الجمهوريـــة العربيـــة الســـورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـــــــــة دمشـــــــــق
كليـــــــــة الاقتصـــــــــاد
قســـم المصـــارف والتـــأمين

إطار مقترح لتفعيل دور الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الأسواق المالية

إعداد

محمد يحيى مهجه

إشراف

الدكتور أكرم الحوراني

2022

الملخص

تناولت هذه الدراسة الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية من خلال محاولة الوقوف على واقع هذه الرقابة وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية المطبقة، والأنماط المستخدمة في ممارسة العمل الرقابي، وإبراز نقاط القوة والضعف في الأداء الرقابي واقتراح سبل علاج مواطن القصور في هذا الأداء ومجالات التطوير التي تسهم في دعم وتفعيل العمل الرقابي.

واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي في مراجعة الدراسات السابقة والإطار النظري لموضوع البحث، مع التركيز على الجهات التي تنهض بمسؤوليات القيام بالرقابة المالية؛ بغرض تحليل ودراسة أسلوب عملها وإجراءاتها وصلاحياتها والإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم عملها. وبغرض إثبات الفرضيات القائمة عليها الدراسة، قام الباحث بتوزيع استبيان، أُعد لهذه الغاية، على عينة من مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية العاملين في القطاع الإداري في دمشق وريفها، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وجرى اختبار الفرضيات الإحصائية باستخدام معامل ارتباط سبيرمان، ونموذج الانحدار الخطي البسيط، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: وجود علاقة دالة إحصائياً بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة ومدى فعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها، إضافةً إلى وجود علاقة إيجابية غير دالة إحصائياً بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي، وخلصت هذه الدراسة أيضاً إلى وجود تأثير سلبي لتعدد الجهات الرقابية على كفاءة وفعالية العمل الرقابي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة المالية، رقابة الأداء، الاستقلالية، الموازنة العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، موازنة البرامج والأداء، الجهاز المركزي للرقابة المالية.

Abstract

This study dealt with the financial control of the state's general budget in Syria by trying to identify the reality of this control and evaluate the effectiveness of the applied control methods, the patterns used in the practice of control work, highlighting the strengths and weaknesses in the supervisory performance and suggesting ways to remedy the shortcomings in this performance and areas of development that contribute to supporting and activating the supervisory work.

This study relied on the deductive approach in reviewing previous studies and the theoretical framework of the research topic, with a focus on the bodies that carry out the responsibilities of financial supervision; For the purpose of analyzing and studying its working method, procedures, powers, and the legal and regulatory framework that governs its work. In order to prove the hypotheses on which the study is based, the researcher distributed a questionnaire, prepared for this purpose, to a sample of the inspectors of the Central Organization for Financial Control working in the administrative sector in Damascus and its countryside. The data were unloaded and the results were analyzed using the SPSS statistical program, and the statistical hypotheses were tested using the Spearman correlation coefficient, and the simple linear regression model, The study reached a set of results, the most important of which are: the existence of a statistically significant relationship between the method used in preparing the state's general budget and the effectiveness of the financial control applied to its implementation, in addition to the existence of a positive, non-statistically significant relationship between the degree of independence of oversight bodies and the degree of development of supervisory performance, and this study concluded that there is also a negative impact of the multiplicity of supervisory authorities on the efficiency and effectiveness of supervisory work.

Keywords: financial control, performance control, independence, public budget, public expenditures, public revenues, program and performance budgets, the Central Organization for Financial Control.

Syrian Arab Republic
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Banking and Insurance

A proposed Framework for Activating The Role of Financial Control Over The State's General Budget in Syria

A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements of The Master Degree in Financial Markets

By

Muhammad Yahya Mohja

Supervisor

Dr. Akram Al-Hourani

2022

الجمهوريـــة العربيـــة الســـورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعـــــــــة دمشـــــــــق
كليـــــــــة الاقتصـــــــــاد
قســـم المصـــارف والتـــأمين

إطار مقترح لتفعيل دور الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في الأسواق المالية

إعداد

محمد يحيى مهجه

إشراف

الدكتور أكرم الحوراني

2022

الجمهوريـــة العربيـــة الســـورية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعـــــــــة دمشـــــــــق

كليـــــــــة الاقتصـــــــاد

قســـم المصـــارف والتـــأمين

تم إجراء التعديلات المطلوبة من قبل السادة أعضاء لجنة الحكم على رسالة الماجستير التي ناقشها الطالب **محمد يحيى مهجه**، والتي عنوانها:

"**إطار مقترح لتفعيل دور الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية**"

اسم عضو اللجنة	الصفة	التوقيع
أ.د علي كنعان	عضواً	
أ.د أكرم الحوراني	عضواً مشرفاً	
أ.د.م. محمد حمره	عضواً	

وقد تمت المناقشة العلنية لرسالة الماجستير بتاريخ 2022/10/3.

شكر وتقدير

أتوجه بأسمى آيات الشكر والعرفان **للأستاذ الدكتور أكرم الحوراني** الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة وأغناها بملاحظاته وتوجيهاته الكريمة. والشكر موصول **للأستاذ الدكتور علي كنعان والأستاذ الدكتور محمد حمرة** لتفضلهم جميعاً بقبول مناقشة هذه الرسالة والحكم عليها، ومن خلالهم أتوجه بالشكر والتقدير للكادرين التدريسي والإداري في كلية الاقتصاد الذين لم يبخلوا بتقديم يد العون والمساعدة في سبيل إنجاح هذا العمل.

كما أتوجه بالشكر العميق للسيد فاروق خضر مدير البعثات في وزارة التعليم العالي، والسادة رئيس ومفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية وأخص بالذكر الأستاذ مطيع الغالول/ وكيل الشؤون القانونية، والأستاذ حسين حمود/ مدير إداري، لمساهمتهم الكريمة في توزيع استبيان الدراسة والإجابة عليه.

وأخيراً أقدم شكري وامتناني لكل من ساعدني وساندني ولو بكلمة أو دعاء.

والله ولي التوفيق.

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

والـــــدي الحبيـــــب ووالـــــدتي الغاليـــــة

إخـــــوتي وأخـــــواتي وأحبتـــــي الأعـــــزاء

أصـــدقائي وزملائـــــي ورفـــاقي الأوفيـــاء

كـــــل مـــــن يســـــتحق الإهـــــداء

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
شكر وتقدير	أ
الإهداء	ب
قائمة المحتويات	ج
قائمة الجداول والأشكال	ي
الملخص باللغة العربية	ك
الفصل التمهيدي	6-1
المقدمة	2
مشكلة الدراسة	3
أهمية الدراسة	3
أهداف الدراسة	3
فرضيات الدراسة	3
منهجية الدراسة	4
الدراسات السابقة	4
ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات	6
الفصل الأول: الرقابة المالية ومقومات النظام الرقابي	40-7
المبحث الأول: تعريف الرقابة المالية وتطورها	8
المطلب الأول: تعريف الرقابة المالية	8
المطلب الثاني: تطور الرقابة المالية	10
المبحث الثاني: أهداف الرقابة المالية وأهميتها	12
المطلب الأول: أهداف الرقابة المالية	12
المطلب الثاني: أهمية الرقابة المالية	14

المبحث الثالث: أنواع الرقابة المالية	16
المطلب الأول: أنواع الرقابة المالية من حيث الجهة التي تقوم بها	17
أولاً: الرقابة الداخلية	17
ثانياً: الرقابة الخارجية	18
المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني	19
أولاً: الرقابة المسبقة	19
ثانياً: الرقابة المرافقة	19
ثالثاً: الرقابة اللاحقة	20
المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية من حيث موضوع الرقابة	21
أولاً: رقابة الأداء	21
ثانياً: رقابة الالتزام	22
ثالثاً: الرقابة على البيانات المالية	23
المطلب الرابع: أنواع الرقابة المالية من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة	24
أولاً: الرقابة الإدارية	24
ثانياً: الرقابة القضائية	24
ثالثاً: الرقابة البرلمانية	25
المبحث الرابع: أساليب الرقابة المالية وإجراءاتها	27
المطلب الأول: أساليب الرقابة المالية	28
أولاً: أساليب الرقابة من حيث النطاق الذي ترسمه لنفسها	28
ثانياً: أساليب الرقابة من حيث الانتظام	30
المطلب الثاني: إجراءات الرقابة المالية	31
أولاً: أنشطة ما قبل التعاقد	31
ثانياً: التخطيط للرقابة	32
ثالثاً: تنفيذ الرقابة	33

رابعاً: إعداد التقرير والمتابعة	34
المبحث الخامس: مقومات النظام الرقابي	36
خلاصة الفصل الأول	40
الفصل الثاني: الموازنة العامة للدولة	96-41
المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة وخصائصها	42
المطلب الأول: ماهية الموازنة العامة	42
المطلب الثاني: خصائص الموازنة العامة	45
المطلب الثالث: التمييز بين الموازنة العامة والمصطلحات المتداخلة معها	46
المبحث الثاني: التطور التاريخي للموازنة العامة وأهميتها	47
المطلب الأول: التطور التاريخي للموازنة العامة	47
أولاً: ظهور فكرة الموازنة العامة	47
ثانياً: الموازنة العامة في الغرب	48
ثالثاً: الموازنة العامة في سورية	49
المطلب الثاني: أهمية الموازنة العامة	52
المبحث الثالث: القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة وطبيعتها الحقوقية	54
المطلب الأول: القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة	54
أولاً: سنوية الموازنة	54
ثانياً: وحدة الموازنة	55
ثالثاً: شمول الموازنة	55
رابعاً: شيوع الموازنة	56
خامساً: توازن الموازنة	56
المطلب الثاني: الطبيعة الحقوقية للموازنة العامة	58
المبحث الرابع: دورة الموازنة	59
المطلب الأول: مرحلة التحضير والإعداد	60

المطلب الثاني: مرحلة الإقرار	63
المطلب الثالث: مرحلة تنفيذ الموازنة	66
1- تنفيذ الإيرادات العامة	66
2- تنفيذ النفقات العامة	67
2-1- عقد النفقة	68
2-2- تصفية النفقة	70
2-3- الأمر بصرف النفقة	71
2-4- تأدية النفقة	71
3- عمليات الخزينة	72
المطلب الرابع: مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة	73
المبحث الخامس: أساليب إعداد الموازنة العامة وواقع الإعداد في سورية	78
المطلب الأول: الموازنة التقليدية	79
المطلب الثاني: موازنة البرامج والأداء	82
المطلب الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة	86
المطلب الرابع: الموازنة الصفرية	88
المطلب الخامس: الواقع الحالي لإعداد الموازنة العامة في سورية	91
خلاصة الفصل الثاني	95
الفصل الثالث: الجهات التي تقوم بالرقابة المالية على الموازنة العامة في سورية	163-97
المبحث الأول: رقابة السلطة التشريعية ممثلةً بمجلس الشعب	98
المطلب الأول: الرقابة البرلمانية على مشروع الموازنة العامة	99
المطلب الثاني: الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الموازنة العامة	101
المطلب الثالث: الرقابة البرلمانية بعد تنفيذ الموازنة العامة	105
المبحث الثاني: رقابة الأجهزة والهيئات المستقلة	108
المطلب الأول: الجهاز المركزي للرقابة المالية	109

1- نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية	110
2- تنظيم الجهاز المركزي للرقابة المالية	111
2-1- ارتباط الجهاز المركزي للرقابة المالية	111
2-2- تكوين الجهاز المركزي للرقابة المالية	112
2-3- العاملون بالتفتيش (تعيينهم، واجباتهم، حقوقهم، حصانتهم وكيفية محاكمتهم)	114
3- اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية وصلاحياته	117
3-1- نطاق عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية	118
3-2- اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية	118
3-3- صلاحيات الجهاز المركزي للرقابة المالية	120
3-4- الرقابة على الإيرادات وتمويل عجز الموازنة العامة	122
4- تقارير الجهاز المركزي للرقابة المالية	123
5- استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية	126
6- عضوية الجهاز المركزي في المنظمات الفنية المتخصصة بالرقابة المالية الحكومية	131
6-1- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)	132
6-2- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)	133
المطلب الثاني: الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	136
1- نشأة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	137
2- تنظيم الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	137
2-1- استقلالية الهيئة، وعلاقتها مع هيئات الرقابة الأخرى	137
2-2- تكوين الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	139
2-3- العاملون الفنيون (واجباتهم وحقوقهم، حصانتهم وكيفية محاكمتهم وردهم)	139
3- أهداف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش واختصاصاتها	141
3-1- أهداف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	141
3-2- نطاق عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	142

3-3- اختصاصات الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	143
4- الرقابة التي تمارسها الهيئة، وأهداف العمل الرقابي والتفتيشي، وصلاحيات المفتشين	146
4-1- أنواع الرقابة التي تمارسها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش	146
4-2- أهداف العمل الرقابي والتفتيشي الذي تمارسه الهيئة	146
4-3- صلاحيات المفتشين	147
5- تقارير الهيئة، ومعالجة نتائج أعمالها	148
5-1- تقارير الهيئة	148
5-2- تقارير العاملين بالتفتيش	148
5-3- ماهية كلٍ من التوصيات والاقتراحات والطلبات وتبعات إهمال تنفيذها	149
المبحث الثالث: رقابة السلطة التنفيذية	151
المطلب الأول: الأدوار الرقابية التي تقوم بها مديريات الإدارة المركزية في وزارة المالية	152
1- مديرية الموازنة العامة	152
1-1- إعداد الموازنة العامة ومتابعة تنفيذها	152
1-2- إدارة الشؤون المتعلقة بمحاسبي الإدارة	153
2- مديرية الحسابات العامة	153
3- مديرية الخزينة المركزية	155
المطلب الثاني: رقابة محاسبي الإدارة	156
1- تسمية محاسبي الإدارة، ومسؤوليتهم	156
2- مهام محاسبي الإدارة واختصاصاتهم	157
المطلب الثالث: الرقابة الداخلية	158
1- أهداف الرقابة الداخلية	158
2- إحداث الرقابة الداخلية	158
3- العاملون في الرقابة الداخلية	159
4- آلية عمل الرقابة الداخلية	160

5- تقارير الرقابة الداخلية	161
خلاصة الفصل الثالث	163
الفصل الرابع: الدراسة العملية	185-164
المبحث الأول: منهجية الدراسة ومعالجة البيانات واختبار الفرضيات	165
أولاً: المنهج المستخدم في إثبات الفرضيات	165
ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة	165
ثالثاً: أدوات الدراسة	166
رابعاً: صدق وثبات الاستبيان	167
خامساً: اختبار كولموغوروف سميرنوف	167
سادساً: معالجة البيانات واختبار الفرضيات	168
الفقرة الأولى: نتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة	169
الفقرة الثانية: التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة.	170
الفقرة الثالثة: اختبار الفرضيات	180
المبحث الثاني: النتائج والتوصيات	183
قائمة المراجع العربية	186
قائمة المراجع الأجنبية	193
الملحق رقم (1): استمارة استبيان الدراسة	195
الملخص باللغة الإنكليزية (English Abstract)	201
صفحة العنوان باللغة الإنكليزية	202

قائمة الجداول والأشكال

الموضوع	الصفحة
جدول (2-1): إجمالي الإنفاق لسنوات الخطة الخمسية العاشرة	93
جدول (2-2): إجمالي الإنفاق لسنوات الخطة الخمسية الحادية عشرة	94
جدول (2-3): إجمالي الإنفاق للسنوات (2016 – 2020)	95
جدول (3-1): عجز الموازنة العامة للدولة المقدر خلال الأعوام (2018 – 2022)	122
جدول (3-2): مخرجات عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية للأعوام (2017 – 2020)	125
جدول (3-3): تحديد درجة الاستقلالية	128
جدول (3-4): استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية وفقاً لمؤشر البنك الدولي لعام 2021	127
جدول (4-1): الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية	166
جدول (4-2): تحديد الاستجابة وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي	166
جدول (4-3): معامل الثبات ألفا كرونباخ	167
جدول (4-4): اختبار التوزيع الطبيعي	167
جدول (4-5): التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية	169
جدول (4-6): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الأول	171
جدول (4-7): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الثاني	174-173
جدول (4-8): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الثالث	176
جدول (4-9): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الرابع	178
جدول (4-10): نتائج معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين الأول والرابع	180
جدول (4-11): نتائج معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين الثاني والرابع	181
جدول (4-12): نموذج الانحدار الخطي البسيط	182
الشكل (2-1): قواعد الموازنة العامة	57
الشكل (2-2): دورة الموازنة العامة	59
الشكل (2-3): أبواب الموازنة العامة وأقسامها	92
الشكل (4-1): المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	170

الملخص

تناولت هذه الدراسة الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية من خلال محاولة الوقوف على واقع هذه الرقابة وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية المطبقة، والأنماط المستخدمة في ممارسة العمل الرقابي، وإبراز نقاط القوة والضعف في الأداء الرقابي واقتراح سبل علاج مواطن القصور في هذا الأداء ومجالات التطوير التي تسهم في دعم وتفعيل العمل الرقابي.

واعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي في مراجعة الدراسات السابقة والإطار النظري لموضوع البحث، مع التركيز على الجهات التي تنهض بمسؤوليات القيام بالرقابة المالية؛ بغرض تحليل ودراسة أسلوب عملها وإجراءاتها وصلاحياتها والإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم عملها. وبغرض إثبات الفرضيات القائمة عليها الدراسة، قام الباحث بتوزيع استبيان، أُعد لهذه الغاية، على عينة من مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية العاملين في القطاع الإداري في دمشق وريفها، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وجرى اختبار الفرضيات الإحصائية باستخدام معامل ارتباط سبيرمان، ونموذج الانحدار الخطي البسيط، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، أهمها: وجود علاقة دالة إحصائياً بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة ومدى فعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها، إضافةً إلى وجود علاقة إيجابية غير دالة إحصائياً بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي، وخلصت هذه الدراسة أيضاً إلى وجود تأثير سلبي لتعدد الجهات الرقابية على كفاءة وفعالية العمل الرقابي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة المالية، رقابة الأداء، الاستقلالية، الموازنة العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، موازنة البرامج والأداء، الجهاز المركزي للرقابة المالية.

الفصل التمهيدي

المقدمة:

نشأت الرقابة بنشوء الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب. ومع تطور مفهوم الدولة وتعاظم دورها في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، برزت الموازنة العامة لتصبح محور السياسة العامة بالنسبة للدولة والمجتمع، لكونها خطة مالية أساسية تسعى من خلالها الدولة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي ترتبط مباشرة بتوجهات الخطة الإنمائية الاقتصادية والاجتماعية، وبما يضمن إدارة سليمة وعقلانية للمال العام.

ولأهمية المال العام في حياة الدول، ولأن أي خلل فيه سيؤدي إلى نتائج وخيمة على مختلف الأصعدة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، فقد حرصت دساتير أغلب الدول على عدم إطلاق يد السلطة التنفيذية في إدارة هذا المال، من خلال إخضاع نفقات الدولة وإيراداتها لرقابة السلطة التشريعية، وذلك بإلزام الحكومة بتقديم مشروع الموازنة العامة للتصديق والإقرار من قبل البرلمان، وكذلك بالنسبة للحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية.

وبالتالي يمكن القول بأن سلطة ممارسة الرقابة على طريقة الحكومة في تنفيذ الموازنة العامة هي مكمل ضروري لسلطة تخصيص الموازنة، أي أن البرلمان يتصرف باعتباره المراقب الحقيقي الذي يتمتع بالشرعية الديمقراطية. إلا أن البرلمان في الغالب لا يملك الكوادر البشرية والإدارية لممارسة هذه الرقابة، ولذلك وبغرض القيام بهذه المهمة رأت معظم الدول أن تستعين البرلمانات بهيئة فنية متخصصة ومستقلة تكرس خبراتها ووقتها للرقابة المالية على السلطة التنفيذية، وبحيث تمارس دورها في إطار التكامل بين سلطات الدولة الدستورية أثناء أدائها لمهامها الوظيفية في إدارة المال العام وحسن استغلاله لتحقيق الأهداف العامة للدولة وفق الخطط المرسومة، فتكون بذلك سلطة هذه الهيئات أو الأجهزة العليا للرقابة سلطة تعزيزية لدور السلطات العامة، مهمتها الرقابة على المال العام لضمان مشروعية التصرفات المالية، والمحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة.

وفي هذه الدراسة قام الباحث بمناقشة ودراسة واقع الرقابة المالية في سورية، والتعرف إلى الأدوار الرقابية التي تضطلع بها مجموعة من الجهات أهمها: السلطة التشريعية (مجلس الشعب بهيئته العامة ومن خلال لجنة الموازنة والحسابات)، والأجهزة العليا للرقابة (الجهاز المركزي للرقابة المالية، والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)، وكذلك رقابة السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية، في محاولة لمعرفة مدى فعالية الإجراءات والنظم المتبعة في عملية الرقابة، وما يعترض سلامة التنفيذ من معوقات، وذلك للوصول إلى متطلبات النهوض بالأداء الرقابي من خلال إطار مقترح يستند إلى الأصول الرقابية، ويركز على معالجة مواطن الضعف التي تعتري الأداء والعمل الرقابي.

مشكلة الدراسة:

تحتل الموازنة العامة في سورية موقعاً محورياً في الحياة الاقتصادية، فهي الخطة المالية الأساسية لتنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الحكومات من خلالها لتحقيق مجموعة من الأهداف والمؤشرات التنموية. ويعتبر التبويب المناسب للنفقات والإيرادات العامة أمراً هاماً للإدارة المالية وإدارة الموازنة فيها؛ لكونه يوفر بعداً إضافياً للرقابة على تنفيذ هذه النفقات والإيرادات. وقد أدى اتساع الدور الذي تقوم به الدولة في الأنشطة المختلفة، وزيادة تدخلها في العديد من المجالات، إلى ازديادٍ متنامٍ في حجم الإنفاق العام، هذا الإنفاق الذي بات اليوم يُغطى في جزء كبير منه من خلال اللجوء إلى الإيرادات الاستثنائية (التمويل بالعجز)؛ الأمر الذي يستلزم تبني الأجهزة الرقابية أساليب ومنهجيات عمل تكون على درجة من التطور والفعالية لضمان سلامة تنفيذ الموازنة العامة، وإحكام الرقابة المالية على المال العام. وعليه، فإن مشكلة هذه الدراسة تتمثل في ضعف فعالية الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في سورية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموازنة العامة في حياة الدولة على مختلف الأصعدة السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فهي المعبر الحقيقي عن برامج الحكومة وسياساتها وأهدافها التنموية. وفي هذا الإطار، يبرز دور الرقابة المالية من خلال المساهمة في تحسين استخدام وإدارة الموارد العامة للدولة لتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع، وخاصة عندما تؤدي نتائج أعمال الرقابة والتدقيق إلى تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة هذه الموارد، ومكافحة الفساد المالي، والحد من هدر المال العام، ومساعدة القطاع العام للعمل بكفاءة وفاعلية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة للوصول إلى إطار مقترح يسهم في تفعيل الرقابة المالية من خلال ما يلي:

1. الوقوف على واقع الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية.
2. تقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية المطبقة ومدى الكفاءة في استخدام الأدوات والوسائل الرقابية.
3. التعرف على الإطار التنظيمي والمؤسسي للأجهزة القائمة بالرقابة المالية على الموازنة، والأنماط المستخدمة في ممارسة العمل الرقابي.
4. إبراز نقاط القوة والضعف في الأداء الرقابي، واقتراح سبل علاج مواطن القصور في هذا الأداء ومجالات التطوير التي تسهم في دعم وتفعيل العمل الرقابي.

فرضيات الدراسة:

من أجل التوصل إلى حل لمشكلة الدراسة وضعت الفرضيات التالية، والتي تم الاعتماد عليها في بناء هيكل

الدراسة:

1. لا توجد علاقة بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة وفعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها.
2. لا توجد علاقة إيجابية معنوية بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي.
3. لا يوجد تأثير لتعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة على كفاءة وفعالية العمل الرقابي.

منهجية الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي في مراجعة الدراسات السابقة والخلفية النظرية لمفهوم الموازنة العامة للدولة وأهدافها وأهميتها وأساليب إعدادها والواقع الحالي للموازنة العامة في سورية، كما تم التعريف بالرقابة المالية وأهميتها وأساليبها وأدواتها وكيفية ممارستها على الموازنة العامة للدولة في سورية، مع التركيز على الجهات التي تنهض بمسؤوليات القيام بهذه الرقابة؛ بغرض تحليل ودراسة أسلوب عملها وإجراءاتها وصلاحياتها والإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم عملها. وبغرض إثبات الفرضيات القائمة عليها الدراسة، قام الباحث بتوزيع استبيان، أُعد لهذه الغاية، على عينة من مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية العاملين في القطاع الإداري في دمشق وريفها، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وجرى اختبار الفرضيات الإحصائية باستخدام معامل ارتباط سبيرمان، ونموذج الانحدار الخطي البسيط.

الدراسات السابقة:

- دراسة احمد نوري أشرم (1992) بعنوان معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية، رسالة دكتوراه. خلصت هذه الدراسة إلى أن الجهاز المركزي للرقابة المالية ينفذ عملياته الرقابية على الجهات الخاضعة لرقابته بدون وجود معايير كاملة للأداء المهني صادرة ومعتمدة بشكل أصولي مما ينعكس سلباً على الأداء الرقابي. وأشار الباحث إلى ضرورة وجود معايير فنية للأداء المهني للرقابة المالية الحكومية في سورية لما ذلك من عظيم الفائدة في تحديد الفاقد والتالف الاقتصادي والاجتماعي.
- دراسة أسامة محمد الخياط (2003) بعنوان موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية، رسالة ماجستير. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تحديات التنمية التي تواجهها سورية في ظل ندرة الموارد المالية يستدعي الضرورة الملحة للانتقال إلى موازنة البرامج والأداء المرتكزة على التخطيط بدلا من الموازنة التقليدية المرتكزة على الإنفاق والتي تعاني قصوراً واضحاً ينعكس في صعوبة القيام بالرقابة الفعلية على الموازنة لعدم معرفة الإنفاق المهم من غيره بسبب وجود تفاصيل كثيرة للإنفاق، واقترح الباحث إعادة تبويب الموازنة العامة للدولة بما يخدم متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في سورية، بالإضافة لتوصيته بضرورة توفير نظام فعال للمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف يخدم ذات الغاية.

- دراسة محمد رسول العموري (2003) بعنوان الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي، رسالة دكتوراه. وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجوب إعادة النظر بالنظام الحالي للرقابة المالية في سورية وخاصة الرقابة الخارجية منها، وأشارت الدراسة إلى وجود حاجة ملحة لإيجاد هيئة مستقلة تتمتع بصلاحيات قضائية، تمكنها من الحكم على الحسابات العامة، وعلى المحاسبين وعلى أي موظف نظامي، أو فعلي يرتكب أخطاء أو مخالفات يمكن أن تلحق الضرر بأموال الدولة. واقترح الباحث أن يمارس الجهاز المركزي للرقابة المالية نوعين من الاختصاصات إدارية وقضائية مع إعطائه صلاحيات تتعلق برقابة الكفاية والأداء.
- دراسة كنان مالك ندّه (2004) بعنوان دور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف، رسالة ماجستير. توصلت هذه الدراسة إلى أن إجراءات المراجعة التي يقوم بها مفتشو الجهاز مازالت تتركز على الالتزام القانوني والمحاسبي وهي قاصرة عن اختراق نواحي الكفاءة والفعالية في تحقيق الأهداف. كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن الرقابة التقليدية (النظامية) المتبعة لدى مفتشي الجهاز لا تشجع الإدارات على الإبداع والابتكار وتعزيز الأداء تجاه الأهداف الموضوعة. واقترح الباحث أن يأخذ الجهاز على عاتقه أن يكون المثال الأفضل الذي تحتذي به إدارات الشركات والجهات الخاضعة لرقابته، وليس في مجال النزاهة والالتزام فقط بل أن يتعقب الممارسات الأمثل ويطبقها. واقترح أيضاً أن يستغل الجهاز الفرصة التي تقدمها له تكنولوجيا المعلومات لتحديث مداخل ومنهجيات عمله وإعادة هيكلة عملياته لتصبح أكثر توجهاً نحو الأهداف والنتائج، وضرورة تأهيل وتدريب المفتشين ليبقوا على صلة وثيقة بمستجدات مهنة المراجعة الحكومية، وتنويع برامج التدريب.
- دراسة محمد خالد بنود (2004) بعنوان دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية، الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)، رسالة ماجستير. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الأسلوب المتبع في تطبيق الرقابة مختلف في بعض الجوانب عن الأحكام التي تضمنها قانون الجهاز ونظامه الداخلي وقانون الهيئة ونظامها الداخلي مع وجود ازدواجية في عمل ومهام وأهداف الجهاز والهيئة، كما أن الرقابة الممارسة على مؤسسات القطاع العام ضمن الأسلوب الحالي لعمل أجهزة الرقابة لن تتمكن من ضمان الأداء بكفاءة وفعالية وذلك لاحتفاظها بخصائصها البيروقراطية وافتقارها إلى المبادرة والمرونة وسرعة التصرف. وأشار الباحث إلى ضرورة التطوير المستمر في أنظمة الرقابة الداخلية وإصدار معايير للأداء المهني للمفتش في سبيل الوصول لتحقيق الكفاءة والجدوى من عملية الرقابة المالية.
- دراسة أحمد السيد عطا الله (2010) بعنوان الدور الرقابي لوزارة المالية في مجال الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه. وتناولت هذه الدراسة بيان مفهوم الرقابة على الموازنة تمهيداً لبيان الدور الرقابي للجهاز المركزي للموازنة (وزارة المالية) في نظم الموازنة الحديثة، وتوصلت الدراسة إلى أنه بتطور

نظم الموازنة العامة للدولة كان من الطبيعي اختلاف أسلوب إعداد الموازنة والرقابة عليها.

- دراسة عبد الباسط جاسم (2011) بعنوان الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في التشريع العراقي، دراسة مقارنة. وقد أكدت هذه الدراسة ضرورة وجود هيئة مستقلة لفحص تنفيذ الموازنة العامة ومراجعة الحسابات المالية وتدقيقها على أساس مستندات التحصيل والصرف، ومحاولة الكشف عن أي مخالفة لما أقره البرلمان عند إجازته الموازنة العامة للدولة.

تقييم الدراسات السابقة:

يتبين من خلال استعراض الدراسات السابقة في موضوع البحث تناولها جوانب مختلفة حول الرقابة المالية والأجهزة التي تضطلع بها. وبحيث أكدت هذه الدراسات، في معظمها، على أهمية وجود معايير فنية للأداء المهني، وضرورة الانتقال من الرقابة التقليدية النظامية إلى الرقابة المستندة على الكفاءة والأداء.

ما يميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات:

ساعدت الدراسات السابقة الباحث في تكوين فكرة واضحة حول عمل الأجهزة الرقابية، والبدء في بناء هذه الدراسة بهدف تقديم إطار يسهم في تفعيل الرقابة المالية من خلال التركيز على نقطتين أساسيتين هما:

1. إبراز العلاقة بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة وفعالية العمل الرقابي، وإظهار المزايا التي يقدمها أسلوب موازنة البرامج والأداء في تبويب الموازنة وعرضها وفقاً للأنشطة والبرامج المزمع إنجازها؛ الأمر الذي يتيح للجهاز الرقابي مراجعة الأداء وتقييم البرامج الحكومية بكفاءة وفعالية.
2. أهمية إسناد وظيفة الرقابة المالية إلى جهة واحدة يتم هيكلتها وتنظيمها وإعطائها الاستقلالية (التنظيمية والوظيفية والمالية) اللازمة لإنجاز أعمالها وفقاً للإرشادات والمعايير المهنية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي).

الفصل الأول

الرقابة المالية ومقومات النظام الرقابي

المبحث الأول

تعريف الرقابة المالية وتطورها

نشأت الرقابة بنشوء الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابةً عن الشعب. ومع تطور دور الدولة وتدخلها في مختلف جوانب النشاط الاقتصادي، اتسع نشاط الإدارة وازداد حجم المال العام على نحو برزت معه أهمية الرقابة خاصةً بعد الاتجاه إلى الفصل بين سلطات الدولة التنفيذية والتشريعية والقضائية، وما أوجده هذا التنظيم الجديد من ضرورة ملحة للرقابة تحقيقاً للترابط والتنسيق بين ممارسات هذه السلطات لاختصاصاتها (إبراهيم، حزيران 2008، ص20).

المطلب الأول

تعريف الرقابة المالية

الرقابة لغةً: هي المحافظة والانتظار، ورَقَبَه أي حرسهُ وانتظره، والرقيب هو الحافظ والمنتظِر (المنجد في اللغة والأعلام، 1992، ص 274).

الرقابة اصطلاحاً: تناول علماء الإدارة والمالية العامة موضوع الرقابة في الكثير من كتاباتهم وأبحاثهم، فجاءت التعريفات متنوعة ومختلفة تبعاً للزاوية التي يُنظر من خلالها إلى الرقابة ومفهومها، وفي الأسطر التالية عرضٌ لعدد من تلك التعريفات:

عرف المؤتمر العربي الأول للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الرقابة بأنها: "منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها، وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية وغير خاضع للسلطة التنفيذية" (سليمان، كانون الأول 2008، ص21).

أما عالم الإدارة الفرنسي هنري فايول (Henri Fayol) فيعرف الرقابة بأنها: "التحقق من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو مقرر في الخطة وفي ضوء التعليمات والقواعد الموضوعة، وذلك بقصد اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها على أن تتناول كافة أوجه النشاط في المشروع والقائمين على إدارته" (أورد في: هيكل، 1971، ص 173).

وعرفت الرقابة بأنها: "عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن" (طلبة، 1984، 254).

وتعرف الرقابة بأنها: "تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة، وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية، والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة، ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة، وقياس نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه بالاستناد إلى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها" (كويفاتية، 1991، ص 9).

وكذلك تعرف الرقابة بأنها: "مجموعة الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة، ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ حتى يمكن علاج نقاط الضعف ومنع تكرار الخطأ" (ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية، الرياض 1985، ص 16).

أما الدكتور عبد السلام بدوي فيعرف الرقابة بأنها: "مجموعة من العمليات تتضمن جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج، تقوم بها أجهزة معينة للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاءة مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة" (أورد في: هيكل، 1971، ص 175).

ومن خلال استعراض التعريفات السابقة يتبين أن الرقابة في اللغة تعني حفظ الشيء المراقب وحراسته، فإذا كانت رقابةً على الأموال فهي تهدف لحفظها وعدم ضياعها، كما أن الرقابة اصطلاحاً يتحدد مفهومها إما على أساس ما تسعى إلى تحقيقه من أهداف، أو بالنظر إليها كمجموعة من العمليات والإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة، فالتعريفات مختلفة ولكنها تدور حول محورين اثنين هما الوسيلة والهدف.

واعتماداً على ما تقدم ذكره، **يمكن للباحث أن يعرف الرقابة بأنها: عملية متكاملة تستند إلى مجموعة من القواعد والأسس والمعايير، تهدف إلى التحقق بواسطة جميع الوسائل المتاحة من مدى تحقيق الأهداف المحددة وفقاً للخطط الموضوعة مسبقاً، مع التركيز على جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية في التصرفات المالية، إضافةً إلى مشروعية تلك التصرفات.**

المطلب الثاني

تطور الرقابة المالية

أجمع علماء الاقتصاد والمالية العامة، ثم تبعهم علماء الإدارة على أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوفر فيه رقابة صحيحة ومنظمة يعتبر نظاماً ناقصاً، يفتقر إلى المقومات المتكاملة. ويرى الكثير منهم أن الرقابة أمر طبيعي في أي مجتمع إنساني لكونها تمثل ضوابطاً للتصرفات التي يتعدى أثرها إلى الغير. وقد مرت المجتمعات عبر مراحل التاريخ المختلفة بتطورات متلاحقة، كان من نتائجها ظهور مبدأ الفصل بين سلطات الدولة التشريعية والتنفيذية والقضائية. ومع هذا التنظيم الجديد وجدت مختلف أنواع الرقابة باعتبارها تربط وتنسق ممارسات تنفيذ هذه السلطات لاختصاصاتها، وتحقق التكامل والعدالة والمساواة والرخاء في إطار المجتمع الواحد (شكري، 1988، ص11).

فالرقابة في حد ذاتها ليست وليدة نظم الدولة الحديثة بل هي ظاهرة لازمت تجمع الأفراد، وترجع في نشأتها إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب (صبيح، 2015، ص7). فنجد في عصور ما قبل الميلاد رقابةً نشأت منذ النشأة الأولى للحضارة في بلاد الرافدين حيث احتوت مسلة حمورابي على الكثير من أحكام تنظيم المعاملات المالية والإدارية، وكذلك لدى الفراعنة في مصر الذين اهتموا بضبط المحاصيل باعتبارها أهم الأشياء التي يمكن فرض الضرائب عليها، وكان في أثينا أيضاً منذ أكثر من ثلاثمائة سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة (الكفراوي، 1997، ص17).

ومنذ نشوء الحضارة الإسلامية، مارس العرب صوراً من الرقابة المالية في إدارتهم لشؤون دولتهم التي امتد سلطانها ليشمل العديد من الأقاليم، فكان البدء بالرقابة منذ زمن النبي محمد ﷺ في تعيينه للولاة والعمال، والكشف على أعمالهم، ومتابعة أخبارهم، ومحاسبتهم على المستخرج والمنصرف من أموال الدولة، وفي عهد الخليفة عمر بن الخطاب ﷺ تطور الجهاز الإداري في الدولة الإسلامية، حيث أُحدثت الدواوين مثل ديوان الحسبة والعطاء والخراج والجباية لضبط الوارد والمنصرف.

وفي العصور الوسطى تطورت الرقابة أكثر فأكثر مع ظهور السلطات الثلاث في تنظيم الدول الأوربية، حيث أُحدثت في فرنسا في العام 1256م غرفة محاسبة باريس التي أنشأها الملك سانت لويس وكان من مهامها الرقابة على الحسابات وإصدار الأحكام، وتوالت فيما بعد تطورات متلاحقة طالت مفاهيم الرقابة والحاجة إلى استخدامها إلى أن أصبحت الرقابة حقاً مكتسباً لممثلي الشعب في مناقشة النفقات العامة وأسلوب تنظيمها وإدارتها (الطراونة، عبد الهادي، 2011، ص26).

وفي هذا السياق، **يؤكد الباحث** أن اتساع نشاط الدولة وازدياد حجم المال العام؛ زاد من أهمية الرقابة التي أصبحت ركناً من أركان إدارة الدولة الحديثة، وبات دورها لا يقف عند مجرد المراجعة المستندية والقانونية للحسابات، بل امتد ليشمل عمليات تقييم الأداء والتحليل المالي، واتخاذ ما يلزم من الإجراءات التصحيحية بما يضمن المحافظة على المال العام وحسن استخدامه.

المبحث الثاني

أهداف الرقابة المالية وأهميتها

تعد الرقابة المالية ركناً أساسياً من أركان أي تنظيم إداري مهما كان غرضه وشكله وتكوينه القانوني، وعنصراً من عناصره الأساسية، تنشأ معاصرةً لمولده وتلازمه طوال حياته، وإن اختلفت في نطاقها ومضمونها ووسائلها والشخص أو الجهة التي تقوم بها من دولة إلى أخرى أو من مشروع إلى آخر (الماردیني، 1975، ص217).

وتنبع أهمية الرقابة من أهمية الأهداف التي تسعى لتحقيقها، فالرقابة ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف الضرورية واللازمة لاستقرار الدول وتنميتها.

المطلب الأول

أهداف الرقابة المالية

يشكل الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة أحد الدعامات الأساسية من أجل حُسن إدارة تلك الأموال، وفعالية القرارات الصادرة عن السلطات المختصة، لذلك تسعى الرقابة المالية إلى تطوير الإدارة المالية؛ لتكون إدارة مالية سليمة من خلال التنفيذ المنظم لأوجه النشاط الإدارية، وتبليغ المعلومات إلى السلطات العامة والجمهور، من خلال نشر التقارير الموضوعية الهادفة.

وتركز الرقابة المالية على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية معروضة وفق إطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما. ويُحدد تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة نطاق الرقابة المالية في القطاع العام، والذي يمكن أن يشمل الموضوعات التالية (الإنتوساي، ISSAI 200:4):

- حسابات الدول أو الهيئات، أو أية تقارير مالية أخرى غير المعدة بالضرورة وفقاً للإطار العام لإعداد التقارير المالية.
- الموازنات وأقسامها ومخصصاتها، والقرارات الخاصة بتخصيص الموارد وتنفيذها.
- السياسات أو البرامج أو الأنشطة التي يحددها الأساس القانوني أو مصدر التمويل.
- مجالات المسؤولية المحددة قانوناً كمسؤوليات الوزراء.
- فئات الدخل أو المدفوعات أو الموجودات أو الالتزامات.

إن إجراءات الحصول على أدلة رقابية سليمة وكافية، ستمكن المراقب من إبداء الرأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن أي من التزوير أو الخطأ. ومن الشائع الاعتراف

بالرقابة المالية في القطاع العام بأنها آلية تحكم في يد الدولة لتأمين المساءلة المالية، حيث آليات المساءلة المالية ذات الأفضلية داخل الدولة تدعم عمل الأنظمة بنقل معلومات بشأن أعمال الأذرع الإدارية والتنفيذية للدولة إلى البرلمان أو الجهات المكافئة له (الإنتوساي، ISSAI 100:22).

وتتمحور المساءلة المالية حول الإدارة المالية السليمة (قانونياً وتنظيمياً)، والإنصاف الذي اعتمدته الجهة الخاضعة للرقابة في إعداد تقرير وضعها المالي والنتائج واستخدام الموارد، وامتثال هذا التقرير لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وتبدأ دورة المساءلة بعملية وضع الموازنة وتنتهي بعرض التقارير على البرلمان، وقد تحتوي التقارير الرقابية المنشورة رأياً حول العرض المنصف للمعلومات المالية التاريخية، كما قد يتضمن أيضاً رأياً حول النظامية في المعاملات الضمنية، مع ملاحظات إضافية بشأن أنظمة الرقابة الداخلية، والاحتيال، وسوء إدارة التمويلات، وغيرها من المسائل (دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية، 2019، ص 18).

ونورد فيما يلي، مجموعة من الأهداف التي تسعى الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة لتحقيقها، وهي (عصفور، 2008، ص148):

1. التأكد من أن الإيرادات قد تم تحصيلها وفقاً لما هو مقرر، إلى جانب التأكد من أن الإنفاق يتم وفق الحدود المرسومة ووفقاً للأهداف والأغراض المخصص لها بموجب الموازنة العامة.
2. المحافظة على الأموال العامة، وحمايتها من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال، واكتشاف الأخطاء وحالات الانحراف في التنفيذ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لعلاجها.
3. تخفيض تكاليف أداء الأعمال الحكومية والحد من الإسراف، وضمان الاستغلال الأمثل للاعتمادات المالية، وكذلك التعرف على فرص تحسين معدلات الأداء، وما يتبع ذلك من إمكانية تطوير الخطط على مختلف المستويات.
4. التحقق من سلامة برامج الخطة الاقتصادية نفسها؛ بهدف التعرف على واقعية تقديراتها ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف المنشودة (الماردينى، 1975، ص217).
5. التحقق من مدى كفاءة الأنظمة الداخلية والإجراءات لدى الجهات الخاضعة للرقابة، فيما يتعلق بمكافحتها لعمليات غسيل الأموال.
6. تعظيم إنتاجية النفقة العامة، والتأكد من كفاءة استغلال الموارد الاقتصادية بالشكل الذي يسهم في تحسين الأداء المالي للجهات الخاضعة للرقابة (كنعان، 2003، ص 295).
7. التحقق من وجود أنظمة وإجراءات واضحة للمحافظة على البيئة، ومنع أو الحد من الإضرار بها (دليل الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2010، ص 1).

المطلب الثاني

أهمية الرقابة المالية

إن وجود الخطة لا يعني مطلقاً أن الهدف قد تحقق، فالإنجاز الفعلي قد لا يتوافق مع الإنجاز المخطط وذلك لأسباب عدة، ولمعرفة كيفية تنفيذ الأعمال والتأكد من أن الموارد تستخدم استخداماً فعالاً وفقاً للخطة الموضوعة، كان لزاماً على أي إدارة أن تمارس وظيفة رقابية تقوم من خلالها بالإشراف والمتابعة وتحديد المعايير وقياس الأداء، واكتشاف الأخطاء والانحرافات ومواطن الضعف في التنفيذ والعمل على تصحيحها والسيطرة عليها بما يخدم تنفيذ الخطة الموضوعة. وفي هذا السياق يظهر الارتباط القوي بين وظيفتي الرقابة والتخطيط فلا يمكن ضمان فاعلية الرقابة إلا إذا سبقتها قرارات تخطيطية على مستوى عالٍ من الدقة (بربر، 1996، ص 147).

والرقابة على الأموال العامة ليست هدفاً في حد ذاتها، ولكنها عنصر لازم في نظام يهدف إلى الكشف في الوقت المناسب عن كل مخالفة للمعايير المعمول بها، وعن كل مساسٍ بمبادئ مشروعية الإدارة المالية وكفاءتها وفعاليتها واقتصادها في وقت مبكر حتى يمكن، في كل حالة من الحالات، اتخاذ الإجراءات التصحيحية، أو جعل الأطراف المسؤولة تقبل مسؤوليتها، أو الحصول على تعويضات، أو اتخاذ الإجراءات الكفيلة بمنع ارتكاب مخالفات من هذا القبيل أو على الأقل بجعل هذا الارتكاب أكثر صعوبة مستقبلاً (الإنتوساي، إعلان ليما حول التوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية[1]، القسم (1)).

وتتأتى أهمية الرقابة على القطاع العام من الغرض الأساسي لهذه الرقابة، وهو الحفاظ على مبدأ المساءلة العامة. فالجهاز الأعلى للرقابة المالية يقوم بتنفيذ أعماله الرقابية للتأكد من أن الحكومات والجهات العامة جديرة بوصايتها على الموارد العامة، وتتحمل المسؤولية في استخدامها لهذه الموارد، وتتمتع بالشفافية في عملياتها الحكومية، وفي النهاية للمساهمة في الحفاظ على الانضباط المالي داخل الدول (الإنتوساي، ISSAI 12).

وتتبع أهمية الرقابة من عوامل شتى لعل أهمها:

1. وجود فجوة زمنية بين توقيت تحديد الأهداف ووضع الخطط من جهة، وتوقيت التنفيذ من جهة أخرى. هذه الفجوة التي قد تحدث بنتيجتها ظروفاً غير متوقعة تسبب انحرافات في الأداء، تعمل الرقابة المالية على كشفها وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها ومنع تكرار حدوثها.

---

[1] إعلان ليما حول التوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية (Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts) تم اعتماده من قبل المندوبين في المؤتمر التاسع للإنكوساي المنعقد في مدينة ليما بالبيرو في أكتوبر تشرين الأول 1977م، وهو المعيار الأول (ISSAI 1) من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، ويوصف هذا الإعلان بالوثيقة العظمى (Magna Carta) للرقابة الحكومية. وسيشار إليه لاحقاً بـ "إعلان ليما".

2. وجود اختلاف بين أهداف التنظيم وأهداف الأفراد العاملين داخل التنظيم، فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد تتعارض مع أهداف المؤسسة أو الجهة العامة، ولذلك تسعى الرقابة إلى ضمان أن عمل الأفراد موجهاً بالمقام الأول نحو تحقيق الأهداف التنظيمية العامة.
3. الرقابة المالية مصدر مهم يوفر المعلومات والبيانات الموثوقة اللازمة لمتخذي القرارات، وتمكن من تقويم الخطط والسياسات ومدى ملاءمتها لتحقيق الأهداف المرسومة (الصحن، والسيد، وسلطان، 2002، ص 339).

وبشكل عام، توصف الرقابة المالية بأنها عملية منتظمة موضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها بهدف تحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تتوافق مع المعايير الموضوعة من عدمه. وتعتبر الرقابة المالية الحكومية أمراً ضرورياً؛ حيث أنها تمد السلطات التشريعية والإشرافية والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص الوصاية على سياسات، أو برامج، أو عمليات الحكومة وأدائها. وتساعد هذه الرقابة في إيجاد الظروف الملائمة وتعزيز التوقعات بأن تؤدي الجهات العامة، والموظفين الحكوميين وظائفهم بفعالية وكفاءة وأخلاقيات مهنية وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها. ويمكن القول بأن جميع عمليات رقابة القطاع العام تسهم في تحسين الإدارة العامة من خلال ما يلي (الإنتوساي، ISSAI 100:17):

1. تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات، أو استنتاجات، أو آراء مستقلة وموضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالهيئات الحكومية.
2. تعزيز المساءلة والشفافية، وتشجيع التحسين المستمر والثقة المستدامة في الاستخدام الملائم للأموال والأصول العامة.
3. تعزيز فعالية الهيئات ضمن الترتيب الدستوري التي تمارس الرقابة العامة، والوظائف التصحيحية على الحكومة والجهات المسؤولة عن إدارة الأنشطة الممولة بالمال العام.
4. إيجاد الحوافز للتغيير بتوفير المعرفة، والتحليل الشامل، والتوصيات المدروسة للتحسين.

المبحث الثالث

أنواع الرقابة المالية

الرقابة المالية منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والإدارية، فهي حزمة من الرقابات المتعددة التي تمارس في وقت واحد، بهدف التأكد من صحة وسلامة التصرفات المالية من كافة النواحي؛ بغية المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها، وتحقيق أعلى درجة من الفعالية في النتائج المرجوة من إنفاق المال العام أو تحصيله.

وتطرح عند البحث في أنواع الرقابة تصنيفات عديدة ومتنوعة لا يتسع المقام هنا لعرضها ومناقشتها، ولهذا سوف نقتصر على تناول أنواع الرقابة حسب التصنيفات التالية:

المطلب الأول: أنواع الرقابة المالية من حيث الجهة التي تقوم بها

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية من حيث موضوع الرقابة

المطلب الرابع: أنواع الرقابة المالية من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة

المطلب الأول

أنواع الرقابة المالية من حيث الجهة التي تقوم بها

أولاً: الرقابة الداخلية:

وتعرف بأنها الخطط، والأساليب، والسياسات، والإجراءات التي تستخدمها المنظمات والحكومات لضمان تحقيق أهدافها. وبحيث تساعد الرقابة الداخلية المنظمات في أداء عملها بكفاءة وفعالية، وتقديم تقارير تشمل معلومات جديرة بالثقة حول العمليات التي تقوم بها إلى جانب الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها (كونسيرف، كوزييلاك، أبريل 2015، ص18). والرقابة الداخلية بهذا المفهوم تقدم خدمات تعود بالنفع حتماً على الجهة التي هي جزءٌ منها، غير أن هذه الخدمات لابد أن تتمتع بأوفرٍ قسط ممكن من الاستقلالية الوظيفية والتنظيمية (الإنتوساي، إعلان ليما).

وتعتبر الرقابة الداخلية عملية ديناميكية متكاملة تتكيف بشكل متواصل مع التغييرات التي تواجهها أية شركة أو مؤسسة، كما يتعين على كافة مستويات الإدارة والموظفين الانخراط في هذه العملية لتوفير ضمان معقول لتحقيق مجموعة من الأهداف العامة أهمها (الإنتوساي، ISSAI 9100):

1. **تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال ومؤثر:** ويقصد بذلك أن تكون العمليات متناسقة مع مهام المنشأة ككل، وبطريقة منظمة وممنهجة. مع الالتزام بالمبادئ الأخلاقية من حيث التشديد على ممارسة الموظفين السلوك الأخلاقي، ومنع التلاعب والفساد بما يخدم الصالح العام وإدارة الأصول الحكومية بطريقة مناسبة، ومعاملة المواطنين بشكل متساو على أساس القانون والعدالة. ويقصد بالجانب الاقتصادي ألا تتسبب العمليات التشغيلية بضياع أو هدر للمال العام أو تبذيره. بينما تشير فعالية وأثر العمليات التشغيلية إلى تحقيق الأهداف المحددة للتشغيل والنتائج المرجوة من خلال الكفاءة باستخدام الأصول.
2. **استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات:** ومحاسبة المسؤولية عملية تكون بموجبها الجهات والمؤسسات الخدمية الحكومية والأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم، بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة بعدالة ومن كافة جوانب الأداء. ويتحقق ذلك بالإفصاح العادل عن المعلومات المالية وغير المالية، الموثوقة وذات الصلة، في تقارير دورية يتم تقديمها إلى المستفيدين ذوي العلاقة.
3. **الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها:** حيث يتعين على الجهات العامة الالتزام بمجموعة من القوانين واللوائح ومنها: قانون الموازنة العامة، وقوانين الأجهزة الإدارية للدولة، وقوانين المحاسبة وحماية البيئة والحقوق المدنية، وقوانين الضرائب وقوانين مكافحة الفساد، والتي تعمل على تنظيم أعمال تحصيل وإنفاق

الإيرادات والأموال العامة، وطريقة التشغيل.

4. **تفادي خسائر الأصول بسبب الفاقد، وسوء الاستغلال والإدارة، والأخطاء والتلاعب والمخالفات:** وهو من الأهداف الهامة التي تتطلب غرس الضوابط الرقابية في كافة الأنشطة المتعلقة بالأموال العامة.

ثانياً: الرقابة الخارجية:

حين عرف، المؤتمر العربي الأول للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، الرقابة جاء في تعريفه الفقرة التالية: "...على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية وغير خاضع للسلطة التنفيذية" (سليمان، كانون الأول 2008، ص21)، **ويرى الباحث** أن هذه الفقرة تعبر عن أساس ظهور فكرة الرقابة على الأموال العامة، فالسلطة التشريعية كممثل للشعب هي المسؤولة بالمقام الأول عن مراقبة تصرفات السلطة التنفيذية وحسن إدارتها للمال العام، والجهاز المستقل الذي ينوب عن السلطة التشريعية هو عادةً، وفي معظم الدول، الجهاز الأعلى للرقابة المالية والذي عرفه معجم المصطلحات الخاصة بتوجيهات الإنتوساي للرقابة المالية بأنه: "هيئة عامة تابعة لدولة ما تضطلع، مهما كانت تسميتها أو تركيبتها أو تنظيمها، بأعلى وظيفة رقابية لتلك الدولة" (الإنتوساي، ISSAI 1003).

وسميت الرقابة بالخارجية لكونها تقع من خارج السلطة التنفيذية أو لكون هذه الرقابة تمارس من قبل جهة خارجية غير مرتبطة بالجهة العامة الخاضعة للرقابة، حيث اتجهت الدول إلى إنشاء جهاز متخصص فوضته ممارسة هذه الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية، وقامت بتزويده بالحصانات اللازمة كي تضمن له الاستقرار وعدم التأثر بالتيارات أو التغيرات السياسية (شكري، 1988، ص 28). وقد يُعهد إلى هذا الجهاز باكتشاف الأخطاء والانحرافات المالية، أو محاكمة المسؤولين عن هذه الأخطاء والانحرافات، أو مطالبة المسؤولين بتدارك الموقف، أو وضع تقارير ترفع إلى رئيس الدولة أو إلى المجالس النيابية أو الاثنين معاً (سلمان، 1990، ص 130).

ويؤكد الباحث أن العلاقة مابين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية يجب أن تكون وطيدة، بما يضمن تحقيق الأهداف المشتركة، مع الاسترشاد بمعايير وتوجيهات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، وخاصةً ما جاء في إعلان ليما للعام 1977م والذي نص بأن: "توكل إلى الجهاز الأعلى للرقابة بوصفه المدقق الخارجي مهمة فحص فعالية الرقابة الداخلية، فإذا ما تبين أن الرقابة الداخلية هي ذات فعالية يجب (دون المس بحق الجهاز الأعلى للرقابة في إجراء رقابة عامة) العمل على تحقيق أنسب تقسيم أو توزيع للمهمات، وإرساء أنسب تعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة وجهاز الرقابة الداخلية".

المطلب الثاني

أنواع الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني

أولاً: الرقابة المسبقة:

هي رقابة مالية تجري قبل حدوث الواقعة للأنشطة الإدارية أو المالية (الإنتوساي، إعلان ليما) أي تجري قبل الارتباط أو الاتفاق أو التعاقد، والهدف منها هو التحقق من أن جميع الإجراءات الواجب استيفاؤها قبل الارتباط أو التعاقد قد روعيت وفقاً للأحكام والقواعد المالية المقررة في هذا الشأن، وكذلك التحقق من أن الاعتمادات المالية الواردة بالموازنة تسمح بالتعاقد (رسلان، 2005، ص 9-11).

ووفقاً لهذا الأسلوب فإن أية وحدة من وحدات الاقتصاد العام لا تستطيع القيام بدفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بذلك. وتتخذ الرقابة قبل الصرف أشكالاً متعددة، فقد يُصرح للبنك المركزي أن يضع المبالغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الآمرين بالصرف في مختلف وحدات الاقتصاد العام، وقد تتضمن ضرورة الحصول مقدماً على إقرار من الجهة المختصة بسلامة كل عملية على حدة من الوجهة القانونية، ويمكن للرقابة المسبقة أن تمتد لتشمل فحص المستندات الخاصة بكل عملية والتثبت من صحتها من جميع الوجوه مثل وجود اعتماد لهذا النوع من النفقة، وأن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح وتعليمات الخزينة وأن مستندات الصرف مطابقة للنظم المالية المعمول بها. ويطلق على الرقابة المسبقة تسمية الوقائية أو المانعة، حيث أن التنفيذ الناجح لهذا النوع من الرقابة يؤدي إلى تلافي ومنع وقوع المخالفات المالية (سلمان، 1990، ص 128).

ثانياً: الرقابة المرافقة:

يمارس هذا النوع من الرقابة بشكل مصاحب للتنفيذ ومتزامن معه، من أجل اكتشاف الانحراف خلال فترة قصيرة من حدوثه، الأمر الذي يسهم في سرعة معالجته والحيلولة دون استمراره، وتتم هذه الرقابة من خلال التفتيش، ومتابعة تنفيذ العمليات المالية. ومثال ذلك التفتيش على سير عمليات المستودعات، والرقابة على الصناديق، وعمليات الجرد، والتحقق من سلامة تنفيذ إجراءات المناقصات والعقود ومتابعتها مادياً وفنياً ومالياً (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الأرابوساي"[2]، دليل الرقابة المالية، الجزء الثاني)، ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول بحيث تبدأ هذه الرقابة مع العمل وتساير خطوات تنفيذه، كما تساعد عن

---

[2] المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (The Arab organization of Supreme Audit Institutions)، والمعروفة اختصاراً بالأرابوساي (ARABOSAI)،

طريق مقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط على اكتشاف الخطأ والقصور والإهمال، وتحديد نقاط الضعف واكتشاف الحلول المناسبة لكل حالة من أجل القيام بالتصحيح، ومتابعة العمل للوقوف على مدى ما حققه هذا التصحيح من نتائج (بدوي، 2006، ص 270).

ثالثاً: الرقابة اللاحقة:

يمارس هذا النوع من الرقابة تمشياً مع أحكام التشريعات النافذة، ويتم بعد إكمال التصرفات المالية وصرف الأموال المقررة في الموازنة لكل وحدة، وتتم الرقابة اللاحقة على النفقات العامة بفحص وتدقيق المستندات، والوثائق، والسجلات، والحسابات، والتأكد من حسن استخدام الأموال، وأنه تم استغلالها بالشكل الأمثل. ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مشروعية وقانونية هذه النفقات، ومدى مراعاة ذلك للأصول المقررة لصرفها من أجل الغايات التي رصدت من أجلها الاعتمادات في الموازنة العامة، والتأكد من صحة القيد والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية حسب الأصول المحاسبية المتعارف عليها والتشريعات المالية النافذة. وتهدف الرقابة اللاحقة على الإيرادات العامة إلى التحقق من صحة تحصيل وتوريد تلك الإيرادات، والتقرير بشأنها، وكذلك حمايتها من التلاعب والاختلاس (الأرابوساي، دليل الرقابة المالية، الجزء الثالث).

ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول، حيث أنه يشمل فحص الحسابات في مجموعها؛ الأمر الذي يتيح الإلمام بالعمليات المالية كاملة، وإجراء المقارنات بين الحسابات والأنظمة ذات الطابع الواحد، وعقد المقارنات بين المصروفات والتكاليف في السنوات المختلفة للتعرف على أسباب الزيادة أو النقص. فالرقابة اللاحقة تكشف وتحسم كثيراً من الأخطاء التي قد يتعذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها إذا وضعت منفردة وإنما تتضح بعد تجميعها، ويُعاب على هذه الرقابة أنها لا تكشف الأخطاء إلا بعد وقوعها فهي لا تحول دون تبديد الموارد أو سوء استخدامها (بدوي، 2006، ص 271).

المطلب الثالث

أنواع الرقابة المالية من حيث موضوع الرقابة

أولاً: رقابة الأداء:

تعرف هذه الرقابة كما تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأنها: "عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق بـه للنظـر فيمـا إذا كانـت تعهـدات الحكومـة، أو نظمهـا، أو عملياتهـا، أو برامجهـا، أو أنشـطتها، أو مؤسساتها تعمـل وفقاً لمبـادئ الاقتصـاد، والكفـاءة، والفعاليـة، ومـا إذا كـان هنـاك مجـال للتحسـين" (الإنتوسـاي، ISSAI 300:9). وعليه فإن رقابة الأداء تتضمن ثلاثة عناصر رئيسية هي الاقتصاد والكفاءة والفعالية، والتي تعرف كما يلي:

- **الاقتصـاد (Economy):** هو تقليل تكاليف الموارد المستخدمة في العمل المنجز. وتأمين هذه الموارد في الوقت اللازم، وبالكمية والنوعية المناسبتين، وبأفضل الأسعار.
- **الكفاءة (Efficiency):** وهي القدرة على استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن. وهي تُعنى بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت.
- **الفعاليـة (Effectiveness):** وهـي تهـتم بمـدى تحقيـق الجهـة لأهـدافها المحـددة وبلـوغ التـأثيرات المتوقعـة. وتعتبر فعالية البرامج والإدارات العامة العنصر الأساسي في رقابة الأداء، ولكن يجب أن لا يفهم من ذلك أنه يمكن بسهولة الفصل بين العناصر الثلاثة الاقتصاد والكفاءة والفعالية، حيث أنه من الصعب بمكان الخوض في واحد من هذه العناصر دون أخذ البقية بعين الاعتبار (الإنتوساي، ISSAI 300:11).

ويتمثل الهدف الرئيسي لرقابة الأداء في تعزيز الحوكمة الاقتصادية والفعالية والكفاءة بصورة بناءة، ويسهم هذا النوع من الرقابة في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال مساعدة المسؤولين عن الحوكمة والإشراف على تحسين الأداء، وذلك بالبحث فيما إذا كانت القرارات الصادرة عن السلطة التشريعية أو التنفيذية معدة ومنفذة بكفاءة وفعالية، وما إذا كان دافعو الضرائب أو المواطنون قد حصلوا على قيمة مقابل المال، فهي تبحث فيما إذا كانت هناك أوجه قصور في القوانين والأنظمة أو في طريقة تنفيذها تحول دون تحقيق الأهداف المحددة. وتعزز رقابة الأداء الشفافية بإطلاع البرلمان، ودافعي الضرائب، والمستهدفين بالسياسات الحكومية، ووسائل الإعلام على كيفية إدارة الأنشطة الحكومية المختلفة ونتائجها، وهي بذلك تسهم بصورة مباشرة في تقديم معلومات مفيدة للمواطنين بينما تعمل كذلك كأساس للتعلم والتحسينات (الإنتوساي، ISSAI 300:12).

وتحقق رقابة الأداء أهدافها عن طريق دراسة الأداء مقابل المعايير المناسبة، وعن طريق تحليل أسباب الانحرافات أو المشكلات، وتقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك

ملائماً. كما تجدر الإشارة إلى أن رقابة الأداء لا تغطي عمليات مالية مميزة فحسب، بل تغطي كذلك كافة أصناف الأنشطة الحكومية بما فيها الهياكل التنظيمية والإدارية (الإنتوساي، إعلان ليما).

