



Al-Yemenia University Journal  
مجلة الجامعة اليمنية

## مدى فاعلية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية (دراسة وصفية مقارنة و تطبيقية)

أ.د. إلهام محمد عبد الملك المتوكل  
أستاذة القانون العام - جامعة صنعاء

**ملخص.** يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى فاعلية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية في قيامه بدوره الرقابي على أعمال الإدارة العامة مقارنة مع القواعد والمبادئ التي أرسنها المنظمات الدولية الراعية لأجهزة الرقابة المالية العليا باعتبارها نماذج هامة وضعتها جميع الدول في العالم المنضمة الى هذه المنظمات وبما يتناسب مع أوضاع هذه الدول من الناحية الدستورية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية

ومن اهم القواعد والمبادئ التي اهتم بها هذا البحث ومدى تطبيقها في الجمهورية اليمنية مقارنة ذلك مع العديد من الدول ما يلي:

١-القواعد المتعلقة بالإطار العام لأجهزة الرقابة العليا

٢-استقلال هذه الهيئات العليا للرقابة المالية وتبعيةها

وقد اشتمل البحث على مقدمة ومطلبين ، ناقشنا في المطلب الأول وفروعه هذه القواعد والمبادئ من حيث مفهوم هذه الأجهزة وأهدافها وأنواعها ومجالات اختصاصاتها ، وكذلك مدى استقلالية هذه الأجهزة والضمانات المقررة لحماية هذا الاستقلال ، وأخيرا علاقة هذه الأجهزة العليا الرقابية بسلطات الدولة

في المطلب الثاني ناقشنا هذه القواعد وتطبيقها في الجمهورية اليمنية، وختمنا هذا البحث بالخاتمة التي ذكرت فيها أهم النتائج التي توصلنا إليها من البحث ومدى تطبيق ذلك في الجمهورية اليمنية وتوصيات الباحثة في ضوء تلك النتائج.

### مقدمة:

حرصت الدول المختلفة على اتخاذ هيئات رقابية فنية عملية متخصصة تقوم بمهمة الرقابة على أعمال الإدارة العامة من الناحية المالية، وقد ارتبطت نشأة أجهزة الرقابة المالية بظهور الأنظمة والمبادئ المالية التي جاءت كأثر من آثار أنظمة الحكم المستمدة من إرادة الشعب حيث كانت بداية نشأة هذه الأجهزة عن طريق المجالس التشريعية التي وجدت أنها في حاجة ماسة إلى هيئة فنية عملية متخصصة تقوم بمهمة الرقابة نيابةً عنها وتقف إلى جانبها لتضع بين يديها نتائج فحصها ومراقبتها وخلاصة ملاحظاتها واقتراحاتها البناءة، بحيث تصبح الركيزة الأساسية للسلطة التشريعية عند مناقشة السلطة التنفيذية(1).

ولما كان الاستخدام الفعال للأموال العامة يشكل أحد الدعامات الأساسية من أجل إدارة تلك الأموال وفعالية القرارات الصادرة من السلطات المختصة، فقد أصبح وجود مثل هذه الهيئات أكثر ضرورة بالنظر إلى أن الدول قد وسعت من نشاطها والذي امتد إلى

القطاعين الاقتصادي والاجتماعي، الأمر الذي أدى إلى مزيد من الاهتمام بهذه الهيئات ومحاولة تطويرها لتحقيق رقابة مالية جادة وفعالة ومستمرة وأصبح وجود مثل هذه الهيئات المتخصصة في الرقابة المالية ضرورة حتمية مرتبطة ومتلازمة مع حتمية تطور البلاد وتنميتها.

وتختلف أدوار ووظائف الأجهزة العليا للرقابة المالية عن بعضها البعض، فبعض هذه الأجهزة يضطلع بمسؤوليات تمتد إلى جميع مستويات الإدارة الحكومية وذلك من مستوى الإدارة المحلية وحتى المستوى القومي، في حين أن بعضها الآخر يعمل على المستوى القومي فقط كما تختلف هذه الأجهزة في نطاق اختصاصاتها الرقابية، كما تتمتع بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية باختصاصات الإلزام والرفض في فرض الإجراءات التصحيحية، بينما لا تتمتع أجهزة أخرى بمثل هذه الاختصاصات فالمدى الذي تمنح في إطاره مثل هذه الصلاحيات لهذه الأجهزة يتحدد بحسب ظروف كل دولة على حدة ومدى تقدمها وديمقراطيتها والظروف القومية الموجودة فيها.

