بحـث

الرقابة الإدارية علي الموازنة العامة للدولة

الباحث

عبد الرحيم شحات حسن عبد الغني

المقيد بدرجة الدكتوراه بقسم القانون العام

بكلية الحقوق – جامعة أسيوط

ملخص البحث:

إن دور الموازنة العامة لا يكتمل بمجرد التحضير والاعتماد والتنفيذ بل لابد من المرور في مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من مدى انطباق تقديرات الموازنة العامة على ما تحقق منها فعلا. لذلك فإن الفكرة الأساس التي تقوم عليها أجهزة الرقابة المالية هي اخضاع الدولة للرقابة على أساس أنها أموال الشعب ، والأساس الثاني هو كون هذه الرقابة حق ودور كفله الدستور للأجهزة المتخصصة في الدولة وبالتالي يجب اطلاق دور الرقيب المالي تحقيقا لهذه الغاية في كل مجالات وأنشطة الدولة إيراداً وصرفاً.

وأن القوة في هذه الرقابة تعتمد بالأساس على استقلالية هذه الهيئات الرقابية عن عمل توجه أجهزة الدولة الخاضعة لهذه الرقابة وأن يكون للرقيب علوية وهيبة ، وتمارس هذه الرقابة وقائيا قبل إعداد الموازنة لتجنب الأخطاء بعد التنفيذ واثناءه حفاظاً على مال الدولة. وتأتي أهمية هذه الرقابة من تلك السمة والتنوع في المرافق والمهام في نشاط الدولة وازدياد تدخلها وضرورة توخي عدم ضياع واردات الدولة إلا في الأهداف المخصصة لها وضرورة أن توجه المصروفات في الأبواب المرصدة بها ولأغراض بناء البلد فجاءت الحاجة لوجود جهاز إداري كفؤ يتولى عملية تنفيذ الموازنة العامة التي هي عمل قانوني التزمت به السلطة التنفيذية كمنهاج عمل لها لمدة سنة تقويمية.

المقدمة:

لقد اهتمت الدول منذ أقدم العصور بتنظيم الرقابة المالية على الأموال التي تعود ملكيتها إليها ، وذلك بهدف الحفاظ على تلك الأموال من العبث والضياع ومن ثم التأكد من إنفاقها على الأوجه التي أجبيت من أجلها ، فلعل ذلك المبرر الوحيد لمشروعية استمرار حكامها كونه يرتبط بأسباب وجود الدولة المتمثل في الاستمرار في تلبية الاحتياجات المتنامية

لرعاياها. ولذلك فقد اجتمع علماء المالية العامة والإدارة على أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة صحيحة ومنظمة يعد نظاما ناقصا ويفتقر إلى الكمال.

ولم تكن الرقابة وليدة اليوم وإنما مرت بأزمان وعصور متعاقبة حتى وصلت إلى يومنا الحاضر ، حيث رافقة الرقابة نشوء الحضارات الإنسانية ، وتطورت بتطورها ، وما ملامحها وأشكالها وتنظيماتها التي نجدها اليوم إلا خلاصة ما توصلت إليه جهود وأفكار من سبقنا في هذا المجال. فالرقابة هي احدى أهم الوظائف الأساسية في أي مؤسسة ، وهدفها خدمة الإدارة ومساعدتها ، فهي تعتبر احدى مكونات العلمية الإدارية وتعتبر صمام الأمان لقدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها في التأكد من إنجاز الأهداف المرسومة لمساعدة الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود ضعف أو قصور في النظام. وأيضا بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة غاياته ، حسبما تحدد في الموازنة العامة للدولة ، دونما إسراف أو تقتير أو تبذير أو إخلال ، وذلك حفاظاً على حسن سير الإدارة الحكومية ماليا ، وحفاظاً على الأموال العامة.

كما أنه تهدف الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة إلى ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي قد رسمتها لها السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان ، وذلك حسب موافقتها واعتمادها للبنود الخاصة بالموازنة العامة ، وعلى الرغم مما تحققه الرقابة المالية من منافع إلا أنه يجب ألا تتجاوز حدوداً معينة ، وإلا فإنها تؤدي إلى عرقلة النشاط المالي للدولة ، كما قد تؤدي إلى شل حركة الأجهزة الحكومية المختلفة ، وتصبح الرقابة وبالا ليس على مالية الدولة فقط ، بل على النشاط المالي والاقتصادي ككل.

وأجهزة الرقابة المالية في سبيل قيامها بدورها هذا ، فهي لا تكفي بمراجعة القواعد المالية الضابطة للجباية والإنفاق، وإنما تمد نظرها إلى ما هو أبعد من ذلك لتدرس كفاءة استخدام الأموال العامة ، لذلك كانت الرقابة المالية المختصة المناطة بتلك الهيئات هي أهم

أوجه الرقابة على المال العام ، والحفاظ عليه وضبط جبايته وانفاقه ومحاسبة الأيدي التي تمتد إليه بسوء.

لما كانت تمثل الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة آخر مرحلة من مراحل دورة الموازنة العامة ، حيث تخضع الموازنة العامة إلى أنواع مختلفة من الرقابة يقصد منها التحقق ، والتأكد من مدى التزام أجهزة السلطة التنفيذية وإداراتها والهيئات العامة فيها ببنود الموازنة العامة ، سواء ما تعلق منها بالنفقات العامة أم بالإيرادات العامة. فتعتبر الرقابة المالية منهج شامل ولكنه يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ، وذلك للتأكد من المحافظة على المال العام ورفع كفاية استخدامه وتحقيق أقصى درجات الفعالية في النتائج المتحققة. وتتولى وزارة المالية الرقابة السابقة على تنفيذ الموازنة العامة ، بحيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيهم وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو من ينوب عنهم.

فالرقابة الإدارية لتنفيذ الموازنة تتم عن طريق وزارة المالية ، حيث تخصص لهذا الغرض موظفين يكونوا تابعين لها يقومون بعملهم في الوزارات والمصالح المختلفة ، ومنهم يتكون القسم المالي للوزارة ويشمل المراقب المالي ومدير الحسابات ووكلاءها في الوزارة. وتتم الرقابة الإدارية من الناحية العملية في طريقتين أساسيتين: الرقابة الموضوعية: وبمقتضاها ينتقل الرئيس إلى مكان عمل الرئيس ، وذلك ليتأكد من مباشرته لعمله المنوط به على نحو دقيق ، والرقابة على أساس المستندات: وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل المرؤوس ، ولكن يقوم بفحص عمل المرؤوس من خلال التقارير والوثائق والمستندات. وبالتالي فتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها إلى رقابة قبل تنفيذ الموازنة وتسمى الرقابة السابق ، وأخرى لاحقة لتنفيذ الموازنة العامة وتسمى الرقابة اللاحقة.

أولاـ أهمية البحث والدراسة:

تستمد أهمية البحث من أهمية دور عمليات الرقابة وخاصة الرقابة المالية الحكومية باعتبارها وسيلة لضمان حسن استخدام الأموال العامة وعدم اهداره وأهمية الدور الذي يقوم به أجهزة الرقابة المالية في مصر ، فموضوع الرقابة على الموازنة العامة ضرورة لازمة حتى تتم عمليات تنفيذه طبقا للقواعد القانونية والمالية السائدة وفقا للخطة العامة للدولة ، وتتحقق الأهداف العامة التي تتضمنها الموازنة العامة بكفاءة عالية واقتصاد ، وما يعكسه ذلك من آثار إيجابية في الاقتصاد القومي والاستقرار العام للمجتمع.

ثانيا ـ أهداف البحث والدراسة:

لكل دراسة أو بحث علمي هدف أو أهداف يسعى الباحث إلى تحقيقها من خلال اهتمامه بالظاهرة المدروسة ، ويتمثل الهدف الرئيسي بيان النظام الرقابي المالي في مصر ومعرفة مدى نجاحه في أداء مهمته في مكافحة الفساد المالي. ومدى أهمية عمليات الرقابة المالية الحكومية وذلك من خلال تحليل للواقع العملي لأجهزة الرقابة المالية.

ثالثا ـ أسباب اختيار موضوع البحث والدراسة:

وأما عن سبب اختيار لهذا الموضوع فتكمن في أسباب ذاتية وهي: الرغبة الملحة في دراسة موضوع أساليب الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة ، والدور الذي تلعبه في تحسين الأداء الوظيفي المالي للدولة ، وأهمية مشكلة الرقابة بالنسبة للمجتمع ، وذلك محاولين الوقوف على أهم خصائصها ومجالاتها ، وهذا من أجل توضيح الرؤية لأفراد المجتمع من خلال تكوين إطار معرفي حول موضوع أساليب الرقابة على الموازنة العامة.

وأسباب موضوعية تكمن في البحث عن الكيفية التي بها تنظيم أساليب الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة ، ومحاولة معرفة إذا ما كانت الآليات المقررة في الدساتير والقوانين

لعقد مسئولية الحكومة الإدارية والسياسية فعالة ، وما إذا كانت فعلا تحقق التوازن المطلوب بين السلطتين التشريعية والتنفيذية.

كما يرجع أيضا سبب اختياري للموضوع اهتمامي الشخصي بالدراسات الخاصة بالرقابة على الموازنة العامة سواء أكانت إدارية أم سياسية ، ونقص الدراسات فيها من زاوية التحليل كان حافزا للبحث في معيته ومعرفة التفاصيل الدقيقة ، وكمساهمة متواضعة منا رأينا أن نبحث في هذا الموضوع.

رابعا ـ إشكاليات البحث والدراسة:

تمثل الموازنة العامة للدولة أحد الأدوات لتحقيق أهداف الحكومة وبرامجها في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، ولضمان التطبيق الجيد لبنود الموازنة العامة لابد من وجود أدوات رقابية تضمن تنفيذ الموازنة العامة حسب ما تم سطره وتخطيطه للوصول إلى الاستخدام الأمثل لها وترشيد الإنفاق العام الذي يعتبر أحد الأهداف الأساسية الذي تسعى إلى تحقيقه معظم الحكومات والذي يعتبر مؤشر ايجابي للحكم على مدى مصداقية أي حكومة ونجاحها في عملها.

ولذلك فإن البحث يحاول معالجة إشكالية جوهرية تتمحور في الرقابة الإدارية للموازنة العامة للدولة ، وهذه الإشكالية تتفرع إلى أسئلة جزئية تتمثل في:

- ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة ؟
- ما هي أنواع الرقابة الإدارية على الموازنة العامة ؟
- ما هي طرق الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة ؟

خامسا ـ حدود البحث والدراسة:

لن يتم من خلال هذه الدراسة تناول ماهية الموازنة العامة وخصائصا وطبيعتها القانونية ، أو تناول مكوناتها من نفقات وإيرادات ودورتها ، وإنما سيتم التركيز على الرقابة

الإدارية للموازنة العامة وتطورها التاريخي ومزايا وعيوب الرقابة الإدارية ، وأنواع الرقابة المالية على الموارنة العامة ، وأساليب الرقابة الإدارية على الموازنة العامة ، والجهات المنوط بها القيام بالرقابة الإدارية على الموازنة العامة.

سادسلـ منهج البحث والدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع محل البحث والدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكاليات المطروحة وإثبات الفرضيات المبتغاة ، فقد قمنا باستعمال عدة مناهج ، حيث تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي بالدرجة الأولى ، وذلك بهدف تفكيك عناصر البحث والوصول إلى نتائج واستخراج التوصيات. ثم استعنا على المنهج التاريخي للوقوف عند مختلف التطورات التي مرت بها أساليب الرقابة على الموازنة العامة.

سابعلـ خطة البحث والدراسة:

بناء على ما سبق فإن هذه الدراسة المختصرة تتناول "الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة" وسوف أستعرضها من خلال مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة وأنواعها.

المطلب الأول: ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة .

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة.

المبحث الثاني: طرق الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة.

المطلب الأول: أساليب الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة.

المطلب الثاني : الجهات المنوط بها تنفيذ الرقابة الإدارية على الموازنة العامة.

المبحث الأول

ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة وأنواعها

إن الرقابة السابقة على الموازنة العامة تمثل الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية ، فيكون مهمتها عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية المعمول بها ، سواء كانت قواعد الموازنة أو القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة.[١]

وتمارس الرقابة الإدارية داخل الوحدة الإدارية من قبل السلطة الرئاسية في إطار السلم الوظيفي للوحدة الإدارية أو من قبل وزارة المالية ، وذلك عن طريق مديرياتها المتخصصة أو من قبل موظفيها التابعين لها ، وتهدف هذه الرقابة إلى التنبيه لجميع المخالفات للقواعد المالية واكتشاف الأخطاء قبل وقوعها ، فهي التي تمارسها السلطة التنفيذية على أعمالها ولهذا يطلق عليه مسمى الرقابة الذاتية. [٢]

والرقابة السابقة تعني إجراء عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف ، وتختص هذه الرقابة بجانب النفقات من الموازنة ، وذلك لتلافي وقوع المخالفات المالية وتقليص فرص ارتكاب الأخطاء وتخفيف درجة المسئولية عن رجال الإدارة ، ولكنها قد تسبب تأخير تنفيذ الأعمال نتيجة لهذه الإجراءات الرقابية المشددة ، كما أنها تؤدي إلى مركزية الإدارة على نحو ما ، وذلك لكون جهة الرقابة ستصبح ذات نفوذ على جميع الإدارات.[٣]

١- د/ سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، سنة ٢٠٠٩ ، ص٣٨٩.

٢- د/ عبد الباسط على جاسم: المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها ، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث ، سنة ٢٠١٥ ، ص١٨٦.

٣-د/ لمزيد من التفصيل أنظر: د/ عوف الكفراوي: الرقابة المالية في الإسلام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، سنة ١٩٨٣، ص٢٣ وما بعدها. د/ عادل حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، مدخل لدراسة السياسات المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، سنة ٢٠٠١، ص٣٥٢.د/ محمد شاكر

وتقوم وزارة المالية برقابة تنفيذ الموازنة بأحد أسلوبين: الأول في مقر الجهة التي تتولى تنفيذ الموازنة عن طريق تعيين مندوبين لها في جميع الوزارات والمصالح والوحدات الحكومية ، والثاني في الديوان العام لوزارة المالية عن طريق وكالة الوزارة لشئون الموازنة أو ما يعرف المراقبة العامة للمتابعة ، والإدارة العامة لحسابات الحكومة ، والإدارة العامة لمشتريات الحكومة ومخازنها.[1] وعلى ضوء ذلك فيمكن أن نقسم ذلك المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة .

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة.

المطلب الأول

ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة

أولا: ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة:

تأتي الحاجة إلى ضبط الإنفاق الحكومي وذلك لتوفير الأموال العامة وتوجيهها إلى الأنشطة التي تصبو الدولة إلى تحقيقها ، ومع تزايد الحاجة إلى الأموال وكذلك تزايد دور الحكومة في تقديم الخدمات والعمل على توفير الحياة الكريمة للشعب ، وعدم رضاء جمهور دافعي الضرائب عند زيادة الأعباء الضريبية ، مما أدى إلى وضع ضوابط مختلفة ومتداخلة في

عصفور: أصول الموازنة العامة ، أصول الموازنة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الصفحات الذهبية ، الرياض ، سنة ١٤٠٨هـ، ص١٥٣.د/ علي لطفي ، ود/ محمد العدل: اقتصاديات المالية العامة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، سنة ١٩٨٦- ١٩٨٧، ص٣٩٢وما بعدها. د/ حامد دراز: مبادئ الاقتصاد العام ، الدار الجامعية الاسكندرية ، سنة ١٩٨٨، ص٥٥٥.د/ مداحي عثمان: دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا ، المجلد ١٦، العدد ٢٤ ، سنة ٢٠٢٠، ص١٤٩ وما بعدها.

١- د/ مصطفى كامل خليل: مبادئ المالية العامة ، محاضرات ألقيت على طلبة الفرقة الثالثة بكلية الحقوق جامعة أسوان ، الناشر بداري برنت ، سنة ١٤٣٨هـ ، وسنة ٢٠١٧م ، ص٢١٧.

ذات الوقت للحد من إهدار أموال الإيرادات المحدودة ، ومحاولة توجيهها بشكل صحيح نحو المشاريع التي تفيد المواطنين ، مع العلم بأنه من المسلم به أن الموارد المالية المتاحة للحكومة تظل محدودة بالنسبة لحجم الإنفاق المطلوب ، فهناك العديد من البرامج المتزاحمة فيما بينها للحصول على حصة من هذه الموارد، ولكن مع تزايد دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية المستمر وتطور مستوى التنمية في العصر الراهن ، والذى أدى حدوثه إلى تغيرات مهمة في مفهوم ومحتوى الموازنة العامة ، فمفهوم الموازنة العامة لم يعد كسابقه ، أنه مجرد وسيلة لحصر احتياجات الحكومة والإيرادات العامة للأموال لإنجاز مهامها المحددة ، بل أصبحت لها وظائف عدة تكاد تكون أساسية ؛ لاسيما استخدامها كوسيلة مفصلة لضبط السياسة المالية للدولة لتحقق أهدافها وتنفيذ سياستها الاقتصادية.[١]

لذلك فإن الموازنة العامة تحتاج إلى رقابة على تنفيذها ، رقابة مالية ومحاسبية الهدف منها فحص حسابات الحكومة ومستندات الصرف والتحصيل ، وذلك للتأكد من أن الصرف قد تم في حدود ما تم إقراره من اعتمادات. فالرقابة وظيفة من وظائف الإدارة وهي عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع إنجاز على تنفيذها الأهداف.[٢]

١–د/ منى حسن حجازي عبد الفتاح وآخرون: إطار مقترح لإعداد الموازنة البيئية في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق الرقابة المالية وترشيد الإنفاق ، المرجع السابق ، ص٤٩٠. ولمزيد من التفصيل راجع لدى: د/ أحمد السيد عطا الله: الدور الرقابي لوزارة المالية في مجال الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة القاهرة ، سنة ٢٠١٠.د/ خليل عواد أبو حشيش: إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد الثاني ، سنة ٢٠٠٣.د/ كريم نبيل مدحت سالم: تقويم سياسات وزارة المالية المصرية للتحول نحو موازنة الأداء ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة القاهرة ، سنة ٢٠٠٧.

٢– د/علي الشريف: الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠٢ـ ٢٠٠٣، ص ٣٦٥.

والهدف منها التحقق من التنفيذ يتم كما هو مقرر في الخطة وفي ضوء التعليمات والقواعد الموضوعية بقصد اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها على أن تتناول كافة أوجه النشاط في المشروع العام والقائمين على إدارته.[١]

وتعرف الرقابة بأنها:" الإشراف والفحص والمراجعة من جانب جهة ما لها هذا الحق ، وذلك لتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة الإدارية ، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها ، ومن أن الموارد تحصل طبقا للقوانين واللوائح المعمول بها ، والتأكد من مدى تحقق الإنفاق لأهدافه بكفاءة بغرض المحافظة على الأموال العامة، والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية، وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلا".[٢] وعرفها البعض بأنها :" مجموعة الإجراءات والوسائل المتبعة للتأكد من أن التنفيذ العمليات المالية يتم وفق للخطط والأهداف الموضوعة لذلك بدون أخطاء أو مخالفات".[٣]

١- د/عبد السلام بدوي: الرقابة على المؤسسات العامة ، مكتبة الأنجلو مصرية ، القاهرة ، بدون سنة نشر ، ص٨٧. ولمزيد من التفصيل راجع لدى: د/ ثابت عبد الرحمن إدريس، ود/ جمال الدين محمد موسى: الإدارة الاستراتيجية ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، سنة ٢٠٠١-٢٠٠٢، ص ٤٦٧وما بعدها. د/ عبد الرحمن أبو قحف: أساسيات التنظيم والإدارة ، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠٢، ص٢٥٣. د/ محمد فريد الصحف وأخرون: مبادئ الإدارة العامة ، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠١-٢٠٠٢، ص٣٤١-٣٤٢.

٢- د/ محمد مسعد وآخرون: المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان ، سنة ٢٠٠٩، ص٥٥.

٣- الإدارة العامة لتصميم وتطوير البرامج ، محاسبة حكومية ، المملكة العربية السعودية ، سنة ٢٠١٣.

وقد عرفت أيضا بأنها:" الرقابة التي يقوم بها الرؤساء من موظفي الحكومة على مرؤوسيهم ، وتقوم بها وزارة المالية على بقية المصالح الوزارات والإدارات الحكومية بواسطة القسم المالي في كل وزارة أو إدارة ، والذي يشمل المراقب المالي ومديري الحسابات".(١)

أما الرقابة المالية فهي:" منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والإدارية ، وهي حزمة من الرقابة المتعددة التي تمارس في وقت واحد بهدف التأكد من صحة وسلامة التصرفات المالية من كافة النواحي بغية المحافظة على الأموال العامة ، ورفع كفاءة استخداماتها وتحقيق أعلى درجة من الفاعلية في النتائج المرجوة من إنفاق المال العام أو تحصيله".(٢)

وكذلك أيضا فالرقابة المالية: "هي مجموعة من الإجراءات والعمليات اللازمة لتتحقق من الحفاظ على المال العام وحمايته من الاختلاس والسرقة ، والتأكد من أن الأعمال تسير وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات المقررة ، وأن العمليات المالية تم تنفيذها وفقا للخطط المطلوبة والأهداف الموضوعية".(٣)

ويمكن أن يتم استنباط تعريف إجرائي للرقابة المالية على أنها:" نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسئولة يشمل على الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه ومقارنتها بالمعايير

١- د/ مجدي محمود شهاب: الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة ١٩٨٨، ص٣٧٨.

٢- ديوان المحاسبة ، وقد تم زيارة الموقع في ٢٠٢٣/٣/٢٨ في تمام الساعة الثالثة عصرا.

http://www.audit-bureau.gov.jo/ar/pages/default.aspx.

٣- أ/ ساجدة أحمد عاطف: أثر كفاءة وفاعلية الرقابة المالية على ترشيد الإنفاق ، دراسة حالة ، سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخالصة ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة والتمويل ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، سنة ٢٠١٦، ص٩.

الموضوعية مسبقا لتحديد الانحرافات وتوخي الضعف والخطأ وتحديد أنسبا الطرق العلاجية والتصحيحية التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لتحقيق أهدافها".[١]

ومن ناحية أخرى فقد عرفت الرقابة المالية من قبل معهد المراقبين الماليين في الولايات المتحدة الأمريكية، كأحد أنواع الرقابة الإدارية على أنها:" هي الرقابة الداخلية التي تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المنسقة والتي تتبناها المنشأة من أجل حماية أصولها ، ومراجعة مدى دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها والنهوض بالكفاية الإنتاجية وتشجيع الموظفين على التمسك بسياسة الإدارات العليا ".[٢]

أما معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا فقد عرفها على أنها:" هي نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضمانا لحسن سير العمل في المنشأة ، وتقديم تقارير دورية للإدارة وتقديم إحصائيات ورسوم بياناته".[٣]

كما أقرت لجنة قواعد الداخلية للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي) ، وذلك خلال المؤتمر الثاني عشر للمنظمة المنعقدة في سدني في شهر نيسان سنة ١٩٨٦، أن الرقابة المالية هي:" النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة بما تشمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات ورقابة داخلية أنشأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة للمساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منتظم واقتصادي فعال وكفء، بحيث يضمن

١- أ/ السعيد بلوم: أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ، رسالة لنيل درجة الماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية ، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، بدون سنة نشر، ص٣١.

2 -Internal Control: Special report by the committee on Auditing procedure published by the American institute of accountants New York, 16N.Y.1949.

3- Shettim. V.: Auditing principles and practice. Sultan Chand sous publisher. 1990, New Delhi.

الالتزام بالسياسات الإدارية ويؤمن دقة وكمال السجلات الحسابية وتقديم معلومات إدارية ومالية موثقة في حينها".[١]

والرقابة المالية تتضمن فحص المستندات والسجلات المحاسبية وغيرها من وثائق الدعم لأجل إبداء الرأي حول مصداقية وصحة البيانات المالية الواردة ، ومدى مطابقتها للقوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثال ذلك مراجعة الحساب الختامي للدولة عن كل سنة مالية. وأيضا الإجراءات التي يمارسها التدقيق على الحسابات والموازنة العامة وحساب الأرباح والخسائر للهيئات والمؤسسات وكذلك الشركات المشمولة برقابتها.[٢]

وهذه الرقابة تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية والتي تؤدي إلى صرف الأموال العامة ، إذ لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة على الصرف ، كمراقبة محاسب الإدارة ، وهذا النوع من الرقابة له وظيفة وقائية تبدو في منع وقوع الأخطاء والانحرافات التي تستهدف مشروعية التصرف المالي ، لذلك تسمى بالرقابة المانعة، وتمارس على النفقات العامة فقط دون الإيرادات العامة ، ولعل السبب في ذلك أنه لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات العامة.[٣]

١- أنظر: المنظمة العالمية للأجهزة العليا للمحاسبة (انتوساي) بمدينة فينا نمسا، وتهدف إلى تبادل الآراء والخبرات بين مختلف الاجهزة العليا للمحاسبة في مجال رقابة الأموال العامة ، وتعقد مؤتمراتها كل ثلاث سنوات، وقد أقرت خلال المؤتمر الثاني المنعقد في سدني عددا من مبادئ الرقابة المالية ، عرف باسم بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات. منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، السنة السابعة ، العدد الأول ، حزيران سنة ١٩٨٨، ص١٢ وما بعدها.

