

## مبحث تمهيدي

ماهية الرقابة الإدارية والمالية وتطورها التاريخي وأنواعها وأهدافها

المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية الإدارية والمالية وتطورها التاريخي

المطلب الثاني: أنواع وأهداف الرقابة الإدارية والمالية

## المبحث التمهيدي

### ماهية الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة وتطورها التاريخي مع بيان أنواعها وأهدافها

للقوف على ماهية الرقابة الإدارية والمالية، ينبغي أن نحدد مفهوم الرقابة بشكل عام، ومفهوم الرقابة الإدارية والمالية، كصورة من صور الرقابة، بوجه خاص، وألا ننسى بيان التطور التاريخي للرقابة الإدارية والمالية مع بيان أنواعها وأهدافها، وتبعاً لذلك سوف ينقسم هذا المبحث إلى المطلبين التاليين:-

#### المطلب الأول: ماهية الرقابة الإدارية والمالية وتطورها التاريخي

#### المطلب الثاني: أنواع الرقابة الإدارية والمالية وأهدافها

### المطلب الأول

#### ماهية الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة و تطورها التاريخي

يعد إيجاد آلية للرقابة من الأمور التي تمس الكيان التنظيمي للدولة، فبهدف منع وقوع الضرر على المجتمع سواء في الجانب الاقتصادي أم الاجتماعي أم السياسي قامت الدولة بإنشاء أجهزة للرقابة، للتأكد من سلامة تطبيق القواعد والنظم واللوائح التي تحفظ للمجتمع أمواله وروابطه وحرياته.

ومن هنا تشكل الرقابة إحدى الوظائف الجوهرية في العملية الإدارية، وهي مصطلح كثر استخدامه وتداوله بين فقهاء الإدارة العامة والقانون العام والمالية العامة، فتارة يستخدمه البعض كوسيلة لضبط الاعتبارات السيكولوجية أو العلاقات الإنسانية في مجال العمل الجماعي، وتارة أخرى يوظف على أنه تعبير عن التحليل الموضوعي والتقييم المنطقي لأساليب العمل<sup>(١)</sup>.

ويحاول الباحث أن يبرز ما تعنيه الرقابة الإدارية والمالية، كصورة من صور الرقابة المتعددة، من بعد أن يلقي الضوء على الرقابة بوجه عام، وهو ما نطالع بحثه في الفرع الأول، أما التاريخ فليس بمنكور ما له من دور في إرساء وتدعيم الأفكار القانونية وتأكيد مدى جدواها سواء من خلال الإبقاء عليها أم طرحها خارج النظام القانوني، من هذا المنطلق تَعَنُّ الحاجة في هذا البحث لضرورة تقصي التطور التاريخي للرقابة الإدارية والمالية سواء في القانون العراقي أم المصري، وهو ما نبرزه في ثنايا الفرع الثاني.

#### الفرع الأول: ماهية الرقابة الإدارية والمالية على أعمال الإدارة

#### الفرع الثاني: التطور التاريخي للرقابة الإدارية والمالية على أعمال الإدارة

(١) د.مصطفى محمود عفيفي، مبادئ وأصول الإدارة العامة، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، مطبعة جامعة طنطا، دون تاريخ نشر، ص ٣٧٢.

## الفرع الأول

### ماهية الرقابة الإدارية والمالية على أعمال الإدارة

أولاً : المدلول اللغوي والاصطلاحى للرقابة بصفة عامة

#### (١) المدلول اللغوي للرقابة

رقب: الرء والقاف والباء. أصل واحد مطرد يدل على الانتصاب لمراعاة شئ، من ذلك الرقيب وهو الحافظ<sup>(١)</sup>، ويرى صاحب المعجم الوسيط أن الرقابة مشتملة على ثلاثة معانٍ (الملاحظة ، الحرس، الحفظ)<sup>(٢)</sup>، وأما عن المعنى اللغوي لكلمة الرقابة فى اللغة الانجليزية (Control) وقد حملت أكثر من معنى يدور معظمها حول التفتيش والمراجعة فهى تعني قوة أو سلطة التوجيه (power of directing) أو الأمر (commanding) أو المراجعة (verification) أو التفتيش (Inspection) أو الاختبار (Examine)، كما تكون بمعنى السهر أو الملاحظة (surveillance) أو الحراسة والمحافظة<sup>(٣)</sup>.

#### (٢) المدلول الاصطلاحى للرقابة

أما عن المعنى الاصطلاحى للرقابة بصفة عامة، فقد اختلف الفقهاء فى تعريف الرقابة باختلاف مناهج البحث لدى فقهاء (القانون العام، الإدارة العامة، المالية العامة) وباختلاف وجهة نظر كل منهم لهذا المفهوم من حيث الهدف من الرقابة أو الإجراءات أو الأجهزة المختصة بممارستها، ويرتبط موضوع المدلول القانونى للرقابة الإدارية والمالية ارتباطاً وثيقاً بمبدأ المشروعية الذى يعد الأساس القانونى للرقابة على أعمال الإدارة<sup>(٤)</sup>، فهذا المبدأ يعنى خضوع الإدارة فى جميع تصرفاتها وأعمالها لأحكام القانون بمعناه الواسع، وقد ردها بعض الاقتصاديين<sup>(٥)</sup> إلى ثلاثة اتجاهات نوجزها فيما يلى:

(١) معجم مقاييس اللغة، مادة(رقب)٢/٤٢٧.

(٢) ينظر المعجم الوسيط، مادة (رقب) ١/٣٦٣.

(٣) د.حسنيين عبد العال محمد، الرقابة الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإدارى دراسة تطبيقية مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، سنة ٢٠٠٤، ص ٧٢.

(٤) الأستاذ الدكتور.سامى جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة، القضاء الإدارى، وفقاً للدستور المصرى لسنة ٢٠١٤، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، سنة ٢٠١٤، ص ٨.

(٥) د.عبد العزيز حجازى، التخطيط العلمى لإدارة الرقابة الإيجابية الأولى، الأهرام، العدد٢٤٧ فى ١-١٢-١٩٦٥، ص ٨. د. على أنور العسكرى، الرقابة المالية على الأموال العامة فى مواجهة الأنشطة غير مشروعة، مكتبة بستان المعرفة، كفر الدوار، سنة ٢٠٠٨، ص١٣٩.

## الاتجاه الأول

ينشغل هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي، ويركز على الأهداف، فالرقابة، لدى هذا الاتجاه، تعنى الارتباط بهدف واضح محدد يعمل من أجل تحقيقه، وفي هذا الاتجاه عرّف (Henri Fayol) الرقابة بأنها "التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المقررة فهي عملية كشف عما إذا كان كل شئ يسير حسب الخطط الموضوعة؛ وذلك لغرض الكشف عما يوجد من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها، وقد جعل الرقابة أحد عناصر أو وظائف الإدارة {التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة} التي تعد ضرورية ولازمة ليس فقط للخدمات والمشروعات بل أيضاً لكل جهد جماعي مهما كان غرضه<sup>(١)</sup>.

## الاتجاه الثاني

يهتم هذا الاتجاه بالإجراءات ويركز على الخطوات التي تتم بها الرقابة. فلكي تتم الرقابة يجب القيام بمجموعة من الخطوات منها إيجاد البيانات اللازمة عن أوجه النشاط المختلفة، على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة بها في متابعة النشاط ومواجهة نتائج الأعمال وفحصها<sup>(٢)</sup>.

## الاتجاه الثالث

يعتد هذا الاتجاه بالأجهزة المختصة بعملية الرقابة، فالرقابة تعني أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاءة مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة أو إصدار القرارات والأحكام التي قد تلزم في هذا الشأن<sup>(٣)</sup>.