ونظراً لأهمية هذه الأجهزة العليا للرقابة المالية لما تقوم به من دور مهم في الرقابة على المال العام فقد عمل القائمون بالعمل الرقابي والمهتمون به من مختلف دول العالم بتنظيم أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية عن طريق إنشاء وتكوين العديد من المنظمات والهيئات الدولية التي عملت على إيجاد القواعد والنظم التي تساهم وتساعد في تنظيم وتطوير العمل الرقابي وتوحد الطرق والإجراءات المتبعة والمستخدمه في التنفيذ والتي تعالج أيضاً الكثير من المعوقات التي تحد من كفاءة الأداء في المجال الرقابي ومن هذه المنظمات والهيئات الدولية ما يأتي:

1. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي).
  2. المنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية (أسوساي).
  3. المنظمة الأفريقية (افروساي) والمنظمة الأوروبية (ايروساي) والمنظمة الأمريكية.
  4. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية.
  5. اتحاد جنوب المحيط الهادي للهيئات العليا للرقابة المالية (سياساي).
  6. هيئة الرقابة المالية بإقليم الكاريبي (كاروساي).
  7. كما توجد منظمة تجمع دول الكومنولث بالإضافة إلى منظمات صغرى مثل تلك الخاصة بدول مجلس التعاون الخليجي وأيضاً اتحاد المغرب العربي.
- بالإضافة إلى العديد من المنظمات الإقليمية بمختلف التجمعات وتحرص الدول المختلفة على انضمام أجهزتها العليا للرقابة المالية إلى هذه المنظمات والمساهمة في وضع قواعد تنظيم أعمالها الرقابية.
- وهناك من القواعد التي وضعتها هذه المنظمات الدولية الراعية لأجهزة الرقابة المالية العليا باعتبارها نماذج هامة للرقابة المالية العليا يضع بين الدول جميعها المبادئ الأساسية التي يفترض أن تقوم عليها هيئات الرقابة المالية وأن تأخذ الدول من هذه المبادئ ما يكون منسجماً مع أوضاعها الدستورية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية(2).
- من هذه القواعد والمبادئ التي أقرتها الدول المختلفة إلى جوار إعلان ليما لسنة 1977م بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية وأقرت من قبل تلك الدول بما يسمى (الانتوساي) ما يأتي:
- بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية.
  - إعلان بكين بشأن الإرشادات المتعلقة برفع مستوى فعالية إدارة المالية العامة والاستثمارات.
  - الوصايا العشر للأجهزة العليا للرقابة المهنية في القطاع العام الصادرة من دليل أمريكا اللاتينية للرقابة المهنية في القطاع العام.

- معايير انتوساي للرقابة وهي صادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) المنعقد سنة 1992م في واشنطن كما تم تعديله من قبل المؤتمر الخامس عشر للانتوساي المنعقد سنة 1995م بالقاهرة جمهورية مصر العربية.
- ويمكن تلخيص أهم القواعد والمبادئ التي وضعتها تلك المنظمات الدولية في الآتي: (3)
- 1- القواعد المتعلقة بتحديد الإطار العام لرقابة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، من حيث تحديد أهدافها واختصاصاتها، أنواع الرقابة التي تمارسها، أساليب الرقابة، والسلطات الممنوحة لممارسة الرقابة المالية(3).
- 2- استقلال الهيئات العليا للرقابة المالية، باعتباره الأساس الأول الذي يمكن هيئة الرقابة من القيام بمهامها بصورة موضوعية وفعالة، والضمانات المقررة لحماية هذا الاستقلال.

### أهمية موضوع البحث:-

اهتمت الجمهورية اليمنية بالانضمام إلى معظم تلك المنظمات والهيئات الدولية التي تعمل على ايجاد القواعد والنظم التي تساهم وتساعد في تنظيم العمل الرقابي وتحافظ على استقلال هذه الهيئات الرقابية المالية العليا وعلى رأسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الذي يواجه معوقات كثيرة من الناحية العملية تحد من فاعليته، فهذا البحث يسلط الضوء على مدى استقلالية الجهاز والمعوقات التي يعاني منها وانعكاسات ذلك على تحقيق أهدافه.

### هدف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على النظم والقواعد التي أوجدتها المنظمات الدولية لتطوير الرقابة المالية، وعلى المحافظة على استقلالها، ومدى تطبيقها في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، ومدى استقلاله عن الجهات الخاضعة لرقابته.

### منهجية البحث:

هو المنهج الوصفي لأنظمة الرقابة المالية الدولية وتطبيقاتها في نماذج من الدول المعاصرة في بعض دول العالم مقارنة بوضع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية.

### خطة البحث:

تنقسم خطة البحث الإجمالية إلى المطلبين الآتيين، وهما:

المطلب الأول: القواعد الأساسية لأجهزة الرقابة المالية وتطبيقاتها في النظم المعاصرة.

