الجمهورية العربية السورية

الجهاز المركزي للرقابة المالية

دور الأجهزة العليا في الرقابة على الاستثمارات العامة

بحث أُعد للمشاركة في المسابقة الثالثة عشرة للبحث العلمي التي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

إعداد المفتش الأول

دارين فارس الجابر

٢٠٢١

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
فهرس المحتويات	I
فهرس الأشكال	V
فهرس الجداول	IV
الفصل الأول: الإطار التمهيدي للبحث	١
المقدمة	١
مشكلة البحث	٢
أهمية البحث	٢
أهداف البحث	٢
منهج البحث	٣
الحالة المدروسة	٤
الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث	٥
المبحث الأول: التعريف بالاستثمار والاستثمار العام، أهدافه ودوره	٥
١,١,٢مفهوم الاستثمار أهدافه وأنواعه	٥
٢,١,٢ الاستثمار العام أهدافه ودوره	٩

المبحث الثاني: الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ورقابتها على القطاع العام	١٤
١,٢,٢مفهوم الرقابة والأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة	١٤
٢,٢,٢رقابة الأجهزة العليا على القطاع العام	٢١
المبحث الثالث: دور أدوات التحليل الاستراتيجي في تعزيز أداء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة	٤١
١,٣,٢التعريف بسلسلة القيمة	٤١
٢,٣,٢أثر التحليل الاستراتيجي على أداء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة	٤٥
الفصل الثالث: الدراسة العملية	٥٩
المبحث الأول: التعريف بالحالة المدروسة	٥٩
١,١,٣نبذة عن المصرف التجاري السوري	٥٩
٢,١,٣ وصف للحالة المدروسة	٦٢
المبحث الثاني: الاجابة على تساؤلات البحث	٦٤
١,٢,٣تطبيق مصفوفة التدقيق على الاستثمارات العامة في المصرف التجاري	٦٤
٢,٢,٣نتائج عملية التدقيق (تقرير التدقيق)	٨٠
النتائج	**٨٢**
التوصيات	٨٢

الآفاق المستقبلية للبحث	٨٣
المراجع	**٨٤**

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
١	أهداف الاستثمار	٧
٢	أنواع الاستثمار	١٠
٣	أنواع الرقابة	٢٠
٤	معايير رقابة الأجهزة العليا للرقابة والمحسبة الدولية	٢٩
٥	عملية رقابة الالتزام	٣٣
٦	عملية الرقابة المالية	٣٥
٧	الإطار العام لرقابة الأداء	٣٧
٨	عملية رقابة الأداء	٣٨
٩	الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة في سلسلة القيمة	٤٤
١٠	مفهوم تحليل swot	٤٧
١١	الهيكل التنظيمي للمصرف التجاري السوري	٦٢

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
١	تعريف المبادئ العامة للرقابة	٣١
٢	نموذج تحليل swot	٤٩
٣	استراتيجيات تحليلswot	٥٠
٤	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة فهم البيئة للجهة	٦٤
٥	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة الفكرة	٦٥
٦	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التخطيط الاستراتيجي	٦٥
٧	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التصميم	٦٦
٨	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة دراسة الجدوى	٦٧
٩	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة اقرار المشروع	٦٨
١٠	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة منح الموافقات والتراخيص	٦٩
١١	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التأطير ورصد الموارد	٧٠
١٢	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة الاجراءات والتعاقد	٧١
١٣	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التنفيذ	٧٢
١٤	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التنمية	٧٣
١٥	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التشغيل	٧٤

١٦	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة الرصد والمتابعة	٧٥
١٧	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التغذية العكسية	٧٧
١٨	نتيجة تطبيق مصفوفة القيمة على مرحلة التخطيط المستقبلي	٧٨
١٩	المتوسط الحسابي العام	٧٩

الفصل الأول : الإطار التمهيدي للبحث

المقدمة:

يحتل موضوع الاستثمار المكانة الأبرز في الدراسات الاقتصادية والمالية وغيرها من التخصصات إذ يعتبر جزء هام من الاقتصاد الذي كان سبباً في نهوض الدول المتقدمة وتطورها، إلا أن الاستثمار العالمي شهد ضعفاً طوال عشر سنواتٍ متتالية، وفي ظل ما فرضه فيروس كورونا المستجد تفاقمت مشكلة الركود وتأزم الاقتصاد العالمي.

وسورية لم تكن بمعزل عن هذه الأزمات، إلا أنها تعد من البلدان الغنية بعوامل الإنتاج من ثرواتٍ باطنية ورأس مالٍ بشري وأراضٍ خصبة، لكن بالمقابل نجد أن الناتج المحلي الإجمالي في انخفاضٍ مستمر لا يتناسب مع وفرة هذه العوامل، مما انعكس سلباً على مستوى المعيشة فكثرت الانتقادات لواقع استخدام الموارد والثروات المتاحة وما رتب عليه من تأثيرٍ مباشر على الوضع الاقتصادي.

وبما أن الاستثمار حجر الزاوية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، والمحرك الأساسي والتوظيف الأمثل لرأس المال، لما ينطوي عليه من توجيه للثروات إلى الاستخدامات المنتجة التي تسد بدورها حاجاتٍ اقتصادية وتحقق عائد وبالتالي رفع معدل النمو ،أضحى لزاماً إجراء البحوث والدراسات اللازمة للنهوض بالمجتمعات وتدارك التدهور الاقتصادي العالمي.

وللاستثمارات العامة أهمية خاصة لما تمثله من أرقامٍ ضخمة من الإنفاق العام إذ لا يقتصر دورها على تقديم منفعة جارية لسنة مالية بل يتعدى أثرها ويمتد إلى عدة سنوات مالية متتالية فإذا لم تبنى على أسس صحيحة وسليمة تقوم باستغلال الثروات والطاقات بشكلٍ قانوني وعقلاني واستخدامها بكفاءة وفعالية، لانعكس أثرها على الاقتصاد بشكل يناقض مفهوم الاستثمار وفوائده لجهة تحقيق منافع اقتصادية وقيم مضافة للدولة وزيادة التدخل الإيجابي للدولة بمحددات الاقتصاد الكلي كمعدل النمو ونسبة البطالة والناتج المحلي.....

فالاستثمارات العامة في سورية لا تزال تشهد سلسلة الخسائر، وأمام كل هذه التحديات أصبح لزاماً على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تعزز من إجراءاتها المتبعة في الرقابة على الاستثمارات

العامة، وأن تكرس اهتمام كبير لها، وذلك بعد أن تقوم الأجهزة العليا بترتيب بيتها الداخلي بطريقة تساهم في خلق قيم مضافة لأعمالها تعزز من قدراتها وصلاحياتها.

تناول هذا البحث دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الرقابة على الاستثمارات العامة باستخدام أدوات التحليل الاستراتيجي وبالتطبيق على عقود المصرف التجاري السوري، ومن هنا **يمكن تلخيص مشكلة البحث في محاولة الإجابة عن التساؤلات التالية :**

١. **للاستثمارات العامة أهمية كبيرة هل يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بتدقيقها وفق مراحل سلسلة القيمة؟.**
٢. **ما مدى قدرة الجهاز المركزي للرقابة المالية على تطبيق مراحل سلسلة القيمة بتدقيق المشاريع الاستثمارية في ظل القوانين والانظمة النافذة؟.**
٣. **هل يعزز التطبيق الجيد لمراحل سلسلة القيمة من تجنب مخاطر الاستثمارات العامة؟.**

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في:

١. توفير اطار عام للرقابة على الاستثمارات العامة.
٢. تعزيز المساحة المعرفية بأهمية خلق قيمة مضافة لدور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بموضوع الاستثمارات العامة باعتباره حجر الزاوية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
٣. توجيه الاستثمارات العامة وفق الأهداف الموضوعة والخطط المحددة واستغلال كافة الطاقات والثروات والقدرات الجامدة.
٤. تقديم التوصيات التي تعزز من رقابة الجهاز الأعلى في سوريا على الاستثمارات العامة والممكن تعميمها على باقي الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والمحاسبة لاحقاً.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث الى تحقيق قيمة مضافة إلى دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على الاستثمارات العامة، من خلال تحقيق الأهداف التالية:

١. بيان الدور الأمثل للأجهزة العليا للرقابة في تدقيق المشاريع الاستثمارية .
٢. بيان الصعوبات والعقبات التي تعترض تدقيق المشاريع الاستثمارية بالشكل الأمثل.
٣. توجيه الاستثمارات العامة وفق الأهداف الموضوعة والخطط المحددة واستغلال كافة الطاقات والثروات والقدرات الجامدة.

منهج البحث :

باعتبار أن منهج البحث هو الخطوات التي يتبعها البحث لتحقيق أهدافه، فقد اتبع الباحث الخطوات التالية:

١. تحديد مشكلة البحث المتمثلة بقيام الأجهزة العليا بتدقيق الاستثمارات العامة، وفق مراحل سلسلة القيمة.
٢. تحديد التساؤلات الرئيسية للبحث، والتي حددت العلاقة بين واقع الرقابة على الاستثمارات العامة أو إعادة صياغتها وفق مراحل سلسلة القيمة وبما يحسن من الرقابة على الاستثمارات العامة.
٣. إجراء دراسة نظرية والتي قسمت إلى عدة مباحث فرعية تضمنت:

المبحث الأول تناول التعريف بالاستثمار والاستثمار العام، أهدافه، أنواعه ودوره.

المبحث الثاني تناول التعريف بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ورقابتها على القطاع العام.

بينما تناول البحث الثالث أثر التحليل الاستراتيجي على عمل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، وقام الباحث بالإجراءات التالية:

- ✓ تم تقسيم مراحل السلسلة إلى ١٥ مرحلة ابتداءً من مرحلة فهم البيئة الخاضعة اللرقابة إلى مرحلة التخطيط المستقبلي.
- ✓ تم تجزئة كل مرحلة إلى مجموعة من الإجراءات استناداً إلى أفضل الممارسات والمعايير المهنية الرقابية.
- ✓ تمت الإجابة على كل إجراء وفق مقياس ليكرت الثلاثي كالتالي:
  - تقييم الإجراء غير المستوفى برقم ١.
  - تقييم الإجراء المستوفى جزئياً برقم ٢.
  - تقييم الإجراء المستوفى برقم ٣.
  - ومن ثم الحصول على المتوسط الحسابي العام لمستوى استيفاء الإجراءات ومتوسط استيفاء كل مرحلة.
- ✓ بيان نتائج التدقيق (تقرير التدقيق).

٤. إجراء دراسة تطبيقية اشتملت بيان الواقع الفعلي لأداء عملية تدقيق الجهاز المركزي للرقابة المالية على الاستثمارات العامة مستنداً إلى سلسلة القيمة الموضوعة من قبل الباحث.
٥. الوصول إلى نتائج البحث وتقديم التوصيات التي تدعم الأجهزة العليا في تعزيز دورها في الرقابة على الاستثمارات العامة ووضع أسس سليمة بما يعزز من جدوى الاستثمارات العامة وتحقيق أفضل استخدام للثروات المتاحة.

الحالة المدروسة:

تمثلت الحالة المدروسة بالمصرف التجاري السوري، واقتصرت على عينة من العقود الاستثمارية بما يحقق الغرض منها.

الفصل الثاني: الإطار النظري للبحث

المبحث الأول: التعريف بالاستثمار والاستثمار العام، أهدافه ودوره.

يعد الاستثمار حجر الزاوية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية فهو المحرك الأساسي لعجلة النمو، لهذا تسعى جميع الدول باختلاف أنظمتها وتطورها إلى انجاز أكبر قدر ممكن من الاستثمارات، إلا أن قانون الاستثمار والأنظمة والإيديولوجيات تختلف من دولة لأخرى فمنها من يشجع على الاستثمار بشكل مقيد ومنها ما يقيد الاستثمار بجملة من التشريعات، إلا أن أغلب النظم السياسية والتي تدعو إلى الانفتاح الاقتصادي على العالم تعمل جاهدةً على سن تشريعات ونظم قانونية جديدة تتيح المجال أمام الاستثمارات بشكل عام واستثمار رأس المال الأجنبي بشكل خاص، بهدف زيادة قدرتها الانتاجية في بعض الصناعات أو خلق صناعة جديدة إضافةً لإدخال التكنولوجيا والتقنيات الحديثة والنظم الادارية المتطور إلى مجال عملها.

ولغرض توضيح ذلك سيتم تقسيم هذا المبحث الى قسمين:

القسم الأول : يتضمن مفهوم الاستثمار أهدافه، وأنواعه.

القسم الثاني :يتضمن مفهوم الاستثمار العام، أهدافه ودوره.

١,١,٢ مفهوم الاستثمار، أهدافه وأنواعه

١,١,١,٢ تعريف الاستثمار

الاستثمار لغةً كلمة مشتقة من الثمر والثمر حمل الشجر وأنواع المال، ويقال ثمر الرجل ماله أحسن القيام عليه، ويقال في الدعاء ثمر الله ماله أي نماه.[١]

والاستثمار اصطلاحاً له أشكال متعددة نذكر منها:

الاستثمار "هو العملية الاقتصادية التي تقوم بتوظيف رؤوس الأموال بهدف شراء مواد الإنتاج والتجهيزات وذلك لتحقيق تراكم رأسمالي جديد ورفع القدرة الإنتاجية أو تجديد وتعويض رأس مال قديم".[٢]

---

[١] نايل ممدوح أبو زيد، استثمار الأموال في القرآن الكريم والسنة النبوية مفهوم مجالاته وسبل حمايته، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص٤٩٦.

[٢] Froyn Richard, Macroe on Mics Theory and Policies, 5 edition Prentice Hall, USA, 1996, p21.

ويعرف بأنه "التضحية بمنفعة حالية يمكن تحقيقها من أجل إشباع استهلاك حالي وذلك للحصول على منفعة مستقبلية أكبر يمكن تحقيقها من اشباع استهلاك مستقبلي".٣

وعرف بأنه "توظيف المال بهدف تحقيق العائد أو الدخل أو الربح". ٤

واختلف تعريفه من اقتصادي لآخر فقد عرفه لومبار بأنه" شراء أو صنع منتجات آلية ووسيطة"، أما فيتون فيعرفه بأنه "تطوير وتنمية لوسائل الطاقات، فالاستثمار تحسين في المستقبل مع انفاق وتضحية"، وقال ديتلين بأنه" موجودٌ في قلب الحياة الاقتصادية والنظرية النقدية ونظرية التنمية ونظرية الفائدة". ٥

أما الأمم المتحدة فقد عرفته بأنه "الإنفاق على حيازة السلع الرأسمالية الجديدة زائد الإضافات والتحديدات والتحسينات التي تجري على السلع الرأسمالية القائمة في البلد الذي يراد احتساب رأس المال الثابت له زائد قيمة الأعمال الإنشائية في دور التنفيذ".٦

ووفقاً لدليل إعداد إحصاءات ميزان المدفوعات الصادرة عن صندوق النقد الدولي عرفه بأنه "نوعٌ من أنواع الاستثمارات الدولية الذي يعكس حصول الكيان المقيم باصطلاح(المستثمر المباشر) وإلى المؤسسة باصطلاح (مؤسسة الاستثمار المباشر) في حين تنطوي المصلحة الدائمة على وجود علاقة طويلة الأجل بين المستثمر المباشر والمؤسسة، وتمنح المستثمر درجة كبيرة من النفوذ في إدارة المؤسسة".٧

وعرفه قانون الاستثمار السوري الجديد رقم ١٨ لعام ٢٠٢١ في مادته الأولى بأنه "الإنفاق الاستثماري على إحداث كيان اقتصادي جديد في أحد القطاعات الاقتصادية، وفقاً لأحكام هذا القانون"، كماعرف المشروع بأنه "نشاطٌ اقتصادي يقيمه المستثمر وفقاً لأحكام هذا القانون".٨

وبناءً على ماتقدم نجد بأن الاستثمار هو توظيف لرأس المال بمختلف أنواعه، بتوفير الطاقة الإنتاجية لتكوين رأس المال، الذي يعمل على إنشاء وتحسين وتحديد وإضافة للسلع وبالتالي مرود مالي ينعكس على المجتمع والأفراد.

---

[٣] شقير نوري موسى، إدارة الاستثمار، دار المسيرة، عمان، ٢٠١١و ص١٨.

[٤] طاهر حيدر حردان، مبادئ الاستثمار، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ١٩٩٧، ص١٨.

[٥] **([Link nur für registrierte Benutzer sichtbar]_ftnref1)- partenariat d’entre prise Nord- Sud présenté par : Dr : Ben Habib Anouveaux modes de copération et de processus de gestion stratégie collogue international**

[٦] خليل حسين بحت الشمري، الاستثمار في خدمات البنى الإرتكازية، المعهد العالي للتخطيط الحضري والإقليمي، جامعة بغداد، رسالة ماجستير، ٢٠٠٩، ص١٩.

[٧] عبد الكريم جابر شنجار العيساوي، شوكت ناظم طالب الطالقاني، الاستثمار في محافظة النجف، دار نيبور، النجف، ٢٠١٤، ص١٧.

[٨] قانون الاستثمار السوري رقم ١٨ لعام ٢٠٢١، ص١.

٢,١,١,٢ أهداف الاستثمار:

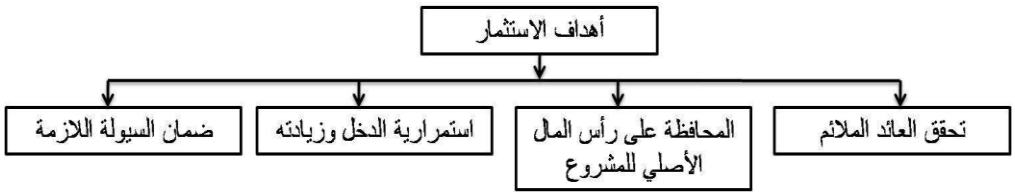
تختلف أهداف الاستثمار بحسب نوع الاستثمار(خاص،عام)، سنتناول في القسم الثاني أهداف الاستثمار العام، ولتحديد أهداف الاستثمار الخاص لابد من التمييز بين أهداف المستثمر وأهداف الدولة.

أولاً: أهداف المستثمر: يسعى المستثمر إلى تحقيق أهداف عديدة تختلف باختلاف جنسية الاستثمار:

فالاستثمار الخاص المحلي عادةً ما يسعى لتحقيق الأهداف الآتية:

١. المحافظة على رأس المال المستثمر.
٢. تحقيق أقصى عائد ممكن.
٣. استمرارية الدخل وزيادته.
٤. تحقيق السيولة.

الشكل رقم (١) أهداف الاستثمار المحلي



المصدر: ناظم محمد نوري الشمري،النقود والمصارف والنظم النقدية،عمان،٢٠٠٦، ص٣٢٥

أما الاستثمار الأجنبي عادةً ما يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:[٩]

١. الحصول على المواد الخام من الدول المستثمرة فيها لأجل استخدامها في صناعتها.
٢. الاستفادة من القوانين المشجعة للاستثمار والإعفاءات الضريبية المقررة التي تمنحها الدول المضيفة للمستثمرين من أجل جذب الاستثمارات الأجنبية إليها.
٣. إيجاد أسواق جديدة لمنتجات وبضائع الشركات الأجنبة خاصة لتسويق فائض كبير من السلع الراكدة والتي لا تستطيع هذه الشركات تسويقها في موطنها.
٤. الاستفادة من ميزة هامة في الدول النامية وأغلب الدول المستثمرة فيها حيث أن أجرة الأيدي العاملة عادةً ما تكون منخفضة بالنسبة للدول المتقدمة صناعياً وكذلك تكلفة الحصول على المواد الخام وتكلفة النقل ضئيلة وبالتالي عامل مشجع أيضاً للاستثمار وهدف يسعى المستثمرين للحصول عليه.

٩ حسني علي خريوش وآخرون، الاستثمار بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن،عمان، ١٩٩٩، ص١٨٤.

٥. ومن أهداف الشركات الأجنبية المستثمرة تحقيق الربح في الدول المضيفة، تفوق بكثير أرباحها من عملياتها داخل موطنها.
٦. سهولة قيام الشركات الأجنبية بمنافسة الشركات المحلية من حيث جودة الإنتاج وانخفاض الأسعار وأنواع الخدمة وذلك بسبب تملكها للتكنولوجيا المتقدمة ووفرة رأس المال لديها.
٧. تستفيد الشركات الأجنبية من استثماراتها في الدول المضيفة من قلة المخاطر إذ أنه كلما توزعت وانتشرت الاستثمارات على عدد أكبر من الدول كلما قلت بالتالي مخاطر هذه الاستثمارات.

ثانياً أهداف الدولة: وهنا يمكن التمييز بين أهدافها للاستثمار المحلي وأهدافها كبلد مضيف للاستثمار الأجنبي.

وتتمثل أهداف البلد المضيف بما يلي:[١٠]

١. الاستفادة من التقدم التكنولوجي المتطور وفن الإدارة الحديث التي تمتاز بها الدول المتقدمة مع توظيف الخبرات الإدارية النادرة في كثير من الأحوال.
٢. جلب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار بالدول النامية بالتحديد محاولة منها للقضاء أو التخفيف من مشكلة البطالة وذلك بتشغيل عدد من العاملين في المشروعات التي يتم إنشاؤها.
٣. عن طريق الاستثمار تحاول الدول المضيفة الرفع من نسبة الصادرات أو زيادتها وتحسين ميزان المدفوعات للدولة المستثمر فيها خاصة عند قيام المشروعات المعنية بتصدير منتجاتها إلى الخارج.
٤. التقليل من الواردات وذلك من خلال زيادة الإنتاج المحلي لكي تستبدل السلع المستوردة بالسلع المنتجة محلياً.
٥. تدريب العاملين المحليين على الأعمال الفنية والإدارية المتطورة وعلى استخدام وسائل الإنتاج المتقدمة.
٦. محاولة الدول المستثمرة دخول أسواق تجارية جديدة وتحسين حركتها التجارية مع العالم الخارجي أي تطوير حركة التجارة بها.

بينما تتمثل أهداف الدولة في الاستثمار المحلي بعدة من الأهداف نذكر منها مايلي:

١. رفع معدلات النمو الاقتصادي بما ينعكس على زيادة الدخل القومي.
٢. مكافحة البطالة بزيادة فرص العمل.
٣. زيادة معدل النمو.

[١٠] حسني علي خريوش وآخرون، الاستثمار بين النظرية والتطبيق، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن،عمان، ١٩٩٩، ص١٨٥.

٤. الوصول للتنمية المستدامة.
٥. تنمية الاقتصاد الوطني وتوجيهه لقطاع معين بتقديم تسهيلات بما يحقق السياسة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للدولة.
٦. توسيع قاعدة الإنتاج.
٧. الاستفادة من الخبرات والتقنيات والتطور التكنولوجي .

أما المشرع السوري فقد حدد الهدف من الاستثمار بإيجاد بيئة استثمارية تنافسية لجذب رؤوس الأموال، والاستفادة من الخبرات والتخصصات المختلفة، لتوسيع قاعدة الإنتاج بهدف زيادة فرص العمل ورفع معدلات النمو الاقتصادي بما ينعكس إيجاباً على زيادة الدخل القومي وصولاً إلى تنمية شاملة ومستدامة.[١١]

٣,١,١,٢ أنواع الاستثمار:

هنالك أنواع عديدة للاستثمارات تختلف باختلاف معيار تصنيفها، وإن محاولة الحديث عنها تطول، إلا أننا سنحاول التطرق إلى بعض أنواع التصنيفات التي تمس بحثنا، يمكن توضيح أهمها بمايلي:

أولاً وفق تصنيف أداة الاستثمار: يمكننا أن نميز بين ثلاثة أنواع

١. الاستثمار الحقيقي الذي يتمثل بالإنفاق على الأصول الإنتاجية أو السلع الاستثمارية الجديدة، الذي قد يترتب عليه إنتاج إضافي وفرص عمل إضافية وزيادة في المخزون السلعي.[١٢]
٢. الاستثمار المالي وهو شراء الأوراق المالية، مثل الأسهم والسندات وما شابهها.
٣. الاستثمار المعنوي هو الاستثمار المعتمد بالحصول على المعرفة أو أصول فكرية.

ثانياً وفق تصنيف الهدف: ويمكننا أن نميز بين نوعين[١٣]

١. الاستثمار الإنتاجي وهو الاستثمار الذي يسهم في زيادة الطاقة الإنتاجية أو المحافظة عليها، ويكون مردوده مباشراً.
٢. الاستثمار غير الإنتاجي وهو الاستثمار الذي يكون عادةً في القطاعات الخدمية والمساندة، وغالباً ما تقوم به الدولة، ويكون مردوه غير مباشر و يعتبر استثمار مساند للاستثمار الإنتاجي.

---

[١١] قانون الاستثمار السوري رقم ١٨ لعام ٢٠٢١، ص٢.
[١٢] خليل حسين بحت الشمري، الاستثمار في خدمات البنى الإرتكازية، رسالة ماجستير، المعهد العالي للتخطيط الحضريوالإقليمي، جامعة بغداد،٢٠٠٩، ص١٢.
[١٣] خليل حسين بحت الشمري، الاستثمار في خدمات البنى الإرتكازية، رسالة ماجستير، المعهد العالي للتخطيط الحضريوالإقليمي، جامعة بغداد،٢٠٠٩، ص١٢.

ثالثاً وفق تصنيف المدة الزمنية: يمكننا أن نميز بين ثلاثة أنواع[١٤]

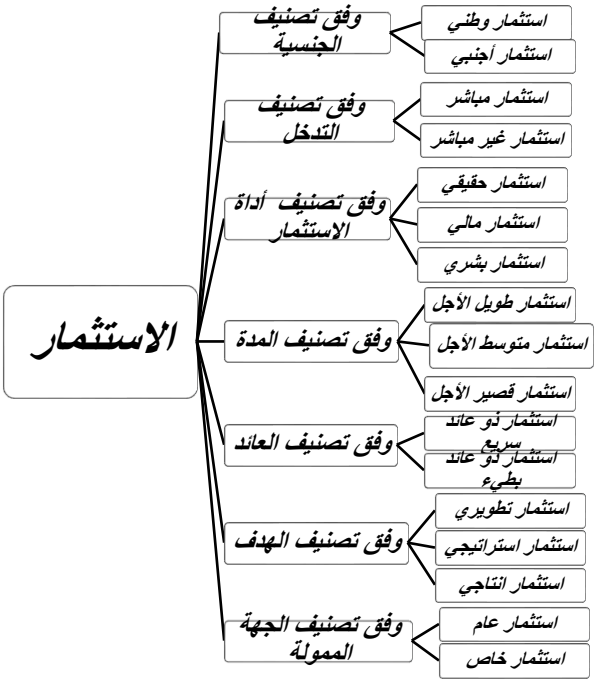
١. الاستثمار قصير الأجل وهو الاستثمار الذي تقل فيه المدة الزمنية عن سنة واحدة، ويكون إما على شكل ودائع وحسابات جارية....
٢. الاستثمار متوسط الأجل وهو الاستثمار الذي تتراوح مدته بين سنة واحدة إلى خمس سنوات.
٣. الاستثمار طويل الأجل وهو الاستثمار الذي تزيد فيه المدة الزمنية عن خمس سنوات، ويشمل الأصول والموجودات الثابتة.

