مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية

اسم المقال: مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية: "دراسة مقارنة"
اسم الكاتب: د. منير يوسف المناصير
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1705
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 00:26 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية: "دراسة مقارنة" *

د. منير يوسف المناصير **

* تاريخ الاستلام: 9/ 10/ 2017م، تاريخ القبول: 24/ 2/ 2018م.
** أستاذ مساعد/ ديوان المحاسبة الأردني/ الأردن.

DOI: https://doi.org/10.5281/zenodo.1405425

ملخص

يتناول هذا البحث موضوعاً مهماً على الصعيد النظري والعملي، حيث يعد موضوع استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية في دول العالم بشكل عام وفي الأردن بشكل خاص من أهم المواضيع التي تحتاج إلى بحث، فهو المعيار الذي تتميز به رقابة هذه الأجهزة عن الرقابة الداخلية وهذا ما أشار إليه إعلان ليما.

حيث تم معالجة هذا البحث في ثلاثة مطالب في المطلب الأول تعرضنا إلى مفهوم الاستقلالية، أما في المطلب الثاني شرحنا استقلالية ديوان المحاسبة، ومدى تماشيه مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ، وبينا المبادئ التي تضمنها الميثاق الصادر عن ندوة الأمم المتحدة حول استقلالية أجهزة الرقابة العليا المنعقدة في فيينا بتاريخ 29/ نيسان2004، وفي المطلب الثالث تعّرض البحث إلى مظاهر استقلال ديوان المحاسبة.

وأخيرا توصلنا من خلال البحث إلى عدد من النتائج والتوصيات، هذا وسيجد القارئ الكريم في هذا البحث إننا لم نألُ جهداً في سبيل تحقيق الغاية التي قصدناها، مبتغين بكل ذلك وجه الله سبحانه وتعالى.

الكلمات المفتاحية: ديوان المحاسبة، الاستقلالية، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

Measuring the Level of the Independence of the Jordanian Audit Bureau: A Comparative Study

Abstract:

This research deals with an important topic theoretically and practically, the independence of the supreme audit institutions, in the world in general and in Jordan in particular. This topic must be discussed and considered, as it is the standard that distinguishes these institutions according to the Declaration of Lima.

This research sheds the light first on the concept of independence, then it explores the independence of the Audit Bureau and its consistency with the International Standards of Supreme Audit Institutions. The research also illustrates the relevant principles embedded in the Charter of the United Nations' seminar on the independence of the Supreme Audit Institutions, which was held in Vienna 29th of April, 2004. The research then continues to display the indications of the Audit Bureau independence.

Finally, the researcher concludes a number of recommendations.

Keyword: *Audit Bureau. Independence. International Standards of the Supreme Audit Institutions.*

المقدمة:

تختلف القوانين في تسمية الأجهزة العليا للرقابة من حيث مدى استقلاليتها وموقعها في الهرم التنظيمي للدولة إلا إنها تتفق جميعها على هدف واحد وهو النيابة عن الدولة في ممارسة الرقابة على الأجهزة الخاضعة لرقابتها (كنعان، نواف، 2005)

يعد موضوع استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية في دول العالم بشكل عام وفي الأردن بشكل خاص من أهم المواضيع التي تحتاج إلى بحث، فهو المعيار الذي تتميز به رقابة هذه الأجهزة عن الرقابة الداخلية.

وتتميز الرقابة الخارجية (رقابة ديوان المحاسبة) عن الرقابة الداخلية في درجة استقلاليتها، فلا بد لها من أن تتمتع بالاستقلال التام عن الجهات الخاضعة لرقابتها (أبو سعد، وسيم نقولا، 2010) وهذا ما نص عليه القسم الخامس من إعلان ليما (إعلان ليما) في فقرته الأولى بالقول: "إن الهيئات العليا للرقابة المالية يمكنها أن تقوم باختصاصها بصورة موضوعية وفعالة؛ إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة لرقابتها وكانت تتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارج عنها" . وهذا ما أكدته كذلك الفقرة (2) من القسم الخامس المشار إليه أعلاه بقولها: " رغم إن الهيئات التابعة للدولة عادةً لا يمكن أن تتمتع باستقلال مطلق لأنها جزء من الدولة، إلا أن هيئات الرقابة المالية يجب أن يتوفر لها الاستقلال الوظيفي والتنظيمي كي تتمكن من القيام بأعمالها واختصاصاتها".

وكذلك نص البند السابع من الأجندة الوطنية على ضمان استقلالية ديوان المحاسبة بما يتوافق مع أفضل الممارسات الدولية.

مشكلة البحث:

بالرغم أنه تم إنشاء دائرة مراجعة الحسابات في شهر كانون الثاني عام 1928 ومر بعدة مراحل إلى أن صدر قانون ديوان المحاسبة المعمول به حالياً رقم (28) لسنة 1852 والذي صدر استنادا لأحكام المادة (119) من الدستور الأردني والتي نصت على ما يلي» يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيراد الدولة ونفقاتها وطرق صرفها « إلا أنه لم يتمتع بالاستقلالية اللازمة والضرورية لممارسة دوره الرقابي على أكمل وجه خاصة، وإن قيام ديوان المحاسبة بمهامه مرهون بمدى فاعلية هذا الديوان، وهذا لا يتأتى إلا إذا كان الديوان يعمل باستقلالية بحيث يمكن القيام بمهامه الرقابية دون الخضوع إلى أي جهة أخرى أو حدوث تداخل أو تعارض بين الديوان والجهات الخاضعة لرقابته وتتمحور مشكلة الدراسة في السؤال التالي: ما مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية؟؟؟

أهمية الموضوع:

يأتي هذا الموضوع لإلقاء الضوء على موضوع من الموضوعات التي تتسم بالأهمية وهو مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية « دراسة مقارنة» وذلك من خلال دراسة بعض جوانبه في قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم (28) لعام 1952 وتعديلاته وبعض قوانين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الوطن العربي.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية إلى توضيح مدى استقلالية ديوان المحاسبة الأردني للقيام بمهامه في الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته من خلال مقارنته بالتشريعات التي تنظم عمل الأجهزة العليا للرقابة، ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيس من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية يمكن تلخيص أبرزها في الآتي:

- التعرف على الوضع الحالي لديوان المحاسبة الأردني ومدى تماشيه مع المعايير الدولية للرقابة.
- تقصي ما إذا كان هنالك تعاون ما بين ديوان المحاسبة ومجلس النواب في الرقابة على المال العام.
- رصد أبرز الصعوبات التي تعيق عمل ديوان المحاسبة والتي من الممكن أن يكون لها تأثير على استقلاليته.
- د. الخروج ببعض المقترحات والتوصيات التي يأمل أن تسهم في استقلالية ديوان المحاسبة.

أسباب اختيار البحث:

- لأهمية تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية لكي يمارس دوره الرقابي بفاعلية في سبيل المحافظة على المال العام ومكافحة الفساد المالي والإداري
- قلة –بل ندرة الأبحاث التي تناولت الموضوع.
- غياب التنظيم التشريعي لهذا الموضوع بشكل واضح وصريح في قانون ديوان المحاسبة الأردني.

حدود البحث:

سوف يقتصر ملامح هذا البحث على تحديد مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية التامة من خلال عقد مقارنة بين القوانين التي تنظم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

أهم الدراسات السابقة:

دراسة (**الحسني وخرابشه (2000)** ، بعنوان «متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء « وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحقيق المتطلبات التي تحتاجها أجهزة الرقابة المالية العليا؛ لرقابة الأداء حيث اعتمد الباحث على ما تم التوصل إليه من نتائج للمؤتمرات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبية ، وتجارب الأجهزة الرقابية العليا في بعض الدول المتقدمة والأدبيات المحاسبية الدقيقة المنشورة عن الأداء المؤسسي. وفي ضوء ذلك تم التركيز على وضع إطار نظري شامل ممكن التنفيذ؛ ليساعد هذه الأجهزة في القيام بهذا الدور العظيم ضمن منهجية واضحة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- توفير الاستقلالية لأجهزة الرقابة العليا متمثلاً في استقلالية الكادر الرقابي عن طريق النص صراحة في الدستور.
- ضرورة دعم السلطة التشريعية لأجهزة الرقابة العليا من خلال زيادة موازنة تلك الأجهزة لتنفيذ رقابة الأداء.

دراسة **كنعان (2005)** بعنوان الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، دراسة مقارنة، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور هيئات الرقابة المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة ، وإلى أبراز المدلول القانوني والإداري للرقابة المالية على الأجهزة الإدارية وأهميتها كوسيلة لضمان حسن استخدام الأموال العامة على المستوى المحلي أو الدولي. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: تبعية جهاز ديوان المحاسبة للسلطة التنفيذية وعدم السماح له بممارسة أعماله باستقلالية ؛ مما يحول دون تمكن الديوان من أداء مهامه بفاعلية خشية كشف أخطائها المالية التي تؤثر على هيبتها ووضعها السياسي، وخلصت إلى ضرورة تمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية التامة من جميع النواحي.

دراسة **أبو هداف (2006)** بعنوان تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ربط ديوان الرقابة المالية والإدارية إدارياً بالسلطة التشريعية بما يحقق الاستقلالية التامة عن السلطة التنفيذية، وإعطاؤه الصلاحيات الكافية لتمكنه من تصويب المخالفات والتجاوزات ومحاسبة مرتكبها.

دراسة **Robinson، (2010)** بعنوان Dermot O Riordan " «Audit Committees in Government Departments» وبينت هذه الدراسة الصفات اللازمة لأعضاء اللجان ومنها النزاهة والاستقلال العقلي والاطلاع وبينت الدراسة أهمية استقلال اللجان حيث تلعب دوراً قوياً على أداء وحدات المراجعة الداخلية حيث تتمتع هذه الوحدات بدرجة عالية من الاستقلال داخل الدوائر الحكومية.

منهجية الدراسة:

- ♦ المنهج الوصفي وذلك عبر مراجعة الأدب النظري والدراسات السابقة التي تناولت استقلالية الأجهزة العليا للرقابة.
- ♦ المنهج التحليلي وذلك عبر تحديد مدى استقلالية ديوان المحاسبة الأردني عن السلطة التشريعية والتنفيذية عند القيام بمهامه الرقابية.

خطة البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة مطالب على النحو الأتي:

- المطلب الأول: مفهوم الاستقلالية
- المطلب الثاني: استقلالية ديوان المحاسبة ومدى تماشيه مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
- المطلب الثالث: مظاهر استقلال ديوان المحاسبة .

تمهيد:

يعد مفهوم الاستقلال حجر الزاوية في فكرة الرقابة كلها، وأهم مصدر للقواعد السلوكية التي يجب أن يتحلى ويلتزم بها المدقق،

لذلك تعتبر استقلالية الجهاز الرقابي في أي دولة أمراً ضروريا لفعالية وموضوعية عمل هذه الأجهزة، ويعني استقلالية الجهاز الرقابي كذلك، أن يكون المدقق مستقلاً في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لرقابته، ويجب ألا يغير من حكمه تبعا لأهواء الجهة الخاضعة للرقابة مهما كانت الأسباب، كما يجب أن لا تكون له مصالح شخصية في الجهة الخاضعة للرقابة حتى يكون مستقلاً، وهذا يعني أن يكون متحررا من أهوائه ونزواته ومصالحه الشخصية (الهلولي، 1991) ، (Arens. Alvin. 2000) .