المطلب الثاني: الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية ودوره الرقابي على أعمال الإدارة العامة.

## المطلب الأول:

### القواعد الأساسية لأجهزة الرقابة المالية وتطبيقاتها في النظم المعاصرة

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفروع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول: التعريف بأجهزة الرقابة المالية العليا المعاصرة.

الفرع الثاني: استقلالية الأجهزة الرقابية العليا والضمانات المقررة لحماية هذا الاستقلال.

الفرع الثالث: مدى علاقة الأجهزة العليا الرقابية بسلطات الدولة.

## الفرع الأول

### التعريف بأجهزة الرقابة المالية العليا المعاصرة

وسيشمل التعريف بأجهزة الرقابة المالية ، من حيث: مفهومها، أهدافها، أنواعها، مجالات اختصاصاتها، وسيتم توضيحها على النحو الآتي:

#### أولاً: مفهوم أجهزة الرقابة المالية العليا المعاصرة: (4)

يمكن تعريف الرقابة وفقاً لما عرفته وحددته منظمة الانتوساي ((كل جهاز عالي أيا كانت تسميته وطريقة نشأته وتنظيمه يعهد إليه بمقتضى الدستور والقانون بممارسة الرقابة المالية العامة، والذي يزود البرلمان والحكومة أو كليهما بمعلومات متعلقة بكيفية إدارة استعمال الأموال العامة)).  
((المادة 2 من النظام الأساسي للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا على الأموال العامة الانتوساي)).

#### ثانياً: أهداف ونطاق أجهزة الرقابة المالية(5).

تتمثل الأهداف المحددة للرقابة المالية عموماً في الآتي:

- 1- الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة.
  - 2- تطوير الإدارة المالية لتكون إدارة سليمة.
  - 3- التنفيذ المنظم لأوجه الأنشطة الإدارية.
  - 4- تبليغ المعلومات إلى السلطات العامة من خلال نشر تقارير موضوعية ذات أهداف.
- وتعمل أجهزة الرقابة العليا على المساعدة في الرقابة المالية وتحقيق أهدافها، باعتبار الإدارة المالية عموماً ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها وإنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة الإدارية وهدفها؛ بمعنى أن هذه الأجهزة تستهدف في رقابتها ما يأتي:
- كشف الانحراف عن المعايير القياسية.
  - كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال، وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية.
  - جعل الأفراد محل المسؤولية قابلين تحمل المسؤولية الملقاة على كواهلهم.

- الحصول على التعويض، أو اتخاذ خطوات تحول دون إعادة ارتكاب هذا الفعل أو على الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل.

وتعتبر هذه الأهداف التي تسعى أجهزة الرقابة المالية إلى تحقيقها خدمة جلييلة للجهات الخاضعة لرقابتها، لأن أعمال التقويم والفحص والشهادة التي يقوم بها المراقبون الماليون في هذه الأجهزة الحكومية توفر أساساً من الثقة في الإدارة العامة بالنسبة للجمهور، بالإضافة إلى إرساء الثقة في عمليات الجهة الحكومية الخاضعة للرقابة، وذلك بالنسبة لكبار الموظفين لجهات حكومية أعلى، كما تساعد التوصيات التي تضعها هذه الأجهزة بشأن التحسينات إدارة تلك الهيئة عن أداء عملها بصورة أفضل.

### ثالثاً: أنواع الرقابة المالية:

يمكن أن نحدد نطاق الرقابة التي يفترض أن تمارسها الأجهزة الرقابية المالية العليا وهي الرقابة النظامية ورقابة الأداء، والرقابة السابقة واللاحقة.

#### 1. الرقابة النظامية:

تعتبر الرقابة النظامية هي المهمة التقليدية للجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة والتي تتمثل في دعم المساءلة العمومية والنهوض بها، وتقتضي هذه المهمة أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة من أن كل شخص مكلف بالتعامل مع الأموال العمومية يعمل وفقاً للأنظمة المالية والمحاسبية المقررة، ويكون ذلك عن طريق فحص السندات المالية وتقييمها، وإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية، ورقابة الأنظمة المالية والمعاملات ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح السارية، وتقديم تقرير مالي تفصيلي يتم فيه تحديد مواطن الضعف والقوة ليقوم الممسألة على ضوءه.

