



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

**دور تطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة
الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي**

(دراسة ميدانية في القطاع الحكومي في سورية)

"رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة العامة"

إعداد الطالب:

علي الفياض

إشراف الدكتور

بطرس ميالة

الأستاذ في قسم المحاسبة

كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

الشكر والتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذا العمل المتواضع.

وخير مقام يُعترف فيه لذوي الفضل بفضلهم، فإنني بفيض من الثناء الحسن الجميل، أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل الدكتور (بطرس ميالة) على تفضله مشكوراً بقبول الإشراف على رسالتي، والذي غمرني بفيض علمه، وكثير نصحه، وجميل صبره، وما قدمه لي من علمٍ ونصحٍ وإرشاد، ولم يبخل عليّ بوقته الثمين وعلمه وخبرته، جزاه الله عنا خير الجزاء، داعياً المولى عزَّ وجل أن يديم عليه الصحة والعافية والسعادة وأن يحفظه من كل سوء وأن يمد في عمره.

كما أتقدم بخالص شكري وعظيم امتناني إلى أعضاء لجنة الحكم الدكتور (إبراهيم العدي) والدكتور (عقبة الرضا) اللذين منحاني من وقتهم الثمين، إذ تفضلاً بوضع تعديلاتهم البناءة وملاحظاتهم القيمة التي أغنت هذا العمل المتواضع، وكل الشكر والتقدير لجامعة دمشق ذلك الصرح العلمي الشامخ على ما قدمته لنا من خدمات، والشكر موصول لكلية الاقتصاد ممثلةً بعميد كلية الاقتصاد بجامعة دمشق الأستاذ الدكتور (عدنان غانم)، ورئيس قسم المحاسبة الأستاذ الدكتور (إبراهيم ميده) والأستاذة الأفاضل أعضاء قسم المحاسبة، وأتوجه بشكر خاص للدكتور (قيس عثمان) لما قدمه لي من عون في بداية تسجيلي لهذه البحث، وأشكر كل القائمين على كلية الاقتصاد في جامعة دمشق من أكاديميين وإداريين.

وأخيراً كلمة شكرٍ واعتراف بالجميل لجامعة الفرات التي تعاني نقصاً حاداً في أطرها، فوضِّبَتْ في حقائب سفرنا، كل آمالها، وظلَّت في غمرة الانتظار تدعو لنا بالنجاح.

وأسأل الله لي وللجميع التوفيق

الباحث

الإهداء

إلى من غادرت باكراً ولم أنعم طويلاً بدفء حنانها إلى من لازال قلبي يمتلئ بها
أمي رحمها الله
إلى من كان سندي وملاذي إلى من زرع أيامي أحلاماً ولم يكن بوسعه أن ينتظر موسم
القطاف.....

أبي رحمه الله
إلى النجوم التي تضيء لي درب حياتي إلى من قاسموني همومي وأحزاني
أخوتي وأخواتي الأعزاء
إلى رفيقتي دربي إلى من سارتا معي نحو الحلم خطوة بخطوة
زوجتي وابنتي "ألين" الغاليتين
إلى الذين كلما أوجست في روحي انكساراً أسندت ظهري إلى محبتهم.....
أصدقائي الأعزاء

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع

الباحث
علي الفياض

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الشكر والتقدير	أ
الإهداء	ب
فهرس المحتويات	ت
قائمة الجداول	ج
قائمة الأشكال	ح
قائمة الملاحق	ح
قائمة الاختصارات المستخدمة في هذه الدراسة	خ
ملخص الدراسة بالعربي	د
الإطار العام للدراسة	1
المقدمة	2
مشكلة الدراسة	3
الدراسات السابقة	4
أهمية الدراسة	16
أهداف الدراسة	16
فرضيات الدراسة	17
متغيرات ونموذج الدراسة	18
منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات	19
مجتمع وعينة الدراسة	19
حدود الدراسة	20
الفصل الأول : الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي	21
تمهيد	22
المبحث الاول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي ومقوماته	23
تعريف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي	23
أهداف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي	25
خصائص نظام المعلومات المحاسبي الحكومي	25
مقومات النظام المحاسبي الحكومي	27
وظائف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي	28

29	عناصر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي
36	العوامل المؤثرة على فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي
40	المبحث الثاني: الملامح الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي في سورية
40	تبويب الحسابات
43	إعداد الموازنة العامة للدولة
47	تنفيذ الموازنة العامة للدولة
48	الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة
51	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية وإرشادات INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية
52	تمهيد
53	المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية ومكوناته بحسب إرشادات INTOSAI
53	مقدمة
53	تعريف بمنظمة الـ INTOSAI
55	تعريف نظام الرقابة الداخلية
57	مقومات نظام الرقابة الداخلية
59	مكونات نظام الرقابة الداخلية بحسب INTOSAI
64	منح الصلاحيات وتحديد المسؤوليات
67	المبحث الثاني: نظام الرقابة الحكومية في الجمهورية العربية السورية
67	الرقابة المالية الحكومية وأنواعها
74	الرقابة الداخلية الحكومية
80	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية وعرض نتائجها وتوصياتها
81	تمهيد
82	المبحث الأول: مجتمع الدراسة وأداتها
82	مجتمع الدراسة وعينتها
85	أداة الدراسة
88	أدوات التحليل الإحصائي
89	صدق مقاييس الدراسة وثباتها
94	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية وعرضها
94	خصائص عينة الدراسة
95	وصف متغيرات الدراسة
108	اختبار فرضيات الدراسة
117	النتائج
118	التوصيات
119	المراجع

قائمة الجداول

رقم الجدول	محتويات الجدول	رقم الصفحة
1	إجراءات توزيع عينة الدراسة وحركة الاستبانة	84
2	معاملات ارتباط بيرسون لعبارات الاستبانة	90
3	معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ للاستبانة	91
4	معامل الالتواء للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي	92
5	معامل اختبار كولومجروف - سمرنوف (1-Sample K-S)	93
6	توزيع أفراد العينة وفقاً للخصائص الديمغرافية	94
7	اتجاهات أفراد العينة حول فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي	95
8	اتجاهات أفراد العينة حول توفير المعلومات المحاسبية للمستفيدين	97
9	اتجاهات أفراد العينة حول ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته	99
10	اتجاهات أفراد العينة حول تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة	102
11	اتجاهات أفراد العينة حول توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية	104
12	اتجاهات أفراد العينة حول المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية	106
13	نتائج اختبار t للمحور الأول الخاص بفاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي	109
14	نتائج اختبار t للمحور الأول الخاص بتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستفيدين	111
15	نتائج اختبار t للمحور الثالث الخاص بترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته	112
16	نتائج اختبار t للمحور الرابع الخاص بتحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة	113
17	نتائج اختبار t للمحور الخامس الخاص بتوفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية	114
18	نتائج اختبار t للمحور السادس الخاص بالمعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية	116

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	محتويات الشكل	رقم الشكل
18	أنموذج البحث	1
32	مكونات نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الوحدات غير هادفة إلى الربح	2
45	مراحل إعداد الموازن العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي	3
61	مكونات نظام الرقابة الداخلية الحديثة	4

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	محتويات الملحق	رقم الملحق
127	قائمة بأسماء المحكمين	1
128	استمارة الاستبيان	2
136	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ISSAI	3
141	ملخص الرسالة باللغة الإنكليزية	4
142	تسهيل مهمة لدى الجهات العامة	5

قائمة الاختصارات المستخدمة في هذه الدراسة

الاختصار	مضمونه باللغة الإنكليزية	مضمونه باللغة العربية
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
ARABOSAI	Arab Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
FASAB	Financial Accounting Standards American Board	المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الاتحادي الأمريكي
SFFACs	Statements Of Federal Financial Accounting Concepts	التقارير المالية الحكومية الاتحادية
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
COSO	Committee Of Sponsoring Organization Of the Treadway Commission	لجنة رعاية المنظمات الراعية للجنة تريدواي
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
INCOSAI	International Congress of Supreme Audit Institutions	المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة
GAO	General Accounting Office	مكتب المحاسبة العام الأمريكي
SAI	Supreme Audit Institutions	الأجهزة العليا للرقابة المالية
SPSS	Statistical Packages for Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

دور تطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي

(دراسة ميدانية في القطاع الحكومي في سورية)

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي وأهمية تلك الإرشادات للتطبيق في القطاع الحكومي الذي يعتبر الركيزة الأساسية في المجتمع لتطوير وتحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي.

وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة واختبار فرضياتها، مستخدماً الاستبانة كأداة لجمع البيانات بحيث أعدت خصيصاً ووزعت على المستويات المكونة لعينة البحث، وقد تم التحليل باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتم تطبيق مجموعة من الاختبارات الإحصائية الملائمة لطبيعة تلك البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها:

- تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية يساهم في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
 - التقارير المالية الحكومية الحالية لا تلبي سوى جزء صغير من احتياجات وأهداف مستخدمي تلك التقارير.
 - عدم قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية على توفير أدنى متطلبات قياس وتقييم الأداء لمختلف الوحدات الحكومية.
- كما أوصت الدراسة بضرورة العمل على تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية، وتطوير الأسس والأساليب المحاسبية المطبقة في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

الإطار العام للدراسة

يتكون الإطار العام من العناصر التالية:

- المقدمة
 - مشكلة الدراسة
 - الدراسات السابقة
 - أهمية الدراسة
 - أهداف الدراسة
 - فرضيات الدراسة
 - متغيرات ونموذج الدراسة
 - منهج الدراسة ومصادر جمع المعلومات
 - مجتمع وعينة الدراسة
 - حدود الدراسة
-

1. المقدمة

تعد الجهات العامة ذات الطابع الإداري الركيزة الأساسية في المجتمع نظراً لما تقوم به من دور كبير في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث مارست الجهات العامة ذات الطابع الإداري في مختلف دول العالم وظائف جديدة، وإدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تسير متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كان دورها قاصراً على وظائف الدولة التقليدية، حيث ازداد النشاط الحكومي الذي بدأ يأخذ اتجاهات إضافية تمثلت في التخطيط الاقتصادي والاجتماعي الشامل والذي تبعه زيادة في الخدمات كماً ونوعاً، مما أدى بالمحاسبة الحكومية إلى أن تتطور لتواكب هذه النقلة الجديدة في وظائف الحكومة وما يترتب عليها من ازدياد كبير في حجم النفقات وتنوع مجالاتها، وندرة مواردها ومحدوديتها، حيث أصبحت تعنى وبشكل كبير في تقديم تقارير تفصح عن مستوى كفاية إنجاز البرامج والأنشطة الحكومية.

ونتيجة لذلك أجرت معظم دول العالم محاولات لتطوير النظم المحاسبية في أجهزتها الحكومية رغبة منها في رفع كفاءة الوحدات الحكومية، واستجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية ورغبات المنظمات المختصة في مجال المحاسبة الحكومية في البحث عن الكيفية التي يتم فيها إعداد القوائم المالية وأي تقارير أخرى تستلزمها طبيعة العمليات في الوحدات الحكومية، بحيث تعبر تلك القوائم والتقارير عن حقيقة الوضع والأداء المالي للدولة بطريقة عادلة، وقد كانت منظمة (INTOSAI) واحدة من هذه المنظمات، حيث قامت بوضع معايير وإرشادات لإيجاد نظم رقابة داخلية فعالة في القطاعات الحكومية والحفاظ عليها، للنهوض بالنظم المحاسبية الحكومية والتي تعد حجر الأساس في تطوير الجهاز المالي الحكومي، كما تحدد هذه الإرشادات الإطار المفضل للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، كما توفر أساساً يمكن معه تقييم الرقابة الداخلية، وهو مبدأ ينطبق على كافة جوانب التشغيل داخل الدوائر الحكومية، ومع ذلك فهو لا يهدف إلى الحد من تدخل السلطات المختصة المفوضة بصلاحيات تطوير التشريعات وسن القوانين أو السلطات الأخرى التي تقوم بوضع السياسات وفق ما تراه مناسباً داخل الدوائر الحكومية.

2. مشكلة البحث

نظام المعلومات المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الجهات العامة ذات الطابع الإداري قاصر عن تأدية دورة بشكل سليم، مع ازدياد حاجة المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية التي تساهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، وضرورة ترشيد الإنفاق الحكومي وتقييم أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري والرقابة على المال العام.

ومما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة على النحو التالي:

هل النظام المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الجهات العامة ذات الطابع الإداري في الجمهورية العربية السورية قادر على تحقيق أهدافه بكفاءة وفاعلية؟

ما طبيعة المعايير والإرشادات الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية، وهل يؤدي تطبيقها لزيادة فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في سورية؟

هل توجد معوقات لتطبيق تلك الإرشادات في القطاع الحكومي لتحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي؟

3. الدراسات السابقة

قام الباحث باستعراض العديد من الدراسات السابقة التي تعرضت لمتغيرات البحث، حيث يضم الفكر المحاسبي العديد من الدراسات التي تناولت النظام المحاسبي الحكومي والمعايير والإرشادات الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) وذلك على النحو التالي:

أولاً: الدراسات العربية

1. دراسة (معتوق، 2016)¹: بعنوان: تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الإنتوساي (INTOSAI)

هدفت هذه الدراسة إلى اختيار المعايير المناسبة والمنهجية الملائمة لتقييم نظام الرقابة الداخلية في "الوحدات الحكومية الليبية" بحيث يتم الكشف عن مواطن الضعف أو القصور في النظام والتي تؤثر بطبيعة الحال على جودة التقارير المالية، ومدى منفعة المعلومات التي تقدم لمستخدمي التقارير المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك سعي حثيث من قبل ديوان المحاسبة الليبي للعمل بكفاءة وفاعلية وفق أفضل الممارسات الرقابية والمعايير المهنية وذلك من خلال تطبيقه لمعايير الإنتوساي، لتحقيق رقابة فعالة على المال العام وتعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة للأداء المالي الحكومي، مما يساعد على توفير آليات تساهم في الحد من عجز الموازنة وترشيد الإنفاق، كما أوصت الدراسة بضرورة توحيد ممارسات وإجراءات الرقابة والتحسين المستمر للنظام المحاسبي الحكومي، وضرورة وزن كل عنصر من عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مختلف لتحسين مصداقية وموضوعية تقييم النظام، لأن كل عنصر من عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية له أثر متفاوت يختلف عن الآخر.

¹ معتوق، مريم صالح الساعدي، (2016)، تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الإنتوساي (INTOSAI)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

2. دراسة (القرشي، 2015)¹ بعنوان: أنموذج مقترح لهيكل النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح - دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح التي تتعامل مع أكثر من نوع من الأموال، وتستخدم أنظمة محاسبة مختلفة، ما يؤدي إلى استخدام مجموعة متنوعة من ممارسات القياس والعرض والإفصاح، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي والتحليلي في تناول فقرات البحث، ولغرض تغطية الجانبين النظري والعملي للحصول على البيانات والمعلومات المطلوبة اعتمدت على القوانين والأنظمة والوثائق والنشرات الرسمية الحكومية والتعليمات المالية، والاطلاع على الأدبيات الورقية والإلكترونية ذات الصلة بموضوع الدراسة وإجراء الزيارات الميدانية، وتحليل البيانات المالية للسنوات 2009-2010 ومعالجتها، ومقارنة معايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام التي تحكم عمليات القياس والعرض والإفصاح مع النظام المحاسبي المستخدم في عينة البحث، وتم اقتراح أنموذج وتطبيقه على (جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد) لهيكل النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وفقاً لمعايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- لا يتوافق القياس المحاسبي للنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال مع معايير المحاسبة الحكومية الدولية لمنشآت القطاع العام.

- لا ينتج النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً لأنشطة قطاع الأعمال معلومات تحتوي عليها القوائم المالية ذات خصائص نوعية تلبي حاجات مستخدميها، وتعكس حقيقة الأنشطة.

- لا يفصح النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية التي تمارس نشاطاً مشابهاً لأنشطة قطاع الأعمال في القوائم المالية عن القيود المفروضة على مصادر الأموال التي يحصل عليها.

¹ القرشي، هناء علي حسين، (2015)، أنموذج مقترح لهيكل النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح / دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.

3. دراسة (راضي، 2015)¹ بعنوان: دور كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في حماية المال العام

كان هدف هذه الدراسة هو بيان دور كفاءة النظام المحاسبي الحكومي العراقي في حماية المال العام، ولغرض تحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة وزعت على عينة شملت (72) من موظفي حسابات وتدقيق عدد من دوائر الدولة في محافظة القادسية وكانت أهم النتائج التي تم التوصل اليها:

- ان تمتع النظام المحاسبي الحكومي العراقي بخصائص النظام المحاسبي الفعال له أثر كبير في جعله قادرا على حماية المال العام.

- ان تحقيق النظام المحاسبي الحكومي لأهدافه يجعل دوره مؤثراً في حماية المال العام.

- ان قوة آليات وأدوات النظام المحاسبي الحكومي العراقي تمكنه من القيام بدور مهم في حماية المال العام.

وكانت أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة ما يلي:

- تنمية الموارد البشرية في القطاع الحكومي وتأهيلها بما ينعكس ايجابا على حسن أداءهم في العمل.

- تفعيل مبدأ المساءلة والثواب والعقاب عند الانحراف في تطبيق القوانين والتعليمات المالية.

- تطوير الأساس المحاسبي المطبق في المحاسبة الحكومية وهو الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق باعتباره الأساس المحاسبي للقياس وإرساء الأسس اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف.

4. دراسة (شلال، 2014)² بعنوان: آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة الحكومية في الجزائر عن طريق تحليل إجراءات المعالجة المحاسبية للمعاملات المالية للدولة وفق نظام محاسبة الخزينة العمومية القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي

¹ راضي، نوال حربي، (2015)، دور كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في حماية المال العام، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق المجلد 17، العدد 4.
² شلال، زهير، (2014)، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر.

الحكومي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة الى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة الحكومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات وتوصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

نظام المحاسبة الحكومي في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي، الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة، لا يسمح النظام المحاسبي الحكومي الحالي بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تكييف الإجراءات المحاسبية للمحاسبة الحكومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

5. دراسة (خلاط وميرة، 2014)¹ بعنوان: مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (3100) المتعلق برقابة الأداء والصادر عن منظمة الإنتوساي "المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا"، وقد اعتمدت الدراسة على ما ورد في المعيار رقم (3100)، بالإضافة إلى تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة، ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة قيام ديوان المحاسبة بإعداد وتنفيذ دورات تدريبية لمراجعيه في مجال تطبيق إجراءات رقابة الأداء.

¹ خلاط، صالح ميلود، ميرة، عبد الحفيظ فرح، (2014)، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا.

6. دراسة (بوشديق، 2013)¹ بعنوان: تطوير النظام المحاسبي الحكومي لترشيد الإنفاق بالمستشفيات الليبية

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل النظام المحاسبي الحكومي من خلال عناصره وأهدافه ومدى تأثيرها على ترشيد الإنفاق، وتحليل وتوصيف مستوى الفروق المعنوية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في المستشفيات الليبية، تحليل وتوصيف مستوى جوهرية تأثير النظام المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق بالمستشفيات الليبية.

وركزت الدراسة على أهمية تقييم طبيعة النظام المحاسبي الحكومي من خلال تقييم أهداف وعناصر النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات والأجهزة الحكومية، وأهمية المعلومات المحاسبية التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي والتي تقيد في اتخاذ القرارات المناسبة بكفاءة عالية، ولغرض تحقيق هذا الهدف تم تصميم استبانة وزعت على عينة شملت عدد من الموظفين في المستشفيات الليبية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

أن لأساس القياس المحاسبي المتبع والمتمثل في الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق أو المختلط دور كبير في ترشيد الإنفاق، وأن توفير البيانات والمعلومات والمؤشرات الملائمة للقياس له دور كبير في ترشيد الإنفاق.

7. دراسة (الحبيشي، 2013)²: بعنوان: دور الرقابة الشاملة على القطاع الحكومي في تحقيق الإصلاح المالي والإداري في الجمهورية اليمنية

هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج خاص للرقابة الشاملة على القطاع الحكومي ومداخلها وخطوات تطبيقها بمختلف أبعادها، ومعرفة واقع الحال لجهود الإصلاح المالي والإداري في اليمن وبيان دور الرقابة الشاملة في تحقيق الإصلاح المالي والإداري، وتناول الباحث ماهية الرقابة الشاملة وأبعادها ودورها في تحقيق الإصلاح المالي والإداري، وقامت الدراسة بتقييم جهود الإصلاح في اليمن عبر مرحلة لا بأس بها منذ عام 1995 وهي مرحلة بدء برنامج الإصلاح الشامل حتى عام 2013، من خلال عملية تقييم شاملة استطاعت عبرها من الوقوف على جوانب القصور والمتطلبات، ومن ثم التأكد من فعالية الإطار المقدم المتمثل بالرقابة الشاملة بعد بيان العوامل المرتبطة بها، واعتمد الباحث على الاستعانة بالقوانين والتشريعات اليمنية والموازنة

¹ بوشديق، عائشة سالم، (2013)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لترشيد الإنفاق بالمستشفيات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر.

² الحبيشي، وهيب عبد العزيز، (2013)، دور الرقابة الشاملة على القطاع الحكومي في تحقيق الإصلاح المالي والإداري في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.

العامة والحساب الختامي والنشرات الإحصائية المالية وعلى المقابلات الشخصية والاستبيان لتغطية الجانب العملي من الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الرقابة الشاملة يؤدي إلى تحقيق الإصلاح المالي والإداري في اليمن لأنها الأداة والوسيلة للإصلاح، وإن الكيان الذي تتم من خلاله والممثل بأجهزة الرقابة العليا هو الأنسب لتولي متابعة تحقيق الإصلاح.

8. دراسة (القطيش، 2011)¹ بعنوان: تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى الحاجة إلى الأخذ بأسلوب تدقيق الأداء ودراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الأردن لتلبية أغراض تدقيق الأداء، وتقديم المقترحات لتطويره، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة تضمنت (28) سؤالاً وزعت على المدققين الحكوميين في وزارة المالية ودوائر الموازنة العامة والبالغ عددهم (40) مدققاً، وتم استخدام اختبار T-test للعينة الواحدة لاختبار فرضيات الدراسة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- قصور النظام المحاسبي الحكومي الحالي في توفير المعلومات الملائمة لتدقيق كفاءة وفاعلية الأداء.

- ضرورة تطوير أسلوب التدقيق الحالي بالتوجه إلى استخدام تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني.

كما قدمت الدراسة عدد من التوصيات أهمها تطوير النظام المحاسبي الحكومي بالتوجه التدريجي إلى استخدام أساس الاستحقاق، وتطبيق موازنة البرامج والأداء.

9. دراسة (السقا والسندي، 2010)² بعنوان: فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح كيفية تقرير فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية في العراق من خلال تطبيق الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية لتصميم نظم معلومات محاسبية يمكن أن تسهم في توفير معلومات على رقابة أدائها وتقييمه، وقياس كلفة خدماتها، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال الاطلاع على ما يتعلق بموضوع

¹ القطيش، حسن فليح، (2011)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1.

² السقا، زياد هاشم، السندي، علي مال الله، (2010)، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، بحث منشور في مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 17، العراق.

البحث في الدوريات والكتب العلمية العربية والأجنبية، وأهم ما توصلت اليه الدراسة وجود رغبة دؤوبة من قبل المنظمات المهنية والدولية والوطنية في إصدار معايير محاسبية تهدف إلى تطوير التطورات الحديثة في الفكر المحاسبي للممارسات العلمية في الوحدات الحكومية بما لا يتعارض مع النصوص القانونية، وإن استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة عن العمليات في الوحدات الحكومية يساعد في زيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي ويساعد في صياغة السياسات الواقعية ويسهل إدارة النقدية.

10. دراسة (أبو لحوم، 2010)¹ بعنوان: تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات اليمنية الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الإنتوساي - دراسة ميدانية

هدفت الدراسة إلى تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات الحكومية اليمنية مقارنةً بمتطلبات معايير الرقابة للمنظمات الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (INTOSAI) التي أقرتها المنظمة في المؤتمر الثامن عشر في بودابست 2004 من خلال تقييم مدى توفر المقومات الأساسية لنظم الرقابة الداخلية في الجامعات المتمثلة في بيئة الرقابة الداخلية وتقييم وتحليل المخاطر، وأنشطة وإجراءات الرقابة، ونظم المعلومات والاتصال، والتقييم والمتابعة، وتوصل الباحث إلى أن نظام الرقابة الداخلية في الجامعات اليمنية يتسم بالضعف نسبياً مقارنة مع متطلبات معايير الرقابة الداخلية لمنظمة (INTOSAI)، كما تبين ضعف بيئة الرقابة، وارتفاع درجة المخاطر التي تواجهها الجامعات اليمنية.

كما أوصى الباحث بتطوير وتقييم وتعديل الأنشطة والإجراءات الرقابية المتبعة، وتبني سياسات وإجراءات تضمن الحد من المخاطر.

11. دراسة (مفضل، 2008)² بعنوان: المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية

تناولت هذه الدراسة دور المحاسبة الحكومية الدولية في توفير معلومات تحقق الأهداف المنشودة من الإفصاح المالي الحكومي هادفة إلى تقييم دور معايير (IPSASS) في إيجاد حلول مناسبة تمكن من تلافي جوانب القصور السائدة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن، وتوصل الباحث إلى أن النظام المحاسبي الحكومي في اليمن يتصف بعدد من الصفات الشائعة في نظم المحاسبة الحكومية التقليدية أبرزها: تنفيذ المعاملات وفق الأساس النقدي، والتركيز على

¹ أبو لحوم، رشيد عبود شريان، (2010)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات اليمنية الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الإنتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، اليمن.

² مفضل، إبراهيم، (2008)، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.

المدخلات وعدم الاهتمام بالمخرجات وحصر وظيفته الأساسية في تنفيذ الموازنة العامة، وأنه لا يلبي سوى جزء صغير من احتياجات وأهداف مستخدمي التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي وأنها تفتقد بدرجة كبيرة لخاصيتي الموثوقية والملائمة، وتوصل الباحث إلى أن اعتماد وتطبيق متطلبات العرض والإفصاح والقياس الواردة في المعايير المحاسبية الحكومية الدولية سوف يؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الحكومي اليمني.

12. دراسة (المهاني وسلم، 2007)¹ بعنوان: تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة المتداخلة والمتزامنة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة باعتبارها تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي وتمت الإشارة إلى أن عملية تنفيذ الموازنة في العراق تتم بأسلوبين هما: النظام المحاسبي المركزي، النظام الحكومي اللامركزي مع الإشارة إلى مزايا وعيوب كل نظام، كذلك تناولت الدراسة مفهوم الأسس المحاسبية المعتمدة في عرض النتائج، أعتمد البحث على المنهج الاستقرائي باستخدام الأسلوب الوصفي وشملت أدوات الدراسة لتغطية الجانب النظري الاطلاع على المعلومات المطلوبة من الكتب والدوريات العربية والأجنبية والتقارير الرسمية، ولتغطية الجانب العملي اعتمدت الدراسة على المقابلات الميدانية مع المعنيين في سورية والعراق والاطلاع على الموازنة التقديرية العراقية للسنوات 2005-2006-2007 وأقترح الباحثان انموذجاً لتنفيذ الموازنة العامة في ظل النظام المحاسبي المعتمد مع بيان المزايا التي سوف تتحقق عند تطبيق النموذج المقترح ومنها: إمكانية تطبيق أساس الاستحقاق، محاسبة التكاليف، المحاسبة عن الموجودات الثابتة ما سيوفر فرصة الحصول على البيانات المالية الجيدة.

13. دراسة (الحبيشي، 2007)² بعنوان: واقع النظام المحاسبي الحكومي في اليمن وآفاق تطويره

هدفت الدراسة إلى بيان مواطن الضعف والقوة في النظام المحاسبي الحكومي في اليمن من خلال عملية تقييم شاملة ومن ثم اقتراح نموذج لتطويره يتكون من تطبيق مفهوم الأموال، وأساس الاستحقاق، والمحاسبة عن الموجودات الثابتة، ومحاسبة التكاليف، ومحاسبة المسؤولية، وتوصل

¹ المهاني، محمد خالد، سلم، حسن عبد الكريم، (2007)، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 65، العراق.

² الحبيشي، وهيب عبد العزيز، (2007)، واقع النظام المحاسبي الحكومي في اليمن وآفاق تطويره، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.

الباحث إلى أن النظام المحاسبي الحكومي في اليمن يعاني من عدة نقاط قصور تستدعي القيام بعملية التطوير، ويؤدي تطبيق مجموعة من الأساليب الحديثة المقترحة إلى رفع كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الحكومي اليمني.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

1. دراسة (Ljeoma, 2014)¹ بعنوان

"The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria"

"تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في إدارة الحكومة المحلية في نيجيريا"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على موثوقية إعداد التقارير المالية في إدارة حكومة ولاية نيجيريا ومصداقيتها ونزاهتها، اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي، وشملت أدوات الدراسة الاطلاع على المعلومات المطلوبة من الكتب والدوريات الأجنبية لتغطية الجانب النظري، واعتمد على الاستبانة مصدراً للبيانات، وتمكن الباحث من خلالها بيان تأثير معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية المعدة من قبلها، وأظهرت الدراسة أن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية يؤدي إلى:

- تحسين منفعة وموثوقية التقارير المالية ومصداقيتها في حكومة الولاية.
- أن تنفيذ معايير المحاسبة الحكومية الدولية يسهل الرقابة الداخلية ويعزز هدف الحكومة بتقديم الخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

¹ Ljeoma, N., (2014), **The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria**, International Journal Of Technology Enhancements And Emerging Engineering Research, VOL2, ISSUE 31 ISSN 2347-4289.

2. دراسة (Filipiak, 2012)¹ بعنوان:

"Internal Control in Local Government Units in Poland"

"الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المحلية في بولندا"

عرضت هذه الدراسة مشاكل محددة في مجال عمل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المحلية في بولندا، ولم تقتصر الدراسة على الخطوط العريضة للإجراءات الإلزامية في تشغيل الرقابة الداخلية في هذه الوحدات، وإنما أشارت إلى نتائج الأبحاث التجريبية في مجال عمل هذه الإجراءات، آخذة في عين الاعتبار تعريف التغيرات في مجال الرقابة الداخلية. وقامت الدراسة بتقييم الرقابة الداخلية المستخدمة في الوحدات الإدارية الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى أن لتقييم مكان وإجراءات الرقابة دور في وحدات الحكم.

3. دراسة (Lapsley & Caperchione, 2011)² بعنوان:

"Making Comparisons In Government Accounting"

"إعداد المقارنات في المحاسبة الحكومية"

قدمت هذه الدراسة في مؤتمر Comparative Government Accounting Research في عام 2009، هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على مقارنة الأنظمة المحاسبية الحكومية والممارسات المحاسبية وكشف قضية تنوع الأساليب المحاسبية المنتشرة في الدول المنتمية إلى منظمة (CIGAR) بسبب الصعوبات التي يواجهها الباحثون الأكاديميون في نشر البحوث التجريبية في التحقق من هذه الممارسات وذلك يرجع إلى طبيعة البيانات المحاسبية الحكومية التي تعد بيانات حساسة مقيدة يمنع نشرها من جانب واضعي السياسات، واستنتج الباحثان وجود صعوبة في المقارنة في دراسات المحاسبة الحكومية على الرغم من توفر البيانات والتقارير، ويرجع سبب ذلك إلى الافتقار لنظم محاسبة متماسكة، بل ومتناقضة مع بعضها البعض، ومع أهداف اصحاب المصلحة في ممارسة المحاسبة الحكومية وتطلعاتهم، وتأثير الثقافات المختلفة في معنى الممارسات المحاسبية حيث إن اختلاف المفاهيم الثقافية والاجتماعية تشكل تحدياً للباحثين بسبب صعوبة قياس الأفكار التي تقوم عليها، وأوصت الدراسة باعتماد

¹ Filipiak, B, (2012), **Internal Control in Local Government Units in Poland**, Public Administration.

² Lapsley & Caperchione, (2011), **Making Comparisons In Government Accounting**, Financial Accountability & Management, 27(2), 0267- 4424.

أسلوب المنهج المقارن، اتباع أسلوب الاستحقاق، الشفافية في عرض البيانات المالية العامة يجعل كميات كبيرة من البيانات متاحة للجمهور ليصل إليها الباحثون المهتمون بهذا المجال.

4. دراسة (Wynne, 2011)¹ بعنوان:

"The General State Inspectorate– Independent or Under The Executive – How Does It Compare With The Court Of Accounts In Sub-Saharan Africa?"

"المفتشية العامة للدولة – مستقلة أم تابعة للسلطة التنفيذية – وكيف يتم مقارنتها مع ديوان المحاسبة في الصحراء الكبرى في أفريقيا؟"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض بنود إعلان مكسيكو الخاص باستقلالية أجهزة الرقابة العليا والتوجيهات الصادرة عن منظمة الإنتوساي حول الاستقلالية، ومقارنتها مع واقع أجهزة الرقابة الموجودة في أفريقيا، والتي تنقسم إلى ديوان المحاسبة والمفتشية العامة للدولة، وتبين من المقارنة وجود غموض حول وضع هذين الجهازين على الرغم من التعديلات التي وضعت من قبل الإنتوساي، فلم يكن هناك تطبيق كامل لمبادئ الاستقلالية الصادرة عن الإنتوساي بالإضافة إلى عدم وجود توجيهات حول هذا الموضوع، ونتيجة لذلك كان التعاون بين جميع جهات الرقابة على الحسابات الحكومية هو الأكثر أهمية من البحث في مستويات الاستقلالية لهذا الجهاز.

5. دراسة (Anerud, 2004)² بعنوان:

"Developing International Auditing Standards Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants"

"تطوير معايير التدقيق الدولية بالتعاون بين المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة INTOSAI والاتحاد الدولي للمحاسبين"

هدفت هذه الدراسة إلى شرح مذكرة التفاهم بين المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة INTOSAI، وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين، والهادفة إلى تطوير معايير التدقيق الدولية لما

¹ Wynne, A, (2011), **The General State Inspectorate – Independent or Under The Executive – How Does It Compare With The Court Of Accounts In Sub-Saharan Africa?**, Social Science Research Network (SSRN).

² Anerud, K., (2004), **Developing International Auditing Standards Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants**. International Journal Of Government Auditing.

