



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

نشوان طربوش عبد السلام الصلوي

اليمن _ منطقة صنعاء

أهمية الرقابة على مالية على مالية السلطة المحلية

مقدمة:

تولي الدول التي تطبق اللامركزية الإدارية عناية خاصة بالرقابة على الإدارة المحلية وبنفس المستوى تكون رقابة الإدارة المحلية على مجمل الأنشطة المحلية ويؤدي تكامل هاتين الرقابتين إلى تعزيز مبدأ المسؤولية والمساءلة معا ، وتبعاً لما تقتضيه اللامركزية من تكثيف للرقابة فإن الحاجة تستدعي تصميم نظم حديثة للرقابة ونظم لتقييم الأداء الفردي والتنظيمي بما يساعد على تطبيق الرقابة بطريقة منظمة والاستناد إليها في تطبيق مبدأ المساءلة والمحاسبة ، ومن هنا دعت الحاجة إلى تصميم أنظمة للمراقبة الداخلية التي تعتبر أحد المقومات الأساسية لفاعلية منظومة المراقبة عموماً والمالية خصوصاً كون الرقابة الداخلية تشكل النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة.

أولاً: أهمية الرقابة الداخلية على السلطة المحلية

تمثل الرقابة أهمية كبيرة في مجال العمليات الإدارية والمالية، وهي ليست وظيفية القائد الإداري أو المديرين فحسب، وإنما هي عملية تقوم بها كل المستويات الإدارية على السُّلم الإداري بهدف معرفة أوجه القصور وتقويم الانحرافات التي تمت، فضلاً عن تلافيها في المستقبل، في حين يرى البعض أن الرقابة عملية متعلقة بالمستقبل تستهدف إصلاح الأخطاء قبل وقوعها¹. وقد لقيت الرقابة الداخلية اهتماماً كبيراً من المراجعين الخارجيين وإدارات الوحدات الإدارية منذ أمد بعيد وذلك لتعدد وتشعب واتساع حجم الوحدات الإدارية وتعدد عملياتها، الأمر الذي تعذر معه القيام

¹ د. حسن توفيق، الإدارة العامة، دار النهضة العربية القاهرة، 1996م، ص 153.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

بالفحص التدقيقي الشامل لجميع العمليات، والتحول من أسلوب الفحص الشامل إلى الفحص الاختباري والذي يعتمد على دراسة نظام الرقابة الداخلية وتحديد درجة قوة النظام وجودته، إضافة إلى ذلك احتياج الإدارة إلى بيانات دورية ومستمرة عن سير العمل في الوحدة الإدارية وعن مدى ما تم تحقيقه من أهداف وذلك لاتخاذ القرارات التي تهدف إلى تصحيح الانحرافات التي قد تحدث أثناء التنفيذ، فضلاً عن احتياج الإدارة للبيانات التحليلية اللازمة لوظيفتي التخطيط والرقابة.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

ويمكن تعريف مفهوم الرقابة الداخلية بأنها النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة بما تشمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات ورقابة مالية داخلية، أنشأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة للمساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منتظم واقتصادي كفؤ وفعال، بحيث يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية ويؤمن دقة وكمال السجلات المحاسبية وتقديم معلومات إدارية ومالية موثوق منها²، ولمنع ارتكاب الأخطاء وسد الثغرات التي يتسرب منها الاختلاس والتزوير، ولكل نظام هدفاً أو مجموعة من الأهداف يسعى لتحقيقها وأهداف الرقابة الداخلية يمكن تلخيصها في الآتي³، حماية أصول وممتلكات الوحدات الإدارية، ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية، تحسين الكفاءة الإنتاجية وتنميتها، التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

ويقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية التي لابد من توافرها كلياً أو جزئياً لتحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، إذ أن وجود تلك الخصائص يشير إلى جودة الرقابة الداخلية ومواطن قوتها في الوحدة الإدارية الحكومية، أما عدم وجود أي من هذه الخصائص فهو إشارة إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية أو جزء منه ومن أهم تلك الخصائص هي: الفصل بين المسؤوليات، وضوح خطوط السلطة والمسؤولية، كفاءة الموظفين، الحماية المادية للأصول، وجود قسم للتدقيق الداخلي⁴.