#### 2. رقابة الأداء:

هي الرقابة التي اتجهت إليها الدول نتيجة للتطور الحديث الذي أصاب دور الدولة ووسع من نشاطها ومن مفهوم الإدارة المالية العامة، وبالتالي أدى ذلك للتوسع في مفهوم الرقابة المالية وعدم حصرها في الرقابة النظامية فقط، وإنما امتدت لتشمل جميع أوجه نشاط الإدارة المالية والإدارية المتعلقة بالتنظيم والنظم الإدارية وامتدت كذلك على الموارد البشرية، وبالتالي لا يتوقف دور هذه الأجهزة في الرقابة على مطابقة أعمال الحكومة للقوانين واللوائح فقط وإنما تقوم برقابة التوفير والكفاءة والفعالية التي توختها أجهزة الحكومة في استخدام مواردها المالية والإدارية والبشرية عند القيام بمهامها وكذلك الرقابة على كفاءة وفعالية القواعد والنظم المتعلقة بإدارة الموارد المالية والإدارية والبشرية في الدولة؛ للتحقق من مدى شمول هذه النظم والقواعد ودقتها وكفاءة ومرونتها وحيثياتها<sup>(6)</sup>.

وإذا كانت أغلب دول العالم قد أقرت بأهمية رقابة الأداء واعتبارها من المهام الأساسية لأجهزة الرقابة المالية العليا، إلا أنها اختلفت في مدى تطبيق هذه الرقابة، ويعود هذا الاختلاف إلى أن تحديد نطاق رقابة الأداء يعتمد على مدى الاختصاصات القانونية المقررة للهيئات العليا للرقابة المالية، كما يعود إلى الظروف الخاصة المحيطة بتلك الهيئات.

ففي عدد من البلدان لا تصل رقابة الأداء إلى حد مراجعة الجوانب السياسية لبرامج الحكومة؛ لأن الدستور أو التشريعات السارية تمنح الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة سلطة "رقابة الفعالية" أو رقابة الكفاءة الخاصة بالتصرف المالي للهيئة التنفيذية، بحيث يكون تقييم الملاءمة أو الفائدة من القرارات الإدارية أو تقييم فعالية الأداء راجع إلى الوزراء الذين توكل إليهم مهمة تنظيم الخدمات الإدارية، ويكونون بالتالي مسؤولين عن أدائهم أمام الهيئة التشريعية.

ولذلك يمكن أن توصف رقابة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة في هذه الحالة التي تتجاوز الإطار التقليدي للرقابة النظامية والقانونية (برقابة الإدارة الجيدة)، ومثل هذه الرقابة لا تهدف إلى إجراء تحليل للنقائص العمومية في ضوء المبادئ العامة للإدارة السليمة، ويمكن تنفيذ نوعي الرقابة القانونية أو

النظامية ورقابة الأداء في عملية واحدة، حيث إنهما يدعمان بعضهما بعضاً باعتبار أن الرقابة النظامية تستطيع إعداد رقابة الأداء، وأن رقابة الأداء تؤدي إلى تصحيح الأوضاع التي تتسبب في المخالفات(7).

كما أن تحديد نطاق رقابة الأداء يعود أيضاً إلى الظروف الاجتماعية والسياسية والإدارية المحيطة بهذه المنظمات والتي تؤدي إلى تحديد نطاق رقابة الأداء بمكوناته الثلاثة (التوفير والكفاءة والفعالية) وفي مدى تقدم الدولة وتطورها من الناحية السياسية والاجتماعية وتطور نظمها المالية والمحاسبية والإدارية التي يكون لها تأثير كبير في الأخذ برقابة الأداء بمصطلحاتها الثلاثة، وأيضاً يعود ذلك التحديد إلى ضعف هيئات الرقابة المالية نفسها وعدم قدرتها على رقابة الأداء لضعف في مواردها المالية أو البشرية أو الفنية أو التقنية.

توجد القيود أو العوائق المفروضة على رقابة الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول النامية بصفة خاصة وقد استمرت سنوات عديدة، ولا تزال تنصب رقابة أجهزتها الرقابية العليا على الرقابة النظامية، ولذلك لم تصل تلك الدول إلى درجة الدول المتقدمة في امتداد رقابتها إلى كفاءة وفاعلية النظم والقواعد المتعلقة بالموارد المالية والإدارية والبشرية.

