



جامعة المنصورة
كلية الحقوق

النظام القانوني لديوان المحاسبة الاماراتي "دراسة مقارنة"

الباحث / راشد أحمد أحمد الغريب - دكتوراه

كلية القانون - جامعة الشارقة .

والسيد الأستاذ الدكتور / مصطفى سالم مصطفى النجيفي

أستاذ مشارك القانون العام

كلية الشريعة والقانون - جامعة خورفكان

الشارقة .

٢٠٢٣

ملخص

ديوان المحاسبة هو جهاز له نشاط تقييمي تنفيذي ويخضع للرقابة من قبل السلطة التشريعية في بعض البلدان، ويتمتع بالاستقلال عن السلطة التنفيذية ويهدف إلى التحقق من اتمام العمليات المالية وأن جميع البيانات المحاسبية صحيحة ومشروعة إلى جانب التأكد من الكفاءة والفعالية في أداء الأجهزة والمؤسسات الحكومية في تحقيق الغرض من انشاءها وبرامجها .

وليس معنى الاستقلال المنشود من قبل المشرع الاماراتي، هو جعل الديوان بمعزل عن باقي مؤسسات الدولة، فهو لا يعدو أن يكون هيئة إدارية، ولكن اعتبره المشرع هيئة مستقلة ملحقة بالمجلس الوطني، ولكنه لا يعد جزءاً من الهيكل التنظيمي للمجلس، وبالتالي لا تلحق به الصبغة السياسية، وهذه التبعية تعني الإشراف والمعاونة خاصة في مجال الرقابة على الأموال العامة. والسمة الأساسية التي تميز ديوان المحاسبة عن الوحدات الإدارية الأخرى، هو استقلاله في ممارسة وظيفته الاستشارية والرقابية الفعالة فيما يخص مالية الدولة.

الكلمات الافتتاحية: ديوان، المحاسبة، الاستقلال ، النظام، الاماراتي.

مقدمة:

من العناصر الأساسية الداعمة لوجود المرافق والمؤسسات العامة في الدول الحديثة هي الأموال العامة، تعتبر ظاهرة الفساد من الظواهر شديدة الخطورة التي تواجه الدولة وتهدد الناس ومستقبلهم لما لها من آثار سلبية اقتصادية واجتماعية وأخلاقية على الدولة. لأجل ذلك كانت ظاهرة عالمية تشغل الرأي العام للوقوف على الأسباب المؤدية لها وكذلك الآثار المترتبة عليها وكيفية الوقاية منها والحد من آثارها.

وكان لابد للدول من القيام بالتصدي لها بإنشاء أجهزة رقابية مختصة لها من الاستقلال المالي والإداري بما يتناسب مع الأحكام والقوانين المنظمة لها، وهذا ما حدا بالمشروع الإماراتي إلى إنشاء ديوان المحاسبة المالية لممارسة دوره الرقابي شأنه شأن الدول الحديثة في دعم المؤسسات العامة لتحسين أدائها من خلال تعزيز الشفافية الإدارية والمالية وتأمين المساءلة والحفاظ على المصداقية.

أهمية البحث:

يستقى البحث أهميته من أهمية الأموال العامة ذاتها، وما تفرضه من رقابة صارمة على مكوناتها بما يؤدي إلى حسن استغلالها بفاعلية واقتصاد وكفاية. وقد تناولت الدراسة الحالية موضوعاً مهماً وهو دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الإدارة ومحاربة الفساد، لما له من آثار سلبية على النهوض بعمليات التنمية بالدولة.

إشكالية البحث:

تدور اشكالية الدراسة في مدى فاعلية الدور الرقابي لديوان المحاسبة في مواجهته الاستغلال السيئ وسوء التصرف والانحراف بالأموال العامة التي قد تظهر في المرافق والمؤسسات العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة، الأمر الذي يلقي على عاتق ديوان المحاسبة مهمة الرقابة الخارجية على هذه الأموال والحفاظ عليها.

منهج البحث:

سنستخدم في هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والمقارن حيث إنه المنهج الذي يحقق أهداف الدراسة، بالتركيز على وصف الظاهرة وتحديد مشكلاتها، والعمل على حلها والاجابة على تساؤلاتها التي تقع في دائرة البحث، وسيتم تحليل البيانات التي تم جمعها، وإعطاء التفسير والنتائج المناسبة عن تلك الظاهرة، وباستخدام المنهج الوصفي التحليلي لنتمكن في وضع المتشابهات والمختلفات في التشريع والقضاء والفقه من أجل البناء عليها. وبيان النصوص القانونية والأحكام القضائية والآراء الفقهية التي تخدم العناصر المتناولة في الدراسة وعرض مضمونها من خلال جزئيات البحث المختلفة، وتحليل ما تم تجميعه من بيانات من المصادر الموثوقة ليتم التوصل لنتائج وتوصيات البحث.

خطة البحث:

المبحث الأول: التعريف بديوان المحاسبة. ويشتمل على ثلاثة مطالب:

المطلب الأول: مفهوم ديوان المحاسبة.

المطلب الثاني: طبيعة ديوان المحاسبة.
المطلب الثالث: الدور الرقابي لديوان المحاسبة.
المبحث الثاني: استقلال ديوان المحاسبة. ويشتمل على أربعة مطالب:
المطلب الأول: التعريف باستقلال ديوان المحاسبة.
المطلب الثاني: الاستقلال الإداري لديوان المحاسبة.
المطلب الثالث: الاستقلال المالي لديوان المحاسبة.
المطلب الرابع: الاستقلال الوظيفي والعضوي لديوان المحاسبة.
الخاتمة.

المبحث الأول

التعريف بديوان المحاسبة

مقدمة:

يبدو من الوهلة الأولى لمصطلح المحاسبة أنه من التعريفات الحديثة إلا أن مفهوم المحاسبة بدأت نشأته من المصريين القدماء حيث عرفها الفراعنة حيث كان لديهم رقابة تهتم بضبط المحاصيل وتفاضي الضرائب عنها، وكان ذلك منذ ٣٠٠ سنة قبل الميلاد. وكان مدلولها واضح في مسلة حمورابي التي احتوت على الكثير من القواعد التي تنظم المعاملات المالية والتجارية^(١). وفي فرنسا أنشئت في عهد سانت لويس غرفة للمحاسبة المالية في عام ١٢٥٦م وأصبحت في عام ١٨٠٧ محكمة المحاسبات، وفي أمريكا أنشئ أول معهد للمراقبين الماليين في عام ١٩٣٠^(٢)

ويتناول الباحث التعريف بديوان المحاسبة من خلال المطالب الآتية:

(١) محمود سلامة زناتي: ترجمة قانون حمورابي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، ١٩٧١، ص ٦١

(٢) محمد رسول العموري: الرقابة المالية العليا، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت ٢٠٠٥، يوسف شباط: المالية العامة وموازنة الدولة العامة، جامعة دمشق، دمشق، ص ٣.

المطلب الأول: مفهوم ديوان المحاسبة.

المطلب الثاني: طبيعة ديوان المحاسبة.

المطلب الثالث: الغرض من إنشائه.

المطلب الأول

مفهوم ديوان المحاسبة

للقوف على مفهوم ديوان المحاسبة يتناول الباحث مفردات المصطلح بالتعريف ثم يتبعه ببيان المفهوم العام.

أولاً: تعريف الديوان:

أ- **الديوان في اللغة:** بكسر الدال على المشهور، وحكى فتحها وأنكره طائفة، وأصله دوان، فعوض من إحدى الواوين، لأنه يجمع على دواوين، ودياوين^(٣).

وفي المصباح المنير: (الديوان جريدة الحساب، ثم أطلق على الحساب، ثم أطلق

(٣) إسماعيل بن حماد الجوهري، الصحاح تاج اللغة وصحاح العربية، الناشر: دار العلم للملايين - بيروت الطبعة: الرابعة ١٤٠٧ هـ - ١٩٨٧ م، ص ٢١١٥/٥، محمد بن مكرم بن منظور الأفرقي المصري، لسان العرب الناشر: دار صادر - بيروت، الطبعة الأولى، ١٦٦/١٣.

على موضع الحساب^(٤) قال الزبيدي: معانيه خمسة: الكتبة، ومحلهم، والدقتر، وكل كتاب، ومجموع الشعر^(٥).

واختلف في أصل الكلمة هل هي عربية أم فارسية؛ والأقرب أنها لفظة عربية، يقال: دونته أي أثبته، وهو الأصل الذي يرجع إليه^(٦).

ب- الديوان اصطلاحاً:

عرف الماوردي الديوان: بأن موضع لحفظ ما يتعلق بحقوق السلطنة من الأعمال، والأموال ومن يقوم بها من الجيوش والعمال^(٧). وهذا التعريف هو الأقرب؛ لأنه شامل لكل المجالات التي تتعلق بالديوان بمفهومه العام.

وفي المصطلح الحديث يقصد بالدواوين: الوحدات الإدارية المستقلة التي تتولى تنفيذ الأهداف العامة للسلطة التنفيذية، فكل وحدة منها تقوم بخدمة هدف أو أكثر وتعرف حالياً بالوزارات أو المصالح المستقلة^(٨).

وقيل يطلق: على أماكن إدارات شئون الدولة على اختلاف أنواعها، وكذلك على القائمين بالعمل فيها، وعلى السجلات والقوانين التي تضبط أعمالها^(٩).

وعلى هذا فإن مصطلح الديوان يطلق في النظام المعاصر على جميع مرافق الدولة الحديثة، من وزارات، وإدارات، ومرافق عامة وخاصة.

ثانياً: تعريف المحاسبة:

(٤) أحمد بن محمد بن علي الفيومي ثم الحموي، المصباح المنير في غريب الشرح الكبير، الناشر: المكتبة العلمية - بيروت، ٢٠٤/١.

(٥) محمد بن محمد بن عبد الرزاق الحسيني، أبو الفيض، الملقب بمرتضى، الزبيدي، تاج العروسين، الناشر: دار الهداية، ٣٦/٣٥.

