ميزانية الأساس الصفري
الإعداد والتنفيذ والرقابة

مقارنة بالفكر الإسلامي

دكتور
هيثم محمد حرمي شريف

تمهيد

في ظل التغيرات الاقتصادية والانفتاح على العالم الخارجي والتطور التكنولوجي للعلوم المختلفة وتعدد المجالات التي تستوجب أن تتدخل فيها الدولة لضرورة ديمومة الحياة والذي تتطلب استخدام الموارد المتاحة في مجالات التي تخدم المجتمع وتحقق رفاهيته، وضرورة أن توجه الموارد في المكان الصحيح و للغرض الأكثر أهمية والذي يفترض أن يكون بأقل كلفة للحصول على اكبر منفعة

برزت أهمية اعتماد أسلوب سليم ومتقدم في تقدير المصروفات العامة لوحدات الدول المختلفة باستخدام الموازنات الحديثة، والموازنة الصفرية حققت الكثير من النجاحات في الدول ومؤسسات العالم[١] التي تأخذ بها لما تتميز بة ، إنها ساندة للنظام وخاصة للإنفاق الاستيراتيجى والاستثماري حيث تعتبر الموازنة من أهم الأدوات الرئيسية وراء انجازات الأداء العام.

ويتناول البحث أسلوب إعداد و تنفيذ الموازنة الصفرية وهي من أهم المراحل وأكثرها خطورة ،لأنها تمثل انتقال الميزانية العامة من النظري إلى حيز التطبيق العملي الملموس حيث يتم وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ. تختص بهذه المرحلة السلطة التنفيذية، وتشرف عليها وزارة المالية، التي تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإداري للدولة ، فتتولي التحصيل والجباية

ولم يتوقف البحث إلى هذا الحد وإنما سينطلق لتحديد مراقبة الميزانية للتأكد من مراعاة واحترام المكلفين بالتنفيذ كافة القواعد المالية ،أثناء ممارستهم لوظائفهم.

والهدف من الرقابة هو التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على الوجه المحدد ووفق السياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية و إجازتها من طرف السلطة التشريعية.

وبناء على ذلك يمكن تعريف الرقابة بأنها عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات وتصحيحها إن وجدت للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً[٢] .

---

[١] - **أكد يونس حاجي الخوري وكيل وزارة المالية أن الإمارات تطبق الميزانية الصفرية و تأخذ بمبدأ توازن والميزانية بحسب قرار مجلس الوزراء ١/١٨١ لسنة ٢٠٠٨، الاعتمادات بمشروع الميزانية العامة للاتحاد لعام ٢٠١٥ شهدت نمواً بنسبة ٦.٣٢ % وبقيمة ٢.٩٢ مليار درهم مقارنة باعتمادات السنة المالية ٢٠١٤ التي بلغت ٤٦.١٨ مليار درهم حيث تعد الأكبر في تاريخ**

الإيرادات: ٤٩١٠٠.٠٤٦١٨٠

النفقات: ٤٩١٠٠.٠٤٦١٨٠

العجز التمويلي: ٠٠

انظر:

موقع وزارة المالية لدولة الإمارات www.mof.gov.ae في ٢٠١٤/١١/٢٥

[٢] **- Kathryn. Batrol and David martin "Management" McGraw-Hill, INC. ١٩٩١ , P ٥٩٥**

إذا الهدف الأساسي من الرقابة على تنفيذ الميزانية هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة.

علما بأن الفكر المالي الإسلامي هو أسبق الأنظمة المالية إلي معرفة الموازنة العامة سواء من حيث

الفكر أو المضمون [١]والمالية في الدولة الإسلامية سبقت أوربا وعلي الأخص انجلترا وفرنسا،الأمر الذي يحتدم إعادة ترتيب حلقات الفكر المالي ليأخذ الفكر المالي الإسلامي مكانة اللائق

إشكالية البحث

تدور إشكالية البحث حول إعداد،وتنفيذ، والرقابة الموازنة الصفرية وفق أسس علمية تكفل الوصول إلى تقديرات دقيقة بهدف تحقيق الأهداف المرجوة، خاصة في ظل الموارد المحدودة ،والاستخدامات غير المحدودة ،نتيجة قيام الدول بالتدخل في مختلف أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي،بهدف توفير الرعاية والرفاهية للمواطنين بحيث تعد نموذج يمكن الأخذ بة في المستقبل القريب

أهدف الدراسة

١- بيان إجراءات ،وطرق إعداد ميزانية الأساس الصفري، و تطورها في الفكر المالي المعاصر
٢- بيان انتظام أوجه الإنفاق طبقا للخطط الموضوعة و في إطار السياسة المقررة لتحقيق الأهداف المحددة في ظل ميزانية الأساس الصفري
٣- التعرف علي المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفرية
٤- بيان أوجه الرقابة على المال العام في ظل النظام المالي الإسلامي.

---

٣ -محمد عبد الحليم عمر:الموازنة العامة في الفكر الإسلامي،مجلة الدراسات التجارية الإسلامية،جامعة الأزهر،كلية التجارة ،العدد الأول مصر ١٩٨٤ صـــ٦٣

منهج البحث

اعتمد البحث منهجاً علمياً موضوعياً يتلخص في الآتي:

- **المنهج الاستقرائي:** في مجال تحديد نطاق المشكلة، وفهم العلاقات القائمة بين صورها ومصادرها، وأسبابها المختلفة، وكذلك بشأن استيعاب علاقات الربط بين أسبابها ونتائجها، وبينها وبين غيرها من الظواهر المالية المرتبطة بها والمؤثرة فيها.
- **المنهج المقارن:**الذي يقوم على المقارنة بين أنظمة، الرقابة على الميزانية في النظم الحديثة نظرياً،و الرقابة علي المال العام في النظام المالي الإسلامي وأيهما أكثر حفاظا على المال العام

خطة البحث

وفى ضوء ما تقدم يتم تقسيم هذا البحث:

- **المبحث الأول: ميزانية الأساس الصفري**
- **المبحث الثاني: الرقابة على المال العام من المنظور الإسلامي**
- **الخاتمة**
- **المراجع**

المبحث الأول

ميزانية الأساس الصفري

أولا: ميزانية الدولة :

فكرة إعداد الموازنات تتواجد منذ القدم، والقرآن الكريم أول من أشار إلى مفهوم الموازنة من خلال ذكر قصة نبي الله يوسف – عليه السلام، فقد كانت فكرته التي عرضها على ملك مصر بأن يضع تقنيناً أشار به في استهلاك الغلال خلال السنوات السمان حتى تنتهي السنوات العجاف، حيث أصبحت هذه الفكرة فيما بعد والتي أشار إليها القرآن الكريم درساً وعلماً يستفاد منه في عمل الموازنات بكافة أشكالها وأنواعها، وكذلك كانت محوراً أساسياً لعلم الاقتصاد[١]

ويتضح ذلك من قوله تعالي " قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَباً فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلاَّ قَلِيلاً مِمَّا تَأْكُلُونَ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلاَّ قَلِيلاً مِمَّا تُحْصِنُونَ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ" يوسف ٤٨،٤٧

تعتبر هذه أول موازنة تقديرية لما تحتاجه الدولة من القمح ولمدة ١٥ عام متوالية للتغلب على المجاعة في مصر في حينه ،وجاءت الرسالة الإسلامية التي لها الفضل الأول في تطوير الأفكار الاقتصادية إلى شكلها المعاصر والتي كان لها الدور الكبير في تنظيم القطاع العام المتمثل بالدولة

لذلك كانت الحكومات المركزية تعد الموازنات، عن طريق تقدير نفقاتها وإيراداتها المختلفة المتوقعة، وامتدت الفكرة بعد ذلك إلى المشروعات الاقتصادية، وكانت الموازنة في الماضي، تعبر عن الإيرادات والمصروفات للأنشطة الاقتصادية، وكذلك العمليات الخاصة بصاحب المشروع، ولكن عندما تطورت المشروعات وانفصلت الإدارة عن الملكية، طبقت الموازنة على الأنشطة الاقتصادية، وترتب على ذلك كبر حجم المشروع وتعقيده الأمر الذي دعا إلى اهتمام أكبر بالموازنة، حتى تتمكن الإدارة من تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة

مصطلح الموازنة في الفكر المعاصر أصبح يطلق علي عدة أنواع، منها الموازنة التخطيطية، والتقديرية والرقابية، وكل هذا يعتبر صفة من صفات الموازنة، وتستخدم عند الحديث عن الموازنة، فمصطلح الموازنة،التخطيطية كونها خطة للمستقبل، والموازنة التقديرية لأنها تحتوي على بيانات تقديرية وليست فعلية، ويطلق عليها الرقابية لأنها تستخدم كأداة للرقابة، حيث تمثل الأساس الذي تقارن به التكلفة الفعلية لكشف الانحرافات أو الاختلافات بينهما، وهذا يساعد الإدارة على القيام بمهمة الرقابة بالاستثناء حيث يتم التركيز على الاختلافات الهامة

---

[١] – **فاطمة احمد عبد الله ، الرقابة على تنفيذ الميزانية، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة بغداد،العراق ١٩٩٩ ، صـــ ٥**

عرفتها جمعية المحاسبين القانونيين في نيويورك CPAS على أنها " خطة مالية، تقديرات عن تكاليف أو إيرادات تقديرية مستقبلية أو كليهما " [١]

ويمكن تعريفها بأنها " الوثيقة التي تتضمن تقديرات السلطة التنفيذية لأعباء وموارد الدولة، عن فترة زمنية قادمة، تقدر بعام واحد ويكون مصدقا عليها من السلطة التشريعية،وتعكس بطبيعتها ،اختيارات الحكومة السياسية والاقتصادية والاجتماعية[٢]"

وقد عرف القانون ٥٣ لسنة١٩٧٣ الموازنة المصرية بأنها" البرنامج المالي للخطة لتحقيق أهداف

خطة التنمية الاقتصادية،وبما يتماشى مع السياسة العامة للدولة"

إذا يمكن القول بأن الميزانية كشف بالإيرادات العامة والنفقات العامة المقدرة على أسس علمية لسنة

قادمة وتكمن أهميتها في الأهداف التي وضعت من أجلها ،فإن للميزانية أبعادا تقف وراء الأرقام وعلي الرغم من اختلافات طرق إعداد الميزانية والرقابة عليها من دولة لأخرى إلا أن ما يجمعها الأبعاد الآتية[٣]

أ. البعد السياسي

ينعكس البعد السياسي للدولة في الإعداد والتشريع،حيث تختلف إجراءات اعتماد الميزانية في الدول

الديمقراطية عنها في الدول الاستبدادية،ففي الأولي تقوم السلطة التشريعية بدور فعال في ذلك بينما تقوم

بدور صوري في الأخيرة،الأمر الذي يمكن أن تتشكل معه الفلسفة السياسية للحكم من خلال موازنة الدولة[٤]

١- New York State Society of Accounting Terminology Guide Public Relations Department, New York. of CPAs(٢٠٠٥)

٢- د/ طارق محمود عبد السلام السالوس:المالية العامة ،دراسة تطبيقية على دولة الإمارات–جامعة الجزيرة– دبي ٢٠١٢ صـــ٢٠٩

٣- أمين نمير الصائغ – "العلاقة بين مخاطر أسعار النفط وقرارات الموازنة العامة–رسالة ماجستير – كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل –العراق٢٠٠٨ صـــ٧

٤– د/ عادل احمد حشيش: اقتصاديات المالية العامة (أصول الفن المالي)–مؤسسة الثقافة الجامعية الإسكندرية –مصر ١٩٨٢ م صـــــ٣١٦

ب. البعد الاقتصادي

الأهداف الاقتصادية الملقاة علي عاتق الميزانية متعددة ومتغيرة من سنة لأخرى ومنها ما هو طويل الأجل ومنها ما هو قصير الأجل،كما أنها تساهم في تحقيق الفلسفة الاقتصادية للدولة مثال" الحد من التقلبات الاقتصادية، وحماية المنتج الوطني، وتوجيهه الاستثمارات، وتشجيعها تجاه قطاع معين بواسطة المحفزات المالية التي تتضمنها

ت.البعد المالي

تعدا لميزانية العامة هي البوصلة التي تهتدي بها الدولة علي سلامة مركزها المالي واتجاهه سواء كان عجزا أم فائضا "من خلال أرقام النفقات العامة والإيرادات العامة" ،كما أنها تساعد الأفراد علي رسم الخطط المالية لما تتضمنه من مبالغ مستهدفة من الضرائب والرسوم[١]

ج. البعد الاجتماعي

يحتل البعد الاجتماعي أهمية كبرى عند إعداد الميزانية ،حيث تعد الحقوق الاجتماعية محل اهتمام دولي ،عن طريق الميزانية يتم تحويل الالتزامات القانونية،والسياسة الاجتماعية إلى واقع ملموس مثال" ما ينفق علي التعليم ،والصحة،والإعانات،وإعادة توزيع الدخل لصلح الطبقات الفقيرة للحد من التفاوت الاجتماعي" وبالتالي يمكن معرفة السياسة الاجتماعية التي تؤمن بها الدول

ثانيا: ميزانية الأساس الصفري Zero-Base Budgeting

الموازنة الصفرية أداة لسد أوجه القصور الموجود في أساليب إعداد الموازنات وذلك بهدف الوصول

إلي التوزيع الأمثل للموارد المتاحة خاصة في البلدان النامية التي تفتقر عادة إلى الموارد ومن ثم استلزم أسلوب الموازنة الصفرية، ضرورة قيام الجهات الإدارية بإعداد تقديراتها من البداية، حسب احتياجاتها وبدون التأثر التام بالإنفاق والإعتمادات السابقة،ومن ثم فإن هذا الأسلوب يمكن أن يحقق وفرات كبيرة في الإنفاق العام

عرفها الرائد الأول لهذا النوع من الموازنة **Peter A. Pyhrr** "أنها أداة إدارية عملية لتقييم الإنفاق تهدف إلى إعادة توجيه ونقل المخصصات المالية من برامج ذات أفضلية متدنية

---

[١]- **يراجع هنا**

- **Muse grave, Rehand and Muse grave, Peggy, , Public Finance in Theory**
- **and Practice, McGraw-Hill,٥th ed., California University.١٩٨٩.P١٦**
- **عبد القادر محمد عبدا لله:الموازنة العامة للدولة وتطبيقاتها – دولة قطر – دار الثقافة الدوحة – قطر٢٠٠١ صـــ٣٣**

إلى برامج ذات أولوية عالية " وهذا يؤدي إلى تحسين الفاعلية والكفاءة وتقليل حجم المخصصات المالية المعتمدة وإنها باختصار أسلوب للتخطيط والموازنة [١]

إذا بناء الميزانية لا يتعارض مع نظام التخطيط والبرمجة بل يعمل على تدعيمه فإعداد الميزانية على الأساس الصفري يبدأ بصياغة الأهداف ثم تقويم البرامج ثم اتخاذ القرار ثم إعداد الميزانية،اذا يتطلب إعداد الموازنة مشاركة جميع المديرين في جميع المستويات الإدارية بالمنشاة

وعرفت بأنها" ذلك النوع من الموازنات الذي يتم بموجبه إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة، مالية حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس" من الصفر "ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون

لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى لسبب كونه تم اعتماده سابق[٢]

إذا هي أسلوب متطور لعمل نظام الميزانية يتمثل في منطقة رفض اقتراح افتراض جمود محددات اتخاذ قرارات تخصيص الموارد، و يعمد إلي استمرار تقييم كل من البرامج الجديدة،وبعض البرامج القائمة،علي فترات وعند مستويات معينة من الإنفاق،وفقا لما يطرأ علي محددات اتخاذ قرارات تخصيص الموارد،وخطط التشغيل ومعايير الأداء من تغيرات بما يضمن استمرار الفاعلية في تخصيص الموارد، والكفاءة في استخدامها[٣]

---

[١]- **يرجع البعد التاريخي لفكرة إعداد الموازنة الصفرية لعام ١٩٢٤م E Hilton young حيث كان المسئول عن الموازنة العامة في المملكة المتحدة ،وفي ١٩٢٤م تم تجربتها في وزارة الزراعة الأمريكية ولكنها فشلت لتكلفتها المرتفعة،ولكن تم تطويرها ١٩٦٨م بواسطة peter pyhrr كان يعمل مديرا للرقابة والبحوث بشركة taxes حيث قام بإعداد موازنة إدارته وفقا لهذا الأسلوب وعام١٩٧١م عمم علي كل إدارات الشركة ،فحقق نجاحا ،وطبق في القطاع الحكومي في ولاية جورجيا عام ١٩٨٤م**

انظر:

- **بهاء الدين أحمد العرينى: إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري–رسالة ماجستير،كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل–الجامعة الإسلامية ،غزة فلسطين ٢٠٠٧م صـــ٢٩**
- **pyhrr. Peter A., "The Zero-Base Approach to Government Budgeting". Public Administration Review. Washington. Jan/Feb. ١٩٧٧. Vol. ٣٧, pg١**

[٢]– **Richard E. Miller "zero-base Budgets". The Bureaucrat, (١٩٧٧), vol . ٥.pg ٤٠٥**

[٣]-**د/عدلي توفيق:المالية العامة،مصر ١٩٩٨صـ١٩٧،١٩٦**

وفى ضوء ما سبق سوف يتم تقسم المبحث إلي

- المطلب الأول: إجراءات إعداد ميزانية الأساس الصفري
- المطلب الثاني صور الرقابة علي الميزانية العامة

المطلب الأول

إجراءات إعداد ميزانية الأساس الصفري

Zero-Base Budgeting

يلزم في البداية تحديد الجهة المختصة بإعداد الميزانية، ثم بيان الإجراءات التنفيذية لتحضير الميزانية،ثم نوضح كيفية تقدير الإيرادات والنفقات العامة [١]

أولا: السلطة التنفيذية المختصة بإعداد الميزانية

في كافة الدول تقوم السلطة التنفيذية بإعداد الميزانية، بينما السلطة التشريعية تطالب السلطة التنفيذية باحترام الخطة الاقتصادية للدولة فهي بذلك تقوم بالتوجيهات العامة ولا تتدخل في تفاصيل إعداد وتحضير الميزانية. ويبرر ذلك ما يلي

- فالسلطة التنفيذية أقدر من السلطة التشريعية في تقدير أوجه النفقات والإيرادات العامة، لأنها هي
المسئولة عن تسيير المرافق العامة فتقوم بإعداد و تحضير الميزانية وفقا للظروف الاقتصادية الملائمة
- الميزانية تمثل النشاط المالي للدولة، لذلك وجب أن يسودها الانسجام و التوافق، و لا يتحقق هذا إذا
ترك الأمر للسلطة التشريعية ، البرلمان يقوم بإعداد ميزانية وفقا للمنتخبين فهي تخدم مصالحهم لا
المصالح العامة،

وزارة المالية تنتهي من إعداد الميزانية، قبل نهاية شهر أكتوبر من كل سنة، بعد تدقيقها وإجراء التعديلات التي تراها ضرورية بالنظر إلى الوضع المالي للخزينة وتقديمها إلي مجلس الوزراء لاتخاذ ما يلزم لتشريعها.

وتعد عملية التخطيط المسبق لأي إعداد والمبني على أسس علمية صحيحة، لابد أن يؤدي إلى نتائج سليمة وواقعية، وأكثر ما يلاحظ على إعداد الموازنات العامة في معظم دول العالم، وخاصة الدول النامية أنها ترتكز على أسس غير سليمة، وقد يعزو السبب إلى عدم اهتمام الحكومات بهذا الجانب وقصور الباحثين وعزوفهم على الاهتمام بذلك، مقارنة بالاهتمامات البحثية في المجالات الأخرى.

---

[١] – **د/طارق محمود عبد السلام السالوس: المالية العامة ،دراسة تطبيقية على دولة الإمارات – مرجع سابق ص٢٣٥**

وتعتبر مرحلة إعداد التقديرات للفترة الزمنية القادمة من أهم الم المراحل التي تمر بها الموازنة لكونها تتضمن ،التعرف على الأهداف الرئيسة، والفرعية لكل وحدة حكومية، ضمن هيكل الدولة وفي ضوء الأهداف المقررة ضمن الخطة العامة لسياسة البلد

ثالثا: إجراءات إعداد ميزانية الأساس الصفري

يلعب جانب المشاركة بين كافة المستويات الإدارية دورا بارزا في إعداد ميزانية الأساس الصفري وتأخذ الشكل الدائري الذي تتدفق به المعلومات من القمة إلى القاع،ثم من القاع إلي القمة ويتضح ذلك من **خلال استقراء خطوات تطبيق الميزانية والتي تتمثل في الأتي:**

الخطوة الأولي: تحديد وحدات القرار (الأهداف)

تحديد وحدات القرار تتضمن تحديد الأهداف طويلة وقصيرة الأجل،وإعادة تشكيل الهيكل التنظيمي وفقا لبرامج تحقيق الأهداف ،أو وفقا لهيكل مشروعات ومهام انجاز الأعمال

ويمكن تعريفها بأنها "تمثل أي نشاط يمكن للإدارة أن تغير مدخلا ته كما قد تمثل الوحدة القرارية أدنى

المستويات التي تشملها الموازنة والتي يمكن أن توصف بأنها نشاط، برنامج، عملية، وظيفة، مركز تكلفة، أو وحدة تنظيمية يتم تحديدها بأسلوب محدد حتى يمكن مقارنتها وتقييمها إداريا "[١]

عملية تحديد وحدات القرار تتطلب وجود قدر من المعلومات عن ،الأهداف الرئيسية والفرعية لكل نشاط، وكذلك بيان للموارد المتاحة والمشروعات والأنشطة ،والبرامج القائمة والجديدة وذلك بالتعرف على حجم الأعباء الملقاة على القائمين على تأدية ،الأعمال، وكذلك التعرف على نتائج الدراسة التحليلية للبدائل المتاحة واختيار أفضل البدائل وفق أسلوب التكلفة والعائد.

وعند تحديد وحدة القرار يجب أن يؤخذ في الاعتبار حجم القرار حيث يختلف حجم وحدة القرار باختلاف الأهمية النسبية للنشاط أو البرنامج أو مركز المسئولية فقد يكون النشاط من الكبر بحيث يتطلب تجزئته إلى أنشطة فرعية يعتبر كل منها وحدة قرار وقد يكون صغيرا لا يحتاج الأمر إلى تصغيره ويعتبر بكامله وحدة
قرار وتحديد الحجم الأمثل لوحدة القرار يتوقف على مقدار النفع الذي سيعود على الوحدة التنظيمية [٢]
يجب أن تشتمل وحدة القرار على العناصر الآتية[٣]

---

[١] - **عبد الرحمن عليان: التكاليف والمحاسبة الإدارية ، حقوق الطباعة للمؤلف.مصر ٢٠٠٥ص ـ ٣٥**

[٢] **- بهاء الدين أحمد العرينى: إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري،مرجع سابق ص ـ ٤٩**

[٣] **– محمد أحمد البطراوى الموازنة العامة للدولة موازنة الأساس الصفري، مجلة .الرأي،العدد ٣١ . مصر ٢٠٠ص٥٨**

اسم وحدة القرار، أهداف وحدة القرار، بيان كيف تعمل وحدة القرار حاليا، بيان البرنامج الذي بواسطته يمكن تحقيق الأهداف، تحديد عبء العمل ومقاييس الأداء، تحديد وتقويم البدائل المتاحة وطرق العمل الحالية، تحديد وتقويم المستويات الإضافية للخدمة والتكاليف المرتبطة بها

الخطوة الثانية:تحديد مجموعات القرار(تقويم البرامج)

هي إعادة فحص وتقييم ودراسة كل البرامج والأنشطة،بحيث يؤخذ في الاعتبار كل الوسائل البديلة لأداء الأنشطة ومستويات الأداء والموارد اللازمة لذلك

وعرفت بأنه[١] كتلة بناء عملية الموازنة بأساس الصفر،وهي توفر وصفا وتقييما لكل وحدة قرار لمراجعة الإدارة واتخاذ القرار وتصميم شكل حزمة القرار لتوفر تقييما لكل وحدة قرار تحدد ما يلي:

١-الغرض أو الهدف.
٢-وصف العمل ما الذي ينبغي علينا عمله وكيف سنقوم به
٣-التكاليف والمنافع منها.
٤-قياس عبء العمل والأداء.
٥-الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف.

٦-المستويات المختلفة للجهد ما هي المنافع التي تحصل عليها بالنسبة لمختلف مستويات التمويل

والأساس في وضع حزم مجموعات القرار يكمن في تحديد وتقييم البدائل لكل نشاط وفي هذا المجال هناك **نوعين من البدائل يجب أخذهما بعين الاعتبار**:

١- الطرق البديلة لأداء النشاط :ويركز هذا التحليل على الطرق المختلفة لأداء النشاط ويتم اختيار البديل الأفضل، فمثلا قرار استخدام الحاسب الآلي في حسابات المنشأة له عدة بدائل أهمها، شراء حاسب آلي أو استئجار حاسب آلي،أو نظام مشاركة الوقت، يتم تقييم كل بديل واختيار الأفضل منها، ثم يلي إعداد مجموعة قرار واحدة موضحا بها الطريقة الموصى بها والطرق البديلة مع شرح موجز لأسباب عدم اختيار أياً منها.

٢- وضع مستويات متدرجة لجهود أداء العمل :ما أن يتم اختيار طريقة معينة لأداء العملية، أو النشاط من بين الطرق البديلة المختلفة وتقييمها، فإنه ينبغي على المدير، أن يحدد المستويات البديلة للجهد والتمويل لأداء العملية أو النشاط وعلى المديرين وضع الحد الأدنى لمستوى الجهد الذي يجب أن يكون أدنى من المستوى الحالي للعملية وبعد ذلك يحددون مستويات إضافية أو زيادة حزم القرار المنفصلة، والمستويات الزائدة فوق الحد الأدنى قد ترفع العملية إلى أعلى من مستواه الحالي والمضاعفات عديدة للمستوى الحالي

للجهد، وكل مدير يجب أن يعرض بدائل عديدة على الإدارة العليا لاتخاذ القرار منها

الاستبعاد : استبعاد العملية إذا لم تعتمد على أي حزم قرار

---

[١] – **طارق حماد الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر ٢٠٠٥صـ٣٣٩.**

تخفيض المستوى : تخفيض مستوى التمويل إذا ما وافق فقط على حزمة قرار المستوى الأدنى.

المستوى الحالي :الحفاظ على نفس المستوى من الجهد إذا كان المستوى الأدنى والمستوي الأعلى قد

اعتمدا، مستويات متزايدة : زيادة مستويات التمويل والأداء إذا وافق على واحد أو أكثر من الزيادة فوق

المستوى الحالي.

ويلاحظ أن عملية تحديد وتقييم المستوى الأدنى من الجهد، هو الوجه الأكثر صعوبة في تحليل الأساس الصفري، حيث لا يوجد رقم سحري يصلح لجميع العمليات، فتحديد رقم معين لا يكون له معني بالنسبة لكل العمليات وعلى هذا يجب تحديد المستوى الأدنى للجهد بمعرفة كل مدير حسب عملياته ويجب أن يكون الحد الأدنى أقل من مستوى الجهد الحالي.

الخطوة الثالثة:.مراجعة حزم القرارات وترتيبها تفاضليا[١]

بعد الانتهاء من عملية إنشاء حزم مجموعات القرار يتم ترتيب هذه المجموعات حسب الأهمية النسبية لكل منها، على ضوء المنافع الممكن تحقيقها من المجموعة وتكاليف تنفيذها، وتحاول عملية الترتيب أن تقدم للإدارة تقنية لتخصيص مواردها المحدودة بالإجابة على التساؤلات التالية

١- ما هي الأهداف التي يجب علينا محاولة تحقيقها ؟

٢- كم يجب علينا إنفاقه في هذه المحاولة ؟

٣- أين يجب أن يتم هذا الإنفاق ؟

وتستطيع الإدارة الإجابة على هذه الأسئلة عن طريق إعداد قائمة بكل مجموعات القرار وترتيبها على أساس تنازلي، أي انخفاض أهميتها ومنفعتها، ويمكن للمديرين بعد ذلك تحديد المنافع التي يمكن الحصول عليها في ظل كل مستوى من مستويات القرار التي تحت هذا المستوى .و ترتيب حزم القرار حسب أهميتها النسبية بين حزم القرارات الأخرى يطلق عليها عملية الترتيب التفاضلي لحزم القرار.

الطرق المستخدمة في عملية ترتيب حزم القرارات أهمها [٢]

---

[١] – **منار خولاني:الموازنة الصفرية وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية ، حالة تطبيقية محافظة ريق دمشق، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، سوريه٢٠٠١صـــ ٦٠**

[٢] – **يراجع هنا**

- **محمد أحمد البطراوى الموازنة العامة للدولة مرجع سابق ٥٩**
- **أحمد حسن ظاهر المحاسبة الإدارية:دار وائل للنشر والتوزيع، ط١ عمان الإردن٢٠٠٢صـــ١٨٢**
- **آدم، يوحنا ، والرزق، صالح :المحاسبة الإدارية:دار وائل للنشر والتوزيع، ط١، عمان الأردن ٢٠٠٦ ص٢٢٣.**

طريقة المعيار الوحيد:
من أهم المعايير المستخدمة:

- **معدل العائد على الاستثمار:**

وهو عبارة عن طريقة تمكن المدراء في المؤسسة من تقييم أصولها من خلال ذلك المعدل تستطيع
الإدارة توليد عائد مقبول من الاستثمار، حيث العائد علي الاستثمار= الربح التشغيلي /أصول المؤسسة

- **صافي القيمة الحالية.**

وهي عبارة عن القيمة الحالية لإيرادات المؤسسة مطروحًا منها القيمة الحالية للإنفاق الاستثماري

طريقة المعايير المتعددة:
ووفقا لهذه الطريقة يتم الاعتماد على أكثر من معيار لعملية الترتيب مثل :المهارات الفنية المتاحة، وصافي العوائد المتوقعة، ودرجة المخاطرة النابعة من عدم اختيار بديل معين، وتستخدم هذه المعايير متجمعة لتقويم كل مجموعة ثم تأتي بعد ذلك عملية الترتيب.

ج-طريقة الاقتراع:
وتقوم هذه الطريقة على أن يقوم كل عضو بإعطاء رأيه في تركيب مجموعات القرارات، ثم بعد ذلك يتم ترتيب المجموعات وفقا لنتيجة الاقتراع.

وبالتالي فهذا الأسلوب يهدف إلى التعرف على مجموعات القرار التي تحقق أكبر عائد للمنشاة والمجموعات الأخرى التي تحقق أقل عائد، وذلك باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والعائد أو العائد أو أي أسلوب علمي آخر يفيد في عملية الدراسة التحليلية لمجموعات القرار بهدف ترتيبها تفاضلياً وفق أولوياتها.

يجب أن تتم الأولوية المبدئية في المستوى التنظيمي حيث تم إعداد مجموعة القرار، بحيث يستطيع كل مدير تقييم أهمية أنشطته ويضع أولويات مجموعات قراراته وفقاً لذلك، ثم يقوم المدير في المستوى الأعلى في السلم الإداري بفحص هذه الأولويات، ويستخدمها كمرشد لإعداد أولويات مجمعة موحدة لكل مجموعات القرار المقدمة له من المستويات الأدنى، وتتم العملية السابقة نفسها إلى أن تصل إلى الإدارة العليا، والتي تقوم بترتيب كافة المجموعات القرارية للتنظيم بالكامل مرة أخرى فتتوفر لها الرؤية الشاملة للمشروع بالكامل.

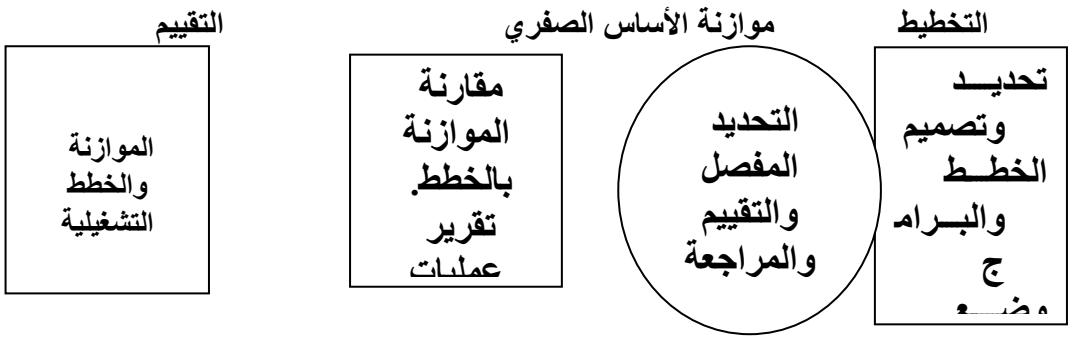
الخطوة *الرابعة* :إعداد الميزانية وتنفيذها
وبعد إعداد جداول الموازنة التفصيلية يجري تصعيدها إلى مستوى الإدارة ة العليا حيث يتم تجميع جداول الموازنة من كافة الوحدات القرارية، ويتم إعداد الموازنة في شكلها النهائي لتبدأ بعد ذلك مرحلة التنفيذ، وقبل ذلك إما أن تقبل جميع الحزم وذلك لوجود موارد تكفي أو تكون الموارد لا تكفي وعلى ذلك الأمر

يستلزم ما يلي [١]

١. إعادة الترتيب إذا ثبت أن الفروض غير دقيقة.
٢. قبول مجموعات قرارات إضافية.
٣. إعادة تقييم مجموعات قرارات تحت التنفيذ للتخلص منها أو إكمالها

ويمكن عرض عمليات التخطيط والموازنة لأسلوبZ.B.B بالشكل التالي

شكل رقم (١)



عمليات مراجعة مستمرة بين الخطط والموازنة لتعديل أي منها لتحقيق الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة.

المصدر: د./ حسن عبد الكريم سلوم، د/محمد خالد المهايني: الموازنة العامة للدولة بين ا لإعداد والتنفيذ والرقابة دراسة ميدانية للموازنة العراقية،مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الرابع والستون الجمهورية العراقية ٢٠٠٧ صـ٩٢،١١٨

أولا: العلاقة بين الموازنة الصفرية والتقليدية:

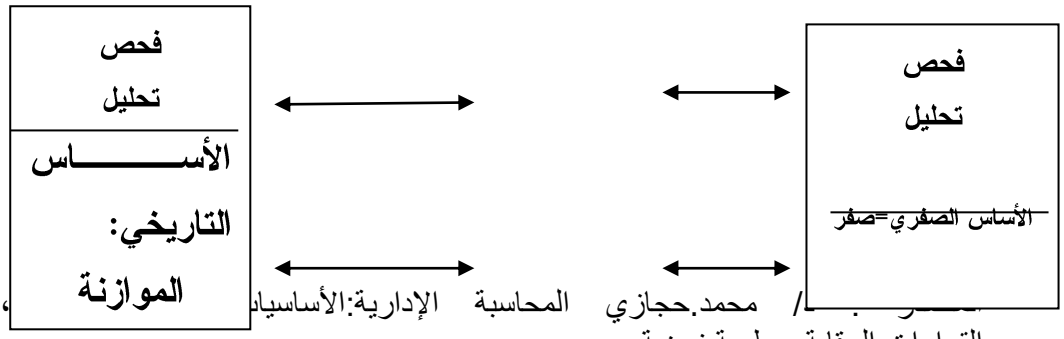
يتبين أن الفحص والتحليل يتم بالنسبة للبرامج الجديدة تحت كلا المفهومين،ولكن بعد هذه النقطة يختلف المفهومان جذريا فيتم اعتماد البرامج القائمة عند إتباع مفهوم الموازنة التقليدية بصورة

---

[١] – **د/ محمد حجازي: المحاسبة الإدارية:الأساسيات،المعلومات،التخطيط،اتخاذ القرارات،الرقابة، مطبعة نهضة مصر، مصر١٩٩٨ صـ٣٥٣.**

آلية ولكنها تفحص وتحلل تحت مفهوم الموازنة وبيانات السنوات السابقة،أما ميزانية الأساس الصفري تقوم من نقطة بداية الصفر شأنها وفي ذلك شأن البرامج المقترحة لأول مرة

جدول رقم (١)



المحاسبة الإدارية:الأساسيا /محمد.حجازي ،اتخاذ القرارات،الرقابة، مطبعة نهضة مصر١٩٩٨صـ٣٣٩

ثانيًا : أوجه الاختلاف بين موازنة الأداء مقابل الموازنة الصفرية:

إجراءات إعداد موازنة الأداء في القطاع الحكومي تبدأ من المستوى التنفيذي،حيث يتولى الإداريون التنفيذيون تحديد برامج الخدمات التي تلتزم كل وحدة إدارية بتقدير تكاليفها،وتمضي هذه التقديرات في طريقها صعودا إلى إدارة الموازنة بالوزارة حيث تتخذ بيانات التكاليف أساسا لتخصيص الاعتمادات المالية المتاحة بين الوحدات، إن أوجه الاختلاف بين الموازنة الصفرية وموازنة الأداء في إجراءات التخطيط، أما إجراءات الرقابة فواحدة في ظل الأداتين، ويرجع هذا الاختلاف في الإجراءات التخطيطية إلى أن الموازنات الصفرية لا تعدو أن تكون امتدادا وتطويرا لموازنة الأداء الشائعة الاستخدام في القطاع الحكومي[١].

[١] – د/أحمد رجب عبد العال، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية،مؤسسة شباب الجامعة، مصر١٩٩٥ صـ٣٤٥.

ثالثًا :وجه الاختلاف بين موازنة التخطيط والبرمجة مقابل الموازنة الصفرية:

أن أوجه الاختلاف بين نظام الموازنة الصفرية ونظام التخطيط والبرمجة يتبين من خلال جدول الأتي:

جدول رقم (٢)

نظام الموازنة الصفرية	نظام التخطيط والبرامج والموازنة
تنطلق من الصفر ويتدرج بمستويات إنفاق أعلى	ينحدر من أعلى إلى أسفل
يقوم المديرون التنفيذيون بإعداد الموازنة ولهذا فالنظام يركز على إشراف عدد كبير من المديرين على مختلف المستويات.	المديرون في المستويات العليا هم المخططون لعملية الإعداد والاعتماد يكون أكثر على المخططين والخبراء.
تبدأ العملية بتحديد وحدات القرارات والتي تقرر بمعزل عن علاقتها بمشروع أو نشاط أو برنامج معين ويتم بعدها تحديد مجموعات القرارات.	تبدأ عملية الإعداد بتحديد الأهداف من خلال التحليل الدقيق وتركز بالمقابل على هياكل البرامج.
يجري ترتيب البدائل وتقرير الأولويات انطلاقًا من الأهداف المحددة وفقا للخطة ولهذا فهو يتطلب معلومات وثيقة وتفصيلية لتقرير الاعتمادات والمخصصات لكل وحدة قرار	يتم ذلك من خلال تحليل النظم وينطلق النظام من قاعدة أشمل ومستوى أكبر

يأخذ بالاعتبار الإنفاق الماضي ويقرب ما يمكن إلغاؤه.	**ينظر إلى المستقبل ويخطط لما يجب القيام به.**

المصدر:

- د/اللوزي، سليمان، ومراد،فيصل إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة،الطبعة الأولي عمان، الأردن، ١٩٩٧ صـ١٤٧
- د/ طارق حماد: الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية للطباعة والنشرمصر٢٠٠٥صـ٣٦

ويحقق هذا الأسلوب المزايا الآتية:[١]

أ. تحسين إعداد الخطط والموازنات

حيث يتم فحص كل الأنشطة علي أساس البداية من الصفر،وبالتالي تحديد البرامج التي يجب تنفيذها والتي يتم استبعادها،دون التأثر بالاعتمادات السابقة والإنفاق،مما يؤدى إلي فاعلية تخصيص الموارد

يتم اعتماد التخطيط كمرحلة أساسية في إعداد الموازنة ،ويمكن تحديد بشكل سريع لأي نقص في فاعلية التخطيط ،أو التنسيق بين الأنشطة المتشابكة في الوحدات المختلفة ،وبالتالي التدخل في الوقت الملائم،مع عدم التقيد بنماذج تخطيطية ثابتة ،لأنها تخضع للتعديل باستمرار،مما يؤدى أن يتخلص المديرين من مشكلة التجمد

ب. استمرار الحصول علي فوائد خلال سنة التشغيل

بعد الانتهاء من إعداد الموازنة وبدء تنفيذها، هناك العديد من الفوائد تتحقق نتيجة إعداد الموازنة

على أساس الصفري خلال سنة التشغيل منها

---

[١]- **يراجع هنا:**

- **محمد الشناوي: تطوير موازنة الأساس الصفري لترشيد القرارات الإدارية في الصناعة بالتطبيق على قطاع الصناعات الدوائية في مصر، رسالة ماجستير، جامعة المنصورة، مصر١٩٨٤صـــ١٦٠**
- **Katugampola B. "Zero-Base Budgeting". Management Accounting – London. December ١٩٧٧. Vol. ٥٥, pg ٤٩٢**

- يصبح لدى المديرين رغبة بالاستمرار في عملية التقييم التفصيلية لعملياتهم والكفاءة الإنتاجية، وفعالية التكاليف، وليس فقط خلال دورة الموازنة ولكن أيضا خلال التنفيذ، فبالرغم من أن

مفهوم الأساس الصفري لا يتطلب هذه الاستمرارية في التقييم إلا إنه يصبح من المألوف لدى المديرين إجراء دراسات وتحسينات خلال التنفيذ.

- عند إضافة عمل جديد غير متوقع في الموازنة التي تم الموافقة عليها، فإن مجموعات القرار ستساعد في تحديد تلك المصروفات الأخرى والتي يجب تخفيضها في هذا المجال.
- تقييم المديرين يتم خلال العام أولا بأول بالنظر إلى الأهداف والأداء والعوائد التي تم تحديدها من قبل

مجموعات القرار وبالتالي في موازناتهم.

- قائمة مجموعات القرار الموافق عليها والتي تم ترتيبها حسب الأولويات، يمكن استخدامها خلال عام

الموازنة، باعتبارها نقطة بداية لتبين الأنشطة التي سوف تقلص، أو تلك التي سيتم توسيعها، إذا ما طرأ

تغيير على مستوى حجم الإنفاق المسموح به

- إمكانية التحديد وبشكل سريع لتلك النشاطات التي تتميز بضعف إداراتها، وتلك الإجراءات اللازمة

لأغراض عمليات المتابعة، من خلال تنفيذ الموازنة الصفرية، وبذلك تتمكن الإدارة العليا من اتخاذ

الإجراءات الضرورية المناسبة لتتغلب على هذه المشاكل

ت. فوائد متمثلة في تحسين كفاءة الإدارة والمديرين[١]

من فوائد الموازنة الصفرية في هذا المجال:

- تعد عملية تعليمية يمكن أن تساعد في تطوير فريق الإدارة ،
- ترفع الروح المعنوية للمشاركين في إعداد الموازنة للشعور بحاجة الآخرين لآرائهم خبراتهم مما يقود إلى درجة أعلى من التعاون الصادق
- تساعد في تخفيض عبء العمل على المدير بعد السنة الأولى من استخدمها، عندما توجد آلية لمواجهة المشكلات وحلها

---

[١] **–السيد المتولي المرسى :التطوير المحاسبي للموازنة العامة قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم" ، المجلة العربية للإدارة، عمان،١٩٨٧صـــ٨٠**

- تتدفق المعلومات الإدارية من المستوى الأدنى إلى الأعلى، مزودة الإدارة العليا بصورة عما يتم

أو يمكن أن يتم على جميع المستويات مما يمكنها من تحقيق أفضل للأهداف

الصعوبات و المعوقات التي تواجه تطبيق موازنة الأساس الصفري :[١]

١- إعداد الموازنة الصفرية يكلف وقت وجهد قد لا ستطيع معه الوحدات التوفيق بين الأهداف المستهدف

تحقيقها خلال الموازنة ارتفاع تكاليف تطبيقها في بعض الأجهزة الحكومية، ولاسيما الصغيرة منها،

ويتطلب إعداد الموازنة الصفرية كميات كبيرة من المعلومات التي قد تعطل عملية تحليل السياسة العامة .وصعبة التطبيق لأن أكثر المديرين المعنيين في العملية ليس لديهم التأهيل والمعرفة الكافية بالموازنة الصفرية وطريقة إعدادها

٢- صعوبة ترجمة الأهداف إلى مجموعات متوازية تحليلها وقياسها.

٣- ضعف أسلوب مراجعة وتقييم وترتيب المجموعات القرارية ويترك ذلك في أغلب الأحيان للحكم

الشخصي وان التداخل بين هذه المجموعات يزيد من صعوبة عملية الترتيب.

٤-عدم اهتمام هذه الموازنة بالأهداف الإستراتيجية أو طويلة الأجل حيث يلاحظ التركيز على الأهداف

قصيرة الأجل إلى حد كبير.

٥- تحتاج إلى بيانات كثيرة قد يتعذر توفيرها من قبل الوحدات الحكومية لإعداد الموازنة

المطلب الثاني

صور الرقابة علي الميزانية العامة

الهدف الأساسي من الرقابة على تنفيذ الميزانية هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة (التأكد من سلامة عملية تحصيل الإيرادات وأن جميع المبالغ المحصلة وردت إلى الخزانة العامة،والتأكد من أن المصروفات قد تمت

---

[١] – **د/جمال عادل الشرايري،د/ محمد ياسين الرحاحلة: إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد – ٢٥ العدد الأول٢٠٠٩صـــ٥١٨**

وفق بنود اعتمادها،دون زيادة أو نقص) وتختلف الرقابة علي تنفيذ الميزانية باختلاف توقيتها:قبل أو أثناء أو بعد تنفيذ الميزانية،[١]

أولا: الرقابة السابقة علي التنفيذ[٢]

الرقابة السابقة علي الصرف إذ لا توجد رقابة سابقة علي الإيرادات ،وتستلزم هذه الرقابة حصول

الجهة الإدارية علي إذن من الصرف من هيئة الرقابة،حتى تتمكن من الصرف،وعلي هيئة الرقابة التأكد من المبالغ سوف تنفق في الأغراض التي قررتها الميزانية

وقد تتولي الرقابة السابقة إدارة داخلية تتبع نفس الجهة التي تقوم بالصرف،أو تتولي الرقابة جهة خارجية[٣]ونجاحها يؤدى إلي تلافى وقوع المخالفات المالية، ومن ثم فهى تتمتع بمزايا ،كما أن لها بعض العيوب،وسوف نوضح ذلك من خلال الأتي:

المزايا

- تساعد علي تطبيق الميزانية تطبيق سليماً من خلال متابعة مدى احترام كافة القواعد المالية المقررة،وعدم السماح بالعمليات المالية المخالفة ،والعمل علي تصحيحها قبل إصدارها أو سحبها قبل تنفيذها،مما يؤدى إلى رفع مستوى العمل بالجهاز الإداري
- الرقابة السابقة تطبق في بداية عمليات الإنفاق العام،وبذلك تسمح بكشف المخالفات المالية،والعمل على إزالتها،قبل أن تصبح العمليات نهائية
- تؤدى إلي تخفيف المسئولية الملقاة علي عاتق رجل الإدارة نتيجة الفصل بين الأمر بالصرف وبين اعتماد الصرف من قبل وزارة المالية

العيوب

---

[١]- **د/زكريا محمد بيومي:الاتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة،مجلة القانون والاقتصاد،السنة الواحد والخمسون،مطبعة جامعة القاهرة ،مصر١٩٨٣ صـــ١٤٦**

[٢]- **لا يوجد في دولة الأمارات رقابة مالية مسبقة تقوم بها وزارة المالية إلا من خلال القانون المنظم لعمل ديوان المحاسبة كجهة مراقبة مالية حكومية وحيدة .فى مصر تختص وزارة المالية بالرقابة قبل الصرف علي تنفيذ الموازنة،بواسطة ممثلي لها فى الوزران المختلفة ولهم الحق في الاطلاع علي جميع المستندات ولو كانت سرية**

انظر:

- **قانون ديوان المحاسبة رقم /٧/ لسنة ١٩٧٦– دولة الإمارات العربية المتحدة**
- **مادة ٣٣قانون الموازنة العامة– جمهورية مصر العربية**

[٣]- **د/ السيد عبد المولي:المالية العامة ،دارا لنهضة العربية القاهرة،مصر ١٩٨٨ صـــ٦٦٧**

- يصعب معها مراجعة العمليات المالية في مجموعها وخاصة بالنسبة لارتباطات المالية الكبيرة للمشروعات الإنشائية الضخمة (تتم مراجعتها كأجزاء متفرقة كلما بدء في تنفيذ جزء منها)
- تتم في وقت طويل، وتعطل سير العمل في وحدات الاقتصاد العام، نتيجة نقل الاختصاصات من رؤساء الإدارات إلي المراجعين ،مما قد يترتب علية أضرار تفوق المزايا المترتبة عليها
- عندما تتولي جهة خارجية ومستقلة عن السلطة التنفيذية عملية الرقابة السابقة،يؤدى ذلك إلى سلب الكثير من اختصاصات السلطة التنفيذية ،وظهور المركزية الإدارية ،وتزايد الخلافات بين جهة الرقابة وبين الوزارات[١.]

ثانيا: الرقابة اللاحقة التنفيذ

تبدأ بعد انتهاء السنة المالية،واستخراج الحساب الختامي للدولة،وهذه الرقابة لا تشمل النفقات فقط كما هو الحال في الرقابة السابقة وإنما تمتد لتشمل جانب الإيرادات العامة، وهى لا تستطيع أن تعدل في عمليات تنفيذ النفقة ،ولا أن تعود بها كما كانت قبل الصرف،وإنما هدفها هو الإبلاغ عن المخالفات التي تم ارتكابها والعمل علي عدم تكرارها في المستقبل.[٢]

ويمارس الرقابة في هذه المرحلة أكثر من جهة رقابية منها ما يمارسها بطريقة غير مباشرة مثل إدارات التخطيط والموازنة،ومنها ما يمارسها بطريقة أساسية ومباشرة السلطة التشريعية، والرقابة في تلك المرحلة من اختصاص السلطة التشريعية،ولكن نتيجة عدم وجود الخبرة الكافية لدى أعضاء المجالس النيابية فأنة يعهد بذلك لجهاز مستقل يتولى عملية المراقبة والمراجعة ويعرض النتائج في صورة تقرير يقدم إلى الحكومة والسلطة التشريعية،مثل(ديوان المحاسبة،الجهاز المركزي للمحاسبات)

صور الرقابة اللاحقة

تأخذ الرقابة بع التنفيذ صور متعددة منه

١-غير أن المأخذ المترتبة على الرقابة من جهة خارجية يمكن تفاديها في حالة إذا قامت بها جهة قضائية أو تتمتع ببعض السلطات القضائية مثل (محكمة المحاسبات في فرنسا،النيابة الإدارية في مصر)

انظر:

د/زينب حسين عوض الله:مبادئ المالية العامة،دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية مصر٢٠١٢ صـــــــ٣٥٥

٢-د/أشرف السيد حامد قبال:دور الأجهزة الرقابية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة،رسالة دكتوراه ،جامعة المنوفية كلية الحقوق،١٤٢١هـــ-٢٠٠٠ صـــ٢٥٩

- المراجعة المحاسبية والمستندية لجميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت،وقد تشمل أيضا بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة
- التفتيش المالي الذي تمارسه وزارة المالية علي الوحدات الإدارية التنفيذية
- مناقشة الحساب الختامي من قبل البرلمان،للتأكد من الأرقام الواردة بة تتطابق مع تلك التي سبق وتم اعتمادها

تقييم الرقابة اللاحقة

يترتب علي تطبيق الرقابة اللاحقة عدة مزايا تتمثل في

١. .تتم علي أساس واقعي لأنها تكون بعد تنفيذ الميزانية
٢. تمكن من تحقيق رقابة الإنجاز وهو ما لا يتوافر في الرقابة السابقة علي التنفيذ
٣. أداة فعالة لتقييم أعمال الوحدات الإدارية وتساعد علي تحديد المسئوليات ومحاسبة المقصرين

العيوب

١. يقتصر دورها علي تسجيل المخالفات بعد وقوعها،أي لا تمنع من ارتكاب المخالفات وإنما فقط التنبيه إليها بعد وقوعها
٢. اكتشاف المخالفات وفقا لهذا الأسلوب يكون بعد وقت طويل من ارتكاب الواقعة يكون الشخص المسئول عنها قد تغير إما لانتقاله لعمل أخر أو تقاعده،مما يقلل من أهميتها
٣. قد تتقيد الرقابة اللاحقة مما قررته الرقابة السابقة من نتائج في المواضع التي يتم إعادة بحثها،خاصة إذا كان يقوم بكل نوع من الرقابة جهاز مستقل

ثالثا : الرقابة الإدارية [١] :

تعد من قبيل الرقابة الداخلية لأنها تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها طبقا للقواعد التي تضعها،سواء ما يقوم بة رؤساء المصالح ومديرو الوحدات من رقابة على مرؤوسيهم،أو ما تقوم بة وزارة المالية من رقابة علي مختلف الوزارات والمصالح ،وهي إما أن تكون موضوعية عن طريق انتقال الرئيس الإداري إلى موقع عمل المرؤوس ليتحقق من أعمالة،أو عن طريق فحص المستندات التي ترسل إلية

رابعا:الرقابة السياسية [١]

---

[١] – **بالنظر لما كشفت عنة معظم التطبيقات المالية من ترك الإدارة تراقب نفسها بنفسها لم يعد أمر مقبول لكثرة ما لوحظ من مظاهر الانحراف في استخدام المال العام.**

انظر:

د/ السيد عبد المولي:المالية العامة ،مرجع سابق صـــــ٦٧٢

د/عادل حشيش:أصول الفن المالي لاقتصاد العام،مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية مصر١٩٨٨صـــ٥٦٩

من الطبيعي أن يتاح للبرلمان فرصة رقابة الميزانية التي سبق وقام باعتمادها،كي يتأكد من سلامة تنفيذها طبقا لما تم إجازته ،ويمكن أن تكون الرقابة البرلمانية سابقة ،أو لاحقة ،أو معاصرة لتنفيذ الميزانية وتأخذ الصور الآتية:

- حق لجنة الشئون المالية بالمجلس في طلب البيانات والوثائق اللازمة عن سير تنفيذ الموازنة،أثناء السنة المالية
- حق الأعضاء في تقديم أسئلة أو استجوابات للوزراء عن كيفية تنفيذ الموازنة،ويمكن لهم تحريك المسئولية السياسية على من يثبت في حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الموازنة
- عدم جواز نقل أي مبالغ من باب لأخر إلا بموافقة السلطة التشريعية
- للبرلمان مراقبة الميزانية عندما تطلب السلطة التنفيذية فتح اعتمادات إضافية،إذ لابد من تقديم معلومات كافية عن حالة تنفيذ الميزانية ،وما دفعها إلي طلب اعتمادات إضافية
- مناقشة الحساب الختامي واعتمادة بعد نهاية السنة المالية ،والتأكد من التزام السلطة التنفيذية بالقواعد المالية الخاصة بتنفيذ المالية

خامسا:الرقابة القضائية

هي تلك الرقابة التي تأخذ الطابع القضائي ،في الإجراءات والحكم والحسم، وتستهدف هذه الرقابة القضائية المالية،الرقابة علي المحاسبين،والرقابة علي الحسابات،وتأخذ بهذا النموذج الرقابي العديد من الدول منها:

- فرنسا: "محكمة الحسابات" محكمة إدارية يتم تنظيمها علي نسق المحاكم القضائية
- ايطاليا: "ديوان المحاسبات" يتمتع بصلاحيات قضائية فيما يتعلق بمسائل المحاسبات العامة
- انجلترا: "لجنة الحسابات العامة" وتقوم بإجراء الرقابة قبل الصرف ثم تقوم بالمراجعة بعد الصرف
- اسبانيا: "محكمة المحاسبات الاسبانية "علي نهج محكمة المحاسبات الفرنسية،لكن تختلف في أن المحكمة تتبع البرلمان
- مصر: في مصر صدرقانون١٢٩لسنة١٩٦٤ بإصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات،ويعد هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تلحق بمجلس الشعب

١- كل مصروف غير وارد بالميزانية ، أو زائد عن التقديرات الواردة بها ، وكل نقل لأي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية ، يجب أن يكون بقانون.

انظر:

- **مادة١٣١ دستور دولة الإمارات العربية المتحدة**

- الإمارات: المادة رقم ١٣٦ من دستور دولة الإمارات العربية المتحدة على " تنشأ إدارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يتم تعيينه بمرسوم لمراجعة حسابات الاتحاد والأجهزة والهيئات التابعة له، وكذلك لمراجعة أية حسابات أخرى يوكل إلى الإدارة المذكورة مراجعتها، طبقاً للقانون[١]

المبحث الثاني

الرقابة على المال العام من المنظور الإسلامي

الموازنة العامة للدولة وجدت فكرا وتطبيقا في الفكر الإسلامي قبل أن تعرفها الأفكار الأخرى،في

انجلترا وفرنسا،ويمكن إثبات ذلك بواسطة تحليل مضمون الموازنة العامة التي هي إيرادات ونفقات الدولة عن فترة مقبلة .

وبتحليل هذا المفهوم إلى عناصره الأساسية نجد الأتي:

١. الموازنة العامة إحدى الأدوات التي تستخدم في التخطيط المالي،النظرة المستقبلية للأمور،وهى بهذا المعنى لها سند شرعي في الفكر المالي الإسلامي في قصة سيدنا يوسف علية السلام

قال تعالي"قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَباً فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلاَّ قَلِيلاً مِمَّا تَأْكُلُونَ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلاَّ قَلِيلاً مِمَّا تُحْصِنُونَ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ"يوسف ٤٨،٤٩

٢. الشكل الذي يحتوى قائمة بالإيرادات والنفقات،وكان موجود كما يقوم الجباة بتدوين أسماء المكلفين في جداول رسمية، وكشوف دورية، وذلك أقرب ما يكون بنظام الضرائب المباشرة[٢]، وهو ما يتبناه المشرع الإسلامي، بالنسبة للجزية والخراج .

٣. وفيما يتعلق بالنفقات العامة كان النبي صلى الله علية وسلم يحتفظ بسجلات بأسماء المسلمين،فقد ورد أن النبي صلى الله علية وسلم قال اكتبوا لي كل من تلفظ بالإسلام فكتبنا له ألف وخمسمائة رجل

٤. ضرورة موافقة السلطة التشريعية على الميزانية،نظم الإسلام ذلك بصورة واضحة،حيث نبه النبي صلى الله علية وسلم بضرورة الفصل بين مال من ولى من آمر المسلمين شيئا،وبين المال العام فلقد حاسب عاملة على صدقات بني سليم حينما قال هذه الصدقات لكم وهذا أهدى

---

[١]- **فهمي محمود شكري: الرقابة المالية العليا مفهوم عام وتنظيمات اجتزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية،دار مجدلاوي ،عمان–بدون تاريخ،صـــ٣٣**

[٢]- **د/ غازي عناية: النظام الضريبي في الفكر المالي الإسلامي... دراسة مقارنة ،مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية مصر ٢٠٠٣م صـــ٣٥٠ .**

لي،عندها غضب النبي صلي الله علية وسلم وصعد المنبر وقال"**ما بال العامل نبعثه فيقول:هذا لكم وهذا أهدى لي،أفلا جلس في بيت أبية أو بيت امة فينظر هل يهدى إلية أم لا**"[١]

فقد تولت الشريعة تحديد الإيرادات والنفقات تحديد دقيق كما في الزكاة،والغنيمة وهو يعد بمثابة اعتماد من السلطة التشريعية،أما ما استجد بعد ذلك كالخراج والعشور،فأن الفقه الإسلامي مستقر علي ضرورة الحصول على إذن مسبق من السلطة التشريعية متمثلة في أهل الحل والعقد والاجتهاد[٢]

وإذا كانت الرقابة المالية قد تعددت تعريفاتها من قبل الكتاب والباحثين اعتمادا على المداخل المختلفة التي يحاول كل كاتب، أو باحث أن يدخل منها ويعتمد عليها في تحديد مفهوم الرقابة المالية،بالشكل الذي يهدف من خلاله إلى معالجة مشكلة البحث التي يتناولها في بحثه

لكن يمكن تعريفها وفقا للمفاهيم الحديثة والشاملة للرقابة المالية " أنها تمثل منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية،والاقتصادية والمحاسبية والإدارية بهدف التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المتوقعة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التنفيذية"[٣]

وبالرجوع إلى الشريعة الإسلامية، سواء ما كان واردا منها في الآيات القرآنية الكريمة والأحاديث النبوية الشريفة أو سير الخلفاء والأمراء المسلمين، يمكن أن نلاحظ أن المفاهيم السابقة للرقابة المالية كان موجوداً أصلا ومعمولا به قبل أكثر من أربعة عشر قرناً

وفى ضوء ما سبق ينقسم المبحث إلي:

- المطلب الأول الرقابة الإدارية

---

[١] – **أبوعبيد القاسم بن سلام : كتاب الأموال ،تحقيق د/ محمد عمارة،دار الشروق مصر١٤٠٩هـ ـ ١٩٨٩م رقم٧٣٧**

ص٦٤٥

[٢] **-يراجع هنا:**

- **محمد عبد الحليم عمر: الموازنة العامة في الفكر الإسلامي، مرجع صـ،٦٥**
- **د/صبرينة كردودى:الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي،مجلة مركز صالح عبدا لله كامل للاقتصاد الإسلامي مجلد ١٣ عدد٣٩ مصر ٢٠٠٩صـ١٩٣،١٩١**

٣– د/علي كاظم حسين: الرقابة المالية في الإسلام، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الثاني والعشرون العرق، ٢٠٠٩ صـ٢٥٠

- المطلب الثاني :الرقابة الذاتية والجماعية
- المطلب الثالث :الرقابة المسبقة واللاحقة على الإنفاق العام

المطلب الأول

الرقابة الإدارية

تمثل الرقابة بصورة عامة مبدأ من بين المبادئ التي أكدها الإسلام من خلال ما جاء في القرآن

الكريم،والسنة النبوية الشريفة، وما أجمع عليه مجتهدا الأمة الإسلامية ، حيث وضع الإسلام إطارا عاما

ومحاسبة الأفراد، والجماعة ،تتمثل في الأتي:

أولا: رقابة الخليفة

ففي بداية عهد الدولة الإسلامية حيث كانت الدولة الإسلامية حديثة النشأة ، صغيرة المساحة ، قليلة السكان وكانت تنظيماتها الإدارية بسيطة جدا ومواردها المالية تقتصر على الغنائم التي يتم الحصول عليها أثناء المعارك التي كان يخوضها المسلمون ضد المشركين ، فقد كان الرسول صلى الله علية وسلم هو القائم على إدارتها وتنظيما، وتقسيمها بين المسلمين ، حيث كانت الأموال، تحفظ في بيت رسول لله صلى لله عليه وسلم وكانت الموارد المالية توزع لمستحقيها في يومها، أو في اليوم التالي ، خصوصا إذا كانت الموارد من الناطق مثل الإبل، والغنم، والخيل [١] .

وعندما توسعت الدولة الإسلامية كان يبعث عماله إلى مختلف الجهات لجمع الزكاة، والجزية ، وهما الموردان الأساسيان في عهده ، وكان يوصي عماله بتحري العدالة في جمعها، والحرص على عدم امتداد أياديهم إلى شيء منها[٢] "فقد كان يتابع أعمالهم ويسمع ما ينقل إليه من تصرفاتهم ، فإذا وجد تصرفا معيبا حاسب عليه ونهى عنه ونظرا لعدم تغير ظروف الدولة الإسلامية في زمن الخليفة أبو بكر الصديق رضي لله عنه عما كان عليه في عهد الرسول صلى الله علية وسلم، فانه يمكن القول أن أساليب الرقابة المالية استمرت على ما هي عليه ، حيث كان

١- د .محمد كمال عطية ، نظم محاسبية في الإسلام ، طبعة ٢ ، منشأة الإسكندرية ، مصر ١٩٨٣صـ١٨٩،١٩٠

٢ – د/إبراهيم فؤاد أحمد علي ، الموارد المالية في الإسلام ، دار الشرق العربي ، القاهرة الطبعة الثالثة،مصر ١٩٧٢ صـ٢٩٩،٣٠٦

الخليفة يباشر الرقابة على عماله بنفسه من خلال مراقبتهم والقيام بتوجيههم وإرشادهم بعد فراغهم من عملهم

ثانيا:رقابة بيت المال

في عهد الخليفة عمر بن الخطاب رضي لله عنه ، وبسبب زيادة الفتوحات الإسلامية، اتسعت مساحة الدولة الإسلامية فزاد عدد سكانها، وتعددت أجناسهم وديانتهم الأمر الذي أدى إلى زيادة الأموال، التي كانت ترد من البلدات الإسلامية، وبالتالي جعل هناك ضرورة، في زيادة التنظيمات الإدارية اللازمة للإشراف على أحوال وأموال المسلمين في شتى أنحاء الدولة.

ويرى أنه في زمن الخليفة عمر بن الخطاب رضي لله عنه ورد للمدينة مال كثير (قدم علية أبا هريرة بمال من البحرين،فقال له عمر ماذا جئت بة؟ فقال خمسمائة ألف درهم فاستكثره عمر فقال أتدرى ما تقول قال نعم مائة ألف خمس مرات فقال عمر أطيب هو ؟ فقال لا أدري فصعد عمر المنبر فحمد الله تعالى واثني عليه ثم قال :أيها الناس أنه قد جاءنا مال كثير فان شئتم كلنا كيلا ، وإن شئتم عددنا عدا ، فقال رجل من القوم يا أمير المؤمنين دون للناس دواوين يعطون عليها،فأمر بإنشاء بيت المال بغرض حفظ وصيانة الأموال والتصرف فيها طبقا لمصارفها المختلفة وإثبات حقوق المسلمين فيها ، وأنشئ بيت المال[١].

والغرض منة[٢] "حسن جباية الإيرادات،وترشيد إنفاقها،نظر خزائن السلاح،وليحفظ ما ينفق علي هذه العدد من الضياع،ويأت بما تأتي بة الضياع علي أحسن الوجوه وأجمل الأوضاع وليحفظ ما يصرف عليها من أموال"

ينقسم ديوان بيت المال إلي ثلاثة أقسام[١]

١- قام عمرين الخطاب رضي الله عنة بوضع نظام خاص للعطاء خالف فيه ما سار علية رسول الله صلي الله علية وسلم وأبي كر الصديق،فلم يسو بين الناس بل بدأ في تدوين الناس حسب ضوابط ومعايير معينة حددها مع بداية تولية الخلافة حيث قال "لا أجعل من قاتل رسول الله صلي الله علية وسلمكم كمن قاتل معه"

يراجع هنا

- **د/ محمد ضياء الدين الريس: الخراج والنظم المالية للدولة الإسلامية ــ دار النهضة العربية ــ القاهرة ١٩٩٠م صـــ ١٠٤ .**
- **أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم: كتاب الخراج،حققه طة عبد الرءوف سعد،سعد حسن محمد ،المكتبة الأزهرية للتراث مصر١٤٢٠هـــ،١٩٩٩مـــ صـــ٣٥**

٢- أبي العباس أحمد القلقشندى:صبح الأعشى،دار الكتب الخديوية المطبعة الأميرية القاهرة ،مصر١٣٣٣ه-١٩١٥م

ج٤ صـــ٢٨

- دواوين تتعلق بالإيرادات وتشمل "ديوان الفيء والخراج،وديوان الملكية العامة،ديوان الصدقات"
- دواوين تختص بالنفقات وتشمل "ديوان الجهاد،ديوان مصارف الصدقات،ديوان مصارف الملكية العامة،ديوان الطوارىء"
- دواوين تختص بضبط ومحاسبة دواوين الإيرادات والمصروفات وتشمل "ديوان الموازنة العامة،ديوان المراقبة،ديوان المحاسبة العامة"

الفرع الأول

النظام المحاسبي لبيت المال

لبيت المال نظام محاسبي حتى يتمكن من أداء وظائفه تتمثل في الأتي

أولاً:دفتر المياومه (دفتر اليومية)

دفتر يثبت فيه الموظف المختص كل ما يرد للديوان،وما يصرف مسلسلا حسب تاريخ الورود والصرف،ويرفع لصاحب الديوان

يقول النويرى[٢]"أول ما يحتاج إلية كل مباشر أن يضع له تعليق اليومية يذكر فيه تاريخ اليوم والشهر من الستة الهلالية،ويذكر فيه جميع ما يتجدد،ويقع في ذلك اليوم في ديوانه من محضر ومستخرج ومجري،ومبتاع ومبيع ومصروف

ثانيا:اعتماد المستند قبل الصرف

لبيت المال نماذج خاصة ،كانت تحفظ في بيت المال كمستند دال على صحة الصرف وهي

- **المخرومة**"نوع من الدفاتر يخرق ويضم بخيط ويورد فيه الإيرادات والمصروفات، بعد الانتهاء من المياومة يتم التسجيل في المخرومة"

  يقول النويرى[٣] ،"يكتب العامل محزومة يورد فيها المستخرج والمحضر والمجري والمصروف ويرفعها على عدة نسخ"
- **الجريدة:**[١] دفتر يخصص فيه كل مستحق صفحة يذكر فيها مستحقاته نقدية أو عينية،ثم يشطب أمامه ما قبضة مفصلا بتواريخه من جهة قبضة مما يسهل معة محاسبة كل شخص عند الاحتياج لمحاسبته

---

١ -دماء عبد الباسط البنا،الرقابة الداخلية في النظام الإسلامي،رسالة ماجستير ،كلية التجارة البنات ،جامعة الأزهر القاهرة ١٩٩٥ صـ٦٧

٢- شهاب الدين أحمد بن عبد الوهاب النويرى:نهاية الأرب في فنون الأدب،المؤسسة المصرية للطباعة والتأليف

والنشر بدون تاريخ ج٨ صـــ٢٧٣

٣- المرجع السابق صـــ٢٧٤

وكان لصاحب ديوان بيت المال علامة يضعها علي المستند بعد قيدها بالسجلات،لا يتم الصرف من قبل المسئولين إلا بعد التأكد من وجود هذه العلامة ليطمئنوا أنها قيدت ببيت المال

ثالثا:يلزم كاتب الديوان رفع موازنة تقديرية كل سنة

يلزم في كل سنة عمل "موازنة تقديرية توضح جملة إيراداتها مخصوما مها جملة مصروفاتها المستحقة عن سنة كاملة ويكون الناتج إما فائض في الإيرادات أو عجز

يقول النويرى[٢]"ومما يلزمه رفعة كل سنة تقدير الارتفاع وهو الارتفاع بعينة إلا أنة لا يضيف فيه حاصلا أو باقيا،ولا يفصل فيه الجوالي بالأسماء بل يعقد الجملة في صدره علي ما يستحق في بتلك المعاملة ،من جهة الأصول والمضاف،ويخصم بالمرتب عليها عن سنة كاملة ويسوقه إلي خالص أو فائض ليظهر بذلك ميزان تلك الجهة"

رابعا: يلزم كاتب الديوان رفع كشوف تفصيلية كل ثلاث سنوات

يقول النويرى[٣] ويلزم الكاتب أن يرفع كشوفا تفصيلية كل ثلاث سنوات يذكر فيها"أسماء النواحي العامرة،والغامرة،والفدن الكادية (الضعيفة) والعاطلة وذكر البذار والريع وما إلي ذلك،ثم يذكر المتحصل منها في ثلاث سنين لثلاث مغلات،ويعقد علي ذلك جملة،ويفصله بسنية وأقلامه

ومما سبق يمكن أن نوجز دور الرقابة علي الإنفاق العام التي يقوم بها بيت المال في الأتي[٤]

١. الحسابات في بيت المال تقوم أساسا علي الإيرادات والمصروفات وهي "الرسائل، والكتب، والصكاك والوصولات"
٢. تسجيل كل من الإيرادات والمصروفات لضبط الحسابات وإمكانية مراجعتها بسهولة ووضوح،مع بيان المتأخرات لمتابعة تحصيلها،والمستحقات التي لم تدفع لدفعها لمستحقيها
٣. ضرورة إثبات جميع المستندات المؤيدة للإيرادات والمصروفات في الديوان
٤. عمل حساب يومي لضبط المضاف والمنصرف من الأموال والغلال،مع وجود كشف بالإيرادات والمصروفات
٥. قيام موظفي بيت المال بأعمال المراجعة فمنهم من يختص بمراجعة جميع مفردات الحساب،ومنهم من يختص بمراجعة الحوا صل فقط ومنهم من يقوم بمراجعة المياومة
٦. القيام بترحيل القيود اليومية إلي الجريدة

١- دماء عبد الباسط البنا،الرقابة الداخلية في النظام الإسلامي،مرجع سابق صـــ١٢٣

٢- شهاب الدين أحمد بن عبد الوهاب النويرى: نهاية الأرب في فنون الأدب ،مرجع السابق صـــ٢٩٧

٣-المرجع السابق:صـــ٢٩٧

٤- د/السيد عطية عبد الواحد،الموازنة العامة للدولة،دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي،دار النهضة العربية،مصر١٩٩٦ صـــ٤١٨

٧. عمل حسابات ختامية كل سنة وتكون علي شكل الميزان ويجب أن يتوازن جانبها دلالة علي صحة التوقيع

الفرع الثاني

رقابة الدواوين

عصر الدولة العباسية استحدث الخلفاء منصب الوزارة،والحسبة وغيرهما وتفرعت المناصب وتشعبت

على مقتضيات الأحوال، ثم أدخلت كل دولة من دول الإسلام مصالح اقتضتها أحوالها فاختلفت بغداد، عما في قرطبة، عما في القاهرة وهكذا ، وعليه فقد تم فصل الولاية المالية عن الولاية السياسية وأخذ الوزراء يتولون تعيين العمال وعزلهم ويراقبون تحصيل الأموال وإنفاقها ، مع أن ذلك لم يمنع من خضوع هؤلاء الوزراء لرقابة الخليفة حيث قام أبو جعفر المنصور بالإشراف على بناء مدينة بغداد والرقابة بنفسه على

كافة المبالغ التي تنفق في البناء بهدف منع أي مجال للاختلاس أو حدوث هدر في أموال المسلمين ، كما قام بنقل بيت المال والدواوين من الكوفة إلى بغداد . [١]

وفي عهد الخليفة المهدي تم إنشاء ديوان الأزمة **"الزمام"**[٢] وولي عليه " عمر بن يزيغ " بهدف الرقابة على جميع دواوين الدولة ومراجعة حسابات دواوين الولايات فضلا عن أنة أداة فعالة لتحسين الإدارة وكان يتبعه جميع العمال المختصين بمراجعة الحسابات،

ديوان النظر أو(السلطنة) [٣]

يلاحظ خلال تلك فترة هو اكتمال الجهاز الإداري لديوان الرقابة المالية المتمثل بديوان "النظر أو السلطنة" حيث أصبحت نظاما متكاملا للرقابة المالية آنذاك وقد شمل هذا الجهاز عدة وظائف

١- يراجع هنا

- **د/علي كاظم حسين: الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق صـــ٢٥٥**
- **/ محمد ضياء الدين الريس: الخراج والنظم المالية للدولة الإسلامية، صـــ ٤١١،٤١٢ .**
- **٢ – د/ السيد عطية عبد الواحد،الموازنة العامة للدولة،مرجع سابق صـــ٤٢٠**
- **٣- خولة شاكر الدجيلي ، بيت المال : نشأته وتطوره من القرن الأول حتى القرن الرابع الهجري ، جامعة بغداد ،١٩٧٦ صـــ٦٣**
- **عبد القادر موفق:الرقابة المالية من منظور اقتصاد إسلامي، والاقتصاديات المعاصرة،مجلة جامعة محمد خيضر بسكرة،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية،العدد الخامس،الجزائر جوان٢٠٠٩صـــ٨٠،٩٠**

كل منها تكون مسئولة عن جانب معين من الأمور المالية للدولة ،ونظرا لأهمية الوظائف التي يقوم بها هذا الديوان اشترط العلماء لصحة ولاية رئيس الديوان شرطان هما:[١]

١. العدالة: لأنة مؤتمن علي حق بيت المال والرعية فاقتضى ذلك أن تتوافر فيه العدالة
٢. الكفاية: لأنة مباشر لعمل يقضى أن يكون في القيام بة مستقلا بكفاية المباشرين

وقسم الماوردي[٢] سلطات واختصاصات ديوان السلطنة إلى ما يلي

أولا:حفظ القوانين العادلة: من غير زيادة تتحيف بها الرعية أو نقصان ينثلم بة حق بيت المال،فإن قررت في أيامه لبلاد استؤنف فتحها أو لموات ابتدئ في إحيائه أثبتها في ديوان الناحية وديوان بيت المال الجامع للحكم المستقر فيها

ثانيا: استيفاء الحقوق وهو علي ضربين

- استيفاؤها ممن وجبت علية من العاملين ويعمل فيه علي إقرار العمال بقبضها
- استيفاؤها من القابضين من العمال

أ- إن كان خراجا إلي بيت المال:لم يحتاج فيه إلي توقيع ولي الأمر،ويعد اعتراف صاحب بيت المال
بقبضها حجة علب براءة العمال منها

ب- وإن كان خراجا من حقوق بيت المال ولم تكن خراجا إلية لم يمض العمال غلا بتوقيع ولي الأمر"أي لم يدفع للعمال إلا بتوقيع ولي الأمر"

أي في حالة المصروفات لا يكفى إقرار العامل،ولابد من توقيع ولي الأمر

ثالثا: إثبات الرفوع :قسم إلي ثلاثة أقسام

أ. رفوع المساحة والعمل "فإن كانت أصولها مقدرة في الديوان اعتبر صحة الرفع بمقابلة الأصل وأثبت في الديوان إن وافقها،وإن لم يكن لها في الديوان أصول عمل في إثباتها علي قول رافعها مختلفة"

ب. رفوع القبض والاستيفاء" فيعمل في إثباتها علي مجرد قول رافعها لأنة مقربها علي نفسه لا
علي لها"

ج. رفوع الخرج والنفقة"فرافعها مدعي لها،فلا تقبل دعواه إلا بالحجج البالغة

رابعا: محاسبة العمال ويختلف حكمها باختلاف ما تقلدوه

---

١ – د/شوقي عبده الساهي:مراقبة الموازنة العامة للدولة فئ ضوء الإسلام طبعة١٩٨٣صـــ١١٣

٢- أبو الحسن على بن محمد بن حبيب الماوردي البصري: الأحكام السلطانية ،تحقيق أحمد جاد ، دار الحديث ، القاهرة ١٤١٧هـــ ٢٠٠٦م صـــ٢٠٣ .

أ.فإن كانوا عمال خراج لزمهم رفع الحساب ووجب علي كل كاتب ديوان محاسبتهم علي صحة ما كتبوه

ب.وإن كانوا من عمال العشر لم يلزمهم رفع الحساب ولم يجب على كاتب الديوان محاسبتهم علية(مذهب الإمام الشافعي)

وعند الإمام أبي حنيفة يلزمهم رفع الحساب ويجب علي الإمام محاسبتهم علية لأن مصرف الخراج والعشر عنده مشترك

خامسا:إخراج الأموال:

هو استشهاد صاحب الديوان علي ما ثبت فيه من قوانين وحقوق فصار كالشهادة واعتبر فيه شرطان

- أن لا يخرج من الأموال إلا ما علم صحته،كما لا يشهد إلا بما علمه وتحققه
- أن لا يبتدئ بذلك حتى يستدعى منة، كما لا يشهد حتى يستشهد

فإذا أخرج مالا لزم الموقع بإخراجها الأخذ بها والعمل عليها ،كما لزم الحاكم تنفيذ الحكم بما يشهد بة الشهود عنده، فإن استراب الموقع بإخراج المال جاز أن يسأله من أين أخرجه ويطالبه بإحضار شواهد الديوان بها فإن أحضرها ووقع في النفس صحتها زالت عنة الريبة

سادسا: تصفح الظلاما ت

وهو علي قسمين"حيث لا يخلوا أن يكون المتظلم من الرعية أومن العمال

- **فإن كان من الرعية**:تظلم من عامل تحيفه في معاملته،كان صاحب الديوان فيها حاكما بينهما،وجاز لة أن يتصفح الظلامة ويزيل التحيف سواء وقع النظر إلية بذلك أو لم يقع،لأنة مندوب لحفظ القوانين واستيفاء الحقوق،فصار بعقد الولاية مستحقا لتصفح الظلامة فإن منع منها امتنع وصار عزلا عن بعض ما كان إلية
- **وإن كان المتظلم من عاملا**: جوزف في حساب أو غولط في معاملة صار صاحب الديوان فيها خصما،وكان المتصفح لها ولى الأمر

ومن خلال ما تقدم يتضح أن الرقابة المالية في الإسلام قد تطورت تدريجيا ابتداءً من عصرا لرسالة حيث كان الرسول صلى لله عليه وسلم يدير شؤون المسلمين ويشرف عليها بصورة مباشرة من مسجده عندما كانت الدولة الإسلامية في بداية عهدها قليلة السكان والمساحة الموارد ،نهاية بديوان السلطنة الذي تنوعت فيه مظاهر الرقابة التي يمارسها سواء الرقابة علي السجلات المالية لموازنة الدولة،والتحقق من قيام عمال الجباية بتحصيل الإيرادات وتوريدها لبيت المال دون نقص أو تأخير،ومراقبة الإنفاق من خلال مراجعة الأصول الموجودة في الديوان ومدى مطابقة ذلك الأمر مع أصلة الموجود في الديوان،ومحاسبة العمال علي المنفق والمحصل، وإذا استغل كاتب الديوان سلطته وقام بظلم

العمال في الحساب أو أساء معاملتهم، كان من حق العامل أن يرفع تظلمه ضد كاتب الديوان إلي ولي الأمر(وهو ما يعد ضمانة للعمال)[١]

رقابة المحتسب

وظيفة المحتسب هي : الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر

قال تعالى" وَلْتَكُنْ مِنْكُمْ أُمَّةٌ يَدْعُونَ إِلَى الْخَيْرِ وَيَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنْ الْمُنْكَرِ وَأُولَئِكَ هُمْ الْمُفْلِحُونَ"آل عمران١٠٤

وللمحتسب اختصاصات متعددة منها ما يتعلق بحقوق الله تعالي أو حقوق العباد،أو الحقوق المشتركة بينهم، ومما يدخل في اختصاصه في الجانب المالي" صلاح شربهم وبناء سورهم ومعونة بني السبيل،وبناء المساجد"وإذا رأى رجلا يتعرض لمساءلة وعلم أنة غني إما بمال أو بعمل أدبة فيه،[٢]

وكان نظام الحسبة من الوسائل التي تستخدمها الدولة الإسلامية لحسن الإشراف علي الصناعة فقد كان من مهامه أن يحضر عمليات الصناعة ويراقبها ويختمها ولة ان يجعل لكل صنعة عريفا من صالح أهليها،مشهورا بالثقة والأمانة،وخبيرا بالصنعة حتى تضمن فعالية هذه الرقابة[٣]

المطلب الثاني

الرقابة الذاتية والجماعية

أولا:الرقابة الذاتية

هي رقابة الضمير التي تنفرد بها المالية العامة الإسلامية،وهي اعلي درجات الرقابة،باعتبارها تمثل خط الدفاع الأول،والضمانة القوية ضد التعدي على المال العام أو إساءة استخدامه لأن الفرد أعلم من السلطة بمضمون تصرفه ومكنون نواياه،فإذا وضع ربى أمامه تصرف كأنة يراه ،ولم يكن في

حاجة إلي رقيب،وإذا طرح ربة وراء ظهره أعيا كل رقيب[٤]

---

[١]- د/أشرف السيد حامد قبال:دور الأجهزة الرقابية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة،مرجع سابق صـــ٢٥٩

[٢]–أبو الحسن على بن محمد بن حبيب الماوردي البصري: الأحكام السلطانية، مرجع سابق، صـــ٢٤٥.

[٣]–د/ السيد عطية عبد الواحد،الموازنة العامة للدولة،مرجع سابق صـــ٤٢٠

٤–د/عبد الباسط وفا: سياسات وأدوات مالية الدولة الإسلامية،دار النهضة العربية ،مصر٢٠٠٥صـــ٣٠٧

قال رسول الله صلى الله علية وسلم : "إذا أراد الله بقوم خيراً، استعمل عليهم الحلماء، وجعل أموالهم في أيدي السمحاء، وإذا أراد الله بقوم بلاءً استعمل عليهم السفهاء، وجعل أموالهم في أيدي البخلاء، ألا من ولى أمر أمتي شيئا فرفق بهم في حوائجهم، رفق الله به يوم حاجته، ومن احتجب عنهم دون حوائجهم، احتجب الله عنه دون خلقه، وحاجته"[١].

فالمسلم لن يستطيع أن يفلت من رقابه من لا تخفى عليه خافية، ومن يعلم السر وأخفى

قال تعالي" وَكَانَ اللَّهُ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ رَقِيباً" الأحزاب ٥٢ ، **قال تعالى" فَإِنَّهُ يَعْلَمُ السِّرَّ وَأَخْفَى"**طه٧،

قال تعالي" وَآتُوا الْيَتَامَى أَمْوَالَهُمْ وَلا تَتَبَدَّلُوا الْخَبِيثَ بِالطَّيِّبِ وَلا تَأْكُلُوا أَمْوَالَهُمْ إِلَى أَمْوَالِكُمْ إِنَّهُ كَانَ حُوباً كَبِيراً" النساء ٢

توعد الحق سبحانه وتعالي من يختلس شيئا من أموال المسلمين **قال تعالي" وَمَنْ يَغْلُلْ يَأْتِ بِمَا غَلَّ يَوْمَ الْقِيَامَةِ ثُمَّ تُوَفَّى كُلُّ نَفْسٍ مَا كَسَبَتْ وَهُمْ لا يُظْلَمُونَ"** آل عمران ١٦١

قال تعالي" إِنَّا عَرَضْنَا الأَمَانَةَ عَلَى السَّمَوَاتِ وَالأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَنْ يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الإِنْسَانُ إِنَّهُ كَانَ ظَلُوماً جَهُولاً" الأحزاب ٧٢

فالمسلم مؤتمن ويجب أن يقوم بأعباء الأمانة،فلا يتصرف في أموال الناس جباية أو إنفاقا إلا بالقدر الذي سمح بة الشارع،رقيبة وخالقة ،ومن بعدة ضميره،ولا يخشى في الله لومه لائم

حدد الشارع الحكيم شرطين في قصة سيدنا يوسف علية السلام هما التقوى، والقدرة على تحمل الأمانة،لمن يتولى أمر من شئون المسلمين

قال تعالي" وَقَالَ الْمَلِكُ ائْتُونِي بِهِ أَسْتَخْلِصْهُ لِنَفْسِي فَلَمَّا كَلَّمَهُ قَالَ إِنَّكَ الْيَوْمَ لَدَيْنَا مَكِينٌ أَمِينٌ قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ" يوسف٥٤، ٥٥

بعض صور الرقابة الذاتية في التطبيق المالي الإسلامي:

١. ها هو خليفة رسول الله صلي الله عليه وسلم أبا بكر الصديق رضي الله عنة يضرب المثال الرائع في الزهد والحرص علي أموال المسلمين ،قال لعائشة في ممرضة"أما والله لقد كنت حريصا علي أن أوفر فئ المسلمين،على أنى قد أصبت من اللحم واللبن فانظري ما كان عندنا فأبلغيه عمر –"وما كان عنده دينارا ولا درهم ما كان إلا خادما ولقحة ومحلبا -فلما رجعوا من جنازته أمر بة عائشة إلي عمر فقال رحم الله أبا بكر لقد اتعب من بعدة[٢]
٢. وعمرين الخطاب حينما جاء وفد من العراق ليزوره،ومعهم الأحنف بن قيس فيفاجأ ون بة والحر الشديد،والصيف قائظ منهمكا في تطيب بعير من إبل الصدقة يطلبه بالقطران ،ثم لا يكاد يرى ضيوفه،وفيهم الأحنف حتى يناديه،ضع ثيابك يا أحنف وهلم فأعن أمير المؤمنين على هذا البعير فإنه من إبل الصدقة وفية حق للأمة واليتيم والمسكين،

١-أبو يوسف : الخراج ــ مرجع سابق صـــ١٩ .

٢- أبوعيد القاسم بن سلام : كتاب الأموال،مرجع سابق،رقم٦٦٠ صـــ٢٨١،٢٨٠

فيقول له رجل من الوفد وقد أذهلته المفاجأة يغفر الله لك يا أمير المؤمنين أن عبدا من عبيد الصدقة يكفيك هذا،فيجيبه عمر"وأي عبد أعبد منى ومن الأحنف .....؟ثم يستأنف تطيبه للبعير[١]

٣. كان علي بن أبي طالب رضي الله عنة إذا بعث سرية ولى أمرها رجلا ثم قال له:أوصيك بتقوى الله الذي لابد لك من لقائه ولا منتهى لك دونه،وهو يملك الدنيا والآخرة،وعليك بالذي بعثت له ،وعليك بالذي يقربك إلى الله عز وجل فإن فيما عند الله خلفاً من الدنيا.[٢]

٤. لما استخلف عمر بن عبد العزيز مكث شهرين مقبلا علي بثه وحزنه لما ابتلي بة من أمور الناس،ثم أخذ في النظر في أمورهم ورد المظالم إلى أهلها ،حتى كان همة بالناس اشد من همة بأمر نفسه،فعمل بذلك حتى انقضى أجلة رحمة الله تعالى[٣]

٥. وكذلك ما روي عن الخليفة عمر بن عبد العزيز أنه كان يضئ شمعة في بيت مال (المسلمين لينظر على ضوئها في شؤون المسلمين ،وبينما هو يسال محدثه عن أحوال المسلمين ،إذ بمحدثه يسأله عن حاله ، فيقوم عمر ليطفئ الشمعة ويضئ غيرها ، فسأله عن السبب ، فقال له كنت أضئ شمعة من مال المسلمين وأنا أنظر في مصالحهم أما وأنت تريد أن تسأل عن أحوالي فقد أضأت شمعة من مالي الخاص[٤]

ثانيا: الرقابة الجماعية

هي رقابة أفراد الشعب للإنفاق العام،حيث يحق لكل فرد مراقبة تصرفات الأجهزة الإدارية الموجودة في الدولة،فالجميع يتقبل النقد بنفس راضية،ويتراجع عن خطئه متى كان مخطئا ومستند هذه الرقابة هو خلافة الإنسان لله تعالي في الأموال المتاحة للجماعة،وبالتالي حق علية أن يحسن التصرف فيها

قال تعالي" وَأَنْفِقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَخْلَفِينَ فِيهِ" الحديد ٧ **قال تعالى" وَلْتَكُنْ مِنْكُمْ أُمَّةٌ يَدْعُونَ إِلَى الْخَيْرِ**

وَيَأْمُرُونَ بِالْمَعْرُوفِ وَيَنْهَوْنَ عَنْ الْمُنْكَرِ وَأُولَئِكَ هُمْ الْمُفْلِحُونَ " آل عمران١٠٤

ولاشك أن المشاركة في الرقابة علي الإنفاق العام بالإبلاغ عن كل تصرف غير سليم يتعلق بة ،هو فئ مقام الأمر بالمعروف والنهى عن المنكر،وهو غير قاصر علي فئة معينة"مجلس النواب،المجلس الوطني"بل لكل فرد في المجتمع الإسلامي ممارسة هذا الحق

صور الرقابة الجماعية

١. كان *رسول صلي الله علية وسلم* يستمع إلى أخبار الولاة من الوفود التي تصل إلي المدينة من جهة ولايته ،ويحقق فيما ينقل إلية من أخبار عمالة .فقد روى أن وفد عبد القيس اشتكى

١-خالد محمد خالد:بين يدي عمر،دار المعارف، الطبعة السادسة ، مصربدون تاريخ صـ ١٥٤

٢- أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم:كتاب الخراج ،مرجع سابق صـ٢٥

٣- المرجع السابق، صـ٢٦

٤- د/ .محمد طاهر عبد الوهاب ، الرقابة الإدارية في النظم الإسلامية ، وقائع ندوة النظم الإسلامية، مكتب التربية لدول الخليج، ، الجزء الأول ،١٨-٢٠صفر ١٤٠٥ هـ/ ١١-١٣ نوفمبر ١٩٨٤ م ، أبو ظبي صـ٣٠٥

إلى رسول الله صلى الله علية وسلم،العلاء بن الحضرمي،واليه عليهم، فاستمع إليهم ولما تحقق من شكواهم ،عزلة وولي عليهم أبان بن سعد ،وزوده بوصية قال فيها "استوص بعبد القيس خيرا وأكرم سراتهم"(١)

٢. بعث إلى أمير المؤمنين أثواب كثيرة جديدة ، فقسمها بين الناس فأصاب كل رجل ثوب ، ثم صعد المنبر وعليه حله،والحلة ثوبان. فقال : أيها الناس اسمعوا. فقال سلمان رضي الله عنه : لا سمع لك ولا طاعة فقال عمر رضي الله عنه في غرابة: ولم يا أبا عبد الله قال : إنك قسمت علينا ثوبا وأعطيت لنفسك ثوبان. قال عمر رضي الله عنه : لا تعجل يا أبا عبد الله ثم صاح : يا عبد الله بن عمر،قال ابن عمر رضي الله عنهما : لبيك يا أمير المؤمنين.فقال : ناشدتك الله الثوب الذي ائتزرت به أهو ثوبك ؟قال : اللهم نعم. فقال سلمان رضي الله عنه : الآن نسمع ونطيع(٢).

والأمر هنا نابع من حق الفرد رقابة الإنفاق العام ،ويجب على ولي الأمر أن يتسع صدره

المطلب الثالث

الرقابة المسبقة واللاحقة على الإنفاق العام

أولا:الرقابة المسبقة

هي رقابة تتم قبل الإنفاق العام،عن طريق حسن اختيار من يتولى أمر من شؤون المسلمين، الأوجه التي يتم فيها الإنفاق سلفا،وهى رقابة وقائية لأنها تمكن من تدارك الأخطاء قبل وقوعها،وقد حرص النظام المالي الإسلامي على تقرير الرقابة السابقة ،على كافه العمليات المالية

ونجد الإمام أبا يوسف يحدد شروط من يتولى مال المسلمين

ورأيت (ابقي الله أمير المؤمنين)أن تتخذ قوما من أهل الصلاح والدين والأمانة،من وليت منهم فليكن فقهيا عالما مشاورا لأهل الرأي عفيفا لا يطلع الناس منة على عورة ولا يخاف في الله لومه لائم،ما حفظ من حق وأدى من أمانة احتسب بة الجنة،وما عمل بة غير ذلك خاف عقوبة الله فيما بعد الموت.تجوز شهادته إن شهد،ولا يخاف منة جور في حكم

وان لا يكون عسوفا لأهل عملة ولا محتقرا لهم ولا مستخفا بهم،ولكن يلبس لهم لباس اللين يشوبه بطرف من الشدة والاستقصاء من غير إن يظلموا أو يحملوا مالا يجب عليهم،واللين علي للمسلم ،والغلظة علي الفاجر،والعدل علي أهل الذمة وإنصاف المظلوم،والشدة علي الظالم والعفو عن الناس فان ذلك يدعوهم إلى الطاعة(٣)

صور الرقابة المسبقة

١- أشرف السيد حامد :دور الأجهزة الرقابية ،مرجع سابق صـــ٣٠١

٢-المرجع السابق

٣-أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم:كتاب الخراج ،مرجع سابق صـــ١٢٠

١. ما لجأ إلية أبو بكر الصديق رضي الله عنة حينما تولي الخلافة ،وتبين له أن صلاح أمور المسلمين

يقتضى التفرغ للخلافة وترك التجارة التي كان ينفق منها على أهلة،فقبل ان يقرر لنفسه وأهلة نفقة عامة من بيت المال،وعرض الأمر علي المسلمين ،فأقروا التصرف المالي للخليفة ،وفرضوا لة ٦٠٠٠ درهم سنويا،وقد نهج الخليفة عمر بن الخطاب نفس الأمر،حينما رأى ضرورة التفرغ للخلافة

٢. كان عمر بن الخطاب رضي الله عنة إذا استعمل رجلا اشترط علية أربعا"أن لا يركب برذونا،ولا يلبس ثوبا رقيقا،ولا يأكل نقيا،ولا يغلق بابا دون حوائج الناس"[١]

٣. مناقشة عمر بن الخطاب رضي الله عنة للتصرف قبل حدوثه للوصول لما فيه خير الرعية[٢]: "فلما افتتح السواد "العراق ـ الشام" شاور عمر رضي الله عنة الناس فرأى عامتهم أن يقسمه، وكان بلال بن رباح من أشدهم في ذلك، وكان ذلك أيضا رأى عبد الرحمن بن عوف، وكان رأى عثمان وعلى وطلحة(رضي الله تعالى عنهم أجمعين) وكان رأى عمر أن يتركه، ولا يقسمه، حتى قال عند إلحاحهم عليه فى قسمته: اللهم اكفني بلالا وأصحابه، فمكثوا بذلك أياماً حتى قال عمر (رضي الله تعالى عنه) لهم قد وجدت حجة تركه، وأن لا أقسمه.

قوله تعالى:" وَالَّذِينَ جَاءُوا مِنْ بَعْدِهِمْ يَقُولُونَ رَبَّنَا اغْفِرْ لَنَا وَلِإِخْوَانِنَا الَّذِينَ سَبَقُونَا بِالإِيمَانِ وَلا تَجْعَلْ فِي قُلُوبِنَا غِلاًّ لِلَّذِينَ آمَنُوا رَبَّنَا إِنَّكَ رَءُوفٌ رَحِيمٌ " الحشر ١٠

قال كيف أقسمه لكم وأدَعُ من بقى بغير قسم، فأجمع على تركه وجمع خَراجه، وإقراره في أيدي أهله، ووضع الخَراجُ على أراضيهم، والجزية على رءوسهم، وكانت حجة عمر فى ذلك قوله أرأيتم هذه الثغور لابد لها من رجال يلزمونها، أرأيتم هذه المدن العظام، كالشام والجزيرة، ومصر، لابد لها من أن تشحن بالجيوش، وإدرار العطاء عليهم، فمن أين يعطى هؤلاء إذا قسمت الأرضون. فلما رأى الأنصار قوة حجة أمير المؤمنين عمر، قالوا جميعا: الرأي رأيك، فنعم ما قلت، وما رأيت.

٤. وصف لعمر بن الخطاب"رضي اللت عنة"العسل دواء،وفي بيت المال عكة منة،فوقف علي المنبر يطلب إذن المسلمين قائلا "إن انتم أذنتم لي فيها،وإلا فهي حرام"

مع العلم لو أن عمر أراد أن يعطى العسل لفقير لما احتاج لهذا الإذن،"لدية إذن عام بالإنفاق على الفقراء"[٣]

ثانيا:الرقابة اللاحقة علي الإنفاق العام

١: برذونا: الفرس ،نقياً:الخبز المصنوع من الدقيق المنخول

انظر:المرجع السابق صـــ١٢٩

٢ــ المرجع سابق صـــ٢٩٥.

٣-د/عبد الباسط وفا: سياسات وأدوات مالية الدولة الإسلامية،مرجع سابق صـــ٣١٩

وهي رقابة بعد تمام الإنفاق العام بهدف التأكد من إنفاقه في الأوجه المحددة،وهي داخلة في عموم الرقابة في الفكر المالي الإسلامي،وتمارس على كافة الأفراد الذين اسند إليهم أعمال من قبل الدولة مهما كان مكانتهم في المجتمع الإسلامي، من هنا تم أخذ أهم مبادئ العدالة المتمثل في: أنه لا أحد فوق المسألة، فمن تولى أمراً من شئون المسلمين، يجب أن يخضع للمحاسبة؛ فعمر بن الخطاب رضي الله تعالى عنه، كان لا يتوانى عن محاسبة كبار الصحابة أمثال: عمرو بن العاص، وأبى هريرة، وسعد بن أبى وقاص وغيرهم.

فقد صادر الخليفة الفاروق أموالاً كثيرة من عماله الصحابة، لا يخشى في الله لومه لائم،

- ومنهم فاتح العراق، وأحد المبشرين بالجنة سعد بن أبى وقاص "رضي الله عنه"، وكان الخليفة الفاروق يقول له عندما يغضب: عزمت عليك ألا تدعو على أخيك ، ويضاحكه : فإذا سكت عنه الغضب، يقول له عمر: تعالى لنتحاسب فإنه اليوم أيسر من غد"[١] .
- و الصحابي الجليل عمرو بن العاص عندما تبين الخليفة الفاروق أنه، وأثناء ولايته على مصر ملك متاعاً، ورقيقاً، وأبنيةً، وحيواناً فقاسمه عمر.
- والصحابي الجليل أبو هريرة، لم تشفع صحابته للرسول صلي الله علية وسلم عند الخليفة الفاروق، والذي قاسمه أمواله التي بلغت عشرة آلاف درهم أثناء ولايته على البحرين.
- وكذلك قاسم الخليفة الفاروق عمر سيف الله المسلول خالد بن الوليد عامله أثناء ولايته على الشام[٢]
- عزل عمر بن الخطاب رضي الله عنة عاملة علي مصر "عياض بن غنم"حينما علم أنة لبس الرقيق ،واتخذ الحاجب،أرسل إلية محمد بن سلمه "كبير المفتشين:وقال أتيني بة علي الحال الذي تجده عليها ،ولما جئ به قال عمر:انزع قميصك ودعا بمدرعة صوف وبربضة من غنم وعصا وقال: البس هذه المدرعة وخذ هذه العصا وارع هذه الغنم واشرب واسق من مربك وأحفظ الفضل علينا.أسمعت[٣]
- كان عمر بن الخطاب رضي الله عنة إذا بلغة أن عاملة لا يعود المريض ولا يدخل علية عزلة

الخاتمة

تهدف هذه الدراسة إلي بيان كيفية إعداد ميزانية الأساس الصفري ودور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الميزانية ودورها في المحافظة على المال العام،وان الرقابة علي تنفيذ

٦٩- د/ عيسى عبده : النظم المالية في الإسلام ــ، مطبوعات معهد الدراسات الإسلامية ١٩٧٣م صـــ١٤٨ .

٢-د/هيثم محمد حرمي:مكافحة التهرب الضريبي في ضوء القانون المصري ،دراسة مقارنة،رسالة دكتوراه كلية الحقوق جامعة بنها مصر ٢٠١١صـــ٢٦٧.

٣-د/ السيد عطية :الموازنة العامة للدولة ،مرجع سابق صـــ٤٠٥

المالية تأخذ صور شتى وتمارسها أجهزة مختلفة بعضها داخلي والأخر خارجي،وأن الأخير قد تأخذ شكلا تنظيما إداريا،كما تأخذ شكلاً قضائياً وبعضها يمارس رقابة سابقة، أو لاحقة،أو معاصرة، وتهدف إلي التأكد من حسن سير العمل ، ومدى تحقق النتائج المستهدفة ، دون إسراف أو تبذير،وأثار ذلك علي النشاط الاقتصادي للدولة ، والفكر المالي الإسلامي لم يكن بعيد عن ذلك ، فقد ساق لنا العديد الأمثلة والتطبيقات في هذا الشأن، واهتم بالقواعد المحاسبية التي تتسم بالعدالة المطلقة سواء فيما يتعلق بمحاسبة العمال ،أو فيما يتعلق بتحصيل أموال الدولة، فشدد علي ضرورة علي ضرورة مراقبة الإيرادات والمصروفات علي أعلي المستويات

وبالفراغ مما سبق بيانه من إيضاحات ، فإن البحث توصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات **وهي علي النحو التالي:**

أولاً: نتائج الدراسة:

١. الموازنة الصفرية أداة لسد أوجه القصور الموجود في أساليب إعداد الموازنات وذلك بهدف الوصول إلي التوزيع الأمثل للموارد المتاحة خاصة في البلدان النامية
٢. الموازنات الصفرية لا تعدو أن تكون امتدادا وتطويرا لموازنة الأداء الشائعة الاستخدام في القطاع الحكومي
٣. ترك الإدارة تراقب نفسها بنفسها لم يعد أمر مقبول لكثرة ما لوحظ من مظاهر الانحراف في استخدام المال العام
٤. الموازنة العامة للدولة والرقابة عليها وجدت في الفكر الإسلامي مضموناً وشكلاً قبل أن تظهر في انجلترا التي يعتقد الكثيرين أنها أول دولة عرفت الموازنة
٥. الموازنة العامة للدولة في الفكر الإسلامي تقوم علي مبادئ مستقرة ومستقاة من النصوص الدينية،وفي صورة تتفق مع حقائق الأشياء،بينما الفكر المعاصر مازال يعدل في هذه المبادئ من أجل أن يصل بها إلي الصيغة التي استقرت لدي المفكرين المسلمين
٦. الرقابة المالية في الإسلام لا تقف عند مجرد كشف الأخطاء بل تمتد لتعاقب وتصادر ما يأخذه العامل بدون وجه حق ليعود إلي بيت مال المسلمين
٧. الرقابة الذاتية لا توجد إلا في التشريع المالي الإسلامي،قوامها الدين والخلق وهما صمام الأمان لكل رقابة سليمة،وأساس هذه الرقابة هو ما يستشعره كل مسلم بأن الله مطلع علي كل ما يسرة ويخفيه ، فكيف يمكن أن يقوم المسلم بالتهرب ممن لا يخفي عليه خافية، وممن يعلم السر وأخفي، وهو يعلم أن الله محاسبه يوم لا ينفع مال ولا بنون؟
٨. إن الرقابة السياسية تنهض بها في النظم الوضعية المجالس النيابية،وتم ذلك علي اثر ثورات شعبية عنيفة انتهت إلي الاعتراف بحق ممثلي الشعب في رقابة الميزانية العامة إيراداً وإنفاقا،وهي رقابة أقرها الفكر الإسلامي "أهل الحل والعقد،"أهل العلم والمعرفة والرأي والحكمة،وكانوا يقومون برقابة حقيقية تتسم بالفاعلية بفضل ما يتمتع بة الأعضاء من حكمة وعلم ،بخلاف أعضاء المجالس النيابية في الوقت الحالي ،الذين ينقصهم التخصص والخبرة الكافية
٩. أقر النظام المالي الإسلامي الرقابة الجماعية أي حق الجماعة في مراقبة التصرفات المتعلقة بالنفقات العامة ،وهو ما يتفق مع أسس قيادة المجتمع الإسلامي التي تقوم علي الشورى

،فالكل رقباء علي الإنفاق العام،لأن المال العام حق للجميع ولذلك وجب أن يشارك الجميع في المحافظة علية

١٠. الرقابة السابقة يقرها النظام المالي الإسلامي ،وإن لم تكن بالصورة المفصلة التي تراها في الفكر المعاصر ،لكن ذلك لا يمنع من تنظيمها علي أفضل نحو يضمن حسن التصرف في الإنفاق العام وبأفضل الأساليب العلمية الحديثة من المنظور الإسلامي

ثانيا :التوصيات

١. يجب ألا يؤدى تعدد الأجهزة الرقابية إلي ازدواجية العمل الرقابي بل ينبغي أن تتكامل فيما بينها بحيث يسد الجهاز القصور الرقابي لدى جهاز أخر
٢. لابد من التأكيد علي أهمية الشفافية في التعامل بأموال الدولة ،وفي إنفاقها ،فالسرية في غير مجالاتها المشروعة مدعاة للفساد ،وعدم تحمل المسئولية
٣. ضرورة تفعيل دور الرقابة البرلمانية ،والرقابة الشعبية في مراقبة تصرفات وسلوكيات الحكومة فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات،لان ذلك يعد الدور الرئيسي الذي يجب أن تقوم به هذه الجهات
٤. يجب أن يتسم العمل الرقابي بالمرونة ،وألا يؤدى إلي إعاقة الإنتاج ،وبطء إجراءات الصرف وان تكون الرقابة في الأساس وقائية ،وعلاجية قدر الإمكان،وألا يكون هدفها تصيد الأخطاء
٥. يجب على الأجهزة والوحدات الحكومية أن تحدد أهدفها بدقة ووضوح لأن ذلك يحقق وحدة الهدف بين كافة الوحدات ويمدها بالأساس اللازم لتوجيهه أعمالها وتحديد غايتها بدقة ،بحيث يمكن توجية التنفيذ نحو تحقيقها.
٦. ضرورة الاهتمام عند إعداد تقارير الرقابة ،إتمامها بطريقة سليمة إذ يوفر ذلك الأساس اللازم لمعرفة مدى فاعلية الأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري الحكومي ،ومدى اتفاقها مع الخطط الموضوعة للإنفاق العام
٧. كل مصروف غير وارد بالميزانية ، أو زائد عن التقديرات الواردة بها ، وكل نقل لأي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية ، يجب أن يكون بقانون
٨. لا بد من وجود دعم سياسي على أعلي المستويات تبدأ من رئيس الدولة ،والوزراء والمديرين،للرقابة علي الميزانية بالإضافة إلى حسن اختيارا لقادة الإداريين،ومراقبة التقدم في أعمال الميزانية ،ومكافأة المتميزين واتخاذ إجراءات صارمة ضد المفسدين والمعوقين

ثالثا :المراجع

- د/ إبراهيم فؤاد أحمد علي ، الموارد المالية في الإسلام ، دار الشرق العربي ، القاهرة الطبعة الثالثة، مصر ١٩٧٢
- د/أحمد الجبير:المالية العامة والتشريع المالي،الآفاق المشرقة،الشارقة الأمارات العربية المتحدة،٢٠١٠
- د/أشرف السيد حامد قبال:دور الأجهزة الرقابية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة،رسالة دكتوراه ،جامعة المنوفية كلية الحقوق،١٤٢١هـ-٢٠٠٠
- أمين نمير الصائغ :"العلاقة بين مخاطر أسعار النفط وقرارات الموازنة العامة-رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل ،العراق٢٠٠٨
- بهاء الدين أحمد العرينى: إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري-رسالة ماجستير-كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل-الجامعة الإسلامية –غزة فلسطين ٢٠٠٧م
- د/حسن عبد الكريم سلوم ،محمد خالد المهاينى-الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة-مجلة الإدارة والاقتصاد-العدد الرابع والستون-العراق ٢٠٠٧
- خالد محمد خالد:بين يدي عمر،دار المعارف، الطبعة السادسة ،مصر بدون تاريخ
- خولة شاكر الدجيلي ، بيت المال : نشأته وتطوره من القرن الأول حتى القرن الرابع الهجري ، جامعة بغداد ، ١٩٧٦
- **دماء عبد الباسط البنا،الرقابة الداخلية في النظام الإسلامي،رسالة ماجستير ،كلية التجارة البنات ،جامعة الأزهر القاهرة ١٩٩٥**
- د/زكريا محمد بيومي:الاتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة،مجلة القانون والاقتصاد،السنة الواحد والخمسون،مطبعة جامعة القاهرة ،مصر١٩٨٣
- **د/**زينب حسين عوض الله:مبادئ المالية العامة،دار الجامعة الجديدة،الإسكندرية مصر٢٠١٢
- زيوش رحمة : الميزانية العامة للدولة في الجزائر-رسالة دكتوراه –جامعة مولود معمري-الجزائر٢٠١١م
- د/السيد عبد المولي:المالية العامة ،دارا لنهضة العربية القاهرة،مصر ١٩٨٦
- د/ السيد عطية عبد الواحد،الموازنة العامة للدولة،دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي،دار النهضة العربية،مصر ١٩٩٦
- ـــــــ الاتجاهات الحديثة في العلاقة بين السياسة المالية والنقدية ،دار النهضة العربية الطبعة الأولى القاهرة ٢٠٠٣م
- السيد المتولي المرسى :التطوير المحاسبي للموازنة العامة قطاع الخدمات باستخدام مفهوم تحليل النظم" ، المجلة العربية للإدارة، عمان،١٩٨٧م