ومن أهم تطبيقات رقابة الأداء في المملكة المتحدة أنها يمتد فيها رقابة الديوان القومي للرقابة المالية على أعمال الحكومة إلى رقابة التوفير والكفاءة والفعالية في استخدام مواردها عند القيام بمهامها، أو مدى كفاءة وفعالية التنظيم المالي والإداري والبشري للرقابة على إدارة الموارد البشرية والتي تشكل جزءاً من عمل المكتب الوطني للرقابة المالية، وتتمثل هذه الرقابة في الفحص المنتظم لكفاءة وفعالية إدارة الموظفين العاملين، وفحص عوامل الحفز والأداء والرواتب والإنتاج ومستوى الرفاه الفردي بالنسبة إلى جميع الموظفين، وقد عمل المكتب على إرساء قاعدة فكرية لهذا النوع من الرقابة المالية، وذلك بتطوير منهج مهني داخل المكتب الوطني للرقابة المالية، يعمل فيه موظفون مهنيون ومتخصصون في التوظيف من خارج القطاع العام، وكذلك عقد الصلات مع متخصصين من الخارج(8).

وقد وضع المكتب الوطني للرقابة المالية إطاراً لرقابة وفحص مردود إنفاق الأموال في إدارة الموارد البشرية، وذلك عن طريق تصنيف الموارد البشرية.

وقد مثل هذا الإطار قاعدة لعمل المكتب الوطني للرقابة المالية على بعض المصالح العامة، وقد كان له دور في إدخال تحسينات على ممارسات التوظيف في هذه المصالح، ومن أمثله ذلك التوصيات التي أصدرها المكتب الوطني المتعلقة بغياب إجراءات مناسبة في مصلحة الجوازات من وزارة الداخلية، فأصدار الجوازات بسرعة هو في غاية الأهمية بالنسبة إلى كل من رجال الأعمال والسواح، ونتيجة لهذه التوصيات اتخذت خطوات لتحسين التنبؤ بمستوى الطلب وتدريب الموظفين واتخاذ المطابقة بين مستوى الطلب ومستوى العرض بالنسبة إلى الموظفين، وخاصة في المواسم الهامة كمواسم العطل(9).

وفي ألمانيا الاتحادية نجد أن الرقابة المالية التي تمارسها المحكمة الفيدرالية للرقابة المالية تركز دائماً على الحسابات والمستندات المتصلة بها، وهذا الاتجاه من الرقابة المالية كان خاضعاً لقيدين(10).

الأول: أن الرقابة المالية كانت لا يمكن إجراؤها قبل أن تتوفر القيود الحسابية.

الثاني: أن الحسابات كانت تمثل دائماً الصلاحيات والمراجع لكل عمل رقابي مالي يأتي فيما بعد.

ولكن نجد أنه بعد إصلاح قانون الميزانية لسنة 1970م، فقد خولت المحكمة الفيدرالية للإدارة المالية والميزانية على نحو شامل، وكنتيجة لذلك لم يعد العمل الرقابي المالي قاصراً على الرقابة المالية للمصروفات والإيرادات فحسب، ولكنه يتضمن أيضاً الرقابة على البرامج والقرارات المهمة، وكذلك امتدادات الرقابة المالية إلى الرقابة على الاستقصاءات التي تجري بشأن الهياكل التنظيمية أو إدارة شئون العاملين، وفي هذا الخصوص تعتبر المحكمة الفيدرالية للرقابة المالية المستشار الإداري للجهاز التنفيذي.

### 3. الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة:

إذا كان الأصل أن أجهزة الرقابة المالية العليا يتحدد اختصاصها بالرقابة اللاحقة أي الرقابة بعد الصرف، وتلقى هذه الرقابة المسؤولية على الطرف محل المخالفات القانونية كما يمكن أن تؤدي إلى التعويض عن الضرر المتسبب، ويمكن أن تحول دون إعادة ارتكاب المخالفات، إلا أن إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية تضمنت على أهمية أن تقوم هذه الأجهزة بالرقابة المسبقة باعتبار ذلك أمراً ضرورياً من أجل إدارة الأموال العامة إدارة سليمة، وذلك لما لها من فائدة كبيرة لكونها قادرة على منح المخالفة أو الضرر قبل حدوثه.

وتنص قوانين بعض الدول على سلطة الأجهزة الرقابية المالية العليا في الرقابة السابقة على أعمال الإدارة العامة المالية قبل القيام بتنفيذها، ومن هذه الأجهزة كما رأينا سابقاً المحكمة الفيدرالية في ألمانيا الاتحادية، وديوان المحاسبة الأردني، ويعطى القانون اللبناني اهتماماً مميزاً للرقابة السابقة، حيث نظم فيها هذا النوع من الرقابة أو الذي يطلق عليه ((الرقابة الوقائية أو الرقابة المانعة)) كما بين القانون الغاية منها وتكيفها القانوني والنتائج القانونية للمعاملات التي تخضع للرقابة المسبقة وأصول هذه الرقابة<sup>(11)</sup>.

