

## الفصل الثالث

### دورة الموازنة العامة للدولة

يطلق لفظ دورة الموازنة العامة على المراحل المختلفة التي يمر بها الموازنة العامة للدولة، ابتداء من التفكير في أمر إعدادها حتى تمام تنفيذها، والرقابة على حسن التنفيذ، حيث يرتبط الماضي والمستقبل بالحاضر، ارتباطا وثيقا، في خطوات تتصف بأنها متداخلة، ومستمرة، ومتفاعلة مع بعضها البعض في إطار تنظيمي، ورغم أن لكل منها خصائصها المميزة، ومشاكلها ومتطلباتها التي تنفرد بها، إلا أنها تشكل عند اكتمال مراحلها، دورة من دورات الموازنة العامة، في إطار زمني محدد، أقصاه نهاية السنة المالية الجارية. وقد تعارف معظم كتاب الموازنة العامة والمالية العامة على اعتبار المراحل الرئيسية لدورة الموازنة العامة للدولة أربعة ( \* ) هي:

- مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة.
- مرحلة اعتماد الموازنة العامة للدولة.
- مرحلة تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
- مرحلة مراقبة الموازنة العامة للدولة.

ولئن توافرت هذه المراحل الأربعة تسمياتها وتعاقبها الزمني في كل أنظمة الميزانيات في العالم، فإن توزيع المسؤوليات والسلطات المتعلقة بكل مرحلة من المراحل تختلف مسن دولة إلى أخرى، حيث يتأثر ذلك، بنظام الحكم السائد وأيديولوجيته، ونظامه الدستوري، وطبيعة نظم الحكم ومستواه<sup>( 1 )</sup>.

---

( \* ) يرى أحد الباحثين أن إدراج هذه العنقيدات تحت اسم دورة الموازنة العامة ليس دقيقا، إذ أنه بالنظر إلى تعريف الموازنة يتبين أنها تقديرات واعتماد، وتقدير أرقام الإيرادات والنفقات العامة والمخالفة بينهما، ثم اعتماد هذا التقدير تكون الموازنة قد اكتملت في صورتها. أما التنفيذ والرقابة فهما عمليتان تاليتان لا اكتمال الموازنة، فلا بد إعلان بذلك في دورة الموازنة. ويقترح أن يطلق على جميع العمليات لفظ عمليات الموازنة لينسب اللفظ للمراحل الأربعة السابقة. ( سعد بن حمد اللحياني، مرجع سابق، ص 106 ).

( 1 ) حسام عبد الحميد درار، مرجع سابق، ص 374.

# المبحث الأول

## مرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة

يقصد بمرحلة تحضير وإعداد الموازنة العامة ترجمة تكاليف تحقيق دور الدولة، والوصول لأهداف المجتمع، إلى مبالغ نقدية، وهذا يتطلب وضع التقديرات المناسبة للنفقات، وما يلزمها من إيرادات، كما يتطلب تحديد أولويات الإنفاق على المجالات المختلفة. ولما كان أساس هذه المرحلة هو التقدير، فيجب التزام الدقة إلى أقصى حد، حتى لا تفاجأ الحكومة خلال مرحلة التنفيذ بغير ما توقعت، فينتج عن ذلك آثار سيئة، كان يمكن تجنبها في مرحلة الإعداد<sup>(1)</sup>.

إن عملية إعداد مشروع الموازنة العامة تعتبر من أولى المراحل التي تحكمم دورة الموازنة، ومن أدها وأهمها، لأن نتائجها سوف تؤثر في كل المراحل اللاحقة للموازنة، ويبدو ذلك واضحا فيما يقرره المشرعون عادة بقولهم إن خطة الموازنة تعتبر أساسا لمشاريع القوانين التي تصدرها السلطة العامة، وإطارا لتنفيذها، واعتبار الأحكام الواردة في قانون المالية ذات أولوية على أية قوانين لاحقة<sup>(2)</sup>.

لذلك ينبغي توخي الدقة والحرص أثناء هذه المرحلة، حيث يمر مشروع الموازنة العامة بعدت خطوات قبل أن يتخذ الصيغة التي يعرض فيها على البرلمان. ويمكن التمييز بين خطوات هذه المرحلة بالنظر إلى اعتبارين اثنين<sup>(3)</sup> هما:

— الزمن الذي تتخذ فيه إجراءات معينة ذات طبيعة موضوعية مستقلة بذاتها.

— السلطات المسؤولة عن تنفيذ أي خطوة من خطوات مرحلة الإعداد.

وبوجه عام، فإن عملية تحضير الموازنة العامة تثير تساؤلات كثيرة تتعلق خاصة بالسلطة المختصة بهذا التحضير، والخطوات القانونية التي يجب أن تتبع في عملية التحضير، والقواعد التي

(1) محمود محمد نور، أسس ومبادئ المالية العامة. القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون، 1973، ص 151.

(2) علي العربي وعبد المعطي عساف، دورة الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية، مرجع سابق، ص 21.

(3) فهسي محمود شكري، مرجع سابق، ص 73.

تسترشد بها من اجل تقدير النفقات والإيرادات العامة، والضوابط السلوكية التي تحكم عملية تحضير الموازنة العامة للدولة.

وستعرض - في هذا المبحث - لتحليل عملية إعداد الموازنة العامة، من خلال الإجابة عن التساؤلات القائمة، تحت هذه المحاور الأساسية:

- السلطة التي تتولى تحضير الموازنة العامة.
- الإطار القانوني لتحضير الموازنة العامة.
- الاعتبارات الفنية لتحضير الموازنة العامة.
- الاعتبارات السلوكية لتحضير الموازنة العامة.

### المطلب الأول : السلطة التي تتولى تحضير الموازنة العامة.

من يتولى تحضير الموازنة العامة ؟ السلطة التنفيذية أم السلطة التشريعية أم السلطان معا ؟ من وجهة نظر حقوقية بحتة، يصح لنا القول أن حق المبادرة في الشؤون المالية يجب أن يعطى للسلطة التنفيذية وأعضاء البرلمان على حد سواء، لكن إذا نظرنا إلى الموضوع من وجهة نظر عملية جاز لنا القول أن حق المبادرة في الشؤون المالية، أي حق اقتراح نفقات إضافية، أو فرض ضرائب جديدة، يجب أن تحصر بالسلطة التنفيذية<sup>(1)</sup>.

وفي ظل الأنظمة المالية المعاصرة تبين دراسة الموازنة العامة أن هناك مبدئين أساسين يحكمان توزيع الاختصاص في شأنها هما:

- 1 — إن الموازنة وسيلة من وسائل إخضاع السلطة التنفيذية لرقابة ممثلي الشعب .
- 2 — إن الموازنة تعبر عن السياسة العامة للدولة، وإدخال تعديلات جزئية عليها يخل بتكاملها وتناسقها.

(1) حسن عواضة، مرجع سابق، ص 111 .

و الواقع أن التوفيق بين المبدأين السابقين يتطلب إيجاد التوازن بين السلطتين التشريعية والتنفيذية، فيما يتعلق بالموازنة العامة، مما يكفل للأولى حسن رقابة الثانية دون أن يشكل هذا عقبة في وجه السلطة التنفيذية في أداء دورها في التخطيط لإشباع الحاجات العامة المتزايدة<sup>(1)</sup>.

و لذلك يكون من الطبيعي أن تختص السلطة التنفيذية بتحضير الموازنة العامة أي بإجراء التقديرات لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة، وذلك لعدة عوامل موضوعية.

## الفرع الأول : عوامل انفراد السلطة التنفيذية بإعداد الموازنة العامة.

إن تولي الحكومة عملية تحضير مشروع الموازنة العامة يعتبر أمرا طبيعيا للأسباب التالية:

**أولاً:** تعتبر الموازنة العامة للدولة بمثابة البرنامج السياسي والاقتصادي والاجتماعي لعمل الحكومة، خلال السنة المقبلة، مما يستلزم قيامها بجميع مراحل دورة الموازنة العامة ماعدا مرحلة الاعتماد، حتى تكون الموازنة معبرة عن البرنامج الحكومي، وحتى يمكن محاسبة الحكومة بعد نهاية السنة المالية، على مدى تحقيقها لما التزمت به من برامج وسياسات وأهداف في خطتها السنوية.

**ثانياً:** إن إعداد الموازنة العامة يتطلب دراسة واقعية لجهة تحديد النفقات، ولجهة تقدير الإيرادات، وهذا يستدعي توافر معلومات وإحصاءات كثيرة، لا تملك أن تقدمها إلا السلطة التنفيذية، لما لها من وسائل مختلفة، كونها المسؤولة عن تسيير المرافق العامة، مما يجعلها أقدر على معرفة احتياجات هذه المرافق من النفقات العامة، وتقدير حصيلة الموارد تقديرا صحيحا.

**ثالثاً:** إن الحكومة هي السلطة المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة، والتنسيق بين بنودها المختلفة، لأنها تملك وحدها إمكانيات التنفيذ والمتابعة، وإعداد الحساب الختامي. ولذلك يكون من الطبيعي أن تتولى السلطة التنفيذية إعداد الموازنة، لأنها ستحاول قطعا جعل الموازنة واقعية ودقيقة، وبذلك تتجنب في مرحلة الإعداد صعوبات ومعوقات مرحلة التنفيذ، ولأنه أيضا لا يجوز محاسبة السلطة التنفيذية عن خطط وبرامج وأهداف لم تضعها هي بذاتها، بل فرضت عليها فرضا. ولذلك

(1) باهر عظم وسامي السيد، مرجع سابق، ص 200 .

فإن مسؤولية الحكومة، أمام البرلمان، عن تنفيذ الموازنة العامة، تستلزم تخويلها سلطة وضع ميزانية، تستطيع تنفيذها.

رابعا: تمثل الموازنة العامة إطارا تصوغ الحكومة من خلاله أهدافها السنوية، وتضع أولوياتها لاستخدام الموارد المحدودة، التي تقوم بتوزيعها على البرامج والنشاطات المحددة، بالإضافة إلى التعريف بمنهجها السياسي، وبذلك فهي عملية مستمرة ينبغي أن تتكيف مع الظروف المتغيرة، ومن هنا نجد أن عملية إعداد الموازنة العامة تمثل أداة مهمة في تنفيذ إستراتيجية التنمية الوطنية ولأجل ذلك ينبغي أن تتولاها السلطة التنفيذية<sup>(1)</sup>.

خامسا: إن السلطة التنفيذية أقل تأثرا بأراء الناخبين ورغباتهم من السلطة التشريعية، وأكثر معرفة لمتطلبات التوازن الجهوي والعدالة الاجتماعية، وحاجات الإنفاق العام، وإمكانيات وقدرات الاقتصاد الوطني على تحمل أعباء التنفيذ، وهذا يستلزم قيام الحكومة بأمر إعداد الموازنة العامة. وأما ترك أمر هذا التحضير إلى البرلمان فإنه كفيل بإخراج ميزانية العامة غير متناسقة لكثرة رغبت أعضاء المعارضة غالبا، ولأن هؤلاء الأعضاء كثيرا ما يملون إلى كسب رضا ناخبينهم بإعداد ميزانية "شعبية" لا تراعى فيها القواعد الفنية من جهة<sup>(2)</sup>.

وبالرغم من هذه الأساليب، فقد اختلفت الدساتير، في الماضي، في تقدير سلطة أعضاء البرلمان، فيما يتعلق بالموازنة العامة، بحيث أطلق بعضها حق التدخل في تعديل الموازنة، في حين قيد البعض الآخر هذا الحق بأساليب مختلفة. وأما الآن، وبعد تطور مستمر دام وقتا طويلا، فقد استقرت الأمور، واتضح مهام وصلاحيات السلطتين التنفيذية والتشريعية، بحيث تتولى السلطة التنفيذية إعداد الموازنة اقتراح القوانين القاضية بإحداث نفقات أو موارد جديدة، أما السلطة التشريعية فتكتفي بالمناقشة والمراقبة. وهكذا اتضحت الصلاحيات بشأن الموازنة.

فالحكومة تعد الموازنة، والبرلمان يقرها، والحكومة تنفذ الموازنة، والبرلمان يراقب ما إذا كان هذا التنفيذ مطابقا للاعتمادات المصادق عليها. وبذلك يتبين " أن سلطة المجلس الحقيقية، فيما

(1) المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الموازنات الحكومية في الدول النامية، مرجع سابق، ص 19.

(2) أحمد حنّاع، مرجع سابق، ص 359.

يتعلق بالموازنة، ليست في الاقتراح بل في الموافقة"، على حد تعبير الأستاذ "جيز Jéze" (1).  
ولهذا كانت القاعدة المتبعة في هذا الشأن أن "الحكومة تطلب والبرلمان يأذن" (2).

## الفرع الثاني : جهة إعداد الموازنة العامة في السلطة التنفيذية .

لقد استقرت جل الدول، باختلاف أنظمتها السياسية(الرئاسي، البرلمان، أو المشترك)، على أفضلية اضطلاع السلطة التنفيذية بمهمة إعداد وتحضير الموازنة العامة باعتبار أن إعداد الموازنة وتحضيرها عبارة عن مجموعة من الإجراءات المالية والإدارية تكون السلطة التنفيذية عادة هي الأقدر على القيام بها (3).

ومن البديهي أن تتول السلطة المالية، وما يتبعها من سلطة سياسية معتبرة، إلى الجهة التي تتولى مسؤولية إعداد مشروع الموازنة العامة. فبالإضافة إلى السلطة التشريعية يذكر كتاب العلوم الإدارية والمالية العامة ثلاث جهات في السلطة التنفيذية يمكن أن تمنح لها مسؤولية إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة، وهي:

### أولا : السلطة التشريعية.

رغم الاتجاه الغالب فإن هناك بعض الدول قد خرجت عليه وتركت مهمة إعداد الموازنة العامة للسلطة التشريعية، وذلك من خلال أحد الأسلوبين (4):

#### 1 — لجنة من السلطة التشريعية.

عهدت بعض الدول إلى السلطة التشريعية مهمة إعداد الموازنة العامة، بحيث تشكل لجنة من أعضاء البرلمان لتتولى عملية القيام بإعداد الموازنة العامة، ثم عرضها السلطة التشريعية للموافقة عليها، وبذلك فإن السلطة التشريعية كانت تتولى مهمة إعداد الموازنة العامة ثم اعتمادها.

#### 2 — لجنة مشتركة من السلطتين التشريعية والتنفيذية.

(1) حسن عواضة، مرجع سابق، ص 111 .

(2) محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 458 .

(3) السيد عطية عبد الواحد، الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص 159 .

(4) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 76 .

على ضوء هذا الأسلوب يتم تقدير النفقات العامة والإيرادات العامة أي تحضير الموازنة العامة للدولة من طرف لجنة مشتركة من ممثلين عن السلطتين التشريعية والتنفيذية.

وبذلك يكون التعاون بين السلطتين، كما هو الحال في فرنسا حيث تقوم كل من السلطة التشريعية والتنفيذية بالتعاون في إعداد الموازنة كل عام<sup>(1)</sup>.

#### ثانيا : السلطة التنفيذية.

ورغم الحالات الاستثنائية التي كانت فيها السلطة التشريعية تقوم بتحضير الموازنة العامة للدولة، كما في تاريخ الموازنة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، يبقى أن الاتجاه الغالب، والذي استقرت عليه معظم الدول هو أفضلية قيام السلطة التنفيذية بإعداد وتحضير الموازنة العامة للدولة. وتولى السلطة التنفيذية القيام بذلك من خلال:

#### 1 — الوزراء بشكل جماعي.

يرى فريق من الكتاب أن أمر إعداد مشروع الموازنة العامة يجب أن يسند إلى الوزراء بشكل جماعي، باعتبار أن الموازنة تمثل سياسة الحكومة، وأن إعدادها ورسم أبعادها يعتبران عمل جماعيا للحكومة، يحتاج إلى جهد كبير واهتمام بالغ، يصعب على وزير واحد تحمله بمفرده<sup>(2)</sup>.

#### 2 — رئيس الحكومة.

بينما يقترح فريق ثان من الكتاب أن يعهد هذه المهمة إلى رئيس الحكومة ذاته، وهي الطريقة المتبعة في الدول ذات النظام الرئاسي، ذلك أن تحضير الموازنة بواسطة وزير المالية (أو الخزينة) يعطيه سلطة فعلية على زملائه، ويجعل منه رئيسا ثانيا للحكومة، بل الرئيس المالي لها<sup>(3)</sup>، إضافة إلى أن تحضير الموازنة العامة بواسطة وزير المالية كان يتمشى مع المفهوم التقليدي للمالية لعامة، حيث كان دور الدولة محدودا، والهدف من إعداد الموازنة تغطية النفقات العامة الإدارية فحسب، أما بعد تطور مفهوم المالية العامة، واتساع مجال تدخل الدولة في الحياة

(1) أحمد فريد مصطفى وسهر محمد السيد حسن، مرجع سابق، ص 331.

(2) فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص 79.

(3) محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 466.

الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، عن طريق أدوات الموازنة العامة، فإنه من لأجدر برئيس الحكومة تولي مهمة تحضير الموازنة بنفسه<sup>(1)</sup>.

فالموازنة العامة في ظل المالية العامة الحديثة هي عمل سياسي رئيسي يعبر عن نشاط الدولة وتوجهاتها في كافة المجالات، ورئيس الحكومة هو المعبر عن ذلك<sup>(2)</sup>.

### 3 — وزير المالية.

إن مهمة تحضير الموازنة العامة، هي في نظر فريق ثالث من الكتاب، يجب أن تكون محصورة بوزير المالية، حجتهم في ذلك أن الوزراء الآخرون ينفقون المال وتقع على وزير المالية المسؤولية الرئيسية في تجميع المال لتغطية هذا الإنفاق، وأن الوزراء يغالون في طلب الاعتمادات لتأمين الاحتياجات وتقديم الخدمات، مما يتطلب أن يكون هناك من يرشد الإنفاق العام لارتباطه بالموارد المتاحة. وهذه مهمة وزير المالية بحكم وظيفته.

حيث يتمثل جوهر إعداد الموازنة العامة في أن وزير المالية يقوم بدراسة بيانات الإنفاق المقدرة المعروضة من جانب كل الوزارات، بما فيها وزارته، على ضوء تقديره للإيرادات المتوقعة والحد الأقصى الذي يستطيع أن يصل إليه في محاولة لتلبية المطالب الخاصة للوزارات المختلفة<sup>(3)</sup>.

غير أن الوضع السائد في كثير من الدول اليوم، هو الأخذ بالاتجاه المزدوج الذي يحقق توزيع المسؤولية، ويضمن التعاون الجاد في تحضير الموازنة، بين مختلف المستويات التنفيذية من جهة، ووزارة المالية باعتبارها المسؤولة عن تحضير الصيغة النهائية لمشروع الموازنة من جهة أخرى<sup>(4)</sup>.

