 - وضع مقررات المواطنين المتعلقة بالعمل العام والخدمة العامة موضع المعالجة .

ط - الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية والجرائم التي تقع من العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة في مناسبة أداء العمل وتحقيق هذه المخالفات ومتابعتها مسلكًا أمام الجهات المختصة وفي حدود القوانين والأنظمة النافذة واقتراح الوسائل الكفيلة بتنافيها والحلولة دون تكرار الوقوع فيها وفحص الطلبات التي تحال إليها بشأن هذه المخالفات والجرائم من الجهات العامة أو من المنظمات الشعبية وتراعي الهيئة في ممارسة هذا الاختصاص بأن تقوم بدراسة واقعة المخالفة أو الجريمة المحققة للتعرف على التغرات أو المنافذ في التشريع أو التنظيم أو آلية العمل التي سهلت وقوعها أو التي أخرت اكتشاف أمرها ومعالجة ذلك بالتوصيات والمقترنات التي تقدر كفايتها لتنافي الواقعية وتقادري تكرار وقوعها .

- ي - تحقيق قضايا الكسب غير المشروع بتكليف من رئيس مجلس الوزراء .
- ك - مراقبة حسن تنفيذ خطط الحماية الصحية ومدى تحقيقها لأهداف الدولة في حماية المواطنين بما في ذلك حماية العاملين في مختلف النشاطات الإنتاجية (١) .

رابعاً : نطاق عمل الهيئة المركزية للرقابة والتقصي

تمارس الهيئة المركزية للرقابة والتقصي اختصاصاتها بالنسبة للجهات الآتية :

- أ - حزب البعث العربي الاشتراكي والقيادة المركزية للجبهة الوطنية التقدمية فيما يتعلق بإدارة أموالها واستثمارها .
- ب - الوزارات والإدارات باستثناء ما يلي :

 - ١- أمور التسلح والتنظيم والإعداد فيما يتعلق بوزارة الدفاع .
 - ٢- الأمور المتعلقة بقوى الأمن الداخلي في وزارة الداخلية .
 - ٣- القضاء الإداري والعادي والعقاري والأمور التي تدخل في نطاق اختصاص التقصي القضائي بموجب القوانين النافذة .

ج - البلديات والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت والهيئات العنمية ذات الشخصية الاعتبارية ومديريات الأوقاف ووحدات الإدارة المحلية .

د - لجان تحديد أجور العمل الزراعي ، والمجلس التحكمي الأعلى للعمل الزراعي ولجان قضايا تسريح العمال ، بما في ذلك التشكيلات الإدارية ذات الصفة القضائية فيما يقتصر على التقصي والتحقيق في الأمور الإدارية والمالية .

١ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتقصي الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ٥ .

هـ - مؤسسات القطاع المشترك وشركاته التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء .

و - المؤسسات والمنشآت الخاصة التي لها علاقة أو تأثير في التربية والصحة العامة .

ز - المنظمات الشعبية والجمعيات والنوادي على اختلاف أنواعها .

حـ - أية جهة أخرى تقوم الدولة بمنحها قروضاً أو سلفاً أو إعاناً أو تضمن لها حد أدنى من الربح أو تكون لها علاقة أو تأثير في عملية التحويل الاشتراكي (١) .

وتقوم الهيئة بأعمال التفتيش بناء على خطة عمل سنوية تضع مشاريعها المجموعات والفروع والمديريات الفنية بعد التداول والتنسيق مع هيئات الرقابة الأخرى (هيئة تحطيط الدولة والجهاز المركزي للرقابة المالية) والمنظمات الشعبية وتقدم إلى رئاسة الهيئة في خلال شهري تشرين الأول وتشرين الثاني من كل عام وتعتمد مشاريعها هذه في خطة عمل موحدة تحدد فيها أهدافها وعناصرها ونسبة التدقيق أو التفتيش المطلوب إجراؤه بناء على اقتراح المجلس ويحوز أن تمارس مهام من خارج الخطة لأسباب طارئة بقرار لاحق يصدر عن رئيس الهيئة الذي يعرض على المجلس في أول اجتماع له ، أو بإجازة مؤقتة من رؤساء المجموعات والفروع في الحالات التي تقتضي حسب تقديرهم سرعة مباشرة العمل الرقابي أو التفتيشي وينظر رئيس الهيئة في إقرار ما تم بوجب قرار يناقش في المجلس أو بمبادرة من العامل بالتفتيش في الحالات التي لا يكون بد فيها حسب تقديره من وضع اليد على موضوع معين وعليه أن يبلغ الأمر إلى رئيس المباشر فوراً حيث يجاز ما تم بموافقة رئيس المجموعة أو رئيس الفرع وقرار رئيس الهيئة إجازة لاحقة أو ما يتم التوجيه إلى وقف تنفيذ المهمة .

ويلتقي المفتش المسؤولين المعنيين من أجل المهمة التي يقوم بتنفيذها وهم :

- الوزير أو معاونه المختص فيما يتعلق بالوزارات .

- المدير العام في الإدارات والهيئات والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة .

- المحافظ في المهام المتعلقة بالمجالات المحلية المرتبطة به حين يؤديها عاملون بالتفتيش قادمون من محافظات أخرى ويتم إعلام المحافظ عن طريق رئيس الفرع إن وجد .

١ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ٣ .

- المدير أو الرئيس المباشر للجهة محل المهمة .
 - وإذا كانت المهمة تتعلق بالرئيس المباشر للجهة التي يتعقب بها يتم لقاء رئيسه أو المحافظ حسب الحال ، فإذا مسّت المدير العام أو معاون الوزير يتم لقاء الوزير ويستهدف اللقاء اطلاع المسؤول على موضوع المهمة وتلقي ما قد يكون لديه من معلومات أو بيانات أو وثائق تتعلق بها وإتاحة الفرصة له لوضع في عيده المفتش ما لديه من معلومات أو ملاحظات على سير العمل فيضعها المفتش في تصرف رئيسه المباشر ويحصل المفتش بالرقابة الداخلية ليتعرف ما لديها عن المهمة ولنقدم له المؤازرة الالزامية إذا اقتضى الأمر (١) .

وتعتبر بعض المخالفات التي تستوجب المسئولية التأديبية وهي :

- أ- تأخير الرد على طلبات الهيئة دون عذر مقبول أو عدم تنفيذ ما ينبغي تنفيذه من مقترفات وطلبات وفق أحكام قانون الهيئة .
- ب- عدم موافاة الهيئة بالمستندات والوثائق المطلوبة في المواعيد المحددة دون سبب مبرر .
- ج- عدم إبلاغ الإدارات المختصة قرارات الجهات التأديبية إلى الهيئة .
- د- عدم قيام المسؤول الإداري بإبلاغ الرقابة الداخلية أو الهيئة مباشرة بالمخالفات والجرائم المالية والاقتصادية التي ترتكب في الجهات التابعة لرقابة الهيئة وذلك خلال مدة تتجاوز ٢٢ ساعة من تاريخ اكتشافها .

وتقوم الرقابة الداخلية بوضع اليد على ما يتعلّق بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام والتحفظ على وقائعها وأدلتها إلى حين مباشرة الجهات المختصة تحقيقتها (٢) .

١ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المادة ١٠٢ .

٢ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ٥٣ .

خامساً : فئات العاملين في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش :

ينقسم العاملون في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش من فئتين :

١- الموظفون : وتسري عليهم الأحكام المنصوصة في القانون الأساسي للعاملين في الدولة ويمكن تصنيفها إلى مجموعتين :

***مجموعة الوظائف الإدارية والفنية : وهي وظائف الأعمال الإدارية والفنية في الهيئة**
وتتقسم هذه الوظائف إلى :

أ - وظائف الإدارة العليا : وهي الوظائف التي من مهامها تحطيط نشاط الهيئة العام وما يرتبط بها من وسائل وقوى بشرية عاملة وبرمجة العمل وتنظيمه وقيادة وتجييه المجموعات والأفراد والإشراف عليهم ومتابعة سير أعمالهم ومراقبة تنفيذها وتقسيمها من أجل التحسين والتطوير ضماناً لإنجاز خطط الهيئة وتحقيق أهدافها وأداء وظيفتها ضمن إطار الخطة العامة للدولة وتشمل وظائف الإدارة العليا في الهيئة ، المجلس الأعلى - رئيس الهيئة - معاونو رئيس الهيئة ، ويتم تسمية رئيس الهيئة والمعاونون بمرسوم .

ب - وظائف الإدارة الوسطى والمباشرة : وهي الوظائف التي يتطلب شغلها تأهلاً علمياً وتخصصياً مناسباً أو تأهلاً وخبرة متخصصة في مجال العمل حسبما تحدده بطاقة الوصف الوظيفي وتشمل وظائف الإدارة الوسطى والمباشرة (المديرون - رؤساء الأقسام - رؤساء المجموعات - رؤساء الفروع - المفتشون - رؤساء الشعب - رؤساء المكاتب) وتنتمي لهم بقرار من رئيس الهيئة (١) وان موظفي الإدارة العليا والإدارة الوسطى والمباشرة هم من الفئة الأولى الحاصلين على إجازة جماعية مقبولة لشغل وظائف التشغيل ويتمتعون بالحصانة التي تحددت بالحماية من النقل والندب والصرف من الخدمة .

***الوظائف الكتابية والمكتبية :** تشمل مجموعة الوظائف الكتابية والمكتبية التي تجز خلال عملية انتساب المعلومات الازمة لتسير أعمال الإدارة وخدمة أهدافها ، وتنمارس من خلالها أعمال كتابية ذات طبيعة نمطية متميزة عن غيرها بطرفيها وأساليبها ووسائلها التنظيمية والتقنية وظروفها ونتائج أعمالها كما تتضمن أعمال القيد في النماذج والسجلات المعموكة لدى الهيئة والاتصال والإعلام .

١ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المادة ٤٦ .

وتشمل هذه المجموعة شاغلي الوظائف في الأماكن التالية الديوان الذاتية والمحاسبة المكتبة السحب والتصوير وغيرها من الوظائف المشابهة وهم موظفين من الفئتين الثانية والثالثة وتم تسميتهم بقرار من رئيس الهيئة ويشترط لاشغالها حيازة الشهادات المنصوص عليها في القانون الأساسي للعاملين في الدولة (١) .

٢- المستخدمون : وتسري عليهم الأحكام المنصوص عليها في القانون الأساسي للعاملين في الدولة وهم موظفي الفئة الرابعة الخامسة ويشترط لاشغالها وفقاً لما هو وارد في القانون الأساسي للعاملين في الدولة ويتم تسميتهم بقرار من رئيس الهيئة (٢) .

سادساً : اختصاصات العاملين الفنيين في الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش :

تعمل الإدارة في الهيئة على قيادة وإدارة العمل وتحقيق الأهداف التي أحدثت من أجلها وفق القانون والنظام الداخلي مستفيدة من التجارب ومستخدمة أفضل الطرق العلمية والعملية ويتولى قيادة وإدارة الهيئة بموجب القوانين والأنظمة النافذة وكل ضمن اختصاصه (رئيس الهيئة - معاوني رئيس الهيئة - رؤساء المجموعات - مدير و المديريات الفنية - مدير الفروع والأقسام والمكاتب الفنية) وتمارس هذه القيادة مهامها وأختصاصاتها وفق أحكام القانون و النظام الداخلي ، وهي تعمل على نحو خاص وفق المبادئ التالية :

- ١- تحقيق مبدأ بأن يكون الرئيس قدوة لمرؤوسه .
 - ٢- تنمية روح التعاون ، والمبادرة والانضباط والالتزام ، والتنسيق والتفاعل مع العمل .
 - ٣- الاهتمام بالجانب الإنساني في العمل .
 - ٤- تنمية العلاقات الديمقراطية وزيادة فعالية ومشاركة العاملين في الهيئة في السعي لتحقيق أهدافها .
 - ٥- تنمية شعور الاعتزاز لدى العاملين بالانتماء إلى الهيئة .
 - ٦- سيادة علاقات المساواة والعدالة وتحقيق تكافؤ الفرص بين جميع العاملين .
-
- ١ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المادة ٤٧ .
 - ٢ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المادة ٤٩ و ٥٠ .

أ- إعداد العاملين فنياً وعلمياً وتخصصياً وبما يحقق توفير مهارات مناسبة تساعدهم على ممارسة أعمال الوظائف والارتقاء بمستوى الأداء لديهم بما يتلاءم وتحقيق مهام الهيئة وأهدافها ..

ب- زيادة واستكمال المعلومات والمعرفة في مجال مهام الهيئة وأهدافها .

ج- تطوير المهارات الفردية والجماعية واستكمالها بالاستفادة من التقنيات الحديثة .

د- تكوين كوادر بشرية جديدة وكفؤة لمواجهة المهام والأعباء الجديدة في الهيئة واكتساب العاملين معارف ومهارات جديدة تتلاءم وتلك المهام والأعباء .

ويتم تدريب العاملين بالتفتيش عموماً عن طريق :

١- المنح الخارجية .

٢- الدورات العلمية القصيرة أو المتوسطة في داخل القطر تعقدها الهيئة مباشرة .

٣- الالتحاق بأقسام الدراسات العليا في الكليات الجامعية العربية السورية لتحضير دبلومات اختصاصية في الاختصاصات الداخلة في شاطئ الهيئة .

٤- الالتحاق بالمعاهد العليا المتخصصة في القطر للحصول على دبلوم .

٥- الالتحاق خارج أوقات الدوام بمعاهد اللغات الأجنبية في دوره أو أكثر على نفقة الهيئة

٦- إقامة المحاضرات والندوات والحلقات الدراسية في داخل الهيئة والاستعانة ببعض الاختصاصيين .

٧- تخصيص بعض التقارير الرقابية أو التفتيشية أو التحقيقية المتميزة بموضوعاتها أو وقائعها أو بأسلوب صياغتها

وتعنى الهيئة بتدريب المفتشين لدى التحاقهم بخدمتهم من خلال برامج تدتها مديرية التدريب والتأهيل بالتعاون مع رؤساء المجموعات والفرروع المعنية وبالحاق المفتشين المتدربيين ببعثات تفتيشية أو على مرافقه مفتشين متربسين في إنشاء أدائهم مهامهم كوسيلة من وسائل التدريب (١) ولكن من خلال اطلاع الباحث على ما هو مذكور في النظام الداخلي يمثل نصوص حرفية لا تمتلك لها أي تطبيق عملي .

١ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المواد ٦٩ و ٧٠ و ٧١ و ٧٢ و ٧٤ و ٧٥ .

ثامناً : الرقابة الداخلية :

* **تعريف الرقابة الداخلية :** جهاز يتبع المسؤول الإداري سواء في الإدارة المركزية أو الفرعية ويمارس اختصاصاته المنصوصة في قانون الهيئة ويهدف إلى تحقيق الرقابتين اللاحقة والأنية على الأداء الإداري والإنتاجي وتطويره ، ويعمل في نطاق الولاية العامة للهيئة لصالح الجهة العامة التابع لها ، ويؤازر الهيئة في أداء مهامها (١)

* **أهداف الرقابة الداخلية :** تهدف الرقابة الداخلية إلى ما يلي :

- ١ - تمكين الإدارة من الإحاطة بكيفية سير الأعمال في الجهات التابعة لها وضمن الولاية العامة للهيئة بما يكشف عن مواطن الخلل والهدر وأسباب قصور الإنتاج ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط .
- ٢ - اقتراح أسباب تطوير العمل وزيادة الفعالية والإنتاج .
- ٣ - مؤازرة الهيئة في أداء مهامها (٢) .

* **اختصاصات الرقابة الداخلية :** لقد نصت الفقرة ج من المادة ٤ من قانون الهيئة على المهام ويمكن إيضاح مضمونها كما يلى :

- أ - التحقيق حيث ميز القانون بين :**
- تحقيق المخالفات الإدارية و المسلكية فأجاز للرقابة الداخلية مباشرته ضمن قواعد العمل التي تتنظم في صلب النظام الداخلي .
- تحقيق الجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام ، وقد تحدد هنا دور الرقابة الداخلية بوضع اليد على ما يتعلق بهذه المخالفات والجرائم والتحفظ على وقائعها وأدلةها إلى حين مباشرة الجهات المختصة تحقيقها (والجهات المختصة هنا قد تكون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش أو النيابة العامة حسب نوع الحرم أو المخالفة) على أن للهيئة أن تفوض إلى الرقابة الداخلية تحقيق قضائيا معينة من هذا القبيل .
- ب - التحقيق فيما يتعلق بشكاوى المواطنين سواء فيها ما تقف عليه الرقابة الداخلية بنفسها أو ما يحال إليها من الإدارة أو الهيئة .**

- ١ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المادة رقم ١٥٧ .
- ٢ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ٤ الفقرة ب .

ج - تنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية محددة من خلال خطط العمل السنوية أو العارضة التي توضع بالاتفاق بين الإدارة والهيئة ، وهنا يمتد عمل الرقابة الداخلية إلى الرقابة والتفتيش في نطاق أعمال معينة تحددها خطط عمل توضع بالاتفاق بين الجهازين المعنيين الهيئة والإدارة .

ومما سبق يستنتج الباحث أهمية الدور الذي تؤديه دوائر الرقابة الداخلية في تطوير العمل الرقابي وزيادة فعاليته ، نتيجة قربها من موقع العمل وقدرتها على مد الهيئة بالمعلومات والبيانات الصحيحة واللازمة لمعرفة وضع المؤسسة معرفة دقيقة وصحيحة ، وتسهيل مهمة الرقابة الوقائية والمتابعة المستمرة فيها . بغية اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها ومنع تكرارها وبالتالي فإنه على رئيس الهيئة والجهات الإدارية المعنيين باصطفاء الأقدر والأكثر خبرة لدى تسمية المراقبين الداخليين .

* **تقارير الرقابة الداخلية** : تقوم الرقابة الداخلية بوضع تقارير بنتيجة الأعمال وتقدم هذه التقارير إلى الإدارة فتبلغها إلى رئاسة الهيئة مبدية رأيها فيها ، وتعالج رئاسة الهيئة أمر اعتماد هذه التقارير ومتى اعتمدتها عموماً معاملة تقارير الهيئة نفسها ، وكما هي الحال في معاملة تقارير العاملين بالتفتيش في الهيئة فإن رئاسة الهيئة قد تعتمد تقرير الرقابة الداخلية كما ورد أو أنها تعدل في صك الاعتماد نتائجه كلاً أو بعضاً ، أو قد تعيد التقرير إلى مصدره لإعادة النظر في نقطة أو أكثر وفضلاً عن ذلك فإنه وبحكم اختصاص الهيئة وولايتها على العمل الرقابي فإن لرئاسة الهيئة أن تطلب وضع يد الهيئة على الموضوع الذي تعالجه الرقابة الداخلية في أية مرحلة بما في ذلك بعد تقديم التقرير إلى رئاسة الهيئة على أنه لا تحول ممارسة الهيئة اختصاصها في معالجة تقارير الرقابة الداخلية دون ممارسة الإدارة حقها في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتها العامة (١) .

* **حصانة مراقبى الرقابة الداخلية** : في سبيل الاحتفاظ لمراقبى الرقابة الداخلية بالحد المناسب من الحصانة لقادري تعرضهم عفواً أو قصدأ ، لإجراءات إدارية ومسلكية دون مسوغ ، فقد وفر لهم القانون الحصانة ضد النقل والذنب والتأديب ، وعلق نقائهم أو ندبهم أو معاقبتهم من قبل رؤسائهم المختصين و بمباقة رئيس الهيئة ، وينافق رئيس الهيئة ما

١ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ٤ الفقرة د .

يتلقي في صدد مسلك المراقبين ونصرفانهم ، وبخضوعه للتدقيق والتحميس ، وللحقيق إذا اقتضى الأمر وذلك بقصد الوصول إلى الاقتراح الملائم الذي ينصف المراقبين ويجنّبهم احتمالات التعسف والكيد ، ويعزز مركز الإدارة وهيبتها (١) .

- * **صفات المراقب الداخلي :** يتولى في العاملين في الرقابة الداخلية أن تتوفر لديهم الياقة والخبرة والشهادة العلمية ، لاسيما الشهادات الجامعية ويشترط في المراقب الداخلي :
 - ١ - أن يكون معروفاً بسيرته الحسنة ، ويتمسكه بالموضوعية والأمانة .
 - ٢ - أن لا تكون قد صدرت بحقه في خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تتجاوز حسم الراتب .
 - ٣ - أن لا يكون قد ارتكب جرماً مخلاً بواجباته الوظيفية أو المهنية وشرفها .
 - ٤ - أن يكون مارس عملاً رئيسياً لدى الجهة التي يسمى للرقابة فيها لمدة ثلاثة سنوات على الأقل .

ويجوز في حال عدم وجود مراقب مرشح من حملة الشهادات الجامعية اختيار المراقب من حملة الشهادة الثانوية العامة شريطة أن يكون مارس عملاً رئيسياً لدى الجهة العامة التي يتبعها مدة لا تقل عن ثمان سنوات ، وبخضوع المسمى للعمل في الرقابة الداخلية لفترة تدريب ميداني بمرافقة أحد العاملين في التفتيش مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر (٢)

* **قواعد وأصول تحقیقات الرقابة الداخلية :** تلتزم الرقابة الداخلية في تحقیقاتها بالقواعد والأصول الآتی بيانها :

آ - تتلقى طلب التحقيق من الإداره أو الهيئة أو أنها تتفق على الحادثة بنفسها في المناسبات أو بنتيجة أدائها مهامها وفي كل الأحوال الأصل مباشرة التحقيق بإذن الإداره ما لم تفرض طبيعة القضية سرعة وضع اليد عليها حسب تقدير المراقب فيتحفظ على وقائعها وأدلتها إلى حين مباشرة الجهات المختصة تحقیقها ، أو إلى حين صدور إذن الإداره بالتحقيق حين تكون القضية في حدود التفويض الصادر عن الهيئة .

- ١ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ٤ الفقرة هـ .
- ٢ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار من رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المواد ١٥٩ - ١٦٠ .

- ب - تعلم الرقابة الداخلية الهيئة مباشرة وفوراً بالقضايا التي تباشر تحقيقها .
- ج - يحقق المراقب الداخلي بالقضية ويستمع إلى إفادات العاملين في الجهة الإدارية التي يتبعها ، شهوداً أو مشكوا منهم بصرف النظر عن مراكزهم ومراتبهم الوظيفية ، ويستثنى من ذلك معاونو الوزراء والمديرون العامين والرؤساء المباشرون ، حين يكونون مشكوا منهم فتتولى الهيئة القضايا المتعلقة بهم .
- د - يتم في القضية المتعلقة بالجهة الإدارية التي يتبعها المراقب الاستماع إلى إفادات الشهود العاملين في جهات إدارية أخرى أو من غير العاملين في الدولة .
- ه - للرقابة الداخلية أن تستجيب في أعمال التحقيق جهاز الرقابة الداخلية في جهة إدارية أخرى لاستجواب من تظهر له علاقة كمشكو منه في القضية التي تكون موضوع التحقيق وتعين في كتاب الاستابحة الأسئلة والأمور المطلوب استجواب المشكو منه فيها ، ولرئاسة الهيئة أن تشكل في هذه الحال بعثة تفتيشية مشتركة لتحقيق هذه القضايا وأن تعهد في تحقيقها إلى العاملين بالتفتيش .
- و - يدعى الشاهد مباشرة من قبل المراقب المحقق بصورة إدارية للإلاء بشهادته ويعين عليه الإلاء بها ويأخذ الرئيس الإداري في حدود صلاحياته الإجراءات الإدارية والمسلكية في حدود أحكام القوانين والأنظمة المرعية لمواجهة حالات امتناع الشاهد عن الإلاء بإفادته فإذا ما أصر على الامتناع تباشر الهيئة مهمة استجوابه وفق صلاحياتها .
- ز - تستعين الرقابة الداخلية بالخبراء في تحقيق الأمور التي تتوقف معرفتها أو الكشف عن حقيقتها على خبرة فنية وتحدد الإدارة أجور الخبراء وتصرفها من موازنتها لتعود بها على المتسبب وفق أحكام القوانين النافذة (١) .

١-النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار من رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ المادة ١٦٥ .

المبحث الثاني

معوقات (صعوبات) عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

على الرغم من ضخامة الدور الملقى على عاتق الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وأهمية المهام التي ينبغي أن تؤديها لحفظ الأموال العامة والتحقق من حسن إدارة واستخدام تلك الأموال لتحقيق الأهداف العامة للدولة ، فإن التطبيق العملي أظهر أن عملها اقتصر في معظم الحالات على بحث الأخطاء في التصرفات المالية وفي العمل المحاسبي في المنشآت وبشكل جزئي أيضا . فهي تكشف الخطأ وتحدد مسؤولية القائمين على العمل وتقرح العقوبات المناسبة ، دون أن تبحث بشكل مفصل أسباب حدوث هذا الخطأ ، ودون أن تبذل جهودها لاستباق مرحلة وقوع الانحرافات وعلاج أسبابها لمنع حدوثها وتقليلها آثارها . فبقي عملها في إطار الرقابة الجزئية اللاحقة التي تمارس بطريقة التدقيق والتفتيش والتحقيق متبعا في ذلك أسلوب الرقابتين الانتقائية والتديرية . ولذلك فإن الفاعلية المرجوة من إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وقيامها بمهامها المنصوص عنها لم تصل إلى مستوى المنشود . وبالتالي يمكننا القول :

بأنه مازالت الرقابة التي تمارسها الهيئة تستخدم أسلوب اكتشاف الخطأ بعد وقوعه لتطبيق نظام المسائلة ولا تحاول دراسة أسبابه وتحليل نتائجه . فهي من ثم لا تتمكن من منع الانحرافات ومعالجة الإختلالات والحد من القصور في مسيرة الاقتصاد الوطني . وبشكل عام يمكن للباحث أن يستنتاج معوقات عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بعد استعراض الواقع الحالي للهيئة وذلك من خلال ما يلى :

أولا : معوقات تشريعية :

١ - في مجال التبعية والحياد والاستقلال عن السلطة التنفيذية : إن ربط الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش برئيس مجلس الوزراء (السلطة التنفيذية) فيه سلب لاستقلالية الهيئة مما يتمحض عنه محاذير عديدة :

١- إن ربط الهيئة بالسلطة التنفيذية قد يؤدي إلى عدم متابعة تقارير الهيئة حيث إن السلطة التشريعية هي السلطة الأكثر استفادة من خدمات الهيئة لذلك فإن عمل الهيئة جنبا

إلى جنب مع السلطة التشريعية بما في ذلك اللجان المنبثقة عنها لمتابعة تقارير الهيئة الرقابية .

٢- إن تزويد السلطة التنفيذية بالاعتمادات المالية للهيئة تؤثر على استقلاليتها لذلك فإنه من الضروري تزويد السلطة التشريعية للهيئة باعتمادات مالية كافية لممارسة اختصاصاته وهذه الاعتمادات يتم صرفها من قبل الهيئة بصلاحية مطلقة وفق توقيض خاص .

٣- حرمان السلطة التشريعية من جهاز مستقل يساعدها على تحقيق الرقابة الاقتصادية على السلطة التنفيذية .

٤- عجز الهيئة عن تحقيق الأهداف المرجوة من وجوده حيث إن من الأسباب التي أدت إلى إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش هو تحقيق رقابة فعالة على عمل إدارات الدولة ومؤسساتها المختلفة من أجل تطوير العمل الإداري وحماية المال العام وتحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاية والأداء وتسهيل توفير الخدمات للمواطنين ولاشك إن ربط الهيئة برئيس مجلس الوزراء سيعجله عاجزاً عن تحقيق تلك الأهداف حيث أنه لا يعقل أن تكون الهيئة رفياً على أعمال السلطة التنفيذية وتاتيا لها في الوقت نفسه ، كما أن تبعية الجهاز والهيئة إلى جهة واحدة سوف يؤدي إلى التعارض فيما بينهما و بالتالي يجب على كل منهما العمل بشكل فعلى وليس شكلي على إبراز التعاون فيما بينهما وبين الجهاز والهيئة لتحقيق الأهداف المرجوة .