وينتهي صاحب هذا الرأي<sup>(٤)</sup> بعد استعراض تلك الاتجاهات إلى أن الرقابة هي الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير العمل في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وللتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية بغرض المحافظة على الأموال العامة من ناحية، ومن ناحية أخرى التأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية وتحسين معدلات الأداء وللكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها؛ واقتراح وسائل علاجها لتفادي تكرارها مستقبلاً سواء في تلك الوحدات الخدمية أم الاقتصادية.

(1) Henri fayol, Genral and Industrial Management, New York, 1964, P. 107.

(٢) د. عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة الانتاجية والاستهلاكية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة إسكندرية ١٩٧٠م، منشأة المعارف، ص ٧٨-٨٨؛ د. على أنور العسكري، مصدر سابق، ص ١٣٩.

(٣) د. عبد السلام بدوي، مرجع سابق، ص ٩١.

(٤) د. عوض محمود الكفراوي، الرقابة المالية - النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار، الإسكندرية، ٢٠٠٢،

ولئن كانت الاتجاهات السابقة تتحو نحو هذا المفهوم، الذى يغلب عليه الطابع الاقتصادى، فإن هناك ثلاثة آراء أخرى تخالف هذا المفهوم وهى كالآتى<sup>(١)</sup>:-

### الرأى الأول

يرى فى الرقابة سلطة تعنى التخويف والتهديد، فالرقابة لدى هذا الاتجاه، هى استخدام السلطة أو السطوة أو القوة والنفوذ لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر والتعليمات ومحاسبتهم وتوقيع العقاب عليهم فى حالة خطئهم أو إهمالهم. وبمعنى آخر هى عملية الكشف عن الانحرافات أياً كان موقعها سواء الانحرافات فيما يجب إنجازه أو فى الإجراءات والعمل على مواجهتها بالأسلوب الملائم حتى تصحح، ولا تظهر مرة أخرى فى المستقبل.

### الرأى الثانى

تسيطر على هذا الرأى الاعتبارات السيكولوجية أو العلاقات الإنسانية. فالرقابة، هى قدرة الفرد أو مجموعة من الأفراد فى التأثير على سلوك فرد آخر أو مجموعة أخرى من الأفراد أو تنظيم معين بحيث يحقق هذا التأثير النتائج المرجوه .

### الرأى الثالث

يركز هذا الرأى على التحديد الوظيفى فى مجال العملية الإدارية. فالرقابة، لدى هذا الرأى، هى الوسيلة التى تستطيع القيادة الإدارية بها قياس وتصحيح أداء العاملين؛ بهدف التأكد من أن الأهداف والخُطط التى وضعتها المنظمة قد تمت بكفاية وفى الوقت المحدد لها، وهى القيام بثلاث خطوات تتمثل فى "وضع المعايير وقياس الأداء ومقارنته بالمعايير، وتصحيح الاختلافات بين النتائج الفعلية والخُطط الموضوعية، أو هى النشاط الذى تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعية وتقييمها والعمل على إصلاح ما قد يعثرها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة ، وقد مزج هذا الرأى بين هذه الآراء الثلاثة، وعرف الرقابة بأنها:

مجهود إنسانى يتم وفق خطوات معينة للوقوف على مدى اتفاق تنفيذ مع ما تم التخطيط له من أهداف، وتصحيح مسار هذا التنفيذ، إن كان هناك انحراف، بأسلوب يحقق من ناحية التلازم والتكيف مع ظروف وعوامل الموقف، ومن ناحية أخرى التعادل أو التوازن بين كفاءة وفعالية الأداء وبين الاعتبارات السلوكية والإنسانية للقائمين على هذا الأداء.

وهكذا يمكن القول<sup>(٢)</sup>، طبقاً لهذا الرأى، أن عملية الرقابة تتضمن وفق هذا المفهوم العناصر الأساسية التالية:

(١) د.رمضان محمد بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإدارى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤.  
(٢) د.على أنور العسكرى، الرقابة المالية على الأموال العامة فى مواجهة الأنشطة غير المشروعة، مرجع

- أن عملية الرقابة ماهى إلا عملية إنسانية.
- أن عملية الرقابة لا تتم - كما ذكر - عشوائياً أو اجتهادياً وإنما وفق خطط ومراحل معينة.
- أن الرقابة عملية مستمرة تبدأ مع بداية التنفيذ، وتنتهى بتحقيق النتائج أو الأهداف المرجوة من وراء هذا التنفيذ.
- أن الرقابة تهدف إلى التأكد من أن مستوى الأداء، والطرق المتبعة فى التنفيذ سوف تؤدى إلى تحقيق الأهداف أو النتائج المرجوة.
- أن الرقابة لا تقتصر على اكتشاف الانحرافات أو الاختلافات بين الأداء والمعايير الموضوعة فقط وإنما تبين أيضاً وسائل إعادة الأمور إلى نصابها فهى لم تعد فى الواقع رقابة سلبية تتمثل فى الضبط والمنع فحسب، بل أصبحت بالإضافة إلى ذلك رقابة إيجابية تحمل معنى الفهم والتعاون.
- إن وسائل الرقابة فى تصحيح مسار التنفيذ لا تكون بالإيداء أو بتوقيع العقاب، إلا إذا كانت هناك ضرورة، وإنما تكون بمعرفة أسباب الانحرافات وكيفية التغلب عليها، وكذلك بتوجيه القائمين على تنفيذها نحو طرق أفضل لمباشرتها، وذلك بما لا يدع لديهم رواسب نفسية سيئة أو بما يتلاءم مع الاعتبارات السيكولوجية أو السلوكية لديهم.
- ويمكن تعريف الرقابة عن طريق البحث فى أساسها من حيث أن جوهرها يمثل العلاقة بين الدولة والإدارة الحكومية فىرى بعض الباحثين أن هذه العلاقة عبارة عن الروابط الناتجة عن الملكية العامة للأموال، وأن هذه الملكية أصبحت حقاً دستورياً، وأن الشعب هو الذى يملك هذه الأموال، ويعهد بها إلى الدولة بواسطة أجهزتها المختلفة فىكون من حق الشعب فرض الرقابة التى يراها مناسبة، وإنجاز الخطة التى يحددها بنفسه، ولما كانت الدولة مسؤولة عن تنفيذ ما أسندَ إليها من مهمات عن طريق أجهزتها ونشاطاتها، كان لزاماً عليها فرض رقابتها المباشرة على دوائر الدولة لمعرفة مدى قيامها بتحقيق الأهداف المرسومة.
- ومن هذه الزاوية عُرِفَت الرقابة بأنها "حق دستورى يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة"<sup>(١)</sup>، فهذا التعريف يوضح أن الرقابة تتبع من ذاتها دون الاستعانة بعناصر خارجية عنها كالمهدف منها أو وسيلة القيام بها. ولكن يأخذ على هذا التعريف

(١) د. السيد خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة الانتاجية والاستهلاكية، منشأة المعارف، الإسكندرية، سنة ١٩٧١، ص ١٧٦.

أنه جاء مقتضياً ولم يحدد الجهة التي تملك حق الرقابة، ولم يوضح ماهية الخطة التي تكون مهمة الرقابة إنجاز مشروعاتها.

ويتفق الباحث مع من يرى بأن الرقابة "حق قانوني يخول أجهزة معينة في الدولة سلطة تحديد أهداف العمل الإداري، والتحقق من تلك الأعمال فيما إذا جاءت لتحقيق هذه الأهداف وإزالة أسباب أي انحراف يعيق ذلك"<sup>(١)</sup>.