٢-د/ منى حسن حجازي عبد الفتاح وآخرون: إطار مقترح لإعداد الموازنة البيئية في الوحدات الإدارية الحكومية لتحقيق الرقابة المالية وترشيد الإنفاق ، المرجع السابق ، ص٤٧٩.

٣- د/ محمد خالد المهايني وآخرون: المالية العامة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، سنة ٢٠٠٤، ص٤١٣. ولمزيد من التفصيل حول الرقابة المالية أنظر: د/ السيد خليل هيكل:

ثانيا: التطور التاريخي للرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة :

لم تكن الرقابة الإدارية المالية وليدة اليوم أو الأمس القريب وإنما قد مرت بأزمان وعصور مختلفة ومتعاقبة حتى وصلت لما نحن فيه في الوقت الحالي ، حيث ظهرت الرقابة ورافقت نشوء الحضرات الإنسانية وقد تطورت بتطورها و ملامحها وأشكالها وتنظيماتها التي نجدها اليوم فهي لا تعد إلا خلاصة لما توصلت إليه جهود وأفكار من سبقنا في هذا المجال.[١]

ارتبطت فكرة الموازنة العامة وتطورها بطريقة مطردة بوجود الدولة وتطور وظائفها ، فلم يغب عن الفكر الإنساني فكرة موارد الدولة ، وعلاقة الأخيرة بقوة الدولة ذاتها ومدى ازدهارها واستقرارها ، وقد واكبت تطورات الموازنة مختلف المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي حدثت في المجتمعات المختلفة حيث كانت تجسد هذه المتغيرات التي تحدث لذا كانت الموازنة العامة ومن ثم الرقابة عليها محل اهتمام شديد لكل من علم السياسة والاقتصاد والإدارة ، والذي يشهد على ذلك أنه قد حوت بعض مؤلفات أرسطو وأفلاطون فقرات ليست بالقليلة تتعلق بمالية الدولة والأصول التي يجب أن تقوم عليها الرقابة على هذه الأموال.[٢]

الرقابة على المؤسسات العامة، منشأة المعارف الإسكندرية، سنة ١٩٧١، ص١٧٣ومابعدها. د/ عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية ، سنة ١٩٩٨، ص١٧وما بعدها. د/ عبد السلام بدوي: الرقابة على المؤسسات العامة ، المرجع السابق، ص٨٨. د/ عبد الأمير شمس الدين: الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان ، رسالة مقدمة لكلية الحقوق جامعة القاهرة ، سنة ١٩٧٧، ص٢٨.

١-أ/ حنان عقون: دور أدوات التحليل المالي في تفعيل الرقابة المالية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة العربي مهيدي بن أم البواقي ، الجزائر، ص٣٣.

٢- د/ مداحي عثمان: المرجع السابق ، ص١٠٣. د/ لعمارة جمال: تطور فكر ومفهوم الموازنة العامة للدولة ، مجلة العلوم الإنسانية ، المجلد الأول ، العدد الأول ، سنة ٢٠٠١، ص٢.

وبالرغم من ذلك فيعتقد البعض أن الرومانيين هم أول من قام بتنظيم الموازنة العامة والرقابة عليه من الناحية التاريخية ، حيث كانت توضع في عصر الإمبراطورية لمدة زمنية قدرها خمس سنوات ، حيث كان هناك نظام ضريبي منظم يتبع السلطة العامة وذلك تبعا لفكرة الدولة عند الرومان.[١] وقد ظهرت في العصر الروماني في وظيفة الحساب الخاص والتي يراد بها المسائل الغير عادية ؛ وهي كالغرامات التي تحصلها الحكومة والأراضي والأموال التي ليس لها أصحاب يصدر أحكام بمصادرتها ، حيث كانت هذه الوظيفة تعد هذه الوظيفة من أخطر الوظائف في ذلك العصر .[٢]

ولكن إذا ما أمعنا النظر في الأحداث التاريخية للحضارات الإنسانية المختلفة لوجدنا أن الرقابة عرفت لد بلاد الرافدين منذ آلاف السنين ، فتبين الألواح الطينية التي وجدت في تلك البلاد على وجود قوانين مكتوبة باللغة الأكادية وتشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في التدقيق المعاصر ، فقد كان المراقب يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالمخزون وكيفية إنفاقهم له ليحاسبهم على ذلك. فقننت بعض الشرائع والقوانين في هذه الحقبة عقوبات صارمة بحق من يتعدى على المال العام تصل إلى عقوبة الإعدام حيث نصت المادة السادسة من شريعة حمورابي والتي وجدت في مدينتي أور وبابل على ما يلي:" إذا سرق رجل حاجة تعود للآلهة أو للقصر ، فإن ذلك الرجل يعدم ، ويعدم كذلك من توجد بيده الحاجة المسروقة". أما في الشرق فقد ظهرت في العراق فكرة المحاسبة قبل ثلاثة آلاف عام قبل الميلاد ، حيث ظهرت وظائف الكاتب في الرسائل والوثائق القانونية وعقود البيع والشراء إضافة إلى كون ذلك الكاتب يعمل محاسبا لتدوين الجباية من الغنائم ، وبالتالي فوجود فكرة محاسبة تعني بحد ذاتها رقابة ، وقد شرعت القوانين المنظمة للشئون الإدارية والمالية ، وكان من اختصاصات هذه الإدارة القيام

١- د/ ضاهر عدنان محسن: الموازنات العامة في الدول العربية ، بدون ناشر ولا سنة نشر ، ص٣٦.

٢-أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٣٣.

بالتحقيقات في الشكاوى والسهر على الأشغال العامة ، ومراعاة الدقة في جباية الضرائب وكان مدير الإدارة المركزية آنذاك يقوم بتقديم حساب دقيق عن قيمة المحاصيل الزراعية لديه ، وبذلك تتضح معالم نظرية المساءلة التي كان معمولا بها في تلك العهود.[١]

ولقد تطورت الرقابة المالية في النظم القديمة وذلك بتطور شكل الحكم في الدولة ، فقد كانت معروفة لدى القدماء المصريين والإغريق وقد حوتها مسلة حمورابي وكان مدلولها واضحا حيث احتوت على الكثير من الأحكام المتعلقة بتنظيم المعاملات المالية والتجارية.[٢]

وفي مصر الفرعونية قد ظهرت فكرة الرقابة الإدارية المالية التي تتولاها الإدارة قبل حوالي ألف سنة قبل الميلاد ، فكان في تشريع حور محب بمادته الأولى إجراءات لمنع اغتصاب السفن التي تستعمل في تسليم الجباية والقرابين التي تقدم للآلهة ، كما تضمن إجراءات ضد رشوة المستخدمين في تحصيل الضريبة العامة.[٣]

وقد عرف العرب الرقابة المالية منذ نشأة الحضارة العربية فقد تأسست في الإسلام لكونه دينا ودولة وذلك وفقا لأحكام القرآن الكريم والسنة النبوية المطهرة وافعال الصحابة رضوان الله عليهم أجمعين ، فتطورت بتطور الدولة الإسلامية لا سيما بعد أن تشعبت أركانها، وذلك بما يتناسب ومفهوم النظام المالي فيها وغاياته التي تتسق مع غايات الشريعة الإسلامية في المجالات الدينية والدنيوية ، والأخيرة سواء أكانت اقتصاديا أو اجتماعيا أو سياسيا ، الأمر الذي ترتب عليه أن أوجد ديننا الحنيف نظاما دقيقا للغاية للرقابة المالية يقوم على أسس متكاملة ومثبتة، فقد اتخذت فيها الرقابة أنماط متنوعة تراوحت بين الرقابة قبل عملية الصرف وأنشئت لذلك الدواوين المالية ، وكما ازدهرت الرقابة الذاتية بسبب قوة الوازع الديني لدى

١-أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٣٣. ٣٤.

٢- د/ محمد خيري العكام: الرقابة المالية ، منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، سنة ٢٠١٨، ص٣.

٣-أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٣٤.

العاملين عليها سواء ، ومورست أيضا الرقابة اللاحقة والرقابة الخارجية على الأموال العامة في الدولة الإسلامية وذلك من قبل ولاية الحسبة وديوان المظالم ، وبالتالي فإن قواعد الرقابة المالية الإسلامية كافية لإحكام الرقابة على أموال الدولة ، وقد تطورت هذه الرقابة حتى أصبحت لها أجهزة متطورة لتمارس مهامها في المحافظة على المال العام ضد الهدر والعبث والضياع.[١]

ولقد عرفت الرقابة المالية في أوروبا منذ نشوء مجتمعاتها ولكن قد تنازع كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والأخيرة متمثلة في الحكام ، ويمكن من تتبع التطور التاريخي نرى أنه قد برزت الرقابة المالية في المجتمعات الأوروبية بدءا من سنة ١٢٥٦م ، التي تمثلت في سلطة ورقابة غرفة محاسبة باريس والتي أنشأها الملك سانت لويس لتتولى مهام فحص الحسابات ومعرفة ما يعتريها من قصور وفساد بل قد تصدر أحياننا بعض العقوبات على من قام بفعل ذلك ، ولكن سرعان ما تغير الوضع وبات حقا مكتسبا للسلطة التشريعية في مواجهة السلطة التنفيذية على أثر ظهور مبدأ الفصل بين السلطات والذي فرضته نتائج الثورة الفرنسية ، وعلى الرغم من عدم ظهور مفهوم الموازنة العامة بشكل واضح وجلي آنذاك.[٢]

وقد نشأت فكرة الموازنة العامة بمفهومها الحديث في انجلترا ، وذلك خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر بصورة تدريجية أي على مراحل ، وقد تمثلت المرحلة الأولى في إعطاء ممثلي الشعب الحق إقرار الضرائب وفرضها، أما المرحلة الثانية فقد تمثلت في

١–د/ محمد العموري الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، سنة ٢٠٠٥، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ، لبنان، ص ٨٣وما بعدها. د/ حبوبكر الحاج محمد عبد الله: المالية العامة في الشريعة الإسلامية ، برنامج الندوة ، لقاءات رمضانية علمية ، المركز المغربي للاقتصاد التشاركي ، ص١٠وما بعدها. د/ سعد حمدان اللحياني: الموازنة في الاقتصاد الاسلامي، المعهد الاسلامي للبحوث والتدريب ، البنك الاسلامي للتنمية جدة ، المملكة العربية السعودية ، الطبعة الأولى ، سنة ١٤١٧هـ ، سنة ١٩٩٧م ، ص١٥٢.

٢–د/ حسين محمد سمحان وآخرون: المالية العامة من منظور إسلامي ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، سنة ٢٠١٠، ص١٩٦ وما بعدها.

الاعتراف للبرلمان بالحق في تحديد كمية النفقات العامة ونوعيتها ، أما في المرحلة الثالثة فقد تم فيها منح السلطة التشريعية الحق في إقرار الإنفاق وتحصيل الإيرادات بصورة دورية ، وبذلك اكتملت المقومات الرئيسية للموازنة العامة، ثم انتقلت بعد ذلك من إنجلترا إلى فرنسا عقب الثورة الفرنسية ، والبلدان الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية، وسرعان ما أخذت بعد ذلك في الانتشار في بقية دول العالم.[١] وإن كانت قد تغيرت أساليب الرقابة المالية فيما بينهم حسب ما تعتنقه كل دولة من أسلوب يتسق مع النظام السائد فيها.

ونتيجة للتطورات التي سادت أوروبا من الناحية السياسية والاقتصادية والاجتماعية لا سيما في القرن التاسع عشر تطور مفهوم الرقابة وتعمق نطاقها وازدادت اختصاصاتها ، حيث ازداد الوعي لدى المواطنين الأوروبيين وبدأت تظهر مفاهيم الدولة الحديثة مع زيادة وظائفها المختلفة واستغلال أفضل الموارد المتاحة بعد دخول دور التخطيط الاقتصادي ، وذلك من أجل سد حاجات المواطنين المتزايدة والمتنوعة في أسرع وقت ممكن ، الأمر الذي ترتب على أثره أن زاد من الحاجة إلى الحصول على الأموال العامة وضرورة المحافظة عليها ، علاوة على ذلك فقد ساعد على تطور السلطات في الدولة وظهور الأجهزة المستقلة والمتنوعة المنوط بها عملية الرقابة المالية ، وذلك من أجل تحقيق العدالة والديمقراطية وترشيد الإنفاق مما زاد من ضوابط أحكام الرقابة المالية ونموها وازدهارها في إطار الدولة الواحدة.[٢]

ويضاف إلى ذلك أنه في المعسكر الاشتراكي الشرقي ، وذلك قبل انهياره واندثار منظومته في بداية التسعينات من القرن الماضي، قد احتلت الرقابة الإدارية المالية مكان الصدارة في وظائف الإدارة وتم تطبيق الرقابة بصورة عامة على نطاق واسع لا سيما وبعد أن

١- د/ مداحي عثمان: المرجع السابق ، ص١٠٣.

٢-د/ فهمي محمود شكري: الرقابة المالية العليا ، الطبعة الثانية ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، عمان ، سنة ١٩٨٥، ص١١.

ازداد دور الرقابة الشعبية والرقابة العمالية على إنتاجهم من السلع والخدمات المختلفة ، ومن ثم فازداد دور المنظمات العمالية المختلفة في عملية الرقابة المالية وازداد معها بطريقة مطردة إنشاء الطبقات الحزبية للرقابة سواء كانت في شكل تنظيمات حزبية أو حكومية أو الاثنين في آن واحد وذلك من أجل تأدية وظيفة الرقابة المالية.[١]

والجدير بالذكر أن الرقابة المالية في بداية نشأتها كانت مجرد رقابة شكلية على النفقات العامة تهدف إلى التأكد من مدى صحة هذه العملية ـ الإنفاق ـ والالتزام بالمشروعية في الصرف ، ولكن سرعان ما لبثت عملية جباية الإيرادات العامة بجوار النفقات العامة. حيث كان أسلوب الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة يتأثر بالنظام السياسي آنذاك ، فلم يكن سهلا قبول الحكام في هذه المرحلة الزمنية برقابة فعالة أثناء تنفيذ عمليات الموازنة العامة المختلفة ، لأنهم كانوا يعتبرون ذلك تدخلا في الشئون الإدارية ذات الصبغة السياسية للدولة ، ولكن بالرغم من ذلك فقد رضخ الحكام أمام قبول الرقابة على أعمالهم بحيث تبدأ الأخيرة بعد الانتهاء مما تم اتخاذه من قرارات وبالتالي فيكون دور الرقابة أن تقوم بتقويم بعض نواحي هذه القرارات ، فلم يكن موضوع تقويم الأداء المالي للإدارة هدفا للرقابة ومبتغاها للوصول إلى أنسب الشروط وأفضلها ، فكانت الرقابة في ذلك الوقت رقابة لاحقة على مشروعية تنفيذ الموازنة العامة ، يقوم بها جهاز مستقل عن السلطة الإدارية.[٢]

لذلك فقد ظهرت في نهاية القرن التسع عشر ضرورة ملحة لتوسيع نطاق الرقابة المالية لتشمل القائمين على تنفيذ الموازنة العامة إداريا وتنفيذيا معا، الأمر الذي ترتب على أثره أنه قد تم التخلي عن فكرة الرقابة اللاحقة لتصبح الرقابة جائزة أثناء عملية التنفيذ، فتبقى الرقابة

١- د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق، ص١٣.د/ محمد خيري العكام: الرقابة المالية ، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، سنة ٢٠١٨، ص٤.

٢- د/ محمد خيري العكام: المرجع السابق ، ص٤ـ ٥.

اللاحقة وتظهر الرقابة السابقة لتقوم الأخيرة على تقويم حسن الأداء والإدارة ومن ثم فهي لا تقتصر على المشروعية ، وإنما تتعدى في ذلك إلى مدى الكفاية وحسن الأداء. وقد تزامن مع ذلك التطور في مفهوم الرقابة تطورا في الأجهزة الرقابية والتي انتقلت من أجهزة تتولى الرقابة لمصلحة الحكام في العصور الوسطى، إلى أجهزة رقابية مستقلة تتولى عملية الرقابة على التصرفات المالية الصادرة عن السلطة التنفيذية ، بحيث تمارس هذه الأجهزة الرقابية رقابتها لتقوية فعالية السلطة التشريعية في وظيفتها الرقابية إلى جوار وظيفتها التشريعية. بل هذه الأجهزة قد تعاونت فيما بينها وذلك لهدف تقوية التعاون الدولي في هذا المجال ، ومن أجل أن يتم تبادل الخبرات والأفكار المدعمة بالأساليب العلمية والعملية على المستوى الدولي ، فأنشأت الدول فيما بينها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابية المالية في سنة ١٩٥٣م ، ومن ثم نشأت منظمات إقليمية لتحقيق ذات الهدف كمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبية في الدول العربية.[١]

إذا كان ذلك كذلك فيمكن القول أن مفهوم الرقابة المالية قد تطور كثيراً ، وذلك بعد ما كانت الرقابة المالية تهدف إلى مراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية وتدقيقها ، ومن ثم الكشف عما قد يوجد فيها من تلاعب وغش ومدى التقيد بالقوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها ، فقد توسعت لتشمل بعد ذلك مراقبة الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الأجهزة والإدارات الخاضعة للرقابة في القيام بمهامها الرقابية المختلفة سواء أكانت قانونية أو اقتصادية ، الأمر الذي باتت على أثره الرقابة المالية هي أهم أركان الإدارة المالية والتي تقوم بتحليل الوقائع والنتائج الفعلية وتقييمها ومقارنتها مع الخطط وما تضمنته من أهداف وسياسات وإجراءات وبرامج ، فإن عمليات الرقابة المالية اليوم صارت تتعدى مجرد الكشف عن الانحرافات والمشكلات العملية

١–د/ محمد العموري: الرقابة المالية العليا ، دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى سنة ٢٠٠٥، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، ص١٨.

لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار والنتائج ، ومن ثم تطوير الأداء الفردي والتنظيمي بطريقة تضمن حسن سير الأعمال بدرجة عالية من الكفاية والفعالية.[١]

فتطور مفهوم الرقابة المالية الإدارية وذلك بتطور مجموعة المبادئ التي تحكم النشاط المالي للمنظمات ، حيث بدأت بمفهومها المالي التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على المراجعة المستندية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية. ولكن وفقا للمنهج الحديث فلم تعد تقتصر على مجموعة الإجراءات التي تتبع لمراجعة الحسابات وكافة التصرفات المالية ، بل تجاوزت ذلك المفهوم إلى تقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة المالية الإدارية ، ومن ثم قياس مدى كفاءتها وقدرتها على استيعاب وتحقيق الأهداف الموضوعة وفقا للفترة الزمنية المحددة لها ، فبذلك يمكن القول بأن عملية الرقابة المالية انتقلت من قسم ديوان المحاسبة إلى جهاز مستقل في الرقابة المالية.[٢]

ثالثا: مزايا الرقابة الإدارية على الموازنة العامة:

ومن الممكن أن تقع هذه الرقابة قبل اتخاذ أي إجراء خاص بالتصرف المالي، وللرقابة المالية السابقة العديد من المزايا ويمكن أن نذكر منها: [٣]

أ- تعد عنصرا مهما لدفع الأجهزة الخاضعة للرقابية في قيامها بواجباتها بالدقة والعناية والحرص اللازم.

ب ـ التخفيف من درجة المسئولية التي يمكن أن تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة.

١-د/ محمد خيري العكام: المرجع السابق ، ص٦.

٢- د/ عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية في الإسلام ، المرجع السابق ، ص١٩.

٣- د/ عبد الباسط على جاسم: المرجع السابق، ص١٨٩. د/ علي حسين أحمد الفهداوي: الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية ، بحث منشور في مجلة العلوم السياسية ، قسم القانون بكلية التراث الجامعة ، العدد ٥٩ ، سنة ٢٠٢٠ ، ص ٤٢٨.

ج ـ تحد من التصرفات غير القانونية وتمنع الانحرافات في تطبيق الخطط والموازنات.

د- تؤدي إلى تدارك ضعف خبرة الإدارة وتدنيها ، قبل أن تحدث آثارها الضارة.

هـ ـ تدريب الأجهزة المالية في الوحدات الإدارية المختلفة الخاضعة للرقابة على التقاليد المالية الحسنة لكي تتسم بالحرص والانضباط في التعامل مع المال العام ، مما ساعد ذلك على توفير العناصر ذات الخبرة والكفاءة العالية لدى جهاز الرقابة في هذا المجال بحيث تكون قادرة على إبداء النصح والمشورة في الوقت الملائم.

ز- تساهم في تفادي التعرض لأي خسائر أو أعباء مالية لا تدعو إليها الحاجة ، ومن ثم تعمل على اكتشافها أول بأول ، وعلى مدي العمليات والإجراءات المالية المتخذة ، لاسيما في المشروعات العامة بالنسبة للدراسات الأولية والتعاقد والتنفيذ ، وما يلازمها من عمليات صرف الأموال.

ح ـ تساعد على توخي الوقوع في الأخطاء والمخالفات القانونية أو الفنية المرتبطة بآثار مالية ، وتدعو إلى تجنب ارتكاب المخالفات المالية بوجه عام.

رابعا: عيوب الرقابة الإدارية على الموازنة العامة:

وبالرغم من ذلك فهناك مجموعة من العيوب تكتنف الرقابة المالية السابقة ، فيمكن أن نذكرها خلال زمرة النقاط التالية:[1]

أ- يمكن أن تؤدي في كثير من الأحيان إلى الحد من الاستقلال الممنوح للجهاز الخاضع للرقابة ، لاسيما في المشروعات الاقتصادية التي تستلزم حرية التصرف مع سرعة الحركة ، بل ومن

١- د/ السيد خليل هيكل: الرقابة على المؤسسات العامة ، المرجع السابق ، ص١٣٩وما بعدها. د/ محمد خيري العكام: المالية العامة ، المرجع السابق ، ص٢٦٨.د/ عبد الباسط على جاسم: المرجع السابق، ص١٨٩-١٩٠.د/ علي حسين أحمد الفهداوي: المرجع السابق ، ص٤٢٨- ٤٢٩.

الممكن أن يفتح الباب أمام الروتين الحكومي ، ومن ثم تضيع الفائدة من منحه الاستقلالية والشخصية المعنوية.

ب ـ أنه لا تعطي الفكرة الكاملة عن طبيعة التصرف المالي وأهميته ، فغالبا ما يصعب وفقا تبعا لهذا الأسلوب مراجعة العملية الواحدة في وقت واحد ، لا سيما بالنسبة للارتباطات المالية الكبيرة كالمشروعات الإنشائية ، فتتم المراجعة بشكل مجزأ بحيث كلما تم الانتهاء من تنفيذ ذلك الجزء ، ومن ثم فإنه لا تتاح الفرصة لدراسة جميع أجزاء العملية الواحدة ، والكشف عما يكون قد شابها من قصور أو انحراف.

ج ـ إن الإحساس المستمر للجهة الخاضعة للرقابة بوجود الرقابة السابقة ، قد يجعلها تركن إلى جهاز الرقابة ، وتعتمد عليه في توجيه الإجراء أو التصرف أو اتخاذ القرار.

د ـ قد تؤدي إلى ظهور نوع من الإدارة المزدوجة ، وذلك من حيث تنفيذ قرار الجهة الخاضعة للرقابة المشروط بموافقة سلطة الرقابة، كسلطة مسبقة ، فهذا بدوره قد يؤدي إلى شيوع المسئولية بينهما.

هـ ـ في كثير من الأحيان يتوقف حجم الفائدة التي تجنى من الرقابة السابقة على ما يتحقق من فاعلية وتعاون بين جهاز الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة ، ولكن ذلك لا يتأتى إلا إذا كانت الجهة الإدارية متقدمة ومتفهمه وعلى علم بطبيعة الأمور والدور المنوط بجهاز الرقابة وأهدافه.

و- من الممكن أن تتسبب الرقابة السابقة في خلق ما يعرف بعقدة الخوف من الوقوع في الخطأ والمسئولية لدى مسؤولي الإدارة ، مما قد ينعكس بأثاره السلبية على العمل ونتائجه .