(1) شريف رمسيس تكلا ، مرجع سابق ، ص 422 .

(2) عبد الكريم صادق بركات ، مرجع سابق ، ص ، 410 .

(3) السيد عطية عبد الواحد ، الموازنة العامة للدولة ، مرجع سابق ، 159 .

(4) فهسي محمود شكري ، مرجع السابق ، ص 79 .

## المطلب الثاني : الإطار القانوني لتحضير الموازنة العامة.

الإطار القانوني هو الذي تحدد على أساسه كافة الإجراءات التي يلزم اتباعها في تحضير مشروع الموازنة العامة للدولة<sup>(1)</sup>، ومن هذه الناحية، فإنه ينبغي الإشارة إلى أن معظم أساليب وإجراءات تحضير للموازنة العامة تكاد تكون واحدة في غالبية الدول أو متقاربة إلى حد كبير<sup>(2)</sup>.

بمجرد تمر مشروع الموازنة العامة بعدة خطوات قبل أن يأخذ الصيغة النهائية التي يعرض فيها على أعضاء البرلمان، وتمثل هذه القواعد والإجراءات والتعليمات التي يضعها المشرع، أو تقوم بنحديدها وزارة المالية. وغالبا ما تتم أثناء عملية التحضير العمليات الفرعية التالية.

### الفرع الأول : وضع أهداف الموازنة العامة.

تعتبر هذه الخطوة هي المرحلة الأولى في دورة الموازنة، رغم أن جل كتاب المالية العامة لم يعيروها الأهمية الكافية، ولم يعطوها الإيضاح الوافي، مما شيا مع تطور مفهوم الموازنة العامة للدولة<sup>(3)</sup>. وتشمل هذه المرحلة على الإجراءات التي يتم بموجبها وضع السياسة العامة للحكومة، في مختلف المجالات، المقرر إتباعها خلال السنة المالية للموازنة.

وتبني تعليمات إعداد الموازنة العامة التي تتعلق بالسياسة العامة التي ترغب الحكومة تنفيذها خلال السنة على الدراسات والإحصاءات المتعلقة بالفعاليات الاجتماعية والاقتصادية، وحساسيتها لواقع الاقتصاد الوطني واتجاهاته المستقبلية، وتأثره بالواقع العالمي<sup>(4)</sup>. حيث يقوم مجلس الوزراء في أغلب دول العالم بدراسة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم تحديد السياسة المالية المطلوبة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المرغوبة<sup>(5)</sup>.

(1) علي العربي وعد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 169 .

(2) عادل فليح العلي وطلال محمود كناوي . مرجع سابق ، ص 308 .

(3) مهدي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص 75 .

(4) عقلة محمد يوسف المبيضين ، مرجع سابق ، ص 128 .

(5) علي حليل وسليمان اللوزي ، مرجع سابق ، ص 321 .

وبالإضافة إلى ذلك تركز سياسة الموازنة على فلسفة نظام الحكم السائد، والحالة المالية، والمطالب الاجتماعية، والإطار القانوني. وتمثل هذه المعالم الإطار العام لأي مشروع للموازنة العامة.

## الفرع الثاني : المنشور الدوري للموازنة العامة.

يتضمن " المنشور الدوري " الإجراءات الخاصة بتنظيم المالية العامة للدولة، تصدره وزارة المالية كل سنة، قبل بدء السنة المالية الموالية بمدة معينة، وترسله إلى جميع الوزارات والهيئات العامة، تعلن لهم بموجبه عن حلول أجل البدء في التحضير لإعداد ميزانية السنة القادمة، وترفق معه جميع التعليمات والنماذج التي عليهم الالتزام بها أثناء قيامها بإعداد مشروعات قطاعاتها الخاصة. ويحتوي منشور الموازنة عادة على<sup>(1)</sup>:

أولاً : الخطوط العامة للسياسة المالية التي تستهدف الموازنة الجديدة تحقيقها.

ثانياً : طرق تقدير كل من النفقات والإيرادات العامة.

ثالثاً : قواعد التنظيم والإرشادات الخاصة بتحضير وإعداد الموازنة.

رابعاً : البيانات والاستثمارات المطلوب ملؤها لأغراض تحضير مشروع الموازنة العامة.

خامساً: الإشارة إلى أحكام التشريعات والأنظمة المالية والتنظيمية الجديدة، التي ينبغي مراعاتها عند التحضير لمشروع الموازنة المقبلة.

سادساً: تاريخ تقديم مشروع الموازنة لوزارة المالية، والذي يتحدد خمسة أشهر قبل نهاية السنة المالية<sup>(2)</sup>.

(1) فهسي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص 76 .

(2) شريف رمسيس تكلا ، مرجع سابق ، ص 424 .

## الفرع الثالث : تحضير مشروع الموازنة في الوزارات.

على إثر تلقي الوزارات والهيئات العامة للمنشور الدوري للموازنة، تقوم بتعميمه على إدارتها ووحداتها المختلفة، مرفقا بالنماذج والتعليمات المقدمة من طرف وزارة المالية، ثم مطالبتها بتقلم توقعاتها عن نشاطاتها وأعمالها للسنة المالية المقبلة.

ومن جهتها تقوم الأجهزة الإدارية في مختلف المستويات الحكومية برفع تقديراتها الخاصة، في شكل اعتمادات تطلب رصدها لها في الموازنة، وإيرادات توقع تحصيلها خلال السنة القادمة لصالح الموازنة. وتولى الإدارة المركزية، في الوزارات والهيئات العامة، دراسة كل ذلك وتنسيقه، وإجراء التعديلات التي تراها ضرورية على المقترحات المقدمة لها، بالتشاور مع مديري الإدارات أو الوحدات التابعة لها. وبعد توحيد وتنسيق مشروع الموازنة بصفة نهائية يعرض على الوزير المعني، ليقدم بعدها إلى وزارة المالية.

## الفرع الرابع : دور وزير المالية في تحضير مشروع الموازنة.

تتسلم وزارة المالية مقترحات مختلف الوزارات والهيئات العامة، لتتولى مختلف مصالحها دراسة هذه المشروعات ومراجعتها من الناحية الفنية والحسابية، ومناقشة المسؤولين في الوزارات والهيئات العامة في تفاصيلها<sup>(1)</sup>. وهذا تتحمل وزارة المالية العبء الأكبر في تحضير الموازنة من خلال ثلاث وظائف أساسية<sup>(2)</sup>:

أولا : تجميع مقترحات الإنفاق المقدمة من مختلف الوزارات والهيئات العامة، ويضاف إليها مشروع نفقات وزارة المالية ذاتها، ثم تضم هذه المقترحات بعضها إلى بعض مكونة قائمة النفقات.

ثانيا : حصر إيرادات الدولة وتقديرها، وهي مهمة تنفرد بها وزارة المالية، لأنها والمصالح التابعة لها، تتولى تحصيل معظم الإيرادات العامة.

(1) علي لطفى ، مرجع سابق ، ص 277 .

(2) شريف رمسيس تكتلا ، مرجع سابق ، ص 421 .

وهذا لا يعني أن بعض الوزارات ليس لديها أي مورد، بل إن بعضها يقرر بعض الضرائب والرسوم، ولكن تحصيلها يتم من قبل موظفي وزارة المالية، وتسلم إلى الخزينة العامة تطبيقاً لمبدأ شمول الموازنة. غير أن عملية تقدير الإيرادات هي في حقيقتها عملية فنية، تتم وفقاً لقواعد وأصول، (كما ستوضحه فيما يلي من البحث) لا يترتب عليها أية سلطة أو نفوذ لوزير المالية، بعكس تقدير النفقات حيث يبرز تأثيره في تقدير نفقات الوزارات الأخرى<sup>(1)</sup>.

**ثالثاً :** يبدأ الدور الحقيقي لوزير المالية بتحمل مسؤولية تأمين التوازن بين مقترحات الإنفاق والإيرادات المتوقعة، حيث يقوم بالتحاور والتشاور والمناقشة مع زملائه الوزراء من أجل مراجعتهم في اقتراحاتهم، وذلك بهدف تعديلها والوصول حولها إلى مواقف نهائية، بعد تخفيضها إلى أدنى حد ممكن<sup>(2)</sup>.

فإذا حدث أن عجز وزير المالية عن إقناع بعض زملائه بتخفيض نفقات وزاراتهم، فليس له أن يخفضها من تلقاء نفسه، بل يعرض على رئيس الحكومة أولاً، وإذا لم يحسم الخلاف عرض على مجلس الوزراء<sup>(3)</sup>.

ومن خلال النتائج المحصل عليها، تقوم وزارة المالية بترتيب مختلف المقترحات وتبويبها وصياغتها في صورة مشروع موحد للموازنة العامة، يرفع بعد ذلك لمجلس الوزراء.

### الفرع الخامس : تحديد الصيغة النهائية لمشروع الموازنة العامة.

يتسلم مجلس الوزراء مشروع الموازنة العامة، ويعمل على دراسته ومناقشته بعناية، بهدف حسم الخلافات القائمة بين وزير المالية وغيره من الوزراء حول مقترحات الإنفاق.

إضافة إلى أن مشروع الموازنة يمثل محصلة مرحلية للتفاعل والمساومة والضغط، السني تمارسها الأجهزة الإدارية، والأحزاب السياسية، والجماعات الضاغطة وغيرهم، بما تملك من قوة سياسية، أو نفوذ اقتصادي واجتماعي، لتوجيه الموازنة العامة وبرامجها وسياساتها وفقاً للمصلحة

(1) حسن عواضة، مرجع سابق، ص 121 .

(2) علي العربي وعبد المعطي عساف، دورة الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية، مرجع سابق، ص 23 .

(3) محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 465 .

العامّة، كما تراها هي. وتصب مختلف التأثيرات في مجلس الوزراء حيث تجري المدلولات والمناقشات والتفاعلات حول مختلف الجوانب المتعلقة بمشروع الموازنة، ويحدث التنافس والصراع أحيانا بين الأولويات والمصالح، والبرامج والأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إليه الأطراف المشاركة في عملية الموازنة<sup>(1)</sup>. وتكون محصلة كل ذلك، تحديد صورة شبه نهائية للموازنة العامّة، في شكل مشروع منسق، يحال إلى السلطة التشريعية للمناقشة والمصادقة.

### المطلب الثالث : الاعتبارات الفنية لتحضير الموازنة العامّة.

تمثل الاعتبارات الفنية في الترتيبات والخطوات التي يتم على أساسها تقدير جانبي الموازنة، بما يجعلها قادرة على تحقيق برنامج الحكومة، وحتى لا تفقد الموازنة العامّة غايتها وأهدافها، وتجنب القيام إلى أسس عشوائية، لا بد أن تستند إلى طرق وأساليب علمية تضمن واقعيّتها وفعاليتها، وأهم ما يفترض توافره في ذلك هو<sup>(2)</sup>:

— جمع البيانات والمعلومات التمهيديّة التي تساعد على عمل مشروع الموازنة العامّة للسنة القادمة، وفرزها وتنظيمها وتبويبها.

— إجراء الدراسات الضرورية لتحديد عدد من التنبؤات الأساسية عن حركة الإيرادات والنفقات للسنة القادمة، باستخدام أحداث الأساليب العلمية، ذات الكفاءة العالية في مجال التنبؤ، ليأتي التقدير أقرب ما يكون للواقع، تجنبنا للإفراط في التفاؤل، وعملا لتحقيق تقدير موضوعي للأرقام، بعيدا عن المؤثرات الذاتية أو السياسية، حيث يعتبر الأسلوب المعتمد في تقدير الموازنة من العوامل المحددة للمنفعة المتوقعة منها، ولذلك فإنه من الطبيعي أن تستجيب أساليب تقدير الموازنة مع تطور وظيفة الموازنة العامّة وأسس تبويبها، ومع تطور الأساليب العلمية للتقدير والتنبؤ.

— قصر المدة ما بين تحضير الموازنة البدء في تنفيذها تفاديا لتغير الظروف الاقتصادية والسياسية في حالة طول الفترة مما يجعل التقديرات غير واقعية وغير دقيقة<sup>(3)</sup>، علما أن قيمة

(1) نائل عبد الحافظ العواملة ، مرجع سابق ، ص 94 .

(2) علي العربي وعبد المعطي عساف، دورة الموازنة العامّة ومشكلاتها في الدول النامية ، مرجع سابق ، ص 29 .

(3) منير الحفص ، مرجع سابق ، ص 244 .

الموازنة العامة كأداة سياسية، ووسيلة عمل اقتصادية واجتماعية، وبرنامج مالي، تتوقف على مدى دقة هذه التقديرات، إذ كلما كان التقدير قريبا من الواقع، كلما كانت الموازنة أقدر على التأثير في الحياة الاقتصادية لإقامة التوازن الاقتصادي والاجتماعي<sup>(1)</sup>. وقد ارتبطت أولوية النفقات على الإيرادات وأساليب تقديرهما بوظيفة الدولة، ومدى تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتطورت بتطورها. لهذا تواجه عملية تحضير الموازنة مسألة الحسم في أيهما أسبق في التحديد: النفقات العامة أم الإيرادات العامة؟

النظرة التقليدية ترى أن الحل في التزام قاعدة "أولوية النفقات" على الإيرادات، أي أن تقوم الدولة بتحديد نفقاتها أولا، ثم تحدد إيراداتها على ضوء هذه النفقات. وحتهم في ذلك أن الدولة تستطيع تغيير حجم إيراداتها، بخلاف النفقات فإنها ضرورية، ولا يمكن التجاوز عنها، لارتباطها بالمرافق العامة، وإيرادات الدولة غير محدودة وقابلة للزيادة، بينما نفقاتها معينة وضرورية، ولذا فإن الإيرادات تقرر طبقا للنفقات<sup>(2)</sup>.

أما المالية العامة الحديثة فتري أن قاعدة "أولوية النفقات" على الإيرادات كان يمكن تطبيقها أيام كانت الدولة محايدة، وكانت نفقاتها محدودة، أما وقد تطورت وظيفة الدولة، واتسعت حاجاتها، فإن تطبيق هذه القاعدة لم يعد مقبولا ولا ممكنا. يضاف إلى هذا، أن الاتجاه الحديث في المالية العامة يرى أن الدولة ليست حرة في التوسع الإيرادات العامة أو التضيق منها، لما لذلك من آثار اقتصادية واجتماعية ينبغي عدم إهمالها بقصر النظر عن الجانب المالي فحسب، كما أن النفقات العامة ليست كلها ضرورية، بل إن لتغيير حجمها بالزيادة أو النقصان آثار اقتصادية واجتماعية ينبغي مراعاتها في حد ذاتها.

ونخلص مما سبق أن المالية العامة الحديثة لا تعترف بأولوية النفقات على الإيرادات، ولا بأسبقية الإيرادات على النفقات، فالأولوية هي لبعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تريد الدولة تحقيقها بواسطة سياسة الموازنة. ولذلك تقرر النفقات والإيرادات

(1) عصام بشور، المالية العامة والتشريع الضريبي. دمشق: منشورات حلقة دمشق، 1994/1415، ط 5، ص 290.

(2) محمود ربهض عطية، مرجع سابق، ص 464.

في ضوء الأهداف، مع مراعاة تأثير كل من النفقات والإيرادات فيما بينها، وتأثيرها على الاقتصاد الوطني<sup>(1)</sup>.

وإذا كانت النظرية الحديثة حسمت موضوع الأولوية، فإن مسألة أساليب التقدير لا تزال مطروحة، وتتأثر بمختلف التطورات التي تتعلق بوظيفة الدولة، ومدى التقدم العلمي والفني وأسلوب الموازنة المطبق في الدولة. وسوف نشير فيما يلي إلى أكثر الأساليب شيوعاً في تقدير الإيرادات والنفقات.

## الفرع الأول : أساليب تقدير النفقات العامة.

تقسم النفقات العامة إلى قسمين : النفقات الثابتة والنفقات المتغيرة. ويقصد بالنفقات الثابتة تلك النفقات التي يغلب عليها طابع الثبات والاستمرارية وترصد في الغالب لتمويل نفقات دائمة وواجبة الأداء. ويمكن تقديرها على وجه التحديد، لعدم خضوعها لتغيرات تذكر خلال السنة المالية للموازنة كرواتب وأجور العاملين في الوظائف العمومية وتعويضاتهم، ومعاشات التقاعد، وأقساط الدين العام وغيرها من النفقات العامة التي استقرت تكاليفها. والتي عادة ما تقرر السلطة التشريعية، مثل هذه النفقات دون مناقشة تذكر باعتبارها من النفقات المتكررة ذات الصفة الإلزامية.

أما النفقات المتغيرة فهي النفقات التي لا يمكن تقديرها إلا على وجه التقريب، بحيث يصعب تحديدها بدقة، لعدم استنادها إلى قاعدة عامة ثابتة، فهي مرتبطة بالتقلبات الاقتصادية، وتقلبات الأسعار، ومنها نفقات التأمين والإنارة والتدفئة وصيانة الطرق والمشاريع العامة، ونفقات السفر والتمثيل والحفلات وغيرها من النفقات التي لم تستقر تكاليفها بعد.

ويطلق على المبالغ المقترحة للنفقات "اعتمادات"، ويعرف الاعتماد بأنه الإذن الذي يعطيه البرلمان للحكومة بصرف مبلغ معين من المال لسد نفقة معينة في سنة معينة. أما النفقة فهي المبلغ المصروف فعلاً، ويسمح الاعتماد المفتوح للحكومة بالإتفاق منه شريطة أن لا يتجاوز حده الأعلى، غير أنها ليست بجمرة على إنفاقه بكامله. وبذلك يكون الاعتماد هو الحد الأعلى الذي

(1) المرجع السابق، ص 464.

يجب على الحكومة عدم تجاوزه في إنفاقها على هدف معين. ويجري تقدير اعتمادات النفقات في إطار ميزانية البنود على أساس أوجه النفقات، والفرص الذي يتم رصد الاعتمادات من أجله. وتنقسم البنود من حيث طبيعة إنفاقها إلى محددة وتقديرية<sup>(1)</sup>:

#### أولا : الاعتمادات المحددة.

وهي غالبا ما تكون ذات صفة متكررة سنويا، كالرواتب والأجور، ونفقات الإدارة كالإيجارات وأجور الكهرباء والهاتف والوقود... الخ. ويتم تقدير هذه النفقات عادة على أساس تكاليفها التاريخية، أي في ضوء بيانات السنوات السابقة، على وجه الخصوص على ما تم إنفاقه فعلا في السنة السابقة، أو الستة أشهر الأولى من السنة التي يتم فيه تحديد الاعتمادات، مع تعديلها وفقا للمتغيرات المتوقعة أن تسود في السنة التالية مثل زيادة حجم العمل، أو الارتفاع في مستوى الأسعار، ومثل إضافة تكاليف أعباء ترقية الموظفين المستحقين لذلك، وتكاليف أعباء العلاوات السنوية أو العائلية، وتكاليف إحداث الدرجات الجديدة التي يتم إقرارها في جدول رواتب الوزارات والهيئات العامة، أو الزيادة في أجور الماء والكهرباء والهاتف إذا تقرر زيادتها من طرف المؤسسات المنتجة لها.

