

الباب الثامن

أدوات ووسائل الرقابة التقليدية بالدولة

- الموازنة العامة للدولة كوسيلة للرقابة
- قانون الموازنة العامة للدولة
- قانون الموازنة الحكومية والائحة التنفيذية
- النظام المحاسبي الموحد.

الباب الرابع

أدوات ووسائل الرقابة الحكومية

بعد أن عرفنا عملية المراقبة وأنواعها وأهدافها وكذلك بينا المقومات الواجب توافرها في القائمين بعملية الرقابة سواء كان فردا أو جهازا، والتي تمكنهم وتجعلهم قادرين على القيام بالمهام الموكولة اليهم على خير وجه، والأساليب التي تساعدكم ويعتمدون عليها في أدائهم لأعمالهم. فالمقومات والأساليب وهما ركيزتان يعتمد عليهما الأداء بالوسيلة أو الوسائل التي يتخذها القائم بعملية الرقابة حسب طبيعة العمل وظروفه.

ونعرض فيما يلي لأهم وسائل الرقابة المالية ومراجعة العمليات وتقييم الأداء ومراجعة البرامج (الفاعلية) ولاشك أن عملية المراجعة كوسيلة للرقابة من أهم الوسائل وهي أساس كل عملية رقابية والمراجعة أصول فنية وقواعد يلتزم بها المراجع متعارف عليها وتحددها الأعراف المتفق عليها في مهنة المحاسبة و المراجعة والقوانين التي تتعلق بها.

كما تجدر الإشارة هنا الى أنه سوف نتعرض لأهم وسائل الرقابة المالية في الدولة ثم نتبعها بوسائل الرقابة المتبعة في الوحدات الاقتصادية الخاصة وقطاع الأعمال.

الفصل الأول

الموازنة العامة للدولة كوسيلة للرقابة

تطورت الموازنة العامة للدولة تطورا جذريا منذ بداية القرن العشرين نتيجة الرغبة الملحة فى تعظيم المنافع المحققة نتيجة إنفاق الدولة لمواردها فى ظل ظاهرة تزايد الإنفاق العام ومحدودية الموارد.

وقد ظلت الموازنة العامة للدولة حقبة طويلة من الزمان تظهر صورة التقرير التفصيلى والشامل لجميع مصروفات الدولة وإيراداتها عن فترة مالية مقبلة عادة ما تكون سنة - ونجد فى مصر أنه منذ نشأة الموازنة العامة للدولة وحتى وقت قريب وهى تأخذ بأسلوب موازنة البنود والإعتمادات وهو ما نطلق عليه ميزانية الرقابة. مع إجراء بعض التطوير فى داخل إطار هذه الموازنات مع تطور الأحداث الإقتصادية وما تقوم به الدولة من وظائف وخدمات لم تكن تؤيدها فيما سبق أصبح تطور الموازنة العامة للدولة أمر ضرورى لتصبح أداة للتخطيط وترشيد الأداء بجانب كونها أداة للرقابة، وقد عرفها قانون الموازنة العامة رقم ٥٢ لسنة ١٩٧٢ بأنها البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك فى إطار الخطة العامة للتنمية الإقتصادية والإجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة.

وغنى عن البيان أن تنفيذ الموازنة العامة للدولة يرتبط ارتباطا وثيقا بعملية الإعداد والتقدير فإنه لا يمكن أن تتوقع تنفيذا سليما للموازنة بدون تجاوزات إلا بإعداد جيد للتقديرات مبنى على أسس علمية سليمة تحقق أفضل تخصيص للموارد العامة وفقا لما ينبغى تحقيقه من أهداف بترشيد الإنفاق العام وتحقيق أكبر كفاءة ممكنة ومنع الإسراف.

ورسولا الى هذه الأهداف قد مرت الموازنة العامة للدولة بعدة مراحل من موازنات البنود والإعتمادات الى الموازنة الصفرية. وذلك على النحو التالى:-

١- موازنة البنود والإعتمادات - موازنة الرقابة.

٢- موازنة البرمجة والتخطيط.

٣- الموازنة الصفرية.