وعليه سنتناول هذا البحث على النحو الآتي:

المطلب الأول: ماهية الاستقلالية

سيتم معالجة هذا المطلب من خلال فرعين:

الفرع الاول: التعريف اللغوي.

استقلال اسم مؤنث منسوب إلى حق فرد أو جهاز أو جماعة في تنظيم شؤونها الداخلية وهو مصدر صناعيّ من استقلال: حقّ فرد أو جهاز أو جماعة في تنظيم شؤونها الداخليّة بحرِّيَّة مطلقة دون التأثُّر بعامل خارجيّ.

الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي

تعد مسألة الاستقلالية من الأمور الجوهرية التي يجب أن يتصف بها ديوان المحاسبة و المدقق في ذات الوقت ، وبالرغم من ذلك فإن الباحثين والعاملين في مجال التدقيق لم يهتموا على نحو جاد وعميق بمسألة استقلال المدقق إلا بشكل متأخر، ويلاحظ إن مفهوم الاستقلالية يكتنفه الغموض وإن إبهاماً أكيداً يسوده لدى التطبيق، فإن كان من أهم خصائص العمل القضائي: الاستقلال والحياد بين المتخاصمين حتى يستطيع القاضي أن يمسك ميزان العدالة في السلطة القضائية ويحقق المساواة بين الطرفين، فإن الأمر كذلك بالنسبة إلى المدقق الذي يجب أن تتوافر فيه الاستقلالية والحيادية.

تعني الاستقلالية حرية ديوان المحاسبة في ممارسة عمله في نطاق اختصاصه بدون أي توجيهات أو تدخلات خارجية أيا كان نوعها (مدونة الأنتوساي للأخلاقيات ومعايير الرقابة) ، وبمعنى آخر استقلاله عن السلطة التشريعية والتنفيذية في مباشرته لعمله الرقابي وممارسة صلاحياته وفي إدارة شؤونه وشؤون موظفيه؛ فاستقلالية الديوان تستلزم استقلال موظفيه إذ أن إهدار استقلاليته في إدارة شؤونه وشؤون موظفيه يترتب عليها آثار تحد من الاستقلالية وتؤثر على عمله الرقابي.

وتعد الاستقلالية مبدأ رقابي أساسي لكي تقوم الأجهزة الرقابية بعملها بشكل محايد وموضوعي، وقد حرص المشرع الأردني على استقلالية ديوان المحاسبة من خلال نص صريح وواضح وهو ما نصت عليه المادة (19) من الدستور الأردني بقولها " يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيراد الدولة ونفقاتها وطرق صرفها».

يمثل مبدأ الاستقلالية مفهوما في تأسيس وعمل ديوان المحاسبة إذ أن إهمال هذا المفهوم جزئيا أو كلياً ينتج عنه إعاقة العمل في ديوان المحاسبة ومنعه من تحقيق الأهداف التي أنشأ من اجلها، ومفهوم الاستقلال هنا يعني حريته التامة والمطلقة من أي قيود قد تؤثر سلبا على أداء مهامه الرقابية إلا انه لا يعني أن يكون بمعزل عن السلطة التشريعية والتنفيذية فهي يجب أن تعمل بشكل منسق وتعاوني مع الأجهزة الأخرى (العفاسي، 2014) .

تبدو أهمية استقلالية وحيادية ديوان المحاسبة في عمله عن أي من الجهات الخاضعة لرقابته، سواء كانت وزارات أو مؤسسات رسمية أو هيئات وخاصة عند التدقيق على هذه الجهات، والمشاركة في لجنة العطاءات وإبداء الآراء والاستشارات القانونية بعيداً عن أي نوع من الضغوطات والتأثيرات الجانبية من أي جهة كانت وتحت أي ظرف.

وعلى الرغم من حاجة ديوان المحاسبة أن يكون مستقلاً مالياً أو إداريا وعملياً عن السلطة التنفيذية إلا أن الحاجة لا يجب أن تكون على حساب رفض الشركاء في السلطة التنفيذية عندما يكون هناك جداول أعمال يجب إتباعها.

عرفت قواعد الرقابة المالية الصادرة عن مراقب الحسابات العام في الولايات المتحدة في البند (11) من الفصل (3) الاستقلالية: بأنها وفي جميع القضايا المتعلقة بالعمل الرقابي المالي، إن هيئة الرقابة المالية والمراقبين الماليين، سواء أكانوا حكوميين أو لا، يجب أن يتحرروا من الخضوع إلى أية مؤثرات خارجية وشخصية تحد من استقلالهم، ويجب أن يظلوا مستقلين من ناحية التنظيم، كما يجب أن يحتفظوا بآراء مستقلة، وأن يظهروا بمظهر مستقل.

أما عن موقف القوانين من تعريف «الاستقلالية « فإننا نلاحظ أن أغلب التشريعات ومنها قانون ديوان المحاسبة الأردني لم تعرِّف الاستقلالية، وإنما تركت التعريف للفقه والقضاء، وحسناً فعلت لأن التعاريف من اختصاص الفقه والقضاء وليس القانون.

تعددت التعريفات الفقهية التي قيلت بشأن الاستقلالية؛ فعرفه البعض بأنها قدرة المدقق على العمل بكل نزاهة وموضوعية والبعد عن أي تأثير خارجي يؤثر على إبداء الرأي الفني المحايد (سيد، 2002) .

وهنالك من عرفها على أنه يكون المراقب مستقلا بحيث لا تكون له مصالح شخصية بالجهة الخاضعة لرقابته (الهلولي، 1991) .

وكذلك عرف بعض الفقهاء الاستقلالية بأنها التحرر من أي تأثير أو ضغط أو مراقبة أو تقييد من قبل الآخرين عند إبداء الرأي (webester: 1969) .

إلا إن هنالك من عرف الاستقلالية على إنها: تحديد المدى الذي يجب أن يتمتع بإطاره جهاز الرقابة العليا بالمكانة المرموقة إلى جانب السلطات العامة في الدولة (الحسني، خرابشه: 2000) .

ونلاحظ من خلال التعاريف السابقة بان أصحابها انقسموا إلى اتجاهين: الاتجاه الأول تبنى النظرية الذاتية، أما الاتجاه الثاني فقد تبنى النظرية الموضوعية.

ومن جانبنا نلاحظ بأن الاتجاه الثاني عبارة عن مكمل للاتجاه الأول؛ وذلك لان الاستقلالية بدون وجود مراقب أو مدقق نزيه ومحايد كما لا تكون هنالك استقلالية بدون وجود جهاز رقابي مع موظفيه محاط بالضمانات والحصانات الدستورية والقانونية

الضرورية لتمتعه بالاستقلالية التامة وتقييم علاقته مع السلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية.

ومن جانبنا نرى أن التعريف المناسب للاستقلالية هي: قدرة مدققي ديوان المحاسبة على العمل بكل نزاهة وحيادية وموضوعية وتجرد، وأن لا يكون لهم مصالح شخصية مع الجهات الخاضعة للرقابة سواء أكانت وزارات أو مؤسسات أو دوائر حكومية أو شركات أو جمعيات أو نقابات.

وتعتبر الاستقلالية إحدى العلامات الفارقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بحيث تكون الاستقلالية ضعيفة جدا في التدقيق الداخلي وقوية في التدقيق الخارجي وأقوى ما تكون في التدقيق الحكومي، وذلك على النحو الآتي: فالمدقق الداخلي يخشى بطش وظلم الإدارة به في حال تعدى الخطوط الحمراء من (وجهة نظر الإدارة) ، وعلى سبيل المثال منعه من السفرات الخارجية أو الترفيع الجوازي أو صرف المكافآت ومن هنا تأثرت استقلالية المدقق الداخلي لكون يتبع للإدارة التي يدققها لذلك تكون استقلاليته ضعيفة.

أما فيما يتعلق بالمدقق الخارجي فالخوف من عدم تجديد عقده في السنة القادمة إلا أن حجم الضرر يكون اقل من المدقق الداخلي وذلك كون الضرر بالنسبة للمدقق الخارجي يقع على شركة تدقيق الحسابات التي يعمل فيها بعكس ما عليه الحال في التدقيق الداخلي والتي يقع الضرر مباشره عليه.

أما مدقق ديوان المحاسبة فلا يخشى ما يخشاه المدقق الداخلي والخارجي وبالتالي فالتدقيق من قبل ديوان المحاسبة يكون أكثر استقلالا من التدقيق الداخلي والخارجي.

وهناك علاقة وطيدة بين معيار الحياد والموضعية والاستقلال ومدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات الوظيفة العامة

فقد نصت المادة (3/ ج) من المدونة على ما يلي "ترتكز هذه المدونة على أسس العدالة ومبادئها، وعلى تكافؤ الفرص، والشفافية، والمساءلة، والنزاهة المهنية، والحيادية، والانتماء للوطن والدائرة والإصرار على تحقيق رسالتها وأهدافها، وتحمل المسؤولية، وعلى الموظف الالتزام بأحكام هذه المدونة إضافة إلى الأسس والمبادئ التي ترتكز عليها" ، وكذلك نصت المادة (6/ أ/ 1) في مجال التعامل مع متلقي الخدمة، على الموظف احترام حقوق ومصالح الآخرين دون استثناء، والتعامل مع الجمهور باحترام ولباقة وكياسة وحيادية وتجرد وموضوعية دون تمييز على أساس العرق أو النوع الاجتماعي أو المعتقدات الدينية أو السياسية أو الوضع الاجتماعي أو السن أو الوضع الجسماني أو أي شكل من أشكال التمييز.

الفرع الثالث: حيادية ديوان المحاسبة

إن حيادية ديوان المحاسبة ترتبط ارتباطا وثيقاً بالاستقلالية، ولقد حرص الدستور الأردني وقانون ديوان المحاسبة على حيادية الديوان كدائرة مستقلة للرقابة على المال العام عن السلطات الثلاث التشريعية والقضائية والتنفيذية، وذلك حتى لا تهيمن سلطة من هذه السلطات على ديوان المحاسبة وحتى يصدر ديوان المحاسبة تقاريره في حياد تام بعيداً كل البعد عن كافة المؤثرات عليه من قبل أي منهما ويكون الديوان في منأى عن كل تراض وصراع إلا إن لنا بعض الملاحظات على علاقة ديوان المحاسبة بالسلطة التنفيذية من حيث هيمنت السلطة التنفيذية على ديوان المحاسبة وهو ما نشير إليه بالتفصيل في هذا البحث.

وتعتبر الحيادية إحدى صفات الموثوقية الفرعية وتعني البعد عن التحيز وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية كذلك إذا أعدت للاستخدام العام بغض النظر عن اهتمامات أي جهة من أصحاب العلاقة بحد ذاتها، كذلك تكون المعلومات حيادية إذا تمت معالجتها بعيدا عن أي افتراضات مسبقة بالنتائج التي يمكن التوصل إليها.