ثانياً: دور الرقابة الداخلية

تمارس الرقابة الإدارية داخل الوحدة الإدارية من قبل السلطات الرئاسية في إطار السلم الوظيفي بالوحدة أو من قبل وزارة المالية عن طريق مكاتبها المتخصصة في المديرية والمحافظات أو من قبل موظفيها التابعين لها. وتهدف هذه الرقابة إلى التنبيه لجميع المخالفات للقواعد المالية واكتشاف الأخطاء قبل وقوعها، فهي التي تمارسها السلطة التنفيذية على أعمالها ولهذا يطلق عليها تسمية الرقابة الذاتية⁵.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

وعرفت أيضاً بأنها الرقابة التي يقوم بها الرؤساء من موظفي الحكومة على رؤوسهم وتقوم بها وزارة المالية على بقية الوزارات والمصالح الحكومية بواسطة القسم المالي في كل وزارة أو مصلحة والذي يشمل المراقب المالي ومديري الحسابات 6 كما عرفها معهد المراقبين الماليين في الولايات المتحدة الأمريكية بأن (الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المنسقة التي تتبناها المنشأة لحماية أصولها، ومراجعة دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكان الاعتماد عليها والنهوض بالكفاية الإنتاجية وتشجيع الموظفين على التمسك بسياسة الإدارة العليا) 7

وكذلك عرفها معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا بأن الرقابة الداخلية (تشير إلى نظام يتضمن مجموعة عمليات مراقبة مختلفة من مالية وتنظيمية ومحاسبية وضعتها الإدارة ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة، وتقديم تقارير دورية للإدارة وتقديم إحصائيات ورسوم بيانية) 8

كما أقرت لجنة قواعد الرقابة الداخلية للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي) خلال المؤتمر الثاني عشر للمنظمة المنعقد في مدينة (سدني) في شهر نيسان من عام 1986 التعريف الآتي للرقابة الداخلية (هي النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة بما تشمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات ورقابة داخلية أنشأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة للمساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منظم واقتصادي فعال وكفاء،

² (سعد الهويل، عبدالله على حسين)، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد، الطبعة الأولى الرياض، ص 474 .

³ عبدالرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والشر، الموصل، 1999م، ص 71.

⁴ (عبدالفتاح الصحن، أحمد أنور)، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1986م، ص 170.

⁵ د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الموصل، 2002، ص 637.

⁶ د. مجدي محمود شهاب (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، 1988، ص 378.

⁷ Internal Control : Special report by the committee on Auditing procedure published by the American institute of accountants . New York, 16. N. Y. 1949 .

⁸ Shettim. V. : Auditing principles and practice. Sultan chand sous publisher. 1990, New Delhi.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

بحيث يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية ويؤمن دقة وكمال السجلات الحسابية وتقديم معلومات إدارية ومالية موثوقة في حينها⁹.

ومن خلال هذا التعريفات يتضح بان الرقابة الداخلية تشمل كل أنواع الرقابة التي تمارسها الإدارة وذلك بهدف المحافظة على المال العام من الهدر والضياع، وضمان دقة تسجيل البيانات والمعلومات عن نشاط الوحدات الإدارية، وكون الرقابة الداخلية تتم كما ذكرنا سابقاً داخل الوحدة الإدارية وتمارس من خلال المراقبين الداخليين الذين يخضعون لها في التنمية الإدارية، فهي تعد مهمة السلطة العليا في الجهة التنفيذية¹⁰.

وتمارس الرقابة الداخلية من الناحية العملية بطريقتين هما رقابة مكانية التي تعني انتقال الرئيس إلى موقع عمل المرفوس ليدقق في عمله، ورقابة مستندية التي تعني فحص الرئيس لأعمال مرفؤسيه من خلال التقارير والوثائق التي يرسلها هؤلاء إلى الأخير¹¹.

