

جامعة قطر

كلية القانون

العمل الرقابي لديوان المحاسبة في نطاق الاختصاصات والمعوقات

أعدت بواسطة

الجازية راشد سعود السليطي

فُدمت هذه الرسالة كأحد المتطلبات

كلية القانون

للحصول على درجة

الماجستير في "القانون العام"

يناير 2023

©2023 الجازية راشد سعود السليطي. جميع الحقوق محفوظة

لجنة المناقشة

استعرضت الرسالة المقدمة من الطالبة الجازية راشد سعود السليطي بتاريخ 1/1/2023، ووفق

عليها كما هو آتٍ:

نحن أعضاء اللجنة المذكورة أدناه، وافقنا على قبول رسالة الطالبة المذكور اسمها أعلاه. وحسب

معلومات اللجنة فإنّ هذه الرسالة تتوافق مع متطلبات جامعة قطر، ونحن نوافق على أن تكون

جزءاً من امتحان الطالب.

أ.د/ عبد الحفيظ الشيمي

المشرف على الرسالة

أ.د/ مهند نوح

مناقش

أ.د/ محمد فوزي

مناقش

تمت الموافقة:

الدكتور طلال بن عبدالله العمادي، عميد كلية القانون

الملخص

الجازية راشد سعود السليطي، ماجستير في القانون العام:

يناير 2023.

العنوان: العمل الرقابي لديوان المحاسبة في نطاق الاختصاصات والمعوقات

المشرف على الرسالة: أ.د/ عبدالحفيظ الشيمي

إن المال هو قوام كل حضارة وأساس كل عمارة، ولا شك أن المال العام يحتل في هذا الصدد مكان الصدارة؛ إذ به تدار المرافق العامة، وتمارس جميع الأنشطة داخل الدولة وخارجها. ولا شك أن ضبط المال العام وإحكام الرقابة عليه هو المفتاح الأساسي لنجاح هذا المال في أداء مهمته الخطيرة. ولا يتحقق ضبط المال وإحكام الرقابة عليه دون وجود أجهزة رقابية متخصصة، ويأتي ديوان المحاسبة في الصدارة من هذه الجهات.

وتلقي هذه الدراسة الضوء على تعريف الأموال العامة ومعيار تمييزها ووسائل حمايتها،

كما تبين طبيعة الرقابة على المال العام واتجاهاتها.

وتبين هذه الدراسة أيضًا الاختصاص الرقابي لديوان المحاسبة القطري، فتوضح الأساس

التشريعي لرقابة هذا الديوان، وكذا الاختصاصات الرقابية المتصلة بالمال العام لهذا الديوان.

كما تبين هذه الدراسة الطبيعة القانونية للرقابة على المال العام، ومفاهيم هذه الرقابة، وتوضح

الآثار العديدة لرقابة ديوان المحاسبة على إدارة المال العام، وأهم هذه الآثار دور تلك الرقابة في

رفع كفاءة الكوادر البشرية العاملة لدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وكذا دور تلك الرقابة

في مجال الحفاظ على المال العام.

ABSTRACT

The State Audit Bureau Oversight Within (Mandates And Constraints)

Money has been always the pillar of any civilization and the base of all Architecture. There is no doubt the public money takes center stage in this regard since it's used to operate public facilities and practicing all activities within the state or abroad.

There is no doubt that controlling public money and tightening control over it is the key of success for this money to carry out its' critical mission.

There would be no control over public money unless there are specialized oversight bodies. The Audit Bureau comes on the top of those oversight bodies.

This study highlights the definition of public money, its' distinguishing criterion and means of protection as well as identifying the public money nature and directions.

The study identifies the regulatory competence of Qatari Audit Bureau through identifying the oversight legislative base of Audit Bureau and the regulatory competences of the bureau associated with the public money.

The study also shows the legal nature of public money control and concepts of this control. It identifies several impacts of Audit Bureau on controlling the public money management. Raising the efficiency of human resources working for entities under the control of Audit Bureau is the most significant impact of such control; in addition to the role, it plays in protecting and preserving the public money.

The study also shows the impact of Audit Bureau control in the field of sustainable development in terms of development concepts and the role Audit Bureau plays in achieving and maintaining such development.

The study then introduces a mandates and constraints of the control role Audit Bureau plays in improving public money management. This corrective perspective includes the obstacles facing the control role of Audit Bureau, whether these obstacles are due to the human factor within the Audit Bureau, the human factor of bodies subject to its' control or related to the efficiency of control works of the Audit Bureau or disciplinary responsibility associated with its' remark.

The study concluded with viewing the proposed ways for enhancing the control role of the Qatari Audit Bureau.

الشكر والتقدير

"أود أن أعرب عن تقديري لدعم جامعة قطر في توفير الاحتياجات اللازمة كافةً لتحقيق

متطلبات هذه الدراسة".

كما أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان للعالم الجليل الأستاذ الدكتور/ **عبد الحفيظ الشيمي** على قبوله

الإشراف على هذه الرسالة، وعلى ما أثارها به من علمه الواسع وخبرته العميقة، فأسأل الله أن

يجزيه عني خير الجزاء.

والشكر موصول للأستاذ الدكتور/ **محمد فوزي** على قبوله مناقشة الرسالة، وإثرائها بعلمه وخبرته.

والشكر موصول للأستاذ الدكتور/ **مهند نوح** على قبوله مناقشة الرسالة وإثرائها بعلمه وخبرته.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من كان في العون والإسناد من إدارة الجامعة وموظفيها

لإخراج هذا العمل في صورتها النهائية.

الإهداء

إلى من يساندنا في نهضة التعليم
سيدي صاحب السمو الشيخ تميم بن حمد بن خليفة آل ثاني
أمير البلاد المُقَدَّى

إلى والدي ووالدتي اللذين لهما الفضل بعد الله سبحانه وتعالى في إنجاز هذا العمل

فهرس المحتويات

ح	الشكر والتقدير.....
خ	الإهداء.....
1	المقدمة.....
4	المبحث التمهيدي: مفهوم المال العام محل رقابة ديوان المحاسبة.....
24	الفصل الأول: ديوان المحاسبة القطري والرقابة على المال العام.....
27	المبحث الأول: الاختصاص الرقابي لديوان المحاسبة القطري.....
28	المطلب الأول: مفهوم الرقابة.....
34	المطلب الثاني: الأساس القانوني لرقابة ديوان المحاسبة.....
36	المطلب الثالث: الاختصاصات الرقابية المتصلة بالمال العام لديوان المحاسبة القطري.....
47	المبحث الثاني: طبيعة الرقابة على المال العام واتجاهاتها.....
48	المطلب الأول: الطبيعة القانونية للرقابة على المال العام.....
51	المطلب الثاني: صور الرقابة على المال العام.....
67	الفصل الثاني: أثر رقابة ديوان المحاسبة على إدارة المال العام.....
69	المبحث الأول: أثر رقابة ديوان المحاسبة على رفع كفاءة الكوادر البشرية.....
70	المطلب الأول: دور الكوادر البشرية في إدارة المال العام.....
77	المطلب الثاني: دور رقابة ديوان المحاسبة في تحسين أداء الكوادر البشرية.....
90	المبحث الثاني: أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام.....
91	المطلب الأول: مفهوم الحفاظ على المال العام.....
107	المطلب الثاني: دور ملاحظات ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام.....
117	المبحث الثالث: أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة.....
119	المطلب الأول: مفهوم التنمية المستدامة وأنواعها.....
128	المطلب الثاني: دور ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة.....

140	الفصل الثالث: نظرة تقييمية للدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام
141	المبحث الأول: معوقات الدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام
141	المطلب الأول: المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل ديوان المحاسبة
147	المطلب الثاني: المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل الجهات الخاضعة للرقابة
149	المطلب الثالث: المعوقات المتصلة بالفعالية
150	الفرع الأول: المعوقات المتصلة بتنفيذ ملاحظات الديوان
153	الفرع الثاني: المعوقات المتصلة بالمسؤولية التأديبية بشأن ملاحظات الديوان
156	المبحث الثاني: السبل المقترحة لتعزيز الدور الرقابي لديوان المحاسبة
159	الخاتمة
159	النتائج والتوصيات:
164	المراجع

المقدمة

الحمد لله واهب كل نعمة، وكاشف كل نقمة، هو سبحانه المذكور بكل لسان والدائم في كل زمان، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، ونورًا وهدى للخلق أجمعين، سيدنا محمد النبي الأمين.

وبعد، فإنّ المال هو قوام كل حضارة، وأساس كل عمارة، وصدق من قال: بالعلم والمال يبني الناس ملكهم... فلم يُبْنَ ملك على جهلة وإقلال.

وإذا كان المال في عمومته هو قوام كل حضارة، فإنّ المال العام يحتل الصدارة في هذا الصدد، فبالمال العام تدار المرافق العامة، وتماس جميع الأنشطة داخل الدولة وخارجها. ولا شك أن ضبط المال العام وإحكام الرقابة على إدارته والتصرف فيه هو المفتاح الأساسي لنجاح المال العام في أداء مهمته الخطيرة المتمثلة في رقي الدولة وتقدمها، ومن هنا يتجلى الدور الخطير الذي تقوم به الأجهزة الرقابية عامة، وديوان المحاسبة بصفة خاصة.

ولعل هذا ما دفعنا إلى اختيار هذا الموضوع كمادة للبحث في هذه الدراسة؛ إذ لا يخفى على أحد أهمية وخطورة الدور الرقابي لديوان المحاسبة على المال العام، وما يحققه هذا الدور من الحفاظ على المال العام وتحسين إدارته، ومن ثم تحقيق أهدافه في تقدم الدولة وازدهارها.

أهمية البحث من الناحيتين القانونية والعملية:

إن البحث في الدور الرقابي لديوان المحاسبة في نطاق الاختصاصات والمعوقات له أهميته؛ سواءً من الناحية القانونية أو من الناحية العملية، فمن الناحية القانونية تساعد هذه الدراسة على حسن فهم الدور الرقابي لديوان المحاسبة، وحسن فهم اختصاصاته، وحقوق وواجبات مدقيقيه، وحقوق وواجبات الجهات الخاضعة لرقابته، ومن الناحية العملية تساعد هذه الدراسة على أن يحقق المال العام أكبر قدر من الفاعلية في مجال التنمية والتقدم، هذا فضلاً عن مكافحة الفساد وسوء الإدارة.

مشكلة البحث:

تحاول هذه الدراسة حصر وتحديد المعوقات التي قد تعترض سبيل رقابة ديوان المحاسبة أو تحد من فاعلية هذه الرقابة، تلك المعوقات التي تمثل المشكلة بالنسبة لهذه الدراسة، وكذلك تحديد مدى إمكانية إزالة هذه المعوقات؛ سواءً بالتدخل التشريعي، أو من خلال تنمية مهارات مدققي الديوان وموظفي الجهات الخاضعة لرقابته.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة - فضلاً عن بيان أثر رقابة ديوان المحاسبة على تحسين إدارة المال العام- إلى وضع الحلول التي تساعد على إزالة المعوقات التي تحول دون أداء الديوان لدوره الرقابي على الوجه الأكمل، وإلى طرح السبل المقترحة لتعزيز هذا الدور.

منهج البحث:

تعتمد الباحثة في هذه الدراسة بصفة أساسية على المنهج التحليلي؛ حيث تقوم الباحثة بدراسة النصوص التشريعية التي تنظم عمل ديوان المحاسبة، وتحليل هذه النصوص، وبيان مدى فاعليتها في شأن الدور الذي يؤديه ديوان المحاسبة، وقد تجنح الباحثة أحياناً إلى المنهج المقارن إذا عرجت بها هذه الدراسة إلى النظر في تشريعات بعض الدول الأخرى التي تنظم الأجهزة الرقابية المثيلة لديوان المحاسبة في هذه الدول.

خطة البحث:

تقسم الباحثة هذه الدراسة إلى مبحث تمهيدي يعقبه ثلاثة فصول، ثم خاتمة تتطوي على

نتائج هذه الدراسة وتوصياتها، وذلك على النحو التالي:

- المبحث التمهيدي: المفهوم القانوني للأموال العامة وإدارتها.
- الفصل الأول: ديوان المحاسبة القطري والرقابة على المال العام.
 - المبحث الأول: الاختصاص الرقابي لديوان المحاسبة القطري.
 - المبحث الثاني: طبيعة الرقابة على المال العام واتجاهاتها.
- الفصل الثاني: أثر رقابة ديوان المحاسبة على إدارة المال العام.
 - المبحث الأول: أثر رقابة ديوان المحاسبة على رفع كفاءة الكوادر البشرية.
 - المبحث الثاني: أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام.
 - المبحث الثالث: أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة.
- الفصل الثالث: نظرة تقييمية للدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام.
 - المبحث الأول: معوقات الدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام.
 - المبحث الثاني: السبل المقترحة لتعزيز الدور الرقابي لديوان المحاسبة.
 - الخاتمة.
- النتائج والتوصيات.
- قائمة المراجع.

المبحث التمهيدي

مفهوم المال العام محل رقابة ديوان المحاسبة

التمهيد:

يعتبر المال عصب الحياة وأحد أركان ودعائم العملية التنموية والتطور الحضاري للدول؛ حيث تحتل الأموال العامة مرتبة بارزة لها أهميتها في معظم دول العالم المعاصرة باختلاف نظمها، وذلك نظرًا للدور الكبير الذي يؤديه في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، لذلك كان المال العام محل اهتمام القوانين بصفة عامة، والقانون القطري بصفة خاصة.

وتعد الأموال العامة سند الدولة للقيام بوظيفتها في المجتمع، والهادفة إلى تحقيق المصلحة العامة (المنفعة العامة)، كما أنّ الدولة تستطيع عبر تلك الأموال أن تقوم بمختلف الأنشطة، بيد أن الأمر ذاته مرهون بتوافر متطلبات بشرية تتمثل في العاملين بالدولة، وبخاصة أن العنصر البشري أحد أهم العناصر الجوهرية لتحريك النشاط الإداري.

ولا تختلف الأموال العامة عن غيرها من الأموال التي يملكها الأفراد من حيث مفهومها وصورها، باستثناء ما يقتضيه تملك الشخص المعنوي العام من خصوصية تتفق وصفه تلك الأموال مما استلزم أن يكون لها نظام قانوني متميز يستهدف حماية أكبر من تلك التي يمتلكها الأفراد، وذلك لضمان تحقيق الأغراض المنشودة من تخصيص الأموال العامة.

لقد ترتب على تطور دور الدولة من دولة حارسة إلى دولة متدخلة إلى اتساع دورها وتدخلها في مختلف الأنشطة والمجالات، وما يترتب على ذلك من زيادة في حجم الإنفاق العام أدى إلى ظهور الحاجة إلى نظم مالية ومحاسبية متطورة تسترشد بها الدولة⁽¹⁾.

(1) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة حلوان - كلية الحقوق، العدد 35، 2016، ص 383؛ مشار

وعلى صعيد القانون الإداري باعتباره فرعاً من فروع القانون العام الذي ينظم نشاط السلطات الإدارية كسلطات عامة تتمتع بامتيازات استثنائية، لأجل تحقيق المصالح العامة، فلا بد من حماية الأموال العامة التي تستخدمها السلطات الإدارية أو ترعاها لتحقيق هذه المصالح⁽²⁾.

وسنتناول بالدراسة مفهوم الأموال العامة، ومعيار تمييزه، ووسائل حمايته، ونخصص لكل ما سبق مطلباً مستقلاً على النحو الآتي:

المطلب الأول

التعريف بالمال العام ومعيار تمييزه

أولاً - مفهوم المال العام:

(1) - التعريف الاصطلاحي للمال العام:

يراد بالمال كل شيء له قيمة من نقود ومتاع وأرض وبناء وعقار وزرع وحيوان وأي شيء له ثمن قل أم كثر⁽³⁾.

كما يعرف المال العام من الناحية القانونية بأنه كل شيء له قيمة مالية تمتلكه السلطات العامة في الدولة وتهدف به إلى تحقيق النفع العام، فالاعتبار والشرف والصحة ونحوها ليست أموالاً بالمعنى القانوني للكلمة⁽⁴⁾.

لدى د. أمين السيد أحمد لطفي، تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة على الأموال العامة، ٢٠١٤، الدار الجامعية، ص 33.

⁽²⁾ د. محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012، ص 681.

⁽³⁾ د. الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 386.

(2) - التعريف التشريعي للمال العام:

ليس هناك تعريف جامع ومانع لمفهوم المال العام، ومع ذلك يمكننا القول بأن المال العام -وفق المفهوم التقليدي- هو مجموعة الاعتمادات المالية التي توفرها السلطة التنفيذية بكل دولة للإيفاق على الأنشطة المختلفة التي تمارسها الوحدات العاملة في القطاع الحكومي، وذلك لأن هذا المفهوم اعتمد على الطبيعة التقليدية لكل من الوحدة الإدارية والوحدة المحاسبية ومنهجية تحقيق التوازن المالي عند تخصيص واستخدام المال العام⁽⁵⁾.

ولقد عرفت الفقرة الأولى من المادة 57 من القانون المدني القطري الأموال العامة بقولها: (تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات أو المنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة إذا كانت مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون)، كما قضت المادة الأولى من القانون رقم 10 لسنة 1987م بشأن أملاك الدولة العامة والخاصة⁽⁶⁾ بأن: "أملاك الدولة العامة هي العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار أميري أو قرار من مجلس الوزراء.....".

(4) يعرف المال لغة بأنه: كل ما يفتني و يملك من الأعيان. وقد كان في الأصل خاصاً بالذهب والفضة، ثم أطلق على كل ما ينتفع به.

د. محمد كامل مرسي بك، الأموال، الطبعة الثانية، مطبعة فتح الله إلياس نوري وأولاده، مصر، 1356هـ-1937م، ص5.

(5) محمد أحمد عبد الله عبد الله، الحماية القانونية للأموال العامة والآليات المنفذة لها ما بين التشريع السوداني والمقارن، مجلة العدل، وزارة العدل، س 14، العدد 37، ديسمبر 2012، ص 11؛ محمد يوسف المعداوي، الأموال العامة والأشغال العامة، الجزائر، 1984م ص18.

(6) منشور في الجريدة الرسمية: العدد (5) تاريخ النشر 1987/5/31 الموافق 1407/10/4 هـ.

كما نص المشرع القطري على تعريف للمال العام في متن المادة رقم (4) من قانون العقوبات، "في تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالأموال العامة ما يكون كله أو بعضه مملوكًا أو خاضعًا لإشراف أو إدارة الجهات التالية:

1- الوزارات والأجهزة الحكومية الأخرى.

2- الهيئات والمؤسسات العامة.

3- الجمعيات والمؤسسات الخاصة والجمعيات التعاونية.

4- الشركات إذا كانت إحدى الوزارات أو أحد الأجهزة الحكومية الأخرى أو إحدى الهيئات

أو المؤسسات العامة تساهم بنصيب فيها.

5- أي جهة أخرى ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال العامة.

(3) - التعريف الفقهي للمال:

يعبر عن المال العام في الفقه بأنه: "ملك عام لجميع أفراد الأمة، ونفعها للأفراد كافة؛ أي أن ملكيتها ومنفعتها مشاعة وليست مقصورة على فرد معين دون غيره من الأفراد كالحدايق العامة والمدارس..." (7).

كما ذهب بعض الفقه إلى تعريف المال العام بأنه: "كل مال مملوك للدولة، أو أحد أشخاصها المعنوية العامة؛ سواءً كانت إقليمية أو مرفقية بوسيلة قانونية مشروعة؛ سواءً كان هذا

(7) منير المناصير، أثر فعالية رقابة ديوان المحاسبة الأردني على الأداء المالي لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مجلة الرقابة المالية، الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد 96، كانون الأول، ديسمبر 2016 ص 28. مشار لدى د. أحمد الشافعي، الملكية والعقد في الفقه الإسلامي، المكتب العربي للطباعة، الإسكندرية، 1998، ص 19.

المال عقارًا أم منقولًا، وتم تخصيصه لتحقيق المنفعة العامة بموجب قانون أو نظام أو قرار إداري صادر عن جهة إدارية مختصة" (8).

وذهب فريق آخر من الفقه إلى أنّ المال العام هو: "كل ما أسندت ولايته للدولة شرعًا وقانونًا وخصت منافعه لمصالح الأمة وتحددت مصادر جبايته بنص شرعي و قانوني، ويكون الانتفاع بموضوع المال العام لجميع أفراد الأمة أو لجميع أفراد الجماعة دون أن يكون للفرد اختصاص" (9).

ونرى من جانبنا أن المال العام هو كل مال ثابت (عقارات أو أراضي أو طرق) أو مال منقول (آلات أو معدات أو أوراق) تمتلكه الدولة أو أحد أشخاصها المعنوية العامة، وتكون مخصصة للمنفعة العامة.

ثانيًا: معيار تمييز الأموال العامة:

تعد فكرة التمييز بين المال العام والمال الخاص من المسائل التي لها أهميتها وقيمتها القانونية؛ حيث حاول فقهاء القانون الإداري تأصيلها عن طريق إيجاد معيار يحدد ما يعتبر من هذه الأموال عامًا، وبذلك يعتبر ما عدا ذلك من أموال الإدارة مألًا خاصًا.

1 - تخصيص المال لاستعمال الجمهور مباشرة:

يرى أنصار هذا المذهب أنه لاعتبار المال عامًا يجب أن يكون مخصصًا لاستعمال الجمهور مباشرة؛ إذ بهذا الاستعمال يصبح المال بطبيعته غير قابل للملكية الخاصة، ومثال ذلك

(8) نبيلة عبد الحليم كامل، د. جابر جاد نصار، الوجيز في القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006، ص 503.

(9) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 387؛ د. عبد الحميد البعلي، الملكية وضوابطها في الإسلام، مكتبة وهبه، مصر، 1989، ص 90.

الطرق العامة والأنهار وشواطئ البحار، ويقوم هذا المذهب على عنصرين تخصيص المال لاستعمال الجمهور مباشرة، والآخر عدم قبول المال بطبيعته للتملك الخاص⁽¹⁰⁾.

والاتجاه ذاته معيب؛ لأنه لا يكاد يوجد من الأشياء ما يستعصي بطبيعته على التملك الخاص، اللهم إلا الهواء وضوء الشمس وماء المحيط، ويمكن أن ترد الملكية الخاصة على الأنهار والموانئ والطرق والشوارع والميادين، بل إنَّ هناك العديد من الطرق وقنوات المياه ما يكون مملوكًا بالفعل للأفراد، علاوة على أن عدم قابلية المال لتملك الخاص، إنما هو نتيجة لما يتقرر له من حماية قانونية خاصة؛ أي أن منع امتلاك الأفراد للمال هو نتيجة لكونه مألًا عامًا أو ليس سببًا في إضفاء الصفة عليه⁽¹¹⁾.

2- تخصيص المال لمرفق عام:

يرى أنصار الاتجاه ذاته أن المعيار المميز للمال العام هو تخصيص هذا المال لمرفق عام؛ حيث يدعي أنصار المذهب نفسه، وهم الفقهاء ديغي DUGUIT، وجيز JEZE، وبونار BONNARAD، أن المرفق العام أساس القانون الإداري، والسند الذي يعتمد عليه في تحديد المال العام⁽¹²⁾.

⁽¹⁰⁾ زكريا زكريا المصري، المشاركة الشعبية في إدارة المال العام، المرجع السابق، ص 595. يعد من أهم أنصار هذا المذهب في فرنسا برتلمي Berthélemy و دكروك Ducrocq يراجع في هذا الموضوع André de laubadère traute droit adminsteratif – 1975. P119 et sis

⁽¹¹⁾ محمود عاطف البناء، مبادئ القانون الإداري في الأموال العامة والوظيفة العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 12.

⁽¹²⁾ محمد أحمد عبد الله عبد الله، الحماية القانونية للأموال العامة والآليات المنفذة لها ما بين التشريع السوداني والمقارن، مجلة العدل، وزارة العدل، المكتب الفني، س 14، العدد 37، ديسمبر 2012، ص 21.

وقد ذهبت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة في جلسة ١٠/٤/١٩٦٣ إلى أنه يعتبر مالاَ عاماً مساكن المرافق الحكومية المخصصة لسكن العاملين بالحكومة بحكم عملهم؛ لأنها مخصصة لمنفعة عامة⁽¹³⁾.

ويعيب ذلك المعيار أنه يضيق من نطاق الأموال العامة، كما أنه يوسع فيه من ناحية أخرى، وبخاصة أن ذلك المعيار لا يدخل في عداد الأموال العامة تلك الأموال المرصودة لاستعمال الجمهور مباشرة، دون أن تكون مخصصة لخدمة مرفق عام، كالطرق العامة والشوارع والأنهار وغيرها، فهذه الأموال ليست مخصصة لمرفق عام، إلا إذا تجاوزنا في مدلول المرفق العام وقلنا بوجود مرفق عام للطرق مثلاً، وهو قول لا يمكن الأخذ به لأن الأفراد الذين يسيرون في الطرق العامة والشوارع ليسوا منتفعين بمرفق عام يتقدمون إلى المصلحة القائمة بأمره بطلب أداء الخدمة⁽¹⁴⁾.

3 - تخصيص المال للنفع العام:

فرّق الفقيه فيكتور برودون Victor Proudhon بين المال العام والمال الخاص، فقسم الأملاك الوطنية إلى أملاك عامة تشمل مجموع الأملاك غير المنتجة التي ينتفع بها الكافة، وإلى أملاك خاصة تشمل الأشياء المنتجة التي تملكها الجماعة وينتفع بها الكافة، كما ينتفع الأفراد بممتلكاتهم⁽¹⁵⁾.

(13) يراجع حكم المحكمة الإدارية العليا الصادر في يونيو عام ١٩٦٣ - الطعن ٥٤٠ ق إدارية عليا - مجموعة المبادئ القانونية التي قررتها المحكمة الإدارية العليا في عشر سنوات - الجزء الثاني ص ١٨٧ .

(14) محمود عاطف البناء، مبادئ القانون الإداري في الأموال العامة والوظيفة العامة، المرجع السابق، ص 14.

(15) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 385؛ مشار لدى د. أنس قاسم جعفر، النظرية العامة للأملاك الإدارية والإشغال العمومية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ١٩٨٣، ص ١٠.

موقف التشريع القطري:

أخذت العديد من التشريعات بالتفرقة التي نادى بها بروتون بين المال العام والمال الخاص ومن بينها القانون القطري؛ حيث اعتمد ذلك القانون في بيان التفرقة بين الأموال العامة والخاصة بالدولة على معيار التخصيص للمنفعة العامة، باعتبار أن هذا المعيار يعد أكثر المعايير وضوحاً وانضباطاً، ويتفق أيضاً مع ما يهدف إليه القانون الإداري الحديث من تحقيق للنفع العام أو المصلحة العامة، بل ولأن هذا المعيار يتجنب أيضاً أوجه الخلاف الذي نشب في الفقه في هذا الخصوص⁽¹⁶⁾.

وفي السياق ذاته تناولت المادة 57 من القانون المدني القطري الأموال العامة على أنها: (تعتبر أموالاً عامة جميع العقارات أو المنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة إذا كانت مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى القانون).

كما تطرقت المادة الأولى من القانون رقم 10 لسنة 1987م بشأن أملاك الدولة العامة والخاصة⁽¹⁷⁾ إلى أن: "أملاك الدولة العامة هي العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو مرسوم أو قرار أميري أو قرار من مجلس الوزراء.....".

كما تناولت المادة الثانية من القانون سالف الذكر أنه: "يكون تخصيص الشيء لمنفعة عامة بالفعل، بأن تهيئ الدولة الشيء المملوك لها ملكية خاصة للمنفعة العامة وترصده فعلاً لهذه المنفعة....".

(16) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 386.

(17) منشور في الجريدة الرسمية: العدد (5) تاريخ النشر 1987/5/31 الموافق 1407/10/4 هـ.

كما قضت محكمة التمييز القطرية في حكم قضائي حديث لها بأنه: "... ولما كان
المشرع؛ إذ نص في المادة (57) من القانون المدني على أن (تعتبر أموالاً عامة العقارات
والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص المعنوية العامة والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل
أو بمقتضى القانون، وأن هذه الأموال لا يجوز التصرف فيها أو الحجز عليها أو تملكها
بالتقادم)، فقد دل على أن المعيار في التعرف على صفة المال العام هو تخصيصه للمنفعة
العامة، وأن هذا التخصيص كما يكون بموجب قانون يجوز أن يكون تخصيصاً فعلياً، ولما كان
التخصيص للمنفعة العامة بالنسبة للمال المملوك للدولة ملكية خاصة يكون بتهيئة هذا المال
ليصبح صالحاً لهذه المنفعة رسداً عليها، وكان الثابت من الحكم الابتدائي الذي أحال إليه الحكم
المطعون فيه ومن تقرير الخبير المعين في الدعوى أن الأرض التي يطلب الطاعنون تسجيلها
مملوكة للدولة بموجب سندات الملكية أرقام (-، -، -) ومخصصة كمواقف سيارات للمنطقة
التجارية المحيطة بها ولمسجد، وإذ تؤدي المساجد ومواقف السيارات الكائنة بالأسواق والتي
تتشئها الدولة على أراضيها خدمة عامة بسبب إتاحتها للكافة، فإنّ لازم ذلك أن تعتبر الأرض
التي يطلب الطاعنون نقل ملكيتها إليهم من الأموال العامة التي تخرج عن دائرة التعامل بحكم
الفقرة الثانية من المادة (57) آنفة البيان، فلا يجوز نقل ملكيتها إلى الطاعنين ما دامت محتفظة
بتخصيصها للمنفعة العامة، ويكون طلب الطاعنين تسجيلها باسمهم حقيقياً بالرفض، وإذ قضي
ابتدائياً برفض هذا الطلب فإنّ مصلحة الطاعنين في النعي على الحكم المطعون فيه بأنه خطأ
عندما اعتبر أن ما قضي به الحكم الابتدائي في خصوص هذا الطلب يخرج عن نطاق
الاستئناف، تكون محض مصلحة نظرية لا يؤبه لها؛ إذ لو صح هذا المعنى وميز الحكم

المطعون فيه وأحيلت القضية إلى محكمة الاستئناف لكان مآل الطلب المشار إليه هو الرفض"
(18).

وبناءً على المعيار ذاته، فإنَّ الأموال العامة هي التي "... تكون مخصصة للمنفعة العامة"، وعليه فكي يعتبر المال عامًا يجب أن يتوافر فيه شرطان هما:

1. يجب أن يكون المال خاصًا بالدولة أو بأحد أشخاص القانون العام الأخرى (المحافظة أو المؤسسة أو الهيئة العامة)، وعليه فإذا كان المال مملوكًا للأفراد فلا يعد مالًا عامًا.
2. يجب أن يخصص ذلك المال للمنفعة العامة، هذا التخصيص إما أن يكون بمقتضى قانون أو يكون باستعمال الجمهور للمال العام مباشرة، وهو ما يعرف اصطلاحًا بالتخصيص الفعلي، كما أنه يشمل الأموال المنقولة والأموال العقارية.

المطلب الثاني

رسائل حماية المال العام

لضمان استمرارية الأموال العامة في تأدية وظائفها في خدمة النفع العام، فقد قرر القانون حماية المال العام من الاعتداء عليه.

وهناك أربعة أنواع من الحماية للمال العام، هي: الحماية الدستورية، والحماية المدنية، والحماية الجنائية، والحماية الإدارية للمال العام، وهو ما سنتناوله على الوجه التالي:

(18) راجع: محكمة التمييز - الدائرة المدنية والتجارية - رقم: 14 / 2009/جلسة 2009/3/24.

أولاً: الحماية الدستورية للأموال العامة:

لم يكتفِ المشرع القطري بقواعد الحماية المقررة للأموال العامة في القانون المدني وفي قواعد القانون الجنائي أو في القوانين الخاصة، بل قرر الدستور القطري نفسه⁽¹⁹⁾ في المادة 55 منه أن: "لأموال العامة حرمة، وحمايتها واجب على الجميع، وفقاً للقانون". وبناءً على ذلك النص الدستوري فإنَّ حماية المال العام مصنونة بموجب الدستور والقانون، وتلك الحماية المقررة عامة وواجبة على جميع الأفراد والمؤسسات.

ثانياً: الحماية المدنية للأموال العامة:

تناولت الفقرة الثانية من المادة 57 من القانون المدني القطري حماية الأموال العامة، وذلك بالنص على أنه: "... وفي جميع الأحوال لا يجوز التصرف في هذه الأموال أو الحجز عليها، أو تملكها بالتقادم".

كما قضت المادة الأولى من القانون رقم 10 لسنة 1987م بشأن أملاك الدولة العامة والخاصة بأن: "... وهذه الأموال لا يجوز التصرف فيها بأي نوع من أنواع التصرفات القانونية أو الحجز عليها أو تملكها بالتقادم أو كسب أي حق عيني عليها، كما لا يجوز حيازتها أو استغلالها بأي وجه إلا في الأحوال وبالشروط المقررة قانوناً.

ويقع باطلاً كل ما يتم بالمخالفة لذلك، وفي حالة حصول تعديٍّ على هذه الأموال يكون للجهة التي يقع في اختصاصها إدارتها أو الإشراف عليها إزالة التعدي إدارياً".
وبذلك يكون المشرع قد شمل الأموال العامة بالحماية المدنية بعدة صور، أهمها:

(19) منشور في الجريدة الرسمية: العدد 6، بتاريخ 6/8/2005 .

1- عدم جواز التصرف في الأموال العامة:

لما كان المال العام المملوك للدولة مخصصاً لمنفعة عامة معينة، فإنه لا يجوز للمالك أي الدولة أو الشخص المعنوي العام أن يتصرف فيه على نحو يتعارض مع المنفعة العامة التي خصص لها المال، وعليه لا يجوز لمالك الدومين العام أن يبيعه أو أن يهبه أو يجري فيه أي تصرف يتعارض مع تخصيصه، وإذا أراد مالك المال العام أن يتصرف فيه فإنه يتعين عليه تحويل المال العام إلى مال خاص إما بالطريق الرسمي وإما بالطريق الفعلي، ثم بعد أن يتجرد المال من صفته العامة ويتحول إلى مال خاص مملوك للدولة، يمكن للإدارة أن تتصرف فيه كما تتصرف في سائر أموالها الخاصة⁽²⁰⁾، وعليه فإن قاعدة عدم التصرف في المال تشمل مختلف التصرفات المدنية طبقاً لأحكام القانون المدني؛ سواء تمثلت في البيع أو الإيجار أو الهبة أو الوصية أو غيرها.

وبناءً على ذلك فإن قاعدة عدم جواز التصرف لا تتضمن التصرفات الإدارية في المال العام طبقاً للقانون الإداري، لأنها لا تؤدي إلى تعطيل أداء وظيفة المال العام وهي تحقيق المنفعة العامة. فحكمة منع التصرف لا تتحقق في هذه التصرفات الإدارية طبقاً للقانون الإداري⁽²¹⁾.

ويترتب على ذلك أن السلطة الإدارية تملك إجراء التصرفات الإدارية - دون المدنية - المناسبة على المال العام، فلها أن تتنازل عنه بمقابل أو بدون مقابل لإحدى سلطات اللامركزية المحلية مثل المحافظات والمدن، أو المرفقية مثل الهيئات العامة، كما أن لها أن تضعه تحت يد

(20) سعاد الشرقاوي، القانون الإداري، المرجع السابق، ص 487-488.

(21) محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، المرجع السابق، ص 684.

ملتزم المرافق العامة في أحد عقود الامتياز، ولها أن تغير تخصصه من منفعة إلى أخرى، إلى غير ذلك من التصرفات الإدارية التي تختلف عن التصرفات المدنية⁽²²⁾.

وتمتد قاعدة عدم جواز التصرف في المال العام كذلك إلى ترتيب الحقوق العينية المدنية مثل حق الانتفاع، وحقوق الارتفاق⁽²³⁾؛ حيث لا يجوز ترتيب مثل هذه الحقوق عليه. خلاصة القول إنّه طبقاً لأحكام القانون لا يجوز للدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أن تتصرف في المال العام إلى الغير (سواء من الأفراد أو أحد الهيئات الخاصة) بمقابل (كالبيع والإيجار) أو بدون مقابل (كالهبة)، ويقع باطلاً كل تصرف في هذا المال على خلاف ذلك.

2- عدم جواز الحجز على الأموال العامة:

لما كانت الأموال العامة لا يجوز التصرف فيها بالبيع اختياريًا، وذلك للحفاظ على تخصيصها للنفع العام، فمن المنطقي كذلك عدم جواز بيعها جبرًا، ولذلك لا يجوز توقيع الحجز على الأموال العامة أو اتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري عليها؛ لأن الهدف النهائي من الحجز على ذات الأموال هو استيفاء حق الدائن من ثمنها بعد بيعها قهراً في حالة عدم الوفاء⁽²⁴⁾.

ومن نتائج قاعدة عدم جواز الحجز على المال العام أنه لا يجوز إتهال هذا المال بأي حقوق عينية تبعية كالرهن الرسمي أو الحيازي، فلا يمكن ترتيب هذه الحقوق على المال العام. وسبب ذلك أن هذه الحقوق العينية التبعية تتقرر للدائن لضمان الوفاء بدينه، وإذا لم يتحقق الوفاء يحق للدائن طلب البيع الجبري للمال المرهون وأخذ دينه بالأولوية على الآخرين. تلك

(22) ماجد راغب الحلوة، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 193.

(23) محمد عبد العال السناري، مبادئ ونظريات القانون الإداري "دراسة مقارنة"، القاهرة، 2004-2005، ص

173.

(24) ماجد راغب الحلوة، القانون الإداري، المرجع السابق، ص 193-194.

النتيجة الضارة وهي البيع الجبري للمال تمنع بالتالي إمكانية ترتيب حقوق عينية تبعية على المال العام⁽²⁵⁾. وإذا اتخذت إجراءات لنزع ملكية المال العام، كانت هذه الإجراءات باطلة بطلاناً مطلقاً⁽²⁶⁾.

خلاصة القول إنَّ حظر المشرع الحجز على الأموال العامة، من شأنه يؤدي إلى تعطيل الغرض المخصص من أجله المال وهو الانتفاع به، كما أن الغرض من الحجز هو التنفيذ على المال وهو ما ينتهي ببيعه جبراً عن مالكيها، وهي النتيجة التي رفضها المشرع صراحة بإقراره هذا الحظر⁽²⁷⁾.

3- عدم جواز تملك الأموال العامة بالتقادم:

إذا كانت الحماية المدنية لأموال الدولة تقتصر في الأصل على ما يتصف منها بصفة المال العام، فالمشرع قد يمد تلك الحماية أحياناً لتشمل الأموال الخاصة المملوكة للدولة أو لغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، غير أن تلك الحماية قد تقتصر على عدم جواز تملكها بالتقادم، لأنه لا يجوز للدولة - دون الأفراد - التصرف فيها⁽²⁸⁾.

ويعتبر هذا المبدأ ضمانه جوهرية لحماية المال العام ضد اعتداء الأفراد عليه بوضع اليد أملاً في كسب ملكيته بالتقادم، وبهذا يكون مبدأ عدم جواز تملك المال العام بالتقادم من أهم المبادئ التي تترتب على كون المال العام مخصصاً للنفع العام، ذلك أنه إذا كان من النادر أن

(25) محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012، ص 691.

(26) عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، حق الملكية مع شرح مفصل للأموال والأشياء، ج 8، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، بدون سنة نشر ص 151.

(27) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 389.

(28) ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 195.

يتصرف الشخص المعنوي العام في المال العام، كما لا يحتل الحجز على المال العام لأن الدولة مدين ملئ، فإنَّ أطماع المعتدين على المال العام لا يحدها شيء وهي كثيرة الحدوث (29). ومبدأ عدم اكتساب ملكية الأموال العامة بالتقادم مقرر لمصلحة الإدارة، فلا يجوز لغيرها أن يحتج به (30).

وبناءً على ما تقدم فإنَّه لا يجوز ادعاء أي فرد اكتساب ملكية الأموال العامة استناداً لوضع اليد مهما طالت مدة حيازته للمال العام، ولا تحمي دعاوى وضع اليد تملك المال العام بالتقادم (31).

وحظر تملك تلك الأموال بالتقادم يمتد ليشمل كافة ما يماثل التقادم من أسباب؛ مثل الحيازة في المنقول، والالتصاق، وذلك لاتحاد علة الحكم في سائر الحالات، وهي منع تملك المال العام جبراً عن الإدارة بوضع اليد عليه (32).

وهذا ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة (57) من القانون المدني، وكذا المادة الأولى من القانون رقم 10 لسنة 1987 بشأن أملاك الدولة العامة والخاصة.

(29) سعاد الشرقاوي، القانون الإداري، المرجع السابق، ص 488 .

(30) سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الإداري، المرجع السابق، ص 31.