والحيادية لها جانبان عدم التحيز لأي طرف من الأطراف قولا وعملا من جانب وعدم التحامل قولا أو فعلا من جانب آخر بحيث تعتبر الحيادية أحد أركان العدالة.

وبالتالي على مدقق ديوان المحاسبة أن يكون محايدا لا يتحيز لصالح الجهة التي يدفعها على حساب موظفيها ولا العكس ولا يتحيز لصالح عميل على حساب الجهة التي يدققها ولا العكس.

المطلب الثاني: استقلالية ديوان المحاسبة ومدى تماشيه مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تضمن الميثاق الصادر عن ندوة الأمم المتحدة حول استقلالية أجهزة الرقابة العليا المنعقدة في فيينا بتاريخ 29/ نيسان2004 عدة مبادئ (ملط، 2004) **وسوف نناقش هذه المبادئ على النحو الآتي**:

- أولا: وجود إطار دستوري أو قانوني ملائم وفعال وأحكام تطبيق واقعية لهذا الإطار (المؤتمر العربي الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المنعقد في تونس عام1983) .

لقد أخذ بهذا المبدأ المشرع الأردني وذلك بصريح نص المادة (119) من الدستور الأردني والتي تضمن بأن ديوان المحاسبة يشكل بقانون مهمته مراقبة إيرادات الدولة وطرق صرفها ، ويقدم ديوان المحاسبة تقريره إلى مجلس النواب ويرسل صوراً عنه إلى رئيس الوزراء ووزير المالية وعليه أن يضمن هذا التقرير ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات التي كلف التدقيق في حساباتها مع بيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وذلك في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب مجلس النواب منه ذلك.

نلاحظ إن النص على استقلالية ديوان المحاسبة بموجب الدستور يفرض قيد على السلطة التشريعية بشكل لا تستطيع أن تمسه أو تخرج عنه عند إصدار القوانين المنظمة للرقابة العليا (الهلولي: 1991) .

- ثانيا: استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية من حيث التعيين وإنهاء الخدمة والحصانة القانونية.

نص معيار التدقيق الدولي رقم (10) على استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة وأعضاء المجالس واللجان التشريعية بما في ذلك حصانة المنصب والحصانة التشريعية خلال فترة أداء المهام "، أي بمعنى تجنب تضارب المصالح فيما يتعلق بتعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة وهذا ما أخذت به معظم الأجهزة

العليا للرقابة الأوروبية ، فإنه من غير الممكن تعيين شخص في المناصب العليا للجهاز إذا كان ذلك الشخص المعني عضواً في الحكومة أو في حزب سياسي وحتى عندما يسمح بمثل هذا التعيين يتم فرض شروط تقييدية و/ أو يشترط انقضاء حد أدنى لفترة زمنية بين المنصبين (المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، تشرين أول، 2014) .

وللجهة التي تقوم بالتعيين لها دور كبير في تحقيق الاستقلالية حيث من أفضل الأنظمة هي الأنظمة التي تتضمن الجمع بين أكثر من إجراء مثل الاختيار لتولي المنصب، وفي الوقت ذاته المصادقة على هذا الاختيار (من قبل البرلمان بالإجماع) ، والتعيين (من قبل رئيس الدولة في جلسة لمجلس الوزراء) (المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، 2014) .

وحتى من وجهة النظر السياسية فإذا كان تعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة من خلال الأغلبية البسيطة في البرلمان، والتي تعتبر القاعدة العامة قد تكون أقل حماية من تلك التي تتم من خلال الانتخاب من قبل الأغلبية (وعلى سبيل المثال أغلبية الثلثين) (المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، 2014) .

لقد اشترطت معظم التشريعات أحكام خاصة لتعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية ونورد وعلى سبيل المثال المشرع العراقي حيث يتم تعيين رئيس الرقابة المالية بناء على اقتراح مجلس الوزراء وموافقة مجلس النواب بالأغلبية المطلقة ولمدة خمس سنواتفقط (المادة (22) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (31) لسنة 2011) .

أما فيما يتعلق بتعيين رئيس ديوان المحاسبة الأردني فإنه يعين بإرادة ملكية بناء على تنسيب مجلس الوزراء، ويبلغ هذا التعيين إلى مجلس النواب إلا أنه لا يجوز عزله أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه إلا بموافقة مجلس النواب في حال كان مجلس النواب مجتمعا أو بموافقة الملك بناء على تنسيب مجلس الوزراء إذا كان المجلس غير مجتمع إلا أنه على رئيس الوزراء في هذه الحالة أن يبلغ مجلس النواب عند اجتماعه ما أتخذ من الإجراءات مشفوعة بالإيضاح اللازم دون أن يحدد مدة معينة لتعيين الرئيس بعكس ما عليه الحال في القانون العراقي والذي حدد المدة بخمس سنوات (المادة 5 من قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم 28 لسنة 1952) .

ومن جانبنا نلاحظ إن هذا التعيين بهذا الأسلوب يؤدي إلى إضعاف استقلالية رئيس الديوان لوجود تأثير مباشر من السلطة التنفيذية على إدارة الديوان، وهذا مخالف للإعلانات الدولية وبعض ما نصت عليه بعض القوانين المنظمة لعمل الأجهزة العليا للرقابة ونورد وعلى سبيل المثال: يعين رئيس ديوان المحاسبة الإماراتي ونوابه بمرسوم من رئيس الدولة ومعاملتهم من حيث الراتب وقواعد المحكمة التأديبية معاملة تحفظ استقلالهم، إلا انه لم يحدد الجهة التي تقوم بالترشيح فيما إذا كان رئيس المجلس الوطني أو رئيس الوزراء (المادة (32) من قانون ديوان المحاسبة الإماراتي رقم (8) لسنة 2011) .

ومن جانبنا نرى ضرورة تعديل قانون ديوان المحاسبة الأردني بحيث يعين رئيس الديوان من خلال الملك دون التدخل من قبل مجلس الوزراء حتى لا يؤثر على استقلالية إدارة ديوان المحاسبة .

أما فيما يتعلق بإنهاء خدمات الرئيس سواء كان بالعزل أو النقل أو الإحالة على التقاعد فنلاحظ إن السلطة التنفيذية والتي هي تخضع لرقابة ديوان المحاسبة هي التي تنسب بتعيين رئيس الديوان وتطبيقا للقاعدة التي تقول من يملك التعيين يملك العزل فان مجلس الوزراء الموقر يستطيع التنسيب بعزل رئيس ديوان المحاسبة.

أما بالنسبة لحصانة رئيس الديوان وهنا نلاحظ بأنه بالرغم النص الصريح والواضح على حصانة رئيس ديوان المحاسبة المنصوص عليها في المادة (119/ 2) من الدستور الأردني "..... ينص القانون على حصانة رئيس ديوان المحاسبة " إلا أن نص المادة (5) قانون ديوان المحاسبة أفرغت نص المادة (119/ 2) من مضمونها وذلك عندما سمحت لمجلس الوزراء في فترة عدم انعقاد مجلس النواب بالتنسيب إلى جلالة الملك بعزل رئيس ديوان المحاسبة أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه.

ومن جانبنا نلاحظ إن قانون ديوان المحاسبة الأردني لم يحقق استقلالية رئيس ديوان المحاسبة من حيث التعيين وإنهاء الخدمة والحصانة القانونية وعليه نوصي بتعديل نص المادة (5) من قانون ديوان المحاسبة بحيث تصبح صلاحية تعيين رئيس ديوان المحاسبة من قبل الملك مباشرة وذلك على النحو الآتي" يتولى إدارة ديوان المحاسبة رئيس يعين بإرادة ملكية سامية ويبلغ هذا التعيين إلى مجلس النواب ولا يجوز عزله أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه إلا بموافقة جلالة الملك ".

ونلاحظ كذلك بأن المشرع الأردني لم ينظم إجراءات استقالة الرئيس داعين المشرع معالجة هذا القصور.

وبمقارنة ديوان المحاسبة الأردني بالأجهزة الرقابية المالية في الدول العربية نلاحظ وعلى سبيل المثال: إن رئيس الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني يتمتع بالحصانة ، وكذلك نائبه والمدير وموظفو الديوان عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامه، وهذا يتماشى مع مبدأ الاستقلال للديوان (المادة (11) من قانون الرقابة المالية والإدارية في فلسطين) ، وتم تحديد مدة رئاسة رئيس الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بسبع سنوات ولفترة واحدة غير قابلة للتجديد، ولا يجوز عزله لأي سبب من الأسباب إلا بالأغلبية المطلقة للمجلس وهذا يتماشى مع إعلان مكسيكو مما يدعم استقلالية الديوان (المادة (10) من قانون الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني) .

أما بالنسبة للمشرع المصري فقد منح رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات حصانة من نوع أخر فلم يجوز إعفاءه من منصبه، وجعل قبول استقالته بقرار من رئيس الجمهورية، أما في شأن اتهامه ومحاكمته فتسري عليه القواعد المقررة في قانون محاكمة الوزراء (المادة (20) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات) .

أما المشرع الإماراتي فقد عامل رئيس الديوان معاملة الوزراء من حيث الاتهام والمحاكمة بحيث تختص المحكمة الاتحادية العليا مسائلة الوزراء وكبار موظفي الاتحاد المعينين بمراسيم عما يقع

منهم من أفعال في أداء وظائفهم الرسمية بناء على طلب المجلس الأعلى للاتحاد، أما إعفاؤه من منصبه فيكون بمرسوم اتحادي (المادة (32) من قانون ديوان المحاسبة الإماراتي، المادة 33/ 7) من قانون المحكمة الاتحادية العليا رقم (10) لسنة 1973 وتعديلاته)

ويدخل من باب الاستقلالية تفرغ رئيس الديوان لتأدية أعمال وظيفته، وللبعد عن كل ما من شأنه المساس بكرامة منصبه ووضعه موضع الشبهة أو الريبة، ولضمان حياديته وعدم وضعه تحت تأثير المصالح الشخصية بحيث تم وضع قيود عليه وعلى نائبه وذلك تجنبا للتأثير على استقلاليته، وهذا ما أخذ به المشرع الفلسطيني؛ بأنه لا يجوز لرئيس الديوان ونائبه والمدير العام أثناء توليه منصب الرئيس أن يتولى أي وظيفة أخرى وكذلك الجمع ما بين الوظيفة في الديوان وعضوية مجلس إدارة أي شركة أو مؤسسة أو هيئة حكومية أو غير حكومية (المادة (17/ 1، 2) من قانون الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني) .

ومن جانبنا نلاحظ أن قانون ديوان المحاسبة الأردني نص فقط في المادة السادسة على أنه لا يجوز أن يكون الرئيس عضوا سواء في مجلس الأعيان أو النواب دون أن يشير ما أشار إليه المشرع الفلسطيني، وبالتالي نتمنى على المشرع الأردني وتحقيقا لمبدأ الاستقلالية أن يحذوا حذو المشرع الفلسطيني بحيث ينص وبشكل صريح على أنه لا يجوز للرئيس أن يتولى المناصب المشار إليها في المادة (17) من القانون الفلسطيني مع الأخذ بالاعتبار مسميات هذه الجهات في الأردن.