ولابد من توافر مجموعة من المتطلبات لضمان تنفيذ رقابة الأداء بصورة فعالة ومجدية، وفيما يلي نورد عدداً من هذه المتطلبات (أشرم، 1992، ص 252):

1. تطوير نظام الموازنات التقديرية، ونظام الموازنة العامة للدولة بحيث ترتبط الأهداف مع برامج الأداء، وبشكل يساعد على قياس تكلفة العمل المنجز لكل برنامج على حدة.
2. تطوير البنية التنظيمية في الجهات الخاضعة للرقابة، لجهة الهياكل التنظيمية بشكل يحقق الانسجام مابين الأهداف وتبويب البرامج إلى أنشطة ومشروعات ومهمات، ولجهة توصيف الوظائف أيضاً وعلى مختلف المستويات لتحديد واجبات ومسؤوليات كل وظيفة.
3. تطوير الأنظمة المحاسبية، وجعلها قادرة على تقديم المعلومات مبوبة بشكل ينسجم مع تبويب موازنة البرامج والأداء.
4. تطوير أنظمة تقويم الأداء داخل الجهات الخاضعة للرقابة، وتحسين مستوى تقارير الأداء الداخلية.
5. توفير بيانات مالية وإحصائية واضحة، ومعلومات كافية لقياس الأداء، وتقويم النتائج، وضمان المساءلة العادلة.
6. توفير العدد المتخصص من الموظفين الفنيين في الجهاز الرقابي القادر على القيام برقابة الأداء من حيث التأهيل والتدريب.
7. اختيار المستويات والمؤشرات النوعية اللازمة لقياس أداء الأنشطة المختلفة.
8. ضمان التنسيق مابين الرقابة النظامية ورقابة الأداء، لأن الرقابة النظامية تؤمن لرقابة الأداء سلامة البيانات في حين توفر رقابة الأداء المؤشرات التي تكشف الظواهر التي تحتاج إلى تركيز الرقابة النظامية عليها.
9. التشجيع والمساهمة في رعاية الأبحاث الخاصة بالأساليب الفنية التحليلية المتخصصة التي تخدم رقابة الأداء، وتبادل الخبرات بشأن نماذج ومؤشرات الأداء المطبقة في القطاعات المختلفة، وفي الدول الأخرى.

وفي هذا السياق، تجدر الإشارة إلى ضرورة الاستفادة من التطورات الحاصلة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تطوير وتحسين نظام إعداد الموازنة العامة للدولة، وكذلك في تطوير البنية التنظيمية والمحاسبية للجهات العامة.

ثانياً: رقابة الالتزام:

تُؤدى هذه الرقابة بتقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات ملتزمة من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم الجهات الخاضعة للرقابة، هذه المرجعيات التي قد تشمل القوانين

والأنظمة أو قرارات الموازنة أو السياسات أو القواعد المقررة أو الشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع الحكومي وسلوك الموظفين الحكوميين (الإنتوساي، ISSAI 100:22).

وبذلك فإن رقابة الالتزام تُعنى بأمرين: **بالنظامية** (التقيد بالمعايير الرسمية كالقوانين والأنظمة والاتفاقيات المعنية)، **وبالانضباط** (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الإدارة السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين). وبما أن الجهات العامة معهودٌ إليها بالإدارة السليمة للأموال العامة فهي والموظفون المعينون فيها مسؤولون عن شفافية أفعالهم، ومسؤولون أمام المواطنين عن الأموال المعهود إليهم بها وعن الحوكمة الجيدة لتلك الأموال، وفي هذا الإطار تعزز رقابة الالتزام الشفافية بتقديم التقارير الموثوق بها حول مدى إدارة الأموال وممارسة الإدارة واحترام حقوق المواطنين في اتخاذ الإجراءات الواجبة وفقاً لما تقتضيه المرجعيات المعمول بها. وهي تعزز المساءلة بإعداد التقارير عن حالات الانحراف عن المرجعيات ومخالفتها، من أجل اتخاذ التدابير التصحيحية ومحاسبة المسؤولين عن أفعالهم. كما أنها تعزز الحوكمة الجيدة بتحديد مواطن الضعف وحالات الانحراف عن القوانين والأنظمة مع مراعاتها مخاطر الاحتيال والفساد، هذان العنصران المضادان للشفافية والمساءلة وحسن الإدارة (الإنتوساي، ISSAI 400:17).

ثالثاً: الرقابة على البيانات المالية:

يركز هذا النوع من الرقابة على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للجهة الخاضعة للرقابة معبراً عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية والإطار التنظيمي المعمول بهما. ويتحقق ذلك بالحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة لتمكين المدقق من إبداء رأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ (الإنتوساي، ISSAI 100:22).

وفيما يخص الموازنة العامة للدولة، يُشار إلى هذه الرقابة باعتبارها رقابة على تنفيذ الموازنة، وهو ما يتضمن في الغالب فحص العمليات مقارنة بالموازنة للتأكد من قضايا الالتزام والانتظام، وقد تجري مثل هذه الرقابة استناداً إلى المخاطر أو بهدف شمول جميع المعاملات. وتعرف عمليات الرقابة على البيانات المالية باعتبارها أعمال تأكيد تتضمن ثلاثة أطراف منفصلة على الأقل وهم: مدقق، وطرف مسؤول، ومستخدمين مستهدفين. ويكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن معلومات موضوع الرقابة (وهي عادةً البيانات المالية ذاتها)، وقد يكون مسؤولاً كذلك عن موضوع الرقابة الأساسي (الأنشطة المالية التي تعكسها البيانات المالية)، والطرف المسؤول عادةً هو الذراع التنفيذية للحكومة المسؤولة عن إدارة المال العام وممارسة السلطة تحت مراقبة الهيئة التشريعية الممثلة للمواطنين (المستخدمين النهائيين للبيانات المالية في القطاع العام)، ولذلك يعتبر البرلمان المستخدم المستهدف في المقام الأول لأنه يمثل المواطنين في اتخاذ القرارات وتحديد الأولويات الخاصة بالمالية العامة (الإنتوساي، ISSAI 200:33).

المطلب الرابع

أنواع الرقابة المالية من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة

يمكن دراسة الرقابة المالية من حيث السلطة التي تمارس عملية الرقابة من خلال استعراض الأنواع الثلاثة التالية:

أولاً: الرقابة الإدارية:

ويُقصد بالرقابة الإدارية الرقابة التي تمارسها السلطة التنفيذية على نفسها. والتي تتناول إدارة الأموال العامة، وكيفية تنفيذ الموازنة العامة للدولة (عواضة، وقطيش، 1995، ص 217).

وتنفذ الرقابة الإدارية إما بأسلوب الرقابة التسلسلية التي تمارس من قبل المدراء أو الرؤوساء من موظفي الدولة على مرؤوسيهم، أو يقوم بها بعض الموظفين التابعين لوزارة المالية (محاسبو الإدارة) المنتشرون في وزارات الدولة وإداراتها وهيئاتها العامة، ويمارس هذا النوع من الرقابة أساساً على النفقات العامة أكثر من ممارسته على الإيرادات العامة (المهايني، والخطيب، 2005، ص 415). وفي سورية، تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات الجارية والاستثمارية، والإيرادات العامة في الجهات العامة ذات الطابع الإداري عن طريق مدير الشؤون المالية (محاسب الإدارة) الذي يمثل وزير المالية في جميع وزارات الدولة وإداراتها وهيئاتها المحلية، بحيث يقوم هذا المدير بالتأشير على الإجراءات المتضمنة عقد نفقة بما يفيد قانونيتها وتوفر الاعتماد وملاءمته قبل إصداراها، والتوقيع على أوامر الصرف والدفع (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة /28/).

ثانياً: الرقابة القضائية:

وهي نوع من أنواع الرقابة المالية التي تتولاها جهة قضائية مستقلة تقوم بفحص الحسابات، واكتشاف الانحرافات والمخالفات المالية، وحالات الغش والسرقة والاختلاس. وقد يُعهد إلى هذه الجهة محاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المنصوص عليها، أو قد تُحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسؤولين بتدارك الموقف، أو إحالتهم للقضاء الجنائي إذا استدعى الأمر ذلك (دراز، 1988، ص 102).

ويعتبر هذا النوع من الرقابة رقابة لاحقة تحكم على الأعمال المالية بعد انتهائها، فالرقابة المالية القضائية لا تتضمن إجراء رقابة مالية سابقة أو مرافقة. وتجدر الإشارة إلى أن نطاق سلطة الرقابة القضائية باعتبارها قاضي الحسابات العامة يشمل جميع الأموال التي تعد من الأموال العامة، مالم يرد نص يستثنيها من هذا الشمول (العموري، 2005، ص 44). وبشكل عام، لا يمكن اعتبار الرقابة القضائية رقابة اقتصادية بالمفهوم

الشامل وإنما يمكن النظر إليها كإحدى الحلقات النهائية في سلسلة النظام الرقابي، وذلك للاعتبارات التالية (حزوري، 1990، ص 181):

1. الرقابة القضائية عموماً لا تقوم بعملية تتبع الأداء وكشف الانحراف وتحديد أسبابه، وإنما مهمتها تلقي هذه النتائج من أجهزة رقابية أخرى، وينحصر دورها في التحقق قضائياً من صحة المعلومات الواردة ومن ثم تطبيق النصوص القانونية المحددة مسبقاً لكل مخالفة أو جريمة.
2. الرقابة القضائية لا تمنع حدوث الخطأ أو الانحراف، وإنما هدفها إيقاع الجزاء المناسب بالجهة المسؤولة عن حدوثه.
3. قد تأخذ الرقابة القضائية الصفة الوقائية إذا اعتبرنا أن الأحكام الجزائية التي تفرضها بحق العابثين بالأموال العامة تمنع المسؤولين عن النشاط الاقتصادي من الوقوع في الخطأ خوفاً من العقوبات التي تفرض على المخالفين.

ثالثاً: الرقابة البرلمانية:

هي الرقابة التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة في الرقابة المالية والإشراف على الإدارة العامة. والرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة هي في الأساس من اختصاص السلطة التشريعية، لأن إجازة الجباية والإنفاق التي تقررها لا تكون محترمة ما لم تتثبت هذه السلطة من أن الحكومة قد التزمت بها طيلة فترة تنفيذ الموازنة. ويعتبر البعض أن الرقابة الإدارية والرقابة القضائية ما هي إلا أساليب تقنية تساعد البرلمان في نهاية السنة المالية على إجراء رقابته السياسية الأصلية؛ لذا فقد أوجبت معظم دساتير العالم عرض قطع حساب موازنة كل سنة على السلطة التشريعية لتوافق عليه بعد أن تتثبت من احترام إرادتها في تنفيذ الموازنة (ضناوي، 1992، ص361)، ولذلك يعتبر الحساب الختامي للموازنة الوسيلة الأساسية لممارسة الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة، وبحيث تكون هذه الرقابة رقابة شاملة تتناول جميع نتائج الموازنة وبشكل لاحق للتنفيذ (شبلي، 1968، ص202).

ويمكن للسلطة التشريعية أن تمارس رقابتها البرلمانية خلال مرحلة تنفيذ الموازنة العامة من خلال طرق عدة. فللنواب، بواسطة الأسئلة والاستجوابات الموجهة للحكومة، أن يطلبوا الإيضاحات والمعلومات التي يريدونها عن سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات، وبالتالي مراقبة المخالفات المرتكبة في هذا الشأن، ووضع مسؤولية الوزراء المختصين موضع البحث والمناقشة. وكذلك يمكن للجان المالية المنبثقة عن البرلمان أن تستدعي ممثلي السلطة التنفيذية للاستماع إليهم في مواضيع مالية عامة أو خاصة. كما أن الحكومة كثيراً ما تلجأ إلى طلب فتح اعتمادات إضافية وعليها في كل مرة أن تبرر أسباب هذا الطلب، الأمر الذي يتيح للنواب الاطلاع على سير التنفيذ ومناقشة الحكومة في سياستها المالية (حشيش، 1992، ص314).

ويمكن للرقابة البرلمانية أن تتحقق أيضاً من خلال الزيارات الميدانية التي يجريها النواب (إفرادياً أو ضمن لجان برلمانية) إلى مواقع تنفيذ العمل في بعض المشاريع الحكومية أو المرافق العامة، أو حتى إلى الوزارات والإدارات والمحافظات، بهدف الاطلاع عن كثب على واقع سير العمل وما يعترضه من معوقات؛ وذلك بغية تقييم المنجز، والعمل على تذليل الصعوبات، واقتراح الحلول من خلال رفع تقارير بنتيجة هذه الزيارات، واطلاع البرلمان بهيئته العامة عليها، والذي يقوم بدوره الرقابي من خلال استدعاء أعضاء الوزارة المعنيين وإجراء المناقشات معهم، وطرح الأسئلة عليهم، واستجوابهم في حال اقتضى الأمر ذلك بخصوص القضايا المثارة في التقارير الرقابية للوصول إلى الحلول المناسبة، ومعالجة جوانب القصور في الأداء، وتحديد المسؤوليات في حالات الإهمال والتقصير والهدر، وما يستتبع ذلك من إجراءات قانونية قد تصل إلى حجب الثقة عن الوزارة أو أحد الوزراء.

المبحث الرابع

أساليب الرقابة المالية وإجراءاتها

قدمت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، من خلال إعلان ليما، مجموعة من المبادئ الأساسية حول أساليب الرقابة المالية وإجراءاتها، والتي تعتبر أساساً تستند إليه الدول في وضع برامج رقابتها وتنفيذها.

ناقش إعلان ليما أموراً هامة ذات صلة بترشيد الرقابة، والرفع من مستواها، وتركيز اهتمامها على القضايا الجوهرية، وقدم للأجهزة العليا للرقابة مجموعة من التوجيهات الواجب تبنيها بهدف تحسين الأساليب والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال الرقابية، ونورد فيما يلي أهم المبادئ والتوجيهات التي قدمها الإعلان (الإنتوساي، إعلان ليما، القسم (13)):

1. يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تقوم بالرقابة وفقاً لبرنامج تضعه بنفسها. وبحيث تبقى حقوق الجهات العامة في المطالبة بنوع معين من الرقابة المالية، في حالات محددة، مقبولة وتعتبر أمراً طبيعياً.
2. الرقابة نادراً ما تكون رقابة كاملة على جميع العمليات، لذلك فإن الأجهزة العليا للرقابة المالية سوف تجد، كقاعدة عامة، أنه من الضروري لها استعمال أسلوب الرقابة (بالعينة)، وبحيث يتم اختيار العينات بناءً على مخطط محدد، وبالشكل الذي تكون فيه تلك العينات متعددة بما فيه الكفاية كي تجعل من الممكن الحكم على الإدارة من حيث المشروعية والكيف.
3. أساليب الرقابة يجب أن تكون دوماً مواكبة لتقدم العلوم والتقنية المتعلقة بالإدارة.
4. من الملائم أن يتم إعداد دليل للرقابة الداخلية ليكون مساعداً للمدققين في قيامهم بأعمالهم.

وسنناقش في هذا المبحث أهم الأساليب الرقابية المتبعة من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية، والإجراءات التي تتبعها لتحقيق أهداف العملية الرقابية، من خلال مطلبين اثنين.

المطلب الأول

أساليب الرقابة المالية

تقوم الجهات الرقابية بتنفيذ مهامها بطرق وأساليب مختلفة وفقاً لخطط عملها، ومضمون تكليفها، وسنناقش هذه الأساليب من خلال ما يلي:

أولاً: أساليب الرقابة من حيث النطاق الذي ترسمه لنفسها.

ثانياً: أساليب الرقابة من حيث الانتظام.

أولاً: أساليب الرقابة من حيث النطاق الذي ترسمه لنفسها:

1. الرقابة الشاملة:

تقوم أجهزة الرقابة وفقاً لهذا الأسلوب بإجراء رقابةٍ عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تزاولها الجهات الخاضعة للرقابة، كما قد يمارس هذا النوع من الرقابة الشاملة على مجال نوعي معين من مجالات عمل الجهة الخاضعة للرقابة (العموري، 2005، ص49).

إلا أنَّ التطورات التي حدثت في مجال الصناعة والتجارة، واتساع حجم المنشآت وتنوع عملياتها وزيادة تعقيداتها، وما رافق ذلك من تطور في أهداف الرقابة المالية التي لم تعد تهدف فقط إلى اكتشاف الأخطاء والغش بالمستندات والقوائم المالية، وإنما أصبح هدفها الأساسي إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى دلالة القوائم المالية، ومدى إظهار نتائج الأعمال بصدق وعدالة، كل هذه التطورات أدت إلى تغيرٍ في نطاق عملية الرقابة من رقابة تفصيلية شاملة 100% إلى رقابة انتقائية تقوم على أساس العينة (دليل الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2010، ص26).

2. الرقابة الانتقائية:

هي الرقابة التي تهتم باختيار جوانب معينة من النشاط والعمليات في الجهة الخاضعة للرقابة لتقوم بفحصها وتركيز اهتمامها عليها، أو تقوم بانتقاء نسبة معينة من مجموعات المستندات على شكل عينات معبرة عن مختلف أوجه النشاط أو العمليات من أجل فحصها، وبحيث ينطلق هذا الانتقاء من معايير ومؤشرات تعتمد على مستوى الرقابة الداخلية، أو الأهمية النسبية أو القيمية للعمليات، أو نتائج للملاحظات التي تم اكتشافها في المرات السابقة أو غير ذلك (الأرابوساي، مصطلحات الرقابة).

وهناك أسلوبان أساسيان يعتمد عليهما المراقب عند اختياره لعينات الرقابة وهما: **أسلوب الفحص الاختياري (العينة الحكمية)**، ويعتمد هذا الأسلوب على الحكم الشخصي للعضو الفني (المدقق) وتقديره عند تحديد حجم

العينة، واختيار مفرداتها، وتقييم نتائجها. ونتيجة لعدم موضوعية هذا الأسلوب، وعدم إمكانية الاعتماد عليه في تعميم النتائج، فقد تم البحث عن أسلوب آخر يُضفي على عملية التدقيق ما تحتاج إليه من موضوعية وهو: **أسلوب العينة الإحصائية**، الذي يعتمد فيه المدقق على المنهج الإحصائي مدعوماً بتقديره وحكمه الشخصي عند تحديد حجم العينة، واختيار مفرداتها، وتقييم نتائجها (دليل الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2010، ص26).

كما أن هناك مجموعة من الأساليب التي يمكن للمدقق الاستعانة بها عند اختيار مفردات عينة الرقابة الإحصائية وهي:

1. أسلوب العينات العشوائية البسيطة: ويصلح هذا الأسلوب بالنسبة للمجتمعات المتجانسة ومحدودة الحجم، ويتم عادةً بترتيب مفردات المجتمع الأصلي وترقيمها داخل إطار معين، وتسحب العينة بعد تحديد حجمها عشوائياً إما باستخدام البطاقات المرقمة أو باستخدام الحاسب الآلي أو باستخدام جداول الأرقام العشوائية.
2. أسلوب العينات المنتظمة: ويصلح هذا الأسلوب للمجتمعات كبيرة الحجم ولكن بشرط تجانس مفرداته أو تشابهها في الخصائص. وبموجب هذا الأسلوب يتم ترتيب المجتمع ترتيباً تصاعدياً أو تنازلياً، ثم يقسم على مجموعات متساوية في الحجم متتالية، بحيث يكون عدد المجموعات هو نفس حجم العينة ويتم اختيار المفردة الأولى من المجموعة الأولى بطريقة العينة العشوائية، ثم يتم تكرار اختيار نفس ترتيب المفردة في باقي المجموعات التالية بانتظام.
3. أسلوب العينات الطبقية: يصلح هذا الأسلوب للمجتمعات الكبيرة غير المتجانسة، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات بحيث تكون كل طبقة من هذه الطبقات متجانسة فيما بينها، ولكن عدم التجانس يكون بين الطبقات، ويتم اختيار العينة من الطبقات المختلفة بأحد الطرق التالية:
   - طريقة التوزيع المتساوي: يكون عدد مفردات العينة من كل طبقة متساوي.
   - طريقة التوزيع النسبي: يكون عدد مفردات العينة من كل طبقة متناسباً مع نسبة تمثيل كل طبقة في المجتمع الأصلي.
   - طريقة التوزيع الأمثل: يكون عدد مفردات العينة من كل طبقة متناسباً مع التباين النسبي داخل كل طبقة. فالطبقات المتجانسة يقل حجم العينة بها أما الطبقات المتباينة يزداد حجم العينة وفقا لدرجة التباين.
4. أسلوب العينة متعددة المراحل (العنقودية): يصلح هذا الأسلوب في المجتمعات الضخمة، والتي تتكون من عناقيد متماثلة فيما بينها، فيتم أولاً اختيار العناقيد التي يتم اختيار مفردات العينة منها (لجنة المعايير المهنية والرقابية، كانون الأول 2018، ص 6).

ثانياً: أساليب الرقابة من حيث الانتظام:

1. الرقابة المستمرة:

يحمل هذا الأسلوب الرقابي الصبغة الداخلية، وبحيث يمارس من قبل وحدة داخل الجهة الخاضعة للرقابة، أو من خلال محاسبي الإدارة بحيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام (العموري، 2005، ص50). وفي سورية، تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات الجارية والاستثمارية، والإيرادات العامة عن طريق مدير الشؤون المالية الذي يمثل وزير المالية في جميع وزارات الدولة وإداراتها وهيئاتها المحلية، ويقوم بالتأشير على الإجراءات المتضمنة عقد نفقة بما يفيد قانونيتها، وتوفر الاعتماد، وملاءمته قبل إصدارها، والتوقيع على أوامر الصرف (القانون المالي الأساسي في سورية، 2006، المادة /28/).

2. الرقابة الدورية:

هي الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية في موعد معين، ووفق جدول زمني محدد مسبقاً كأن تكون كل ستة أشهر أو كل سنة (العامري، 2018، ص113)، ومثال ذلك القيام بعمليات الجرد للمخازن والعهد في فترات تحددها الإدارة، أو يحددها الجهاز الرقابي، أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام، وإصدار التقرير الرقابي السنوي (الكفراوي، 1998، ص79).

3. الرقابة المفاجئة:

يقصد بهذا الأسلوب من الرقابة قيام الجهاز الرقابي بإعداد زيارات تفتيشية ورقابية مفاجئة دون سابق إنذار إلى الجهة التي ينوي الرقابة على أعمالها، وقد يقوم الجهاز بهذا الإجراء نتيجةً لاستلام شكوى أو إخبار شخصي عن وجود بعض المخالفات، أو تنفيذاً لخططه وأنظمة عمله التي قد تلزمه بإعداد زيارات تفتيشية إلى الدوائر التي يراقب أعمالها؛ للتأكد من حسن سير العمل، ومدى الالتزام بالتعليمات والقوانين (العامري، 2018، ص113). وقد يستخدم جهاز الرقابة هذا الأسلوب بين فترة وأخرى لجعل الجهات الخاضعة لرقابته في حالة شعور دائم بيقظة الجهاز الرقابي ومتابعته مهامه الرقابية (شكري، 1988، ص40).

المطلب الثاني

إجراءات الرقابة المالية

يتمثل الهدف من الرقابة المالية في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية، من خلال إبداء رأي حول ما إذا كانت هذه القوائم المعدة بواسطة الإدارة تقدم صورة منصفة وصحيحة للمركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة محل الرقابة، أو أنها أُعدت وفق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وتنبثق سلطات الرقابة من التشريعات أو اللوائح أو التوجيهات الحكومية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات السلطة التشريعية، والتي قد تؤدي إلى أهداف رقابية إضافية في الرقابة على القوائم المالية لجهات القطاع العام.

ويحتاج المدقق إلى جمع أدلة رقابية سليمة وكافية من خلال وضع إجراءات رقابية ملائمة وتنفيذها بالشكل المناسب، وذلك ليتمكن من إبداء رأيه. وتتألف عملية الرقابة من مراحل مرتبطة بعضها ببعض ارتباطاً وثيقاً تبدأ بأنشطة ما قبل التعاقد، وتنتهي بإصدار تقرير الرقابة (دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية، 2019، ص 24).

وسنناقش فيما يلي، مراحل العملية الرقابية، والإجراءات والمتطلبات الواجب على المدققين القيام بها.

أولاً: أنشطة ما قبل التعاقد:

تبدأ عملية الرقابة المالية بأنشطة ما قبل التعاقد. وتجدر الإشارة إلى أنه في سياق الرقابة على القطاع الخاص، يُجري المدقق تقييم حول إمكانية قبول المهمة الرقابية التي يعرضها العميل ودراسة أي أسباب مهنية قد تمنع قبولها. بينما في القطاع العام، تلتزم الأجهزة العليا للرقابة بموجب تشريعاتها وغيرها من القوانين واللوائح التنظيمية ذات الصلة، بإجراء الرقابة المالية على الجهات الصادر تكليف بالرقابة عليها. وهكذا، سيكون عدم قبول المهمة أمراً نادراً في الرقابة على القطاع العام.

إن القيام بتنفيذ أنشطة ما قبل التعاقد يفيد في معرفة ما إذا كانت الشروط السابقة للرقابة متوفرة أم لا، مثل إطار إعداد تقارير مالية مقبول، أو فهم الإدارة لمسؤولياتها. كما ينفذ المراقبون أيضاً نشاطات محددة: تقييم المتطلبات الأخلاقية، وكفاءة الفريق، إعداد وإصدار خطاب التعاقد، إجراء اجتماع المهمة الرقابية الافتتاحي، وغير ذلك. (دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية، 2019، ص 24).

وفي هذه المرحلة، يتفق المدقق على شروط مهمة الرقابة مع الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، أو يرسي فهماً مشتركاً لها في حال كانت شروط المهمة محددة بوضوح. وعادةً ما تكون شروط مهمات الرقابة في القطاع العام محددة بوضوح، لذلك لا تخضع لطلبات من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو اتفاق معهم. وعوضاً عن

الاتفاق على شروط المهمة بصورة رسمية، قد يختار مدققو القطاع العام أن يرسوا فهماً مشتركاً للأدوار والمسؤوليات الخاصة بالإدارة والمدقق (الإنتوساي، ISSAI 200:75).

ثانياً: التخطيط للرقابة:

وفي هذه المرحلة، يتوجب على المدققين القيام بمجموعة من الأعمال، يمكن إجمالها بالتالي:

1. يجب على المدققين أن يتأكدوا من وضع أحكام الرقابة بصورة واضحة:

يمكن أن تكون عمليات الرقابة مفروضة بموجب القانون، أو مطلوبة من قبل هيئة تشريعية أو إشرافية، أو يجريها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، أو تنفذ باتفاق بسيط مع الجهة الخاضعة للرقابة. وفي جميع الحالات، ينبغي على المدقق وإدارة الجهة الخاضعة للرقابة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم، حسب الحالة، أن يتوصلوا إلى تفاهم رسمي مشترك بخصوص أحكام الرقابة وأدوار كل منهم ومسؤولياته. وقد يتضمن التفاهم مجموعة من المعلومات المهمة، مثل: موضوع الرقابة ونطاقها وأهدافها، والوصول إلى البيانات، والتقرير الذي سينتج عن الرقابة، والأشخاص المسؤولين، وأدوار أطراف المهمة ومسؤولياتهم (الإنتوساي، ISSAI 100:44).

2. يجب على المدققين فهم طبيعة الجهة أو البرنامج الذي سيخضع للرقابة:

ويشمل ذلك فهم الأهداف، والبيئة التنظيمية، والضوابط الداخلية، والنظم المالية وغيرها من النظم والعمليات التجارية، والبحث في المصادر المحتملة للأدلة الرقابية. ويمكن الحصول على المعرفة من التفاعل العادي مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم من أصحاب المصلحة المعنيين، وقد يتطلب ذلك استشارة الخبراء ودراسة الوثائق (بما في ذلك الدراسات السابقة وغيرها من المصادر) لاكتساب فهم واسع للموضوع الذي سيخضع للرقابة ولسياقه (الإنتوساي، ISSAI 100:45).

3. يجب على المدققين إجراء تقييم للمخاطر، أو تحليل المشاكل ومراجعتها عند اللزوم استجابةً لنتائج الرقابة:

تختلف طبيعة المخاطر المحددة وفقاً لأهداف الرقابة، وعلى المدقق مراعاة وتقييم مخاطر الأنواع المختلفة من أوجه القصور أو الانحرافات أو البيانات الخاطئة، التي قد تحدث فيما يتعلق بموضوع الرقابة. ويجب مراعاة المخاطر العامة والخاصة على حد سواء، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إجراءات تساعد على فهم الجهة أو البرنامج وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية المعنية، ولذلك يتوجب على المدقق تقييم استجابة الإدارة للمخاطر المحددة، بما في ذلك تنفيذها وتصميمها للضوابط الداخلية للتعامل مع تلك المخاطر. كما يتوجب على المدقق عند تحليل المشكلات أن ينظر في المؤشرات الفعلية للمشكلات أو الانحرافات عما يجب أن يكون أو ما هو متوقع، وبحيث تنطوي هذه العملية على دراسة المؤشرات المختلفة للمشكلة لتحديد أهداف الرقابة، ويجب مراعاة تحديد المخاطر وتأثيرها على الرقابة طوال عملية الرقابة (الإنتوساي، ISSAI 100:46).

4. يجب على المدققين تحديد مخاطر البيانات الخاطئة ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال المتعلقة

بأهداف الرقابة وتقييمها:

وفي هذا الإطار يتوجب على المدققين إجراء الاستفسارات، وتنفيذ الإجراءات اللازمة لتحديد مخاطر الاحتيال المتعلقة بأهداف الرقابة والاستجابة لها. وعليهم المحافظة على موقف يتسم بالشك المهني والتنبه لإمكانية الاحتيال سواء على مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات طوال عملية الرقابة (الإنتوساي، ISSAI 200:107).

5. يجب على المدققين التخطيط لعملهم لضمان تنفيذ الرقابة بفعالية وكفاءة:

يتضمن التخطيط لرقابةٍ معينة جوانب إستراتيجية وتشغيلية. **فمن الناحية الإستراتيجية**، يجب أن يحدد التخطيط نطاق الرقابة وأهدافها ومنهجها؛ وبحيث تشير الأهداف إلى ما يراد تحقيقه بالرقابة، أما النطاق فيتعلق بموضوع الرقابة والمعايير التي سيستخدمها المدققون لتقييم موضوع الرقابة وإعداد التقرير عنه، ويرتبط النطاق بالأهداف بصورة مباشرة، وأما المنهج فيصف طبيعة ومدى الإجراءات التي ستستخدم لجمع أدلة الرقابة. وتجدر الإشارة إلى أن التخطيط للرقابة واجب للحد من مخاطر الرقابة إلى مستوٍ متدنٍ مقبول. **ومن الناحية التشغيلية**، ينطوي التخطيط على تحديد جدولٍ زمني للرقابة، وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها. وعلى المدققين أثناء التخطيط أن يعينوا أعضاء فريقهم بصورة مناسبة، وأن يحددوا الموارد التي قد تتطلبها المهمة، مثل الاستعانة بخبراء في موضوع الرقابة. ويجب أيضاً أن يستجيب التخطيط للتغيرات المهمة في الظروف والأحوال؛ فهو عملية متكررة تحدث طوال عملية الرقابة (الإنتوساي، ISSAI 100:48).

ثالثاً: تنفيذ الرقابة:

تبرز في هذه المرحلة خبرات المدقق ومهاراته في الحصول على الأدلة الرقابية التي ستبنى عليها الاستنتاجات، ولذلك على المدققين الالتزام بما يلي:

1. يجب على المدققين تنفيذ إجراءات الرقابة التي توفر أدلة رقابة مناسبة وكافية لدعم تقرير الرقابة:

إنَّ قرارات المدقق بشأن طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداها تؤثر على الأدلة التي يحصل عليها، ويعتمد اختيار الإجراءات على تقييم المخاطرة أو تحليل المشكلة. وتعرف أدلة الرقابة بأنها، أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كان موضوع الرقابة متوافق مع المعايير المعمول بها. وقد تأخذ الأدلة أشكالاً عدة، كسجلات المعاملات الورقية والإلكترونية، والتواصل الكتابي والإلكتروني مع الأطراف الخارجية، وملاحظات المدقق، والإفادات الشفهية أو الكتابية التي تقدمها الجهة الخاضعة للرقابة.

ويمكن أن تشمل طرق الحصول على الأدلة: التفتيش، الملاحظة، الاستفسار، التأكيد، إعادة الحساب، إعادة الأداء، والإجراءات التحليلية و/أو أساليب البحث الأخرى. ويجب أن تكون الأدلة **كافية (كمياً)** لإقناع شخص مطلع بأن النتائج معقولة، **ومناسبة (نوعياً)** أي ملائمة وصحيحة وموثوقة. ويجب أن يكون تقييم المدقق للأدلة

تقييماً موضوعياً وعادلاً ومتوازناً. كما يجب إطلاع الجهة الخاضعة للرقابة على النتائج الأولية ومناقشتها معها لتأكيد صحتها. ويتوجب على المدقق في جميع مراحل العملية الرقابية أن يحترم جميع المتطلبات المتعلقة بالسرية (الإنتوساي، ISSAI 100:48).

2. على المدققين تقييم أدلة الرقابة والوصول إلى الاستنتاجات:

يقوم المدقق بعد إكمال إجراءات الرقابة بمراجعة وثائق الرقابة؛ لتحديد ما إذا كان الموضوع قد خضع للرقابة بصورة كافية ومناسبة. وقبل الوصول إلى الاستنتاجات، يعيد المدقق النظر في التقييم الأولي للمخاطر والأهمية النسبية في ضوء الأدلة المجمعة، ويحدد ما إذا كان يجب تنفيذ إجراءات رقابية إضافية.

وعلى المدقق تقييم أدلة الرقابة بهدف الحصول على نتائج الرقابة، مع مراعاة العوامل الكمية والنوعية على حد سواء عند تقييم أدلة الرقابة وتقييم الأهمية النسبية للنتائج. واستناداً إلى النتائج، يجب على المدقق أن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج حول موضوع أو معلومات الرقابة (الإنتوساي، ISSAI 100:50).

رابعاً: إعداد التقرير والمتابعة:

بعد الانتهاء من تنفيذ الإجراءات الرقابية والحصول على الأدلة الكافية والمناسبة، والوصول إلى الاستنتاجات التي يبدي المدقق رأيه استناداً إليها، تأتي مرحلة إعداد التقرير الرقابي الذي يتضمن رأي المدقق وتوصياته، ويتوجب على المدققين في هذه المرحلة مراعاة ما يلي:

1. يجب على المدققين إعداد تقرير يستند إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها:

تنطوي عملية الرقابة على إعداد تقرير لإطلاع أصحاب المصلحة والأطراف المسؤولين عن الحوكمة والجمهور على نتائج الرقابة، كما يهدف إعداد التقرير أيضاً إلى تسهيل المتابعة والإجراءات التصحيحية.

ويجب أن تكون التقارير الرقابية سهلة الفهم، وخالية من الغموض أو الإبهام، وكاملة. ويجب أن تكون موضوعية وعادلة، وألا تتضمن سوى المعلومات التي تؤيدها أدلة رقابة كافية ومناسبة، وأن تضمن وضع النتائج في إطارها وسياقها الصحيحين. ويعتمد شكل التقرير ومضمونه على طبيعة الرقابة، والمستخدمين المستهدفين، والمعايير المعمول بها، والمتطلبات القانونية. وقد يحدد تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والقوانين أو الأنظمة الأخرى المعنية تصميم التقارير أو صياغتها، والتي قد تكون مختصرة أو مطولة (الإنتوساي، ISSAI 100:51).

وتصف التقارير المطولة بوجه عام نطاق الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها بالتفصيل، بما في ذلك الآثار المحتملة والتوصيات البناءة؛ للتمكين من اتخاذ الإجراءات التصحيحية. أما التقارير المختصرة فهي مكثفة بدرجة أكبر، وصياغتها أكثر توحيداً بوجه عام.

2. المتابعة:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بدور هام في مراقبة الإجراء الذي يتخذه الطرف المسؤول استجابة للمسائل المثارة في تقرير الرقابة، وتركز عملية المتابعة التي تمارسها الأجهزة الرقابية على ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قد تناولت المسائل المثارة بصورة كافية، بما في ذلك أية آثار أوسع. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الجهة الخاضعة للرقابة قيام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بإعداد تقرير آخر (الإنتوساي، ISSAI 100:51).

المبحث الخامس

مقومات النظام الرقابي

قدمت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإنتوساي) إطاراً عاماً للمعايير الرقابية يتكون من أربعة أجزاء هي: (المبادئ الأساسية، المعايير العامة، المعايير الميدانية، معايير إعداد التقارير)، وذلك بهدف إرساء الإجراءات والممارسات الواجب إتباعها عند تنفيذ أعمال الرقابة بما في ذلك أعمال الرقابة على الأنظمة المستندة إلى الحاسوب، وينبغي النظر إلى هذه المعايير في ضوء الظروف الدستورية والقانونية والبيئة الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة في كل دولة من الدول (الإنتوساي، قواعد الرقابة المالية، ص1).

وفي هذا المبحث تم الاعتماد بشكلٍ أساسي على ما قدمته الإنتوساي من مبادئ ومعايير إرشادية ــ تساعد المدققين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم وتحديد الخطوات والإجراءات الرقابية الواجب تطبيقها في العملية الرقابية ــ من أجل استخلاص عددٍ من المقومات والخصائص الواجب توفرها في النظام الرقابي الفعال الذي يمنح المراقب المالي (المدقق أو المفتش حسب التسميات المعتمدة في الأجهزة الرقابية المختلفة) القدرة على وضع الإطار المتكامل للخطوات أو الإجراءات الهادفة والنظامية والمتوازنة التي سيتبعها بصفته باحثاً عن دليل الإثبات الرقابي للوصول إلى نتائج معينة، تشكل المصدر الرئيسي لمحتويات الرأي أو التقرير الذي سيضعه المراقب في نهاية المهمة الرقابية. **وسنستعرض فيما يلي من صفحات أهم هذه المقومات:**

أولاً: الاستقلالية:

يجب أن يتوافر ويتحقق للقائم بأعمال الرقابة الاستقلال الذي يمكنه من القيام بأعماله، وأن تتوافر له الضمانات التي تحميه من بطش الإدارة به وإيذائه بأي صورة من الصور؛ فيكون للمراقب فرداً أو جهازاً الحصانة والصلاحيات التي تمكنه من إبداء رأيه بحرية تامة دون تأثير على نتائج أعماله (الخطيب، 2010، ص88). وتعتبر الاستقلالية شرطاً ضرورياً لأداء العمل الرقابي ولمصداقية نتائجه، كما أنها أحد أبرز المبادئ الأساسية التي تكفل للأجهزة العليا للرقابة الاضطلاع بدور هام في تعزيز مساءلة وشفافية ونزاهة الهئيات الحكومية ومؤسسات القطاع العام (الإنتوساي، ISSAI 12، ص 5)، وهي من المعايير الرقابية التي أكدتها منظمة الإنتوساي ودعت إليها في إعلاني ليما للعام 1977م، ومكسيكو للعام 2007م، حيث قدم إعلان ليما إرشادات توجيهية حول الاستقلالية من خلال ثلاثة عناوين رئيسية:

1. **استقلالية الأجهزة العليا للرقابة:** ويندرج تحت هذا العنوان التوجيهات التالية:

- لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تضطلع بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا كانت مستقلة عن الوحدة الخاضعة للرقابة، وفي مأمن من التأثيرات الخارجية.

- رغم أن أجهزة الدولة لا يمكن أن تكون مستقلة عنها استقلالاً كاملاً، باعتبارها جزءاً من الدولة ككل، فإن الأجهزة العليا للرقابة ينبغي أن تتمتع بالاستقلالية الوظيفية الضرورية لإنجاز مهامّها.
- يجب أن ينص الدستور على إنشاء الأجهزة العليا للرقابة، وعلى الدرجة الضرورية من استقلاليتها، على أن يتم تقديم التفاصيل المتعلقة بذلك في النصوص القانونية (الإنتوساي، إعلان ليما، القسم (5)).

2. **استقلالية الأعضاء والمسؤولين في الأجهزة العليا للرقابة:** ويندرج تحت هذا العنوان التوجيهات التالية:

- إن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً باستقلالية أعضائها. ويعرف الأعضاء بأنّهم الأشخاص الذين توكل إليهم مهمة اتخاذ القرارات باسم الجهاز، ويعتبرون مسؤولين عن هذه القرارات أمام جهات ثالثة؛ بمعنى أنهم أعضاء هيئة مشتركة لها حق القرار أو رئيس هيئة عليا للرقابة إذا كانت رئاسة هذه الهيئة موكولة لشخص واحد.
- يجب أن تكون استقلالية الأعضاء مضمونة أيضاً بنص الدستور، وينبغي بوجه خاص أن ينص الدستور كذلك على إجراءات العزل من الوظيفة، ويجب ألا يكون في هذه الإجراءات مساسٌ باستقلالية الأعضاء، وأن تتوافق طريقة تعيين أو عزل الأعضاء مع نصوص الهيكل الدستوري للبلد المعني.
- يجب ألا يتأثر موظفو الأجهزة العليا للرقابة في حياتهم المهنية بالضغوط التي يمكن أن تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة، وأن لا يكونوا تابعين لتلك الجهات (الإنتوساي، إعلان ليما، القسم (6)).

3. **الاستقلال المالي للأجهزة العليا للرقابة:** ويندرج تحت هذا العنوان التوجيهات التالية:

- يجب أن تُمنح الأجهزة العليا للرقابة الإمكانيات المالية التي تكفل لها القيام بمهمتها.
- تكون الأجهزة العليا للرقابة إن اقتضى الأمر قادرة على أن تطلب الموارد المالية التي تحتاجها مباشرة من الهيئة المسؤولة عن إقرار الموازنة العامة.
- تكون الأجهزة العليا للرقابة قادرة على استخدام الأموال المسندة إليها ضمن فصل مميز من فصول الموازنة حسب ما تراه صالحاً (الإنتوساي، إعلان ليما، القسم (7)).

ثانياً: الأهلية والكفاءة:

يجب أن يكون لدى المدقق ولدى الجهاز الرقابي الكفاءة المطلوبة، والخبرات والمهارات الضرورية للقيام بمهمة الرقابة بصورة فعالة، ومهما كانت طبيعة العمليات الرقابية المنوي القيام بها في إطار هذه المهمة فإنه ينبغي أن يكون للأفراد الذين سيتولون تنفيذ العمل الرقابي تحصيل علمي وخبرة يتناسبان مع طبيعة المهمة الرقابية ونطاقها وتعقيداتها. وينبغي أن يوفر الجهاز الرقابي لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على النظم، وطرق المراجعة التحليلية، واختيار العينات الإحصائية، ورقابة المعلومات الآلية (الإنتوساي، المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية، ص 24).

ثالثاً: بذل العناية المهنية المناسبة:

يلتزم المراقب في كافة مستويات الرقابة المالية ببذل العناية والاهتمام اللازمين للقيام بالعمل الرقابي على خير وجه، ويشمل ذلك العناية اللازمة عند تحديد أدلة الإثبات وجمعها وتقييمها وعند صياغة التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات، مع الالتزام بالموضوعية عند القيام بعمليات الرقابة، وبالإنصاف عند القيام بالعمليات التقييمية وفي التقارير التي يعدها بشأن نتائج العمليات الرقابية. وينبغي أن يكون أداء المهارات الفنية وممارستها في مستوى من الجودة يتناسب مع تعقيدات كل مهمة رقابية بحد ذاتها، وعلى المدققين توخي اليقظة فيما يتعلق بالوضع القائم في الجهة الخاضعة للرقابة، ومواطن الضعف في أنظمة الضبط الداخلي، وعدم كفاية السجلات المحاسبية، والأخطاء والمعاملات غير العادية، أو النتائج التي قد تدل على وجود غش أو نفقات غير قانونية، أو وجود عمليات غير مرخص بها، أو هدر أو عدم كفاءة أو انعدام أمانة (الإنتوساي، المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية، ص 25).

رابعاً: تبني الجهاز الأعلى للرقابة السياسات والإجراءات اللازمة من أجل (الإنتوساي، قواعد الرقابة المالية، ص11 ـ 16):

1. تعيين الموظفين ذوي المؤهلات العلمية الأكاديمية المناسبة.
2. تنمية العاملين في الجهاز الأعلى للرقابة المالية وتدريبهم لتمكينهم من أداء واجباتهم بفعالية، وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقية المراقبين الماليين وغيرهم من الموظفين.
3. إعداد الأدلة وغيرها من التوجيهات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية.
4. دعم وتحفيز المهارات والخبرات الموجودة ضمن الجهاز الأعلى للرقابة، وتحديد المهارات التي يفتقر إليها الجهاز من أجل استقطابها.
5. القيام بالتوزيع الجيد والمناسب للمهارات على أعمال الرقابة المالية، وتخصيص العدد الكافي من أجل إنجاز هذه الأعمال.
6. تأمين التخطيط والإشراف المناسبين من قبل مدققين ذوي كفاءة ودراية بمعايير الجهاز الأعلى للرقابة وبمنهجياته، وملمين باختصاصات البيئة الرقابية وخصوصياتها لتحقيق الأهداف الرقابية بالمستوى المطلوب من العناية والاهتمام.
7. تأهيل فرق رقابية للقيام بمهام رقابة البيانات المالية التي تغطي كافة الأجهزة الحكومية، بحيث تكون هذه الفرق مجهزة للقيام بعملية تقييم منسقة لنظم المحاسبة الخاصة بهذه الأجهزة، وبتقييم ترتيبات التنسيق وآليات المراقبة الخاصة بالإدارات المركزية أيضاً. وبالتالي تحتاج فرق الرقابة هذه إلى معرفة نظم المحاسبة وأنظمة الضبط الداخلي الحكومية ذات الصلة، وإلى خبرة كافية بتقنيات الرقابة التي يطبقها الجهاز في هذا النوع من الرقابة.

خامساً: إيلاء عناية خاصة للتخطيط الاستراتيجي حتى يتسنى تحديد ترتيب أولويات ملائمة لتنفيذ العمليات الرقابية التي يقدرها الجهاز، وبحيث يكون الترتيب منسجماً مع مبدأ الحفاظ على جودة الأداء خلال المهمة الرقابية.

سادساً: إيلاء عناية خاصة لبرامج ضمان الجودة الرامية إلى تحسين تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها، ووضع الأنظمة والإجراءات التي تهدف إلى:

1. التأكد من أن العمليات الهادفة إلى ضمان الجودة الكاملة قد تم تطبيقها بصورة مرضية.
2. تأمين جودة التقرير الرقابي.
3. ضمان التحسينات وتفادي تكرار جوانب القصور.

سابعاً: وجود نظام فعال للرقابة الداخلية:

يعتبر من المناسب للأجهزة العليا للرقابة المالية أن تنشئ وظيفة ذات طابع شمولي للرقابة الداخلية الخاصة بها، بهدف مساعدتها على تحقيق إدارة فعالة لعملياتها الخاصة وتدعيم جودة أدائها.

ثامناً: مراعاة القصد في تكاليف الرقابة:

يجب أن يكون نظام الرقابة اقتصادياً في تكاليفه أي يجب أن تكون الوفورات من استخدام نظام الرقابة أكبر من تكاليف هذا النظام. ويقابلنا هنا صعوبة قياس الوفورات غير الملموسة لنظام الرقابة، ولكن يمكن القول عموماً بضرورة تناسب أعضاء أجهزة الرقابة مع الأعمال الموكلة إليهم فلا وجود للبطالة المقنعة بتضخم الأجهزة الرقابية للحجم الذي لا تعدو إليه الحاجة الفعلية لأعمالها واختصاصاتها، كما لا يجب المغالاة في المزايا الممنوحة لأعضائها، كما يتعين التنسيق بين أعمال الرقابة الداخلية والخارجية نظراً لأن الكثير من المجالات والعمليات التي يراجعها ويفحصها المراجعون الداخليون تدخل أيضاً ضمن نطاق المراجعة الخارجية، فالتعاون بينهما يؤدي إلى عدم ازدواج الأعمال وتوفير الوقت وزيادة فاعلية أعمال الرقابة المالية. كما أن وجود أكثر من جهة خارجية تقوم بأعمال الرقابة يؤدي إلى التكرار والازدواج ويزيد من تكاليف العملية الرقابية وقد يعرقل سير العمل والنشاط الإنتاجي في الوحدات محل الرقابة (الخطيب، 2010، ص95).

تاسعاً: ملائمة نظام الرقابة ومرونته:

يجب أن يتم تصميم النظام الرقابي بالشكل الذي يتلاءم مع طبيعة الأنشطة التي ستُمارس الرقابة عليها (عربيات، 2008، ص 226)، مع ضرورة تمتع هذا التصميم بدرجة من المرونة حيث أن النظام الرقابي الجيد والفعال والقادر على الاستمرار هو النظام الذي يمكن تعديله لمواجهة الخطط المتغيرة والظروف غير المتوقعة، مع إمكانية اغتنام أي فرصة جديدة دون إحداث تغيير جذري في معالمه الأساسية (الطراونة، عبد الهادي، 2011، ص135).

عاشراً: وضوح نظام الرقابة وسهولة فهمه:

يجب أن يكون نظام الرقابة سهل وميسور الفهم بالنسبة للقائمين على تنفيذه، خالياً من التعقيد الذي لا مبرر له، حيث أن صعوبة فهم أو استخدام وسائل الرقابة التي تعتمد على المعادلات الرياضية والتحليل الإحصائي أو عدم توافر الوقت اللازم لفهمها واستيعابها تقلل من فعالية النظام، فبساطة النظام الرقابي ووضوحه من الشروط اللازمة لنجاحه (بعيرة، 2010، ص23).

خلاصة الفصل الأول:

تناول هذا الفصل مفهوم الرقابة المالية وتطورها التاريخي، والأهداف التي تسعى هذه الرقابة لتحقيقها. إضافةً إلى التأكيد على أهمية الرقابة في كشف انحرافات الأداء وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها ومنع تكرار حدوثها، وكذلك المساهمة في تعزيز المساءلة والشفافية في إدارة المال العام. كما تم استعراض أنواع الرقابة المالية وفقاً لمجموعة من التصنيفات المتنوعة، والتعرف على الأساليب والإجراءات الرقابية المنفذة خلال مراحل العمل الرقابي، وصولاً أخيراً إلى استخلاص عدد من المقومات والخصائص الواجب توافرها في النظام الرقابي الفعال الذي يمنح المدقق القدرة على وضع الإطار المتكامل للخطوات والإجراءات التي سيتبعها بحثاً عن دليل الإثبات الرقابي للوصول إلى نتائج معينة، تشكل المصدر الرئيسي لمحتويات الرأي أو التقرير الذي سيضعه المدقق في نهاية المهمة الرقابية. ويرى الباحث في هذا السياق أن استقلالية الأجهزة الرقابية واستقلالية أعضائها هي الركيزة الأساس في بناء النظام الرقابي الفعال القادر على تحقيق الأهداف والغايات المتوخاة من الرقابة عموماً، والرقابة المالية الحكومية على وجه التحديد.

الفصل الثانـي

الموازنـة العامـة للدولـة

المبحث الأول

ماهية الموازنة العامة للدولة وخصائصها

مهما اختلفت الآراء وتباينت وجهات النظر حول الظهور الأول لفكرة الموازنة العامة، إلا أنه من الثابت والمؤكد أن الموازنة العامة كفكرة ارتبطت ارتباطاً وثيقاً بفكرة الدولة، وتطورت مع تطورها. هذا وقد حظيت الموازنة باهتمام كبير من قبل الباحثين والمشتغلين بأمور المالية العامة؛ فتعددت بالتالي التعريفات والشروحات التي تناولت مفهوم الموازنة وماهيتها وذلك تبعاً لاختلاف النواحي التي يركز عليها الباحثون في معالجتهم لموضوع الموازنة، وبالتالي أصبح من الممكن من خلال استعراض التعريفات المتعددة للموازنة العامة أن نصل إلى عددٍ من الخصائص التي تميز هذا المفهوم عن غيره من المفاهيم والاصطلاحات التي تتشابه معه في نواح وتختلف في أخرى.

المطلب الأول

ماهية الموازنة العامة

تعتبر الموازنة العامة للدولة من المفاهيم التي حظيت بالاهتمام الكبير من قبل علماء المالية العامة والاقتصاد والذين تعاهدوها بالبحث والدراسة. وبادئ ذي بدء وقبل الخوض في المعاني والتعريفات التي أوضحت مفهوم الموازنة العامة، لابد لنا من العودة إلى نقطة البداية، ألا وهي تأصيل مصطلح الموازنة. فالموازنة هي المفردة العربية المقابلة للمصطلح الإنكليزي "Budget"، والذي اشتق من الكلمة الفرنسية القديمة "Bougette" والتي تعني الحقيبة الصغيرة.

وقد استخدمت كلمة "Budget" لسنوات عديدة في البرلمان البريطاني لتشير إلى الحقيبة الجلدية التي كانت تضم الوثائق والمستندات التي يقدمها وزير المالية إلى مجلس العموم لتوضيح مصادر وحاجات البلاد (Fitzpatrick, 1918, p 14). وقد أرجع الاقتصادي البريطاني (Edwin cannan) الاستخدام الأول لكلمة "Budget" في مجال المالية العامة إلى كُتيب مجهول المؤلِّف حمل عنوان "The Budget Opened"، والذي يتضمن هجوماً على سياسات (Robert Walpole) عندما كان وزيراً لمالية بريطانيا مشبهاً إياه بالمهرج الذي يفتح حقيبته المليئة بالخدع والحيل. وقد استمر استخدام تلك العبارة التي تضمنها العنوان إلى أن انقلبت مع مرور الوقت لتصبح "Opening the Budget" والتي هي الآن من أكثر المصطلحات البرلمانية شيوعاً (Dalton, 1957, p 2013).

وإذا ما انتقلنا من المصطلح إلى المفهوم، فإننا سنجد عدداً كبيراً من التعاريف التي تحاول شرح و تبيان

ماهية الموازنة العامة، وسنستعرض فيما يلي مجموعة من تلك التعاريف التي وردت في عدد من القوانين والكتابات المالية.

لقد عرّف المشرع السوري الموازنة العامة للدولة بأنها: "الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة، ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي" (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة الأولى).

وفي لبنان عرف قانون المحاسبة العمومية الموازنة العامة بأنها: "صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وواردتها عن سنة مقبلة، وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق" (قانون المحاسبة العمومية، 1963، المادة الثالثة).

أما القانون المصري فيعرف الموازنة العامة بأنها: "البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة" (قانون الموازنة العامة، 1973، المادة الأولى).

كما وعرفت الموازنة العامة بأنها: "البرنامج الذي تخمن فيه واردات الدولة ونفقاتها لمدة محدودة آتية ويؤذن بها" (الطرابلسي، وبركات، 1950، ص 28).

وقد قام الدكتور (Frank Sherwood) وهو أحد المتخصصين في كتابات الموازنة بتعريفها بقوله: "هي خطة شاملة ممثلة بأرقام تحدد برنامجاً كاملاً لفترة محددة، وهي تتضمن تقديراً للخدمات والنشاطات والمشاريع والنفقات والمصادر الضرورية للإنفاق" (أورد في: مرار، 1995، ص 7).

أما الاقتصادي الألماني (John Curtis) فيعرف الموازنة العامة بأنها: "مجموعة من العلاقات المالية والنقدية التي يمكن من خلالها تحقيق الإيرادات العامة والإنفاق العام، بهدف تحقيق التوزيع، وإعادة التوزيع العادل للدخل القومي، والوصول إلى الإنتاج الأفضل من خلال الإنفاق العام وزيادة الدخل القومي الذي يرفع مستوى الرفاه للسكان" (أورد في: كنعان، 2003، ص 86).

وقد ورد تعريف للموازنة العامة في القاموس الموسوعي للاقتصاد على أنها: "الخطة المالية الأساسية للحكومة، التي تجمع بين الإيرادات المتوقعة والنفقات المقترحة خلال فترة الموازنة" (Ghodke, 1986, p 126).

هذا وقد قام الباحث الأمريكي أرون ويلدفسكي (Aaron Wildavsky) في كتابه الشهير "The Politics of the Budgetary Process" بإجراء معالجة دقيقة لتعريف الموازنة العامة، حيث قدم عدداً من التعاريف التي استندت إلى الأغراض المتوخاة من الموازنة، فقد نظر إلى الموازنة على أنها وثيقة تحوي كلمات وأرقام، وتقترح نفقات لأغراض وبنود معينة، كما نظر إليها أيضاً كسلوك مقصود أو كتنبؤ تصبح فيه

وسيلة ارتباط بين المصادر المالية والسلوك الإنساني لتحقيق أهداف وسياسات محددة، ورأى (Wildavsky) أن الموازنة هي عقد بين البرلمان والسلطة التنفيذية وبالتالي مجموعة التزامات متبادلة ورقابة متبادلة، كما أنها خطة حيث يتم التنسيق بين العديد من الخيارات أو البدائل لتحقيق هدف ما (أورد في: مرار، 1995).

واعتماداً على ما تقدم ذكره، **يمكن للباحث أن يقدم تعريفاً للموازنة العامة للدولة بأنها: خطة مالية معتمدة تتضمن نفقات الدولة وإيراداتها المقدرة لسنة مالية مقبلة، وهي في جوهرها المعبر الحقيقي عن البدائل والخيارات التي تبنتها الحكومة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة.**

وهكذا ومن خلال الاستعراض للتعريفات السابقة يصبح بالإمكان استخلاص عدد من الخصائص التي تميز الموازنة العامة عن غيرها من المفاهيم والمصطلحات، وهذا ما سيتم مناقشته في المطلب التالي.

المطلب الثاني

خصائص الموازنة العامة

تمتاز الموازنة العامة للدولة بمجموعةٍ من الخصائص من أبرزها ما يأتي:

أولاً: الموازنة برنامج عمل تعتزم الحكومة تنفيذه خلال فترة قادمة:

إنَّ الحكومة في سعيها لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، لابد لها من أن تستعرض كافة البدائل والوسائل المتاحة وأن تفاضل بينها لتختار الأنسب منها في تحقيق تلك الأهداف؛ وهذا الاختيار لكي يتم بشكل صحيح يتطلب من الحكومة القيام بدراسات معمقة ومستفيضة في ضوء جميع التوقعات المرجحة للمتغيرات المحلية والدولية لتستخلص من هذه الدراسات برنامجاً متكاملاً بالسياسات والمشروعات والخطط مختلفة الآجال. وهنا تبرز الموازنة العامة لتركز على برنامج العمل القصير الأجل فتترجم خططه ومشروعاته وسياساته ترجمة مالية سليمة تعبرُ بصدقٍ عن أجزاء البرنامج وتضمن حسن التنفيذ بما يحقق الغايات والأهداف المنشودة (بركات، البطريق، ودراز، 1986، ص 373).

فالموازنة ليست بياناً عما تم إنجازه وتحقيقه من أعمال ومشاريع بل هي التعبير المالي عن المخطط والمرغوب تحقيقه في فترةٍ مستقبليةٍ محددة.

ثانياً: الموازنة العامة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها في الفترة القادمة:

تعدُّ الموازنة العامة لتغطي فترةً زمنيةً قادمة هي السنة غالباً، ولذلك فإن التقدير هو الأسلوب المعتمد في تحديد النفقات العامة التي ستصرف والإيرادات العامة التي ستجبى خلال تلك السنة، فمن الصعب جداً التحديد الدقيق والنهائي لحجم النفقات والإيرادات لكونها تتعلق بالمستقبل الذي قد يأتي بظروفٍ وعوامل لم تكن في الحسبان عند إعداد مشروع الموازنة (السويسي، 2005، ص 12).

ثالثاً: الموازنة العامة تخضع للإجازة من السلطة التشريعية:

يقصد بإجازة السلطة التشريعية للموازنة موافقة هذه السلطة على ما قدمته الحكومة في مشروع الموازنة من تقديرات للإيرادات والنفقات العامة المتوقعة في السنة القادمة، ليصبح ذلك المشروع بعد إجازته قانوناً يعطي للسلطة التنفيذية الحق في جباية الإيرادات العامة، ويخولها في الإنفاق على السلع والخدمات العامة. ولابد من الإشارة إلى أن السلطة التشريعية تمنح الإجازة للإيرادات والنفقات العامة معاً، إلا أن إجازة النفقات تختلف عن إجازة الإيرادات، فالإجازة بالنسبة للإيرادات تعني وجوب جبايتها بموجب القانون ولا يوجد أمام الحكومة خياراً في تحصيلها أو عدمه، أما الإجازة بالنسبة للنفقات العامة فهي إعطاء الحق للحكومة في إنفاق نفس المبالغ المقدرة أو أقل منها (خليل، واللوزي، 2000، ص 301).

المطلب الثالث

التمييز بين الموازنة العامة والمصطلحات المتداخلة معها

أولاً: الموازنة العامة وميزانية المشروع:

الموازنة العامة للدولة هي تقدير مجاز بالإيرادات والنفقات العامة المتوقعة خلال فترة زمنية قادمة (سنة غالباً)، وبصورة أخرى هي التعبير المالي عن برنامج العمل الذي تعتزم الحكومة تنفيذه تحقيقاً لأهداف المجتمع. أما ميزانية المشروع فهي قائمة مالية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في لحظة زمنية معينة، وبالتالي يمكن من خلال قراءة التعريفين ملاحظة الاختلاف الكبير بين المفهومين، فالأرقام التي تتضمنها الموازنة ما هي إلا تقدير لما تعتزم الحكومة إنفاقه، وتنبؤ بما يمكنها تحصيله من إيرادات في السنة القادمة، أما الميزانية فهي تقرير يبين ما يمتلكه المشروع من أصول وما عليه من ديون والتزامات وذلك في لحظة معينة (ماضية) اتخذت توقيتاً لإعداد الميزانية. كما أن الموازنة تحتاج إلى اعتماد وإجازة من قبل السلطة التشريعية قبل البدء في تنفيذها، في حين أن ميزانية المشروع هي عمل محاسبي يعبر عن واقع معين في لحظة معينة ويخضع لأسس محاسبية محددة، وبالتالي فهي لا تحتاج لاعتماد من أحد، لأن الاعتماد في جوهره يتضمن حق الإقرار أو الرفض، والميزانية أمر واقع لا جدوى من رفضه (بركات وآخرون، 1986، ص 381).

ويرى الباحث أن وجه الشبه بين الموازنة العامة وميزانية المشروع هو الفترة الزمنية التي تتخذ أساساً للإعداد والتي هي غالباً سنة، ولكن الموازنة تقدير لسنة لاحقة بينما الميزانية تقرير عن سنة سابقة.

ثانياً: الموازنة العامة والحساب الختامي:

يمكن القول بأن الحساب الختامي للدولة ما هو إلا بيان لما قامت الدولة بإنفاقه فعلاً، وما تحصلت عليه فعلاً من إيرادات خلال فترة زمنية ماضية (دويدار، 2001، ص 508)، وبذلك فهو يختلف عن الموازنة في أنه لا ينطوي على صفة التخمين والتقدير لأرقام الإيرادات والنفقات، حيث أنه يتعامل مع أرقام تحققت فعلياً في فترة ماضية، أما الموازنة فتتعامل مع أرقام تقديرية يتوقع تحققها في فترة زمنية قادمة.

كما أن الموازنة العامة لا تتضمن إلا تقديراً معتمداً لنفقات الدولة وإيراداتها خلال العام المالي، في حين يتضمن الحساب الختامي عادة بعض البيانات الأخرى مثل أرصدة المخزون السلعي، وحسابات التسوية كالأمانات والعهد، وحسابات الخزانة العامة (العربي، وعساف، 1986، ص 48).

المبحث الثاني

التطور التاريخي للموازنة العامة وأهميتها

تقوم فكرة الموازنة أساساً على محاولة إعداد تقديرات مالية في ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل، وهذه الفكرة ليست بجديدة بل لها من القدم مالها، فالمصريون القدماء استخدموا تلك الفكرة، حيث أنهم كانوا يعدون تقديرات لنفقات القيام بعمليات حربية أو لإنشاء مشاريع ضخمة، ومن ثم يقوموا بدراسة سبل تأمين المال اللازم لتغطية تلك النفقات. كما ويشير عدد من المختصين إلى أن أول موازنة عرفها التاريخ تلك التي أعدها نبي الله يوسف عليه السلام لكي ينفذها ملك مصر لموازنة إنتاج واستهلاك القمح في سنوات الجدب والقحط (رحاحلة، 1999، ص 128).

إلا أن الموازنة بمفهومها الحديث لم تكن معروفة عند الأقدمين وجل ما كان عند الدول التاريخية جدول الميزان فقط ينظمه ناظر الخزينة (عند الطلب) بما يُرجى من الجباية والنفقات ويقدمه للملك من أجل الاطلاع على الحالة المالية فقط، وليس ليكون برنامجاً ملزماً للعمل. أما الشكل الحالي للموازنة فهو من موضوعات الإنكليز بدأ عندهم مع الدستور والبرلمان وأخذه منهم الفرنسيون فأحكموه وتوسعوا في نظرياته وعملياته، ومن إنكلترا وفرنسا انتقلت الموازنة إلى بقية دول العالم (الخوري، 1937، ص 427).

وسنستعرض فيما يلي التطور التاريخي للموازنة العامة وأهميتها في حياة الدول من خلال مطلبين اثنين.