رابعاً وفق تصنيف الجهة الممولة: يمكننا التمييز بين نوعين[١٥]

١. الاستثمار العام هو قيام الدولة، أي الجهة الحكومية بإنشاء الاستثمار أو تحويله.
٢. الاستثمار الخاص هو الاستثمار الذي يقوم به فرد أو شركة أو هيئة خاصة.

وعلى طول قائمة أنواع الاستثمار حاول الباحث إيجازها بالشكل الآتي:

الشكل رقم(٢) أنواع الاستثمار



المصدر: إعداد الباحث.

وعليه نجد بأن أنواع الاستثمار لا حصر لها إلا أننا في قسمنا التالي سنتطرق للاستثمارات العامة موضوع البحث، فماهي؟

---

[١٤] جليلية عبد اللطيف،علي عيسى الجابري،إمكانات تفعيل الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية مع إشارة خاصة للعراق، رسالة دكتوراة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، ٢٠٠٥، ص١٢.
[١٥] نبيل جعفر عبد الرضا، البيئة الاستثمارية في البصرة، مؤسسة التاريخ العربي للطباعة والنشر، بيروت، ٢٠١٢، ص١٤.

٢,١,٢ مفهوم الاستثمار العام، أهدافه ودوره

كنا قد نوهنا سابقاً إلى أن الاستثمار العام هو الاستثمار الذي تقوم به الدولة، فما هو وما أهدافه؟ وبماذا يتجلى دوره؟

١,٢,١,٢ تعريف الاستثمار العام:

الاستثمار العام يقصد به "ماتنفقه الدولة على شراء سلع استثمارية تلزم لإقامة المشروعات العامة وتستهدف زيادة التكوين الرأسمالي في المجتمع".[١٦]

وعرف بأنه "يمثل كافة أوجه الإنفاق التي تستهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للدولة أو تحسين مستوى المعيشة للمواطنين"، وبصفة عامة فإن الدوافع وراء الاستثمارات العامة تتمثل في:

١. الحاجة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.
٢. الاتجاه إلى الاستثمار في القطاعات والمجالات التي لا يستطيع القطاع الخاص القيام بها.
٣. أحد الوسائل الهامة التي تستخدمها الدولة لتحريك العملية التنموية في الاتجاه والشكل الذي ترغب فيه.[١٧]

ويمكننا صياغة تعريف للاستثمار العام على أنه "انفاق عام على أصول من المتوقع أن تحقق عائد على المدى الطويل بغية التنمية الاقتصادية والاجتماعية".

٢,٢,١,٢ دور الاستثمارات العامة في دعم وتشجيع النمو الاقتصادي

يلعب الاستثمار المباشر الذي يقوم به القطاع العام دوراً مهماً في تشجيع النمو الاقتصادي وذلك من خلال:

١. توفير رؤوس الأموال للمشاريع ذات الطابع الاجتماعي والاستراتيجي والتي تكون ذات أهمية كبيرة سواء للمجتمع أو الاقتصاد، خاصةً في ظل عزوف القطاع الخاص عن القيام بها.
٢. العمل على خلق التشابك بين قطاعات الاقتصاد الوطني وذلك عن طريق توزيع الاستثمارات العامة على العديد من القطاعات الأمر الذي يشجع طلب القطاعات لبعضها البعض أو ما يسمى بالارتباط المتبادل بين المشروعات.
٣. العمل على تعزيز فرص القطاع الخاص وذلك من خلال قيام الاستثمارات العامة بتوفير مشاريع البنية الأساسية والتي يعجز القطاع الخاص عن القيام بها.

---

[١٦] عبد الله الطاهر، مقدمة في اقتصاد المالية العامة، جامعة الملك سعود، ٢٠٠٨، ص١٤.
[١٧] غدير سعود حمود، العلاقة بين الاستثمار العام والخاص في إطار التنمية الاقتصادية السعودية، جامعة الملك سعود، رسالة ماجستير، ص٢٨

٤. إمكانية التعرف على الطاقة الاستيعابية للاقتصاد الوطني وذلك من خلال ضمان كفاءة واستخدام وتوزيع الاستثمارات العامة على القطاعات الاقتصادية المختلفة، وهذا ما يوضح العلاقة المباشرة بين عملية التنمية الاقتصادية بشكل عام وبين تخطيط الاستثمارات العامة بشكل خاص.
٥. العمل على توجيه الخطط التنموية نحو تنويع مصادر الدخل وتقليل الاعتماد على مصدر وحيد كمصدر رئيسي للدخل.
٦. العمل على توسيع حجم السوق وبالتالي خلق حوافز الاستثمار وذلك من خلال القيام بحملة واسعة من الاستثمارات العمومية ـ بشرط ضرورة تزامن هذه الاستثمارات ـ لأن ذلك يجعل من كل مشروع سوقاً لغيره من المشاريع الأخرى.
٧. تعبئة وتعزيز المدخرات الوطنية، وبالتالي ضمان مستوى ملائم لتمويل الاستثمارات اللازمة لتحقيق معدلات مرتفعة للتنمية.
٨. يؤثر الاستثمار العام إيجابياً على معدل الإنتاجية والذي يتمثل في زيادة مستوى المهارات الفنية والمعرفة التقنية لدى العاملين في القطاع العام والتي سرعان ما تنتقل إلى فئات أخرى من قوة العمل وإلى الصناعات الأخرى في القطاع الخاص.
٩. ضرورة مرونة وتوسع الجهاز الإنتاجي نتيجة للارتباط الوثيق بينه وبين زيادة الدخل من خلال ما يسمى أثر المضاعف حيث أن زيادة الإنفاق الاستثماري تؤدي إلى زيادة الدخل القومي بأكبر من زيادة الإنفاق.[١٨]

٣,٢,١,٢ أهداف الاستثمار العام:

إن أهداف الاستثمار العام تأتي مغايرة للاستثمار الخاص، فهي تبنى على رؤى استراتيجية آخذةً بعين الاعتبار السياسة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في ظل توفر الإمكانيات المالية، محاولةً تحسين الأوضاع العامة، وتتجلى أبرز أهدافها فيما يلي:

١. تقديم خدمة معينة للجمهور.
٢. تنمية قطاع معين من القطاعات الاقتصادية.
٣. مكافحة البطالة.
٤. تحسين وضع ميزان المدفوعات.
٥. محاربة الفقر ورفع مستوى المعيشة.[١٩]

---

[١٨] صوفان العيد-بوركوة عبد الله، تقييم الاستثمارات العامة في الجزائر ودورها في تحقيق ظاهرة تكامل الإنتاج خلال الفترة ٢٠٠٠-٢٠١٤، مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، العدد(١)، ص٥٣-٥٤.

[١٩] مروان شموط كنجو، عبود كنجو، أسس الاستثمار، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، القاهرة، ٢٠٠٨، ص١٢-١٦.

إلا أن بعض الاستثمارات العامة تكون موجهة لتحقيق أهداف الاستثمارات الخاصة لجهة المحافظة على رأس المال المستثمر، تحقيق الربحية، وتحقيق السيولة.

ويستخلص الباحث أهمية الاستثمارات العامة في تعزيز شأن الدولة ونمو اقتصاديات الدول إذ يعتبر أحد المعايير الأساسية التي يتم على أساسها قياس مدى تطور وتقدم المجتمعات، إلا أنه يوجد محددات أخرى تبعد الاستثمارات العامة عن تحقيق هدفها والانحراف عن المسار، **فكيف تقوم الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالرقابة على الاستثمارات العامة؟.**

المبحث الثاني: الأجهزة العليا للرقابة ورقابتها على القطاع العام

تعد الرقابة إحدى أهم الوظائف الأساسية في أي مجتمع لما لها من دور في المجتمعات ومؤسساتها، يتمثل هدفها الرئيسي في مساعدة الإدارة في إتخاذ الإجراءات التصحيحية في حال وجود ضعف أو خلل في النظام، فهي إحدى أهم مكونات العملية الإدارية وتعتبر صمام الأمان لقدرة االجهة على تحقيق أهدافها المرسومة ولمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

وقد مرت الرقابة بمراحل عديدة وتطورت بتطور شكل الحكم إلى أن أخذت شكل أجهزة رقابية، ثم مالبثت أن تعاونت فيما بينها فأنشأت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في عام ١٩٥٣، ثم نشأت منظمات إقليمية لتحقيق ذات الأهداف كمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية، وتقوم منظمة الانتوساي بالعمل على تبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في كل دولة وإن تبني وتطبيق المعايير الرقابية تؤدي لجوده نتائج العملية الرقابية، وتحقيق الرقابة والمسائلة العامة للدولة.

ولغرض توضيح ذلك سيتم تقسيم هذا المبحث الى قسمين:

القسم الأول : يتضمن مفهوم الرقابة والأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

القسم الثاني : يتضمن رقابة الأجهزة العليا على القطاع العام.

١,٢,٢مفهوم الرقابة والأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية والمحاسبة

١,١,٢,٢ تعريف الرقابة

الرقابة لغةً هي "المحافظة والانتظار"، فالرقيب يعني الحافظ أو المنتظر.

أما اصطلاحاً فقد تعددت تعاريف الباحثين لها فعرفها هولدون على أنها"الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخصص لها"[٢٠]

وعرفها الدكتور عبد الله طلبه الرقابة بأنها "عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن".[٢١]

---

٢٠ عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الإنتاجية، مكتبة الإنجلوا المصرية للنشر، القاهرة، الطبعة الأولى،١٩٨٢، ص٨٧.

[٢١] الدكتور عبد الله طلبه، الإدارة العامة، جامعة دمشق،١٩٨٣-١٩٨٤، ص٢٥٤.

أما الدكتور أحمد صقر عاشور فعرفها بأنها "مجموعة العمليات والأسباب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعة".٢٢

وعرفها الدكتور محمود الكفراوي بأنها "عملية تقييم وفحص ومراجعة تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعة بكفاية، مع اعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل وأن توفر لها المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعة".٢٣

كما عرفها الدكتور محمد كويفاتية بأنها" تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية، والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة، ومقارنة نتائج التنفيذ للخطط الموضوعية، وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه، استناداً إلى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحراف ومعالجتها".٢٤

ومن خلال التعاريف السابقة نستطيع القول بأن الرقابة هي" مجموعة الإجراءات التي تقوم بها جهة مستقلة لقياس أداء جهة أخرى خاضعة للتدقيق بموجب تفويض دستوري وإبداء رأي فني محايد عن أدائها مبنياً على معايير وإجراءات محددة مسبقاً، لتحقيق الهدف المحدد باقتصاد وكفاءة وفعالية، والكشف عن الانحرافات والأخطاء ودراسة أسبابها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح المسار".

٢,١,٢,٢ أهداف الرقابة:

إن للرقابة أهداف عديدة لا يمكن حصرها ولاسيما في ظل التطورات والتقدم التكنولوجي ، فالرقابة تتطور بتطور المجتمعات إلا أننا سنتطرق إلى بعض الأهداف:٢٥

١. التحقق من أن الإيرادات قد حصلت وفقاً للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها والكشف عن أي مخالفة أو تقصير.
٢. التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف والكشف عما يقع في هذا الصدد من مخالفات.
٣. متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعة ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة

---

٢٢ أحمد صقور عاشور، الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت، ١٩٧٩، ص٣٧٧.
٢٣ عوني محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص١٨.
٢٤ محمد العموري، الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٥، ص٢٥.
٢٥عوني محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص٣.

والكشف عما يقع من انحرافات وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وللتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلاً.

٤. التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح وسائل العلاج التي تكفل إحكام الرقابة على المال العام دون تشدد في الإجراءات قد يعوق سرعة التنفيذ أو تسيب يؤدي إلى ضياع الأموال وكثرة وقوع حوادث الاختلاس.

وتنحصر أهداف الرقابة المالية في هدفين رئيسيين[٢٦]:

١. لتحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطط الموضوعة.
٢. أن الموارد حصلت كما هو مقرر لها، وأنها استخدمت أفضل استخدام.

أما أهداف الرقابة على القطاع العام فقد تناول بعضها التأكيد على حسن إدارة المال العام ومنع الانحراف والتبديد، إضافة لضرورة التقيد بتطبيق القوانين والتعليمات واللوائح الأنظمة، وسنستعرض أهم أهداف الرقابة[٢٧]

أولاً أهداف سياسية: وتتمثل في التأكد من احترام رغبة السلطة التشريعية، وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي تم رصدها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة.

ثانياً: أهداف اقتصادية: وتتمثل في كفاية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام، وعدم الإسراف في صرفها على غير الأوجه المشروعة والتي تشبع المصلحة العامة المحددة، والمحافظة عليها من التلاعب والاستعمال غير القانوني ومن كل ضياع بأي شكلٍ من الأشكال.

ثالثاً أهداف قانونية: وتتمثل في التأكد من مطابقة مختلف التصرفات المالية ومسايرتها للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجهات والأصول المالية المتبعة، وتركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصاً على سلامة التصرفات المالية، ومعاقبة المسؤولين عن أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموماً.

رابعاً أهداف اجتماعية: تتمثل في منع الفساد الإداري والاجتماعي ومحاربته بمختلف صوره وأنواعه، مثل السرقة والرشوة أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل المسؤوليات تجاه المجتمع.

خامساً أهداف إدارية وتنظيمية: وتحتوي مجموعة كبيرة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة واستعمالاتها المشروعة بكفاءة ومرونة وفعالية تؤدي إلى إحداث النتائج المتوقعة

---

[٢٦] عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الإنتاجية، مكتبة الإنجلوا المصرية للنشر، القاهرة، الطبعة الأولى،١٩٨٢، ص٩٣.

[٢٧] يوسف شباط، الوسيط في الرقابة المالية والإدارية، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠١-٢٠٠٢، ص٩.

والمرغوبة، وتجنب كل ما من شأنه أن يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة، وتشمل الجوانب التالية على سبيل المثال لا الحصر:

١. تساعد على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهدافه وتوقعاته ومشاكله، كما قد تكشف عن بعض عيوب التخطيط.
٢. تساعد على توجيه الأهداف المحددة للمنظمة وتنظيمها بفعالية وكفاءة، كما تعمل على تصحيح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها قبل إتمام العمل، وبالتالي تجنب أزمات محتملة عند اكتشاف المشكلات في الوقت المناسب، واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الوضع.
٣. تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات الراجعة التي تقدمها لمتخذي القرار.
٤. تساعد على تقويم الوضع العام للمؤسسة العامة أو الهيئة العامة وتحديد مركزها المالي والاقتصادي والإداري والتنافسي.
٥. تساعد على تقويم أداء العاملين لأغراض الحوافز والتدريب والاختيار وغيرها من القرارات المتعلقة بإدارة شؤون الأفراد.

ومما سبق نجد بأن للرقابة دورٌ جوهري في كافة مفاصل المجتمع، وأن وجود رقابة فعالة سيساعد على حسن إدارة المال العام بتخصيصه بكفاءة وفعالية واقتصادية ... وصولاً للهدف الرئيسي ألا وهو تحقيق التنمية المستدامة للمجتمعات.

٣,١,٢,٢ أنواع الرقابة:

الرقابة عملية دائمة ومستمرة، تتنوع باختلاف وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية الرقابة، ويمكن تقسيم الرقابة إلى أنواع مختلفة، يمكن توضيح أهمها:

أولاً الرقابة وفقاً لدور الحكومة: وتنقسم إلى ثلاثة أنواع:[٢٨]

١. الرقابة التنفيذية: وهي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الحكومية بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام وتتمثل هذه الرقابة في مراجعة المستندات، رقابة الأداء سواء كانت رقابة داخلية أو رقابة خارجية، سواء كانت قبل أو بعد أو أثناء التنفيذ.
٢. الرقابة التشريعية: وهي الرقابة التي تقوم بها الهيئة التشريعية المتمثلة في المجلس التشريعي المنتخب، والذي يقوم برقابة المال العام، والإشراف على الإدارة التي تقوم بالتنفيذ.
٣. الرقابة الشعبية: وهي الرقابة التي تتم عن طريق رقابة أفراد الشعب لجميع المؤسسات العامة، والتي تظهر صورتها عن طريق النقابات، والجمعيات، والمجالس المحلية، والتقارير الصحفية.

[٢٨] عوني محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الإسكندرية، ١٩٨٩، ص٤٧.

ثانياً الرقابة من حيث السلطات المخولة: وتنقسم إلى نوعين[٢٩]

١. رقابة إدارية: وهي تلك الرقابة التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات، وتحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات، فدور هذا النوع من الرقابة ينتهي عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها أو إحالتها للسلطات المختصة.

٢. رقابة قضائية: وهي الرقابة التي تقوم بها هيئة قضائية مستقلة، لها الحق في اكتشاف الأخطاء والانحرافات بالإضافة لمحاكمة من يثبت إدانته لتلك الانحرافات، وإصدار العقوبات اللازمة بحقهم، وبذلك فإن هدفها يكون في معاقبة المخالفين ومواجهة الانحرافات التي قد تصدر عن هذا السلوك بسلطة القانون.

ثالثاً الرقابة من حيث الهيئة التي تقوم بعملية الرقابة وتنقسم إلى نوعين[٣٠]

١. الرقابة الداخلية: تقوم بها وحدة داخلية، أو مراجعين يتبعون لنفس المؤسسة، وذلك بهدف حماية أموال المؤسسة، ومساعدة الإدارة في تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة وذلك عن طريق التحقيق من الإجراءات والقوانين النافذة داخل هذه الوحدة.

٢. الرقابة الخارجية: تقوم بها جهة خارجية مستقلة عن إدارة تلك المؤسسة، والهدف من وراء هذه الرقابة الوصول إلي رأي فني ومحايد عن عدالة تصوير الحسابات الختامية ونتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولذلك تقوم بها جهة خارجية، وقد تقوم بتلك الرقابة كل من ديوان الرقابة المالية والإدارية، الرقابة القضائية، أو الرقابة التشريعية.

رابعاً الرقابة من حيث الوقت التي تتم فيه عملية الرقابة :تنقسم إلى ثلاثة أنواع[٣١]

١. الرقابة قبل التنفيذ: تبدأ قبل البدء في تنفيذ العمل، ويطلق عليها الرقابة السابقة، أو الرقابة الوقائية، وهي الرقابة التي تقوم بتدقيق الخطط في مراحلها الأولى للتأكد من كونها صحيحة وواقعية، وهي تهدف أساساً إلى منع وقوع الأخطاء منذ البداية وهذه الرقابة تتم أساساً على النفقات، وليست على الإيرادات، لأنه لا يمكن التصور أن تتم الرقابة على تحصيل الإيرادات، ولكن يمكن مراجعة الخطط التي عن طريقها تحصل الإيرادات، ولذلك يطلق عليها اسم الرقابة المانعة، لأنها تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفراً في الإنفاق العام.

---

[٢٩] حامد داوود الطحلة، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، بحث منشور، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ١٠٨، ١٩٩٨، ص٥٨.

[٣٠] مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادىء الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان، الأردن، ٢٠٠١، ص٤.

[٣١] علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ٢٠٠١، ص٢٤.

٢. الرقابة أثناء التنفيذ: تكون خلال مراحل العمليات، وتسمى بالرقابة المتزامنة، وهنا يقوم المراقب بمراجعة الحسابات والمستندات بصورة مستمرة، حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمنشأة طوال الفترة التي يقوم بمراجعة حساباتها، وبذلك تقوم الإدارة بتصحيح الانحرافات التي تحدث في نفس الوقت، أو بعد فترة بسيطة، وغالباً ما تقوم به أجهزة داخل الوحدات الإدارية للتأكد من سلامة ما يجري عليه العمل، ومن أن التنفيذ يسير وفقاً للخطط والسياسات الموضوعة.

٣. الرقابة بعد التنفيذ: يتركز دورها بعد الانتهاء من إنجاز مراحل العمل المطلوب، وتسمى بالرقابة اللاحقة، أو ما يسمى بالرقابة العلاجية، وتتم عن طريق فحص ومراجعة العمليات المالية التي تم الانتهاء منها، للكشف عن ما وقع من مخالفات وانحرافات، عن طريق مقارنة ما تم إنجازه بالمعايير الموضوعة سلفاً، وهذا ما يضمن عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها.

خامساً الرقابة من حيث حجم التدقيق وتقسم إلى نوعين[٣٢]

١. الرقابة الشاملة: وتكون فيها الرقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة.

٢. الرقابة الانتقائية: وتكون فيها الرقابة على عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها وفحص تلك العينة، كونه نموذجاً قياسياً للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويتم اختيار العينة إما بشكل عشوائي أو بشكل إحصائي منظم تبعاً لنوع المعاملات، فيتم مراقبة تلك العينة المختارة بالكامل أو مراجعة الإجراءات المترابطة في عينات مختلفة.

سادساً الرقابة من حيث المكان الذي تجرى فيه عملية الرقابة وتقسم إلى نوعين[٣٣]

١. رقابة مكتبية: وهي الرقابة التي يقوم بها المراقب وهو في مكتبه أو داخل الدائرة الحكومية التابع لها، أو عن طريق المستندات والسجلات والكشوف، والتي عن طريقها يستطيع أن يبدي رأيه عن تلك العمليات، وبذلك فهو لا يحتاج إلى الانتقال إلى أكثر من مكان لإتمام عمله.

٢. رقابة ميدانية: وهي الرقابة التي يحتاج فيها المراقب إلى الانتقال إلى أكثر من جهة لإتمام عمله، وأن لا يقتصر عمله بالعمل داخل مكتبه فقط، وهذه الرقابة غالباً ما تكون رقابة خارجية، ورقابة مستقلة ويقوم ديوان الرقابة المالية والإدارية بكلا الرقابتين وفقا لما يراه مناسبا.

---

[٣٢] شكري محمود فهمي،الرقابة المالية العليا، دار المجدلاوي، الأردن، عمان، ص٣٨.

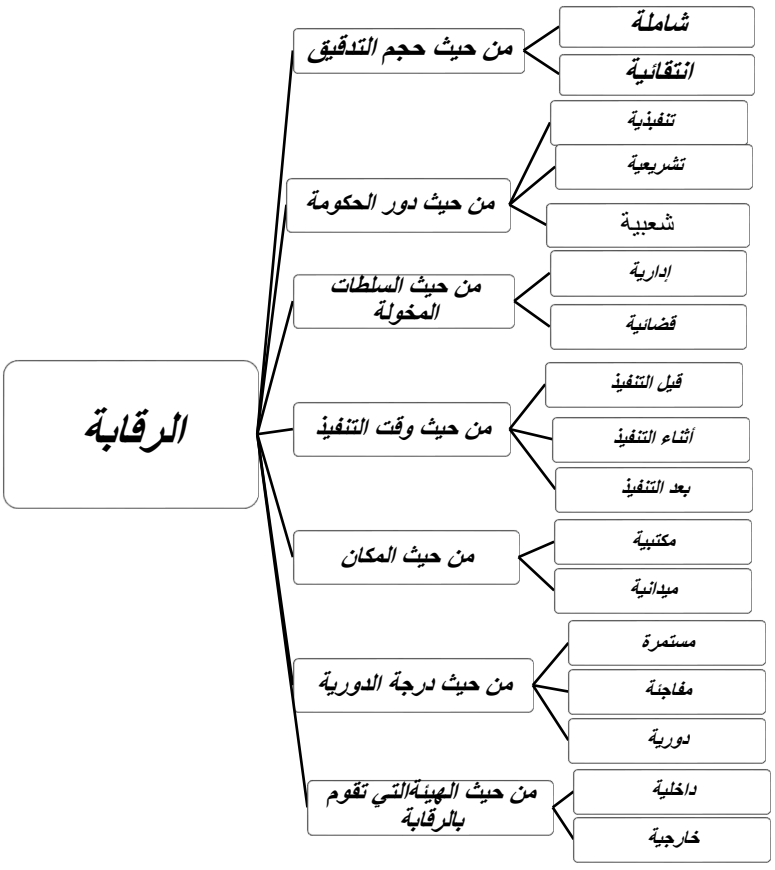
[٣٣] مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادىء الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان، الأردن، ٢٠٠١، ص٣.

سابعاَ الرقابة من حيث درجة الدورية وتقسم إلى ثلاثة أنواع[٣٤]

١. الرقابة الدورية: وهي الرقابة التي تأخذ صفة الدورية والروتينية في التنفيذ، بمعنى أن تكون تلك الرقابة وفق جدول زمني محدد يحدد مواعيد هذه الرقابة، فقد تكون شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية أو سنوية أو غير ذلك.
٢. الرقابة المفاجئة: وهي الرقابة التي تحدث بصورة مفاجأة وبدون أي إنذار، ويكون الهدف من هذا النوع من الرقابة الكشف عن مدى التزام جهة معينة بالقوانين والتعليمات، أو اكتشاف خطأ أو غش لا يمكن أن يكتشف في حال الرقابة الدورية.
٣. الرقابة المستمرة: وهي الرقابة التي تكون بصفة دائمة، مرافقة للعمل قبل تنفيذه، فهي تشمل جميع المراحل ابتداءً من ماقبل تنفيذ العمل وخلال مراحل العمليات وبعد إنجاز العمل، وتهدف إلى منع حدوث الأخطاء وتصحيح المسارات.

وعلى طول قائمة أنواع الرقابة حاول الباحث إيجاز أنواع الرقابة بالشكل الآتي:

الشكل رقم (٣) أنواع الرقابة



المصدر إعداد الباحث.

[٣٤] كامل أحمد أبو ماضي، مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة، ا.لجامعة الاسلامية للطباعة والنشر، غزة، ٢٠٠٤، ص٣٢.