بل إن القانون اللبناني يعتبر الرقابة المسبقة من المعاملات الجوهرية، وأن كل معاملة حدد القانون خضوعها لهذه الرقابة لا تجري عليها هذه الرقابة تعتبر غير نافذة، وهي مخالفة قانونية يطبق على مرتكبها جزاء قانوني تتمثل في عقوبة الغرامة، أما القانون الأردني، فعلى الرغم من إقرار سلطة ديوان المحاسبة في الرقابة المسبقة إلا أنه لا يعتبر إجراءً جوهرياً، ولا ينص على جزاء قانوني يترتب في حالة عدم خضوعها لهذه الرقابة.

وينتقد بعض الفقه هذا النوع من الرقابة، حيث يرى أنه على الرغم من أهميتها باعتبارها رقابة وقائية إلا أن إجراءاتها من قبل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة يؤدي إلى تقييد السلطة التنفيذية والتعقيد في إجراءات العمل وتعمل على تشتت الحسابات وإثارة الخلافات مع الجهة الرقابية وتنشأ ردود فعل سلبية إلى جانب أن من أخطر عيوب هذه الرقابة أنها تعمل على تشتيت المسؤولية بين جهاز الرقابة و الجهة الخاضعة لهذه الرقابة المسؤولة عن القيام بهذا العمل، مما يجعل من الجهاز شريكاً كاملاً في العملية التنفيذية لا مراقباً كما يجب أن يكون<sup>(12)</sup>، ونتيجة لهذه العيوب فقد اقتصر عدد من الدول التي تعتمد هذه الرقابة على تنفيذها في مجالات محددة، مثل مجال عقود تنفيذ الأعمال وفي مجال المناقصات العامة والمشاريع الاقتصادية<sup>(13)</sup>.

### رابعاً: مجالات ممارسة اختصاصات أجهزة الرقابة المالية العليا:-

نظراً لأهمية الرقابة التي تمارسها أجهزة الرقابة المالية العليا والتي سبق شرحها فقد طالب إعلان ليما بأن اختصاصات هذه الأجهزة الرقابية يجب أن تمتد لكل ما ينطوي من هيئات تحت مفهوم الإدارة المالية العامة، وأن يكون لهذه الاختصاصات أساساً في الدستور، وتمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية، كما أوجب إعلان ليما بعض الهيئات المفترض خضوعها لرقابة الأجهزة الرقابية المالية العليا التي اختلفت الدولة في إخضاع رقابتها لهذه الأجهزة، وذلك كما يأتي:

- 1- خضوع السلطات العامة والهيئات العامة الموجودة في الخارج لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، مع مراعاة الاعتبار المطلوب للقيود التي يفرضها القانون الدولي.
- 2- خضوع تحصيل الضرائب لرقابة هذه الأجهزة، وهذه الرقابة يجب ألا تقتصر فقط على رقابة المشروعية والنظامية، ولكنها يجب أن تمتد إلى رقابة الأداء والتأكد من مدى تحقيق تحصيل هذه الضرائب للأهداف المرسومة للإيرادات العامة، بل يتوجب على هذه الأجهزة أيضاً في حالة الضرورة أن تقترح على السلطة التشريعية ما ترى إدخاله من إصلاحات في هذا الجانب.

3- فرض رقابة الأجهزة المركزية للرقابة والمحاسبة على العقود العامة وعقود الأشغال فهذه العقود تقرر لها أموال ضخمة للإنفاق عليها، مما يبرر بوجه خاص فرض رقابة كاملة قوية على الأموال المستخدمة من أجل ذلك.

4- خضوع المشروعات الصناعية والتجارية التي تشارك الدولة فيها لرقابة الأجهزة المركزية، وخاصة إذا كانت مساهمة الدولة تمثل الحصة الكبرى في المشروع، أو إذا كان للدولة سلطة عليا، إلا أنه من المناسب في هذه الحالة وحفاظاً على استقلال هذه المشروعات أن تكون رقابة الأجهزة رقابة لاحقة، كما يجب أن تأخذ في اعتبارها رقابة جوانب التوفير والكفاءة والفعالية.

5- يجب أن تمتد رقابة الأجهزة الرقابية المالية العليا إلى كيفية استعمال الإعانات الممنوحة من الأموال العامة، وذلك برقابة الجهات المذكورة لا سيما إذا كان مقدار الإعانة كبيراً.

وقد اختلفت الدول في تحديد الجهات الحكومية الخاضعة للهيئات الرقابية المالية العليا، وذلك وفقاً لظروفها ومتطلباتها، ومن أمثلة ذلك في المملكة المتحدة لا تخضع نفقات السلطة المحلية لرقابة الديوان القومي للرقابة المالية العامة، وإنما تخضع لرقابة لجنة الرقابة العامة التي انشئت سنة 1983م، وقد كانت السلطة المحلية قبل ذلك تراقب مالياً من قبل موظفي الدولة أو شركات المحاسبة<sup>(14)</sup>.