ثانياً: مفهوم الرقابة الإدارية والرقابة المالية بصفة خاصة

### (١) مفهوم الرقابة الإدارية

لئن وجدت تعاريف عديدة ومختلفة للرقابة الإدارية إلا أن مضمونها واحد. فقد عرفها البعض بأنها "النشاط الذي تقوم به الإدارة أو هيئات أخرى لمتابعة العاملين في القيام بعملهم والتأكد من أن الأعمال التي تمت مطابقة للمعدلات الموضوعة"<sup>(٢)</sup>.

كما عرف بعض الفقه، الرقابة الإدارية، بأنها "رقابة الإدارة لنفسها بنفسها فتقوم بتصحيح ما تكشفه من أخطاء في تصرفاتها المختلفة أو ما يكشف عنه الأفراد في تظلماتهم المرفوعة إليها"<sup>(٣)</sup>. كما عرفها جانب آخر من الفقه الإداري بأنها "الرقابة التي تمارسها الإدارة على أعمالها، أي تلك التي تمارس داخل التنظيم الإداري من جانب الرؤساء الإداريين"<sup>(٤)</sup>.

وهناك تعريفات أخرى عديدة للرقابة الإدارية إلا أن الملاحظ في كل تعريف، وإن اختلف عن الآخر، اختلاف الزاوية التي ينظر إليها الباحث والموضوع الذي يهتم به في بحثه، وحسب رأى الباحث فإنه يتفق مع المدلول القانوني للرقابة الإدارية وهي "الرقابة التي تقوم بها هيئات إدارية يصدر بتشكيلها وتحدد اختصاصاتها قوانين ولوائح عامة، كما تلتزم فيما تباشره من إجراءات ووسائل بالأحكام التي تنص عليها القوانين واللوائح"<sup>(٥)</sup>.

(١) سعد عدنان الهنداوي، رقابة الهيئات المستقلة لضمان حقوق الأفراد، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية القانون، جامعة بغداد، سنة ١٩٩٨، ص ٢٨.

(٢) د.حسين عبد العال محمد، مرجع سابق، ص ٧٣. ؛ د.رمزي طه الشاعر، دروس في مبادئ الإدارة العامة، الجزء الثالث، بدون ناشر، سنة ١٩٧٧، ص ٦.

(٣) د.حسين عبد العال، مرجع سابق، ص ٧٣ ؛ د.محمد كامل ليلة، الرقابة على أعمال الإدارة، الرقابة القضائية، دراسة مقارنة، بدون ناشر، سنة ١٩٦٤، ص ١٣٥.

(٤) د.عيد مسعود الجهني، الرقابة الإدارية بين القانون الإداري وعلم الإدارة العامة، ص ١٥٧

(٥) د.صباح سعد الدين عمر العلمي، بحث دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في دولة فلسطين، ٢٠٠٦، ص ٧.

فلا تكفى الرقابة الإدارية الذاتية وحدها؛ لأن أشخاص الإدارة قد يعمدون إلى إخفاء أخطائهم، ولهذا يجب أن تكون هناك رقابة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية، تمارسها هيئات مستقلة، ويتحدد اختصاصاتها بقوانين ولوائح عامة.

## ب- الرقابة المالية

لقد تعددت تعاريف الرقابة المالية، وتمحور تعريفها بالتركيز على أحد جوانب الرقابة أكثر من باقي الجوانب، فقد عرفها البعض بأنها "مجموعة الأعمال المتعلقة بمتابعة تنفيذ الخطة وتسجيل الأرقام التى حققتها وتحليلها ثم اتخاذ ما يلزم من الإجراءات التى تساعد على تحقيق الأهداف ومعالجة القصور"<sup>(١)</sup>.

وفى تعريف لدى البعض الآخر " بأنها تطبيق المعلومات المحاسبية بغرض التنظيم واختبار ومقارنة وعرض المعلومات الإحصائية الرقمية والمحاسبية المستفاه من جميع السجلات ذات العلاقة لمساعدة المديرين المسؤولين فى الرقابة، واتخاذ القرارات اليومية اللازمة للتنفيذ وإجراء العمل"<sup>(٢)</sup>.

أما بالنسبة للمدلول القانونى للرقابة المالية " فيعنى الرقابة التى تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها وتحدد اختصاصاتها بقانون، وتهدف إلى مطابقة العمل ذى الآثار المالية للقانون فالرقابة المالية تعتبر منهج علمى شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، وتهدف إلى المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية فى النتائج"<sup>(٣)</sup>.

وفى صدد وضع تعريف جامع مانع للرقابة المالية يجب أن نفرق فيما إذا كان التعريف يركز على أحد جوانب الرقابة دون باقى جوانبها الأخرى كالتى:-

- وظيفة الرقابة وأهدافها.

- إجراءات عملية الرقابة.

- أجهزة الرقابة.

(١) د.عبد الفتاح الصحن، الرقابة المالية دراسة تحليلية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، سنة ١٩٧٩، ص ١.

(٢) د. فيصل فخرى مراد، الرقابة المالية العليا نحو أسلوب متطور، مجلة العلوم الإدارية، عدد ١ يونيو ١٩٧٨، ص ٨٧.

(٣) د.صباح سعد الدين العلمى، بحث سابق، ص ٨.



وعليه فالرقابة المالية حسب وظيفتها وأهدافها تعتبر مجموعة من العمليات التي تتخذ شكل قرارات وإجراءات يكون من شأنها تحقيق هدف واضح ومحدد، وبالنسبة لإجراءات الرقابة يمكن اعتبارها مجموعة الإجراءات والأساليب والخطوات التي تقوم بها جهة معينة للتأكد من تحصيل الإيرادات وكيفية إنفاقها ومقارنتها مع المعايير الموضوعية لكشف الانحرافات وتصحيحها.

وأما بالنظر لأجهزة الرقابة تعتبر عملية مراجعة وفحص تقوم بها أجهزة معينة ومتخصصة للتأكد من تحقق الأهداف والبرامج الموضوعية مع منح هذه الأجهزة صلاحية اتخاذ القرارات التي تضمن سير العمل، من خلال تحديد أهدافها واختصاصاتها بالقانون.

ومن هنا يمكننا محاولة وضع تعريف شامل للجوانب السالفة، فيمكن لاعتبار الرقابة المالية مجموعة الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة، للمحافظة على أموال المنظمة وضمان حسن تحصيلها، وإنفاقها بدقة وفق ما أقرته الإدارة العليا في المنظمة، والتأكد من تحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات، وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها لتجنب الوقوع فيها مستقبلاً.

وبذلك لم يعد الهدف من الرقابة المالية التأكد من أن النتائج موافقة للخطط الموضوعية فحسب بل أصبح الهدف من الرقابة أن تكون شاملة بمعنى تحقيق الأهداف السالف ذكرها<sup>(١)</sup>.

## الفرع الثاني

### التطور التاريخي للرقابة الإدارية والمالية على أعمال الإدارة

تمثل الرقابة بصورة عامة مبدأ من المبادئ التي أكدها الإسلام من خلال ما جاء في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة، وما أجمع عليه مجتهدو الأمة الإسلامية، حيث وضع الإسلام إطاراً عاماً إضافة إلى محاسبة الأفراد والجماعة.

ففي بداية عهد الدولة الإسلامية حيث كانت حديثة النشأة، صغيرة المساحة، قليلة السكان وكانت تنظيماتها الإدارية بسيطة جداً ومواردها المالية تقتصر على الغنائم التي يتم الاستيلاء عليها أثناء المعارك فقد كان يوزعها رسول الله صلى الله عليه وسلم في نفس اليوم أو في اليوم التالي، وبذلك بدأت الرقابة الإدارية والمالية بسيطة ومباشرة.