وإذا كان ذلك كذلك فإنه يمكن التخفيف من عيوب الرقابة السابقة عن طريق وجود وسط من التفاهم والتعاون ما بين المنوط بهم بالرقابة، بقصد تحقيق الأهداف المحددة للوحدة والخاضعة للرقابة ، فعندما يكون مسئولو الرقابة على درجة عالية من الدقة والكفاءة والخبرة مع التخصص ، ومن خلال نشر الوعي الرقابي بين الأجهزة التنفيذية ، والكشف دائما عن وجه

المصلحة العامة للمجتمع في عملية الرقابة ، وتقتصر الرقابة ما أمكن على الجوانب الجوهرية من نشاط الوحدة أو المشروع الخاضع للرقابة.[١]

ومن خلال ما سبق يتضح لنا جليا أن الرقابة الإدارية تشمل كل نوع من أنواع الرقابة التي تمارسها الإدارة وذلك بهدف المحافظة الأموال العامة ، والرقابة الإدارية تتم داخل الإدارة وتمارس من قبل المراقبين الداخليين الذين يخضعون لوزارة المالية، ومن ثم فإنها تعد مهمة على عاتق السلطة العليا في السلطة التنفيذية أو الحكومة، وتمارس الرقابة الإدارية من الناحية العملية بإحدى الطريقتين هما الرقابة المكانية والتي بمقتضاها يتم انتقال الرئيس إلى موقع عمل المرؤوس ليدقق عمله ويفحصه، ورقابة أخرى مستنديه ومن خلالها يفحص الرئيس عمل مرؤوسه، ولكن عن طريق التقارير والوثائق والمستندات التي يرسلها المرؤوسين إلى هذا الرئيس.[٢]

المطلب الثاني

أنواع الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة

وتنقسم الرقابة الإدارية المالية والمحاسبية إلى رقابة سابقة ومرافقة ولاحقة للتنفيذ، ويمكن طرحها على بساط البحث على النحو التالي: [٣]

١- د/ محمد خيري العكام: الرقابة المالية ، منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، سنة ٢٠١٨، ص٢٦.

٢- د/ عبد الباسط على جاسم: المرجع السابق، ص١٨٧ـ ١٨٨.

٣- ولمزيد من التفصيل راجع لدى: د/ مصطفى ممدوح محمد: الرقابة على أداء الخدمات العامة ، دراسة مقارنة مع التطبيق على الشرطة في جمهورية مصر العربية ، رسالة دكتوراه مقدمة لأكاديمية الشرطة ، كلية الدراسات العليا، سنة ١٩٩٠، ص١١٩وما بعدها. د/ عيد مسعود الجهني: الرقابة الإدارية بين القانون الإداري وعلم الإدارة العامة رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق جامعة عين شمس ، سنة ١٩٨٣، ص١٢٩.د/ رمضان محمد بطيخ: الرقابة على أداء الجهاز الإداري دراسة علمية وعملية في النظم الإسلامية ، دار النهضة العربية ، سنة ١٩٩٦، ص١٤ومابعدها. د/ عبد السلام بدوي: الرقابة على المؤسسات العامة ، رسالة مقدمة لنيل درجة

أـ الرقابة السابقة على تنفيذ الموازنة العامة:

إن الرقابة السابقة على التنفيذ تعد رقابة وقائية مانعة تتناول أساسا الارتباطات المالية التي يرتبط الوزراء بها في حدود اختصاصات وظائفهم ، وهي تهدف بعدم السماح بصرف أية مبالغ وفقا لهذه الارتباطات إلا إذا كان مطابقا للاعتمادات المخصصة للوزارة في الموازنة [١] ، فالهدف منها عملية المراجعة والرقابة قبل الصرف والتي لا يجوز بمقتضاها لأي إدارة في السلطة التنفيذية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبالغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة ـ وزارة المالية ممثلة في المراقب المالي ـ بالرقابة قبل الصرف، [٢] كما تتولى الرقابة السابقة هيئات خارجية ومثال لذلك رقابة المحاسب والمراجع العام في بريطانيا ومحكمة المحاسبة البلجيكية.[٣]

وتكون قاصرة على النفقات دون الإيرادات على أساس أنه من غير الممكن ممارسة الرقابة السابقة على الإيرادات قبل تحصيلها ، وتعد الرقابة هنا أحد أشكال العمل الإداري

الدكتوراه ، مقدمة لكلية الحقوق، جامعة الإسكندرية ، سنة ١٩٦٥، ص٨٨ وما بعدها. د/ إبراهيم درويش: الإدارة العامة في النظرية والممارسة، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، القاهرة سنة ١٩٧٥، ص٥٧٢ وما بعدها. د/ عبد الفتاح الصحن: الرقابة المالية ، دراسة ونقد وتحليل ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، سنة ١٩٧٩، ص١وما بعدها. د/ موسى عماد الدين محجوب: الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة الاقتصادية ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة عين شمس، سنة ١٩٧١، ص١١٠وما بعدها. د/ قطب إبراهيم محمد: الموازنة العامة للدولة ، الطبعة الرابعة ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، سنة ١٩٩٤، ص ١٩٤وما بعدها.

١- د/ مجدي محمود شهاب: المرجع السابق ، ص٣٧٨. أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٣٩.

٢- د/ حامد عبد المجيد دراز: مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، سنة ١٩٨٨، ص١٠٤. أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٣٩.

٣- د/ محمد أحمد كايد: الإدارة المالية والدولية والعالمية ، الطبعة الأولى ، دار كنوز المعرفة ، عمان ، سنة ٢٠٠٩، ص٢٤.

الموكول إلى السلطة التنفيذية ، لأن هذه الرقابة منوطة بإجراء يتعلق بعمل من أعمال الإدارة.[١]

فهذا النوع من الرقابة بات يعد مطلبا قانونيا ومحاسبيا لأنه يستهدف الكثير من الأخطاء المحاسبية والقانونية وذلك من خلال المراجعات والتدقيق للمعاملات المالية ، والتي وتعمل على تصحيحها ، بل ويمتد نطاقها إلى المسئولية المحاسبية والمالية حتى الأمرين بالصرف ، ثم تبقى المهمة الرئيسة للرقابة هنا وهي مراقبة مدى المشروعية ونظامية الإدارة المالية والمحاسبية.[٢]

وبالرغم من ذلك فهناك مجموعة من العيوب قد تظهر من ممارسة الرقابة السابق على الموازنة العامة ؛ فهي قد تؤدي إلى عرقلة الأعمال الإدارية وزيادة الإجراءات وتعقيدها، وقد تكمن الخطورة هنا أيضا أنه يمكن أن يتوطن الفساد كالرشوة وإساءة استعمال السلطة الخاصة في مجال استخراج التراخيص ومنح المزايا والإعفاءات و من ثم استغلال النفوذ. كما يضاف إلى ذلك أنه في كثير من الأحيان تكون الرقابة شكلية بحيث تقوم على استيفاء المستندات المطلوبة لصرف اعتمادات مالية ويتم توقيعها من المسئولين عن عملية الصرف، ودون أن

١- د/ عبد الباسط على جاسم: المرجع السابق ، ص ١٨٩.أ/ حسن ناظم محمود: الرقابة التشريعية على تنفيذ العامة في العراق ، بحث مقدم لنيل درجة التخرج ، كلية القانون والعلوم السياسية ، قسم القانون ، جامعة ديالي ، العراق ، سنة ١٤٣٩هـ ، سنة ٢٠١٨م ، ص٧.

٢- د/ علي حسين أحمد الفهداوي: المرجع السابق ، ص٤٢٧. ٤٢٨. د/ إيمان علي صياح: أهمية الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الانفاق، بحث منشور في المجلة العربية للنشر العلمي، الاصدار الخامس العدد خمسون ، إصدار ٢٠٢٢/١٢/٢، ص٧٤٧.

يكون لها جدوى اقتصادية مثل عمليات الشراء بغرض استنفاذ الاعتمادات في نهاية السنة المالية. [١]

ب ـ الرقابة أثناء عملية تنفيذ الموازنة العامة:

فإذا كانت الرقابة السابقة تقع قبل عملية التنفيذ ، فإن الرقابة أثناء عملية تنفيذ الموازنة العامة أو ما يسمى بالرقابة المتزامنة [٢] تقع في أثناء عملية التنفيذ ذاتها ؛ وهي تتمثل في الرقابة بالمتابعة التي تجريها أجهزة الرقابة المتخصصة في الدولة على نشاطات السلطة التنفيذية وإداراتها المختلفة والمتعلقة بالنفقات العامة الواردة في موازنة الدولة ، وتأخذ شكل الجرد أو الزيارات التفتيشية أو الإشراف عليها ، ولعله قد يتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول حيث أنه يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويتابع خطوات التنفيذ ، وكذلك بالعمل على اكتشاف الأخطاء والإهمال حال وقوعه ، ومن ثم فيساعد ذلك على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ، كما أنه تعد المتابعة في أثناء التنفيذ في المجالات الإدارية التي يكون من المتعذر تلافي النتائج السلبية التي يترتب عليها انحرافات أو القصور في أداءها.[٣]

ويضاف إلى ذلك أنه قد تبدو هذه الرقابة في الغالب على شكل تقارير شهرية أو سنوية حول عملية سير الإنفاق العام في إدارات وأجهزة الدولة المختلفة ، وذلك من أجل مطابقة الخطوات التي تقوم بها السلطة التنفيذية وأجهزتها وإداراتها مع الخطة الموضوعة من قبل ،

١- د/ علي أنور العسكري: الرقابة المالية على الأموال العامة ، مكتبة بستان المعرفة ، كفر الدوار، سنة ٢٠٠٨، ص٢٢٩.

٢- وتعرف الرقابة المتزامنة بأنها:" الرقابة التي تبدأ مع بداية عملية التنفيذ وتتزامن خطوات التنفيذ وتتبعها حتى انتهائها، للوقوف على أوجه القصور ومعالجتها". لمزيد من التفصيل أنظر: د/عبد الباسط علي جاسم: المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها ، المرجع السابق ، ص٢٥٢.

٣- أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٤١.

وهي في الغالب ما تكون الموازنة العامة للدولة فيما يتعلق بالنفقات العامة على وجه الخصوص ، وتمارس هذه الرقابة داخل الوحدة الإدارية ذاتها ومن قبل وزارة المالية لكونها الوزارة المشرفة على أعمال الإدارات المختلفة داخل الدولة أو من قبل أجهزة رقابية متخصصة. ويعتمد هذا النوع من أنواع الرقابة المالية على مدى توافر معلومات دقيقة حول أداء الإدارات المختلفة في العمليات المالية وذلك لتلافي حدوث انحرافات وأخطاء في العمليات المتعلقة بالإنفاق.[١]

وبالتالي فإن هذه الرقابة تعد رقابة آنية تواكب عملية التنفيذ ذاتها وذلك قبل دخولها عملية التعقيد الإداري لمطابقتها مع الخطة الموضوعة للتنفيذ، ومن ثم فهي عملية ترافق مختلف عمليات ومراحل التنفيذ، سواء أكان ذلك أثناء عملية تحصيل الإيرادات أو مرحلة صرف النفقات ، لذلك في الغالب الأعم ما يقوم بممارسة هذه الرقابة أجهزة داخلية متخصصة ، لذلك فهذه الرقابة دائما ما تكون رقابة استمرارية وشمولية لكونها تبدأ مع بدأ التنفيذ وتنتهي بالانتهاء منه ، ولما كان ذلك فهذه الرقابة تساهم في اكتشاف الأخطاء وعدم تعمقها واستفحالها وتحولها إلى فساد مستشري الأبعاد ، الأمر الذي يمكن على أثره أن تصل هذه الرقابة إلى درجة تجبر الإدارة على الحصول على موافقة المراقب المالي قبل البدء في دفع أي مبلغ ، ولعل هذه الميزة هي التي يظهر بها هذا النوع من الرقابة عن الرقابة السابقة واللاحقة.[٢]

وإذا كان ذلك كذلك فإن الباحث يرى أنه في الوقت الحالي وعلى ساحة عمل الرقابة المالية على الموازنة العامة سواء في مصر أو القوانين المقارنة ، ما يمكن أن يطلق عليه

١- د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق ، ص١٩١. أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٤١. أ/ حسن ناظم محمود: المرجع السابق ، ص٨.

٢- د/ علي حسين أحمد الفهداوي: المرجع السابق ، ص ٤٣٠.د/ إيمان علي صياح: المرجع السابق ، ص٧٤٨.

الرقابة أثناء عملية التنفيذ ، فالذي يصح أن نطلق عليه عمل رقابي هو ما يتم انجازه أو تنفيذه بالفعل ، فدائما ما يحدث الخلط بين المتابعة والإشراف والمتابعة والرقابة على الرغم من وجود فروق جوهرية بينهما، فالمتابعة هي عملية تسجيل تاريخي للأرقام والبيانات المختلفة وذلك بهدف تحليلها لاستخراج مواقف مالية منها. لكن الإشراف وهو عملية توجيه للقائمين على التنفيذ وذلك بغرض المساعدة للعمل على توفير الوقت والجهد والنفقات. أما الرقابة فهي التحقق من أن التنفيذ قد تم وفقا للخطة الموضوعة من قبل ، فتأتي بعد التنفيذ وذلك لعمل المقارنة ما بين ما تم تنفيذه بالفعل وما قد تم التخطيط لتنفيذه، والبحث من خلال ذلك على وجود الانحرافات المالية والإدارية على فرض وجودها والعمل على علاجها.[١]

ومن ثم فالمتابعة والإشراف هما من وسائل وأدوات الرقابة المالية ، وبالتالي فلا يمكن القول بوجود رقابة آنية أو معاصرة للتنفيذ ، فالرقابة في أساسها عمل خارج عن نطاق التنفيذ ذاته ، فإذا لازمه واندمج فيه صار جزءا منه ، ولذلك فإن الرقابة المعاصرة للتنفيذ لا تخرج عن كونها في الأصل إما سابقة أو لاحقة ولو على الأقل بفترة وجيزة.[٢]

ج ـ الرقابة اللاحقة على عملية تنفيذ الموازنة العامة:

الرقابة اللاحقة على عملية تنفيذ الموازنة العامة من قبل الوحدات الإدارية في السلطة التنفيذية تبدأ عادة بعد انتهاء السنة المالية ، والتي يعقبها قفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي للدولة ، وذلك من خلال تدقيق ومراجعة الوثائق والمستندات من أجل التأكد من مدى مطابقة التنفيذ مع الاعتماد الوارد والمخصص في الموازنة العامة [٣]، والرقابة هنا

١- وقريب من ذلك الرأي أنظر لدى: أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص ٤٢. د/ علي أنور العسكري: المرجع السابق ، ص٢٣٠.

٢- د/ علي أنور العسكري: المرجع السابق ، ص٢٣٠.

٣- د/ حامد عبد المجيد دراز: المرجع السابق ، ص١٠٦.

يكون الغرض الأساسي منها إعداد الحساب الختامي وتقديمه الى المجلس النيابي[١]، فيتم فحص ومراجعة المعاملات الحسابية والمالية ، ومن ثم أي نشاط اقتصادي في الفترة اللاحقة لإتمام عملية تنفيذ هذه المعاملات.[٢]

ومما سبق يتبن أن الرقابة اللاحقة هي رقابة علاجية تتمثل في مراجعة مستندات الصرف والقيود المحاسبية الختامية ، بل من الممكن أن تصل إلى أقصى من ذلك كعدم تجاوز الصرف للاعتمادات المقررة في الموازنة العامة والحصول على موافقة هيئة الرقابة السابقة على الصرف وقد تصل إلى رقابة الأداء ومدى كفاية الجهة الإدارية في استخدام نفقاتها العامة ، علاوة على ذلك التأكد من أن الإيرادات العامة قد تم جبايتها وتحصيلها طبقا للقانون والتي ينتهي بها المطاف إلى خزانة الدولة.

وهذه الرقابة دورها مهم حيث بمقتضاها يتم مراجعة وفحص المستندات الخاصة بالصرف والتحصيل للواردات في الحساب الختامي مع الدفاتر الحسابية ، وذلك بعدما تكون إجراءات تنفيذ الموازنة العامة قد اكتملت وانتهت أو نفذت ، وذلك محاولة للوقوف على أية مخالفات مالية تكون قد وقعت لغرض تحضير الحساب الختامي لها ، والتأكد من أن الإدارات الحكومية قد قامت بصرف النفقات على الوجه المحدد والمخصص لها ، وأيضا التأكد من ورود هذه الأموال التي تم تحصيلها إلى الخزانة العامة للدولة ، ومن ثم فهي عملية مراجعة وفحص كافة الدفاتر الحسابية ومستندات التحصيل والصرف لكافة الأنشطة ، وذلك للمقدرة على الوقوف على كافة المخالفات المالية التي وقعت ، وبالتالي قد تمتد تلك الرقابة لأي يتم مساءلة مرتكبي المخالفات المالية ، بل يمكن بحث مدى كفاءة الوحدات الإدارية التنفيذية في استخدام الأموال العامة ، وعلى العكس من الرقابة السابقة فنجد أن هذه الرقابة تمتد إلى الإيرادات العامة

١- د/ هشام محمد صفوت: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، بدون ناشر ، سنة ١٩٨٦، ص٣٩١.

٢- د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق ، ص٢٢. أ/ حسن ناظم محمود: المرجع السابق ، ص٧.

وليس النفقات العامة فقط ، وذلك للتأكد من أنه قد تم تحصيل الإيرادات العامة وفقا للقوانين وأن كل ما حصل دخل ورودا إلى الخزانة العامة.[١]

فالرقابة اللاحقة لا تتسبب في عرقلة تنفيذ الأعمال الحكومية أو تأخيرها مثل الرقابة السابقة ، وتستطيع كشف النقاب عن الحقائق كاملة وذلك نتيجة اتضاح جميع المستندات العملية مما يدعم ملاحظاتها، كما أنه تشكل عامل نفسي يضعه المسئولون في الاعتبار عند تنفيذ الأعمال المنوطة بهم ، حيث أنه يعلمون مسبقا بخضوع أعمالهم للرقابة اللاحقة، ويمكن من خلالها تحقيق الرقابة الاقتصادية بمقارنة ما تم تنفيذه فعلا بالمستهدف تنفيذه والوقوف على أسباب الانحرافات ووضع العلاج المناسب لها.[٢]

والجدير بالذكر أنه يؤخذ على هذا النوع من الرقابة أنها لا تكشف الأخطاء إلا بعد حدوثها ، فهي تأتي بعد فوات الأوان بحيث تظهر نتائجها بعد فترة قد تطول أو تقصر مما يقلل من فاعليتها ويجعل الخطأ يتراكم ، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إهدار المال العام أو إلى سوء استخدامه على الأقل ، فضلا عن أن هذه الرقابة هي رقابة ذاتية من قبل السلطة التنفيذية أو الحكومة على أعمال إداراتها المختلفة ، ومن ثم تعد رقابة هشة وضعيفة إلى حد ما ، كما أنها في أغلب الأحيان غير حازمة وذلك بسبب أن الإدارة يترك لها الحرية في أن تراقب نفسها بنفسها.[٣]

ويضاف إلى ذلك أن هذه الرقابة عندما تتم فإن التصرفات الخاطئة تكون قد حدثت ، فهي لا تحول دون وقوع الأخطاء المالية وبالتالي لا تمنع تبديد الموارد المالية أو سوء

١- د/ علي حسين أحمد الفهداوي: المرجع السابق ، ص ٤٢٩-٤٣٠.د/ إيمان علي صياح: المرجع السابق ، ص٧٤٨.

٢- أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٤٠.

٣- د/ عبد الباسط على جاسم: المرجع السابق ، ص ١٩١- ١٩٢. أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٤٠.

استخدامها ، وبالتالي فقلما تستطيع أن تعيد حقا الخزانة العامة قد ضاع ، كما أنها تأتي بعد مدة من وقوع الخطأ هذا على فرض اكتشاف ذلك الخطأ أو أن يكون الموظف قد غادر الوظيفة لأي سبب كان أو غادر خارج البلاد ومن ثم فإن كل هذه الاعتبارات تؤدي إلى التقليل من أهميتها.[١]

كما أن هذه الرقابة تتم عادة بطريق العينة ، والأخيرة هي طريقة تعتمد على مدى سلامة العينة المختارة ومدى كفاءة العنصر البشري القائم باختيار العينة ، حيث يمكن اخفاء المستندات المشبوهة وإبراز المستندات السليمة للمراجعة ، وهو ما كشف عن الفحوص الرقابية الحديثة حيث أصبحت المطابقة المستندية من الخطوات التي تسبق المراجعة المستندية.[٢]

وبالرغم من وجود هذه المثالب على هذا النوع من الرقابة ؛ فالرقابة اللاحقة لا يمكن أن نغفل أهميتها لا سيما لو تم تنظيم ممارسة هذه الرقابة بطريقة يمكن من خلالها التخفيف مما ذكر سلفا من مثالب وعيوب ، فالتنظيم الدقيق لعملية ممارسة هذه الرقابة كالسرعة في إجرائها وإسناد الأعمال ذات الطبيعة المالية إلى من يتمتعون بالخبرة والتخصص الدقيق ، وفرض عقوبات إدارية وجنائية ملائمة على مرتكبي المخالفات المالية ، ومحاولة أن كل من أنواع الرقابة الثلاثة أن يكمل كل من بعضهم البعض، وأنه يمكن الجمع فيما بينهما بما يحقق الرقابة الدائمة والمستمرة والمباشرة على الإنفاق العام وعدم العبث بالأموال العامة للدولة.[٣] ولكي تتوافر الجدية في عملية الرقابة اللاحقة للموازنة العامة وتؤتي ثمارها المرجوة منها ، فلابد وأن تتم هذه الرقابة عن طريق هيئات مستقلة عن السلطة التنفيذية وأن يتم منحها وموظفيها قدر من

١- د/ علي حسين أحمد الفهداوي: المرجع السابق ، ص ٤٣٠.

٢- د/ على أنور العسكري: المرجع السابق ، ص٢٣٢.

٣- د/ عبد الأمير شمس الدين: الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان ، رسالته ، المرجع السابق ، ص٤٩.

السلطات والضمانات ما يجعلها بمنأى عن أي إجراء تعسفي قد تتخذه السلطة التنفيذية في مواجهتها.[١]

وفي مصر يوجد العديد من الأجهزة التي تمارس الرقابة الإدارية السابقة على الصرف المتمثلة في الوزراء كل في وزارته ، ورؤساء الوحدات الحكومية ورقابة وزارة المالية السابقة واللاحقة[٢]، ويضاف إلى ذلك رقابة وزارة التخطيط فهي المنوط بها متابعة ومراقبة تنفيذ الخطة الاقتصادية ، فضلا عن متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة. ورقابة بنك الاستثمار القومي والذي أنشئ بموجب نص القانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٨٠ في مادته الثانية ، ورقابة البنك المركزي المصري ورقابة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة والذي صدر بموجب القانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٦٤، ورقابة هيئة الرقابة الإدارية التي فصلت عن النيابة الإدارية بموجب القانون رقم ١١٧ لسنة ١٩٥٨ كهيئة مستقلة ملحقة برئاسة الجمهورية، ثم ألحقت بوزارة العدل بموجب القانون رقم ٢٨ لسنة ١٩٦٨، وكذلك رقابة أجهزة المباحث والمخابرات العامة المصرية.[٣]

١- د/ محمد أحمد كايد: الإدارة المالية والدولية والعالمية ، المرجع السابق ، ص٢٤وما بعدها. أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٣٩.

٢- راجع في ذلك المواد (١٩-٢٠-٢٤) من القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بالمحاسبة الحكومية.

٣- د/ السيد عبد المولى: المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، سنة ١٩٩٥، ص٦٧٨وما بعدها.

د/ عطا الله سالم جويعد الصرايرة: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، سنة ١٩٩٩، ص٣٥٣ وما بعدها.

المبحث الثاني

طرق الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة

تمهيد وتقسيم:

لقد اهتمت الدول منذ أقدم العصور بتنظيم الرقابة على الأموال لا سيما التي تعود ملكيتها إليها ، وذلك بهدف الحفاظ على تلك الأموال من العبث بها أو ضياعها ، والتأكد من صرفها على الأوجه التي تمت جبايتها من أجلها ، فذلك هو المبرر المحيد لمدى مشروعية استمرار الحكومات كونه يرتبط بأسباب وجود الدولة المتمثل في الاستمرار على تلبية الاحتياجات الخاصة برعاياها. الأمر الذي على أثره قد أجمع فقهاء المالية العامة والإدارة على أن أي نظام مالي أو إداري لا تتوافر فيه الرقابة المنظمة والصحيحة ، يعد نظاما ناقصا ويفتقر إلى المشروعية ودعائم الصحة والكمال.

فالرقابة أمر طبيعي لأي مجتمع إنساني منظم ، وذلك لأنها تضع الضوابط لكل تصرف. والرقابة المالية تعد كغيرها من أنواع الرقابات الأخرى لها دور رئيسي وفعال في تنظيم المؤسسات المجتمعية ، لذلك فقد حظيت الرقابة المالية بأهمية مطردة مع تطور دور الدولة لا سيما بعد زيادة تدخلها في شتى مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتطور النظم السياسية لتحقيق المزيد من الديمقراطية في هذا المجال ، الأمر الذي بات على أثره من أولى مهمات الدولة تجاه دافعي الضرائب من مواطنيها ضرورة التأكد من مدى حسن سير الأعمال التي تقوم بها وزارتها ومؤسساتها ، وذلك ضمن حدود المشروعية القانونية والنظم الاقتصادية السليمة لفعالية إدارتها المالية.

لذلك فتعد الرقابة المالية جزءاً لا يجتزئ من الإدارة المالية للدولة والتي تتضمن مجموعة من الضوابط والاجراءات المحاسبية والتدقيقية في مجال العلاقات المالية والأداء، وذلك من خلال وضع نظام متكامل للمعلومات المالية والسلوكية والتي يكون الهدف منها رفع

مستوى الأداء المالي للدولة عبر التدقيق المستمر للنتائج المالية لأعمالها، ومع مقارنتها بالنتائج المرغوب في تحقيقها من خلال تحليل الأسباب ومعرفة المعوقات التي حالت دون تطابق النتائج المتحصلة مع النتائج المستهدفة واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتحديد المسئوليات ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح مسارات الأداء المالي والإدارة المالية ، وتجنبها الوقوع في الأخطاء مستقبلا.