#### ثانيا : الاعتمادات التقديرية.

الاعتمادات التقديرية هي تلك الاعتمادات التي لا تتوفر فيها صفة التكرار السنوي، إذ ينتهي الصرف فيها بمجرد تنفيذ العملية التي تم من أجلها رصد الاعتماد، كنفقات شراء الآلات والمعدات، والأثاث، والسيارات، والأراضي، والبناءات... الخ.

ويتم تقدير الاعتمادات المطلوبة على أساس التكلفة، ووفقا للأسعار السائدة في السوق. أو المحتملة في السنوات المقبلة، لذلك يصعب تحديد اعتمادات هذه النفقات كونها تفتح لسد "نفقات متغيرة" يصعب الجزم بمقدارها الأعلى سلفا.

فإذا لم تكف الاعتمادات المفتوحة لتغطية النفقات الفعلية تضطر الحكومة إلى طلب "اعتمادات إضافية لتكملة الاعتمادات التقديرية"، وعادة ما يتساهل النواب في الموافقة عليها.

(1) فهي محمود شكري، مرجع سابق، ص 104.

لأن الأصل في الإذن البرلماني أنه ينصب على الهدف من النفقة وليس مبلغها، ويترتب على ذلك أن الحكومة بإمكانها تجاوز مبلغ الاعتماد التقديري على أن تطلب إجازة البرلمان فيما بعد، لأن إجازته لاعتماد تقديري تتضمن إجازة زيادته عند ما تطلب الحكومة<sup>(1)</sup>.

وبقدر تساهل النواب في منح الاعتمادات الإضافية إذا كانت لتكملة "اعتمادات تقديرية" فإنهم يتشددون في إقرارها إذا كانت لتكملة "اعتمادات محددة"، لذلك تستغل بعض الحكومات هذا السلوك لتعمير موازنتها على البرلمان، وذلك بالمبالغة في تقدير الاعتمادات المحددة، والتقليل من مبالغ الاعتمادات التقديرية، تحقيقاً لتعادل جانبي الموازنة في أثناء عرضها على البرلمان، حتى إذا تمت الموافقة عليها، ومرت فترة من السنة المالية، طلبت الحكومة فتح "اعتمادات إضافية" على "اعتماداتها التقديرية"، لتأكدتها من موافقة النواب على طلبها<sup>(2)</sup>.

ورغم هذه التفرقة فالأصل في اعتمادات الموازنة العامة للدولة أنها محددة، لا ينبغي تجاوزها إلا بموافقة مسبقة من السلطة التشريعية<sup>(3)</sup>.

ويؤخذ على هذا الأسلوب من التقدير ارتباطه بالأهداف التقليدية للموازنة المتمثلة في الرقابة المالية والتشريعية على الأموال العامة، كما ارتبط بطريقة تبويب النفقات حسب أنواعها بحيث يتم تقدير النفقات دون ربطها بالبرامج المزمع تحقيقها، أو تكلفة العمل المطلوب القيام به.

ومع أن هذا الأسلوب هو الأكثر شيوعاً في الممارسة العملية إلا أن الانتقادات حولها كثيرة، ويمكن إيجازها فيما يلي<sup>(4)</sup>:

1 — إن الاعتماد على موازنات السنوات السابقة كأساس لإعداد الموازنة الحالية، لا يعني ضرورة دقة هذه الموازنات، بل إن هناك انتقال أخطاء التقدير من عام إلى آخر.

(1) عميرة رياض عطية، مرجع سابق، ص 460.

(2) حسن عواضة، مرجع سابق، ص 130.

(3) عميرة رياض عطية، مرجع سابق، ص 460.

(4) سجع - محمد السلطان وصفي حسن أبو المكارم، مرجع سابق، ص 120.

2 — إن إضافة نسبة تقديرية إلى مبالغ السنوات السابقة باعتبار أن السلطة العليا سوف تخفضها، عملية تفتقر إلى أي معايير موضوعية. وسواء تمت الزيادة أم التخفيض، فإن العملية تتم بطريقة حكيمة.

3 — أن عدم ربط النفقات بالبرامج يجعل عملية تحليل تكاليف ومنافع كل برنامج غير ممكنة، ومن ثم يحول دون أي مفاضلة بين البرامج البديلة، أو أساليب العمل البديلة لكل برنامج.

4 — إن عملية استبعاد بعض البرامج، أو تخفيض تمويل بعض لبرامج الأخرى، وتحويل مخصصاتها إلى برامج أكثر منفعة، هي عملية تمر بدون أثر لعدم توفر المعلومات حولها.

5 — إن هذه الطريقة تنشأ سلوكا إداريا يميل إلى الإسراف وسوء استخدام الموارد، حيث يحرص المديرين على استهلاك ما تبقى من اعتمادات قرب نهاية كل سنة، بطريقة غير ملائمة وغير ضرورية حتى يتجنبوا تخفيض الاعتمادات في السنة الموالية.

أما في الدول التي تأخذ بتطبيق نظام الميزانيات الحديثة كنظام البرامج والأداء أو الميزانيات الصفرية، فإن طرق تقدير الاعتمادات تختلف تماما عن الأسلوب الذي يرتبط بالاعتمادات المخصصة لأغراض الصرف، وإنما ترتبط بتكاليف الأنشطة التي تمارسها الوحدات الإدارية مقومة بالخدمة أو العمل المطلوب إنتاجه.

### الفرع الثاني : أساليب تقدير الإيرادات العامة.

تواجه عملية تقدير الإيرادات العامة عدة صعوبات فنية نظرا لارتباطها بحال النشاط الاقتصادي الذي يخضع لتأثير ظروف مختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية، مما يتطلب ضرورة الوقوف على علاقة المتغيرات الاقتصادية بعضها ببعض حتى يمكن تحديد المقادير الملائمة للإيرادات، ومدى استيعاب النشاط الاقتصادي لما يتخذ من قرارات خاصة بتمويل الخزينة العامة<sup>(1)</sup>.

فالأمر يتطلب تقدير الإيرادات العامة المتوقعة من مختلف مصادرها بصورة أكثر دقة. غير أن عدم الدقة في التقديرات قد يكون مقصودة أو غير مقصودة. فقد تهدف الحكومة عرض

(1) محمود محمد نور، مرجع سابق، ص 153.

ميزانية متوازنة على السلطة التشريعية لغرض تصديقها، فتقوم بتقدير النفقات العامة بأقل من حقيقتها، والإيرادات العامة بأكبر مما هو متوقع، ففي هذه الحالة يكون عدم الدقة في التقديرات مقصوداً<sup>(1)</sup>.

ويمكن أن تقسم الإيرادات العامة من حيث حصيلتها إلى نوعين: إيرادات ثابتة، وإيرادات متغيرة. ويقصد بالإيرادات الثابتة تلك الإيرادات التي يمكن تقديرها مسبقاً بشكل دقيق أو قريب من الدقة، لأن تأثير الظروف الخارجية عليها ضعيف، مما يجعل حصيلتها مستقرة بطبيعتها. ومن هذه الإيرادات عوائد أملاك الدولة وفوائد ديونها، والرسوم والجماعات التي تفرض على الشركات ذوات الامتياز. ويراعى في تقدير هذه الإيرادات حصيلة السنوات السابقة، والتغيرات المحتملة في كل سنة، سواء بالارتفاع أو الانخفاض، غير أن حصيلة الإيرادات الثابتة لا تشكل في أكثر الأحيان نسبة ضعيفة جداً من مجموع الإيرادات.

وأما الإيرادات المتغيرة فهي الإيرادات التي لا يمكن تقدير حصيلتها إلا بصورة تقريبية، نظراً لطبيعتها المتقلبة، حيث تتأثر بعوامل عديدة مما يجعلها تختلف من عام إلى لآخر تبعاً للظروف السياسية والاقتصادية، الداخلية منها والخارجية.

وتشكل الإيرادات المتغيرة الغالبية المطلقة من الإيرادات، وتمثل في الضرائب والرسوم بصورة عامة، ومنها إيرادات ضريبة الإنتاج الزراعي التي تتبع حالة الموسم الفلاحي وتقلباته، وإيرادات الضريبة على الدخل، والضرائب والرسوم الجمركية، فإنها تتوقف على الحالة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، ودرجة استقرارها. وفي الواقع تتبع الحكومات أساليب أخرى لتقدير الإيرادات العامة المتغيرة بصفة خاصة، وهي: التقدير القياسي والوسطي، والتقدير المباشر.

#### أولاً : أسلوب التقدير القياسي.

وفقاً لأسلوب التقدير القياسي تقدر الإيرادات العامة للسنة المالية المقبلة على أساس التلّج الفعلية للإيرادات في آخر حساب ختامي معروف، وهو عادة الحساب الختامي للسنة قبل الأخيرة، أي السنة السابقة للسنة التي يتم خلالها تقدير إيرادات الموازنة الجديدة.

(1) على خليل وسليمان اللوزي، مرجع سابق، ص 322.

ولكن القياس على الأرقام الفعلية للإيرادات الواردة في الحساب الختامي للسنة قبل الأخيرة لا يعني نقل الأرقام ذاتها إلى مشروع الموازنة الجديدة، بل ينبغي تعديلها في حالات مختلفة كارتفاع معدل الضرائب أو انخفاضه، أو فرض ضرائب جديدة، أو إلغاء ضرائب مفروضة، كما تؤخذ بعين الاعتبار الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى ارتفاع أرقام بعض الإيرادات بصفة استثنائية. لذلك يكون العمل بأسلوب القياس في تقدير الإيرادات لا يتطلب إلا مجهودا آليا لسهولة منهجه، وتكون الأرقام المحمئة قريبة جدا من الحقيقة.

ولهذا الأسلوب القياسي بعض المحاذير أهمها انه آلي الحساب، يفترض اقتصادا ثابتا ومستقرا، ولا يأخذ بعين الاعتبار أن الظروف في السنة المقبلة يمكن أن تتغير عما كانت عليه الأحوال في السنة قبل الأخيرة، مما يؤثر على حصيلة الإيرادات العامة.

### ثانيا : أسلوب التقدير الوسطي .

تقتضي طريقة التقدير الوسطي النظر إلى حصيلة عدد من السنوات السابقة عند تقدير إيرادات السنة المالية المقبلة، ويكون ذلك بالاعتماد على متوسط الزيادات التي تم تحقيقها في إيرادات السنوات الخمس السابقة للسنة قبل الأخيرة، حيث يضاف متوسط الزيادة هذا إلى الإيرادات الفعلية المحققة في السنة قبل الأخيرة لتحديد حجم الإيرادات المتوقعة للسنة المقبلة.

وتعتمد هذه طريقة لتحنب مساوئ أسلوب التقدير القياسي للسنة قبل الأخيرة، حيث شملت فترة اقتصادية تقدر بخمس سنوات. ويؤخذ عليها أنها قد تطبق على فترة رخاء اقتصادي تليها فترة كساد بالنسبة للسنة القادمة المراد تقديرها، أو العكس. إضافة إلى أن حساب القياس هو حساب آلي لا يستند إلى معايير ثابتة، وتحليل اقتصادي لواقع التغيرات المتوقع حدوثها مستقبلا، مما جعل معظم الدول تحجم عن إتباع هذه الطريقة وتفكر في أساليب أخرى أكثر دقة وواقعية.

### ثالثا : أسلوب التقدير المباشر.

تتولى الأجهزة التنفيذية التقدير المباشر بحيث تقوم الإدارة المختصة بتقدير الإيرادات المنتظر تحصيلها بدون التقيد بأي طريقة للتقدير، اعتمادا على الخبرة المتوفرة لدى الفنيين، ومدى مهارتهم وكفاءتهم العلمية والعملية. حيث يتم تقدير إيرادات كل نوع من المصادر على حده، وفي ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، المتوقع أن تسود السنة المالية التالية.

ولذلك فإن هذه الطريقة تهم بجميع العوامل التي ستؤثر في الإيرادات، ارتفاعاً أو انخفاضاً. وتعتبر هذه الطريقة أفضل وأحدث الطرق فيما لو أحسن إتباعها، بالرغم من العيب الذي قد يوجه إليها من أن استعمالها قد يؤدي إلى المغالاة في تقدير الإيرادات بحجة توقع تحسن الأحوال الاقتصادية في السنة القادمة، وذلك نقصد إحداث زيادة غير واقعية، وإحداث توازن شكلي للموازنة. ولتدعيم استخدام هذا الأسلوب يستحسن الاسترشاد بنتائج الفترة السابقة، وخاصة السنة قبل الأخيرة التي هي في دور التنفيذ عند إجراء التقدير، وبذلك يكون التقدير قد استند إلى أقرب فترة للسنة القادمة، مع إحداث التغيرات اللازمة وفقاً لما قد يحدث من تطوير في الأجهزة الإدارية أو تحسين في الظروف الاقتصادية<sup>(1)</sup>.

### المطلب الرابع : الاعتبارات السلوكية لتحضير الموازنة العامة .

تحكم الاعتبارات الفنية لإعداد الموازنة العامة مجموعة من التفاعلات السلوكية الفردية والجماعية، الرسمية وغير الرسمية، يمكن التعرف عليها باستعراض أهم المظاهر السلوكية لتقدير النفقات العامة والإيرادات العامة على مستوى الوزارات والهيئات والمؤسسات الحكومية، وعلى مستوى وزارة المالية ومجلس الوزراء، وذلك من خلال ما يلي<sup>(2)</sup>:

#### الفرع الأول : سلوكيات على مستوى الوزارات والمؤسسات الحكومية.

إن سلوكيات تقدير النفقات والإيرادات على مستوى الوزارات أو الهيئات أو المؤسسات الحكومية الداخلة في إطار الموازنة العامة يمكن ملاحظتها فيما يلي:

أولاً : رغبة رؤساء الوحدات الإدارية الفرعية للمشاركة في عملية تقدير الإيرادات والنفقات الخاصة بوحداتهم وبالإدارات التي يقعون تحت وصايتها.

ثانياً : الرغبة في استغلال حالات عدم التأكد المتصلة بالإيرادات والنفقات العامة من أجل الحصول على اعتمادات أكثر.

(1) فهمي محمود شكري ، مرجع سابق . ص 102 .

(2) عبد المعطي عساف ، مرجع سابق ، ص 145-147 .

ثالثا : الرغبة في المبالغة في تقدير حجم الإنفاق من طرف رؤساء الوحدات الإدارية المعنية، وعادة ما يحكم هذه الرغبة عدد من المتغيرات السلوكية الأساسية، منها :

1 — قناعة كل رئيس وحدة إدارية معنية في أن لجنة الموازنة التي سستولى مناقشته في تقديراته سوف تقوم باقتطاع جزء هام من هذه التقديرات، مهما كانت درجة واقعيته.

2 — إحساس بعض رؤساء الوحدات الإدارية بأن حجم الموازنة المعتمدة لوحده يضيف قيمة ومكانة لهذه الوحدة بشكل عام، ولشخصه بصفة خاصة.

3 — الحاجة لميزانية فضفاضة وذلك حتى يمكن بالاستناد إليها تغطية أية عيوب في القيادة أو عدم القدرة عليها، أو بعض الميول نحو الفساد الإداري.

### الفرع الثاني : سلوكيات على مستوى وزارة المالية ومجلس الوزراء .

تبدو سلوكيات تقدير النفقات العامة والإيرادات العامة على مستوى وزارة المالية ومجلس الوزراء متماثلة في مطلباتها إلى حد كبير مع السلوكيات السابقة إلا أنها تبقى محكومة بمتغيرات أكثر أهمية وتأثيرا وتعقيدا. ومنها:

أولاً : أن اتجاهات السياسة العامة والخلفية الأيديولوجية للسلطة العليا في البلاد تمثل مصدر قوة رئيسي للوزير الذي يأتي برنامجه منسجما معها.

ثانيا : أن معادلة التوازن التي تحكم القوى السياسية داخل المجتمع تبدو ذات أثر مباشر في تنظيم التوازن المتعلق بوثيقة الموازنة العامة للدولة.

ثالثا : أن للعلاقات الشخصية دورا هاما في تحصيل رصيد مهم من القوة في عملية المنافسة، وخاصة العلاقات التي تقوم بين الوزراء ومديري المؤسسات من جهة وبين وزير المالية أو بين رجل السلطة العليا، أو بين أعضاء السلطة التشريعية من جهة أخرى، وقد يكون للقوى والجماعات الضاغطة دور مهم على هذا المستوى.

رابعا : إن للقوة وإظهار الشخصية دورا هاما في إدارة عملية تفاوضية تكون ناجحة.

وبالنظر إلى ما سبق، فإنه لن يكون من السهل أن يتم إعداد الموازنة باتفاق كافة الأطراف على قاعدة الحد الأدنى، ولا بد أن يكون للثقل السياسي والرصيد الحزبي دور هام في خلق فوارق تبدو مؤكدة.

ومن هنا يمكن القول أن أهم الدوافع التي تحكم سلوك الوزراء لزيادة مخصصاتهم تكمن فيما يلي<sup>(1)</sup>:

- 1 — السعي لتعزيز المكانة والهيبية سواء كان ذلك في مواجهة بقية الوزارات أو في العلاقة بالمجتمع.
- 2 — السعي لتأمين الاعتمادات القادرة على تغطية احتياجات الوزارة في ظل أسوأ الاحتمالات.
- 3 — السعي للحصول على اعتمادات ضخمة بإمكانها المساعد على إشباع أي ميول انحرافية.
- 4 — السعي للحصول على اعتمادات تكفي لمواجهة أي تكاليف متوقعة أو لتغطية نفقات إضافية.

---

(1) عبد الرحمان محمود عليان ، " نماذج إعداد الموازنات الرقابية : دراسة انتقادية " . مجلة الاقتصاد والإدارة ، ( جدة : مركز البحوث بكلية الاقتصاد والتجارة ، جامعة الملك عبد العزيز ) ، العدد 13 ، ص 73 .

## المبحث الثاني

### مرحلة اعتماد الموازنة العامة

تبدأ مرحلة الاعتماد (أو المصادقة، أو الإقرار) بعد أن تنتهي السلطة التنفيذية من إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة، وتستمر طول فترة دراسته ومناقشته، وتنتهي بالمصادقة عليه.