(٦) أحمد بن علي الفلقشندي، صبح الأعشى، الناشر: دار الفكر - دمشق، الطبعة الأولى، ١٩٨٧، ١٢٣/١.

(٧) الماوردي، الأحكام السلطانية، الناشر: دار الحديث - القاهرة، ٢٩٧.

(٨) عبد الغنى بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، الدار المصرية الحديثة، ٢٠٠٤، ١٧٧.

(٩) محمد عمارة، قاموس المصطلحات الاقتصادية في الحضارة الإسلامية، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع والترجمة، ٢٢٨.

اختلف الفقه القانوني في وضع تعريف محدد للمحاسبة، وهذا الاختلاف يرجع إلى اختلاف الوظيفة والأهداف المحددة للمحاسبة، وإجمالاً يمكن رصد ثلاثة اتجاهات في تعريف المحاسبة:

الاتجاه الأول: المحاسبة هي استخدام السلطة أو القوة والنفوذ لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر والتعليمات، ومحاسبتهم وتوقيع العقاب عليهم في حالة خطئهم أو إهمالهم، ويكون الهدف هو حماية الصالح العام^(١٠).

ويرى معهد الإدارة العامة للرقابة بالرياض أنها هي "الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة"^(١١).

وهذه التعريفات وإن كان قد حدد الهدف من المحاسبة إلا أنه لم يتناول كيفية ممارسة تلك المحاسبة ووسائلها، فقد قصرها على القوة والسلطة والنفوذ، وكلها لا ترقى أن تكون وسائل قانونية لتفعيل الرقابة.

الاتجاه الثاني: المحاسبة هي قدرة فرد أو مجموعة من الأفراد في التأثير على سلوك فرد آخر أو مجموعة أخرى من الأفراد أو تنظيم معين، بحيث يحقق النتائج المرجوة، فالمحاسبة هنا هدفها التأثير على السلوك ومحاولة تقويمه^(١٢).

وهناك تعريفاً آخر بأنها "مجموعة التفتيش والفحص والمراجعة يقصد منها الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية العامة يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله ولاقتراح الحلول المناسبة التي تقضي على الأسباب التي تعوق هذا الغرض وتحديد المسئول في حالة الخطأ والتلاعب وإحالاته إلى السلطة القضائية المختصة"^(١٣). وهذا الاتجاه يؤخذ عليه إهماله تحديد جهة المحاسبة، ووسائلها، وأهدافها.

(١٠) إبراهيم درويش، الإدارة العامة في النظرية والممارسة، مطابع الهيئة المصرية للكتاب، القاهرة، سنة ١٩٧٨، ص ٥٧٧.

(١١) معهد الإدارة العامة، ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية، الرياض، ١٩٨٥م، ص ١٦.

(١٢) شوقي حسين عبد الله، أصول الإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة ١٩٨١، ص ١٥٧.

(١٣) سعيد يحيى: الرقابة على القطاع العام، المكتب المصري، القاهرة، ١٩٨٩، ص ٩٧.

الاتجاه الثالث: المحاسبة هي الأداة التي تستطيع القيادة الإدارية من خلالها قياس أو تصحيح أداء العاملين، بغرض التأكد من أن الخطط والأهداف التي وضعتها المنظمة قد تمت بكفاية وفي الوقت المحدد لها^(١٤).

أو هي تلك الجهود والأنشطة المستمرة والمنتظمة للحصول على معلومات صحيحة ودقيقة عن تقدم العمل والتنفيذ في مختلف مجالات النشاط التي تتولى الإدارة العامة مسئولياتها، ومقارنة معدلات التنفيذ ومستوياته بالمعدلات والمستويات في الخطة الموضوعية، والكشف عن الانحرافات وتصحيحها والعمل على منعها إن أمكن^(١٥).

وأشار البعض أن الرقابة المالية تعني التثبيت من صحة الحسابات ومصادر الإيراد وأوجه الإنفاق، وأنها صدرت جميعها بناء على الاعتمادات والتراخيص السلمية تبعاً لقوانين الدولة ولوائحها وأنه لم يحدث هناك عجز أو اختلاس في الأموال العامة^(١٦).

ويرى آخرون أن الرقابة المالية تعني مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للقوانين المحددة وللمطابقة مع ما هو وارد في الموازنة وتحديد الانحرافات إن وجدت ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة منها^(١٧).

وهذه التعريفات وإن كانت قد حددت وسائل ممارسة المحاسبة، إلا أنه قد أهملت تحديد الأهداف الرئيسية للمحاسبة.

الاتجاه الرابع: انتهى الفقه القانوني في تعريفه المحاسبة إلى الجمع بين هذه الاتجاهات الثلاثة السابقة، حيث إن كل منها ينظر إلى الرقابة من زاوية تختلف عن الاتجاه الآخر، فعرفوا المحاسبة بأنها " نشاط إنساني يختص بمسايرة عمليات التنفيذ للخطط والسياسات، مركزاً على توقع حدوث الأخطاء ومحاولة تجنبها مقدماً عن طريق قياس النتائج المحققة أولاً بأول، ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدماً، لتحديد الاختلافات والتمييز بينها، ومعرفة أسبابها بطريقة مرنة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي تتم مراقبته، والعمل على تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية

(١٤) علي السلمي، إدارة الأفراد لرفع الكفاية الإنتاجية، دار المعارف، القاهرة، سنة ١٩٧٠، ص ٢٨٧ .

(١٥) المرجع السابق، ص ٢٨٩.

(١٦) جلال بكير: الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٨م، ص ٩٨.

(١٧) عوني الباشا: دورة الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية، جمعية المحاسبين، غزة ٢٠٠٧م

الإيجابيات، وبأسلوب يدفع العاملين إلى تحسين الأداء وتطويره، وتحقيق التعاون بينهم من أجل تحقيق الأهداف المرجوة^(١٨).

ومن ذلك تعريف المؤتمر الأول للرقابة المالية عام ١٩٧٧ بأنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية^(١٩).

هذا وقد ركزت بعض التعاريف العلمية لمصطلح المحاسبة على ضرورة تسليط الضوء على أهمية خضوع أداء المدير أو المراقب ذاته للرقابة والمراجعة، وبالتالي للضبط والتصحيح من منطلق شمولية العملية الرقابية، وعدم توقفها عند حدود مستوى الأنشطة التنفيذية المباشرة أو عند حدود الأفراد القائمين على ممارسة تلك الأنشطة التنفيذية، فالمحاسبة تعني تلك العملية الإدارية التي تهتم بقياس وتصحيح أداء المدراء والمرؤوسين، بغاية التأكد من أن الأهداف والخطط الموضوعة قد تم تحقيقها في حدود الضوابط والخيارات والإمكانات والمواعيد التي سبق الاتفاق عليها، وذلك عن طريق أجهزة رقابية مستقلة^(٢٠).

فأهداف المحاسبة تعد نقطة انطلاق الرقابة الفعالة، والرقابة على الأموال العامة تعد من العناصر الرئيسة للعملية الإدارية التي تشمل التخطيط والتنظيم والقيادة والتنسيق بالإضافة إلى الرقابة، وبمراعاة المنهج العلمي في اتخاذ القرار لإتمام هذه الوظائف والعمليات^(٢١).

وبصفة عامة، فأياً كان التعريف الذي يتم وضعه لمصطلح الرقابة، فيتفق الباحث مع الدكتور أحمد حجازي في ضرورة احتواء التعريف على مجموعة من العناصر

(١٨) السيد علي ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، مطبعة عابدين، القاهرة، سنة ١٩٨٢، ص ٢٢٠.

(١٩) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، مطابع الشمس، عمان، ٢٠٠١، ص ٤.
(٢٠) علي عباس، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، الأردن، سنة ٢٠٠١، ص ٢٢.
(٢١) نبيل الحسيني النجار، عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة العامة، دار الأصدقاء للطباعة، المنصورة، سنة ١٩٩٨، ص ١٩.

الأساسية، يؤدي تكامل وجودها إلى الوصول إلى تعريف دقيق لهذا المصطلح الهام، وهذه العناصر تتمثل في^(٢٢):

- ١) دليل المحاسبة: أي تحديد أهدافها وإجراءاتها ووسائلها.
- ٢) موضوع المحاسبة: أي النشاط الخاضع للرقابة سواء نشاط إداري أو مالي أو قانوني أو حتى سياسي أو اقتصادي أو اجتماعي.
- ٣) العملية الفنية التي يقوم بها جهاز المحاسبة لبحث مدى التوافق بين موضوع الرقابة ودليلها.
- ٤) طرفي المحاسبة: فعملية المحاسبة لها طرفان (الرقيب - المراقب)، ولا يمكن أن تجتمع الصفتين في شخص واحد أو سلطة واحدة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن، مفهوم الرقابة يختلف عن مفهوم المتابعة، حيث إن الأخيرة تعني الملاحقة المستمرة للأداء والملاحظة المنتظمة لعملية التنفيذ من أجل اكتشاف احتمالات الانحراف عن الخطة، ومن ثم المسارعة إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتعديل الخطط وإعادة توجيه مسار التنفيذ، لتجنب الأخطاء والانحرافات^(٢٣).

ثالثاً: تعريف ديوان المحاسبة:

هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للدولة، تكون له الشخصية الاعتبارية العامة ويتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويلحق بالمجلس الوطني^(٢٤). يتولى الديوان الكشف عن الغش والفساد المالي والرقابة على أموال الدولة وأموال الجهات المنصوص عليها في المادة الرابعة، ويتحقق بوجه خاص من سلامة ومشروعية إدارة هذه الأموال، وذلك كله على الوجه المنصوص عليه في هذا القانون ولائحته الداخلية. ويكون مقره الرئيسي في مدينة أبو ظبي، ويجوز بقرار من رئيس الديوان إنشاء فروع له في أية إمارة من الإمارات الأعضاء في الاتحاد.

(٢٢) أحمد السيد عوضين حجازي، الرقابة الذاتية للإدارة العامة على أعمالها، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، بدون سنة مناقشة، ص ١٣.

