

## المفصل الثانى

### أهداف الرقابة المالية وأشكالها

#### أهداف الرقابة المالية:

تهدف الرقابة المالية بصفة عامة الى المحافظة على الأموال العامة

وحمايتها من العبث وتتلخص هذه الأهداف فى النقاط الرئيسية الآتية:-

١- التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقا للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها

والكشف عن أى مخالفة أو تقصير.

٢- التحقق من أن الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام

الأموال العامة فى الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو إنحراف

والكشف عما يقع فى هذا الصدد من مخالفات.

٣- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الاداء فى الوحدات للتأكد من أن

التنفيذ يسير وفقا للسياسات الموضوعية ولعرفة نتائج الأعمال والتعرف على

مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من إنحرافات وما قد يكون

فى الأداء من قصور وأسباب ذلك لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة

وللتعرف على فرص تحسين معدلات الاداء مستقبلا.

٤- التأكد من سلامة اللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها

وملائمتها وإكتشاف نقاط الضعف فيها لإقتراح وسائل العلاج التى تكفل

إحكام الرقابة على المال العام دون تشدد فى الإجراءات قد يعوق سرعة

التنفيذ أو تسبب يؤدى الى ضياع الأموال وكثرة وقوع حوادث الإختلاس.

غير أن مهما اختلفت أهداف الرقابة المالية وتتنوع فإنها تنحصر فى

هدفين رئيسين:-

أولهما : التحقق من أن الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطة الموضوعية.

ثانيهما: أن الموارد حصلت كما هو مقرر، ويمكن القول بأن هدف الرقابة هو

التحقق من أن الموارد حصلت وفقا لما هو مقرر وإنها إستخدمت أفضل

إستخدام.

الرقابة عملية دائمة ومستمرة بحسب الأساس المستخدم فتختلف أشكالها وتتعدد أنواعها وتباين صورها وفقا لمعايير مختلفة وتبعاً لتعدد جهات نظر الباحثين، ورغم هذا التباين نستطيع أن نقسم الرقابة وفقاً للأنواع التالية.

#### ١- الرقابة من حيث التوقيت :

- رقابة مسبقة

- رقابة مستمرة وموجهة للداء

- رقابة لاحقة على النتائج النهائية

- رقابة مباشرة وغير مباشرة

- رقابة مرحلية

#### ٢- الجهات القائمة بالرقابة :

أ- رقابة داخلية

- رقابة الإدارة العليا وعلى النتائج الكلية

- رقابة الإدارة الوسطى

رقابة الإدارة المباشرة وكل مستوى إداري

يقوم بالرقابة المديرون وقد تساعدهم في ذلك أجهزة رقابة متخصصة.

ب- رقابة خارجية

#### ٣- طبيعة عملية الرقابة:

أ- رقابة سلبية تعتمد على التخويف والتفتيش

ب- رقابة إيجابية تعمل على مساعدة الأفراد على تحقيق النتائج

المطلوبة وتحسين وتطوير الأداء

#### ٤- نطاق الرقابة:

أ- رقابة إجمالية وشاملة.

ب- رقابة تفصيلية جزئية على النتائج.

## ٥- مجالات الرقابة:

أ- رقابة على الإنتاج.

ب- رقابة على التسويق.

ج- رقابة مالية.

د- أى نوع آخر من الرقابة وفقا لطبيعة النشاط موضوع الرقابة.