المطلب الأول

التطور التاريخي للموازنة العامة

أولاً: ظهور فكرة الموازنة العامة:

ارتبطت فكرة الموازنة العامة ارتباطاً وثيقاً بفكرة الدولة، وتطورت بتطور نظام الحكم فيها، وتأثرت تأثراً شديداً بتوسع الأنشطة الحكومية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية. ففي الفترات التي سبقت قيام الدولة كانت الجماعات الإنسانية تعيش عيشة بدائية قبلية، تحكمها عادات وتقاليد تحدد حقوق الأفراد وواجباتهم، بحيث كان أفراد القبيلة جمعيهم يتعاونون في حماية قبيلتهم والدفاع عنها إضافةً لتعاونهم على القيام بأي أعمال أخرى تتطلبها حياة القبيلة، وكل ذلك على سبيل التطوع بلا أجرٍ ولا مقابل، وعليه فلم يكن هناك حاجة لوجود موازنة تنظم مالية القبيلة، فليس هناك أموال عامة توضع تحت تصرف رئيس القبيلة إلا ما كان يقتطع من الغنائم ويدخر لمواجهة الحالات الطارئة المستقبلية. ومع انتقال الجماعات البشرية إلى مرحلة تكوين الدولة التي تحكم

مساحة واسعة من الأرض، بات من الضروري تأمين إيرادات دائمة تكفي لسد النفقات التي يتطلبها قيام تلك الدول بواجباتها الأساسية في الدفاع عن البلاد وحفظ الأمن وإقامة العدل، ولأجل ذلك قامت الدول بفرض الضرائب، وعينت الجباة لجمعها وتحصيلها.

وقد اتصفت الضرائب في تلك العصور القديمة بكونها مرتفعة ومرهقة وغير عادلة، الأمر الذي دفع أفراد الشعب للتفكير في أمر الضرائب التي يدفعونها، ومحاولة تحديد سلطات الحاكم في فرضها عليهم. وقد كان اهتمامهم في بادئ الأمر منصباً على جانب الإيرادات فطالبوا بضرورة موافقة ممثليهم على ما يُفرض عليهم من ضرائب، ليتحول اهتمامهم فيما بعد إلى جانب النفقات وضرورة عرضها على ممثليهم وإجازتها بواسطتهم، ثم ليصبح التركيز أخيراً على أن تكون الموافقة على الجباية والإنفاق بشكل دوري، ليتحدد بذلك الإطار العام للموازنة، وتخرج فكرتها إلى حيز الوجود (عصفور، 2008، ص 17).

ثانياً: الموازنة العامة في الغرب:

ذكر عدد من المؤرخين الإيطاليين بأن جمهوريات إيطاليا القديمة في جنوى وفلورنسا والبندقية كانت أول من قام بجمع الإيرادات والنفقات في قائمتين متقابلتين لتشكل بذلك ميزانية، ومن أولئك المؤرخين أيضاً من قال بأن الجرمان واللومبارديين والفرنك كانوا أسبق الشعوب إلى المناداة بمبدأ السيادة الشعبية الذي يؤكد على وجوب إقرار الموازنة من قبل الشعب أو ممثليه. ومهما يكن من أمر قدم الحقوق المالية المتعلقة بالموازنة، فإن هذه الحقوق لا يمكن لها أن تنشأ وتكرس إلا في البلاد التي قامت فيها دولة موحدة تحقق فيها فصل بين اختصاصات السلطات التنفيذية والتشريعية، ومن هذا المنطلق فإن إنكلترا كانت أسبق من غيرها إلى تحقيق الوحدة السياسية وإلى تطبيق حقوق الموازنة الحديثة (الطرابلسي، وبركات، 1950، ص 19).

وعليه فإن إنكلترا تعد المهد الذي نشأت فيه فكرة الموازنة بمفهومها الحديث، تلك النشأة التي حصلت في القرنين السابع عشر والثامن عشر، وبصورة تدريجية موازية لتطور حق الشعوب في السيادة والحرية، لتنتقل فيما بعد مع بدايات القرن التاسع عشر لتطبق في فرنسا وبقية دول العالم المتمدن. وبالعودة إلى مرحلة القرون الوسطى سنجد بأن النظم المالية في إنكلترا شأنها شأن باقي ممالك أوروبا، لم تكن تفرق بين الأموال العامة وأموال الحاكم؛ فالملك ينفق من إيراد ممتلكاته (إيرادات التاج) لتسيير الأمور العامة، حتى إذا احتاج إلى المال فرض الضرائب بشكل مؤقت وبصورة استثنائية لتحقيق غاية محددة، ولكن مع تعدد الحاجات ازدادت نفقات الدولة بشكل باتت فيه إيرادات التاج عاجزة عن تغطيتها، مما دفع الحاكم إلى اللجوء أكثر فأكثر لفرض المزيد من الضرائب بغية تأمين الأموال اللازمة لتغطية تلك النفقات.

إنَّ ازدياد الأعباء الضريبية أثقل كاهل الشعب الذي بدأ التذمر يسود أوساطه، فتدخل البرلمان وقرر عدم شرعية أي ضريبة تفرض وتجبى دون موافقته. فرضخت السلطات الملكية للأمر الواقع ليصدر الملك شارل الأول

في عام 1628م ما سمي بوثيقة ملتمس الحقوق (Petition of Rights) والتي نصت على ضرورة موافقة ممثلي الشعب على كل ضريبة قبل أن تفرض، ليقوم بعد ذلك الملك وليم الثالث في العام 1688م بإصدار ميثاق الحقوق (Bill of Rights) والذي تقرر به المبدأ الشهير "**لا ضرائب بغير تمثيل**" والذي بموجبه تسقط صفة الشرعية عن كل ضريبة لا تُحدد السلطة التشريعية مسبقاً مقدارها وموعدها وطريقة جبايتها. ليترسخ بذلك أحد أهم المبادئ السياسية الأولى في التاريخ والذي أقر للشعب بسلطاته، لتخطو بذلك إنكلترا الخطوة الأولى في طريق نشوء الموازنة. لتأتي بعدها الخطوة الثانية عندما طالب ممثلو الشعب بحقهم في الاطلاع على أوجه استخدام الإيرادات، ليقوموا بدراسة ضرورة النفقات قبل إقرار الضرائب اللازمة لتغطيتها، وكان لهم ذلك بأن حصل البرلمان على الصلاحيات التي تخوله حق إقرار النفقات أو رفضها بشكل تدريجي، فكانت البداية بحصوله على حق إقرار الإعانات والنفقات الحربية والبحرية، لتتسع بعد ذلك صلاحياته فتشمل أيضا الرواتب والأجور ونفقات الإدارة العامة. لتقوم السلطة التشريعية فيما بعد بتدعيم تلك الصلاحيات بأن جعلت مفاعيل قراراتها المتعلقة بإجازة الجباية والإنفاق لمدة محدودة من الزمن، بحيث يقوم الملك في كل عام بعرض نفقات الدولة وإيراداتها على البرلمان للحصول على الموافقة عليها. وهكذا نشأت الموازنة العامة في إنكلترا كإجازة دورية تمنحها السلطة التشريعية للحكومة للقيام بالجباية والإنفاق.

ومن إنكلترا انتقلت فكرة الموازنة لتطبق في فرنسا، فاتبعت فرنسا نفس الخطوات التي اتبعتها إنكلترا. فكانت البداية مع وجوب إقرار ممثلي الشعب للضرائب قبل فرضها، ومن ثم تأكيد الثورة الفرنسية على وجوب مناقشة وإقرار جميع أنواع الإيرادات العامة وليس الضرائب فحسب. ليأتي بعد ذلك في دستور عام 1791م تأكيد بوجوب مناقشة وإقرار كيفية صرف الإيرادات، لنصل للخطوة الأخيرة وهي أن يتم إقرار النفقات والإيرادات بشكل دوري. ورغم هذه الخطوات فإن الموازنة الفرنسية لم تعرف صفة التقدير والتخمين طوال فترة الثورة وحتى عام 1814م، العام الذي بدأت فيه فرنسا العمل بالقواعد الأساسية للموازنة الحديثة. ومن إنكلترا وفرنسا انتقلت فكرة الموازنة لتطبق في بقية دول العالم (بشور، 1985، ص. ص 9-11).

ثالثاً: الموازنة العامة في سورية:

يمكن القول بأن تطبيق فكرة الموازنة العامة في سورية وتطورها كان انعكاساً لما شهدته البلاد من تطورات وتحولات سياسية. ففي فترة الحكم العثماني كانت سورية مقسمة إلى عدد من الولايات، وفي كل ولاية كانت تُجبى الأموال فيتصرف الوالي بجزء منها ويرسل الباقي إلى مركز الدولة العثمانية في استانبول. وعليه فإن سورية في تلك الفترة لم تعرف أي مفهوم للموازنة رغم المحاولات المتعددة التي قامت بها الدولة العثمانية من أجل الإصلاح المالي، والتي كان آخرها قانون المحاسبات الذي وضع عام 1905م وعدل عام 1911م. وبقي حال سورية كذلك حتى الانتداب الفرنسي، وفي فترة الانتداب قسمت سورية إلى دويلات لكل منها موازنة خاصة، وارتبطت موازنات

الدويلات مع بعضها البعض بواسطة "حساب إدارة المصالح المشتركة" الذي كان يشمل حسابات جميع بلاد المشرق الخاضعة للانتداب الفرنسي. وبعد توحيد الدويلات السورية صدرت أول موازنة عامة وموحدة للجمهورية السورية (بشور، 1990، ص 250).

بقيت الموازنة العامة للدولة أيام الحكم العثماني والانتداب الفرنسي وحتى عام 1946م تقتصر على الموازنات العادية لتغطية أعباء المهام التقليدية للدولة آنذاك، ولم يُحدث إلى جانبها أية موازنات استثنائية بالمعنى الصحيح، إلا أنه كان هناك بعض الموازنات المستقلة والملحقة كموازنة المصرف الزراعي، والجامعة والمجمع العلمي، والمصالح المشتركة، والإعاشة والتموين، وبعد أن نالت سورية استقلالها ظهرت الحاجة إلى البدء بعملية التنمية والبناء وتأسيس جيش وطني للبلاد، مما ألقى على الدولة أعباء ومهام متزايدة، فتطورت الموازنة وازداد عدد الموازنات المستقلة المحدثة لأغراض مختلفة، وبتاريخ 1949/8/1م وبموجب المرسوم التشريعي رقم /37/ أحدثت لأول مرة في تاريخ سورية المالي موازنة استثنائية، تلاها موازنات أخرى لأغراض الدفاع والتنمية. وقد أُعيد مع فجر الاستقلال تنظيم الجهاز المالي على أساس اللامركزية في الصرف والدفع، فتم توزيع صلاحية الصرف على الوزراء والمحافظين كافة، واستتبع ذلك تطور ملائم في نشاط هذا الجهاز، حيث تم إحداث الحسابات الخاصة وموازنات المشاريع والموازنات الملحقة والمستقلة. وفي عام 1953م صدر قانون النقد الأساسي ليتم بعد ذلك تأسيس مصرف سورية المركزي، وفي العام 1955م تم بموجب المرسوم التشريعي رقم /89/ وتعديلاته إحداث صندوق الدين العام كجهاز مركزي يتصدى لمهمات أساسية أهمها مسك حسابات ديون الدولة. كما أُنيط بصندوق الدين العام آنذاك تمويل الموازنة الاستثنائية لتمويل الإنفاق الاستثماري التي وضعت موضع التطبيق لمدة سبع سنوات (1955-1961) في حين خصصت أموال الموازنة العادية لتمويل الخدمات الحكومية العامة. وعليه فإن العام 1955م هو العام الذي أصبحت فيه مالية الدولة العامة تضم الموازنة العادية والموازنات المستقلة والملحقة والحسابات الخاصة وموازنات المشاريع (المهايني، 2000، ص 21).

وفي فترة الوحدة بين سورية ومصر شهد مفهوم الموازنة العامة تطوراً كبيراً، حيث تم توحيد الموازنات وإعادة تبويبها وفق أسس جديدة، ومنحت السلطة التنفيذية صلاحيات أوسع في مجال إقرار الموازنة وتعديلها بما يتلاءم مع مبادئ دولة الوحدة ومتطلباتها. وتم خلال فترة الوحدة أيضاً إحداث المؤسسات العامة والمستقلة وتأميم بعض المؤسسات والمنشآت الخاصة، وكان لكل من هذه المؤسسات أسلوبها في إصدار الموازنة التقديرية، كما أن القسم الأكبر من موازنات هذه المؤسسات والإدارات لم يكن خاضعاً لرقابة وزارة المالية، أي أنه لم يكن هناك رقابة مالية من قبل الدولة على هذه المؤسسات التي كان لكل منها نظام مالي ومحاسبي خاص. وفي أواخر الخمسينات شهدت سورية تطوراً في معالم الفكر السياسي والاقتصادي لم يلبث أن ترسخت دعائمه بعد ثورة الثامن من آذار سنة 1963م التي أحدثت تغييرات هامة في البنية الهيكلية للاقتصاد الوطني، أصبح معها من

الضروري إيجاد نظام مالي متقدم عن الأنظمة المالية والمحاسبية السابقة، فكان صدور القانون المالي الأساسي للدولة بالمرسوم التشريعي رقم /92/ لعام 1967م وتعديلاته بداية تطور هام على الصعيد المالي، لقد وضع هذا القانون تعريفاً واضحاً للموازنة العامة للدولة حيث عرفها بأنها "الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية، وذلك بما يحقق أهداف هذه الخطة، ويتفق مع بنيانها العام والتفصيلي"، كما وضع هذا القانون أيضاً أسساً جديدة من أجل تبويب الموازنة وإعدادها وتصديقها وتنفيذها وقطع حساباتها وإجراء الرقابة عليها، أي أن هذا القانون أوجد الأسس التنظيمية الجوهرية من أجل تطبيق مبادئ التخطيط في مجال الموازنة العامة بحيث يمكن اعتبار هذه الأسس جزءاً من الإصلاح المالي الذي شهدته الدولة، وقد صدر إلى جانب القانون المالي الأساسي العديد من القوانين والأنظمة لعل أهمها القانون رقم /93/ لعام 1967م المتضمن إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية، والنظام المالي والمحاسبي للهيئات ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم /1811/ لعام 1969م والذي حل محل قانون المحاسبة العامة لعام 1923م، كما صدرت سلسلة من التشريعات والتنظيمات المالية والإدارية لجهات القطاعين الإداري والاقتصادي في الدولة (المهايني، 1994، ص. ص 93-97).

وفي هذا الصدد تجدر الإشارة إلى أن عملية الإصلاح المالي في سورية مازالت مستمرة، حيث صدر خلال السنوات القليلة الماضية العديد من القوانين الهامة، لعل أبرزها قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /64/ للعام 2003م والذي تضمن تعديلات هامة زادت من استقلالية الجهاز ووسعت في صلاحياته، والقانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006م الذي حل محل قانون عام 1967م، وكذلك صدور النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري بالمرسوم /488/ لعام 2007م، والنظام المالي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بالمرسوم /489/ لعام 2007م، والنظام المحاسبي للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي بالمرسوم /490/ لعام 2007م.

المطلب الثاني

أهمية الموازنة العامة

تكتسب الموازنة العامة أهمية كبيرة في حياة الدول، هذه الأهمية التي يمكن استشعارها من المقولة الشهيرة للسياسي والاقتصادي البريطاني (Gladstone) والتي مفادها بأن "الموازنة ليست مجرد قضايا حسابية، ولكنها بألف وسيلةٍ وطريقة تصل إلى جذور رفاهية الأفراد، وعلاقات الطبقات، وعظمة الممالك" (Fitzpatrick, 1918, p 28). فالموازنة اليوم ذات مكانة كبيرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وتزداد أهميتها هذه بالنسبة للأوساط السياسية.

أولاً: أهمية الموازنة من الناحية السياسية:

تتمتع الموازنة العامة بأهمية كبيرة من الناحية السياسية في الدول ذات الأنظمة البرلمانية والديمقراطية، فالسلطة التنفيذية ملزمة بالتقدم سنوياً إلى المجالس النيابية من أجل الحصول على الإجازة للقيام بصرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة، مما يعني خضوعها لرقابة مستمرة من قبل تلك المجالس، وتتجلى رقابة المجالس النيابية على أعمال الحكومة من خلال قدرة هذه المجالس على إدخال تعديلات على الاعتمادات التي ترد في مشروع الموازنة أو حتى رفض المشروع بالكامل.

وبصفةٍ عامة يمكن القول بأن القوة السياسية في الدول تميل غالباً إلى أن تتركز في يد السلطة التي تملك حق اعتماد الموازنة. فاعتماد الموازنة من قبل السلطة التشريعية من شأنه زيادة الثقة بمالية الدولة، لأن إخضاع هذه المالية للرقابة الدقيقة والعلنية يبعدها عن تحكم السلطة التنفيذية، ويقلل إلى حد كبير من المفاجآت التي قد يتعرض لها دائنو الدولة (الجنابي، د. ت، ص 107).

ثانياً: أهمية الموازنة من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية:

إن أهمية الموازنة من الناحيتين الاقتصادية والاجتماعية لا تقل شأناً عن أهميتها من الناحية السياسية، وهي آخذة في التزايد مع اتساع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فالموازنة لم تعد عملاً تقدّر بواسطته الإيرادات والنفقات ويؤذن بها فحسب، وإنما أصبحت تهدف أيضاً إلى تحقيق العمالة الكاملة وإلى تعبئة القوى الاقتصادية غير المستخدمة، والمساهمة في زيادة الدخل القومي ورفع مستوى المعيشة، فعن طريق الموازنة باتت الدولة اليوم قادرة على إحداث تعديل في توزيع الدخل القومي فيما بين طبقات المجتمع، وفيما بين أفراده عن طريق الضرائب والنفقات العامة (حشيش، 1992، ص 277).

وقد ازدادت فاعلية دور الموازنة الاقتصادي بازدياد أهمية دور الدولة في مجالات الإنتاج والاستهلاك والتوزيع. ففي مجال الإنتاج أصبحت الدولة تقوم بدور كبير من خلال تقديمها الخدمات الأساسية الضرورية للقيام بعمليات الإنتاج، وكذلك من خلال قيامها بالاستثمارات الكبيرة الأمر الذي يؤثر على الطلب الكلي الفعال بما لهذا الطلب من أثر على الإنتاج الجاري والمستقبلي. كما أن الدولة أصبحت تؤثر تأثيراً مباشراً على التداول عن طريق التغييرات التي تحدثها في كمية النقود، وفي مجال الاستهلاك يظهر تأثير الدولة من خلال نصيب الاستهلاك العام في الطلب الكلي الأمر الذي يؤثر على حجم الاستهلاك في علاقته بالادخار كما يؤثر على أثمان السلع الاستهلاكية، أما في مجال التوزيع فتلعب الدولة دوراً إيجابياً عندما تحاول من خلال سياستها المالية إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع وفئاته. كل هذه الأعمال التي تقوم بها الدولة تترجم في موازنتها العامة في صورة بنود الإنفاق العام والإيراد العام، لتعكس بذلك الموازنة دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي (دويدار، 2001، ص 504).

المبحث الثالث

القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة وطبيعتها الحقوقية

تحتل الموازنة العامة مكانة هامة في حياة الدول، وهي عمل تشترك فيه السلطتان التنفيذية والتشريعية، ولهذا العمل قواعد ومبادئ أفرزتها المالية العامة التقليدية بهدف تسهيل مهمة إجازة الموازنة العامة، وتيسير وظيفة الرقابة عليها، والكشف عن حقيقة المركز المالي للدولة. ولكن التطورات التي طرأت على دور الدولة أدت إلى التقليل من أهمية بعض تلك القواعد بسبب كثرة الاستثناءات التي أُدخلت عليها (خليل، اللوزي، 2000، ص 306)، ومع ذلك فما زالت العديد من الدول تطبق أغلب تلك القواعد.

وسيتم فيما يلي من صفحات مناقشة أهم تلك القواعد التي تحكم إعداد الموازنة مع محاولة استجلاء الطبيعة الحقوقية للموازنة العامة للدولة.

المطلب الأول

القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة

حددت المالية العامة التقليدية مجموعةً من القواعد التي تحكم عملية إعداد مشروع الموازنة، وتقديمه إلى السلطة التشريعية لاعتماده، مما يضمن لهذه السلطة حسن الرقابة على نشاط السلطة التنفيذية.

أولاً: سنوية الموازنة:

ويقصد بسنوية الموازنة أن يتم تقدير النفقات والإيرادات دورياً ولمدة سنة واحدة، وبأن تكون موافقة السلطة التشريعية عليها أيضاً لسنة واحدة.

ولهذه القاعدة مبرراتها؛ حيث أن إعداد الموازنة لفترة تزيد عن السنة يجعل من الصعب التنبؤ بما ستكون عليه النفقات والإيرادات طوال هذه الفترة نتيجة لتقلبات الأسعار الناجمة عن التغير في الظروف الاقتصادية، وبالمقابل لو كانت فترة الموازنة أقل من سنة لنتج لدينا اختلاف في الإيرادات بين كل موازنة وسابقتها تبعاً لاختلاف المواسم وتباين المحاصيل الزراعية. هذا بالإضافة إلى أن إعداد الموازنة واعتمادها يتطلب مجهوداً كبيراً تشترك فيه السلطتان التنفيذية والتشريعية، مما يحْسن معه ألا تتكرر هذه الأعمال أكثر من مرة في السنة (فوزي، 1971، ص 340).

وتجدر الإشارة إلى أن الأخذ بقاعدة سنوية الموازنة لا يعني أن تتوافق السنة المالية مع السنة الميلادية، ولكن المقصود هو أن تكون مدة الموازنة اثنا عشر شهراً، مع جواز توافقهما كما هو الحال في سورية حيث أن

السنة المالية تبدأ أول كانون الثاني من كل عام وتنتهي في نهاية كانون الأول منه (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة الخامسة)، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فالوضع مختلف فليس هناك توافق بين السنتين المالية والميلادية، حيث أن السنة المالية تبدأ في اليوم الأول من شهر تشرين الأول وتنتهي في الثلاثين من شهر أيلول (Anderson, 2011, p 176).

ثانياً: وحدة الموازنة:

يقصد بوحدة الموازنة أن توضع موازنة واحدة شاملة لجميع نفقات الدولة وإيراداتها، مما يضفي على الموازنة وضوحاً يتيح لأي شخص يريد الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة الوصول إلى غايته دون أن يرهق نفسه في جمع شتات النفقات والإيرادات العامة للدولة المتناثرة في موازنات متعددة. كما أن الأخذ بقاعدة وحدة الموازنة يتيح للسلطة التشريعية فرض سلطتها الكاملة في الرقابة على مالية الدولة، لأن تجزئة الموازنة العامة وعرضها على السلطة التشريعية في صورة موازنات متعددة قد يساعد السلطة التنفيذية في جعل السلطة التشريعية توافق على وجوه إنفاق ما كانت لتوافق عليها لو عُرضت عليها جملة واحدة، أما حينما يناقش البرلمان موازنة واحدة شاملة فهو يستطيع أن يُفاضل بين كافة أوجه الإنفاق ليقر ما يراه مناسباً من المشروعات ويستبعد ما يراه غير ضروري.

ويمكن للموازنة الموحدة أن تحول دون تلاعب الأجهزة الحكومية في ماهية الإنفاق والاعتماد، وتكشف عن الإساءة والتبذير في استخدام المال العام. ومما تجب الإشارة إليه أن قاعدة وحدة الموازنة لا تتعارض مع عملية عرض الموازنة الموحدة في وثائق متعددة، كما يحدث في بعض الدول الأجنبية، حيث أنّ عرض الموازنة من زوايا مختلفة لا يسقط عنها صفة الوحدة وذلك لشمولها كافة إيرادات ونفقات الدولة. ولقاعدة وحدة الموازنة عدد من الاستثناءات من أهمها الموازنات المستقلة، والموازنات الملحقة، والموازنات غير العادية (مراد، د. ت، ص. ص 280-281).

ولابد من الإشارة إلى أن القانون المالي الأساسي في سورية قد نص بأن يكون للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي ولمديريات الأوقاف وللوحدات الإدارية المحلية موازنات منفصلة عن الموازنة العامة للدولة، وترتبط بالموازنة العامة وفق أسس حددها القانون نفسه. أما الوزارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري فتدخل في الموازنة العامة بجميع نفقاتها وإيراداتها (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة الثالثة).

ثالثاً: شمول الموازنة:

ويقصد بالشمول هنا أن تشمل الموازنة العامة كافة الإيرادات والنفقات العامة على اختلاف أنواعها ومصادرها، وعلى ذلك فلا يجوز إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والنفقات. ويقابل قاعدة الشمول قاعدة أخرى تعاكسها وهي قاعدة الصوافي التي تقضي بأن يقيد في الموازنة صافي الإيرادات، أي الإيرادات بعد أن يخصم منها ما يتطلبه

تحصيلها، وصافي النفقات أي النفقات بعد أن يحسم منها ما ستدخله من إيرادات على خزينة الدولة.

ولقاعدة الشمول ميزات عديدة تعطيها الأولوية على قاعدة الصوافي أهمها: الحفاظ على حقوق السلطة التشريعية في إجازة الجباية والإنفاق، وتسهيل دورها في ممارسة الرقابة الدقيقة على تنفيذ الموازنة، كما أن الأخذ بهذه القاعدة يضمن الابتعاد عن الإسراف والتبذير في الإنفاق، ويساعد في تبيان حقيقة المركز المالي للدولة. ومع ذلك فقد تفرض الضرورات العملية أحياناً الخروج على قاعدة الشمول فتقيد بعض الإيرادات صافية في الموازنة، ومثالُ ذلك إيرادات بيع الطوابع التي يحصل بائعوها على نسبة مئوية منها (السويسي، 2005، ص 17).

رابعاً: شيوع الموازنة:

يقصد بالشيوع ألا تخصص بعض الإيرادات لتغطية أنواع معينة من النفقات، كأن تخصص حصيلة الضرائب والرسوم على السيارات لتمويل عمليات شق وصيانة الطرقات العامة؛ ومبرر استخدام هذه القاعدة يتضح من أنه عند تخصيص إيرادات معينة لتمويل الإنفاق على نوع معين من الخدمات وحصل أن قلت في فترة ما تلك الإيرادات لتعذر تقديم تلك الخدمات بشكل مقبول، وعلى العكس من ذلك، فلو أن الإيرادات ازدادت فإن هذه الزيادة ستؤدي إلى الإسراف والتبذير في الإنفاق. وعليه فإن عدم تخصيص الإيرادات يمكّن الدولة من استغلال مواردها بشكل مثالي في إشباع حاجاتها العامة وفق لأهميتها النسبية. وكثيراً ما تخرج الدول عن هذه القاعدة عند الاقتراض، حيث من الممكن أن يتم تخصيص بعض الإيرادات لتمويل أقساط القروض وفوائدها، أو أن يتم تخصيص الأموال المقترضة لتمويل مشاريع محددة (فوزي، 1971، ص 344).

خامساً: توازن الموازنة:

يقصد بالتوازن هنا التساوي ما بين النفقات العامة والإيرادات العامة، بحيث ألا تزيد النفقات العامة على الإيرادات العامة وألا تقل عنها، وبالنسبة لتغطية النفقات العامة فيجب أن تتم من خلال استخدام الإيرادات العامة العادية من ضرائب ورسوم وإيرادات أملاك الدولة الخاصة دون اللجوء إلى إيرادات استثنائية كالقروض. هكذا كانت النظرة إلى التوازن وفق النظرية التقليدية في المالية العامة توازن حسابي بحت ينطوي على الخشية من حصول عجز في الموازنة قد يتزايد كثيراً في حال تمت تغطيته عن طريق الاقتراض، وقد يؤدي إلى التضخم في حال تمت تغطيته من خلال الإصدار النقدي. وكذلك الخشية من حدوث فائض في الموازنة يمكن أن يُستغل ويكون سبباً في الإسراف والتبذير. أما النظرية الحديثة في المالية العامة رغم عدم استبعادها فكرة التوازن فهي لم تعد تنظر إلى العجز في الموازنة على أنه خطر كبير لأنها تجاوزت فكرة التوازن المالي البحت إلى التوازن الاقتصادي العام، بحيث أنها تستخدم بعض الفنون المالية للتأثير على الأوضاع الاقتصادية، كأن تتبع بعض الإجراءات التي تؤدي إلى حدوث عجز في الموازنة ولكنه عجز مقصود منظم، سيؤدي بعد فترة من الزمن إلى

إعادة التوازن الاقتصادي وبالتالي التوازن المالي (عتلم، 1998، ص 299).

وفي سورية ركز المشرع السوري على فكرة التوازن، فنص على أن توضع الموازنة العامة للدولة بشكل يراعى فيه توازن النفقات مع الإيرادات العامة، كما أنه أجاز لمجلس الوزراء في الأحوال التي تتطلبها ضرورات المحافظة على توازن الموازنة العامة؛ أن يقرر بناءً على اقتراح وزير المالية، إيقاف عقد بعض النفقات العامة (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة السابعة).

ويمكن تلخيص قواعد الموازنة العامة بالشكل رقم (2-1):

الشكل (2-1)[3]: قواعد الموازنة العامة

سنوية الموازنة

- يقصد بالسنوية أن يتم تقدير النفقات والإيرادات دورياً ولمدة سنة واحدة.
- الأخذ بقاعدة السنوية لا يعني بالضرورة التوافق بين السنة المالية والسنة الميلادية.

وحدة الموازنة

- يقصد بوحدة الموازنة أن توضع موازنة واحدة شاملة لجميع نفقات الدولة وإيراداتها.
- وحدة الموازنة لا تتعارض مع عملية عرض الموازنة الموحدة في وثائق متعددة.

شمول الموازنة

- يقصد بالشمول هنا أن تشمل الموازنة العامة كافة الإيرادات والنفقات العامة على اختلاف أنواعها ومصادرها.
- يقتضي شمول الموازنة عدم جواز إجراء أي مقاصة بين الإيرادات والنفقات.

شيوع الموازنة

- يقصد بالشيوع عدم تخصيص بعض الإيرادات لتغطية أنواع معينة من النفقات.

توازن الموازنة

- يقصد بالتوازن هنا التساوي ما بين النفقات العامة والإيرادات العامة.

[3] الشكل من إعداد الباحث.

المطلب الثاني

الطبيعة الحقوقية للموازنة العامة

لم تعد الموازنة العامة مجرد تقدير حسابي مالي، بل هي عمل له قيمة حقوقية فهي تصدر في شكل وثيقة معتمدة من السلطة المختصة بسن القوانين، كما أنها قد تتضمن قواعد قانونية تتعلق بجباية الضرائب، وصرف النفقات، أو فرض ضرائب جديدة، أو الإذن بعقد قروض عامة (الزهاوي، 2008، ص 32).

وتقوم السلطة التنفيذية في معظم دول العالم بإعداد الموازنة العامة، وتقديمها إلى السلطة التشريعية لاعتمادها وتصديقها. فالموازنة العامة عمل إداري من حيث الشكل والموضوع؛ فمن ناحية الشكل هي خطة تعدها الحكومة لتنظيم الإنفاق والإيراد عن مدة معينة، ومن ناحية الموضوع فهي لا تقرر قواعد عامة ودائمة. ولكن الموازنة لا توضع موضع التنفيذ إلا بعد أن تصدر بقانون يسمى قانون اعتماد الموازنة، وهو قانون من حيث الشكل فقط؛ لأن دراسته وإقراره يتمان وفق الأصول المتبعة في دراسة القوانين، أما من حيث الموضوع فهو عمل إداري خالٍ من أي قواعد عامة جديدة فالإيرادات التي ستقوم الحكومة بتحصيلها والنفقات التي يسمح لها بتنفيذها ناشئة عن قوانين سابقة. وقانون الموازنة لا يمنح الحكومة سلطات أو حقوق لم تكن قائمة في القوانين السارية، أما الإجازة التي تمنحها السلطة التشريعية للحكومة فهي من أجل أن تمارس الحكومة سلطاتها في تنفيذ التقديرات الواردة في الجداول المحاسبية للموازنة.

وتجدر الإشارة إلى أنه أحياناً قد تنتهز السلطة التنفيذية فرصة تقديم الموازنة للتصديق من قبل السلطة التشريعية فتضيف لها تشريعات حقيقية مثل قوانين فرض ضرائب جديدة وفي مثل هذه الحالة فإن قانون الموازنة سيتضمن عنصرين متميزين؛ الموازنة العامة وهي قانون من ناحية الشكل، والتشريعات الأخرى وهي قوانين من ناحيتي الشكل والمضمون (الجنابي، د. ت، ص 105).

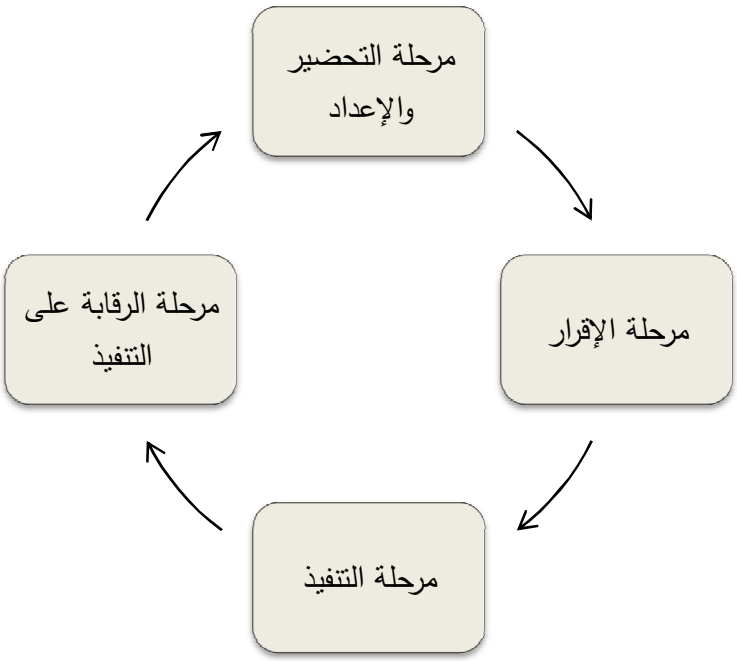
وعليه فإنه من الممكن القول بأن الموازنة العامة عمل إداري ومالي، يُعتمد بصك تشريعي يأخذ صفة القانون.

المبحث الرابع

دورة الموازنة

تشكل أحداث عملية وضع الموازنة المتكررة دورياً والمتداخلة مع بعضها ما يسمى بدورة الموازنة. وعلى الرغم من أن النشاطات المتبعة تختلف فيما بين الدول، إلا أنه من الثابت والمؤكد بأن أية دولة (لديها فصل في الاختصاصات بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية) لابد لها أن تؤدي العديد من الأعمال التي سنجملها هنا، والتي يمكن أن نصنفها تباعاً إلى أربع مراحل أساسية تشكل دورة الموازنة العامة وهي: الإعداد، الإقرار، التنفيذ، الرقابة على التنفيذ، وهي أعمال تتشارك فيها السلطتان التنفيذية والتشريعية.

الشكل(2-2)[4]: دورة الموازنة العامة



إنَّ دورات الموازنة في الواقع مرتبطة ببعضها خلال عدد من السنوات، حيث أن نتائج الرقابة والتدقيق للموازنة الحالية تزودنا ببيانات هامة تستخدم في إعداد موازنات السنوات المقبلة. فمراحل دورة الموازنة دوماً في حالة تكرار، وبالتالي فإن الهيئات الإدارية أو الحكومية ستكون في أي وقت من الأوقات تؤدي أدوراً تنفيذية وتشريعية مختلفة.

ويمكن أن نلاحظ التداخل بين دورات ومراحل الموازنة من خلال **المثال التالي:** لنفرض أن السنة المالية في

[4] الشكل من إعداد الباحث.

دولة ما تبدأ في الأول من تشرين الأول وتنتهي في الثلاثين من أيلول، ونحن الآن في شهر آذار من العام 2017 وبالتالي ستكون تلك الدولة في مرحلة تنفيذ الموازنة للسنة المالية 2017، ومن المحتمل أن تكون في مرحلة المناقشة التشريعية لموازنة السنة المالية 2018، وفي مرحلة التحضير والإعداد لموازنة السنة المالية 2019، وفي مرحلة الرقابة لموازنة العام 2016 وما قبله. ولذلك فإن دورة الموازنة تتمتع بكلا الصفتين؛ الاستمرارية والتداخل (Mikesell, 2011, p 65).

ويعتبر استخدام لفظ "الدورة" موفقاً إلى حد كبير، فهو يعبر عما تتميز به الموازنة من تكرار ودورية، ويؤكد على أهمية عنصر الزمن فيما يخص الموازنة. فالموازنة تنظم الأنشطة الاقتصادية المختلفة التي تتم في إطار الاقتصاد العام خلال فترة زمنية معينة، وهي بذلك تؤثر على القرارات الاقتصادية التي تتخذ في كل لحظة سواء في القطاع الخاص أو في القطاع العام (عتلم، 1998، ص 289). وسنناقش فيما يلي من صفحات المراحل الأربعة لدورة الموازنة العامة للدولة.

المطلب الأول

مرحلة التحضير والإعداد

تعتبر مرحلة التحضير والإعداد المرحلة الأولى في دورة الموازنة العامة، ومن المتفق عليه في جميع الدول على اختلاف أنظمتها وهياكلها الاقتصادية والسياسية، أن عملية تحضير وإعداد الموازنة العامة هي عملية إدارية بحتة تختص بها السلطة التنفيذية (الحكومة)، ولهذا الأمر مبرراته ومنها (شامية، الخطيب، 1993، ص. ص 284-285):

1. تعتبر السلطة التنفيذية أقدر السلطات على تقدير الإيرادات العامة والنفقات العامة بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية، لأنها أقرب من غيرها إلى معرفة احتياجات إداراتها العامة من النفقات، وما يتوقع أن تدره من إيرادات.
2. يحتاج إعداد الموازنة العامة إلى معلومات وبيانات مختلفة ومتعددة عن النشاطات والقطاعات والأوضاع الاقتصادية والمالية، والسلطة التنفيذية هي التي تتجمع لديها تلك المعلومات والبيانات، وهي التي تملك الخبرات والأجهزة المتخصصة مما يجعلها الأقدر على رسم برامج العمل المستقبلية.
3. بما أن السلطة التنفيذية هي الجهة المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة، فالمنطق يقتضي أن توكل إليها مسؤولية إعداد الموازنة وتحضيرها أيضاً، ولا شك أن مصلحة الحكومة تقتضي أن تقوم بتأدية هذه المهمة بدقة وعناية.
4. تحتاج الموازنة العامة إلى قدر كبير من التنسيق بين بنودها وتقسيماتها وأجزائها المختلفة، وتعتبر الحكومة

الأقدر على تحقيق ذلك التناسق، وذلك لأن إعطاء مهمة الإعداد للسلطة التشريعية لن يحقق التناسق المطلوب، نظراً لتعدد أعضائها، واختلاف اتجاهاتهم السياسية وانتماءاتهم الحزبية، مما يؤدي إلى اختلاف مطالبهم المالية إرضاء لناخبيهم، وتحقيقاً لمصالح أحزابهم، دون مراعاةٍ للاعتبارات الفنية والاقتصادية والمالية.

5. بما أن الموازنة تعد برنامج عمل للحكومة في سنة مقبلة، فمن الطبيعي أن يترك لها مسؤولية إعداد هذا البرنامج ليكون معبراً عن توجهاتها وأهدافها، ولكي تتمكن السلطة التشريعية في نهاية المطاف من محاسبة الحكومة عن مدى تنفيذها للبرنامج الذي وضعته والتزمت به.

وإذا كان من المتفق عليه في غالبية الدول على ضرورة قيام السلطة التنفيذية بإعداد الموازنة، فإن تعيين الجهة التي تقوم بالإعداد وصلاحياتها يختلف من دولة إلى أخرى. ففي إنكلترا على سبيل المثال يتمتع وزير الخزانة (وزير المالية) بسلطة واسعة في مجال الإعداد، فهو وحده يقوم بتقدير الإيرادات مستقلاً عن الوزراء الآخرين، وهو يتمتع أيضاً بحق قبول أو رفض أو تعديل تقديرات النفقات التي يقدمها غيره من الوزراء. أما في فرنسا فسلطات وزير المالية أقل مقارنة بسلطات نظيره في إنكلترا، فوزير المالية الفرنسي له حق اقتراح التعديلات على تقديرات النفقات التي تقدمها الوزارات المختلفة، وفي حال لم يوافق الوزير المختص على تلك التعديلات فإن الأمر يعرض على مجلس الوزراء ليتم الفصل فيه (فرهود، 1982، ص 371).

وفي الولايات المتحدة الأمريكية كان من أهم الأشياء التي نص عليها قانون الموازنة والمحاسبة لعام 1921م هو جعل عملية إعداد الموازنة والإشراف على تنفيذها من مسؤوليات رئيس الجمهورية، ولمساعدة الرئيس على القيام بمسؤولياته تم إنشاء مكتب للموازنة بقي يتبع تنظيمياً لوزارة المالية حتى العام 1939م حيث قام الرئيس الأمريكي Roosevelt بفصل مكتب الموازنة عن وزارة المالية وإلحاقه بمكتب رئاسة الجمهورية ليصبح هذا المكتب مسؤولاً مباشرة أمام الرئيس (Samuels, 1959, p 13).

وفيما يخص سورية فيتولى مجلس الوزراء وضع مشروع الموازنة العامة للدولة (دستور الجمهورية العربية السورية، 2012، المادة /128/)، وتقوم وزارة المالية بدور هام في هذا المجال. فمرحلة الإعداد في سورية تبدأ من وزارة المالية التي تصدر بلاغاً تطلب فيه من جميع الوزارات والإدارات والهيئات العامة إعداد مشاريع موازناتها وفق التعليمات المنصوص عليها في هذا البلاغ، لتقوم بناءً على ذلك الإدارات والهيئات العامة بإعداد مشاريع موازناتها بحيث تتضمن هذه المشاريع التقديرات الأولية للنفقات والإيرادات التي سترد في الموازنة العامة، ومن ثم ترسل كل جهة عامة مشروع موازنتها إلى الوزارة التي تتبعها، لتعيد كل وزارة النظر فيما لديها من تقديرات وبعد الموافقة عليها ترسلها إلى وزارة المالية مشفوعة بجميع المستندات والإحصاءات والإيضاحات التي تبرر كل اعتماد من الاعتمادات المطلوبة (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة /11/). ولاشك أن كل وزارة

من الوزارات لابد أن تراعي مجموعة من الاعتبارات الاقتصادية والمالية عند وضعها لتقديرات النفقات، بحيث تتم وفقاً للتعليمات التي تصدرها الجهات المختصة التي تحدد الإطار العام لسياسة الحكومة المراد تنفيذها بواسطة الموازنة العامة، مع التزام الوزارات بالعمل على أن تكون تقديراتها أقرب ما يكون إلى الدقة وأبعد ما يكون عن المبالغة التي تؤدي للهدر والإسراف (بشور، 1990، ص 289).

وبعد أن تصل مشاريع الموازنات إلى وزارة المالية تقوم الوزارة بمناقشة ما تحتويه هذه المشاريع من تقديرات أولية للنفقات بشقيها الجاري والاستثماري، ولوزارة المالية صلاحية التعديل في تلك التقديرات بما يتلاءم مع واقع تلك الجهات وحاجاتها ومع الإمكانات المالية، على أن يتم كل ذلك في إطار الخطة الاقتصادية للدولة وبعد التشاور مع الوزارة المختصة، ومن ثم تقوم وزارة المالية بتنسيق تلك التقديرات في شكل مشروع موحد، بعد أن تضيف إليها تقديرات نفقاتها، والإيرادات المسؤولة عن تحصيلها، وبعد أن يصبح مشروع الموازنة العامة جاهزاً يرفعه وزير المالية إلى مجلس الوزراء مشفوعاً بتقرير عنه يتضمن عرضاً واضحاً للحالة الاقتصادية والمالية ومدى علاقتها بمشروع الموازنة، إضافةً إلى دراسة تحليلية لأرقام النفقات والإيرادات العامة ومقارنتها بأرقام السنة المالية السابقة. يدرس مجلس الوزراء هذا المشروع، وبعد الموافقة عليه بشكله النهائي، يتم رفعه إلى السلطة التشريعية مرفقاً بتقرير وزير المالية قبل شهرين على الأقل من بداية السنة المالية التي تعود لها تلك الموازنة (القانون المالي الأساسي، 2006، المواد 11-12-13).

المطلب الثاني

مرحلة الإقرار

تعتبر هذه المرحلة من أدق المراحل وأكثرها حساسية، وذلك لأن عملية الإقرار تمثل المرحلة الأخيرة التي تناقش خلالها الموازنة قبل أن تخرج إلى حيز التنفيذ، ومما يميز هذه المرحلة أنها تستهدف مراجعة الموازنة بطريقة تختلف في أهدافها وفي فنياتها عما حدث في المرحلة السابقة (العربي، وعساف، 1986، ص 41). ويضطلع البرلمان (كممثل للسلطة التشريعية) بدور كبير في مجال الموازنة فهو يقوم بعدد من الأدوار الرئيسية والتي منها (Lienert, 2010, p 2):

- مراجعة ومناقشة مشروع الموازنة بما يتضمنه من تقديرات للإيرادات وخطط للإنفاق.
- القيام بتخويل السلطة التنفيذية القيام بالإنفاق من أجل تحقيق خطة الموازنة السنوية.
- القيام بمراجعة ومراقبة تنفيذ الموازنة.

ويعتبر حق السلطة التشريعية في إقرار الموازنة العامة من الحقوق الرئيسية التي تختص بها السلطة التشريعية، والتي اكتسبتها عبر تطور تاريخي بدأ بضرورة موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب، ثم تبع ذلك ضرورة مراقبتها لإنفاق حصيلة الضرائب، ثم تطورت الموافقة لتصبح ضرورة الموافقة على الموازنة العامة بجانبيها الإيرادات والنفقات. ولابد من الإشارة إلى أن الموازنة العامة تبقى مشروعاً غير قابل للتنفيذ إلى أن تحصل السلطة التنفيذية على الإذن ببدء التنفيذ من السلطة التشريعية التي تناقش مشروع الموازنة وتقره، وفي هذا الأمر تطبيقاً للقاعدة المالية التي نصها "**أسبقية الاعتماد على التنفيذ**" مما يدعم موقف السلطة التشريعية في فرض رقابتها على الحكومة، ويجنبها الاستسلام للأمر الواقع.

وفي الواقع العملي من الممكن أن تبدأ السنة المالية الجديدة ولمّا تنتهي السلطة التشريعية من مناقشة الموازنة بعد، لذلك وحرصاً على سلامة سير أمور الدولة التي لا تتوقف بانتهاء السنة المالية، تعطي السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية الموافقة "**مع عدم الإخلال بقاعدة أسبقية الاعتماد على التنفيذ**" على الاستمرار بالعمل وفق اعتمادات الموازنة السابقة، بإتباع نظام الموازنات الاثني عشرية والتي تعتبر استثناء من قاعدة سنوية الموازنة إلى أن يتم اعتماد الموازنة الجديدة (شامية، والخطيب، 1993، ص 292).

وتجدر الإشارة إلى أنّ هذا النظام متبع في سورية فقد نصت المادة السادسة من القانون المالي الأساسي للعام 2006م بأنه "إذا لم يتم إقرار الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية قبل بدء السنة المالية التي وضع لها، تفتح اعتمادات شهرية مؤقتة بمرسوم على أساس جزء من اثني عشر جزءاً من اعتمادات السنة السابقة، وتحصّل الإيرادات وفقا للقوانين النافذة".

وهناك عدد من الإجراءات التي تقوم بها السلطة التشريعية من أجل تصديق الموازنة وإقراراها، وسنعرض فيما يأتي من أسطر **الإجراءات المتبعة في الجمهورية العربية السورية للوصول إلى اعتماد الموازنة وتصديقها:**

- بعد دراسته لمشروع الموازنة وموافقته عليه بشكله النهائي، يرفع مجلس الوزراء هذا المشروع مشفوعاً بتقرير وزير المالية إلى السلطة التشريعية لإقراره، وفور ورود مشروع قانون الموازنة إلى مجلس الشعب يوزع على جميع الأعضاء ويدرج في جدول الأعمال لأول جلسة تالية (النظام الداخلي لمجلس الشعب، 2017، المادة /124/).
- تبدأ في مجلس الشعب مناقشة الموازنة بتقرير الحكومة المالي الذي يقدمه وزير المالية، والذي ينطوي على دراسة تحليلية لأرقام النفقات والإيرادات العامة ومقارنتها بأرقام السنة المالية السابقة، مع عرضٍ واضح للحالة الاقتصادية والمالية وارتباطها بمشروع الموازنة، وبعد تقديم بيان الحكومة المالي حول الموازنة يفسح رئيس مجلس الشعب للأعضاء مجال الكلام غير المقيد على مجمل الموازنة وإبداء ملاحظاتهم على المشروع بشكل عام، وفي ختام المناقشة يُطرح المشروع على التصويت لإحالته إلى لجنة الموازنة والحسابات لدراسته مع الملاحظات التي أُبديت من الأعضاء على المشروع وتقديم تقريرها بشأنه.
- تقوم اللجنة بدراسة مشروع الموازنة والملاحظات التي قُدمت لها من قبل لجان المجلس، وبعد انتهائها من تلك الدراسة تقدم اللجنة للمجلس تقريرها على مشروع الموازنة خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ إحالة المشروع إليها، ويمكن تمديد المهلة مدة عشرة أيام على الأكثر عند توفر الأسباب الموجبة، وإذا لم تقدم اللجنة تقريرها خلال المدة المضافة لها يعمد المجلس إلى مناقشة مشروع قانون الموازنة كما ورد من السلطة التنفيذية. ولابد من الإشارة إلى وجوب احتواء التقرير الذي تقدمه اللجنة على الملاحظات والاقتراحات التي قدمت على مشروع قانون الموازنة والنتيجة التي آلت إليها. يوزع تقرير اللجنة على أعضاء المجلس ولا تجوز المناقشة فيه قبل مرور ثلاثة أيام على توزيعه (النظام الداخلي لمجلس الشعب، 2017، المواد /125-126-129/).
- بعد انقضاء الثلاثة أيام تتم مناقشة التقرير بوجه عام، ليفسح بعد ذلك الرئيس المجال للأعضاء لتقديم ملاحظاتهم حول المواضيع الواردة في تقرير اللجنة لتحال تلك الاقتراحات إلى اللجنة لدراستها وتقديم ملحق بها خلال فترة ثمان وأربعين ساعة من انتهاء مناقشة التقرير الأصلي. وبعد ختام المناقشة العامة واطلاع المجلس على التقرير الملحق يصوت المجلس على الشروع بمناقشة الموازنة فإذا وافق المجلس على ذلك بُدئ بدراسة الأرقام (النظام الداخلي لمجلس الشعب،2017، المواد /131-132/).

- ولابد من الإشارة إلى أن رئيس المجلس يقدم أقسام الموازنة لمناقشتها قسماً قسماً، والاقتراع على أبوابها باباً باباً (دستور الجمهورية العربية السورية، 2012، المادة /80/)، بحيث يبدأ المجلس بمناقشة وإقرار النفقات أولاً ثم ينتقل إلى مناقشة وإقرار الإيرادات ثم يشرع في إقرار مواد قانون الموازنة (النظام الداخلي لمجلس الشعب، 2017، المادة /135/)، **وليس للمجلس أثناء دراسة الموازنة أن يزيد في تقدير مجموع الإيرادات أو النفقات العامة** (دستور الجمهورية العربية السورية، 2012، المادة /80/). وبعد إقرار مشروع الموازنة من قبل مجلس الشعب يُصدر رئيس الجمهورية قانوناً يسمى قانون الموازنة العامة للدولة. يُحدد هذا القانون الرقم الإجمالي لكل من النفقات والإيرادات العامة، ويرفق به جدولان يتضمن أحدهما تفصيل الإيرادات العامة المقدرة ويحتوي الآخر تفصيل النفقات العامة.

المطلب الثالث

مرحلة تنفيذ الموازنة

بعد أن تقر الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية، وتصدر بمرسوم من رئيس الجمهورية تصبح الموازنة قانوناً ملزماً تبادر السلطة التنفيذية لتنفيذه، وبالتالي تكون الموازنة قد دخلت المرحلة الثالثة من دورتها وهي مرحلة التنفيذ.

وتنفيذ الموازنة يعني الانتقال من تقديرات لمدة مقبلة إلى واقع ملموس في وقت حاضر، وعليه فإنه كلما كان إعداد الموازنة محكماً ودقيقاً كلما كان تنفيذ الموازنة متطابقاً مع إعدادها وفي حدود الأرقام الواردة فيها. ولما كانت الموازنة العامة تتناول الإيرادات العامة والنفقات العامة فإن تنفيذها يتضمن ثلاثة أنواع من العمليات هي: تنفيذ الإيرادات (تحصيل الإيرادات التي أُجيزت جبايتها)، وتنفيذ النفقات (إنفاق النفقات التي رُصدت لها الاعتمادات)، وعمليات الخزينة (تجميع الإيرادات في خزينة الدولة لمواجهة النفقات).

1- تنفيذ الإيرادات العامة:

تشمل الإيرادات العامة للدولة الإيرادات الجارية من الضرائب والرسوم، وإيرادات الخدمات العامة المقدمة، واستثمارات الدولة والمنح والهبات، وكذلك الإيرادات الاستثمارية الناجمة عن الفوائض الاقتصادية (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة الأولى). ويتصف تنفيذ تلك الإيرادات عادةً بالإلزام، وتأتي هذه الصفة الإلزامية من أحكام قانون الموازنة العامة وقوانين الضرائب والرسوم، والقوانين والأنظمة الناظمة لعمل المؤسسات والشركات العامة ذات الطابع الاقتصادي (السيوفي، 1989، ص 127).

وتمر عملية تنفيذ الإيراد العام بثلاثة مراحل هي (اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) بشأن النظام المالي للدوائر الحكومية بدبي، 1996، المادة /37/):

1. مرحلة تحقق الإيراد: ويتم في هذه المرحلة تحديد مقدار الإيراد وفقاً للأداة القانونية التي تم بموجبها فرض الإيراد على الجهات المكلفة بالدفع.
2. مرحلة تحصيل الإيراد: وهي المرحلة التي تعقب الواقعة المنشئة للإيراد وتحديد مبلغ الإيراد المتحقق في ذمة المكلف، ويتم في هذه المرحلة تحصيل الإيراد المقرر إما نقداً أو بموجب شيكات، أو تحويلات مصرفية أو أي وسيلة دفع أخرى.
3. مرحلة توريد الإيراد: وهي المرحلة التي يتم فيها توريد المبالغ المحصلة إلى حساب الإيرادات العامة (الخزينة أو الحساب المفتوح لدى المصرف المعتمد).

وتختلف الطرق المتبعة لجباية الإيرادات باختلاف الدول، وتختلف أيضاً في الدولة الواحدة باختلاف أنواع الضرائب، وأغلب الدول لا تعاني من صعوبات كبيرة في تنفيذ الإيرادات غير الضريبية لكون هذه الإيرادات تدخل في خزينة الدولة بشكل رقم إجمالي، لذلك سينصب تركيزنا على الإيرادات الضريبية التي تُنفذ وفق أصول خاصة تختلف عن باقي أنواع الإيرادات العامة.

سنبدأ بالضرائب المباشرة والتي تنفذ من خلال الفصل بين مرحلتي التحقق والتحصيل، فيتم التحقق وفقاً لجداول يضعها موظفون مكلفون بهذا العمل، يُحدد بها مطرح الضريبة ومقدارها والشخص المكلف بأدائها وفقاً للنصوص النافذة، وتتطلب الضرائب المباشرة من المكلفين أن يتقدموا إلى دوائر التحقق ببيانات تتضمن المبالغ الخاضعة للضريبة، لتقوم تلك الدوائر بفحصها وتدقيقها وبعد التأكد من صحتها تفرض الضريبة عليها وفق المعدل المقرر لها، وتنظم بالنتيجة جداول تكليف عامة تتضمن أسماء المكلفين والمبالغ الخاضعة للضريبة، والمبالغ المتوجبة على كل واحد منهم، ترسل هذه الجداول إلى المرجع الصالح لإبرامها وبعد التوقيع عليها من قبل ذلك المرجع تصبح قابلة للتنفيذ. ترسل هذه الجداول أو خلاصات عنها إلى دوائر الجباية التي تتولى عمليات التحصيل بوساطة الجباة وأمناء الصناديق، وهنا تبدأ المرحلة الثانية لتنفيذ الضرائب وهي الجباية. ومن ذلك يتبين لنا أن تحقق الضرائب المباشرة منفصل عن جبايتها انفصالاً تاماً، وفي ذلك تطبيق لمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية (شباط، 1995، ص 180).

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فلا تنظم بشأنها جداول تكليف كالتي تنظم في مجال الضرائب المباشرة، وذلك لأن الإدارة المالية لا تعرف مسبقاً أسماء المكلفين والمبالغ التي تطالها الضرائب لكي تنظم جداول تكليف بها، فالضريبة غير المباشرة تنشأ بمجرد وقوع حادث معين أو فعل معين، ومثال ذلك الضرائب الجمركية التي تستحق لمجرد دخول بضاعة إلى البلاد. ففي هذه الضرائب يجري التحقق والتحصيل في وقت واحد، وبالتالي يصبح الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية أمراً صعباً (الساطي، 1973، ص 137).

2- تنفيذ النفقات العامة:

إن وجود الاعتماد في الموازنة لا يعني وجوب الإنفاق، ولا يُنشئ حقوقا للغير، وإنما هو مجرد إمكانية للإنفاق. ولذلك لابد من التقيد بالأصول والقواعد المحددة لتنفيذ النفقات العامة عند استعمال هذه الإمكانية.

كما ويحكم تنفيذ النفقات العامة قاعدتان أساسيتان:

الأولى: الرقابة التي يمارسها وزير المالية على سائر الوزارات في مرحلتي العقد والدفع، وأحياناً في مرحلة الصرف، باعتباره المسؤول المباشر عن إدارة الأموال العامة.

الثانية: الفصل بين الوظائف الإدارية والتنفيذية.

وتمر عملية تنفيذ النفقة العامة بمراحل أربعة هي: عقد النفقة، تصفية النفقة، صرف النفقة، تأدية النفقة، ويمكن لنا أن نصنف هذه المراحل الأربعة من حيث طبيعتها إلى نوعين من العمليات: عمليات إدارية تتناول عقد النفقة وتصفيتها وصرفها، وعمليات تنفيذية تتناول تأدية النفقة أي دفعها (شبلي، 1968، ص 124).

2-1- عقد النفقة:

عرّف القانون المالي الأساسي في سورية عقد النفقة بأنه الواقعة التي تُنشئ الالتزام في ذمة الجهة العامة (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة الأولى) بحيث يتم عقد النفقات العامة من قبل السلطة المختصة قانوناً، وفي حدود القوانين والأنظمة والاعتمادات المخصصة في الموازنة العامة للدولة (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة /20/).

والواقع أن رصد اعتماد معين في الموازنة لا يعني وجوب الإنفاق ولا يرتب حقوقا للغير، وإنما يعتبر شرطاً ضرورياً يتيح للسلطة التنفيذية أن تنفذ النفقة في حال توافرت الشروط القانونية لصرفها. حيث أن إجازة الإنفاق التي تقررها السلطة التشريعية تعني فتح الاعتماد دون عقد النفقة؛ لأن عقد النفقة هو عمل قانوني يجريه الوزير أو من يفوضه بذلك ضمن الإطار القانوني والتنظيمي للعقد، ويتضمن عقد النفقة عناصر محاسبية قوامها المبلغ الذي سيتم صرفه والوثائق التي تؤيد عملية الصرف، ويؤشر ذلك من قبل المحاسب إشعاراً بمطابقتها للقوانين والأنظمة النافذة لكي يتمكن عاقد النفقة من وضع توقيعه النهائي على العقد.

هذا وتكون النفقةُ العامة إما بعقد دائم يتجدد سنوياً بشكل تلقائي كعقد تعيين عامل دائم، أو بعقد مؤقت لتنفيذ مشروع معين، أو شراء مواد محددة. والأصل في عقد النفقة أن يصدر عن السلطة التنفيذية المسؤولة عن تنفيذ الموازنة وصاحبة الصلاحية في عقد النفقة، ولكن هناك بعض الأعمال التي تصدر عن كل من السلطتين التشريعية والقضائية وتكون بمثابة عقد نفقة. فالسلطة التشريعية تقوم بأعمال ذات صبغة إدارية، وتصدر القرارات الناظمة لشؤون الموظفين التابعين لها، وتقر قوانين خاصة تتضمن زيادة رواتب الموظفين لديها، وهي في كل ذلك ترتب التزاماً على الدولة بمثابة عقد نفقة، إذ لا حاجة لصدور قرار عن السلطة التنفيذية بذلك، وتقوم السلطة القضائية أيضاً بأعمال تكون بطبيعتها عقد نفقة، كما لو استدعت إحدى المحاكم شاهداً في قضية معروضة عليها، وقررت صرف بدل الانتقال له. وهكذا نجد بأن عقد النفقة يعني إصدار قرار، أو توقيع اتفاق أو القيام بأي تصرف أو عمل يكون من نتيجته تحقق إنفاق عام (السيوفي، 1989، ص 123).

ويشترط في عقد النفقة ليكون صحيحاً وقانونياً أن تتوافر فيه الشروط التالية (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /9/):

1. أن يكون معقوداً من قبل السلطة المختصة، التي حددها القانون والنظام. وقد حدد النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم 488 لعام 2007 في سورية من يمتلك سلطة

عقد النفقة في المادة العاشرة منه كما يلي:

- الوزير بالنسبة لنفقات وزارته والجهات التابعة له.
- رئيس مجلس الشعب ورئيس مجلس الوزراء ووزير شؤون رئاسة الجمهورية كل بالنسبة لنفقات جهته.
- المحافظ بالنسبة لنفقات المحافظة بجميع إداراتها.
- رؤساء البعثات الدبلوماسية في الخارج.
- رؤساء البلديات بالنسبة لنفقاتها.
- مدراء الهيئات والإدارات العامة ذات الاستقلال المالي.
- كل من منحه القانون سلطة عقد النفقة وذلك بالنسبة لجميع الجهات الأخرى المشمولة بأحكام هذا النظام.

2. أن يكون مطابقاً من حيث شكله وموضوعه لحكم القوانين والأنظمة النافذة.
3. أن يكون معقوداً على الاعتمادات المخصصة له في الموازنة وفي حدودها.
4. أن لا يرتب التزاماً على السنوات المالية المقبلة باستثناء ما جاء في المادة /22/ من القانون المالي الأساسي لعام 2006؛ والتي نصت بأنه لا يجوز عقد نفقة من شأنه أن يرتب التزاماً على السنوات المالية المقبلة باستثناء:

- تعيين العاملين والموظفين.
- عقود العمل والإيجار والصيانة والتوريدات الدورية، ويجوز إبرامها لمدة تتجاوز السنة المالية، ولا تزيد عن ثلاثة سنوات. فإذا زادت على ثلاث سنوات، ولم تتجاوز الخمس سنوات، وجب الحصول على موافقة وزارة المالية وإذا زادت مدة التعاقد على خمس سنوات وجب الحصول على الموافقة بمرسوم، وفي كل الأحوال يجب ألا تزيد نفقة العقد في كل سنة مقبلة على الاعتماد المخصص في الموازنة لتلك السنة.
- المشروعات التي لا يمكن تجزئتها، والتي لا بد من أن يمتد تنفيذها إلى ما بعد السنة المالية الجارية، فيجوز أن تبرم عقودها لمدة تتجاوز السنة المالية بشرط التقيد بالاعتمادات السنوية المخصصة في الموازنة لكل مشروع، والحدود المقررة في الخطة الاقتصادية.

5. أن يحمل تأشيرة محاسب الإدارة المختص المشعرة بتوفر الشروط الآنفة الذكر. وبالتالي فإن قيام المحاسب بوضع تأشيرته على عقد النفقة يعني أن ذلك العقد قانوني ووفق الأنظمة المتبعة. وفي حال وقع خلاف بين محاسب الإدارة وعاقد النفقة على التأشير تعرض القضية على وزير المالية، وإذا استمر الخلاف يبت فيه الوزير المختص على مسؤوليته شريطة ألا يكون هذا الخلاف ناتجاً عن عدم توفر الاعتماد اللازم لعقد النفقة أو تجاوزه أو عدم ملاءمة تبويب النفقة. وفي جميع الأحوال إذا كان الصك المتضمن عقد النفقة خاضعاً للتأشير عليه من سلطات معينة فلا تكون إجراءات تنفيذه قانونية إلا بعد اقترانه بتأشير تلك السلطات وضمن

القواعد والحدود المنظمة لاختصاصها. ويعتبر رأي وزير المالية ملزماً لمحاسب الإدارة ويرفع عنه المسؤولية المادية (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /11/).

2-2- تصفية النفقة:

عرف القانون المالي الأساسي السوري تصفية النفقة بأنها "ثبوت ترتب الدين على الجهة العامة، وتحديد مقداره، واستحقاقه، وعدم سقوطه بالتقادم، أو بأي سبب آخر (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة الأولى). وهو نفس التعريف الذي يأخذ به النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم /488/ لعام 2007م.

وتتناول تصفية النفقة الخدمات والأشغال التي نفذت جزئياً أو كلياً واللوازم التي وردت فعلياً، وبالنسبة للرواتب والأجور والتعويضات المتممة لها فإن تصفيتها تتم وفق الأحكام القانونية النافذة وفي حدود الاعتمادات الشهرية الملحوظة لكل إدارة، ويعتبر الشهر مؤلفاً من ثلاثين يوماً. وتجري تصفية النفقة تلقائياً، وإذا تعذر ذلك فبناءً على طلب الدائن، وتتم من قبل المكلفين بعقدها بمقتضى الأحكام النافذة وذلك على الاعتماد الدائم وضمن حدوده وبالعملة السورية، أما نفقات البعثات الدبلوماسية في الخارج فتتم تصفيتها وصرفها من قبل وزارة الخارجية (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /13/).

