مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: واقع المراجعة الحكومية في سورية وإمكانية اعتماد معايير المراجعة الحكومية GAO كمعايير محلية "دراسة ميدانية على فروع الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية"
اسم الكاتب: د. عصام فهد العربيد، د. محمد نادر العثمان، أحمد عيسى عاصي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/library/4459
تاريخ الاسترداد: 2025/05/17 13:05 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على
info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (7) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (7) 2013

واقع المراجعة الحكومية في سورية وإمكانية اعتماد معايير المراجعة الحكومية GAO كمعايير محلية

"دراسة ميدانية على فروع الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية"

الدكتور عصام فهد العربيد*
الدكتور محمد نادر العثمان**
أحمد عيسى عاصي***

(تاريخ الإيداع 13 / 3 / 2013. قُبِل للنشر في 25 / 11 / 2013)

□ ملخّص □

يتناول هذا البحث تقويم واقع عمل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية ودراسة إمكانية تبني معايير المراجعة الحكومية GAO الصادرة عن مكتب المحاسبة العام, كمعايير مراجعة حكومية في سورية, من وجهة نظر المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية, وفي سبيل ذلك تناول البحث عرضاً لأهم معايير المراجعة الحكومية سيما المعايير الصادرة عن GAO, كما تناول الأجهزة الرقابية الحكومية السورية, ومراحل تطورها وآلية عمل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية, ومن ثم تقويم عمل هذه الأجهزة بناءً على إجراء مقابلات شخصية وميدانية مع المفتشين أثناء قيامهم بأداء عملهم, وبالتالي الوقوف عند أهم المعوقات والصعوبات التي يعانون منها, وفي سبيل التحقق من إمكانية تطبيق هذه المعايير فقد صممت قائمة استبانة تتضمن مجموعة من العبارات ومجموعة من المقترحات لسير عملية المراجعة في الجهاز من واقع معايير المراجعة الحكومية GAO, ليتم من خلالها استطلاع رأي عينة البحث والتي تمثلت بـ 140 مفتشاً يعملون في ثلاث محافظات سورية. وقد بينت الدراسة رغبة أفراد العينة بتغيير واقع المراجعة الحكومية الحالي, من عدة نواحٍ سواء من حيث التأهيل العلمي والعملي أومن حيث الاستقلال عن السلطة التنفيذية بالإضافة إلى الرغبة بالقيام بعملية المراجعة بشكل منظم ومخطط له سابقاً وهذا بدوره يوفر الأرضية المناسبة لتبنّي معايير مراجعة حكومية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الحكومية, معايير المراجعة الحكومية.

* أستاذ مساعد– قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية– سورية.
** مدرس– قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية– سورية.
*** طالب دكتوراه– قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (35) العدد (7) 2013
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (35) No. (7) 2013

The state of Auditing government in Syria and the possibility of adopting standards GAO as local Auditing government criteria "A field study on the branches of the Central Agency for Financial Control in Syria"

Dr. Dr.Essam Fahed Alarbed*
Dr.Mouhamad Nadr Alaothman**
Ahmad Iesa Assi***

(Received 13 / 3 / 2013. Accepted 25 / 11 / 2013)

□ ABSTRACT □

This research assessment of the reality of the work of inspectors of the Central Agency for Financial Control in Syria and study the possibility of adopting auditing standards governmental GAO issued by the General Accounting Office, criteria government review in Syria, from the standpoint of the inspectors working in the Central Agency for Financial Control, in order that touched on a presentation of the most important auditing standards governmental particular standards issued by the GAO, also addressed the regulatory bodies Syrian government, and the stages of development and the mechanism of action of inspectors of the Central Agency for Financial Control, and then assess the work of these devices based on interviews and field with the inspectors while they perform their work, and therefore stand at the most important obstacles and the difficulties which they suffer, in order to verify the possibility of the application of these standards has been designed list of identification include a set of phrases and a set of proposals for the conduct of the review process in the device from the reality of auditing standards governmental GAO, to be through an opinion poll research sample, which were represented by 140 inspectors working in the three provinces Syria. The study showed the desire of the sample to change the reality of auditing government now, in many ways, both in terms of rehabilitation scientific and practical believe in terms of independence from the executive branch as well as the desire to carry out the audit in an orderly and planned previously and this in turn provides a suitable ground for the adoption of governmental auditing standards.

Keywords: Government, auditing, governmental auditing standards.

* **Associate Professor, Department of Accountancy - Faculty Of Economics - Tishreen University - Lattakia, Syria.**
** **Assistant Professor, Department of Accountancy - Faculty Of Economics - Tishreen University - Lattakia, Syria.**
*** **Postgraduate Student, Department of Accountancy - Faculty Of Economics - Tishreen University - Lattakia, Syria.**

مقدمة:

إن أهمية الرقابة على الأموال العامة تنبع من أهمية المال نفسه وهذا سيان بالنسبة للأموال العامة أو الخاصة وهذا يعود إلى أن الأموال هي عصب الحياة بالنسبة لكينونة الدولة, و وسيلتها الأساسية في الحفاظ على وجودها, وتأمين العيش الكريم لمواطنيها, وهي الوسيلة التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية في مختلف مجالات الحياة, لا بل تأمين الرفاهية بأفضل صورها لمختلف فئات الشعب[1].

ولما كان الاستخدام الأمثل للأموال العامة يشكل إحدى الدعامات الأساسية من أجل حسن إدارة تلك الأموال وفعالية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، فإن تحقيق هذا الهدف يتطلب وجود هيئة عليا للرقابة المالية يكفل القانون استقلالها، تتولى الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية لضمان الاستخدام الأمثل والمناسب للأموال العامة، وخاصة بعد أن توسع نشاط الدولة ليمتد إلى القطاعين الاقتصادي والاجتماعي[2].

مشكلة البحث:

أكدت بعض الدراسات السابقة [3] بأن انتشار ظاهرة المحسوبية والرشوة والابتزاز والسرقة وانتهاك الإجراءات المتبعة لتحقيق مصالح شخصية وغيرها, من الأعمال التي تتعلق بسوء استخدام المناصب الحكومية باعتبار الفساد الإداري ضاراً بالموارد العامة ويمثل انتهاكًا للقوانين والأنظمة السائدة التي وجدت لحماية مصالح الجمهور ورعاية المصلحة العامة. كما بينت دراسات أخرى [4] حدوث ظاهرات اختلاس لمبالغ من أحد أفرع المصارف الزراعية, حيث قام رئيس قسم الحسابات الجارية باختلاس مبلغ 28489873 ل.س من أموال صندوق المصرف وعلى مدى 14 عاماً امتدت من عام 1978 إلى عام 1992 بمفرده دون اشتراك أي عامل من العاملين في المصرف, وذلك من خلال تنظيم شيكات مزورة وأخرى وهمية وتقديمها لأمين الصندوق وإيهامه بصحتها, ولم يتمكن أي من مراجعي الحسابات اكتشاف هذه الظاهرة خلال المدة المذكورة. وهذا ما يؤكد وجود مشكلة لدى هذه الأجهزة من عدة جوانب سواء من حيث التأهيل العلمي والعملي أم من حيث استقلال الجهاز, أم من حيث العناية المهنية اللازمة من قبل المفتشين في تنفيذ المهام الموكلة إليهم, وهذا ما دفع الباحث لإجراء بحث في هذا المجال وبالاستناد إلى الدراسات السابقة في هذا المجال فقد توصل الباحث إلى فهم مبدئي حول واقع عمل هذه الأجهزة الرقابية وحاول تقديم أحد الحلول التي يمكن أن تساعد في تلافي هذه المعوقات والمشكلات التي تقع فيها هذه الأجهزة والمتمثل بتبني معايير مراجعة خارجية كمعايير محلية.