ومن خلال ما سبق يمكن أن نقوم بتقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: أساليب الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة.

المطلب الثاني : الجهات المنوط بها تنفيذ الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة.

المطلب الأول

أساليب الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة

إن الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة تعد عملية هامة وأساسية وذلك من حيث أنها تمكن من توجيه الأموال العامة إلى مقاصدها الصحيحة دون أن يكون هناك أي إهمال أو تلاعب ، وتعتبر عملية الرقابة من المراحل الرئيسية في نجاح تنفيذ الموازنة العامة وتحقيق أهدافها ،[1] وللتأكد من أن التنفيذ يتم حسب ما هو مخطط له أن يكون وطبقا لما هو مطلوب لذلك ، فيمكننا القول بأنها عملية ملازمة لكافة نشاطات الإدارة التي تقوم بها ،[2] ويمكننا أن نميز بين مختلف أساليب الرقابة ومناهجها وإن كانت تشترك في أهدافها.

---

[1]- د/ مداحي عثمان: المرجع السابق ، ص١٠٨.

٢- د/ رشا الغول: التقييم الذاتي للرقابة ، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية ، القاهرة ، سنة ٢٠١٣، ص٨٥.

أولا: الأساليب المتبعة للرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة:

١ـ الأسلوب الأول: الجانب الوظيفي للرقابة:

حيث أن أصحاب هذه الأسلوب والاتجاه يهتمون ويركزون على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها الرقابة المالية ، فهم يهتمون بوجود عمليات معينة يلزم توافرها لإمكان تحقيق هذه الرقابة ومن ثم تتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها.[١]

لذلك فقد ذهب بعض الفقهاء إلى أن الرقابة المالية تعني العمل من أجل تحقيق أهداف معينة تسعى الهيئة الخاضعة للرقابة إلى تحقيقها ، بينما يرى آخرون من ذات الاتجاه إلى أن الرقابة المالية تقوم على أساس تحديد العمل المنوط به من كل فرد داخلها ، ومن ثم ففي ذلك ضمان لتنفيذ الأعمال المطلوب القيام بها في المواعيد المحددة.[٢]

وبالتالي فإن هذا الأسلوب يقوم على أساس أن كلا من المفهومين السابقين: وهما مجموعة الأهداف المطلوب تحقيقها وتنظيم عمل الأفراد داخل الهيئات الإدارية بشكل يساعد على تحقيق الأهداف المحددة.[٣]

الأمر الذي جعل هذا الأسلوب الوظيفي للرقابة المالية يركز على كون الأخيرة بأنها عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاه والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن.[٤] أو التحقق من أن عملية التنفيذ تتم طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة ، وذلك على أساس أنها عملية اكتشاف عما إذا كان كل شيء يسير على حسب الخطط المقررة ، ولغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط الضعف

---

[١]ـ د/ السيد خليل هيكل: الرقابة على المؤسسات العامة ، المرجع السابق ، ص١٧٣. د/ عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق ،المرجع السابق ، ص١٧.

[٢]ـ د/ عبد السلام بدوي: الرقابة على المؤسسات ، المرجع السابق ، ص٨٨.

[٣]ـ د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ص٧.

٤– د/ عبد الله طلبة: الإدارة العامة ، منشورات جامعة دمشق ، سنة ١٩٨٣ـ ١٩٨٤، ص٢٥٤.

والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها ، فالرقابة هي أحد العناصر المهمة والتي تكون ضرورية ولازمة ليس للخدمات العامة والمشروعات فقط ، بل يمتد أيضا لكل جهد جماعي مهما كان الغرض من إنشائه.[١]

وبالتالي فالتدقيق والإشراف من قبل الأجهزة الرقابية ـ الأجهزة العليا ـ للاطلاع على مدى كيفية سير العمل في الأجهزة الإدارية الخاضعة للرقابة ـ الأجهزة الدنيا ـ وذلك للتأكد من تحقيق النشاط المالي للدول لغايته، وذلك وفقا لما هو محدد في الموازنة العامة التي أقرتها السلطة التشريعية ، والتثبت من أن تنفيذ الموازنة العامة العائد يتم دونما أن يكون فيه تبذير أو إهدار للمال العام ، ومن ثم ضمانا لحسن سير الإدارات الحكومية ماليا.[٢]

وإذا كان ذلك كذلك فمما تقدم يتبين أن أصحاب هذا الأسلوب يعتقدون أن أسلوب الرقابة المالية ينحصر في مجموعة العمليات التي تتخذ شكل مجموعة من القرارات أو الإجراءات التي يكون من شأنها تحقيق مجموعة من الأهداف الواضحة والمحددة ، وفي سبيل ذلك تقسم الرقابة الإدارية إلى ثلاثة أنواع:[٣]

أـ الرقابة المالية: وغرضها المحافظة على المال العام من سوء التصرف فيه وإهداره، وذلك عن طريق التأكد من إتباع إجراءات العمل وقواعده المحددة سلفا من قبل الدولة.

ب ـ الرقابة على الأداء: وهذه الرقابة يكون الغرض منها التأكد من مدى تحقيق الأهداف الموضوعة ، وعدم الانحراف عن معدلات الأداء المنصوص عليها في الخطة المعدة سلفا من قبل الدولة.

١- د/ عبد الأمير شمس الدين: الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، رسالته ، المرجع السابق ، ص٢٨.

٢ـ د/ عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق ، المرجع السابق ، ص١٦.

٣- د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ص٨.

ج ـ الرقابة على الكفاية: وهذه الرقابة يكون غرضها التعرف على فرص تحسين معدلات الأداء المرسومة ، وما سيتبع ذلك من إدخال التعديلات في الخطة الموضوعة من قبل الدولة.

٢ـ الأسلوب الثاني: الرقابة المالية مجموعة من الإجراءات:

وينظر أصحاب هذا الأسلوب على أن الرقابة المالية مجموعة من الإجراءات ، ومن ثم فيركزون على الخطوات التي يتعين القيام بها لإجراء عمليات الرقابة ، فلكي تتم عملية الرقابة ـ فإنه شرطا أساسيا للقيام بالرقابة ـ فإن الأمر يتطلب وجود بيانات عن كافة أوجه النشاط المختلفة ، على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها.[١] ووفقا لهذا الأسلوب فإن البعض يرى أن الرقابة المالية من خلاله تتبدى في كونها مجموعة من العمليات والأسباب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية [٢]أو مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها، للوصول إلى نتائج تقوم بها أجهزة معينة ، للتأكد من ت حقيق المشروع لأهدافه بكفاية ، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة.[٣]

٣ـ الأسلوب الثالث الأجهزة التي تقوم بالرقابة:

يهتم هذا الأسلوب بالأجهزة التي تقوم بالرقابة وتتولى الفحص والمتابعة وجمع المعلومات وتحليل النتائج ، فالرقابة تعني أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات وذلك للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها بكفاية ، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة. ووفقا لهذا الاتجاه فإن الرقابة المالية هي عملية تقييم وفحص ومراجعة

---

[١]ـ د/ عبد السلام بدوي: المرجع السابق ، ص٨٧ـ٨٨. د/ عوف محمود الكفراوي: المرجع السابق ، ص١٨.
د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ص٨.

٢– د/ أحمد صقر عاشور: الإدارة العامة ، دار النهضة العربية ، سنة ١٩٧٩، ص٣٧٧.

٣– د/ عبد السلام بدوي: المرجع السابق ، ص٩١.

تقوم بها أجهزة مختصة ، للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوع 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 الموضوعة.[١]

وبالتالي فالرقابة المالية تشمل المفاهيم السابقة مجتمعة فهي تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ للخطط الموضوعة وقياس مستوى نتائج الأعمال، بما كان مستهدفا تحقيقه استنادا إلى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحراف ومعالجتها.[٢]

وإذا كان ذلك كذلك فإنه يمكن القول بأنه إذا كان هناك اختلافا بين فقهاء المالية العامة في التعبير عن مفهوم الرقابة المالية، إلا أن هناك اتفاق فيما بينهم على مفهوم الرقابة المالية وعلى دورها ، بناء على ذلك يمكن بأن الرقابة المالية وفقا للاتجاهات سالفة الذكر ، بأن الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من أنه قد تم تنفيذها وفق مضمون الإجازة التي منحتها السلطة التشريعية للحكومة وبواسطتها يتم التحقق من أن صرف النفقات العامة وجباية الإيرادات العامة قد أتى وفق الأهداف المحددة فيها ، ويمكن أن يقوم بها كل من السلطة التشريعية ووزارة المالية وأجهزة مستقلة تنشأ للقيام بها.[٣]

١- د/ عوف محمود الكفراوي: المرجع السابق ، ص١٨.

٢- د/ محمد العموري: المرجع السابق ، ص٢٥.

٣- د/ رشا الغول: المرجع السابق ، ص٩٣ وما بعدها. د/ علي عباس: الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، بيروت ، سنة ٢٠٠٢، ص١٠٥ وما بعدها. د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ص١٠.د/ محمد إبراهيم: الرقابة الإدارية ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ، القاهرة ، سنة ٢٠٠١، ص٥٩ وما بعدها.

والجدير بالذكر أنه من خلال تطور العلوم الإدارية ولا سيما استخدامها للتكنولوجيا وظهور مفاهيم الإدارة بالأهداف، والتي أشارت إلى أن الصعوبات في الإدارة لا تكمن في تحديد الأهداف المراد تحقيقها بقدر ما تكمن في الأساليب والطرق التي يمكن للإدارة بواسطتها تحقيق هذه الأهداف على أفضل وجه ، مما يستلزم تحديد وحدات العمل التي يراد قياسها ، وبيان تحديد معايير قياس العمل التي تستخدم ، ليمكن بواسطتها تحقيق ضبط العمل وتقييمه بصورة مرئية وملموسة. وذلك أدى بطبيعة الحال إلى تطوير مفهوم الرقابة في ظل هذه المفاهيم ، بعد أن لوحظ أن مستلزمات قياس الأداء وبياناته ومتابعة رقابة الأداء غير متوفرة بصورتها المطلوبة في المحاسبة المالية التي تعتمد عليها الرقابة التقليدية ، وعندما برزت الرقابة كعنصر من عناصر الإدارة إلى حد كبير بالرغم من اختلاف طرق التعبير عنها ، وذلك لإعطاء مفهوم مدلولا يتجاوز حدود المعاملات المالية ومستنداتها ، برزت مفاهيم الرقابة كالآتي:[١]

- **الرقابة المالية:** وهي التي يقصد بها الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية الصادرة عن الوحدات الإدارية ، والكشف الكامل عن الانحرافات وإهدار المال العام ، ومدى مطابقة التصرفات المالية مع القوانين والقواعد النافذة والمعمول بها.
- **الرقابة الإدارية:** وهي التي يقصد بها الرقابة التي تستهدف تحقيق أكبر قدر من كفاءة الأداء والاقتصاد في استخدام الأموال.
- **الرقابة على البرامج:** وهي التي يقصد بها البحث عن مدى تحقيق كل البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية للأهداف المحددة لها ومدى مطابقتها لكل من التكاليف (المدخلات) والنتائج (المخرجات).

١- د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ص١١- ١٣.

- **رقابة الفاعلية:** مما لا شك فيه أنه بعد تطور النظرة من قبل المتخصصين والخبراء حول المفاهيم الثلاثة السالفة الذكر ، وقاموا بعد المقومات التي تستند إليها هذه المفاهيم ومن ثم الأغراض التي تقصدها كل من الرقابة الإدارية والرقابة على البرامج متداخلة ومتكاملة ، مما يجعلهما مندمجين في مدلول واحد وهو ما يسمى برقابة الفاعلية ، والذي يقصد به انصراف الرقابة لضمان مدى أهمية الغرض من المراجعة والفحص وذلك للتأكد من فاعلية العمل وتحقيق أهدافه المحددة سلفا والتي تقوم الوحدات الإدارية بتنفيذه. وبالتالي فإن مثل هذا النوع من الرقابة ما هي إلا عبارة عن تعبير عن مدى امتداد نطاق الرقابة المالية ، وذلك لتشمل رقابة تقييم الأداء وأحكام تحقيق نتائج الأنشطة والأهداف. والرأي الراجح يرى أن رقابة الفاعلية لا تعد امتدادا للرقابة المالية ولا بديلا عنها ، وذلك لأن وظيفة كل واحدة منها تنصرف إلى شيء معين بذاته لاختلاف طبيعة كل منهما والأغراض التي تقصدها. فالرقابة المالية تعد في حد ذاتها مطلبا قانونيا ومحاسبيا الهدف منها الكشف عن الأخطاء المحاسبية والقانونية ، وذلك من خلال المراجعات والتدقيقات للمعاملات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية ، وتعمل على إجراءات تصحيحها ، ويمتد نطاقها إلى المسئولية المحاسبية والمالية وحتى الآمرين بالصرف. أما رقابة الفاعلية فالهدف منها في الأساس هو بيان مواطن الضعف والهوان في مختلف جوانب مسيرات تنفيذ عمل الوحدات الإدارية، ومدى حجم مشاكل هذا التنفيذ ومعوقاته ومستوى تحقيق الأهداف المقررة ، إضافة إلى ما تستهدفه من إثارة الوعي وتنمية الحوافز في جميع المستويات الإدارية المسئولة عن ذلك التنفيذ.

وإذا كان ذلك كذلك فإنه فوفقا لاختلاف وجهتي النظر بالنسبة لكل من هذين النوعين من الرقابة، فنجد أن الرقابة المالية لا تزال محتفظة بأبعادها التي تمارسها السلطات الرقابية

المختلفة ، وتمارس إضافة إليها رقابة الفاعلية في إطار مفهوم الرقابة الحديثة ، وذلك في أغلب الدول المتقدمة ، في حين أنه قد استمرت الرقابة المالية كرقابة تقليدية ولكن بصورة ومن خلال إطار أكثر حداثة ، وذلك في أغلب الدول النامية.[١]

الأمر الذي دعي إعلان ليما بشأن المبادئ العامة للرقابة المالية المنعقد سنة ١٩٧٧ إلى اعتماد ذات المنهج المشار إليه بشأن الرقابة المالية من جهة ورقابة الفاعلية من جهة أخرى ، ولكن مع الوضع في الحسبان بأن كل واحدة منهما لها مفهومها وأبعادها المختلفة ، فجاء الإعلان في القسم رقم (١٤) منه بشأن الرقابة الشكلية ورقابة الأداء وموقف الجهاز الأعلى للرقابة المالية منها على النحو التالي:[٢]

١ـ إن المهمة التقليدية للهيئات العليا للرقابة المالية هي أن تراقب مدى مشروعية الإدارة المالية والمحاسبية ونظامهما (وهذه هي الرقابة المالية).

٢ـ وإلى جانب مهمة هذا النوع من الرقابة الذي لا ينازع أحدا في أهميته وضروريته ، هناك نوع آخر يركز اهتمامه على مراقبة الأداء والفاعلية والتوفير وكفاءة الإدارة العامة. وهذا النوع من الرقابة لا يعني بمراقبة مظاهر معينة من الإدارة فحسب ، بل إنه يراقب الإدارة بجميع أوجه نشاطها ومن ضمنها التنظيم والنظم الإدارية (وهذه هي رقابة الفاعلية).

١- د/ يوسف شباط: الوسيط في الرقابة المالية والإدارية ، الطبعة الثانية ، منشورات كلية الحقوق جامعة دمشق ، سنة ٢٠٠١ـ ٢٠٠٢، ص٩ وما بعدها. د/ أحمد صقر عاشور النظام المالي للحكومة ودوره في فعالية الرقابة المالية ومكافحة الفساد ، الرقابة المالية في الأقطار العربية ، ندوة نظمتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد ، منشورات مركز دراسات الوحدة العربية ، الطبعة الأولى ، سنة ٢٠٠٩، ص٦٥ وما بعدها.

٢- أنظر في ذلك: إعلان (ليما) الذي عقدته (انتوساي) المنعقد في مدينة (ليما) سنة ١٩٧٧، بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية ، نتائج المؤتمر الدولي التاسع للأجهزة العليا للرقابة المالية ، ترجمة د/ طارق الساطي: منشورات مجموعة العمل العربي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، بدون سنة نشر، ص٦ وما بعدها. ومشار إلى ذلك لدى: د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ص١٣.

ثانيا: أساليب تنفيذ الرقابة المالية على الموازنة العامة: [١]

على الرغم من الأهمية التي تتمتع بها الرقابة المالية في تحقيق أهدافها إلا أنه يجب ألا تتجاوز حدوداً معينة كل لا تؤدي إلى عرقلة النشاط الإداري والمالي للدولة ، ومن ثم تشل حركة الأجهزة الإدارية المختلفة ، وكما أنها تصبح خطراً على النشاط المالي والإداري والاقتصادي للدولة عبر تعدد الأجهزة التي تمارسها. لذلك فتقوم جهات الرقابية المالية بتنفيذ مهامها بطرق متعددة ومختلفة وغالبا ما تحدد الأنظمة الرقابية نوعاً أو أنواعاً من هذه الأساليب ، وذلك لإتباعها من قبل الجهة المسئولة عن القيام بالرقابة المالية ، وقد ذهبت قوانين وأنظمة أغلب الدول بتحديد أساليب معينة لتنفيذ الرقابة المالية ، وتتم الرقابة بإحدى الأساليب التالية:

أـ الرقابة الشاملة:

ووفقا لهذا الأسلوب تتولى الجهات الرقابية إجراء رقابة عامة وتفصيلية ، وذلك على جميع المعاملات المالية تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة ، وقد يتم تحقيق الرقابة الشاملة على قطاع معين وفي مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للوحدة الإدارية ، أو رقابة إجمالية على باقي المجالات الأخرى.

ب ـ الرقابة الانتقائية:

١- د/ زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية للمطبوعات ، الإسكندرية ، سنة ١٩٩٨، ص ٤٨٦.د/ أحمد صقر عاشور: المرجع السابق ، ص٦٥ وما بعدها. د/ عبد السلام بدوي: المرجع السابق ، ص٨٧.٨٨.د/ عوف محمود الكفراوي: المرجع السابق ، ص١٨.أ/ حنان عقون: المرجع السابق، ص٤٦ ـ ٤٧. أ/ جهاد محمد محمد شرف: أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية ، رسالة مكملة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، سنة ٢٠٠٥، ص١٩وما بعدها .د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ص١٩وما بعدها. د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق ، ص٣٨ وما بعدها.

ووفقا لهذا الأسلوب يتم اختيار عينة ما من بين المعاملات المالية المراد إجراء المراقبة عليها وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ويمكن استخدام أسلوب الرقابة الانتقالية بطرق متعددة يمكن أن نتعرض إليها من خلال زمرة النقاط التالية:

- **العينة العشوائية:** وتتم عملية المراقبة المالية من خلال اختيار العينات العشوائية ، بحيث يتم اختيار عينة أو عينات معينة من المعاملات المالية بطريقة عشوائية وإخضاعها للرقابة دون الحاجة إلى إخضاع كافة المعاملات المالية في الوحدة الإدارية ، ويتبع مثل هذا الأسلوب في المؤسسات والإدارات والشركات التي فيها أعمال مالية ضخمة أو متعددة.
- **العينة الإحصائية:** ووفقا لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم الجهة الخاضعة للرقابة على طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع ثم يتم اختيار عينة من كل طبقة على حدة.
- **العينة العنقودية:** حيث أنه يتم اختيار عينة معينة ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي يتم اختيارها ، وذلك بحيث تمثل العينة المختارة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ببعضها البعض أو ذات صلة بموضوع العينة المختارة ، والجدير بالذكر إن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوبا معينة فأسلوب الرقابة المالية الشاملة من الصعب تطبيقه في الدول المتقدمة بسبب كثرة المعاملات المالية أو الرقابية الانتقالية فيعاب عليه عدم الدقة والموضوعية في النتائج لأنها تتم بشكل انتقائي عشوائي غير معبر عن الأرقام الحقيقة.

ج ـ الرقابة المستمرة: إن الرقابة المستمرة يتضح أسلوب الأخذ بها في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الإدارة ، حيث تتم عملية الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والأوراق والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة المالية وذلك طوال السنة.

د ـ الرقابة الدورية: وتتم عمليات الرقابة المالية من خلال هذا النوع من الرقابة على شكل فترات دورية خلال السنة ، وذلك كأن تقوم أجهزة الرقابة بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة ، أو في حالة جرد المخازن في فترات تحددها الإدارة أو تحددها جهة الرقابة ذاتها ، أو في حالة إجراء الرقابة السنوية ، وذلك على الحسابات النهائية لكل سنة وإصدار التقرير الرقابي السنوي.

هـ ـ الرقابة المفاجئة: حيث تتولى جهة الرقابة بمقتضى ذلك إجراء عمليات رقابية مباغتة ومفاجئة تستهدف موضوعا معينا أو موضوعات معينة نتيجة أخبار أو معلومات مسبقة عن وجود مخالفات مالية ، أو بناء على طلب من الجهات المسئولة ، وقد يتولى الجهاز المكلف بالرقابة هذه الطريقة من طرق الرقابة المالية بين فترات وأخرى، وذلك ليجعل الهيئات الخاضعة للرقابة في حالة شعور دائم ومستمر بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية في أي وقت وحين.

ثالثا: أهداف الرقابة المالية على الموازنة العامة: [١]

١- د/ يوسف شباط: المرجع السابق ، ص٩ وما بعدها. د/ أحمد صقر عاشور: النظام المالي للحكومة ودوره في فعالية الرقابة المالية ومكافحة الفساد ، المرجع السابق ، ص٦٥وما بعدها. د/ محمد خير العكام: المرجع السابق ، ١٣وما بعدها. د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق ، ص٣٨وما بعدها. د/ محمد العموري: الرقابة على تنفيذ الموازنة، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد السابع، هيئة الموسوعة العربية، دمشق، سوريا، سنة ٢٠١١، ص٢٨٧وما بعدها. أ/ حنان عقون: المرجع السابق، ص٤٧وما بعدها. د/ جهاد محمد محمد شرف: المرجع السابق ، ص١٨وما بعدها.

إن الرقابة المالية باتت تعد من الأركان الأساسية للإدارة الحديثة والتي تساعد على تحقيق أكبر قدر من الفعالية في استخدام الأموال العامة وكفايتها، وغيرها من المصادر التنظيمية والبشرية والتكنولوجية الأخرى ، وذلك من خلال المراجعة والمتابعة والتدقيق والمقارنة والقياس والتقويم للأداء الفردي والمؤسسي ، فتسعى الإدارة المالية من خلال مجموعة من الإجراءات والنشاطات إلى إنجاز الأعمال وتحقيق الأهداف على الرغم من العقبات البيئية والتنظيمية والسلوكية ، ومختلف المتغيرات التي تقف في طريق النتائج المرغوب فيها ، فالرقابة المالية تحول اكتشاف الأخطاء والمخالفات والانحرافات عن الخطط والمعايير المحددة سلفا ومعالجتها لمنع تكرار مثل هذه الأمور مستقبلا.

فالرقابة المالية تخدم غرضين رئيسيين متكاملين ألا وهما: التقييم وتحديد المسئولية الإدارية والقانونية والمالية ، بحيث يركز التقييم على المهمات والأداء المالي ويتصف بالطابع الفني المتعلق بإنجاز الأعمال ، بينما يركز غرض تحديد المسئولية على الجوانب السلوكية بغية تحديد الأشخاص المسئولين عن الانحراف أو التقصير ومحاسبتهم واتخاذ الإجراءات القانونية بحقهم. وتحت هذين الغرضين يندرج العديد من الأغراض العامة للرقابة المالية والتي حددت فيما يلي:

أ- الأهداف السياسية: وهي التي تتمثل في التأكد من احترام رغبة السلطة التشريعية (البرلمان) فهو المختص بإقرار واعتماد الموازنة العامة للدولة ، وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي تم رصدها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة ، حيث إن رغبة البرلمان هي في حد ذاتها تعبير عن الرغبة الشعبية التي يتولى البرلمان تمثيلها ، وبالتالي فإن احترام رغبته هو مظهر من مظاهر احترام الإرادة العامة للمواطنين.

ب - الأهداف القانونية: وتتمثل الأهداف القانونية في عملية التأكد من مطابقة مختلف التصرفات المالية الصادرة من الوحدات الإدارية المختلفة ، ومسايرتها للقوانين والأنظمة

والتوجهات والسياسات والتعليمات المتبعة ، ويتضمن ذلك المختلف من القرارات والأنشطة وحدود المخصصات والصلاحيات الممنوحة والمسندة للمسئولين الماليين والإداريين ، وغير ذلك من الجوانب المالية سواء فيما يتعلق بالنفقات العامة أو الإيرادات العامة. وتركز الرقابة المالية من الناحية القانونية على مبدأ المسئولية والمحاسبة ، وذلك حرصاً على سلامة التصرفات المالية من ناحية ومعاقبة المسئولين عن أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما من ناحية أخرى.