وتتطلب مرحلة التصفية القيام بثلاثة أعمالٍ هي (شبلي، 1968، ص 129):

1. وجود عقد نفقة مسبق: إن من أولى الأسس التي تعتمد عليها التصفية هي التثبت من أن المعاملة المطلوب تصفيتها قد عُقدت نفقتها بشكل قانوني. فإذا كانت المعاملة تتناول راتب موظف مثلاً، فينبغي التأكد من صدور قرار التعيين، وصحته، وحجز المبلغ اللازم له. وإذا كانت المعاملة تتعلق بقيمة أعمال أو أشغال، فيجب التأكد من وجود العقد بين الإدارة والمتعهد.
2. التثبت من قيام أصحاب العلاقة بالخدمة المطلوبة منهم: فلا يكفي أن تكون النفقة قد عُقدت لكي تصح تأديتها بل يجب التثبت قبل ذلك من أن أصحاب العلاقة قد قاموا بالخدمة المطلوبة منهم، ففيما يتعلق بالموظفين، لا يكفي صدور قرار التعيين وحجز المبلغ اللازم لهم، بل لا بد من التثبت من أنهم قاموا بالواجبات المترتبة عليهم. وكذلك الأمر فيما يتعلق بصفقات اللوازم والأشغال، فلا يكفي وجود العقد بين الإدارة والمتعهدين، بل يجب التأكد من أن المتعاقد مع الإدارة قد نفذ التزاماته وتعهداته بشكل كامل أو جزئي حسب شروط العقد بينهما.
3. تحديد مقدار الدين: بعد التحقق من وجود عقد النفقة ومن تنفيذه الكلي أو الجزئي، وبالتالي التأكد من ترتب دين على الدولة للغير، نصل للعنصر الأخير من مرحلة التصفية وهو حساب الدين وتحديد المبلغ المتوجب، وتحريره على مستند يدعى مذكرة التصفية أو سند التصفية. وعلى القائم بالتصفية أن يأخذ بعين الاعتبار،

عند تحريره مستند التصفية ما إذا كان الدين موضوع التصفية مازال مستحقاً، أي أنه لم يدفع سابقاً، ولم يسقط بالتقادم أو لأي سببٍ آخر.

ولا بد من الإشارة إلى أن النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري في سورية يقضي بأن تبنى التصفية على أساس الأوراق الثبوتية العائدة للنفقة، وينبغي أن تتم خلال خمسة أيام على الأكثر من تاريخ استلام هذه الأوراق. وتحدد الأوراق الثبوتية المطلوبة وفقاً للأحكام المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /14/).

2-3- الأمر بصرف النفقة:

الأمر بصرف النفقة هو أمرٌ خطي يوجههُ آمر الصرف إلى المحاسب ليدفع لشخصٍ معين مبلغاً معيناً من الاعتمادات المحددة في الموازنة العامة، ويرفق بأمر الصرف جميع الأوراق والوثائق الثبوتية التي تتيح للمحاسب التأكد من قانونية النفقة ونظاميتها، ويراعى بهذا الخصوص التقيد بالاعتمادات المفتوحة في الموازنة للغرض الذي يراد صرف النفقة من أجله مع بيان الباب والقسم والفصل والمادة والفقرة التي تعود إليها هذه النفقة (شباط، 1995، ص 178).

2-4- تأدية النفقة:

وهي المرحلة الأخيرة في عملية تنفيذ النفقة العامة، وتتميزُ بطابعها الحسابي البحت إذ يتولاها موظفون تنفيذيون لهم صفة محاسبين، وهم مسؤولون عن قيامهم بهذا الاختصاص بصفتين اثنتين (الساطي، 1973، ص 134):

- بصفتهم آمري دفع، وهم بصفتهم هذه يمارسون دوراً رقابياً.
- بصفتهم أمناء صناديق، وهم ملزمون بهذه الصفة بالحصول على الإيصال القانوني الذي يبرئ ذمة الدولة من الدين، وبالتحقق من عدم وجود اعتراض على الدفع.

وبموجب النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري في سورية يتوجب على صاحب الاستحقاق التوقيع على أمر الصرف إشعاراً بالقبض أو استلام الشيك، ويكتفى بالنسبة للجهات الرسمية بتسجيل رقم وتاريخ التحويل المصرفي، ويجب أن لا يحتوي الإبراء على أي قيد أو تحفظ. وتقع على العامل المختص مسؤولية القيام بالتحقق وعلى مسؤوليته من هوية صاحب الاستحقاق وصحة توقيعه قبل التأدية (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /17/).

هذا وتؤدى أوامر التصفية والصرف بالعملة السورية إلى أصحاب الاستحقاق إما نقداً أو بموجب شيكات أو تحويلات مصرفية، ويوقع الشيك أو التحويل المصرفي من قبل آمر التصفية والصرف أو من يفوضه ومن محاسب الإدارة المختص مجتمعين في الهيئات والإدارات العامة ذات الاستقلال المالي. أما الشيك أو التحويل المصرفي الصادر عن الخزينة المركزية أو أحد أقسامها وفروعها في المحافظات فتوقع من قبل وزير المالية (أو

من يفوضه) ومدير الخزينة مجتمعين. ولا يجوز تسديد أي التزام بين الجهات المشمولة بأحكام النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري أو غيرها من الجهات العامة إلا عن طريق التحويلات المصرفية (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /16/).

3- عمليات الخزينة:

تعتبر الخزينة العامة حلقة الوصل بين الجباية والإنفاق، ففيها تتجمع إيرادات الدولة، ومنها تخرج مصروفاتها، والخزينة ليست مكاناً مادياً بل هي عبارة عن مجرد حسابات تسجل فيها الإيرادات المحصلة لحساب الدولة، والنفقات التي تصرفها الوزارات والإدارات العامة باسم الدولة. **فالخزينة العامة تضطلع بمهمتين أساسيتين:**

الأولى: تحصيل الإيرادات وصرف النفقات باسم الدولة.

الثانية: التوفيق ما بين عمليات التحصيل وعمليات الصرف، والعمل على توفير الأموال اللازمة للصرف عند الحاجة، بحيث لا يتعدى ما يطلب دفعه من الخزينة في وقت ما المبالغ المتوفرة فعلاً في هذه الخزينة.

ومن المعروف أن التوازن بين الإيرادات والنفقات العامة لا يتحقق في كل وقت على مدار العام، فقد يحدث أحياناً أن تتحصل إيرادات في شهر من الأشهر تفوق ما هو مطلوب صرفه من الخزينة في ذلك الشهر، وهذا يعني حصول فائض في الخزينة العامة. وقد يحصل العكس فيتأخر تحصيل بعض الإيرادات في شهر ما، وتقل بالتالي المبالغ المحصلة من الإيرادات في الوقت الذي تكون فيه الدولة مضطرة للاستمرار في صرف النفقات، مما يعني أننا سنكون أمام حالة عجز في الخزينة (عصفور، 2008، ص120).

ونشير إلى أنه في الحالات التي يتحقق فيها فائض في الخزينة العامة، يتم تحويل ذلك الفائض إلى الاحتياطي، أما في الحالات التي يحصل فيها عجز في الخزينة فلا بد أن تقوم الحكومة بسد هذا العجز المؤقت إما من خلال اللجوء إلى المال الاحتياطي الذي يتكون من فائض الإيرادات العامة، أو بالاقتراض لمدة لا تتجاوز السنة من المصرف المركزي، أو غيره من المصارف (الحمش، 1986، ص 257).

المطلب الرابع

مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة

إنَّ تعبير "الرقابة المالية" وفقاً للمعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) يشير إلى الرقابة على البيانات المالية التي تعدها الجهة العامة، والتي قد تتكون مجموعتها الكاملة من: (بيان المركز المالي، بيان الأداء المالي، بيان التغيرات في صافي حقوق الملكية، بيان التدفقات النقدية، مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على شكل بيان مالي إضافي منفصل أو على شكل مطابقة، الإفصاحات التي تشكل ملخصاً للسياسات المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى، ويمكن أن تشمل أيضاً في بعض البيئات الرقابية تقارير أخرى كتقارير الأداء أو الاعتمادات).

وقد أكد المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 200:25) أنه في بعض بيئات الرقابة على القطاع العام، يشار إلى الرقابة المالية باعتبارها رقابة على تنفيذ الموازنة العامة، وهو ما يتضمن في الغالب فحص العمليات مقارنة بالموازنة للتأكد من قضايا الالتزام والانتظام. وقد تجرى مثل هذه الرقابة استناداً إلى المخاطر أو بهدف شمول جميع المعاملات، وفي مثل بيئات الرقابة هذه لا يوجد في الغالب إطار مقبول لإعداد التقارير المالية. ولذلك فقد تعرض نتائج العمليات المالية كمقارنة بين مبالغ الإنفاق ومبالغ الموازنة. وفي مثل هذه البيئات قد يخلص المدقق إلى القول بأن الشروط الأساسية للرقابة التي وضعتها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة غير مستوفاة. وقد يفكر المدققون لذلك بوضع معايير باستخدام المبادئ الأساسية للرقابة المالية كتوجيه يسترشدون به بما يتلاءم مع حاجات محددة.

وبشكل عام، يقصد بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة التأكد من أن صرف النفقات العامة، وجباية الإيرادات العامة للسنة المالية المعنية قد تم وفق الأهداف المحددة في الموازنة، وبما يتفق مع مضمون الإجازة التي منحتها السلطة التشريعية. فالرقابة على التنفيذ تكشف عن الأخطاء، وتشير إلى نقاط الضعف والانحراف، وتحدد المسؤولية، وتقترح الحلول مما يضمن حسن تنفيذ الموازنة العامة للدولة (بشور، 1990، ص 320).

ويمارس الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية رقابته على تنفيذ الموازنة العامة للدولة من خلال القيام بعمليات التدقيق المحاسبي، والتدقيق المستندي، والتدقيق الآني. وقد أوضح الجهاز آليات القيام بعمليات التدقيق هذه من خلال وضع دليل موحد للرقابة المالية في القطاع العام الإداري[5]، تضمن مجموعة من المعلومات

---

[5] في ضوء الطبيعة المختلفة لعمل الجهات العامة، قام الجهاز المركزي للرقابة المالية بإعداد مجموعة من الأدلة الفرعية لعدد من القطاعات الإدارية مثل: (مديرية الجمارك العامة، مديريات المالية، وحدات الإدارة المحلية، الجامعات، الهيئات العامة للمشافي).

والتوجيهات التي يستعين بها المفتش في تخطيط ومتابعة أعماله الرقابية بما يكفل النهوض بالعملية الرقابية ومخرجاتها القانونية. ويعتبر الدليل الحد الأدنى الذي ينبغي أن يؤديه المفتش المالي من واجبات، وهو مرجع يتم الاستعانة به عند إقدام المفتش على استخدام خبراته الشخصية ومعلوماته وأساليبه العلمية المعتمدة في مجال اختصاصه وعند إعداده للبرامج التفصيلية الخاصة بتنفيذ المهام الرقابية. ويهدف الدليل إلى ما يلي:

1. ترشيد أعمال الرقابة وتوجيهها.
2. توحيد الإجراءات والآراء حول القضايا الرقابية.
3. توفير إجراءات الضبط الداخلي لنشاط الجهاز المركزي للرقابة المالية.
4. تنظيم أعمال الإشراف الفني والإداري على أعمال الرقابة ومتابعتها.
5. التركيز على المسائل الجوهرية لتحقيق الأثر الإيجابي لأعمال التدقيق.

واعتبر الدليل أن الغاية الأساسية من التدقيق المالي هي إجراء فحص انتقائي مستند على أسس قانونية بقصد إبداء الرأي بخصوص المستندات والوثائق والحسابات التي تم إعدادها ومدى انسجامها ومطابقتها مع الأنظمة والقوانين المالية المرعية، ووضع الملاحظات الأساسية التي تهدف إلى تصحيح الأخطاء وتصويب العمل وعدم ارتكابها مستقبلاً، وكذلك التأكد من أن الصرف قد تم دون هدر وضمن النصوص القانونية والاعتماد المتوفر. كما ويهدف التدقيق بالإضافة لذلك إلى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء أو الغش والعمل على الحد من الهدر، وتحديد الانحرافات والتوجيه بمعالجتها (دليل الرقابة المالية على جهات القطاع العام الإداري، ص 7).

ويتناول **التدقيق المحاسبي** الذي يجريه مفتشو الجهاز: تدقيق سجل الاعتمادات (المخصصة للنفقات الجارية والاستثمارية)، وتدقيق سجل أوامر الصرف، وتدقيق سجل نفقات الموازنة الجارية، وتدقيق سجل نفقات الموازنة الاستثمارية، وتدقيق الإيرادات وسجل الإيرادات، وتدقيق سجل الأمانات، وتدقيق سجل السلف، وتدقيق سجل المصرف، وتدقيق سجل الصندوق، وتدقيق سجل حركة النقود، وتدقيق الخلاصة الحسابية والميزان الختامي.

أما **التدقيق المستندي فهو** يعتمد على أدلة الإثبات التي تساعد المفتش في إبداء رأيه الفني وتدوين ملاحظاته بشكل صحيح. ويعتمد الجهاز مجموعة من الأدلة أهمها:

1. المستندات المؤيدة للعمليات المثبتة بالسجلات والدفاتر.
2. محاضر الجرد التي يقوم بها المفتش للصناديق أو المستودعات بحضور أمين الصندوق أو أمين المستودع، حسب الحال، وبحضور محاسب الإدارة وتوقيعهم على المحضر.
3. الإقرارات والتصريحات المكتوبة التي يحصل عليها المفتش سواء من العاملين أو من الغير.
4. الاستفسارات والإيضاحات التي يتم الحصول عليها من الموظفين والعاملين لدى الجهة الخاضعة للرقابة.

وطالب الدليل المفتش عند دراسة المستندات بتركيز اهتمامه على النواحي التالية:

1. التأكد من أن صياغة المستند تتفق والغرض منه، وأنه صحيح ومستوفٍ لكافة الشروط الشكلية والقانونية والموضوعية والفنية.
2. التأكد من قانونية مصدر المستند، وأنه صادر عن شخص مسؤول له صلة بذلك وله صفة التوقيع والاعتماد من حيث أنه:
   - يتعلق بشيء مثبت في السجلات الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة أو مستحق عليها.
   - خاص بالجهة أو أنه موجه باسمها وأنه في دائرة عملها الطبيعي.
   - ألا يكون قد سبق استخدامه لعملية أخرى ويؤشر عليه المفتش لمنع ذلك.
3. التأكد من أن المبلغ قد وصل إلى المستحقين.
4. مقارنة كل عملية مثبتة بالدفاتر مع المستندات الخاصة بها وأن يرفق بالمستندات كافة الوثائق المؤيدة لها.
5. التأكد من أن كل عملية مسجلة بصورة صحيحة هي طبيعية وتمت على يد مسؤول.
6. أن يكون تاريخ المستند واقعاً خلال الفترة موضوع التدقيق أو متعلقاً بها.
7. التأكد من أن المستند هو النسخة المعتمدة وليس صورة عنه، وإذا وجدت الصورة فيجب أن تكون مصدقة أصولاً، ويتم التحقق منها أصولاً.
8. إذا وجدت عمليات بلا مستندات فيجب التأكد منها بشتى الطرق، والاستفسار بشأنها، واستكمال مستنداتها.
9. التأكد من أن المبلغ الوارد في المستند ضمن الحدود المسموح بها للمسؤول الموقع على المستند.
10. التأكد من صحة العمليات الحسابية الواردة فيه.
11. أن يكون المستند خالياً من أي شطب أو مسح أو تغيير في مضمونه.
12. التأكد من أن أوامر الصرف أو القبض والدفع وسندات القيد وغيرها مرتبة ومحفوظة وكافية لتأييد العمليات، وأنه قد تم فحصها ومراجعتها وتأشيرها ممن له السلطة بذلك.
13. التأكد من وجود المستندات المؤيدة للعمليات التالية لعقد النفقة وتصفيتها مع آمر الصرف.

وتناول الدليل أيضاً إجراءات الرقابة المستندية على أوامر الصرف، وإجراءات الرقابة على نفقات الباب الأول والذي يشمل (الرواتب والأجور والتعويضات)، وإجراءات الرقابة على نفقات الباب الثاني (النفقات الإدارية)، وإجراءات الرقابة على نفقات الباب الثالث (المشاريع الاستثمارية)، وإجراءات الرقابة على نفقات الباب الرابع (النفقات التحويلية)، وإجراءات الرقابة على نفقات الباب الخامس (الديون والالتزامات واجبة الأداء)، وإجراءات الرقابة على أوامر الدفع والقبض، وإجراءات الرقابة على العقود، وإجراءات الرقابة على الشؤون الإدارية وشؤون العاملين، وإجراءات الرقابة على المستودعات والعهد الشخصية، وإجراءات الرقابة على المرآب ومحاسبة المحروقات.

ويقوم مفتشو الجهاز، خلال تنفيذ مهامهم الرقابية وفي الوقت الذي يرونه مناسباً، بإجراء **التدقيق الآني** في الجهة الخاضعة للرقابة، وبحيث يشمل هذا التدقيق:

1. الجرد المفاجئ للصناديق النقدية الفرعية والرئيسية وتنظيم محضر جرد بذلك.
2. جرد سلف لجان الشراء والإصلاح وغيرها.
3. جرد أعمال معتمد الرواتب.
4. جرد عينة من المواد الموجودة في المستودعات

وبنهاية عمليات التدقيق (المحاسبي والمستندي والآني) السالفة الذكر، يعد مفتش الجهاز تقريراً بالنتائج التي توصل إليها، وبحيث يتضمن التقرير المعلومات والملاحظات المستندة إلى أدلة كافية ومناسبة، إضافةً إلى المقترحات والتوصيات التقويمية، والتي يجب أن تأخذ طريقها للتنفيذ وفقاً لما نص عليه قانون الجهاز. وقد بين الدليل الخصائص والمواصفات الواجب توافرها في التقارير الرقابية لجهة: التوثيق الكتابي، والنزاهة والحياد، والشفافية، والدقة والاتساق، والتوقيت المناسب، وسرية المعلومات، والإيجاز والإقناع وغيرها من الخصائص الكفيلة بتقديم تقارير تراعي جوانب الاستقلال والموضوعية عند صياغة التوصيات والمقترحات ومتابعة تنفيذها.

ويرى الباحث هنا ضرورة الإشارة إلى نقطة هامة فيما يتعلق بالتزام الجهاز بالمعايير أو التوجيهات الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، فالأدلة المهنية الصادرة عن الجهاز تضمنت إشارات عمومية ولم تتضمن نصاً صريحاً حول مدى التزام مفتشي الجهاز بالمعايير المهنية الدولية، أو حتى الاسترشاد بالتوجيهات والمبادئ الرقابية كحد أدنى. كما أن أدلة الجهاز تتناول إجراءات عمل مفتشي الجهاز خلال قيامهم بالتدقيق المحاسبي والمستندي لدى الجهات الخاضعة للرقابة، دون التطرق لأعمال رقابة الأداء والكفاية؛ ودون إيلاء عمليات الرقابة على الإيرادات العامة العناية اللازمة؛ الأمر الذي يتطلب بذل المزيد من الجهود الكفيلة بتطوير عمل الجهاز ليتمكن من الاضطلاع بدوره الرقابي المنشود وخاصةً في مجال رقابة الأداء للإسهام بتطوير أداء الجهات العامة، والحفاظ على المال العام ومراقبة حسن استخدامه من خلال التركيز على جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهاز المركزي للرقابة المالية قد تبنى في العام 2016م خطة استراتيجية يسعى من خلالها إلى تحسين وتطوير العمل المؤسسي، وتمكين مفهوم أخلاقيات المهنة لدى مفتشي الجهاز[6]، وتطوير التقارير الرقابية لتكون مستندة إلى المعايير الدولية للإنتوساي. **ويؤكد الباحث** أهمية تنفيذ ما تضمنته الخطة

[6] ونشير في هذا الإطار إلى اعتماد الجهاز المركزي للرقابة المالية مدونة للسلوك الوظيفي وأخلاقيات المهنة بموجب القرار رقم /392/ للعام 2018م.

الاستراتيجية وترجمته إلى واقع ملموس؛ بغية الوصول إلى جهاز رقابي يسهم في تحقيق الرقابة الفعالة على الأموال العامة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية.

وسنناقش في الفصل القادم الجهات التي تمارس أدواراً في الرقابة على الموازنة العامة للدولة، إلى جانب الجهاز المركزي للرقابة المالية لكونه الجهة المكلفة قانوناً بمراقبة تنفيذ الموازنة العامة وأموال الدولة.

المبحث الخامس

أساليب إعداد الموازنة العامة وواقع الإعداد في سورية

مرت أساليب إعداد الموازنة العامة بتطورٍ تاريخي، انتقلت خلاله الموازنة من مجرد أداةً للمراقبة المالية على الإيرادات والنفقات إلى محاولة ربطها ببرامج التنفيذ ومعدلات الأداء، كأداة للرقابة وليس مجرد المراقبة المحاسبية أو المالية، ثم أخيراً محاولة استخدامها كأداةٍ للتخطيط في صورة موازنة التخطيط والبرمجة، والموازنات المعدة على الأساس الصفري (الجمال، 1991، ص 58).

وسنستعرض في هذا المبحث أساليب إعداد الموازنة العامة، مع التطرق لواقع الإعداد في الجمهورية العربية السورية. وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الموازنة التقليدية

المطلب الثاني: موازنة البرامج والأداء

المطلب الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة

المطلب الرابع: الموازنة الصفرية

المطلب الخامس: الواقع الحالي لإعداد الموازنة العامة في سورية

المطلب الأول

الموازنة التقليدية

Traditional Budget

تعتبر الموازنة التقليدية النموذج الأول للموازنة العامة بمفهومها الحديث، وهي أقدم أنواع الموازنات الحكومية المعروفة حالياً وأكثرها انتشاراً، فهي مطبقة على نطاق واسع في الدول النامية، وفي الكثير من الدول المتقدمة.

وقد سميت هذه الموازنة بموازنة البنود (Line-Item) بسبب تركيزها على بنود الموازنة وما يرصد فيها من اعتمادات، وضرورة التقيد بتلك البنود عند القيام بالإنفاق. أما تسميتها بموازنة الرقابة (Control Budget) فذلك بسبب تركيزها على إحكام الرقابة المالية على النفقات العامة في الوزارات والإدارات العامة، لمنع اختلاس أموال الدولة، وعدم صرفها في غير الوجوه المخصصة لها، ولضمان عدم تجاوز الاعتمادات المرصودة في البنود، والتأكد من أن المواد والأجهزة والسيارات التي رصدت لها الاعتمادات قد اشتُريت فعلاً (دون الأخذ بعين الاعتبار الأهداف والغايات التي اشتريت من أجلها). فالموازنة التقليدية تتصف بتأكيد الرقابة الشديدة على وجوه الإنفاق، وبتقييد صلاحيات الموظفين الحكوميين في التصرف في النفقات العامة. والسبب في ذلك يعود بشكل أساسي إلى التطور التاريخي للموازنة العامة التي نشأت في الأصل كموازنة رقابة على الأموال العامة، واستمرت بهذه الصفة فترة طويلة من الزمن (عصفور، 2008، ص. ص 207-208).

وتسمى هذه الموازنة أيضاً بالموازنة التراكمية أو التزايدية (Incremental Budget) وذلك لأنه في هذا النوع من الموازنات تعتبر موازنة السنة الحالية لأي إدارة من الإدارات هي الأساس الذي تبنى عليه موازنة السنة القادمة، بحيث تكون الأموال الإضافية المطلوبة من أجل السنة القادمة هي الزيادة (Increment) التي تستخدم لتحسين أو توسيع النشاطات في تلك السنة (Anderson, 2011, p 183) .

وتتمتع الموازنة التقليدية بعدد من المزايا والإيجابيات، ومنها:

1. تعتبر عملية تحديد سقوف لبنود الموازنة عند القيام بعملية تخصيص الموارد، الميزة الأساسية لنظام الموازنة التقليدية، حيث يضمن هذا الأمر عدم تجاوز إنفاق الإدارات الحكومية تلك السقوف، وبالتالي يسهل القيام بالرقابة المالية المحكمة على عمليات الحكومة (Shah, 2007, p 139) .
2. تؤكد هذه الموازنة على رقابة الالتزام، بحيث يتم تقييد الإنفاق بالاعتمادات المقررة والمحددة.
3. تزودنا بقاعدة بيانات حول الاقتطاعات (التخفيضات) العامة من أجل الرقابة على المجاميع المالية.
4. نظام غير معقد، سهل الفهم، يركز على المحصلة النهائية.
5. يعتبر وضع هكذا موازنة سهلاً من ناحية الوقت الذي يتطلبه، فهي تناسب الجداول الزمنية المضغوطة حيث

أنها لا تتطلب نقاشات مستفيضة حول البرامج أو الأهداف.

6. التكيف مع الحالات الاقتصادية المختلفة (حيث من الممكن أن تكون تزايدية "Incremental" ومن الممكن أن تكون تناقصية "Decremental" أيضاً).
7. لا تتطلب تقديم تقارير، فالحسابات يتم تحضيرها بعد نهاية السنة من أجل التدقيق والمراجعة القانونية.
8. إعداد الموازنة على الأساس النقدي يعتبر أسهل نسبياً في التنفيذ وضمان التقيد والالتزام (Diamond, 2006, p 4).
9. إن وضع الموازنة التقليدية وفق الوحدة التنظيمية والغرض من الإنفاق يتسق مع خطوط السلطة والمسؤولية في تلك الوحدة.
10. تسمح بتراكم وتجميع البيانات عن الإنفاق من قبل الوحدات التنظيمية من أجل استخدامها في تحليل الاتجاه العام (Rennie Center for Education Research & Policy, October 2012, p 6).

وفي مقابل ما يتمتع به نظام الموازنة التقليدية من مزايا نجد هناك **العديد من المساوئ والسلبيات لهذا النظام، سنورد أهمها:**

1. الموازنة التقليدية تعد سنوياً، الأمر الذي يجعل الإدارات تسارع قبل نهاية السنة إلى صرف كامل اعتماداتها (وذلك لكي لا يتم تخفيض نصيبها من الاعتمادات في العام المقبل).
2. المنهج التراكمي في إعداد الموازنة التقليدية، يركز على البرامج القائمة ويؤيدها بصرف النظر عن الأولويات.
3. إعداد هذه الموازنة يتم على أساس بنود الإنفاق، وبالتالي فالتركيز ينصب على المدخلات بدلاً من التركيز على النتائج والمخرجات.
4. إن نظام المحاسبة على الأساس النقدي يركز فقط على مرحلة الدفع في عمليات الإنفاق (Diamond, 2006, p 4).
5. أدى التركيز على تفاصيل وميكانيكيات الموازنة إلى إغفال النواحي السياسية للموازنة، وبالتالي عدم الاهتمام بوضع السياسات المالية وتخطيطها، فكان هناك فصل بين الموازنة من جهة وبين تقرير السياسات من جهة أخرى، مما جعل هذه الموازنة تعاني من النقص في التخطيط.
6. لم يرافق تطبيق موازنة البنود تحديد للأهداف العامة للدولة وأولويات للبرامج الحكومية، وهذه إحدى المساوئ المرتبطة بغياب التخطيط على المستوى العام، حيث لم يحدد النظام أياً من الأهداف سواء على مستوى المشروع أو المنشأة أو على مستوى الاقتصاد القومي، وبالتالي كنا أمام حالة عدم وضوح في الأهداف.

لقد ارتبط نظام موازنة البنود بنموذج الاقتصاد الحر الذي كان سائداً في عهد الدولة الحارسة، إلا أنه مع

تطور دور الدولة وانتقالها من دولة حارسة إلى دولة رفاهية ورخاء تعتمد على التخطيط الاقتصادي الذي يعتبر من أهم مظاهرها، باتت موازنة البنود والرقابة أقل ملاءمة وأقل كفاءة لمقابلة احتياجات الاقتصاد القومي وتحقيق أهداف الدولة (مرار، 1995، ص. ص 15-20).

المطلب الثاني

موازنة البرامج والأداء

Programs & performance Budget

تضمنت الموازنة الفيدرالية الأمريكية منذ بداياتها بعضاً من عناصر موازنة البرامج والأداء في بعض أجزائها، وقد كانت التطبيقات لتلك العناصر تتم بشكل متقطع، حتى ثلاثينات القرن الماضي عندما قامت كل من وزارة الزراعة الأمريكية وسلطة وادي تينيسي بتطبيق موازنة البرامج، ومن ثم بدأت بعض المنظمات الفيدرالية الأخرى بتطوير موازناتها على أساس موازنة البرامج والأداء. وفي العام 1949م أوصت لجنة هوفر (Hoover Commission) بأنّ المفهوم الكلي لموازنة الحكومة الفيدرالية ينبغي أن تُعاد صياغته من خلال تبني موازنة تقوم على أساس الوظائف والنشاطات والمشروعات. وقد أسمت اللجنة هذا النظام بموازنة الأداء (Performance Budget). وبالرغم من أن توصية اللجنة لم تنفذ بالكامل، إلا أنها كانت ذات تأثير؛ فتعديلات عام 1949م على قانون الأمن القومي لعام 1947م على سبيل المثال، نصت على تطبيق موازنة الأداء في وزارة الدفاع الأمريكية، وكذلك فإن قانون المحاسبة والموازنة لعام 1950م نص على تطبيق موازنة تنفيذية على أساس الوظائف والنشاطات الحكومية ولكنه لم يستخدم عبارة موازنة الأداء. وخلال تجميعه لموازنة العام المالي 1951م حث مكتب الموازنة على تطبيق موازنة الأداء في كافة أجهزة الحكومة الفيدرالية.

وفي العام 1955م أعادت لجنة هوفر الثانية تأكيد توصيتها الأولى ولكنها استخدمت عبارة موازنة البرامج (Program Budget) بدلاً من عبارة موازنة الأداء، فقد أوصت اللجنة بأن يستمر إعداد الموازنة التنفيذية على أساس الوظائف والنشاطات والمشروعات، مؤيدة بشكل كافي بالمعلومات حول تكاليف البرامج ومدى التقدم في إنجازها، وبمراجعة لأداء الوحدات التنظيمية التي لا تتوافق بنيتها التنظيمية مع تصنيفات موازنة الأداء. وقد أوصت اللجنة أيضاً بأن تتخذ المنظمات خطوات من أجل ملائمة بنية منظماتهم مع تصنيفات الموازنة والأنظمة المحاسبية، وضرورة صياغة وإدارة موازنة الجهاز التنفيذي على أساس التكلفة (Novick, 1967, p 313).

ومن الملاحظ أن لجنة هوفر قد استخدمت عبارتي موازنة البرامج وموازنة الأداء للتعبير عن أمر واحد. وكذلك فعلت الكثير من الكتابات في هذا المجال، وبالتالي تظهر لدينا الحاجة لتوضيح المصطلح، خاصةً أن إصلاحات الموازنة التي جرت في البلدان الصناعية بعد الحرب العالمية الثانية قُدمت تحت عنوان "موازنة الأداء"؛ إلا أنها قُدمت بأشكال وصيغ عديدة في معظم البلدان. ولسوء الحظ وبسبب تلك الاختلافات فإن التعبير نفسه تُرجم بشكل مختلف في أوقات مختلفة وفي بلدان مختلفة. وعلى المستوى الأوسع من التعريف يمكن القول بأن تعريف موازنة الأداء يرتبط **أولاً:** بعرض الموازنة وتقديمها الذي يركّز على النواتج (outputs) بدلاً من

التركيز على المدخلات (inputs) المرتبطة بالعمليات الحكومية، **وثانياً:** بإعادة هيكلة العمليات الحكومية على أساس البرامج والأنشطة التي تُنتج تلك المخرجات. وكنتيجة نجد بأن تعبير موازنة الأداء غالباً ما يستخدم بشكل مرادف لتعبير موازنة البرامج (Diamond, June 2003, p 3).

ويمكن أن نعرف موازنة البرامج والأداء بأنها تلك العملية التي تهدف إلى تنفيذ ومراقبة البرامج من خلال اعتمادات (مخصصات) الموازنة. وقد حدد **دليل الأمم المتحدة حول موازنة البرامج والأداء** أربعة مصطلحات أساسية تتعلق بهذه الموازنة، وهي: الوظائف، البرامج، الأنشطة، المشاريع (Singh, & Sachdeva, 2012, p 213).

الوظيفة: مجموعة واسعة من العمليات التي يتم توجيهها نحو تحقيق أحد الأهداف الرئيسية للحكومة (مثل: التعليم، الصحة، الزراعة ..الخ).

البرامج: تصنيفات عريضة ضمن الوظيفة الواحدة بحيث يتم تقسيم الوظيفة إلى عدد من البرامج (ومثال ذلك: يمكن تقسيم وظيفة التعليم إلى: تعليم عالي، تعليم ثانوي، تعليم ابتدائي).

النشاط: هو تقسيم أضيق يشتمل على إجراءات العمل التي تهدف إلى تحقيق أهداف برنامج التشغيل أو البرامج الفرعية (ويمكن اعتبار تدريب المعلمين كمثال عن النشاط).

المشروع: سلسلة من الأنشطة في برنامج استثماري أو برنامج فرعي لتكوين السلع الرأسمالية (مثال: إقامة مبنى المدرسة يعتبر مشروعاً).

ويسهّل التصنيف على أساس الوظيفة عمل الإدارة المالية فيما يتعلق باتخاذ القرار بشأن توزيع الموارد المتاحة على ضوء الأهداف والسياسات والخطط طويلة الأجل، في حين أن التصنيف على أساس البرامج أو الأنشطة يربط بين الاحتياجات المالية والناتج النهائي؛ الأمر الذي يسهّل إعداد الموازنة على ضوء الأهداف قصيرة وطويلة الأجل، كما يؤدي إلى رفع كفاءة الرقابة على أداء الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة في تنفيذها للموازنة المعتمدة (خولاني، 2007، ص 24).

وتهتم موازنة البرامج والأداء بتقسيم الإنفاق وفقاً للبرامج والأنشطة الرئيسية والفرعية، أي وفقاً للأعمال والخدمات التي تقوم بها الوحدات الحكومية. وهناك مجموعة من المبادئ الأساسية التي يجب مراعاتها عند تطبيق موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية، **ومن أهم تلك المبادئ ما يلي** (سنون، 2009، ص 84):

1. أن تلتزم كل وحدة إدارية ببرنامج معين يحدد أنواع الخدمات التي يتعين عليها تأديتها خلال السنة المالية المعدة لها الموازنة، وكمية كل من هذه الخدمات، ومستوى أدائها.
2. تحديد عناصر التكلفة التي يستلزمها تنفيذ البرنامج الموضوع، وتقدير قيمة كل منها قبل بدء السنة المالية.

3. اتخاذ تلك التكاليف أساساً لتحديد الاعتمادات التي ينبغي تخصيصها لكل وحدة إدارية.
4. اعتبار كمية الخدمات المحددة، ومستوى أداء تلك الخدمات وتكلفة إنجازها، بمثابة أهداف ينبغي أن تعمل الوحدة الإدارية على تحقيقها خلال سنة الموازنة.
5. أن تبنى عملية متابعة تنفيذ الموازنة على أساس الربط بين ما أنجزته الوحدة الإدارية من خدمات، وبين التكلفة المقدرة لهذه الإنجازات.

وفي هذا الإطار يمكن لموازنة البرامج والأداء أن تعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها (Singh, & sachdeva, 2012, p 214):

1. الربط بين الجوانب المادية والمالية لكل برنامج أو نشاط.
2. تحسين عملية إعداد وصياغة الموازنة، وتسهيل عملية صنع القرار على مختلف المستويات الإدارية في الحكومة.
3. المساعدة في التوصل إلى فهم أفضل، ومراجعة أفضل للموازنة من قبل السلطة التشريعية.
4. القيام بمراجعة أداء أكثر فعالية.
5. قياس التقدم المحرز باتجاه تحقيق الأهداف طويلة الأجل على النحو المتوخى في الخطة.
6. تقديم عرض أكثر وضوحاً للأغراض والأهداف التي تطلب لها الأموال، وللبرامج الحالية والإنجازات من الناحيتين المادية والمالية.
7. تقديم الموازنات السنوية وخطط التنمية معاً بشكل وثيق من خلال لغة مشتركة (أسلوب مشترك).

وتركز موازنة البرامج والأداء على محاولة تقنين علاقة محددة بين المدخلات والمخرجات لكل برنامج ولكل نشاط من أجل تسهيل القيام بعملية مقارنة الجهد بالإنجاز، أو مقارنة ناتج البرنامج بتكلفة الإنجاز. وبالتالي نستطيع في هذا المجال أن نفرق بين مشكلتين فرعيتين ترتبطان بقياس كفاءة الأداء لكل برنامج أو نشاط وهما: مشكلة قياس نتائج الأنشطة والبرامج، ومشكلة قياس تكلفة كل نشاط أو برنامج.

إنّ تطبيق موازنة البرامج والأداء لابد من اقترانه بنظام معلومات يمكن بواسطته التوصل (قدر الإمكان) إلى قياس مادي لمخرجات كل نشاط أو برنامج بغرض توفير الأساس المنطقي للرقابة وتقييم الأداء. وبعبارة أخرى، لابد من تطوير القياس الوصفي الذي يُكتفى فيه بتحديد مضمون النشاط والتكاليف والمنافع المرتبطة وصفياً إلى قياس عيني، بحيث تتم عملية قياس كمي للمنافع تتمثل في الآثار المباشرة وغير المباشرة للنشاط أو البرنامج؛ تمهيداً للوصول إلى مستوى القياس المالي من خلال ترجمة المقاييس الكمية إلى مقاييس مالية.

أما بالنسبة لقياس تكلفة البرنامج أو النشاط فلابد من توفير أساس مقبول يمكن بالاعتماد عليه التوصل إلى قياس مقبول للتكلفة. وهناك عدد من الأمور التي تساعد في توفير ذلك الأساس ومنها: الاعتراف باختلاف مفهوم

ومضمون التكلفة وفقاً لأساس القياس والغرض من القياس؛ وجوب تفضيل مفهوم النفقة (Expense) على مفهوم المصروف (Expenditure) واعتبار أن أساس الاستحقاق مفضل على الأساس النقدي بالنسبة لقياس تكلفة الأنشطة أو البرامج؛ التمييز بين التكاليف المباشرة لنشاط ما أو برنامج ما، وبين التكاليف غير المباشرة لذات النشاط أو البرنامج. وبالتالي لابد من إعادة تصنيف النفقات على أساس البرامج بدلاً من التبويب النوعي على أساس الاعتمادات والبنود، ويفضل أن يجري ذلك في إطار إعداد موازنة البرامج والأداء حيث يكون التبويب على أساس البرامج ومراكز المسؤولية ووحدات القرار (الجمال، 1991، ص. ص 70-71).

ويقدم تطبيق موازنة البرامج والأداء العديد من المزايا، ومنها:

1. أسلوب موازنة البرامج والأداء لا يغير آلية العمل وطبيعتها، بل يطور شكل التفكير وشكل الهدف وآلية تنفيذه، بحيث يمكن الوصول إلى أهداف أفضل بتكاليف أقل.
2. تساعد موازنة البرامج والأداء في تحديد التكاليف، والمعيار الكمي لقياس الإنجازات والعمل المؤدى في كل برنامج (كنعان، 2003، ص 108).
3. يؤدي تطبيق موازنة البرامج والأداء إلى تحقيق وفر كبير في تكاليف إنجاز العمليات الحكومية.
4. يعتبر اعتماد مجلس الشعب تكاليف كل برنامج موزعاً على الوزارات والمصالح والمؤسسات، أفضل من اعتماد الموازنة في صورة مبالغ موزعة على أبواب الصرف حسب الغرض.
5. تحاول موازنة البرامج والأداء تفسير طلب الأموال الإضافية.
6. يترتب على اتباع موازنة البرامج والأداء أن تكون عملية المتابعة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية المختلفة عملية لها قيمتها، حيث أن الاهتمام ينصب على ما يتم إنجازه من أهداف وبرامج وليس على ما تم صرفه من نفقات (سنون، 2009، ص 90).

ومن الصعوبات التي تواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء، عدم توفر البيانات والإحصاءات والدراسات الاقتصادية الكفيلة بتقديم المعلومات الضرورية لصياغة ووضع البرامج الحكومية (تحديد المدخلات اللازمة والأنشطة الكفيلة بالوصول إلى المخرجات والنتائج التي تحقق الأهداف والتأثيرات المتوقعة). ويضاف إلى ذلك، عدم كفاية (أو حتى عدم وجود) مؤشرات الأداء التي تقيس جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية في المراحل المختلفة لوضع وتنفيذ البرامج وصولاً إلى قياس النتائج والتأثيرات البعيدة المدى.

المطلب الثالث

موازنة التخطيط والبرمجة (P.P.B.S)

Planning Programming and Budgeting System

بدأ تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة أول ما بدأ في وزارة الدفاع الأمريكية في عهد الوزير روبرت ماكنمارا (Robert McNamara) في عام 1961م، واتسع مجال تطبيقها في الوحدات الفيدرالية الأمريكية بموجب مرسوم صدر عن رئيس الحكومة في عام 1965م، وقد كان الهدف من تطبيقها هو تقديم أسلوب منطقي منتظم لتحديد وتقييم التكلفة. وذلك من خلال القيام بتحديد الأهداف الاستراتيجية المطلوب تحقيقها (التخطيط)، وترجمتها ـ حسب الوقت اللازم ـ إلى مراحل العمل والمواد المطلوبة في كل مؤسسة (البرمجة)، ثم ترجمة تكلفة وقت العمل والمواد المطلوبة إلى متطلبات مالية (الموازنة) (دهمش، 1981، ص 61).

ويوصف نظام التخطيط البرمجة الموازنة **(PPBS)** بأنه مجموعة من الوسائل المنطقية التي تجمع وتدمج بين عمليات التخطيط، ومحاولات البرمجة، ونظام إعداد الموازنة. والفكرة الجوهرية لهذا النظام تكمن في عملية الجمع بين تلك **المكونات الثلاث** (Holzer, Hwan Lee, 2005, p 401):

التخطيط (Planning): عملية تحديد الأهداف الأساسية، واختيار أفضل البرامج للوصول إلى تلك الأهداف.

البرمجة (Programming): تتطلب القيام بالتحديد والتنفيذ بأقصى كفاءة ممكنة للمشاريع المحددة، واللازمة لتطبيق تلك البرامج.

الموازنة (Budgeting): وهي عملية تحويل الأهداف والبرامج والمشاريع إلى تقديرات مالية، تتم مراجعتها من قبل السلطة الإدارية، وتصدق بشكل نهائي من السلطة التشريعية.

وبالتالي فإن هذا النظام يقوم على التكامل بين العناصر الثلاثة (التخطيط، البرمجة، الموازنة)، بحيث يتم البدء بالتخطيط وصياغة الأهداف وترتيب الأولويات، ومن ثم برمجة الأهداف في شكل برامج، ومن ثم المفاضلة بين البرامج البديلة باستخدام أسلوب تحليل (التكلفة ـ العائد) لاختيار أفضل البدائل، وهكذا يتم وضع خطة طويلة الأجل تنقسم إلى برامج سنوية. حيث أن هناك بعض الأهداف لا يمكن الوصول إليها من خلال برنامج سنوي واحد، وإنما تحتاج إلى خطة أمدها خمس سنوات أو أكثر ويكون لكل خطة برنامج عملي للوصول إلى الهدف. وعلى سبيل المثال يعتبر القضاء على الأمية هدفاً لا يمكن الوصول إليه في سنة واحدة، وإنما توضع له خطة طويلة الأمد تنقسم إلى برامج سنوية تعمل على الوصول إلى الهدف على مراحل متعددة، ويجري تحديد الاحتياجات السنوية لكل برنامج في شكل موازنة (إسماعيل، وعدس، 2010، ص 172).

وتتمتع موازنة التخطيط والبرمجة بالعديد من المزايا والتي منها (مرعي، والفيومي، 1990، ص. ص

:(68-67

1. التركيز على التخطيط طويل الأجل.
2. تبويب الأنشطة الحكومية إلى برامج وفقاً لأهدافها، بحيث يتم إعداد الموازنة على أساس البرامج وليس على أساس الجهات الإدارية.
3. الدقة في فحص الخطط والبرامج، من خلال المراجعة الدورية التي تساعد في معرفة ما إذا كانت البرامج القائمة والبرامج المقترحة هي أكثر الطرق فاعلية في تحقيق أهداف الحكومة.
4. التأكيد على التنسيق بين الجهات الإدارية العاملة في برنامج معين.
5. تدعيم مجهودات الحكومة لتحقيق الأهداف المحددة وبالتالي تحسين التخطيط الداخلي لأنشطة الحكومة.

وعلى الرغم من شمولية هذا النظام، وما يتضمنه من مزايا ومواصفات جيدة إلا أنه تعرض لانتقادات عدة بسبب الصعوبات التي واجهت تطبيقه، **ومن تلك الانتقادات:**

1. صعوبة تحديد الأهداف وصياغتها وترجمتها في شكل برامج وأنشطة، وذلك لصعوبة تحقيق التوازن بين الأهداف طويلة الأجل والأهداف القصيرة الأجل من جهة، ومن جهة أخرى بسبب احتمالية تغير الأهداف في عالم اليوم الذي تتسارع فيه التغيرات.
2. صعوبة التنبؤ والقياس والتعبير الكمي عن مخرجات معظم البرامج (إسماعيل، وعدس، 2010، ص 173).
3. تعقيدات النظام والكمية الكبيرة من العمل الضروري التي يتطلبها إعداد الموازنة.
4. يتطلب التنفيذ الفعال القيام بإعادة صياغة وتصميم الأنظمة المحاسبية والإحصائية للمنظمات بشكل يتلاءم مع متطلبات هذا النظام (Schmidt, Rieck, 2000, p 243).

المطلب الرابع

الموازنة الصفرية (Z.B.B)

Zero Base Budgeting

الموازنة الصفرية أسلوب إداري تم تطويره من قبل Peter A. Pyhrr الذي قام بتطبيق هذا الأسلوب للمرة الأولى ضمن شركة (Texas Instruments) في العام 1970م. وقد حظي هذا الأسلوب بالاهتمام الأكبر عندما قرر حاكم ولاية جورجيا الأمريكية (Jimmy Carter) استخدامه في إعداد موازنة ولايته للعام 1973م، لقد كان (Carter) طوال الوقت مقتنعاً بأن الموازنة الصفرية هي أكثر الطرق فاعلية في تحليل وتقييم جميع النشاطات (الحالية والجديدة على حد سواء) قبل القيام بتخصيص الأموال، كما أنه كان مقتنعاً أيضاً بأنها ستحقق ذات الفاعلية في حال طبقت على المستوى الفيدرالي (Sullivan, Atlas, 1998, p 277).

واستمر تأييد (Carter) لهذه الموازنة حتى بعد أن أصبح رئيساً للولايات المتحدة، حيث أصدر في العام 1977م أمراً رئاسياً يقضي بتطبيق نظام الموازنة الصفرية في جميع أجهزة الحكومة الفيدرالية الأمريكية.

يعتبر مدخل الموازنة الصفرية مفهوماً إدارياً يربط بين التخطيط والموازنة والمراجعة وعملية اتخاذ القرار التشغيلي في عملية واحدة. فالموازنة الصفرية كما عرفها (Pyhrr) هي: "أداة إدارية عملية تستخدم في تقييم النفقات" (Shuler, 2006, p 81).

وتعرّف هذه الموازنة أيضاً بأنها: طريقة من طرق إعداد الموازنة يتم وفقاً لها إعادة تقييم جميع النشاطات بأسلوب (التكلفة ـ العائد) لكل فترة موازنة (Lucey, 2003, p 159). فالموازنة الصفرية تقضي بأنّ كل نشاط سيبدأ بموازنة صفر (أي بدون أي مبالغ محددة مسبقاً)، وكل زيادة على الموازنة تتم بعد أن تبرر من ناحية التكاليف المرتبطة بتحقيق المنافع (Lucey, 2002, p 411). وعليه فإن هذه الموازنة تقوم على قاعدة أساسية وهي ضرورة إجراء تقييم سنوي لكل برنامج من ناحيتي الأهداف والأولوية، وإجراء المقارنات لمعرفة وزن كل برنامج مقارنةً باحتمالات الإنفاق الأخرى (Speaman, 2007, p 84).

ووفقاً لنظام الموازنة الصفرية يتم تنظيم وتقسيم الإدارات إلى مجموعة من وحدات القرار، التي تقوم بتطوير وتكوين رزم القرار (decision packages) التي تصف النشاطات، والأهداف، والغايات، والوسائل البديلة التي تساعد في الوصول إلى الأهداف، والتكاليف المخططة والعوائد، وطرق تقييم الأداء. وتقوم وحدات القرار بترتيب رزم القرار، ومن ثم تقوم برفعها إلى الإدارة العليا وفق التسلسل الإداري الهرمي، لتتخذ الإدارة العليا قرارها بشأن تلك الرزم، بحيث يتم تخصيص الأموال المتاحة وفقاً لأولوية البرامج ضمن المؤسسة

.(Schmidt, Rieck, 2000, p 243)

وفي هذا المجال يمكن تقسيم عملية تحضير الموازنة الصفرية إلى ثلاث مراحل هي :(Zero Based Budgeting, 2007)

1. تكوين رزم القرارات: رزم القرارات (decision package) تعبير مرتبط بالموازنة الصفرية، وهو يشير إلى وجوب تحليل كل نشاط متميز (منفصل) وفقاً للتكلفة والهدف، من أجل الوصول إلى تحديد دقيق لمزايا النشاط، وطرق العمل البديلة، وكيفية قياس الأداء، ونتائج عدم تأدية ذلك النشاط.
2. ترتيب رزم القرارات: بعد أن يتم تكوين رزم القرارات، يتم إجراء تقييم وترتيب لتلك الرزم وفقاً لأهميتها، وتعتبر معايير قياس الأداء بما فيها تحليل التكلفة والعائد من أهم الأدوات المستخدمة في عملية التقييم، إضافة إلى التقييم الشخصي الذي يكون مفيداً في عدد من الحالات.
3. تخصيص الموارد: بعد أن يتم تكوين وترتيب رزم القرارات، تقوم الإدارة بإجراء تخصيص للموارد المتاحة بحيث يتم تمويل الأنشطة الأكثر أهمية سواء أكانت أنشطة قائمة أو أنشطة جديدة. ليتم إعداد الموازنة النهائية بأخذ رزم القرارات التي تمت الموافقة على تمويلها، ومن ثم تصنيفها في وحدات الموازنة المناسبة.

هذا ويمكننا أن نورد مجموعةً من المزايا التي تتمتع بها الموازنة الصفرية كأسلوب لإعداد الموازنة العامة :(Holzer, Hwan Lee, 2005, p. p 402-403)

1. ينتج عن هذه الموازنة كمية متزايدة من المعلومات، والتي مصدرها المدراء في كل أجزاء المنظمة، وتأتي غالبية المعلومات من المدراء التنفيذيين المسؤولين بصورة مباشرة عن الأداء الفعلي للنشاطات التي وضعت لها الموازنة.
2. تؤدي إلى تحسين الخطط والموازنات، تلك التي تنتج من دمج التخطيط وتحديد الأهداف وإعداد الموازنة واتخاذ القرارات التشغيلية في عملية واحدة تتطلب فحص مفصل لكل نشاط.
3. تشجع الموازنة الصفرية عملية التقييم المستمر لكفاءة البرامج وفاعليتها طوال سنة تنفيذ الموازنة.
4. يساعد نظام الموازنة الصفرية في وضع الأولويات، وجعل الأهداف العامة أكثر وضوحاً.
5. منهج الموازنة الصفرية يستطيع وبسهولة الكشف عن الإنتاجية المنخفضة، أو التقدم البطيء لبعض البرامج مما يساعد على استبعادها والاستغناء عنها.
6. تؤدي الموازنة الصفرية إلى تقليل فرص التلاعب في المعلومات عند عرض الموازنة وتقديمها، حيث أن محاولات التلاعب تصبح واضحة ومكشوفة في حال عرض المعلومات وفق تصميم الموازنة الصفرية.

وفي المقابل نجد عدداً من السلبيات التي اتصفت بها هذه الموازنة، ومنها (Bowhill, 2008, p 187):

1. تستغرق عملية إعداد الموازنة الصفرية وقتاً طويلاً جداً، قد يكون أكثر من الوقت الذي يتطلبه تقديم

المخرجات التي من المفترض تحقيقها، الأمر الذي يدفع العديد من المدراء للشكوى من الإفراط الذي ينطوي عليه إعداد رزم القرار وتحديد الأولويات.

2. غالباً ما تكون العلاقة بين المدخلات والمخرجات غير واضحة تماماً، كما أن الافتراضات المقدمة قد تكون غير واقعية أيضاً.
3. من غير الممكن النظر في جميع البدائل، ويمكن أن يكون هناك خطر بأن يتم تجاهل بدائل قابلة للتطبيق من قبل مدراء يقصرون عملية التحليل فقط على مقارنة الخيار الأفضل بالخيارات الأخرى التي هي أقل شأناً وأهمية.
4. يملك المدراء وصناع القرار المختلفين أولويات مختلفة، وهذا الأمر سيكون له تأثير على ترتيب الرزم بحيث أنهم قد يعطون الرزم المحببة إليهم (pet) ترتيباً أعلى من البرامج الأساسية.

ويمكن أن نضيف إلى تلك السلبيات، التكلفة المرتفعة لهذه العملية التي قد تفوق الفوائد التي يمكن أن نجنيها من تطبيق هذا النوع من الموازنة (Hopkins, 2007, p 188).

المطلب الخامس

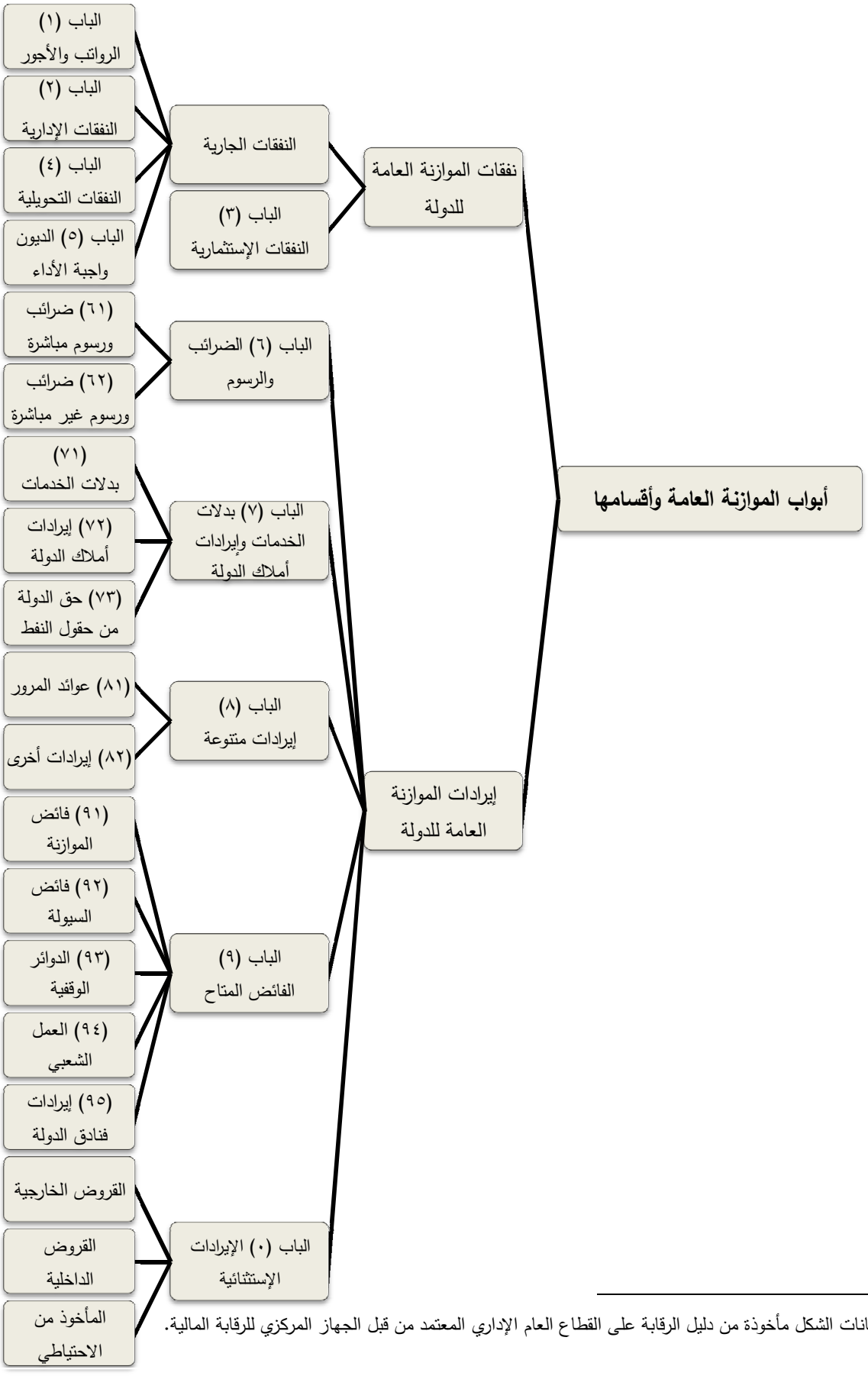
الواقع الحالي لإعداد الموازنة العامة في سورية

يعتبر أسلوب الموازنة التقليدية (موازنة البنود) الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية. وتتألف الموازنة العامة من جانبين أساسيين هما الإيرادات والنفقات، والتي يجري تبويبها وفقاً لما حدده القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006م الذي نص بأن يتم تبويب الموازنة على الوجه التالي (القانون المالي الأساسي، 2006، الفصل الثالث):

1. تبويب وظيفي: وهو التبويب الذي يظهر نفقات الموازنة على أساس وظائف الدولة.
2. تبويب إداري: وهو التبويب الذي يظهر نفقات كل جهة عامة بالشكل الذي يخصص فيه لكل وزارة قسم مستقل، ولكل جهة عامة تابعة لها فرع مستقل.
3. تبويب نوعي: يُظهر نفقات كل جهة عامة على أساس طبيعة النفقة، وذلك بالشكل الذي يظهر فيه التبويب نفقاتها الاستثمارية وعناصر نفقاتها الجارية، والذي يقوم على أساس تخصيص باب مستقل لكل نوع من أنواع هذه النفقات، وعلى أساس توزيع النفقات التفصيلية لكل باب إلى بنود محددة، وكل بند إلى فقرات.
4. تبويب إقليمي: وهو التبويب الذي يظهر بصورة مستقلة نفقات الإدارة المركزية في جهاز الدولة، ونفقات كل محافظة من المحافظات.
5. تبويب اقتصادي: وهو التبويب الذي يظهر الطبيعة الاقتصادية للنفقة، ويُحدد تطبيقه بقرار من وزير المالية.
6. يتم تبويب إيرادات الموازنة تبويباً نوعياً، ويجوز عند الاقتضاء تبويبها وظيفياً وإدارياً وإقليمياً واقتصادياً، وأي تبويب آخر بقرار من وزير المالية.

ويوضح الشكل (2-3) توزيع الإيرادات والنفقات العامة إلى أبواب وأقسام متعددة ابتداءً من الباب (1) وحتى الباب (0):

الشكل (2-3): أبواب الموازنة العامة وأقسامها[7]



[7] بيانات الشكل مأخوذة من دليل الرقابة على القطاع العام الإداري المعتمد من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية.

إنّ اتباع الأسلوب التقليدي التزايدي في إعداد الموازنة العامة للدولة يؤدي إلى ازدياد الرقم الإجمالي لاعتمادات الموازنة سنة بعد أخرى، وهذا ما يمكن أن نلاحظه من الزيادات الواضحة في مجالات الإنفاق العام التي شهدتها الموازنة العامة للدولة خلال سنوات الخطة الخمسية العاشرة، والتي يبينها الجدول (2-1):

جدول (2-1): إجمالي الإنفاق لسنوات الخطة الخمسية العاشرة[8]

البيان	2006	2007	2008	2009	2010
إجمالي الإنفاق الجاري حسب تقديرات الموازنة العامة للدولة	300	330	370	410	427
إجمالي الإنفاق الاستثماري حسب تقديرات الموازنة العامة للدولة	195	258	230	275	327
الإجمالي العام للموازنة (مليار ليرة سورية)	495	588	600	685	754

وقد ردّ بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام 2011م ذلك الازدياد الواضح في حجم الاعتمادات خلال سنوات الخطة الخمسية العاشرة إلى جملة من الأسباب، أهمها:

- توجه الحكومة نحو زيادة سنوية كحد أدنى 10% على الإنفاق العام.
- الاستمرار في تحسين الوضع المعاشي للعاملين في الدولة من خلال زيادة الرواتب والمعاشات التقاعدية والتعويضات، وخلق فرص عمل جديدة في القطاع العام.
- الاستمرار في تقديم الخدمات الصحية والتعليمية المجانية للمواطنين، وذلك من خلال التوسع في بناء المشافي والمدارس لتغطي كافة مناطق القطر.
- الاستمرار في سياسات الدعم المقدمة للمواطنين والمزارعين جميعاً على بعض السلع (القمح، القطن، الخبز، المازوت، السكر ....).
- البدء في تنفيذ مشروع التأمين الصحي للعاملين في الدولة.

ويعتبر العام 2011م أول أعوام الخطة الخمسية الحادية عشرة، وأهم ما يميز مشروع الموازنة لهذا العام هو أنه تم اعتماد نهج جديد لتقديم الموازنة العامة للدولة يقوم على موازنة البرامج والأداء والمؤشرات؛ حيث بدأ تطبيق هذا الأسلوب الجديد في موازنة عام 2010م على موازنة كل من وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي ووزارة

[8] الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مصدرها: وزارة المالية السورية.

التربية، وتم توسيع تطبيق هذا المفهوم خلال مشروع موازنة عام 2011م ليشمل خمس وزارات هي: الزراعة، التربية، الاتصالات، الصحة، الكهرباء.

ويُلاحظ في العام 2012م ازدياد الرقم الإجمالي العام للموازنة ازدياداً كبيراً مقارنةً بما كان عليه الحال في موازنة العام 2011م، والجدول (2-2) يبين ذلك:

جدول (2-2): إجمالي الإنفاق لسنوات الخطة الخمسية الحادية عشرة[9]

البيان	2011	2012	2013	2014	2015
إجمالي الإنفاق الجاري حسب تقديرات الموازنة العامة للدولة	455	951.55	1108	1010	1144
إجمالي الإنفاق الاستثماري حسب تقديرات الموازنة العامة للدولة	380	375	275	380	410
الإجمالي العام للموازنة (مليار ليرة سورية)	835	1326.55	1383	1390	1554

وقد أشار بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام 2012م إلى أن سبب الزيادة في اعتمادات الموازنة لعام 2012م عن عام 2011م بنسبة (58.87%) يعود إلى إظهار كامل الدعم الاجتماعي البالغ /386/ مليار ليرة سورية في عام 2012م، فيما رصد له في عام 2011م مبلغ /25/ مليار ليرة فقط، موضحاً أن نسبة الزيادة الفعلية هي (15.6%). كما أنه تم اعتماد تبويب جديد أسهم في إظهار الموازنة العامة بصورة حقيقية وشفافة عملاً بمبادئ الموازنة العامة، لاسيما مبدأي الشيوع والشمول بحيث تم إظهار جميع الإيرادات المتوقعة بما فيها الإيرادات النفطية، وجميع النفقات بما فيها كامل العجوزات التي تتحملها الدولة، متضمنة دعم المشتقات النفطية، ودعم الطاقة الكهربائية، ودعم السلع التموينية، ودعم صندوق الإنتاج الزراعي والصندوق الوطني للمعونة الاجتماعية. حيث كان يتم في الموازنات السابقة إدراج صافي الإيرادات النفطية بعد استبعاد نفقات الدعم الاجتماعي للمشتقات النفطية والطاقة الكهربائية. وأشار البيان إلى أنه تم العمل على رصد الاعتمادات اللازمة للمشاريع الاستثمارية بما ينسجم مع مؤشرات مشروع الخطة الخمسية الحادية عشرة مع الآخذ بعين الاعتبار معطيات الظروف الاقتصادية التي تمر بها سورية، وذلك من خلال التركيز وإعطاء الأولوية للمشاريع القائمة المباشر بها، وعدم إضافة أي مشاريع جديدة إلا بعد التأكد من جدواها الاقتصادية وتوفر الموارد المالية اللازمة لتنفيذها.

[9] الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مصدرها: وزارة المالية السورية.

واستمر الرقم الإجمالي العام للموازنة العامة بالازدياد خلال السنوات الخمس الأخيرة وهذا ما يظهره الجدول (2-3) أدناه، ونشير في هذا الإطار إلى توقف العمل بنظام الخطط الخمسية منذ العام 2016م، وبحيث يتم العمل حالياً وفقاً لخطط سنوية.

