

العنوان:	الرقابة المالية
المصدر:	مجلة الحقوق
الناشر:	جامعة الكويت - مجلس النشر العلمي
المؤلف الرئيسي:	الشوابكة، سالم محمد
المجلد/العدد:	مج 29, ع 3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2005
الشهر:	سبتمبر
الصفحات:	319 - 366
رقم MD:	76396
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	IslamicInfo
مواضيع:	النظم المحاسبية، السياسة المالية، الرقابة المالية، المحاسبة القانونية، مراجعة الحسابات، مراجعو الحسابات، الرقابة الخارجية، الرقابة الداخلية، الاردن، ديوان المحاسبة، الايرادات العامة، الإنفاق الحكومي، الإدارة المالية
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/76396">http://search.mandumah.com/Record/76396</a>

## الرقابة المالية(\*)

الدكتور/ سالم الشوابكة  
أستاذ القانون العام المشارك  
كلية الحقوق - جامعة مؤتة  
المملكة الأردنية الهاشمية

### ملخص:

الرقابة المالية من الأمور البالغة الأهمية في مختلف الدول، وتُعد من أهم عناصر العملية الإدارية، الأمر الذي يتحتم معه تنظيم عملية الرقابة المالية بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير عمل الإدارات المختلفة، لذلك تناولت هذه الدراسة ماهية الرقابة المالية وأنواع الرقابة، كما تناولت - بالتفصيل - الرقابة المالية في الأردن من حيث تطورها متمثلة في الرقابة السياسية والرقابة الإدارية التي تمارسها الأجهزة المتخصصة، ومن أهمها ديوان المحاسبة مستعرضة دور ديوان المحاسبة في الرقابة المالية باعتباره جهة مستقلة في ممارسة هذا الاختصاص، ومن ثم تعرضت للرقابة المالية الداخلية المتمثلة في أجهزة الرقابة واقتراح الحلول المثالية حتى تتمكن من القيام بدورها.

### مقدمة:

تعتبر الرقابة المالية من الأمور البالغة الأهمية في مختلف الدول، وتعد من أهم عناصر العملية الإدارية، الأمر الذي يتحتم معه تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير عمل الإدارات المختلفة وتوجيهها، ويتجسد هذا التنظيم من خلال السند القانوني الذي يحكم عملية الرقابة. وقد اختير الرقابة المالية موضوعاً لهذه الدراسة نظراً لأهميتها في العمل الإداري والمالي

(\*) أجزيت البحث بتاريخ ٢٧/٣/٢٠٠٤م.

وضرورتها لنجاح المؤسسات والأجهزة الإدارية في أداء مهامها، يضاف إلى ذلك قصور دور التشريعات التي تحكم عمل الرقابة المالية في الأردن في توجيه التصرفات المالية الوجهة الصحيحة ومراقبة أوجه الإنفاق والإيراد وقصورها عن مواكبة مثيلاتها في الدول الأخرى.

وقد ولدت الرقابة المالية نتيجة للتطورات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي لحقت بالمجتمع وبالتنظيمات الإدارية في الدول، وتُعدّ الرقابة المالية إحدى نتائج مبدأ الفصل بين السلطات في الدولة، حيث يعدّ إقرار السلطة التشريعية للموازنة العامة التي تتولّى السلطة التنفيذية إعدادها صمام الأمان لسلامة النفقات والإيرادات الواردة في الموازنة.

كما تسعى هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على الجوانب المختلفة في مجال الرقابة المالية، وتهدف بشكل رئيسي إلى بيان ما يلي:

- مدى نجاح النصوص القانونية في توجيه التصرفات المالية الوجهة الصحيحة والمتوافقة مع الأهداف المرسومة لها.
- مدى فاعلية الرقابة المالية التي تمارسها الأجهزة الإدارية المتخصصة.
- العقبات والمشكلات التي تعترض أجهزة الرقابة المالية.

ولهذا سوف نقسّم دراستنا لهذا الموضوع إلى فصلين؛ الفصل الأول نتعرّض من خلاله إلى ماهية الرقابة المالية وأنواعها، وفي الفصل الثاني سنقوم بدراسة الرقابة المالية في الأردن.

## الفصل الأول

### ماهية الرقابة المالية وأنواعها

نتناول في هذا الفصل الرقابة المالية من حيث المقصود بها في مبحث أول، وأنواعها في مبحث ثانٍ.

### المبحث الأول

#### ماهية الرقابة المالية

الرقابة لغة تعني: المراقبة والملاحظة والحراسة، وهي مشتقة من الفعل رَاقَبَ. يقال راقب الله في عمله وأمره أي: خافه وخشيه<sup>(١)</sup>.

وفي سبيل تحديد ماهية الرقابة المالية، لا بُدَّ من توضيح مفهوم الرقابة بشكل عام، ومن ثمَّ تحديد مفهوم الرقابة المالية باعتبارها صورة من صور الرقابة.

وقد أورد الفقهاء تعريفات متعدّدة للرقابة بشكل عام؛ فقد عرّفها فايول<sup>(٢)</sup> بأنها: التحقّق فيما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقرّرة، أما موضوعها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها. وعرّفها البعض بأنها وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقّق من أنّ العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية، وفي الوقت المحدّد<sup>(٣)</sup>.

ويمكننا القول إنّ الرقابة: تعني التحقّق والتأكد من التزام الإدارة القوانين والأنظمة والتعليمات في أدائها لتحقيق الأهداف المرسومة، وفق الخطط

(١) إبراهيم أنيس، المعجم الوسيط، القاهرة، ١٩٧٢، ص ٣٦.

(٢) Hearifayot, General and Management, Petmen and Co., London, 1946, p.107.

(٣) فؤاد العطار، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤، ص ١٧٩.

الموضوعة بكفاءة وفاعلية، والوقوف على نواحي القصور والخطأ، ومن ثمّ العمل على علاجها ومنع تكرارها.

أمّا الرقابة المالية فتعني: الرقابة التي تستهدف التأكّد من حسن استعمال المال العام بما يتّفوق مع أهداف التنظيم الإداري، أو هي التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقتها للتصرفات المالية مع القوانين والقواعد النافذة<sup>(٤)</sup>.

ولقد تطوّر مفهوم الرقابة المالية من النشاط الحكومي الذي يمارس في حدود القانون إلى التأكّد من أنّ هذا النشاط يمارس بكفاءة وفاعلية وفي حدود القانون أيضاً، لذلك لم يعد مفهوم الرقابة المالية يقتصر على المفهوم التقليدي الذي ينحصر فقط في البحث عن الأخطاء بل تجاوز ذلك إلى البحث عن سبل رفع كفاءة الجهاز الإداري وتحفيزه عن طريق إبراز الجوانب الإيجابية في عمله.

ويمكننا تعريف الرقابة المالية بأنّها الوسيلة الفعّالة لمراقبة الأموال العامة إنفاقاً وتحصيلاً، بحيث تشمل هذه الرقابة كلاً من النفقات والإيرادات، وبالنسبة للنفقات يكون الهدف هو التأكّد من أنّ الإنفاق يتم بالشكل الذي ارتضته السلطات التشريعية الممثلة للشعب باعتباره الممول الأصلي للدول، وما يدفعه من ضرائب هو جزء من دخول أفراد الشعب، وبالنسبة للإيرادات يكون الهدف التأكّد من تحصيل مختلف أنواع الإيرادات كما جاء في الموازنة العامة.

## المبحث الثاني أنواع الرقابة

يتناول هذا المبحث أنواع الرقابة المالية التي يمكن تقسيمها إلى الرقابة المالية من حيث التوقيت المختار لممارستها، والرقابة المالية من حيث الجهة القائمة بها.

(٤) فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، ص ١٦.

## الفرع الأول الرقابة المالية من حيث التوقيت

تتمثل هذه الرقابة في ثلاث صور، وهي:

### ١- الرقابة السابقة على التنفيذ:

يطلق البعض على الرقابة السابقة، رقابة وقائية أو مانعة، وهي تتمثل في إجراء عمليات المراجعة والمراقبة قبل العرض؛ إذ لا يجوز وفقاً لهذا الأسلوب لأي وحدة تنفيذية من وحدات الاقتصاد العام الارتباط بالتزام دفع أي مبلغ أو القيام بذلك قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة في الدولة بالرقابة على الإنفاق<sup>(٥)</sup>، وتتخذ الرقابة قبل العرض أشكالاً متعددة، فقد توضع الأموال في البنك المركزي، ويصرح له أن يضع المبالغ التي وافقت السلطة التشريعية عليها تحت تصرف الآخرين بالصرف في مختلف وحدات الاقتصاد العام بحسب صلاحياتهم، وقد تتضمن ضرورة الحصول مقدماً على إقرار من الجهة المختصة بسلامة كل عملية على حدة من الوجهة القانونية، وقد تمتد الرقابة السابقة لتشمل فحص المستندات الخاصة لكل عملية والتثبت من صحتها من جميع الوجوه مثل وجود اعتماد لهذا النوع من النفقات، وأن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات، وأن مستندات الصرف مطابقة للنظام المالي المعمول به.

وتمتاز الرقابة السابقة، بأنها تؤدي إلى تجنب وقوع المخالفات المالية ومنعها، ولكن يؤخذ على هذه الرقابة أنها تجعل من الجهة التي تختص بها قيماً على جميع الإدارات فيما قد يعرقل أو يؤخر أعمال الإدارة في حالة عدم مرونة من يقومون بالرقابة<sup>(٦)</sup>، وينتقد بعض الكتاب الرقابة السابقة وبخاصة الموجهة

(٥) زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٨، ص ٤٨٦.

(٦) قطب إبراهيم، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٧٨، ص ٢٠٨.

إلى المؤسسات العامة بأنّها تقضي على استقلال هذه المؤسسات، وتحيلها إلى هيئة فنية لا تملك إلا إقرار التنفيذ الذي يصبح أمره بيد سلطة الوصاية صاحبة الحقّ بالرقابة على المؤسسة، يضاف إلى ذلك أنّ استعمال الرقابة السابقة بالشكل الواسع يؤدّي إلى تفشي روح الإهمال لدى القائمين بالإدارة نتيجة فقدانهم الشعور بالمسؤولية<sup>(٧)</sup>.

## ٢- الرقابة في أثناء التنفيذ:

تتمثّل هذه الرقابة في مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة في الدولة على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلّق بالنفقات العامة والإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة، ويتميّز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويسير ويتابع خطوات التنفيذ.

## ٣- الرقابة اللاحقة على التنفيذ:

تتمّ هذه الرقابة من خلال عمليات فحص ومراجعة العمليات المالية التي تمت فعلاً للكشف عمّا وقع من مخالفات مالية، وتتخذ الرقابة اللاحقة على التنفيذ أشكالاً متعدّدة، أبرزها ما يلي:

أ - المراجعة الحسابية للمستندات التي تخصّ جميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت.

ب - بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة. ويفضّل أن يقوم بالمراقبة اللاحقة جهة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية، وأن تمنح هذه الجهة السلطات والضمانات بما يجعل القائمين عليها يتمتّعون بالحصانة من تأثير السلطة التنفيذية عليهم.

(٧) خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة، منشأة المعارف، القاهرة، ١٩٧١، ص ١٣٩.

والرأي عندي، أنّ وقوع الرقابة بعد الصرف هي ميزة بحدّ ذاتها؛ إذ إنّ الرقابة تقع بعد أن تتّضح جميع وقائع تلك العملية، فتكون ملاحظات الرقابة المالية على أساس واقعي.

ومن أمثلة الرقابة اللاحقة في فرنسا فيما تمارسه محكمة المحاسبة؛ إذ تعتبر هذه المحكمة في فرنسا حجر الزاوية في تنفيذ الموازنة، وهي محكمة إدارية مننظمة تنظيمياً قضائياً لها رئيس ومستشارون مهمتهم إصدار الأحكام<sup>(٨)</sup>.

## الفرع الثاني

### الرقابة المالية من حيث الجهة القائمة بها

تنقسم الرقابة المالية من حيث الجهة القائمة بها إلى قسمين:

١ - الرقابة الخارجية.

٢ - الرقابة الداخلية.

### أولاً - الرقابة الخارجية:

تمارس الأجهزة المختصة الرقابة المالية الخارجية بهدف التأكّد من تنفيذ الدوائر والمؤسسات العامة للمهام المنوطة بها وفقاً للخطط والبرامج الموضوعة مسبقاً وفي ظلّ الإمكانيات المتاحة.