(٢٣) علي السلمي، التخطيط والمتابعة، جامعة القاهرة، مكتبة غريب، سنة ١٩٧٨، ص ٣٠٣.

(٢٤) المادة (٢) من قانون اتحادي - رقم ٨ لسنة ٢٠١١ بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

ويمكن للباحث تعريف الديوان: بأنه جهاز له نشاط تقييمي تنفيذي ويخضع للرقابة من قبل السلطة التشريعية في بعض البلدان، وهو مستقل عن السلطة التنفيذية ويهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها.

أما الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر فهو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية، كانت تتبع مجلس الشعب طبقاً لأحكام القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ الصادر في شأن الجهاز المركزي للمحاسبات، وتم تغيير التبعية للجهاز من مجلس الشعب إلى رئيس الجمهورية طبقاً لأحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، ويهدف الجهاز إلى الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى، ويقوم بمعاونة مجلس الشعب في القيام بدوره في مجال الرقابة المالية، ويلعب الجهاز دوراً مهماً في الرقابة على الموازنة العامة للدولة، والحساب الختامي^(٢٥).

المطلب الثاني

طبيعة ديوان المحاسبة

ديوان المحاسبة هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة وله شخصية اعتبارية عامة ويتمتع بالاستقلال المالي والإداري، وملحق بالمجلس الوطني الاتحادي. ويتولى الديوان الرقابة على أموال الدولة وأموال الجهات الاتحادية والكشف عن الغش والفساد المالي.

أولاً: فاعلية الرقابة الخارجية لديوان المحاسبة:

ذهب اتجاه في الفقه إلى التقليل من أهميه هذه الرقابة الخارجية، وذلك لأنها رقابه ليس لها فاعليه ولا تأثير، كما أنها لا تعد رقابة على أعمال الإدارة بالمعنى العلمي الدقيق، كما أنها مجرد مظهر مخادع، عديم الفائدة يتخذ ذرا للرماد في العيون^(٢٦)، لكونها لا تهتم بتوافق النشاط الإداري مع المبادئ الإدارية السليمة.

(٢٥) نبيل زكي عباد : الجهاز في سطور، بدون ناشر ، بدون سنة نشر ، ص ٥ وما بعدها.

(٢٦) ماجد راغب الحلو علم الإدارة العامة ومبادئ الشريعة الإسلامية منشأة المعارف سنة ٢٠٠٥، ص ٣٩٦

فيما ذهب اتجاه آخر في القفة للقول بأهمية هذه الرقابة، فهي أكثر أهمية من الرقابة الداخلية التي لا تتعدى كونها رقابة الإدارة على نفسها وفق القواعد التي تضعها.^(٢٧)

وهناك اتجاه ثالث في الفقه^(٢٨)، وهو أن ما ذهب إليه الاتجاهان السابقان لا يمثل إلا مناقشة للفقه بعيداً عن الأرض، ولا ينبغي تعميم أي منهما ليصبح أصلاً صالحاً للتطبيق في كل زمان ومكان، وأن تقييم الرقابة الخارجية لا ينبغي أن يتم بمعزل عن جميع الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تحدث فيها. وهذه ليست دراسات فلسفية، لكنها بالأساس مسألة ممارسة وواقع، فما قد يصلح لمجتمع قد لا يصلح لمجتمع آخر، ولهذا لا يجب التعميم أو الانطلاق من واقع شخص.

وفي ذلك يرى الباحث أهمية تلك الرقابة الخارجية لما لها من عظيم الأثر في تقويم أخطاء الإدارة، حيث أنه من الأهمية بمكان وجود جهة خارجية لمراقبة أعمال الإدارة، حيث أن الرقابة الداخلية في بعض الأحيان قد لا تؤدي ثمارها المرجوة.

وفي الوقت الراهن يسعى ديوان المحاسبة لكي يصبح واحداً من أفضل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على المستوى الوطني، ويعمل على تحقيق هذا الهدف من خلال ممارسة الرقابة والتدقيق وفقاً لأفضل الممارسات وتوظيف ذوي المؤهلات والخبرات والمهارات وتوفير أفضل فرص العمل المهني للخريجين من مواطني الإمارات العربية المتحدة. ويمارس ديوان المحاسبة دور الرقابة من خلال العمل مع منظمات ومؤسسات الدولة لتحسين الحوكمة والأداء والمساءلة في القطاع الحكومي.

ثانياً: تبعية ديوان المحاسبة:

ظهرت ثلاثة اتجاهات فقهية في تبعية الأجهزة الرقابية:

الاتجاه الأول: فقد ذهب أصحابه إلى أن الحاق الجهاز الأعلى للرقابة المالية برئاسة الجمهورية في الدول التي تأخذ دساتيرها بثنائية السلطة التنفيذية لا يمس من الاستقلالية هذا الجهاز، بل ذهبوا إلى أكثر من ذلك حيث اعتبروا أن هذا الحاق

(٢٧) إسماعيل صبري مقلد دراسات في الإدارة العامة مع تحليلات مقارنة مؤسسه الصباغ ط ٢ الكويت سنة ١٩٨٠ — ص ٢٧٥

(٢٨) رمضان بطيخ، الرقابة على أداء الجهاز الإداري مرجع سبق الإشارة إليه، ص ٣٥١

يتفق مع ما تنادي به كافة الاتجاهات من ضرورة عدم تبعية جهاز الرقابة للسلطة الجهات الخاضعة لرقابته , وبالتالي يعزز استقلاله(٢٩).

الاتجاه الثاني: ذهبوا إلى عدم تبعية الجهاز الأعلى للرقابة المالية للسلطة التنفيذية المتمثلة برئاسة الجمهورية والحاقه بالسلطة التشريعية صاحب الاختصاص الاصيل, ويمثل هذا الاتجاه الراي السائد لأكثر الفقهاء وقد اخذت به معظم قوانين دول العالم (٣٠).

الاتجاه الثالث ذهبوا الى الاستقلال الكامل للأجهزة العليا للرقابة المالية عن جميع سلطات الدولة العامة مع تنظيم القواعد التي تنظم علاقتها بهذه السلطات , وجعلها اجهزة مستقلة لها الحق المطلق في النفاذ الى كل المعلومات المتعلقة بالمال العام والتصرفات بشأنه على ان يقدم قضايا الفساد التي يضبطها الى القضاء والراي العام مباشرة(٣١).

ويؤيد الباحث الاتجاه الأخير , وذلك لأنه يهدف الى حماية هذه الاجهزة من الخضوع لتأثيرات وتدخلات الجهات الخاضعة لرقابتها في شؤونها الرقابية والتي قد تؤدي الى ابتعاد هذه الاجهزة من تحقيق الهدف الاساسي عند قيامها بوظيفتها الرقابية وهو اعطاء الراي الفني عن اعمال الادارة العامة من الناحية المالية والقانونية بموضوعية حتى يتمكن من اصلاح الاخطاء ومعاقبة المعتدي على المال العام.

وديوان المحاسبة الإماراتي هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة وهو ملحق بالمجلس الوطني الإتحادي وبذلك أخذ بما ذب إليه أصحاب الاتجاه الثاني.

(٢٩) أحمد السيد النجار وآخرون : أحمد السيد النجار وآخرون : الرقابة المالية في الاقطار العربية " بحوث ومناقشات الندوة التي اقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد" ، ط ١ ، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، ٢٠٠٩ ، ص ٦١٩ . كذلك ينظر ماجد محمد الخزرجي : استقلالية الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بحث منشور، مجلة الرقابة المالية، العدد ٣٣، كانون الاول، ١٩٨٨، ص ٢.

(٣٠) محمد علي احمد قطب : الموسوعة القانونية والامنية في حماية المال العام ، ط ١ ، ايتراك للنشر والتوزيع ، القاهرة، ٢٠٠٦ ، ص ٤٦١ وما بعدها. كذلك ينظر طارق حمدي الساطي : رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات، دار الفكر العربي ، القاهرة، ١٩٦٨، ص ٣٦.

(٣١) أحمد السيد النجار وآخرون : مصدر سابق ، ص ٤٣٢ . كذلك ينظر عبد الرؤوف جابر : دراسات قانونية مقارنة في قوانين هيئات الرقابة العليا ، ط ١ ، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠٠٤ ، ص ١٠٧ .

فأعمال ديوان المحاسبة لا تدخل في نطاق الأعمال القضائية، فهي من ناحية صادرة من هيئة إدارية بحكم الدستور والقانون ليست ضمن الهيئات القضائية بأي صفة من الصفات، وأعماله لا تأخذ صفة الأحكام فهي لا تحوز قوة الشئ المقضي فيه وهي ليست عنوان الحقيقة دائماً بل تخضع التقارير للنقاش وللأخذ والرد والدراسة، وعندما يشتد الخلاف بين الجهاز وأي جهة إدارية أخرى خاضعة للرقابة فإن الأمر يتم رفعه إلى جهة أخرى محايدة قد تكون جهة إدارية أو قضائية أو تشريعية لكي تبدي هذه الجهات الرأي، وتتخذ ما تراه مناسباً في إطار الدستور والقانون وذلك على خلاف محكمة المحاسبات في فرنسا التي تعد هيئة قضائية بحكم الدستور والقانون^(٣٢).

كما أن الديوان أيضاً ليس جزءاً من السلطة التشريعية، فالجهاز يعاون المجلس الوطني في القيام بالوظيفة الرقابية، ولكن ذلك لا يغير من صفة الجهاز ولا يضيف عليه الصفة التشريعية، فكل التقارير التي يتقدم بها الديوان للمجلس الوطني سواء التقارير السنوية أو التقارير التي تكون بناء على تكليف من مجلس الشعب بفحص جهة أو عمل أو مشروع معين رغم أهميتها لا تزيد عن كونها أعمالاً إدارية تطرح على السلطة التشريعية لتتخذ السلطة التشريعية بشأنها ما تراه من قرارات^(٣٣).