الدراسات السابقة:

- **دراسة أشرم (1992) بعنوان معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية.**

هدفت الدراسة إلى دراسة واقع ومعايير المراجعة في الجهاز المركزي للرقابة المالية, وقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي على فرع الجهاز المركزي في حلب, بينت الدراسة عدم وجود معايير للمراجعة الحكومية في الجهاز وانعكاس ذلك على معاناة الجهاز في تنفيذ عمليات رقابة فعالة, مع محاولة لاستعراض واقع المراجعة الحكومية على

---

[1] العموري, محمد رسول, الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة, جامعة دمشق , 2005, ص5 .

[2] (INTOSAI), المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية معايير المراجعة الحكومية, 1992 .

[3] أشرم, أحمد, معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي لرقابة المالية في سورية, رسالة دكتوراه, جامعة حلب,ص 204-208 ,1992.

[4] الشنواني غياث , دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس و التلاعب , رسالة ماجستير , جامعة دمشق ص 192-197 ,1994 .

شكل معايير مبوبة حسب عناوين رئيسية يحوي كل منها ما يمكن آن تتضمنه هذه المعايير وفق ما نصت عليه أدبيات المهنة بشكل عام, وما تتطلبه مقررات وتوصيات المؤتمرات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية بشكل خاص, مع تقديم شرح مختصر لكل معيار, كذلك أشارت الدراسة إلى وجود مجموعة من نقاط الضعف التطبيقية في عمل الجهاز وممارسات مفتشيه.

- **دراسة الشنواني (1994) بعنوان دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب.**

هدفت الدراسة إلى بحث مسؤولية المراجع عن اكتشاف الاختلاس والتلاعب وأثر نشرات المراجعة على الدور الذي يلعبه في هذا المجال من جهة, وأثر القوانين الناظمة للمهنة بما فيها بيئة القوانين السورية من جهة أخرى, طبقت هذه الدراسة على عينة من مراجعي الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية, وقد بينت هذه الدراسة أن معظم الحالات والقضايا المكتشفة لم تكن عن طريق الجهاز المركزي وإنما بطرق أخرى وهذا ما يبرر الحاجة لتطوير عمل الجهاز ومداخل وأدوات المراجعة التي يستخدمها.

- **دراسة ندة (2004) بعنوان دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف.**

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي يجب أن يقوم به الجهاز المركزي للرقابة المالية في حال تطبيق نظام الإدارة بالأهداف, وقد شملت عينة البحث على بعض العاملين الفنيين في فرع الجهاز المركزي في محافظة دمشق, كما أوضحت الدراسة مفهوم المراجعة الحكومية في سورية ودور مفتشي الجهاز المركزي وكيفية قيامهم بدورهم في عملية الرقابة على الأموال العامة في ظل تطبيق نظام الإدارة بالأهداف, وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة متابعة تطورات المهنة وإدخال هذه التطورات ضمن برامج تدريب وتأهيل للمفتشين بالترافق مع الممارسة العملية, مع وضع آليات وضوابط لممارسة المفتشين في ممارسة عملهم ولا سيما في مجال التأهيل والتعليم والتدريب.

- **دراسة بنُود (2004) بعنوان دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية السورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية – الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش).**

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش, لغرض الوقوف عند أهم المعوقات التي تعاني منها هذه الأجهزة, واقتراح بعض الحلول للمشكلات التي تكشف عنها الدراسة, وقد اتبع الباحث المنهج التحليلي, وطبقت الدراسة على فرع الجهاز المركزي والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في حلب, وقد خلصت الدراسة إلى إن عملية الرقابة لم يكتب لها النجاح في ظل النظام القائم للجهاز لأنه لا يصلح باعتقاد الباحث لتحقيق الرقابة الفعالة المطلوبة في هذا العصر لاحتفاظه بخصائصه البيروقراطية وافتقاره إلى المبادرة والمخاطرة والمرونة و سرعة التصرف, كما اقترح الباحث دمج هاتين الجهتين الرقابيتين بجهة واحدة وإعادة هيكلة بعض البنى التنظيمية لهاتين الجهتين.

تقويم الدراسات السابقة :

أكدت الدراسات السابقة في غالبيتها أن عملية الحفاظ على الأموال العامة ليست عملية سهلة, وإنها تتطلب جهوداً مستمرة متنامية تناسب الزمان والمكان المحددين, لأنه ما يمكن تطبيقه ويكون مناسباً في زمان معين وضمن ظروف معينة قد لا يمكن تطبيقه ضمن زمان آخر, وقد ساعدت الدراسات السابقة الباحث في تكوين فكرة واضحة عن مفهوم الأجهزة الرقابية الحكومية في سورية وآلية عملها.

والدراسة الحالية هي استكمال لهذه الدراسات التي تمت في هذا المجال وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها محاولة لتطوير واقع الرقابة الحكومية في سوريا وذلك من خلال اقتراح مجموعة من الضوابط التي تشكل إطاراً مناسباً لعمل المفتشين الحكوميين بالاستناد إلى معايير المراجعة الحكومية الأمريكية الصادرة عن GAO[1].

أهمية البحث وأهدافه:

تتجلى أهمية البحث في محاولته تقويم واقع المراجعة الحكومية ومحاولته اختبار مدى ملائمة معايير المراجعة الأمريكية كمعايير للمراجعة الحكومية في سورية, إضافة إلى كونه يعتبر من أول الأبحاث التي تناولت هذا الموضوع على مستوى سورية.

أما أهداف البحث تتجسد بما يلي:

1- دراسة واقع عمل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية في ظل القانون الحالي للجهاز والعمل على تقويم عملهم وفقاً لمعايير المراجعة الحكومية الصادرة عن مكتب المحاسبة العام GAO.

2- التقصي عن مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن مكتب المحاسبة العام, كمعايير مراجعة لدى الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية.

حدود البحث:

اقتصر البحث على الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية, دون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش, وذلك كون الجهاز هو الجهة المختصة بعملية مراجعة حسابات الجهات العامة, كما اقتصر فقط على مفتشي التدقيق الذين يقومون بعملية مراجعة حسابات الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

فروض البحث:

لمعرفة إمكانية تطبيق هذه معايير الـ GAO كمعايير محلية, قام الباحث باختبار إمكانية تبني كل معيار من معايير المراجعة الحكومية GAO على حدا من خلال الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار التأهيل العلمي والعملي الصادر عن GAO محلياً.

الفرضية الثانية: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار استقلال وحياد المفتش الصادر عن GAO محلياً.

الفرضية الثالثة: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار رقابة الأداء الصادر عن GAO محلياً.

الفرضية الرابعة: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار الرقابة الداخلية الصادر عن GAO محلياً.

الفرضية الخامسة: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار العناية المهنية الصادر عن GAO محلياً.

الفرضية السادسة: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار أدلة المراجعة الصادر عن GAO محلياً.

الفرضية السابعة: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار تخطيط المراجعة الصادر عن GAO محلياً.

---

[1] **GAO: General Account Office.**

الفرضية الثامنة: H0 : الوضع الحالي لا يسمح بتبني معيار تقرير المراجعة الصادر عن GAO محلياً.