♦ ثالثا: صلاحيات تفويض واسعة وحرية التصرف التامة لتنفيذ مهام الجهاز.

مهما يكن شكل الحكومة فان الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في العمل الرقابي أمر حيوي، ذلك أن وجود درجة كافية من الاستقلالية عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية يعتبرا أمراً ضرورياً لأداء العمل الرقابي ولمصداقية نتائجه.

يمكن أن تكون معايير إرساء الاستقلالية كافية للجهاز الأعلى، والمحافظة على تلك الاستقلالية معايير واضحة بسهولة في البلدان التي توجد بها سلطة تشريعية منفصلة عن السلطة التنفيذية سواء كان أعضاء الحكومة أعضاء أيضا في السلطة التشريعية أم لا، ولما كانت مثل هذه الترتيبات سارية في نسبة عالية من البلدان الأعضاء فإن هذه المعايير توضح معايير استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة في البلدان التي توجد بها هذه الترتيبات، مع التسليم بأن تعديل هذه المعايير وملاءمتها أمر ضروري في البلدان الأخرى.

تعتبر السلطة التشريعية واحدة من أهم الجهات المستعينة بخدمات الجهاز الأعلى للرقابة الذي يستمد صلاحياته من الدستور أو من السلطة التشريعية، ومن خاصيات وظيفة الجهاز الأعلى للرقابة المألوفة رفع التقارير للسلطة التشريعية، ومن الممكن أن نتوقع أن يعمل الجهاز الأعلى للرقابة مع السلطة التشريعية بشكل وثيق، بما في ذلك أي لجان تفوض من قبل هذه السلطة بالنظر في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، وتسهم هذه الصلة الوثيقة في دعم المتابعة الفعالة لعمل الجهاز.

لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة ومنها ديوان المحاسبة الأردني أن تحظى بصلاحيات تفويض واسعة وحرية التصرف التامة لتنفيذ مهامه إلا إذا كانت تتمتع بالاستقلال التام عن السلطة التشريعية والتنفيذية وهذا ما نص عليه القسم (8) من إعلان ليما فيما يتعلق بعلاقة هذه الأجهزة بالسلطة التشريعية من: إن استقلال الهيئات العليا للرقابة المالية يكفله الدستور والقانون، ويتطلب هذا الاستقلال أيضاً أن تتمتع هذه الهيئات بدرجة عالية من حق المبادرة والاستقلال الذاتي حتى في حال قيامها بالعمل نيابة عن السلطة التشريعية وممارستها للرقابة المالية بناءً على توجيه من هذه السلطة، إن العلاقة ما بين الهيئة العليا للرقابة المالية والسلطة التشريعية يجب أن ينظمها الدستور وذلك وفقاً لظروف ومتطلبات كل بلد.

أما فيما يتعلق باستقلال هذه الأجهزة الرقابية عن السلطة التنفيذية فقد نص عليه القسم (9) من إعلان ليما من: إن الهيئة العليا للرقابة المالية تراقب أوجه نشاط الحكومة وسلطاتها الإدارية وغيرها من الهيئات التابعة لها، ولكن هذا لا يعني أن الحكومة تابعة للهيئة العليا للرقابة المالية، فالحكومة تتحمل بوجه خاص المسؤولية الكاملة عن أعمالها وعن إهمالها في القيام بتلك الأعمال ولا يمكنها أن تتحلل من هذه المسؤولية. مستندة في ذلك إلى عمليات التدقيق التي تقوم بها الهيئة العليا للرقابة المالية أو إلى آراء بعض خبراء هذه الهيئة، ما لم تكن آراء أولئك الخبراء قد سلمت إليها على وجه قانوني أو صدرت بصورة أحكام قابلة للتنفيذ.

وهنا تم طرح التساؤل التالي ماهي علاقة الجهاز الأعلى للرقابة بالبرلمان؟ هل هي تبعية؟ كيف يمكن قياس مستوى الاستقلال الرقابي الذي يتمتع به الجهاز الأعلى للرقابة؟

وهنا لا بد من الأخذ بعين الاعتبار لنقطتين رئيسيتين:

- الأولى: لا يعتبر الجهاز الأعلى للرقابة مستقلا إذا لم يملك حرية التحقيق في أي مخالفة يجد من الضروري التحقيق فيها وحتى إن كانت من غير الحالات المطلوب منه التحقيق فيها بناءً على طلب مجلس البرلمان.
- الثانية: حرية التحقيق هذه يجب أن يتحقق لها ضمانات وتأكيدها بقرار جماعي وليس قرار فردي ومن الآليات التي يتعين فحصها نوع العمل المنفذ « رقابة مالية، رقابة أداء، رقابة تقليدية، القدرة على إنزال العقوبة سواء بأحكام قضائية أو بدون أحكام قضائية. »

وينص معيار التدقيق الدولي رقم (10) على « وجود إطار عمل دستوري وقضائي وقانوني ملائم وفعال، وتطبيق فعلي لهذا الإطار» وذلك لأنه غياب أي تبعية للجهاز الأعلى للرقابة هي ناحية مهمة. وأفضل نظام هو النظام الذي يخلو من التبعية لأي جهة ممكن أن تؤثر على عمله واستقلاليته، حتى التبعية لرئيس الدولة لا تكون مقبولة إلا إذا كان رئيس الدولة لا يملك أي سلطات كأن يكون على سبيل المثال رئيسا فخريا (المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، 2014) ، وكذلك نص معيار التدقيق أعلاه على «توفر الاستقلال المالي والإداري وتوفر الموارد البشرية والمادية والنقدية الكافية «

وحتى تتحقق استقلالية الأجهزة الرقابية لا بد أن يتمتع

بصلاحيات واسعة في تنفيذ مهامه الرقابية وهذا نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم (10) على « صلاحية واسعة وحرية كاملة في تنفيذ الجهاز الأعلى للرقابة لمهامه».

تبرز استقلالية الأجهزة العليا للرقابة عند إعداد تقارير التدقيق من حيث المحتوى والمضمون والوقت ونشرها والسماح للجميع الاطلاع عليها وهذا ما نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم (10) « الحقوق والالتزامات المتعلقة بالتقرير حول الأعمال وحرية اتخاذ القرار بشأن محتوى وتوقيت التقارير الرقابية، ونشر وتوزيع التقارير، وتوفير آليات متابعة وفعالة بشأن توصيات الجهاز الأعلى للرقابة (المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، 2014) «.

نلاحظ إنّ ديوان المحاسبة الأردني بحاجة إلى أن يكون أكثر استقلالية إدارياً ومالياً؛ حيث ما يزال ديوان المحاسبة في الأردن يتبع لرئيس الحكومة من حيث التعيين، وماليا من حيث أن موازنته ضمن موازنة الدولة.

تحقق الاستقلالية لديوان المحاسبة عدة فوائد منها تمنحه الحرية والثقة والقدرة على مواجهة أية مشاكل في أثناء التطبيق ومن ثم انجاز العمل المكلف به بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع الجهات الخاضعة لرقابته (العفاسي، 2014)

وبالرجوع إلى قانون ديوان المحاسبة الأردني نلاحظ، إن المشرع الأردني منح رئيس ديوان المحاسبة والموظفين الكثير من الصلاحيات **ونورد على سبيل المثال ما يلي**:

- تدقيق الحسابات وتعداد النقد والطوابع وان يطلع على المعاملات الحسابية والمالية في جميع الجهات الخاضعة لرقابته في أي دور من أدوارها سواء كانت تتعلق بالإيرادات أو النفقات وله كذلك حق الاتصال المباشر بالموظفين الموكول إليهم أمر هذه الحسابات ومراسلتهم بالطريقة التي يراها مناسبة.
- التأكد من أن الحسابات جارية وفقاً للأصول الصحيحة وأن التدابير المتخذة للحيلولة دون الشذوذ والتلاعب كافية فعالة، وله أن يوجه النظر إلى أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري وله تعلق بالأمور المالية، وان يتثبت من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية والحسابات معمول بها بدقة، وأن يلفت النظر إلى أي تقصير أو خطا في تطبيقها وأن يبين رأيه في كفاية الأنظمة والتعليمات لتحقيق أغراض القوانين المالية.
- أن يطلعوا على جميع التقارير والمعلومات الواردة من المفتشين سواء أكانوا ماليين أو إداريين وله تعلق بالأمور المالية والإدارية وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمور المالية والإدارية، وأن يطلب تزوده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع دوائر الحكومة مما له مساس بأعمال دائرته.
- التدقيق في الحسابات في مكاتب ديوان المحاسبة سواء في المركز أو المكاتب المملوكة له أو المستأجرة في المحافظات أو في مكاتب الدائرة ذات العلاقة، أو في ميادين العمل حسبما يقرره عطوفة رئيس ديوان المحاسبة، وبالتالي يشترط على هذه الدائرة أن تهيئ المكان اللازم لموظفي ديوان المحاسبة في مكاتبها عندما يطلب إليها ذلك، وأن تقدم لهم من وسائل الراحة والخدمات الدائرية المختلفة مثلما تقدم لموظفيها.

نلاحظ إن رئيس وموظفي ديوان المحاسبة لم يتم منحهم صفة الضابطة العدلية أسوة بالكثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية ومنها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

وعليه نقترح إضافة نص مادة إلى القانون تكون على النحو الآتي: «يكون للرئيس والأمين العام صفة الضابطة العدلية لغايات قيامها بالمهام المناطة بهما على أن يتم تحديد الوظائف في الديوان التي يتمتع بها شاغلوها بصفة الضابطة العدلية بقرار من الرئيس بناء على تنسيب الأمين العام «.

وكذلك نلاحظ إن المشرع الأردني منح رئيس الديوان صلاحيات رقابية وإدارية واسعة إلا أنه عاد وقيدها عندما منح رئاسة الوزراء صلاحيات التكليف بالرقابة المسبقة أو التدقيق على أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها. **وهذا ما نصت عليه كل من**:

- المادة (25) من قانون ديوان المحاسبة أعلاه، على الرغم مما ورد في أي من أحكام هذا القانون يتولى ديوان المحاسبة التدقيق اللاحق على النفقات، إلا انه يجوز لرئيس ديوان المحاسبة في حالات خاصة وبموافقة رئيس الوزراء أن يقرر التدقيق في النفقات قبل الصرف.
- المادة (4/ ج) من قانون ديوان المحاسبة أعلاه» تشمل رقابة ديوان المحاسبة ما يلي: » أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها».

♦ البند الرابع: التوصل إلى المعلومات دون قيود أو موانع.