١- موازنة الرقابة (موازنة البنود والإ اعتمادات):-

تعد موازنة البنود والإ اعتمادات أو موازنة الرقابة من أقدم صور الموازنات العامة للدولة وأكثرها انتشارا واستمرارا فما زالت تستخدم حتى الآن في كثير من دول العالم ومنها جمهورية مصر العربية - وقد إتبعَت هذه الموازنات تقسيما نوعيا يمكن تطبيقه على كافة وحدات الجهاز الإداري للدولة بحيث لا تملك أية وحدة حكومية الخروج عن هذا التقسيم كما لا تستطيع أن تغير من تخصيص الإ اعتمادات الواردة في موازنتها إلا في حدود القواعد والنظم المالية المعمول بها. وقد قسمت النفقات العامة الى أبواب وقسمت الأبواب الى بنود، والبنود الى أنواع ويتميز هذا التقسيم بما يلي:-

١- ببساطته سواء بالنسبة لجهة التنفيذ أو الجهة الرقابية.

٢- سهولة فهمه بالنسبة لأعضاء السلطة التشريعية والمواطنين.

٣- يوفر البيانات اللازمة لإعداد تقديرات الموازنة مستقبلا.

٤- تفرض رقابة فعالة على تنفيذ الموازنة.

٥- يسهل إعداد قوائم الحسابات الختامية.

وقد استخدم أكثر من تبويب في موازنة الرقابة ومن أهم هذه التبويبات:-

١- التبويب الإداري:

وهو يتم وفقا للتنظيم الإداري فتقسم الموازنة الى وزارات ومصالح وأجهزة، ثم تبويب نفقات كل وحدة الى أبواب وبنود وأنواع.

٢- التبويب الوظيفي:

وهو يتم تبعا للوظائف العامة التي تؤديها الدولة مثل الدفاع والأمن والقضاء والتعليم والصحة... فهو تقسيم للموارد العامة لتمويل الأنواع المختلفة من الخدمات التي تقوم بها الدولة. ثم تبويب الى أبواب وبنود. ولكن رغم ما ذكرناه من مزايا البنود والإ اعتمادات فإنه يوجه إليها العديد

من الإنتقادات من أهمها:-

١- لا تمكن هذه الموازنات الباحث من الوقوف على الأهداف الواجب تحقيقها نتيجة لتوجيه جل اهتمامها على التنظيمات الإدارية وعلى نوع الإنفاق.
٢- لا يسمح تقسيم موازنة البنود والإتمادات بقياس الأداء واستخدام الأموال العامة بكفاءة - كما لا تمكن المحلل الإقتصادي المالى من معرفة ما حققه تنفيذ البرامج من تقدم لأنها لا تتدخل فى إعتبارها التداخل بين الوحدات المنفذة.

٣- لا يمكن قياس تكلفة الخدمة بدقة. مما يؤدي الى صعوبة أخذ القرار بالتوسع فى الإنفاق أو الإقتصاد فيه ولكن لا يمكن إنكار أن هذا النوع من الموازنات يحقق الرقابة على الأموال وإستخدامها فيما رصدت له من أعمال ولا يحول دون استخدامها كمقاييس تمكن الإدارة من تحسين أدائها والنظر الى برامجها بشكل أكثر شملا.

٢- موازنة الأداء (موازنة البرامج والأداء):-

نتيجة لعيوب موازنة البنود والإتمادات بجانب العديد من العوامل الأخرى - تطور شكل موازنة البنود والإتمادات الى موازنة البرامج والأداء ومن أهم هذه العوامل:-

١- تزايد حجم الإنفاق العام وأصبح تمثل نسبة كبيرة من الدخل القومى فأصبحت الحاجة ملحة لمعرفة تكلفة مشاريع الدولة والخدمات المزدهة ومناقعتها لحسن استخدام الأموال ويقتضى الأمر وجود معايير حتى يمكن توزيع النفقات العامة لتحقيق أكبر نفع ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

٢- دفعت المصالح المتعارضة الى الإهتمام المتزايد بموازنة البرامج والأداء - فالحكومة تأخذ حسن الأداء وإظهار فاعلية النفقات العامة كأحد الأسباب العامة لفرض الضرائب والرسوم أما الممولون فإنهم يأملون من موازنة البرامج والأداء ترشيد الإنفاق بما يخفض الضرائب والرسوم عنهم.