منهجية البحث:

تقوم منهجية الدراسة على ثلاثة أركان هي أداة ومدخل وطريقة, تتمثل متغيرات الدراسة بمجموعة معايير المراجعة الحكومية حيث تم قياس هذه المتغيرات من خلال أداة الدراسة المتمثلة بقائمة الاستبيان التي استُخدمت في جمع البيانات اللازمة لاختبار الفرضيات والتي صممت استناداً للدراسات السابقة, حيث قسمت هذه الاستبانة إلى مجموعات رئيسية, وكل مجموعة رئيسية تضمنت مجموعة من العبارات حول معيار من المعايير, حيث إن هذه العبارات كان لها غرضان فبعضها تناول الوضع الحالي والإجابة عليها يفيد في تقويم الوضع الحالي للمراجعة الحكومية, وبعضهم الآخر تضمن مجموعة من المقترحات لسير العمل مشتقة من واقع معايير المراجعة الحكومية GAO والإجابة عليها تفيد في تقويم مدى إمكانية تطبيق هذه المعايير محلياً, بالإضافة إلى استخدام بعض الأساليب الإحصائية لأغراض التحليل الإحصائي اللازم للحكم على قبول أو رفض الفرضيات, أما مدخل الدراسة فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتقويم الواقع الحالي للمراجعة الحكومية, كما استخدم المنهج المعياري لمعرفة مدى ملاءمة معايير المراجعة الحكومية GAO كمعايير محلية, حيث إن هذا المنهج يستخدم في مجال بناء معايير سواء كانت هذه المعايير معايير مراجعة أو معايير محاسبية[1] , أما مجتمع البحث فقد كان مجموع العاملين الفنيين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية والبالغ عددهم وقت الدراسة 836 مفتشاً, وقد تم انتقاء ثلاثة محافظات عشوائية من مجتمع البحث, حيث بلغ عدد العاملين الفنيين في هذه المحافظات 140 مفتشاً, والذين يشكلون نسبة 16.74% من مجتمع البحث.

عرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: American Institute of Certified Public Accountants المراجعة بأنها: فحص مطلوب يستخدم أساساً للتعبير عن الرأي حول صحة القوائم المالية المعدّة من قبل الإدارة أو أية جهة أخرى, ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً, وذلك بسبب خضوعها لاضطلاع جهات عامة وأطراف مستفيدة [2].

كما بينت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: International Federation of Accountants "أن الهدف من مراجعة البيانات المالية هو تمكين المراجعين من إبداء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار تقارير مالية محددة, وأنها تعرض بعدالة من كافة النواحي وفقا لمقاييس ملائمة[3]".

وبعض المهتمين عرف المراجعة على أنها: "فحص القوائم المالية والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى التقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والسياسات الإدارية والإجراءات الموضوعة"[4].

---

[1] **شريف, توفيق محمد, محمود, قادوس, "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية , مجلة الإدارة العامة (الرياض: مجلة الإدارة العامة, العدد72,اكتوبر 1991) ,ص 93- 162.**

[2] **Auditing *integrated concepts and procedures*, USA, 1991. Taylor d.h ; Giezen c.w,**

[3] **المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين , منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين , 1998م .**

[4]**. CASHIN, j. A , *Hand book for auditing – chapter 1 – Hill book*, (co., INC, New York) 1971.**

أما الكفراوي فقد عرفها على أنها: "الإشراف والتوجيه من جانب سلطة مستقلة عن الجهة الخاضعة, للتعرف على كيفية سير العمل في هذه الجهة, والتأكد من أن الموارد المتاحة المالية والبشرية قد استُخدمت وفقاً لما هو مخطط لها [1].

من خلال التعريفات السابقة يتبين بأن المراجعة تشمل مجموعة من الإجراءات والوسائل التي تتبعها جهة مستقلة عن إدارة الجهة الخاضعة, لمراجعة التصرفات المالية, وتقويم أعمال هذه الجهة وقياس مستوى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعة.

أنواع المراجعة:

لقد اختلفت المراجعة بمفهومها الحالي عن المراجعة بمفهومها القديم فقد تعددت تقسيماتها وفروعها وذلك من وجهات نظر الباحثين في هذا المجال و وفقاً للظروف المحيطة, ولكن الهدف الرئيسي منها بقي كما هو فالمراجعة جزء من سلسلة العمل الإداري, وتختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها, دون أن يؤثر ذلك على طبيعتها أو الهدف منها كما يلي:

من حيث وقت المراجعة:

وفقاً لهذا التقسيم هناك نوعان وهما[2]:

المراجعة النهائية (اللاحقة): وهذا النوع يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات الختامية والميزانية الختامية[3], ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية المراجعة بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.[4].

وتتعدد أشكال هذا النوع من المراجعة، فقد يتم بأسلوب التدقيق أو التفتيش، الذي يتناول الفحص على الطبيعة وإعادة دراسة الأوضاع للوقوف على ما شابها من أخطاء أو تقصير ويمكن أن تتم بأسلوب المراجعة لمستندات الإدارة، وهكذا يتيح هذا النوع من المراجعة لهيئات الرقابة المالية أن تتصرف بكامل حريتها، لما فيها من فصل بين جهة الرقابة والجهاز الإداري الخاضع للرقابة[5].

وتتخذ المراجعة اللاحقة بدورها عدة أشكال, فقد تقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالأموال العامة, وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية, كما قد تمضي إلى بحث مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الأموال العامة.

فالمراجعة اللاحقة تكشف الأخطاء والمخالفات المالية بعد أن تكون كافة التصرفات المالية قد انتهت, لذلك أطلق عليها اسم (المراجعة الكاشفة).

المراجعة المستمرة (المرافقة): يقصد به قيام عملية المراجعة والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لمراجعة وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى المراجعة النهائية للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر. يتم هذا النوع ويسير

---

[1] د. الكفراوي, عوف محمود, الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق- مطبعة الانتصار- الاسكندرية 1998 – ص 16.
[2] العموري, محمد رسول, مرجع سبق ذكره, الصفحات 28-47 .
[3] القاضي, حسين, ودحدوح, حسين, مراجعة الحسابات, جامعة دمشق 1998-1999, ص20.
4 العموري, محمد رسول ,مرجع سبق ذكره, ص 33 .
5 د .أحمد, السيد عوضين حجازي، الرقابة الذاتية لأعمال الإدارة، 1989 ، ص 41.

وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقويمه لأنظمة الرقابة الداخلية[1], ويتمثل هذا النوع في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة والإيرادات العامة الواردة بموازنة الدولة, وعادة ما تمارس المراجعة الآنية (المرافقة للتنفيذ) اللجان البرلمانية المختصة المنبثقة عن السلطة التشريعية, بالإضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية ويتميز هذا النوع من المراجعة بالاستمرار والشمول, حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ, ومن أهم ميزاته القدرة على اكتشاف الخطأ والإهمال فور وقوعه, فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحه[2].

المراجعة السابقة: هذا النوع من المراجعة يتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف النفقات, مثل المراجعة المسبقة للموازنات التخطيطية, حيث لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام, أو دفع أي مبلغ قل الصول على موافقة الجهة المختصة بالمراجعة قبل الصرف, ولهذا النوع من المراجعة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الأخطاء والانحرافات, لذلك يسمى بالمراجعة المانعة, ويمارس هذا النوع من المراجعة على النفقات العامة دون الإيرادات العامة, إذ لا يمكن تصور وجود مراجعة سابقة على تحصيل الإيرادات[3].

من حيث النطاق:

تقسم المراجعة من حيث النطاق إلى[4]:

المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل: وهي المراجعة التي تخول المراجع إطاراً غير محدود للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع, وفيها يستخدم المراجع رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.

التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية: وهي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة, أوهي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور وتحدّد الجهة التي تعين المراجع لإجراء تلك العمليات.