تعني إن لديوان المحاسبة أن يتمتع في الصلاحيات الكافية التي تمكنه من القيام بعمله و الحصول على كافة الوثائق والمعلومات اللازمة للقيام بعمله على أكمل وجه من دون قيد أو شرط من الجهات الخاضعة لرقابته، وبشكل مباشر وحر وفي الوقت المناسب وفي حالة امتنع أي شخص في الجهات الخاضعة عن توفير أي معلومة إلى موظفي ديوان المحاسبة أو إجراء التدقيق والفحوص الفجائية المختلفة فانه يحق للرئيس أو لموظف الديوان القيام أن يشمع الصناديق أو الخزائن أو المحلات الأخرى التي يوجد فيها الأشياء والحسابات المراد فحصها وتدقيقها بالشمع الأحمر وان يختمها بالخاتم الرسمي، وله في حالة ممانعة ذلك الشخص أن يستدعي أفراد الضابطة العدلية ويستعين بهم لتنفيذ هذه العملية ولحراسة الأمكنة المختومة إل ىأن يتم فضها بموافقة رئيس الديوان المذكور.

ويعاقب الشخص الذي يرفض السماح لموظفي ديوان المحاسبة من أداء واجباتهم الرسمية بمقتضى قانون العقوبات بالإضافة إلى الإجراءات التأديبية المنصوص عليها في نظام الخدمة المدنية رقم (82) لسنة 2013 وتعديلاته أو الأنظمة الخاصة بالموظفين في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتي لا تطبق أحكام نظام الخدمة المدنية.

يقع تحت طائلة المسؤولية القانونية أي موظف أو مستخدم في أي جهة خاضعة لرقابة ديوان المحاسبة خالف أحكام قانون ديوان المحاسبة الأردني في حال عدم الرد على استيضاحات ديوان المحاسبة أو على الكتب الرقابية أو التأخر دون مبرر في تبليغ ديوان المحاسبة خلال المدة المحددة بما تتخذه الجهات الخاضعة

لرقابة الديوان بشان الأخطاء أو المخالفات أو الجرائم المالية المحالة إليها من الديوان أو عدم تزويد ديوان المحاسبة بالمستندات والوثائق التي يطلبها خلال المدة المحددة أو تأخير ذلك عن قصد بهدف عرقلة الديوان عن القيام بعمله حسب الأصول المتبعة « (راجع المواد 16، 17، 18، 19 من قانون ديوان المحاسبة الأردني)

أما بالنسبة إلى إعلان ليما فقد أعطت الحق للأجهزة العليا للرقابة المالية في الحصول على كل السجلات والوثائق المتعلقة بالإدارة المالية دون قيود أو موانع، وكذلك تحديد مكان التدقيق على هذه السجلات والمدى الزمنية لتقديم هذه السجلات لها (راجع نص القسم (10)

- البند الخامس: الحق والالتزام بإعداد تقارير عن أعمالها.

ينبغي أن لا يتم تقييد حرية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في إعداد تقارير بشأن نتائج أعمالها الرقابية، فينبغي أن ترفع تقريرا بشأن نتائج رقابتها المالية على الأقل مرة في كل سنة (إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية) .

ويعتبر التقرير السنوي لديوان المحاسبة والذي يعد من قبل مديرية التقارير المخرج النهائي والذي يتضمن نتائج العمليات والمخرجات الرقابية، والمتمثلة في الاستيضاحات والكتب الرقابية والتقارير النوعية ويقدم سنوياً لمجلس النواب ويرسل صوراً عنه إلى رئيس الوزراء ووزير المالية وتقارير أخرى (خاصة) عند الحاجة ، وبهذه الرقابة المالية تستطيع الأمة أن تحافظ على مبدأ المشروعية بأسلوب حضاري متميز.

- البند السادس: الحرية في اتخاذ القرارات بشأن مضمون وتوقيت إعداد الأجهزة الرقابية للتقارير وطبعها ونشرها.

يجب أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بحرية تقرير محتوى تقاريرها الرقابية ومضمونها، فضلاً عن حقها في إبداء الملاحظات ورفع التوصيات في تقاريرها الرقابية مع الأخذ في عين الاعتبار كلما كان مناسباً وجهة نظر الجهات المشمولة بالرقابة (إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية) .

وتتضمن المخرجات الرقابية لديوان المحاسبة أنشطة الديوان وأهم الملاحظات الناتجة عن مهامه الرقابية على الجهات الخاضعة لرقابته والتي قام بإجراء الرقابة عليها، وتحظى هذه المخرجات بعناية خاصة من قبل إدارة الديوان نظراً لأهميتها وللدور الذي تؤديه في عملية الإصلاح المؤسسي إذ أن محتوى هذه المخرجات يتضمن وقائع ومعلومات من شأنها تصحيح مسار العمل من خلال توضيح أسباب المخالفة والكشف عن أساليب التلاعب وتحديد حجمها الذي قد يستدعي تشكيل لجان تحقيق متخصصة ووضع الحلول المناسبة.

يتمتع ديوان المحاسبة الأردني بحرية واسعة في تقرير محتوى تقاريره على النحو المشار إليه في البند الخامس المتعلق في الحق والالتزام بإعداد تقارير عن أعمالها

- البند السابع: وجود آليات متابعة فعالة لتوصيات الجهاز الرقابي

تقدم الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة تقاريرها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو إلى مجلس إدارة الجهة المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً للعرض ومتابعة توصيات محددة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ترفع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة تقاريرها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو الى مجلس إدارة الجهة المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً للنظر فيها، واتخاذ إجراءات بشأنها حتى في الحالات التي يكون فيها للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة سلطة قانونية خاصة بها للمتابعة وفرض العقوبات (إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية) .

تتم متابعة المخرجات الرقابية لديوان المحاسبة الأردني من قبل المديرية المعنية بعد شهرين من تاريخ إصداره أو حين ورود إجابة من الجهة المعنية وتبقى المتابعة مستمرة لحين تصويب المخالفة.

- البند الثامن: الاستقلال المالي والإداري ووجود الموارد البشرية والمادية الملائمة والكافية لأداء مهام الجهاز

نص المبدأ الثامن من إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية على ما يلي (إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية) « ينبغي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تتمتع بالموارد البشرية والمادية والنقدية اللازمة والمعقولة، ولا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول الى هذه الموارد أو توجيهها، تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بإدارة ميزانيتها كما أنها حرة في تخصيص هذه الميزانية بما تراه مناسبا.

تكون السلطة التشريعية أو إحدى لجانها مسؤولة عن ضمان توفير الموارد اللازمة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لكي تتمكن من القيام بالمهام المنوطة بها.

ويحق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تلجأ مباشرة إلى السلطة التشريعية إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية ولا تسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها».

وسنشير إلى هذا المبدأ في المطلب الثالث من هذا البحث عند الحديث عن مظاهر استقلال ديوان المحاسبة الأردني.

المطلب الثالث: مظاهر استقلال ديوان المحاسبة الأردني

يختلف مفهوم استقلال ديوان المحاسبة من حيث الزاوية التي ينظر منها اليه، فنلاحظ إن هنالك استقلال مالي، ويتركز على منح الديوان الإمكانيات المالية اللازمة التي تكفل القيام بمهامها (النجار، 2013) واستقلال إداري يتركز في مدى تبعية أجهزة الرقابة العليا بشكل عام بالدولة، واستقلال وظيفي يتركز في مدى تبعية وتأثر أعضاء أجهزة الرقابة العليا بالأجهزة الحكومية الأخرى .

وعليه سنتناول هذا المطلب في ثلاثة فروع:

- الفرع الأول: الاستقلال المالي.
- الفرع الثاني: الاستقلال الإداري.
- الفرع الثالث: الاستقلال الوظيفي.

سنتناول هذه الفروع على النحو الآتي:

الفرع الأول: الاستقلال المالي

- أولاً: ماهية الاستقلال المالي

يقصد بالاستقلال المالي قيام الأجهزة العليا للرقابة المالية بإعداد ميزانية مستقلة تقوم بإعدادها بنفسها، واعتمادها مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل السلطة التنفيذية والمتمثلة في وزارة المالية، وأن تعطى الصلاحيات التامة للإدارة العليا بالأجهزة الرقابية على تنفيذ ميزانية أجهزتها أو على الأقل صلاحيات وزير المالية (الهلولي، 2014) .

يعهد المشرع الأردني إلى السلطة التنفيذية بمهمة تحضير و إعداد الموازنة والتي تبدأ بسلسلة من الخطوات تبدأ بصدور بلاغ من رئاسة الوزراء ؛ لإعداد مشروع قانون الموازنة ومشاريع موازنات المؤسسات العامة المستقلة وتقوم الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية بمراجعة دائرة الموازنة العامة للحصول على النماذج المعتمدة لإعداد مشاريع موازناتها عليها.

تتسلم دائرة الموازنة العامة مشاريع الموازنات المقدمة من الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية وبعد دراستها من قبل المختصين تبدأ المناقشة بين الوزارات والدوائر والمؤسسات الحكومية ودائرة الموازنة العامة حول المخصصات المطلوبة ومن ثم يتم التوصل إلى أرقام يتفق عليها في ضوء الاحتياجات الفعلية مع الأخذ بعين الاعتبار الأوضاع المالية والاقتصادية السائدة والموارد المالية المتاحة . يتم استعراض هذه الأرقام من قبل المجلس الاستشاري للموازنة والذي يكون أحد أعضاءه رئيس ديوان المحاسبة ثم يرفع بعدها مشروع قانون الموازنة العامة لمجلس الوزراء لدراسته ، ثم يتم رفع مشروع القانون إلى مجلس الأمة للمناقشة النهائية وفق أحكام الدستور (العلي، 2011) .

نصت المادة (2) من قانون ديوان المحاسبة الأردني على ما يلي " يعتبر ديوان المحاسبة دائرة مستقلة ويعد رئيس ديوان المحاسبة موازنتها لإدراجها في الموازنة العامة للدولة وفقاً للأصول المتبعة ".

وبناء على ما تقدم ومن خلال استقراء النص القانوني أعلاه نلاحظ أن ديوان المحاسبة الأردني كغيره من الوزارات والمؤسسات والهيئات والدوائر الخاضعة لرقابته يقوم بإعداد موازنته السنوية لإدراجها في الموازنة العامة للدولة، وبالتالي فإن الديوان كغيره من الجهات الخاضعة لرقابته يشترط أن تقوم وزارة المالية ودائرة الموازنة العامة باعتماد ميزانيته بعد مناقشتها وتعديل بعض البنود التي ترى أنها ضرورية لتعديلها، أو حذف بنود في موازنة الديوان، أي بمعنى من الممكن تخفيض هذه الموازنة ثم تعرض على مجلس النواب ضمن الموازنة العامة للدولة وليس في إطار مستقل عنها.

ونلاحظ هنا بأن هذا يعتبر قصوراً في استقلال ديوان المحاسبة الأردني لأن السلطة التنفيذية لها القول الفاصل في إقرار الموارد المالية للديوان، وهو يعتبر تدخلاً في تحديد الاحتياجات التي يتطلبها الديوان، وهنا نقترح بان بأن يتم إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات الكافية في إعداد وإقرار ميزانية الديوان، ثم تقديمها ضمن الإطار العام للموازنة العامة للجهات التشريعية لإقرارها من دون تدخل السلطة التنفيذية.

- ثانياً: صلاحيات تنفيذ الموازنة.