(١) د. محمد سيد السرايا، الاتجاهات الحديثة في مجال الرقابة، دار الجامعة، الإسكندرية، سنة ١٩٨٦،

وكذلك يرجع ارتباط تاريخ الرقابة في مصر بالحضارة المصرية القديمة<sup>(١)</sup>، وكذلك في العراق عرفها القدماء في حضارة بابل حيث تضمن قانون حمورابي عن الرقابة والمسؤولية الإدارية ومبادئ الحد الأدنى للأجور والرقابة وتقسيم العمل<sup>(٢)</sup>، وعليه سوف نتناول التطور التاريخي للرقابة الإدارية والمالية على الإدارة في العراق ومصر كل على حدة:

### أولاً: التطور التاريخي للرقابة الإدارية والمالية في العراق

بداية يجب علينا أن ننوه إلى أن الجهات المناط بها مهام الرقابة الإدارية والمالية في العراق تتمثل في - ديوان الرقابة المالية الفيدرالي - مكتب المفتش العام - هيئة النزاهة. وعليه فقد اعتمدت الدولة العراقية منذ تأسيسها على جهاز رقابي خارجي وحيد وهو (ديوان مراقب الحسابات العام) المؤسس بالقانون رقم ١٧ لعام ١٩٧٢، وكان مرتبط بوزير المالية وكان يمارس أعمال الرقابة والتدقيق المالي والحسابي للمصروفات والإيرادات الحكومية على اختلاف أنواعها وتدقيق المهمات واللوازم الصناعية والتجارية والتقنية والترفيعات، وكان يضم ملكات وظيفية متواضعة تتسجم والحجم المتواضع للموازنة العراقية، مع تطور عمل الحكومة العراقية وتتامي حجم الإيرادات من الموارد النفطية أواخر الستينات تم تأسيس (ديوان الرقابة المالية بموجب القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٨، وعُد هذا القانون حالة متطورة في مجال الرقابة المالية والإدارية، إذ توسع في اختصاصه ليشمل فضلاً إلى أعمال الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة أعمال رقابة الأداء، ثم صدر قانون جديد رقم ١٩٤ لسنة ١٩٨٠ ليتكيف وضع الرقابة مع توجهات الحكومة نحو تشديد القبضة المركزية على الاقتصاد العراقي، وليمتد عمل الرقابة المالية ليشمل كل المرافق العامة والمختلطة وفي بعض الأحيان شركات القطاع الخاص، وبعد الحملة التي قادها ديوان الرقابة المالية في عام ١٩٨٥ لتقويم أداء المؤسسات وشركات القطاع الاشتراكي وما أفرزته الحملة من مؤشرات لأداء تلك المؤسسات، عندها شعرت الحكومة بخطورة تدخلات الديوان المذكورة في عملها، فقامت بتأليف لجنة في عام ١٩٨٨ لوضع قانون جديد لديوان الرقابة المالية يحد من صلاحياته ونطاق عمله، وخصوصاً في مجال تقويم الأداء والاختصاص القضائي.

وقد صدر قانون رقم ٦ لسنة ١٩٩٠، أما في الفترة بعد ٢٠٠٣/٤/٩ عندما قام الحاكم المدني بول بريمر بحل جميع الدوائر التي كانت تابعة لمجلس قيادة الثورة وديوان الرئاسة، وتم حل ديوان الرقابة المالية بموجب القرار رقم ٢ لسنة ٢٠٠٣، وتم الاعتراض على قرار الحاكم

(١) د. عبيد مسعود الجهني، مرجع سابق، ص ١٢٥.

(٢) د. علي كاظم، بحث حول تطور الرقابة الإدارية والمالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،

المدني لدى مجلس الحكم، عندها تم إعادة الديوان إلى وضعه الطبيعي وصدر قرار الحاكم المدني رقم ٧٧ لسنة ٢٠٠٤ والذي تم بموجبه إعادة العمل بقانون ديوان الرقابة رقم ٦ لسنة ١٩٩٠ مع إجراء بعض التعديلات المتعلقة بجهة الارتباط والجهات الخاضعة للرقابة ثم تعدل مسمى الديوان إلى ديوان الرقابة المالية الفيدرالي بموجب القانون رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ وذلك في الحكومة المركزية في العراق، وأصبح يرتبط بمجلس النواب بالإضافة إلى وجود (ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان) باعتباره إقليم اتحادى، ويتمتع بسلطات إقليمية وفق ما يقرره الدستور العراقي الحالي لسنة ٢٠٠٥ ، والذي تأسس بموجب القانون رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٠ وكان يرتبط برئيس الإقليم والذي تعدل بموجب القانون رقم ٢ لسنة ٢٠٠٨ وأصبح يرتبط بالبرلمان في إقليم كردستان، ويتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة.

وإضافة إلى ديوان الرقابة المالية تم إنشاء مكتب المفتش العام داخل كل وزارة من الوزارات العراقية في الحكومة المركزية وذلك بالأمر ٥٧ لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف، ومن أهم واجباته الفحص ومراجعة جميع السجلات الوزارية، وكل ما تقوم به من نشاط والقيام بالتحقيق الإدارى والمراجعة والتدقيق على عمليات الإدارة، إضافة إلى ذلك تم إنشاء هيئة النزاهة وفقاً للأمر ٥٥ لسنة ٢٠٠٤، الصادر عن سلطة الائتلاف والغرض منها هو تطبيق قوانين مكافحة الفساد الإدارى والمالى والرقابة على الإدارة، والذي صدر القانون النظامى لها رقم ٣٠ لسنة ٢٠١١ وأصبحت هيئة مستقلة تخضع لرقابة مجلس النواب، ومن صلاحياتها ممارسة الرقابة الإدارية على الإدارة . أما فى إقليم كردستان العراق تم إنشاء هيئة للنزاهة بموجب القانون رقم (٣) لسنة (٢٠١١) وتتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة، وترتبط ببرلمان إقليم كردستان.

### ثانياً: التطور التاريخى للرقابة الإدارية والمالية فى جمهورية مصر العربية

لقد اعتمدت جمهورية مصر العربية على أجهزة رقابية تتمثل فى: الجهاز المركزى للمحاسبات، هيئة الرقابة الإدارية، وإلى جانب ذلك أجهزة رقابية أخرى فى مصر منها على سبيل المثال الإدارات التابعة لوزارة الداخلية وإدارة التهرب الضريبى، ومباحث الأموال العامة وغيرها.

ونحن بدورنا سوف نلقى نبذة مختصرة فى هذا الموضوع عن هذا التطور التاريخى والقانونى فيما يخص هذا البحث، وهو الجهاز المركزى للمحاسبات وهيئة الرقابة الإدارية، فقد نشأ جهاز المحاسبات عام ١٩٤٢ تحت اسم (ديوان المحاسبات) وكان ذلك فى ظل حكومة الوفد، ولم يكن الجهاز تابعاً لأى جهة إدارية أو تشريعية بل كان هيئة مستقلة، وخلال فترة الستينيات صدر القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٦٠ و١٢٩ لسنة ١٩٦٤ ليتم بموجبهما إلحاق الجهاز المركزى للمحاسبات برئاسة الجمهورية، ثم جاء القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٥ ليلحق الجهاز المركزى للمحاسبات للمرة الأولى بمجلس الشعب (مجلس الأمة) آنذاك.

وفى مرحلة لاحقة صدر القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨<sup>(١)</sup>، بغرض تجميع اختصاصات الجهاز فى قانون واحد بعد أن كانت تحكمها قوانين وقرارات جمهورية ولوائح متعددة، واعتُبرَ الجهاز بمقتضى هذا القانون هيئة مستقلة ذات شخصية معنوية عامة تلحق بمجلس الشعب، ويتحدد دورها الأساسى فى تحقيق الرقابة على أموال الدولة، لكن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ الذى صدر لتعديل أحكام القانون السابق ((قانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨)) جاء ليعيد تبعية الجهاز المركزى للمحاسبات إلى رئاسة الجمهورية<sup>(٢)</sup>.