وتعتبر مرحلة اعتماد الموازنة العامة من الناحيتين القانونية والفنية مسألة إجرائية غير معقدة يمكن تنفيذها خلال فترة وجيزة، إلا أن ما يتصل بها من مسائل أيديولوجية وسلوكية يجعلها من أدق المراحل وأكثرها حساسية، وذلك لأنها تمثل المرحلة النهائية التي يتم من خلالها مراجعة الموازنة من وجهة نظر تختلف في أهدافها عن وجهات النظر التي شاركت في تحضيرها<sup>(1)</sup>.

وتنص الدساتير المختلفة على حق البرلمان في اعتماد الموازنة العامة، وتنظم إجراءات هذا الاعتماد، لتأمين سير المصالح العامة في الدولة.

وسوف نوضحه من خلال العناصر التالية عملية المصادقة على الموازنة العامة، وأساليب تعديل وتصحيح اعتماداتها.

— إجراءات وضوابط اعتماد الموازنة العامة.

— تعديل وتصحيح اعتمادات الموازنة العامة.

### المطلب لأول : إجراءات وضوابط اعتماد الموازنة العامة.

إذا كانت السلطة التنفيذية هي الأقدر على القيام بالمرحلة الأولى من مراحل إعداد الموازنة العامة، فإن المرحلة الثانية تقوم به السلطة التشريعية باعتبارها المثلة للشعب، وتمارس السلطة التشريعية هذه المهمة وفق إجراءات وضوابط عامة منظمة لمنهجية إعداد الموازنة العامة.

(1) على العربي وعبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 187 .

## الفرع الأول : السلطة المختصة باعتماد الموازنة العامة.

تختص باعتماد الموازنة العامة في الدول المعاصرة السلطة التشريعية التي تنوب عن الطبقات الاجتماعية المختلفة، باعتبار أن الموازنة العامة هي أداة لعرض وتنفيذ السياسة الاقتصادية والمالية للدولة<sup>(1)</sup>.

ويعتبر حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة من الحقوق الرئيسية المكتسبة، عبر تطور تاريخي تدريجي في كل من إنجلترا وفرنسا. فكان أول حق اكتسبه نواب الشعب، ضرورة موافقتهم على فرض الضرائب، ثم استيعب ذلك مراقبتهم لإنفاق حصيلتها، فأصبح من الضروري اعتمادهم للموازنة العامة<sup>(2)</sup>.

والاعتماد هو عرض مشروع الموازنة العامة للدولة على السلطة التشريعية لدراسته ومناقشته والمصادقة عليه<sup>(3)</sup>. وتتضمن عملية الاعتماد أو الإقرار المصادقة على جانبي الموازنة الواردة في المشروع الذي تعده السلطة التنفيذية، فلا يمكن صرف النفقات أو تحصيل الإيرادات إلا بعد إجازة البرلمان للموازنة العامة، تطبيقاً لقاعدة "أسبقية الاعتماد على التنفيذ".

وتختلف طبيعته اعتماد البرلمان للإيرادات العامة عن اعتماده للنفقات العامة. فهو بالنسبة للإيرادات إجازة لتحصيلها. أما بالنسبة للنفقات فهو إجازة وتخصيص، إجازة لتنفيذ النفقات، وتخصيص الرقم المقدر لكل باب لوجه الإنفاق المعين له<sup>(4)</sup>.

وتتكون السلطة التشريعية في كثير من الدول في العالم من مجلسين: مجلس أدنى للنواب ومجلس أعلى للشيوخ، والقاعدة العامة أنه في المسائل التشريعية العادية تتساوى سلطة كل من المجلسين. أما عندما يتعلق الأمر بالمسائل المالية عامة، وشؤون الموازنة خاصة، فلمجلس النواب سلطة أوسع من سلطة مجلس الشيوخ، فالموازنة تعرض عليه أولاً لمناقشتها والمصادقة عليها<sup>(5)</sup>.

(1) عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 302.

(2) السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 505.

(3) عصام بشور، مرجع سابق، ص 299.

(4) عبد الحميد محمد القاضي، مرجع سابق، ص 298.

(5) محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 484.

وفي أكثر الدول لا يحق لمجلس الشيوخ تعديل القرارات التي يتخذها مجلس النواب في الشؤون المالية، بل يمكنه إما ردها وإما قبولها كما وردت منه<sup>(1)</sup>. بل إن كثيرا من الدول تذهب من الناحية العملية إلى حد إلغاء سلطة مجلس الشيوخ في بعض القوانين المالية مستفي وافق عليها مجلس النواب<sup>(2)</sup>.

وترجع فكرة توسيع سلطة مجلس النواب كونه أكثر تمثيلا للأمة من مجلس الشيوخ، حيث يعين جميع أعضاؤه عن طريق الانتخابات العامة.

ولذلك كلما ازدادت ديمقراطية الدولة كلما وسعت من سلطة مجلس النواب في الشؤون المالية ومسائل الموازنة، وضيق من سلطة مجلس الشيوخ فيها، لأن المجلس الأدنى أكثر تمثيلا للأمة، بينما المجلس الأعلى أكثر تمثيلا للنوي الدخول الكبيرة وأصحاب المصالح، وبحكم هذا التكوين فإن المجلس الأدنى أكثر ميلا إلى التوسع في الإنفاق لزيادة الخدمات التي يستفاد منها السواد الأعظم من الشعب، بينما المجلس الأعلى أكثر ميلا إلى الحد من النفقات العامة لأن ذلك يؤدي إلى تخفيف عبء الضرائب على كاهل من يمثلهم<sup>(3)</sup>.

### الفرع الثاني : إجراءات اعتماد الموازنة العامة .

يخضع اعتماد الموازنة العامة لعدة إجراءات تعتبر واحدة في الدول المعاصرة، الهدف منها الانتهاء من بحث الموازنة العامة في الفترة المحددة، وهي:

أولا : دراسة مشروع الموازنة في اللجنة المالية.

في كل مجلس نيابي لجنة مهمتها دراسة مشروع الموازنة أو كل المشاريع المالية قبل عرضها على هيئة المجلس العامة. وتسمى هذه اللجنة " لجنة الموازنة" وفي هذه الحالة تقتصر صلاحياتها على دراسة مشروع الموازنة، أما إذا سميت " اللجنة المالية" عندئذ تشمل صلاحياتها مشروع الموازنة جميع المشاريع التي لها صفة مالية.

(1) حسن عواضة ، مرجع سابق ، ص 155 .

(2) حامد عبد الهيد دراز، مرجع سابق ، ص 391 .

(3) محمود رباح عطية ، مرجع سابق ، ص 485 .

وتبدأ إجراءات الاعتماد بتقديم الحكومة لمشروع الموازنة للسلطة التشريعية، وبمجرد تسلم المشروع تقوم اللجنة المالية بدراسته جملة وتفصيلاً، وإعداد تقرير عنه يتضمن ملاحظات اللجنة، والتعديلات التي ترى إدخالها على هذا المشروع.

وتكون لهذه اللجنة الحق في أن تطلب من مختلف الجهات العامة البيانات والمعلومات والمستندات التي ترى أنها تفيدها في دراسة مشروع الموازنة، كما أن لها أن تستدعي من ترى فلتدة في استدعائه من الوزراء أو العاملين الذين اشتركوا في تحضير مشروع الموازنة لمناقشتهم<sup>(1)</sup>. وبعد أن تنجز اللجنة المختصة تقريرها، يحال إلى أعضاء المجلس لفحص مشروع الموازنة على ضوء هذا التقرير، وما جاء به من ملاحظات.

### ثانياً : مناقشة مشروع الموازنة العامة في المجلس النيابي.

يفتح المناقشة عادة الرئيس التنفيذي ( رئيس الحكومة أو وزير المالية ) بخطاب يقدم بموجبه مشروع الموازنة إلى السلطة التشريعية يوضح فيه<sup>(2)</sup>:

- 1 — الاتجاهات التي تنوي الحكومة انتهاجها في ضوء الأوضاع الوطنية والدولية.
  - 2 — السياسة الحكومية المستقبلية وعلاقتها بالتنمية والأهداف التي تنوي الحكومة تحقيقها.
  - 3 — عرض موجز عن المبالغ المتوقع تحصيلها وصرافها خلال السنة المالية المقبلة.
  - 4 — تقديم حصيلة تنفيذ ميزانية العام الماضي مقارنة بما توقع تحقيقه في العام القادم.
- ويحدث أحياناً أن يكتب وزير المالية بمقدمة عامة، وفي هذه الحالة يفتح المناقشة مقرر اللجنة المالية بخطاب يحلل فيه مشروع الموازنة، ويعلل أسباب التعديلات التي أقرها اللجنة<sup>(3)</sup>.
- وتوصي اللجنة المالية، في معظم الأحيان، بالموافقة على مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة القادمة، بعد ذلك يبدأ المجلس في فحص مشروع الموازنة على أساس تقرير اللجنة المالية، ثم يجري

(1) علي لطفى ، مرجع سابق ، ص 282 .

(2) فهسي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص 85 .

(3) حسن عواضة ، مرجع سابق ، ص 157 .

التصويت على محتوياتها، وفقا للقوانين والأنظمة المتبعة في البلاد، ويكون التصويت إما إجماليا ( فصلا فصلا ) أو تفصيليا ( بندا بندا ). ويميل الاتجاه الحالي في معظم الدول، إلى التصويت على الموازنة بشكل إجمالي، وذلك لإعطاء السلطة التنفيذية المزيد من الحرية في التصرف في نقل الاعتمادات بين بنود الموازنة، ولإعطاء الموازنة العامة المرونة الكافية عند التنفيذ<sup>(1)</sup>.

وبعد أن ينتهي البرلمان من مناقشة الموازنة العامة واعتمادها بابا بابا ، يقترح البرلمان على مشروع الموازنة العامة بكامله<sup>(2)</sup>.

ويمر اعتماد الموازنة العامة داخل البرلمان بإجراءات تضبطها دساتير الدول، وقوانين الموازنة بها، والنظام الداخلي للبرلمان، ولذلك فهي تختلف من دولة إلى أخرى ، غير أنه يمكن التمييز بين ثلاث مراحل أساسية، هي<sup>(3)</sup>:

المرحلة الأولى : تناقش فيه الموازنة مناقشة عامة يتناولون فيها سياسة الحكومة في جميع مجالات النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي والثقافي والإداري ... الخ.

المرحلة الثانية : تناقش فيها الموازنة مناقشة تفصيلية ، يتناول فيها المجلس أبواب الموازنة بابا بابا. مبتدأ بمناقشة أبواب النفقات أولا، ثم أبواب الإيرادات العامة، و يقترح المجلس على كل بلب بمحدد الانتهاء من مناقشته حتى يفرغ من دراسة كل الأبواب التي تتضمنها الموازنة.

المرحلة الثالثة : حيث يقترح المجلس على مشروع الموازنة العامة في مجمله.

وبعد إقرار مجلس النواب لمشروع الموازنة، يحيله إلى مجلس الشيوخ، ليمر بالمرحل السابقة ذاتها ( في البلاد التي لها مجلسين ). وحتى تتحقق الفائدة المرجوة من اعتماد الموازنة العامة يجب توافر مجموعة من الشروط منها<sup>(4)</sup>:

(1) محمد شاكر عصمور، مرجع سابق ، ص 102 .

(2) علي لطفى، مرجع سابق ، ص 282 .

(3) محمود رياض عطية ، مرجع سابق، ص 485 .

(4) عطية عبد الخليم صفر ، مرجع سابق ، ص 232 .

— توفر قدر كافي من المعلومات المالية والاقتصادية لدى النواب تساعدهم على المناقشة الجدية للبيانات المالية المعقدة التي تتضمنها وثيقة الموازنة العامة.

— ورود مشروع الموازنة العامة إلى البرلمان قبل المناقشة السابقة على اعتماده بوقت كاف، ليتمكن النواب من الاطلاع عليه ودراسته الدراسة الوافية.

— مراعاة الحكومة للقواعد الفنية للموازنة المتعارف عليها، واحترامها عند إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة.

### الفرع الثالث : الضوابط العامة لاعتماد الموازنة.

يخضع اعتماد السلطة التشريعية للموازنة العامة إلى بعض الضوابط منها ما يتعلق بالنفقات العامة ومنها ما هو خاص بالإيرادات العامة.

#### أولاً : ضوابط اعتماد النفقات العامة.

يلتزم أعضاء المجالس النيابية عند إقرار النفقات العامة ببعض القيود<sup>(1)</sup> منها : عدم إقرار النفقات المخالفة للمبادئ الدستورية، واحترام التعاقدات السابقة والحقوق المكتسبة، واحترام الشروط الدستورية الخاصة ببعض أنواع النفقات العامة. ولعل أهم القيود التي ينبغي الإشارة إليها في هذا المجال، هي تلك المتعلقة بمدى تصرف الحكومة بالاعتماد المفتوح، وتمثل هذه الأخيرة في قاعدتي تخصيص النفقة والتوقيت في فتح الاعتماد.

#### 1 — قاعدة التخصيص في اعتماد النفقات.

تفضل الحكومات أن يتم اعتماد النفقات جملة واحدة، لسد الحاجات العامة كلها، ولذلك لا تتوسع في تقسيم النفقات في الموازنة، حتى تكون أكثر حرية ومرونة في تسيير الإدارات العامة. في حين، يفضل أعضاء المجالس النيابية أن يخصص لكل حاجة اعتماد يوضح الحد الأقصى الذي يمكن للحكومة أن تنفق ضمنه، دون أن يحق لها تجاوزه، كما أنه في حالة زيادة المخصصات

(1) منير الحسن، مرجع سابق، ص 253.

عن الحاجة يتعذر على الحكومة استعمال الفائض في تمويل حاجة أخرى. ووفقا لهذا الأسلوب فإن رقابة المجلس على الحكومة قائمة باستمرار.

ولا شك أن أسلوب الاعتماد المطلق قد يؤدي إلى استغلال الحكومة للإنفاق وتوجيهه إلى غير الصالح العام، في حين أن التضييق في التخصيص لا يحقق المرونة المطلوبة، ويغل يد الحكومة في تصريف الأمور، كما أنه يزيد في صعوبة التقدير، ويعدد من أخطائه. ولهذا فإن الأرشيد هو إتباع أسلوب وسط، يجمع بين مزايا طريقتين. أما نتائج قاعدة التخصيص على الصعيد العملي فهي أنه (1):

— لا يجوز عقد نفقة لا اعتماد لها في الموازنة العامة.

— لا يجوز استعمال الاعتماد في غير الغاية التي أُرصد من أجلها.

— لا يجوز نقل الاعتمادات من بند إلى بند.

— لا يجوز أن يتجاوز الإنفاق الحد الأعلى للاعتماد.

— لا يجوز أن تضاف إلى اعتمادات دورة مالية اعتمادات باقية من دورة سابقة،

إلا في حالة تدوير الاعتمادات.

2 — قاعدة التوقيت في فتح الاعتماد.

إن قاعدة سنوية الموازنة تقيد الاعتماد المفتوح، وتحدد مدته بسنة واحدة، غير أن بعض علماء المالية يرى أن هذا التحديد غير ضروري، وينادي بتحرير الاعتماد من كل قيد زمني.

ويستند الاعتماد الموقوف إلى طبيعة النفقة العامة التي تقرر في الأصل المنفعة عامة، تقديرها نسبي وغير ثابت، لهذا ينبغي أن لا يترك للحكومة حرية في اعتمادات، قد يصبح إنفاقها علم المنفعة بعد مدة. كما يستند الاعتماد الموقوف إلى كونه الأنسب في تمكين السلطة التشريعية من ممارسة وظيفتها الرقابية باستمرار على أعمال الحكومة.

(1) حس عواضة، مرجع سابق، ص 166.

وإلى جانب إيجابياته، فإن لأسلوب الاعتماد المفتوح بعض السلبيات منها<sup>(1)</sup> :  
أنه إذا حدث تأخير في إقرار الموازنة فإن المشاريع ستوقف عن العمل عند استهلاك الاعتماد المخصص لها، بالإضافة إلى لجوء بعض الإدارات إلى إنفاق مخصصاتها الفائضة قبل انتهاء العام، حتى لا تؤخذ عليها مستقبلا.

#### ثانيا : ضوابط اعتماد الإيرادات العامة.

هناك عدة عوامل جعلت من تدخل السلطة التشريعية في إقرار الإيرادات أمرا ضروريا منها: أن مناقشة السلطة التشريعية للضرائب والرسوم يجعل المواطنين الذين يدفعونها أكثر اطمئنانا، باعتبارها حازت موافقة ممثليهم. ثم مناقشة السلطة التشريعية وموافقتها على كل تدبير أو تعديل يتعلق بأساليب جباية الإيرادات العامة، باعتبار أن أساليب الجباية تؤثر على الحالة الاقتصادية للبلاد.

غير أن حق السلطة التشريعية في اعتماد الإيرادات العامة تحده بعض الضوابط والقيود، أهمها<sup>(2)</sup> :

- 1 — ترك أمر تقدير واعتماد التكاليف المحلية، للسلطات المحلية.
- 2 — أخذ موافقة السلطة التشريعية على جباية الضرائب مرة واحدة إلا أن تصدر قوانين تخالفها أو تعدلها.
- 3 — إن اعتماد الإيرادات يعني أن على الحكومة تحصيل الضرائب والرسوم وبقية الإيرادات الميينة في الموازنة، دون أن تنقيد بالبلغ الإجمالي المقدر لها، خلافا لاعتماد النفقات حيث تكون الحكومة مقيدة في الصرف بحد لا يحق لها تجاوزه.
- 4 — إمكانية تحصيل ضريبة مستعجلة إذا رأت الحكومة أن إقرار المجلس لها قد يطول على أن تأخذ موافقة المجلس لاحقا.

(<sup>1</sup>) منير الحمش، مرجع سابق، ص 255.

(<sup>2</sup>) المرجع السابق، ص 256.

إن الرقابة المالية من طرف السلطة التشريعية مطلوبة ، وذلك لتحديد مجال ومحتوى أنشطة الدولة ومن ثم متطلباتها المالية بشكل دقيق. ولهذا الغاية فإن تقييد الموازنة العامة بالقيود الدستورية يوفر لها أفضل ضمان<sup>(1)</sup>. غير أن عملية المصادقة على الموازنة تحكمها ضوابط أخرى ذات أبعاد سلوكية<sup>(2)</sup> منها:

1 — طبيعة العلاقة بين السلطة التشريعية وبين السلطة التنفيذية.

2 — درجة التوازن بين الاعتبارات الفنية والاعتبارات السياسية العامة في وثيقة الموازنة.

3 — طبيعة العلاقة داخل البرلمان ذاته، وخاصة في ظل نظام التعددية الحزبية وأسلوب التمثيل الشخصي.