لهذا الجهد العالمي من فوائد عديدة في تطوير معايير وتعليمات التدقيق الدولية، وتعد هذه المشاركة فرصة ممتازة للمنظمة الدولية (INTOSAI) لما تتناول هذه المشاركة من مناقشة قضايا ووجهات نظر مختلفة والتي تؤدي بدورها إلى تحسين نوعية المعايير والتعليمات ، والمساهمة بتأسيس معايير وتعليمات ستفيد القطاعات العامة والخاصة على حد سواء.

6. دراسة (Pina & Torres , 2003)¹ بعنوان :

"Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View"

"إعادة تشكيل محاسبة القطاع العام: رؤية مقارنة دولية"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التغيرات في المحاسبة الحكومية المطبقة في 16 بلدا عضوا في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) وفي المجموعة الأوربية باستخدام أسلوب القياس المقارن Benchmark ومن خلال استخدام المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (1) كمقياس مقارن، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها: لا يوجد في الوقت الحاضر نموذج أساس الاستحقاق بمفرده في القطاع العام حتى في البلدان التي تطبق أساس الاستحقاق، وأن أساليب الإدارة العامة ومبادرات الإدارة العامة الجديدة (NPM) تساهم جزئيا في توضيح التغيرات التي لوحظت في المحاسبة الحكومية لدى البلدان التي تم دراستها.

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتلاقى معظم الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية في نقطة محورية حول أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي ونظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، وذلك لتحسين منفعة مخرجات النظام المحاسبي الحكومي من التقارير المالية، وإحكام الرقابة على الأموال العامة، وتنوعت مواضيع تلك الدراسات في جوانب متعددة كدراسة تأثير معايير المحاسبة الدولية على النظام المحاسبي الحكومي، وتقديم نماذج مقترحة لهيكل النظام المحاسبي الحكومي، ودور النظام الفاعل في حماية الأموال العامة، بينما تناولت دراسة معتوق 2016 تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي INTOSAI، في حين لم تناقش هذه الدراسة أو غيرها من الدراسات المذكورة دور نظام الرقابة الداخلية الفاعل وفقاً لمعايير منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين

¹ Vicente, P & Lourdes, T, (2003), **Reshaping Public Sector Accounting : An International Comparative View**, Canadian, "Journal of Administrative Sciences".

فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي، فضلاً عن اختلاف البيئة التي تم تطبيق الدراسات السابقة فيها.

أما في هذه الدراسة سوف يتم التركيز بشكل أساسي على معايير منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية ودور تطبيقها في تحسين فاعلية نظام المعلومات الحكومي في سورية.

4. أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من الدور الذي يمكن أن يلعبه النظام الفاعل للمعلومات المحاسبية في رقابة أداء الوحدات الحكومية وتقويمه، ومدى كفاءة وفاعلية البرامج التي نفذتها، في ظل غياب عامل الريح كأحد المؤشرات المهمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية، ودوره في ضمان دقة وملاءمة المعلومات المطلوبة والتدفق السليم لها بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد، والحد من هدر وإسراف المال العام.

5. أهداف البحث

تهدف الدراسة إلى تحليل إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ومعرفة دور تبنيها في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي في الوحدات الحكومية، وتحليل الدور الذي تلعبه في رفع كفاءة مخرجات هذا النظام وفعاليتها، وذلك لمعالجة مشكلة الدراسة، ويرتبط تحقيق هذا الهدف العام بتحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- مناقشة المفاهيم النظرية لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي التي تشكل الإطار النظري الضروري لتنظيم أدوات التطبيق العملي.
- عرض القوانين النازمة للعمل المحاسبي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري وتحليلها.
- دراسة مفهوم الرقابة الداخلية ومكوناتها بحسب الإرشادات الصادرة عن منظمة (INTOSAI).
- دراسة مفهوم الرقابة المالية وأهميتها وأنواعها في الجمهورية العربية السورية.

6. فرضيات البحث

بناء على مشكلة البحث يمكن صياغة فرضياته على النحو التالي:

الفرضية الأولى: لا يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الجهات العامة ذات الطابع الإداري قادراً على تحقيق أهدافه بكفاءة وفاعلية؟

الفرضية الثانية الرئيسية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي:

ويتفرع عن الفرضية الثانية الفرضيات الفرعية التالية:

1- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين.

2- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة.

3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة.

4- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

الفرضية الثالثة: لا توجد معوقات لتطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية.

7. متغيرات وأنموذج البحث

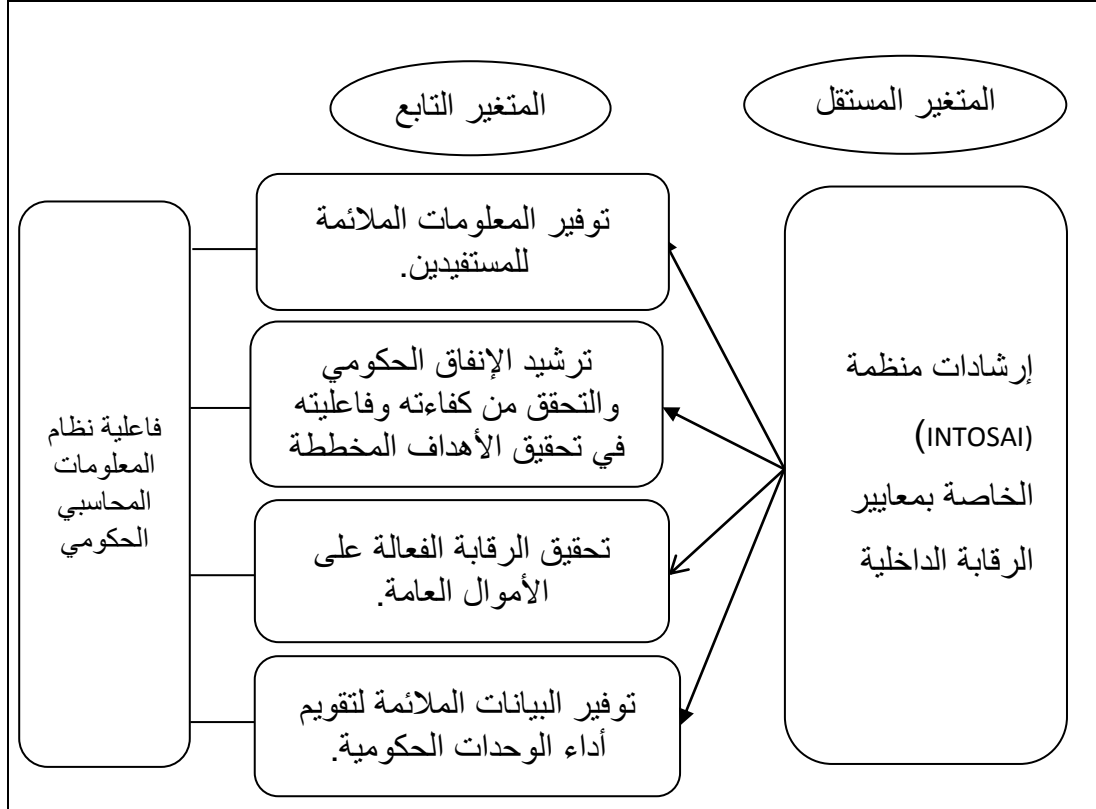
يتمثل نموذج الدراسة في العلاقة بين المتغيرات المختلفة التي شملتها مشكلة الدراسة وفرضياتها، حيث أن متغيرات الدراسة تحدد على النحو الآتي:

أولاً: المتغير المستقل: إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية.

ثانياً: المتغيرات التابعة: وتتمثل بأهم أهداف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي وهي:

- قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين.
- قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة.
- قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة.
- قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

الشكل (1): أنموذج البحث



المصدر: إعداد الباحث

8. منهج البحث ومصادر جمع المعلومات

سوف يتم في هذا البحث الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وسوف يتبع الباحث الخطوات المنهجية التالية:

1. تحديد مشكلة البحث والممثلة بقضية بحثية رئيسية تتناول دور تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في سورية، وذلك من خلال الاطلاع على الأدبيات والدراسات ذات الصلة بموضوع البحث.
2. تحديد فروض البحث التي تمثل حلولاً مقترحة لمشكلة البحث.
3. تجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض، حيث سيتم تصميم استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تعكس مشكلة البحث والعلاقة بين المتغيرات وتوزيعها على عينة الدراسة المتمثلة بجزء من المحاسبين والمدققين والإداريين العاملين في المؤسسات الحكومية في الجمهورية العربية السورية.
4. تحليل البيانات والوصول إلى النتائج.
5. تقديم توصيات البحث.

9. مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من:

1. المحاسبين في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
2. العاملين في وزارة المالية القائمين بالعمل المحاسبي، وهم من يقع على عاتقهم مسؤولية إعداد موازنات وتقارير الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
3. المفتشين في الجهاز المركزي للرقابة المالية، وهم من يقع على عاتقهم مسؤولية الرقابة على صحة العمل المالي والمحاسبي ومنع الاحتيال والتلاعب في الجهات العامة.

وبهدف إيجاد درجة عالية من تمثيل المجتمع تم سحب عينة عشوائية، وذلك بإعطاء كل فرد ضمن المجتمع الأصلي نفس الفرصة في الاختيار للعينة.

10. حدود الدراسة

- **الحدود العلمية:** اقتصرَت هذه الدراسة على دور تطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في سورية ولم تتطرق الدراسة إلى دور المعايير الأخرى الصادرة عن المنظمة ذاتها.
- **الحدود المكانية:** اقتصرَت هذه الدراسة على العاملين المختصين في العمل المحاسبي والمالي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري والمتمركزة في دمشق، والمفتشين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية.

الفصل الأول

الإطار النظريّ لنظام المعلومات المحاسبيّ الحكوميّ

يتكون هذا الفصل من المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي ومقوماته.
 - المبحث الثاني: الملامح الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي في سورية
-

الفصل الأول

الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي

تمهيد:

أصبحت المعلومات المحاسبية عنصراً هاماً تلعب دورها في تحديد فعالية المؤسسة وكفاءتها، باعتبارها وسيلة تستمد أهميتها وضرورتها من مدى إسهامها في عملية اتخاذ القرار، لذلك اتجهت المؤسسات إلى تصميم أنظمة معلوماتية تقوم على الأسس العلمية لإنتاج المعلومات وضمان وصولها إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات.

النظام المحاسبي الحكومي أحد الأنظمة الرئيسة المنتجة لهذه المعلومات، ويعد مصدراً هاماً لها بيد الإدارة العامة للدولة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، حيث يلعب دوراً في إدارة المعلومات المالية والاقتصادية وتجميعها وتنظيمها وتدقيقها والتي تعكس الواقع المالي والاقتصادي للدولة، فالنظام المحاسبي الحكومي يقوم بوظيفة لا يمكن الاستهانة بها ويعد مطلباً هاماً لأنه يعمل على حصر العمليات المالية لأنشطة الدولة ومتابعتها وتحليلها، من خلال إظهاره لجميع عمليات تشكل الإيرادات العامة وإنفاقها من خلال الموازنة العامة للدولة ومتابعة تنفيذها والرقابة على تنفيذها، في ظل تطور دور الدولة، وضخامة حجم موازنتها العامة، والنمو المتزايد في الإنفاق الحكومي وتعدد بنوده وتشعب اتجاهاته، وزيادة الأعباء الاجتماعية الملقة على عاتق الوحدات الحكومية، ومحدودية الموارد.

المبحث الاول

مفهوم نظام المعلومات المحاسبي الحكومي ومقوماته

يعد النظام المحاسبي في أية منظمة سواء كانت هادفة للربح أم غير هادفة العمود الفقري في عملها، إذ أن وجود نظام محاسبي جيد يُمكن المنظمة من توفير معظم العناصر الضرورية للتقيد بمبادئ الشفافية بما في ذلك إعداد التقارير المالية وتقديمها، وتوفير العناصر الأساسية المطلوبة لنظام الرقابة الداخلية يمكن المنظمة من كشف الأخطاء وتصحيحها في الوقت المناسب، ويمنع حدوث خروقات لحساباتها وسجلاتها المالية، ويمكن القول بأن تبني الوحدة لسياسات محاسبية واضحة ومتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية لمنشآت القطاع العام أو مع معايير المنظمات المهنية الأخرى الخاصة بالقطاع العام، بالإضافة إلى معايير المحاسبة المتعارف عليها للمؤسسات غير الهادفة للربح، هو الخطوة الأولى في الاتجاه الصحيح.

أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي

النظام المحاسبي عبارة عن مجموعة الطرائق والإجراءات المستخدمة لتوثيق البيانات المالية للوحدة المحاسبية وتجميعها وتصنيفها وتبويبها، تصمم لكي تتناسب مع حاجات المشروع. وعلى الرغم من كون النظام المحاسبي الحكومي من أنظمة المحاسبة الخاصة فهو لا يخرج عن هذا السياق، حيث يمكن تعريفه بأنه: "مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة المقبولة، تستخدم مجموعة من السجلات والمستندات المحاسبية بهدف حماية الموجودات الحكومية (الأموال العامة)، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي"¹.

وبشير النظام المحاسبي الحكومي إلى جميع الوثائق والسجلات المالية للمؤسسات العامة التي تتصل بدفعي الضرائب والرسوم، والرقابة على النفقات، وإدارة مخازن الحكومة، وجميع المسؤوليات المالية وواجبات الأجهزة المختصة، ويعتبر هذا النظام السبيل للمساءلة والإشراف على تحصيل الإيرادات العامة وكيفية صرفها، من خلال المؤسسات التي تمثل الجمهور². ويقوم

1 المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2010)، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،

² Accounting Technicians Scheme Of West Africa (ATSWA), (2008), **Public Sector Accounting**, Study Pack, P.2.

بجمع بيانات هذه المعاملات والتواصل المالي ومعالجتها لغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة إلى صانعي القرارات، حيث تسمى هذه المعلومات بالمعلومات المحاسبية¹.

وقد عرف (Turner & Weickgenannt) النظام المحاسبي بأنه: إطار شامل يتضمن مجموعة من العناصر والمبادئ والقواعد التي تتفاعل فيما بينها وفقاً لسلسلة من الإجراءات لتحقيق أهداف عامة².

كما تم تعريفه بأنه: عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والقواعد والإجراءات التي تمكن من عرض البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وتحليلها، وقياس نتائج هذا النشاط وتقييمها، ومساعدة القائمين به في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على المال العام³.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، في حين يختص الثاني بكافة المعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة⁴.

وبناءً على ما سبق يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي بأنه: مجموعة من القواعد التي تلتزم بها الجهات العامة ذات الطابع الإداري في تنفيذ الموازنة العامة وتأثيرها، وتسجيل العمليات المالية التي تجريها وتبويبها، وقواعد الرقابة المالية ونظم الضبط الداخلي، وإظهار النتائج التي تعبر عنها التقارير المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وتحليلها، بحيث تعطي صورة حقيقية عنها.

¹ Kimmel, P., Weygandt, J., Kieso, D, (2011), Financial Accounting, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc, New York, U,S,A, P. 102.

² Turner, L., & Weickgenannt, A. (2009), **Accounting information system**, John Wiley. & Sons, Inc, New York, U,S,A, p.78.

3 البناء، بشير عبد العظيم، (2011)، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص11.

⁴ سيمكين، مارك. ج وموسكوف، ستيفن. أ، (2005)، ترجمة كمال الدين سعيد وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (مفاهيم وتطبيقات)، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص25.

ثانياً: أهداف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي

النظام المحاسبي الحكومي بوصفه نظاماً للمعلومات يجب أن يقدم المعلومات المفيدة للمستخدمين، وأن تفي باحتياجاتهم، ولما كان إيصال المعلومات التي تنتجها المحاسبة إلى مستخدميها يتم عبر التقارير المالية، وجب أن تحقق التقارير المالية أهدافاً تُحدّد بناءً على طبيعة النشاط الحكومي، والتي تعكس حاجة مستخدميها من المعلومات.

فنظام المعلومات المحاسبي الحكومي يجب أن يحقق الأهداف الآتية¹:

1. تقديم البيانات اللازمة عن جميع العمليات المالية المترتبة على أنشطة الحكومة المختلفة لاستخدامها كمؤشرات في رسم السياسات واتخاذ القرارات.
2. تمكين أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها وتطبيق الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال العامة للحفاظ على الموجودات.
3. تقويم أداء الحكومة بما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة وذلك من خلال تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
4. المساهمة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وإعداد الحسابات القومية من خلال توفير البيانات اللازمة للتحليل الاقتصادي.
5. ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة، وتوفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة للتأكد من تحقيقها النتائج المرجوة منها².

إن من أهم أهداف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي هو إعطاء المعلومات الضرورية لمساعدة الإدارة في إدارة مواردها المالية والبشرية بكفاءة وفعالية، وتحقيق المساءلة عن عدة جوانب أهمها المساءلة عن الموارد وكيفية استخدامها، وكذلك المساءلة عن الالتزام العام بالمطلبات القانونية والتعاقدية والسياسات الإدارية الموضوعة، والمساءلة عن نتائج البرامج والأنشطة من واقع الإنجازات المحققة.

ثالثاً: خصائص نظام المعلومات المحاسبي الحكومي

يؤدي اختلاف خصائص الوحدات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح عن الأنشطة الاقتصادية في الوحدات التي تهدف إلى تحقيق الربح إلى تباين أسس وقواعد المحاسبة الملائمة لكل منها، ومن ثم فإن النظام المحاسبي الحكومي لا يهتم بقياس الربح، وإنما تخدم إجراءاته

¹ راضي، نوال حربي، (2015)، مرجع سبق ذكره، ص 204.

² القرشي، هناء علي حسين، (2015)، مرجع سبق ذكره، ص 34.

تحقيق الأهداف الرقابية والإدارية التي تضمن المحافظة على الأموال العامة عن طريق التأكد من صحة العمليات المالية ومشروعيتها ومطابقتها للقوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها.

يعتبر "دليل المحاسبة الحكومية" الصادر عن الأمم المتحدة: أن نظام المحاسبة الحكومية الجيد هو أداة لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات لخدمة أغراض الإدارة، ويجب أن يتميز بالخصائص التالية¹:

1. أن ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة، وبالتالي يجب أن يبين مدى تقيد الأجهزة بالقواعد التشريعية المطبقة.
2. أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي، بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.
3. يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف، والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها، وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة.
4. أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات المختصة.
5. أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والإجراءات والبرامج، وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.
6. أن يسهل إظهار النتائج المالية الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج والأنشطة في الوحدات الحكومية.
7. أن يدعم النظام المحاسبي توفير المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي، وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية.

إن الخصائص السابقة التي يجب أن يتميز بها النظام المحاسبي الحكومي تؤكد بأن ما يتم تطبيقه في المحاسبة المالية من قواعد وأساليب محاسبية أولى بأن تُطبق في المحاسبة الحكومية؛ كونها الوسيلة الوحيدة التي تنظم أوجه استخدام المال العام والحفاظ عليه واستغلاله بطريقة مُثلى تمكن من الصالح العام، ولما كانت المحاسبة المالية تعمل لتحقيق مصالح فئة معينة، تعمل المحاسبة الحكومية لتحقيق مصالح جميع الفئات من المواطنين باعتبارهم أصحاب المال العام.

¹ مفضل، إبراهيم عبد القدوس، (2013)، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، ص118.

رابعاً: مقومات النظام المحاسبي الحكومي

تتمثل مقومات النظام المحاسبي بمجموعة العناصر المادية كالسجلات والمستندات والآلات المساعدة، وتختلف هذه المقومات باختلاف الأهداف المطلوبة من النظام والبيئة التي يعمل فيها وعليه لابد من توفر هذه المقومات من أجل تقديم المعلومات إلى متخذي القرار في الوقت المناسب بشكل يمكن الاستفادة منها، ويمكن تلخيص تلك المقومات بما يأتي¹:

1. وجود إدارة مالية ممثلة بوزارة المالية كجهة مسؤولة عن إعداد الموازنة العامة ومتابعة تنفيذها بمعرفة مجموعة من الكفاءات المحاسبية.
2. وجود مجموعة من التشريعات الحكومية والقوانين واللوائح والتعليمات والمنشورات المالية التي تحكم دورة العمل المحاسبي الحكومي.
3. وجود مجموعة من المستندات كوسيلة لتجميع البيانات عن المعاملات الحكومية وكأداة للمراجعة والفحص والتحقق من سلامة هذه المعاملات وصحتها ودقتها.
4. وجود مجموعة من السجلات التي تستخدم لإثبات تصرفاتها المالية، محددة بموجب القانون، ولها أهميتها من الناحية الإدارية والتدقيقية والتنظيمية.
5. وجود دليل حسابات متوافق مع دورة إعداد الموازنة العامة وتنفيذها ومراقبتها وذلك لقيد حركة المعاملات الحكومية وتحديد أرصدها.
6. وجود مجموعة من التقارير الدورية والختامية الخاصة بقياس المراكز المالية للوحدات الحكومية، وهي تعتبر مخرجات النظام المحاسبي، وتمثل أداة لتوصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها، ويمكن تصنيف التقارير والقوائم المالية إلى مجموعتين أساسيتين²:
 - تقارير مالية متضمنة بيانات محاسبية مخصصة للجهات الخارجية.
 - تقارير مالية متضمنة بيانات محاسبية مخصصة للجهات الداخلية.
7. وجود نظام للرقابة الداخلية³: وهي مجموعة من الإجراءات والقواعد التي تهدف إلى التحقق من أن تشغيل النظام يتم وفق ما هو مخطط عند تصميمه، وأن يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية التي تضمن صحة المدخلات وعمليات المراجعة والمخرجات.

¹ بحوث وأوراق عمل الملتقى العربي الثالث، (2008)، آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، الرباط، ص57.

² العيسى، ياسين أحمد، (2003)، اصول المحاسبة الحديثة (الجزء الأول)، الطبعة الأولى، دار الشرق، عمان، ص210.

³ مرجع سبق ذكره.

خامساً: وظائف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي

نظام المعلومات المحاسبي الحكومي أحد الركائز الهامة التي تعتمد عليه الإدارة المالية العامة في تنفيذ الأنشطة والعمليات الحكومية، وذلك عن طريق استخدام الأموال العامة بكفاءة وفعالية، حيث يقوم هذا النظام بتوفير المعلومات الأساسية اللازمة لعمليات التحليل والتقييم والتخطيط والرقابة لاتخاذ القرارات الرشيدة، وتتمثل أهم وظائف نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الآتي¹:

1. يقوم هذا النظام بمتابعة المتحصلات النقدية المستحقة للحكومة سواء أكانت من الأفراد أم المؤسسات، والعمل على تحصيلها في أوقاتها والقيام بتسجيلها.
2. التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية، متمثلاً بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.
3. توفير البيانات اللازمة المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة، وبيان المركز المالي للدولة، وإظهار الفائض أو العجز.
4. تحويل البيانات إلى معلومات مفيدة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة وزيادة قدرتها في التخطيط والتنفيذ، وتقييم الأنشطة والموارد وأداء الموظفين².
5. توفير التقارير اللازمة عن أداء الوحدات الحكومية لمساعدة الإدارة في تخطيط السياسات المالية للدولة وتنفيذها³.
6. توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشرات في اتخاذ القرارات أو رسم السياسات أو إخضاعها لعمليات الدراسة والتحليل.
7. توفير المعلومات اللازمة للمساءلة⁴: ويقصد بالمساءلة في هذا الإطار، الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات من الجهاز التنفيذي إلى الجهاز التشريعي أو الهيئات الرقابية المختصة حول تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتمويلها، والتي يمكن أن تأخذ الأشكال التالية:

- المساءلة المالية للتأكد من انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وسلامتها، ومصادقية التقارير المالية، ومدى الامتثال للقوانين والتنظيمات المالية المعمول

1 محمود، رأفت سلامة، (2013)، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص52.
2 Hassanain, T,& Azab, A, ET.AL.(2016-2017), **Accounting Information Systems**, Faculty Of Commerce, Cairo University, p. 15.

3 العواد، أسعد محمد علي والجراوي، طلال محمد علي، (2012)، أساسيات المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الكتب، كربلاء، العراق، ص17.

4 شلال، زهير، (2014)، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، رسالة دكتوراه منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، الجزائر، ص 12.

بها، إضافة إلى التحقق من الإنفاق الذي يتم في حدود الاعتمادات المخصصة بالموازنة العامة.

- المساءلة الإدارية للتحقق من كفاءة تسيير المال العام وصرفه دون إسراف، والاقتصاد في استعمال الموارد من طرف الوحدات الحكومية.

وفي ضوء ما سبق فإن النظام المحاسبي كنظام للمعلومات يساعد الإدارة المالية في تخصيص الأموال، وتقييم أداء الوحدات الحكومية، وتسيير الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة، وتوجيه الإنفاق الحكومي نحو قطاعات أو إنتاج خدمات تعود بمنفعة أكبر للمجتمع، كما أصبحت البيانات المحاسبية ضرورية لقياس أداء الأجهزة الحكومية، وصياغة السياسات المالية والاقتصادية العامة.

سادساً: عناصر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي

يقوم النظام المحاسبي - باعتباره نظاماً للمعلومات - بدور أساسي في تخطيط الأنشطة في المنشآت ورقابتها ، وتزداد أهمية هذا الدور في الوحدات الحكومية نظراً لضخامة حجم الموارد التي تحصلها أو تنفقها هذه الوحدات.

ومن البديهي أن النظام المحاسبي - كأى نظام آخر - يتكوّن من مجموعة من العناصر التي تتعاون وتتفاعل مع بعضها لتحقيق هدف النظام، غير أن عناصر النظام المحاسبي تختلف في تفاصيلها وفقاً للنشاط الذى يخدم فيه هذا النظام، ومن ثم فإن تفاصيل عناصر النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ستختلف عنها في منشآت الأعمال، لكى تلائم خصائص النشاط الحكومي، والتي تتمثل فيما يلي¹:

1. تلتزم الوحدات الحكومية بمجموعة من القوانين واللوائح والتعليمات فيما يختص بإنفاق المصروفات أو تحصيل الإيرادات، ومن ثم ينبغي أن يحقق النظام المحاسبي الإفصاح عن التزام الوحدات بهذه القوانين واللوائح والتعليمات.
2. تمثل الوحدات الحكومية في مجموعها جهاز الدولة الإداري، حيث تشرف عليه جهة واحدة ويموله مصدر واحد ويقتضى ذلك توحيد النظام المحاسبي في كل الوحدات الحكومية لتسهيل تجميع البيانات واستخدامها في تخطيط أعمال هذه الوحدات ورقابتها.
3. نظراً لأن ملكية أموال الوحدات الحكومية ملكية عامة، فقد ضعف تأثير هذه الملكية على الإدارة مما قد يساعد على ظهور مظاهر الإسراف وعدم الكفاءة، ومن ثم ينبغي

¹ أحمد، عبدالله عبد السلام وإبراهيم، أمال محمد كمال، (2006)، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، مطبوعات كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص211.

على النظام المحاسبي أن يتضمن إجراءات رقابية تمنع أو تحد من مظاهر الإسراف وعدم الكفاءة.

4. لا تهدف الحكومة إلى تحقيق ربح، على الرغم من أن الربح مؤشر جيد لقياس كفاءة الإدارة، ويستدعي ذلك احتواء النظام المحاسبي الحكومي على مؤشرات أخرى غير الربح لقياس كفاءة الإدارة.

5. تترجم موازنات الوحدات الحكومية الخطة التي ينبغي على الوحدة تنفيذها- ولهذا يجب تبويب المصروفات والإيرادات بالتبويب الوارد بالموازنة لإمكان تحقيق انتظام تنفيذ الموازنة والرقابة عليها.

6. تقوم الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح بتوفير السلع أو الخدمات بلا مقابل من دون النظر إلى الربح، إذ يتركز الاهتمام في تعظيم كمية السلع ونوعيتها أو الخدمات في حدود الموارد المخصصة لإنتاجها وتعد المسألة النقدية المحور الذي ترتكز عليه وظيفة القياس المحاسبي¹.

وعلى الرغم من اختلاف تفاصيل عناصر النظام المحاسبي الحكومي عنها في منشآت الأعمال- للأسباب السابق ذكرها- إلا أن هذه العناصر واحدة في كلا القطاعين، وتتمثل فيما يلي: المجموعة المستندية والدفترية، والقواعد والإجراءات المحاسبية، والتقارير والقوائم المالية.

ومن أجل زيادة فعالية النظام ومنفعته يتم إضافة مكونين آخرين هما: الرقابة والتغذية العكسية ويمكن فهم التغذية العكسية على أنها بيانات عن أداء النظام، أما الرقابة فتتضمن متابعة التغذية العكسية وتقييمها من أجل تحديد مدى اتجاه النظام نحو إنجاز أهدافه وتقييمها، وإجراء التعديلات الضرورية².

وسوف يتناول الباحث هذه العناصر بشيء من التفصيل:

1. المستندات المالية ويعبر عنها (المدخلات):

وهي عبارة عن البيانات التي يتم جمعها من المصادر الداخلية والخارجية والتي تتعلق بأنشطة المنظمة ذات العلاقة، كالعلاقات الإنتاجية والتسويقية والإدارية، وتلك الخاصة بالأوضاع الاقتصادية والسياسية والتقنية والاجتماعية، والتي تسجل في الدفاتر

¹ Ruppel, W, (2002), **Not-For-Profit Accounting Made Easy**, John Wiley & Sons, Inc, New York, U,S,A, P.3.

² القاضي، حسين وآخرون، (2009)، **نظرية المحاسبة**، منشورات جامعة دمشق، ص234.

المحاسبية، ومن أهمها إيصالات القبض والصرف والتسوية، ومستندات المصروفات والإيرادات، وإشعارات البنك مدينة ودائنة، ومذكرات تسوية المصرف¹.

2. السجلات المالية ويعبر عنها (المعالجة المحاسبية):

وهي مجموعة العمليات التي تتم آلياً أو يدوياً أو بالأسلوبين معاً في نفس الوقت، والتي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات.

وفي نظام المعلومات المحاسبية تتمثل هذه العمليات في معالجة البيانات بموجب مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتحويل هذه البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية تتفق مع الموقف أو القرار المراد اتخاذه، وذلك عبر عدة خطوات متسلسلة، ويمكن إيجاز هذه الخطوات في التجميع والتبويب والتلخيص التي تنجز في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقاً لمبادئ وقواعد محاسبية محددة².

3. التقارير والقوائم المالية ويعبر عنها (المخرجات):

تمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية كما هو الحال في منشآت الأعمال. غير أن تقارير الوحدات الحكومية لها شكل ومحتوى ومواعيد إعداد محددة وفقاً لأحكام اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية، وتقدم هذه التقارير إلى جهات معينة تتمثل عادة في وزارة المالية والجهاز المركزي للرقابة المالية ومجلس الشعب، كما أن هدفها يتبلور بصفة أساسية في تحديد موقف الصرف من الاعتمادات وكذلك موقف تحصيل الإيرادات لكي يتسنى لجهات الرقابة محاسبة الوحدات المخالفة أو المقصرة والاطمئنان على التزام الوحدات الحكومية باللوائح والتعليمات والقوانين التي تحكم العمل بالموازنة³.

4. التغذية العكسية:

إن التغذية العكسية تعتبر عنصراً من عناصر أي نظام للمعلومات، ونظام المعلومات المحاسبي بدوره يستفيد من التغذية العكسية التي تمكنه من تقييم مخرجاته المتمثلة في المعلومات المحاسبية من خلال متابعة تنفيذ القرارات التي تم التوصل إليها بالاعتماد على تلك المعلومات أو من خلال ردود أفعال مختلف مستخدميها بشأنها⁴.

¹ ميده، إبراهيم، (2009)، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، ص 534-535.

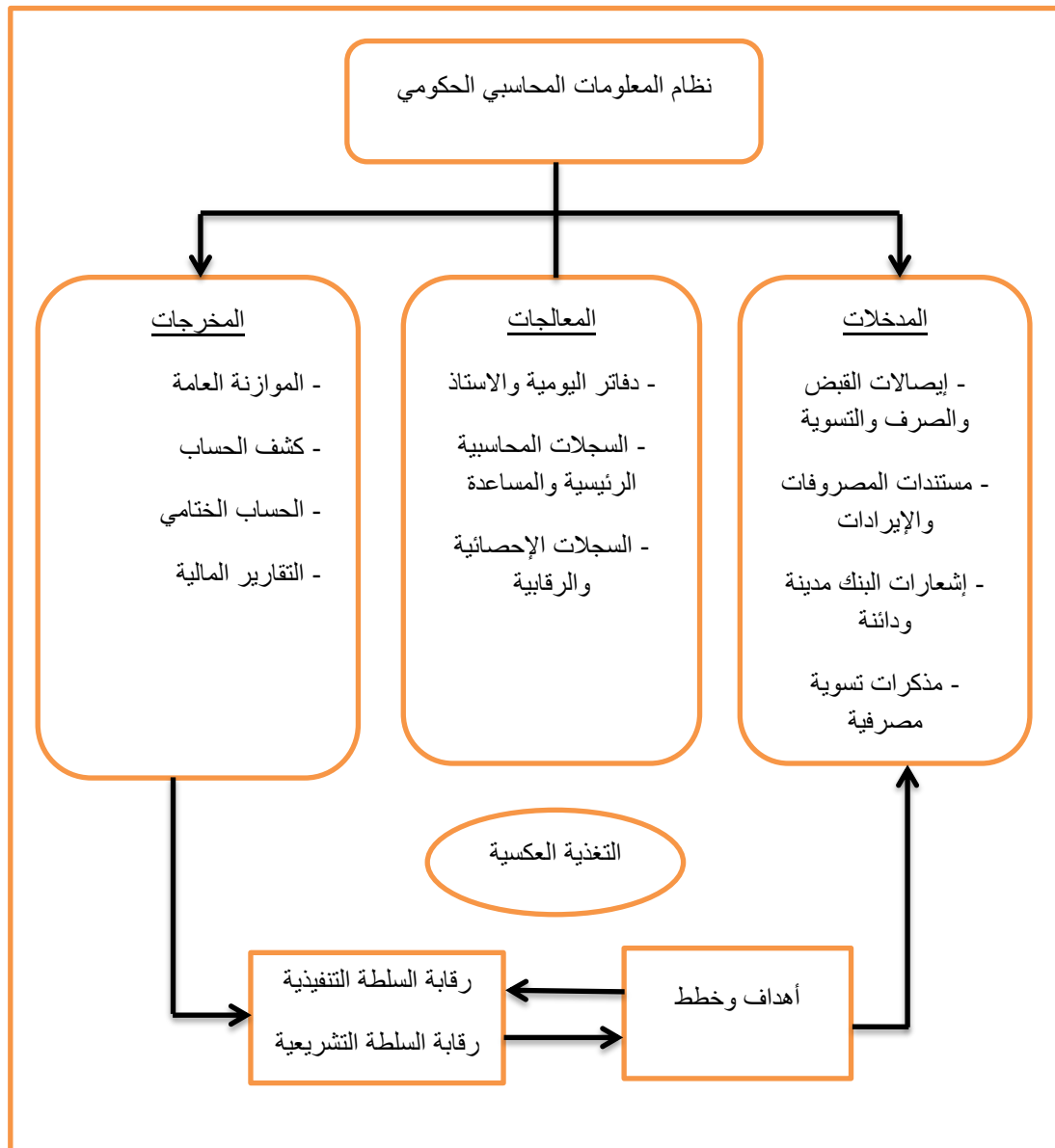
² الجزراوي، إبراهيم محمد علي، سعيد، لقمان محمد، (2009)، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 75، ص 9.