جدول (2-3): إجمالي الإنفاق للسنوات (2016- 2020)[10]

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
إجمالي الإنفاق الجاري حسب تقديرات الموازنة العامة للدولة	1470	1982	2362	2782	2700
إجمالي الإنفاق الاستثماري حسب تقديرات الموازنة العامة للدولة	510	678	825	1100	1300
الإجمالي العام للموازنة (مليار ليرة سورية)	1980	2660	3187	3882	4000

وقد أوضح بيان الحكومة المالي حول مشروع قانون الموازنة العامة للدولة للعام 2017م بأن الحرب الإرهابية التي تتعرض لها سورية قد انعكست على الموازنة العامة للدولة ما أدى إلى انخفاض مصادر التمويل الداخلية والخارجية وتراجع معدلات التحصيل الضريبي، وكذلك زيادة حجم الإنفاق العام لتحقيق أولويات العمل الحكومي المتمثلة بتعزيز مقومات الصمود الوطني والأمن، والمصالحة الوطنية والاستجابة للاحتياجات الإنسانية، وتنشيط الدورة الاقتصادية وتحسين المستوى المعيشي، والبناء المؤسساتي والتنمية الإدارية ومكافحة الفساد، وتعزيز الإنتاج الوطني من خلال ترشيد الاستيراد وتفعيل الإصلاح الإداري، وتطوير أداء الإدارة العامة والتهيئة لإعادة الإعمار، وتعزيز السياسة الخارجية وفرص التعاون الدولي.

خلاصة الفصل الثاني:

تناول الفصل الثاني من هذه الدراسة الموازنة العامة للدولة، مفهومها وتطورها التاريخي والأهمية السياسية والاقتصادية والاجتماعية لها في حياة الدول، هذه الأهمية التي جعلت من الموازنة عملاً متكرراً دورياً تشترك القيام به السلطتان التنفيذية والتشريعية من خلال مراحل متداخلة فيما بينها تبدأ بالإعداد وتنتهي بالرقابة على حسن وسلامة التنفيذ. وحظيت الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة العامة للدولة بنصيبٍ وافرٍ من البحث خلال هذا الفصل، فكان البدء مع أسلوب الموازنة التقليدية (موازنة البنود) والذي يعتبر من أقدم الأساليب التي اعتمدتها الدول في إعداد موازناتها العامة؛ لما لهذا الأسلوب من مزايا لجهة السهولة في الإعداد، وقصر الفترة

[10] الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مصدرها: وزارة المالية السورية.

الزمنية اللازمة لتجهيز الموازنة، وعدم الحاجة كذلك إلى نقاشات مستفيضة أثناء إقرارها. إلا أنه مع التطور في وظائف الدولة، والانتقال إلى دولة الرفاهية والرخاء، وبروز التخطيط طويل الأجل كحاجة ملحة في الاقتصاد، أصبح من الضروري تطوير أساليب إعداد الموازنة لتُبنى على أساس الوظائف والنشاطات والمشروعات، مع التركيز على النواتج بدلاً من التركيز على المدخلات المرتبطة بالعمليات الحكومية، فظهرت لدينا أساليب جديدة لإعداد الموازنة هي أسلوب موازنة البرامج والأداء، وموازنة التخطيط والبرمجة، بالإضافة إلى الموازنة المعتمدة على الأساس الصفري.

ومن خلال الوقوف على واقع الإعداد في سورية، يُلاحظ أن أسلوب الموازنة التقليدية هو الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة، مع التوجه حديثاً لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد موازنات عدد من الوزارات، مع وجود وعود حكومية بالتوسع لاحقاً في تطبيق هذا الأسلوب ليشمل باقي الجهات العامة في الدولة. وفي هذا الإطار، ونتيجةً للظروف الصعبة التي تمر بها سورية، والحصار الخانق الذي تعاني منه على مختلف الأصعدة، والأضرار الكبيرة التي لحقت بمختلف القطاعات الإنتاجية وخاصة قطاعي النفط والطاقة، فإنّ الأعباء الملقاة على عاتق الحكومة في ازديادٍ مستمر نتيجةً لازدياد حاجات الإنفاق العام وقلة الإيرادات العامة في الوقت نفسه، الأمر الذي يشكل تحدياً هاماً تواجهه السلطات المالية والحكومية بشكل عام، سواء فيما يتعلق بتأمين الموارد المالية لتغطية الأعباء المتزايدة، أو فيما يتعلق بترشيد الإنفاق العام، والحد من الهدر، وإحكام الرقابة المالية التي نحتاجها اليوم أكثر من أي وقت مضى، ولذلك **يخلص الباحث** إلى ضرورة العمل الجاد على تطوير الأساليب المتبعة في إعداد الموازنة العامة، والإسراع بإدخال أسلوب البرامج والأداء ليشمل كل الوزارات والجهات العامة، لما لهذا النهج من مقدرة على إظهار الهيكلية العامة للبرامج الرئيسية لكل وزارة وتوزيعات الإنفاق عليها، وتحديد البرامج الفرعية والأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف العامة لتلك البرامج، وإظهار المؤشرات الناجمة عن الأداء. إضافةً إلى المزايا التي سبق تبيانها خلال هذا الفصل، والتي قد تنعكس إيجابياً على فعالية العمل الرقابي، وهو ما ستجيب عليه الدراسة العملية عند اختبار الفرضية ذات الصلة.

الفصل الثالث

الجهات التي تقوم بالرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية

المبحث الأول

رقابة السلطة التشريعية ممثلةً بمجلس الشعب

يعتبر المال العمود الفقري للدولة، وأي خلل فيه سيؤدي إلى نتائج وخيمة على مختلف الأصعدة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، ولذلك حرصت دساتير أغلب الدول على عدم إطلاق يد السلطة التنفيذية في إدارة هذا المال، من خلال إخضاع نفقات الدولة وإيراداتها لإشراف السلطة التشريعية، وذلك بإلزام السلطة التنفيذية بتقديم مشروع الموازنة العامة للتصديق والإقرار من قبل السلطة التشريعية، وكذلك بالنسبة للحساب الختامي عن السنة المالية المنتهية (الهيتي، 2007، ص139).

يتولى مجلس الشعب السلطة التشريعية في الجمهورية العربية السورية، ويراقب أعمال الوزارة، ويمارس سلطاته المحددة في الدستور، والتي من أهمها إقرار مشروع الموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، وكذلك إقرار مشروع قانون قطع حساب الموازنة الختامي.

ويمكن أن نبحث موضوع الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة من خلال ثلاثة مطالب أساسية:

المطلب الأول: الرقابة البرلمانية على مشروع الموازنة العامة

المطلب الثاني: الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الموازنة العامة

المطلب الثالث: الرقابة البرلمانية بعد تنفيذ الموازنة العامة

المطلب الأول

الرقابة البرلمانية على مشروع الموازنة العامة

تتولى السلطة التشريعية في جميع دول العالم أمر إقرار الموازنة والمصادقة عليها. ويرجع حق السلطة التشريعية في اعتماد الموازنة العامة إلى تطور طويل وصراع كبير بدأ منذ القرن الثامن عشر في إنجلترا، حيث بدأ منذ هذا التاريخ تغليب سلطة البرلمان على الملك عند عرض مشروع الموازنة العامة، وتأخر الأمر قليلاً في فرنسا حتى قيام الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩م، ولكن المعنى اتضح تماماً بصدور الدستور الفرنسي لعام ١٧٩١م، ففي هذا التاريخ عرفت فرنسا العناصر الخاصة بقانون الموازنة ولأول مرة بمعناه الصحيح. وبعد ذلك تأكد حق البرلمان في ضرورة اعتماد الموازنة العامة وانتشر في كل دول العالم، لذلك تحرص دساتير الدول على النص على هذا الحق (السيد عطية، 1996، ص 17). وهو ما فعله الدستور السوري الحالي الصادر سنة ٢٠١٢م، حيث نص في المادة /75/ منه بأن يتولى مجلس الشعب مجموعة من الاختصاصات منها: إقرار الموازنة العامة للدولة والحساب الختامي.

كما أكد الدستور السوري في المادة /79/ منه على وجوب عرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية، ونصت المادة /80/ في بندها الأول بأن: يصوت مجلس الشعب على الموازنة باباً باباً، ولا تعد الموازنة نافذة إلا إذا أقرها المجلس.

وإقرار الموازنة هو عرض مشروع الموازنة على السلطة التشريعية لدراسته ومناقشته والمصادقة عليه. وبحيث يتضمن الإقرار المصادقة على النفقات والإيرادات الواردة في مشروع الموازنة، وإذناً تمنحه السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية يجيز لها تنفيذ الموازنة.

وتبرز عند مناقشة مشروع الموازنة العامة مسألة هامة تتعلق بحقوق السلطة التشريعية في إدخال تعديلات على تقديرات النفقات أو الإيرادات عند دراستها لمشروع الموازنة، **ونعرض فيما يلي وجهة نظر فريقين بهذا الخصوص** (شباط، 1999، ص 95):

الفريق الأول وينظرون إلى الأمر من الناحية السياسية، ويرون أن احترام المبادئ الديمقراطية يقضي بأن تكون حقوق السلطة التشريعية موسعة إلى أقصى حد شأنها في ذلك نفسه في جميع القضايا التشريعية الأخرى.

وأما **الفريق الثاني** فينظرون إلى الأمر من الناحية الاقتصادية والفنية، ويرون أن ارتباط الموازنة بالأوضاع الاقتصادية والخطة الإنمائية، يستوجب الحد من صلاحيات السلطة التشريعية في الشؤون المالية وبخاصة شؤون الموازنة؛ لما يتطلبه ذلك من اختصاص وتفرغ لا يتوافران لهذه السلطة، خاصةً بعد أن أصبح إعداد الموازنة أمراً فنياً في غاية التعقيد بسبب التطورات الاقتصادية والعلمية التي طرأت عليه، إلى جانب الخوف من طغيان

المصالح السياسية والانتخابية الضيقة على التعديلات التي يحاول النواب إدخالها على تقديرات الموازنة؛ الأمر الذي يتنافى مع المصلحة العامة.

وتعتبر عملية إقرار الموازنة صورة من صور الرقابة التي يمكن للسلطة التشريعية أن تمارسها على السلطة التنفيذية، من خلال صلاحياتها في إجازة أو تعديل أو تخفيض ما يحتويه مشروع الموازنة العامة من بنود ومخصصات مالية، وبهذا الإطار تكون الرقابة البرلمانية على الحكومة من خلال مشاركة البرلمان في المناقشات حول السياسات العامة والبرامج التي ستنفذها الحكومة (العموري، 2005، ص46).

وفي سورية، قيّد الدستور السوري الصادر في العام 2012م صلاحيات السلطة التشريعية في مجال إدخال التعديلات على مشروع الموازنة؛ حيث جاء في البند /4/ من المادة /80/ بأنه: "ليس للمجلس أثناء دراسة الموازنة أن يزيد في تقدير مجموع الإيرادات أو النفقات".

المطلب الثاني

الرقابة البرلمانية أثناء تنفيذ الموازنة

تشكل الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة أساس الرقابة المالية، وإذا كانت هناك أشكالٌ أخرى من الرقابة كالرقابة الإدارية والرقابة القضائية فهي ليست إلا لمساعدة السلطة التشريعية، وتسهيل مهمتها في ممارسة هذه الرقابة للتأكد من أن السلطة التنفيذية قد تقيدت بمضمون الإجازة البرلمانية عند تنفيذها للموازنة العامة. وتنحصر الرقابة البرلمانية أساساً في المصادقة على مشروع قانون قطع الحساب الختامي، أي بعد انتهاء السنة المالية لتشكل هذه المصادقة نوعاً من الرقابة اللاحقة الشكلية، وبسبب شكلية هذه الرقابة وإصرار البرلمان على تأكيد حقه في مراقبة تنفيذ الموازنة، تطورت الرقابة البرلمانية مع مرور الوقت وأصبحت تمارس بالتزامن مع التنفيذ (كنعان، 2016، ص 146).

وتأتي الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية في مجال تنفيذ الموازنة العامة للدولة كجزء من الرقابة الشاملة التي تمارسها هذه السلطة على أعمال السلطة التنفيذية ككل، وتتفق الدساتير الديمقراطية على أن هناك وسائل توضع بين يدي البرلمان لغرض تحقيق وظيفة الرقابة على أنشطة الحكومة، وتتفاوت هذه الوسائل في نطاقها ومجالها من دولة إلى أخرى بحسب الإطار الدستوري، وتبعاً لتطور وقوة البرلمان وقدرة أعضائه، وتتمثل هذه الوسائل في: السؤال، والمناقشة العامة، والاستجواب، والتحقيق، وهذه الوسائل الرقابية ترتبط بتقرير المسؤولية الوزارية السياسية؛ بحيث قد يؤدي السؤال أو الاستجواب أو التحقيق إلى تحريك تلك المسؤولية السياسية، وطلب استخدام حق اللجوء إلى حجب الثقة عن الوزارة أو أحد أعضائها (إلياس، والطاهر، 2019، ص 127).

وسنتعرف فيما يلي على هذه الوسائل وفقاً لما بينه دستور الجمهورية العربية السورية، والنظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، وذلك من خلال الفقرات الخمس التالية:

الفقرة الأولى: الأسئلة البرلمانية

يعرف السؤال بأنه استفهام عضو مجلس الشعب من رئيس الوزراء أو نوابه أو الوزراء عن شأن من الشؤون التي تدخل في اختصاصهم، أو رغبة في التحقق من حصول واقعة وصل علمها إليه، أو استعلامه عن نية الوزارة في أمرٍ من الأمور (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة 196).

ويمكن توجيه السؤال خطياً أو شفهياً، وبالنسبة للسؤال الخطي يوجه عن طريق رئيس المجلس الذي يحيله إلى الجهات التنفيذية المختصة، ويشترط في السؤال أن يكون موجزاً، منصباً على الوقائع المطلوب الاستفسار عنها، خالياً من التعليق والجدل، وألا يكون مخالفاً لأحكام الدستور أو مشتملاً على عبارات نابية، وألا يكون

موضوعه متعلقاً بأمر ينظر فيه القضاء، وألا يمس أمن الدولة الداخلي أو الخارجي، وإلا جاز لرئيس المجلس رفضه لمخالفته أحد شروط تقديمه (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري،2017، المادة /196/).

الفقرة الثانية: المناقشة العامة

المناقشة العامة هي تبادل الرأي والمشورة بين مجلس الشعب والوزارة حول سياساتها وأعمالها (النظام الداخلي لمجلس الشعب،2017، المادة /204/). وبحيث يجوز لأي لجنة من لجان المجلس الدائمة، أو لعشرة من أعضائه على الأقل أن يطلبوا من رئيس المجلس دعوة الوزارة لطرح موضوع عام للمناقشة لاستيضاح سياسة الوزارة وتبادل الرأي فيه، على أن يتم تقديم الطلب لرئيس المجلس كتابةً متضمناً تحديداً دقيقاً للموضوع والمبررات والأسباب التي تبرر طرحه للمناقشة العامة بالمجلس، ليدرج هذا الطلب في جدول أعمال أول جلسة تالية فإذا قرر المجلس الموافقة على الطلب يُحدد رئيس المجلس موعد المناقشة فيه ويبلغ إلى الوزارة، كما يجوز للمجلس استبعاد الطلب إذا رأى أن الموضوع غير صالح للمناقشة (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة /206/).

الفقرة الثالثة: التحقيق البرلماني

أكد الدستور السوري على حق السلطة التشريعية في استخدام مختلف الوسائل لمراقبة أعمال السلطة التنفيذية، فالوزارة مسؤولة أمام مجلس الشعب عن تنفيذ بيانها الوزاري (الدستور السوري، 2012، المادة /76/)، ورئيس مجلس الوزراء ونوابه والوزراء مسؤولون أيضاً أمام رئيس الجمهورية ومجلس الشعب (الدستور السوري، 2012، المادة /122/)، ولذلك أعطى الدستور لمجلس الشعب الحق في أن يؤلف لجان مؤقتة من بين أعضائه لجمع المعلومات وتقصي الحقائق في المواضيع التي تتعلق بممارسة اختصاصه (الدستور السوري، 2012، المادة /78/).

وهذا ما أكده النظام الداخلي لمجلس الشعب حيث جاء فيه: للمجلس أن يشكل لجنة خاصة مؤقتة أو يكلف لجنة من لجانه الدائمة للتحقيق وجمع المعلومات وتقصي الحقائق عن أمر عام له أهمية خاصة، أو موضوع معين يتعلق بأي جهة عامة، ويُعلم رئيس مجلس الوزراء بذلك من قبل رئيس المجلس (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة /82/). ويتوجب على السلطتين التنفيذية والقضائية تسهيل مهمة لجان التحقيق، وتقديم الوثائق والبيانات والمعلومات التي تطلبها هذه اللجان، كما أن للجنة التحقيق حق اتخاذ الإجراءات التي تكفل الوصول إلى الحقيقة بما في ذلك حق استدعاء كل شخص ترى ضرورة سماع أقواله (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة /83/). وإذا ظهر أثناء التحقيق وقوع مخالفات مسلكية أو جرائم تحال الأوراق إلى رئيس مجلس الوزراء من قبل رئيس مجلس الشعب لإجراء المقتضى القانوني (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة 86).

الفقرة الرابعة: الاستجواب

الاستجواب هو مطالبة رئيس مجلس الوزراء أو نوابه أو أحد الوزراء ببيان أسباب تصرفه في شأن من الشؤون العامة أو الغاية من هذا التصرف (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة 210). وبحيث يجوز لأي لجنة من لجان المجلس الدائمة، أو لخمسة من أعضائه على الأقل أن يوجهوا استجوابات إلى رئيس مجلس الوزراء أو نوابه أو الوزراء في الشؤون التي تدخل في اختصاصهم، على أن يُقدم طلب توجيه الاستجواب، متضمناً الأسباب الموجبة لذلك ومرفقاً به مذكرة توضيحية تتضمن بياناً بالأمور المستجوب عنها، كتابةً إلى رئيس المجلس الذي يتثبت من أسماء وتواقيع مقدميه وعددهم، ثم يُبلغ رئيس المجلس رئيس الجمهورية بطلب الاستجواب فور وروده، ويحدد موعد مناقشته بعد خمسة عشر يوماً التالية لتبليغه (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة /211/).

ويكون لطالبي الاستجواب الحق باللجوء إلى طلب حجب الثقة عن الوزير المستجوب في حال عدم اكتفائهم بما قدمه من إجابات خلال جلسة الاستجواب (النظام الداخلي لمجلس الشعب السوري، 2017، المادة /215/).

الفقرة الخامسة: المسؤولية الوزارية السياسية (حجب الثقة)

يقدم طلب حجب الثقة، عن الوزارة أو عن أحد أعضائها من خُمس أعضاء المجلس على الأقل، إلى رئيس المجلس الذي يتثبت من أسماء وتواقيع مقدميه وعددهم، مع الإشارة إلى أنه لا يجوز أن يُقدم الطلب إلا بعد انتهاء المجلس من جلسة استجواب من قُدم طلب حجب الثقة عنه (النظام الداخلي لمجلس الشعب، 2017، المادة /216/). يُبلغ رئيس مجلس الشعب الطلب فور تلقيه إلى رئيس الجمهورية، ويدرج في جدول أعمال أول جلسة تعقد بعد يوم من تقديمه. ولرئيس الجمهورية طلب التأجيل مدة لا تتجاوز أربعة أيام من تقديمه، ويجري التصويت على حجب الثقة بشكل علني وبطريقة المناداة على الأعضاء بأسمائهم، ويعرب الأعضاء عن آرائهم بكلمة (ثقة أو حجب ثقة أو ممتنع)، ويصدر المجلس قراره بحجب الثقة بالأغلبية المطلقة لعدد أعضائه (النظام الداخلي لمجلس الشعب، 2017، المادة /217/). وفي حال حجب الثقة عن الوزارة يجب أن يقدم رئيس مجلس الوزراء استقالة الوزارة إلى رئيس الجمهورية، كما يجب على الوزير الذي حجبت الثقة عنه تقديم استقالته إلى رئيس الجمهورية.

ولكي تستمر رقابة مجلس الشعب على طريقة تنفيذ الموازنة بما تضمنته من نفقات وإيرادات في الأوجه التي خصصت لها طوال السنة المالية، يمكن للبرلمان أن يوجه استفساراتٍ للحكومة، ويطلب منها إجابات حول واقع سير تنفيذ الموازنة لجهة الإنفاق وفقاً للإجازة الممنوحة، وتحصيل الإيرادات المستحقة لدوائر الدولة، أو حول أي معلومة تصل إلى أعضاء المجلس حول أي قضية تتعلق بتنفيذ الموازنة (فرهود، 1982، ص385)، وذلك من خلال الوسائل البرلمانية التي ذكرناها آنفاً، أو في مناسبات تتاح لأعضاء السلطة التشريعية خاصةً عندما تطلب

الحكومة إجراء مناقلة بين أبواب الموازنة، أو تطلب الموافقة على فتح اعتمادات إضافية. وفي هذا المجال، تجدر الإشارة إلى أن الدستور السوري لعام 2012م أكد في البند /3/ من المادة /80/ بأنه: "لا يجوز إجراء المناقلة بين أبواب الموازنة إلا وفقاً لأحكام القانون". إلا أن القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /54/ لعام 2006م أعطى السلطة التنفيذية صلاحية إجراء المناقلات بين الاعتمادات دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، **ويرى الباحث** في هذا الأمر تقييداً لسلطة البرلمان، وإضعافاً لدوره الرقابي. وبناءً على ما سبق، **يؤكد الباحث** بأن فعالية الرقابة البرلمانية على عملية تنفيذ الموازنة تعتمد بالدرجة الأولى على الكفاءة والخبرة التي يمتلكها أعضاء مجلس الشعب في ممارستهم لعملهم الأساسي في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، والتي من أهمها الموازنة العامة للدولة كمعبر أساسي عن برامج الحكومة وخططها في مختلف المجالات. مع ضرورة الإشارة إلى أن الاعتبارات السياسية والمصالح الانتخابية، ونقص الخبرات الفنية المالية لدى أعضاء مجلس الشعب قد تلعب دوراً كبيراً في إضعاف الرقابة البرلمانية وجعلها شكلية لدرجة قد تكون فيها معدومة الفعالية.

المطلب الثالث

الرقابة البرلمانية بعد تنفيذ الموازنة العامة

يوصف هذا النوع من الرقابة بالرقابة التقليدية اللاحقة، لكونها الشكل الأساسي الذي كانت تستخدمه البرلمانات في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة، ولكونها تتم بعد انقضاء السنة المالية وانتهاء عملية تنفيذ الموازنة. وتمارس هذه الرقابة من خلال تدقيق ومراجعة ومناقشة الحساب الختامي، ومقارنته بالتقديرات الواردة في الموازنة العامة (شامية، والخطيب، 1993، ص 306).

والحساب الختامي كما عرفه القانون المالي الأساسي هو "الحساب الذي يتضمن نتيجة تنفيذ الموازنة العامة كأرقام فعلية وحقيقية في نهاية السنة المالية، ويتم إعداده وفقاً للأنظمة المحاسبية النافذة" (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة الأولى).

وهناك في علم المالية العامة طريقتان لإغلاق حسابات السنة المالية (السيوفي، 1989، ص139):

الطريقة الأولى: حساب القطع

ويعتبره بعض علماء المالية العامة نوعاً من حسابات الصناديق، حيث يتوجب إغلاق حسابات السنة المالية في أخر يوم منها؛ فتسجل في حسابات السنة المالية جميع الإيرادات المحصلة فعلاً، وجميع النفقات المصروفة. وبالتالي فإن مبدأ هذا الحساب يعتمد الفترة التي صُرفت فيها النفقة أو حُصل فيها الإيراد. وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والوضوح، فهي تعطي صورة واضحة لما تم تنفيذه فعلاً، ولاشك أن هذه الطريقة تساعد السلطة التشريعية على حسن مراقبة تنفيذ الموازنة.

الطريقة الثانية: حساب الإتمام

بموجب هذه الطريقة تسجل في حسابات الموازنة السنوية الإيرادات المحققة خلال السنة ولو تم تحصيلها في سنة تالية، كما تسجل النفقات المترتبة ولو تم صرفها فيما بعد؛ أي تبقى حسابات السنة المالية مفتوحة حتى يتم تحصيل جميع الواردات المحققة وصرف جميع النفقات المستحقة، وهذا يتطلب تمديد مدة حساب الإتمام إلى أكثر من اثني عشر شهراً.

وبذلك فإن حساب الإتمام يُظهر أعباء الدولة ومواردها السنوية دون أي تداخل بين سنة وأخرى (لأنه يستند إلى تاريخ نشوء الحق المالي أو الدين). أما حساب القطع فيعتمد على تاريخ عمليات الإنفاق الفعلي (صرف) وعمليات الإيرادات (قبض) سواء كان ذلك يعود للسنة المعنية أو لسنوات سابقة.

وفي سورية، نجد بأن طريقة القطع هي الطريقة المعتمدة في تنظيم الحساب الختامي للموازنة، حيث جاء

في المادة /5/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006م ما يلي:

1. توضع الموازنة العامة للدولة وتعتبر نافذة لمدة سنة واحدة، تبدأ في أول كانون الثاني من كل عام، وتنتهي في غاية كانون الأول منه.
2. يتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي مع إدخال مبادئ القيد المزدوج، ويستمر العمل في إتباع الأساس النقدي لحين توفر الأسس اللازمة للانتقال إلى مبدأ الاستحقاق.
3. تلغى في نهاية السنة المالية الاعتمادات غير المستعملة خلالها.

وقد ألزم دستور الجمهورية العربية السورية للعام 2012م السلطة التنفيذية بأن تعرض الحساب الختامي للموازنة العامة على مجلس الشعب من أجل إقراره حيث نصت المادة /82/ منه: "تُعرض الحسابات الختامية للسنة المالية على مجلس الشعب في مدة لا تتجاوز عاماً واحداً منذ انتهاء هذه السنة، ويتم قطع الحساب بقانون، ويطبق على قطع الحساب ما يطبق على الموازنة في الإقرار". وبالتالي أعطى الدستور السوري لمجلس الشعب سلطة إقرار الحساب الختامي، الأمر الذي يتيح له إجراء رقابته من خلال مقارنة الأرقام الفعلية الواردة في الحساب بالتقديرات التي تضمنها مشروع الموازنة.

إلا أنه من الناحية العملية، عادةً ما يتم إقرار مشروع الحساب الختامي من قبل المجالس النيابية دون مناقشات عميقة وجدية، وذلك نظراً لعدم إلمام أعضاء هذه المجالس بالأصول العلمية للرقابة المالية، أو لعدم توفر الخبرة والوقت اللازمين للقيام بهذه المهمة، ولتلافي هذا المأخذ الخطير تلجأ العديد من البرلمانات إلى تكليف لجنة مختصة من أعضائها ممن تتوفر لديهم المعرفة والخبرة بشؤون المالية العامة، بحيث تقوم هذه اللجنة بمراقبة تنفيذ الموازنة وفحص الحساب الختامي للدولة والمستندات المؤيدة له، ويمكن أن يكون من سلطتها استدعاء الآمرين بالصرف أو من تراه من المسؤولين التنفيذيين لمناقشتهم وسؤالهم، ثم ترفع هذه اللجنة تقريرها إلى السلطة التشريعية بكامل هيئتها بحيث يتخذ هذا التقرير أساساً لمساءلة السلطة التنفيذية (حشيش، 1992، ص315)، وهذا هو المتبع في سورية بحيث تُشكل في مجلس الشعب بقرار من المجلس لجان دائمة تقوم بمعاونة المجلس في ممارسة اختصاصاته التشريعية والرقابية، ومن هذه اللجان لجنة الموازنة والحسابات والتي تختص بالنظر في: مشروع قانون الموازنة العامة للدولة والاعتمادات الإضافية، ومشروع قانون قطع حساب الموازنة الختامي (النظام الداخلي لمجلس الشعب، 2017، المادة /42/).

ومع ذلك وعلى الرغم من توافر بعض نواحي المعرفة والخبرة بالشؤون المالية لأعضاء هذه اللجنة، فإن صعوبة التفرغ وضخامة الجهد اللازم لأداء مهامها تجعل من الصعب على هذه اللجنة تأدية مهمتها على أكمل وجه، لذلك فقد رأت معظم الدول أن تستعين المجالس النيابية بهيئة فنية متخصصة ومستقلة تكرس خبراتها ووقتها للرقابة المالية على السلطة التنفيذية (حشيش، 1992، ص315)، وهذا يتوافق مع ما أكدته تجارب الدول

الأعضاء في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) التي خلصت إلى أنه بالرغم من أن سلطة ممارسة الرقابة على طريقة الحكومة في تنفيذ الموازنة العامة تعتبر مكملاً ضرورياً لسلطة تخصيص الموازنة، وبالتالي هي من حق البرلمان الذي يتصرف باعتباره المراقب الحقيقي الذي يتمتع بالشرعية الديمقراطية؛ إلا أن البرلمان لا يملك الكوادر البشرية والإدارية لممارسة هذه الرقابة، ولذلك وبغرض القيام بهذه المهمة يعتمد على جهاز رقابي مستقل ألا وهو جهاز الرقابة المالية، ومن هنا جاءت العلاقة الوثيقة بين الجهاز الرقابي والبرلمان في الدول الديمقراطية (فيدلر، 2004، ص121).

وبناءً على ما تقدم، **يؤكد الباحث** بأن مجلس الشعب مطالب بتعزيز دوره للنهوض بالأعباء الملقاة على عاتقه لجهة القيام بأعمال التشريع والرقابة، ومطالبٌ أيضاً بتحمل مسؤولياته تجاه المواطنين الذين يمارس الرقابة نيابةً عنهم ولصالحهم، وذلك من خلال تبنيه السياسات والإجراءات الكفيلة بتقديم التأهيل والتدريب اللازمين لرفع مستوى أعضائه سواء في مجال التشريع، أو في مجال الرقابة، وخصوصاً الأمور الفنية المالية، بالشكل الكافي لإكساب هؤلاء الأعضاء المهارة المناسبة لمناقشة ومراجعة مشروع الموازنة ومراقبة سير تنفيذها.

ويرى الباحث في هذا السياق، أن تأخر الحكومة في تجهيز وتقديم الحسابات الختامية لإقرارها من قبل السلطة التشريعية، يُجرد مجلس الشعب من سلاحه الرقابي المتمثل في المصادقة على قانون قطع الحساب، ويُفقد الرقابة البرلمانية جدواها لكونها تتم بعد فترة زمنية طويلة[11].

[11] وفي هذا الإطار، أقر مجلس الشعب بتاريخ 2019/6/23 في جلسته السادسة عشرة من الدورة العادية العاشرة للدور التشريعي الثاني مشروع القانون المتضمن قطع الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2013م https://sana.sy/%3Fp%3D966755+&cd=7&hl=ar&ct=clnk.

المبحث الثاني

رقابة الأجهزة والهيئات المستقلة

تعتبر الأجهزة والهيئات الرقابية المستقلة جزءاً من النظام الدستوري والقانوني في دول العالم المختلفة. تعمل بموجب تفويضها القانوني، وهي مسؤولة عن تخطيط وتنفيذ أعمالها، واستعمال المنهجيات والمعايير المناسبة بما يسهم في تعزيز المساءلة والشفافية في أداء الأنشطة العامة (إبراهيم، كانون الأول 2019، ص 47).

ويوجد في الجمهورية العربية السورية جهتان رقابيتان أساسيتان هما: الجهاز المركزي للرقابة المالية، والهيئة المركزية للرقابة للتفتيش. تعملان جنباً إلى جنب وفقاً للاختصاصات والصلاحيات المحددة في القوانين والأنظمة الناظمة لعملهما، وتسعيان كلاهما إلى تحقيق هدف أساسي يتجلى في الحفاظ على المال العام. وسنناقش في هذا المبحث عمل هاتين الجهتين والأدوار الرقابية التي تمارس على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وذلك من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: الجهاز المركزي للرقابة المالية

المطلب الثاني: الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

المطلب الأول

الجهاز المركزي للرقابة المالية

الجهاز المركزي للرقابة المالية هيئةٌ رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية، ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في المرسوم التشريعي الخاص بالجهاز (المرسوم التشريعي رقم /64/ المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية[12]، 2003، المادة /2/).

وسنناقش في هذا المطلب الجهاز المركزي للرقابة المالية من خلال ما يلي:

1- نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية

2- تنظيم الجهاز المركزي للرقابة المالية

3- اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية وصلاحياته

4- تقارير الجهاز المركزي للرقابة المالية

5- استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية

6- عضوية الجهاز المركزي في المنظمات الفنية المتخصصة بالرقابة المالية الحكومية

[12] المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2003م المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، وسيشار إليه لاحقاً بـ "قانون الجهاز".

1- نشأة الجهاز المركزي للرقابة المالية:

مر الجهاز المركزي للرقابة المالية بمجموعة من المراحل التاريخية التي تطور خلالها وصولاً إلى تكوينه الحالي، وسنستعرض في الفقرات التالية هذه المراحل كما يلي:

1-1- فترة ما قبل الاستقلال:

تعتبر الجمهورية العربية السورية من أوائل الدول العربية التي اهتمت بالرقابة المالية، حيث تبنى الدستور السوري لعام 1920 إيجاد هيئة رقابية مالية عليا قضائية، أطلق عليها اسم "**ديوان المحاسبات**"، ونظم الخطوط العريضة لهذه الهيئة، والتي تتعلق بانتخاب رئيس وأعضاء الديوان، وحصاناتهم، وعلاقات الديوان بكل من السلطتين التشريعية والتنفيذية (دستور المملكة السورية العربية، 1920م، المادتين /105/ و/106/).

ولكن وبفعل قوى الانتداب الفرنسي لم يجد دستور العام 1920م طريقه إلى التطبيق، إلى أن جاء الدستور السوري لعام 1930م والذي تعرض إلى إنشاء ديوان المحاسبات، عندما نصت مادته رقم /103/ على وجوب عرض الحسابات النهائية لكل سنة مالية مقفلة على المجلس النيابي في غضون سنتين على الأكثر ابتداءً من انتهاء تلك السنة، وتضمنت المادة أيضاً النص التالي: "يوضع قانون خاص لإنشاء ديوان محاسبة للنظر في جميع المداخيل والمصاريف. يكون هذا الديوان مستقلاً ولا يعزل أعضاؤه إلا في الأحوال المنصوص عليها في القانون وبعد موافقة مجلس النواب" (دستور دولة سورية، 1930، المادة /103/).

وقد صدر قانون ديوان المحاسبات الذي أشار إليه دستور عام 1930م في سنة 1938م وبرقم /38/، حيث نصت مادته الأولى بأن: "يؤلف ديوان المحاسبات المنصوص عليه في الدستور السوري ووفقاً لأحكام هذا القانون". وجاء في مادته رقم /3/: "رئيس الديوان وأعضاؤه يقومون بأعمالهم نيابةً عن السلطة التشريعية وهم مسؤولون أمام المجلس النيابي وحده". وبموجب المرسوم التشريعي رقم /153/ تاريخ 1940/12/8م بدأ العمل بالقانون رقم /38/ لعام 1938م اعتباراً من أول العام 1941م.

1-2- فترة ما بعد الاستقلال:

صدر بتاريخ 1952/4/19م المرسوم التشريعي رقم /207/ المتضمن إنشاء ديوان المحاسبات، حيث تم إلغاء القانون رقم /38/ لعام 1938م مع كافة تعديلاته. وقد نصت مادته الأولى على أن: "يؤلف ديوان المحاسبات المنصوص عليه في المادة السابعة والأربعين بعد المائة من الدستور السوري وتحديد اختصاصاته وفقاً لأحكام هذا القانون"، وجاء في المادة /2/ منه: "ديوان المحاسبات هيئة عليا مرتبطة بمجلس النواب مباشرة"، وأكدت المادة /3/ منه على أن "رئيس ديوان المحاسبات وأعضاؤه يقومون بأعمالهم نيابة عن السلطة التشريعية وهم مسؤولون أمام هذه السلطة وحدها وفقاً لأحكام هذا القانون".

وتجدر الإشارة إلى أن دستور الجمهورية السورية لعام 1950م قد نص في مادته رقم /147/ بأن يدقق ديوان المحاسبات نيابةً عن مجلس النواب في حسابات الدولة، ويقدم إليه تقريراً عاماً يتضمن آراءه وملاحظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها. وحدد الدستور ارتباط ديوان المحاسبات بمجلس النواب رأساً، ووضع الخطوط العريضة لعمل الديوان بما في ذلك آلية اختيار أعضاء الديوان حيث نصت المادة رقم /147/ أيضاً بأن "ينتخب مجلس النواب أعضاء ديوان المحاسبات بأكثرية الحاضرين المطلقة، فإن لم تحصل يعاد الانتخاب ويُكتفى بالأكثرية النسبية ويكون الانتخاب من قائمة ينظمها مكتب المجلس تتضمن ضعف العدد المطلوب انتخابه"، وتعتبر موازنة ديوان المحاسبات جزء من موازنة مجلس النواب. وللمجلس أن يكلف الديوان إجراء تحقيقات أو دراسات تتعلق بالموارد والنفقات أو بإدارة الخزينة (دستور الجمهورية السورية، 1950، المادة /148/).

وبتاريخ 1967/7/19م صدر المرسوم التشريعي رقم /93/ المتضمن قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق إدماج ديوان المحاسبات مع مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية. وقد عرفت المادة الأولى من القانون، الجهاز المركزي للرقابة المالية بأنه: "هيئة تتبع وزير المالية، يهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية، ويختص بتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في هذا القانون". وبالتالي غاب عن هذا التعريف صفات أساسية كان يتمتع بها ديوان المحاسبات (السلف القانوني لهذا الجهاز)، وبحيث نفى القانون الجديد عن الجهاز صفة الهيئة العليا المستقلة المرتبطة بمجلس النواب؛ ليجعله هيئة تتبع وزير المالية، **ويرى الباحث** في هذا الأمر انتكاسة تشريعية جعلت الجهاز هيئة تابعة للسلطة التنفيذية، يمارس رقابة داخلية (رقابة السلطة التنفيذية على نفسها) بدلاً من الرقابة الخارجية العليا.

1-3- الجهاز في الفترة الحالية:

بتاريخ 2003/9/29م صدر المرسوم التشريعي رقم /64/ المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية ليحل مكان القانون رقم /93/ لعام 1967م، وبحيث تضمن المرسوم الجديد تعديلات هامة لجهة استقلالية الجهاز وارتباطه، وإعطاء الجهاز صلاحية التحقيق في المخالفات المالية، ومنح رئيس الجهاز صلاحية إلقاء الحجز على الأموال ضماناً لحقوق الدولة المالية، وغيرها من الأمور التي ستناقش في سياق هذا المطلب.

2- تنظيم الجهاز المركزي للرقابة المالية (ارتباط الجهاز، تكوين الجهاز، العاملون في الجهاز):

وسنناقش تنظيم الجهاز المركزي للرقابة المالية من خلال الفقرات التالية:

2-1- ارتباط الجهاز:

نص قانون الجهاز في المادة الثانية منه بأن الجهاز المركزي للرقابة المالية هيئةٌ رقابية مستقلة ترتبط برئيس

مجلس الوزراء، بعد أن كان سابقاً هيئة تتبع وزير المالية بحسب المرسوم التشريعي رقم /93/ لعام 1967م. ويمارس الجهاز أنشطته الرقابية والتحقيقية والتفتيشية من خلال خطة سنوية يقرها المجلس الأعلى للرقابة المالية ويتابع تنفيذها، ويصدر النظام الداخلي للجهاز بقرار من رئيس الجهاز بناءً على اقتراح من المجلس الأعلى للرقابة المالية.

2-2- تكوين الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يتألف الجهاز المركزي للرقابة المالية من: المجلس الأعلى للرقابة المالية، والإدارات الفنية، والمديريات الفرعية، إضافةً إلى فروع الجهاز بالمحافظات (قانون الجهاز، 2003، المادة /5/). **ويرأس الجهاز** رئيس يُعين بمرسوم، ويعامل معاملة الوزير من حيث الصلاحيات والحقوق والواجبات المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة، ويتولى إدارة أعمال الجهاز والإشراف عليه ومتابعة تنفيذ قرارات المجلس الأعلى، وهو مسؤول عن حسن سير الأعمال فيه (قانون الجهاز، 2003، المادة /11/).

يعتبر المجلس الأعلى للرقابة المالية السلطة العليا في الجهاز، ويتألف من (قانون الجهاز، 2003، المادة /6/):

- رئيس الجهاز (رئيساً للمجلس).
- وكلاء الجهاز (أعضاءً في المجلس).
- ثلاثة من المديرين في الجهاز يسمون بقرار من رئيسه (أعضاءً في المجلس).

ويقوم بأمانة السر أحد العاملين الفنيين يسميه رئيس الجهاز، ويعتبر وكيل الجهاز الأقدم نائباً لرئيس الجهاز وينوب عنه في حال غيابه.

ويختص المجلس الأعلى للرقابة المالية بمجموعة من الاختصاصات، هي (قانون الجهاز، 2003، المادة /8/):

1. إقرار مشروع خطة العمل السنوية للجهاز ومتابعة تنفيذها.
2. إقرار مشروع التقرير العام للحساب الإجمالي العام للموازنة العامة للدولة.
3. اقتراح مشروع النظام الداخلي للجهاز.
4. النظر بجميع القضايا الداخلة في اختصاص المجلس وفق أحكام قانون الجهاز.
5. النظر بجميع القضايا التي يرى رئيس مجلس الوزراء أو الوزير المختص أو رئيس الجهاز عرضها على المجلس.
6. اقتراح إحداث فروع للجهاز في المحافظات.
7. اقتراح نقل العاملين الفنيين خارج الجهاز.

8. تبرئة أو عدم تبرئة ذمم العاملين لقاء المبالغ المترتبة عليهم نتيجة للحوادث والكوارث والطوارئ في ضوء التحقيقات التي تجري لهذه الغاية.
9. محاكمة العاملين الفنيين بالجهاز تأديبياً بصفة مجلس التأديب وفق الأحكام المنصوص عليها في الفصل الخامس من قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم 24 لعام 1981 وتعديلاته، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون الجهاز.

وتوجد في الجهاز مجموعة من الإدارات الفنية هي (قانون الجهاز، 2003، المادة /9/):

- إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الإداري.
- إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي.
- إدارة الرقابة على صكوك العاملين في الدولة.

ويرأس كل **إدارة فنية** وكيل يكون مسؤولاً أمام رئيس الجهاز عن حسن سير إدارته وتوزيع العمل بين الإدارات الفرعية التابعة له.

وفي هذا السياق **تجدر الإشارة** إلى أن الجهاز قد اعتمد في العام 2020م هيكلاً تنظيمياً جديداً، أصبح بموجبه لدى الجهاز أربع إدارات فنية، حيث أُضيف إلى الإدارات المذكورة أعلاه إدارة جديدة هي: إدارة الشؤون القانونية والفنية، يرأسها وكيل. وهذا الأمر يستتبع حكماً عضوية هذا الوكيل في المجلس الأعلى للرقابة المالية. **ويرى الباحث** أن إضافة إدارة فنية جديدة أمرٌ يحتاج إلى نصٍ قانوني يقضي بتعديل مرسوم إحداث الجهاز، الذي حدد في المادة التاسعة منه عدد الإدارات الفنية بثلاث إدارات، وكان من الأجدى، **في رأي الباحث**، أن يترك قانون الجهاز التفصيلات المتعلقة بالهيكل التنظيمي لتعالج في النظام الداخلي للجهاز[13].

وتتألف كل **إدارة فنية** من عدد من **الإدارات الفرعية**، وتعتبر **فروع الجهاز في المحافظات** من الإدارات الفرعية. ويرأس كل فرع مدير ويكون مسؤولاً عن جميع أعماله أمام رئيس الجهاز، ويمارس جميع الصلاحيات المخولة لمديري الإدارات الفرعية في مركز الجهاز، ويعاونه معاون مدير أو أكثر، وتكون صلته بوكيل الجهاز المختص تبعاً لنوع العمل وطبيعته.

ويوجد في الجهاز أيضاً مجموعة من المديريات المركزية التي تضطلع بمجموعة من المهام اللازمة لسير عمل الجهاز وإدارة شؤونه، وهي (النظام الداخلي للجهاز[14]، 2015، المادة /11/):

---

[13] نص قانون الجهاز، في مادته رقم /36/، بأن يصدر النظام الداخلي للجهاز بقرار من رئيس الجهاز بناء على اقتراح المجلس الأعلى للرقابة المالية، وبالتالي إمكانية إدخال التعديلات على هذا النظام أسهل وأبسط من حيث الإجراءات.

[14] النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية الصادر بقرار رئيس الجهاز رقم /4/ تاريخ 2015/3/2م، وسيشار إليه لاحقاً بـ "النظام الداخلي للجهاز".

1. مديرية التحقيق.
2. مديرية الموارد البشرية والشؤون الإدارية.
3. مديرية الدراسات والمتابعة.
4. مديرية العلاقات العامة والتأهيل والتدريب.
5. مديرية الرقابة على مشروع الحساب الختامي للموازنة.

2-3- العاملون بالتفتيش (تعيينهم، واجباتهم، حقوقهم، حصانتهم وكيفية محاكمتهم وردهم):

ويقصد بالعاملين بالتفتيش العاملون الفنيون في الجهاز وهم: رئيس الجهاز ووكلاء الجهاز والمديرون ومعاونوهم والمفتشون الأولون والمفتشون المعاونون (قانون الجهاز، 2003، المادة /10/). ويطبق على هؤلاء العاملين، باستثناء المفتشين المعاونين، الأحكام المطبقة على القضاة فيما يتعلق بحصانتهم وقواعد وأصول التأديب، وبحيث تتم الإحالة إلى مجلس التأديب بقرار من رئيس الجهاز (قانون الجهاز، 2003، المادة /17/).

وبالنسبة للوظائف الفنية في الجهاز فيتم إشغالها إما بالتعيين أو النقل، وبحيث يتم ذلك كالتالي (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة /77/):

- التعيين: ويقصد به التعيين المباشر بمسابقة وفق القوانين والأنظمة النافذة بصفة مفتش معاون لمدة ثلاث سنوات، يمارس خلالها التدريب في الإدارات الفنية للجهاز من أجل رفع مستواه الفني والمهني، يخضع بعدها إلى اختبار عام يحدد كفاءته وصلاحيته للعمل، وفي حال عدم كفاءته يعاد اختباره بعد سنة، وفي حال نجاحه في الاختبار يسمى مفتشاً.
- النقل: ويقصد به النقل من الجهات العامة بصفة مفتش معاون لمن لا تقل خدمته عن عامين، يخضع لاختبار بعد عام يحدد كفاءته و صلاحيته للعمل في الجهاز وفي حال نجاحه يسمى مفتشاً، وفي حال عدم نجاحه يُعاد إلى إدارته السابقة.
- يسمى المفتش مفتشاً أول بعد انقضاء ست سنوات على مزاولته العمل بصفة مفتش، ويشترط لإشغال وظيفة وكيل أو مدير في الجهاز أن يكون العامل الفني يحمل صفة المفتش الأول (قانون الجهاز، 2003، المادة /16/).

ويقسم العاملون بالتفتيش قبل مباشرتهم العمل اليمين القانونية التالية: "أقسم بالله العظيم وبشرفي ومعتقدي أن أقوم بوظيفتي بأمانة وبكتمان تام وأن انتهج المسلك الذي يحتمه الواجب وخدمة الشعب ومصلحته العامة". على أن يؤدي رئيس الجهاز والوكلاء اليمين أمام رئيس مجلس الوزراء، أما باقي العاملين الفنيين فيؤدونها أمام رئيس الجهاز (قانون الهيئة، 1981، المادة /25/). **وينوه الباحث هنا**، إلى أن رئيس الجهاز لا

يؤدي اليمين القانونية أمام السلطة التي عينته (رئيس الجمهورية)[15].

وقد اشترط قانون الجهاز فيمن يشغل الوظائف الفنية أن يكون حاصلاً على شهادة جامعية في الحقوق أو الاقتصاد والتجارة أو ما يعادلها، وألا يكون قد صدرت بحقه خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تأديبية شديدة، وألا يكون قد اقترف جرماً مخلاً بواجبات الوظيفة أو المهنة، وذلك بالإضافة إلى الشروط المحددة في القانون الأساسي للعاملين في الدولة (قانون الجهاز، 2003، المادة /15/). **ويرى الباحث** ضرورة إعادة النظر في شروط شغل الوظائف الفنية لجهة عدم الاقتصار على حملة الشهادات الجامعية في الاقتصاد والحقوق، الأمر الذي يتيح للجهاز تدعيم كادره الفني بخبرات متنوعة وبتخصصات مختلفة تزيد من فعالية عمل الجهاز، وخاصة في مجال الرقابة على الكفاية والأداء هذا من جهة، ومن جهة أخرى تصبح الاستعانة بخبراء من خارج الجهاز في أضيق الحدود؛ الأمر الذي يكرس الخبرات الفنية داخل الجهاز، والتي يمكن نقلها لاحقاً للمفتشين العاملين في الجهاز من خلال برامج تدريبية داخلية.

كما أوجب القانون على المفتشين أن يسلكوا مسلك القاضي في أداء وظائفهم، وأن يطلعوا رؤساءهم على التدابير الهامة التي يتخذونها أثناء التفتيش والتحقيق. وعليهم في الحالات المستعجلة أن يقدموا تقارير تمهيدية يكون من شأنها المحافظة على حقوق الدولة المالية، ويطلبوا كف يد من هم رهن التحقيق أو الذين يعرقلون أعمال التفتيش والتحقيق، وبحيث يتم كف اليد والحجز ورفع الحجز على أموال العاملين وغير العاملين بقرار يصدر عن رئيس الجهاز (قانون الجهاز، 2003، الفقرة /ب/ من المادة /24/).

أما فيما يتعلق بالأجور التي يتقاضاها العاملون الفنيون في الجهاز، فهم يتقاضون أجورهم وفق القواعد والأسس المحددة في القانون الأساسي للعاملين في الدولة، كما نص قانون الجهاز بأن يتقاضى العاملون الفنيون تعويض تفتيش شهري بنسبة (100%) باستثناء المفتشين المعاونين والذين يتقاضون تعويض تفتيش شهري بنسبة (25%)، وذلك من الأجر الشهري النافذ بتاريخ صدور المرسوم التشريعي رقم /7/ لعام 1991م (قانون الجهاز، 2003، المادة /18/). وبتاريخ 18/7/ 2022م صدر المرسوم التشريعي رقم /11/ القاضي بتعديل المادة /18/ من قانون الجهاز، وبحيث يتقاضى العاملون الفنيون في الجهاز باستثناء المفتشين المعاونين تعويض تفتيش شهري يعد بمثابة تعويض طبيعة عمل بنسبة (75%) من الأجر الشهري المقطوع النافذ بتاريخ أداء العمل، ويتقاضى المفتشون المعاونون تعويض تفتيش شهري يعد بمثابة تعويض طبيعة عمل بنسبة (20%) من الأجر الشهري المقطوع النافذ بتاريخ أداء العمل.

ويحظر على العاملين في الجهاز تقاضي أي تعويضات أو مكافآت من أي جهة عامة إلا بموافقة رئيس

---

[15] نصت المادة /11/ من قانون الجهاز بأن: "يعين رئيس الجهاز بمرسوم ويعامل معاملة الوزير من حيث ...".

الجهاز (قانون الجهاز، 2003، المادة /19/).

ويعطى العاملين الفنيّين في الجهاز بطاقة تفتيش صادرة عن رئيس مجلس الوزراء بالنسبة لوكلاء الجهاز، ومن رئيس الجهاز بالنسبة لباقي العاملين الفنيين (قانون الجهاز، 2003، المادة /34/).

ومما تقدم يتبين ضعف المزايا المالية الممنوحة للعاملين الفنيين؛ فهم يخضعون للأسس المنصوص عليها في القانون الأساسي للعاملين في الدولة فيما يتعلق بأجورهم وتعويضاتهم، ولذلك **يرى الباحث** ضرورة وضع نظام للرواتب والأجور والتعويضات خاص بالجهاز، يسهم في تدعيم استقلالية العاملين الفنيين، واستقطاب المزيد من أصحاب الكفاءات المهنية.

وقد تناول النظام الداخلي للجهاز موضوع حصانة العاملين الفنيين ومحاكمتهم وردهم، وذكر التفصيلات المتعلقة بهذا الموضوع، وسنكتفي هنا بذكر النقاط الأساسية التالية:

1. يقصد بالحصانة حماية العامل بالتفتيش من النقل والندب والصرف من الخدمة. والنقل والندب المقصودان هما: النقل أو الندب خارج الجهاز، والنقل أو الندب ضمنه من مدينة أو بلدة إلى أخرى أو من وظيفة إلى أخرى لا تعادلها.
2. تتم محاكمة العاملين الفنيين مسلكياً أمام المجلس الأعلى للرقابة المالية بصفته مجلساً تأديبياً، وبحيث يحال العاملون الفنيون إلى المجلس بقرار يصدر عن رئيس الجهاز في حالة الإخلال بالواجبات الوظيفية، أو ارتكاب مخالفة لأحكام قانون الجهاز والقوانين والأنظمة النافذة، أو في حال الإساءة بقول أو عمل أو كتابة إلى كرامة العامل الشخصية أو كرامة الجهاز (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة /68/).
3. للمجلس الأعلى للرقابة المالية أن يفرض مجموعة من العقوبات بحق العاملين الفنيين، وهي عقوبة اللوم (إخطار العامل بالتفتيش بكتاب يتضمن المخالفة المرتكبة وطلب اجتناب العودة إلى ارتكابها أو ارتكاب ما يماثلها)، وعقوبة قطع الراتب (حسم مبلغ لا يتجاوز /10%/ من الراتب الشهري غير الصافي لمدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة، وعقوبة إبطال الترفيع (حرمان العامل الفني من الترفيع لمدة لا تتجاوز السنتين)، وأخيراً عقوبة الصرف من الخدمة والتي يتم بناءً عليها إنهاء خدمة العامل بالتفتيش وتصفية حقوقه وفقاً لأحكام القانون (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة /67/).
4. لا يجوز إعادة العامل الفني المصروف من الخدمة إلى الجهاز أو أية جهة رقابية أخرى.
5. لرئيس الجهاز الحق في توجيه تدابير إلى العاملين الفنيين في حال قصور فاعليتهم وأدائهم في العمل وهي: الملاحظة الشفهية، الملاحظة المسجلة، التنبيه الشفهي، والتنبيه المسجل (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة /70/).
6. فيما يتعلق بالتتبعات القانونية في حق العاملين الفنيين بشأن الجرائم التي يرتكبونها أثناء قيامهم بالوظيفة أو

خارجها، فالأحكام المطبقة بهذا الخصوص مقتبسة من الأحكام المطبقة على القضاة.

7. لا تقبل مخاصمة العاملين بالتفتيش إلا في حالتي الغش والتدليس (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة /69/). ولا تقام دعوى الحق العام في الجرائم التي يرتكبها العاملون الفنيون أثناء قيامهم بالوظيفة أو خارجها إلا من قبل النائب العام، وذلك بالاستناد إلى إذن من اللجنة المشار إليها في المادة /114/ من قانون السلطة القضائية لعام 1961م. أو طلب من المجلس الأعلى للجهاز عندما يتبين أثناء المحاكمة المسلكية وجود جرم، وفي هذه الحالة يرجئ المجلس النظر في الأمور المسلكية إلى حين البت بالأمور الجزائية بقرار مبرم (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة /71/).
8. أجاز النظام الداخلي للجهاز رد العاملين الفنيين لأحد الأسباب الآتية (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة 73):
   أ- إذا كان له أو لزوجته مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في القضية ولو بعد انحلال عقد الزواج.
   ب- إذا كان بينه وبين أحد المشكو منهم قرابة أو مصاهرة حتى الدرجة الرابعة.
   ت- إذا كان خطيباً لأحد المشكو منهم.
   ث- إذا سبق أن كان وكيلاً لأحد المشكو منهم في أعماله الخصوصية أو وصياً أو قيماً عليه.
   ج- إذا كان أحد المشكو منهم قد اختاره حكماً في قضية سابقة.
   ح- إذا وجدت بينه وبين أحد المشكو منهم عداوة شديدة.
   خ- إذا كانت قد أقيمت مع أحد المشكو منهم أو أحد أقاربه أو مصاهريه حتى الدرجة الرابعة، دعوى مدنية أو جزائية خلال السنوات الخمس السابقة.
   د- إذا سبق أن كان، منذ أقل من سنتين، رئيساً مباشراً أو مرؤوساً لأحد المشكو منهم. وفي جميع هذه الحالات لا ينسحب سبب الرد على المحقق معهم الآخرين.

ويرى الباحث هنا ضرورة الإشارة إلى نقطة هامة، وهي أن قانون الجهاز لم يتطرق إلى موضوع رد العاملين بالتفتيش، وإنما تمت معالجة هذا الموضوع في النظام الداخلي للجهاز، وبحيث جاءت الأحكام متطابقة مع ما ورد بخصوص رد العاملين بالتفتيش لدى الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

3- اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية وصلاحياته:

يمارس الجهاز المركزي للرقابة المالية مجموعة من الاختصاصات التي تطال مجموعة من الجهات التي حددها القانون، وبحيث يتمتع الجهاز في معرض تنفيذ مهامه الرقابية بمجموعة من الصلاحيات والتفويضات. وهذا ما سنناقشه فيما يلي:

3-1- نطاق عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية:

تطال رقابة الجهاز مجموعة من الأشخاص القانونية، وبحيث يمارس الجهاز اختصاصاته على الجهات الآتية (قانون الجهاز، 2003، المادة /3/):

1. الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والوحدات الحسابية المستقلة.
2. المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الاقتصادية التابعة لها.
3. أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها.
4. المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن /25%/ كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك إحداثها.
5. الجهات التي تنص صكوك إحداثها على خضوعها لرقابة الجهاز.

ويعتبر جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مسؤولين أمامه، مسؤولية مادية وتأديبية، عن جميع المخالفات الإدارية والمالية والاقتصادية وفقاً للقواعد المنصوص عليها في قانون الجهاز ونظامه الداخلي، لاسيما (النظام الداخلي للجهاز، 2015، المادة /58/):

أ- ممثلو وزارة المالية، في الوزارات والإدارات والهيئات العامة والهيئات المحلية والوقفية، عن الأعمال والأموال والحسابات التي يتولون إدارتها أو مراقبتها.

ب- العاملون الذين يتولون إدارة ومراقبة الأموال والحسابات ومراقبة إدارتها في الجهات العامة الأخرى والجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

3-2- اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يتدخل الجهاز لمعالجة جملة من المسائل والقضايا وفقاً للقواعد القانونية الخاصة بهذا الشأن، ومن هذا المنطلق يمارس الجهاز الاختصاصات الآتية (قانون الجهاز، 2003، المادة /3/):

1. مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات، وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة، والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية، ووفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة، وللقواعد العامة للموازنة العامة للدولة.
2. الرقابة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي، والتثبت من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها.
3. الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات العامة الخاضعة لرقابة الجهاز فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات والنقل والإعادة للعمل وما في حكمها، والتثبت من مطابقتها للموازنة

العامة وللقوانين والأنظمة.

4. مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة، وذلك خلال سنة من تاريخ صدورها.
5. مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة من أمانات وسلف وحسابات جارية، والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
6. مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة، وما يقتضيه ذلك التأكد من توريد أصل القرض وفوائده إلى خزانة الدولة في حالة الإقراض، وكذلك سداد الدولة في حالة الاقتراض.
7. مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس بها.
8. فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف، وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها وبحث بواعثها، وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها.
9. مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف، والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي؛ للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة، وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة على أن يبدي ملاحظاته بشأنها إلى هذه الجهات، كما يبلغ الجهاز هذه الملاحظات في نفس الوقت إلى الوزير المختص. وعلى الجهة المعنية إبلاغ الجهاز عن الإجراءات التي اتخذتها لتصحيح الخلل وذلك خلال شهر من تاريخ ورود ملاحظات الجهاز.
10. تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية.
11. رقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع.
12. مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها.

ويمارس الجهاز اختصاصاته المبينة أعلاه **بطريق التدقيق والمراجعة:** من خلال الفحص المنتظم والموضوعي للسجلات والدفاتر والمستندات وغيرها من معلومات موضوعات الرقابة، **وبطريق التفتيش:** من خلال العمليات الطارئة التي يقوم بها المفتش لكشف مواقع الخلل ومواطن الخطأ والتلاعب، أو قيامه بإجراء الجرد المفاجئ على الموجودات، **وبطريق التحقيق:** من خلال عملية جمع الأدلة والإفادات لتحديد المسؤولية (أشرم، 1992، ص 222).

وبناءً على ما تقدم ذكره، يتضح أن القانون قد أناط بالجهاز إجراء جميع أنواع الرقابة: الرقابة المالية ورقابة الالتزام، وأضاف إليها صراحةً رقابة الكفاية والأداء والتحقق من أن استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من

الكفاية دون إسراف أو ضياع، وفي ذلك تطورٌ وانتقال من مفهوم الرقابة على قانونية التصرفات المالية إلى مفهوم اقتصادية وكفاءة وفعالية تلك التصرفات ومدى تحقيق الأهداف المحددة وفقاً للخطط الموضوعة والتي من أهمها الخطة المالية الأساسية السنوية (الموازنة العامة للدولة). كما أعطي الجهاز صلاحية التحقيق في المخالفات المالية وحوادث الاختلاس والإهمال وبحث بواعثها، وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها. إضافةً إلى قيامه بأعمال التفتيش والتي يمارسها من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب الجهات العامة، أو بناءً على إخبار صريح مقدم من قبل المخبر (قانون الجهاز، 2003، المادة /3/).

3-3- صلاحيات الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يتمتع الجهاز المركزي للرقابة المالية، في سبيل مباشرة اختصاصاته ومسؤولياته المبينة في القانون، بمجموعة من الصلاحيات أهمها:

1. التفتيش وفحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها في الجهات التي توجد فيها أو في مقر الجهاز.
2. للجهاز الحق في أن يفحص عدا المستندات والسجلات المنصوص عليها في قانونه أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل.
3. يحق للجهاز الاتصال المباشر بجميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابته، وله حق مراسلتهم والتفتيش المفاجئ على أعمالهم.
4. للجهاز، في سبيل التثبت من أن النفقات صرفت في الأغراض التي خصصت الاعتمادات من أجلها وأن الأعمال قد تم تنفيذها بتلك النفقات، الحق في الرقابة والتفتيش على تلك الأعمال وتقييم نتائجها ومدى تحقيقها للأهداف المقررة (قانون الجهاز، 2003، المادة /21/).
5. يتولى الجهاز التحقيق في المخالفات المالية كافة، وكذلك المخالفات الإدارية والاقتصادية والجزائية التي ينجم عنها آثار مالية، والمكتشفة من قبله أثناء قيامه بأعمال رقابته أو المحالة إليه حسب نصوص قانون عمله (قانون الجهاز، 2003، الفقرة /أ/ من المادة /23/).
6. للجهاز في سبيل القيام بأعمال الرقابة والتفتيش والتحقيق اتخاذ جميع الوسائل اللازمة لتحري المخالفات والكشف عنها، والاستماع إلى الشهود والتحقيق مع العاملين وغير العاملين وكف يدهم عن العمل والحجز على الأموال والاستعانة بالقوة الإجرائية، واستعمال جميع الوسائل اللازمة للمحافظة على الأموال العامة واسترداد الأموال الضائعة والمدفوعة على غير وجه حق (قانون الجهاز، 2003، الفقرة /أ/ من المادة /24/).

وقد حدد قانون الجهاز ونظامه الداخلي المخالفات التي تستوجب التحقيق والمساءلة، كما يلي (النظام

الداخلي للجهاز، 2015، المادة /22/):

1. الأفعال والممارسات المخالفة لأحكام القوانين والأنظمة النافذة التي يرتكبها العاملون في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز وغير العاملين، وتقديمهم للسلطة القضائية أو الهيئات التأديبية لمحاكمتهم مسلكياً أو جزائياً، واتخاذ الإجراءات القانونية والإدارية.
2. المخالفات المالية كافة، والمخالفات الإدارية والاقتصادية والجزائية التي ينجم عنها آثار مالية، والمكتشفة من قبل الإدارات المختصة أثناء قيامهم بالأعمال الرقابية أو تلك المحالة إلى الجهاز.
3. المخالفات المرتكبة بتفويض الصلاحيات والمسؤوليات وفقاً للأنظمة والقوانين النافذة واللوائح المقررة والقرارات الصادرة الناظمة لها.
4. الشكاوى والإخبارات المقدمة من المواطنين والمحالة أصولاً إلى مديرية التحقيق في الجهاز.
5. مخالفات القوانين والأنظمة والبلاغات والتعليمات الخاصة بشؤون العاملين المتعلقة (التعيين، الترفيع، الإعادة للعمل وما في حكمها، تخصيص المعاشات والتعويضات وضم الخدمات) للعاملين في الدولة وغير العاملين.
6. عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة، أو التأخر في الرد عليها بغير عذر مقبول. ويعتبر في حكم عدم الرد أن تجيب الجهة العامة إجابة الغرض منها المماطلة أو التسويف.
7. التأخير دون مبرر في إبلاغ الجهاز خلال الموعد المحدد بما تتخذه الجهة الإدارية المختصة بشأن المخالفة المالية التي يبلغها إليها الجهاز.
8. عدم موافاة الجهاز بغير عذر مقبول بالحسابات الختامية بالمواعيد المقررة، وكذلك التأخير في تقديم المستندات المؤيدة لها، أو بما يطلبه الجهاز من أوراق أو بيانات أو قرارات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها ومراجعتها، أو الاطلاع عليها طبقاً لأحكام قانونه.
9. مخالفة القوانين والأنظمة المالية، وتجاوز الاعتماد، وعدم قانونية الصرف بالنسبة للموازنة العامة والموازنات العائدة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.
10. كل إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، أو إلحاق الضرر بالأموال العامة.
11. سرقة واختلاس وإساءة الائتمان، وكل إسراف وتبذير في إدارة واستخدام الأموال العامة.
12. التقصير في تحقيق الشروط المناسبة لشراء أو بيع المواد اللازمة والمنتجات، أو عقد نفقات ليست ضرورية ولا تقتضيها المصلحة العامة.
13. عدم إرسال الصكوك الخاضعة للتأشير ضمن المهل المنصوص عليها في قانون الجهاز.