4 — درجة جدية السلطة التشريعية في مناقشة الموازنة العامة، وفي متابعة عملية التنفيذ.

5 — مستوى التزام السلطة التشريعية بمصالح المواطنين وبضرورة الدفاع عنها.

## المطلب الثاني : تعديل وتصحيح اعتمادات الموازنة العامة.

بعد إعداد مشروع الموازنة العامة من طرف الحكومة، وأثناء عملية مناقشته داخل البرلمان قد تتعرض بعض اعتمادات الموازنة العامة إلى التعديل، ثم بعد موافقة السلطة التشريعية على الموازنة العامة وإصدار قانون ربطها قد لا تأتي الأرقام الفعلية مطابقة تماما مع الأرقام المقدرة في الموازنة العامة مما يتطلب تصحيحها.

## الفرع الأول : تعديل الاعتمادات ورفض مشروع الموازنة.

طالما أن السلطة التشريعية هي التي تصادق على مشروع الموازنة، فمن حقها أن تبدي ملاحظاتها على جانبي مشروع الموازنة العامة، وكافة أبوابها، وأن تطلب إجراء التعديلات التي

(<sup>1</sup>) السيد عطية عبد الواحد، الموازنة العامة للدولة ، مرجع سابق ، ص 211 .

(<sup>2</sup>) علي العري وعبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة ، مرجع سابق ، ص 187 - 189 .

تراها ضرورية على تقديرات الموازنة بالزيادة أو النقصان، وفي ظل غياب هذه الحقوق يصبح اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الموازنة العامة أمرا غير ذي معنى.

ورغم ذلك، تشترط دساتير معظم دول العالم ضرورة موافقة الحكومة على التعديلات التي يطلبها المجلس على تقديرات مشروع الموازنة<sup>(1)</sup>. والواقع أن هذا القيد يرجع إلى عدة أسباب أهمها:

**أولا :** إن الموازنة العامة تمثل كلا متجانسا تحقق سياسة الحكومة في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وإن تعديل أرقام الإيرادات العامة أو النفقات العامة يؤثر على التوازن الاقتصادي العام.

**ثانيا :** ترتبط الموازنة بكل من الخطة الاقتصادية والموازنة النقدية في الدول التي يقوم نظامها الاقتصادي على أساس التخطيط، ولذلك يتطلب أمر تعديل أرقام الموازنة إعادة النظر في الخطة العامة والموازنة النقدية.

**ثالثا :** تمثل الموازن البرنامج السنوي للحكومة، وإن تعديل أرقام الإيرادات أو النفقات العامة، قد يؤثر على مدى إمكانية تنفيذ هذا البرنامج الذي تكون الحكومة قد التزمت به أمام السلطة التشريعية.

**رابعا :** إن أعضاء السلطة التشريعية يطالبون دائما بزيادة النفقات العامة، وأن هذا القيد يبعدهم عن المؤثرات الدعائية بتقدم تعديلات على تقديرات الموازنة العامة مجرد كسب رضا ناخبيهم.

لكل هذه المبررات فإن أي تعديل مقترح، سواء بالزيادة أو النقصان على تقديرات مشروع الموازنة، يتطلب الحصول على موافقة الحكومة. ويضاف إلى حق اقتراح تعديل بعض الاعتمادات، حق السلطة التشريعية في رفض المصادقة على مشروع الموازنة، ورده برمته، لأن من يملك حق الإذن يملك حق الرفض.

(1) على لطفى، مرجع سابق، ص 283.

فإذا كانت هذه الوثيقة تمثل حلقة الوصل بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، فإن رفض الموازنة يمثل فجوة في الثقة المتبادلة بين السلطتين، ويرتب نتائج وخيمة على حياة الدولة، منها: اضطراب الحكومة إلى الموافقة على التعديلات المقترحة أو تقديم استقالتها<sup>(1)</sup>، أو تنفيذ الحكومة الموازنة على مسؤوليتها، إذا كانت تتمتع بصلاحيات واسعة تسمح لها حل البرلمان وإجراء انتخابات مسبقة<sup>(2)</sup>.

## الفرع الثاني : قانون ربط الموازنة.

إذا تمت موافقة السلطة التشريعية على الموازنة العامة بصدر قانون يسمى " قانون ربط الموازنة العامة " لكن قد يحدث أن يتأخر اعتماد الموازنة العامة مما يتطلب اتخاذ إجراءات مناسبة.

### أولا : طبيعة قانون ربط الموازنة.

قانون ربط الموازنة هو قانون يحدد الرقم الإجمالي لكل من النفقات العامة، والإيرادات العامة، كما يرفق به جدولان يتضمن أحدهما تفصيلات النفقات العامة، ويتضمن الآخر تفصيلات الإيرادات العامة.

ويلاحظ أن قانون ربط الموازنة العامة لا يعتبر قانونا إلا من الناحية الشكلية فقط لصدوره عن السلطة التشريعية، أما من الناحية الموضوعية فالموازنة هي عمل تنفيذي إداري<sup>(3)</sup>.

وهذا ما سوف نوضحه من خلال عرض أهم أوجه الاختلاف بين قانون ربط الموازن العامة وبين القوانين الأخرى<sup>(4)</sup>:

1 — إن قانون ربط الموازنة هو قانون محدود-بسنة واحدة، إضافة إلى أنه يصدر لإجازة تصرفات معينة تنفيذا لقوانين معمول بها. أما القانون فينطوي على قواعد عامة دائمة تنظم الحقوق والواجبات.

(1) عبد الحميد محمد القاضي، مرجع سابق، ص 300 .

(2) حسن عواصة، مرجع سابق، ص 164 .

(3) السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص 508 .

(4) علي لطفي، مرجع سابق، ص 284 .

2 — أن قانون ربط الموازنة لا ينشئ بذاته ضرائب جديدة، أو يرفع من فئات الضرائب القائمة، فإذا تضمنت الموازنة العامة حصيلنة ضريبة إضافية، فلا بد أن تصدر بذلك قوانين مستقلة.

3 — أن قانون ربط الموازنة لا يستحدث إنشاء مصالح عامة ، فإذا تضمنت الموازنة العامة اعتمادات لأجهزة أو مصالح عامة جديدة، فلا بد أن تصدر قرارات بإنشائها، حتى تكون إعمالها قابلة للصرف.

4 — إن تأخر صدور قانون ربط الموازنة لا يعني توقف حركة الأموال العامة جارية وصرفها.

ثانيا : تأخر اعتماد الموازنة العامة.

إن الصفة التقديرية للموازنة العامة تتطلب المصادقة عليها، قبل دخول السنة الجديدة. فإذا تأخرت السلطة التشريعية في إقرار الموازنة العامة فإن السلطة التنفيذية تأمن سر مصالغ العامة بواسطة:

1 — العمل بالموازنة القديمة :

حيث تنص دساتير بعض الدول أنه في حالة عدم تمكن السلطة التشريعية من اعتماد الموازنة قبل بداية السنة المالية، يعمل بالموازنة القديمة إلى حين صدور قانون ربط الموازنة الجديدة. ولا يقصد بذلك العمل بالموازنة القديمة تطبيقها كلها، وإنما تطبق مع بعض القيود التي يوضحها نص القرار بالعمل المؤقت بالموازنة القديمة<sup>(1)</sup>.

وعند اعتماد الموازنة العامة الجديدة يخضم ما صرف حتى صدورها من الاعتمادات الواردة بها، وأضيف ما حصل حتى صدورها لحسابها أيضا.

(1) محمود رباح عطية ، مرجع سابق ، ص 495 .

تعتبر الموازنة الشهرية المؤقتة استثناء لقاعدة أسبقية الاعتماد على التنفيذ، تسمح للسلسلة التنفيذية بتحصيل الإيرادات، وإنفاق المصروفات الضرورية خلال شهر أو أكثر<sup>(1)</sup>، بما يؤمن السير الحسن للمصالح العامة خلال المدة التي تسبق ربط الموازنة الجديدة. والموازنة الشهرية المؤقتة تزول فور نشر الموازنة الجديدة، غير أن لها محاذير عديدة<sup>(2)</sup>.

ومنها أنها تحدث تشويشا وارتباكا في حسابات الخزينة، وأنها أداة تمكن الحكومة من وضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع، ثم إنها تأخر تنفيذ المشاريع الكبرى لأن الاعتمادات المفتوحة لشهر لا تمكن الحكومة من استخدام مبالغ كبيرة دفعة واحدة.

وخلاصة القول فإن ممارسة البرلمان لسلطته في المصادقة على الموازنة العامة يجب أن يتم بفعالية قوامها الأسس والضوابط العلمية والفنية التي تحكم عمليات التقييم الخاص بمضمونها، دون أن تكون مقرونة بالحساسيات أو التعقيدات التي لا تخلو من اعتبارات الصالح العام على نحو موضوعي<sup>(3)</sup>.

وبعد اعتماد الموازنة العامة من طرف السلطة التشريعية ترفع إلى رئيس الدولة للمصادقة عليها، والذي يملك في بعض الدول الاعتراض على قرارات السلطة التشريعية في تخفيض بعض البرامج. ثم تنشر الموازنة العامة بقانون في الجريدة الرسمية لتبدأ المرحلة الرئيسية من دورة الموازنة، وهي مرحلة التنفيذ<sup>(4)</sup>.

(1) المرجع السابق، ص 493 .

(2) حسن عواضة، مرجع سابق، ص 171 .

(3) مواننا زغلول رزق، مرجع سابق، ص 268 .

(4) عقلة محمد يوسف البيصون، مرجع سابق، ص 133 .

## المبحث الثالث

### تنفيذ الموازنة العامة للدولة

تدخل الموازنة العامة بعد مرحلة الاعتماد مرحلة التنفيذ، ويقصد بتنفيذ الموازنة العامة إخراج محتواها إلى حيز الوجود<sup>(1)</sup>.

وتتولى الحكومة بواسطة أجهزتها المتعددة (وزارات، مصالح)، وتحت إشراف وزارة المالية أو الخزانة، عمليات تنفيذ الموازنة العامة، بمعنى جباية الإيرادات العامة التي ينتظر الحصول عليها وفق التقديرات التي تم وضعها في الموازنة العامة، وصرف النفقات التي تم تقديرها في ذات الموازنة، والتي أصبحت قابلة للصرف بعد اعتماد الموازنة العامة، وحسب الأبواب والفصول التي خصصت لها، ومن ثم فإن عملية تنفيذ الموازنة العامة ما هي إلا بداية مرحلة جديدة تدخل فيها الموازنة واقع التطبيق العملي عند كل مستوى من مستويات التنفيذ<sup>(2)</sup>.

وتعتبر هذه المرحلة من أدق مراحل الموازنة أكثرها أهمية: فهي من جهة، تشمل جميع أعمال الدولة المالية، وتمس نشاط كل أفراد المجتمع، سواء من حيث مساهمتهم في تمويل الموازنة من خلال دفعهم للضرائب والرسوم، أو من حيث استفادتهم من النفقات العامة التي تصيبهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وهي من جهة أخرى، تلعب دورا كبيرا في التأثير على الاقتصاد الوطني بكامله.

ويستلزم تنفيذ الموازنة العامة توفر قواعد عامة لمختلف عمليات التنفيذ، سواء تعلق الأمر بتنفيذ النفقات العامة أو الإيرادات العامة، أو تصحيح العجز فيهما. كما يتبع التنفيذ بحساب ختامي للوقوف على حقيقة تنفيذ الموازنة للسنة المنقضية.

وعليه سوف نبحث الموضوعات الأساسية التالية:

— عمليات تنفيذ الموازنة العامة.

(1) عمود شاكور عصمور، مرجع سابق، ص 109.

(2) عادل فليح العلي وطلال عمود كداوي، مرجع سابق، ص 318.

— تصحيح الموازنة العامة للدولة.

— الحساب الختامي للموازنة العامة.

## المطلب الأول : عمليات تنفيذ الموازنة العامة.

يقصد بعمليات تنفيذ الموازنة العامة تلك العمليات التي يتم بمقتضاها تحصيل الإيرادات العامة وإنفاق المصروفات المعتمدة بها. حيث تتولى الخزينة العامة تجميع إيرادات العامة للدولة من مختلف مصادرها ودفع نفقاتها في الحدود المعتمدة بالموازنة.

ويتطلب تنفيذ الموازنة العامة إجراء عدة عمليات فرعية تتعلق بتنفيذ النفقات العامة والإيرادات العامة.

### الفرع الأول : قواعد تنفيذ الموازنة العامة.

تنفيذ الموازنة العامة للدولة هو عملية معقدة تستند إلى قواعد وأحكام في القوانين والأنظمة المعمول بها في الدولة.

#### أولا : سند التنفيذ للموازنة العامة.

إن اعتماد السلطة التشريعية لمشروع الموازنة العامة يضمن عليه الصفة القانونية، ويرخص بالبدء في تنفيذه، وهذا ما يجعل الموازنة العامة قابلة للتنفيذ ابتداء من التاريخ الذي يحدده قانون الموازنة. غير أن القانون ليس وحده سند التنفيذ، ولذلك تبدأ مرحلة تنفيذ الموازنة من الناحية النظرية مع بداية السنة المالية في الدولة، ومن الناحية العملية فإن الدوائر الحكومية لا تستطيع أن تباشر الجانب المتفق عليه من عمليات تنفيذ الموازنة إلا بعد إصدار الأوامر المالية أولا والحوالات المالية ثانيا<sup>(1)</sup>.

ويستند تنفيذ الموازنة إلى أحكام وقواعد في القوانين المعمول بها في الدولة التي تحدد أسلوب التنفيذ وأبعاده، مما يجعل تنفيذ الموازنة عملية تستدعي الانسجام مع قانون المحاسبة العمومية،

(1) عفة محمد يوسف البيصين، مرجع سابق، ص 135.

وقانون الخدمة المدنية، والتشريعات الخاصة بإبرام عقود الالتزام والمشتريات وغيرها. بالإضافة إلى خضوع عملية تنفيذ الموازنة إلى التعليمات السنوية الخاصة بتنفيذ الموازنة التي يصدرها وزير المالية، والسلطة المختصة بتنفيذ اعتمادات الموازنة كالوزارات وإدارة الموازنة العامة وإدارة المحاسبة الحكومية<sup>(1)</sup>.

وبالإضافة إلى التعليمات والقوانين، السالفة الذكر، فإن تنفيذ الموازنة تحكمه اعتبارات هامة، تمثل خصوصا في تحقيق الأهداف التالية:

— احترام قرار السلطة التشريعية، عدم تجاوز حدود الاعتمادات الممنوحة بالجباية والإنفاق.

— ترشيد استعمال الأموال العامة من قبل الموظفين المكلفين بتنفيذ النفقات العامة.

— ترشيد أداء المصالح العامة المكلفة بتحقيق الإيرادات العامة وتحصيلها.

— تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

ثانيا : مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية.

ومن أجل مراعاة الاعتبارات السابقة، فإن عملية تنفيذ الموازنة تخضع لمبدأ هام، يقتضي بالفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية، لذلك تتألف عملية تنفيذ الموازنة العامة، في الإيرادات والنفقات، من مجموعتين من القواعد أو التعليمات<sup>(2)</sup> هي:

1 — مجموعة قواعد تنفيذ الموازنة من الوجهة الإدارية: وترتكز مجموعة تعليمات تنفيذ الموازنة من الوجهة الإدارية على أساليب تنفيذ الاعتمادات المرصودة بالموازنة، والأحكام التنفيذية ذات العلاقة بتنفيذ هذه الاعتمادات، كما تحدد الصلاحيات، وتوضح السلطات المسؤولة عن تنفيذ الاعتمادات والإيرادات.

(1) مهدي محمود شكوي، مرجع سابق، ص 92.

(2) المرجع السابق، ص 93.

2 — مجموعة قواعد التنفيذ المحاسبي للموازنة: وترتكز مجموعة تعليمات التنفيذ المحاسبي للموازنة على توضيح سلطات وصلاحيات الصرف والجباية، والإجراءات المالية المتعلقة بالمعاملات المالية الضرورية لإجراء عمليات الصرف والجباية.

وبالنظر إلى المجموعتين السابقتين، فإن عملية تنفيذ الموازنة تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين: الأولى إدارية تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ، والثانية تنفيذية محاسبية تتضمن تنفيذ القرار إداري والقيام بصرف النفقة أو جباية الإيراد<sup>(1)</sup>. ويقوم بالعملية الإدارية الوزراء المختصون، أو الموظفون الإداريون التابعين لهم، أما العمليات التنفيذية أو المحاسبية، فيقوم بها المحاسبون، والأعوان المرتبطون بهم، والتابعين في معظمهم لوزارة المالية.

وتعذر الإشارة إلى أن المحاسبين، مستقلون عن الإداريين، ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم التسلسلية. فهم لا ينفذون أوامر الدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة، وبذلك يكون لهم حق الرقابة على الإداريين<sup>(2)</sup>.

إن هذه الرقابة هي أساس الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية، ولضمان فعاليتها فلا بد أن تتبع الوظائف وحدهتين متوازيتين، لا تخضع إحداها لسلطة الأخرى، مما يقتضي التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحية الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحية التنفيذ، سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو بالنفقات.

بالنسبة للإيرادات، يفرق بين مراقبي الضرائب أو مأموري التحقيق ومأموري التحصيل أو الجباية. حيث يتولى مراقبو الضرائب مهمة تحديد مقدار الضريبة، وتصفيتها، وتعيين المكلف بها، ثم إرسال المعاملة إلى مأموري التحصيل الذين يقومون بتحصيل الضريبة.

أما بالنسبة للنفقات، فيفرق بين سلطة تقرير النفقة وسلطة الدفع، حيث يتولى سلطة تقرير إنفاق أي عقد النفقة وتصفيتها وصرفها موظفون إداريون، أما سلطة دفع النفقة أي تأدية قيمتها إلى مستحقيها، فتسند إلى موظفين محاسبين.

(1) عصام بشور، مرجع سابق، ص 306.

(2) حسن عواضة، مرجع سابق، ص 198.

وهذا يعني أن الوحدات الإدارية التي تقرر النفقة وتأمّر بدفعها تختلف عن الوحدات الإدارية التي تحصل الإيراد، ورغم هذا الاختلاف فإن المحاسبين الذين يتولون الدفع هم أنفسهم الذين يتولون تحصيل الإيرادات مباشرة أو بواسطة الموظفين التابعين لهم. فهم يقومون بوظيفة قبض الأموال العمومية، وحفظها، مسك حساباتها، وبوظيفة تأديتها، في نفس الوقت، وهو ما يعرف " بوحدة الصندوق " .

غير أن قاعدة الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية المحاسبية، وهي أهم قواعد تنفيذ الموازنة، تجد مبرراتها في (1) :

— الحفاظ على الأموال العمومية وصيانتها.