ويمكن تعريف الرقابة الخارجية بأنّها رقابة أو تقويم مستقلّ عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكّد من صحّة التصرفات المالية والمحاسبية ومشروعيتها والتحقّق من كفاءة أداء الأجهزة الحكومية وفعاليتها في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها المنوطة بها.

وقد أصبحت الرقابة المالية الخارجية في الوقت الحاضر تتجاوز مرحلة التأكّد من الالتزام المالي والقانوني إلى التدقيق والتحقّق الفني المتكامل الذي

(٨) د. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، جامعة الإسكندرية، ص ٥٧٢.



يركّز على إعطاء الرأي المهني الموضوعي بالنسبة للبيانات والتقارير المالية والإجراءات المعنية بحماية الأصول والممتلكات للمنشأة والوحدة موضوع التدقيق والتحقّق من الكفاءة الإدارية والإنتاجية.

وتهدف الرقابة المالية الخارجية إلى ما يلي:

١ - فحص العمليات المالية، ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات ومراقبتها من أجل ما يلي:

أ - التحقّق من القوائم المالية إذا ما كانت تمثّل بصدق المركز المالي للدائرة، وإذا ما كانت نتائج العمليات قد تمّت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب - معرفة مدى كفاءة العمليات المالية واقتصاداتها ومراجعتها من أجل بيان مدى قدرة الدائرة الحكومية على استخدام الموارد البشرية والمادية وإدارتها بكفاءة واقتصادية، ومعرفة أسباب التصرفات غير الاقتصادية أو عديمة الكفاءة، ومدى تطبيق الدائرة للتشريعات المتعلقة بالكفاءة الاقتصادية للعمليات.

٢ - فحص ومراجعة نتائج البرامج من أجل بيان مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من السلطة التشريعية، وإذا ما كانت الدائرة قد قامت بأخذ البدائل التي تحقّق النتائج بأقل تكلفة<sup>(٩)</sup>.

## ثانياً - الرقابة الداخلية:

ما من شكّ في أنّ الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة في الدولة تسعى إلى الاستعمال الاقتصادي الفعال للموارد ومنع موظفيها من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الموارد، وحمايتها من الضياع، أو الاختلاس، عن طريق إصدار

(٩) حمدي سليمان قبلان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، عمان، ١٩٩٨، ص ١٣٢.

تعليمات تحدّد الإجراءات اللازمة للحفاظ على موجوداتها وتحقّق الدقّة في بياناتها المالية والمحاسبية.

وتُعرّف الرقابة المالية الداخلية بأنّها نشاط تقويمي مستقلّ داخل المنظمة الإدارية من أجل فحص النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى بهدف خدمة الإدارة. كما تُعرّف بأنها: «خطة التنظيم وجميع الطرق والمقاييس التي يتبنّاها التنظيم الإداري بغرض حماية موجوداتها وضبط دقّة البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها والوقوف بها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحدّدة مقدّمًا»<sup>(١٠)</sup>.

وقد عرّفها معهد المحاسبين في الولايات المتّحدة الأمريكية بأنها: «الرقابة التي تشمل خطة تنظيمية إدارية وطريقة للتنسيق بالإضافة إلى مجموعة الوسائل التي تتبنّاها المنشأة لحماية الأصول، وكذلك لضمان الدقة الحسابية للمعلومات المحاسبية، وبجانب ذلك تهدف إلى الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وإلى متابعة تدقيق السياسات الإدارية التي تضعها الإدارة والعمل على السير في حدود الخطة المرسومة»<sup>(١١)</sup>.

ويمكننا تعريف الرقابة الداخلية بأنّها مجموعة الوسائل من تعليمات مالية وقرارات إدارية وطرق محاسبية مُحكّمة تفرضها الإدارة الحكومية ضماناً لحسن سير العمل بالأجهزة والمؤسسات العامة لمنع ارتكاب الأخطاء وسدّ الثغرات التي يتسرّب منها الاختلاس والتزوير.

## متطلّبات الرقابة الداخلية:

### إنّ الرقابة الداخلية تتطلّب:

١ - خطة تنظيمية للجهاز الحكومي تسمح بتوزيع الوظائف والمسؤوليات.

(١٠) نعيم حسني دهش، تدقيق وتقييم كفاءة الإدارة في الدول النامية، الجامعة الأردنية، ١٩٨٥، ص ٤.

(١١) حمدي قبلان، مرجع سابق، ص ١٢٤.

٢ - إجراءات موحّدة تسمح بفرض رقابة محاسبية على الموارد العامة وعلى الاعتمادات وعلى الارتباطات والمصروفات العامة وعلى مختلف أصول والتزامات الوحدة.

٣ - تشريعات - قانون، نظام، تعليمات - تكون بمنزلة سياسات مرسومة مقدّمًا لمختلف المستويات الإدارية بالجهاز التنفيذي مع التزام كل مستوى من هذه المستويات بتنفيذها.

٤ - موظفين على درجة عالية من الكفاءة تسمح لهم بأداء واجباتهم. ويمكننا توضيح ما تعنيه هذه الأسس العامة والمتطلبات الرئيسية للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية بما يلي:

١ - توزيع العمل بين الموظفين وتحديد مسؤوليات كل منهم وواجباته بشكل يكفل الحدّ من الغش والأخطاء. وأهم خطوة في مجال تقسيم العمل وتوزيعه هو فصل وظيفة المحاسبة ومسك الدفاتر عن باقي وظائف الوحدة الحكومية وعن عملية تحصيل النقدية أو صرفها (أمين صندوق، معتمد صرف)؛ لأنّ الجمع بين هذه المهام والواجبات يجعل من السهل لذلك الموظف تغطية أي عجز في الموارد نتيجة الإهمال أو السرقة أو الغش.

٢ - اللجوء إلى وسيلة المراقبة المزدوجة في الحالات التي تستدعي ذلك، ففي حالة القاصات الحديدية التي لا تفتح إلاّ بمفتاحين يسلم المفتاح الأول للصرّاف، والمفتاح الثاني إلى رئيس القسم، وهكذا لا تفتح القاصة إلاّ بحضور موظفين مسؤولين يراقب كل منهما الآخر.

٣ - أن يجري جرد مفاجئ وتفتيش دوري للخزينة والمخازن العامة.

٤ - يجب اتباع أكثر من وسيلة واحدة للمطابقة والمراجعة وتحقيق التوازن، مثل استعمال الحسابات الإجمالية أو حسابات المراقبة ووسائل التوازن الحسابي الأخرى.

٥ - اللجوء إلى وسائل المراقبة الحديثة، وبمقتضاها يعين سقف المبالغ التي

يجوز للصراف الاحتفاظ بها في خزائنه، ولا يجوز أن تزيد هذه المبالغ عن هذا الحدّ المسموح به.

٦ - أن يرتبط كل موظف معهود إليه بقبض أو صرف نقدية عامة أو الموظف المعهود إليه باستلام لوازم حكومية بكفالة مالية تحدّد قيمتها بما يتناسب وجسامة مسؤوليته المالية.

وعند بحث موضوع المراقبة الداخلية بشكل عام، لا بدّ من إلقاء الضوء على الناحيتين الرئيسيتين التاليتين:

الرقابة المستندية: وهي الإجراءات المتّخذة والمرسومة التي تدخل في إطار النظام والتصميم المحاسبي لمنع ضياع أي مستند أو فقدانه، وتتطلب الرقابة المستندية ترقيم كل مفردة وكل حساب بصورة مسلسلة حتى يمكن تتبّع المستند في كل مرحلة من مراحل دورته داخل النظام المحاسبي.

الرقابة المحاسبية: وتعني مطابقة رصيد المبالغ الذي يظهر في أحد السجلات مع الرصيد الذي ينتج بطريقة أخرى، فمثلاً يجب أن يتطابق رصيد الأستاذ المساعد مع رصيد الأستاذ العام، وأن يتطابق رصيد البنك مع الرصيد في دفتر الصندوق.

وإنّ من الضروري التنبّه إلى أنّ الرقابة الداخلية يجب ألا تستخدم عذراً لزيادة البيروقراطية الحكومية، ويجب أن تتدخّل تدابير الرقابة الداخلية ووسائلها في مسيرة العمليات المالية والإدارية لإعطاء هذه التعليمات مزيداً من الجدى، دون أن تزيد التكلفة، ودون إحداث وظائف جديدة.

## الفصل الثاني

### الرقابة المالية في الأردن

تعود ممارسة الرقابة المالية على السلطة التنفيذية إلى صاحبة الاختصاص الأصيل في هذا الخصوص، وهي السلطة التشريعية التي نيبت بها مهمة دستورية عظيمة مفادها مراقبة التصرفات المالية للسلطة التنفيذية والتأكد من أنها تلتزم الحدود التي رسمتها السلطة التشريعية لها عند إقرارها لقانون الموازنة العامة، بالإضافة إلى مراقبتها لحسن التنفيذ والأداء المالي للأجهزة الحكومية في هذا الخصوص.

وبما أنّ ممارسة هذا النوع من الرقابة بكفاءة وفاعلية وبصورة دورية يحتاج إلى اختصاص نوعي وكوادر متخصصة تفتقر إليها معظم البرلمانات في العالم، لهذه الأسباب ظهرت الحاجة الملحة إلى إيكال هذه المهمة إلى جهاز أو هيئة رقابية تحظى بقدر كافٍ من الاستقلال والصلاحيات القانونية اللازمة لممارسة هذه المهمة على أكمل وجه. لذلك سوف نتناول في هذا الفصل دراسة الرقابة المالية في الأردن من خلال بيان أنواع الرقابة المالية وصورها المطبقة في الأردن في مبحثين.

### المبحث الأول

#### الرقابة المالية السياسية

الرقابة المالية هي الرقابة التي يجريها البرلمان بوصفه ممثلاً للشعب والمرجع الذي يجب الرجوع إليه لتحرير الحسابات العمومية، وتبرئة ذمة السلطة التنفيذية<sup>(١٢)</sup>. وقد تكون رقابة البرلمان على تنفيذ الموازنة العامة معاصرة بهذا التنفيذ فيمارسها البرلمان عن طريق حقّ أعضائه في توجيه

(١٢) حسني سلوم، المالية العامة، القانون المالي الفرنسي، دار الفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠، ص ٢٧٩.

أسئلة واستجابات إلى الوزراء عن كيفية تنفيذ الموازنة، وقد ينتهي الأمر بتحريك المسؤولية السياسية ضد الوزير في حالة ارتكاب مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الموازنة، كذلك تتاح للبرلمان فرصة للوقوف على حالة الموازنة وتنفيذها عندما تلجأ الحكومة إليه طالبة فتح اعتمادات إضافية؛ إذ تقوم هذه، بالضرورة، بتقديم معلومات كافية إليه عن حالة تنفيذ الموازنة وتسويغ طلبها بفتح هذه الاعتمادات<sup>(١٣)</sup>.

وأما الرقابة اللاحقة، فتتمثل في مناقشة البرلمان للحساب الختامي بعد انتهاء السنة المالية، ويمكن للأعضاء أن يبيّنوا خلال هذه المناقشة مدى مطابقة الأرقام الواردة في هذا الحساب بتلك التي سبق لهم اعتمادها في الموازنة العامة، والتأكد من مدى احترام السلطة التنفيذية للقواعد المالية المختلفة المتعلقة بتنفيذ الموازنة، فإذا ثبت لهم صحّة الموقف المالي للحكومة، قاموا باعتماد هذا الحساب. أمّا إذا اكتشفوا مخالفات مالية جسيمة في تنفيذ الموازنة، فإنه يحق لهم تحريك المسؤولية السياسية ضد الوزراء المخالفين، وربما ضد الحكومة بأكملها<sup>(١٤)</sup>.

إنّ الرقابة التشريعية اللاحقة تتمّ حالياً في كثير من الدول عن طريق قانون قطع الحساب بعد أن تهيأت الظروف المواتية المطبّقة عن طريق الأخذ بحساب الأداة بدلاً من قاعدة حساب الدورة المالية.

وإنّ عدداً لا بأس به من الدول قد جمع بين هذه الطرق المختلفة للرقابة التشريعية، حيث تتولّى هيئة فنية متخصصة مراقبة تنفيذ الموازنة وفحص كل ما يتعلّق بالنشاط المالي للدولة من عمليات، والوقوف على المخالفات المرتكبة ورفع التقارير السنوية إلى السلطة التشريعية، ثمّ تقوم اللجنة المنبثقة عن هذه السلطة بدراسة التقارير دراسة تفصيلية، ثمّ تحيلها بعد ذلك إلى المجلس

(١٣) حسني سلوم، مرجع سابق، ص ٢٧٩.