ومما تقدم نجد أن للجهاز في سبيل إنجاز مهامه الرقابية والتفتيشية والتحقيقية الصلاحيات الواسعة لتحري المخالفات، وكشف مواطن الخلل والانحراف، واتخاذ ما يلزم من إجراءات بهدف الحفاظ على الأموال العامة.

وتعتبر صلاحية إلقاء الحجز الاحتياطي على الأموال من أهم الصلاحيات التي أعطيت لرئيس الجهاز، والتي تستعمل كتدبير احترازي يهدف لضمان حقوق الدولة المالية.

3-4- الرقابة على الإيرادات وتمويل عجز الموازنة العامة:

أناط القانون بالجهاز المركزي مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات، إلا أن رقابة الجهاز لا تزال مقتصرة على جوانب الإنفاق دون إيلاء الإيرادات الاهتمام اللازم، وهذا ما أكدته خطة عمل الجهاز للعام 2021 والتي أكدت عزم الجهاز على تفعيل عمله في مجال رقابة الإيرادات العامة[16]. وتبرز أهمية هذا الموضوع مع ازدياد لجوء الحكومة للاقتراض من المصرف المركزي لتمويل عجز الموازنة العامة للدولة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (3-1): عجز الموازنة العامة للدولة المقدر خلال الأعوام (2018 – 2022)[17]

	2018	2019	2020	2021	2022
النفقات العامة (مليار ل. س)	3187	3882	4000	8500	13325
- الإنفاق الجاري	2362	2782	2700	7000	11325
- الإنفاق الاستثماري	825	1100	1300	1500	2000
الإيرادات العامة (مليار ل. س)	2378	2936	2545	5016	9207
عجز الموازنة (مليار ل. س)	809	946	1455	3484	4118
- القروض والموارد الخارجية	9.5	6	1.44	1.06	0.5
- القروض الداخلية (أورق مالية حكومية)	0	0	0	500	600
- المأخوذ من الاحتياطي (التمويل من المصرف المركزي)	799.5	940	1453.56	1982.94	3517.5
نسبة العجز إلى إجمالي الموازنة العامة (%)	25.38	24.36	36.37	40.98	30.9
الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية (مليار ل. س)	9588	11904	غير متوفر	غير متوفر	غير متوفر
نسبة العجز إلى الناتج المحلي الإجمالي (%)	8.44	7.95	غير متوفر	غير متوفر	غير متوفر

[16] وذلك حسب تصريحات رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية لجريدة الوطن السورية بتاريخ 2021/1/12.

[17] الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مصدرها: وزارة المالية، المكتب المركزي للإحصاء.

يلاحظ من الجدول أعلاه ازدياد الحجم المقدر لعجز الموازنة العامة للدولة في سورية، والذي تتم تغطيته في الجزء الأعظم منه من خلال الاقتراض من مصرف سورية المركزي (الإصدار النقدي)، حيث درجت قوانين الموازنة العامة في سورية على إدراج مواد فيها تلزم مصرف سورية المركزي بمنح وزارة المالية "صندوق الدين العام" قروضاً وسلفاً لتسديد العجز التمويني وعجز الموازنة العامة للدولة. وبحيث تضاف القروض والسلف التي تمنح بموجب هذه القوانين إلى العناصر الداخلة في الفقرتين /1/، /5/ من المادة /34/ من قانون مصرف سورية المركزي ونظام النقد الأساسي رقم /23/ لعام 2002 وتعديلاته.

ولا بد في هذا المجال من التأكيد على الآثار السلبية الناجمة عن إتباع سياسة التمويل النقدي لعجز الموازنة العامة، والذي يؤدي إلى زيادة مستوى السيولة المحلية ونمو العرض النقدي بمستوى لا ينسجم مع النمو في الناتج المحلي الإجمالي، الأمر الذي يؤدي إلى دفع القوى المحركة للطلب مترافقاً مع عدم مرونة العرض وضعف الجهاز الإنتاجي، الأمر الذي يؤدي إلى دفع المستوى العام للأسعار للارتفاع من جديد (ياغي، 2017، ص 7).

ويتطلب تنامي عجز الموازنة وزيادة الاحتياجات التمويلية من السلطات المالية العمل على تعزيز الوضع المالي بتخفيض عجز الموازنة العامة ومستويات الدين العام من خلال تطبيق وسائل فعالة لزيادة حصيلة الإيرادات العامة وتنوعيها، وضبط الإنفاق العام. كما ينبغي للسلطات رفع كفاءة عمليات إدارة الدين العام، وتطوير أسواق أدوات الدين، وبالتالي الاتجاه إلى تغطية العجز من خلال إصدار الأوراق المالية الحكومية، وتقليل حالات اللجوء إلى المصرف المركزي للحصول على تمويل تضخمي (يوسف، 2019). وفي هذا السياق **يرى الباحث** ضرورة قيام الجهاز المركزي بالرقابة على تنفيذ الإيرادات العامة بما فيها الإيرادات الاستثنائية المستخدمة في تغطية عجز الموازنة، والقيام بإجراء رقابة سنوية على أنشطة إدارة الدين العام لما لهذا الأمر من أهمية في دعم الشفافية والمساءلة في الإدارة المالية.

4- تقارير الجهاز المركزي للرقابة المالية:

يبلغ الجهاز المركزي للرقابة المالية نتائج أعماله إلى الجهات المختصة بصورة تقارير تصدر عنه، وبحيث يتولى الجهاز إعداد مجموعة من التقارير كما يلي (قانون الجهاز، 2003، المادة /30/):

- يعد الجهاز تقريراً سنوياً عن نتائج أعماله يقدمه إلى رئيس مجلس الوزراء.
- يعد الجهاز تقريراً عاماً عن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة، ويرفعه إلى رئيس مجلس الوزراء مع مشروع الحساب العام.
- يعد الجهاز تقريراً بشأن الحسابات الختامية والميزانية الختامية لكل جهة عامة ذات طابع اقتصادي أو جمعية تعاونية أو هيئة معانة على حدة، ويبلغه إلى الجهة المختصة بتصديق تلك الحسابات والميزانية، ولا يمكن لهذه الجهة أن تصدق الحسابات والميزانية الختامية إلا بعد أن يقدم إليها تقرير الجهاز وتطّلع عليه. وعلى

الجهات العامة المذكورة أن تقدم حساباتها وميزانياتها الختامية إلى الجهاز خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية.

- يعد الجهاز ملاحظاته عن مراقبة الحسابات والسجلات ونتائج الأعمال ومعايير الأداء ومعدلاته، ويبلغها إلى الوزراء ومجالس إدارة المؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها كل فيما يخصه.
- أما فيما يتعلق بتبليغ **تقارير تحقيق القضايا الجزائية**، فيتم ذلك بأن يحال التقرير ووثائقه وكتاب الاعتماد وقرارات الحجز الاحتياطي إلى المحامي العام، ويبلغ نسخة عن التقرير فقط إلى: (1. رئيس مجلس الوزراء بحال كان التحقيق بناءً على طلبه أو بحال وجود مقترحات /صرف من الخدمة، حرمان من التعاقد/ أو بحال ارتأى رئيس الجهاز ذلك، 2. الوزير المختص، 3. المحافظ بحال كانت الجهة مرتبطة به، 4. إدارة قضايا الدولة بحال كانت الجهة من الجهات ذات الطابع الإداري، 5. الجهة المعنية بالتحقيق، 6. الجهات العامة الأخرى بحال وجود مقترحات أو طلبات يقع على عاتقها تنفيذها، 7. أي جهة يقدر رئيس الجهاز ضرورة إبلاغها).
- وفيما يتعلق بتبليغ **تقارير تحقيق القضايا الإدارية والمسلكية**، فيتم ذلك بأن تحال التقارير وكتب الاعتماد إلى الوزير المختص، ويبلغ نسخة عن التقرير فقط إلى: (1. رئيس مجلس الوزراء بحال كان التحقيق بناءً على طلبه أو بحال وجود مقترحات /صرف من الخدمة، حرمان من التعاقد/ أو بحال ارتأى رئيس الجهاز ذلك، 2. الوزارة المختصة، 3. المحافظ بحال كانت الجهة مرتبطة به، 4. الجهة المعنية بالتحقيق، 5. الجهات العامة الأخرى بحال وجود مقترحات أو طلبات يقع على عاتقها تنفيذها، 6. أي جهة يقدر رئيس الجهاز ضرورة إبلاغها) (النظام الداخلي للجهاز، 2015، الفقرة /سادساً/ من المادة /52/).

وفي هذا الصدد، ألزم القانون الجهات العامة أن تجيب على تقارير الجهاز وملاحظاته، وأن تلبي طلباته، وأن تتخذ الأعمال اللازمة لتحصيل المبالغ الضائعة والتي صرفت بغير وجه حق، أو التي أُهمل في تحصيلها أو بُذر في استعمالها، وذلك خلال شهر من تاريخ تبلغها.

وبناءً على ما تقدم، يتضح أن القانون ألزم الجهاز برفع تقرير سنوي حول نتائج أعماله، وتقرير عام عن الحساب العام الإجمالي للموازنة العامة إلى السلطة التنفيذية ممثلةً برئيس مجلس الوزراء، وفي الوقت نفسه لم يلزم القانون أو حتى يجيز للجهاز مخاطبة السلطة التشريعية أو تزويدها بأية تقارير رقابية. وهذا من المثالب التي **يرى الباحث** ضرورة معالجتها من أجل التأسيس لعلاقة مهنية بين الجهاز والسلطة التشريعية (ممثلةً بمجلس الشعب ولجانه المختصة بالموازنة والحسابات)، تتيح للسلطة التشريعية الاطلاع من خلال تقارير دورية على أنشطة الجهاز ونتائج أعماله، والاستفادة من خبرات الجهاز لمساعدتها على فهم أفضل لتقارير الرقابة والتوصيات والمقترحات والإجراءات المتخذة حيالها.

وفي هذا السياق، تجدر الإشارة إلى أن الجهاز المركزي للرقابة المالية يعتبر أن عمله لا يقاس بحجم المبالغ المكتشفة والمستردة فقط بل بمخرجات العمل الرقابي التي من شأنها أن تقلل حالات الفساد في الجهات التي يراقبها (ملخص التقرير السنوي للجهاز المركزي للرقابة المالية لعام 2020، ص 1). وتعتبر عملية إعداد مشروع قانون الحساب الختامي للموازنة العامة من أهم الأعمال التي يمارسها الجهاز بالتنسيق مع وزارة المالية، تمهيداً لعرضه على مجلس الشعب عملاً بالمادة /82/ من الدستور السوري التي ألزمت الحكومة بعرض الحسابات الختامية على المجلس في مدة لا تتجاوز عاماً واحداً منذ انتهاء السنة المالية، وفي هذا الإطار يعاني الجهاز من تراكم رقابي وتأخر في إنجاز القطع لعدد من السنوات، حيث ناقش مجلس الشعب مشروعي القانونين المتضمنين قطع الحساب الختامي للموازنة العامة للسنتين الماليتين (2017، 2018) في الشهر الثاني من العام الحالي (2022)، والذي أحالهما بدوره إلى لجنة الموازنة والحسابات لدراستهما وإعداد التقارير اللازمة بشأنهما. ويبرر الجهاز والحكومة هذا التأخر في إنجاز الحسابات الختامية بأسباب لها علاقة بفقدان وضياع الأصول والوثائق والسجلات لعدد من الجهات العامة نتيجة الحرب الظالمة على سورية (العدوي، 2022). وفيما يلي عرض لأهم مخرجات العمل الرقابي للأعوام (2017– 2020).

جدول (3–2): مخرجات عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية للأعوام (2017– 2020)[18]

	2017	2018	2019	2020
المبالغ المكتشفة (مليار ل. س)	4.419	11.42	13.148	6.720
المبالغ المكتشفة (الدولار الأمريكي)	483751	750000	455198	265483
المبالغ المكتشفة (اليورو)	10515	254000	415373	152091
المبالغ المستردة (مليار ل. س)	1.622	2.939	غير متوفر	2.285
عدد الجهات الخاضعة للرقابة	3500	3418	3699	3782
عدد الصكوك المنجزة فعلياً في قطاع التأشير	276017	285053	235588	256821
عدد المسابقات المعتمدة في قطاع التأشير	80	178	83	9
عدد الاختبارات المعتمدة في قطاع التأشير	183	286	60	10
عدد قرارات الحجز الاحتياطي	غير متوفر	26	35	غير متوفر
عدد قضايا التحقيق	99	126	غير متوفر	189

[18] الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مصدرها الموقع الرسمي للجهاز المركزي للرقابة المالية (http://cofc.gov.sy).

5- استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية:

تعتبر الاستقلالية ركيزة بالغة الأهمية لكي يؤدي الجهاز وظائفه بكفاءة وفعالية، ويحقق أهدافه المتمثلة في الحد من هدر المال العام وإساءة استخدامه. ولذلك من الضروري معرفة مدى استقلالية الجهاز المنصوص عليها في قانون إحداثه، والذي أكد في مادته الثانية على أن الجهاز المركزي للرقابة المالية هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، ونص في المادة /33/ منه بأن يخصص للجهاز فرع مستقل بالموازنة العامة للدولة ويعتبر رئيس الجهاز آمر التصفية والصرف لنفقات الجهاز (قانون الجهاز، 2003، المادة /33/).

وفي سبيل معرفة درجة استقلالية الجهاز قام الباحث باستخدام أداة التقييم المعدة من قبل خبراء البنك الدولي في العام 2021م، والتي تشتمل على (10) مؤشرات تستند إلى المعايير والممارسات الدولية ومن أهمها إعلان ليما (ISSAI 1) وإعلان مكسيكو (ISSAI 10)، وبحيث تمت صياغة هذه المؤشرات في شكل أسئلة بسيطة يجاب عليها بنعم أو لا، مع تقديم تفسير مكتوب لأغراض تقييم ضمان الجودة، ويتم الحصول على درجة عند الإجابة بـ (نعم) وعلى صفر عند الإجابة بـ (لا). فيما تستحق نصف درجة عند تقديم جزء من الإجابة. وتشير الدرجة الإجمالية على المقياس المتدرج من (صفر) إلى (10) إلى مستوى تقييم استقلالية الجهاز، حيث يمثل العدد (10) النهاية العظمى، والعدد (صفر) النهاية الصغرى (مؤشر استقلالية المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، 2021). ويوضح الجدول (3-3) التالي كيفية تحديد مستوى استقلالية الجهاز الرقابي:

جدول (3-3): تحديد درجة الاستقلالية[19]

الفئة	التعريف	الدرجة
عالية جداً	استيفاء جميع مؤشرات الاستقلالية	10
عالية	استيفاء معظم مؤشرات الاستقلالية	9 - 9.5
كبيرة	استيفاء العديد من مؤشرات الاستقلالية	8 - 8.5
متوسطة	استيفاء بعض مؤشرات الاستقلالية	6 - 6.5
متدنية	استيفاء عدد قليل من مؤشرات الاستقلالية	0 - 5.5

وكانت نتائج تطبيق أداة التقييم على الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية كما هي موضحة في الجدول (3-4):

[19] المصدر: مجموعة البنك الدولي.

جدول (3-4): استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية وفقاً لمؤشر البنك الدولي لعام 2021[20]

المؤشرات	الأسئلة المتعلقة بالمؤشرات	الإجابة استناداً إلى قانون الجهاز لعام 2003	مستند الإجابة	النقاط وفقاً لمؤشر البنك الدولي
1. الإطار الدستوري والقانوني	هل تنص الأحكام الدستورية ذات الصلة على إنشاء الجهاز، وكذلك مدة بقاء رئيسه في منصبه وعزله واستقلاليته، وهل يتم تنفيذ ذلك؟	**لا**	لم ينص الدستور السوري للعام 2012 على إنشاء جهاز للرقابة المالية أو الإدارية في سورية.	**صفر**
2. الشفافية في عملية تعيين رئيس الجهاز	هل يعين رئيس الجهاز بطريقة شفافة وموضوعية تتفق مع متطلبات الإطار القانوني؟	**لا**	المادة /11/ من قانون الجهاز: يعين رئيس الجهاز بمرسوم ويعامل معاملة الوزير من حيث الصلاحيات والحقوق والواجبات....	**صفر**
3. الاستقلالية المالية	هل يكفل الإطار القانوني والممارسات التشغيلية الحرية للجهاز في عرض متطلبات موازنته على الهيئة العامة التي تقر الموازنة العامة؟	**لا**	يعد الجهاز موازنته بنفس الإجراءات والترتيبات التي تتبع لدى الوزارات وجهات القطاع العام الإداري، حيث يوجد في الجهاز دائرة محاسبة يرأسها محاسب الإدارة الذين يعين من ملاك وزارة المالية. وتتولى هذه الدائرة اختصاصات شبيهة بالاختصاصات التي تمارسها الإدارات المالية	**نصف درجة**

[20] الجدول من إعداد الباحث.

			في جهات القطاع العام الإداري، والتي أهمها: إعداد مشروع موازنة الجهاز وتعديلاته وتوزيع اعتمادات وصكوك عقد النفقات (النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية، 2015، المادة /26/). وليس للجهاز مخاطبة مجلس الشعب بهذا الخصوص.	
	هل يستطيع الجهاز استخدام الموازنة المخصصة له بدون قيود تفرضها وزارة المالية أو أي جهة أخرى (باستثناء تلك المطبقة على جميع الوزارات بشكل عام)؟	**نعم**	المادة /33/ من قانون الجهاز: "... ويعتبر رئيس الجهاز أمر التصفية والصرف لنفقات الجهاز".	
4. أنواع المراجعات	هل يقوم الجهاز فعلياً بإجراء المراجعات المالية والخاصة بالامتثال والأداء؟	**لا**	أعطى القانون للجهاز صلاحية إجراء الرقابة بأنواعها الثلاثة ونصت الفقرة /ك/ من المادة /4/ على اختصاص الجهاز بالقيام برقابة الكفاية والأداء. إلا أنه إلى الآن لم يمارس هذا الاختصاص على جهات القطاع العام الإداري.	**صفر**
5. الاستقلالية التشغيلية	هل يكفل الإطار القانوني والممارسات التشغيلية استقلالية الجهاز من الناحية	**لا**	أعطى القانون لرئيس مجلس الوزراء صلاحيات واسعة تتيح له التدخل في إدارة	**صفر**

	التشـــغيلية عـــن الســـلطتين التشـريعية والتنفيذيـة فـي أداء وظائفه وإدارة شؤونه؟		شؤون الجهاز، وذلك في عدد مـن المـواد منهـا علـى سـبيل المثـــال: /8/، /12/، /23/، /26/.	
6. الاســـتقلالية في التوظيف	هل يتمتع الجهاز بالحرية في تقرير جميـع الأمـور المتعلقـة بالموارد البشرية اللازمـة لأداء وظائفــه بفعاليــة فــي حــدود الموازنة المتاحة؟	**لا**	المـــادة /16/ مـــن قـــانون الجهـاز التـي تضـمنت شـروط إشـغال الوظـائف الفنيـة فـي الجهاز.	**نصف درجة**
	هـل يمكـن للجهـاز الاسـتعانة بخبراء من خارج الجهاز ودفـع مقابل خدماتهم؟	**نعم**	المـــادة /25/ مـــن قـــانون الجهاز.	
7. التفـــــويض بإجراء المراجعة	هـل يكفـل الإطـار القـانوني والممارسات التشغيلية تفويض الجهـــاز بمراجعـــة جميـــع الإيـرادات والمصـروفات فـي موازنـة الدولـة، بمـا فـي ذلـك جميـــع أنشـــطة الحكومـــة المركزية؟	**نعم**	المادة /4/ من قانون الجهاز.	**درجة**
8. الاســـتقلالية فـــي نطـــاق المراجعة	هـل يتمتـع الجهـاز بسـلطة كاملـة وغيـر مقيـدة لتقريـر طبيعـــة عمليـــات المراجعـــة ونطاقهـــا ومـــداها واختيـــار الجهات التي تخضع للمراجعة خلال مدة زمنية معينة؟	**نعم**	المـــادة /20/ مـــن قـــانون الجهاز.	**درجة**
9. الاطلاع على الســـــــجلات والمعلومات	هل يكفـل القـانون والممارسـة العمليـة للجهـاز الاطـلاع بـلا قيـود علـى جميـع المعلومـات والســـجلات والإيضـــاحات اللازمـة فـي إجـراء المراجعـة،	**نعم**	المـــادتين /21/، /28/ مـــن قانون الجهاز.	**درجة**

	مع توفير وسائل انتصاف ملائمة حال رفض طلبات مشروعة للاطلاع على أي مما سبق؟			
10. الحق في رفع تقارير المراجعة والالتزام بذلك	هل من حق الجهاز ومن واجبه دستورياً رفع تقارير، على الأقل سنوياً، بنتائج المراجعة إلى السلطة التشريعية؟	**لا**	لم يلزم القانون الجهاز، ولم يعط له الحق برفع أي تقارير إلى السلطة التشريعية.	**صفر**
	هل تحديد المحتوى والصيغة والتوقيت متروك تماماً للجهاز (ما لم يحدد خلاف ذلك في القانون)؟	**لا**	المادة /30/ من قانون الجهاز.	
	هل ينشر الجهاز تقارير المراجعة للجمهور؟	**لا**	الجهاز غير ملزم بنشر تقاريره للجمهور، إلا أن الجهاز أتاح حديثاً على موقعه الالكتروني تقارير تتضمن ملخص سنوي عن نتائج أعماله للعامين 2019، 2020م.	
مجموع الدرجات				**(4) درجات**

ومن الجدول أعلاه نجد بأن الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية حصل على الدرجة (4) وفقاً لمؤشر البنك الدولي، وبالتالي يمكننا تقييم استقلالية الجهاز على أنها متدنية.

ويرى الباحث، أنه من الأهمية بمكان ذكر مجموعة من الملاحظات حول استقلالية الجهاز، وعلاقته بالسلطتين التنفيذية والتشريعية:

1. لم يرد في دستور الجمهورية العربية السورية الصادر في العام 2012م والمعمول به حالياً، أي إشارة لإنشاء جهاز أعلى للرقابة المالية، أو أي نص على استقلالية هكذا جهاز.
2. إن ارتباط الجهاز المركزي للرقابة المالية برئيس مجلس الوزراء يُفترض أن يعطي للجهاز استقلالية عن

الجهات الخاضعة لرقابته؛ الأمر الذي يمكنه من الاضطلاع بمهامه بصورة موضوعية وفعالة، ولكن هذا الارتباط أيضاً قد يجعل الجهاز عرضةً للتأثير الخارجي من قبل رئيس مجلس الوزراء بحكم الصلاحيات المعطاة له[21].

3. ارتباط الجهاز برئيس مجلس الوزراء يدعم استقلالية الجهاز في ممارسة اختصاصاته وسلطاته الرقابية على جميع العاملين في الجهات الخاضعة لرقابته، والذين جعلهم قانون الجهاز في المادة /20/ منه مسؤولين أمام الجهاز من الناحية المالية، ويخضعون لتفتيشه ومراقبته. إلا أن قانون الجهاز لم يُخضع أصحاب المناصب (المحافظين والوزراء) لرقابة الجهاز حيث نص أنه "عند ورود مخالفات تتعلق بأصحاب المناصب يتم رفع هذه المخالفات إلى رئيس مجلس الوزراء".
4. تتمتع وزارة المالية بصلاحيات فيما يتعلق بإعداد وتنفيذ موازنة الجهاز عن طريق الدور الذي يمارسه محاسب الإدارة في هذا المجال، وفي هذا مساس باستقلالية الجهاز من الناحية المالية.
5. ليس هناك نص في الدستور أو القانون ينظم العلاقة بين الجهاز المركزي للرقابة المالية ومجلس الشعب (صاحب الاختصاص الأصيل في الرقابة على أعمال الحكومة). وعليه فالجهاز غير ملزم بنص قانوني بتقديم تقارير دورية أو سنوية إلى مجلس الشعب.
6. لا يوجد في قانون الجهاز ونظامه الداخلي أي نص حول علاقة الجهاز بإدارات الرقابة الداخلية الموجودة في الجهات العامة الخاضعة لرقابة الجهاز، وآليات استفادة الجهاز من نتائج أعمالها.

6- عضوية الجهاز المركزي في المنظمات الفنية المتخصصة بالرقابة المالية الحكومية:

يشارك الجهاز المركزي للرقابة المالية، بوصفه الجهاز الأعلى للرقابة المالية في سورية، في عضوية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (The International Organization of Supreme Audit Institutions) والمعروفة اختصاراً بالإنتوساي (INTOSAI)، وعضوية المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (The Arab organization of Supreme Audit Institutions) والمعروفة اختصاراً بالأرابوساي (ARABOSAI)، ويسعى الجهاز من خلال هذه العضوية إلى تبادل المعارف والخبرات مع باقي الأجهزة الرقابية على المستوى الدولي والإقليمي، والاستفادة من التوجهات الحديثة في مجال الرقابة المالية.

---

[21] يتمتع رئيس مجلس الوزراء بمجموعة من الصلاحيات ذات الصلة بعمل الجهاز، ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

- يجوز نقل العاملين الفنيين إلى خارج الجهاز بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح من المجلس الأعلى للرقابة المالية (المادة /32/ من قانون الجهاز).
- في حال حصل خلاف حول التأشير، وعرضت القضية على المجلس الأعلى للرقابة وأصدر قراره بشأنها، أعطى القانون للوزير المختص الحق في حال عدم قبوله لقرار المجلس أن يعرض القضية على رئيس مجلس الوزراء، فإذا اتخذ رئيس مجلس الوزراء على مسؤوليته خلال مهلة شهر على الأكثر قراراً بقبول المعاملة أعيدت إلى الجهاز للتأشير عليها بتحفظ (المادة /26/ من قانون الجهاز).

وسنتعرف فيما يلي على هاتين المنظمتين:

6-1- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي):

تأسست المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) في العام 1953م باعتبارها منظمة مستقلة بذاتها، ذات استقلالية، وغير سياسية، بهدف النهوض بتبادل الآراء والتجارب، في مجال الرقابة الحكومية، بين الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء فيها. وتركز منظمة الإنتوساي جهودها لتحقيق مجموعة من الأهداف مستقبلاً، وهي (الإنتوساي في 50 عام، ص 30):

1. الاستمرار في تعزيز تبادل الآراء والمعلومات والتجارب بين الأجهزة الرقابية والتطور المستمر للأجهزة الأعضاء تقودها في ذلك مبادئ المساواة بين جميع الأعضاء ومشاركتهم التطوعية في عمل الإنتوساي.
2. التصرف باعتبارها المتحدث باسم الأجهزة الرقابية وصوتها المفوض في المجموعة الدولية.
3. تحسين كفاءة الجهاز الرقابي في مساندة جهود الإدارة الحكومية من أجل تحقيق نتائج أفضل، وبلوغ مستوى أعلى من الشفافية، وضمان المساءلة، والمحافظة على المصداقية، ومحاربة الفساد، وتعزيز ثقة الجمهور، واتباع سياسة ذات كفاءة فيما يتعلق بإنتاج الإيرادات، وضمان استعمال أفضل للأموال العامة بما يخدم مصالح المواطنين.
4. دعم قيام أجهزة رقابية قوية ومتعددة الاختصاصات قادرة، من خلال القيام بدور نموذجي، على الاضطلاع بالقيادة وعلى المساهمة في تطوير وتبني معايير وتوجيهات فنية ملائمة وفعالة للرقابة الحكومية.
5. تعزيز قدرات الأجهزة الرقابية ومهاراتها الفنية من خلال التدريب، واستعمال الأدوات الإلكترونية والتقنية، ومختلف الإجراءات التنموية التي تتماشى مع احتياجات كل جهاز رقابي.
6. طبقاً لشعار الإنتوساي "**التجربة المتبادلة تنفع الجميع**" ومن خلال استعمال وسائل الاتصال الجديدة، تشجيع الأجهزة الأعضاء على التعاون والمشاركة والتطور المستمر من خلال تبادل المعرفة والمهارات، بما في ذلك المقاييس المرجعية، والدراسات المتعلقة بأفضل الممارسات، والبحث في مواضيع ذات فائدة وصلة بالنسبة إلى جميع أعضاء الإنتوساي.
7. تشجيع الأجهزة الرقابية، في نطاق سلطاتها وصلاحياتها، على التصرف بشكل متزايد، كمصدر استشارة للسلطتين التنفيذية والتشريعية في الدولة، إلى جانب القيام بالعمل الرقابي التقليدي في نطاق سلطاتها القانونية.
8. مواصلة تطوير هيكل الإنتوساي وتنظيمها استجابة للحاجات الآخذة في البروز، والمحافظة على تميز الإنتوساي باعتبارها منظمة دولية نموذجية.

ويتضمن إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية ثلاث فئات من التوجيهات والإصدارات المهنية، هي:

الفئة الأولى: مبادئ الإنتوساي:

وهي عبارة عن مبادئ تأسيسية ومبادئ أساسية. وللمبادئ التأسيسية أهمية تاريخية، حيث أنها تحدد الدور والوظائف التي يجب أن تطمح إليها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وقد تكون هذه المبادئ غنية بالمعلومات المفيدة بالنسبة إلى الحكومات والبرلمانات وكذلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والجمهور العام، ويمكن استخدامها كمرجعية في إطار عملية تحديد الصلاحيات الوطنية للأجهزة الرقابية العليا. وتدعم المبادئ الأساسية المبادئ التأسيسية، وتوضح دور الأجهزة الرقابية في المجتمع وكذلك الشروط المسبقة الرفيعة المستوى اللازمة لحسن سير عملها وسلوكها المهني.

الفئة الثانية: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

المعايير الدولية للأجهزة العليا (The International Standards of Supreme Audit Institutions)، والمعروفة اختصاراً (ISSAI) وهي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام. وتهدف هذه المعايير إلى تحقيق الأغراض التالية:

1. ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية.
2. تعزيز مصداقية تقارير الرقابة المالية بالنسبة إلى المستخدمين.
3. تعزيز شفافية العملية الرقابية.
4. تحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى.
5. تحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام.

الفئة الثالثة: إرشادات الإنتوساي:

توضع الإرشادات من جانب الإنتوساي من أجل دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراقبين الأفراد في المسائل التالية:

1. كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً في الأداء المالي، أو عمليات رقابة الالتزام.
2. كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياً في الواجبات والالتزامات الأخرى.
3. كيفية فهم موضوع محدد وتطبيق المعايير الدولية ذات الصلة.

وبناءً على ما سبق، يمكن القول بأهمية وفاعلية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) في تعزيز الحوكمة وتدعيم الكفاءة والفعالية والشفافية في الإدارة العامة، **ويرى الباحث** ضرورة قيام

الجهاز المركزي بتعزيز علاقاته مع منظمة الإنتوساي والأجهزة الأعضاء للاستفادة من خبراتهم وتجاربهم في مجال الرقابة الحكومية وخاصةً رقابة الأداء.

6-2- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي):

تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) في العام 1976م، وذلك وفقاً لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد في القاهرة. حيث تم تنظيم العمل في المنظمة بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة في العام 1976م. والتي ألغيت وحلّ محلّها النظام الأساسي للمنظمة الذي تم إقراره في المؤتمر الثالث المنعقد في تونس عام 1983م. وقد تم إدخال تعديلات على هذا النظام من قبل الجمعية العامة وآخرها كان تعديل بعض أحكامه خلال الدورة الحادية عشرة للجمعية العامة المنعقدة بدولة الكويت سنة 2013م.

وتتكون منظمة الأرابوساي من: الجمعية العامة، والمجلس التنفيذي، والأمانة العامة التي تقوم بأعمالها حالياً دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية والتي يشغل رئيسها الأول منصب الأمين العام للمنظمة.

وتعتبر جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية، الأعضاء في جامعة الدول العربية، أعضاءً في منظمة الأرابوساي. وتهدف منظمة (الأرابوساي) كواحدة من الهيئات الإقليمية ذات الصلة بالمنظمة الدولية (الإنتوساي) إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، هي:

1. تنظيم وتنمية التعاون بمختلف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء، وتوطيد الصلات بينها.
2. تشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء، والعمل على رفع مستوى هذه الرقابة في المجالين العلمي والعملي.
3. تقديم المساعدة اللازمة للدول العربية التي ترغب في إنشاء أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة، أو التي ترغب في تطوير الأجهزة القائمة لديها.
4. العمل على توحيد المصطلحات العلمية بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية.
5. العمل على نشر الوعي الرقابي في الوطن العربي تعزيزاً لدور الأجهزة الرقابية في أداء مهامها.
6. تنظيم وتعزيز التعاون بين الأجهزة الأعضاء في المنظمة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول العربية، والمنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية "الإنتوساي" والهيئات الدولية الإقليمية الأخرى التي لها صلة بأعمال الرقابة المالية.
7. السعي لتكليف المنظمة بتسمية هيئات الرقابة المالية التي تتولى مراقبة حسابات جامعة الدول العربية وغيرها من المنظمات والهيئات والشركات التابعة لها أو الممولة من قبلها، أو من قبل الدول العربية والعمل على رفع مستوى الرقابة فيها.

ولطالما حرصت كافة الدول (ومنها الدول العربية) على إنشاء الأجهزة العليا للرقابة، وأصدرت القوانين والتعليمات الناظمة لعملها، والتي تعطيها التفويض والصلاحيات اللازمة للقيام برقابتها على المال العام وحمايته والمحافظة عليه من الهدر والاختلاس، وللتأكد من استخدامه بكفاءة وفعالية في تحقيق الأهداف العامة للدولة، وبما يسهم في استقرار وتنمية هذه الدول (بدوي، كانون الأول 2018، ص 1)، وكانت سورية، كما رأينا في بداية هذا المطلب، من أوائل الدول العربية التي اهتمت بالرقابة المالية، وسعت لإنشاء هيئة رقابة مالية عليا فكانت البداية بديوان المحاسبات إلى أن وصلنا إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية بتكوينه الحالي، **ولذلك يرى الباحث**، وانطلاقاً من أهمية البناء على الإرث المهني الذي تكون لدى الجهاز بمرور تلك السنوات، ضرورة قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بالعمل الفاعل في إطار المنظمة العربية (الأرابوساي)، والاستفادة من تجارب الدول الشقيقة، وتعميق أواصر التعاون والتنسيق في المجالات التي تخدم تعزيز استقلالية الجهاز، وتطوير أدائه الرقابي، وتبني المعايير الرقابية الدولية، وتأهيل وتدريب كوادره الفنية بما يلبي الطموحات في الارتقاء بجودة المنتج الرقابي وتحقيق التميز المهني المستدام.

المطلب الثاني

الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش

الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش هيئةٌ رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، وتهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على عمل إدارات الدولة ومؤسساتها المختلفة من أجل تطوير العمل الإداري، وحماية المال العام، وتحقيق الفعالية في الإنتاج ورفع مستوى الكفاية والأداء، إضافةً إلى تسهيلِ توفير الخدمات للمواطنين (قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش[22] رقم 24، 1981، الفقرة /أ/ من المادة /2/). مركز الهيئة (دمشق)، وارتباطها برئيس مجلس الوزراء ارتباط إداري فهي مستقلة وينبغي أن ينعكس استقلالها على العاملين بالتفتيش فلا يخضعون في ممارسة مهماتهم للتوجيه إلّا في حدود القوانين والأنظمة (النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش[23]، 2016، المادة /2/).

وسنناقش في هذا المطلب الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش من خلال ما يلي:

1- نشأة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

2- تنظيم الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

3- أهداف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش واختصاصاتها.

4- الرقابة التي تمارسها الهيئة، وأهداف العمل الرقابي والتفتيشي، وصلاحيات المفتشين.

5- تقارير الهيئة، ومعالجة نتائج أعمالها.

---

[22] قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم /24/ لعام 1981، وسيشار إليه لاحقاً بـ "قانون الهيئة".

[23] النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش الصادر بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم /250/ تاريخ 1990/6/14م، والمعدل بقرار رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش رقم /1130/ تاريخ 2016/11/24م، وسيشار إليه لاحقاً بـ "النظام الداخلي للهيئة".

1- نشأة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

بتاريخ 1951/2/13م صدر القانون رقم /93/ القاضي بتشكيل **مكتب تفتيش الدولة**، والذي تألف حينها من مفتشي الوزارات الذين نقلوا إلى ملاكه بالإضافة إلى مفتشين جدد عينوا في هذا المكتب. وقد أعطي هذا المكتب استقلالاً تاماً ووسعت اختصاصات مفتشيه، فأصبح لهم حق المبادرة بتفتيش الوزارات بناءً على شكاوى من الأفراد أو بدون شكوى وذلك بتكليف من رئيسهم أو الوزير المختص، واستثني من رقابة المكتب: وزارة العدل التي لها جهاز تفتيش خاص منصوص عليه في قانون السلطة القضائية، والبعثات في وزارة الخارجية التي سمي جهازها بالمرسوم رقم /1258/ تاريخ 1953/4/11م باسم نظام المفتشية العامة للبعثات السياسية والقنصلية، والمؤسسات العامة ذات الشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي. وبتاريخ 1962/10/31م صدر المرسوم التشريعي رقم /21/ الذي ألغى جميع الأحكام التي كانت استثنت المؤسسات العامة ذات الشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي، وأخضعها لرقابة المكتب. وأخيراً ألغي مكتب تفتيش الدولة بالمرسوم التشريعي رقم /182/ تاريخ 1969/8/12م، وهو النص القانوني الذي أُحدثت بموجبه الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش (الخاني، د. ت، ص 560).

وبعد مضي زهاء عشر سنوات على وجود الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وفي ضوء ممارستها مهماتها خلال هذه السنوات، ظهرت أمور استدعت توسيع صلاحياتها واختصاصاتها لتباشر مهماتها بصورة أشمل، وبما يحقق حماية الأموال العامة من الاعتداء والعبث والهدر (الأسباب الموجبة لمشروع تعديل قانون الهيئة، 1981، ص3). فجاء القانون رقم /24/ لعام 1981م الناظم لعمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، والذي ألغى المرسوم التشريعي رقم /182/ الصادر بتاريخ 1969/8/12م وتعديلاته كما ألغى الأحكام المخالفة لقانون الهيئة الجديد. وبحيث تضمن القانون الجديد مجموعة من التعديلات أهمها: توسيع مجال عمل الهيئة بإدخال جهات جديدة في نطاق رقابتها، وتوسيع اختصاصات الهيئة وصلاحياتها، والتأكيد على مبدأ وجود الرقابة الداخلية، وكذلك تنظيم علاقة الهيئة بالجهات العامة، وتوسيع اختصاصات وصلاحيات المجلس الأعلى للهيئة. كما عالج القانون الجديد مجموعة من الأمور ذات الصلة بحقوق العاملين الذين تستعين بهم الهيئة عند ممارسة مهماتها، وواجبات العاملين بالتفتيش وحقوقهم، وشروط التعيين في ملاك الهيئة أو النقل أو الندب إليها، وحصانة المفتشين وكيفية محاكمتهم وردهم.

2- تنظيم الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش (استقلالية الهيئة، تكوين الهيئة، العاملون في الهيئة):

وسنناقش تنظيم الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش من خلال الفقرات التالية:

2-1- استقلالية الهيئة، وعلاقتها مع هيئات الرقابة الأخرى:

الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بحسب تعريفها هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء، وبينت

التعليمات التنفيذية رقم /2/ لأحكام القانون /24/ الصادرة عن رئيس الهيئة في العام 1981م أن ارتباط الهيئة برئيس مجلس الوزراء هو ارتباط إداري بحت، واستقلال الهيئة ينبغي أن يحكم بطابعه كل أعمال الهيئة وتصرفاتها وممارساتها، وحتى مناهجها وخططها. وعملاً بنص المادة /44/ من قانون الهيئة، تمارس الهيئة اختصاصاتها بالتنسيق مع هيئات الرقابة الأخرى، وبحيث يصدر رئيس الهيئة، بالاتفاق مع رئيس هيئة التخطيط والتعاون الدولي ورئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية، خطط تنسيق دائمة مع هيئة التخطيط والتعاون الدولي والجهاز المركزي للرقابة المالية تحدد القواعد والأسس، ويمكن أن يعاد النظر فيها بطلب من أحد طرفي الخطة، وكذلك خطط عمل سنوية أو عارضة (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /106/). وسنناقش فيما يلي بعضاً من أهداف التنسيق:

- **التنسيق مع هيئة التخطيط والتعاون الدولي، ويستهدف ما يلي:**

1. تفادي ازدواجية العمل الرقابي، والحيلولة دون عرقلة سير العملين الإداري والإنتاجي.
2. إحاطة كلتا الهيئتين بكيفية سير تنفيذ الخطط، والصعوبات التي تتعرض لها ومبادرات بعض الإدارات في مجال تطوير وسائل التنفيذ، وذلك كله دون أن تكرر إحداهما العمل الرقابي الذي نفذته الأخرى.
3. تداول الهيئتين الرأي في: صيغ أداء الأعمال، وأسباب دفع العمل في التنفيذ، والحلول لتلافي معوقاته وصعوباته.
4. اطلاع الهيئة على ما تكشف عنه هيئة التخطيط والتعاون الدولي في معرض ممارستها مهامها، من حوادث جرمية، أو تصرفات، أو ممارسات، تقتضي تحقيقاً أو اتخاذ إجراء احترازي كالإجراء المنصوص في الفقرة /و/ من المادة الخامسة من قانون الهيئة[24].
5. تنفيذ بعض المهمات الرقابية الميدانية المشتركة بين الهيئتين من خلال خطط عمل سنوية أو عارضة.

- **التنسيق مع الجهاز المركزي للرقابة المالية، ويستهدف إضافةً لتفادي ازدواجية العمل الرقابي، والحيلولة دون عرقلة سير العملين الإداري والإنتاجي ما يلي:**

1. إحاطة الهيئة والجهاز بكيفية سير أعمال الجهات التابعة لرقابتهما، وملابساتها، والملاحظات عليها، وأثرها في النتائج ومقتضيات معالجتها، دون أن يتكرر العمل الرقابي بأدائه من قبل الجهتين.
2. تحديد مجالات العمل والموضوعات المشتركة بين الجهتين، وتوزيع الأعمال بينهما من خلال خطط العمل السنوية أو العارضة.
3. تبادل الجهتين التقارير بنتائج أعمالهما وتداول الحلول والإجراءات فيما بينهما.

---

[24] الإجراء الاحترازي يتمثل في الطلب من الجهات العامة بموافقة رئيس مجلس الوزراء وقف إجراءات العمل أو المهمات في حال احتمال وقوع ضرر على الأموال العامة أو وقوعه فعلاً.

2-2- تكوين الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

تتألف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش من المجلس الأعلى للهيئة، والإدارات المركزية، والإدارات الفرعية، ويتألف الجهاز العامل في الهيئة من (قانون الهيئة، 1981، المادة /7/):

- العاملين بالتفتيش المعرفين في المادة الأولى من قانون الهيئة وهم: رئيس الهيئة، ومعاونوه، ورؤساء المجموعات والفروع، والأقسام، والمديرون، والمفتشون، ومعاونو المفتشين، ويؤلف هؤلاء الجهاز الفني في الهيئة.
- الإداريين والمستخدمين والعمال.

ويعتبر **المجلس** السلطة العليا في الهيئة، يتولى مهماته وفق أحكام قانون الهيئة ويرأسه رئيس الهيئة، وتصدر قراراته وتعتمد توصياته بقرارات من رئيسه (النظام الداخلي للهيئة، 1990، المادة /8/)، ويشكل المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء ويتألف من (قانون الهيئة، 1981، المادة /8/):

- رئيس الهيئة.
- ثمانية أعضاء منهم معاونو رئيس الهيئة إضافةً إلى ممثل واحد عن كل من رؤساء المجموعات والفروع والأقسام ومديري المديريات الفنية وعن المفتشين يتم اختياره حسب الأقدمية في الهيئة.

ويتولى المجلس مجموعة من المهمات التي يمكن تصنيفها إلى ثلاث فئات (التعليمات التنفيذية رقم /2/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 31):

1. أمور يتناولها بالدراسة ويقترح التوصيات المناسبة بشأنها.
2. أمور يقرر فيها.
3. محاكمة العاملين بالتفتيش تأديبياً بصفة مجلس تأديب.

ويرأس الهيئة رئيس يُعين بمرسوم، ويعامل معاملة الوزراء في الصلاحيات والحقوق، ويتولى إدارة أعمال الهيئة والإشراف عليها ومتابعة تنفيذ قرارات المجلس، وهو مسؤول عن حسن سير الأعمال فيها (قانون الهيئة، 1981، المادة /13/). ولرئيس مجلس الوزراء دعوة رئيس الهيئة لحضور اجتماعات مجلس الوزراء والمجالس العليا التي يرأسها والاشتراك في المناقشات دون أن يكون له حق التصويت.

2-3- العاملون الفنيون في الهيئة (واجباتهم وحقوقهم، حصانتهم وكيفية محاكمتهم وردهم):

2-3-1- واجبات وحقوق العاملين الفنيين:

حددت المادة /26/ من قانون الهيئة مجموعة من الواجبات المترتبة على العامل بالتفتيش، وأهمها:

1. سلوك مسلك القاضي.
2. الالتزام بكتمان الأسرار التي يطلعون عليها بحكم وظيفتهم، باستثناء ما يقدمون منها إلى رؤسائهم، أو ما

يدلون به أمام القضاء والجهات التأديبية تطبيقاً لأحكام المادة /55/ من قانون الهيئة.

3. عدم مزاولة التجارة أو أي عمل آخر بالذات أو بالواسطة يتنافى مع واجبات الوظيفة وكرامتها.
4. عدم ممارسة الخبرة ولو بدون أجر.
5. عدم ممارسة التحكيم أو التدريس في الجامعات والمعاهد المتوسطة والمدارس المهنية أو الفنية إلا بإذن من رئيس الهيئة.

ويقسم العاملون بالتفتيش قبل مباشرتهم العمل اليمين التالية: "أقسم بالله العظيم وبشرفي ومعتقدي أن أقوم بوظيفتي بأمانة وبكتمان تام وأن انتهج المسلك الذي يحتمه الواجب وخدمة الشعب ومصلحته العامة وحماية أهدافه في الوحدة والحرية والاشتراكية". على أن يؤدي رئيس الهيئة ومعاونوه اليمين أمام رئيس مجلس الوزراء أما العاملون الآخرون فيؤدونها أمام رئيس الهيئة (قانون الهيئة، 1981، المادة /25/).

هذا وقد أجاز قانون الهيئة للعاملين بالتفتيش إذا شعروا بالحرج لأي سبب كان عند معالجتهم الموضوع المكلفين تحقيقه أن يطلبوا التنحي خطياً، ولرئيس الهيئة أن يأذن لهم بذلك (قانون الهيئة، 1981، المادة /27/). والأصل عدم توقف المفتش طالب التنحي عن معالجة القضية المكلف تحقيقها في انتظار إذن رئيس الهيئة، على أنه في حال كانت القضية بسيطة وغير مطلوب استعجال إنجازها، ولا يترتب على التوقف المؤقت ضياع بعض معالم القضية أو أدلتها، فمن الممكن استثناءً، وكإجراء اداري بحت وبموافقة من الرئيس المباشر التوقف أياماً في انتظار موافقة رئيس الهيئة على طلب التنحي (التعليمات التنفيذية رقم /2/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 46).

وفيما يتعلق بالحقوق المالية للمفتشين العاملين في الهيئة نبين ما يلي:

1. يتقاضى العاملون في الهيئة[25] أجورهم، وفق القواعد والأسس المحددة في قانون العاملين الأساسي، والتعليمات الصادرة تنفيذاً لأحكامه (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /201/).
2. يتقاضى العاملون في الهيئة التعويضات والحوافز المادية والمكافآت التشجيعية المنصوص عليها في قانون العاملين الأساسي وفق القواعد والأسس الناظمة لذلك، وذلك مع مراعاة أحكام المواد /28، 29، 30، 31/ من قانون الهيئة المتعلقة بتعويض التفتيش، وتعويض الانتقال (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /202/).
3. يتقاضى العاملون بالتفتيش تعويض تفتيش شهري يعتبر بمثابة تعويض طبيعة عمل، ويعد جزءً متمماً للراتب ولا يدخل في معرض تطبيق كل من قانون التأمين والمعاشات والتأمينات الاجتماعية كما لا يدخل في

[25] ويقصد بالعاملين في الهيئة، العاملون بالتفتيش وسائر العاملين في الهيئة.

حساب سقوف التعويضات الأخرى كافة أو ما هو في حكمها كيفما كانت صفتها أو تسميتها (قانون الهيئة، 1981، المادة /28/) .

4. أجاز قانون الهيئة الجمع بين تعويض التفتيش وتعويضات الاختصاص والتعويضات الفنية المقررة في الأحكام المرعية (قانون الهيئة، 1981، المادة /29/).
5. يتقاضى العاملون بالتفتيش تعويض الانتقال وأجور النقل بناءً على قائمة موقعة منهم يدون فيها تاريخا الذهاب والإياب باليوم والساعة (قانون الهيئة، 1981، المادة /31/).

2-3-2- حصانة المفتشين، وكيفية محاكمتهم وردهم:

تجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن الأحكام والقواعد المتعلقة بحصانة المفتشين ومحاكمتهم وردهم تتشابه إلى حد كبير أو تكاد تتطابق مع ما هو معمول به لدى الجهاز المركزي للرقابة المالية، باستثناء بسيط هو أن إحالة العامل بالتفتيش على المجلس الأعلى للهيئة بصفة مجلساً تأديبياً، تتم بقرار يصدر عن رئيس مجلس الوزراء بناءً على اقتراح رئيس الهيئة، أما بالنسبة للجهاز المركزي فالإحالة تتم بقرار يصدر عن رئيس الجهاز.

3- أهداف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش واختصاصاتها:

3-1- أهداف الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

حددت المادة الثانية من قانون الهيئة لعام 1981 أهداف الهيئة بما يلي:

1. **تطوير العمل الإداري**، ويكون ذلك عن طريق (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /أ/ من المادة /3/):
   - التحقق من حسن تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات ومن كفايتها، وعدم مخالفة التعليمات والأنظمة أحكام القوانين، وتتبع انعكاساتها من خلال التطبيق؛ للتوصية بتعديل ما تبدو الحاجة إلى تعديله من التشريعات والنظم والتعليمات.
   - تقويم أداء العمل والعاملين في مختلف قطاعات العمل، وفق أسس ومعايير موضوعية.
   - تعرف أوجه القصور والخلل والانحراف في مختلف جوانب العمل، وكشف أسبابها، واقتراح الحلول لمعالجتها.
2. **حماية المال العام**، وذلك عن طريق (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /ب/ من المادة /3/):
   - التحقق من: صحة أعمال جباية التكاليف المالية ضمن أحكام القوانين والأنظمة، وسلامة أساليب تحقيق الريعية ومختلف الإيرادات وإجراءاتها وآليتها، ومن سلامة الإنفاق وصحة إجراءاته والتزامه حدود الخطط والقوانين والأنظمة، واجتناب الهدر والإسراف.
   - التثبت من: حسن استخدام الموارد الاقتصادية والمادية بالكفاية المطلوبة، ووفق المعايير الفنية والعلمية، وحسن إدارة الأموال العامة وما هو في حكمها أو استثمارها وتوظيفها في مشروعات اقتصادية أو

اجتماعية منتجة.

- التأكد من حسن استخدام أسباب المحافظة على الأموال العامة وما هو في حكمها من الضياع أو الفساد أو التلف أو العبث، والتحقيق تمهيداً لتحديد مسؤوليات الخطأ والقصور والخلل والانحراف والتصرفات غير المشروعة وفق أحكام القوانين والأنظمة.

3. **تحقيق الفعالية في الإنتاج، ورفع مستوى الكفاية والأداء**، ويتم ذلك عن طريق (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /ج/ من المادة /3/):

- تتبع تنفيذ الخطط المعتمدة، وكشف الانحرافات عنها، وتحليل العوامل والأسباب التي أدت إليها، ومعالجتها بالتوصيات والمقترحات والطلبات الملائمة.
- التحقق من حسن استخدام الطاقات البشرية والمادية وأدوات الإنتاج المختلفة في تنفيذ الخطط، ومتابعة أسباب زيادة المردود، وتحسين النوع.

4. **تسهيل توفير الخدمات للمواطنين**، وذلك عن طريق (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /د/ من المادة /3/):

- التحقق من التزام الجهات المعنية بتوفير الخدمات العامة وفق الخطط وضمن البرامج المعتمدة وبالكفاية المطلوبة.
- معالجة الصعوبات والعثرات التي تواجه أداء الخدمات بالتوصيات والمقترحات والطلبات الكفيلة بتذليلها أو الحد من آثارها، وبتوجيه اهتمام المسؤولين والمعنيين بها.
- الكشف عن الخلل والقصور في أداء الخدمات العامة، والتحقيق تمهيداً لتحديد المسؤولية فيهما.
- توجيه أنظار الجهات المعنية والمسؤولة إلى ما يمكن تداركه من خدمات إضافية، أو من توسع في الخدمات المقررة واقتراح وسائل تمويلها، ومتابعة اعتمادها في الخطط.

وتجتهد الهيئة في أن تحقق أهدافها من خلال ممارستها الرقابة والتفتيش والتحقيق الإداري[26] لدى الجهات المحددة في القانون الناظم لعملها، مع الإشارة إلى أن النظام الداخلي للهيئة قد عرف **الرقابة** بأنها مفهوم عام وشامل يواكب العملية الإدارية منذ نشأتها ومسيرتها التنفيذية وينتهي إلى تقويم أداء المهمات خلال فترة زمنية محددة. أما **التفتيش** فهو أداة رئيسية من الأدوات الأخرى للرقابة كالتدقيق والتحقيق ويمارس بعد انتهاء العملية الإدارية (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /ب/ من المادة /4/).

3-2- نطاق عمل الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

تطال رقابة الهيئة مجموعة من الأشخاص القانونية، وبحيث تمارس الهيئة اختصاصاتها لدى الجهات الآتية:

[26] وصف قانون الهيئة التحقيق الذي تمارسه الهيئة بأنه تحقيق إداري بقصد تمييزه عن التحقيق القضائي.

1. حزب البعث العربي الاشتراكي، والقيادة المركزية للجبهة الوطنية التقدمية، فيما يتعلق بإدارة أموالها واستثمارها.
2. الوزارات والإدارات، باستثناء أمور التسليح والتنظيم والإعداد فيما يتعلق بوزارة الدفاع، والأمور المتعلقة بقوى الأمن الداخلي في وزارة الداخلية، والمسائل المتعلقة بالقضاء العادي والإداري والعقاري لأنها تدخل في نطاق اختصاص التفتيش القضائي.
3. البلديات والمؤسسات العامة والشركات العامة والمنشآت، والهيئات العامة ذات الشخصية الاعتبارية، ومديريات الأوقاف، ووحدات الإدارة المحلية.
4. لجان تحديد أجور العمل الزراعي، والمجلس التحكيمي الأعلى للعمل الزراعي، ولجان قضايا تسريح العمال، بما في ذلك التشكيلات الإدارية ذات الصفة القضائية، فيما يقتصر على التفتيش والتحقيق في الأمور المالية والإدارية.
5. مؤسسات القطاع المشترك وشركاته التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس الوزراء.
6. المؤسسات والمنشآت الخاصة التي لها علاقة أو تأثير في التربية أو الصحة العامة.
7. المنظمات الشعبية، والجمعيات والنوادي على اختلاف أنواعها.
8. أي جهة أخرى تقوم الدولة بمنحها قروضاً أو سلفاً أو إعانات، أو تضمن لها حداً أدنى من الربح، أو تكون لها علاقة أو تأثير في عملية التحويل الاشتراكي.

3-3- اختصاصات الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

تتدخل الهيئة لمعالجة جملة من المسائل والقضايا وفقاً للقواعد القانونية الخاصة بهذا الشأن، ومن هذا المنطلق تمارس الهيئة الاختصاصات الآتية (قانون الهيئة، 1981، المادة /5/):

1. إبداء الرأي في مدى صحة التعليمات والبلاغات والقرارات وكفايتها وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها لإعادة النظر فيها. وتقتضي ممارسة هذا الاختصاص اطلاع الهيئة على نصوص البلاغات والتعليمات والقرارات والتوجيهات التي تصدر في الجهات الخاضعة لرقابتها، ودراسة هذه النصوص وتدقيقها في ضوء النصوص القانونية ومقتضيات التنظيم والعمل والإنتاج. وذلك من أجل توجيه انتباه الجهات التي أصدرتها إلى ما قد يشوبها من مخالفات للنصوص القانونية النافذة، أو ما قد يكون لها من تأثير سلبي في مجالات التنظيم أو العمل أو الإنتاج (التعليمات التنفيذية رقم /2/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 9).
2. مراقبة تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات والبلاغات والقرارات وما يماثلها الصادرة عن الجهات الإدارية، وتتبع تأثيراتها وثغراتها وأخطائها من خلال التطبيق. وتقتضي ممارسة هذا الاختصاص القيام بتوجيه النظر إلى قصور الأنظمة أو القرارات أو التعليمات أو البلاغات عن وضع الصيغ التنفيذية العملية لأحكام القوانين وأهدافها، والكشف عما قد تنطوي عليه من أخطاء أو مخالفات دستورية أو قانونية، ومعالجة المخالفات

والأخطاء والقصور بالمقترحات والتوصيات الملائمة، والإشارة إلى ذلك في التقارير الدورية المنصوص عليها في الفقرة /ب/ من المادة /13/ من قانون الهيئة (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /أ/ من المادة /6/).

3. مراقبة تنفيذ الخطط الاقتصادية والاجتماعية والتربوية والتعليمية والصحية في مواعيدها، ومدى تحقيقها الأهداف المقررة لها. وتقتضي ممارسة هذا الاختصاص مواكبة تنفيذ مختلف الخطط، وتتبع التنفيذ ميدانياً ومكتبياً، ورقابة عملياته وتفتيشها بالتنسيق مع هيئة التخطيط والتعاون الدولي، والجهاز المركزي للرقابة المالية، ورقابة مدى تركيز الطاقات التمويلية والمادية والبشرية وتوجيهها لتنفيذ الخطط الاستثمارية من خلال البرامج المعتمدة في حدود الاعتمادات المخصصة، وضمن أكبر قدر ممكن من الإتقان والتوفير المالي، وبما يحقق الأهداف المتوخاة (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /ب/ من المادة /6/).
4. العمل على تعزيز دور الرقابة الشعبية وفق أحكام القانون الناظم لعمل الهيئة. وتمارس الهيئة هذا الاختصاص من خلال الاستعانة بالمنظمات الشعبية في أداء أعمالها، وبحث شكاوى المواطنين، وفحص الطلبات الواردة إلى الهيئة من المنظمات الشعبية بشأن المخالفات والجرائم التي تقع في مناسبة أداء العمل، والقيام بالأعمال الرقابية والتفتيشية والتحقيقية المشتركة مع المنظمات الشعبية.
5. إبداء الرأي في الحسابات الختامية. وذلك من خلال دراسة الميزانيات الختامية للجهات التابعة لرقابة الهيئة بما فيها الموازنة العامة للدولة، دون إخلال باختصاص الجهاز المركزي للرقابة المالية في تدقيقها، واستقراء أرقام هذه الحسابات ومعطياتها ودلالاتها، وعقد المقارنات بالأعوام السابقة، وتتبع الممكن من الأوضاع الراهنة لمعالجة ظواهر القصور والخلل بالتوصيات والمقترحات والطلبات الملائمة، وبالتحقيق، وتحديد المسؤوليات إذا اقتضى الأمر، ووضع الإدارات والمعنيين في مواجهة مسؤولية تلافي هذه الظواهر وآثارها، ضمن برنامج زمني محدد يتم إقراره من قبل الجهات الوصائية بالاتفاق مع الهيئة. ولتوجيه اهتمام المعنيين والمسؤولين بموضوعات معينة كان لها أثرها في النتائج، والإسهام ما أمكن في معالجتها (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /ج/ من المادة /6/).
6. الرقابة الآنية على أداء المهمات من قبل العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة، وذلك بقصد: الكشف عما قد يرافق التنفيذ من أخطاء والتوجيه إلى تصحيحها وتلافي آثارها، وضع اليد على ما قد يشوب العمل من مخالفات أو خروج على القوانين والأنظمة والخطط لتفادي الوقوع فيها نهائياً، وبتحقيقها، تمهيداً لتحديد المسؤوليات فيها، كما يمكن للهيئة التقدم إلى رئيس مجلس الوزراء باقتراح وقف العمل المشوب في حال وقوع الضرر على المال العام، أو احتمال وقوعه بتقدير حجم الضرر نتيجة الوقف أو بتحديده في الحدود الدنيا، ومع كون الضرر الذي يتسبب به الوقف أدنى من الضرر الذي يؤدي إليه استمرار التنفيذ، وكل ذلك في حيِّز التقدير المستند إلى الاجتهاد والتحليل (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /د/ من المادة /6/).
7. التحقق من سلامة الإنفاق العام، والتأكد من كفايته لتحقيق الأغراض المتوخاة، وتجنيب الأموال العامة

وممتلكات الشعب الهدر والضياع. وفي هذا الاختصاص نوعان من الرقابة: **رقابة على مشروعية الإنفاق، ورقابة على حسن توظيفه**. وتمارس الهيئة رقابة مشروعية الإنفاق من خلال خطط التنسيق مع الجهاز المركزي للرقابة المالية، أما عملية الرقابة على حسن توظيف الإنفاق فإنها على قدر من التنوع والشمول (التعليمات التنفيذية رقم /2/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 16)، ويمكن أن نستعرض بعضاً من صور ممارسة هذه الرقابة:

- رقابة أداء آلية الأعمال الإدارية والخدمية، ومعالجة أسباب تحسينها، وتبسيط أدائها وتحريرها من الشوائب، بقصد تحقيق أغراضها في أقصر وقت ممكن وبأيسر الوسائل وأقل التكاليف.
- رقابة أداء الأعمال الإنتاجية، للتأكد من التزام الأسس والمعايير والمناهج المعتمدة، وتوجيه الاهتمام بتدارك وضع ما لم يوضع بعد من المعايير والمقاييس.
- رقابة حسن توزيع الأعمال على العاملين في حدود اختصاصاتهم ومؤهلاتهم، وبما يملأ أوقات دوامهم بالعمل الجاد والمنتج، بقصد معالجة ظواهر: العطالة والتبطل، وقصور الأداء، وسوء توزيع اليد العاملة على إدارات الدولة ومنشآت القطاع العام.
- رقابة تنفيذ خطط التدريب والتأهيل، والتحقق من كفايتها وجدواها.

8. بحث الشكاوى التي يقدمها المواطنون والمتعلقة بأوجه الخلل في الأداء الإداري بإحدى الجهات العامة. ووضع مقترحات المواطنين المتعلقة بالعمل العام والخدمة العامة موضع المعالجة، ولا تقتصر الهيئة في معالجة هذه المقترحات، على ما يقدم إليها منها، بحيث تتناولها بالمعالجة حين تقف عليها بما في ذلك ما ينشر منها في الصحف والمنشورات الدورية وغير الدورية. وتوجه رئاسة الهيئة إلى صيغة معالجة مقترحات المواطنين وقد تجعل منها مادة لعمل رقابي أو تفتيشي (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /و/ من المادة /6/).
9. الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية والجرائم التي تقع من العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة في مناسبة أداء العمل، وتحقيقها، ومتابعتها مسلكياً، واقتراح أسباب الحيلولة دون تكرار وقوعها، وفحص الطلبات المحالة بشأنها من الجهات العامة أو المنظمات.
10. التحقيق في قضايا الكسب غير المشروع بتكليف من رئيس مجلس الوزراء، وتتمتع الهيئة في تحقيق هذه القضايا، بشخص المفتش المحقق، بالصلاحيات والاختصاصات التي تتمتع بها اللجان المنصوصة في القانون /64/[27] لعام 1958م.
11. مراقبة حسن تنفيذ خطط الحماية الصحية ومدى تحقيقها لأهداف الدولة في حماية الصحة العامة. بما في

[27] قانون الكسب غير المشروع.