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية بالوحدات الإدارية الحكومية مجموعة من الوسائل والتعليمات المالية والقرارات الإدارية واللوائح المكتوب والطرق المحاسبية التي تضعها الإدارات الحكومية ضماناً لحسن سير العمل بالوحدات الإدارية.

⁹ المنظمة العالمية للأجهزة العليا للمحاسبة (انتوساي)، مركزها مدينة فينا بالنمسا، وتهدف إلى تبادل الآراء والخبرات بين مختلف الأجهزة العليا للمحاسبة في مجال رقابة الأموال العامة، وتعد مؤتمراتها كل ثلاث سنوات، وقد أقرت خلال المؤتمر الثاني عشر المنعقد في مدينة سدني عدداً من مبادئ الرقابة المالية، عرف باسم بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة، ونوعية الرقابة المالية الذي ترجم إلى اللغة العربية. طارق الساطي (مجلة الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة)، السنة السابعة، العدد الأول، حزيران 1988، ص (12-24).

¹⁰ قاسم جميل قاسم (المؤسسة العامة كإستراتيجية إدارية للتنمية)، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1985، ص 31.

¹¹ د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003، ص 563؛ د. علي محمد خليل، د. سليمان احمد اللوزي (المالية العامة)، دار زهران، عمان، 2000، ص 328.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

الفقرة أولى: الرقابة حسب المدى الزمني

وتقسم الرقابة الداخلية من حيث ترابطها الزمني إلى ثلاثة أنواع وهي: الرقابة السابقة والرقابة المرافقة والرقابة اللاحقة للتنفيذ.

أولاً: الرقابة السابقة (رقابة وقائية)

تعد الرقابة السابقة على التنفيذ رقابة وقائية وتعرف بأنها (الرقابة التي تتناول أساساً الإرتباطات المالية التي يرتبط بها الوزراء في حدود وظائفهم، وهي تهدف بعدم السماح بصرف أي مبلغ وفقاً لهذه الإرتباطات إلا إذا كان مطابقاً للقواعد المالية ومطابقاً لإعتمادات الجهة في الموازنة)¹²، وعرفت أيضاً بأنها عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف والتي لا يجوز بموجبها لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف¹³.

ويمكن القول بأن الرقابة السابقة هي اخذ موافقة الجهة المختصة بالرقابة على المعاملات المالية قبل الصرف وتكون قاصرة على النفقات العامة دون الإيرادات على أساس انه من المستحيل ممارسة رقابة سابقة على إيرادات قبل تحصيلها¹⁴.

ويعد بعض الكُتاب بأن الرقابة السابقة شكلاً من أشكال العمل الإداري الموكل إلى السلطة التنفيذية للقيام به ويبررون ذلك بكون هذه الرقابة منوطة بإجراء يتعلق بعمل من أعمال الإدارة¹⁵

¹² د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص 378.

¹³ د. حامد عبد المجيد دراز (مبادئ المالية العامة)، الدار الجامعية، بيروت، 1988، ص 104.

¹⁴ د. محمد سعيد فريهود (علم المالية العامة)، بم، 1981-1982، ص 565.

¹⁵ pu



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

وما يُميز هذه الرقابة¹⁶:

_ تساعد الإدارة في تنفيذ القوانين والإجراءات والتعليمات المالية بكل دقة.

_ نتائجها سريعة في تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والمخالفات.

_ تقليل المسؤوليات الملقاة على من يقوم بالتنفيذ لقيامهم بالتنفيذ بكل مشروعية بعيداً عن الأخطاء.

مما يساهم في التخفيف من هذه الانحرافات التي قد يكون تصويبها بعد وقوعها ليس بالسهولة التي تتوفر في حال وجود الرقابة السابقة.

