

الرقابة المالية على المال العام في مصر والامارات العربية المتحدة في ظل اتفاقات التجارة الدولية

[دراسة مقارنة بدولة الإمارات العربية المتحدة]

الباحث

على عبد المنعم على اليمنى

باحث دكتوراه

نائب رئيس هيئة قضايا الدولة

مقدمة

١- أهمية موضوع البحث:

تعددت قضايا الفساد والانحرافات في ظل المنافسة الشرسة بين الشركات لتوريد إحتياجات الجهات الحكومية أو تنفيذ المشروعات الإستثمارية، والتواطؤ مع بعض المسؤولين والعاملين الذين لهم صلة بما يطرح من مناقصات وتقديم مدفوعات غير قانونية للفوز بهذه المناقصات، حيث تلجأ تلك الشركات إلى أساليب غير قانونية لترسية العمليات المطروحة لتوريد سلع وخدمات أو تنفيذ مشروعات خدمية أو إنتاجية على طرف معين بغير وجه حق، وكل هذه الانحرافات تكشف عنها الأجهزة الرقابية في مصر كجهاز الرقابة الإدارية ومباحث الأموال العامة والجهاز المركزي للمحاسبات ولكن دون الحد منها وإزالة أثارها السلبية من الناحية المالية والأقتصادية والقانونية.

يعتبر تدنى فعالية الإنفاق العام من أهم مظاهر الآثار الأقتصادية المترتبة على ضعف الرقابة المالية على المشتريات الحكومية وانتشار الفساد، حيث يتم توجيه الإستثمارات العامة وخاصة في مشروعات البنية التحتية إلى تلك المشروعات التي تزداد فيها فرص الحصول على الرشاوى والعمولات غير القانونية وليس وفقاً لإحتياجات وأولويات المجتمع في المشروعات ذات العوائد الأقتصادية والإجتماعية المرتفعة مما يؤدي إلى اتساع واستمرار الفجوات القائمة بين الطلب على خدمات البنية التحتية والعرض منها ويخلق ضغوطاً مستمرة على الموازنة العامة تدفع الحكومات إلى تخصيص مبالغ كبيرة بشكل شبه دائم للإستثمار في مشروعات البنية التحتية التي تعاني من نقص كبير، مثل إنشاء محطات لتوليد الكهرباء أو محطات لتنقية مياه الشرب ومعالجة الصرف الصحي، ولا تجد هذه الحكومات من خيار سوى الإقتراض المستمر - والذي تزداد شروطه صعوبة مع الوقت - لسد العجز في كل من خدمات البنية التحتية والموازنة العامة للدولة.

كذلك من الآثار الأقتصادية المترتبة على ضعف الرقابة المالية على المشتريات الحكومية وانتشار الفساد انخفاض كفاءة الإنفاق الحكومي، فمثلاً يتم منح عقود مشروعات البنية التحتية (مثل الطرق والكبارى والموانى والمطارات والمدارس...) بالإضافة إلى المشتريات الحكومية تكون وفقاً لإعتبرات غير تنافسية - حتى وأن تمت من حيث الشكل في صورة مناقصات ومزادات، وتكون وفقاً لما يمنحه المقاولون والمتعهدون من رشاوى وعمولات، ويقوم المقاول أو المتعهد بإضافة قيمة هذه العمولات والرشاوى وربما أضعافها إلى نفقاته، لذلك فإن قيمة التعاقدات قد تبلغ أضعاف القيمة الحقيقية لها، علاوة على انخفاض معايير المواصفات الفنية مما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف صيانه هذه المشروعات ونقص وانخفاض جودة خدمات البنية التحتية وتراجع الإستثمارات الخاصة وتباطؤ عملية النمو الإقتصادى .

الهدف من البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على وسائل الرقابة المالية التي تباشرها أجهزة الدولة الحكومية على نظم المشتريات الحكومية ونفقاتها داخل أبواب الموازنة العامة للدولة والتعرف على أثارها المالية والإقتصادية والقانونية المترتبة على فرضها على المشتريات الحكومية، وبيان قدرتها على معالجة المشاكل المالية والإقتصادية والقانونية الناجمة عن ممارسة عمليات المشتريات الحكومية بالوسائل التقليدية والإلكترونية، وذلك كله من خلال تقديم دراسة مقارنة بين نظم الرقابة المالية على المشتريات الحكومية ودور المؤسسات المعنية بإرساء العقود وإنفاذ القانون في كل من جمهورية مصر العربية ودولة الإمارات العربية المتحدة، وذلك في إطار اتفاقية منظمة التجارة العالمية حول المشتريات الحكومية التي دخلت حيز التنفيذ منذ عام ٢٠١٤م، وهي الإتفاقية التي تهدف إلى فتح أسواق المشتريات الحكومية للمنافسة الدولية والمساعدة في القضاء على الفساد في هذا القطاع (١)، وفي ظل الإطار التنظيمي والمؤسسي للمشتريات العامة الذي قدمه قانون الأونسيترال النموذجي للإستراء العمومي عام ٢٠١١، وفي ظل المبادئ التوجيهية الصادرة من منظمة التعاون والتنمية في الميدان الإقتصادي عام ٢٠٠٩ لكشف ومنع التلاعب في المناقصات (٢) .

٢- سبب اختيار البحث:

إزداد حجم الإنفاق العام على المشتريات الحكومية والمشروعات الإستثمارية في مصر خلال السنوات الخمس الأخيرة زيادة مطردة ولكن دون أن يكون لهذا الأنفاق كفاءة حقيقية تنعكس على حجم تلك المشروعات أو هذه المشتريات، ومع انتشار ظاهرة الفساد التي تضرب بجذورها أرجاء أجهزة الدولة ومؤسساتها سيما القائمة على اتمام مناقصات تلك المشتريات إزدادت المشاكل المالية والإقتصادية والقانونية الناجمة عن ممارسة عمليات وصفقات المشتريات الحكومية، فكان من الأهمية إيجاد طرق حقيقية لمواجهة تلك المشاكل ولزيادة كفاءة الإنفاق العام على تلك

١- تعد اتفاقية المشتريات الحكومية معاهدة متعددة الأطراف التي تلزم الأعضاء في ميادين أساسية محددة بشأن الشفافية والمنافسة والإدارة الرشيدة في قطاع المشتريات العامة. وهي تغطي شراء السلع والخدمات وبنية رأس المال التحتية من قبل السلطات العامة. ان الهدف من الاتفاقية هو فتح أسواق المشتريات الحكومية للمنافسة الدولية والمساعدة في القضاء على الفساد في هذا القطاع، وتلتزم الدول الأعضاء في هذا الاتفاق بإتاحة الإطلاع على إجراءات منح عقود المشتريات العامة التي تتجاوز قيمتها سقفاً محدداً لمقدمي العروض من باقى الدول الأعضاء في الاتفاق، وذلك من خلال تطبيق مبادئ المعاملة الوطنية وعدم التمييز المنصوص عليهما في المادة (٣) من اتفاق المشتريات الحكومية .

٢- سياسات المنافسة وقطاع المشتريات العامة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، يولييه ٢٠١٢

المشتريات، وذلك من خلال ما تقوم به مؤسسات الدولة وأجهزتها المعنية من تفعيل لوسائل الرقابة المالية على عمليات وصفقات المشتريات الحكومية .

من الملاحظ أن دول الخليج وضعت أولوياتها فى المشتريات الحكومية لصناعاتهم وخدماتهم لى تحقق النمو والتحفيز من جهة ولتحقيق الفائدة الكبرى لاقتصادياتها من جهة أخرى، ومن هنا كان سبب اختيار نموذج الرقابة المالية على المشتريات الحكومية بدولة الامارات العربية المتحدة باعتبارها من الدول التى وضعت أنظمة موحدة متطورة ومتقاربة لنظم وأطر للمشتريات الحكومية ساهمت بشكل فعال ومباشر فى زيادة كفاءة الإنفاق العام على المشتريات الحكومية وقدمت العديد من الحلول لمشاكلها الإقتصادية والمالية والقانونية الناجمة عنها .

٣- إشكالية البحث وفروضة:

تشير العديد من الدراسات إلى أن عملية منح الصفقات والمناقصات الحكومية خارج إطار المنافسة المتكافئة بين المتعهدين والمقاولين من القطاع الخاص يؤدي إلى تضخم الإنفاق العام وإنخفاض كفاءته مما يساهم فى زيادة العجز فى الموازنة العامة وتراكم الدين العام (١)، وذلك فى ظل ضعف أجهزة الدولة ومؤسساتها المتخصصة فى القيام بدورها للرقابة المالية على منظومة العقود والمشتريات الحكومية (٢) بهدف ضبط الإنفاق الحكومى وكفاءته وتحقيق أفضل إستخدام لموارد الدولة، وفى ظل عدم قدرة القواعد القانونية وإجراءات التقاضى على وضع آليات لتسوية منازعات المشتريات الحكومية وسرعة الفصل فيها. لذا سنتناول تقديم هذه الاشكالية من خلال طرح الفروض الآتية: هل تستطيع نظم الرقابة المالية ووسائلها على المشتريات الحكومية -بوضعها الحالى- فى مصر وضع الصفقات والمناقصات الحكومية فى إطار المنافسة القانونية المتكافئة بين أطرافها ومعالجة كافة المشاكل الأقتصادية والمالية والقانونية الناجمة

١ - المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية - الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (أنتوساى أعداد ربيع سنوية ٢٠١٣ - ٢٠١٦

٢- الهيئة العامة للخدمات الحكومية، إحدى الأجهزة المؤسسية التى تتبع وزارة المالية وأنشئت عام ١٩٧١ بهدف إحداث تغيير فى نظم وقواعد العمل المعمول بها فى الجهات الحكومية فى مجالات الشراء والبيع والتخزين ترشيحاً للإنفاق الحكومى وإضفاءً للشفافية من خلال إدخال النظم العلمية الحديثة فى الإدارة بصفة عامة وإدارة الموارد بصفة خاصة، كذلك تقوم بتفسير كل ما يتعلق بتطبيق أحكام قانون تنظيم المناقصات والمزايدات الصادر بالقانون ٨٩ لسنة ١٩٩٨ وتعديلاته، وإجراء الدراسات والبحوث اللازمة لإعداد وتعديل التشريعات المنظمة للعمل فى مجال المشتريات الحكومية لمسايرة التطورات الإقتصادية والسياسية والقضاء على السلبيات .

عنها؟ وذلك مقارنة بنظم الرقابة المالية التي تستخدمها دولة الإمارات العربية على المشتريات الحكومية وأثارها الاقتصادية والمالية والقانونية، ومتى تستطيع نظم الرقابة المالية إزالة المعوقات الاقتصادية والمالية والقانونية الناجمة عن المشتريات الحكومية في الدولتين؟

٤- صعوبات البحث:

من الصعوبات التي تواجه الباحث ندرة المراجع المتخصصة، ذلك أن أغلب المراجع تناولت الرقابة المالية من الناحية الإجرائية والقانونية النظرية دون ربطها بدراسة مقارنة بإحدى الدول المتقدمة بنظم الرقابة المالية على المشتريات الحكومية، وكانت أغلب المراجع تتناول النظرية العامة للعقود الإدارية وإجراءات التعاقد وصحتها وأحكام قانون المناقصات والمزيدات رقم ٨٩ لسنة ١٩٩٨ وتعديلاته ولائحته التنفيذية قبل إلغائه .

٥- منهج البحث:

سنتبع المنهج العام للبحث العلمى فى تحليل ظاهرة الرقابة المالية وذلك لتحديد جوهرها وخصائصها واستخلاص الأفكار الخاصة بها بهدف وضع تعريف واضح ومحدد لها وبيان أساليبها وطرقها ودورها فى تحقيق كفاءة الإنفاق العام .

٦- خطة البحث:

وفقاً لإشكالية ومنهج البحث، نستعرض هذه الدراسة من خلال باب وحيد مكون من ثلاثة فصول، وذلك على النحو التالى:

باب وحيد: الرقابة المالية على المال العام فى مصر والأمارات العربية المتحدة فى ظل اتفاقات التجارة الدولية.

الفصل الأول: الرقابة المالية فى ظل النظام الرأسمالى .

الفصل الثانى: المال العام فى مصر والأمارات العربية المتحدة ومدى حاجته للرقابة المالية

الفصل الثالث: الرقابة المالية على المال العام فى مصر والأمارات العربية المتحدة .

باب وحيد

الرقابة المالية على المال العام

فى مصر والأمارات العربية المتحدة

فى ظل اتفاقات التجارة الدولية

تمهيد وتقسيم:

تعتبر الرقابة أمراً طبيعياً فى أى مجتمع إنسانى، لأنها تضع الضوابط لكل تصرف، والرقابة المالية كغيرها من أنواع الرقابة لها دور رئيسى فى تنظيم المجتمعات ومؤسساته، وقد حظيت موضوعات الرقابة المالية بأهمية متزايدة مع تطور دور الدولة وزيادة تدخلها فى الحياة الاقتصادية وتطور النظم السياسية، وهذا ما جعل من أولى مهمات الدولة تجاه مواطنيها دافعى الضرائب ضرورة التأكد من حسن سير الأعمال التى تقوم بها وزاراتها ومؤسساتها ضمن حدود المشروعية القانونية والنهج الإقتصادى فيها وفعالية إدارتها المالية .

تُعد الرقابة المالية جزءاً من الإدارة المالية للدولة والتى تتضمن مجموعة من الإجراءات التى تضمن الأداء الجيد للعلاقات المالية، بهدف رفع مستوى الأداء المالى للدولة وفعاليتها وتحقيق نتائج المرجوة واكتشاف الإنحرافات وتحديد المسئوليات وتصحيح مسارات الأداء المالى للدولة، ويعتبر تحديد مفهوم الرقابة المالية وأنواعها وخصائنها والجهات القائمة عليها من الأهمية لبيان كيفية تحقيق أثرها الإقتصادية والإجتماعية والقانونية على المشتريات التى تجريها الهيئات والجهات الحكومية فى الدولة فى ظل الاتفاقات الدولية التى تتضمن إليها الدول للتجارة الدولية .

من خلال ما تقدم يمكن تقسيم هذا الباب إلى ثلاثة فصول على النحو التالى:

الفصل الأول: الرقابة المالية فى ظل النظام الرأسمالى .

الفصل الثانى: المال العام فى مصر والأمارات العربية المتحدة ومدى حاجته للرقابة المالية

الفصل الثالث: الرقابة المالية على المال العام فى مصر والأمارات العربية المتحدة .

الفصل الأول الرقابة المالية فى ظل النظام الرأسمالى

تمهيد:

إن الرقابة المالية على أجهزة الدولة منهج علمى يتطلب التكامل والإندماج بين المفاهيم القانونية والإقتصادية والمحاسبية والإدارية وتهدف إلى التأكد من المحافظة على المال العام ورفع كفاءة استخدامه وصونه والمحافظة عليه وتحقيق الفاعلية فى النتائج المحققة (١) .

فالرقابة المالية تعتبر أسبق فى النشوء والظهور من الرقابة الإدارية، فقد ولدت الرقابة المالية نتيجة التطورات السياسية والإقتصادية والإجتماعية التى لحقت بالمجتمع ولما لحق بالتنظيمات الإدارية فى الدولة من تطورات أيضاً .

تعد الرقابة المالية إحدى نتائج مبدأ الفصل بين السلطات فى الدولة فبعد أن فوضت السلطة التشريعية جزء من اختصاصها للسلطة التنفيذية - وخصوصاً تنفيذ الموازنة العامة للدولة التى أقرتها السلطة التشريعية - يتبع هذا التفويض التزام من جانب السلطة التنفيذية بتقديم حساب ختامى لتصرفاتها المالية إلى السلطة التشريعية لمراجعتها والتحقق من سلامتها .

نتيجة لإتساع وازدياد حجم النشاط الذى تمارسه الدولة وتنوع هذا النشاط وتعدد الأحوال الإقتصادية لم يعد فى مقدور السلطة التشريعية القيام بأعباء ومهام ممارسة الرقابة المالية بمفردها الأمر الذى جعلها تلجأ إلى تفويض من يقوم بدلاً منها بهذا العمل، على أن تقدم هذه الأجهزة تقريراً عن أعمالها للسلطة التشريعية (٢) .

كما زودت السلطة التشريعية هذه الأجهزة بالضمانات اللازمة التى تضمن لها الحياد والأطمئنان فى عملها وعدم التأثر بالتيارات السياسية، مما حدا ببعض الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة فى الرقابة المالية (٣) .

من خلال ما تقدم يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالى: **المبحث الأول:** ماهية الرقابة المالية فى النظام الرأسمالى. **المبحث الثانى:** أشكال الرقابة المالية فى النظام الرأسمالى.

١ - د. فهمى محمود شكرى، الرقابة المالية العليا (الحكومية) معهد الإدارة العامة عمان الأردن ١٩٩٣ ص ١٥ .

٢ - د. رمضان محمد بطيخ، التطبيقات العملية لضوابط الحصانة البرلمانية ووسائل وإجراءات البرلمان الرقابية، القاهرة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠٠١، ص ٩٤ .

٣ - المنظمة العربية للعلوم الإدارية توصيات المؤتمرات والندوات (١٩٧٩ - ١٩٨١) ص ٦١ .

المبحث الأول

ماهية الرقابة المالية

فى النظام الرأسمالى

مقدمة:

تتبع معظم الدراسات المتعلقة بالرقابة المالية، فى تعريفها لهذه الظاهرة، المنهجية المعتادة فى الدراسات القانونية والإقتصادية، حيث يميل الكاتب إلى استعراض التعريفات المختلفة للظاهرة ليصل إلى التعريف الذى يتفق وأهداف الدراسة، غير إن الأصل فى تعريف أية ظاهرة من الظواهر هو ضرورة إبراز جوهر تلك الظاهرة الذى يمثل خلاصة النتائج التى يتوصل إليها الباحث بعد فحصه المدقق لها، ووفقاً لهذا النهج سيقوم الباحث بتقديم إطار مبدئى للرقابة المالية يبرز جوهرها وخصائصها للوصول إلى مفهوم محدد لها بالنسبة لهذه الدراسة وصولاً لتحديد وبيان أهدافها، وطبقاً لما سبق سنتناول موضوع هذا الفصل فى ثلاثة مطالب، وذلك على النحو التالى:

المطلب الأول : مفهوم الرقابة المالية .

المطلب الثانى: أنواع الرقابة المالية وأهميتها .

المطلب الثالث: أهداف الرقابة المالية .

المطلب الأول

مفهوم الرقابة المالية

الرقابة فى اللغة هى المحافظة والإنتظار، والرقيب يعنى الحافظ والمنتظر، فقد ورد فى لسان العرب الرقيب هو الحافظ الذى لا يغيب عنه شىء (١)، ويستنبط من ذلك أن الرقابة فى اللغة تعنى الحفظ والحراسة بمعنى متابعة الشىء ومراقبته بقصد حراسته والمحافظة عليه، أما إصطلاحاً فقد تعددت تعريفات الباحثين للرقابة بشكل عام بالنظر إلى الوظيفة التى تقوم بها الرقابة أو بالنظر إلى الإجراءات التى تتم بها عملية الرقابة أو بالأجهزة والجهات الرقابية القائمة عليها وكلها لا تخرج عن كونها عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها السلطة نفسها للتأكد من أن ما يجرى به العمل سيحقق أهداف محددة وتحسين الأداء بصفة مستمرة (٢).

يمكن تعريف الرقابة المالية بصفة مبدئية بأنها أنشطة إدارية منتظمة تمارسها الجهات الرقابية المنوط بها ذلك للتحقق من أهداف وفعالية المخصصات المالية وكفاءتها وتصحيح مسارها داخل أبواب الموازنة العامة للهيئات والجهات الحكومية (٣).

ومن إستقراء هذا التعريف للرقابة المالية نجد أنه يرتكز على عنصرين يشكلا فى مجموعهما جوهر هذه الرقابة من حيث طبيعتها وطريقة أدائها وحركتها عبر الزمن، فهى نشاط إدارى يتم عن طريق الجهات الرقابية فى الدولة بهدف الحفاظ على الإنفاق المالى العام للجهات والهيئات الحكومية، واستناداً لهذا سنستعرض الطبيعة الإدارية للنشاط الرقابى ثم الطبيعة المالية كهدف للنشاط الرقابى باعتبارهما من الخصائص والسمات المميزة للرقابة المالية، وذلك على النحو التالى:

الفرع الأول: الطبيعة الإدارية للنشاط الرقابى .

الفرع الثانى: الطبيعة المالية لهدف النشاط الرقابى .

١ - ابن منظور، لسان العرب ج ١، المؤسسة المصرية للتأليف والنشر، ص ٤٠٨، ٤٠٩ .

٢ - د. السيد خليل هيكىل: الرقابة على المؤسسات العامة - منشأة المعارف بالأسكندرية - عام ١٩٧١ ص ١٧٣ .

٣ - صلاح الشنوانى، التنظيم الإدارى فى قطاع الأعمال، دار المعارف - مصر ١٩٦٦ ص ١٩٥

الفرع الأول

الطبيعة الإدارية للنشاط الرقابي

تعنى الإدارة لغوياً: الخدمة أو الأداء التي تتخذ لتحقيق غرض معين (١)، والإدارة اصطلاحاً فتعنى: تنفيذ الأعمال عن طريق الآخرين لتحقيق هدف معين، أما الإدارة كوحدة تنظيمية فهي البنية الأساسية للجهاز الإداري للدولة تتكون من مجموعة منظمات إدارية تعمل من خلالها على تحقيق التنسيق والتكامل بين مختلف وظائفها الأساسية والأنشطة التي تهدف إلى تنفيذ السياسة العامة كعملية التخطيط واتخاذ القرارات الصحيحة والمستمرة (٢) .

تعمل الدولة من خلال جهازها الإداري على تحقيق المصلحة العامة وتوفير الحاجات الضرورية لأفرادها وذلك من خلال مجموعة من الكيانات والتنظيمات يغلب عليها الطابع الإداري والملكية العامة لوسائلها تسمى الإدارات العمومية، والتي تُعد البنية الأساسية للجهاز الإداري للدولة .

تهدف الإدارة العامة إلى المحافظة على النظام العام وضمان سير المرفق العام بانتظام وإضطراد وفعالية وتنفيذ السياسة العامة للدولة، واستغلال الموارد القومية لتحقيق عائد اقتصادي لتمويل نفقات الأنشطة الاقتصادية والخدمات الحكومية (٣) .

يمكن القول أن كلمة الرقابة قد ترعرعت جذورها مع العالم Frederick Taylor عند تبنيه لفكرة الإدارة العلمية في بداية القرن العشرين حيث كانت مهمة ولم تكن مفهومة (٤). تقوم الإدارة العامة بإمداد العديد من الأنشطة والخدمات الأخرى سواء العامة أو الخاصة بمجموعة من الإمدادات الأساسية اللازمة لتشغيل واستمرار تلك الأنشطة والخدمات التي يصعب على الأفراد أو الجماعات الخاصة أن تقوم بتوفيرها بنفس مستوى الكفاءة التي تقوم بها الإدارة العامة.

١ - أسامة خيرى: الإدارة العامة، دار الرياء للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٣، ص ٧٣ .

٢ - داود عبد الرزاق الباز: الإدارة العامة (الحكومة الإلكترونية) وأثرها على النظام القانوني للمرفق العام وأعمال موظفيه، مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت، ٢٠٠٤ ص ١٠٥ .

٣ - على خليفة الكواري: نحو استراتيجية بديلة للتنمية الشاملة - الملامح لاعامة إستراتيجية التنمية فى إطار اتخاذ أقطار مجلس التعاون وتكاملها مع بقية الأقطار العربية - ط٢، مركز دراسات الوحدة العربية ١٩٨٦ ص ٦٥ .

٤ - محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، كلية العلوم الادارية، جامعة الملك سعود، الطبعة الأولى ١٩٨٧، ص ٨٧-١٢٣

يعتبر التقسيم الإداري الوظيفي هو السبب الرئيسي في تسهيل عملية الرقابة المالية، إذ تتطلب علاقة التبعية المباشرة بين رؤساء الأقسام والإدارات والمدير بضرورة تحرى الوضع التام قبل القيام بأى عمل أو اتخاذ أى قرارات غير روتينية، علاوة على ذلك يحدد التخصص الوظيفي المهام والمسؤوليات بدقة، حيث يمكن للإدارة أن تعاقب المسئول عن أى خطأ فى حالة وقوعه .

الرقابة المالية لا تختلف عن غيرها من الصور الأخرى للرقابة على النشاط الإداري، حيث تحتوى على عدة جوانب تتميز بها عن غيرها من الصور المتعددة للرقابة، فالإدارة العامة هى التى تهدف إلى الحماية المالية العامة إيراداً وإنفاقاً، والرقابة المالية العامة لها أهمية بالغة، فأى إساءة للمال العام أو إهمال له يؤدى إلى نتائج سيئة (١) .

يعرف البعض الرقابة بأنها تلك العملية التى تحاول التأكيد على أن النشاطات الفعلية تتلاءم مع النشاطات المرغوب فيها أو الأهداف التى سبق تحديدها. فالرقابة تعمل على كشف الانحرافات وتصحيحها كما تزود المدير بمعلومات تساعد في تحديد الأهداف المستقبلية ووضع المعايير أو المقاييس اللازمة (٢) .

تعتبر الرقابة الوظيفة الرئيسية الرابعة للإدارة ومن خلالها يمكن تحقيق الأهداف والخطط الاقتصادية بالإضافة إلى وظائف الإدارة الأخرى وتعتبر التخطيط والرقابة وظيفتين متلازمتين تعتمد كل منهما على الأخرى، ولذلك فإن الرقابة تلعب دوراً مهماً في مساعدة المؤسسات الإدارية من خلال خمسة تحديات وهى :

التغلب على المشكلات والمصاعب الإدارية :

قد لا تتماشى الأشياء عادة مع الخطط الموضوعية أو أهداف المؤسسة التى سيتم تنفيذها وتحقيقها مستقبلاً لأن هناك الكثير من العوامل التى قد تحدث تغييرات مستمرة، ومن هنا نشأت كلمة غموض أو حالات عدم التأكد، لذلك ومن خلال تطور نظام رقابي فعال قد يمكن الإدارة من متابعة أنشطتها وتمنحها السرعة في كشف وتصحيح الانحرافات وتحقيق الأهداف.

١- أحمد سيد عوضين، " أجهزة الرقابة على النواحي المالية فى مجال الرقابة الذاتية للإدارة العامة على أعمالها، مجلة العلوم الإدارية - مصر، سنة ٣١ العدد (١) ديسمبر ١٩٨٩ ص ٦٥، ٦٤ .

٢- كامل محمد المغربي، مهدي زويلف - وآخرون، أساسيات فى الإدارة، دار الفكر فى النشر والتوزيع - عمان - ١٩٩٤/ص ١٩٩

كشف الأشياء غير المنتظمة:

فأهمية الرقابة تتمثل في كشف الأشياء غير المنتظمة أو التي تتصف بالغير مرغوب فيها في المؤسسة الإدارية مثل أهمال الموظفون وتقاعدهم عن تحقيق معدلات الإنجاز المطلوبة، وبذلك فإن الكشف المبكر للأشياء الغير عادية في الغالب قد يوفر للمؤسسة ما يحد من المشكلات أو المصاعب الصغيرة والتي قد تصبح أكثر تعقيداً لاحقاً.

تحديد الفرص:

وتتمثل أهمية الرقابة في التركيز أو الإشارة إلى المواقف أو العمليات التي تؤدي بصورة جيدة وغير متوقعة والتي من شأنها أن تنبه وتوجه الإدارة إلى فرص مستقبلية محتملة.

إدارة المواقف الصعبة:

قد ينمو ويتسع حجم أعمال المؤسسات الإدارية أو ترتبط بمشاريع وعمليات كبيرة ومعقدة، وبالتالي لا بد من استخدام العملية الرقابية لتعزيز عملية التنسيق coordination ، كذلك فإن العمل في ظل القواعد الدولية غالباً ما يؤدي إلى زيادة درجة التعقيد أو الصعوبات التي تواجهها الإدارة مما يدعو إلى ضرورة وجود نظام رقابي جيد.

لا مركزية السلطة :

وجود نظام رقابي جيد يعزز ويشجع المدراء على اتخاذ قرارات بتفويض السلطات للمستويات الإدارية الدنيا وهذا يعني أن الرقابة تساعد الإدارة في تجاوز المحددات والقدرات الإنسانية، كما أنها تساعد في عملية التنظيم من خلال الحصول على المصادر المادية والبشرية وتوجيهها نحو تحقيق الهدف.

نخلص من هذا إلى أن، الطبيعة الإدارية للرقابة تكمن إلى حد كبير في أغراضها وأهدافها من خلال عملية التقييم والمتابعة وتصحيح الأداء، فالأنظمة الرقابية تزود الإدارة بقوة التوجيه والتكامل والتحفيز وبذلك نستطيع القول أن الجهات الإدارية التي تتمتع بإدارة جيدة هي تلك الجهات التي تمتلك أنظمة رقابية فعالة والتي من شأنها أن تعزز قدرتها على تنفيذ استراتيجياتها.

كما تكمن الطبيعة الإدارية للأنشطة الرقابية المالية بالنظر إلى الجهات والأجهزة المنوط بها ممارستها داخل الدولة، فمثلاً الجهاز المركزي للمحاسبات وجهاز الرقابة الإدارية في مصر، وديوان المحاسبة في دولة الإمارات والمملكة العربية السعودية كلها جهات ومؤسسات إدارية داخل التنظيم الإداري لتلك الدول .

يمكننا القول أن الرقابة وفقاً لطبيعتها الإدارية هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات وتصحيحها إن وجدت للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً .

الفرع الثانى

الطبيعة المالية لهدف النشاط الرقابى

إن الرقابة لا تقتصر على اكتشاف الإنحرافات والمخالفات أو الإختلافات بين الأداء والمعايير الموضوعة فقط بل أنها تنصب على الأموال العامة بغرض المحافظة عليها من تلك الإنحرافات وبهدف تحقيق المصلحة العامة .

حيث تهدف الرقابة المالية إلى التحقق من سلامة استخدام هذه الأموال فى الأغراض التى خصصت لها وعدم تعرضها للأهمال أو الإسراف أو الإختلاس وأن الصرف منها قد تم فى نطاق القوانين واللوائح السارية والنظم الموضوعية .

تقوم الدولة بوضع موازنة عامة توزع من خلالها الموارد المالية على مختلف قطاعاتها وهياكلها، هذه الموزانه تشكل الجزء المحاسبى لقوانين المالية الذى يتم فيه تحديد الأهداف الإقتصادية والمالية للدولة، فهى تمثل الوسيلة التى بواسطتها تقوم الدولة بالإتفاق على المجتمع لإشباع حاجاته.

كما تنصب الرقابة المالية على أوجه الإتفاق فإنها تمتد أيضاً إلى الموارد للتحقق من أن ما ينبغى تحصيله قد تحصل وأن ما تم تحصيله قد تم توريده فور التحصيل إلى الجهة المختصة بإستلام الأموال .

النفقات العامة أضحت الأداة التى تستخدمها الدولة فى تحقيق الدور الذى تقوم به فى مختلف المجالات، فهى تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة، وتبين البرامج الحكومية فى شتى الميادين فى صورة أرقام واعتمادات تخصص لكل جانب منها تلبية للحاجات العامة للأفراد، لذلك توجب على الدولة تطبيق رقابة مالية على المال العام حتى تضمن حسن استخدامه وتوزيعه.

تخضع ميزانية الدولة قبل تنفيذها إلى نوع خاص من الرقابة تسمى الرقابة المالية، والتى تهدف إلى ترشيد النفقات العمومية من خلال اكتشاف وتحليل المشاكل الممكن حدوثها وتقاديها ومعالجتها قبل حدوثها، وموافقة أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بصرف تلك الأموال، وبالرغم من أنها تؤدى لكثرة الإجراءات اللازمة للقيام بعملية تنفيذ النفقات، مما يترتب عليه بطء سير المرافق العامة إلا إنها تعتبر الحاسمة فى تأدية الغرض التى تهدف إليه .

كانت الرقابة على المال العام رقابة تاريخية إلا أنه قد زادت أهميتها فى الآونة الأخيرة نتيجة عدة عوامل منها التزايد المضطرد فى الإنفاق العام بسبب اتساع وظائف الدولة وامتداد نشاطها إلى نطاق متسع يتجاوز الوظائف التقليدية التى كانت تقوم بها الحكومات كالمدافع والأمن والعدالة، كما أن طموح الدول النامية ورغبتها فى زيادة الدخل القومى والتخفيف من وطأة التخلف ورفع مستوى المعيشة بها أدى إلى توظيف مواردها الداخلية والخارجية فى المشروعات طبقاً لخطة قومية وإلى الإقتراض من الداخل والخارج لاستكمال تمويل تلك المشروعات، مما استلزم وجود نظام رقابى مالى قوى يهدف إلى التأكد من سلامة أولويات توظيف هذه الأموال وكفاية استخدامها والكشف عن أى انحراف يقلل من تحقيق أكبر عائد منها .

نخلص من ذلك إلى أن الرقابة المالية - وفقاً لطبيعتها المالية - تكون منصبة على سلامة تنفيذ موازنة الموازنة العمومية للدولة فى جميع النواحي القانونية والإقتصادية والإدارية، وهى جملة من الوسائل والأساليب التى تمكن السلطة الحكومية من متابعة تنفيذ تلك الموازنة فى جميع مراحلها.

خلاصة القول أنه، يمكن تعريف الرقابة المالية بأنها مساهلة مالية تقوم بها سلطة أو هيئة متخصصة لها صلاحيات كاملة لمراجعة وفحص نفقات وموارد الدولة لتحقيقها وتحليلها من حيث الإقتصاد والكفاءة والفاعلية لتقييمها مالياً وتقويمها إدارياً وقانونياً .

المطلب الثانى

أنواع الرقابة المالية وأهميتها

تستخدم الرقابة المالية على أبواب الموازنة العامة للدولة، فى ظل موازنة البنود والإعتمادات، كوسيلة تقليدية للمحافظة على المال العام عن طريق التأكد والتحقق من أن الصرف قد تم فى حدود الإعتمادات المدرجة فى الموازنة، وفى الأغراض المخصصة لها، وأن إجراءات الصرف كانت سليمة وتمت فى ظل وحدود اللوائح والقوانين المعمول بها، أى أن الرقابة بهذا الشكل تنصب فقط على مجرد الرقابة المحاسبية فحسب، إلا أن هدف الرقابة المالية بهذا الشكل أضحي قاصراً على تحقيق الأهداف الحديثة للرقابة التى أظهرتها وساعدت على ظهورها العديد من العوامل التى دفعت المسؤولين عن الموازنة العامة إلى التحول والانتقال من الرقابة الحسابية على بنود الإنفاق إلى التركيز على ما يعرف بالرقابة التقييمية أو الرقابة الإقتصادية أى التحول من مرحلة فرض الرقابة إلى مرحلة رفع كفاءة الأداء الحكومى وخدمة الإدارة الحكومية من خلال ما يعرف ويسمى بموازنة البرامج والأداء، ومن خلال ما تقدم يمكن استعراض أنواع وأهداف الرقابة المالية على النحو التالى:

الفرع الأول: الرقابة المالية التقليدية على الموازنة العامة للدولة .

الفرع الثاني: الرقابة المالية على موازنة البرامج والأداء .

الفرع الثالث: أهمية الرقابة المالية .

الفرع الأول

الرقابة المالية التقليدية

على الموازنة العامة للدولة

هناك جانب من الفقه يركز على جانب الهدف من الرقابة عند وضع تعريف للرقابة، وهناك جانب آخر يهتم بالرقابة من حيث كونها إجراءات ويركز على الخطوات التي يتعين إجراؤها للقيام بعملية الرقابة، فإلتزام عملية الرقابة يتطلب الأمر وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلفة كشرط أساسى للقيام بالرقابة على أن تعد بشكل يمكن الإستفادة بها من متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها (١) .

ترتبط فاعلية الرقابة بما يتوافر لدى الإدارة والأجهزة الرقابية من معلومات تمكنهم من كشف الأخطاء والانحرافات فى حينها مع إتخاذ كافة الإجراءات التصحيحية ومتابعة الخطط حتى تتأكد من تحقيق الأهداف بالطريقة السليمة والمناسبة ويتم ذلك عن طريق إمدادها بالمعلومات عن الأنشطة والأهداف والنتائج المتعلقة بها (٢) .