ج ـ الأهداف الاقتصادية: وتتمثل الأهداف الاقتصادية في مدى كفاية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام ، ومن ثم عدم الإسراف في صرفها على غير الأوجه المشروعة والمبتغاة والتي تشبع المصلحة العامة المحددة لها لإنفاقها فيها، وكذلك المحافظة على الأموال العامة من ثمة أي تلاعب أو استعمال غير قانوني لها أو عدم حمايتها ، والمحافظة عليها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال.

د- الأهداف الاجتماعية: وتتمثل الأهداف الاجتماعية في محاولة منع الفساد الاجتماعي والإداري ومحاربته بشتى صوره وأنواعه المختلفة مثل: السرقة والرشوة والإهمال أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل المسئولية تجاه أفراد المجتمع ، ولعل هذه الأهداف الرقابية تركز جل اهتمامها بالجوانب السلوكية للأداء والتي يصعب قياسها وضبطها من خلال الأدوات والأساليب الرقابية الخارجية عن الجهاز الإداري ووحداته ، ومن ثم فإن هذه الجوانب السلوكية تتحقق من خلال الحوافز الداخلية أو الذاتية للعاملين وهو أمر يمكن تعزيزه من خلال نظام الحوافز والاتصال المناسب ، فسبب تنامي وازدياد ظاهرة الفساد وانتشارها في أروقة الوحدات الإدارية هو ضعف الأجهزة الرقابية للقيام بمهامها على أكمل وجه.

هـ ـ الأهداف الإدارية والتنظيمية: إن الأهداف الإدارية والتنظيمية تحتوي على مجموعة كبيرة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة واستعمالها الاستعمال المشروع ،

وبكفاءة ومرونة وفعالية يمكن أن تؤدي إلى إحداث النتائج المتوقعة والمرغوبة في حدوثها ، وكذلك تجنب كل ما من شأنه أن يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة العامة سواء أكان للأفراد أو للمجتمع داخل التنظيم وخارجه ، ويمكن أن نستعرض مجموعة من الأهداف الإدارية والتنظيمية على سبيل المثال لا الحصر:

- تساعد الرقابة المالية على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهدافه وتوقعاته ومشكلاته ، كما قد تكشف الرقابة عن بعض عيوب التخطيط ، حيث إن كثيراً من المشكلات التنفيذية يرجع أصلها إلى أخطاء في عملية التخطيط بحد ذاتها.
- إن الرقابة تساعد على توجيه الأهداف المحددة للمنظمة أو الوحدات الإدارية المختلفة وتنظيمها بفعالية وكفاية ، كما تعمل الرقابة على تصحيح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها قبل إتمام العمل ، وبالتالي تجنب الأزمات المحتملة وذلك عند اكتشاف المشكلات في الوقت الملائم أو المناسب ، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأمور.
- إن الرقابة تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة وذلك من خلال المعلومات التي تم مراجعتها من قبل الأجهزة الرقابية والتي تقدمها بعد ذلك لمتخذي القرار ، وهي بالتالي تعمل على تطوير قدراتهم المتعلقة باتخاذ القرار من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط والمعايير ومواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك.
- إن الرقابة تساعد على تقويم الوضع العام للمؤسسات العامة أو الهيئات العامة وتحديد مركزها المالي والاقتصادي والإداري والتنافسي ، كذلك تساعد على تقويم أداء العاملين لأغراض الحوافز والتدريب والاختيار وغيرها من القرارات المتعلقة بإدارة شئون الأفراد.

ويمكن أن يضاف إلى أهداف الرقابة المالية الكثير والكثير من الأهداف والتي يمكن أن تتبدى في:[1] التحقق من أن جميع الإيرادات العامة للدولة قد جبيت وتم إدخالها في الخزانة العامة للدولة ، وذلك وفقا للقوانين واللوائح والأنظمة السارية. والتحقق من أن النفقات العامة ـ الأموال العامة ـ قد تمت صرفها وفقا لما هو مقرر لها مع حسن استخدامها في الأغراض المخصصة لها. مراجعة القوانين واللوائح والتعليمات والأنظمة المالية ، ومن خلال ذلك يتم التأكد من مدى ملاءمتها للتطورات المستمرة ، ومن ثم تحليلها واقتراح التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية المثالية. ومن خلال ما سبق يتم الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات أو انحرافات تتم من قبل الأجهزة الإدارية المختلفة في الدولة ، وبالتالي تحليلها ودراسة أسباب هذه الأخطاء والانحرافات ، وتوجيه تلك الأجهزة إلى الحلول الملائمة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها في المستقبل. العمل الدؤوب على ترشيد الإنفاق العام عن طريق توجيه الأجهزة الإدارية إلى أفضل السبل لتحسين إجراءات الأعمال المادية، وتطويرها بما يساعد الأجهزة الإدارية على القيام بدورها على الوجه الأمثل ، وذلك من خلال اقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية ، وتحسين مستوى تقديم الخدمات العامة. العمل على زيادة قدرة الأجهزة الحكومية ومدى فاعليتها على تحقيق الأهداف العامة المختلفة للدولة للوصول إلى أعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد في النفقات. التأكد من أن الوحدات الإدارية المختلفة ملتزمة بإمساك السجلات والبيانات والتقارير المالية ، ويتم إعدادها بالطرق الصحيحة ووفقا لما تحدده القوانين واللوائح والأنظمة التي تنص عليها وتحتويها. متابعة تنفيذ الخطط التي تم وضعها ومن خلالها تقييم أداء الوحدات الإدارية المختلفة ، والتأكد من أن

١- د/ محمد خير العكام: المرجع السابق، ص١٧. ١٨.د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق ، ص٣٨وما بعدها. د/ محمد العموري: الرقابة على تنفيذ الموازنة ، ص٢٨٧وما بعدها. د/ جهاد محمد محمد شرف: المرجع السابق ، ص١٨وما بعدها.

التنفيذ يتم على حسب خطى السياسات الموضوعة ، ومن ثم معرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة ، والكشف عما يقع من الوحدات الإدارية المختلفة من انحرافات ومخالفات ، وما قد يكون في الأداء من قصور والأسباب الداعية إلى ذلك ، ومحاولة اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة واللازم العمل بها ، والتعرف من خلال ذلك على الفرص المناسبة لتحسين الأداء مستقبلا. ضمان عدم الخروج من قبل الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان ، وذلك حسب موافقتها السابقة واعتمادها لبنود الموازنة العامة.

وكل هذه الأمور وغيرها التي تتكشف من خلال الرقابة المالية تسهم بشكل حيوي في جهود التطوير الفردي والمؤسسي للأداء الإداري والمالي، والعمل على التنبؤ بالأخطاء والأخطاء والانحرافات وأوجه القصور في العمل ، وذلك قبل وقوعها لتجنبها وجمع الحل الناجع لها وتحديد المسئول عنها.

رابعا: مراحل عملية الرقابة المالية:[1]

لكي يتم القيام بعمليات المراقبة المالية فإنه يجب المرور بعدة مراحل يمكن أن نستعرضها بإيجاز من خلال زمرة النقاط التالية:

١ـ المرحلة الأولى: تحديد المقاييس والمعايير: وتعد هذه المرحلة هي أهم مرحلة من مراحل عملية المراقبة المالية ، ولعل السبب في ذلك أن جميع المراحل التي تليها ترتبط بها مباشرة ، فلو أن المقاييس أو المعايير المعمول بها غير دقيقة فإن الانحرافات التي سوف تظهر لا تعكس الواقع العملي الفعلي ، ومن ثم فإن اقتراح العلاج سيكون غير سليم وينبغي أن تكون تلك المعايير أو المقاييس عملية ومستمدة من الخطط وأن يعمل على تطويرها بصفة مستمرة.

---

١ – أ/ حنان عقون: المرجع السابق ، ص٤٥ـ٤٦. د/ سنان كاظم موسوي وآخرون: الإدارة ، لمحات معاصرة ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة ٢٠١٢، ص٢٥٧ وما بعدها.

٢ـ المرحلة الثانية: تقييم الأداء بمقارنة النشاط مع المقاييس أو المعايير المعدة سلفا: مما لا شك فيه أنه لكي يتم الحصول على المعلومات المطلوبة عن نواحي النشاطات الإدارية المختلفة بسرعة وفي الوقت الملائم ، أي بعد التنفيذ مباشرة وذلك لغرض مقارنتها مع المقاييس أو المعايير المعمول بها والموضوعة لذلك ، فإن هذا الأمر يتطلب إعداد التقارير الدورية عن كل فعالية من فعاليات النشاط المالي ، وذلك لتحديد مكامن الضعف والهوان والقوة والانحرافات وتلاقي الأخطاء في الوقت الملائم.

٣ـ المرحلة الثالثة: علاج الانحرافات: قد تظهر الانحرافات في كثير من الأحيان ، وذلك عندما يتم عقد مقارنة بين النتائج الفعلية مع المقاييس أو معايير هذه الانحرافات، وعما هو مخطط لها، فيجب أن يصحح الانحراف عند حدوثه لأن أي تأخير فيه من الممكن أن يؤدي إلى انحرافات متتالية ، وقد تكون في مجالات ونشاطات إدارية أخرى ، كما أن العلاج ينبغي أن يكون فعالا وناجعا ويضع حلا للمشاكل لأن الحلول الناقصة قد تؤدي إلى تأجيل وتراكم الصعوبات ولا يمكن تصحيح الانحرافات قبل التعرف إلى أسباب وتحديدها المسئولين عنها.

٤ـ المرحلة الرابعة: متابعة العلاج المقترح: إن هذه المرحلة تتضمن عملية المتابعة ، وذلك للتأكد من فاعلية العلاج المقترح ، وبالتالي فيمكن عن طريقها اكتشاف مدى كفاءة وفعالية العلاج ، فقد يتضح من خلال عملية المتابعة لبعض حالات معالجة الانحرافات والقصور أن المقترحات المقدمة غير ذات كفاءة ، أو أنها لا تؤدي إلى زوال أسباب الانحرافات محل البحث والمتابعة أو حتى على الأقل محاولة الحد منها ، مما يستوجب إعادة البت والنظر مرة أخرى فيها أو إجراء بعض التغييرات عليها أو تطويرها ، أو ربما الأمر بتقديم مقترحات علاجية ناجعة جديدة.

خامسا: موضوع الرقابة المالية:

إن الرقابة المالية التي تمارسها السلطة التنفيذية وذلك من خلال أجهزتها الإدارية المختلفة ، لتأكد من أن جميع الأعمال المناطة بالوحدات الإدارية تسير وفق منهج سليم ، ولما خططته السلطة التنفيذية لذاتها وأقرته السلطة التشريعية ، ولما كان في الغالب أن تناط بهذه المهمة وزارة المالية عن غيرها من الجهات الإدارية الأخرى ، وعن طريق مختلف الطرق والأساليب أو من قبل أجهزة متخصصة مستقلة ولكنها مرتبطة بوزارة المالية ، وذلك لمعرفة كل الخطط والإجراءات المتنوعة التي يتبعها النظام لحماية موارده ، مع التحقق من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها ، ولزيادة كفاءة الأداء بالوحدة ، مع تشجيع موظفي الوحدات الإدارية على الالتزام بالتشريعات واللوائح والتعليمات المختلفة.[١]

ومن الممكن أن تكون هذه الرقابة تمارس داخل الجهة الإدارية المنفذة ذاتها وذلك على أساس أنها المسئولة عن عملية التنفيذ ، ويكون الغرض من ذلك التأكد من أن العمل يسير وفقا لما تم التخطيط له ، ومن ثم الكشف عن أسباب الإخفاق أو النجاح ، وذلك بحسبانها الجهة المسئولة عن القيام بهذا العمل المنوط القيام به من خلالها ، ولعله يساعد هذا النوع من الرقابة على خلق نوع من الشعور بالمسئولية عند العاملين داخل الجهة الإدارية على مختلف مستوياتهم ودرجاتهم الوظيفية[٢] ، فهذه الرقابة تمثل مجموعة من الضوابط والنظم التنفيذية التي يتم وضعها لحسن سير وتنظيم العمل داخل كل وحدة من الوحدات الإدارية ، أو في كل وظيفة أو عمل من أعمال السلطة التنفيذية ووفقا للخطط والضوابط الموضوعة، ويشمل ذلك مجموعة النظم الإجرائية والتعليمات ونظم المعلومات والسجلات ، وتكون على مسئولية الرئيس الإداري للوحدة الإدارية ، ومع العلم بأنها تعد جزء من العملية الإدارية فيها وذلك وفقا لما يؤكده العالم

١- د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق ، ص٢٧.

٢- د/ محمد العموري: الرقابة المالية العليا ، المرجع السابق ، ص٣٨.

"فايول" بالإدارة العامة الذي يعتبرها التنبؤ والتخطيط والتنظيم وإصدار الأوامر والتنسيق ، والرقابة هي جزء من العملية الإدارية فهي ليست مستقلة عنها.[١]

ومن أجل نجاح عملية الرقابة فلابد من تأمين مجموعة من المبادئ والخطوات والتي من خلالها يتم ذلك ويمكن أن تتبدى هذه المبادئ في: [٢] لابد من عملية توزيع العمل بين الموظفين وتحديد مسئولياتهم وواجباتهم، وذلك بشكل يكفل الحد من وقوع الغش والخطأ منهم ، ويمكن العمل على ذلك من خلال تقسيم العمل وتوزيعه بطريقة يتم فيها فصل وظيفة المحاسبة وإمساك الدفاتر الحسابية عن باقي وظائف الوحدات الإدارية في الوظائف الحكومية ومؤسساتها وهيئاتها. ألا ينفرد أحد الموظفين بتمام عمل محاسبي واحد بل يجب أن يقوم به أكثر من موظف لضمان عدم الخطأ أو الغش والانحراف في عمله. لابد من تفهم الموظفين لواجباتهم المهنية العلمية والعملية الكاملة ، وتحديدها بدقة من أجل تحديد المسئول عنها عند حدوث ثمة أي خطأ أو انحراف. محاولة نقل الموظفين كل فترة زمنية أو من كل حين لآخر وبما لا يتعارض مع مصلحة العمل ، وذلك حتى يتم اكتشاف أي تواطؤ قد يحدث بين الموظفين في الإدارة الواحدة ، أن يتم عمليات الجرد المفاجئة أو التفتيش الدوري سواء على المستندات أو الخزينة أو المخازن العامة ، أن يتم تعيين سقف مالي معين كحد أقصى للموظف يستطيع أن يتحرك من خلاله في عملية الصرف والإنفاق ، وذلك حتى يتم إحكام عملية الرقابة ويظهر أثرها ونجاحها في القيام بضبط أوجه الإنفاق من الموازنة العامة للدولة.

١- د/ عبد الله طلبة: المرجع السابق ، ص٢٠٥.د/ رشا الغول: المرجع السابق ، ص٩٣.

٢- ولمزيد من التفصيل راجع لدى: د/ محمد خير العكام: المالية العامة ، المرجع السابق ، ص٢٦٨وما بعدها. ولسيادته أيضا: الرقابة المالية ، المرجع السابق ، ص٣٣وما بعدها.

والرقابة المالية من أجل نجاح القائمين على تنفيذها فنجد أنها تنقسم عن تطبيقها إلى أنواع وذلك كالتالي:[١]

- **رقابة المشروعية:** ويتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف ذي الآثار المالية لأحكام القانون ولكن الأخير يكون بمعناه الواسع ، ومن ثم القاعدة القانونية أيا كان مصدرها نصا دستوريا أم قانونيا صادرا عن السلطة التشريعية أم نصوصا لائحية أم قرارا إداريا صادرا عن موظف يرأس الموظفين المسئولين عن التصرفات المالية ، وهذا يشمل المشروعية الشكلية وهي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها تلك التصرفات المالية، **والمشروعية الموضوعية:** وهي التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه [٢]، وبالتالي فإنه إذا كانت الرقابة تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما وبين قاعدة موضوعة مسبقا فإنها تكون مهتمة بنواحي المشروعية.[٣]

١- لمزيد من التفصيل راجع لدى: د/ أحمد جمال الدين موسى: دروس في ميزانية الدولة ، الإطار القانوني والمضمون الاقتصادي ، الطبعة الثامنة ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، سنة ٢٠٠٠، ص٩٥وما بعدها. د/ فوزي عطوي: المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، سنة ٢٠٠٣، ص٤١٨وما بعدها. د/ عبد الأمير شمس الدين: المرجع السابق ، ص٢٨وما بعدها. د/ عوف محمود الكفراوي: المرجع السابق ، ص١٨ وما بعدها. د/ عبد السلام بدوي: المرجع السابق ، ص٨٨ وما بعدها. د/ أحمد صقر عاشور: الإدارة العامة ، المرجع السابق، ص٣٧٧ وما بعدها. ولسيادته أيضا: النظام المالي للحكومة ودوره في فعالية الرقابة المالية ومكافحة الفساد ، المرجع السابق ، ص٦٥ وما بعدها.

٢-د/ يوسف شباط: المالية العامة ، المؤلف الثاني، منشورات كلية الحقوق جامعة دمشق، سنة ١٩٩٤-١٩٩٥، ص٢٣٥.د/ فهمي محمود شكري: المرجع السابق ، ص٣٠ وما بعدها. د/عبد الله طلبة: المرجع السابق، ص٢٠٥ وما بعدها.

٣-د/ محمد العموري: الرقابة المالية العليا ، المرجع السابق ، ص١٦.

- **الرقابة المحاسبية:** وهي التي يقصد بها مراجعة المستندات والدفاتر الحسابية وتدقيقها ومعرفة مدى مطابقتها للاعتمادات المالية التي تم رصدها في الموازنة العامة للدولة ، وذلك عن طريق التأكد من سلامة الإجراءات المتبعة وصحة تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات الصدرة من وزارة المالية بشأن كيفية تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، ومن مدى صرفها بموجب المستندات الصحيحة ، وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء الفنية أو الغش أو التزوير أو أي انحراف مقصود أو عن طريق الخطأ.[١]
- **الرقابة الاقتصادية:** إن الرقابة الاقتصادية للموازنة العامة للدولة من قبل القائمين عليها بدأت في الظهور إلى الواقع العملي على أعقاب الحرب العالمية الثانية ، وذلك بسبب زيادة نطاق النفقات العامة المرتبطة بالاحتياجات العامة من سلع وخدمات للأفراد ، وبالتالي فزيادة حجم النفقات العامة مع عدم قدرة الإيرادات العامة والجباية للدولة على تلبية تمويل تللك النفقات لا سيما وأنها متزايدة بشكل ملحوظ ومتطور، فتأتي الرقابة الاقتصادية للعمل على ضرورة تحسين مردودية هذه النفقات وإعادة ترتيب أولوياتها عن طريق مراجعة نشاط الجهات الحكومية وإدارتها المختلفة من حيث البرامج والمشروعات التي تقوم بتنفيذها، وذلك للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال وتكلفة إنجاز هذه الأعمال ، ومن ثم يتم بيان مواطن الضعف في التنفيذ وما قد يصاحبها من إسراف وتبذير من قبل الجهات الإدارية المناط بها تنفيذ اعتمادات الموازنة العامة ، وأيضا التأكد من مدى كفاءة ودقة السلطات المشرفة على التنفيذ ، ومدى حسن سير العمل في المواعيد المقررة ، ومدى تحقيق النتائج المرجوة، ولكي يتم عمل كل ذلك فإنه يتم تقسم الرقابة الاقتصادية إلى رقابة الكفاءة ؛ وهي تعني تحقيق أكبر النتائج ولكن بأقل

١-د/ محمد خالد المهايني وآخرون: المالية العامة ، قسم المحاسبة ، مركز التعليم المفتوح، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ، سنة ٢٠٠٤، ص٤١٣.

ما يمكن من تكاليف وأعباء، ورقابة فعالية وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة والمنتواه من قبل السلطة التنفيذية عن طريق مختلف وحداتها الإدارية والتي تم اعتمادها وإقرارها من قبل البرلمان.[١]

- **الرقابة على البرامج:** إن الرقابة على البرامج تعد في حد ذاتها تطويرا للرقابة الاقتصادية ، سالفة الذكر والتوضيح ، فحينما يتم تحويل الموازنة العامة من موازنة البنود إلى موازنة البرامج ، فنجد أن هذا النوع من الرقابة يهتم بمدى تحقيق الخطط المحددة والموضوعة لكل وحدة إدارية ، ومدى قدرتها على تحويل هذه الخطط إلى برامج ، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المحددة ، وبأقل تكلفة ونفقات ممكنة ، على أن يتم تعديل هذه البرامج بشكل مستمر ووفقا لهذه القواعد.[٢]

١- د/ محمد خير العكام ، الرقابة المالية ، المرجع السابق ، ص٣٠-٣١.

٢- د/ فوزت فرحات: المالية العامة والاقتصاد المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والدولية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، سنة ٢٠٠١، ص٢٤٣ وما بعدها. د/ محمد خير العكام ، الرقابة المالية ، المرجع السابق ، ص٣٠-٣١.

سادسا: مقومات نظام الرقابة المالية الفعال: [١]

لكي يحقق نظام الرقابة المالية أقصى درجات الفعالية يجب أن تتوافر مجموعة من المقومات لنجاح عملية الرقابة المالية وهي كالآتي :

أ- وجود جهاز إداري كفء:

مما لا شك فيه أن الإدارة مسئولة عن تحقيق أهداف وبرامج الموازنة العامة ، وإتمام الأعمال المنوط القيام بها على أكمل وجه ، ولكن الأمر يتطلب الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية، ومحاولة الإشباع الأمثل للحاجات والرغبات الإنسانية داخل الوحدات الإدارية وخارجها ، ومن ثم فيجب أن يتم بذل الكثير من الجهود الإدارية لتحقيق هذه الأهداف وهو ما يتطلب الإدارة الرشيدة الملمة بالأسس العملية.

ب - وجود هيئة الموظفين:

إن الموظفين هم عين الإدارة ذاتها والتي تحول النظام الموضوعي في شكل أهداف وخطط وإجراءات إلى كيان نابض بالحركة والحياة ، فمهما توافرت للإدارة من المقومات اللازمة للنهوض بما عليها من التزامات فبدون موظفين مدربين ذو خبرة ودراية ومستوى فني عالي يصبح التنفيذ خاويا فكل ما يحمله اسمه الرنان فقط.

ج - توافر الوسائل الآلية لتشغيل البيانات:

١- د/ رشا الغول: التقييم الذاتي للرقابة ، المرجع السابق، ص٨٥ وما بعدها. د/ علي عباس: الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، المرجع السابق، ص١٠٥ومابعدها. د/ صلاح عبد الباقي: إدارة الموارد البشرية من الناحية العلمية والعملية ، الطبعة الأولى، الدار الجامعية ، الإسكندرية، سنة ١٩٩٩، ص٩٥ وما بعدها. د/ محمد إبراهيم: الرقابة الإدارية ، المرجع السابق، ص٥٩ومابعدها. أ/ تاجوري جليلة: الرقابة الإدارية ودورها في تحسين الأداء الوظيفي لدى العمال، مذكرة لنيل درجة الماجستير في علم الاجتماع تخصص تنمية وتسيير الموارد البشرية، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، سنة ٢٠١٤-٢٠١٥، ص٤٠.

إن الأحداث والوسائل الآلية المستخدمة من قبل جهة الإدارة لتسجيل البيانات المحاسبية والمالية وتصنيفها واستخراج النتائج المختلفة منها ، من الأهمية بمكان في سرعة إعطاء البيانات المطلوبة فضلا عن واقعها وانضمامها ، وهذا كله يعد من العوامل المهمة في مجال الرقابة لأن السرعة والدقة والانتظام يمكنوا الإدارة من اكتشاف الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف بسرعة.

د ـ توفر مجموعة أساليب الرقابة المحاسبية وغير المحاسبية:

يلزم توافر مجموعة من الأساليب التي يتعين على الجهاز الإداري أن يستعين بها ، وكذلك الموظفين في القيام بإجراءات الرقابة واختيارهم هذه الأساليب يتوقف على ظروف كل هيئة أو مؤسسة أو مشروع وطبيعة العمليات والمستوى الإداري، ومن ثم فلابد من توافر عناصر الرقابة الإدارية وهي: تحديد الأهداف ووضع المعايير، ومقارنة النتائج المتحققة مع المعايير المرسومة ، و قياس الفروق والتعرف على أسبابها ، وتصحيح الانحرافات ومتابعة سير التنفيذ وبمراجعة الأداء وقياس النتائج ومقارنتها مع الإنجاز المخطط والتحقق من بلوغ الأهداف وصولا إلى التنفيذ المنظم تكمل عناصر العملية الرقابية ، وتكون قد حققت الأهداف التي تسعى إليها.

هـ ـ تجنب معوقات نجاح الرقابة المالية:

تعاني النظم الرقابية من مقاومة العاملين لها ، ويرجع ذلك الأمر إلى عوامل كثيرة من أهمها: (١)

- **الرقابة الزائدة:** فقد تقبل الأجهزة الإدارية المختلفة العاملون بها عادة درجات معينة من الرقابة ، ولكن إذا زادت عنها تؤدي إلى رفضهم لها.

١- د/ محمد إبراهيم: المرجع السابق ، ص ٥٩ وما بعدها. أ/ تاجوري جليلة: المرجع السابق ، ص٤٣.