تشرع الوزارات والمؤسسات والهيئات الحكومية المختلفة في تنفيذ الموازنة بعد اعتمادها؛ بمعنى جباية الإيرادات العامة التي ينتظر الحصول عليها وفق التقديرات التي تم وضعها في الموازنة العامة وصرف النفقات التي تم تقديرها في ذات الموازنة والتي أصبحت قابلة للصرف بعد اعتماد الموازنة العامة وحسب الأبواب والفصول التي خصصت لها (العلي، 2011) .

نلاحظ كذلك من خلال استقراء نص المادة (2) من قانون ديوان المحاسبة أعلاه بأن صلاحيات رئيس ديوان المحاسبة لا تختلف عن صلاحيات باقي الوزراء في تنفيذ موازنة ديوان المحاسبة، حيث لم ينص قانون ديوان المحاسبة على أية امتيازات لرئيس ديوان في تنفيذ موازنته وبدون اللجوء إلى السلطة التنفيذية لاعتمادها كما أشرنا أعلاه.

بالنهاية نلاحظ ان وزارة المالية وهي إحدى الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة تملك تغيير البنود الواردة في الموازنة التقديرية وتنفيذه لاحقا وبالتالي فان القصور في استقلالية ديوان المحاسبة في إعداد موازنته واضح وخاصة إذا ما تم مقارنته بنصوص بعض الإعلانات الدولية ومنها ما نص عليه بيان سدني بقوله» يجب أن تتوافر للأجهزة العليا للرقابة الحرية المطلقة في إعداد ميزانيتها دون تدخل من أي سلطة، وبحيث تدرج ضمن الموازنة العامة للدولة لتنفيذها كماهي، وما على السلطة التنفيذية سوى إدخال الموارد التي يطلبها الجهاز الأعلى للرقابة ضمن موازنة الدولة ودون أي تعديلات «، وإعلان مكسيكو أعلاه الذي ينص على توفر الاستقلال المالي للأجهزة العليا للرقابة.

وبما أن قانون ديوان المحاسبة الأردني، لا يؤكد على الاستقلال المالي الذي يشمل إعداد وإقرار الموازنات بدون تدخل الحكومة وأجهزتها، كما تنص عليه المعايير الدولية، حيث نقترح هنا على إضافة مادة تنص على أن يتم إعداد موازنة الديوان وإرسالها إلى دائرة الموازنة العامة لإدراجها، كما هي، في قانون الموازنة العامة دون أن يتم تعديلها من قبل الحكومة. وتكون السلطة التشريعية مسؤولة عن ضمان توفير الموارد التي تمكن الديوان من القيام بالمهام المنوطة به، حيث لا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول إلى هذه الموارد أو توجيهها بل يتم إقرارها كبند إجمالي من قبل السلطة التشريعية.

من جانبنا نلاحظ ومن خلال استقراء بعض قوانين الدول العربية للأجهزة العليا للرقابة إنها التزمت تشريعاتها عند وضع موازنة أجهزتها الرقابية بالمعايير الدولية المشار إليها أعلاه ونورد على سبيل المثال لا الحصر ما نصت عليه المادة (75) من قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم (30) لسنة 1964 « يضع رئيس الديوان مشروع ميزانية الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة الذي يرسله في الميعاد القانوني إلى وزارة المالية والصناعة، ويدرج وزير المالية والصناعة المشروع كما ورد إليه من رئيس مجلس الأمة تحت قسم خاص بالميزانية العامة للدولة، وإذا تضمن المشروع زيادة على مجموع اعتمادات العام السابق جاز لوزير المالية والصناعة الاكتفاء بإدراج اعتماد العام السابق، وعرض

الأمر فيما يتعلق بالزيادة على مجلس الأمة للبت فيه بعد الاستماع إلى رأي وزير المالية والصناعة ورئيس الديوان».

وكذلك نصت المادة (41) من ذات القانون على ما يلي «..... كما يكون له (لرئيس الديوان) السلطة المخولة لوزير المالية والصناعة، وذلك فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بميزانية الديوان..... »

وبناء على ما سبق نقترح إضافة نص مادة إلى قانون ديوان المحاسبة بخصوص إعداد واعتماد وتنفيذ موازنة ديوان المحاسبة؛ لتتماشى مع إعلان سدني وأسوة بالمشرع الكويتي، بحيث تكون على النحو الآتي: « يضع رئيس الديوان مشروع موازنة الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس الأمة الذي يرسله في الميعاد القانوني إلى وزارة المالية، ويدرج وزير المالية المشروع كما ورد إليه من رئيس مجلس النواب دون تعديل من وزارة المالية «

الفرع الثاني: الاستقلال الإداري

يقصد بالاستقلال الإداري: أن يكون تبعية ديوان المحاسبة لأعلى سلطة في الدولة سواء التشريعية او السياسية او القضائية وهذا ما أوصى به المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية بأن تكون التبعية للسلطة التشريعية، وأن تكون الصلة بينهما صلة وثيقة، وأن تعطى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية التي تصدر بقرارات من رؤسائها ودون تدخل من أي جهة أخرى (الهلالي، 2014) .

ظهرت ثلاثة اتجاهات فيما يتعلق باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة وذلك على النحو الآتي:

- الاتجاه الأول: يرى إن تبعية الأجهزة العليا للرقابة المالية برأس الهرم في الدول التي تأخذ دساتيرها بثنائية السلطة التنفيذية لا يمس من استقلالية هذا الجهاز (النجار وآخرون، 2009) .

- الاتجاه الثاني: يدعون إلى عدم تبعية الأجهزة العليا للرقابة المالية للسلطة التنفيذية وإلحاقه بالسلطة التشريعية صاحب الاختصاص الأصيل ، ويرون أن في ذلك ضماناً كبيراً لهذا المبدأ، وأن السلطة التشريعية هي في الأصل صاحبة هذه الوظيفة إلا أن ظروفها وطبيعة العمل الفنية جعلها تنيط هذه المسؤولية لجهاز رقابة خارجية، وهو ديوان المحاسبة (الساطي، 1986) و(قطب، 2006) .

- الاتجاه الثالث: يرى أصحاب هذا الاتجاه بأن تحقيق مبدأ الاستقلالية لا يكون إلا بفرض هيبة القضاء على جهاز الديوان وهذا ما أخذت به بعض الدول، حيث تجعل من ديوان المحاسبة هيئة قضائية أو محكمة إدارية أو محكمة حسابات (الساطي، الحسني، 1990) .

- الاتجاه الرابع: يدعون إلى الاستقلال الكامل للأجهزة العليا للرقابة المالية عن جميع سلطات الدولة العامة مع تنظيم علاقتها بهذه السلطات، وجعلها أجهزة مستقلة لها الحق المطلق في النفاذ إلى كل المعلومات المتعلقة بالمال العام والتصرف بشأنه على أن يقدم قضايا الفساد التي يضبطها الى القضاء والرأي العام مباشرة (جابر، 1991) .

ومن جانبنا نؤيد ما جاء في الاتجاه الثالث من حيث استقلال ديوان المحاسبة عن السلطات الثلاث القضائية والتشريعية والتنفيذية بحيث تكون سلطة رابعة (السلطة الرقابية) تستطيع القيام بعملها باستقلالية دون أن يتم التدخل في عملها من قبل السلطات الثلاث.

ونشير هنا إلى أن القانون المصري جعل تبعية الجهاز المركزي للمحاسبات لرئيس الجمهورية، كما أنه نص على أن تعيين رئيس الجهاز وقبول استقالته وإعفاءه من منصبه لا يكون إلا بقرار من رئيس الجمهورية وكذلك الحال فيما يتعلق بتعيين نائب الرئيس (المواد (21، 20) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات) .

نلاحظ أن قانون ديوان المحاسبة الأردني لم ينص على تبعية ديوان المحاسبة إلى أي من سلطات الدولة ولكن من خلال استقراء نصوصه تبين بان تبعية الديوان من الناحية الإدارية إلى السلطة التنفيذية ومن الناحية الفنية إلى السلطة التشريعية وذلك على النحو الآتي:

- من الناحية الإدارية: –

يرتبط ديوان المحاسبة من الناحية الإدارية برئيس مجلس الوزراء وفقا لما جاء بنظام ارتباط الوزارات والدوائر والمؤسسات العامة رقم (2) لعام 1952، وتم التأكيد عليه بموجب نظام تنظيم ارتباط الوزارات والدوائر.

يتم تعيين رئيس ديوان المحاسبة بناء على قرار مجلس الوزراء وهذا ما نصت عليه المادة (5) من قانون ديوان المحاسبة «يتولى إدارة ديوان المحاسبة رئيس يعين بإرادة ملكية بناء على تنسيب مجلس الوزراء ويبلغ هذا التعيين الى مجلس النواب ، ولا يجوز عزله أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه إلا بموافقة مجلس النواب إذا كان المجلس مجتمعا أو بموافقة الملك بناء على تنسيب مجلس الوزراء إذا كان المجلس غير مجتمع، وعلى رئيس الوزراء في هذه الحالة إن يبلغ المجلس عند اجتماعه ما اتخذ من الإجراءات مشفوعة بالإيضاح اللازم وأما ما يتعلق به من المعاملات الذاتية فمرجعه رئاسة الوزراء» (المادة (6) من قانون ديوان المحاسبة الأردني) .

أما نظام التنظيم الإداري لديوان المحاسبة رقم (114) لسنة 2017 فلم يشير إلى ارتباط رئيس ديوان المحاسبة بأي جهة إلا انه أشار إلى أنه :

يرتبط بالرئيس كل من (المادة (5) من نظام التنظيم الإداري لديوان المحاسبة) :

- الأمين العام.
- وحدة الرقابة الداخلية
- وحدة العلاقات العامة والتعاون الدولي
- مكتب الرئيس.

ويكون كل منهم مسؤولا أمامه عن المهام والواجبات الموكولة له وعن حسن سير العمل في مديريته أو وحدته والأقسام المرتبطة بأي منها.

- من الناحية الفنية:

يرتبط ديوان المحاسبة من الناحية الفنية بمجلس النواب فهو يرفع تقريره السنوي وتقاريره الخاصة إلى مجلس النواب على النحو الذي شرحناه سابقاً.

وعليه يلاحظ الباحث: أن ديوان المحاسبة الأردني لا يتمتع بالاستقلال المالي والإداري ؛ إذ انه يرتبط إداريا بمجلس الوزراء بعكس ما عليه الحال في كثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية والتي ترتبط برئيس الدولة ونورد وعلى سبيل المثال لا الحصر جهاز الرقابة المالية والإدارية لسلطنة عمان وهذا ما نصت عليه المادة (2) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة على أنه يتمتع الجهاز بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري ويتبع جلالة السلطان مباشرة.

ومن جانبنا نتمنى على المشرع الأردني أن يحذو حذو المشرَع العماني وأن يكون تبعية رئيس ديوان المحاسبة مباشرة مع جلالة الملك عبد الله الثاني بن الحسين حفظه الله ورعاه.