وفي مصر نلاحظ ان تبعية الجهاز المركزي للمحاسبات المصري برئاسة الجمهورية^(٣٤)، وبذلك يتمشى مع ما هب إليه الاتجاه الأول من ضرورة عدم تبعية جهاز الرقابة لسلطة الجهات الخاضعة لرقابته، وبالتالي يعزز ذلك من استقلاله.

المطلب الثالث

الغرض من إنشائه

"يتولى الديوان الكشف عن الغش والفساد المالي والرقابة على أموال الدولة وأموال الجهات المنصوص عليها في المادة الرابعة، ويتحقق بوجه خاص من سلامة ومشروعية

(٣٢) د. أحمد السيد عوضين . أجهزة الرقابة على النواحي المالية ، م . س ص ١٥٤ - ١٥٥ .

(٣٣) د. أحمد السيد عوضين حجازي: الرقابة الذاتية للإدارة العامة على أعمالها مرجع سابق، ص ٣٩٣.

(٣٤) ينظر المادة " ١ " من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ والتي تنص على ان: "الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية. "...

إدارة هذه الأموال, وذلك كله على الوجه المنصوص عليه في هذا القانون ولائحته الداخلية^(٣٥).

فديوان المحاسبة للإمارات العربية المتحدة هو جهاز اداري تنفيذي مستقل يمارس عملا تنفيذيا ويتبع المجلس الوطني الاتحادي من حيث المسؤولية والرقابة، وهو يكرس أعماله لتحسين المساءلة ومعايير الحوكمة في كافة هيئات الحكومة الاتحادية للإمارات العربية المتحدة، والهدف الأساسي لديوان المحاسبة هو تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لصونها ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الأمثل في الأغراض التي خصصت لها، وقد ركز الديوان من خلال ممارساته لعمله الرقابي على خلق قناعة كاملة لدى الجهات الخاضعة لرقابته، بأنه لا يهدف أصلا إلى تصيد الأخطاء ورصد المخالفات وإنما يستهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق مصلحة عامة، هي (صون المال العام واستخدامه الاستخدام الأمثل في الأوجه التي لها)، إذ أستطاع الديوان بتعاون مع تلك الجهات وتبادل الأفكار معها، تنظيم الأعمال المالية والمحاسبية بها ووضع الحلول المناسبة للوصول إلى تحقيق الهدف الأسمى. كما يقوم ديوان المحاسبة بعمليات المراجعة والتدقيق للتأكد من تحقيق الهيئات الاتحادية لأهدافها المنشودة. وعليه فأهمية المحاسبة والرقابة تتركز في العناصر الأساسية التالية^(٣٦).

١- تعطي المحاسبة صورة عن نتائج أنشطة وأعمال الوحدة الحكومية النهائية:

حيث أن الرقابة المالية هي الأداة التي تمكن الوحدة الحكومية من قياس كفاءة مجموعة الخطط المالية وكيفية تنفيذها، كما أنها تقدم أفضل البدائل لتحقيق الأهداف، فتمكن الرقابة إدارة الوحدة الحكومية من تحديد مدى الإنجاز والجودة في أداء الموظفين ومدى تحقيقهم للأهداف المحددة سلفاً، ويعد الإسراف والإهمال من أبرز النتائج التي يعكسها الأداء في غياب عنصر الرقابة^(٣٧).

٢- ارتباط الرقابة بالتخطيط :

(٣٥) الفقرة الثانية من المادة ٢ من قانون (٨) لسنة ٢٠١١ باعادة تنظيم ديوان المحاسبة الاماراتي.

(٣٦) علاء السيد: إطار مقترح لتطوير أداء الرقابة المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، ٢٠٠٥م، ص ١٩.

(٣٧) المرجع السابق.

لا يتم ممارسة الرقابة المالية على العمل الذي لم يتم التخطيط له مسبقاً. يجب أن تستند معايير الرقابة إلى خطط واضحة ومحددة قابلة للتحقيق، ولا يمكن التأكد من سلامة الخطط الموضوعية دون وجود نظام فعال للرقابة المالية. وكل من الرقابة المالية والتخطيط المالي عنصران مهمان مرتبطان ببعضهما البعض لإنجاز المهام المالية، وتجدر الإشارة إلى أن العديد من طرق الرقابة المالية هي طرق تخطيط مثل تخطيط الميزانيات وطرق مراقبة المخزون وتحليل البيانات المالية.^(٣٨)

٣- يتطلب تحقيق الرقابة وجود هيكل تنظيمي متكامل وواضح يوضح درجات مسؤولية العناصر الإدارية في الهيكل:

يساهم الهيكل التنظيمي الواضح والمتكامل في تحقيق المساءلة المطلوبة في ظل اللوائح المحددة للصلاحيات والمسؤوليات، مما يتيح تصحيح الانحرافات بسهولة أو على الأقل يساعد في تحديد مجالات الانحراف وأسبابه وتحديد من هو المسؤول عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، ويتم ذلك بالرجوع إلى الدليل التنظيمي المتمثل في الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات الممنوحة لكل موظف.^(٣٩)

٤- تتأثر الرقابة المالية بمدى وجود التوجيه المناسب لموظفي الوحدة الحكومية:

يعتبر الموظفون على جميع المستويات الإدارية هم الأكثر تأثراً إيجابياً وسلبياً على نظام الرقابة، وبما أن الرقابة المالية تسمح بإجراء تعديلات في أنظمة الاتصال والتحفيز والقيادة عند اكتشاف أخطاء في تنفيذ المهام. لذلك يصبح عمل الرقابة أسهل وأكثر فاعلية كلما توفر نظام اتصال فعال.

ويمكن تحديد الأهداف المرجوة من تحقيق الديوان للغرض الذي أشئ من أجله، في الأهداف الآتية^(٤٠):

١- تبسيط الإجراءات وتطوير أساليب العمل واختصار مراحلها كلما أمكن ذلك من خلال اكتشاف نتائج عمليات المكافحة في ظل وجود إجراءات روتينية معقدة أو ازدواجية

(٣٨) إلهام عطا موسى، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية وبعض المؤسسات الحكومية، رسالة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥م، ص ١٢٧.

(٣٩) عبد الفتاح الصحن: الرقابة المالية، دراس ونقد وتحليل، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٧٩م، ص ٨٩.

(٤٠) عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٩م، ص ١٩.

الكفاءات أو التكرار في مراحل العمل المختلفة والتي يمكن إلغاؤها أو إعادة النظر فيها عند أساس أبسط.

٢- ضمان الاستثمار السليم للجهود والطاقات والإمكانيات المتاحة والعمل على تعبئتها وتسخيرها لتحقيق الأهداف بكفاءة وفعالية.

٣- تقليص النفقات وخفض تكاليف العمالة والإنتاج بإلغاء النفقات غير الضرورية أو القضاء على مظاهر الإسراف في الإدارة، وكذلك بالبحث عن وسائل إنتاج أقل تكلفة وأكثر جدوى.

٤- إبعاد النشاط الحكومي عن النزعات والميول السياسية.

٥- التأكد من أن المستويات الإدارية على دراية كاملة بالعمل الذي يتم على المستويات التي يشرفون عليها، وأن القادة أو الرؤساء لديهم إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات والبيانات اللازمة حول تلك الأعمال.

٦- ضمان احترام الحقوق والمزايا الممنوحة للأفراد والعاملين وعدم إساءة

استخدام السلطة، وأن الجميع متساوون أمام القانون.

٧- التحقق من الحصول على الموارد وفقاً للقوانين واللوائح والقواعد المعمول بها

واكتشاف أي خرق أو إغفال.

٨- التحقق من أن الانفاق تم وفقاً لما هو مقرر لها، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض التي خُصصت من أجلها دون إسراف أو انحراف، وكشف المخالفات في هذا الشأن.

٩- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم أداء الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفق السياسات الموضوعية، لمعرفة نتائج العمل، وتحديد مدى تحقيق هذه الوحدات لأهدافها المحددة، لكشف الانحرافات والقصور في الأداء وأسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والوقوف على فرض تحسين معدلات الأداء.

١٠- التأكد من سلامة القوانين والأنظمة والتعليمات المالية، والتحقق من كفايتها وملاءمتها، واكتشاف نقاط الضعف فيها، واقتراح طرق العلاج التي تضمن ضبط إيرادات الدولة ونفقاتها والرقابة الصارمة عليها دون إجراءات صارمة أو تراخي يؤدي إلى تكرار الحوادث. الاختلاس^(٤١).

وفي مصر:

(٤١) نعيم حسني دهمش: تدقيق وتقييم الأداء، الناشر: الجامعة الأردنية - عمادة البحث العلمي، ١٩٨٥، ص ٢٢١.

حرص المشرع عند إصدار القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤م أن يضمن المادة الأولى منه تحديد الهدف الأساسي للديوان (الجهاز المركزي للمحاسبات الآن) وهو (تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة) . ومتابعة أداء أجهزة التنفيذ لمسئولياتها في مجالي الخدمات والإنتاج ثم توالى القوانين بعد ذلك محددة ذات الهدف للجهاز وكان آخرها القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨م المعدل بموجب القانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨م حيث حددت المادتان الأولى والثانية نفس الأهداف الموضحة.

المبحث الثاني

استقلال ديوان المحاسبة

مقدمة:

إن ديوان المحاسبة هو أحد أشخاص القانون العام في الدولة والذي أنشئ لتحقيق أهداف وغايات محددة تتمثل في الرقابة على المال العام. ولكي يستطيع الديوان تحقيق الأهداف المنوطة إليه القيام بها ومباشرة اختصاصاته طبقا لقانون إنشائه، كان لابد من إحاطتها بسياج من الضمانات التي تكفل له الاستقلالية في القيام بواجبات وظيفته على الوجه الأكمل، فضلا عن ذلك فقد منح القانون لديوان المحاسبة الاستقلالية التي تضمن له الفعالية والحيدة لممارسة عمله الرقابي.

وقبل الخوض في مظاهر الاستقلالية لديوان الرقابة المالية الاتحادي، لا بد لنا من التعرض الى تعريف الاستقلالية، فعلى الرغم من شيوع استعمال مصطلح الاستقلالية قانونيا واقتصاديا الا انه لم يأخذ مضمونا محددًا من قبل المشرع كونه غير معني من حيث الاصل بوضع التعاريف للمصطلحات القانونية، اذ غالبا ما يستعمل المصطلح كفكرة لتنظيم العلاقة بين سلطات الدولة من جهة وبينها وبين مؤسسات الدولة من جهة اخرى.

لذلك يتناول الباحث استقلالية ديوان المحاسبة من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: التعريف باستقلال ديوان المحاسبة.

المطلب الثاني: الاستقلال الاداري لديوان المحاسبة.

المطلب الثالث: الاستقلال المالي لديوان المحاسبة.

المطلب الرابع: الاستقلال الوظيفي والعضوي لديوان المحاسبة.

المطلب الأول

التعريف باستقلال ديوان المحاسبة

عرفت الاستقلالية بتعاريف متعددة ومتنوعة حسب تصور كل فقيه، ويمكن تبلور هذه التعاريف باتجاهين:

اما اصحاب الاتجاه الاول فقد تبنا النظرية الذاتية^(٤٢) في تعريفهم لمفهوم الاستقلالية ويرى اصحاب النظرية الذاتية ان حياد واستقلال مراقب الحسابات مسألة شخصية تتعلق به وحده، اذ ان مراقب الحسابات المحايد والمستقل يكون كذلك فقط اذا كان هو شخصياً يشعر بأنه مستقل فكرياً وعدم وجود اي ضغوط خارجية، لذلك البعض منهم عرفها بانها: " قدرة المدقق على العمل بكل نزاهة وموضوعية والبعد عن أي تأثير خارجي يؤثر على ابداء الراي الفني المحايد"^(٤٣)

بينما عرفها البعض الاخر بقوله بان: " يكون المراقب مستقلاً بحيث لا تكون له مصالح شخصية بالجهة الخاضعة لرقابته، ومعنى ذلك ان يكون المراقب متحرراً عن مصالحه الشخصية ونزواته واهوائه بحيث لا يغير رايه تبعاً لرغبة الجهة الخاضعة لرقابته"^(٤٤)

بينما ذهب اصحاب الاتجاه الثاني الى تبني النظرية الموضوعية^(٤٥) فيرو أن مراقب الحسابات بشر وهو بطبيعته معرض لان ينحاز الى اية جهة من الجهات المستفيدة من تقريره، فمن الضروري ان تكون هناك اعراف مهنية وقواعد ومعايير تحتم على مراقب الحسابات الالتزام بها حتى يتم تحديد مسؤوليته، فضلاً عن قواعد

(٤٢) ينظر : زينب مؤيد نافع: حيادية واستقلالية مراقب الحسابات دراسة تحليلية لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق, بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية, بغداد, ٢٠٠٣, ص٢٨. كذلك ينظر معد خالد الزهيري: استقلال مراقب الحسابات بين النظرية والتطبيق" بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية, بغداد, ١٩٩٥, ص ١١

(٤٣) أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، بلا مكان طبع , ٢٠٠٠, ص٦٢. كذلك ينظر محمد ياسين الرحالة : دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الاموال العامة في المملكة الاردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة , بحث منشور , المجلة الاردنية في ادارة الاعمال , المجلد " ٢ " , العدد " ٢ " , ٢٠٠٦, ص٢٩١

(٤٤) عود الهولي : معايير استقلالية الرقابة المالية العليا , بحث منشور , مجلة الادارة العامة , مجلد " ٣٠ " , العدد " ٧٠ " , ١٩٩١, ص١٦٥.

(٤٥) انظر : زينب مؤيد نافع: مصدر سابق , ص٢٨.

وانظمة وتعليمات تحدد عمل مراقب الحسابات بحيث يضمن الالتزام بها حياده واستقلاله. لذلك عرفت الاستقلالية عندهم بانها: " تحديد المدى الذي يجب أن يتمتع بإطاره جهاز الرقابة العليا بالمكانة المرموقة، الى جانب السلطات العامة في الدولة"^(٤٦)

وكذلك عرفت الاستقلالية بانها بأنه: " التحرر من اي تأثير او ضغط، او مراقبة، او تقييد من قبل الآخرين عند ابداء الرأي"^(٤٧)

والاتجاهين يكملان بعضهما البعض، فلا استقلالية بدون وجود مراقب نزيه كما لا تكون هناك استقلالية بدون احاطة الجهاز الرقابي واعضائه بالضمانات والحصانات الدستورية والقانونية التي تحفظ لهم استقلالهم التام وتنظيم علاقتهم بسلطات الدولة.

وعليه فالاستقلالية بشكل عام تعني الحياد والنزاهة والموضوعية في ابداء الرأي، وعدم التعرض لأي تأثيرات قد تؤثر على هذا الرأي. استقلالية الوكالة لها مكونات تتمثل في نوعين أساسيين:

- المكونات الجوهرية: المكونات المتعلقة بأعضاء الجهاز وتكوينهم العلمي والأخلاقي والخبرة العملية، والصدق والأمانة وأداء الواجب والإخلاص في العمل والالتزام بالجانب الصحيح، والخبرات التي يكتسبها الجهاز في مجال العمل، كلها مكونات ذاتية تخلق إطاراً فكرياً يتجسد في الاستقلالية والحياد والالتزام بها.

- المكونات الموضوعية: وهي المكونات التي تتضمنها التشريعات والقوانين والأنظمة الصادرة عن الدولة، والتي تنظم عمل الجهاز وصلاحياته واختصاصاته وحدود حصانة أعضائه. وتأخذ معظم التشريعات والنظم الدولية بمبدأ استقلال الجهاز الأعلى للرقابة المالية عن السلطة التنفيذية، سواء من الناحية الوظيفية أو العضوية أو المالية^(٤٨).

(٤٦) صادق الحسني , وعبد خرايشة : متطلبات اجهزة الرقابة للقيام برقابة الاداء , بحث منشور , مجلة دراسات العلوم الادارية , مجلد "٢٧", "عدد"٢, "٢٠٠٠", ص٣٤١

(47) Webster, Merriam A. Webster New Collegiate Dictionary, G & C: Merriam Company, Spring Field, Massachusetts, U.S.A. , 1969,p426.

(٤٨) جلال البنداري، إبراهيم درويش، العلاقة بين مجلس الشعب والجهاز المركزي للمحاسبات، جامعة القاهرة. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. برنامج الدراسات البرلمانية، العدد الثالث , ٢٠٠١، ص ٤٠.

وذلك ضمانا لحيدة هذا الجهاز الرقابي الحساس، وقيامه بأعماله على الوجه المطلوب للمساهمة في الحفاظ على الأموال العامة.

وهذا ما أكد عليه ميثاق استقلال الأجهزة العليا للرقابة الصادر عنم الأنتوساسي (المنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا)، والصادر في ٢٩/٤/٢٠٠٤، حيث تم النص فيه على عدة مبادئ منها:

- ١- وجود إطار دستوري وقانوني يؤكد على هذه الاستقلالية.
- ٢- استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية من حيث (التعيين - إنهاء الخدمة - الحصانة القانونية).
- ٣- الصلاحيات الواسعة للأجهزة في عملية الرقابة.
- ٤- وجود آليات متابعة فعالة لتوصيات الجهاز الرقابي.
- ٥- الاستقلال المالي والإداري^(٤٩).

ويعتبر ديوان المحاسبة في دولة الإمارات من أهم الأجهزة الداعمة للرقابة المالية، وعلى الرغم من أهمية الدور الذي يلعبه الديوان للتأكد من موضوعية وجودة استخدام الموارد المالية للدولة من قبل مختلف الوزارات والأجهزة والمؤسسات أو حتى الشركات التي تخضع للرقابة المالية لديوان المحاسبة في حدود نطاق اختصاصاته المحددة.

فقد حرص المشرع منذ نشأة الديوان على منحه استقلالية تامة في كافة شؤونه وشئون العاملين به، وعلى مستوى ممارسته لاختصاصاته الرقابية، بما يضمن له القدر اللازم من الحرية والموضوعية المهنية دون تأثر أو تدخل من قبل مختلف السلطات في الدولة^(٥٠).

فقد نص دستور الدولة الصادر في سنة ١٩٧١ في المادة ١٣٦ منه على أن :-

(٤٩) استقلال أجهزة الرقابة المالية وحرص المنظمات الدولية على هذا الاستقلال، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (انتوساي) والمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة خلال الفترة من يناير ٢٠٠٤ حتى يونيو ٢٠٠٤ مقال محرر مجلة الرقابة الشاملة، العددان ١٥٧/١٥٧ يونيو ٢٠٠٤، ص ٦ وما بعدها .

(٥٠) فضل صباح الفضلي، الرقابة في المنظمات والأجهزة العامة، ديوان الخدمة المدنية، الأردن، ٢٠٠٧، ص ١٥٠.

" تنشأ ادارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يكون تعيينه بمرسوم، لمراجعة حسابات الاتحاد والاجهزة والهيئات التابعة له، وكذلك لمراجعة أية حسابات أخرى يوكل الى الادارة المذكورة مراجعتها، طبقاً للقانون " .

ولذا تم إنشاء هذه الادارة باسم ديوان المحاسبة وذلك بالقانون رقم (٧) لسنة ١٩٧٦ الذي كفل للديوان كل جوانب الاستقلال (العضوية والوظيفي والمالي).

واستقلالية الديوان لا تتجزأ، إذ لا يمكن الفصل بين استقلاله في مزاولة مهامه الرقابية، واستقلاليته في إدارة شؤونه وشئون موظفيه، فالأولى تستوجب استقلال القائمين عليه فأى هدر في هذه الأخيرة يترتب عليها هدم استقلالية الديوان بالكامل^(٥١).

وهذه الاستقلالية قد تم النص عليها في القانون رقم ٨ لسنة ٢٠١١ بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة^(٥٢). وذلك في المادة (٢) والتي تنص على أنه: " هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للدولة، تكون له الشخصية الاعتبارية العامة ويتمتع بالاستقلال المالي والإداري، ويلحق بالمجلس الوطني".

ومن خلال استقراء مواد هذا القانون، يتضح لنا أن الديوان يتمتع بثلاث أنواع من الاستقلال^(٥٣) يتناولهم الباحث من خلال المطالب الثلاث الآتية.

المطلب الثاني

الاستقلال الاداري لديوان المحاسبة

يتجلى الاستقلال الاداري في وجوب توفر كل الضمانات التي تكفل للديوان القيام بمهامه الرقابية بصورة مستقلة كجهاز عالي للرقابة المالية دون تدخل أي سلطة من سلطات الدولة في اموره الادارية وذلك لأبداء الراي الفني المحايد، وكذلك يتمثل هذا

(٥١) الكتاب السنوي لديوان المحاسبة، ديوان المحاسبة، الإصدار الأول، الكويت، سنة ٢٠١٠، ص ٣٣.

(٥٢) دولة الإمارات العربية المتحدة قانون اتحادي رقم ٨ لسنة ٢٠١١ الصادر بتاريخ ٢٠١١٠٧٠٦ نشر بتاريخ ٢٠١١٠٧١٤ يعمل به اعتباراً من ٢٠١١٠٧٠٦ بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة. الجريدة الرسمية ٥٢٥ السنة الواحد والأربعون .

(٥٣) دلال أديب ابراهيم العوضي، رقابة ديوان المحاسبة على عقود bot,ppp، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الكويت، سنة ٢٠٠٩، ص ٥٦.

الاستقلال في وجوب توفر الاستقلال الكامل بشأن تعيين وتأليف وتحفيز كل العاملين في الجهاز الرقابي^(٥٤).

وقد اوصى المؤتمر الدولي الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية المنعقد في تونس عام ١٩٩٣، في هذا الصدد بان تكون تبعية الجهاز الرقابي للسلطة التشريعية، وان تمنح لهذه الاجهزة الحرية التامة في تنظيم لوائحها وانظمتها الداخلية التي تصدر بقرار من رؤساء هذه الاجهزة دون تدخل من أي جهة اخرى^(٥٥).

ومن مظاهر الاستقلال الاداري:^(٥٦)

١- اختصاص رئيس الديوان بتشكيل الوحدات الإدارية، ووضع الهيكل التنظيمي للديوان، وتحديد اختصاص كل من وحداته.

٢- يستقل رئيس الديوان في تعيين موظفي الديوان الفنيين وغير الفنيين والخبراء والمختصين، ولا يجوز نقلهم أو ندهم للعمل بوظيفة في جهة أخرى، إلا بموافقة رئيس الديوان. فقد نصت المادة ٤٠: "فيما عدا الوظائف المنصوص عليها في المادتين (٣٢)، (٣٧) يكون التعيين في وظائف الديوان بقرار من رئيس الديوان".

٣- يختص رئيس الديوان بإصدار اللائحة الداخلية للديوان، وقد نصت المادة (٤٨) على أنه: "تصدر اللائحة الداخلية للديوان بقرار من رئيس الديوان، وتتضمن بوجه خاص تنظيم جميع المسائل المحالة إليها بمقتضى أحكام هذا القانون، وكذلك المسائل الأخرى اللازمة لتنفيذ أحكامه وتنظيم سير العمل بالديوان".

(٥٤) احمد السيد النجار وآخرون : مصدر سابق، ص ٢٦١

(٥٥) المؤتمر الدولي الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية المنعقد في تونس عام ١٩٩٣، المنشور في مجلة الرقابة المالية، السنة الحادي عشر، العدد ٣١، كانون الاول، ١٩٩٧، ص ٥٣

(٥٦) جيهان محمد علي عرفان، الجهاز المركزي للمحاسبات وديوان المحاسبة، دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ١٢٨، دلال عماد سعدون المطوع، النظام القانوني لديوان المحاسبة الكويتي ووظيفته الرقابية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الكويت، سنة ٢٠٠٩، ص ٥٠.

٤- منح القانون لرئيس الديوان الحق في إصدار البطاقة التعريفية للموظفين الفنيين في الديوان، لديوان المحاسبة، وتعتبر البطاقة ملكا لديوان المحاسبة وتنتهي بانتهاء خدمة الموظف أو بصدور قرار من رئيس الديوان.

المطلب الثالث

الاستقلال المالي لديوان المحاسبة

يتمثل الاستقلال المالي في مدى الدعم المالي الذي تحظى به الاجهزة العليا للرقابة المالية في رسم خططها الرقابية وتحقيق اهدافها في حماية المال العام.^(٥٧) فالمقصود من الاستقلال المالي هو منح الجهاز الاعلى للرقابة المالية سلطة اعداد موازنة مستقلة خاصة به، واعتمادها مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل السلطة التنفيذية في اعدادها او تعديلها او اقرارها او تنفيذها او رقابة عليها، بل يمتد هذا الاستقلال الى حد عدم اخضاعها الى أي رقابة مسبقة اذا كانت هذه الرقابة تمارس من قبل جهاز تنفيذي اخر كوزارة المالية مثلا.^(٥٨)

ومن مظاهر الاستقلال المالي أنه يتم وضع ميزانية الديوان من قبل رئيس الديوان، وتدرج في قسم خاص بالموازنة العامة للدولة، وتكون ميزانية مستقلة عن ميزانية مجلس الأمة، وذلك وفق ما نصت عليه المادة (٤٣) من القانون (٨) لسنة ٢٠١١.

ويدرج وزير المالية مشروع ميزانية الديوان المعد كما هو دون أي تعديل، ويملك رئيس الديوان السلطات المخولة لوزير المالية، فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بميزانية الديوان وفي تنظيمه وإدارة أعماله.^(٥٩)

فقد نصت المادة ٤٣: "يكون للديوان ميزانية مستقلة، ويضع رئيس الديوان مشروع الميزانية بالاتفاق مع رئيس المجلس الوطني الذي يرسله في الميعاد القانوني إلى وزير المالية، وعليه أن يدرج إجمالي الاعتمادات المقدره فيه كما وردت إليه رقما واحدا في الميزانية العامة للدولة. ويكون لرئيس الديوان كافة السلطات والصلاحيات اللازمة بشأن

(٥٧) احمد السيد النجار وآخرون: الرقابة المالية في الاقطار العربية " بحوث ومناقشات الندوة التي اقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد" , ط١ ,مركز دراسات الوحدة العربية , بيروت , ٢٠٠٩ , ص ٢٦١

(٥٨) احمد السيد النجار وآخرون: المصدر السابق , ص ٥٤٦

(٥٩) يوسف إبراهيم المزروعى، أثر تقارير ديوان المحاسبة على تحسين أداء الوزارات، مكتبة الكويت الوطنية، الكويت، سنة ٢٠٠٩، ص ٥٤. دلال عماد سعدون المطوع، المرجع السابق، ص ٦٢.

إدارة واستعمال ميزانية الديوان، بما في ذلك توزيع اعتماداتها وتخصيص إيراداتها والرقابة على تنفيذها وإجراء المتناقلات بين برامجها وأبوابها وبنودها وذلك وفقا للأنظمة والقواعد المالية المطبقة في الديوان دون أن يخضع في ذلك لرقابة مجلس الوزراء أو وزارة المالية أو أية جهة أخرى. لرئيس الديوان أن يطلب اعتمادا إضافيا يقدره بالاتفاق مع رئيس المجلس الوطني الذي يرسله إلى وزير المالية ليرفعه إلى مجلس الوزراء كما ورد إليه من المجلس الوطني".

كما نصت المادة (٤٤): "تعتبر أموال الديوان أموالا عامة، كما يعفى الديوان من كافة الضرائب والرسوم المحلية والاتحادية".

المطلب الرابع

الاستقلال الوظيفي والعضوي لديوان المحاسبة

يُفقد بالاستقلال الوظيفي لديوان المحاسبة: " تحديد المدى الذي يجب أن يتمتع به جهاز الرقابة المالية العليا في إطاره، بالمكانة المرموقة إلى جانب السلطات العامة في الدولة وضمن الهيكل التنظيمي العام ليكون بعيدا عن مؤثرات وضغوط السلطة التنفيذية والهيئات التابعة لها أو العاملة تحت إشرافها الخاضعة لرقابة هذا الجهاز، فضلا عن تحديد المدى الذي يجب أن يحاط به الجهاز وموظفوه الفنيون بالضمانات المناسبة التي تكفل لهم الحيادة والحرية في عملهم وتمكنهم من تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها رقابتهم"^(٦٠).

وقد نص دستور دولة الإمارات على استقلال وعدم تبعية ديوان المحاسبة لإحدى السلطات العامة التنفيذية، وذلك لأن الوظائف الرقابية لديوان المحاسبة تقوم في فرض رقابته المالية على الأجهزة والإدارات التابعة للسلطة التنفيذية أساسا، الأمر الذي يقتضي عدم تبعيته لهذه السلطة، والنظر في أمر إلحاقه بسلطة دستورية عامة أخرى ذات اختصاص رقابي عام في الدولة وهي المجلس الوطني الاتحادي، وهو المعبر دستوريا عن جوهر السلطة

(٦٠) طارق الساطي، استقال أجهزة الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة وبوجه خاص في الإمارات العربية المتحدة، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الغذائية، مج ١٤، ٤٤، سنة ١٩٩٠، ص ١١.

التشريعية المكلفة بمهام الرقابة العامة على أعمال السلطة التنفيذية، أو بعبارة أخرى الوزارات المختلفة للدولة^(٦١).

ومن مظاهر الاستقلال الوظيفي:

١- أنه يتولى الإشراف الفني والإداري على أعمال الديوان وموظفيه رئيس الديوان، والذي يتم تعيينه بمرسوم اتحادي^(٦٢).

٢- أنه من خلال استقراء قانون ديوان المحاسبة، يتضح لنا أنه لم يتم تحديد مدة خدمة رئيس الديوان، مما يعطي للديوان الاستقرار والاستمرارية في القيادة التي نادرا ما تتوفر في الأجهزة التنفيذية في الدولة.

٣- أنه لا يجوز عزل رئيس الديوان إلا في حال توافر أي من الأسباب المشار إليها في المادة (٣٦) والتي تنص على أنه: " تنهى خدمة رئيس الديوان لأحد الأسباب الآتية: (١) الاستقالة. (٢) ثبوت عجزه عن القيام بمهام وظيفته لأسباب صحية. (٣) إسناد منصب آخر إليه بموافقتة. (٤) الوفاة. (٥) الإغفاء من منصبه بمرسوم اتحادي.

٤- تأكيداً على استقلال رئيس الديوان وعدم خضوعه لأي ضغط أو تأثير على عمله فقد نصت المادة ٣٥ من قانون ٨ لسنة ٢٠١١: "لا يجوز للرئيس تولي أية وظيفة عامة أخرى، كما لا يجوز له - ولو بطريق غير مباشر - أن يشتري أو يستأجر مالا من أموال الدولة ولو بطريق المزاد العلني أو أن يؤجرها أو يبيعها شيئاً من أمواله أو يقايضها عليه.

(٦١) مصطفى عفيفي، الوسيط في مبادئ القانون الإداري، ١٩٨٨م، ص ٢٦٣؛ نياف مشيب فاضل العتيبي، الرقابة الإدارية على المال العام، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الشارقة، سنة ٢٠١٣، ص ١٦٠.

(٦٢) نصت المادة ٣٢ من قانون ٨ لسنة ٢٠١١:

يكون رئيس الديوان بدرجة وزير ويعين بمرسوم اتحادي. ويتقاضى فضلا عن الراتب المقرر لدرجة الوزير ومخصصاتها، البدلات والمزايا المقررة في هذا القانون ولائحته الداخلية والتي ترتبط بطبيعة أداء الأعمال الفنية الرقابية أو التفرغ لها، كما يعامل معاملة الوزراء من حيث المعاش ونظام الاتهام والمحاكمة.

وتنص المادة ٣٤:

يتولى رئيس الديوان الإشراف الفني والمالي والإداري على أعمال الديوان وموظفيه بما في ذلك وضع الخطط الاستراتيجية لكافة جوانب أنشطة الديوان، كما يتولى إصدار القرارات اللازمة لتنظيم وإدارة أعمال الديوان وتنمية علاقاته مع المنظمات الدولية ذات العلاقة ومع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وذلك وفق ما تقرره أحكام هذا القانون ولائحته الداخلية دون أن يخضع في ذلك لرقابة أية جهة.

كما لا يجوز له أن يشارك في التزامات تعقدها الدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة، ولا أن يجمع بين وظيفته وعضوية مجلس إدارة أية شركة أو مؤسسة أو هيئة".

٥- بالنسبة لنائب رئيس الديوان فإنه يتم تعيينه وعزله بذات الإجراءات المتبعة بالنسبة لرئيس الديوان، فتنص المادة ٣٧ على أنه: "يعين نائب الرئيس بمرسوم اتحادي بناء على اقتراح رئيس الديوان، ويحل محله أثناء غيابه أو خلو منصبه. وفي حالة خلو تلك الوظيفة أو غياب شاغلها يجوز بقرار من رئيس الديوان تكليف من يقوم بمهامها بصفة مؤقتة لحين التعيين عليها أو عودة شاغلها".

٦- الملاحظ أن تعيين كافة الوظائف القيادية بالديوان يتم بمرسوم اتحادي.

٧- أن للديوان نظام خاص بشئون موظفيه، يختلف عن النظام الذي يخضع له موظفو السلطة التنفيذية.

٨- يلاحظ هنا أيضاً اشتراك كل من السلطتين التشريعية (المجلس الوطني الاتحادي) والتنفيذية في تعيين رئيس الديوان، مما يؤكد على أن ديوان المحاسبة يعد هيئة مستقلة تقف على مسافة واحدة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية.

٩- بخصوص مباشرة الديوان مهامه فقد نص المشرع الاتحادي على استقلاله في أداء وظيفته دون توجيه من أحد فنصت المادة (٦) من قانون ٨ لسنة ٢٠١١ على أنه: "يمارس الديوان اختصاصاته المنصوص عليها في هذا القانون بالطريقة التي يراها مناسبة دون أن يخضع في ذلك للتوجيه من أية جهة، وله أن يقوم بالتفتيش على الجهات الخاضعة لرقابته من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الجهات المعنية ذاتها، معتمداً في مباشرته لتلك الاختصاصات على القواعد والمعايير الرقابية الدولية بما في ذلك المعايير الصادرة عن المنظمات الرقابية المتخصصة. وتكون الرقابة التي يباشرها الديوان رقابة شاملة أو انتقائية وذلك وفقاً للقواعد التي تقررها خطة العمل التي يضعها الديوان والتي لا يجوز إطلاع الجهات الخاضعة للرقابة عليها".

وفي مصر:

تناولت القوانين الصادرة في شأن الجهاز استقلاله فنصت الأولى من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٦٠ بإصدار قانون ديوان المحاسبات^(١) على استقلال الديوان وأنه " هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية "

وكذلك أكد القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤،^(٢) على استقلال الجهاز حيث نصت المادة الأولى على ذلك بأن " الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة تتبع رئيس الجمهورية وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسؤولياتها الإنتاجية في مجال الخدمات والأعمال وذلك على الوجه المبين بالقانون.

ويتألف الجهاز في ظل هذا القانون من إدارات مركزية يصدر بتنظيمها وتحديد اختصاصاتها قرار من رئيس الجمهورية، وتتكون هذه الإدارات المركزية من عدد من الإدارات العامة يصدر بتنظيمها وتحديد اختصاصاتها قرار من رئيس الجهاز.

كما أن القانون، رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ حرص على استقلال الجهاز ونص في مادته الأولى على أن " الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تلحق بمجلس الشعب، تهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وعلى أموال الأشخاص العامة الأخرى، وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون وتعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة".

ونصت المادة(٢٨) من القانون ذاته تدعيماً لهذا الاستقلال يكون للجهاز موازنة مستقلة وتدرج رقماً واحداً في موازنة الدولة.

كما حرص القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ النص صراحة على استقلال الجهاز، حيث نص في مادته الأولى على أن " الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة

(١) المادة الأولى من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٦٠ بإصدار قانون ديوان المحاسبات الملغي، الجريدة الرسمية، العدد ٤٢ في ١٨ فبراير ١٩٦١.

(٢) المادة الأولى من القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ بإصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الملغي، الجريدة الرسمية، العدد ٦٩ الصادر في ٢٤ مارس ١٩٦٤

الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة وذلك على النحو المبين في هذا القانون .

خاتمة:

• إن استعراضنا للمواد القانونية المتعلقة باستقلال الديوان، يظهر مدى حرص المشرع الإماراتي على توفير كافة الضمانات الأساسية والجوهرية التي تكفل استقلال الديوان واستقلال موظفيه، حتى يستطيع الديوان القيام بمهمته الرقابية على أكمل وجه، دون ان يخضع في إبداء رأيه لأية سلطة رئاسية أو قضائية، ودون أي ضغوط أو مؤثرات خارجية.

وليس معنى هذا الاستقلال المنشود من قبل المشرع الإماراتي، هو جعل الديوان بمعزل عن باقي مؤسسات الدولة، فهو لا يعدو أن يكون هيئة إدارية، ولكن اعتبره المشرع هيئة مستقلة ملحقه بالمجلس الوطني، ولكنه لا يعد جزءاً من الهيكل التنظيمي للمجلس، وبالتالي لا تلحق به الصبغة السياسية، وهذه التبعية تعني الإشراف والمعاونة خاصة في مجال الرقابة على الأموال العامة.

والسمة الأساسية التي تميز ديون المحاسبة عن الوحدات الإدارية الأخرى، هو استقلاله في ممارسة وظيفته الاستشارية والرقابية الفعالة فيما يخص مالية الدولة^(١).

الخاتمة

تناولنا من خلال تلك الدراسة ديوان المحاسبة الإماراتي من خلال التعريف به وبيان طبيعته القانونية ومدى استقلاله في أداء مهامه. وبيننا أنه من العناصر الأساسية الداعمة لوجود المرافق والمؤسسات العامة في الدول الحديثة هي الأموال العامة، من الظواهر ذا الخطورة التي تواجه الدول ظاهرة الفساد المالي الذي يهدد الناس ومستقبلهم لما له من آثار اقتصادية واجتماعية وأخلاقية على الدولة. وأضحت هذه الظاهرة تتسم بالعالمية فشغلت الرأي العام للوقوف على أسبابها وأثارها وكيفية مكافحتها والحد منها.

(١) ولا يتنافى مع كون الديوان هيئة مستقلة ملحقه بالمجلس الوطني، خضوعه في الوقت ذاته للرقابة المالية لوزارة المالية، وهذه الرقابة من نفس نوع الرقابة المالية التي يباشرها ديوان المحاسبة على باقي الوزارات والمصالح الحكومية، وبالتالي يحق لوزارة المالية: الاطلاع على الملفات الإدارية لموظفي ومستخدمي ديوان المحاسبة. موافقتها بصورة من القرارات الصادرة في شأن موظفي ومستخدمي الديوان، والتي يترتب عليها آثار مالية للكشف عما يكون فيها من مخالفات مالية.

وكان لزاما على الدول الوقوف ضد هذه الظاهرة عن طريق إنشاء الاجهزة الرقابية المختصة والتي تتمتع بالاستقلال المالي والاداري بما يتناسب مع الأحكام والقوانين المنظمة لها وهذا ما حدا بالمشرع الإماراتي بإنشاء ديوان المحاسبة.

أولاً: النتائج:

ديوان المحاسبة هو جهاز له نشاط تقييمي تنفيذي ويخضع للرقابة من قبل السلطة التشريعية في بعض البلدان، وهو يتمتع بالاستقلال عن السلطة التنفيذية ويهدف إلى التحقق من صحة التصرفات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتأكد من كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في إنجاز أهدافها وبرامجها.

الاستقلالية بشكل عام تعني الحياد والنزاهة والموضوعية في إبداء الرأي، وعدم التعرض لأي تأثيرات قد تؤثر على هذا الرأي.

يتجلى الاستقلال في الإدارة في الزام توفر كل الضمانات التي تكفل للديوان القيام بمهامه الرقابية بصورة مستقلة كجهاز عالي للرقابة المالية دون تدخل أي سلطة من سلطات الدولة في اموره الادارية وذلك لأبداء الراي الفني المحايد، وكذلك يتمثل هذا الاستقلال في وجوب توفر الاستقلال الكامل بشأن تعيين وتأليف وتحفيز كل العاملين في الجهاز الرقابي.

الاستقلال المالي هو منح الجهاز الاعلى للرقابة المالية سلطة اعداد موازنة مستقلة خاصة به، واعتمادها من السلطة التشريعية مباشرة بعيدا عن السلطة التنفيذية في اعدادها او تعديلها او اقرارها او تنفيذها او الرقابة عليها، بل يمتد هذا الاستقلال الى حد عدم اخضاعها الى أي رقابة مسبقة اذا كانت هذه الرقابة تمارس من قبل جهاز تنفيذي اخر كوزارة المالية مثلا.

الاستقلالية الوظيفية لديوان المحاسبة تعني: "تحديد المستوى الذي يجب أن تتمتع به الهيئة العليا للرقابة المالية في إطارها، بمكانة مرموقة إلى جانب السلطات العامة في الدولة وداخل الهيكل التنظيمي العام لتكون بعيدة عن التأثيرات والضغوط للسلطة التنفيذية والهيئات التابعة لها أو العاملين تحت إشرافها الخاضعين لهذا التدقيق، وكذلك تحديد المستوى الذي يجب أن تكون فيه الهيئة وموظفيها الفنيين محاطين بضمانات مناسبة تضمن الحياد والحرية في عملهم وتمكنهم من تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها إشرافهم.

التوصيات:

- ١) العمل على تطوير المناهج التعليمية والثقافية من خلال وسائل الإعلام المختلفة لنشر ثقافة النزاهة والحفاظ على المال العام .
- ٢) إصدار قوانين صارمة لمنع إهدار المال العام والفساد الإداري والمساءلة الجادة لها، وكذلك الاختيار الصحيح للأشخاص الشرفاء في الجهات الرقابية.
- ٣) وضع آلية تضمن قيام الأجهزة الرقابية بمكافحة الفساد مع اعتماد دراسة توزيع المهام والمسؤوليات.

المراجع

- درويش، إبراهيم(١٩٧٨). الإدارة العامة في النظرية والممارسة. مطابع الهيئة المصرية للكتاب، القاهرة.
- النجار واخرون، احمد السيد(٢٠٠٩). الرقابة المالية في الاقطار العربية " بحوث ومناقشات الندوة التي اقامتها المنظمة العربية لمكافحة الفساد". ط ١، مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، ٢٠٠٩.
- حجازي، أحمد السيد عوضين(بدون). الرقابة الذاتية للإدارة العامة على أعمالها. رسالة دكتوراه. كلية الحقوق، جامعة القاهرة.
- القلقشندي، أحمد بن علي(١٩٨٧). صبح الأعشى، الناشر: دار الفكر – دمشق، الطبعة الأولى.
- الفيومي، أحمد بن محمد بن علي ثم الحموي، المصباح المنير في غريب الشرح الكبير. الناشر: المكتبة العلمية – بيروت.
- جمعة، أحمد حلمي(٢٠٠٠). المدخل الحديث لتدقيق الحسابات. دار صفاء للنشر والتوزيع . بلا مكان طبع .
- الجوهري، إسماعيل بن حماد(١٤٠٧ هـ - ٩٨٧ م) الصاحح تاج اللغة وصحاح العربية. الناشر: دار العلم للملايين – بيروت ، الطبعة: الرابعة .
- مقلد، إسماعيل صبري(١٩٨٠). دراسات في الإدارة العامة مع تحليلات مقارنه. مؤسسه الصباغ ط ٢ الكويت.
- موسى، إلهام عطا(٢٠٠٥) دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري. بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية وبعض المؤسسات الحكومية. رسالة دكتوراه غير منشورة. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- البنداري، جلال. درويش، إبراهيم(٢٠٠١). العلاقة بين مجلس الشعب والجهاز المركزي للمحاسبات، جامعة القاهرة. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. برنامج الدراسات البرلمانية، العدد الثالث .
- بكير، جلال(١٩٧٨). الإدارة المالية. مكتبة عين شمس. القاهرة. ١٩٧٨م.
- عرفان، جيهان محمد علي(٢٠١٤). الجهاز المركزي للمحاسبات وديوان المحاسبة. دراسة مقارنة. رسالة ماجستير. جامعة المنوفية. مصر.
- العوضي، دلال أديب ابراهيم(٢٠٠٩) رقابة ديوان المحاسبة على عقود *ppp bot*. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة الكويت.

- المطوع، دلال عماد سعدون (٢٠٠٩) النظام القانوني لديوان المحاسبة الكويتي ووظيفته الرقابية. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة الكويت.
- بطيخ، رمضان (٢٠١٠) الرقابة على أداء الجهاز الإداري. الكويت: مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع.
- يحيى، سعيد (١٩٨٩) الرقابة على القطاع العام. المكتب المصري، القاهرة.
- ناجي، السيد علي (١٩٨٢) الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية. مطبعة عابدين. القاهرة.
- عبد الله، شوقي حسين (١٩٨١) أصول الإدارة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- الحسني، صادق وعبد خرايشة (٢٠٠٠): متطلبات أجهزة الرقابة للقيام برقابة الاداء، بحث منشور، مجلة دراسات العلوم الإدارية، مجلد "٢٧"، عدد ٢.
- الساطي، طارق (١٩٩٠)، استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، دراسة مقارنة وبوجه خاص في الإمارات العربية المتحدة، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الغذائية، مج ١٤، ع ٤٤.
- الساطي، طارق حمدي (١٩٦٨) رقابة ديوان المحاسبات على مشروع تنفيذ النفقات. دار الفكر العربي. القاهرة.
- جابر، عبد الرؤوف (٢٠٠٤) دراسات قانونية مقارنة في قوانين هيئات الرقابة العليا. ط ١. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت.
- بسيوني، عبد الغنى عبد الله (٢٠٠٤). اصول علم الإدارة العامة. الدار المصرية الحديثة.
- الصحن، عبد الفتاح (١٩٧٩) الرقابة المالية، دراسة ونقد وتحليل. مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
- السلمي، علي (١٩٧٠) إدارة الأفراد لرفع الكفاية الإنتاجية. دار المعارف. القاهرة.
- السلمي، علي (١٩٧٨). التخطيط والمتابعة. جامعة القاهرة، مكتبة غريب.
- عباس، علي (٢٠٠١) الرقابة الإدارية على المال والأعمال. مكتبة الرائد العلمية. الأردن.
- الكفر اوي، عوف محمود (١٩٨٩) الرقابة المالية في الإسلام. مؤسسة شباب الجامعة. الإسكندرية.
- الباشا، عوني، (٢٠٠٧) دورة الرقابة والتدقيق في المؤسسات الحكومية. جمعية المحاسبين. غزة.
- الفضلي، فضل صباح (٢٠٠٧) الرقابة في المنظمات والأجهزة العامة. ديوان الخدمة المدنية. الأردن.
- الحلو، ماجد راغب (٢٠٠٥) علم الإدارة العامة ومبادئ الشريعة الإسلامية. منشأة المعارف.
- العموري، محمد رسول (٢٠٠٥) الرقابة المالية العليا. منشورات الحلبي الحقوقية. بيروت.
- الراحلة، محمد ياسين (٢٠٠٦) دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الاموال العامة في المملكة الاردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة. بحث منشور، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد "٢"، العدد "٢".
- زناتي، محمود سلامة (١٩٧١): ترجمة قانون حمورابي، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول.
- الزهيري، معد خالد (١٩٩٥) استقلال مراقب الحسابات بين النظرية والتطبيق. بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين لنيل شهادة المحاسبة القانونية. بغداد.
- النجار، نبيل الحسيني، عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، (١٩٩٨) الإدارة العامة، دار الأصدقاء للطباعة، المنصورة.
- دهمش، نعيم حسني (١٩٨٥). تدقيق وتقييم الأداء. الناشر: الجامعة الأردنية - عمادة البحث العلمي.
- العتيبي، نيف ميثيب فاضل (٢٠١٣) الرقابة الإدارية على المال العام. دراسة مقارنة. رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الشارقة.
- المزروعى، يوسف إبراهيم (٢٠٠٩) أثر تقارير ديوان المحاسبة على تحسين أداء الوزارات. مكتبة الكويت الوطنية، الكويت.

- Webster, Merriam A. Webster New Collegiate Dictionary, G & C: Merriam Company, Spring Field, Massachsetts, U.S.A. , 1969 .

Audit Bureau

Definition - Independence

In the Emirati and comparative system

Summary

The Audit Bureau is a body that has an executive evaluation activity and is subject to oversight by the legislative authority in some countries. It is independent of the executive authority and aims to ensure the correctness and legitimacy of financial operations and accounting data and to verify the efficiency and effectiveness of the performance of government agencies in achieving their goals, programs and projects.

The meaning of the independence sought by the UAE legislator is not to make the Bureau isolated from the rest of the state institutions, as it is nothing more than an administrative body, but the legislator considered it an independent body attached to the National Council, but it is not considered part of the organizational structure of the Council, and therefore it does not have a political character. This subordination means supervision and assistance, especially in the field of controlling public funds.

The main feature that distinguishes the accounting debt from other administrative units is its independence in exercising its effective advisory and oversight function with regard to state finance.

Keywords: Diwan, accounting, independence, system, Emirati.