— تمكين وزارة المالية من مراقبة تنفيذ النفقات في الوزارات والمصالح الأخرى.

— مراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية.

### الفرع الثاني : تنفيذ النفقات العامة.

إن إجازة البرلمان لاعتمادات النفقات لا يعني التزام الحكومة بإنفاق كافة مبالغ هذه الاعتمادات، لكنه يعني الترخيص لها بأن تنفق في حدود هذه المبالغ علي الأوجه المعتمدة من أجلها، ولذلك فهي تستطيع دائما عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع إلى ذلك حاجة (2) .

ومن ثم فإن مجرد فتح الاعتماد في الموازنة لا يعني تنفيذ النفقة، ذلك أن عملية التنفيذ ترتبط بقواعد وأصول تهدف إلى احترام القوانين والأنظمة المعمول بها عند تخصيص وصرف الأموال العامة، في الأهداف التي أقرتها السلطة التشريعية بكل صرامة ودقة. وتعبير مالي فإن تنفيذ النفقة يتطلب نوعين من العمليات:

— عمليات إدارية تشمل ثلاث مراحل هي: العقد، والتصفية، والصرف (أو الأمر بالدفع).

(1) محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 112 .

(2) أحمد حاتم، مرجع سابق، ص 377 .

— عمليات حسابية تشمل مرحلة الدفع.

حيث تمر النفقة بعد اعتمادها من السلطة التشريعية بهذه المراحل حتى يمكن صرفها، ويمكن تلخيص عمليات الصرف بالمراحل الآتية<sup>(1)</sup>:

**أولاً : الارتباط بالنفقة " عقد النفقة " .**

تنشأ الرابطة القانونية بين الدولة ودائنيها متى توافرت الاعتمادات اللازمة لصرف النفقة في الموازنة العامة، واتخذت السلطة التنفيذية القرار بالقيام بالعمل الذي يجعل الدولة مدينة، كتعيين الموظفين العموميين أو العمال، أو شراء أدوات، أو القيام بمشروعات عامة.

**ثانياً : تحديد النفقة " التحقيق " .**

ويقصد بها التأكد من وجود الارتباط أو ثبوت ترتب الدين على الجهة الإدارية، وتحديد قيمة الدين الذي في ذمة الدولة، وتاريخ استحقاقه. ويتم التثبت من هذا الدين بالرجوع إلى المستندات والوثائق المؤيدة، إذ لا يمكن تصفية النفقة إلا بعد تأدية الخدمة أو تسليم المادة موضوع العقد. وتضمن هذه الخطوة أيضاً التأكد من أنه لم يسبق دفع من قبل، وأن الدائن ليس مديناً للدولة بشيء حتى يمكن إجراء مقاصة بين الدينين.

**ثالثاً : الأمر بالدفع " صرف النفقة " .**

وهو قرار يصدر من الجهة الإدارية بالأمر بدفع مبلغ النفقة السابق تحديده، بالشكل الذي يسمح للدائن من الحصول على حقه من الخزينة العامة. حيث يصدر أمر الصرف أمراً إلى المحاسب بدفع مبلغ معين من الاعتمادات المحددة في الموازنة العامة، ويرفق بأمر الصرف جميع المستندات الثبوتية التي تسمح للمحاسب بالتأكد من قانونية النفقة ونظاميتها.

ويقوم الوزراء أو من ينوبون عنهم من مديري المصالح أو الإدارات التابعة لهم بهذه المراحل الثلاث، ويجب عليهم مراعاة القواعد المالية المقررة، التي منها استخدام الاعتماد فيما خصص له، وعدم تجاوز مبلغ الاعتماد المفتوح.

(1) فحطان السيوي، مرجع سابق، ص 123.

## رابعاً : الدفع " تأدية النفقة "

إن تأدية النفقة هي المرحلة الأخيرة في تنفيذ النفقة العامة، حيث يقوم المحاسب بدفع النفقة لصاحب الاستحقاق، بعد أن يتأكد المحاسب من صحة ودقة ونظامية جميع العمليات، ومطابقتها للقواعد المالية، والقوانين والأنظمة المعمول بها، وأن هناك اعتماداً كافياً للصرف، وأن ما يطلب الصرف من أجله قد تم فعلاً. ويتمتع المحاسب من خلال قيامه بتأدية النفقة بصفتين أساسيتين: صفة المراقب وصفة أمين الصندوق.

وبصورة عامة فإن تنفيذ النفقة العامة يتطلب أن تنشأ علاقة حقوقية بين الدولة ودائنيها. وأن تتأكد الدولة من قيام الدائن بالعمل المطلوب منه، وتحدد المبلغ الواجب دفعه عن هذا العمل. وأن يصدر من السلطة التنفيذية إلى السلطة الإدارية المختصة أمراً بدفع قيمة العمل المنجز. وتمثل هذه الخطوات الثلاثة الأولى الاختصاص الإداري، ويقوم بها موظفون تابعين للجهة الملتزمة بالنفقة. أما الاختصاص المحاسبي فيتمثل في دفع المبلغ من الخزينة العامة، بعد تأشير السلطة الإدارية عليه، ويقوم به موظفون تابعين لوزارة المالية.

## الفرع الثالث : تنفيذ الإيرادات العامة .

إن اعتماد السلطة التشريعية للإيرادات العامة يعطيها صفة الإلزام، خلافاً للنفقات العامة. ويأتي الإلزام من قانون الموازنة قوانين الضرائب، حيث أن الموازنة العامة تضع موضع التنفيذ، الأحكام التي تتضمنها قوانين الضرائب والرسوم لمدة عام.

ويختلف تنفيذ الإيرادات العامة حسب نوع الإيراد، الذي يختلف بدوره حسب نظم الدولة السياسية والاقتصادية، ولا تبعد الحكومات أية صعوبة في تنفيذ الإيرادات غير الضريبية، حيث تدخل هذه الإيرادات خزينة الدول بشكل رقم إجمالي. لذلك نكتفي هنا بتقديم لمحة عن تنفيذ الإيرادات الضريبية والقواعد القانونية المعتمدة في ذلك.

## أولاً : القواعد القانونية لتنفيذ الإيرادات العامة.

يتبع في تحصيل الإيرادات العامة عدة قواعد قانونية، أهمها ما يلي<sup>(1)</sup>:

1 — الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية يتطلب تقرير الإيراد بواسطة دوائر الضرائب في مصلحة الإيرادات العامة، بينما تحصيله يتولاه المحاسبون التابعين لوزارة المالية، بواسطة الجباة وأمناء الصناديق التابعين لهم، وهذا يعني أن الموظف الذي يأمر بتحصيل الأموال العامة، غير الموظف الذي يقوم بتحصيلها.

2 — العمل بقاعدة " ادفع ثم استرد" حيث أن المنازعة في دين الضريبة لا يوقف دفعها، بل يجب الدفع أولاً ، ثم التظلم بعد ذلك.

3 — احترام مواعيد التحصيل و طريقته في مختلف الأحوال التي تنص عليها القوانين.

4 — شرط توفر الواقعة المنشئة للضريبة لتحصيل الإيرادات العامة ، كتحقيق الربع بالنسبة للضريبة على الأرباح الصناعية، أو الحصول على إيرادات بالنسبة للضريبة على إيرادات القيسم المنقولة.

### ثانياً : تنفيذ الضرائب المباشرة.

الضرائب المباشرة هي الضرائب التي تفرض عادة على ما يملكه المكلف أو ما يربحه من مهنته أو عمله أو أمواله. ويتطلب تنفيذ الضرائب المباشرة قيام الأجهزة المختصة في وزارة المالية بعمليات أربع<sup>(2)</sup> هي: تحديد وعاء الضريبة، تصنيفها، إصدار جداول تحقيقها، وجبايتها.

وتتألف العمليات الثلاث الأولى مرحلة تحقيق الضريبة، فهي مرحلة تنفيذية حيث تحصل بموجبها الضرائب من طرف مصلحة الخزينة العامة، ويقوم بها المحاسب عن طريق أمين الصندوق أو الجباة، طبقاً لمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية.

(1) السيد عبد المولى ، مرجع سابق ، ص 513 .

(2) عصام بتور ، مرجع سابق ، ص 318 .

ثالثاً : تنفيذ الضرائب غير المباشرة والرسوم .

الضرائب غير المباشرة هي التي تجبي من المكلف بمناسبة عمل طارئ يقوم به أو نفقة ينفقها. أما الرسوم فتستوفى عن بعض المعاملات التي تتطلب تدخل لمصلحة المكلف، أو عن بعض الخدمات التي توديتها الدولة.

ويلاحظ أن تنفيذ الضرائب غير المباشرة لا يخضع لمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية حيث تقوم إدارة ضريبية واحدة بمختلف العمليات اللازمة من تحديد وعاء الضريبة حتى تحصيلها<sup>(1)</sup>.

وفي حالة الضرائب غير المباشرة لا يمكن تنظيم جداول تحقيق من نفس نوع الضرائب المباشرة، لأن الدوائر المالية لا يمكنها أن تعرف سلفاً اسم الشخص السذي سيقوم بالعمل، ولا مقدار الضريبة التي ستفرض، لأن ذلك يتوقف على الحادثة المنشئة للضريبة، مما يجعل تنفيذ الضرائب غير المباشرة يختلف باختلاف نوع الضريبة.

وهذا يعني أن ليس هناك قاعدة عامة تطبق على جباية جميع الضرائب غير المباشرة والرسوم، فلكل منها أصول خاصة تتفق مع نوعها ومكانها<sup>(2)</sup>.

#### الفرع الرابع : عمليات الخزينة العامة.

تمثل عمليات الخزينة حلقة اتصال بين عمليتي تحصيل الإيرادات وصرف النفقات<sup>(3)</sup>، وهي مجموعة من الطرق والأساليب تلجأ إليها الخزينة العامة لمواجهة العجز الموسمي في الإيرادات المحصلة بالفعل، إذ من المعلوم أن الأعمال الرئيسية التي تقوم بها الخزينة تتكون من : تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة باسم الدولة، ثم الموازنة بين عمليات التحصيل والصرف بحيث يكون لدى الخزينة، وبصفة دائمة، المبالغ اللازمة للوفاء بأوامر الصرف في حينها.

(1) المرجع السابق ، ص 319 .

(2) حسن عواصة ، مرجع سابق ، ص 243 .

(3) عطية عبد الحليم صفر ، مرجع سابق ، ص 236 .

وفي بعض الأوقات، قد تضطر الخزينة إلى تنفيذ النفقات قبل جباية ما يقابلها من الإيرادات، وحينئذ تلجأ إلى عمليات الخزينة للحصول على الأموال اللازمة لتغطية هذه النفقات، وأهم العمليات التي تقوم بها الخزينة لتحقيق ذلك هما:

1 — الاقتراض لمدة لا تتجاوز السنة من البنك المركزي، أو غيره من البنوك.

2 — إصدار أذون على الخزينة.

3 — السُّحب من المال الاحتياطي، إن وجد، لأن الأفضل عدم تكوين مال احتياطي لسبب (1):

— لأن وجود مال احتياطي قد يغري بالإسراف في الإنفاق.

— لأن الدولة لا يجب أن تأخذ من المكلفين أكثر مما تحتاج إليه.

### المطلب الثاني : تصحيح الموازنة العامة.

إن الصفة التقديرية للموازنة، والظروف الطارئة والمستحجلة التي قد تحدث، كل ذلك قد يستوجب زيادة النفقات أو تخفيضها، مما يتطلب اللجوء إلى طرق متعددة لتصحيح مبالغ الموازنة عند الضرورة، ومنها:

#### الفرع الأول : عدم كفاية الإيرادات.

إذا تبين خلال السنة المالية أن التحصيلات أقل من التقديرات، فيمكن سن تلافٍ العجز في الإيرادات بعدة طرق أهمها (2): سد العجز باستعمال "مال الاحتياط" إن وجد. أو حذف بعض الاعتمادات في الحالات الاضطرارية. أو إحداث موارد جديدة كزيادة الضرائب أو القروض.

(1) محمود رياض عطية ، مرجع سابق ، ص 405 .

(2) حسن عواضة ، مرجع سابق ، ص 172 .

## الفرع الثاني : الاعتمادات الإضافية.

قد يتبين أثناء تنفيذ الموازنة أن الاعتمادات المخصصة لها غير كافية، وفي هذه الحالة تستطيع الحكومة أن تطلب من السلطة التشريعية اعتمادات إضافية، تكميلية لمواجهة نقص في بند معين، أو استثنائية بهدف إنشاء خدمة عامة جديدة أو التوسع في خدمة مقررة في الموازنة، توسيعا تستلزمه ظروف طارئة<sup>(1)</sup>.

ومن نتائج الاعتمادات الإضافية أنها تقلل سلطة البرلمان في الرقابة على الموازنة، إذ من الصعب أن يرفض البرلمان اعتمادا إضافيا، لكونها ضرورة لا بد منها ما دامت الموازنة قائمة على التقدير. غير أن الإفراط فيها يعني أن تقديرات الموازنة لا تستند إلى أسس سليمة. ولهذا النوع من الاعتمادات محاذير عديدة نذكر منها:

— أنها تشجع الوزراء على الإسراف.

— وأنها وسيلة لإيهام النواب أن الموازنة متعادلة الجانبين.

— ثم أنها وسيلة لوضع مجلس النواب أمام الأمر الواقع.

## الفرع الثالث : نقل الاعتمادات.

الاعتماد هو إذن بالإتفاق لغاية معينة، لا يجوز أن ينفق في غير الوجه الذي أرصد من أجله. وهذا يعني أنه لا يجوز نقل الاعتماد من بند إلى آخر، أو من فصل إلى آخر، دون إذن مسن السلطة التشريعية. غير أن ذلك ممكنا إذا تمت المصادقة على الموازنة بندا بندا، أو فصلا فصلا<sup>(2)</sup>.

والنقل يتم بإبطال الاعتماد من البند، أو الفقرة التي نقل منها، وإضافته إلى البند أو الفقرة التي نقل إليها. ويساعد النقل على التحفيض من الاعتمادات الإضافية إذا استفيد من الفائض في بعض الاعتمادات ليسد بها العجز في الاعتمادات الأخرى.

(1) محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 496.

(2) حسن عواصم، مرجع سابق، ص 176.

## المطلب الثالث : الحساب الختامي للموازنة " قطع الحساب " .

بعد انتهاء مرحلة تنفيذ الموازنة تحصيليا و صرفيا، تبدأ مرحلة أخرى، هي مرحلة إعداد الحساب الختامي، أي حساب النفقات المصروفة فعلا، والإيرادات المحصلة فعلا، لسنة مالية منتهية.

ولذلك يعرف " الحساب الختامي للدولة " أو " قطع الحساب " بأنه : " بيان باستخداماتها وإيراداتها الفعلية خلال فترة سابقة(سنة مالية) وما يترتب عليها من فائض أو عجز نقدي " ( 1 )، أي سجل فعلي بنتيجة تنفيذ الموازنة حتى انتهاء السنة المالية. مما يسمح بالوقوف على مدى دقة تقديراتها وسلامة تنفيذها وتحقيق أهدافها. وتتبع في إعداد الحساب الختامي نفس الخطوات التي يتم من خلالها إعداد الموازنة ( 2 ) .

وتمر مرحلة الحساب الختامي بعدة خطوات، هي خطوات الإعداد والمراجعة والاعتماد، حيث تتولى الإعداد السلطة التنفيذية، ويقوم بالمراجعة جهاز مركزي للمحاسبة. وأخيرا، يعتمد الحساب الختامي من طرف السلطة التشريعية ( 3 ) .

ولذلك ينظم الحساب الختامي للموازنة بنفس الطريقة والترتيب والتبويب التي تعسد بها الموازنة العامة ( 4 ) .

## الفرع الأول: المقارنة بين الحساب الختامي والموازنة العامة للدولة.

يوجد بين الحساب الختامي والموازنة العامة أوجه للإنتفاق وأخرى للاختلاف ( 5 ) .

أولا : أوجه الاتفاق بين الحساب الختامي والموازنة العامة تتمثل في :

1 - اعتماد كل منها من طرف السلطة التشريعية.

( 1 ) حسن محمد كمال ، مرجع سابق ، ص 304 . .

( 2 ) عبد الحميد محمد القاضي ، مرجع سابق ، ص 305 .

( 3 ) قطب إبراهيم محمد ، مرجع سابق ، ص 172 .

( 4 ) فهسي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص 97 .

( 5 ) قطب إبراهيم محمد ، مرجع سابق ، ص 174 .

2 — إبتاع كل منهما نفس التقسيم كأن يكون طبقا النفقة أو وظيفي أو إقليمي أو غيره.

ثانيا : أوجه الاختلاف بين الحساب الختامي والموازنة العامة، وتتمثل في :

1 — ينظم الحساب الختامي لسنة مالية منتهية ، بينما توضع الموازنة لسنة مقبلة.

2 — الحساب الختامي هو بيان فعلي محدود ونهائي لنفقات الحكومة وإيراداتها، في حين

أن الموازنة العامة هي بيان تقديري مفصل للإيرادات والنفقات العامة.

3 — المفروض أن يعد الحساب الختامي وفق نفس القواعد الفنية لإعداد الموازنة العامة

السابقة الذكر، غير أن الحسابات الختامية قد لا تحققها نتيجة لظروف التنفيذ، التي منها:

— قيام بعض العمليات خارج الموازنة العامة مما يخل بقاعدة الشمول.

— تخصيص موارد معينة لنفقات معينة مما هو مخالف لقاعدة عدم التخصيص.

— عدم تحقيق تقديرات الإيرادات العامة مما يخل بالتوازن المقدر.

— يختلف الحساب الختامي عن الموازنة من حيث أن هذه الأخيرة تتكون من جدولين اثنين

هما : جدول الاستخدامات و جدول الإيرادات. أما الحساب الختامي فإنه يتكون من ثلاثة جداول

هي: جدول الاستخدامات الفعلية و جدول الإيرادات الفعلية و جدول حالة الخزينة العامة.

ويعين هذا الجدول الأخير جميع الممتلكات النقدية للدولة في الخزائن وفي البنوك، وما لها

من حقوق لدى الغير، كما يوضح ما عليها من التزامات وغيرها من الحسابات الجارية الدائنة<sup>(1)</sup>.

## الفرع الثاني : أهمية دراسة الحساب الختامي للموازنة.

تفيد الدراسة التحليلية لبيانات الحساب الختامي في رسم السياسات العامة للدولة، وتطوير

النظم المالية، وسد الثغرات التي قد تظهر بها، وتعرف على اتجاهات المؤشرات المالية ومدلولاتها.

(1) حسن محمد كمال ، مرجع سابق ، ص 306 .