الفرع الثالث: الاستقلال الوظيفي

يقصد بالاستقلال الوظيفي: إعطاء الحرية الكاملة لأجهزة الرقابة المالية العليا من حيث التعيين والنقل والترقية وأي إجراءات أخرى تتعلق بأعمالهم، وهذا ما نص عليه إعلان ليما في الفقرة الأولى من القسم الخامس لقولها: « رغم أن الهيئات التابعة للدولة عادةً لا يمكن أن تتمتع باستقلال مطلق لأنها جزء من الدولة إلا أن هيئات الرقابة المالية العليا يجب أن يتوفر لها الاستقلال الوظيفي والتنظيمي كي تتمكن من القيام بأعمالها واختصاصاتها»

يرى بعض الفقهاء (الحسني، خرابشه، 2000) بأن الاستقلال الوظيفي لا يتحقق بمجرد تحقيق الضمانات لرئيس ديوان المحاسبة بل لا بد من الاهتمام الكافي بكافة الموظفين وخاصة الفنيين الذين يباشرون عملية التدقيق من خلال توفير الضمانات الكافية والملائمة ضد العزل وإيقاع العقوبات التأديبية أو الإحالة على الاستيداع أو التقاعد أو حتى أي تعسف يعيق أداء الموظف الفني الرقابي من أداء عمليه بالحرية الكاملة والكفاءة والموضوعية.

وبالرجوع إلى قانون ديوان المحاسبة الأردني فيما يتعلق بالاستقلال الوظيفي لموظفي ديوان المحاسبة نلاحظ ما يلي:

- نصت المادة (6) من قانون ديوان المحاسبة» لا يجوز أن يكون رئيس ديوان المحاسبة عضواً في مجلس الأعيان أو في مجلس النواب. »

- لم يسمح لديوان المحاسبة بتعيين موظفيه مباشرة وإنما يتم تعيينهم من خلال ديوان الخدمة المدنية بالرغم من نص المادة (7/ أ) من قانون ديوان المحاسبة « يعين رئيس ديوان المحاسبة براتب الوزير العامل وعلاواته ويمارس صلاحيات الوزير في تنظيم الديوان وإدارة أعماله، ومراقبة إنفاق مخصصاته وفي تعيين الموظفين وترفيعهم ونقلهم ومنحهم الإجازات. وفيما يتعلق بتطبيق نظام الانتقال والسفر عليهم وإحالتهم على التقاعد واتخاذ الإجراءات التأديبية بحقهم»، إلا أنه أعطى لرئيس ديوان المحاسبة صلاحيات الوزير في ترفيع الموظفين ونقلهم ومنحهم الإجازات، وإحالتهم على التقاعد واتخاذ الإجراءات التأديبية بحقهم، كما أنه لم يمنح موظفيه الحصانة، كما أنه لم يمنح لهم سلم رواتب خاص فيهم يوضح الرواتب والعلاوات والبدلات والمزايا والحوافز المالية بالمستوى الذي يساعدهم على القيام بعملهم بكل موضوعية وحياد وتجرد؛ وإنما جعل ذلك مرتبطاً بنظام الخدمة المدنية رقم (82) لسنة 2013 وتعديلاته، والذي يسري على كل الموظفين وحسب ما نصت عليه المادة (3) من النظام أعلاه « على الرغم مما ورد في أي نظام آخر، تسري أحكام هذا النظام على موظفي الدوائر المدرجة وظائفهم ودرجاتهم ورواتبهم في جدول تشكيلات الوظائف الصادرة بمقتضى قانون الموازنة العامة أو قانون موازنات الوحدات الحكومية او موازنة الدوائر الأخرى «

إلا أنه ومن باب تحقيق مبدأ الاستقلالية أجاز قانون ديوان المحاسبة للرئيس أن يستعين بمستشارين وخبراء واختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية على أن يصرف لهم مكافأة مقابل خدماتهم يحددها رئيس الديوان من موازنة الديوان المرصودة لهذه الغاية (المادة (7/ ج) من قانون ديوان المحاسبة الأردني) .

ونقترح بان يتم إعطاء ديوان المحاسبة صلاحية تعيين موظفيه مباشرة دون تدخل السلطة التنفيذية من خلال ديوان المحاسبة في تعيين الموظفين وكذلك عزل اي موظف يرى الديوان بأنه ليس بحاجة إليه.

أما في مصر فيتم تعيين شاغلي الوظائف العليا كالوكلاء بقرار من رئيس جهاز المركزي للمحاسبات بعد موافقة مكتب الجهاز، أما التعيين في الوظائف الأخرى يكون أيضا بقرار من رئيس الجهاز لكن بعد العرض على لجنة شؤون العاملين في الجهاز (المادة (3) من لائحة العاملون في الجهاز المركزي للمحاسبات) ، في حين جعل القانون الإماراتي تعيين موظفي ديوان المحاسبة عدا نائب رئيس الديوان بقرار من رئيس الديوان المادة 40 من قانون ديوان المحاسبة الإماراتي)

وأوصت ورشة عمل الرقابة العليا المنعقدة في عمان بتاريخ 8/ 6/ 2004 بعدد من التوصيات أهمها منح الأجهزة الاستقلال المالي والإداري الكامل، وتوفير الحوافز المادية والمعنوية بما يضمن استمرار الكفاءات والخبرات المتميزة بالعمل الرقابي ويشجع الآخرين على الانخراط في العمل الرقابي.

استدركت بعض الدول هذه النقطة وعدلت قوانينها بحيث تستطيع استجلاب الموارد البشرية والمؤهلة، والاحتفاظ بها من خلال إصدار نظام خاص بالموظفين يعطيهم المزايا والعلاوات ومثال ذلك تم إصدار نظام موظفي ديوان المحاسبة الأردني رقم (100) لسنة 2004 سندا لنص المادة (120) من الدستور الأردني وتضمن في بعض نصوصه: «... بأن رئيس الديوان يمارس صلاحيات رئيس الوزراء والوزير ويمارس أمين عام الديوان صلاحيات الأمين العام المنصوص عليها في نظام الخدمة المدنية .»

وحصر النظام أعلاه مهام تعيين الموظفين وترفيعهم وتعديل أوضاعهم وإيفادهم ببعثات وأية أمور أخرى بلجنة تشكل في الديوان برئاسة أمينه العام.

وبالرغم أن إصدار هذا النظام كان يعد خطوة متقدمة تؤدي

إلى زيادة استقلال ديوان المحاسبة من الناحية الإدارية إلا أن هذا النظام تم إلغاؤه، وتم تطبيق نظام الخدمة المدنية على موظفي ديوان المحاسبة وهذا ما نصت عليه المادة (3) من نظام الخدمة المدنية رقم (82) لسنة 2013 وتعديلاته» على الرغم مما ورد في أي نظام آخر، تسري أحكام هذا النظام على موظفي الدوائر المدرجة: وظائفهم ودرجاتهم ورواتبهم في جدول تشكيلات الوظائف الصادر بمقتضى قانون الموازنة العامة أو قانون موازنات الوحدات الحكومية أو موازنة أي من الدوائر الأخرى».

ونقترح على المشرع إعادة العمل بنظام موظفي ديوان المحاسبة الأردني رقم (100) لسنة 2004 مع إجراء بعض التعديلات عليه من أجل تحقيق المزيد من الاستقلالية المالية لديوان المحاسبة من الناحية الإدارية أسوة بالكثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية ومنها ديوان الرقابة العامة في السعودية.

على أن يتم إضافة فقرة تتضمن وضع نظام للرواتب والحوافز المالية والعلاوات تتناسب مع مسؤولية العمل الرقابي تمكن الديوان من استجلاب الموارد البشرية المؤهلة والاحتفاظ بها مع توسيع صلاحيات لجنة شؤون موظفي ديوان المحاسبة فيما يتعلق بترفيع موظفي الديوان، وبناء على موافقة رئيس ديوان المحاسبة من دون الحصول على موافقة ديوان الخدمة المدنية ، وذلك لكي لا يكون لأي جهة تخضع للرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة دخل أو شأن في ترفيع موظفي ديوان المحاسبة، من أجل الابتعاد عن مظنة التأثير عليهم أو انحرافهم عن تأدية وظائفهم على الوجه الأكمل.

أما فيما يتعلق بمساءلة موظفي الديوان فإنه لا يوجد في قانون ديوان المحاسبة نظام خاص يحدد مسؤولية موظفي الديوان والأعمال التي لا يجوز القيام بها ، والعقوبات المترتبة عليها وإنما يحكمها نظام الخدمة المدنية المعمول به ومدونة السلوك الوظيفي وأخلاقيات الوظيفة العامة، وهذا ما أخذ به المشرع المصري بأنه لم ينص على نظام خاص لمسائلة موظفيه إلا أنه نص قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري على بعض الأعمال التي يحضر القيام بها (المواد (25، 26) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المشار إليه أعلاه) ، أما مساءلة العاملين فقد نظمتها لائحة العاملين في المواد (55، 65، 75) منها حيث يتولى إجراء التحقيق مع العامل مجلس تأديبي بحيث لا يجوز توقيع عقوبة تأديبية مع العامل إلا بعد التحقيق معه كتابةً وسماع أقواله على أن يكون القرار الصادر بتوقيع العقوبة مسببا (المادة (62) من لائحة العاملون في الجهاز المركزي للمحاسبات) .

أما المشرع الإماراتي فقد نص على الأعمال المحظور القيام بها والعقوبات المترتبة عليها (راجع المادة (41) من قانون ديوان المحاسبة الإماراتي المشار إليه أعلاه)

وأخيرا نشير هنا إلى إعلان ليما (إعلان «ليما» بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية) والذي أشار إلى كل أنواع مظاهر الاستقلال إذ ركز اهتمامه الكبير على استقلال الهيئات العليا للرقابة المالية، واعتبره الأساس الأول الذي يمكن هيئة الرقابة من القيام بمهامها بصورة موضوعية وفعالية ، كما أوجب تقرير درجة هذا الاستقلال في الدستور وحمايته بمؤيدات قضائية وهو في غاية في ما تتمناه هيئات الرقابة العليا؛ لأن النص على الاستقلال في الدستور يجعله بمثابة قيد تفرضه السلطة التشريعية بالشكل الذي لا تستطيع فيه هذه الأخيرة أن تمسه أو تخرج عنه عن إصدارها القوانين المنظمة للرقابة العليا. وتبدو أهمية ذلك بوجه خاص عندما تمارس السلطتان التشريعية والتنفيذية من قبل شخص واحد أو هيئة واحدة في الدولة، وقد عالج الإعلان الاستقلال من جوانبه الثلاثة وهي: الوظيفي والعضوي والمالي، وأرسى القواعد الأساسية المتعلقة بكل جانب ثم أكد على ضرورة تنظيم العلاقة ما بين هيئة الرقابة والسلطة التشريعية والحكومة والإدارة التنفيذية وذلك حفاظا على استقلال هيئة الرقابة، ووضع مبادئ عامة في هذا الشأن وترك للدستور النص عليها وعلى تفصيلاتها، الأمر الذي يكشف لنا بوضوح أن هيئة الرقابة العليا التي تفقد استقلالها تفقد وجودها وقدرتها على القيام بأعمالها بموضوعية وتجرد. هذا رغم أن الإعلان لم يحدد لنا بصراحة الجهة التي يجب أن تعمل هيئة الرقابة بالنيابة عنها وتكون بالتالي ملحقة بها ؛ إلا أننا يمكن أن نستنتج ذلك من دلالة بعض أحكامه بأن يحاول أن ييسر في ذلك وفي الاتجاه الذي ينسجم مع أسس نشأة هذه الرقابة الذي يتطلب أن تعمل هيئة الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية الشعبية ويتقدم إليها بخلاصة أعمالها. ولكننا وإن كنا نلمس ذلك من دلالة بعض الأحكام من موضوع معين من الإعلان إلا أننا نجده في موضوع آخر يؤكد بصريح العبارة على أن يكون لهيئة الرقابة حق المبادرة والاستقلال الذاتي حتى ولو كانت تعمل بالنيابة عن السلطة التشريعية ولا شك أن التوسع في السير في هذا الاتجاه سوف يعيد إلى الأذهان ما قاله الفقيه المالي الفرنسي (Marce) من اعتبار سلطة الرقابة سلطة رابعة مستقلة في الدولة.