أما هيئة الرقابة الإدارية فى مصر فقد أنشأت فى عام ١٩٥٨ كأحد قسمى النيابة الإدارية بغرض التحرى عن المخالفات المالية والإدارية والكشف عنها، ونتيجة لزيادة تبعات الرقابة الإدارية تم فصلها فى عام ١٩٦٤ عن النيابة الإدارية، وتحولت بموجب القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤<sup>(٣)</sup> إلى هيئة مستقلة تتبع مجلس الوزراء.

ومن أجل التوسع فى اختصاصات هيئة الرقابة الإدارية تم تعديل القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤ بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٦٩ الذى أعطى للهيئة الحق فى ممارسة جميع أنواع الرقابة (المالية والإدارية والفنية والجنائية)، واختصت بمكافحة صور الفساد الإدارى والمالى من خلال حماية المال العام والتصدى لانحرافات الموظف العام، ومتابعة مدى التزام الهيئات الحكومية بتنفيذ القوانين واللوائح المنظمة لكافة أنشطة قطاعات وأجهزة الدولة فى مصر.

وفى عام ١٩٨٠ صدر قرار من رئيس الجمهورية آنذاك بوقف نشاطها إلا أنها أُعيدت إلى العمل بقرار من رئيس الجمهورية آنذاك (محمد حسنى مبارك)<sup>(٤)</sup>.

ولم يقف التنظيم القانونى للرقابة الإدارية والمالية عند هذا الحد لدى المشرع المصرى ، بل حرص الدستور المصرى الحالى لسنة ٢٠١٤ على تأكيد أهمية هذا النوع من الرقابة بل وشدد على ضرورة تقييد المشرع العادى بعدد من القيود الدستورية الموضوعية التى تضمن استقلالية أدائها<sup>(٥)</sup>.

---

(١) قانون الجهاز المركزى للمحاسبات، رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨، المعدل بقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨.

(٢) مركز دراسات الإدارة العامة، مراقبو دليل تعريفى إجرائى لمراقبة النفقات العامة جهات الرقابة اللاقضائية، كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة، سنة ٢٠١١، ص ١٤.

(٣) قانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤ بإعادة تنظيم الرقابة الإدارية .

(٤) مركز دراسات الإدارة العامة، مراقبو دليل تعريفى إجرائى لمراقبة النفقات العامة جهات الرقابة اللاقضائية، مرجع سابق، ص ٣٧.

(٥) عنى الدستور المصرى الحالى لسنة ٢٠١٤ بالاهتمام بالهيئات الرقابية المستقلة ، وهو ما يمكن استيضاحه فيما نصت عليه المواد ٢١٥ الى ٢٢١ . وهو ما يرد توضيحه فى موضعه من الرسالة، ص ٩٤.

## المطلب الثاني

### أنواع الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة وأهميتها وأهدافها

اتضح فيما سلف أن الرقابة الإدارية تتمحور في كونها تلك الرقابة الذاتية التي تباشرها أجهزة الإدارة سواء الداخلية منها أم الخارجية؛ لمراقبة أعمالها والتحقق من مدى عدم مخالفتها للقانون أو ملاءمتها للظروف المحيطة بها<sup>(١)</sup>.

هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى على الرغم من تعدد التعريفات التي قيلت في شأن الرقابة المالية على أعمال الإدارة إلا أنها، هي الأخرى، لا تتعد عن نظيرتها الإدارية، فهما يشتركان في المحل، والغاية، فالنتاج النهائي لما تؤول إليه هاتان الرقابتان، يقتضي ضرورة تأكيد مبدأ سيادة القانون في جانبه الموضوعي، والمحافظة على المال العام.

ولعله من المتعين، في ظل الدور الإيجابي الذي تضطلع به هاتان الرقابتان، أن يولى الباحث وجهه شطرهما، بعين من التمييز والتدقيق، لا سيما فيما يتعلق بأنواعهما، هو ما نتناوله في الفرع الأول، وألا يألوا جهداً في تبيان أهميتهما وأهدافهما، وهو ما نبرزه في الفرع الثاني.

**الفرع الأول : أنواع الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة.**

**الفرع الثاني : أهمية الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة وأهدافها.**

### الفرع الأول

#### أنواع الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة

##### أولاً: أنواع الرقابة الإدارية

لقد قسم الفقه الإداري الرقابات الإدارية إلى صور متعددة، فهي بحسب مداها ونطاقها تنقسم إلى رقابة إدارية (رئاسية) ورقابة إدارية (وصائية)، وهي بحسب مصدرها تنقسم إلى رقابة إدارية (داخلية) ورقابة إدارية (خارجية)، وهي بحسب وقت ممارستها تنقسم إلى رقابة إدارية (ملازمة) للعمل الإداري وأخرى (لاحقة) للعمل الإداري، وهي بحسب موضوعها أو محلها تنقسم إلى رقابة على (الأشخاص) ورقابة على (الأعمال).

(١) الأستاذ الدكتور. سامي جمال الدين، القضاء الإداري " الرقابة على أعمال الإدارة " تنظيم القضاء الإداري وفقاً لدستور ٢٠١٤ في مصر، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، سنة ٢٠١٤، ص ٢٥١.

غير أن هذا التعدد فى صور الرقابة الإدارية لا يعنى الفصل التام بين هذه الصور بل إن جميعها متداخلة فقد تكون الرقابة خارجية ووصائية ولاحقة وعارضة فى نفس الوقت، وتقتضى ممارسة الرقابة الإدارية بشكل فعال وجود أجهزة إدارية تتولى تنظيم وتطبيق الأحكام الخاصة بالرقابة الإدارية سواء كان مجال هذه الرقابة الأجهزة المركزية أم الأجهزة اللامركزية. وعليه فى تقسيم أنواع الرقابة الإدارية سوف نأخذ بما ينتهى إليه المعياران الشكلى والموضوعى معاً فى تقسيمات ثلاث:

## ١- أنواع الرقابة الإدارية من حيث ارتباطها بالعمل والهدف منها:-

إن نشاط الجهاز الإدارى للدولة متعدد، ويتنوع تبعاً للأعمال التى يمارسها باعتبار أنه السلطة المختصة بتسيير أعمال كافة الوحدات التابعة له. فمنها ما هو قانونى أو مالى أو مادى. ونجد فى كل ذلك أن الرقابة تتنوع تبعاً لنوع النشاط. وعليه تنقسم الرقابة الإدارية من حيث ارتباطها بالعمل والهدف منها كالتالى<sup>(١)</sup>:-

### أ- رقابة التصرفات القانونية

وتتناول هذه الرقابة كافة التصرفات القانونية التى تمارسها الإدارة، وتمتد لكل ما يصدر عنها من قرارات إدارية وما تبرمه من عقود.

### ب- رقابة المخالفات المالية والإدارية

وتتناول هذه الرقابة كافة التصرفات التى من شأنها ضياع حق مالى عام أو أن يكون من شأنها ارتكاب مخالفات إدارية تنتهك مبدأ المشروعية، ويرجع مصدر هذه التصرفات المالية أو الإدارية للدستور أو القانون أو القرارات أو اللوائح وتكون واجبة الاتباع، وتشمل أيضاً الرقابة على كل إخلال من جانب الإدارة.

## ٢- أنواع الرقابة الإدارية من حيث الجهة القائمة بها

يمكن تقسيم الرقابة الإدارية من حيث الجهة القائمة بها إلى الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية ويستند هذا التقسيم للجهة القائمة بالرقابة، وهى الجهة التى يتبعها المراجعون، ويرى جانب من الفقه أن الرقابة (الداخلية) هى التى تمارس من موقع التنظيم، والرقابة (الخارجية) تمارس من خارج التنظيم<sup>(٢)</sup>.