وما يُعيب الرقابة السابقة:

_ تعيق عمل الإدارات وكذلك في تستنقص من إستقلالية بعض المؤسسات العامة التي يعترف لها القانون بالشخصية المعنوية، بحيث تصبح صلاحيات إقرار العمليات المالية المتعلقة بالإنفاق منوطة بالجهاز الذي يتولى إجراء الرقابة السابقة دون الهيئات الموجودة ضمن هذه المؤسسات.

_ تعمل على خلق وزيادة الإحساس بالإحباط لدى القائمين على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في الأجهزة الإدارية وتفشي روح اللامبالاة بينهم وعدم الإحساس بالمسؤولية بسبب إحساسهم بأنهم لا يملكون خلال قيامهم بإنجاز المعاملات المالية كامل الصلاحية المتعلقة بإتخاذ القرارات ذات الصلة بالإنفاق العام¹⁷.

وبالرغم مما ذكر من السلبيات في هذه الرقابة ولاسيما فيما يتعلق بتعارضها مع العمل الإداري وصلاحيات الإدارات التنفيذية.

¹⁶ عربي محمود الكفراوي، الرقابة المالية "النظرية والتطبيق"، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، جامعة الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1989م، ص 37.

¹⁷ د. خليل هيكل (الرقابة على المؤسسات العامة)، دار المعارف، ط2، القاهرة، 1971، ص139.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

إلا أنها أداة فاعلة من أدوات الرقابة القانونية على المال العام وتتلائم مع تحقيق أهداف هذه الرقابة وضمان الإلتزام أثناء صرف النفقات، والعمليات المالية المرتبطة بها ومطابقتها للقواعد القانونية شكلاً وموضوعاً، مما يدعم صرف هذه النفقات طبقاً للبنود والإعتمادات المقررة لها في الموازنة العامة للدولة وتحقيقاً للهدف الرئيسي ألا وهو المحافظة على المال العام من أي تبذير أو ضياع أو إستغلال، وهذا بدوره يتطلب ضرورة ممارسة الرقابة السابقة بشكل مرن لا يؤثر على الأعمال المتعلقة بالإدارة .

ثانياً: الرقابة المرافقة للتنفيذ

وتتمثل هذه الرقابة بعمليات المتابعة التي تجريها أجهزة الرقابة المختصة في الدولة على نشاطات السلطة التنفيذية المتعلقة بالنفقات العامة الواردة في موازنة الدولة¹⁸، وهي عادة ما تأخذ شكل التقارير الشهرية أو الفصلية أو السنوية حول سير عمليات الإنفاق العام في إدارات وأجهزة الدولة المختلفة، ويتم بواسطة هذه الرقابة مطابقة الخطوات التي تقوم بها السلطة التنفيذية وأجهزتها مع الخطة مسبقاً، وهي غالباً ما تكون الموازنة العامة للدولة فيما يتعلق بالنفقات العامة على وجه الخصوص.

وتمارس هذه الرقابة داخل الوحدة الإدارية ذاتها ومن قبل الوزارة المشرفة على أعمال الوحدة التنفيذية ومن قبل الأجهزة الرقابية المتخصصة¹⁹.

ويعتمد هذا النوع من أنواع الرقابة المالية على توفر معلومات دقيقة حول أداء الوحدة الإدارية في العمليات المالية وذلك لتلافي حدوث الإنحرافات والأخطاء في العمليات المالية المتعلقة بالإنفاق.

18 جامعة القدس المفتوحة، المقرر رقم (4342)، المالية العامة، 1995، منشورات جامعة القدس، ص211.

19 فهمي محمود شكري، مرجع سابق ، ص 26 .



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

ويمتاز هذا النوع بالخصائص التالية²⁰:

_ وجود وقت كافٍ لدى المراجع مما يمكنه من التعرف على المنشأة والأعمال والأنشطة التي تقوم بها بصورة أفضل.

_ سرعة إكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير بدلاً من ترك ذلك حتى نهاية العام.