(31) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 389؛ مشار لدى د. علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير المشروعة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ٢٠٠٩ م ص 171.

(32) محمد عبد العال السناري، مبادئ ونظريات القانون الإداري، المرجع السابق، ص 176 .

4- عدم جواز فرض الحراسة القضائية على المال العام:

يعد مبدأ عدم جواز فرض الحراسة القضائية على المال العام نتيجة طبيعية لما خص به المشرع المال العام من حماية قانونية تمثلت في حظر التصرف فيه أو تملكه بالتقادم أو الحجز عليه؛ حيث يترتب على جواز فرض الحراسة القضائية على المال العام تعطيل المرافق العامة واضطراب العمل بكافة مؤسسات الدولة⁽³³⁾.

ثالثاً: الحماية الجنائية للأموال العامة:

يجرم المشرع في كل الدول المعاصرة، الاعتداء العمدي على كافة الأموال؛ سواءً كانت مملوكة للدولة أو للأفراد، غير أن الأموال العامة تتمتع بحماية جنائية أكبر نظراً لتخصيصها للنفع العام، فيشدد القانون عقوبة الاعتداء عليها، ليس في حالة الاعتداء العمدي فقط، بل أحياناً في حالة الاعتداء الخطأ الناشئ عن الإهمال وعدم الحيطة، كما يضع العقوبات على مخالفة لوائح الضبط المتصلة بتنظيم استعمال الأموال العامة⁽³⁴⁾.

وتوجد النصوص المجرمة للاعتداء على الأموال العامة في قانون العقوبات القطري والعديد من القوانين الخاصة.

أما من ناحية التجريم والعقاب، فقد شمل قانون العقوبات رقم (11) لسنة 2004م⁽³⁵⁾ تجريمًا شاملاً لجميع صور الاعتداء على المال العام، بل وجميع صور الفساد المالي والإداري بصفة عامة.

(33) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص390.

(34) ماجد راغب الحلوي، القانون الإداري، المرجع السابق، ص 196-197.

(35) منشور في الجريدة الرسمية، العدد 7، بتاريخ 30/5/2004 م الموافق 11/04/1425 هـ.

وسوف نستعرض بعض الأحكام والقواعد التجريبية طبقاً للنصوص التي تطرق إليها قانون العقوبات⁽³⁶⁾؛ حيث وضع المشرع القطري العديد من النصوص التي تجرم الاعتداء على المال العام؛ سواءً كان هذا الاعتداء مباشراً أم غير مباشر، ومن قبيل ذلك ما يلي:

1. النصوص المتعلقة بجريمة الرشوة، والتي تعد من أخطر جرائم الأموال العامة⁽³⁷⁾.
 2. النصوص المتعلقة بجريمة الاختلاس بواسطة الموظف العام؛ سواء تمثل في المال، أو المستندات، أو الأوراق، أو غير ذلك مما يوجد في حيازته نظراً لاختصاصات وظيفته. باعتباره أحد أهم جرائم المال⁽³⁸⁾.
 3. النصوص المتعلقة بجريمة الإضرار العمدي بأموال ومصالح الدولة⁽³⁹⁾.
 4. النصوص المتعلقة بجريمة الإخلال بحرية أو سلامة المناقصات أو المزادات المتعلقة بالدولة بطريق الغش، أو بأي وسيلة أخرى غير مشروعة⁽⁴⁰⁾.
 5. النصوص المتعلقة بجريمة تخريب الأموال العامة المملوكة للدولة.
 6. وفيما يتعلق بجرائم استغلال الوظيفة وإساءة استعمال السلطة⁽⁴¹⁾.
- وغالبية تلك الجرائم يشترط فيها المشرع أن تقع من قبل الموظف العام. وقد أفرد المشرع في قانون العقوبات تعريفاً للموظف العام الذي لا بد أن تتوفر شروط في صفته ليعتبر مرتكباً لجريمة من جرائم الأموال العامة، في متن المادة (3) من ذلك القانون؛ حيث نصت هذه المادة على أنه:

⁽³⁶⁾ راجع من المادة 140 حتى المادة 158 عقوبات قطري.

⁽³⁷⁾ راجع المواد 140- 141- 142-143-144-147 من قانون العقوبات القطري.

⁽³⁸⁾ المادة 148- 149 من قانون العقوبات .

⁽³⁹⁾ راجع المادة 151 من قانون العقوبات .

⁽⁴⁰⁾ راجع المادة 152 من قانون العقوبات.

⁽⁴¹⁾ أفرد المشرع القطري لذات الجريمة عقوبات تناولتها المواد من (159-165) .

في تطبيق أحكام هذا القانون، يقصد بالموظف العام، القائمون بأعباء السلطة العامة، والموظفون، والعاملون في الوزارات والأجهزة الحكومية الأخرى والهيئات والمؤسسات العامة. ويعد في حكم الموظف العام:

1. المحكمون والخبراء ومدبرو التفليسة والمصفون والحراس القضائيون.
2. رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمدبرون وسائر العاملين في الجمعيات والمؤسسات الخاصة والجمعيات التعاونية والشركات، إذا كانت إحدى الوزارات أو أحد الأجهزة الحكومية الأخرى أو إحدى الهيئات أو المؤسسات العامة تساهم بنصيب فيها.
3. كل من يقوم بأداء عمل يتصل بالخدمة العامة بناءً على تكليف صادر إليه من موظف عام.

4. رؤساء وأعضاء المجالس التشريعية والبلدية، وغيرهم ممن لهم صفة نيابية عامة؛ سواء كانوا منتخبين أو معينين، ويستوي أن تكون الوظيفة أو العمل أو الخدمة دائمة أو مؤقتة، بأجر أو بغير أجر، طوعية أو جبراً.

ولا يحول انتهاء الخدمة أو زوال الصفة دون تطبيق أحكام هذا القانون، متى وقعت الجريمة أثناء الخدمة أو توفر الصفة".

ويعد المعيار الواسع الذي نهجه المشرع القطري في تعريفه للموظف العام والأموال العامة، معياراً متشدداً عن التشريعات الأخرى، مما يعكس نظرة المشرع ورغبته في حماية المال العام وإسباغ حرمة مصونة عليه.

ويتضح بذلك أن المشرع القطري جرم كافة أصناف وصور الاعتداء على الأموال العامة أو الإضرار بها، وقد تدرج المشرع في التجريم وفقاً لصلة الجمهور بالمال العام ومدى مساس

التعدي أو الأعمال المضرة بسير العمل بالمرافق العامة وبأمن وسلامة الدولة واقتصادها ومصالحها القومية.

وبالإضافة إلى نصوص قانون العقوبات فقد ورد بالعديد من التشريعات الأخرى مسألة حماية المال العام، ومنها:

أ. ما تناوله نص المادة الأولى من القانون رقم (2) لسنة 1980 بشأن الآثار⁽⁴²⁾ بالنص

على أنه: "يعتبر أثرًا أي شيء خلفته الحضارات، أو تركته الأجيال السابقة، مما يكشف عنه أو يعثر عليه؛ سواء كان ذلك عقارًا أو منقولًا يتصل بالفنون أو العلوم أو الآداب أو الأخلاق أو العقائد أو الحياة اليومية، أو الأحداث العامة، أو غيرها مما يرجع تاريخه إلى أربعين سنة أو أكثر متى كانت له قيمة فنية أو تاريخية.

ومع مراعاة حكم المادة (5) من هذا القانون، تعتبر الآثار مالا عامًا مملوكًا للدولة، ما لم

يُلبَّغ تخصيصها وفقًا لأحكام هذا القانون".

ب. ما تناولته المادة الأولى من القانون رقم 10 لسنة 1987م بشأن أملاك الدولة العامة

والخاصة بأن: "أملاك الدولة العامة هي العقارات والمنقولات التي للدولة أو للأشخاص

الاعتبارية العامة، والتي تكون مخصصة لمنفعة عامة بالفعل أو بمقتضى قانون أو

مرسوم أو قرار أميري أو قرار من مجلس الوزراء.....".

رابعًا: الحماية الإدارية للأموال العامة:

يضع القانون الإداري المبادئ الأساسية التي تحمي الأموال العامة المخصصة للمنفعة

العامة، ويقرر لها مبادئ تقرر حماية فوق العادية؛ أي حماية استثنائية حتى لا تهدر تلك المنافع

العامة المخصص لها المال العام بأنواعه ومفرداته. وقد جرت عادة الفقه في القانون العام على

تسمية هذه الحماية الاستثنائية بأنها الحماية المدنية. ويبدو التعبير غريبًا؛ إذ لا يبدو ملائمًا من

منطق القانون العام الكلام عن حماية مدنية لأموال عامة تخضع القانون الإداري. لذلك يفضل

(42) الجريدة الرسمية، العدد الثاني، بتاريخ 1/1/1980 الموافق 1400/2/13هـ.

البعض تسميتها الحماية الإدارية للمال العام، أو الحماية الاستثنائية وفقاً للقانون الإداري أو في منظور القانون الإداري (43).

وترتيباً على ما تقدم تخضع الأموال العامة لنظام قانوني مستقل يتمثل في مبادئ وأحكام القانون الإداري، وذلك لغلبة النفع العام على الأموال العامة؛ حيث لا تستطيع تحقيق الأغراض والأهداف المرجوة منها إذا أخضعها المشرع لأحكام القانون المدني كأموال الخاصة (44).

ومن وسائل الحماية الإدارية للمال العام الممنوحة للجهة الإدارية من امتيازات استثنائية

ما يلي:

- سلطة توقيع الحجز الإداري.
- حق إصدار القرار الإداري.
- حق التنفيذ المباشر دون الالتجاء إلى القضاء.
- سلطة الضبط الإداري.

(43) محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، المرجع السابق، ص 681 .
(44) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 391.

الفصل الأول

ديوان المحاسبة القطري والرقابة على المال العام

التمهيد:

لجأت غالبية دول العالم المتقدمة والنامية إلى العمل على تطوير الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة لديها في إطار مؤسسي⁽⁴⁵⁾، تلتزم الجهات الخاضعة لرقابتها بمقتضاه بالأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات السائدة.

وقد حققت الأجهزة العليا للرقابة العديد من الفوائد الجمة التي تعود بالنفع على المال العام بالمحافظة عليه، كما تمثل ضماناً مهمة لسلامة النشاط المالي والإداري؛ إذ عملت دول عديدة في العالم على ترسيخ التعاون بين أجهزتها الرقابية، وتبادل الخبرات فيما بينها، وتنمية قدرات أجهزتها الرقابية.

ويعرف البنك الدولي أجهزة الرقابة العليا بأنها: "مؤسسات قومية مسؤولة عن مراقبة الإيرادات والنفقات العامة، وتختلف في تفويضها القانوني وتقاريرها وفعاليتها من دولة إلى أخرى، نتيجة تأثرها بالنظم السياسية القائمة، ومع ذلك فإنّ هدفها الرئيس هو الرقابة على إدارة الأموال العامة والتحقق من جودة ومصداقية البيانات المالية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير الحكومية" (46).

(45) ولقد سارعت الدول إلى إيجاد مثل هذه الأجهزة تحت مسميات مختلفة.

(46) كمال بن عون، الوردي خدومة، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة "دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد الأول، 2022، ص 1380.

ولقد تطورت أهمية الرقابة المالية وبخاصة مع تطور دور الدولة؛ من (الدولة الحارسة) التي تهدف إلى المحافظة على الأمن الخارجي وحفظ الأمن الداخلي والفصل في المنازعات بين الأفراد، إلى ما يسمى (بدولة الرفاهية) التي تتداخل في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية في كافة القطاعات والميادين، وذلك لأن تدخل الدولة في جميع شؤون المواطنين يتطلب توفير أجهزة إدارية تنجز الأعمال وتؤدي الخدمات الموكلة إليها بكفاءة وفاعلية، مع خضوع هذه الأجهزة للرقابة والمحاسبة للتحقق من قيامها بعملها على أكمل وجه، ونظرًا لاتساع نطاق الأجهزة الإدارية، بهدف التحقق من إنجاز العمل الإداري بكفاية وفي أسرع وقت ممكن وبأيسر الطرق، فإنه يلزم أن تتمتع هذه الأجهزة الرقابية بأعلى معدلات الكفاءة⁽⁴⁷⁾، والرقابة المالية لها أهميتها الخاصة في الدول الديمقراطية بهدف التأكد من حسن سير الأعمال ضمن الحدود المشروعة، ومع مراعاة المسؤولية العامة وفعالية وكفاءة الإدارة المالية بشكل خاص⁽⁴⁸⁾.

ولا شك أن أهمية الرقابة المالية تنبع من أهمية المال ودوره الذي يحظى به في الحياة؛ حيث إن المال أصبح هو وسيلة الإنسان لإشباع حاجات الأفراد التي لا تنتهي، في ظل تنامي الرغبة الجامحة في تملك المزيد من المال سواء بطرق مشروعة أو بطرق غير مشروعة، علاوة على توسع الأنشطة الاقتصادية للإنسان، وانفصال الملكية عن الإدارة وازدياد أموال الدولة بالتبعية لذلك، فكانت الحاجة إلى المحافظة على تلك الأموال من المخاطر التي تتهددها بسبب

(47) إحسان محمد إبراهيم مرسي، أهمية الرقابة المالية، نادي التجارة، العدد 64، مايو 2012، ص 37.
(48) نائل عبد الحافظ العواملة، الرقابة المالية العامة: مدخل نظامي مقارن، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز - معهد الاقتصاد الإسلامي مجلد 2، 1990، ص 45.

سوء الإدارة وسوء الاستخدام، وقد تصل إلى الاعتداء المباشر بالاستيلاء عليها، ولن يتأتى ذلك إلا بتفعيل الرقابة المالية (49).

ولقد وصف القانون رقم (11) لسنة 2016 - بشأن ديوان المحاسبة القطري - ذلك الديوان بأنه هيئة مستقلة، ذات شخصية اعتبارية عامة، تتبع أمير البلاد، وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة وأموال المؤسسات العامة الأخرى وغيرهم من الأشخاص المنصوص عليهم في القانون.

ويقتضي بيان دور ديوان المحاسبة القطري في الرقابة على المال العام تقسيم هذا

الفصل إلى مبحثين على الوجه التالي:

المبحث الأول: الاختصاص الرقابي لديوان المحاسبة القطري.

المبحث الثاني: طبيعة الرقابة على المال العام واتجاهاتها.

(49) إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسبل تطويرها "دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2017، ص 72.

المبحث الأول

الاختصاص الرقابي لديوان المحاسبة القطري

تعتبر الرقابة المالية نشاطاً له أهميته لاعتماد الدول والحكومات عليه في ضبط المسائل المالية، والعمل على السيطرة على المال العام لئتم صرفه وتحصيله بصورة صحيحة تضمن حمايته وصونه (50).

وبخاصة أن الرقابة هي وسيلة من شأنها أن تساهم في التعرف على مدى كفاءة الإدارة في إنجاز أهدافها ومقدار النفقات والمجهودات التي بذلت لتحقيق الأهداف المرسومة، فالرقابة إحدى الوظائف الخمس الأساسية في العملية الإدارية، كما تعد إحدى حلقات العملية الإدارية المهمة، وهي ليست نشاطاً مستقلاً، بل هي نشاط متداخل مع جميع عمليات الأنشطة الإدارية الأخرى (51).

وتعتبر الرقابة المالية ركناً من أركان التنظيم والتخطيط في الدولة الحديثة، ولا يقف دورها على مجرد المراجعة المستندية، والانتقادية للمستندات والحسابات، بل يمتد ليشمل تقييم الأداء والتحليل المالي واتخاذ ما قد يلزم من إجراءات تصحيحية، ولكن هذه الرقابة ليست وليدة نظم الدولة الحديثة (52).

(50) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، رسالة

ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2016، ص 11.

(51) تامر ملح المطيري، فلسفة الفكر الإداري والتنظيمي، دار اللواء للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، سنة 1410هـ-1999، ص 211.

(52) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 11 .

وفي الوقت الحالي تمثل الرقابة مرحلة مهمة من مراحل العمل الإداري، وذلك فضلاً عن كونها وسيلة للتحقق من إنجاز هذا العمل بكفاءة وفي أسرع وقت ممكن وبأقل نفقة ممكنة، طبقاً لأحكام القانون (53).

ويعد ديوان المحاسبة القطري جهاز رقابي مستقل، له شخصية معنوية، يتبع الأمير مباشرة، وله موازنة تلحق بموازنة الديوان الأميري (54).

وتشكل الوظيفة الرقابية المخولة لدى ديوان المحاسبة القطري أبرز وأهم وظائفه المنصوص عليها في القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة (55).

وفيما يلي نقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، نتكلم في الأول عن مفهوم الرقابة، وفي المطلب الثاني عن الأساس القانوني لرقابة ديوان المحاسبة، أما المطلب الثالث فنتكلم فيه عن الاختصاصات الرقابية لديوان المحاسبة المتصلة بالمال العام.

المطلب الأول

مفهوم الرقابة

أولاً: مفهوم الرقابة في عمومها:

يعد مفهوم الرقابة من المفاهيم التي تمتاز بالاتساع، كما أنها متداخلة، وتتعدد أهدافها وأنواعها، حسب أسلوب ممارسة الرقابة. وبالرغم من اختلاف الفقهاء حول مفهوم الرقابة، إلا أنهم

(53) أنور رسلان، القضاء الإداري "مبدأ المشروعية - الرقابة القضائية"، مطبعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، بدون سنة نشر، ص 168.

(54) المادة الثانية من قانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة، منشور في الجريدة الرسمية، العدد 12، تاريخ 11/17/2016م الموافق 1438/02/17 هـ.

(55) وتتعدد صور الرقابة المنصوص عليها في قانون ديوان المحاسبة القطري من حيث مجالها إلى الرقابة المالية، والرقابة على الالتزام، والرقابة على الأداء، والرقابة على تكنولوجيا المعلومات، والرقابة على المشاريع، والرقابة على المناقصات والعقود المالية.

اتفقوا على ضرورة وجود الرقابة، وعليه فإنّ أي نظام إداري أو مالي لا تتوافر فيه رقابة فاعلة ومنتظمة يعتبر نظامًا ناقصًا يفتقر إلى مقومات وجوده (56).

وتعرف الرقابة اصطلاحًا بأنها مجموعة من التدابير الموضوعية للتحقق من مطابقة التنفيذ العملي للخطة الموضوعية، مع دراسة مسببات الانحراف بغرض مساءلة المتسبب أو علاج نقاط الضعف، والعمل على الحيلولة دون تكرار الخطأ؛ فهي بمثابة إشراف ومراجعته وفحص تجريه السلطة لتتعرف على كيفية سير العمل داخل تلك المؤسسات، ولتتأكد من حسن توظيف المال العام فيما أعد له، مع التأكد من حسن توظيف المال فيما أعد لتحقيق أهدافه بكفاءة، ويجب أن تجرى الرقابة بمعزل عن هوى القائم عليها وعن تدخلات الغير (57).

وبصفة عامة يراد بمفهوم الرقابة الوسيلة التي يمكن عن طريقها التأكد من أن سير العمل يتم في الإطار الصحيح، كما أنه بواسطتها يمكن تحديد المسؤولية عن التقصير في الإنجاز، وكشف الانحرافات الناتجة عن الخروج على القواعد المقررة للأداء، وأخذًا بما قد يكون ضروريًا أو مناسبًا من إجراءات الردع والتصحيح (58).

والاتجاه التقليدي ينظر للرقابة على أنها عملية تفتيش وتخويف للأشخاص؛ لذا يستخدم في تعريفها ألفاظًا أو كلمات معينة مثل القوة Power أو السلطة Authority، فالمدبر يستخدم

(56) ماجد محمد سليم أبو هدف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2006م، 1427هـ، ص 36 .

(57) خالد حمدان سعيد العميري، دور أجهزة الرقابة الإدارية في مقاومة الفساد الإداري "دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2021، ص 19؛ مشار لدى د. صالح بن راشد بن علي المعمري، إستراتيجية مكافحة الفساد الإداري في القطاع العام، دراسة مقارنة، مؤسسة الانتشار العربي، بيروت، 2013، ص 160.

(58) ناصف عبد الخالق، الرقابة المالية في دولة الكويت دراسة تقييمية، معهد الإدارة العامة، الكويت، ص 12، العدد 43، جمادى الثاني، ديسمبر 1990، ص 359-360.

سلطته وقوته ونفوذه في إجبار الأشخاص على تنفيذ الأوامر ومحاسبتهم عندما يخطئون، والفرد في هذه الحالة يقوم بالأداء تخوفاً من العقاب وليس رغبة في الأداء أساساً (59)، أما الفكر الحديث فلا ينظر للرقابة هذه النظرة الضيقة، وإنما ينظر إليها على أنها أداة فعالة لتحقيق الكفاءة والنهوض بمستوى أداء العمل وتصويب الأخطاء وردع الفساد وغير ذلك من الأهداف السامية للرقابة، والتي تبتغي كلها غاية واحدة هي تحقيق أعلى معدلات الإنتاج.

في حين يعبر عن الرقابة من جانبها الوظيفي بتركيزها على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، فهو يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توافرها لإمكان تحقيق الرقابة، ويتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها (60).

وتعرف الرقابة من الجانب التطبيقي بأنها مجموعة الإجراءات والأساليب الهادفة إلى التحقق من سلامة شيء ما، بموجب معايير وأسس وقواعد مناسبة ومقبولة من جميع ذوي العلاقة بذلك الشيء، والذي يقصد من ورائه تقديم خدمة أو سلعة أو مشروع أو تحقيق ربح أو تطوير مجتمع أو نشر وعي في جميع ومختلف الاختصاصات والمهن، وتستخدم مسميات أخرى كثيرة لهذا المفهوم؛ كالتدقيق، المراجعة، التقييم، الفحص والمتابعة وغيرها (61).

(59) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة "دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2008، ص 31؛ مشار لدى د. حمدي عبد اللطيف مهرا، الجوانب النظرية والتطبيقية للأساليب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، القاهرة، دار الجامعات المصرية، بدون سنة نشر، ص 51-53.

(60) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 13؛ مشار لدى د. عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مكتبة الأنجلو مصرية، ص 88 .

(61) خالد مكصد نايف الجريان، تقويم وتطوير الأداء الرقابي للجنة النزاهة والمالية في ضوء إستراتيجية السلطة التشريعية العراقية، رسالة ماجستير، كلية إدارة الأعمال قسم محاسبة، جامعة الجنان، طرابلس - لبنان، 2013م-1434هـ، ص 17؛ مشار لدى جاسم محمد خلف الحديثي، رقابة وتقييم الأداء الحكومي، الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 ص 30 .

والرقابة استنادًا إلى أهدافها عبارة عن مجموعة من عمليات التفتيش والفحص والمراجعة، ويقصد منها الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية العامة يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله، وكذا اقتراح الحلول المناسبة التي تقضي على الأسباب التي تعوق هذا الغرض وتحديد المسؤولية في حالة الخطأ والتلاعب وإحالته إلى السلطة المختصة (62).

وقد لحق الرقابة تطور في مفهومها، فلم تعد الرقابة الحديثة رقابة سلبية قائمة على تصيد الأخطاء والمحاسبة عليها والتفسير السلبي للجهود، بل أصبحت الرقابة حاليًا في الجهد الإيجابي البناء القائم على حسن متابعة الأعمال والنشاطات وتيسير سبل إنجازها بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفعالية (63).

ويتضح مما سبق أنه على الرغم من اختلاف التعريفات التي تناولها الفقه القانوني، بيد أنها ذات مضمون واحد تؤدي المفهوم نفسه، وعليه تدور تلك التعريفات حول العديد من العناصر المشتركة، أهمها ما يلي:

- الرقابة جزء لا ينفصل ولا يستقل عن باقي الوظائف الإدارية، فعن طريق تلك الرقابة تتكامل العملية الإدارية.
- الرقابة تهدف إلى تحقيق وظائف إدارية بأن العمل في المؤسسة يسير بدقة نحو تحقيق أهدافه المحددة.

(62) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 405.

(63) تامر ملوح المطيري، فلسفة الفكر الإداري والتنظيمي، المرجع السابق، ص 211-212.

- الرقابة تهدف إلى التحقق من صحة البيانات المالية، وحسن استغلال الموارد المادية والعينية المتاحة بصورة مثالية، والحد من الإسراف غير المبرر، وإن تلك الموارد تم استغلالها وفق أحكام القانون واللوائح.
- الرقابة تساهم في المحافظة على المال العام، ومواجهة الانحرافات السلبية إن وجدت.

وعلى ضوء ما تقدم ذكره يتضح الدور المهم للرقابة المالية كونها من المفاهيم التي تنشأ وترتبط برابطة وثيقة بمفهوم الإدارة العامة، وذلك لأن إدارة الأموال العامة تتطلب الثقة وتمثل نوعاً من المسؤولية. والرقابة المالية ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها، وإنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة (64).

ثانياً: مفهوم الرقابة المالية:

تعرف الرقابة المالية بأنها الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها (65).
كما تعرف بأنها: "عملية تقييم وتقويم للأداء لكافة المراحل في التخطيط والتنفيذ والنتائج"، بمعنى أنها تهتم بعملية تقييم الأداء في كافة المجالات وفي كافة المراحل، وتحديد كافة الانحرافات والأخطاء من خلال عملية التقييم، ابتداءً من مرحلة وضع الخطة اللازمة لتحقيق الأهداف المرسومة، مروراً بعملية التنفيذ وما تتعرض له من انحرافات، وانتهاءً بالنتائج، ثم تتبعها

(64) رامي أحمد فروانة، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، 1432هـ-2011م، ص53.

(65) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 11.

عملية تقويم لكل هذه الانحرافات والأخطاء، وفي كل مرحلة، كي تكون الخطط الموضوعية سليمة قدر الإمكان، ثم اختيار الكوادر الكفؤة لتنفيذ هذه الخطط بشكل صحيح، للوصول إلى نتائج تكون مطابقة لما هو مخطط له (66).

وذهب اتجاه إلى تعريف الرقابة المالية بأنها: "مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من سلامة التصرفات المالية والمحافظة على المال العام، والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات الصادرة، وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقديم التوصيات اللازمة لعلاجها (67).

ويُنَاط بديوان المحاسبة القطري المسائل المتعلقة بالرقابة على المال العام؛ من حيث فاعليته وإنتاجيته، وتلك المراقبة تتضمن العديد من الجهات الإدارية التي تناولها القانون بالتحديد، ومدى تحقيقها للأهداف والغايات، من خلال تأكيد أن استخدام الأموال العامة في المشاريع والاستخدامات التي خصصت لها، وكذا المداخل والمحاصيل قد تمت وفقاً للقوانين والأنظمة المالية القانونية المعدة لذات الغرض، واعتبار الرقابة المالية عملاً مستمراً طبيعياً لأجل حماية المال العام.

ومن هنا تعد الرقابة المالية هي العنصر الأهم والأخطر في معادلة توازن السلطة ومواجهة الاستبداد والفساد (68).

(66) خالد مكصد نايف الجريان، تقويم وتطوير الأداء الرقابي، المرجع السابق، ص 19.

(67) رامي أحمد فروانة، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، المرجع السابق، ص 70.

(68) إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية، المرجع السابق، ص 73.

المطلب الثاني

الأساس القانوني لرقابة ديوان المحاسبة

نصت المادة 55 من الدستور القطري لسنة 2004⁽⁶⁹⁾ على أن: "للأموال العامة حرمة، وحمايتها واجب على الجميع، وفقاً للقانون".

وعلى ذلك فإنه بمقتضى النص الدستوري الصريح، فقد احتلت الأموال العامة أهمية كبرى لدى المشرع الدستوري، وقرر بأن لها حرمتها، لا يجوز الاعتداء عليها، ويتعين حمايتها ورعايتها وفقاً لأحكام القانون، ويدخل أعمال المراقبة المالية في ذات الإطار.

وكان يتعين على المشرع الدستوري أن ينص صراحة على ديوان المحاسبة القطري بنصوص دستورية صريحة؛ بالنظر للأهمية التي يحتلها ذلك الديوان ودوره الرقابي تجاه الأموال العامة، وسلطاته الممتدة لدى العديد من الأشخاص الاعتبارية⁽⁷⁰⁾.

وعلى الصعيد التشريعي تناول القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري، العديد من الأحكام والقواعد المتعلقة بديوان المحاسبة القطري؛ حيث تضمن الباب الأول من القانون تعاريف⁽⁷¹⁾ بعض المصطلحات، في حين تناول الباب الثاني: ديوان المحاسبة وأهدافه⁽⁷²⁾، أما الفصل الأول من الباب الثالث فيتناول الجهات الخاضعة لرقابة

(69) منشور في الجريدة الرسمية: العدد 6، بتاريخ 6/8/2005.

(70) وهذا ما فعله المشرع المصري الدستوري؛ حيث نص الدستور المصري الحالي الصادر عام 2014 صراحة على وجود الجهاز المركزي للحاسبات ودوره الرقابي.

(71) المادة (1) من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري.

(72) راجع المواد من (2-3) من القانون سالف الذكر.

الديوان⁽⁷³⁾، في حين استعرض الفصل الثاني من الباب سالف الذكر أنواع الرقابة التي يباشرها الديوان وكيفية ممارستها⁽⁷⁴⁾، أما الفصل الثالث فيتناول تقارير المراجعة⁽⁷⁵⁾.

وبالنسبة للباب الرابع من القانون فهو يتناول الأحكام المتعلقة بالمخالفات المالية والمساءلة التأديبية، وذلك الباب بدوره ينقسم إلى ثلاثة فصول تناول الفصل الأول المخالفات المالية⁽⁷⁶⁾، في حين تطرق الفصل الثاني إلى التحقيق في المخالفات المالية⁽⁷⁷⁾، أما الفصل الثالث فتناول إجراءات التأديب⁽⁷⁸⁾، أما الباب الخامس فيتناول تشكيل الديوان ونظام موظفيه⁽⁷⁹⁾، ويتناول الباب السادس موازنة الديوان وحساباته⁽⁸⁰⁾، وأخيرًا يتناول الباب السابع العديد من الأحكام الختامية⁽⁸¹⁾.

كما يدخل في إطار الأساس التشريعي قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (109) لسنة 2011 بإصدار لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة⁽⁸²⁾؛ حيث يتم تطبيق ذات القرار فيما لم يرد بشأنه نص خاص في اللائحة المرفقة، وتسري على موظفي ديوان المحاسبة أحكام قانون إدارة الموارد البشرية المشار إليه⁽⁸³⁾، ويتناول ذلك القرار العديد من المسائل الوظيفية⁽⁸⁴⁾.

⁽⁷³⁾ راجع المواد من (4-5) من القانون سالف الذكر.

⁽⁷⁴⁾ راجع المواد من (6-22) من القانون سالف الذكر.

⁽⁷⁵⁾ راجع المواد من (23-29) من القانون سالف الذكر.

⁽⁷⁶⁾ راجع المواد من (30-32) من القانون سالف الذكر.

⁽⁷⁷⁾ راجع المواد من (33-37) من القانون سالف الذكر.

⁽⁷⁸⁾ راجع المواد من (38-40) من القانون سالف الذكر.

⁽⁷⁹⁾ راجع المواد من (41-64) من القانون سالف الذكر.

⁽⁸⁰⁾ راجع المواد من (65-66) من القانون سالف الذكر.

⁽⁸¹⁾ راجع المواد من (67-69) من القانون سالف الذكر.

⁽⁸²⁾ منشور في الجريدة الرسمية بتاريخ 14/4/2011 الموافق 11/5/1432هـ.

⁽⁸³⁾ المادة (2) من قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (109) لسنة 2010 بإصدار لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة.

ونخلص مما تقدم إلى أن الأساس التشريعي لرقابة ديوان المحاسبة القطري - أيًا كان نوع هذه الرقابة- يتمثل في نصوص القانون رقم 11 لسنة 2016 الصادر بتنظيم واختصاصات الديوان المذكور، وكذا قرار رئيس ديوان المحاسبة القطري رقم 109 لسنة 2011 بإصدار لائحة شؤون موظفي الديوان.

ونحن من جانبنا لازلنا يحدونا الأمل في أن يرتفع الأساس التشريعي لرقابة ديوان المحاسبة القطري إلى المستوى الدستوري، وذلك بالنص على وجود وعمل ودور هذا الديوان في صلب الدستور القطري، وذلك على غرار ما فعله المشرع الدستوري المصري؛ حيث تنص المادة (219) من الدستور المصري الحالي على أن: (يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات الرقابة على أموال الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الأخرى التي يحددها القانون، ومراقبة تنفيذ الموازنة).

المطلب الثالث

الاختصاصات الرقابية المتصلة بالمال العام لديوان المحاسبة القطري

إن تحقيق الرقابة المالية الأهداف المرجوة منها يرتبط بوجود أجهزة رقابية قادرة على القيام بأعمالها، على أن تكون هذه الأجهزة لها استقلاليتها حتى تستطيع أن تقوم بمراقبة أعمالها، ثم

(84) يتناول ذات القرار تخطيط وتنظيم الموارد البشرية المواد من (2-7) من القرار، وكذلك المسائل المتعلقة بالتعيين المواد من (8-17)، وأيضًا الرواتب والعلاوات والبدلات والمزايا الوظيفية الأخرى المواد من (18-50) من القرار، وكذلك التدريب والتطوير تناولته المواد من (51-71) من القرار، أما الترقيات فتناولتها المواد من (72-75) من ذات القرار، في حين النقل والندب والإعارة تضمنته المواد من (76-87)، أما الإجازات فتناولته المواد من (88-118)، في حين الواجبات الوظيفية والأعمال المحظورة والمسائلة التأديبية تضمنته المواد من (119-153)، أما السلامة والصحة المهنية فتناولته المواد من (154-156)، أما انتهاء الخدمة فقد تناولته المواد من (157-166)، في حين مكافأة نهاية الخدمة تضمنته المواد من (167-168)، والأحكام عامة نصت عليها المواد من (169-174).

يتعين أن لا تتبع الجهات التي تباشر رقابتها عليها ولا تخضع لها بأي شكل من الأشكال. ويجب أن يتوافر في أعضائها شروط معينة، فيكونون من ذوي الكفايات الممتازة (85).

وفي ذات السياق يتعاضد دور ديوان المحاسبة القطري؛ حيث يشمل بالإضافة إلى الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني العديد من الاختصاصات الرقابية الأخرى، وسوف نستعرض السلطات الرقابية المتصلة بالمال العام المخولة لديوان المحاسبة القطري، ثم نتناول الجهات التي يتولى ديوان المحاسبة القطري مراقبتها، وذلك على الوجه التالي:

أولاً- السلطات الرقابية المالية المخولة لدى ديوان المحاسبة:

تتعدد السلطات الرقابية المالية المخولة لدى ديوان المحاسبة القطري؛ حيث نص القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري في المادة السابعة منه على السلطات المخولة لدى الديوان في مجال الرقابة المالية ورقابة الالتزام، وفحص وتدقيق ومراجعة الحسابات والأعمال المالية للجهات الخاضعة لرقابته.

وتتعدد الأساليب التي يتبعها الديوان لرقابته المالية، والتي يعبر عنها بأنها هي تلك الإجراءات المتعلقة بتنفيذ الرقابة، وتتمثل في العديد من الأطر المنهجية والأدلة الإجرائية التي يعتمد عليها موظفو الرقابة المالية، والتي تحدد خطوات الرقابة للقيام وتسهيل القيام بإجراءات العمل الرقابي، من خلال اتباع أساليب متنوعة في الرقابة من حيث أسلوب الرقابة المسبقة وأثناء التنفيذ، بالإضافة إلى أسلوب الرقابة اللاحقة والمفاجئة (86).

وتتمثل السلطات والصلاحيات الرقابية المالية المخولة لديوان المحاسبة فيما يلي:

(85) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 20.

(86) يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، مجلد 1، العدد 4، يوليو 2020، ص 228.

(أ) فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات والأعمال المالية للجهات الخاضعة لرقابته:

تتمثل تلك الوسيلة في وضع النظم والقواعد المالية التي تلتزم بها الجهة محل المراقبة، والتي يعتبر الخروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة وهذه الوسيلة للرقابة غير كافية، وذلك لأن اتباع النظم والقواعد المالية لا يضمن بالضرورة سلامة الأداء، بمعنى أن يكون التصرف المالي صحيحاً من الناحية الشكلية، ولكنه غير صحيح من الناحية الموضوعية، كذلك لا يعني سلامة الإنفاق بالضرورة تحقيق النتائج المستهدفة، لذلك فإنَّ الأمر يتطلب لإجراء الرقابة بأسلوب سليم أن يلازم هذه الرقابة رقابة تقييم الأداء⁽⁸⁷⁾.

وخاصة أنَّ التدقيق الجيد هو الذي يستند إلى أفضل الممارسات لنظم إدارة جودة التدقيق في أجهزة الرقابة العليا، المتمثلة في السياسات والممارسات والأدلة المتعلقة بعمليات إدارة ضبط جودة التدقيق، التي تساهم في تطوير أعمال التدقيق والرقابة وتكفل إنتاج تقارير ذات جودة عالية⁽⁸⁸⁾.

وبناءً عليه، استعرض القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري في المادة السابعة السلطات المخولة لدى الديوان في مجال الرقابة المالية ورقابة الالتزام، فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات والأعمال المالية للجهات الخاضعة لرقابته، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بما يلي:

(87) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 20.

(88) منير زكي دقلمسة، إدارة جودة التدقيق كمدخل لتحسين وتطوير الأداء الرقابي في أجهزة الرقابة العليا، مجلة الرقابة المالية، العدد ٧١، كانون الأول (ديسمبر) ٢٠١٧، ص 14.

International Standard on Quality Control (ISQC) 1 “Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements”, p 37-57.

1. الإيرادات، والنفقات، وأعمال الشراء والتوريد والبيع وتكاليفها، والمصروفات، وأعمال الاستثمار، والإقراض والاقتراض والسلف والتأمينات وحسابات هذه البنود، وما يتعلق بها من عقود واتفاقيات وسجلات وقيود ومستندات، والتحقق من أنها تمت في جميع مراحلها بصورة صحيحة، ووفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة والموازنات المعتمدة لها والقرارات الصادرة بهذا الشأن والقواعد المالية والمحاسبية التي تنظمها.
2. الحسابات الختامية والمراكز المالية والقوائم المالية للدولة، وللجهات الخاضعة لرقابة الديوان، والتحقق من أنها تمثل المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة صحيحة، ومن إعدادها وفقاً للقواعد والأصول المحاسبية المعمول بها.
3. الحسابات النظامية والتعهدات للغير، بما فيها الضمانات والاعتمادات المستندية، والتحقق من صحتها.
4. مشروعات البنية التحتية والإنشائية والصناعية، والتحقق من تنفيذها وفقاً لأحكام وشروط الاتفاقيات الخاصة بها، وفي حدود المخصصات المرصودة لها.
5. مشروعات المناقصات والمزايدات التي تنوي الجهات الخاضعة لرقابة الديوان طرحها، ومشروعات العقود والاتفاقات التي تزمع إبرامها أو تجديدها، إذا بلغت القيمة التقديرية للمناقصة أو المزايدة أو قيمة العقد أو الاتفاق أو قيمة التجديد التلقائي السنوية لعقود التوريد الدورية وعقود الإيجار خمسة ملايين ريال فأكثر، أيًا كانت الطريقة التي يتم اختيارها في التعاقد.
6. أعمال خصخصة المرافق والمنشآت التابعة للجهات الخاضعة لرقابة الديوان، والتحقق من سلامة إجراءاتها في جميع مراحلها.

7. عمليات حل أو دمج أو فصل أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، والتحقق من صحة المراكز المالية لها، ومن أن هذه العمليات قد تمت بصورة صحيحة ووفقاً للقوانين والأنظمة ذات الصلة.

8. خطط الإنقاذ المالي الحكومية لمختلف الجهات، والتحقق من مشروعيتها، ومن تنفيذها بصورة صحيحة في جميع مراحلها، ووفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية والقرارات الصادرة بشأنها.

9. نظم الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر وتضارب المصالح، والتحقق من مدى كفايتها وفعاليتها، ومدى الالتزام بها، وتقديم التوصيات اللازمة بشأنها.

10. أحكام القوانين واللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية، والتحقق من كفايتها وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح سبل ووسائل معالجتها.

11. الكشف عن الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، والبحث في أسبابها والقصور في تطبيق أنظمة الرقابة المالية الداخلية الذي أدى إلى وقوعها، واقتراح وسائل علاجها.

وتسعى تلك الرقابة إلى تحقيق العديد من الأهداف، منها التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطط الموضوعة، والتحقق من أن الموارد حصلت كما هو مقرر لها، وأنها استخدمت أفضل استخدام⁽⁸⁹⁾.