- **التركيز في غير محله:** فقد تركز بعض النظم الرقابية المختلفة في الكثير من الأحيان على نقاط معينة لا تتفق مع وجهة النظر السائدة لدى العاملين في الوحدات الإدارية ، حيث تعكس من وجهة نظرهم رؤية محدودة جدا مما قد يشير الجهات الإدارية والعاملين فيها ضد هذه الرقابة.
- **عدم التوازن بين المسئوليات المنوطة والصلاحيات الممنوحة ومن ثم عدم التوازن بين العائد والتكاليف:** قد يشعر العاملون بالوحدات الإدارية المختلفة في بعض الأحيان بأن المسئولية الملقاة على عاتقهم تفوق ما هو ممنوح لهم من صلاحيات ، وفي ذات الوقت قد يتطلب النظام الرقابي المتبع الرقابة اللصيقة والمراجعة الدقيقة والتفصيلية لكل جزئيات العمل ، مما يرتبط سلبيا بقبول العاملين لذلك وعدم التجاوب مع النظم الرقابية.
- **عدم الحيادية في الرقابة:** في بعض الأحيان قد يؤدي عدم تصميم النظم الرقابية بشكل محايد إلى عدم قبول الوحدات الإدارية والعاملين بها ، ومن ثم تبقى عدم الحيادية من ضمن المعوقات لعدم نجاح الرقابة.

وتلك المعوقات سالفة الذكر لم تذكر كلها ولكن أهمها وأبرزها ، فكلما تم التغلب عليها وعلى غيرها مما لم يذكر كانت هذه العملية ألا وهي الرقابة المالية والإدارية والتي تعد الوظيفة الأخيرة للإدارة ، ومفهومها الذي يتبلور في تقييم النشاط الفعلي ومقارنته بالمخطط وتحديد الانحرافات ومعالجتها ، فقد برز لنا أهمية ودور الرقابة المالية والإدارية وكيفية تحديدها للمعايير والأسس لأداء جيد وفعلي مخطط له ، وتنظيم رقابي يؤدي إلى الأداء الجيد في المؤسسات والوحدات الإدارية المختلفة.

المطلب الثاني

الجهات المنوط بها تنفيذ الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة

(المراقب المالي)

مما لا شك فيه أن الرقابة على الموازنة العامة ضرورة ملحة ولازمة ، وذلك حتى تتم عملية تنفيذها طبقا للقواعد القانونية والمالية السائدة ووفقا للخطة العامة للدولة ، ولكي تتحقق الأهداف العامة التي تضمنتها الموازنة العامة بكفاءة عالية واقتصاد ، وهو ما ينعكس بصورة إيجابية على الاقتصاد القومي والاستقرار العام للمجتمع.[١]

فلعل زيادة الحاجات العامة بكثرة وتشعبها وكثرة المسئوليات والالتزامات الملقاة على عاتق الدولة لا سيما في العصر الحديث هي ما تبرر تدخلها لتأدية وظائفها ، وإدارة المشروعات التي يتطلبها الصالح العام ، ومن ثم اتساع نطاق نشاطها ليشمل ميادين اقتصادية واجتماعية مختلفة، الأمر الذي أضاف نفقات وايرادات جديدة للموازنة العامة للدولة وكلاهما يحتاج تنفيذهما إلى رقابة تفصيلية وفعالة وذلك لضمان حسن استعمال الأموال العامة.

حيث إن عملية الرقابة على الموازنة العامة تحتاج إلى مهرات وقدرات فائقة سواء من الناحية المالية أو المحاسبية أو الاقتصادية ، وذلك من خلال مجموعة من الاجراءات والوسائل التي ينتهجها الجهاز الإداري للدولة وذلك للمحافظة على الأموال العامة للتأكد من مدى فاعلية النفقات العامة، وأنه تم تحديدها ومتابعة إنفاقها وفقا للضوابط والقواعد القانونية التي أقرتها السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان. فالرقابة هي عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهات الرقابية للتأكد مما يجري عليه العمل داخل الوحدات الإدارية والهيئات والمؤسسات العامة أنه يتم وفقا للخطط والسياسات الموضوعة.

١- د/هوار نور الدين حسين: دور الأجهزة الرقابية المستقلة على المال العام ، دراسة مقارنة ، المجلة القانونية ، ص٥١.

وبالتالي فلابد أن تقوم بهذه العملية داخل الجهات الإدارية جهة مستقلة لكي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والإدارية والمحاسبية والتأكد من مشروعية أوجه الإنفاق، واتفاقها مع أحكام القوانين واللوائح والتعليمات النافذة ، ومع مقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة لقياس مستوى نتائج الأعمال مع ما كان مستهدفا منها لتحقيقه ، وذلك بالاستناد إلى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات وجمع الحلول الفعالة والناجعة لمعالجتها.

خاصة وأن مفهوم الرقابة المالية مفهوم يتطور تبعا لتطور مفاهيم الإدارة المالية ، وذلك في شكل منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين عدة مفاهيم قانونية واقتصادية ومالية ومحاسبية وادارية ، فهي حزمة من الرقابات المتنوعة والمتعددة التي تمارس في وقت واحد بهدف التأكد من صحة وسلامة التصرفات المالية من نواحي متعددة ، وبهدف المحافظة على المال العام ورفع كفاءة استخدامه لتحقيق أعلى درجات الفعالية في النتائج المراد تحقيقها من عمليتي الإنفاق والتحصيل المالي. وباتساع العمل الحكومي والذي بالتقريب شمل جميع جوانب المجتمع قد فرض الحاجة إلى الرقابة ، وذلك بوضع بعض الضوابط والقيود، لجأت أغلب الدول إلى وضع الأجهزة الرقابية في ظل إطار مؤسسي يعتمد على القوانين والتشريعات الصادرة عن السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان والتي تعطيها الحق في القيام بأداء أعمالها الرقابية بما يضمن استقلاليتها عن باقي المؤسسات الأخرى.[١]

وفي جمهورية مصر العربية قد أنشأت جهتين حكوميتين يقومون بالرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة أحدهما (وزارة المالية) وهي تقوم بالرقابة قبل عملية الصرف [٢]، والآخر

١- أ/ إيريني أكرم كمال: مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية ، مجلة البحوث المالية ، جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، المجلد (٢٢)، العدد الأول ، يناير سنة ٢٠٢١ ، ص٦٧.

٢- وهو ما سوف نتعرض إليه في هذا المطلب.

(الجهاز المركزي للمحاسبات) وهو يقوم بالرقابة بعد عملية الصرف ؛ أي التأكد من أن التنفيذ قد تم على الوجه القانوني السليم ، وبالتالي التحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وتنفيذ العمليات والمهام بذات الكفاءة والفاعلية.

ولما كانت المراقبة المالية على تنفيذ النفقات العامة للدولة تكون دوما من أجل التأكد من التطبيق السليم للقانون سواء من حيث النصوص الإجرائية أم العمليات الحسابية ، وهي المهام التي تقوم بها وزارة المالية عن طريق إدارة المراقبة المالية ، وعن طريق المراقبين الماليين وباقي موظفين العاملين معهم بذات المصلحة المالية ولكن تحت اشرافهم ورقابتهم ، وهي الإدارة التابعة لوزارة المالية.

وعلى ضوء ذلك سوف نتعرض في هذا المطلب للمراقبين الماليين ودورهم في تنفيذ الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة وذلك على النحو التالي:

أولا: ماهية المراقب المالي:

مما لا شك أن وزارة المالية تعد المسئول الأول في الحكومة عن حسن تنفيذ سياسات الموازنة العامة للدولة ، ولنجاح هذه المهمة فقد أخذت هذه الوزارة على عاتقها مهمة الرقابة الداخلية على تنفيذ تلك الموازنة في الإدارات والوزارات والهيئات والمؤسسات العامة التابعة للدولة كافة ، وذلك لتراقب مدى تقيد هذه الجهات بالقوانين والتعليمات والأنظمة المالية المختلفة المتعلقة بعملها ، وبالتالي فلابد لها للقيام بهذه المهمة أن يكون من خلال مندوبين عنها في تلك الإدارات والوزارات والهيئات والمؤسسات العامة يطلق على هذا المندوب اسم المراقب المالي أو محاسب الإدارة والذي يعين فيها ، ومن ثم يتم تكليفه بالعمل لدى هذه الجهات سالفة

الذكر ليمثل وزير المالية فيها ، ومن خلال هذه المهمة والتكليف فإن المراقب المالي يقوم بمهام وظيفته ويمارس عددا من الاختصاصات بمجال الرقابة على المال العام.[١]

فالمراقب المالي أو محاسب الإدارة يعد أحد أهم أعمدة الرقابة الداخلية الذاتية على أموال الوحدات الإدارية الحكومية في السلطة التنفيذية ، وذلك في الإدارات التي يعمل بها ، فإن الدور الرقابي الذي يقوم به المراقب المالي هو دور مهم تتجلى فيه رقابة المشروعية والمحاسبية والمالية والاقتصادية بصورة جلية وواضحة.

ومن خلال ذلك يمكن تعريف المراقب المالي على أنه:" هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية ، ويكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية ويعمل على مستوى الولاية أو البلدية ويعمل بمساعدة مساعدين له يعينونه بموجب قانون وزاري ، ورقابة المراقب المالي شرعية وليست مراقبة ملاءمة إذ أنها تقوم على رقابة شرعية النفقة".[٢]

وقد عرفه اتجاه آخر بأنه:" هو موظف ينتمي لوزارة المالية يتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية ويمارس مهامه الرقابية لدى الإدارات المركزية أو على

١- د/ محمد خير العكام: المالية العامة ، المرجع السابق ، ص٢٥٥.وأيضا لسيادته: المراقبة المالية ، المرجع السابق ، ص٥٠.

٢- د/ داود إبراهيم: الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث ، القاهرة ، سنة ٢٠٠٩، ص١٢٩. أ/ عمر معمري: دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة مكملة لنيل درجة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر، سنة ٢٠١٤-٢٠١٥، ص٩-١٠.أ/ طلحاوي عبد العالي: أهمية المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، سنة ٢٠١٧- ٢٠١٨، ص٣٣.

مستوى الولاية والبلدية، وهو عون من الأعوان المكلفين بالرقابة القبلية على النفقات العمومية الملتزم بها التي تعتبر رقابة شرعية وليست رقابة ملاءمة حيث تقوم على شرعية النفقة".[١]

وقد عرفه النظام المالي الفلسطيني لسنة ٢٠٠٥ والنظام المالي المعدل لسنة ٢٠١٠ المراقب المالي بأنه:" الموظف المختص في كل دائرة عن الرقابة على عمليات الصرف ضمان تنفيذها وقيدها وفقا لأحكام القانون والنظام وكذلك اعتماد قيود الإيرادات المقبوضة ويتبع إداريا وفنيا للمحاسب العام".[٢]

فهو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار من وزير المالية ، وفي بعض الأحيان يسمى محاسبو الإدارة ويكون مقر عملهم في كل وزارات الدولة وإداراتها وهيئاتها ومؤسساتها العامة ، ويجوز أن يكون لكل جهة إدارية مراقب مالي أو أكثر وفي هذا الإطار تكون هناك خطة في وزارة المالية لتغيير المراقبين الماليين مرة كل ثلاث سنوات في الجهات العامة.[٣]

فوظيفة المراقب المالي المسبقة تكون لعمليات النفقات العامة فهو لا يتدخل في الإيرادات ، وذلك لأن رقابة النفقات العامة التي يلتزم بها تطبق على المؤسسات والإدارات

١- أ/ أونيس حجو: فعالية الرقابة المالية في تنفيذ الميزانية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير الأكاديمي ، قسم العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، سنة ٢٠٢٠-٢٠٢١، ص٢١.

٢- أ/ محمود زعرور: الرقابة المالية المدنية ، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان "التدقيق الداخلي والرقابة المالية المدنية ودورهما في مكافحة الفساد"، والتي عقدت بتاريخ ٢٠١٣/٩/٩، منشورات وزارة المالية ، هيئة مكافحة الفساد ، راما الله ، فلسطين ، ص٢.

٣- د/ محمد خير العكام: الرقابة المالية ، المرجع السابق ، ص٥٠-٥١. د/ محمد العموري: تنفيذ الموازنة العامة ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المرجع السابق ، ص٢٧٩.

التابعة للدولة والميزانيات الملحقة وعلى الحسابات الخاصة لخزانة الدولة[١] ، فيتمثل دوره في الرقابة المالية في الرقابة على النفقات سواء الممولة من الموازنة العامة للدولة أو المنح ، ولها أهمية بالغة بحيث تعتبر هذه الرقابة رقابة وقائية لمنع وقوع الأخطاء والتي من الممكن أن تتحول إلى مخالفات جوهرية تؤدي إلى إهدار المال العام والعدوان عليه ، ومن ثم فلابد أن يتأكد المراقب المالي من أن جميع المعاملات المالية لا تخالف القوانين والأنظمة المالية المختلفة المعمول بها ، وإلا وجب عليه وقفها ومنع صرفها إلا بعد مطابقتها للقوانين الصحيحة والأنظمة ؛ فعلى سبيل المثال يجب عليه وقف صرف بعض الرواتب التي تبين بعد إجراء المراقبة المالية عليها من قبله أن بها ازدواجية في الصرف.[٢]

فهو يعتبر المسئول على المحافظة على المال العام ، من خلال متابعة ومراقبة صرف النفقات العامة والاستعمال الأمثل للمال العام ، ومن ثم اكتشاف المخالفات أو الانحرافات في وقت مبكر لاتخاذ الإجراءات اللزمة لتصحيحه.[٣]

ثانيا: مهام واختصاصات المراقب المالي:

تمارس وزارة المالية الرقابة المالية على الوزارات والإدارات الحكومية عن طريق المراقب المالي ، ولذلك فإن الأخير يمنح بعض المهام والاختصاصات يقوم بممارستها على الوحدات الإدارية المختلفة في الدولة وهي كالتالي:." [٤]

١ـ تمثيل وزارة المالية لدى الجهات الحكومية، وذلك بدون الإخلال باختصاصات وزارة المالية.

٢ـ الرقابة على تنفيذ ميزانية الجهة إيرادا ومصروفا ودراسة أهداف الاستخدامات والموارد.

١- د/ داود إبراهيم: الرقابة المالية ، المرجع السابق ، ص١٣٠. أ/ عمر معمري: المرجع السابق ، ص١٠.

٢- أ/ محمود زعرور: المرجع السابق ، ص١٢.

٣- أ/ طلحاوي عبد العالي: المرجع السابق ، ص٣٣.

٤- القرار الوزاري رقم (١٠) لسنة ٢٠٠٠.

٣- الإسهام في إيضاح وبيان المفاهيم الأساسية للتعليمات المالية التي تصدرها وزارة المالية للجهات الحكومية والتوجيه الفني للعاملين بالوحدات المحاسبية التي تدخل في نطاق عمله.

٤- حضور اجتماعات لجان إعداد مشروع ميزانية الجهة الحكومية بالتنسيق مع شئون الميزانية العامة بوزارة المالية.

٥- حضور لجان المزايدات والممارسات والمناقصات التي تشكلها الجهة دون أن يكون لها الحق بالمشاركة في اتخاذ القرار.

٦- التحقق من سابقة الارتباط، وذلك منعا من حدوث أي تجاوز في الصرف عن اعتمادات الميزانية وإعداد التقارير اللازمة عن الارتباطات غير المسددة وبيان أسباب ذلك.

٧- الاطلاع على كافة العقود والالتزامات في حدود المبالغ التي يتطلب عرضها على لجنة المناقصات أو موافقة وزارة التخطيط قبل ابرامها ، للتحقق من صحة الإجراءات وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات.

٨- اعتماد رد قيمة الجزاءات أو الغرامات للمقاولين أو الموردين بعد التحقق من أن قرار إلغائها أو تخفيضها قد صدر من السلطة المختصة بتوقيعها.

٩- التحقق من توقيع الشروط الجزائية على الموردين أو المقاولين في حالة مخالفتهم لشروط العقد.

١٠- دراسة طلبات صرف العهد النقدية الشخصية والترخيص بصرفها في ضوء ما تقتضي به التعليمات المالية.

١١- التوقيع على استمارات الصرف والقيد والتوريد بعد مراجعتها مع كافة المستندات المؤيدة لها والتأكد من صحتها وسلامة الإجراءات ومطابقتها للقوانين والتعليمات المالية ، ولها في سبيل ذلك الاطلاع على كافة المستندات والملفات التي ترى أهميتها في عملية المراجعة.

١٢- إخطار وزارة المالية بأي واقعة صرف تتضمن مخالفة مالية فور اكتشافها.

١٣ـ التحقق من تحصيل وتوريد الإيرادات وفقا للقوانين والقرارات والتعليمات المالية

١٤ـ الاشتراك في لجان الجرد الدوري والمفاجئ للنقدية بالصندوق ، والطوابع المالية والبريدية وما في حكمها واعتمادها.

١٥ـ مراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية للتأكد من انتظام القيد فيها.

١٦ـ دراسة كافة المستندات الخاصة بتعلية مبالغ لحساب الأمانات والتأكد من مطابقتها للتعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

١٧ـ دراسة أنظمة الرقابة الداخلية ومدة كفاءتها لأحكام الرقابة على العمليات المالية.

١٨ـ التحقق من صحة إجراءات جرد الموجودات بكافة أنواعها.

١٩ـ متابعة تنفيذ توصيات مختلف الأجهزة الرقابية في الدولة وإجراءات تلافي ملاحظاتها.

٢٠ـ إعداد تقارير دورية عن نتائج أعمال الرقابة المالية المسبقة ومواطن الهدر في الإنفاق العام.

٢١ـ إعداد تقارير عن البرامج التدريبية والمهمات الرسمية التي شاركت فيها عناصر العمل بالوحدة متضمنة ملاحظاتهم وتوجيهاتهم.

٢٢ـ تنفيذ المهام التي تستند إليها من الإدارة العليا في مجال الرقابة على أنشطة وبرامج الجهات التي تعمل بها.

٢٣ـ إعداد الدراسات والبحوث المتخصصة أو العامة وتقديمها لمكاتب الرقابة التابعة لها".

ثالثا: كيفية قيام المراقب المالي بمهام وظيفته:

لما كانت وزارة المالية هي المختصة بممارسة الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيهم، وكذلك أيضا مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفعها المختصون أو من ينوبون عنهم في ذلك. والرقابة الإدارية لتنفيذ الموازنة العامة في

مصر تتم عن طريق وزارة المالية، بحيث يتم تخصيص لهذا الغرض موظفين تابعين لها يقومون بعملهم في الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات المختلفة التابعة للوحدات الإدارية للسلطة التنفيذية ، ومنهم يتكون القسم المالي للوزارة ويشمل المراقب المالي ومدير الحسابات ووكلاءها في وزارة المالية.

وبالتالي فتقوم وزارة المالية برقابة تنفيذ الموازنة العامة للدولة باتباع أحد الأسلوبين: الأول: يكون في مقر كل جهة بحيث تتولى عملية تنفيذ الموازنة العامة عن طريق تعيين مندوبين لها في جميع الوزارات والمصالح والوحدات الحكومية ، والثاني: في الديوان العام لوزارة المالية عن طريق وكالة الوزارة لشئون الموازنة العامة (المراقبة العامة للمتابعة) ، والإدارة العامة لحسابات الحكومة ، والإدارة العامة لمشتريات الحكومة والمخازن.[١] وتتم عملية الرقابة الإدارية والمالية من الناحية العملية في طريقتين اساسيتين: [٢]

١ـ الرقابة الموضوعية:

وهي تعني أن يقوم الرئيس بالانتقال إلى مكان عمل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. ويتمثل ذلك في أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب المصالح ، ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائر إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين له هكذا.

والجدير بالذكر أنه من الأمور المسلم بها في مصر هي مسئولية رؤساء الوحدات الحكومية عن جميع أعمال وتصرفات الوحدة التي يقوم برئاستها، ومن ثم فمنها وأهمها التصرفات المالية ، وبالتالي فعلى رئيس الوحدة الإدارية أن يتأكد من تحصيل الإيرادات الواقعة في نطاق اختصاص وحدته، ومن أن الارتباطات المالية قد تمت وفقا للقوانين واللوائح

١- د/ مصطفى كامل خليل: مبادئ المالية العامة ، المرجع السابق ، ص٢١٧.

٢- د/ سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٣٨٨.

والتعليمات المالية التي تقوم الدولة بتطبيقها وتعمل بها، ومن أن نظم الحسابات والمخازن مطابقة للوائح الموضوعة بشأنها ، فإذا ما شك في ثمة أي تلاعب أو إهمال أو تقصير كان له الحق في أن يطلب من وزارة المالية انتداب أحد مفتشيها أو لجانها لتحري الأمر.[١]

٢ـ الرقابة على أساس المستندات:

ونجد في هذا النوع من الرقابة أنه لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل المرؤوسين ، ولكنه يقوم بعملية فحص لأعمالهم ، وذلك من خلال التقارير والوثائق والمستندات. وتبدو هذه الطريقة أيسر في التطبيق من الناحية العملية من الطريقة ، الرقابة الموضوعية. إذ أن انتقال الرئيس إلى مكان عمل مرؤوسيه من الممكن أن يؤدي ، ولا سيما في الدولة النامية ، إلى انضباط العمل ودقته بصورة مؤقتة ، وبالتالي فقد يؤثر بالسلب على سير العمل ولا يحقق الرقابة الفعالة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة. ولذلك فنجد أن أغلب الدول تأخذ بالطريقة الثانية ، الرقابة على أساس المستندات.

رابعا: تقييم دور المراقب المالي في الرقابة المالية في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني:

إن تطبيق نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات على النظام المحاسبي للوحدات الإدارية الحكومية كان من شأنه تسهيل عملية المراجعة والدقة في تنفيذ الخطوات الخاصة بالعمل المحاسبي سواء من حيث إعداد المستندات أو إدخال البيانات أو إجراء عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص وإعداد التقارير المالية وتحليلها ، أما بالنسبة لما يخص نظام الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية فقد لوحظ الآتي:ـ [٢]

ـ أنه لا يوجد إطار كامل من المعايير والقوانين التي تضبط إجراءات الرقابة في الوحدات ، ومن ثم فهنالك حاجة وضرورة ملحة إلى وجود معايير رقابية وذلك في ضوء

١- د/ مصطفى كامل خليل: مبادئ المالية العامة ، المرجع السابق ، ص٢١٦-٢١٧.

٢- أ/ إيريني أكرم كمال: المرجع السابق ، ص٦٩.

استخدام الأنظمة الإلكترونية ووسائل الإتصال الحديثة لا سيما شبكات الإنترنت ، حيث أن وجود هذه المعايير وتطويرها المستمر بات أمر ضروري.

ـ من الملفت للنظر سوء البنية الأساسية لعمليات الدفع والتحصيل الإلكتروني ، ومرورا بضعف الموارد البشرية الحالية على التعامل مع المنظومة، وتطبيقها يتسم بالمشاكل التقنية والمحاسبية والإدارية.

ـ هناك ضرورة ملحة إلى تفعيل التأهيل العلمي والعملي للمراقب المالي في أجهزة الرقابة المالية ، وذلك لكي يستطيع أن يقوم بأداء المهام الرقابية المنوطة به والموكلة له في ظل التدخل الإلكتروني.

ـ صعوبة التفهم لمعرفة مدى تأثير استخدام الوحدات الإدارية والمؤسسات والهيئات المختلفة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة في مجال تقنية المعالجة والتخزين والاتصال بالمعلومات المالية في نظم الرقابة الداخلية والمخاطر المصاحبة له.

وإذا كان ذلك كذلك فلابد من أن يتم تطوير دور المراقب المالي من خلال تطوير أساليب الرقابة المالية ذاتها، وذلك في ظل التشغيل الإلكتروني لتشمل جميع التغير والتحديث الذي بصدد تطبيقه على كافة الوحدات الإدارية والمؤسسات والهيئات الحكومية ، بحيث يجب توسيع أفق الرقابة المالية ومن ثم المراقبين الماليين ليشمل مستويات مختلفة من رقابة الكفاءة والتوفير ورقابة الأداء، ومراقبة نتائج البرامج والعمليات، عن طريق توفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال التخطيط وترشيد القرارات أو الرقابة على العمليات والأنشطة الحكومية وتقييم أداء الوحدات الإدارية والمسئولين عن إدارتها.