٣- ساعد تطور الأنظمة المحاسبية والإرتقاء بمستوى العاملين بالجهاز الإدارى

للدولة الى تخفيف دور الموازنة فى الرقابة كما أن التزايد المستمر يجعل من المتعذر على الأجهزة الحكومية والرقابية القيام بنورها الرقابى على كل بند من بنود الموازنة مما يدفع الى ضرورة التحول الى مراقبة أنشطة وبرامج الحكومة وقياس الأعمال التى تم تنفيذها.

ويمكن تعريف موازنة البرامج والأداء بأنها أسلوب عرض لعناصر وأنشطة الحكومة وأداة لتحديد وظائف الإدارة وقياس تكاليف الأداء معتمدة على ما تم تحقيقه فى الماضى.

فميزانية البرامج والأداء هى التى تقر:-

- ١- الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل.
- ٢- إقترح البرامج وتحديد المشروعات أو الأنشطة اللازمة لكل برنامج لتحقيق الأهداف المخططة.
- ٣- تحديد تكاليف البرامج والمشروعات والأنشطة المختلفة، والبيانات الكمية والنوعية عن البرامج والأنشطة والمشروعات المقترحة.
- ٤- تحديد الوحدات التنظيمية المسؤولة عن تنفيذ البرامج.
- ٥- بيان تحديد مصادر التمويل اللازم والكافى للإنفاق لتنفيذ البرامج الموضوعة.

تبويب موازنة البرامج والأداء:

من قواعد نظام موازنة البرامج والأداء وضع برامج وأنشطة بحيث تتجمع العمليات التنفيذية فيها على أساس الطريقة التى تساهم بها كل عملية فى إنتاج المنتج النهائى وبصفة عامة يقوم هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء على أساس تحديد الوظائف والبرامج والأنشطة والمشروعات.

ويمكن تقسيم البرامج أو تبويبها الى:-

١- نفقات جارية أو برامج جارية وهى وسيلة لتنفيذ الأنشطة والمهام بما يساعد

فى تحقيق الأهداف.

٢- نفقات رأسمالية أو برامج رأسمالية (استثمارية) وهى وسيلة لتنفيذ المشروعات والأعمال المحددة بما يساهم فى تحقيق الأهداف.

وهذا ما نطلق عليه التبريب الإقتصادى للموازنة العامة للدولة وقد أخذت به مصر منذ عام ١٩٧٣ طبقاً لقانون الموازنة العامة رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ ولكنه فى هذا المجال لابد أن يذكر أن موازنة الدولة فى ظل حسابات الحكومة الحالية لا تؤدى الى دقة معرفة التكاليف حيث لا توجد حسابات تكاليف ولا حساب للأصول والإهلاكات.

من أهم مميزات موازنة البرامج والأداء ما يأتى:-

أدى تحقيق موازنة البرامج والأداء الى وجود رقابة إقتصادية على الأداء الحكومى تبين معايير الإنجاز وتمكن الحكومة من تقديم خدماتها بأعلى مستوى كما وكيفا وإنتفاع بالطاقات المعطلة لتصل تكاليف الخدمات الى الحد الإقتصادى المتوازن وحتى لا تكون الخدمات عبئاً على قطاع الأعمال.

كما أن تقييم الأداء فى وحدات القطاع العام الإقتصادية تقوده لتحقيق أهداف الخطة وتسهيل متابعة الموازنة وتكون مهمة أجهزة الرقابة عملية لها قيمتها فينصب إهتمامها على ما تم إنجازه من أهداف وبرامج، وليس ما تم صرفه من نفقات لتتحقق من نسب الإنجاز ومعدلاته وفقاً للبرامج والخطط الموضوعية.