تناول العديد من الكتاب والباحثين والدارسين موضوع الرقابة لتأثيرها المباشر على حسن إدارة المال العام واستخدامه بكفاءة وفعالية واقتصادية والحصول على تأكيد بتحصيل الموارد كما هو مخطط لها...، غير غافلين الهيئات الرقابية في أبحاثهم باعتبارها تعزز ثقة الجمهور، ورغم دور الهيئات الرقابية الأخرى التي لا يمكن إغفالها، إلا أننا سنتطرق في بحثنا للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة كونه موضوع البحث. **فماهي الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة؟ وما معايير رقابتها على القطاع العام؟.**

٢,٢,٢رقابة الأجهزة العليا على القطاع العام

تعتبر الرقابة هي بذرة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، فقد تطورت عبر الأزمنة لتصل إلى صورتها الحالية، وظهرت أهميتها بعد انفصال السلطات الثلاث ـ التشريعية والتنفيذية والقضائية ـ عن بعضها البعض وانفصال اختصاصاتها، الأمر الذي أدى لظهور الحاجة إلى جهة فنية مستقلة، تقوم بعملية الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، ومن خلالها تستطيع السلطة التشريعية التحقق والتأكد من التزام السلطة التنفيذية بالقوانين والأنظمة أصولاً، **فما هي الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة؟**

١,٢,٢,٢ الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة:

تطورت الرقابة في الحضارات القديمة، فقد عرفها المصريون والإغريق بسلة حمورابي، وعرفها العرب منذ النشأة الأولى للحضارة العربية وتطورت بتطورها لتصبح في ظل الحضارة الإسلامية أجهزة كديوان المالية وديوان المظالم وولاية الحسبة، وعرفتها أوروبا منذ نشوء مجتمعاتها وتنازع سلطاتها وقد برزت هيئات للرقابة المالية منذ عام ١٢٥٦م بتسميات متعددة وتطورت من أجهزة تمارس الرقابة لصالح الملك في العصور الوسطى إلى هيئات مستقلة تمارس الرقابة على السلطة التنفيذية لتقوية فعالية السلطة التشريعية، ثم مالبثت أن تعاونت الأجهزة فيما بينها، لتقوية التعاون الدولي وتبادل المعارف والخبرات وتطوير الأساليب العلمية والعملية على المستوى العالمي، فأنشأت فيما بينها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عام ١٩٥٣، ثم نشأت منظمات إقليمية لتحقيق ذات الهدف كمجموعة عمل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية[٣٥]

تأسست المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) عام ١٩٥٣وهي" منظمة ذاتية السيادة، مستقلة، مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، غير حكومية تتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة".[٣٦]

---

[٣٥] محمد العموري الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠٠٥، ص١٨.

[٣٦] موقع الأنتوساي

عُرفت الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بأنها "هيئة مستقلة تمارس الرقابة بمفهومها العام لتشمل الرقابة على القطاع العام، تصمم وتضع وتتابع استراتيجية مكافحة الفساد، وتقدم توجيهات لإصلاح وتطوير القطاع العام وضمان استخدام الموارد العامة بحكمة وكفاءة، تعمل وفق معايير دولية، يتمثل دورها الرئيسي في الإشراف على إدارة المالية العامة، وبمراجعة مدى التزام المؤسسات الحكومية بالقوانين والأنظمة ولقواعد واللوائح، وأداء البرامج والسياسات الحكومية، من خلال التدقيق في الإدارة المالية العامة والأداء".

وعرف القانون رقم ٦٤ لعام ٢٠٠٣ في مادته الثانية الجهاز المركزي للرقابة المالية بأنه "هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابتها على أموال الدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية والإدارية والاقتصادية لمسؤوليتها من الناحية المالية، وتختص بتدقيق وتفتيش حساباتها".[٣٧]

يعزا الاهتمام بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة كونها تقدم قيمة من خلال:

١. تعزيز المساءلة والشفافية والنزاهة في كيانات الحكومة والقطاع العام.
٢. إظهار الصلة المستمرة بالمواطنين والبرلمان وأصحاب المصلحة الآخرين.
٣. أن تكون منظمة نموذجية من خلال القيادة كقدوة.

وعلى مدى أكثر من خمسين عام عملت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) كمنظمة شاملة دولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، قدمت إطاراً مؤسسيًا للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لتحسين عمليات الرقابة وتعزيز القدرات ونقل المعرفة والخبرات، إضافةً لدورها الأساسي في وضع معايير العمل الرقابي، وقد أصدرت الكثير من الإعلانات التي أصبحت تشكل دستوراً لعمل الأجهزة العليا للرقابة، وكان أهمها إعلان ليما إذ يعد النظام الأساسي للعمل الرقابي، ومن أهم هذه الإعلانات:

أولاً إعلان ليما:[٣٨] صدر هذا الإعلان في المؤتمر التاسع والمنعقد في ليما عام ١٩٧٧ عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية، وقد نادى إعلان ليما بضرورة إنشاء هيئة عليا في الدولة تكون مهمتها الرقابة على عملية تنفيذ الموازنة وتقوم برقابة مسبقة ومرافقة ولاحقة لإعداد الموازنة العامة، وأكد الإعلان على أن يكون إنشاء الهيئة العليا للرقابة المالية منصوصاً عليه في دستور الدولة، تحت حماية تشريعية ملائمة للطبيعة الحساسة لهذه الهيئة، وأن تعطى مختلف الصلاحيات بالاطلاع والتدقيق والتفتيش والتحقيق والوسائل المسهلة للقيام بمهامها بدون قيد أو شرط.

---

[٣٧] قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم ٦٤، ٢٠٠٣.
[٣٨] الأنتوساي ٨٢

ويعتبر إعلان ليما من أهم الإعلانات التي صدرت إذ تضمن بعض القواعد الأساسية التي يمكن الاسترشاد بها في القيام بأعمال الرقابة، واحتوى على ٢٥ قسم، اهتمت بتوضيح الكثير من مفاهيم الرقابة المالية وكيفية تأديتها، وفيما يلي أهم ما تضمنته:

١. القواعد العامة التي أوضحت مفهوم الرقابة المالية وحددت أنواعها.
٢. الاختصاصات الرقابية للأجهزة الرقابية العليا وضرورة تضمين الدستور أساساً يوضح هذه الاختصاصات.
٣. استقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية من جميع النواحي.
٤. علاقة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بسلطات الدولة واستقلالها في أداء مهامها.
٥. سلطات الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها والمتمثلة في التحقيق وتنفيذ الملاحظات الواردة بالتقرير وصلاحياتها في إبداء الرأي على بعض القوانين المقترحة.
٦. أساليب الرقابة المالية وإجراءات تنفيذها والتبادل الدولي للمعرفة.
٧. أسلوب التقارير وآلية تقديمها لأجهزة الدولة وعلى رأسها السلطة التشريعية.

ثانياً إعلان طوكيو:[٣٩] صدر هذا الإعلان في الحلقة الدراسية الثانية المنعقدة في طوكيو عام ١٩٨٥عن المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، وقد ركز في موضوعه الرئيسي على دور الهيئات العليا للرقابة المالية في دعم المساءلة العامة، وعرف مبدأ المساءلة العامة على أنه "إلزام الأشخاص والسلطات المخولة بإدارة المواد العامة بالإدلاء بالمعلومات المتعلقة بإدارة تلك المواد بحيث يكونون عرضة للاستجواب بخصوص قيامهم بالمسؤولية المخولة لهم في الجوانب المالية وإدارة الأعمال والبرامج" وتم تناوله من خلال أربعة جوانب تضمنت ما يلي:

١. المساءلة العامة من حيث مفاهيمها ونتائجها ومشكلاتها.
٢. رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة العامة.
٣. المساءلة في المشروعات العامة.
٤. دور التدريب في دعم المساءلة العامة.

ثالثاً بيان سيدني:[٤٠] صدر هذا البيان بعد انعقاد المؤتمر الدولي الثاني للهيئات العليا للرقابة المالية في مدينة سدني في العام ١٩٨٦ م، اهتم بيان سدني بالرقابة المالية، عن طريق دراسة مراقبة المشروعات العامة، وتفعيل الرقابة الداخلية التي تساعد في تسهيل مهمة من يقوم بتأدية الأعمال الرقابية، والعمل على تطوير القواعد المتبعة من خلال تطوير البرامج. حيث ناقش عدة مواضيع تلخصت بمايلي:

---

[٣٩] الأسوساي ٨٥
[٤٠] الأربوساي ٨٨

١. مراقبة الأداء، تعاريفها، حدودها، أهدافها وأساليب رقابة الأداء، وطالب بوضع أساليب لقياس مستوى الأداء، وتفعيل ذلك عن طريق إعداد تقرير بشأنها للاستفادة من الموارد البشرية المتاحة وتحقيق أفضل إنتاجية.
٢. الرقابة المالية على المشروعات العامة، وقام بتحديد دور الهيئات العليا للرقابة المالية في مراقبة المشروعات العامة، وأساليب وتقنيات الرقابة المالية والرقابة الداخلية في المشروعات العامة.
٣. دعم النوعية في النشاط الرقابي المالي والمحافظة عليه بدراسة الكيفية المطلوبة لتطوير قواعد الرقابة المالية للقطاع العام ووضع وتنفيذ برامج تكفل تحقيق النوعية.

رابعاً إعلان بالي:[٤١] صدر هذا الإعلان في الحلقة الدولية الثالثة المنعقدة في مدينة بالي١٩٨٨، عند اجتماع المنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية، تضمن مواضيع رئيسية في دعم الدور الرقابي الفعال للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لضمان الوصول إلى إدارة عامة تتمتع بالكفاءة العالية، حيث ركز الإعلان على ضرورة تمتع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بسلطة قانونية واسعة تمنحها وتمكنها من القيام برقابة الأداء ومراقبة الأموال العامة، حيث ناقش دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول إلى إدارة عامة وإدارة هيئات تتمتعان بالكفاءة العالية، وتضمن عدة جوانب يمكن تلخيصها بمايلي:

١. السلطة القانونية للرقابة المالية، حيث أكد على ضرورة أن يكون لديها سلطة قانونية واسعة تتضمن منحها اختصاص القيام برقابة الأداء، وتمكنها من مراقبة الأموال العامة، والبرامج وأوجه النشاط الداخلة ضمن سلطتها القانونية، وفقا لما تراه مناسبا.
٢. مناهج الرقابة المالية وممارستها، حيث ركز على الرقابة المالية على الضرائب، والرقابة المالية على الدين العام.
٣. تحقيق النوعية، ووسائل تحسين الأداء في الهيئة العليا للرقابة المالية للوصول إلى أداء كفؤ وفعال.

خامساً إعلان بكين:[٤٢] صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في بكين في جمهورية الصين الشعبية عام ١٩٩١، و ركز على الآلية التي تكفل إدارة الأموال العامة بشكل يضمن الاستفادة منها، وحث الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على المشاركة في توفير إدارة أكثر كفاءة وفاعلية لإدارة موارد القطاع العام، وقد ناقش الإعلان أربعة مواضيع تناول موضوعها

---

[٤١] الأسوساي ٨٨
[٤٢] الأسوساي ١٩٩١

الرئيسي دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية في رفع مستوى فعالية الإدارة المالية العامة والاستثمارات، وتضمن جوانب أخرى يمكن تلخيصها بمايلي:

١. اختصاصات الرقابة المالية واستراتيجيتها ومناهجها في تحسين الإدارة المالية العامة.
٢. الرقابة المالية على الاستثمارات العامة، وذلك من خلال: فحص جوانب الكفاءة والفعالية.
٣. الرقابة المالية على الهيئات المالية وشركات التأمين.

سادساً إعلان نيودلهي:[٤٣] صدر إعلان نيودلهي كنتاج الجمعية العامة السادسة، والندوة الدولية الخامسة في مدينة نيودلهي في الهند بعام ١٩٩٤، وقد ركز على الرقابة الداخلية باعتبارها النقطة الأساسية الأولى في العمل الرقابي والموجه الرئيسي للمراقب الخارجي، وقد ناقش هذا الإعلان أربعة مواضيع مهمة تضمن الموضوع الرئيسي دور الجهاز الأعلى للرقابة في الارتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، وتضمن مواضيع أخرى يمكن تلخيصها بمايلي:

١. صلاحيات التدقيق والاستراتيجيات والأساليب لتحسين المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.
٢. تدقيق القوائم والتقارير المالية الحكومية.
٣. اعتبارات الموارد للجهاز الأعلى للرقابة لضمان محاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية.

سابعاً بيان القاهرة:[٤٤] صدر هذا البيان نتيجة لعقد المؤتمر الدولي الخامس عشر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في القاهرة بعام ١٩٩٥، وناقش المؤتمر موضوعين رئيسين وهما مراجعة البيئة وتناول هذا الموضوع :

١. أهمية وتعريف مراجعة البيئة ونتائج عمل الفريق المكلف بذلك.
٢. أدوار ومسؤوليات الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية في مجال البيئة.
٣. المناهج والتقنيات الحديثة المستخدمة في مراجعة البيئة.

والموضوع الثاني المتمثل بتحسين الإدارة المالية الحكومية عن طريق اللجان الدائمة في الأنتوساي، وتناول هذا الموضوع :

١. معايير المحاسبة.
٢. معايير المراجعة.
٣. معايير المراقبة الداخلية.
٤. مراجعة الدين العام.
٥. مراجعة المعالجة الإلكترونية للبيانات.

---

[٤٣] الأسوساي ١٩٩٤
[٤٤] الأنكوساي ١٩٩٥

٦. تقييم البرامج.

لقد شكلت هذه الإعلانات والبيانات أساساً لتنظيم عمل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة حيث وضعت بين يديها المبادىء الأساسية لممارسة أعمالها الرقابية، كما عمدت المنظمة إلى اصدار المعايير اللازمة لأداء عملها بكفاءة وفعالية، ولا يتبقى للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة إلا أن تختار ما يناسبها منها، فالمعايير لم تأخذ صفة الإلزام وإن كانت تمثل أفضل الممارسات، **فما هي أهم المعايير الدولية المؤطرة لعمل الأجهزة العليا؟**

٢,٢,٢,٢ المعايير الدولية لرقابة القطاع العام[٤٥]

أصدرت الانتوساي INTOSAI معايير الرقابة الدولية (المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة)، وعرفتها بأنها "تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المراجع ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة".

وتمثل المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة وتعتبر مصدر مهم لأداء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بكفاءة وفعالية، ويمكن تصنيف معايير الانتوساي كالآتي:

أولاً معايير عامة: تختص بوصفها للمراجع ومؤهلاته العلمية أو الهيئات القائمة بأعمال المراجعة و المراقبة وفقاً للمعايير الميدانية وتمثلت بمايلي:

١. الاستقلالية والوضوح والحيادية الكاملة في العمل الرقابي ISSAI 10 – 11 .
٢. الكفاءة المهنية والعلمية لتكوين رأي صائب وصياغة تقرير دقيق ISSAI 30 .
٣. الأخلاق المهنية ومدى أهميتها لالتزم المراقب المالي بها ISSAI 30 .
٤. تقديم خدمة عالية من الجودة في الرقابة ISSAI_1000 –1220 .
٥. تحسين وترشيد الأداء ISSAI 3100 .
٦. تطبيق الالتزام وتحقيق رقابة المسؤولية ISSAI 4000 .

ثانياً معايير ميدانية وإرشادية: تحدد المقاييس والخطوات التي يجب أن يتبعها المراقب المالي في إطار تأديته لعمل وتمثلت بمايلي:

١. ضرورة مراجعة وتقييم الرقابة الداخلية ISSAI9130 .
٢. التخطيط وتحديد أهداف الفحص لأعمال الرقابة والاختبارات الضرورية لتحقيقها ISSAI 1300.

---

٤٥ إيريني أكرم كمال، مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصرلمبادئ الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد٢٢، العدد ١، ص٧٠,٧١,٧٢

٣. الإشراف على كل مرحلة من مراحل الفحص على أن يراجع العمل من قبل عضو مراجع كبار الفاحصين ISSAI 1260-1800 .
٤. ضرورة الحصول على إثباتات كافية وذات الصلة لدعم تقرير الفاحص ISSAI 1805 .
٥. قياس وتقدير المخاطر ISSAI 1315-1330 .

ثالثاً معايير التقارير ISSAI 400

ويعرف التقرير بأنه "نهاية كافة إجراءات المراقبة والمراجعة والفحص عملياً موضحاً الرأي الموضوعي لسلامة وصحة القوائم المالية والحسابات ونتيجة النشاط". وتمثلت بمايلي:

١. التقرير الرقابي يكون موضحاً فيه كافة الملاحظات في شكل ملائم وسهل الفهم مدعوم بالدلائل والإثباتات التي اعتمد عليها المراقب في كتابة تقريره.
٢. التقارير يجب أن تكون موضوعية وتتسم بالاستقلالية.
٣. التقارير يجب أن تتسم بالجودة لتحقيق كفاءة وفاعلية لتحسين أداء الرقابة ISSAI40 .

وهنالك **مجموعة من الأنشطة والضوابط الرقابية الوقائية** الواجب اتباعها وفقاً لمعايير الأنتوساي INTOSAI GOV تمثلت بما يلي:

١. الفصل بين المهام الوظيفية.
٢. إجراءات الرقابة على التفويضات والمعاملات.
٣. الرقابة على الأصول والسجلات.
٤. المراقبة على المعاملات المالية وتسوية أرصدة الحسابات.
٥. مراجعة تشغيل الأداء والأنشطة.
٦. تحقيق الاستقلالية والموضوعية.
٧. وضع المعايير وأن تتم بواسطة هيئه مستقلة.

ومما تقدم نجد بأن لجنة المعايير الرقابية المنبثقة عن المنظمة الدولية أصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالرقابة إلا أنها خصصت رقابة القطاع العام بمعيار خاص وإرشادات **فما هو؟.**

٣,٢,٢,٢ معايير رقابة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على القطاع العام:

تعد عملية الرقابة على القطاع العام "عملية منهجية تهدف للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتطابق مع المعايير المعمول بها، وتسعى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لتحقيق هذا الهدف باعتباره أحد الركائز المهمة لأنظمتها وآليات الحوكمة، كما

تلعب الأجهزة دوراً مهماً في تعزيز إدارة القطاع العام بالتأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء".[٤٦]

يتمثل الهدف الرئيسي من الرقابة على القطاع العام هو الحفاظ على مبدأ المساءلة العامة ونشره بين الجهات العامة والمؤسسات المنتخبة، ووفقا للمبادئ المنصوص عليها في معيار الأنتوساي (١٢ ISSAI) قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية والمحاسبة تتجلى" بإحداث الفارق في حياة المواطنين"،و يتعين على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة تنفيذ أعمال الرقابة للتأكد من أن الحكومات والجهات العامة جديرة بوصايتها على الموارد العامة وتتحمل المسؤولية في استخدامها للموارد العامة، وتتمتع بالشفافية في عملياتها الحكومية، وفي النهاية للمساهمة في الحفاظ على الانضباط المالي داخل الدول.

وينص معيار الأنتوساي(١٠٠,١٨ ISSAI) على أنه "يمكن بشكل عام توصيف الرقابة على القطاع العام بأنها عملية منتظمة موضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها بهدف تحديد ما إذا كانت المعلومات أو الشروط الفعلية تتوافق مع المعايير الموضوعة من عدمه. والرقابة على القطاع العام أمر ضروري، حيث إنها تمد السلطات التشريعية الإشرافية والمكلفين بالإدارة والعامة بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص وصاية الحكومة وأدائها فيما يخص سياساتها أو برامجها أو عملياتها."

تتضمن عمليات رقابة القطاع العام ثلاثة أطراف منفصلة وهم: الطرف المسؤول والمراقب والمستخدم (المستخدمين) المستهدفين

١. يقصد بالطرف المسؤول موظفي الحكومة وبالتالي يشير إلى الجهة الحكومية الخاضعة للرقابة.
٢. يقصد بالمراقب إلى الجهاز الأعلى للرقابة
٣. يقصد بالمستخدمين المستهدفين الأفراد أو المؤسسات أو الفئات التي يقوم المراقب بإعداد تقرير الرقابة لها.

تبدأ دورة المساءلة في القطاع العام بعملية وضع الموازنة وتنتهي بعرض التقارير على البرلمان، وعليه فإن أمام مراقبو القطاع العام دور هام بالتدقيق في الإنفاق على البرامج العامة، ويتضمن هذا الدور تقديم تأكيدات معقولة على أن المعلومات التي أعدتها الحكومة تمثل المركز المالي لهيئات القطاع العام بشكل سليم..

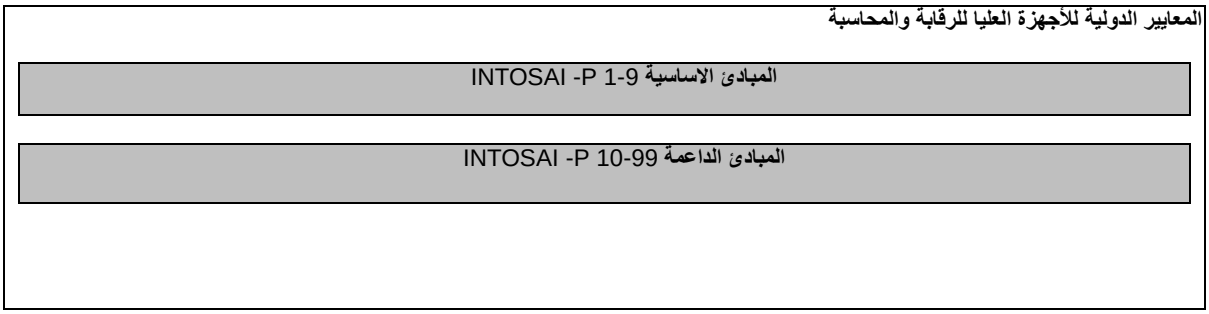
---

[٤٦] ISSAI ١٠٠

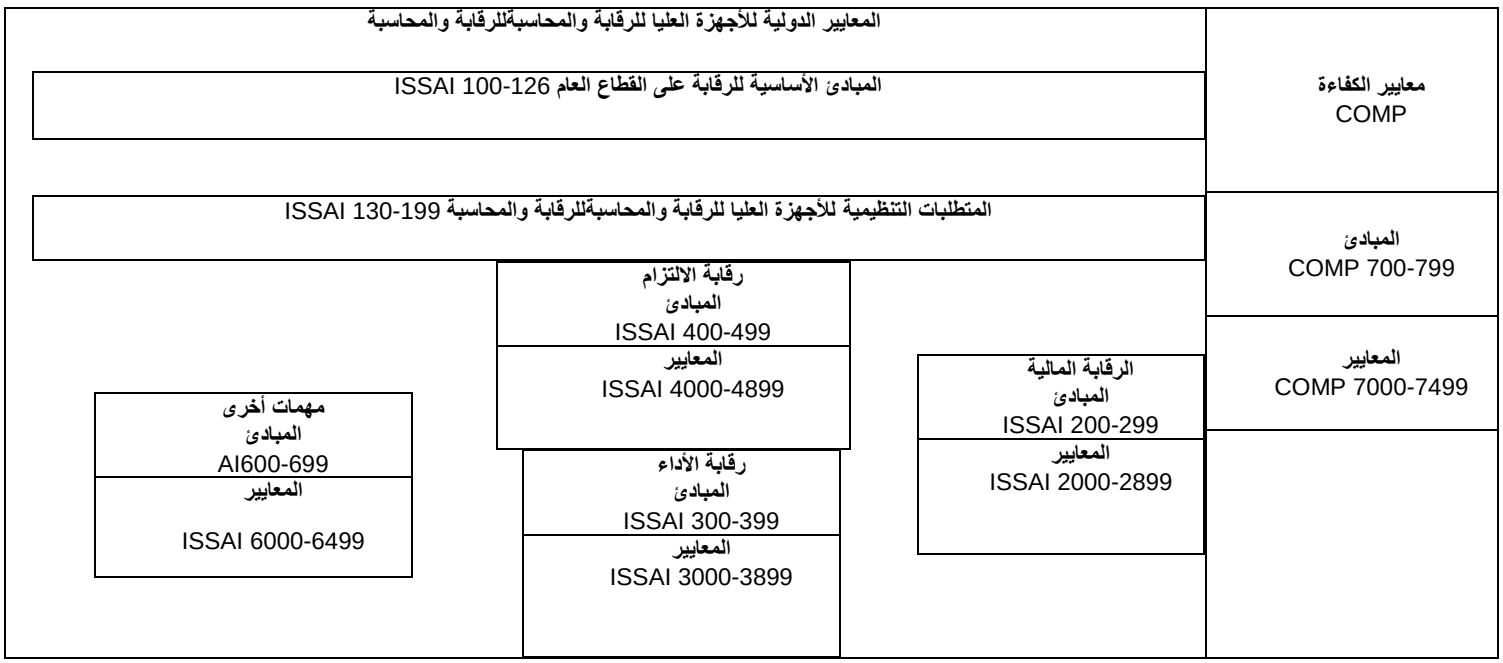
تضمن معيار الأنتوساي (ISSAI١٠٠) المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام و حدد حدود تطبيق معيار الأنتوساي وكيفية إثبات المراقب الامتثال لمعايير الأنتوساي في تقرير المراقب، وتأتي مبادئ الأنتوساي في صورة معايير فيقدم المبادئ الأساسية القابلة للتطبيق في كل مهام الرقابة على القطاع العام من حيث رقابة الالتزام والرقابة المالية ورقابة الأداء.

فالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عادةً ما تمارس رقابتها بثلاثة أنواع وهي المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ـ الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء. ويحتاج المراقب إلى فهم الاختلاف بين المهمات الرقابية الثلاث وطبيعة البحث في كل نوع رقابي.

الشكل (٤) المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة



المبادئ.



إرشادات الكفاءة COMP محجوزة لتطوير مستقبلي لكفاءة	**الارشادات** **ادات إضافية حول الرقابة المالية** GUID 2900-2999 **شادات إضافية حول رقابة الاداء** GUID 3900-3999 **ارشادات إضافية حول رقابة الالتزام** GUID 4900-4999 **إرشادات (تطوير مستقبلي)** GUID 6500-6999 **الارشادات التنظيمية**
COPM 7500-7999	**إرشادات خاصة بمواضيع أخرى خاضعة للرقابة** GUID 5000-599

إرشادات أخرى GUID 9000 -9999

المصدر: نظريات الرقابة والتدقيق، رياض عبد الرؤوف، المعد العالي لإدارة الأعمال.

كما تضمن المعيار ISSAI ١٠٠ تعريف للمبادئ العامة للرقابة، نوردها على الشكل الآتي:

الجدول رقم (١): تعاريف المبادئ العامة للرقابة.