## ٦- الرقابة من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية:

وسوف نورد تفصيلا لأهم أنواع الرقابة فيما يلي:-

### ١- أنواع الرقابة من حيث توقيت عملية الرقابة:

هناك العديد من أشكال الرقابة من حيث وقت حدوثها ولما كانت الرقابة المالية من العمليات الدائمة والمستمرة فإنه يمكن أن تقسم العملية الرقابية الى ثلاث أنواع تبعا لوقت حدوث عملية الرقابة وفيما يلي بيان ذلك:

#### أ: الرقابة المسبقة Pre - Control

وهي تتخذ صورة الموافقة السابقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف فى الأموال، ومن الطبيعى أن عمليات المراجعة والرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط حيث لا يتصور أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات، ولكن تعنى الموافقة مقدما على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات وقد تعتمد الى أكثر من ذلك فتشتمل فحص المستندات والتأكد من سلامتها، وهى رقابة مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية فى أكثر الأحيان ولذلك يطلق عليها الرقابة المانعة Preventive Control فهى بذلك تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفرا فى الإنفاق

وتتخذ الرقابة قبل الصرف عدة أشكال منها:-

- الإقرار المبدئى بصحة عمليات معينة من الناحية القانونية.

- الإقرار بأن الإرتباط فى حدود الإعتمادات المقررة لىون تجاوز.

- فحص مستندات دفع الإلتزام والتأكد من سلامتها قبل الترخيص للجهة الإدارية بالصرف.

ولهذا النوع من الرقابة العديد من المزايا أهمها أن لها آثار سريعة حيث تقع فوراً قبل وقوع الحدث المالى، ويعتبر هذا من أهم مميزاتها الرقابية الناجحة هذا بجانب تقليل فرص إرتكاب الأخطاء كما تساعد على الدقة فى تنفيذ وتطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المالية. بجانب تخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق رجال الإدارة القائمون بالتنفيذ، وذلك لتحقيقهم من مشروعية وسلامة التصرف قبل البدء فيه.

وبالرغم من هذه المميزات فإن البعض ينتقد هذا النوع من الرقابة ويظهر لها الكثير من العيوب، نذكر أهمها فيما يلى:-

- تأخير تنفيذ الأعمال بسبب الوقت الذى تتطلبه الرقابة السابقة على الصرف ويظهر هذا جلياً فى حالة عدم مرونة بعض ممن يقومون بهذا النوع من الرقابة.

- تحكم القائمون بالرقابة السابقة مما يزيد من نفوذهم فى هذه الجهات.  
- فى كثير من الأحيان تكون هذه الرقابة شكلية فقط وليست موضوعية.

ب : الرقابة المستمرة الموجهه Stearing Control

وهى الرقابة المصاحبة لعملية التنفيذ والتي قد تتوقع حدوث إنحرافات معينة قبل وقوعها وذلك حتى يتخذ الأجراء التصحيحي فى الوقت المناسب وقيل إكمال النتائج والإنتهاء من التنفيذ ويسمى هذا النوع أحياناً بالرقابة المباشرة حيث يتأثر التنفيذ باستمرار وهذا النوع من الرقابة تقوم به أجهزة داخل الوحدات الإدارية أو الإقتصادية للتأكد من سلامة ما يجرى عليه العمل داخلها ومن أن التنفيذ يسير وفقاً للخطط والسياسات الموضوعية. وهذا ما نطلق عليه الرقابة الذاتية ويتميز هذا النوع من الرقابة بالإستمرار والشمول حيث تبدأ مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ. ومن هنا نجد أن من أهم مميزاته هو القدرة على إكتشاف الخطأ والقصور والإهمال فور وقوعه كما يحدد نقط

الضعف ويساعد على إكتشاف الحلول المناسبة. كما أن من أهم مميزات هذا النوع من الرقابة بأنه ما تكاد يكتشف الخطأ أو الإنحراف فيساعد الى إتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيحه حتى يعود فيتابع تنفيذ الأعمال وأداء الخدمات للوقوف على مدى ما حققته الإجراءات التصحيحية من نتائج.

ولا يوجد كثيرا من النقد لهذا النوع من الرقابة وإن كان يوجه النقد للقائمين به إذا إنحرفوا عن الطريق الرقابى السليم وتحكمت فيهم أغراض أخرى أو كانوا غير قادرين على القيام من الناحية الفنية بأعباء الرقابة أثناء التنفيذ مما يفقد هذا النوع من الرقابة مميزاته السابقة.