ومن أهم النتائج التي تحققتها دراسة الحسابات الختامية ( 1 ) ما يلي :

أولاً : تساعد الحسابات الختامية المعدة عن السنوات السابقة في ضبط تقديرات النفقات العامة، ومحصلات الإيرادات العامة عن ميزانية السنة المالية الجديدة.

ثانياً : تمكن الحسابات الختامية السلطة التشريعية من مناقشة مشروع الموازنة العامة مناقشة جادة وفعالة وواقعية.

ثالثاً : تعتبر الحسابات الختامية مصدراً هاماً للبيانات التي تساعد الحكومة في رسم سياسة الدولة، وتحديد إطار الموازنة العامة للدولة، والتخطيط الواقعي للسنوات المقبلة.

رابعاً : تمكن الحسابات الختامية من الكشف عن الثغرات التي واجهت التنفيذ خلال السنة، والخطأ المحاسبية والمحالفات المالية التي ارتكبت، لتوضع على أساسها خطط وسياسات الإصلاح.

خامساً : يمكن الحساب الختامي من إظهار المركز المالي للدولة من خلال دراسة:

— إجمالي الإنفاق العام الفعلي والصافي.

— نتيجة الميزانيات من فائض وعجز.

— الإنفاق الفعلي على وظائف الدولة المختلفة كالتهليل والأمن والدفاع والعدالة وغيرها.

— توزيع الإنفاق الفعلي للدولة على جميع بنود الصرف المدرجة بكل باب من أبواب الموازنة العامة كالأحور والمرتبات، والنفقات الجارية وغيرها.

سادساً : تظهر الحسابات الختامية الإيرادات الفعلية من أوعية كل ضريبة من الضرائب ومن الرسوم المختلفة، وإيرادات الخدمات والإيرادات الرأسمالية، ويفيد ذلك في رسم السياسة الضريبية، وسياسة الإيرادات بصفة عامة.

( 1 ) قطب إبراهيم محمد ، مرجع سابق ، ص 185 .

سابعاً : توضح الحسابات الختامية مبالغ الاعتمادات الإضافية التي صدرت خلال السنة، فإذا كانت الاعتمادات الإضافية تشكل نسبة مرتفعة من تقديرات الموازنة العامة فإن ذلك يدل ذلك عن عدم دقة تقديرات الموازنة العامة ما لم توجد ظروف استثنائية.

ثامناً : تكشف الحسابات الختامية إن كانت هناك أموال تحت يد الدولة تستخدمها في تمويل بعض العمليات والمشروعات دون إدراجها في الموازنة العامة.

تاسعاً : يظهر الحساب الختامي للجهاز الإداري للدولة اتجاه الدين العام الداخلي.

عاشراً : يبرز الحساب الختامي مشكلة المبالغ التي تستحق للدولة خلال السنة على شكل ضرائب ورسوم وعوائد ولم يتم تحصيلها فعلياً خلال السنة نفسها. وكذلك ما يتعلق بالمبالغ التي تستحق على الدولة ولا يتم دفعها إلى مستحقيها إلا في السنة الثانية.

ومعالجة هذا الواقع يعكسه الأساس المحاسبي الذي تتبعه الدولة في احتساب إيرادات الفترة ونفقاتها وقيدتها المحاسبي الذي يتبلور في الطرق التالية<sup>(1)</sup> :

1 - أساس الاستحقاق ( طريقة محاسبة الحقوق ) :

يقوم هذا الأسلوب على أساس احتساب إيرادات الفترة ونفقاتها. أي أن إيرادات الفترة حسب هذا الأساس تضم جميع ما يستحق للدولة من إيرادات خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ التحصيل الفعلي. وعلى هذا الأساس فإن حسابات الحكومة تبقى مفتوحة لعدة أشهر بعد انتهاء السنة المالية، وذلك حتى يتضمن الحساب الختامي جميع الحقوق والديون التي نشأت في تلك السنة المالية.

2 - الأساس النقدي ( طريقة محاسبة الخزانة ) :

ووفقاً لهذا الأسلوب يتضمن الحساب الختامي للدولة الإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً خلال الفترة سواء تعود للسنة المالية نفسها أو لسنوات سابقة، وكذلك النفقات التي دفعت فعلاً خلال

<sup>1</sup> ، عفة محمد يوسف المصير ، مرجع سابق ، ص 397

السنة المالية بغض النظر عن كونها تخص السنة نفسها أو السنوات القادمة. وعلى هذا الأساس تقفل الحسابات الحكومية في اليوم الأخير من السنة المالية.

### الفرع الثالث : إعداد الحساب الختامي ومراجعته واعتماده.

يبدأ إعداد الحساب الختامي للموازنة بتعليمات تصدر من أحد أجهزة وزارة المالية، المكلف به، وتتضمن على الخصوص ما يلي:

**أولاً :** طلب إرسال الحسابات الختامية عن السنة المنتهية في مواعيد محددة، تمكن الجهاز من إعداد حساب ختامي للدولة، وتقديمه في الآجال المقرر قانوناً للسلطة التشريعية.

**ثانياً :** ضرورة مطابقة تقسيمات الحسابات الختامية لتقسيمات الموازنة فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات.

**ثالثاً :** ضرورة مراعاة القوانين واللوائح السارية المفعول عند إعداد الحسابات الختامية.

بالإضافة إلى مجموعة أخرى من التوصيات والجداول والمطالب التي ترمى إدارة الحساب الختامي ضرورة التقيد بها من اجل إعطاء صورة حقيقية لتنفيذ الموازنة العامة للسنة المنصرمة. وترسل الحسابات الختامية للجهات، بعد إعدادها، إلى وزارة المالية، لإعداد الحساب الختامي للدولة الذي يتم مراجعته من طرف جهاز مركزي للمحاسبة وإرساله إلى السلطة التشريعية للمصادقة عليه.

حيث تنص معظم الدساتير أو القوانين المالية في دول العالم على أن تتولى السلطة التشريعية المصادقة على الحسابات الختامية السنوية للدولة، وبذلك تعرض الموازنة على نواب الشعب مرتين، الأولى عند المصادقة على مشروع الموازنة، والثانية عند المصادقة على الحسابات الختامية، مما يمكن السلطة التشريعية من مساءلة السلطة التنفيذية عن مدى تنفيذها للموازنة، ومواطن الضعف أو التقصير في التنفيذ أو التجاوز عليه. وهذا ما يجعل مراقبة السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية قائمة باستمرار<sup>(1)</sup>.

(1) فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص 98.

## المبحث الرابع

### مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة

تتميز المراحل الثلاثة الأولى لدورة الموازنة العامة، وهي الإعداد والاعتماد والتنفيذ، بتتابعها واستقلالية بعضها عن بعض، أمّا مرحلة مراقبة تنفيذ الموازنة العامة، فهي ليست مرحلة مستقلة تأتي في ختام دورة الموازنة، ولكنها مرحلة متداخلة، أي مصاحبة للمراحل السابقة، بل تمتد لتشمل مرحلة ما بعد الانتهاء من التنفيذ، من خلال مناقشة السلطة التشريعية للحساب الختامي للموازنة.

والهدف من مرحلة المراقبة هو التأكد من سلامة تنفيذ الموازنة، بما تتضمنه مسن إيرادات ونفقات، حسب ما أقرته واعتمده السلطة التشريعية. لذلك فالرقابة هي مجموعة الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعية، ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ، حتى يمكن علاج نواحي الضعف، ومنع تكرار الخطأ، وضمان حسن تطبيق الموازنة العامة مستقبلاً.

ولقد تعددت صور وتقسيمات الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، بتعدد الزوايا التي يمكن أن ينظر من خلالها إليها، غير أنها من الناحية العملية متداخلة، بعضها مع بعض، ولذلك فإن دراستها من حيث السلطة التي تمارس الرقابة يتطلب تقسيمها إلى رقابة إدارية تقوم بها مصالح الحكومة، ورقابة سياسية التي تقوم بها السلطة التشريعية ورقابة مستقلة أو قضائية تقوم بها هيئة مستقلة، والرقابة الاقتصادية.

ولذلك يكون من المناسب معالجة موضوع مراقبة تنفيذ الموازنة العامة من خلال ما يلي:

- الرقابة الإدارية للموازنة العامة.
- الرقابة السياسية للموازنة العامة.
- الرقابة المستقلة للموازنة العامة.
- الرقابة الاقتصادية للموازنة العامة.

## المطلب الأول : الرقابة الإدارية للموازنة العامة.

الرقابة الإدارية هي التي يقوم به الرؤساء من موظفي الحكومة على مرءوسيههم، وتقوم بها وزارة المالية على بقية الوزارات والمصالح الحكومية، بواسطة القسم المالي في كل وزارة أو مصلحة ( <sup>1</sup> )، أي أنها رقابة ذاتية تقوم بها الحكومة على نفسها، وينفذها موظفون داخل الإدارات، أو هيئات رقابة متخصصة في بعض الحالات.

وتتناول الرقابة الإدارية عمليات تحصيل الإيرادات، وعمليات صرف النفقات التي يأمر بها الوزراء أو من يفوضونهم عنهم للتأكد من مطابقة أوامر الصرف للقواعد المالية المقررة في الموازنة العامة، وفي القوانين واللوائح التنظيمية ( <sup>2</sup> ).

ومن صفات هذه الرقابة أنها غالباً ما تكون رقابة مسبقة أو تتم خلال التنفيذ، وتتناول النفقات أكثر مما تتناول الإيرادات. ومن الطبيعي أن عمليات المراجعة والرقابة تتم على جانب النفقات فقط، حيث لا يتصور أن تتم رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات العامة.

### الفرع الأول : الرقابة السابقة على التنفيذ.

وتتمثل الرقابة السابقة على تنفيذ الموازنة في إجراء عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف، حيث يمنع هذا الأسلوب أي وحدة تنفيذية، من وحدات المالية العامة، من الارتباط بالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهات المكلفة بالرقابة السابقة للإنفاق ( <sup>3</sup> ).

ونظراً للآثار الخطيرة التي قد تحدثها بعض الارتباطات المالية التي يعقدها الوزراء في حدود وظائفهم، إذ هي ملزمة للدولة حتى ولو تجاوز الوزير حدود الاعتمادات المخصصة بالموازنة، حيث لا يتحمل الطرف المتعاقد مع الحكومة، متى قام بتنفيذ التزامه، ألا يكون الاعتماد المقرر كافياً

( <sup>1</sup> ) شريف رمسيس تكللا، مرجع سابق، ص 465 .

( <sup>2</sup> ) محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 508 .

( <sup>3</sup> ) حامد عبد الحميد دراز، مرجع سابق، ص 509 .

لدفع حقّه، أو ألا يكون هناك اعتماد أصلاً، مما يضع السُلْطَين التَّفِيدِيَّة والتَّشْرِيعِيَّة أمام أمر واقع يتطلب فتح اعتماد إضافي، تكون موافقة السُلْطَين عليه موافقة شكلية<sup>(1)</sup>.

ولهذا السَّبب، عملت بعض الدول على تعيين موظف يكون تابعا لوزارة المالية، في كل الوزارات، مع تمتعه بالاستقلالية أمام الوزير الذي يعمل في وزارته، وإعطائه حق الإطلاع على كل ما يراه ضروريا من المستندات، ويتحقق من سلامة الإجراءات، ويوقع على أوامر الصرف قبل عرضها على الوزير، أو من ينوب عنه، وكل أمر غير موقع منه عليه لا يجوز صرفه.

وقد تتولى الرِّقابة السابقة إدارة داخلية تتبع نفس الجهة التي تقوم بالسَّرف كأقسام المراجعة في الوزارات والمصالح المختلفة، أو قد تتبع وزارة المالية كالمراقب المالي بكل وزارة. كما قد تتولها هيئة خارجية كرقابة المحاسب والمراجع العام في بريطانيا، ومحكمة المحاسبة في كل من إيطاليا<sup>(2)</sup>.

تأخذ الرِّقابة على الإنفاق قبل السَّرف عدة صور وأشكال منها<sup>(3)</sup> (التَّصريح للبنك المركزي بوضع المبالغ التي وافقت عليها السُّلْطة التَّشْرِيعِيَّة تحت تصرف الأمرين بالسَّرف في الوحدات الإدارية. وإقرار الجهات المختصة بالرِّقابة السابقة بسلامة كل عملية على حده من الوجهة القانونية. وفحص المستندات الخاصة بكل عناية والتَّثبت من صحتها من جهة، وسلامة العملية من جميع الوجوه من جهة ثانية).

ومن الواضح أن النجاح في تنفيذ عمليات الرِّقابة السابقة على التَّفِيدِ يمنع ارتكاب المخالفات المالية، ويقي من آثارها السُّلبية. ولذلك يطلق عليها البعض اسم الرِّقابة الوقائية أو الرِّقابة المانعة. ويعدد مزاياء التي تتمثل على الخصوص<sup>(4)</sup> في المحافظة على الأموال العامَّة من خلال التَّقليل من فرض ارتكاب الأخطاء المالية أو التَّزوير. والدقة في تطبيق القوانين واللوائح والتَّعليمات المالية. بالإضافة إلى تخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق رجال الإدارة. وتسهل من مهمة الرِّقابة اللاحقة على السَّرف.

(1) محمود رياض عطية، مرجع سابق، ص 509.

(2) حامد عبد الحميد دواز، مرجع سابق، ص 440.

(3) المرجع السابق، ص 441.

(4) عادل فليح العلي وطلال محمد كداوي، مرجع سابق، ص 330.

كما أن للرقابة السابقة على التنفيذ بعض العيوب (1) منها أنها تعظيم سلطات وزارة المالية وتمكينها من التحكم في التصرفات المالية الصادرة عن باقي الوزارات. وتعطل أعمال الإدارة وتؤخر تنفيذها إذا لم يتمتع القائمين بها بالمرونة اللازمة. بالإضافة إلى عدم فعاليتها في مراجعة العمليات المالية إذا تعلق الأمر بالارتباطات الكبيرة والمشروعات الضخمة. وتقيدها الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها.

ولا تنقص هذه العيوب من أهمية الرقابة السابقة على التنفيذ، إنما يتطلب الأمر الاستعانة بوحدة إدارية من داخل السلطة التنفيذية، على أن تختص هيئات الرقابة الخارجية بعمليات الرقابة اللاحقة، وهذا ما أبدته التطبيقات العملية لأساليب الرقابة المالية في مختلف الدول (2).

### الفرع الثاني : الرقابة اللاحقة على التنفيذ.

الرقابة اللاحقة على تنفيذ الموازنة هي رقابة تعقب عمليات التنفيذ (3)، حيث تبدأ بعد انتهاء السنة المالية، وقفل الحسابات، واستخراج الحساب الختامي للدولة.

وتغطي الرقابة اللاحقة جانبي الإيرادات والنفقات العامة، فهي خلافا للرقابة السابقة التي تقتصر على النفقات، ممدد لتشمل جانب الإيرادات العامة، للتأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين، وعدم تجاوزها في تحصيل الضرائب المفروضة، وأن كل عائدات الجباية ترد بالفعل إلى الخزينة العامة للدولة (4).

وتتخذ الرقابة اللاحقة أشكالاً منها المراجعة المحاسبية والمستندة لجميع العمليات المالية بهدف الكشف عن المخالفات المالية التي ارتكبت. وبحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة المتاحة.

(1) علي لطفى، مرجع سابق، ص 293 .

(2) حامد عبد الحميد دراز، مرجع سابق، ص 442 .

(3) عبد الحميد محمد القاضي، مرجع سابق، ص 308 .

(4) حامد عبد الحميد دراز، مرجع سابق، ص 442 .

ويشترط في هذا الأسلوب، أن تتم الرقابة بواسطة هيئة خارجية مستقلة، وأن تمنح هذه الهيئة وموظفيها من السلطات والضمانات ما يجعلها في مأمن من أي إجراء تعسفي من جانب السلطة التنفيذية<sup>(1)</sup>.

وللرقابة اللاحقة على تنفيذ الموازنة عدة مزايا<sup>(2)</sup> منها أنها تدفع موظفي الحكومة إلى التزام الدقة في تنفيذ الموازنة العامة طالما أنهم يعلمون سلفاً أن هناك رقابة لاحقة على التنفيذ. كما تقوم الرقابة اللاحقة على أساس واقعي لأنها تتم بعد انتهاء عمليات التنفيذ، واتضح جميع أحداثها ووقائعها. بالإضافة إلى تفادي الرقابة اللاحقة عيوب الرقابة السابقة، حيث يتاح لها من الوقت ما يكفي لإنهاء الدراسات المتعلقة بالعمليات المالية، ومن ثم لا يترتب عليها تعطيل نشاط الحكومة. كما تتصف الرقابة اللاحقة بالشمول والمقدرة على وضع مقترحات الإصلاح، حتى لا تتكرر الأخطاء.

وإذا كانت الرقابة اللاحقة على التنفيذ تتمتع بالمزايا السابقة فإنه يؤخذ عليها أنها لا تحول دون وقوع التصرفات المالية الخاطئة قبل وقوعها، وأنها قليلة الفعالية لأن نتائجها لا تظهر إلا بعد مدة طويلة من إتمام العمليات المالية<sup>(3)</sup>. ولا شك أن هذه العيوب السابقة يسهل تحاشيها إذا أعطيت هيئة رقابية بعض السلطات القضائية. وتمت الاستعانة بالأسنويين السابقين، لما لهما من مزايا، وباعتبارهما مكملان لبعضهما البعض.

### المطلب الثاني : الرقابة السياسية للموازنة العامة.

الرقابة السياسية هي رقابة السلطة التشريعية حيث يتولى البرلمان في الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة السياسية على تنفيذ الموازنة العامة ولذلك فهي الشكل الأساسي للمراقبة، والنتيجة المنطقية لكل أنواع الرقابة التي وجدت مبدئياً من أجلها.

(1) المرجع السابق ، ص 442 .

(2) علي لطفى ، مرجع سابق ، ص 294 .

(3) محادل فليح العلي وطلال محمود كنداوي ، مرجع سابق ، ص 332 .

فالهدف من الرقابة، بصفة عامة، هو التأكيد من احترام السلطة التنفيذية وتقيدها بما قرره السلطة التشريعية من اعتمادات في مجال الجباية والإنفاق.

ولا تتوقف رقابة البرلمان على الموازنة العامة عند حد اعتمادها. بل تمتد لتعاصر التنفيذ أو تكون لاحقة عليه، ووفق ذلك فإن رقابة السلطة التشريعية على تنفيذ الموازنة تتنوع على هذا النحو إلى رقابة أثناء التنفيذ وأخرى لاحقة له.

### الفرع الأول : الرقابة أثناء تنفيذ الموازنة.

هي الرقابة المعاصرة لتنفيذ الموازنة، وتقوم بما عادة اللجنة المالية في البرلمان، التي لها أن تطلب البيانات والوثائق اللازمة عن سير الموازنة العامة أثناء السنة المالية.

وبالنظر لقلة خبرة اللجنة المالية بالأمر المالي والمحاسبي فكثيرا ما تضطر إلى الاستعانة بهيئة فنية متخصصة تقوم بأعمال الرقابة المعاصرة واللاحقة للتنفيذ، وتقدم تقريرها للسلطة التشريعية (1).

فإذا أظهرت المعلومات المقدمة وجود مخالفات في تنفيذ الموازنة. فإنه يحق لأعضاء البرلمان مسألة الوزراء المعنيين لاستيضاح مواقفهم تجاهها، وتحريك المسؤولية السياسية ضد كل من ثبت مخالفته للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الموازنة (2).

وكذلك يراقب أعضاء البرلمان تنفيذ الموازنة خلال مناقشتهم للاعتمادات الإضافية التي تطلبها الحكومة، أو طلبات تحويل الاعتمادات من باب إلى باب آخر في الموازنة، حيث يطلب في مثل هذه الحالات من الحكومة أن تقدم المعلومات اللازمة عن حالة تنفيذ الاعتمادات المطلوب تصحيحها (3).

(1) علي خليل وسليمان اللوزي ، مرجع سابق ، ص 330 .

(2) أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص 386 .

(3) حسن عواضة ، مرجع سابق ، ص 311 .

## الفرع الثاني : الرقابة اللاحقة لتنفيذ الموازنة.

تمثل الرقابة اللاحقة في مناقشة السلطة التشريعية للحساب الختامي للموازنة، بعد انتهاء السنة المالية. وتهدف هذه المناقشة للتأكد من مدى مطابقة الأرقام الواردة في هذا الحساب بتلك التي سبق لهم اعتمادها في الموازنة العامة. وكذا مدى احترام الحكومة للقواعد المالية لتنفيذ الموازنة. فإذا اتضح لهم سلامة الموقف المالي للحكومة قاموا باعتماد هذا الحساب. أما إذا تبين أن هناك مخالفات مالية كبيرة في تنفيذ الموازنة العامة، فإنه بإمكانهم تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المعنيين، وربما ضد الحكومة بأكملها.

ومن الواضح انه كلما قلت المدة بين انتهاء السنة المالية ومناقشة الحساب الختامي، كلما كانت الرقابة اللاحقة اكثر فعالية، حيث أن تغير الوزارات والوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية<sup>(1)</sup>.

ولما للرقابة السياسية من أهمية فإنها تعد من الأصول الدستورية المسلّم بها في الديمقراطيات المعاصرة، إذ بمقتضى هذا الحق يكون للسلطة التنفيذية أن تراقب أعمال السلطة التنفيذية بوسائل متعددة منها : حق السؤال والاستجواب وطرح موضوع للمناقشة، حق إجراء التحقيق<sup>(2)</sup>.

بل إن أشكال الرقابة السياسية تتنوع كثيرا بحيث لا يمكن إدراجها بالتفصيل الشامل الجامع لكل هذه الأشكال. إنما يمكن القول بأنه من خلال الصلاحيات التشريعية الواسعة، بما في ذلك صلاحية إصدار القوانين المالية وعلى رأسها قانون الموازنة العامة، يستطيع البرلمان ممارسة مختلف أساليب الرقابة التي تقتضيها الطبيعة الديمقراطية التمثيلية في المجتمعات المعاصرة خصوصا الديمقراطيات الغربية وتلك التي تعدو حدودها<sup>(3)</sup>.

وبالرغم من هذه الأهمية، تعتبر الرقابة السياسية رقابة ضعيفة وغير فاعلة بصفة عامة، وذلك لعدم توفر السلطة التشريعية على أعداد كافية من المختصين للقيام بها، ولعدم توفر الوقت والخبرة اللازمة لممارستها. ولأنها تتم في فترات متباعدة، ولهذا توصف الرقابة السياسية بأنها رقابة شكلية.

(1) شريف رمسيس تكلا . مرجع سابق ، ص 466 .

(2) السيد عطية عبد الواحد . الممارسة العامة للدولة . مرجع سابق ، ص 268 .

(3) نائل عبد الحافظ العواصم . مرجع سابق ، ص 97 .

ولزيادة فعالية الرقابة السياسية أصبح اختيار أعضاء اللجنة المالية يخضع لمعيار الخبرة والمعرفة بالشؤون المالية<sup>(1)</sup>.

وفي كل الحالات فإن اختيار أعضاء اللجنة المالية يتوقف إلى حد كبير على مدى توفر أصحاب الخبرة والتخصص بين نواب السلطة التشريعية المؤهلين لهذه المهمة، والمتفرغين لها، خاصة إذا علمنا أن تشكيل البرلمان يتم عن طريق الانتخاب وليس التعيين، وللاتخابات والمنافسة السياسية مقتضاها التي قد لا تساعد على ذلك، سواء تعلق الأمر بالأنظمة الأحادية أو بالأنظمة التعددية الديمقراطية.

### المطلب الثالث : الرقابة المستقلة للموازنة العامة.

إن سند وجود هيئات للرقابة المستقلة أو الرقابة القضائية هو الرغبة في حماية المال العام ضد كل أنواع المحالفات التي قد لا يكشف عنها الستار لأسباب سياسية أو إدارية، وكذلك حماية المحاسبين ضد كل تحكم أو تدخل سياسي<sup>(2)</sup>.

#### الفرع الأول : أهمية الرقابة القضائية.

الرقابة المستقلة على تنفيذ الموازنة هي الرقابة التي تقوم بها هيئة فنية متخصصة ومستقلة عن السلطتين التنفيذية والتشريعية. وهي رقابة أكثر جدية وفعالية من الرقابة الإدارية والرقابة البرلمانية<sup>(3)</sup>. وتستمد الرقابة المستقلة أهميتها من العيوب الخاصة للنوعين السابقين من الرقابة.

فالرقابة الإدارية لا تخرج في جوهرها عن كونها رقابة من الإدارة على نفسها، تتم طبقاً للقواعد التي تضعها بنفسها، والتي لا تملك حق تعديلها، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الرقابة قد لا تساعد في كشف المحالفات المالية التي ترتكب أثناء تنفيذ الموازنة، نظراً لخضوع القائمين بها لأوامر رؤسائهم الإداريين الذين قد يطالبونهم بإخفاء بعض المعلومات. أما الرقابة البرلمانية المعاصرة، فهي غير كافية، لأن ذلك يقتضي وقتاً وجهداً هائلين من جانب أعضاء البرلمان،

(1) محمد شاكر عصفور ، مرجع سابق ، ص 160 .

(2) عبد الكريم صادق بركات ، مرجع سابق ، ص 417 .

(3) عبد الحميد محمد القاضي ، مرجع سابق ، ص 313 .

بالإضافة إلى ما يتطلبه من معرفة جيدة بالمسائل المالية والمحاسبية، وهذه كلها أمور يفتقر إليها النواب المثقلين أصلاً بأعباء ومهام سياسية على قدر كبير من الأهمية<sup>(1)</sup>.

وبالإضافة إلى ذلك، فإن الرقابة البرلمانية اللاحقة من خلال مناقشة واعتماد الحساب الختامي، فإنها تخفي تفاصيل تنفيذ الموازنة عملياتها المختلفة، قد تكون اشتملت على مخالفات، لا تكشف عنها الأرقام المحملة الواردة في الحساب الختامي.

ولاشك في أن البرلمان بحاجة لهيئة فنية خاصة مستقلة وقادرة على تحمل هذا العبء عنه، حيث تتولى فحص تفاصيل تنفيذ الموازنة، ومراجعة حسابات الحكومة، ومستندات التحصيل والصرف، واكتشاف المخالفات المالية، وعرضها على البرلمان بطريقة يستطيع على ضوءها أن يفحص الحساب الختامي فحصاً جيداً يحاسب على أسامه الحكومة على كل ما بدر منها من مخالفات مالية.

### الفرع الثاني : صلاحيات الرقابة القضائية.

ومن كل ما سبق، تتضح أهمية هذا النوع من الرقابة وخطورته، ولذلك فإنه يعهد بها إلى جهة قضائية مستقلة عن السلطة التنفيذية، تختص بمهمة أو مهام متعددة، وذلك طبقاً للقوانين الوضعية المعمول بها في كل دولة من الدول.

فقد يعهد إليها محاكمة المسؤولين عن الأخطاء والانحرافات المالية وإصدار العقوبات بشأنها، كما قد تحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسؤولين بتدارك الموقف أو إحالتهم للقضاء الجنائي إذا استدعى الأمر. كما قد يطلب منها رفع تقريراً سنوياً لرئيس الجمهورية أو للسلطة التشريعية أو للنايين معاً تعرض فيه حصيلة ما تم اكتشافه من مخالفات، وما أمكن تلافيه منها، واقتراحاتها للتقليل من هذه المخالفات أو منعها في المستقبل<sup>(2)</sup>.

(1) شريف رمسيس تكلا، مرجع سابق، ص 467.

(2) عادل أحمد حشيش، مرجع سابق، ص 312.

ولذلك كان من الضروري أن توجد هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والبرلمان تنحصر مهمتها في رقابة تنفيذ الموازنة العامة، والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد كانت في حدود الإحازة البرلمانية، وطبقت عليها القوانين المالية المقررة في الدولة<sup>(1)</sup>.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الهيئة العليا، المستقلة عن تأثير السلطتين التشريعية والتنفيذية، ذات الاختصاص والتجرد، تختلف من حيث التركيب والصلاحيات باختلاف البلدان<sup>(2)</sup>.

ففي إنجلترا يمارس الرقابة، موظف سامي يدعى "المراقب المدقق العام"، يعينه الملك، ويتمتع بالاستقلال التام، ولا يمكن عزله إلا بقرار مشترك من مجلس العموم ومجلس اللوردات.

ويتولى المراقب المدقق العام الرقابة السابقة ولاحقة على تنفيذ الموازنة العامة، حيث تعرض عليه أوامر الصرف التي يصدرها الوزراء، فإذا وجدها مطابقة للقوانين والأنظمة المعمول بها أذن بصرفها من حساب الإيرادات المودع في بنك إنجلترا. ويتبع المراقب المدقق العام موظفون في جميع الوزارات، يقومون بتدقيق الحسابات، وتفصيل النفقات. وعلى أساس هذا الفحص يضع المراقب تقريراً يقدمه إلى مجلس العموم. وهكذا يكون هذا التقرير أساساً لممارسة الرقابة السياسية.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية يتولى المراقبة "مراقب عام" يعينه رئيس الجمهورية لخمس عشرة سنة، ولا يمكن عزله من طرف الكونغرس إلا في حالات استثنائية.

وإن تأشيرة المراقب العام واجبة على جميع الحوالات التي يصدرها الوزراء، كما أن يقرر دفع أي نفقة يراها مخالفة للقانون، وأن يقرر مسؤولية الموظف الذي أمر بصرفها أو قام بدفعها. ويضع المراقب العام تقريراً عاماً يقدمه للكونغرس في آخر السنة المالية.

وفي فرنسا يتولى مراقبة تنفيذ الموازنة العامة هيئة عليا تدعى "ديوان المحاسبة". ويتكون من قضاة غير قابلين للعزل من قبل الحكومة، ومن موظفين إداريين، ومن مدعي عام يمثل الحكومة. ويتمتع الديوان بصلاحيات قضائية وإدارية ومالية في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة. ومن خلالها يضع تقريراً سنوياً عن مجموع الحسابات التي دققها، يضمه المخالفات الأساسية، ويرفعه إلى رئيس

(1) أحمد جامع، مرجع سابق، ص 388.

(2) حسن عواض، مرجع سابق، ص ص 281-310.

الجمهورية. كما يبلغ التقرير للوزراء لإبداء ملاحظاتهم، كل فيما يعنيه، وينشر التقرير في الجريدة الرسمية، ويوزع على أعضاء البرلمان للاستشارة به في مناقشة الحساب الختامي للدولة. وقد أنيطت الرقابة المستقلة هيئة عليا، قضائية وإدارية، هي " ديوان المحاسبة" في كل من إيطاليا وبلجيكا ولبنان ومصر.

## المطلب الرابع : الرقابة الاقتصادية للموازنة العامة.

تعتبر الرقابة الاقتصادية الرقابة أكثر تطور وشمولا وأهمية من الرقابة المحاسبية.

### الفرع الأول : الرقابة المحاسبية.

الرقابة المحاسبية هي ذلك النوع من الرقابة الذي يهدف إلى التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة، أي أنها تهتم بمراقبة مدى الالتزام بتنفيذ القوانين واللوائح التي تنظم عمليات الموازنة العامة للدولة، دون النظر إلى مدى تحقيق الأهداف العامة للموازنة ، أو آثارها الاقتصادية والاجتماعية.

ولا شك في أهمية مراجعة حسابات تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات، وتوريد كافة الجباية للخزينة العامة. ومن أن النفقات قد صرفت وفقا لبند اعتمادها، وفي الأهداف المخصصة لها، وقد استفاد منها مستحقيها، بمستندات سليمة ومعتمدة، وفقا للقوانين واللوائح المالية.

ولذلك تعتبر الرقابة الحاسبية رقابة تقليدية، تتلاءم مع منهجية الموازنة العامة التقليدية، ولهذا تمثل أهمية كبيرة في معظم دول العالم حيث لا تزال موازنة البنود مطبقة.

### الفرع الثاني : أهمية الرقابة الاقتصادية.

ورغم أهمية الرقابة المحاسبية، فإن الرقابة الاقتصادية تتجاوز ذلك إلى محاولة تقييم النشاط الحكومي للوقوف على مدى تحقيق أهداف الموازنة، وأثرها على مستوى النشاط الاقتصادي في المجتمع.

وتعتبر الرقابة الاقتصادية على تنفيذ الموازنة رقابة حديثة بدأ التفكير فيها، وتطبيقها على أثر تطور وظيفة الدولة واتساع نطاق تدخل الدولة في مختلف ميادين الإنتاج، واتباع أسلوب الأداء المخطط للاقتصاد الوطني في كثير من الدول، حيث تزداد الحاجة إلى الرقابة الاقتصادية عندئذ كأداة لمتابعة تنفيذ الخطوط الحارية، والحكم على كفاءة الأداء الحكومي، ورسم الخطط الاقتصادية المستقبلية (1).

إن تطور الموازنة حسابية إلى ميزانية إئتمانية، ذات طابع اقتصادي واجتماعي، يستدعي تطور الرقابة المالية أيضا، فتصبح رقابة إئتمانية ذات طابع اقتصادي واجتماعي. وبذلك تنتقل الرقابة من الرقابة الحسابية الشكلية إلى رقابة أساسية، تهتم بالاستعمال الاقتصادي الأفضل للأموال العامة في سبيل تحقيق الأهداف المخططة للتنمية (2).

ولقد كانت الرقابة المالية والفعالة من أهم مميزات ميزانية البنود، بينما جاءت التطورات في مجال الموازنة بالاهتمام بالنتائج والمحصلة النهائية والآثار العامة للنشاطات المالية القائمة على التحليل وحساب الفائدة والتكاليف المترتبة على النشاطات المالية العامة وخصوصا في مجال النفقات ومدى أثرها وفعاليتها (3).

لقد بدأ الاهتمام بتطوير مرحلة التدقيق والرقابة لكي تتماشى مع المهام الجديدة التي أُلقيت على عاتقها، فقد اتسع نطاقها لتشمل إلى جانب الرقابة الحسابية رقابة تقييمية، تتخذ من التحليل العلمي والدراسة الفنية الفاحصة أداة لتقييم الأداء ورفع الكفاءة، وتوجيه الموارد العامة إلى أفضل استخداماتها (4).

لقد استدعى هذا التطور لمفهوم ودور الرقابة المالية إعادة النظر في تقسيمات الموازنة العامة. فبعد أن كانت تقسيمات الموازنة لا تهتم إلا بموضوع النفقة ونوع السلعة أو الخدمة المشتراة والجهة الإدارية التي قامت بهذا الإنفاق، تعددت تقسيماتها بتعدد الاتجاهات الحديثة للموازنة العامة للدولة.

(1) عبد الحميد محمد القاضي، مرجع سابق، ص 316.

(2) حسن عواضة، مرجع سابق، ص 317.

(3) نائل عبد الحافظ العواملة، مرجع سابق، ص 98.

(4) حامد عبد المجد دراز، مرجع سابق، ص 395.

## — خلاصة الفصل الثالث.

بعد دراستنا للفصل الثالث الذي عنوانه : دورة الموازنة العامة للدولة يمكن تقديم الملاحظات التالية:

— يقصد بدورة الموازنة العامة للدولة مراحلها المختلفة، ابتداء من التفكير في أمر إعدادها حتى تمام تنفيذها، والرقابة على حسن التنفيذ، حيث يرتبط الماضي والمستقبل بالحاضر، ارتباطا وثيقا، في خطوات تصف بأنها متداخلة، ومستمرة، ومتفاعلة مع بعضها البعض في إطار تنظيمي، رغم أن لكل منها خصائصها المميزة، ومشاكلها ومتطلباتها التي تنفرد بها، إلا أنها تشكل عند اكتمال مراحلها، دورة من دورات الموازنة العامة، في إطار زمني محدد، أقصاه نهاية سنة المالية.

— تختص السلطة التنفيذية بمرحلة إعداد الموازنة العامة للدولة، والتي يتطلب تحضيرها إطارا قانونيا، واعتبارات فنية وسلوكية.

— تختص السلطة التشريعية بمرحلة اعتماد الموازنة العامة للدولة، وممارسة ذلك وفق إجراءات وضوابط واضحة، يمكن تنفيذها خلال فترة وجيزة مقارنة بمرحلة إعدادها، غير أن ما يتصل بالموازنة العامة من مسائل أيديولوجية وسلوكية أخرى يجعلها أدق المراحل وأكثرها حساسية.

— تتولى الحكومة تنفيذ الموازنة العامة للدولة، حيث تمارس تنفيذ عملياتها، جباية وإنفاقا، وتصحيح اعتماداتها، إضافة ونقلها، ثم بيان إيراداتها واستخداماتها من خلال إعدادها للحساب الختامي.

— يتم التأكد من سلامة تنفيذ الموازنة العامة من خلال عمليات الرقابة التي تأخذ عدة صور منها: الرقابة الإدارية، والرقابة السياسية، والرقابة المستقلة، والرقابة الاقتصادية.

وتختتم مراحل الموازنة العامة التقليدية أو ميزانية البنود بمراقبة تنفيذها، ولذلك يكون من المناسب الآن عرض الاتجاهات الحديثة لها، أي التطورات التي حدثت على الموازنة التقليدية ومست بعض جوانب مراحلها المختلفة.