ولكن رغم هذه المزايا توجه بعض العيوب الى موازنة البرامج والأداء، أهم هذه العيوب ما يلى:-

١- لا تساعد على تقييم تكلفة ومنفعة الإنفاق وتقتصر فقط على بيان تكاليف ومعايير الإنجاز - وقد يكون التكاليف غير دقيقة كما سبق وذكرنا فى ظل حسابات الحكومة الحالية.

٢- توجه جل إهتمامها لمراقبة تنفيذ البرامج والمشروعات ولا تهتم بصبررات

القيام بالمشروعات ومدى صلاحيتها.

٢- كما أنها لا تفيد المخطط المالى فى إنجاز القرارات مما دفع الى الإهتمام بميزانية التخطيط.

٣- موازنة التخطيط والبرمجة:

هى أسلوب جديد للموازنة يرمى الى المساعدة فى تحديد الأهداف وإختيار بينها وتحديد البرامج. لتحقيق الأهداف وتخير أفضلها مع قياس كفاءة الأداء، فهى تجمع بين:-

التخطيط : وهى سياسة طويلة الأجل تتنبأ بالأهداف والطرق البديلة لتحقيقها مع تقييمها.

البرمجة : فهى التخير بين الوسائل وتقرير العلاقة بين المدخلات والمخرجات ونتائج الأساليب البديلة لتحقيق الهدف.

موازنة : وهى ترجمة عملية لهذا الإختيار فى شكل برنامج إنفاق قابل للتنفيذ.

وتعد موازنة التخطيط والبرمجة أداة لإعداد ورسم السياسة وترشيد

الأداء الإقتصادى وتحليل التكلفة والمنفعة للتنبؤ والإختيار بين البرامج على أساس تقدير منافعها وتكاليفها.

ومن أهم مميزاتهما:-

١- إستخدام أفضل الموارد بالإختيار بين البدائل لتحقيق الأهداف.

٢- تمكن من أخذ صورة واضحة عن المنافع والتكاليف لفترة قادة نون إساءة إستخدام الموارد.

٣- تمكن أجهزة الرقابة من متابعة تنفيذ البرامج والتأكد من سلامة المخرجات وعدم الإسراف فى المدخلات.

فتعتبر الموازنة التخطيطية أداة رقابة مباشرة على نشاط الوحدات ولكن ينطوى استخدام هذه الموازنات كوسيلة رقابية على أرجح قصور تحد من فاعليتها من أهمها:-

١- أن التقديرات التى تقوم عليها الموازنات التخطيطية توضع بواسطة ادارات

الوحدات المختلفة وغالباً ما تتسم هذه التقديرات بعدم الدقة والمبالغة حيث تمثل هذه التقديرات مستويات الأداء المتوقعة خلال السنة المالية رغبة في إظهار الوحدة بمظهر الكفاءة في الأداء بما تحقّقه من معدلات تفوق تلك التي قدرت، مما يمكن معه القول بأن هذه التقديرات أو الموازنات لا تكن كأساس صالح للتقييم السليم لأداء الوحدات.

٢- تغير ظروف تنفيذ الموازنة عن تلك الظروف المتوقعة خلال السنة المالية أو الفترة المقبلة والتي وضعت على أساسها تقديرات الموازنة. فإذا لم يوجد من القوانين والتعليمات ما يسمح بإجراء تعديلات في تقديرات الموازنة، سيظهر تقييم الأداء نتائج مخالفة للواقع.

وفي مجال الرقابة وتقييم الأداء يمكن للمراجعة الإدارية أن تلعب دوراً حيوياً لزيادة فاعلية الموازنات التخطيطية في وحدات القطاع العام. ويتحقق ذلك عن طريق قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص التعليمات والقرارات والسياسات والإجراءات المتبعة في هذه الوحدات، وكذلك نتيجة النشاط عن العام المنتهى في ضوء الموازنات التخطيطية وإبداء رأى محايد عن مدى فاعلية أهداف الوحدة ومدى كفاءة إدارتها في استخدام الموارد الاقتصادية المحدودة المتاحة لها، وفي ترشيدها بمواطن الضعف الكائنة في الأنشطة وفي الخطط والسياسات والإجراءات المتبعة، وإقتراح الحلول الكفيلة بتلافيها.