لذلك يوصي الباحث فصل الهيئة عن نفوذ السيد رئيس مجلس الوزراء لأنه متى توافق لها ذلك الاستقلال فستنال تقاريرها الثقة لأن هذه التقارير تتضمن رأي فني محايد ، ولكي نضمن للهيئة استقلالها ليمكنها تحقيق أهدافها برى الباحث ضرورة تبعيتها إلى السلطة التشريعية .

وإمعاناً في توفير استقلال أكثر للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في سورية يوصي الباحث :

- ١ - تأمين الاستقلال المالي للهيئة وذلك بأن تكون لها مطلق الحرية في وضع مشروع ميزانيته الذي تقرره السلطة التشريعية مباشرة دون تدخل السلطة التنفيذية .
- ٢ - منح رئيس الهيئة الصلاحيات الواسعة في تسيير أعمال الهيئة دون تدخل السلطة التنفيذية .

٣ - أن يكون للهيئة برامجها وخططها الخاصة بها المستقلة والتي تساعدها على تحقيق أهدافها.

٤ - أن يكون للهيئة آليات وبرامج مستقلة تمكن من تطوير كفاءات ومهارات المفتشين بشكل مستمر ودائم وأن يتم اختبار هذه المهارات .

ومن هذا الواقع فإن الهيئة المركزية للرقابة والفتیش تعاني كثيراً من خلال :

* تبعيتها لرئيس مجلس الوزراء حيث تتأثر كثيراً باعداد الملاحظات والتقارير التي تتعلق بعمل السلطة التنفيذية أو بما يصدر عن رئيس مجلس الوزراء بالذات .

* صدامها مع السلطة التنفيذية التي تعتبر الهيئة سلطة أدنى منها مادام الأمر يرتبط برئيس مجلس الوزراء في الأمور الهامة مما يؤثر على فعالية رقابتها وجدية الرد على مكاتبها و ملاحظاتها .

٢ - في مجال تحديد الاختصاصات و المسؤوليات :

١ - يتضح لنا من خلال الفقرة أ من المادة ٥ من قانون الهيئة والتي نصت على : " إبداء الرأي في مدى صحة التعليمات والبلاغات والقرارات وكفايتها وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها لإعادة النظر فيها "

وهنا يتساءل الباحث ما إذا كان سيوفر لأعضاء الهيئة الوقت الكافي لإنجاز ذلك ؟ حيث إننا نعلم أنه لكل إدارة مجموعة كبيرة وغير منتهية من التعليمات والبلاغات والقرارات وان تقديم التوصيات من قبل الهيئة قد تؤدي إلى إعادة النظر بتلك التعليمات والبلاغات وبالتالي تؤدي إلى تعديل التعليمات والبلاغات والقرارات مما يؤدي إلى زيادة في النفقات وكثرة التعديلات تؤدي الخل في العمل في الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة لذلك اقترح أن تكون هذه المهمة من مهمة الرقابة الداخلية والتي تعتبر أداة أساسية والعين الساهرة للهيئة وأن تكون قبل إصدار تلك التعليمات والبلاغات والقرارات وكفايتها.

٢ - يتضح من خلال الفقرة ب من المادة ٥ من قانون الهيئة والتي نصت على : " مراقبة تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات والبلاغات والقرارات وما يماثلها الصادرة عن الجهات الإدارية وتتبع انعكاساتها وثغراتها وأخطائها من خلال التطبيق "

يتضح مما سبق إن مراقبة الهيئة لتلك القوانين هي رقابة شاملة وبالتالي يجب على الهيئة توفير جيش من الموظفين لتحقيق ذلك وبالتالي يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الرقابة من جهة وتحويل عملية الرقابة إلى رقابة إجرائية روتينية ، لذلك يقترح الباحث بأن تكون تلك المراجعة للقوانين والأنظمة والتعليمات والبلاغات والقرارات مراجعة اختبارية وليس القيام بمراجعة تفصيلية شاملة وأن تنفذ تلك المهمة بطريق العينة لأن ذلك يتعارض مع طبيعة عمل مراجع الحسابات .

٣ - يتضح من الفقرة ج من المادة ٥ من قانون الهيئة والتي نصت على : " مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتربوية والعلمية والصحية في مواعيدها ومدى تحقيق الأهداف المقررة لها وللهيئة في سبيل ذلك القيام بكل ما يمكنها من تحقيق هذه المهمة "

هل في إمكان مفتش الهيئة أن يقوم بمراقبة التنفيذ ومقارنة الواقع الفعلي مع الخطط الموضوعة بهدف تحديد الانحرافات وتحليلها ودراسة أسبابها وضع الاقتراحات الكفيلة بالقضاء عليها إذا كانت في غير صالح المنشأة ؟ وما هي الإمكانيات التي يمكن أن يقوم بها المفتش في تحقيق هذه المهمة ؟

٤ - نصت الفقرة هـ من قانون الهيئة " إداء الرأي في الحسابات الختامية " وبالتالي يمكن السؤال ما هي أهمية هذا الرأي وهذا الجهد الذي يقوم به المفتش إذا كان هناك جهة رقابية أخرى تقوم بتدقيق الحسابات وتقتيسها ومراقبة أداء عمل هذه الجهات ، فهل كان من الأفضل صرف هذا الجهد إلى أعمال أخرى تقوم بها الهيئة لتحقيق أهدافها والاستفادة من تقارير الجهاز حول الحسابات الختامية .

وبالتالي يقترح الباحث إلغاء كافة الأعمال التي تقوم على تكرار عمل أجهزة ترقابة الحكومية وأن يكون هناك فصل تام بين اختصاصات كل منها وأن يكون هناك تنسيق فعال بينهما وليس اجتماعات شكلية.

٥ - نصت الفقرة و من قانون الهيئة :

" الرقابة الآتية على أداء المهام من قبل العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة للوقاية من الخطأ والاستمرار عليه والطلب من الجهات العامة بموافقة رئيس مجلس الوزراء وقف إجراءات العمل أو المهام في حال احتمال وقوع ضرر على الأموال العامة أو وقوعه فعلاً "

يلاحظ مما سبق بأن الرقابة الآتية مترتبة بالحصول على موافقة رئيس مجلس الوزراء لوقف إجراءات العمل التي توقع بالضرر على الأموال العامة وان من أهداف الهيئة هو الرقابة على الأموال العامة وهذا نتساءل أين استقلالية الهيئة وأين العمل على تحقيق أهداف الهيئة؟ وكيف إذا كان هناك أخطاء في إجراءات العمل من قبل رئاسة مجلس الوزراء وكيف يمكن أن توقف تلك الإجراءات التي تؤدي إلى وقوع ضرر على الأموال العامة؟ بالإضافة إلى ذلك يمكن أيضاً أن نتساءل عن مدى الإجراءات الروتينية وعدد المكاتب التي سوف تتطلع على تلك المهمة حتى تصل هذه المهمة لمرحلة القبول والموافقة وبالتالي أين هي الرقابة الآتية من ذلك .

٦- نصت الفقرة ح من المادة ٥ من قانون الهيئة " بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنين من مخالفة القوانين والأنظمة ومن الإهمال في أداء واجبات الوظيفة ومعالجة اقتراحاتهم فيما يبدو لهم بقصد تحسين الخدمات وانتظام سير العمل وسرعة إنجازه "

إن التركيز على كلمة بحث الشكاوى وذلك بدل من كلمة تحقيق في الشكاوى وبالتالي فإنه الباحث يلاحظ بأن ذلك يعني بأن الهيئة غير ملزمة بكلفة الشكاوى ووضعها بالتحقيق.

٧- نصت الفقرة ط من المادة ٥ من قانون الهيئة :

" الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية والجرائم التي تقع من العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة في مناسبة أداء العمل وتحقيق هذه المخالفات ومتابعتها مسلكياً أمام الجهات المختصة وفي حدود القوانين والأنظمة النافذة واقتراح الوسائل الكفيلة بتلافيها والحلول دون تكرار وقوعها وفحص الطلبات التي تحال إليها بشأن هذه المخالفات والجرائم من الجهات العامة أو من المنظمات الشعبية "

ما سبق يمكن أن نلخص أنه المقصود من الفقرة السابقة أنه يقع على الهيئة اختصاص مكافحة الفساد ولكن إن الملاحظ منذ وضع قانون الهيئة وممارستها لعملها لم تؤدي إلى مكافحة الفساد بل على العكس فان الباحث يلاحظ أنه هناك سرعة في انتشار الفساد وأسلوبه وضعف ونطاقه في إمكانيات الهيئة والعمل الرقابي وبالتالي فإنه حتى تقوم الهيئة بمكافحة الفساد فإنها يجب أولا العمل على معالجة التغرات التشريعية أو التنظيمية والإدارية وتقديم التوصيات والمقترحات لسد هذه التغرات وتطوير في إمكانيات العمل الرقابي حتى تقوم بمكافحة سرطان العصر وهو الفساد .

٨- نصت الفقرة ي من المادة ٥ من قانون الهيئة :

”تحقيق قضايا الكسب غير المشروع المنصوصة في القانون ذي الرقم ٦٤ تاريخ ١٥-٦-١٩٥٨ وتعديلاته والقرارات المنفذة له بناء على تكليف من رئيس مجلس الوزراء ويتمتع المحقق في هذا المجال بالصلاحيات والاختصاصات المنوحة للجان المنصوصة في القانون والقرارات المشار إليها ”

وهذا يمكن للباحث أن يتسائل منذ إحداث الهيئة وحتى الآن كم عدد التكاليف التي صدرت من رئيس مجلس الوزراء للهيئة للتحقيق في قضايا الكسب غير المشروع ؟

٩ - يلاحظ الباحث أن هدف حماية المال العام يحظى بالاهتمام الأكبر من عمل الهيئة المركزية ، في حين أن تطوير العمل وتوفير مقومات التخطيط والرقابة الأساسية لا تتعنا بنفس القدر من الاهتمام . وإن الهيئة في إطار سعيها لحماية المال العام تعتمد على مقارنة الأداء والقرارات والتصرفات المالية بالأنظمة والقوانين واللوائح والمعايير المعتمدة ، دون أن تكون مهتمة بتنقيح آثار تلك القرارات وهذا الأداء على النتائج الاقتصادية ، ويتركز اعتماد الهيئة على القوانين والأنظمة والخطط واشتقاق معاييرها الرقابية منها ، دون اعتمادها على معايير فنية تأخذ بعين الاعتبار كفاءة التخطيط وتطور الأنظمة وحداثة الإجراءات فلقد أدى ذلك في حالات متعددة إلى إهمام إدارات المؤسسات عن اتخاذ قرارات حيوية وهامة لكافية الأداء والإنتاج ، خوفا من رقابة الهيئة التي تعتمد على مقارنة هذه القرارات بالقوانين والأنظمة البروغرافية أحيانا ، وبالمعايير الطموحة أو المثالية ، وتعالج الأمر على اعتبار أنه هدر للمال العام ومخالفه للقوانين والأنظمة .

ومن خلال دراسة اختصاصات الهيئة والمسؤوليات الملقاة على عاتقها يمكن للباحث أن يطرح السؤال التالي : ما هي الفائدة من كثرة الاختصاصات والمسؤوليات والمهام التي تبقى كنصوص حرفية دون تطبيق عملي لها وما هي نسبة الاستفادة من عمل الهيئة منذ إحداثها وحتى الآن مقارنة مع تكاليف عملها وما هو الدور الذي لعبته في عملية تطوير العمل الرقابي .

ثانياً : معوقات فنية وإدارية :

تظهر المعوقات الفنية والإدارية التي تعاني منها الهيئة المركزية للرقابة والتقصي وذلك من خلال النقاط التالية ومع ملاحظة إن هذه المعوقات مشتركة مع الجهاز المركزي للرقابة المالية :

١- من خلال بذل العناية المهنية المناسبة : تتحقق العناية المهنية المناسبة من خلال تلامم مجموعة من الصفات الشخصية للمفتش مع سلوكه المهني والأخلاقي عند تنفيذه لعملية الرقابة ومن خلال دراسة واقع الهيئة المركزية للرقابة والتقصي يتضح بأنه لا توجد أية تعليمات تحدد كيفية التحقق من بذل العناية المهنية وإن غياب التحديد ناجم بصورة عامة عن اختلاف المؤهلات التي يتمتع بها المفتشون واختلاف خبراتهم السابقة وفقدان عامل التدريب وعدم تفرغ المفتش تفرغاً كاملاً لأداء مهامهم الرقابية بسبب اشغالهم بعمل آخر يؤدونه على شكل أعمال نظامية خارج الدوام أو خدمات طارئة لصالح القطاع الخاص من أجل تلبية متطلبات الحياة الضرورية التي لا تكتفي لسدادها رواتبهم وتعويضاتهم الأمر الذي دفعهم لممارسة هذه الأعمال خلافاً للأصول والقانون على حساب أعمالهم الرسمية في الرقابة مما انعكس على عدم بذلهم العناية المهنية المطلوبة بسبب :

١- استخدام بعض الوقت المخصص لعملية الرقابة أثناء الدوام الرسمي بتنفيذ أعمال خاصة لا تمت بصلة لعملهم الذي كلفوا به رسمياً .

٢- تغريم لهم الرسمى شكلاً وتأديبهم له وهم مرهقون بفعل ارتباطهم خارج الدوام الرسمي بدوام طويل اعدوا أنفسهم لأدائهم على حساب عملهم الرقابي الرسمي لأنهم يحصلون منه عائدات أفضل من رواتبهم وتعويضاتهم (١) .

١- أشرم احمد نوري ، ١٩٩٢ ، - معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا . رسالة دكتوراه - جامعة دمشق - صفحة / ١٥٩ - ١٦٠ .

٢ - من خلال أدلة الإثبات : تعني أدلة الإثبات " عمليات استبطاط المراجع لحقائق غير معلومة أو من حقائق ثابتة " (١) و تستغرق عملية جمع أدلة الإثبات من الناحية العملية أغلب لفترة الزمنية المخصصة للمراجعة وهي ضرورية جدا لأنها تشكل الأساس السليم الذي يستند إليه المفتش في إبداء رأيه حول القوائم المالية موضوع المراجعة ، وعلى الرغم من رغبة المفتش في تجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات فإن ثمة عوامل معينة قد تضطره إلى تضييق أو توسيع نطاق أو كمية الأدلة التي يجمعها مثل :

١- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه .

٢- احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في هذا العنصر .

٣- تكلفة الحصول على أدلة الإثبات .

٤- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة موضوع المراجعة وتأتي أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من خارج المنشأة أقوى في حجتها من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة وقد وفر قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش أساسا صحيحا يبيح للمفتش حرية الحصول على أدلة الإثبات المناسبة والكافية حيث نصت المادة ٦ من قانون الهيئة الفقرة أ :

" طلب الوثائق والأوراق الرسمية وغير الرسمية ، والاطلاع عليها أو الاحتفاظ بها أو بصور عنها ، وفق الأصول الناظمة لذلك . وعلى جميع العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة تلبية طلباتهم والإدلاء بالمعلومات المطلوبة منهم . " ولكن عدم خبرة المفتش لا تمكنه من معرفة ماذا يريد أو كيفية الحصول على الأدلة .

٣ - من خلال تقارير الهيئة : يستحوذ شكل ومضمون تقرير المراجعة على اهتمامات المراجعين وكذلك رجال الإدارة العامة والأطراف العديدة التي يستفيد من هذا التقرير على حد سواء ومن هذا المنطلق فقد ذكر أحد المراجعين الرئيسين في فرع أتلانتا في مكتب المحاسبة العامة الأمريكي GAO بأن كتابة تقرير فعال يصدر عن هذا المكتب يتطلب ما يلي :

١- الفيسي خالد ياسين كاظم ، ١٩٨٨ - نظرية الإثبات في التنفيذ . مجلة الرقابة المالية - العدد الثاني، كانون الأول ص ٤ .

- ١- تحديد الغرض ونوع المراجعة .
- ٢- تحديد الموضوع .
- ٣- تقديم الحقائق والأمثلة والمناقشات التي تلائم الغرض ونوع المراجعة .
- ٤- تنظيم التفصيلات في تسلسل منطقي .
- ٥- التأكيد على الموضوعات والتشديد على الفقرات التي تتطلب ذلك .
- ٦- تقديم وجهة نظر مكتب المحاسبة بشكل استخلاصات ونوصيات .
- ٧- كتابة التقرير بأسلوب لبق وبطريقة تناسب مع الموضوع .
- ٨- الاحتفاظ بالمسودات العائدة للملاحظات المثارة .
- ٩- تنفيذ التقرير وإعادة صياغته حتى يكون في شكله الأخير ملائماً . (١)

وباعتبار أن التقرير وثيقة مهنية هامة تراعي حقوق الآخرين فإن مسألة صيانته وترتيب مضموناته يمكن أن تأخذ وقتاً كافياً لها إلا أن ذلك لا يجوز أن يسبب تأخيراً في إصداره ومن ثم في إيداعه الجهات ذات العلاقة لأن مثل هذا التأخير قد يؤدي إلى تقليل فاعليته والتأثير على اتخاذ الإجراءات التصحيحية تجاه القضايا المكتشفة أثناء عملية

المراجعة (٢) .

وتشغل تقارير الأجهزة الرقابية الحكومية في بعض البلدان وخاصة في الدول المتقدمة الجماهير ووسائل الإعلام المختلفة وتحرص بعض الأجهزة على عقد مؤتمرات إعلامية لشرح مضامينها التي كثيراً ما تكون مدعاة بالصور انفوغرافية ومؤيدة بالبيانات والجدالات الإحصائية وتعتبر هذه الإعلامية ثانية لمطاليب عمومية خصوصاً من الجهات المهتمة بهذه التقارير أو التي تودع نسخاً منها مثل السلطة التشريعية التي غالباً ما تطلب لجانها بتوفير كميات كبيرة من المعلومات لها حول كيفية ممارسة الجهات الخاضعة للرقابة لنشاطاتها العامة وتختضع هذه المعلومات إلى دراسة مستفيضة من قبل هذه اللجان بغية استيعاب واقع الجهات العامة وتحليل أوضاعها من أجل تأييد أو رفض

1 . HALLUM DON , 1981 – Back to bases : Reading for Auditing . In the G . A . O . Review , vol . 16 . Issue 3 , Summer , p . 40
 2 . CHAMBERS A.D. , 1981 – Internal Auditing . Bitman , U . K . London . p 220

منها الاعتمادات المالية التي تطلبها وتعزيز مبدأ المساعدة العامة بحق المسؤولين عنها^(١)

وقد نص قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على أنواع التقارير :

١- تقارير دورية : حيث يقدم رئيس الهيئة إلى رئيس الجمهورية ومجلس الشعب ورئيس مجلس الوزراء تقارير دورية تظهر أوضاع العمل في الجهات التابعة لرقابة الهيئة ومستوى أداء العاملين فيها وفاعليته وتبيّن ما طلبت الهيئة إلى السلطات الإدارية اتخاذه من إجراءات وما قدمت إليها من توصيات ومقترنات لمعالجة قصور النصوص والأنظمة ومدى انسجامها مع القوانين وثغرات الأداء وأخطائه ومدى استجابة السلطات المذكورة لهذه الطلبات والتوصيات والمقترنات^(٢)

٢- التقارير المنظمة نتيجة عمليات الرقابة : وهي نوعان :

أ - تقارير الرقابة والتفتيش : وهي توجه أساساً إلى مديرى الإدارات والهيئات والمؤسسات العامة وتبلغ نسخ منها ومن صكوك اعتمادها إلى الوزراء المعنيين - المحافظين فيما يتعلق بالجهات المحلية المرتبطة بهم - إدارات الجهات العامة الأخرى ذات العلاقة بتوصيات أو مقترنات أو طلبات معينة وتدعى الجهات الوصية في صك الاعتماد إلى معالجة تنفيذ التوصيات وتدعى الإدارات المباشرة إلى معالجة تنفيذ المقترنات والطلبات ويمكن إبلاغ نسخ من التقارير ذات الأهمية الخاصة وصكوك اعتمادها حسب تقدير رئاسة الهيئة إلى رئيس مجلس الوزراء ونوابه حسب اختصاصاتهم .

ب- تقارير التحقيق : وهي نوعان :

١ - تحقيق القضايا الجزائية : حيث توجه تقارير تحقيق القضايا الجزائية وصكوك اعتمادها إلى النيابة العامة مباشرة ويوجه نسخ منها مثل ما هو في تقارير الرقابة والتفتيش ويمكن إعداد تقارير أولية بنتائج التحقيق للقضايا الجزائية .

٢ - تحقيق القضايا الإدارية والمسلكية : حيث توجه تقارير التحقيق وصكوك اعتمادها إلى الإدارة المباشرة ما لم تتناول أحداً من مديراتها فتوجه إلى الجهة الوصية وتبلغ نسخ منها مثل ما هو في تقارير الرقابة والتفتيش .

1 .Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons , Fiscal Year Ended 31 March 1985 , par 1 .p 13.

٢ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ١٣ الفقرة ب

وبالتالي فإن الباحث يلاحظ أن الهيئة تخرج بنتيجة مشاهداتها وملحوظاتها بتوصيات ومقترنات وطلبات حيث إن :

- ١ - التوصيات : تتناول الأمور التشريعية و التنظيمية باقتراح التعديل أو الإيضاح أو الإحداث أو الإلغاء .
- ٢ - المقترنات : تعالج ما يبدو من نقص أو خلل في الأعمال ، أو مساعدة العاملين ومعاقبهم مسلكياً جراء مخالفتهم و قصورهم .
- ٣ - الطلبات : تهدف إلى تلافي آثار الأخطاء أو الفصور بعد ثبوت وقوعها واسترداد حقوق الخزينة والأموال العامة .

وله يسمح للإدارات بالدخول في حوار حول التوصيات والاقتراحات المعتمدة ولرئيس مجلس الوزراء الحق في اعتماد التوصية في حال اختلاف وجهات النظر ، أو في حال إهمال الإدارات لمعالجتها أو وضعها في التنفيذ . وأما الطلبات فإنها ملزمة بتنفيذها خلال مدة ٣٠ يوماً من تبلغها تحت طائلة العقوبة القانونية واعتبر تأخير الرد على طلبات الهيئة دون عذر مقبول وفق أحكام القانون إحدى المخالفات التي تستوجب المسؤولية التأديبية .

ولن إعطاء الحق للإدارات بمناقشتها و الحوار حولها - باستثناء الطلبات - قد أفقد نتائج الهيئة صفة الإلزام والقدرة على معالجة الأمور بشكل فوري لمنع آثارها أو تقليلها على الأقل ، كما أنه قد ترك القرار الملزم بيد رئيس مجلس الوزراء الذي عد في هذه الناحية سلطة أعلى من سلطة الهيئة ممثلة برئيسها . وبهذا فقد ترك مجالاً للعلاقات الشخصية والتقييم الإداري الخارج عن نطاقه لتتدخل في تنفيذ توصية أو مقترن ، وظل الزمن في هذا الأمر عملاً سليماً في أداء الرقابة دورها . فالحوار و النقاش الذي سمح به للمقترنات و التوصيات يستغرق زمناً قد تتضخم آثار الأخطاء أثناءه ، أو تزداد حدة المشكلات الناتجة عنها . كما يلاحظ على تقارير الهيئة بأنها تعتمد على القوانين والأنظمة والخطط وشتقاق معاييرها الرقابية منها ، دون اعتمادها على معايير فنية تأخذ بعين الاعتبار كفاءة التخطيط وتطور الأنظمة ، وحداثة الإجراءات قد أدى في حالات متعددة إلى إيجام إدارات المؤسسات عن اتخاذ قرارات حيوية وهامة لكافحة الأداء والإنتاج ، خوفاً من رقابة الهيئة التي تعتمد على مقارنة هذه القرارات بالقوانين والأنظمة

البيروقراطية أحياناً ، وبالمعايير الطموحة أو المثالية ، وتعالج الأمر على اعتبار أنه هدر المال العام ومخالفة للقوانين والأنظمة .

وقد أفرد النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة رقم ٢٥٠ تاريخ ١٤-٦-١٩٩٠ الفصل الثالث ل报ir الرقابة والتفتيش والفصل السادس ل报ir التقصي والتحقيق والفصل السابع للتصرف في تقارير الرقابة والتفتيش والتحقيق إلا أن ذلك كان من الناحية النظرية فقط ولم يتضمن تحديد لمعايير التقرير أو نموذج لكل نوع من أنواع التقارير ، وإن الباحث لاحظ أن تقارير الهيئة من الناحية العملية تختلف بصورة جذرية من مقتضى إلى آخر .

٤- من خلال رقابة الأداء : على الرغم من أن مفهوم رقابة الأداء مضى على استخدامها في أدبيات الرقابة أكثر من نصف قرن (١) فإن المناقشات الحامية المتعلقة بها لازالت الأكثر حرارة واتساعاً ويعود ذلك إلى ما تثيره الإدارات العليا للجهات الخاضعة للرقابة وبعض رجال السياسة في وجه ممارسة المراجعين الحكوميين لهذا النوع من الرقابة من عقبات واعتراضات بحجة أنه يؤدي إلى التدخل في شؤونهم والحد من صلاحياتهم وتعطيل قراراتهم (٢) ويمكن تلخيص مفهوم رقابة الأداء بأنها :

"الخطيب من أجل الوصول على أدلة الإثبات المادية والكافية وذات الصلة بالموضوع من قبل مراجع حسابات مستقل للتأكد مما إذا كانت إدارة وموظفو الجهة الخاضعة للمراجعة قد وافقوا أو نفذوا محاسبة صحيحة وإدارة مناسبة لهذه الجهة بما في ذلك وضع سياسات أسس وقواعد التشغيل تحقق الفعالية والكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد ومن أدلة الإثبات هذه فإن المراجع يبدي رأيه المحايد وتوصياته التي يضمها تقريره المعد لعرضه على الأطراف ذات العلاقة والأطراف الأخرى " (٣)

١- الفيومي محمد ، ١٩٨٨ - أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية . دار النهضة العربية ، بيروت ، ص ٥٩ .

٢- ديواردي ، ١٩٨٧ - المراقب المالي العام وفحص السياسات . في مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الأول ، حزيران ، ص ٣ - ١٠ .