ذلك حماية العاملين في المنشآت الإنتاجية، وتنسق الهيئة في مراقبة المنشآت الإنتاجية المشمولة بالتأمينات الاجتماعية مع مؤسسة التأمينات الاجتماعية بوصفها تمارس عملاً رقابياً في مجال الأمن الصناعي والصحة والسلامة المهنية على هذه المنشآت.

4- الرقابة التي تمارسها الهيئة، وأهداف العمل الرقابي والتفتيشي، وصلاحيات المفتشين:

4-1- أنواع الرقابة التي تمارسها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش:

تمارس الهيئة الرقابات الآتية (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /113/):

1. **الرقابة الإدارية:** وتتناول تتبع انعكاسات القوانين والأنظمة، وأداء العاملين ومدى تحقيقهم الكفاية في أعمالهم والإحاطة بها دون قصور أو إهمال، والتزامهم الخطط والمناهج المقررة في أدائها.
2. **الرقابة المالية والمحاسبية:** وتتناول تدقيق الأعمال والمعاملات المالية والمحاسبية، والتحقق من صحتها ومشروعيتها والتزام العاملين بأحكام القوانين والأنظمة المالية وصحة القيود المحاسبية ومستنداتها وسلامة الإنفاق وصحة الإيرادات، وحسن إدارة الأموال وتوظيفها في خدمة الأهداف المقررة، والتأكد من وفاء النصوص المالية والمحاسبية بالأهداف المتوخاة.
3. **الرقابة الاقتصادية:** وتتناول مراقبة تنفيذ الخطط المعتمدة، والكشف عن انحرافات التنفيذ، وتقويم النتائج، ومراقبة سير العمليات الإنتاجية والاستثمارية، وتتبع أوجه الإسراف والهدر في تنفيذ مشروعات الخطة وفي إدارة عمليات الإنتاج والاستثمار، وكل ما يتعلق بأوجه النشاط الاقتصادي والإنتاجي والاستثماري بوجه عام؛ بقصد معالجة أسباب انحرافات تنفيذ الخطة، وتحديد المسؤولية فيها إذا اقتضى الأمر، ورفع مستوى الأداء الاقتصادي، وتهيئة أسباب زيادة الإنتاجية وخفض التكاليف، وتحقيق ريعية عالية في النشاط الاقتصادي.
4. **الرقابة الفنية:** وتتناول مراقبة مختلف النواحي المتعلقة بالآلات والآليات والمعدات والتجهيزات وسائر أدوات الإنتاج في حسن تشغيلها والإفادة التامة من طاقاتها وصيانتها، وتوفير القطع التبديلية اللازمة لها في الوقت الملائم.

4-2- أهداف العمل الرقابي والتفتيشي الذي تمارسه الهيئة:

يهدف العمل الرقابي أو التفتيشي إلى: التأكد من مشروعية أداء الأعمال من قبل العاملين وصحتها، وتتبع انعكاسات القوانين والأنظمة من خلال التطبيق وتتبع تنفيذ الخطط، وجمع البيانات والوقائع لدى الجهات التي تتناولها الرقابة وتحليلها، بقصد (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /108/):

1. التوصية بتعديل ما تبدو جدوى تعديله من التشريعات والنظم.
2. معالجة أسباب تعثر مسيرة تنفيذ الخطط.
3. تقويم مدى الالتزام بأحكام القوانين والأنظمة النافذة، وبموجبات الخطط المعتمدة.

4. بيان انحرافات التنفيذ عن الخطط، وتحليلها، وتحديد مسؤولية المسؤولين عنها لاقتراح الحلول المناسبة التي تؤثر في الأوضاع القائمة وتحدث تغييراً نوعياً فيها.

وتمارس الهيئة مهامها بطريق الرقابة والتفتيش وفق **أسلوب الرقابتين الانتقائية والتقديرية، وتمهد للتحقيق بالتقصي** إذا اقتضى الأمر (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /110/). وبحيث تتولى الهيئة مهمات الرقابة والتفتيش بناءً على خطة عمل سنوية تضع مشاريعها المجموعات والفروع والمديريات الفنية، بعد التداول والتنسيق مع هيئات الرقابة الأخرى والمنظمات الشعبية وتقدم إلى رئاسة الهيئة في خلال شهري تشرين الأول وتشرين الثاني من كل عام، وتعتمد مشاريع الخطط هذه في خطة عمل موحدة تحدد فيها أهدافها وعناصرها ونسبة التدقيق أو التفتيش المطلوب إجراؤه وتصدر بقرار من رئيس الهيئة بناءً على اقتراح المجلس. ويجوز أن تمارس مهمات من خارج الخطة لأسباب طارئة بقرار لاحق يصدر عن رئيس الهيئة الذي يعرض على المجلس في أول اجتماع له (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرتين /أ/ و /ب/ من المادة /112/).

4-3- صلاحيات المفتشين:

للعاملين بالتفتيش في معرض قيامهم بمهامهم ممارسة الصلاحيات التالية (قانون الهيئة، 1981، المادة /46/):

1. طلب الوثائق والأوراق الرسمية والاطلاع عليها أو الاحتفاظ بها أو بصورة عنها وفق الأصول الناظمة لذلك. وعلى جميع العاملين في الجهات التابعة لرقابة الهيئة تلبية طلباتهم والإدلاء بالمعلومات المطلوبة منهم.
2. حضور جلسات المجالس واللجان في الجهات التابعة لرقابة الهيئة بناءً على طلب هذه المجالس واللجان وفي الحالات التي يعود تقديرها لرئيس الهيئة.
3. حضور المؤتمرات والندوات التي تعقدها الجهات التابعة لرقابة الهيئة بناءً على تكليف من رئيسها، ولممثليها في هذه المؤتمرات والندوات المشاركة في المناقشات الجارية وإبداء الملاحظات والتوصيات دون أن يكون لهم حق التصويت.
4. الاستعانة بالخبراء في الأمور التي تتوقف معرفتها أو الكشف عن حقيقتها على خبرة فنية بعد تحليفهم اليمين التالية: "اقسم بالله العظيم أن أقوم بعملي بأمانة وصدق وأن أؤدي مهمتي بكتمان تام".
5. الطلب عند الحاجة أن توضع في تصرفهم مدة الرقابة أو التفتيش أو التحقيق الوسائل والإمكانات التي من شأنها تسهيل المهمة وبخاصة:
   - العدد الكافي من العاملين في الجهات التي يتولون رقابتها أو تفتيشها أو التحقيق لديها.
   - وسائط النقل اللازمة لأداء المهمة.
   - المقر الملائم لسير أعمال الرقابة أو التفتيش أو التحقيق.
6. الطلب إلى الجهات المعنية، عن طريق رئيس الهيئة أو بتفويض منه، اتخاذ التدابير التي تقتضيها مصلحة

التفتيش والتحقيق بما في ذلك وقف الإجازات الإدارية، والاستجواب، وكف أيدي العاملين، والاستماع إلى من يستدعي التحقيق الاستماع إليهم كشهود، وتحري أمكنة العمل العامة في الجهات التابعة لرقابة الهيئة وملحقاتها إذا كانت تخدم أغراض التحقيق بما في ذلك تفتيش العاملين في أمكنة عملهم وذلك بعد استئذان الرئيس المختص في الهيئة (قانون الهيئة، 1981، المادة /47/).

5- تقارير الهيئة، ومعالجة نتائج أعمالها:

تمارس الهيئة اختصاص (الرقابة، والتفتيش، والتحقيق) على العاملين في الجهات التابعة لرقابتها، وتعالج الهيئة نتيجة أعمالها ومشاهداتها وملاحظاتها من خلال مجموعتين أساسيتين من التقارير التي تتضمن مجموعة من التوصيات والاقتراحات والطلبات التي تقدمها إلى الجهات الإدارية لتسلك طريقها إلى التنفيذ.

5-1- تقارير الهيئة:

ألزمت المادة /13/ من قانون الهيئة رئيس الهيئة أن يقدم إلى رئيس الجمهورية ومجلس الشعب ورئيس مجلس الوزراء تقارير دورية تظهر أوضاع العمل في الجهات التابعة لرقابة الهيئة ومستوى أداء العاملين فيها وفاعليته، وتبين ما طلبت الهيئة إلى السلطات الإدارية اتخاذه من إجراءات، وما قدمت إليها من توصيات ومقترحات لمعالجة قصور النصوص والأنظمة ومدى انسجامها مع القوانين، وثغرات الأداء وأخطائه، ومدى استجابة السلطات المذكورة لهذه الطلبات والتوصيات والمقترحات.

5-2- تقارير العاملين بالتفتيش:

أوجبت المادة /48/ من قانون الهيئة على العامل بالتفتيش بعد إنجاز كل مهمة رقابية أو تفتيشية أو تحقيقية أن يعد تقريراً أو أكثر بنتائج أعماله متضمناً ما يراه من المطالب والمقترحات والتوصيات، ونشير في هذا الصدد إلى أنه ليس هناك ما يمنع المفتش من تقديم تقارير تمهيدية في الحالات العاجلة، بقصد استعجال تنفيذ تدابير أو إجراءات تكون المصلحة في سرعة تنفيذها (التعليمات التنفيذية رقم /1/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 43).

وأشارت المادة /48/ إلى بعض ما يمكن أن تنتهي إليه تقارير التفتيش من مطالب ومقترحات وتوصيات، ومن ذلك (قانون الهيئة، 1981، المادة /48/):

1. التوصيات باستصدار النصوص الكفيلة بتحسين الأداء وتلافي الثغرات ومظاهر القصور والخلل.
2. إعادة النظر في البنية الإدارية على النحو الذي يؤمن الكفاية وسلامة الأداء.
3. فرض العقوبات المسلكية الخفيفة.
4. طلب الصرف من الخدمة في الحالات التي تمس النزاهة أو عدم فاعلية الأداء الوظيفي أو عدم كفايته. وخلافاً لكل نص نافذ يخضع مرسوم الصرف من الخدمة الصادر بناءً على اقتراح الهيئة وفي الحالات التي تتعلق بعدم فاعلية الأداء الوظيفي أو عدم كفايته للتظلم أمام القضاء الإداري. أما الصرف من الخدمة في

الحالة التي تمس النزاهة فهو غير قابل للتظلم (التعليمات التنفيذية رقم /1/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 44).

5. طلب تحريك الدعوى العامة في الجرائم التي تطولها قوانين العقوبات فيما يتعلق بالأفعال المرتكبة بسبب الوظيفة أو في مناسبة أدائها.
6. الطلب إلى الجهات الإدارية المعينة اتخاذ صفة الإدعاء الشخصي تبعاً لدعوى الحق العام أو إقامة الدعوى المدنية عند انتفاء الصفة الجرمية عن الحادث للمطالبة بالحقوق وتعويض الضرر المادي والمعنوي.

وبصورة عامة طلب معالجة النتائج التي انتهت إليها أعمال الرقابة والتفتيش والتحقيق.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار إلى أن تقارير العاملين بالتفتيش لا تعتبر نهائية إلا بعد اعتمادها من قبل رئاسة الهيئة على النحو المحدد في النظام الداخلي (قانون الهيئة، 1981، المادة /49/).

5-3- ماهية كلٍ من التوصيات والاقتراحات والطلبات وتبعات إهمال تنفيذها (قانون الهيئة، 1981، المادة /52/):

1. **التوصيات:** تستهدف التوصيات الأمور التشريعية والتنظيمية، ويتبادل العاملون بالتفتيش الرأي في شأنها مع المسؤولين والاختصاصيين، وتعالج الإدارة هذه التوصيات، ويمكن أن تخوض الحوار مع الهيئة في شأنها على أن تقدم رأيها فيها أو تضع الصكوك اللازمة لاعتمادها. ويقدم رئيس الهيئة هذه التوصيات والرأي فيها إلى رئيس مجلس الوزراء للتوجيه فيها في حال اختلاف وجهات النظر فيها بين الهيئة والإدارة أو في حال إهمال الإدارة معالجتها أو وضعها موضع التنفيذ.
2. **الاقتراحات:** تتناول الهيئة ملاحظاتها على مسيرة الأعمال ومخالفات العاملين وقصورهم باقتراحات لضبط الأداء ولفرض العقوبات المسلكية الخفيفة في حق المخالفين والمقصرين. وللجهة الإدارية حق إبداء رأيها إلى الهيئة في شأن اقتراحاتها خلال مدة أقصاها /30/ يوماً من تاريخ إبلاغها إليها، وينبغي تنفيذ ما يتم عليه الاتفاق بين الجهتين في غضون مدة لا تتجاوز /15/ يوماً من تاريخ الاتفاق. وللهيئة حق عرض القضية، في حال الاختلاف أو في حال تأخير التنفيذ، على الجهات الأعلى.
3. **الطلبات:** تطلب الهيئة إلى الجهات الإدارية: تلافي الأخطاء والقصور، واسترداد حقوق الخزينة والأموال العامة وأموال القطاع التعاوني وسائر الأموال المعتبرة في حكم الأموال العامة. وعلى الإدارة اتخاذ الإجراء لتنفيذ الطلب ضمن مدة /30/ يوماً من تاريخ تبليغه، ويعتبر الامتناع عن تنفيذ الطلب أو تأخير تنفيذه دون مبرر يقبله رئيس الهيئة مخالفة تستدعي المعاقبة المسلكية بطلب من رئيس الهيئة فضلاً عن تعرض الممتنع أو المتأخر إلى ملاحقته كمشترك أو متسبب بالمساءلة وفق أحكام القوانين النافذة.

وفي هذا السياق، نص قانون الهيئة في المادة /53/ منه أن تأخير الرد على طلبات الهيئة دون عذر

مقبول، أو عدم تنفيذ ما ينبغي تنفيذه من مقترحات وطلبات وفق أحكام قانون الهيئة يعتبر من المخالفات التي تستوجب المسؤولية التأديبية، وكذلك في حال عدم موافاة الهيئة بالمستندات والوثائق المطلوبة في المواعيد المحددة دون سبب مبرر، أو عدم إبلاغ الإدارات المختصة قرارات الجهات التأديبية إلى الهيئة، أو عدم قيام المسؤول الإداري بإبلاغ الرقابة الداخلية أو الهيئة مباشرة المخالفات والجرائم المالية والاقتصادية التي ترتكب في الجهات التابعة لرقابة الهيئة، وذلك خلال مدة لا تتجاوز /72/ ساعة من تاريخ اكتشافها (قانون الهيئة، 1981، المادة /53/).

أما فيما يتعلق بتصرفات **الوزراء والمحافظين** المخالفة للقوانين والأنظمة أو ما ينسب إليهم من تصرفات مخالفة، فتقوم الهيئة بتقديم تقارير إلى رئيس مجلس الوزراء بشأن هذه التصرفات (قانون الهيئة، 1981، المادة 51). وبهذا الخصوص نبهت التعليمات التنفيذية العاملين بالتفتيش إلى الالتزام بما يلي (التعليمات التنفيذية رقم /2/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 64):

1. ينبغي عزل ما يتعلق بالوزراء والمحافظين عن التقارير الرقابية والتفتيشية والتحقيقية، وتقديمه على وجه سري للغاية إلى رئيس الهيئة ضمن مذكرة خاصة لمعالجة أمره وفق حكم القانون، والاكتفاء في متن التقارير بالإشارة إلى تقديم المذكرة.
2. كما ينبغي عزل ما يتعلق بالوزراء والمحافظين، مبدئياً، عن التقارير الدورية التي يقدمها رئيس الهيئة إلى السيد رئيس الجمهورية، ومجلس الشعب، والسيد رئيس مجلس الوزراء لتقدم ضمن تقرير سري خاص، مع التوجيه الصادر عن رئيس مجلس الوزراء على التقارير المقدمة إليه من رئيس الهيئة.

وبناءً على ما تقدم، **يخلص الباحث** إلى أن إلزام الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بتقديم تقارير دورية إلى رئيس الجمهورية ومجلس الشعب ورئيس مجلس الوزراء يجعلها في موقع متقدم على الجهاز المركزي للرقابة المالية الذي يكتفي بتقديم تقاريره إلى رئيس مجلس الوزراء باعتباره المرجعية الإدارية العليا للجهاز.

المبحث الثالث

رقابة السلطة التنفيذية

تعتبر وزارة المالية في سورية، الجهاز المركزي للحكومة في تنفيذ السياسة المالية للدولة، وتتولى في هذا المجال تخطيط مالية الدولة ومراقبتها وتطويرها وفقاً للقوانين والمقررات الصادرة عن السلطة التشريعية ومجلس الوزراء والمجلس الأعلى للتخطيط (ملاك وزارة المالية، 1977، البند /أ/ من المادة /2/)، وتمارس وزارة المالية وفقاً لأحكام القانون المالي الأساسي دوراً محورياً في عملية إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة ومراقبة تنفيذها، وذلك عن طريق مديريات الإدارة المركزية، ومحاسبي الإدارة. حيث نص القانون بأن تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات (الجارية والاستثمارية)، والإيرادات العامة في الجهات العامة ذات الطابع الإداري عن طريق مدراء الشؤون المالية (محاسبي الإدارة) الذين يمثلون وزير المالية في جميع وزارات الدولة وإداراتها وهيئاتها المحلية (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة /28/).

وبالتالي فرقابة وزارة المالية المباشرة تتم عن طريق محاسبي الإدارة، مع وجود أدوار رقابية تمارسها مديريات الإدارة المركزية في معرض ممارستها مهامها واختصاصاتها. وسنستعرض فيما يلي رقابة السلطة التنفيذية ممثلةً بوزارة المالية من خلال المطلبين الأول والثاني، وسنتناول في المطلب الثالث "الرقابة الداخلية" باعتبارها جهاز يمارس اختصاصاته المنصوصة في قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، ويهدف إلى تحقيق الرقابتين الآنية واللاحقة على الأداء الإداري والإنتاجي وتطويره، ويعمل في نطاق الولاية العامة للهيئة لصالح الجهة العامة التابع لها، وبالتالي يمكن إدراج هذا النوع من الرقابة ضمن رقابة السلطة التنفيذية.

المطلب الأول

الأدوار الرقابية التي تقوم بها مديريات الإدارة المركزية في وزارة المالية

تتألف الإدارة المركزية في وزارة المالية من عددٍ من المديريات التي تمارس مجموعة من الاختصاصات والمهام في سبيل إنجاح عمل الوزارة المتمثل بتنفيذ السياسة المالية للدولة. وسينصب التركيز في هذا المطلب على عمل ثلاث مديريات هي: مديرية الموازنة العامة، ومديرية الحسابات، ومديرية الخزينة المركزية؛ لصلتها المباشرة بإعداد ومتابعة ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وإعداد الحساب الختامي لها.

1- مديرية الموازنة العامة:

تتولى هذه المديرية بصورةٍ عامة معالجة جميع المواضيع المتعلقة بالموازنة العامة للدولة، وإبداء الرأي فيها. وتمارس المديرية عملين أساسيين غير منفصلين عن بعضهما، الأول يتجلى بإعداد الموازنة العامة للدولة وتتبع تنفيذها، والأخر يتمثل بإدارة الشؤون المتعلقة بمحاسبي الإدارة.

1-1- إعداد الموازنة العامة ومتابعة تنفيذها:

تمارس مديرية الموازنة العامة مجموعة من المهام في سبيل إعداد الموازنة العامة للدولة وتتبع تنفيذها، وذلك على النحو التالي (النظام الداخلي لوزارة المالية، 2005، المادة /155/):

1. دراسة مشاريع موازنات الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري، وتحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات وفق الأهداف المحددة في الخطة، وإعداد مشروع الموازنة العامة للدولة بصيغته النهائية.
2. دراسة موازنات الوحدات الإدارية المحلية ومجالس المدن والبلدان والبلديات، وإبداء الملاحظات حولها تمهيداً للموافقة عليها وفقاً للأنظمة النافذة، ومسك أضابير خاصة لمتابعة أوضاعها التنظيمية والمالية والمحاسبية.
3. دراسة موازنات الدوائر الوقفية في حدود ما تنص عليه الأنظمة المالية الخاصة بهذه الدوائر.
4. دراسة مشاريع الملاكات العددية للجهات العامة ذات الطابع الإداري للدولة، وإبداء الرأي فيها.
5. متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة بعد صدورها، وتبليغ اعتمادات الموازنة للجهات المعنية، والمشاركة في إعداد تقارير تتبع تنفيذ الموازنة.
6. إعداد مشاريع الصكوك المتعلقة بتعديل اعتمادات الموازنة، وتتبع التعديلات الطارئة عليها، ومسك سجلات الاعتمادات اللازمة لذلك.
7. تحليل أرقام الموازنة العامة للدولة، واقتراح تطويرها، وإعداد التقارير اللازمة حولها.
8. إعداد البيانات والجداول الإحصائية التي تخدم أغراض إعداد الموازنة وضبط قيودها.
9. إعداد قرارات توزيع اعتمادات المشاريع الاستثمارية على بنود وفقرات، ودراسة ومناقشة المناقلات، والتفويض

بعقد وصرف النفقات على اعتمادات المشاريع الاستثمارية، وطلبات الاعتمادات الإضافية، وإعداد مشاريع الصكوك الخاصة بها ومسك سجلاتها.

10. إعداد قرارات توزيع اعتمادات العمليات الجارية على بنود، والتفويض بعقد وصرف النفقات، وطلبات الاعتمادات الإضافية وإعداد مشاريع الصكوك الخاصة بها.
11. إعداد كتب الحوالات المالية بالنسبة للجهات الداخلة في الموازنة العامة للدولة بكامل نفقاتها وإيراداتها، والتي تشكل وحدات حسابية مستقلة، وكذلك بالنسبة إلى مديريات المالية في المحافظات والمناطق، ومسك البطاقات اللازمة لها.
12. مسك الدفاتر والبطاقات وسائر الجداول والوثائق اللازمة المتعلقة باعتمادات الموازنة، وتدقيق جداول الاعتمادات وتعديلاتها وتبليغها.
13. إعداد جداول الإنفاق العام المتعلقة بالموازنة العامة للدولة ومتابعة تأمينها عن طريق البلاغات والتعليمات، والجولات الميدانية في الإدارة المركزية والمحافظات للتحقق من صحتها، وحفظ هذه الجداول وإعداد التقارير حولها.
14. تدقيق الصكوك المتعلقة بالاعتمادات الإضافية والمحدثة والمناقلات والوضع تحت التصرف المعدة من قبل الدوائر القطاعية، والعمل على استكمال أسباب صدورها.
15. حفظ الأضابير والبطاقات والدفاتر المتعلقة باعتمادات الموازنة والتعديلات الطارئة عليها، تمهيداً لتقديمها للجهات المختصة عند إعداد مشروع الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة.

1-2- إدارة الشؤون المتعلقة بمحاسبي الإدارة:

وتتولى مديرية الموازنة العامة في هذا الخصوص ما يلي:

1. الإشراف على شؤون محاسبي الإدارات والجهات العامة ذات الطابع الإداري، واقتراح تسميتهم.
2. التخطيط لاحتياجات الجهات العامة ذات الطابع الإداري من محاسبي الإدارة، والمساهمة في تدريب المحاسبين وتأهيلهم على أعمال محاسب الإدارة.
3. معالجة المقترحات التي تضمنتها التقارير الواردة من الأجهزة الرقابية، والمتعلقة بشؤون محاسبي الإدارات للهيئات العامة ذات الطابع الإداري، أو المتعلقة بالأمور المالية والمحاسبية للجهات المذكورة.
4. اقتراح الدورات التدريبية والندوات لتأهيل محاسبي الإدارات، ووضع البرامج الزمنية المحققة لذلك.
5. مسك بيانات تظهر المؤهلات العلمية، والخبرات العملية، والأوضاع الوظيفية للمحاسبين لدى الجهات العامة ذات الطابع الإداري، ومتابعة تعديلات هذه البيانات وفقاً لتغيرات أوضاعهم الوظيفية.

2- مديرية الحسابات العامة:

تتولى هذه المديرية بهدف إعداد مشروع الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة المهام التالية (القرار رقم 632/و، وزارة المالية، 2012):

1. متابعة تنظيم الحسابات والكشوف والجداول الشهرية والسنوية للحسابات التالية:
   - حسابات الموازنة العامة، وحسابات خارج الموازنة العامة (سلف – أمانات – حركة نقود) لدى كل من مديرية الخزينة المركزية وأقسام ودوائر الخزينة في ماليات المحافظات والمناطق العائدة للوزارات والإدارات والهيئات العامة.
   - حسابات الجهات العامة الإدارية التي تشكل وحدة حسابية مستقلة.
   - حسابات الاعتمادات الاستثمارية المخصصة في الموازنة العامة للدولة للجهات العامة ذات الطابع الاقتصادي.
   - حسابات الفوائض والعجوز للجهات العامة الأخرى المرتبطة بالموازنة العامة.
2. متابعة استكمال المعلومات والوثائق النظامية المقررة لإعداد مشروع الحساب الختامي للموازنة العامة، وإجراء المطابقات اللازمة عليها.
3. توحيد الحسابات الختامية المشار إليها في البند /1/ السابق، ومسك السجلات المركزية، وتنظيم الكشوف والجداول المقررة بهذا الشأن، وإجراء المطابقة عليها وإيداعها أصولاً إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية.
4. إعداد مشروع الحساب الختامي للموازنة العامة وفق أحكام المادة /31/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي /54/ لعام 2006.
5. إعداد مشروع قانون الحساب الختامي للموازنة العامة، وإحالته إلى الجهات المختصة ضمن المهلة المقررة قانوناً.
6. اقتراح تطوير النظم والعمليات الحسابية والسجلات والنماذج المتعلقة بالحسابات الختامية، وذلك بالتنسيق مع المديريات الأخرى المختصة.
7. معالجة كل ما له علاقة بالحسابات الختامية ولا يدخل في اختصاص المديريات الأخرى.
8. تدقيق النفقات على الاعتمادات النهائية من واقع الكشوف والبيانات والجداول الواردة من الجهات المختصة، ومقابلتها مع قرارات القبول الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة المالية، وإحالة التجاوزات في النفقات إلى الجهات الرقابية المختصة.
9. الحصول على الجداول والبيانات الشهرية والسنوية المقررة ضمن المهل المحددة أصولاً، واقتراح الإجراءات اللازمة في حال التأخير.
10. إعداد التحاليل المالية والمؤشرات المستخرجة منها، وإعداد قائمة التدفقات النقدية وتحليلها، واستنباط النتائج خلال السنة المالية موضوع البحث، وإجراء التتبع في تنفيذ الموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري

والاستثماري، وتتبع التنفيذ الفعلي بأوجه الإنفاق والإيراد، والتنسيق مع مديريات الموازنة العامة والدين العام والخزينة المركزية ووحدة إدارة الأوراق المالية الحكومية من حيث الجداول والبيانات والإحصاءات السنوية.

11. تقوم المديرية من خلال دائرة الحسابات الرئيسية وقطع حساب الموازنة بتسجيل سائر العمليات الإجمالية اليومية إيراداً ومصروفاً في السجلات الرئيسية المقررة، وبالتالي ضبط الأرصدة اليومية الناتجة عن كل من الحسابات الفرعية (داخل وخارج الموازنة) على القيود الإفرادية لكل دائرة من الدوائر ذات الاختصاص في مديرية الخزينة المركزية والرقابة عليها، وبالتالي إجراء جميع الشؤون المحاسبية العامة، وقطع حسابات الموازنة الخاصة بمديرية الخزينة المركزية، وإصدار جداولها النهائية وفقاً للأنظمة المحاسبية المقررة (النظام الداخلي لوزارة المالية، 2005، المادة /194/).

3- مديرية الخزينة المركزية:

تتولى مديرية الخزينة المركزية المهام التالية (النظام الداخلي لوزارة المالية، 2005، المادة /178/):

1. تنفيذ جميع العمليات الخاصة بدفع النفقات داخل الموازنة العامة وخارجها، وقبض الواردات داخل الموازنة العامة وخارجها وفق القواعد المقررة نظامياً، وذلك بالنسبة للوزارات والإدارات العامة المركزية والهيئات العامة ذات الطابع الإداري التي لا تشكل وحدات حسابية مستقلة.
2. مسك حسابات نفقات وواردات الموازنة العامة، وتنظيم كشوفها الحسابية اليومية وجداولها الشهرية بالتعاون مع مديرية المعلوماتية وإجراء المطابقة عليها.
3. مسك الحسابات خارج الموازنة (السلف – الأمانات – حركة النقود) وكذلك حسابات الصندوق المركزي والصناديق المساعدة والحسابات المصرفية وتنظيم كشوفها الحسابية اليومية وجداولها الشهرية وإجراء المطابقة عليها.

وبناءً على ما ذكر أعلاه، **يؤكد الباحث** أن الإدارات المركزية في وزارة المالية، من خلال عملها المتكامل، تلعب دوراً رقابياً على تنفيذ الموازنة العامة للدولة من خلال قيامها بإجراء التتبع في تنفيذ الموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري والاستثماري، وتتبع التنفيذ الفعلي بأوجه الإنفاق والإيراد، فهي مسؤولة عن تدقيق النفقات على الاعتمادات النهائية من واقع الكشوف والبيانات والجداول التي ترد إليها من الجهات المختصة، ومقابلتها مع قرارات القبول الصادرة عن الجهاز المركزي للرقابة المالية، وإحالة التجاوزات في النفقات إلى الجهات الرقابية المختصة.

ويشير الباحث أيضاً، إلى الدور الهام الذي تؤديه مديرية الموازنة العامة في وزارة المالية، وهو دور داعم لعملية الرقابة يتجلى بالإشراف على شؤون محاسبي الإدارات، المناط بهم ممارسة الرقابة المباشرة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة.

المطلب الثاني

رقابة محاسبي الإدارة

تتولى وزارة المالية الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة عن طريق محاسبي الإدارات، الذين يمثلون وزير المالية في جميع وزارات الدولة وإداراتها وهيئاتها العامة ووحدات الإدارة المحلية وسائر جهات القطاع الإداري، ويرأسون الإدارات المالية فيها.

يقوم محاسبو الإدارة بالتأشير على الصكوك المتضمنة عقد النفقات قبل إصدارها، وعلى أوامر الصرف قبل دفعها. كما يقومون بمراقبة استعمال الاعتمادات، وبتوريد المبالغ المترتبة قانوناً للخزينة العامة، وبالتصديق على الحسابات العامة العائدة للجهات العامة التي يعملون فيها قبل إرسالها إلى الجهات المنصوص عليها قانوناً[28]، وتزويد الوزارة بجميع البيانات التي تساعدها على متابعة الرقابة على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة في جميع أجهزة القطاع العام (النظام الداخلي لوزارة المالية، 2005، الفقرة /أ/ من المادة /428/).

1- تسمية محاسبي الإدارة، ومسؤوليتهم:

يسمى محاسب الإدارة (مدير الشؤون المالية) بقرار من وزير المالية، ويكون من ملاك وزارة المالية، ويخضع من حيث الحقوق والواجبات والإجراءات المسلكية لسلطة وزير المالية. وتكون علاقة محاسب الإدارة لدى الجهة المسمى فيها مباشرة مع آمر الصرف، ويتبع له: العاملون في مديرية الشؤون المالية ضمن الجهة العامة مالياً وإدارياً، ولجان الشراء، والمستودعات، والمرآب، والعقود، ومحاسبة المحروقات (القانون المالي الأساسي، 2006، المادة /28/).

تعتبر مديرية الموازنة العامة في الإدارة المركزية لوزارة المالية المرجع المباشر لجميع محاسبي الإدارة، ويكون مرجعهم مديرية المالية في المحافظات فيما يتعلق بأعمالهم المالية. ويعتبر محاسبو الإدارة مسؤولين أمام الوزارة والجهاز المركزي للرقابة المالية عن جميع الأعمال الموكولة إليهم، أو التي يقومون بها.

ويخضع المحاسبون الثانويون المكلفون بمحاسبة خاصة تتعلق بالمقبوضات والمدفوعات لمراقبة محاسب الإدارة، وهم مسؤولون أمامه عن الأموال والمستندات التي في عهدتهم. ويكون معاونو محاسب الإدارة ومساعدوه مسؤولين جميعاً أمامه عن جميع الأعمال المالية التي يكلفهم بها، مع الاحتفاظ بمسؤولياتهم الخاصة (النظام الداخلي لوزارة المالية، 2005، المادة /428/).

---

[28] الجهات المنصوص عليها قانوناً، بموجب المادة /31/ من القانون المالي الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي /54/ للعام 2006م، هي مديرية الحسابات في وزارة المالية، والجهاز المركزي للرقابة المالية.

2- مهام محاسبي الإدارة واختصاصاتهم:

يمارس محاسبو الإدارة، بصورة عامة، جميع الأعمال المالية المتعلقة بالإدارة، ويتولون على وجه التحديد الأعمال التالية (النظام الداخلي لوزارة المالية، 2005، المادة /429/):

1. مساعدة الإدارة في إعداد مشروع موازنتها.
2. التأشير على مشاريع صكوك عقد النفقات قبل توقيعها.
3. القيام بمعاملات تصفية النفقات وإعداد أوامر صرفها، ومسك حسابات اعتمادات الموازنة والنفقات المعقودة، وأوامر الصرف الصادرة والمصروفة، وسجل شطب الرواتب والأجور، وسجل التعهدات.
4. مراقبة مستودعات اللوازم والمواد، مع الاحتفاظ بمسؤولية أمناء المستودعات.
5. تحقيق وتحصيل الإيرادات الموكولة للإدارة ومسك حساباتها، وذلك مع مراعاة أحكام القوانين والأنظمة النافذة لدى الوزارة بشأن تحقق وتحصيل إيرادات الدولة.
6. ملاحقة تقديم صكوك كفالات التعهد وفحصها وتسجيلها وحفظها، وإبراء ذمة العاملين المسؤولين أمام محاسب الإدارة بعد إجراء معاملة الاستلام والتسليم.

وتجدر الإشارة إلى أن القانون السوري قد اشترط أن يحمل عقد النفقة تأشيرة محاسب الإدارة المختص المشعرة بتوفر الشروط القانونية لعقد النفقة (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /9/). كما نظم مسألة وقوع خلاف بين محاسب الإدارة وعاقد النفقة على التأشير؛ حيث أوجب في هذه الحالة بأن تعرض القضية على وزير المالية، وإذا استمر الخلاف يبت فيه الوزير المختص على مسؤوليته شريطة ألا يكون الخلاف ناتجاً عن عدم توفر الاعتماد اللازم لعقد النفقة، أو تجاوزه، أو عدم ملاءمة تبويب النفقة. ويعتبر رأي وزير المالية ملزماً لمحاسب الإدارة ويرفع عنه المسؤولية المادية (النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري، 2007، المادة /11/).

وبناءً على ما تقدم ذكره أعلاه، **يرى الباحث** ضرورة التأكيد على أهمية دور محاسب الإدارة في رقابة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة بصفته ممثلاً لوزير المالية في الجهات العامة التي يمارس عمله فيها، مع تمتعه بالاستقلالية عن سلطة تلك الجهات؛ الأمر الذي يجعله قادراً على ممارسة أعماله بتجرد وحيادية بما يضمن سلامة تنفيذ الموازنة العامة للدولة، والحفاظ على المال العام من السرقة والضياع والهدر.

المطلب الثالث

الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية جهاز يرتبط برئيس الجهة العامة الذي أحدث في نطاق إدارته، سواءً في الإدارة المركزية، أو الإدارة الفرعية. ويمارس اختصاصاته المنصوصة في قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، ويهدف إلى تحقيق الرقابتين الآنية واللاحقة على الأداء الإداري والإنتاجي وتطويره، ويعمل في نطاق الولاية العامة للهيئة، لصالح الجهة العامة التابع لها، ويؤازر الهيئة في أداء مهماتها، وتشارك مديريات الرقابة الداخلية في اللجان التي تقوم بإعداد ودراسة وضع القوانين والتشريعات في الجهة العامة التي تتبع لها مديرية الرقابة الداخلية (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /169/).

1- أهداف الرقابة الداخلية:

تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق جملةٍ من الأهداف، هي (قانون الهيئة، 1981، الفقرة /ب/ من المادة /4/):

1. تمكين الإدارة من الإحاطة بكيفية سير الأعمال في الجهات التابعة لها، وضمن الولاية العامة للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، بما يكشف عن: مواطن الخلل والهدر، وأسباب قصور الإنتاج، ودواعي عدم كفاية تنفيذ الخطط.
2. اقتراح أسباب تطوير العمل، وزيادة الفعالية والإنتاج.
3. مؤازرة الهيئة في أداء مهماتها.

2- إحداث الرقابة الداخلية:

انطلاقاً من التلازم بين مسؤولية الإدارة وحقها في ممارسة الرقابة على سير العمل في نطاق ولايتها؛ أوجب قانون الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، في المادة الرابعة منه، إحداث الرقابة الداخلية مع عدم الإخلال باختصاصات الهيئة، وبحيث تحدث في كل وزارة، أو إدارة، أو مؤسسة أو شركة، أو منشأة، أو هيئة عامة، أو وحدة إدارية، أجهزة للرقابة الداخلية تتبع الجهة الإدارية، ويسمى المراقبون العاملون فيها من قبل الوزراء، بناءً على اقتراح رئيس الهيئة (قانون الهيئة، 1981، الفقرة /أ/ من المادة /4/). ويعتبر وزير الإدارة المحلية الوزير المختص في تسمية المراقبين لدى المدن والبلدان والبلديات والإدارات التابعة لأكثر من وزارة، بناءً على اقتراح رئيس الهيئة. ويبدي المحافظون الرأي في أشخاص المرشحين لتسميتهم للرقابة الداخلية في نطاق محافظاتهم (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرتين /ب/ و /ج/ من المادة /170/).

وفيما يتعلق بتكوين أجهزة الرقابة الداخلية عددياً فقد نص النظام الداخلي للهيئة على أن يسمى للرقابة الداخلية لدى الجهات العامة مراقب أو أكثر، حسب حاجة العمل، ويمكن عند الضرورة والنقص في الإمكانات

البشرية وبموافقة رئيس الهيئة أن يمتد اختصاص رقابة داخلية في محافظة إلى محافظة أخرى. كما يمكن إحداث أجهزة للرقابة الداخلية في المحافظات على أساس مناطق رقابية تشمل صلاحياتها أكثر من محافظة، على أن ترتبط هذه الأجهزة من الناحية الإدارية بالإدارة الفرعية القائمة لديها (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /هـ/ من المادة /170/).

3- العاملون في الرقابة الداخلية:

وسنناقش ما يتعلق بالعاملين في أجهزة الرقابة الداخلية من خلال الفقرتين التاليتين:

3-1- الشروط الواجب توافرها في المراقب الداخلي:

يتوخى في العاملين في أجهزة الرقابة الداخلية أن تتوفر لديهم اللياقة والخبرة والشهادة العلمية، ولاسيما الشهادات الجامعية، ويشترط في المراقب الداخلي ما يلي (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /171/):

1. أن يكون معروفاً بسيرته الحسنة، وبتمسكه بالموضوعية والأمانة.
2. أن لا تكون قد صدرت بحقه في خلال حياته الوظيفية أو المهنية عقوبة تتجاوز حسم الراتب.
3. أن لا يكون قد اقترف جرماً مخلاً بواجبات الوظيفة أو المهنة وشرفها.
4. أن يكون قد مارس عملاً بوظائف الفئة الأولى لدى الجهة التي يسمى للرقابة فيها لمدة خمس سنوات بالنسبة لمدير الرقابة الداخلية ومن في حكمه (رئيس دائرة ـ رئيس قسم) وثلاث سنوات لوظيفة مراقب داخلي.

يخضع المسمى للعمل في الرقابة الداخلية لفترة تدريب ميداني بمرافقة أحد العاملين بالتفتيش مدة لا تقل عن ثلاثة أشهر (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /172/). ويقسم العاملون في الرقابة الداخلية قبل مباشرتهم العمل، اليمين القانونية التالية: "أقسم بالله العظيم، أن أقوم بوظيفتي بأمانة وبكتمان تام، وأن أسلك المسلك الذي يحتمه الواجب، وأن احترم القوانين والأنظمة النافذة، وأتقيد بأحكامها في ممارسة مهامي وأعمالي".

3-2- رد المراقب الداخلي:

يجوز رد العامل في الرقابة الداخلية لأحد الأسباب الآتية (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /190/):

1. إذا كان له أو لزوجته مصلحة مباشرة، أو غير مباشرة في القضية ولو بعد انحلال عقد الزواج.
2. إذا كان بينه وبين أحد المشكو منهم قرابة أو مصاهرة حتى الدرجة الرابعة.
3. إذا كان خطيباً لأحد المشكو منهم.
4. إذا سبق أن كان وكيلاً لأحد المشكو منهم في أعماله الخصوصية أو وصياً أو قيماً عليه.
5. إذا كان أحد المشكو منهم قد اختاره حكماً في قضية سابقة.
6. إذا وجدت بينه وبين أحد المشكو منهم عداوة شديدة.
7. إذا كانت قد أقيمت مع أحد المشكو منهم، أو أحد أقاربه، أو مصاهريه حتى الدرجة الرابعة دعوى مدنية أو

جزائية خلال السنوات الخمس السابقة.

ويقدم طلب الرد مسبباً إلى المراقب مباشرة أو إلى رئيس المجموعة أو الفرع المختص في الهيئة في بداية التحقيق وقبل الاستجواب، ما لم ينشأ سبب الرد أثناء التحقيق، ويلتزم المراقب بتدوين الطلب بعد أخذ الهوية التفصيلية للمحقق معه. وتبت الهيئة ممثلة بالفروع والمجموعات بطلب الرد بقرار قطعي خلال خمسة عشر يوماً من إبلاغه إليها، ولها أن تطلب إلى المراقب متابعة التحقيق أو التوقف عن متابعته أثناء النظر في الطلب (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرتين /أ/ و /ب/ من المادة /191/).

وفي سبيل الاحتفاظ لمراقبي الرقابة الداخلية بالحد المناسب من الحصانة، ولتفادي تعرضهم عفواً أو قصداً لإجراءات إدارية ومسلكية دون مبرر، فقد وفر لهم القانون رقم /24/ الحصانة ضد النقل والندب والتأديب، وعلّق نقلهم وندبهم أو معاقبتهم من قبل رؤسائهم المختصين على موافقة رئيس الهيئة. وبحيث يناقش رئيس الهيئة ما يتلقاه من معلومات حول مسلك المراقبين وتصرفاتهم، ويخضعها للتدقيق والتمحيص وللتحقيق إذا اقتضى الأمر، وذلك بغية الوصول إلى القرار المناسب الذي ينصف المراقبين ويجنبهم احتمالات التعرض لإجراءات تعسفية أو كيدية (التعليمات التنفيذية رقم /1/ لأحكام قانون الهيئة، 1981، ص 18).

4- آلية عمل الرقابة الداخلية:

تمارس "الرقابة الداخلية" اختصاصات الرقابة والتفتيش وفق أحكام الفقرة /ج/ من المادة /4/ من قانون الهيئة، وتحقيق المخالفات الإدارية والمسلكية، ويمكن أن تحقق بعض قضايا المخالفات والجرائم في حدود التفويض المعطى إليها من الهيئة (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /175/).

وبحيث يمارس جهاز الرقابة الداخلية الرقابة والتفتيش من خلال خطط سنوية يقترح هو مشروعها، الذي ينبغي أن يتضمن موضوعات الرقابة أو التفتيش، والمراحل الزمنية التي يتناولها التفتيش أو الرقابة، أي السنوات التي تتناولها أعمال المراجعة أو التدقيق لموضوعات الرقابة والتفتيش من خلال برنامج زمني سنوي مقسم إلى أربعة أرباع السنة ونسبة المراجعة أو التدقيق، والأهداف المتوخاة لكل موضوع من موضوعات الخطة (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرة /أ/ من المادة /176/). وللهيئة حق تعديل المشروع بما يتلاءم وخطط عملها، وتصدق الخطط معدلة بموجب صكوك يصدرها الرؤساء الإداريون وتبلغ نسخٌ عنها إلى الهيئة. ويعتبر تصديق الرئيس الإداري الخطة إذناً منه لجهاز الرقابة الداخلية بمباشرة مهامه من خلالها. ويمكن إصدار خطط عمل عارضة بطلب من الهيئة أو بالاتفاق معها بما يخدم الهدف الرقابي (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرتين /ب/ و /ج/ من المادة /176/). ويباشر المراقبون مهمات الرقابة والتفتيش استناداً إلى خطة العمل المصدقة، وبعد إعلام مدير الرقابة الداخلية إن وجد. وتؤدي الرقابة الداخلية مهماتها الرقابية والتفتيشية بالاستناد إلى دليل عمل، وللهيئة أن تعدل في الدليل بما تراه محققاً حسن الأداء (النظام الداخلي للهيئة، 2016، الفقرتين /د/ و

/هـ/ من المادة /176/).

5- تقارير الرقابة الداخلية:

تقدم الرقابة الداخلية تقارير بنتيجة أعمالها، وتعد هذه التقارير ويتم التصرف بها على الوجه الآتي (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /181/):

1. تطبق الرقابة الداخلية في إعداد تقاريرها وصياغتها أحكام المادتين (125 و151) من النظام الداخلي للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.
2. تقدم التقارير إلى الإدارة التي تتبعها الرقابة الداخلية سواء كانت مركزية أو فرعية، ويتعين على الإدارة المخولة صلاحية معالجة مقترحات وطلبات التقارير إبلاغها مشفوعة برأيها إلى الهيئة، ممثلة برئاسات المجموعات والفروع، في غضون أسبوعين على الأكثر.
3. تقدم مديريات الرقابة الداخلية كشفاً بتقاريرها نصف السنوية عن نتائج أعمالها والجهات المشمولة إلى الوزير المختص، وإيداع نسخة منها إلى كل من رئيس الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، ورئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن حجب بعض التقارير عن الهيئة أو تأخير إبلاغها إياها، يعد زلة مسلكية تعالجها الهيئة مع الجهات الوصية أو الولية، كما تتابع ما قد يلحق الحجب أو التأخير من أضرار وآثار سلبية وفق أحكام القوانين والأنظمة النافذة (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /182/). وللإدارة، التي تتبعها الرقابة الداخلية، وفي حدود اختصاصاتها العامة ومع التزام أحكام القوانين والأنظمة، وحسب تقديرها ما فيه المصلحة العامة أن تتصرف بالتقارير على الوجه الآتي (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /183/):

1. في تقارير تحقيق القضايا الإدارية والمسلكية: يتم تنفيذ المقترحات والطلبات الإدارية والمسلكية، بما في ذلك الإحالة إلى الجهات التأديبية، أو معالجتها في حال عدم انطوائها على جرائم تطالها أحكام القوانين النافذة.
2. في تقارير الرقابة والتفتيش: تقوم الإدارة بمعالجة الأوضاع في ضوء المشاهدات والملاحظات والمقترحات والطلبات بما تراه محققاً تحسين سير العمل، وتلافي الملاحظات والقصور وتصحيح الأخطاء، وإزالة الانحراف، وذلك في حدود صلاحياتها واختصاصاتها، ومع الالتزام بالأحكام النافذة.
3. في تقارير تحقيق القضايا الجزائية، وفي تقارير تحقيق القضايا الإدارية والمسلكية المكلفة الرقابة الداخلية تحقيقها من قبل الهيئة: يتم انتظار رأي الهيئة وصك اعتمادها التقارير.
4. للإدارة أن تقترح على الهيئة التصرف بتقارير معينة، وأن تؤخر إجراءاتها في معالجة ما انتهت إليه هذه التقارير إلى حين تُعتمد في الهيئة.
5. ترسل الرقابة الداخلية عن طريق الإدارة التي تتبعها كامل ملف القضية ووثائق التقرير الأصلية إلى الهيئة

وذلك في الحالات المشار إليها في البندين (3،4) آنفي الذكر.

وتتصرف الهيئة بتقارير الرقابة الداخلية على الوجه الآتي (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /184/):

1. يعالج رؤساء المجموعات والفروع تقارير تحقيق القضايا الإدارية والمسلكية، ويقدرون نسبة ما يرون وضعه في التدقيق من هذه التقارير، ويقررون بنتيجة التدقيق حفظها، أو الاقتراح على رئاسة الهيئة اعتمادها أو طلب معالجتها، ولا يحول حفظ هذه التقارير دون طلب إعادة معالجتها، حين الاطلاع عليها لدى مباشرة الهيئة مهمات رقابية أو تفتيشية لدى الإدارة، كما لا يُسقط حفظها حق الهيئة في طلب إعادة النظر في العقوبات، أو إحالة العاملين إلى الجهات التأديبية لمحاكمتهم تأديبياً بمقتضى المادة /16/ من قانون الهيئة.
2. توضع في التدقيق تقارير تحقيق القضايا الجزائية وتقارير الرقابة والتفتيش وفق تعليمات يضعها رئيس الهيئة.
3. تعتمد في الهيئة تقارير تحقيق القضايا الجزائية، إضافة إلى تقارير الرقابة والتفتيش أو تقارير التحقيق التي تقر رئاسة الهيئة اقتراح اعتمادها المقدم من رؤساء المجموعات والفروع، أو التي تقترح الإدارات اعتمادها، ويتم اعتماد هذه التقارير بأسلوب اعتماد تقارير الهيئة وتعامل تقارير الرقابة الداخلية المعتمدة معاملة تقارير الهيئة.
4. لرئاسة الهيئة أن تعيد إلى الرقابة الداخلية تقاريرها بنتيجة تدقيقها، بطلب استكمال العمل الرقابي أو التفتيشي أو التحقيقي، أو لإعادة النظر في النتائج، على أن تتحقق الإعادة في غضون ثلاثين يوماً من اليوم التالي من تاريخ تسجيلها في ديوان الهيئة المركزية. وما لم يكن هناك خلاف على نتائج ومقترحات التقرير يعتبر التقرير معتمداً حكماً، وفي حال الخلاف يعتمد من قبل رئاسة الهيئة المركزية.
5. تقدم الرقابة الداخلية التقارير التي تقترحها إلى الإدارة سواء كانت مركزية أو فرعية، ويتعين على الإدارة المخولة صلاحية معالجة مقترحات وطلبات التقارير إبلاغها مشفوعة برأيها إلى الهيئة، ممثلة برؤساء المجموعات والفروع، في غضون أسبوعين على الأكثر.

وتجدر الإشارة إلى أن جهاز الرقابة الداخلية ملزم بأن يقدم إلى الهيئة، بواسطة الإدارة، تقارير دورية ربع سنوية بما باشر من مهمات الخطة، والصعوبات التي يواجهها، ومقترحاته لمعالجتها وتذليلها (النظام الداخلي للهيئة، 2016، المادة /188/).

وبناءً على ما تقدم، يتضح أن عمل أجهزة الرقابة الداخلية هو عملٌ داعم للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في ممارسة اختصاصاتها الرقابية والتفتيشية والتحقيقية. وبحيث تسعى أجهزة الرقابة الداخلية المحدثة لدى الجهات العامة إلى تحقيق الرقابتين الآنية واللاحقة على الأداء الإداري والإنتاجي والإسهام في تطويره. **ويرى الباحث** ضرورة تفعيل عمل هذه الأجهزة بالشكل الذي يسهم في دعم عمل الجهاز المركزي للرقابة المالية في ممارسة اختصاصاته الرقابية، وذلك من خلال إرساء قواعد واضحة للتواصل مع الجهاز، ووضع آليات تتيح

لها تزويد الجهاز بنتائج أعمالها والمخالفات المكتشفة من قبلها وأية معلومات أو بيانات ترتبط بتنفيذ الموازنة العامة.

خلاصة الفصل الثالث:

تعتبر الجهات الرقابية الموضوع الرئيسي الذي تناوله هذا الفصل بالبحث والدراسة من خلال ثلاثة مباحث. سعت للوقوف على واقع عمل الأجهزة التي تمارس الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية، والتعرف على الإطار التنظيمي والمؤسسي لهذه الأجهزة، والوسائل والأدوات المستخدمة في ممارسة العمل الرقابي. فكانت البداية مع الرقابة البرلمانية التي تمارسها السلطة التشريعية باعتبارها الجهة صاحبة الاختصاص الأصيل في الرقابة على أعمال الحكومة وتصرفاتها، وبما يضمن تحقيق المساءلة والشفافية في الإدارة العامة. وذلك باستخدام مجموعة من الوسائل والتي تشمل السؤال، والمناقشة العامة، والاستجواب، والتحقيق، وتقرير المسؤولية الوزارية السياسية من خلال طلب استخدام حق اللجوء إلى حجب الثقة عن الوزارة أو أحد أعضائها. وكذلك جرى الحديث عن الرقابة البرلمانية التي تمارسها السلطة التشريعية من خلال تدقيق ومراجعة ومناقشة الحساب الختامي، ومقارنته بالتقديرات الواردة في الموازنة العامة للتأكد من مدى التزام السلطة التنفيذية بمضمون الإجازة التي منحت لها في مرحلة إقرار الموازنة من قبل السلطة التشريعية.

ومن ثم جرى الحديث في المبحث الثاني عن الرقابة الخارجية التي تمارسها الهيئات والأجهزة المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة، مع التركيز على الدور الذي يقوم به الجهاز المركزي للرقابة المالية باعتباره الجهة المكلفة قانوناً بإجراء هذا النوع من الرقابة على الموازنة العامة للدولة في سورية. وفي المبحث الثالث تم الحديث عن رقابة السلطة التنفيذية كرقابة داخلية تمارس على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة من خلال وزارة المالية ومحاسبي الإدارة، مع التطرق للدور الذي تمارسه أجهزة الرقابة الداخلية التي تؤازر الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في أداء أعمالها. **وتوصل الباحث** إلى مجموعة من النتائج التي تؤشر على وجود ضعف في فعالية الرقابة المالية، أبرزها: عدم وجود أطر تنظم العلاقة بين السلطة التشريعية والجهاز المركزي للرقابة المالية، التشابه في الاختصاصات والصلاحيات بين الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية، الاقتصار في الرقابة على جانب النفقات دون إعطاء الإيرادات العامة الأهمية التي تستحقها، عدم التوسع في تطبيق رقابة الكفاية والأداء واقتصار عمل الجهاز المركزي على أعمال الرقابة النظامية التقليدية، تدني استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية وخضوعه للتأثيرات الخارجية بحكم ارتباطه برئيس مجلس الوزراء، التأخر في قطع حسابات الموازنة العامة للدولة الأمر الذي يُفقد الرقابة البرلمانية أهميتها وجدواها.

الفصل الرابع

الدراسة العملية

تمهيد:

يعرض هذا الفصل المنهج الذي استخدمه الباحث في جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة وتفسيرها، وصولاً إلى عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها، وتقديم مجموعة من التوصيات التي تشكل إطاراً مقترحاً لتفعيل دور الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية. وذلك من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: منهجية الدراسة، ومعالجة البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الثاني: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية الدراسة ومعالجة البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: المنهج المستخدم في اختبار الفرضيات:

تم في الفصول الأول والثاني والثالث من هذه الأطروحة التعرف إلى مفهوم الرقابة المالية التي تمارس على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، والأجهزة التي تراقب عملية التنفيذ، وذلك من خلال إتباع المنهج الاستنباطي في التحليل. وبغرض إثبات الفرضيات القائمة عليها الدراسة، قام الباحث بتوزيع استبيان، أُعد لهذه الغاية، على عينة من مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية العاملين في القطاع الإداري في دمشق وريفها، وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع الدراسة بمفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية العاملين في الإدارة الفنية للرقابة المالية على جهات القطاع العام الإداري بدمشق وريفها ومديرية الرقابة على مشروع الحساب الختامي، والبالغ عددهم (85) مفتشاً. وتم تحديد المجتمع بهذه الشريحة من المفتشين تماشياً مع أهداف هذه الأطروحة المتمثلة بتقديم إطار لتفعيل دور الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، ولذلك جرى التركيز على جهات القطاع الإداري[29] لكونها، وفقاً للقانون المالي الأساسي رقم /54/ لعام 2006م، تدخل بكامل نفقاتها وإيراداتها في الموازنة العامة للدولة. ولأغراض الدراسة قام الباحث بتوزيع (85) استمارة استبيان على كامل أفراد المجتمع، وتم استرداد (42) استمارة بنسبة (49.5%) من إجمالي الاستمارات الموزعة، وبالتالي أصبحت العينة التي ستخضع للتحليل تمثل (49.5%) من مجتمع الدراسة.

---

[29] عرف القانون المالي الأساسي الجهة العامة ذات الطابع الإداري بأنها: شخص اعتباري إداري عام يقوم بتأدية الخدمات العامة من أمن ودفاع وعدل وخدمات صحية وتعليمية وخدمات اجتماعية والحفاظ على الممتلكات العامة من خلال أجهزته التنفيذية.

ثالثاً: أدوات الدراسة:

قام الباحث بتصميم استمارة استبيان غطت جميع فرضيات الدراسة، وجاءت على قسمين، هما:

القسم الأول: ويحتوي هذا القسم على أربع فقرات، تناولت سمات وخصائص عينة الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المركز الوظيفي، الخبرة العملية).

القسم الثاني: ويتكون هذا القسم من أربعة محاور تقيس متغيرات الدراسة على الشكل التالي:

المحور الأول: يحتوي على (6) فقرات، تقيس الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة.

المحور الثاني: يحتوي على (10) فقرات، تقيس درجة استقلالية أجهزة الرقابة (وتم التركيز في هذا المحور على الجهاز المركزي للرقابة المالية لكونه الجهاز الأعلى للرقابة المالية في سورية).

المحور الثالث: يحتوي على (6) فقرات، تقيس تعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة.

المحور الرابع: يحتوي على (8) فقرات، تقيس فعالية وتطور الأداء الرقابي.

وقد تم تعريف هذه المتغيرات من خلال إيجاد الوسط الحسابي لفقرات كل محور.

وبالتالي بلغ عدد فقرات استمارة الاستبيان (34) فقرة هي: (مجموع فقرات القسم الأول (4) + مجموع فقرات القسم الثاني (30))، وقد كانت إجابات فقرات محاور القسم الثاني وفق معيار ليكارت الخماسي (Likert Five Point Scale) كالتالي (أبو زيد، 2009، ص 416):

جدول (4-1): الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية

الاتجاه	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
إيجابي	5	4	3	2	1

ويكون الوسط الحسابي النظري المعتمد في الدراسة (Mean=3). كما تم استخدام الجدول (4-2) لتحديد درجة ومستوى الاستجابة على فقرات الاستبيان ومحاوره.

جدول (4-2): تحديد الاستجابة وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	المتوسط المرجح بالأوزان	طول الفترة	مستوى الاستجابة
معارض بشدة	من 1 إلى 1.79	0.79	منخفض
معارض	من 1.80 إلى 2.59	0.79	
محايد	من 2.60 إلى 3.39	0.79	متوسط
موافق	من 3.40 إلى 4.19	0.79	مرتفع
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5.00	0.80	

رابعاً: صدق وثبات الاستبيان:

قام الباحث بإعداد الاستبيان وإدخال التعديلات المناسبة عليه وفقاً لتوجيهات وملاحظات المشرف العلمي على هذه الأطروحة، حتى خرج الاستبيان في صورته النهائية كما هو وارد في الملحق رقم (1).

ولاختبار مدى الاعتمادية على هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة، قام الباحث بحساب معامل ألفا كرونباخ (CRONBACH ALPHA) باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وكانت قيمة المعامل (64.9%) > (60%) وبالتالي يمكن القول بأن الاستبيان يتصف بالاعتمادية والثبات. وهذا ما يبينه الجدول التالي:

جدول (4-3): معامل الثبات ألفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items
0.649	30

خامساً: اختبار كولموغوروف سميرنوف (ONE SAMPLE KOLMOGOROV-SMIRNOV):

تم استخدام هذا الاختبار لمعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، من أجل تحديد الاختبارات المستخدمة في فحص الفرضيات سواء كانت اختبارات معلمية في حال التوزيع الطبيعي للبيانات أم الاختبارات اللامعلمية في حال التوزيع غير الطبيعي، ويبين الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها.

جدول (4-4): اختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)

	الفرض الصفري	مستوى الدلالة	القرار
1	توزيع البيانات للمحور الأول طبيعي بمتوسط حسابي (3.675) وانحراف معياري (0.38).	0.000	رفض الفرض الصفري
2	توزيع البيانات للمحور الثاني طبيعي بمتوسط حسابي (2.821) وانحراف معياري (0.31).	0.058	قبول الفرض الصفري
3	توزيع البيانات للمحور الثالث طبيعي بمتوسط حسابي (3.111) وانحراف معياري (0.36).	0.005	رفض الفرض الصفري
4	توزيع البيانات للمحور الرابع طبيعي بمتوسط حسابي (3.530) وانحراف معياري (0.34).	0.200	قبول الفرض الصفري

ومن الجدول أعلاه نجد أن البيانات للمحورين الأول والثالث لا تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك بمقارنة

مستوى الدلالة المحسوبة مع مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، أما المحورين الثاني والرابع فبياناتهما تتبع التوزيع الطبيعي حيث أن مستوى الدلالة المحسوبة لهما أكبر من (0.05). وبناءً على ذلك سنستخدم الاختبارات اللامعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بهذه المحاور.

سادساً: معالجة البيانات واختبار الفرضيات:

لمعالجة البيانات والحصول على النتائج الإحصائية المطلوبة لخدمة أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاستفادة من الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وبحيث تناولت المعالجة الإحصائية ما يلي:

1. حساب مقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي، التكرارات، النسب المئوية) لوصف أراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية الفقرات المكونة لمحاور الاستبيان، وكذلك تم حساب الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.
2. تم حساب معامل الارتباط سبيرمان من أجل اختبار الفرضيتين الأولى والثانية، وجرى استخدام نموذج الانحدار الخطي لاختبار الفرضية الثالثة، والتوصل إلى النتائج النهائية.

وسنستعرض فيما يلي نتائج المعالجة الإحصائية من خلال فقرات ثلاث:

الفقرة الأولى: نتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة.

الفقرة الثانية: التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة.

الفقرة الثالثة: اختبار الفرضيات.

الفقرة الأولى: نتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة

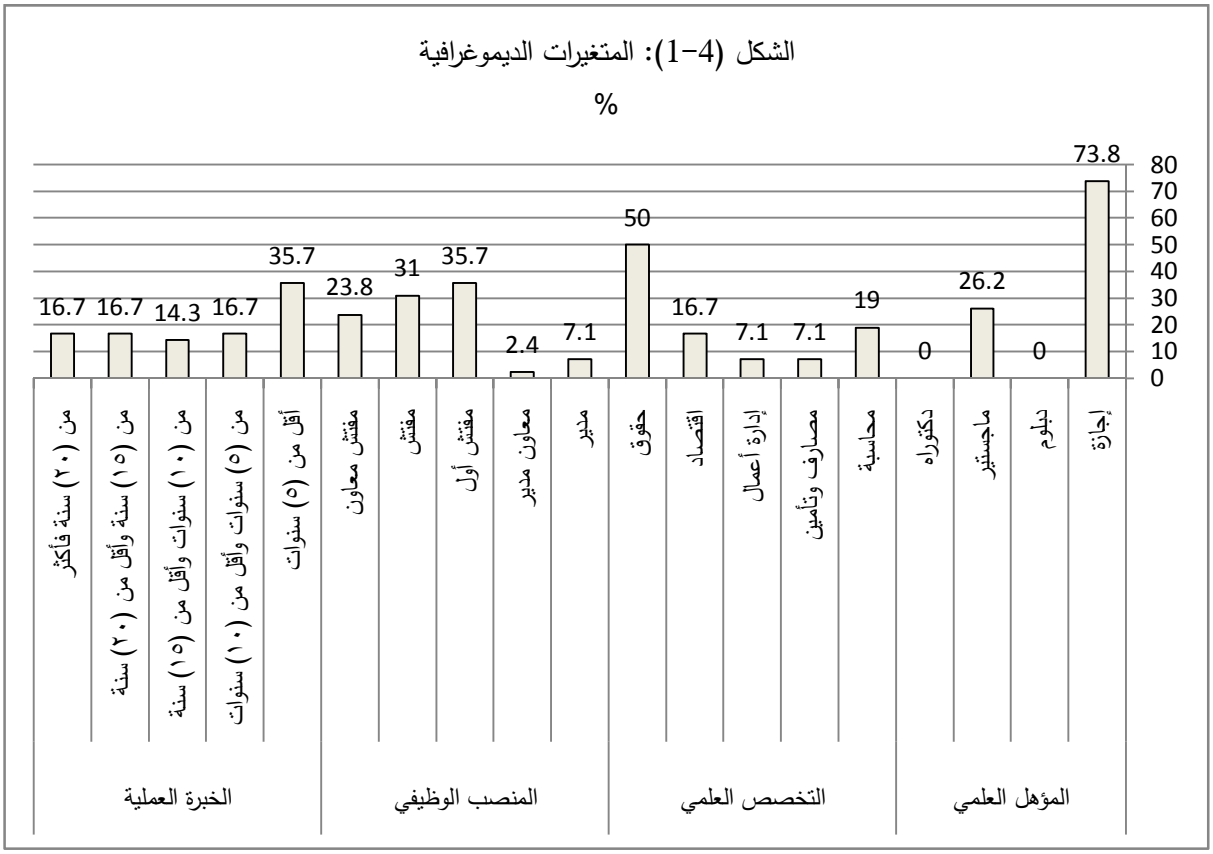
يبين الجدول أدناه، نتائج التكررات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية التالية (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة العملية):

جدول (4-5): التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية

المتغيرات الديموغرافية		التكرارات		النسبة المئوية	
المؤهل العلمي	إجازة	31	42	73.8	%100
	دبلوم	0		0	
	ماجستير	11		26.2	
	دكتوراه	0		0	
التخصص العلمي	محاسبة	8	42	19	%100
	مصارف وتأمين	3		7.1	
	إدارة أعمال	3		7.1	
	اقتصاد	7		16.7	
	حقوق	21		50	
المنصب الوظيفي	مدير	3	42	7.1	%100
	معاون مدير	1		2.4	
	مفتش أول	15		35.7	
	مفتش	13		31	
	مفتش معاون	10		23.8	
الخبرة العملية	أقل من (5) سنوات	15	42	35.7	%100
	من (5) سنوات وأقل من (10) سنوات	7		16.7	
	من (10) سنوات وأقل من (15) سنة	6		14.3	
	من (15) سنة وأقل من (20) سنة	7		16.7	
	من (20) سنة فأكثر	7		16.7	

من الجدول (4–5) نجد أن (73.8%) من إجمالي عينة الدراسة هم من حملة الإجازة الجامعية فقط، بينما (26.2%) من إجمالي العينة حاصلون على درجة الماجستير. كما يتبين من الجدول أيضاً أن التخصص العلمي لأفراد العينة يتوزع بين تخصصين أساسيين هما: الحقوق بنسبة (50%)، والاقتصاد بأقسامه المختلفة (50%) أيضاً، إلا أن نسبة المتخصصين في المحاسبة كانت (19%) من إجمالي العينة وهي نسبة قليلة مقارنةً بنسبة المتخصصين في القانون. كما نلاحظ أن (23.8%) من إجمالي العينة هم من رتبة مفتش معاون، بينما كانت النسبة الأكبر من المستجيبين (35.7%) هي من رتبة مفتش أول. وفيما يتعلق بالخبرات العملية للمستجيبين نجد بأن النسبة المئوية لمن يمتلكون خبرات لأكثر من خمس سنوات تبلغ (64.4%) من إجمالي العينة المستهدفة. ويوضح الشكل رقم (4–1) المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وتوزعها وفقاً للنسب المئوية.