المبادئ العامة		التعريف وفق المعيار ١٠٠
المبدأ ١	الأخلاقيات والاستقلالية	يتعين على المراقبين الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والتمتع بالاستقلالية.
المبدأ ٢	الحكم المهني والعناية الواجبة والشك المهني	ينبغي للمراقبين المحافظة على السلوك المهني المناسب عبر تطبيق مبدأ الشك والحكم المهنيين والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة.
المبدأ ٣	رقابة الجودة	يجب على المراقبين أن ينفذوا عملية الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة.
المبدأ ٤	إدارة فريق الرقابة ومهاراته	يجب أن يتمتع المراقبون بالمهارات الضرورية أو يسهل عليهم اكتسابها.
المبدأ ٥	مخاطر الرقابة	ينبغي للمراقبين إدارة المخاطر المرتبطة بتقديم تقرير غير سليم في ظل الظروف المحيطة بالرقابة.
المبدأ ٦	الأهمية النسبية	ينبغي أن يراعي المراقبون الأهمية النسبية أثناء عملية الرقابة.
المبدأ ٧	التوثيق	ينبغي للمراقبين إعداد وثائق بحيث تضم تفاصيل كافية لتقديم فهم واضح للعمل الذي تم إنجازه والأدلة المجمعة و النتائج النهائية التي تم الوصول إليها.
المبدأ ٨	التواصل	ينبغي أن يقيم المراقبون تواصلاً فاعلاً خلال عملية الرقابة.

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، مبادرة تنمية الأنتوساي.

أولاً رقابة الالتزام:

هي "عملية تقييم مستقلة لمدى التزام أحد موضوعات الرقابة بالمرجعيات المعنية باعتبارها معايير، وتنفذ رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتفق في كافة الجوانب الجوهرية مع المرجعيات التي تحكم الجهة محل الرقابة."[٤٧]

ترفع رقابة الالتزام من مستوى الشفافية من خلال إعداد التقارير المعتمدة عما إذا كانت الأموال العامة قد تم إنفاقها بموجب المرجعيات المعمول بها أم لا، كما أنها تعزز من المساءلة بالإبلاغ عن عدم الالتزام بالمرجعيات ومخالفتها وتساعد هذه المعلومات في اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومساءلة الموظفين الحكوميين عن أعمالهم، بينما تعزز رقابة الالتزام من الإدارة الرشيدة من خلال تحديد نقاط الضعف والأعمال المخالفة للوائح والقوانين وتقييم مدى انضباط الموظفين.[٤٨]

و يحتوي الإطار الحالي للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على اثنين من المعايير الخاصة برقابة الالتزام وهما المعيار ISSAI٤٠٠ " المبادئ الرئيسية لرقابة الالتزام" في المستوى ٣ والمعيار ISSAI٤٠٠٠ في المستوى ٤ ويوفر معيار ISSAI٤٠٠ الأساس الذي تبني عليه الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة اعتماد أو تطوير المعايير والإرشادات لرقابة الالتزام.[٤٩]

إن الهدف الرئيسي من رقابة الالتزام هو تزويد المستخدمين المستهدفين بالمعلومات حول ما إذا كانت الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة تلتزم بالقرارات البرلمانية والقوانين والأعمال التشريعية والسياسة والقوانين الموضوعة والبنود المتفق عليها أم لا وتشكل جميعها المرجعيات ذات الصلة التي تحكم موضوع الرقابة(الجهة التي ستخضع للرقابة)[٥٠].

تُعّد المرجعيات العنصر الأساسي لرقابة الالتزام لأن هيكل المرجعيات ومضمونها هما مصدر معايير الرقابة، وبهذه الطريقة يتمحور سير عملية الرقابة بموجب ترتيب مؤسسي محدد، وقد تشتمل

---

[٤٧] 400.12 المعيار

٤٨ دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للرقابة والمحاسبة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الالتزام، الإصدار الأول، مبادرة تنمية الأنتوساي،ص٩

٤٩ دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الالتزام، الإصدار الأول، مبادرة تنمية الأنتوساي،ص٨

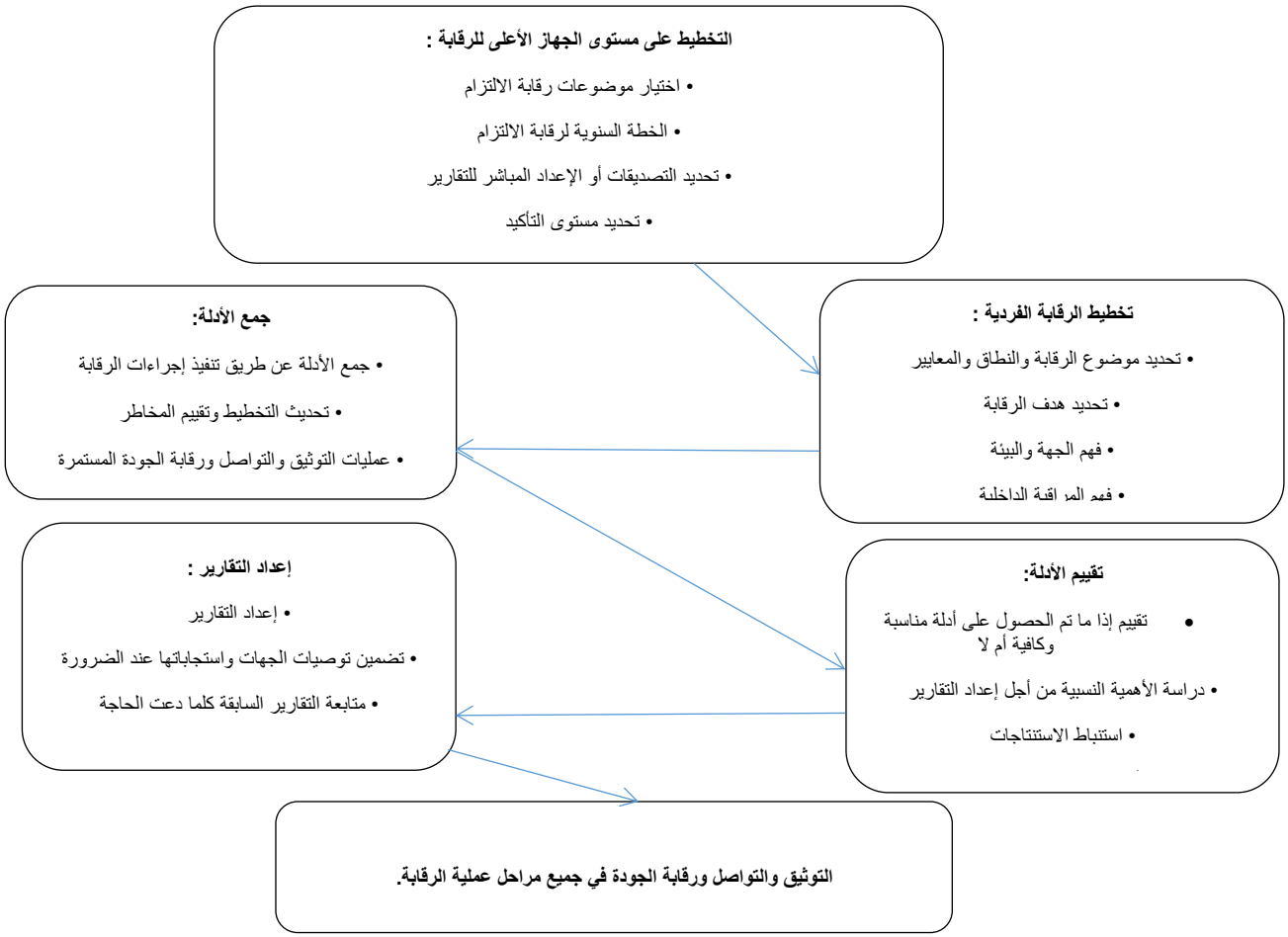
٥٠ المعيار 4000,23

المرجعيات على الضوابط والقوانين واللوائح والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسات والقواعد الموضوعة والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك موظفي الحكومة.[٥١]

قد تتضمن المرجعيات المتاحة بسبب كثرتها أحكام متعارضة، تخضع لتفسيرات مختلفة، كما أن المرجعيات الثانوية قد لا تتوافق مع متطلبات التشريعات التي تستند إليها أو حدودها، بالإضافة إلى احتمالية وجود ثغرات تشريعية، ولإجراء تقييم التزام القطاع العام بالمرجعيات، يجب تحقيق معرفة كافية بهيكل المرجعيات ومضمونها .[٥٢]

وينبغي إجراء تقدير رقابة الالتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة قبل البدء في المهمة الرقابية وخلالها، وتتمثل عملية رقابة الالتزام بالشكل التالي.

الشكل رقم(٥) يمثل مراحل عملية رقابة الالتزام



المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، ٢٠١٨، مبادرة تنمية الأنتوساي.

[٥١] المعيار 400,28-29
[٥٢] المعيار 400,30

ثانياً الرقابة المالية:

"تحدد الرقابة المالية ما إذا كانت المعلومات المالية معروضة بما يتطابق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها والإطار التنظيمي، يبحث المراقب في الرقابة المالية عن البيانات المغلوطة والأخطاء التي لها تأثير جوهري على المعلومات الواردة بالقوائم المالية ".[٥٣]

ويُقصد بالبيانات المغلوطة أو الأخطاء الجوهرية "الأشياء التي ستجعل الأفراد الملمين بموضوع الرقابة إلماماً متوسطاً حول الإقرارات الواردة بالقوائم المالية يغيرون رأيهم".[٥٤]

يتناول معيار الأنتوساي (ISSAI ١٢٠٠) المسؤوليات الكلية للمراقب المالي المستقل عند إجراء الرقابة على القوائم المالية بما يتوافق مع معايير الأنتوساي، وتحديداً فهي تضع الأهداف العامة للمراقب المستقل وتشرح طبيعة ونطاق الرقابة المصممة لتمكين المراقب المستقل من تحقيق تلك الأهداف، أما المعايير المتبقية معيارا الأنتوساي(ISSAI ١٨١٠–١٢١٠) والتي أضافت إلى معيار الأنتوساي (ISSAI ١٢٠٠) تتعامل مع المتطلبات المحددة للمراقب المستقل عند إجراء الرقابة على القوائم المالية، في الرقابة المالية التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في بيئة القطاع العام ضمن معايير المستوي ٤ السبعة والثالثين معايير الأنتوساي (ISSAI ١٨١٠–١٢٠٠) ، يستند معيار الأنتوساي (ISSAI ٢٠٠)"المبادئ الأساسية للرقابة المالية" إلى معيار الأنتوساي (١٠٠) ISSA ويضيف مزيداً من التطوير لهذه المبادئ لتطبيقها في السياق المختص بالرقابة المالية.[٥٥]

وعند تنفيذ الرقابة المالية على القوائم المالية في القطاع العام، يمكن للإطار القانوني والتنظيمي أن يكون له تأثير واضح على القوائم المالية، بل إن هذا الإطار يمكن أن يشكل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والذي يطبق لإعداد القوائم المالية ولذلك أحيًانا تصبح المراجع ذات الصلة معاييراً لتقييم عملية إعداد القوائم المالية عند تنفيذ الرقابة المالية وفقاً لمعايير االأنتوساي وبحدوث هذا تلتقي أهداف الرقابة المالية مع رقابة الالتزام لمعايير الأنتوساي.[٥٦]

ويتمثل الهدف من الرقابة المالية في تعزيز الثقة التي يمكن أن يحظى بها المستخدمون المستهدفون في القوائم المالية، وقد تحقق ذلك من خلال إبداء رأي المراقب حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت – من جميع النواحي الجوهرية – وفقاً لإطار التقارير المالية المالية المعمول به أم لا.[٥٧]

---

٥٣ 100.22 المعيار.

٥٤ دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، ٢٠١٩مبادرة تنمية الأنتوساي، ص١٧.

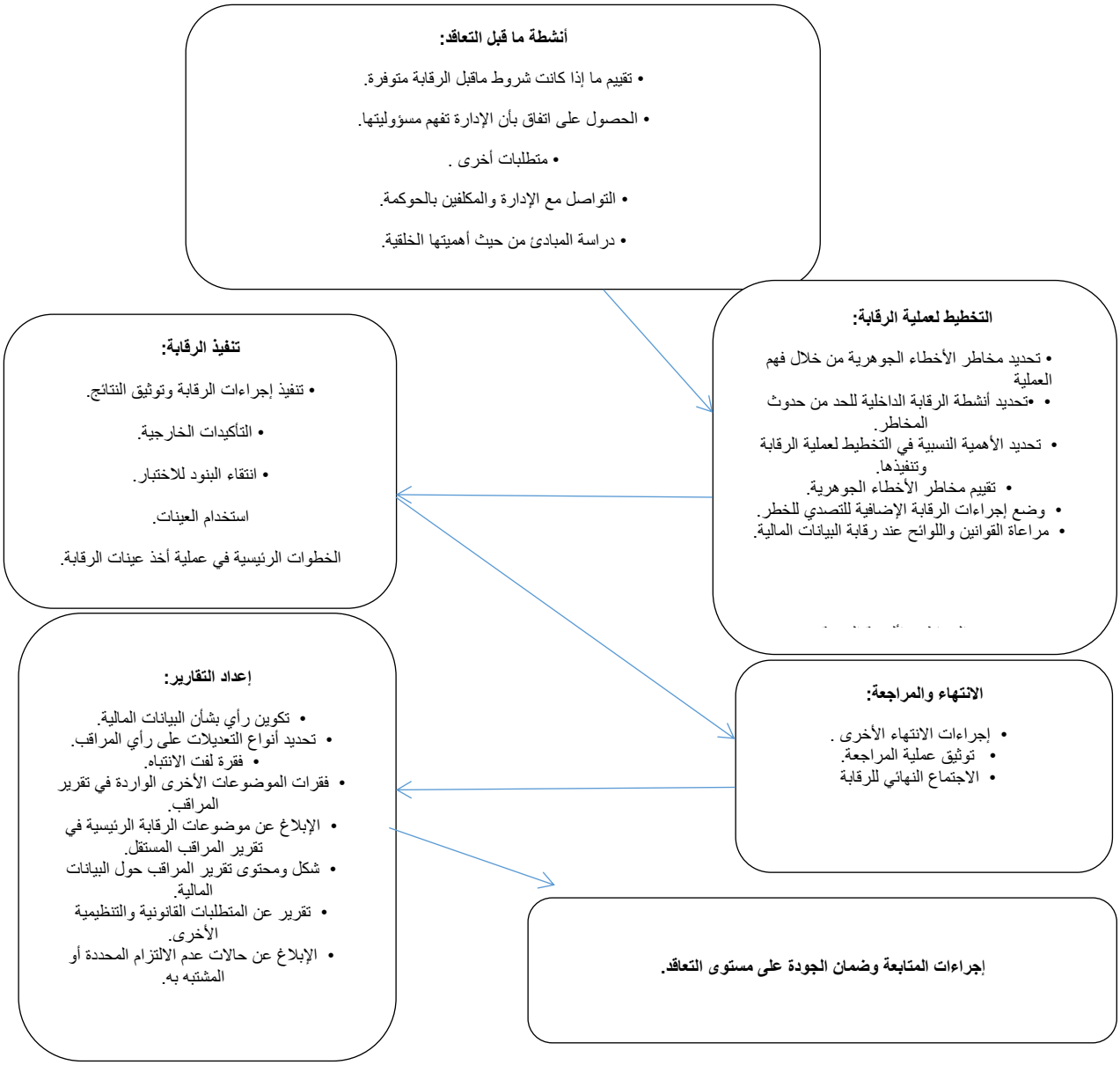
٥٥ دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، ٢٠١٩مبادرة تنمية الأنتوساي، ص١٧.

٥٦ دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، ٢٠١٩مبادرة تنمية الأنتوساي، ص٢١.

٥٧ دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، ٢٠١٩مبادرة تنمية الأنتوساي، ص٢٤

يحتاج المراقب إلى جمع أدلة رقابية سليمة وكافية من خلال وضع إجراءات رقابية ملائمة وتنفيذها حسبما تتطلب معايير الأنتوساي وذلك ليتكمن من إبداء رأيه. ويجب القيام بعملية الرقابة المالية على النحو المبين.

الشكل رقم (٦) يمثل مراحل عملية الرقابة المالية



المصدر:دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، ٢٠١٩مبادرة تنمية الأنتوساي.

ثالثاً رقابة الأداء:

"عملية مستقلة وموضوعية وموثوقة للتأكد من أن تعهدات الحكومة أوأنظمتها أوعملياتها أوبرامجها أوأنشطتها أومؤسساتها تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، وللتأكد مما إذا كان هناك مجالاً لتطويرها أم لا".[٥٨]

يُعد الاقتصاد والكفاءة والفعالية جوهر رقابة الأداء، كما أنها تمثل مقاييس ناجحة في التمييز بين رقابة الأداء ورقابة الالتزام، وبينما تتعامل رقابة الالتزام مع الالتزام بشكل أساسي مع الإجراءات والقوانين واللوائح، تركز رقابة الأداء على تأثير القرارات المتخذة بشأن كيفية تعميم الموارد.

تم تعريف الاقتصاد والكفاءة والفعالية في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (٣٠٠,١١ ISSAI) بمايلي:

الاقتصاد:" خفض التكاليف".

الكفاءة:" الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة".

الفعالية:" تحقيق الغايات والأهداف المعلنة".

تعنى أهداف رقابة الأداء بتعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية وكذلك معالجة المساءلة والشفافية.

وقد وضعت مبادرة تنمية الأنتوساي، في عام ٢٠١٤، أول دليل يختص بأعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الخاصة برقابة الأداء، وذلك ضمن برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وكانت حينها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لرقابة الأداء هي سلسلة المعيار (ISSAI٣٠٠٠) ،على المستوى ٤والتي حلت محلها المعايير الجديدة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الخاصة برقابة الأداء، والمستوى ٣ من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للمعيار (١٠٠ ISSAI) و(٣٠٠ ISSAI) وقد قدمت هذه المعايير الأساس الذي بنيت عليه منهجية الرقابة الموضحة في الدليل الأول لرقابة الأداء .[٥٩]

وتتمثل الوظيفية الرئيسية لمهمات رقابة الأداء في التأكد مما إذا كانت الحكومة تحسن الاستفادة من الموارد لتحقيق أهداف سياستها، إذ لا تقتصر رقابة الأداء على العمليات المالية المحددة فحسب، بل تشمل النطاق الكامل للأنشطة الحكومية، بما في ذلك كل من الأنظمة التنظيمية والإدارية ، ويراجع المراقبون أي موضوع في هذا السياق من منظور الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، وهل تستخدم الحكومة

---

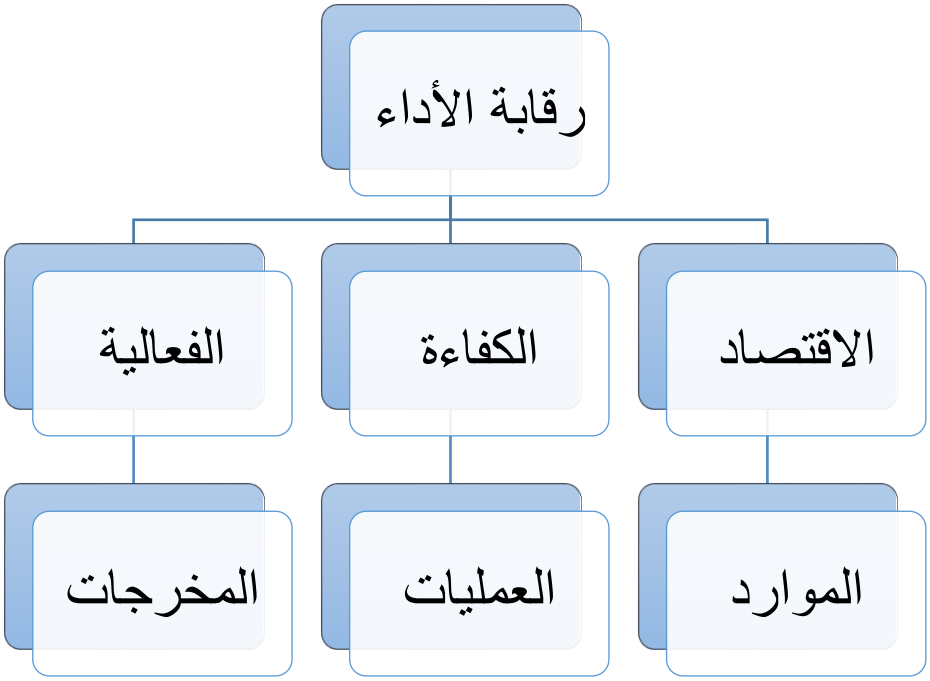
[٥٨] 300.9 المعيار

[٥٩] دليل تطبيق المعايير الدولية لألجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة رقابة الأداء، ٢٠١٩مبادرة تنمية الأنتوساي، ص٢٤

الموارد باقتصاد عند تناول أحد موضوعات الرقابة؟ وهل نسبة المدخلات إلى المخرجات مثالية في العمليات الحكومية التي تغطيها الرقابة؟ وهل تستطيع الجهة الحكومية إيصال النتائج والآثار المرجوة؟

تهدف رقابة الأداء إلى المساهمة في تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في القطاع العام، كما تهدف إلى المساهمة في المساءلة والشفافية والشمولية ، وتسعى إلى توفير معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة، وتوصيات من أجل التحسين، عند الضرورة.[٦٠]

الشكل رقم (٧) يمثل الإطار العام لرقابة الأداء



المصدر نظريات الرقابة والتدقيق، رياض عبد الرؤوف، المعهد العالي لإدارة الأعمال.

عند القيام برقابة الأداء يجب القيام بالخطوات الموضحة بالشكل أدناه.

الشكل رقم (٨) يمثل مراحل عملية رقابة الأداء.

٦٠ دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة رقابة الأداء، ٢٠١٩مبادرة تنمية الأنتوساي، ص٢٤

المصدر: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الأداء، مبادرة تنمية الأنتوساي.

٤,٢,٢,٢ الجهاز المركزي للرقابة المالية:

أولاً نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية:[٦١]

كانت سورية من أوائل الدول العربية التي أحدثت جهازاً لتدقيق حسابات الحكومة منذ قانون عام ١٩٢٠بعد استقلال سورية عن الدولة العثمانية، حيث أُلحق ديوان المحاسبات بمجلس النواب، وقد خضع هذا القانون لتعديلات عديدة خلال مرحلة الاستعمار الفرنسي أخلت بتبعية الجهاز لمجلس النواب إلا أن دستور الاستقلال الصادر عام ١٩٥٠ رسخ تبعية هذا الديوان لمجلس النواب ومنحه صلاحيات مطلقة في تدقيق حسابات الحكومة، وقد أدى تبني النهج الاشتراكي وتأميم الشركات

[٦١] حسين القاضي، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية على تقييم الرقابة الداخلية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 ، العدد الثاني، ٢٠١٠، ص٢١٩.

المساهمة كلّها وغيرها من الشركات الكبرى إلى صدور المرسوم التشريعي رقم ٩٣ لعام ١٩٦٧ القاضي بإحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق إدماج ديوان المحاسبات مع مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية، وإلحاق هذا الجهاز الناشئ بوزارة المالية، وإناطة وظيفة التدقيق أو المراجعة أو التفتيش في القطاعين الاقتصادي والإداري بهذا الجهاز، وفي عام ٢٠٠٣صدر المرسوم التشريعي رقم٦٤ متضمناً قانوناً جديداً لهذا الجهاز ألحق الجهاز بموجبه برئيس مجلس الوزراء عوضاً عن وزير المالية وعُد رئيس الجهاز بمرتبة وزير، كما منح المفتشون العاملون في الجهاز الحصانة الممنوحة للقضاة وتم تحديد مهام وصلاحيات الجهاز وعُرف الجهاز بأنه هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء الأمر الذي ساهم في تطوير عمله وأداءه .

ثانياً أهداف الجهاز المركزي للرقابة المالية:

نصت المادتين ٢و٣ من قانونه إلى أهداف الجهاز بتحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤوليتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق حساباتها ويمارس اختصاصه على الجهات التالية :

١. الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والوحدات الحسابية المستقلة .
٢. المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الاقتصادية التابعة لها.
٣. أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعاناتها أو ضمان حد ادنى للربح لها.
٤. المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن ٢٥% كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك إحداثها.
٥. الجهات التي تنص صكوك إحداثها على خضوعها لرقابة الجهاز.

ثالثاً هيكلية ومهام واختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

<u>ويتمثل الهيكل التنظيمي</u> للجهاز المركزي للرقابة المالية بما يلي:

١. المجلس الأعلى للرقابة المالية.
٢. الإدارات الفنية التالية:
   - إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الإداري.
   - إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي.
   - إدارة الرقابة على صكوك العاملين في الدولة.
   - وتتألف كل إدارة فنية من عدة إدارات فرعية.
٣. المديريات المركزية .

٤. فروع الجهاز المركزي بالمحافظات.

يباشر الجهاز حسب المادة /٤/ منه في مجال الرقابة المالية عدة اختصاصات ومنها:

١. مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات ومراجعة الحسابات خارج الموازنة والقروض والتسهيلات الائتمانية.
٢. الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين في الجهات العامة .
٣. مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والتلف وفحص سجلات الدفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال.
٤. مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة الإدارية والوحدات المحلية والأوقاف والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات القطاع العام الاقتصادي.
٥. تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية.
٦. رقابة الكفاية والأداء وكفاءة استخدام المواد ومراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعتها.
٧. يمارس الجهاز عمله بطريقة التدقيق والمراجعة والتفتيش من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب أو إخبار.

يباشر مفتشي الجهاز عملهم في مقره أو مقر الجهة الخاضعة لرقابته وذلك بطريقة الرقابة المسبقة والرقابة الشاملة أو الرقابة الانتقائية والمراجعة المسبقة لصكوك العاملين قبل مباشرتهم ويعتبر جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابته مسؤولين أمامه من الناحية المالية ويخضعون لتفتيشه ومراقبته.

و يتولى الجهاز المركزي التحقيق في المخالفات المالية كافة والإدارية والاقتصادية والجزائية التي ينجم عنها آثار مالية وتبلغ نتائج التحقيق إلى الجهات المعنية لتنفيذها خلال شهر وفي حال وجود جرم جزائي تحال نتائج التحقيق إلى القضاء المختص، أما المخالفات التي تتعلق بأصحاب المناصب يتم رفعها إلى السيد رئيس مجلس الوزراء، وللجهاز المركزي الحق بالاستماع للشهود والتحقيق مع العاملين وغير العاملين وكف يدهم عن العمل والحجز على الأموال والاستعانة بالقوة الإجرائية، وعلى المفتشين أن يسلكوا مسلك القاضي في أداء وظائفهم.

و حسب القرار /٣٨٨/ تاريخ ٢٠١٤/٨/٢٠وتعديله بالقرار /١٧١/ تاريخ ٢٠١٧/١٢/٢٠ الصادر عن السيد رئيس الجهاز المركزي كُلفت الإدارات الفنية والمديريات المركزية والفروع في المحافظات بإرسال نتائج أعمالها إلى مديرية الدراسات والمتابعة لإعداد التقرير السنوي الشامل لإنجاز الدورة المالية ، حيث يتم جمعه وتبويبه وتنظيمه ونشره.

المبحث الثالث: دور أدوات التحليل الاستراتيجي في تعزيز أداء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

يعد التحليل والرقابة من أهم المكونات الرئيسية للعملية الإدارية والتطويرية للمؤسسات والأفراد حيث أن التحليل يرصد كل التغييرات المؤثرة على البيئة الخارجية والداخلية للمنظمة ويقوم بعرض شامل لهذه التغييرات ودراستها وتحليل كل جزء خاص بها ومعرفة ما النتائج المترتبة على وجود هذا التغيير سواء كانت هذه النتائج سلبية تبين نقاط الضعف أو إيجابية تبين نقاط القوة، وللتحليل الاستراتيجي أدوات عدة منها سلسلة القيمة وهو مصطلح يستخدم في مجال إدارة الأعمال للتعبير عن مجموعة من النشاطات التي تؤديها شركات تعمل في صناعة محددة من أجل تقديم منتج ذي قيمة للسوق، وقد ظهر مصطلح سلسلة القيمة على يد لورانس ميل ليقوم بعده مايكل بورتر بتطويره من خلال كتاباته ولاسيما كتابه الأكثر مبيعاً في عام ١٩٨٥ بعنوان الميزة التنافسية قائلاً:"ترتكز فكرة سلسلة القيمة على طريقة عرض المؤسسات للعملية وفكرة اعتبار المنظمات الصناعية أوالخدمية على أنها نظام مؤلف من أنظمة فرعية لكلٍ منها دخل وخرج وعمليات تحويل خاصة تشمل المدخلات والمخرجات تشمل الموارد واستهلاكها بما فيها الأموال والعمالة والمواد والتجهيزات والأبنية والأرض والإدارة والتوجيه، تحدد كيفية تنفيذ نشاطات سلسلة القيمة التكاليف وتؤثر على الأرباح"[62]

ووفقاً للأمين العام لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية فإن ظهور سلاسل القيمة العادلة(GVCV) في أواخر تسعينيات القرن العشرين قدم حافزاً للتغيير السريع في مشهد الاستثمار والتجارة الدولية ومايترتب عليه من عواقب على الحكومات والمؤسسات كذلك[٦٣].

١,٣,٢ التعريف بسلسلة القيمة:

تعددت التعاريف لسلسلة القيمة، وبقصد ضبط مفهوم سلسلة القيمة نستعرض التعريفات التالية:

١. "مجموعة متتابعة من الأنشطة والعمليات التي تمارسها المؤسسة خلال دورة حيازة المنتج."[٦٤]
٢. "مجموعة من الأنشطة المستقلة المؤداة داخل المؤسسة والمحققة للقيمة بدايةً من مصادر الحصول على الموارد الخام وحتى تسليم المنتج إلى المستهلك النهائي".[٦٥]

---

[٦٢] Decision Support Tools Porters Value Chain Cambridge University For Manufacturing.1985.p 11-15

[٦٣] The Emergence Of Global Value Chains What Do The Mean For Bussiness. G 20 Trade And Investment Promotion Summit. Angel Gurria

[٦٤] عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من المنظور الإستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد ١٢، ٢٠٠٣، كلية التجارة، سوهاج، ص١٣٩.

[٦٥] نبيل محمد مرسي، تحليل هيكلة التكاليف لأغراض الإدارة الاستراتيجية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية العدد٢، ١٩٩٧، جامعة الإسكندرية، ص٣٠٦.

٣. عرفها مايكل بورتر بأنها "إعادة تجميع المنشأة إلى أنشطتها الملائمة استراتيجياً بالأسلوب الذي يؤدي إلى فهم سلوك التكاليف والمصادر الكامنة للتميز".[٦٦]

ويرتكز مفهوم سلسلة القيمة على محورين رئيسين وهما: [٦٧]باسيلي،2001 ١٠٣

- **تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة** :وهي تلك الأنشطة التي يقتنع المستهلكون أنها تضيف منفعة أو قيمة للمنتج، وتستخدم الشركات هذا المفهوم للفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- **تحديد الكلف التي تضيف قيمة** :وهي تلك الكلف التي يقتنع المستهلكون أن إنفاقها يؤدي إلى إضافة قيمة للمنتج، وتستخدم الشركات هذا المفهوم للفصل بين الكلف التي تضيف قيمة والكلف التي لا تضيف قيمة.

ويلاحظ أن العلاقة بين سلسلة القيمة وتحليل القيمة متداخلة فسلسلة القيمة تركز على الأنشطة التي تضيف قيمة والكلف التي تضيف قيمة، ودور تحليل القيمة يكون في تنمية الأنشطة التي تضيف قيمة والإبقاء عليها وإبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وكذلك الحال بالنسبة للتكاليف، و يرى باسيلي أن تحليل القيمة "أداة علمية منظمة تعمل بصفة دائمة لتحسين القيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومنع الكلف غير الضرورية".[٦٨]

في حين تعد هندسة القيمة جزءً من أنشطة تحليل القيمة، إذ يقصد بها نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة، وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبائن.[٦٩]

وعليه تعد تحليلات هندسة القيمة إحدى الاستراتيجيات المهمة لإدارة التكلفة التي تهدف إلى خفض التكلفة وتحسين الجودة في الوقت ذاته.

ومما ورد سابقاً نستخلص بأن مفهوم سلسلة القيمة هو إضافة قيمة عند كل مرحلة.

١,١,٣,٢ الخصائص الأساسية لسلسلة القيمة:

تتميز سلسلة القيمة بالخصائص التالية:[٧٠]

---

[٦٦] سعيد خالد محمد نور، دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، ٢٠١٥، ص٤٥.

[٦٧] باسيلي، مكرم عبد المسيح،المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، المكتبة العصرية، مصر، ٢٠٠١، ص١٠٣.

[٦٨] باسيلي، مكرم عبد المسيح،المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، المكتبة العصرية، مصر، ٢٠٠١، ص١٠٢.

[٦٩] باسيلي، مكرم عبد المسيح،المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، المكتبة العصرية، مصر، ٢٠٠١، ص١٠٥.

[٧٠] حسام أحمد محمد البياتي، اثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمةفي تخفيض التكاليف، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العراق، بغداد،العدد٣٧، ٢٠١٦، ص٢٨٣.

١. **سلسلة القيمة كطريقة علمية تسمح بالقياس الكمي:** إن تطبيق مبادئ سلسلة القيمة يسمح للإدارة بالقياس الكمي لعناصر تكلفة الإنتاج للقيام بحساب عناصر قيمته، والاستعانة بأرقام لتقدير جودة للمنتج التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة.
٢. **سلسلة القيمة كآلية تهدف إلى تحسين قيمة المنتج:** هذه الخاصية تكمن في العمل على تقدير قيمة المنتج وفقاً لما يعنيه هذا المنتج للزبون والسعر الذي يدفعه مقابل الحصول عليه.
٣. **سلسلة القيمة كآلية موجهة نحو الأنشطة المتعلقة بالمنتج:** يعني ذلك أن سلسلة القيمة تقوم على المنتج من خلال تحديد أنشطته المختلفة وتقييمها، حيث يمر المنتج بمجموعة من الأنشطة التي تضيف له قيمة، وبالتالي يتم التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
٤. **سلسلة القيمة كآلية لإيجاد علاقات بين عناصر قيمة المنتج وعناصر تكلفته:** تعمل سلسلة القيمة على توفير معلومات عن رغبات واحتياجات الزبائن ورفع عناصر هذه القيمة دون أن يرفع ذلك من تكلفة المنتج ضمن هدف أن يكون المنتج بسعر أقل من أسعار المنافسين.

٢,١,٣,٢أهمية وأهداف سلسلة القيمة:

ويكمن توضيح أهمية سلسلة القيمة من خلال النقاط التالية:

١. التحكم في التكلفة عبر كل أجزاء السلسلة.
٢. فهم طبيعة الأنشطة ضمن السلسلة وتحديدها.
٣. ممارسة الرقابة والتقييم للأداء عبر كافة الأنشطة ضمن أهداف التكلفة المستهدفة.

تسعى المؤسسة عند تطبيق نموذج سلسلة القيمة إلى تحقيق العديد من الأهداف الأساسية، لا سيما منها ما يتعلق بإعطاء نظرة شاملة عن أسواق السلع والخدمات على مستوى الصناعة ضمن الفرص الرئيسية للنمو المتاحة، بالإضافة إلى تحديد العوائق التي تحد من النمو وبالتحديد المراكز الضعيفة الأداء، وكذلك تحديد الحلول والبدائل التي بموجبها تتم معالجة المعوقات وتحديد استراتيجيات التدخل للتطوير وتلبية كافة المتطلبات.[٧١]

٣,١,٣,٢المكونات الأساسية لسلسلة القيمة:

وتتشكل سلسلة القيمة من مجموعتين أساسيتين مرتبة على نحو يبين مجموعتي أنشطة المؤسسة والترابط الموجود ضمنهما، قسمها مايكل بورتر في كتابه الميزة التنافسية إلى:

١. أنشطة أساسية متمثلة بمجموعة الأعمال الأساسية لإنتاج القيمة، وتمثل المهمة الأساسية التي تؤديها المؤسسة لإنتاج وتوصيل المنتج للعملاء.

[٧١] عماد صبيح الصغار،علاء محمد عبيد، دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة،مجلة الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق،٢٠١٦، العدد١٠٨، ص٢١٤.

٢. أنشطة فرعية متمثلة بمجموعة تحسين وتنظيم للأنشطة الأساسية وتلعب دور هام في زيادة الكفاءة والفعالية وتعظيم القيمة.

الشكل رقم(٩) يمثل الشكل الأنشطة الأساسية والأنشطة الداعمة في سلسلة القيمة

المصدر: إعداد الباحث.

أولاً الأنشطة الأساسية: وتتمثل بالأنشطة التالية

١. أنشطة الإمداد الداخلي: مكوناته الأساسية تتمثل في الاستلام والرقابة على المخزون والنقل... بما يسمح بتحقيق تدفق وانسياب فعال لمدخلات نظام العمليات، أي أنه النشاط المسؤول عن توفير الاحتياجات والموارد اللازمة لسير العملية الإنتاجية، كتوفير المواد الأولية لعملية الإنتاج باقتصاد وجودة تضمن كفاءة الإمداد، ومعالجة مسائل تأمين المواد والنقل والتخزين ... بشكل مستمر.
٢. أنشطة العمليات: هي الأنشطة المسؤولة عن تحويل المدخلات إلى مخرجات، أي الأنشطة المسؤولة عن الإنتاج، كالإلمام بخصائص المنتج أو الخدمة وحجم الطلب عليها وتكلفة إنتاجها.
٣. أنشطة الإمداد الخارجي: هي الأنشطة المرتبطة بتوزيع المنتجات المصنعة للمستهلك، وتعرف بأنها تنسيق انسيابية المعلومات والمنتجات المصنعة بين أعضاء قنوات التوزيع لتوفيرها بالمكان والوقت المناسب للعميل، كمعالجة الطلبيات والتخزين والنقل.

٤. أنشطة التسويق: وهي الأنشطة الموجهة لإرضاء العميل، أي إعطاء العميل المنتج بالسعر والكمية والجودة والوقت والزمان الملائم له، أو فتح قنوات أخرى عبر الترويج والتسويق للمنتج، ثم تحقيق الميزة التنافسية.
٥. أنشطة الخدمات: وهي الأنشطة المتعلقة بخدمة ما بعد البيع، الهدف منها رضا العميل ولكنها في الوقت ذاته تعتبر عامل لزيادة في العملاء فزيادة في المبيعات فخلق لقيمة مضافة.

ثانياً الأنشطة الداعمة: وتتمثل بالأنشطة التالية

١. أنشطة الشراء: أي إدارة المشتريات، تقوم بمهمة تأمين المستلزمات بأفضل الأنواع وأرخص الأسعار، ويقع على عاتقها التخطيط المستمر للإمداد ووضع سياسات له وآلية لإدارته، إضافةً للبحث في الأسواق لتحدد الخصائص والمواصفات المرغوب بها، وقيامها بالتفاوض...
٢. أنشطة التطور التكنولوجي: تتضمن معظم الأنشطة ـ إن لم تكن كلها ـ استخدام التكنواوجيا فهي تعتبر أساس الطاقة الإنتاجية، فإدخال التطور التكنولوجي على الوسائل المستخدمة يؤدي إلى تقليل التكلفة والتالف وفترة إخراج الوحدة الواحدة... أي إلى كفاءة العملية الإنتاجية.
٣. أنشطة تسيير الموارد البشرية: كوضع أسس لتعيين الأشخاص الأكفاء وذوي الخبرات ورأس المال العامل وتدريبهم وتأهيلهم المستمر، ونظام الرواتب والأجور والحوافز... فهي تعد أحد أهم الأسباب في نجاح وفشل المؤسسة، ويقصد بها إدارة الموارد البشرية.
٤. **أنشطة البنية التحتية المشتركة:** وتكون وراء السلسلة بأكملها، تتمثل بأنشطة الدعم كالإدارة العامة، المالية، الجودة، الرصد، المتابعة، التخطيط ...

وبعد القيام بتحديد الأنشطة وارتباطاتها، يجب تحليل هذه الأنشطة وترابطها عامودياً وأفقياً على مستوى المنشأة، أو بالبعد المتكامل أي تحليلها ودمجها مع سلاسل قيمة العميل أو الموزع أو المورد... للوصول لتحديد أماكن الضعف والقوة وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة.

٤,١,٣,٢ **خطوات تحليل القيمة:** هناك مجموعة من الخطوات اللازمة وهي كما يلي:

٥. تحديد أنشطة سلسلة القيمة.
٦. تحديد الأنشطة الاستراتيجية.
٧. تحديد تكلفة كل نشاط.
٨. إدارة سلسلة القيمة بصورة أفضل.

وهنا السؤال الذي يُطرح، ما مدى قدرة تأثير استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي على خلق قيمة مضافة لعمل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية والمحاسبة؟.

٢,٣,٢أثر التحليل الاستراتيجي على أداء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

١,٢,٣,٢دور التحليل الاستراتيجي في الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

في ظل العولمة والركود الاقتصادي العالمي وتأثر كافة البلدان بمخرجات الأزمة العالمية وماخلفته من آثار سلبية متمثلة بأوجه عديدة منها الفساد، الاحتيال، انتشار الرشوة، هجرة الأدمغة ونقص الكوادر المؤهلة.... وقع على عاتق الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة نفض الغبار عن طرقها التقليدية في رقابتها على كيفية التصرف بالأموال العامة وأوجه انفاقه، وأضحى من المتوجب عليها إجراء المسح البيئي لهذه الأجهزة، إذ أضحى واجباً يفرضه التخطيط الاستراتيجي، لتملك الأجهزة القدرة على اتخاذ القرارات الرشيدة وتحقيق أهدافها المتمثلة بمايلي:

١. الربحية والتي تتمثل بتحقيق الأهداف المرصودة والمرجوة من الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.
٢. الاستمرارية والتي تتمثل بالمحافظة على الربحية وضمان الجودة والكفاءة والفعالية لأعمال الأجهزة.
٣. النمو والتحسين المستمر للأعمال والتي تتمثل بمواكبة كافة الظروف المستجدة، والعمل على توسيع نطاق رقابة وصلاحيات الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

وهنالك نماذج متعددة للتحليل الاستراتيجي، ومنها تحليل سوات، فما هو؟.

أولاً مفهوم نموذج تحليل (SWOT)

مفهوم التحليل البيئي سوات (SWOT) يعود إلى مايلي: S ,W تعود إلى العناصر الاستراتيجية في البيئة الداخلية للمنظمة، حيث تمثل S عناصر القوة Strengths بينما تمثل Wعوامل الضعف Weaknessesفيها، أما T , O تمثلان العناصر الاستراتيجية في بيئة المنظمة الخارجية، حيث تمثل O الفرص المتاحة Opportunities بينما تمثل T المخاطر والتهديدات Threats التي تعمل ضد محاولات المنظمة.[٧٢]

وقد وردت عدة تعاريف: عرفه Johnson and Scholes بأنه "فهم الوضعية الاستراتيجية للمنظمة، من حيث المحيط الخارجي والموارد والمهارات الداخلية، والمواقف والتأثيرات والأطراف الآخذة".[٧٣]

---

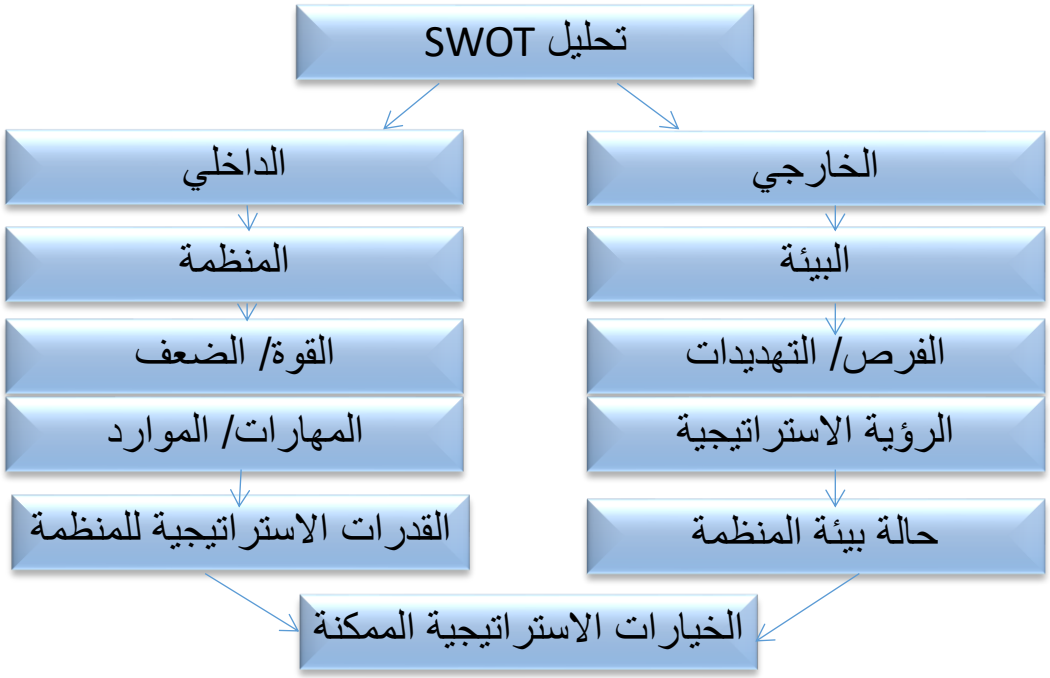
[٧٢] أحمد القطامين، التخطيط الإستراتيجي في مؤسسات التعليم العام، دراسة تحليلية تطبيقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة مؤتة، ٢٠٠٢، المجلد ١٨، العدد٢، ص٥٩.

[٧٣] Scholes.h & Johnson.s, strategique,ed.public.union, paris,2000, p23.

وعرف بأنه "تشخيص منظم لعوامل القوة والضعف الداخلية والفرص والتهديدات الخارجية، وعلى الإدارة إيجاد التوافق الأفضل بينهما".[٧٤]

ويمكن اختصار المفهوم بالشكل الآتي:

الشكل رقم (١٠) يمثل مفهوم تحليل SWOT



المصدر:Jean-Pierre Helfer et autres, Management Stratégie et Organisation, 3èmeédition, Vuibert, France,2000,

ثانياً تحليلswot analysis

يهتم التحليل البيئي بدراسة البيئتين الداخلية والخارجية بهدف الكشف عن العناصر الاستراتيجية التي من الممكن أن تؤثر سلباً أو إيجاباً على المؤسسة في المستقبل من خلال تحليل swot analysis.[٧٥]

فكيف يتم تحليل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية؟ وماهي عناصرها؟

يقصد بتحليل البيئة الداخلية إلقاء نظرة تفصيلية داخل التنظيم لتحديد مستويات الأداء، مواطن القوة والضعف.[٧٦]

---

[٧٤] محمد حسين العيساوي، أثر التشخيص المالي على التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مطاحن كبرى للجنوب، رسالة ماجستير، كلية علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، ٢٠٠٩، ص٣.

[٧٥] أحمد القطامين، الإدارة الاستراتيجية، الأردن، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، ١٩٩٦، ص١٥٤.

[٧٦] ثابت إدريس. جمال الدين المرسي، الإدارة الاستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٢، ص٧٠.

- نقاط القوة : تعرف نقاط قوة المنظمة، على أنها "كل مورد أو مهارة أو أي ميزة قد تمتلكها المنظمة في مواجهة المنافسين أو إشباع احتياجات ورغبات الأسواق التي تقوم بخدمتها أو تعتزم خدمتها". ٧٧

وبمعنى آخر هي القدرات الذاتية للمنظمة بكافة أشكالها، ويمكن استغلالها بكفاءة وفعالية لتحقيق أهدافها.

- نقاط الضعف: يمكن تعريفها أنها "ما تفتقر إليه الشركة أو ما لا يمكنها أن تقوم به بصورة جيدة أو الحالة أو الوضع الذي يسبب عائقا للمنظمة"، وقد تنتج عيوب المنظمة الداخلية عن:

١. عجز في المهارات أو الخبرات المهمة تنافسياً.
٢. قصور في الممتلكات أو الحقوق الفكرية وغيرها .
٣. قلة الأصول التنافسية المهمة سواء كانت مادية أو معنوية.
٤. الإمكانيات التنافسية الضائعة أو الضعيفة في المجالات الرئيسية للعمل.٧٨

أي أنها تمثل القصور أو القيود في الموارد أو الإمكانيات التي تعيق المنظمة عن تحقيق أهدافها.

ويمكن الوقوف على أوجه القوة والضعف بالمنظمة من خلال نموذج (7S) الهيكل الإداري Structure، الأفراد Staf، الموارد Sources، نمط الإدارة Style، الأنظمة Systems، المهارات Skills، القيم المشتركة Shared value.

أما تحليل البيئة الخارجية فيقصد به تحليل الوضع خارج المنظمة وانعكاسه عليها إيجاباً في شكل فرص، وسلباً في شكل تهديدات.

- الفرص :هي "الأحداث الظاهرة في بيئة المنظمة التي إذا ما تم اغتنامها ستؤدي إلى أداء اقتصادي طبيعي، وهي مواقف في البيئة التي قد تساعد المنظمة لبلوغ أهدافها أو تفوقها".٧٩

والفرصة حسب Kotler "تتمثل في تلبية حاجات المستهلكين بطريقة تؤدي إلى تحقيق الربح وعليه فالفرصة مرتبطة بالسوق"، وهنا يمكن أن نطرح مجموعة من الأسئلة:

١. هل هذه الفرصة مرتبطة بنشاط المنظمة؟
٢. هل بإمكان المنظمة أن تلبيها؟
٣. هل هذه الفرصة تؤدي إلى تغيير في أهداف المنظمة وغاياتها؟
٤. هل تتطلب هذه الفرصة تحويل نشاط المنظمة؟٨٠

---

٧٧ ثابت إدريس. جمال الدين المرسي، الإدارة الاستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٢، ص٢١٩.
٧٨ مايا علي، الإدارة الاستراتيجية وأثرها في رفع أداء منظمات الأعمال، دراسة ميدانية على المنظمات الصناعية العامة في الساحل السوري، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، ٢٠٠٧، المجلد ٢٩، العدد١، ص
٧٩ نعمة عباس خضير الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية،المداخل والمفاهيم والعمليات، مكتبة دار الثقافة، الأردن، عمان، ٢٠١٠،ص١٥٦.

وبمعنى آخر هي" مجموعة العناصر الداعمة من المحيط الخارجي ويجب على المنظمة استغلالها لتحقيق أهدافها".

- أما التهديدات: هي "الأحداث والظواهر في بيئة المنظمة التي تمثل صعوبة لتحقيق مستوى أداء اقتصادي حسن، أو على الأقل المحافظة عليه، وهي معطيات البيئة الخارجية التي تسبب صعوبة أمام المنظمة للوصول إلى أهدافها".[٨١]

والتهديد حسب Kotler " يتمثل في مشكلة تنشأ نتيجة بعض اضطرابات البيئة والتي لها تأثير سلبي على نشاط المنظمة، كما أن التهديد يمثل تحدٍ غير مقبول داخل المنظمة، فالتهديد ليس بالشيء المطلق، فقد يكون لفترة معينة، وقد يكون في وظيفة ما، أو إغراق السوق بمنتج معين لفترة معينة من طرق منافس معين".[٨٢]

وبمعنى آخر هي "عناصر أو تغيرات بالمحيط الخارجي تشكل خطر قائم أو محتمل وبأبسط أشكالها حد لقدرات المنظمة على تحقيق أهدافها مالم تستطع المنظمة تحييدها والتغلب عليها".

ويمكن الوقوف على الفرص والتهديدات من خلال نموذج P.E.S.T، عن طريق تحليل، العوامل السياسية Political، العوامل الاقتصادية Economic، العوامل الاجتماعية Social، العوامل التقنية Technical.

ومما سبق نجد بأن النموذج المستخدم هو نموذجٌ رباعي، لنقاط القوة والضعف، والفرص والتهديدات، يتطلب تجميع نتائج تقييم البيئة الداخلية والخارجية، وفق الشكل الآتي:

الجدول رقم (٢) نموذج تحليل SWOT

نقاط البيئة الداخلية / نقاط البيئة الخارجية	نقاط القوة	نقاط الضعف
الفرص	استعمال نقاط القوة واستثمار الفرص المتاحة	معالجة نقاط الضعف واستثمار الفرص المتاحة
التهديد	استعمال نقاط القوة وتقليل التهديدات	تقليل نقاط الضعف وتقليل التهديدات

المصدر أحمد ماهر، دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الاستراتيجية، الإسكندرية، الدار الجامعية.

---

[٨٠] بن واضح الهاشمي، محاولة لتشخيص البيئة الخارجية لبناء الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة الأقمشة الصناعية الجزائرية، Tindal، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية الجزائر، جامعة محمد بوضياف،٢٠٠٦، ص٦١.

[٨١] نعمة عباس خضير الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية،المداخل والمفاهيم والعمليات، مكتبة دار الثقافة، الأردن، عمان، ٢٠١٠،ص١٥٦.

[٨٢] بن واضح الهاشمي، محاولة لتشخيص البيئة الخارجية لبناء الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة الأقمشة الصناعية الجزائرية، Tindal، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية الجزائر، جامعة محمد بوضياف،٢٠٠٦، ص٦١.

ثالثاً استراتيجيات التحليل

بعد تحديد عناصر القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية للمنظمة، يتوجب تحليل وتقييم المتغيرات الأربعة الرئيسية المكونة لمصفوفة SWOT، وبعد تحليل المصفوفة من المكونات المهمة للتفكير والاختيار الاستراتيجي في موقف المنظمات، تتمكن المنظمة من تحديد الموقف الاستراتيجي من خلال دمج تقويم عناصر البيئة الخارجية (الفرص والتهديدات) مع أنشطة الأداء الداخلي(القوة والضعف)وفي ضوء نتائج التفاعلات لتحليل تلك العناصر تظهر استراتيجيات متعددة مما يتوجب اختيار أو بناء استراتيجية تتطابق وموقف المنظمة إزاء أهدافها وإزاء المنافسين في الصناعة وهذه النتائج تتلخص بما يأتي من استراتيجيات،[٨٣] موضحة وفق الشكل الآتي:

الجدول رقم (٣) استراتيجيات تحليل SWOT

نقاط البيئة الداخلية / نقاط البيئة الخارجية	نقاط القوة	نقاط الضعف
الفرص	استراتيجية هجومية	استراتيجية علاجية
التهديد	استراتيجية دفاعية	استراتيجية انكماشية

المصدر: دانيال الحمصي، أثر التحليل البيئي في استراتيجيات المنظمة، رسالة ماجستير، دمشق، كلية الاقتصاد.

وبناءً على ما سبق نستطيع الجزم بأهمية عملية التحليل البيئي للمنظمة كركيزة أساسية من ركائز التحليل الاستراتيجي لما تعكسه عملية استخراج نتائج تحليل المتغيران المتمثلان بالبيئة الداخلية والخارجية للأجهزة العليا والمحاسبة من دور كبير في اختيار الخيار الاستراتيجي الأنسب والقرار الرشيد الأنسب وفق الاستراتيجية المحددة وبيان مكامن التحسين المستمر في أداء المهام الملقاة على عاتقها والتي تنعكس بصورة مباشرة على مخرجات المنظمة، فهي تمثل نقطة البداية لوضع أي خطة على مستوى المنظمة تماشياً مع هدف تحليل SWOT بإيجاد البدائل الاستراتيجية والتأثير والتحكم بها التي تتلاءم مع قدرات وموارد المنظمة وتجعلها تساهم بتحسين وتطوير الأداء وترفع من مستوى فعاليتها بمايسمح بالعمل بالكفاءة المطلوبة للوصول إلى أعلى مدى من تحقيق الأهداف المنشودة .

[٨٣] دانيال الحمصي، أثر التحليل البيئي في استراتيجيات المنظمة، رسالة ماجستير، دمشق، كلية الاقتصاد، ص١٠.

١,٢,٣,٢ دور سلسلة القيمة في خلق قيمة مضافة لأعمال الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

هنالك العديد من أدوات التحليل الاستراتيجي التي تحقق الغايات منها ومنها سلسلة القيمة التي اعتمدها الباحث لتحقيق الغاية البحثية، فأهمية عملية عرض وتحليل الأنشطة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أثناء العمل الرقابي ضمن سلسلة القيمة تكمن في كونها الحلقة الأساسية ضمن مختلف المراحل التي يمر بها العمل الرقابي بدايةً من المدخلات وصولاً إلى المخرجات المتمثلة بالتقارير وتتبعها، ومايزيد من أهمية هذه العملية وصعوبتها عدم الوصول إلى اليوم من قبل كل المتدخلين في الميدان الرقابي إلى طريقة نموذجية ممنهجة في الرقابة الاستثمارات العامة تعتمد كدليل عمل شامل تستطيع من خلاله أن تحقق الأهداف المرصودة وأن تكون قادرة على خلق قيمة مضافة إلى عملية الرقابة على الاستثمارات العامة، وبدايةً يجب التعريف بمفهوم القيمة المضافة المراد تحقيقها؟

١,٢,٣,٢ القيمة المضافة

أولاً مفهوم القيمة المضافة

القيمة المضافة هو تعبير اقتصادي يقصد به "قيمة التحول الذي طرأ على مادة ما نتيجة عملية إنتاجية".

ومفهوم القيمة المضافة في مجال الأعمال هو" الفرق بين سعر البيع وتكلفة الإنتاج".

عرفتها دراسة ماندیل بأنها "هي مقدار الثروة التي يمكن للشركة توليدها من ممتلكاتها بمساعدة جهود موظفيها خلال فترة ما".[٨٤]

كما عرفها الباحث عبد الفتاح على أنها "مؤشر يعبر عن القيمة التي تحققت للشركة خلال سنة ما، وهي تقاس بالفرق بين المدخلات والمخرجات ويعبر عنها بوحدات نقدية".[٨٥]

انتهت دراسة مور على أن القيمة المضافة للمساهمين تشير إلى "الزيادة في قيمة المشروع خلال فترة معينة".[٨٦]

---

[٨٤] Mandal,Niranjan & Goswami, Suvarun,Value Added Statement (VAS)- A Critical Analysis A case Study of Bharat Heavy Electricals Limited, GreaT Lakes Herald,2008, Vol 2, NO 2, P 100 .

[٨٥] عبد الفتاح، هالة عبد النبي، تقييم كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية المصرية باستخدام نموذج القيمة المضافة لرأس المال الفكري،المجلة المصرية للدراسات النجارية، المجلد ٣٦، العدد٣، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٦، ص١١١.

[٨٦] Moore, Samuel,cost and Management Accounting ,published by Venus Books,New Delihi,2014,P151.

ثانياً أنشطة القيمة المضافة

تعد القيمة المضافة مفتاح لخلق القيمة الحقيقية وللحصول على قيمة مضافة لأي منتج لابد من القيام بعدد من الأنشطة بالتتابع، وهي :

١. تقليل المخاطر.
٢. تحسين الجودة.
٣. التوقيت.
٤. زيادة القدرة.

وهي عبارة عن سلسلة متتابعة من الأنشطة تبدأ في تقليل المخاطر تصبح مخرجات العملية آمنة ومستقرة وستبدأ الجودة بالتحسن مما ينعكس على طلب المنتج وتلبية الطلبات فسيزداد وقت الاستجابة وستؤدي إلى سرعة في تقديم المنتج وتوقع الاحتياجات مما سيزيد من القدرة على تلبية الطلب المتزايد والإنتاج باقتصادية وكفاءة وفاعلية من أجل توفير المزيد من القيم المضافة.

ثالثاً أشكال القيمة المضافة: للقيمة المضافة أشكال متعددة

١. القيمة الاقتصادية المضافة EVA : "الفرق المتزايد بين تكلفة رأس المال ومعدل عائد الشركة".
٢. القيمة السوقية المضافة MVA : "الفرق بين رأس المال المستثمر والقيمة السوقية للنشاط التجاري".
٣. القيمة النقدية المضافة CVA : "هي قياس كمية السيولة النقدية التي توفرها الشركة من عملياتها".
٤. إجمالي القيمة المضافةGVA : هو مؤشر رئيس لحالة اقتصاد الدولة الكلي، يساعد على قياس المساهمة في اقتصاد قطاع أو صناعة أو منتج.

نستخلص من إجراءات التحليل الاستراتيجي بأنه يجب أن يتوفر الفهم العميق لمتغيرات الأداء التي تؤثر على الإنتاجية وتؤدي لإنتاج قيمة مضافة، وفي هذه الدراسة سنبحث مراحل سلسلة القيمة للاستثمارات العامة، فماهي؟

١,٢,٣,٢ سلسلة القيمة في الاستثمارات العامة

يناط بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة مسؤولية المحافظة على المال العام بتعزيز المساءلة والشفافية في الأنشطة العامة، عن طريق القيام بكافة المسؤوليات والمهام الموكلة إليها بكفاءة وفاعلية

وموضوعية، وذلك باستخدام منهجيات ومعايير وخطط للعملة الرقابية، ومن أحدث الخطوات ترجمة الخطط إلى سلاسل قيمة.

سنتطرق في بحثنا إلى مراحل سلسلة القيمة للاستثمارات العامة بشكل عام كخطوط عريضة، تشمل تدقيق استثمار قائم، استثمار قيد الإنشاء أو التنفيذ...، زيادة خط انتاج، تجديد...، ومنوهين إلى أن مرحلة الإنتاج في سلسلة القيمة الموضوعة وإن كانت تعد من أهم المراحل لما تشكله من ترجمة للاستثمار على أرض الواقع وحاجتها لسلسلة قيمة مستقلة، إلا أن الباحث تطرق للاستثمار بشكل عام فكان لابد من الأخذ بالخطوط العريضة.

مراحل دراسة الاستثمارات العامة

قام الباحث بتقسيم الاستثمار العام إلى ١٥ مرحلة كل مرحلة تتضمن إجراءات معينة حاول من خلالها الإحاطة بأقل التفاصيل وأعمقها لما لها من تأثير مباشر على الاستثمار العام فأي خلل في البدايات يؤثر بشكلٍ جوهري على المخرجات، ولأهمية الرقابة على الاستثمار العام كان من بين المراحل مراحل تتعلق بعملية التدقيق ما قبل نشوء فكرة الاستثمار فالمدقق على اطلاع بالممارسات وبالاحتياجات وأفضل الفرص التي تمكن الدولة من الحد من الإنفاق العام وسبل تحقيق الكفاءة والفاعلية والاقتصادية فهو يمتلك من الخبرات ما يؤهله لتوجيه الاستثمار كخلق استثمار جديد يحد من الإنفاق العام بشراء المواد أو تحويل الاستثمار لأهداف أخرى ليحقق العائد بدلاً من الخسائر المتتالية، في محاولة منه لوضع إطار للتدقيق على الاستثمارات العامة في ضوء المعايير المهنية وأفضل الممارسات وكانت المصفوفة على الشكل التالي:

- ✓ مرحلة فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق وفهم البيئة الاقتصادية:

يتوجب على مدقق الجهاز الأعلى للرقابة:

١. الإلمام بعمل وأنظمة وهياكل وأهداف العديد من المشاريع الاستثمارية والبيئة الاقتصادية والتشريعية للدولة قبل الخوض بعملية التدقيق.
٢. احداث المؤسسة بمرسوم أو بقانون إحداث يحدد الغاية من إحداثه.
٣. تحديد نطاق المؤسسة وإدارتها وهيكلتها تنظيمياً (الملاك العددي، الهيكل التنظيمي، الفروع والمراكز....) .
٤. تأطير عمل الجهة بالأنظمة والقوانين اللازمة (القانون المالي، القانون المحاسبي، قانون العقود وتأمين الاحتياجات، النظام الداخلي، الصلاحيات.....) .

- ✓ مرحلة الفكرة:

١. قام الجهاز الأعلى للرقابة في سورية بإلقاء الضوء واقتراح خيار استثماري للحد من الإنفاق و

٢. تلافي الخسائر (استثمار جديد، خط انتاج جديد، تجديد الآلات....) منطلقاً من نقاط الضعف في الجهة، وواقع الإنفاق والخسائر.
٣. اقترحت المؤسسة العامة الخيار الاستثماري للحد من الإنفاق لتلافي الخسائر منطلقةً من نقاط الضعف، وواقع الإنفاق والخسائر.

✓ مرحلة التخطيط الاستراتيجي:

١. قامت الحكومة باقتراح الخيار الاستثماري بناءً على متطلبات المرحلة الراهنة، و التوجهات الاقتصادية والخطط التي تتبناها.
٢. للخيار الاستثماري هدف محدد، ذو صلة، يمكن قياسه وواقعي قابل للتحقق في الوقت المناسب.
٣. شملت عملية التخطيط على التحليل والتنسيق والتخطيط السليم والشامل لمخاطر وفرص وتكاليف ومنافع الخيار الاستثماري بناءً على توافق في الآراء حول الأولويات في ضوء القدرات التنفيذية والمالية للدولة واستعراض الإنفاق العام، وتحليل للسياق موضحاً منافع ومخاطر الخيار الاستراتيجي الذي يتم النظر فيه.
٤. وضع سياسة بيئية تراعي الجوانب البيئية والمقتضيات القانونية وتحديد أهداف ومرامي إدخال برامج إدارية ذات علاقة بالبيئة.
٥. الخطط الاقتصادية تلبي السياسة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للدولة.

✓ مرحلة التصميم:

١. التصميم تم بطريقة تشاورية وتشاركية تعكس الاحتياجات والفرص.
٢. التصميم تم على أساس دراسات أساسية لدعم الخيار الاستراتيجي بالتقنية والفنية.
٣. الأساس المنطقي والاستراتيجي للخيار الاستثماري سليم وقابل للتنفيذ.
٤. التصميم مفصل لدرجة تسمح بتنفيذ الخيار الاستثماري مباشرةً ،ومرناً لدرجة السماح بالتكيف بسبب الظروف غير المتوقعة.
٥. حددت الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز الخيار الاستثماري.

✓ مرحلة دراسة الجدوى الاقتصادية:

١. أعدت دراسة جدوى اقتصادية للخيار الاستثماري.
٢. قامت دراسة الجدوى على أسس سليمة قابلة للتنفيذ.

٣. اكتمال الدراسة من حيث تحليل الحساسية وغيرها من الأمور الفنية التي تتطلبها دراسة الجدوى المتعارف عليها.
٤. اعتمدت المعايير الدولية لدراسة الجدوى عند إعدادها(معيار فترة استرداد رأس المال، معيار صافي القيمة الحالية...)
٥. شملت الدراسة كافة جوانب المخاطر والفرص البديلة .
٦. قام بالدراسة كادر من الفنيين المختصين والخبراء والاقتصاديين.

✓ مرحلة اقرار المشروع:

١. التأكد من الحصول على الموافقة اللازمة للخيار الاستثماري من الجهة المخولة بموجب القوانين والأنظمة السارية.
٢. التأكد من وجود التمويل اللازم لهذا الخيار الاستثماري.
٣. إقرار الخيار الاستثماري بناءً على دراسة الجدوى الاقتصادية.
٤. إدراج وإقرار الخيار الاستثماري كمشروع في الخطة الاستثمارية للجهة العامة، بعد تحديد الجهة الممولة .

✓ مرحلة الموافقات والتراخيص:

١. التأكد من الحصول على كافة الموافقات والتراخيص اللازمة.
٢. متابعة كافة المعوقات والصعوبات التي حالت دون الموافقة.
٣. متابعة تأمين التمويل اللازم للمشروع، وفق ماهو وارد.
٤. رفع تقرير للجهة الوصائية بالعقبات والمعوقات التي حالت دون تنفيذ المشروع الاستثماري.
٥. الإطار التنظيمي والتشريعي لإحداث المشروع الاستثماري ومنح التراخيص مستكمل لكافة موجباته القانونية والتنظيمية.

✓ مرحلة التأطير ورصد الموارد:

١. تأطير عملية تنفيذ المشروع لضمان بقاء المشروع على المسار الصحيح بإنشاء البيانات التالي:
٢. بيان النطاق أو المشروع، جدول تفصيل العمل،خطة الإتصال، خطة إدارة المخاطر، جدول زمني، المراحل الرئيسية، مؤشرات لقياس الأداء، تحديد الأدوار والمسؤوليات بوضوح.
٣. تفريغ إنجاز المشروع ضمن مراحل زمنية موضوعة على أسس موضوعية قابلة للتنفيذ.
٤. تحديد الموارد البشرية والمالية لإنجاز المشروع.
٥. التنسيق مع الجهة الممولة على الجدول الزمني للإنجاز لضمان التحويلات في الوقت المناسب.

٦. مصادقة الجهة الممولة على الجدول الزمني كي لا يتعرض تنفيذ المشروع لتوقيفات نظراً للصعوبات المالية.

✓ مرحلة الإجراءات و التعاقد:

١. توفر إجراء تشريعي وتنظيمي لعملية التعاقد .
٢. التقيد بأصول وإجراءات التعاقد، ابتداءً من الإعلان .... ولغاية توقيع العقد.
٣. التكافؤ والشفافية عند إبرام العقود.
٤. استخدام العقود المناسبة.
٥. التعاقد وفق الأصول القانونية المتبعة، وبما ينسجم مع دفاتر الشروط .
٦. متابعة تحويل الدفعات اللازمة للمشروع وفق ماهو وارد (السلفة...).

✓ مرحلة التنفيذ:

١. تُرجمت التطلعات الكلية للمشروع إلى إجراءات خطوة بخطوة للوصول للأهداف.
٢. إنجاز المشروع ضمن مراحل زمنية (مرحلة الحفر، الأساس، الهيكل، الإكساء...) وتحقيق النتائج المتوخاة.
٣. التقيد بالجدول الزمني الموضوع دون تأخير غير مبرر.
٤. ضبط الأولويات واستراتيجية التنفيذ بضوء المعلومات الجديدة والعقبات.
٥. الحصول على التوريدات والمواد وفق مبدأ الاقتصادية.
٦. التأكد من الاستلامان الفنية الفعلية لكل توريدات المشروع وفق المواصفات الموضوعة.
٧. الزيارة الميدانية للجهاز الأعلى للرقابة في سورية.
٨. متابعة التحويلات المالية وفق ماهو مخطط.
٩. وضع آليات للرصد والمتابعة والمراجعة مع أصحاب المصلحة لضمان التنفيذ على النحو المتوخى.
١٠. تنفيذ الخطط والسياسات البيئية مثل تدريب الموظفين، الإعلام بالمتطلبات الرئيسة.
١١. التواصل الشفاف مع أصحاب المصلحة.
١٢. الالتزام بالتعلم المستمر.
١٣. تحديد الانحرافات بين التنفيذ الفعلي وبين الأرقام الموضوعة بدراسة الجدوى وتقييم أثرها على المؤشرات الكلية، بحيث نحصل على تأكيد دائم بأن المشروع مايزال يحقق الهدف منه.
١٤. متابعة الانحرافات في التنفيذ الفعلي مع الجهة الممولة للحصول على التأكيد اللازم بأن التمويل ممكن.

١٥. التنسيق مع الجهات ذات العلاقة بأن الانحرافات التي سينجم عنها زيادة في التمويل سيتم تداركها.

✓ مرحلة التنمية:

١. وضع برنامج زمني لتأمين شراء وتجريب واختبار المنتج أو الخدمة وتأمين القنوات التسويقية اللازمة وأماكن التخزين ووسائل النقل ... وكل ما يلزم لبدء الإنتاج باستمرار.
٢. متابعة تأمين الموارد البشرية اللازمة للبدء بالمشروع.
٣. متابعة تأمين رأس المال العامل للبدء بعملية الإنتاج.
٤. متابعة تأمين المواد الأولية والخام اللازمة للمشروع.
٥. متابعة شراء الأصول الثابتة..... اللازمة للمشروع.
٦. متابعة تأمين الآلات والأجهزة المطورة والمعدات والأدوات... اللازمة للبدء بعملية الإنتاج.
٧. متابعة ادخال التكنولوجيا المطورة للبدء بالتنفيذ الأمثل.
٨. كافة الإجراءات تمت وفق الإطار المخطط له.
٩. التدريب والتعلم المستمر.
١٠. إدارة المهام.

✓ مرحلة التشغيل:

١. استخدام الموارد المتاحة بشكل فعال.
٢. تسير عملية الإنتاج وفق ماهو مخطط له، ودون وجود أي اختناقات أثناء العملية الإنتاجية.
٣. التقيد ببرنامج العمل وحجم الإنتاج.
٤. إجراء الصيانات اللازمة في الوقت المناسب.
٥. توفر المخازن الكافية لاستيعاب مخرجات الإنتاج، والشروط التخزينية المناسبة للحفاظ على جودة المنتج.
٦. تسير عملية تسويق المنتج كما هو مخطط له .
٧. البحث عن أسواق جديدة .
٨. ضمان الإدارة الفعالة لتحصيل وتقييم الايرادات .
٩. إنجاز عملية التشغيل بكافة مراحلها (انتاج، تخزين، توزيع، تسويق، بيع، تحصيل، صيانة) وفق ما هو مخطط له وضمن الجدول الزمني بشكل حقق معه الكفاءة والفعالية والاقتصادية وضمن الشروط البيئية الموضوعة مسبقاً.

✓ **مرحلة الرصد والمتابعة:**

١. المراقبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة و تحديد أسباب عدم المطابقة مع الخطط الموضوعة.
٢. معالجة الصعوبات والانحرافات وتفادي الأخطاء بكافة أنواعها بموضوعية وضمن الوقت المناسب.
٣. مراقبة التقدم المحرز في تحقيق الهدف والقيام بإجراء التعديلات اللازمة.
٤. التأكد من معالجة جميع العقبات والصعوبات خلال مرحلة التشغيل، ومن اكتمال دورة العمليات بكافة مراحلها.
٥. إجراء الصيانات الدورية اللازمة .
٦. التأكد من وجود تأكيد معقول بأن الأهداف التالية تم إنجازها:

–التحفيز، الاقتصادية، الكفاءة، العمليات الفعالة، المنتجات النوعية، وتقديم الخدمات بما يتفق مع أهداف المؤسسة.

–حماية الموارد من السرقة، والضياع، وإساءة الاستعمال، والأخطاء، والغش أو عدم الانتظام.

–الالتزام بالقوانين والأنظمة وتوجهات الإدارة.

–تطوير البيانات المالية والإدارية والإفصاح عن تلك البيانات بعدالة في الوقت المناسب.

٧. رقابة نظام الإدارة البيئية.
٨. التدقيق الإداري لكافة جوانب النظام.

✓ **مرحلة التغذية العكسية أو تقييم الأداء:**

١. المشروع حقق النتائج المرجوة والهدف.
٢. التأكد من أن الانحرافات عن دراسة الجدوى ومدد الإنجاز لاتؤثر بشكل جوهري على تحقيق الهدف.
٣. تحديد الانحرافات بدقة وموضوعية وقياس أثرها على أهداف المشروع.
٤. تحديد أسباب الانحراف وتحديد الأشخاص المسؤولين عن هذا الانحراف.
٥. اعداد تقارير رقابة داخلية، محدداً فيها مكامن القوة والضعف.
٦. التحقق من وجود دورة مستندية فعالة تحقق رقابة ذاتية على الاعمال.
٧. اطلاع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على تقرير الرقابة الداخلية، وتقويم الرقابة الداخلية لجهة أداء عملها بكفاءة وفاعلية.
٨. يعتمد الجهاز على تقييم الرقابة الداخلية في المراجعة المالية ومراجعة الأداء، ويقدم تأكيد معقول عن فعالية العمليات وكفاءتها، وقابلية تصديق التقارير المالية، والالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة.
٩. التأكد من فعالية المشروع.

١٠. رفع تقارير المتابعة اللازمة مع الجهات الوصائية بما آل عليه تنفيذ المشروع الاستثماري والانحرافات والأشخاص المسؤولين عنها.

✓ **مرحلة التخطيط المستقبلية:**

١١. ايجاد الحلول للانحرافات والأخطاء بعد الكشف عن نقاط الضعف والقوة وتحليلها.

١٢. إمكانية تحقيق الهدف بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

١٣. الإبلاغ عن رؤى وخطط مستقبلية .

الفصل الثالث الدراسة العملية

المبحث الأول :التعريف بالحالة المدروسة

١,١,٣نبذة عن المصرف التجاري السوري:

المصرف التجاري السوري: هو" مؤسسة ذات طابع اقتصادي، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية وتعمل تحت العنوان التجاري (المصرف التجاري السوري)".

يعتبر المصرف التجاري السوري ،من أقدم المؤسسات المصرفية العاملة في سورية، أحدث بموجب المرسوم التشريعي رقم /٩١٣/ تاريخ ١٩٦٦/١٠/٢٩، وتم تأسيسه في عام ١٩٦٧ نتيجة تأميم ودمج خمسة مصارف وكان الهدف من تأسيسه تمويل النشاط الاقتصادي والتجاري السوري الداخلي والخارجي.

كما يعتبر من أكبر المؤسسات المصرفية في سورية حيث بلغ رأسمال المصرف عند إحداثه ١٥٠ مليون ليرة سورية، ثم زيد رأسماله إلى أربعة مليارات ليرة سورية بموجب القرار رقم /٧/ الصادر بتاريخ ١٩٨٨/٨/١٥، وبموجب المرسوم التشريعي رقم /٣٥/ للعام ٢٠٠٦ أصبح رأسمال المصرف سبعين

مليار ليرة سورية، ويغطى رأس المال من:

١. صافى قيمة الموجودات الثابتة.

٢. الاحتياطيات القانونية والخاصة وبما لا يتجاوز ٢٥ بالمائة من صافي الأرباح السنوية.

٣. حساب فروقات تعديل سعر صرف الدولة والقطاع العام المفتوح بموجب أحكام هذا المرسوم التشريعي وفق مضمون المادة الثامنة منه.

تتمثل المصادر المالية للمصرف بصورة خاصة مما يلي:

١. رأسمال المصرف.

٢. الأموال الاحتياطي.

٣. الودائع.

يعتبر المركز الرئيسي– الإدارة العامة في مدينة دمشق – ساحة المحافظة – رقم الهاتف٢٢١٨٨٩٠– رباعي ٤٠٩٨– رقم الفاكس ٢٢١٦٩٧٥ – العنوان الالكتروني www.cbs–bank.sy

ويتبع للمصرف التجاري السوري /٧١/ فرعاً و /٥٩/ مكتباً و /٥/ فروع مناطق حرة والشركات التابعة له المصرف التجاري السوري اللبناني .

يتمثل الهدف الرئيسي من المصرف التجاري السوري :

١. تمويل التجارة الداخلية والخارجية.

٢. تمويل المشاريع الاستثمارية.

٣. القيام بمختلف الأعمال والخدمات المصرفية .

٤. المساهمة في المؤسسات المالية والشركات الاستثمارية.

وذلك وفق الضوابط والحدود التي يضعها مجلس النقد والتسليف وبما لا يتعارض مع الأنظمة النافذة، ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يتولى المصرف بموجب نظامه الداخلي المهام التالية:

١. فتح حسابات جارية وحسابات توفير وقبول الودائع بالعملة السورية والعملات الأجنبية لآجال مختلفة.

٢. خصم الأوراق التجارية وأسناد الأمر والسفاتج وبصورة عامة خصم جميع وثائق التسليف وأسناده.

٣. تمويل العمليات التجارية ومنح القروض والسلف بجميع أنواعها مقابل ضمانات عينية أو شخصية وغيرها من الضمانات.

٤. خصم أسناد القروض ومنح السلف والقروض بضمانة هذه الأسناد.

٥. التعامل مع الصناديق الاستثمارية.

٦. إصدار شهادات الإيداع والقيم المتداولة المنتجة للفوائد وأسناد الأمر والسفاتج وكتب الاعتماد والشيكات والحوالات بمختلف أنواعها وشراء هذه الأوراق والاتجار بها.

٧. إصدار أدوات الدفع بما في ذلك السحوبات المصرفية وبطاقات الدفع والائتمان والشيكات السياحية والتعامل بها وإدارتها.

٨. شراء جميع وسائل الدفع المحررة بالعملات الأجنبية القابلة للتحويل وبيعها والتعامل بها في أسواق الصرف الآنية والآجلة

٩. إصدار وقبول الكفالات بأنواعها.

١٠. الاستدانة لآجال مختلفة بالعملات المحلية والأجنبية.

١١. الإقراض لآجال مختلفة بالعملات المحلية والأجنبية.

١٢. تقديم خدمات الدفع والتحصيل والمعاملات المصرفية الالكترونية.

١٣. تقديم الخدمات المصرفية الإسلامية وإصدار الأدوات المالية الإسلامية .

١٤. توفير التسهيلات اللازمة لعمليات الحفظ الأمين للنقود والأوراق المالية والمقتنيات الثمينة والوثائق وسائر القيم المتداولة.

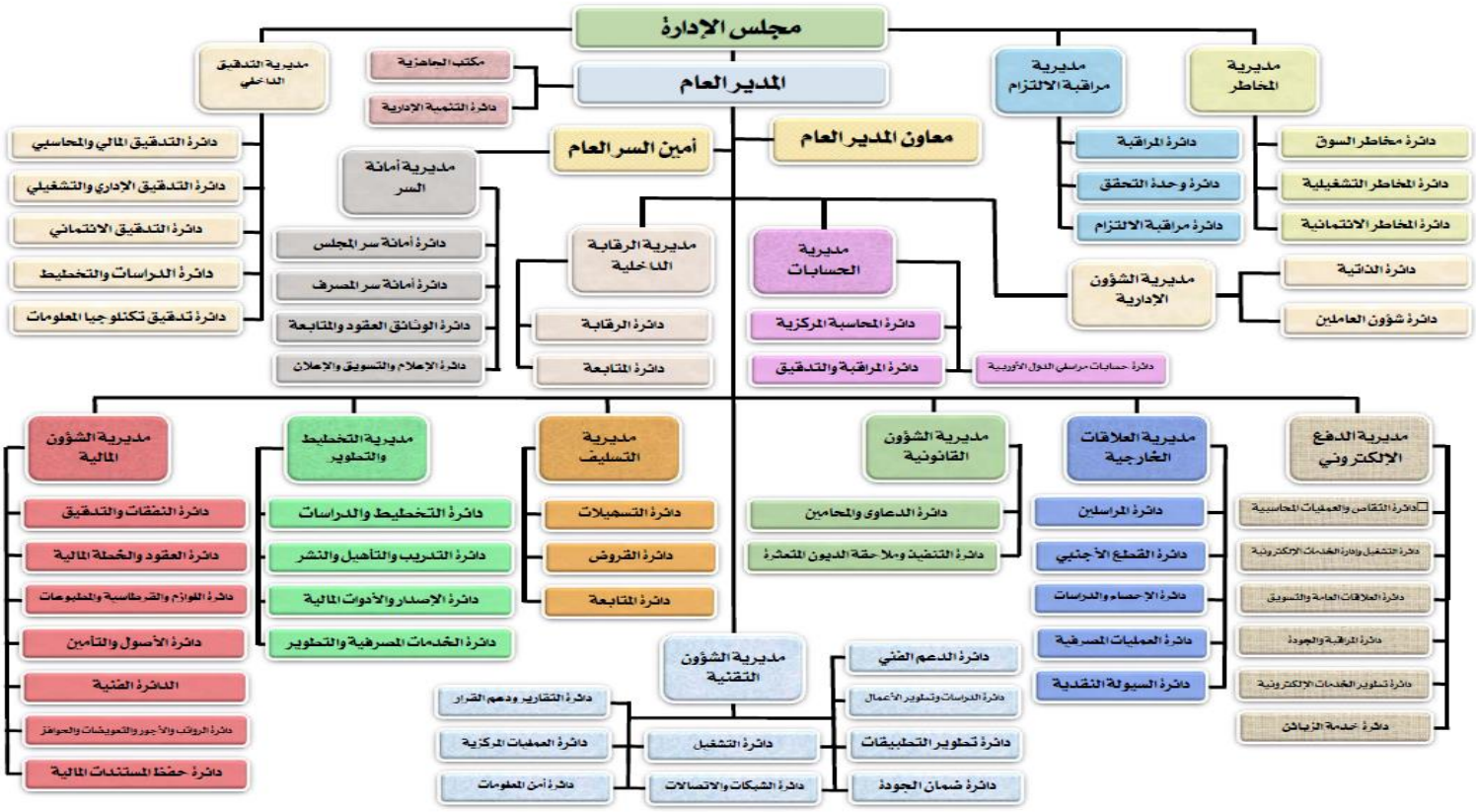
وبشكل عام القيام بجميع العمليات المصرفية لمصلحته أو لمصلحة الغير أو بالاشتراك معه في الجمهورية العربية السورية أو في الخارج، وتقديم التسهيلات المصرفية بالليرات السورية والعملات الأجنبية، وتشمل هذه التسهيلات بأنواعها كالقروض السكنية و المهنية والحسابات الجارية المدينة، ، بالإضافة إلى تقديمه الخدمات المصرفية التقليدية من قبول الودائع بالعملات المختلفة وشراء وبيع العملات الأجنبية، واستقبال الحوالات وإصدار البطاقات الائتمانية بأنواعها المختلفة وتأجير الصناديق الحديدية.

كما ينظم عمل المصرف التجاري السوري مجموعة من التشريعات ، متمثلة بمايلي:

١. قانون النقد الأساسي رقم /٢٣/ لعام ٢٠٠٢.
٢. النظام الأساسي للعاملين في الدولة الصادر بالقانون رقم /٥٠/ لعام ٢٠٠٤.
٣. القانون رقم /٢/ لعام ٢٠٠٥ الخاص بالشركات والمؤسسات العامة.
٤. المرسوم التشريعي رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٥ الخاص بتحديد معدل الضريبة.
٥. المرسوم التشريعي رقم /٣٤/ لعام ٢٠٠٥ الخاص بالسرية المصرفية.
٦. المرسوم التشريعي رقم /٣٠/ لعام ٢٠١٠ الخاص بالسرية المصرفية.
٧. القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٥٤/ لعام ٢٠٠٦.
٨. النظام المحاسبي الصادر بموجب المرسوم التشريعي رقم /٤١٩/ تاريخ ٢٠١٠/٩/٢٨ .
٩. المرسوم /١٠١/ لعام ٢٠٠٤ المتضمن دمج مصرف الاستثمار بالمصرف التجاري السوري.
١٠. القانون رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٤ الخاص بنظام العقود للجهات العامة .
١١. المرسوم رقم /١١٧٥/ لعام ١٩٧٠ المتضمن نظام المستودعات ومحاسبة المواد.
١٢. نظام الحوافز و المكافآت التشجيعية الصادر بالمرسوم رقم /١٧١٥/ لعام ١٩٧٧ .
١٣. قرار رقم /١٠٣/ تاريخ ٢٠٠٨/٥/٧ نظام عمليات المصرف.
١٤. كافة القرارات الصادرة عن المصرف المركزي ومجلس النقد والتسليف ومفوضية الحكومة
١٥. إضافةً إلى النظام الداخلي الصادر بالقرار رقم /٨٩/ تاريخ ٢٠١٧/٥/٩ والملاك العددي الصادر بالمرسوم رقم ٥٩ تاريخ ٢٠٠٧/١/١.

- آخر قرار قبول صادر عن الجهاز المركزي القرار رقم ١٩٨ تاريخ ١٩٩٦/٦/٣٠عن الدورة المالية ١٩٩٤.

يمثل الشكل رقم (١١) الهيكل التنظيمي للمصرف التجاري السوري`



المصدر التقرير السنوي لعام ٢٠١٧ المنشور على موقع المصرف التجاري السوري .

٢,١,٣وصف للحالة المدروسة

موضوع الدراسة: عينة من العقود المبرمة في الإدارة العامة للمصرف التجاري السوري.

قام الباحث بإجراء دراسة على مجموعة من المشاريع الاستثمارية لدى المصرف التجاري السوري للتحقق من مدى التزام المراجع في الجهاز الأعلى للرقابة في سوريا بسلسلة مراحل الاستثمارات العامة الموضوعة من قبل الباحث.

خطوات الدراسة: وتمثلت بالخطوات التالية:

١. تم تقسيم سلسلة الاستثمارات العامة إلى ١٥ مرحلة تبدأ من مرحلة فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق والبيئة الاقتصادية إلى مرحلة التخطيط المستقبلي.
٢. تم تقسيم كل مرحلة من المراحل إلى مجموعة من الإجراءات استناداً إلى المعايير المهنية الرقابية وأفضل الممارسات

٣. تم دراسة مدى استيفاء المشاريع الاستثمارية بالمصرف التجاري السوري لمراحل سلسلة القيمة الموضوعة من قبل الباحث
٤. تم استخدام أسلوب ليكرت الثلاثي في التحليل وفق مايلي:
- تقييم الإجراء غير المستوفى برقم ١.
- تقييم الإجراء المستوفى جزئياً برقم ٢.
- تقييم الإجراء المستوفى برقم ٣.
٥. تمت الإجابة على كل إجراء وفق مقياس ليكرت الثلاثي .
٦. تم استخراج المتوسط الحسابي العام لمستوى استيفاء المراحل ومتوسط استيفاء كل مرحلة.
٧. كانت مجالات الوسط الحسابي المرجح كالآتي:
- غير مستوفى من(١_١,٤)
- مستوفى جزئياً من (١,٥-٢,٤)
- مستوفى من (٢,٥-٣)
- تم تحديد نسب الانحراف عن نتيجة المتوسط الحسابي وفق مراحله لبيان صدق نتيجة كل مرحلة.

المبحث الثاني: الإجابة على تساؤلات البحث

١,١,٣تطبيق مصفوفة التدقيق على الاستثمارات العامة في المصرف التجاري

قام الباحث بتطبيق مصفوفة التدقيق على موضوع الدراسة وتبينت النتائج كما يلي:

✓ **مرحلة فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق والبيئة الاقتصادية** وكانت النتائج كالتالي:

م	مرحلة فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق والبيئة الاقتصادية يقوم المدقق قبل البدء بعملية التدقيق بالتحقق من:	مستوفى	مستوفى جزئياً	غير مستوفى

١	فهم بيئة المشروع الاقتصادية والتشريعية والبيئية		√	
٢	الإلمام بعمل وأنظمة وهياكل وأهداف المشاريع الاستثمارية	√		
٣	إحداث الشركة بموجب مرسوم أو قانون	√		
٤	نطاق الشركة وهيكلها التنظيمي	√		
٥	الأنظمة والقوانين المطبقة في الشركة السورية للنفط	√		
	المتوسط الحسابي	٢,٨		

الجدول رقم (٤) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة فهم البيئة للجهة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٤) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ٢,٨ أي أن هذه المرحلة مستوفاة فجميع الإجراءات مستوفاة باستثناء فهم بيئة المشروع كانت مستوفاة جزئياً وبما أن قيمة الإنحراف صغيرة ٠,٢ يتضح للباحث أن المدقق يقوم بالاطلاع على إحداث المصرف والقوانين والأنظمة المعمول بها ليتكون لديه قاعدة بيانات تساعده في تكوين صورة مبدئية عن الأعمال والأهداف والقوانين المسترشد بها أثناء قيامه بالعملية الرقابية.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة بالاهتمام الثانوي من المدقق بفهم بيئة المشروع الاقتصادية والتشريعية والبيئية مما ينعكس سلبا على توجيهات إجراءات التدقيق فالقطاع الخدمي لايشبه القطاع الربحي

✓ **مرحلة الفكرة** وكانت النتائج كالتالي:

م	مرحلة الفكرة خلال تنفيذ العمل الرقابي	مستوفاة	مستوفاة جزئيا	غير مستوفاة
١	الاطلاع ودراسة مشاريع مماثلة		√	
٢	التحقق من مدى فعالية وكفاءة المشروع			√

٣	يقترح المدقق خيارات استثمارية جديدة أو بديلة			√
٤	تقترح المؤسسة خيارات استثمارية جديدة أو بديلة			√
٥	تقترح الجهات الوصائية خيارات استثمارية جديدة أو بديلة			√
	المتوسط الحسابي	١,٢		

الجدول رقم (٥) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة الفكرة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٥) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١,٢ أي أن هذه المرحلة غير مستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة باستثناء الاطلاع ودراسة مشاريع مماثلة كانت مستوفاة جزئياً وبما أن قيمة الانحراف صغيرة ٠,٢ يتضح للباحث عدم وجود أي دور فعلي للمدقق في هذه المرحلة إلا أن إجراء الاطلاع ودراسة مشاريع مماثلة تختلف بحسب خبرته في هذا المجال .

وتتجلى المخاطر باقتراح خيارات استثمارية على أساس البيروقراطية، الاستحواذ على السلطة ، غياب روح العمل الجماعية، عدم مراعاة الظروف المحيطة بالمشروع، أو المدة الزمنية

✓ **مرحلة التخطيط الاستراتيجي** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (٦) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التخطيط الاستراتيجي

م	مرحلة التخطيط الاستراتيجي التحقق من:	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	مراعاة السياسة الاقتصادية والمالية والبيئية والاجتماعية			√
٢	دراسة هدف الخيار الاستثماري			√
٣	مخرجات الخيار الاستثماري قابلة للتحقق بالوقت المناسب			√
٤	وضع الخيار بناءً على الاولويات بما يتناسب مع الامكانيات			√
٥	عملية التخطيط سليمة وشاملة للمخاطر والمنافع			√

	المتوسط الحسابي	١

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٦) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١ أي أن هذه المرحلة غير مستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة يتضح للباحث عدم وجود أي دور للمدقق في هذه المرحلة إذ لا يعتبر أي اجراء من صلاحيات التدقيق لديه.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة عدم القدرة على التوقع الصحيح للتفاصيل المستقبلية (عدم وجود رؤى مستقبلية)، صعوبة الوصول إلى معلومات صحيحة تماماً، عدم تلبية حاجة الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، عدم وجود التخطيط مساوي لعدم تحقيق الهدف اذا فشلت الشركة في توقع التغيرات الأساسية او الاستعداد لها قد تفقد وقتاً طويلاً وزخماً لمكافحتها عند حدوثها **مرحلة التصميم** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (٧) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التصميم

م	مرحلة التصميم التحقق من:	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	التصميم تم بطريقة تشاورية			√
٢	التصميم تم على أساس دراسات أساسية لدعم الخيار			√
٣	الأساس المنطقي والاستراتيجي سليم وقابل للتنفيذ			√
٤	تصميم الخيار الاستراتيجي بشكل مفصل ومرن			√
٥	الفترة الزمنية لإنجاز الخيار الاستثماري محددة بدقة			√
	المتوسط الحسابي	١		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٧) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١ أي أن هذه المرحلة غيرمستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة يتضح للباحث عدم وجودأي دور للمدقق في هذه المرحلة إذ لا يعتبر أي اجراء من صلاحيات التدقيق لديه.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة التأثير السلبي على فريق عمل الشركة اذ ان العمل بدون وجود خطة او هدف يؤثر سلبا على العملية الإنتاجية ، التفكير على المدى القصير بالتالي عدم تطوير العمل بما يخدم المصلحة العامة ،

✓ **مرحلة دراسة الجدوى** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (٨) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة دراسة الجدوى

م	مرحلة دراسة الجدوى الاقتصادية التحقق من:	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	إعداد دراسة الجدوى الاقتصادية	√		
٢	بنيت الدراسة على أسس سليمة قابلة للتنفيذ			√
٣	اعتمدت الدراسة على المعايير الدولية			√
٤	إحاطة الدراسة بكافة المخاطر			√
٥	شملت الدراسة على فرص بديلة			√
٦	راعت الدراسة الامور الفنية من حيث تحليل الحساسية			√
٧	قيام ذوي الخبرات بهذه الدراسة			√
٨	صحة مخرجات الدراسة			√
	المتوسط الحسابي	١,١٣		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٨) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١,١٣أي أن هذه المرحلة غير مستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة باستثناء إعداد دراسة الجدوى كانت مستوفاة وبما أن قيمة الانحراف صغيرة ٠,١٢ يتضح للباحث أن دور المدقق في هذه المرحلة ينحصر بإجراء التحقق من قيام الشركة بإعداد دراسة جدوى دون أن يبحث في مدى صحة وأسس وفعالية هذه الدراسة أو من كفاءة مُعدي الدراسة.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة إقامة مشاريع بدون أسس صحيحة، مواجهة الكثير من العقبات دون توقعها او إيجاد حلول لها، عدم وجود خبراء وفنيين ومهنيين في الشركة، عدم البحث عن خيارات استثمارية بديلة تحقق الأهداف العامة

✓ **مرحلة اقرار المشروع** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (٩) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة اقرار المشروع

م	مرحلة اقرار المشروع التحقق من:	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	الموافقة اللازمة للخيار الاستثماري			√
٢	تحديد مصدر التمويل عند توفره			√
٣	إقرار المشروع بناء على دراسة ناجعة للجدوى الاقتصادية			√
٤	إدراج المشروع الاستثماري ضمن الخطة الاستثمارية للدولة	√		
	المتوسط الحسابي	١,٥		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (٩) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١,٥أي أن هذه المرحلة مستوفاة جزئياً فجميع الإجراءات غير مستوفاة باستثناء ادراج المشروع الاستثماري ضمن الخطة الاستثمارية للدولة كان مستوفاة و قيمة الانحراف صغيرة ٠,٢٥ يتضح للباحث أن دور المدقق ينحصر في هذه المرحلة بإجراء التحقق من ورود هذا المشروع في الخطة الاستثمارية للدولة .

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة وجود دراسة جدوى اقتصادية صحيحة، عدم ورود المشروع ضمن الخطة الاستثمارية ، عدم التقيد بمصدر التمويل ،

✓ **مرحلة الموافقات والتراخيص** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١٠) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة الموافقات والتراخيص

م	مرحلة الموافقات والتراخيص	مستوفاة	مستوفاة	غير

	التحقق من:		جزئياً	مستوفاة
١	الحصول على الموافقات والتراخيص اللازمة	√		
٢	متابعة التأخير في الحصول على الموافقات والتراخيص			√
٣	التواصل وإبلاغ الجهات الوصائية بالمعوقات			√
٤	تأمين التمويل اللازم			√
٥	الإطار التنظيمي والتشريعي للمشروع مستكمل من كافة الجوانب			√
	المتوسط الحسابي	١,٤		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٠) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١,٤أي أن هذه المرحلة غير مستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة باستثناء اجراء الحصول على الموافقات والتراخيص كان مستوفاة و قيمة الانحراف صغيرة ٠,٢يتضح للباحث المدقق لا يبحث في الاجراءات المتبعة والجهود المبذولة من قبل الشركة في الحصول على الموافقات والتراخيص اللازمة وإنما يتأكد من وجود الموافقة والترخيص لدى دراسة العقد .

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة إقامة مشروعات مخالفة للشروط البيئية، إقامة مشروعات غير مستكملة للموافقات والتراخيص الضرورية

✓ **مرحلة التأطير ورصد الموارد** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١١) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التأطير ورصد الموارد

م	مرحلة التأطير ورصد الموارد التحقق من:	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة

١	وضع خطة اتصال			√
٢	وضع خطة لإدارة المخاطر			√
٣	وضع جدول زمني			√
٤	وضع مؤشرات لقياس الاداء			√
٥	تحديد الأدوار والمسؤوليات بوضوح			√
٦	تحديد المراحل الرئيسية في العمل			√
٧	بيان النطاق أو المشروع			√
٨	قابلية الجدول الزمني للتحقق			√
٩	تحديد الموارد البشرية اللازمة			√
١٠	مصادقة الجهة الممولة على البرنامج الزمني			√
	المتوسط الحسابي	١		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١١) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١ أي أن هذه المرحلة غير مستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة ويتضح للباحث عدم وجود أي دور للمدقق في هذه المرحلة إذ لا يعتبر أي اجراء من موجبات المدققة لديه.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة عدم معرفة الخطوات الصحيحة للبدء وتنفيذ المشروع او تاريخ الانتهاء من العمل ووضع المشروع بالخدمة او العمل ، الوقوع في مشاكل مالية لجهة عدم توقع المبلغ الصحيح

✓ **مرحلة الاجراءات والتعاقد** وكانت النتائج كالتالي:

م	مرحلة الاجراءات والتعاقد	مستوفاة	مستوفاة	غير

	التحقق من:		جزئياً	مستوفاة
١	توفر إجراء تشريعي وتنظيمي	√		
٢	اللجوء إلى الطريقة المناسبة في التعاقد	√		
٣	اتباع الأصول القانونية في إجراءات التعاقد	√		
٤	إبرام العقود وفق الشكل النموذجي للعقد	√		
٥	التكافؤ والشفافية عند إبرام العقد			√
٦	تضمين العقد لبنود تتناسب مع مصلحة المؤسسة العامة		√	
٧	متابعة تحويل الدفعات المالية اللازمة		√	
	المتوسط الحسابي	٢,٤		

الجدول رقم (١٢) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة الاجراءات والتعاقد

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٢) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ٢,٤ أي أن هذه المرحلة مستوفاة جزئياً فهنالك ٤ اجراءات مستوفاة و٢ إجراء غير مستوفاة واجراء التكافؤ والشفافية غير مستوفاة وبما أن قيمة الانحراف متوسطة ٠,٧١ يتضح للباحث أن المدقق ينصب اهتمامه في التدقيق على اجراءات محددة متعلقة بتطبيق النصوص القانونية، بينما تتراوح اجراءات مهمة كتضمين بنود تناسب المؤسسة وضمان الشفافية والتكافؤ في الفرص.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة

ابرام عقود بشكل غير اصولي، عدم اختيار طريقة التعاقد الأفضل ، ابرام عقود مجحفة بحق الشركة والرشوة والمحسوبية

- ✓ **مرحلة التنفيذ** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١٣) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التنفيذ

م	مرحلة التنفيذ التحقق من :	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	ترجمة التطلعات إلى إجراءات			√
٢	إنجاز المشروع وفق الجدول الزمني الموضوع	√		
٣	مبررات التأخير إن وجدت	√		
٤	ضبط الأولويات واستراتيجية التنفيذ بضوء المستجدات إن وجدت			√
٥	الحصول على مستلزمات المشروع بأفضل نوعية وأرخص الأسعار			√
٦	مطابقة الاستلامات الفعلية للمواصفات المطلوبة	√		
٧	متابعة التحويلات المالية	√		
٨	وضع آليات الرصد والمتابعة والمدققة			√
٩	تنفيذ الخطط والسياسات البيئية			√
١٠	الزيارة الميدانية لموقع المشروع	√		
١١	التواصل الشفاف مع أصحاب المصلحة			√
١٢	التعلم والتدريب المستمر			√
١٣	تحديد الانحرافات	√		
١٤	تقييم أثر الانحرافات على المؤشرات الكلية			√
١٥	التنسيق مع الجهات الممولة عند حدوث الانحراف			√
	المتوسط الحسابي	١,٨		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٣) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١,٨ أي أن هذه المرحلة مستوفاة جزئياً فهنالك ٦ اجراءات مستوفاة وبقية الاجراءات غير مستوفاة وبما أن قيمة الإنحراف كبيرة يتضح للباحث أن المدقق ينظر في هذه المرحلة إلى اجراءات الالتزام بالبنود العقدية وبيان أسباب التأخير إن وجدت لاتخاذ الاجراءات اللازمة كما يقوم بالتأكد من مطابقة الاستلام الفعلي من حيث الكمية والنوعية مع دفاتر الشروط ومعاينة ذلك على أرض الواقع بينما يهمل الاجراءات المتبقية.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة

عدم الالتزام بالبرنامج الزمني لانجاز المشروع ، عدم مطابقة الموارد المستلمة والخدمات المنفذة للمواصفات الموضوعة ، عدم متابعة تدريب الكوادر المسؤولة عن التنفيذ ، عدم دراسة أسباب وجود الانحرافات والعمل على تجاوزها

✓ **مرحلة التنمية** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١٤) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التنمية

م	مرحلة التنمية التحقق من :	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	تأمين المواد المساعدة للعملية الإنتاجية			√
٢	تأمين رأس المال المعرفي			√
٣	تأمين رأس المال العامل			√
٤	تأمين المواد الأولية والخام			√
٥	تأمين الأصول اللازمة			√
٦	مواكبة التطور التكنولوجي			√
٧	التدريب والتأهيل المستمر			√
٨	إدارة المهام			√
٩	الاجراءات تمت وفق الخطط الموضوعة			√

	المتوسط الحسابي	١

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٤) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١ أي أن هذه المرحلة غير مستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة، يتضح للباحث عدم وجود أي دور للمدقق في هذه المرحلة إذ لا يعتبر أي اجراء من موجبات المدققة لديه.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة بتنفيذ المشاريع بدون تامين مسلتزماتها بما يضمن الاستمرار بهذه العملية دون مواجهة أي عقبات ،القيام بتنفيذ الاعمال بكوادر غير مدربة بالشكل الأمثل.

✓ **مرحلة التشغيل** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١٥) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التشغيل

م	مرحلة التشغيل التحقق من :	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	استخدام الموارد المتاحة بشكل فعال			√
٢	سير عملية الإنتاج وفق الخطط	√		
٣	معالجة الاختناقات إن وجدت		√	
٤	التقيد ببرنامج العمل وحجم الإنتاج		√	
٥	إجراء الصيانات اللازمة في الوقت المناسب		√	
٦	توفر المخازن الكافية والملائمة	√		
٧	تسير عملية التسويق وفق ماهو مخطط			√
٨	البحث عن أسواق جديدة			√
٩	الإدارة الفعالة لتحصيل وتقييم الإيرادات			√
١٠	إنجاز دورة التشغيل بكفاءة وفعالية واقتصادية وفق ماهو مخطط له		√	
١١	إنجاز العمل وفق الشروط البيئية			√

	المتوسط الحسابي	١,٧

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٥) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١,٨ أي أن هذه المرحلة مستوفاة جزئياً فهنالك ٢ اجراءات مستوفاة ٥اجراءات غير مستوفاة وبما أن قيمة الانحراف كبيرة جزئياً ٠,٦٣يتضح للباحث أن المدقق ينظر في هذه المرحلة إلى اجراءات سير عملية الإنتاج وفق الخطط الموضوعة وتوفر أماكن التخزين بالشروط التخزينية الملائمة بينما لا تدخل اجراءات مهمة كمراعاة الشروط البيئية والادارة الفعالة وعمليات التسويق واستخدام الموارد بشكل فعال في عملية التدقيق.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة

عدم استخدام الموارد المتاحة بالشكل الأفضل، عدم الاهتمام بتسويق المنتجات، الإنتاج دون النظر الى إمكانية التخزين او التسويق، تخزين بعض المواد بشروط تخزينية سيئة مما يؤدي الى تلف المواد، عدم تتبع التنفيذ

✓ **مرحلة الرصد والمتابعة** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١٦) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة الرصد والمتابعة

م	مرحلة الرصد والمتابعة التحقق من :	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	المراقبة وإجراء التصحيحات اللازمة			√
٢	تحديد أسباب الانحرافات	√		
٣	معالجة الصعوبات والانحرافات بموضوعية ضمن الوقت المناسب		√	
٤	مراقبة التقدم أثناء إنجاز العمل	√		
٥	إجراء التعديلات اللازمة في الوقت المناسب			√
٦	اكتمال دورة العمليات بكافة مراحلها	√		
٧	إجراء الصيانات الدورية		√	
٨	وجود تأكيد معقول بتحقيق التحفيز ،الاقتصادية، الكفاءة بما يتوافق مع			√

	الأهداف الموضوعة			
٩	وجود تأكيد معقول بتحقيق العمليات الفعالة، المنتجات النوعية، تقديم الخدمات بما يتوافق مع الأهداف الموضوعة		√	
١٠	وجود تأكيد معقول بحماية الموارد من اساءة الائتمان، الضياع ،عدم الانتظام ... بما يتوافق مع الأهداف الموضوعة	√		
١١	وجود تأكيد معقول بالالتزام بالقوانين وتوجهات الإدارة بما يتوافق مع الأهداف الموضوعة	√		
١٢	وجود تأكيد معقول بتطوير البيانات المالية والإدارية والافصاح عنها بعدالة في الوقت المناسب بما يتوافق مع الأهداف الموضوعة		√	
١٣	وجود تأكيد معقول برقابة نظام الإدارة البيئية بما يتوافق مع الأهداف الموضوعة			√
١٤	وجود تأكيد معقول بالتدقيق الإداري لكافة جوانب النظام			√
	المتوسط الحسابي	٢		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٦) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ٢أي أن هذه المرحلة مستوفاة جزئياً فهنالك ٥ اجراءات مستوفاة و٥ اجراءات غير مستوفاة وبما أن قيمة الانحراف كبيرة ٠,٧١يتضح للباحث أن المدقق ينظر في هذه المرحلة إلى اجراءات تحديد أسباب الانحراف، مراقبة التقدم أثناء إنجاز العمل ،اكتمال دورة العمليات بكافة مراحلها، وجود تأكيد معقول بالالتزام بالقوانين وتوجهات الإدارة وبحماية الموارد من إساءة الائتمان بينما تتراوح بقية الإجراءات بغير مستوفاة أو مستوفاة جزئيا خلال عمليته التدقيقية.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة عدم الاهتمام بتدريب الكوادر البشرية واستغلال الموارد المالية المتاحة بالشكل الأمثل وعدم معالجة الانحرافات في الوقت المناسب وعدم تتبع العملية التشغيلية وكافة الأنظمة والقوانين الناظمة ولا سيما المالية منها والبيئية وتقديم تأكيد معقول بان جميع الإجراءات الصحيحة والخالية من التحريفات الجوهرية .

✓ **مرحلة التغذية العكسية** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١٧) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التغذية العكسية

م	مرحلة التغذية العكسية في مراحل التدقيق النهائية:	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	المشروع حقق الأهداف المرجوة	√		
٢	تحديد الانحرافات بدقة وموضوعية وقياس أثرها	√		
٣	تحديد أسباب الانحراف	√		
٤	تحديد الأشخاص المسؤولين عن الانحراف	√		
٥	الانحرافات والعقبات لم تؤثر بشكل جوهري في تحقيق الهدف		√	
٦	وجود دورة مستندية فعالة	√		
٧	إعداد تقارير رقابة داخلية			√
٨	تقويم عمل الرقابة الداخلية			√
٩	اطلاع الأجهزة العليا على تقارير الرقابة الداخلية			√
١٠	الاعتماد على تقارير الرقابة الداخلية في المدققة المالية ومراجعة الأداء			√
١١	التأكد من فعالية المشروع	√		
١٢	رفع تقارير متابعة مع الجهات الوصائية			√
١٣	تضمين التقرير التفتيشي الدوري بنتائج العملية الرقابية	√		
	المتوسط الحسابي	٢,٢		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٧) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ٢,٢أي أن هذه المرحلة مستوفاة جزئياً إلا أن قيمة الانحراف كبيرة ٠,٩٢يتضح للباحث أن المدقق ينظر في هذه المرحلة إلى اجراءات

المرحلة باستثناء رفع المصرف للتقارير واجراءات الرقابة الداخلية فليس لها أي دور في عملية التدقيق بينما يلقى اجراء التأكد من أن الانحرافات والعقبات لم تؤثر بشكل جوهري في تحقيق الهدف اهتمام ثانوي .

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة

وجود الكثير من الانحرافات دون تحديد أسبابها وطرق معالجتها ، عدم التحقق من بلوغ الهدف الموضوع

- ✓ **مرحلة التخطيط المستقبلي** وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (١٨) نتيجة تطبيق المصفوفة على مرحلة التخطيط المستقبلي

م	مرحلة التخطيط المستقبلي	مستوفاة	مستوفاة جزئياً	غير مستوفاة
١	استخدام أدوات التحليل لإيجاد الحلول			√
٢	استخدام أدوات التحليل لتحقيق الهدف بشكل أكثر كفاءة وفعالية			√
٣	الابلاغ عن رؤى وخطط مستقبلية			√
	المتوسط الحسابي	١		

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٨) بأن المتوسط الحسابي للمرحلة ١ أي أن هذه المرحلة غير مستوفاة فجميع الإجراءات غير مستوفاة، يتضح للباحث أنه وعلى الرغم من أهمية هذه المرحلة إلا أن المدقق لا يقوم بأي دور فيها.

وتتجلى المخاطر في هذه المرحلة

عدم البحث عن مشاريع افضل لتحقيق اهداف الشركة

المتوسط الحسابي العام لمستوى استيفاء المراحل

الجدول رقم (١٩) المتوسط الحسابي العام

م	المرحلة	المتوسط الحسابي
١	مرحلة فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق والبيئة الاقتصادية	٢,٨
٢	مرحلة الفكرة	١,٢
٣	مرحلة التخطيط الاستراتيجي	١
٤	مرحلة التصميم	١
٥	مرحلة دراسة الجدوى الاقتصادية	١,١٣
٦	مرحلة إقرار المشروع	١,٥
٧	مرحلة الموافقات والتراخيص	١,٤
٨	مرحلة التأطير ورصد الموارد	١
٩	مرحلة الاجراءات والتعاقد	٢,٤
١٠	مرحلة التنفيذ	١,٨
١١	مرحلة التنمية	١
١٢	مرحلة التشغيل	١,٧
١٣	مرحلة الرصد والمتابعة	٢
١٤	مرحلة التغذية العكسية	٢,٢
١٥	مرحلة التخطيط المستقبلي	١
	المتوسط الحسابي	١,٥

نلاحظ من خلال الجدول رقم (١٩) بأن المتوسط الحسابي العام ١,٥ أي مستوفاة جزئياً بانحراف وقدره ٠,٦وتركزت معظم نقاط الضعف والمراحل غير المستوفاة بمراحل التخطيط المستقبلي، التنمية، التأطير ورصد الموارد، الموافقات والتراخيص، الجدوى الاقتصادية، التصميم، التخطيط الاستراتيجي، الفكرة، وتركزت نقاط القوة والمراحل المستوفاة بمرحلة فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق والبيئة الاقتصادية.

٢,٢,٣ نتائج عملية التدقيق (تقرير التدقيق)

تفتقر إجراءات الجهاز المركزي للرقابة المالية في تدقيقها على الاستثمارات العامة للمصرف التجاري السوري إلى الكفاءة والفاعلية وفق ما تتطلبه المعايير المهنية وأفضل الممارسات، إذ أظهرت نتائج إجراءات مراحل التدقيق للاستثمارات العامة فاعلية دون المتوسط١,٥ وتراوح متوسط الناتج بين (١) في مرحلة التخطيط الاستراتيجي، التصميم، التأطير ورصد الموارد، التنمية والتخطيط المستقبلي و(٢,٨) لمرحلة فهم بيئة الجهة الخاضعة للتدقيق والبيئة الاقتصادية.

فلم نلحظ وجود أي ضابط من ضوابط التدقيق لأي اجراء من إجراءات المراحل التالية: التخطيط الاستراتيجي، التصميم، التأطير ورصد الموارد، التنمية والتخطيط المستقبلي.

بينما لم تتسم بالفاعلية المطلوبة أي من ضوابط التدقيق بمعظم إجراءات المراحل الآتية، فتمثلت بنقاط ضعف في كلٍ مما يلي:

بالنسبة لمرحلة التغذية العكسية: بعدم الاطلاع وتقييم تقارير الرقابة الداخلية أو التقارير مع الجهات الوصائية وأثر الانحرافات على تحقيق الأهداف.

بالنسبة لمرحلة التشغيل: بعدم وجود ضوابط للتحقق من استخدام الموارد بالشكل الأمثل أو لإدارة المشروع بكفاءة والتسويق اللازم أو مراعاة لشروط البيئة، وبضوابط غير ذات فاعلية للتحقق من إنجاز دورة التشغيل وفق ما هو مخطط له دون اختناقات والتقيد ببرنامج العمل وحجمه.

بالنسبة لمرحلة الرصد والمتابعة: عدم وجود أي ضابط تدقيقي للتحقق من أن إجراء التعديلات والتصحيحات كان بالوقت المناسب أو التحقق من تأكيد معقول برقابة نظام إدارة البيئة والتدقيق الإداري أو الاقتصادية والكفاءة بما يتناسب والأهداف الموضوعة.

بالنسبة لمرحلة الموافقات والتراخيص: لا يتحقق المدقق في هذه المرحلة من الصعوبات والعقبات التي صادفت المرحلة الموافقات والتراخيص اللازمة وأسبابها.

بالنسبة لمرحلة إقرار المشروع: لا يوجد ضوابط للتحقق من وجود دراسة ناجعة والموافقة اللازمة للخيار الاستثماري.

بالنسبة لمرحلة دراسة الجدوى الاقتصادية: لا يتحقق من أن الدراسة مبنية على أسس سليمة من ذوي الكفاءات متضمنة دراسة للمخاطر والفرص البديلة.

بالنسبة لمرحلة الاجراءات والتعاقد : وهي تعد من أهم المراحل في الاستثمارات العامة وإن انطوت على وجود ضوابط إلا أننا لم نجد ضابط للتحقق من الكفاءة والشفافية في التعاقد.

بالنسبة لمرحلة التنفيذ: لم تكن هنالك ضوابط تسمح بالتحقق من تحقيق المشروع لأهدافه ووضع آليات للرصد والمتابعة أو تقييم الانحرافات والتأكد من التأهيل المستمر وكفاءة الموارد البشرية والتواصل الشفاف.

بالنسبة لمرحلة الفكرة : لا يقوم المفتش بتسليط الضوء على استثمارات كحل بديل للإنفاق المتزايد.

النتائج:

مما سبق خلص الباحث إلى النتائج التالية:

١. للجهاز الأعلى للرقابة المالية دور في تدقيق المشاريع الاستثمارية بكفاءة وفاعلية واقتصادية.
٢. الاستثمارات العامة لا تحقق النتائج والأهداف المطلوبة منها نتيجة ضعف الاجراءات المتبعة.
٣. لا يتوفر إطار شامل أو دليل عمل شامل مثالي لتدقيق المشاريع المشاريع الاستثمارية.
٤. لاتولي الأجهزة العليا للرقابة تدقيق المشاريع الاستثمارية اللازمة وفق ما يتطلبه مدخل المخاطر.
٥. نطاق الجهاز المركزي للرقابة المالية في تدقيق مراحل الاستثمارات العامة ضيق لا يشمل كافة اجراءات ومراحل الاستثمارات العامة.
٦. استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي يعزز من الجهاز المركزي للرقابة المالية بكشف نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف وتداركها، كما يعزز من أداء العمل الرقابي من خلال مصفوفات التدقيق.
٧. يعزز التطبيق الجيد لمراحل سلسلة القيمة من تجنب مخاطر الاستثمارات العامة ويعيد من تقييم هذه المراحل خطوة بخطوة.

التوصيات:

١. يتوجب على الأجهزة العليا للرقابة إيلاء الاهتمام بتدقيق المشاريع الاستثمارية العامة بالشكل الأمثل لما لها من أهمية في اقتصاديات الدول.
٢. العمل على تطوير قدرات الموظفين وتدريبهم وزيادة كفاءتهم على أعمال التدقيق بشكل عام، وعلى عملية تدقيق المشاريع الاستثمارية بشكل خاص لاسيما في مجالات اعداد الجدوى الاقتصادية، حوكمة الاستثمارات العامة، منهجية دراسة الاستثمارات، مواكبة التطور التكنولوجي ورفده بالتجهيزات والكوادر الفنية المتخصصة التي تمكنها من إجراء عملية تدقيق فعالة، وتأهيلهم باستمرار لتعريفهم بمعايير إعداد التقارير الرقابية الدولية لضمان تفاعلهم مع المستجدات العلمية ولربط الجانب العلمي بالجانب العملي باستفادته من ذوي الخبرات والتأهيل العلمي في المجال الرقابي.
٣. تبني رؤية استراتيجية بضرورة إجراء تحليل مستمر لبيئة الجهاز المركزي للرقابة المالية للوصول إلى نقاط القوة لتعزيزها ونقاط الضعف لمعالجتها، من أجل الوصول بالجهاز إلى مرحلة تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

٤. تخصيص إدارة مستقلة في الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة خاصة بالرقابة والتدقيق على الاستثمارات العامة يكون من مهامها التغذية العكسية، التخطيط المستقبلي، التحقيق بأسباب الخسائر تكون فعالة وناجعة وتزود الإدارات الأخرى بالمخاطر وأماكن الضعف واجبة التدقيق.
٥. دعوة الأجهزة العليا للرقابة لتنظيم مهمات تعاونية اقليمية بالتعاون مع المنظمات ذات الخبرة وتقاسم قصص النجاح والدروس المستفادة من الرقابة على الاستثمارات العامة.
٦. تشجيع الاجهزة العليا للرقابة على تكثيف الدورات التدريبية .
٧. العمل على تشجيع تبني رؤى وحلول مستقبلية تطويرية تحديثية تتبنى كافة مبادئ الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للتدقيق على الاستثمارات العامة بشكل خاص والقطاع العام بشكل عام.
٨. العمل على وضع اطار عمل أو دليل رقابة يشتمل على أدلة ومنهجية تدقيق المشاريع الاستثمارية مبنية على تقييم المخاطر ومراعية لكافة أنواع التدقيق .
٩. العمل على وضع خطة للانتقال على مراحل لتطبيق مبادئ الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في عمليات التدقيق ومن ثم تطبيق مفهوم القيمة المضافة بكافة مراحل عمليات التدقيق اللازمة.

الآفاق المستقبلية للبحث:

هذا البحث يمكن تطويره لاحقاً بحيث يأخذ بعين الاعتبار تحليل المخاطر التي لم يتم التطرق لها في البحث لما له من أثر كبيرعلى أداء عمليات التدقيق ولم يكن هناك متسع لمناقشتها .

المراجع

- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بشأن رقابة الالتزام، الإصدار الأول، مبادرة تنمية الأنتوساي.
- دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة بالرقابة المالية، مبادرة تنمية الأنتوساي.
- دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الأداء، مبادرة تنمية الأنتوساي.
- مجلة الرقابة المالية.
- ابن منظور، لسان العرب، المجلد الرابع، بيروت.
- قانون الاستثمار السوري رقم ١٨ لعام ٢٠٢١.
- قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية رقم ٦٤، ٢٠٠٣.
- نايل ممدوح أبو زيد، استثمار الأموال في القرآن الكريم والسنة النبوية مفهوم مجالاته وسبل حمايته.
- شقير نوري موسى، إدارة الاستثمار.
- طاهر حيدر حردان، مبادئ الاستثمار.
- خليل حسين بحت الشمري، الاستثمار في خدمات البنى الارتكازية.
- حسني علي خريوش وآخرون، الاستثمار بين النظرية والتطبيق.
- نبيل جعفر عبد الرضا، البيئة الاستثمارية في البصرة.
- عبد الله الطاهر، مقدمة في اقتصاد المالية العامة
- مروان شموط كنجو، عبود كنجو، أسس الاستثمار
- عبد الله طلبه، الإدارة العامة.
- أحمد صقور عاشور، الإدارة العامة.
- عوني محمود الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق.
- محمد العموري، الرقابة المالية العليا.
- يوسف شباط، الوسيط في الرقابة المالية والإدارية.
- حامد داوود الطحلة، الرقابة المالية في القطاع الحكومي.
- شكري محمود فهمي، الرقابة المالية العليا.
- كامل أحمد أبو ماضي، مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة في قطاع غزة.

- إيريني أكرم كمال، مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر
- نعمة عباس خضير الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية، المداخل والمفاهيم والعمليات.
- باسيلي، مكرم عبد المسيح، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
- حسام أحمد محمد البياتي، أثر التكامل بين تحليل القيمة وسلسلة القيمة في تخفيض التكاليف.
- سعيد خالد محمد نور، دور المحاسبة الإدارية باستخدام أسوب سلسلة القيمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركات الصناعية.
- عماد صبيح الصغار،علاء محمد عبيد، دور تحليلات سلسلة القيمة في إدارة وتخفيض التكلفة .
- مايا علي، الإدارة الاستراتيجية وأثرها في رفع أداء منظمات الأعمال.
- عبد الفتاح، هالة عبد النبي، تقييم كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية المصرية باستخدام نموذج القيمة المضافة لرأس المال الفكري.
- عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتحليل وإدارة التكلفة من المنظور الاستراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة.
- حسين القاضي، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية على تقييم الرقابة الداخلية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق.
- جليلية عبد اللطيف،علي عيسى الجابري، إمكانات تفعيل الاستثمار الأجنبي المباشر في البلدان النامية مع إشارة خاصة للعراق.
- غدير سعود حمود، العلاقة بين الاستثمار العام والخاص في إطار التنمية الاقتصادية السعودية.
- صوفان العيد–بوركوة عبد الله، تقييم الاستثمارات العامة في الجزائر ودورها في تحقيق ظاهرة تكامل الإنتاج خلال الفترة ٢٠٠٠–٢٠١٤.
- عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الإنتاجية.
- أحمد القطامين، التخطيط الإستراتيجي في مؤسسات التعليم العام
- محمد حسين العيساوي، أثر التشخيص المالي على التنافسية للمؤسسة الاقتصادية.
- ثابت إدريس. جمال الدين المرسي، الإدارة الاستراتيجية: مفاهيم ونماذج تطبيقية.
- بن واضح الهاشمي، محاولة لتشخيص البيئة الخارجية لبناء الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- دانيال الحمصي، أثر التحليل البيئي في استراتيجيات المنظمة.

-Moore, Samuel,cost and Management Accounting ,published by Venus Books,New Delihi,2014.

-Mandal,Niranjan & Goswami, Suvarun,Value Added Statement (VAS)- A Critical Analysis A case Study of Bharat Heavy Electricals Limited, GreaT Lakes Herald,2008, Vol 2, NO 2
-Scholes.h & Johnson.s, strategique,ed.public.union, paris,2000.
Decision Support Tools Porters Value Chain Cambridge University For Manufacturing.1985.
-The Emergence Of Global Value Chains What Do The Mean For Bussiness. G 20 Trade And Investment Promotion Summit. Angel Gurria
-([Link nur für registrierte Benutzer sichtbar]_ftnref1)- partenariat d'entre prise Nord-Sud présenté par : Dr : Ben Habib Anouveaux modes de copération et de processus de gestion stratégie collogue international
Froyn Richard, Macroe on Mics Theory and Policies, 5 edition Prentice

ملخص البحث

يتناول هذا البحث موضوع دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الاستثمارات العامة، من خلال دراسة حالة عينة من الاستثمارات العامة لدى المصرف التجاري السوري، وذلك بغرض التأسيس لعملية تقييم وتدقيق صحيحة للاستثمارات العامة ولضوابط التدقيق المتبعة، إذ تم تقسيم اجراءات الاستثمارات العامة إلى مراحل وقياس مدى فعالية ضوابط واجراءات التدقيق على كافة المراحل واجراءاتها.

في هذا البحث تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي و كانت مجالات الوسط الحسابي المرجح كالآتي: غير مستوفى من(١_١,٤) مستوفى جزئياً من (١,٥-٢,٤)مستوفى من (٢,٥-٣)، وتم تحديد نسب الانحراف عن نتيجة المتوسط الحسابي وفق مراحله لبيان صدق نتيجة كل مرحلة ، تم استخراج المتوسط الحسابي العام لمستوى استيفاء المراحل ومتوسط استيفاء كل مرحلة.

هدفت الدراسة الى تحقيق قيمة مضافة إلى دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على الاستثمارات العامة، من خلال تحقيق الأهداف التالية: ١. بيان الدور الأمثل للأجهزة العليا للرقابة في تدقيق المشاريع الاستثمارية، ٢. بيان الصعوبات والعقبات التي تعترض تدقيق المشاريع الاستثمارية بالشكل الأمثل، ٣. توجيه الاستثمارات العامة وفق الأهداف الموضوعة والخطط المحددة واستغلال كافة الطاقات والثروات والقدرات الجامدة.

وظهرت مشكلة البحث في محاولة الإجابة عن التساؤلات التالية : للاستثمارات العامة أهمية كبيرة هل يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بتدقيقها وفق مراحل سلسلة القيمة؟، مدى قدرة الجهاز المركزي للرقابة المالية على تطبيق مراحل سلسلة القيمة بتدقيق المشاريع الاستثمارية في ظل القوانين والانظمة النافذة؟،هل يعزز التطبيق الجيد لمراحل سلسلة القيمة من تجنب مخاطر الاستثمارات العامة؟.

قسم البحث إلى فصل تمهيدي تضمن تحديد مشكلة البحث المتمثلة بقيام الأجهزة العليا بتدقيق الاستثمارات العامة، وفق مراحل سلسلة القيمة، تحديد التساؤلات الرئيسية للبحث، والتي حددت العلاقة بين واقع الرقابة على الاستثمارات العامة أو إعادة صياغتها وفق مراحل سلسلة القيمة وبما يحسن من الرقابة على الاستثمارات العامة.

وفصل نظري تضمنن إجراء دراسة نظرية والتي قسمت إلى عدة مباحث فرعية تضمنت المبحث الأول تناول التعريف بالاستثماروالاستثمار العام، أهدافه، أنواعه ودوره، المبحث الثاني تناول التعريف بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ورقابتها على القطاع العام، بينما تناول البحث الثالث أثر التحليل الإستراتيجي على عمل

الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، وقام الباحث بالاجراءات التالية، تم تقسيم مراحل السلسلة إلى ١٥ مرحلة ابتداءً من مرحلة فهم البيئة الخاضعة الخاضعة للرقابة إلى مرحلة التخطيط المستقبلي، تم تجزئة كل مرحلة إلى مجموعة من الإجراءات استناداً إلى أفضل الممارسات والمعايير المهنية الرقابية.

وفصل عملي تضمن مبحثين تضمنا التعريف بالحالة المدروسة، الإجابة على تساؤلات البحث

من خلال نتائج التدقيق (تقرير التدقيق).

أظهر البحث أن هناك ضرورة لإيجار دليل عمل شامل يشمل كافة مراحل واجراءات مصفوفة تدقيق الاستثمارات العامة بعد اجراء تحليل المخاطر اللازم لكل اجراء من اجراءات مراحل المصفوفة، وذلك بالتوازي مع تفعيل الرقابة الوقائية على كافة الاجراءات والعمل على استقلالية الجهاز من السلطة التنفيذية ومنحه كافة الصلاحيات بالاطلاع والتفتيش للقيام بالمهام الموكلة إليه دون قيدٍ أو شرط، وفي نهاية البحث تم التوصل لمجموعة من التوصيات أهمها:

١. العمل على تشجيع تبني رؤى وحلول مستقبلية تطويرية تحديثية تتبنى كافة مبادئ الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للتدقيق على الاستثمارات العامة بشكل خاص والقطاع العام بشكل عام.
٢. دعوة الأجهزة العليا للرقابة لتنظيم مهمات تعاونية اقليمية بالتعاون مع المنظمات ذات الخبرة وتقاسم قصص النجاح والدروس المستفادة من الرقابة على الاستثمارات العامة.
٣. العمل على تطوير قدرات الموظفين وتدريبهم وزيادة كفاءتهم على أعمال التدقيق بشكل عام، وعلى عملية تدقيق المشاريع الاستثمارية بشكل خاص ومواكبة التطور التكنولوجي ورفده بالتجهيزات والكوادر الفنية المتخصصة التي تمكنها من إجراء عملية تدقيق فعالة، وتأهيلهم .
٤. العمل على وضع اطار عمل أو دليل رقابة يشتمل على أدلة ومنهجية تدقيق المشاريع الاستثمارية مبنية على تقييم المخاطر ومراعية لكافة أنواع التدقيق .
٥. العمل على وضع خطة للانتقال على مراحل لتطبيق مبادئ الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في عمليات التدقيق ومن ثم تطبيق مفهوم القيمة المضافة بكافة مراحل عمليات التدقيق اللازمة.
٦. تبني رؤية استراتيجية بضرورة إجراء تحليل مستمر لبيئة الجهاز المركزي للرقابة المالية للوصول إلى نقاط القوة لتعزيزها ونقاط الضعف لمعالجتها، من أجل الوصول بالجهاز إلى مرحلة تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

الكلمات المفتاحية :

الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ،الاستثمارات العامة ،سلسلة القيمة، تحليل SWOT .