يوضح بعض الفقهاء أن الرقابة فيما يتعلق بمتابعة الأهداف تتضمن العمليات والطرق

الآتية(٣):

- تقييم الكفاءة، مقارنة الكفاءة الفعلية مع أهداف الخطط والسياسات والمعايير الموضوعية .
- تحليل الانحرافات عن هذه الأهداف والسياسات والمعايير .
- اتخاذ الإجراء التصحيحي كنتيجة للتحليل .
- متابعة تقييم فعالية الإجراء التصحيحي .
- مد عملية التخطيط بالحقائق لتحسين مستويات الأداء مستقبلاً .

^١ - د. عبد السلام بدوى الرقابة على المؤسسات العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، بدون تاريخ ص ٨٧، ٨٨

² - Marian(E) Haynes, Managing Performance A comprehensive Guid to supervision . California: Lifetime- Learning Pupliation 1984 p 196.

³ - H . Ramanchandran, financial planning and control s> Chand & Co New Delhi, 1972 p7,8

تتعدد صور الرقابة على على الموازنة العامة للدولة من حيث وجهة النظر المحاسبية والإقتصادية، ومن حيث توقيت عملية الرقابة، ومن حيث الجهة التى تتولى الرقابة وسلطاتها. وتعتبر الرقابة المحاسبية من أقدم أساليب الرقابة المستخدمة حيث نشأت مع بداية ظهور حق الشعب فى إعتقاد الميزانية ومراجعة حسابات تنفيذها واعتماد الحساب الختامى لهذا التنفيذ، وذلك للتأكد من صحة التصرفات المالية وسلامة قيودها الحسابية ومطابقتها للقيود والقواعد و الصلاحيات الحسابية(١) .

أما الرقابة الإقتصادية فهى لا تقتصر على التأكد من سلامة الدفاتر والمستندات الحسابية وصحة تطبيق القوانين واللوائح المالية فحسب، ولكنها تتجاوز كل ذلك فى محاولة لتقييم النشاط الحكومى نفسه، فهى تبحث عن مدى تحقيق أهداف الميزانية وبالتالي مدى تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع (٢) .

تعتبر الرقابة المالية من أحدث أساليب الرقابة المالية إذ بدأ التفكير فيها عقب الحرب العالمية الثانية مع إزدياد دور الدولة فى النشاط الإقتصادى وثقل العبء الضريبي الملقى على كاهل المواطنين وعجز الرقابة المحاسبية عن الوفاء وحدها بمتطلبات الجماهير، فهم بحاجة إلى معرفة أن ما فرض عليهم من ضرائب لم يكن أزيد من الحاجة، وأن الموارد المالية والإقتصادية التى حيل بينهم وبينها نتيجة لفرض هذه الضرائب قد استغلت من قبل الحكومة أحسن استغلال ممكن، وأن كفاءة الحكومة فى إدارة الأعمال مرتفعة، وأن نواحي الإسراف تنقلص وتتضاءل سنة بعد أخرى، ومن هنا بدأت المحاولات لوضع الرقابة التقييمية أو الإقتصادية موضع التنفيذ (٣) .

لا تقتصر الرقابة الإقتصادية على حد رقابة تكاليف البرامج والمشروعات بل تتعداه إلى قياس المنافع التى عادت على أفراد المجتمع وعلى الإقتصاد القومى من قيام الدولة بهذه البرامج والمشروعات، ومن ثم فهى تضع التكلفة والعائد فى مقارنة موضوعية يمكن عن طريقها تقييم إنتاجية وحدات الإقتصاد العام (الداخلة فى القطاع العام بمفهومه التقليدى والإقتصادى (٤) .

أما الرقابة على الكفاية والفعالية فتستهدف أساساً بيان مواطن الضعف فى مختلف جوانب مسيرة تنفيذ عمل الوحدة الإدارية ومشاكل ومعوقات هذا التنفيذ ومستوى تحقيق الأهداف المقررة، إضافة إلى ما تستهدفه من إثارة الوعى وتنمية الحوافز فى جميع المستويات الإدارية المسؤولة عن التنفيذ، ولا تعتبر الرقابة على الفاعلية والكفاءة إمتداداً للرقابة المالية ولا بديلاً عنها

١ - د.عوف محمود الكفراوى، الرقابة المالية فى الإسلام، ط١، ١٩٩٧، مكتبة الإشعاع الفنية ص ٢٩ .

٢ - د.حامد دراز، المالية العامة، م. س ص ١٠٨ .

٣ - د.عادل حشيش، أصول المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦٠ .

٤ - د.عادل حشيش، أصول المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦١ .

لأن وظيفة كل من هاتين الرقابتين تنصرف إلى شيء معين بذاته بسبب اختلاف طبيعة كل منهما والأغراض التي تسعى إلى تحقيقها (١).

الفرع الثاني

الرقابة المالية

على موازنة البرامج والأداء

ساعدت عوامل عديدة على ظهور ما يعرف بموازنة البرامج والأداء بعضها يتعلق بأهم الإنتقادات التي وجهت إلى ميزانية الإعتمادات سواء فيما يتعلق بأسلوب الرقابة المستخدم في ظلها، أو بطريقة تبويبها، والبعض الآخر يرجع إلى ظروف خارجية ساعدت على ظهور تلك الميزانية، كالأزمات الإقتصادية والتطورات الإقتصادية والسياسية والثورة الكنزيرة. على الرغم من أنه لا يوجد تاريخ محدد أو عمل معين يمكن اعتباره حداً فاصلاً بين تحول هدف الموزانه العامة من موازنة رقابة لموازنة برامج وأداء، إلا أنه في بداية الثلاثينات من القرن العشرين ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية حركة تنادى بضرورة ادخال الأساليب العملية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يعهد إليها من أعمال بأقصى كفاءة ممكنة (٢).

كانت فكرة إدخال العديد من الإصلاحات على الموازنة العامة التقليدية وتعظيم الدور الذي تقوم به، محل إهتمام من قبل كافة الدول والهيئات والمنظمات الدولية والإقليمية، وترجع أول محاولة عام ١٩٠٦م عندما قام مكتب الأبحاث المحلية Bureau Of Municipal Research لمدينة نيويورك بإجراء أبحاث عن موازنة الإدارة الصحية التابعة لهذه المدينة على أساس الأنشطة .

على سعيد الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية فإن فكرة موازنة الأداء ترجع لعام ١٩١٢م عندما أكدت لجنة الرئيس الأمريكي تافت للإقتصاد والكفاءة على ضرورة وأهمية تقسيم الموازنة وفقاً لطبيعة العمل الذي ستقوم به الإدارة، وقد اعترضت هذه اللجنة بشدة

١ - د. عبد العزيز محمود رجب، نظام موازنة البرامج المخططة الطريق إلى الكفاية الفعالة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، تجارة عين شمس، مرجع سبق ذكره، ص ٥٤ .

٢ - د. محمود عادل الهامى: التحول إلى ميزانية البرامج والأداء، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة - تجارة عين شمس ١٩٧٦، ص ١٣٤.

على استمرار العمل بالتقسيم الإداري للنفقات العامة، وأوصت بضرورة إحداث تغيير جوهري في المناهج المستخدمة، ولقد في نهاية تقريرها بمقترحات إلا أن وضعها موضع التنفيذ كان أمراً شاقاً ورفضها مجلس الشيوخ الأمريكي (١) .

لقد كان في تضاعف مصروفات الدولة وازدياد الإهتمام بنظرية الكفاءة من أهم دواعي دخول فكرة موازنة البرامج والأداء بصورة جدية في الموزانه العامة الفيدرالية عام ١٩٣٤م، عندما وضعت وزارة الزراعة الأمريكية ومشروع وادي التنسي الموازنة على أساس البرامج والأداء، وعلى أثر ذلك أضحت موزانه البرامج والأداء نمط وأسلوب من اساليب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية جرى تطبيقها في الإدارة العسكرية ثم أخذت طريقها للحكومة الفيدرالية ومنها لإداراتها المحلية، ثم اقتبستها العديد من الدول النامية والمتقدمة .

على الرغم من المحاولات العديدة التي بذلت لوضع تعريف محدد وواضح لموازنة البرامج والأداء، إلا أن هذا التعريف لم يتوصل إليه الفقه المالي (٢)، ولقد اختلفت الدول التي اخذت بنظام موازنة البرامج والأداء فيما بينها عند وضع وحدات لقياس الأداء، بل أن هذا الخلاف يقع داخل الدولة الواحدة بين مختلف الوحدات المكونة للإقتصاد العام (٣).

من التعريفات الحديثة لموازنة البرامج والأداء أن موازنة الأداء تبدو في أبسط قواعدها - مجرد محاولة لربط المعلومات المتوفرة عن برامج العمل المختلفة مع قرارات الموازنة، أي أن تخصيص النفقات لأي برنامج عمل يتم بناء على معلومات موثوقة عن أهداف هذا البرنامج، أهمية هذه الأهداف للمنظمة وللدولة، كمية ونوعية النتائج المتوخاه، طاقات وإمكانات البرامج في الحاضر والمستقبل وكل ما يوفر معرفة حقيقية عن البرنامج وكلفته وأهميته، لذا يكون إتجاه موازنة الأداء نحو الإنجازات، وما يمكن القيام به لتحسين الإدارة الداخلية للمنظمة أو البرنامج (٤) .

¹ Andreani (E) une revolution Budgetaire? Le planning progrming budgeting,system .R.S.F 1986 N,2P.204

^٢ - د. زكريا محمد بيومي، الإتجاهات الحديثة في تطوير أساليب الموازنة العامة، ص ١٥٨. ويرجع ذلك إلى أسباب عديدة بعضها يتمثل في تركيز بعض الفقهاء عند وضع ذلك التعريف على بعض خصائص موازنة الأداء دون البعض الأخر، والبعض الأخر يضمن التعريف بعض مقومات نظام موازنة الأداء، هذا فضلاً عن قيام البعض بالتمييز بين موازنة البرامج وموازنة الأداء.

^٣ - د. عادل حشيش، اقتصاديات المالية العامة، دار الفكر الجامعي، ١٩٨٤. ص ٣٨٥.

^٤ - د. جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ١٩٩٥ ص

أما مكتب الميزانية فى الولايات المتحدة الأمريكية فقد عرف ميزانية الأداء، بأنها تلك الميزانية التى تبين الأهداف التى تطلب لها الإعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف والبيانات والمعلومات الكمية الإحصائية التى تقيس الإنجازات وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج (١) .

من استعراض ما يتقدم يتضح أن جانب من الفقهاء يفرق بين موازنة البرامج Programme Budget من ناحية وموازنة الأداء PERFORMANCE Budget من ناحية أخرى، ويقصرون وظيفة الموازنة الأولى على توضيح الوظائف الأساسية للجهاز الإدارى للدولة ثم تحديد البرامج التى تدخل فى نطاق كل وظيفة من هذه الوظائف، وتحديد الأنشطة والمشروعات التى يتكون منها كل برنامج على حدة، أما موازنة الأداء فيقصد بها أن تقوم بالإضافة إلى المهام السابقة بمهمة تحديد وحدات لقياس العمل وتكلفة الوحدة، ووضع معدلات تقييم الأداء (٢) . فى حين يرى البعض الآخر من الفقهاء أنهما إصطلاحان مترادفان حتى لو بذلت محاولات لإيضاح المقصود من كل من البرامج والأداء، ذلك أن التعريفات التى وضعت تهدف إلى تحديد الخطوط التنظيمية لتدرج السلطات وتسلسل المسئوليات(٣).

طبيعة وخصائص موازنه البرامج والأداء:

تتسم موازنة البرامج والأداء بطبيعتها المتميزة وخصائصها الفريدة التى تجعلها نظاماً وأسلوباً للموازنة يختلف عن غيره من الموازنات الأخرى، فقد دأب النظام التقليدي فى تقدير الإعتمادات المطلوبة فى ضوء المقدر فى الثلاث سنوات الأخيرة والصرف الفعلى فى الجزء المنتهى من السنة المالية الذى يجرى فى خلالها التقدير، وهذا الأسلوب فى التقدير لم يأت ممثلاً تمثيلاً صحيحاً للإحتياجات الفعلية، إذ لم يؤسس على بيانات من إحتياجات العمل أو قواعد تحدد الإحتياجات المالية طبقاً لما يتطلبه التنفيذ .

بينما نجد أن أسلوب التقدير فى ظل ميزانية البرامج والأداء يقوم على أساس العمل الذى يجب أن تؤديه الحكومة فى السنة المالية القادمة، ويعد لذلك برنامج يتفق وأهداف الوحدة التنظيمية قم يقسم البرنامج إلى مشروع أو نشاط يؤسس على أساس وحدات أداء تقيس عبء العمل فى كل منها مع تحديد تكاليف وحدة الأداء وجملة هذه التكاليف تمثل فى النهاية نفقات وتكاليف البرنامج.

- ١ - د. عادل التهامى، التحول إلى ميزانية البرامج والأداء، مرجع سبق ذكره ص ١٢٦
- ٢ - د. حسين شرف عامر، مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية، دار النهضة العربية ١٩٧٠ ص ٥ .
- ٣ - د. عبد العزيز سيد محمد، ميزانية البرامج والأداء، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة ١٩٦٦ ص ٢٤ .

ومما لا شك فيه أن إعداد التقديرات على هذا النهج يمد الإدارة ببيانات على جانب كبير من الأهمية من حيث محتويات المشروعات أو الأنشطة في صورة وحدات أداء تقيس عبء العمل في كل منها، هذا بالإضافة إلى أن هذا الأسلوب في التقدير يمد الأجهزة الرقابية المختلفة ببيانات تساعد في متابعة تنفيذ البرنامج ومشروعاته أو انشطته ومعرفة مدى التقدم في الأداء، وهل يتناسب طردياً أو عكسياً مع الإنفاق .

كما نجد طريقة تبويب الموازنة التقليدية تعتمد على التبويب حسب الوحدات التنظيمية (وزارات ومصالح) وكذلك تبويب حسب بنود الاتفاق، وإلى حد ما تعتمد على التبويب الوظيفي ولكنها تغفل التبويب الإنجازي وفقاً للبرامج والمشروعات أو الأنشطة وهو أهم التبويبات، بينما يقوم التبويب في موازنة الأداء على أساس التبويب الوظيفي الذي يمثل مركز الصدارة في شكل (اختصاصات) ثم يليه التقسيم حسب الوحدات التنظيمية في شكل وزارات ومصالح، ثم يلي ذلك البرامج التي تعدها تلك الوزارات والمصالح وفقاً للاختصاصات المحددة لها، غداً أن كل برنامج يتضمن عدداً من وحدات الأداء، وأما الأداء نفسه فيمكن قياسه على أحد أساسين إما نشاط أو مشروع وهذا هو التبويب الإنجازي وأن التكاليف تقوم على أيهما مؤيد تبعاً للعمل ثم يعاد تجميع هذه التكاليف وتبويبها حسب بنود الإنفاق لأى الأساسين (مشروع أو نشاط) .

وتتميز موازنة الأداء أنها تهتم بصفة رئيسية بالمرجات، أى ما تم إنجازه وما هو وشيك الإنجاز وحتى تتم هذه العملية بنجاح لابد من توافر معلومات حقيقية وموثوقة عن حجم ونوعية ما تم إنجازه والمستفدين منه، مدى استجابته لحاجة البلد، ثم معلومات مستقبلية لمعرفة الحاجة وتقدير ما يلزم من النفقات لها، وتحاول موازنة الأداء الإجابة على تساؤل رئيسي هو: ما هي الأهداف الرئيسية التي تنوى إنجازها، وكيف يمكن تحديد هذه الأهداف وبرمجتها؟ وما هي مكانتها وعلاقتها بالسياسة العليا للدولة .

تعتمد موازنه الأداء على المعلومات الدقيقة المبنية على المنطق الواضح بحيث يبين عناصر الإرتباط والتناسق فى الخدمات والسلع المنتجة، كما توفر تبريرات للإنفاق بمستواه وشكله الحالى والمستقبلى، ولماذا تم الإنفاق بشكله الإجمالى، ولماذا اقترحت النفقات بشكلها الحالى، وكيف يمكن تبريرها .

طبقت دولة الإمارات العربية المتحدة موازنه البرامج والإداء بصدر قرار مجلس الوزراء نهاية عام ٢٠٠١ وتم البدء بالمرحلة الأولى التجريبية بدءاً من هذه السنة المالية لبعض الوزارات مثل المالية والصناعة ووزارة التربية والتعليم والصحة والزراعة والثروة السمكية، بالإضافة إلى جامعة الإمارات قبل أن يعمم تطبيقها بعد ذلك على كافة الوزارات والجهات الإدارية فى الدولة، وفى عام ٢٠٠٥ صدر تقرير عن وزارة المالية والصناعة بدولة الإمارات العربية المتحدة لتقييم

عملية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء، وحققت دولة الإمارات العربية المتحدة نجاحاً متميزاً في تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء (١) .

طبقت دولة الإمارات سلسلة من المبادرات والتشريعات لتعزيز الساسة المالية الحكومية التي من شأنها تحسين أداء كفاءة الموازنة من حيث إدارة الإنفاق وتطوير النظم والإجراءات المالية، ما حدا بالإمارات أن تتقدم على قوى اقتصادية كبرى مثل المملكة المتحدة واليابان وفرنسا والصين (٢).

انعكست استراتيجية الإمارات الجديدة في مجال موازنه البرامج والأداء على فعالية الأداء الحكومي حيث حققت الإمارات مستويات مرتفعة في مؤشر فعالية الأداء الحكومي، فوفقاً للتقرير الصادر عن البنك الدولي في عام ٢٠١١م حصلت الإمارات على ٧٧،٧ نقطة من أصل ١٠٠ نقطة يبنى عليها المقياس، واحتلت المرتبة السابعة والأربعين عالمياً، بيد أنه على الرغم من تلك النجاحات إلا أن ثمة مشاكل عدة قد واجهت بعض المستويات المحلية، مثل بلدية دبي، فيما يتعلق باستراتيجية موازنة البرامج والأداء (٣) .

إلا أنه يمكن القول أن دولة الإمارات تخطو خطى ثابتة متقدمة بمؤشرات التنافسية العالمية، حققت دولة الامارات العربية المتحدة المركز الأول إقليمياً والخامس عالمياً ضمن أكثر

١ - موازنة البرامج والأداء - تجارب دولية للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء - المركز المصري لدراسات السياسة العامة- إصدار عام ٢٠١٨ وأهم ما جاء فيه: التوجه إلى المساعلة وليس مزيداً من الرقابة، أى إيجاد طرق لإعداد وتطبيق وكتابة التقارير عن الموازنة العامة، وإن يتم التركيز من قبل المديرين على الغرض، والنتائج المتوقعة من النفقات . وضع خطة للبرامج لمدة ثلاث سنوات ووصف ما تسعى الوحدات إلى تحقيقه عبر هذه المدة، تحديد أولويات الإنفاق، صياغة بيان مساعلة يتضمن اتفاقية البرامج بحيث تكون الإتفاقية معتمدة من قبل الوزير أو وكيل الوزارة أو المسئول حول التعهد بالتزام على تحقيق النتائج المحددة فى بيان موازنة البرامج والأداء، ضرورة وجود نظام محاسبة تكاليف لتوزيع المصروفات العامة والمشاركة على البرامج، الحاجة لمهارات جديدة لإدارة النظام الجديد، أى ضرورة استقطاب خبراء فى هذا المجال، الحاجة الماسة إلى تدريب الموظفين الحاليين، أن يتم تحديد مؤشرات لقياس الأداء لكل برنامج .

٢ - موازنة البرامج والأداء - تجارب دولية للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء - المركز المصري لدراسات السياسة العامة- إصدار عام ٢٠١٨ ، المرجع سابق الذكر .

٣ - موازنة البرامج والأداء - تجارب دولية للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء - المركز المصري لدراسات السياسة العامة- إصدار عام ٢٠١٨ من تلك المشاكل: صعوبة توفير البيانات التى تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع التى تسعى إليها الحكومة، وصعوبة توفير المعلومات التفصيلية عن نشاطات الإدارات المختلفة نتيجة لعدم وجود أنظمة دقيقة للمعلومات لديها، وعدم التنسيق بين إدارة التطوير الإدارى والجودة بالبلدية والإدارة المالية المركزية لربط أهداف الخطة الإستراتيجية كمرحلة أولى للتطبيق .

الدول تنافسية في العالم متقدمة على دول مثل هولندا والدنمارك والسويد(١)، وفي عام ٢٠١٩ حققت الإمارات المركز الثاني عالمياً في محور "الكفاءة الحكومية" وبشأن محور "الكفاءة الحكومية"، حققت الدولة أيضاً المراكز الخمس الأولى عالمياً في أربع من المحاور الفرعية التي يشملها هذا المحور الرئيسي وهي "التمويل الحكومي" (الثالث عالمياً) و"السياسات الضريبية" (الثالث عالمياً) و"تشريعات الأعمال" (الخامس عالمياً) و"أطر العمل المؤسسية" (الخامس عالمياً). كما حققت الدولة المركز الثاني عالمياً في "التجارة الدولية" وهو محور فرعي ضمن محور "الأداء الاقتصادي" الرئيسي، والمركز الثاني عالمياً في "البنية التحتية" الأساسية وهو محور فرعي ضمن محور "البنية التحتية".(٢) .

أما في مصر، فقد شهدت مناقشة الموازنه العامة للدولة للعام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨ تغييرات هيكلية خاصة مع الإتجاه من موازنة الأبواب والبند إلى موازنة البرامج والأداء، وسيطبق النظام الجديد في وزارات الصحة والسكان والتربية والتعليم والتعليم العالي والبحث العلمي والإسكان والمرافق والمجتمعات العمرانية والتضامن والإتصالات وتكنولوجيا المعلومات والنقل(٣).

تجدر الإشارة إلى، أن الدستور المصرى لم ينص صراحة على تفعيل موازنة برامج الأداء في الجزء الخاص بتشريع الموازنة، وفي نفس الوقت لم يمنع التحول لها، وذلك لأن موازنة البرامج والأداء يمكن أن تكون تصنيف آخر للموازنة العامة أو يمكن أن توضع في أبواب، وتستهدف مصر استكمال عملية التحول التدريجي الذي ستأخذ عدة سنوات والوزارات المشتركة في عملية التحول هي وزارة الصحة والسكان والتربية والتعليم ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي ووزارة الإسكان والمجتمعات العمرانية والتضامن الإجتماعي والإتصالات وتكنولوجيا المعلومات ووزارة النقل (٤) .

١ - الكتاب السنوي للتنافسية العالمية لعام ٢٠١٩ والصادر عن مركز التنافسية العالمي التابع للمعهد الدولي للتنمية الإدارية بمدينة لوزان السويسرية، الذي يعدّ أحد أهم المؤسسات المتخصصة على مستوى العالم في هذا المجال. منشور بالموقع الإلكتروني للهيئة الاتحادية للتنافسية والإحصاء بدولة الإمارات:

<https://fcsa.gov.ae/ar-ae/Pages/Press-Release/27-05-2019.aspx>

٢ - "الكتاب السنوي للتنافسية العالمية" لعام ٢٠١٩ والصادر عن مركز التنافسية العالمي التابع للمعهد الدولي للتنمية الإدارية بمدينة لوزان السويسرية، الذي يعدّ أحد أهم المؤسسات المتخصصة على مستوى العالم في هذا المجال. منشور بالموقع الإلكتروني للهيئة الاتحادية للتنافسية والإحصاء بدولة الإمارات:

<https://fcsa.gov.ae/ar-ae/Pages/Press-Release/27-05-2019.aspx>

٣ - ماذا يستفيد المصريون من التحول لموازنة البرامج والأداء، شبكة العربية ٣١ يوليو ٢٠١٧

٤ - موازنة البرامج والأداء - تجارب دولية للتحول إلى (موازنة البرامج والأداء) المركز المصري لدراسات السياسة العامة ص ٢٨ .

الفرع الثالث

أهمية الرقابة المالية

مما لا شك فيه أن أهمية الرقابة المالية لا تقتصر فقط على منع السرقة والإختلاس وكشف الإنحرافات أو معالجته، بل أيضاً فى تحسين كفاءة الأداء الحكومى سواء على المستوى التنفيذى للوحدات الإدارية أو على مستوى التخطيط المركزى، فلا غنى لأى مجتمع عن الرقابة المالية، ويعتبر المجتمع الأمريكى من أكثر المجتمعات التى لديها ترسانه من الأدوات والأجهزة الرقابية، فالرقابة الدائمة السابقة والمعاصرة واللاحقة تمارس على كافة المشروعات والصناعات والمنظمات فى المجتمع الأمريكى(١). وسنتناول ثلاثة عناصر أساسية للدلالة على أهمية الرقابة المالية، وذلك على النحو الأتى:

أولاً: أهمية الرقابة المالية لإكمال المنظومة المالية والإدارية:

أجمع فقهاء الإقتصاد والمالية العامة والإدارة على أن أى نظام مالى وإدارى لا يتوافر فيه رقابة صحيحة ومنظمة، يعتبر نظاماً ناقصاً يفتقر إلى المقومات المتكاملة لوجوده، ويرى الكثير منهم أن الرقابة أمر طبيعى فى أى مجتمع إنسانى، لانها تمثل الضابط لكل تصرف يتعدى أثره إلى الغير، فلا يمكن أن نتصور أن هناك مجتمعاً أو جهازاً إدارياً يباشر نشاطه فى ضوء مبدأ الشرعية، دون أن يخضع لأى نوع من أنواع الرقابة، ولأن ممارسة رجل الإدارة لمهام عمله تحتل خطأه عمداً او سهواً كما تحتل تقصيره أو فساده، لذلك تعد الرقابة المالية من العناصر الأساسية للعملية الإدارية، بجانب التخطيط والتنظيم والتنسيق والتوجيه .

لقد ظهر واضحاً أهمية الرقابة المالية فى حياة الشعوب والدول على حد سواء، فالرقابة تحتل مكان الصدارة فى العملية الإدارية برمتها، والتى يمكن من خلالها تحقيق الأهداف والخطط الإقتصادية بالإضافة إلى الوظائف الأخرى للعملية الإدارية (٢) . فيجب تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعالة فى تطوير وتوجيه عمل كافة الإدارات الحكومية المختلفة، ويتجسد هذا التنظيم من خلال السند القانونى الذى يحكم عملية الرقابة، حيث إن الرقابة بشكل عام تعنى " التحقق والتأكد من التزام الإدارة بالقوانين والأنظمة والتعليمات فى أدائها لعملها، لتحقيق

١ - د. عادل حشيش ومصطفى رشدى شبيحة، مقدمة فى الإقتصاد العام، دار الجامعة الجديدة ١٩٩٨ ص

2- Kathryn M. Batrol and David C.Martin "Management" McGRAW-HILL, INC, 1991, P595.

الأهداف المرسومة مسبقاً وفق الخطط الموضوعية بكفاءة وفاعلية، مع الوقوف على نواحي القصور والخطأ، ومن ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها (١) .

وموضوع الرقابة المالية يحتل مكاناً استراتيجياً بين كافة عناصر العملية الإدارية يجعله يتأثر ويؤثر فيها، لدرجة تحتم أن يكون مرتبطاً بها ومعها وجوداً وهدماً، فمن ناحية لا يمكن للرقابة أن تُباشِر بمعزل عن الوظائف الإدارية الأخرى، ومن ناحية أخرى لا يمكن التحقق من ان هذه الوظائف قد تمت فى الواقع كما هو مرسوم لها دون أن تكون هناك رقابة فعالة، يمكن عن طريقها الوقوف على مدى تحقق الأهداف التى وضعت من أجلها الوظائف الإدارية، لذلك يمكن القول أن الرقابة المالية تعد بالنسبة للعمليات الإدارية الأخرى بمثابة القلب بالنسبة لبقية أعضاء الجسم، مما يضيف عليها أهمية خاصة للدراسة والبحث (٢) .

كما أن الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة تعد من الأمور الأساسية فى كافة أنحاء العالم نظراً لأهميتها فى ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التى رسمها البرلمان، ولذا تلجأ كثير من الدول إلى إنشاء أجهزة خاصة للرقابة على تنفيذ الموازنة إلى جانب الرقابة الإدارية التى تتم بمعرفة السلطة التنفيذية القائمة على عملية تنفيذ الموازنة، والرقابة البرلمانية التى يقوم بها مجلس النواب (٣) .

ثانياً: أهمية الرقابة المالية فى كشف الانحرافات والتعامل معها:

يعد وجود نظام محكم للرقابة المالية على الموازنة العامة وسيلة وغاية فى ذات الوقت، فهو وسيلة لمراقبة تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها فى الموازنة العامة وفق جدول زمنى محدد، وهو غاية لكشف الانحرافات أثناء التنفيذ، لا سيما المتعمدة منها وتحديد المسئول عن ذلك وردعه بالأسلوب الذى يضمن عدم تكرار ذلك مستقبلاً .

وتعتبر دراسة موضوع الرقابة المالية فى الوقت الراهن له أهمية خاصة، حيث انتشر الفساد وعم البلاء وأصبح معظم موظفى الدولة لا هم لهم سوى تحقيق مصالحهم الذاتية وطموحاتهم الشخصية، حتى وإن كان فى ذلك إهدار للمصلحة العامة ومضيعة لحقوق ومصالح الآخرين، ولهذا فلا سبيل أمامنا لكبح هذه المفاصد وتحجيم هذا البلاء سوى إجراء رقابة فاعلة على أعمالهم وتصرفاتهم، خاصة أن قيام أى مجتمع - كما يقول ابن خلدون " يستوجب حتماً

١ - د . صباح سعد الدين العلمى: دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإدارى فى الدولة عام ٢٠٠٦ ص ٣.

٢ - د. رمضان بطيخ، الرقابة على اداء الجهاز الإدارى، حقوق عين شمس، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٢٥ .

٣ - د . زكريا محمد بيومى: المالية العامة الإسلامية (دراسة مقارنة بين مبادئ المالية العامة فى الدولة الإسلامية والدولة الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٩ - ص ٤٨٩ .

وجود وازع يدفع بعضهم عن بعض بما فى طبائهم الحيوانية من العدوان والظلم " (١)، وهو ما يؤيده قول الله تعالى: "وَلَوْلَا دَفْعُ اللَّهِ النَّاسَ بَعْضَهُمْ بِبَعْضٍ لَفَسَدَتِ الْأَرْضُ وَلَكِنَّ اللَّهَ ذُو فَضْلٍ عَلَى الْعَالَمِينَ" (٢).

ثالثاً: أهمية الرقابة المالية فى تحسين الأداء الحكومى وزيادة الكفاءة التخطيطية:

انعكس أثر التطور المستمر فى أداء القطاع الخاص، والذى واكب تطورات تكنولوجية على كافة الأصعدة على رؤية الدولة لمفهوم الرقابة وعلى تطبيق هذه الرؤية من خلال الموازنة العامة للدولة فبدأت الحكومات تستفيد من المبادئ الاقتصادية للإدارة فى القطاع الخاص وتستعين بأساليب بحوث العمليات وإعداد الموازنات الحديثة، لتطوير مفهوم الرقابة على الأداء الحكومى من كونها مجرد رقابة حسابية مستندية إلى رقابة تقييمية على الأداء الحكومى - بجانب الرقابة الحسابية عن طريق تطبيق معايير ومقاييس محددة لقياس الأداء سعياً لتطويره وتحسينه، درجة أن تكاليف بعض الخدمات أصبحت أقل فى القطاع الحكومى عنها فى القطاع الخاص وبجودة أفضل، كما حدث فى قطاع التعليم العام والخاص فى بعض الدول المتقدمة (٣) ومن جانب آخر مع ظهور الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية فى الدول الغربية والتي لم تعد تقتصر فقط على البرامج الاجتماعية الحكومية العادية، وإنما تمتد لتشمل كافة السياسات والقرارات والأنشطة القومية التى تتعلق بالتخصيص الأمثل للموارد بين القطاعين العام والخاص من جانب، وداخل قطاعات الدولة من جانب آخر .

وأضحى للرقابة المالية دوراً جديداً يتعلق بزيادة الكفاءة التخطيطية على المستوى القومى عن طريق تقييم عملية وضع أهداف قومية محددة يتم تطبيقها من خلال برامج مختارة من بين البرامج المتاحة، وعلى المستوى الإقليمى لتقييم الخطط اللامركزية، للحكم على مدى كفاءتها فى التعامل مع الظروف الغير متوقعة والتي قد تستلزم تعديل البرامج المختارة مع ملاحظة الإنحرافات المعتمدة والعفوية لإتخاذ القرارات الملائمة بشأنها لزيادة الكفاءة التخطيطية باستمرار (٤) .

١ - د . رمضان بطيخ: الرقابة على اداء الجهاز الإداري - مرجع سبق ذكره - ص ٢٧ .

٢ - سورة البقرة: آية ٢٥١ .

٣ - د. عادل حشيش ومصطفى رشدى شيحة: مقدمة فى الإقتصاد العام (المالية العامة) مرجع سبق ذكره، ص ٣٢ وما بعدها .

٤ - محمد ناظم حنفي ومصطفى أبو حلوة، التخطيط والإصلاح الإقتصادي، جامعة طنطا، ١٩٩٥، ص ٣٦٣.

المطلب الثالث

أهداف الرقابة المالية

الأهداف بصفة عامة هي الغايات التي يسعى الفرد أو المجتمع لتحقيقها، وهذه الغايات تختلف تبعاً لإختلاف مراحل التطور والنمو الذي يمر به المجتمع، والأهداف هي نقطة الإنطلاق في التخطيط لأنها تحدد الإتجاه العام للمجهودات الجماعية، فإذا لم يكن هناك هدف كان هذا الجهد الجماعى ضائعاً (١) .

ولما كانت الأجهزة الإدارية تعد جزءاً من هذا المجتمع فهي ترسم أهدافها بالضرورة في إطار السياسة العامة لهذا المجتمع بحيث تدور في فلكها ولا تخرج عنها وإلا وضعت نفسها موضع المساءلة، من هنا يأتي دور الرقابة كوسيلة هامة لمراقبة مدى تحقيق الأهداف العامة للدولة أولاً ثم مراقبة مدى تحقيق الأهداف الخاصة للجهة الإدارية ثانياً .

يكاد يجمع الفقه على أن مبدأ المشروعية يعنى "سيادة حكم القانون" ويتفق أيضاً على أن سيادة القانون تتحقق بخضوع الإدارة والدولة بصفة عامة للقانون، بحيث تكون تصرفاتها الإيجابية والسلبية في دائرة وحدود النظام القانوني المقرر في الدولة . وهذا النظام القانوني يشمل كل قواعد القانون الوضعي أياً كان مصدرها وشكلها، وسواء كانت مدونة أم غير مدونة (٢) .

المقصود بمشروعية العمل هو عدم مخالفته لنص من نصوص القانون الأمرة وللنظام العام والآداب بصفة عامة، والرقابة هي إحدى المقومات الأساسية التي تحافظ على التنظيم الإداري والعمل على تطبيق أحكام القانون، وتجعل كل أجزائه تعمل معاً فهي ضرورة إدارية، وللرقابة المالية في ظل النظام الرأسمالي عدة أهداف منها (٣):

- مراجعة التصرفات المالية بغرض التأكد من المحافظة على الأموال العامة وحسن استخدامها في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو إنحراف .
- اكتشاف المخالفات المالية سواء ارتكبت عن عمد أو إهمال .
- ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة العامة للدولة وإعادة التوازن المالي لها.
- الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمنقولة .

١ - د . عيد مسعود الجهني: "الرقابة المالية بين القانون الإداري وعلم الإدارة العامة" رسالة دكتوراه - كلية الحقوق جامعة عين شمس ١٩٧٧ ص ١٨٥ وما بعدها .

٢ - د. سامي جمال الدين: الرقابة على أعمال الإدارة، منشأة المعارف بالإسكندرية ١٩٨٢، ص ١٦ - ص ٢٣ .

٣ - دأحمد إبراهيم عبد الهادي، مرجع سبق ذكره ص ٤٠٦ .

يتضح من خلال ما تقدم، أن أهداف الرقابة المالية بصفة عامة تتمثل في تحقيق غايتين أساسيتين وهما:

➤ الغاية الأولى: اكتشاف المخالفات المالية ومحاسبة المسؤولين عنها وعلاج أوجه القصور والفساد .

➤ الغاية الثانية: التأكد من أن الجهات الحكومية حققت الأهداف المرسومة لها بالموازنة العامة للدولة وحققت ترشيدها في الإنفاق العام .

الأهداف الخاصة للرقابة المالية:

مما لا شك فيه أن لكل جهة إدارية في الدولة أهدافاً محددة تسعى لتحقيقها وتسير في فلكها العامة أو في إطار السياسة العامة للدولة. فأهداف وزارة الصحة هي النهوض بمستوى صحة أفراد الشعب والحفاظ عليها ضد الأوبئة والأمراض، وأهداف وزارة التربية والتعليم هي النهوض بالمستوى العلمي والثقافي للنشئ وتأهيلهم علمياً ومهنياً، وهكذا الأمر بالنسبة للوزارات والمصالح الحكومية، أى أن الأهداف الخاصة تتمثل في تحقيق الأغراض أو الأهداف التي أنشئت المصلحة أو المؤسسة أو المرفق لتحقيقها، ومن هنا تسعى الرقابة الشاملة إلى التأكيد على مدى تحقيق هذه الأهداف من عدمه من خلال الآتى:

➤ الرقابة على مدى الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة ومدى كفاية وفاعلية النفقة (١) .

➤ الرقابة على مدى إلتزام الإدارة فى تنفيذها للموازنة المخصصة لها بالسياسات والأهداف العامة للدولة من عدمه (٢) .

➤ اكتشاف الأخطاء وتصحيحها بتوجيه المسؤولين إلى موطن الخلل وكيفية التغلب عليها .

الأهداف الإجتماعية للرقابة المالية: من الأهداف الإجتماعية التى يمكن تحقيقها من وراء الرقابة الشاملة المدعمة بالمساءلة المالية ما يلى:

- أن محاسبة المسؤولين عن التلاعب فى المال العام وسرعة محاكمتهم يؤدى إلى الردع العام للمنحرفين وزجر من يرغب فى محاكمتهم، كما يؤدى شيوع قيمة المساءلة إلى تنمية ثقة المواطنين فى نظام الحكم داخل الدولة .
- أن استعمال المال العام وإنفاقه يجب أن يهدف إلى الحفاظ على حقوق المجتمع ودافعى الضرائب، فإذا كان الفرد غير مطلق اليد فى إنفاقه لأمواله الخاصة فكذلك الحال فى المال العام فهو أولى وأجدى بالحماية من المال الخاص .

١ - د . عوف الكفراوى، " الرقابة المالية - النظرية والتطبيق "، مرجع سبق ذكره ص ١٣ .

٢ - د . محمد عوضين حجازى " الرقابة الذاتية للإدارة العامة على أعمالها " مرجع سبق ذكره ص ٣٤٢ وما بعدها .

- ضمان إشباع حاجات المواطنين بطريقة إنسانية يقضى على حدة التوترات الإجتماعية الموجودة بين الطبقات تحفيز المجددين من العاملين المشهود لهم بالكفاءة والنزاهة برصد اعتمادات مالية تصرف لهم لتشجيعهم وتميزهم عن المنحرفون .
- عوامل فعالية تحقيق أهداف النظام الرقابى المالى:** تتوفر فى كافة الوحدات الإدارية بالدولة، سواء الإنتاجية أو الخدمية، نظم عديدة لتحقيق الرقابة المالية وأهدافها بصورة كاملة، إذ أن فعالية النظام الرقابى لا تتوقف على توافر مجموعة أساليب وأدوات رقابية معينة بل هناك عوامل أخرى تؤثر على فعالية النظام الرقابى منها:
 - إدراك كل موظف لمسئوليته وتحديد الأداء والمسئوليات بشكل واضح عن تلك المسئولية(١).
 - وجود نظام محاسبى متكامل يحتوى على جميع السجلات التى تبرز حقيقة المركز المالى ويعد كأساس للحصول على المعلومات وإعداد التقارير (٢) .
 - وجود معايير أداء واضحة تساعد فى الحكم على مقارنة ما تم فعلاً بما هو متوقع أو مخطط(٣) .
 - أن يكون النظام الرقابى اقتصادى للحصول على النتائج المتوقعة بأقل تكاليف ممكنة وذلك حتى لا يكون عبء على كاهل الموازنة العامة بما يتنافى مع الحكمة من وجوده (٤) .
 - أن يعتمد النظام الرقابى المالى على اكتشاف الأخطاء وبيان أوجه الإنحرافات المختلفة عن المخطط بسرعة وفى وقت مناسب وذلك حتى لا يفقد أهميته وتضيع المسئولية (٥) .
 - أن يكون هناك تنسيق بين أجهزة الرقابة، على نحو يؤدي إلى للتكامل بينهم.
 - أن يتفق نظام الرقابة وفقاً لطبيعة الأعمال محل الرقابة، فإن نظام الرقابة فى وحدة إنتاجية يجب أن تنصب الرقابة على ناتج العمل والتحقق من جودته ومطابقته للمواصفات بينما تنصب الرقابة فى وحدات الخدمات مع تقييم الخدمة وكيفية أدائها ومطابقته (٦) .

^١ - تحديث المساءلة فى القطاع العمومى، تقرير المراجع بكندا عام ٢٠٠٢ مقال منشور بالموقع الإلكتروني للمربوساى .

^٢ - القاعدة رقم (٢٥) قواعد الإنتوساى .

^٣ - القاعدة رقم (٢٧) قواعد الإنتوساى .

^٤ - القواعد (١١٨، ١١٩) من قواعد الإنتوساى .

^٥ - د. احمد محمد مرسى، تقييم الأداء الإقتصادى فى قطاعى الأعمال والخدمات، دار النهضة ١٩٦٩ ص ٥٧، ٥٨ .

^٦ - قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره ص ٢١٠ .

- يجب أن يتسم النظام الرقابى بالمرونة لكى يتفق مع متغيرات طبيعة الأعمال محل الرقابة وذلك حتى لا يكون النظام الرقابى حائلاً دون اتخاذ القرارات الفعالة فى الوقت المناسب لمواجهة الظروف المتغيرة^(١) .
- العمل على تغير مفهوم الثقافة البروقراطية لدى سلوك مجتمع الموظفين وذلك بأن يكون قياس أداء الموظف ليس فقط طبقاً لمعايير اجرائية بل طبقاً لنتائج فعلية الأمر الذى يدفعهم للإنجاز والتنمية^(٢) .
- الإهتمام بالمشاركة الإيجابية للعاملين فى الوحدات الإدارية فى المنظومة الرقابية بأن يكونوا فاعلين فى أداء أعمالهم وذلك يخلق نظام للحوافز المادية والمعنوية بما يسهم فى التأثير على السلوك الإدارى إيجابياً^(٣) .
- استقلالية المرافق المالى الخارجى عن الجهة الإدارية الخاضعة للرقابة أو يكون متمتعاً بالحرية لكى تكون آرائه والنتائج التى يتوصل إليها محايدة^(٤) .

١ - أحمد إبراهيم عبد الهادى، مرجع سبق ذكره ص ٤٠٧ .

٢ - د. محمد اشكنانى، تقييم الأداء الوظيفى، ديوان المحاسبة - دولة الكويت عام ٢٠٠٥ العدد الأول.

٣ - د. محمد حسين إسماعيل ناصف، المحاسبة الحكومية والقومية فى النظرية والتطبيق ، مكتبة عين شمس ٢٠٠٢ ص ٢٤٣ .

٤ - القاعدة رقم (٤/٣/٣) من القواعد العامة للرقابة المالية الحكومية لديوان المحاسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية طبعة ٢٠٠٣ .

المبحث الثانى أشكال الرقابة المالية فى النظام الرأسمالى

تتعدد أشكال الرقابة المالية وتختلف تبعاً لأساليب ممارستها وظروفها والجهات القائمة عليها، فالرقابة تنقسم من حيث توقيت إجرائها لرقابة سابقة على التنفيذ ورقابة معاصرة للعمل التنفيذى ورقابة لاحقة عليه (١). كما تنقسم من حيث موضوعها إلى رقابة محاسبية ورقابة مشروعية ورقابة مستندية ورقابة إقتصادية ورقابة شاملة، وتنقسم من حيث الجهة القائمة عليها إلى رقابة مالية داخلية ورقابة مالية خارجية، ومن حيث السلطة القائمة عليها لرقابة مالية إدارية ورقابة مالية قضائية ورقابة مالية برلمانية (٢).

تجدر الإشارة إلى أن الرقابة المالية التى تجريها السلطة التنفيذية على نفسها (مثل رقابة وزارة المالية ورقابة الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة أو هيئة الرقابة الإدارية) ما هى إلا رقابة إدارية، كما أن الشق الآخر من الرقابة المالية الذى يجرى بمعرفة جهة خارجية مستقلة أو هيئة متخصصة على السلطة التنفيذية (مثل رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات) ما هى إلا رقابة إدارية لأنها تتم من جهاز إدارى بالدولة، لذلك سنتناول أشكال الرقابة وفقاً لتقسيمها من حيث وقت إجرائها وموضوعها، لأن موضوع الرقابة يحتوى على كافة التقسيمات الأخرى لأشكالها، فضلاً عن أهميته وجوهريته لأهداف الرقابة المالية بصفة عامة والرقابة المالية على المشتريات الحكومية بصفة خاصة، وذلك من خلال مطلبين على النحو التالى:

- المطلب الأول:** تقسيم الرقابة المالية من حيث وقت إجرائها .
- المطلب الثانى:** تقسيم الرقابة المالية بالنظر إلى موضوعها.

١ - د. السيد خليل هيكىل، رسالته فى الرقابة المالية على المؤسسات العامة - منشأة المعارف بالأسكندرية ١٩٧١ ص ١٢٦.

٢ - د.حامد عبد المجيد دراز - مبادئ المالية العامة - الدار الجامعية - بيروت ١٩٨١ .

المطلب الأول

تقسيم الرقابة المالية

من حيث وقت إجرائها

تباشر الرقابة المالية بعدة صور أهمها الرقابة السابقة على تصرف الجهة الإدارية والرقابة اللاحقة على هذا التصرف، ويرى جانب من الفقه صورة أخرى للرقابة المالية تقع في مكان وسط بين الصورتين السابقتين يطلق عليها الرقابة أثناء التنفيذ أو الرقابة المعاصرة للتنفيذ(١)، وذلك وفقاً لما يلي:

١ - الرقابة المالية السابقة على العمل التنفيذي:

تفترض الرقابة السابقة تمتع جهة الرقابة بسلطة الموافقة السابقة على أعمال جهة الإدارة وأهم مثال لها الرقابة المالية قبل الصرف، ويستلزم هذا الأمر حصول حوار دائم بين الجهتين، جهة الرقابة والجهة التي تقوم بالصرف والميزة الأساسية لهذه الرقابة تجنب الأخطاء قبل وقوعها (٢) .

تحمل الرقابة هنا معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود وقيود معينة تؤدي لحسن توزيع الموارد الاقتصادية وترشيد الإنفاق العام وتحقيق أهداف السياسة العامة للدولة . ينصب هذا النوع من الرقابة على الإنفاق العام أو التصرفات المالية العامة أو ما في حكمها، وهذا الشكل من أشكال الرقابة يتم بمعرفة الجهة أو المشروع أو المؤسسة العامة أو ما في حكمها وبشكل داخلي ضمن نظام الرقابة الداخلية بها، أو تتم بمعركة مندوب السلطة التنفيذية المتواجد داخل هذه الجهة، وبذلك تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقيق وفراً في الإنفاق العام داخل الموازنة العامة للدولة .

وتتم الرقابة المالية السابقة قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية للصرف من الأموال العامة أو ما في حكمها، وتختلف الرقابة السابقة بحسب الغرض منها من مراقبة المشروعية أو الملاءمة(٣) . وفي تلك الرقابة لا تستطيع الوحدة التنفيذية أن ترتبط بأى ارتباط أو أن تلتزم

١ - راجع في ذلك، د. عزت عبد الحميد البرعى، " مبادئ الإقتصاد المالى " مطابع الولاء الحديثة، شبين

الكوم ٢٠٠٥ ص ٥٦٧

٢ - د. عيد مسعود الجهنى " الرقابة الإدارية بين القانون الإدارى وعلم الإدارة العامة " مرجع سبق ذكره

٣٦٥ وما بعدها .

٣ - د. السيد خليل هيكل، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٠ .

بدفع أى مبلغ إلا بعد الحصول على تصديق الجهة المختصة القائمة على الرقابة قبل صرف أى مبلغ مالى لها (١) .

تقتصر الرقابة المالية السابقة على رقابة سلامة العملية التنفيذية المالية من الناحية القانونية، وقد تمتد لمراجعة وفحص مستندات الإنفاق العام والتثبت من صحتها وصحة الارتباط المالى وتوافق كل ذلك مع اللوائح والنظم المالية المعمول بها فى الدولة (٢) .

تعد الرقابة السابقة رقابة وقائية غرضها منع وقوع الخطأ أو المخالفات المالية من الناحية الإجرائية بالنسبة للنفقات العامة وليس من ناحية إثباتها فى الدفاتر المحاسبية أو عرضها بالقوائم المالية للمنشأة، والتي يتم الكشف عما يعترئها من أخطاء أو مخالفات مالية عن طريق الرقابة الخارجية .

أما فى مصر، يمارس الرقابة السابقة على الصرف إدارات الشئون المالية بالجهات الإدارية، كما تمارسها وزارة المالية كرقابة وصائية على الوزارات والمصالح الحكومية للدولة بهدف ضمان سلامة وقانونية المنصرف من الميزانية العامة للدولة .

٢ - الرقابة المالية أثناء العمل التنفيذى:

يتم هذا النوع من الرقابة بمعرفة الأجهزة والإدارات بالوحدات المختلفة للتأكد من سلامة ما يجرى عليه العمل داخلها ومن أن التنفيذ يسير وفقاً للخطط والسياسات الموضوعة، وتتميز هذه الرقابة بالإستمرارية والشمول حيث تبدأ مع تنفيذ الأعمال وتنتهى بالإنتهاء منها .

هذا النوع من الرقابة تقوم به الرقابة الداخلية من خلال الوحدات الإدارية داخل المصلحة أو الإدارة أو من خلال سلطاتها الرئاسية، كما قد يعطى القانون هذا الحق لإحدى الجهات الرقابية كالجهاز المركزى للمحاسبات للوقوف على مدى مطابقة التنفيذ للخطط والسياسات الموضوعة .

هذه الرقابة الذاتية تواكب العمل التنفيذى وتكشف عن أى انحراف أو قصور وتصحيح للأوضاع فى الحال، كما تتميز هذه الرقابة بالإستمرارية والشمول حيث تبدأ مع تنفيذ الأعمال وتنتهى بالإنتهاء منها، ومن ثم نجد أن من اهم مميزات هذه الصورة من صور الرقابة القدرة على إكتشاف الخطأ او القصور والأهمال فور وقوعه وإتخاذ ما يلزم من الإجراءات لعلاجيه قبل تفاقمه ليتطابق التنفيذ مع الخطط والسياسات الموضوعة (٣) .

١ - د.حامد عبد المجيد دراز - مرجع سبق ذكره، ص ١٠٤ .

٢ - د.مصطفى حسن سليمان، المالية العامة، دار المستقبل - عُمان - ١٩٩٠ ص ١٢٧ .

٣ - د . عوف محمد الكفراوى، مرجع سبق ذكره ص ٤٢ .

إلا إنه يؤخذ عليها إذا ما انحرف القائمون بها عن غرضها الحقيقي فإنه يكون من الصعب اكتشاف المخالفات المالية المرتكبة إلا بعد وقوعها بالفعل .

٣ - الرقابة المالية اللاحقة للعمل التنفيذي :

هى الرقابة التى تتصب على رقابة الدفاتر والمستندات والسجلات المالية للوحدات التنفيذية محل الرقابة وعلى أعمال تم إنجازها، والتى تهدف للكشف عن أى تلاعب أو انحراف بالأموال العامة ومراقبة مدى كفاية الأداء، وهى رقابة شاملة تغطى كافة النفقات والإيرادات العامة بعكس الرقابة السابقة للعمل التنفيذى، وعادة ما يقوم بها جهات متخصصة فى الرقابة المالية (١) .

أهم ما يميز الرقابة اللاحقة بواسطة تلك الأجهزة المتخصصة أنها تبدأ بعد انتهاء العمليات المالية دون أن تتدخل فى اختصاصات السلطة التنفيذية أو سير العمل التنفيذى بها، لذا فإنها أعم وأشمل من الرقابة المالية السابقة التى تركز على قانونية الصرف أو الملاءمة فقط، كما أنها تساهم فى تقييم العمل التنفيذى بعد انتهائه وتقييم القائمين ومدى صلاحيتهم للبقاء فى مناصبهم من عدمه.

تتسم الرقابة اللاحقة بالشمول، حيث تشمل فحص العمليات المنفذة فى مجموعها بما تشمله من حسابات ومناقصات أو مزايدات وتوريدات واعتمادات إجمالية، ويطلق عليها الرقابة العلاجية .

فالرقابة اللاحقة تكشف وتحسم كثيراً من الأخطاء التى قد يتعذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها إذا روجعت الأعمال منفردة، وهذا النوع من الرقابة لا ينتقص من سلطة القائمين على أمر الإدارة بعكس الرقابة السابقة التى تتدخل فى مسئوليات الوحدات الإدارية وتسلب الأخيرة بعض اختصاصاتها مما يترتب عليه البطء فى الإجراءات وتأخير إنجاز الأعمال (٢) .

تعد الرقابة اللاحقة من أهم وسائل وأشكال الرقابة المالية التى لا غنى عنها إذا ما قرر القائمون الإدارة أن يتخلصوا من المشاكل المشتريات الحكومية بالوسائل التقليدية عبر اعتماد نظام المشتريات والتوريد الإلكتروني (eProcurement)، بحيث يتم إيجاد بديل إلكترونى للدورة اليدوية للمشتريات، بإصدار طلب المشتريات داخلياً، الموافقة على الطلب، إرسال طلب

^١ - مثل الجهاز المركزى للمحاسبات بمصر، وديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة .

^٢ - د . عوف محمود الكفراوى، مرجع سبق ذكره، ص ٤٣ .

الشراء إلى الموردين، التأكد من البضائع المستلمة وإدخالها إلى نظام المخازن، ووصولاً دفع الفواتير، مع ضرورة دعم النظام الإلكتروني الجديد بوسائل المحاسبة والرقابة اللاحقة (١) . لكن يعاب على تلك الرقابة، أنها لا تتم إلا بعد وقوع المخالفات الإدارية والمالية والتلاعب بالأموال العامة، كما أنها قد تأتي بعد فترة زمنية يكون فيها مرتكبو المخالفات المالية قد أحيلوا للتقاعد أو المعاش (٢) .

لتفادي عيوب الرقابة السابقة واللاحقة لكل منهما فإنه لا بد من استخدام كليهما في تحقيق رقابة مالية شاملة فاعلة، وإنه يتعين توحيد أجهزة الدولة الرقابية المتعددة المتخصصة في مجال الرقابة المالية لتحقيق الدور الرقابي المالي على أكمل وجه.

المطلب الثاني

تقسيم الرقابة المالية

بالنظر إلى موضوعها

١- الرقابة المحاسبية: هي رقابة تقليدية على المحصل والمنصرف عن طريق إتباع أساليب على المحاسبة والمراجعة ويطلق عليها البعض رقابة مستندية، باعتبارها رقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد قد أنفقت في حدود الإعتمادات المخصصة لها وأنها سليمة من الناحية الدفترية (٣) .

٢- رقابة المشروعية: يختلف هذا النوع من الرقابة في إنها رقابة ساكنة بمعنى أنها لا تمارس ابتداء بل تتحرك عند وجود نزاع ويكون ذلك بناء على طلب من له الحق في تحريكها سواء كانت السلطة الإدارية ذاتها أو الأفراد باعتبارهم مستهلكين أو طالبي منفعة أو من الغير المتعاملين مع السلطة الإدارية . وتعتبر الرقابة القضائية من أهم صور رقابة المشروعية ومراقبة تطبيق القوانين واللوائح فقط دون تدخل في عملية تقدير النشاط الإقتصادي ذاته .

١ - د.سمية بو مروان، الحكومة الإلكترونية ودورها في تحسين أداء الإدارات الحكومية - دراسة مقارنة، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية - الرياض - المملكة العربية السعودية - مكتبة القانون والإقتصاد الطبعة الأولى ٢٠١٤ م ص ٤٤ وما بعدها.

٢ - د.محمد رسول العموري - الرقابة المالية العليا - دراسة مقارنة - منشورات الحلبي الحقوقية - الطبعة الأولى ٢٠٠٥ ص ٢٦.

٣ - د . عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص ٤٦ .

٣- الرقابة المستندية: هي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد حصلت وفقاً للتعليمات وقد انقفت في حدود الإعتمادات المخصصة لها وأن مستنداتها مستوفاة وصحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات (١) .

تتم هذه الرقابة بالأساليب المحاسبية المتعارف عليها، وقد تكون قبل الصرف أو بعد الصرف ويطلق عليها البعض الرقابة الحسابية أو الرقابة التقليدية أو الرقابة اللائحية أو الرقابة الشكلية، حيث أنها تتركز على المحاسبة وأساليبها المختلفة وعلى تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها (٢) .

نشأ هذا النوع من الرقابة منذ ظهور حق المجالس النيابية في اعتماد ميزانية الدولة وحققها في متابعة ما أسفر عنه تنفيذ هذا الإعتماد أى حقها في مراجعة واعتماد الحساب الختامى للدولة، وهذا النوع من الرقابة كان ولا يزال يهتم بصحة المستندات من الناحية الشكلية والحسابية ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها .

وجهت انتقادات عديدة لهذا النوع من الرقابة حيث أن صحة المستندات حسابياً وقانونياً ليس دليلاً على سلامة التصرف، فتقديم مستندات معتمدة من السلطة المختصة بإجراءات قانونية صحيحة مثل الشراء بالمناقصة أو الممارسة أو الشراء بالأمر المباشر وفي حدود الإعتمادات المالية المقررة مع تقرير لجان الفحص والمخازن أن المشتريات سليمة وأضيفت للمخازن على حين يكشف الفحص الفعلى والمعاينة للأصناف المشتراه عدم مطابقتها للعينة المتفق عليها أو الشروط المتفق عليها، كل هذا لا يجدى معه الرقابة المستندية وحدها لذا فقد تطور الأمر إلى نوع آخر من الرقابة للبحث فيما وراء المستندات .

٤- الرقابة القضائية : يعهد إلى جهة قضائية مستقلة بمسئولية النظر فى فحص الحسابات العامة المقدمة إليهم من المحاسبين العاميين والحكم عليها وتتميز هذه الطريقة بما توفره لأعضائها من القضاة من استقلالية وحصانه إذ إنهم يكونون غير قابلين للعزل .

أكدت قواعد الرقابة المالية للإنتوساى الصادرة عن لجنة قواعد الرقابة المالية بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والتي أقرها المجلس التنفيذى لمنظمة الإنتوساى فى إجتماع الخامس والثلاثين المنعقد فى واشنطن فى أكتوبر ١٩٩١ على ذلك بقولها بأن استقلال أعضاء الجهة القضائية التى تمارس الرقابة المالية يجب أن يكون متحققاً من خلال توفير ضمانات

١ - د . عوف الكفراوى، الرقابة المالية فى الإسلام - النظرية والتطبيق - رسالة ماجستير - كلية التجارة جامعة الأسكندرية ١٩٧٤ ص ٣٥٠ .

٢ - د . مصطفى حسنى، مبادئ المالية العامة - دار النهضة العربية، القاهرة طبعة أولى ١٩٩٩ م ص ٧٠٩ .

مختلفة، منها عدم قابلية أعضائها للعزل وتوفير امتيازات لأعضائها وتحديد معاملتهم بقانون واستقلال أعضائها عند قيامهم بعمليات الرقابة والمراجعة (١) .

تتولى هيئة قضائية مستقلة فى فرنسا تعرف بمحكمة الحسابات (Cour des Comptes) الحكم على كافة الحسابات العامة إلا ما يعطى الإختصاص فيه لجهة أخرى وتتكون من عدد من القضاة غير قابلين للعزل وعدد من المحاسبين ليست لهم صفة قضائية تنحصر مهامهم على ما يطلب منهم من تقارير ويمثل الحكومة فيها نائب عام ومحامون عامون وأحكامها نهائية يمكن الطعن فيها عن طريق إلتماس إعادة النظر (٢) .

تتولى فى مصر النيابة الإدارية وهى هيئة قضائية وفقاً لقانون إنشائها سلطة التحقيق فى المخالفات المالية والتوصية بتوقيع الجزاء المناسب على مرتكبى هذه المخالفات، ولا شك أن إسناد وظيفة الرقابة المالية لجهة قضائية سواء من حيث التحقيق فى المخالفات المالية وإصدار التوصيات اللازمة كما هو الحال بالنسبة لإختصاص النيابة الإدارية بمصر، أم من حيث محاكمة الموظفين مرتكبى المخالفات المالية وإصدار أحكام قضائية بشأنهم يجعل هذا النظام دعامة فى مجال الرقابة المالية بما يوفره لأعضائه من الحيادة والإستقلالية من جانب ومن جانب آخر ما يوفره للموظفين من ضمانات التحقيقات والمحاكمة .

٥- الرقابة الإقتصادية: يعد هذا النوع من الرقابة حديثاً نسبياً حيث بدأ التفكير فيه وتطبيقه على نطاق ضيق قبيل الحرب العالمية ثم توسعت الدول فى استخدامه فيما بعد هذه الحرب خاصة مع إزدياد تدخل الدولة فى النشاط الإقتصادى (٣)، ومن المصطلحات التى استخدمت للتعبير عن الرقابة من الناحية الإقتصادية الرقابة على الأداء (٤) والرقابة الموضوعية (٥) .

تتضمن الرقابة الإقتصادية عدة عناصر أهمها الوفرة والكفاءة والفاعلية: نعنى بالوفرة: الإقتصاد فى تكلفة الحصول على الموارد، ونعنى بالكفاءة المعيار الذى يربط بين المدخلات والمخرجات ويمكننا من استخدام أقل المدخلات للحصول على أعلى المخرجات . كما نعنى بالفاعلية تحقيق الأهداف المرجوة بأقل تكاليف ممكنة فى ظل المعايير أو المستويات المقدره .

١ - تراجع القاعدة رقم (٧٣) من قواعد الإنتوساى .

٢ - د. عبد الحميد القاضى: اقتصاديات المالية العامة والنظام المالى فى الإسلام، ص ٣١٥ .

٣ - د. العوضى عثمان: الرقابة القانونية على مالية الدولة ، الرقابة القانونية على مالية الدولة، " رسالة دكتوراه"، كلية الحقوق - جامعة عين شمس ١٩٩٢ .

٤ - د. عوف الكفراوى، الرقابة المالية فى الإسلام - النظرية والتطبيق - مرجع سبق ذكره ص ٢٣٤ .

٥ - د. مصطفى حسنى، مبادئ المالية العامة - مرجع سبق ذكره ص ٧٠٩ .

أما عن مضمون الرقابة على الأداء أو الرقابة الإقتصادية فهو عبارة عن تلك العمليات التي تقيس الأداء الجارى وتقوده إلى أهداف معينة محددة مسبقاً، فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقاً لقياس الأداء الفعلى، وأسلوباً لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذه الأعمال من قبل ويطلق عليها أيضاً " رقابة تقييمه " .

هذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة منه دون مستندية تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة كأدوات للتحليل، ويمكن القول أن الرقابة الإقتصادية أو الرقابة على الأداء هى عملية المتابعة وتقييم ما تم من أعمال بقصد التعرف على مدى تحقيق الوحدات للأهداف الموضوعه لها وفقاً للخطة العامة .

٦- الرقابة الشاملة: توسعت الدول - كما أشرنا - فى استخدام الرقابة الإقتصادية أو الرقابة على الأداء بعد الحرب العالمية الثانية خاصة مع إزدياد تدخل الدولة فى النشاط الإقتصادى.

بيد أن الوضع قد اختلف الآن إذ تحاول معظم الدول - ومنها مصر - رويداً رويداً، إذ أثبتت التجارب أن الدولة لا تستطيع المشاركة فى كافة النشاطات الإقتصادية، ومن ثم اتجهت النظم الإقتصادية المعاصرة إلى إقتصاديات السوق. لا يعنى هذا تخلى الدولة عن دورها كسلطة تتمتع بقدرتها على المشاركة فى إشباع حاجات الشعب، فللدولة دور اقتصادى لا بديل عنه فى نظام السوق وهو دورها كسلطة سيادية لها حق الإشراف والرقابة على مختلف أوجه النشاط الإقتصادى فى الدولة الخاص والعام .

كما تحظى المشتريات الحكومية بصفتها نشاطاً إقتصادياً يحمل فى طياته منفعة عامة للدولة وشعبها بالكثير من الاهتمام والتدقيق. وتأتى عملية المشتريات فى واقع الأمر فى صميم العديد من القرارات الحكومية التي تهدف إلى تحقيق نتائج ملموسة (على سبيل المثال:بناء طريق أو مدرسة أو توفير اللقاحات للمستشفيات). ولا تؤثر عملية المشتريات على مناخ الأعمال فقط بل أيضاً على توصيل الخدمات العامة وذلك لارتباطها بشكل عضوي بعدة مجالات متعلقة بالحكم الرشيد مثل الشفافية والمساءلة والمشاركة.

من هنا تبرز أهمية الرقابة المالية الشاملة والتي تتضمن:

أ - الرقابة المستندية.

ب- الرقابة الإقتصادية أو الرقابة على الأداء .

كما تفرض التوجهات الإقتصادية العالمية الجديدة رقابة مالية من عدة زوايا أخرى مثل رقابة الجودة حيث يقتضى الإنفتاح على العالم مواجهة منافسة عالمية ضخمة وفقاً لمعايير الجودة العالمية المطلوبة (الأيزو - ISO) .

مما تقدم يتضح أن الرقابة المالية التي تصلح لمواجهة الأنشطة غير المشروعة والفساد
المستشرى بالدولة هي الرقابة الشاملة على النحو السابق ذكره وتشمل الرقابة المالية بشقيها
المحاسبى والقانونى والرقابة الإدارية والرقابة الإقتصادية ورقابة الأداء .

الفصل الثانی
المال العام
فی مصر والأمارات العربية المتحدة
ومدی حاجته للرقابة المالية.

تمهید وتقسیم:

بعد أن تناولنا الرقابة المالية بتقسيماتها وأنواعها المختلفة وصور ممارستها، سوف نتعرف لماهية المال العام – محل تلك الرقابة والخصائص المميزة له، وما يترتب على ثبوت صفة العمومية للمال العام من نتائج تتمثل في الحماية القانونية ومدى حاجته للرقابة المالية، وسنتناول ذلك من خلال مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: ماهية المال العام وخصائصه.

المبحث الثاني: حاجة المال العام للرقابة المالية

المبحث الأول

ماهية المال العام وخصائصه

ترجع أهمية تعريف الأموال العامة الى أن القانون يسبغ عليها نوعاً من الحماية القانونية باعتبارها مخصصة لتحقيق المنفعة العامة ويخضعها لمجموعة من القواعد القانونية التي تكفل لها الحماية اللازمة، هذا بالإضافة الى أن المنازعات المتعلقة بها تخضع لأحكام القانون الإداري ولولاية القضاء الإداري . فقد عرفت المادة ٨٧ من القانون المدني المصري الأموال العامة بأنها (تعتبر أموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل، أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار من الوزير المختص) . أما بالنسبة للفقهاء والقضاء الإداريين فقد أستقر على تعريف المال العام بأنه (كل مال مملوك للدولة، أو أحد أشخاصها المعنوية العامة، سواء كانت أقليمية أو مرفقية بوسيلة قانونية مشروعة، سواء كان هذا المال عقاراً أم منقولاً، وثم تخصيصه لتحقيق المنفعة العامة بموجب قانون أو نظام أو قرار إداري صادر عن جهة إدارية مختصة) (١).

سنتناول ما هية الأموال العامة وخصائصها من خلال مطلبين على النحو التالي :

المطلب الأول: المقصود بالمال العام وخصائصه .

المطلب الثاني: الحماية القانونية للمال العام .

المطلب الأول

المقصود بالمال العام وخصائصه

تم تعريف المال العام من قبل الفقه بتعريفات متعددة تركز على كونها الاموال المملوكة للدولة او لأشخاص القانون العام سواء خصصت تلك الاموال للمنفعة العامة مباشرة أي للاستعمال المباشر من قبل الجمهور او مخصصة لخدمة المرافق العامة مع تمييزها بالحماية التي يقررها لها القانون، لذا سنتعرف على الاموال العامة من وجهة نظر الفقه ثم نتعرف عليها من وجهة نظر المشرع في بعض القوانين ومنها القانون المصري والإماراتي، وهو ما سنراه في الفرعين التاليين:

١ - د.ابراهيم عبد العزيز شيجا، مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني، الدار الجامعية للنشر، ١٩٨٣، ص ٢١٦ وما بعدها.

الفرع الأول

التعريف بالمال العام فقهاً

يرى البعض أن المال العام هو المخصص للاستعمال المباشر للجمهور بطبيعته كالسكك الحديدية والطرق العامة ويلاحظ على هذا التعريف انه يستبعد الكثير من الأموال العامة عن دائرته مثل الثكنات العسكرية وبعض مباني الدولة حيث أن هذه الأموال لا يمكن استعمالها مباشرة من قبل الجمهور (١).

يخط هذا التعريف بين الاموال العامة وبعض الاموال الخاصة حيث أن الافراد غالباً ما ينشئون مباني في أراضيهم وأملاكهم الخاصة لذا اتجه الفقه الى تعريف ثاني للاموال العامة باعتبارها تلك الأموال المخصصة للمرفق العام ، ويبدو على هذا التعريف إخراج الكثير من الأموال العامة خارج نطاقه حيث يستبعد الاموال العامة المخصصة للاستعمال المباشر من قبل الناس والتي بينها التعريف الاول كما ان هذا التعريف يدخل كافة الاموال صغيرها وكبيرها في اطار المال العام مهما كانت قيمتها بسيطة كالقرطاسية المستخدمة في المرفق العام (٢)

هذا ما يتعارض مع النظام القانوني للاموال العامة الذي يتميز بخصوصية هامة تميزه عن القانون الخاص وهو خضوعه للقانون الاداري وعلى هذا الاساس تم ادخال تعديلات فقهية على التعريف الثاني منها ان المال العام يجب ان يكون ضروري واساسي في تسيير المرفق العام كذلك ان المال العام هو ذلك المال الذي لا يمكن ابداله ببسر دون ان يتوقف المرفق العام فالقلاع والحصون العسكرية تعتبر أموالاً عامة لا يمكن استبدالها بغيرها حيث ان انعدامها يخل بتسيير المرفق الذي تخدمه.

من التعديلات الاخرى التي أُدخلت على التعريف الثاني هو أن المال العام ذلك المال الذي أُعد بصورة خاصة لدوام سير المرفق العام بانتظام وإطراد، وبالرغم من التعديلات التي أدخلت على تعريف المال العام باعتباره المال المخصص للمرفق العام فقد ظل هذا التعريف واسعاً وغير محدد وفيه خلط (٣) .

بسبب الانتقادات التي وجهت للتعريفين السابقين فقد عرف الفقه الاداري الحديث المال العام بأنه المال المخصص للاستعمال العام المباشر للجمهور والمال المخصص للمرفق العام

١ - د .سليمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الاداري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٦ ص ٢٢٨ .

٢ - د .محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ واحكام القانون الاداري، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٥ ص ٥٧

٣ - د .مصطفى ابو زيد فهمي، الوسيط في القانون الاداري، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠١ ص ٢٥٥ .

سواء كان عقاراً أو منقولاً بغض النظر عن نوعه وطبيعته أو قيمته أو دوام استعماله، فتعتبر السفن الحربية والحصون والمدارس والمحاكم أموالاً عامة مثلما تعتبر الكتب والآثار أموالاً عامة سواء استعملت هذه الأموال من قبل الجمهور مباشرةً أو استعملت من قبل فئات معينة كالعسكريين أو الموظفين ويكتسب المال العام هذه الصفة بطبيعته أو بنص القانون .

تقسم أموال الدولة إلى أموال خاصة وهي التي تخضع للقانون الخاص من ناحية التعامل بها وأموال عامة وهي الأموال المنقولة والعقارية التي تملكها الدولة وأشخاص القانون العام الأخرى والتي تخصص للمنفعة العامة وتخضع للقانون والقضاء الإداريين في الدول التي تأخذ بنظام القضاء المزدوج، ويرى بعض الفقهاء أن التمييز بين الأموال العامة والأموال الخاصة للدلالة من إبداعات الفقه الذي ميز في شروحاته وتعليقاته على المواد ٥٣٨ وما بعدها من القانون المدني الفرنسي بين الأموال العامة وهي المخصصة للانتفاع العام وبين أموال الدولة الخاصة (١).

إخيراً استقر الفقه على تعريف المال العام بأنه العقار أو المنقول الذي تملكه الدولة أو الأشخاص الإدارية العامة الأخرى والمخصص للمنفعة العامة والذي يخضع للنظام القانوني العام أي القانون الإداري والقضاء الإداري سواء كان المال مخصص للاستعمال العام المباشر أو مخصص للمرفق العام (٢) .

جرت محاولات فقهية بجعل كل أموال الدولة أموالاً عامة دون أن يكون هناك أموال دولة خاصة وأموال دولة عامة إلا إن جانباً من الفقه لازال يؤيد التقسيم التقليدي لأموال الدولة بالرغم من أن التقريب بينهما مستمر فقهاً (٣).

وبدورنا نؤيد الرأي القائل بجعل كافة الأموال العائدة للدولة أموالاً عامة تخضع للقانون الإداري وتكون المنازعات بشأنها خاضعة للقضاء الإداري وينبغي خضوع كافة أموال الدولة للحماية المدنية والجنائية التي يقرها القانون وهي حماية أقوى وأكبر أثراً من تلك الحماية المقررة للأموال الخاصة بالأفراد أو الشركات أو الهيئات الخاصة .

١ - د. عبد الغني بسيوني عبد الله النظرية العامة في القانون الإداري، منشأة المعارف بالإسكندرية، ٢٠٠٣ ص ٣١٧.

٢ - د. حسين عثمان و د. محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية بالإسكندرية والطبعة الثانية، ٢٠٠٤ ص ٤١٦ .

٣ - د. عبد الغني بسيوني عبد الله النظرية العامة في القانون الإداري، منشأة المعارف بالإسكندرية، ٢٠٠٣ ص ٣١٧.

الفرع الثاني

التعريف بالمال العام قانوناً

تعتبر فرنسا مهد القانون الاداري وأصل نشأته ويعتبر قانونها المدني أول من فرق بين أموال الدولة العامة وبين أموالها الخاصة وسميت الأولى بأموال الدومين العام أما الثانية فسميت بأموال الدومين الخاص وقد عمل الفقه الفرنسي على تأصيل هذه التفرقة وترسيخها (١)، لتنتقل فيما بعد الى التشريعات الاخرى ومنها العربية حيث ورد في القانون المدني المصري ان الاموال العامة هي ((تعتبر اموالاً عامة العقارات والمنقولات التي للدولة او للشخاص الاعتبارية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل او بمقتضى قانون او مرسوم او قرار من الوزير المختص)(٢).

يظهر من خلال هذا النص ان المشرع المصري أورد تعريفاً عاماً وشاملاً للاموال العامة دون أن يحددها على سبيل الحصر كما فعل القانون المدني الاهلي القديم في مصر والذي كان نافذاً قبل القانون المدني الحالي حيث أن القانون السابق حدد على سبيل الحصر الاملاك الاميرية والتي تعد من الاموال العامة والتي حصرها بأحد عشر نوعاً من الاموال وهو اسلوب منتقد تقاده المشرع المصري في القانون النافذ وذلك لأن الاموال العامة المخصصة للمنفعة العامة أو لخدمة المرفق العام لا يمكن أن تحصر أو تعدد لانه من غير المتصور تحديد الاموال التي تخصص للمنفعة العامة .

يلاحظ أن الدستور المصري فرق بين أموال الدولة الخاصة وأموالها العامة حيث ورد في المادة الثانية والثلاثين أنه " لا يجوز التصرف في أملاك الدولة العامة، ويكون منح حق استغلال الموارد الطبيعية أو التزام المرافق العامة بقانون، ولمدة لا تتجاوز ثلاثين عاماً. ويكون منح حق استغلال المحاجر والمناجم الصغيرة والملاحات، أو منح التزام المرافق العامة لمدة لا تتجاوز خمسة عشر عاماً بناء على قانون. وترك للقانون تحديد أحكام التصرف في أملاك الدولة الخاصة، والقواعد والإجراءات المنظمة لذلك.

١ - د. سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الاداري، الطبعة الثالثة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٩ ص ٥٨١ .

٢ - د. حسين عثمان و د. محمد رفعت عبد الوهاب، مبادئ القانون الاداري، دار المطبوعات الجامعية بالاسكندرية والطبعة الثانية، ٢٠٠٤ ص ٤١٦ .

وأه أأاط المال العام والخاص المملوك للدولة بآماية وحرمة خاصة عندما ورد بنص المادة الرابعة والثلاثين بعبارة " للملكية العامة حرمة، لا يجوز المساس بها، وحماتها واجب وفقاً للقانون".

كما عرف المشرع المصرى المال العام بنص المادة (١١٩) من قانون العقوبات بأنه ما يكون كله أو بعضه مملوكاً لإحدى الجهات الأتية أو خاضعاً لإشرافها أو إدارتها:-

- الدولة ووحدات الإدارة المحلية .
- الهيئات العامة والمؤسسات العامة ووحدات القطاع العام .
- الإتحاد الإشتراكى والمؤسسات التابعة له .
- النقابات والإتحادات .
- المؤسسات والجمعيات الخاصة ذات النفع العام .
- الجمعيات التعاونية .
- الشركات والجمعيات والوحدات الإقتصادية والمنشآت التى تساهم فيها إحدى الجهات المنصوص عليها فى الفقرات السابقة .
- أى جهة أخرى ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال العامة .

كما أورد المشرع الإماراتى تعريفاً عاماً وشاملاً للأموال العامة دون أن يحددها على سبيل الحصر كما فعل المشرع المصرى فى تعريف المال وحق الملكية، فقد نصت المادة ٢٢ من دستور دولة الإمارات على أنه: للأموال العامة حرمة وحماتها واجبة على كل مواطن، ويبين القانون الأحوال التى يعاقب فيها على مخالفة هذا الواجب .

وفقاً لقانون المعاملات المدنية الإماراتى: " تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات والمنقولات التى للدولة أو الأشخاص الاعتبارية العامة والتى تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بناء على قانون. ولا يجوز فى جميع الأحوال التصرف فى هذه الأموال أو الحجز عليها أو تملكها بمرور الزمن، وإلى جانب الحماية المدنية التى قررها المشرع الإماراتى للمال العام فى الفقرة الثانية من المادة ١٠٣ - التى عرفت المال العام - سالفه البيان- على أنه (لا يجوز فى جميع الأحوال التصرف فى هذه الأموال أو الحجز عليها أو تملكها بمرور الزمن)، قرر للمال العام الحماية الجنائية نص عليها قانون العقوبات الاتحادي ١٩٨٧/٣ فى المادة ١٩٠ على أنه (يعاقب بالحبس كل من أثلف عمداً مبانى أو أملاكاً عامة أو مخصصة لدائرة حكومية).

يتبين من خلال التشريعات السابقة أن المال العام يجب أن يكون مملوكاً للدولة أو لأحد أشخاص القانون العام كأموال البلديات والمنشآت العامة فى مصر والإمارات، سواء كانت تلك الاموال منقولات او عقارات وسواء كانت مخصصة لخدمة الجمهور بشكل مباشر أو انها وضعت لخدمة المرفق العام، ولأهمية الاموال العامة ولكونها الوسيلة الفعالة بيد الادارة لتحقيق

اهدافها فقد اسبغت عليها التشريعات المدنية الحماية القانونية اللازمة والمتمثلة بعدم جواز التصرف فيها وعدم جواز تملكها عن طريق التقادم وعدم جواز الحجز عليها كما اكدت التشريعات الجزائية على حماية الاموال العامة بما تضمنته من نصوص عقابية تقرر لمن يتعرض للاموال العامة بالتخريب او التلف او الاعتداء عليها لان الاموال العامة هي ملكية الشعب عموماً (١).

مما تقدم يتضح أن الأموال العامة التي تمتلكها الدولة تنقسم إلى نوعين رئيسيين:

النوع الأول: الأموال الخاصة وهي التي تمتلكها الدولة شأنها في ذلك شأن ملكية الأفراد العاديين لأموالهم الخاصة، ومن ثم فيسرى على هذه الأموال ما يسرى على الأموال المملوكة للأفراد من حيث طرق إكتسابها ومن حيث وسائل التصرف فيها .وتخضع أموال الدولة المملوكة على هذا النحو لأحكام القانون المدني بصفة أساسية ما عدا بعض الإستثناءات التي ترد بموجب تشريعات أخرى، وبالتالي فيختص القضاء العادى بنظر المنازعات التي تثور بشأنها.

النوع الثانى: وهي التي تخصص للنفع العام إما عن طريق استعمال الجمهور لها مباشرة كالطرق والأنهار، وأما عن طريق تخصيصها لخدمة مرفق عام ونظراً لغلبة النفع العام على هذه الأموال فإنها لا تستطيع تحقيق الأغراض والأهداف المرجوة منها إذا ظلت خاضعة (كالأموال العامة الخاصة المملوكة للدولة) لأحكام القانون المدني، ولذا فقد لزم الأمر إخضاع هذه الأموال لنظام قانونى مستقل يتمثل فى مبادئ وأحكام القانون الإدارى (٢) .

من الخصائص المميزة للمال العام تمتعه بصفتي الثبات والإستقرار المستلزمين عدم قابليتها لورود حق الملكية الخاصة عليها بالطبيعة، وكذلك إتصافه بالدائمية فى أداء دورها النفعى العام المستمد من تخصيصها لهذا الغرض دون غيره، ومن ذلك يتضح أن المال العام لا يدخل ضمن دائرة التعامل التجارى ولا يمكن المساس به بواسطة التصرفات المعتادة السريان بصدد غيره من الأموال الخاصة (٣).

١ - د . ابراهيم عبد العزيز شيحا، المال العام في القانون المصري والمقارن، دار المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الاسكندرية، ٢٠٠١، ص ٣٦

٢ - د . عمرو فؤاد بركات، مبادئ القانون الإدارى، مطبعة جامعة طنطا ٢٠٠١ / ٢٠٠٢ ص ١٢٣ وما بعدها .

٣ - د . مصطفى عفيفى، مرجع سبق ذكره ص ١٣ .

نخلص من ذلك إلى أنه، يمكن تعريف المال العام بأنه " كل مال يتم تخصيصه لأجل أداء الحاجات والمنافع العامة (١)، ويتعين أن ينضوى تحت مدلول المال العام كل مال مملوك بصورة قانونية مشروعة للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة المنقرعة عنها إقليمية كانت أم مرفقية عقاراً كان أم منقولاً، والذي تم تخصيصه لنفع عام إما بموجب نص تشريعي قانوني أو لائحى أو بقرار إدارى صادر عن رئيس الدولة أو الوزير المختص، وإما بالترتيب على الواقع العملى لإستخدامه بواسطة جماهير الخدمة العامة من المنتفعين به .

من الجدير بالذكر فى هذا الصدد أن المال العام يمكن أن يفقد صفته تلك ليصبح مالاً خاصاً ولكن بشرط أن يتم فقده للصفة العامة بنفس كيفية اكتسابه لها أى بنفس الأداة التى اكتسبت بها.

المطلب الثانى

الحماية القانونية للمال العام

إذا ما ثبتت صفة العمومية للمال أصبح مالاً عاماً وانفرد بقواعد حماية خاصة تميز بها عن غيره من الأموال الخاصة المملوكة للأشخاص الاعتبارية العامة، ونظراً للأهمية الكبرى التى تحتلها هذه الأموال باعتبارها ركيزة الدول قى قيامها بوظائفها على النحو المنشود، فقد حرصت هذه الدول على النص فى دساتيرها على وجوب حماية ودعم ملكية هذه الأموال لتصبح هذه الحماية إلتزاماً واقعاً على عاتق كل من الدولة والمواطنين كمبدأ عام، وقد تكفلت القوانين بالنص على قواعد هذه الحماية سواء من الناحية المدنية أو الإدارية أو الجنائية ضماناً لإستمرار تخصيص هذه الأموال لما أعدت له من أوجه النفع العام (٢) فيما يلى سنتناول أوجه الحماية القانونية للمال العام المقررة فى القانون بصفة عامة:

أولاً: الحماية الدستورية للأموال العامة: أدى تزايد إقدام الدولة على ممارسة النشاط الاقتصادي إلى اتجاه أغلب الدساتير المعاصرة نحو تخصيص فصل خاص على التنظيم الاقتصادي والاجتماعي للدولة، ويحتوي هذا التنظيم على القواعد التى تنظم الأموال العامة من حيث أنواعها وأهدافها وسبل حمايتها وأصبح من المألوف أن ندون الدساتير الحديثة فى ديباجتها أو فى صلب نصوصها المبادئ التى قوم عليها اقتصاد الدولة ولما ظهرت النظم الاشتراكية فى الاتحاد السوفيتي سابقا وغيره من البلدان الاشتراكية ظهر الاهتمام بالأموال العامة باعتبارها القاعدة الأساسية من النظام الاقتصادي لتلك الدولة.

^١ - د . مصطفى محمود عفيفى: " الأموال العامة فى القانون الإدارى، " مجلة الرقابة الشاملة، ريع سنوية، يصورها الجهاز المركزى للمحاسبات، العدد ١٣١ - يوليو سبتمبر ١٩٩٧ ص ١١ .

^٢ - د . إبراهيم عبد العزيز شيجا، " الأموال العامة " أبو العزم للطباعة، الأسكندرية . ط ١ ٢٠٠٠ ص ٥٥٨ وما بعدها .

يلاحظ أن المشرع المصري قد نص على توفير الحماية الدستورية للأموال العام منذ دستور عام ١٩٥٦ الذي نصت مادته السابعة والعشرون على أن (للأموال العامة حرمة وحمايتها واجب) على كل مواطن باعتبارها مصدر الرفاهية للشعب وقوة للوطن وقد تضمن دستور عام ٢٠١٤ تلك الحماية الدستورية للمال العام .

ثانياً: الحماية المدنية للأموال العامة: يقصد بالحماية المدنية للمال العام، القواعد والأحكام التي تضمنها القانون المدني لحماية المال العام وتأمين دوره لتحقيق المنفعة العامة التي حُصص لها، فالقانون المدني باعتباره احد المصادر التي يستقي منها القانون الإداري، وإن الأموال العامة هي أموال تؤدي بالوصفة الأساسية للإدارة وهو تحقيق المنفعة العامة من خلال المرافق العامة الإدارية التي يتم تحويلها الأساسي من الأموال العامة وإن الإدارة أو السلطة التنفيذية تقوم بأعمالها في الإدارة الذي يتعلق بالأعمال الإدارية. وهي التي تتعلق بإدارة المرافق العامة في الدولة وإن السلطة التنفيذية من متعلقاتها الوظيفية الإدارية هو الجزء الذي يتعلق بالأموال العامة للدولة وكذلك الأموال المملوكة لها ملكية خاصة وإن القانون المدني يبين النظام القانوني الذي تخضع له هذه الأموال سواء من حيث التملك أو الانتفاع.

١- **عدم جواز التصرف في المال العام:** من أهم مظاهر حماية الأموال العامة عدم جواز التصرف فيها، وهذه الميزة في المال العام نتيجة حتمية لازمة للقول بتخصيصه للمنفعة العامة، إذ بدونها لا يتحقق للانتفاع العام بالأموال العامة ما يجب له من الثبات واستمرار فيمتنع تبعاً لذلك على جهة الإدارة أن تنقل مالا عاما إلى ذمة احد الأفراد او إلى أشخاص القانون الخاص بشكل عام، سواء ببديل أو بدونه الأبعد أن تجرده من صفته العامة.

يعتبر هذا المبدأ في الواقع قيد واردا على حق الإدارة في التصرف في المال العام، ابتغى المشرع فيه المشرع أن يكفل للانتفاع العام للأموال العامة ويجب له من ثبات واستقرار وهي وسيلة وقائية تحول دون التعدي على المال العام.

يعتبر هذا المبدأ في فرنسا من خلق الفقه والقضاء، حيث لم يشر المشرع إليه فهو لذلك يجري مجرى المبادئ العامة التي تحكم الأموال العامة في الفقه والقضاء ويقصد بهذا أخراج المال العام عن دائرة التعامل القانوني بحكم القانون، ومن ثم لا يجوز للشخص الإداري نقل ملكية المال العام إلى احد الأفراد أو إحدى الهيئات والأماكن تصرفه باطلا بطلانا مطلقا لتعلقه بالنظام العام. وقد نصت المادة (٨٧) في الفقرة الثانية من القانون المدني المصري على هذا المبدأ ضمن مبادئ او مظاهر الحماية المدنية للأموال العامة. وقد اقر القضاء الإداري في مصر حق الإدارة في التصرف بالمال العام إذا انطوى تصرفها على بنية تجريده من صفة العمومية فيه.

٢ - عدم جواز تملك المال العام بالتقادم:

يقصد بالتقادم مضي فترة محددة، وفكرة التقادم فكرة عامة تلقى تطبيقاً في فروع القانون المختلفة العام منها والخاص، ولكنه مع ذلك يقوم على اعتبارات تتنوع بحسب طبيعة الحق الذي يراد عليه، والمال العام بحسب طبيعته وتخصيصه للنفع العام لا يقبل التملك بالتقادم بوضع اليد عليه مهما طالّت المدة.

تُعد هذه القاعدة - قاعدة عدم جواز تملك المال العام بالتقادم - من القواعد القانونية المهمة لأنها تمثل وسيلة فعالة في حماية المال العام من تجاوز الأفراد عليه، لذا أسبغ المشرع حمايته على المال العام من خلال تكريس فكرة عدم قدرة الأفراد على تملك هذا المال مهما طالّت مدة وضع اليد، وللدولة الحق في استرداد المال الذي اعتدى عليه وليس للأفراد حق المطالبة بالتعويض.

أما المشرع المصري فإنه قد توسع في اعمال هذه القاعدة باصدار قرار بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٧ حيث عدلت المادة ٩٧٠ من القانون المدني بإضافة حكم جديد بعدم جواز تملك الأموال الخاصة للدولة والأشخاص الاعتبارية العامة وكذلك اموال الأوقاف الخيرية او كسب حق عيني عليها بالتقادم .

ثانياً: الحماية الجنائية للأموال العامة:

تعني الحماية التي يقرها المشرع الجنائي للحفاظ على الأموال العامة، ذلك بتجريم تجاوز الأفراد على هذه الأموال وتعريضهم للعقاب، فحماية المال العام عن طريق التشريع الجنائي يعتبر اجراءً استثنائياً خارجاً على القواعد العامة، ذلك لأن العقوبات الجنائية لا توقع إلا اذا تم التجاوز على الملكية تجاوزاً متعمداً ولكن بالنسبة للأموال العامة كل اعتداء مادي يستوجب فرض عقوبات جنائية وإن كان نتيجة الأهمال وعدم اتخاذ الحيطة بمعنى عدم التعمد و لا يعفى المتعدي من الجزاء إلا القوة القاهرة ، لذلك فإن بعض التشريعات تفرض على الأفراد الذين يتجاوزون على الأموال العامة ازالة ذلك التجاوز ومحو اثاره بحيث تعود الحالة إلى ما كانت عليه بالإضافة الى توقيع جزاء جنائي على هذا التعدي أو التجاوز والتي تنصب بشكل واضح على الأموال الأكثر استخداماً للمواطنين كالطرق العامة والسكك الحديدية وغيرها.

يلاحظ إن النصوص الجنائية التي تكفل حماية هذه الأموال لا يجمعها قانون واحد وإنما هي في قانون العقوبات وغيره من القوانين والقرارات . ففي مصر تكفلت عدة قوانين بتوفير الحماية اللازمة للأموال العامة وتحريم التعدي عليها فقد نص القانون رقم ٦٨ لسنة ١٩٥٣ المعدل بشأن الري والصرف والقانون ١٤ لسنة ١٩٥٦ المعدل بشأن اشغال الطريق اضافة الى القوانين اخرى منها القانون ٣٥ لسنة ١٩٧٢، حيث قرر فيه عدة مبادئ منها، إن للأموال العامة حرمة وحمايتها ودعمها واجب على كل مواطن . والقانون ٦٣ لسنة ١٩٧٥ حيث به عدل أحكام

قانون العقوبات الحماية الجنائية المقررة قانوناً للأموال العامة الى اموال اخرى لا تتمتع بهذه الصفة ولكن تؤدي منفعة عامة.

أما في فرنسا اليوم فهناك قانون يطلق عليه اسم القانون الإقتصادي يتضمن مواد تعالج الجرائم الاقتصادية ولا سيما الجرائم الواقعة على المال العام (١) .
ثالثاً: الحماية الإدارية للأموال العامة:

من وسائل الحماية الإدارية للمال العام ما أعطاه المشرع للجهة الإدارية من إمتيازات إستثنائية لإستعمالها إذا رأت أن المصلحة العامة تتطلب ذلك (٢)، مثل:

- سلطة الضبط الإداري .
- حق التنفيذ المباشر دون الإلتجاء إلى القضاء .
- حق إصدار القرار الإداري .
- سلطة الإدارة في نزع الأملاك الخاصة للمنافع العامة والإستيلاء على العقارات جبراً لحماية المصلحة العامة، وإزالة التعديات بالطريق الإداري .
- إمتياز الأموال العامة على غيرها من الأموال عند التزام .
- سلطة توقيع الحجز الإداري لإقتضاء مستحقات الدولة، حيث يتم الحجز دون سند تنفيذي وإنما بمقتضى قرار إداري تنفيذي يصدر من الجهة الإدارية الدائنة، كما أنها صاحبة الحق في الحجز والتنفيذ، وبذلك تكون الإدارة في هذه الحالة بمثابة خصم وحكم في آن الوقت .
- إذا تعاقدت الإدارة مع الغير جاز لها استعمال وسائل غير مألوفة في القانون العادي ومن ثم يكون لها: سلطة مراقبة المتعاقد معها وتوجيهه .
- سلطة توقيع جزاءات مختلفة على المتعاقد معها مثل:

- جزاءات مالية كغرامات التأخير أو مصادرة التأمين المدفوع.
- جزاءات الإكراه على التنفيذ كأن تقوم الإدارة بالتنفيذ بنفسها أو بإحلال شخص آخر محل المتعاقد المقصر في تنفيذ إلتزاماته مع ما يترتب على ذلك من آثار يتحملها الملتزم الناكل .
- فسخ العقد مع ما يترتب على ذلك من آثار .
- سلطة الإدارة في تعديل شروط العقد بإرادتها المنفردة، وهي سلطة مستمدة من طبيعة المرفق واتصاله بالعقد الإداري حتى ولو لم ينص على ذلك في عقد الإلتفاق بين الإدارة والمتعاقد معها.

١ - د. ابراهيم عبد العزيز شيجا، اصول القانون الإداري، مرجع سابق، ص ١٧٣

٢ - د. عيد مسعود الجهني: " الرقابة الإدارية بين القانون الإداري وعلم الإدارة العامة، رسالة دكتوراه جامعة عين شمس، مرجع سبق ذكره ص ٤٤ .

➤ حق إنهاء العقد حتى ولو لم تنته مدته بعد، وذلك من منطلق سلطتها التقديرية فى إدارة المرفق العام بطريقة تخدم الصالح العام (١) .

^١ - د. عمرو فؤاد بركات: " مبادئ القانون الإدارى "، مرجع سبق ذكره، ص ٣٠٥ وما بعدها .

المبحث الثانى حاجة المال العام للرقابة المالية

مما لا شك فيه أن تطور دور الدولة فى الحياة الإقتصادية أدى إلى زيادة نفقاتها، ولما كانت ندرة الموارد المالية والإقتصادية تعتبر أهم المشاكل التى واجهت معظم الدول خاصة الدول النامية، فلا بد من القيام بعملية الرقابة لإستخدام هذه الموارد والإمكانيات حتى تتمكن من تخصيصها وتوزيعها توزيعاً عادلاً من أجل تحقيق التوازن الإقتصادى والإجتماعى . وإذا كان ذلك فما هى أهمية الرقابة المالية على المال العام بصفة عامة وعلى المشتريات الحكومية بصفة خاصة؟ ومدى حاجتهما لتلك الرقابة؟. سنتناول الإجابة على هذه التساؤلات من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: أهمية الرقابة المالية على المال العام .

المطلب الثانى: أهمية الرقابة المالية على المشتريات الحكومية .

المطلب الأول أهمية الرقابة المالية على المال العام

تتبع أهمية الرقابة على المال العام من حاجة هذا المال إلى الحماية، فالإنسان بفطرته يحب التملك ويبدل ما فى جهده لحماية ماله الخاص حتى ولو وصل به الأمر إلى القتال(١). ولقد تضمنت الشريعة الإسلامية الغراء الأحكام والمبادئ الكفيلة بحماية الملكية الخاصة مع وجود المالك الفرد الذى يهمله المحافظة عليها(٢).

أما المال العام وهو ملك المجتمع فهو أكثر الموال تعرضاً للضياع والهلاك والأعتداء عليه لأنه مملوك لجمع الناس وليس لفرد بعينه، ويزداد الأمر سوءاً فى مجتمع ضعفت فيه القيم

^١ - ورد عن المصطفى صلى الله عليه وسلم أنه قال: "ومن قُتل دون ماله فهو شهيد"، وهن أبى هوريرة رضى الله عنه أنه قال: "جاء رجل إلى رسول الله صلى الله عليه وسلم فقال: يا رسول أرى أن جاء رجل يريد أخذ مالى؟ قال: فلا تعطيه مالك " فقال أرى أن قاتلنى، قال: " فقاتله"، قال أرى أن قاتلنى قال: " فأنت شهيد"، قال: " فأنت قاتله؟" قال: " هو فى النار". رواه البخارى ومسلم .

^٢ - د. حسين حسين شحانة: حرمة المال العام فى ضوء الشريعة الإسلامية، دار النشر للجامعات، القاهرة، ١٩٩٠ ص ٣٤ وما بعدها .

الروحية والأخلاق الحسنة والسلوكيات السوية، بالإضافة إلى الجهل بفقده حرمة المال العام، وهذا يتطلب حماية أكثر عما هو في الملكية الخاصة .

تأسيساً على ما سبق فقد أعطى الإسلام إهتماماً خاصاً لحماية المال العام وأنشئت الأجهزة الحكومية المنوطة بذلك مثل: نظام الحسبة، وديون البريد، ديون زمام الأمة، ديون المظالم ونحو ذلك من الأجهزة المعاصرة وهذا يرجع إلى أن الاعتداء على المال العام هو اعتداء على مجموع الأفراد والمجتمع .

يكمن وجه الإهتمام بالرقابة المالية كوسيلة لحماية المال العام في أن الفساد بكافة صورته وأشكاله (الفساد السياسى، والفساد الإدارى، والفساد الأقتصادي) إنما يهدف إلى الوصول إلى السلطة أو المال . فإذا بلغ السلطة فهو بحاجة إلى الأموال لتوطيد أركان هذه السلطة، وأما إذا بلغ المال من خلال الأنشطة غير المشروعة أصبح في حاجة إلى حصانه السلطة لحماية هذه الأنشطة غير المشروعة، ومن هنا كانت الرقابة المالية هي الضرورية الحتمية لحماية الأموال العامة من الفساد والأنشطة غير المشروعة .

يمكن القول أن الرقابة المالية تشكل أهمية خاصة لحماية الأموال العامة والمجتمع من خلال قيامها بالأدوار التالية:

أن الدولة أو الإدارة العامة هي الحفيظة على تلك الأموال (المالية العامة) والمتصرفة فيه، وهي في ذلك بمثابة الوكيل وليس صاحبة الحق الأصيل، ومن ثم ينبغي أن تخضع كل تصرفاتها ونشاطاتها في مجال المال والأقتصاد للرقابة الدقيقة بل وللفحص المستمر لضمان مقاومة الإنحراف وتحقيق حسن استخدام المال .

تزداد أهمية الرقابة لمواجهة الآثار الضارة للفساد على المجتمع حيث التوزيع التمييزي للسلع والخدمات الحكومية وتشويه الأقتصاد من خلال سوء تخصيص الموارد وتبذيرها، وهو ما يؤدي إلى التخلف والفقر في المجتمعات حيث تقديم برامج التنمية وإعاقة الإستثمار المحلى والأجنبى، وإحجام المساعدات الخارجية عن المشاركة، كما يعمل الفساد على تشوه القرارات الرسمية وتعطيل تنفيذ القوانين .

إزاء ما تقدم، تكون الرقابة المالية لها الأهمية المنوه عنها كما سلف البيان وهي الرقابة بمفهومها الحديث الذى يأمله الباحث هي الرقابة الشاملة التى تشمل المال بمفرداتها المختلفة بالحماية والرعاية الجديرة بالمحافظة عليه من مختلف صور الفساد.

المطلب الثانى

أهمية الرقابة المالية

على المشتريات الحكومية

يتم دراسة هذا المطلب من خلال إستشراف دور الدولة وتزايد في المرحلة الحالية والمرحلة القادمة، وهو الدور الذى تقوم فيه الدولة بإشباع الحاجات العامة للمواطنين فى مجالات متعددة من أهمها الصحة والتعليم بهدف تحقيق هدفى التنمية الإقتصادية وعدالة توزيع الدخل القومى (١) .

فقد لوحظ أن تطور دور الدولة وإزدياد درجة تدخلها فى الحياة الأقتصادية والإجتماعية عمل على زيادة الإنفاق العام على حجم كبير من الخدمات العامة وتحسين مستواها، وتغير اتباع مبدأ الشمول المالى للموازنة العامة للدولة بإظهار كافة النفقات والإيرادات دون تخصيص، كما أن هذا يؤدى إلى توسيع نطاق الجهاز الحكومى بإدخال أجهزة حديثة فى الإدارة بهدف رفع مستوى الأداء ومراقبة الحسابات فى الدوائر الحكومية مما يؤدى لزيادة الإنفاق الحكومى (٢).

وكلما تمكنت الدولة من زيادة مواردها المالية استطاعت زيادة إنفاقها العام على الخدمات العامة وتحقيق إشباع حاجات الأفراد، وإن كان هذا يعتمد على قدرتها على تنويع مصادر الإيرادات إلا أن الرقابة المالية على صرف تلك الإيرادات لا يقل أهمية عن تنويع هذه المصادر للإيرادات، فالحافظ على المال العام بالرعاية والحماية والمساءلة يعزز دور الدولة فى المرحلة الحالية ويزيد تدخلها فى الحياة الأقتصادية والأجتماعية (٣) .

فضلاً على أنه مع محدودية الموارد - خاصة فى الدول النامية - تنشأ مهمة صعبة نحو تخصيص تلك الموارد بطريقة تحقق النمو الأقتصادى، وتكشف عمليات الرقابة المالية، أو كتسميتها بعمليات التدقيق المالى على المستويين الدولى والأقليمى، التى نفذها جهاز الرقابة المالية فى بعض الدول عن أن أهداف البرامج الأقتصادية الرئيسية والفرعية وإجراءاتها ومعاييرها التى تمول باستخدام أموال الموازنة العامة هى عادة ما يتم وضعها بطريقة مصطنعة وغير حقيقية، مما يزيد العبء الإدارى دون قيمة مضافة متحققة للنمو الإقتصادى (٤) .

١ - د . حامد عبد المجيد دراز زآخرين، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية ٢٠٠٣ ص ٣١٥ وما بعدها.

٢ - د. عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالى لمالية الأقتصاد العام (دراسة تحليلية لمقومات مالية الدولة فى النظم المالية المعاصرة، مؤسسة الثقافة الجامعية، الأسكندرية ١٩٨٣ ص ١٠١ .

٣ - د. سوزى عدلى ناشد: الوجيز فى المالية العامة، دار الجامعة الجديدة ٢٠٠٠، ص ٦٩ وما بعدها .

٤ - انظر نموذج دولة ليتوانيا، راجع مقالة د. اروناسدولكيز، المدقق العام لجمهورية لتوانيا، منشور بالمجلة الدولية للتدقيق للرقابة المالية الحكومية - المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (أنتوساى) صيف ٢٠١٨ .

لذلك تضمن الأجهزة الرقابية الإستخدام الأمثل للموارد العامة للدولة لأغراض وأهداف التنمية الأقتصادية والتنمية المستدامة التي تتسم بالأهمية (١)، مع تطلع هذه الأهداف إلى ما هو أبعد من التصدى إلى كيفية استخدام الموارد وتقديم الخدمات، لتشمل نطاقاً أوسع نطقاً ألا وهو المحافظة على استدامة العالم للأجيال القادمة (٢) .

كذلك أن ضمان حسن تنفيذ الخطط المرتبطة بالتنمية المستدامة مرتبط بالسعى نحو توفير ضمان جودة الأداء، وهنا تبرز الحاجة لتعزيز فعالية الرقابة على القطاع الحكومى من خلال الأجهزة الرقابية، حيث لا جدال حول ما لهذه الأجهزة من دور حيوى تقوم به ضمن اختصاصاتها المنصوص عليها فى تشريعات كل دولة من خلال تقديم المعلومات للمستفيدين من علمها حول السياسات والإستراتيجيات المعتمدة لتحقيق التنمية المستدامة وآليات تنفيذها ومدى حسن تطبيق مفهوماً وتحقيق أهدافها المرجوة منها سواء على الصعيدين الأقتصادى والإجتماعى (٣).

تواجه منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا تحديات غير مسبوقة فى مجال الحوكمة، مع مطالبة المواطنين بالشفافية والمساءلة ومشاركة أكبر فى حكوماتهم أكبر فى حكوماتهم، كما تحتاج إلى تحسين فعالية إدارة الأموال العامة . ويمكن اعتبار هذه التحديات فرصاً لإحداث التغيير الخبقى والتحسينات الجوهرية . ويقع اصلاح أنظمة المشتريات العامة فى قلب هذه

١ - التنمية المستدامة: نتيجة لتركيز النظرية التقليدية للتنمية على القضايا التنموية وإغفالها لجوانب لها دور جوهرى فى حياة البشرية حاضراً ومستقبلاً وهى أن الإمكانيات المتاحة لا يمكن تسخيرها للأجيال الحاضرة فحسب، بل يجب التفكير فى كيفية استفادة أجيال المستقبل منها أيضاً، توصلت البشرية إلهى ما يعرف بمفهوم التنمية المستدامة، ذلك المفهوم الذى حظى فى العقود الثلاثة الأخيرة بالمزيد من القبول ولاتفهم إلى درجة أنه أصبح من أهم المواضيع التى تأخذها الحكومات فى الاعتبار عند وضع الخطط واتخاذ القرارات، والذى يجمع بين ثلاثة مجالات من النشاط الإنسانى، ألا وهى المجتمع، الأقتصاد، البيئة ويهدف فى مضمونه لتطوير الموارد الطبيعية والبشرية.

٢ - جهود التنمية المستدامة تغير وجه العالم، د.شورجو تشاتيرجى، المحاسب العام للجهاز الرقابى الهندى، ترجمة ديوان الرقابة المالية الإتحادى بالعراق، منشور بالمجلة الدولية للتدقيق للرقابة المالية الحكومية - المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (أنتوساى) صيف ٢٠١٨ .

٣ - جهود التنمية المستدامة تغير وجه العالم، د.شورجو تشاتيرجى، المحاسب العام للجهاز الرقابى الهندى، ترجمة ديوان الرقابة المالية الإتحادى بالعراق، منشور بالمجلة الدولية للتدقيق للرقابة المالية الحكومية ٢٠١٨، مرجع سبق ذكره .

الفرص، كونه قد يمثل حافزاً لتحسين السياسة العامة وإشراك المجتمع المدني والجهات المعنية الأخرى (١) .

في هذا السياق يصبح إصلاح أنظمة المشتريات الحكومية أداة هامة لتعزيز ودعم إصلاحات الحوكمة والأداء الأفضل للقطاع العام في المنطقة . كما أنه إحدى الأدوات الأكثر فعالية في جعبة الحكومة لتحقيق الإصلاحات المستدامة في القطاع العام . فهو يكمن في جوهر ترجمة السياسة العامة إلى نتائج ملموسة للمواطنين وفي تقديم الخدمات الأساسية، وتنفيذ المشاريع والبرامج، بالإضافة إلى ذلك، يمكن لإصلاح نظام المشتريات العامة أن يساهم مباشرة في تحسين الأعمال التجارية والاستثمارات والبيئات الاجتماعية في الدول (٢) .

تعتبر الرقابة على المشتريات الحكومية من أهم وسائل الدولة في تحقيق إشباع الحاجات العامة وتقييم استخدام الأموال العامة في آن الوقت، لذلك فإن نشاط المشتريات الحكومية يمثل دائماً أولوية بارزة في خطط الفحص بالأجهزة الرقابية نظراً لما يحيط بهذا النشاط من مخاطر تمس المال العام وتضارب المصالح والكسب غير المشروع.

فعلى سبيل المثال لوحظت بعض المشاكل، أثناء تدقيق الأداء الموازي في مجال الرعاية الصحية للدول الأعضاء في منظمة شنغهاي للتعاون. أن المؤسسات الطبية في بيكين(٣)، تمثلت في ضعف أعمال الرقابة الداخلية المرتبطة بشراء اللوازم الطبية، فضلاً عن الاختلافات الكبيرة في كلفة الأدوية، ولم يتم تأمين مشتريات المختبرات الطبية وإدارة المخزون بالشكل الصحيح، مما أثر على موثوقية المعلومات التي تستند إليها العديد من سياسات الإصلاح الطبي، كذلك وجدت عدة مشاكل بجمهورية قيرغيزستان تتعلق بأوجه القصور في قانون الرعاية الصحية والإنفاق والتخطيط غير المتكافئة لأموال الموازنة العامة المخصصة للرعاية الصحية وانخفاض جودة المحاسبة المتعلقة بالأدوية وغياب هيكلية العمليات التجارية(٤).

^١ - المؤتمر الإقليمي للمشتريات الحكومية في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، الذي نظمه فريق المشتريات لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا - البنك الدولي يونيو ٢٠١٢ عمان - الأردن .

^٢ - المؤتمر الإقليمي للمشتريات الحكومية في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا - البنك الدولي يونيو ٢٠١٢ عمان - الأردن، مرجع سبق ذكره ..

^٣ - يهدف تدقيق الأداء الموازي في مجال الرعاية الصحية للدول الأعضاء في منظمة شنغهاي للتعاون إلى تحقيق أمرين في آن واحد: تقييم استخدام الأموال العامة للرعاية الصحية وتبادل الخبرات في مجال الرعاية الصحية.

^٤ - نتائج تدقيق الأداء الموازي في مجال الرعاية الصحية للدول الأعضاء في منظمة شنغهاي للتعاون، ترجمة ديوان الرقابة المالية الإتحادي، منشور بالمجلة الدولية للتدقيق للرقابة المالية الحكومية - المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (أنتوساي) صيف ٢٠١٨ .

الفصل الثالث
الرقابة المالية
على المال العام
في مصر والأمارات العربية المتحدة

تمهيد وتقسيم:

في قلب الحوكمة الجيدة تكمن الإدارة المالية العامة الفعالة التي ترتبط بإنخراط الجهات المعنية المتعددة، والمساءلة السياسية والضوابط والموازن الفعالة واللامركزية والمشاركة المحلية^(١).

تتمحور الحوكمة الناجحة والفعالة حول أسس ثلاثة هي، تحصيل قيمة أفضل للمال وتحسين تقديم الخدمات العامة واستحداث البيئة الممكنة للنمو بقيادة القطاع الخاص (١)، وإذ

^١ - الحوكمة لفظ حديث في اللغة العربية، وقد أقره مجمع اللغة العربية في القاهرة عام ٢٠٠٢م إذ جاء ترجمةً للكلمة الإنجليزية **Governance** والتي من معانيها (حكَم). وذلك بعد أن انتقلت هذه الكلمة في اللغة الإنجليزية من السياسة إلى الاقتصاد لتدل على المعنى الاصطلاحي وارتبطت مع الشركات **Companies** لتصبح وكأنها لفظ واحد من جزأين "**Corporate Governance**" أي: "حوكمة الشركات"، وابتدأ تطبيق هذا المفهوم عليها، وفي بعض الأحيان يستبدل مصطلح الحوكمة بمسمى (الإدارة الرشيدة) وهما يحملان نفس الدلالة إلا أن الأخير وكما يقال يشير إلى المصطلح العلمي للحوكمة. ثم تطور الأمر لتدخل الحوكمة مجالات أخرى غير الشركات التجارية كالمؤسسات الحكومية والجهات التعليمية والمنظمات الصحية وغيرها. وتعرّف الحوكمة بأنها مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط المؤسسة وتحديد وتوزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسات وضمان فهم المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء لها، وكذلك تحديد القواعد والاجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمر الشركة وذلك حسب تعريف مؤسسة التمويل الدولية (IFC)، بينما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين. في حين عرّفها معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنها العمليات التي تتم من خلال الاجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الوحدة الاقتصادية والتأكيد على كفاية الضوابط لانجاز الأهداف والمحافظة على قيم المنشأة. كما عُرّفت الحوكمة كما جاء في التقرير الشهير **Cadbury Report** المملكة المتحدة، (١٩٩٢)، نسبة إلى أدريان كادبوري الذي ترأس لجنة الجوانب المالية لحوكمة الشركات والتي شكلها مجلس العموم البريطاني بأنه (النظام الذي تدار بمقتضاه الشركات و تراقب) .
مفهوم الحوكمة .. التعريف والمبادئ، صحيفة مال الإقتصادية السعودية على الموقع الإلكتروني:

<https://www.maaal.com/archives/20181216/116181>

كان ذلك فما هي معايير الرقابة المالية الدولية التي يتعين أن تستوعبها أجهزة الدولة للرقابة المالية بكل من مصر والإمارات العربية المتحدة حتى تحقق جودة الرقابة المالية والمحاسبية وأسس الحوكمة الفعالة الناجحة؟ هذا ما سنراه في المباحث التالية:

المبحث الأول: معايير الرقابة المالية الدولية وأهميتها.

المبحث الثاني: معايير الرقابة المالية ودور أجهزة الرقابة المالية في مصر.

المبحث الثالث: معايير الرقابة المالية ودور أجهزة الرقابة المالية في الإمارات .

¹ - المؤتمر الإقليمي للمشتريات الحكومية في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، الذي نظمه فريق المشتريات لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا - البنك الدولي يونيو ٢٠١٢ عمان - الأردن، مرجع سبق ذكره .

المبحث الأول

معايير الرقابة المالية الدولية وأهميتها

تُعد معايير الرقابة المالية الدولية الأداة التي تستند إليها الأجهزة العليا للرقابة في أداء عملها الرقابي وإصدار تقاريرها والتي تعد الوسيلة التي تستخدمها لإعلام المستفيدين منها وأصحاب المصلحة في الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابتها عن مستوى أداء تلك الوحدات وقدرتها على الإستخدام الأمثل والكفاء للموارد المالية، وحسن التصرف في المال العام، وعليه أصبح من الضروري تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، وبما يُمكن الأجهزة العليا للرقابة من تحقيق آليات عملها بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، والذي ينعكس بالنتيجة النهائية تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء المنشود الذي بات مطلباً أساسياً من متطلبات أهداف التنمية المستدامة، وإذا كان ذلك فما هي المعايير الدولية للرقابة المالية وكيفية تطبيقها، وما هي المبادئ الحاكمة لعمليات تدقيق العقود الحكومية وما أهمية ذلك للرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، هذا ما سنراه من خلال أربعة مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول : معايير الرقابة المالية للإنتوساي.

المطلب الثاني: دليل تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية.

المطلب الثالث: دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الخاصة برقابة الإلتزام.

المطلب الرابع: المبادئ العامة لعمليات تدقيق العقود الحكومية.

المطلب الخامس: أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية على الجهات الحكومية.

المطلب الأول

معايير الرقابة المالية للإنتوساي

تضم التوجيهات والإصدارات المهنية للإنتوساي التصريحات أو الإعلانات الرسمية والموثوقة لمجتمع الإنتوساي، حيث أنها تستند إلى الخبرة المهنية الجماعية لأعضاء الإنتوساي وتقدم البيانات الرسمية للإنتوساي حول المسائل المتعلقة بالرقابة المالية، ويتم تنظيم وترقيم كل التوجيهات والاصدارات بحسب وضعها وهدفها ضمن إطار واحد (١) .

^١ - تهدف منظمة الإنتوساي من خلال اعتماد الإطار حول الإصدارات المهنية إلى تجاوز النقائص التي تعلق بإطار معايير الإنتوساي من ناحية وتحقيق منافع ومزايا عديدة من ناحية أخرى وذلك من خلال:==
== تحقيق وضوح أكبر من خلال التمييز بين معايير التدقيق والتوجيهات وأفضل الممارسات والتي كانت متداخلة أحياناً ضمن إطار معايير الإنتوساي .

يتضمن هذا الاطار - إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية - ثلاث فئات من التوجيهات والإصدارات المهنية (1):

- مبادئ الإنتوساي :

مبادئ الإنتوساي عبارة عن مبادئ تأسيسية ومبادئ أساسية. وللمبادئ التأسيسية أهمية تاريخية، حيث أنها تحدد الدور والوظائف التي يجب أن تطمح إليها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وقد تكون هذه المبادئ غنية بالمعلومات المفيدة بالنسبة إلى الحكومات والبرلمانات وكذلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والجمهور العام ويمكن استخدامها كمرجعية في إطار عملية تحديد الصلاحيات الوطنية للأجهزة الرقابية العليا .

تدعم المبادئ الأساسية المبادئ التأسيسية بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتوضح دور هذه الأجهزة في المجتمع وكذلك الشروط المسبقة الرفيعة المستوى اللازمة لحسن سير عملها وسلوكها المهني .

- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

إن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام الحكومي، والغرض من المعايير الدولية هو :

- ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية.
- تعزيز مصداقية تقارير الرقابة المالية بالنسبة إلى المستخدمين.
- تعزيز شفافية العملية الرقابية.
- تحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى.
- تحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام.

- اعتماد شكل موحد خاص بكل نوع من الإصدارات بما يساعد على تمييزه والتعرف عليه بشكل أسهل .
- تجميع لمختلف الإصدارات المهنية للمنظمة والتي تشمل أصناف عديدة بالإضافة إلى المعايير .
- ضبط إجراءات ضمان جودة خاصة بكل نوع من الإصدارات بما يمكن من الرفع من درجة الموثوقية في مخرجات منظمة الإنتوساي .

- بيان المتطلبات الأساسية الواجب توفرها لإعلان الجهاز الأعلى الرقابي إلتزامه بمعايير الإنتوساي . للمزيد انظر دليل اطار الإصدارات المهنية للإنتوساي عام ٢٠١٩ - ديوان المحاسبة - الدوحة - قطر .

١ - أنظر إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية، معايير الرقابة، على الموقع الإلكتروني للإنتوساي:

<https://www.intosai.org/ar/ar-focus-areas>

ترتكز المجموعة الكاملة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى مجموعة أساسية من المفاهيم والمبادئ التي تحدد الرقابة المالية على القطاع العام الحكومي ومختلف أنواع الواجبات والالتزامات المدعومة من المعايير الدولية (١) .

^١ - المعايير: هي المقاييس المُستمددة من المرجعيات التي تُستخدم لتقييم موضوع الرقابة بشكل متجانس ومنطقي، وقد تكون المعايير محددة أو عامة وقد تُستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات.

قد تختلف المعايير تمامًا من مهمة رقابية لأخرى عند إجراء رقابة الالتزام. وقد يتم إدراج المعايير في التقرير نفسه أو قد يشير التقرير إلى المعايير إذا كانت واردة في تأكيد من قبل الإدارة أو إذا كانت متاحة من مصدر يسهل الوصول إليه وموثوق به وسواء وقع الاختيار على أي هذه الخيارات، لا بد من تحديد المعايير بوضوح في تقرير رقابة الالتزام، وبذلك يمكن لمستخدمي التقرير فهم أساس عمل المراقبين واستنتاجاتهم.

يجب توفير هذه المعايير إلى المستخدمين المستهدفين لتسهيل فهم كيفية تقييم الموضوع وقياسه. فبدون الإطار المرجعي باستخدام المعايير المناسبة، يصبح أي استنتاج عرضة للتفسير الفردي وسوء الفهم. ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على التعليق على معايير الرقابة قبل بدء المهمة الرقابية للتأكد من أن الرقابة سيكون لها التأثير المرغوب. حيث يمنع التواصل مع المستخدمين المستهدفين من تجاهل نتائج الرقابة في المناقشات حول المعايير وقت إعداد التقارير بشأن الاستنتاجات، خصوصًا معايير الانضباط.

كثيرًا ما تؤكد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الحاجة لتطبيق المعايير المناسبة عند تقييم جوانب الانتظام وجوانب الانضباط لإحدى الجهات. ويرجع هذا إلى أن جودة رأي الرقابة واستنتاجها في رقابة الالتزام يعتمد بشكل كبير على كيفية إقامة المراقبين معايير الرقابة وتطبيقها في عملهم. فينبغي للمراقبين تقييم المخاطر بشكل مناسب لتحديد أي من متطلبات الالتزام قد يتم الإخلال بها، وبناءً على هذا التقييم، تصميم الإجراءات وتطبيقها للكشف عن مثل هذه الحالات. ويستخدم المراقبون الحكم المهني في تحديد المعايير وتطبيقها.

يجب توافر نوعين من المعايير في معايير الالتزام وفقًا لإطار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهما: تلك المعايير المعتمدة على المرجعيات المحددة كالمراجعيات التنظيمية وتلك التي تهتم بجوانب الانضباط. يُقصد بالانضباط "مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين". فقد يكون استخدام الانضباط على أساس الرقابة متوفرًا في الأجهزة العليا للرقابة، ولكن هناك بعض الأجهزة لا تملك المرجعيات أو التعليمات ذات الصلة لتقييم الانضباط، وتستخدم بعض الأجهزة العليا للرقابة هذا النهج في "الرقابة على الإدارات" التي يتم إجرائها بناءً على طلب الهيئة التشريعية وتعد المعايير المعتمدة على المرجعيات المحددة سهلة نسبيًا للتطوير والتطبيق، حيث أن المراقبين يهتمون بهذه المرجعيات أثناء تطوير الجهة الخاضعة للرقابة وفهمها. كما أن المراقبين على علم بالمرجعيات المهمة، ومن ثم يستخدمونها كمقاييس. ورغم ذلك، يُعد وضع المعايير المناسبة للانضباط مهمة شاقة، لأن هذه المعايير قد تكون غير منهجية ويلزمها إدراج توقعات العامة بشأن أداء موظفي الحكومة وسلوكهم. ولذلك إذا لم تحدد المرجعيات المعايير، فمن المهم تحديد المعايير التي تتسم بالصفات الواردة في القواعد. كما ينبغي للمعايير أن تكون ذات صلة ويمكن الاعتماد عليها وكاملة وموضوعية ومفهومة ومتماثلة ومقبولة ومتاحة

- إرشادات الإنتوساي من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI):

- توضع الإرشادات من جانب الإنتوساي من أجل دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراقبين الأفراد فيما يلي:
- كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً في الأداء المالي أو عمليات رقابة الامتثال،
 - كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً في الواجبات والالتزامات الأخرى،
 - كيفية فهم موضوع محدد وتطبيق المعايير الدولية ذات الصلة.
- أقر مؤتمر الإنتوساي المنعقد عام ٢٠١٦ في أبو ظبي بدولة الإمارات العربية المتحدة، اعتماد إطار للإصدارات المهنية للإنتوساي لتعويض الإطار الحالي لمعايير الإنتوساي، وسيصبح هذا الإطار الجديد بمثابة المرجعية الرسمية لمهنة التدقيق في القطاع العام الحكومي، والذي يتكون من (١):

وقد تكون المعايير المناسبة لرقابة الالتزام بالانضباط إما مبادئ مقبولة عموماً أو أفضل الممارسات الوطنية أو الدولية. وقد تكون هذه المعايير في بعض الحالات غير مدونة أو مفهومة ضمناً أو تستند إلى مبادئ القانون المعمول بها. وقد يوفر هذا المرونة الكافية للأجهزة العليا للرقابة. لاعتماد المعايير رقابة الانضباط ذات الصلة ببلادهم.

وقد تُستمد معايير الانضباط من:

- توقعات الإدارة المالية العامة كالالتزام بنظام الضوابط الداخلية الكافي والفعال.
- توقعات المتفاعلين بخصوص استخدام البضائع أو الجودة للخدمات والأعمال.
- متطلبات التخصيص الشفاف وغير المتحيز للأموال العامة والموارد البشرية .

١ - المؤتمر الثاني والعشرين للمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) -

أبو ظبي بدولة الإمارات العربية المتحدة، ديسمبر ٢٠١٦، منشور بالموقع الإلكتروني لمنظمة الإنتوساي:

<https://www.intosai.org/ar/>

تناول المؤتمر موضوعان رئيسيان بالإضافة إلى المواضيع الأخرى ذات الصلة بالعمل الرقابي، أولهما يتعلق بتكنولوجيا المعلومات ومدى الاستفادة منها لتطوير القطاع العام حيث سيناقش المشاركون كيفية الاستخدام الأمثل لجودة البيانات الرقمية في القطاع العام، وعملية توظيف البيانات الضخمة في العمليات الرقابية التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

يذكر أن دولة الإمارات العربية المتحدة ممثلة بديوان المحاسبة تولت رئاسة منظمة الإنتوساي لمدة ثلاث سنوات منذ العام ٢٠١٦، حققت خلالها العديد من الإنجازات المهمة سواء على الصعيد الداخلي للمنظمة أو على الصعيد الدولي الذي توج بتفعيل دور منظمة الإنتوساي في القضايا الدولية وعلى الأخص ما يتعلق منها بمتابعة تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، والقضايا المتعلقة بمكافحة الفساد، وذلك من خلال الإتصال والتعاون المباشر مع منظمة الأمم المتحدة ومكاتبها الإقليمية المعنية بهذا الخصوص.

- المبادئ (INTOSAI) وهي تحمل دلالات شاملة لمهنة التدقيق في القطاع العام الحكومي، وتتعلق تحديداً بوظائف ومهام الأجهزة العليا للرقابة والمتطلبات الواجب توفرها حتى تتمكن من ممارستها بشكل مهني.
- المعايير (ISSAIS): تشمل المبادئ والقواعد والممارسات الأساسية التي اعتبرتھا الإنتوساي قابلة للتطبيق عالمياً في مستوى أصناف المهام الرقابية .
- الإرشادات (GUIDS) هي عبارة عن توجيهات علمية وتفصيلية غير ملزمة لمساندة تطبيق معايير الإنتوساي ضمن مختلف أصناف الرقابة (الرقابة المالية، رقابة الأداء، رقابة الإلتزام، الرقابة على تقنية المعلومات، الرقابة البيئية ...).
- الكفاءة (COMP): تشمل تحديد المتطلبات الدنيا بخصوص المهارات والمعارف المطلوب توفرها لدى المدققين في القطاع العام الحكومي .

خُصص المؤتمر الثالث والعشرون (الإنكوساي) المنعقد بموسكو في الفترة ما بين ٢٥-٢٧ سبتمبر عام ٢٠١٩ لمناقشة الطريقة التي يمكن بها لكل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة على المستوى الوطني مواكبة تطورات التدقيق في القطاع العام والتقدم التكنولوجي للاستمرار في تحقيق غرضه، وتلبية احتياجات أصحاب المصلحة وإضفاء قيمة عبر تأمين إشراف خارجي مستقل على تحقيق الأهداف الوطنية المنفق عليها، بما في ذلك تلك المرتبطة بأهداف التنمية المستدامة.

بهدف تأمين القيمة والمزايا، يجب أن تتمكن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والإنتوساي من تطبيق نهج جديدة والإستفادة من الفرص لمواجهة التحديات الناشئة. ويتعين على الأجهزة الإستجابة لعالم متغير من الحوكمة وبذلك تلبية التحديات الوطنية والعالمية الناشئة.

أوجدت التغييرات الأساسية في التدقيق في القطاع العام والسياسة العامة حول العالم بيئة جديدة وتوقعات جديدة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتتضمن هذه التغييرات الأخيرة في البيئة المذكورة بالنسبة إلى الأجهزة^(١):

(أ) اعتماد خطة التنمية المستدامة ٢٠٣٠ (خطة ٢٠٣٠) وأهداف التنمية المستدامة من جانب جميع الدول الأعضاء في الأمم المتحدة.

(ب) ثورة البيانات.

^١ - إعلان موسكو، مؤتمر الإنكوساي الثالث والعشرون، ٢٥-٢٧ سبتمبر ٢٠١٩ منشور بالموقع

الإلكتروني للإنتوساي:

(ج) اعتماد إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية.

(د) التوقعات والموجبات المتأتية عن مبدأ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية .

(هـ) قيمة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومزاياها - إحداهن فارق في حياة المواطنين، وتحتم الظروف المعاصرة القيام بعمل تدقيق ذات جودة واعتماد نهج تدقيق جديدة وتتطلب من الأجهزة التعمق أكثر فأكثر في إعادة التفكير في دورها في عمليات المساءلة الحكومية.

يمثل تراكم البيانات المتسارع باستمرار والتطورات السريعة التغير في التكنولوجيا والاتصالات تحديات وفرص في آن معاً لتحسين جودة التدقيق في القطاع العام، وتطوير كفاءته، وتحفيز اتجاهه الإستراتيجي، وتالياً زيادة قيمة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالنسبة إلى أصحاب المصلحة المتعلقين بها وتعزيز الثقة في المؤسسات العامة في جميع أنحاء العالم، وفي هذا الإطار اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة في ٢٥ سبتمبر ٢٠١٥ قرارها رقم ٢٢٨/٦٩ حول "تشجيع وتحسين كفاءة الإدارة العامة وخضوعها للمساءلة وفعاليتها وشفافيتها من خلال تعزيز المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات" (١) .

طرح المؤتمر الثالث والعشرون للمنظمة (الإنكوساي) المنعقد بموسكو الفرضية والإشكالية الأتية: تختلف قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والسياقات التي تعمل فيها ومهامها، ولكنها تواجه جميعها تحديات متشابهة. فكيف تستجيب للطلب العام على إدارة الموارد العامة بفعالية وكفاءة؟ وكيف تتعامل بشكل مناسب مع التعقيدات الحكومية لتحقيق الأهداف الوطنية وأهداف البرامج والسياسات والإستراتيجيات؟ وكيف يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والإنتوساي التعامل مع التغييرات التي تحدثها ثورة البيانات والرقمنة؟

تتوقف الإتجاهات المستقبلية للتدقيق في القطاع العام الحكومي على الإلتزام القوي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والإنتوساي بما يلي:

- توفير إشراف خارجي مستقل على تحقيق المستهدفات المتفق عليها وطنياً بما فيها تلك المرتبطة بأهداف التنمية المستدامة.
- الإستجابة بفعالية للفرص الناجمة عن التقدم التكنولوجي.
- تعزيز التأثير الذي تحدثه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على المساءلة والشفافية للإدارة العامة.

١ - إعلان موسكو، مؤتمر الإنكوساي الثالث والعشرون سبتمبر ٢٠١٩، سالف الذكر .

المطلب الثانى

دليل تطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية

وضع تطبيق أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة، بشأن الرقابة المالية ضمن المرحلة الأولى من مبادرة أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمعروف أيضا باسم برنامج مبادرة أعمال معايير الانتوساي التابعة لمبادرة تنمية الانتوساي لمعالجة القضايا الإستراتيجية والمؤسسية التي يحتمل أن تواجهها الأجهزة العليا للرقابة أثناء تنفيذ مهام الرقابة المالية وفق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعمول به . وكان المقترح أن تستوعب الأجهزة العليا للرقابة، قبل الشروع في أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، البيئة الداخلية والخارجية الداعمة للمهام الرقابية القائمة على إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ولذلك لم يتوغل دليل أعمال المعيار في معايير الرقابة المالية وتطبيقاتها (أو المواد التطبيقية المقابلة، أو المنهجيات)، بالإضافة إلى ذلك فإن مبادرة تنمية الانتوساي تلقت إفادة بأن الأجهزة العليا للرقابة بحاجة إلى دليل إرشادي يمكن للمراقبين الماليين استخدامه في تنفيذ مهام رقابية تمتثل بالمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (١).

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المعايير الدولية الموثوقة في الرقابة على القطاع العام الحكومى، وتتكون المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من:

- مجموعة المبادئ والمفاهيم الأساسية التي تمثل تعريف الرقابة على القطاع العام والأنواع المختلفة للمهام التي تدعمها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

١ - إن دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عبارة عن منهجية رقابة وهو يحتوى على شرح لمسار الرقابة المالية وعلى نماذج أوراق عمل الرقابة تم تصميمها لتيسير إنجاز مهمة الرقابة علمياً، ويمكن للأجهزة العليا للرقابة التي اعتمدت المستوى الرابع من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة الخاصة بالرقابة المالية كمعايير رسمية استخدام هذا الدليل وتكييفه لإجراء الرقابة المالية، وتغطي المنهجية المقترحة بالدليل بإستضافة الأعمال الرقابية التي يجب إنجازها وتوثيقها على مستوى مهمة الرقابة، وقد اتبعت مبادرة تنمية الإنتوساي البرتوكول الخاص بها بشأن ضمان وجودة المنافع العامة العالمية عند إعداد الإصدار، للمزيد انظر مبادرة تنمية الإنتوساي على الموقع الإلكتروني:

<https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks>

- المبادئ الأساسية التي حددتها الانتوساي باعتبارها مبادئ مهنية قابلة للتطبيق عالميا . ويجب أن تتوافق الممارسات الرقابية في كافة الأجهزة العليا للرقابة مع تلك المبادئ، هذا بجانب أي معايير محلية للرقابة على القطاع العام.
- المتطلبات على المستوى المؤسسي والمتطلبات على مستوى المهمة الرقابية والتي يجب على الأجهزة العليا للرقابة وعلى المراقب على التوالي الامتثال لها إذا صرحوا بالامتثال للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (بدلا من المعايير المحلية).
- المواد التطبيقية بهدف ضمان أن المبادئ الأساسية والمتطلبات مفهومة ومطبقة تطبيق ملائم في ظروف المهام الفردية.

تدعم التوجيهات الإرشادية للرقابة الدولية الأجهزة العليا للرقابة في:

- تعزيز الأداء المؤسسي في الممارسات المتعلقة بالشروط التنظيمية وإعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- تنفيذ آليات وبرامج لتهدف لتطوير الكفاءات بالتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

كذلك تدعم التوجيهات الإرشادية للرقابة الدولية المراقب المالي في:

- كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الممارسات المتعلقة بإجراءات الرقابة المالية أو رقابة الأداء أو رقابة الالتزام.
- كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الممارسات المتعلقة بإجراءات المهام الأخرى.
- تفهم موضوع رقابي محدد وتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الصلة.

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (١٠٠) المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام "تحدد كلا من سلطة المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وكيف يمكن للمراقب إقامة الحجة على امتثاله إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تقرير المراقب، وهذا المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يفعل مبادئ الانتوساي الأساسية في صورة معايير: فيقدم المبادئ الأساسية القابلة للتطبيق في كل مهام الرقابة على القطاع العام، دون اعتبار لشكلها أو سياقها.

يستند المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (٢٠٠) المبادئ الأساسية للرقابة المالية إلى (١٠٠) ويضيف مزيد من التطوير على هذه المبادئ لتطبيقها في السياق المختص بالرقابة المالية، ويوضح الجدول رقم (١) المبادئ العامة للرقابة على القطاع الحكومي

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (١٠٠) والرابط بينها وبين متطلبات الرقابة المالية تحديداً (١).

جدول رقم (١)

المبادئ العامة للرقابة على القطاع الحكومي كما هي منصوص عليها في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (١٠٠) والرابط بينها وبين متطلبات الرقابة المالية تحديداً.

المبادئ العامة للرقابة المالية	شرح المبدأ في المعيار (١٠٠)	المتطلبات التفصيلية المتعلقة بالمبادئ العامة في المعيار (٢٠٠) والمعايير (١٢٠٠-١٨١٠)
المبدأ الأول الأخلاقيات والاستقلالية	يتعين على المراقبين الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والتمتع بالاستقلالية.	المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 130 و 200 (لا يوجد اشتراط منفصل لوجود قواعد للأخلاقيات المهنية في مستوى المهمة الرقابية. وبالرغم من هذا، ينبغي على المراقبين في الأجهزة العليا للرقابة التي تعتمد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في هذا المستوى باعتبارها معاييرها الموثوقة أو التي تطبق المعايير الدولية للرقابة (SA5 مراجع المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200:13، أن يلتزموا بقواعد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين المحترفين الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين—(IESBA) قانون — IESBA أو اعتماد المتطلبات المحلية والتي تطالب بنفس المعايير على الأقل.
المبدأ الثاني الحكم المهني والعناية الواجبة والشك المهني	يجب على المراقبين أن يحافظوا على السلوك المهني المناسب بتطبيق الشك والحكم المهني والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة.	المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200 و 1200)
المبدأ الثالث مراقبة الجودة	يجب على المراقبين أن ينفذوا عملية الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة.	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 140، 200، 1200، 1220)
المبدأ الرابع إدارة فريق الرقابة مهارته	ينبغي أن يملك المراقبون المهارات الضرورية أو تكون لديهم القدرة للحصول عليها.	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200، 1200، 1220)
المبدأ الخامس مخاطر الرقابة	ينبغي للمراقبين إدارة المخاطر المرتبطة بتقديم تقرير غير سليم في ظل الظروف المحيطة بالرقابة،	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200، 1000، 1315)
المبدأ السادس الأهمية النسبية	ينبغي أن يراعي المراقبون الأهمية النسبية خلال عملية الرقابة	المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200 و 1320)
المبدأ السابع التوثيق	ينبغي على المراقبين إعداد وثائق الرقابة بحيث تضم تفاصيل كافية لتقديم فهم واضح للعمل الذي تم إنجازه وللدلة المجمعّة والنتائج النهائية التي تم الوصول إليها.	المعيارين الدوليين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200 و 1230 ، المعيار بالكامل
المبدأ الثامن التواصل	ينبغي أن يقيم المراقبون توصالاً فعالاً خلال عملية الرقابة	المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 200، 1200، 1260، 1265، 1240، 1210

^١ - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (١٠٠) يحدد هذه المبادئ في مستوى الرقابة على القطاع العام الحكومي ككل، والمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (٢٠٠) بالإضافة إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (١٠٠٠ - ١٨١٠) في مستوى المهمة يقدم مزيد من التحديد لمتطلبات الرقابة المالية على القطاع الحكومي .

المبادئ المذكورة بالجدول رقم (١) تطبق قبل الشروع في مهمة رقابية وأثناء عملية الرقابة. ومن أجل ضمان الالتزام بالمبادئ العامة للرقابة، يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى سياسات وأدلة إرشادية مطبقة تُعرّف المبادئ في سياق بيئة الجهاز الخاصة.

يمكن استخدام تلك المبادئ كأساس لتطوير المعايير الموثوقة بثلاثة طرق:

- كأساس يستند إليه الجهاز الأعلى للرقابة في تطوير المعايير.
- كأساس يقوم عليه اعتماد المعايير الوطنية المتوافقة.
- كأساس لاعتماد إرشادات الرقابة العامة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) كمقاييس للرقابة المالية.

المطلب الثالث

دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

الخاصة برقابة الإلتزام

تعتبر الأجهزة العليا للرقابة جزء من نظام قانونى ودستورى شامل فى دول مختلفة وتعد مسئولة تجاه عدة أطراف بما فيها الأجهزة التشريعية والعموم، كما أن الأجهزة العليا للرقابة مسئولة عن تخطيط وتنفيذ مجال عملها واستعمال منهجيات ومعايير مناسبة من أجل التحقق من أنها تعزز المساءلة والشفافية فى الأنشطة العامة وتحقق تفويضاتها القانونية وتقوم بمسئوليتها بشكل كامل وموضوعى (١).

من أهم التحديات التى تواجه الأجهزة العليا للرقابة هو كيفية تعزيز فهم أفضل لأدوارها المختلفة ومهامها فى المجتمع ضمن العموم والحوكمة، وتماشيا مع تفويضاتها وأطرها القانونية التى تحكمها فان معلومات الأجهزة العليا للرقابة يجب أن تكون متاحة ومفيدة كما أن المناهج الخاصة بعملها وأنشطتها ومنتجاتها يجب أن تكون شفافة كما يجب على هذه الأجهزة التواصل بانفتاح مع وسائل الإعلام وباقى الأطراف المهتمة وان تكون حاضرة فى الساحة العامة.

تعد **المساءلة والشفافية** عنصرين مهمين فى الحوكمة الجيدة إذ أن الشفافية هى قوة مؤثرة تستطيع أن تحارب الفساد وتحسن الحوكمة وتعزز المساءلة. ولا يمكن فصل المساءلة والشفافية بسهولة إذ تشمل كلاهما نفس الإجراءات فى معظم الحالات كإعلام الجمهور بالتقارير على سبيل المثال فكل منهم يتفرد بمجموعة جوانب مما يصعب امر فصله فى تعريف أو إجراء واحد.

^١ - الرقابة الشاملة - مجلة نصف سنوية - الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى الأعداد ٢٠٢/١٩٩ عام

يرتبط مفهوم المساءلة بالإطار القانوني والهيكل التنظيمي والإستراتيجية والإجراءات التي من شأنها أن تضمن أن الأجهزة العليا للرقابة (١):

- تفي بواجباتها القانونية المتعلقة بتوزيع مواردها وتقييم أداؤها.
- تفصح عن قانونية وكفاءة استخدام المال العام بالإضافة إلى خطواتها وإجراءاتها وتصرفاتها واستخدامها لمواردها.

- رئيس الجهاز وأعضاء المؤسسات الجماعية وموظفو الجهاز مسئولون عن أعمالهم.
يتعلق مفهوم الشفافية بقيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة موثوقة وواضحة ومفيدة عن أوضاعها وتفويضاتها القانونية وأنشطتها وإدارتها المالية وعملياتها واستراتيجياتها وأدائها كما يلزم مفهوم الشفافية ضرورة الإفصاح العام عن نتائج عمليات الرقابة واستنتاجاتها بالإضافة إلى مكين العموم من الحصول على المعلومات حول الأجهزة العليا للرقابة.

تعتبر رقابة الإلتزام النشاط الأساسي لمعظم الأجهزة العليا للرقابة، وتختلف عن الأنواع الأخرى من الرقابة في أنها تهتم بالتأكيد على أن الجهات محل الرقابة أو المواضيع المحددة تلتزم بالقوانين المتبعة واللوائح والإجراءات وشروط العقود أو الإتفاقات، ويمكن إجراء رقابة الإلتزام كنشاط فردي أو دمجها بالرقابة المالية أو رقابة الأداء (٢) .

وضعت مبادرة تنمية الانتوساي عام ٢٠١٤ أول دليل يختص بإعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الإلتزام، وذلك من خلال برنامج مبادرة إعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة . وكان الدليل في ذلك الوقت قائماً على المستوى ٤ القديم من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة لرقابة الإلتزام، سلسلة المعيار ٤٠٠٠، (استبدلت حالياً بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الإلتزام)، والمستوى ٣ من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وهو المعيار ١٠٠ و ٤٠٠. وقد قدمت هذه المعايير الأساس الذي بنيت عليه منهجية الرقابة الموضحة في الدليل الأول لرقابة الإلتزام (٣).

١ - الرقابة الشاملة - مجلة نصف سنوية - الجهاز المركزي للمحاسبات المصري الأعداد ٢٠٢/١٩٩ عام ٢٠١٦

٢ - دليل مفاهيم رقابة الإلتزام في سياق التطبيق العملي الصادر عن الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر عام ٢٠١٥ ص ٢ وما بعدها .

٣ - ثمة سبعة فصول في هذا الدليل .الفصل 1 يغطي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الإلتزام ويوضح مفاهيم رقابة الإلتزام من منظور المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .أما الفصل 2 فيقدم إرشادات حول الاعتبارات اللازمة من أجل رقابة الإلتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة .ويوضح الفصل 3 التخطيط لرقابة الإلتزام على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة .

عُقد المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عام ٢٠١٤ ، اعتمدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) المعيار ٤٠٠٠ الجديد الخاص برقابة الالتزام .وباعتباره المعيار الرسمي لرقابة الالتزام، ويشتمل المعيار ٤٠٠٠ على تغييرات رئيسية عن المعايير السابق، وفي دعمها لإعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الخاصة برقابة الالتزام، شرعت مبادرة تنمية الانتوساي بعد ذلك في مراجعة دليل أعمال المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة الخاصة برقابة الالتزام لتوضيح التغييرات التي طرأت على المعايير . ويعد هذا الدليل حصاد تلك العملية، حيث يتضمن منهجية الرقابة الحالية المبنية على المعيار ٤٠٠٠ التي يمكن تطبيقها على مهمات رقابة الالتزام التي تنفذها الأجهزة العليا للرقابة. يتمثل الهدف من هذا الدليل في مساعدة المراقبين أو المستخدمين على فهم عملية رقابة الالتزام القائمة على المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٤٠٠٠ بالإشارة إلى التوضيحات والأمثلة . وتمثل التفسيرات المقدمة رقابة الالتزام بناءً على المعايير رقم ٤٠٠٠، و ١٠٠ و ٤٠٠، وقد تعتمد الأجهزة العليا للرقابة، وفقا لصلاحيتها ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بها، الإرشادات المقدمة في هذا الدليل فيما يتماشى مع السياق المحلي للبلد والبيئة وتكيفها لتلائم مهماتها الرقابية.

رقابة الالتزام هي عملية تقييم مستقلة لمدى التزام أحد موضوعات الرقابة بالمرجعيات المعنية باعتبارها معايير، وتنفذ رقابة الالتزام بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتفق، في كافة الجوانب الجوهرية، مع المرجعيات التي تحكم الجهة محل الرقابة^(١). هذا، ويبنى تعريف رقابة الالتزام على تعريف رقابة القطاع الحكومي، حيث يقوم المراقبون في رقابة الالتزام، بالبحث عن الانحرافات الجوهرية أو الابتعاد عن المعايير القائمة التي تستند إلى القوانين واللوائح أو مبادئ الإدارة المالية أو الممارسات المثالية.

بينما نتبع من الفصل 4 إلى الفصل 6 عملية الرقابة الفردية والتخطيط للارتباط وجمع الأدلة وتقييمها بالإضافة إلى إعداد التقارير .ويوضح الفصل 7 توثيق المهمة الرقابية وأوراق العمل. للمزيد انظر مبادرة تنمية الإنتوساي على الموقع الإلكتروني:

<https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks>

^١ - المعيار (١٢,٤٠٠) من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، منشور بالموقع الإلكتروني من مبادرة تنمية الإنتوساي على الموقع الإلكتروني:

<https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks>

فى سياق رقابة الالتزام، يعد تأسيس مفاهيم الرقابة متأصلاً فى إدارة الأموال العامة، إذ أن إدارة الأموال العامة أمينه، ولا تعد الرقابة هدفاً فى حد ذاتها، لكنها جزء لا يتجزأ من النظام التنظيمى الذى يهدف إلى كشف عدم الالتزام بالمعايير المقبولة وانتهاكات مبادئ الشرعية وكفاءة الإدارة المالية وفعاليتها واقتصادها مبكراً لاتخاذ الإجراء التصحيحي الممكن فى الحالات الفردية . وهذا من شأنه أن يجعل المسئولون يقبلون المسئولية ويعطي فرصة لأخذ التعويضات أو اتخاذ الخطوات لمنع مثل هذه الانتهاكات أو جعلها أصعب وقوعاً على الأقل (١) .

تلعب رقابة الالتزام دوراً مهماً فى ضمان استيفاء مبادئ الشفافية والمساءلة والإدارة الجيدة. كما ترفع رقابة الالتزام من مستوى الشفافية من خلال إعداد التقارير المعتمدة عما إذا كانت الأموال العامة قد تم إنفاقها بموجب المرجعيات المعمول بها أم لا . كما أنها تعزز من المساءلة بالإبلاغ عن عدم الالتزام بالمرجعيات ومخالفتها . وتساعد هذه المعلومات فى اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومساءلة الموظفين الحكوميين عن أعمالهم . بينما تعزز رقابة الالتزام من الإدارة الرشيدة من خلال تحديد نقاط الضعف والأعمال المخالفة للوائح والقوانين وتقييم مدى انضباط الموظفين (٢) .

تعد رقابة الالتزام مهمة قائمة على المخاطر وتنفذ بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات - من كافة جوانبها الجوهرية - تلتزم بالمرجعيات التى تحكم الجهة محل الرقابة أم لا . وتحدد القواعد أيضاً الأطراف المعنية برقابة الالتزام والعلاقة فيما بينها . وتقوم رقابة الالتزام على علاقة ثلاثية الأطراف يهدف المراقب فيها إلى الحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية للوصول إلى استنتاج يقصد به تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين عدا الطرف المسئول عن قياس موضوع ما وفقاً للمعايير أو تقييمها (٣) .

تتضمن عمليات رقابة القطاع الحكومى، فى إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، ثلاثة أطراف منفصلة وهم (الطرف المسئول والمراقب ، المستخدم (المستخدمين) والمستهدفين) (٤) .

١ - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام مبادئ تنمية الإنتوساى، مرجع سابق الذكر ص ٨

٢ - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام مبادئ تنمية الإنتوساى، مرجع سابق الذكر ص ٨

٣ - المرجع السابق ص ١٥ .

٤ - يقصد بالطرف المسئول موظفى الحكومة (وبالتالى يشير إلى الجهة الحكومية الخاضعة للرقابة) المسئولين عن موضوع الرقابة، ويشير المراقب إلى الجهاز الأعلى للرقابة، ويقصد بالمستخدمين المستهدفين، الأفراد أو المؤسسات أو الفئات التى يقوم المراقب بإعداد تقرير الرقابة لها . وفى عديد من الدول، يعد المشرع

عادةً ما تخول السلطة التشريعية الحكومة لتنفيذ مهام محددة من خلال توفير الدعم المالي من الميزانية ووضع إطار قانوني للتحكم في إنفاق هذه الأموال. وتقع مسؤولية إدارة الأموال العامة على عاتق الفرع التنفيذي من الحكومة (موظفي الحكومة .)، ورغم أن ممارسات الموظفين الحكوميين لسلطاتهم تقع من الناحية النظرية تحت رقابة الهيئة التشريعية، إلا أن وضع هذه الرقابة يعتمد من الناحية العملية على تلقي المعلومات حول كيفية وفاء الجهات بالصلاحيات الخاصة بها، وتحتاج الهيئات التشريعية لمعلومات حول الجهات وأنشطتها بهدف صنع القرار، ويقدم الجهاز الأعلى للرقابة هذه المعلومات للمستخدمين باعتباره المراقب (١) .

وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، فإن الهدف الرئيسي من رقابة الالتزام هو تزويد المستخدم (المستخدم) المستهدفين بالمعلومات حول ما إذا كانت الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة تلتزم بالقرارات البرلمانية، والقوانين والأعمال التشريعية والسياسة والقوانين الموضوعية والبنود المتفق عليها أم لا، وتشكل جميعها المرجعيات ذات الصلة التي تحكم موضوع الرقابة- الجهة التي ستخضع للرقابة (٢) .

المطلب الرابع

المبادئ العامة لعمليات تدقيق العقود الحكومية

يتزايد باستمرار حجم انفاق المشتريات من قبل أغلب الحكومات عبر العالم، تزداد كذلك الحالة للرقابة الفاعلة من قبل منظمات التدقيق. على الرغم من أهمية النظم التي تستخدمها الحكومات للحصول على البضائع والخدمات، فإنهم بشكل عام يملكون العديد من الأهداف المشتركة، متضمنة المسائلة والفاعلية والشفافية.

عندما لا تبلغ نظم المشتريات الحكومية التوقعات، فإن هنالك الكثير من التبعات غير المرغوب بها. ومن أبرزها، عدم تسليم البضائع والخدمات التي تحتاجها الوكالات أو الأشخاص الذين يخدمونهم في الوقت المحدد عندما لا تعمل نظم المشتريات كما يراد لها . ويمكن ان تواجه الحكومات التي تعاني من ضغوط الموازنة العامة تحديات كبيرة. كما يمكن ان يعاني التطور

أو الهيئة التي تصدر التشريع المستخدم الرئيسي المستهدف . ومع ذلك، ووفقاً للمعايير قد يكون هذا المستخدم أيضاً هو الجهات الرقابية أو المكلفين بالحكومة أو عامة الناس .

١ - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الخاصة برقابة الالتزام مبادرة تنمية الإنتوساى، مرجع سابق الذكر ص ١٠، ١١ .

٢ - المعيار (٢٣ - ٤٠٠٠) من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الخاصة برقابة الالتزام مبادرة تنمية الإنتوساى، مرجع سابق الذكر ص ١٠، ١١ .

الاقتصادي. إن تنفيذ المشاريع الدولية التي تتمثل في البنى التحتية أو اغائة منكمبي الكوارث يمكن ان تكون على المحك. بسبب تراجع ثقة العموم بقدرة الحكومات على التنفيذ بفاعلية. أصبحت القضايا المرتبطة بتحسين نظم المشتريات الحكومية، خلال السنوات العشرة الماضية، أحد بنود جدول الاعمال المهمة لهذه المنظمات المعتمدة مثل الأمم المتحدة (UN) ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD والبنك الدولي ومنظمة التجارة العالمية ومنظمة الأمن والتعاون الدولي في أوروبا وغرفة التجارة الدولية. فعلى سبيل المثال، المادة (٩) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لسنة ٢٠٠٣ تلزم الدول المصدقة على اتخاذ "الأجراءات اللازمة لتهيئة نظم مشتريات مناسبة بناءً على معايير الشفافية والتنافس وموضوعية لعملية صنع القرار". علاوة على ذلك نص البيان الرسمي للمشاركين في قمة G20 في ٢٠١٢ في لوس كابوس بالمكسيك على إعتبار التقييم المستقل لنظم المشتريات العامة الحكومية أحد المتطلبات الخمسة (١) .

إن مثل هذا الإهتمام الكبير لقضايا المشتريات الحكومية من قبل المجتمع الدولي بعيد كل البعد عن العرضية. حيث يبلغ حجم سوق المشتريات الحكومية للدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية من ١٠% إلى ١٥% من الناتج المحلي الإجمالي (GDP)، بينما يبلغ في الدول النامية والدول ذات الإقتصاديات الإنتقالية من ٢٥% إلى ٣٠% في المائة من الناتج المحلي الإجمالي(٢).

غير إن أهمية المشتريات الحكومية لا يمكن قياسها من خلال الأرقام وحدها. إذ إن الطريقة التي تنفذ بها الحكومة أنشطتها الخاصة بالمشتريات عادة ما تعكس العقد الإجتماعي بين الدولة ومواطنيها. إن نظم المشتريات الحكومية هي إلى حد كبير من خلق عملية سياسية توازن أحياناً بين الطلبات المنافسة للفاعلية والعدالة والمنافسة والمساءلة وغيرها من القيم. يحدد كل بلد رصيده الخاص لهذه القضايا اعتماداً على احتياجات الفرد والظروف والإولويات. على سبيل المثال، تضع بعض الدول قسط على التسليم في الوقت المناسب للسلع والخدمات المطلوبة، في حين يركز الآخريين على منع الفساد. في العديد من الدول، نجد أن نظام المشتريات ليس مجرد وسيلة للحصول على السلع والخدمات ولكنه أيضاً آلية لتحقيق أهداف السياسات المختلفة.

يعتبر الهدف الإستراتيجي لإجهزة الرقابة العليا هو تقييم فاعلية المشتريات لتلبية احتياجات الجمهور. حتى الآن، جمعت العديد من أجهزة الرقابة العليا خبرة كبيرة في تدقيق

١ - المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية - الإنتوساي - المجلد رقم (٤٣) إبريل ٢٠١٦ .

٢ - المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية - الإنتوساي - المجلد رقم (٤٣) إبريل ٢٠١٦ .

العقود الحكومية، والتي تتلخص في المواد المنهجية ذات الصلة. وقد تم نموذج أداء المشتريات والذي يعد أحد المستندات المهمة والمفيدة، وتم تحديثه بشكل منتظم من قبل فريق العمل للمشتريات الحكومية للجنة اتصال أجهزة الرقابة العليا لدول أعضاء الإتحاد الأوروبي. تدعوا الحاجة إلى مجموعة من المبادئ لتوجيه إجراء عمليات تدقيق المشتريات الحكومية. تعكس هذه المجموعة من المبادئ الأهداف الأساسية المشتركة بين نظم المشتريات الحكومية وتوفير إطار عمل لتمكين مجتمع التدقيق من مساءلة الحكومات عن تحقيق تلك الأهداف، ونظراً لضخامة سوق المشتريات العامة وتعقيد القضايا في هذه المنطقة الحساسة للغاية، فإنه يبدو من المعقول إشراك أعضاء الإنتوساي على الصعيد العالمي لوضع منهج ومبادئ منسقة لعمليات تدقيق فاعلة للعقود العامة الحكومية (١).

قدما الجهاز الرقابي الروسي ومكتب المساءلة الحكومية للولايات المتحدة فكرة لتدقيق العقود العامة لوضع مبادئ عامة لعمليات تدقيق تلك العقود في الإجتماع رقم (٦٣) لمجلس ادارة انتوساي في تشنغدو، الصين عام ٢٠١٢م، وتم دعم هذه الفكرة من قبل رئيس مجلس ادارة منظمة الإنتوساي والأمين العام لمنظمة الإنتوساي ولجنة تبادل المعرفة في الإنتوساي ولتنفيذ هذه المبادرة، خطت غرفة حسابات الإتحاد الروسي لإنشاء فريق عمل لتدقيق العقود العامة الحكومية، وذلك لتحقيق الأهداف التالية (٢):

- وضع مجموعة مشتركة من المبادئ لتدقيق المشتريات العامة الحكومية بما يتفق مع مبادئ التدقيق الأساسية لمنظمة الإنتوساي والقيم الأساسية اضافة الى الوثائق الدولية ذات الصلة، مثل القانون النموذجي الخاص بالمشتريات العامة للجنة الأمم المتحدة حول قانون التجارة الدولي.
- ينبغي أن تكون هذه المبادئ العامة ذات صلة بأجهزة الرقابة العليا ودعم أنشطة الجهاز الرقابي بغض النظر عن حالتهم وصلاحياتهم والنظم القانونية الوطنية لتوفير المساءلة لآليات التعاقد.
- ينبغي إيلاء اهتمام خاص لضمان نزاهة المؤسسات الحكومية والشفافية في عملية الشراء وإدارة المخاطر ومنع الإحتيال والفساد. ترجمة هذه المبادئ العامة إلى ارشادات تشغيلية تغطي

١ - المعايير المهنية لإجهزة الرقابة العليا، على الموقع الإلكتروني للإنتوساي:

<https://dev.intosai.org/ar/translate-what-we-do/translate>

٢ - قدم جهاز الرقابة الروسي مبادرة تشكيل فريق عمل جديد لتدقيق العقود العامة لوضع مبادئ عامة لعمليات تدقيق تلك العقود، للمزيد أنظر: الكسندر بسكونوف، غرفة حسابات الإتحاد الروسي، المجلة الدولية للتدقيق الحكومي يوليو ٢٠١٣ ص ١٦ وما بعدها، ترجمة ديوان الرقابة المالية افتحادي في جمهورية العراق.

عمليات التدقيق لدورة المشتريات بأكملها بما في ذلك التخطيط والإعداد لعمليات الشراء والتسعير وتقييم القيمة مقابل المال والمناقصات واختيار المجهز وإدارة العقود وتقييم العقد.

المطلب الخامس

أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية

على الجهات الحكومية

تُعد عملية الرقابة على الجهات الحكومية عملية منهجية تهدف للحصول على الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتطابق مع المعايير المعمول بها، وتعتبر الرقابة على القطاع الحكومي أمراً ضرورياً حيث أنها تمد - السلطات التشريعية والإشرافية والمكلفين بالإدارة والجمهور - بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة سياسات أو برامج أو عمليات الحكومة وأدائها.

تسعى الأجهزة العليا للرقابة لتحقيق هذا الهدف باعتباره أحد الركائز المهمة لنظمها الوطنية الديمقراطية وآليات الحوكمة، وتلعب دوراً مهماً في تعزيز إدارة الجهات الحكومية بالتأكيد على مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء، وتتطلب جميع عمليات رقابة القطاع الحكومي من هذه الأهداف التي قد تختلف باختلاف نوع الرقابة المنفذة.

وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ١٠٠، تنفذ الأجهزة العليا للرقابة عادة ثلاثة أنواع من الرقابة، وهي تحديداً (١):

- الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء، ويحتاج المراقب إلى فهم الاختلاف بين المهمات الرقابية الثلاث، وطبيعة البحث في كل نوع رقابي.
- تحدد الرقابة المالية ما إذا كانت المعلومات المالية معروضة بما يتطابق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول بها والإطار التنظيمي.
- يبحث المراقب في الرقابة المالية عن البيانات المغلوطة والأخطاء التي لها تأثير جوهري على المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ويُقصد بالبيانات المغلوطة أو الأخطاء الجوهرية الأشياء التي ستجعل الأفراد الملمين بموضوع الرقابة إماماً متوسطاً يغيرون آرائهم حول الإقرارات الواردة بالقوائم المالية.

^١ - برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام ٢٠١٨، منشور على الموقع الإلكتروني لمبادرة تنمية الإنترنتوساى:

رقابة الأداء هي عملية مستقلة وموضوعية وموثوقة للتأكد من أن تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، وللتأكد مما إذا كان هناك مجالاً لتطويرها أم لا.

يراجع المراقبون أي موضوع في هذا السياق من منظور الاقتصاد والكفاءة والفاعلية . وهل تستخدم الحكومة الموارد باقتصاد عند تناول أحد موضوعات الرقابة؟ وهل نسبة المدخلات إلى المخرجات مثالية في العمليات الحكومية التي تغطيها الرقابة؟ وهل تستطيع الجهة الحكومية إيصال النتائج والآثار المرجوة؟

يعتبر الغرض الرئيسي للرقابة على الجهات الحكومية هو الحفاظ على مبدأ المساءلة العامة ونشره بين الجهات العامة والمؤسسات المنتخبة ديمقراطياً . ووفقاً للمبادئ المنصوص عليها في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، " قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - إحداث الفارق في حياة المواطنين"، ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة تنفيذ أعمال الرقابة للتأكد من أن الحكومات والجهات العامة جديرة بوصايتها على الموارد العامة ومتحملة للمسؤولية في استخداماتها للمال العام، وتتمتع بالشفافية في عملياتها الحكومية، وفي النهاية للمساهمة في الحفاظ على الانضباط المالي داخل الدولة (١) .

ينص المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم (١٠٠) فقرة (١٨) على: " يمكن بشكل عام توصيف الرقابة على القطاع العام أنها عملية منتظمة موضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها بهدف تحديد ما إذا كانت المعلومات أو الشروط الفعلية تتوافق مع المعايير الموضوعية من عدمه . والرقابة على القطاع العام أمراً ضرورياً حيث أنها تمد السلطات التشريعية والإشرافية والمكلفين بالإدارة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص الوصاية على سياسات أو برامج أو عمليات الحكومة وأدائها (٢) .

تتمحور المسائلة المالية حول الإدارة المالية السليمة (قانونياً وتنظيمياً) والإنصاف الذي اعتمدهته الجهة في إعداد تقرير وضعها المالي والنتائج واستخدام الموارد، وامثال هذا التقرير لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

١ - برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام ٢٠١٨، منشور على الموقع الإلكتروني لمبادرة تنمية الإنترنت، مرجع سبق ذكره.

٢ - برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام ٢٠١٨، منشور على الموقع الإلكتروني لمبادرة تنمية الإنترنت، مرجع سبق ذكره.

من الشائع الاعتراف بالرقابة المالية في القطاع الحكومي بأنها آلية تحكم في يد الدولة لتأمين المسائلة المالية: حيث آليات المسائلة المالية ذات الأفضلية داخل الدولة تدعم عمل الأنظمة بنقل معلومات بشأن أعمال الجهات الإدارية والتنفيذية للدولة إلى البرلمان أو الجهات المكافئة له. كذلك فمراقبي القطاع العام الحكومي يؤدون دوراً هاماً بالتدقيق في النفقات على البرامج العامة. ويتضمن هذا الدور تقديم تأكيدات معقولة على أن المعلومات التي أعدها الحكومة تمثل الوضع المالي لهيئات القطاع العام تمثيلاً سليماً، بما يشمل الحكومة العامة أو الحكومة ككل^(١).

تبدأ في الجهات الحكومية دورة المسائلة بعملية وضع الميزانية وتنتهي بعرض التقارير على البرلمان، وقد تحتوي التقارير الرقابية المنشورة رأياً حول العرض المنصف للمعلومات المالية التاريخية، كما قد يتضمن أيضاً رأياً حول النظامية في المعاملات الضمنية، مع ملاحظات إضافية بشأن أنظمة الرقابة أهمية الرقابة المالية في القطاع العام الحكومي دليل أعمال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية الداخلية، والاحتياطي، وسوء إدارة التمويلات، إلخ. وهذا النطاق الأوسع للرقابة المالية على القطاع العام يعكس على معايير الانتوساي^(٢).

تعد الرقابة على الجهات الحكومية من الأهمية بمكان بالنسبة لإدارة القطاع الحكومي لأن إدارة الأموال العامة القليلة تقع على عاتق الموظفين. وتحكم القوانين واللوائح، والمبادئ والقواعد والمعايير، والتي تُشكّل جميعها المرجعيات المعمول بها، طريقة استخدام هذه الأموال العامة. ومن المتوقع أن يبذل موظفي القطاع العام قصارى جهدهم للمصلحة العامة وذلك عن طريق استخدام الأموال في أماكنها الصحيحة وفق المرجعيات.

ينبغي للهيئات والمؤسسات الحكومية وموظفيها أن يتصرفوا بشفافية وبشكل مسؤول أمام المواطنين عن الأموال المخولين بإدارتها، وأن يديروا هذه الأموال إدارة صحيحة، ويبدلوا قصارى جهدهم للمصلحة العامة وذلك عن طريق استخدام الأموال في أماكنها الصحيحة وفق

^١ - الموقع الإلكتروني لمبادرة تنمية الإنتوساي، مرجع سبق ذكره:

<https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbook>

^٢ - برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الإلتزام ٢٠١٨، منشور على الموقع الإلكتروني لمبادرة تنمية الإنتوساي، مرجع سبق ذكره.

المرجعيات، ولا ينبغي - بأى حال من الأحوال - إطلاق الثقة لمديري القطاع الحكومى بغض النظر عن وفائهم بالتزاماتهم والطريقة التي يتبعونها (١).

١ - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام، منشور بالموقع الإلكتروني من مبادرة تنمية الإنترنت على الموقع الإلكتروني:

<https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks>

المبحث الثانى

معايير الرقابة المالية

ودور أجهزة الرقابة المالية فى مصر

تطورت الرقابة المالية فى الحضارات القديمة بتطور شكل الحكم فى الدولة فقد عرفها المصريون القدماء والإغريق، وكان مدلولها واضحاً فى مسلة حمورابى التى إحتوت على الكثير من الأحكام المتعلقة بتنظيم المعاملات المالية والتجارية (١)، وبالرغم من تعدد أجهزة الرقابة على المال العام فى مصر، إلا أنه يوجد تضارب فى اختصاصاتها علاوة على قطع الإتصال بينها مما يحول دون إحداث تكامل بينها، وسنتناول بشىء من التفصيل دور تلك الأجهزة الرقابية فى مصر فى ثلاثة مطالب على النحو التالى:

- المطلب الأول: مراحل تطور الرقابة المالية فى مصر .
- المطلب الثانى: السمات الرئيسية لنظام الرقابة المالية الداخلية فى مصر .
- المطلب الثالث: دور أجهزة وهيئات الرقابة المالية فى مصر .

المطلب الأول

مراحل تطور الرقابة المالية فى مصر

إنطلاقاً من كون الوقاية خيراً من العلاج، ومن أن المنع خير من الردع، وإدراكاً لخصوصية الفساد فى المجال المالى، فقد مرت الرقابة المالية فى مصر فى العصر الحديث بثلاث مراحل مميزة وذلك تبعاً للظروف السياسية والإجتماعية والإقتصادية للبلاد، المرحلة الأولى وهى تبدأ من أول ميزانية لمصر سنة ١٨٨٠م، وقد كانت الميزانية مجرد تقدير للإيرادات والمصروفات خلال السنة القادمة دون أن تكون هناك إجازة من الشعب أو ممثليه، هذا من ناحية الرقابة شريعية، أما من ناحية رقابة السلطة التنفيذية فقد بدأت الرقابة المالية على تنفيذ الميزانية فى مصر مع أول ميزانية لها عام ١٨٨٠م عن طريق مراقبة تابعة لوزارة المالية ثم دخلت الرقابة المالية فى مصر مرحلة جديدة بصدور دستور ١٩٢٣م، فقد نصت المادة ١٤٤ منه على ضرورة تقديم الحساب الختامى للإدارة المالية عن العام المنقضى إلى البرلمان، وأخيراً المرحلة الحالية التى بدأت بقيام الثورة المصرية سنة ١٩٥٢م حيث امتدت رقابة الدولة على أعمال القطاع العام ومتابعة تنفيذ الخطط الموضوعه (٢) .

١ - د. السيد خليل هيكىل - الرقابة على المؤسسات العامة - منشأة المعارف - الأسكندرية عام ١٩٧١ .

٢ - د. محمد توفيق يونس: الميزانية المصرية فى السنوات الخمسين الأخيرة، من بحوث العيد الخمسين للجمعية المصرية للإقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع .

فالرقابة تعد وسيلة، حين تتخذ لمراقبة الأنشطة وسير العمل وفق خطط وبرامج فى شكل تكاملى، سواء من حيث تنفيذ البرامج وفقاً لأهداف الخطة أو تنفيذها وفقاً للجدول الزمنى المحدد لها، كما تعد غاية، حيث تهدف إلى تحديد المسألة موضع التقصير من قبل المسؤولين عن تنفيذ الخطة ومن ثم تحقيق المسئولية أو تحديدها وتنفيذها من خلال معرفة أسباب التقصير وما يجب اتخاذه من جزاءات بهدف تصحيح الأخطاء موضع المسألة (١).

لم تعد الرقابة المالية تقتصر على مراجعة نشاط الوحدات من الناحية المالية المستندية اللائحية فقط بل امتدت لى تشمل مراجعة الأداء للتأكد من مدى تحقيق البرامج الموضوعية للأهداف المخططة والمستهدف تحقيقها (٢).

تعد الرقابة على المشتريات الحكومية من أهم وسائل الإصلاح الإدارى الذى يؤدى إلى ترشيد النفقات العامة وزيادة حصيله الإيرادات العامة وتحقيق العدالة الإجتماعية فى الإنفاق والتحصيل، فمظاهر الفساد وعدم الإنضباط الإدارى يسود حينما تتمتع الأجهزة الحكومية بسلطات مطلقة وبدون رقابة أو أية قيود عليها، فانتشار الرشوة والمحسوبية والوساطة بين المسؤولين والموظفين المنحرفين يؤدى إلى ضعف كفاية الإنتاج وتزايد النفقات العامة مما يؤدى إلى أهدار موارد وأموال الدولة، ومن هنا تظهر أهمية الرقابة للحد من الفساد الذى يسود فى معظم أجهزة الدولة (٣).

١ - د. رمضان محمد بطيخ: الرقابة على أداء الجهاز الإدارى، دار النهضة العربية سنة ١٩٩٦ م ص ٢٥ - ٢٦.

٢ - د. عوف الكفرواى: الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار، الإسكندرية سنة ٢٠٠٣ م ص ١٣.

٣ - قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة الطبعة الرابعة سنة ١٩٩٤، ص ١٨٩، د. السيد عبد المولى: المالية العامة المصرية، دراسة للإقتصاد العام المصرى، دار النهضة العربية، القاهرة سنة ١٩٩٥ ص ١٩٣.

المطلب الثانى

السمات الرئيسية لنظام الرقابة المالية الداخلية

فى مصر

تسرد وزارة المالية فى مصر ضمان "الإففاق الحكومى الأكثر كفاءة" و"تحسين جودة الخدمات العامة وفعاليتها من حيث التكلفة" كجزء من مهمتها الأساسية ويظل نظام الرقابة الداخلية المصرى متجذراً بعمق فى ركيذتيه التقليديتين: مراقبة مسبقة وعمليات تفتيش مالية تحكمها وزارة المالية وتديرها (١) .

بشأن ترتيبات الرقابة المالية الداخلية الأساسية فى مصر: تنص المادة (١٩) من القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية على أن وزارة المالية هى السلطة الوحيدة للرقابة المسبقة على تنفيذ الميزانية من خلال الكيانات الإدارية، وبذلك تتحمل وزارة المالية المسؤولية النهائية والمساءلة عن تنفيذ الموازنة وجميع القضايا المالية ذات الصلة، حيث لا يمكن إجراء أى مدفوعات دون المرور بعملية الرقابة هذه، ونتيجة لذلك فإن الوزارات المختصة رغم مسؤوليتها وخضوعها للمساءلة عن الأنشطة التشغيلية، إلا أنها تتحمل فقط مسؤولية محدودة للغاية فيما يتعلق بالإدارة المالية، كما أنها لا تضع آليات المسؤولية والمساءلة عن التنفيذ الصحيح لميزانيتها .

يحدد دليل الرقابة المالية الذى يغطى أنشطة الرقابة فى مصر مفهوم "الرقابة المالية على الإففاق العام عدداً من الإجراءات والوسائل التى تعتمد عليها وحدات الجهاز الإدارى للدولة (السلطة التنفيذية)، وذلك للحفاظ على الأصول العامة وضمان فعالية النفقات العامة، وتؤكد تلك الإجراءات والوسائل على أن النفقات قد تم تحديدها والرقابة عليها وفقاً للقواعد واللوائح المنظمة بأداء الوحدات المحاسبية الخصائص التالية (٢):

- تركيز الإدارة المالية بصورة كبيرة على الرقابة المالية.
- فهم الرقابة المالية بصورة رئيسية على أنها مراقبة الإمتثال.
- تميز عملية تنفيذ الميزانية بهيكل رقابى معقد وغير واضح دائماً حتى للأطراف المعنية ذات الصلة .

١ - استعراض الحوكمة لمنظمة التعاون الإقتصادى والتنمية، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة فى منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ٢٠١٩ . يتكون الإطار القانونى للرقابة على النفقات من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة والقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية.

٢ - استعراض الحوكمة لمنظمة التعاون الإقتصادى والتنمية، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة فى منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ٢٠١٩ .

- الفعالية من التكلفة للضوابط دائماً ما تثير الشكوك.
- عرض الموظفين لمنهجية قانونية شاملة للغاية فى الأداء العام للمنظمة .
- من ناحية أخرى هناك ملاحظات إيجابية تتمثل فى (١):
- تدوين عمليات الرقابة المالية فى دليل مكتوب يُعمم على المراجعين (دليل الرقابة المالية) .
- تنفيذ نظام معلومات الإدارة المالية الحكومية، حيث إن بمجرد تطبيقه سيسهل الإدارة المالية الحديثة والسليمة على المستوى المركزى.
- يحدد دليل الرقابة المالية الأهداف التالية لتنفيذ نظام معلومات الإدارة الحكومية (٢):
- الربط المباشر بين مختلف سلطات أو وحدات المحاسبة ووحدات المحاسبة فى وزارة المالية.
- تقليل الوقت المستغرق لتلقى نتائج الأعمال والتقارير .
- الموافقة على تصميم موحد لقواعد بيانات التطبيقات الحكومية القياسية .
- إصدار تقارير شاملة وتفصيلية لمراقبة الإنفاق الحكومى من ميزانية الدولة .
- الحصول على مؤشرات شاملة واضحة عن حجم الإنفاق فى الوقت المناسب، وذلك للمساعدة فى تحديد أولويات الإنفاق وترشيده.
- توفير البيانات اللازمة للتأكد من توفر النقد فى الوقت المناسب والمبالغ اللازمة للوفاء بالالتزامات او المسؤوليات بكفاءة عالية وبأقل تكلفة ممكنة ومساعدة صناع القرار من خلال تحديد العجز أو الفائض.
- القدرة على مقارنة الإيرادات والمصروفات، مما يؤدي إلى تخفيض عبء خدمة الدين فى حالة العجز وزيادة الإستثمار فى حالة الفائض والمساعدة فى التخطيط لمسألة سندات الخزانه والفواتير .
- القيام بجميع العمليات الحكومية الخاصة بالدفع والتحويل المالى مركزياً من خلال نظام الدفع والتحويل الإلكتروني.
- مقارنة التدفقات النقدية المتوقعة والفعلية من أجل بيان درجة أى انحراف وسببه لمراعاة ذلك عند التخطيط للتوقعات المستقبلية .
- يحدد قانون المحاسبة الحكومية واللوائح ذات الصلة نظام مراقبة الإلتزام الذى لا يمكن تحمّل أى نفقات فيه ما لم يصدر التزم سابق بالميزانية، ويتم تطبيق نظام مراقبة الإلتزام من خلال ممثلى وزارة المالية (الوحدات الحسابية) الموجودة فى الهيئات المختصة (على المستوى

١ - تحليل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، لإرشادات الرقابة المالية الداخلية المصرية عام ٢٠١٩ .

٢ - تحليل منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، لإرشادات الرقابة المالية الداخلية المصرية عام ٢٠١٩ .

المركزي والمحلى) لكل من النفقات الحالية والرأسمالية، ويعتمد هذا النظام بصورة كبيرة على العمالة، حوالى ٤٠٠٠٠ موظف مدنى، ويشمل إجراءات طويلة وغير فعالة فى كثير من الأحيان، ويضم النظام الحالى حوالى ٢٥٠٠ - ٢٦٠٠ وحدة محاسبة مماثلة، وتقرر وزارة المالية إنشاء أو إلغاء هذه الوحدات دون أى غطار ملموس يحدد إجراءات موحدة للقيام بذلك^(١)، وفى الممارسة العملية غالباً ما تكون خصائص الأنشطة التشغيلية لأى من الكيانات وعملياتها المالية وإجراءاتها هى الأسباب الرئيسية لإنشاء وحدة محاسبية، وتسجل وحدات المحاسبة أيضاً أنشطتها فى دد كبير من سجلات الحسابات، مما يؤدي إلى زيادة أعباء العمل والمخاطر المتعلقة بالأخطاء، كما أن التشغيل الآلى للعمليات والإجراءات قدر الإمكان ستكون خطورة مهمة لتعزيز الرقابة على الإدارة المالية والحد من فرص الأخطاء او التدخلات البشرية^(٢) .

لا تمتلك الوزارات التنفيذية فى مصر القرار بخصوص عمليات الرقابة الداخلية، ولا يتم تشجيعها على وضع آليات المساءلة فى أنظمة الرقابة المالية المركزية السابقة، على سبيل المثال لا يتم تناول عملية عدم الفصل بين الواجبات (أى فصل تخطيط الموازنة وسجل الإلتزامات ومهام التنفيذ والمحاسبة) داخل الوحدات المحاسبية من خلال اللوائح الحالية، وعملياً لدى وحدات الرقابة المالية أيضاً وظيفة محاسبية، هذا الدمج بين وظائف الرقابة والمحاسبة فى وحدة محاسبة واحدة المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بعملية تنفيذ الميزانية ، لا يوفر سوى القليل من الفصل بين الواجبات، وذلك لتقليل أى تضارب فى المصالح بين أولئك الذين يراقبون الميزانه وتنفيذها وأولئك الذين يصدرون الحسابات الختامية ذات الصلة^(٣) .

^١ - تمنح المادة ٣٣ من القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية وزارة المالية صلاحية إنشاء أو إلغاء وحدات المحاسبة وتمنح هذه القوانين الأساس القانونى للرقابة على النفقات وتنظيم الأدوار والوظائف والمسؤوليات لجميع الأطراف المعنية بالرقابة على النفقات ويرد وصف إضافى لهذه الأدوار والمسؤوليات وعمليات الرقابة فى دليل الرقابة المالية .

^٢ - استعراض الحوكمة لمنظمة التعاون الإقتصادى والتنمية، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة فى منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ٢٠١٩ .

^٣ - استعراض الحوكمة لمنظمة التعاون الإقتصادى والتنمية، الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة فى منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ٢٠١٩ .

المطلب الثالث

دور أجهزة وهيئات الرقابة المالية فى مصر

يرتكز واقع الرقابة المالية الداخلية فى مصر بجانب الرقابة الذاتية والرقابة الرئاسية على رقابة الهيئة العامة للخدمات الحكومية ورقابة وزارة المالية، أما الرقابة المالية الخارجية على الأموال العامة فتعتبر رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات الرقابة الأكثر فاعلية وتحظى بقدر أكثر رحابة واتساعاً، وبناء على ما تقدم سوف نتناول دور أجهزة الرقابة المالية فى جمهورية مصر العربية فى فرعين على النحو التالى:

الفرع الأول

دور أجهزة الرقابة المالية الداخلية فى مصر

يتسع نطاق دور الدولة فى الحياة الإقتصادية ليشمل القيام بالتغييرات التنظيمية اللازمة فى مختلف قطاعات الإقتصاد القومى، وكذلك بناء الأساس الصناعى (عن طريق إقامة المشروعات الصناعية والمشروعات التى تقوم بالخدمات الأساسية وهو ما يعنى قيامها بالدور الإستراتيجى فى عملية التحول الإقتصادى ويستتبع ذلك اتساع النشاط المالى لها، وكل ذلك يرتبط بالضرورة بوجود رقابة مالية تضمن حسن توظيف موارد الدولة للخروج من وضعية التخلف إلى مرحلة تراكم رأس المال التجارى (١).

١- دور الهيئة العامة للخدمات الحكومية فى مجال الرقابة المالية:

مما لا شك فيه أن المخازن الحكومية تلعب دوراً هاماً فى توفير المستلزمات السلعية بالقدر المناسب والجودة المناسبة، وتنقسم المخازن الحكومية إلى ثلاثة أنواع وهى (٢):
أ- مخازن رئيسية: ومهمتها تسلم وصرف جميع الأصناف المشتراه بمعرفة إدارة المخازن والمشتريات .

ب- مخازن إقليمية: وتحصل على احتياجاتها من المخازن الرئيسية أو من الموردين .

ت- مخازن فرعية: تحصل على ما يلزمها من أصناف من المخازن الرئيسية أو الإقليمية بموجب تصريح وفى حدود معينة .

١ - د. محمد دويدار: دراسات فى الإقتصاد المالى، منشأة المعارف بالأسكندرية دون نشر تاريخ ص ٣٩ .

٢ - د. عبد الله عبد السلام أحمد، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحلية، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح

عام ٢٠٠٠. ص ٣٩٥، ٣٩٤

نظراً لما تمتلكه الحكومة من أصول ومهمات وموجودات الأمر يتطلب وجود جهة مركزية تشرف عليها ووضع نظم الحفظ الخاصة بها وقد أناط المشرع بالهيئة العامة للخدمات الحكومية مسئولية القيام بهذه المهام (١) .

للهيئة العامة للخدمات الحكومية اختصاصات فى مجالات المشتريات والمبيعات والمخازن والخدمات سنتناولها على النحو التالى (٢) :

أولاً: فى مجال المشتريات:

١. إجراء الدراسات والبحوث الخاصة بعمليات الشراء للجهاز الإدارى للدولة والهيئات العامة و وحدات الإدارة المحلية ووضع القواعد والتشريعات اللازمة لتنظيم هذه العمليات بهدف ترشيد الإنفاق .

٢. دراسة وتقدير احتياجات الجهات من أصناف ورق الكتابة والطباعة والتصوير .

٣. الترخيص بما هو لازم وضروري لحاجة العمل الفعلية والابتعاد عن كافة صور الإسراف فى استخدام المال العام والإنفاق المظهري .

٤. التفتيش على أعمال المشتريات بالجهات الحكومية المختلفة للتأكد من تطبيق أحكام القانون رقم ٨٩ لسنة ٩٨ ولائحته التنفيذية، وحالياً وفقاً لأحكام قانون التعاقدات الحكومية رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ .

٥. توفير المعلومات عن المقاولين والموردين والمكاتب الاستشارية وبيوت الخبرة التي تقوم بها هذه الجهات .

٦. إجراء الدراسات والبحوث اللازمة لإعداد وتعديل التشريعات المنظمة للعمل فى هذا المجال لمسايرة التطورات الاقتصادية والسياسية والقضاء على ما يسفر عنه من سلبيات .

١ - صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٢١٢٦ لسنة ١٩٧١ بإنشاء الهيئة العامة للخدمات الحكومية وأناط بها تخطيط ومتابعة عمليات الشراء والبيع للجهاز الإدارى للدولة وإجراء الدراسات الخاصة بترشيد الإنفاق الحكومى،

٢ - اختصاصات الهيئة الهامة للخدمات الحكومية، على موقعها الإلكتروني:

<http://www.gags.gov.eg/Home/Targets>

تتبع الهيئة الهامة للخدمات الحكومية وزارة المالية وأنشئت عام ١٩٧١ بهدف إحداث تغيير فى نظم وقواعد العمل المعمول بها فى الجهات الحكومية فى مجالات الشراء والبيع والتخزين ترشيداً للإنفاق الحكومى وإيضافاً للشفافية من خلال إدخال النظم العلمية الحديثة فى الإدارة بصفة عامة وإدارة الموارد بصفة خاصة، كذلك تقوم بتفسير كل ما يتعلق بتطبيق أحكام قانون تنظيم المناقصات والمزايدات الصادر بالقانون ٨٩ لسنة ١٩٩٨ وتعديلاته، وإجراء الدراسات والبحوث اللازمة لإعداد وتعديل التشريعات المنظمة للعمل فى مجال المشتريات الحكومية لمسايرة التطورات الاقتصادية والسياسية والقضاء على السلبيات .

٧. تفسير كل ما يتعلق بتطبيق احكام قانون التعاقدات الحكومية ولائحته التنفيذية .

ثانياً: في مجال المخازن:-

١. إجراء البحوث المخزنية التي تستهدف تنظيم المخازن والحفاظ على موجوداتها للحد من الفاقد والتالف .
٢. مراجعة المقاييس السنوية للمستلزمات السلعية للوصول للاحتياجات الفعلية الحقيقية.
٣. التفتيش على أعمال المخازن الحكومية للتأكد من تطبيق لائحة المخازن الحكومية.
٤. تعديل اللوائح المخزنية وتطويرها بما ينمى مع المتغيرات المختلفة .
٥. متابعة وحدات مراقبة المخزون السلعي ووضع الخطط اللازمة لتصريف المخزون الراكد والخردة والكهنة .

ثالثاً: في مجال المبيعات:-

١. تخطيط ومتابعة وإعداد برامج البيع المختلفة التي تفوض بها الهيئة من قبل الجهات الحكومية لأصناف السيارات والرواكد والخردة والكهنة كذا السلع والبضائع والسيارات الجمركية وذلك لعرضها في توقيتات معينة بما يضمن بيعها واستيعاب السوق لها .
٢. إجراء عمليات البيوع المختلفة نيابة عن الجهات الحكومية ترشيداً للإنفاق الحكومي .

رابعاً: في مجال الخدمات:-

١. حصر السيارات الحكومية المختلفة ومتابعة تطبيق قواعد استخدام سيارات الركوب الحكومية التي أقرتها اللجنة الرئيسية للسيارات المشكلة بالهيئة بهدف تنظيم استخدام هذه السيارات وترشيد الإنفاق عليها .
٢. القيام بالأعمال التنفيذية الخاصة بتصفية الأموال والممتلكات المستردة وفقاً للقرارات التي تصدرها لجنة التصفية في هذا الشأن والتصدي لظاهرة التعديات واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة والتصرف فيما هو قابل منها للبيع .
٣. حصر وحدات الإسكان الإداري للدولة المملوكة والمستاجر وأراضى الفضاء التابعة لها وعمل الدراسات والبحوث اللازمة في هذا الشأن لخدمة متخذي القرار .

خامساً: في مجال التدريب:-

يتولى مركز التدريب بالهيئة عقد برامج تدريبية مجانية للعاملين بمختلف الجهات الحكومية في مجال المشتريات والمخازن والمبيعات والسيارات بهدف رفع كفاءة العاملين بهذه الوظائف وتحسين الأداء. كما يقوم المركز حالياً بدور فعال في المشاركة في المشروع القومي لرفع كفاءة إدارة المخزون عن طريق التدريب المجاني لمختلف العاملين بإدارات المخازن بالدولة على برنامج التكويد وكيفية استخدام دليل التصنيف والترقيم لأصناف المخزون السلعي .

أناطت لائحة المخازن بهيئة الخدمات الحكومية اختصاصات رقابية فى مجال المخازن الحكومية تتمثل فى الأتى:

- ١- التحقق من الإلتزام بأحكام لائحة المخازن ومن انتظام العمل بالمخازن وسلامة الدفاتر بها وسلامة القيد.
- ٢- التحقق من سلامة إجراءات تسليم الأصناف ومن سلامة إجراءات إرتجاع الأصناف المرتجعة .
- ٣- إجراء جرد مفاجىء لبعض الأصناف ومقارنة الفعلى بالدفاتر والتحقق من عدم وجود أصناف راكدة أو زائدة عن الحاجة.
- ٤- التحقق من تسوية العجز أو الزيادة عن الجرد حسب ما تقضى به اللوائح.
- ٥- متابعة تنفيذ الوحدات الحكومية لملاحظات التفتيش التى ذكرت بالتقارير.

تقوم الهيئة العامة للخدمات الحكومية بتنفيذ إجراءات الشراء المركزي ببداية العام المالي ٢٠٢٠/٢٠١٩ بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ٢٨٥٢ لسنة ٢٠١٩، وذلك لتدبير احتياجات جميع الوزارات والجهات التابعة لها والمحافظات وغيرها من وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية من أدوات وأجهزة مكتبية من خلال طرحها فى ممارسات عامة على أساس الوحدة الواحدة، والترسية على أصحاب العطاءات الأفضل شروطاً والأقل سعراً، وإخطار الجهات المستفيدة للقيام بإصدار أوامر التوريد حسب الإحتياجات السنوية المعتمدة من السلطة المختصة لك جهة مستفيدة فى ضوء ما تم تخصيصه وإقراره لها من اعتمادات مالية لهذا الغرض، وإبرام العقود وتنفيذها، وسداد الثمن خصماً على الإعتمادات المدرجة بأبواب الموازنة العامة للدولة.

كما تتولى الهيئة العامة للخدمات الحكومية تنفيذ إجراءات الشراء المركزي للعام ٢٠١٩/٢٠٢٠، من السيارات اللازمة للجهات المنصوص عليها بقرار مجلس الوزراء المشار إليه.

٢- دور وزارة المالية فى مجال الرقابة المالية:

يرجع تاريخ رقابة وزارة المالية على تنفيذ الميزانية فى مصر بصورة واضحة إلى نهاية العقد الأول من القرن الحالى، حيث رأت وزارة المالية أن تقوم بإعادة تنظيم طرق المحاسبة القائمة بمختلف الوحدات الحكومية، إلا أن هذه المراقبة لم تحقق عل الإطلاق ما كان مرجوا منها، فقد اقتصرت أعمالها على مراجعة المصروفات فقد دون الإيرادات وحتى بالنسبة لمراجعة

المصرفيات فقد كانت تتم بطريقة بسيطة فكانت كل مصلحة أو وزارة ترسل حساباتها الشهرية موضحاً بها جميع المبالغ المصرفية (١) .

عند صدور دستور ١٩٢٣ نص على أن يقدم البرلمان فى بداية كل دور انعقاد عادى الحساب الختامى للإدارة المالية عن العام المنصرم لإعتماده، إلا أنه نظراً لأن مراجعة الحساب الختامى للدولة يتطلب دراية وخبرة فنية فقد اقترح إنشاء هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية تولى القيام بهذه المهمة، وبالفعل صدر القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٢ بإنشاء ديوان المحاسبة وأُنيط به إجراء الرقابة المالية المحاسبية (٢).

بصدور القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٢ بشأن الموازنة العامة للدولة تم تدعيم دور وزارة المالية فى الرقابة على الموازنة العامة سواء فى مراحل إعدادها أم تنفيذها ومتابعة نتائج تنفيذها حيث قرر كلا من القانون ولائحته التنفيذية بأن تتولى وزارة المالية عملية إعداد مشروع الموازنة بعد دراسة المشاريع المقدمة من الجهات المختلفة وبعد استشارة البنك المركزى بهدف التنسيق بين السياسة المالية والنقدية والإئتمانية بما يحقق أهداف الخطة السنوية المقررة ويتفق مع السياسة العامة للدولة وتلتزم جميع الجهات بتقديم كافة البيانات والمعلومات والإيضاحات التى تطلبها وزارة المالية (٣).

تعتبر رقابة وزارة المالية أخطر وأهم أنواع الرقابة الداخلية، التى تتميز عن باقى الأنواع الأخرى بأنها تتم من خلال عاملين غير تابعين إدارياً لجهة الإدارة التى يتم الرقابة على عملها وإنما يتبعون وزارة المالية .

تهدف رقابة وزارة المالية إلى المحافظة على المال العام للدولة عن طريق (٤):

١. التحقق من أن الموارد قد حُصلت وفقاً للقوانين واللوائح والقرارات الإدارية الصادرة من الجهة المختصة .
٢. الكشف عن أى مخالفة أو تقصير .
٣. متابعة تنفيذ خطة الدولة وتقييم الأداء فى الوحدات، للتأكد من تحقيق الأهداف المرسومة بالخطة .

١- د . حامد عبد المجيد دراز، المالية مؤسسة شبابا الجامعة، دون سنة نشر، مرجع سابق ص ١١١،

١١٢

٢- د . حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق ص ١١٣.

٣- المادة (١٥) من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ والمادتين (١٩) و (٢٠) من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٧٤٥ لسنة ٢٠٠٥ .

٤- Hanson, Public Enterprise and Economic Development, op.cit., p.378

٤. التأكد من تطبيق القوانين واللوائح الإدارية واكتشاف نقاط الضعف بها، لتلافيها والتخلص منها .

يُعد دور وزارة المالية في هذه المرحلة محورياً، حيث يبدأ وزير المالية بإصدار منشوراً بالقواعد اللازمة لإعداد الموازنة، والخطوات الواجبة الإلتباع في عملية الإعداد، لتقوم كل جهة بتقدير نفقاتها وإيراداتها عن العام المقبل، وتعد هذه التقديرات بمعرفة وزارة المالية لإختصاصها بإجراء عمليات التنسيق اللازمة بين الوزارات المختلفة في مرحلة إعداد الموازنة باعتبار أن لوزير المالية صلاحيات كاملة لرؤية الموقف المالي للدولة ككل .

توسع بعض الدول كبريطانيا من صلاحيات وزير المالية، حيث تمنحه حق قبول أو تعديل أو رفض النفقات التي تتقدم بها سائر الوزارات، عدا النفقات المتعلقة بالقوات المسلحة والتي يرجع فيها لمجلس الوزراء لإتخاذ القرار المناسب بشأنها، حال وجود خلاف لتعلقها بالأمن القومي للدولة، بينما تقيّد دول أخرى كفرنسا من صلاحيات وزير المالية بشأن عملية إعداد الموازنة فلا يكون له حق قبول أو تعديل أو رفض النفقات وإنما يقوم بمحاولة إقناعهم بوجهة نظره، فإن لم ينجح في ذلك عُرض الأمر على مجلس الوزراء للفصل في الخلاف (١) .

إستحدث القانون رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ بشأن التعاقدات التي تبرمها الجهات العامة، إنشاء مكتب شكاوى التعاقدات الحكومية يتبع وزير المالية مباشرة، يختص بتلقى الشكاوى المتعلقة بأى مخالفة لأحكام القانون ولائحته التنفيذية وفحصها واتخاذ القرار بشأنها دون مقابل، وتكون قراراته ملزمة لطرفى الشكاوى، ويجب على الجهة الإدارية تنفيذ القرار خلال مدة لا تتجاوز سبعة أيام من تاريخ تسلمه القرار .

الفرع الثانى

الدور الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات

تواترت قوانين إنشاء الجهاز المتعاقبة على النص على إستقلالية الجهاز، حيث نصت المادة الأولى من قانون إنشاء الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بأن الجهاز المركزى للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية إعتبارية عامة تلحق بمجلس الشعب تهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة، وعلى أموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها فى هذا القانون، وتعاون مجلس الشعب فى القيام بمهامه فى هذه الرقابة، وهو ذات النص الوارد بقانون الجهاز رقم ٣١ لسنة ١٩٧٥ المعدل بالقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٩٤ .

١ - د. على لطفى، د محمد رضا العدل، إقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس عام ١٩٨٧ ص

يباشر الجهاز عدة وسائل فى إجراءاته للرقابة أهمها الفحص بالعينة والمعاينة والتفتيش، بالنسبة للفحص بالعينة حدد القانون الحالى رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ القواعد التى تنظم وسائل الفحص والمراجعة التى يستطيع الجهاز استخدامها وكيفية هذا الإستخدام، وفقاً للمادة السابعة منه يباشر الجهاز عمليات الفحص والمراجعة المنصوص عليها فى هذا القانون، إما فى مقر الجهات التى تتواجد بها السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها، وإما فى مقر الجهاز وفقاً لما يراه رئيس الجهاز محققاً للمصلحة^(١) .

للجهاز الحق فى أن يفحص أى مستند أو سجل أو محاضر جلسات أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، كما له الحق أيضاً فى أن يطلب أية بيانات أو معلومات أو إيضاحات يرى أنها لازمة لمباشرة هذه الإختصاصات، له أن يحتفظ بما يراه من المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق إذا تطلبت عملية المراجعة ذلك لحين الإنتهاء منها .

يُعتبر الجهاز المركزى للمحاسبات الجهاز الأعلى للرقابة المالية داخل المجتمع الإدارى فى مصر، لأنه الجهاز المنوط به فحص الأعمال المالية لجميع الوحدات الإدارية للدولة، ولقد أحسن المشرع الدستورى عندما خصص لهذا الجهاز مادة مستقلة فى الدستور المصرى ٢٠١٤، حيث يُعد ذلك ضمانه هامة لإستقلاله وتأكيداً لإختصاصاته فى الرقابة على الموازنة العامة للدولة، والموازنات المستقلة التى تتحمل الدولة فى النهاية العجز اللاحق .

ينظم عمل الجهاز المركزى للمحاسبات المادتين الأولى والثانية من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والذى ينحصر فى ثلاث مهام:

- ١- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانونى .
- ٢- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ خطة الدولة .
- ٣- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات المالية.

يباشر الجهاز رقابته بالفحص والمراجعة عن طريق العينة، ولقد نصت على هذا الأسلوب المادة(٩) من القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٨٨ المشار إليه إذ نصت على ما يأتى: " يباشر الجهاز إختصاصاته المبينة فى هذا القانون بطريق العينة وله أن يباشر هذه الإختصاصات بطريق الفحص الشامل إذا دعت الحاجة لذلك .

كما يختص بفحص اللوائح المالية والإدارية للتحقق من مدى كفايتها، واقتراح وسائل تلافى أوجه النقص فيها، ويباشر الجهاز رقابته بالتفتيش والمعاينة، حيث تنص المادة (٧) من

١ - د. أحمد السيد عوضين، أجهزة الرقابة على النواحي المالية، مرجع سبق ذكره، ١٥٤، ١٥٥ .

قانون إنشاء الجهاز على أن الجهاز فى سبيل مباشرته للإختصاصاته المشار إليها فى هذا القانون حق المعاينة والتفتيش على الأعمال والوحدات الخاضعة لرقابته .

يتضمن التفتيش الذى يجريه الجهاز المركزى للمحاسبات نواح متعددة منها، التفتيش على الإيرادات والتفتيش على الحاسبات الختامية والمصروفات العامة، والتفتيش على المخازن والتفتيش على حسابات الخزانه(١).

فى سبيل تمكين الجهاز من القيام بمهامه الرقابية، نص قانون الجهاز على عدة وسائل هامة من وسائل الرقابة تمكنه من ذلك منها: أنه على وزارة المالية موافاة الجهاز بالحسابات الختامية للدولة وبياناتها التفصيلية ومشروعات قوانين ربطها، وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بميزانياتها وحساباتها الختامية، وما يجرى عليها من تسويات وتعديلات إضافية والحسابات المالية والربع سنوية والشهرية والنتائج الجرد السنوى للمخازن التابعة لها وتقارير الإنجاز .

كما أنه على ممثلى وزارة المالية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المسئولين الماليين فى هذه الجهات إخطاره بجميع الحالات التى يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية وذلك خلال شهر من نتائج وقوعها.

كذلك، على رؤساء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز إبلاغه بوقائع الإختلاس أو السرقة أو التبيد أو الإلتلاف أو الحريق أو الإهمال يوم إكتشافها، وعليهم أيضاً أن يوافقوا الجهاز بالقرارات الصادرة بشأنها فور صدورها، وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بالبيانات والمؤشرات اللازمة لمتابعة تنفيذ وتقييم الأداء طبقاً للنظام والنماذج التى يعدها الجهاز(٢).

تلتزم الجهات التى تقوم بتنفيذ مشروعات إستثمارية بموافاة الجهاز بصورة من دراسة الجدوى لكل مشروع إستثمارى وكذلك بأية تعديلات تطرأ على هذه الدراسة وأسبابها أثناء تنفيذ المشروع، أيضاً على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أن ترد على ملاحظاته خلال شهر من تاريخ إبلاغها بها . وللجهاز الإتصال مباشرة بالمسئولين الماليين بمختلف مستوياتهم التابعين منهم لوزارة المالية أو غيرهم فى الجهات الخاضعة لرقابته، وعن طريق هذا الإتصال يمكن للجهاز الحصول على ما يلزم من إيضاحات وبيانات من مختلف الجهات الخاضعة لرقابته، وكما يمكن له موافاة تلك الجهات بما لديه من ملاحظات(٣).

١ - د. أشرف حامد السيد، مرجع سبق ذكره ص ٥٦٣ .

٢ - المادة ١٣ من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ .

٣ - المواد أرقام (١٠ ، ١٤ ، ١٥ ، ١٦) من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ .

- أما بشأن اختصاصات الجهاز المركزي للمحاسبات فى إطار تقويم الأداء الحكومى على استخدام المال العام طبقاً لمعايير الإقتصاد والكفاءة، فيتضح مما يلى (١) :
- ١- متابعة وتقويم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز، التى تباشر نشاطها فى مجال الخدمات والأعمال .
 - ٢- إعداد تقارير تفصيلية تتناول تقويم ما يتكشف من نقاط ضعف أو اختلال أسفرت عنها تقارير المتابعة وتقويم الأداء على الوحدات التنفيذية والمعدة من إدارات متخصصة داخل الجهاز بعمليات تقويم الأداء الحكومى والعمل على رفع كفاءته .
 - ٣- متابعة تنفيذ المشروعات الإستثمارية بالتكاليف المقدرة وطبقاً للتوقيت الزمنى المحدد لها، وعلى الوجه المحدد بالخطة .

١ - على أنور العسكرى، الرقابة المالية على الأموا العامة، مرجع سبق ذكره ص ٣٠٦

المبحث الثالث معايير الرقابة المالية ودور أجهزة الرقابة المالية في الإمارات العربية المتحدة

بالنسبة لأجهزة الرقابة المالية في دولة الإمارات فيوجد بها ديوان المحاسبة على المستوى الإتحادي وتتعدد الأجهزة الرقابية تبعاً لكل إمارة على المستوى المحلي، وهذا ما سنتناوله بالتفصيل في مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: دور ديوان المحاسبة على المستوى الإتحادي

المطلب الثاني: دور الأجهزة الرقابية على المستوى المحلي .

المطلب الأول دور ديوان المحاسبة على المستوى الإتحادي

يختص ديوان المحاسبة الإماراتي بممارسة نوعا الرقابة التقليدية والإلكترونية على الجهات الخاضعة لرقابته، وذلك وفقاً لما سنتناوله في الفرعين التاليين:

الفرع الأول رقابة ديوان المحاسبة الإماراتي التقليدية

ديوان المحاسبة، هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة والسلطة المختصة بمكافحة الفساد والرقابة على الأموال العامة، يقوم الديوان من خلال موقعه الإلكتروني بنشر التقارير الرقابية حول نتائج ممارسات اختصاصاته على الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته بما في ذلك نشر الأخبار المتعلقة بقضايا مكافحة الفساد ليكون ذلك متوافراً لوسائل الإعلام وللجهات وأفراد المجتمع بهدف تحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة في القطاع العام (١) .

^١ - ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة، الموقع الإلكتروني:

https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/WorkingGroups/workinggroup4/2016-August-22-24/Contributions_NV/UAE_AR.pdf

تُعتبر الإمارات من أولى دول العالم الموقعة على الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد عام ٢٠٠٦، عبر الأمانة العامة للأمم المتحدة، ومنذ هذا الوقت تم إسناد مسؤولية ملف مكافحة الفساد إلى ديوان المحاسبة، بجانب الرقابة على المال العام في مختلف المؤسسات الاتحادية بالدولة، وشكّلت الدولة لجنة خبراء من المؤسسات والوزارات الاتحادية، تشمل وزارات: العدل، والداخلية، والخارجية، وشؤون الرئاسة، بالإضافة إلى ديوان المحاسبة، تتولى متابعة وتطبيق الأمور المتعلقة بالاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد بشكل دوري، ومراجعة وتقييم كل التشريعات ذات الصلة المعمول بها في الدولة، ورفع التوصيات اللازمة لمجلس الوزراء لاستكمال جوانب النقص بما يفي بمتطلبات الاتفاقية (١).

جدير بالذكر أن ديوان المحاسبة هو أحد أعضاء المنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) وأيضاً أحد أعضاء منظمة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة العربية (الأرابوساي) (٢).

يبرز الهدف الرئيسي لإنشاء ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة في حماية الصالح العام، وذلك عن طريق الرقابة المالية كأحد أنواع الرقابات التي تقوم بها الدول للمحافظة على الأموال العامة، حيث تنص المادة الثانية من القانون الإتحادي رقم (٢) لسنة ٢٠١١ بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة على أنه: "يتولى الكشف عن الغش والفساد المالي والرقابة على أموال الدولة وأموال الجهات المنصوص عليها في المادة الرابعة، ويتحقق بوجه خاص من سلامة ومشروعية إدارة هذه الأموال، وبناء على ذلك يهدف ديوان المحاسبة إلى (٣):

١ - الدكتور حارب بن سعيد العميمي، رئيس ديوان المحاسبة رئيس منظمة «انتوساي»، الإمارات اليوم ١٠ ديسمبر ٢٠١٩

<https://www.emaratalyom.com/local-section/other/2019-12-10-1.1282652>

٢ - تم تأسيس الأرابوساي سنة ١٩٧٦، وهي تقوم بتنفيذ العديد من المهام ومن بينها تشجيع تبادل الآراء والأفكار والتجارب وكذلك تبادل الدراسات والأبحاث بين أعضاء الأجهزة العليا في مجال الرقابة المالية العامة وتشجيع هذه الرقابة العامة بمنظور علمي وعملي وتشجيع الوعي حول الأخذ بعين الاعتبار مفهوم الرقابة والمراجعة المحاسبية في الدول العربية، من أجل أن تاخذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دورها، ومن خلال انجاز وتطبيق وتقوية مسائل الرقابة المالية العامة والمراجعة، وتشجيع وتقوية التعاون بين أعضاء الأجهزة الرقابية، خاصة بين أعضاء الأرابوساي والمؤسسات التابعة لها، وكذلك مع الأجهزة الفنية التابعة لمؤسسات الجامعة العربية المتخصصة والمؤسسات الدولية والجهوية، كل ذلك من أجل التعاون في مجال الرقابة المالية العامة.

. <http://www.intosai.org/ar/regional-organizations/arabosai.html>

٣ - د. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مطبعة الانتصار، جامعة الإسكندرية، سنة ١٩٩٨، ص ٣١.

- ١- تدقيق قوائم البيانات المالية للتأكد من أن المبالغ التي صرفتها الجهات الحكومية مطابقة لما ورد في تقاريرها المالية.
 - ٢- التأكد من عمليات صرف النفقات وتحصيل الإيرادات قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها في الحكومة الاتحادية.
 - ٣- التأكد من أن الجهات قد استخدمت مواردها المالية في الأنشطة والمهام المنوطة بها بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية والإقتصاد.
 - ٤- تحديد وتقييم حالات الغش والإحتيال أو المخالفات الجسيمة التي يترتب عليها ضرر بالمال العام، واتخاذ الإجراءات اللازمة حيالها.
- كشفت عمليات الرقابة المالية التي نفذها ديوان المحاسبة عام ٢٠١٨ ، على إحدى الجهات الخاضعة لرقابته، وجود تجاوزات مالية في عمليات إبرام وتنفيذ عقود المشتريات العامة. وقام الديوان بحصر العقود والمبالغ المخصصة لها، والاطلاع على المستندات والوثائق المصاحبة لمراحل التعاقد والتنفيذ، وشهادات الإنجاز.
- ومن خلال تتبع مراحل الدفعات المالية الخاصة بتلك العقود، ومقارنتها بمستوى الإنجاز الفعلي، ظهر تباين في قيمة الدفعات المالية مع قيمة الأعمال المنجزة.
- وتبين لإدارة مكافحة الفساد بالديوان، من خلال الفحص المستندي، وجود شبهة استيلاء على المال العام، من خلال إبرام عقود مشتريات وعقود خدمات لم يتم تنفيذها وفق الشروط والمواصفات المحددة بالعقود، حيث تبين من خلال عمليات التحليل المالي والتدقيق الجنائي، تورط أحد موظفي الجهة، بالتعاون مع بعض الموظفين، وقيام الموظف بإسناد عمليات تنفيذ عقود المشتريات لشركته الخاصة، حيث تمكن فريق الرقابية المالية، بالتعاون مع إدارة مكافحة الفساد، من كشف قيام الموظف خلافاً للأنظمة والتشريعات المقررة لعمليات المشتريات الحكومية، بتمرير الدفعات المالية، بالتعاون مع بعض الموظفين بالجهة، من خلال استخدام مستندات ووثائق صورية تظهر إنجاز العمل المطلوب على غير الحقيقة، فثبت للديوان أن جملة المبالغ التي صرفت من دون وجه حق، تفوق ٦٠ مليون درهم إماراتي نظير خدمات ومشتريات نفذت بقيم وحجم ومواصفات نقل عن ماهو معتمد لتلك العقود والتي تم التعاقد على أساسها.
- قام ديوان المحاسبة بتحويل ملف القضية إلى الجهات القضائية لاتخاذ الإجراءات القانونية المقررة بحق المشتبه بهم، مطالباً برد الأموال المصروفة من دون وجه حق إلى الخزانه العامة للدولة^(١).

^١ - صحيفة الإتحاد: ديوان المحاسبة يكشف عن حالة استيلاء على المال العام ٣٠ أكتوبر ٢٠١٨ .

يعتبر تحديد المركز التنظيمي القانوني للموظف العام من أهم أسباب ارتفاع أو زيادة كفاءة التنظيم الوظيفي، ومن أهم عوامل نجاح الموظف في أداء عمله، ووضوح دقة تحديد مركزه القانوني بما يضمن له من حقوق كافية لحمايته ورعاية شئونه. ويتم تحديد المركز التنظيمي القانوني للموظف العام بواسطة التشريع الصادر عن السلطة التشريعية، وذلك لأنها تعمل جاهدة لمراعاة صالح الموظف العام بما يتفق مع المصلحة العامة وخاصة من حيث الضمانات التي يتعين إقرارها له، ضماناً للإستقرار الوظيفي حتى يتفرغ لأداء عمله في ثقة وإطمئنان (١).

لقد أفرد المشرع الإتحادي نصوصاً خاصة وأحكاماً وظيفية متميزة ومستقلة خاصة بموظفي ديوان المحاسبة، لممارسة أعمالهم الرقابية. وهذا ما ورد في الفصل الثامن، المواد (٣٢-٤٢) من القانون رقم ٨ لسنة ٢٠١١ بشأن ديوان المحاسبة.

منح المشرع لديوان المحاسبة اختصاصات رقابية ذات صفة مالية، والتي تشمل الرقابة المالية على البنود والإعتمادات والأعراض المخصصة لها ومدى مطابقتها للقواعد القانونية والمحاسبية المعمول بها، والرقابة المالية على الأداء المالي التي تشمل المقارنة بين العائد المطلوب والمستهدف تحقيقه، وكذلك الرقابة الإلكترونية من خلال استخدام الأنظمة الإلكترونية في أداء مهام الرقابة.

كما حدد المشرع الجهات التي تخضع لرقابة ديوان المحاسبة، تلك الرقابة التي تكون رقابة شاملة أو إنتقائية، التي يباشر ديوان المحاسبة اختصاصاته الرقابية عليها وحصراً في الآتي:

- ١- الوزارات والجهات الحكومية الإتحادية.
- ٢- المجلس الوطني.
- ٣- المؤسسات والهيئات العامة التابعة للدولة .
- ٤- الشركات والهيئات التي يكون للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة خصصة في رأسمالها لا تقل عن ٢٥% أو التي تضمن الدولة لها حداً أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية (٢).
- ٥- أية جهة يعهد المجلس الأعلى للإتحاد أو رئيس الدولة أو مجلس الوزراء أو المجلس الوطني الإتحادي إلى الديوان بمراقبتها.

١ - د. محمود سامي جمال الدين، أصول القانون الإداري في دولة الإمارات، دراسة مقارنة، الكتاب الأول تنظيم السلطة الإدارية والوظيفة العامة، ١٩٩٤، ص ١٠٦.

٢ - يقصد بالشركات أو الهيئات التي تتلقى إعانة من الدولة هي الشركات التي تقدم لها الدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة إعانة مالية - والمقصود بالإعانة المالية - كل ما تقدمه الدولة للشركة من مبالغ بنية عدم الإسترداد أو بنية التبرع وذلك بغض النظر عن قيمة الإعانة الممنوحة .

تشمل الرقابة المالية والقانونية لديوان المحاسبة على أموال الجهات الخاضعة لرقابته ما يلي^(١):-

أولاً: الكشف عن الغش والفساد المالي، حيث تعتبر مسألة محاربة ومكافحة الفساد من أولويات دولة الإمارات بمختلف الوسائل والتدابير عن طريق أجهزتها الإدارية في الدولة، وبعد ديوان المحاسبة واحداً من هذه الأجهزة التي لها دور فعال في مكافحته^(٢) .

ثانياً: يُمارس ديوان المحاسبة رقابة شكلية من خلال التحقق من أن جميع إيرادات الدولة قد أُدخلت في ذمتها وفقاً للتشريعات السارية، وقد حدد الدستور الإتحادي إيرادات الإتحاد التي يختص ديوان المحاسبة بمراقبتها مالياً وهي: الضرائب والرسوم والعوائد التي تفرض بقانون، والرسوم والأجور التي يحصلها الإتحاد في مقابل الخدمات التي يؤديها، والحصة التي تسهم بها الإمارات الأعضاء في الإتحاد في ميزانيته السنوية وإيراد الإتحاد من املاكه الخاصة^(٣)، كما يمارس ديوان المحاسبة رقابة شكلية أخرى من خلال التحقق من أن كافة النفقات قد تم صرفها وفقاً للقوانين واللوائح المالية والمحاسبية النافذة ووفقاً لأحكام قانون الميزانية العامة للدول، وهو في ذلك يراقب مشروعية كل مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية الإنفاق والأمر بالصرف والدفع الفعلي بحيث يتوفر في كل مرحلة من المراحل السابقة المستندات والمؤيدات الأصلية المثبتة لها^(٤).

ثالثاً: التحقق من أن النظم والعمليات المالية المعمول بها لدى الجهات الخاضعة للرقابة سواء اليدوى منها أو الإلكتروني تقوم على أساس نظام مالي سليم من خلال التحقق من سلامة توجيه القيود المحاسبية للعمليات المالية في الجهات الإدارية الخاضعة للرقابة، ومتابعة ترحيلها للسجلات الخاصة بها، والتأكد من سلامة الأرقام والبيانات الواردة في الحساب الختامي للدولة، وفي الميزانيات والحسابات الختامية للمؤسسات، وبما يتوافق مع السياسات المالية.

رابعاً: فحص العقود والاتفاقات التي تبرمها الجهات الخاضعة للرقابة، من خلال التحقق من أنها قد تمت في حدود الإعتمادات المخصصة في الميزانية، وأن الإجراءات السابقة أو

^١ - ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة، الموقع الإلكتروني:

https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/WorkingGroups/workinggroup4/2016-August-22-24/Contributions_NV/UAE_AR.pdf

^٢ - وقعت دولة الإمارات العربية المتحدة على اتفاقية مكافحة الفساد بتاريخ ١٠/٨/٢٠٠٥ وصدقت عليها في ٢٦/١١/٢٠٠٦.

^٣ - المادة ١٢٦ من الدستور الإتحادي عام ١٩٧١ لدولة أمارات بشأن ديوان المحاسبة.

^٤ - د. عبد الوهاب عبد القدوس الوشلي، الرقابة العليا على المال العام في الإمارات العربية المتحدة، دراسة مقارنة، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية سنة ٢٠١٤ ص ٢٩٩ وما بعدها .

المعاصرة لإبرام تلك العقود أو الإتفاقيات أو التالية على ذلك أو المتعلقة بتنفيذها قد جاءت مطابقة للقوانين واللوائح والأنظمة والقرارات النافذة وبما يحقق المصلحة المالية للدولة. سواء كانت هذه الشروط تنظيمية أو اتفاقية، أو كان تنفيذ هذه الشروط ضمن السلطة التنفيذية أم السلطة المقيدة في العقد، كما يركز على ما إذا كانت هذه الشروط واردة في أصل العقد أو في تعديلات طرأت عليه لاحقاً.

خامساً: مراقبة استثمارات الدولة وذلك للتحقق من مدى سلامة الأوجه التي تستثمر فيها تلك الأموال، ومدى ملاءمة العائد الذي تحصل عليه مقابل ذلك. وكذلك مراقبة عمليات القروض التي تبرمها الدولة وذلك للتأكد من: أ- سلامة الشروط المالية الواردة في عقد القرض، ب- التحقق من أصل القرض وفوائده وفقاً للقواعد المقررة في هذا الشأن .

سادساً: التفتيش على المستودعات والمخازن ويقصد بها التثبت من إجراءات كافة القيود المخزنية المقررة بموجب نظام المخازن النافذ، وأن القيود قد أدرجت في السجلات والبطاقات، وكذلك التحقق من سلامة عمليات الجرد السنوي، ودراسة الأسباب التي تؤدي إلى تكديس المواد المخزونة أو تلفها، واقتراح الوسائل المناسبة للمحافظة على تلك المواد وصيانتها .

الفرع الثاني

الرقابة الإلكترونية لديوان المحاسبة الإماراتي

تشهد الرقابة الحكومية تغيراً وتطوراً استجابة للتقدم التقني الذي يستخدم في إنجاز المعاملات الحكومية، وفي مقدمتها الإنتشار الواسع لتطبيق الحكومة الإلكترونية، وما صاحب ذلك من اهتمام أجهزة الرقابة المالية والهيئات البحثية والإعلامية بها، وتأثيراتها المحاسبية، وبطبيعة أدلة الإثبات التي يمكن العودة إليها، لمراقبة عمليات الحكومة الإلكترونية، وأصبح من الصعب على المراقب تجاهل ما تحقّقه الحكومة الإلكترونية من نتائج (١).

تختلف الرقابة الإلكترونية عن الرقابة التقليدية، في أن استخدام الأنظمة الإلكترونية يمكن جهة الرقابة من الاستفادة من الحاسب في أداء معظم مهام الرقابة، حيث إن الرقابة في ظل المعالجة للمعلومات يجب أن تشمل جميع مكونات نظام المعلومات المحاسبي مثل العاملين، الأجهزة، البرمجيات وقواعد البيانات، ولا بد للأجهزة العليا للرقابة المالية، حتى تتمكن من إنجاز مهامها الرقابية في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بكفاءة عالية، من العمل وفق منظور موحد وآليات عمل محددة، ومنهجيات متعارف عليها، مع الأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الرقابية المحلية لكل جهاز (٢).

قام الإنتوساى بتشكيل فريق عمل متخصص للرقابة على الحكومة الإلكترونية، حيث ساهم هذا الفريق بإعداد العديد من التوجيهات والأدلة، وقد أنصب عمله على تجميع تجارب الدول في هذا المجال لنشرها في صفحات الإنترنت، وتعد هذه الأعمال مرجعا مهما للأجهزة الرقابية العربية لإكتساب المزيد من المعرفة لتجارب الدول السابقة، والوقوف على إنجازات بعض الدول في هذا المجال، وتتكون عملية الرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من عدة خطوات تحتوى الأنشطة التالية: التخطيط المبدئي، تقدير المخاطر، إعداد خطة الرقابة، تنفيذ خطة الرقابة، والتقرير (٣).

١ - ريم عقاب خصاونة، تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، مج ٢٤، ٩٤، فلسطين، سنة ٢٠١٠، ص ٢٦٩٨.

٢ - شيرين شير محمد عبد المجيد، رقابة ديوان المحاسبة على المال العام في دولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة الماجستير في قسم القانون العام جامعة الإمارات العربية المتحدة عام ٢٠١٨ ص ٦٩ وما بعدها.

٣ - ريم عقاب خصاونة، تقييم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، مجلة جامعة النجاح للعلوم الإنسانية، مج ٢٤، ٩٤، فلسطين، سنة ٢٠١٠، ص ٢٦٩٢.

يختص ديوان المحاسبة الإماراتى بالرقابة الإلكترونية على الجهات الخاضعة لرقابته للتحقق من مستوى الأمن المعلوماتي للبنية الإلكترونية ومدى الكفاءة التشغيلية للنظم في تحقيق الأهداف المعدة من أجلها، ويشمل ذلك:

- ١- فحص النظمة والبرامج والتطبيقات الإلكترونية .
- ٢- فحص قاعدة البيانات والوسائط والملفات الإلكترونية.
- ٣- تقويم درجة الحماية والسرية للبيانات للتأكد من أنها محفوظة بطريقة صحيحة وكاملة وقابل للإستخدام الإلكتروني .
- ٤- تقويم خطة الطوارئ .

يكون للديوان في سبيل ممارسته لإختصاصاته على النحو المشار إليه في هذه المادة الحق في فحص أنظمة وأعمال وتقارير وحدات الرقابة الداخلية بالجهات الخاضعة لرقابته والإطلاع على تقاريرها وأساليب عملها وتقويمها واقتراح الوسائل المناسبة لتطويرها من حيث بناء القدرات الفنية فيها أو اقتراح الأدوات الفنية والمهنية والقانونية المنظمة لعملها وبما يضمن حسن إدارة واستخدام الأموال العامة(١).

المطلب الثانى

دور الأجهزة الرقابية

على المستوى المحلى

تختص أجهزة الرقابة المالية على المستوى المحلى لكل إمارة بدولة الإمارات برقابة الجهات الإدارية المحلية التى يحددها النظام المالى لها، سيما الصرف فى ميزانياتها والعوائد التى تحققها أو أية اختصاصات أخرى تكلف بها من المجالس التنفيذية لكل إمارة، وسنتناول أهم الأجهزة الرقابية لإمارة أبو ظبى وإمارة دبى باعتبارهما من النماذج الناجحة فى هذا الشأن، وذلك على النحو التالى:

١ - شيرين شير محمد عبد المجيد، رقابة ديوان المحاسبة على المال العام فى دولة الإمارات العربية المتحدة، رسالة الماجستير فى قسم القانون العام جامعة الإمارات العربية المتحدة عام ٢٠١٨ ص ٦٩ وما بعدها .

١ - جهاز أبو ظبي للمحاسبة (١):

تم إنشاء جهاز أبوظبي للمحاسبة كهيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع ولي عهد أبوظبي وتحل محل جهاز الرقابة المالية. ويختص الجهاز بالرقابة المالية على أموال الجهات الحكومية التابعة في إمارة أبوظبي، والتحقق من أن إدارة وتحصيل وصرف أموال وموارد هذه الجهات يتم بكفاءة وفعالية، ويعمل الجهاز على التحقق من صحة التقارير المالية والتزام الجهات الخاضعة بالقوانين والأنظمة واللوائح وقواعد الحوكمة، فضلاً عن الارتقاء بمبادئ المساءلة والشفافية في الجهات الخاضعة .

يحدد القانون رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٨ بشأن جهاز أبو ظبي للمحاسبة أهداف واختصاصات جهاز أبوظبي للمحاسبة على النحو التالي (٢):

الأهداف:

١. التحقق من أن إدارة وتحصيل وصرف الأموال والموارد العامة تتم بكفاءة وفعالية اقتصادية.
٢. التحقق من صحة التقارير المالية والتزام الجهات الخاضعة بالقوانين والأنظمة واللوائح وقواعد الحوكمة .
٣. الارتقاء بمبادئ المحاسبة والشفافية في كافة الجهات الخاضعة .

الاختصاصات:

١. تدقيق التقارير المالية الموحدة للحكومة وفحص التقارير المالية للجهات الخاضعة.
٢. مراجعة الأداء والمخاطر من خلال فحص كفاءة وفعالية واقتصادية الأنشطة التشغيلية والمالية للجهات الخاضعة والتأكد من التزامها بالقوانين والأنظمة واللوائح وقواعد الحوكمة.
٣. رفع التقارير إلى صاحب ولي العهد حاكم أبو ظبي والقيام بأية مهام ومسؤوليات يراها .
٤. تقديم المشورة ورفع التوصيات والقيام بأية إجراءات أو خدمات أخرى للجهات الخاضعة، يرى رئيس الجهاز أنها مناسبة وملائمة .

١ - تم إنشاء جهاز أبو ظبي للمحاسبة بموجب القانون رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٨ بدلاً من جهاز الرقابة المالية، وكان جهاز الرقابة المالية قد بدأ في عام ١٩٩٦ ممارسة اختصاصاته بالرقابة المالية على أموال الجهات التابعة لإمارة أبوظبي والتحقق من سلامة ومشروعية إدارة هذه الأموال والتي كانت في السابق ضمن اختصاص دائرة المالية بموجب القانون رقم (١) لسنة ١٩٨٥. وفي إطار جهوده المتواصلة لتحديث استراتيجيته وتطوير الخدمات والبرامج التي يقدمها وفقاً لأفضل الممارسات العالمية وبما ينسجم مع قانون تأسيس الجهاز، قام جهاز أبوظبي للمحاسبة عام ٢٠١٩ بإطلاق هويته المؤسسية الجديدة الهادفة لأن تعكس قيم ومبادئ الجهاز وترسخ ريادته على المستويين الإقليمي والعالمي .

٢ - جهاز أبو ظبي للمحاسبة على الموقع الإلكتروني:

٥. التحقيق في المخالفات المحالة إلى الجهاز أو التي تتكشف له خلال أعماله وفحص تلك التي تقوم الجهات الخاضعة بالتحقيق فيها .

تشمل قائمة الجهات الخاضعة لنطاق عمل الجهاز الدوائر والمجالس والهيئات المحلية ومافي حكمها، بالإضافة إلى المؤسسات والشركات والمشاريع التي تساهم الحكومة فيها بنسبة لا تقل عن ٥٠% والجهات التابعة لتلك المؤسسات والشركات والمشاريع. علماً بأنه يمكن للجهاز ممارسة اختصاصاته على جهات أخرى تبعاً لمعايير أخرى وفقاً لقانون إنشاء الجهاز (١).

٢- دائرة التنمية الاقتصادية بأبوظبي:

تهدف الدائرة إلى العمل على تحقيق التنمية الاقتصادية و المستدامة في إمارة أبوظبي وتنظيم قطاع الأعمال والشؤون الاقتصادية وإيجاد بيئة اقتصادية تقوم على دقة المعلومات وشفافيتها واستخدام التكنولوجيا بما يمكن الشركات والمؤسسات من الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والوقوف على فرص الإستثمار المتوفرة في الإمارة، ومن الإختصاصات التي تباشرها الدائرة في سبيل تحقيق أهدافها الرقابة والإشراف على كافة الجهات التابعة كالصرف في ميزانيتها والعوائد التي تحققها والرقابة على القطاع الإقتصادي والإشراف عليه وفقاً للتشريعات والإتفاقيات والعاهدات المعنية المعمول بها محلياً ودولياً (٢) .

تعتبر مبادئ الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر من ضمن أهداف النظام المالي لحكومة أبوظبي التي تعمل في إطار مؤسسي يتميز بدرجة عالية من الشفافية والمحاسبة في إدارة الموارد المالية العامة، حيث تلتزم بمراعاة الكفاءة في الإستخدام الأمثل للموارد المالية العامة والأرتقاء بالأداء وتحقيق الجودة الشاملة (٣) .

٣- جهاز الرقابة المالية بإمارة دبي:

يتولى جهاز الرقابة المالية مهام الرقابة المالية على العديد من الجهات ومنها الدوائر الحكومية والمؤسسات والهيئات العامة، وتشمل أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز على الجهات الخاضعة ما يلي (٤) :

- الرقابة المالية والإلتزام .

١ - جهاز أبوظبي للمحاسبة على الموقع الإلكتروني:

<https://adaa.gov.ae/ar/About-ADAA/Pages/Objectives-Strategy.aspx>

٢ - راجع المادتان (٢،٣) من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٨ بشأن إعادة تنظيم دائرة التنمية الاقتصادية بأبوظبي.

٣ - بشأن النظام المالي لحكومة أبوظبي، راجع القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٧

٤ - تقرير الحوكمة المؤسسي لبلدية دبي لعام ٢٠١٨ منشور على الموقع الإلكتروني:

<https://www.dm.gov.ae/ar/AboutDM/Governance/Documents>

- رقابة الأداء .
- الرقابة على أنظمة الرقابة .
- الرقابة على كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة .

يعد جهاز الرقابة المالية الجهة الرقابية المنوط به مهام وصلاحيات الرقابة على المال العام من خلال التحقق من مشروعية وحسن التصرف في استخدامه وإدارته والعمل على تعزيز مبدأ الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري بشتى صورته والتثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة تتم وفقاً للتشريعات المعمول بها بالإمارة. بالإضافة إلى تعزيز وضمان المساءلة الفعالة والمساهمة في خلق بيئة محفزة للرقابة وإدارة المخاطر وذلك وفقاً لما نص عليه قانون إنشاء الجهاز رقم ٤ لسنة ٢٠١٨ الذي منحه الاستقلال المالي والإداري بوصفه هيئة عامة ملحقة بحاكم دبي^(١).

تم إنشاء إدارة الرقابة الداخلية لدى الجهة الحكومية بإمارة دبي، كوحدة تنظيمية للرقابة الداخلية، ترتبط مباشرة بمسؤول الجهة الحكومية أو مجلس إدارتها، تناط به مهمة التأكد من صحة وسلامة تنفيذ الموازنة السنوية المعتمدة للجهة الحكومية، وتدقيق معاملاتها المالية، والتحقق من حسن إدارة المال العام^(٢).

تعتبر إدارة الرقابة الداخلية بإمارة دبي، وفقاً للنظام المالي للدوائر الحكومية، هي الجهة المسؤولة أمام جهاز الرقابة المالية بالتضامن مع الجهات التنفيذية الأخرى وهي التي تتابع الملاحظات والتقارير، وتعتبر تلك العلاقة بين التدقيق الداخلى والخارجى علاقة تكاملية حيث يهدف كلا الطرفين إلى تعزيز مستوى الأداء والمحافظة على الأموال العامة، فكلما كانت الرقابة قوية ونظام الضبط الداخلى محكماً كانت أعمال الرقابة الحكومية أقل جهداً ووقتاً وتكلفة^(٣) .

والله ولى التوفيق،،،

١ - جهاز الرقابة المالية بدبي، على موقعه الإلكتروني:

<https://www.dubaicareers.ae/ar/employers/pages/Information.aspx?ID=26>

٢ - تم إنشاء إدارة الرقابة الداخلية وتحديد مهامها وفقاً للقانون رقم ٧ لسنة ٢٠١٦ بشأن النظام المالي للدوائر الحكومية بإمارة دبي والذي حل محله القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٦ والقرار رقم ٣٧ لسنة ١٩٩٦ بإصدار اللائحة التنفيذية وتم تحديث المهام وفقاً للقرار الإدارى رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٩ بإعتماد الهيكل التنظيمى ووصف المهام لإدارة الرقابة الداخلية .

٣ - تقرير الحوكمة المؤسسى لبلدية دبي لعام ٢٠١٨ منشور على الموقع الإلكتروني:

<https://www.dm.gov.ae/ar/AboutDM/Governance/Documents>

الخاتمة

تعتبر الرقابة المالية على المال العام إحدى الخيارات الملحة أمام الاقتصاد المصري، للتغلب على العقبات التي تواجه المشتريات الحكومية، فهي تتيح معالجة المشاكل المالية والإقتصادية والقانونية الناجمة عن ممارسة عمليات المشتريات الحكومية بالوسائل التقليدية والإلكترونية، وذلك كله من خلال تقديم دراسة مقارنة بين نظم الرقابة المالية على المشتريات الحكومية ودور المؤسسات المعنية بإرساء العقود وإنفاذ القانون في كل من جمهورية مصر العربية ودولة الإمارات العربية المتحدة، وذلك في إطار اتفاقية منظمة التجارة العالمية حول المشتريات الحكومية التي دخلت حيز التنفيذ منذ عام ٢٠١٤ م .

انطلاقاً مما سبق فإننا عمدنا إلى دراسة تحليلية شاملة لنظم الرقابة المالية ووسائلها وجميع الجوانب المتعلقة بها، والوقوف على واقعها وآثارها التي تنعكس على المشتريات الحكومية من الناحية الاقتصادية والمالية والقانونية في مصر مقارنة بدولة الإمارات العربية المتحدة .

فقد رأينا إن الرقابة المالية ترتبط ارتباطاً مباشراً بالأنشطة الإدارية وتمارسها الجهات الرقابية المنوط بها ذلك للتحقق من أهداف وفعالية المخصصات المالية وكفاءتها وتصحيح مسارها داخل أبواب الموازنة العامة للهيئات والجهات الحكومية. كما أن أهمية الرقابة المالية لا تقتصر فقط على منع السرقة والإختلاس وكشف الإنحرافات أو معالجته، بل أيضاً في تحسين كفاءة الأداء الحكومى سواء على المستوى التنفيذى للوحدات الإدارية أو على مستوى التخطيط المركزى .

كما ترتبط فاعلية الرقابة بما يتوافر لدى الإدارة والأجهزة الرقابية من معلومات تمكنهم من كشف الأخطاء والإنحرافات فى حينها مع إتخاذ كافة الإجراءات التصحيحية ومتابعة الخط

حتى تتأكد من تحقيق الأهداف بالطريقة السليمة والمناسبة ويتم ذلك عن طريق إمدادها بالمعلومات عن الأنشطة والأهداف والنتائج المتعلقة بها.

يحتل موضوع الرقابة المالية مكاناً استراتيجياً بين كافة عناصر العملية الإدارية يجعله يتأثر ويؤثر فيها، لدرجة تحتم أن يكون مرتبطاً بها ومعها وجوداً وهدماً، فمن ناحية لا يمكن للرقابة أن تُبأشر بمعزل عن الوظائف الإدارية الأخرى، ومن ناحية أخرى لا يمكن التحقق من أن هذه الوظائف قد تمت في الواقع كما هو مرسوم لها دون أن تكون هناك رقابة فعالة، يمكن عن طريقها الوقوف على مدى تحقق الأهداف التي وضعت من أجلها الوظائف الإدارية .

حيث تناول البحث الرقابة المالية في مصر والأمارات العربية المتحدة في ظل اتفاقات التجارة الدولية في ثلاثة فصول، الأول منها كان لبيان ماهية الرقابة المالية في ظل النظام الرأسمالي بحيث يبرز جوهرها وخصائصها للوصول إلى مفهوم محدد لها يعبر عنها ويبين أهدافها وأشكالها، والثاني نتناول فيه ماهية المال العام - محل تلك الرقابة - والخصائص المميزة له، وما يترتب على ثبوت صفة العمومية للمال العام من نتائج تتمثل في الحماية القانونية ومدى حاجته للرقابة المالية، أما الفصل الثالث فكان لمعايير الرقابة المالية الدولية التي يتعين أن تستوعبها أجهزة الدولة للرقابة المالية بكل من مصر والإمارات العربية المتحدة حتى تحقق جودة الرقابة المالية، ومعايير الرقابة المالية ودور أجهزة الرقابة المالية في كل من مصر والإمارات .

انتهت الفصول الثلاثة بعدة نتائج في مجملها تؤكد على أن:

- الرقابة وفقاً لطبيعتها الإدارية هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات، وتكون منصبة على سلامة تنفيذ موازنة الموازنة العمومية للدولة في جميع النواحي القانونية والإقتصادية والإدارية، وهي جملة من الوسائل والأساليب التي تمكن السلطة الحكومية من متابعة تنفيذ تلك الموازنة في جميع مراحلها .

- الرقابة المالية مساعلة مالية تقوم بها سلطة أو هيئة متخصصة لها صلاحيات كاملة لمراجعة وفحص نفقات وموارد الدولة لتحقيقها وتحليلها من حيث الإقتصاد والكفاءة والفاعلية لتقييمها مالياً وتقويمها إدارياً وقانونياً .
- تتعدد صور الرقابة على على الموازنة العامة للدولة من حيث وجهة النظر المحاسبية والإقتصادية، ومن حيث توقيت عملية الرقابة، ومن حيث الجهة التى تتولى الرقابة وسلطاتها.
- تتبع أهمية الرقابة المالية من أنها تساهم فى تحسين كفاءة الأداء الحكومى سواء على المستوى التنفيذى للوحدات الإدارية أو على مستوى التخطيط المركزى .
- يتعين أن ينضوى تحت مدلول المال العام كل مال مملوك بصورة قانونية مشروعة للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة المتفرعة عنها إقليمية كانت أم مرفقية عقاراً كان أم منقولاً، وقد تكفلت القوانين بالنص على قواعد هذه الحماية سواء من الناحية المدنية أو الإدارية أو الجنائية ضماناً لإستمرار تخصيص هذه الأموال لما أعدت له من أوجه النفع العام .
- تعتبر الرقابة على المشتريات الحكومية من أهم وسائل الدولة فى تحقيق إشباع الحاجات العامة وتقييم استخدام الأموال العامة .
- تعتبر الرقابة على القطاع الحكومى أمراً ضرورياً حيث أنها تمد - السلطات التشريعية والإشرافية والمكلفين بالإدارة والجمهور - بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة سياسات أو برامج أو عمليات الحكومة وأدائها.
- يرتكز واقع الرقابة المالية الداخلية فى مصر بجانب الرقابة الذاتية والرقابة الرئاسية على رقابة الهيئة العامة للخدمات الحكومية ورقابة وزارة المالية، أما الرقابة المالية الخارجية على الأموال العامة فتعتبر رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات الرقابة الأكثر فاعلية .

- بالنسبة لأجهزة الرقابة المالية فى دولة الإمارات فىوجد بها ديوان المحاسبة على المستوى الإتحادى وتتعدد الأجهزة الرقابية تبعاً لكل إمارة على المستوى المحلى.
- منح المشرع الإماراتى لديوان المحاسبة اختصاصات رقابية ذات صفة مالية تقليدية، وكذلك الرقابة الإلكترونية من خلال استخدام الأنظمة الإلكترونية فى أداء مهام الرقابة.

التوصيات

على الرغم من الجهود والمحاولات التي تبذل من أجل دعم وإصلاح الرقابة المالية على المال العام في مصر إلا إنه يوجد العديد من العقبات والمعوقات التي عرضتها الدراسة تعترض تطورها وتحول دون أداء دورها في دفع عملية التوازن الداخلي الاقتصادي لمصر، مما يستلزم ضرورة الإسراع بوضع الحلول المناسبة لهذه المشاكل والمعوقات، وفي هذا الصدد نوصي بالآتي:

(١) يجب على مصر تطوير الواقع الاقتصادي من خلال دراسة مسببات تأخر مؤشرات الابتكار والاستعداد التكنولوجي، وتبنى فكرة التأهيل المعلوماتي في المناهج الدراسية، وتنظيم برامج تدريبية متقدمة لكافة أفراد القوى البشرية العاملة في مواقع العمل المختلفة وخاصة الإنتاجية منها وذلك بصفة مستمرة على النحو الذي يكفل لهم مواكبة التطور العلمي التكنولوجي.

(٢) سرعة تطوير طرق الدفع الإلكتروني في مصر وإيجاد منظومة إلكترونية متكاملة تبدأ من العمل المصرفي وتنتهي بتفعيل دور الحكومة الإلكترونية والرقابة المالية الإلكترونية كأداة إستراتيجية لتعزيز الأداء الحكومي وتحسين جودة الخدمات.

(٣) يجب أن يكون هناك أدوات تشريعية حقيقية تمكن أجهزة الرقابة المالية من تحسين آليات المساءلة العامة لضمان نزاهة المؤسسات الحكومية والشفافية في عملية الشراء وإدارة المخاطر ومنع الاحتيال والفساد.

(٤) تعزيز المهارات والقدرات المهنية للقوى العاملة في مجال المشتريات الحكومية، وهو أساسي من أجل ضمان نظام مشتريات عامة حديث وفعال، بما في ذلك بناء القدرات وتنميتها.

(٥) ضرورة الاتجاه نحو تغيير مفاهيم أداء الأعمال بحيث توجد مساحة لتطوير قدرات العنصر البشري نحو الأداء الإلكتروني و التبادل الإلكتروني و التعامل بالمستندات الإلكترونية.

(٦) أن التأثير المجتمعي الذي يحدثه التقدم التكنولوجي يحتاج إلى تنظيم قانوني، يضع إطاراً للعلاقات التي تترتب على استخدامه بما يكفل حماية الحقوق المترتبة على هذا الاستعمال، ويحدد الواجبات تجاهها، فلا بد للتقدم العلمي والتكنولوجي أن يواكبه تكيف في القواعد القانونية، و يعد خلق مناخ تشريعي وقانوني ملائم من مقتضيات الرقابة المالية على المشتريات الحكومية، أحد عناصر النجاح الحرجة ويتطلب خلق هذا المناخ مشاركة كاملة بين الحكومة وقطاعات الأعمال والمستهلكين بصورة تضمن وتحقق بناء آليات جديدة متواكبة مع حركة التطور العالمي.

إن هذه التوصيات تستشرف المستقبل، أى تعتمد على وضع دراسات وسياسات واستراتيجيات للمستقبل، مما يستلزم تضافر الجهود البحثية لوضع هذه المسائل فى دائرة المستمر، والسعى إلى تحويلها إلى واقع فى إطار مجموعة من المتغيرات السياسية والقانونية والاقتصادية محورها استراتيجية واضحة المعالم لوضع التصورات المستقبلية للاقتصاد المصري وتمثل الرقابة المالية من أجل تحسين نظم المشتريات الحكومية محوراً أساسياً فيها .

قائمة مراجع البحث

أولاً: المراجع بالعربية

(١) المراجع والكتب العربية:

(٢) د. ابراهيم عبد العزيز شيحا، المال العام في القانون المصري والمقارن، دار المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الاسكندرية، ٢٠٠١ .

(٣) د. أبو بكر صديق عمر، الرقابة القضائية على سلطة الإدارة فى إبرام العقود الإدارية بطريق المناقصات، منشورات الحلبي الحقوقية، ط١، ٠١٣ .

(٤) د. أحمد جامع: اتفاقات التجارة العالمية، دار النهضة العربية ٠٠١ .

(٥) د. أحمد سامي ریحان: الإنترنت، دار الفاروق للتوزيع والنشر القاهرة ١٩٩٩ .

(٦) أحمد سيد عوضين، " أجهزة الرقابة على النواحي المالية فى مجال الرقابة الذاتية للإدارة

العامة على أعمالها، مجلة العلوم الإدارية - مصر، سنة ٣١ العدد (١) ديسمبر ١٩٨٩

(٧) د. أحمد يوسف الشحات: الشركات دولية النشاط ونقل التكنولوجيا إلى البلدان المتخلفة مع

دراسة حالة للاقتصاد - والمصري، دار الشافعي للطباعة سنة ١٩٩١ .

(٨) د. السيد خليل هيكل: الرقابة على المؤسسات العامة - منشأة المعارف بالأسكندرية - عام

١٩٧١ .

(٩) د. السيد عبد المولى: المالية العامة المصرية، دراسة للاقتصاد العام المصرى، دار النهضة

العربية، القاهرة سنة ١٩٩٥

(١٠) د. حامد عبد المجيد دراز - مبادئ المالية العامة - الدار الجامعية - بيروت ١٩٨١ .

(١١) د. حسين حسين شحانه: حرمة المال العام فى ضوء الشريعة الإسلامية، دار النشر

للجامعات، القاهرة، ١٩٩٠ .

- (١٢) د. حسين شرف عامر، مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية، دار النهضة العربية . ١٩٧٠ .
- (١٣) د. داود عبد الرزاق الباز: الإدارة العامة (الحكومة الإلكترونية) وأثرها على النظام القانونى للمرفق العام وأعمال موظفيه، مجلس النشر العلمى - جامعة الكويت، ٢٠٠٤
- (١٤) د.رمضان محمد بطيخ، التطبيقات العملية لضوابط الحصانه البرلمانية ووسائل وإجراءات البرلمان الرقابية، القاهرة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠٠١.
- (١٥) د. رمضان بطيخ، الرقابة على اداء الجهاز الإدارى، حقوق عين شمس، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤ .
- (١٦) د. سامى جمال الدين: الرقابة على أعمال الإدارة، منشأة المعارف بالأسكندرية ١٩٨٢ .
- (١٧) د. سليمان محمد الطماوي، الوجيز في القانون الاداري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٦
- (١٨) د. سمية بو مروان، الحكومة الإلكترونية ودورها فى تحسين أداء الإدارت الحكومية - دراسة مقارنة، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية - الرياض - المملكة العربية السعودية - مكتبة القانون والإقتصاد الطبعة الأولى ٢٠١٤ م .
- (١٩) سامى القزاز، الشمول المالى فى مصر وأثره على تحقيق التنمية المستدامة، الناشر الجوهري ٢٠١٨ .
- (٢٠) د . صباح سعد الدين العلمى: دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإدارى فى الدولة عام ٢٠٠٦
- (٢١) د. عادل احمد حشيش: العلاقات الاقتصادية الدولية - الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية ١٩٨٢ .

٢٢) د. عبد الفتاح بيومي حجازي: حماية المستهلك عبر شبكة الإنترنت، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية الطبعة الأولى ٢٠٠٦ .

٢٣) د. عبد السلام بدوى الرقابة على المؤسسات العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، بدون تاريخ

٢٤) د. عزت عبد الحميد البرعي: (أ) محاضرات في مبادئ اقتصاديات النقود والبنوك الولاء للطبع والتوزيع، شبين الكوم ١٩٩٥، (ب) محاضرات في مبادئ العلاقات الاقتصادية الدولية، مقدمة في الاقتصاد الدولي الولاء للطبع والتوزيع، شبين الكوم ١٩٩٦، (ج) الجوانب القانونية والاقتصادية للتجارة الإلكترونية، الولاء للطبع والتوزيع، شبين الكوم ٢٠٠٥ . (د) " مبادئ الإقتصاد المالى " مطابع الولاء الحديثة، شبين الكوم ٢٠٠٥

٢٥) د. فؤاد مرسي: مشكلات الإقتصاد الدولي المعاصر، منشأة المعارف، الإسكندرية ١٩٨٠ .

الرسائل العلمية:

١. أحمد عثمان عياد - مظاهر السلطة العامة فى العقود الإدارية - رسالة دكتوراه - كلية الحقوق جامعة القاهرة ١٩٧٣
٢. السيد خليل هيكل، الرقابة المالية على المؤسسات العامة - رسالة دكتوراه - منشأة المعارف بالأسكندرية ١٩٧١ .
٣. د . العوضى عثمان: الرقابة القانونية على مالية الدولة ، الرقابة القانونية على مالية الدولة، " رسالة دكتوراه"، كلية الحقوق - جامعة عين شمس ١٩٩٢ .
٤. د. على أنور على العسكرى: الرقابة المالية على الأموال العامة فى مواجهة الأنشطة غير المشروعة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة المنوفية عام ٢٠٠٦ .

الدوريات:

١. المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية - الإنتوساى - المجلد رقم (٤٣) إبريل ٢٠١٦
٢. مجلة الأمن والقانون - مجلة نصف سنوية تصدرها كلية الشرطة بدبي - الإمارات العربية.
٣. مجلة الأهرام الاقتصادي - أسبوعية اقتصادية تصدر عن مؤسسة الأهرام - أعداد متفرقة .
٤. مجلة أخبار المال والاقتصاد - أعداد متفرقة .
٥. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - كلية الحقوق جامعة المنوفية أكتوبر ١٩٩٩ .
٦. مجلة القضاة . أعداد متفرقة.
٧. مجلة الكمبيوتر والإنترنت . السنة الأولى - العدد الرابع - يوليو ١٩٩٩ .
٨. مجلة آفاق اقتصادية - دولة الإمارات العربية المتحدة المجلد ٢١ العدد ٨٤ السنة ١٤٢١ هـ، ٢٠٠٠ .
٩. الرقابة الشاملة - مجلة نصف سنوية - الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى الأعداد ٢٠٢/١٩٩ عام ٢٠١٦
١٠. مجلة الشؤون الاقتصادية - الإمارات - العدد الحادي عشر، يناير ١٩٩٨
١١. جريدة الأهرام - جريدة يومية - أعداد متفرقة - تصدر عن مؤسسة الأهرام .
١٢. مجلة فورن بوليسي "FP" - النسخة العربية العدد يناير / فبراير ٢٠٠٧ .
١٣. جريدة الحياة : اقتصاد وأعمال، ٨ يونيو ٢٠٠٤ .
١٤. وكالة أنباء الشرق الأوسط: الاثنين ٢٣ فبراير ٢٠٠٤ العدد ٩٢١٨ صفحة الاقتصاد.

ثانياً: مراجع الإنترنت والويب سابت

إلهيئة الإتحادية للتنافسية والإحصاء دولة الإمارات

<https://fcsa.gov.ae/ar-ae/Pages/Press-Release/27-05-2019.aspx>

صحيفة مال الإقتصادية السعودية على الموقع الإلكتروني :

<https://www.maaal.com/archives/20181216/116181>

الموقع الإلكتروني للإنتوساى :

<https://www.intosai.org/ar/ar-focus-areas>

مبادرة تنمية الإنتوساى على الموقع الإلكتروني:

<https://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/issai-implementation-initiative/issai-implementation-handbooks>

ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة:

https://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/WorkingGroups/workinggroup4/2016-August-22-24/Contributions_NV/UAE_AR.pdf

جهاز أبو ظبى للمحاسبة على الموقع الإلكتروني:

<https://adaa.gov.ae/ar/About-ADAA/Pages/Objectives-Strategy.aspx>

جهاز الرقابة المالية بدبى:

<https://www.dubaicareers.ae/ar/employers/pages/Information.aspx?ID=26>

منشورات منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية:

Infrastructure & Energy in Public Procurement:

<https://www.oecd.org/gov/public-procurement/infrastructure-energy>

لجنة الأمم المتحدة لقانون التجارة لدولية (الأونسيترال) قانون الأونسيترال النموذجى للإشتراء العمومى ٢٠١١

https://uncitral.un.org/ar/texts/procurement/modellaw/public_procurement

موقع وزارة المالية الإماراتى

<https://www.mof.gov.ae/ar/mservices/corporate/isupplier/pages/advance-dprocurement.aspx>

الدائرة المالية بحكومة أبوظبى:

<https://addof.gov.ae/>

مؤسسة محمد بن راشد لتنمية المشاريع الصغيرة والمتوسطة:

<http://www.sme.ae/Arabic/aboutus/pages/default.aspx>

بوابة التعاقدات العامة بجمهورية مصر العربية:

<https://etenders.gov.eg/>

- نشرات البنك الدولي:

<https://www.albankaldawli.org/ar/news/feature/2014/01/15/a-regional-alliance-to-improve-public-procurement>

بوابة التعاقدات الحكومية الإلكترونية بجمهورية مصر العربية

[https://etenders.gov.eg /](https://etenders.gov.eg/)

البوابة الرسمية لحكومة دولة الإمارات:

<https://www.government.ae/ar-ae/information-and-services/health-and-fitness/vision-2021-and-health>

المكتب الإعلامي لحكومة دبي:

<https://www.mediaoffice.ae/ar/media-center/news/1/1/2019>

ثالثًا: الجدول جدول رقم ١ ص ٧٨،٧٩