_ تقليل فرص التلاعب بالدفاتر لما للزيارات المتكررة من قبل المراجع من أثر نفسي على الموظفين.

_ إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل الموظفين، وذلك بسبب تردد المراجع على المنشأة باستمرار.

وبالرغم من هذه المزايا يوجد بعض القيود على هذا النوع منها²¹:

_ قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات المدققة.

_ تحول عملية الرقابة المستمرة خلال التنفيذ إلى عمل روتيني بالإضافة إلى نشوء صلات تعارف وصدقة بين

المراجع والموظفين تسبب للمراجع الحرج عند إكتشاف الأخطاء.

ويمكن ملاحظة أن هذا النوع من الرقابة لابد وأن يكون ملازماً لعمليات التنفيذ أولاً بأول، ولذلك فهو بحاجة إلى تشكيل

دائرة خاصة بداخل المؤسسة تكون مهمتها مراجعة كل من، عمليات التحصيل والصرف منذ بداية العملية وحتى

إكمالها، وبالتالي فإنه يصعب على هيئات الرقابة المالية والإدارية تنفيذ ذلك إلا في حدود ضيقة، وفي أوقات متقطعة،

وحسب أهمية تلك العملية²².

²⁰ خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2000م، عمان الأردن، ص 17.

²¹ خالد أمين عبدالله، مرجع سابق، ص 17

²² محمد مصطفى عبدالعزيز الهتاري، رسالة ماجستير، دور الرقابة المالية الخارجية بالتدقيق والبيت في الحسابات العمومية باليمن والمغرب، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية - السويسي، العام 2016-2017، ص 20.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

ثالثاً: الرقابة اللاحقة

تعرف الرقابة اللاحقة بأنها (الرقابة التي تبدأ عادة بعد إنتهاء السنة المالية وقفل الحسابات وإستخراج الحساب الختامي للدولة وذلك من خلال تدقيق الوثائق والمستندات للتأكد من مدى مطابقة التنفيذ مع الإعتماد الوارد في الموازنة)²³، كما عرفت أيضاً بأنها (الرقابة التي يكون الغرض منها إعداد الحساب الختامي وتقديمه إلى البرلمان)²⁴، وكذلك عرفت بأنها (مراجعة وفحص المعاملات الحسابية والمالية وأي نشاط إقتصادي في الفترة اللاحقة لإتمام عملية تنفيذ هذه المعاملات)²⁵.

ومن خلال التعريفات يتضح بأن الرقابة اللاحقة هي إجراء يقوم بمعالجة وبمراجعة المستندات والصرف والقيود المحاسبية والتقارير المالية، كما قد تصل لأكثر من ذلك كعدم تجاوز الصرف للإعتمادات الموجودة في الموازنة والحصول على موافقة الهيئة الرقابية السابقة على الصرف.

وكذلك رقابة الأداء ومدى موافقة الهيئة الرقابة السابقة على الصرف ومدى إلتزام الجهة الإدارية في إستخدامها للنفقات العامة، وكذلك التأكد من أن الإيرادات العامة قد تم جبايتها أو تحصيلها طبقاً للقوانين واللوائح المنظمة والتي تصب في نهاية المطاف في خزانة الدولة.

وما يميز الرقابة اللاحقة:

_ السرعة في إجراءاتها وفرض العقوبات الجزائية المناسبة بحق مرتكبي المخالفات المالية.

_ عدم إقتصار العقوبات على الأموال التي لا تكفي في معظم الأحيان وإسناد الأعمال ذات الطبيعة المالية إلى ذوي الخبرة والاختصاص.

²³ د. حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص 106.

²⁴ د. هشام محمد صفوت العمري (إقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية)، بغداد، 1986، ص 391.

²⁵ فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص 22.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

_ يضعها موظفي السلطة التنفيذية في إعتبارهم فيراعون الدقة طالما أن هناك مراجعة لاحقة على هذه الأعمال والتصرفات.