³ أحمد، عبدالله عبد السلام وإبراهيم، أمال محمد كمال (2006)، مرجع سابق، ص 240.

⁴ البحادي، عدنان، (2016)، أهمية المعلومات المحاسبية في دعم قرارات الاندماج في ظل التشريعات السورية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 74.

الشكل رقم (2) يوضح مكونات نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.

شكل رقم (2)
مكونات نظام المعلومات المحاسبي الحكومي



المصدر: القريشي، هناء علي حسين 2015، مرجع سابق، ص 28.

بتصرف من الباحث

فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم في الوحدات الحكومية غير الهادفة إلى الربح:

يرى (kieso) أنه في منظمات قطاع الأعمال يتم تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية حسب الاحتياجات من المعلومات، حيث يُعتمد على نوع القرارات التي يتخذها المستخدمون، إذ يمكن تقسيم المستخدمين إلى مجموعتين¹:

- المستخدمون الداخليون الممثلون في رجال إدارة التنظيم بمستوياتهم المختلفة.
- المستخدمون الخارجيون الممثلون في الملاك والمقرضين والدائنين التجاريين وغيرهم من اصحاب المصالح.

لكن عند عمل مثل هذا الاستقصاء في الوحدات غير الهادفة إلى الربح سنجد أنه يأخذ شكلاً أكثر اتساعاً، فهناك فئات عديدة من المستخدمين الذين يهتمون بمخرجات النظام المحاسبي لهذه الوحدات.

حيث جاء في تقرير IPSAS NO.1: أن مستخدمي القوائم المالية للأغراض العامة تشمل دافعي الضرائب ودافعي الرسوم وأعضاء الهيئات التشريعية والدائنين والمزودين والعاملين في مجال الإعلام والموظفين².

ولأهمية تحديد هؤلاء المستخدمين واحتياجاتهم قبل تحديد أهداف التقارير المالية الحكومية قامت لجنة المعايير المحاسبية (CAS) التابعة لمنظمة (INTOSAI) والتي استندت إلى بحث واستبيان شمل (165) دولة (بلغ عدد الدول المستجيبة للاستبيان 93)، فضلاً عن استنادها إلى دراسات سابقة لمنظمات عالمية في كل من كندا، وأستراليا، وأمريكا، ونيوزيلندا، وهولندا، حيث خلصت هذه الدراسة إلى تحديد أكثر وضوحاً لأولئك المستخدمين واحتياجاتهم على النحو التالي³:

1. السياسيون وموظفهم الشخصيون: أولئك المنتخبون أو المختارون للخدمة في المجلس التشريعي والموظفون والباحثون التشريعيون المعينون لهم، أو للجان المجلس التشريعي أو المجلس التشريعي نفسه.

¹ Kieso, D, Wegandt, J, Kimmel, P, (2000)., **Financial accounting**, 3th. Eb, John Wiley & Sons, Inc U,S,A.,P:3.

² IFAC, "IPSAS no.1, (2006), **Presentation of Financial Statements**, New York: IFAC, Par.3.

³ INTOSAIcas,(1995), **Accounting Standards Framework**, Washington , D.C, U.S.A, Issued by CAS, U.S.GAD P.10-23.

2. المانحون: يتضمن الخبراء والمحللين في شؤون الحكومة الذين استخدموا من قبل بنوك تجارية وتجار أوراق مالية وشركات ائتمانية وشركات تأمين ووكالات تقييم الإصدارات المالية الحكومية.

3. الاقتصاديون: في الحكومة، والمعاهد البحثية، والهيئات الاستثمارية الخاصة، والمؤسسات الأكاديمية، يشترك أولئك في تكوين الإحصاءات الاقتصادية والقومية.

4. المحللون السياسيون ومجموعات المصالح الخاصة: يتضمن المحللين السياسيين ومحلي السياسة الحكومية الذين يعملون بشكل رئيسي في الجامعات ومنظمات البحث اللابحية، أما مجموعات المصالح الخاصة فتتضمن المحللين الحكوميين الذين يعملون في المنظمات التي تمثل مجموعات ذات اهتمامات معينة مثل اتحاد العمال والمستهلكين.

5. أجهزة الإعلام: تتضمن أجهزة الإعلام، والمراسلين، والمعلقين، والمحريين الذين يعملون للصحف ووكالات الأنباء والتلفزيون.

كما بينت هذه الدراسة أنّ مستخدمي التقارير المالية الحكومية يحتاجون إلى معلومات لـ:

- دراسة وضع الحكومة ونطاقها.
- التحليل والتعليق على الخيارات المالية للحكومة.
- تحليل تكاليف ومنافع الأنشطة الحكومية.
- التنبؤ بمعدلات الفائدة والبرهنة على تقديرات الملاءة المالية.
- تقدير تأثير النظام الضريبي على السلوك الإنفاقي والاستثماري للأفراد والشركات.

أهداف التقارير المالية الحكومية:

تعد الأهداف الواردة في (IPSAS NO.1) أحدث ما قدم في مجال تحديد أهداف التقارير المالية الحكومية، ويستند هذا المعيار إلى نتائج عدة دراسات سابقة قام بها (IFAC) عبر لجنة (PSC)، كما حظي بالمراجعة والبحث والتنقيح من قبل أعضاء (IFAC) منذ نشرة كمسودة في 1996م وإصداره للمرة الأولى في عام 2000م، ثم تنقيحه وتعديله في عام 2006م، حيث تضمن المعيار الصياغة التالية لأهداف التقارير المالية الحكومية ذات الغرض العام¹:

إن القوائم المالية هي عبارة عن تمثيل هيكلي للمركز المالي لمنشأة معينة، وللمعاملات التي تقوم بها هذه المنشأة، وأن أهداف القوائم المالية للأغراض العامة هي توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية الخاصة بالمنشأة، والتي تكون مفيدة لنطاق واسع من

¹ IFAC, "IPSAS no.1, (2006), Presentation of Financial Statements, Op, Cit, P.15-16.

المستخدمين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد وتقييمها، وعلى وجه الخصوص فإن أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام في القطاع العام يجب أن توفر معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، ولإبراء ذمة المنشأة عند المساءلة عن الموارد الموكلة لها.

في حين قام المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الاتحادية الأمريكي (FASAB) بتحديد عدد من الأهداف الرئيسة للتقارير المالية الحكومية الاتحادية (Statements Of Federal Financial Accounting Concepts (SFFACs) وهي¹:

- توفير معلومات للمساءلة حول مصادر واستخدام الموارد المالية وتوزيعها، ومدى انسجامها مع الموازنة العامة والقوانين واللوائح التنظيمية.
- توفير معلومات مفيدة في تقييم الأداء التشغيلي للوحدة الحكومية والجهود المبذولة، والإنجازات المحققة وتكاليفها.
- توفير معلومات حول العمليات والاستثمارات الحكومية، والوضع المالي للحكومة أو الوحدة الحكومية والتغيرات فيه.
- توفير معلومات تكشف ما إذا كانت النظم المالية والضوابط الرقابية كافية.
- توفير المعلومات التي تتعلق بأي إيضاحات أو ملاحظات ترى إدارة الوحدة أنها تساعد مستخدمي التقارير في اتخاذ قراراتهم وفي تفهم طبيعة المعلومات المالية التي تتضمنها هذه التقارير².

الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية:

لكي تكون المعلومات المالية وسيلة فعالة للاتصال؛ يجب أن تمتلك بعض الخصائص التي تعمل على تحسين فعاليتها، مثل³:

- القابلية للفهم: إن المعلومات تكون قابلة للفهم عندما يتوقع أن يدرك المستخدمون معناها على نحو معقول، ولهذه الغاية يفترض أن تكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بأنشطة المنشأة والبيئة التي تعمل فيها، وأن يكونوا على استعداد لدراسة المعلومات.
- الموثوقية: لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما تقتضي تمثيلة أو يتوقع بشكل أن

¹ Copley P, (2011), **Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations**, Tenth Edition, New York, P. 8.

² جربوع، يوسف محمود، (2014)، **نظرية المحاسبة**، (الطبعة الثانية)، الوراق للنشر والتوزيع، ص34-36.

³ Wiley. J & Ltd. S., (2015), **"GAAP for Governments"**, John Wiley & Sons, United States of America, Bind Rite, P.30.

تمثله. وعليه يمكن القول بأن خاصية الموثوقية يمكن أن تتحقق بتوفر التمثيل الصادق، والحياد، والقابلية للتحقق في القوائم المالية المنشورة.

- الملاءمة: تكون التقارير ملاءمة للمستخدمين إذا كان من الممكن استخدامها للمساعدة في تقييم الأحداث السابقة أو الحالية أو المستقبلية أو لتأكيد أو تصحيح تقييمات سابقة، وحتى تكون التقارير ملاءمة يجب عرضها في الوقت المناسب.
- القابلية للمقارنة: يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي للمركز المالي، وقياس الأداء والتغيرات في المركز المالي.

سابعاً: العوامل المؤثرة على فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي:

في ظل التطورات المستمرة والمتسارعة التي تحدث في نظم المعلومات وتأثيرها الإيجابي على الأداء المالي للمنظمات والوحدات الحكومية فقد أصبحت كفاءة وفاعلية تلك النظم من الأمور التي تستوجب اهتماماً كبيراً من القائمين على تلك النظم، وعدم توفير أي جهد أو عمل من شأنه المساهمة في زيادة فاعلية هذه النظم. وقبل القيام بالتعرف على العوامل المؤثرة على فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي لابد من التعرف على مفهوم فاعلية النظام.

حيث عرفت الفاعلية بأنها فعل الأشياء الصحيحة، وهي بذلك تتعلق بصحة القرار وفيما إذا كانت مخرجاته مطلوبة أم لا، ولتحقيق الفاعلية المطلوبة يجب أن تتكامل ثلاثة عوامل رئيسية، هي: الأفراد والهيكل والمعلومات¹.

والنظام الفاعل هو النظام الذي يمنع حدوث الأخطاء والغش، ويساعد على سرعة اكتشافها عند حدوثها، ويوفر الحماية لأصول المنشأة، ويحقق الدقة في البيانات وإمكانية الاعتماد عليها². حيث ترتبط الفاعلية بمدى تحقيق البرنامج أو النظام الحكومي لأهدافه، وذلك بقياس العلاقة بين المدخلات والعمليات التشغيلية والنتائج النهائية³.

وبناءً على ما سبق يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي الفاعل بأنه: ذلك النظام الذي يستطيع تحقيق الأهداف التي وجد من أجلها، وهي تقديم المعلومات الملائمة في الوقت المناسب بحيث يكون لها تأثير إيجابي على قرارات مستخدميها.

¹ David. B, Boonstral. A, Kennedy. G, (2009), **Managing Information Systems: Strategy and Organization 3rd ed**, Financial Times Press.

² غنيمات، عبد الله عقله، صيام، وليد زكريا، (2011)، **العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 4، ص 627.

³ سلامه، عمرو محمد ذكي عبد الوهاب، (2013)، **المحاسبة الحكومية وآليات مراجعة الوحدات الحكومية**، كلية التجارة جامعة طنطا، ص 44.

ويتوقف تحقيق نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية لأهدافه بفاعلية على مجموعة من العوامل¹:

- **العوامل الداخلية:** وتتمثل في كافة الإمكانيات والموارد المادية والبرمجية والبشرية المتوفرة في النظام، بالإضافة إلى البيانات المتاحة والإجراءات المستخدمة في تشغيل النظام، وهي عوامل تتصف بإمكانية التحكم والسيطرة عليها كونها تنتج عن القرارات الصادرة عن الإدارة؛ لذلك يطلق عليها متغيرات القرار.
- **العوامل الخارجية:** وهي عوامل يصعب التحكم بها أو السيطرة عليها، وتنتج عن البيئة الخارجية المحيطة بالنظام، والتي يتم في إطارها ممارسة الأنشطة والعمليات في الوحدات الحكومية، ومن أهم العوامل الخارجية:
 - **العوامل الاقتصادية:** وتتمثل في الوضع الاقتصادي السائد وانعكاساته على الأنشطة الحكومية وأنظمتها المعلوماتية، ويمكن قياسه من خلال مؤشرات الاستقرار والنمو الاقتصادي.
 - **عوامل البيئة التنظيمية والإدارية الداعمة للنظام²:** يمكن قياس تأثير العوامل التنظيمية على نظام المعلومات المحاسبي من خلال المؤشرات التالية:
 - درجة توصيف الوظائف في الوحدات الحكومية والتي تشير إلى مدى وجود وصف مكتوب يحدد المهام والإجراءات والصلاحيات الممنوحة لتنفيذها.
 - درجة تحقيق التكامل بين الأقسام والإدارات المختلفة وذلك لاكتمال العمل وتجنب التعارض بين أنشطة الأقسام المختلفة.
 - مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على جميع العاملين في المستويات الإدارية المختلفة.
 - **العوامل التقنية وتكنولوجيا المعلومات³:** ويقصد بها توفر البيئة التقنية الداعمة وتتضمن الأجهزة ومكوناتها المادية والعناصر القادرة على جمع البيانات وتخزينها ومعالجتها وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها.
 - **العوامل القانونية والتشريعات المهنية:** تمثل البيئة القانونية متغيراً هاماً من المتغيرات التي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي الحكومي التي تهدف

¹ زيود، لطيف، علي، حسين، منصور، ريم، (2013)، **العوامل المؤثرة على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية دراسة حالة فرع المصرف التجاري السوري في اللاذقية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 35، العدد 7، ص 252.

² سنكري، سهى شفيق، (2013)، **تقييم كفاءة أنظمة المعلومات المحاسبية في حماية البيانات والمعلومات في المصارف السورية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، ص 21.

³ مرجع سابق، ص 23.

للتأكد من خلو عمليات النظام المحاسبي من الخطأ والتلاعب والتزوير وضمان سيرها بشكل مطابق لأحكام القانون والتشريعات المهنية، والكشف عن مدى مطابقة تصرفات الإدارة وأفعالها بدقة مع المتطلبات القانونية والمعايير المهنية.

فالمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية من العوامل التي لا يمكن تجاهل تأثيرها على فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي، كونها تمثل الإطار العام الذي تسترشد به الإدارات المالية في الوحدات الحكومية في ممارسة أنشطتها وضمان الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية في عمليات تحصيل الإيرادات وإنفاقها، وينطبق هذا الأمر على إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية والتي تحدد الإطار المفضل للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، حيث يمكن فقط لنظام الرقابة الداخلية الفعال أن يوفر للإدارة ضماناً معقولاً بشأن تحقيق أهداف المنظمة، ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يوفر للإدارة معلومات حول مدى تقدم المنظمة في تحقيق أهدافها وفقاً لما هو مخطط لها بأقل التكاليف، وتعتبر الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول لحماية الأموال العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها؛ لكونها الأداة الفعالة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الانتاجية.

وبناءً على مفهوم فاعلية النظام المحاسبي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري يجب إعادة صياغة أهدافه من أجل تحقيق احتياجات جميع المستخدمين المختلفين من المعلومات اللازمة، بدلاً من حصرها بالأهداف التي قد لا تعبر عن جميع فئات المستخدمين، لأن عملية تصميم النظام المحاسبي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري تختص بها جهة بعينها كوزارة المالية، التي تعد إحدى فئات المستخدمين، والتي قد لا تعكس احتياجات بقية الفئات عند تحديد أهداف النظام وتصميمه، وذلك لكي تصبح الحاجات المحور الأساسي التي تركز عليه عملية تصميم هذا النظام، والتي ينبغي أخذها بالحسبان وعدم تجاهل أيٍّ منها لأنها الغاية الأساسية للنظام التي ستجعل من هذه الجهة المكلفة بهذا النظام أياً كانت طبيعتها وشكلها تعمل حول هذه الغاية من أجل تحقيقها.

ومما تقدم يرى الباحث أن نظام المعلومات المحاسبي الحكومي يلعب دوراً تأثيرياً ملموساً بمساعدة الإدارة العامة في تحقيق أهدافها، من خلال دوره الإعلامي المتمثل في توفير البيانات والمعلومات الدقيقة، وإن الدور الكبير الذي يؤديه هذه النظام في حصر ومتابعة الأنشطة والعمليات المالية الحكومية يسهم بشكل واضح في عمليات التخطيط، وحل المشاكل، والرقابة، وتوجيه الانتباه، وتقييم الأداء، والمراجعة والتدقيق. كما أن عملية مسك الدفاتر المحاسبية لم تعد وحدها أساس العمل المحاسبي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري، بل أصبحت المعلومات

المفيدة، والملائمة، والموثوقة، والقابلة للمقارنة، والسريعة، محور اهتمام العمل المحاسبي في تلك الجهات أيضاً. بالإضافة إلى تلبيتها للاحتياجات المختلفة لمستخدمي المعلومات المحاسبية الداخليين أو الخارجيين، وذلك من خلال قيام نظام المعلومات المحاسبي الحكومي بالتعبير الكمي والنقدي للأحداث المالية والاقتصادية القابلة للتسجيل، ومشاركتها مع نظم فرعية أخرى تعمل وتتكامل معها في تحقيق الأهداف الشاملة للجهات العامة ذات الطابع الإداري.

المبحث الثاني

الملامح الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي في سورية

يتولى نظام المعلومات المحاسبي الحكومي متابعة النشاط الحكومي المتمثل بالعمليات المالية التي تجريها الجهات العامة ذات الطابع الإداري، بصورة أرقام يتم إثباتها، وتبويبها، وتجميعها، وإعداد التقارير المتعلقة بها وفقاً للأسس والمبادئ والقواعد والأساليب الفنية المحاسبية والقانونية المعتمدة، فالتشريعات السائدة في الدولة هي التي تحدد حجم النشاط الحكومي، وكيفية تمويله، وأساليب توزيع الموارد العامة، وطرق المحافظة على المال العام، والرقابة على عمليات القبض والصرف، وتحديد المساءلة القانونية للموظفين ذوي المسؤولية المالية، والعقوبات المترتبة على سوء التصرف أو الائتمان، وفي إطار ذلك يمكن القول بأن هذا النظام المحاسبي والمالي يتبع التسلسل التالي:

- تبويب الحسابات.
- إعداد الموازنة العامة للدولة.
- تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
- نظام الرقابة.

وسوف يتم تناول هذه النقاط بشيء من التفصيل:

أولاً: تبويب الحسابات :

تعد الموازنة العامة وثيقة مالية يتم من خلالها رسم سياسة الحكومة، ووضع برامج العمل موضع التنفيذ، كما تعد عمليات الموازنة ومحاسبتها من أهم الوسائل في إدارة الأعمال الحكومية على مختلف مستوياتها، والأساس الرئيسي لعملية التخطيط، والتنظيم، والإدارة، والتقييم لجميع الأنشطة في كل وزارة وإدارة حكومية، ووضع الضوابط التشريعية والقانونية والإدارية، وتعمل في دورة منتظمة من أربع مراحل تبدأ بالتخطيط ثم الموازنة فالحسابات، وتنتهي بالمتابعة والتقييم، ومنها تعاود مرة أخرى إلى التخطيط وهكذا¹.

يقوم النظام المالي في الجمهورية العربية السورية على وجود عدد من الموازنات يمكن تبويبها فيما يلي:

¹Frederic, B.(2009), **Handbook of Governmental Accounting**, CRC Press Taylor & Francis Group Boca Raton London New York. P.77.

- الموازنة العامة الموحدة للدولة وتتضمن اعتمادات الإنفاق العام وتقديرات الإيرادات العامة بشقيها الجاري والاستثماري.
- الموازنات التقديرية للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، وهي موازنات لاعتمادات الإنفاق الجاري للمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي وتعد استناداً إلى الخطط السنوية لكل منها، وترتبط بالموازنة العامة للدولة وفق قاعدة الصوافي.
- الموازنات المستقلة لكل من وحدات الإدارة المحلية ومديريات الأوقاف، وهي موازنات مستقلة عن الموازن العامة للدولة وترتبط بها وفق قاعدة الصوافي.

مع العلم أن الطرق المتبعة في تبويب الموازنة العامة للدولة في سورية ما زالت تمارس ضمن إطار من التقليدية، فهي غير قادرة على تلبية حاجات الخطة والتخطيط المالي من المعلومات والبيانات المالية¹.

وتناسباً مع تنامي دور الحكومة الاقتصادي والاجتماعي، ازداد التركيز على أهمية ملائمة تبويب الموازنة لاحتياجات كل دولة وواقعها، بغية تصنيف بيانات هذه الموازنة بما يناسب اتخاذ القرارات الرشيدة وتقييم أنشطة الوحدات الحكومية².

1. تبويب النفقات العامة في الجمهورية العربية السورية:

حددت المادة (8) من القانون المالي الأساسي للدولة في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (54) لعام 2006 الذي كان مقررًا له أن يكون نافذاً من تاريخ 2008/1/1، وتعديلاته تبويب النفقات العامة في سورية بما يلي³:

- تبويب وظيفي: وهو التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة.
- تبويب إداري: وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة بالشكل الذي يُخصّص فيه لكل وزارة قسم مستقل ولكل جهة عامة تابعة لها فرع مستقل.
- تبويب نوعي: وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة على أساس طبيعة النفقة، وذلك بالشكل الذي يظهر فيه التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية والذي يقوم على أساس تخصيص باب مستقل لكل نوع من أنواع النفقات وعلى أساس توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى بنود محددة وكل بند إلى فقرات.

¹ المهاني، محمد خالد، (2000)، الموازنة العامة للدولة الواقع والآفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الأول، ص 37.

² المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص 317.

³ ربحاوي، غفران، (2011)، مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، ص 21.

- تبويب إقليمي: وهو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة ونفقات كل محافظة من محافظات الجمهورية العربية السورية.
- التبويب الاقتصادي: وهو التبويب الذي يظهر الطبيعة الاقتصادية للنفقة ويحدد تطبيقه بقرار من وزير المالية.

واستمراراً لعملية تطوير تبويب الموازنة العامة للدولة وتحديثها، تم إصدار قرار وزارة المالية رقم 4880 بتاريخ 2001/9/20 تطوير التبويب لنفقات الموازنة العامة للدولة في سورية وفق قطاعات وإدارات الدولة، وجهاتها العامة، ومؤسساتها الاقتصادية.

2. تبويب الإيرادات العامة في الجمهورية العربية السورية:

نصت المادة التاسعة من القانون المالي الأساسي رقم 54/ لعام 2006 على أن يتم تبويب الإيرادات تبويباً نوعياً، ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً، وقد صدر قرار وزير المالية رقم 1215/ لعام 1984، ونص في مادته الرابعة على تبويب إيرادات الموازنة العامة للدولة نوعياً وفق الأبواب والبنود (الضرائب والرسوم - بدلات الخدمات وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة - وإيرادات متنوعة - والفائض المتاح - والإيرادات الاستثنائية).

وقضت أحكام قرار وزير المالية المذكور أعلاه المعدل بالقرارين رقم 117/ لعام 1986، والقرار رقم 4880/ لعام 2001 بأن يتم تبويب إيرادات الموازنة العامة للدولة بموجب دليل الحسابات المرفق بالقرار المشار إليه على أساس الترقيم العشري (باب، بند). وتضمن النموذج رقم (5) التبويب النوعي لإيرادات الموازنة العامة للدولة موزعاً على الأبواب التالية:

- الباب السادس: الضرائب والرسوم بنوعيتها المباشرة وغير المباشرة.
- الباب السابع: بدلات الخدمات، وإيرادات أملاك الدولة، واستثماراتها العامة
- الباب الثامن: إيرادات متنوعة.
- الباب التاسع: الفائض المتاح ويشمل إيرادات الدولة من فوائض المؤسسات والشركات، والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي (الأرباح الصافية، والاحتياطات بأنواعها، واهتلاكات الموجودات الثابتة، والمؤونات غير المخصصة لأكثر من سنة مالية واحدة).
- الباب صفر: الإيرادات الاستثنائية مثل إيرادات القروض الداخلية، وإيرادات الفنادق المملوكة من الدولة.

ثانياً: إعداد الموازنة العامة للدولة:

تعد الموازنة العامة للدولة الخطة المالية الأساسية التي تحدد أهداف الحكومة وسياساتها وبرامجها وكيفية الاستغلال الأمثل للموارد، وعملية توزيعها تبعاً للأولويات، وتنهض بدور رئيسي في تكوين الناتج المحلي الإجمالي من خلال الإنفاق الحكومي، وبالتالي تخلق دخلاً وطاقات إنتاجية جديدة في البلاد.

الإطار القانوني الناظم لعملية إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية:

هناك مجموعة متكاملة من القوانين والأنظمة والتعليمات التنفيذية الصادرة في الجمهورية العربية السورية والناظمة لعملية إعداد الموازنة العامة للدولة وهي:

- دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 2012/2/27 والمنشور في الجريدة الرسمية.
- النظام المالي الخاص بوحدات الإدارة المحلية الصادر بالقرار رقم 347 لعام 1972، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية، الجزء الأول، العدد 20، ص 408.
- تعليمات وزارة الإدارة المحلية رقم 62/13/م/4/1 تاريخ 1984/9/22.
- القانون رقم 2 لعام 2005، بشأن المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي.
- المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي، الجريدة الرسمية، الجزء الأول، العدد (1) لعام 2006.
- المرسوم رقم /488/ لعام 2007 المتضمن النظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الإداري لعام 2007، الجريدة الرسمية، الجزء الأول، العدد (53) لعام 2007.
- النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم /490/ لعام 2007، ودليل حسابات القطاع العام الاقتصادي.

حيث نصت المادة (75) من الدستور السوري على أن لمجلس الشعب صلاحية إقرار الموازنة العامة وخطط التنمية، وبناءً على هذه المادة الدستورية فإن النفقات العامة، واعتمادات الوزارات والدوائر الحكومية، تتحدد سنوياً بموجب قانون الموازنة العامة الذي يعد التشريع الذي تستند إليه الجهات العامة في الدولة في الإنفاق العام، الذي يصدر قبل بداية السنة المالية¹.

¹ المادة /75/ من دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 2012/2/27 والمنشور في الجريدة الرسمية.

ونصت المادة (79) من الدستور على وجوب عرض مشروع الموازنة العامة للدولة على مجلس الشعب قبل شهرين من بدء السنة المالية، بحيث لا تعد الموازنة نافذة إلا إذا أقرها المجلس، وبما أن لكل سنة مالية موازنة واحدة، فيحدد مبدأ السنة المالية بموجب المادة ذاتها من الدستور¹.

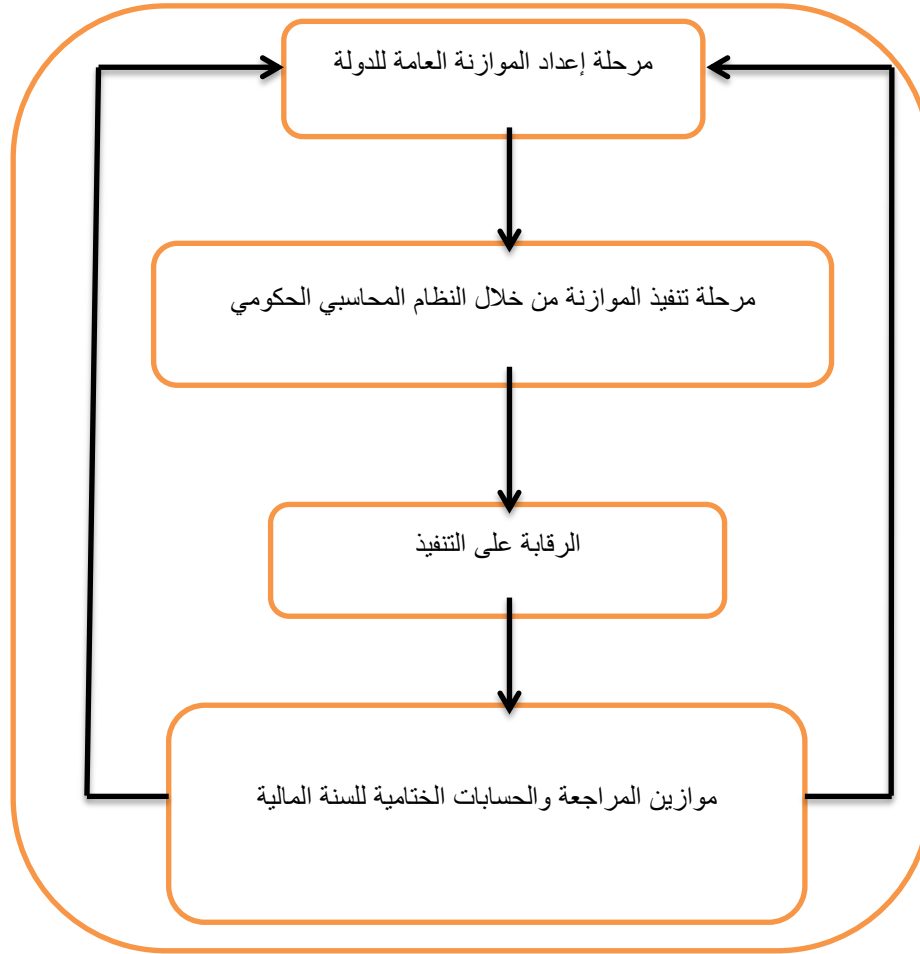
ووفقاً لأحكام القانون المالي الأساسي للدولة الصادر بالمرسوم التشريعي رقم(54) لعام 2006 عُرفت:

- الجهة العامة ذات الطابع الإداري: شخص اعتباري إداري عام يقوم بتأدية الخدمات العامة من أمن ودفاع وعدل وخدمات صحية وتعليمية وخدمات اجتماعية والحفاظ على الممتلكات العامة من خلال أجهزته التنفيذية.
- الجهة العامة ذات الطابع الاقتصادي: شخص اعتباري عام يتمتع بالاستقلال المالي والإداري، يساهم في تنمية الاقتصاد الوطني، يمارس نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو سياحياً أو مالياً، ويقوم بهذا النشاط مباشرة أو بوساطة ما ينشئه أو يساهم فيه أو يرتبط به من شركات أو منشآت.

إن اتخاذ القرارات بخصوص إعداد الموازنة لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج. والشكل التالي يبين دورة الموازنة العامة للدولة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي.

¹ المادة /79/ من دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 2012/2/27 والمنشور في الجريدة الرسمية.

الشكل رقم (3) مراحل إعداد الموازن العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي



المصدر: المهائني وسلوم، ص 89. بتصرف الباحث

يظهر من الشكل أن تغذية البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي لعملية التخطيط للإيرادات والمصروفات تعتبر هي الأساس في الإعداد للموازنة للسنة المالية القادمة، إذ يعتمد التقدير لكافة الوحدات على النتائج الفعلية لتنفيذ الموازنة السابقة، وترتكز التقديرات على ما تم فعلاً مضافاً إليه بعض التعديلات حسب الحاجة الفعلية.

حيث تبدأ مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة في النصف الثاني من السنة المالية السابقة للسنة المالية المطلوب إعداد موازنتها، التي تبدأ عادة في بداية كانون الثاني. وتتضمن هذه المرحلة إعداد تقديرات الإيرادات العامة، والنفقات العامة حسب الأنشطة، والسياسات التي ستتبنها الحكومة. حيث يتم تخصيص النفقات للدوائر الحكومية المختصة للإنفاق على النشاطات والمشاريع والخدمات التي تتولاها، وفقاً للأسس المتبعة في تصنيف عناصر الموازنة

وهي الفصول (الدوائر الحكومية) والمواد (أغراض الإنفاق)، في حين تصنف الإيرادات حسب أنواع مصادرها الرئيسية والفرعية¹.

حيث تعد الجهة العامة الإدارية السورية تقديراتها الأولية لنفقاتها وإيراداتها وترسلها للوزارة التابعة لها لتعيد هذه الوزارة النظر فيها وتوافق عليها ثم ترسلها إلى وزارة المالية مشفوعةً بالمستندات المبررة للاعتمادات المطلوبة²، حيث تناقش وزارة المالية هذه التقديرات بحضور محاسب الإدارة؛ تفادياً لسوء الفهم وتقليلاً للتضاربات، للتحقق من مدى التزامها بالسياسات الحكومية وتعديلاتها تبعاً لواقع الجهات المعدة وبعد التشاور مع وزاراتها آخذة في الحسبان تغيرات بيئة الاقتصاد الكلي منذ بداية عملية الإعداد، وجامعة إياها في مشروع موحد للموازنة³.

يرفع وزير المالية إثر ذلك مشروع الموازنة إلى مجلس الوزراء مشفوعاً بتقرير يوضح مدى انسجام الحالة المالية والاقتصادية للحكومة مع هذا المشروع، ويرفع مجلس الوزراء هذا المشروع بعد دراسته والموافقة عليه إلى السلطة التشريعية مصحوباً بتقرير وزير المالية قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية⁴. يصوت مجلس الشعب السوري على المشروع باباً باباً، موزعاً على أساس الأقسام والفروع⁵.

يتبع في إعداد الموازنة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج لحين توفر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق، حيث أكد نظام الجهات العامة ذات الطابع الإداري السوري المالي والمحاسبي نفاذ أسلوب القيد المزدوج، من تاريخ 2009/1/1⁶، الأمر الذي ما زال خارج إطار التطبيق، وي طرح تساؤلات حول فترة التحول إلى الاستحقاق إذا كان أبسط مظاهره لم تطبق إلى الآن.

ويرى الباحث أن تطوير النظام المحاسبي الحكومي، الذي يستند إلى المبادئ العلمية ويستفيد من الإمكانيات المعنوية والمادية والتي تدار بشكل منطقي، أمرٌ ضروريٌ لتحقيق سياسة مالية واستثمارية ناجحة وقابلة للتنفيذ بحيث تخرج الموازنة متكاملة ومنفذة بشكل دقيق وحقيقي لا أن تكون مجرد حبر على ورق.