من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

المراجعة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الإجبار والإلزام ومن ثم يمكن معاقبة المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات منصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية. وفي ضوء هذه المراجعة يجب أن لا توضع أية قيود أو حدود على عمل المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين [5].

المراجعة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية وتقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء على ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى

---

[1] القاضي, و دحدوح, مرجع سبق ذكره, ص20.
[2] العموري,2005, مرجع سبق ذكره, ص 33.
[3] د. منصور ميلاد يونس, مبادئ المالية العامة, منشورات الجامعة المفتوحة, ليبيا, طرابلس, 1994, ص 203.
[4] القاضي, و دحدوح, مرجع سبق ذكره, ص18.
[5] لطفي, 2005, مرجع سبق ذكره, ص9.

الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أم الخاص[1].

من حيث طبيعة المؤسسة:

مراجعة الشركات الخاصة: هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية.

مراجعة المؤسسات العمومية (تدقيق حكومي): تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، وبناء على ذلك يقوم أعضاء الوحدات المحلية والرسمية والحكومية بعمليات مراجعة مختلفة على أعمال الجهات العامة كافة وهذا يعود لعدة أسباب منها[2]:

-لتحديد ما إذا كان قد تم تحصيل الضريبة العامة على المبيعات أم لا, وما إذا كان قد تم توريدها وفقاً للقوانين واللوائح المنصوص عليها أم لا؟

-ولتحديد ما إذا كان قد تم الإنفاق في الحدود المخصصة له و وفق الاعتمادات المقررة.

معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن GAO:

مكتب المحاسبة العام (GAO) وكالة فدرالية مسؤولة مباشرة أمام الكونغرس عن كفاءة وفعالية والتزام الوكالات والمشروعات والوظائف الحكومية الأخرى[3], ويقوم مراجعو GAO بشكل متكرر بتقويم فعالية الإدارة ويوصون في بعض الأحيان في تقاريرهم بإجراء خفض كبير في مستوى التمويل أو حتى وقف وكالات أو برامج معينة, ولدى مكتب GAO لجنة مختصة بإصدار معايير المراجعة الحكومية المقبولة والتي غالباً ما يطلق عليها بالكتاب الأصفر (Yellow Book) المتعارف عليها عموماً بالمصطلح المختصر GAGAS وهذه المعايير تتضمن معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها عموماً بالإضافة إلى معايير أخرى ذات صلة على سبيل المثال تلك المرتبطة بالرقابة على الجودة, بالإضافة إلى المتطلبات القانونية, وقد حدد الكتاب الأصفر نوعين من المراجعات الحكومية المقبولة والمتعارف عليها عموماً هما المراجعات المالية ومراجعات الأداء, حيث إن هذه المعايير تطبق على عمليات المراجعة في المؤسسات الحكومية وأنشطة البرامج والوظائف الحكومية وكذلك غير الحكومية التي يتم تمويلها جزئياً أو تتلقى أموالاً حكومية.

أولاً- المراجعات المالية:

تضمنت أربعة معايير عامة وخمسة معايير لأداء العمل وأربعة معايير لإعداد التقرير وذلك على النحو التالي[4]:

---

[1] لطفي, 2005, مرجع سبق ذكره, ص10.

[2] حماد, طارق عبد العال, موسوعة معايير المراجعة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2004, ص 37.

[3] حماد, 2004, مرجع سبق ذكره, ص 73.

[4] DAVID, M.W, Government auditing standards , yellow book , July 27, 2007, http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm.

مجموعة المعايير العامة:

1- يجب أن يشمل نطاق المراجعة الحكومية على:

أ- فحص العمليات المالية والحسابات والتقارير بما في ذلك تقويم مدى الالتزام بهذه النواحي.

ب- فحص الكفاءة والاقتصاد في استخدام الموارد المتاحة.

ت- فحص مدى تحديد ما إذا كانت النتائج المطلوبة قد تحققت بفعالية.

2- يجب أن يتوفر لدى القائم بأعمال المراجعة التأهيل المهني للقيام بالمهام المطلوبة, ويجب أن يكون المراجع ملماً بالمحاسبة والمراجعة والاقتصاد والإدارة والإحصاء والقانون, وليس من الضروري اجتماعها في شخص واحد, فيمكن أن يقوم بالمراجعة فريق عمل متكامل, كما يجب أن يتصف بالتأهيل المستمر.

3- يجب أن يتوفر الاستقلال التام لدى جهاز المراجعة والمراجعين, وفي حال عدم توفر الاستقلال الفعلي فيجب على المراجع الحكومي أن يرفض القيام بعملية المراجعة, وإلا فيتوجب عليه أن يذكر هذه الضغوط في تقريره.

4- ينبغي بذل العناية المهنية الملائمة عند تنفيذ المراجعة وإعداد التقرير, ويجب الأخذ بعين الاعتبار الإجراءات الضرورية لتنفيذ المراجعة وتقويم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الأهمية النسبية عند تنفيذ اختبارات المراجعة.

معايير الأداء المهني:

1- يجب أن يشمل التخطيط أخذ متطلبات المراجعة الحكومية بمستوياتها كافة في الحسبان, كما يجب وجود إشراف كافٍ على المساعدين أثناء أداء العمل.

2- يجب أن تشتمل الاختبارات التي يقوم بها المراجع الحكومي على مدى الانسجام مع القوانين والأنظمة النافذة.

3- يتوجب على المراجع الحكومي الفهم الكافي لبنية الرقابة الداخلية وهذا يساعده على تخطيط المراجعة وتحديد طبيعة ومدى الاختبارات التي يجب انجازها ومداها و توقيتها.

4- يجب على المراجع الحكومي أن يحتفظ بسجل لأعماله على شكل أورق عمل, وتمثل هذه الأوراق حلقة الوصل بين العمل الميداني والتقرير.

5- يجب الحصول على أدلة مناسبة وكافية ومرتبطة بالغرض, بحيث يمكن للمراجع الاستناد إليها بدرجة معقولة في التوصل إلى النتائج وإبداء رأيه وحكمه المهني وإعداد التوصيات اللازمة.

مجموعة معايير إعداد التقرير:

1- يجب تقديم تقارير مكتوبة عن عملية المراجعة إلى الجهة المنظمة لها, ويجب أن ترسل نسخ من هذه التقارير إلى المسؤولين عن اتخاذ إجراءات معينة استناداً إلى النتائج التي توصل إليها المراجع وتوصياته, وإلى الجهات الأخرى المصرح لها بتلقّي مثل هذه التقارير.

2- يجب إصدار التقارير قبل أو في التاريخ المحدد لذلك وفقاً للقانون أو التعليمات أو الترتيبات المتعلقة به, وذلك لتقديم المعلومات في الوقت المناسب لاستخدامها.

3- يتعين أن يتصف كل تقرير بما يلي:

أ- أن يكون مختصراً بقدر الإمكان وبما لا يخل بالوضوح والشمول وإمكانية فهمه.

ب- أن يعرض كافة الحقائق بدقة وحياد.

ت- أن يعرض النتائج بموضوعية وبساطة و وضوح.

ث- أن يشتمل على المعلومات التي تمثل الحقائق.

ج- أن يشتمل على توصيات المراجع بخصوص الإجراءات.

ح- أن لا يقتصر على نقد الماضي بقدر ما يحدد المراحل الأساسية للتطوير.

خ- أن يتضمن الإنجازات الجديرة بالملاحظة.

د- أن يشمل وجهات نظر المسؤولين عن النشاط أو الوظيفة أو الوحدة التنظيمية محل المراجعة في الجزء الخاص بعرض نتائج المراجعة وتوصيات المراجع.