وما يُعيب الرقابة اللاحقة:

_ لا تكشف الأخطاء إلا بعد وقوعها، وهذا بدوره يؤدي إلى هدر المال العام أو سوء إستخدامه.

_ ظهور نتائجها بعد فترة قد تطول نسبياً مما يقلل من فاعليتها،

وعلى أية حال فإن الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية تكمل بعضها البعض، وإن الجمع بينهما يحقق الرقابة الدائمة والمستمرة على الإنفاق العام من جهة، ويحول دون العبث بأموال الدولة

من جهة أخرى ومن خلال ما أوردناه من سلبيات وإيجابيات لكل منها، فيمكن معالجة موضوع الرقابة بإتباع ما يأتي²⁶:

أن يكون عدد الموظفين مساوياً بقدر الأعمال الموكلة إليهم وتدريبهم على مهامهم، وإخضاعهم لنظام صارم من حيث المسؤولية والعمل على إعطائهم الإستقلال عن الإدارات التي يراقبونها.

- تحديد مهام وصلاحيات الجهات المنفذة بشكل دقيق وواضح.
- أن تكون الرقابة سريعة فيما يتعلق بالأمور الأساسية.
- جعل الرقابة اللاحقة قاصرة على الأعمال والقرارات ذات النتائج التطبيقية لما سبق تقريره ومراقبة أساسه.
- إعطاء الحرية للإدارة في إتخاذ القرار والتنفيذ ولكن مع تطبيق رقابة مشددة، وملاحقة المخالفين ومعاقبتهم بالنسلاأمور العاجلة.

- تسهيل وسائل العمل ضمن مسؤوليات تتدرج إلى أعلى المستويات وفي مختلف الضمانات.

²⁶ عبد الأمير شمس الدين (الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1977، ص 49.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

الفقرة الثانية: الرقابة المالية والإدارية

يعتمد هذا التقسيم على طبيعة سلطات الجهات التي تتولى عملية الرقابة، حيث تقسم الرقابة المالية إلى رقابة

مالية إدارية، ورقابة مالية قضائية.

أولاً: الرقابة المالية الإدارية

يقصد بهذا النوع من الرقابة، تلك الرقابة التي تتخذ طابعاً إدارياً، أي إنها ذات صفة إدارية وتمارسها جهة ذات اختصاص إداري، سواءً كانت هذه الرقابة لاحقة أم سابقة، وسواءً اتخذت طابعاً شكلياً أم موضوعياً.

وتمارس هذه الرقابة من قبل الأجهزة التي تتولى الرقابة المالية دون أن يكون لها اختصاص قضائي في إصدار الحكم على الحسابات أو الموظفين، وقد تمارس من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا التي تتمتع بالصفة القضائية وبالصفة الإدارية معاً. وأهم ما يميز هذا النوع من الرقابة أن نتائجها غير ملزمة، أي إنها ذات طبيعة إستشارية حيث يتضمن تقرير الرقابة التنبيه إلى الأخطاء، والكشف عن المخالفات التي ارتكبت ويتم توجيهه إلى الجهات المختصة سواءً كانت قضائية أو إلى الجهات الإدارية العليا دون أن يكون لجهة الرقابة اختصاص قضائي في الحكم على الحسابات.

وتختلف الرقابة المالية الإدارية عن الرقابة الإدارية التي تتعلق بالإدارة العامة، والتي أخذت مفاهيم وإتجاهات إدارية مختلفة كالرقابة التي تنصب على الناحية الإدارية فتتعلق بفحص أنظمة العمل وتنظيمه، ومدى كفاية القوانين والقرارات واللوائح الإدارية وما قد تنتج عن تطبيقها من مخالفات إدارية واقتراح وسائل علاجها²⁷. أما الرقابة المالية الإدارية فهي تقتصر على الكشف عن الأخطاء والمخالفات المتعلقة بتعليمات جباية الأموال العامة وإنفاقها، ومدى تنفيذ الجهات العامة للأهداف والخطط المقررة مسبقاً، ومدى الكفاءة في استخدام الأموال العامة وكذلك رفع تقارير بشأنها إلى الجهات المعنية سواءً كانت قضائية أو سلطات إدارية عليا.

²⁷ فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار محمد بدوي، عمان، (لم يحدد تاريخ النشر)، ص 32-33.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

ثانياً: الرقابة المالية القضائية

هي نوع من أنواع الرقابة المالية التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا

الطابع من صفات، سواءً من حيث الإجراءات أو من حيث الأحكام

كما هو الحال في المحاكم العادية.

ويعتبر هذا النوع من أنواع الرقابة من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية، وقد أوليت هذه المهمة إلى أجهزة متخصصة وهذه الأجهزة تطورت إلى أن اكتسبت الطابع القضائي، على الشكل الذي نراها عليه اليوم في كثير من دول العالم كفرنسا وإيطاليا وبلجيكا والمغرب وغيرها.

وترتكز الرقابة القضائية على أن الإدارة العامة على مبدأ سيادة القانون وحماية مصالح المواطنين والمجتمع، ولذلك تقوم السلطة القضائية بمهمة الرقابة للتحقق من مدى مشروعية وقانونية الأعمال التي تقوم بها الإدارة العامة ومدى الالتزام من قبل الموظفين العموميين رؤساء كانوا أو مسؤولين بالإجراءات القانونية المحددة لأداء الأعمال وتوقيع العقوبات في حالة المخالفة لتلك الإجراءات، كما أنها تتولى حماية مصالح المواطنين والموظفين والعاملين والمتعاملين مع الجهاز الإداري للدولة في حالة عدم شرعية الأعمال والقرارات التي تصدرها السلطة التنفيذية²⁸، وللرقابة القضائية صور عديدة وتتمثل في²⁹: "دعوة فحص الشرعية، ودعوى التفسير، ودعوى التغيير، ودعوى الإلغاء، ودعوى التعويض أو المسؤولية".

وتختلف جهة الرقابة المالية القضائية عن الرقابة القضائية على أعمال الإدارة التي تمارسها المحاكم الإدارية بكل

مستوياتها، وهذه المستويات في المغرب هي: "المحاكم الإدارية، محاكم الإستئناف الإدارية، محكمة النقض".

²⁸ محمد فتحي، مصطلحات إدارية، إيضاح وبيان، دار التوزيع والنشر الإسلامي، القاهرة، لسنة 2003م، ص 302.

²⁹ عمار عوابدي، عملية الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة في النظام الجزائري، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، لسنة 1982م، ص 24.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

أما الرقابة المالية القضائية فهي تلك التي تتولاها أجهزة إدارية ذات طابع قضائي، وهي تتبع عادة السلطة التشريعية وينحصر هذا الاختصاص القضائي لأجهزة الرقابة المالية القضائية في الحكم على الحسابات العامة، والحكم بالغرامة على المخالفين في التصرفات المالية الخاصة بالأموال العامة ولذلك يطلق عليها اسم (محكمة الحسابات أو ديوان الحسابات)³⁰.

والرقابة المالية القضائية هي رقابة لاحقة، أي أنها تحكم على الأعمال المالية بعد إنتهاءها فهي لا تكون سابقة أو مرافقة، ويشمل نطاق سلطة الرقابة القضائية قاضي الحسابات العامة جميع الأموال التي تعد من الأموال العامة، ما لم يرد نص يستثنيها من هذا الشمول.

أما في حال عدم صراحة النص أو غموضه يكون لجهة الرقابة المالية القضائية صلاحية اقرار صفة الاموال العامة التي تخضع لرقابتها القضائية ، أما موقع حكمها فهو على الحسابات العامة وتمتد اثارها لتشمل المحاسبين العموميين الذين يتولون اعمال هذه الحسابات وتعد المستندات والوثائق والدفاتر هي الاسس التي تصدر الاحكام بموجبها³¹.