وحتى يمكن زيادة فاعلية الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء في وحدات القطاع العام وفي ضوء تطور مفهوم المراجعة الإدارية وذلك بإتباع الآتى :-

أ - ضرورة توسيع نطاق مهام الجهاز المركزي للمحاسبات بإعتباره القائم بأعمال مراقبي الحسابات بوحدات القطاع العام بحيث يشمل فحص إجراءات اعداد الموازنات التخطيطية والأسس التي استندت إليها الوحدات في إعداد التقارير الواردة بهذه الموازنات، وإبداء الرأى عن مدى تمشى الإجراءات التي إتبع في إعدادها مع ما ينص عليه النظام

المحاسبى الموحد، وعن مدى صحة وفاعلية التقديرات بإعتبار أنها تمثل مستويات الأداء المتوقعة، والتي تخدم كأساس لتقييم الأداء.

ب - تحديث وترشيد القرارات والسياسات والإجراءات المتبعة فى وحدات القطاع العام، وكذلك نتيجة النشاط عن العام المنتهى فى ضوء الموازنات التخطيطية، وإبداء رأى محايد عن مدى فاعلية نتائج الوحدة ومدى كفاءة ادارتها فى إستخدام الموارد الإقتصادية المحددة المتاحة لها، وفى ترشيدها بمواطن الضعف الكائنة فى أنشطتها وفى الخطط والسياسات والإجراءات المتبعة، واقتراح الحلول الكافية بتلافيتها.

ج - ضرورة الإهتمام بالجوانب السلوكية المرتبطة بتنفيذ التوصيتين السابقتين، مما يتطلب عقد دورات تثقيفية لإدارة الوحدة والعاملين بها بهدف إبراز الفوائد التى ستعود عليهم وعلى الدولة نتيجة الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة للوحدة والتي يساعد على تحقيقها تطوير مهام الجهاز المركزى للمحاسبات فى مجال الموازنات التخطيطية.

٤- نظام الأساس الصفرى للموازنة Zero Base Budgetion (Z.B.B)

الأساس الصفرى للموازنة يفترض الأخذ فى الإعتبار الحد الأدنى للتكلفة، أو أكثر الطرق فاعلية، للحصول على مجموعة من المخرجات، ووضع الإطار الذى يمكن بموجبه، تقييم فاعلية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقا لهذه الإعتبارات.

ويعنى هذا النظام تقييم جميع البرامج والمشروعات تقييم جميع البدائل، وتحديد مستوى الأداء، وقد يؤدى بنا هذا التقييم الى إعادة النظر تماما فى جميع البرامج والمشروعات من جديد، سواء كانت برامج ومشروعات جديدة لأول مرة أو برامج ومشروعات قائمة بالفعل.

ويستلزم وضع الموازنة العامة على هذا الأساس ما يلى:-

١- تحديد البرامج والأنشطة الرئيسية وكذلك العناصر الفرعية ذات الأهمية الخاصة لكل منها.

٢- تقييم وتحديد أولويات البرامج والأنشطة لمواجهة المتطلبات. وتقرير ما اذا كان من الأفضل الإستمرار فى البرامج والمشروعات الحالية أم عدم الإستمرار فيها، ومن أهم المعلومات والبيانات التى تتطلبها عملية تقييم وتحديد الأولويات هى تحديد الأهداف ثم تحديد التكلفة والعائد والأعباء الجديدة ووضع مقاييس عادلة للأداء ثم الوسائل البديلة لتحقيق الأهداف وإنجاز العمليات وأخيراً المستويات المختلفة للجهود التى يمكن الاعتماد عليها لإنجاز الأهداف، حيث يجب إختيار أقل مستوى من المجهود والأعباء.

٣- إعداد الموازنات التشغيلية والتفصيلية التى تعكس البرامج والأنشطة بهيكل الموازنة الخاصة بالوحدة.