### ج : الرقابة اللاحقة للتنفيذ Post - Action control

حيث يبدأ نشاط الرقابة عند الإنتهاء من تنفيذ الخطة وإكتمال نتائجها بأن تقارن النتائج الفعلية النهائية بالمعايير الموضوعة مقدمه لتحديد الاختلافات وبالتالي فإن كانت هناك أخطاء قد حدثت فعلا قلن تتم معالجتها فى الوقت المناسب والرقابة فى هذه الحالة تعتبر رقابة سلبية حيث أنها لاتمنع وقوع الخطأ ولكن أن يستفاد منها عند إعداد خطة جديدة، وقد يسمى هذا النوع بالرقابة غير المباشرة ويستخدم هذا النوع عادة في متابعة تنفيذ الخطط والبرامج.

أما فى مجال المحاسبة المالية فيتناول هذا النوع من الرقابة والمراجعة فحص ومراجعة العمليات المالية التى تمت فعلا للكشف عن ما وقع من مخالفات مالية ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول حيث أنه يشمل فحص الحسابات فى مجموعها ويتاح لها الإلمام بالعمليات المالية كاملة وأجراء المقارنة بين الحسابات والأنظمة ذات الطابع الواحد، وعقد المقارنات بين المصروفات والتكاليف فى السنوات المختلفة للتعرف على أسباب الزيادة أو النقص، فالرقابة اللاحقة تكشف وتحسم كثيرا من الأخطاء التى قد يتعذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها اذا روجعت منفردة وتتضح بعد تجميعها .

٢- أنواع الرقابة من حيث الجهات القائمة بالرقابة والسلطات المخولة لهم:-

#### أ- الرقابة الداخلية:

- رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة أو الهيئة.
- رقابة وزارة الخزانة أو البنك المركزي على الوزارات والمصالح والوحدات وتعتبر هذا أيضا من قبيل الرقابة الداخلية حيث أنها جميعها تخضع للسلطة التنفيذية فى الدولة.
- رقابة إداره العليا بالوحدات الاقتصادية ومنشآت الأعمال.
- رقابة الإدارة الوسطى والمباشرة تتناول المهام التفصيلية والمتخصصة لعملية الرقابة.

#### ب- الرقابة الخارجية:

هى الرقابة التى تتولاها أجهزة خارجية تمثل الملاك مثل المحاسبين القانونيين وفى الغالب الأعم رقابة لاحقة وقد تكون هذه الرقابة إدارية أو ، وفى بعض الأحيان قد يباشر جهات الرقابة الخارجية أنواع الرقابة الأخرى السابقة للصرف أو التنفيذ.

ومن حيث السلطات الممنوحة للجهة القائمة بأعمال الرقابة المالية يمكن تقسيم الرقابة على النوعين الآتين:-

#### أ- رقابة إدارية:

هى تلك التى تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول الى نتائج معينة للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعة بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية بإتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أى إنحراف أو مخالفات، فنور هذا النوع من الرقابة ينتهى عند إكتشاف الأخطاء والمخالفات والتبئيه اليها أو إحالتها للسلطات المختصة.

ولهذا النوع من الرقابة الإدارية صورتين وهما:-

الأولى: رقابة داخلية ذاتية كالتى يقوم بها إدارة مختصة بالمنشأة تحت سلطة رؤساء المصالح ومديرى الوحدات على مرؤسيهم، كذلك ما تقوم به وزارة الخزانة أو البنك المركزى من رقابة على الوزارات والمصالح الأخرى بمصر.

الثانى: رقابة خارجية حيث توجد أجهزة وجهات خارجية تقوم بهذا النوع من الرقابة الإدارية مثل مكاتب المراجعين القانونيين والجهاز المركزى للمحاسبات

عيوب هذا النوع من الرقابة:

ومن أهم عيوب هذا النوع من الرقابة أنها لا تملك سلطة توقيع الجزاء على المخالفين ويكون ذلك فى العادة من شأن سلطات أخرى مما يؤثر على مدى فاعلية هذا النوع من الرقابة ويجعله لا يحقق الآمال المعقودة عليه.

### ب- رقابة قضائية:

هى تلك التى تتولاها هيئة قضائية تكون مسئولة عن إجراء عمليات الرقابة وإكتشاف المخالفات المالية وقد يعهد اليها بمحاكمة المسئولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة فمن حق هذه الهيئات أو الأجهزة سلطة توقيع الجزاء عند وقوع المخالفة، ونجد أن الدول اللاتينية مثل فرنسا وإيطاليا وبلجيكا تأخذ بنظام الرقابة القضائية، ففي فرنسا مثلاً يباشر الرقابة القضائية جهاز قضائى هو محكمة المحاسبة التى تتمتع بسلطات قضائية فلها أن تصدر أحكاماً برد المبالغ التى قصر فى تحصيلها، وقد تفرض غرامات على المسئولين، كما يتعين المحكمة مندوباً لها فى الجهات المختلفة وهو مفوض الحسابات- وستفصل ذلك عند تناولنا لنظم الرقابة فى الدولة إسوة بالنظام الإقتصادى والرأسمالى.

مزايا هذا النوع:

ويتميز هذا النظام عن نظام الرقابة الإدارية بما يتمتع به من سلطات قضائية تساعد على أحكام الرقابة على الأموال العامة والمحافظة عليها بما

تصدره من أحكام، أما نظم الرقابة الإدارية فليس لها إلا سلطة التوصية أو الإحالة الى السلطات القضائية التي قد تطول أمامها الإجراءات مما يؤخر توقيع العقاب وما لذلك من آثار. هذا فضلا عن أنه قد لا يكون لدى هذه السلطات القضائية الخبرة اللازمة للفصل في مثل هذه المخالفات والقضايا المالية والتي تكون ولاشك أجهزة الرقابة القضائية أكثر فهما لها.

والاتجاه المطبق في جمهورية مصر العربية هو الأخذ بنظام الرقابة الإدارية وذلك لعدم تخويل أجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة المالية أى صفة قضائية.

٤- أنواع الرقابة من حيث الرقابة من وجهة النظر المحاسبية والإقتصادية:-

يمكن تقسيم الرقابة المالية من وجهة النظر المحاسبية والإقتصادية الى النوعين أو الصورتين الاتيين:-

#### أ- الرقابة المالية (المستندية) :

هي الرقابة على المستندات والسجلات والدفاتر المالية للتأكد من أن الموارد حصلت وفقا للتعليمات وقد أنفقت في حدود الإعتمادات المخصصة لها وأن مستنداتها مستوفاه وصحيحة ومطابقة لما هو وارد بالسجلات. فهي رقابة بالأساليب المتعارف عليها وقد تكون قبل الصرف أو بعد الصرف ويطلق عليها البعض الرقابة الحسابية أو الرقابة التقليدية أو الرقابة اللائحية حيث أنها تركز على المحاسبة وأساليبها وعلى تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المعمول بها. وقد نشأ هذا النوع من الرقابة منذ ظهور حق المجالس النيابية في اعتماد ميزانية الدولة وحقها في متابعة ما أسفر من تنفيذ هذا الإعتماد أى حقها في مراجعة وإعتماد الحساب الختامى للدولة وهذا النوع من الرقابة كان يهتم ولازال بصحة المستندات من الناحية الحسابية ومدى مطابقتها للوائح والتعليمات، وقد تطورت هذه الرقابة في الآونة الأخيرة وأصبحت توجه اهتماما متزايدا فى

بحث عن مدى صحة التصرف المالى، حيث أن صحة المستند لا تعنى بالضرورة سلامة التصرف المالى.

## ب- الرقابة الاقتصادية:

توجد العديد من المصطلحات التى استخدمت للتعبير عن الرقابة من الناحية الإقتصادية. منها رقابة الأداء والفاعلية.

وهذا النوع من الرقابة هو عبارة عن تلك العمليات التى تقيس الأداء الجارى وتقوده الى أهداف معينة محددة مسبقا فهذه الرقابة تتطلب وجود أهداف محددة مسبقا لقياس الأداء الفعلى، وأسلوبا لمقارنة الأداء المحقق بالهدف المخطط لأنه على أساس نتائج هذه المقارنة يوجه الأداء بحيث يتفق مع الهدف أو المعيار المحدد لهذه الأعمال من قبل ويطلق عليها أيضا "رقابة تقييمية" وهذا النوع من الرقابة لا يحقق الأهداف المرجوة منه لكون رقابة مستندية تؤكد صحة وسلامة البيانات المستخدمة كأنوات للتحليل فهذه الرقابة الإقتصادية بجانب إهتمامها بالأنوات المحاسبية كالموازنات Budgets والتكاليف المعيارية. تهدف الى مراجعة نشاط السلطات العامة بقصد متابعة ما تم تنفيذه من أعمال وما قد يكون صاحب التنفيذ من إسراف ومدى تحقيق النتائج المستهدفة ويمكن القول بأن رقابة تقييم الأداء Performance Evalvation تركز على الأركان الأساسية الآتية:-

### ١- وجود أهداف محددة مسبقا:

من المسلم به أن الرقابة لا توجد الا حيث توجد أهداف محددة مسبقا قد تكون فى صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط أو قرار حاكم، فالوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وما تتضمنه من قواعد وضوابط، وكذا التكاليف النمطية ومعدلات الاداء المعيارية، أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها الرقابة.

### ٢- قياس الأداء الفعلى:

يتم قياس أو تقدير الأداء الفعلى عادة بالإعتماد على ما توفره النظم

المحاسبية والأساليب الإحصائية من بيانات ومعلومات، ويجب توفير عاملين  
مديرين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الآلات المستحدثة متى كان ذلك مناسباً  
لسرعة عرض نتائج القياس أو التقدير على من بيده سلطة إحداث التغييرات  
وإتخاذ القرارات الخاصة بها، فإن لعامل السرعة أثره في فاعلية النظام  
الرقابي.

### ٣- مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف:

يتم مقارنة الاداء المحقق بالمستهدف لتحديد الخطأ والانحراف ليس هذا  
فحسب بل لتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية، وجعلها قادرة على  
مجاهاة الأخطاء في المستقبل لاجراء التصويب اللازم، ويجب أن تركز الرقابة  
على الانحرافات الهامة، وأن وجود صفوف مدرية على المحاسبة والإحصاء يؤدي  
الى سرعة كشف الانحرافات وتسهيل المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف  
الموضوعة.

### ٤- إتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات:

إن إتخاذ القرار لتصحيح انحراف ما يتوقف على البيانات والمعلومات  
المتاحة عن الأهداف المحددة مسبقاً وقياس الأداء الفعلي ومقارنة ذلك الأداء  
المحقق بالهدف المخطط فإن تحليل الانحراف وبيان أسبابه يساعدان على تقدير  
الموقف وإتخاذ القرار المناسب الذي يجب أن يكون في الوقت المناسب ومحدداً  
بوضوح نوع التصحيح المطلوب أخذاً في الإعتبار جميع الظروف المحيطة  
بالقرار.

وبذلك يمكن القول بأن الرقابة الإقتصادية أو الرقابة على الأداء هي  
عملية المتابعة وتقييم ما تم من أعمال بقصد التعرف على مدى تحقيق الوحدات  
للأهداف الموضوعه لها وفقاً للخطة العامة للنولة. كما أنه بواسطة هذا النوع من  
الرقابة تتوافر لدى الأجهزة المختصة المعلومات والبيانات اللازمة الضرورية  
للتخطيط الجيد مستقبلاً.