### أ- الرقابة الداخلية :

(١) د.حسين عبد العال محمد، الرقابة الإدارية بين علم الإدارة العامة والقانون الإدارى، مرجع سابق، ص ١٠٤.

(٢) د.عبد مسعود الجهنى، الرقابة الإدارية، مرجع سابق، ص ٤٧.

هى رقابة ذاتية تمارسها الإدارة على نفسها، ويتم ممارستها من داخل الوحدة سواء كانت وزارة أم هيئة أم محافظة ويكون طرفا الرقابة من الوحدة، وصور الرقابة الداخلية متمثلة بالرقابة الرئاسية والرقابة الوصائية.

### ب- الرقابة الخارجية:

هى عملية الفحص الفنى المحايد من طرف خارج التنظيم الإدارى بغرض التحقق من سلامة التصرفات ومدى الكفاءة فى تحقيق الأهداف<sup>(١)</sup>، ويضيف البعض أن الرقابة الخارجية هى تلك الرقابة التى تتولاها أجهزة مستقلة تماماً عن الوحدات الخاضعة للرقابة بحيث تستهدف التأكد من مدى تحقيق تلك الوحدات لمسئوليتها وللاستخدام الأمثل للقوى العاملة<sup>(٢)</sup>، وتقوم الرقابة الخارجية على فكرة التوازن بين مبدأ استقلال الوحدة الإدارية وتمتعها بالشخصية المعنوية ومبدأ تبعيتها للدولة وما يتطلبه ذلك من ضرورة إخضاعها لرقابة خارجية محايدة هدفها الصالح العام<sup>(٣)</sup>، ويتولى مباشرة الرقابة الخارجية هيئات أو أجهزة مستقلة تماماً عن الجهات الخاضعة للرقابة<sup>(٤)</sup>.

### ٣- أنواع الرقابة الإدارية من حيث وقت ممارستها

يعتبر المعيار المعول عليه فى هذا النوع من أنواع الرقابة هو معيار الوقت أو الزمن الذى يتم ممارسة الرقابة فيه. وتتفق غالبية الفقهاء على تقسيم الرقابة من حيث وقت ممارستها إلى رقابة سابقة ورقابة لاحقة<sup>(٥)</sup>.

#### أ- الرقابة السابقة

هى التى تمارس حيال موضوع القرار أو الإجراء قبل أن يستكمل مقومات إصداره، وبذلك تعتبر الرقابة السابقة مرحلة يمر بها القرار قبل أن يصبح نافذاً وقابلاً للتنفيذ<sup>(٦)</sup>، وتفترض الرقابة السابقة تمتع جهة الرقابة بسلطة الموافقة السابقة على أعمال جهة الإدارة. وأهم مثال لها الرقابة المالية قبل الصرف<sup>(٧)</sup>.

#### ب- الرقابة اللاحقة

- (١) د. حسنين عبد العال محمد، مرجع سابق، ص ١٤٥.
- (٢) د. عبد السلام بدوى، الرقابة على المؤسسات العامة، مرجع سابق، ص ٤٦٠.
- (٣) قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، بدون ناشر، سنة ١٩٨٧، ص ٢٠٣.
- (٤) د. السيد السيد خليل هيكمل، الرقابة على المؤسسات العامة الإنتاجية والاستهلاكية، مرجع سابق، ص ٢٦٩.
- (٥) د. السيد خليل السيد خليل هيكمل، مرجع السابق ص ١٣٩.
- (٦) د. عيد مسعود الجهنى، الرقابة الإدارية، مرجع سابق، ص ٢٦٥.
- (٧) د. بكر القباني، الوسيط فى الإدارة العامة، دار النهضة العربية، طبعة أولى، القاهرة، سنة ١٩٨٠، ص ١٨٥.

تتصب الرقابة اللاحقة على ما صدر فعلاً من تصرفات الإدارة القانونية وأعمالها المادية، ولهذه الرقابة صوراً عديدة تختلف باختلاف وقت وأسلوب ممارستها، فيمكن أن تتم بأسلوب التفتيش الذى يتناول الفحص على الطبيعة وإعادة دراسة الأوضاع للوقوف على ما شابها من أخطاء أو تقصير.

ويمكن أن تتم بأسلوب المراجعة لمستندات الوحدة الإدارية<sup>(١)</sup>، وبهذا فإن الرقابة اللاحقة تتصب على ما تم إنجازه فعلاً من أعمال، وتتيح هذه الرقابة للإدارة أن تتصرف بكامل حريتها لما فيها من فصل بين جهة الإدارة وجهة الرقابة، إذ تحتفظ الإدارة فى الوحدة المشمولة بالرقابة باستقلاليه حيث أن قراراتها غير موقوفة ولا مشروطة كما هو الحال فى الرقابة السابقة<sup>(٢)</sup>.

### ثانياً: أنواع وصور وطرق تنفيذ الرقابة المالية

لا تقل الرقابة المالية أهمية عن الرقابة الإدارية، وإن لم تسبقها فى النشوء، فقد ولدت الرقابة المالية نتيجة للتطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التى لحقت بالمجتمع، وعليه سوف نقوم ببيان أنواع الرقابة المالية وصورها وطرق تنفيذها.

#### ١- أنواع الرقابة المالية على الإدارة

تختلف أنواع الرقابة المالية بحسب موقع الجهة التى تقوم بهذه الرقابة، ويمكن إجمالها فى نوعين:-

#### أ- الرقابة المالية الخارجية

تعتبر الرقابة المالية الخارجية أداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ الدوائر والمؤسسات للمهام المنوطة بها، وفقاً للخطط والبرامج الموضوعة مسبقاً، وفى ظل الإمكانيات المادية المتاحة، ويمكن تعريف الرقابة المالية الخارجية بأنها ((نشاط تقييى مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الإدارة فى إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها)).

(١) د.أحمد السيد عوضين حجازى، الرقابة الذاتية للإدارة على أعمالها دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ص ٤١.

(٢) د. السيد خليل هيكىل، مرجع سابق، ص ١٤٢.



وقد تحولت عملية الرقابة المالية الخارجية فى الوقت الحاضر من كونها عملية تركز على التأكيد على الالتزام المالى والقانونى إلى تدقيق أكثر شمولاً، وهو ما يطلق عليه بالتدقيق التشغيلى الذى يركز على إعطاء الرأى المهنى الموضوعى بالنسبة للقوائم والتقارير المالية والإجراءات المعنية بحماية الأصول والممتلكات للوحدة موضوع التدقيق، والتحقق بشكل موضوعى من الكفاءة الإدارية والإنتاجية فيما يتعلق بالعمليات التى قامت الوحدة بتنفيذها ومطابقتها للأهداف المرغوب تحقيقها<sup>(١)</sup>.

وتهدف الرقابة المالية الخارجية إلى ما يلى:-

١- فحص العمليات المالية، ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة والتعليمات ومراقبتها من أجل بيان ما يلى:

أ- التحقق مما إذا كانت القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالى للدائرة، وفيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب - معرفة مدى كفاءة واقتصاديات العمليات المالية ومراجعتها من أجل بيان مدى قدرة الدائرة على استخدام الموارد البشرية والمادية وإدارتها بكفاءة اقتصادية وأسباب التصرفات غير الاقتصادية أو عديمة الكفاءة، ومدى تطبيق الدائرة للتشريعات المتعلقة بالكفاءة الاقتصادية للعمليات.

٢- فحص ومراجعة نتائج البرامج من أجل بيان مدى تحقيق النتائج أو المنافع التى سبق تحديدها من السلطة التشريعية، وما إذا كانت الدائرة قد قامت بأخذ البدائل التى تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة.

### ب- الرقابة المالية الداخلية

تسعى الإدارة جاهدة إلى تأدية مهامها بصورة فعالة تسمح لها بالاستعمال الاقتصادى الفعال للموارد المتاحة، وتسعى السلطة التنفيذية بكل الوسائل المتاحة لديها لمنع موظفيها من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الموارد وحمايتها من الضياع أو الاختلاس عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها من ناحية، ودقة بياناتها المالية والمحاسبية من ناحية أخرى.

(١) د.نعيم حسنى دهمش، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية فى الدول النامية- دراسات -

ويرتكز مفهوم الرقابة الداخلية بشكل عام على الفكرة التي تقول (إن إدارة أية منشأة يترتب عليها مسؤولية أساسية تكمن في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة والفتنة بحيث تسمح لها بتخفيض حاجاتها إلى الرقابة الخارجية المستقلة إلى الحد الأدنى)<sup>(١)</sup>.

وتعرف الرقابة المالية الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة الإدارية من أجل فحص النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى بهدف خدمة الإدارة، كما تعرف بأنها "خطة التنظيم وجميع الطرق والمقاييس التي يتبناها التنظيم الإداري بغرض حماية موجوداتها وضبط دقة البيانات المالية، ومدى الاعتماد عليها والوثوق بها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً"<sup>(٢)</sup>.

ويمكن القول: إن نظام الرقابة المالية الداخلى يمثل جزءاً من نظام المراقبة الداخلية بشكل عام الأمر الذى يعنى بتحقيق الغايات المحاسبية للمنظمة الإدارية، فهو يهتم بالعمليات المالية، ويتمثل ذلك في الالتزام بالسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية والمحافظة على موارد وممتلكات المنظمة الإدارية وتحضير التقارير المالية التي تتوافر فيها الدرجة المطلوبة من الثقة.

وقد ازداد الاهتمام بالرقابة المالية الداخلية نتيجة عدة عوامل: **أولها:** كبر حجم التنظيمات الإدارية، ذلك أن النمو في حجم التنظيمات الإدارية، وتعدد وتنوع أنشطتها أدى إلى تعقيد وتشعب البناء التنظيمي لها. **وثانيها:** تفويض السلطات نظراً لازدياد نشاط التنظيمات الإدارية وتوزيعه على مكاتب وفروع كثيرة. **وثالثها:** حماية الموجودات إذ يقع على عاتق الرئيس الإداري مسؤولية المحافظة على الموجودات وكشف الاختلاسات ومنع الأخطاء، وحتى يقوم بذلك لابد من توفر نظام فعال للرقابة المالية الداخلية. **ورابعها:** خدمة الرقابة الخارجية إذ يتعذر على أجهزة الرقابة الخارجية الدخول في كافة تفاصيل العمليات المالية التي تقوم بها الإدارة؛ لذلك تلجأ أجهزة الرقابة الخارجية إلى الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فكلما كان هذا النظام قوياً زاد اعتماد أجهزة الرقابة الخارجية على أسلوب العينة في الحصول على أدلة الإثبات.

(١) د. نعيم حسنى دهمش، مرجع سابق، ص ٤.

(٢) أحمد نورى أشرم، الرقابة الداخلية في سوريا من الناحيتين العلمية والتطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة حلب،

## ٢- صور الرقابة المالية

وتتخذ الرقابة المالية عدة صور أهمها:

### أ- الرقابة المالية اللاحقة للصرف:

فقد بدأت الرقابة فى مراحلها الأولى كرقابة لاحقة أى أنها تبدأ بعد التنفيذ بهدف الكشف عن الأخطاء التى تقع أثناء التنفيذ، إلا أنه يؤخذ على هذه الصورة أنها تكشف عن الأخطاء فى وقت متأخر لا يمكن معه تداركها.

### ب- الرقابة المالية السابقة للصرف

نظراً للانتقادات التى وجهت لأسلوب الرقابة اللاحقة بدأ التفكير فى أسلوب جديد لممارسة الرقابة المالية قبل الصرف بما يمنع الخطأ أو التجاوز فى الإنفاق قبل حدوثه، وقد اتخذ هذا الأسلوب شكل مجموعة من القواعد التى تحكم سير النشاط، وبالتالي يتم تلافى الأخطاء قبل وقوعها، وهو ما يعرف بأسلوب اللوائح المالية التى تشمل الروتين الذى إذا اتُبع بدقة أمكن التأكد من كون العمل المالى صحيحاً، ثم تبع ذلك استخدام الموازنة العامة للدولة باعتبارها خطة مالية تُعد من أجل تنفيذ أهداف معينة، وتمثل رقابة سابقة على الإيرادات والنفقات العامة فى الدولة.

### ج- الرقابة المالية المتزامنة للصرف

نظراً لاتساع مجال الأعمال الإدارية كان من الواجب التأكد أولاً بأولٍ من أن التنفيذ يتم وفقاً للخطة الموضوعية؛ وذلك من خلال الرقابة المالية المتزامنة للصرف، فهذه الصورة من الرقابة المالية تعمل على كشف الأخطاء أو الانحرافات فى كافة مراحل أداء العمل المختلفة، ويمكن تسمية هذه الصورة برقابة التوجيه حيث أنها تسمح بالتدخل الإرشادى قبل أن يتم إنجاز العمل أو الانتهاء منه.

## ٣- طرق تنفيذ الرقابة المالية على الإدارة

يتم تنفيذ وتحقيق الرقابة المالية، بطرق مختلفة، من قبل أجهزة الرقابة، وفقاً لما يصرح لها نظامها فى تحديد هذه الطرق والالتزام بها أو منح جهاز الرقابة صلاحيات باستخدام الطرق التى يراها مناسبة؛ لتحقيق أهداف رقابته على الوحدة الإدارية، ويمكن حصر هذه الطرق فيما يلى<sup>(١)</sup>:

(١) د. فهمى محمود شكرى، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوى للنشر والتوزيع، عمان، بدون تاريخ، ص ٣٩.

## أ- الرقابة المستمرة (الدورية)

ويقصد بها إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوى.

## ب- الرقابة المتقطعة (الخاصة)

ويقصد بها إجراء الرقابة فى فترات زمنية غير معينة أو على موضوع معين، وقد تأخذ هذه الطريقة من الرقابة، طريق الرقابة الشاملة على الحسابات إلا أنها لا تتصف بالاستمرارية النمطية كل سنة على الحسابات الختامية كالرقابة الدورية.

## ج- العينة العنقودية

يتم اختيار عينة معينة، ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التى تم اختيارها، بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ومتكاملة أو ذات صلة بوضوح العينة المختارة، ويطلق البعض على هذا الاستخدام (العينة العنقودية)<sup>(١)</sup>.

## د - الرقابة المفاجئة

ويقصد بها قيام جهاز الرقابة بإجراء رقابة مباغتة تستهدف موضوعاً معيناً نتيجة أخبار مسبقة عن مخالفة مالية أو بناءً على طلب من جهات مسؤولة أو نتيجة لارتياح جهاز الرقابة، ابتغاء التأكد من سير المعاملات المالية فى الوحدة الإدارية، وقد يتولى جهاز الرقابة هذه الطريقة بين الحين والآخر بجعل الوحدات الإدارية فى مدار الشعور بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهماته الرقابية.

## هـ- العينة النوعية الشاملة

يتم اختيار المعاملات المالية فى مجال معين، وبصفة كاملة كنشاط أو مشروع معين أو نفقة من طبيعة واحدة.

## و- العينة الموضوعية الشاملة

ويتم اختيار واحدة من المعاملات المالية من كل مجال من المجالات الرئيسية لأنشطة الوحدة الإدارية، ويكون هذا الاختيار إما عن طريق اختيار عينات مختلفة لموضوعات المعاملات المالية، أو أن الاختيار يتم نمطياً عن موضوع محدد فى جميع الأنشطة الرئيسية للوحدات الإدارية .

(١) د. عبد المؤمن على، دور الأجهزة المركزية للرقابة الخارجية الشاملة، بحث مقدم إلى لجنة خبراء الرقابة المالية الذى عقدته المنظمة العربية للعلوم الإدارية، سنة ١٩٨٢، ص ٣١.

## الفرع الثاني

### أهمية الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة وأهدافها

#### أولاً: أهمية الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة

تعد الرقابة الإدارية والمالية من العناصر الأساسية للعملية الإدارية، والتي تشمل التخطيط، والتنظيم، والقيادة، والتنسيق بالإضافة إلى الرقابة، وقد تطورت أهمية الرقابة مع تطور الدولة من (الدولة الحارسة) التي تهدف إلى المحافظة على الأمن الخارجى، وحفظ الأمن الداخلى، والفصل فى المنازعات بين الأفراد إلى ما يسمى (بدولة الرفاهية) التي تتدخل فى مختلف مناحى الحياة الاقتصادية، وفى كافة القطاعات والميادين؛ ذلك أن تدخل الدولة فى جميع شؤون المواطنين يتطلب توفير أجهزة إدارية ذات كفاءة عالية لتنجز الأعمال، وتؤدى الخدمة بفاعلية مع خضوع هذه الأجهزة للرقابة والمحاسبة للتحقق من قيامها بعملها على أكمل وجه.

وينظر الآن إلى الرقابة الإدارية والمالية بوصفها حجر الزاوية فى الإدارة؛ لكونها تقوم بوظيفة حيوية فى الدولة الحديثة بالدرجة التى تضعها فى مصاف السلطات الهامة فى الدولة، فى جمهورية الصين الشعبية مثلاً تعتبر الرقابة، بحكم الدستور، إحدى السلطات الخمس فى الدولة إلى جانب السلطة التنفيذية، والسلطة التشريعية، والسلطة القضائية، وسلطة الخدمة المدنية<sup>(١)</sup>.

وقد تطور دور الرقابة من مجرد التحقق من أن النشاط الإدارى يمارس فى حدود القانون إلى التأكد من أن هذا النشاط يمارس بسرعة وكفاءة وفاعلية، وفى حدود القانون أيضاً، لذلك لم يعد مفهوم الرقابة يقتصر على المفهوم التقليدى المنحصر فقط بالبحث عن الأخطاء بل تجاوز ذلك للبحث عن الأساليب التى تعمل على رفع كفاءة الجهاز الإدارى وتحفيزه عن طريق إبراز الجوانب الإيجابية فى عمله<sup>(٢)</sup>؛ ونظراً لاتساع نطاق الإدارة العامة وتعدد مجالاتها وكثرة التنظيمات الإدارية وزيادة العاملين فيها، كل ذلك أدى إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة على أداء الأجهزة الإدارية، بهدف التحقق من إنجاز العمل الإدارى بكفاءة وفى أسرع وقت ممكن وبأيسر الطرق، ولكن الإفراط فى ممارسة الرقابة يؤدى إلى نتائج سلبية قد تؤدى إلى قتل الحوافز والحيولة دون تنمية قدرات الموظفين فى اتجاه القيادة الرشيدة وتحمل المسؤولية، ويحول بين المنظمة أو المؤسسة الحكومية وبين الانطلاق نحو تحقيق أهدافها.

(١) د. عبد الكريم درويش ود. ليلى تكلأ، أصول الإدارة العامة، مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الرابعة، القاهرة، سنة ١٩٨٠، ص ٥٠٤.

(٢) د. سوزى عدلى ناشد، الوجيز فى المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٥.

## ثانياً: أهداف الرقابة الإدارية والمالية

بالنسبة لأهداف الرقابة الإدارية والمالية على الإدارة فتتعدد بين أهداف عامة وأهداف خاصة. أهداف عامة ترتبط بالدولة، وأهداف خاصة ترتبط بكل جهاز إدارى على حده، وقد تطورت أهداف الرقابة تبعاً لتطور الدولة ومفهومها، فلم تعد تقتصر على التأكد من أن النشاط الإدارى يتفق مع أحكام القوانين واللوائح والتعليمات، بل تجاوزت ذلك للتأكد من أن النشاط الحكومى يُمارسُ بأفضل طريقة وبأقل تكلفة ممكنة، ويمكن إجمال أهداف الرقابة الإدارية والمالية بما يلى:-

١- التأكد من التزام الإدارة بكافة القوانين واللوائح والتعليمات أثناء ممارستها لنشاطاتها، وهذا ما يعرف بمبدأ المشروعية، إذ على الإدارة العامة واجب العمل فى دائرة القانون والالتزام به فإذا خالفت القانون اعتبر تصرفها غير مشروع، ويحقيق به جزاء عدم المشروعية<sup>(١)</sup>.

٢- التحقق من سلامة الإنفاق وفقاً للخطة الموضوعة.

٣- تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية فى الدوائر الحكومية، وتحسين الإنتاج فيها مما يضمن إشباع حاجات المواطنين، وبأقل التكاليف، وبأقصر السبل.

٤- كشف الانحراف الإدارى، ويعنى استغلال السلطة أو الوظيفة العامة لتحقيق أغراض شخصية بعيدة عن المصلحة العامة، رغم انسجام أعمال الإدارة مع القوانين واللوائح والتعليمات.

٥- الوقوف على المشاكل والعقبات والمعوقات التى تعترض الأجهزة الإدارية فى عملها والعمل على معالجة هذه المشاكل وإزالة تلك المعوقات.

٦- الرقابة على مدى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، ومدى كفاية وفاعلية النفقة، إذ لم تعد الرقابة المالية تقتصر على مراجعة نشاط الوحدات من الناحية المالية المستندية اللاتحفية فقط بل امتدت لتشمل مراجعة الأداء للتحقق من مدى كفاية الإنتاج والحصول على أقصى قدر من المخرجات من السلع والخدمات باستخدام أقل قدر من المدخلات، ومن مدى تحقيق البرامج الموضوعة للأهداف المخططة والمستهدف تحقيقها<sup>(٢)</sup>.

٧- التأكد من أن المسائل الفنية تؤدى على أكمل وجه ووفقاً للقواعد والأصول الفنية المرعية.

(١) د. محسن خليل و د.سعد عصفور، القضاء الإدارى، منشأة المعارف، بدون سنة نشر، ص ٩.

(٢) د. محسن خليل و د.سعد عصفور، القضاء الإدارى، منشأة المعارف، بدون سنة نشر، ص ٩.

٨- تحقيق الردع والزجر العام لدى العابثين بالمال العام، ذلك أن محاسبة المسؤولين عن التلاعب في المال العام، وسرعة محاكمتهم، ونشر هذه الأحكام على الرأى العام يؤدى إلى ردع المنحرفين، وزجر من يرغب فى محاكاتهم.

٩- التنبيه إلى أوجه النقص والخلل والقصور فى التشريعات المعمول بها، واقتراح وسائل معالجتها.

١٠- ضمان عدم وقوع اعتداء على حقوق الأفراد وحياتهم، إذا تمت مراقبة تصرفات الإدارة فيمكن ضمان احترام حقوق الأفراد العاملين بالإدارة والمتعاملين معها فى ظل احترام الدستور والقانون. لا سيما وأن الإدارة قد منحت من السلطات والامتيازات ما يجعلها فى غياب هذه الرقابة تتجاوز حدود القانون عند إساءة استعمال هذه السلطات أو التعسف فى استخدامها.

١١- الرقابة على مدى التزام الإدارة فى تنفيذها للموازنة المخصصة لها بالسياسات والأهداف العامة للدولة من عدمه.

١٢- التحقق من تنفيذ الخطط والسياسات فى الأجهزة الإدارية بأقل جهد وتكلفة ممكنة وتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية والحد من الإسراف فى إنفاق الأموال العامة.