ذ- أن يشتمل على شرح واضح للنطاق وأهداف المراجعة.

4- كل تقرير للمراجعة بما في ذلك تقارير المراجعة المالية يتعين أن:

أ- يحتوي على رأي المراجع بخصوص مدى فعالية المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية .

ب- أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها, وفي حال مخالفة تلك المعايير واتباع غيرها يجب الإشارة إلى ذلك في التقرير.

ت- أن يرفق بالتقرير, عندما يكون ذلك ضرورياً, ملاحق تتضمن المعلومات التفصيلية التي توضح محتويات التقارير المالية من أجل الإفصاح العام عن العمليات المالية للوحدة التنظيمية.

ث- يجب على المراجعين أن يشيروا في تقرير مكتوب إلى اختباراتهم المتعلقة بتطبيق القوانين والأنظمة النافذة, ويجب أن يشار إلى التأكيدات الإيجابية المتعلقة بالعناصر التي جرى اختبارها والتأكد من صحتها بالنسبة للعناصر التي لم يجر اختبارها.

ج- يجب على المراجع كتابة تقرير حول فهمه لبنية الرقابة الداخلية, ضمن التقرير عن القوائم المالية كحد أدنى حيث إن مجال المراجعة يشمل الحصول على بيانات تتعلق بالرقابة الداخلية, والبنية الرقابية اللازمة للانسجام مع القوانين والأنظمة النافذة والمطبقة في الوحدة الحكومية محل المراجعة.

ح- تحال التقارير عن طريق جهاز المراجعة إلى الموظفين المناسبين في الجهة التي تمت مراجعة حساباتها إلى المنظمات ذات المصلحة بالمراجعة, بما في ذلك المنظمات الممولة ما لم تمنع القوانين المحلية والاعتبارات الأخلاقية ذلك, وترسل نسخ من التقرير إلى الموظفين الذين لهم صلاحيات أو مسؤوليات تتعلق بموضوع التقرير, وإذا لم يكن ذلك قانوناً ممنوعاً, يجب أن تكون هذه التقارير متاحة لإطلاع الجمهور.

ثانياً – معايير مراجعة الأداء:

1- العمل الميداني – وتضمن خمسة معايير هي:

أ- تخطيط العمل تخطيطاً ملائماً.

ب- الإشراف الملائم والسليم على أعمال المساعدين.

ت- تقويم الانسجام مع القوانين والأنظمة النافذة.

ث- تقويم نظام الرقابة الداخلية بشقيه المحاسبي والإداري لتحديد مدى إمكان الاعتماد عليه, وتحديد طبيعة الاختبارات التي يجب أداؤها.

ج- جمع الأدلة الكافية والملائمة لتكوّين أساس كاف لرأي المراجع وما يصل إليه من أحكام واستنتاجات, ويجب الاحتفاظ بسجل لأعمال المراجع عن طريق عمل المراجع.

2- معايير إعداد التقرير – وتتضمن أربعة معايير هي:

أ- يعالج المعيار الأول وقت تقديم التقارير, إذ يجب أن يصدر في الوقت المناسب.

ب- يعالج المعيار الثاني محتوى التقرير, إذ يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

1) النتائج التي توصل إليها المراجع مدعمة بأدلة الإثبات ومرفقة بالتوصيات التي يراها مناسبة.

2) أن يبين وجهات نظر المسؤولين في الجهة الخاضعة للمراجعة بالنسبة إلى ما توصل إليه المراجع.

3) بيان مناطق القوة في الأداء وكافة التحسينات التي أدخلتها الإدارة في بعض المجالات والتي يمكن تطبيقها في مجالات أخرى.

4) بيان القضايا التي تحتاج إلى دراسات أوسع.

5) الإشارة إلى أية معلومات محذوفة وسبب حذفها.

5- يجب أن يبين التقرير فيما إذا كانت المراجعة تمت بناءً على معايير المراجعة ونواحي الخروج عن هذه المعايير, كما يبين مدى التمسك بالقوانين والأنظمة النافذة, وأسباب عدم ذلك.

6- تحال التقارير عن طريق جهاز المراجعة للموظفين المناسبين في الجهة التي تمت مراجعة حساباتها إلى المنظمة صاحبة المصلحة بالمراجعة, وبما في ذلك المنظمات الممولة ما لم تمنع القوانين المحلية والاعتبارات الأخلاقية ذلك وترسل نسخ من التقرير إلى الموظفين الذين لهم صلاحيات أو مسؤوليات تتعلق بموضوع التقرير, وإذا لم يكن ذلك ممنوعاً قانوناً, يجب أن تكون هذه التقارير متاحة لإطلاع الجمهور.

المراجعة الحكومية في سورية في ظل أجهزة الرقابة المالية الحالية:

تعتبر سورية من الدول العربية السباقة لإحداث هيئة للرقابة المالية تتولى الرقابة على أموال الدولة, فمنذ الاستقلال أقر دستور عام 1920 في الفصل الثامن منه تنظيم الرقابة على الأموال العامة من خلال هيئة رقابية أطلق عليها اسم (ديوان المحاسبات) ولكن لم يكن ممكناً إصدار هذه الهيئة ولم يتسنّى لها أن تقوم بدورها وذلك بسبب الانتداب الفرنسي, ولم يصدر قانون ديوان المحاسبات الذي أشار إليه دستور عام1930 تنفيذاً للمادة /123/ إلا في سنة 1938, وذلك بسبب تدهور الأوضاع والتقلّبات السياسية في ذلك الوقت لما عانته سورية في مقاومة الاحتلال الفرنسي, وفي عام 1938 وتنفيذاً لأحكام الدستور رقم /38/ الصادر بتاريخ 1938/5/24 فقد أحدثت أول هيئة رقابية مستقلة (ديوان المحاسبات) والذي تحدد دوره بتدقيق حسابات الحكومة السنوية وحسابات المحاسبين, ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة واعتبر رئيسه وأعضاؤه ينفذون مهامهم نيابة عن السلطة التشريعية فقد تمتع أعضاء الديوان بحصانة كبيرة بحيث يكون تعيينهم وعزلهم وحتى محاكمتهم في المحكمة العليا وفق قانون إحداث الديوان وموافقة ثلثي أعضاء المجلس النيابي على الأقل, وبعد مصادقة الملك في ذلك الوقت, ثم تتالى ربط الديوان بالسلطة التشريعية أو برئاسة الحكومة, فإذا كانت السلطة وطنية تدعمها جماهير الشعب أي غير موالية للمستعمر الفرنسي وفرت للديوان الإمكانيات اللازمة ليلعب الديوان دوره في تحقيق رقابة فعالة على واردات الدولة و نفقاتها, ويضعف هذا الدور بوجود الحكومات الهزيلة التي تحد من نشاطه و تقلص من صلاحياته[1], ثم ما لبث أن أعيد ارتباطه بمجلس النواب إثر الانفصال عام 1961م حتى اندلاع ثورة الثامن من آذار عام 1963م التي أتبعته إلى المجلس الوطني لقيادة الثورة[2], بسبب العقلية الروتينية التي كانت سائدة في الديوان بالإضافة إلى عدم وجود اختصاصات بين مفتشي الديوان وخاصة مع صدور مراسيم التأميم عام 1965 وغيرها من التعليمات وتوسيع القطاع العام, جعلت الديوان قاصراً عن أداء دوره

[1] **نده, كنان مالك, دور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف,رسالة ماجستير, رسالة غير منشورة, جامعة دمشق,2004, ص86.**

[2] **أشرم, أحمد, معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية, رسالة ماجستير, رسالة غير منشورة,1992.**

تجاه التحديات الجديدة, الأمر الذي أفسح المجال لظهور أجهزة رقابية جديدة كالجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وإدارات الرقابة الداخلية, وفي هذا البحث اقتصر الباحث على دراسة الجهاز المركزي للرقابة المالية ودور مفتشيه في مراجعة الحسابات في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري.

نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية:

تم إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية بموجب المرسوم التشريعي رقم/93/تاريخ 1967/7/19م من خلال تذويب جهتين رقابيتين هما:

1. ديوان المحاسبات: الذي كان يعمل نيابة عن السلطة التشريعية ويقدم تقاريره إليها (مراجعة خارجية).
2. مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية: وهي إدارة تتبع هذه الوزارة وتقوم بأعمال المراجعة والتدقيق في مديرياتها وأقسامها, وكذلك تفتيش أعمال محاسبي الإدارات المعتمدين من قبل وزارة المالية لدى الوزارات والإدارات العامة الأخرى (كمراجعة داخلية في الوزارة).

لقد نصت المادة الأولى من المرسوم التشريعي رقم 93 تاريخ 1967/7/19 والمتضمن قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية على تعريف الجهاز"بأنه هيئة تتبع وزير المالية", وقد تم تعديل هذه التسمية بموجب المرسوم رقم 2571 تاريخ 1968/11/12 والمتضمن ملاك الجهاز المركزي للرقابة المالية فأصبحت "هيئة مستقلة تتبع وزير المالية" إلا إن هذا برأي الباحث لم يعط تلك الهيئة الصلاحيات الكاملة من أجل ممارسة صلاحياتها على أكمل وجه إذ إنه بقي كأنه إدارة من إدارات وزارة المالية والتي بدورها يمكن أن توجهه وترسم خططه كما تريد.

ومن ثم جاء المرسوم رقم /64/ لعام 2003 والمتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية والذي نص في مادته الثانية على أن "الجهاز المركزي للرقابة المالية هو هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء".

بموجب هذا المرسوم تحقّق استقلال الجهاز من سلطة وزارة المالية, وهذا يفرض على عاتقه قيامه بمهامه بنوع أكبر من المسؤولية كما أنه يفتح أمامه آفاق تطوير ذاته بذاته, ولكنّ هذه التبعية تُبقي الجهاز غير مستقلٍ الاستقلال اللازم للقيام بمهامه بحرية دستورية, فذلك أشبه بالقاضي الذي يحكم في قضية يكون طرفاً فيها.

ويرى الباحث هنا أن تكون تبعية الجهاز للسلطة التشريعية أو لرئاسة الجمهورية لأن ذلك قد يُعطيه الصلاحيات الأشمل والأعم لممارسة صلاحياته.

هيكل الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يتألف الجهاز المركزي للرقابة المالية من:

المجلس الأعلى للرقابة المالية:

بينت المادة السادسة من المرسوم رقم/64/تاريخ 2003/9/29م أن المجلس الأعلى للرقابة المالية يتألف من:

أ- رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية رئيساً.

ب- وكلاء الجهاز المركزي للرقابة المالية أعضاء.

ت- ثلاثة من المديرين في الجهاز يُسمون بقرار من رئيس الجهاز ويكونون أعضاء, ويقوم بأمانة السر أحد العاملين الفنيين[1] يسميه رئيس الجهاز.

[1] **المرسوم التشريعي رقم /64/تاريخ 2003/9/29 والمتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر, المادة 10.**

ث- يعتبر وكيل الجهاز الأقدم نائباً لرئيس الجهاز وينوب عنه في حال غيابه.

أما من حيث الاختصاصات التي يختص بها المجلس فقد بينت المادة الثامنة أن المجلس يختص بما يلي:

1- إقرار مشروع خطة العمل السنوية للجهاز ومتابعة تنفيذها.

2- إقرار مشروع التقرير العام عن الحساب الإجمالي العام للموازنة العامة للدولة.

3- اقتراح مشروع النظام الداخلي للجهاز.

4- النظر بجميع القضايا الداخلة في اختصاصات المجلس وفق أحكام هذا المرسوم التشريعي.

5- النظر بجميع القضايا التي يرى رئيس مجلس الوزراء أو الوزير المختص عرضها على المجلس.

6- اقتراح إحداث فروع في المحافظات.

7- اقتراح نقل العاملين الفنيين خارج الجهاز.

8- تبرئة أو عدم تبرئة ذمم العاملين لقاء المبالغ المترتبة عليهم نتيجة الحوادث والكوارث والطوارئ في ضوء التحقيقات التي تجري لهذه الغاية.

9- محاكمة العاملين الفنيين بالجهاز تأديبياً وفقاً للأحكام المنصوص عليها في الفصل الخامس من قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ر/24/لعام 1981م وتعديلاته بما لا يتعارض مع أحكام المرسوم ر/64/لعام 2003م.

الإدارات الفنية وهي[1]:

أ- إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الإداري.

ب- إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي.

ت- إدارة الرقابة على صكوك العاملين في الدولة.

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

المديريات الفرعية: تتألف كل إدارة فنية من عدد من الإدارات الفرعية تحدث بقرار من رئيس الجهاز بناءً على اقتراح المجلس حسب متطلبات العمل, ويرأس كل إدارة فرعية مدير يعاونه معاون مدير أو أكثر تُحدّد مهامه واختصاصاته في النظام الداخلي.

فروع الجهاز في المحافظات: تعتبر من الإدارات الفرعية و يرأس كل فرع مدير معاون ويكون مسؤولاً أمام رئيس الجهاز, ويمارس جميع الصلاحيات المخولة لمديري الإدارات الفرعية في مركز الجهاز ويعاونه معاون مدير أو أكثر وتكون صلته بوكيل الجهاز المختص تبعاً لنوع العمل وطبيعته.

أهداف الجهاز المركزي للرقابة المالية:

عرف المرسوم التشريعي رقم /64/تاريخ 2003/9/29 في مادته الثانية الجهاز المركزي للرقابة المالية بأنه: "هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء, وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبيّن في ذلك المرسوم"[2].

من خلال التعريف السابق يتبيّن بأن الأهداف الأساسية التي يسعى الجهاز المركزي لتحقيقها هي:

---

[1] **المرسوم التشريعي رقم /64/تاريخ 2003/9/29م, المادة 9**

[2] **المرسوم التشريعي رقم /64/تاريخ 2003/9/29م, المادة 2**

أ- تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة.

ب- متابعة أداء الأجهزة التنفيذية (الإدارية والاقتصادية) لمسؤولياتها من الناحية المالية فقط.

ولكن نلاحظ إغفال القواعد الأساسية التي تقوم عليها رقابة الكفاية والأداء (الرقابة الاقتصادية) التي كانت من ضمن أهداف الجهاز المركزي وليس هدفاً يسعى إلى تحقيقه.

اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

أما بالنسبة لاختصاصات الجهاز فقد نصت المادة الرابعة على ما يلي:

يباشر الجهاز في مجال الرقابة الاختصاصات الآتية:

أ- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية, و وفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة وللقواعد العامة للموازنة العامة للدولة.

ب- الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي والتثبُّت من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها.

ت- الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين في الجهات العامة المشار إليها في المادة السابقة /المادة الثالثة/ فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات والنقل والإعارة للعمل وما في حكمها والتثبت من مطابقتها للموازنة العامة وللقوانين والأنظمة وذلك خلال شهر من تاريخ صدورها وبالشكل الذي تعتبر فيه رقابة الجهاز قاطعة لمدة الحصانة الإدارية للمرسوم أو القرار.