الشكل (4–1): المتغيرات الديموغرافية



الفقرة الثانية: التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لمحاور الدراسة

المحور الأول:

يتكون المحور الأول من (6) فقرات تقيس الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة. ويوضح الجدول (4–6) التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات هذا المحور.

جدول (4-6): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الأول

م	فقرات المحور الأول		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
1	امتلاك الجهاز المركزي صلاحية الرقابة على الكفاية والأداء تستلزم منه دعمه إجراء إصلاحات في المالية العامة تؤدي لتبني أساليب متطورة في إعداد الموازنة العامة وتبني أسلوب الاستحقاق في تسجيل العمليات المحاسبية.	تكرار	12	27	2	1	0	4.1905	0.63392	1	موافق
		%	28.6	64.3	4.8	2.4	0				
2	التصنيف على أساس البرامج أو الأنشطة يربط بين الاحتياجات المالية والناتج النهائي مما يؤدي إلى رفع كفاءة الرقابة على أداء الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة في تنفيذها للموازنة المعتمدة.	تكرار	4	36	2	0	0	4.0476	0.3795	2	موافق
		%	9.5	85.7	4.8	0	0				
3	إعادة تصنيف النفقات على أساس البرامج بدلاً من التبويب النوعي على أساس الاعتمادات والبنود يسهل عملية الرقابة على كفاءة واقتصادية وفعالية النفقة العامة.	تكرار	2	34	3	3	0	3.8333	0.62143	4	موافق
		%	4.8	81	7.1	7.1	0				
4	تبني أسلوب موازنة البرامج والأداء يساعد الجهاز المركزي للرقابة المالية في تطبيق الرقابة الشاملة بأبعادها الثلاثة (مالية، التزام، أداء).	تكرار	5	29	5	3	0	3.8571	0.71811	3	موافق
		%	11.9	69	11.9	7.1	0				
5	لا يرى مفتشو الجهاز أن أسلوب البرامج والأداء أكثر تعقيداً ويتطلب منهم جهداً أكبر خلال تنفيذهم أعمال التدقيق والرقابة.	تكرار	1	1	12	25	3	2.3333	0.75439	6	معارض
		%	2.4	2.4	28.6	59.5	7.1				
6	يترتب على تطبيق موازنة البرامج والأداء أن تكون عملية المتابعة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية المختلفة عملية لها قيمتها، حيث أن الاهتمام ينصب على ما يتم إنجازه من أهداف وبرامج وليس على ما تم صرفه من نفقات.	تكرار	3	32	2	5	0	3.7857	0.75015	5	موافق
		%	7.1	76.2	4.8	11.9	0				
المحور الأول								**3.6746**	**0.38423**		**موافق**

نجد من خلال استعراض النتائج التي تضمنها الجدول (4–6) أعلاه، أن الفقرة التي تنص على (امتلاك الجهاز المركزي صلاحية الرقابة على الكفاية والأداء تستلزم منه دعمه إجراء إصلاحات في المالية العامة تؤدي لتبني أساليب متطورة في إعداد الموازنة العامة وتبني أسلوب الاستحقاق في تسجيل العمليات المحاسبية) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.19)، وانحراف معياري (0.634)، وبحيث بلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (92.9%).

بينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة التي تنص على (لا يرى مفتشو الجهاز أن أسلوب البرامج والأداء أكثر تعقيداً ويتطلب منهم جهداً أكبر خلال تنفيذهم أعمال التدقيق والرقابة) بمتوسط حسابي قدره (2.333)، وانحراف معياري (0.75)، وبلغت نسبة المعارضين والمعارضين بشدة (66.6%). أي أن الاتجاه العام على هذه الفقرة كانت (المعارضة) وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول (4–2).

كما ويتضح أيضاً من الجدول (4–6) أن المتوسط المرجح للأوزان لجميع فقرات المحور الأول بلغ (3.67) وهو ما يقابل درجة (الموافقة) في مقياس ليكارت الخماسي، وبالتالي فإن هذه النتائج تعكس استجابة مرتفعة من أفراد العينة حول فقرات هذا المحور وتأييدهم تبني موازنة البرامج والأداء كأسلوب متطور في إعداد الموازنة العامة للدولة.

المحور الثاني:

يتكون المحور الثاني من (10) فقرات تقيس درجة استقلالية أجهزة الرقابة (الجهاز المركزي للرقابة المالية بصفته الجهاز الأعلى للرقابة المالية في سورية).

ويوضح الجدول (4–7) التكرارات والنسب المئوية، والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الثاني.

جدول (4-7): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الثاني

م	فقرات المحور الثاني		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
1	النصوص القانونية التي تؤكد على استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية لم تحدد بالتفصيل مدى هذه الاستقلالية.	تكرار	9	27	3	3	0	4	0.76509	1	موافق
		%	21.4	64.3	7.1	7.1	0				
2	ارتباط الجهاز المركزي للرقابة المالية بالسلطة التنفيذية (ممثلةً برئيس مجلس الوزراء) لا يحد من استقلالية الجهاز في ممارسة أعماله.	تكرار	2	2	2	18	18	1.8571	1.04931	8	معارض
		%	4.8	4.8	4.8	42.9	42.9				
3	حددت التشريعات والأنظمة التي تحكم عمل الجهاز شروط تعيين وإقالة رئيس الجهاز وأعضاء المجلس الأعلى للرقابة المالية.	تكرار	0	7	9	22	4	2.4524	0.88902	6	معارض
		%	0	16.7	21.4	52.4	9.5				
4	يتم تعيين رئيس الجهاز وفق إجراءات تضمن استقلاليته عن السلطة التنفيذية، حيث أنه يعين بمرسوم ويقسم اليمين القانونية أمام رئيس مجلس الوزراء.	تكرار	0	8	3	23	8	2.2619	0.9892	7	معارض
		%	0	19	7.1	54.8	19				
5	نص قانون الجهاز بأن يطبق على العاملين الفنيين الأحكام المطبقة على القضاة فيما يتعلق بحصانتهم وقواعد وأصول التأديب، الأمر الذي يعطي الحماية للعاملين الفنيين مما يزيد من فعالية عملية الرقابة.	تكرار	7	28	6	1	0	3.9762	0.64347	2	موافق
		%	16.7	66.7	14.3	2.4	0				

م	تتمة فقرات المحور الثاني		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدرجة
6	يتمتع الجهاز باستقلالية عند التخطيط للعمليات الرقابية، وبرمجتها، وإنجازها، وإعداد التقارير ومتابعتها.	تكرار	5	28	7	1	1	3.8333	0.76243	4	موافق
		%	11.9	66.7	16.7	2.4	2.4				
7	قيام الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بتأمين وسائط النقل اللازمة والمقر الملائم لسير أعمال الرقابة لا يمس باستقلالية المفتشين.	تكرار	3	12	4	14	9	2.6667	1.30041	5	محايد
		%	7.1	28.6	9.5	33.3	21.4				
8	يمتلك الجهاز الحرية الكافية في إعداد التقارير حول نتائج أعماله الرقابية.	تكرار	7	29	4	1	1	3.9524	0.76357	3	موافق
		%	16.7	69	9.5	2.4	2.4				
9	جعل ارتباط الجهاز بالسلطة التشريعية أو برئاسة الجمهورية لا يمنحه الاستقلالية اللازمة لأداء أعماله.	تكرار	0	1	1	15	25	1.4762	0.6713	10	معارض بشدة
		%	0	2.4	2.4	35.7	59.5				
10	يتمتع الجهاز بالاستقلالية المالية ويمتلك الحرية الكاملة في مجال إعداد موازنته وتقدير نفقاته.	تكرار	1	0	5	17	19	1.7381	0.85709	9	معارض بشدة
		%	2.4	0	11.9	40.5	45.2				
المحور الثاني								**2.8214**	**0.31042**		**محايد**

ويتضح من الجدول (4–7) أن الفقرة التي تنص على (النصوص القانونية التي تؤكد على استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية لم تحدد بالتفصيل مدى هذه الاستقلالية) جاءت في المرتبة الأولى بانحراف معياري (0.765) ومتوسط حسابي (4)، وهو ما يقابل درجة (موافق) على مقياس ليكارت الخماسي، وبلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (85.7%). وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة التي تنص على (نص قانون الجهاز بأن يطبق على العاملين الفنيين الأحكام المطبقة على القضاة فيما يتعلق بحصانتهم وقواعد وأصول التأديب، الأمر الذي يعطي الحماية للعاملين الفنيين مما يزيد من فعالية عملية الرقابة) بانحراف معياري (0.643) ومتوسط حسابي (3.976)، وهو ما يقابل درجة (موافق) على مقياس ليكارت الخماسي.

بينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة التي تنص على (جعل ارتباط الجهاز بالسلطة التشريعية أو برئاسة الجمهورية لا يمنحه الاستقلالية اللازمة لأداء أعماله) بانحراف معياري (0.6713) ومتوسط حسابي (1.4762) وهو ما يقابل درجة (معارض بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الشكل (4–2)، وبحيث بلغت نسبة المستجيبين المعارضين والمعارضين بشدة (95.2%).

كما ويتضح من الجدول رقم (4–7) أن المتوسط المرجح للأوزان للمحور الثاني بلغ (2.821) وهو ما يقابل درجة (الحياد) في مقياس ليكارت الخماسي، وتعكس هذه النتائج استجابة متوسطة حول فقرات هذا المحور، وتشير إلى حياد حول مدى تمتع الجهاز المركزي للرقابة المالية بالاستقلالية.

المحور الثالث:

يتكون المحور الثالث من (6) فقرات تقيس تعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة. ويوضح الجدول (4–8) التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات هذا المحور.

جدول (4-8): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الثالث

م	فقرات المحور الثالث		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
1	تعدد الجهات الرقابية لا يُحدث إرباكاً في العمل ضمن الجهات الخاضعة للرقابة، ولا يزيد من تكلفة العملية الرقابية.	تكرار	0	4	4	20	14	1.9524	0.90937	6	معارض
		%	0	9.5	9.5	47.6	33.3				
2	خطة التنسيق التي يعمل الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وفقاً لها والتي تعود للعام 1982، تمنع من حدوث التداخل والازدواج في العمل الرقابي.	تكرار	2	9	9	22	0	2.7857	0.95088	5	محايد
		%	4.8	21.4	21.4	52.4	0				
3	يعتبر عمل إدارات الرقابة الداخلية (التي تؤازر الهيئة في تنفيذ مهامها) داعماً لمفتشي الجهاز في أداء مهامهم الرقابية والتحقيقية.	تكرار	2	10	21	9	0	3.119	0.80251	4	محايد
		%	4.8	23.8	50	21.4	0				
4	لا يعتبر عمل الجهاز المركزي تكراراً للأعمال التي تنفذها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في مجال التحقيق.	تكرار	14	17	6	5	0	3.9524	0.98655	1	موافق
		%	33.3	40.5	14.3	11.9	0				
5	الرقابة التي تمارسها وزارة المالية، عن طريق محاسبي الإدارة، على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة تدعم عمل الجهاز ولا تعيقه.	تكرار	0	22	12	4	4	3.2381	0.98301	3	محايد
		%	0	52.4	28.6	9.5	9.5				
6	قانوني الجهاز والهيئة بحاجة لتعديل يسمح بالتحديد الدقيق لصلاحيات واختصاصات كل جهة، ولا ضرورة للدمج بينهما أو إلغاء أحدهما.	تكرار	11	16	7	4	4	3.619	1.24846	2	موافق
		%	26.2	38.1	16.7	9.5	9.5				
المحور الثالث								**3.1111**	**0.36564**		**محايد**

ويتضح من الجدول (4–8) أن الفقرة التي نصها (لا يعتبر عمل الجهاز المركزي تكراراً للأعمال التي تنفذها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في مجال التحقيق) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.952)، وانحراف معياري (0.986)، وبلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (73.8%). وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة التي نصها (قانوني الجهاز والهيئة بحاجة لتعديل يسمح بالتحديد الدقيق لصلاحيات واختصاصات كل جهة، ولا ضرورة للدمج بينهما أو إلغاء أحدهما) بمتوسط حسابي (3.619)، وانحراف معياري (1.248)، وبلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (64.3%).

وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة التي تنص على (تعدد الجهات الرقابية لا يُحدث إرباكاً في العمل ضمن الجهات الخاضعة للرقابة، ولا يزيد من تكلفة العملية الرقابية) بانحراف معياري قدره (0.909) ومتوسط حسابي (1.953) وهو ما يقابل درجة (معارض) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول (4–2)، وبلغت نسبة الموافقين فقط (9.5%) وكذلك نسبة الحياديين فكانت (9.5%) ونسبة المعارضين والمعارضين بشدة (81%) وهي نسبة المستجيبين الذين يرون أن تعدد الجهات الرقابية يُحدث إرباكاً في العمل ضمن الجهات الخاضعة للرقابة، ويزيد من تكلفة العملية الرقابية.

كما ويتضح من الجدول (4–8) أن المتوسط المرجح للأوزان للمحور الثالث بلغ (3.111) وهو ما يقابل درجة (المحايد) في مقياس ليكارت الخماسي، وتعبر هذه النتائج عن استجابة متوسطة من أفراد العينة حول الفقرات التي تضمنها هذا المحور، وتشير إلى حالة من عدم التوافق حول إيجابية تعدد الجهات الرقابية.

المحور الرابع:

يتكون هذا المحور من (8) فقرات تناقش محددات فعالية وتطور الأداء الرقابي. ويوضح الجدول (4–9) التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الرابع.

جدول (4-9): التكرارات والنسب المئوية والإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الرابع

م	المحور الرابع: تطور وفعالية العمل الرقابي		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الاتجاه العام
1	يمتلك مفتشو الجهاز المعرفة الكافية بطبيعة وماهية موازنة البرامج والأداء.	تكرار	1	12	15	13	1	2.9762	0.89683	7	محايد
		%	2.4	28.6	35.7	31	2.4				
2	لدى الجهاز آليات واضحة للرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ البرامج الحكومية.	تكرار	2	18	14	7	1	3.3095	0.89683	6	محايد
		%	4.8	42.9	33.3	16.7	2.4				
3	لا تعتبر عملية تحديد المؤشرات والمعايير التي سيتم قياس الأداء وتقييم البرامج وفقاً لها من الصعوبات التي تواجه الجهاز في سعيه لتطبيق رقابة الأداء على جهات القطاع العام الإداري.	تكرار	0	2	6	27	7	2.0714	0.71202	8	معارض
		%	0	4.8	14.3	64.3	16.7				
4	الاستفادة من أسلوب موازنة البرامج والأداء في تحقيق رقابة أكثر فعالية على تنفيذ الموازنة يحتاج لتواصل فعال بين الجهاز المركزي والسلطة التشريعية من أجل فهم أفضل لآليات الرقابة على تنفيذ البرامج الحكومية.	تكرار	10	28	3	1	0	4.119	0.63255	2	موافق
		%	23.8	66.7	7.1	2.4	0				
5	التحديد الواضح لاختصاصات الأجهزة الرقابية يساعد في تجنب الازدواجية في العمل الرقابي.	تكرار	12	27	3	0	0	4.2143	0.56464	1	موافق بشدة
		%	28.6	64.3	7.1	0	0				
6	حصر القيام بالرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة بجهة واحدة، يزيد من فعالية العمل الرقابي.	تكرار	6	29	2	4	1	3.8333	0.88115	4	موافق
		%	14.3	69	4.8	9.5	2.4				
7	ضرورة حصر الرقابة على تنفيذ الموازنة بالجهاز المركزي لكونه الجهة التي تمتلك الخبرات الفنية اللازمة للقيام بالرقابة على البيانات المالية.	تكرار	9	30	3	0	0	4.0714	0.71202	3	موافق
		%	21.4	71.4	7.1	0	0				
8	دمج أجهزة الرقابة أو تذويبها لتكوين هيئة رقابية واحدة تتولى الرقابة المالية والإدارية العليا في سورية، يعتبر خياراً أمثل لتفعيل العمل الرقابي وتحسين مخرجاته.	تكرار	10	19	2	10	1	3.6429	1.16496	5	موافق
		%	23.8	45.2	4.8	23.8	2.4				
	المحور الرابع							**3.5298**	**0.34350**		**موافق**

ويتضح من الجدول (4–9) أن الفقرة التي تنص على (التحديد الواضح لاختصاصات الأجهزة الرقابية يساعد في تجنب الازدواجية في العمل الرقابي) جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.21)، وانحراف معياري (0.564)، وبلغت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (92.9%). وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة التي نصها (الاستفادة من أسلوب موازنة البرامج والأداء في تحقيق رقابة أكثر فعالية على تنفيذ الموازنة يحتاج لتواصل فعال بين الجهاز المركزي والسلطة التشريعية من أجل فهم أفضل لآليات الرقابة على تنفيذ البرامج الحكومية) بمتوسط حسابي (4.11)، وانحراف معياري (0.632)، وكانت نسبة الموافقين والموافقين بشدة (90.5%).

وجاءت في المرتبة ما قبل الأخيرة الفقرة التي نصها (يمتلك مفتشو الجهاز المعرفة الكافية بطبيعة وماهية موازنة البرامج والأداء) بمتوسط حسابي (2.977) وانحراف معياري (0.897)، وكانت نسبة الموافقين والموافقين بشدة على هذه الفقرة (31%)، أما نسبة المعارضين والمعارضين بشدة فكانت (33.4%)، وكان الاتجاه العام للإجابات حول هذه الفقرة (الحياد) وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول (4–2). وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة التي نصها (لا تعتبر عملية تحديد المؤشرات والمعايير التي سيتم قياس الأداء وتقييم البرامج وفقاً لها من الصعوبات التي تواجه الجهاز في سعيه لتطبيق رقابة الأداء على جهات القطاع العام الإداري) بمتوسط حسابي (2.071) وانحراف معياري (0.712)، وبلغت نسبة الموافقين على هذه الفقرة (4.8%) فقط، وبحيث كان الاتجاه العام للإجابات حول هذه الفقرة هو (المعارضة) وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول (4–2)، الأمر الذي يدل على أن عملية تحديد المؤشرات والمعايير من أهم الصعوبات التي يواجهها الجهاز في سعيه لتطبيق رقابة الكفاية والأداء.

كما ويتضح من الجدول رقم (4–9) أن المتوسط المرجح للأوزان للمحور الرابع بلغ (3.529) وهو ما يقابل درجة (الموافقة) في مقياس ليكارت الخماسي، وبالتالي فإن هذه النتائج تشير إلى استجابة مرتفعة حول فقرات هذا المحور، وموافقة على علاقتها بتطوير وتفعيل العمل الرقابي للجهاز.

الفقرة الثالثة: اختبار الفرضيات

استخدم الباحث معامل الارتباط سبيرمان (Spearman's Correlation Coefficient) لاختبار الفرضيات الإحصائية. والذي يقوم على دراسة العلاقة في حالة البيانات اللامعلمية، وفي حال كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي أو في حالة البيانات المقاسة باستخدام المقياس الترتيبي. وبحيث تتراوح قيمة معامل ارتباط سبيرمان بين (−1) و (+1) (أبو زيد، 2009، ص 374).

الفرضية الأولى: (لا توجد علاقة بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة وفعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها).

ولإثبات هذه الفرضية تمت صياغتها من خلال الفرضيتين الإحصائيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية H_0: لا توجد علاقة بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة وفعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها ($H_0: R=0$).

الفرضية البديلة H_1: توجد علاقة بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة وفعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها ($H_1: R\neq0$).

وباستخدام معامل الارتباط سبيرمان لاختبار الفرضية الصفرية كانت النتائج كما في الجدول (4−10):

جدول (4−10): نتائج معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين الأول والرابع

			المحور الأول	المحور الرابع
Spearman's rho	المحور الأول	Correlation Coefficient	1.000	.322*
		Sig. (2-tailed)	.	.038
		N	42	42
	المحور الرابع	Correlation Coefficient	.322*	1.000
		Sig. (2-tailed)	.038	.
		N	42	42

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ويتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ارتباط سبيرمان بين أسلوب إعداد الموازنة العامة المعبر عنه بالمحور الأول، وفعالية الرقابة المالية المعبر عنها بالمحور الرابع تساوي (0.322)، وقيمة مستوى الدلالة (0.038) أقل من (0.05) وهذا يعني وجود علاقة دالة إحصائياً، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود علاقة بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة وفعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها.

الفرضية الثانية: (لا توجد علاقة إيجابية معنوية بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي).

ولإثبات هذه الفرضية تمت صياغتها من خلال الفرضيتين الإحصائيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية H_0: لا توجد علاقة إيجابية معنوية بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي ($H_0: R \leq 0$).

الفرضية البديلة H_1: توجد علاقة إيجابية معنوية بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي ($H_1: R > 0$).

وباستخدام معامل الارتباط سبيرمان لاختبار الفرضية الصفرية كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول (4-11):

جدول (4-11): نتائج معامل ارتباط سبيرمان بين المحورين الثاني والرابع

			المحور الثاني	المحور الرابع
Spearman's rho	المحور الثاني	Correlation Coefficient	1.000	.023
		Sig. (1-tailed)	.	.442
		N	42	42
	المحور الرابع	Correlation Coefficient	.023	1.000
		Sig. (1-tailed)	.442	.
		N	42	42

ويتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل ارتباط سبيرمان بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة المعبر عنها بالمحور الثاني، ودرجة تطور الأداء الرقابي (فعالية العمل الرقابي) المعبر عنها بالمحور الرابع تساوي (0.023) وهذا يعني وجود علاقة طردية ضعيفة جداً بين المتغيرين، إلا أن هذه العلاقة غير معنوية (غير دالة إحصائياً) حيث أن قيمة مستوى الدلالة (0.442) > (0.05)، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود علاقة إيجابية معنوية بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي. ويمكن تفسير هذه النتيجة بأن درجة استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية والتي قام الباحث بحسابها وفق مؤشر الاستقلالية الذي وضعه البنك الدولي (كما هي موضحة في الجدول (3-4) من الفصل السابق) هي أساساً متدنية، وبالتالي لم يتضح أثر هذه الاستقلالية على تطور الأداء الرقابي وفعاليته.

الفرضية الثالثة: (لا يوجد تأثير لتعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة على كفاءة وفعالية العمل الرقابي).

ولإثبات هذه الفرضية تمت صياغتها من خلال الفرضيتين الإحصائيتين التاليتين:

الفرضية الصفرية H_0: لا يوجد تأثير لتعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة على كفاءة وفعالية العمل

الرقابي.

الفرضية البديلة H_1: يوجد تأثير لتعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة على كفاءة وفعالية العمل الرقابي.

ومن أجل معرفة العلاقة بين تعدد الجهات الرقابية وفعالية العمل الرقابي، تم استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط المبين في الجدول أدناه، والذي اعتبر فيه متغير تعدد الجهات الرقابية كمتغير مستقل ومتغير فعالية العمل الرقابي كمتغير تابع.

جدول (4-12): نموذج الانحدار الخطي البسيط

المتغير التابع	المتغير المستقل	R	R^2	قيمة F	دلالة F	بيتا	قيمة t	دلالة t
فعالية العمل الرقابي	تعدد الجهات الرقابية	0.330-	0.109	4.901	0.033	0.310-	2.214-	0.033

وأظهرت نتائج نموذج الانحدار أن النموذج معنوي وذلك من خلال قيمة F البالغة (4.901) بدلالة (0.033) أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، وتبين النتائج أن معامل الارتباط بين المتغيرين هو (0.330-) كما أن المتغير المستقل (تعدد الجهات الرقابية) يفسر (10.9%) من التباين الحاصل في فعالية العمل الرقابي وذلك بالنظر إلى معامل التحديد R^2. كما جاءت بيتا التي توضح العلاقة بين تعدد الجهات الرقابية وفعالية العمل الرقابي بقيمة (0.310-) ذات دلالة إحصائية حيث يمكن استنتاج ذلك من قيمة (t) والدلالة المرتبطة بها. وذلك يعني أنه كلما ازداد متغير تعدد الجهات الرقابية بمقدار وحدة واحدة انخفضت فعالية العمل الرقابي بمقدار (0.31) وحدة. ونستطيع كتابة معادلة الانحدار كالتالي:

فعالية العمل الرقابي = 4.5 + (0.31-) * تعدد الجهات الرقابية

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل القائل بوجود تأثير لتعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة على كفاءة وفعالية العمل الرقابي.

المبحث الثاني

النتائج والتوصيات

النتائج:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، نعرضها فيما يلي من خلال بيان نتيجة اختبار الفرضيات، وإتباع كل فرضية بعدد من النتائج المرتبطة بها والتي تم استخلاصها من الإطار النظري ونتائج الاستبيان الموزع على عينة الدراسة:

أولاً: يوجد علاقة دالة إحصائياً بين الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة ومدى فعالية الرقابة المالية المطبقة على تنفيذها. حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.322)، وقيمة مستوى الدلالة (0.038) < (0.05)، ويرتبط بهذه النتيجة ما يلي:

1. لا يزال الأسلوب التقليدي متبعاً في إعداد الموازنة العامة للدولة في سورية، مع وجود توجه حكومي لتطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في عدد من الوزارات.
2. تقتصر رقابة الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على القيام بعمليات التدقيق المحاسبي والمستندي لدى الجهات الخاضعة للرقابة، ولم يمارس بعد رقابة الكفاية والأداء المكلف بها قانوناً.
3. تعتبر عملية تحديد المؤشرات والمعايير التي سيتم قياس الأداء وتقييم البرامج وفقاً لها من الصعوبات التي تواجه الجهاز في سعيه لتطبيق رقابة الأداء على جهات القطاع العام الإداري.
4. لا يلتزم الجهاز عند قيامه بأعمال الرقابة والمراجعة بالمبادئ والمعايير المهنية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي)، ولا يملك معايير رقابية خاصة به.

ثانياً: قبول الفرضية الثانية القائلة بعدم وجود علاقة ايجابية معنوية بين درجة استقلالية أجهزة الرقابة ودرجة تطور الأداء الرقابي، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (0.023) وهي تشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة جداً بين المتغيرين، إلا أن قيمة مستوى الدلالة كانت (0.442) > (0.05) وبالتالي فالعلاقة غير دالة إحصائياً ولذلك تم قبول الفرضية البحثية. ويرتبط بهذه النتيجة ما يلي:

1. تعتبر درجة استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية متدنية[30]، كما أن النصوص القانونية الناظمة لعمل الجهاز المركزي يعتريها بعض القصور لناحية التحديد الدقيق لمدى استقلالية الجهاز التنظيمية والوظيفية والمالية، وتنظيم علاقته بالسلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية.

---

[30] قام الباحث بحساب درجة استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية وفقاً للمؤشر الذي تم تطويره من قبل خبراء البنك الدولي للعام 2021، وكانت النتيجة حصول الجهاز على درجة إجمالية قدرها (4) على المقياس المتدرج من (صفر) إلى (10)، حيث يمثل العدد (10) النهاية العظمى، والعدد (صفر) النهاية الصغرى.

2. لا يتمتع الجهاز بالاستقلالية المالية اللازمة لأداء أعماله، الأمر الذي ينعكس سلباً على كفاءة وفعالية العمل الرقابي حيث يعاني الجهاز من نقص الكوادر البشرية المؤهلة بسبب ضعف الرواتب والأجور وقلة المزايا المالية والتعويضات، ويعاني كذلك من نقص في المستلزمات المادية (وخاصةً وسائط النقل والمقر والتجهيزات المكتبية الحديثة).
3. يفتقر الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية إلى عنصر أساسي من عناصر تعزيز المساءلة العامة وهو نشر التقارير الرقابية للعموم. فالجهاز غير ملزم برفع أي نوع من التقارير إلى مجلس الشعب، وغير ملزم كذلك بنشر تقاريره للجمهور.

ثالثاً: رفض الفرضية الثالثة التي تنص أن "لا يوجد تأثير لتعدد الجهات الرقابية على تنفيذ الموازنة على كفاءة وفعالية العمل الرقابي"، حيث تم التوصل من خلال الاختبار الإحصائي المستخدم (الانحدار الخطي البسيط) إلى وجود تأثير سلبي لتعدد الجهات الرقابية على كفاءة وفعالية العمل الرقابي، وبلغت قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين (−0.330) كما أن المتغير المستقل (تعدد الجهات الرقابية) يفسر (10.9%) من التباين الحاصل في فعالية العمل الرقابي. ويرتبط بهذه النتيجة ما يلي:

1. تشير الأحكام والنصوص الواردة في قانوني الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، إلى ازدواجية وتشابه في الصلاحيات والاختصاصات وأساليب العمل.
2. لا يوجد اتفاق بين مفتشي الجهاز حول أثر الدور الذي تلعبه إدارات الرقابة الداخلية التابعة للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش على أداء مفتشي الجهاز لمهامهم الرقابية والتحقيقية. وكذلك الأمر بالنسبة لتأثير الدور الذي يلعبه محاسب الإدارة على كفاءة وفعالية العمل الرقابي للجهاز.

التوصيات النهائية:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحث بضرورة اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي تشكل إطاراً لتفعيل دور الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة، ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

1. تعريف العاملين في الجهات العامة عموماً والعاملين في الحقل المالي خصوصاً، وكذلك العاملين في الأجهزة الرقابية وأعضاء مجلس الشعب بمفهوم وماهية موازنة البرامج والأداء، وكيفية تطبيقها، وآليات الرقابة على تنفيذها وأساليب تقييم البرامج الحكومية ومتابعة تنفيذها (كلٌ فيما يرتبط بعمله)، وذلك من خلال ورشات عمل تقيمها وزارة المالية وهيئة التخطيط والتعاون الدولي والجهاز المركزي للرقابة المالية بالتعاون مع جهات ومؤسسات عربية أو دولية متخصصة وذات خبرة في هذا المجال.
2. تبني أساليب متطورة في إعداد الموازنة العامة للدولة، والعمل على التحول الكامل من الموازنة التقليدية (موازنة البنود) إلى الموازنة المعدة وفقاً لنظام البرامج والأداء. واعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي في إعداد

الموازنة؛ الأمر الذي يسهم في إعطاء صورة أوضح عن مدى نجاح الحكومة في إدارة مواردها وترشيد نفقاتها. وضرورة قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بدعم إجراء هذه الإصلاحات المالية، والتعاون مع الجهات المعنية بإعداد مشروع الموازنة العامة للدولة لوضع مجموعة من المؤشرات والمعايير لقياس الأداء وتقييم البرامج الحكومية.

3. إجراء تعديلات دستورية وتشريعية بهدف حصر سلطات إجراء الرقابة المالية والإدارية على مستوى الجمهورية العربية السورية بجهةٍ واحدة. وفي هذا الإطار يمكن تبني خيار دمج الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، والجهاز المركزي للرقابة المالية لتكوين هيئةٍ رقابيةٍ عليا تتمتع بالاستقلالية التنظيمية والوظيفية والمالية الضرورية لإنجاز مهامها ، ترتبط بالسيد رئيس الجمهورية، وتعاون بصفتها هيئة رقابية فنية مجلس الشعب في أداء دوره الرقابي على أعمال السلطة التنفيذية، إضافةً إلى قيامها بدور أساسي في مكافحة الفساد بشتى صوره وأشكاله.
4. تنظيم علاقة الجهاز[31] بالسلطة التشريعية ممثلةً بمجلس الشعب، وإرساء أطر للتعاون، وإقامة علاقات مهنية بين الجهاز واللجان البرلمانية المختصة برقابة الموازنة والحسابات والقوانين المالية لمساعدتها على فهم أفضل لتقارير الرقابة على الحسابات وما تتضمنه من توصيات، الأمر الذي يتيح للبرلمان الاستفادة من تقارير الجهاز ونتائج أعماله في فرض رقابته على أعمال الحكومة وتصرفاتها، مع ضمان استقلالية الجهاز الوظيفية ومسؤوليته عن اختيار المواضيع الرقابية وأساليب الرقابة وإعداد التقارير.
5. تعزيز التعاون بين الجهاز والحكومة وخاصةً وزارة المالية وممثليها لدى الجهات العامة (محاسبي الإدارة)، وبناء ثقة متبادلة والتزام بتحقيق نفس الهدف ألا وهو استعمال الموارد العامة بأكبر كفاءة ممكنة، مع التزام الجهاز بتوخي الحذر من الخضوع لهيمنة الحكومة وتأثيراتها.
6. ضرورة قيام الجهاز بإنجاز مجموعة المعايير الرقابية الخاصة به، والمتوافقة مع معايير وإرشادات وتوجيهات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، لما لهذا الأمر من أهمية كبرى في تفعيل عمل الجهاز وتطويره.
7. إيلاء عمليات الرقابة على تنفيذ الإيرادات العامة العناية اللازمة من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية، وذلك للتأكد من مشروعية ونظامية وفعالية عمليات تحقق وجباية الإيرادات العامة. وكذلك الاستفادة من الخبرات التي تتحصل لدى الجهاز في تقديم أي توصيات لإدخال تحسينات في التشريعات الضريبية.

---

[31] يؤكد الباحث بأن هذه التوصية وضعت بافتراض عدم تكوين هيئة رقابية عليا (من خلال الدمج بين الهيئة المركزية والجهاز المركزي)، أو إلى أن يتم هذا الدمج. وكذلك بالنسبة للصياغة اللغوية لباقي التوصيات فهي ملائمة، من وجهة نظر الباحث، في حال الدمج أو عدمه، ولذلك تم استخدام عبارة (الجهاز المركزي للرقابة المالية) لجهة التعامل مع الواقع الراهن.

المراجع العربية

1. إبراهيم، هشام زغلول. (2008، حزيران). نحو علاقة داعمة بين السلطة التشريعية والأجهزة العليا للرقابة. **مجلة الرقابة المالية**، عدد: 52. ص– ص: 20–32. تونس. منظمة الأرابوساي.
2. إبراهيم، هشام زغلول. (2019، كانون الأول). معيار الإنتوساي رقم (20) مبادئ الشفافية والمساءلة بين أدوات الالتزام وآليات التنفيذ/ التجربة المصرية. **مجلة الرقابة المالية**، عدد: 75. ص– ص: 47–56. تونس. منظمة الأرابوساي.
3. أبو زيد، محمد خير. (2009). **التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برمجية SPSS**، عمّان: الأردن. دار جرير للنشر.
4. إسماعيل، إسماعيل خليل، وعدس، نائل حسن. (2010). **المحاسبة الحكومية**. عمّان: الأردن. دار اليازوري.
5. أشرم، احمد نوري. (1992). **معايير مراجعة الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية**. رسالة دكتوراه. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: سورية.
6. إلياس، جوادي، والطاهر، جرمون محمد. (2019). التحقيق البرلماني كأداة رقابية فعالة تجاه الحكومة. **مجلة آفاق علمية**، مج: 11. عدد: 3. ص– ص: 124–146.
7. بدوي، عبد الرحمن. (2006). **الإسلام والرقابة المالية المعاصرة**. القاهرة: مصر. دار الأحمدي للنشر.
8. بدوي، هشام. (2018، كانون الأول). أهمية رقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة. **مجلة الرقابة المالية**، عدد: 73، ص– ص: 1–2. تونس. منظمة الأرابوساي.
9. بعيرة، أبو بكر مصطفى. (2010). **الرقابة الإدارية في المنظمات**. عمان: الأردن. المنظمة العربية للعلوم الإدارية.
10. بربر، كامل. (1996). **الإدارة عملية ونظام**. بيروت: لبنان. المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع.
11. بركات، عبد الكريم صادق، البطريق، يونس أحمد، ودراز، حامد عبد المجيد. (1986). **المالية العامة**. بيروت: لبنان. الدار الجامعية.
12. بشور، عصام. (1985). **توازن الموازنة العامة**. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
13. بشور، عصام. (1990). **المالية العامة والتشريع الضريبي**. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
14. بنود، محمد خالد. (2004). **دراسة تحليلية لواقع أجهزة الرقابة الحكومية في سورية (الجهاز المركزي للرقابة المالية، الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش)**، رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة حلب. حلب: سورية.

15. بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام 2011. (د. ت). استُرجع في تاريخ 15 أيلول، 2019 من (http//:www.syrianfinance.org/assets/files/file2011.doc).

16. جاسم، عبد الباسط. (2011). الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في التشريع العراقي، دراسة مقارنة. **مجلة الرافدين للحقوق**، عدد: 47، ص- ص: 125-156. الموصل: العراق. جامعة الموصل.

17. الجمال، محمد رشيد عبده. (1991). **دراسات في المحاسبة الحكومية**. الإسكندرية: مصر. جامعة الإسكندرية.

18. الجنابي، طاهر. (د. ت.). **المالية العامة والتشريع المالي**. العراق. دار الكتب للطباعة والنشر.

19. حزوري، نعيم. (1990). **التخطيط والرقابة في المشروع**. حلب: سورية. منشورات جامعة حلب.

20. حشيش، عادل أحمد. (1992). **أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)**. بيروت: لبنان. دار النهضة العربية.

21. الحمش، منير. (1986). **دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة**. دمشق: سورية. مؤسسة الوحدة.

22. الخط الزمني لأهم الأحداث. (2004). **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية / الإنتوساي: 50 سنة (1953-2003)**، ص- ص: 16-32. واشنطن: الولايات المتحدة الأمريكية.

23. خليل، علي محمد، واللوزي، سليمان أحمد. (2000). **المالية العامة**. عمّان: الأردن. دار زهران.

24. الخوري، فارس. (1937). **موجز في علم المالية**. دمشق: سورية. مكتب النشر العربي.

25. خولاني، منار عبد الستار. (2007). **الموازنة الصفرية**. (ط: 1). دمشق: سورية. المؤلفة.

26. الخياط، أسامة محمد. (2003). **موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها على الموازنة العامة للدولة في سورية**، رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: سورية.

27. دراز، حامد عبد المجيد. (1988). **مبادئ المالية العامة**. بيروت: لبنان. الدار الجامعية.

28. دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 94 لعام 2012م.

29. دليل الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2010.

30. دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية لأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأرابوساي).

31. دهمش، نعيم. (1981). **الموازنة الصفرية**. عمّان: الأردن. المنظمة العربية للعلوم الإدارية.

32. دويدار، محمد. (2001). **مبادئ الاقتصاد السياسي/ الجزء الرابع: الاقتصاد المالي/**. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية.

33. رحاحلة، إبراهيم القاسم. (1999). **مالية الدولة الإسلامية**. القاهرة: مصر. مكتبة مدبولي.

34. رسلان، عزت. (2005). نشاط إدارة الرقابة المسبقة. **مجلة الرقابة**. عدد: 1، ص- ص: 9-11.

الكويت. ديوان المحاسبة الكويتي.

35. الزهاوي، سيروان. (2008). **الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي**. بغداد: العراق. منشورات مجلس النواب العراقي.

36. الساطي، طارق. (1973). **المحاسبة العامة والإدارية: الإدارة المالية للدولة**. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

37. سلمان، مصطفى حسين. (1990). **المالية العامة**. عمان: الأردن. دار المستقبل للنشر والتوزيع.

38. سليمان، عامر علي. (2008، كانون الأول). تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الرقابة المالية وقياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية في الدول العربية. **مجلة الرقابة المالية**، عدد: 53، ص- ص: 20-30. تونس. منظمة الأرابوساي.

39. سنون، علي السعيد. (2009). **المحاسبة الحكومية والقومية: النظرية والتطبيق**. القاهرة: مصر. دار الكتب القانونية.

40. السويسي، فاطمة. (2005). **المالية العامة: موازنة – ضرائب**. لبنان. المؤسسة الحديثة للكتاب.

41. السيوفي، قحطان. (1989). **اقتصاديات المالية العامة**. دمشق: سورية. دار طلاس.

42. السيد عطية، عبد الواحد. (1996). **الموازنة العامة للدولة**. القاهرة: مصر. دار النهضة.

43. السيد عطا الله، أحمد. (2010). **الدور الرقابي لوزارة المالية في مجال الموازنة للدولة، دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه. كلية الحقوق، جامعة القاهرة. القاهرة: مصر.

44. شامية، أحمد زهير، والخطيب، خالد. (1993). **المالية العامة**. عمّان: الأردن. دار زهران.

45. شباط، يوسف. (1995). **المالية العامة**. دمشق: سورية. جامعة دمشق.

46. شباط، يوسف. (1999). **المالية العامة / الكتاب الثاني: موازنة الدولة العامة**. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق.

47. شبلي، خطار. (1968). **العلوم المالية: الموازنة**. (ط: 3). بيروت: لبنان. دار الكتاب اللبناني.

48. شكري، فهمي محمود. (1988). **الرقابة المالية العليا: مفهوم عام وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية**. عمان: الأردن. دار مجدلاوي.

49. صبيح، أحمد مصطفى. (2015). **الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري**. مصر: مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع.

50. الصحن، محمد فريد، والسيد، إسماعيل محمد، وسلطان، ابراهيم إسماعيل. (2002). **مبادئ الإدارة**. الإسكندرية: مصر. الدار الجامعية.

51. ضناوي، عدنان. (1992). **علم المالية العامة**. طرابلس: لبنان. دار المعارف العمومية.

52. الطرابلسي، عزة، وبركات، عوض. (1950). **دروس في المالية العامة**. دمشق: سورية. مطابع عجرم ودردري.

53. الطراونة، حسين أحمد، وعبد الهادي، توفيق صالح. (2011). **الرقابة الإدارية**. عمان: الأردن. دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع.

54. طلبة، عبد الله. (1984). **الإدارة العامة**. دمشق: سورية. منشورات جامعة دمشق.

55. العامري، علي حسن عبد الأمير. (2018). **النظام القانوني للرقابة الإدارية الخارجية: دراسة مقارنة**. عمان: الأردن. المناهل.

56. عتلم، باهر محمد. (1998). **المالية العامة أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية**. (ط: 5). القاهرة: مصر. مكتبة الآداب.

57. العدوي، وسيم. **مجلس الشعب يناقش مشروعي قانوني قطع الحساب لعامي 2017، 2018**. وكالة سانا. 13/شباط/2022. الرابط: www. sana.sy/p=1580601

58. العربي، علي، وعساف، عبد المعطي. (1986). **دورة الموازنة العامة ومشكلاتها في الدول النامية**. عمّان: الأردن. المنظمة العربية للعلوم الإدارية.

59. عربيات، ياسر أحمد. (2008). **المفاهيم الإدارية الحديثة**. عمان: الأردن. دار يافا العلمية.

60. عصفور، محمد شاكر. (2008). **أصول الموازنة العامة**. عمّان: الأردن. دار المسيرة.

61. العموري، محمد رسول. (2003). **الرقابة المالية العليا ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى هيئة رقابة مالية ذات طابع قضائي**، رسالة دكتوراه. كلية الحقوق. جامعة دمشق. دمشق: سورية.

62. العموري، محمد رسول. (2005). **الرقابة المالية العليا: دراسة مقارنة**. بيروت: لبنان. منشورات الحلبي الحقوقية.

63. عواضة، حسن، وقطيش، عبد الرؤوف. (1995). **المالية العامة: الموازنة– الضرائب والرسوم– دراسة مقارنة**. بيروت: لبنان. دار الخلود.

64. فرهود، محمد سعيد. (1982). **مبادئ المالية العامة**، حلب: سورية. جامعة حلب.

65. فوزي، عبد المنعم. (1971). **المالية العامة والسياسة المالية**. بيروت: لبنان. دار النهضة العربية.

66. فيدلر، ف. (2004). استقلالية الأجهزة العليا للرقابة. **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية/ الإنتوساي: 50 سنة (1953 – 2003)**، ص– ص: 114–128.

67. القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم 54 لعام 2006، سورية.

68. قانون المحاسبة العمومية الصادر بالمرسوم رقم /14969/ لعام 1963م، لبنان.

69. القانون رقم /53/ لعام 1973م بشأن الموازنة العامة للدولة، مصر.

70. القرار رقم 632/و تاريخ 2012/3/29 **المتضمن إدخال تعديل على النظام الداخلي لوزارة المالية**، سورية.
71. الكفراوي، عوف محمود. (1997). **الرقابة المالية في الإسلام**. (ط: 2). الإسكندرية: مصر. مكتبة الإشعاع الفنية.
72. الكفراوي، عوف محمود. (1998). **الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق**. الإسكندرية: مصر. مطبعة الانتصار.
73. كنعان، علي. (2003). **المالية العامة والإصلاح المالي في سورية**. دمشق: سورية. دار الرضا.
74. كنعان، علي عبد الفتاح. (2016). **الإعلام البرلماني والسياسي**. عمان: الأردن. دار اليازوري.
75. كويفاتية، محمد. (1991). **الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام**. حلب: سورية. جامعة حلب.
76. كونسيرف، ك، وكوزييلاك، ك. (أبريل 2015). مكتب المساءلة الحكومية (GAO) ينشر مراجعة معايير الرقابة الداخلية. **المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية**، عدد: 42، ص- ص: 18-19. واشنطن: الولايات المتحدة الأمريكية.
77. اللائحة التنفيذية للقانون رقم (7) بشأن النظام المالي للدوائر الحكومية بدبي. (1996)، دولة الإمارات العربية المتحدة.
78. لجنة المعايير المهنية والرقابية. (2018، كانون الأول). انتقاء العينات الرقابية. **مجلة الرقابة المالية**، عدد: 73، ص- ص: 5-9. تونس. منظمة الأرابوساي.
79. اللومي، آمال، والمسدّي، منى. (2017، حزيران). معيار رقابة الالتزام إيساي 4000 وتجربة دائرة المحاسبات التونسية. **مجلة الرقابة المالية**، عدد: 70، ص- ص: 7-15. تونس. منظمة الأرابوساي.
80. الماردیني، عصام. (1975). **دور الجهاز المصرفي في الرقابة المالية على وحدات القطاع العام في الجمهورية العربية السورية**. رسالة ماجستير غير منشورة. القاهرة: مصر. جامعة القاهرة.
81. مبادرة تنمية الإنتوساي. (2019). دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة المالية، الإصدار (1).
82. مراد، محمد حلمي. (د. ت). **مالية الدولة**. القاهرة: مصر. مكتبة النهضة.
83. مرار، فيصل فخري. (1995). **العلاقة بين التخطيط والموازنة العامة**. عمّان: الأردن. دار مجدلاوي.
84. مرعي، عبد الحي، والفيومي، محمد. (1990). **المحاسبة الحكومية والقومية**. بيروت: لبنان. الدار الجامعية.
85. ملاك وزارة المالية في الجمهورية العربية السورية الصادر بالمرسوم رقم /1684/ تاريخ 1977/8/7.
86. ملخص التقرير السنوي للجهاز المركزي للرقابة المالية لعام 2020. تم استرداده من الموقع الرسمي

للجهاز: http://cofc.gov.sy/

87. المنجد في اللغة والأعلام. (1992). **المنجد في اللغة والأعلام (ط.33)**. بيروت: لبنان. دار المشرق.
88. منظمة الإنتوساي. (1977). ISSAI 1، **إعلان ليما حول التوجيهات الرقابية**.
89. منظمة الإنتوساي. ISSAI 10، **إعلان مكسيكو حول الاستقلالية**.
90. منظمة الإنتوساي. ISSAI 100، **المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام**.
91. منظمة الإنتوساي. ISSAI 200، **المبادئ الأساسية للرقابة المالية**.
92. منظمة الإنتوساي. ISSAI 300، **المبادئ الأساسية لرقابة الأداء**.
93. منظمة الإنتوساي. ISSAI 400، **المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام**.
94. منظمة الإنتوساي. ISSAI 12، **قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ــ إحداث الفارق في حياة المواطنين**.
95. منظمة الإنتوساي. ISSAI 1003، **معجم المصطلحات الخاصة بتوجيهات الإنتوساي للرقابة المالية**.
96. منظمة الإنتوساي، ISSAI 9100، **المتضمن إرشادات الانتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي**.
97. المهايني، محمد خالد. (1994). **منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية**. دمشق: سورية. منشورات وزارة الثقافة.
98. المهايني، محمد خالد. (2000). الموازنة العامة للدولة في سورية: الواقع والآفاق. **مجلة جامعة دمشق**، مج: 16. عدد: 1، ص- ص: 7-58. دمشق: سورية. جامعة دمشق.
99. مؤشر استقلالية المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات – التقرير التجميعي الشامل لعام 2021. **تحقيق النمو العادل وتوفير التمويل وبناء المؤسسات – آراء ووجهات نظر – الحوكمة**. واشنطن العاصمة: البنك الدولي.
100. ندّه، كنان مالك. (2004). **دور مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في ظل الإدارة بالأهداف**، رسالة ماجستير. كلية الاقتصاد. جامعة دمشق. دمشق: سورية.
101. ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية. (1985). **أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية**. الرياض: معهد الإدارة العامة.
102. النظام الداخلي لمجلس الشعب. (2017). الجمهورية العربية السورية.
103. النظام المحاسبي والمالي للجهات العامة ذات الطابع الإداري الصادر بالمرسوم رقم /488/ لعام 2007، سورية.
104. النظام الداخلي لوزارة المالية الصادر بالقرار رقم 975/و تاريخ 2005/4/14، سورية.

105. الهيتي، نعمان عطا الله. (2007). **الرقابة على الحكومة**. دمشق: سورية. دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع.

106. هيكل، السيد خليل. (1971). **الرقابة على المؤسسات العامة الإنتاجية والاستهلاكية**. الإسكندرية: مصر. منشأة المعارف.

107. وزارة المالية السورية. بيان الحكومة المالي حول مشروع الموازنة العامة للدولة للعام 2012م، تم استرداده من (http://www.syrianfinance.org/arabic/news/ministry_news/3394.html).

108. ياغي، كنان. (2017). **الآثار الاقتصادية لإصدار أذون وسندات الخزينة**. دمشق: سورية. مركز دمشق للأبحاث والدراسات (www.dcrs.sy).

109. يوسف، نوران. (2019). **استراتيجيات إدارة الدين العام وتنمية أسواق الدين في الدول العربية**. أبو ظبي: الإمارات العربية المتحدة. صندوق النقد العربي.

المراجع الأجنبية (English Resources)

1. Fitzpatrick, E. A. (1918). **Budget Making in A Democracy: a new view of the budget**. New York: MacMillan.
2. Dalton, H. (1957). **Principles of Public Finance**. London: Routledge and Kegan Paul.
3. Ghodke, N. B. (1986). **Encyclopaedic Dictionary of Economics**. New Delhi: Mittal Publications.
4. Anderson, J. E. (2011). **Public Policy Making**. 7th ed. Suzanne Jeans.
5. Mikesell, J. L. (2011). **Fiscal Administration: Analysis and Applications for the Public sector:** 8th ed. Suzanne Jeans.
6. Samuels, B. L. (1959). **Phases of Budgeting in The United States Government**. Washington: District of Columbia. George Washington University: School of Government.
7. Lienert, Ian. (2010). **Role of The Legislature in Budget Processes**. Technical Notes and Manuals. Washington: International Monetary Fund.
8. Shah, A. (2007). **Budgeting and Budgetary Institutions**. Retrieved from: http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/BudgetingandBudgetaryInstitutions.pdf .
9. Diamond, J. (2006). **Budget System Reform in Emerging Economies: The Challenges and The Reform Agenda**, Washington, DC: International Monetary Fund.
10. Rennie Center for Education Research & Policy. (October 2012). **Smart School Budgeting: Resources for Districts**. Cambridge, MA: Rennie Center for Education Research & Policy. Retrieved from: http://www.renniecenter.org/research/SmartSchoolBudgeting. pdf
11. Novick, D .(1967). **Program Budgeting: Program Analysis and Federal Budget**, Harvard University Press.
12. Diamond, J. (June 2003). From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies, **IMF Working Paper**. Retrieved from: http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03169.pdf
13. Singh, H., Sachdeva, P. (2012). **Public Administration: Theory and Practice**. India: Dorling Kindersley.
14. Holzer, M., Hwan Lee, S. (2005). **Public Productivity Handbook**. 2nd ed. Taylor & Francis e-Library.
15. Schmidt, W. D, Rieck, D. A. (2000). **Managing Media Services: Theory and Practice.** 2nd ed.Libraries Unlimited.

16. Sullivan, C. F.; Atlas, C. (1998). **Health Care Food Service Systems Management**. 3rd ed. Aspen Publishers.
17. Shuler, J. (2006). **Understanding Organizations and Management through Triangle Analysis and Performance**. Florida: Boca Raton.
18. Lucey, T. (2003). **Management Accounting**. 5th Ed. London: Continum.
19. Lucey, T. (2002). **Costing**. 6th ed. Cengage Learning.
20. Spearman, K. (2007). **Financial Management for Local Government**. United Nations Human Settlements Programme.
21. Bowhill, B. (2008). **Business Planning and Control: Integrating Accounting, Strategy, and People**. John Wiley & Sons.
22. Hopkins, A., Du Toit, E. (2007). **X-Kit Undergraduate Cost and Management Accounting**. Pearson South Africa.
23. **Zero Based Budgeting**. (2007). Retrieved from: http//:www.cipfa.org/

الملحق رقم (1): استمارة استبيان الدراسة

الجمهورية العربية السورية

جامعـــــــة دمشـــــــق

كليـــــــة الاقتصـــــــاد

قســم المصــارف والتــأمين

تحية طيبة،

يقوم الباحث بإعداد دراسة كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في الأسواق المالية بعنوان: "**إطار مقترح لتفعيل دور الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة في سورية**".

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب الهامة في الدراسة، لذا أرجو التكرم والإجابة على الأسئلة المطروحة، وتزويد الباحث بآرائكم القيمة من خلال وضع إشارة (X) بجانب الإجابة التي ترونها مناسبة. كما يأمل الباحث أن تغني إجاباتكم وترفع من المستوى العلمي لهذه الدراسة.

يرجى أخذ العلم بأن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان هي لأغراض البحث العلمي، وأن إجاباتكم ستكون محاطة بالسرية الكاملة والعناية العلمية الفائقة.

شكراً لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالب

محمد يحيى مهجه

القسم الأول: معلومات عامة

يرجى الإجابة على الأسئلة التالية بوضع إشارة (X) أمام العبارة المناسبة:

1. المؤهل العلمي:

- ☐ إجازة
- ☐ دبلوم
- ☐ ماجستير
- ☐ دكتوراه

2. التخصص العلمي:

- ☐ محاسبة
- ☐ مصارف وتأمين
- ☐ إدارة أعمال
- ☐ اقتصاد
- ☐ حقوق
- ☐ غير ذلك يرجى التحديد .....

3. المنصب الوظيفي:

- ☐ مدير
- ☐ معاون مدير
- ☐ مفتش أول
- ☐ مفتش
- ☐ مفتش معاون

4. الخبرة العملية:

- ☐ أقل من (5) سنوات
- ☐ من (5) سنوات وأقل من (10) سنوات
- ☐ من (10) سنوات وأقل من (15) سنة
- ☐ من (15) سنة وأقل من (20) سنة
- ☐ من (20) سنة فأكثر

القسم الثاني: فيما يلي مجموعة من العبارات ذات الصلة بفرضيات الدراسة، يرجى التفضل بقراءة هذه العبارات واختيار الإجابة المناسبة:

المحور الأول: الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	امتلاك الجهاز المركزي صلاحية الرقابة على الكفاية والأداء تستلزم منه دعمه إجراء إصلاحات في المالية العامة تؤدي لتبني أساليب متطورة في إعداد الموازنة العامة وتبني أسلوب الاستحقاق في تسجيل العمليات المحاسبية.					
2	التصنيف على أساس البرامج أو الأنشطة يربط بين الاحتياجات المالية والناتج النهائي مما يؤدي إلى رفع كفاءة الرقابة على أداء الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة في تنفيذها للموازنة المعتمدة.					
3	إعادة تصنيف النفقات على أساس البرامج بدلاً من التبويب النوعي على أساس الاعتمادات والبنود يسهل عملية الرقابة على كفاءة واقتصادية وفعالية النفقة العامة.					
4	تبني أسلوب موازنة البرامج والأداء يساعد الجهاز المركزي للرقابة المالية في تطبيق الرقابة الشاملة بأبعادها الثلاثة (مالية، التزام، أداء).					
5	يترتب على تطبيق موازنة البرامج والأداء أن تكون عملية المتابعة التي تقوم بها الأجهزة الرقابية المختلفة عملية لها قيمتها، حيث أن الاهتمام ينصب على ما يتم إنجازه من أهداف وبرامج وليس على ما تم صرفه من نفقات.					
6	لا يرى مفتشو الجهاز أن أسلوب البرامج والأداء أكثر تعقيداً ويتطلب منهم جهداً أكبر خلال تنفيذهم أعمال التدقيق والرقابة.					

المحور الثاني: استقلالية الجهاز الرقابي

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	النصوص القانونية التي تؤكد على استقلالية الجهاز المركزي للرقابة المالية لم تحدد بالتفصيل مدى هذه الاستقلالية.					
2	ارتباط الجهاز المركزي للرقابة المالية بالسلطة التنفيذية (ممثلةً برئيس مجلس الوزراء) لا يحد من استقلالية الجهاز في ممارسة أعماله.					
3	حددت التشريعات والأنظمة التي تحكم عمل الجهاز شروط تعيين وإقالة رئيس الجهاز وأعضاء المجلس الأعلى للرقابة المالية.					
4	يتم تعيين رئيس الجهاز وفق إجراءات تضمن استقلاليته عن السلطة التنفيذية، حيث أنه يعين بمرسوم ويقسم اليمين القانونية أمام رئيس مجلس الوزراء.					
5	نص قانون الجهاز بأن يطبق على العاملين الفنيين الأحكام المطبقة على القضاة فيما يتعلق بحصانتهم وقواعد وأصول التأديب، الأمر الذي يعطي الحماية للعاملين الفنيين مما يزيد من فعالية عملية الرقابة.					
6	يتمتع الجهاز باستقلالية عند التخطيط للعمليات الرقابية، وبرمجتها، وإنجازها، وإعداد التقارير ومتابعتها.					
7	قيام الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بتأمين وسائط النقل اللازمة والمقر الملائم لسير أعمال الرقابة لا يمس باستقلالية المفتشين.					
8	يمتلك الجهاز الحرية الكافية في إعداد التقارير حول نتائج أعماله الرقابية.					
9	جعل ارتباط الجهاز بالسلطة التشريعية أو برئاسة الجمهورية لا يمنحه الاستقلالية اللازمة لأداء أعماله.					
10	يتمتع الجهاز بالاستقلالية المالية ويمتلك الحرية الكاملة في مجال إعداد موازنته وتقدير نفقاته.					

المحور الثالث: تعدد الجهات الرقابية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	تعدد الجهات الرقابية لا يُحدث إرباكاً في العمل ضمن الجهات الخاضعة للرقابة، ولا يزيد من تكلفة العملية الرقابية.					
2	خطة التنسيق التي يعمل الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وفقاً لها والتي تعود للعام 1982، تمنع من حدوث التداخل والازدواج في العمل الرقابي.					
3	يعتبر عمل إدارات الرقابة الداخلية (التي تؤازر الهيئة في تنفيذ مهامها) داعماً لمفتشي الجهاز في أداء مهامهم الرقابية والتحقيقية.					
4	لا يعتبر عمل الجهاز المركزي تكراراً للأعمال التي تنفذها الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في مجال التحقيق.					
5	الرقابة التي تمارسها وزارة المالية، عن طريق محاسبي الإدارة، على تنفيذ النفقات والإيرادات العامة تدعم عمل الجهاز ولا تعيقه.					
6	قانوني الجهاز والهيئة بحاجة لتعديل يسمح بالتحديد الدقيق لصلاحيات واختصاصات كل جهة، ولا ضرورة للدمج بينهما أو إلغاء أحدهما.					

المحور الرابع: فعالية وتطور الأداء الرقابي.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	يمتلك مفتشو الجهاز المعرفة الكافية بطبيعة وماهية موازنة البرامج والأداء.					
2	لدى الجهاز آليات واضحة للرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ البرامج الحكومية.					
3	لا تعتبر عملية تحديد المؤشرات والمعايير التي سيتم قياس الأداء وتقييم البرامج وفقاً لها من الصعوبات التي تواجه الجهاز في سعيه لتطبيق رقابة الأداء على جهات القطاع العام الإداري.					
4	الاستفادة من أسلوب موازنة البرامج والأداء في تحقيق رقابة أكثر فعالية على تنفيذ الموازنة العامة يحتاج لتواصل فعال بين الجهاز المركزي والسلطة التشريعية من أجل فهم أفضل لآليات الرقابة على تنفيذ البرامج الحكومية.					
5	التحديد الواضح لاختصاصات الأجهزة الرقابية يساعد في تجنب الازدواجية في العمل الرقابي.					
6	حصر القيام بالرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة بجهة واحدة، يزيد من فعالية العمل الرقابي.					
7	ضرورة حصر الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة بالجهاز المركزي لكونه الجهة التي تمتلك الخبرات الفنية اللازمة للقيام بالرقابة على البيانات المالية.					
8	دمج أجهزة الرقابة أو تذويبها لتكوين هيئة رقابية واحدة تتولى الرقابة المالية والإدارية العليا في سورية، يعتبر خياراً أمثل لتفعيل العمل الرقابي وتحسين مخرجاته.					

انتهى الاستبيان

Abstract

This study dealt with the financial control of the state's general budget in Syria by trying to identify the reality of this control and evaluate the effectiveness of the applied control methods, the patterns used in the practice of control work, highlighting the strengths and weaknesses in the supervisory performance and suggesting ways to remedy the shortcomings in this performance and areas of development that contribute to supporting and activating the supervisory work.

This study relied on the deductive approach in reviewing previous studies and the theoretical framework of the research topic, with a focus on the bodies that carry out the responsibilities of financial supervision; For the purpose of analyzing and studying its working method, procedures, powers, and the legal and regulatory framework that governs its work. In order to prove the hypotheses on which the study is based, the researcher distributed a questionnaire, prepared for this purpose, to a sample of the inspectors of the Central Organization for Financial Control working in the administrative sector in Damascus and its countryside. The data were unloaded and the results were analyzed using the SPSS statistical program, and the statistical hypotheses were tested using the Spearman correlation coefficient, and the simple linear regression model, The study reached a set of results, the most important of which are: the existence of a statistically significant relationship between the method used in preparing the state's general budget and the effectiveness of the financial control applied to its implementation, in addition to the existence of a positive, non-statistically significant relationship between the degree of independence of oversight bodies and the degree of development of supervisory performance, and this study concluded that there is also a negative impact of the multiplicity of supervisory authorities on the efficiency and effectiveness of supervisory work.

Keywords: financial control, performance control, independence, public budget, public expenditures, public revenues, program and performance budgets, the Central Organization for Financial Control.

202

Syrian Arab Republic
Ministry of Higher Education and Scientific Research
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Banking and Insurance

A proposed Framework for Activating The Role of Financial Control Over The State's General Budget in Syria

A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of The Requirements of The Master Degree in Financial Markets

By

Muhammad Yahya Mohja

Supervisor

Dr. Akram Al-Hourani

2022