ويتضح مما تقدم أن ديوان المحاسبة القطري تُناط به مهمة الرقابة المالية عن طريق العديد من الآليات، والتي تتمثل في: (أ) عمليات فحص الحسابات (ب) عمليات تدقيق

(89) ماجد محمد سليم أبو هدف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، المرجع السابق، ص

الحسابات (ج) التحقق من صحة المراكز المالية للجهات (د) الكشف عن المخالفات المالية (هـ) مراجعة الحسابات والأعمال المالية.

الخلاصة هي أنّ ديوان المحاسبة يمارس رقابته مستنداً في ذلك على ما قرره الأحكام القانونية المنظمة لذلك.

(ب) التفتيش والتحري:

التفتيش هو معرفة مدى سلامة الأعمال الإدارية شكلاً وموضوعاً، وذلك بحسب الخطة أو البرنامج الموضوع، ويتم إعداد وتفرغ النتائج والمرئيات في تقارير ونماذج متابعة تعد خصيصاً لهذا الغرض، علماً بأنّ عملية التفتيش تتطلب الانتقال إلى موقع العمل، وذلك للاطلاع على السجلات والدفاتر والوثائق وغيرها من المستندات الرسمية التي تساعد على التعرف على مجريات العمل بصورة حقيقية⁽⁹⁰⁾.

ووسيلة التفتيش لها أهميتها من أجل تسهيل الرقابة المالية المخولة لدى ديوان المحاسبة القطري، وعليه فإنّه يحق للديوان طبقاً للمادة (19) من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري ما يلي:

1. أن يقوم بالاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة واللجان

الرقابية والإشرافية والتنفيذية، وتقارير مراقبي الحسابات والتدقيق الداخلي بالجهات الخاضعة لرقابته، والحصول على نسخة من تلك المحاضر والتقارير.

2. الاطلاع على أي مستندات أو أوراق أو سجلات أو ملفات يرى أنها لازمة لأغراض

المراجعة، وله أن يحصل على نسخة مما يراه من مستندات أو وثائق أو أوراق أخرى،

وأن يطلب من الجهة المعنية التحفظ عليها أو تحريزها إذا كانت هناك ضرورة لذلك.

⁽⁹⁰⁾ تامر ملوح المطيري، فلسفة الفكر الإداري والتنظيمي، المرجع السابق، ص 219-220.

3. أن يطلب أي بيانات أو معلومات أو إيضاحات يرى أنها لازمة لمباشرة مهامه.

4. الاتصال المباشر بأي وحدة إدارية في الجهات الخاضعة لرقابته، ومراسلتها.

5. إجراء الرقابة المفاجئة على أعمال هذه الوحدة، وذلك كله بمراعاة ما ورد في الفقرة الثانية

من البند (1) من المادة (4) من هذا القانون.

بما يعني أنه يتم استثناء كل من وزارتي الدفاع والداخلية والجهات العسكرية والأمنية

الأخرى من عملية الفحص ومراجعة الحسابات؛ لما يقع في نطاق السرية العسكرية وما تتطلبه

دواعي أمنها، وفقاً لما تحدده القيادة الأعلى فيها.

وقد تتعدد صور التفتيش؛ فهناك التفتيش الدوري محدد الزمان والمكان، أما التفتيش

الفجائي فهو غير محدد الزمان والمكان (زيارات تفقدية مفاجئة)⁽⁹¹⁾، وهناك التفتيش المباشر

(رقابة إشرافية)، والتفتيش الآلي أو الفني (ويكون باستخدام وسائل التقنية الحديثة في ضبط

نشاطات العمل وتحركات العاملين)⁽⁹²⁾.

(ج) حضور اجتماعات لجان المناقصات والمزايدات:

يقع على عاتق ديوان المحاسبة القطري حضور اجتماعات لجان المناقصات والمزايدات،

وهو ما تؤكد في نص المادة 7/فقرة 12 من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان

المحاسبة القطري: "حضور اجتماعات لجان المناقصات والمزايدات التي يشارك الديوان فيها".

كما نصت المادة (12) من القانون سالف البيان على أنه: "يكلف الرئيس من يراه من

موظفي الديوان من ذوي الكفاءة والخبرة المناسبة، لحضور اجتماعات لجان المناقصات

(91) ويعبر أسلوب التفتيش المفاجئ على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها.

(92) تامر ملوح المطيري، فلسفة الفكر الإداري والتنظيمي، المرجع السابق، ص 219-220.

والمزايدات التي يشارك فيها الديوان، للثبوت من أن جميع الإجراءات الواجب اتباعها وفقاً للقواعد المالية والقانونية المقررة قد روعيت، ولتنبيه اللجان إلى ما قد يقع بالمخالفة لهذه القواعد.

ولموظف الديوان الحق في الحصول على نسخة من مستندات الموضوعات المعروضة في الاجتماع قبل اجتماع اللجنة بوقتٍ كافٍ، وتوجيه أي سؤال أو استفسار للجنة حول أي من الموضوعات التي يتم تناولها بالاجتماع، وإبداء رأيه وملاحظاته أثناء الاجتماع، والتوقيع على محاضر اجتماعات اللجنة، والحصول على نسخة منها ومن أي مستندات أخرى يتم تحريرها خلال الاجتماع".

(د) مراجعة القوائم المالية للجهات الخاضعة لمراقبته:

بجانب التفتيش تقوم وسيلة المراجعة بواسطة أفراد أو أجهزة لم تشترك في العمليات التنفيذية، وقد تتم المراجعة قبل إتمام التصرفات المالية؛ كالرقابة قبل الصرف، وقد تتم المراجعة والتفتيش بعد انتهاء التصرفات، ويشترط وجود المستندات والبيانات الكافية وبالشكل المطلوب؛ حيث يمكن مراجعتها وتحليلها للتعرف على سير العمل داخل الوحدة، وتحديد الانحرافات إن وجدت، والتأكد من سلامة النتائج التي توصلت إليها الوحدة⁽⁹³⁾.

وبناءً عليه، فقد نصت المادة 20 من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري على أنه: "لليوان في سبيل مراجعة القوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته، الاطلاع على أوراق عمل مراقبي حسابات تلك الجهات ومناقشتهم بشأنها، وعلى تلك الجهات تضمين ذلك في خطابات واتفاقيات تكليفهم بأعمال التدقيق. ولا يخل تعيين تلك الجهات لمراقبي الحسابات برقابة الديوان على أي منها.

(93) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 20.

(هـ) استعانة الديوان بغيره من الخبراء والرقابيين والاستشاريين:

استعرض المشرع في المادة (22) بعض الآليات التي قد يستعين بها الديوان في سبيل إنجاز أعماله الرقابية، فله أن يستعين بمن يرى من الخبراء والرقابيين والاستشاريين من أي جهة، وذلك وفقاً للضوابط التي يصدر بتحديددها قرار من الرئيس.

تعقيب الباحثة

* يتحدد الدور الرقابي لديوان المحاسبة القطري في مهام واختصاصات متعددة تتمثل في: التفتيش والتحري والتدقيق والفحص والمراجعة، علاوة على مراقبة الديوان تجاه مشروع المناقصة أو المزايدة ومشروع العقد أو الاتفاق، أو استعانة الديوان بغيره من الخبراء والاستشاريين. والمراقبة ذاتها قد يباشرها موظفو الديوان سواء في مقر الديوان أو في مقر الأجهزة الحكومية والهيئات التي تقع في نطاق اختصاصاته الرقابية.

ثانياً- الجهات التي يتولى ديوان المحاسبة القطري مراقبتها:

أ. وزارة المالية:

نصت المادة الثامنة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري على أنه: "على وزارة المالية أن توافي الديوان بنسخة من الحساب الختامي للدولة خلال مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية.

ويقوم الديوان بفحص ومراجعة هذا الحساب، ويضع عنه تقريراً سنوياً يبين فيه ملاحظاته، ويضمنه ما قد يكون من خلاف بينه وبين الجهات التي شملتها رقابته، ويرفع الرئيس التقرير إلى الأمير، ويرسل نسخة منه إلى وزير المالية، وذلك خلال الثلاثة أشهر التالية لتاريخ تسلم الديوان نسخة الحساب الختامي".

ب. الجهات المحددة بموجب نصوص القانون:

يظطلع ديوان المحاسبة القطري بموجب المادة الرابعة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري بالعديد من المهام المتعلقة بالرقابة المالية تجاه العديد من الجهات الحكومية التي يتولى الديوان رقابتها، وهي تتمثل في الجهات الآتية:

1. الوزارات والأجهزة الحكومية الأخرى والهيئات والمؤسسات العامة، والجهات التي تختص

بإدارة مال عام أو تمويل موازنتها من الدولة، أيًا كان نوع الموازنة التي تمويل منها.

ويستثنى من فحص ومراجعة حسابات وزارتي الدفاع والداخلية والجهات العسكرية والأمنية

الأخرى، ما يقع في نطاق السرية العسكرية وما تتطلبه دواعي أمنها، وفقًا لما تحدده القيادة الأعلى فيها.

2. الشركات والمنشآت المملوكة بالكامل للدولة أو لأحد الأشخاص المعنوية العامة، أو تلك

التي تساهم فيها الدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة بحصة لا تقل عن 51% من رأسمالها.

3. الشركات والمنشآت الخاصة، التي تضمن لها الدولة حدًا أدنى من الربح، أو تقدم لها

إعانات مالية، أو تلك المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة للدولة، أو الممنوحة امتيازًا لاستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية.

ويقتصر نطاق الرقابة على هذه الشركات والمنشآت في حدود ما يقدم لها من دعم أو ما

يرخص لها باستغلاله أو إدارته أو امتيازها من مرافق الدولة ومواردها الطبيعية.

4. المؤسسات الخاصة ذات النفع العام، التي تخصص لها الدولة إعانات مالية أو مزايا

عينية.

ويقتصر نطاق الرقابة على هذه المؤسسات في حدود ما يقدم لها من إعانات مالية أو

مزايا عينية.

5. حسابات وأموال صناديق المعاشات.

ج. الجهات المحددة بموجب تكليف أمير البلاد

تناولت المادة الخامسة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري

أنه يتولى الديوان القيام بتدقيق ومراجعة حسابات وأعمال أي جهة غير خاضعة لرقابته بمقتضى

أحكام هذا القانون، إذا صدر إليه تكليف خاص بذلك من الأمير.

وإذا لم يتضمن التكليف تحديداً لمدى الرقابة ونطاقها، تكون هذه الرقابة شاملة، ولمرة

واحدة. وللديوان أن يضمن تقريره السنوي أية ملاحظات قد تسفر عنها نتائج التدقيق والمراجعة

لتلك الجهة.

د. الجهات المحددة بموجب تكليف رئيس مجلس الوزراء

أشارت المادة الخامسة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة

القطري إلى أنه....: "المجلس الوزراء الاستعانة بديوان المحاسبة لتدقيق ومراجعة حسابات

وأعمال أي من الجهات غير الخاضعة لرقابة الديوان، وتسري في شأن هذه الاستعانة أحكام

الفقرتين الثانية والثالثة من هذه المادة".

المبحث الثاني

طبيعة الرقابة على المال العام واتجاهاتها

إنَّ الرقابة على الجهات الإدارية أمر لازم بغير شك في كل دولة قانونية يسود فيها مبدأ المشروعية، ولا سيما أن ذلك المبدأ يعني خضوع الكافة في الدولة لأحكام القانون، فإنَّ خضوع السلطات الإدارية لأحكام القانون ولقواعد المشروعية بمصادره المختلفة هو المحك الحقيقي أو المعيار الأساسي لسيادة المشروعية في أية دولة. فالرقابة من هذا النوع تمارس من خارج الهيكل القضائي للدولة؛ سواءً كان الهيكل واحدًا أو ثنائيًا، وبمعنى آخر تمارس الرقابة غير القضائية بمعزل عن القضاء العادي أو الإداري إن وجد⁽⁹⁴⁾.

وتختلف الاختصاصات والوضع القانوني لأجهزة الرقابة العليا من بلد إلى آخر بسبب مجموعة متنوعة من العوامل مثل التطور التاريخي والأنظمة السياسية، إلا أن الأجهزة العليا للرقابة تمكنت من التجمع تحت مظلة مشتركة هي منظمة الأنطوساي؛ حيث تقوم هذه المنظمة الدولية بصياغة قوانين ومعايير مشتركة يمكن أن تتبناها بشكل جماعي أو فردي⁽⁹⁵⁾.

وقد تعمد بعض الدول للرقابة على أعمال الإدارة، إلى استحداث هيئات مستقلة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية؛ لتمارس وظيفة الرقابة علي تصرفات الإدارة والبحث في مدى

⁽⁹⁴⁾ فادي نعيم جميل علاونة، مبدأ المشروعية في القانون الإداري وضمانات تحقيقه، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، سنة 2011، ص 106.

⁽⁹⁵⁾ Symposium on the independence of supreme audit institutions: report on the 17th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing, Vienna, 19-23 April 2004, P. 8. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/un_int_symposia/reports_un_int_symp/en/EN_17_Symp_Seminarbericht.pdf .

موافقتها للقانون⁽⁹⁶⁾. في حين أنّ هناك دولاً تجعل ذات الجهاز الرقابي تابع للجهاز التشريعي، وأخرى تلحقه بالجهاز التنفيذي.

كما تتعدد المفاهيم المتعلقة بالرقابة على المال العام إلى العديد من الصور والأنماط، وعليه يتعين علينا لبيان طبيعة الرقابة على المال العام واتجاهاتها تناول دراستنا على مطلبين على الوجه التالي:

المطلب الأول- الطبيعة القانونية للرقابة على المال العام.

المطلب الثاني- مفاهيم الرقابة على المال العام.

المطلب الأول

الطبيعة القانونية للرقابة على المال العام

يعد ديوان المحاسبة القطري أحد أشخاص القانون العام في الدولة، وقد تأسس هذا المرفق لتحقيق العديد من الأهداف والغايات المحددة، من أهمها بالطبع الرقابة على المال العام، ويقتضي بيان الطبيعة القانونية للرقابة على المال العام مناقشة النقاط التالية:

1- مدى اعتبار الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة القطري رقابة لها استقلاليتها:

لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة، ومفهوم الاستقلالية متعدد الأبعاد ويغطي الاستقلال الدستوري والسياسي والتشغيلي والمهني، وعليه فإنّ الاستقلالية ليست غاية في حد ذاتها، بل هي وسيلة - أو مجموعة من الوسائل - لتمكين الأجهزة من أداء دورها بموضوعية⁽⁹⁷⁾.

⁽⁹⁶⁾ مازن ليلو راضي، نظام الامبودسمان أو المفوض البرلماني ضمانه لحقوق الأفراد وحياتهم، مجلة القادسية جامعة القادسية - المجلد 3 - العدد 2، 1999، العراق، ص 249.

⁽⁹⁷⁾ Symposium on the independence of supreme audit institutions OP. CIT،P. 13 .

يراد بمفهوم الاستقلالية المبتغى بأن يكون الجهاز الرقابي مستقلاً كهيئة للرقابة المالية، عن كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية في مباشرته لاختصاصاته الرقابية، وكذا استقلاله في إدارة شؤونه وشؤون موظفيه؛ لتوفير الطمأنينة لهم في مزاولتهم لمهامهم دون تأثير عليهم أو تدخل في أعمالهم بأي وجه كان، واستقلالية الديوان لا تتجزأ؛ إذ لا يمكن فصل استقلاله في مزاولته لمهامه الرقابية عن استقلاله في إدارة شؤونه وشؤون موظفيه؛ حيث لا يجوز الفصل بينهما، فاستقلالية الرقابة تستلزم وتستوجب استقلالية القائمين عليها؛ إذ إن إهدار استقلاله في الإدارة وفي شؤون موظفيه يترتب عليها آثاراً تحد من تلك الاستقلالية وتؤثر في عمله الرقابي (98).

وقد عرفت قواعد الرقابة المالية الصادرة عن مراقب الحسابات العام في الولايات المتحدة (Government Auditing Standards ، 1988) في البند (11) من الفصل (3) الاستقلالية بقولها: (...وفي جميع القضايا المتعلقة بالعمل الرقابي المالي فإن هيئة الرقابة المالية والمراقبين الماليين؛ سواءً أكانوا حكوميين أم 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) (99).

وترى الباحثة - من واقع نصوص القانون رقم 11 لسنة 2016 سالف الذكر - أن ديوان المحاسبة القطري يتمتع بقدر لا بأس به من الاستقلالية، فباستثناء تبعية هذا الديوان للسلطة التنفيذية، فإن هذا الديوان يمارس مهامه الرقابية باستقلالية عن كافة سلطات الدولة، كما أن

(98) علي محمد محسن العفاسي، رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الشرق الأوسط، 2014، ص 20.

(99) رامي أحمد فروانة، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، المرجع السابق، ص 36.

أعضاءه لا يخضعون في ممارسة أعمالهم لأي تبعية غير تبعية رؤسائهم، كما أنهم لا يخضعون لأي متابعة من أي جهة.

2- الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة القطري رقابة ذات طبيعة تنفيذية تبعية:

يعد ديوان المحاسبة القطري جهازاً رقابياً مستقلاً، له شخصية معنوية، يتبع الأمير مباشرة، وله موازنة تلحق بموازنة الديوان الأميري (100).

وترتيباً على ما تقدم فإن ديوان المحاسبة القطري يتمتع بمكانة كبيرة في دولة قطر، بالنظر لدوره الرقابي، وهو ما جعل المشرع يخول له استقلالية وذاتية رقابية، بيد أنه يعد كذلك من المؤسسات الاعتبارية التابعة للأمير مباشرة، علاوة على ذلك تمتد تبعيته المالية (إلحاق بموازنة الديوان الأميري)، وعليه يمكن وصف الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة القطري بأنها رقابة تنفيذية بالنظر لتبعيته للأمير البلاد (101).

ومن جانبنا فنحن نعتقد بأنه كان يتعين على المشرع أن يمنح ديوان المحاسبة القطري استقلالية ذاتية وليست تابعة، لأن ذات الاستقلالية تنعكس بدورها على وظيفتها الرقابية، مما يساهم بصورة كبيرة في مكافحة الفساد، ودليلنا في ذلك أن السلطة التنفيذية يتولاها الأمير (102)،

(100) المادة الثانية من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري.

(101) ويؤكد على تبعية الديوان للأمير ما تنص عليه المادة 27 من القانون على أنه: "يعد الرئيس تقريراً سنوياً، عن أنشطة الديوان خلال سنة الرقابة، ويرفعه إلى الأمير، مبيناً فيه مستوى تنفيذ خطته السنوية والصعوبات أو المعوقات التي واجهها خلال السنة المذكورة، وتوجهاته وخطته المستقبلية.

وفيما لا يتعارض مع أحكام المادة (18) من هذا القانون، للرئيس أن ينشر هذا التقرير أو أجزاء منه، بالوسيلة التي يراها مناسبة لذلك، أو يرسله إلى أي جهة أخرى يقدر الديوان أنها معنية به".

وكذلك المادة 28 من القانون التي تنص على أن: "للرئيس في أي وقت، رفع تقارير أخرى بشأن الموضوعات ذات الأهمية الخاصة التي تستلزم سرعة النظر فيها أو إطلاع الأمير عليها".

(102) المادة 62 من الدستور القطري.

كما يباشر الأمير العديد من الاختصاصات، ومنها إنشاء وتنظيم الأجهزة التي تعينه بالرأي والمشورة على توجيه السياسات العليا للدولة، والإشراف عليها، وتعيين اختصاصاتها (103).

3- الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة القطري رقابة خارجية:

يمارس ديوان المحاسبة القطري رقابته على العديد من المؤسسات الاعتبارية المنصوص عليها في القانون، وبالنظر إلى أن الديوان غير تابع لأي جهة كما أنه لا يدخل في الهيكل التنظيمي لأي جهة، فإن رقابته على كافة الجهات التي يضطلع بالرقابة عليها، هي بمثابة الرقابة الخارجية.

ويهدف الديوان من وراء هذه الرقابة إلى الوصول إلى رأي فني ومحايد عن عدالة تصوير الحسابات الختامية ونتائج أعمالها عن الفترة المالية المعنية، ولا شك أن مثل هذا الرأي الفني المحايد يحسن أن يصدر عن جهة خارجية عن تلك الخاضعة للرقابة (104).

المطلب الثاني

صور الرقابة على المال العام

أولاً- الرقابة من حيث الجهة التي تمارسها:

ينقسم هذا النوع من الرقابة إلى نوعين حسب الجهة التي ستقوم بعملية الرقابة: هل هي

تتبع نفس الجهة محل الرقابة؟ أم لا تتبعها؟ وفيما يلي توضيح لذلك:

(103) المادة 67/9 من الدستور القطري.

(104) ماجد محمد سليم أبو هدا، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، المرجع السابق، ص

1- الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي تلك الرقابة التي تمارسها إدارة تابعة للجهة الخاضعة للرقابة، ويطلق على ذلك الرقابة بالرقابة الذاتية، وتهدف إلى تحسين أداء الوحدة وحماية الأصول والتنبؤ بالمشاكل قبل حدوثها، فهي وسيلة لها أهميتها في يد الإدارة لترشيدها (105).

وتتمثل أهم أساليب تلك الرقابة في الخطة التنظيمية الموضوعة سلفاً لمختلف الإجراءات والتنظيمات والوسائل المستعملة داخل المؤسسة لتحقيق الكفاية (106).

يقوم بذات النوع من الرقابة وحدة داخلية، أو مراجعون يتبعون نفس المؤسسة، وذلك بهدف حماية أموال المؤسسة، ومساعدة الإدارة في تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة، وذلك عن طريق التحقيق من سلامة تطبيق الإجراءات والقوانين النافذة داخل هذه الوحدة (107).

وتقوم بهذه الرقابة وحدات إدارية (إدارات وأقسام) تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة، وتقدم للإدارة العليا خدمات مفيدة وبناءة بشأن مدى مشروعية وسلامة إدارة الأصول ودقة الحسابات في تلك الجهات، ويتوقف مدى نجاح هذه الوحدات الرقابية على مدى ما تتمتع به من استقلالية وصلاحيات (108).

(105) مصطفى رضا عبد الرحمن، دراسة في الرقابة المالية، مجلة المدير العربي، جماعة الإدارة العليا، العدد 66، 1979، ص 61.

(106) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد المالي، المرجع السابق، ص 413.

(107) رامي أحمد فروانة، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، المرجع السابق، ص 73.

(108) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة، المرجع السابق، ص 35.

وتتمتاز تلك الرقابة أنها تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها، فهي رقابة ذاتية تمارسها

الوحدات القائمة بالتنفيذ (109).

2- الرقابة الخارجية:

تمارس الرقابة المالية الخارجية عن طريق أجهزة الرقابة الإدارية والمالية المستقلة والمتخصصة غير الخاضعة للسلطة التنفيذية، وتكون مهمة الرقابة الخارجية التأكد من شرعية وقانونية التصرفات من خلال ضمان الالتزام بأحكام القوانين المعمول بها، ونظم الخدمة المتبعة، واللوائح والاعتمادات المالية (110).

ويعرف البعض الرقابة الخارجية بأنها رقابة أو تقويم مستقل عن السلطة التنفيذية بهدف التأكد من صحة التصرفات المالية والمحاسبية ومشروعيتها، والتحقق من كفاءة أداء الأجهزة الحكومية وفعاليتها في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها المنوطة بها (111).

ويتولى القيام بالرقابة الخارجية موظفون مختصون بالتفتيش على أعمال رجال الإدارة، القائمون بهذه الرقابة تجمعهم في الغالب جهة إدارية مركزية واحدة يطلق عليها (ديوان المحاسبة أو الجهاز المركزي أو الجهات المركزية للتنظيم والإدارة أو هيئة الرقابة الإدارية، أو ما يشابه ذلك من الأسماء بحسب النظام القانوني المعمول به في الدولة). والرأي الراجح يقرر أن الأساس

(109) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 25.

(110) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي، المرجع السابق، ص 26.

(111) سالم محمد الشوابكة، الرقابة المالية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت - مجلس النشر العلمي، مجلد 29،

عدد 3، 2005، ص 325.

القانوني لممارسة الإدارة هذا النوع من الرقابة هو مبدأ المشروعاتية بالإضافة إلى فكرة المصلحة العامة (112).

ثانيًا - الرقابة من حيث توقيت ممارستها:

1 - الرقابة المسبقة Pre - Audit:

وتلك الرقابة تتخذ صورة الموافقة السابقة من الأجهزة الرقابية المختصة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال، ومن الطبيعي أن عمليات المراجعة والرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط؛ حيث لا يتصور أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات، ولكنها، مع ذلك، ليست بمعزل تمامًا عن الإيرادات؛ إذ قد تقرر بعض النظم القانونية ضرورة موافقة الأجهزة الرقابة مقدمًا على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات، وقد تمتد هذه الرقابة إلى أكثر من ذلك فتشمل فحص المستندات والتأكد من سلامتها، وهي رقابة مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية في أكثر الأحيان، ولذلك يطلق عليها الرقابة المانعة Preventive Control، وتتخذ الرقابة قبل الصرف عدة أشكال، فقد تقتصر على مجرد الإقرار المبدئي بصحة عمليات معينة من الناحية القانونية، وقد تقتصر على الإقرار بأن الارتباط في حدود الاعتمادات المقررة، ولكن قد تمتد الرقابة السابقة إلى فحص المستندات والتأكد من سلامتها قبل التصريح للجهة الإدارية بالصرف (113).

(112) خالد حمدان سعيد العميري، دور أجهزة الرقابة الإدارية في مقاومة الفساد الإداري، المرجع السابق، ص 20؛ مشار لدى عبد القادر خليل، نظرية سحب القرارات الإدارية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964، ص 64.

(113) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 23. الدكتور أحمد حافظ الجعويني - اقتصاديات المالية العامة - الطبعة الأولى - سنة ١٩٩٧ - ص 346.

وتهدف تلك الرقابة التي يجريها الديوان إلى تحقيق الحماية الوقائية للأموال العامة، وتسمى أيضًا بالرقابة القبلية، لأنها تجري قبل الارتباط أو الصرف أو التعاقد؛ أي قبل البدء بالتنفيذ لتجنب وقوع الأخطاء قبل حدوثها، ويمكن تلخيصها بسؤال فحواه، ماذا يجب أن تعمل المنشأة قبل أن تبدأ بالتنفيذ⁽¹¹⁴⁾، علاوة على أن هدفها التثبت أو التأكد - المسبق - من أن عملية الارتباط أو الصرف تتم بالمطابقة لأحكام القوانين واللوائح والتعليمات المالية وفي ضوء القواعد العامة للميزانية⁽¹¹⁵⁾.

تقدير الرقابة السابقة:

للرقابة السابقة مزايا متعددة، كما أن لها بعض العيوب، وسوف نوضح ذلك من خلال الآتي:

مميزات الرقابة السابقة⁽¹¹⁶⁾:

- تساعد على تطبيق الميزانية تطبيقًا سليمًا من خلال متابعة مدى احترام كافة القواعد المالية المقررة، وعدم السماح بالعمليات المالية المخالفة، والعمل على تصحيحها قبل إصدارها أو سحبها قبل تنفيذها، مما يؤدي إلى رفع مستوى العمل بالجهاز الإداري.
- الرقابة السابقة تطبق في بداية عمليات الإنفاق العام، وبذلك تسمح بكشف المخالفات المالية، والعمل على إزالتها، قبل أن تصبح العمليات نهائية.
- تؤدي إلى تخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق رجل الإدارة نتيجة الفصل بين الأمر بالصرف وبين اعتماد الصرف من قبل وزارة المالية.

⁽¹¹⁴⁾ خالد مكصد نايف الجريان، تقويم وتطوير الأداء الرقابي، المرجع السابق، ص 24 . صالح مهدي العامري،

طاهر محسن الغالبي، الإدارة والأعمال، ط 3، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2008 ص 234.

⁽¹¹⁵⁾ ناصف عبد الخالق، الرقابة المالية في دولة الكويت، المرجع السابق، ص 377.

⁽¹¹⁶⁾ هيثم محمد حرمي محمود محمد شريف، الرقابة المالية في القوانين الوضعية والشريعة الإسلامية، المرجع

السابق، ص 417؛ السيد عبد المولى: المالية العامة، دارا لنهضة العربية القاهرة، مصر 1988 ص 117.

عيوب الرقابة السابقة:

- تأخير البدء في تنفيذ الأعمال لحاجة الإدارة لبعض الوقت للقيام بتلك المراجعة، علاوة على أنها قد تفضي إلى تحكم من يقوم بالرقابة في الجهة التي يقوم بمراقبة أعمالها (117)، كما أن التوسع في تلك الرقابة يساهم في تفشي روح الإهمال لدى القائمين بالإدارة نتيجة فقدانهم الشعور بالمسؤولية، وذلك بالنظر إلى ما قد يتولد لديهم من شعور داخلي بأنهم لا يمارسون اختصاصاً نهائياً (118).

2- الرقابة أثناء التنفيذ:

وتسمى بالرقابة المتزامنة، أو الرقابة الحالية أو المرافقة، ويطلق عليها أيضاً بالرقابة العلاجية؛ وتتمثل في مراقبة سير الأعمال أولاً بأول؛ أي متابعة العمل منذ بدايته وحتى إنجازه، وهي تعتمد على قياس الأداء الحالي وتقييمه ومقارنته مع المعايير الموضوعية لاكتشاف الخطأ أو الانحراف حين وقوعه، والعمل على تصحيحه منعاً لاستحقاله وللتقليل من حجم الضرر (119).
وتلك الرقابة غالباً ما تكون رقابة ذاتية تقوم بها أجهزة داخل الوحدة الإدارية أو الاقتصادية للتأكد من أن ما يجري عليه العمل داخلها يتم وفقاً للتخطيط والسياسات الموضوعية، وتتميز هذه الصورة بالاستمرار أو الشمول؛ حيث تبدأ مع العمل وتساير خطوات تنفيذه، ولا شك أن متابعة العمل بهذا الأسلوب يساعد - عن طريق مقارنة النتائج الواقعية بما هو مقدر لها- على اكتشاف الخطأ والقصور أو الإهمال، كما يحدد نقاط الضعف واكتشاف الحلول المناسبة لكل حالة، كما

(117) ماجد محمد سليم أبو هدف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، المرجع السابق، ص 46.

(118) سالم محمد الشوايكة، الرقابة المالية، المرجع السابق، ص 324.

(119) رامي أحمد فروانة، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، المرجع السابق، ص 76.

تتميز تلك الرقابة بأنها لا تكاد تكشف عن الانحراف وتصحيحه حتى تعود فنتابع العمل للوقوف على مدى ما حققه هذا التصحيح من نتائج (120).

ويمتاز هذا النوع من الرقابة بالعديد من السمات والخصائص منها (121)؛ كوجود وقتٍ كافٍ لدى المراجع، مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، وكذلك سرعة اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير، وتقليل فرص التلاعب بالدفاتر؛ لِمَا للزيارات المتكررة من قبل المراجع من أثر نفسي على الموظفين، وإنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل موظفي المشروع، وذلك بسبب تردد المراجع على المنشأة باستمرار.

وبالرغم من هذه المزايا، إلا أنه يوجد بعض تحفظات على هذا النوع من الرقابة، من أهمها ما يلي (122):

- قيام موظفي المنشأة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود في المستندات والسجلات المدققة.
- تحول عملية الرقابة المستمرة خلال التنفيذ إلى عمل روتيني، بالإضافة إلى نشوء صلات تعارف وصدقة بين المراجع والموظفين تسبب للمراجع الحرج عند اكتشاف الأخطاء.
ويمكن ملاحظة أن هذا النوع من الرقابة لا بد وأن يكون ملازمًا لعمليات التنفيذ أولًا بأول، ولذلك فهو بحاجة إلى تشكيل دائرة خاصة بداخل المؤسسة تكون مهمتها مراجعة كل من عمليات التحصيل والصرف منذ بداية العملية وحتى اكتمالها، وبالتالي فإنه يصعب على ديوان المحاسبة تنفيذ ذلك إلا في حدود ضيقة، وفي أوقات متقطعة، وحسب أهمية تلك العملية.

(120) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 24؛ وكذلك هيثم محمد حرمي محمود محمد شريف، الرقابة المالية في القوانين الوضعية والشريعة الإسلامية، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2017، ص 418.

(121) ماجد محمد سليم أبو هذاف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، المرجع السابق، ص 47.

(122) ماجد محمد سليم أبو هذاف، المرجع السابق، ص 47-48.

3- الرقابة المؤجلة (اللاحقة): Post – Audit

هي فحص ومراجعة العمليات المالية التي تمت فعلاً للكشف عما وقع من مخالفات مالية، ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول؛ حيث إنه يشمل فحص الحسابات في مجموعها، والإلمام بالعمليات المالية كاملة، وإجراء المقارنات بين الحسابات والأنظمة ذات الطابع الواحد، وعقد المقارنات بين المصروفات والتكاليف في السنوات المختلفة للتعرف على أسباب الزيادة أو النقص، فالرقابة اللاحقة تكشف وتحسم كثير من الأخطاء التي قد يتعذر كشفها أو لا تظهر على حقيقتها إذا روجعت الأعمال منفردة. وهذا النوع من الرقابة، والذي تقوم به عادة أجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة، لا ينتقص من سلطة القائمين على أمر الإدارة الحكومية أو الوحدات الاقتصادية، بعكس الحال في الرقابة السابقة التي قد تؤدي إلى تدخل هيئة الرقابة في مسؤوليات الجهات الإدارية وتسلب الأخيرة بعض اختصاصاتها، وقد يترتب على ذلك بطء في الإجراءات، وتأخير في إنجاز العمل⁽¹²³⁾، وهذه الرقابة قد تتم ممارستها بواسطة أكثر من جهة رقابية، منها ما يمارسها بطريقة غير مباشرة، ومنها ما يمارسها بطريقة أساسية ومباشرة⁽¹²⁴⁾.

ومع هذا فإنه يعاب على الرقابة اللاحقة بأنها لا تكشف الأخطاء إلا بعد وقوعها، فهي لا تحول دون تبديد الموارد أو سوء استخدامها، كما قد تطول الفترة الزمنية التي يتم فيها التنفيذ، وقد يتعاقب الأشخاص الذين تولوه، وفي مثل هذه الحالات غالباً ما يصعب تحديد المسؤولية في

(123) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 24.

(124) هيثم محمد حرمي محمود محمد شريف، الرقابة المالية في القوانين الوضعية والشريعة الإسلامية، المرجع السابق، ص 418؛ مشار لدى أشرف السيد حامد قبائل: دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه، جامعة المنوفية كلية الحقوق، ١٩٢١هـ ٢٠٠٠ ص ٢٠٩.

العديد مما تكشفه الرقابة اللاحقة من تلاعب أو أخطاء، بالإضافة إلى تأخر اكتشاف الأخطاء وغالبًا ما يتغير المسؤولون، مما لا يجدي معه النصيحة أو العقاب (125).

كما أن هذه الرقابة تتم بعد حدوث الواقعة؛ أي أنها تجري بعد إنجاز العمل والانتهاه منه؛ حيث تتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط لمعرفة الانحرافات عن الخطة والتعامل معها، وتهدف إلى تحقيق صفة ردع الموظف عن القيام بالأعمال المخالفة للقوانين والأنظمة بوجود رقابة لاحقة للتأكد من صحة تطبيق القوانين والأنظمة (126).

وفضلاً عن العييين السابقين، فإنّه من المآخذ التي أخذت على الرقابة اللاحقة ما يلي (127):

- أنها لا تحول دون وقوع الأخطاء أو الغش حال وقوعها.
- ظهور نتائجها بعد فترة قد تطول نسبياً، مما يقلل من فاعليتها، خاصة إذا ما تغيرت الظروف المحيطة بالملاحظات التي تم اكتشافها.
- إن هذه الرقابة وإن كانت من أنسب الأنواع للتنفيذ، وذلك لسهولة تأديتها بدون حدوث أي اختلافات في الأرقام أو القيود بعد مراجعتها، وبالتالي تصحيح ما قد يحدث من أخطاء، ومحاسبة من يتسبب بوجود انحرافات تؤدي إلى المساس بالمال العام أو استخدامه في غير ما خصص له، إلا أنها قد لا تكون مناسبة للأعمال الأخرى التي لا تعد من قبيل الأعمال التنفيذية.

(125) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 23-24.

(126) خالد مكصد نايف الجريان، تقويم وتطوير الأداء الرقابي، المرجع السابق، ص 24.

(127) ماجد محمد سليم أبو هدف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، المرجع السابق، ص

موقف المشرع القطري:

نصت المادة السادسة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري على أن يمارس الديوان الرقابة على أموال وأعمال الجهات الخاضعة لرقابته، وفقاً لأحكام هذا القانون.

وتكون الرقابة من حيث توقيت ممارستها مسبقة ومرافقة ولاحقة، على النحو المبين في هذا القانون.

ويتضح من هذا النص أن الرقابة التي يمارسها الديوان تنقسم إلى ما يلي:
أولاً- الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة القطري من حيث توقيت ممارستها:

تنقسم الجهات والمؤسسات من حيث توقيت رقابة الديوان عليها إلى:

1- مؤسسات تخضع لرقابة الديوان رقابة مسبقة ومرافقة ولاحقة:

تخضع لهذا النوع من الرقابة العديد من المؤسسات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة الرابعة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري، وتمثل هذه المؤسسات في الأشخاص الاعتبارية التالية:

أ. الوزارات.

ب. الأجهزة الحكومية الأخرى.

ج. الهيئات والمؤسسات العامة.

د. الجهات التي تختص بإدارة مال عام أو تمويل موازنتها من الدولة، أيًا كان نوع الموازنة

التي تمويل منها.

تعقيب الباحثة:

- تتضمن تلك المؤسسات الاعتبارية إلى جانب وزارات الدولة، غيرها من الأجهزة الحكومية، والهيئات والمؤسسات العامة، وأيضًا الجهات التي تختص بإدارة مال عام أو تمول موازنتها من الدولة، أيًا كان نوع الموازنة التي تمول منها.
- والرقابة المخولة لدى ديوان المحاسبة القطري على هذه المؤسسات رقابة ثلاثية "مسبقة ومرافقة ولاحقة"، وتكمن الحكمة من هذه الرقابة الثلاثية، في أن تلك المؤسسات قد تعد المجال الخصب لظاهرة الفساد المالي بأنواعه المتعددة (128).
- وتهدف الرقابة المسبقة إلى التثبت من صحة العمل وتوافقه مع الميزانية والقوانين ذات الصلة، بينما تهدف الرقابة المعاصرة لضمان جودة الإنجاز وسرعته وفاعليته، وتصحح الأخطاء، أما الرقابة اللاحقة فتهدف لكشف الخطأ أو المخالفة المالية عقب انتهاء العمل التنفيذي، ولها أهميتها في كشف جرائم العدوان على المال العام وضبط الإنفاق الحكومي (129).
- والواقع أن كلاً من الرقابة الثلاثية السابقة والمعاصرة واللاحقة مهم وضروري لمراقبة الأموال العامة وحمايتها، فالجمع بين تلك الصور من شأنه تحقيق الرقابة الدائمة والمستمرة على الإنفاق العام والحيلولة دون العبث بموارد الدولة.

(128) راجع المادة الأولى المتعلقة بالتعريفات المنصوص عليها في القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة .

(129) خالد حمدان سعيد العميري، دور أجهزة الرقابة الإدارية في مقاومة الفساد الإداري، المرجع السابق، ص 19؛ مشار لدى صالح بن راشد بن علي المعمري، إستراتيجية مكافحة الفساد الإداري في القطاع العام، دراسة مقارنة، مؤسسة الانتشار العربي، بيروت، ٢٠١٣، ص 160 .

2- مؤسسات تخضع لرقابة الديوان اللاحقة:

تطرت الفقرة الثانية من المادة السادسة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري بالنص إلى أنه: "... واستثناءً من حكم الفقرة السابقة لا تخضع الهيئات والمؤسسات العامة والجهات المنصوص عليها في البنود (2)، (3)، (4)، (5) من المادة (4) من هذا القانون إلا للرقابة اللاحقة.....".

وبالرجوع إلى نص المادة المشار إليها، وما تناولته البنود (2)، (3)، (4)، (5) من النص سالف الذكر، يتضح أن تلك الرقابة تتضمن العديد من المؤسسات التي حددتها المادة الرابعة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري، وتتمثل في الجهات والمنشآت الآتية:

(أ) بخصوص الشركات والمنشآت العامة:

- 1- الشركات والمنشآت العامة المملوكة بالكامل للدولة.
 - 2- الشركات والمنشآت العامة المملوكة لأحد الأشخاص المعنوية العامة.
 - 3- الشركات والمنشآت العامة المملوكة التي تساهم فيها الدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة بحصة لا تقل عن 51% من رأسمالها.
- ومن الجدير بالذكر أنه يراد بمفهوم المنشأة: أي جهة مستقلة غير تابعة لإحدى الوزارات أو لإحدى الأجهزة الحكومية، وتمارس نشاطاً مالياً أو اقتصادياً أو خدمياً أو استثمارياً، أيًا كان شكلها أو مسماها (130).

(130) راجع المادة الأولى المتعلقة بالتعريفات المنصوص عليها في القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة.

(ب) بخصوص الشركات والمنشآت الخاصة:

1- الشركات والمنشآت الخاصة، التي تضمن لها الدولة حدًا أدنى من الربح.

2- الشركات والمنشآت الخاصة التي تقدم لها الدولة إعانات مالية.

3- الشركات والمنشآت الخاصة المرخص لها باستغلال أو إدارة مرفق من المرافق العامة

للدولة.

4- الشركات والمنشآت الخاصة الممنوحة امتيازًا لاستغلال مورد من موارد الثروة

الطبيعية.

ويقتصر نطاق الرقابة على هذه الشركات والمنشآت في حدود ما يقدم لها من دعم أو ما

يرخص لها باستغلاله أو إدارته أو امتيازه من مرافق الدولة ومواردها الطبيعية.

(ج) بخصوص المؤسسات الخاصة ذات النفع العام: التي تخصص لها الدولة إعانات

مالية أو مزايا عينية.

ويقتصر نطاق الرقابة على هذه المؤسسات في حدود ما يقدم لها من إعانات مالية أو

مزايا عينية.

(د) - حسابات وأموال صناديق المعاشات.

تعقيب الباحثة:

يتضح مما تقدم أن المشرع القطري حصر المؤسسات التي تخضع لرقابة ديوان المحاسبة

القطري في الشركات والمنشآت العامة، إلى جانب الشركات والمنشآت الخاصة، وأيضًا

المؤسسات الخاصة ذات النفع العام، وحسابات وأموال صناديق المعاشات، وعليه فإنَّ ورود تلك

المؤسسات على سبيل الحصر والتحديد يمنع إدخال مؤسسات أخرى، كما يمتنع القياس عليها.

ويتضح مما تقدم كذلك أن الديوان يعتمد على أسلوب الرقابة اللاحقة في معظم نشاطاته وسلطاته وعملياته الرقابية، ويعتبر هذا الأسلوب هو الأصل في الرقابة المالية لديوان المحاسبة، وتكون تلك الرقابة غير مباشرة ولاحقة وفقاً للأصول والأوضاع التي تجري عليها هذه المؤسسات والشركات في إعداد حساباتها تبعاً لطبيعة النشاط الذي تزاوله.

3- مؤسسات مستثناة من رقابة ديوان المحاسبة القطري:

طبقاً للفقرة الأولى من المادة الرابعة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري يُستثنى من رقابة ديوان المحاسبة القطري بعض الأشخاص المعنوية من عمليات فحص ومراجعة الحسابات المتعلقة بالعديد من الجهات الأمنية، وتتمثل تلك الجهات في:

- أ. وزارة الدفاع.
- ب. وزارة الداخلية.
- ج. الجهات العسكرية والأمنية الأخرى.
- د. ما يقع في نطاق السرية العسكرية وما تتطلبه دواعي أمنها، وفقاً لما تحدده القيادة الأعلى فيها.

تعقيب الباحثة:

إنَّ الحكمة من ذلك الاستثناء الذي أقره المشرع القطري تتمثل في الطبيعة الذاتية والخاصة لتلك الجهات؛ بالنظر لما تمتاز به من سمات وخصائص تميزها عن غيرها من الجهات الاعتبارية الأخرى، ولا سيما أن أعمالها تمتاز بكونها ذات طبيعة، عسكرية وأمنية، فالدواعي الأمنية والعسكرية تنعكس على أعمالها وتغلفها بالسرية وعدم الإفصاح، وقد يدخل ضمن إطار

تلك الأعمال المسائل المالية، وهذا الأمر هو ما جعل المشرع يستثنيها من رقابة ديوان المحاسبة القطري.

إنّ تلك الجهات قد تتضمن فئات تتمثل في الضباط وأفراد القوات المسلحة وكل شخص يرافق الجيش إلى معسكراته أو ميادين القتال، وجميع تلك الفئات قد ينطبق عليها قوانين خاصة.

ثانياً- الرقابة من حيث المكان الذي تُجرى فيه عملية الرقابة:

تختلف الرقابة من حيث المكان الذي يؤدي فيه موظفو الديوان الرقابيون أعمالهم، فقد

تكون الرقابة مكتبية أو ميدانية، كما أنها قد تكون إلكترونية، ونبين ذلك فيما يلي:

1- الرقابة المكتبية والميدانية:

وهي الرقابة التي يقوم فيها موظفو الديوان الرقابيون بأعمال التدقيق والمراجعة والتفتيش؛

إما داخل مقر عملهم في الديوان، أو في داخل مقر الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة.

ولا يمنع من الناحية القانونية كذلك انتقال المراقب إلى أكثر من جهة لإتمام عمله، وأن لا

يقتصر عمله بالعمل داخل مكتبه فقط، وهذه الرقابة قد تكون رقابة خارجية أو ميدانية.

وفي ذات السياق تنص الفقرة الأولى من المادة (17) من القانون رقم (11) لسنة 2016

بشأن ديوان المحاسبة القطري على أنه: "يختص موظفو الديوان الرقابيون بأعمال التدقيق

والمراجعة والتفتيش التي يجريها الديوان، ويجوز إجراء عمليات الرقابة التي يمارسها الديوان في

مقره، أو في مقر الجهات الخاضعة لرقابته،.....".

2- الرقابة الإلكترونية:

لم يغفل المشرع القطري التقنيات الحديثة التي تسود حاليًا في معظم دول العالم؛ حيث أجاز الانتجاع إلى أساليب المراقبة عبر الوسائط الإلكترونية، وهو ما تحققت أهميته وفائدته في الظروف الاستثنائية التي تعرض لها العالم على أثر انتشار فيروس كورونا المستجد (كوفيد 19)، بيد أن ممارسة موظفي الديوان لتلك المراقبة مرهون بتقديم الجهات محل المراقبة جميع التسهيلات اللازمة لتمكين موظفي الديوان من مباشرة أعمالهم.

وفي ذات الصدد تنص المادة (17) في فقرتها الثانية من القانون سالف الذكر على أنه: "يختص موظفو الديوان الرقابيون بأعمال التدقيق والمراجعة والتفتيش التي يجريها الديوان، ويجوز إجراء عمليات الرقابة التي يمارسها الديوان، أو من خلال الربط الإلكتروني بين الديوان وبين نظم المعلومات بتلك الجهات، وعلى تلك الجهات تقديم جميع التسهيلات اللازمة لتمكين موظفي الديوان من مباشرة أعمالهم".

ويتضح لنا مما سبق أن الرقابة المالية قد تتعدد صورها وأنواعها وتتخذ أشكالًا متعددة، وذلك بحسب فلسفة كل دولة ودرجة تقدمها وتنظيمها، ولكنه يمكن القول مما سبق بأنه ليس هناك خلاف حول الأهداف الرئيسية لها في الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، إلا أنّ هناك اختلافًا في الأجهزة التي تباشر هذه الرقابة؛ من حيث العمليات التي تقوم بها، أو السلطات الممنوحة لها، وعلاقتها بالأجهزة المختلفة في الدولة، ومدى الالتزام بالتوصيات والمقترحات التي تقدمها.

الفصل الثاني

أثر رقابة ديوان المحاسبة على إدارة المال العام

التمهيد:

يساهم ديوان المحاسبة القطري بدور محوري له أهميته في الرقابة على إدارة المال العام، ويتحقق ذلك الدور بواسطة الاستخدام الفعال للأموال العامة، مما يشكل بذلك إحدى الدعامات الأساسية من أجل تحسين إدارة تلك الأموال وفعالية القرارات الإدارية الصادرة عن السلطات المختصة، وخاصة أن تحقيق هذا الهدف يتطلب وجود هيئة عليا للرقابة المالية يكفل القانون استقلالها، وتتولى الرقابة المالية والإدارية على الأجهزة الإدارية لضمان الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة، وخاصة بعد أن توسع نشاط الدولة ليمتد إلى القطاعين الاقتصادي والاجتماعي⁽¹³¹⁾.

ومن ناحية أخرى - وفي مجال الرقابة أيضًا - تحظى عملية الاعتناء بتطوير الموارد البشرية بالاهتمام؛ كونها عملية إنسانية تركز أساسًا على العنصر البشري والقوي العاملة بالدولة، ولا سيما أن هذا العنصر هو المحرك الأساسي والحاسم لكافة الموارد الأخرى في جميع القطاعات والمجالات؛ لذا فإن ذلك يجعل القائمين على الإدارة التنموية يهتمون بشكل متزايد بالتخطيط والإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية التي تتماشى مع الطبيعة المتغيرة والمتطورة لتلك الموارد والظروف التي تعمل في ظلها، والاتجاه إلى استحداث أساليب ونظم جديدة للتدريب وتحفيز وتقييم أداء الأفراد بما يعكس الاختلافات الفردية، باعتبار أن الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية هي التي تحقق التغيير الجوهري في السلوك الإداري، مع سهولة تخطيط الموارد البشرية

⁽¹³¹⁾ رامي أحمد فروانة، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة، المرجع السابق،

بدرجة أكثر شمولية بما يسمح لأي منظمة بزيادة قدرتها على التكيف مع التحديات التي تواجهها في بيئة العمل الداخلية والخارجية لتحقيق التنمية الشاملة بشقيها الاقتصادي والإداري وتهيئة مناخ عمل جيد لعقول مفكرة ومبدعة (132)، ولا شك أن تطوير الموارد البشرية ينعكس تأثيره على إدارة المال العام.

ومن ناحية ثالثة فقد لقي موضوع التنمية المستدامة اهتمامًا من قبل الباحثين والعلماء، بهدف السعي نحو تحقيق التقدم والرفي وبلوغ طفرات في معدلات التنمية، بجانب إحداث تقدم كبير في مستويات رفاهية الأفراد في شتى الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وخصوصًا البيئية، كما لقيت صداها على أثر الرقابة المخولة لدى ديوان المحاسبة القطري. ويقتضي بيان أثر رقابة ديوان المحاسبة على إدارة المال العام تقسيم دراستنا في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: أثر رقابة ديوان المحاسبة على رفع كفاءة الكوادر البشرية.

المبحث الثاني: أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام.

المبحث الثالث: أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة.

(132) البرت سيف حبيب، تنمية الموارد البشرية، مؤتمر: إدارة وتنمية الموارد البشرية في القطاع العام: الواقع والتطلعات والتحديات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية وديوان الخدمة المدنية الاردني والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة المصري، القاهرة، 2011، ص 35.

المبحث الأول

أثر رقابة ديوان المحاسبة على رفع كفاءة الكوادر البشرية

تعد تنمية الكوادر البشرية هي العامل الحقيقي لأي منظمة أو منشأة، إلى جانب غيرها من العوامل الأخرى لتحقيق النجاح المطلوب، ولا سيما أنّ نجاح المنشآت والمؤسسات في تحقيق أهدافها يعتمد بدرجة كبيرة على كفاءة وفعالية الموارد البشرية العاملة لها، وإن تنمية هذه الموارد هو السبيل الأنجح لرفع وتحسين كفاءة الموارد البشرية، وبالتالي تحقيق الأهداف المنوط للمنظمة تحقيقها.

ويقوم مفهوم التنمية البشرية على ركائز أساسية هي: العدالة والاستدامة والإنتاجية والتمكين⁽¹³³⁾.

ويلزم لبيان أثر رقابة ديوان المحاسبة على رفع كفاءة الكوادر البشرية تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: دور الكوادر البشرية في إدارة المال العام.

المطلب الثاني: دور رقابة ديوان المحاسبة في تحسين أداء الكوادر البشرية.

⁽¹³³⁾ دراسة حررت بواسطة مجموعة من الباحثين بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي (1995-2013)، مركز الجزيرة للدراسات، الطبعة الأولى، ديسمبر 2018، ص 44.

المطلب الأول

دور الكوادر البشرية في إدارة المال العام

تواترت المؤلفات والبحوث الإدارية والقانونية حول تأكيد أهمية العنصر البشري، ودوره الحيوي في إدارة وتنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتطبيق سياسة الحكومة في شتى المجالات، وعلى ذلك أجمع الفقه القانوني على أن قوة الدول تقاس بمستوى موظفيها فكريًا وسلوكيًا، ولا شك أن التخطيط السليم في العمل الإداري وتنظيم هيكله الداخلي ورسم أسس وقواعد تحقيق نجاحه يعد من قبيل الأدوات العلمية لبناء هيكل وظيفي وتنظيمي متكامل يسوده التنسيق والانسجام والتوافق، فإنَّ نجاح الأدوات السابقة في تحقيق أهدافها يتوقف في المقام الأول على كفاءة العنصر البشري من الناحية الفنية والإدارية⁽¹³⁴⁾.

ومن ذات المنطلق تحظى الكوادر البشرية بدور محوري له أهميته في إدارة المال العام؛ حيث إنَّ التنمية البشرية لن تحقق أي دور أو أهمية إن لم توجه برامج مشاريعها لتطوير الإنسان، وخاصة أن العنصر البشري مركز وقطب أي رؤية أو إستراتيجية للتنمية والاستثمار البشري.

ويعبر عن إدارة الموارد البشرية بأنها تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة الأنشطة المتعلقة باختيار وتعيين وتدريب وتنمية ومكافأة ورعاية أفراد المنشأة والحفاظ عليهم بغرض تحقيق الأهداف التنظيمية⁽¹³⁵⁾، وكذلك تعرف بأنها هي النموذج المتميز في إدارة العنصر البشري الذي

(134) عمر حلمي، القانون الإداري "الموظف العام - الضبط الإداري"، القاهرة، سنة 2000، ص9، مشار لدى

عمر حلمي، مبدأ الجدارة في تولية الوظائف العامة، سنة 1994، ص5.

(135) راجع: هشام زغلول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية،

المرجع السابق، ص 20.

يسعى لتحقيق الميزة التنافسية من خلال وضع إستراتيجية للحصول على موارد بشرية تتميز بالكفاءة والولاء والقدرة على الإبداع والابتكار والتجديد (136).

في حين أن تكوين الموارد البشرية يراد به توفير كافة احتياجات المنشأة من الموارد أو الكوادر البشرية على اختلافها وفق مواصفات محددة لشغل الوظائف الموجودة في المنشأة، وتضم تصميم وتحليل العمل، وتخطيط الموارد البشرية، واستقطاب الموارد البشرية، واختيار وتعيين الموارد البشرية (137).

كما أن هناك العديد من المؤثرات الخارجية التي ينعكس تأثيرها على تطور الكوادر البشرية؛ حيث ساهمت العولمة الحديثة في إحداث طفرات وتغيرات بالغة الأهمية طرأت على التاريخ الإنساني (138)، كما انعكست تأثيراتها المختلفة تجاه التطور والارتقاء الوظيفي.

وترتيباً على ما تقدم ذكره، فإنَّ الدور المنوط بالكوادر البشرية التي تساهم في تحقيقه تجاه إدارة المال العام يتمثل في الارتقاء بمختلف سبل تنمية الموارد البشرية؛ حيث يعبر عن التنمية بأنها تطوير الأفراد ومساعدتهم على العمل معاً في مجموعات لتحقيق الغاية المحددة التي تسعى إلى تحقيق العناصر التي تغلب المصلحة العامة للمجتمع كالوعي والترابط المجتمعي، والعناية الصحية وكسب المعرفة (139)، في حين تعرف تنمية الموارد البشرية من

(136) يوسف حجيم الطائي، د. هاشم فوزي العبادي، إدارة الموارد البشرية "قضايا معاصرة في الفكر الإداري"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2015م-1436هـ، ص 28.

(137) هشام زغلول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 20.

(138) Ritzer (G.) ، "Globalization": A basic text، Wiley-Blackwell، Oxford، UK، 2010، p. 2.

(139) أحمد بن محمد بن عبد ان الهنائي، التعليم وتنمية الموارد البشرية، المؤتمر العربي الثاني: تنمية الموارد البشرية وتعزيز الاقتصاد الوطني، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ومعهد الإدارة العامة، مسقط، فبراير 2010، ص458.

منظور إداري بأنها الجهود المخططة والمنفذة لتنمية مهارات وترشيد سلوكيات الأفراد والعاملين بالمنظمة، بما يعظم من فعاليتهم⁽¹⁴⁰⁾، وفيما يلي نتناول سبل تنمية الموارد البشرية وإدارتها، ثم نوضح دور ديوان المحاسبة تجاه مسائل التوظيف على النحو التالي:

أولاً- سبل تنمية الموارد البشرية وإدارتها:

1- اختيار وتعيين العاملين:

يتم اختيار وتعيين العاملين ببيان كافة الوظائف اللازمة لتحقيق النشاط الإداري، ويشمل ذلك تحديد أنواعها ومستوياتها وأعدادها، فضلاً عن توفير الاعتمادات المالية اللازمة لها⁽¹⁴¹⁾. وتعتبر عملية اختيار وتعيين الموظفين من أهم وظائف إدارة الموارد البشرية وأكثرها حساسية وخطورة، فمن خلالها يتم تحديد الأفراد الأكثر ملاءمة لشغل الوظائف الشاغرة وفقاً للأسس والمعايير التي اعتمدت لهذا الغرض أو استبعاد الأفراد الأقل صلاحية وكفاءة⁽¹⁴²⁾، ولا شك أن حسن اختيار العاملين يعد من أهم سبل تنمية الموارد البشرية، فبقدر نجاح عملية الاختيار وسلامتها، يكون نجاح عملية التعيين ذاتها، ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب، وفي نظرنا يعتبر التعيين على أساس الجدارة - وفقاً لأحكام المادة الثامنة وما بعدها من قانون الموارد البشرية- من أفضل الطرق للالتحاق بالوظائف المدنية في عمومها، ولا سيما إذا كان التعيين يتم بطريق المسابقة العامة؛ إذ تتميز هذه الطريقة بمراعاة العدالة وتكافؤ الفرص واختيار أصلح العناصر لشغل الوظيفة العامة.

(140) ألبرت سيف حبيب، تنمية الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 38.

(141) أنور أحمد رسلان، الوظيفة العامة، وسيط القانون الإداري 2، الوظيفة العامة، القاهرة، بدون دار أو سنة نشر، ص 17.

(142) ألبرت سيف حبيب، تنمية الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 42.

2- التدريب:

عقب اختيار الموظف ووضعه وتقديمه يتم تدريبه، ويعبر عن التدريب بأنه عملية تعليمية قصيرة المدى تستهدف زيادة معرفة ومهارات الموظف للقيام بعمل معين ولتحقيق غرض محدد (143).

ويعد التدريب أحد أهم الأنشطة الإدارية في أي مؤسسة مهما كانت طبيعة ونوع عملها واختصاصاتها، إضافةً إلى أنه يعد وسيلة مهمة تهدف إلى إعداد وتنمية الموارد البشرية وتحسين أدائها؛ لذا يلقي التدريب اهتمامات متزايدة من قبل المنظمات المعاصرة، وينطلق هذا الاهتمام المتزايد بالتدريب من الاعتراف بأهمية الدور الذي تؤديه الموارد البشرية في خلق وتنمية القدرات التنافسية لدى المنظمات، ولا يقف التدريب في الواقع عند حد أو مستوى إداري معين، فكما أن المستويات الإدارية الدنيا تحتاج إلى برامج تدريبية متخصصة في مجالات العمل الإدارية، فقد تكون هناك حاجة أكبر أحياناً في المستويات الإدارية العليا والقيادية للمشاركة في البرامج التدريبية والمؤتمرات وغيرها، مما يرفع الكفاءات التدريبية الفنية والإدارية للقائد الإداري من أجل تحقيق تطلعات وأهداف المؤسسة والعاملين فيها (144).

ويعبر عن مفهوم التدريب بأنه محاولة لتحسين المهارات أو زيادة المستوى الحالي للمعرفة التي تمكن الموظف من القيام بعمله بشكل أفضل (145).

(143) Gangadhar Mamadapur, Managing Training & Development, Advanced Human Resource Management Rai University, P. 1.

(144) يوسف حجيم الطائي، هاشم فوزي العبادي، إدارة الموارد البشرية "قضايا معاصرة في الفكر الإداري، المرجع السابق، ص 77.

(145) Gangadhar Mamadapur, Op. Cit, P. 1 .

4- التخطيط الاستراتيجي الشامل:

يعد التخطيط أحد أهم عناصر العملية الإدارية الرئيسية، والأساس الذي يركز عليه غيره من المراحل الإدارية الأخرى، وبخاصة أن الإدارة الفاعلة تتطلب تخطيطاً استراتيجياً شاملاً وسليماً لكافة مواردها الرئيسية بهدف تحقيق أهدافها، إلى جانب الموارد البشرية.

ويُعبرُ عن التخطيط بأنه رؤية المستقبل أو التنبؤ به ثم الاستعداد لمواجهته⁽¹⁴⁶⁾، كما يعرف بأنه مجموعة من التنظيمات والترتيبات والعمليات اللازمة لاتخاذ قرارات متصلة بتحقيق أهداف محددة باتباع طريقة مثلى⁽¹⁴⁷⁾.

ويعرف تخطيط الموارد البشرية - بصفة عامة- بالتقدير الكمي والكيفي للاحتياجات المستقبلية من كل أنواع القوى العاملة ومستوياتها خلال فترة زمنية معينة، ورسم مختلف الاستراتيجيات لسد تلك الاحتياجات في الوقت المناسب، من خلال دراسة وتحليل مصادر عرضها، وذلك بناءً على أسس علمية، في ضوء الوضع الراهن وتحديد أبعاده، ووضع الافتراضات والبدائل والتنبؤات⁽¹⁴⁸⁾.

كما يُعبرُ عن تخطيط الموارد البشرية **Human Resources Planning** بأنه عملية إدارية مستمرة تربط إدارة الموارد البشرية بتحقيق العديد من الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، وتهدف لتلبية احتياجات المنظمة من العمالة بالأعداد والخصائص والقدرات المتناسبة مع طبيعة

⁽¹⁴⁶⁾ فوزي حبّيش، الإدارة العامة والتنظيم الإداري، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الثالثة، طبعة 1999، ص 45 .

⁽¹⁴⁷⁾ عماد الدين حسن، حنفي محمود سليمان، محمد علي الندري، مفاهيم أساسية في إدارة الموارد البشرية وتخطيط القوى العاملة، المؤسسة الثقافية العمالية، الجامعة العمالية، مطبعة نور الإيمان، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 43.

⁽¹⁴⁸⁾ عامر عاشور أبو دية، تخطيط الموارد البشرية "دراسة تحليلية". . المفهوم والأهمية"، المؤتمر العربي السنوي العاشر: الإدارة العربية ومقاربات الجودة والعالمية والريادة والشراكة والتنافسية، المنظمة العربية للتمية الإدارية، 2009، ص 400.

وحجم نشاط أو أنشطة المنظمة، وبما يساعد على تحقيق أهدافها في ظل بيئة ديناميكية سريعة التغير. ويمثل تخطيط الموارد البشرية أحد الأساليب الإدارية الحديثة للتنبؤ بالاحتياجات النوعية والكمية من قوة العمل في فترة قادمة (149).

ويدخل ضمن إطار التخطيط كافة العمليات المتعلقة بتطوير الموظفين في الوحدة التنظيمية، من قبيل ذلك وضع الأهداف والغايات والسياسات والاستراتيجيات وتحديد كافة الإجراءات وعمل التنبؤات والموازنات التخطيطية ووضع برامج العمل والجدول الزمنية الخاصة بالمنظمة كلها أو جزء منها (150)، في حين تتضمن عملية التخطيط الاستراتيجي كافة الأعمال التي لها ضرورة حتمية وملحة لتحقيق الرقابة المالية الصحيحة؛ حيث يتطلب الأمر بالضرورة تجميع البيانات والمعلومات المهمة وترجمتها في صورة مالية، وهذا يحتاج إلى التكامل والاندماج بين وظائف الإدارة ووظائف المحاسبة في مجال الرقابة المالية والمحاسبية (151).

ومن جانبنا نرى أن التخطيط الشامل والاستراتيجي يعني اتباع الأسلوب العلمي الذي يتناول دراسة وتحليل كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بالموارد البشرية خلال فترة زمنية، وصولاً إلى حل أي مشكلة تتعلق بهذه الموارد أو توفير أي احتياجات مستقبلية في هذا الإطار.

ثانياً - دور ديوان المحاسبة تجاه الكوادر البشرية:

من أهم الأعمال التي يقوم بها ديوان المحاسبة في هذا الإطار ما يلي:

(149) ألبرت سيف حبيب، تنمية الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 40.

(150) عبد الكريم أبو الفتوح درويش، التخطيط الاستراتيجي كاتجاه للفكر الإداري الحديث وتطبيقاته الشرطية، مجلة الفكر الشرطي، القيادة العامة لشرطة الشارقة - مركز بحوث الشرطة، العدد الرابع، يناير 2004، ص 18.

(151) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 32.

1. يختص الديوان بفحص ومراجعة مختلف القرارات الصادرة في شؤون التوظيف الخاصة بالتعيينات والترقيات ومنح العلاوات والتسويات والبدلات والمرتبات الإضافية وما في حكمها، وكذلك بدل السفر ومصاريف الانتقال، وذلك للتأكد من صحة هذه القرارات ومطابقتها لقواعد الموازنة وسائر الأحكام المالية والقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لموضوعها (152).

2. قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية برامج تنمية وتطوير إدارة الموارد البشرية بواسطة مدقق الأداء، وذلك من خلال التحقق من بعض المسائل، منها: وجود سياسات واستراتيجيات وخطط للموارد البشرية في المنظمة كجزء من خططها، ومدى وجود نظام معتمد منشور لشؤون الموظفين بشأن (التوظيف، وإنهاء الخدمات، والرواتب، والإجازات،...)، وكذلك وجود هيكل إداري مكتوب وتوصيف وظائف وعلاقات محددة، وتناول المراجعة والتحديث الدوري للنظم والسياسات والخطط والهيكل الإداري المكتوب كلما دعت الظروف، فتوافر مثل هذا الأمور هو بمثابة المعايير التي يُقاس على أساسها مدى فعالية وكفاءة إدارة الموارد البشرية (153).

(152) راجع في ذلك: منصور رجا حجيلان المطيري، دور ديوان المحاسبة في التدقيق على مدى التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، المرجع السابق ص 2424 .
(153) هشام زغول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 21.

تعقيب الباحثة:

يتضح مما تقدم ذكره أن المدخل الإداري المخول لدى الموارد البشرية تجاه إدارة المال العام يمثل حجر الزاوية؛ لأنه يقوم على دراسة مختلف العمليات الإدارية، فيبدأ بصياغة مختلف الأهداف ووضع الخطط والاستراتيجيات المتعلقة بالموارد البشرية؛ سواء تمثلت في إجراء مختلف عمليات الاختيار والتعيين وتحليل مختلف الوظائف وتقييمها، بالإضافة إلى دراسة تنظيم إدارة الموارد البشرية، وكذلك الاهتمام بتنمية وتطوير أداء الموارد البشرية من خلال الارتقاء بتدريب الكوادر البشرية وتميئتها، إلى جانب التخطيط الشامل والسليم للمسار الوظيفي وتفعيل سبل تقييم أداء الأفراد، وإلى جانب تحفيز العاملين وتقديم الخدمات المختلفة لهم، والحفاظ عليهم وتحقيق الأمن والاستقرار الوظيفي لهم، على أن تتم مراعاة المستجدات العالمية ومستحدثات التطوير، بيد أن ديوان المحاسبة القطري يساهم بدوره في التثبيت من صحة كافة القرارات والمسائل المتعلقة بشؤون التوظيف.

المطلب الثاني

دور رقابة ديوان المحاسبة في تحسين أداء الكوادر البشرية

هناك اهتمام من أديبات الرقابة المالية بفحص أبعاد الدور البشري القائم بعملية الرقابة؛ نظرًا لتأثير هذا الدور على اكمال جوانب الكفاءة والفعالية في عملية الرقابة المالية وتحقيق أهدافها، وقد أشارت دراسات Micheal، et al، ، و Stewart and Dexter إلى أن دور العاملين في الرقابة المالية يرتبط بقدراتهم في التعامل مع مختلف نظم المعلومات الرقابية، وقدراتهم على توفير المعلومات والبيانات الدقيقة، والإفصاح المهني الموضوعي، إلى جانب التمتع بالعديد من القدرات الحيادية والتقييم العادل لموضوعات الرقابة المالية، واستخدام أساليب المنطق السليم والحس الرقابي، والقيام بأدوار التحليل السليم لاستخراج العلاقات، علاوةً على أن

هناك مجموعة من الأسس المهنية المرتبطة بالكفاءة والفعالية للموظفين ومنحهم مختلف الصلاحيات التي تمكنهم من ذلك، منها أبعاد بيئة عمل الرقابة المالية وتأثيرها على الدور البشري، وغير ذلك من العوامل الديموجرافية؛ سواء تمثلت في السن أو الخبرة أو الحس السليم أو المنطق التحليلي في الدور البشري الذي يؤثر في جودة عمليات وإجراءات الرقابة المالية، وكذلك القدرة الشخصية للتنبؤ بالمخاطر المالية (154).

وعليه فإنَّ تحسين استخدام مختلف موارد الدولة يتجسد تحقيقه من خلال الالتزام بتطوير مختلف القدرات المهنية للعاملين بتلك الأجهزة الرقابية التي تشمل المهارات والمعارف وأساليب العمل اللازمة؛ بهدف تمكينها من القيام بمسؤولياتها الرقابية (155).

وفي ذات السياق نصت المادة الثانية من قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (109) لسنة 2010 بإصدار لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة على أن: "يقوم الديوان بالاستثمار الأمثل

(154) يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي، المرجع السابق، ص 219، مشار لدى

- Micheal A. ،Peter G. ،Gail R. 2017. Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. International Journal of Accounting Information Systems، 24، February، pp: 16
- Stewart S. &Dexter W. 2017. Maintaining market principles: Government auditors، PPP equity sales and hegemony. Accounting Forum، 41، 1، April، pp: 44-56.
- Shixin Y. ،Yunguo L. ،Qiongdan M. 2018. Is the quality of female auditors really better? Evidence based on the Chinese A-share market. China Journal of Accounting Research، 11، 4، December، pp: 325-350.
- Philmore A. ،Roszaini H. ،Mohammad H. 2019. Does group cohesion moderate auditors' whistleblowing intentions?. Journal of International Accounting، Auditing and Taxation، 34، March، pp: 69-90.

(155) راجع في ذلك: سعادة الشيخ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، تطوير قدرات العاملين في الأجهزة العليا للرقابة ودوره في تحسين أداء الأجهزة، مجلة الرقابة المالية، العدد ٧١، كانون الأول (ديسمبر) ٢٠١٧، ص 1.

للموارد البشرية المتاحة بما يحقق أهدافه، وتطوير القدرات الفردية لموظفيه، وتوفير بيئة عمل آمنة وعادلة ومحفزة على العطاء المتميز والإبداع والتعاون، وإشراك موظفيه في تطوير أنماط العمل به".

ويتمثل الدور المحوري الذي يقوم به ديوان المحاسبة في تحسين أداء الكوادر البشرية في التالي:

أولاً- الشروط العامة اللازم توافرها لدى موظفي الديوان:

أشارت المادة 11 من قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (109) لسنة 2010 بإصدار لائحة

شؤون موظفي ديوان المحاسبة إلى أنه يشترط فيمن يعين في إحدى وظائف الديوان ما يلي:

- 1- أن يكون قطري الجنسية، فإن لم يوجد فتكون الأولوية لأبناء القطرية المتزوجة من غير قطري، ثم الزوج غير القطري المتزوج من قطرية أو قطري، ثم مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ثم مواطني الدول العربية، ثم الجنسيات الأخرى.
- 2- ألا يقل عمره عن ثماني عشرة سنة.
- 3- أن تتوفر لديه المؤهلات والشروط المطلوبة لشغل الوظيفة.
- 4- أن يجتاز الاختبارات والمسابقات وبرامج التأهيل التي يقررها الديوان.
- 5- أن يكون محمود السيرة حسن السمعة.
- 6- أن تثبت لياقته طبياً لأداء أعباء الوظيفة المرشح لها، بشهادة من الجهة الطبية المختصة.

7- ألا يكون قد سبق الحكم عليه نهائياً بالحبس في جريمة مخلة بالشرف أو الأمانة.

8- ألا يكون قد سبق فصله من الخدمة بحكم أو قرار تأديبي نهائي.

تعقيب الباحثة:

بالنظر إلى حساسية ديوان المحاسبة القطري ودوره الرقابي المخول له كان يتعين على المشرع القطري أن يشترط توافر الجنسية الأصلية القطرية لدى موظفي المحاسبة.

ثانياً- تطوير السياسات والاستراتيجيات الوظيفية و الإدارية لدى المراقبين:

تتولى "لجنة شؤون الموظفين" القيام بالعديد من السياسات والاستراتيجيات الوظيفية والإدارية طبقاً لما هو منصوص عليه في قرار رئيس ديوان المحاسبة رقم (109) لسنة 2010 بإصدار لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة (156).

ويُعَبَّرُ عن تلك السياسات والاستراتيجيات الإدارية بأنها التوزيع المناسب للأفراد والواجبات، وتحديد الاختصاصات، وتوضيح السلطات والمسؤوليات، داخل منظمة ما، بهدف تحقيق هدف منشود (157).

ومن هذا المنطلق فإنَّ السعي نحو بناء تنظيم أو إستراتيجية وظيفية أو إدارية يعد من قبيل العمليات الأساسية التي تقتضي دراسة هيكل الإدارة وأهدافها ومهامها ومسؤولياتها، وأساليب وطرق العمل فيها، وذلك بهدف تمكينها من تقديم الخدمات بأقل كلفة ممكنة وأقصر وقت معقول وأكبر إنتاجية (158).

(156) نصت المادة الثالثة من القرار على أنه تنشأ بالديوان لجنة تسمى (لجنة شؤون الموظفين) تختص بما يلي:
1- الترشيح للتعين أو الترقية. 2- الترشيح للتدريب. 3- اعتماد تقارير تقييم الأداء. 4- النظر في النقل والندب والإعارة. 5- الترشيح للبعثات والإجازات الدراسية. 6- اقتراح تعديل الرواتب ومنح العلاوات والبدلات الوظيفية. 7- اقتراح معايير جودة الأداء الوظيفي. 8- الاختصاصات الأخرى الموكولة إليها بموجب أحكام هذه اللائحة. 9- أي أعمال أخرى يكلفها بها الرئيس في حدود القوانين واللوائح المعمول بها. ويصدر بتشكيل اللجنة وتحديد مكافآت أعضائها قرار من الرئيس.

(157) راجع في ذلك: عبد اللطيف قطيش، الإدارة العامة من النظرية إلى التطبيق "دراسة مقارنة"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، سنة 2013، ص 122.

(158) فوزي حبيش، الإدارة العامة والتنظيم الإداري، المرجع السابق، ص 65.

ويقتضي تطوير السياسات والاستراتيجيات الإدارية لدى المراقبين العمل على تقسيم العمل وتوصيف محدد للمهام والوظائف داخل الجهاز الرقابي، لأن ذات الأمر يعطي الإمكانية لتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية الذي يساعد كثيرًا في نجاح الإجراءات الرقابية، وزيادة فاعليتها، والذي يعني أن كل مراقب بالجهاز الرقابي يكلف بعمل ما وفقًا لبرنامج مخطط يصبح بموجبه مسؤولاً عن تنفيذ هذا العمل، والالتزام به على ضوء الخطط المرسومة، وأن يدرك كل مراقب مالي حدود عمله وواجباته (159).

ثالثاً - رفع كفاءة العاملين بديوان المحاسبة:

تعد تنمية المورد البشري في مقدمة اهتمامات ديوان المحاسبة؛ حيث إنه يعد العامل الرئيس في مواكبة وتنفيذ تقنيات الرقابة المعاصرة، وفي ذات الصدد فقد أشارت المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (الانتوساي) إلى أن وجود قواعد دولية للرقابة المالية تستخدمها الدول هو أمر ممكن، لكنه سوف يظل بلا معنى في ظل غياب القدرات الفنية لموظفي الهيئات العليا للرقابة المالية، وهذه القدرات لا تتوفر إلا في ظل بذل جهود تمتاز بالتنظيم المستمر في تحقيق التنمية والبحث والتدريب (160)، وبخاصة في ظل افتقار الكثير من الأجهزة العليا للرقابة إلى موظفين مدربين تدريباً شاملاً لديهم القدرة على القيام بأعمال الرقابة المعقدة على الإنفاق

(159) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 17.

(160) مفلح سعد فراج المشاقبة السبيعي، أثر رقابة ديوان المحاسبة الكويتي في تحسين إعداد الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير جامعة آل البيت كلية إدارة المال والأعمال، الأردن، 2017، ص 28.

الحكومي، لذلك ينبغي أن تحصل هذه الأجهزة على تمويل يكفيها لتوظيف موظفين مؤهلين وبأعداد تفي بالتزاماتها الوظيفية بشكل فعال (161).

ومن هذا المنطلق يتعين أن يتوفر لدى أجهزة الرقابة العليا (ومنهم موظفي ديوان

المحاسبة) التالي:

1. حسن اختيار الموظفين:

حسن اختيار الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والخبرة والنزاهة؛ ولا سيما أن وجود أنظمة رقابية سليمة وفاعلة لا يتحقق تطبيقها إلا في وجود العنصر البشري الكفء المؤهل القادر والراغب في تطبيق هذه الأنظمة، والذين تتوفر لديهم الشروط والضوابط الكافية لأداء ما يوكل لهم من مهام واختصاصات، لذلك فإن سياسة توظيف وترقية العاملين بالجهاز الرقابي يجب أن تكون محل اهتمام من زاويتين:

(أ) **بخصوص الاختيار:** يكون شغل الوظائف الرقابية بالتعيين على أساس الجدارة، وعن

طريق الإعلان (162).

(ب) **بخصوص أداة ووسيلة التعيين:** تكون أداة التعيين وفقاً لما قرره لائحة شؤون

موظفي ديوان المحاسبة فيما يلي (163):

1- بمرسوم، في وظائف وكلاء الوزارات ووكلاء الوزارات المساعدين.

2- بقرار من الرئيس، في وظائف الدرجات الأولى فما دونها.

3- بموجب عقد توظيف وفقاً للنماذج المرفقة بهذه اللائحة.

(161) راجع في ذلك مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، المرجع السابق، ص 74.

(162) المادة 9 من لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة.

(163) المادة 10 من لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة.

4- بعقد مؤقت براتب مقطوع لمدة لا تجاوز سنة قابلة للتجديد لمدة أخرى مماثلة.

وتوقع العقود المشار إليها في البندين (3) و(4) من هذه المادة من الرئيس. ويجوز للرئيس تفويض أحد مديري الإدارات في بعض صلاحياته المتعلقة بالتعيين في الوظائف المشار إليها.

وفي جميع الأحوال، يكون تعيين الموظفين غير القطريين بموجب عقد توظيف.

(ج) بخصوص اختبار الموظف:

تنص المادة 13 من لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة على أن: 'يقضي الموظف المعين لأول مرة فترة اختبار مدتها ثلاثة أشهر قابلة للتجديد لمدة مماثلة، تبدأ من تاريخ مباشرة العمل، يتم خلالها تقدير مدى صلاحيته بموجب تقرير يعده مدير الإدارة المعنية ويعتمد من الرئيس، فإذا ثبت عدم صلاحيته أنهيت خدمته.

ويجوز للموظف طلب إنهاء خدمته خلال فترة الاختبار بإخطار كتابي مدته خمسة عشر يوماً على الأقل سابقة على تاريخ ترك العمل.

ويعتبر الموظف مثبتاً في الوظيفة إذا انقضت فترة الاختبار بنجاح، وتحسب تلك الفترة ضمن مدة خدمته، ولا يستحق الموظف الذي لم يتم تثبيته مكافأة نهاية الخدمة عن فترة الاختبار.

(د) تدريب الكوادر البشرية:

يعرف التدريب بأنه هو زيادة المهارات والمعرفة المحددة في مجالات معينة، وكذلك زيادة وعى المتدربين بأهداف المؤسسة التي يعملون بها وبرسالتها، فالتدريب يتضمن إلى جانب

النواحي الفنية والتقنية ونواحي سلوكية واجتماعية؛ بهدف اكتساب الموظفين مختلف الخبرات والمهارات الجديدة، وتغيير سلوكهم وتمكينهم من اكتساب القدرة على التطوير الذاتي للفرد (164).

ويتعين زيادة الاهتمام بكافة سبل التدريب، وتحسين كافة وسائله وأدواته لتتلاءم مع ما يشهده المجتمع من مستجدات في نطاق التقدم التقني، ونظرًا لأن المنظمات الحديثة أصبحت أكثر تعقيدًا في طرق عملها، فأهداف التنمية وضعت في أيدي الإداريين العديد من العمليات المعقدة والدقيقة، كما أن الإدارة أصبحت أكثر تخصصًا وأكثر أهمية، ولذلك فإنه في نطاق أداء مهام الوظيفة العامة لا بد من التأكد من فعالية الفرد وكفاءته وجديته عن طريق النظر في مؤهلاته وفحص اهتماماته وعمل الاختبارات التي يتبين من خلالها قدراته الحقيقية (165).

كما يتعين تدريب الموظفين على كافة مظاهر الإدارة الإلكترونية، وبخاصة أن ذلك النمط من الإدارة أحدث تغيرات عميقة في بيئة الإدارة (166)، بما يعني أنه يتطلب من الأجهزة العليا للرقابة (ومنها ديوان المحاسبة) إجراء دورات تدريب دورية لموظفيها لتضمن اطلاعهم على أحدث تقنيات الرقابة (167).

لا شك أن النظر إلى التدريب على أنه عملية إستراتيجية مستمرة لتطوير القدرات المهنية، والعمل على تحديث مختلف البرامج التدريبية بهدف صقل المهارات المطلوبة بما

(164) علي السائح محمد، الاستثمار في الموارد البشرية: التدريب، مجلة العلوم الإنسانية والتطبيقية، الجامعة الأسمرية الإسلامية زليتن- كليتي الآداب والعلوم، العدد 4، 2003، ص 201-202.

(165) انظر في ذلك: تامر ملوح المطيري، فلسفة الفكر الإداري والتنظيمي، المرجع السابق، ص 266.

(166) راجع في ذلك: أحلام محمد شواي، الإدارة الإلكترونية وتأثيرها في تطوير الأداء الوظيفي وتحسينه، مجلة جامعة بابل، العراق، المجلد 24، العدد الرابع، 2016، ص 3388.

(167) راجع في ذلك مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، المرجع السابق، ص

يتمشى مع التقنية الحديثة، سيساهم في بناء جهاز وظيفي تم إعداده مهنيًا وعلميًا، ومدربًا تدريبيًا جيدًا يكون قادرًا على ممارسة كافة أعماله الرقابية بكفاءة وفاعلية عالية (168) (169).

(هـ) الكوادر البشرية المؤهلة لممارسة العمل الرقابي:

يقتضي توافر الكوادر البشرية المؤهلة لممارسة العمل الرقابي، أن تكون الموارد البشرية التي تستمد منها هذه الكوادر ذات طبيعة تخصصية وخبرة، بما يمكنها من أدائها لمهامها الرقابية

(168) سعادة الشيخ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، تطوير قدرات العاملين في الأجهزة العليا للرقابة ودوره في تحسين أداء الأجهزة، المرجع السابق، ص 1.

(169) التفرقة ما بين التدريب وبعض الأنظمة التي تتشابه معه:

1- التدريب والتطوير: يختلف التدريب عن التطوير، فإذا كان التدريب عملية قصيرة الأجل، كما أنه يستخدم النظام والإجراءات المنظمة، و يتعلق التدريب بالدرجة الأولى بتعلم مهارات العمل، فإن التطوير يعد من العمليات طويلة الأجل التي عن طريقها يتم اكتساب المعرفة المفاهيمية والنظرية لأنها تستخدم أساسًا لتطوير الإدارة على المدى الطويل.

2- التدريب والتنمية: كما يختلف التدريب عن التنمية؛ حيث يركز التدريب على وظيفة العامل الحالية ويستهدف تنمية المهارات والقدرات التي تساهم بشكل واضح في تطوير الأداء الحالي في الوظيفة الحالية، في حين أن التنمية "تنمية العاملين" فتركز على الوظائف المستقبلية في التنظيم، إذا ما أخذ في الاعتبار تطور المسار الوظيفي للعامل واحتمال تقلده وظائف ذات مستويات أعلى فيجب إعداده لتحمل هذه المسؤوليات اليوم وقبل أن يمارسها عندما تسند إليه مستقبلًا. ويهدف كل من التدريب والتنمية إلى تنمية قدرة العامل على التعلم لجعله أكثر كفاءة وفعالية في وظائفه الحالية والمستقبلية.

وفي ذات السياق فقد أشار رئيس ديوان المحاسبة القطري بقوله: "لقناعتنا الراسخة في هذا المجال فقد وضع ضمن مشروع التحول المؤسسي بديوان المحاسبة في دولة قطر إنجاز برنامج لتطوير قدرات موظفينا وتحديد أنسب البرامج التدريبية لهم، كما تم إنشاء "مركز التميز للتدريب والتطوير" ضمن الهيكل التنظيمي الجديد للديوان بهدف ترسيخ نهج بناء الخبرات والكفاءات في مجال التدريب المهني لتقديم برامج تدريبية عالية الجودة تشمل موظفي الديوان وموظفي الجهات الخاضعة للرقابة.

وبالنظر إلى أهمية تدريب موظفي ديوان المحاسبة، فقد نصت لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة على تأكيده بنصوص صريحة وواضحة بأنه يقوم الديوان بتطوير موارده البشرية عن طريق تزويد موظفيه بفرص ملائمة للتدريب والتطوير والتأهيل، بهدف تنمية وتعزيز قدراتهم وإكسابهم مهارات جديدة تحسن من أدائهم لوظائفهم التي يشغلونها، وتوهم لتولي مسؤوليات أخرى، كما أنه: "يتم تحديد احتياجات التدريب وفقًا لأهداف الديوان، في ضوء تقارير تقييم الأداء، وبعد استطلاع رأي الموظفين ومديريهم".

وتتعدد صور تدريب الموظفين، فقد يكون داخل الدولة، أو خارجها.

بكفاءة وفعالية⁽¹⁷⁰⁾، وتتضمن إلى جانب الكفاءات والقدرات العلمية قدرات عملية؛ لما لها من تأثير فعال على دور الديوان⁽¹⁷¹⁾، وتساهم تلك الكفاءة في تمكن المدقق من إبداء رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية، ويتمثل هذا التأهيل في التعليم واكتساب الخبرة العملية، مع مراعاة التغيرات المستمرة التي تحدث في الفكر المحاسبي والرقابي⁽¹⁷²⁾.

2- مراقبة الأداء الفعلي للموظف:

تعني رقابة الأداء متابعة الأداء الفعلي لنشاط المشروع للتأكد من أن هذا الأداء يتم وفقاً للمعدلات التخطيطية الموضوعية، وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما هو تخطيبي لاكتشاف أي انحرافات والوقوف على أسبابها وتحديد المسؤولية عنها، واقتراح الحلول الموضوعية في الوقت المناسب⁽¹⁷³⁾.

3- تقييم الأداء:

بالنظر إلى أهمية تقييم الأداء فقد نصت المادة 61 من اللائحة⁽¹⁷⁴⁾ على أنه: "يتم تقييم أداء الموظف سنوياً وفق أسس ومعايير واضحة وأهداف محددة تضعها الإدارة، ويجب إشراك الموظف في عملية مراجعة الأداء، بمناقشة نتائج أدائه مع رئيسه المباشر.

(170) كمال بن عون، الوردي خدومة، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة، المرجع السابق، ص 1382.

(171) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2020، ص 18.

(172) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة، المرجع السابق، ص 85.

(173) هشام زغلول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية: المرجع السابق، ص 21.

(174) تاريخ بدء العمل بذات المادة منذ الأول من أبريل 2009؛ كما أشارت المادة 62 من اللائحة على أن يتم تقييم أداء الموظفين عن الفترة من شهر يناير إلى شهر ديسمبر من كل عام.

ويقتصر وضع تقارير تقييم الأداء على الموظفين شاغلي الوظائف من الدرجة الأولى
فما دونها".

ويجب أن تشمل معايير التقييم مقارنة الأداء الحالي بالأداء السابق لنفس الوحدة الإدارية
الحكومية، ومقارنة الأداء الحالي للوحدة بأداء وحدات أخرى تقوم بعمل مشابه ومماثل وفي
ظروف مماثلة، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المحدد مقدماً أو الأداء المحدد في الموازنة العامة
للدولة ومقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المحددة (175).

وأنه في حالة إذا أسفرت مرحلة الرقابة "مراقبة الأداء" عن اكتشاف انحرافات جاء دور
التقييم مباشرةً لاقتفاء أثر هذه الانحرافات، وذلك بتحليلها في الوقت المناسب حتى يمكن وضع
الحلول المناسبة لها قبل أن تتعد المشاكل التي قد تنجم عن الاستمرار في التنفيذ الخاطئ
للنشاط (176).

ويشير مفهوم التقييم إلى إعطاء مستوى الأداء قيمة تعبر عن مستوى الأداء المتحقق إن
كان جيداً أو ضعيفاً أو متدنياً أو مرتفعاً أو مقبولاً أو مُرضٍ أو غير مُرضٍ؛ حيث يتم تصنيف
أو ترتيب أو مقارنة تلك القيمة التي تمثل أداء العامل بين أقرانه، ويطلق على هذه العملية التقييم
أو التقدير (177).

ويميز بعض الفقه ما بين التقييم والتقييم، فالتقييم Evaluation أعم وأشمل من التقييم
Assessment، والأخير يتوقف عند إصدار الحكم على قيمة الأشياء، في حين أن مفهوم

(175) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته،
المرجع السابق، ص 32.

(176) هشام زغلول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية، المرجع
السابق، ص 21-22.

(177) وليد محمد محمد غبارة، تقييم الأداء الوظيفي: المفهوم - الأهمية المدخل، مجلة الدراسات والبحوث
التجارية، جامعة بنها - كلية التجارة، سنة 37، العدد 2، 2017، ص 415.

التقويم يشير إلى عملية تعديل وتصحيح الأشياء التي تصدر بشأنها الأحكام، فإذا كان التقويم هو إحدى خطوات التقويم، وهدفه تحديد المستوى الحالي لبرنامج أو مشروع أو لخدمة أو لمنظمة وتحديد الإيجابيات (مناطق القوة) والسلبيات (مناطق الضعف) في هذا البرنامج أو المشروع أو الخدمة أو المنظمة، فإنَّ التقويم هو الخطوة اللاحقة التي تهدف إلى تحسين وتعديل هذا المستوى الحالي للبرنامج أو للمشروع أو للمنظمة، وتدعيم الإيجابيات ومحاولة التغلب على السلبيات (178).

ولمزيد من التوضيح فإنَّ التقويم هو القيام بمجموعة من الإجراءات العلمية التي تهدف إلى تقدير ما يبذل من جهود لتحقيق أهداف معينة في ضوء ما اتفق عليه من معايير وما وضع من تخطيط مسبق، والحكم على مدى فاعلية وكفاءة هذه الجهود وما يصادفها من عقبات وصعوبات في التنفيذ بقصد تحسين الأداء. أمَّا التقويم فهو عملية تهدف إلى تدعيم هذه الجهود ومناطق القوة بها، والتغلب أو التقليل أو التخفيف من مناطق الضعف بها ومن عقبات وصعوبات التنفيذ... وهذا يتطلب بلا شك ما يلي (179):

1- تحديد الأهداف Aims المطلوب تحقيقها بشكل دقيق.

2- إجراء المتابعة Following Up بشكل دوري ومستمر للتأكد من أن الذي يتم تنفيذه مطابق لما هو موضوع بالخطة والموازنة.

3- إجراء التقويم بمعنى تصحيح المسار وإلغاء الانحرافات عن المستهدف أو المطلوب، وذلك من خلال التغلب على السلبيات ومناطق الضعف. كذلك يشمل التقويم على إجراءات لتدعيم الإيجابيات ومناطق القوة.

4- إجراء التقويم لتحديد الإيجابيات والسلبيات أو تحديد مناطق القوة والضعف.

(178) مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة "مفهومها -أبعادها -مؤشراتها"، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2017، ص 116.

(179) مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة، المرجع السابق ص 116.

5- التغذية العكسية أو المرتدة Feedback بمعنى الاستفادة من هذه العملية والمعلومات والدروس والخبرات المستفادة في المستقبل عند تخطيط وتنفيذ وتطوير مشروع أو برنامج أو خدمة أو منظمة في المستقبل؛ بحيث - على سبيل المثال - لا يتم الوقوع في نفس الأخطاء مرة أخرى.

المبحث الثاني

أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام

يعد المال العام المحرك الأساسي لنمو الاقتصاد وبناء الوطن بكافة قطاعاته، وعلى ذلك فإنَّ حمايته والحفاظ عليه مطلب وطني يشترك فيه كافة أفراد المجتمع وطوائفه، علاوة على دور الحكومات والدول في حمايته (180).

ومن هذا المنطلق تقوم المؤسسات والأجهزة الرقابية بصفة عامة بدور له أهميته في السيطرة الفعالة على إدارة الأموال العامة والرقابة عليها (181).

ويقتضي بيان أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: مفهوم الحفاظ على المال العام.

المطلب الثاني: دور ملاحظات ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام.

(180) مفلح سعد فراج المشاقبة السبيعي، أثر رقابة ديوان المحاسبة الكويتي في تحسين إعداد الموازنة العامة للدولة، المرجع السابق، ص 24.

(181) راجع: يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية، المرجع السابق، ص 217.

Mariana P. A. ،Rosanna G. ،Renata R. D. 2019. Structure of control in financial networks: An application to the Brazilian stock market. Physica A: Statistical Mechanics and its Applications، 522، 15 May، pp: 302-314.

المطلب الأول

مفهوم الحفاظ على المال العام

يهدف ديوان المحاسبة إلى الحفاظ على المال العام والعمل على تطوير إدارته، وذلك بما ينسجم مع الوضع الاقتصادي للدولة، والعمل على التحقق من صحة صرف المال⁽¹⁸²⁾. بيد أن هناك العديد من الآليات والمتطلبات اللازمة لتحقيق ذلك الهدف، وهو ما سنستعرضه على الوجه التالي:

أولاً: الدور التشريعي في الحفاظ على المال العام:

(أ) الحفاظ على المال العام على المستوى الدستوري والتشريعي:

رأينا أن ضمان استمرارية الحفاظ على الأموال العامة في تأدية مختلف وظائفها في خدمة النفع العام، دفع المشرع القطري؛ سواءً على المستوى الدستوري أو القانوني، إلى تأكيد حمايته للمال العام والحفاظ عليه، والتصدي لمختلف الاعتداءات التي تقع عليه⁽¹⁸³⁾.

(ب) أهداف الحفاظ على المال العام:

تعرض الكثير من الكتاب والباحثين إلى موضوع أهداف الرقابة على المؤسسات العامة، وقد تناول بعضها تأكيد ضرورة حسن إدارة المال العام، وتطبيق اللوائح والنظم المالية، والتأكد من سلامة القوانين والتعليمات، والتحقق من كفاءتها للحفاظ على المال العام ومنع الإسراف

(182) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 19.

(183) استعرضنا أربعة أنواع من حماية المال العام وهي تتمثل في الحماية الدستورية، أما الحماية التشريعية فتتمثل في الحماية المدنية والحماية الجنائية والحماية الإدارية للمال العام، وهو ما أشرنا إليه سابقاً.

والتبديد، ونبين فيما يلي أهم الأهداف التي يجب أن يتضمنها النظام الرقابي لأجهزة الرقابة المالية العليا (184).

تتعدد أهداف الحفاظ على المال العام على الصعيد التشريعي؛ حيث تطرقت الفقرة (1) من المادة الثالثة من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري، إلى أنه من الأهداف الرقابية التي يسعى الديوان إلى تحقيقها، المحافظة على المال العام، والتحقق من سلامة ومشروعية استخدامه، وحسن إدارته.

ويتضح بذلك أن هدف الحفاظ على المال العام والتأكد من حسن استخدامه يشكل هدفًا أساسيًا للرقابة، وهذا الأمر يساهم في تعزيز مفهوم الشفافية والمساءلة، كما يمكن أن يشكل حافزًا لتطوير مهنة تدقيق الحسابات والارتقاء بمستواها في القطاع الحكومي. ولا شك أن مراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وحساباتها المختلفة يلعب دورًا بارزًا في الحيلولة دون ارتكاب المخالفات أو الخروج على الأنظمة والقوانين التي تحكم هذه العمليات. كما أن الرقابة لها دور مهم في تحسين الإدارة المالية وجعلها أكثر كفاءة وفاعلية (185).

كما تناولت الفقرة الثانية من المادة الثالثة من القانون سالف الذكر أن من الأهداف الرقابية التي يسعى الديوان إلى تحقيقها -" التحقق من صحة البيانات المالية، ومن التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالقوانين واللوائح والأنظمة، وغيرها من نظم وسياسات الحوكمة وتضارب المصالح المعمول بها".

(184) ماجد محمد سليم أبو هدف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية، المرجع السابق، ص 39.

(185) علي محمد محسن العفاسي، رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، المرجع السابق، ص 19-20.

مما يعني أن ديوان المحاسبة يخوله المشرع التأكد من سلامة استخدام المال العام بصورة قانونية وفاعلة، وعادةً ما يشارك مدققي ديوان المحاسبة بصفة مراقبين في اللجان المالية والفنية، وذلك بهدف التأكد من أن تقييم أصول المؤسسات التي يتم خصصتها هو تقييم عادل (186).

كما تناولت المادة الثالثة/الفقرة 3 من القانون سالف البيان، أن من أهم الأهداف الرقابية التي يسعى ديوان المحاسبة إلى تحقيقها، هو تحقيق الرقابة على أموال الدولة، وعلى أموال الجهات الأخرى الخاضعة لرقابته، كما يهدف بوجه خاص إلى ما يلي: (- المساهمة في تحسين استخدام موارد الدولة لتحقيق التنمية المستدامة ورفاهية المجتمع، وذلك بمراقبة التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالاستغلال الأمثل للموارد والأصول، وفقاً لمعايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية).

وأخيراً تطرقت الفقرة (4) من المادة الثالثة من قانون ديوان المحاسبة، إلى أن من الأهداف الرقابية التي يسعى الديوان إلى تحقيقها، المساهمة في الارتقاء بمبادئ المحاسبة والشفافية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وذلك بمراقبة التزام هذه الجهات بتلك المبادئ في إدارة أموالها".

(ج) المتطلبات التشريعية اللازمة للحفاظ على المال العام:

يرى البعض أن الإطار التشريعي اللازم للحفاظ على المال العام، مرهون بأمرين⁽¹⁸⁷⁾:

(186) علي محمد محسن العفاسي، المرجع السابق، ص 20.

(187) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 18-19.

الأمر الأول: توافر القواعد القانونية المنظمة لعمل ديوان المحاسبة، وهي ملزمة ويجب على الجميع احترامها والتقيدها بشكل مستمر، أما الأمر الثاني فهو يتمثل في التنبيه لنقاط الضعف والقصور في القوانين والأنظمة المعمول بها، واقتراح وسائل معالجتها؛ بحيث تضمن هذه الوسائل الحفاظ على المال العام وحفظ مختلف موارد الدولة.

ثانيًا: القضاء على كافة مظاهر الفساد:

(أ) ماهية الفساد:

ليس من السهل وضع تعريف دقيق للفساد ويمكن سبب ذلك في أن الفساد له طبيعة نسبية متغيرة وغير ثابتة يصعب التحكم فيها (188).

بيد أننا سوف نستعرض بعض التعاريف على مستوى ما بينته العديد من الهيئات، والمؤسسات الدولية، وما خلص إليه بعض الفقه القانوني.

ويعرف البنك الدولي الفساد بأنه استغلال المنصب العام بغرض تحقيق مكاسب شخصية⁽¹⁸⁹⁾، ويرى البنك الدولي أن الفساد في القطاع العام هو الأكثر خطورة في البلدان النامية وأن السيطرة عليه مسبقًا قد تكون شرطًا ومتطلبًا جوهريًا للسيطرة على الفساد في القطاع الخاص⁽¹⁹⁰⁾.

في حين يعرف صندوق النقد الدولي الفساد بأنه: "علاقة الأيدي الطويلة المعتمدة، والتي تهدف إلى تحصيل الفوائد من هذا السلوك للشخص الواحد أو عبر مجموعة ذات علاقة بين

(188) راجع في ذلك: دغو لخضر، القانون في مواجهة ظاهرة الفساد والاعتداء على المال العام، رسالة دكتوراه في العلوم القانونية، جامعة باتنة 1، 2015-2016، ص 14.

(189) تقرير البنك الدولي World Bank حول الفساد، 1997م؛ حيث يعرف الفساد بأنه:

World Bank (WB) defined corruption as an abuse of public authority for the purpose of acquiring personal gain"

(190) محمد خليفة المعلا، الجريمة المنظمة والفساد، المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، مركز الدراسات والبحوث، الرياض 10-12/8/1424هـ (الموافق 6-8/10/2003م)، ص 6.

الأفراد" (191)، ولقد تطرقت منظمة الشفافية العالمية إلى تعريف للفساد من الناحية الإجرائية بأنه: "سوء استخدام السلطة الممنوحة من أجل تحقيق منفعة خاصة" (192).

وعلى الصعيد الفقهي يراد بالفساد بصفة عامة أنه: "الخروج على المبادئ والقواعد الشرعية والقانونية والعرفية المعمول بها والمستقرة في المجتمع" (193)، كما يعبر عنه بأنه: "السلوك الذي يمارسه المسؤولون في القطاع العام أو القطاع الحكومي؛ سواء كانوا سياسيين أو موظفين مدنيين بهدف إثراء أنفسهم أو أقربائهم بصورة غير قانونية ومن خلال إساءة استخدام السلطة الممنوحة لهم" (194).

ويذهب البعض إلى تعريف الفساد بأنه: "تلك الممارسات التي يقوم بها الموظفون أو المسؤولون الرسميون باستغلال مناصبهم للحصول على منافع ذاتية شخصية مخالفة للقواعد القانونية والأخلاقية" (195).

كما يعرف الفساد بأنه: "مجموعة متداخلة من الصفات السلوكية السيئة للموظف العام (أخلاقية، شخصية، وظيفية)، وتكمن الخطورة في حالة استغلالها بما يسيء للوظيفة العامة،

(191) إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية، المرجع السابق، ص 31.
(192) الشفافية الدولية هي منظمة مجتمع مدني عالمية تقود الحرب ضد الفساد. تجمع الناس معاً في تجمع عالمي قوي للعمل على إنهاء الأثر المدمر للفساد على الرجال، النساء والأطفال حول العالم.
<http://archive.transparency.org/>

(193) د. إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية، المرجع السابق، ص 31.
(194) راجع: عبد العال الديبري، محمد صادق إسماعيل، جرائم الفساد بين آليات مكافحة الوطنية والدولية، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، طبعة 2012، ص 11-12.
(195) راجع في ذلك: دغو لخضر، القانون في مواجهة ظاهرة الفساد والاعتداء على المال العام، المرجع السابق، ص 14.

والخروج عن مقتضياتها لتحقيق مصالح ومنافع شخصية له، ولغيره بصورة مباشرة أو غير مباشرة أو انتقامية أو ابتزازية" (196).

ومن جانبنا، نعرف الفساد بأنه: انتهاج سلوك الأفراد (الطبيعيين أو الاعتباريين) بالخروج عن أحكام القانون والقواعد والقيم الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها.

وعلى صعيد الاتفاقيات الدولية، فإنَّ هناك العديد من الاتفاقيات والصكوك الدولية التي تناولت الأحكام والقواعد المتعلقة بمكافحة الفساد، منها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة، التي نصت في المادة 8 منها على ضرورة تجريم الفساد (197).

(196) خالد حمدان سعيد العميري، دور أجهزة الرقابة الإدارية في مقاومة الفساد الإداري، المرجع السابق، ص 52-53 .

(197) نصت المادة 8 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية على أنه: "1-تعتمد كل دولة طرف ما قد يلزم من تدابير تشريعية وتدابير أخرى لتجريم الأفعال التالية جنائياً عندما ترتكب عمداً: أ) وعد موظف عمومي بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها، بشكل مباشر أو غير مباشر؛ سواءً لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص آخر أو هيئة أخرى، لكي يقوم ذلك الموظف بفعل ما أو يمتنع عن القيام بفعل ما ضمن نطاق ممارسته مهامه الرسمية؛ ب) التماس موظف عمومي أو قبوله، بشكل مباشر أو غير مباشر، مزية غير مستحقة؛ سواءً لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص آخر أو هيئة أخرى، لكي يقوم ذلك الموظف بفعل ما أو يمتنع عن القيام بفعل ما ضمن نطاق ممارسته مهامه الرسمية.

ج- تنظر كل دولة طرف في اعتماد ما قد يلزم من تدابير تشريعية وتدابير أخرى لتجريم السلوك المشار إليه في الفقرة 1 من هذه المادة الذي يكون ضالعا فيه موظف عمومي أجنبي أو موظف مدني دولي. وبالمثل، تنظر كل دولة طرف في تجريم أشكال الفساد الأخرى جنائياً.

د- تعتمد أيضاً كل دولة طرف ما قد يلزم من تدابير للتجريم الجنائي للمشاركة كطرف متواطئ في فعل مجرم بمقتضى هذه المادة.

هـ- لأغراض الفقرة 1 من هذه المادة والمادة 9 من هذه الاتفاقية، يقصد بتعبير "الموظف العمومي" أي موظف عمومي أو شخص يقدم خدمة عمومية، حسب تعريفها في القانون الداخلي وحسبما تطبق في القانون الجنائي للدولة الطرف التي يقوم الشخص المعني بأداء تلك الوظيفة فيها.

كما تناولت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لعام 2003 مفهوم الفساد من خلال الإشارة إلى الحالات التي يترجم فيها الفساد إلى ممارسات فعلية على أرض الواقع؛ سواءً تمثل في جرائم الرشوة في القطاعين العام والخاص، والاختلاس، والمتاجرة بالنفوذ وإساءة استغلال الوظيفة، والثراء غير المشروع، أو غيرها من أوجه الفساد الأخرى (198).

(ب) مظاهر الفساد:

يعد الفساد الإداري والمالي من أكبر علامات غياب الحوكمة الرشيدة، وهو مرتبط إلى حد بعيد بأنظمة الحكم التسلطية، وخاصة أن الاستبداد إما أن يكون سبباً أساسياً لفساد الطبقة الحاكمة، التي تحاول بتكريس نمط الحكم التسلطي الحفاظ على مصالحها المادية المتأتية من الفساد الإداري والمالي في تسيير مختلف الشؤون الحكومية، أو أن يكون نتيجة حتمية لغياب المساءلة للمسؤولين الذين يشرفون على تسيير الشؤون العامة (199).

ويراد بالفساد المالي اتباع بعض الموظفين للعديد من الأساليب والطرق غير الأخلاقية من خلال التعدي على حقوق الآخرين أو المؤسسة التابعين لها، من خلال أخذ حقوق الآخرين، واختلاس الأموال العامة (200).

(198) وفي ذات السياق صادقت دولة قطر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، بموجب المرسوم الأميري رقم (17) لسنة 2007، الصادر في 2007/4/19، ومن ثم فقد أصبح للاتفاقية بموجب ذلك التصديق قوة القانون، وأصبحت دولة قطر طرفاً فيها، ووفقاً لحكم المادة (68) من الدستور الدائم لدولة قطر، يكون للاتفاقية قوة القانون ويكون على جميع الجهات المختصة تنفيذ ما جاء بهذه الاتفاقية من أحكام وقواعد باعتبارها جزءاً من النسيج التشريعي للدولة.

(199) دراسة بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي، المرجع السابق، ص 71.

(200) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 9.

أما الفساد الإداري فيدور تعريفه حول انتهاك الواجبات الوظيفية وممارسة خاطئة تُعلي من شأن المنفعة الشخصية على حساب المصلحة العامة (201).

وتتعدد الانحرافات في الفساد الإداري إلى الانحرافات التنظيمية، والانحرافات السلوكية، والانحرافات الجنائية، وتعد الرقابة بمثابة صمام أمان ضد الفساد الإداري، والأداة الرئيسة في كشفه، وأول حلقات الإصلاح الإداري (202).

ولقد اتجه المشرع القطري إلى بيان مفهوم الفساد ضمن نصوص تجريبية تم النص عليها ضمن أحكام قوانين تختص بمكافحة الفساد منصوص عليها في قانون العقوبات، والعديد من التشريعات الخاصة، وتتمثل صور الفساد في جرائم الرشوة، وجرائم اختلاس الأموال العامة، وجرائم الاتجار بالنفوذ، وجرائم إساءة استغلال الوظائف، وجرائم الاحتيال، وغير ذلك من الجرائم الأخرى.

(ج) دور الأجهزة الرقابية تجاه مواجهة الفساد:

تتعدد الإجراءات الرقابية المتعلقة بمواجهة الفساد الإداري والمالي، والتي قد تنتهجها مؤسسات الدولة الرسمية؛ بحيث تعتبر من العناصر الرئيسة للعملية الإدارية، والتي تشمل التخطيط والتنظيم والقيادة والتنسيق، إضافة للرقابة المالية بكافة أنواعها، وعلى ذلك يجب تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعالة تهدف إلى تطوير وتوجيه النشاط الإداري، وخاصة أن الأجهزة الحكومية تهدف من وراء إنشائها إلى تقديم الخدمات للجمهور، ثم يأتي دور الأجهزة

(201) راجع في ذلك: محمود محمد معابرة، الفساد الإداري وعلاجه في الشريعة الإسلامية "دراسة مقارنة بالقانون الإداري"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، المملكة الأردنية الهاشمية، الطبعة الأولى، 2011م - 1432هـ، ص 100؛ مشار لدى ناصر عبيد الناصر، ظاهرة الفساد مقارنة سوسولوجية، دار المدى للثقافة والنشر، سوريا، دمشق، 2002، ص 70.

(202) انظر: أسامة عبد الظاهر سيد أحمد، تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات لحماية المال العام وتحقيق التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 223.

الرقابية لضمان تقديم الخدمات بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة ممكنة وبما يتفق مع أحكام القانون (203)، ومن هنا تتنوع الجهات الرقابية في قطر، والتي تساهم بشكل مباشر في التصدي للفساد الإداري والمالي، ومنها ديوان المحاسبة.

(د) دور ديوان المحاسبة القطري في مكافحة الفساد:

يحظى ديوان المحاسبة القطري بدور محوري يهدف بمقتضاه إلى العمل على مكافحة الفساد، وهو ما تضمنته نص المادة السابعة /الفقرة 10 على أنه: "يتولى الديوان في مجال الرقابة المالية ورقابة الالتزام، فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات والأعمال المالية للجهات الخاضعة لرقابته، وعلى وجه الخصوص أحكام القوانين واللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية، والتحقق من كفايتها، وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح سبل ووسائل معالجتها"، كما يدخل في إطار مكافحة الفساد المالي ما تناوله ديوان المحاسبة القطري في الفقرة 7 / 11 من ذات القانون بأنه: "الكشف عن الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية، وبحث أسبابها والقصور في تطبيق أنظمة الرقابة المالية الداخلية الذي أدى إلى وقوعها، واقتراح وسائل علاجها".

ويهدف ديوان المحاسبة القطري بصفة عامة إلى تحقيق دور رقابي له أهميته، وبمقتضاه يساهم في العديد من الأهداف، والتي تتمثل في منع الانحرافات المالية والعمل على عدم تكرارها في المستقبل، وكذلك التحقق من مدى سلامة التصرفات المالية واتفاقها مع القواعد القانونية المالية المقررة بموجب الدستور والقوانين واللوائح والنظم السارية، والعمل أيضاً على ترشيد الإنفاق وتعظيم الاستفادة منه، والتحقق من تحصيل الموارد المستحقة للجهة الخاضعة للرقابة،

(203) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 3.

وتحقيق النشاط الإداري لأهدافه⁽²⁰⁴⁾، علاوة على التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية، والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها، واكتشاف نقاط الضعف فيها واقتراح وسائل العلاج التي تكفل ضبط إيرادات الدولة ونفقاتها وأحكام الرقابة عليها دون تشدد في الإجراءات أو تسبب يؤدي إلى كثرة وقوع حوادث الاختلاس⁽²⁰⁵⁾.

وهكذا يتضح أن الدور الرقابي المخول لدى ديوان المحاسبة القطري يتضمن العديد

من المسائل، وهي:

- مراقبة العديد من العمليات المالية التي تتمثل في فحص وتدقيق ومراجعة الحسابات والأعمال المالية.
- التأكد من اتفاق الأعمال المالية مع أحكام القوانين واللوائح والأنظمة المالية والمحاسبية، والتحقق من كفايتها وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح سبل ووسائل معالجتها.
- الكشف عن أسباب الاختلاس والإهمال ومختلف المخالفات المالية.
- بيان أوجه القصور في تطبيق أنظمة الرقابة المالية الداخلية الذي أدى إلى وقوع المخالفات والتجاوزات المالية واقتراح وسائل علاجها.

⁽²⁰⁴⁾ راجع في ذلك: إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية، المرجع السابق، ص 73؛ مشار لدى أحمد السيد عوضين حجازي، مرجع سابق، ص 66.

⁽²⁰⁵⁾ عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 19.

(هـ) دور هيئة الرقابة الإدارية والشفافية في مكافحة الفساد:

نصت المادة الخامسة من القرار الأميري المتعلقة بإعادة تنظيم الهيئة المذكورة (206) على أنه: "تهدف الهيئة إلى المساهمة في تحقيق أعلى مؤشرات النزاهة والشفافية في مجال الوظيفة العامة، والعمل على مكافحة الفساد بكافة صورته وأشكاله، ولها في سبيل تحقيق ذلك على الأخص، القيام بما يلي:

1- العمل على تنفيذ الالتزامات المترتبة على الدولة الناتجة عن تصديقها على الاتفاقية، وذلك بالوسائل الواردة في المادة (1/6) من الاتفاقية، والاضطلاع بالمهام المشار إليها في المواد (36)، (13/46)، (58)، من الاتفاقية، والتنسيق مع الأطراف المحلية والدولية في هذا الشأن لوضع إستراتيجية وطنية لتعزيز النزاهة والشفافية، والعمل على تنفيذها بالتنسيق مع الجهات المعنية في الدولة.

2- بحث ودراسة أسباب القصور في النظم الإدارية والفنية والمالية التي تعرقل السير المنتظم للعمل بالجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، واقتراح وسائل تلافيها.

3- اقتراح الوسائل والإجراءات الكفيلة بتعزيز النزاهة والشفافية في إدارة أملاك الدولة، واقتراح معايير واضحة للشفافية في إجراءات المناقصات والمزايدات، وإعداد ميثاق لنزاهة الموظفين العموميين والمقاولين والموردين.

4- تعميم المعارف المتعلقة بتكريس النزاهة والشفافية وتيسير اطلاع الأفراد عليها، واقتراح الإجراءات التي تساهم في التعريف بظاهرة الفساد وآثاره ومخاطر انتشاره.

(206) منشور في الجريدة الرسمية في 22 أبريل 2015، الموافق 1436/07/03 هـ، ولقد أعطى القرار الأميري رقم 6 لسنة 2015 بإعادة تنظيم هيئة الرقابة الإدارية والشفافية للهيئة القيام على تنفيذ دولة قطر للاتفاقية.

5- توفير قنوات اتصال مباشرة مع الجمهور؛ لتلقي اقتراحاتهم وشكاويهم بشأن التصرفات المنطوية على الفساد وعدم النزاهة، واتخاذ الإجراءات العملية اللازمة للتحقق من تلك الشكاوى، بالتنسيق مع الجهات المعنية في الدولة.

6- وضع البرامج التثقيفية والتدريبية لتوعية موظفي الدولة وخاصة موظفي المؤسسات المالية، وتدريبهم على استخدام الأساليب المتطورة لكشف الفساد وتهيئتهم للتعاون مع الهيئة في هذا المجال.

7- التعاون مع الهيئات والمنظمات والجمعيات الإقليمية والدولية المعنية بمكافحة الفساد، وتبادل المعرفة والمشاركة في الاجتماعات والمؤتمرات واللقاءات التي تعقد حول هذا الموضوع.

8- بحث ودراسة ما تنشره أو تتعرض له الصحافة وغيرها من وسائل الإعلام من شكاوى أو تحقيقات تتناول نواحي الإهمال أو القصور أو سوء الإدارة أو الاستغلال.

9- متابعة التطورات المختلفة في مجال الرقابة الإدارية والشفافية، وتطبيق أحدث المناهج والأساليب الرقابية المعمول بها.

10- اقتراح التشريعات اللازمة لمنع ومكافحة الفساد، على أن تأخذ في الاعتبار المعايير والمتطلبات المنصوص عليها في الاتفاقية، وإجراء مراجعة دورية لهذه التشريعات بغرض تطويرها.

11- إجراء البحوث والدراسات ذات العلاقة بأهداف وأنشطة الهيئة.

كما نص القرار سالف الذكر على أنه تباشر الهيئة اختصاصاتها، على النحو المنصوص عليه في هذا القرار، وذلك بالنسبة للجهات الآتية الوزارات والأجهزة الحكومية والجهات والشركات التابعة لأي منها، وكذلك الهيئات والمؤسسات العامة والجهات والشركات

التابعة لأي منها، وأيضًا الجمعيات والمؤسسات الخاصة، وغيرها من الكيانات التي تتباشر أعمالاً ذات نفع عام (207).

(و) دور لجنة المناقصات المركزية في مكافحة الفساد:

أنشئت بموجب القانون رقم 26 لسنة 2005، وهي تؤدي دورًا رئيسًا في ضمان شفافية تنظيم مختلف مناقصات القطاع العام وعملية إسناد العقود العامة التي كثيرًا ما تحتل قيمة مالية كبيرة (208).

ثالثًا: الدور المؤسسي في الحفاظ على المال العام:

يعتبر نظام الرقابة المالية أهم عناصر التنظيم الإداري والمالي في الإدارات كافة، فهو يؤمن الوقاية، والحماية للموارد المالية والأصول من الهدر والضياع وسوء الاستعمال، كما يعمل على توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة بها، بما يساهم في رفع كفاءة التشغيل، وضمان التزام الموظفين بالقوانين والأنظمة والسياسات والتعليمات (209).

وترتيبًا على ما تقدم تتحقق سبل التعاون مع كافة السلطات؛ سواءً تمثلت في السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية، لتحقيق الأهداف المطلوبة، وذلك من أجل الحفاظ على المال العام (210)، وهو ما سنستعرضه بإيجاز على النحو التالي:

(207) المادة 6 من القرار سالف البيان .

(208) دراسة بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي، المرجع السابق، ص 75.

(209) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 16.

(210) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدقي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 19.

(أ) - موقف السلطة التشريعية في الحفاظ على المال العام:

السلطة التشريعية تملك أداة تشريعية دستورية تهدف إلى الرقابة على السلطة التنفيذية لضمان عدم انحرافها عن تحقيق المصلحة العامة، وقيامها بالعمل على تحقيق الأهداف السياسية العامة للدولة، والتأكد من قدرة الحكومة على تنفيذ خطط التنمية وتنفيذ القوانين واحترام حقوق الأفراد وحياتهم⁽²¹¹⁾، وهو ما تناوله الدستور القطري في المادة 76 بالنص على أنه: "يتولى مجلس الشورى سلطة التشريع، ويقر الموازنة العامة للدولة، كما يمارس الرقابة على السلطة التنفيذية، وذلك على الوجه المبين في هذا الدستور".

وتتمثل مظاهر الرقابة التشريعية على الأموال العامة في الرقابة على الموازنة العامة طبقاً للمادة 107 من الدستور القطري، التي تنص على أنه: "يجب عرض مشروع الموازنة العامة على مجلس الشورى قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية، ولا تعتبر نافذة إلا بإقراره لها. ويجوز لمجلس الشورى أن يعدل مشروع الموازنة بموافقة الحكومة، وإذا لم يتم اعتماد الموازنة الجديدة قبل بدء السنة المالية عمل بالموازنة السابقة إلى حين إقرار الموازنة الجديدة. ويحدد القانون طريقة إعداد الموازنة، كما يحدد السنة المالية".

وقد تكون رقابة مجلس الشورى على تنفيذ الموازنة العامة للدولة معاصرة لهذا التنفيذ، فيمارسها مجلس الشورى عن طريق حق أعضائه في توجيه أسئلة واستجابات إلى الوزراء عن كيفية تنفيذ الموازنة، وقد ينتهي بتحريك المسؤولية السياسية ضد الوزير، في حين تتمثل الرقابة اللاحقة في مناقشة مجلس الشورى للحساب الختامي بعد انتهاء السنة المالية⁽²¹²⁾.

(211) حمد علي جابر المخضوبية، الإطار القانوني لرقابة السلطة التشريعية على الأموال العامة "دراسة مقارنة في القانون القطري والأردني"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عمان الأهلية، الأردن، 2021، ص 2.

(212) سالم محمد الشوابكة، الرقابة المالية، المرجع السابق، ص 331.

كما تمتد الرقابة التشريعية على الأموال العامة بمناقشة وإقرار التشريعات المالية؛ مثل قوانين الموازنة العامة، والضريبة، وكذلك الرقابة على عقود الامتياز، والرقابة على الاتفاقيات ذات الأثر المالي التي تبرمها الدولة.

(ب) - موقف ديوان المحاسبة في الحفاظ على المال العام:

1- دور الديوان في حسن استخدام الموارد المالية المتاحة:

إنَّ تحقيق حسن استخدام المال العام باعتباره من الموارد المالية يقتضي تفعيل سبل عمليات الرقابة على المال العام، والتي تهدف إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العبث، وهي تتمثل في تخفيض النفقات الحكومية، وكذلك التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقاً للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها، وكذلك الكشف عن أي مخالفة أو انحراف مالي أو تقصير في هذه الأهداف، إلى جانب التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف، والكشف عما يقع في هذا الصدد من مخالفات ومعالجتها⁽²¹³⁾، بما يعني أنه يقتضي توفير درجة كبيرة من المصداقية في إدارة المال العام وفي فترة استخدامه⁽²¹⁴⁾.

(213) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 19؛ وكذلك يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية، المرجع السابق، ص 228.

(214) علي ممدوح الفواعة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 19.

2- العلاقة ما بين ديوان المحاسبة ووحدات الرقابة الداخلية:

يقتضي وجود هيكل تنظيمي يوضح خطوط فصل السلطة والمسؤولية، ويراد بالهيكل التنظيمي مجموعة الوسائل والإجراءات الرقابية التي تحكم علاقة المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية وديوان المحاسبة؛ بهدف توفير الرقابة المالية اللازمة على تصرفات هذه المؤسسات الحكومية وتوفير البيانات الضرورية لمتخذي القرار⁽²¹⁵⁾.

علاوة على ذلك يتعين أن تكون هناك علاقة تكاملية وثيقة الصلة ما بين ديوان المحاسبة كجهة رقابة خارجية تهدف إلى تحقيق رقابة مالية فاعلة، ووحدات الرقابة الداخلية⁽²¹⁶⁾، وتتمثل هذه العلاقة في التنسيق والتعاون في مجال التدقيق والرقابة الداخلية وخاصة في النواحي التالية:

- الاستشارات عند وضع الخطط السنوية لتنفيذ البرامج، وتزويدها بنسخة من تلك الخطط السنوية على أقل تقدير.
- تزويد الديوان بالتقارير الدورية المعدة من قبل قسم الرقابة الداخلية.
- التعاون وعقد اللقاءات المشتركة مع مراقبي الديوان بهدف الاستفادة من الديوان في الرقابة المالية وتطوير أداء أقسام الرقابة الداخلية.
- يمكن لديوان المحاسبة أن يعتمد على الأعمال التدقيقية التي تنجز، وتكون وحدات الرقابة الداخلية مسؤولة عن أي إهمال أو تقصير في التنفيذ.
- إمكانية تعزيز الزيارات الميدانية لمواقع الجهات للمتابعة.
- الاسترشاد بالمعايير الدولية والمحلية في مجالات التدقيق.

⁽²¹⁵⁾ باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 17.

⁽²¹⁶⁾ باسل أحمد الفضلي، المرجع السابق، ص 16.

المطلب الثاني

دور ملاحظات ديوان المحاسبة في مجال الحفاظ على المال العام

تؤدي الأجهزة العليا للرقابة دورًا مركزيًا في السعي نحو تطوير الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية؛ باعتبارها أجهزة متخصصة مهمتها المحافظة على المال العام، ولا شك أن نجاح أي عملية تنمية يرتبط بشكل رئيس بالقضاء على مختلف مظاهر الغش والفساد، وتحقيق الإصلاح المالي والإداري، وحسن استخدام الموارد المتاحة، وتطوير السياسات الإدارية، ورفع كفاءة الأفراد، وهي أهداف تسعى الأجهزة العليا للرقابة إلى تحقيقها (217)، ومن قبيل الأهداف التي يسعى الديوان إلى تحقيقها بغية رفع مستوى الرقابة المالية إصدار التقارير التي تشير إلى الإنجازات وأوجه الإنفاق، والمتحصلات المتحققة من إدارة عملية موازنات وميزانيات الجهات الحكومية، وتوفير المعلومات والبيانات ذات الثقة العالية المقبولة وفق المعايير المحلية والدولية (218).

بيد أن الملاحظات التي يقرها ديوان المحاسبة القطري في مجال الحفاظ على المال

العام تحتاج إلى توافر العديد من الآليات لممارستها، وفيما يلي نستعرض هذه الآليات:

(217) رامي أحمد فروانة، تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة، المرجع السابق، ص 3 .

(218) راجع في ذلك: يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية، المرجع السابق، ص 217-218.

Sabri B. ،Duc K. N. ،Vanja P. ،Andreas S. 2019. Financial development، government bond returns، and stability: International evidence. Journal of International Financial Markets، Institutions and Money، 22، February، pp: 142-150

أولاً: تقارير مراجعة الديوان:

قد تتم المراقبة عن طريق الملاحظة والمتابعة للوحدات أثناء قيامها بالعمل بغرض تصحيح ما تقع فيه من أخطاء فور وقوعه أو بعد إتمام التصرفات، وهو الأمر المتاح للأجهزة الخارجية المتخصصة، والتي لا يتوفر لها فرصة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة (219).

ولقد تناول المشرع في الفصل الثالث من القانون سالف البيان "تقارير المراجعة"؛ حيث نصت المادة (23) على اتباع العديد من الإجراءات الموضوعية والشكلية التي تتمثل في أن:

1. يبلغ الديوان ملاحظاته وتوصياته بتقرير إلى الجهة التي تم التدقيق عليها.
 2. ترسل نسخة من التقرير إلى وزير المالية فيما يخص الأمور المتعلقة بالمراجعة المالية.
 3. يرسل الديوان نسخة من هذا التقرير إلى الوزير المختص المسؤول عن الجهة، أو أي جهة أخرى يقدر الديوان أنها معنية بهذا التقرير.
 4. يكون على الجهة التي تم التدقيق عليها موافاة الديوان بردها على تقريره خلال مدة لا تجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغها بالتقرير.
- وبعد استيفاء الإجراءات المنصوص عليها في المادة المذكورة، فإن الأمر لا يخرج عن أحد الفروض التي أوضحها القانون، وهي:

الفرض الأول: اعتراض الجهة المعنية على أي من ملاحظات الديوان، أو رؤيتها عدم الأخذ بتوصيته (220)؛ وعندئذ يجب عليها إحاطة الديوان بوجهة نظرها مؤيدة بالأسباب التي تستند إليها خلال مدة لا تجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغها بالتقرير.

(219) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 20.
(220) راجع الفقرة الأولى من المادة (24) من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري.

الفرض الثاني: إذا أصر الديوان على رأيه⁽²²¹⁾، وجب عرض الأمر على الوزير أو الرئيس المختص في الجهة المعنية للنظر فيه.

الفرض الثالث: إذا كان الوزير أو الرئيس المختص له رأي مغاير لرأي الديوان⁽²²²⁾، قام الديوان بعرض وجهتي النظر على الأمير للبت في الموضوع.

تعقيب الباحث:

* تعتبر تقارير مراجعة الديوان إحدى أهم آليات ممارسة الديوان لرقابته المالية، كما يدخل في إطار تلك الآليات التقرير الختامي المتعلق بنتائج تدقيق ومراجعة الحسابات والبيانات المالية؛ حيث يعتمد الديوان في ممارسته لهذا الدور على مجموعة من التقارير الدورية التي يعدها؛ إذ تتضمن تقارير المراجعة العديد من الإجراءات الموضوعية والشكلية، بيد أنه يؤخذ على المشرع عدم بيان طبيعة الميعاد المنصوص عليه في القانون، فهل يعد ذلك الميعاد ميعاد سقوط أم أنه ميعاد تنظيمي. وفي كل الأحوال فإنَّ عدم الالتزام بهذا الميعاد طبقاً لما نصت عليه المادة 30/فقرة 7 يعد من المخالفات المالية؛ حيث قررت هذه المادة أن عدم الرد على تقارير الديوان وملاحظاته، أو التأخير في الرد عليها خلال المدة المنصوص عليها في المادة 23 من هذا القانون، يعد مخالفة مالية، ويعتبر في حكم عدم الرد أن يجيب الموظف إجابة الغرض منها المماثلة أو التسوية.

* لم يتناول القانون ميعاد محدد للأمير للبت في ذلك التعارض بين وجهتي نظر الديوان والوزير المختص، وترك الأمر لتقدير الأمير، ولكننا نعتقد بأنه يتعين قبل عرض الموضوع على

(221) راجع الفقرة الثانية من المادة (24) من القانون سالف الذكر.

(222) راجع الفقرة الثالثة من المادة (24) من القانون سالف الذكر.

أمير البلاد أن يكون لدى السلطة التشريعية دور في ذلك؛ لأننا نعتقد أنها أقدر وأكثر حيادية على فض التشابك ما بين الهيئات والمؤسسات التنفيذية وبين ديوان المحاسبة القطري.

ثانيًا: موافاة الديوان بنسخة الموازنة التقديرية:

نصت المادة التاسعة من القانون سالف البيان على أنه: "...على جميع الجهات الأخرى الخاضعة لرقابة الديوان موافاته بنسخة من الموازنة التقديرية فور اعتمادها، وبنسخة من القوائم المالية الختامية خلال ثلاثة أشهر على الأكثر من انتهاء السنة المالية لكل منها".

ثالثًا: مراقبة الديوان تجاه مشروع المناقصة أو المزايدة ومشروع العقد أو الاتفاق:

فرق المشرع القطري ما بين مراقبة الديوان تجاه مشروع المناقصة أو المزايدة ومشروع العقد أو الاتفاق؛ حيث تناولت المادة العاشرة من القانون ذلك الأمر بالنص على أنه: "يجب على الجهة الخاضعة لرقابة الديوان عرض مستندات مشروع المناقصة أو المزايدة على الديون قبل الطرح، أو مشروع العقد أو الاتفاق قبل الإبرام، للحصول على موافقة الديوان على الطرح أو الإبرام.

ويوافي الديوان الجهة برأيه في مشروعات المناقصات والمزايدات والعقود والاتفاقات خلال مدة أقصاها سبعة أيام عمل من تاريخ تسلمه المستندات، ولا يبدأ سريان هذه المدة، إلا من تاريخ وصول ما يطلبه الديوان خلال الميعاد المشار إليه من مستندات أو استيضاحات، وإذا انقضت المدة المشار إليها دون أن يخطر الديوان الجهة برأيه في المشروع، جاز لهذه الجهة أن تطرح المناقصة أو المزايدة أو أن تبرم العقد أو الاتفاق، وذلك دون الإخلال بحق الديوان في ممارسة اختصاصاته في مجال الرقابة اللاحقة.

ويجب على الجهة المعنية موافاة الديوان بنسخة من العقود والاتفاقات بعد إبرامها، خلال

فترة لا تتجاوز ثلاثين يومًا من تاريخ التوقيع عليها.

ولا يجوز تجزئة العقد أو الاتفاق أو المناقصة أو المزايدة، بقصد إنقاص قيمة أي منها إلى الحد الذي يخرجها من نطاق الرقابة المسبقة، وتعتبر قرينة على التجزئة، قيام الجهة بإبرام عقد أو اتفاق أو طرح مناقصة أو مزايدة أخرى عن ذات الأصناف أو الأعمال أو أصناف أو أعمال تعتبر مكملة أو مشابهة لها، وذلك خلال مدة تقل عن ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد أو الاتفاق الأول أو طرح المناقصة أو المزايدة".

كما أشارت المادة (11) من ذات القانون على أنه: "إذا كان للديوان رأي مخالف في مشروع العقد أو الاتفاق أو المناقصة أو المزايدة، ولم تر الجهة الخاضعة للرقابة الأخذ به، فعليها إخطار الديوان بوجهة نظرها مؤيدة بالأسباب التي تستند إليها، وذلك قبل إبرام العقد أو الاتفاق أو طرح المناقصة أو المزايدة".

فإذا أصر الديوان على رأيه، وجب عرض الأمر على الوزير أو الرئيس المختص في الجهة المعنية للنظر فيه، فإذا كان للوزير أو الرئيس رأي مغاير لرأي الديوان، قام الديوان بعرض وجهتي النظر على الأمير للبت في الموضوع".

ويتضح على مراقبة الديوان طبقاً لأحكام كلا المادتين السابقتين العديد من الملاحظات:

1- بحسب طبيعة الموافقة:

(أ) بخصوص مشروع المناقصة أو المزايدة: يجب على الجهة الخاضعة لرقابة الديوان عرض تلك المستندات على الديوان قبل طرحها؛ بهدف الحصول على موافقة الديوان على الطرح.

(ب) بخصوص مشروع العقد أو الاتفاق: يجب على الجهة الخاضعة لرقابة الديوان عرض تلك المستندات على الديوان قبل الإبرام؛ بهدف الحصول على موافقة الديوان على الإبرام.

2- بحسب المدة اللازمة لموافقة ديوان المحاسبة:

(أ) بخصوص مشروعات المناقصات والمزايدات والعقود والاتفاقات: يوافي الديوان

الجهة برأيه في خلال فترة زمنية أقصاها سبعة أيام عمل من تاريخ تسلمه المستندات، ولا يبدأ سريان هذه المدة إلا من تاريخ وصول ما يطلبه الديوان خلال الميعاد المشار إليه من مستندات أو استيضاحات، وإذا انقضت المدة المشار إليها دون أن يخطر الديوان الجهة برأيه في المشروع، جاز لهذه الجهة أن تطرح المناقصة أو المزايدة أو أن تبرم العقد أو الاتفاق، وذلك دون الإخلال بحق الديوان في ممارسة اختصاصاته في مجال الرقابة اللاحقة.

ويتضح من - وجهة نظر الباحثة- أن الميعاد المحدد في نص المادة العاشرة هو ميعاد السقوط، فعقب انتهاء مدة سبعة أيام عمل من تاريخ تسلم الديوان المستندات أو الاستيضاحات يسقط حق الديوان في ممارسة رقابته السابقة أو الرقابة أثناء التنفيذ دون أن يسقط حق الديوان في رقابته اللاحقة.

(ب) بخصوص العقود والاتفاقات بعد إبرامها: يجب على الجهة المعنية موافاة الديوان

بنسخة منها خلال فترة لا تتجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ التوقيع عليها.

3- التزامات الجهات الخاضعة للديوان:

(أ) لا يجوز تجزئة العقد أو الاتفاق أو المناقصة أو المزايدة بقصد إنقاص قيمة أي منها إلى الحد الذي يخرجها من نطاق الرقابة المسبقة (223)، ويعتبر قرينة على التجزئة قيام الجهة بإبرام عقد أو اتفاق أو طرح مناقصة أو مزايدة أخرى عن ذات الأصناف أو الأعمال أو الأصناف أو الأعمال التي تعتبر مكملة أو مشابهة لها، وذلك خلال مدة تقل عن ثلاثة أشهر من تاريخ إبرام العقد أو الاتفاق الأول أو طرح المناقصة أو المزايدة.

(ب) الجهة الخاضعة للرقابة لها أن تخالف الديوان تجاه مشروع العقد أو الاتفاق أو المناقصة أو المزايدة، بشرط إخطار الديوان بوجهة نظرها مؤيدة بالأسباب التي تستند إليها، وذلك قبل إبرام العقد أو الاتفاق أو طرح المناقصة أو المزايدة.

رابعاً: تقرير نتائج تدقيق ومراجعة الحسابات والبيانات المالية الختامية:

تطرق المشرع في المادة (25) إلى التقرير المتعلق بنتائج تدقيق ومراجعة الحسابات والبيانات المالية الختامية، ونص المشرع في المادة المذكورة على أنه:

"1- يعد الديوان تقريراً بنتائج تدقيق ومراجعة الحسابات والبيانات المالية الختامية لكل من الهيئات والمؤسسات العامة والشركات والمنشآت الخاضعة لرقابة الديوان.

2- ويبلغ الديوان هذا التقرير إلى مجلس إدارة الجهة المختصة أو رئيسها.

3- وترسل نسخة من التقرير إلى وزير المالية.

(223) لقد أشارت المادة 7/ فقرة 5 على أن الديوان يتولى مراقبة مشروعات المناقصات والمزايدات التي تنوي الجهات الخاضعة لرقابة الديوان طرحها، ومشروعات العقود والاتفاقات التي تزمع إبرامها أو تجديدها، إذا بلغت القيمة التقديرية للمناقصة أو المزايدة أو قيمة العقد أو الاتفاق أو قيمة التجديد التلقائي السنوية لعقود التوريد الدورية وعقود الإيجار خمسة ملايين ريال فأكثر، أيًا كانت الطريقة التي يتم اختيارها في التعاقد.

4- وللديوان إرسال نسخة من هذا التقرير إلى أي جهة أخرى يقدر الديوان أنها معنية

بذلك".

كما نص المشرع في المادة (26) من القانون على أن: "يقدم الديوان إلى السلطات القضائية تقريرًا مكتوبًا لاطلاعها على رأيه الفني في المسائل المتعلقة بما تجرّيه من تحقيقات تخص المال العام، ويكون ذلك بناءً على طلب من تلك السلطات".

ويتولى تقديم هذا التقرير من يكلفه الرئيس بذلك من الموظفين الرقابيين.

الجدير بالإشارة هنا أن ديوان المحاسبة يتولى، بخلاف تقرير نتائج تدقيق ومراجعة الحسابات والبيانات المالية الختامية، إعداد تقرير سنوي من قبل رئيس الديوان مبيّنًا به أنشطة الديوان خلال السنة الرقابية، ويتم رفعه إلى الأمير، مبيّنًا فيه مستوى تنفيذ خطته السنوية والصعوبات أو المعوقات التي واجهها خلال السنة المذكورة، وتوجهاته وخطته المستقبلية⁽²²⁴⁾.

خامسًا: طلب إجراءات صرف أو تحصيل المبالغ من الجهة الخاضعة لرقابة الديوان:

أورد القانون سالف البيان في المادة (21) منه أن للديوان أن يطلب من الجهة الخاضعة لرقابته أن تتخذ ما يلزم من إجراءات لوقف صرف أي مبالغ يرى أنها غير واجبة الدفع، أو تحصيل أي مبالغ يرى أنها مستحقة للدولة أو لغيرها من الجهات الخاضعة لرقابته.

سادسًا: متابعة الملاحظات وتنفيذ التوصيات:

نص المشرع القطري في المادة 29 من القانون على أن: "يضع الرئيس القواعد والمعايير المناسبة لمتابعة ما تم إبلاغه من تقارير الديوان وملاحظاته للجهات المعنية، بما يضمن التحقق من تسوية تلك الملاحظات، وتنفيذ ما ورد بالتقارير من توصيات، على وجه صحيح".

(224) راجع المادة 27 من قانون الديوان.

تعقيب الباحثة

* يتولى الديوان القيام بإبلاغ الجهات التي يشملها برقابته بنتائج تلك الرقابة وملاحظاته حول الأداء المالي لهذه الجهات في ضوء ما تكشف عنه عمليات التدقيق والتفتيش والفحص والمراجعة، علاوةً على ذلك أحسن المشرع القطري صنعاً بخصوص عرض التقرير الختامي المتعلق بنتائج تدقيق ومراجعة الحسابات والبيانات المالية على الجهات الاعتبارية المعنية بذات النتائج.

ومن الجدير بالذكر أن المشرع يطلب في عدد من البلدان من الأجهزة العليا للرقابة أن تنشر نتائجها علناً كي يطلع عليها الجمهور⁽²²⁵⁾.

ومن جانبنا فنحن نطالب المشرع القطري أن يخول لديوان المحاسبة رفع التقارير إلى السلطة التشريعية قبل عرضها على أمير البلاد.

* نعتقد بأن المشرع قد خلط فيما أورده بالمادة (26) سالفه الذكر ما بين السلطات الرقابية لديوان المحاسبة وبين السلطة القضائية، وذلك بخصوص التحقيقات التي تجريها السلطات القضائية في المسائل المالية؛ إذ يعد ذلك - في نظر الباحثة - اعتداءً صريحاً على الاختصاص الأصيل للهيئات القضائية.

ولعل المشرع كان يقصد من الحكم الوارد في المادة (26) سالفه الذكر أن يكون الديوان بمثابة الخبير الذي يدلي برأيه الفني في هذه التحقيقات، كما يجب ألا يكون تلقائياً، وإنما بناءً

(225) على سبيل المثال، ينشر ديوان المحاسبات الفرنسي تقريراً سنوياً عاماً حتى يتمكن الناخبون ومنظمات المجتمع المدني من معرفة أي سوء في الإنفاق يرتكبه المحاسبون العامون، وماذا فعلت الهيئة التشريعية حيال ذلك.

راجع في ذلك مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، المرجع السابق، ص 73. Van Zyl et al.، 'Responding to the Challenges of Supreme Audit Institutions'، p. 32.

على طلب من الجهة القضائية القائمة على التحقيق، وهذا ما يدعونا إلى المطالبة بتعديل نص المادة (26) سالفه الذكر بهذا المضمون.

المبحث الثالث

أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة

إنّ فكرة التنمية المستدامة أصبحت تمثل محوراً أساسياً داخل الأنظمة القانونية الوطنية للدول عند وضع قواعد قانونية ومبادئ سياسية ملزمة تهدف إلى إحداث توازن بين البيئة والتنمية الاقتصادية⁽²²⁶⁾.

ويستحوذ مفهوم التنمية المستدامة على اهتمام العالم كله من خلال تزايد القضايا المرتبطة بالإنسان والبيئة والصراع الدائم للسيطرة عليها والاستمتاع بطيبات الحياة؛ لإشباع رغبات غير متناهية وتحسين ظروف المعيشة، كما أنه يربط استخدام الموارد الطبيعية بضمان المحافظة على حقوق الأجيال القادمة، وترشيد المناهج الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية والبيئية⁽²²⁷⁾.

وقد أصبحت التنمية المستدامة من المشاغل الكبرى للدول الآن بعد عقود طويلة من السياسات التنموية التي تركز على النمو الاقتصادي دون مراعاة لمدى قابلية ذلك النمو للاستدامة⁽²²⁸⁾.

⁽²²⁶⁾ أحمد المهدي بالله، الطبيعة القانونية للتنمية المستدامة في إطار أحكام القانون الدولي العام، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد الثاني والتسعون، ص 105 .

THIS ISSUE: RIO+20: SUSTAINABLE Luis A. Avilés, IN DEVELOPMENT AND THE LEGAL PROTECTION OF THE ENVIRONMENT IN EUROPE, Sustainable Development Law & Policy, Spring, 2012, p. 29.

⁽²²⁷⁾ انظر في ذلك: بو سماحة الشيخ، أبعاد وأهداف ومعوقات التنمية المستدامة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 9، مارس 2015، ص 289.

⁽²²⁸⁾ دراسة بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي، المرجع السابق، ص 61.

وعلى الصعيد الدولي فإنَّ مفهوم اصطلاح التنمية المستدامة ظهر أثناء أعمال اللجنة العالمية للبيئة والتنمية والمعروفة أيضًا باسم لجنة بروندتلاند Brundtland، وقد تم إنشاء هذه اللجنة بواسطة الأمم المتحدة كجهة مستقلة مختصة بفحص المشاكل البيئية والتنمية في العالم، وتقديم المقترحات اللازمة لحل تلك المشاكل. وجاء في تقرير تلك اللجنة عام 1987 المعروف باسم (مستقبلنا المشترك) تعريفه للتنمية المستدامة بأنها: "التنمية التي توفى باحتياجات الأجيال الحالية دون الإخلال بقدرة الأجيال المستقبلية بأن توفى باحتياجاتها" (229).

كما حظت ممارسات التنمية المستدامة باهتمام العديد من المنظمات المهنية الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي؛ مثل مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، والمبادرة العالمية لإعداد التقارير GRI، ويرجع سبب ذلك الاهتمام للمزايا والمنافع التي تتحقق نتيجة الإفصاح عن تقارير الاستدامة (230).

ويتعين علينا لبيان أثر رقابة ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة، تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على الوجه التالي:

المطلب الأول: مفهوم التنمية المستدامة وأنواعها.

المطلب الثاني: دور ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة.

(229) أحمد المهدي بالله، الطبيعة القانونية للتنمية المستدامة في إطار أحكام القانون الدولي العام، المرجع السابق، ص124.

Ulrich Beyerlin، op. cit.، p. 1.

(230) منصور رجا حجيلان المطيري، دور ديوان المحاسبة في التدقيق على مدى التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 2414 .

المطلب الأول

مفهوم التنمية المستدامة وأنواعها

أولاً- تعريف التنمية المستدامة:

لا يوجد حتى الآن تعريف محدد أو مفهوم دقيق ومتفق عليه دولياً بشأن المقصود من

اصطلاح التنمية المستدامة⁽²³¹⁾.

وقد جاءت التنمية المستدامة امتداداً لتطور مفهوم التنمية، فبعدما اقتصر مفهوم التنمية

على النمو الاقتصادي تطور وصار يشمل التنمية بشقيها الاقتصادي والاجتماعي، ونظراً

لملاحظة الإنسان المعاصر تضرر البيئة بسبب إفراطه في استغلال الثروات الطبيعية بوسائله

التكنولوجية الحديثة، ما أدى إلى تأثيرات سلبية على البيئة في حد ذاتها؛ سواءً بنضوب ثرواتها

أو بالتأثير على توازنها الطبيعية، فقد صار للتنمية بُعد ثالث وهو البعد البيئي، وقد كان عام

1987م أول مرة يستخدم فيه مصطلح التنمية المستدامة بعد صدور تقرير اللجنة العالمية عن

البيئة والتنمية WCED بعنوان "مستقبلنا المشترك"⁽²³²⁾.

ويدور مفهوم الاستدامة حول تلبية احتياجات الأفراد في الحاضر دون تعريض قدرة

الأجيال القادمة على إشباع احتياجاتهم للخطر، ومنع تراكم أعباء تتحمل تبعاتها الأجيال القادمة؛

(231) أحمد المهدي بالله، الطبيعة القانونية للتنمية المستدامة في إطار أحكام القانون الدولي العام، المرجع

السابق، ص124.

Gerlinde Berger-Walliser and Paul Shrivastava، Beyond Compliance: Sustainable Development، Business، and Proactive Law، Georgetown Journal of International Law، Winter، 2015، p. 422.

(232) نسيم برني، التنمية بين مفهومي التنمية البشرية والنمو الاقتصادي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة العربي

بن مهدي - أم البواقي، ع6، 2016، ص 184.

مثل الديون المالية أو الديون الاجتماعية الناشئة عن إهمال الاستثمار في تنمية القدرات البشرية والبيئية وغيرها (233).

وتعرف الاستدامة بأنها قدرة المجتمعات البشرية على حفظ نوعية الحياة للأجيال الحالية والقادمة من خلال الاستخدام المعقول والمسؤول والرشيد للموارد المتاحة لهذه المجتمعات، والتي يخشى نضوبها من أجل حفظ حق الأجيال القادمة وعدم تعريضها لخطر نقص الموارد (234).

ومن وجهة نظر علماء الاقتصاد فإنَّ مبدأ التنمية المستدامة مهم ومرتبب بمفاهيم أخرى ذات علاقة؛ كالنمو الاقتصادي (النمو الاقتصادي المستدام) والتنمية الاقتصادية (235).

ويراد بمفهوم التنمية المستدامة أنها نمط التنمية الذي يمكن من تحقيق التنمية في الحاضر ويسمح باستمرارها وتواصلها في المستقبل؛ حيث تتم تلبية مختلف الحاجيات الراهنة للمجتمع مع الحفاظ على حق الأجيال القادمة في تلبية مختلف احتياجاتها الأخرى (236).

كما عرفها البعض بأنها تمثل الأنشطة التي تساعد منشآت الأعمال على تحقيق أهدافها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والخضوع لمساءلة أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين، وذلك في إطار نظام ملائم لحوكمة المنشآت يعمل على ضبط الأعمال، وتقييم ومراقبة الأداء من أجل تحقيق أهداف الاستدامة، وعرفت أيضًا بأنها الاستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج

(233) ألبرت سيف حبيب، تنمية الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 36.

(234) دراسة بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي، المرجع السابق، ص 44.

(235) بو سماحة الشيخ، أبعاد وأهداف ومعوقات التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 291.

(236) دراسة بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي، المرجع السابق، ص 61.

التي تضعها المنشآت للنظر في الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لعملياتها وأعمالها لتحقيق متطلبات الاستدامة (237).

وتعرف التنمية المستدامة بأنها: "نموذج التنمية الذي يستطيع أفراد المجتمع من خلاله تنمية أنفسهم ومؤسساتهم بالطريقة التي تجعلهم قادرين على تعبئة مواردهم لإحداث تحسين مستمر لنوعية الحياة التي يعيشونها بمختلف جوانبها؛ أي هي تنمية اجتماعية اقتصادية سياسية ثقافية بيئية تعتمد على عوامل اجتماعية مؤسسية" (238).

كما يراد بالتنمية المستدامة أنها مجموعة السياسات والإجراءات التي تتخذ للانتقال بالمجتمع إلى وضع أفضل باستخدام التكنولوجيا المناسبة للبيئة، لتحقيق التوازن بين بناء الموارد الطبيعية وهدم الإنسان لها، في ظل سياسة محلية وعالمية للمحافظة على هذا التوازن (239).
وتعرف بأنها: "وضع البرامج الإنمائية التي تحقق هدف إشباع الحاجات الإنسانية دون الاعتداء على الموارد الطبيعية، مع الأخذ في الاعتبار عدم الإخلال بمعايير العدالة والمساواة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية بين الأجيال" (240).

(237) منصور رجا حجيلان المطيري، دور ديوان المحاسبة في التدقيق على مدى التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 2429 .

(238) ياسر عبد الكريم أحمد، دراسة وصفية لتطوير التنظيم الإداري في ضوء أبعاد التنمية المستدامة، مجلة كلية التربية، جامعة الأزهر، العدد ١٦٨ الجزء الرابع، أبريل ٢٠١٦ م، ص 323؛ نقلاً عن علي ليلة، دور المنظمات الأهلية في مكافحة الفقر، الشبكة العربية للمنظمات الأهلية، الجيزة، ٢٠٠٢ م، ص ٨٨.

(239) مدحت أبو النصر، د. ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 81.

(240) ياسر عبد الكريم أحمد، دراسة وصفية لتطوير التنظيم الإداري في ضوء أبعاد التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 323؛ نقلاً عن أحمد عبد الفتاح ناجي: آثار الإصلاح الاقتصادي على التنمية المستدامة في مصر، مجلة كلية التربية، العدد ٩٥، جامعة الأزهر، ٢٠٠٠ م، ص 17.

ومن جانبنا يمكن تعريف التنمية المستدامة بأنها تتمثل في البرامج الإنمائية التي تتضمن أعلى معدل للتنمية التي تهدف إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، مع إتاحة الفرصة للأجيال القادمة للتمتع بمستويات معيشية مرتفعة مثلهم مثل الجيل الحاضر".

ثانياً - التنمية المستدامة في دولة قطر:

لقد تجسد اهتمام دولة قطر بالتنمية المستدامة من خلال إيراد نصوص دستورية صريحة في الدستور القطري الدائم لسنة 2004؛ حيث نصت المادة 33 منه على أن: "تعمل الدولة على حماية البيئة وتوازنها الطبيعي، تحقيقاً للتنمية الشاملة والمستدامة لكل الأجيال".

ويتضح من النص الدستوري أنه يقع على عاتق الدولة واجب تحقيق التنمية المستدامة وحماية البيئة من كافة المخاطر التي يمكن أن تهدد حق الأجيال القادمة في تحقيق التنمية، وعلى ذلك فإنَّ التنمية المستدامة تتمتع بقيمة قانونية لها أهميتها؛ بالنص عليها في أهم قانون بالنسبة للدولة وهو الدستور، وعلى ذلك يجب أن يترجم هذا الواجب الدستوري المحمول على الدولة في جميع أصناف القوانين وفي السياسات والبرامج التي تضعها وتنفذها السلطة التنفيذية، ولا سيما المخططات منها بجميع أنواعها (241).

ويوجد إلى جانب الدستور العديد من التشريعات التي لها صلة وثيقة مباشرة بالتنمية

المستدامة (242).

(241) دراسة بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي، المرجع السابق، ص 61.

(242) راجع في ذلك القانون رقم (30) لسنة 2002، المتعلق بحماية البيئة والذي يمثل أهم إطار قانوني لحماية البيئة في قطر.

ثالثاً - ركائز وأهداف التنمية المستدامة:

تقوم التنمية المستدامة على ثلاث ركائز أساسية، وهي: تحقيق رفاهية المجتمع ونمو الاقتصاد والحفاظ على البيئة، وهي تتطلب التوصل إلى توازن بين تلك الركائز الثلاث، وهذا التوازن هو ما يفضي إلى توجيه الجهود التنموي نحو تحقيق الرفاهية الاجتماعية بطريقة عادلة مع مراعاة الإمكانيات الطبيعية التي يتعين ترشيد استغلالها وعدم حرمان الأجيال القادمة منها⁽²⁴³⁾.

وتتمثل أهداف التنمية المستدامة في تحقيق التالي⁽²⁴⁴⁾:

- 1- ضمان تنمية بشرية قادرة على تحسين مستوى المعيشة، ولاسيما أن الإنسان يشكل جوهر التنمية المستدامة من خلال تضمنها تنمية بشرية من شأنها أن تؤدي إلى تحسين مستوى الرعاية الصحية والتعليم والرفاهية الاجتماعية.
- 2- ترشيد وتنظيم الموارد الطبيعية المتاحة، ويتحقق ذلك بوضع آليات وخطط مسبقة من شأنها العمل على المحافظة على الموارد الطبيعية المتاحة وعدم استنزافها عن طريق الاستخدام العقلاني والأمثل لها؛ بحيث لا يتجاوز هذا الاستخدام معدلات تجدها الطبيعية، وفي الوقت نفسه البحث عن بدائل للمواد والسعي لاستعمالها حتى تبقى لفترة زمنية طويلة.

⁽²⁴³⁾ دراسة بعنوان تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي، المرجع السابق، ص 61.

⁽²⁴⁴⁾ راجع في ذلك: حجاب عيسى، بن عبيد فريد، السبتي وسيلة، زعرو نعيمة، التنمية المستدامة: المبادئ، الأبعاد الإشكاليات والتحديات، المؤتمر العلمي الدولي الثاني: أثر مناخ الاستثمار في تحقيق التنمية المستدامة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - السناسل، 2017، ص 13-14 .

3- تحقيق العدالة والإنصاف، وهو يتعلق بإنصاف البشرية التي لم تولد بعد، وهي التي لا تؤخذ مصالحها في الاعتبار، ومن جهة أخرى يتعلق بمن يعيشون اليوم والذين لا يجدون فرصاً متساوية للحصول على الموارد البشرية.

4- القضاء على الفقر والتخلف والعمل على زيادة الدخل الوطني، وهو ما تهدف إليه الدول؛ كونه الدافع الأساسي إلى انتهاج واستحداث تنمية مستدامة فعالة من شأنها أن تساهم في زيادة الدخل الوطني.

5- مبدأ تكافؤ الفرص في توزيع المداخل والثروات؛ حيث يدخل ذلك المبدأ ضمن الأبعاد الاجتماعية لعملية التنمية المستدامة، وهو ما نصت عليه الاتفاقيات والصكوك الدولية المنادية بحقوق الإنسان.

6- تدعيم التعاون الدولي في المجالات التكنولوجية.

رابعاً- صور التنمية المستدامة:

1- التنمية البشرية:

البشر أحد أهداف التنمية وغايتها، وذلك لأن الإنسان هو قوام كل حضارة، ومن ثم فإنَّ تنمية البشر تعد من أهم عناصر التنمية المستدامة، وفي سبيل التنمية البشرية يجب مراعاة التوازن بين الزيادة السكانية وبين تنمية الموارد الطبيعية، وذلك لأن النمو السريع للسكان يفرض العديد من الضغوط الحادة على الموارد الطبيعية وعلى قدرة الحكومات على توفير الخدمات، كما أن لتوزيع السكان أهمية؛ حيث إنّ الاتجاهات الحالية إلى التوسع في التحضر لها تأثيرات بيئية سلبية، وبالتالي فإنَّ التنمية المستدامة تساهم في الحد من إبطاء الهجرة من الريف إلى المدن، كما تنطوي التنمية المستدامة على تنمية الموارد البشرية من خلال تحسين التعليم والخدمات الصحية، بما يعني توجيه الموارد أو إعادة تخصيصها لضمان الوفاء بالاحتياجات البشرية

الأساسية، وتوفير الرعاية الصحية والمياه النظيفة وتحسين الرفاهية الاجتماعية والاستثمار في رأس المال البشري (245).

2- التنمية الاقتصادية:

يقصد بالتنمية الاقتصادية Economic Development بشكل عام الإجراءات المستدامة والمنسقة التي يتخذها صناع السياسة والجماعات المشتركة، والتي تسهم في تعزيز مستوى المعيشة والصحة الاقتصادية لمنطقة معينة. وتشير التنمية الاقتصادية أيضًا إلى التغيرات الكمية والنوعية التي يشهدها الاقتصاد (246).

ويسعى الجانب الاقتصادي من التنمية المستدامة إلى تحقيق أقصى قدر من الرفاهية للفرد بالمجتمع لإشباع حاجاته وتحقيق سعادته وتقدمه ورفع كفاءته (247)، كما يسعى إلى تعزيز سبل النمو الاقتصادي المطرد والشامل والمستدام للجميع، وكذا العمالة الكاملة والمنتجة، وتوفير العمل اللائق للجميع (248).

وفي ظل محدودية الموارد لن يتحقق هذا المسعى إلا بتوافر العناصر التالية (249):

- توافر عناصر الإنتاج الضرورية للعملية الإنتاجية.
- رفع مستوى الكفاءة والفعالية للأفراد بتنفيذ السياسات والبرامج التنموية.

(245) راجع: بن الطاهر حسين، التنمية المحلية والتنمية المستدامة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 24، مارس 2012، ص 463.

(246) مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 94.

(247) انظر في ذلك: سامي سالم الحصادي، تعزيز دور المحاسبة في دعم غايات التنمية المستدامة، مجلة جامعة بنغازي العلمية، المجلد 31، 2018، ص 156.

(248) قرار الجمعية العامة، الوثيقة A / RES/70/1، المرجع السابق، ص 18.

(249) عبود ميلود، إشكالية التنمية المستدامة في الوطن العربي، مجلة اقتصاد المال والأعمال، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، مجلد 1، العدد 2، 2016، ص 93.

- زيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج، لزيادة معدلات الدخل الفردي وتنشيط التغذية العكسية بين المدخلات والمخرجات.

3- التنمية الاجتماعية:

يراد بالتنمية الاجتماعية Social Development تلك التنمية التي لها علاقة وطيدة بالإنسان؛ بهدف تحسين مستوى التعليم والثقافة والوعي والسياسة والصحة لديه، وتهتم التنمية الاجتماعية من حيث الاختصاص بقطاعين هما: الحكومة ومنظمات المجتمع المدني، وعلى رأسها الجمعيات الأهلية أو الخيرية (250).

وتتضمن تلك التنمية العديد من المكونات والأنساق البشرية والعلاقات الفردية والجماعية، وما تقوم به من جهود تعاونية أو ما تسببه من مشاكل أو تطرحه من احتياجات (251). وللتنمية الاجتماعية عدة عناصر هي:

- الحكم الرشيد المتمثل في نمط السياسات والقواعد ومدى الشراكة بين القطاع الخاص وقطاع المجتمع المدني.

- التمكين: ويقصد به توعية المجتمع بضرورة الإسهام في بناء وتعبئة طاقاته من أجل المستقبل.

- الاندماج والشراكة لإقامة مجتمع موحد في أهدافه ومتضامن في مسؤولياته.

(250) مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 93.

(251) عبود ميلود، إشكالية التنمية المستدامة في الوطن العربي، المرجع السابق، ص 94.

4- التنمية البيئية:

التنمية البيئية Environmental Development تعرف بأنها نوع من التنمية التي تهدف إلى المحافظة على البيئة وعلى مواردها الطبيعية، وحمايتها من التلوث، والعمل على تحقيق التوازن والتنوع والاستمرارية لها، وإشباع حاجات الأجيال الحالية مع عمل حساب الأجيال القادمة أو المستقبلية، ومن أسس التنمية البيئية الاعتماد على الذات وتحقيق تعايش متبادل بين الإنسان والبيئة يكون مفيداً لكل منهما، والمواءمة بين التقدم الاجتماعي والاقتصادي والإدارة الرشيدة للموارد والبيئة (252).

وتقوم تلك التنمية على الاهتمام بإدارة الموارد الطبيعية التي هي العمود الفقري للتنمية المستدامة، وكذلك العمل على الحفاظ على كمية ونوعية المصادر الطبيعية، والحد من الاستنزاف البيئي هو أحد العوامل التي تتعارض مع مفهوم التنمية المستدامة (253).

ويتضح من ذلك أن البعد البيئي يغطي مختلف الآثار المتعلقة بالمدخلات مثل الطاقة والمياه، والمخرجات مثل الانبعاثات والنفايات السائلة والصلبة، بالإضافة إلى ذلك، فهي تغطي التنوع البيولوجي، والنقل والآثار المتعلقة والخدمة، بالإضافة إلى الامتثال البيئي والنفقات البيئية (254).

(252) مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 96.

(253) منصور مجاجي، التنمية المستدامة في التشريع الجزائري، مجلة قانون وأعمال، العدد 11، سنة 2018، ص 52.

(254) منصور رجا حجيلان المطيري، دور ديوان المحاسبة في التدقيق على مدى التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 2430.

المطلب الثاني

دور ديوان المحاسبة في مجال التنمية المستدامة

يتفق الفقه على أن هناك العديد من الضمانات اللازم توافرها بهدف حسن تنفيذ الخطط المرتبطة بالتنمية المستدامة، ومن أهم هذه الضمانات السعي نحو توفير ضمان جودة الأداء، وهنا تبرز الحاجة إلى تعزيز فعالية الرقابة وخاصة من قبل الأجهزة الرقابية العليا، ولا سيما أن لتلك الأجهزة دوراً حيوياً تقوم به ضمن اختصاصاتها المنصوص عليها في تشريعات وقوانين كل دولة؛ من خلال تقديم المعلومات والبيانات للمستفيدين من عملها حول الاستراتيجيات والسياسات الوطنية لجعل التنمية المستدامة وآليات تنفيذها، ومدى حسن تطبيق مفهوم التنمية المستدامة في مختلف الأنشطة، وإلى أي مدى تحققت الأهداف المرجوة منها على الصعيد الاقتصادي أو الاجتماعي أو البيئي في إطار الحوكمة والتطور الحاصل في هذا المجال⁽²⁵⁵⁾.

وفي هذا الصدد فإنّ ديوان المحاسبة القطري يساهم بدوره في مجال التنمية المستدامة، وذلك من خلال أداء الأعمال الرقابية التي يختص بها وفقاً لأحكام القانون، ولا شك أن الدور الرقابي لديوان المحاسبة القطري، والذي يساهم في تحقيق التنمية المستدامة يستلزم أن يكون الأداء الرقابي لديوان المحاسبة نفسه على أعلى مستوى، وفي نظرنا إنّ المستوى الرقابي المتميز لديوان المحاسبة لا يمكن أن يتحقق إلا إذا توافرت له الآليات الآتية:

(255) القاضي. أحمد حمدان، التنمية المستدامة والمهنية، مجلة الرقابة المالية، العدد 72، يونيو (حزيران)،

أولاً- تحسين جودة العمل الرقابي (جودة المراجعة)

1- مفهوم جودة العمل الرقابي (جودة التدقيق):

يعد وضع تعريف موحد ومحدد لجودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيه من المسائل الصعبة، وذلك لكون جودة خدمة المراجعة من المسائل غير الملموسة التي يصعب تحديد قيمتها المادية، كما أن هناك تبايناً شديداً في أداء وتقديم تلك الخدمة من وقت لآخر، ولكن هناك تعريفات لمفهوم جودة المراجعة والتدقيق ومنها تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها: "السياسات التي تتبناها مؤسسة المراجعة لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات المراجعة التي تقوم بها يتم إنجازها وفقاً للمبادئ الأساسية المتكاملة بالمراجعة"⁽²⁵⁶⁾.

أما مصطلح رقابة الجودة فهو يعني: "الوسيلة التي يمكن بواسطتها التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها جهاز الرقابة الأعلى في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس دائماً مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو المقبولة عموماً، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية موضوعة من قبل المنظمات الدولية"⁽²⁵⁷⁾.

2- المتطلبات الموضوعية الواجب توافرها في نظام الرقابة على جودة التدقيق:

يقتضي تحقيق جودة التقارير المالية، وكذلك مبادئ الحوكمة الرشيدة في إدارة الموارد المالية الحكومية والرقابة عليه⁽²⁵⁸⁾، ولا شك أن ذلك يقتضي أن تكون عملية الرقابة على جودة

⁽²⁵⁶⁾ راجع في ذلك: أسامة عبد الظاهر سيد أحمد، تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات لحماية المال العام

وتحقيق التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 224.

⁽²⁵⁷⁾ أ. أسامة عبد الظاهر سيد احمد، المرجع السابق، ص 225.

⁽²⁵⁸⁾ انظر في ذلك: يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير

الحوكمة بالجهات الحكومية، المرجع السابق، ص 217.

التدقيق والمراجعة لها فائدتها وتحقق الأهداف المبتغية منها، ومن أهم المتطلبات الموضوعية اللازمة لذلك ما يلي:

(أ) **موضوعية وشمولية الرقابة:** يجب أن تكون الرقابة قائمة على أسس موضوعية وواقعية، مما يستدعي وجود مقاييس محددة لمراقبة الأعمال وفقاً لها، كما يتعين أن تكون الرقابة شاملة لكافة عناصر ونظم الرقابة على جودة المراجعة، وتعتبر شمولية الرقابة امتداداً للنطاق المكاني والنوعي لرقابة ديوان المحاسبة، كما يدخل في إطار موضوعية الرقابة عدم التحيز لجهة معينة، وذلك بجمع كافة الأدلة والبراهين لإثبات الوقائع التي يدعيها المدقق، ويجب عليه أن يدعم رأيه بالمستندات القانونية، من أجل أن يكون مقنع وقابل للتطبيق (259).

(ب) **إيجابية الرقابة:** بمعنى أن لا تقتصر أهداف الرقابة على كشف الأخطاء والانحرافات وتصيد المخالفات وتحديد الأفراد المسؤولين عنها، بل تتعدى ذلك لإيجاد وسائل وطرق لتصحيحها وتجنب حدوثها مستقبلاً (260).

(3) **السرعة في إجراءات الرقابة المالية:** تحقق السرعة في إجراء أعمال الرقابة المالية الفعالية والكفاءة لتلك الرقابة، وخاصة أن إجراءاتها على أنشطة الوحدات الاقتصادية بعد فترة زمنية طويلة من شأنه إضعاف أهميتها، ولا يؤدي مثل هذا التأخير إلى اكتشاف الانحرافات بين المخطط والمنفذ من جهة أخرى، فغالباً ما تكون إجراءات معالجة الخطأ أو الانحراف المكتشف

(259) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 18.

(260) أ. باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 22-23.

غير ممكن لفوات الوقت أو لتغيير الأشخاص أو لحصول الكثير من التغيرات والتنقلات وغيرها
(261).

(4) مرونة وسهولة الرقابة: يقصد بالمرونة تناسب أسلوب الرقابة مع احتياجات المؤسسة، ويجب أن تتوفر الإمكانية لتطوير وتعديل أساليب الرقابة كلما كان ذلك ضرورياً؛ حتى يمكن متابعة التغييرات ومواكبتها وعدم التأخر في استخدام كل ما هو جديد وملائم في مجال الرقابة، أما سهولة التطبيق فتعني أنه من السهل للمراقبين الماليين تطبيق النظام لأنه يناسب طبيعة عمل المؤسسة الحكومية وحجمها، وهذه السهولة تكسبه السرعة في اكتشاف الانحرافات أو منع حدوثها، كما تمثل سهولة في فهم أدوات الرقابة المطبقة؛ إذ إن وجود أدوات رقابية تعتمد على أشكال رياضية وخرائط معقدة وتحليلات تفصيلية، وملخصات إحصائية تمثل إحدى المشكلات التي تواجه المراقبين الماليين في فهمهم للنظام الرقابي المطبق⁽²⁶²⁾.

(5) الدقة في الرقابة المالية: هناك أهمية كبيرة للدقة في أنشطة وأعمال الرقابة المالية، فأى خطأ في تحديد المخطط والمنفذ، أو أي خطأ في تقييم نشاط أو عمل أو إجراءات، يمكن أن يؤثر على قيمة الرقابة بأكملها، فبدلاً من تحقيق أهداف الرقابة المالية في تقويم المعلومات، والتحليل المالي اللازم وتحديد الانحرافات، واقتراح معالجتها لوحدات الرقابة ذاتها أو الوحدات العليا، تؤدي معلومات أجهزة الرقابة المالية الخاطئة إلى اتخاذ قرارات مالية أو إجراءات إدارية

⁽²⁶¹⁾ جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة، المرجع السابق، ص 40.

⁽²⁶²⁾ باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 19.

خاطئة يكون من الصعب معالجتها من ناحية، وعدم الثقة في تقارير الرقابة المالية وكفاءة أجهزتها من ناحية أخرى (263).

(6) وضوح الرقابة وملائمتها وتكلفتها المعقولة: يجب أن يتضمن نظام الرقابة وصفاً

واضحاً ودقيقاً وشاملاً للنظام وأهدافه، كما يجب أن يكون النظام مصمماً ليتلاءم مع طبيعة أعمال الجهة الخاضعة للرقابة وحجمها وهيكلها التنظيمي ونشاط عملائها إن كانت تتعامل مع الجمهور، ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده، وكذلك يجب أن يكون نظام الرقابة ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه (264).

(7) سرية الرقابة وحظر إفشاء المعلومات والبيانات المتعلقة بها: نصت المادة 18 من

قانون ديوان المحاسبة على أن: "أعمال الديوان سرية، ويحظر على جميع العاملين بالديوان إفشاء المعلومات والبيانات المتعلقة بها، ويظل هذا الحظر قائماً حتى بعد تركهم الخدمة". فسرية الرقابة هي التزام أساس حدده المشرع بنفسه، وهي سرية شاملة؛ سواءً من الناحية الموضوعية؛ حيث لا تقتصر على معلومات بعينها، أو من الناحية الشخصية؛ حيث يلتزم بها جميع العاملين بالديوان، أو من الناحية الزمنية؛ حيث يلتزم بها العاملون بالديوان حتى بعد انتهاء خدمتهم.

(8) موضوعية واستقلالية المراقب، وهي إحدى العلامات المميزة للمهنة؛ حيث يجب

على المراقب أن يكون محايداً ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بخدماته المهنية، وألا

(263) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة، المرجع السابق، ص 40.

(264) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 18.

يكون له أي مصالح متعارضة. وأن يتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند تقديم خدماته المهنية (265).

(9) اتفاق الرقابة مع أحكام القوانين واللوائح: ينبغي أن يضع المدقق كافة خطوات

العملية الرقابية وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن كافة الأفعال والسلوكيات المخالفة للقانون، والتي قد يكون لها تأثيرها المهم والمباشر على مبالغ البيانات المالية أو على نتائج الرقابة، وعلى المدقق أيضًا أن يكون على وعي بإمكانية وجود أفعال مخالفة للقانون، والتي قد يكون لها تأثيرها غير المباشر، ولكنه مهم على البيانات المالية أو على نتائج الرقابات (266)، وهذا ما يستلزم أن يكون المدقق على وعي كامل وفهم لكافة القوانين واللوائح التي تنظم عملية الرقابة.

(10) الاعتماد على القواعد والمعايير الدولية في الرقابة:

تؤدي الأجهزة العليا للرقابة دورًا مهمًا في تحسين أداء الجهات الخاضعة لرقابتها، وتتطلع تلك الأجهزة إلى ممارسة أعمالها الرقابية بجودة عالية وفق القواعد والمعايير الدولية بما في ذلك المعايير الصادرة عن المنظمات الرقابية الدولية، ومن أجل تحقيق ذلك تسعى تلك الأجهزة إلى إرساء وتعزيز نظام رقابة جودة وتنفيذ رقابة فعالة لضمان الجودة وصولًا لتعزيز مصداقية عملها

(265) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة، المرجع السابق، ص 79.

(266) مرعي بني خالد، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية، المرجع السابق، ص 154.

وارتقاء أدائها الرقابي، وتنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعالة في تحسين استخدام موارد الدولة بأجهزتها المختلفة (267).

ولكي يتحقق الارتقاء بمدققي الحسابات يقتضي توافر مختلف سبل التعاون بين كافة المؤسسات العالمية والإقليمية والوطنية، والعمل على وضع مختلف المعايير مع أدلة وأساليب لها (268).

وفي هذا السياق فقد نصت المادة 16 من قانون ديوان المحاسبة على أن: "يقوم الديوان بتنفيذ أعمال الرقابة وتحديد نطاقها وفقاً لقواعد العمل التي يعتمدها الرئيس، ويستترشد الديوان في تنفيذ أعمال الرقابة ووضع إجراءاتها بالقواعد والمعايير الدولية، بما في ذلك المعايير الصادرة عن المنظمات الرقابية المتخصصة".

(11) تعزيز ثقافة الجودة: يقصد بثقافة الجودة أن يتوافر الإدراك لدى كل من المدققين

وموظفي الجهات الخاضعة للرقابة أن جودة العمل هي المحرك الأساسي للنجاح وتحقيق الثمرة المرجوة، ونظام جودة الرقابة يجب أن يعزز مفهوم ثقافة الجودة لدى كافة العاملين؛ بحيث يتم تطبيق السياسات والإجراءات المتعلقة بالجودة من خلال فهم فحواها ومعرفة أهميتها (269).

(267) راجع: سعادة الشيخ. بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، تطوير قدرات العاملين في الأجهزة العليا للرقابة ودوره في تحسين أداء الأجهزة، المرجع السابق، ص 1.

(268) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 20.

(269) راجع في ذلك: أسامة عبد الظاهر سيد احمد، تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات لحماية المال العام وتحقيق التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 225.

(12) أن تضمن الرقابة سرعة استرجاع المعلومات؛ أي الحصول على التغذية

الاسترجاعية (العكسية)؛ حتى يتم التعرف على سير العمل أولاً بأول، مما يضمن للجهات المسؤولة اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات والأخطاء قبل استفحالها وفوات أوانها⁽²⁷⁰⁾.

ثانياً- تفعيل قواعد الآداب والسلوك المهني الرقابي:

المتعارف عليه أن الأجهزة العليا للرقابة يجب أن تكون القدوة والمثال لدى غيرها من المؤسسات وإدارات الدولة الأخرى، فلا بد أن يتسم عملها بأعلى قدر من المهنية، وذلك بأن تلتزم الأجهزة الرقابية بأفضل الممارسات في مجالات عملها المختلفة وفي كافة مراحل هذا العمل؛ كي يتحقق الأثر المرجو من وجودها⁽²⁷¹⁾، وعليه ينبغي على الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة العمل على ما يلي⁽²⁷²⁾:

(أ) وضع سياسات وإجراءات مصممة لتكفل تأكيداً معقولاً حول امتثال الجهاز وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، ويجب التأكيد على أهمية التزام جميع موظفي الجهاز بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعمال التدقيق، والمتمثلة في النزاهة، والاستقلالية، والموضوعية والتجرد، والسرية المهنية، والكفاءة.

(ب) الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفي الجهاز الرقابي تؤكد التزامهم بمتطلبات السلوك الأخلاقي، وأن السياسات والإجراءات هي في حيز التنفيذ، وذلك لإبلاغ رئيس الجهاز

⁽²⁷⁰⁾ باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 22-23.

⁽²⁷¹⁾ أحمد حمدان، التنمية المستدامة والمهنية، المرجع السابق، ص 3.

⁽²⁷²⁾ منير زكي دقاسمة، إدارة جودة التدقيق كمدخل لتحسين وتطوير الأداء الرقابي في أجهزة الرقابة العليا، المرجع السابق، ص 14؛ مشار لدى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAT 40، رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ص 7-9.

في الوقت المناسب عن مخالقات المتطلبات السلوك الأخلاقي لتمكنه من اتخاذ الخطوات التصحيحية.

ثالثاً - تحسين جودة الكوادر البشرية (المراقبين):

تحاول سياسات التنمية المستدامة التركيز على العنصر البشري باعتباره محور وهدف التنمية المستدامة وأداته في الوقت نفسه، لذلك تركز على الجوانب غير المادية للظروف المعيشية؛ مثل الصحة، والعلاقات الاجتماعية، ونوعية البيئة الطبيعية، وتتضمن أيضاً كلاً من الجوانب الموضوعية والجوانب الذاتية المتعلقة بجودة حياة الأفراد، كما تعتمد على الإدراك الذاتي للمواطنين لظروفهم المعيشية وتقييمها، وخلق مؤسسات تساعد على تنمية وتمكين الأفراد⁽²⁷³⁾.

وعلى صعيد دور المراقب أو المدقق المالي في تحقيق التنمية المستدامة، يجب على هذا المدقق أن يتحلى بالنزاهة والكفاءة الممتازة والخبرة الإدارية والرقابية التي تتناسب مع الأعمال المشمولة برقابتهم⁽²⁷⁴⁾، وهناك ثلاث قواعد مهمة في هذا الصدد هي:

أ. قواعد النزاهة تعد أحد المبادئ العامة التي لا بد أن يتصف بها ديوان المحاسبة والعاملون فيه، من أجل تحقيق الدور الفعال لديوان المحاسبة⁽²⁷⁵⁾.

⁽²⁷³⁾ ياسر عبد الكريم أحمد، دراسة وصفية لتطوير التنظيم الإداري في ضوء أبعاد التنمية المستدامة، المرجع السابق، ص 341.

⁽²⁷⁴⁾ باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 22-23.

⁽²⁷⁵⁾ علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، المرجع السابق، ص 18.

ب. قواعد الكفاءة يقصد بها استغلال الموارد المتاحة (ومنها العنصر البشري) إلى أقصى حد ممكن؛ حيث يتمثل في أداء الأعمال بطريقة صحيحة: To Do Right Things، وتتحقق كفاءة الأداء كلما كانت قيمة المخرجات أكبر من قيمة المدخلات (276).

ج. الشفافية، وتعني قيام كل موظف بالإفصاح - في النطاق الذي يجوز فيه هذا الإفصاح- عن نتائج عمليات الرقابة واستنتاجاتها بطريقة آنية وموثوقة وواضحة (277).

وفي السياق ذاته تنص المادة 121 من لائحة شؤون موظفي ديوان المحاسبة على أنه يحظر على الموظف ما يلي:

- 1- مخالفة القوانين واللوائح والقرارات والنظم المعمول بها.
- 2- إتيان أي فعل أو الامتناع عن فعل عن عمد أو إهمال، يتعارض مع مقتضيات وواجبات أو مسؤوليات وظيفته، أو يترتب عليه ضياع أي حق للديوان أو لإحدى الجهات الحكومية الأخرى.
- 3- إفشاء أية معلومات يطلع عليها بحكم وظيفته إذا كانت سرية بطبيعتها أو بموجب تعليمات تقضي بذلك، دون إذن كتابي من الرئيس، ويظل هذا الالتزام قائماً بعد ترك الخدمة.
- 4- الاحتفاظ لنفسه بأصل أي ورقة رسمية أو نزع هذا الأصل من الملفات المخصصة لحفظه، ولو كانت خاصة بعمل كلف به، أو الاحتفاظ بصورة أي وثيقة رسمية أو ذات طابع سري.

(276) هشام زغول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 20.

(277) مرعي بني خالد، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية، المرجع السابق، ص 156؛ معيار الإنتوساي رقم (20) مبادئ الشفافية والمساءلة، ص 2.

5- التوقيع على عرائض أو رسائل من شأنها النيل من سمعة الدولة، أو الانتماء إلى أي منظمة أو هيئة أو جماعة محظورة.

6- أداء عمل للغير بمقابل أو بغير مقابل، ولو في غير أوقات العمل الرسمية، دون إذن كتابي مسبق من الرئيس. ومع ذلك يجوز للموظف أن يتولى، براتب أو مكافأة، أعمال القوامة أو الوصاية أو الوكالة عن الغائبين، إذا كانت تربطه بالمحجور عليه أو القاصر أو الغائب صلة قربي أو نسب حتى الدرجة الرابعة، وأن يتولى النظارة على الوقف، إذا كان مستحقاً فيه أو مشروطاً له بالنظارة من الواقف، وكذلك أعمال الحراسة على الأموال التي يكون شريكاً أو ذا مصلحة فيها أو مملوكة لمن تربطه به صلة قربي أو نسب حتى الدرجة الرابعة. وفي جميع الأحوال المتقدمة، يجب على الموظف أن يخطر الديوان بذلك، ويحفظ الإخطار في ملف خدمته.

7- مزاولة أي أعمال أو تجارة تتعارض مع واجباته كموظف بالديوان أو من شأنها أن تنشئ للموظف مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في أية عقود أو أعمال أو مناقصات تتصل بنشاط الديوان أو يكون الديوان طرفاً بها.

8- قبول الهدايا أو الهبات أو الإكراميات أو المنح أو المبالغ النقدية أو غيرها بنفسه أو بواسطة الغير، من أي شخص، مقابل أو بسبب عمل يتعلق بوظيفته لتحقيق مصلحة للغير.

رابعاً: تحديد المسؤوليات والصلاحيات:

يتم بموجب هذا المبدأ تحديد السلطات الممنوحة لكل مراقب مالي، فلا يمكن لهذا المراقب تحمل مسؤولية عمل ما دون أن يكون لديه بنفس القدر سلطة تمكنه من أداء هذا العمل، وتجعله قادراً على التصرف واتخاذ القرارات اللازمة على أكمل وجه. فتحدد وتوصيف المسؤولية لكل

موظف بالجهاز الرقابي تمكن من تحديد واجباته الرقابية بدقة وإمكانية الرقابة على أدائه لها (278).

فيتولى المراقب متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية، ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق هذه الوحدات لأهدافها المرسومة، والكشف عما يحدث من انحرافات وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك؛ لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وللتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء (279).

وهكذا نخلص إلى أن جودة رقابة ديوان المحاسبة تركز على العديد من المعايير الموضوعية التي تتمثل في الدقة والجودة في التقارير، وتعظيم العائد من الموارد المالية من حيث تحقيق التنمية وتطوير الخدمات واستدامة تلك الموارد، وهو ما يعني سلامة أساليب الأداء المؤسسي في الجوانب المالية وترشيده.

ولا شك أن رقابة ديوان المحاسبة - إن التزمت بالآليات سالفة الذكر - سيكون لها دورها الفاعل في تحقيق التنمية المستدامة؛ إذ بمعاونة هذه الرقابة سياترشد الإنفاق العام، وسيرتفع مستوى أداء الجهات الخاضعة للرقابة لمهام عملها، وستقل الأخطاء، وتسود اعتبارات الحكومة والشفافية، وهذه الأمور الإيجابية هي وقود التنمية وقاطرتها بلا أدنى شك (280).

(278) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 17.

(279) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 19.

(280) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 17.

الفصل الثالث

نظرة تقييمية للدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام

التمهيد:

لا يختلف اثنان على أنّ أعمال الرقابة التي تمارسها الجهات الرقابية عامة، وديوان المحاسبة خاصة، لها أثرها البالغ في حماية المال العام من الضياع ومكافحة سوء إدارته، والعمل على تحسين مستوى إدارة هذا المال.

غير أن هذا الدور المهم لديوان المحاسبة - وغيره من الجهات الرقابية- قد تعترضه بعض المعوقات التي تقلل من فاعليته، وهذا ما يوجب إزالة هذه المعوقات، والعمل على تعزيز الدور الرقابي لهذا الديوان.

وفيما يلي نقسم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: معوقات الدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام.

المبحث الثاني: السبل المقترحة لتعزيز الدور الرقابي لديوان المحاسبة.

المبحث الأول

معوقات الدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام

يواجه ديوان المحاسبة القطري العديد من الصعوبات والعقبات التي تحدُّ من أداء دوره الرقابي، مما ينعكس سلبياً على تحقيق طموحاته وأهدافه الواردة في خطته الإستراتيجية. ونستعرض في هذا المبحث بعض معوقات الدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام بتقسيم دراستنا إلى ثلاثة مطالب على الوجه التالي:

المطلب الأول: المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل ديوان المحاسبة.

المطلب الثاني: المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل الجهات الخاضعة للرقابة.

المطلب الثالث: المعوقات المتصلة بالفعالية.

المطلب الأول

المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل ديوان المحاسبة

توجد العديد من الصعوبات والمعوقات التي تواجه مدققي ديوان المحاسبة القطري، والتي قد تحول دون تحقيق الهدف الرقابي لهذا الديوان، وسوف نستعرض فيما يلي أهم هذه المعوقات. **أولاً- تبعية الديوان مالياً وإدارياً للسلطة التنفيذية:**

أشار قانون ديوان المحاسبة القطري إلى أن ديوان المحاسبة القطري يعد من قبيل الأجهزة الرقابية المستقلة، له شخصية معنوية، يتبع الأمير مباشرة، وله موازنة تلحق بموازنة الديوان الأميري⁽²⁸¹⁾.

وعليه يمكن وصف الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة القطري بأنها رقابة تبعية تتبع السلطة التنفيذية؛ سواءً من الناحية الإدارية والمالية.

(281) راجع المادة الثانية من قانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة، منشور في الجريدة الرسمية، العدد 12، تاريخ 11/17/2016م الموافق 1438/02/17 هـ.

ومما يؤكد تبعية الديوان للأمير، باعتباره رأس السلطة التنفيذية، من الناحية الإدارية ما تناوله نص المادة 27 من القانون بأنه: "يعد الرئيس تقريراً سنوياً، عن أنشطة الديوان خلال سنة الرقابة، ويرفعه إلى الأمير، مبيئاً فيه مستوى تنفيذ خطته السنوية والصعوبات أو المعوقات التي واجهها خلال السنة المذكورة، وتوجهاته وخطته المستقبلية.

وفيما لا يتعارض مع أحكام المادة (18) من هذا القانون، للرئيس أن ينشر هذا التقرير أو أجزاءً منه، بالوسيلة التي يراها مناسبة لذلك، أو يرسله إلى أي جهة أخرى يقدر الديوان أنها معنية به".

وكذلك تنص المادة 28 من القانون سالف البيان على أنه: "الرئيس في أي وقت، رفع تقارير أخرى بشأن الموضوعات ذات الأهمية الخاصة التي تستلزم سرعة النظر فيها أو إطلاع الأمير عليها".

كما نصت المادة 41 من القانون على أنه: "يصدر بالهيكل التنظيمي للديوان قرار أميري، بناءً على اقتراح الرئيس.

ويتضمن الهيكل التنظيمي المشار إليه الوحدات الإدارية الرقابية وغير الرقابية بالديوان، وتعيين اختصاصاتها.

ويجوز بقرار أميري، بناءً على اقتراح الرئيس، تعديل تنظيم الوحدات الإدارية التي يتألف منها الديوان بالإضافة أو الحذف أو الدمج، وتعيين اختصاصاتها وتعديلها".

ومن ناحية أخرى وبخصوص التبعية المالية تنص المادة 65 من القانون سالف البيان على أنه: "استثناءً من أحكام قانون النظام المالي للدولة المشار إليه، يتولى الرئيس إعداد مشروع موازنة الديوان، وعرضها على الأمير أو من يفوضه لاعتمادها، وتدرج اعتمادات هذه الموازنة

رقماً واحداً بصورة إجمالية، ويصدر الرئيس اللوائح المالية والقرارات التي تتضمن الأسس والإجراءات المتعلقة بتنفيذ بنود موازنة الديوان في الأغراض المخصصة لها".

ونرى من جانبنا أنه يلزم إلى جانب الاستقلالية الإدارية لديوان المحاسبة أن تتوفر له الاستقلالية المالية (المادية) اللازمة، في ظل الصلاحيات الرقابية الكبيرة التي تخول له، كما ينبغي أن يكون ديوان المحاسبة قادراً على اقتراح موازنته الخاصة، على أن تشرف السلطة التشريعية - وليست التنفيذية- على موازنته، وذلك على النحو الذي يجري عليه العمل في الدول المتقدمة، وفي بعض الدول العربية، ومنها مصر على سبيل المثال.

ثانياً- عدم توافر استقلالية لرئيس الديوان:

إن تحقيق الرقابة المالية للأهداف المرجوة منها يرتبط بوجود أجهزة رقابية قادرة على القيام بأعمالها، على أن تكون هذه الأجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية التي تقوم بمراقبة أعمالها؛ أي أنها لا تتبع الجهات التي تباشر رقابتها عليها ولا تخضع لها بأي شكل من الأشكال، كما يجب أن يتوافر في أعضائها شروط معينة فيكونون من ذوي الكفايات الممتازة⁽²⁸²⁾.

ويراد بمفهوم الاستقلالية أن تكون هناك حرية في معالجة كافة المسائل والنواحي الرقابية دون توجيه أو تدخل خارجي؛ بحيث يمكن للديوان إبداء رأى فني محايد وموضوعي، وذلك في ضوء أحكام القوانين المنظمة لعمله⁽²⁸³⁾.

⁽²⁸²⁾ عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، المرجع السابق، ص 20.

⁽²⁸³⁾ مرعي بني خالد، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية، المرجع السابق،

تعقيب الباحثة:

1- إنَّ المتأمل لنصوص قانون ديوان المحاسبة يتضح له أنه على الرغم من السلطة الرئاسية لرئيس الديوان على موظفيه في المجال الفني والمالي والإداري⁽²⁸⁴⁾، إلا أن رئيس الديوان لا يتمتع بالاستقلالية عند أداء مهامه الرقابية والإدارية، ويتأسس على ذلك ما نصت عليه المادة 44 من القانون سالف البيان؛ إذ نصت على أنه: "يكون الرئيس بدرجة وزير، ويصدر بتعيينه أمر أميري، ويكون مسؤولاً مباشرة أمام الأمير". فبمقتضى ذلك النص يفقد الديوان جزءاً من استقلاليته في أداء عمله الرقابي.

2- نقترح أن تتم إجراءات تعيين رئيس الديوان بصورة علنية ومنصفة، وأن تجمع أكثر من مستوى من مستويات صناع القرار في البلاد، على أن تتضمن تلك الآلية بالجمع ما بين السلطة التنفيذية (ممثلة في أمير البلاد)، والسلطة التشريعية (نسبة محددة من البرلمان)، بالإضافة إلى ذلك نقترح أن تحدد مدة ولاية المعين في منصب الرئيس، لمدة ولاية واحدة أو اثنتين على الأكثر دون إمكانية تجديدها، لأن الولاية الوحيدة لمرة واحدة أو لمرتين من شأنها أن تساهم في تشجيع رؤساء الديوان المتعاقبين على استقلالية القيام بأعمالهم، علاوةً على بُعدهم عن المؤثرات الخارجية.

ثالثاً- عدم توافر الاستقلالية والحصانة لمدققي الديوان:

تعتبر استقلالية أعضاء ديوان المحاسبة في أداء دورهم الرقابي إحدى أهم الأسس التي تحقق نجاح وفعالية الرقابة المالية، ولا سيما الخارجية؛ لأن استقلال الرقابة المالية وابتعادها عن

(284) تنص المادة 47 من قانون ديوان المحاسبة على أنه: "يتولى الرئيس، الإشراف الفني والمالي والإداري على أعمال الديوان وموظفيه، ويصدر ما يلزم لذلك من قرارات، ويكون له في هذا الشأن ما للوزير من صلاحيات".

أي نوع من أنواع الضغوط التي قد توجه إليها من الأجهزة أو الأشخاص العاملين في الجهات المراقبة أو غيرها، يؤدي إلى حمايتها من المساس بأنشطتها وعرقلة برامجها (285).

ويتضح بذلك أن توافر استقلالية المراقب المالي يمثل حجر الزاوية في عملية الرقابة المالية، والاستقلالية تعني ممارسة المراقب المالي لعمله دون التعرض لأي ضغوط، وعلى ذلك يجب أن يتمتع جهاز الرقابة المالية في الوحدة الحكومية بالحياد والاستقلالية (286).

ويتضح بذلك من جانبنا أن استقلالية ديوان المحاسبة في عمله، بعيداً عن الضغوط (287) والمؤثرات الداخلية والخارجية، له دور مهم في نجاح العملية الرقابية، وتحقيق فعالية دوره الرقابي.

رابعاً- عدم كفاية عدد وخبرات مدققي الديوان:

تؤثر عمليات اختيار وتدريب موظفي الديوان والمعايير التي تستند إليها الجهات الرقابية في اختيارهم على عملية الرقابة المالية، إضافةً إلى مدى استيعابهم للضوابط المهنية والأخلاقية في الرقابة المالية ورفع التقارير، فضلاً عن تأثير التيارات السياسية على أدوارهم في إظهار الدقة والشفافية في التقارير المالية، فكل هذه الأبعاد والمؤثرات تجعل عملية اختبار موظفي الديوان ليست بالأمر الهين، وهذا ما يترتب عليه قلة عدد مدققي الديوان.

ولا بد من معالجة ذلك من خلال التوسع في اختيار الكفاءات الصالحة للالتحاق بالعمل في الديوان، فضلاً عن التوسع في برامج التدريب لرفع مستوى كفاءة مدققي الديوان الحاليين.

(285) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة، المرجع السابق، ص 40.

(286) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 19.

(287) كالتيارات السياسية والمصالح أو الأهداف الحزبية، والمصالح الاقتصادية، وغيرها.

وفي نطاق أدوار موظفي الرقابة المالية التابعين للمؤسسات الرقابية، أشار Yu- Tzu و Amira، et al.، إلى أهمية امتثال موظفي التدقيق للمعايير الدولية وتأثيرها المباشر على جودة الرقابة، وتقليل الأخطاء الفردية، بالإضافة إلى تحديد معايير الامتثال والانضباط لدى موظفي الرقابة المالية وتقييمهم وفق ذلك، فالنتائج ربطت بين جودة وفعالية عمليات الرقابة المالية التي يقوم بها موظفو الرقابة ومعايير وضوابط الحوكمة المالية، بالإضافة إلى تأثير صقل مهارات موظفي الرقابة المالية على تلك المعايير وتحقيق الكفاءة والفعالية في التقارير المالية (288).

ويتضح بذلك أن المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل ديوان المحاسبة تتمثل في قلة عدد موظفي الديوان، وعدم قدرة بعضهم على تفعيل عملية تخطيط وتدقيق وتنفيذ عملية المراقبة وفقاً للمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية.

(288) راجع في ذلك: يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير الحوكمة بالجهات الحكومية، المرجع السابق، ص 220.

Ahsan H. ،Abdul H. M. ،Haiyan J. 2017. Political connections، related party transactions، and auditor choice: Evidence from Indonesia. Journal of Contemporary Accounting & Economics، 13، 1، April، pp: 1-19.

-Yu-Tzu C. ،Hanchung C. ،Rainbow K. C. ،Wuchun C. 2019. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. Journal of Contemporary Accounting & Economics، 15، 1، April، pp: 1-19.

المطلب الثاني

المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل الجهات الخاضعة للرقابة

رأينا أن العنصر البشري داخل الجهات الخاضعة للرقابة له أهميته الكبرى في تحقيق الحفاظ على الأموال العامة، بيد أن ذلك العنصر قد يمثل - في الوقت نفسه - عائقًا كبيرًا يحول دون تحقيق هذا الهدف، مما ينعكس على الدور الرقابي المخول لدى ديوان المحاسبة.

وعليه تتمثل المعوقات العائدة إلى العنصر البشري داخل الجهات الخاضعة للرقابة في

التالي:

أولاً- كثرة غياب أو عدم وجود الموظف المسؤول لأي سبب داخل الجهات الخاضعة

للرقابة، وعدم وجود موظف يحل محله من الناحية الإدارية، وهذا ما يترتب عليه عدم قدره المدقق على الحصول على المستندات التي يعتمد عليها في أعمال الرقابة، وبصفة عامة عدم الحصول على المعاونة الكافية على أداء مهمته.

ثانياً- شيوع التهمة أو المخالفة المالية داخل الجهات الخاضعة للرقابة، فقد يساهم

شيوع الجريمة أو المخالفة المالية بين العديد من الموظفين إلى وجود عائق يحول دون معرفة مرتكب الجريمة أو المخالفة المالية.

ثالثاً- عدم وجود كوادر بشرية كافية للمراقبة الداخلية داخل الجهات الخاضعة للرقابة؛

حتى يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات، وإنّ تطوير هذه الأنظمة من مسؤولية الهيئة الخاضعة للرقابة وليست مسؤولية الديوان، كما أنه ملزم بالتأكد من أن تلك الأنظمة قائمة وتعمل على المساعدة في مطابقة القوانين واللوائح السارية. وهذا لا يعفي الديوان من تقديم مقترحات

وتوصيات للهيئة الخاضعة للرقابة عند اكتشاف عدم وجود أنظمة كافية أو غياب تلك الأنظمة⁽²⁸⁹⁾.

ثالثاً - ضعف تأهيل وتدريب الكوادر البشرية داخل الجهات الخاضعة للرقابة، وهذا ما يفضي إلى عدم إلمام هذه الكوادر بالمستجدات التي طرأت على العملية الإدارية، ومن ثم عدم كفاية خبراتهم الإدارية، ما ينعكس سلباً على الإدارة الرشيدة للمال العام، وبالتالي كثرة الوقوع في المخالفات المالية.

رابعاً - عدم نشر ثقافة مساعدة الموظفين على تحسين أدائهم، ثم جهلهم بأن الرقابة ليست أداة للتخويف والتهديد والعقاب وتصيد الأخطاء لمعاقبة مرتكبيها، وإنما هي وسيلة لتصويب الأخطاء في الحاضر، وعدم تكرارها في المستقبل. وهنا لا بد من نشر هذه الثقافة وتعزيزها، ولو من خلال الدورات التدريبية، من أجل زيادة اتجاهات الموظفين الإيجابية، وعلى ذلك يجب أن تضمن الرقابة حماية الموظفين من الإجراءات التعسفية التي قد تتخذ ضدهم بسبب مباشرة مهامهم الوظيفية⁽²⁹⁰⁾.

خامساً - عدم تنسيق الجهات الرقابية مع الجهات الخاضعة للرقابة:

والمقصود بذلك أن يتم التواصل والترتيب بين الجهات الخاضعة للرقابة وبين ديوان المحاسبة من أجل إزالة أي معوقات قد تعترض سبيل أعمال الرقابة، وذلك لأن غياب مثل هذا التنسيق يمثل بذاته إحدى العقوبات المذكورة، فضلاً عما يُفضي إليه من معوقات أخرى.

⁽²⁸⁹⁾ راجع في ذلك: مفلح سعد فراج المشاقبة السبيعي، أثر رقابة ديوان المحاسبة الكويتي في تحسين إعداد

الموازنة العامة للدولة، المرجع السابق، ص 29-30.

⁽²⁹⁰⁾ باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته،

المرجع السابق، ص 22-23.

سادسًا - تفعيل القوانين والتشريعات التي تقرر للموظفين داخل الجهات الخاضعة للرقابة؛ للكشف عن المخالفات المالية وجرائم الفساد، مع توفير سبل الحماية القانونية لمن يكشف عن هذه المخالفات ويبلغ عنها.

ومقتضى ما تقدم ذكره، يقتضي البحث عن أوجه القضاء على تلك المعوقات التي قد تحول دون أداء الديوان لدوره الرقابي المأمول، توفير الاستقلال المالي والإداري للديوان ولرئيسه وجميع أعضائه، والعمل على توفير العنصر البشري المدرب ليكون رافدًا يغذي الديوان بما يحتاجه من الأعضاء، وذلك فضلًا عن ضرورة توعية موظفي الجهات الخاضعة لرقابة الديوان من أجل التعاون مع أعضاء الديوان من المدققين، وكذلك تدريب هؤلاء الموظفين لتحسين مستوى أدائهم، والتنسيق الكامل بين الديوان والجهات الخاضعة لرقابته.

المطلب الثالث

المعوقات المتصلة بالفعالية

يراد بمفهوم الفعالية تحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة؛ أي أنها أداء الأعمال الصحيحة: To Do Right Things، لذلك لا بد لنا من معرفة الأعمال الصحيحة وتحديدتها وتعريفها حتى يمكن أدائها⁽²⁹¹⁾.

وحتى نتناول المعوقات المتصلة بالفعالية فإننا نقسم الدراسة في هذا المطلب إلى فرعين

على النحو التالي:

الفرع الأول: المعوقات المتصلة بتنفيذ ملاحظات الديوان.

الفرع الثاني: المعوقات المتصلة بالمسؤولية التأديبية بشأن ملاحظات الديوان.

(291) هشام زغول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية، المرجع السابق، ص 20.

الفرع الأول

المعوقات المتصلة بتنفيذ ملاحظات الديوان

هناك بعض المعوقات التي تتصل بتنفيذ ملاحظات الديوان، ويترتب عليها إما عدم تنفيذ هذه الملاحظات أو الاستفادة منها مستقبلاً، وفي الحالتين يترتب على ذلك أن تكون رقابة الديوان غير فعالة، ومن أهم هذه المعوقات ما يلي:

أولاً- تعدد الجهات والإجراءات التي تنظر في ملاحظات المدققين:

1- تعدد الجهات التي تنظر في ملاحظات المدققين وتشعبها:

تنص المادة (23) من قانون ديوان المحاسبة على اتباع العديد من الإجراءات الموضوعية والشكلية التي تتمثل في أن:

1. يبلغ الديوان ملاحظاته وتوصياته بتقرير إلى الجهة التي تم التدقيق عليها
 2. ترسل نسخة من التقرير إلى وزير المالية فيما يخص الأمور المتعلقة بالمراجعة المالية.
 3. يرسل الديوان نسخة من هذا التقرير إلى الوزير المختص المسؤول عن الجهة، أو أية جهة أخرى يقدر الديوان أنها معنية بهذا التقرير.
 4. يكون على الجهة التي تم التدقيق عليها موافاة الديوان بردها على تقريره خلال مدة لا تجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغها بالتقرير.
- ويتضح من هذا النص تعدد الجهات الإدارية التي تنظر في الملاحظات، وهي تتمثل

في التالي:

- أ. الجهة التي تم التدقيق عليها؛ حيث يبلغ الديوان ملاحظاته وتوصياته بتقرير إليها.
- ب. وزارة المالية؛ حيث ترسل نسخة من التقرير إلى وزير المالية فيما يخص الأمور المتعلقة بالمراجعة المالية.

ج. الوزير المختص المسؤول عن الجهة التي تم التدقيق عليها.

ونرى من جانبنا أن تعدد وتشعب الجهات الإدارية قد يساهم في طول إجراءات الرقابة،

مما قد يحول ذلك عن تحقيق الرقابة لأهدافها.

2- عدم تحديد طبيعة مدة اعتراض الجهة المعنية على أي من ملاحظات الديوان

قد تعترض الجهة المعنية على إحدى ملاحظات الديوان أو ترى عدم الأخذ

بتوصياته⁽²⁹²⁾؛ ويتطلب لذلك أمران، هما:

(أ) إحاطة الديوان بوجهة نظرها بشأن الملاحظة أو الملاحظات محل الاعتراض على أن

تكون وجهة النظر هذه مؤيدة بالأسباب.

(ب) أن يكون اعتراض الجهة المعنية وملاحظاتها سالفة الذكر خلال مدة لا تتجاوز

ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغها بالتقرير.

وبالرغم من أهمية الضمانات التي أقرها المشرع القطري لتحقيق فاعلية رقابة الديوان، إلا

أنه يؤخذ عليه عدم تحديده طبيعة المدة المنصوص عليها في القانون، فذلك الأمر يثير تساؤلات

عدة تختلف بحسب تحديد تلك المدة، هل تعد مدة سقوط أم أنها مجرد ميعاد تنظيمي؟

وإن كان يخفف من تلك المشكلة نجاح المشرع في انتهاج آليات عدم الالتزام بتلك المدة

القانونية (مدة الثلاثين يوماً) من تاريخ إبلاغها بالتقرير، واعتبار أن مضيها دون رد من قبيل

المخالفات المالية، وهو ما أكده نص المادة 30/ فقرة 7؛ بأنه يعتبر من المخالفات المالية عدم

الرد على مكاتبات الديوان وملاحظاته، أو التأخير في الرد عليها خلال المدة المنصوص عليها

في المادة 23 من هذا القانون، ويعتبر في حكم عدم الرد أن يجيب الموظف إجابة الغرض منها

المماثلة أو التسويق.

⁽²⁹²⁾ راجع الفقرة الأولى من المادة (24) من القانون رقم (11) لسنة 2016 بشأن ديوان المحاسبة القطري.

3- تعدد الإجراءات المتعلقة بإصرار الديوان على ملاحظاته:

يترتب على إصرار ديوان المحاسبة على رأيه⁽²⁹³⁾، وجوب عرض الأمر على الوزير أو الرئيس المختص في الجهة المعنية للنظر فيه.

وإذا كان الوزير أو الرئيس المختص له رأي مغاير لرأي الديوان⁽²⁹⁴⁾، فإنه يتعين على الديوان عرض وجهتي النظر على الأمير للبت في الموضوع.

ويؤخذ على القانون أيضًا أنه لم يحدد ميعادًا يستطيع فيه الأمير أن يبت في ذات الموضوع، وترك الأمر لتقدير الأمير، ولكننا نعتقد بأنه يتعين قبل عرض الموضوع على أمير البلاد أن يكون لدى السلطة التشريعية دور في ذلك؛ لأننا نعتقد بأنها أقدر وأكثر حيادية على فض التشابك ما بين الهيئات والمؤسسات التنفيذية وبين ديوان المحاسبة القطري.

ثانيًا - عدم تكامل الملاحظات التي يثيرها ديوان المحاسبة القطري بسبب رقبته؛ حيث تقتصر على الرقابة المالية والمحاسبية ولا تتعداها إلى رقابة الكفاية والفعالية.

ثالثًا - عدم إتاحة تداول المعلومات المتعلقة بملاحظات ديوان المحاسبة؛ إذ يعتبر عنصر المعلومات من المعايير المهمة التي تركز عليها ممارسات الحوكمة الرشيدة؛ من حيث توافر معايير الكفاءة والفعالية لدى المؤسسات المسؤولة عن إدارة وعرض تلك المعلومات، وإتاحتها لأصحاب المصالح والأطراف المتعددة الأخرى؛ حيث تتحسن مستويات الأداء في إدارة المعلومات المالية والتقارير في بيئة الحوكمة من خلال تطبيقات تتيح أفضل ممارسة لمعايير

(293) راجع الفقرة الثانية من المادة (24) من القانون سالف الذكر.

(294) راجع الفقرة الثالثة من المادة (24) من القانون سالف الذكر.

الشفافية والمحاسبة وضمان جودة التقارير وعدم التضارب في البيانات المعلنة⁽²⁹⁵⁾، وكل ذلك بالطبع دون إخلال باعتبارات الأمن والسرية التي تحيط ببعض أنواع المعلومات.

الفرع الثاني

المعوقات المتصلة بالمسؤولية التأديبية بشأن ملاحظات الديوان

رأينا أن الملاحظات التي يثيرها الديوان عند القيام بدوره الرقابي لها أهميتها في تحسين إدارة المال العام والحفاظ عليه، بيد أن هناك العديد من العوائق التي قد تُثار بخصوص المسؤولية التأديبية المتعلقة بملاحظات ديوان المحاسبة القطري، نستعرض بعضاً منها على وجه الإيجاز في ما يلي:

1- قد يساهم عدم التعاون والتنسيق ما بين المدققين والمراقبين التابعين لديوان المحاسبة وما بين الموظفين التابعين للجهة الإدارية الخاضعة للرقابة، في ظهور العديد من المعوقات، ويمكن سبب ذلك في:

(أ) عدم اكتراث الجهات المعنية بالملاحظات التي يثيرها المدققون بسبب غياب الجزاءات الرادعة التي توقع على الجهات الإدارية المتقاعسة عن الأخذ بملاحظات المدققين.

(ب) اعتقاد الموظف/ أو الموظفين المسؤولين بضالة العقوبات التأديبية التي توقع على الموظف المسؤول أو انعدامها.

⁽²⁹⁵⁾ راجع في ذلك: يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير

الحوكمة بالجهات الحكومية، المرجع السابق، ص 221 مشار لدى

Ofir T., Peng L., Chris B. 2019. Is board IT governance a silver bullet? A capability complementarity and shaping view. International Journal of Accounting Information Systems, 33, June, pp: 32-46.

(ج) غياب الموظف المسؤول عن الأخذ بملاحظات الديوان وعدم وجود موظف يحل

محلّه، دون أن يكون هناك أي تحديد للمسؤول عن هذا الفراغ الوظيفي، ثم معاقبته.

2- عدم وجود تنسيق وتعاون مثمر بين ديوان المحاسبة مع الجهات الإدارية محل

الرقابة حول ميعاد الرقابة.

ذكرنا آنفاً أن المشرع القطري نص على أنه يعتبر من قبيل المخالفات المالية طبقاً للمادة

5/30 المتأخر في إنجاز المشروعات، لأسباب كان يمكن للجهة المعنية تلافيها.

كما نصت الفقرة (6) من المادة 30 على أنه من المخالفات المالية...عدم موافاة الديوان

بما يكون له الحق في تدقيقه بمقتضى هذا القانون، من وثائق ومستندات وسجلات وبرامج

وبيانات أو غيرها، أو التأخير في ذلك دون عذر مقبول. أما الفقرة (7) فقد نصت على عدم الرد

على مكاتبات الديوان وملاحظاته، أو التأخير في الرد عليها خلال المدة المنصوص عليها في

المادة (23) من هذا القانون، ويعتبر في حكم عدم الرد أن يجيب الموظف إجابة الغرض منها

المماثلة أو التسوية.

ورغم هذا التنظيم الجيد لأحكام الرد على ملاحظات الديوان، وكذلك موافاة مدقيقه بما

يحتاجونه من أوراق ومستندات لازمة للتدقيق، إلا أن المشرع لم يحدد ما هي العقوبة المترتبة

على نص المادة (30) من القانون سالف الذكر، وهذا ما قد يمثل عائقاً يحول دون فعالية رقابة

الديوان.

3- بخصوص تحقيقات ديوان المحاسبة في المخالفات المالية:

تناولت المادة 33 من قانون ديوان المحاسبة القطري المسائل المتعلقة بالتحقيق في المخالفات المالية؛ بالنص على أنه: "يتم التحقيق في المخالفات المالية التي تتكشف في أي جهة من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وفقاً لأحكام القانون المنظم للموارد البشرية أو اللوائح والأنظمة الخاصة بالجهة المعنية، وتتم الإجراءات التأديبية بعد ثبوت المخالفة عن طريق الجهات المختصة فيها التي تحيل ما تراه مناسباً للسلطة التأديبية".

أما المخالفات المالية التي ترتكب في وزارة الدفاع أو وزارة الداخلية أو الجهات العسكرية والأمنية الأخرى، فيتم التحقيق فيها حسب الأنظمة المعمول بها في تلك الجهات، وتتم الإجراءات التأديبية بعد ثبوت المخالفة عن طريق الجهات المختصة فيها، التي تحيل ما تراه مناسباً للسلطة التأديبية.

ومن جانبنا، فلا نؤيد التفرقة ما بين المخالفات المالية التي ترتكب بين الجهات الإدارية الخاضعة لرقابة الديوان، وما بين المخالفات المالية التي ترتكب من قبل وزارة الدفاع أو وزارة الداخلية أو الجهات العسكرية والأمنية الأخرى، وذلك لأن المخالفات المالية لها - في نظر الباحثة - طبيعة واحدة، ولا تختلف باختلاف الجهة التي وقعت فيها.

المبحث الثاني

السبل المقترحة لتعزيز الدور الرقابي لديوان المحاسبة

قد لا يكون من السهل حصر السبل المقترحة لتعزيز الدور الرقابي لديوان المحاسبة، بيد أن هناك العديد من الآليات التي يتعين - في نظرنا- اتباعها للارتقاء بالدور الرقابي للديوان، ونستعرض تلك الآليات بإيجاز على النحو التالي:

أولاً- توافر كافة الضمانات اللازمة لتحقيق جودة الدور الرقابي لديوان المحاسبة: لا بد أن يكون الدور الرقابي للديوان متصفاً بجودة عالية؛ سواءً على صعيد التدقيق أو المراجعة، ولا سيما أن للرقابة فائدتها في تحقيق العديد من الأهداف التي يسعى جهاز ديوان المحاسبة القطري إلى تحقيقها، وهو ما يقتضي وجود نظام للرقابة على جودة ذات التدقيق والمراجعة، ويجب أن يتسم هذا النظام بما يلي:

- اتفاق الرقابة مع أحكام القوانين واللوائح.
 - موضوعية وحيادية الرقابة وعدم التحيز لجهة معينة.
 - موضوعية وشمولية الرقابة بأن تقوم على أسس موضوعية وواقعية.
 - تعزيز فعالية وكفاءة الرقابة بواسطة تحقق السرعة في إجراء أعمال الرقابة المالية، ووضع آليات تساهم في مرونة وسهولة ودقة ووضوح الرقابة، وكذلك تطوير الدور الإيجابي للرقابة؛ بهدف تجنب حدوث الانحرافات والمخالفات الرقابية مستقبلاً.
 - الاستعانة بما قرره القواعد والمعايير الدولية في الرقابة.
- ثانياً- العمل على تقديم المشورة بصفة مستمرة وعلى فترات دورية في كافة المجالات المحاسبية والمالية لدى الأجهزة الرسمية الخاضعة لرقابته.

ثالثاً - تفعيل شمول وتكامل رقابة الديوان لكافة الهيئات والمؤسسات الاعتبارية؛ سواءً كانت مصالح حكومية أو شركات أو مؤسسات عسكرية وأمنية بدون تمييز أو تفرقة.

رابعاً - تعديل قانون ديوان المحاسبة؛ بحيث ينص صراحة على استقلالية وحصانة رئيس وموظفي ديوان المحاسبة، وعلى أن يكون لديوان المحاسبة كادر مالي وإداري مستقل عن السلطة التنفيذية، علاوةً على توفير ضمانات تساهم في موضوعية واستقلالية المراقب والمدقق المالي.

خامساً - العمل على تأهيل وتقويم ورفع كفاءة وخبرات مدققي الديوان، مع زيادة المرتبات والحوافز المادية.

سادساً - وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بالتعاون مع الديوان في الجهات الإدارية الخاضعة لرقابته، وذلك إلى جانب رقابة الديوان؛ حيث يعد وجود نظام رقابي داخلي على عمليات الوحدة الإدارية الحكومية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة؛ ضماناً للمحافظة على أموال الوحدة الحكومية، وتحقيقاً لأهدافها، واستقلالاً لمواردها بكفاءة، كما أنه يعد المدخل الرئيس لمراجعة حسابات المؤسسات الحكومية، فعلى ضوء فحص نظام الرقابة الداخلية يستطيع المراقب الخارجي من ديوان المحاسبة تحديد حجم العينة التي سيتم اختبارها، ووضع الإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة⁽²⁹⁶⁾. ويرتبط بذلك - بلا شك - ضرورة تفعيل وتطوير النظم المحاسبية والرقابية الحكومية، ولا سيما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة المراجعة، وإنما يحدد أيضاً مدى العمق المطلوب من فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة⁽²⁹⁷⁾.

(296) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، المرجع السابق، ص 19.

(297) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة، المرجع السابق، ص 91.

سابعًا- ينبغي أن يكون ديوان المحاسبة ذاته خاضعًا للرقابة بعيدًا عن تأثير السلطة التنفيذية، على الرغم من أن المشرع القطري منح ديوان الرقابة صلاحيات واسعة للحفاظ على المال العام وتعزيز دوره الرقابي، وذلك لأن هنالك عنصرين أساسيين في الرقابة: الأول هو الإدارة الشفافة للجهاز ذاته، والثاني هو مساءلته أمام الجهات والسلطات الأخرى الخاضعة لرقابته إذا ثبت إخلال أحد موظفي الديوان في أداء واجباته على أن يُنَاط بالسلطة التشريعية ذلك الدور.

ثامنًا- تطور فكرة مساهمة المجتمع المدني؛ بأن تتطور فكرة رقابة المواطنين على المال العام؛ حيث إن مشاركة المواطنين في الرقابة تعد من العمليات الحساسة التي تتطلب عناية كافية واتصالًا وتفاعلًا ثنائيًا؛ بحيث يتم من خلاله دمج مختلف الاهتمامات والاحتياجات والقيم العامة في عملية صنع القرار في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بيد أن نجاح تلك العملية يتطلب توافر العديد من العناصر التي تتمثل في التالي⁽²⁹⁸⁾:

1. وضع آلية للتفاعل ما بين الأجهزة العليا للرقابة والمواطنين الراغبين في المشاركة.
2. وضع إستراتيجية واضحة ومنظمة ومحددة لإشراك الجمهور.
3. العمل على تبيان أهمية وفاعلية تأثير مساهمة مشاركة المواطنين على كافة القرارات التي تتخذها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
4. وضع إطار قانوني وتنظيمي متعلق بعملية مشاركة الجمهور.

(298) سني إسماعيل، إشراك المواطنين في الرقابة "الواقع والتحديات"، مجلة الرقابة المالية، الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد 78، يونيو-حزيران 2021، ص19 .

الخاتمة

قسمت دراستنا المتعلقة بموضوع العمل الرقابي لديوان المحاسبة في نطاق الاختصاصات والمعوقات إلى ثلاثة فصول، تقدمهم مبحث التمهيدي تناولنا فيه المفهوم القانوني للأموال العامة وحمايتها.

أمّا الفصل الأول من الدراسة فقد تطرقنا فيه إلى دور ديوان المحاسبة القطري والرقابة على المال العام، ووضحنا فيه الاختصاص الرقابي لديوان المحاسبة القطري، ثم تناولنا طبيعة الرقابة على المال العام واتجاهاتها.

وفي الفصل الثاني استعرضنا أثر رقابة ديوان المحاسبة على إدارة المال العام، وكيف ساهم بدوره في رفع كفاءة الكوادر البشرية، وكذلك الحفاظ على المال العام، كما أن للديوان دوره البارز في مجال التنمية المستدامة.

كما استعرضت الدراسة في الفصل الثالث نظرة تقييمية للدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام؛ حيث وضحنا فيه معوقات الدور الرقابي لديوان المحاسبة في تحسين إدارة المال العام، ثم بعد ذلك تناولنا السبل المقترحة لتعزيز الدور الرقابي لديوان المحاسبة.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، وهي:

أولاً: النتائج:

1- تحتل الأموال العامة مكانة لها أهميتها في معظم دول العالم المعاصرة باختلاف نظمها، لأنها أحد أركان ودعائم العملية التنموية والتطور الحضاري، لذلك كانت محل اهتمام القوانين بصفة عامة، والقانون القطري بصفة خاصة.

2- المال العام هو كل مال ثابت (عقارات أو أراضي أو طرق)، أو مال منقول (آلات أو معدات أو أوراق) يمتلكه الدولة أو أحد أشخاصها المعنوية العامة، وتكون مخصصة للمنفعة العامة.

3- تتعدد أنواع وصور الأموال العامة، فتتقسم بدورها إلى أموال عامة وأموال خاصة، كما أن هناك أموالاً ثابتة وأخرى منقولة.

4- معيار الأموال العامة في القانون القطري يعتمد على أن تكون مخصصة للمنفعة العامة، وخلص المشرع القطري إلى حماية المال العام من الاعتداء عليه لضمان استمرارية الأموال العامة في تأدية وظائفها في خدمة النفع العام؛ حيث توجد أربعة أنواع من الحماية المال العام، تتمثل في الحماية الدستورية، والحماية المدنية، والحماية الجنائية، والحماية الإدارية للمال العام.

5- يعد ديوان المحاسبة القطري أحد أشخاص القانون العام في الدولة، وقد جاء لتحقيق العديد من الأهداف والغايات والفوائد الجمة التي انعكست بالنفع على إدارة وتحسين المال العام بالمحافظة عليه؛ حيث حوّل المشرع القطري بالعديد من الاختصاصات الرقابية، وهو ما يمثل ضماناً مهمة لسلامة النشاط المالي والإداري.

6- تتعدد أنماط وصور الرقابة، باعتبارها أداة لقياس الكفاءة والفاعلية، وصولاً لتحقيق التكامل والعدالة والمساواة، فتتقسم الرقابة من حيث الجهة التي تمارسها إلى رقابة داخلية، كما أن هناك رقابة خارجية، في حين أن الرقابة من حيث توقيت ممارستها تنقسم بدورها إلى الرقابة المسبقة، والرقابة أثناء التنفيذ، والرقابة المؤجلة (اللاحقة)، كما تنقسم الرقابة من حيث المكان الذي تُجرى فيه عملية الرقابة، فقد تكون الرقابة مكتبية أو ميدانية، كما أنها قد تكون رقابة إلكترونية، أما صور الرقابة من حيث السلطة المخولة لها فقد تتمثل إلى جانب الرقابة الإدارية

بالرقابة القضائية أيضًا، في حين تختلف الرقابة من حيث درجة الدورية في التنفيذ إلى رقابة دورية، ورقابة مفاجئة، ورقابة مستمرة.

7- يعتمد ديوان المحاسبة القطري على أسلوب الرقابة اللاحقة في معظم نشاطاته وسلطاته وعملياته الرقابية. ويعتبر هذا الأسلوب هو الأصل في الرقابة المالية المخولة لدى الديوان.

8- أثر رقابة ديوان المحاسبة القطري يساهم بدور محوري له أهميته عن طريق الاستخدام الفعال للأموال العامة، والحفاظ على المال العام والعمل على تطوير إدارة المال العام، وهو ما يقتضي انتهاج العديد من الآليات والمتطلبات اللازمة لتحقيق ذات الهدف على كافة المستويات الدستورية، والتشريعية، والمؤسسية.

9- التنمية المستدامة لقيت صداها على أثر رقابة المخولة لدى ديوان المحاسبة القطري، ويعبر عنها بأنها تتمثل في البرامج الإنمائية التي تتضمن أعلى معدل للتنمية التي تهدف إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية، مع إتاحة الفرصة لدى الأجيال القادمة بهدف التمتع بمستويات معيشية مرتفعة مثلهم مثل الجيل الحاضر، وتتعدد ركائزها وأهدافها، وتتعدد صورها وأنماطها، فمنها التنمية البشرية، والاجتماعية، والاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية. ولقد تأكد اهتمام دولة قطر بالتنمية المستدامة طبقاً لما قرره المادة 33 من الدستور القطري الدائم لسنة 2004، وما تناولته العديد من التشريعات.

10- يساهم ديوان المحاسبة القطري بدور محوري في مجال التنمية المستدامة، عن طريق تحسين جودة العمل الرقابي (جودة المراجعة)، وكذلك تفعيل قواعد الآداب والسلوك المهني الرقابي، وأيضاً تحسين جودة الكوادر البشرية (المراقبين)، مع تحديد المسؤوليات والسلطات.

ثانياً - التوصيات:

نقترح مجموعة من التوصيات التي تسهم في تحقيق ديوان الرقابة أهدافه المبتغاة

ووصوله إلى الدور المأمول منه، وذلك وفق التالي:

1- نوصي المشرع القطري بأن يمنح ديوان المحاسبة القطري استقلالية ذاتية وليست تابعة، فيتعين توافر استقلالية الديوان من الناحية الإدارية، إلى جانب توافر المتطلبات المالية (المادية) اللازمة في ظل الصلاحيات الرقابية الكبيرة التي تخول لدى ديوان المحاسبة، كما ينبغي أن يكون ديوان المحاسبة قادرًا على اقتراح موازنته الخاصة دون إشراف على هذه الموازنة، وذلك لأن تلك الاستقلالية تتعكس بدورها على وظيفتها الرقابية، مما يساهم بصورة كبيرة في مكافحة الفساد.

2- نوصي المشرع القطري بأن يوسع نطاق الرقابة المقررة لدى ديوان المحاسبة القطري لجميع الأشخاص الاعتبارية دون تفرقة أو تمييز بين الأشخاص الاعتبارية العادية أو العسكرية أو الأمنية، على أن تتلاءم طبيعة الرقابة مع طبيعة النشاط المقرر، مع مراعاة الملفات ذات الطابع السري المرتبطة بالأمن الداخلي والخارجي للبلاد.

3- نوصي المشرع القطري بأن يشترط توافر الجنسية الأصلية القطرية لدى موظفي المحاسبة بنصوص تشريعية صريحة؛ بسبب تمتع الديوان بدور رقابي محوري له أهميته، وهذا ما يجعل موظفي الديوان يطلعون على العديد من المعلومات الاقتصادية الخاصة بالدولة، مما لا يُحْبَذُ أن يحيط به الأجانب، مع حصر الوظائف التي يشغلها غير القطريين في طائفة الخبراء المنوط بهم تدريب موظفي الديوان.

4- نوصي المشرع بأن يضيف إلى قانون ديوان المحاسبة ما يوجب أن يكون لدى السلطة التشريعية دور في فض التشابك بين الديوان وبين الهيئات والمؤسسات التنفيذية قبل

عرض ملاحظات الديوان على الأمير، وذلك إذا وقع خلاف في وجهات النظر بينهم، لأننا نعتقد أن السلطة التشريعية أقدر وأكثر حيادية على فض مثل هذا الخلاف.

5- نقترح أن تتم إجراءات تعيين رئيس الديوان بصورة علنية ومنصفة، وأن تجمع أكثر من مستوى من مستويات صناع القرار في البلاد، على أن تتضمن تلك الآلية الجمع ما بين السلطة التنفيذية (ممثلة في أمير البلاد)، والسلطة التشريعية (نسبة محددة من البرلمان)، بالإضافة إلى ذلك نقترح أن تحدد مدة ولاية المعين في منصب الرئيس لمدة ولاية واحدة دون إمكانية تجديدها.

6- تفعيل كافة الآليات التي تعمل على تقديم المشورة بصفة مستمرة وعلى فترات دورية في كافة المجالات المحاسبية والمالية لدى الأجهزة الرسمية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة.

7- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة، ضماناً للمحافظة على أموال الوحدة الحكومية وتحقيقاً لأهدافها بالتعاون مع ديوان المحاسبة.

8- ينبغي أن يكون ديوان المحاسبة خاضعاً للرقابة بالرغم من أن المشرع القطري منحه صلاحيات واسعة، على أن يُناط بالسلطة التشريعية الدور الرقابي على الديوان.

9- تفعيل وتطوير فكرة رقابة المواطنين على المال العام، ولاسيما أن مشاركة المواطنين في الرقابة تعد من العمليات التي تتطلب عناية كافية واتصالاً وتفاعلاً ثنائياً بين كافة الأطراف.

10- نشر تقارير ديوان المحاسبة في الجريدة الرسمية لتكون متاحة أمام المواطنين ولإعلاء مبدأ الشفافية، وذلك دون خرق للأمن الاقتصادي للدولة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسبل تطويرها "دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2017.
2. إحسان محمد إبراهيم مرسى، أهمية الرقابة المالية، نادي التجارة، العدد 64، مايو 2012.
3. أنور أحمد رسلان، الوظيفة العامة، وسيط القانون الإداري 2، الوظيفة العامة، القاهرة، بدون دار أو سنة نشر.
4. أنور رسلان، القضاء الإداري "مبدأ المشروعية - الرقابة القضائية"، مطبعة مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، بدون سنة نشر.
5. بكر القباني، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
6. تامر ملوح المطيري، فلسفة الفكر الإداري والتنظيمي، دار اللواء للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، سنة 1410هـ - 1999.
7. جاسم محمد خلف الحديثي، رقابة وتقييم الأداء الحكومي، الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. خالد حمدان سعيد العميري، دور أجهزة الرقابة الإدارية في مقاومة الفساد الإداري "دراسة مقارنة"، دار النهضة العربية، القاهرة، 2021.
9. سعاد الشراوي، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2013.
10. سليمان محمد الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1973.

11. عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، حق الملكية مع شرح مفصل للأموال والأشياء، ج8، دار إحياء التراث العربي، بيروت، لبنان، بدون سنة نشر.
12. عبد العال الديري، محمد صادق إسماعيل، جرائم الفساد بين آليات المكافحة الوطنية والدولية، الطبعة الأولى، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، طبعة 2012.
13. عبد اللطيف قطيش، الإدارة العامة من النظرية إلى التطبيق "دراسة مقارنة"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى، سنة 2013.
14. عماد الدين حسن، حنفي محمود سليمان، محمد علي الندري، مفاهيم أساسية في إدارة الموارد البشرية وتخطيط القوى العاملة، المؤسسة الثقافية العمالية، الجامعة العمالية، مطبعة نور الإيمان للنشر، القاهرة، بدون سنة نشر.
15. عمر حلمي، القانون الإداري "الموظف العام - الضبط الإداري"، القاهرة، سنة 2000.
16. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1983.
17. فوزي حبيش، الإدارة العامة والتنظيم الإداري، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الثالثة، طبعة 1999.
18. ماجد راغب الحلو، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2000.
19. محمد رفعت عبد الوهاب، النظرية العامة للقانون الإداري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2012.
20. محمد عبد العال السناري، مبادئ ونظريات القانون الإداري "دراسة مقارنة"، القاهرة، 2004-2005.

21. محمد كامل مرسي بك، الأموال، الطبعة الثانية، مطبعة فتح الله الياس نوري وأولاده، مصر، 1356هـ - 1937م.
22. محمود عاطف البناء، مبادئ القانون الإداري في الأموال العامة والوظيفة العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، بدون سنة نشر.
23. مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة "مفهومها - أبعادها - مؤشراتها"، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2017.
24. نبيلة عبد الحلیم كامل، الوظيفة العامة وفقاً لأحكام القضاء الإداري المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون سنة نشر.
25. نبيلة عبد الحلیم كامل، د. جابر جاد نصار، الوجيز في القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006.
26. وليد الأشوح، التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق، مؤسسة يسطرون للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة، 2017.
27. يوسف حجيم الطائي، هاشم فوزي العبادي، إدارة الموارد البشرية "قضايا معاصرة في الفكر الإداري"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2015م - 1436هـ.

ثانياً: المجالات والدوريات العلمية

- 1) أحلام محمد شواي، الإدارة الإلكترونية وتأثيرها في تطوير الأداء الوظيفي وتحسينه، مجلة جامعة بابل، العراق، المجلد 24، العدد الرابع، 2016.
- 2) أحمد المهدي بالله، الطبيعة القانونية للتنمية المستدامة في إطار أحكام القانون الدولي العام، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، العدد الثاني والتسعون.
- 3) أحمد حمدان، التنمية المستدامة والمهنية، مجلة الرقابة المالية، العدد 72، يونيو (حزيران)، 2018.
- 4) أسامة عبد الظاهر سيد أحمد، تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات لحماية المال العام وتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث البيئية، جامعة مدينة السادات، المجلد 7، العدد الأول، كانون الثاني 2017.
- 5) بن الطاهر حسين، التنمية المحلية والتنمية المستدامة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 24، مارس 2012.
- 6) بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، تطوير قدرات العاملين في الأجهزة العليا للرقابة ودوره في تحسين أداء الأجهزة، مجلة الرقابة المالية، العدد 71، كانون الأول (ديسمبر) 2017.
- 7) بو سماحة الشيخ، أبعاد وأهداف ومعوقات التنمية المستدامة، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 9، مارس 2015.
- 8) زكريا زكريا المصري، المشاركة الشعبية في إدارة المال العام "دراسة مقارنة"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، القاهرة، العدد 54، أكتوبر 2012.

9) سالم محمد الشوابكة، الرقابة المالية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت - مجلس النشر

العلمي، المجلد 29، عدد 3، 2005.

10) سامي سالم الحصادي، تعزيز دور المحاسبة في دعم غايات التنمية المستدامة، مجلة

جامعة بنغازي العلمية، المجلد 31، 2018.

11) سني إسماعيل، إشراك المواطنين في الرقابة "الواقع والتحديات"، مجلة الرقابة المالية،

الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد 78، يونيو -

حزيران 2021.

12) عبد الكريم أبو الفتوح درويش، التخطيط الاستراتيجي كاتجاه للفكر الإداري الحديث

وتطبيقاته الشرطية، مجلة الفكر الشرطي، القيادة العامة لشرطة الشارقة- مركز بحوث

الشرطة، العدد الرابع، يناير - 2004.

13) عبود ميلود، إشكالية التنمية المستدامة في الوطن العربي، مجلة اقتصاد المال والأعمال،

جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، المجلد 1، العدد 2، 2016.

14) علي أحمد اللهيبي، استعمال الأموال العامة المخصصة للاستعمال المباشر، مجلة

الحقوق، الجامعة المستنصرية، كلية القانون، المجلد 3، العدد 11-12، سنة 2010.

15) علي السائح محمد، الاستثمار في الموارد البشرية: التدريب، مجلة العلوم الإنسانية

والتطبيقية، الجامعة الأسمرية الإسلامية زليتن، كليتي الآداب والعلوم، العدد 4، 2003.

16) علي نجيب حمزة، اكتساب المال العام في القانون الإداري: "دراسة مقارنة"، مجلة

المحقق الحلي للعلوم القانونية و السياسية مجلد (1)، العدد (1)، حزيران 2009.

- 17) كمال بن عون، الوردي خدومة، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة "دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري"، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد الأول، 2022.
- 18) مازن ليلو راضي، نظام الامبودسمان أو المفوض البرلماني ضمانه لحقوق الأفراد وحررياتهم، مجلة القادسية جامعة القادسية، العراق - المجلد 3 - العدد 2، 1999.
- 19) محمد أحمد عبد الله عبد الله، الحماية القانونية للأموال العامة والآليات المنفذة لها ما بين التشريع السوداني والمقارن، مجلة العدل، وزارة العدل، س 14، العدد 37، ديسمبر 2012.
- 20) مرعي بني خالد، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، جامعة آل بيت - عمادة البحث العلمي، المجلد 19، العدد 2، 2013.
- 21) مصطفى رضا عبد الرحمن، دراسة في الرقابة المالية، منشور في مجلة المدير العربي، جماعة الإدارة العليا، العدد 66، سنة 1979.
- 22) منصور رجا حجيلان المطيري، دور ديوان المحاسبة في التدقيق على مدى التزام الحكومة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة (دراسة تطبيقية على الجهات الحكومية)، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، مارس 2022.
- 23) منصور مجاجي، التنمية المستدامة في التشريع الجزائري، مجلة قانون وأعمال، العدد 11، سنة 2018.

- (24) منى أحمد عبد الفتاح عزب، دراسة في بحر العولمة وتأثيرها على استراتيجيات الموارد البشرية، مقال منشور في مجلة الرقابة، عن ديوان المحاسبة الكويتي، السنة 15، العدد 30، يناير 2020.
- (25) منير المناصير، أثر فعالية رقابة ديوان المحاسبة الأردني على الأداء المالي لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد 69، كانون الأول، ديسمبر 2016.
- (26) منير زكي دقاسمة، إدارة جودة التدقيق كمدخل لتحسين وتطوير الأداء الرقابي في أجهزة الرقابة العليا، مجلة الرقابة المالية، العدد 71، كانون الأول (ديسمبر) 2017.
- (27) نائل عبد الحافظ العواملة، الرقابة المالية العامة: مدخل نظامي مقارنة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز - معهد الاقتصاد الإسلامي مجلد 2، 1990.
- (28) نسيم برني، التنمية بين مفهومي التنمية البشرية والنمو الاقتصادي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، ع 6، 2016.
- (29) نوزاد عبد الرحمن الهيتي، الحكم الرشيد والتنمية المستدامة: قطر نموذجًا، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأنبار، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 11، العدد 27، 2019.
- (30) هشام زغلول إبراهيم، نحو إطار مقترح لرقابة الأداء على برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية: تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الرقابة المالية، العدد 71، كانون الأول/ديسمبر 2017.

(31) هيثم محمد حرمي محمود محمد شريف، الرقابة المالية في القوانين الوضعية والشريعة

الإسلامية، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة

الإسكندرية، العدد الثاني، 2017.

(32) الوليد صالح عبد العزيز، دور الرقابة المالية في حماية المال العام ومواجهة الفساد

المالي، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة حلوان - كلية

الحقوق، العدد 35، 2016.

(33) وليد محمد محمد غبارة، تقييم الأداء الوظيفي: المفهوم - الأهمية - المدخل، مجلة

الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها - كلية التجارة، سنة 37، العدد 2، 2017.

(34) ياسر عبد الكريم أحمد، دراسة وصفية لتطوير التنظيم الإداري في ضوء أبعاد التنمية

المستدامة، مجلة كلية التربية، جامعة الأزهر، العدد 168 الجزء الرابع، أبريل 2016م.

(35) يوسف محمد المطيري، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على تفعيل معايير

الحوكمة بالجهات الحكومية، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة - كلية

الاقتصاد والعلوم السياسية، مجلد 1، العدد 4، يوليو 2020.

ثالثاً: الدراسات والمؤتمرات

1- الدراسات:

(أ) دراسة حررت بواسطة مجموعة من الباحثين بعنوان: "تجربة الحكم الرشيد في قطر روافع

التنمية المستدامة والتمكين المجتمعي (1995- 2013)", مركز الجزيرة للدراسات،

الطبعة الأولى، ديسمبر 2018.

(ب) مكافحة الفساد: أطر دستورية لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مركز العمليات

الانتقالية الدستورية، المؤسسة الدولية للديمقراطية والانتخابات، برنامج الأمم المتحدة

الإنمائي، ستوكهولم - السويد، 2014.

(ت) ناصف عبد الخالق، الرقابة المالية في دولة الكويت - دراسة تقييمية، معهد الإدارة

العامة، الكويت، س 12، العدد 43، جمادى الثاني، ديسمبر 1990.

2- أوراق المؤتمرات:

أ- أحمد بن محمد بن عبدان الهنائي، التعليم وتنمية الموارد البشرية، المؤتمر العربي الثاني: تنمية

الموارد البشرية وتعزيز الاقتصاد الوطني، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ومعهد الإدارة العامة،

مسقط، فبراير 2010.

ب- ألبرت سيف حبيب، تنمية الموارد البشرية، مؤتمر: إدارة وتنمية الموارد البشرية في القطاع

العام: الواقع والتطلعات والتحديات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية وديوان الخدمة المدنية

الأردني والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة المصري، القاهرة، 2011.

ت- حجاب عيسى، بن عبيد فريد، السبتى وسيلة، زعرو نعيمة، التنمية المستدامة: المبادئ،

الأبعاد الإشكاليات والتحديات، المؤتمر العلمي الدولي الثاني: أثر مناخ الاستثمار في تحقيق

التنمية المستدامة، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - السناسل، 2017.

ث- عامر عاشور أبو دية، تخطيط الموارد البشرية "دراسة تحليلية... المفهوم والأهمية"، المؤتمر

العربي السنوي العاشر: الإدارة العربية ومقاربات الجودة والعالمية والريادة والشراكة والتنافسية،

المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009.

ج- محمد خليفة المعلا، الجريمة المنظمة والفساد، المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، مركز

الدراسات والبحوث، الرياض 10 - 12/8/1424هـ (الموافق 6 - 8/10/2003م).

رابعًا: الرسائل الأكاديمية

1- رسائل الماجستير:

(1) باسل أحمد الفضلي، أثر الرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي على أداء الجهات الخاضعة لرقابته، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2016.

(2) حمد علي جابر المخضوبية، الإطار القانوني لرقابة السلطة التشريعية على الأموال العامة "دراسة مقارنة في القانون القطري والأردني"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عمان الأهلية، الأردن، 2021.

(3) خالد مكصد نايف الجريان، تقويم وتطوير الأداء الرقابي للجنة النزاهة والمالية في ضوء إستراتيجية السلطة التشريعية العراقية، رسالة ماجستير، كلية إدارة الأعمال قسم محاسبة، جامعة الجنان، طرابلس - لبنان، 2013م - 1434هـ.

(4) رامي أحمد فروانة، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، 1432هـ - 2011م.

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

(6) علي ممدوح الفواعرة، دور الإجراءات الرقابية لمدققي ديوان المحاسبة الأردني في الحد من الفساد المالي، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2020.

(7) فادي نعيم جميل علاونة، مبدأ المشروعية في القانون الإداري وضمانات تحقيقه، رسالة

ماجستير مقدمة إلى جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، سنة 2011.

(8) ماجد محمد سليم أبو هذاف، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية -

دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة

والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2006م، 1427هـ.

(9) مفلح سعد فراج المشاقبة السبيعي، أثر رقابة ديوان المحاسبة الكويتي في تحسين إعداد

الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت - كلية إدارة المال والأعمال،

الأردن، 2017.

2- رسائل الدكتوراه:

(1) جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، أثر الرقابة المالية الحكومية في حماية الأموال العامة

"دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان

الإسلامية، السودان، 2008.

(2) دغو لخضر، القانون في مواجهة ظاهرة الفساد والاعتداء على المال العام، رسالة دكتوراه في

العلوم القانونية، جامعة باتنة 1، 2015-2016.

خامسًا: المراجع الإلكترونية

▪ قرار الجمعية العامة في ٢٥ أيلول/ سبتمبر ٢٠١٥، الوثيقة A / RES/70/1، الأمم

المتحدة

https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=A

▪ <http://archive.transparency.org/>

سادسًا: المراجع الأجنبية

- ❖ Gangadhar Mamadapur, Managing Training & Development, Advanced Human Resource Management Rai University.
- ❖ https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/un_int_symposia/reports_un_int_symp/en/EN_17_Symp_Seminarbericht.pdf.
- ❖ Ritzer (G.), "Globalization": A basic text, Wiley- Blackwell, Oxford, UK, 2010.
- ❖ Symposium on the independence of supreme audit institutions: report on the 17th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing, Vienna, 19- 23 April 2004.