وتمارس الرقابة القضائية دوراً هاماً في سبيل حماية الأفراد وحققهم في تحقيق نوع من التوازن القوي بين الإدارة والأفراد، ومن جهة أخرى بما يقوم به القضاء من تقويم الإدارة وإجبارها على إحترام الدستور والخضوع للقانون، وما

³⁰ راجع في مفهوم الرقابة القضائية على أعمال الادارة ، على سبيل المثال : د. عبدالله طلبة، الإدارة العامة، جامعة دمشق، 1983_1984م، ص (264_266)، ود. عبدالغني بسيوني عبدالله، أصول علم الإدارة العامة، الدار الجامعية، بيروت، 1984م، ص (375_378).

³¹ فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص (32_33).



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

يتمتع به من إلغاء القرار الإداري المتضمن عيب في الشكل، أو مخالف للشرعية، أو عدم إختصاصها، أو أساءة لإستخدام السلطة، أو الخطاء في تطبيقها³²

وتعتبر الرقابة المالية القضائية التي تمارس عن طريق الهيئات القضائية المتخصصة من أفضل أنواع الرقابة المالية، لكونها تُمارس من قبل قضاة يتمتعون بمزايا وحصانات القضاة العاديين ويتوخون العدالة في مهنتهم وقبل الحكم على الحسابات العامة أو على المتصرفين بالأموال العامة.

³² احمد حافظ نجم، مبادئ الإدارة العامة، دار الفكر العربي، مصر، لسنة 1979، ص 286.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

قائمة المراجع:

1. د. حسن توفيق، الإدارة العامة، دار النهضة العربية القاهرة، 1996م.
2. (سعد الهويمل، عبدالله على حسين)، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد، الطبعة الأولى الرياض.
3. عبدالرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1999م،
4. (عبدالفتاح الصحن، أحمد أنور)، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 1986م.
5. د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الموصل، 2002، ص 637.
6. د. مجدي محمود شهاب (الاقتصاد المالي)، الدار الجامعية، 1988.
7. قاسم جميل قاسم (المؤسسة العامة كإستراتيجية إدارية للتنمية)، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1985.
8. د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، دار الحامد للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2003.
9. د. علي محمد خليل، د. سليمان احمد اللوزي (المالية العامة)، دار زهران، عمان، 2000.
10. د. مجدي محمود شهاب، مرجع سابق.
11. د. حامد عبد المجيد دراز (مبادئ المالية العامة)، الدار الجامعية، بيروت، 1988.
12. د. محمد سعيد فرهود (علم المالية العامة)، بم، 1981-1982.
13. عربي محمود الكفراوي، الرقابة المالية "النظرية والتطبيق"، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، جامعة الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1989م.
14. د. خليل هيكل (الرقابة على المؤسسات العامة)، دار المعارف، ط2، القاهرة، 1971.
15. جامعة القدس المفتوحة، المقرر رقم (4342)، المالية العامة، 1995، منشورات جامعة القدس.
16. خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2000م، عمان الأردن.



العدد السابع _ أكتوبر 2025

مجلة إشكالات بحثية

مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات

في مختلف التخصصات

ISSN :3085_5055

17. محمد مصطفى عبدالعزيز الهتاري، رسالة ماجستير، دور الرقابة المالية الخارجية بالتدقيق والبت في الحسابات العمومية باليمن والمغرب، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – السويسي، العام 2016-2017.

18. د. هشام محمد صفوت العمري (إقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية)، بغداد، 1986.

19. عبد الأمير شمس الدين (الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان)، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1977.

20. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار محمد بدوي، عمان، (لم يحدد تاريخ النشر).

21. احمد حافظ نجم، مبادئ الإدارة العامة، دار الفكر العربي، مصر، لسنة 1979.

22. Internal Control : Special report by the committee on Auditing procedure published by the American institute of accountants . New York, 16. N. Y. 1949 .

23. Shettim. V. : Auditing principles and practice. Sultan chand sous publisher. 1990, New Delhi.