(١٤) زينب عوض الله، مرجع سابق، ص ٤٩٢.

النيابي بهيئته الكاملة مرفقة بها ملاحظاتها واقتراحاتها ليقوم هذا المجلس بدوره في محاسبة السلطة التنفيذية واتخاذ ما يلزم من إجراءات.

ومن الدول التي جمعت بين الطرق المختلفة للرقابة التشريعية لبنان؛ فقد نصّت المادة (٨٧) من الدستور على وجوب عرض حسابات الإدارة المالية النهائية لكل سنة على مجلس النواب ليوافق عليها قبل نشر موازنة السنة التي تلي تلك السنة. كما نصّت المادة (١٩٥) من قانون المحاسبة العمومية اللبناني على أن تضع مصلحة المحاسبة العامة كل سنة، قطع حساب الموازنة الذي يجب تقديمه إلى ديوان المحاسبة قبل ٥ آب من السنة التي تلي سنة الموازنة، ولكي يتمكن مجلس النواب من الرقابة على قطع حساب الموازنة يجب تزويده بالوثائق والمستندات اللازمة، ولذلك كان على ديوان المحاسبة أن يدقّق المعاملات المالية ونتائجها العامة بدءاً من عقدها إلى حين الانتهاء من تنفيذها ومن ثم قيدها في الحسابات، ثم يضع تقريراً سنوياً عن نتائج رقابته وبياناً عاماً بمطابقة الحسابات، ويعرض كل ذلك على مجلس النواب من قطع حساب الموازنة لإقراره. وبصورة عامة، تمارس المجالس التشريعية الرقابة المالية بصور عدّة، من أهمها<sup>(١٥)</sup>:

- ١ - إصدار القوانين المنظّمة للشؤون المالية، فلا جباية ولا إنفاق من المال العام إلاّ بقانون.
- ٢ - مناقشة خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية واعتمادها.
- ٣ - حق توجيه الأسئلة إلى رئيس مجلس الوزراء والوزراء في وزاراتهم.
- ٤ - الاستجواب، وهو حقّ من حقوق أعضاء المجالس النيابية والقصد منه محاسبة الحكومة أو أحد أعضائها عن تصرّف يخصّ أعمال وزارته.

(١٥) الدكتور عبد الله محمود الأفندي، الرقابة المالية، مطبعة العاني، بغداد، ١٩٦٤، ص ١٣.

٥ - الرقابة من خلال لجان التحقيق في المجالس النيابية، التي تُولَّف لتقصّي الحقائق.

٦ - الرقابة من خلال اللجان المالية والاقتصادية الدائمة التي تُولَّفها المجالس النيابية من بين أعضائها.

وأخذت الرقابة السياسيّة في النظام الإنجليزي صوراً متعدّدة تتمثّل فيما يلي:

١ - حق مجلس العموم بالرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، حيث يتحمّم على الحكومة أن تزوّده بما يطلبه من معلومات دقيقة واستيضاحات عن سير عمليات تنفيذ الموازنة العامة، وذلك من خلال حقّه في السؤال<sup>(١٦)</sup>.

٢ - رقابة مجلس العموم اللاحقة على تنفيذ الموازنة العامة. يمارس مجلس العموم رقابة لاحقة على تنفيذ الموازنة العامة من خلال فحصه التقرير السنوي على الحسابات الختاميّة للسنة المالية المنتهية الذي يقدّمه وزير الخزانة، وبناءً عليه يجوز تحريك المسؤوليّة ضد أي وزير أو الوزارة بأكملها إذا تبين أنّ مخالفات مالية خطيرة قد حدثت عند تنفيذ الموازنة العامة<sup>(١٧)</sup>.

## المبحث الثاني

### الأجهزة المختصة بالرقابة المالية

تعود ممارسة الرقابة المالية على السلطة التنفيذية إلى صاحبة الاختصاص الأصلي في هذا الخصوص، وهي السلطة التشريعية التي نيّطت بها مهمّة دستورية عظيمة مفادها مراقبة التصرفات المالية للسلطة التنفيذية والتأكّد من

(١٦) د. رمضان بطيخ، تزايد دور السلطة التنفيذية وأثره على الديمقراطية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٦٣.

(١٧) انظر: د. عبد الأمير شمس الدين، الرقابة المالية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق/جامعة القاهرة، ١٩٧٧، ص ٣٦٢. وانظر: د. أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة سيد عبد الله وهبة، ١٩٦٥، ص ٣٩.



أنها تلتزم الحدود التي رسمتها السلطة التشريعية لها عند إقرارها لقانون الموازنة العامة، بالإضافة إلى مراقبتها لحسن التنفيذ والأداء المالي للأجهزة الحكومية في هذا الخصوص.

وبما أنّ ممارسة هذا النوع من الرقابة بكفاءة وفاعلية وبصورة دورية يحتاج إلى اختصاص نوعي وكوادر متخصصة تفنقر إليها معظم البرلمانات في العالم، فقد ظهرت الحاجة الملحة إلى إيكال هذه المهمة إلى جهاز أو هيئة رقابية تحظى بقدر كافٍ من الاستقلال والصلاحيات القانونية اللازمة لممارسة هذه المهمة على أكمل وجه. لذلك سوف تنقسم دراستنا لأجهزة الرقابة المالية في المملكة الأردنية الهاشمية إلى ثلاثة أفرع، نتناول في الفرع الأول ديوان المحاسبة، وفي الفرع الثاني وزارة المالية، وفي الفرع الثالث وحدات الرقابة المالية الداخلية.

## الفرع الأول ديوان المحاسبة

يُعدُّ ديوان المحاسبة الجهاز الرقابي المالي الرئيسي والأول في الأردن؛ فبعد قيام إمارة شرق الأردن برئاسة سموّ الأمير عبد الله بن الحسين الذي أخذ على عاتقه تأسيس أركان الدولة وإنشاء الإدارات الحكومية التي باشرت مهامها بتصريف أمور البلاد، كان لا بُدَّ من وجود نوع من الرقابة المالية على الإدارات الحكومية. فأسس عام ١٩٢٨م فرع لمراجعة ديون وزارة المستعمرات البريطانية سُمِّي بـ (دائرة مراجعة الحسابات)، وفي عام ١٩٣٠م أطلق اسم (دائرة تدقيق وتحقق الحسابات) على دائرة مراجعة الحسابات، وألغيت تبعيتها لوزارة المستعمرات، وفي عام ١٩٣١م حدث تطوّر مهم في مجال الرقابة المالية؛ إذ صدر قانون تدقيق الحسابات وتحققها بحيث يرتبط مديرها برئاسة الوزراء مباشرة، ومن ذلك فقد حدّد هذا القانون مهام هذه الدائرة ومسؤولياتها على النحو التالي:

١ - فحص جميع حسابات الحكومة العامة، سواء ما يتعلّق فيها بالواردات أو النفقات.

٢ - تدقيق الحسابات وتحقيقها للتنبّات من أنّ قوانين الحكومة وأنظمتها وتعليماتها المتعلقة بجميع الأمور المالية قد عمل بها بدقّة.

٣ - في حالة وجود حالة غير مرضية أو اكتشاف مخالفة في دائرة حكومية، فعلى مدير دائرة تدقيق الحسابات وتحقيقها أن يخبر مدير الخزينة بظروف تلك القضية، وفي حالة كان رأي مدير الخزينة في أية قضية مخالفاً لرأي مدير تدقيق الحسابات، فعلى مدير الخزينة أن يخبر رئيس الوزراء فوراً، ويكون قرار رئيس الوزراء في ذلك الأمر نهائياً.

أمّا من ناحية ارتباط هذه الدائرة، فقد تأرجح بين رئاسة الوزراء ووزارة المالية، فبعد أن حدّد القانون الذي صدر عام ١٩٣١م ارتباط تلك الدائرة برئاسة الوزراء، صدر عام ١٩٣٩م النظام الإداري رقم (١) بفكّ ارتباط تلك الدائرة برئاسة الوزراء وربطها بوزارة المالية والاقتصاد، وفي عام ١٩٤٢م صدر النظام الإداري رقم (١) لعام ١٩٤٢م بفكّ ارتباط الدائرة بوزارة المالية والاقتصاد وربطها برئاسة الوزراء، وبقيت مرتبطة برئاسة الوزراء حتى عام ١٩٤٩م، وفيه صدر النظام الإداري رقم (١) لسنة ١٩٤٩م المتضمّن فكّ ارتباط الدائرة برئاسة الوزراء وربطها بوزارة المالية والاقتصاد من جديد، وبقيت مرتبطة بوزارة المالية والاقتصاد حتى عام ١٩٥٢م، الذي صدر فيه دستور المملكة الأردنية الهاشمية، وكان لصدوره بتاريخ ١/٨/١٩٥٢م صفحة مهمّة في تاريخ ديوان المحاسبة.

### أولاً - إنشاء ديوان المحاسبة وسنده القانوني:

يستند إنشاء ديوان المحاسبة في الأردن إلى أساس دستوري متين، حيث نصّت المادة (١١٩) من الدستور الأردني على أنّه «يشكّل بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها:

١ - يقدّم ديوان المحاسبة إلى مجلس النواب تقريراً عاماً يتضمّن آراءه

وملاحظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها، وذلك في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب منه مجلس النواب ذلك.

٢ - ينص القانون على حصانة رئيس ديوان المحاسبة».

واستجابة للمقتضى الدستوري، صدر قانون ديوان المحاسبة الحالي رقم (٢٨) لسنة ١٩٥٢م؛ الذي حدّد الأحكام الخاصة بكيفية تشكيل الديوان وارتباطه بالبرلمان، ولأنّ رقابة ديوان المحاسبة المالية تنصبّ على الأجهزة الحكومية والإدارات العامة التابعة للسلطة التنفيذية، ولتفعيل دوره الرقابي وحمايته من المؤثرات، وعدم تبعيته للسلطة التنفيذية حتى لا تكون الخصم والحكم في آن واحد، حرص المشرّع الأردني على إلحاق ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية المكلفة بمراقبة أعمال مختلف الوزارات ودوائر الدولة، وإن كنت أرى أنّ هذا الارتباط غير وثيق ولا يرتقي إلى الدرجة المطلوبة، كما سنرى فيما بعد.

ويمكننا دراسة وتحليل مظاهر هذا الارتباط ومجالاته من خلال النواحي

التالية:

١ - إنّ تعيين رئيس ديوان المحاسبة يكون بإرادة ملكية بناءً على تنسيب مجلس الوزراء، ويبلغ مجلس النواب بذلك التعيين، ولا يجوز عزل رئيس الديوان أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه إلاّ بموافقة مجلس النواب. ومن ذلك يتّضح أنّ رئيس الديوان يتبع رئاسياً للسلطتين التنفيذية والتشريعية، وعلى ذلك نصّت المادة (٥) من قانون الديوان على أن «يتولى إدارة ديوان المحاسبة رئيس يعيّن بإرادة ملكية بناءً على تنسيب مجلس الوزراء، ويبلغ هذا التعيين إلى مجلس النواب، ولا يجوز عزله أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه إلاّ بموافقة مجلس النواب إذا كان المجلس مجتمعاً أو بموافقة الملك بناءً على تنسيب مجلس الوزراء إذا كان المجلس غير مجتمع، وعلى رئيس الوزراء في هذه الحالة أن يبلغ المجلس عند اجتماعه ما اتّخذ من الإجراءات مشفوعة بالإيضاح اللازم».

٢ - يقوم ديوان المحاسبة بتقديم تقرير عام إلى مجلس النواب يتضمّن آراء الديوان وملاحظاته ومبيّناً المخالفات المرتكبة في مجال رقابته المالية

والمسؤولية المترتبة عليها، وذلك في بدء الدورة العادية لمجلس النواب، أو كلما طلب مجلس النواب منه ذلك. فقد نصّت المادة (٢١) من قانون الديوان على أن «يقدم رئيس ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً عن الحساب الخاص بكل سنة مالية يبسط فيه ملاحظاته ويقدمه إلى مجلس النواب، ويرسل صوراً عنه إلى رئيس الوزراء ووزير المالية، وعليه أن يضمّن هذا التقرير ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات التي كلف التدقيق في حساباتها بمقتضى المادة الرابعة من هذا القانون مع بيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وذلك في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب منه مجلس النواب ذلك.