3. HERBERT L ..1979 – Auditing the Performance of Management . Lifetime Learning Publications , California , U . S . A . P 6

وتهدف رقابة الأداء الحكومية بصورة إجمالية إلى تحقيق ما يلي :

- ١- توفير أساس لتحسين مستوى إدارة القطاع العام لجميع الموارد .
- ٢- تحسين المستوى النوعي للمعلومات المتعلقة بنتائج إدارة القطاع العام والمتوفرة لواضعي السياسة والمشروع وللجمهور بصفة عامة .
- ٣- تشجيع إدارة القطاع العام على إدخال وسائل مقدمة بشأن إعداد التقارير الخاصة بالأداء
- ٤- توفير الظروف المناسبة لفرض مساعدة أكثر ملائمة (١)

ولقد أكد قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على رقابة الكفاية والأداء حيث يعتبر أحد أهداف الهيئة هو تحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاية والأداء ويتم ذلك عن طريق :

- ١- تتبع تنفيذ الخطط المعتمدة وكشف الانحرافات عنها وتحليل العوامل والأسباب التي أدت إليها ومعالجتها بالتوصيات والمقررات والطلبات الملائمة .
- ٢- التحقق من حسن استخدام الطاقات البشرية والمادية وأدوات الإنتاج المختلفة في تنفيذ الخطط ومتابعة أسباب زيادة المردود وتحسين النوع (٢)

ولكن لاحظ الباحث أنه من الناحية العملية نجد أن رقابة الأداء في الهيئة لها عدد من الملاحظات التي أدت إلى الحساسية الخاصة بينها وبين الجهات الخاضعة للرقابة وذلك لأنها انتصرت :

- ١ - إن رقابة الأداء التي تقوم بها الهيئة هي رقابة تحقيقية وليس رقابة تقويمية .
 - ٢ - إن هذه الرقابة تطلق من نتائج مفترضة مسبقا وهي مقررة بغية الانتقاد بحد ذاته ولا تركز على الجانب الموضوعي في تحليلها .
 - ٣ - إن تقارير الرقابة هذه غير متوازنة أي أنها تركز على الجوانب التي لم يصل فيها الأداء إلى الحدود المتوقعة منه ولا تتضمن الجوانب التي يتحقق فيها النجاح .
- ١ - هيئة الأمم المتحدة ، ١٩٧٧ - فصل من تقرير بعنوان مرجع في الرقابة الحكومية لدى الدول النامية :

Hand book on Government Auditing in Developing Countries

ترجمة صادق الساطي ، ١٩٨٦ - في مجلة الرقابة المالية ، السنة الخامسة ، العدد الثاني ، كانون

الأول ، صفحة ١١ .

٢ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ المادة ٢ .

٤ - لا تستند الملاحظات المكتشفة والنتائج والتوصيات إلى حقائق موثقة .

- وان عملية رقابة الأداء في الهيئة لا تعتمد على المراحل الرئيسية التي يجب أن تمر بها عند قيامها بعملية الرقابة وهي :
- ١- المسح الميداني للجهة الخاضعة للرقابة .
 - ٢- دراسة التشريعات والأهداف والسياسات والمعايير .
 - ٣- دراسة وتقديم نظام الرقابة الداخلية والسيطرة الإدارية .
- ٤- تحديد المجالات أو الحلقات الرئيسية المهمة في نشاط الجهة وفحصها بعمق بقصد حصر موقع الضعف والخلل فيها وتشخيص مستلزمات التغلب عليها
- ٥- وضع الخطوط الرئيسية للتقرير وتحديد النقاط المهمة فيه وترتيبها بسلسل منطقى وإعداد التقرير وإنجازه بشكله النهائي ثم إصداره وتوزيعه (١)

وأورد الباحث الأسباب التي أدت إلى عدم إنجاز هذا النوع من الرقابة في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش هي :

- ١- عدم توفر المؤهلات والخبرات اللازمة لإنجاز رقابة الكفاءة وتقدير الأداء وعدم المشاركة لدورات متخصصة في هذا المجال .
- ٢- عدم توفر المعلومات التي تمكن المفتش المتمرس من تحليلها والاستفادة منها للوصول إلى نتائج وتحصيات بناءة .
- ٣- عدم وجود القواعد والإطار الذي يحدد كيفية إنجاز رقابة الكفاءة وتقدير الأداء .

- ٥- في مجال التأهيل العلمي والتدريب : لقد أورد النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ تاريخ ١٤-٦-١٩٩٠ وذلك في الباب السابع الشروط الواجب توفرها لشغل وظائف التفتيش ومنها توفر التأهيل العلمي وحدد بتوفير الشهادات الجامعية وكما أكد في الباب الحادي عشر قواعد نظام التدريب المهني أسسه والتأهيل المaslki ، إلا أن الباحث لاحظ من خلال دراسة المواد الواردة حول نظام التدريب المهني أن المواد الواردة هي نصوص فقط وأن التدريب الوحيد من الناحية العملية هو ممارستهم العمل بصحبة المفتشين الأقدم منهم .
-
- ١- عبد الرشيد دحام ، ١٩٨٧ - رقابة وتقدير الأداء العام . مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الثاني ، كانون الأول ، ص ٩ - ١١ .

٦- في مجال تخطيط عملية الرقابة : تعتبر عملية التخطيط هي الأهم والأكثر ضرورة لأنه لا يمكن لأجهزة الرقابة الحكومية أن تنهض بمسؤولياتها الاننقادية الكبيرة ما لم يتتوفر تخطيط مناسب لعملها بغية :

- ١- تحديد المجالات الهامة التي ينبغي تغطيتها رقابياً مع إعطاء اهتمام خاص لأية تغيرات قد تحدث بالمقارنة مع السنوات السابقة .
- ٢- إقرار الاحتياجات الرقابية المقترنة من المستويات الدنيا .
- ٣- تقدير الموارد والوسائل اللازمة لسد هذه الاحتياجات .
- ٤- توزيع المفتشين الذين سوف يتولون ممارسة عمليات المراجعة في الجهات الخاضعة للرقابة (١)

والأصل أن يبني التخطيط على تقدير الطلب من العمل ، لا أن ينقاد بحسب الموارد لأنه في هذه الحالة لا يكون هذا التخطيط حراً في الوصول إلى النتائج المرجوة بل مقيداً بتحقيق نتائج وفق ما هو متاح وقد يكون التخطيط استراتيجياً أو تشغيلياً أو لمواجهة الطوارئ ، ويقصد بالتخطيط الاستراتيجي أن تمتد خطته لسنوات طويلة بهدف تطوير أغراض وأساليب عمل الهيئة وتأهيل كوادره .

أما التخطيط التشغيلي فهو يتضمن الخطة السنوية الموضوعة لتنفيذ مهام وأهداف الهيئة في سنة قادمة تغطي خلالها العمليات الرقابية لكافة الجهات الخاضعة للرقابة وفق نسب الفحص المقرر وتحصص خطة الطوارئ باحتواء المتغيرات الطارئة في محبيط العمل الرقابي خلال فترة تنفيذ .

ويمر تخطيط العمل الرقابي في عدة مراحل هي :

- ١- تحديد الأهداف .
- ٢- التعرف على الاحتياجات اللازمة لتنفيذ هذه الأهداف .
- ٣- جمع البيانات عن الطاقات المتاحة .
- ٤- المقارنة والاختيار بين البديل لتنفيذ الخطة .

١- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة انطوساي ، ١٩٨٩ - وقائع المؤتمر العالمي الثالث عشر ، المنعقد في برلين الغربية خلال شهر حزيران .

٥- مرحلة التجميع والمناقشة والإقرار . (١)

ولا يوجد لدى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش خطة استراتيجية لعمله إنما هناك خطط تشغيلية سنوية تضع مشاريعها المجموعات والفروع والمديريات الفنية بعد التداول والتنسيق مع هيئات الرقابة الأخرى والمنظمات الشعبية (ذلك من الناحية النظرية والإعلامية عن عقد تلك الاجتماعات فقط دون التطبيق الفعلي) وتقدم إلى رئاسة الهيئة خلال شهري تشرين الأول وتشرين الثاني من كل عام وتعتمد مشاريعها هذه في خطة عمل موحدة تحدد فيها أهدافها وعناصرها ونسبة التدقيق أو التفتيش المطلوب إجراؤه تصدر بقرار من رئيس الهيئة بناء على اقتراح المجلس ، إلا أنه قد تنشأ معوقات داخل الهيئة أو خارجها تحول دون تحقيق رقابة مخططة مثل : عدم وضع الاعتمادات المفتوحة أو رغبة الدولة في وجود الأجهزة الرقابية اسمًا لا فعلًا أو نقص أو فقدان الطاقات البشرية في المجتمع المناسب لرفد هذه الأجهزة باحتياجاتها من الموظفين أو عدم وجود معايير مهنية تسمح للهيئة بتأمين احتياجاتها بيسر وسهولة وممارسة صلاحياتها على نحو أفضل.

هذا من جهة تخطيط العمل الرقابي على مستوى الهيئة ككل أما من جهة تخطيط العملية الرقابية التي ينفذها مفتش أو مجموعة من المفتشين على مستوى جهة واحدة فإن الباحث يلاحظ أن هذا النوع من التخطيط غير موجود.

٧- في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية : يخطئ الكثيرون من العامة والخاصة في التمييز ما بين نظام الرقابة الداخلية الذي يعني "مجموع الضمانات التي تساهم بالسيطرة على المشروع وتهدف إلى تأمين حماية وسلامة الموجودات ونوعية المعلومات من جهة كما تهدف إلى تطبيق التعليمات ودعم وتحسين النتائج من جهة أخرى ويتم ذلك بموجب

١ - ديوان المراقبة العراقي ، ١٩٩٢ - بحث مقدم حول موضوع "أسس ومعايير التخطيط وتقدير أداء العمل الرقابي في الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة" ، الدورة العادية الرابعة للأجهزة العربية العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المنعقدة في طرابلس الغرب خلال شهر أيار ، ص ٥٢-٥٥ .

التنظيم والطرق والإجراءات لكل نشاط من نشاطات المشروع بغية الحفاظ على استمراريتها ” (١) وبين إدارات وأقسام الرقابة الداخلية التي تعمل بوصاية الهيئة المركزية للرقابة والتقصي ، ولا ينحصر هذا الخلط في الجهات البعيدة عن العمل الرقابي بل غالباً ما تقع فيه كثير من الأجهزة الحكومية بما فيها الأجهزة الرقابية ذاتها.

وتهدف عملية فحص نظام الرقابة الداخلية بشكل أساس إلى كشف موقع احتمالات الخلل فيزيد المفتش نسبة الاختبارات الواجب إجراؤها، أما عند افتتاح المفتش بصحة النظام في الواقع الأخرى فإنه يكتفى عندها بتحديد نسبة من الاختبارات توفر له أساساً منطقياً ومعقولاً لإصدار رأيه بصحة العمليات والحسابات.

ويقسم نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام رئيسية هي:

آ- الرقابة الداخلية الإدارية : وهي التي تعنى بالنوافحي التي ليس لها تأثير على القوائم المالية حيث تتضمن خطة التقويض والإجراءات والمعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى ممارسة الصلاحيات الإدارية للعمليات ، وتحقق هذه الرقابة بعدة وسائل مثل : الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية والرسوم البيانية والكشف الإحصائية بما فيها تقارير الكفاية الدورية ودراسة الوقت والحركة والبرامج التدريبية للموظفين والعمال.

ب- الرقابة الداخلية والمحاسبية: وهي التي تنصب على الدفاتر والسجلات المحاسبية والموظفين الذين يعملون فيها بهدف اختبار دقة البيانات والمعلومات المحاسبية المسجلة في الدفاتر وتتضمن هذه الرقابة خطة التقويض والإجراءات وقيود المتعلقة بالأهداف العامة التي شأنها الحفاظ على الأموال وتعزيز المؤوثقة بالقيود المحاسبية وإن هذا النوع يختلف من مؤسسة لأخرى ، لأن كل مؤسسة تصمم النظام الذي يلي حاجتها ويلازم نشاطاتها .

ج- الضبط الداخلي : الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال لذلك فهو يتألف من النظم الموضوع وكل ما يتعلق به من

١- بيطار محمد ، ١٩٨٢ - تقنيات الرقابة الإدارية في المصارف . رسالة دكتوراه جامعة أورليان ، فرنسا - ص ١٠ .

وسائل ومقاييس تتعلق بضبط عمليات المنشأة ومراقبتها بصورة تلقائية مستمرة وذلك بجعل كل موظف فيها يراجع من قبل موظف آخر غيره وهذا ما يؤمن ضماناً لحسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء أو عمليات التلاعب في أصول وحسابات المنشأة. (١)

ولا توجد في الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش نصوص وتعليمات تبيّن كيفية وأسلوب فحص أنظمة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابته ويجهل عدد كبير من المفتشين أسس وقواعد هذا الفحص لأنهم غير مختصين جمعياً في المحاسبة كما لا توجد أصول لتحديد العينات العشوائية موضوع الفحص والتدقيق ونسبة الاختبارات وبالتالي فإن الباحث يعتقد أن هذا النقص يجعل عملية الرقابة التي تقوم بها الهيئة غير ذات جدوى.

٨- في مجال المساعدة العامة : تعني المسائلة العامة: "الالتزام الأشخاص والسلطات المخولة بإدارة الموارد العامة بالإدلاء بالمعلومات المتعلقة بإدارة تلك الموارد بحيث يكونون عرضة للاستجواب بخصوص قيامهم بالمسؤوليات المخولة لهم في الجوانب المالية وإدارة الأعمال والبرامج " (٢)

ولقد توسيع مفهوم المساعدة العامة مؤخراً ليشمل المجالات الآتية:

- ١- المساعدة المالية: التي تتضمن السلامة المالية والإفصاح الكامل والالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة .
- ٢- المساعدة الإدارية: التي تعنى بالكفاءة والتوفير باستخدام الأموال العامة وكذلك الملكية وإدارة الجهاز البشري للموظفين والمستخدمين والموارد الأخرى.
- ٣- مساعدة البرامج : التي تهتم فيما إذا كانت برامج ونشاطات الحكومة قد حققت الأغراض التي أنشئت من أجلها وذلك مع مراعاة مقابلة التكاليف بالنتائج. (٢)

١- بغيرة أبو بكر مصطفى ، بلا تاريخ - الرقابة الإدارية في المنظمات / مفاهيم أساسية . المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان ،الأردن ، ص ١٧ .

٢ - الساطي طارق ، ١٩٨٥ - إعلان طوكيو بشأن مبادئ المسائلة العامة . في مجلة الرقابة المالية ، السنة الرابعة ، العدد الثاني ، كانون الأول ، ص ١٠ .

٣ . YEO PEE PIN ، 1981 - New Directions in Government Auditing . International Journal of Government Auditing , vol. 8 , No 3 . July p 1 - 11

ويؤكد الباحث أنه لكي تلعب الهيئة دوراً هادفاً وفعالاً في دعم المساعلة العامة فإن من الأهمية أن تحافظ الهيئة دوماً على استقلالها وموضوعيتها وأن تدعم مصداقيتها وأن تتعاون مع المخططين والمديرين وأن تستمر في مساعدتهم وتقديم النصح والإرشاد إليهم لدعم التغييرات والإصلاحات التي تساند هذه المسائلة.

وكما يلاحظ الباحث أن قانون الهيئة لم يكن مؤيداً تأييداً كاملاً بتحديد التبعات والعقوبات الجزائية أو المدنية أو المسلكية عند ثبوت الخلل أو التقصير حيث لا عقوبة بدون نص وبالتالي فإننا نجد بأن المساعلة العامة في الهيئة تبقى منقوصة.

ثالثاً: معوقات خاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الهيئة المركزية ومعوقات خاصة بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش :

١ - المشاكل والصعوبات الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش :

نظراً لنماذج الجهات الخاضعة لرقابة كل من الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش فإن المشاكل والصعوبات لتلك الجهات لا تختلف من حيث الجهة التي تقوم بالرقابة وسوف نكررها هنا وذلك لاستكمال البحث.

١ - عدم وجود أو ضعف الأنظمة الداخلية و الهياكل التنظيمية في بعض الأجهزة أو المنشآت أو الجهات الخاضعة للرقابة .

٢ - التأخير في إجراءات الرد على الملاحظات والتوصيات الواردة في التقارير الرقابية.

٣ - نقص عدد العاملين الأكفاء و المؤهلين التأهيل الكافي في أجهزة الجهات الخاضعة للرقابة ، وضعف الكادر المتوفّر لديها في مجالات المحاسبة و الإدارة المالية و الرقابة الداخلية ، حيث يبرز هذا النقص و الضعف في النواحي التالية :

أ - ضعف المعرفة في المبادئ و الأسس و الطرق و الأعراف المحاسبية .

ب - ضعف الإلمام بالقوانين و الأنظمة واجبة التطبيق في مجال عملهم .

ج - ضعف المعرفة بالأساليب و الإجراءات الفنية و المهنية لتنفيذ أعمال الرقابة و التنفيذ .

- ١٥ - عدم وجود معايير مهنية للعمل مما يسبب غالباً لمعايير الأداء و انعدام الحماس للعمل لدى العاملين إذ يجدون أنفسهم يميلون إلى الاجتهاد و التصرف الفردي .
- ١٦ - عدم تشجيع المبدعين و الباحثين في المجالات المهنية من خلال تحفيزهم على إجراء الأبحاث و الدراسات المتعلقة بطبيعة عملهم المهني .
- ١٧ - عدم الاهتمام بعدى ضرورة اتفاق المؤهل و التخصص مع طبيعة العمل فكثيراً ما نرى عاملون في أقسام تلك الجهات ومن يحملون مؤهلات لا تتفق مع طبيعة عملهم وهذا من شأنه أن يشكل عدم فهمه للعمل .
- ١٨ - تعدد هيئات الرقابة على وحدات القطاع العام و كثرة البيانات المطلوبة و عدم تحديد اختصاصات تلك الأجهزة بشكل واضح مما قد ينجم عنه تعارض و تداخل و ما يصاحب ذلك من نتائج سيئة و من تشتت المسؤولية و إعطاء الرقابة صبغة الروتين والتواكل .

٢ - المشاكل والصعوبات (المعوقات) الخاصة بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

كثير من المشاكل والصعوبات الخاصة بالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش تتشابه مع المشاكل والصعوبات الخاصة بالجهاز المركزي للرقابة المالية وذلك نظراً لتشابه العمل الذي يقومون به ويمكن تحديد تلك المشاكل بما يلي :

- ١- عدم مواكبة قانون الهيئة والنظام الداخلي للتغيرات المستجدة في النواحي المالية والاقتصادية والفنية والقانونية.
- ٢- عدم كفاية التشريعات المنظمة لعمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والتي تتمثل في :
 - أ- عدم تحديد صلاحية الهيئة بالمساءلة في المخالفات.
 - ب- عدم النص على الغاية من الخطط الاقتصادية والاجتماعية ودراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع المقترحة.
- ٣- عدم كفاية الأجور وانعدام الحوافز لدى العاملين في جهاز الرقابة.
- ٤- عدم مكافأة المبدعين من المفتشين المميزين في أداء المهام الرقابية التي تؤدي إلى اكتشاف المخالفات أو الاحوالات

- ٥- انعدام التنسيق بين الهيئة المركزية والمؤسسات الأكاديمية (الجامعات والمعاهد العلمية) من أجل تبادل المعرفة والاطلاع على ما هو جديد في مجال العمل الرقابي.
- ٦- ضعف دور السلطة في التبيه إلى أهمية أجهزة الرقابة ودعم الهيئة المركزية لتوفير الحد الأمثل من مستلزمات العمل من حيث القوى البشرية والمستلزمات الإدارية والفنية والمالية ومتابعة والتوصيات الواردة في تقارير الهيئة المركزية
- ٧- عدم توفر الوسائل الفنية والتقنية اللازمة لعمل الهيئة المركزية كأجهزة الحاسب ووسائل التعليم الحديثة.
- ٨- عدم تطور وسائل الحفظ وفهرسة الملفات أو التوثيق وذلك بغية استخراج المعلومات والبيانات والتقارير بسرعة وسهولة الرد على الاستفسارات التي تكتسب صفة الاستعجال.
- ٩- نقص عدد الكوادر الفنية مقارنة بحجم الأعمال المطلوب إنجازها.
- ١٠- نقص الكوادر المؤهلة في المجالات الرقابية المتخصصة وذلك في الفعاليات والمؤسسات المالية كالاعتمادات والبوالص والحوالات المالية.
- ١١- نقص الخبرة في استخدام الحاسب في ممارسة عملية الرقابة برغم استخدام الكثير من أجهزة الجهات الخاضعة للرقابة للحاسب في أعمالها المالية والمحاسبية.
- ١٢- ضعف رقابة المفتشين على النواحي القانونية والمالية وعدم تفعيل الرقابة على النواحي الاقتصادية وكفاءة الأداء.
- ١٣- ضعف المهارات الضرورية لدى المفتشين في استخدام الأساليب الحديثة لاجواءات الرقابة مثل:
 - أ- الأساليب الإحصائية في اختيار العينات .
 - ب- أساليب التحاليل لقوائم المالية .
 - ج- أساليب بحوث العمليات وغيرها من الأساليب الحديثة في العمل الرقابي بنطاقه الواسع.
 - د- وجود عدد كبير من المفتشين في سن متقدمة العمر وعدم إدخال مفتشين جدد بشكل مدروس وفق أسس علمية .
- ١٤- تسرب الخبرات والكفاءات المتخصصة وعدم إمكانية تعويضها لقلة الامتيازات الممكن منحها لهم مقارنة ب مجالات العمل الأخرى وخاصة لدى القطاع الخاص.

- ١٥- الإحباط الذي ينتاب الكثير من المفتشين فيما يتعلق بموضوع الحوافز وانخفاض التعويضات الممنوعة للمفتشين لما يشعرون في أن هناك فارقاً ضئيلاً بين ما يؤدونه من أعمال حساسة جداً وما يحصلون عليه من عائد على جهودهم حيث أصبحت قضية الحوافز شاغلهم الأساسي.
- ٦- قلة الخدمات المقدمة والمخصصة لمفتشي الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.
- ٧- انخفاض الكفاية بسبب فقدان الدافع الشخصي .
- ٨- صبغ الرقابة بالروتين و التواكل ، و تشتت المسؤولية و اضمحلاتها .
- ٩- عدم تفعيل كامل ما هو منصوص عنه و لكن أخذ ما يروننه مناسباً و ترك البعض الآخر والتركيز على المركزية الشديدة في أي أمر .
- ١٠- عدم التركيز على تفعيل دور الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة .
- ١١- غياب التسبيق مع الجهاز المركزي للرقابة المالية و وجود تعارض في اختصاصات كل منهم و بالإضافة إلى ادعاء كل مفتش منهم بأنه ذو مرتبة ومعرفة علمية بالأمور الرقابية أعلى من المفتش في الجهاز الرقابي الآخر .

٣ - المشاكل والصعوبات في إدارات الرقابة الداخلية: على الرغم من أن الأنظمة والقوانين التي بينت كيفية عمل الرقابة الداخلية على أنها تتصرف إلى حد ما بأنها رقابة وقائية ورقابة علاجية بأن واحد تسعى لخدمة الإدارة في المؤسسات و تحقيق أغراضها وأهدافها ، و تعمل على ترشيد أجهزتها و زيادة إنتاجها بأعلى كفاءة و أعظم مردود . ويلاحظ الباحث أن الواقع العملي الآن يظهر أن العملية قد افرغت من محتواها و تحولت إلى وسيلة أخرى من الأدوات التي تستخدماها الجهات صاحبة السلطة والوصاية لإدانة الأفراد ورصد أخطائهم فالأجهزة الرقابية في وضعها الحالي غير قادرة على تحقيق ما يلي :

- ١- القيام بمشاركة حقيقة في وضع معايير ومعدلات متلائمة مع الإمكانيات الحقيقية الفعلية لواقع العمل في المؤسسة على الرغم من أن التشريع قد منحها صلاحية ذلك.
- ٢- لا تمارس أجهزة الرقابة الداخلية عملية تتبع التنفيذ بشكل مستمر ودوري وبناء على خطط عمل سنوية أو طارئة بل تقوم بوضع خطط صورية مشتقة بشكل متطابق تماماً مع الخطة العامة للمؤسسة لا تختلف عنها إلا بتفاصيل شكلية وإن غالبية العمل الرقابي

الداخلي لهذه الأجهزة يتم بناء على كل مستجد وما تبلغ به بنتيجة شكوى الإدارة أو الهيئة ويدخل في إطار التحقيقات والاستجوابات التي تعقب انتهاء الأعمال الأمر الذي لم يسمح لهذه الأجهزة باكتشاف أي انحراف أو خلل قبل وقوعه أو أثناء سير العمل لتمكن من الإحالة دون تحمل المؤسسة الأضرار الناجمة عنه مما أضعف إمكانية قيامها بالرقابة الجارية على أعمال المؤسسة.

٣- لا تعتمد هذه الأجهزة المعايير المحددة مسبقاً على الرغم من سلبياتها العديدة كمقاييس لمقارنة ما تم إنجازه فعلياً وتحديد النتائج واقتراح الحلول بناء على ذلك. بل تعتمد في حالات متعددة على عوامل أخرى تكون هي المقياس الذي يتم بموجبه تحديد كيفية سير أداء الأعمال كالتقديرات الشخصية والتوصيات من جهات صاحبة الوصاية والعلاقات الشخصية ... الخ مما يحد من إمكانية توفير العدالة في تقييم الأداء وقياس النتائج وعلاج أسباب الانحرافات واقتراح الثواب والعقاب.

٤- مازال معظم أعمال هذه الأجهزة ينحصر في تقديم أرقام وتقارير إجمالية عن الكيفية التي تم بها أداء الأعمال دون الدخول في بحث الأسباب المباشرة وغير المباشرة للقصور في كفاية تنفيذ الخطط والمعايير واقتراح أسباب تطوير وتحديث أسلوب وآلية العمل الإداري بشكل عام والرقمي بشكل خاص.

٥- لا تملك هذه الأجهزة سلطة اتخاذ القرار بتقويم مسار العمل دون الحصول على موافقات جهات أخرى أعلى. مما يحد من إمكانية منع وقوع الانحرافات وتصحيحها قبل تحمل المؤسسة نتائجها السلبية خاصة في الحالات التي تحتاج إلى اتخاذ قرار فوري وسريع ولا تمتلك أيضاً في بعض الحالات صلاحية أو إمكانية اقتراح العلاج لأية انحرافات أو أخطاء ظهرت أو وقعت.

٦- تمارس مهام التفتيش والتحقيق التي تعتمد على ممارسة السلطات الممنوحة للجهة التي تؤدي هذه المهام والتي هي سمة من سمات الرقابة التقليدية المتشددة سعى معظم القوانين والأنظمة الرقابية الحديثة إلى تقليل وجودها كما أنها تعتمد على معايير ومعدلات غير موضوعية أو عادلة ، و على تقديرات شخصية أو توصيات جهات عليا ، أو علاقات شخصية في قياس الأداء واقتراح الثواب أو العقاب

٧- تتبع ولابتها لجهاز رقابة خارجي له سلطات كبيرة تستخدم غالبا في اتجاه العقاب (فناذا ما نجد في تقارير الهيئة ما يشيد بحسن سير العمل أو باقتراح الثواب والمكافأة) مما يخلق نوعا من التهيب والنفور تجاهها.

٨- مديرية الرقابة الداخلية تتبع إداريا للمؤسسة المحدثة فيها ، و تتبع فنيا للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ، فهي ملزمة باتباع توجيهات الإدارة و الهيئة معا فتقدم تقاريرها نتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها. دون أن يخل ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتهم العامة. وتعامل تقارير الرقابة الداخلية التي تعتمد رئاسة الهيئة معاملة تقارير الهيئة نفسها فالهيئة تقوم بتدقيق التقارير المرفوعة إليها لتطلب التوسيع في معالجة الموضوعات المطروحة أو إعادة النظر في صيغة معالجتها أو لتضع يد الهيئة من جديد على هذه الموضوعات أو لتعتمدها حيث تكتسب صفة تقارير الهيئة. فلو أرأت الهيئة أن ما رفع إليها يحتاج إلى المزيد من التدقيق وإعادة النظر في صيغة المعالجة ارتأت الإدارة اتخاذ إجراءات معينة نتائج تعالج ما اعتبرته تقارير الرقابة الداخلية مخالفة أو خطأ . فما موقف الرقابة في هذه الحالة ؟ أي التوجيهات ستتبع وهي تابعة لجهتين ؟ وكيف سيكون موقفها في حال تعلق الموضوع بالإدارة ذاتها وتوجيه الهيئة باتخاذ إجراءات رقابية أخرى في حين تحاول الإدارة إنهاء الموضوع وطبيه؟ وكيف ستتغادى الرقابة الداخلية العقوبات التي يمكن ويفح للإدارة اتخاذها بحقها باعتبارها تابعة لها إداريا إذا اتبعت توجيهات الهيئة وخالفت توجيهات الإدارة لذلك فإن إرباك العمل وصعوبته تتضح من خلال الازدواجية في المسؤولية والصلاحية التي تضيق نطاق عمل الأفراد وتحد من حريةهم في الأداء .