وبالتالي يجب أن تهتم الأجهزة الحكومية بالتعرف على الخطط وبرامج التنمية التي أصبحت إطاراً متيناً للموازنة الحديثة، ودراسة العلاقات التنظيمية والفنية بين الأجهزة المالية، كما أصبح

¹ المهاني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2010)، مرجع سابق، ص311.

² المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي، 3، 5.

³ المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سابق، ص411.

⁴ المرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006 المتضمن القانون المالي الأساسي، 5.

⁵ المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سابق، ص301.

⁶ النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم 490/ لعام 2007، 13.

من الضروري توضيح كيفية التنسيق بين الموازنة العامة وخطط التنمية وبرامجها مع إعطاء نموذج عن كيفية استخدام الموازنة العامة في تنفيذ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بحيث يكون التركيز على النواحي الفنية والإدارية والفنية والقانونية.

ثالثاً: تنفيذ الموازنة العامة للدولة

يعتمد نجاح تنفيذ الموازنة العامة على تحقيق عدة نقاط يتمثل أهمها في توافق تطبيقها مع التفويضات القانونية، وتكييف تنفيذها مع المتغيرات الاقتصادية، واستعمال الموارد المتاحة بكفاءة تحقق الأهداف المخططة. هذه النقاط التي تلاحظ في أثناء تنفيذ الموازنة السورية الذي يبدأ مباشرة بعد صدور قانون الموازنة العامة بغية تنفيذه كما أقر من قبل السلطة التشريعية، وتوفير المرونة الكافية لمواجهة الظروف المستقبلية¹. ويقتصر دور هذه المرونة عادة على تركيبة مدخلات النشاطات التابعة لمجموعة الأهداف نفسها بهدف المحافظة على الانضباط المالي وأولويات الموازنة. وهو ما يعرف بالمناقلات التي تفرض الأنظمة المالية للحكومات قواعدها وتميز الجهات المسؤولة عن تطبيقها، كما هو الحال بالنسبة للقانون المالي الأساسي الذي نظم سلطات المناقلة وفق التسلسل التالي:

- تجري مناقلات الاعتمادات الجارية بين الأبواب والبنود بقرار من وزير المالية.
- تجري مناقلات الاعتمادات الجارية بين الفروع والأقسام بمرسوم.
- تجري مناقلات الاعتمادات الاستثمارية بين البنود والفقرات بقرار من وزير المالية.
- تجري مناقلات الاعتمادات الاستثمارية بين الفروع والأقسام بقرار من رئيس الوزراء.

ويشار إلى أن تنفيذ الموازنة السورية يبدأ بعد الموافقة على اعتمادات الوحدة الحكومية وتوزيع اعتمادات العمليات الجارية والاستثمارية، ليسجل المحاسب العمليات في دفتر مفردات نفقات الموازنة وفق أسلوب القيد المفرد، ويسدد جميع أوامر الصرف والدفع عن طريق دوائر الخزينة في مديريات المالية. ويتم ذلك بعد التأكد من الرابطة الحقوقية بين الدولة ودائنيها، والتحقق من قيام الدائن بعمله وتحديد مقدار دينه، ومن ثم إصدار المراجع أمراً إلى مدير الخزينة بصرف النفقة ومن ثم إصدار الأخير أمراً بدفع قيمتها². حيث يولد استيفاء النقاط السابقة سلسلة من العمليات يمكن تجميعها ضمن عدة مراحل تتمثل في عقد النفقة، وتصفية النفقة، والأمر بصرف النفقة، وتأدية النفقة. تدخل المراحل الثلاث الأولى منها ضمن اختصاص الموظف

¹ المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سابق، ص 447.

² مرجع سابق، 447-448.

الإداري، في حين تدخل الرابعة ضمن صلاحية الموظف التنفيذي المسؤول عن الوحدة الإدارية الحكومية.

رابعاً: الرقابة على الموازنة العامة:

ويقوم بها رؤساء ومدراء الجهات العامة على مرؤوسيه، ووزارة المالية على الجهات العامة الأخرى، والرقابة التي تتم في هذه الحالة رقابة سابقة على الصرف، هدفها ضبط التصرفات المالية، والالتزام بالدقة واليقظة في الأعمال المالية وأداء الرقابة الإدارية في مواقع العمل يؤدي لتوفير الوقت اللازم لمنع التلاعب والاختلاس أكثر مما تمنعها الرقابة اللاحقة¹.

وبعد النظام المحاسبي الحكومي المسؤول عن الرقابة على الاعتمادات المقررة بالموازنة العامة وعلى المسؤولين عن الإنفاق والجباية تقديم البيانات السليمة عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم إلى السلطات المختصة، والالتزام بالتصرف وفق الصلاحيات المقررة من السلطة التشريعية، ولذا يقوم النظام المحاسبي بتوفير الرقابة السابقة واللاحقة لمتابعة الوقوف على أي خلل يحصل بالمال العام لما هو مقرر، إضافة إلى توفير النظام المحاسبي الرقابة الداخلية والخارجية وكما يكون النظام مسؤولاً عن التقييم للوحدات القائمة بالتنفيذ بما يحقق الكفاءة لاستخدام الأموال العامة الموضوعة تحت تصرفهم².

ويمكن تعرف عمليات الرقابة على الموازنة العامة بأنها عمليات وآليات مصممة لضمان ربط عملية إعداد الموازنة العامة للدولة بالعالم الحقيقي الخاص بعمليات البرامج المراد تنفيذها. فبدون هذه الروابط، هناك خطر اتخاذ القرارات الحكومية بناءً على معلومات خاطئة، أو إدارة الموارد المتاحة بشكل غير كفء³. وسيتم تناول موضوع الرقابة بشكل مفصل في الفصل الثاني.

ويرى الباحث أن النظام المحاسبي الحكومي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري يجب أن يكون مواكباً للتغيرات في الوضع الاقتصادي للدولة ويلبي المتطلبات التي تفرضها المعايير والإرشادات المهنية الدولية الخاصة بالمحاسبة الحكومية؛ لضمان تحديث الأسس المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي، وإعداد تقارير مالية تتسم بمستوى عالٍ من العدالة والشفافية لمواجهة التحديات والصعوبات المتنوعة التي تعترض مسيرتها، والإفصاح في القوائم المالية عن القيود المفروضة على مصادر الأموال التي تحصل عليها.

¹ الأعسر، خديجة، (2016)، اقتصاديات المالية العامة، دار الكتب المصرية، القاهرة، ص244.

² المهاني، محمد خالد، سلوم، حسن عبد الكريم 2007، مرجع سبق ذكره، ص90.

³ Campo, S, S., & Tommasi, D.(1999), **Managing Government Expenditure**, Manila: Asian Development Bank, CH9, P.1.

وإن عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي وآليات تنفيذه يعتمد على توصيف المال العام، وتوصيف الوحدات الإدارية؛ والوحدات المحاسبية؛ والتوازن المحاسبي، وتوصيف المساءلة عن إهدار المال العام، ومرجعية القياس والإفصاح والمساءلة المحاسبية، وأسس القياس المحاسبي، ودليل حسابات الحكومة؛ والتقارير الدورية.

أما منهجية تحديث وتطوير الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي، فتشمل تطوير دورة الموازنة الحكومية؛ مع أهمية الانتقال من المنهج النوعي إلى منهج البرامج والأنشطة ثم تطوير الموازنة والنظام المحاسبي الحكومي. وهنا يأتي دور أجهزة الرقابة المالية: من خلال استعراض أوجه القصور في النظام المحاسبي الحكومي، وتقديم التوصيات اللازمة حول تطوير العمل في الأنظمة المالية والمحاسبية والإدارية الحكومية، وتقديم رؤية شاملة للتطوير، تشمل كلاً من الموازنة العامة؛ والنظام المحاسبي، والكوادر البشرية، والنظم الآلية، والرقابة الداخلية والخارجية.

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية وإرشادات INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية

يتكون هذا الفصل من المباحث التالية:

- المبحث الأول: نظام الرقابة الداخلية ومكوناته بحسب إرشادات INTOSAI
 - المبحث الثاني: نظام الرقابة في الجمهورية العربية السورية
-

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية وإرشادات INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن تطور مفهوم الدولة الحديث من المفهوم التقليدي، أي من مفهوم الدولة الراعية إلى المفهوم الحديث أو ما يسمى بالدولة المتدخلة، وانفصال السلطة التشريعية عن السلطة التنفيذية، وظهور الموازنة العامة بشكلها العلمي، والحاجة إلى فرض الرقابة على جباية الأموال العامة وإنفاقها، كل هذا أدى بدوره إلى تطوير أسس الرقابة والمحاسبة على المال العام في الدولة، وضرورة وجود أنظمة رقابة فعالة وصارمة للتحقق من كفاءة تحصيل الموارد العامة واستغلالها ومدى تحقيقها للأهداف أو الاغراض التي انفقت من أجلها.

ومما لا شك فيه أن الرقابة بمفهومها المعاصر في شتى صورها لم تنشأ بين عشية وضحاها، وإنما خضعت لتطورات تاريخية كبيرة إلى أن وصلت في العصر الحديث إلى ظهور الأجهزة العليا للرقابة على المستوى الدولي والإقليمي، حيث كان الهدف الرئيسي منها تحقيق التعاون وتبادل الأفكار والخبرات فيما بين الأجهزة العليا للرقابة، وكانت نتيجة هذا التعاون التوصل إلى وضع معايير وإرشادات للرقابة، توفر للأجهزة العليا للرقابة حداً أدنى لتوجيهها، ومساعدتها في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة المالية، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة.

المبحث الأول:

نظام الرقابة الداخلية ومكوناته بحسب إرشادات INTOSAI

مقدمة:

ازدادت أهمية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية مع تزايد حجم هذه الوحدات وتشعب عملياتها وانتشارها جغرافياً في مناطق متعددة وتعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها، بالإضافة إلى تفويض السلطات إلى المستويات الإدارية الأدنى، مما أدى إلى زيادة حاجة السلطات التنفيذية والتشريعية وأجهزة الرقابة الخارجية وأفراد المجتمع بشكل عام إلى المعلومات التي تساعدهم في الوقوف على مدى التزام الوحدات الحكومية بالمتطلبات والالتزامات القانونية والتنظيمية المتعددة التي تحكم نشاطاتهم، والتأكد من حماية موارد وممتلكات تلك الوحدات، ودرجة الكفاءة في استخدام هذه الموارد الاستخدام الاقتصادي الامثل بما يحقق أهداف تلك الوحدات وأغراضها بصورة أكثر فعالية.

وعلى ذلك، تعد كفاءة نظام الرقابة الداخلية الأساس الذي يحدد كفاءة استخدام موارد الوحدة الحكومية وتحقيقها لأهدافها، وهو ما يتطلب ضرورة فحص هذا النظام وتقييمه بصورة منتظمة ومستمرة للتأكد من فعاليته، وهنا يأتي دور أجهزة الرقابة المالية التي يجب أن تضطلع بهذا الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءة وفعالية العمليات والتعليمات ووسائل الرقابة في الوحدات الحكومية ومدى كفايتها لتحقيق أهدافها¹.

أولاً: تعريف بمنظمة الـ INTOSAI:

الإنتنوساي (INTOSAI) هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

(International Organization of Supreme Audit Institutions)

في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وقد تم تأسيس المنظمة عام 1953 عندما التقى 34 جهازاً رقابياً في المؤتمر الأول للمنظمة في كوبا، وقد ارتفع عدد الدول الاعضاء حالياً إلى 190 عضواً، والجمهورية العربية السورية إحدى الدول الأعضاء فيها ومقرها في النمسا. INTOSAI منظمة ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، وغير سياسية، أنشئت

¹ عبد العاطي، سيد أحمد، سليمان، سعيد علي، وآخرون، (2016-2017)، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، ص248.

لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب، وللعمل كصوت معترف به للأجهزة الرقابية ضمن المجموعة الدولية، ولدعم التحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الأجهزة الرقابية الأعضاء¹.

وتتضمن المنظمة في تشكيلها الهيكلي: المؤتمر، ومجلس المنظمة، والسكرتاريا العامة، واللجان لجنة معايير تدقيق الحسابات، ولجنة معايير الرقابة الداخلية، ولجنة الدين العام، وإن من أهم أهداف المنظمة هي²:

- المساعدة على ضمان استقلالية الأجهزة الرقابية.
- تنفيذ إطار المعايير الدولية للأجهزة الرقابية.
- تحقيق وتعزيز تبادل الآراء والتجارب فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية لجميع الدول الأعضاء.
- إقامة الندوات والدراسات والبحوث في مختلف المواضيع المتعلقة بالرقابة والأجهزة العليا للرقابة وإقرار التوصيات بهذا الشأن.
- توثيق العلاقات بين مختلف الأنظمة الرقابية الإقليمية للاستفادة من تبادل الخبرات والمعلومات لإيجاد السبل اللازمة والفعالة للحفاظ على المال العام.
- إصدار التوصيات اللازمة في مجال الرقابة المالية إلى كافة الدول الأعضاء، والمنظمات الإقليمية المتخصصة للقيام بإصلاحات الأنظمة الرقابية والمالية لديهم بما ينسجم مع متطلبات العصر، والتطور الحاصل في هذا المجال.

واللغات الرسمية للمنظمة هي: الإنكليزية والفرنسية والإسبانية والألمانية والعربية، أما عن موارد المنظمة المالية فهي تعتمد على المساهمة من قبل الأعضاء وفق حصص بنسبة مساهمة كل دولة في ميزانية الأمم المتحدة، والعوائد الناتجة عن توزيع مطبوعات المنظمة، وتصدر المنظمة مجلة علمية باسم "المجلة الدولية للرقابة المالية" كل ثلاثة أشهر تتحدث عن البحوث والدراسات المتعلقة بالرقابة على الأموال العامة.

INTOSAI – مجموعات العمل الإقليمية³:

الأولاسافس (OLACEFS): منظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (1965).

¹ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، تقرير الخطة الاستراتيجية (2010-2005)، ص4.

² Strategic Plan Of INTOSAI, (2012), www.intosai.org.

³ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (انتوساي) (2013)، الأمانة العامة، فيينا، النمسا <http://www.intosai.org>، ص47.

الأفرو ساي (AFROSAI): المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (1976).

الأرابوساي (ARABOSAI): المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (1976).

الآسوساي (ASOSAI): المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (1978).

الباساي (PASAI): منظمة الباسيفيك للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (1987).

الكاروساي (CAROSAI): منظمة الكاريبي للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (1988).

اليوروساي (EUROSAI): المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (1990).

ثانياً: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

يتم وضع عناصر الرقابة الداخلية بالمنظمة لتعزيز الاستخدام الفعال والكفء للموارد، بما في ذلك الأفراد، حتى يتم تحقيق أهداف المنظمة، ومن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبل المستفيدين من هذه المعلومات¹.

فقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها "الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الشركة والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة المعلومات المحاسبية وصحتها، وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية، والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"².

¹ أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ترجمة الديسبي، محمد عبد القادر، حجاج، أحمد حامد، (2009)، المراجعة مدخل متكامل (الجزء الأول)، دار المريخ للنشر، الرياض، ص379.

² www.aicpa.org.

بينما عرفت منظمة INTOSAI بأنها عملية متكاملة تقوم بها إدارة إحدى الجهات وموظفيها في أثناء سعيها لأداء مهامها، ويتم تصميمها بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن الأهداف العامة التالية يتم تحقيقها¹:

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر.
- استيفاء التزامات محاسبة المسؤولية: محاسبة المسؤولية هي عملية تكون بموجبها المؤسسات الخدمية الحكومية والأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة وبعدها ومن كافة جوانب الأداء .
- الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها: يتعين على المنشآت أن تتبع العديد من القوانين واللوائح ، ففي المنشآت الحكومية تعمل القوانين واللوائح على تنظيم أعمال تحصيل وإنفاق الإيرادات والأموال الحكومية وطريقة التشغيل. وتتناول تلك القوانين الميزانيات التقديرية والمعاهدات الدولية وقوانين الأجهزة الإدارية للدولة وقوانين المحاسبة وحماية البيئة والحقوق المدنية وضريبة الدخل وقوانين مكافحة التلاعب والفساد.
- تفادي خسارة الأصول بسبب الفاقد وسوء الاستغلال وسوء الإدارة والاختفاء والتلاعب.
- تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات: يتم وضع عناصر الرقابة بالوحدة لتعزيز الاستخدام الفعال والمناسب للموارد، ومن أهم جوانب هذه العناصر توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار داخلياً، حيث توجد معلومات متعددة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الحيوية، فضلاً عن الاهتمام بجانب الفاعلية والكفاءة في حماية الأصول والسجلات، حيث يمكن سرقة الأصول الملموسة من الوحدة، أو أن يتم إساءة استخدامها أو تدميرها ما لم توجد رقابة ملائمة تعمل على حمايتها².

يتضح من المفاهيم السابقة للرقابة الداخلية أنها تغطي كافة جوانب التنظيم ونشاطاته الداخلية، ليس فقط ما يتعلق بالنظام المحاسبي، وإنما الاهتمام بالنظام الإداري والوظائف المرتبطة به، وبذلك أصبحت الرقابة الداخلية بمثابة الوسيلة الفعالة التي تمكن من توفير المعلومات الملائمة والحماية اللازمة لكافة الأصول، وتقييم أداء كافة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية التابعة لها، ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة في المنظمة.

فالرقابة الداخلية هي رقابة تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه نشاطاتها التي تؤديها، وبمعنى آخر هي تلك الأساليب والسياسات الرقابية التي يتوصل إليها الرؤساء والإداريون لضمان

¹ ISSAI 9100, (2004), **Internal Auditing**, International Standards Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), , www.issai.org, P: 6.

² Arens, A, Elder J., Randal, B, (2010), **Auditing and Assurance Services- An Integrated Approach**, 13th Edition, New Jersey, P.290.

تنفيذ التعليمات والأوامر الصادرة إلى مرؤوسيه، وتمتد الرقابة الداخلية إلى جميع العمليات التي تؤديها المنظمة، كما تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة، وتعد الرقابة الداخلية في إحدى وجوها رقابة ذاتية لأن التنظيمات نفسها هي التي تراقب أداؤها، وتقدر إنجازها في ضوء المقاييس والمعايير المحددة التي تضعها لنفسها، ويجب أن تكون الرقابة الداخلية متغلغلة في هيكلية المنشأة بدلاً من أن تكون مجرد إضافة تعلوها وتصبح الرقابة الداخلية حينئذ جزءاً متمماً للعمليات الأساسية للإدارة وهي التخطيط والتنفيذ والمراقبة.

ثالثاً: أنواع الرقابة الداخلية:

تقسم الرقابة الداخلية بحسب النظام الشامل الحديث لها إلى شقين أساسيين:

- **الرقابة المحاسبية:** يقصد بها كل الطرائق والوسائل والإجراءات والأنظمة التي تضعها الإدارة بقصد حماية مواردها المختلفة، وضمان صحة التقارير والقوائم المالية، وتحقيق هذه الرقابة عن طريق وجود خطط رئيسية وفرعية تحدد عناصر النشاط، وكيفية القيام به بالنسبة إلى كافة المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية التابعة لها، كما تتطلب تحديد السياسات واللوائح التي يتم على أساسها تنفيذ العمليات والتصرفات المالية، وتحديد إطار السلطة والمسؤولية بصورة واضحة تقضي على تداخل أو تضارب في الاختصاصات، وتضمن تعاون جميع المستويات في فروع النشاطات الداخلية لتحقيق الأهداف المخططة المرغوب الوصول إليها¹.
- **الرقابة الإدارية:** تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، والاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ويتم من خلال الوسائل والإجراءات المتعلقة بالتخطيط، ومتابعة تنفيذ الخطط بشكل مستمر².

إن الشقين السابقين للرقابة الداخلية يمثلان مجموعة النظم الموضوعية والمحددة بمعرفة الإدارة العليا وينبغي توافرها معاً بشكل مترابط، حيث في ظلها تستطيع المنظمة تحقيق الرقابة الداخلية الفعالة على كافة النشاطات وتوفير المعلومات الملائمة، التي تمكن من اتخاذ القرارات

¹ مسعد، محمد فضل، الخطيب، خالد راغب، (2009)، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ص 195.

² براج، بلال، (2014-2015)، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، الجزائر، ص 8.

الرشيدة، وأيضاً تحقيق العدالة في المساءلة عن النتائج، ومن ثم تحقيق أهداف المنظمة بيسر وسهولة وطبقاً لما هو مطلوب ومرغوب.

رابعاً: مقومات نظام الرقابة الداخلية بحسب (ARABOSAI):

يعتمد نظام الرقابة الداخلية الفاعل على مجموعة من المقومات الأساسية التي ترتبط بعضها ببعض، وبالتالي فإنه في حالة وجود أي قصور فيها قد يترتب على ذلك الحد من فاعلية هذا النظام. وتتمثل هذه المقومات فيما يلي¹:

- **الهيكل التنظيمي:** حيث يمثل الهيكل التنظيمي نقطة البداية لتحقيق الرقابة المحاسبية والإدارية الفاعلة على عمليات المنشأة.
- **نظام محاسبي سليم:** يهدف النظام المحاسبي والمالي السليم إلى توفير إجراءات تضمن دقة العمليات والمعلومات المالية وسلامة تسجيلها وتبويبها وتلخيصها وعرضها وتوفيرها بطريقة تتفق مع مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها، بالإضافة إلى دوره في الرقابة والحماية واكتشاف الغش والاختفاء².
- **إجراءات العمل التفصيلية وأدلة التدقيق:** ويقصد بها توفر برنامج يتضمن كافة الإجراءات التفصيلية التي يجب تنفيذها لكل دورة مستنديه وتحديد الجهة المسؤولة عن تنفيذ تلك الإجراءات.
- **وجود مجموعة من العاملين المؤهلين بدرجة كافية:** إن فعالية نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه لا تتحدد بالاعتماد على التنظيم الإداري والنظام المحاسبي الموضوعين بطريقة جيدة وسليمة، ولكنها أيضاً تعتمد وبدرجة كبيرة على كفاءة وقدرة العاملين القائمين بوضع هذه الأنظمة موضع التطبيق، فلا جدوى من نظام جيد التصميم ولكن يطبق من خلال عاملين غير أكفاء.
- **رقابة الأداء:** إن وجود معايير للأداء المؤسسي يتم من خلالها التأكد من مدى الالتزام بمستويات الأداء المخطط لها ومعالجة الانحرافات عن هذه المستويات يعكس وجود بيئة رقابية فاعلة.
- **الوسائل المستخدمة:** ويقصد بها استخدام كافة الوسائل المحوسبة في النواحي المالية والإدارية ما أمكن لضمان الدقة وتوفير الضوابط الرقابية لحماية المال العام من أي تلاعب أو اختلاس.

¹ دليل الرقابة، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (1996)، ص223.

² الزمر، عماد سعيد، غريبة، محمود علي، وآخرون، (2016)، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة (الجزء الأول)، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص49.

رابعاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية بحسب إرشادات منظمة INTOSAI :

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات متداخلة بين بعضها البعض:

1- البيئة الرقابية:

تعتبر البيئة الرقابية أساس نظام الرقابة الداخلية بكامله؛ إذ إنها توفر الانضباطية والهيكلية وأيضاً المناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الاستراتيجيات والأهداف، وتحديد أهداف واضحة و إيجاد بيئة رقابية فعّالة فأن عملية تقييم المخاطر التي تواجه المنشأة في سعيها نحو إنجاز مهامها و تحقيق أهدافها توفر أساساً لتطوير استجابة ملائمة لتلك المخاطر. وتحدد البيئة الرقابية أسلوب الجهة العامة وتؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها، كما أنها أساس جميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى وتوفر الانضباط والهيكلية، وتتكون البيئة الرقابية من عدد من العناصر وهي¹:

- النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين وتشمل إجراءات الإدارة لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى الدخول في إجراءات غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية².
- وتعتبر النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين هي التي تحدد أفضلويات وقيم الأحكام التقديرية التي تترجم إلى معايير سلوكية، ويجب على الإدارة والموظفين إظهار المواقف الداعمة للرقابة الداخلية في جميع الأوقات وفي كل أنحاء المنشأة .
- الكفاءة:

تتمثل الكفاءة بالمعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز الأعمال التي تحدد عمل الفرد، وتتضمن أيضاً اعتبارات الإدارة لمستويات الكفاءة لعمل محدد، وكيف تترجم هذه المستويات إلى المهارات والمعرفة اللازمة.

حيث يتعين على المديرين والموظفين الاحتفاظ بمستوى من الكفاءة يسمح لهم بفهم أهمية تطوير وتطبيق رقابة داخلية جيدة والمحافظة عليها وأداء واجباتهم سعياً إلى تحقيق الأهداف العامة للرقابة الداخلية وأهداف المنشأة، أي أن كل فرد بالمنشأة يشارك في الرقابة الداخلية بقدر المسؤوليات المحددة له، لذلك، يجب على المديرين وموظفيهم

¹ ISSAI 9100, Op. Cit. P: 17

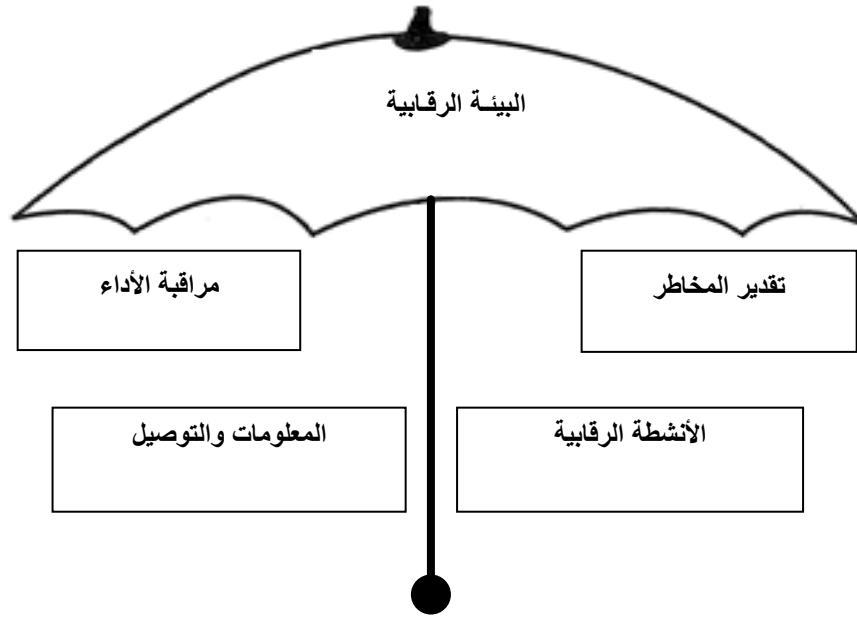
² الشحنة، رزق أبو زيد، (2015)، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، ص 207.

- أن يكون لديهم المستوى اللازم من المهارات والعمل على إظهاره لتأمين القيام بالأداء بفعالية وكفاءة، وأيضاً فهم الرقابة الداخلية بما يكفي للقيام بمسؤولياتهم بفعالية.
- اتجاهات الإدارة العليا (بمعنى فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي):
والمقصود بفلسفة الإدارة و أسلوبها التشغيلي ما يلي :
- مواقفها الداعمة تجاه الرقابة الداخلية في جميع الأوقات و استقلاليتها وكفاءتها وأن تكون قدوة حسنة.
- أن تقوم الإدارة بوضع قواعد للسلوك وتقييم الأداء مما يدعم الرقابة الداخلية والسلوك الأخلاقي.
إن المواقف التي تتخذها الإدارة تعكسها كافة جوانب تصرفاتها الإدارية، كما أن التزام واشتراك ودعم المسؤولين الحكوميين والمشرعين في وضع الاتجاهات للإدارة العليا يعمل على تعزيز المواقف الإيجابية الداعمة للرقابة الداخلية في المنشأة فضلاً عن أهمية ذلك في المحافظة على تلك المواقف.
- الهيكل التنظيمي:
يوفر الهيكل التنظيمي الإطار الكلي لتخطيط وتوجيه ورقابة عمليات الوحدة، من خلال توضيح العلاقة بين الإدارات الفرعية وتحديد قنوات الاتصال فيما بينها، وكذلك وصف لسلطان ومسؤوليات كل منها، إذ إن ذلك يعد معياراً أو أساساً تستخدمه أجهزة الرقابة لتقويم بيئة الرقابة.
إذ إن إعطاء مسؤوليات كبيرة وكثيرة لعدد محدود من الأفراد قد ينتج عنه أخطاء بسبب ضغط العمل، كما أن تركيز الصلاحيات بيد مجموعة محدودة من الأفراد يخلق مناخاً للغش والتلاعب، ونظراً لأن أجهزة الرقابة لا تستطيع ملاحظة كل العمليات فإن كفاءة وفعالية الهيكل التنظيمي تجعلها أكثر ثقة بأن العمليات قد سجلت كما ينبغي أن تكون.
- سياسات وممارسات الموارد البشرية:
يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية، فإذا كان الموظفون أكفاء وجديرين بالثقة فإن ذلك يوفر رقابة فعالة، لذلك فإن أساليب تعيين وتقييم وتدريب وترقية وتعويض الموظفين تعتبر جزءاً هاماً من البيئة الرقابية، بالإضافة إلى أن قرارات تعيين الموظفين يجب أن تتضمن ما يؤمن توافر التأهيل والخبرة الملائمة لأداء أعمالهم وتقديم التدريب اللازم سواء أكان أساسياً أم على رأس العمل وكذلك التدريب السلوكي، ويعتبر المديرون

والموظفون الذين يتفهمون جيداً الرقابة الداخلية ويرغبون في تحمل المسؤولية في غاية الأهمية للرقابة الداخلية الفعالة¹.

ويمكن توضيح مكونات الرقابة الداخلية وأهمية مكون البيئة الرقابية من خلال الشكل رقم (5)

الشكل رقم (4): مكونات نظام الرقابة الداخلية الحديثة



المصدر: ارينز الفين، لوبك جيمس، ص 382-390.

نلاحظ من الشكل أن البيئة الرقابية تمثل المظلة للمكونات الأخرى، فبدون وجود بيئة رقابية فعالة لن ينتج عن العناصر الأربعة أخرى رقابة داخلية فعالة كما هو مطلوب.

2- تقييم المخاطر:

تواجه كل منشأة مخاطر متنوعة من مصادر خارجية وداخلية يجب تقديرها، وقبل تقييم المخاطر، ينبغي أن تكون المنشأة قد قامت بوضع أهداف مترابطة على مستويات مختلفة ومتسقة داخلياً. وتقييم المخاطر يعني تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف، وتحديد الأساس لكيفية إدارة هذه المخاطر².

¹ القاضي، حسين يوسف، دحود، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، (2014-2015)، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، ص 77.

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1992), **Internal Control Integrated Framework**, New Jersey, p.40.

ومن الضروري أن تخضع كافة مكونات الرقابة الداخلية بدءاً من بيئة الرقابة حتى المراقبة إلى تقييم المخاطر التي تتضمنها، وتقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق لها على الرغم من الارتباط الوثيق بينهما، حيث إن الإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية للتقليل من الأخطاء والمخالفات بينما يقوم المدقق بتقييم المخاطر لاتخاذ قرار بشأن دليل الإثبات المطلوب في عملية التدقيق، ويوجد شرط مسبق لتقييم المخاطر وهو وضع أهداف مرتبطة بجميع المستويات في الوحدات الحكومية وتحدد الإدارة الأهداف ضمن الفئات المتعلقة بالعمليات والتقارير والامتثال مع وضوح كافٍ لتكون قادرة على تحديد وتحليل المخاطر لهذه الأهداف¹.

ويعتبر تحديد المخاطر الرئيسية أمراً هاماً ليس فقط لمعرفة الجوانب الأكثر أهمية التي يجب أن تخصص لها موارد تقييم المخاطر، ولكن أيضاً لتحديد مسؤولية إدارة تلك المخاطر، وقد يكون أداء الوحدات الحكومية في خطر بسبب عوامل داخلية أو خارجية على مستوى المنشأة والنشاط ويجب أن تأخذ عملية تقييم المخاطر بالاعتبار كافة المخاطر التي قد تحدث (بما فيها مخاطر التلاعب والفساد) لذلك فإنه من المهم أن يتم تحديد المخاطر بطريقة شاملة وأن يكون ذلك بشكل متكرر.

3- الأنشطة الرقابية:

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة، وعلى سبيل المثال اتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن لأنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية أهدافاً متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية².

ويتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة أنحاء المنشأة وعلى مختلف المستويات وفي كافة الاختصاصات، وهي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة لنواحي الانحراف مثل³:

- إجراءات التفويض بالصلاحيات والموافقات.
- الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، والتشغيل، والتسجيل والمراجعة).
- الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات.

¹ لظن، هيا مروان إبراهيم، (2016)، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO ، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة، ص 34.

² جمعة، أحمد حلمي، (2015)، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص 213.

³ ISSAI 9100, Op. Cit. P: 28.

- عمليات التحقق.
- تسوية أرصدة الحسابات.
- مراجعة الأداء التشغيلي.
- مراجعة العمليات التشغيلية والأنشطة.
- الإشراف (توزيع المهام، والمراجعة والموافقة، والإرشاد والتدريب).

ويتعين على الوحدات الحكومية أن تحقق توازناً معقولاً بين تطبيق وعدم تطبيق الأنشطة الرقابية، كما تعتبر الإجراءات التصحيحية متمماً ضرورياً للأنشطة الرقابية حتى تتحقق أهداف المنظمة أو الوحدة الحكومية.

4- المعلومات والتبليغ:

تعتبر المعلومات والتبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.

المعلومات: يجب تحديد المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع ومحددة ومعروفة جيداً، ومن ثم تبليغها بالشكل والإطار الزمني المناسب لكي يتمكن الموظفون من القيام بأداء رقابتهم الداخلية ومسؤولياتهم الأخرى (التبليغ الزمني المناسب إلى الشخص المناسب) ولذلك فإنه يتعين إجراء توثيق كامل لنظام الرقابة الداخلية وكافة المعاملات والأحداث الهامة¹.

وتعمل أنظمة المعلومات على استخراج تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالنواحي التشغيلية والمالية وغير المالية ومدى الالتزام بالقوانين، كما تعمل كذلك على تمكين الإدارة من الرقابة على عمليات التشغيل.

التبليغ: إن التبليغ الفعال يجب أن يتدفق عبر المنشأة نزولاً وصعوداً ويتخلل هيكلها وأجزاءها بالكامل كما يجب أن تصل رسالة واضحة إلى جميع موظفي المنشأة من الإدارة العليا بضرورة أخذ المسؤوليات الرقابية مأخذ الجد، وعلى الموظفين أن يتفهموا أدوارهم في نظام الرقابة الداخلية وكيفية ارتباط أنشطتهم الفردية بعمل الآخرين، فضلاً عن الحاجة إلى وجود اتصالٍ فعالٍ مع الأطراف الخارجية².