خامسا: مدى اتفاق دور المراقب المالي في الرقابة المالية ومعايير الرقابة الدولية:

مما لا شك فيه أن المعايير الدولية للأجهزة الرقابية المالية والمحاسبية تعتبر مصدرا هاما للعمل الرقابي الفعال ، حيث أنه يمكن الاستفادة منه كمقياس يتم على أساسه تقويم نتائج

العماية الرقابية للموازنة العامة للدولة ، وذلك من خلال وضع الأسس والإجراءات ومهمات المراجعة ، الأمر الذي يمكن أن يؤدي إلى المساعدة في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب أن تطبق.[١]

لذلك فقد أصدرت لجنة المعايير الرقابية المنبثقة عن المنظمة الدولية مجموعة من المعايير المتعلقة بالرقابة المالية على الجهات الحكومية المختلفة ، والتي تعرف بمعايير الرقابة الدولية الصادرة عن (INTOSAI)[٢] ، والأخيرة تتعلق بالرقابة على الأنشطة الحكومية. ولقد

١- لمزيد من التفصيل راجع لدى: أ/ إيريني أكرم كمال: المرجع السابق ، ص٧٠. د/ محمد ياقوت: التحقيق الإداري في المخالفات التأديبية ، الطبعة الأولى ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠٠، ص ٢٣٤ وما بعدها. د/ حسين مصطفى هلالي: الرقابة المالية الحكومية ورقابة تطوير الأداء الحكومي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، سنة ٢٠٠٤، ص١٥٠وما بعدها. د/ السيد حسن فرج، د/ نبيل الحديدي: المحاسبة الحكومية والقومية ، مكتبة الجلاء الجامعية ، جامعة بور سعيد ، سنة ٢٠٠١م ، ص ٢٤وما بعدها. د/ مصطفى الباز: المحاسبة الحكومية والقومية ، المعايير ـ النظم ـ الرقابة ، مكتبة عبد الدايم ، الإسماعيلية ، سنة ٢٠٠٠، ص ١٣٨وما بعدها .د/ هشام زغلول إبراهيم: الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بين إمكانية التطبيق والدروس المستفادة ، تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات المصري ، مجلة الرقابة المالية ، العدد الثالث ، سنة ٢٠١٨، ص ٢٧٨ وما بعدها .

٢- الإنتوساي(INTOSAI) هي منظمة دولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (International Organization of Supreme Audit Institutions) ، فهي مؤسسة ذات سيادة ومستقلة ، ولكنها غير سياسية فتعد منظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة، قد تم تأسيسها سنة ١٩٥٣ باجتماع ٣٤ جهازا رقابيا لعقد المؤتمر الأول للإنتوساي في كوبا، وتدريجيا وصل عدد الأعضاء إلى ١٩٤عضوا كاملا وأربعة أجهزة أعضاء منتسبين ، وتعمل هذه المنظمة على تبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية على المستوى الدولي ، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أساس تطبيق الشعار "أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع" ، ولقد أصدرت هذه المنظمة معايير الرقابة الدولية وهي التي تسمى

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ، وحددت المنظمة مفهوم المعايير الرقابية بأنها هي تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المراجع ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة ، وتمثل المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة.

وعلى الرغم من عدم تمتع معايير رقابة الإنتوساي بالتطبيق الإجباري إلا أنها تعكس اجماعا في الرأي بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة كأفضل ممارسة ، فتطبيق معايير الإنتوساي سيرتقي بالكفاءة المهنية للجهاز الرقابي.، لذلك فقد حظى موضوع تبني وتطبيق معايير منظمة الإنتوساي باهتمام كبير من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية سواء على المستويين الدولي والعربي. فيحتوي المجلس التنفيذي على سبع مجموعات عمل إقليمية تضم كالتالي: الأولاسافس بأمريكا اللاتينية والكاريبك ، الأفروساي بالدول الأفريقية ، الأرابوساي المنظمة العربية ، الأسوساي بالدول الأسيوية ، الباساي لدول الباسفيك ، الكاروساي بدول الكاريبي ، الأوروساي بالدول الأوروبية.

ويمكن تصنيف معايير الإنتوساي وتبويبها كالآتي: **أولا: معايير عامة:** حيث أن هذه المعايير تختص بوصفها للفاحص أو المراقب المالي والمراجع ومؤهلاته العلمية أو الهيئات القائمة بأعمال المراجعة والمراقبة وفق للمعايير الميدانية والتي تمثلت في:

- الاستقلالية والوضوح والحيادية الكاملة في العمل الرقابي.
- الكفاءة المهنية والعلمية لتكوين رأي صائب وصياغة تقرير دقيق.
- الأخلاق المهنية ومدى أهميتها لإلتزام المراقب بها.
- تحسين وترشيد الأداء لتأمين مستوى عال من العمل وتوفير الموارد اللازمة لضمان التحسين والتحديث.
- تطبيق الالتزام وتحقيق رقابة المسئولية.

ثانيا: معايير ميدانية وارشادية: وهي عبارة عن معايير تحدد المقاييس والخطوات التي يجب أن يتبعها المراقب المالي في إطار تأديته لعمله:

- ضرورة مراجعة وتقييم الرقابة الداخلية.
- التخطيط وتحديد أهداف الفحص لأعمال الرقابة والاختبارات الضرورية والعمل على تحقيقها.
- الإشراف على كل مرحلة من مراحل الفحص على أن يراجع العمل من قبل عضو مراجع من كبار الفاحصين.

ـ ضرورة الحصول على إثباتات كافية وذات الصلة لدعم تقرير الفاحص.

ـ قياس وتقدير المخاطر.

ثالثا: معايير التقارير: إن التقرير هو نهاية كافة إجراءات المراقبة والمراجعة والفحص عمليا موضحا الرأي الموضوعي لسلامة وصحة القوائم المالية والحسابات ونتيجة النشاط ويجب أن يتضمن الآتي:

ـ التقرير الرقابي يكون موضحا فيه كافة الملاحظات في شكل ملائم وسهل الفهم مدعوم بالدلائل والإثباتات التي اعتمد عليها المراقب في كتابة تقريره.

ـ التقارير يجب أن تكون موضوعية وتتسم بالاستقلالية.

ـ التقارير يجب أن تتسم بالجودة لتحقيق كفاءة وفعالية لتحسين أداء الرقابة.

رابعا: الأنشطة والضوابط الرقابية الوقائية الواجب اتباعها وفقا لمعايير الإنتوساي:

ـ الفصل بين المهام الوظيفية.

ـ إجراءات الرقابة على التفويضات والمعاملات.

ـ الرقابة على الأصول والسجلات.

ـ المراقبة على المعاملات المالية وتسوية أرصدة الحسابات.

ـ مراجعة تشغيل الأداء والأنشطة.

ـ تحقيق الاستقلالية والموضوعية.

ـ وضع المعايير وأن تتم بواسطة هيئة مستقلة.

ولمزيد من التفصيل راجع لدى كل من: أ/ اسلام عبد الله: مدخل محاسبي مقترح لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي بهدف ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية ، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، سنة ٢٠١٧ ، ص ١٦ وما بعدها . ا/ رامي أحمد فراونة: تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية ، رسالة ماجستير مقدمة لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، سنة ٢٠١١ ، ص ٤٥ وما بعدها. أ/ محمد عبد الحليم محمود عبد التواب: إطار مقترح لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني لزيادة فعالية الأداء ، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة جامعة بورسعيد ، سنة ٢٠٠٧ ، ص ٦٧ وما بعدها.

وأنظر كذلك أيضا:

أكدت التوجهات الصادرة عن منظمة الإنتوساي الخاصة بالرقابة المالية على الموازنة العامة ؛ على النتائج أن وضع الميزانية حسب الأهداف يعتبر هو النموذج الأمثل لممارسة الرقابة على الأداء ، بحيث تصبح الأخيرة عاملا مساعدا في تغيير النظام المالي للدولة ، وذلك بهدف الحصول على نظام فعال للإدارة المالية بالوحدات الإدارية المختلفة ، ويتم ذلك عن طريق الاستقلال المالي والإداري لتلك لأجهزة الرقابية ، ولابد من تعزيز جودة وضمان العمل المهني ، وذلك من خلال ضمان المهارات والخبرات والتجارب للسادة العاملين لضمان جودة التقرير المالي وضمان التحسينات المستمرة والبعد عن التكرار لنقاط الضعف والوهن ، لابد من تبني برامج تدريبية على أعلى مستوى ممكن بقيادة فريق مدرب ومتخصص.[١]

والجدير بالذكر أن الأخلاقيات المهنية من أهم البنود التي ركزت عليها معايير منظمة الإنتوساي ، وذلك لأن على فرض استقلالية المراقب المالي عن الجهات الحكومية المختلفة فمسئوليته تفرض متطلبات أخلاقية عالية ، لذا يتعين أن تأخذ موضوع أخلاقيات كل من المراجع والمراقب المالي بعين الاعتبار ، ونجد ذلك واضحا من معايير الانتوساي رقم (٣٠) الخاصة بأخلاقيات المهنة والتي حددتها ؛ بأن أهم المبادئ والقيم الخلاقة ما يلي: الثقة،

INTOSAI: "Accounting Standards Framework", Washington, D.C, U.S.A Issued by CAS, U.S.GAD, 1995, p.23 ets. International Organization of Supreme Auditing Institutions "Intosai" , IS SAI (40); & ISSA 3000, p.12 ets. International Organization of Supreme Auditing Institutions "Intosai" , IS SAI(30) "Code Of Ethics" 2013, p. 4 ets. Magnus Borge, Supreme Audit Institutions –Their Roles in Combatting Corruption and Providing Auditing and Accounting Standards and Guidelines, p. 9ets .Nobuo AZUMA, The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence, Government Auditing Review VOLUME 15, MARCH 2008, p. 41 ets.

١- أ/ إيريني أكرم كمال: المرجع السابق ، ص٧٣-٧٤.

الأمانة، المصداقية، الاستقلالية، الموضوعية، التجرد، النزاهة، الحياد السياسي، السرية المهنية، والتطور المهني.[١]

لذلك فقد قامت لجنة معايير المحاسبة بنشر كيفية تطوير النظام المحاسبي ، وذلك بوضع إطار عام لمعايير المحاسبية الملائمة للاستخدام من قبل الأجهزة العليا للرقبة المالية في أكتوبر سنة ١٩٩٥ وقد تضمن أربعة نقاط رئيسية يمكن أن نطرحها على بساط البحث من خلال زمرة النقاط التالي: [٢]

١ـ مستخدمي التقارير الحكومية:

لقد حددت اللجنة خمس فئات رئيسية من مستخدمي التقارير المالية الحكومية ، وهي متمثلة في (الاقتصاديون ، السياسيون ، محللي السياسة ، المقرضون ، الجمهور) ولقد تم تحديد المعلومات التي يجب توافرها لهذه الفئات ، وهي المعلومات الخاصة بالآتي: (اجمالي

١- أنظر في ذلك: مبادرة تطبيق تنمية معايير الإنتوساي (IDI) ، المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية ، ٢٥/ ٤/ ٢٠١٨. إرشادات (INTOSAI) حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، لجنة معايير الرقابة الداخلية ، المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا.

٢- د/ هشام زغلول إبراهيم: معيار الإنتوساي رقم ٣٠، أخلاقيات المهنة بين التنظير والتفعيل ، تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات ، مجلة الرقابة المالية للأجهزة الرقابية والمحاسبية ، العدد ٦٩ ، سنة ٢٠١٦، ص ٣١٥ وما بعدها. د/ سامي أحمد غنيم: آليات فعالية الفحص الضريبي الانتقائي وفقا لمحددات المحاسبة الاستراتيجية والمعايير الرقابية للإنتوساي ، المؤتمر الضريبي العاشر ، القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين التشريع ومتطلبات التطبيق ، الجمعية المصرية العامة والضرائب، ص٣٤ وما بعدها .المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابية المالية والمحاسبية، الإنتوساي ، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية ، القاهرة ، سنة ١٩٩٤، ص ١٩٧وما بعدها .د/ إبراهيم عبد موسى السعبري: تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، إطار مقترح وبحث استطلاعي وتطبيقي ، مجلة للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة الكوفة ، السنة التاسعة ، العدد السابع والعشرون ، سنة ٢٠١٢، ص ٦٧٥ وما بعدها.

الإيراد ، إجمالي الإنفاق ، الفائض أو العجز ، الاقتراض ، إجمالي الأصول وإجمالي الالتزامات) .

وعلى الرغم مما قدمته اللجنة من أسس ومعايير غاية الأهمية ، إلا أننا نجد أنه يوجد صعوبة عند تطبيق هذه النقطة ، وذلك فقا للنظام المحاسبي الحكومي المصري ، وإن كان يرجع ذلك إلى عدة أسباب يمكن أن نستعرضها على النحو التالي:

ـ عدم القيام بإظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة وذلك نتيجة اتباع الأساس النقدي في النظام المحاسبي.

ـ وجود تداخل بين الحسابات المالية سواء أكان ذلك بين الإيرادات أو النفقات وبين السنوات المالية وبعضها البعض، بحيث توجد بعض النفقات لسنوات مالية سابقة أو عدم استبعاد للإيرادات أو نفقات تخص سنوات مالية لاحقة.

ـ صعوبة الإفصاح عن كافة الأصول لا سيما الأصول الثابتة بكافة أنواعها كالأراضي ، المباني ، الآلات ، المعدات وغيرها. وذلك فضلا عن الصعوبة في تحقيق الرقابة المحاسبية على تلك الأصول الثابتة لاتباع نظام العهد وليس نظام حسابات للإهلاك بالإضافة إلى أن الوحدات الحكومية قد تفتقر لوجود السجلات الكافية لكافة أصولها مما يجعل تلك الأصول عرضة للاعتداء عليها وتعرضها للسرقة ، وبالتالي فإنه يجب أن يتم غرس القواعد والضوابط الرقابية في كافة الأنشطة المتعلقة بإدارة الأصول للمنشآت من بداية اقتنائها وحتى الانتهاء منها بالتصرف فيها كالبيع.

٢ـ الأهداف من التقارير المالية الحكومية:

لقد وضعت هذه اللجنة مجموعة من الأهداف العامة قد تتبدى في:

ـ إعطاء المستخدمين المعلومات التي يريدون الحصول عليها.

ـ إدراك حجم الأعمال الحكومية المختلفة وطبيعة ونطاق الأنشطة وحقيقة الوضع المالي.

ـ التقارير المالية يجب أن تساعد المستخدمين على فهم وتوقع كيفية تمويل الحكومة لأنشطتها.

ـ التقارير المالية يجب أن تساعد مستخدميها على فهم وتوقع نتائج الأنشطة الحكومية.

ـ التقارير المالية يجب أن تساعد مستخدميها على تحديد إذا كانت الحكومة قد نفذت فعلا ما قد وعدت به وتكاليف الأنشطة.

وإذا كان ذلك كذلك فمن الملاحظ أن القوائم المالية التي يتم اعدادها وفق النظام المحاسبي الحكومي المصري ، يكون الهدف الأساسي منها هو تحقيق كل من الإفصاح الشكلي والقانوني التقليدي لتحقيق وإثبات صحة الإنفاق العام ، وذلك في حدود الاعتمادات لكل البنود في الموازنة العامة. ومقارنة ذلك بالأهداف المعلنة في منظمة الإنتوساي نجد أنها تهدف لبيان الوضع المالي الحقيقي للدولة من موجودات ومطلوبات ، ومن ثم تحقيق الرقابة والمساءلة العامة للدولة من كافة أصحاب المصالح وتوفير المعلومات الكافية لهم ، وأيضا فإنها تساعد على تقييم مدى كفاءة العمليات والأنشطة التي تقوم بها الحكومة وذلك للتأكد من إنجازها ، ومدى عدالة الحكومة في توزيع الخدمات العامة على مختلف المنتفعين بها.

٣ـ خصائص التقارير النوعية:

لقد قامت لجنة معايير المحاسبة والمعروفة ب (CAS) بتحديد مجموعة الخصائص النوعية المميزة للمعلومات الواردة في التقارير الحكومية وهي: (قابلية للفهم، الملائمة، الأهمية النسبية ، الثبات، القابلية للفهم ، التكاليف، اجراء المبادلة، الحيطة والحذر، الدقة ، يسهل الوصول إليها). والجدير بالذكر أنه في النظام المحاسبي الحكومي نجد تأخير في الإعداد والتقديم بالنسبة للمعلومات والتقارير المالية ، وذلك فضلا عن التأخير المبالغ فيه لدرجة كبير في اعتماد الحسابات الختامية وتقديمها وعرضها للجمهور في شكل رسمي ، فهذا يشكل عائقا أمام إمكانية المتابعة للعمليات الحكومية ، فتأخير توفير المعلومات من شأنه أن يؤثر سلبا على

قرارات المستخدمين ، وبالتالي فلا يمكن من خلال هذا التأخير أن يتم تحقيق المنفعة المطلوبة من المعلومات المقدمة.

٤ـ تحقيق أهداف التقارير المالية الحكومية:

فنجد أن هذا البيان قد حدد ثلاثة موضوعات رئيسية وهي:

ـ تعريف وحدات الإبلاغ أي لكل المنظمات المسئولة أمام الحكومة أو السلطة التشريعية.

ـ تحديد الأسس المحاسبية المتبعة في النظام الحكومي والتي تحدد الاعتراف بأثر المعاملات المالية.

ـ التعاريف الخاصة بالأصول والالتزامات والإيرادات والنفقات.

ويضاف إلى ذلك أن هذا البيان قد حدد أربعة تقارير رئيسية هي:

ـ تقرير المطابقة لتوفير معلومات حول استخدام السلطات القانونية للإنفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات.

ـ تقرير الأداء لتوفير مدى تحقيق الأنشطة والبرامج لأهدافها وتشمل كل المؤشرات المالية والغير مالية والمقارنات.

ـ تقارير إدارية للدوائر الحكومية.

ـ القوائم المالية ذات العرض العام لبيان المركز المالي الشامل للحكومة.

ولما كان الأساس المتبع في إعداد التقارير والحسابات الختامية في النظام الحكومي المصري يتنافى مع ما قد أوصت به منظمة الإنتوساي ، حيث أنها قد حددت في طي تقريرها أن الأساس الملائم تطبيقه في النظام المحاسبي الحكومي يقوم على أساس الاستحقاق الكامل. أما بالنسبة لما يخص التقارير فنجد أن التقارير المعلنة من النظام المحاسبي نجد أنها هي التقارير المطابقة والقوائم المالية ، وأما ما يخص تقارير الأداء والتقارير الإدارية فلا تقوم بتقديمها أو إعدادها. ولذلك فإنه لابد من أن يتم الاعتماد على المعايير الصادرة من منظمة

الإنتوساي لرفع كفاءة النظام المحاسبي وذلك من خلال تطويع معايير الإنتوساي ، وإذا أعدت القوائم المالية على الأساس النقدي، فيجب أن تقدم قائمة بالواردات النقدية، وقائمة بالمدفوعات وبعد ذلك الملاحظات المرتبطة بكل منها ، ومقارنة وتحليل بين الموازنة والمبالغ الفعلية والحسابات الختامية. بالإضافة إلى تقارير الأداء وتقارير الاعتمادات المالية.

سادسا: أهمية الربط بين أجهزة الرقابة المالية بالدولة (المراقب المالي بغيره من أجهزة الرقابة): [١]

مما لا شك في أنه وضع نظام دستوري وقانوني يحدد شكل التعاون بين الأجهزة المختلفة في الدولة للعمل على تحسين فعالية الرقابة المالية ، ومن الممكن أن يكون ذلك التعاون بين وزارة المالية بكونها صاحبة الصفة والمسئولة عن الرقابة الداخلية قبل عملية الصرف عن طريق المراقبين الماليين في مختلف الإدارات والمؤسسات والهيئات التابعة للسلطة التنفيذية ، والجهاز المركزي للمحاسبات بصفته المسئول عن الرقابة الخارجية أو الرقابة بعد الصرف ، حيث أن وجود تشريع يسمح للعمل بين مختلف الأجهزة الرقابية من شأنه أن يحقق التعاون بين المراقب المالي الداخلي والخارجي ، فالمراقب المالي أو مندوب المالية بحكم العلاقة اليومية والمستمرة فهو أعلم بجميع المشاكل والأحداث اليومية في الوحدات الحسابية خلال العام المالي ، على العكس من المراقب الخارجي فإنه لا يتمتع بالمعرفة الكاملة والأحداث اليومية المستمرة ، ومن ثم فيجب الربط بينهما لتحقيق رقابة فعالية أكبر، وذلك لأن التعاون بينهم سيكون على الأرجح مفيدا لكل من الطرفين ، ومن الممكن أن نتصور حدوث ذلك عن طريق التوعية الكاملة لمدى أهمية التعاون بين الجهازين السابقين ـ المراقب المالي وعضو

١- أ/ إيريني أكرم كمال: المرجع السابق ، ص٧٧وما بعدها. د/ حسين مصطفى هلالي: المرجع السابق ، ص١٥٠وما بعدها. د/ السيد حسن فرج ، د/ نبيل الحديدي: المرجع السابق ، ص ٢٤وما بعدها. د/ مصطفى الباز: المرجع السابق ، ص ١٣٨وما بعدها .د/ هشام زغلول إبراهيم: المرجع السابق ، ص ٢٧٨ وما بعدها .

الجهاز المركزي للمحاسبات ـ وذلك عن طريق فهم أفضل السبل لتنسيق العمل بينهما ، والوصول إلى أفضل النتائج في العمل لكل منهما مما يؤدي إلى عملية رقابة أفضل، تقوية القدرات المتبادلة عن طريق تبادل الأفكار والمعرفة وذلك لتعزيز الرقابة والمسائلة ، تعزيز فهم أكثر شمولا ووضوحا لمشاكل الوحدات الحسابية لدي الجهات الحكومية ، توفير الاستقلالية الوظيفية للمراقب المالي بأقصى درجات الإمكان المتاحة حتى يكون عمله من غير تحيز وعدم حيادية ومن ثم خال من التضارب في المصالح ، العمل على وجود منهجية منضبطة للرقابة الداخلية عن طريق المراقب المالي وذلك لتقييم وتحسين مدى فاعلية عمليات إدارة المخاطر والمراقبة ، عملية الرقابة الفعالة التي يمكن أن يضطلع بها المراقب المالي داخل القطاع الحكومي بإداراته المختلفة لكي يكون لها الدور الفعال في إدارة المخاطر والسيطرة عليها فلابد من عمل حوار أفضل مع الجهات الرقابية الأخرى وعلى رأسها الجهاز المركزي للمحاسبات.

ولكن لابد من الوضع في الحسبان أنه للسيطرة على عملية مخاطر التعاون وإدارتها بمنتهى الفعالية فإنه لابد من القضاء على عدة معوقات منها: إساءة تفسير الاستنتاجات حول موضوع الرقابة ، وتضارب المصالح المختلفة ، وعدم مراعاة القيود المفروضة على المراقب الأخر وذلك عند تحديد نطاق التعاون. وعلاوة على ذلك فيجب الالتزام بمجموعة من الأسس وذلك للتنسيق والتعاون من خلال تحقيق الاتصال المنظم والدقيق والمفتوح بين الأجهزة الرقابية المالية والمحاسبية وذلك عن طريق المراجعين الداخليين والخارجيين للوصول إلى عملية الفهم المشترك لتحقيق التنسيق والتعاون في ذلك الأمر، كما أنه يجب أن يفهم المراقبون الماليون والمراجعون الأهداف والعمل وطريق وأساليب عمل كل منهما للوصول إلى عملية الفهم المشترك لتسهيل اعتماد أحدهم على الآخر، بالإضافة إلى ذلك فلابد من توافر الثقة المتبادلة والتعامل بمهنية ونزاهة لضمان الإرشادات السلوكية للمهنة.

وإذا كان ذلك كذلك فإن الباحث يرى لكي أن يستطيع المراقب المالي أن يقوم بعمله على أكمل وجه فإنه لابد من توافر مجموعة المقومات السالفة البيان ، ولكن على الرغم من ذلك فنجد أن هناك بعض المعوقات التي نرى أنه من الملح القضاء عليه أو على الأقل التقليل من حدتها وهي: أنه من الصعب تحقيق الرقابة المالية الكاملة وذلك بسبب عدم الهيكلة السليمة وضعف الاجراءات التي تتخذها الأجهزة الرقابية والحكومة في سبيل المحافظة على المال العام وموازنة الدولة ، مما يؤدي إلى اعاقة اكتشاف الكثير من المخالفات التي توجد في الوحدات الإدارية المختلفة في الدولة ، ولا سيما مع وجود تداخل في السلطات والمسئوليات بين الإدارات والأقسام التي توجد بها في الوحدات الإدارية الحكومية ، مما أدى إلى انخفاض وضعف الكفاءة الرقابية وقلة معدل الأداء فيها. افتقاد الوحدات الإدارية المختلفة في الحكومة أو الجهاز الحكومي عموما جزء كبير ومهم في عملية الرقابة ؛ وهو الرقابة السابقة أو الرقابة الوقائية أي الرقابة قبل التنفيذ ، فنجد أن المطبق في الوقت الحالي هو الرقابة التقليدية والتي تقوم في الأساس على توضيح ما إذا كانت العمليات المالية التي تقوم بها الإدارات المختلفة في السلطة التنفيذية قد أديرت بصورة صحيحة ومطابقة للقوانين واللوائح والتعليمات ، ومن ثم أصبحت مناسبة وملائمة للخطة العامة للدولة في إدارة الموازنة العامة لها. عدم الانتفاع من منظمة الإنتوساي في تحسين دور الرقابة المالية وتطوير النظام المحاسبي الحكومي ، فهذه المنظمة قد جاءت للعمل على تبادل المعلومات والفنيات والخبرات ، وذلك من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية على الوحدات الإدارية المختلفة في السلطة التنفيذية للدولة. عدم القيام بالتفعيل الكامل لدور المراقب المالي وباقي أجهزة الرقابة المالية ، وذلك حسب ما جاء بمعايير الإنتوساي.

لذلك فمن الممكن أن نتغلب على كافة المعوقات التي يمكن أن تواجه المراقب المالي في عمله ومن بعده باقي الأجهزة الرقابية الأخرى ، وذلك عن طريق تفعيل دور الرقابة قبل عملية التنفيذ أو ما يسمى الرقابة السابقة ، لما لها من مميزات لأنها تعمل على تقليل فرص

الانحراف في الإنفاق وتقليل ارتكاب الأخطاء، ومن ثم إهدار المال العام. لابد من القيام بمزيد من الدراسات النظرية والعملية التي تساعد على اقتراح الأساليب والوسائل التي تؤدي إلى زيادة معدل ترشيد الإنفاق الحكومي ، وبالتالي زيادة فاعلية الرقابة على الأداء المالي. يجب من تقديم الإطار الكامل للمعايير والقوانين التي من شأنها أن تقوم بتنظيم إجراءات الرقابة واستقلاليتها ، وذلك سواء أكانت هذه الرقابة داخلية أو خارجية ، ولا سيما في ضوء استخدام الأنظمة الإلكترونية الحديثة وشبكات الإنترنت ، فبات تطوير هذه المعايير أمر حيوي وضروري. وأخيرا وليس آخرا لابد من وضع قواعد قانونية على أسس دستورية تحدد شكل التعاون بين أجهزة الرقابة المختلفة مع بعضها البعض وذلك لتحسين فعالية الرقابة المالية من قبل المراقب المالي وغيره من الأجهزة الرقابية الأخرى حتى تستطيع أن تقوم بالمهام المنوطة بها.

الخاتمة:

يدور موضوع دراستنا حول الرقابة الإدارية للموازنة العامة ، وتتلخص إشكالية هذه الدراسة في معرفة الجهات التي تقوم بالرقابة الإدارية المستقلة على المال العام ومدى استقلاليتها وصلاحيتها وأهميتها للمحافظة على المال العام ومكافحة الفساد المالي. ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا التعرض لكافة نواحيه ، ففي المبحث الأول ماهية الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة وأنواعها. وبينا في المبحث الثاني: طرق الرقابة الإدارية على الموازنة العامة للدولة. وبعد أن انتهينا من دراسة هذا الموضوع بقى أن نبين أهم النتائج التي توصل إليها البحث ، والإجابة عن الأسئلة التي سبق أن طرحناها في مقدمة الدراسة ، وإبداء ما نراه من اقتراحات قد تكون ذا فائدة في هذا الموضوع.

أولا: النتائج:

١ـ إن تطور مفهوم الموازنة العامة للدولة واستخدامها كأساس لترشيد الإنفاق العام ومتابعة أنفاق المخصصات المالية المعتمدة من خلال الموازنة يقتضي ضرورة تطوير أسس إعداد الموازنة وتنفيذها ، واعتماد أسس بديلة عن الأساس التقليدي لضمان الارتقاء بأساليب تنفيذ الموازنة العامة.

٢ـ تتولى عملية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة والتي هي عبارة عن نتاج لتطور المجتمعات وظهور الدولة ـ أجهزة رقابية متخصصة ـ لحماية الأموال العامة للدولة كونها الأساس الذي تقوم عليه الدولة.

٣ـ إن أهمية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة تكمن في أنها تعمل على أن يتم التنفيذ وفقا للحدود والتوجيهات والتعليمات الصادرة من السلطة التشريعية ، والتأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة دون تبذير للمال العام.

٤ـ الرقابة الإدارية الفعالة للموازنة العامة للدولة تؤدي إلى ترشيد الإنفاق العام ، ويعتبر الأخير بدوره مفهوما يركز على نوعية النفقة وعائدها ، أي بمعنى زيادة كفاءة الإنفاق العام إلى أعلى درجة ممكنة ، وذلك بهدف زيادة رفاهية الفرد والمجتمع ، ويكون الإنفاق منتجا عندما تحسن الحكومة السلطات العامة استخدام مواردها استخداماً أمثلاً.

٥ـ عدم تحقيق الرقابة المالية الكاملة بسبب عدم وجود هيكلة سليمة بالإضافة إلى ضعف الإجراءات التي تتخذها الحكومة أو الجهاز الرقابي في المحافظة على المال العام مما يعوق اكتشاف بعض المخالفات حيث يوجد تداخل في السلطات والمسئوليات بين أقسام وإدارات الوحدة الإدارية الحكومية أدى إلى انخفاض وضعف في كفاءة الأداء الرقابي.

٦ـ يفتقد الجهاز الحكومي جزء مهم في الرقابة وهو الرقابة قبل التنفيذ الذي يسمى بالرقابة السابقة أو الرقابة الوقائية فالمطبق حاليا يعتبر رقابة تقليدية لأنها تقوم فقط على أساس توضيح ما إذا كانت العمليات المالية التي تحققت للوحدة قد أديرت بصورة مناسبة ومطابقة للوائح والقوانين.

٧ـ تطوير النظام المحاسبي الحكومي يتم من خلال تحسين دور الرقابة المالية ومنظمة الإنتوساي جاءت تعمل على تبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة.

٨ـ عدم التفعيل الكامل لبعض أجهزة الرقابة المالية لمعايير الإنتوساي حيث تبين أنه يوجد بعض التحديات الواجب اتباعها.

ثانيا: التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث فيوصى بالآتي:

١ـ تفعيل دور المؤسسات الرقابية على النفقات العامة، وذلك من خلال تطبيق المفاهيم المعاصرة للرقابة الإدارية للموازنة العامة ومن ثم ترشيد الإنفاق العام والاستخدام الأمثل للموازنة العامة.

٢ـ ضرورة الاستفادة من خبرات المؤسسات الدولية ، وتجارب الدول المتقدمة في مجال الرقابة الإدارية للموازنة العامة.

٣ـ ضرورة تحديث طرق إعداد الموازنة العامة بما يسمح من تحقق هدف الرقابة الإدارية للموازنة العامة.

٤ـ يجب وضع إطار قانوني أو دستوري يحدد شكل التعاون بين أجهزة الرقابة وبعضها لتحسين فعالية الرقابة المالية.

٥ـ الاهتمام بالتنمية البشرية فهي أساس عملية التغيير أو الإصلاح سواء أكان الإصلاح منهجيا أو مؤسسيا ، للموظفين والمسئولين عن وضع القرارات ماديا أو معنويا ، وتدريبهم وتأهيلهم المستمر لتحمل المسئوليات الجديدة ، واقتباس المهارات الضرورية المطلوبة لتنفيذ الرقابة على الموازنة العامة ، وإنشاء قاعدة معلومات يمكن الاعتماد عليها في تقويم الواقع الاقتصادي والمالي للإدارات الخاضعة للرقابة ، بإنشاء قسم للإحصاءات المالية ، ووضع الأسس للوصول إلى مؤشرات يعتمد عليها في تحليل هذا الواقع لتحديد مواطن الضعف وتقديم المقترحات لمعالجتها.

قائمة المراجع:

أولا: المراجع القانونية العامة:

١ـ د/ إبراهيم درويش: الإدارة العامة في النظرية والممارسة ، مطابع الهيئة المصرية للكتاب ، القاهرة ، سنة ١٩٧٥.

٢ـ د/ أحمد جمال الدين موسى: دروس في ميزانية الدولة، الإطار القانوني والمضمون الاقتصادي ، الطبعة الثامنة ، مكتبة الجلاء ، المنصورة ، سنة ٢٠٠٠.

٣ـ د/ أحمد صقر عاشور: الإدارة العامة ، دار النهضة العربية ، سنة ١٩٧٩.

٤ـ د/ السيد حسن فرج ، ونبيل الحديدي: المحاسبة الحكومية والقومية ، مكتبة الجلاء الجامعية ، جامعة بور سعيد ، سنة .٢٠٠١

٥ـ د/ السيد خليل هيكل: الرقابة على المؤسسات العامة ، منشأة المعارف الإسكندرية ، سنة ١٩٧١.

٦ـ د/ السيد عبد المولى: المالية العامة، دار النهضة العربية ، القاهرة، سنة ١٩٩٥.

٧ـ د/ ثابت عبد الرحمن إدريس، و جمال الدين محمد موسى: الإدارة الاستراتيجية ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، سنة ٢٠٠١ـ٢٠٠٢.

٨ـ د/ حامد دراز: مبادئ الاقتصاد العام ، الدار الجامعية الاسكندرية ، سنة ١٩٨٨.

٩ـ د/ حامد عبد المجيد دراز: مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، سنة ١٩٨٨.

١٠ـ د/ حسين محمد سمحان وآخرون: المالية العامة من منظور إسلامي ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، سنة ٢٠١٠.

١١ـ د/ حسين مصطفى هلالي: الرقابة المالية الحكومية ورقابة تطوير الأداء الحكومي ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، سنة ٢٠٠٤.

١٢ـ د/ داود إبراهيم: الرقابة المالية على النفقات العامة ، دار الكتاب الحديث ، القاهرة ، سنة ٢٠٠٩.

١٣ـ د/ رشا الغول: التقييم الذاتي للرقابة ، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية ، القاهرة ، سنة ٢٠١٣.

١٤ـ د/ رمضان محمد بطيخ: الرقابة على أداء الجهاز الإداري دراسة علمية وعملية في النظم الإسلامية ، دار النهضة العربية ، سنة ١٩٩٦.

١٥ـ د/ زينب حسين عوض الله: مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية للمطبوعات ، الإسكندرية ، سنة ١٩٩٨.

١٦ـ د/ سعد حمدان اللحياني: الموازنة في الاقتصاد الاسلامي، المعهد الاسلامي للبحوث والتدريب، البنك الاسلامي للتنمية جدة ، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، سنة ١٤١٧هـ ، سنة ١٩٩٧م .

١٧ـ د/ سنان كاظم موسوي وآخرون: الإدارة ، لمحات معاصرة ، دار الوراق للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، سنة ٢٠١٢.

١٨ـ د/ سوزي عدلي ناشد: أساسيات المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، سنة ٢٠٠٩.

١٩ـ د/ صلاح عبد الباقي: إدارة الموارد البشرية من الناحية العلمية والعملية ، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة ١٩٩٩.

٢٠ـ د/ ضاهر عدنان محسن: الموازنات العامة في الدول العربية ، بدون ناشر ولا سنة نشر.

٢١ـ د/ عادل حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام ، مدخل لدراسة السياسات المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، سنة ٢٠٠١.

٢٢ـ د/ عبد الباسط على جاسم: المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها ، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث ، سنة ٢٠١٥.

٢٣ـ د/ عبد الرحمن أبو قحف: أساسيات التنظيم والإدارة ، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع ، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠٢.

٢٤ـ د/ عبد السلام بدوي: الرقابة على المؤسسات العامة ، مكتبة الأنجلو مصرية ، القاهرة ، بدون سنة نشر.

٢٥ـ د/ عبد الفتاح الصحن: الرقابة المالية، دراسة ونقد وتحليل ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، سنة ١٩٧٩.

٢٦ـ د/ علي الشريف: الإدارة المعاصرة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠٢ـ ٢٠٠٣.

٢٧ـ د/ علي أنور العسكري: الرقابة المالية على الأموال العامة ، مكتبة بستان المعرفة ، كفر الدوار، سنة ٢٠٠٨.

٢٨ـ د/ عبد الله طلبة: الإدارة العامة ، منشورات جامعة دمشق ، سنة ١٩٨٣ـ ١٩٨٤.

٢٩ـ د/ علي عباس: الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال ، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، بيروت ، سنة ٢٠٠٢.

٣٠ـ د/ علي لطفي، و محمد العدل: اقتصاديات المالية العامة ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، سنة ١٩٨٦ـ ١٩٨٧.

٣١ـ د/ عوف الكفراوي: الرقابة المالية في الإسلام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، سنة ١٩٨٣ .

٣٢ـ د/ عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق ، مطبعة الانتصار ، الإسكندرية ، سنة ١٩٩٨.

٣٣ـ د/ فهمي محمود شكري: الرقابة المالية العليا ، الطبعة الثانية ، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع ، عمان ، سنة ١٩٨٥.

٣٤ـ د/ فوزت فرحات: المالية العامة والاقتصاد المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والدولية ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، سنة ٢٠٠١.

٣٥ـ د/ فوزي عطوي: المالية العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان ، سنة ٢٠٠٣.

٣٦ـ د/ قطب إبراهيم محمد: الموازنة العامة للدولة ، الطبعة الرابعة ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، سنة ١٩٩٤.

٣٧ـ د/ مجدي محمود شهاب: الاقتصاد المالي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، سنة ١٩٨٨.

٣٨ـ د/ محمد إبراهيم: الرقابة الإدارية ، الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع ، القاهرة ، سنة ٢٠٠١.

٣٩ـ د/ محمد أحمد كايد: الإدارة المالية والدولية والعالمية ، الطبعة الأولى ، دار كنوز المعرفة ، عمان ، سنة ٢٠٠٩.

٤٠ـ د/ محمد العموري الرقابة المالية العليا ، دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى سنة ٢٠٠٥، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان.

٤١ـ د/ محمد العموري: الرقابة المالية العليا ، دراسة مقارنة ، الطبعة الأولى سنة ٢٠٠٥ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، لبنان .

٤٢ـ د/ محمد العموري: الرقابة على تنفيذ الموازنة ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد السابع ، هيئة الموسوعة العربية ، دمشق ، سوريا ، سنة ٢٠١١.

٣٤٣ـ د/ محمد خالد المهايني وآخرون: المالية العامة ، قسم المحاسبة ، مركز التعليم المفتوح، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق ، سنة ٢٠٠٤.

٤٤ـ د/ محمد خالد المهايني وآخرون: المالية العامة، مركز التعليم المفتوح ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، قسم المحاسبة ، سنة ٢٠٠٤.

٤٥ـ د/ محمد خيري العكام: الرقابة المالية ، من منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، سنة ٢٠١٨.

٤٦ـ د/ محمد خيري العكام: الرقابة المالية ، منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، سنة ٢٠١٨.

٤٧ـ د/ محمد خيري العكام: الرقابة المالية ، منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، سنة ٢٠١٨.

٤٨ـ د/ محمد شاكر عصفور: أصول الموازنة العامة ، أصول الموازنة ، الطبعة الأولى ، مكتبة الصفحات الذهبية ، الرياض ، سنة ١٤٠٨هـ.

٤٩ـ د/ محمد فريد الصحف وأخرون: مبادئ الإدارة العامة ، الدار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠١ـ ٢٠٠٢.

٥٠ـ د/ محمد مسعد وآخرون: المحاسبة الحكومية ، الطبعة الأولى ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان ، سنة ٢٠٠٩.

٥١ـ د/ محمد ياقوت: التحقيق الإداري في المخالفات التأديبية ، الطبعة الأولى ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، سنة ٢٠٠٠.

٥٢ـ د/ مصطفى الباز: المحاسبة الحكومية والقومية ، المعايير ـ النظم ـ الرقابة ، مكتبة عبد الدايم ، الإسماعيلية ، سنة ٢٠٠٠.

٥٣ـ د/ مصطفى كامل خليل: مبادئ المالية العامة ، محاضرات ألقيت على طلبة الفرقة الثالثة بكلية الحقوق جامعة أسوان ، الناشر بداري برنت ، سنة ١٤٣٨هـ ، وسنة ٢٠١٧م .

٥٤- د/ هشام محمد صفوت: اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ، بدون ناشر ، سنة ١٩٨٦.

٥٥- د/ يوسف شباط: المالية العامة ، المؤلف الثاني، منشورات كلية الحقوق جامعة دمشق ، سنة ١٩٩٤-١٩٩٥.

٥٦- د/ يوسف شباط: الوسيط في الرقابة المالية والإدارية ، الطبعة الثانية ، منشورات كلية الحقوق جامعة دمشق ، سنة ٢٠٠١- ٢٠٠٢.

ثانيا: الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) :

١- د/ أحمد السيد عطا الله: الدور الرقابي لوزارة المالية في مجال الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، سنة ٢٠١٠.

٢- أ/ اسلام عبد الله: مدخل محاسبي مقترح لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي بهدف ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية ، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، سنة ٢٠١٧.

٣- أ/ السعيد بلوم: أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية ، رسالة لنيل درجة الماجستير في تنمية وتسيير الموارد البشرية ، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية ، جامعة منتوري قسنطينة ، الجزائر ، بدون سنة نشر.

٤- أ/ أونيس حجو: فعالية الرقابة المالية في تنفيذ الميزانية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير الأكاديمي ، قسم العلوم المالية والمحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، سنة ٢٠٢٠-٢٠٢١.

٥- أ/ تاجوري جليلة: الرقابة الإدارية ودورها في تحسين الأداء الوظيفي لدى العمال، مذكرة لنيل درجة الماجستير في علم الاجتماع تخصص تنمية وتسيير الموارد البشرية ، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، الجزائر، سنة ٢٠١٤- ٢٠١٥.

٦ـ أ/ جهاد محمد محمد شرف: أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية ، رسالة مكملة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، سنة ٢٠٠٥.

٧ـ أ/ حسن ناظم محمود: الرقابة التشريعية على تنفيذ العامة في العراق ، بحث مقدم لنيل درجة التخرج ، كلية القانون والعلوم السياسية ، قسم القانون ، جامعة ديالي ، العراق ، سنة ١٤٣٩هـ ، سنة ٢٠١٨م .

٨ـ أ/ حنان عقون: دور أدوات التحليل المالي في تفعيل الرقابة المالية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، جامعة العربي مهيدي بن أم البواقي ، الجزائر.

٩ـ أ/ رامي أحمد فراونة: تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية ، رسالة ماجستير مقدمة لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الأزهر ، سنة ٢٠١١.

١٠ـ أ/ ساجدة أحمد عاطف: أثر كفاءة وفاعلية الرقابة المالية على ترشيد الإنفاق ، دراسة حالة ، سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخالصة ، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة والتمويل ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، سنة ٢٠١٦.

١١ـ أ/ طلحاوي عبد العالي: أهمية المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أحمد دراية أدرار ، الجزائر ، سنة ٢٠١٧ـ ٢٠١٨.

١٢ـ د/ عبد الأمير شمس الدين: الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان ، رسالة مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة القاهرة ، سنة ١٩٧٧.

١٣ـ د/ عبد السلام بدوي: الرقابة على المؤسسات العامة ، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه ، مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة الإسكندرية ، سنة ١٩٦٥.

١٤ـ د/ عطا الله سالم جويعد الصرايرة: الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، سنة ١٩٩٩.

١٥ـ أ/ عمر معمري: دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية، مذكرة مكملة لنيل درجة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر، سنة ٢٠١٤ـ٢٠١٥.

١٦ـ د/ عيد مسعود الجهني: الرقابة الإدارية بين القانون الإداري وعلم الإدارة العامة رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، سنة ١٩٨٣.

١٧ـ د/ كريم نبيل مدحت سالم: تقويم سياسات وزارة المالية المصرية للتحول نحو موازنة الأداء ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، جامعة القاهرة ، سنة ٢٠٠٧.

١٨ـ أ/ محمد عبد الحليم محمود عبد التواب: إطار مقترح لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني لزيادة فعالية الأداء ، رسالة ماجستير مقدمة لكلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، سنة ٢٠٠٧.

١٩ـ د/ مصطفى ممدوح محمد: الرقابة على أداء الخدمات العامة ، دراسة مقارنة مع التطبيق على الشرطة في جمهورية مصر العربية ، رسالة دكتوراه مقدمة لأكاديمية الشرطة ، كلية الدراسات العليا ، سنة ١٩٩٠.

٢٠ـ د/ موسى عماد الدين محجوب: الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة الاقتصادية ، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، سنة ١٩٧١.

ثالثا: الدوريات والمجلات العلمية :

١ـ د/ إبراهيم عبد موسى السعبري: تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، إطار مقترح وبحث استطلاعي وتطبيقي ، مجلة للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة الكوفة ، السنة التاسعة ، العدد السابع والعشرون ، سنة ٢٠١٢.

٢ـ د/ أحمد صقر عاشور النظام المالي للحكومة ودوره في فعالية الرقابة المالية ومكافحة الفساد ، الرقابة المالية في الأقطار العربية ، ندوة نظمتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد ، منشورات مركز دراسات الوحدة العربية ، الطبعة الأولى ، سنة ٢٠٠٩.

٣ـ أ/ إيريني أكرم كمال: مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية ، مجلة البحوث المالية ، جامعة بورسعيد ، كلية التجارة ، المجلد (٢٢)، العدد الأول ، يناير سنة ٢٠٢١.

٤ـ د/ إيمان علي صياح: أهمية الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الانفاق، بحث منشور في المجلة العربية للنشر العلمي، الاصدار الخامس العدد خمسون ، إصدار ٢٠٢٢/١٢/٢.

٥ـ د/ حبوبكر الحاج محمد عبد الله: المالية العامة في الشريعة الإسلامية ، برنامج الندوة ، لقاءات رمضانية علمية ، المركز المغربي للاقتصاد التشاركي.

٦ـ د/ خليل عواد أبو حشيش: إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، سنة ٢٠٠٣.

٧ـ د/ سامي أحمد غنيم: آليات فعالية الفحص الضريبي الانتقائي وفقا لمحددات المحاسبة الاستراتيجية والمعايير الرقابية للإنتوساي ، المؤتمر الضريبي العاشر ، القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين التشريع ومتطلبات التطبيق ، الجمعية المصرية العامة والضرائب.

٨ـ د/ علي حسين أحمد الفهداوي: الموازنة العامة والرقابة عليها في التشريعات العراقية ، بحث منشور في مجلة العلوم السياسية ، قسم القانون بكلية التراث الجامعة ، العدد ٥٩ ، سنة ٢٠٢٠.

٩ـ د/ لعمارة جمال: تطور فكر ومفهوم الموازنة العامة للدولة ، مجلة العلوم الإنسانية ، المجلد الأول ، العدد الأول ، سنة ٢٠٠١.

١٠ـ أ/ محمود زعرور: الرقابة المالية المدنية ، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان "التدقيق الداخلي والرقابة المالية المدنية ودورهما في مكافحة الفساد" ، والتي عقدت بتاريخ ٢٠١٣/٩/٩، منشورات وزارة المالية ، هيئة مكافحة الفساد ، راما الله ، فلسطين .

١١ـ د/ مداحي عثمان: دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام ، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا ، المجلد ١٦، العدد ٢٤ ، سنة ٢٠٢٠.

١٢ـ د/ هشام زغلول إبراهيم: الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بين إمكانية التطبيق والدروس المستفادة ، تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات المصري ، مجلة الرقابة المالية ، العدد الثالث ، سنة ٢٠١٨.

١٣ـ د/ هشام زغلول إبراهيم: معيار الإنتوساي رقم ٣٠، أخلاقيات المهنة بين التنظير والتفعيل ، تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات ، مجلة الرقابة المالية للأجهزة الرقابية والمحاسبية ، العدد ٦٩، سنة ٢٠١٦.

١٤ـ د/ هوار نور الدين حسين: دور الأجهزة الرقابية المستقلة على المال العام ، دراسة مقارنة ، المجلة القانونية .

رابعا: أخرى:

١ـ الإدارة العامة لتصميم وتطوير البرامج ، محاسبة حكومية ، المملكة العربية السعودية ، سنة ٢٠١٣.

٢ـ المنظمة الدولية للأجهزة العليا الرقابية المالية والمحاسبية ، الإنتوساي ، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية ، القاهرة ، سنة ١٩٩٤.

٣ـ إعلان (ليما) الذي عقدته (انتوساي) المنعقد في مدينة (ليما) سنة ١٩٧٧، بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية ، نتائج المؤتمر الدولي التاسع للأجهزة العليا للرقابة المالية ، ترجمة د/ طارق الساطي: منشورات مجموعة العمل العربي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، بدون سنة نشر.

٤ـ ديوان المحاسبة ، وقد تم زيارة الموقع في ٢٠٢٣/٣/٢٨ في تمام الساعة الثالثة عصرا.

http://www.audit-bureau.gov.jo/ar/pages/default.aspx.

٥ـ مبادرة تطبيق تنمية معايير الإنتوساي (IDI) ، المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية ، ٢٥/ ٤/ ٢٠١٨. إرشادات (INTOSAI) حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، لجنة معايير الرقابة الداخلية ، المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا.

٦ـ منشورات المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ، السنة السابعة ، العدد الأول ، حزيران سنة ١٩٨٨.

خامسا: المراجع الأجنبية:

1-Internal Control: Special report by the committee on Auditing procedure published by the American institute of accountants New York, 16N.Y.1949.

2-International Organization of Supreme Auditing Institutions "Intosai" , IS SAI (40); & ISSA 3000,..

3-International Organization of Supreme Auditing Institutions "Intosai" , IS SAI(30) "Code Of Ethics" 2013,.

4-INTOSAI: "Accounting Standards Framework", Washington, D.C, U.S.A Issued by CAS, U.S.GAD, 1995,.

5-Magnus Borge, Supreme Audit Institutions –Their Roles in Combatting Corruption and Providing Auditing and Accounting Standards and Guidelines,.

6-.Nobuo AZUMA, The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence, Government Auditing Review VOLUME 15, MARCH 2008,.

7-Shettim. V.: Auditing principles and practice. Sultan Chand sous publisher. 1990, New Delhi.