٣ - النص صراحة في الدستور على حصانة رئيس الديوان، وبموجب هذا النص لا يجوز عزله أو نقله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات مسلكية عليه إلا بموافقة مجلس النواب إذا كان المجلس مجتمعاً أو بموافقة الملك بناءً على تنسيب مجلس الوزراء إذا كان المجلس غير مجتمع.

وتجدر الإشارة إلى أنّ نصوص قانون ديوان المحاسبة لا تنسجم إلى حد بعيد مع توصيات المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية المنعقد في الإسكندرية عام ١٩٧٧م، حيث ورد في التوصية الثانية للمؤتمر الخاصة برؤساء الأجهزة الرقابية المالية العليا وجوب أن تكون درجة رئيس الجهاز المختص بالرقابة المالية على الأجهزة الحكومية مماثلة لدرجة الوزير، وأن يكون تعيينه بقرار أو مرسوم من رئيس الدولة، على أن يرشح ويقر تعيينه من قبل السلطة التشريعية، مع النص على عدم جواز إنهاء خدماته أو محاكمته إلا بقرار من السلطة التشريعية وبناءً على أسباب محدّدة على أن تتمّ هذه المحاكمة وفقاً للأسلوب المتّبع في محاكمة الوزراء، وأن يتمتع رئيس هذا الجهاز بالامتيازات التي تمنحها له درجته الوظيفية بوصفه وزيراً<sup>(١٨)</sup>.

وقد حدّد قانون الديوان أهدافه التي تتمثّل فيما يلي:

١ - المحافظة على المال العام والتأكد من سلامة استخدامه.

(١٨) د. نواف كنعان ومحمود النبر، المؤسسات العامة، الرياض، ١٩٨٣/١٩٨٤، ص ٢٠٧.

- ٢ - العمل على تطوير إدارة المال العام والتحقّق من صحّة التصرف طبقاً للقوانين والأنظمة السارية المفعول.
- ٣ - التنبيه على أوجه النقص والقصور في القوانين والأنظمة والتعليمات المالية المعمول بها واقتراح الحلول المناسبة لذلك.
- ٤ - توفير درجة عالية من المصداقية لدى الجمهور وممثليه في إدارة المال العام وحسن استخدامه.

### ثانياً - اختصاصات ديوان المحاسبة:

يُضطلع ديوان المحاسبة بحسب نصّ المادة (٤) من قانون ديوان المحاسبة رقم (٢٨) لسنة ١٩٥٢م، بمهام الرقابة المالية على جميع الأجهزة الحكومية كالوزارات والمؤسسات العامة والهيئات العامة المحلية، ويبيّن من نصّ المادة الرابعة من قانون ديوان المحاسبة أنّ نطاق اختصاص الديوان يشمل: المؤسسات العامة الرسمية التي لها موازنة مستقلة عن موازنة الدولة العامة سواء يتعلّق بإيراداتها ومصروفاتها<sup>(١٩)</sup>؛ إذ إنّ هذه المؤسسات طبقاً للقواعد العامة تخضع للوصاية الإدارية التي تمكّن الإدارات المركزية صاحبة الوصاية من التحقّق من عدم خروج المؤسسة عن القوانين والأنظمة المنشأة بموجبها التي تمارس مهامها بمقتضاها. فقد ناط المشرّع بمجلس الوزراء صلاحية تكليف ديوان المحاسبة مراقبة حساباتها تحقيقاً لهذه الغاية، في حين أنّ الشركات المساهمة التي تساهم الحكومة في رأسمالها لم يرد النص عليها صراحة في هذه المادة، وقد جاء في قرار تفسيري للديوان الخاص بتفسير القوانين أنّ الشركات المساهمة لا تدخل في مفهوم المؤسسات العامة، وعليه لا تخضع لأحكام المادة الرابعة السالفة الذكر<sup>(٢٠)</sup>.

(١٩) المنظمة العربية للعلوم الإدارية، توصيات المؤتمرات والندوات خلال عشر سنوات،

١٩٧٢-١٩٨٠، عمان ١٩٨١م، ص ٦١.

(٢٠) الديوان الخاص بتفسير القوانين الأردني، قرار رقم (٥) لسنة ١٩٧١.

ومن الجدير ذكره، أنّ اختصاص الديوان لا يشمل حسابات الهيئات التي تتلقّى من الحكومة منحاً مالية، أو الشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها، وتلك التي تضمن الحكومة لها حداً أدنى من الأرباح، وحسابات الجمعيات الخيرية والنقابات المهنية والمؤسسات ذات النفع العام<sup>(٢١)</sup>. الأمر الذي لا يجعل الديوان مسؤولاً عن مراقبة المال العام ومتابعته أينما وجد، على الرغم من أنّ هذه الأموال أموال عامة بحسب نص المادة (٦٠) من القانون المدني الأردني، التي عرّفت المال العام بأنه «تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات والمنقولات التي للدولة أو الأشخاص الحكومية العامة والتي تكون مخصّصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون أو النظام، ولا يجوز في جميع الأحوال التصرف في هذه الأموال أو الحجز عليها أو تملكها بمرور الزمن».

ويتولّى ديوان المحاسبة مباشرة مسؤولياته الرقابية على التصرفات والحسابات المالية للوزراء والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة والهيئات المحلية بمقتضى الاختصاصات التالية:

### أولاً - الرقابة على الإيرادات:

يقوم ديوان المحاسبة بممارسة اختصاصاته في الرقابة على الإيرادات بحسب نصّ المادة (٨) من قانونه في المجالات التالية:

١ - التدقيق في تحقّقات الضرائب والرسوم المختلفة للثبّت من أنّ تقديرها وتحقيقها قد تمّ وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

وهذا النص أعطى الديوان صلاحية التحقيق فيما إذا كان هناك إجحاف قد لحق بحقوق الخزينة ناشئ عن أيّة إجراءات اتخذها مأمور التقدير بموجب قانون ضريبة الدخل، فلرئيس ديوان المحاسبة أن يلفت نظر وزير المالية إلى ذلك

(٢١) محمد عبد اللطيف، تطوير الرقابة المحاسبية على المال العام، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، ١٩٨٥، ص ٢٩.

الإجحاف ليستعمل الوزير صلاحياته إذا ما وجد أسباباً تسوغ ذلك، وهذا الإجراء من رئيس ديوان المحاسبة لا يعتبر تدخلاً في قناعة مأمور التقدير<sup>(٢٢)</sup>.

إضافة إلى أنه من حقّ المكلفين ألا تفرض عليهم ضريبة أو رسوم إلاّ بقانون وفقاً لما جاء في المادة (١١١) من الدستور، وعلى أساس هذا النص الدستوري الصريح، ينبغي ألا يسكت موظف ديوان المحاسبة عن أي زيادة غير قانونية قدرت وجببت من الضرائب أو من الرسوم، كما لا يجوز له السكوت عن أي نقص يراه في التقدير أو في الجباية عن الحدود التي عينها القانون.

٢ - التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الأميرية وتفويضها وتأجيرها؛ إذ إنه لا بُدّ لصحة المعاملة فيما يتصل ببيع الأراضي والعقارات الأميرية وتفويضها وإيجارها من حقّ مكتسب وصلاحيّة قانونية، أو قرار متّخذ بإجازة البيع أو التفويض أو الإيجار، ثمّ لا بدّ مع ذلك من دفع بدل أو ثمن معين يؤدّى إلى الخزانة المالية مقابل وصل رسمي، فعلى المدقّق أن يحيط علماً بهذه الأمور المالية والقانونية، وأن يتنبّه إلى توفير جميع العناصر اللازمة لصحة البيع أو التفويض أو الإيجار.

٣ - التدقيق في تحصيل الواردات على اختلاف أنواعها للثبّت من أنّ التحصيل قد جرى في أوقاته المعيّنة وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلّقة بها، ومن أنّ قانون جباية الأموال الأميرية قد جرى تطبيقه على المكلفين الذي تخلّفوا عن الدفع، ومن أنّ التحصيلات قد دفعت لصندوق الخزينة وقيّدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.

٤ - التدقيق في معاملات شطب الواردات والإعفاء منها للثبّت من عدم إجراء شطب أو إعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها.

(٢٢) نواف كنعان ومحمود النبر، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

## ثانياً - الرقابة على النفقات:

يتركز اختصاص الديوان في الرقابة على النفقات فيما يلي:

- ١ - التدقيق في النفقات للثبوت من صرفها للأغراض التي خصصت لها، ومن أن الصرف قد تمّ وفق القوانين والأنظمة.
- ٢ - التدقيق في المستندات والوثائق المقدّمة تأييداً للصرف للثبوت من صحتها ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود.
- ٣ - الثبوت من أن إصدار أوامر الصرف قد تمّ بحسب الأصول الصحيحة ومن قبل الجهات المختصة، وذلك للتحقق من أن قرارات الصرف قد تمّ اتخاذها من قبل المختصين بذلك.
- ٤ - الثبوت من أن النفقات قيّدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.
- ٥ - الثبوت من عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الموازنة إلا بعد الترخيص بذلك من الجهات المختصة.
- ٦ - الثبوت من أسباب عدم صرف المخصصات كلها أو بعضها، التي رصدت للأعمال الجديدة، ويأتي دور الديوان في هذا المجال انطلاقاً من المبدأ المالي الذي يقول «إنّ وفر الميزانية العامة حجة على واضعيها ومنفذيها»؛ إذ إنّ على الدوائر الحكومية أن تقوم بتنفيذ جميع المشاريع التي أدرج لها مخصصات في قانون الموازنة العامة وعدم تحقيق أي وفر مالي نتيجة إلغاء تلك المشاريع أو تأجيلها إلا لأسباب توجب ذلك.
- ٧ - الثبوت من تنفيذ أحكام قانون الموازنة وملاحقه ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضاه.
- ٨ - تدقيق جميع حسابات السلف والقروض والتسويات للثبوت من صحتها ومطابقة قيمتها لما هو مثبت في القيود، وأنها مؤيّدة بالمستندات والوثائق اللازمة، ومن استرداد السلف والقروض في الأوقات المعيّنة لاستردادها مع الفوائد المترتبة للخزينة.



### ثالثاً - وسائل الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة:

تتركز وسائل الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في الأردن بالوسائل التالية:

#### ١ - الوسائل القانونية:

يمارس الديوان بموجب هذه الوسيلة مهامه الرقابية من خلال مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقواعد القانونية التي تحكمه سواء من حيث انسجامه مع الشكل القانوني؛ أي أن يكون العمل مطابقاً للتصرف القانوني أو من حيث اتفاهه مع الموضوع القانوني، وهي التي تنظر في طبيعة التصرف وفحواه ومكوناته، ويتم بموجب هذا النوع من الرقابة رقابة التصرف المالي من حيث الإيرادات والنفقات العامة. ويمكن للديوان في هذا المجال الإشارة إلى أي نقص أو قصور يجده في التشريع المالي أو الإداري الخاص بالأمور المالية، والتأكد من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية والحسابات يعمل بها بدقة، وذلك عملاً بمقتضى نص المادة (١٣) من قانون الديوان.

#### ٢ - الوسائل المحاسبية:

وتتمثل هذه الوسيلة بتدقيق الجوانب التفصيلية للمعاملات المالية، وفيها يراجع المدقق تفاصيل تحصيلات الإيرادات وحساب النفقات للتأكد من صحة التصرفات المالية والتأكد من سلامة القيود ومطابقتها للقواعد المحاسبية. لذلك فإنّ هذا النوع من الرقابة يمثل رقابة مستندية حسابية تعتمد على بنود الموازنة العامة التي تحدّد درجة الصرف وسقفه ومخصصاته، إضافة إلى اعتمادها على المستندات الثبوتية والوثائق التي تثبت التصرفات المالية.

#### ٣ - الوسائل المالية:

وتعرف على أنها: المنهج العلمي الشامل الذي يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والإدارية، فهي حزمة من الرقابات المتعددة تمارس في وقت واحد بهدف التأكد من صحة وسلامة التصرفات المالية وسلامتها من جميع النواحي بغية المحافظة على الأموال

العامّة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق أعلى درجة من الفعالية في النتائج المرجوة من إنفاق المال العام أو تحصيله<sup>(٢٣)</sup>.

#### ٤ - الوسائل الفنية (رقابة الأداء):

يتولّى ديوان المحاسبة مراقبة ومتابعة إنجاز الأعمال في المشروعات الإنمائية أو تأخيرها أو تعثرها، ويتولى مراقبوه الإشارة إلى أي خلل أو انحراف، ويقوم الديوان بهذه الرقابة من خلال وحدات المراقبة التابعة للديوان والموجودة لدى الجهات الخاضعة لرقابته، حيث تقوم هذه الوحدات بمراقبة سير العمل وتقديمه في المشروعات الإنمائية التي تقوم بها هذه الجهات وإبلاغ الديوان خطياً عن أي تأخير أو تباطؤ أو تعثر في المشروعات التي يجري العمل بها ليتسنى مخاطبة الدوائر المختصة بذلك وبيان أسباب التعثر أو التأخير لمعالجته بحسب الأصول ومحاسبة المتسبب واتخاذ الإجراءات القانونية والتدابير المناسبة التي تحقق الأهداف المرسومة لهذه المشاريع.

ويتضمّن مفهوم هذا النوع من الرقابة تقويم أداء بعض المؤسسات العامة الخاضعة لرقابة الديوان من الناحية المالية والإدارية؛ فقد قام الديوان مؤخراً بتقويم أداء سلطة المياه، والمؤسسة العامة للضمان الاجتماعي، والمؤسسة الأردنية للاستثمار، وذلك لتقويم أداء هذه الأجهزة الحكومية وبيان قدرتها على إدارة المال العام وتقديم المقترحات والتوصيات التي يراها الديوان مناسبة لتصويب مسار هذه الدوائر والمؤسسات، الذي من شأنه تحسين الأداء العام بحيث تستخدم الأموال العامة بكفاءة وفاعلية، وبما ينسجم مع القواعد والمفاهيم الاقتصادية.

#### ٥ - الوسائل الإدارية:

يمارس ديوان المحاسبة هذه الوسيلة من الرقابة استناداً إلى نصّ المادتين (١٣ و ١٤) من قانونه، حيث تسمح المادة (١٣) لرئيس الديوان أن يوجّه النظر

(٢٣) المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سابق، ص ٦١.

إلى أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري وله ارتباط بالأمر المالي. كما تخوّل المادة (١٤) أن يطلع على جميع التقارير والمعلومات الواردة من المفتشين سواء كانوا ماليين أم إداريين، ولها ارتباط بالأمر المالي وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمر المالي، وأن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع دوائر الحكومة.

وينبغي الإشارة في هذا المجال إلى أنّ ديوان المحاسبة يمارس رقابة على التعيينات في الدوائر والوزارات والمؤسسات الحكومية، وكذلك الترفيعات والترقيات وغير ذلك من الأمور الإدارية، علاوة على أنّ ديوان المحاسبة ممثلاً بأمينه العام عضو في مجلس الرقابة والتفتيش الإداري، وذلك حتى يكون ديوان المحاسبة رديفاً لديوان الرقابة في كل ما يتعلّق بمجريات الأمور الإدارية في الدولة.

وبمقتضى نصّ المادة (٢٢) من قانون ديوان المحاسبة في حال حدوث خلاف بين الديوان وإحدى الدوائر الحكومية الخاضعة للرقابة يرفع الأمر لمجلس الوزراء للبتّ فيه، غير أنّ هذا النص لا يمنع الدائرة من تنفيذ التصرف المعترض عليه مما يجعل القرار الصادر عن مجلس الوزراء بشأن الخلاف عديم الأثر بعد نفاذ التصرف وكان من الأجدر أن ينصّ المشرّع على إيقاف التصرف المعترض عليه لحين البت في الخلاف، علاوة على أن إسناد الفصل في الخلافات التي تثور بين ديوان المحاسبة وبعض الجهات الخاضعة للرقابة إلى مجلس الوزراء يجعل من السلطة التنفيذية خصماً وحكماً في الوقت نفسه، والأصل أن تحال هذه الخلافات إلى جهة محايدة للبتّ في الخلاف.

وعلى الرغم من أنّ الجهات المشمولة برقابة الديوان ملزمة بتسهيل مهمة الديوان في التدقيق في جميع وثائقها المالية وفي أي مرحلة كانت بالطريقة التي يراها مناسبة، غير أنّ رأي الديوان الذي يتبنّاه نتيجة التدقيق لا يلزم هذه الجهات التي تستصيع الامتناع عن تنفيذ ما يطلبه الديوان منها، وفي هذه

الحالات لا يملك الديوان سوى عدم إجازة مستند الصرف المتعلق بالمعاملة المعترض عليها، وأن يضمن هذه المخالفة في تقريره السنوي الذي يرفعه لمجلس النواب في بدء الدورة العادية له، أو يرفعها على شكل تقارير خاصة للمجلس إذا كانت هذه المخالفة من الخطورة والأهمية، بحيث تستلزم تعجيل النظر فيها<sup>(٢٤)</sup>.

وفي مصر أخذ بفكرة الرقابة المستقلة بعد صدور دستور ١٩٢٣ عندما تبين أنه من الناحية العملية تعذر على البرلمان إجراء هذه الرقابة لعدم توفر الوقت والخبرة لأعضائه، غير أن السلطة التنفيذية استطاعت أن تؤخر الأمر بطرق شتى؛ ففي عام ١٩٤٢ صدر القانون رقم ٥٢ المتضمن إنشاء أول جهاز مستقل للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة تحت مسمى ديوان المحاسبة العام<sup>(٢٥)</sup>. وقد عهد إلى ديوان المحاسبة ممارسة الرقابة الحسابية والقانونية على إيرادات الدولة ونفقاتها. كما أوجب القانون على رئيس الديوان أن يرفع تقريراً سنوياً إلى البرلمان متضمناً نتائج رقابته<sup>(٢٦)</sup>. وأصبح الآن من الأجهزة المستقلة التي تقوم بدور بارز في الرقابة الجهاز المركزي للحسابات؛ إذ يقوم هذا الجهاز بممارسة الرقابة المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة<sup>(٢٧)</sup>.

وإذا قورن ديوان المحاسبة في الأردن بوصفه جهة رقابية بديوان المحاسبة في لبنان الذي حرص الدستور اللبناني بنص على إنشائه بموجب المادة ٨٩ من الدستور.

(٢٤) محمد أحمد فريحات، الحماية القانونية للمال العام، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، ١٩٩٦، ص ١٢٨.

(٢٥) د. محمد حلمي مراد، ديوان المحاسبات في الجمهورية العربية المتحدة، مجلة العلوم الإدارية، القاهرة، السنة ٣، عدد ٢، ١٩٦١، ص ١٠-١١.

(٢٦) د. محمد توفيق يونس، الرقابة على تنفيذ الميزانية في مصر، ص ٤١١-٤١٢.

(٢٧) د. العوضي عثمان، الرقابة القانونية على مالية الدولة، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٢، ص ١٢١.

إنّ ديوان المحاسبة اللبناني هيئة إدارية وقضائية من حيث تشكيله؛ إذ يتألف الديوان من قضاة، هم الرئيس والمستشارون، بالإضافة إلى مدققي حسابات، ولديه نيابة عامة مستقلة، ويطبّق على القضاة وعلى النائب العام نظام القضاة<sup>(٢٨)</sup>.

ومن ثم فإنّ هذه الصفة القضائيّة في تشكيل ديوان المحاسبة في لبنان يمنحه درجة أكبر من الاستقلال مقارنة مع تشكيل ديوان المحاسبة في الأردن الذي يأخذ الصبغة الإدارية فقط.

أمّا من حيث دور ديوان المحاسبة اللبناني في الرقابة، فإنّ الديوان يمارس اختصاصه القضائي برقبته اللاحقة على الحسابات وعلى كل موظّف يتولّى إدارة الأموال العامة، بينما يمارس اختصاصه الإداري برقبته السابقة على تنفيذ الموازنة العامة، وبتقارير ينظّمها على نتائج الرقابة السابقة واللاحقة التي قام بها. أمّا بالنسبة للرقابة القضائيّة لديوان المحاسبة على الحسابات فيمارسها على أساس المستندات التي يتوجّب على الموظفين المختصين في الدولة أو في البلديات أو المؤسسات العامة الخاضعة لرقابته أن يقدّموها إليه في المواعيد التي حدّدها القانون<sup>(٢٩)</sup>.

وطبقاً للمادة (٦٠) من قانون المحاسبة يحقّ للديوان فرض غرامات على الموظفين تراوح بين ٥٠٠ و ١٥٠٠٠ ليرة، في حالة ارتكابهم أو مساهمتهم في ارتكاب إحدى المخالفات التالية:

- ١ - عقد نفع خلافاً لأحكام القانون أو النظام.
- ٢ - عقد نفع دون الحصول على تأشيرة مراقب النفقات.
- ٣ - إهمال عرض إحدى المعاملات على ديوان المحاسبة.

(٢٨) د. حسن عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٧٨، ص ٢٨٢.

(٢٩) د. عبد الرحمن الطيارة، المالية العامة في الجمهورية اللبنانية، جامعة الدول العربية، معهد الدراسات العليا، ١٩٥٦، ص ٧٨.

٤ - تنفيذ أمر مخالف للقانون.

٥ - مخالفة النصوص المتعلقة بإدارة الأموال العامة.

غير أنّ هذه الغرامات لا تحول دون العقوبات الجزائية أو الملكية التي تقضي بها المراجع المختصة عملاً بالفقرة الأولى من المادة (٦٠) من المرسوم رقم (٨٢/٨٣).

وبهذا الدور يتفوّق ديوان المحاسبة اللبناني في رقابته على ديوان المحاسبة في الأردن لكونه يملك صلاحيات واسعة بفرض الغرامات.

ويؤدّي ديوان المحاسبة اللبناني دوراً مهماً من خلال التقرير السنوي الذي يضمّنه المخالفات التي ارتكبتها الوزراء والموظّفون المسؤولون، وتبلغ نسخة عنه إلى الوزارات لتقديم أجوبتهم عليه في مهلة شهر واحد، ويعلّق الديوان على هذه الأجوبة، ويرفع ذلك إلى رئيس الجمهورية ومجلس النواب<sup>(٣٠)</sup>.

## الفرع الثاني وزارة المالية

تمارس وزارة المالية بصفقتها الجهة المسؤولة عن المالية العامة للدولة إدارة ورقابة إثبات وتحصيل وصرف الموارد العامة بموجب النظام المالي والتعليمات التي تصدر عنها إلى كل الوحدات الحكومية، ويقع على عاتق وزارة المالية التنبّؤ من حقوق الخزينة لدى الآخرين والعمل على تحصيلها دون إبطاء ودون أيّة زيادة أو نقصان. وبناءً على هذا، تقوم وزارة المالية بأجهزتها المختلفة بمتابعة ذلك ضمن القوانين والأنظمة الصادرة والتعليمات والإجراءات التي تصدرها بهذا الشأن، وأخيراً كيفية المحافظة على هذه التحصيلات وصونها من التلاعب والاختلاس وكشف الخطأ، وبمقتضى النظام المالي رقم (٣) لسنة ١٩٩٤ الصادر بمقتضى المادة (١١٤) من الدستور والتعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٥، والتعليمات رقم (١) لسنة

(٣٠) د. حسن عواضة، المرجع السابق، ص ٣٠١

١٩٩٨ المعدلة للتعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٥ التي تعتبر الأساس الذي تستخدمه الوزارة للرقابة المالية.

وتتناول هذه الدراسة رقابة وزارة المالية على الأجهزة الحكومية من خلال ثلاث نقاط على النحو التالي:

### أولاً - وسائل الرقابة المالية التي تمارسها وزارة المالية:

تمارس وزارة المالية رقابة مالية مركزية على الدوائر والمؤسسات الحكومية منذ إنشائها؛ إذ كانت جميع الدوائر الحكومية ملزمة بإرسال مستنداتها المالية إلى وزارة المالية لتقوم بتدقيقها ومن ثمّ إجازة صرفها، وتقوم بتسجيلها في دفتر الصندوق المركزي وإعداد الخلاصة الحسابية المركزية.

ولكن نتيجة لزيادة عدد الدوائر الحكومية وتوسّع أنشطتها وأعمالها وتسهيلاً للعمل، أصبح من الضروري أن تتمّ عملية الرقابة داخل الدائرة الحكومية ذاتها، لذلك كان لا بدّ من وجود مندوب عن وزارة المالية لتدقيق تلك المعاملات وإجازتها، وكان يعرف في السابق بالمحاسب المفوض؛ إذ كان على وزير المالية بحسب النظام المالي رقم (١) لسنة ١٩٥٢ أن يتحقّق من أنّ كل دائرة من الدوائر الرسمية تتبع في تنظيم حساباتها طريق موافقة للأصول المالية<sup>(٣١)</sup>.

وقد أشار النظام المدني رقم (٣) لسنة ١٩٩٤ إلى أنّ وزير المالية هو المسؤول عن حسابات وزارة المالية ومعاملاتها ومراقبتها والتحقّق من أنّ كل دائرة تقوم بمراجعة أحكام النظام المالي في أعمالها المحاسبية والمالية، ويعتبر كل وزير مسؤولاً عن تنفيذ النظام المالي في دائرته.

وتتولّى وزارة المالية من خلال وحدات المراقبة المالية التي تتبع لها داخل الدوائر والمؤسسات الرسمية، حيث نصّت المادة (٥١/أ) من النظام المالي رقم

(٣١) حمدي القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٦٨، ص ١٣٢.

(٣) لسنة ١٩٩٤ على أنه «تشكل وحدة مالية في كل دائرة بقرار من الوزير، من موظف أو أكثر من موظفي الوزارة تناط بها مسؤولية تطبيق أحكام النظام والقوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة، وللوزير إناطة هذه المهمة بوحدة الرقابة الداخلية المشكّلة في الدائرة نفسها إذا ما تبين أن هذه الوحدة تستطيع القيام بذلك بكفاءة».

ويلاحظ أنّ هذا النص ناط بوزارة المالية من خلال وحدات الرقابة المالية مراقبة مدى تقيّد الوزارات والدوائر الحكومية بأحكام النظام المالي والقوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة. ورقابة وزارة المالية في هذا المجال قد تكون رقابة سابقة على القيام بالتصرّف المالي، وهي ما تعرف بالرقابة المانعة، وقد تكون رقابة لاحقة على التصرّف المالي؛ أي بعد القيام به.

ويلاحظ أيضاً أنّ رقابة وزارة المالية على النفقات، هي رقابة سابقة؛ بمعنى أنّها لا يجوز صرف أي مستند مالي إلا بعد تدقيقه وإجازته من قِبَل المراقب المالي لوزارة المالية، حيث نصّت المادة (١٣٦) من التعليمات المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٥، على أنه «لا يجوز لأي دائرة يوجد فيها وحدة رقابة مالية صرف أي مستند قبل تدقيقه وإجازته من قِبَل رئيس وحدة الرقابة المالية المعتمدة لديها»<sup>(٣٢)</sup>.

وبهذا الصدد، أشار البند (٢) من التعليمات التنظيمية لمديرية المراقبة والتدقيق في وزارة المالية إلى بعض مهام وحدات الرقابة المالية في تدقيق مستندات النفقات والأمانات، حيث تطلب النصّ من المراقب المالي القيام بما يلي:

١ - التأكد من استكمال التواقيع على المستند وبخاصة المفوض بالإفراق ومحاسب مراقبة المخصصات (التأدية).

٢ - تدقيق بيانات المستند ومفرداته المتضمنة اسم المادة والفصل والبرنامج

(٣٢) حمدي القبيلات، مرجع سابق، ص ١٦٣.



الخاص بالدائرة المعنية، موقَّعاً بحسب الأصول وبحسب ما جاء بقانون الموازنة العامة.

٣ - مطابقة مفردات المستند ومرفقاته من وثائق وأوراق أصلية مع القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها والصادرة بشأنها.

٤ - توقيع المستند إشعاراً بانتهاء مرحلة التدقيق.

٥ - إرسال المستند إلى الجهة التي تجيز الصرف.

غير أننا نرى منح وحدات الرقابة الداخلية المشكَّلة في الدائرة نفسها مسؤولية الرقابة بدلاً من وزارة المالية سبباً في جعل هذه الرقابة غير فعَّالة نظراً لتبعيَّتها لرئيس الجهة الإجارية، وكان من الأجدر - لإعطاء الوحدات الإدارية نفسها دوراً في الرقابة - ألا يهمل دور وزارة المالية، وأن تتبَّع بما هو معمول به في مصر، حيث قرَّر قانون المحاسبة الحكومية أنَّ للجهات الإدارية وضع أنظمة إضافية للرقابة الداخلية بالاشتراك مع ممثلي وزارة المالية<sup>(٣٣)</sup>.

## ثانياً - اختصاصات وزارة المالية الرقابية:

حدَّت المادة (٤٨) من النظام المالي مسؤولية وزارة المالية الرقابية فيما

يلي:

١ - مراقبة صرف النفقات والتأكَّد من أنَّ صرفها تم وفقاً للتشريعات المعمول بها، ومراقبة تحصيل الإيرادات بقيمتها الصحيحة ومواعيدها المحدَّدة في التشريعات ذات العلاقة، والتأكَّد من أنَّه قد تمَّ دفعها لحساب الخزينة العامة وتبليغ الدائرة عن أي فروقات أو تجاوزات والطلب إليها تصويب أي مخالفة لتلك التشريعات ومتابعة ذلك.

٢ - إجراء عمليات الفحص والجرد الفجائي للصناديق والمستودعات والطوابع والأدون البريدية والأوراق المالية الأخرى.

(٣٣) المادة (٣١) من قانون المحاسبة الحكومية رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١، المنشور في الجريدة الرسمية، عدد ٣١، ١٩٨١.

## ٣ - تحليل النتائج المالية السنوية للدوائر وتقويمها.

ويستنتج من هذا النص، أنّ اختصاصات المراقبين الماليين ومسؤولياتهم تتمثل في الرقابة على الإيرادات أولاً، والرقابة على النفقات ثانياً.

### أولاً - الرقابة على الإيرادات:

تحتلّ الرقابة على الإيرادات أهمية ومكانة خاصة، حيث تؤمّن للدولة المحافظة على مواردها المالية، وضمان وفر أكبر من التحصيلات النقدية. وانسجاماً مع هذه الأهمية والمكانة الخاصة، ألحقت هذه الرقابة بصلاحيات وزير المالية، حيث نصّت المادة (٩) من النظام المالي رقم (٣) لسنة ١٩٩٤، على أنّ «الوزير أو من يفوضه خطياً تدقيق القيود والسجلات المتعلقة بالإيرادات في الدوائر والمؤسسات والجهات الأخرى المكلفة بتحصيل تلك الإيرادات». وقد عمدت وزارة المالية إلى وضع أنظمة وتعليمات وطرق محاسبية لضمان حسن سير العمل بالوزارات والدوائر الحكومية لمنع ارتكاب الأخطاء والمخالفات المالية، ودرء المخاطر المحتملة المتمثلة في الاعتداء على المال العام.

وفي هذا المجال، أوضحت المادة (١٣٧) من تعليمات تطبيق النظام المالي رقم (١) لسنة ١٩٩٥، مسؤولية وحدات الرقابة المالية في مجال الإيرادات بما يلي:

#### ١ - التأكد من أن:

- \* جميع الضرائب والرسوم والعوائد يتم تحقّقها.
- \* عمليات التحصيل للأموال العامة تجري بحسب الأصول ودون تأخير.
- \* الإجراءات القانونية تتخذ لتحصيل أيّة أموال يتأخر تحصيلها.
- \* الأموال المحصلة تدفع للبنك أولاً فأولاً.

٢ - تدقيق جميع معاملات القبض من الناحيتين المالية والحسابية بعد قبضها.

## الرقابة على الصناديق المالية:

لا بدّ أن تتوافر الاحتياطات العامة الآتية:

- ١ - أن تكون بحوزة كل قابض للأموال قاصة حديدية مثبتة في الحائط وذات مفتاحين، أحدهما بحوزة أمين الصندوق، والثاني بحوزة رئيس القسم.
- ٢ - أن يكون الموظف المفوض باستلام النقدية مكفولاً بكفالة عدلية قيمتها وفقاً لنظام الكفالات الحكومية المعمول به.
- ٣ - ألا يقبض أيّة مبالغ إلاّ بموجب قانون أو نظام وبموجب مستند قبض بيّن تفاصيل المبالغ المطلوبة من الدافع.
- ٤ - أن يقوم بتنظيم إيصال مقبوضات من الدفاتر المرقّمة والمعتمدة بكل مبلغ يقبضه من الآخرين، وأن يعطي الدافع النسخة الأولى، والثانية ترفق مع مستند القبض، والثالثة تبقى في أرومة الجلد.
- ٥ - لإبطال أي إيصال لا بدّ من توافر النسخ الثلاث من هذا الإيصال وأن يكتب عليه سبب الإبطال ويوقع عليه الدافع.
- ٦ - أن يقوم بتوريد المبلغ المقبوض بموجب الإيصال في الإرسالية المخصّصة ودفتر الصندوق، ومن ثمّ يقوم بتسليم المبالغ المجمّعة لديه يومياً إلى المحاسب الرئيسي في المنطقة أو توريدها إلى البنك المعتمد مقابل مستند إيداع (فيشة) موقّعة ومدموغة بألة صندوق البنك، ثمّ يقوم بتقديم نسخة عنها إلى المحاسب الرئيسي مقابل إيضاح بذلك يحتفظ به.
- ٧ - ألا يحتفظ أمين الصندوق إلاّ بالمبلغ المسموح له الاحتفاظ به؛ أي التقيّد بالسقف المحدّد؛ حيث لا يجوز لأمين الصندوق الاحتفاظ بمقبوضات تزيد على (٢٠٠) دينار بأيّ حال من الأحوال إلاّ بموافقة وزير المالية الخطيّة استناداً لنصّ المادة (٤٦) من التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٥ الصادر بموجب المادة (٥٨) من النظام المالي رقم (٣) لسنة ١٩٩٤.

- ٨ - تحفظ جلود أرومات الوصول والرخص والقسائم لدى كل جهة في مكان أمين معدّ لهذه الغاية.
- ٩ - ألا يحتفظ بأموال خاصة مع الأموال العامة، ولا يجوز التصرف جزئياً أو كلياً بأموال عامة.
- ١٠ - ألا يقبل شيكات خاصة إلا أن تكون معتمدة ومصدّقة من قبل البنك المسحوب عليه.
- ١١ - يقوم بتنظيم ميزان المراجعة يومياً وعمل الخلاصة الحسابية الشهرية للتأكد من مطابقة حساباته وصحّتها، ومن ثمّ تقديمها ورفع نسخ عنها إلى وزارة المالية / مديرية الحسابات العامة لتدقيقها والتثبت من أنّ حقّ الخزينة قد وصل بالكامل وأدخل القيود.
- وتمارس وزارة المالية على الإدارات المختلفة ذات الاستقلال المالي الرقابة بواسطة المراقبين الماليين الموجودين لدى تلك الإدارات بموجب المادة (٣/أ) من النظام المالي رقم (٣) لسنة ١٩٩٤.

## ثانياً - الرقابة على المحصّلات النقدية:

تحصّل المحصّلات النقدية أو الإيرادات عن طريق الخزائن العامة والفرعية.

### أ - الخزائن العامة:

وهي التي تتسلّم جميع المتحصّلات النقدية من مختلف الجهات، هذا، إلى جانب قيامها بتحصيل المبالغ المورّدة إليها من الخزائن الفرعية، وتقوم بصرف الأذون والشيكات المسحوبة عليها.

ومن أمثلة الخزائن العامة: خزائن وزارة المالية ومديرياتها في المحافظات والألوية، وكذلك البنك المركزي وفروعه، وفي الجهات التي لا توجد بها فروع للبنك المركزي تعتمد البنوك المحلية التي يقرّر وزير المالية توريد المتحصّلات إليها. وهكذا فإنّ الخزائن العامة تقوم بتسلم المتحصّلات الخاصة بالدوائر، وكذلك توريد ما تحصّله للخزائن العامة.

وتورّد المبالغ المحصلة إلى البنك المركزي أو مدير المالية في المحافظة أو إلى البنوك المحلية المعتمدة، وتتلقّص الإجراءات التي تتبّع للتأكد من توريد جميع المتحصلات إلى الخزينة العامة فيما يلي:

- ١ - يقوم رئيس قسم المحاسبة بمراجعة جلود الإيصالات التي حصّلت المبالغ بموجبها ومقابلة ذلك على الإرسالية للتأكد من مطابقة مفردات الإيصالات لبنود الإرسالية، ويقوم بالتوقيع على ظهر آخر إيصال قبض بموجبه نقود.
- ٢ - يورد المبلغ المتحصّل إلى الخزينة مقابل إيصال يعطى لمورّد النقدية، ونسخة من هذا الإيصال ترسل مع مستندات التحصيل إلى الوحدة المحاسبية لإجراء القيود.

وعند توريد المبالغ لحساب الخزينة بالبنك المركزي يحصل المورد على فيشة البنك الذي يقنّمها بدوره إلى مدير المالية (الخزينة العامة) في حالة كونها خزينة فرعية، وفي هذه الحالة يعطى إيصالاً بالمبلغ الذي تمّ توريده إلى البنك المركزي مقابل تسلّم نسخة من فيشة البنك.

#### ب - الخزائن الفرعية:

تتمثل في فروع البنوك التي تعتمدها وزارة المالية في المحافظات كخزائن فرعية تورّد إليها التحصيلات من الدوائر المالية في تلك المحافظات تمهيداً لتحويلها إلى البنك المركزي.

#### ثالثاً - الرقابة على النفقات:

هذه المهمة التي تمارسها الحكومة على ذاتها تضطلع بها وزارة المالية بما خولها النظام المالي رقم (٣) لسنة ١٩٩٤، وتقوم بذلك وحدات الرقابة المالية الممثلة بوزير المالية في سائر الإدارات الحكومية المختلفة. والرقابة تستوحى من المبادئ العامة الآتية:

- ١ - لا يصرف أي مبلغ إلا بموجب قانون أو نظام.
- ٢ - لا يصرف أي مبلغ إلا لما خصّص له بموجب قانون الموازنة العامة؛ أي أنّ المبلغ المصروف يجب أن يكون من الاعتماد المخصص للغاية نفسها.

٣ - ينظّم مستند الصرف وفق النموذج المقرّر من قِبَل المحاسب بعد تدقيق المطالبة والتأكّد من أنّ النفقة القانونية صحيحة من الناحية الحسابية ويسجّل على الفصل والمادة وفق قانون الموازنة.

٤ - يجب أن يؤيّد المستند بدليل موضوعي، أي يرفق به الوثائق الثبوتية التي تؤيّد صحّة النفقة من ذلك.

يرفق بمستند صرف أثمان اللوازم الوثائق التالية:

- مطالبة موقّعة من صاحب الاستحقاق.

- مستند إدخال اللوازم المشتراة.

- ضبط استلام بتلك اللوازم إذا كانت تزيد على مائتي دينار أو طلب مشتري محلي.

- الموافقة على شراء تلك اللوازم من الجهة المخصّصة وفقاً لأحكام نظام اللوازم المعمول به.

- يشار في خانة البيانات إلى خلاصة الدفعة وكذلك إلى المرفقات.

- يوقّع المستند من المدقق الداخلي في الإدارة الحكومية، ثمّ من المفوضين بالإنفاق وفق تعليمات النظام المالي الصادرة من وزير المالية.

- يُحال المستند بعد استكمال توقيعه المطلوبة وقيدته في سجل التأديت إلى مندوب ديوان المحاسبة المختصّ لتدقيقه والتأشير عليه أو إبداء ملاحظاته عليه.

بعد ذلك يحال المستند إلى أمين الصندوق، وعلى أمين الصندوق أن يتأكّد ممّا يلي:

١ - أنّ المستند مستكمل لجميع مراحل القانونية وموقّع من الموظفين المعتمدين.

٢ - يقوم بختم المستند وجميع مرفقاته بختم مدفوع، ويدوّن عليه رقم التحويل وتاريخه الذي أعطي للمستفيد.

٣ - يقوم بتحرير تحويل باسم المستفيد بالضبط بعد حسم المبالغ المقتطعة والمثبتة على مستند الصرف والمبيّنة تفصيلها في مستند القبض.

- ٤ - يجري توقيع التحويل من المفوضين بالتوقيع بموجب الأنظمة والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص.
- ٥ - يقوم أمين الصندوق بالتأكد من شخصية المستفيد قبل تسليمه التحويل، أو إرسال التحويل إلى صاحبه بالبريد المسجل.
- ٦ - يقوم أمين الصندوق بإقفال حسابه في نهاية دوام كل يوم، ويعمل ميزان مراجعة يومياً.
- ٧ - يصرف التحويل للمستفيد الأول.
- وقد أعطى النظام المالي لوزير المالية الصلاحية لإصدار التعليمات الخاصة بإجراءات الصرف والقبض، وعليه فقد صدرت التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٥، التي بينت طرق تدقيق المستندات المالية وإجازتها على النحو التالي:
- ١ - تدقق مستندات الصرف المقدّمة من الدوائر غير المستقلة من قبّل قسم النفقات في وزارة المالية.
- ٢ - يدقق مستند الصرف للدوائر ذات الاستقلال المالي من قبّل وحدات الرقابة المالية التي شكّلت بموجب المادة (٥١/أ) من النظام المالي.
- وقد حدّدت المادة (١٣٧) من التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٥ مسؤوليات وحدات الرقابة المالية في الدوائر ذات الاستقلال المالي بما يلي:
- ١ - تدقيق مستندات الصرف من الناحية القانونية والمحاسبية طبقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.
- ٢ - التأكد من المخصصات، وأنّ إنفاقها يتمّ من أجل الغاية التي رصدت لها والتأكد من توفر السيولة الكافية لكل مستند صرف.
- ٣ - ختم المستند بختم المراقب المالي مع التوقيع والتاريخ.
- ٤ - فحص سجلات الدائرة وحساباتها والتأكد من سلامتها وصحّتها.

٥ - متابعة إغلاق الحسابات النهائية وإعادة التقارير الشهرية وإرسالها إلى وزارة المالية.

٦ - إعلام وزير المالية عن أي مخالفة فوراً وخطياً بكل مخالفة للقوانين والأنظمة المالية.

وتجدر الإشارة هنا، إلى أنّ رقابة وزارة المالية على النفقات هي رقابة سابقة بحسب نصّ المادة (١٣٦) من التعليمات التطبيقية للشؤون المالية رقم (١) لسنة ١٩٩٥ التي نصّت على أنّه «لا يجوز لأي دائرة يوجد بها وحدة رقابة مالية صرف أي مستند قبل تدقيقه وإجازته من قِبَل رئيس وحدة الرقابة المالية المعتمد لديها».

وفي مصر تقوم وزارة المالية بدور الرقابة؛ إذ تقوم بالدور المهم والرئيسي في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة لكونها المسؤولة عن إيرادات الدولة ونفقاتها، والجهة المنفّذة لعمليات الموازنة العامة، وتقوم بتنفيذ هذه الرقابة عن طريق جهازها المالي الموجود في كل وزارة من وزارات الدولة، وعن طريق أجهزة التفتيش المالية المركزية والمحلية السابقة قبل الصرف على تنفيذ الموازنة العامة بصفة أساسية لوزارة المالية، كما تمارس رقابة لاحقة على التنفيذ.

ولزيادة فعالية رقابة وزارة المالية صدر القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٤٩ الخاص بضبط الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، وأكّد هذا القانون على رقابة وزارة المالية في تحصيل إيرادات الدولة وصرف نفقاتها<sup>(٣٤)</sup>.

وفي إنجلترا تقوم وزارة المالية بدور الرقابة؛ إذ تحتلّ هذه الوزارة مكانة مرموقة، حيث تُعدُّ المركز الرئيس لوحدات الإدارة كافة، وهي المسؤولة، إلى

(٣٤) د. محمد توفيق يونس، الرقابة على تنفيذ الميزانية في مصر، مجلة القانون والاقتصاد للبحث في الشؤون القانونية والاقتصادية، مطبعة جامعة القاهرة، العدد ٤/٣، ١٩٤٧، ص ٣٩٧، ٣٩٩.



درجة كبيرة، عن جميع شؤون الجهاز الإداري وتسييره، وممارسة الإشراف والرقابة عليه عن طريق المال الذي يتيح التحكم في أوجه النشاط كافة<sup>(٣٥)</sup>.

### الفرع الثالث وحدات الرقابة المالية الداخلية

تُعدُّ وحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية الجهة الثانية الموازية لوحدات الرقابة الإدارية داخل الأجهزة الحكومية، وهما وحدتان أنشئتتا بموجب بلاغ رئيس الوزراء رقم (٢٥) لسنة ١٩٩٢، حيث تضمّن البلاغ المذكور النصّ على إنشاء وحدات رقابة داخلية في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية، وقسمت هذه الوحدات إلى جهتين: تختصّ إحداها بالرقابة الإدارية، فيما تختصّ الأخرى بالرقابة المالية، وحدد بلاغ رئيس الوزراء رقم (٣١) لسنة ١٩٩٢ الشروط والمؤهلات المطلوبة في الأشخاص العاملين في هذه الوحدات، كما حدّد أيضاً مهام هذه الوحدات الرقابية ومسؤولياتها<sup>(٣٦)</sup>.

ويتناول هذا المبحث دراسة وحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية من حيث وسائل الرقابة المالية التي تمارسها، وعلاقة هذه الوحدات بأجهزة الرقابة المالية الأخرى، والمعوقات التي تواجه عمل هذه الوحدات، وذلك على النحو التالي:

#### أولاً - وسائل الرقابة التي تمارسها هذه الوحدات:

أشار بلاغ رئيس الوزراء رقم (٣١) لسنة ١٩٩٢ إلى الهدف من إنشاء وحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية، وهو التأكّد من دقّة البيانات المحاسبية وسلامتها والتأكّد من المحافظة على أصول الوحدة الإدارية، ولتحقيق

(٣٥) د. أحمد السيد عوضين، أجهزة الرقابة على النواحي المالية، القاهرة، ١٩٩٢، ص ٨٩.

(٣٦) حمدي القبيلات، مرجع سابق، ص ١٧٢.

هذا الهدف تمارس وحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية المهام والمسؤوليات التالية:

- ١ - التأكد من صحة تطبيق التشريعات المالية المعمول بها وسلامتها، والسياسات المالية وتعليمات الضبط الداخلي التي تحكم إجراءات العمل.
- ٢ - الفحص والتحقق من الصحة الحسابية للمعاملات والمستندات المالية والوثائق المعرّزة لها والمتعلقة بالإيرادات والنفقات، ومن صحة التوجيه المحاسبي لها، وصحة تسجيلها وترحيلها وترصيدا وتبويبها وفق الأصول والمبادئ المحاسبية أو التجارية المتعارف عليها ووفق التشريعات المعمول بها.
- ٣ - التأكد من أنّ القوائم المالية قد تمّ تبويبها بحسب الأصول، وأنّ البيانات الواردة فيها صحيحة.
- ٤ - التأكد من أنّ الموارد وأوجه استخدامها قد تمّت وفق الأهداف والخطط المالية المرسومة، وأنّ الانحرافات قد أبرزت وسوغت أو صوبت.
- ٥ - التأكد من صحة تحليل النتائج المالية.
- ٦ - التأكد من حسن استخدام وحفظ السجلات والوثائق المالية بحسب الأصول.
- ٧ - الفحص والتحقق من مطابقة بيانات سجلات الموجودات على الواقع من خلال الجرد الفجائي للجوانب المتعلقة بها.
- ٨ - إبداء الرأي في أي موضوع ذي صفة أو انعكاسات مالية بناء على طلب الوزارة أو الدائرة أو المؤسسة الرسمية العامة التي ترتبط بها وحدة الرقابة الداخلية.

ونظراً لحدّات وحدات الرقابة الداخلية المالية والإدارية، فإنّ وسائل ممارسة هذه الوحدات لاختصاصها لا تزال غير واضحة، وتعتمد في الغالب على أسلوب العينة لإجراء الرقابة اللاحقة على صحة التصرفات المالية، وذلك في الدوائر التي التزمت ببلاغ رئيس الوزراء المذكور وأنشئت وحدات للرقابة الداخلية ومارست هذه الوحدات مهامها على أرض الواقع.

وفي سبيل تسهيل مهمة وحدات الرقابة الداخلية وتفعيل دورها الرقابي، فإنّ بلاغ رئيس الوزراء رقم (٣١) لسنة ١٩٩٢، قد ألزم الدوائر الحكومية باتخاذ عدد من الإجراءات تحقيقاً للمرونة في العمل، ومراعاة للظروف والطبيعة الخاصة لبعض الأنشطة في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة، وضمناً لفاعلية وسلامة أداء وحدات الرقابة الداخلية، فطالب الدوائر بما يلي:

١ - وضع تعليمات تنظيمية للإجراءات التفصيلية لأداء الأنشطة المتعلقة بوظيفة الرقابة الداخلية، على أن يراعى في ذلك ضمان انسجام التعليمات مع الخطوط العريضة لوظيفة الرقابة الداخلية. أمّا الوزارات والمؤسسات الرسمية العامة التي تتضمّن هيكلها التنظيمية وحدات للرقابة الداخلية ومارست هذا النشاط قبل صدور بلاغ رئاسة الوزراء بهذا الشأن، فإنّها مطالبة بتعديل التعليمات المعمول بها لديها أو إلغائها وإصدار تعليمات جديدة تتلاءم مع الخطوط العريضة لوظيفة الرقابة الداخلية، وعلى أن تقوم الدوائر المعنية بتزويد وزارة المالية وديوان المحاسبة بنسخة من تلك المعلومات.

٢ - توثيق المعلومات والقرارات والإجراءات لتسهيل عملية التدقيق وتحقيق العدالة في المساءلة.

٣ - تعديل إجراءات العمل وإعادة تبويب المعلومات بها بما يضمن إظهار الحقائق لتمكين وحدات الرقابة من الوصول إلى درجة من التأكّد المعقول لأداء مهامها.

٤ - وضع وصف وظيفي مكتوب لمسميات الوظائف في الهياكل التنظيمية للدوائر المعنية وتحديد المهام المنوطة بكل وظيفة فيها وذلك لضمان تحديد المسؤولية.

٥ - وضع تعليمات تنظيمية لإجراءات أداء كل مهمة من المهام المنوطة بأي وحدة إدارية.

٦ - وضع خطط لمستويات الأداء حيثما أمكن ذلك لغايات تمكين وحدات الرقابة الداخلية من تقويم الأداء في جميع مجالات العمل.

٧ - تبني المسؤول الأعلى في كل وزارة أو مؤسسة رسمية عامة فكرة التعزيز الدائم لوحدة الرقابة الداخلية التابعة له، وإبعاد تأثيرات خطوط السلطة الأخرى عنها؛ وحثّ جميع المستويات على دعمها والتعاون معها بإيجابية.

٨ - إعادة النظر بأسلوب استخدام المستندات والنماذج والسجلات لديها بالتنسيق مع وزارة المالية فيما يتعلّق بالمستندات التي يقع تنظيمها ضمن مسؤولياتها، وذلك باستخدام الوسائل الحديثة لتخزين المعلومات.

٩ - إعادة النظر في الدورة المستندية لتوفير صمامات أمان إضافية، والعمل على إعداد خرائط لإجراءات إنجاز المهام لتعرّف مكامن الضعف والمخاطرة في أنظمة الضبط الداخلي.

## ثانياً - العلاقة بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية، وعلاقة وحدات الرقابة الداخلية بأجهزة الرقابة الأخرى:

تحتلّ وحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية أهمية خاصة لدى أجهزة الرقابة المالية الخارجية ممثلة بديوان المحاسبة ووزارة المالية في الأردن، ذلك أنّ جميع أجهزة الرقابة المالية الخارجية في مختلف دول العالم تهتمّ بأنظمة الرقابة المالية الداخلية، وتقوم في بداية مهمتها الرقابية بفحص هذه الأنظمة وتقويمها. وفي الحالات التي تكون فيها إجراءات الرقابة الداخلية وطرقها مرضية، فإنّ إجراءات الرقابة الخارجية يمكن أن تقتصر على بعض الأعمال ذات الأهمية الخاصة لدى تلك الجهات<sup>(٣٧)</sup>.

وأرى أنّه لا يوجد اختلاف جوهري في الغايات والأهداف وطرق العمل بين الرقابتين الداخلية والخارجية، لذلك يجب أن تكون العلاقة قائمة على التعاون الوثيق بين هذين النوعين من الرقابة.

وفي الحقيقة، تهتمّ أجهزة الرقابة المالية العليا بنوعية أنظمة الرقابة الداخلية على الأجهزة والمؤسسات العامة، حيث تتولّى أجهزة الرقابة العليا تقويم هذه الأنظمة وتقويم وحدات الرقابة الداخلية التي تمارس جزءاً من الرقابة على المال العام وعلى الأداء.

(٣٧) حمدي القبيلات، مرجع سابق، ص ١٧٤.

ويجب أن يتناول التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين ميادين التخطيط، وتنفيذ الخطط المشتركة وتبادل المعلومات، ومتابعة تنفيذ التدابير والتوصيات التي سبق اتخاذها، على أن يتم هذا التعاون بشكل خاص عند وضع برامج التدقيق. ففي مطلع كل عام يجب إجراء التنسيق مع وحدات الرقابة الداخلية عند وضع المخطط السنوي للتدقيق الداخلي حتى تتمكن أجهزة الرقابة العليا من وضع خطط سنوية للتدقيق الخارجي بطريقة توفر تجنباً للازدواجية والتغطية اللازمة، وإبلاغ كل طرف بالتعديلات التي تطرأ على هذه الخطط، والتنبيه إلى أن لا يتوجه فريقان للتدقيق الداخلي أو الخارجي في وقت واحد إلى المؤسسة ذاتها أو الوحدة الحكومية. ويتوجب عمل كل ما هو ممكن لتوحيد وجهة النظر الفنية حول كل المواضيع، وأن تصل وحدات الرقابة الداخلية والخارجية إلى الرأي الفني المشترك قبل عقد الاجتماعات مع الإدارات الحكومية المختلفة وفي مرحلة سابقة على إصدار التقارير الرقابية إلى هذه الإدارات.

غير أنّ حدثاً إنشأ وحدات الرقابة الداخلية إضافة إلى بعض المعوقات التي تعترض عملها وأهمّها عدم تقيّد الدوائر بإنشاء هذه الوحدات، وفي حال إنشائها يتمّ إهمالها وعدم ربطها بالإدارة العليا للدائرة، أو إبقاؤها على الهيكل التنظيمي فقط دون أن تعمل على أرض الواقع. كل ذلك أدّى إلى ضعف العلاقة بين وحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية وأجهزة الرقابة المالية الأخرى ممثلة بديوان المحاسبة ووزارة المالية، على الرغم من أنّ المادة (٥١) من النظام المالي رقم (٣) لسنة ١٩٩٤ أجازت إناطة مهمّة الرقابة المالية التي تقوم بها وزارة المالية بوحدات الرقابة المالية داخل الأجهزة الحكومية في حال وجودها.

حيث نصّت هذه المادة على أنّه «تشكّل وحدة رقابة مالية في كل دائرة بقرار من الوزير من موظف أو أكثر من موظفي الوزارة، تناط بها مسؤولية مراقبة تطبيق أحكام هذا النظام والقوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة، وللوزير إناطة هذه المهمة بوحدات الرقابة الداخلية المشكّلة في الدائرة نفسها إذا ما تبين أنّ هذه الوحدة تستطيع القيام بذلك بكفاءة».

## الخاتمة

بعد أن استعرضنا مفهوم الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة من الناحية القانونية، وعرفنا مدى أهمية هذه الرقابة في العملية الإدارية باعتبارها أحد أبرز عناصرها، يمكن استخلاص مجموعة من النتائج والتوصيات:

أولاً: يلاحظ أنّ دور أغلب أجهزة الرقابة - وتحديداً ديوان المحاسبة بالنسبة للمخالفات المالية - يقتصر على الكشف عن هذه المخالفات ولفت النظر إليها والمطالبة بمعالجتها دون أن يكون له حقّ محاكمة الموظفين الذين ارتكبوا المخالفة.

ثانياً: يلاحظ وجود تداخل وازدواجية في اختصاصات أجهزة الرقابة المالية، ممّا يعدّ من أهم العقبات التي تواجه النظام الإداري. وكما يقول الخبير الإداري (لوثر جيوليك) إنّ أيّة حكومة تسرف في استخدام أنواع متعدّدة من الرقابة تخنق نفسها حتى الموت، ممّا يحتم إعادة النظر في تشريعاتها لإزالة التعارض بين نصوصها والتداخل بين اختصاصات أجهزتها، بما يضمن حسن سير العمل.

ثالثاً: تخلو تشريعات الرقابة المالية من النص على ما يجب أن يتمتّع به موظّفوها من حصانات تكفل أداءهم لعملهم بحريّة تامة ودون خوف. وتحقيقاً لذلك، نرى تحويل موظفي هذه الأجهزة صلاحيات الضابط العدلية في ممارسة وظائفهم.

رابعاً: إصدار قوانين تشدّد العقوبة على جرائم المال العام بمختلف صورها، مع ضرورة إيجاد قواعد إجراءات أصولية خاصة للنظر بهذه الجرائم لتحقيق سرعة البتّ بها.

خامساً: نظراً لانتشار الجرائم الاقتصادية وتأثيرها على الاقتصاد الوطني لا بدّ من أن يكون من مهام أجهزة الرقابة المالية بحث هذه الجرائم ومتابعتها والتحقيق فيها، وإعطاؤها الحقّ بإحالة أصحاب العلاقة إلى القضاء.

وأخيراً، لكون ديوان المحاسبة يعتبر من أهم أجهزة الرقابة المالية، يجب تعديل القانون الذي يحكمه بما يضمن:

- أ - حضانة رئيس ديوان المحاسبة عند التعيين وعند انتهاء الخدمة.
- ب - أن تشمل رقابة ديوان المحاسبة المال العام أينما وجد، وفي أيّة صورة كان.
- ج - منح الديوان الاستقلال الإداري والمالي.
- د - إعادة هيكلة ديوان المحاسبة، بحيث يتمتّع بصلاحيّات إدارية وقضائية في مجال الرقابة.

## قائمة المراجع

- ١ - إبراهيم أنيس، المعجم الوسيط، القاهرة، ١٩٧٢.
- ٢ - Hearifaxot, General and Management, Petmen and Co., London, 1946.
- ٣ - فؤاد العطار، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤.
- ٤ - فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي للنشر، عمان.
- ٥ - زينب عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٨.
- ٦ - قطب إبراهيم، الموازنة العامة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ١٩٧٨.
- ٧ - خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة، منشأة المعارف، القاهرة، ١٩٥١.
- ٨ - عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي للاقتصاد العام، جامعة الإسكندرية.
- ٩ - حمدي سليمان قبلان، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، مكتبة دار الثقافة، عمان، ١٩٩٨.
- ١٠ - نعيم حسني دهش، تدقيق كفاءة الإدارة في الدول النامية، الجامعة الأردنية، ١٩٨٥.
- ١١ - حسني سلوم، المالية العامة، القانون المالي الفرنسي، دار الفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠.
- ١٢ - رمضان بطيخ، تزايد دور السلطة التنفيذية وأثره على الديمقراطية، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٨.
- ١٣ - عبد الأمير شمس الدين، الرقابة المالية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٧.



- ١٤- أحمد جامع، علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة سيد عبد الله وهبة، ١٩٦٥.
- ١٥- نواف كنعان، ومحمود النبر، المؤسسات العامة، الرياض، ١٩٨٣.
- ١٦- المنظمة العربية للعلوم الإدارية.
- ١٧- الديوان الخاص بتفسير القوانين الأردني.
- ١٨- محمد عبد اللطيف، تطوير الرقابة المحاسبية على المال العام، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، ١٩٨٥.
- ١٩- حسني عواضة، المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٧٨.
- ٢٠- عبد الرحمن الطيارة، المالية العامة، الجمهورية اللبنانية، جامعة الدول العربية، معهد الدراسات العليا، ١٩٦٥.
- ٢١- العوض عثمان، الرقابة القانونية على مالية الدولة، دراسة مقارنة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٢.
- ٢٢- محمد أحمد فريحات، الحماية القانونية للمال العام، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، ١٩٩٦.
- ٢٣- محمد حلمي مراد، ديوان المحاسبات في الجمهورية العربية المتحدة، مجلة العلوم الإدارية، القاهرة، ١٩٦١.
- ٢٤- محمد توفيق يونس، الرقابة على تنفيذ الميزانية في مصر، مجلة القانون والاقتصاد، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٤٧.
- ٢٥- أحمد السيد عوضين، أجهزة الرقابة على نمو المالية، القاهرة، ١٩٩٢.