¹ COSO, Op. Cit, p. 67-70.

² ISSAI 9100, Op. Cit. P: 36.

5- المراقبة:

من الضروري بمرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أدائها، ويمكن إجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية وعمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما.

• المراقبة المستمرة:

إن إحدى المسؤوليات الهامة على الإدارة هي إنشاء وتصميم نظام رقابة داخلية والمحافظة على فاعليته بشكل مستمر، وبالتالي فإن عملية المراقبة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء هيكل الرقابة الداخلية تُعد أمراً ضرورياً للتأكد من فاعليته وكفاءته؛ ويتم ذلك من خلال إجراء التقييم المستمر لعناصر الرقابة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة كون نظم الرقابة الداخلية تتغير بمرور الزمن¹.

• عمليات التقييم المنفصلة:

يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات المراقبة المستمرة، وتتناول عمليات تقييم منفصلة محددة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة استناداً إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقاً، ويجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية، كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ اللازم بدرجة كافية وبشكل مباشر بخصوص الملاحظات والتوصيات².

خامساً: منح الصلاحيات وتحديد المسؤوليات:

إن الوعي الرقابي للمنشآت يُعزّز من خلال طرق تحديد المسؤوليات ومنح الصلاحيات والتي يجب أن تعدّ وتبلغ للأفراد بدقة ووضوح كالسياسات المدونة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد هذه الصلاحيات³. إذ من خلال ذلك التحديد يتم مساءلة كل شخص عن أداء الأعمال والمهام الموكلة إليه، فالتحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات يحفز الأفراد على بذل العناية في أداء أعمالهم وزيادة الكفاءة، فالأفراد يميلون إلى أداء أعمالهم الموكلة إليهم بطريقة أفضل إذا علموا أنهم سيحاسبون على نواحي التقصير وعدم الكفاءة في أداء أعمالهم، أو أنهم سيثابون في حال زيادة الكفاءة، كما أن التحديد الواضح للصلاحيات والمسؤوليات من شأنه

¹ Agbegule A., Jokipii A.,(2009), strategy, control activities, monitoring and effectiveness. Managerial Accounting Journal, Vol.24 No.6,.P503

² ISSAI 9100, Op. Cit, P. 40.

³ Kell, Walter G., and William C., Boynton, (2001), **Modern Auditing**, 7th John Wiley & Sons, Inc., New York, P. 243.

زيادة فاعلية رقابة الإدارة على الوظائف والمهام المختلفة في الوحدة الحكومية، ولتحقيق ذلك فإن الأمر يتطلب توافر الجوانب الآتية¹:

- تحديد واضح لمسؤولية كل موظف عن مجموعة محددة من العمليات، أو مجموعة محددة من الأصول أو الالتزامات أو الحسابات.
- تحديد وتوصيف واضح لطبيعة كل وظيفة وتحديد مؤهلات وخبرات الفرد الذي يشغلها من خلال وضع دليل خاص بذلك.
- أن يكون لكل موظف رئيس أو مسؤول يشرف عليه ويتابع ويقوم أداءه بشكل مستمر.

كل فرد في المنشأة عليه جزء من المسؤولية عن الرقابة الداخلية، ومع ذلك فالإدارة هي المسؤولة عن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة سواء كانت هادفة للربح أم غير هادفة²:

المديرون: وهم مسؤولون مباشرة عن كافة أنشطة المنشأة بما في ذلك وضع أنظمة للرقابة الداخلية وتوثيقها وتتباين مسؤولياتهم وفقاً لاختصاصاتهم داخل المنشأة (مثلاً مجلس الإدارة، المدير المالي، لجنة التدقيق) وخصائص تلك الوحدة.

ويجب أن تصمم الإدارة الرقابة الداخلية التي توفر تأكيداً مناسباً، وليس مطلقاً، أن القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو عادل، ويتم تصميم الرقابة الداخلية بواسطة الإدارة بعد أن يتم أخذ كل التكاليف والمنافع في الاعتبار، ولا ترغب الإدارة عادةً في وجود نظام مثالي للرقابة الداخلية لأنه يستتد تكاليف كبيرة³.

المدققون الداخليون: ويقومون بفحص فعالية الرقابة الداخلية والتوصية بالتحسينات رغم أنه ليست لهم مسؤوليات الإدارة العليا في وضع أنظمة الرقابة الداخلية والمحافظة عليها.

الموظفون: ويساهمون في الرقابة الداخلية التي تعتبر جزءاً واضحاً أو ضمناً من واجبات كل موظف، ويلعب كافة الموظفين أدواراً في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية ويجب أن يكونوا مسؤولين عن مشاكل تبليغ عمليات التشغيل ومخالفات قواعد السلوك أو تجاوز السياسات الموضوعية.

أجهزة الرقابة المالية: وتعمل على تشجيع ودعم وضع أنظمة رقابة داخلية فعالة في الدوائر الحكومية، ويعتبر تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ضرورياً لالتزام أجهزة الرقابة المالية بالقوانين وأعمال التدقيق المالي وتدقيق الأداء، وتقوم أجهزة الرقابة المالية بإبلاغ ملاحظاتها وتوصياتها إلى أولئك المناط بهم مسؤولية الرقابة الداخلية.

¹ الجاوي، طلال، (2006)، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات، المجلة العربية للإدارة، العراق، ص9.

² ISSAI 9100, Op. Cit, P. 41.

³ أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سبق ذكره، ص381.

يلاحظ الباحث مما سبق أن هناك تلاحماً وصلة بين مكونات الرقابة الداخلية؛ لأنها تكون نظاماً كاملاً يستجيب ديناميكياً للظروف المتغيرة، فنظام الرقابة الداخلية يتلاحم مع جميع الأنشطة التشغيلية والمالية التي تقوم بها المنظمة؛ مما يساعدها في تجنب التكاليف غير الضرورية والاستجابة السريعة للأحوال المتغيرة، إذاً إن مكونات الرقابة الداخلية هي ما تحتاج إليه الوحدة الحكومية لتحقيق أهدافها، فجميع مكونات الرقابة لها صلة بكل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها الجهة، لذلك تسعى أجهزة الرقابة العليا للحصول على معلومات حول كل نقطة من نقاط المكونات الواردة أعلاه، ثم تستخدم هذه المعلومات لتقييم مدى إدراك إدارة الجهة لأهمية الرقابة الداخلية. لذا يجب أن تكون هذه المكونات جميعها موجودة وتعمل بفاعلية حتى يمكننا القول "إن الرقابة الداخلية على العمليات فعّالة".

المبحث الثاني

نظام الرقابة في الجمهورية العربية السورية

تمهيد:

تحتل الرقابة أهمية كبيرة في العملية الإدارية وتعد من أهم ركائز هذه العملية، ولا بد من تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فاعلة في تطوير وتوجيه النشاط الإداري بكياناته المختلفة. ومن المعلوم أن الأجهزة الحكومية تهدف من وراء إنشائها إلى تقديم الخدمات للمواطنين ويأتي دورها لضمان تقديم هذه الخدمات بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة ممكنة وبالشكل المطلوب قانونياً، والرقابة المالية في القطاع الحكومي تنبع أهميتها من كونها السند الأساسي في فاعلية أداء القطاع الحكومي بكياناته المختلفة.

أولاً: الرقابة المالية الحكومية وأنواعها

تعد الرقابة المالية من العناصر الرئيسة للعملية الإدارية والتي تشمل: التخطيط، والتنظيم والقيادة والتنسيق بالإضافة إلى الرقابة بأنواعها المختلفة....

1- تعريف الرقابة المالية الحكومية:

تطور مفهوم الرقابة المالية العليا تبعاً لتطور مفهوم إدارة المال العام، حيث كانت الرقابة العليا تعنى في مراحلها الأولى بالتأكد من سلامة الإجراءات التي تطبقها الحكومة في مجال الحفاظ على المال العام وحسن تنفيذها بالقوانين والأنظمة السارية، في حين امتد نطاق الرقابة ليشمل التأكد من حسن إدارة المال العام والتأكد من تحقيق الأهداف المقررة لأنشطة الحكومة المختلفة التي تستخدم المال العام وتديره ليشمل نطاق الرقابة بذلك رقابة الأداء بأبعادها المتمثلة في تقويم كل من كفاءة التنظيم وسير العمليات المالية ومدى فعالية النشاط في تحقيق أهدافه ثم مستوى كفاءة أدائه في تحقيقه لتلك الأهداف، ومدى حرصه على الاقتصاد والتوفير، وتأثير عمليات الخصخصة على النظام الرقابي الحكومي خلال ذلك فتأخذ الرقابة العليا بذلك أبعادها كرقابة شاملة¹.

فقد عرفت المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ARABOSAI) الرقابة المالية العليا بأنها: "التحقق من تنفيذ اعتمادات الموازنة في الوجوه والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلفاً المخصصات المالية، وفي حدود القواعد الموضوعية، وخلال مدة محددة"، وذلك للتأكد من أن

¹ صوالحة، جعفر عبد القادر، السعدي، إبراهيم خليل حيدر، شبيطة، محمد فوزي، (2013)، تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقاً لمتطلبات الخصخصة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون، ص288.

الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف الرقابة المالية بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، واكتشاف نقاط الضعف والأخطاء لمعالجتها وتقادي تكرارها¹.

كما تم تعريفها على أنها: "مجموعة الوسائل والعمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعية بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل، وأن توفر لها المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعية ثم تحليل أسبابه، واتخاذ ما يلزم من الإجراءات لمعالجة هذه الانحرافات².

أما مكتب المحاسبة العام - General Accounting Office بالولايات المتحدة الأمريكية فقد عرفها بأنها عملية تتمثل في الآتي³:

فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ومراجعتها لبيان:

- ما إذا كانت التقارير المالية تمثل بعدالة الأنشطة والبرامج الحكومية.
- مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة المالية النافذة.
- فحص كفاءة واقتصادية العمليات ومراجعتها لبيان:
 - مدى قيام الوحدة الحكومية باستخدام الموارد وإدارتها بكفاءة وبطريقة اقتصادية.
 - أسباب التصرفات غير الاقتصادية أو التي تدل على عدم الكفاءة.
 - مدى التزام الوحدة بالتشريعات التي تتعلق بالكفاءة الاقتصادية.
- فحص ومراجعة نتائج البرامج لبيان:
 - مدى تحقق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من قبل السلطة التشريعية.
 - ما إذا كانت الوحدة الحكومية قد قامت بالأخذ بالحسبان البدائل التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة في ضوء الموازنة بين البدائل لاختيار الأفضل.

¹ دليل الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI)، 1996، ص10-11.

² المهاني، محمد خالد، (2010)، الرقابة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي والحد من الفساد المالي، جامعة الدول العربية، منظمة التنمية الإدارية، بيروت، ص2.

³ General Accounting Office (GAO), (2007) government auditing standards, revision,.

كما تقوم السلطة التنفيذية بممارسة الرقابة على أجهزتها التنفيذية أي على وحداتها المختلفة، وفي معظم الدول فإن وزارة المالية تمارس مثل هذه الرقابة، وقد أطلق اسم الرقابة الداخلية على رقابة السلطة التنفيذية على نفسها، مقابل اسم الرقابة الخارجية للسلطة التشريعية على السلطة التنفيذية، وبهذا تكون الرقابة الداخلية إحدى وظائف الحكومة، ويمكن تصنيف هذه الرقابة إلى نوعين¹:

- الرقابة المباشرة: والتي تفرضها وزارة المالية مباشرة على الوزارات والدوائر المركزية والتي تدخل موازنتها ضمن الموازنة العامة للدولة، ومنها إدارة الحسابات المركزية للحكومة ورقابة التفتيش المالي ورقابة إدارة الموازنة العامة.
 - الرقابة الوصائية أو غير المباشرة: وتمثل ممارسة السلطة التنفيذية الرقابة على المؤسسات المستقلة في الدولة، ويشمل ذلك مناقشة مشروع موازنة تلك المؤسسات وحساباتها الختامية والمصادقة عليها وفحص التقارير المالية وإجراء التفتيش المالي، وفي بعض الدول يتولى مندوبون عن وزارة المالية الوصاية على تلك المؤسسات.
- 2- أهداف الرقابة المالية الحكومية:**

تهدف الرقابة المالية الحكومية بصفة عامة إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث وضمان حسن استخدامها، وفي سبيل ذلك يتضمن هذا الهدف تفاصيل ترمي إلى تحقيق مضمونه الأصيل، وهي على النحو الآتي²:

- متابعة تنفيذ الخطط وقياس وتحليل وتقييم الوقائع والنتائج الفعلية بالمقارنة مع الخطط.
- التأكد من تنفيذ الموازنة العامة وفقاً للخطة الموضوعية بغية المحافظة على الأموال العامة، وكفاءة وفعالية استعمالها بما يحقق المصلحة العامة، وحماية هذه الأموال من سوء الاستعمال في مجال الإنفاق والإيرادات العامة.
- كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية³.

3- أنواع الرقابة المالية الحكومية:

تعددت أنواع الرقابة المالية تبعاً للظروف والأوضاع القانونية الخاصة بها لتلبية حاجات ومتطلبات الدولة، وتمارس أحياناً أنواع الرقابة كافة بصورة متوازنة، ومن الناحية التطبيقية فقد تعارف علماء الفقه المالي المعاصر على تقسيم الرقابة العامة إلى ثلاث أنواع هي¹:

¹ صوالحة، جعفر عبد القادر، السعدي، إبراهيم خليل حيدر، شبيطة، محمد فوزي، (2013)، مرجع سابق، ص 290.
² حسين الوادي، محمود، (2010)، تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد، دار صفاء، عمان، الأردن، ص 171.
³ إعلان "اليم" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، ترجمة الساطي، طارق، الإمارات، بدون تاريخ.

رقابة قضائية: كان يقوم بها ديوان المحاسبات سابقاً في الجمهورية العربية السورية.

رقابة برلمانية: يقوم بها مجلس الشعب في الجمهورية العربية السورية، والغاية من هذه الرقابة التأكد من حسن تنفيذ الإذن المعطى بالجباية والإنفاق عند إقرار قانون الموازنة العامة السنوية.

رقابة إدارية: تقوم بها السلطة التنفيذية تجاه التصرفات المالية للعاملين في الدولة، وهنا يمكن أن نميز عدة أنواع من الرقابة الإدارية في الهيئات العامة ذات الطابع الإداري وفق التسلسل التالي:

❖ الرقابة المسبقة:

هي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية المؤدية إلى وقوع الأحداث إذ لا يجوز لأي وحدة حكومية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبالغ أو إصدار القرارات المنظمة لسير الأعمال وغير ذلك، قبل الحصول على موافقة جهاز الرقابة العليا للمحاسبة (SAIs)². إلا أنه يقع حالياً ضمن مسؤولية الإدارة العامة، وهو ما جرى في سورية حيث بقيت هذه الرقابة ضمن اختصاص مفتشي ديوان المحاسبات الذي كان بمثابة SAI حتى صدور القانون المالي الأساسي السوري عام 1967، وحلت رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية اللاحقة محل الرقابة المسبقة لديوان المحاسبات³. وأصبحت الرقابة المسبقة تقع ضمن مسؤولية الإدارة العامة التي فرضت التحقق من شروط عقد النفقة إلى محاسبها ليأشر على هذا العقد عند توافرها بما يعتبر شرطاً خامساً لقبوله⁴.

❖ الرقابة الآنية:

وتعرف على أنها "الرقابة التي تتم مصاحبة للتنفيذ ومزامنة له، بحيث تؤدي إلى اكتشاف الخطأ أو الانحراف خلال مدة قصيرة من حدوثه، وتساهم بذلك في تداركه ومعالجته وعدم استمراره"، وتأخذ هذه الرقابة (في التطبيق العملي) شكل التفتيش أو متابعة تنفيذ العمليات المالية، كالتفتيش على سير العمليات المستودعية، ومتابعة تنفيذ الخطط والبرامج والميزانيات، ومتابعة تنفيذ العقود من النواحي القانونية والمالية والمادية⁵. ويتم ممارسة هذا النوع من الرقابة في سورية من قبل محاسبي الإدارات الحكومية الذين يمثلون وزير المالية، ويمثلون جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية، مع إمكانية ممارستها من قبل مفتشي الجهاز المركزي في مهمات محددة⁶.

¹ المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص357.

² العموري، محمد رسول، (2005)، الرقابة المالية العليا، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، دمشق، ص29.

³ المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص358.

⁴ النظام المحاسبي والمالي، 2007، ص2.

⁵ Arab Organization Of Supreme Audit Institutions (ARABOSAI), Glossary, (2011), www.arabosai.org.

⁶ المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص359.

❖ الرقابة اللاحقة:

وتعرف بأنها "الرقابة التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية، وتعتبر بذلك الأسلوب الأساسي الذي يمارس بموجبه الرقابة المالية الخارجية، وذلك أياً كان شكل النظام الرقابي الذي يتخذه جهاز الرقابة سواء أكان قضائياً أم إدارياً"، ويمكن هذا الأسلوب من كشف الأخطاء والمخالفات وجوانب التبذير والانحراف عن تحقيق الأهداف، وتحديد مسؤولية الموظفين، وإلقاء الضوء على مسؤولية موظفي الجهات الخاضعة للرقابة، والحيولة دون إعادة ارتكاب الأخطاء والمخالفات والانحرافات، وهذه الرقابة تتصف بالشمول إذ أنها تفحص الحسابات الختامية والمراكز المالية على عكس الرقابة السابقة التي تركز على الإجراءات أو الجزئيات، في حين أن الرقابة اللاحقة تساعد من خلال الرقابة الشاملة على كشف الأخطاء التي يتعذر ظهورها منفردة¹.

ويتم ممارسة الرقابة اللاحقة في سورية من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق التدقيق المحاسبي والمستندي لسجلات، ودفاتر، ووثائق، كل وحدة حكومية².

❖ الرقابة الخارجية:

وتتم هذه الرقابة من قبل المراجع الخارجي، ويقوم بهذا الدور في سورية الجهاز المركزي للرقابة المالية، وذلك من خلال الرقابة اللاحقة، أو من خلال الرقابة الآنية كما سبقت الإشارة إلى ذلك. ومن أهم عمليات الرقابة الخارجية إصدار قرارات القبول، وتقارير تقييم الأداء للميزانيات والحسابات الختامية لجهات القطاع العام الاقتصادي، وكذلك إصدار قرارات القبول لأعمال الحساب الختامي السنوي للموازنة العامة للدولة³.

4- الأجهزة المكلفة بعملية الرقابة المالية الحكومية في سورية

يظهر دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والإدارية والمحاسبية في تطوير أداء أجهزة الدولة من خلال المهام الأساسية المنوطة بتلك الأجهزة وخاصة المهام الرقابية (المالية والإدارية والمحاسبية)، وحث تلك الأجهزة على تطوير أنظمة الدولة المالية والإدارية والمحاسبية الموجودة، وتطوير إجراءات الممارسة فيها، والعمل على تحسين مخرجاتها، وهذا الإجراء يرتبط بشكل مباشر بتطور الدولة وإدخال معايير الحوكمة عليها. ودور الأجهزة الرقابية ليس حديثاً وإنما يقوى بحسب مراحل تطور الدولة وأجهزتها، ووفرة مواردها، بحيث يكون الهدف من كل ذلك هو الحفاظ على الموارد وضمان الاستخدام الأمثل لها.

¹ المهاني، محمد خالد، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 15.

² المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص 359.

³ مرجع سبق ذكره، ص 360.

ففي غالبية الدول المتقدمة تمارس الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة من قبل المراقب العام الذي يسميه الرئيس ويمارس عمله باستقلال تام، وليس للبرلمان حق عزله إلا بأحوال معينة، ويؤشر المراقب العام على أوامر الصرف المطابقة للقوانين والأنظمة النافذة، ويحدد مسؤولية الصرف غير المشروع، وعليه تنظيم تقارير دورية، وإعداد تقرير عام يعرضه في نهاية السنة المالية.

أما في سورية فكان هناك تطور بطيء لهذه الأجهزة حيث كان يتولى الرقابة المالية في سورية قبل مرحلة الإصلاح المالي عام 1969 ثلاثة أجهزة هي¹:

- **ديوان المحاسبات:** وكان يرتبط بالسلطة التشريعية، ويمارس الرقابة اللاحقة على الإنفاق، وقطع الحسابات، والتدقيق في عمليات الموازنة إيراداً، وإنفاقاً.
- **مكتب تفتيش الدولة:** وكان يرتبط برئاسة مجلس الوزراء ويتولى التحقيق في القضايا التي تعرض عليه من قبل أجهزة الدولة المختلفة، وكان مفتشو المكتب يتبعون منهجاً دورياً رقابياً على قطاعات الدولة المختلفة سواء أكان يتعلق بالأمر المالي أم الإدارية.
- **مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية:** كان يدخل في مهمات هذه المديرية التحقق في القضايا والأمر المالي التي تستوجب التحقيق في مرافق الدولة ومؤسساتها المختلفة، وكان منهاجها الرقابي يشمل دوائر وزارة المالية، وبقية وزارات الدولة، ومؤسساتها العامة الإدارية المختلفة، إضافة إلى ممارسة الرقابة على الواردات والنفقات العامة.

ولكن بعد اتساع نطاق تدخل الدولة في القضايا الاقتصادية والمالية، ونشوء القطاع العام الاقتصادي في مجالات الفعاليات الصناعية والتجارية والمالية والزراعية كافة، فقد أصبح من الضروري تحديث أجهزة الرقابة لتشمل الأمور المالية والاقتصادية والإدارية، والمحاسبة في أجهزة الدولة ومؤسساتها العامة الإدارية والاقتصادية جميعاً.

❖ الجهاز المركزي للرقابة المالية:

في عام 1967 حل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية محل ديوان المحاسبات بموجب المرسوم رقم (93)، وإلحاق هذا الجهاز بوزارة المالية، وإناطة وظيفة الرقابة في القطاعين الاقتصادي والإداري بهذا الجهاز، وفي عام 2003 صدر المرسوم التشريعي رقم (64) متضمناً قانوناً جديداً لهذا الجهاز، ألحق الجهاز بموجبية برئيس مجلس الوزراء عوضاً

¹ بنود، محمد خالد (2004)، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية: الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، معوقات العمل وآفاق التطوير، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، ص 67.

عن وزير المالية، وعد رئيس الجهاز بمرتبة وزير، كما منح المفتشين العاملين في الجهاز الحصانة الممنوحة للقضاة¹.

حيث منح الجهاز بموجب هذا الإصلاح استقلالية كبيرة في القيام بأعماله، فانعكس على التقارير الصادرة عنه، والتي أصبحت أكثر حياداً وموضوعية.

أهداف واختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

نصت المادة (1) من قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية، أن الجهاز هيئة تتبع رئيس مجلس الوزراء، ويهدف أساساً²:

- تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية، ويختص بتفتيش حساباتها.
- تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز لاسيما المجالات المالية والإدارية.
- المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في سورية.

الجهات الداخلة في نطاق رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يمارس الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهات الآتية³:

- الوزارات، والإدارات، والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها، والوحدات الإدارية المحلية (البلديات)، ومديريات الأوقاف، والوحدات الحسابية المستقلة.
- المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، والشركات والمنشآت التابعة لها.
- أية جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها، أو ضمان حد أدنى للريح فيها.
- المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن 25% كحد أدنى، وبما لا يتعارض مع صكوك إحداثها.

¹ القاضي، حسين، (2010)، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، ص219.

² المادة رقم (1) من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية العربية السورية، الجزء الأول، العدد 39، لعام 2003.

³ المادة رقم (3) من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، مرجع سابق.

- الجهات التي تنص صكوك إحداثها على خضوعها لرقابة الجهاز.

التقارير الدورية للجهاز المركزي للرقابة المالية:

يتولى الجهاز المركزي للرقابة المالية إعداد تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسؤولياته وعن نتائج الإسراف ويقدمها إلى رئيس مجلس الوزراء¹.

كما يعد الجهاز ملاحظاته عن مراقبة الحسابات المشار إليها، والسجلات المقررة، ونتائج الأعمال وتكلفة الأداء ومعدلاته، ويبلغها إلى الوزراء المختصين، ومجالس إدارة المؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها كل فيما يخصه².

وقد أوجب قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية على الجهات المختصة أن ترد على ملاحظات الجهاز خلال شهر من تاريخ إبلاغه لها.

ويعد الجهاز تقريراً عاماً على الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة للدولة ويرفعه إلى مجلس الوزراء مع مشروع الحساب العام الإجمالي للموازنة³.

ثانياً: الرقابة الداخلية الحكومية:

تمارس إدارات الرقابة الداخلية في سورية أعمالها ومهامها حسب قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ونظامها الداخلي، فالهيئة المركزية للرقابة والتفتيش هي هيئة رقابية مستقلة تنظم عمل الرقابة الداخلية في مختلف مؤسسات وهيئات وجهات القطاع العام.

لقد صدر القانون الجديد للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 24 تاريخ 1981/7/8 حلاً محل قانونها السابق رقم 182 تاريخ 1969/8/12، فكان لابد للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش من أن يكون لها نظاماً داخلياً جديداً يخلف نظامها القديم ويساير القانون الجديد في ما فتح من آفاق جديدة في الرقابة الداخلية، فيما عدل من مسارها، وفيما استحدثت من وسائل وأساليب لها، فصدر النظام الداخلي الجديد بقرار من رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 250 تاريخ 1990/6/14 ليكون دليل عمل ومرجعاً للعاملين في الجهات التابعة للرقابة الداخلية يستطلعون فيه اختصاصات الرقابة وصلاحياتها وطرائق ممارستها.

¹ الفقرة (أ) من المادة رقم (30) من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.

² الفقرة (ب) من المادة رقم (30) من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.

³ الفقرة (ج) من المادة رقم (30) من المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.

نصت المادة الرابعة من قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش المذكور أعلاه على ما يلي¹:

1. مع عدم الإخلال باختصاصات الهيئة تحدث في كل وزارة، أو إدارة، أو مؤسسة أو شركة، أو منشأة، أو هيئة عامة، أو وحدة إدارية، أجهزة للرقابة الداخلية تتبع الجهة الإدارية ويسمى المراقبون العاملون فيها من قبل الوزراء بناء على اقتراح رئيس الهيئة.
2. تهدف الرقابة الداخلية إلى ما يلي:

- تمكين الإدارة من الإحاطة بكيفية سير الأعمال في الجهات التابعة لها، بما يساهم في الكشف عن مواطن الخلل والهدر، وأسباب قصور الإنتاج، ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط.

- اقتراح أسباب تطوير العمل وزيادة الفعالية والإنتاج.

- مؤازرة الهيئة في أداء مهماتها.

3. تتولى الرقابة الداخلية ما يلي:

- التحقيق في المخالفات الإدارية والمسلكية.

- تحقيق ما يمكن أن تقف عليه أو ما يحال إليها من الإدارة أو الهيئة من شكاوى المواطنين.

- وضع اليد على ما يتعلق بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام والمرتبكة من قبل العاملين في الجهات التابعة لها والتحفظ على وقائعها وأدلتها إلى حين مباشرة الجهات المختصة تحقيقها.

- التحقيق في بعض القضايا المتعلقة بالجرائم المشار إليها في البند السابق بنقويض من الهيئة.

- تنفيذ أعمال رقابية وتفتيشية محددة من خلال خطط عمل سنوية أو طارئة تضعها الإدارة بالاتفاق مع الهيئة.

4. تقدم الرقابة الداخلية تقاريرها بنتيجة أعمالها إلى الإدارة التي تبلغها إلى الهيئة بعد إبداء الرأي فيها، دون أن يخل ذلك بحق الإدارة في اتخاذ الإجراءات الإدارية والمسلكية في نطاق اختصاصاتهم العامة، وتعامل تقارير الرقابة الداخلية التي تعتمد على رئاسة الهيئة معاملة تقارير الهيئة نفسها.

5. يتمتع المراقبون في أجهزة الرقابة الداخلية بحصانة النقل والندب والتأديب فلا يجوز نقلهم أو ندهم أو معاقبتهم من رؤسائهم المختصين إلا بموافقة رئيس الهيئة.

¹ المادة 4/ من قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 24/ لعام 1981.

6. مع الاحتفاظ بأحكام الفقرة السابقة من هذه المادة يحتفظ العاملون في الرقابة الداخلية بأوضاعهم الوظيفية وحقوقهم التي تكسبهم إياها.

7. تنظيم قواعد عمل الرقابة الداخلية في النظام الداخلي للهيئة ويضع الوزراء لوائح داخلية لأجهزة الرقابة الداخلية التابعة لها فيما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون والنظام الداخلي للهيئة.

كما يساهم محاسب الإدارة أو المسؤول المالي بدور كبير بمهمة الرقابة الداخلية، وذلك بصورة دورية أو مفاجئة حسب الظروف المواتية للمهمة الموكلة بها، وذلك عن طريق طلب البيانات وإجراء المطابقات في الفروع المختلفة للوحدة، أو بين الشعب والأقسام وغيرها وفقاً للأنظمة والمعايير¹.

والجدير بالذكر هنا أن الأهداف في القطاع الحكومي - في ظل الرقابة المالية الداخلية والخارجية- تلتقي عموماً في سبيل تحقيق المحافظة على المال العام للدولة، حتى وإن اختلفت تفاصيل أغراضها وإجراءاتها المكتوبة، ولعل الرقابة المالية الداخلية مميزاتها في تحقيق الرقابة السابقة على الصرف (الرقابة الوقائية)، وكذلك رقابة التنفيذ (المتابعة)². مما يسهل من عمل جهاز الرقابة المالية الخارجية كثيراً عند قيامه بمراجعة سير أعمال الأجهزة الحكومية في نهاية الفترة، وهو ما يسمى بالرقابة اللاحقة، علماً بأن الجهاز يقوم بتطبيق الرقابة الآتية على بعض جهات القطاع العام الاقتصادي فيما يتعلق بحركة المواد والنقود وبشكل مفاجئ ويطمح إلى أن تكون رقابته مواكبة لعمل الجهات التي يراقبها معاً في آن واحد، وعموماً يرى علماء الإدارة والمحاسبة أن الرقابة المالية الداخلية والخارجية في القطاع الحكومي مكمله لبعضها البعض وتقع مسؤولية النجاح في تحقيق الأغراض بشكل كبير على عاتق أجهزة الرقابة المالية الداخلية نظراً لأن مهمة جهاز الرقابة المالية الخارجية تعتمد بالدرجة الأولى على مدى فاعلية أجهزة الرقابة المالية الداخلية.

¹ المهاني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص360.

² Wood, D., (2007), **Dose Internal Auditing Affect The External Audit Fees**, Working Paper, (Indiana University), P17.

❖ الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم (24) لعام 1984

هي هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، هدفها تحقيق رقابة فعالة على عمل إدارات الدولة ومؤسساتها المختلفة من أجل¹:

- تطوير العمل الإداري.
- حماية المال العام.
- تحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاءة والأداء.
- تسهيل توفير الخدمات للمواطنين.

الرقابة مفهوم عام وشامل، يواكب العملية الإدارية منذ نشأتها ومسيرتها التنفيذية وينتهي إلى تقويم أداء المهمات خلال فترة زمنية محددة.

أما التفتيش فهو أداة رئيسية من الأدوات الأخرى للرقابة كالتدقيق والتحقيق، ويمارس بعد انتهاء العملية الإدارية².

تتألف الهيئة في اختصاصاتها وفي مجالات عملها من³: المجلس الأعلى للهيئة، المجموعة، الفرع، القسم، العاملون بالتفتيش، المفوض المؤقت.

اختصاصات الهيئة ومجالات عملها:

تتولى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والتحقيق الإداري لدى الجهات المحددة في هذا القانون، وعلى الوجه المبين فيه. تمارس الهيئة اختصاصاتها لدى الجهات الآتية⁴:

- حزب البعث العربي الاشتراكي والقيادة المركزية للجبهة الوطنية التقدمية، فيما يتعلق بإدارة أموالها واستثماراتها.
- الوزارات والإدارات، باستثناء ما يلي:
 - أمور التسليح والتنظيم والإعداد فيما يتعلق بوزارة الدفاع.
 - الأمور المتعلقة بقوى الأمن الداخلي في وزارة الداخلية.
 - القضاء العادي والقضاء الإداري والعقاري، والأمور التي تدخل في نطاق اختصاص التفتيش القضائي بموجب القوانين النافذة.

¹ المادة رقم (2) من المرسوم التشريعي رقم (182) لعام 1969 المعدل بالقانون رقم (24) لعام 1981 المتضمن إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

² النظام الداخلي للهيئة، مرجع سابق.

³ المادة رقم (1) من المرسوم التشريعي رقم (182) لعام 1969 المعدل بالقانون رقم (24) لعام 1981، مرجع سابق.

⁴ المادة رقم (3) من المرسوم التشريعي رقم (182) لعام 1969 المعدل بالقانون رقم (24) لعام 1981، مرجع سابق.

- البلديات والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت، والهيئات العامة ذلت الشخصية الاعتبارية، ومديريات الأوقاف، ووحدات الإدارة المحلية.

وتتألف الهيئة من¹: المجلس الأعلى، الإدارات المركزية، الإدارات الفرعية.

حيث تمارس الهيئة اختصاصاتها المحددة، وتراعي في الأعمال التي تنفذها في مجال ممارسة هذه الاختصاصات ما يأتي:

- توجيه النظر إلى قصور الأنظمة أو القرارات أو التعليمات أو البلاغات عن طريق وضع الصيغ التنفيذية العملية لأحكام القوانين وأهدافها، والكشف عما قد تنطوي عليه من أخطاء أو مخالفات دستورية أو قانونية، ومعالجة المخالفات والأخطاء والقصور بالمقترحات والتوصيات الملائمة والإشارة إلى ذلك في التقارير الدورية المنصوص في الفقرة /ب/ من المادة /13/ من قانون الهيئة².
- مواكبة تنفيذ مختلف الخطط، وتتبع التنفيذ ميدانياً ومكتبياً، بالتعاون مع هيئة تخطيط الدولة والجهاز المركزي للرقابة³.
- التحقق من سلامة الإنفاق العام والتأكد من كفايته لتحقيق الأغراض العامة المتوخاة، وتجنب الأموال العامة وممتلكات الشعب الهدر والضياع.
- دراسة حسابات الميزانيات الختامية للجهات التابعة لرقابة الهيئة، بما فيها موازنة الدولة من أجل معالجة ظواهر القصور والخلل، بالتوصيات والمقترحات والطلبات الملائمة.

من خلال هذه الاختصاصات الموكلة إلى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش ممارستها، يمكن القول بأن للهيئة دوراً هاماً في المساعدة على عملية تطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الجهات العامة ذات الطابع الإداري، والإشراف عليها، والتأكد من مدى التزام الإدارة والعاملين في الجهات العامة بتلك الإرشادات، والتوزيع السليم للأدوار والمسؤوليات بين العاملين، القائم على الكفاءة والمهارة.

ويرى الباحث أن الاستغلال الأمثل للمال العام وحماية من الهدر والاختلاس يتحقق من خلال مواصلة الجهود لاتخاذ مجموعة من الإجراءات والتدابير اللازمة، من أجل الارتقاء بإدارة المال العام بما ينعكس إيجاباً على تخفيض النفقات ليصل إلى الحدود الآمنة المستهدفة، ورفع

¹ المادة رقم (7) من المرسوم التشريعي رقم (182) لعام 1969 المعدل بالقانون رقم (24) لعام 1981، مرجع سابق.

² الفقرة (ب) من المادة رقم (13) من القانون رقم (24) لعام 1981، مرجع سابق.

³ المادة رقم (6) من النظام الداخلي لهيئة الرقابة والتفتيش.

مستوى كفاءة إدارة الإيرادات المحلية، من خلال إجراء دراسة شاملة لتقييم النظام المالي المعمول به حالياً، بهدف الوقوف على مواطن الضعف الحالية لمعالجتها وتعزيز مكامن القوة فيه، وكذلك من خلال عمليات التنسيق والتشاور بين الدوائر الحكومية المختلفة بشكل يسهم في الحد من الهدر، وتبسيط الإجراءات بشكل ينعكس إيجاباً على تحسين الخدمات المقدمة من الحكومة وبأقل التكاليف، مع ضرورة مراجعة التشريعات التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية سواء كانت مالية بحتة أم إدارية لإزالة التعارض بين نصوص هذه التشريعات، وإزالة التداخل بين عمل هذه الأجهزة بما يضمن حسن سير العمل ويؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية هذه الأجهزة، إضافة إلى أن هناك ضرورة لمعالجة حالة الترهل التي تعاني منها بعض إدارات الأجهزة ووضع آلية لضم عناصر جديدة تتوفر لديها الشعور بالمسؤولية والمقدرة والاستعداد للقيام بما يسند إليها من مهام وفاعلية، والتي تمتلك الخبرة والتخصص المطلوب، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة قدرة الجهاز على ممارسة أعماله بكفاءة وفاعلية.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية وعرض نتائجها وتوصياتها

يتكون هذا الفصل من المباحث التالية:

- المبحث الأول: مجتمع الدراسة وأداتها
 - المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية وعرضها
-

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية وعرض نتائجها وتوصياتها

تمهيد:

تسعى الدراسة في جانبها الميداني إلى التحقق من الدور الذي يمكن أن تؤديه عملية تبني إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في القطاع الحكومي السوري، وتفترض الدراسة أهمية تلك الإرشادات لعملية تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي، وتتبع هذه الأهمية من زاوية أن تطبيق هذه الإرشادات يأتي استجابةً لاحتياجات مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي الحكومي بمختلف فئاتهم، لتحقيق ما تسعى إليه الدراسة تناولنا في هذا الفصل المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، من حيث مجتمع الدراسة وعينتها، وطرق جمع البيانات، وأداة الدراسة والأجزاء التي تكونت منها والاختبارات الخاصة بأداة الدراسة والمتعلقة بصدق الأداة وثباتها ، بالإضافة إلى قياس المتغيرات وتحديد الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وتحليل الخصائص المتعلقة بعينة البحث من حيث تحليل البيانات الخاصة بالمعلومات عن المستجيبين، وتحليل البيانات الخاصة باختبار فرضيات الدراسة، وعرض النتائج والتوصيات بحيث تناول هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول

مجتمع الدراسة وأداتها

يتضمن هذا المبحث وصفاً لمجتمع الدراسة الذي يتم إجراء الدراسة الميدانية فيه، وكيفية اختيار عينة الدراسة وأدواتها التي يتم الاعتماد عليها في جمع البيانات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية التي يستخدمها الباحث في المعالجات الإحصائية للبيانات، والاختبارات المتعلقة بصدق مقاييس الدراسة وثباتها.

أولاً: مجتمع الدراسة وعينتها

مجتمع الدراسة:

يقصد بالمجتمع مجموع وحدات الدراسة التي تتوفر لديها الصفات والخصائص التي تمكن الباحث من الوصول إلى أهداف بحثه، والعينة هي جزء أو مجموعة فرعية من المجتمع تمثل مفردات المجتمع تمثيلاً صحيحاً، ونظراً للطابع المركزي الغالب على نظام الإدارة العامة في سورية، لهذا السبب ولاعتبارات التكلفة والوقت المتأثرة بحجم العينة المختارة ونوعها، اقتصر مجتمع الدراسة على العاملين الجهات العامة ذات الطابع الإداري في دمشق.

ويتكون مجتمع الدراسة من:

1. المحاسبين في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
2. العاملين في وزارة المالية القائمين بالعمل المحاسبي، وهم من يقومون بإعداد موازنات وتقارير الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
3. المفتشين في الجهاز المركزي للرقابة المالية السوري، وهم من يقع على عاتقهم مسؤولية الرقابة على صحة العمل المالي والمحاسبي، ومنع الاحتيال والتلاعب في الجهات العامة.

ونظراً لعدم تمكن الباحث من الحصول على حجم المجتمع فقد تم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة كوكران¹، والتي لا يدخل فيها حجم المجتمع كما يلي:

$$n = \frac{p q Z^2}{E^2}$$

حيث:

n : حجم عينة الدراسة

P : قيمة احتمالية تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح وهي تعبر عن النسبة التي تتفق مع موضوع البحث (دور تطبيق إرشادات منظمة INTOSAI الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية)، وقد قام الباحث بفرضها (90%).

q : القيمة المكملة لقيمة P وهي (10%).

Z : الدرجة المعيارية والقيمة الجدولية المقابلة لدرجة الثقة، وهي تساوي (1.96) عند درجة ثقة (95%).

E : الحد الأقصى للخطأ المسموح به في تحديد حجم العينة، إذ تم الافتراض أن الحد الأقصى للخطأ المسموح به يساوي (5%).

وبالتطبيق في المعادلة السابقة نحصل على حجم عينة الدراسة المطلوبة وهي تقريباً: (n=140).

ولزيادة الدقة قام الباحث بزيادة العينة إلى (160) مفردة وذلك للأخذ بعين الاعتبار الاستبانات غير المستردة والاستبانات غير الصالحة للتحليل وذلك بنسبة زيادة (14.2%)، مراعيًا أن تمثل العينة السابقة كل المستويات الإدارية المكونة للمجتمع عن طريق اختيار عينة عشوائية طبقية.

¹ بشماني، شكيب ، 2014، دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 5، ص 90.

عينة الدراسة:

الفئة الأولى:

المحاسبون في الجهات العامة ذات الطابع الإداري: نظراً للجزء الكبير الذي تمثله هذه الفئة من مجتمع الدراسة، فقد حُددت عينة هذه الفئة بنسبة 65% من إجمالي عينة الدراسة البالغ عددها (160) فرداً، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة على هذه الفئة 104 استبيان أعيد منها 96 استبيان بنسبة 92% من إجمالي الاستبانات الموزعة على هذه الفئة، وتم استبعاد 3 استبانات لعدم صلاحيتها، وبذلك يكون العدد الخاضع للتحليل 93 استبانة بنسبة 89% من الاستبانات الموزعة على هذه الفئة.

الفئة الثانية:

العاملون في وزارة المالية السورية القائمين بالعمل المحاسبي: لقد تم تحديد حجم العينة الممثلة لهذه الفئة بنسبة 25% من إجمالي عينة الدراسة البالغ عددها (160) فرداً، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة على هذه الفئة 40، أعيد منها 38 استبياناً بنسبة 95% من إجمالي الاستبانات الموزعة على هذه الفئة، وتم استبعاد استبانتين لعدم صلاحيتها، وبذلك يكون العدد الخاضع للتحليل 36 استبانة بنسبة 90% من الاستبانات الموزعة على هذه الفئة.

الفئة الثالثة:

المفتشون في الجهاز المركزي للرقابة المالية السوري: لقد تم تحديد حجم العينة الممثلة لهذه الفئة بنسبة 10% من إجمالي عينة الدراسة البالغ عددها (160) فرداً، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة على هذه الفئة 16 أعيد منها 14 استبيان بنسبة 87% من إجمالي الاستبانات الموزعة على هذه الفئة، ولم يستبعد أي منها حيث تم اخضاع كامل الاستبانات المستردة للتحليل. والجدول (1) يبين توزيع عينة الدراسة وحركة الاستمارة:

الجدول (1) إجراءات توزيع عينة الدراسة وحركة الاستبانة

الفئة	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المفقودة	الاستبانات غير الصالحة	الاستبانات الخاضعة للتحليل
الفئة الأولى	104	8	3	93
الفئة الثانية	40	2	2	36
الفئة الثالثة	16	2	0	14
الإجمالي	160	12	5	143

من إعداد الباحث

ثانياً: أداة الدراسة

اعتمد الباحث على الاستبانة في جمع البيانات من مفردات العينة، والتي تعد أسلوباً مناسباً في مثل هذه الدراسات لجمع البيانات ومعرفة آراء من وزعت الاستبانة عليه حول ظاهرة أو موقف معين من خلال الإجابة على أسئلة الاستبانة بغرض إتمام الدراسة الميدانية، إذ تمّ تصميم هذه الاستبانة بناءً على الدراسات والأدبيات السابقة التي تركزت حول أبعاد هذه الدراسة، وتعد هذه الاستبانة من النوع المغلق في الحصول على المعلومات، حيث تم تصميم استبانة واحدة وزعت على الطبقات والمستويات الإدارية المدروسة، وقد صممت هذه الاستبانة كما يلي:

الجزء الأول: مقياس المتغيرات الديمغرافية

يقيس المتغيرات الديمغرافية التالية: العمر، المستوى التعليمي، التخصص، الخبرة العلمية.

الجزء الثاني: ويتألف من ستة محاور تتضمن مجموعة من المتغيرات تعبر عن أسئلة الاستبيان، وتجيب هذه الأسئلة على فرضيات الدراسة التي وزعت على المحاور الستة التالية:

1. المحور الأول: (مؤلف من 14 سؤالاً) يتعلق بالحصول على رأي أفراد العينة حول فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية، وسيتم في ضوء ذلك اختبار كل من الفرضيتين:

- فرضية العدم H_0 : "لا يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية فاعلاً".
- الفرضية البديلة H_1 : "يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية فاعلاً".

2. المحور الثاني: (مؤلف من 13 سؤالاً) يستهدف الحصول على رأي أفراد العينة حول تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري ودورها في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستخدمين، وسيتم في ضوء ذلك اختبار كل من الفرضيتين:

- فرضية العدم H_0 : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين".

- الفرضية البديلة H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين".

3. المحور الثالث: (مؤلف من 11 سؤالاً) يستهدف الحصول على رأي أفراد العينة حول تطبيق معايير منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة، وسيتم في ضوء ذلك اختبار كل من الفرضيتين:

- فرضية العدم H0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته".

- الفرضية البديلة H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته".

4. المحور الرابع: (مؤلف من 12 سؤالاً) يستهدف الحصول على رأي أفراد العينة حول تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية ودورها في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة، وسيتم في ضوء ذلك اختبار كل من الفرضيتين:

- فرضية العدم H0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة".

- الفرضية البديلة H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة".

5. المحور الخامس: (مؤلف من 9 أسئلة) يستهدف الحصول على رأي أفراد العينة حول تطبيق معايير منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية ودورها في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية، وسيتم في ضوء ذلك اختبار كل من الفرضيتين:

- فرضية العدم H0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية".
- الفرضية البديلة H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية".

6. المحور السادس: (مؤلف من 12 سؤالاً) يتعلق بالحصول على رأي أفراد العينة حول المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري السورية، وسيتم في ضوء ذلك اختبار كل من الفرضيتين:

- فرضية العدم H0: "لا توجد معوقات محتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات العامة ذات الطابع الإداري السورية".
 - الفرضية البديلة H1: "توجد معوقات محتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات العامة ذات الطابع الإداري السورية".
- وبغرض تيسير معالجة بيانات الاستبيان تم استخدام مقياس (ليكرت الخماسي) ذي الخمس درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، وأعطيت الإجابات الدرجات الآتية:

(1) لا أوافق بشدة، (2) لا أوافق، (3) محايد، (4) أوافق، (5) أوافق بشدة.

وطُلب من أفراد العينة اختيار الإجابة المناسبة من بين الإجابات الخمس السابقة التي تعبر عن رأيهم الصريح والموضوعي بالنسبة لكل سؤال.

وتم حساب المتوسط المرجح لمقياس ليكرت الخماسي في المجالات التالية:

1. إذا كانت قيمة متوسط إجابات أفراد العينة لكل محور واقعة في المجال [1-1.79] أو كانت نسبة مئوية داخل المجال [20%-35.8%] فإنها تعطى درجة منخفضة جداً.
2. إذا كانت قيمة متوسط إجابات أفراد العينة لكل محور واقعة في المجال [1.80-2.59] أو كانت نسبة مئوية داخل المجال [36%-51.8%] فإنها تعطى درجة منخفضة.

3. إذا كانت قيمة متوسط إجابات أفراد العينة لكل محور واقعة في المجال [2.60-3.39] أو كانت نسبة مئوية داخل المجال [52%-67.8%] فإنها تعطى درجة متوسطة.
4. إذا كانت قيمة متوسط إجابات أفراد العينة لكل محور واقعة في المجال [3.40-4.19] أو كانت نسبة مئوية داخل المجال [68%-83.8%] فإنها تعطى درجة مرتفعة.
5. إذا كانت قيمة متوسط إجابات أفراد العينة لكل محور واقعة في المجال [4.20-5] أو كانت نسبة مئوية داخل المجال [84%-100%] فإنها تعطى درجة مرتفعة جداً.

ثالثاً: أدوات التحليل الإحصائي

لقد تم إخضاع البيانات لعملية التحليل الإحصائي باستخدام الحاسب الآلي من خلال بعض الأساليب الإحصائية التي يوفرها برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

وقد استخدم الباحث الأساليب والأدوات الإحصائية التالية لاختبار صحة الفرضيات:

- **النسب المئوية:** والتي تستخدم لمعرفة التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخصائص الديموغرافية.
- **المتوسط الحسابي:** يستخدم لقياس متوسط إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبانة.
- **الانحراف المعياري:** يستخدم لقياس الانحرافات في إجابات أفراد العينة عن متوسطها الحسابي على فقرات الاستبانة.
- **معامل الصدق الظاهري** باستخدام معامل ارتباط بيرسون للتحقق من صدق ومقدار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبانة)، ومعامل الثبات (Cronbach Alpha coefficient) ويستخدم للتأكد من استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.
- **باني المخططات (Chart builder)** ويستخدم لرسم بعض الأشكال التوضيحية المعبرة عن الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.
- **اختبار كولومجروف - سمرنوف (1-Sample K-S)** ومعامل الالتواء لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا .
- **معامل الارتباط (Coefficient of correlation)** ويستخدم لدراسة العلاقة بين المتغيرات.

- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression) ويستخدم لمعرفة أثر المتغير المستقل على المتغيرات التابعة.

رابعاً: صدق مقاييس الدراسة وثباتها

ويقصد بصدق المقياس التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه.

• صدق المقاييس:

- الصدق الظاهري للمقاييس: للتحقق من صدق المقاييس المستخدمة، قام الباحث بعرضها على عدد من المحكمين، وهم مجموعة من الاساتذة في قسمي المحاسبة والإحصاء في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق، لتحكيم الأداة في ضوء مجموعة من المعايير وأهمها: وضوح عبارات الاستبانة وانتمائها للمتغير الذي أدرجت تحته، وأهمية كل عبارة من العبارات لقياس المتغيرات، وخلوها من أي ملاحظات تؤثر على صدقها، وسلامة صياغة العبارات من أي غموض أو أخطاء لغوية، وتوافق الأداة مع مقياس ليكرت الخماسي، وبناء على رأي المحكمين قام الباحث بحذف بعض العبارات ، وإعادة صياغة بعضها، وإضافة عبارات أخرى، وتم تدقيقها بناءً على ملاحظات المحكمين، واختبار هذه المقاييس على عينة استطلاعية من المحاسبين في الوحدات الحكومية.

- صدق الاتساق الداخلي للمقاييس: بعد التأكد من الصدق الظاهري للمقاييس قام الباحث بتطبيقها على عينة استطلاعية عشوائية قوامها (25) فرداً من مجتمع العاملين في الإدارات المالية الحكومية وبناءً على بيانات العينة قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات الاستبانة وبين الدرجة الكلية للمتغير الذي تنتمي إليه العبارة كما يلي:

جدول (2) معاملات ارتباط بيرسون لعبارات الاستبانة

رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig	رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig	رقم العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
1	.787**	.000	1	.969**	.000	1	.762**	.000
2	.935**	.000	2	.869**	.000	2	.839**	.000
3	.855**	.000	3	.922**	.000	3	.858**	.000
4	.615**	.000	4	.918**	.000	4	.690**	.000
5	.751**	.000	5	.889**	.000	5	.784**	.000
6	.630**	.000	6	.918**	.000	6	.952**	.000
7	.962**	.000	7	.819**	.000	7	.735**	.000
8	.908**	.000	8	.725**	.000	8	.887**	.000
9	.705**	.000	9	.843**	.000	9	.861**	.000
10	.907**	.000	10	.933**	.000	10	.766**	.000
11	.705**	.000	11	.918**	.000	11	.690**	.000
12	.907**	.000	12	.969**	.000	12	.745**	.000
13	.939**	.000	13	.969**	.000			
14	.679**	.000						
فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي			توفير المعلومات الملائمة للمستفيدين			الرقابة الفعالة على الأموال العامة		
1	.547**	.000	1	.931**	.000	1	.762**	.000
2	.670**	.000	2	.973**	.000	2	.839**	.000
3	.959**	.000	3	.965**	.000	3	.858**	.000
4	.959**	.000	4	.937**	.000	4	.690**	.000
5	.929**	.000	5	.650**	.000	5	.784**	.000
6	.929**	.000	6	.937**	.000	6	.952**	.000
7	.929**	.000	7	.963**	.000	7	.735**	.000
8	.929**	.000	8	.851**	.000	8	.887**	.000
9	.929**	.000	9	.785**	.000	9	.861**	.000
10	.857**	.000				10	.766**	.000
11	.941**	.000				11	.690**	.000
12	.903**	.000				12	.745**	.000
توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية			المعوقات المحتملة					

(**) دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين من خلال الجداول السابقة قيم معامل ارتباط كل عبارة من عبارات الاستبانة الدرجة الكلية للمتغير عند مستوى دلالة (0.01)، ويتضح أنها جميعها دالة إحصائياً، وتدل على وجود علاقة ارتباط طردية موجبة، وتشير جميع عبارات المقاييس إلى درجة صدق مرتفعة، وهذا يؤكد قوة الارتباط الداخلي بين جميع عبارات المقاييس المستخدمة في استبانات الدراسة، وهذه النتيجة توضح صدق عبارات ومتغيرات المقاييس وصلاحياتها للتطبيق الميداني.

• ثبات المقاييس :

يقصد بثبات المقياس أن الإجابة ستكون نفسها تقريباً إذا أعيد تطبيقه على الأشخاص ذاتهم، وقد اعتمد الباحث على عينته الاستطلاعية المكونة من (25) مفردة في قياس الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ، ويشير سيكاران أن معامل ألفا كرونباخ يعد ضعيفاً إذا كان أقل من (60%)، ومقبولاً إذا كان بين (60%-70%)، وجيداً إذا كان بين (70%-80%)، وممتازاً إذا زاد عن (80%)¹.

وقد قام الباحث بقياس الثبات للاستبانة حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقاييس فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي (0.948)، في حين بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقاييس توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستفيدين (0.974) وبلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقاييس ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته (0.964) و قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقاييس تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة (0.952) وبلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقاييس توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية (0.953) وبلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقاييس المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) (0.941)، والجداول التالية تبين قيم معامل ألفا كرونباخ للمقاييس المستخدمة في الدراسة تبعاً للاستبانات الموزعة كما يلي:

الجدول (3) معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي	14	0.948
توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستفيدين	13	0.974
ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته	11	0.964
تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة	12	0.952
توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية	9	0.953
المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI)	12	0.941

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

¹ Sekaran, U. ,2002 . Research Methods For Business: A Skill-Building Approach (2nd Ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc,p291.

يتضح من الجداول السابقة أن جميع مؤشرات الثبات مرتفعة وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، وهي جيدة ومطمئنة ويمكن الوثوق بها، وتعطي مؤشراً جيداً على ثبات المقاييس.

وقبل البدء بإجراء التحليلات الإحصائية لابد من التأكد من البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟

فإذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي فإنه يجب استخدام الاختبارات المعلمية، أما إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي فإنه يجب استخدام الاختبارات اللا معلمية.

ويتم التأكد من اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) عن طريق احتساب معامل الالتواء (Skewness)، ويجب أن تكون قيمة معامل الالتواء لمتغيرات الدراسة واقعة بين (-1.96 و +1.96) حتى تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، وقد تم حساب معامل الالتواء كما يلي:

الجدول (8) معامل الالتواء للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI)	توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية	تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة	ترشيد الإنفاق الحكومي	توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستفيدين	فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي	معامل الالتواء
0.583-	0.639-	0.422	0.068	0.259-	0.125-	معامل الالتواء

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن جميع قيم الالتواء لمتغيرات الدراسة واقعة بين (-1.96 و +1.96) وبالتالي فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

ومن أجل زيادة التأكيد على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، قام الباحث بحساب معامل اختبار كولومجروف - سمرنوف (1-Sample K-S) كما يلي:

الجدول (5) معامل اختبار كولومجروف - سمرنوف (1-Sample K-S)

المتغيرات	Sig.	df	Statistic	التوزيع
فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي	0.2	143	0.097	طبيعي
توفير المعلومات المحاسبية الملانة للمستفيدين	0.2	143	0.102	طبيعي
ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته	0.183	143	0.106	طبيعي
تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة	0.154	143	0.118	طبيعي
توفير البيانات الملانة لتقويم أداء الوحدات الحكومية	0.100	143	0.173	طبيعي
المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI)	0.2	143	0.104	طبيعي

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنَّ قيمة معامل اختبار كولمجروف- سمرنوف لجميع متغيرات الدراسة قد تراوحت بين (0.097) و (0.173)، وبما أنَّ مستوى المعنوية Sig المحسوب لجميع المتغيرات أكبر من (0.05) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

وبناءً على ما تقدم نكون قد قمنا بقياس صدق مقاييس الدراسة من خلال الصدق الظاهري وصدق الاتساق الداخلي وثباتها من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ، وكانت جميع المؤشرات جيدة ومطمئنة ويمكن الوثوق بها، وتعطي مؤشراً جيداً على صدق وثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة، وقد رأينا أيضاً أنَّ البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يتيح استخدام الاختبارات المعلمية.

المبحث الثاني

تحليل نتائج الدراسة الميدانية وعرضها

يهدف هذا المبحث إلى استعراض خصائص عينة الدراسة ووصف متغيراتها واختبار فرضياتها وعرض نتائجها، وقسم هذا المبحث إلى أربعة أجزاء، يتناول الجزء الأول تحليل خصائص عينة الدراسة البالغ عددهم (143) عاملاً موزعين على (3) طبقات من حيث المتغيرات الديمغرافية، بينما يصف الجزء الثاني متغيرات الدراسة المتمثلة بالمتغير المستقل وهو إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري، والمتغيرات التابعة المتمثلة بتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستفيدين وترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته وتحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة وتوفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية، في حين تناول الجزء الثالث اختبار فرضيات الدراسة، وتمثل الجزء الرابع بعرض أهم النتائج والتوصيات.

أولاً: خصائص عينة الدراسة

قام الباحث بتحليل البيانات عن طريق حساب الأعداد والنسب المئوية لمفردات العينة موزعة وفق كل خاصية من الخصائص الديمغرافية، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول (6) توزيع أفراد العينة وفقاً للخصائص الديمغرافية

المتغير الديمغرافي	الفئة	العدد	النسبة المئوية
العمر	30 سنة أو أقل	6	4.20%
	31 – 40 سنة	66	46.15%
	41 – 50 سنة	57	39.86%
	51 – 60 سنة	13	9.09%
	61 سنة فأكثر	1	0.7%
المستوى التعليمي	ثانوية فما دون	0	0%
	إجازة	76	53.15%
	دبلوم	54	37.76%
	ماجستير	8	5.59%
	دكتوراه	5	3.5%
التخصص	محاسبة	72	50.35%
	إدارة أعمال	15	10.49%
	مصارف	18	12.59%
	اقتصاد	11	7.69%
	أخرى	27	18.88%
الخبرة العملية	أقل من 3 سنوات	32	22.38%
	من 3 إلى 6 سنوات	56	39.16%
	من 7 إلى 10 سنوات	33	23.08%
	من 11 إلى 15 سنة	19	13.29%
	16 سنة فأكثر	3	2.10%

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

ثانياً: وصف متغيرات الدراسة

يتم وصف متغيرات الدراسة في هذا الجزء بالإحصاءات الوصفية التي تتكون من مقاييس النزعة المركزية، متمثلة بالوسط الحسابي ومقاييس التشتت متمثلة بالانحراف المعياري والخطأ المعياري.

ويعرض الباحث رأي العينة حول دور تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية، حيث قام الباحث بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأخطاء في الانحراف المعياري وذلك من خلال اختبار On Sample T-Test :

• المحور الأول: فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي: وتمثله مجموعة من

البندود الواردة في الجدول التالي:

الجدول (7) اتجاهات أفراد العينة حول فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي

المتغيرات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	الاتجاه
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	
يوفر معلومات محاسبية عن مستوى التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنفقاتها وإيراداتها.	22	15.4%	59	41.3%	31	21.7%	24	16.8%	مرتفع
							7	4.9%	
يوفر المعلومات الملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية للكفاءة بالمقارنة بين المدخلات (التكاليف) و المخرجات (الإنجاز).	0	0%	2	1.4%	5	3.5%	94	65.73%	منخفض
							42	29.37%	
يقدم المعلومات المحاسبية الملائمة في الوقت المناسب.	4	2.80%	1	0.7%	7	4.9%	99	69.23%	منخفض
							32	22.38%	
يوفر المعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات و تخصيص الموارد.	0	0%	3	2.10%	12	8.39%	112	78.32%	منخفض
							16	11.19%	
يوفر معلومات ملائمة يمكن من خلالها تحديد أوجه الإسراف والضياع وهدر الموارد والمسؤولين عنها.	1	0.7%	2	1.40%	16	11.19%	122	85.31%	منخفض
							2	1.4%	
يوفر البيانات الملائمة لاحتساب تكلفة وحدة الخدمة التي تقدمها الوحدة الحكومية للمستفيدين.	0	0%	0	0%	17	11.89%	124	86.71%	منخفض
							2	1.4%	
التقارير الصادرة عن النظام المحاسبي الحالي توفر المعلومات الملائمة عن	0	0%	1	0.7%	5	3.5%	126	88.11%	منخفض
							11	7.69%	

									مراكز الأداء التي تستغل فيها الموارد.
منخفض	-16.95	0.764	1.91	34	98	3	5	3	يوفر معلومات محاسبية تصلح لمقارنة الإنجاز الفعلي مع الإنجاز المستهدف (المخطط له).
				%23.78	%68.53	%2.10	%3.5	%2.10	
منخفض	-23.91	0.650	1.69	53	84	3	2	1	يوفر معلومات تلبي الاحتياجات المختلفة للمستخدمين.
				%37.06	%58.74	%2.10	%1.40	%0.7	
منخفض	-17.06	0.779	1.88	38	93	6	2	4	يوفر معلومات عن المركز المالي للحكومة أو الوحدة الحكومية
				%26.57	%65.03	%4.20	%1.40	%2.80	
منخفض	-18.78	0.734	1.84	42	88	8	3	2	يوفر معلومات محاسبية عن مدى كفاءة الوحدة الحكومية في القيام بأنشطتها.
				%29.37	%61.54	%5.59	%2.40	%1.40	
منخفض	-22.56	0.670	1.73	51	84	3	5	0	يوفر معلومات عن الأحداث غير العادية التي أدت إلى وجود العجز أو الفائض.
				%35.66	%58.74	%2.10	%3.50	%0	
منخفض	-18.95	0.750	1.81	44	91	2	3	3	يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها بالنسبة لتكاليف البرامج والأنشطة المختلفة.
				%30.77	%63.64	%1.40	%2.10	%2.10	
منخفض	-18.33	0.707	1.91	35	91	12	4	1	يوفر المعلومات المحاسبية اللازمة لغرض المساءلة لتدعيم الرقابة على الأداء.
				%24.48	%63.64	%8.39	%2.80	%0.70	
منخفض	-22.329	0.528	2.01	409	1330	130	92	41	- محصلة المحور
				%20.42	%66.43	%6.49	%4.6	%2.04	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المتغير (فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي)، وقد جاءت جميع قيم T المحسوبة بالقيمة المطلقة أكبر من قيمة T الجدولية (1.66)، وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يؤكد على معنوية العبارات ووضوحها لأفراد عينة الدراسة، وبما أن أغلب قيم T كانت سالبة فهذا يدل على عدم موافقة أفراد العينة على هذه العبارات باستثناء العبارة (يوفر معلومات محاسبية عن مستوى التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنفقاتها وإيراداتها) فقد كانوا موافقين عليها.

ونلاحظ من الجدول السابق أنّ متوسط (متغيرات فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي) بلغ (2.01) وانحراف معياري (0.528)، وكانت قيمة T المحسوبة (-22.329) أصغر من القيمة الجدولية (± 1.66)، وتشير العبارة: (يوفر معلومات محاسبية عن مستوى التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنفقاتها وإيراداتها) إلى أعلى درجة بمتوسط حسابي بلغ (3.45) وانحراف معياري (1.092) وقيمة T محسوبة (4.972) وهي أكبر من القيمة

الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وقد تبين أيضاً أن العبارة (يوفر معلومات تلبي الاحتياجات المختلفة للمستخدمين) قد حصلت على أقل درجة بمتوسط حسابي (1.69) وبانحراف معياري (0.650) وقيمة T المحسوبة (23.91) أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05).

وتشير محصلة هذا المحور إلى درجة منخفضة من الفاعلية التي يتمتع بها نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي باعتبار أن جميع العبارات جاءت منخفضة.

• المحور الثاني: توفير المعلومات المحاسبية الملزمة للمستخدمين: وتمثلها مجموعة البنود الواردة في الجدول التالي:

الجدول (8) اتجاهات أفراد العينة حول توفير المعلومات المحاسبية للمستخدمين

الاتجاه	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتغيرات
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
مرتفع	27.33	0.572	4.30	0	0	8	83	52	وجود ضوابط رقابية فعّالة على مراحل تدفق البيانات المحاسبية يساعد على إنتاج معلومات محاسبية تعزز من قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات الرشيدة.
				%0	%0	%5.59	%58.04	%36.36	
مرتفع	19.80	0.684	4.13	0	2	19	80	42	وجود ضوابط رقابية فعّالة على مراحل تدفق البيانات المحاسبية يساعد على توفير معلومات حول الوضع المالي للحكومة أو الوحدة الحكومية والتغيرات فيه.
				%0	%1.40	%13.29	%55.94	%29.37	
مرتفع	18.89	0.659	4.04	0	2	22	87	32	التأكد مع خضوع كل موظف لمسؤول يشرف عليه ويقوم أداءه، يساعد على إنتاج معلومات محاسبية تنال ثقة مستخدميها.
				%0	%1.40	%15.38	%60.84	%22.38	
مرتفع	28.60	0.581	4.39	0	0	7	73	63	الاحتفاظ بالمستندات والسجلات المحاسبية لعدة دورات مالية، يساعد على إنتاج معلومات قابلة للمقارنة بسهولة.
				%0	%0	%4.90	%51.05	%44.06	
مرتفع	28.93	0.563	4.36	0	0	6	79	58	تمتع الأفراد في الوحدات الحكومية بدرجة عالية من الكفاءة، يؤدي لإنتاج معلومات قابلة للتحقق ليضمن المستخدمين أنها خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها.
				%0	%0	%4.20	%55.24	%40.56	

مرتفع	16.01	0.809	4.08	2	4	17	77	43	إنّ التسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية والاحداث، يساعد على إنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار في الوقت المناسب.
				%1.40	%2.80	%11.89	%53.85	%30.07	
مرتفع	27.48	0.605	4.39	0	0	9	69	65	إنّ الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في الرقابة المالية الحكومية، يعزز من جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي.
				%0	%0	%6.29	%48.25	%45.45	
مرتفع	29.36	0.589	4.44	0	0	7	65	71	إنّ البيئة الرقابية الداخلية الفعالة، تساعد على أنتاج معلومات محاسبية تساهم في صياغة السياسات المالية الواقعية.
				%0	%0	%4.90	%45.45	%49.65	
مرتفع	15.00	0.891	4.11	3	4	19	64	53	إشراك أكثر من موظف واحد لإنجاز عملية مالية ما، يساعد على إنتاج معلومات تمتاز بالحياد وتخلو من التحيز.
				%2.10	%2.80	%13.29	%44.76	%37.06	
مرتفع	18.91	0.747	4.18	1	3	14	76	49	الإدارة الفعالة للمخاطر في الوحدة الحكومية، تساعد في إنتاج معلومات تعكس حقائق الأحداث الاقتصادية وأثارها الجوهرية بدلاً من الوقوف عند الأبعاد الشكلية.
				%0.70	%2.10	%9.79	%53.15	%34.27	
مرتفع	27.18	0.599	4.36	0	0	9	73	61	إنّ وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، يعزز من جودة القرارات الاقتصادية المتخذة بناءً على المعلومات المحاسبية الحكومية المتوفرة.
				%0	%0	%6.29	%51.05	%42.66	
مرتفع	17.52	0.815	4.19	3	4	6	79	51	إنّ الالتزام بمبادئ الشفافية، يعزز موضوعية الإفصاح المستخدم في إعداد التقارير المالية للحكومة أو الوحدة الحكومية
				%2.10	%2.80	%4.20	%55.24	%35.66	
مرتفع	26.93	0.633	4.42	0	1	8	63	71	إنّ قيام الإدارة في الوحدة الحكومية بتحديد المخاطر بطريقة شاملة ومتكررة، يؤدي إلى أنتاج معلومات تساعد على إدارة المال العام بطريقة منتظمة.
				%0	%0.70	%5.59	%44.06	%49.65	
مرتفع	24.15	0.626	4.26	9	20	151	968	711	- محصلة المحور
				%0.48	%1.07	%8.122	%52.07	%38.24	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المتغير الفرعي (توفير المعلومات المحاسبية للمستفيدين)، وقد جاءت جميع قيم T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية (1.66)، وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يؤكد على معنوية العبارات ووضوحها لأفراد عينة الدراسة، وبما أن جميع قيم T كانت موجبة فهذا يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارات.

ونلاحظ من الجدول السابق أن متوسط (توفير المعلومات المحاسبية للمستخدمين) بلغ (4.26) وبانحراف معياري (0.626)، وكانت قيمة T المحسوبة (24.15) أكبر من القيمة الجدولية (1.66)، وتشير محصلة هذا المحور إلى درجة مرتفعة في توفر المعلومات المحاسبية للمستخدمين باعتبار أن جميع العبارات جاءت مرتفعة، وتشير العبارة: (إن البيئة الرقابية الداخلية الفعالة، تساعد على إنتاج معلومات محاسبية تساهم في صياغة السياسات المالية الواقعية) إلى أعلى درجة بمتوسط حسابي بلغ (4.44) وبانحراف معياري (0.589) وبقية T محسوبة (29.36) وهي أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وقد تبين أيضاً أن العبارة (التأكد مع خضوع كل موظف لمسؤول يشرف عليه ويقيم أدائه، يساعد على إنتاج معلومات محاسبية تنال ثقة مستخدميها) قد حصلت على أقل درجة لتوفير المعلومات المحاسبية للمستخدمين، بمتوسط حسابي (4.04) وبانحراف معياري (0.659) وبقية T المحسوبة (18.89) أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05).

• المحور الثالث: ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته: وتمثله مجموعة

البنود الواردة في الجدول التالي:

الجدول (9) اتجاهات أفراد العينة حول ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته

الاتجاه	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتغيرات
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
مرتفع	30.31	0.562	4.42	0	0	5	72	66	إن تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر، يساعد على الحد من الهدر والإسراف المفرط والغير مبرر للمال العام.
				%0	%0	%3.50	%50.35	%46.15	
مرتفع	31.95	0.554	4.48	0	0	4	66	73	الحد من الهدر والإسراف المفرط والغير مبرر للمال العام يؤدي لضخ المال العام في قطاعات جديدة ومفيدة
				%0	%0	%2.80	%46.15	%51.05	
مرتفع	27.65	0.607	4.40	0	1	6	70	66	غرس الضوابط الرقابية في كافة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الحكومية، يقلص حجم الضياع وعدم الكفاءة وسوء الاستخدام للموارد العامة إلى حدودها الدنيا.
				%0	%0.7	%4.20	%48.95	%46.15	

مرتفع	36.00	0.501	4.51	0	0	0	70	73	وجود نظام للرقابة المستمرة، يسهم في التأكد من بلوغ النتائج المرجوة من النفقات العامة وفقاً للخطط التي تم وضعها مسبقاً
				%0	%0	%0	%48.95	%51.05	
مرتفع	28.02	0.593	4.39	0	1	5	74	63	وجود كوادرات مؤهلة ومدربة وتتمتع بالكفاءة في مجال المحاسبة، يسهم في إعداد الموازنة العامة للوحدة الحكومية بشكل دقيق وقريب من الواقع بناءً على أسس علمية.
				%0	%0.70	%3.50	%51.75	%44.06	
مرتفع	22.75	0.680	4.29	1	3	3	82	54	تحديد الأولويات في ظل محدودية الموارد، يؤدي إلى توجيه الإنفاق الحكومي لإنجاز الخدمات اعتماداً على درجة المنفعة التي تعود بها على المجتمع
				%0	%2.10	%2.10	%57.34	%37.76	
مرتفع	32.46	0.522	4.41	0	0	2	79	62	استيفاء التزامات محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، يجعل الأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة.
				%0	%0	%1.40	%55.24	%43.36	
مرتفع	22.56	0.670	4.26	22	18	9	78	53	القياس الدوري لبرامج الإنفاق الحكومي، يساعد على التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذها.
				%0	%2.10	%6.29	%54.55	%37.06	
مرتفع	36.18	0.501	4.51	0	0	0	69	74	إن عملية تقييم المخاطر في الوحدة الحكومية، تساعد في تحديد وتوثيق الأهداف على مستوى الوحدة الحكومية في الأجل الطويل والمتوسط.
				%0	%0	%0	%48.25	%51.75	
مرتفع	34.40	0.539	4.55	0	0	3	58	82	تحديد أهداف واضحة ودقيقة للبرامج الحكومية، يساعد على تحقيق أكبر درجة ممكنة من العدالة في توزيع المنافع والخدمات الناتجة عن النفقات العامة.
				%0	%0	%2.10	%40.56	%57.34	
مرتفع	26.83	0.632	3.41	0	0	11	61	71	وجود قنوات فعالة للاتصال بين الإدارة وموظفيها، يساعد على تتبع عناصر الإنفاق في الوحدة الحكومية وإعطاء تفسيرات ودلالات عن كفاءة الاستخدام.
				%0	%0	%7.69	%42.66	%49.65	
مرتفع	31.68	0.538	4.42	1	8	48	779	737	- محصلة المحور
				%0.06	%0.50	%3.05	%49.52	%46.85	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المتغير الفرعي (ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته)، وقد جاءت جميع قيم T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية (1.66)، وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يؤكد على معنوية العبارات ووضوحها لأفراد عينة

الدراسة، وبما أنّ جميع قيم T كانت موجبة فهذا يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارات.

ونلاحظ من الجدول السابق أن متوسط (ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته) بلغ (4.42) وبانحراف معياري (0.538)، وكانت قيمة T المحسوبة (31.68) أكبر من القيمة الجدولية (1.66)، وتشير محصلة هذا المحور إلى درجة مرتفعة في ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته باعتبار أن جميع العبارات جاءت مرتفعة، وتشير العبارة: (تحديد أهداف واضحة ودقيقة للبرامج الحكومية، يساعد على تحقيق أكبر درجة ممكنة من العدالة في توزيع المنافع والخدمات الناتجة عن النفقات العامة) إلى أعلى درجة لخصائص المعلومات المحاسبية بمتوسط حسابي بلغ (4.55) وبانحراف معياري (0.539) وبقية T محسوبة (34.40) وهي أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وقد تبين أيضاً أن العبارة (وجود قنوات فعّالة للاتصال بين الإدارة وموظفيها، يساعد على تتبع عناصر الإنفاق في الوحدة الحكومية وإعطاء تفسيرات ودلالات عن كفاءة الاستخدام). قد حصلت على أقل درجة لخصائص المعلومات المحاسبية، بمتوسط حسابي (3.41) وبانحراف معياري (0.632) وبقية T المحسوبة (26.83) أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05).

• المحور الرابع: تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة: وتمثلها مجموعة البنود الواردة في الجدول التالي:

الجدول (10) اتجاهات أفراد العينة حول تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة

المتغيرات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	الاتجاه
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %			
إن وجود موظفين أكفاء وموضع ثقة، يضمن دقة وسلامة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات.	84	56%	56	39.16%	3	2.10%	0	0%	مرتفع
	84	56%	56	39.16%	3	2.10%	0	0%	
امتلاك الإدارة والموظفين النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الاخلاقية، تساهم في تقليص عمليات الغش والتلاعب والتبذير والاختلاس وأثارها السلبية.	78	54.55%	64	44.76%	1	0.70%	0	0%	مرتفع
	78	54.55%	64	44.76%	1	0.70%	0	0%	
الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات تساعد على كشف الانحرافات والأخطاء وأسبابها والمسؤولين عنها.	64	44.76%	74	51.75%	5	3.50%	0	0%	مرتفع
	64	44.76%	74	51.75%	5	3.50%	0	0%	
إن وجود موظفين أكفاء وموضع ثقة، يضمن كفاءة تطبيق النظم المحاسبية والإدارية وتوفير بيانات مالية وإدارية دقيقة ووافية وفي الوقت المناسب للجهات الرقابية الداخلية والخارجية.	85	59.44%	57	39.86%	1	0.7%	0	0%	مرتفع
	85	59.44%	57	39.86%	1	0.7%	0	0%	
استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، يساعد في تحقيق الشفافية وتوفير أدوات حقيقية للمحاسبة والمساءلة.	53	37.06%	76	53.15%	13	9.09%	1	0.70%	مرتفع
	53	37.06%	76	53.15%	13	9.09%	1	0.70%	
استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، يساعد في تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والتحقق من صحة التطبيق.	62	43.36%	71	49.65%	7	4.90%	2	1.40%	مرتفع
	62	43.36%	71	49.65%	7	4.90%	2	1.40%	
إن تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمراقبين الداخليين في الوحدات الحكومية، يساهم في تحقيق الرقابة الفعالة على المال العام.	52	36.36%	71	49.65%	15	10.49%	4	2.80%	مرتفع
	52	36.36%	71	49.65%	15	10.49%	4	2.80%	
من الأنشطة الرقابية عمليات التحقق، والتي تساعد في التأكد من عدم تسجيل عمليات ومصاريف وهمية.	77	53.85%	66	46.15%	0	0%	0	0%	مرتفع
	77	53.85%	66	46.15%	0	0%	0	0%	

مرتفع	31.24	0.567	4.48	0	0	5	64	74	التأكد من مدى توزيع المسؤوليات وتفويض السلطة، يوفر أساس للرقابة والمساءلة في الوحدات الحكومية.
				%0	%0	%3.50	%44.76	%51.75	
مرتفع	29.46	0.573	4.41	0	0	6	72	65	وضع خطة شاملة يحدد بها مجالات المخاطر في مختلف أنشطة الوحدات الحكومية، يساهم في حماية المال العام وإنفاذه في مجالات أقل خطراً وأكثر نفعاً.
				%0	%0	%4.20	%50.35	%45.45	
مرتفع	29.92	0.603	4.51	0	0	8	54	81	الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، التشغيل، التسجيل، المراجعة)، يساعد في تحقيق الرقابة على الأموال العامة.
				%0	%0	%5.59	%37.76	%56.64	
مرتفع	30.86	0.566	4.46	0	0	5	67	71	إنّ تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمدققين الداخليين في الوحدات الحكومية، يساهم في التأكد من أن الإنفاق يتم في الأوجه المخصصة له والمبينة في الموازنة.
				%0	%0	%3.50	%46.85	%49.65	
مرتفع	31.76	0.542	4.44	2	7	69	792	846	- محصلة المحور
				%0.11	%0.40	%4.02	%46.15	%49.30	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المتغير الفرعي (تحقيق الرقابة الفعّالة على الأموال العامة)، وقد جاءت جميع قيم T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية (1.66)، وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يؤكد على معنوية العبارات ووضوحها لأفراد عينة الدراسة، وبما أن جميع قيم T كانت موجبة فهذا يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارات.

ونلاحظ من الجدول السابق أن متوسط (تحقيق الرقابة الفعّالة على الأموال العامة) بلغ (4.44) وبانحراف معياري (0.542)، وكانت قيمة T المحسوبة (31.76) أكبر من القيمة الجدولية (1.66)، وتشير محصلة هذا المحور إلى درجة مرتفعة في تحقيق الرقابة الفعّالة على الأموال العامة باعتبار أن جميع العبارات جاءت مرتفعة، وتشير العبارة: (إنّ وجود موظفين أكفاء وموضع ثقة، يضمن كفاءة تطبيق النظم المحاسبية والإدارية وتوفير بيانات مالية وإدارية دقيقة ووافية وفي الوقت المناسب للجهات الرقابية الداخلية والخارجية) إلى أعلى درجة لتحقيق الرقابة الفعّالة على الأموال العامة بمتوسط حسابي بلغ (4.58) وبانحراف معياري (0.508) وبقية T محسوبة (37.36) وهي أكبر من القيمة الجدولية (1.66)

وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وقد تبين أيضاً أن العبارة (إن تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمذققين الداخليين في الوحدات الحكومية، يساهم في تحقيق الرقابة الفعالة على المال العام) قد حصلت على أقل درجة لتطوير نظام المعلومات المحاسبية ، بمتوسط حسابي (4.18) وبانحراف معياري (0.783) وبقية T المحسوبة (18.02) أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05).

• المحور الخامس: توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية: وتمثلها مجموعة البنود الواردة في الجدول التالي:

الجدول (11) اتجاهات أفراد العينة حول توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية

الاتجاه	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	المتغيرات
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
مرتفع	20.29	0.704	4.19	0	3	15	76	49	مراجعة الأداء التشغيلي، تساهم في توفير المعلومات الملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية للكفاءة بالمقارنة بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الإنجاز)
				%33.3	%32.10	%10.49	%53.15	%34.27	
مرتفع	33.15	0.542	4.50	0	0	3	65	75	استيفاء التزامات محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، يساهم في توفير المعلومات اللازمة للمساءلة عن انحرافات الأداء.
				%0	%0	%2.10	%45.45	%52.45	
مرتفع	31.14	0.590	4.52	0	1	4	55	83	المراجعة المستمرة للأداء التشغيلي، تساعد في إعداد تقارير الأداء باستمرار بحيث توضح مدى تحقيق الأهداف المحدد سلفاً والتي ينبغي على الوحدة الحكومية تحقيقها.
				%0	%40.70	%2.80	%38.46	%58.04	
مرتفع	31.82	0.567	4.51	0	0	5	60	78	الرقابة المستمرة للأنشطة ومراكز الخدمات، تساعد توفير معلومات عن الأهداف العامة والجزئية (التفصيلية) لكل مركز أداء في الوحدة الحكومية لغايات تقويم الأداء.
				%0	%0	%3.50	%41.69	%54.55	
مرتفع	26.83	0.632	4.41	0	2	5	67	69	تخطيط ورقابة الأنشطة الحكومية المختلفة، يساعد على توفير معلومات تصلح لمقارنة الإنجاز الفعلي مع الإنجاز المستهدف (المخطط له).
				%0	%1.40	%3.50	%46.85	%48.25	

مرتفع	25.25	0.662	4.39	0	0	14	58	71	عمليات التحقق من المعاملات المالية والأحداث، يساهم في توفير معلومات عن الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط ومعرفة أسباب وقوعها والمسؤولين عنها.
				%0	%0	%9.79	%40.56	%49.65	
مرتفع	26.88	0.615	4.38	0	1	7	71	64	تحديد مراكز المسؤولية للقطاعات والإدارات والأقسام داخل الوحدة الحكومية المرتبطة بالهيكل التنظيمي والتي تعد مسؤولة عما يحدث من تكاليف، يساهم في توفير معلومات عن أداء تلك القطاعات والأقسام.
				%0	%0.70	%4.90	%49.65	%44.76	
مرتفع	26.56	0.645	4.43	0	2	9	59	73	وجود قنوات اتصال بين الإدارة والموظفين، يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتحسين أساليب العمل وتطوير الأداء وزيادة الإنتاجية.
				%0	%1.40	%6.29	%41.26	%51.05	
مرتفع	34.67	0.528	4.53	0	0	2	63	78	وجود نظام فعال لتعيين وتقييم وتدريب الموظفين، يساهم في ضمان كفاءة تطبيق النظام المحاسبي الحكومي وتوفير بيانات مالية دقيقة عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية.
				%0	%0	%1.40	%44.06	%54.55	
مرتفع	29.98	0.572	4.43	0	9	64	574	640	- محصلة المحور
				%0	%0.7	%4.97	%44.59	%49.72	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المتغير الفرعي (توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية)، وقد جاءت جميع قيم T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية (1.66)، وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يؤكد على معنوية العبارات ووضوحها لأفراد عينة الدراسة، وبما أن جميع قيم T كانت موجبة فهذا يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارات.

ونلاحظ من الجدول السابق أن متوسط (توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية) بلغ (4.43) وانحراف معياري (0.572)، وكانت قيمة T المحسوبة (29.98) أكبر من القيمة الجدولية (1.66)، وتشير محصلة هذا المحور إلى درجة مرتفعة في تطوير نظام المعلومات المحاسبية باعتبار أن جميع العبارات جاءت مرتفعة، وتشير العبارة: (وجود نظام فعال لتعيين وتقييم وتدريب الموظفين، يساهم في ضمان كفاءة تطبيق النظام المحاسبي الحكومي وتوفير بيانات مالية دقيقة عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية).

إلى أعلى درجة لتطوير نظام المعلومات المحاسبية بمتوسط حسابي بلغ (4.53) وبانحراف معياري (0.528) وبقيمة T محسوبة (34.67) وهي أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وقد تبين أيضاً أن العبارة (مراجعة الأداء التشغيلي، تساهم في توفير المعلومات الملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية للكفاءة بالمقارنة بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الإنجاز)) قد حصلت على أقل درجة لتطوير نظام المعلومات المحاسبية، بمتوسط حسابي (4.19) وبانحراف معياري (0.704) وبقيمة T المحسوبة (20.29) أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05).

• **المحور السادس: المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية:** وتمثلها مجموعة البنود الواردة في الجدول التالي:

الجدول (12) اتجاهات أفراد العينة حول المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية

المتغيرات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	الاتجاه
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %			
عدم وضوح أو تحديد أهداف كثير من البرامج والأنشطة الحكومية.	54	66%	19	23.76%	3	3.76%	0.792	17.82	مرتفع
	43	53.76%	30	37.6%	0	0%	0.809	15.09	مرتفع
عدم توفر معايير محددة للأداء يمكن على أساسها تقييم وتحديد مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة.	34	42.5%	34	42.5%	3	3.76%	0.749	15.28	مرتفع
	64	79.75%	7	8.75%	2	2.5%	0.704	22.90	مرتفع
تكاليف تطبيق وتبني مثل هذه الإرشادات لتحسين كفاءة وفعالية النظام المحاسبي الحكومي.	74	92.5%	17	21.25%	0	0%	0.693	24.11	مرتفع
	31	38.75%	46	57.5%	7	8.75%	1.005	7.98	مرتفع
عدم رغبة المسؤولين عن النظام المحاسبي الحكومي في التغيير.	59	73.75%	11	13.75%	2	2.5%	0.673	23.21	مرتفع
	41.26%	49.65%	7.69%	1.4%	0%				

									المحاسبي الحكومي.
مرتفع	10.42	0.978	3.85	1	15	29	57	41	ضعف إلمام القائمين على هذا النظام بتلك الإرشادات والمعايير الصادرة عن منظمة INTOSAI
				%0.70	%10.49	%20.28	%39.86	%28.67	
مرتفع	14.14	0.762	3.90	0	3	40	68	32	تعقيدات الهيكل التنظيمي الحكومي وانعكاساته على جوانب عملية التطوير.
				%0	%2.10	%27.97	%47.55	%22.38	
مرتفع	18.17	0.736	4.11	0	1	28	67	47	عدم الاستفادة من خبرات الأكاديميين المختصين في مجال النظم المحاسبية الحكومية لتطوير وتحسين فاعلية تلك النظم
				%0	%0.70	%19.58	%46.85	%32.87	
مرتفع	12.59	0.889	3.93	3	0	43	54	43	عدم قيام السلطات التشريعية بإصدار القوانين والمراسيم التي تشجع على تبني مثل تلك الإرشادات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي.
				%2.10	%0	%30.07	%37.76	%30.07	
مرتفع	10.95	0.862	3.79	2	4	47	59	31	اقتصار دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على ممارسة أعمال الرقابة على المال العام دون المساهمة في تطوير وتحسين فاعلية النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية.
				%1.40	%2.80	%32.87	%41.26	%21.68	
مرتفع	16.52	0.753	4.04	14	45	351	753	553	- محصلة المحور
				%0.81	%2.62	%20.45	%43.88	%32.22	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وقيم T المحسوبة لكل عبارة من عبارات المتغير (المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية)، وقد جاءت جميع قيم T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية (1.66)، وهي قيم ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يؤكد على معنوية العبارات ووضوحها لأفراد عينة الدراسة، وبما أن جميع قيم T كانت موجبة فهذا يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارات.

ونلاحظ من الجدول السابق أن متوسط (المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية) بلغ (4.04) وانحراف معياري (0.753)، وكانت قيمة T المحسوبة (16.52) أكبر من القيمة الجدولية (1.66)، وتشير محصلة هذا المحور إلى درجة مرتفعة في المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية باعتبار أن جميع العبارات جاءت مرتفعة، وتشير العبارة:

عدم استخدام موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة) إلى أعلى درجة للمعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية بمتوسط حسابي بلغ (4.39) وبانحراف معياري (0.693) وبقية T محسوبة (24.11) وهي أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، وقد تبين أيضاً أن العبارة (عدم رغبة المسؤولين عن النظام المحاسبي الحكومي في التغيير) قد حصلت على أقل درجة للمعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية، بمتوسط حسابي (3.67) وبانحراف معياري (1.005) وبقية T المحسوبة (7.98) أكبر من القيمة الجدولية (1.66) وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05).

ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار صحة الفرضيات لهذه الدراسة تم إخضاع نتائج إجابات أفراد العينة لاختبار On Sample Statistics وذلك لإيجاد قيمة الوسط الحسابي ومقارنته مع أداة القياس (3) المعتمد لقبول أو رفض الفرضيات، وذلك كما يلي:

- قبول الفرضية البديلة: إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3).
- رفض الفرضية البديلة: إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أقل وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3).
- قبول الفرضية العدمية: إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أقل وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3).
- رفض الفرضية العدمية: إذا كانت قيمة الوسط الحسابي أكبر وذات دلالة إحصائية من قيمة أداة القياس البالغة (3).

ولتعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة تم إخضاعها لاختبار On Sample T Test كما سبق وذلك لحساب مستوى دلالة T ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية (0.05) المعتمد وذلك كما يلي:

- تعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة بالنسبة للفرضيات الموجبة والعدمية إذا كانت مستوى دلالة T أقل من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) المعتمد.
- عدم تعميم نتائج إجابات أفراد العينة على مجتمع الدراسة بالنسبة للفرضيات الموجبة والعدمية إذا كانت مستوى دلالة T أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) المعتمد.

الفرضية الأولى:

H0: "لا يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية فاعلاً".

H1: "يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية فاعلاً".

تهدف هذه الفرضية إلى معرفة مدى فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية، وقد أظهرت الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول (13) نتائج اختبار t للمحور الأول الخاص بفاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي

فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي				
محصلة المحور الأول	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	دلالة t sig
	2.01	0.528	-22.329	0.000

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع متغيرات المحور 2.01 وهو أقل من أداة القياس البالغة (3)، كما قيمة الوسط لمعظم المتغيرات (الجدول (4)) أقل من أداة

القياس ذاتها، مما يدل على عدم فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية في الجمهورية العربية السورية.

- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يؤدي إلى تعميم هذه النتيجة على المجتمع الكلي للدراسة.

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية العدمية التي تنص على أنه لا يعتبر نظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية فاعلاً.

الفرضية الثانية الرئيسية:

H0: "لا يؤدي تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية إلى تحسين فعالية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في سورية.

H1: "يؤدي تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية إلى تحسين فعالية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في سورية

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى تحسين فعالية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في سورية، وقد تم تجزئة هذه الفرضية إلى أربع فرضيات فرعية نتناول نتائج اختبارها تباعاً كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى:

H0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين".

H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين".

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستخدمين، وقد أظهرت الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول (14) نتائج اختبار t للمحور الأول الخاص بتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستخدمين

توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستخدمين				
محصلة المحور الثاني	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	دلالة t sig
	4.26	0.626	24.15	0.000

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع متغيرات المحور 4.26 وهو أكبر من أداة القياس البالغة (3)، كما أن قيمة الوسط الحسابي لكل المتغيرات (الجدول (4)) أكبر من أداة القياس ذاتها، مما يدل على أن تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستخدمين.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يؤدي إلى تعميم هذه النتيجة على المجتمع الكلي للدراسة.

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين.

الفرضية الفرعية الثانية:

H0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته".

H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته".

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته، وقد أظهرت الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول (15) نتائج اختبار t للمحور الثالث الخاص بترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته

ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته				
محصلة المحور الثالث	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	دلالة t sig
	4.42	0.538	31.68	0.000

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع متغيرات المحور 4.42 وهو أكبر من أداة القياس البالغة (3)، كما أن قيمة الوسط الحسابي لكل المتغيرات (الجدول (4)) أكبر من أداة القياس ذاتها، مما يدل على أن تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يؤدي إلى تعميم هذه النتيجة على المجتمع الكلي للدراسة.

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي على ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة".

H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة".

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة، وقد أظهرت الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول (16) نتائج اختبار t للمحور الرابع الخاص بتحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة

تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة				
محصلة المحور الرابع	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	دلالة t sig
	4.44	0.542	31.76	0.000

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع متغيرات المحور 4.44 وهو أكبر من أداة القياس البالغة (3)، كما أن قيمة الوسط الحسابي لكل المتغيرات (الجدول (4)) أكبر من أداة القياس ذاتها، مما يدل على أن تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI)

الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة.

- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يؤدي إلى تعميم هذه النتيجة على المجتمع الكلي للدراسة.

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة.

الفرضية الفرعية الرابعة:

H0: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية".

H1: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية".

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية، وقد أظهرت الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول (17) نتائج اختبار t للمحور الخامس الخاص بتوفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية

توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية				
محصلة المحور الخامس	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	دلالة t sig
	4.43	0.572	29.98	0.000

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع متغيرات المحور 4.43 وهو أكبر من أداة القياس البالغة (3)، كما أن قيمة الوسط الحسابي لكل المتغيرات (الجدول (4)) أكبر من أداة القياس ذاتها، مما يدل على أن تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري من شأنه أن يؤدي إلى توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية.
- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يؤدي إلى تعميم هذه النتيجة على المجتمع الكلي للدراسة.

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية.

الفرضية الثالثة:

H0: "لا توجد معوقات محتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات العامة ذات الطابع الإداري السورية".

H1: "توجد معوقات محتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات العامة ذات الطابع الإداري السورية".

وتهدف هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان هناك معوقات محتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات العامة ذات الطابع الإداري السورية، وقد أظهرت الاختبارات الإحصائية لهذه الفرضية النتائج الموضحة بالجدول التالي:

الجدول (18) نتائج اختبار t للمحور السادس الخاص بالمعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية

المعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI)				
محصلة المحور السادس	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	دلالة t sig
	4.04	0.753	16.52	0.000

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

يتبين من الجدول السابق مايلي:

- بلغت قيمة الوسط الحسابي على مستوى جميع متغيرات المحور 4.04 وهو أكبر من أداة القياس البالغة (3)، كما أن قيمة الوسط الحسابي لكل المتغيرات (الجدول (4)) أكبر من أداة القياس ذاتها، مما يدل على أنه توجد معوقات محتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات العامة ذات الطابع الإداري السورية.

- بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب (0.000) وهي أقل من مستوى قيمة الدلالة الإحصائية (0.05)، مما يؤدي إلى تعميم هذه النتيجة على المجتمع الكلي للدراسة.

وبناءً على ذلك فقد تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد معوقات محتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات العامة ذات الطابع الإداري السورية.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- من خلال البحث والدراسة في الجانبين النظري والعملي أمكن التوصل إلى عدة نتائج أهمها:
1. التقارير المالية الحكومية الحالية، لا تلبي سوى جزء صغير من احتياجات مستخدمي تلك التقارير وأهدافهم.
 2. عدم قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي المطبق في الجهات العامة ذات الطابع الإداري على توفير أدنى متطلبات قياس الأداء وتقييمه لمختلف الجهات العامة.
 3. عدم كفاية التبويب الحالي للحسابات وأساليب المعالجة لاحتساب تكاليف الأنشطة والبرامج الحكومية، وعدم مراعاة ربط تخصيص النفقات العامة في الموازنة بالنتائج المستهدفة.
 4. أثبتت الدراسة الإحصائية أن هناك علاقة قوية وباتجاه إيجابي بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
 5. وجود عدد من المعوقات والصعوبات والتي قد تحول دون تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية.
 6. عدم وجود ملامح واضحة للنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية السورية.
 7. اقتصر دور الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على ممارسة أعمال الرقابة على المال العام، دون المساهمة في تقييم أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري وتطوير النظام المحاسبي الحكومي فيها.

ثانياً التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات، وهي:

1. العمل على تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
2. التركيز على بعض الأهداف التي ينبغي أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي كتحسين أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري، ومن ثم قياس تكلفة وعائد الأنشطة والبرامج المقترحة أو التي يجري تنفيذها.
3. العمل على تذليل الصعوبات والمعوقات، والتي قد تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي، سواء أكان بتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) أو غيرها من المعايير المحاسبية الخاصة بالجهات العامة ذات الطابع الإداري.
4. إصدار تشريعات تنظيم عمل أجهزة الرقابة لمنع التداخل في عملها وتعزيز استقلالها، وتوسيع مهامها لتشمل تقييم أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري، وتطوير نظام المعلومات المحاسبي الحكومي ومدى ملاءمة مخرجاته لكافة مستخدميها، ودراسة سبل تحسين فاعليته.
5. الانتقال إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء، لما لها من ميزة إمكانية الربط بين الإنفاق الحكومي على البرامج والمشاريع وبين المنافع المترتبة على هذا الإنفاق، مما يتيح المجال لتقييم الأداء للجهات العامة ذات الطابع الإداري ورقابتها.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- من خلال البحث والدراسة في الجانبين النظري والعملي أمكن التوصل إلى عدة نتائج أهمها:
1. التقارير المالية الحكومية الحالية، لا تلبي سوى جزء صغير من احتياجات مستخدمي تلك التقارير وأهدافهم.
 2. عدم قدرة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي المطبق في الجهات العامة ذات الطابع الإداري على توفير أدنى متطلبات قياس الأداء وتقييمه لمختلف الجهات العامة.
 3. عدم كفاية التبويب الحالي للحسابات وأساليب المعالجة لاحتساب تكاليف الأنشطة والبرامج الحكومية، وعدم مراعاة ربط تخصيص النفقات العامة في الموازنة بالنتائج المستهدفة.
 4. أثبتت الدراسة الإحصائية أن هناك علاقة قوية وباتجاه إيجابي بين تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية وتحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
 5. وجود عدد من المعوقات والصعوبات والتي قد تحول دون تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية.
 6. عدم وجود ملامح واضحة للنظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوحدات الحكومية السورية.
 7. اقتصر دور الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على ممارسة أعمال الرقابة على المال العام، دون المساهمة في تقييم أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري وتطوير النظام المحاسبي الحكومي فيها.

ثانياً التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات، وهي:

1. العمل على تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الجهات العامة ذات الطابع الإداري.
2. التركيز على بعض الأهداف التي ينبغي أن يحققها النظام المحاسبي الحكومي كتحسين أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري، ومن ثم قياس تكلفة وعائد الأنشطة والبرامج المقترحة أو التي يجري تنفيذها.
3. العمل على تذليل الصعوبات والمعوقات، والتي قد تحول دون تطوير النظام المحاسبي الحكومي، سواء أكان بتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) أو غيرها من المعايير المحاسبية الخاصة بالجهات العامة ذات الطابع الإداري.
4. إصدار تشريعات تنظيم عمل أجهزة الرقابة لمنع التداخل في عملها وتعزيز استقلالها، وتوسيع مهامها لتشمل تقييم أداء الجهات العامة ذات الطابع الإداري، وتطوير نظام المعلومات المحاسبي الحكومي ومدى ملاءمة مخرجاته لكافة مستخدميها، ودراسة سبل تحسين فاعليته.
5. الانتقال إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء، لما لها من ميزة إمكانية الربط بين الإنفاق الحكومي على البرامج والمشاريع وبين المنافع المترتبة على هذا الإنفاق، مما يتيح المجال لتقييم الأداء للجهات العامة ذات الطابع الإداري ورقابتها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- المهائني، محمد خالد، الخطيب، خالد شحادة، (2010)، **المحاسبة الحكومية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.
- البناء، بشير عبد العظيم، (2011)، **الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- متولي، عصام الدين محمد (2015)، **نظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الثانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء.
- سيمكين، مارك. ج. وموسكوف، ستيفن. أ، ترجمة كمال الدين سعيد وآخرون، (2005)، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات (مفاهيم وتطبيقات)**، دار المريخ للنشر، الرياض.
- مفضل، إبراهيم عبد القدوس (2013)، **المحاسبة الحكومية**، الطبعة الأولى، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء.
- العيسى، ياسين أحمد (2003)، **اصول المحاسبة الحديثة**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الشرق، عمان.
- محمود، رأفت سلامة (2013)، **المحاسبة الحكومية**، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.
- العواد، أسعد محمد علي والجراوي، طلال محمد علي (2012)، **أساسيات المحاسبة الحكومية**، الطبعة الأولى، دار الكتب، كربلاء، العراق.
- أحمد، عبدالله عبد السلام وإبراهيم، أمال محمد كمال، (2006)، **أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات**، مطبوعات كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- المهائني، محمد خالد، ميالة، بطرس، الخطيب، خالد شحادة، (2014)، **المحاسبة الحكومية**، منشورات جامعة دمشق.
- القاضي، حسين وآخرون (2009)، **نظرية المحاسبة**، منشورات جامعة دمشق.
- جربوع، يوسف محمود (2014)، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الثانية، الوراق للنشر والتوزيع.
- سلامه، عمرو محمد ذكي عبد الوهاب، (2013)، **المحاسبة الحكومية وآليات مراجعة الوحدات الحكومية**، كلية التجارة جامعة طنطا.
- الأعسر، خديجة (2016)، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الكتب المصرية، القاهرة.
- عبد العاطي، سيد أحمد، سليمان، سعيد علي، وآخرون، (2016-2017)، **المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ترجمة الديسطي، محمد عبد القادر، حجاج، أحمد حامد (2009)، **المراجعة مدخل متكامل**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض.

- مسعد، محمد فضل، الخطيب، خالد راغب، (2009)، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان.
- الزمر، عماد سعيد، غربية، محمود علي، وآخرون، (2016)، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، الجزء الأول، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- حسين الوادي، محمود، (2010)، تنظيم الإدارة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد، دار صفاء، عمان.
- العموري، محمد رسول، (2005)، الرقابة المالية العليا، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، دمشق.
- جمعة، أحمد حلمي، (2015)، مدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، (2014- 2015)، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق.
- الشحنة، رزق أبو زيد، (2015)، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان.

الرسائل العلمية:

- الحبوشي، وهيب عبد العزيز، (2007)، واقع النظام المحاسبي الحكومي في اليمن وآفاق تطويره، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.
- مفضل، إبراهيم، (2008)، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.
- أبو لحوم، رشيد عبود شريان، (2010)، تقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الجامعات اليمنية الحكومية وفقاً لمعايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الإنتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الإدارية، جامعة عدن، اليمن.
- الحبوشي، وهيب عبد العزيز، (2013)، دور الرقابة الشاملة على القطاع الحكومي في تحقيق الإصلاح المالي والإداري في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.
- القرشي، هناء علي حسين، (2015)، أنموذج مقترح لهيكلية النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة إلى الربح - دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
- معتوق، مريم صالح الساعدي، (2016)، تقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الليبية وفقاً لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الإنتوساي (INTOSAI)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

- زهير، شلال، (2014)، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.
- بنود، محمد خالد، (2004)، دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية- الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، معوقات العمل وآفاق التطوير، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب.
- براهيم، بلال، (2014-2015)، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، الجزائر.
- البحادي، عدنان، (2016)، أهمية المعلومات المحاسبية في دعم قرارات الاندماج في ظل التشريعات السورية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- بوشديق، عائشة سالم، (2013)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لترشيد الإنفاق بالمستشفيات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر.
- لظن، هيا مروان إبراهيم، (2016)، مدى فاعلية دور التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق إطار COSO، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية في غزة.
- ريحاوي، غفران، (2011)، مراجعة النفقات في الموازنة العامة للدولة في ظل معايير مراجعة الحسابات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق.
- سنكري، سهى شفيق، (2013)، تقييم كفاءة أنظمة المعلومات المحاسبية في حماية البيانات والمعلومات في المصارف السورية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق.

الدوريات:

- المهيني، محمد خالد، سلوم، (2007)، حسن عبد الكريم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 65، العراق.
- السقا، زياد هاشم، السندي، علي مال الله، (2010)، فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 6، العدد 17.
- راضي، نوال حربي (2015)، دور كفاءة النظام المحاسبي الحكومي في حماية المال العام، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق المجلد 17، العدد 4.
- القطيش، حسن فليح، (2011)، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1.

- ميده، ابراهيم، (2009)، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول.
- الجزراوي، إبراهيم محمد علي، سعيد، لقمان محمد، (2009)، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 75.
- غنيمات، عبد الله عقلة، صيام، وليد زكريا، (2011)، العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 4.
- زيود، لطيف، علي، حسين، منصور، ريم، (2013)، العوامل المؤثرة على فاعلية نظم المعلومات المحاسبية دراسة حالة فرع المصرف التجاري السوري في اللاذقية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 35، العدد 7.
- المهاني، محمد خالد، (2000)، الموازنة العامة للدولة الواقع والآفاق، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16- العدد الأول.
- الججاوي، طلال، (2006)، تحليل أهمية عناصر الرقابة الداخلية لمراقبي الحسابات ، المجلة العربية للإدارة، العراق.
- صوالحة، جعفر عبد القادر، السعدي، إبراهيم خليل حيدر، شبيطة، محمد فوزي (2013)، تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقاً لمتطلبات الخصخصة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون.
- القاضي، حسين، (2010)، مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة الداخلية، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني.
- خلاط، صالح ميلود، ميرة، عبد الحفيظ فرح، (2014)، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا.
- بشماني، شبيب ، 2014، دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 5.

مؤتمرات ومنشورات ومنظمات دولية:

- بحوث وأوراق عمل الملتقى العربي الثالث، (2008)، آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية أعمال المؤتمرات، الرباط.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)، تقرير الخطة الاستراتيجية 2005-2010.
- دليل الرقابة، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 1996.
- المهاني، محمد خالد، (2010)، الرقابة المالية من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي والحد من الفساد المالي، جامعة الدول العربية، منظمة التنمية الإدارية، بيروت.
- إعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، ترجمة الساطي، طارق، الإمارات، بدون تاريخ.

قوانين وأنظمة:

- دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بتاريخ 2012/2/27 والمنشور في الجريدة الرسمية.
- القانون المالي الأساسي للدولة في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006.
- النظام المحاسبي الصادر بالمرسوم رقم 490/ لعام 2007،
- قرار وزارة المالية رقم 1215/ لعام 1984.
- قرار وزارة المالية رقم 117/ لعام 1986.
- قرار وزارة المالية رقم 4880/ لعام 2001.
- قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 24/ لعام 1981.
- المرسوم التشريعي رقم 64 لعام 2003 المتضمن إحداث قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية.
- المرسوم التشريعي رقم (182) لعام 1969 المعدل بالقانون رقم (24) لعام 1981 المتضمن إحداث الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.
- النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

مواقع الكترونية:

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) 2013، الأمانة العامة، فيينا، النمسا . <http://www.intosai.org>
- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ARABOSAI)،

www.arabosai.org

Books:

- Accounting Technicians Scheme Of West Africa (ATSWA), **Public Sector Accounting**, Study Pack, P.2.
- Turner, L & Weickgenannt ,A ,(2009), **Accounting information system**, John Wiley. & Sons ,Inc, New York, U,S,A.
- Hassanain, T, Azab, A, ET.AL.(2016-2017), **Accounting Information Systems**, Faculty Of Commerce, Cairo University.
- Ruppel, W, (2002), **Not-For-Profit Accounting Made Easy**, John Wiley & Sons, Inc, New York, U,S,A.
- Kieso, D, Weyand, J, Kimmel, P, (2000), **Financial accounting**, 3th. Ed, John Wiley & Sons, Inc, New York, U,S,A.
- Copley, P, (2011), **Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations**, Tenth Edition, New York, U,S,A.
- Wiley. J & Ltd. S.,(2015), **GAAP for Governments**, John Wiley & Sons, Inc, New York, U,S,A.
- David. B, Boonstral. A, Kennedy, G, (2009), **Managing Information Systems: Strategy and Organization**, 3rd ed, Financial Times Press.
- Frederic, B, (2009), **Handbook of Governmental Accounting**, CRC Press Taylor & Francis Group Boca Raton London New York.
- Campo, S.,& Tommasi, D.(1999), **Managing Government Expenditure**, Manila: Asian Development Bank.
- Arens, A, Elder J., Randal, B, (2010), **Auditing and Assurance Services- An Integrated Approach**, 13th Edition, New Jersey, U,S,A.
- Agbegule A., Jokipii A.,(2009), **strategy, control activities, monitoring and effectiveness**. Managerial Accounting Journal, Vol.24 No.6,.
- Walter, K, & Boynton, W, (2001), **Modern Auditing**, 7th John Wiley & Sons, Inc, New York, U,S,A.
- Kimmel, P., Weyand, J., Kieso, D, (2011), **Financial Accounting**, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc, New York, U,S,A.
- Sekaran, U. ,2002 . Research Methods For Business: A Skill-Building Approach2) nd Ed.). New York: John Wiley & Sons.

Researches:

- Anerud, K., (2004), **Developing International Auditing Standards Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants.**, International Journal Of Government Auditing.
- Wynne, A, (2011), **The General State Inspectorate – Independent or Under The Executive – How Does It Compare With The Court Of Accounts In Sub-Saharan Africa?**, Social Science Research Network (SSRN),.
- Filipiak, B, (2012), **Internal Control in Local Government Units in Poland**, Public Administration.
- Wood, D.A, (2007), **Dose Internal Auditing Affect The External Audit Fees**, Working Paper, (Indiana University).
- Lapsley & Caperchione, (2011), **Making Comparisons In Government Accounting, Financial Accountability & Management**, 27(2), 0267- 4424.
- Ljeoma, N., (2014), **The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria**, International Journal Of Technology Enhancements And Emerging Engineering Research, VOL2, ISSUE 31 ISSN 2347-4289.
- Vicente, P & Lourdes, T, (2003), **Reshaping Public Sector Accounting : An International Comparative View**, Canadian, "Journal of Administrative Sciences".

International Organizations:

- IFAC, "IPSAS no.1: "Presentation of Financial Statements", (New York), IFAC, Dec 2006, Par.3.
- INTOSAIcas,1995, "Accounting Standards Framework", Washington , D.C, U.S.A, Issued by CAS, U.S.GAD.
- ISSAI 9100, "Internal Auditing", International Standards Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), 2004.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO),1992- Internal Control Integrated Framework, New Jersey.

- International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 100.
- INTOSAI GOV 9110
- INTOSAI GOV 9120
- INTOSAI GOV 9130
- INTOSAI GOV 9140
- INTOSAI GOV 9150
- General Accounting Office (GAO) government auditing standards, revision, 2007.

Websites:

- Strategic Plan Of INTOSAI, 2012, www.intosai.org.
- www.aicpa.org.

الملاحق

الملحق رقم (1) قائمة بأسماء المحكمين

التسلسل	الإسم	الدرجة العلمية	القسم
1	أ.د بطرس ميالة	أستاذ	قسم المحاسبة
2	أ.د نواف فخر	استاذ	قسم المحاسبة
3	أ.د عدنان غانم	أستاذ	قسم الإحصاء
4	أ.د إبراهيم العدي	أستاذ مساعد	قسم المحاسبة



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

ماجستير المحاسبة العامة

الاستبانة

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإعداد رسالة ماجستير في المحاسبة بعنوان "دور تطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في تحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبي الحكومي" دراسة ميدانية في القطاع الحكومي في سورية.

يرجى التكرم بالإجابة الدقيقة على فقرات الاستبيان، مؤكداً لكم بأن المعلومات المقدمة من قبلكم سوف تعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وأقبلوا فائق الاحترام والتقدير

الباحث

علي الفياض

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

يرجى وضع اشارة (X) عند الاجابة المناسبة:

- 1- العمر : ☐ 30 سنة أو أقل ☐ 31 - 40 سنة ☐
- ☐ 41 - 50 سنة ☐ 51 - 60 سنة ☐
- ☐ 61 سنة فأكثر
- 2- المستوى التعليمي: ☐ ثانوية فما دون ☐ إجازة ☐
- ☐ دبلوم ☐ ماجستير ☐
- ☐ دكتوراه
- 3- التخصص : ☐ محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐
- ☐ مصارف ☐ اقتصاد ☐
- ☐ أخرى اذكرها
- 4- الخبرة العملية : ☐ أقل من 3 سنوات ☐ من 3 إلى 6 سنوات ☐
- ☐ من 7 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐
- ☐ 16 سنة فأكثر

الجزء الثاني: محاور الدراسة

أولاً: يرتبط هذا المحور بنظام المعلومات المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية السورية، حيث يقوم بتوفير المعلومات المحاسبية التالية:

الترتيب	الأسئلة	درجة الأهمية				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يوفر معلومات محاسبية عن مستوى التنفيذ الفعلي للموازنة العامة بنفقاتها وإيراداتها.					
2	يوفر المعلومات الملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية للكفاءة بالمقارنة بين المدخلات (التكاليف) و المخرجات (الإنجاز).					
3	يقدم المعلومات المحاسبية الملائمة في الوقت المناسب.					
4	يوفر المعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات و تخصيص الموارد.					
5	يوفر معلومات ملائمة يمكن من خلالها تحديد أوجه الإسراف والضياع وهدر الموارد والمسؤولين عنها					
6	يوفر البيانات الملائمة لاحتساب تكلفة وحدة الخدمة التي تقدمها الوحدة الحكومية للمستفيدين.					
7	التقارير الصادرة عن النظام المحاسبي الحالي توفر المعلومات الملائمة عن مراكز الأداء التي تستغل فيها الموارد.					
8	يوفر معلومات محاسبية تصلح لمقارنة الإنجاز الفعلي مع الإنجاز المستهدف (المخطط له).					
9	يوفر معلومات تلبي الاحتياجات المختلفة للمستخدمين.					
10	يوفر معلومات عن المركز المالي للحكومة أو الوحدة الحكومية					
11	يوفر معلومات محاسبية عن مدى كفاءة الوحدة الحكومية في القيام بأنشطتها.					
12	يوفر معلومات عن الأحداث غير العادية التي أدت إلى وجود العجز أو الفائض.					
13	يوفر معلومات يمكن الاعتماد عليها بالنسبة لتكاليف البرامج والأنشطة المختلفة.					
14	يوفر المعلومات المحاسبية اللازمة لغرض المساءلة لتدعيم الرقابة على الأداء.					

ثانياً: يرتبط هذا المحور بتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري وإسهامها في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستفيدين:

الترتيب	الأسئلة	درجة الأهمية				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	وجود ضوابط رقابية فعّالة على مراحل تدفق البيانات المحاسبية يساعد على إنتاج معلومات محاسبية تعزز من قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات الرشيدة.					
2	وجود ضوابط رقابية فعّالة على مراحل تدفق البيانات المحاسبية يساعد على توفير معلومات حول الوضع المالي للحكومة أو الوحدة الحكومية والتغيرات فيه.					
3	التأكد مع خضوع كل موظف لمسؤول يشرف عليه ويقيم أدائه، يساعد على إنتاج معلومات محاسبية تنال ثقة مستخدميها.					
4	الاحتفاظ بالمستندات والسجلات المحاسبية لعدة دورات مالية، يساعد على إنتاج معلومات قابلة للمقارنة بسهولة.					
5	تمتع الأفراد في الوحدات الحكومية بدرجة عالية من الكفاءة، يؤدي لإنتاج معلومات قابلة للتحقق ليضمن المستخدمين أنها خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها.					
6	إنّ التسجيل الفوري والتصنيف الملائم للمعاملات المالية والاحداث، يساعد على إنتاج المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار في الوقت المناسب.					
7	إنّ الاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في الرقابة المالية الحكومية، يعزز من جودة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي.					
8	إنّ البيئة الرقابية الداخلية الفعّالة، تساعد على إنتاج معلومات محاسبية تسهم في صياغة السياسات المالية الواقعية.					
9	إشراك أكثر من موظف واحد لإنجاز عملية مالية ما، يساعد على إنتاج معلومات تمتاز بالحياد وتخلو من التحيز.					
10	الإدارة الفعّالة للمخاطر في الوحدة الحكومية، تساعد في إنتاج معلومات تعكس حقائق الأحداث الاقتصادية وآثارها الجوهرية بدلاً من الوقوف عند الأبعاد الشكلية.					
11	إنّ وجود نظام فعّال للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، يعزز من جودة القرارات الاقتصادية المتخذة بناءً على المعلومات المحاسبية الحكومية المتوفرة.					
12	إنّ الالتزام بمبادئ الشفافية، يعزز موضوعية الإفصاح المستخدم في إعداد التقارير المالية للحكومة أو الوحدة الحكومية.					
13	إنّ قيام الإدارة في الوحدة الحكومية بتحديد المخاطر بطريقة شاملة ومتكررة، يؤدي إلى إنتاج معلومات تساعد على إدارة المال العام بطريقة منتظمة.					

ثالثاً: يرتبط هذا المحور بتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي والتحقق من كفاءته وفاعليته في تحقيق الأهداف المخططة:

الترتيب	الأسئلة	درجة الأهمية				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	إنّ تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفّعال ومؤثر، يساعد على الحد من الهدر والإسراف المفرط والغير مبرر للمال العام.					
2	الحد من الهدر والإسراف المفرط والغير مبرر للمال العام يؤدي لضخ المال العام في قطاعات جديدة ومفيدة					
3	غرس الضوابط الرقابية في كافة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الحكومية، يقلص حجم الضياع وعدم الكفاءة وسوء الاستخدام للموارد العامة إلى حدودها الدنيا.					
4	وجود نظام للرقابة المستمرة، يسهم في التأكد من بلوغ النتائج المرجوة من النفقات العامة وفقاً للخطة التي تم وضعها مسبقاً					
5	وجود كوادر مؤهلة ومدربة وتتمتع بالكفاءة في مجال المحاسبة، يسهم في إعداد الموازنة العامة للوحدة الحكومية بشكل دقيق وقريب من الواقع بناءً على أسس علمية.					
6	وجود قنوات فعّالة للاتصال بين الإدارة وموظفيها، يساعد على تتبع عناصر الإنفاق في الوحدة الحكومية وإعطاء تفسيرات ودلالات عن كفاءة الاستخدام.					
7	استيفاء التزامات محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، يجعل الأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة.					
8	القياس الدوري لبرامج الإنفاق الحكومي، يساعد على التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذها.					
9	إنّ عملية تقييم المخاطر في الوحدة الحكومية، تساعد في تحديد وتوثيق الأهداف على مستوى الوحدة الحكومية في الأجل الطويل والمتوسط.					
10	تحديد أهداف واضحة ودقيقة للبرامج الحكومية، يساعد على تحقيق أكبر درجة ممكنة من العدالة في توزيع المنافع والخدمات الناتجة عن النفقات العامة.					
11	تحديد الأولويات في ظل محدودية الموارد، يؤدي إلى توجيه الإنفاق الحكومي لإنجاز الخدمات اعتماداً على درجة المنفعة التي تعود بها على المجتمع.					

رابعاً: يرتبط هذا المحور بتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية ودورها في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة:

ترتيب	الأسئلة	درجة الأهمية			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة
1	إن وجود موظفين أكفاء وموضع ثقة، يضمن دقة وسلامة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات.				
2	امتلاك الإدارة والموظفين النزاهة الشخصية والمهنية والقيم الأخلاقية، تساهم في تقليص عمليات الغش والتلاعب والتبذير والاختلاس وأثارها السلبية.				
3	الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات تساعد على كشف الانحرافات والأخطاء وأسبابها والمسؤولين عنها.				
4	إن وجود موظفين أكفاء وموضع ثقة، يضمن كفاءة تطبيق النظم المحاسبية والإدارية وتوفير بيانات مالية وإدارية دقيقة ووافية وفي الوقت المناسب للجهات الرقابية الداخلية والخارجية.				
5	استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، يساعد في تحقيق الشفافية وتوفير أدوات حقيقية للمحاسبة والمساءلة.				
6	استقلالية وموضوعية التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، يساعد في تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والتحقق من صحة التطبيق.				
7	إن تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمدققين الداخليين في الوحدات الحكومية، يساهم في تحقيق الرقابة الفعالة على المال العام.				
8	من الأنشطة الرقابية عمليات التحقق، والتي تساعد في التأكد من عدم تسجيل عمليات ومصاريف وهمية.				
9	التأكد من مدى توزيع المسؤوليات وتفويض السلطة، يوفر أساس للرقابة والمساءلة في الوحدات الحكومية.				
10	وضع خطة شاملة يحدد بها مجالات المخاطر في مختلف أنشطة الوحدات الحكومية، يساهم في حماية المال العام وإنفاذه في مجالات أقل خطراً وأكثر نفعاً.				
11	الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، التشغيل، التسجيل، المراجعة)، يساعد في تحقيق الرقابة على الأموال العامة.				
12	إن تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمدققين الداخليين في الوحدات الحكومية، يساهم في التأكد من أن الإنفاق يتم في الأوجه المخصصة له والمبينة في الموازنة.				

خامساً: يرتبط هذا المحور بتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية ودورها في توفير البيانات الملائمة لتقويم أداء الوحدات الحكومية:

الترتيب	الأسئلة	درجة الأهمية				
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	مراجعة الأداء التشغيلي، تساهم في توفير المعلومات الملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية للكفاءة بالمقارنة بين المدخلات (التكاليف) والمخرجات (الإنجاز)					
2	استيفاء التزامات محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية، يساهم في توفير المعلومات اللازمة للمساءلة عن انحرافات الأداء.					
3	المراجعة المستمرة للأداء التشغيلي، تساعد في إعداد تقارير الأداء باستمرار بحيث توضح مدى تحقيق الأهداف المحدد سلفاً والتي ينبغي على الوحدة الحكومية تحقيقها.					
4	الرقابة المستمرة للأنشطة ومراكز الخدمات، تساعد توفير معلومات عن الأهداف العامة والجزئية (التفصيلية) لكل مركز أداء في الوحدة الحكومية لغايات تقويم الأداء.					
5	تخطيط ورقابة الأنشطة الحكومية المختلفة، يساعد على توفير معلومات تصلح لمقارنة الإنجاز الفعلي مع الإنجاز المستهدف (المخطط له).					
6	عمليات التحقق من المعاملات المالية والأحداث، يساهم في توفير معلومات عن الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط ومعرفة أسباب وقوعها والمسؤولين عنها.					
7	تحديد مراكز المسؤولية للقطاعات والإدارات والأقسام داخل الوحدة الحكومية المرتبطة بالهيكل التنظيمي والتي تعد مسؤولة عما يحدث من تكاليف، يساهم في توفير معلومات عن أداء تلك القطاعات والأقسام.					
8	وجود قنوات اتصال بين الإدارة والموظفين، يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتحسين أساليب العمل وتطوير الأداء وزيادة الإنتاجية.					
9	وجود نظام فعال لتعيين وتقييم وتدريب الموظفين، يساهم في ضمان كفاءة تطبيق النظام المحاسبي الحكومي وتوفير بيانات مالية دقيقة عن برامج وأنشطة الوحدات الحكومية.					

سادساً: يرتبط هذا المحور بالمعوقات المحتملة لتطبيق إرشادات منظمة (INTOSAI) الخاصة بمعايير الرقابة الداخلية لتحسين فاعلية نظام المعلومات المحاسبية الحكومية في الوحدات الحكومية:

الأسئلة	درجة الأهمية				
	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1					عدم وضوح أو تحديد أهداف كثير من البرامج والأنشطة الحكومية.
2					عدم توفر معايير محددة للأداء يمكن على أساسها تقييم وتحديد مدى كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة.
3					عدم توفر الكوادر المؤهلة والمدرّبة لتطبيق مثل هذه الإرشادات.
4					تكاليف تطبيق وتبني مثل هذه الإرشادات لتحسين كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي.
5					عدم استخدام موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة.
6					عدم رغبة المسؤولين عن النظام المحاسبي الحكومي في التغيير.
7					تعقيدات الهيكل التنظيمي للوحدات الحكومية وانعكاساته على جوانب عملية تطوير النظام المحاسبي الحكومي.
8					ضعف إلمام القائمين على هذا النظام بتلك الإرشادات والمعايير الصادرة عن منظمة INTOSAI
9					تعقيدات الهيكل التنظيمي الحكومي وانعكاساته على جوانب عملية التطوير.
10					عدم الاستفادة من خبرات الأكاديميين المختصين في مجال النظم المحاسبية الحكومية لتطوير وتحسين فاعلية تلك النظم
11					عدم قيام السلطات التشريعية بإصدار القوانين والمراسيم التي تشجع على تبني مثل تلك الإرشادات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي.
12					اقتصار دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على ممارسة أعمال الرقابة على المال العام دون المساهمة في تطوير وتحسين فاعلية النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية.

مقدمة

جاء الدليل الإرشادي لعام 1992 حول معايير الرقابة الداخلية بمثابة وثيقة حية تعكس الرؤية التي تتأشد تعزيز المعايير لتصميم وتنفيذ وتقييم الرقابة الداخلية. وتتطوي هذه الرؤية على جهد مستمر لتحديث الدليل الإرشادي.

وقد أقر مؤتمر الأنكوساي السابع عشر (سيئول، 2001) وجود حاجة ملحة لتحديث الدليل الإرشادي لعام 1992، والاعتماد على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية للجنة رعاية المنظمات الراعية للجنة تريدواي COSO

(Committee Of Sponsoring Organization Of the Treadway Commission). وأسفرت المشاورات التي لحقت الاجتماع عن وجوب التوسع في معالجة القيم الأخلاقية، وتوفير المزيد من المعلومات عن المبادئ العامة للأنشطة الرقابية المتصلة بمعالجة المعلومات.

حيث صدر الدليل الإرشادي المحدث للرقابة الداخلية في عام 2004 ومع ذلك، ينبغي النظر إليه على أنه وثيقة حية تحتاج على مر الزمن إلى المزيد من التطوير والصقل لاحتضان أثر التطورات الجديدة مثل إطار عمل COSO لإدارة المخاطر في المشاريع. وتبعاً لذلك، تم إضافة ذلك للدليل لتغطية الفكر الحالي في إدارة المخاطر، وعلى النحو المنصوص عليه في إطار عمل COSO لإدارة المخاطر في المشاريع. وبما أن هذا التقرير موجه أساساً للقراء من القطاع العام فإن مصطلح "الجهة" سيستخدم بدلاً من "المشروع" حيث يرتبط هذا اللفظ أكثر بالقطاع الخاص.

أولاً: الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI):

صدرت هذه المعايير عن لجنة الإنتوساي لمعايير الرقابة في عام 1992، وتمت المصادقة على قواعد المهنة للإنتوساي في المؤتمر الـ 16 للإنتوساي (INCOSAI)¹ الذي عقد في مونت فيديو عام 1998، وأعيد هيكلة هذه المعايير الرقابية فيما بعد.

وتعتبر معايير الرقابة الصادرة عن الإنتوساي من أهم الإرشادات التي تساعد مراقبي الحسابات في الأجهزة العليا للرقابة على القيام بأداء مهامهم الرقابية بصورة فعالة نظراً لأنها توفر خطوط عمل تفصيلية تساعد على إتمام العمل الرقابي.

¹ INCOSAI هو مؤتمر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الذي يعقد كل ثلاث سنوات

وتتكون المعايير الرقابية للـ INTOSAI من أربعة أجزاء:

المبادئ الأساسية، والمعايير العامة، والمعايير الميدانية، ومعايير إعداد التقارير.

وقد قامت المنظمة بتطوير هذه المعايير بقصد توفير إطار لإرساء الإجراءات والممارسات المزمع اتباعها في تنفيذ عملية الرقابة، بما في ذلك عمليات الرقابة على الأنظمة المستندة على الحاسوب²، وتعد هذه المعايير غير ملزمة التطبيق في جميع الدول الأعضاء في المنظمة، ووصفت لجنة المعايير الرقابية في المنظمة هذه المعايير بأنها تشكل وثيقة حية، وبصفتها هذه فإن عليها أن تعكس ما أمكن من الاتجاهات والقضايا والاهتمامات الراهنة في منهجية الرقابة وممارساتها.

المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية هي افتراضات أساسية ومنطلقات منسقة ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد كلها على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المدققين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة.

كما يجب أن تكون المعايير الرقابية متسقة مع المبادئ الرقابية، وأن توفر أيضاً حداً أدنى من الإرشادات للمدقق يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها في العملية الرقابية وتمثل المعايير الرقابية المحكمات أو المقياس الذي يتم على أساسه تقييم جودة نتائج العملية الرقابية³.

ثانياً: إرشادات الإنتوساي للحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV):

• INTOSAI GOV 9100 – إرشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي⁴:

تناول هذا المعيار في فصله الأول تعريف مفهوم الرقابة الداخلية ورسم الخطوط العريضة لنطاقه، كما روعيت أيضاً القيود على الرقابة الداخلية، فيما تم في الفصل الثاني استعراض ومناقشة مكونات نظام الرقابة الداخلية، وتنتهي الوثيقة بالفصل الثالث الذي يتناول الأدوار والمسؤوليات.

وتتضمن هذه الوثيقة إرشادات لوضع معايير ولا توفر سياسات مفصلة وإجراءات وممارسات لتطبيق رقابة داخلية، ولكن عوضاً عن ذلك فهي توفر إطاراً عريضاً يمكن

² International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI 100, P:1.

³ OP Cit, P:2.

⁴ www.intosai.org

من خلاله للدوائر الحكومية أن تقوم بتطوير تلك الضوابط الرقابية التفصيلية، إذ من الواضح أن اللجنة ليست في موقف يمكنها معه إلزام الآخرين بتطبيق تلك المعايير. وتمت المصادقة على هذه الوثيقة خلال مؤتمر INCOSAI 18، بيودبست 2004.

• **INTOSAI GOV 9110 – تعليمات متعلقة بتقارير حول فعالية الرقابة الداخلية:**

تجارب الأجهزة الرقابية خلال تقييم الرقابة الداخلية:

تتعلق هذه الوثيقة بتجارب أعضاء منظمة الإنتوساي بتطبيق المعايير الرقابية الداخلية، التي تمكن من توجيه الأعضاء عند تطوير وتحسين القدرات بالمعايير الرقابية الداخلية، التي تتسم بنوعية عالية وتقييمها بطريقة مناسبة، وتشكل المعايير الداخلية المقترحة من قبل منظمة الإنتوساي إطاراً من أجل بنية الرقابة الداخلية.

ويمثل الفصل 1 و 2 من هذه الوثيقة توجيهات المعايير النوعية بـ INTOSAI، ويشرح وجهات نظر الأعضاء المتعلقة بإنجاز المعايير، كما يلخص الفصل 4 الأجزاء المهمة لمنهج رقابي قوي بالرقابة الداخلية⁵.

• **INTOSAI GOV 9120 – الرقابة الداخلية: دليل يتعلق بالمساءلة بحسابات الإدارة**

العامة:

قامت لجنة معايير الرقابة الداخلية بمنظمة الإنتوساي بإعداد هذه الوثيقة التي تتضمن⁶:

- تقديم إطار عام لوضع والتأكيد من انجاز رقابة داخلية ذات فعالية.
- توضيح المهام والمسؤوليات للموظفين بالإدارة والمراجعة المتعلقة بالرقابة الداخلية.
- تحديد أساليب عملية للرقابة الداخلية معترف بها.
- إعداد قائمة للتأكد من أن القائمين على نظام الرقابة الداخلية قد اتخذوا إجراءات ضرورية من أجل ضمان رقابة داخلية فعالة.
- عرض مراجع حول المعلومات الإضافية.

• **INTOSAI GOV 9130 – معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات:**

تستعرض هذه الوثيقة إطار عمل موصى به لتطبيق مبادئ إدارة المخاطر في القطاع العام وتوفر أساساً يمكن من خلاله تقييم إدارة المخاطر، إلا أنها لا تشكل بديلاً أو تحل محل الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام، وإنما تهدف إلى تقديم معلومات إضافية مكملّة لاستخدامها جنباً إلى جنب مع تلك المعايير حيث ترى الدول

⁵ INTOSAI GOV 9110

⁶ INTOSAI GOV 9120

الاعضاء أنه من المناسب عمل ذلك، كما أنها لا تشكل تقييداً أو تدخلاً في السلطة الممنوحة والمتعلقة بتطوير التشريعات ووضع القواعد أو غيرها من صنع السياسات في المنظمة حسب الحاجة⁷.

وتعتبر نقطة الانطلاق لإدارة مخاطر الجهات هي مهمة أو رؤية الجهة في إطار هذه المهمة ينبغي أن تضع الإدارة الأهداف الاستراتيجية، واختبار الاستراتيجيات لتحقيق هذه الأهداف وتحديد الأهداف الداعمة الموجهة في جميع أنحاء المنظمة.

• INTOSAI GOV 9140 – استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام:

تتناول هذه الوثيقة استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام والأمور الهامة المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية وطرق تحقيق الاستقلالية كما يلي⁸:

▪ تعريف الاستقلالية والموضوعية وتشرح لماذا يعتبر ذلك ضروري لأنشطة الرقابة.

▪ تشير إلى دور المراجعة الداخلية بصفة عامة وخاصة بمنشآت القطاع العام.

▪ تحتوي على معايير للاستقلالية والموضوعية.

▪ تقدم مؤشرات على أن الاستقلالية والموضوعية في الرقابة الداخلية تساهم في تطوير القطاع العام والخاص.

وتتنص هذه الوثيقة على أن المدققين الداخليين قد يشكلون مصدراً عالي القيمة للرأي في الرقابة الداخلية إلا أن المدقق الداخلي لا يجب أن يكون بديلاً عن وجود نظام رقابة داخلية قوي، فنظام الرقابة الداخلية هو الرد الأساسي على المخاطر.

• INTOSAI GOV 9150 – التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية

والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام⁹:

تقدم هذه الوثيقة إرشادات إلى الطريقة التي يمكن بواسطتها تحقيق التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام مع مراعاة الوظائف المتميزة والمتطلبات المهنية لكل منهما، كما تنص على أنه تستطيع الأجهزة الرقابية والمدققين الداخليين انجاز نطاق كامل من عمليات الرقابة العامة، ومع ذلك فإنه لدى الأجهزة الرقابية واجب إضافي وهو فحص فعالية التدقيق الداخلي، وإذا ما تم الحكم على التدقيق الداخلي بأنه فعال، فيجب بذل جهود لتحقيق التقسيم أو التكليف الأكثر ملاءمة للواجبات والتعاون بين الأجهزة الرقابية والتدقيق الداخلي، ويتحمل الجهاز

⁷ INTOSAI GOV 9130

⁸ www.intosai.org

⁹ www.intosai.org

الرقابي لوحده مسؤولية نتائج الرقابة وعن الآراء التي يعبر عنها، ولن يتم انتقاص هذه المسؤولية باستعماله لعمل المدققين.

ومن أهم النقاط التي تناولتها هذه الوثيقة هي:

- التعريف بالمسؤوليات والخدمات لكل من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وقسم التدقيق الداخلي.
- الإشارة إلى الأنواع والأشكال المختلفة للتنسيق والتعاون بين الأجهزة الرقابية والمدققين الداخليين.
- معالجة مختلف المستويات والمواضيع المتعلقة بالتنسيق والتعاون بين لأجهزة الرقابية والمدققين الداخليين.

تم التصديق على هذه الوثيقة خلال مؤتمر الإنتوساي الـ 20، في جوهانسبورغ 2010.

The role of implementing the INTOSAI guidelines on internal control standards in improving the efficiency of the government accounting information system.

(A Field study in the governmental sector in Syria)

Abstract

This study aimed to know the role of applying INTOSAI guidelines for internal control standards in improving the efficiency of the governmental accounting information system and the importance of these guidelines for implementation in the government sector, which is the main pillar in the society to develop and improve the efficiency of the governmental accounting information system.

The researcher used the analytical descriptive method to study and test hypotheses, using the questionnaire as a data collection tool to be specially prepared and distributed at the levels of the sample of the research. The analysis was carried out using the statistical package for social sciences (SPSS).

The study reached a number of results, the most important of which are:

- There is a statistically significant relationship between the application of INTOSAI guidelines on internal control standards and the improvement of the efficiency of the government accounting system in Syria.
- Current government financial reports meet only a small part of the needs and objectives of users of those reports.
- The inability of the governmental accounting information system in government units to provide the minimum performance measurement and evaluation requirements for different government units.

The study also recommended the adoption of INTOSAI guidelines on internal control standards and the development of accounting principles and methods applied in the public sector.

الملحق رقم (5) تسهيل مهمة لدى بعض الجهات العامة