ث- مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة, وذلك خلال سنة من تاريخ صدورها.

ج- مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة من أمانات وسلف وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.

ح- مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة وكذلك سداد الدولة في حال الاقتراض.

خ- مراقبة قيود المستودعات ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس منها.

د- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها.

ذ- مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي بالإضافة إلى الوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة.

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

ز- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها.

وفي نطاق العمل يقوم الجهاز المركزي للرقابة المالية بأعماله بطريق التدقيق والمراجعة وبطريق التفتيش وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003, ويقوم الجهاز بأعمال التفتيش من تلقاء نفسه, بطريقة الرقابة المسبقة والرقابة الشاملة أو الانتقائية والمراجعة المسبقة على صكوك التعيين والنقل للعاملين في الدولة

قبل مباشرة العامل العمل, ويعتبر جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مسؤولين أمامه من الناحية المالية ويخضعون لتفتيشه ومراقبته.

وتعليقاً على ما سبق يرى الباحث أن تكون الجهات مسؤولة أمام الجهاز من الناحية المالية والإدارية على حد سواء, لأن التصرفات المالية هي منعكسات لقرارات إدارية.

النتائج والمناقشة:

الجانب العملي:

الإحصاء الوصفي:

بعد أن أجرى الباحث مقابلات شخصية مع بعض العاملين في مجال الرقابة المالية في الجهاز المركزي للرقابة المالية فقد أعد مجموعة من(العبارات والاقتراحات) وعددها /53/, موجهةً إلى مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في فروع الجهاز في عدة محافظات حيث شملت عينة البحث على 140 استمارة موجهة إلى المفتشين ومدراء الفروع بغرض التقصي عن واقع المراجعة الحكومية الحالي, وإمكانية تبني معايير خارجية فقد جاءت نسب الاستجابة على الاستبانة موزعة كما يلي:

جدول (1) نسب الاستجابة على استبيان الدراسة

البيـــــان	العاملين الفنيين			الإجمالي
	مفتش معاون	مفتش	مفتش أول	
عدد الاستبيانات الموزعة	28	65	47	140
عدد الاستجابات	12	49	27	88
نسبة الاستجابة	%42.86	%75.38	%57.44	%62.86

بلغ عدد الاستبيانات المجاب عليها من قبل المفتشين المعاونين 12 استبانه من أصل 28 أي ما نسبته 42% أما عدد الاستبيانات المجاب عليها من قبل المفتشين فقد بلغ 49 استبانه من أصل 65 أي ما نسبته 75.38% وهذه النسبة تعتبر أكبر نسبة مجاب عليها حسب فئات المفتشين الذين يمثلون عينة الدراسة أما فئة المفتش أول فقد بلغ عدد الاستبيانات المجاب عليها 27 من أصل 47 أي ما نسبته 57.44%.

وكان عدد الاستبيانات المجاب عليها من قبل عينة البحث 88 استبانه من أصل 140 أي ما نسبته 62.86%.

وقد اعتمد الباحث مقياس ليكرت خماسي الاتجاه في الاستبيان الموزع على عينة الدراسة، حيث استُخدمت الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات لإثبات فرضيات البحث, وقارن متوسط الإجابات المتعلقة بكل معيار مع قيمة حيادية (3) تبين عدم إمكانية لتطبيق معايير المراجعة محلياً في حالة عدم وجود فروق جوهرية بين المتوسطين حسب اختبار ستودنت لمقارنة وسط عينة مع وسط مفترض.

تم إدخال استجابات المشاركين إلى الحاسب باستخدام برنامج spss (الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية)، حزمة رقم 15,0 وقد شملت استمارة الاستبيان على أسئلة تتعلق بالمجالات التالية:

-في مجال التأهيل العلمي والعملي للمفتشين.

-في مجال استقلال الجهاز المركزي للرقابة المالية.

-في مجال بذل العناية المهنية المناسبة من قبل المفتشين.

-في مجال أدلة الإثبات.

-في مجال رقابة الأداء.

-في مجال فحص نظام الرقابة الداخلية.

-في مجال تخطيط عملية المراجعة.

-في مجال إعداد التقرير.

الإحصاء المعياري

طبّق الباحث اختبار ستودنت مقارنة وسط عينة مع متوسط يمثل قيمة حيادية (3) وتعني عدم وجود إمكانية لتطبيق هذا المعيار محلياً في حالة عدم وجود فرق جوهري بين المتوسطين, على كل معيار من معايير المراجعة الثمانية وكانت النتائج لكل فرضية كالتالي:

اختبار الفرضية الأولى: (إمكانية تبني معيار التأهيل العلمي والعملي)

جدول (2) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار التأهيل العلمي والعملي

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
التأهيل العلمي والعملي	15.325	87	.000	.5606	.4879	.6333

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نرفض فرضية عدم وجود فرق جوهري, ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة المتعلقة بالتأهيل العلمي والعملي والمتوسط المفترض (3) وهذا يشير إلى إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, من وجهة نظر عينة البحث.

اختبار الفرضية الثانية: (إمكانية تبني معيار استقلال وحياد المفتش)

جدول (3) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار الاستقلال والحياد

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الاستقلال والحياد	21.541	87	.000	.7094	.6440	.7749

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نرفض فرضية عدم وجود فرق جوهري, ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة المتعلقة بالاستقلال والحياد والمتوسط المفترض (3) وهذا يشير إلى إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, , من وجهة نظر عينة البحث.

ختبار الفرضية الثالثة: (إمكانية تبني معيار رقابة الأداء)

جدول (4) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار رقابة الاداء

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
رقابة الأداء	28.149	87	.000	.9750	.9062	1.0438

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نرفض فرضية عدم وجود فرق جوهري ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة المتعلقة بالرقابة والمتوسط المفترض (3) وهذا يشير إلى إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, , من وجهة نظر عينة البحث.

اختبار الفرضية الرابعة: (إمكانية تبني معيار الرقابة الداخلية)

جدول (5) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار الرقابة الداخلية

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الرقابة الداخلية	11.842	87	.000	.6193	.5154	.7233

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نرفض فرضية عدم وجود فرق جوهري ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة المتعلقة بالرقابة الداخلية والمتوسط المفترض (3) وهذا يشير إلى إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, , من وجهة نظر عينة البحث.

اختبار الفرضية الخامسة: (إمكانية تبني معيار العناية المهنية)

جدول (6) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار العناية المهنية

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
العناية المهنية	16.961	87	.000	.5631	.4971	.6291

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نرفض فرضية عدم وجود فرق جوهري ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة المتعلقة بالعناية المهنية والمتوسط المفترض (3) وهذا يشير إلى إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, , من وجهة نظر عينة البحث.

اختبار الفرضية السادسة: (إمكانية تبني معيار أدلة المراجعة)

جدول (7) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار أدلة المراجعة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
أدلة المراجعة	28.452	87	.000	.8902	.8280	.9523

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نرفض فرضية عدم وجود فرق جوهري ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة المتعلقة بأدلة المراجعة والمتوسط المفترض (3) وهذا يشير إلى إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, من وجهة نظر عينة البحث.

اختبار الفرضية السابعة: (إمكانية تبني معيار تخطيط المراجعة)

جدول (8) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار تخطيط المراجعة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تخطيط المراجعة	14.434	87	.000	.5292	.4563	.6021

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نرفض فرضية عدم وجود فرق جوهري ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فرق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة المتعلقة بتخطيط المراجعة والمتوسط المفترض (3) وهذا يشير إلى إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, من وجهة نظر عينة البحث.