نشير كذلك إلى ما تم في الاجتماع السابع والستون للمجلس التنفيذي للإنتوساي في مدينة أبو ظبي من اعتماد استمرار موضوع عام 2015 وهو "تنفيذ إعلان بكين وعلى وجه الخصوص قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم (A/ 66/ 209) حول تعزيز استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطبيق إطار عمل المعايير الدولية للأجهزة الرقابية لضمان التنمية المستدامة في مجال الأموال العامة"، كموضوع رئيسي لعام 2016

أوصت ورشة عمل الرقابة العليا المنعقدة في عمان بتاريخ 8/ 6/ 2004 بعدد من التوصيات أهمها منح الأجهزة الاستقلال المالي والإداري الكامل، وتوفير الحوافز المادية والمعنوية بما يضمن استمرار الكفاءات والخبرات المتميزة بالعمل الرقابي ويشجع الآخرين على الانخراط في العمل الرقابي.

الخاتمة

لمَّا كانت الأهداف المتوخاة من كل بحث، هي استخلاص النتائج النهائية منه، وطرح مقترحات أو توصيات، إن وجدت، لتطوير البحوث التي تعالج الموضوعات المطروحة فإننا نبين ما يلي:

أولا ـ النتائج:

توصل الباحث إلى عدة نتائج تبين النقص والقصور في بعض نصوص قانون ديوان المحاسبة الأردني والتي تناولها البحث كان من أهمها:

1. تعد مسألة الاستقلالية من الأمور الجوهرية التي يجب أن

يتصف بها ديوان المحاسبة و المدقق في ذات الوقت .

2. أن ديوان المحاسبة الأردني لا يتمتع بالاستقلال المالي والإداري إذ انه يرتبط إداريا بمجلس الوزراء بعكس ما عليه الحال في كثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية والتي ترتبط برئيس الدولة.

3. نلاحظ إن النص على استقلالية ديوان المحاسبة بموجب الدستور يفرض قيد على السلطة التشريعية بشكل لا تستطيع أن تمسه أو تخرج عنه عند إصدار القوانين المنظمة للرقابة العليا.

4. نص المادة (5) قانون ديوان المحاسبة أفرغت نص المادة (119/ 2) من مضمونها وذلك عندما سمحت لمجلس الوزراء في فترة عدم انعقاد مجلس النواب بالتنسيب إلى جلالة الملك بعزل رئيس ديوان المحاسبة أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه.

5. إنّ ديوان المحاسبة الأردني بحاجة إلى أن يكون أكثر استقلالية إداريا وماليا؛ حيث ما يزال ديوان المحاسبة في الأردن يتبع لرئيس الحكومة من حيث التعيين، وماليا من حيث أن موازنته ضمن موازنة الدولة.

6. إن رئيس وموظفي ديوان المحاسبة لم يتم منحهم صفة الضابطة العدلية أسوة بالكثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية ومنها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين.

7. إن المشرع الأردني منح رئيس الديوان صلاحيات رقابية وإدارية واسعة إلا أنه عاد وقيدها عندما منح رئاسة الوزراء صلاحيات التكليف بالرقابة المسبقة أو التدقيق على أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها.

8. إن صلاحيات رئيس ديوان المحاسبة الأردني لا تختلف عن صلاحيات باقي الوزراء في تنفيذ موازنة ديوان المحاسبة، حيث لم ينص قانون ديوان المحاسبة على أية امتيازات لرئيس ديوان في تنفيذ موازنته وبدون اللجوء إلى السلطة التنفيذية لاعتمادها كما أشرنا أعلاه.

9. أن قانون ديوان المحاسبة الأردني جرد موظفيه من أية حصانة سواء كانوا مدققين أو فنيين أو إداريين مما قد يؤدي إلى إخضاعهم لرغبات السلطة التنفيذية على عكس الحال بالنسبة لموظفي الأجهزة الرقابية في البلدان العربية.

التوصيات:

1. تعزيز استقلال ديوان المحاسبة من خلال تعديل نص المادة (2) على النحو الآتي: « يتمتع ديوان المحاسبة بالشخصية الاعتبارية وبالاستقلال المالي والإداري وله بهذا الصفة تملك الأموال المنقولة وغير المنقولة لتحقيق أهدافه وان يقوم بجميع التصرفات القانونية بما في ذلك حق التقاضي وان ينيب عنه في الإجراءات القضائية المحامي العام المدني ورئيس النيابة العامة الإدارية في الدعاوي الإدارية «.

2. تعديل نص المادة (5) من قانون ديوان المحاسبة بحيث تصبح صلاحية تعيين رئيس ديوان المحاسبة من قبل الملك مباشرة وذلك على النحو الآتي» يتولى إدارة ديوان المحاسبة رئيس يعين بإرادة ملكية سامية ويبلغ هذا التعيين إلى مجلس النواب ولا يجوز عزله أو نقله آو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه إلا بموافقة جلالة الملك «.

3. تعديل نص المادة (23) من قانون ديوان المحاسبة على النحو الآتي» إذا وقع خلاف بين الديوان وإحدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان يعرض موضوع الخلاف على مجلس النواب للفصل فيه «

4. تعديل نص المادة (25) من قانون ديوان المحاسبة على النحو الآتي» على الرغم مما ورد في أي من أحكام هذا القانون يتولى ديوان المحاسبة التدقيق اللاحق على النفقات إلا انه يجوز لرئيس ديوان في حالات خاصة أن يقرر التدقيق على النفقات قبل الصرف.

5. إعادة العمل بنظام موظفي ديوان المحاسبة الأردني رقم (100) لسنة 2004 مع إجراء بعض التعديلات عليه من أجل تحقيق المزيد من الاستقلالية المالية لديوان المحاسبة من الناحية الإدارية أسوة بالكثير من الأجهزة العليا للرقابة المالية ومنها ديوان الرقابة العامة في السعودية.

6. إضافة نص مادة إلى القانون تكون على النحو الآتي «يكون للرئيس والأمين العام صفة الضابطة العدلية لغايات قيامها بالمهام المناطة بهما على أن يتم تحديد الوظائف في الديوان التي يتمتع بها شاغلوها بصفة الضابطة العدلية بقرار من الرئيس بناء على تنسيب الأمين العام «.

7. إعطاء رئيس الديوان الصلاحيات الكافية في إعداد وإقرار ميزانية الديوان، ثم تقديمها ضمن الإطار العام للموازنة العامة للجهات التشريعية لإقرارها من دون تدخل السلطة التنفيذية.

8. إضافة نص مادة إلى قانون ديوان المحاسبة بخصوص إعداد واعتماد وتنفيذ موازنة ديوان المحاسبة لتتماشى مع إعلان سدني واسوه بالمشرع الكويتي بحيث تكون على النحو الآتي» يضع رئيس الديوان مشروع موازنة الديوان بالاتفاق مع رئيس مجلس النواب الذي يرسله في الميعاد القانوني إلى وزارة المالية، ويدرج وزير المالية المشروع كما ورد إليه من رئيس مجلس النواب دون تعديل من وزارة المالية «

وفي ختام هذا البحث أرجو أن أكون قد ساهمت ولو بقدر ضئيل في موضوع هذه الدراسة الذي حاولت أن أتناوله من جميع جوانبها، فإن تحقق الهدف فبفضل الله وتوفيقه، وإن تحقق بعضه فما لا يدرك كله لا يترك كله، وإن لم يتحقق فيكفيني شرف المحاولة، فالنقص من طبائع البشر والكمال لله وحده علام الغيوب، ويشفع لي قول الحق جل وعلا: – ﴿وَلَوْ كَانَ مِنْ عِندِ غَيْرِ اللهِ لَوَجَدُواْ فِيهِ اخْتِلاَفًا كَثِيرًا﴾ صدق الله العظيم.

المراجع:

اولا: المراجع العربية

- الكتب

1. جابر، عبد الرؤوف: دور رقابة ديوان المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1991.

2. الساطي، طارق حمدي: رقابة ديوان المحاسبة على مشروعية تنفيذ النفقات، دار الفكر العربي، القاهرة، 1986.

3. سيد، جيهان حسن: دور السلطة في الرقابة على الأموال العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2002.

4. قطب، محمد علي احمد: الموسوعة القانونية والأمنية في حماية المال العام، ط1 ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص 461 وما بعدها.

- **المجلات العلمية**:

1. الحسني، صادق؛ خرابشه: عبد: متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، المجلد (27) ، 2000.

2. أبو سعد، وسيم نقولا: رقابة ديوان المحاسبة الإدارية المسبقة «دراسة مقارنة»، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، 2010.

3. الساطي، طارق حمدي؛ الحسني، صادق: استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا ودراسة مقارنة، المجلة العربية للإدارة، 1990، الأردن.

4. كنعان، نواف: الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني، 2005.

5. المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، تشرين أول، 2014 منشور على الموقع الالكتروني www. intosi. orj.

6. ملط، جودت: تطور الفكر الإداري: إدارة الجودة الشاملة، مجلة الرقابة المالية (أربوساي) ، 2004، العدد 45.

7. الهلولي، سعود مسعود: معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، بحث منشور، مجلة الإدارة العليا، السعودية، العدد (70) ، 1991.

- **وقائع المؤتمرات** :

1. النجار وآخرون، احمد السيد : الرقابة المالية في الأقطار العربية « بحوث ومناقشات الندوة التي إقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد « ط1، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2009.

2. النجار، سامر احمد محمد: استقلالية الأجهزة الرقابية وأثرها في تفعيل العمل الرقابي، مؤتمر دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري في مصر، القاهرة، ابريل، 2013.

- **الرسائل الجامعية** :

1. العفاسي، علي محمد محسن: رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الشرق الأوسط، 2014.

2. محمد، بورايو: السلطة التنفيذية في النظام الدستوري الجزائري بين الوحدة والثنائية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه الدولة في القانون العام، جامعة الجزائر، كلية الحقوق، 2012.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. *Arens, Alvin A. , Loebbecke, James K. , Auditing: An integrated Approach, Prentics – Hall international, Eighth Edition, 2000.*

2. *Webester, Merriam A. Webester New Collegiate Dictionary, G & C: Merriam Company, Spring Field, Massachsetts, U. S. A. , 1969*