مزايا استخدام نظام الأساس الصفرى (Z.B.B)

يحقق استخدام نظام الأساس الصفرى العديد من المزايا، اذا ما قامت كل جهة بإستخدام هذا النظام فى إعداد مشروعات موازنتها السنوية، فعن طريق استخدام هذا النظام يمكن به:

- معرفة الأنشطة الجارية كافية، وذات كفاءة أم لا.
- هل من الواجب تخفيض البرامج والأنشطة الجارية، بهدف انشاء برامج وأنشطة جديدة أو بهدف تخفيض الموازنة؟
- تخفيض اعتمادات الموازنة بطريقة رشيدة.
- من إعادة توزيع الإعتمادات طبقاً للأولويات المطلوبة.
- من استبعاد البرامج ذات العائد المنخفض، أو الإقلال منها قدر الإمكان.
- على رفع كفاءة البرامج والمشروعات المطلوب إدراج اعتماد لها.
- على تمويل البرامج والمشروعات ذات الأثر الفعال، من خلال تخفيض الإعتمادات المخصصة لبرامج أخرى ذات العائد المنخفض.

- إعطاء صورة أوضح للإدارة العليا عن كثير من التفاصيل الخاصة بالمشروع.
- لمعاونة الإدارة العليا فى الحكم على كفاءة الإدارة الوسطى.
- كما أن هذا النظام (Z.B.B) يخدم السلطات الثلاث:
- السلطة التشريعية.
- السلطة التنفيذية، ممثلة فى الجهاز المركزى للموازنة.
- الوحدات التنفيذية للبرامج والأنشطة ممثلة فى الوزارات والأجهزة الحكومية المختلفة.
- صعاب ومشاكل تطبيق نظام الأساس الصفرى للموازنة:
- يرواجه تطبيق هذا النوع من الموازنات كثير من الصعاب والمشاكل والتي يجب العمل على تذليلها وخاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة، ومن أهمها:
- يتطلب أعباء وجهود إضافية من واضعى الموازنة العامة.
- ضرورة تدريب العاملين بأجهزة الموازنة العامة على إستخدام هذا الأسلوب الجديد.
- يتطلب عدد كبير من المسئولين عن إعداد وتنفيذ البرامج والمشروعات لوضع وإعداد الموازنة.
- تستغرق إجراءات إعداد الموازنة وقتا طويلا لإشتمالها على:-
- وضع الأهداف.
- تقييم البرامج والأنشطة.
- عملية إصدار القرار.
- وضع وإعداد الموازنة نفسها.
- شعور العاملين بأن برامجهم ستكون موضع تقييم سنوى لقياس كفاءتهم.
- حاجة النظام الى قدر أكبر من التحليل يتطلب نوعية معينة من الأخصائيين
- كما توجد بعض المشاكل الخاصة بتحديد وحدات القرار المناسب ومشكلة الحصول على البيانات اللازمة للوصول الي التحليل الجيد ومشكلة تحديد

المستوى الأدنى للمجهود.

- كيفية ترتيب البرامج المختلفة حسب أولويتها.

- مشكلة قياس الأداء وأثرها على التحليل

ورغم ذلك فإنه يمكن القول أن نظام (Z.BB) يساعدنا من الناحية الرقابية على تقييم الأولويات للبرامج المختلفة ويركز على البرامج الجارى تنفيذها والبرامج الجديدة على السواء وهذا ما لم تقم به موازنة التخطيط والبرمجة حيث أنها تركز على البرامج الجديدة فقط وعلى الأهداف وليس على كيفية إمكان تحقيق هذه الأهداف وهو ما يقدمه لها نظام الأساس الصفرى للموازنة.

وتعتمد هذه الموازنة على أساس التقييم المستمر لمختلف الأنشطة والبرامج التى تقوم بها الحكومة سواء كانت هذه البرامج قائمة أو جديدة، وهى تمثل رقابة جادة وصارمة ليس فقط على التنفيذ وقياس الأداء ورقابة الفاعلية بل أيضا على التخطيط والبرمجة ومدى سلامة القرارات التى إتخذت فى هذا الشأن فى المشروعات التى يجرى العمل بها.