اختبار الفرضية الثامنة: (إمكانية تبني معيار تقرير المراجعة)

نطبق اختبار ستودنت مقارنة وسط عينة مع متوسط يمثل قيمة حيادية (3) وتعني عدم وجود إمكانية لتطبيق هذا المعيار محلياً في حالة عدم وجود فرق جوهري بين المتوسطين:

جدول (9) جدول اختبار ستودنت فيما يتعلق ببيانات معيار تقرير المراجعة

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
تقرير المراجعة	-.684	87	.496	-.0455	-.1776	.0866

نجد من الجدول أن احتمال الدلالة 0.496 أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبالتالي نقبل فرضية عدم وجود فرق جوهري وهذا يشير إلى عدم إمكانية تطبيق هذا المعيار محلياً, من وجهة نظر عينة البحث.

الاستنتاجات والتوصيات:

الاستنتاجات:

1- لا يوجد لدى الجهاز المركزي للرقابة المالية أية معايير مراجعة حكومية.

2- تتم عمليات التدقيق بناءً على القانون الداخلي للجهاز ولائحته التنفيذية وبعض التعاميم الصادرة في هذا مجال.

3- تتم المراجعة الحكومية من قبل مفتش واحد أو مفتشين على الأكثر.

4- لم تراعي القوانين والأنظمة النافذة بشأن الرقابة المالية مفهوم الاختصاص العلمي الدقيق في مجال التكليف بعمليات الرقابة المالية الحكومية للجهات العامة ذات الطابع الإداري والجهات ذات الطابع الاقتصادي.

5- عملية الرقابة المالية الحكومية لم يتوفر لها الاستقلال المهني الكامل سواء من قبل الجهات الخاضعة للرقابة أو من حيث تبعية جهاز المراجعة نفسه وهذا بدوره يسلب المفتش حقه بالتعبير عن رأي مهني مستقل ومحايد ويعبر عن الواقع.

6- لا تتوفر حالياً المعايير والمستلزمات الضرورية التي تساعد المفتش على بذل العناية المهنية المطلوبة للقيام بعملية الرقابة على أكمل وجه.

7- مفهوم عملية تخطيط المراجعة لدى المفتشين يختلف تماماً عن مفهوم تخطيط عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الحكومية الدولية ولاسيما معايير GAO.

8- هناك معيار واحد فقط من بين المعايير الثمانية (تقرير المراجعة), أشارت نتائج الدراسة العملية لعدم إمكانية تبنيه, وهذا لا يمنع تبني المعايير بالمجل, وقد يكون السبب برأي الباحث نتيجة لعدم نضوج فكرة إعداد تقرير شامل وموحد, حيث لاحظ الباحث اختلاف مضامين التقارير من مفتش إلى آخر وذلك بحسب القدرات الفنية واللغوية لكل مفتش.

9- هناك رغبة كبيرة من قبل المفتشين بتغيير واقع المراجعة الحكومية الحالي من عدة نواحٍ سواء من حيث التأهيل العلمي والعملي ومن حيث الاستقلال عن السلطة التنفيذية بالإضافة إلى الرغبة بالقيام بعملية المراجعة بشكل منظم ومخطط له سابقاً, وهذا بدوره يوفر الأرضية المناسبة لتبنّي معايير مراجعة حكومية أسوة ببعض الدول السباقة في هذا المجال.

التوصيات:

1- تدقيق حسابات الجهات العامة من قبل فريق عمل مؤلف من مفتش على الأقل ومساعدين.

2- مراعاة التخصص العلمي عند تكليف المفتشين للقيام بتدقيق حسابات الجهات العامة ذات الطابع الإداري والاقتصادي وذلك لأن لكل منهما طبيعة عمل (نشاط) مختلف عن الآخر, فالقطاع الإداري يحتاج إلى خبرة أكثر من الاقتصادي لأنه لا توجد معايير أو مؤشرات لقياس (الاقتصاد والكفاءة والفعالية) في هذا القطاع وهذا النوع من التقويم هو الأهم.

3- عضوية الجهاز في عدة منظمات مهنية دولية وعربية تعمل في مجال الرقابة المالية وذلك حتى يتسنى للجهاز متابعة كافة الأنشطة الدولية ذات العلاقة بالعمل الرقابي والاستفادة من تجارب الدول الأعضاء.

4- تعتبر مخرجات العمل الرقابي الأداة والوسيلة للتواصل بين الجهاز والجهات الخاضعة للرقابة والجهات العامة المستفيدة وبالتالي يجب أن تكون إدارة الجهاز حريصة كل الحرص ألا يعبر التقرير عن رأي مهني مستقل

يعتمد على الحكم الشخصي للمفتش بل يجب أن يعتمد على معايير ثابتة و واضحة محددة مسبقاً, كما يجب توفير الاستقلال الكامل للجهاز مالياً و إدارياً.

5- فتح اختصاص في كليتي الاقتصاد والحقوق لتدريس أصول التفتيش وانتقاء مفتشين للجهاز المركزي للرقابة المالية من خريجي هذا الاختصاص بعد النجاح في مسابقة وفق القوانين والأنظمة النافذة.

المراجع:

1- أشرم, أحمد, معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي لرقابة المالية في سورية, رسالة دكتوراه, جامعة حلب,1992.

2- القاضي, حسين, ودحدوح, حسين, مراجعة الحسابات, جامعة دمشق 1998–1999 .

3- الشنواني, غياث, دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب, رسالة ماجستير, جامعة دمشق, 1994 .

4- بنود محمد خالد , دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية السورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية – الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش), رسالة ماجستير, جامعة حلب, 2004 .

5- د. الكفراوي, عوف محمود, الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق, مطبعة الانتصار, الاسكندرية 1998,ص 16.

6- د. منصور ميلاد يونس, مبادئ المالية العامة, منشورات الجامعة المفتوحة, ليبيا, طرابلس, 1994.

7- العموري, محمد رسول , الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة جامعة دمشق – كلية الحقوق 2005 .

8- حماد, طارق عبد العال, موسوعة معايير المراجعة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2004.

9- شريف, توفيق محمد, محمود, قادوس, "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية, مجلة الإدارة العامة (الرياض: مجلة الإدارة العامة, العدد72,اكتوبر1991) ,ص93– 162.

10- عاشور, أحمد صقر, الإدارة العامة، دار النهضة العربية، بيروت، عام 1979.

11- عوضين حجازي, أحمد السيد، الرقابة الذاتية لأعمال الإدارة،1989 .

12- لطفي, أمين السيد أحمد, مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة, 2005.

13- ندة, كنان مالك, دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف, رسالة ماجستير, جامعة دمشق,2004.

14- المبادئ العامة الدولية للرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية العليا للرقابة المالية (INTOSAI) للمحاسبة الحكومية – خلال مؤتمرها الذي انعقد في مدينة ليما (عاصمة) بيرو (عام 1977 وسمي فيما بعد) إعلان ليما للمبادئ الأساسية للرقابة المالية والمنشور في مجلة الرقابة المالية الصادر عن مجموعة العمل للأجهزة العليا 1992.

15- المرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006, المتضمن القانون المالي الأساسي.

16- المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2003 المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.

17- المرسوم التشريعي رقم /93/ لعام 1967 المتضمن الأسباب الموجبة لإحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية.

18- المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين, منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين, 1998.

19- TAYLOR, D.H; GIEZEN, C.W, *Auditing integrated concepts and procedures*, USA, 1991.
20- CASHIN, J. A, *Hand book for auditing (chapter 1) Hill book* , (New York) , 1971.
21- DAVID, M.W, *Government auditing standards*, yellow book, July 27, 2007, http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm.