

ماهية الرقابة المالية

السيد محمد يونس يحيى
مدرس المالية العامة المساعد
كلية القانون / جامعة الموصل

مقدمة :

اهتمت الدول منذ أقدم العصور بشكل أو بآخر بتنظيم الرقابة على الأموال التي تعود ملكيتها إليها ، بهدف الحفاظ على هذه الأموال و صيانتها من العبث و الضياع ، و أن تصرف في الأوجه المحددة لها ، لأن ذلك سيكون مؤشرا على نمو الدولة و يمكنها من المحافظة على بقائها ، و على تلبية الإحتياجات الرئيسية لرعايتها و من هنا بدأ التفكير جدياً في ايجاد الضوابط العملية التي تمكن من تحقيق هذه الغاية لذلك عمدت الدول إلى تأمين الرقابة اللازمة على كيفية جباية و انفاق هذه الأموال . و مما لا شك فيه أن الرقابة بمفهومها المعاصر و في شتى صورها ، لم تنشأ بين عشية و ضحاها ، و إنما خضعت لتطورات تاريخية كبيرة إلى أن بدت في الصورة الموجودة في عالمنا الراهن ، و في مختلف النظم السياسية و المالية المعاصرة . و لعل أهمية الرقابة على أموال الدولة ، انما تنبع من أهمية هذه الأموال ذاتها و يستوي في ذلك أن تكون هذه الأموال من أموال الدولة العامة أو الخاصة ، ذلك أنها عصب الحياة بالنسبة لكيونة الدولة و وسيلتها الأساسية في الحفاظ على وجودها و تأمين العيش الكريم لمواطنيها ، و هي الوسيلة التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية في مختلف مجالات الحياة ، لا بل تأمين الرفاهية بأجل صورها لمختلف فئات الشعب . و مما دفعنا الى

اعتبار هذا الموضوع هو ابراز كفاءة الرقابة المالية ذات الطابع القضائي و حاجة المجتمع العراقي و الدولة العراقية اليها في ظل هذه الظروف .

و قد اتبعنا في هذا البحث منهجا وصفيا نقديا ، معززاً بمنهج مقارنة عند الحاجة إلى ايراد المقارنة لدول تختلف في نظم رقابتها المالية مع الإشارة الخاصة إلى العراق .

وقد تعددت تعاريف الباحثين للرقابة المالية بتعدد وجهات نظرهم إلى وظيفة الرقابة، وأهدافها والجهات التي تمارسها . كما تعددت انواع الرقابة بتعدد الجهات التي تمارسها ، وسلطاتها وتعدد مواضعها واختلاف زمن ممارستها. وسوف نتناول في المطلب الأول من هذا البحث تطور الرقابة المالية ، وتعريفها ، وأهدافها . وفي المطلب الثاني انواع الرقابة المالية ، وطرق ممارستها.

المطلب الأول

تطور الرقابة المالية وتعريفها وأهدافها

وجدت الرقابة المالية مع وجود المجتمعات المنظمة ، وقد مرت هذه الرقابة بمراحل متعددة حتى وصلت إلى الحالة التي نجدها عليها في ايامنا هذه ، وتطور مفهوم الرقابة المالية وتطورت أهدافها ، وأساليب ممارستها ، واجهزتها بتطور المنظمة السياسية والمالية.

وسنبحث في المقصد الأول من هذا المطلب ، التطور التاريخي والوظيفي للرقابة المالية ، وفي المقصد الثاني تعريفها ، في حين نخصص المقصد الثالث لدراسة أهدافها.

المقصد الأول التطور التاريخي والوظيفي للرقابة المالية

التطور التاريخي :

تعد الرقابة بشكل عام، والرقابة المالية بشكل خاص امراً أساسياً في أي مجتمع ، ذلك أنها تتحقق من مدى احترام الضوابط والحدود لجميع تصرفات افراد المجتمع ، سواء اكانوا حكاما أم محكومين وعليه فقد وجدت الرقابة المالية مع وجود الدولة بهدف ضمان سلامة التصرفات المالية وضبط النفقات العامة وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المتوخاة منها وقد أدت الرقابة المالية دوراً رئيسياً في تنظيم مختلف المجتمعات التاريخية فقد عرفها المصريون القدماء والاعريق ، وكان مدلولها واضحاً في مسلة حمورابي التي احتوت على الكثير من القواعد التي تنظم المعاملات المالية والتجارية^(١). وتطورت الرقابة المالية بتطور الدولة ، حتى غدت ركناً من اركان الادارة في الدولة الحديثة إلى جانب التخطيط والتنظيم والتوجيه (التنسيق) وقد ساعد على تطور الرقابة المالية تطور الدولة وانتقالها من مرحلة الدولة الحارسة ، التي يقتصر دورها على الحفاظ على الامن الداخلي والخارجي إلى مرحلة الدولة المتدخلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية ،

وكان نتيجة ذلك زيادة الاموال العامة في الدولة وضرورة الحفاظ عليها من العبث والضياع. كما ساعد على تطور هذا النوع من الرقابة تطور السلطات في الدولة وانقسامها الى سلطات قضائية وتشريعية وتنفيذية وكان من نتيجة ذلك وجود انواع مختلفة من

(١) محمد عبد الله الشريف ، الرقابة المالية في المملكة العربية السعودية ، الرياض ، الطبعة الاولى ، ١٩٨٦ ، ص ١٧ ، (لم تحدد دار نشر).

الرقابة للربط والتنسيق وممارسة كل من هذه السلطات لاختصاصاتها من اجل تحقيق العدالة الديمقراطية والنمو والازدهار في اطار الدولة الواحدة^(١).

وكان للكوارث والازمات الاقتصادية التي مرت بها الدول عبر التاريخ دور في دفع المجتمعات إلى تطوير اجهزة الرقابة المالية من اجل المحافظة على الاموال العامة وتوظيفها من اجل تجاوز هذه الازمات واعادة البناء .

وفي العصور الحديثة تعد فرنسا من اوائل الدول التي اوجدت هيئة مختصة للرقابة على الاموال العامة ، حيث انشأ الملك (سانت لويس) غرماً للمحاسبة ومن اهمها غرفة

محاسبة باريس في سنة ١٢٥٦م التي خضعت لتطورات عديدة إلى أن تمثلت في الرقابة القضائية التي تمارسها محكمة المحاسبات منذ عام ١٨٠٧ .

أما في انكلترا فقد انشئت هيئة الرقابة المالية في عام ١٨٦٦ ، وفي الولايات المتحدة الامريكية انشئت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموازنة الذي صدر في عام ١٩٢١ . اما في الاقطار العربية فقد ارتبط انشاء اجهزة مختصة في الرقابة المالية العليا باستقلال كل دولة ، فعلى سبيل المثال انشيء ديوان المحاسبات في سوريا سنة ١٩٣٨ واطلق عليه اسم الجهاز المركزي للرقابة المالية في سنة ١٩٦٧ وفي مصر انشيء ديوان المحاسبات في سنة ١٩٤٢ ، ثم تطور هذا الجهاز إلى الجهاز المركزي والمحاسبات في سنة ١٩٦٤ . وفي لبنان انشيء ديوان المحاسبة في سنة ١٩٥١ وتم تعديله في سنة ١٩٥٩ .

(١) فهمي محمد شكري ، الرقابة المالية العليا ، دار محمد بدوي ، عمان (لم يحدد تاريخ نشر) ، ص ١١ .

وفي الاردن انشئت دائرة تحقيق وتدقيق الحسابات في سنة ١٩٣١ واصبحت ديوان المحاسبة في سنة ١٩٥٢.

اما في العراق وبالرغم من ان الدستور العراقي الصادر عام ١٩٢٥ قد نص عبر المادة (١٠٤) على وجوب تشريع قانون يتضمن تاسيس دائرة لتدقيق جميع المصروفات على ان ترفع هذه الدائرة بيانا الى مجلس الامة مرة على الاقل في كل سنة عما اذا كانت تلك المصروفات طبق المخصصات التي صدقها المجلس وانفقت بحسب الاصول التي عينها القانون.^(١)

الا اننا نجد ان قانون اصول المحاسبات العراقي رقم ٢٨ لسنة ١٩٤٠ قد اوكل الى وزارة المالية مهمة الرقابة المالية وهذا مايسمى بالرقابة الادارية كما جعل الرقابة المالية مؤادة ايضا من خلال التسلسل الاداري في الوحدة الادارية القائمة بانفاق المال العام.^(٢)

وقد احوال الدستور العراقي الصادر عام ١٩٧٠ عبر مادته السادسة والاربعين مهمة الرقابة المالية الى ديوان الرقابة المالية كما اوكل الدستور امر تنظيم هذه الرقابة إلى القوانين العادية.^(٣)

(١) د. رعد الجدة ، التشريعات الدستورية في العراق، دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ١٩٩٨، ص ٥١ .

(٢) د. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي، دار مكتبة الحامد، عمان، ٢٠٠٣، ص ٥٦٨ .

(٣) عبد الحميد عبد العزيز، رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية القانون جامعة الموصل، ٢٠٠٠، ص ٣٣ .

التطور الوظيفي :

تطور مفهوم الرقابة المالية بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة ، حيث اقتضت في مفهومها المالي التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على المراجعة المستندية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين المالية بينما اتجهت الرقابة المالية في مفهومها الحديث إلى الجمع بين الرقابة المحاسبية التقليدية والرقابة الاقتصادية التي تستهدف تقييم الاداء وترشيد الادارة^(١).

وقد شهدت الرقابة المالية تطوراً في التسميات والمفاهيم ، حيث تطورت من رقابة المشروعية إلى رقابة المحاسبية ، ثم الرقابة المالية والرقابة الاقتصادية ثم رقابة على البرنامج ، حيث إن الرقابة المالية وفق المفاهيم الحديثة لم تعد قاصرة على الاجراءات التي تتبع في مراجعة الحسابات والتصرفات المالية ، بل تجاوزت هذا المفهوم إلى تقييم اعمال الاجهزة الخاضعة للرقابة وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية والتأكد من ان الأهداف المتحققة هي ما كان يجب تحقيقه وان تلك الأهداف تحققت وفقاً للخطة الموضوعية وخلال الاوقات المحددة لها. قد رافق هذا التطور في مفهوم الرقابة تطوراً اخر في اجهزة الرقابة التي انتقلت من اجهزة

تتولى الرقابة لمصلحة الملك أو الامبراطور (في اوربا لم يكن في العصور الوسطى تمييز بين اموال الملك واموال الدولة) إلى اجهزة مستقلة تتولى الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية لمصلحة الشعب في العالم من خلال تبادل الافكار والخبرات ووجهات النظر وتطوير الأساليب العلمية والعملية فقد تم انشاء المنظمة الدولية للاجهزة

(١) محمد عبد الله الشريف، المرجع السابق، ص ١٨ .

العليا للرقابة المالية (IN TO SAI) في عام ١٩٥٣ وفي اطارها تم انشاء مجموعات عمل اقليمية تضم اجهزة الرقابة المالية العليا في الدول على الصعيد الاقليمي ، مثلها مجموعة العمل للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية ومجموعة العمل الافريقية للاجهزة العليا للرقابة (افروسي) ومجموعة العمل الاسيوية للاجهزة العليا للرقابة (أسوساي). مما تقدم يتبين لنا أن مفهوم الرقابة المالية وأهدافها واجهزتها تطورت بتطور المجتمعات والدول ، وتتطور حاجات الشعوب شأنها في ذلك شأن مختلف المفاهيم القانونية والادارية والاقتصادية والاجتماعية.

المقصد الثاني تعريف الرقابة المالية

الرقابة : لغة هي (المحافظة أو الانتظار) ، فالرقيب يعني (الحافظ أو المنتظر)^(١). أما اصطلاحاً فقد تعددت تعريف الباحثين للرقابة بشكل عام ، ومنها الرقابة المالية ويرجع السبب في ذلك إلى الوظيفة التي ينظر اليها من خلالها ، والأهداف التي يجب تحقيقها والاجهزة التي تقوم بها .

وقد عرف المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية الرقابة : بانها -منهج علمي شامل يتطلب التكامل والانتماء بين المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية والادارية ، تهدف إلى التأكد من المحافظة على الاموال العامة ورفع كفاية استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة^(٢).

(١) الامام الرازي، مختار الصحاح، ص ٢٥٢ .

(٢) د. يوسف شباط، المالية العامة (الكتاب الثاني)، جامعة دمشق عام ١٩٩٤-١٩٩٥، ص ٢٣٥.

وعرفت الرقابة بانها : التحقق بان التنفيذ يتم وفقاً لما هو مقرر في الخطة وفي حدود التعليمات والقواعد الموضوعية ، وذلك بقصد اكتشاف نواحي الضعف والاطفاء وعلاجها ، وتفادي تكرارها ، على أن تتناول كل اوجه النشاط في المشروع وادارته^(١) . ويرى البعض أن الرقابة :-

”هي مجموعة الاجراءات والوسائل التي تتبع لمراجعة التصرفات المالية وتقييم اعمال الاجهزة الخاضعة للرقابة وقياس مستوى كفاءتها، وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية ، والتأكد من أن الأهداف المحققة هي ما كان يجب تحقيقه وان تلك الأهداف تحققت وفق الخطط الموضوعية وخلال الاوقات المحددة لها“^(٢) . ويعرفها آخرون بانها :

”الاشراف والتوجيه من جانب سلطة خارجية مستقلة عن المشروع ، للتعرف على كيفية سير العمل في الجهة الخاضعة للرقابة ، والتأكد من أن الموارد المتاحة المالية والبشرية والمادية قد استخدمت وفقاً لما هو مخطط لها“^(٣) .

مما تقدم يتبين لنا وجود ثلاثة اتجاهات فيما يتعلق بتعريف الرقابة يهتم اصحاب الاتجاه الأول بوظيفة الرقابة وأهدافها .

ويهتم اصحاب الرأي الثاني باجراءات عملية الرقابة ، اما اصحاب الرأي الثالث فيهتمون باجهزة الرقابة . وسنأتي الى كل هذه الاتجاهات بالتتابع :-

(١) د. عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، مكتبة الانجلو المصرية، القاهرة(لم يحدد تاريخ النشر)، ص٨٧.

(٢) محمد عبد الله الشريف، المرجع السابق، ص٣ .

(٣) د. عوف الكفراوي، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الاسكندرية، عام ١٩٩٨ ، ص٦. نقلا عن :

Hindir Fayol General and Management. Pitman8 co. London. 1946. P. 107.

الاتجاه الأول :

يهتم اصحاب هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة ، ويركزون على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فهم يهتمون بوجود عمليات معينة يلزم توافرها لامكان تحقيق الرقابة ، وتتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول اليها^(١).

فقد ذهب بعض الكتاب إلى أن الرقابة تقوم على اساس تحديد العمل المطلوب القيام به من كل فرد داخلها ، وفي ذلك ضمان لتنفيذ الاعمال المطلوبة في المواعيد المحددة^(٢).

والذي نراه أن الرقابة تقوم على كلا المفهومين ، وهما الأهداف المطلوب تحقيقها وتنظيم عمل الافراد داخل الهيئات الادارية بشكل يساعد على تحقيق الأهداف المحددة.

ووفقاً لهذا الاتجاه يعرف الدكتور عبدالله طلبة الرقابة بانها : عملية التحقق من مدى انجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في اقصر وقت ممكن^(٣).

ويعرفها الدكتور عبدالامير شمس الدين بانها :

(١) د. السيد خليل هيكل ، الرقابة على المؤسسات العامة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٧١ ، ص ١٧٣ .

د. عوف محمد الكفراوي ، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق ، مطبعة الانتصار ، الاسكندرية ، ١٩٩٨ ، ص ٦.

(٢) د. عبد السلام بدوي ، المرجع السابق ، ص ٨٨ .

(٣) د. عبدالله طلبة ، الادارة العامة ، جامعة دمشق ، ١٩٨٣-١٩٨٤ ، ص ٢٥٤.

”مراقبة النشاط الذي تقوم به الادارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعه ، والعمل على اصلاح ما قد يعثر عليها من ضعف ، حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة“^(١).
والرقابة هي احد عناصر الادارة التي هي ضرورية ولازمة ، ليس للخدمات العامة والمشروعات فقط ، بل أيضاً لكل جهد جماعي مهما كان غرضها^(٢).
كما تم تعريف الرقابة بانها:

”التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة ، والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة فهي عملية اكتشاف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعه وذلك لغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط الضعف والخطاء ، وعلاجها وتفادي تكرارها“. وعرفت الرقابة بانها :

”التدقيق والاشراف من قبل اجهزة عليا للاطلاع على كيفية سير العمل في الاجهزة الدنيا الخاضعة للرقابة ، والتأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته وفق ماهية محددة في الموازنة التي اجازتها السلطة التشريعية والتثبت من أن تنفيذ الموازنة يتم دون ما تبذير أو إخلال ، وذلك حفاظاً على الاموال العامة ، وضماناً لحسن سير الادارة الحكومية مالياً“^(٣).

(١) د. عبدالامير شمس الدين ، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص٢٨.

(٢) د. عوف محمود الكفراوي ، المرجع السابق ، ص١٦ ، نقلاً عن :
Hendrifayol. General and Management, Pitman & Co. London. 1946, p. 107.

(٣) محمد فائق السريجي وتوفيق ابراهيم ، المالية العامة ، المؤسسة العامة للمطبوعات والكتب المدرسية ، دمشق ، ١٩٨٦ ، ص٣٥٣.

مما تقدم يتبين لنا أن اصحاب هذا الاتجاه يعتقدون أن الرقابة المالية هي مجموعة من العمليات تتخذ شكل قرارات أو اجراءات يكون شأنها تحقيق هدف أو مجموعات أهداف واضحة ومحددة، وتأسيساً على ذلك تقسم الرقابة إلى ثلاثة أنواع:

أ_ الرقابة المالية : وغرضها المحافظة على الاموال العامة من سوء التصرف ، وذلك عن طريق التأكد من اتباع اجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل.

ب_ الرقابة على الاداء: وهدفها تحقيق الأهداف الموضوعة وعدم الانحراف عن معدلات الاداء المنصوص عليها في الخطة.

ج_ الرقابة على الكفاية: وغرضها التعرف على فرص تحسين معدلات الاداء المرسومة وما يتبع ذلك من ادخال التعديلات في الخطة.

الاتجاه الثاني :

ينظر اصحاب هذا الاتجاه إلى الرقابة من حيث كونها اجراءات ، ويركزون الخطوات التي يتعين القيام بها لاجراء عملية الرقابة . فلكي تتم عملية الرقابة يتطلب وجود بيانات عن اوجه النشاط المختلفة كشرط اساسي للقيام بالرقابة ، على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الاعمال وفحصها^(١).

ووفقاً لهذا الاتجاه يعرف البعض الرقابة بانها :

”مجموعة العمليات والأساليب التي بمقتضاها التحقق من أن الاداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعية“^(٢).

ويعرفها آخرون بانها :

(١) د. عبدالسلام بدوي ، المرجع السابق ، ص ٨٧-٨٨.

(٢) د. احمد صقر عاشور ، الادارة العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ١٩٧٩ ، ص ٣٧٧.

“الاجراءات والوسائل التي تتبع لتقييم اعمال الاجهزة الخاضعة للرقابة ، وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعه ، والتأكد من أن الأهداف المحققة هي ما كان يجب تحقيقه ، وان تلك الأهداف تحققت وفق الخطة الموضوعه وخلال الاوقات المحددة لها”^(١).

ويعرف الدكتور عبدالسلام بدوي الرقابة بانها:

“مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها ، للوصول إلى نتائج تقوم بها اجهزة معينة للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية ، مع اعطاء هذه الاجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة”^(٢).

وحدد Raman ChanT dran العمليات الاساسية للرقابة فيما يتعلق بمتابعة الأهداف كما يلي^(٣):

آ- تقييم الكفاءة

ب- مقارنة الكفاءة الفعلية مع أهداف الخطط والسياسات والمعايير الموضوعه.

ج- تحليل الانحرافات عن هذه الأهداف والسياسات والمعايير.

د- اتخاذ الاجراء التصحيحي كنتيجة للتحليل.

هـ- متابعة تقييم فعالية الاجراء التصحيحي.

و- مدى عملية التخطيط بالحقائق لتحسين مستويات الاداء مستقبلا.

(١) محمد عبدالله الشريف ، المرجع السابق ، ص ٢٥.

(٢) د. عبد السلام بدوي ، المرجع السابق ، ص ٩١.

(٣) د. عوف محمد الكفراوي ، المرجع السابق ، ص ١٩. نقلا عن :

R aman Chandran Financial Pianning and Control S. Chand 8 co. New Delhi, 1972.P.7.

الاتجاه الثالث :

يهتم اصحاب هذا الاتجاه بالاجهزة التي تقوم بالرقابة ، وتتولى الفحص والمتابعة وجمع المعلومات وتحليل النتائج ، فالرقابة تعني هنا اجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها بكفاية ، مع اعطاء هذه الاجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن سير العمل^(١) ووفقا لهذا الاتجاه عرفت الرقابة بانها "عملية تقييم وفحص ومراجعة تقوم بها اجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للاهداف والسياسات والبرامج الموضوعة بكفاية ، مع اعطاء هذه الاجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تضمن العمل ، وان توفر لها المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الاهداف والبرامج الموضوعة"^(٢) وقد درجت معظم التشريعات التي تنظم عمل اجهزة الرقابة في دول العالم على وضع تعريف للجهاز الذي تقوم بتنظيمه ففي سوريا عرفت المادة رقم ١/ من المرسوم التشريعي رقم ٩٣/ لعام ١٩٦٧ ، الذي يتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية بانه :

هيئة تتبع وزير المالية وتهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على اموال الدولة ومتابعة اداء الاجهزة التنفيذية والادارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ، وهي تقوم بتفتيش حسابات هذه الاجهزة ، وبقابة كفاية ادارة اموالها وفق الاختصاصات المحددة لها في القانون.

(١) عبد السلام بدري ، المرجع السابق ، ص ٩١ .

(٢) عوف محمد الكفراوي ، المرجع السابق ، ص ٢٠ .

وفي لبنان عرّفت المادة الاولى من الرسوم التشريعي رقم ١١٨ / لعام ١٩٥٩ ديوان المحاسبة بانه :

”هيئة قضائية ادارية مرتبطة ادارياً برئيس مجلس الوزراء مهمتها السهر على ادارة الاموال العامة فيه ، وذلك بمراقبة استعمالها ، والبحث في صحة حساباتها وقانونية معاملاتها وبمحاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والأنظمة المتعلقة بها.“
أما في العراق فقد جاء في قانون ديوان الرقابة المالية رقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٠ عبر مادته الاولى بانه :

”تؤسس سلطة للرقابة المالية العليا تدعى ديوان الرقابة المالية تتبع مجلس قيادة الثورة وتنوب عنه في الرقابة على اعمال الجهات المعينة في المادة الثالثة من هذا القانون ، وذلك وفق الاختصاصات والصلاحيات التي تناولتها نصوصه.“
ونصت المادة الرابعة من القانون اعلاه على أن الرقابة المالية تشمل الرقابة على الالتزامات والموجودات بانواعها كافة والتحقق من سلامة استخدامها والمحافظة عليها وفحص الوثائق والمستندات والعقود والسجلات والدفاتر المحاسبية والموازنات والحسابات الختامية والقرارات والاوراق وتحقيقاً لذلك لسلطة الرقابة حق الاطلاع على المعاملات كافة عادية ام سرية .. الخ^(١). في نهاية المقصد المتعلق بتعريف الرقابة لا بد من الاشارة إلى أن بعض الكتاب قاموا بوضع تعاريف للرقابة تشمل المفاهيم الثلاثة التي اتينا الى ذكرها. فقد عرف الدكتور عوف الكفراوي الرقابة بانها :

(١) د. عادل فليح العلي ، المرجع السابق ، ص ٥٨ و ص ٦٦ .

الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها ومن أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها ، والتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية بغرض المحافظة على الأموال العامة والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها ، واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً سواء في تلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية^(١).

وعرفها الدكتور محمد كريفانيه بأنها :

”تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة ، وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية ، والإدارية والتأكد من مشروعية النفقة وانفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية ، وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه بالاستناد إلى معدلات ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها^(٢) .“

ونرى أن في ذلك خروجاً عن إطار التعريف الذي يجب أن يشتمل على عبارات مختصرة ومعبرة عن مفهوم معين ، ونرى أن تعرف الرقابة المالية بأنها :

”مجموعة الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة بغية المحافظة على الأموال العامة ، وضمان حسن تحصيلها ، وانفاقها بدقة وفعالية ، واقتصادية ، وفقاً لما

(١) د. عوف محمد الكفراوي ، المصدر السابق ، ص ٢١ .

(٢) د. محمد كريفانيه ، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام ، رسالة دكتوراه، جامعة حلب، ١٩٩١، ص ٩ .

اقرته السلطة التشريعية بالموازنة والقوانين المالية الاخرى ، ووفقاً للخطط الموضوعة للجهات الخاصة بالرقابة.

المقصد الثالث أهداف الرقابة المالية

الهدف الاساسي لكل رقابة هو حماية المصلحة العامة ، والرقابة المالية كنوع من انواع الرقابة . تقوم بها اجهزة متعددة ، بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي حسبما تحدد في الموازنة العامة دون اسراف أو تبذير أو تغيير أو اخلال حفاظاً على حسن سير الادارة الحكومية مالياً وحفاظاً على الاموال العامة.

ويجب تحاشي الازدواجية في الرقابة ، وذلك أما بتوحيد اجهزة الرقابة أو بالتنسيق بين عمل الاجهزة المتعددة والرقابة المالية يجب أن تنطلق في عملها نحو المحافظة على الاموال العامة بعيداً عن الانتقام الشخصي ، والتخويف وتصيد الاخطاء أو الاخلال بقواعد العدل أو الانصاف.

وكما اصاب التطور مفهوم الرقابة ، فهو كذلك اصاب أهدافها ، فبعد أن كانت الرقابة المالية تهدف إلى مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية والكشف عما قد يوجد فيها من تلاعب وغش ، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة ، فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات ومدى فعالية الاجهزة الخاضعة للرقابة ، وتتحدد أهداف الرقابة المالية بما يلي^(١):

(١) د. عوف محمود الكفراوي ، المرجع السابق، ص ٢٢-٢٣.

- محمد عبدالله الشريف ، المرجع السابق ، ص ٢٦-٢٨.

- د. نعيم جزوري ، التخطيط والرقابة في المشروع ، مديرية الكتب والموضوعات الجامعية ، جامعة حلب عام ١٩٩٠ ، ص ١٥٣-١٥٤.

- ١- التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد حصلت وادخلت في ذمتها وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة السارية.
- ٢- التحقق من أن كل النفقات العامة قد تمت وفقاً لما هو مقرر لها ومن حسن استخدامها الاموال العامة في الاغراض المخصصة لها.
- ٣- مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية ، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث وتحليلها ، واقتراح اجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق اهداف الرقابة المالية.
- ٤- الكشف عن اية اخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث من الاجهزة الحكومية ، وتحليلها ودراسة اسبابها وتوحيد تلك الاجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.
- ٥- العمل على ترشيد الانفاق العام وتوجيه الاجهزة الحكومية إلى افضل السبل لتحسين وتطوير اجراءات الاعمال المالية ، بما يساعد الاجهزة الحكومية على القيام بدورها واقتراح الاجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة اداء الاجهزة التنفيذية وتحسين مستوى تقديم الخدمات العامة.
- ٦- زيادة قدرة وفعالية الاجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة على درجة من الكفاءة والاقتصاد.
- ٧- التأكد من القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدّة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تحكم ذلك.

د. عبدالعزيز أبو حميد و د. محمد سعيد فرهود ، رقابة ديوان الرقابة العامة ، ندوة اجهزة الرقابة المالية المنعقدة في معهد الادارة العامة بالرياض ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، ١٤٠٥هـ ، ص١٧-١٨.

٨- ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية حسب موافقتها واعتمادها لبنود الموازنة^(١).

٩- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الاداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية ولمعرفة نتائج الاعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف الموسومة والكشف عما يقع من انحرافات وما قد يكون في الاداء من قصور واسباب ذلك لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة ، والتعرف على فرص تحسين الاداء مستقبلاً^(٢).

١٠- التنبؤ بالاحطاء والانحرافات قبل وقوعها وتحديد المسؤول عن الاحطاء والانحرافات^(٣).

مما تقدم يتبين لنا أن أهداف الرقابة المالية تركز في المحافظة على الاموال العامة من خلال مراقبة التصرفات المالية للادارات العامة وضمان عدم مخالفتها للقوانين والأنظمة واللوائح وضمان تحقيق الأهداف المحددة لكل ادارة وتحقيق افضل النتائج بكل كفاءة وفعالية واقتصادية.

ونرى أنه على الرغم مما تحققه الرقابة من فائدة إلا أنه يجب أن لا تتجاوز حدوداً معينة والا فانها تؤدي إلى عرقلة النشاط المالي وتؤدي إلى شل حركة الاجهزة الحكومية المختلفة وتصبح الرقابة خطراً ليس على مالية الدولة فقط وانما على النشاط المالي والاداري والاقتصادي كل ، حيث يجب تحاشي تكرار أو ازدواج اعمال الرقابة

(١) د. احمد زهير شامية و د. خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار زهران ، عمان عام ١٩٩٧ ، ص ٣٠١.

(٢) د. منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، منشورات الجامعة المفتوحة ، ليبيا- طرابلس ، ١٩٩٤ ، ص ٢٠٢.

(٣) د. عبدالله طلبية ، المرجع السابق ، ص ٢٥٤.

سواءً كانت من قبل الجهاز الرقابي الواحد أو من أجهزة الرقابة المتعددة أو أن تراقب الأجهزة الرقابية بعضها للآخر.

المطلب الثاني

أنواع الرقابة المالية وطرق ممارستها

تعددت تقسيمات الباحثين للرقابة من الناحية النظرية وذلك من أجل تسهيل البحث فيها وفي أجهزتها كما اختلفت أساليب ممارسة الرقابة تبعاً لظروف ممارستها. سنتناول في المقصد الأول أنواع الرقابة ، وفي المقصد الثاني طرق ممارستها.

المقصد الأول

أنواع الرقابة المالية

تعددت أنواع الرقابة بشكل عام، ومنها الرقابة المالية ، وتختلف باختلاف الزوايا التي ينظر إليها من خلالها ، دون أن يؤثر ذلك في طبيعة الرقابة أو الهدف منها.

فالرقابة من حيث التوقيت الزمني تقسم إلى رقابة سابقة على التنفيذ ، ورقابة آنية (مرافقة للتنفيذ) ورقابة لاحقة عليه .

ومن حيث موضوع الرقابة تقسم إلى رقابة مشروعية ورقابة محاسبية ورقابة مالية ورقابة اقتصادية ورقابة على البرامج.

ومن حيث الجهة التي تمارس مهمة القيام بالرقابة تقسم إلى رقابة داخلية ورقابة ذاتية ورقابة خارجية ومن حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة تقسم إلى رقابة ادارية ورقابة برلمانية ورقابة قضائية.

وسنأتي الى كل من هذه التقسيمات فيما يلي :

أولاً. انواع الرقابة من حيث التوقيت الزمني :

يقوم هذا التقسيم على اساس حدوث عملية الرقابة ، فهي أما أن تتم قبل اتخاذ التصرفات المالية فتسمى الرقابة السابقة، أو ترافق اتخاذها فتسمى بالرقابة الانية أو المرافقة ، أو تقع بعد ذلك فتسمى الرقابة اللاحقة .
آ. الرقابة المالية السابقة

وهي الرقابة التي تتم قبل اتخاذ الاجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف الاموال العامة، حيث لا يجوز لاي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف^(١). ولهذا النوع من الرقابة وظيفة وقائية تتمثل في العمل على منع وقوع الاخطاء والانحرافات ، لذلك تسمى الرقابة المانعة أو الوقائية^(٢).

وتمارس الرقابة المالية السابقة على النفقات العامة دون الإيرادات العامة ، إذ لا يمكن تصور وجود رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات .

وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف اشكالا متعددة ، فقد يصرح للبنك المركزي أن يضع المبالغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الأمرين بالصرف . وقد تتضمن ضرورة الحصول مقدماً على اقرار من الجهة المختصة بسلامة كل عملية على حدة من الوجهة القانونية وقد تمتد الرقابة السابقة لتشمل فحص المستندات الخاصة بكل عملية ، والتثبت من صحتها من جميع الوجوه ، مثل وجود اعتماد لهذا النوع من النفقة أو أن اجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات وان

(١) حامد عبدالمجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨١ ، ص١٠٤.

(٢) د. منصور ميلاد يونس ، المرجع السابق ، ص٢٠٣ .

- مستندات الصرف مطابقة للنظم المالية المعمول بها^(١). وللرقابة السابقة العديد من المزايا إلى جانب ما عليها من مآخذ وعيوب . أما مزاياها فهي^(٢).
- ١-تمثل الرقابة السابقة في حد ذاتها دافعاً عاماً للاجهزة الخاضعة للرقابة في اداء واجباتها بالدقة والعناية والحرص.
 - ٢-تحد من التصرفات غير الاقتصادية وتمنع الانحراف في تطبيق الخطط والموازنات.
 - ٣-التخفيف من درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة.
 - ٤-تساعد على توخي الوقوع في الاخطاء والمحاذير القانونية أو الفنية ذات الاثار المالية وتدعو إلى التقليل من ارتكاب المخالفات المالية بوجه عام.
 - ٥-تساعد على تفادي التعرض لاية خسائر أو اعباء مالية لا تدعو اليها الحاجة وتعمل على اكتشافها أولاً بأول على مدى العمليات والاجراءات المالية المتخذة خاصة بالنسبة للمشروعات العامة في مراحل الدراسة الاولية والتعاقد والتنفيذ وما يعاصرها من عمليات صرف الاموال .
 - ٦-تدريب وتعويد الاجهزة المالية في الوحدات الادارية الخاضعة للرقابة على عادات وتقاليد مالية حسنة تتسم بالانضباط والحرص على المال العام ، ومما يساعد على ذلك توافر عناصر ذات خبرة وكفاءة واسعة لدى جهاز الرقابة في هذا المجال ، تكون قادرة على ابداء النصح والمشورة.
 - ب-العمل على تدارك ضعف وتدني خبرة الادارة في بعض الاجهزة الخاضعة للرقابة قبل أن يحدثا اثارهما الضارة. أما عيوب الرقابة السابقة^(١).

(١) د. مصطفى حسين سلمان ، المالية العامة ، دار المستقبل ، عمان ، ١٩٩٠ ، ص١٢٧-١٢٨.

(٢) Fabre (F). Lecontrol des Finance publignes. Pu. f. Paris, 1968.

١-فإنها تؤدي احياناً إلى الحد من الاستقلال الممنوح للجهاز الخاضع للرقابة، خاصة في المشروعات الاقتصادية التي تقتضي حرية التصرف وسرعة الحركة . وقد يفتح ذلك الباب امام الروتين الحكومي للدخول إلى المشروع وتصنع الفائدة من منحة الاستقلالية والشخصية المعنوية^(١)

٢-قد تؤدي إلى خلق نوع من الادارة المزدوجة من حيث إن تنفيذ قرار الجهة الخاضعة للرقابة مشروط بموافقة سلطة الرقابة السابقة ، فهذا بدوره قد يؤدي إلى شيوع المسؤولية بينهما

٣-لا تساعد الجهة التي تتولى الرقابة ، فالرقابة على مرحلة معينة لا تعطي فكرة كاملة عن طبيعة التصرف المالي واهميته ، فغالباً ما يصعب وفقاً لهذا الأسلوب مراجعة العملية الواحدة في مجموعها ، خاصة بالنسبة للارتباطات المالية الكبرى ، والمشروعات الانشائية وانما تتم مراجعتها كاجراءات متفرقة ، كلما بدأ بتنفيذ جزء منها ، وبالتالي لا تتاح الفرصة لدراسة جميع اجزاء العملية الواحدة والكشف عما يكون هناك من غش أو تلاعب.

(١) د. احمد صقر عاشور ، المرجع السابق ، ص٣٨٤-٣٨٥.

- د. ابراهيم علي عبدالله و د. انور العجارمة ، المالية العامة ، دار صنعاء للطباعة والنشر ، عمان، ١٩٩٧ ، ص١٤٧-١٥٠.

- د. حامد عبدالمجيد دراز ، المرجع السابق ، ص١٠٥-١٠٦.

- د. مصطفى حسين سلمان، المرجع السابق ، ص١٢٨-١٢٩.

(٢) د. احمد صقر عاشور ، المرجع السابق، ص٣٨٨-٣٩١.

٤- كما أن احساس الجهة الخاضعة للرقابة بوجود الرقابة السابقة والاعتماد عليها قد يجعلها تركز إلى جهاز الرقابة وتعتمد عليه في توجيه الاجراء أو التصرف أو اتخاذ القرار.

٥- قد تنسب الرقابة السابقة في خلق عقدة الخوف من الخطأ والتحقيق والمساءلة لدى مسؤولي الادارة مما قد ينعكس اثره سلباً على أسلوب ونتائج العمل.

٦- كثيراً ما يتوقف حجم الفائدة التي تجنى من الرقابة السابقة على ما يتحقق من فعالية وتعاون بين جهاز الرقابة والجهة الخاضعة للرقابة ، وذلك لا يتأتى إلا إذا كانت الادارة في تلك الجهة متقدمة وتتفهم بوعي طبيعة وأهداف الدور الذي يقوم به جهاز الرقابة.

ويمكن التحقق من عيوب الرقابة السابقة من خلال ايجاد جو من التفاهم والتعاون بين المسؤولين عن الرقابة ، بقصد تحقيق الأهداف المحددة للوحدة الخاضعة للرقابة . وعندما يكون مسؤولوا الرقابة على درجة عالية من الخبرة والكفاءة والتخصص ، ومن خلال نشر الوعي الرقابي بين الاجهزة التنفيذية والكشف دائماً عن وجه المصلحة العامة للمجتمع في العملية الرقابية
وبقصر هذه الرقابة ما امكن على الجوانب الجوهرية من نشاط الوحدة أو المشروع الخاضع للرقابة^(١).

(١) د. ابراهيم علي عبدالله و د. انور العجارمة ، المرجع السابق ، ص ١٢٨ .
د. عادل احمد حشيش ، اساسيات المالية العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ١٩٩٤ ،
ص ٣١٨ .

ب- الرقابة المرافقة (الآنية)

تتمثل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات العامة والايرادات العامة الواردة بميزانية الدولة . وعادةً ما يمارس الرقابة الآنية (المرافقة للتنفيذ) اللجان البرلمانية المختصة المنبثقة عن السلطة التشريعية ، فضلاً عن الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية^(١).

ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول ، حيث يبدأ مع تنفيذ الاعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ ، ومن اهم ميزاته القدرة على اكتشاف الخطأ والاهمال فور وقوعه ، فيساعد على اتخاذ ما يلزم من اجراءات تصحيحية ولا يواجه كثير من النقد لهذا النوع من الرقابة ، وان كان يواجه النقد للقائمين به ، إذا انحرفوا عن الطريق الرقابي السليم وتحكمت فيهم اغراض أخرى ، أو كانوا غير قادرين على القيام من الناحية الفنية بأعباء الرقابة اثناء التنفيذ^(٢).

ج. الرقابة اللاحقة

وهي مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية ، ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي ، وكل النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة بعد أن

(١) عطية عمر الحبوش ، الرقابة المالية السابقة على ابرام عقود مشروعات لانشغال عامة ، مجلة الرقابة المالية التي تصدرها المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية ، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، كانون الأول ، ١٩٩٠ ، ص ٤-٨.

(٢) د. عطية عمر الحبوش ، المرجع السابق ، ص ٤-٨.

د. ابراهيم علي عبدالله ، و د. انور العجارمة ، المرجع السابق ، ص ١٥٠.

تكون كل العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت وذلك للوقوف على جميع المخالفات المالية التي وقعت.

وتتخذ الرقابة اللاحقة بدورها عدّة اشكال قد تقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لكل العمليات المالية لكشف التلاعب بالاموال العامة ، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية كما قد تمضي إلى بحث مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الاموال العامة^(١).

فالرقابة المالية اللاحقة تكشف الاخطاء والمخالفات المالية بعد أن تكون التصرفات المالية كافة قد انتهت ، لذلك اطلق عليها اسم (الرقابة الكاشفة) وقد تتولى هذه الرقابة الوحدات الحكومية نفسها أو ادارة تابعة لوزارة المالية أو هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية . والرقابة اللاحقة تغطي جانب الايرادات والنفقات العامة بعكس الرقابة السابقة التي تقتصر على جانب النفقات ، وللرقابة اللاحقة العديد من المزايا وعليها بعض المآخذ . وتعد مزايا الرقابة اللاحقة في مجملها عيوباً في ذات الوقت للرقابة السابقة والعكس صحيح . أما مزاياها فهي^(٢):

١-تأتي الرقابة اللاحقة بعد أن تكون جميع مراحل العمليات المالية قد توضحت مما يعطي للجهة الرقابية المجال للنظر بشكل اوسع في جميع اجزاء العملية الواحدة ودراستها بدقة.

(١) د. عوف محمود الكفراوي ، المرجع السابق ، ص ٤٢.

(٢) د. عبد الحميد القاضي ، مبادئ المالية العامة ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٧٤ ، ص ٣٠٨-٣٠٩.

د. مامون الشلاح ، المالية العامة والنشرية المالي (لم تحدد دار النشر) ، دمشق ، ١٩٨٨ ، ص ٢٦٨.

- ٢-تمكن الرقابة اللاحقة من اكتشاف الاخطاء والانحرافات بدقة.
- ٣-تمكن الرقابة من اتمام الدراسات المتعلقة بالعمليات المتعلقة بالعمليات المالية دون تعطيل الانشطة .
- ٤-تمكن هذه الطريقة من القيام بالمراجعة دون تدخل في اختصاصات السلطة التنفيذية والاحتكاك معها مما قد يعقد الاجراءات.
- ٥-إن هذا النوع من انواع الرقابة يحقق الأهداف الاساسية للرقابة ، من حيث محاسبة المقصرين وتحصيل الخسائر المالية التي لحقت بالادارة وتضع الجهات الادارية في صورة الاخطاء والمخالفات لمنع تكرارها مستقبلاً.
- ويؤخذ على الرقابة اللاحقة ما يلي^(١) :

- ١-تم بعد تنفيذ العمليات المالية ، فهي لا تساعد على منع الاخطاء والمخالفات ، أو التلاعب بالاموال العامة قبل وقوعها.
- ٢-تأتي الرقابة اللاحقة بعد فترة زمنية يكون فيها مرتكبو المخالفات قد تغيروا ، فضلاً عن صعوبة تحديد المسؤولية عند تعاقب المسؤولين.
- ٣-يرى البعض أن هذا النوع من الرقابة لا يعدو أن يكون مجرد تسجيل تاريخي للمخالفات المالية.
- وترى بأنه يمكن تجاوز عيوب الرقابة اللاحقة من خلال ايجاد اجهزة رقابة فعّالة تتولى انجاز عمليات الرقابة اللاحقة خلال فترة قصيرة ، ومن خلال الزام الجهات التنفيذية بتعجيل انجاز معاملاتها وحساباتها الختامية وتقديمها إلى السلطات الرقابية.

(١) عطية عمر الحبوش ، المرجع السابق ، ص ٥.

كما نرى أن كلا من نوعي الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة يعد مكملاً للآخر فهما يعملان على المحافظة على الاموال العامة وزيادة فعالية الادارة في تحقيق أهدافها ، وتقوم الرقابة السابقة بدور وقائي يستهدفه تجنب الخطأ قبل وقوعه ، بينما تقوم الرقابة اللاحقة بدور علاجي من خلال كشف الاخطاء والعمل على تصحيح الاوضاع وتسوية اثار المخالفات المكتشفة.

ثانياً. انواع الرقابة المالية من حيث موضوعها :

آ. رقابة المشروعية

تتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف ذي الآثار المالية للقانون بمفهومه العام الواسع ، وهذا يشمل المشروعية الشكلية التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية ، والمشروعية الموضوعية التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه^(١).

وبذلك يمكننا القول انه إذا كانت الرقابة تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما أو موقف ما ، وبين قاعدة موضوعية سابقا فانها (أي الرقابة) تكون مهتمة بنواحي المشروعية^(٢).

ب. الرقابة المحاسبية

عرف هذا النوع من الرقابة على اثر تطور المفاهيم الحسابية كنتيجة لتطور مفهوم الموازنة وتقسيماتها ، وقد تطور هذا النوع من مجرد رقابة حسابية على

(١) د. عبدالامير شمس الدين ، المرجع السابق ، ص ٤٨.

(٢) د. يوسف شباط ، المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٢٣٥.

الحسابات الختامية إلى رقابة على جميع المعاملات المالية وتفصيلها ، وذلك بغرض التأكد من صحة الاجراءات التي اتبعت ، ومن توافر المستندات المطلوبة واكتمالها ، ومن أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المقررة .

وفيما يتعلق بالموارد تعنى بمراجعة صحة الارقام الحسابية لما تم تحصيله ، والتأكد من توريده إلى الجهة المفترض توريدها اليه^(١). وعلى اثر تطور علم المالية والمحاسبية ، والاخذ بمبادئ تخطيط الموازنات اصبحت الرقابة تقوم على الجمع بين الرقابة المحاسبية ورقابة المشروعية^(٢).

جـ. الرقابة الاقتصادية

عرف هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية ، بهدف اصلاح ما دمرته الحرب من خلال محاربة الكساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي.

ويهدف من خلال هذا النوع من الرقابة إلى مراجعة نشاط السلطات العامة ، من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها للوقوف على ما تم تنفيذه من اعمال وتكلفة انجازها ، وبيان مواطن الضعف في التنفيذ، وما قد يصاحبه من اسراف وتبذير ، فضلاً عن التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في المواعيد المقررة ومدى تحقيق النتائج المرجوة^(٣).

(١) محمد عبدالله الشريف ، المرجع السابق ، ص ٣٢.

(٢) د. يوسف شباط ، المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٢٣٦.

(٣) د. يوسف شباط ، الوسيط في الرقابة المالية والادارية ، منشورات جامعة دمشق ، ١٩٩٨ ، ص ١٢.

وتشمل الرقابة الاقتصادية على رقابة الكفاءة ، وهي تعني تحقيق اكبر النتائج باقل ما يمكن من التكاليف ورقابة الفعالية ، وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة^(١).

د. الرقابة على البرامج

يهتم هذا النوع من الرقابة بمدى تحقيق الخطط والبرامج والأهداف المحددة لكل جهة عامة^(٢).

ثالثاً. انواع الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس مهمة القيام بالرقابة :

وفقاً لهذا التقسيم يتم تحديد نوع الرقابة بالاستناد إلى الجهة التي تقوم بها ومنبع سلطاتها وقد اختلف الكتاب في تصنيف الرقابة من حيث الجهة التي تمارسها. ففي الوقت الذي يعتمد فيه بعض الكتاب^(٣) على تقسيم الرقابة بالاستناد إلى السلطات الرئيسية في الدولة ، وهي السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والسلطة القضائية.

والرقابة عندهم أما داخلية وتمارس السلطة التنفيذية على اجهزتها ، أو خارجية وتمارس من السلطة التشريعية بشكل مباشر أو غير مباشر ، ثم تطور هذا

(١) د. محمد اسماعيل محمد ، الرقابة المالية في مردود انفاق الاموال ، مطبعة المعارف ، الشارقة ، ١٩٩٤ ، ص ١٦.

(٢) Gorard (J) La cours des comptes et Marcnes publucis. R. M. P. 1989 n246, p. 22.

(٣) فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ١٨ ، د. يوسف شباط ، الوسيط في الرقابة المالية والادارية ، المرجع السابق، ص ١٣.

الاتجاه مؤخراً نحو اضافة نوع ثالث من انواع الرقابة الذاتية ، وهي الرقابة التي تمارسها الجهة الادارية ذاتها على اعمالها في نطاق العملية الادارية وتسلسلها^(١).
وذهب البعض الاخر^(٢) إلى أن الرقابة أما داخلية تمارس من داخل الجهة الادارية ذاتها ضمن نطاق التسلسل الاداري أو خارجية تمارس على اعمال الجهة الادارية.

ونعتقد أن المشرع في جمهورية العراق اخذ بالرقابة من حيث مصدرها بانواعها الثلاثة ، حيث لوزارة المالية سلطة وصلاحيه الرقابة على جميع معاملات الدولة ، وهذا ما نصت عليه المادتان ٢٣ و ٣٣ من قانون اصول المحاسبات العامة رقم ٢٨ سنة ١٩٤٨ ، كما اخذ بالرقابة الادارية المتسلسلة التي بينتها المادتان ٢٨ و ٢٩ من القانون اعلاه فضلاً عن الرقابة الخارجية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية التابع لمجلس قيادة الثورة الذي يمثل السلطة التشريعية الاولى في البلاد بحسب المادة ٤٦ من دستور جمهورية العراق الصادر عام ١٩٧٠^(٣) .

هذا ومن الجدير بالذكر أن المادة ٤٦ كانت قد اضيفت إلى دستور ١٩٧٠ بموجب قرار مجلس قيادة الثورة رقم ٥٦٧ في ١٩٧٣/٧/٨^(٤).

(١) د. احمد صقر عاشور ، المرجع السابق ، ص ٤١٠ ، ٤١١ ، د. مامون الشلاح ، المرجع السابق ، ص ٢٧٧.

(٢) د. عبدالامير شمس الدين شمس الدين ، المرجع السابق ، ص ٤٥.

(٣) د. عادل فليح العلي ، المرجع السابق ، ص ٥٧١.

(٤) د. رعد الجدة ، المرجع السابق ، ص ١٢٠.

بناءً على ما تقدم سنبحث في ثلاثة أنواع من الرقابة ، ضمن هذا الإطار وهي الرقابة الداخلية والرقابة الذاتية والرقابة الخارجية.

آ. الرقابة الداخلية :

وهي الرقابة التي تمارس من خلال السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية المختلفة وذلك بغرض التأكد من أن جميع الأعمال المناطة بالسلطة التنفيذية تسير وفق منهج سليم ووفقاً لما خططته السلطة التنفيذية لنفسها واقرتها عليه السلطة التشريعية وغالباً ما تناط هذه المهمة بوزارة المالية على غيرها من الجهات الإدارية الأخرى وبمختلف الطرق والأساليب أو من قبل أجهزة متخصصة^(١).

وتعرف الرقابة الداخلية بأنها كل الخطط والاجراءات المختلفة التي يتبعها النظام لحماية موارده ، وللتحقق من دقة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية ، ولزيادة كفاءة الاداء في الوحدة ولتشجيع موظفي الوحدة على الالتزام بالتشريعات^(٢). والرقابة الداخلية هي مجموعة الوسائل من تعليمات مالية ، وقرارات ادارية وطرق محاسبية تفرضها الادارة الحكومية ، ضماناً لحسن سير العمل بالوزارات والمصالح ولمنع ارتكاب الاخطاء وسد الثغرات التي يتسرب منها الاختلاس والتزوير وتمارس الرقابة الداخلية من خلال احد الاسلوبين التاليين :

١. أسلوب الرقابة التسلسلية

(١) د. يوسف شباط ، المالية العامة ، المرجع السابق ، ص ٢٤٦.

(٢) د. ابراهيم علي عبدالله و د. انور العجارمة ، المرجع السابق ، ص ١٥٠-١٥١.

وهي حق الرئاسة المقرر لبعض الاجهزة على بعضها الآخر ، وبمقتضاه يتولى الرؤساء الاشراف على اعمال مرؤوسيهم وتوجيهها ، وفي بعض الاحيان تصحيحها وتقويمها وتظهر السلطة التسلسلية هذه في حق الرئيس بالاشراف على اعمال مرؤوسيه والتدقيق فيها وباعطاء التوجيهات والتعليمات اللازمة لهم وفي اصدار الاوامر اليهم وانطلاقاً من هذه السلطة التسلسلية يمكن للرئيس أن يراقب مرؤوسيه بمناسبة اجراءاتهم المالية ، وان يوجههم بما يؤمن حسن اتخاذ هذه الاجراءات .

كما يمكن للرئيس في بعض الاحيان أن يصحح اعمال مرؤوسيه فيتخذ القرار الملزم لمرؤوس بما يقوم به عمله أو أن يعاقبه عما اقدم عليه^(١).

وهذه الرقابة قد تكون سابقة للتصرف المالي فتحول دون الوقوع في الخطأ ، أو قد تكون لاحقة للتصرف وقد تكون فنية ويستطيع الرئيس الاداري ممارسة هذا النوع من الرقابة تلقائياً أو بناء على تظلم من احد الافراد^(٢).

٢. أسلوب الرقابة الوصائية

يشمل هذا الأسلوب ممارسة السلطة التنفيذية الرقابة على المؤسسات والهيئات العامة في الدولة التي تتمتع بالشخصية المعنوية وبالاستقلال المالي والاداري، وتحدد هذا النوع من الرقابة وتشير إلى ابعاده التشريعات العامة في الدولة ، كمناقشة مشاريع موازنات هذه المؤسسات أو الهيئات وحساباتها الختامية ، والمصادقة عليها ، وفحص

(١) د. حسين سلوم ، المالية العامة (القانون المالي الضريبي) ، دار الفكر اللبناني ، بيروت ، ١٩٩٠ ، ص ٢٦٧-٢٦٨.

(٢) فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ٣٠.

التقارير المالية، واجراء التفتيش المالي واجراء الرقابة المالية السابقة على بعض اعمالها^(١). وتختلف الرقابة الوصائية عن الرقابة التسلسلية من عدة نواحٍ اساسية^(٢):

◀ تمارس الرقابة الرئاسية من داخل المنظمة الادارية ، بينما نجد أن الوصاية الادارية تمارس اجهزة مركزية لمراقبة المنظمات الادارية من الخارج.

◀ تتم الرقابة الرئيسية بين طرفين اثنين هما : الرئيس والمرؤوس وهما يتبعان شخصية معنوية واحدة في حين تتم الوصاية بين شخصين مستقلين هما :

الشخص المركزي المباشر لها والشخص الاداري اللامركزي الخاضع لها.

◀ الرقابة الرئيسية هي رقابة شاملة وعامة على الاشخاص والاموال ويتمتع من يمارسها بسلطات واسعة، ولكن الوصايا الادارية ليست كذلك إنها تسير في الحدود التي حددها لها القانون باعتبارها رقابة استثنائية.

ب. الرقابة الذاتية :

تمارس هذه الرقابة داخل الجهة المنفذة ذاتها باعتبارها المسؤولة عن التنفيذ ، وذلك بغرض التأكد من أن العمل يسير وفقاً لما تم التخطيط له والكشف عن اسباب الفشل أو النجاح ، وذلك باعتبارها الجهة المسؤولة عن عملها ، ويساعد هذا النوع من الرقابة على خلق الشعور بالمسؤولية عند العاملين داخل الجهة الادارية على مختلف مستوياتها^(٣).

(١) د. عبدالغني بسيوني عبدالله ، المرجع السابق ، ص ٣٨٥-٣٨٦.

(٢) فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ٣١.

(٣) د. عبدالغني بسيوني عبدالله ، اصول علم الادارة العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٤ ، ص ٣٨٦-٣٨٤.

فالرقابة الذاتية تمثل مجموع النظم والضوابط التنفيذية التي تضعها ادارة الوحدة لتنظيم سير العمل داخلها في كل وظيفة أو عمل من الاعمال ، بما يكفل حسن سير العمل فيها ، وفقاً للخطط الموضوعة ووفقاً لضوابط معينة ، ويشمل ذلك النظم الاجرائية ، والتعليمات ، ونظم المعلومات والسجلات^(١).

فالرقابة الذاتية إذاً هي جزء من العملية الادارية للوحدة، وترتبط ارتباطاً عضوياً بالتخطيط ، حيث يعد كل من التخطيط والرقابة عمليتين من اعمال وظيفة الادارة ، بالاضافة إلى الاعمال الاخرى.

ومن اجل نجاح الرقابة الذاتية فانها تتطلب ما يلي^(٢):

١- توزيع العمل بين الموظفين ، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم بشكل يكفل الحد من الغش والاحطاء ، واهم خطوة في مجال تقسيم وتوزيع العمل هي فصل وظيفة المحاسبة وامسك الدفاتر عن باقي وظائف الوحدة الحكومية.

٢- أن لا ينفرد موظف واحد باتمام عمل ما من اوله إلى آخره بل لابد أن يؤخذ في الاعتبار عند بناء النظام المحاسبي أن كل عملية أو بيان يتم تداوله بين اكثر من موظف أو اكثر من قسم .

٣- تفهم الموظفين لواجباتهم الكاملة ، وما دامت الواجبات محددة فانه يسهل بذلك تحديد مسؤولية الخطأ أو الغش إن وجد.

٤- تغيير واجبات الموظفين من حين لآخر بما لا يتعارض مع مصلحة العمل والحكمة في هذا هو اكتشاف أي تواطؤ قد يحصل بين الموظفين في الادارة الواحدة.

٥- أن يجري جرد مفاجئ أو تفتيش دوري للخزينة والمخازن العامة.

(١) د. عبدالامير شمس الدين ، المرجع السابق ، ص٤٦ .

(٢) د. ابراهيم علي عبد الله ، و د. انور العجارمة ، المرجع السابق ، ص١٥١-١٥٢ .

٦-الالتجاء إلى وسائل الرقابة الحديثة ، وبمقتضاها يعين سقف للمبالغ التي يجوز لامين الصندوق الاحتفاظ بها في خزائنه ، ولا يجوز أن تزيد هذه المبالغ عن الحد المسموح به والباحث في الرقابة الذاتية يجد أنها متضمنة في الرقابة الداخلية من خلالها أسلوبها التسلسلي وهي تختلف في تطبيقها عن الرقابة الذاتية في الدين الاسلامي الحنيف فالاسلام الذي ينظر إلى الرقابة الذاتية على أنها تنبع من النفس البشرية لكل انسان.

ج. الرقابة الخارجية :

وهي الرقابة التي تتولاها جهة مستقلة لا تخضع لاشراف السلطة التنفيذية باي شكل من الاشكال ، وتتولى هذه الرقابة بشكل أو بآخر السلطة التشريعية ، وقد تطورت الرقابة من حيث الأسلوب والهدف والممارسة بعد صراع طويل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية .

وقد توجهت معظم الدول إلى انشاء اجهزة متخصصة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية وتختلف مهام كل جهاز طبقاً للقوانين السائدة في الدول . فقد يعهد اليه باكتشاف الاخطاء والانحرافات المالية ، أو محاكمة المسؤولين أو وضع تقارير ترفع إلى رئيس الدولة ، أو إلى المجالس النيابية أو الاثنين معاً.

وكثيراً ما تستخدم الرقابة الخارجية كمعيار للحكم على درجة ديمقراطية النظام فبمقدار ما تملكه هذه الاجهزة الخارجية من سلطات وقدرات على مساءلة الجهاز الحكومي واخضاعه للرقابة ، وبمقدار ما تعبر هذه الاجهزة عن تيارات الراي العام والارادة الشعبية بمقدار ما يكون النظام ديمقراطياً^(١).

(١) د. احمد صقر عاشور ، المرجع السابق ، ص ٣٨٥-٣٨٦.

ثالثاً. انواع الرقابة المالية من حيث سلطات جهة الرقابة :

يعتمد هذا التقسيم على طبيعة سلطات الجهات التي تتولى عملية الرقابة ، حيث تقسم الرقابة المالية إلى رقابة مالية ادارية ، ورقابة مالية قضائية ، ورقابة برلمانية .

آ. الرقابة المالية الادارية

يقصد بهذا النوع من الرقابة ، تلك الرقابة التي تتخذ طابعاً ادارياً ، أي إنها ذات صفة ادارية وتمارسها جهة ذات اختصاص اداري ، سواء اكانت هذه الرقابة لاحقة أم سابقة ، وسواء اتخذت طابعاً شكلياً أم موضوعياً .

وتمارس هذه الرقابة من قبل الاجهزة التي تتولى الرقابة المالية دون أن يكون لها اختصاص قضائي في اصدار الحكم على الحسابات أو الموظفين ، وقد تمارس من قبل اجهزة الرقابة المالية العليا التي تتمتع بالصفة القضائية وبالصفة الادارية معاً .

واهم ما يميز هذا النوع من الرقابة أن نتائجها غير ملزمة ، أي إنها ذات طبيعة استشارية حيث يتضمن تقرير الرقابة التنبيه إلى الاخطاء والكشف عن المخالفات التي ارتكبت ويتم توجيهه إلى الجهات المختصة سواء اكانت قضائية أو إلى الجهات الادارية العليا دون أن يكون لجهة الرقابة اختصاص قضائي في الحكم على الحسابات .

وتختلف الرقابة المالية الادارية عن الرقابة الادارية التي تتعلق بالادارة العامة ، والتي اخذت مفاهيم واتجاهات ادارية مختلفة كالرقابة التي تنصب على الناحية

الادارية فتتعلق بفحص انظمة العمل وتنظيمه ، ومدى كفاية القوانين والقرارات واللوائح الادارية وما قد تنتج عن تطبيقها من مخالفات ادارية ، واقتراح وسائل علاجها^(١) .
أما الرقابة المالية الادارية فهي تقتصر على الكشف عن الاخطاء والمخالفات المتعلقة بتعليمات جباية الاموال العامة وانفاقها ، ومدى تنفيذ الجهات العامة للأهداف والخطط المقررة مسبقاً ، ومدى الكفاءة في استخدام الاموال العامة وترفع تقارير بشأنها إلى الجهات المعينة سواء كانت قضائية أو سلطات ادارية عليا.

ب. الرقابة المالية القضائية

هي نوع من انواع الرقابة المالية التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات ، سواءً من حيث الاجراءات أو الحكم كما هو الحال في المحاكم العادية .

ويعد هذا النوع من الرقابة من اهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية ، ولافتقارهم للخبرة والوقت الكافيين للقيام بعملية الرقابة ، أوليت هذه المهمة إلى اجهزة متخصصة وهذه الاجهزة تطورت إلى أن اكتسبت الطابع القضائي ، على الشكل الذي نراها عليه اليوم في كثير من دول العالم كفرنسا وايطاليا وبلجيكا ولبنان وغيرها.

تختلف جهة الرقابة المالية القضائية عن الرقابة القضائية على اعمال الادارة التي تمارسها المحاكم الادارية (مجلس الدولة في فرنسا ومصر وسورية) بكل مستوياتها ، وهذه المستويات في سورية هي :

(١) فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ٣٢-٣٣.

١- المحاكم الادارية .

٢- محكمة القضاء الاداري.

٣- المحكمة الادارية العليا.

بينما في العراق فان الرقابة القضائية على اعمال الادارة تمارسها محكمة القضاء الاداري على الرغم من ضآلة الاختصاص الممنوح لها علما بان هناك مستويين للمحاكم الادارية في العراق هما :-

١- محكمة القضاء الاداري

٢- الهيئة الموسعة لمجلس شورى الدولة مجتمعة بصورة استثنائية وتستهدف الرقابة المالية القضائية رقابة مشروعية القرارات الادارية وحماية الافراد من تعسف الادارة ، إذ التي تأخذ شكلاً رقابياً بالالغاء والتعويض^(١).

أما الرقابة المالية القضائية فهي تلك التي تتولاها اجهزة ادارية ذات طابع قضائي وهي تتبع عادة السلطة التشريعية وينحصر هذا الاختصاص القضائي لاجهزة الرقابة المالية القضائية في الحكم على الحسابات العامة والحكم بالغرامة على المخالفين في التصرفات المالية الخاصة بالاموال العامة ولذلك يطلق عليها اسم (محكمة الحسابات أو ديوان الحسابات)^(٢).

والرقابة المالية القضائية هي رقابة لاحقة ، أي انها تحكم على الاعمال المالية بعد انتهائها فهي لا تكون سابقة أو مرافقة ، ويشمل نطاق سلطة الرقابة القضائية

(١) د. احمد زهير شامية و د. خالد الخطيب ، المرجع السابق ، ص ٣٠٥.

(٢) راجع في مفهوم الرقابة القضائية على اعمال الادارة ، على سبيل المثال : د. عبدالله طلبة ، المرجع السابق ، ص ٢٦٤-٢٦٦.

د. عبدالله بسيوني عبدالله ، المرجع السابق ، ص ٣٧٥-٣٧٨.

قاضي الحسابات العامة جميع الاموال التي تعد من الاموال العامة ، ما لم يرد نص يستثنيها من هذا الشمول .

أما في حال عدم صراحة النص أو غموضه يكون لجهة الرقابة المالية القضائية صلاحية اقرار صفة الاموال العامة التي تخضع لرقابتها القضائية ، أما موقع حكمها فهو على الحسابات العامة وتمتد اثارها لتشمل المحاسبين العموميين الذين يتولون اعمال هذه الحسابات وتعد المستندات والوثائق والدفاتر هي الاسس التي تصدر الاحكام بموجبها^(١).

فالرقابة المالية القضائية التي تمارس عن طريق هيئة قضائية متخصصة تعد من افضل انواع الرقابة المالية لكونها تمارس من قبل قضاة يتمتعون بمزايا وحصانات القضاة العاديين ويتوخون العدالة في الحكم على الحسابات العامة أو على المتصرفين بالاموال العامة.

ج. الرقابة البرلمانية على الاموال (رقابة السلطة التشريعية)

وهي تلك الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على عمليات تحصيل وانفاق الاموال العامة ، حيث تكفل دساتير مختلف الدول حق السلطة التشريعية في الرقابة على عمليات تنفيذ الموازنة قبل واثناء وبعد انتهاء السنة المالية وتعمل الرقابة البرلمانية على التأكد من ان تنفيذ الموازنة العامة قد تم وفقاً لما اقره البرلمان (السلطة التشريعية) من ايرادات عامة أو نفقات عامة^(٢).

وتعد الرقابة التي يمارسها البرلمان على عمل الجهاز الحكومي المظهر الأول والاهم من مظاهر الرقابة الخارجية ، ومرد ذلك إلى أن السلطة التشريعية بوصفها الممثل

(١) فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ٣٢-٣٣.

(٢) Philip, (L), Finances Puplicues, Cujas, Paris, eds, P. 401.

الشرعي لارادة الشعب يجب أن تؤدي الدور الرئيسي في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة التي وضعت لتحقيق الاصلاح العام للمجتمع وبالتالي فان الجهاز التنفيذي لا ينبغي أن يمارس مسؤوليته دون أن تكون هذه الممارسة خاضعة لضوابط الرقابة البرلمانية التي يمثلها المجلس التشريعي^(١).

فالرقابة على الاموال العامة هي في الاساس من اختصاص السلطة التشريعية ، كي يتضمن التزام الحكومة بالجباية والانفاق وفقاً لما قرره السلطة التشريعية بموجب الموازنة^(٢).

وتختلف رقابة السلطة التشريعية قوة وضعفاً وفقاً للنظام السياسي القائم فهي واضحة وقوية في النظام البرلماني ، على عكس الموضوع في النظام الرئاسي ، وسبب وضوح الرقابة وقوتها في النظام البرلماني ترجع إلى أن هذا النظام يقوم على اساس مسؤولية الوزراء مسؤولية تضامنية ، ومسؤولية كل وزير مسؤولية فردية في نطاق وزارته التي يشرف عليها^(٣).

وتمارس السلطة التشريعية كل من الرقابة السابقة والرقابة المرافقة والرقابة اللاحقة على التصرفات المالية للحكومة كما يلي :

تمارس السلطة التشريعية الرقابة المالية السابقة من خلال سلطاتها في اجازة أو تعديل أو تخفيض ما تحويه الموازنة العامة المقترحة من بنود ومخصصات مالية ، فالمجلس التشريعي هو صاحب السلطة في اقرار الموازنة العامة ، وما يرتبط بها من

(١) د. احمد صقر عاشور ، المرجع السابق ، ص ٣٨٦.

(٢) د. عدنان ضناوي ، علم المالية العامة ، دار المعارف العمومية ، طرابلس ، لبنان ، ١٩٩٢ ، ص ٣٢٨.

(٣) د. عبدالله طلبية ، المرجع السابق ، ص ٢٥٨.

قوانين وتشريعات ، ويمارس المجلس التشريعي من خلال هذه السلطة رقابته على الجهاز التنفيذي ، إذ تمتد عادة لتشمل كل جوانب السياسات العامة والبرامج التي تنفذها الحكومة^(١).

وتمارس السلطة التشريعية رقابة مرافقة لعمليات تحصيل وانفاق الاموال العامة اثناء السنة المالية ، حيث تشترط القوانين المالية في معظم الدول ضرورة الحصول على موافقة السلطة التشريعية في الرقابة على اعمال الحكومة . ومن هذه الوسائل :

١. السؤال

وهو أسلوب يقوم بمقتضاه اعضاء السلطة التشريعية بسؤال الوزراء للاستفسار عن واقعة ما أو الاستعلام عن نية السلطة التنفيذية في امر من الامور ثم تلقى الجواب عنه خلال مدة معينة.

٢. الاستجواب

وهو مطالبة السلطة التنفيذية ببيان اسباب تصرفها في امر ما والغاية منه. ويعد الاستجواب اقوى من السؤال واخطر منه في نتائجه لأنه قد ينتهي الامر في حالة عدم الاقتناع بالنتيجة إلى التصويت على الثقة في حدود اجراءات معينة.

٣. طلب المناقشات

لاعضاء السلطة التشريعية الحق في عرض أي موضوع للمناقشة لاستجلاء سياسة الحكومة وتبادل الراي فيه.

٤. تشكيل لجان التحقيق

(١) د. احمد صقر عاشور ، المرجع السابق ، ص ٣٩٤.

حيث يحق للسلطة التشريعية تشكيل لجان من بين اعضائها ، لاجراء تحقيقات بقصد الوصول إلى معرفة امور معينة ، والكشف عن الخلل الموجود في احدى مصالح الادارة العامة .

وتمارس السلطة التشريعية رقابة لاحقة على عمليات تنفيذ الموازنة العامة من خلال اعتماد قانون قطع حسابات موازنة كل سنة مالية ، فقد اوجبت دساتير مختلف دول العالم^(١) عرض قطع حساب موازنة كل سنة مالية على السلطة التشريعية ، لتوافق عليه بعد أن تتثبت من احترام ارادتها في تنفيذ الموازنة^(٢) .

ويمارس المجلس التشريعي هذه الصلاحيات من خلال لجان اعتمادات الموازنة العامة التي يشكلها لهذه الغاية ، وما تطلع عليه هذه اللجان من بيانات وتقارير عن المصروفات الفعلية للحكومة^(٣) .

وقد يعهد إلى الاجهزة العليا للرقابة المالية باعداد تقرير سنوي عن مشروع قانون قطع الحسابات . وقد اثبتت التجارب عدم مقدرة اعضاء السلطة التشريعية على القيام بمهام الرقابة على الاموال العامة لعدم توافر الخدمات الكافية أو تفرغهم لهذه المهمة الامر الذي دفع معظم المجالس التشريعية في العالم الى تبني اجهزة تتولى الرقابة على الاموال العامة نيابة عن السلطة التشريعية .

(١) د. عدنان ضناوي ، المرجع السابق ، ص٣٢٦ .

(٢) د. برهان الدين الجمل ، المالية العامة ، دار طلاس ، دمشق ، ١٩٩٢ ، ص٢٥٥ .

(٣) د. عادل حشيش ، المرجع السابق ، ص٣١٤ .

المقصد الثاني

أساليب تنفيذ الرقابة المالية

تقوم جهات الرقابة المالية بتنفيذ مهامها بطرق مختلفة وغالباً ما تتخذ الأنظمة الرقابية نوعاً أو أنواعاً من هذه الأساليب لاتباعها من قبل الجهة المسؤولة عن القيام بالرقابة . فقد يعتمد أسلوب الرقابة الشاملة أو يقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية وقد تتم الرقابة بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ.

وسنأتي الى كل من هذه الأساليب فيما يلي :

أولاً. الرقابة الشاملة والرقابة الانتقائية :

آ. الرقابة الشاملة

وفقاً لهذا الأسلوب تولى جهات الرقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية الجهات الخاضعة للرقابة^(١).

وقد تطبق الرقابة الشاملة في مجال نوعي معين من مجالات الاعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة

ب. الرقابة الانتقائية

وفقاً لهذا الأسلوب ، يتم اختيار عينة من بين المعاملات المالية المراد مراقبتها ، وفحص تلك العينة كنموذج قياسي للاعمال المالية الخاضعة للرقابة^(٢) ، ويتم استخدام أسلوب الرقابة الانتقائية بطرق متعددة:

(١) فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ٣٨.

(٢) سعدالدين الشريف ورفاقه ، الرقابة الانتقائية وكيفية اختيار العينات الانتقائية ، مجلة الرقابة المالية ، السنة الثانية ، العدد الثاني ، كانون الأول ، ١٩٨٣ ، ص ٤.

١. العينة العشوائية

حيث يتم اختيار عينة أو مجموعة عينات من بين المعاملات المراد فحصها بطريقة عشوائية من قبل الشخص الذي يقوم بالرقابة^(١).

٢. العينة الاحصائية

وفقاً لهذه الطريقة يتم تقسيم المعاملات المالية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة إلى طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع ثم يتم اختيار عينة مستقلة من كل طبقة على حدة.

٣. العينة العنقودية

يتم اختيار عينة معينة ، ويمتد هذا الاختبار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم اختيارها ، بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ومتكاملة أو ذات صلة بموضوع العينة المختارة^(٢).

ثانياً. الرقابة المستمرة والرقابة الدورية المفاجئة :

آ. الرقابة المستمرة

يتضح أسلوب الرقابة المستمرة في الرقابة الداخلية التي يمارسها محاسب الادارة ، حيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام^(٣).

(١) فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ٣٩-٤١ .

(٢) د. عوف محمود الكفراوي ، المرجع السابق ، ص ٧٩ .

(٣) د. فهمي محمود شكري ، المرجع السابق ، ص ٤٠-٤١ .

ب. الرقابة الدورية

وهنا تتم الرقابة على فترات دورية خلال السنة ، كأن تقوم اجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة ، أو في حالة جرد المخازن في فترات تحددها الادارة أو تحددها جهة الرقابة ، أو في حالة اجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام واصدار التقرير الرقابي السنوي^(١).

ج. الرقابة المفاجئة

حيث تتولى جهة الرقابة اجراء رقابة مباغتة تستنهض موضوعاً أو موضوعات معينة نتيجة اخبار مسبقة عن مخالفة مالية ، أو بناء على طلب من جهات مسؤولة ، وقد يتولى جهاز الرقابة هذه الطريقة بين فترات واخرى لجعل الهيئات الخاضعة للرقابة في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية^(٢).

مما تقدم نجد أن لكل أسلوب من أساليب تنفيذ الرقابة المالية عيوباً معينة :

فأسلوب الرقابة الشاملة من الصعب تطبيقه بسبب كثرة المعاملات المالية في الدول الحديثة ، ويؤخذ على أسلوب الرقابة الانتقائية عدم الدقة والموضوعية ، لكون الانتقاء يتم بشكل عشوائي ونتائج الرقابة لا تدل بشكل واضح على وضع جميع المعاملات المالية.

وأسلوب الرقابة المستمرة لا يمكن القيام به إلا من قبل جهة داخلية ، ولا يشمل أسلوب الرقابة الدورية والمفاجئة جميع المعاملات المالية وبالتالي قد تحصل بعض الاخطاء والمخالفات بعيداً عن اعيين المراقبين.

(١) د. فهمي محمود شكري ، المرجع نفسه ، ص ٤١.

(٢) سعدالدين شريف ورفاقه ، المرجع السابق ، ص ٥.

الخاتمة :

لقد اصبحت الرقابة المالية تشكل جزءاً رئيساً ومهماً من اجزاء النظام المالي للدولة في العصر الحديث وتزداد اهميتها بشكل مضطرد من خلال ما تشهده الدولة من تطور في مفهوم بنيتها المؤسسية ودورها من خلال هذه المؤسسات والهيئات في خدمة المجتمع .

ولعل ابرز ما يميز مفهوم الرقابة المالية من حيث طبيعة ادائها انها تشكل اداة مهمة للحفاظ على المال العام من جهة وللتأكد من مدى تطبيق الدولة وتنفيذها لسياستها المالية من جهة اخرى ، اضافة الى كونها تعتبر اداة مهمة لقياس كفاءة اداء اجهزة الدولة وخاصة ان الرقابة المالية لم تعد تقليدية تقتصر على الرقابة على المشروعات وانما امتدت لتشمل رقابة الاداء ورقابة الفاعلية .

وتختلف أجهزة الرقابة المالية العليا من دولة الى أخرى ، طبقاً للاختلافات الدستورية و الإدارية و الاقتصادية ، فقد ذهبت بعض الدول بعيداً في هذا المجال من خلال خروجها عن الاتجاه الرئيسي الذي وجدت من أجله أجهزة الرقابة المالية العليا ، و ذلك من خلال إلحاقها بشكل أو بآخر بالسلطة التنفيذية .

ولتحقيق الأهداف المرجوة في مفهوم الرقابة المالية يتوجب معالجة المشاكل والصعوبات التي تتعلق باستقلالية واختصاص وصلاحيات جهاز الرقابة.

فمن حيث الاستقلال يجب أن يتوافر للجهاز جميع الضمانات التي تكفل قيامه بوظيفته بصورة مستقلة كالنص على وجود الجهاز واستقلاله في دستور الدولة ، وان يكون للجهاز روابط قوية مع السلطة التشريعية ، كما يجب أن يتمتع اعضاء الجهاز باستقلالية في كل ما يتصل باوضاعهم القانونية من ترقية ونقل وانهاء خدمات وغير ذلك مما يوفر لهم الحرية والموضوعية في اجراء العمل الرقابي وكذلك استقلال مالي من حيث تقدير الاعتمادات المخصصة لجهاز الرقابة المالية العليا في الموازنة العامة وصلاحيه الجهاز حصراً في استخدام الاعتماد والتصرف بالاموال .

أما من حيث الاختصاص والصلاحيه فيجب أن تكون للجهاز سلطة شاملة على جميع عمليات الصرف لجميع الوزارات التي تسهم الدولة براسمالها بنصيب . وان يكون للجهاز سلطة الاطلاع على جميع المستندات والاوراق والمحاضر وان يكون له صلاحيات قضائية لمعالجة مشكلات الماطلة أو عدم الرد على استيضاحاته بحيث تمتد هذه الصلاحيه المالية لتشمل النظر في المخالفات المالية التي يرتكبها الموظفون في الاجهزة الخاضعة للرقابة

كما يجب أن تشتمل احصاءات جهاز الرقابة المالية فضلاً عن الرقابة المحاسبية على الكفاءة والأداء بمعاييرها ومستلزماتها اضافة إلى قيامه بالرقابة بزمنيتها السابق واللاحق على الصرف ..

هذا الامر اضافة إلى الرقابة الداخلية بانواعها الادارية التي تمارسها وزارة المالية والرقابة الذاتية التي يمارسها الرؤساء على مرؤوسيههم والوصائية التي تمارسها الجهات العرضية على الجهات المستقلة التي تتبعها.

و اخيرا يمكن القول :

اننا جميعا معنيون بمسألة الرقابة فالرقابة هي البناء و على كل واحد منا كفرد في المجتمع أن يبدأ أولاً بمراقبة نفسه و تصرفاته ومراجعة حرصه على القيام بواجباته بكل أمانة و اخلاص ، و بذلك يشارك في بناء وطنه .

وتطوير الرقابة أحد جوانب التطوير الذي يحد من الفساد و التطوير يبدأ بدراسة الواقع ثم تحديد أساليب العلاج بعد تشخيص المشكلات اتخذن بعض الاعتبار العوامل التالية :
عامل الزمن ، صيغة الواقع ، الطاقات المادية و البشرية المتوافرة ، المصلحة العامة التي تهدف الى تحقيقها في كل خطوة تطويرية بهدف الارتقاء بمستوى النظام الراقبي في بلدنا و تأمين الحماية بالأمور العامة وصيانتها من كل هدر او ضياع .

مراجع البحث :

أولاً- المصادر باللغة العربية :

- ١- د. ابراهيم علي عبدالله و د. انور العجارمة ، المالية العامة ، دار صنعاء للطباعة والنشر ، عمان ، ١٩٩٧ .
- ٢- د. احمد صقر عاشور ، الادارة العامة ، دار النهضة العربية ، بيروت ١٩٧٩ .
- ٣- د. احمد زهير شامية و د. خالد الخطيب ، المالية العامة ، دار زهران ، عمان عام ١٩٩٧ .
- ٤- د. السيد خليل هيكل ، الرقابة على المؤسسات العامة ، منشأة المعارف ، الاسكندرية ، ١٩٧١ .
- ٥- الامام الرازي ، مختار الصحاح .
- ٦- د. برهان الدين الجمل ، المالية العامة ، دار طلاس ، دمشق ، ١٩٩٢ .

- ٧- د. حامد عبدالمجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨١ .
- ٨- د. حسين سلوم ، المالية العامة (القانون المالي الضريبي) ، دار الفكر اللبناني ، بيروت ، ١٩٩٠ .
- ٩- د. رعد الحدة ، التشريعات الدستورية في العراق ، بيت الحكمة/دار الشؤون الثقافية العامة ، بغداد ، ١٩٩٨ .
- ١٠- سعد الدين الشريف ورفاقه ، الرقابة الانتقائية وكيفية اختيار العينات الانتقائية ، مجلة الرقابة المالية ، السنة الثانية ، العدد الثاني ، كانون الأول ، ١٩٨٣ .
- ١١- د. عادل فليح العلي ، المالية العامة والنشر المالي ، دار مكتبة الحامد ، عمان ، ٢٠٠٣ .
- ١٢- عبدالحמיד عبدالعزيز ، رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة (دراسة مقارنة) ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون جامعة الموصل ، ٢٠٠٠ .
- ١٣- د. عبدالسلام بدوي ، الرقابة على المؤسسات العامة ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة (لم يحدد تاريخ النشر) .
- ١٤- د. عوف محمد الكفراوي ، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق ، مطبعة الانتصار ، الاسكندرية عام ١٩٩٨ .
- ١٥- د. عوض محمد الكفراوي ، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق ، مطبعة الانتصار ، الاسكندرية ، ١٩٩٨ .
- ١٦- د. عبدالله طلبية ، الادارة العامة ، جامعة دمشق ، ١٩٨٣-١٩٨٤ .
- ١٧- د. عبدالامير شمس الدين ، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، ١٩٧٧ .

- ١٨- د. عبدالعزيز أبو حميد و د. محمد سعيد فهدود ، رقابة ديوان الرقابة العامة ، ندوة اجهزة الرقابة المالية المنعقدة في معهد الادارة العامة بالرياض ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، ١٤٠٥هـ .
- ١٩- عطية عمر الحبوش ، الرقابة المالية السابقة على ابرام عقود مشروعات لاشغال عامة، مجلة الرقابة المالية التي تصدرها المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية، العدد الثاني ، السنة التاسعة ، كانون الأول ، ١٩٩٠ .
- ٢٠- د. عادل احمد حشيش ، اساسيات المالية العامة ، دارالنهضة العربية ، بيروت ١٩٩٤ .
- ٢١- د. عبدالحميد القاضي ، مبادئ المالية العامة ، دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٧٤ .
- ٢٢- د. عبدالغني بسيوني عبدالله ، اصول علم الادارة العامة ، الدار الجامعية ، بيروت ، ١٩٨٤ .
- ٢٣- د. عدنان ضناوي ، علم المالية العامة ، دار المعارف العمومية ، طرابلس ، لبنان ، ١٩٩٢ .
- ٢٤- فهمي محمد شكري ، الرقابة المالية العليا ، دار محمد بدوي ، عمان (لم يحدد تاريخ نشر) .
- ٢٥- د. محمد اسماعيل محمد ، الرقابة المالية في مردود انفاق الاموال ، مطبعة المعارف، الشارقة ، ١٩٩٤ .
- ٢٦- محمد عبدالله الشريف ، الرقابة المالية في المملكة العربية السعودية ، الرياض ، الطبعة الاولى ، ١٩٨٦ ، (لم تحدد دار نشر).

- ٢٧- محمد فائق السريجي وتوفيق ابراهيم ، المالية العامة ، المؤسسة العامة للمطبوعات والكتب المدرسية ، دمشق ، ١٩٨٦ .
- ٢٨- د. محمد كريفانيه ، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام ، رسالة دكتوراه ، جامعة حلب ، ١٩٩١ .
- ٢٩- د. منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، منشورات الجامعة المفتوحة ، ليبيا- طرابلس ، ١٩٩٤ .
- ٣٠- د. مصطفى حسين سلمان ، المالية العامة ، دار المستقبل ، عمان ، ١٩٩٠ .
- ٣١- د. مامون الشلاح ، المالية العامة والتشريع المالي (لم تحدد دار النشر) ، دمشق ، ١٩٨٨ .
- ٣٢- د. نعيم حزوري ، التخطيط والرقابة في المشروع ، مديرية الكتب والموضوعات الجامعية ، جامعة حلب عام ١٩٩٠ .
- ٣٣- د. يوسف شباط ، المالية العامة (الكتاب الثاني) ، جامعة دمشق عام ١٩٩٤-١٩٩٥ .
- ٣٤- د. يوسف شباط ، الوسيط في الرقابة المالية والادارية ، منشورات جامعة دمشق ، ١٩٩٨ .

ثانياً. المصادر باللغة الانكليزية :

- 1- Hendrifayol. General and Management, Pitman Co. London. 1946, p
- 2- H. Raman Chandran Financial Pianning and Control S. Chand 8 Co. New Delhi, 1972.
- 3- Fabre (F). Lecontrol des Finance pupligues. Pu. f. Paris, 1968.
- 4- Gorard (J) La cours des comptes et Marcnes publucis. R. M. P. 1989 n246,
- 5- Philip, (L), Finances Pupligues, Cujas, Paris, eds,