٩- القائمون بالعمل في هذه الأجهزة غالبا ما يحتاجون إلى التدريب والتأهيل المستمرين إذ يفترض بهم الإحاطة بجميع الظروف الداخلية والخارجية كي يعدوا تقاريرهم وينمكروا من إدراك دورهم الحقيقي الذي يتلخص في مساعدة الأفراد لتوجيههم نحو تحقيق الأهداف المنشودة وليس رصد أخطائهم أو تعمد إدانتهم من خلال تقديم معلومات مضللة لأسباب شخصية أو بناء على توصيات من جهات أخرى أو الرغبة في خلق الهيئة تجاههم .

فواقع الرقابة الداخلية التي تمارسها إدارة المؤسسة وجهاز الرقابة الداخلية المحدث فيها يبين أنها تعاني من معوقات في التطبيق العملي حاولت الأنظمة والقوانين تلافي بعضها لكنها استمرت تظهر كسلبيات تحد من إمكانية ممارسة الرقابة لدورها في منع الانحرافات قبل وقوتها والإحالة دون تحمل نتائجها بهدف تحقيق كفاءة العمل الإداري.

كما أنه يمكن للباحث إضافة بعض المعوقات والصعوبات في عمل دوائر الرقابة الداخلية والتي يمكن تحديدها :

- ١- لا يتمتع المراقبون الداخليون بالتأهيل العلمي المناسب حيث أن حيازة المراقب الداخلي للمؤهل العلمي الجامعي لا يمكن اعتباره بمثابة التأهيل المناسب لعمله بل لابد من اختيار اختبار مسلكي وأن لا يكون هذا الاختبار إجراء شكليا يمر المتقدم فيه بسهولة بل هو صعب إلى درجة تجعل المتقدمين يبذلون جهودا مضنية لاحتيازه.
- ٢- إن المراقبين الداخلين غير مدربين تدريبا كافيا ولا يملكون الخبرة العملية التي تمكّنهم من القيام بعملهم بالشكل المطلوب.
- ٣- إن عدد المراقبين الداخلين غير كاف لتحقيق أغراض الرقابة الداخلية.
- ٤- لا يتمتع المراقبون الداخليون بمحاسنة وحياد كافيين.
- ٥- لا يستفيد مفتشو الجهاز المركزي والهيئة المركزية من الرقابة الداخلية الحالية.
- ٦- إن عمل المراقبين الداخليين غير منظم على النحو المطلوب ونظام التقارير غير كاف لمعالجة مشاهداتهم ومقترhanهم.
- ٧- إن المراقبين الداخليين لا ينفذون رقابة الكفاية والأداء.
- ٨- عدم وجود معايير لتقدير عمل المراقبين الداخليين الذي يؤدي إلى عدم التمييز ما بين المراقبين الداخليين وإنصاف المجددين منهم وإعادة النظر بغير المنتجين.
- ٩- إن المراقبين الداخليين لا يقومون بعملهم وفق دليل أخلاقي ولا تحكم عملهم مستويات أداء مهني معترف بها بشكل عام حيث أن وجود دليل لأداب المهنة ومعايير لأدائها يحدد مسؤولية الممتهنين تجاه من يتعاملون معهم.
- ١٠- إن المراقبين الداخليين غير مسؤولين تأديبيا تجاه نقابة أو منظمة مهنية علمية

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية ومقترنات لتطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية
في سوريا ويتضمن

المبحث الأول : عينة الدراسة

المبحث الثاني : تحليل وتقدير نتائج الدراسة الميدانية لواقع أجهزة الرقابة
الحكومية في سوريا .

المبحث الثالث : مقترنات تطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا .

المبحث الأول

عينة الدراسة

في الأونة الأخيرة تردد كثير من الشائعات حول انتشار بعض ظواهر التقصير في المؤسسات العامة و القطاع العام في سوريا و قطاع الرقابة الحكومية ، ولم تكن هذه الشائعات عارية عن الصحة تماما ، بل إن بعضها قريب جدا . و من ذلك الخل في تنفيذ الخطط ، و انخفاض مستوى الأداء ، و ارتفاع التكاليف ، و سوء استعمال السلطة ... الخ ، في ظل هذا الواقع لبعض المؤسسات العامة و أسباب انتشار هذه الظواهر السلبية و الذي يكمن في القصور و الخل في الأداء الرقابي من جميع جوانبه و الخل في التنظيم الإداري و القانوني .

وبغية الحصول على وجهات نظر الفئات المتخصصة التي تعمل في قطاع الرقابة والتي تمارسها أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا وكذلك العاملين القياديين والمعنويين بعملية الرقابة الخاضعة لرقابة هذه الأجهزة ومن ثم تحديد المأخذ الملمسة على القواعد القانونية والأساليب الإجرائية المتبعة من قبل المفتشين أثناء ممارستهم لعملية الرقابة ، وبهدف تذليل السبل أمام افتراح آفاق لتطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية و لتلافي القصور في الأداء الرقابي .

لذلك تم الاعتماد على إعداد استماره استقصاء تضمنت أسئلة متعددة و وزعت الإجابة على عدد من الدرجات و تمثل الإجابة بالرقم ١ درجة ممتاز ، و رقم ٢ درجة جيد جدا ، و رقم ٣ درجة جيد ، و رقم ٤ درجة وسط ، و رقم ٥ درجة ضعيف .

لقد تم توزيع استمارات الاستبيان على العينة التي تتألف من ثلاثة جهات :

- ١ - مفتشي الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والحاصلين على إجازة في الاقتصاد والتجارة وهم برتبة مفتش أول و مفتش و مفتش معاون و تم توزيع ٢٥ استمارا.
- ٢ - مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية والحاصلين على إجازة في الاقتصاد والتجارة وهم برتبة مفتش أول و مفتش و مفتش معاون و تم توزيع ٢٥ استمارا.

٣ - الجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية و المعنيين بعملية الرقابة وهم مدراء الرقابة الداخلية أو المدراء الماليين والحاصلين على إجازة في الاقتصاد والتجارة وتم توزيع ٣٠ استماره .

ويهدف الباحث من خلال ذلك الوصول إلى تقديم الاقتراحات الملائمة لمعالجة ما تكشف عنه الدراسة الميدانية من ثغرات ومشكلات في الأداء الوظيفي المهني لمفتشي أجهزة الرقابة الحكومية.

و شملت استمارات الاستبيان أسئلة تتعلق بالمجالات التالية :

- ١ - في مجال اختصاصات الهيئة و الجهاز .
- ٢ - في مجال استقلال الهيئة و الجهاز .
- ٣ - في مجال بذل العناية المهنية المناسبة من قبل مفتشي الهيئة و الجهاز .
- ٤ - في مجال أدلة الإثبات .
- ٥ - في مجال تقارير مفتشي الهيئة و الجهاز .
- ٦ - في مجال رقابة الأداء .
- ٧ - في مجال التأهيل العلمي و العملي و التدريب .
- ٨ - في مجال تخطيط عملية الرقابة .
- ٩ - في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية .
- ١٠ - في مجال المسائلة العامة .

و قد أرفق بالاستبيان ملاحظات عامة تبين :

- ١ - أن هذه المعلومات لغاية البحث العلمي فقط و لن تستخدم في أي مجال آخر .
 - ٢ - أن لا تكون المعلومة فيها أي تحيز و النظر إلى الموضوعية التي سوف تخدم البحث العلمي .
 - ٣ - أن يتم وضع الإجابة بصورة انفرادية وأن يكون النظر فيها من وجهة النظر المستقبلية بهدف المساهمة في عملية التطوير و التحديث بشكل جماعي .
- و كانت الاستماره الموزعة على مفتشي الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية كما هو مبين في الملحق رقم ١ .

أما الاستماراة الموزعة على الجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية والمعنيين بعملية الرقابة فكانت كما هو مبين في الملحق رقم ٢ حيث تم الإبقاء على تسلسل أرقام الأسئلة كما هي في الاستماراة الموزعة على مفتشي الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية لسهولة تحليل الإجابات وتم حذف الأسئلة التي لا تخص الجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية .

وبدأت عملية جمع البيانات بزيارة للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وتم مقابلة ٢٥ مفتشاً أول ومفتش ومفتش معاون والحاصلين على إجازة في الاقتصاد والتجارة من اختصاصات مختلفة وتم معرفة الجهات التي يقومون بتفتيشها وتم جمع جميع الاستمارات الموزعة عليهم وعددها ٢٥ استماراً، وكذلك الأمر بالنسبة لمفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية وقد اكتفى فقط بـ ٢٥ مفتشاً من الأقسام المختلفة لتكون حجم العينة واحدة وتم معرفة الجهات التي يقومون بتفتيشها وتم جمع جميع الاستمارات الموزعة عليهم وعددها ٢٥ استماراً، فكان هناك ٢٠ جهة يقوم كل من مفتشي الجهاز والهيئة بتفتيشها بوقت واحد و٥ جهات يختلف مفتشي الجهاز والهيئة بتفتيشها وبالتالي تم توزيع ٣٠ استماراة على الجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية والمعنيين بعملية الرقابة وتم جمع جميع الاستمارات الموزعة عليهم وعددها ٣٠ استماراً.

ولقد تم الاجتماع مع المعنيين بعينة الدراسة من أجل توضيح كثير من مفاهيم محاور الأسئلة التي تتضمنها الاستبيان وبالفعل أدى هذا الاجتماع إلى جعل الإجابة على الاستبيان أكثر دقة وفعالية .

وبعد ذلك قام الباحث بتفريج الدرجات الموضوعة من قبل (المستجيبين) لكل سؤال من أسئلة الاستبيان في قائمة تضمنت الحقول التالي:

- حقل التسلسل: أي تسلسل الأسئلة الواردة في الاستبيان.
- حقل محاور الأسئلة: أي مضمون الأسئلة التي تبين واقع أجهزة الرقابة الحكومية وشكل جوهر الاستبيان.
- حقل مدى العلامة: أي الحقل نفسه الذي ورد في قائمة الاستبيان والمتضمن مدى العلامة.

- حقل مجموعه علامات قوائم الاستبيان المفرغة لكل سؤال: أي أن هذا الحقل تضمن إجمالي العلامات الخاصة للسؤال الواحد ولكل درجة لجميع قوائم الاستبيان.
 - حقل نسبة كل سؤال (%) : حسبت هذه النسبة بضرب عدد الإجابات التي اختارت درجة معينة لكل سؤال ولجميع قوائم الاستبيان ومن ثم تقسيمها على إجمالي عدد القوائم الموزعة (فمثلاً اعتمد في تحديد مستوى الإجابة على الشكل التالي :
- بالنسبة لقائمة الاستقصاء الموجهة لمفتشي الهيئة المركزية للرقابة والتقويم والجهاز المركزي للرقابة المالية :

السؤال الأول:

$$\text{عدد الإجابات التي اختارت الدرجة رقم } 1 = \frac{25}{100} \times 100 = 25\%$$

$$(25 \div 5) \times 100 = 50\%$$

وبنفس الطريقة لباقي الإجابات والأسئلة.

أما بالنسبة لقائمة الاستقصاء الموجهة للجهات الخاصة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية والمعنيين بعملية الرقابة :

السؤال الأول:

$$\text{عدد الإجابات التي اختارت الدرجة رقم } 1 = \frac{30}{100} \times 100 = 30\%$$

$$(30 \div 0) \times 100 = 0\%$$

وبنفس الطريقة لباقي الإجابات والأسئلة.

وي بيان الباحث قائمة تفريغ محتوى قوائم الاستبيان من الإجابة كما هو مبين في الملحق رقم ٣

وبصورة عامة ، عانى الباحث عند إعداد هذه الدراسة و متابعة إجابات المستجيبين وأثناء تفريغ هذه الإجابات من الأمور الآتية :

- ١ - امتناع كثير من المستجيبين من إملاء الاستمرارات لاعتقادهم بسرية المعلومات وضرورة الحصول على موافقات جهات عليا للإجابة على الأسئلة المطروحة ولفقدان الثقة لدى البعض الآخر بجدية البحث العلمي وأهميته وجودى عملية الدراسة الميدانية ، مما يدفعهم لعدم الإجابة إلا في حال توجيهه أمر خطى من جهة أعلى رغم أن الباحث أكد لهم بأن هذه المعلومات هي

لغاية البحث العلمي فقط ، ولن تستخدم في أي مجال آخر ، وبالتالي لم يتم إعطائهم استماره .

٢ - فقدان الصيغة الملائمة التي تربط بين الجامعة و أجهزة الرقابة أو أجهزة الإدارة العامة و مؤسساتها بشكل يسمح للباحث بإجراء دراسته ضمن صيغة ملزمة قانونيا . تتوفر فيها الاستجابة الطوعية لدى إدارات هذه المؤسسات دون الحاجة لاستخدام الوساطات و العلاقات الشخصية في محاولة الحصول على المعلومات و التوصل إلى البيانات .

٣ - ضعف الثقافة الرقابية لدى كثير من المستجيبين وخاصة من هم خارج أجهزة الرقابة ، والذين أجابوا على بعض نقاط الاستقصاء أو كلها ، إلا أنهم لم يميزوا المعاني العلمية الدقيقة لها إلا بعد الاجتماع بهم وتوضيح تلك المعاني لهم .

٤ - ربط بعض المستجيبين من خارج أجهزة الرقابة بمدى علاقتهم مع الجهاز والهيئة سلبا أو إيجابا ، ودون النظر إلى الموضوعية التي سوف تخدم البحث العلمي من خلال تقديم معلومات صحيحة غير متحيزة .

كما أن نفهم بعض أفراد العينة وتعاونهم كان له الدور الكبير أيضا في سير الدراسة بالشكل المرغوب . وردها بالكثير من المعلومات و التفصيلات حول واقع أجهزة الرقابة في سوريا ، و خاصة فيما هم بطريقهم إلى سن التقاعد .

المبحث الثاني

تحليل وتقدير نتائج الدراسة الميدانية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا

نتيجة دراسة وتحليل وتقدير الإجابات المفرغة في القوائم المذكورة يمكن تحديد نتيجة مستوى الإجابات حسب المجالات وتسلسل محاور الأسئلة الخاصة بكل مجال وقد تم تحديد نتيجة كل سؤال وتحديد المستوى من خلال ما يلي:

نسبة الإجابات التي اختارت الدرجة رقم ١ من القوائم الموزعة لمفتشي الجهاز مضافاً إليها نسبة الإجابات التي اختارت الدرجة رقم ١ من القوائم الموزعة لمفتشي الهيئة مضافاً عليها نسبة الإجابات التي اختارت الدرجة رقم ١ من القوائم الموزعة على الجهات الخاضعة والنتيجة مقسومة على ٣ لكي نحصل على النسبة النهائية للدرجة ١ من السؤال الأول والذي تمثل درجة ممتاز . وهكذا بالنسبة لباقي الدرجات وعندما تكون النسبة الأكبر من خلال تلك الدرجات نستنتج أن نتيجة السؤال الأول كانت في مستوى الجيد (فمثلاً إن نتائج السؤال الأول كانت كما يلي: الدرجة رقم ١ $(٤٨ + ٢٠ = ٦٨)$ ، الدرجة رقم ٢ $(٩٢ = ٣٢ + ٦٠)$ ، الدرجة رقم ٣ $(١٠٢ = ٧٠ + ٢٠ + ١٢)$ ، الدرجة رقم ٤ $(٣٠ = ٨ + ٢٠ + ٠)$ ، الدرجة رقم ٥ $(٠ = ٠ + ٠ + ٠)$ وبالتالي نستنتج أن أعلى ناتج هو الدرجة رقم ٣ وبالتالي يمكن أن نستنتج بأن السؤال الأول هو في مستوى الجيد) .
وبنفس الطريقة لباقي الإجابات والأسئلة .

أولاً : في مجال اختصاصات الهيئة المركزية للرقابة و التفتيش والجهاز центральный орган по надзору и аудиту :
للرقابة المالية :

- و كانت الأسئلة التي تدور حول هذا المجال هي :
- السؤال الأول : و كانت النتيجة هي في مستوى الجيد .
- السؤال الثاني : و كانت النتيجة هي في مستوى الوسط .
- السؤال الثالث : و كانت النتيجة هي في مستوى الوسط .
- السؤال الخامس : و كانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

- السؤال السادس : و كانت النتيجة هي في مستوى جيد جدا .
- السؤال السابع : و كانت النتيجة هي في مستوى جيد جدا .
- السؤال الثامن : و كانت النتيجة هي في مستوى الضعيف .
- السؤال التاسع : و كانت النتيجة هي في مستوى الوسط .
- السؤال العاشر : و كانت النتيجة هي في مستوى الوسط .
- السؤال الثامن و العشرون : و كانت النتيجة هي في مستوى الجيد .

ولذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتج من واقع النسب التي تم الحصول عليها مما سبق أن واقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا في مجال اختصاصات تلك الأجهزة تقسم بما يلي :

- ١ - إنه لا يمكن الاستفادة من الرقابة الحالية من خلال تلك الأجهزة على نحو مطلوب لتحديث وتطوير العمل بها ، وهي مقيدة لصالح العمل الإداري بصفة عامة ، وهي لا تغطي في كثير من الأحيان جميع أوجه النشاط و ساحات العمل و إن أسباب ذلك ترجع بالدرجة الأولى إلى :
 - عدم استخدام معايير رقابية موضوعية .
 - الازدواج الموجود بين الأجهزة الرقابية في عملية الرقابة .
 - عدم توفر البيانات التي تساعد في عملية الرقابة .
 - عدم وجود نظم سلية وصحيحة للمعلومات موثقة حسب الأصول .
- ٢ - إن هناك بعض القيود المفروضة على رقابة تلك الأجهزة " الهيئة والجهاز ."
- ٣ - لم تتحقق تلك الأجهزة كامل الأهداف التي أنشئت من أجلها و يرجع ذلك إلى عدة أسباب تبرز أهمها كما يلي :
 - عدم وجود تعاون بين الأجهزة الرقابية و الجهات الخاضعة للرقابة .
 - وجود تعارض بين أجهزة الرقابة ، وعدم وجود تكامل بينها .
 - عدم وضوح أهداف الرقابة نفسها .
 - عدم وجود معايير تستخدم لقياس مدى تحقيق الأهداف المطلوبة .
 - ضعف خبرة بعض العناصر في الأجهزة الرقابية .

- ضعف في سوية الإدارة العليا للمؤسسات و الشركات العامة ، ونقص في الكفاءات اللازمة للعمل الإنتاجي والإداري ، وعدم تأمين المعلومات اللازمة لأجهزة الرقابة .
- المدة المعيارية المحددة للمفتش غير كافية لشمول عملية الرقابة الأهداف التي تسعى أجهزة الرقابة إلى تحقيقها .
- ٤ - سعي العاملون الفنيون في تلك الأجهزة من خلال ممارسة عملهم إلى رصد الأخطاء دون التوجيه و تقديم المشورة أثناء القيام بمهامهم .
- ٥ - يقوم العاملون الفنيون في تلك الأجهزة بالتدخل بأعمال تتجاوز مهامهم الرقابية و عن الرقابة التي يقومون بها أثناء التنفيذ تتجاوز النصوص القانونية الناظمة لها .
- ٦ - لم يساهم العاملون الفنيون في تلك الأجهزة في معالجة الانحرافات للجهات الخاضعة لرقابتهم من خلال عمليات الرقابة التي يؤدونها و يرجع إلى عدة أسباب منها :
 - تقييد هذه الأجهزة بالقواعد و اللوائح التنفيذية فقط .
 - ضيق نظرة هذه الأجهزة إلى عملية الرقابة .
 - الازدواج و التضارب بين أجهزة الرقابة .
- عدم معرفة أجهزة الرقابة بالأشطة المختلفة و طبيعتها داخل المؤسسات و الشركات .
- ٨ - لا يوجد تنسيق بين تلك الأجهزة مما يؤدي إلى تكرار الأعمال الرقابية التي يؤديها كل جهاز و هناك ازدواج وتضارب بين تلك الأجهزة لذلك لابد من دمج أجهزة الرقابة .
- ٩ - لا يوجد رضى كامل من قبل العاملين الفنيين على شكل الرقابة الحالية مما يؤدي إلى عدم قيامهم بأعمالهم على النحو المطلوب .
- ١٠ - يحدث أحياناً أن تتسرب بعض أسرار الجهات الخاضعة للرقابة بنتيجة عملية الرقابة .

ثانياً : في مجال الاستقلال :

وكانت الأسئلة التي تدور حول هذا المجال هي :

- السؤال العشرون :** و كانت النتيجة هي في مستوى الممتاز .
- السؤال الحادي والعشرون :** و كانت النتيجة هي في مستوى الوسط .
- السؤال الثالث والعشرون :** و كانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

ولذلك فإن الباحث يؤكد على عملية ربط أجهزة الرقابة الحكومية بالسلطة التشريعية وعدم ربطها بالسلطة التنفيذية لأن ربطها مع السلطة التنفيذية لا يوفر الاستقلالية والحياد الكافيين وخصوصاً أن مجال عملها هو مؤسسات السلطة التنفيذية نفسها .

ثالثاً : في مجال بذل العناية المهنية :

وكانت الأسئلة التي تدور حول هذا المجال هي :

السؤال الثاني عشر : و كانت النتيجة هي في مستوى الممتاز .

السؤال الخامس عشر : و كانت النتيجة هي في مستوى الجيد .

السؤال السادس عشر : و كانت النتيجة هي في مستوى الضعيف .

السؤال السابع عشر : و كانت النتيجة هي في مستوى جيد جداً .

ولذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتج مما سبق أن واقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا في مجال بذل العناية المهنية تتسم بالقصور لأن مفتشي أجهزة الرقابة الحكومية لا يبذلون العناية المهنية المطلوبة وذلك نظراً للمتابع الكبير الذي يواجهونها في أثناء القيام بعملية الرقابة و ذلك لأسباب منها ما هو خاص بأجهزة الرقابة الحكومية و منها ما يخص الجهات الخاضعة لرقابة تلك الأجهزة ، كما يشير الباحث إلى أن هناك نسبة من المفتشين لا يرغون في العمل في ظل هذا الواقع لأجهزة الرقابة و الجهات وذلك بسبب تلك المتابع كما أنهم يمارسون أعمال عديدة خارج الدوام الرسمي للغاية الشخصية و يقضون معظم أوقاتهم فيها ، وذلك لزيادة دخلهم نظراً لضعف الأجر الشهري و المزايا الأخرى.

رابعاً : في مجال أدلة الإثبات :

وكان السؤال الذي يدور حول هذا المجال هي :

السؤال الواحد و الثلاثون: و كانت النتيجة هي في مستوى الممتاز .

لذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتاج بأن هناك إعاقة كبيرة في عمل مفتشي أجهزة الرقابة الحكومية في مجال الحصول على أدلة الإثبات و ذلك للخلل في التنظيم الإداري

ولأسباب أخرى منها يخص ظروف أجهزة الرقابة نفسها و منها ما يخص الجهات الخاضعة للرقابة .

خامساً : في مجال التقارير :

و كانت الأسئلة التي تدور حول هذا المجال هي :

السؤال الثامن عشر : وكانت النتيجة هي في مستوى الجيد .

السؤال التاسع عشر : وكانت النتيجة هي في مستوى الجيد .

و من خلال مناقشة الباحث للجهات الخاضعة للرقابة و الاطلاع على بعض التقارير لوحظ أن مضمون نتائج الرقابة التي يقوم بها المفتشون والتي تبلغ للمؤسسات والشركات و نوعية هذه النتائج كانت كما يلي :

- النتائج الخاصة بالانحرافات ومحاسبة المسؤولين عنها .

- النتائج الخاصة بالانحرافات والتوصيات باتخاذ الإجراءات المناسبة تجاهها .

- النتائج الخاصة بالانحرافات و المخالفات فقط .

- النتائج الإيجابية و السلبية .

ولذلك فإنه يمكن القول بأن تقارير الأجهزة الرقابية عليها عدد من الملاحظات منها :

١ - تأخر وصول تقارير الأجهزة الرقابية إلى الجهات الخاضعة لرقابتها بعد انتهاء المهام التفتيشية .

٢ - إن الجهات التي تقوم باستلام تقارير الأجهزة و الرد عليها هي غالباً مديريات الشؤون المالية والحسابات وأحياناً الإدارية في حين ينبغي أن يكون ذلك من اختصاص الإدارة العليا لأنها المعنية بمعالجة مقتضيات الرقابة و الرد على ملاحظاتها .

٣ - لا يوجد اهتمام من الإدارة العليا في معالجة تقارير أجهزة الرقابة الحكومية .

٤ - إن تقارير أجهزة الرقابة هي واضحة ومفيدة للعمل نوعاً ما .

٥ - إن الجهات الخاضعة للرقابة غالباً ما تتأخر بالرد على تقارير الأجهزة الرقابية أكثر من المدة المحددة لذلك قانوناً .

٦ - إن ردود الجهات الخاضعة للرقابة هي سلبية ومصاغة باختصار شديد وبطريقة يشوبها الغموض .

٧ - إن أجهزة الرقابة تتأخر بدراسة ردود الجهات الخاضعة وبالتالي تتأخر في متابعة الملاحظات .

سادسا : في مجال رقابة الأداء :
وكان الأسلمة التي تدور حول هذا المجال هي :

السؤال الرابع : وكانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

السؤال الثالث والثلاثون : وكانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

السؤال الرابع والثلاثون : وكانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

لذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتج بأن أجهزة الرقابة الحكومية لا تمارس كافة أنواع الرقابة حيث تمارس رقابة محاسبية ومستديه وإنما لا تمارس رقابة كافية وتقدير الأداء بشكل كبير حيث هناك قصور في تحديد واستخدام المعايير الرقابية التي تعكس معدلات الكفاءة والأداء كما أنه لا يتم عملية مقارنة تقدير الأداء الفعلي بما هو مخطط له وبذلك يمر وقت طويل حتى يتم اكتشاف الانحرافات الأمر الذي يفقد قيمة وأهمية الرقابة في الكشف عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وبذلك تكون أهداف الرقابة مرتبطة بالتنفيذ دون الاستفادة من النتائج التي تحقق بالإضافة إلى عدم توفر الخبرة الكافية بعناصر الأجهزة الرقابية للممارسة مهمة تقدير الأداء .

سابعا : في مجال التأهيل العلمي والعملي :
وكان الأسلمة التي تدور حول هذا المجال هي :

السؤال الحادي عشر : وكانت النتيجة هي في مستوى الضعف .

السؤال الثالث عشر : وكانت النتيجة هي في مستوى تضعيف .

السؤال الرابع عشر : وكانت النتيجة هي في مستوى الضعف .

السؤال السادس والعشرون : وكانت النتيجة هي في مستوى الجيد جدا .

لذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتاج بأنه لا يتوفر التأهيل العلمي والعملي للمفتشين وذلك نظرا لأن معظمهم تم التحاقهم بالعمل الرقابي مباشرة بعد التخرج من الجامعة بالإضافة إلى افتقار منهاج الجامعة إلى كثير من المواد الاختصاصية في مجال المراجعة وإنهم لم يتبعوا أي دورة قبل التحاقهم بالعمل وكذلك الأمر بعد التحاقهم بالعمل وإن هناك ضعف لدى المفتشين باستخدام الحاسب مما يؤثر على عملهم الرقابي عند استخدام الحاسب من قبل الجهات الخاضعة للرقابة .

ثامنا : في مجال تخطيط عملية الرقابة :

وكانت الأسئلة التي تدور حول هذا المجال هي :

السؤال الرابع والعشرون : وكانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

السؤال الخامس والعشرون : وكانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

السؤال التاسع والعشرون : وكانت النتيجة هي في مستوى الجيد .

لذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتاج أنه هناك نسبة كبيرة من المفتشين لا يضعون برنامج للعمل الرقابي عند الشروع بتنفيذ عمليات الرقابة وكذلك الأمر فإنهم لا يعدلون البرنامج الموجود بحال وجوده أو يضيفون إليه أية عمليات رقابية طارئة بل يسيرون عليه وفق ما وضع في بدء تنفيذ عملية الرقابة وإن من الأسباب التي تؤدي إلى ضعف في عملية تخطيط العمل الرقابي أسلوب العمل الرقابي و إعطاء المهام للمفتشين وتحديد المدة الزمنية للعمل الرقابي .

تاسعا : في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية :

وكانت الأسئلة التي تدور حول هذا المجال هي :

السؤال الثلاثون : وكانت النتيجة هي في مستوى الجيد .

السؤال الثاني والثلاثون : وكانت النتيجة هي في مستوى الوسط .

السؤال الخامس والثلاثون : وكانت النتيجة هي في مستوى الجيد جدا .

السؤال السادس والثلاثون : وكانت النتيجة هي في مستوى الجيد جدا .

لذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتج بأنه هناك نوع من الإعاقة في عمل مفتشي أجهزة الرقابة في فحص نظام الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابتهم وذلك لأسباب عديدة منها ما هو داخلي ومنها ما هو خارجي وإن وضع نظام الرقابة الداخلية المعمول به غير كاف ، و إن مفتشي أجهزة الرقابة الحكومية يقومون بدراسة نظام الرقابة الداخلية ويطلعون على تقارير دوائر الرقابة الداخلية وذلك بهدف الاطلاع على السلبيات و العمل على تصييد الأخطاء دون التوجيه .

عاشرًا : في مجال المسائلة العامة :

وكانت الأسئلة التي تدور حول هذا المجال هي :

السؤال الثاني والعشرون : وكانت النتيجة هي في مستوى الضعف .

السؤال السابع والعشرون : وكانت النتيجة هي في مستوى الضعف .

لذلك فإنه يمكن للباحث أن يستنتاج بأنه ليست هناك قائمة من تعدد أجهزة الرقابة لأن نتائجها السلبية كثيرة منها داخلية وأخرى خارجية لذلك يجب العمل على توحيد تلك الأجهزة ، ويجب أن نشير بأن الإجابة على السؤال السابع والعشرون تن Ferd إلى الموضوعية حيث لا ترغب أي جهة من وجود جهة أخرى ترافق وتتفق عملها ، لذلك ينبغي بأن يكون لكل جهة تمارس أي نشاط جهة أخرى تقوم بإجراء التدقيق على عملها من خلال معايير عمل واضحة ومحددة مسبقا وكذلك الأمر بالنسبة لأجهزة الرقابة .

وفي نهاية الاستمارة كان هناك سؤال لتحديد معوقات العمل الرقابي و المقترفات التي يرونها مناسبة لتحسين عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا ؟

فلقد تضمنت المقترفات بأن يكون أساس التحسين لعمل أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا يستند إلى إعادة النظر في الوضع المادي للمفتشين كما ينبغي أن يتم تعديل جهة التبعية لتكون مع السلطة التشريعية من أجل توفير استقلال وحياد مناسبين للأجهزة وللعاملين فيها ، و ان يتم دعم هذه الأجهزة بمستلزمات و متطلبات تنفيذ رقابات فعالة وبصورة خاصة الرقابة الشاملة و الآنية ، واعتماد تلك الأجهزة على إمكانياتها الذاتية وليس على إمكانيات الجهات الخاضعة لرقابتها و الاهتمام بمسألة التدريب و التعليم الفني المستمر ، وأن يتم توحيد أجهزة الرقابة الحكومية ، وان تقوم السلطة التنفيذية بتبني

تقارير تلك الأجهزة وتنفيذها بدقة ، وأن يتم تعين المفتش وفق أسس ومعايير وصفات محددة وخاصة ، وأن يتم إرسال بعثات خارجية للإطلاع على عمل أجهزة الرقابة بشكل فعال لدى الدول المتقدمة في هذا المجال .

وفي نهاية هذا البحث ، وعلى ضوء الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث ، يجد بأن مفهوم الرقابة الحكومية في سوريا يختلف اختلافاً جوهرياً عن مفهوم الرقابة المتعارف عليها في أدبيات مهنة المحاسبة والمراجعة ، كما أن أسلوب تطبيق الرقابة مختلف في بعض جوانبها عن الأحكام التي تضمنها قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ونظامها الداخلي وقانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ونظامه الداخلي .

وبعد تحسين هذه الرقابة - الرقابة الحكومية - يرى الباحث أنه لابد من تعديل الأحكام القانونية الناظمة لشؤونها ، ولتغيير أسلوب ونطاق وإجراءات عملها ويتطلب ذلك تضافر ومشاركة كثير من الجهود المختلفة في الدولة يمكن إجمالها في الآتي :

- ١ - رغبة النظام ، أو قمة السلطة في الدولة بوجود جهاز رقابي حكومي يقوم بتنفيذ رقابة فعالة على الجهات المشمولة بهذه الرقابة وعلى المال العام وإداراته واستثماراته بصفة خاصة .
- ٢ - نتيجة هذه الرغبة ، يمكن توفير النصوص الدستورية والقانونية التي تكفل تنفيذ مثل هذه الرقابة .
- ٣ - توفير الإمكانيات والمستلزمات الازمة لممارسة الرقابة الحكومية وفقاً لمعايير الأداء المهني .
- ٤ - تحسين الأداء العام لجميع إدارات الدولة ووحدات القطاع العام وذلك بدراسة مشاكلها الخاصة العامة ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها جذرياً لأن مثل هذا التحسين سوف ينعكس إيجاباً على حسن أداء العمل الرقابي .
- ٥ - العمل على تفعيل ما هو منصوص عليه في القوانين والأنظمة .

المبحث الثالث

مقتراحات تطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا

أولاً : تطوير عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية :

إن من المظاهر الناشئة عن تعدد الأجهزة الرقابية و التي قد لا تعد مشكلة في حد ذاتها في حال باشرت هذه الأجهزة اختصاصاتها على ضوء تحديد واعي وتنظيم سليم يراعى فيه التكامل بينهما حين ممارستها هذه الوظيفية ، أما المشكلة الحقيقة فنكون في عدم تحديد اختصاصات تلك الأجهزة بشكل واضح و واضح و التداخل فيما بين اختصاصات كل منها وانعدام التنسيق العملي والفعلي فيما بينهما مما قد ينجم عنه تعارض و تداخل وما يصاحب ذلك من نتائج سلبية .

وإن تعدد الأجهزة الرقابية تحمل عبئاً كبيراً على الجهات الخاضعة لرقابة تلك الأجهزة وذلك من جراء الطلبات التي لا تقف عند حد وأن تلك الأعباء المتكررة عليها تجعل من المتعذر عليها الانصراف إلى ممارسة عملها اليومي وكذلك الأمر فإن تعدد أجهزة الرقابة يؤدي بدوره إلى كثرة البيانات التي تطلب من تلك الجهات وأصبحت كثرتها بمثابة عبء إداري ضخم يستغرق معظم طاقة العاملين ولا يدرى الباحث ما إذا كانت هذه البيانات يستفاد منها الفائدة الصحيحة أم لا؟ نظراً لأن تعدادها وكثرتها وغموضها في بعض الأحيان قد يولد شعوراً بأنها تؤخذ ثم تبخل .

ومن خلال دراسة كل من واقع الجهاز المركزي للرقابة المالية وواقع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وجد أن هناك ازدواجية بين عمل كل منها. حيث يقوم كل منها بمتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسؤولياتها في مجال الخدمات والأعمال وتقدير نتائج الأداء المحققة مع إجراء الدراسات العلمية المختلفة لاستبيان معدلات الأداء بالنسبة لكل نوع من أنواع الأعمال، هذا إلى جانب قيامهما بعملية المراجعة والتثبت من سلامة استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة من أجلها. وبحث المخالفات المالية المتعلقة بالتصريف في الأموال العامة مما يعكس أثره في حدوث اضطراب في العلاقات بينهما ،

وإلى وجود ازدواج في مهامها وأهدافها وإلى تضارب في تقييم نتائجها (١) ولعل هذه الظاهرة هي أهم نقد يمكن توجيهه لعملية الرقابة حيث قد تعددت أجهزة الرقابة بشكل ملموس، وهي في أدائها لرسالتها الرقابية لا تتبع مخططا علميا مدروسا يهدف إلى تقسيم العمل فيها الأمر الذي ترتب عليه تكرار في عمليات الرقابة وازدواج في مهام الأجهزة التي تمارسها ، مما يؤدي إلى إسراف في النفقات و عدم الاستفادة الكاملة من الخبرات المتاحة في جميع المستويات.

وفي اعتقاد الباحث أن هذا الوضع يحدو بنا إلى إعادة التفكير في ضرورة تنظيم أجهزة الرقابة على مؤسسات القطاع العام بحيث يتوفّر عامل التكامل في نشاطها بما يمنع التكرار أو التداخل أو الازدواج أو التعدد. وخاصة بعد أن أصبحت هاتين الجهتين مرتبطتين بجهة واحدة. وذلك كي تؤدي دورها في متابعة أوجه النشاط المختلفة للمنشآت الاقتصادية فضلا عن معاونتها في القيام بدورها في تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية والتغلب على أيّة صعوبات أخرى أو عقبات تعترض تحقيق أهدافها.

ويستخلص الباحث مما تقدم أن عملية الرقابة لن يكتب لها النجاح في ظل هذا النظام لأن هذا النظام لا يصلح في - اعتقاد الباحث - لتحقيق الرقابة الفعالة لاحتفاظه بخصائصه البيروقراطية وافتقاره إلى المبادرة والمخاطرة والمرؤنة وسرعة التصرف .

لذلك يقترح الباحث عملية الدمج بين الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتقييس وذلك للابتعاد عن الازدواجية القائمة في الاختصاصات التي يمارسها كل منها ويقترح الباحث أن تسمى الهيئة الموحدة لأجهزة الرقابة الحكومية في سوريا " الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية " أو " الهيئة العامة للرقابة الإدارية والمالية " .

١- إبراهيم محمد محمد ، ١٩٨٣ - تقييم دور الهيئة الرقابة الخارجية . مجلة الكفاية الإنتاجية العدد الثاني ، نيسان ، ص ٧٠-٧١ .

ولقد وضع الباحث الإطار العام لأفاق عمل هذه الهيئة مستفيداً مما صدر عن المنظمات المهنية العالمية والدولية والمحلية ومسترشداً بما وضعته الأجهزة العليا للرقابة في بعض الدول العربية في هذا المجال ومراعياً كلما أمكن ذلك الظروف الموضوعية المحلية في بلادنا و ذلك على الشكل التالي :

١ - في مجال التبعية :

لما كانت الرقابة تعدّ أثراً من آثار تطور أنظمة الحكم في الدولة الحديثة فقد أدى هذا التطور إلى إيجاد تنظيمات جديدة في الدولة مرت، في سلسلة طويلة من التغيرات إلى أن وصلت إلى فناءة تامة بأن الاستخدام الرشيد والمنظم للأموال العامة هو مطلب أساسي من متطلبات تأمين الإدارة السليمة لتلك الأموال وضمان لفعالية القرارات التي تتخذها السلطات العامة بشأنها ولتحقيق هذا الهدف من الضروري إيجاد هيئة للرقابة إلى جانب السلطة التشريعية تكون مستقلة استقلالاً كاملاً عن الجهات الخاضعة لرقبتها ومحاطة بالضمانات التي تكفل لها ممارسة اختصاصاتها، وتقديم المعلومات المتعلقة بإدارة الأموال العامة إلى السلطة التشريعية وذلك بكثير من الفعالية والموضوعية والحياد وذلك على اعتبار أن الرقابة وجدت في أساس نشأتها لتكون عيناً للسلطة التشريعية تنقل لها أحوال وكيفية إدارة الأموال العامة، فمن الضروري أن تكون هذه الهيئة مرتبطة وظيفياً بهذه السلطة دون أن يؤثر ذلك على استقلالها أو حياد العاملين فيها. حيث إن ربط هذه الهيئة بمجلس الشعب أمر طبيعي وضروري لتعزيز مركزه وتدعم فعاليته وصيانة استقلاله، ولتكون مساعداً لهذا المجلس في عمله يطلعه على مدى التزام الحكومة وأجيزتها المختلفة بتنفيذ القوانين والأنظمة النافذة، وعند حل مجلس الشعب يلحق بشكل مؤقت برئيس الجمهورية ريثما يتم انتخاب مجلس جديد وعلى غرار ما هو مطبق في كثير من الدول المتقدمة .

ومن ثم فإن ارتباط الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية مع مجلس الشعب يمكن أن تكون مساعداً لممثلي الشعب في إطلاعهم على الصورة الحقيقة التي تتم بها إدارة الأموال العامة وذلك من خلال التقارير والدراسات التي تقوم بها الهيئة مباشرة من تلقاء نفسها أثناء ممارستها لصلاحياتها واحتياطاتها أو بناء على طلب السلطة التشريعية ، لأنه في حال كانت التبعية إلى السلطة التنفيذية فإن ذلك سوف يؤدي إلى الكثير من

التجاوزات والأخطاء والمخالفات ، وتنقيد حركة الرقابة الحكومية حيث يجعل الحكم والخصم طرفا واحدا و بالتالي فإنه يجب إلماح الهيئة العليا بالسلطة التشريعية (أو رئيس الجمهورية) لأنها المخولة دستوريا بمراقبة ومحاسبة الحكومة ولتبقى بعيدة عن تأثيرات الجهات الحكومية .

٢ - في مجال الاستقلال والحياد :

بعد الاستقلال من الأركان الأساسية التي تقوم عليها أي مهنة والاستقلال في الرقابة له طبيعة خاصة فهو مرتبطة بهذه المهنة منذ نشأتها بل هو الذي أوجد المناخ لوجودها و بدون توفر الاستقلال تصبح الرقابة بدون مبرر على الإطلاق و تصبح كأى عمل روتيني مكلف دون منفعة تذكر .

والاستقلال يعني قيام المفتش لعمله الرقابي مع التزامه بالحياد والاستقامة ودون التعرض لأى نوع من الضغوط التي قد تؤثر على قيامه بالمهمة التي أُسندت إليه ولتحقيق الاستقلال لذك الهيئة ينبغي أن يكون تعين رئيس هذه الهيئة ونوابه وكبار العاملين فيها من أعلى سلطة في الدولة وفق ترتيبات معينة يكون الرأي فيها للسلطة التشريعية وأن يعامل الرئيس معاملة الوزراء من حيث الراتب والمزايا وقواعد الاتهام وأن يعامل نوابه معاملة معاوني الوزراء وبشكل يحفظ لهم استقلالهم وحصانتهم كما يجب أن تتضمن قوانين تلك الهيئة جميع الضمانات اللازمة لتعيين أعضائها وترفيعهم ونقلهم وتدبهم ومنحهم العلاوات وقبول استقالاتهم وإنهاء خدمتهم، وكل ما يتصل بأوضاعهم الوظيفية وذلك بقرارات تصدر عن رئيس تلك الهيئة، كما يجب أن يتمتع هؤلاء الموظفين بحصانة عدم القابلية للعزل بالطريق التأديبي إلا ضمن إجراءات تكفل حمايتهم من التدخل الخارجي، وأن يوجد نظام خاص للموظفين يوفر لهم رواتب ومتاعب ومتطلبات ومزايا وحوافز بمستوى مناسب يساعدهم على القيام بمهامهم بكثير من الموضوعية والحياد .

وأن يكون لديها استقلال مالي دون أن يخضع رئيس الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية عند ممارسة صلاحيته في تنفيذ الموارثة المختصة إلى رقابة أو توجيهه أي هيئة عامة من هيئات السلطة التنفيذية (١) ومن الممكن ممارسة هذه الرقابة من قبل

١ - معايير الرقابة الصادرة عن لجنة معايير الرقابة ، ١٩٩٢ - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة . تموز .

السلطة التشريعية نفسها ، وأن يدرج مشروع موازنة الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية ضمن موازنة مجلس الشعب .

٣ - في مجال التأهيل العلمي و العملي (التدريب) :

يتوجب على العاملين في الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية ضرورة توفير الإعداد العلمي الملائم للمفتشين بالإضافة إلى توفر الإجراءات الملائمة لنقل الخبرة من جيل إلى آخر ضمن تلك الهيئة مع ضمان استمرار عمليات التدريب والتعليم بما يحقق دائما المستوى المناسب للأداء المهني لهم وينبغي العمل على توفير الكفاءات المهنية اللازمة للقيام بأعباء تنفيذ عمليات الرقابة لمجموعة اختصاصات ضمن تلك الهيئة ، كما يجب أن يكون مفتش الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية حاصلا على المؤهل العلمي الجامعي في الاختصاص الذي يناسب العمل الرقابي الذي يقوم به وبحسب نوع الوظيفة التي يشغلها حتى يتمكن من تنفيذ مهامه في الرقابة وفحص التقارير وبيان رأيه حولها . ومن المفيد تشجيع جميع أعضاء الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية للحصول على شهادات دراسات عليا في اختصاصاتهم . وأن تتوفر الخبرات الطويلة و المناسبة لدى أعضاء الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية الأمر الذي يجعلهم أكثر قدرة على تنفيذ المهام الرقابية وأكثر دقة عند وضع الملاحظات والمقتراحات الموضوعية . ويجب أن يتضمن مفتش الهيئة العليا بالاستقامة والأمانة والتزامه والحياد والموضوعية وحسن تدبير الأمور ودماثة الخلق وحسن المظهر واللباقة بالتعامل كما يجب عليه المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها وأن يكون منهجا في تفكيره ويعرف كيف يستخرج أو يحصل على المعلومات المطلوبة وكيف يستخدمها وأن يتمتع بصفة الصبر عند أدائه لعمله أو مناقشته الآخرين والمحافظة على دقة المواعيد وألا يكون شكاكا أو إرتياحا لأنه إن كانت هناك ظروف تثير الشك فعليه التعمق بالفحص والتدقيق حتى يمكن من إزالتها .

وإن أفضل طريقة للتحاق المفتش بالعمل في الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية هو النقل من الخبرات المتواجدة في الجهات العامة ببعض الاختصاصات أو التعين بالانتقاء للمؤهلين الحاصلين على إجازة محاسب قانوني شرط أن تكون الأجر مناسبة لجودتهم ووظيفتهم وذلك بناء على مسابقة تجرى بصورة مترافق مع مقابلة شخصية لكل من المتقدمين تقوم بها لجنة مشكلة لهذا الغرض ويجب أن يخضع المنقول أو المعين

مجدداً لفترة اختبار معقولة يتم خلالها التأكيد من مقدرته وكفاءته وتتوفر الشروط العلمية والموضوعية والشخصية فيه التي تم تأهيله بمرورها بعد خضوعه لاختبار جديد ، وإن أحكام الترقية والتأصيل والتکلیف بالوظائف العليا ينبغي أن تكون متراقة مع اختبارات شخصية للمرشحين تكون هي الأساس في التسمية والتأصيل بالإضافة إلى الشهادات العلمية التي ينالها المرشح أثناء عمله أو أن يتم إحداث معهد عالي للتقنيش مدة الدراسة فيه سنتين يلتحق به الناجحين بالمسابقة أو المنقولين و عند نجاحه في هذا المعهد يصبح ضمن ملاك مفتشي الهيئة العليا .

وتتضح أهمية التدريب كأحد التحديات الكبيرة من خلال ممارسة عمليات الرقابة في الجهات المشمولة بها حيث تتشعب وتطور نشاطاتها وتوسيع دوائر أعمالها بشكل لا يمكن للمفتش الإحاطة بها من خلال تأهيله الجامعي فقط ، ما لم يتبع دورات تدريبية منتظمة تهيئ له التزود بخلاصة تأهيله العلمي والتطبيق العملي في مجال عمله وتزداد هذه الأهمية بعد تطور مجالات الرقابة إلى رقابة الأداء (رقابة الفعالية والكفاءة) أو الرقابة الإدارية والمالية الشاملة الرقابة الاقتصادية التي تتطلب من المفتش الرجوع إلى كثير من الأبحاث النظرية والخبرات التطبيقية اللازمة لمارسة هذه الرقابة بكفاءة ودقة عاليتين.

ولأن مستلزمات التدريب توجب ما يلى :

- ١- توفير الاعتمادات الكافية لهذا التدريب .
- ٢- وضع خطط للتدريب طويلة ومتوسطة وقصيرة المدى ويتم مراعاة تنفيذها بدقة داخل الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية وخارجها وبالتعاون مع المؤسسات العلمية و المهنية والهيئات العليا للرقابة العربية والأجنبية وبشكل يغطي الاحتياجات اللازمة لتأمين رقابات فعالة بشكل يراعي الخصوصيات النظرية ويعي التطورات الحديثة المستمرة في مجال الرقابة كافة .
- ٣- إقامة حلقات بحث ولقاءات علمية خاصة وندوات عامة مفتوحة تضم أشخاصاً من اختصاصات مختلفة لقاء الأضواء على الموضوعات المطروحة والوصول إلى نتائج ومقررات وتصانيف تؤدي إلى تحسين العمل الرقابي بصورة مستمرة .
- ٤- وضع الأنظمة الكفيلة بأن تكون عملية التدريب مستمرة خلال خدمة المفتش في الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية وعلى أن يتم تقويم الدورات بكثير من الموضوعية والدقة

للتأكد من مردودها على المتدرب نفسه وعلى العمل الرقابي بشكل عام وأن تكون هذه البرامج التدريبية قابلة للتعديل دوماً بحسب تطور العلم .

٥- إن نجاح التدريب مرتبط بمنح المتدربين حواجز مادية مجزية وبخاصة للمتفوقين في الدورات وكذلك مرتبط بأنظمة الترقية والتوفيق وأشغال الوظائف المناسبة والإيفاد للخارج للحصول على الدرجات العلمية في الدراسات العليا أو حضور الدورات وحلقات البحث الخارجية .

٤ - في مجال ممارسة الاختصاصات و تأمين المستلزمات وثبّة الطلبات :

في سبيل تحقيق أهداف الرقابة التي تمارسها الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية تقوم أجهزة الرقابة الحكومية بعمليات الفحص و التقويم و إبداء الرأي الموضوعي بتقارير و أنظمة و إجراءات و أعمال الجهات الخاضعة للرقابة و ضبط و توجيه نشاطاتها و التحقق من الكفاءة الإدارية و الاقتصادية لتلك العمليات و مطابقتها على الأهداف الموضوعية ثم تبلغ النتائج و المقترنات و التوصيات إلى الجهات صاحبة العلاقة بموجب تقارير دورية أو مستمرة ، و لممارسة هذه الاختصاصات يكون لهذه الأجهزة الحق في :

- ١- الاتصال المباشر بجميع العاملين و برؤسائهم و بما يقومون مقامهم في الجهات الخاضعة لرقابة هذه الهيئة ولها حق مراسلتهم كافة و التفتيش المفاجئ على أعمالهم .
- ٢- فحص جميع السجلات والبيانات والوثائق والحسابات وأدلة الإثبات وأيضاً حق الإطلاع على أي مستند مسجل أو وثيقة تراها ضرورية للعمل الرقابي.
- ٣- رفض التصرفات غير المشروعة وطلب اتخاذ الإجراءات التصحيحية ، بما في ذلك تعديل البيانات والمعلومات المالية وغيرها وطلب استرداد الأموال المصروفة بدون وجه حق .
- ٤- دخول المكاتب والمستودعات وصالات العمل وأية ممتلكات أخرى للجهات الخاضعة لرقابتها وذلك بشكل مفاجئ ودون إعلام مسبق .
- ٥- الاستعانة بالسلطات المختصة عندما يستوجب الأمر الحفظ على وقائع معينة أو حماية الأموال العامة .
- ٦- تحديد مدة معينة لإنجاز الحسابات النهائية تمهدًا لرقابتها واستقبال الردود على مراسلتها وملحوظاتها .

وإن خصوص الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة العليا لا يعني أن تكون معلومات وأسرار هذه الجهات معرضة للإطلاع الآخرين عليها . ومن هذا المنطلق ، ينبغي على هذه الهيئة أن تحافظ على هذه المعلومات والأسرار وأن يوضع في قانونها نص يوجب ذلك مع تحويل المفتشين جميع المسؤوليات الناجمة عن تسرب مثل هذه المعلومات أو الأسرار إلى الغير بما في ذلك المسئولية المدنية تجاه الضرر المادي الذي يقع على هذه الجهات بسبب هذا التسرب ، إلا ما يكون تنفيذاً لأحكام القانون أو بناء على طلب القضاء .

ومن الضروري أن تمتلك الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية تقنيات ووسائل متقدمة تستخدما في مجال تنفيذ رقابتها . ومتابعتها بشكل تتناسب مع التقنيات والوسائل المستخدمة لدى الجهات الخاضعة لرقابتها أو أحسن منها وتنضم هذه التقنيات والوسائل المطلوب استخدامها الحاسوب وأنظمته وتطبيقاته المتقدمة ، ووسائل الطباعة الحديثة ووسائل التصنيف المتقدمة وبنك معلومات متقدم ، بالإضافة إلى التقنيات الحديثة الأخرى المستخدمة في مجالات الرقابة .

كما يتوجب على هذه الهيئة الالتزام بعدم قبول المنافع المادية من أية جهة خاضعة لرقابتها وكذلك قبول الهدايا النقدية أو العينية من هذه الجهات أو من الأشخاص الذين يعملون فيها بمناسبة أو بغير مناسبة تكريساً لموقفهم الأخلاقي وتعزيزاً لمساركيم الوظيفي الذي يجب عليهم الترفع عن ذلك . وإن تطبيق ذلك مرتبط بتأمين الرواتب والتعويضات المناسبة والكافية وكذلك دفع المكافآت التشجيعية وتأمين حياة كريمة لهم تتناسب وضعهم الاجتماعي كممارسين لوظيفة رقابية سامية تمنعهم من احتمالات الانزلاق في مطبات قبول هذه المنافع والهدايا .

كما يقترح الباحث أن تكون رقابة الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية رقابة مسبقة و آنية و لاحقة و بطريقة الرقابة الشاملة أو الانتقائية (الاختبارية) .

٥ - في مجال بذل العناية المهنية المطلوبة :

ينبغي أن تبذل الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية وكذلك المفتشون عنايةً لهم المهنية المناسبة في جميع الأعمال المكلفين بها لإنجاز عملية الرقابة هذه . ويعني بذل العناية المهنية بالنسبة للهيئة العليا توفير التنظيم الهيكلي الملائم للإدارات والأقسام ، وتأمين نظام للمعلومات اللازمة لأداء العمل بما فيها تصنيف لجميع القوانين والأنظمة والتعليمات الواجب مراعاتها أو التأكيد من مراعاتها أثناء تنفيذ عمليات الرقابة أما بالنسبة للمفتشين فإنها تعني قيام كل منهم بإجراءات الفحص والتدقيق واختيار نسب الاختبارات والتأكيد من المطابقات والمصادقات بصورة معقولة ومقبولة تكفي لإبداء رأي مهني محайд بالقوائم المالية ونتائج الأعمال و كفاية الأداء (الرقابة الاقتصادية) وبما يسمح بالكشف عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية التي تظهر من عمليات التدقيق والفحص ثم التقرير عن كل ذلك وتحديد الأساس الموضوعي للمساءلة العامة .

لن الأساس النظري لفكرة العناية المهنية يكمن في تحديد خصائص ومكونات وتصرفات المُمارِس المتوسط المسؤول وكذلك تحديد مستوى أدائه في ظل الظروف المتغيرة حيث تعتبر تصرفات هذا المفتش المتوسط وموافقه تجاه تلك المتغيرات بمثابة المعيار الذي يقاس به أداء المفتشين الآخرين . وإن الإطلاع والإحاطة المستمرة بالتطورات الجديدة للمحاسبة والمراجعة ، وما يتعلّق بهما ، بالإضافة إلى الإحاطة العامة بكل ما يستجد من أمور الاقتصاد والصناعة والإدارة العامة ، يجعل مسألة بذل العناية المهنية المناسبة سهلة ، لأن ذلك تلازمًا عضوياً ما بين التأهيل والكفاءة المهنية من جهة ، وما بين بذل العناية المهنية المناسبة من جهة أخرى . كما أنه عندما يكون استقلال المفتش حقيقة موضوعية ، وممارسته لحياده فناعة ذهنية ثابتة في نفسه وفي نفوس الآخرين فإن ذلك سوف يشجعه على بذل عنايه المهنية بعيداً عن التحيز مع أو ضد الجهة التي يقوم برقبتها وسوف يعطي وبالتالي انتباعاً صادقاً عنه .

ويمكن وضع دليل عمل للمفتش أو أدلة متعددة بحسب قطاعات العمل للجهات المشمولة بالرقابة يتضمن عناصر وتقديرات وإجراءات كل عملية رقابية بحيث يكشف بوضوح الجوانب التي ينبغي التركيز عليها ، وذلك بما يسمح بتحقيق أهداف الرقابة بكثير من الدقة والمرونة والإتقان . وذلك حرصاً من الهيئة على عدم تحويل مفتشيها أية

مسؤولية ناجمة عن عدم بذل العناية المهنية المناسبة في عملهم ، واختصار التبعات الواجب اتخاذها بحقهم عند ظهور ما يستدعي التحقيق من مدى هذه المسؤولية .

٦ - في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية :

تعرف الرقابة الداخلية بأنها مجموعة الأنظمة المترابطة والمنسقة والإجراءات والسياسات الإدارية والمالية التي تتبناها الإدارة من أجل المساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المؤسسة بأسلوب منظم واقتصادي ذي فعالية وكفاءة، بحيث يؤمن الالتزام بتلك السياسات، ويتحقق من حسن تنفيذها وفقاً للقواعد المقررة، ويوفر دقة واكتمال السجلات المحاسبية وت تقديم معلومات إدارية ومالية موثقة في الوقت المناسب (١) .

وتقسم الرقابة الداخلية كما تم ذكرها سابقاً إلى :

الرقابة الإدارية الداخلية والرقابة الداخلية المحاسبية والضبط الداخلي وتم فحص نظام الرقابة الداخلية بإحدى الأسلوبين :

- ١- رقابة إدارية .
- ٢- رقابة عملية .

وتم فحص نظام الرقابة الداخلية بإحدى الأساليب التالية :

- ١- دراسة الخرائط التنظيمية و تعليماتها و تفسيراتها .
- ٢- دراسة توزيع الاختصاصات على العاملين و تقويض السلطات .
- ٣- دراسة التعليمات و اللوائح و التفسيرات الموضوعة من أجل ذلك .
- ٤- الإيضاحات و الاستفسارات و المعلومات التي يحتاجها المفتش و يطلبها من الإدارة حول العديد من الأمور و المسائل .
- ٥- المقابلات الشخصية و الملاحظات و المتابعة و الإطلاع المباشر .

وإضافة إلى ما ذكر أعلاه يستخدم المفتش الأسلوبين التاليين :

- آ- أسلوب التقرير الوصفي (الوصف الكامل) .
- ب-أسلوب نماذج الاستقصاء (الاستبيان) .

١- أشرم أحمد نوري ، ١٩٨٨ - الرقابة الداخلية في سوريا في الناحيتين العلمية والتطبيقية . رسالة ماجستير - جامعة حلب ، ص ٦ - ٨ .

وتمر عملية فحص نظام الرقابة الداخلية بالمراحل التالية :

١- مراجعة وتقدير مبدئي للرقابة الداخلية : حيث يتطلب إجراءات المراجعة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية بتعريف المفتش على أجزاء ومكونات الأنظمة المطبقة في الجهة موضوع الرقابة ، كذلك على العمليات المتعلقة بتنفيذ الإجراءات الضرورية لتحويل المعلومات غير المنظمة في البيانات الداخلية إلى معلومات منتظمة وتشمل هذه الإجراءات التعرف على طبيعة وبيئة الوحدة وأنظمة المطبقة لحماية موجوداتها وعدم تعريضها للضياع أو سوء الاستعمال ، وينبغي على المفتش لا يكتفي بفحص بنية الرقابة الداخلية حالياً بتتبع أي تغيرات أو تبدلات طرأت عليها لاسيما خلال العام .

وتم عملية المراجعة والتقييم عن طريق زيارة المفتش للجهة المشمولة بالرقابة ومقابلة المسؤولين في المستويات الإدارية المختلفة للتعرف على الوظائف والواجبات والمسؤوليات المنوطة بهم ودراسة التقارير الدورية والإطلاع على السياسات المتبعة وتضمين كل مشاهداته ولاحظاته في قائمة الاستقصاء النموذجية الموضوعة لهذا الغرض وفي هذا المجال ينبغي فحص :

- ١- الخطة التنظيمية للوحدة .
- ٢- النظام المحاسبي والدورة المستندية .
- ٣- كفاءة العاملين في الإدارة وإدارة الحسابات .
- ٤- نظام المراجعة الداخلية لبيان مدى إمكانية الاعتماد عليه وهل هذا النظام موجود أم لا
- ٥- وسائل الرقابة الإدارية للمحافظة على الممتلكات ومنع الغش ومنع السرقات .
- ٦- النظم الآلية والإلكترونية المستخدمة في الأنظمة المالية والمحاسبية .
- ٧- آية وسائل رقابية أخرى مثل الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتقارير الداخلية والإحصاءات .. الخ .

٢ - فحوص التطبيق والالتزام بتطبيقات الرقابة الداخلية : تعتبر فحوص الالتزام والتطبيق من مجموعة الإجراءات الصادرة عن المفتش بغرض توفير قناعة مناسبة وليس تأكيد مطلقاً بأن الرقابة الداخلية التي تمت إجراءات مراجعتها وتقييمها المبدئي في المرحلة السابقة يتم تطبيقها بحسب ما صممت فعلاً وفي هذا المجال يمكن أن يقوم المفتش بعدد من الفحوص الأساسية والجوهرية المحدودة بما فيها بعض الفحوص التفصيلية

للأرصدة والعمليات المالية وإجراء التحليل المالي لها والتحري لمعرفة أسباب أية تقلبات أو انحرافات غير عادية فيها ويترك للمفتش اختيار أسباب إجراءات التدقيق التي يراها لازمة لفحوص الالتزام والتطبيق بحسب حكمته وفطنته إلا أن هناك بعض العوامل الموضوعية التي يمكن أن تساعد في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى هذه الإجراءات وهي:

- ١- القيمة النسبية للعمليات أو الأرصدة أو الأحداث أو الزمن .
- ٢- المعلومات التي توفرت للمفتش من خلال المراجعة والتقييم المبدئية السابقة.
- ٣- طبيعة العمليات أو الأرصدة التي تتعلق بإجراءات وسياسات الرقابة الداخلية.
- ٤- طبيعة الفحوص الجوهرية أو الأساسية التي ينوي المفتش إنجازها بغض النظر عن مدى ملائمة بنية الرقابة الداخلية.
- ٥- طبيعة وطول الفترة الزمنية التي يغطيها الفحص.
- ٦- التغيرات الطارئة التي قد تستدعي الخروج عن إجراءات الرقابة الداخلية أو تعديلها كتوظيف أو قبول استقالة أحد الموظفين الرئيسيين أو أية تغيرات طارئة في طبيعة أو حجم أعمال أو عمليات الوحدة.
- ٧- تقييم الرقابة الداخلية للتوصل إلى قرار باعتمادها أو عدم اعتمادها: حيث تعتبر الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية معنية بنتائج هذا الفحص والتقييم أن تصل إلى ما يلي :
 - أ- بيان أوجه الضعف والقصور في الأنظمة والتعليمات والإجراءات التي قد تؤثر على بنية الرقابة الداخلية وتجعلها غير سليمة .
 - ب- تحديد نسب الفحوصات والاختبارات الواجب إجراؤها بحسب قوة أو ضعف الرقابة الداخلية .
 - ج- صياغة الطلبات والمقررات التي تراها الهيئة العليا ضرورية لتحسين الرقابة الداخلية وجعلها أكثر كفاءة وفعالية للجهة الخاضعة للرقابة .

ويجب أن تبلغ الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية إلى إدارة الجهة المشمولة بالرقابة والجهات المعنية الأخرى عن أي ضعف أو نقص جوهري في بنية الرقابة الداخلية وذلك بموجب تقرير مستقل أو ضمن التقرير العام المتضمن نتيجة أعمال الرقابة الدورية لهذه الجهة ويتضمن التقرير النقاط الأساسية الآتية :

- ١- تذكير الإدارة بمسؤولياتها وواجباتها تجاه الرقابة الداخلية.
- ٢- فكرة مختصرة عن أهداف وتحفظات بنية الرقابة الداخلية الحالية .
- ٣- وصف الضعف الذي أكتشفه المفتش سواء في مرحلة المراجعة والتقييم المبدئي أو في مرحلة فحص الالتزام وتطبيق الرقابة الداخلية.
- ٤- ذكر ما أمكن أجزاء الرقابة الداخلية التي تمت دراستها وإعطاء الرأي العام القاطع في ملائمتها أو عدم ملائمتها لتحقيق الأهداف المرجوة مع الإشارة إلى أن هذا الفحص الجزئي تم وفق معايير الأداء المهني وهو لا يغطي كافة أجزاء بنية الرقابة الداخلية.
- ٥- اقتراح كيفية معالجة مواضع الضعف أن توفرت المعلومات اللازمة لذلك.
- ٦- التفريق ما بين الضعف الجوهرى أو الهام، وما بين الضعف البسيط مع ترك الحرية للمفتش في ذكر الضعف البسيط أو تجاوزه.
- ٧- التأكيد على القاعدة التي تعتبر أن كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة هي الأساس في تحديد طبيعة وتقويت ومدى الفحوص الازمة وفي حالات عدم اعتماد المفتش على الرقابة في المؤسسة يجب ذكر الأسباب التي دعنه لذلك .

ويجب أن يتم تحديد إجراءات اختيار العينات على أسس علمية ووفقا للطرق الإحصائية وعلى ضوء الحاجة والخبرة بالنسبة لكل فئة من المستدات والعمليات التي يقوم المفتش بفحصها أو تدقيقها لدى الجهات المختلفة المشمولة بالرقابة .

٧ - في مجال رقابة الأداء :

تمثل رقابة الأداء فحصا موضوعيا تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلاله الإنجاز بالخطط والنتائج بالقواعد ، والممارسة بالسياسة بغية كشف الانحرافات السلبية والإيجابية وتحديد أسباب الانحراف وسوء الاستعمال والتخفيف أو منع جميع أوجه الهدر والإسراف في مختلف المجالات ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة وفعالية اقتصادية أكبر .

وتنطلب ممارسة رقابة الأداء توفر مستلزمات خاصة لضمان تنفيذها بصورة فعالة وناجحة وهذه المستلزمات هي :

- ١- تطوير نظام الموازنات التقديرية ونظام الموازنة العامة للدولة بحيث ترتبط الأهداف مع برامج الأداء وعلى نحو يساعد على قياس تكلفة العمل المنجز لكل برنامج على حدا .
- ٢- تطوير البنية التنظيمية في الجهات الخاضعة للرقابة بشكل يحقق الانسجام ما بين الأهداف وتنويب البرامج إلى أنشطة ومشروعات ومهام ، و العمل على توصيف الوظائف أيضا وعلى مختلف المستويات لتحديد واجبات ومسؤوليات كل وظيفة .
- ٣- تطوير الأنظمة المحاسبية وجعلها قادرة على تقديم المعلومات مبوبة وبشكل ينسجم مع تبويب البرامج والأداء.
- ٤- تطوير أنظمة تقويم الأداء داخل الجهات الخاضعة للرقابة وتحسين مستوى تقارير الأداء الداخلية.
- ٥- توفير بيانات مالية وإحصائية واضحة ومعلومات كافية لقياس الأداء وتقويم النتائج وضمان المساعلة العامة
- ٦- توفير العدد المتخصص من الموظفين الفنين في الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية القادرة على القيام برقابة الأداء من حيث التأهيل والتدريب.
- ٧- اختيار المستويات والمؤشرات النوعية الالزمة لقياس أداء الأنشطة المختلفة.
- ٨- ضمان التسبيق ما بين الرقابة النظامية ورقابة الأداء لأن الرقابة النظامية تومن لرقابة الأداء سلامة البيانات في حين توفر رقابة الأداء المؤشرات التي تكشف الظواهر التي تحتاج إلى تركيز الرقابة النظامية عليها.
- ٩- التشجيع والمساهمة في رعاية الأبحاث الخاصة بالأساليب الفنية التحليلية المتخصصة التي تخدم رقابة الأداء وتبادل الخبرات بشأن نماذج ومؤشرات الأداء المطبقة في القطاعات المختلفة وفي الدول الأخرى .

وللهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية أن تستخدمن ما شاء من الأساليب الفنية التي تراها مناسبة لممارسة رقابة الأداء مثل إجراء المقابلات الشخصية والتقييم في الموقع وإعداد قوائم استقصاء ودراسة حسابات التكاليف وتحليل التكلفة والمنفعة والזמן وإجراء الدراسات المقارنة و يتم عملية رقابة الأداء ضمن الخطوات التالية : " منها مثل الرقابة ^{*} النظامية "

- ١- المسح المبدئي .
- ٢- فحص الخطط والأهداف والنظم والسياسات والقواعد .
- ٣- فحص وتقدير الرقابة الداخلية .
- ٤- فحص الجوانب الحرجة المعرضة للانتقاد بعمق .
- ٥- جمع المعلومات وإجراء التحليل والتقويم .
- ٦- إعداد التقرير .

٨ - في مجال تخطيط عملية الرقابة :

يتضمن مفهوم تخطيط الرقابة تعريف الأغراض ورسم السياسات وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمية خلال فترة زمنية مقبلة لتحقيق الأهداف المنشودة، ويتم التخطيط في الهيئة العليا من خلال وضع خطة سنوية قد تجزأ إلى خطط ربعية أو شهرية وتتضمن أسماء الجهات الخاضعة لرقابتها والمدد المعيارية التي تستغرقها عملية الرقابة وأسماء المفتشين الذين يمكن تكليفهم بمهمات لتنفيذ هذه الرقابات بحسب أوضاعهم ومؤهلاتهم والمواعيد المحددة للمشروع ببدء عملية الرقابة في كل جهة من الجهات وانتهائها وغيرها من المعلومات الازمة لتخطيط العمل الرقابي وتعتبر هذه الخطة بمثابة موازنة ما بين الإمكانيات المتاحة المادية والبشرية (المدخلات) وما بين عمليات الرقابة المخطط إنجازها (المخرجات) وتتلخص أهداف التخطيط بالآتي:

- ١- التحديد الواضح للأغراض المنشودة من الرقابة.
- ٢- التحديد المسبق لكافة المشاكل والعقبات المحتملة التي قد تعرّض عمل الهيئة أو المفتش والإعداد المسبق للحلول المناسبة لها.
- ٣- التحديد الواضح لكافة الإجراءات والسياسات الازمة لتحقيق الأهداف.
- ٤- التتحقق من ربط الإجراءات والسياسات الواردة في الخطة مع الأهداف المرجوة منها.
- ٥- التوزيع المتزن لمجهودات الرقابة، والتأكيد من تركيز جهود المفتشين على الموضوعات الهامة التي تتم رقتبتها.
- ٦- السرعة والدقة في إنجاز المهام الرقابية.
- ٧- اختيار التوقيت المناسب لإجراء الرقابة.
- ٨- الاستفادة المثلث من جهود المفتشين.

٩- تسهيل تنفيذ مهام الرقابة وحصر المسؤوليات .

وحتى تتحقق الأهداف المرجوة من التخطيط لابد من مراعاة الآتي:

- ١- يجب أن تكون عملية التخطيط مستمرة من بداية عملية الرقابة وحتى نهايتها.
- ٢- يجب أن تكون الخطة مرنة، قابلة للتغير أو التعديل وفق ما تتطلبه ظروف عملية الرقابة.
- ٣- يجب كتابة الخطة مع كافة التغيرات أو التعديلات الطارئة عليها، مترافقاً مع ذكر الأسباب الداعية لها، وحفظها مع أوراق عملية الرقابة للرجوع إليها أثناء تنفيذها وبعدها.
- ٤- يجب أن تتضمن الخطة جميع المستلزمات والوسائل الازمة لتحقيقها مثل الإمكانيات البشرية والمادية فضلاً على توفير الإحصاءات ومعدلات الأداء الازمة لتنفيذها .

وتتضمن مراحل إعداد الخطة ما يأتي:

- ١- تجميع المعلومات الضرورية والإحصاءات الازمة من الجهات الخاصة للرقابة عن السنة المالية موضوع الخطة.
- ٢- تحديد نسب الرقابة وفق قواعد مقررة وبشكل واع للأهمية النسبية للمبلغ أو التصرف أو الزمن .
- ٣- تحديد وحدات قياس إنجاز الخطة، بحيث تكون منسجمة مع أهدافها وأن يجري اختيارها على أساس الواقعية وقابلية التنفيذ وأن تكون معروفة ومفهومة واضحة.
- ٤- تحديد أيام العمل والعناصر البشرية لإنجاز الخطة وذلك للوصول إلى الصورة التي تبين مدى التوافق ما بين متطلبات تنفيذ الخطة من العنصر البشري و العنصر البشري المتاح باعتباره العنصر الأساسي .
- ٥- وضع الخطة موضع التنفيذ بإصدار مذكرات توزيع العمل على المفتشين أو تكليفهم بعمليات رقابية بموجب أوامر مهمة تصدر عن المدراء المختصين عن الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية ثم إجراء المسح المبدئي للجهة التي يقوم المفتشين بتنفيذ

عملية الرقابة فيها مثل الاطلاع على أنظمتها وتحديد الجوانب الهامة التي يجب تركيز الرقابة عليها.

٦- وضع برنامج العمل الرقابي، وهذا البرنامج يترك للمفتشين حرية اختيار شكله ومحفوبياته. إلا أنه ينبغي أن يتضمن تحديد الأهداف المنشودة من وراء إجراءات الفحص والتدقيق في إطار خطة العمل الرقابي وتفصيل خطوات العمل للوصول إلى هذه الأهداف وتظهر أهمية البرنامج في أنه يعطي الامتنان لتعطية جميع الخطوات الضرورية لعملية الرقابة وهو يعتبر بمثابة سجل للعمل الذي أداه المفتش قد يلزم تحديد مدى مسؤوليته ويساعد على معرفة الوقت اللازم لإنجاز كل عملية ويعتبر أساساً للاسترشاد به فيما بعد حين إعداد الخطط القادمة .

كما يتوجب على الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية متابعة تنفيذ الخطة وبهدف التأكد من أن النتائج المتحققة تتفق مع الأهداف المنشودة ولتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها لتعزيز الواقع الإيجابي لها ووضع الحلول لمعالجة السلبي منها . وينبغي ربط نتائج المتابعة بكمية ونوعية الملاحظات المثارة من قبل المفتشين من أجلأخذ ذلك في عين الاعتبار عند إعداد تقارير الكفاءة والتوصية الخاصة بهم ، وتم متابعة تنفيذ الخطة بموجب تقارير ربع سنوية أو شهرية يرفعها المفتشون إلى إدارتهم وتكون موضوع فحص وتدقيق من قبل رؤسائهم بحيث تبين المراحل التي قطعنها تنفيذ الخطة مقارنة بالخطوة نفسها ثم المقترنات اللازمة لاصلاح الأوضاع السلبية ومعالجتها بصورة مناسبة وفي الوقت المناسب .

٩ - في مجال جمع أدلة الإثبات :

يتوجب على المفتش حصوله على أدلة وقرائن الإثبات الكافية مهنيا ، من حيث النوع ، والكم ، لدعم رأيه وينبغي وبشكل عام أن يكون دليل الإثبات على درجة كافية من الوضوح والمنطق والموضوعية و القبول وأن تتوفر فيه :

- ١- كفايته كما نوعا وارتباطه بالموضوع
- ٢- أن يكون البحث عنه وتجميعه ثم توثيقه متتفقا مع أحكام القوانين والأنظمة النافذة وبشكل مراع لمعايير الأداء المهني.
- ٣- أن يكون منطقيا ، وموضوعيا ، ومرتبطا بالرأي أو النتيجة التي يصل إليها المفتش.

٤- أن يكون عميقاً بصورة يحقق موازنة اقتصادية ما بين تكاليف الحصول عليه والنتيجة التي يتواхها المفتش منه.

٥- لا توجد طريقة تمكن من تحديد كفاية دليل الإثبات سواء من حيث الكمية أو النوعية لذلك فإن هذا الأمر يترك إلى المفتش نفسه مستخدماً في ذلك فطنته وحكمته ومسترشداً بالأتي:

أ- ملائمته لبنية الرقابة الداخلية .

ب- الأهمية النسبية للعنصر أو الموضوع .

ج- الظروف الخاصة بالجهات التي تتم رقتابتها .

د- خبرة ومعرفة المفتش بالجهة التي تتم رقتابتها .

هـ- المتطلبات القانونية والنظامية التي يجب أن تلتزمها الجهة موضوع الرقابة .
وـ- احتمالات وفع الخطأ .

طـ- المقارنة ما بين الاستفادة من دليل الإثبات وتكليف الحصول عليه.

زـ- مدى ارتباط الدليل بالعنصر موضوع المراجعة أو الرقابة الخ

وتترك للمفتش حرية اختيار أدلة الإثبات من داخل الجهة المشمولة بالرقابة أو من خارجها ويمكن للمفتش مراعاة بعض الملاحظات في ترجيح بعض أدلة الإثبات على بعضها الآخر كما يأتي :

١- الدليل الذي يحصل عليه المفتش من خارج الجهة (الدليل الخارجي) أقوى من الدليل يحصل عليه من داخلها (الدليل الداخلي) .

٢- تتعكس كفاية الرقابة الداخلية قوة أو ضعفاً على دليل الإثبات .

٣- الدليل الذي يكونه المفتش بمحاضته أو بحثه المباشر أقوى من الدليل الذي يقدم إليه أو يعرفه عن طريق غير مباشر.

٤- الدليل المكتوب أقوى من الدليل الشفهي .

٥- الدليل الذي لا يتضارب مع أدلة المصادر الأخرى أقوى من الدليل الذي يتضارب معها .

٦- الوثائق الأصلية إن لمكن توفرها أفضل من صورها .

١٠ - في مجال إعداد التقارير :

تكون التقارير التي تصدر عن الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية من حيث المبدأ على نوعين:

الأول: تقارير تتعلق بعمليات الرقابة التي يتم تنفيذها في الجهات المشمولة بهذه الرقابة وهي أيضاً على نوعين :

١ - تقرير تميدي: وهو التقرير الذي يتضمن ملاحظات وطلبات حول بعض الأمور التي تم اكتشافها أثناء تنفيذ عملية الرقابة ويجبأخذ رأي الجهة التي تتم مراقبتها بها مثل بعض الأمور المتعلقة بالأداء أو الإنجاز أو طلبات هامة لتعذر انتظار انتهاء عملية الرقابة للإجابة عليها لكونها تتعلق بتحسين تنفيذ عملية الرقابة ذاتها وبصورة سريعة .

٢ - تقرير نهائي: وهو التقرير الذي يعد بعد انتهاء عملية الرقابة ويتضمن كافة الملاحظات والمشاهدات والطلبات والمقترحات والتوصيات الالزامية وفق معايير الأداء المهني ويرفع مع هذا التقرير عادة كل ما يؤيد ما جاء فيه من أدلة أو قرائن إثبات وبيانات إحصائية أو جداول توضيحية أو صور فوتوغرافية....

الثاني: تقارير تتعلق بعرض نشاط الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية نفسها حيث يتم رفعها إلى السلطات العليا و هي نوعين هما :

١ - تقرير خاص : يرفع من رئيس الهيئة العليا إلى السلطات العليا لعرض حالة محددة أو موضوع معين تم اكتشافه أثناء ممارسة عمليات الرقابة . وهو على درجة كبيرة من الخطورة أو الأهمية التي تقضي رفعه بمنتهى السرعة لاعلام هذه السلطات العليا بموضوعه أو يتضمن الإجابة على طلب صدر إليه من السلطات العليا أو استفسرت هذه السلطات عنه مثل تدقيق موضوع معين أو بيان وجهة نظر الهيئة حول مسألة ما في ضوء أحكام القوانين والأنظمة السارية .

٢ - تقرير عام : وينظم عادة في مطلع كل فترة وبعد تنفيذ الخطة المقررة للفترة السابقة حيث يتم إعلام السلطات العليا بمجمل نشاطاتها وأهم المشكلات والمشاهدات والملاحظات الجوهرية والهامة التي لاحظتها في هذه الفترة بالإضافة إلى تقويم بعض القطاعات والنشاطات الأساسية وإبداء رأيها بالسياسات العامة التي تدار بها

مرافق الدولة وإيضاح جوانب تنظيم إدارتها وخاصة المالية والمحاسبية ثم ينتهي بعرض مقتراحاتها التي تراها ضرورية لتحسين إدارة واستثمار الأموال العامة وطلباتها لتعزيز الرقابة ومن المرغوب فيه أن تكون لهذا التقرير صفة العلانية بحيث تتم مناقشة مضمونه من قبل هيئات المجتمع بما فيها وسائل الإعلام المختلفة .

ومن الأمور الشكلية في التقرير أن يتم استعمال الأوراق الرسمية في جميع الكتب و المراسلات المتبادلة مع الآخرين مطبوعة بصورة مناسبة و ينبغي على المفتش عند إصداره للكتب المتعلقة بعملية الرقابة التي ينفذها أن يراعي تسلسل أرقامها و تاريخها بشكل متلازم مع المهمة الرقابية و أن يودع ملف الرقابة نسخاً أو صوراً منها لتعزيز التوثيق وللرجوع إليها عند الحاجة . وأن يتم توجيه التقرير إلى الأشخاص المناسبين وإلى العنوان الرسمي للجهات التي يجب أن يوجه التقرير إليها و أن يوضع على التقرير وينبغي الإشارة إلى التاريخ الفعلي لإنتهاء المفتش لعملية الرقابة بشكل واضح في تقريره ، بغية تحديد المسؤولية تجاه الأحداث اللاحقة ، ومن الضروري تحديد مواعيد دقيقة لإنتهاء التقرير والتقيد بها حرصاً على إرساله في الوقت المناسب وإن التأخير في إعداد واعتماد وإرسال التقرير عن المواعيد المحددة سوف يقلل من فعاليته لذلك يجب على الهيئة العليا تحديد الجهة المتأخرة وفق القواعد المحددة بهذا الشأن و مساعلتها عن ذلك وفق أحكام النظام .

وينبغي أن يصاغ التقرير بموضوعية وببساطة باستخدام العبارات التي لا تقبل التأويل ويجب أن يراعي عند الإعداد الآتي :

- ١- أن يكون ذا أسلوب ملائم وذلك بهدف ضمان وصول نتائج الرقابة إلى تحقيق أغراضها بكثير من السهولة والدقة .
- ٢- أن يكون مركزاً و وافياً وذلك دون الإخلال بجوهر الموضوع .
- ٣- أن يكون واضحاً ، و مؤيداً بالبيانات والإحصائيات والأدلة التي تدعم الموضوع .
- ٤- أن يكون صادقاً حتى يحوز على ثقة وإقرار السلطات العليا والجهات الأخرى التي يوجه إليها .
- ٥- أن يكون معتدلاً متوازناً في جميع الجوانب التي يتضمنها .

وأنه من المستحسن أن يشير المفتش في تقريره إلى جميع وجهات نظر المسؤولين المعندين في الجهة المشمولة بالرقابة حول الملاحظات والمشاهدات المكتشفة نتيجة عملية الرقابة حيث يساعد ذلك في متابعة تنفيذ الطلبات والمقررات ولا سيما من الجهات الوصائية أو الإشرافية .

وإن شكل رأي المفتش يمكن أن يكون وفقاً لإحدى الحالات التالية :

- ١-رأي نظيف أو غير مقيد عندما لا تكون هناك أية ملاحظات أو تحفظات.
- ٢-رأي مقيد يتضمن تحفظاً أو تحفظات بسبب مخالفة طريقة المعالجة المحاسبية أو عدم الانسجام مع القوانين والأنظمة.
- ٣-إبداء رأي معارض عندما يتوجب إعادة تنظيم الحسابات كل .
- ٤-الامتناع عن إبداء رأي ، في حالات التقصير أو التحفظات الجوهرية أو عدم توفر الأدلة الكافية ... الخ .

كما ينبغي على الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية اتخاذ إجراءات فعالة لتلمين متابعة تقاريرها وتبرز في مقدمة هذه الإجراءات إحداث إدارة أو قسم لتنفيذ هذه المتابعة وذلك لمعالجة مشكلة طول فترة دوران التقارير من جهة لأخرى و لكي يحقق التقريرفائدة المرجوة في الوقت المحدد و ذلك لكي لا يصبح عمل المفتش كحلقة من حلقات العمل الروتيني .

١١ - في مجال المساعلة العامة :

تعني المساعلة العامة إلزام الهيئات والأشخاص المخولين بإدارة الأموال العامة بالمعلومات المتعلقة بهذه الإدارة بحيث تتاح فرصة استجوابهم حول مسؤولياتهم في الجوانب المالية وإدارة الأعمال والبرامج وبالتالي تشمل المساعلة العامة مجالات: المساعلة المالية التي تتعلق بالإفصاح الكامل والالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات، والمساعلة الإدارية التي تعنى بالكفاءة والاقتصاد باستخدام الموارد والملكية والعنصر البشري ، ومساعلة البرامج (الفعالية) التي تهتم بتحقيق أهداف وأغراض برامج ونشاطات الحكومة مع مراعاة مقابلة التكاليف مع النتائج وبالتالي ينبغي أن تكون للهيئة العليا الصلاحية بإجراء التحقيق وتوقيع العقوبات الإدارية ، على الشخص المسؤول في

حالة اكتشاف أية مخالفة من قبل تلك الهيئة أو من قبل الجهة العامة ذاتها أو من قبل غيرها .

و كذلك الحق لتلك الهيئة بتحريك الدعوى العامة ضد هذا الشخص أو إحالته إلى المحاكم المسلكية أو المجالس التأديبية المختصة، فضلاً عن حقها في تقويم العقوبات المفروضة من قبل الجهات الخاضعة لرقابتها على الأشخاص المخالفين. و طلب إعادة النظر بهذه العقوبات عند عدم تناسبها مع المخالفة المرتكبة.

ثانياً : تطوير عمل دوائر الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا :

١ - في التبعية :

يفضل الباحث أن ترتبط دوائر الرقابة الداخلية بالمستوى الإداري الأعلى لكل من الجهات العامة ، و أن لا يكون لأي جهة أخرى ولاية عامة أو خاصة على إدارة الرقابة الداخلية ما عدا الإدارة العليا التي ترتبط بها ، فلا يجوز أن يكون للهيئة المركزية للرقابة و التفتيش أو الجهاز المركزي للرقابة المالية مثلا ولاية على هذه الرقابة ، لأن هاتين الجهتين تقومان بتنفيذ أغراضهما المحددة في قانون إحداث كل منها بواسطة المفتشين الذين يعملون فيهما ، ويمكن لهؤلاء المفتشين أن يقرروا توسيع أو تقليل أعمال رقابتهم و حجم فحوصاتهم على ضوء كفاءة عمل الرقابة الداخلية في الجهات العامة التي يقومون بممارسة أعمالهم الرقابية فيها ، كما يمكنهم الاستعانة بدوائر الرقابة الداخلية .

٢ - في أسلوب العمل :

يرى الباحث أن أسلوب عمل دوائر الرقابة الداخلية ينبغي أن يتم وفق معايير محددة للأداء المهني و أن تصدر هذه المعايير من قبل الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية - المقترحة - كما يقترح الباحث إلى استبعاد تكليف دوائر الرقابة الداخلية بأية أعمال لا تتصل بمهام الرقابة الداخلية بحسب أدبيات المهنة مثل أعمال التحقيق التي تقوم بها إدارات الرقابة الداخلية في ظل التشريع النافذ حاليا ، حيث يمكن أن تقوم أية جهة أخرى غير دوائر الرقابة الداخلية ، و يقترح الباحث إحداث شعبة خاصة تتولى أعمال التحقيق في المخالفات المسلكية فقط و تلحق هذه الشعبة بدوائر الشؤون الإدارية والقانونية أما التحقيق في الجرائم و المخالفات الأخرى فيجب أن تكون من صلاحية الهيئة العليا للرقابة الإدارية و المالية .

٣ - في التأهيل العلمي والعملي (التدريب) :

يقترح الباحث أن يكون موظف دوائر الرقابة الداخلية مؤهل تأهيلا مناسبا لأداء عمله و إن الدرجة الجامعية في الاختصاص الذي سوف يمارسه هي الحد الأدنى لهذا

التأهيل . أما مدير الرقابة الداخلية فينبغي أن يكون مجازا ومتخصصا بأعمال المراجعة بشكل عام أو في المراجعة الداخلية بشكل خاص و باعتبار أن مثل هذا الاختصاص غير متوفّر حاليا في جامعات القطر فان الباحث ينصح بضرورة إحداثه ضمن أقصر فترة ممكنة من أجل توفير الكوادر الازمة لسد حاجة دوائر الرقابة الداخلية المحدثة وريثما يتم هذا الإحداث يمكن تكليف حملة الإجازة في الاقتصاد - اختصاص محاسبة - لأن مناهجها تتضمن مادة مراجعة كمادة أساسية . كما يجب أن يكون عناصر دوائر الرقابة الداخلية ذو خبرة عملية سابقة حصل عليها لأنها ضرورية جدا لممارسة عمله في مراجعة أعمال الغير و الخبرة السابقة المقصودة هنا هي ممارسته لأعمال سابقة قبل تكليفه بالعمل في دائرة الرقابة الداخلية من ذات نمط الأعمال التي سوف يقوم بمراجعةها بعد تسميتها .

كما يشير الباحث إلى أنه لنجاح عمل موظف دائرة الرقابة الداخلية في عمله وفق معايير أداء العمل المهني ، لا بد من إتباعه لدورات تدريبية مكثفة عند إصدار معايير أداء العمل المهني وذلك لنرسوخ هذه المعايير في نفوسهم ، ويجب أن تكون هذه الدورات ذات منهاج وبرنامج محدد بشكل مسبق ، وأن تكون دائرة الرقابة الداخلية هي المعنية بإعداد وتنظيم الدورات التدريبية الازمة لكافة نشاطات المؤسسة وذلك انطلاقا من مسؤولياتها عن تقويم النظم والإجراءات و يجب أن تكون هذه الدورات مستمرة بين فترة وأخرى وذلك نظرا لأهمية التدريب في تحسين عمل الرقابة الداخلية .

كما يقترح أن تكون هناك دوائر للرقابة الداخلية في كافة الجهات العامة وأن يكون عدد العاملين فيها مناسب مع حجم أعمال تلك الجهات وذلك ليتسنى للإدارات العليا الاطمئنان على سلامة العمليات وتصحيح الأخطاء واتخاذ القرارات الصحيحة من أجل تحقيق الأهداف التي أحدثت من أجلها .

كما يقترح الباحث إيجاد وظيفة مراجعة داخلية على نظام الرقابة الداخلية واعتبارها جزء من هذا النظام وذلك لأنها صمام الأمان له كونها تمارس المراجعة المستمرة لمختلف جوانب نشاط المشروع المالي والإداري والتشغيلي ... الخ ، وإنها تعمل بصورة مستمرة على تفعيل وظائف أنظمة الرقابة الداخلية بشكل مستمر و على غرار ما هو موجود الآن في الدول المتقدمة .

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :

في نهاية هذا البحث، وبعد استعراض واقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا وتحديد معوقات عمل تلك الأجهزة وبعد الاطلاع على ما تم عرضه من خلال نتائج الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث يبدو واضحاً مدى العلاقة بين الرقابة وكفاءة العمل وفعاليته ، ومدى حاجة القطاع العام بمؤسساته العامة إلى الرقابة . فمن خلال القراءة المتأنيّة لمضمون هذه الدراسة يمكن استخلاص العديد من النتائج أذكر أهمها وهي :

- ١ - إن مفهوم الرقابة الحكومية في سوريا يختلف اختلافاً جوهرياً عن مفهوم الرقابة المعهود عليه في أنبيات مهنة المحاسبة والمراجعة.
- ٢ - إن أسلوب تطبيق الرقابة مختلف في بعض جوانبها عن الأحكام التي تضمنها قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ونظامها الداخلي وقانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ونظامه الداخلي.
- ٣ - وجود ازدواجية في عمل ومهام وأهداف أجهزة الرقابة الحكومية، مما يعكس أثره في حدوث اضطراب في العلاقات بينهما، وتضارب في تقييم نتائجها وخاصة أن هاتين الجهتين مرتبطتين بجهة واحدة وهي السلطة التنفيذية.
- ٤ - إن الدور الأساسي المسند إلى القطاع العام بمؤسساته الاقتصادية العامة في بناء سوريا اقتصادياً واجتماعياً ، يتطلب دعم مسيرته ، وتجهيز كل الطاقات والإمكانات لجعله يمكن من تحقيق أهدافه ، الأمر الذي يوجب ضرورة المتابعة الجيدة والمراقبة الفعالة لكافة أنشطة المؤسسات الاقتصادية للإحالة دون وقوع أي انحراف يهدد إمكانية الوصول إلى تحقيق الأهداف المنشودة التي تتجسد من خلال كفاءة العمل وفعاليته ، وذلك لن يكون إلا من خلال وجود جهاز رقابي حكومي فعال.
- ٥ - لن تتمكن الرقابة الممارسة على هذه المؤسسات ضمن أسلوب عملها الحالي من ضمان الأداء بكفاءة وفعالية ، فهي في أحسن حالاتها تقوم برصد الأخطاء لإدانة مرتكبيها

ومساعلتهم ولذلك فإن عليها النهوض بدورها إلى عملية تتمكن من اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها لمنع أضرارها وتحقيق الكفاءة المنشودة للعمل بكامله .

٦ - ترتكز الأهداف المنظورة للعمل الرفاني على مداخل النصح والإرشاد بقصد تحسين العمل وتسريع وتأثيره لتحقيق الأغراض المرغوبة ضمن الخطط الموضوعية وليس وضع المعوقات أمام سير تنفيذ العمل من خلال إيراد طلبات ومقترنات وتصصيات يصعب تنفيذها بحيث تكون عبئا على إدارات الجهات المشمولة بالرقابة بدلا من أن تكون دفعا لها إلى الأمام .

٧ - لا تمارس الرقابة حاليا بحياد وبعيدا عن أية مجاملات أو أهواء شخصية أو اعتبارات اجتماعية أو مؤثرات عاطفية بل تعتمد في معظم تقاصيل عملها على هذه الأمور .

٨ - يقوم بالرقابة جهات متعددة لها حق الوصاية المباشرة وغير المباشرة على عمل هذه المؤسسات الأمر الذي انعكس على أسلوب ممارسة الصالحيات وتأدية المسؤوليات واتساع الفوضى والإرباك و التعقيد والبطء في العمل .

ويستخلص الباحث مما تقدم أن عملية الرقابة لن يكتب لها النجاح في ظل هذا النظام لأنها لا تصلح في - اعتقاد الباحث - لتحقيق الرقابة الفعالة المطلوبة في هذا العصر لاحتفاظها بخصائصها البيروقراطية وافتقارها إلى المبادرة والمرؤنة وسرعة التصرف .

ثانياً : التوصيات :

لقد بينت نتائج الدراسة بقسميها النظري والعملي أنه على اعتبار أن القوانين والتشريعات والقرارات الناظمة لعملية الرقابة ، قد لحظت أهمية الرقابة فإنها يمكن أن تعد نقطة انطلاق إيجابية في البدء بأداء هذه العملية ومن المفاهيم المعاصرة لماهيتها ودفتها ، وذلك إذا ما تم رفعها بكادر بشري كفى ومتخصص وبإدارات وأجهزة فعالة ومستقلة تسعى فعلاً لتطبيق جوهر هذه القوانين والأنظمة وتحديث موادها التي لا تنقص والأهداف المرجوة ، وإزالة الأسباب المؤدية لأية صعوبات تعيق النهوض بعملية الرقابة الحكومية .

وقد تسهم التوصيات التالية في الوصول إلى فعالية وجدة عملية الرقابة الحكومية على هذه المؤسسات وأن تساهم في علاج كثير من المشكلات التي توقّع كفاءة وفعالية وظيفة الرقابة الحكومية وهي :

- ١ - دمج أجهزة الرقابة (الجهاز المركزي والهيئة المركزية) في هيئة واحدة يطلق عليها " الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية " أو الهيئة العامة للرقابة الإدارية والمالية " وربطها بالسلطة التشريعية (مجلس الشعب) أو برئاسة الجمهورية حصراً وعلى غرار أنظمة الدول المتقدمة أو ما كان عليه في سوريا عند إحداث أول هيئة رقابية (ديوان المحاسبات) عام ١٩٣٨ والمرتبط بمجلس النواب.
- ٢ - التطوير المستمر في أنظمة الرقابة الداخلية وذلك من خلال :
 - التحديث المستمر في القوانين والقرارات الناظمة لهذه الأنظمة .
 - وضع المعايير المهنية الازمة وتحديثها بما يتماشى ومعايير المهنية العالمية والدولية
 - التحديث في الوسائل والأساليب المستخدمة في تنفيذ مهامها .
 - وضع قواعد وأسس سلوكية أخلاقية لمهنة الرقابة .
- ٣ - إصدار معايير للأداء المهني للمفتش : حيث إن وجود معايير للأداء المهني لمهنة التفتيش تعتبر أداة لازمة لطبع التقدير الشخصي للمفتش وتولف هذا التقدير ليكون أقرب اتصالاً مع الواقع وأكثر انسجاماً مع المطلوب وإن وجود مثل هذه المعايير لن يحقق حسن

أداء العمل الرقابي باكتشاف مخالفات القوانين والأنظمة النافذة وحصر الأخطاء والإرتكابات والحكم على صحة إدارة واستغلال الأموال العامة فحسب بل سوف يمتد بالتأكيد إلى ساحات واسعة من الفائدة العامة هي أكبر بكثير وتعلق بتحديد الفاقد والتلف الاقتصادي والاجتماعي .

- ٤ - إصدار دليل عمل يتضمن الإجراءات التفصيلية لكل عملية رقابية بحسب أنواع و مجالات عمل الجهات الخاضعة لهذه الرقابة و تطبيقها بصورة فعلية و مستمرة بحيث يتم توفير مرجع علمي و تطبيقي يعود إليه المفتشون أثناء تنفيذهم عملية الرقابة و اعتبار هذه الأدلة مرجعا من مراجع التدريب للمفتشين الجدد أثناء قيامهم بهذا التدريب عمليا خلال ممارسة عمليات الرقابة وكما توحد هذه الأدلة أسلوب الرقابة و التنسيق ما بين المفتشين .
- ٥ - الأخذ بالتوصيات الواردة في التقارير الرقابية المعتمدة تحت طائلة المسؤولية في حال عدم الأخذ بما جاء فيها .

٦ - استخدام بنك للمعلومات على مستوى المؤسسات والشركات المختلفة لتزويد المفتشين بكافة البيانات والمعلومات ، وذلك باستخدام جميع الوسائل التقنية والأالية الحديثة وكذلك إيجاد نظام حديث ومتطور في أرشيف التقارير والتوصيات واللاحظات والردود عليها وسرعة الوصول إليها والملفات الدائمة للجهات المشتملة بالرقابة وجميع القوانين والأنظمة والبلاغات والتعليمات الداخلية والخارجية التي يمكن أن يعود إليها المفتش عند الحاجة وبسهولة .

٧ - تحسين الدخل والمستوى المعاشي للمفتشين من خلال تأمين الرواتب والتعويضات المناسبة والكافية للمفتشين وكذلك وضع المكافآت التشجيعية والحوافز المادية المجزية التي من شأنها تسديد متطلبات معيشتهم وتأمين حياة كريمة لهم تتناسب مع وضعهم الاجتماعي كممارسين لوظيفة رقابية سامية تمنعهم من احتمالات الانزلاق في مطبات قبول المنافق والهدايا وذلك أيضاً لمحافظة على الكوادر الكفؤة الناجحة ومنع هجرتها الداخلية والخارجية .

٨ - تشجيع المفتشين الانتساب إلى التنظيمات المهنية لمراجعة الحسابات المحلية أو العربية أو الأجنبية لأن الحصول على عضوية هذه المنظمات يؤكد توفر الكفاءة المهنية المناسبة لهؤلاء المفتشين ويفرض عليهم متابعة متطلبات الزماله من تدريب و تعليم مستمر ويعزز الدور المهني لهم في تنفيذ عمليات رقابية وفق معايير الأداء المهني

المتطورة بشكل متلازم مع نطور نشاطات هذه المنظمات وبصورة تعكس بشكل إيجابي جودة أداء العمل الرقابي .

٩ - ضرورة متابعة المفتش للمستجدات العالمية و الدولية في مجال هذه المهنة وذلك عن طريق الإيفاد لحضور المؤتمرات العالمية و الدورات والبرامج المتخصصة ، أو دعوة الخبراء و المختصين لعقد هذه المؤتمرات والندوات داخل القطر و السعي لأن يكون لحضور مثل هذه الندوات تقريباً خاصاً لدى الترقية لمنصب ما .

١٠ - إيلاء مسألة تعميم علوم مبادئ الرقابة والمراجعة في كلية الاقتصاد بشكل يسمح للخرجين بممارسة عملهم كمفتشين وتضمين مناهج كلية الاقتصاد بمواد الرقابة والمراجعة على اختلاف أنواعها ولكلفة الاختصاصات المتوفرة في الكلية و تتضمن هذه المادة شرح مفصلاً لمفهوم الرقابة وأغراضها وأقسامها بحسب أدبيات المهنة المعاصرة وكذلك بياناً لأدواتها الرئيسية التي تأتي في مقدمتها المراجعة الداخلية كي يكون هؤلاء الخريجون قادرين على تنفيذ عمليات المراجعة في أعمالهم المستقبلية .

١١ - إنشاء معهد عالي للمفتشين مدة الدراسة فيه سنتين و يتم تعيين المفتشين استناداً إلى درجات نجاحهم في هذا المعهد .

١٢ - الطلب من الجهات الخاضعة للرقابة العمل على تطوير الأنظمة الداخلية الخاصة بها والتشريعات المنظمة لأعمالها وأن يتتوفر التأهيل العلمي و العملي اللازمين لمدراء المالية والحسابات والرقابة الداخلية وأن تستحدث مجالس الإدارة للمؤسسات والشركات لجان خاصة لمتابعة تقارير الرقابة .

١٣ - التأكيد على وجود أنظمة للرقابة الداخلية قوية وسليمة ومدعمة بوظيفة المراجعة الداخلية التي تعتبر صمام الأمان لها بشكل دائم لأنها المسؤولة عن تقييم كفاءة أدائها بصورة مستمرة .

١٤ - إيجاد صيغة فلزونية لإلزام الأجهزة والدوائر المعنية بالتعاون مع الباحثين والمختصين وعدم الإحجام عن تقديم التسهيلات اللازمة لهم بإنكار وجود المعلومات في بعض الأحيان أو الإدعاء بسررتها وتطبيق شعار ربط الجامعة بالمجتمع من خلال قيام المؤسسات والشركات وأجهزة الرقابة باستشارة المختصين الأكاديميين في مختلف البرامج التي يعدونها أو المشكلات التي تواجههم والاستعانة بمقترناتهم وتوصياتهم في تنفيذ وأداء الأعمال .

- ١٥ - توفير الأعداد الكافية من الكوادر المؤهلة و المدربة لإنجاز الأعمال في أوقاتها المحددة ولا سيما أن معظم أعمال الرقابة على المال العام لا تتحمل التسويف أو التأجيل .
- ١٦ - إحداث إدارة للعلاقات العامة و العمل على تعزيز دورها على نشر الوعي بأهمية العمل الرقابي و دوره في المحافظة على المال العام من خلال مختلف وسائل الاتصال لتبادل الآراء و الخبرات وتعزيز الشعور بوحدة الهدف و تجانس المهام بين هيئة الرقابة العليا و الجهات و الإدارات الخاضعة لرقابتها ومن أن الرقابة ليست مصيدة للأخطاء و إنما الهدف منها تقويم الأداء وتقدير المسار .
- ١٧ - الاهتمام بتوجيه ذوي المؤهلات التخصصية إلى الأعمال ذات الصلة بطبيعة اختصاصهم والاستفادة من إيجابيات التخصص .
- ١٨ - إعطاء صفة المرونة لإجراء بعض التعديلات على الأنظمة الداخلية بما يتاسب مع كل مرحلة وأن لا تبقى الأمور على حالها لمدة تزيد على عشرين عاماً ليتم التعديل .
- ١٩ - وجود لجنة في مجلس الشعب تعمل على رقابة تصرفات وأعمال الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية ودراسة تقاريرها وذلك بصورة مفاجئة وبشكل مستمر .
- ٢٠ - إصدار قانون يتضمن كل المؤيدات التي تدعم قيام الهيئة العليا للرقابة الإدارية والمالية بالمهام المنوطة بها بكفاءة وفعالية وتسهل ممارستها لاختصاصاتها .
- ٢١ - وضع معايير معتمدة لإعداد التقرير على اعتبار أن تقرير الرقابة هو الناتج النهائي للعمل الرقابي لذلك يجب أن يتوافق في التقرير الدقة والوضوح والبساطة وال موضوعية والإيجاز وأن تعرض النتائج والاستنتاجات بطريقة مفتوحة وأن تترك التوصيات بصفة أساسية على رفع كفاءة الأداء وزيادة الفاعلية وأن تبلغ هذه التقارير إلى الجهات المعنية في المواعيد المحددة ومن ثم متابعة الإجراءات التي تم اتخاذها في شأن تنفيذ الملاحظات والتوصيات الواردة فيها .
- ٢٢ - تعميم استخدام الأساليب الحديثة لإجراءات الرقابة كاختبار العينات وسواءاً ما من الأساليب الإحصائية ذات الفاعلية في مجال الرقابة (المراجعة الاختيارية) إضافة إلى استخدام أساليب التحليل المالي (المراجعة التحليلية) وبحوث العمليات وتحليل النكافة الاجتماعية والعائد الاجتماعي وتحليل المنافع والتکالیف .
- ٢٣ - العمل على التقليل من المركزية الشديدة وإعطاء بعض الصلاحيات للفروع .

ولعلنا في النهاية نكون قد توصلنا إلى المساهمة مع جهود المهتمين بتطوير عمل أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا من خلال تحديد أهم العوامل الأساسية المساعدة في تحقيق فاعلية للرقابة الحكومية التي تضمن أداء العمل بأعلى كفاءة وفعالية ممكنة .

الخاتمة

وأخيراً فإن الباحث يجد بأن الرقابة ليست ظاهرة تمارس صلاحياتها عن طريق التعسف في استخدام السلطة وتبني الوسائل القسرية لضمان أداء الأعمال وفق الطرق التي تحددها ، بل الرقابة نمط من أنماط السلوك البشري المعايش للإنسان في آية حقبة على تاريخ وجوده على سطح الأرض ، تطور دورها وتغيرت النظرة إلى مفهومها على مر العصور إلا أن هدفها كان دائماً تحقيق وتلبية الحاجات وإن اختلفت النظرة إلى كيفية قيام الرقابة بتلبية هذه الحاجات .

ولن من الأمور التي يجب أن نسود تفكيرنا ونحن بقصد تطوير الرقابة الأخذ بعين الاعتبار بعض الجوانب المتعلقة بالأثر النفسي لعملية الرقابة ذاتها بالنسبة لكل من المفتش والجهات الخاضعة للرقابة على السواء ، وأول هذه الأمور أن يعلم المفتش بأن الهدف من مهمته ليس انتهاز الأخطاء وتصيدها لأن الخطأ ليس عيب في حد ذاته فهو شيء ملازم للعمل إذ كل إنسان معرض للخطأ وجل من لا يخطئ ، وإنما الهدف من رقابته هو مساعدة المنفذ على تصحيح أخطائه في الوقت المناسب وإرشاده إلى وسائل تلقيها وتعاونه على بلوغ الأهداف المحددة له . الأمر الثاني الذي يجب العمل على تحقيقه هو أن تتفهم الجهات المنفذة وتومن بأن الهدف الأساسي من الرقابة هو مساعدتها وليس محاسبتها على أخطائها لنضمن تعاون الجهات مع الجهاز الرقابي .

والأسلوب الأمثل للمحافظة على إيجابيات عمل هذه المؤسسات والتخلص من مساوى جهازها البيروقراطي هو ممارسة الرقابة الفعالة المنضبطة و المتجاذبة مع الأفراد العاملين والمتعاملين معها ، والتي تهتم وسائل الرقابة الذاتية ، المدعومة برقابة السلطة ، والمنتهية برقابة الجمهور ، ولعل قول الله تعالى :

بسم الله الرحمن الرحيم
"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله و المؤمنون و ستزدون إلى عالم الغيب
والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون " صدق الله العظيم آية رقم ١٠٥ سورة التوبة

هو خير مثال على ما ذكرناه حيث يتبعنا إشارة الآية الكريمة إلى أنواع الرقابة المتعددة التي أكد عليها الفكر المعاصر و هي الرقابة الذاتية المتمثلة برقابة الله عز وجل ، رقابة السلطة التي تمارسها الدولة في كل زمان ومكان المتمثلة برقابة الرسول صلى الله عليه وسلم ، الرقابة الشعبية سواء اتخذت شكل مجالس منتخبة أو أفراد عاديين منطوعين المتمثلة برقابة المؤمنين .

و إنّه يقع على عائق أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا بث مفهوم الرقابة الذاتية ، الذي يعدّ أسمى أنواع الرقابة لأنّها تصدر طوعاً من ذات الإنسان المنفذ و تستند إلى أسس ومبادئ أخلاقية متينة ، الأمر الذي يحتاج إلى جهود جباره وتوعيه مستمرة ليؤمن كل عامل في القطاع العام مهما كان مستوى و عمله ، أنه يقوم بإدارة واستخدام أموال الأمة وأن عليه أن يتقانى في خدمة بلده عن طريق تنفيذ مهامه على الوجه الأكمل .

المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية :

- ١ - أبو صقر حبيب ، ١٩٨١ - عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها . المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان ، الأردن .
- ٢ - الرازي محمد بن أبي بكر ، ١٩٢٥ - مختار الصحاح . المطبعة الأميرية ، القاهرة .
- ٣ - الساطي طارق ، ١٩٦٨ - رقابة الديوان على المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات العامة . دار الفكر العربي ، القاهرة .
- ٤ - القبومي محمد ، ١٩٨٨ - أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية . دار النهضة العربية ، بيروت .
- ٥ - القشيري أبو القاسم عبد الكريم ، ١٩٦٦ - الرسالة القشيرية - دار إحياء الكتب الحديثة ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى ، القاهرة .
- ٦ - بعيرة أبو بكر مصطفى ، بلا تاريخ - الرقابة الإدارية في المنظمات / مفاهيم أساسية . المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان ، الأردن .
- ٧ - عبد المنعم محمود عبد المنعم ، ١٩٧٦ - المراجعة أصولها العلمية والعملية . دار النهضة العربية ، القاهرة .
- ٨ - عبد الوهاب علي ، ١٩٨١ - التدريب والتطوير مدخل علمي لفاعلية الأفراد والمنظمات . معهد الإدارة العامة ، الرياض .
- ٩ - قاسم جميل قاسم ، ١٩٨٥ - المؤسسة العامة كاستراتيجية إدارية للتنمية . المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان .
- ١٠ - الجرف طعيمة ، ١٩٦٤ - نظرية الدولة والأنس العامة للتنظيم السياسي . مكتبة القاهرة الحديثة ، القاهرة .
- ١١ - إبراهيم محمد محمد ، ١٩٨٣ - تقييم دور الهيئة الرقابة الخارجية . مجلة الكفاية الإنتحائية ، العدد الثاني ، نيسان .

- ١٢ - أرشيف موقع جريدة الاقتصادية على شبكة الانترنت :
www.iqtissadiya.com
- ١٣ - الساطي طارق ، ١٩٨٢ - إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية .
 مجلة الرقابة المالية ، العدد الأول ، تشرين الأول .
- ١٤ - الساطي طارق ، ١٩٨٥ - إعلان طوكيو بشأن مبادئ المسائلة العامة .
 مجلة الرقابة المالية ، السنة الرابعة ، العدد الثاني ، كانون الأول .
- ١٥ - القىسي خالد ياسين كاظم ، ١٩٨٨ - نظرية الإثبات في التدقيق . مجلة الرقابة المالية ، العدد الثاني ، كانون الأول .
- ١٦ - خليل عبد السميم ، ١٩٦٧ - أسلوب متابعة تنفيذ الخطة وتقدير الأداء في قطاع الصناعة والكهرباء . النشرة التدريبية الشهرية التي تصدرها الإدارة العامة للتدريب - الجهاز المركزي للمحاسبات ، العدد الرابع ، شهر تموز .
- ١٧ - ديواردي ، ١٩٨٧ - المراقب المالي العام وفحص السياسات . مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الأول ، حزيران .
- ١٨ - ديوان المحاسبة الكويتي ، ١٩٨٢ - تحديث أساليب الرقابة المالية . مجلة الرقابة المالية ، السنة الأولى ، العدد الأول ، تشرين الأول .
- ١٩ - عبد الرحيم دحام ، ١٩٨٧ - رقابة وتقدير الأداء العام . مجلة الرقابة المالية ، السنة السادسة ، العدد الثاني ، كانون الأول .
- ٢٠ - عفيفي عبد الخالق عمار ، ١٩٦٧ - تقدير الأداء في المشروعات الزراعية . النشرة التدريبية الشهرية التي تصدرها الإدارة العامة للتدريب - الجهاز المركزي للمحاسبات ، العدد الرابع ، شهر تموز .
- ٢١ - علي عبد المؤمن ، ١٩٩١ - الرقابة الخارجية الشاملة كأداة لمتابعة وتقدير الأداء . مجلة المصارف العربية ، اتحاد المصارف العربية ، نيسان .
- ٢٢ - هيئة الأمم المتحدة ، فصل من تقرير بعنوان مرجع في الرقابة الحكومية لدى الدول النامية :

Hand book on Government Auditing in Developing Countries

ترجمة صادق الساطي ، ١٩٨٦ - في مجلة الرقابة المالية ، السنة الخامسة ، العدد الثاني ، كانون الأول .

- ٢٣ - أشرم أحمد نوري ، ١٩٨٨ - الرقابة الداخلية في سوريا من الناحيتين العلمية والتطبيقية . رسالة ماجستير - جامعة حلب .
- ٢٤ - أشرم أحمد نوري ، ١٩٩٢ - معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا . رسالة دكتوراه - جامعة دمشق .
- ٢٥ - الشناوي غيث ، ١٩٩٤ - دور مراجعة الحسابات في الحد من الاتلاس والتلاعب . رسالة ماجستير ، جامعة دمشق .
- ٢٦ - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة انطوني ، ١٩٨٩ - وقائع المؤتمر العالمي الثالث عشر ، المنعقد في برلين الغربية خلال شهر حزيران .
- ٢٧ - المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، ١٩٧٦ - مقررات المؤتمر العربي الأول للأجهزة العربية للرقابة والمحاسبة ، المنعقد في بغداد ، خلال شهر آذار .
- ٢٨ - بيطار محمد ، ١٩٨٢ - تقييمات الرقابة الإدارية في المصادر . رسالة دكتوراه جامعة أورليان ، فرنسا .
- ٢٩ - دهمنش نعيم ، ١٩٨٥ - ممارسة مهنة التدقيق في القطاع العام في العالم العربي . محاضر المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الأول ، المنعقد في تونس خلال شهر سبتمبر الأول .
- ٣٠ - ديوان المحاسبة في الإمارات العربية المتحدة ، ١٩٨٨ - القواعد الخاصة بالرقابة المالية العليا ، الصادرة بقرار رئيس الديوان رقم ١٩٢ ، أبو ظبي .
- ٣١ - ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية ، ١٩٨٢ - المفهوم اللغوي والفكري للرقابة والمحاسبة ، الرياض .
- ٣٢ - ديوان المراقبة العراقي ، ١٩٩٢ - بحث مقدم حول موضوع "أسس ومعايير التخطيط وتقدير أداء العمل الرقابي في الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة" ، الدورة العادية الرابعة للأجهزة العربية العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المنعقدة في طرابلس الغرب خلال شهر أيار .
- ٣٣ - قلعة جي سامي ، ١٩٦٩ - تقييم وتطوير الرقابة على حسابات شركات القطاع العام في سوريا . رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة .
- ٣٤ - كويفاتيه محمد ، ١٩٩١ - الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام - رسالة دكتوراه ، جامعة حلب .

- ٣٥ - معايير الرقابة الصادرة عن لجنة معايير الرقابة ، ١٩٩٢ - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة . تموز .
- ٣٦ - الأسباب الموجبة لإحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٣ لعام ١٩٦٧ .
- ٣٧ - الأسباب الموجبة لمشروع تعديل قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ .
- ٣٨ - الأسباب الموجبة لمشروع قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالمرسوم التشريعي ١٨٢ لعام ١٩٦٩ .
- ٣٩ - التعليمات التنفيذية لقانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ .
- ٤٠ - الدستور المؤقت الصادر بالمرسوم رقم ٩٩١ لعام ١٩٦٤ .
- ٤١ - القانون الأساسي للمملكة العربية السورية - مجموعة الوثائق والنصوص التي ينشرها معهد الدراسات العربية المالية التابع لجامعة الدول العربية - القاهرة .
- ٤٢ - القرآن الكريم - سورة الإسراء ، الآية ١٤ .
- ٤٣ - النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بقرار وزير المالية رقم ١٠٠٨ / و لعام ١٩٨٨ .
- ٤٤ - النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار من رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم ٢٥٠ لعام ١٩٩٠ .
- ٤٥ - قانون التجارة العثماني و تعديلاته لعام ١٨٥٠ .
- ٤٦ - قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ .
- ٤٧ - قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بالقانون رقم ٢٤ لعام ١٩٨١ .
- ٤٨ - قانون ديوان المحاسبات الصادر بالقانون رقم ٣٨ لعام ١٩٣٨ .

ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية :

- 1-Accounting Research Bulletin No . 9, as cited in Auditing by Culey and Bauer , op . cit..
- 2-CHAMBERS A, 1981 - International Auditing . Pitman books Limited , London .
- 3-CHAMBERS A.D., 1981 – Internal Auditing . Bitman , U .K. London .
- 4-HERBERT L .,1979 – Auditing the Performance of Management . Lifetime Learning Publications , California , U. S . A .
- 5-MART M . 1989 , Norms d'Audit Dansle sector public center . de Library et d'Editions techniques , Paris , chap 2 .
- 6-MILLER M.A and BAILEY LP,1988 – Miller Comprehensive G.A.A.S. Guide. Miller Accounting Publications Inc , New York
- 7-ROBERTSON J.C., 1990 Auditing . Sixth edition . Irwin Inc . , Boston , U . S . A .
- 8-SAWYER L . 1973 . The practice of Modern iternal Auditing , Altamonte spring Florida .
- 9-The State Accounting and Auditing Center , 1983 – Glossary of Terms for State Auditors . C . O . A . Inc . Philippines.
- 10-HALLUM DON ,1981 – Back to bases : Reading for Auditing . In the G . A . O . Review , vol . 16 , Issue 3 , Summer .
- 11-KEEMER P . and KOED I . 1981 – The Audit of Financial Management . International Journal of Government Auditing , vol . 8 , no . 3 , July
- 12-YEO PEE PIN ,1981 – New Directions in Government Auditing . International Journal of Government Auditing , vol. 8 , No 3 . July
- 13-Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons , Fiscal Year Ended 31 March 1985 , par 1 .
- 14-Encyclopaedia Britannia , 1964 , vol . 2 .

الملحق

الملحق رقم ١ : استماراة خاصة بأجهزة الرقابة الحكومية في سوريا

الملحق رقم ٢ : استماراة خاصة بالجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة
الحكومية في سوريا والمعنيين بعملية الرقابة

الملحق رقم ٣ : قائمة تفريغ محتوى الاستمارات من الإجابة

الملحق رقم ١

استماره خاصة بأجهزة الرقابة الحكومية في سوريا

جامعة حلب
كلية الاقتصاد
الدراسات العليا
قسم المحاسبة

دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا
(الجهاز المركزي للرقابة المالية - الهيئة المركزية للرقابة والتغذيش)
معوقات العمل وآفاق التطوير

An Analytical Study for the Reality of the Offices of
Ombudsman in Syria

The Central Institution of Financial Control, The Central of Control and Inspection Obstacles and
Horizons of Development

قائمة استبيان

إعداد الطالب

محمد خالد بن نوهد

إشراف

الدكتور علي حاج بكري
أستاذ في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد
جامعة حلب

* هذه الاستماراة خاصة لأجهزة الرقابة الحكومية في سوريا

محاور الأسئلة						
٥ ملاحظات						٥ ٤ ٣ ٢ ١
١	ما مدى الاستفادة من الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟					
٢	ما مدى كفاية الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟					
٣	ما مدى القيود على الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟					
٤	ما مدى شمولية الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟					
٥	ما مدى تحقيق أهداف الهيئة والجهاز التي أنشأنا من أجلهما ؟					
٦	ما مدى قيام كل من مفتشي الهيئة والجهاز في تصيد الأخطاء دون التوجيه وتقديم المشورة ؟					
٧	ما مدى تدخل كل من مفتشي الهيئة والجهاز في أعمال تتجاوز مهامهم الرقابية ؟					
٨	ما مدى وجود معايير تستخدم لقياس مدى تحقيق أهداف كل من الهيئة والجهاز ؟					
٩	ما مدى مساعدة كل من الهيئة والجهاز في معالجة الانحرافات للجهات الخاضعة لرقابتها ؟					
١٠	ما مدى التنسيق بين كل من الهيئة المركزية للرقابة والتنيش والجهاز المركزي للرقابة المالية ؟					
١١	ما مدىفائدة من التحاق المفتش بالعمل في مجال الرقابة فور تخرجه من الجامعة ؟					
١٢	ما مدى المتابعة التي يواجهها المفتش أثناء القيام بعملية الرقابة في الجهات الخاضعة للرقابة ؟					
١٣	ما مدى الدورات التدريبية التي اتبعها المفتش قبل التحاقه بالعمل في مجال الرقابة ؟					
١٤	ما مدى الدورات التدريبية التي اتبعها المفتش بعد التحاقه بالعمل في مجال الرقابة ؟					

١٥	ما مدى رغبة المفتش في كل من الهيئة والجهاز العمل في مجال الرقابة؟
١٦	ما مدى الوقت الذي يعمل به المفتش خارج أوقات الدوام الرسمي و ذلك لأمور تخص عمله الرقابي؟
١٧	ما مدى الوقت الذي يعمل به المفتش خارج أوقات الدوام الرسمي في القطاع الخاص لزيادة دخله؟
١٨	ما مدى الوضوح و الشمول في التقرير الذي يعده مفتش الهيئة والجهاز؟
١٩	ما مدى الاستفادة من التقارير التي يدها مفتش الهيئة والجهاز؟
٢٠	كيف ترى استقلالية أجهزة الرقابة الحكومية عند ربطها مع السلطة التشريعية؟
٢١	كيف ترى استقلالية أجهزة الرقابة الحكومية عند ربطها مع السلطة التنفيذية؟
٢٢	ما مدى الفائدة التي تراها من خلال تعدد أجهزة الرقابة الحكومية؟
٢٣	ما مدى استقلالية و حياد أجهزة الرقابة الحكومية من خلال القانون الحالي؟
٢٤	ما مدى وضع كل من مفتشي الهيئة والجهاز لبرنامج العمل الرقابي بشكل مسبق؟
٢٥	ما مدى قيام كل من مفتشي الهيئة والجهاز بتعديل برنامج العمل الرقابي خلال فترة عملهم الرقابي؟
٢٦	ما مدى التأثير على العمل الرقابي عند استخدام الحاسوب من قبل الجهات الخاضعة للرقابة؟
٢٧	ما مدى الفائدة من وجود جهة تقوم بالتدقيق والرقابة على أداء عمل أجهزة الرقابة من خلال معايير عمل؟
٢٨	ما مدى رضى كل من مفتشي الهيئة والجهاز والجهات الخاضعة للرقابة على شكل الرقابة

الحكومة الحالية ؟	
ما مدى وجود صعوبات في مجال عملية تحطيم العمل الرقابي ؟	٢٩
ما مدى وجود صعوبات في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية ؟	٣٠
ما مدى وجود صعوبات في مجال الحصول على أدلة الإثبات ؟	٣١
ما مدى رضى كل من مفتشي الهيئة و الجهاز على كفاية نظام الرقابة الداخلية الحالية ؟	٣٢
ما مدى قيام كل من مفتشي الهيئة و الجهاز برقابة الأداء ؟	٣٣
ما مدى المقارنة لرقابة الكفاية الاقتصادية من خلال الموازنة ما بين المدخلات و المخرجات ؟	٣٤
ما مدى قيام كل من مفتشي الهيئة و الجهاز بدراسة نظام الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة ؟	٣٥
ما مدى إطلاع كل من مفتشي الهيئة و الجهاز على تقارير الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة ؟	٣٦

ما هي معوقات العمل الرقابي التي تم لمسها وما هي المقترنات التي ترونها مناسبة لتحسين الرقابة الحكومية في سوريا ؟

ملاحظات عامة :

- ١ - إن هذه المعلومات هي لغاية البحث العلمي فقط و لن تستخدم في أي مجال آخر .
- ٢ - عدم تقديم أي معلومة يكون فيها تحيز و لكن النظر إلى الموضوعية التي سوف تخدم البحث العلمي .
- ٣ - وضع الأجوبة بصورة مستقلة وأن يكون النظر فيها من وجهة النظر المستقبلية بهدف المساهمة في عملية التطوير والتحديث بشكل جماعي .
- ٤ - إن رقم (١) تمثل درجة ممتاز ، و رقم (٢) تمثل درجة جيد جداً ، و رقم (٣) تمثل درجة جيد ، و رقم (٤) تمثل درجة وسط ، و رقم (٥) تمثل درجة ضعيف .
- ٥ - في حال الرغبة من إعطاء أي معلومة أخرى لا يتضمنها الاستبيان وتهدف لإغذاء البحث يرجى تسجيل الاسم و وسيلة الاتصال بكم لمراجعتكم والمناقشة معكم في تلك الأمور .

الملحق رقم ٢

استماراة خاصة بالجهات الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية
في سوريا والمعنيين بعملية الرقابة

جامعة حلب
كلية الاقتصاد
الدراسات العليا
قسم المحاسبة

دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا
(الجهاز المركزي للرقابة المالية - المبيئة المركزية للرقابة والتقييم)
معوقات العمل وآفاق التطوير

An Analytical Study for the Reality of the Offices of
Ombudsman in Syria

The Central Institution of Financial Control, The Central of Control and Inspection Obstacles and
 Horizons of Development

قائمة استبيان

إعداد الطالب

محمد خالد بن نواد

إشراف

الدكتور علي حاج بكري
أستاذ في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد
جامعة حلب

- هذه الاستسارة خاصة للجهات المخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة الحكومية في سوريا و المعنيين بعملية الرقابة

الأسئلة	محاور	٥ ملاحظات	٤	٣	٢	١
١ ما مدى الاستفادة من الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟						
٢ ما مدى كفاية الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟						
٣ ما مدى القيود على الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟						
٤ ما مدى شمولية الرقابة الحالية في كل من الهيئة والجهاز ؟						
٥ ما مدى تحقيق أهداف الهيئة والجهاز التي أنشأنا من أجلهما ؟						
٦ ما مدى قيام كل من مفتشي الهيئة والجهاز في تصيد الأخطاء دون التوجيه وتقديم المشورة ؟						
٧ ما مدى تدخل كل من مفتشي الهيئة والجهاز في أعمال تتجاوز مهامهم الرقابية ؟						
٨ ما مدى وجود معايير تستخدم لقياس مدى تحقيق أهداف كل من الهيئة والجهاز ؟						
٩ ما مدى مساعدة كل من الهيئة والجهاز في معالجة الانحرافات للجهات الخاضعة لرقابتهما ؟						
١٠ ما مدى التنسيق بين كل من الهيئة المركزية للرقابة والتنيش والجهاز المركزي للرقابة المالية ؟						
١١ ما مدى الفائدة من التحاق المفتش بالعمل في مجال الرقابة فور تخرجه من الجامعة ؟						
١٢ ما مدى المتابع الذي يواجهها المفتش أثناء القيام بعملية الرقابة في الجهات الخاضعة للرقابة ؟						
١٨ ما مدى الوضوح و الشمول في التقرير الذي يعده مفتش الهيئة والجهاز ؟						
١٩ ما مدى الاستفادة من التقارير التي يدها مفتش الهيئة والجهاز ؟						

٢٠	كيف ترى استقلالية أجهزة الرقابة الحكومية عند ربطها مع السلطة التشريعية؟
٢١	كيف ترى استقلالية أجهزة الرقابة الحكومية عند ربطها مع السلطة التنفيذية؟
٢٢	ما مدى الفائدة التي تراها من خلال تعدد أجهزة الرقابة الحكومية؟
٢٦	ما مدى التأثير على العمل الرقابي عند استخدام الحاسوب من قبل الجهات الخاضعة للرقابة؟
٢٧	ما مدى الفائدة من وجود جهة تقوم بالتدقيق والرقابة على أداء عمل أجهزة الرقابة من خلال معايير عمل؟
٢٨	ما مدى رضى كل من مفتشي الهيئة والجهاز والجهات الخاضعة للرقابة على شكل الرقابة الحكومية الحالية؟
٣١	ما مدى وجود صعوبات في مجال الحصول على أدلة الإثبات؟
٣٢	ما مدى رضى كل من مفتشي الهيئة والجهاز على كفاية نظام الرقابة الداخلية الحالية؟

ما هي معوقات العمل الرقابي التي تم لمسها و ما هي المقترنات التي ترونها مناسبة لتحسين الرقابة الحكومية في سوريا؟

ملاحظات عامة :

- ١ - إن هذه المعلومات هي لغاية البحث العلمي فقط و لن تستخدم في أي مجال آخر .
- ٢ - عدم تقديم أي معلومة يكون فيها تحيز و لكن النظر إلى الموضوعية التي سوف تخدم البحث العلمي .
- ٣ - وضع الأجروبة بصورة مستقلة و أن يكون النظر فيها من وجهة النظر المنشقانية بهدف المساهمة في عملية التطوير والتحديث بشكل جماعي .
- ٤ - إن رقم (١) تمثل درجة ممتاز ، و رقم (٢) تمثل درجة جيد جدا ، و رقم (٣) تمثل درجة جيد ، و رقم (٤) تمثل درجة وسط ، و رقم (٥) تمثل درجة ضعيف .
- ٥ - في حال الرغبة من إعطاء أي معلومة أخرى لا يتضمنها الاستبيان وتهدف لإغباء البحث يرجى تسجيل الاسم و وسيلة الاتصال بكم لمراجعتكم والمناقشة معكم في تلك الأمور .

الملحق رقم ٣

قائمة تفريغ محتوى الاستمارات من الإجابة

قائمة تفريغ محتوى الاستبيان من الإيجابية

الجهات الموزع عليها الاستبيان و مدى العلامة										الجهات الموزع عليها الاستبيان و مدى العلامة									
الهيئة المركزية للرقابة المالية					الجهاز المركزي للرقابة المالية					الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة و الجهاز					الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة و الجهاز				
مدى العلامة (١ - ٥)					مدى العلامة (١ - ٥)					مدى العلامة (١ - ٥)					مدى العلامة (١ - ٥)				
٥	٤	٣	٢	١	٥	٤	٣	٢	١	٥	٤	٣	٢	١	٥	٤	٣	٢	١
-	-	٩	٢١	-	-	-	-	٥	٨	١٢	-	٢	٣	١٥	٥	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠
-	-	٧٣%	٦٧%	-	-	-	-	٥٢%	٥٢%	٤٤%	٣٢%	٤٤%	٣٢%	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠
-	-	١٥	١٥	-	-	١٠	٨	٧	-	-	١٥	١٠	-	-	-	-	-	-	-
-	-	٥٥%	٥٥%	-	-	٤٠%	٣٢%	٢٨%	-	-	-	٦٢%	٦٢%	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠	٦٠
-	-	٩٣%	٧٧%	-	-	-	-	٣٢%	٣٢%	٢٦%	٢٦%	٢٦%	٢٦%	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠
-	-	٩	٢١	-	-	-	-	٢	٥	٥	٨	٨	٨	٢٣	٢	-	-	-	-
-	-	٩٣%	٧٧%	-	-	-	-	٢٠	٢٠	١٨	١٨	١٨	١٨	١٧	١٧	١٧	١٧	١٧	١٧
-	-	٢٧	٢	-	-	-	-	٢٠	٢٠	٢٣	٢٣	٢٣	٢٣	٢٣	-	-	-	-	-
-	-	٩٩%	٩١%	-	-	-	-	٢٠	٢٠	٢٣	٢٣	٢٣	٢٣	٢٣	-	-	-	-	-
-	-	٦	٤٤%	-	-	-	-	٥	٥	٥	٥	٥	٥	٥	-	-	-	-	-
-	-	٢٠%	٨٨%	-	-	-	-	٨٧%	٨٧%	٨٦%	٨٦%	٨٦%	٨٦%	٨٦%	-	-	-	-	-

الجهات الموزع عليها الاستبيان و مدى العلامة

البيئة المركبة للقاعة ، التفاصيل

卷之三

卷之三

الجهات الموزع علىها الاستبيان و مدى الاعلمة

卷之三

卷之三

**University of Aleppo
Faculty of Economics
Department of Accounting**



**An Analytical Study for the Reality of the Offices
of Ombudsman in Syria**

**The Central Institution of Financial Control, The Central of Control and Inspection
Obstacles and Horizons of Development**

A Dissertation presented to Obtain the Degree of Master in Accounting

**Submitted By
Muhammad Khaled BANNOUD**

**1425
2004**

**University of Aleppo
Faculty of Economics
Department of Accounting**



**An Analytical Study for the Reality of the Offices
of Ombudsman in Syria**

**The Central Institution of Financial Control, The Central of Control and Inspection
Obstacles and Horizons of Development**

A Dissertation presented to Obtain the Degree of Master in Accounting

**Submitted By
Muhammad Khaled BANNOUD**

**Supervised by
Dr. Ali Haj Bakri**
Professor Department of Accounting
Faculty of Economics
University of Aleppo

1425
2004

Summary

Control represents a set of fundaments which implies collecting data about the actual implementation process and then analysis and compares them with the input information from planning process. Control is considered a continuous process while planning and implementation processes existed. It traces the whole performance of project functions with the purpose of discover the current and the future errors and deviations and try to avoid them in order to achieve the main objectives in a shorter time. The successful control process tries to correct the system's errors before deviations from the objectives become serious and critical. External control is a sort of control processes and it represents all forms of controls carried out by individuals who belong to external official administration structure of the project.

Through the immense roll of the state in economical and social business, it is necessary the submission its privileges to active external control, with the intention of remaining under law domain and work for the general interest, in addition to prohibit it from abuse and arbitrariness and to assure that all staff work according certain juridical and legality procedures which agree to law requirements and functional instructions conserving the proposed main objectives; otherwise, deviations and errors should be evaluated and corrected in order to find the appropriate solutions and to prevent to be happened again.

To attain the public sector its essential roll in economical and social developments and to achieve its proposed objectives, it is required a general organization to external control process of general public sector activities. This is done through updating and developing the appropriate systems which work to increase the effectiveness and efficiency of activities in all sectors without depending on their kinds and levels. Additionally, these systems direct plans accomplishment process in the reality and prepare the detailed reports about the actual performance and its obstacles and reasons that conclude to deviations and errors and determining the responsible of these.

of control and inspection is also innovated and it is under president of ministers' board custody and also accounting offices, state inspection office were canceled. These news bodies are facing some difficulties and it is necessary to go over them with the aim of getting their main objectives and having an effective and integrated control system.

The vital importance of this research is formed due to the essential roll of the ombudsman offices in Syria (The central institution of financial control and the central of control and inspection) and due to their activities, which are considered competent and technical bodies that is responsible of control process in general sector, job and production continuation, law application among staffs, good use of general treasury, comparison the achieved job with the predefined objectives of secondary and general plans, definition of financial and accounting bodies security and the interest of economical, arithmetical and documental control.

Research Objectives are:

- Defining the job obstacles in ombudsman offices.
- Suggesting and drawing new horizons for the job development of ombudsman offices which are suitable with the actual financial and economical developments, economical liberation results and increasable competition of private sector with general sector, utilizing all national and international occupational organizations subjects and guiding by some control systems in others Arabic countries in this field, taking in consideration the objectives circumstances in Syria.

Working on the idea of propagating the concept of self-control requests immense and continuous efforts to protect every worker in general sector whatever its level or education. Where he/she should manage and exploit nation treasury honestly and look out about completing the crucial state objectives ethically, having the only vigilance is conscience which is crucial in actual life where lack of it is appreciable.

The practical application of ombudsman offices shows that their jobs are concentrated partially on the search of financial behavior errors and in accounting jobs. They discover errors, determine staff

responsibilities and suggest the appropriate punishments without defining the exact causes and without preventing and predicating the deviations actions.

Ombudsman offices in Syria suffer some evident problems, which effect control process continuation and their main objectives achievement:

- Existence numerousness of ombudsman offices belonging to an only one hand which is the functional authority.
- Lack of scientific standards of ombudsman offices job.
- Unification of ombudsman offices which should be subordinated to legislation authority and finding standards to these offices applying and propagating the conscience control concept.