كما نجد من ناحية أخرى عدم خضوع الصناعات المؤممة وبعض الشركات العمومية لرقابة الديوان القومي للرقابة العامة، وذلك خوفاً من تدخل هذا الديوان بصفة غير معقولة في أعمالهم، مما يؤدي إلى عرقلة الإدارة في القيام بأعمالها ويؤثر في استقلالها، ويعتبر البعض ذلك هوة خطيرة في المسائلة العامة<sup>(15)</sup>.

أما في فرنسا فإن المنظمات الحكومية التي تخضع لرقابة محكمة المحاسبات تتمثل في الوزارات والمصالح الحكومية، فضلاً عن حسابات الإدارة المحلية، وحسابات المؤسسات العامة، وعلى المحكمة أن تصدر حكماً بشأن كل منها.

والقاعدة في فرنسا أن محكمة المحاسبات لا تمارس اختصاصها الرقابي حيال أعضاء الإدارة الحكومية أو المحلية أو المؤسسات العامة، وإنما عملها ينصب بصفة أساسية على أعضاء الهيئة التي تتولى أمور المحاسبة الحكومية في فرنسا تقتضي القاعدة الأساسية بالنسبة لعمل المحكمة أن تفحص وتحاكم الحسابات دون المحاسبين، وتفسير ذلك أن المحكمة يدور بحثها حول الحسابات دون المحاسبين، أي يدور بحثها حول الحسابات بمستنداتها مجردة عن أية ظروف أو ملابسات أحاطت بالمحاسبين؛ بمعنى أن فحصها يقوم على أسس موضوعية غير شخصية بحال من الأحوال، أي أن المحكمة ينصب بحثها في المقام الأول حول صحة وسلامة الحسابات وليس حول مدى مسئولية المحاسب<sup>(16)</sup>.

وفي جمهورية مصر العربية ووفقاً للقانون رقم (144) لسنة 1988م يمارس الجهاز المركزي للمحاسبات اختصاصاته الرقابية للجهات الآتية:

- 1- الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة، ووحدات الإدارة المحلية.
- 2- الهيئات العامة، والمؤسسات العامة، وهيئات القطاع العام وشركاته، والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأي منها، وذلك في الأنشطة المختلفة بكافة مستوياتها طبقاً للقوانين الخاصة بكل منها..
- 3- الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام، التي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام، أو بنك من بنوك القطاع بما لا يقل عن (25%) من رأسمالها.
- 4- النقابات والاتحادات المهنية والعمالية.
- 5- الأحزاب السياسية، والمؤسسات الصحفية القومية، والصحف الحزبية.
- 6- الجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز.

- 7- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة.
- 8- أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهورية، أو مجلس الشعب، أو رئيس مجلس الوزراء.
- 9- الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام التي يساهم فيها شخص عام، أو شركة من شركات القطاع العام، أو بنك من بنوك القطاع العام بما يقل عن (25) من رأسمالها. وقد خصها المشرع لطبيعتها الخاصة بأسلوب مميز للرقابة عليها، ومن ذلك إلزام الشخص العام المساهم في هذه الشركات بأن يقدم إلى الجهاز التقرير السنوي لمراقبي الحسابات خلال أسبوعين من تاريخ وروده له، وأية بيانات أو قوائم أو مستندات تتعلق بالشركة المساهم فيها يطلبها الجهاز خلال شهرين من تاريخ طلبها، وذلك لمراجعتها وإبداء الرأي فيها، ويقوم الجهاز بإرسال تقريره عن كل ذلك إلى الشخص العام المساهم، وكذلك إلى الجهات الرسمية المعنية.

### خامساً: منهج الرقابة المالية:

لمعرفة هذا المنهج المتبع في الرقابة المالية، فإنه ينفذ من خلال الخطوات الآتية:

#### 1. تخطيط العملية الرقابية:

يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تعمل على تخطيط الرقابة التي تمارسها على الجهات الخاضعة لرقابتها، بما يضمن إجراء رقابة عالية النوعية بطريقة اقتصادية فعالة وفي الوقت المناسب، ويتم التخطيط عادة قبل بداية كل سنة مالية يتحقق ما يأتي:

- تحدد المجالات المهمة التي ينبغي تغطيتها معيرة في ذلك اهتماماً خاصاً لأي تغير قد يطرأ بالمقارنة مع السنوات السابقة.
  - تقرر الحاجة للتغطية الرقابية المقترحة.
  - تخطط النشر الفعال للموظفين الذين يتولون القيام بالعمل المقترح.
  - تحديد الموارد المالية لتغطية الرقابة بحسب احتياجات العمل.
- أما التخطيط للقيام بعملية الرقابة، فإنه يجب على المراقب المالي أن يركز اهتمامه على الجانب المتعلق بوضع قواعد خاصة لهذه الرقابة، وتتكون عملية الرقابة المالية على أعمال الحكومة من الخطوات الآتية:
- جمع البيانات حول الهيئة الخاضعة للرقابة وتنظيمها بقصد تقييم المخاطر وتحديد الأهمية.
  - تحديد هدف العملية الرقابية ونطاقها.
  - القيام بتحليل أولى للنهج الذي ينبغي إتباعه، وطبيعة الاستفسارات التي سيتم إجراؤها لاحقاً، ومداها.
  - إلقاء الضوء على المشاكل الخاصة المتوقعة عند التخطيط للعملية الرقابية.
  - إعداد ميزانية وجدول زمن الرقابة.
  - تحديد المتطلبات من الموظفين، وتعيين فريق متخصص لتنفيذ العملية الرقابية.
  - اطلاع الهيئة الخاضعة للرقابة على نطاق العملية الرقابية، وأهدافها، ومعايير التقييم، ومناقشة ذلك معها إذا اقتضت الضرورة.

- دراسة وتقييم المراقبة الداخلية وفقاً لنوع الرقابة المتبعة، ففي حالة الرقابة النظامية تجري الدراسة والتقييم على المراقبات التي تساعد على صيانة الأصول والموارد، وتضمن دقة دفاتر الحسابات واكتمالها، وكذلك تتم الدراسة والتقييم للمراقبات التي تساعد الإدارة على مراعاة القوانين واللوائح، أما في حالة رقابة الأداء فتتم الدراسة والتقييم على المراقبة التي تساعد على تنفيذ أعمال الهيئة الخاضعة للرقابة بطريقة اقتصادية وكفاءة وفعالية لضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، وإنتاج معلومات إدارية ومالية يعتمد عليها وفي أدائها، وبالتالي يحدد المراقب ما إذا كانت المراقبة الداخلية تعمل بطريقة سليمة أم لا.

## 2. تنفيذ العملية الرقابية:

يلتزم المراقب المالي بالخطوات المحددة في خطته أثناء تنفيذ العملية الرقابية، ويمكن للمراقب عند الاقتضاء تعديل الخطة بما يتلائم مع الوضع القائم.

ويكون للمراقب المالي صلاحية في الحصول على السجلات والوثائق المتعلقة بالإدارة المالية، أو أية معلومات يرى أنها ضرورية في الحصول على الإثباتات الملائمة ذات الصلة والمعقولة لدعم حكمة واستنتاجه بخصوص التنظيم أو البرامج أو النشاط أو الوظيفة قيد الرقابة، والحصول على المعلومات والبيانات المطلوبة وفقاً للمبادئ المستقرة في قواعد الرقابة المالية التي أوصت بها المؤتمرات الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية، باعتبارها من الضمانات الأساسية لممارسة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة لدورة الرقابة، وهذا يتطلب أن يكون لدى المراقب المالي الفهم الكامل للتقنيات والإجراءات المتبعة للحصول على هذه البيانات، مثل: التفقيش، والملاحظة، والاستفسار والبرهان وينبغي على الجهاز أن يتأكد من أن التقنيات المستخدمة كافية للكشف عن الأخطاء والمخالفات المهمة كمياً، وبشكل مقبول.

وبعد إتمام عملية الفحص والتدقيق يجب على المراقب المالي أن يوضح بصورة محددة الجوانب التي توجد فيها مشكلات مهمة ضمن الوحدات التي تتطلب الانتباه إليها، واتخاذ إجراء تصحيحي بشأنها من قبل إدارتها، وتحديد ماهية الإجراء التصحيحي الواجب اتخاذه، وفي هذا الوقت يكون المراقب مستعداً لإعداد مسودة التقرير المكتوب والتقويم الذي يدونه فيه لتقديمه للإدارة.

## 3. التقارير الإدارية: (17)

يجب أن تطرح التقارير الوقائع وتقومها بأسلوب موضوعي وواضح، وأن تكون معالجتها محصورة بالقضايا الجوهرية المهمة فقط، كما يجب أن تكون صياغة التقارير دقيقة ومفهومة.

ويكون الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة الذي يتبعه المراقب المالي هو المسؤول في نهاية الأمر على اتخاذ القرار، فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش أو المخالفات الخطيرة التي يكتشفها المراقبون الماليون، وينبنى شكل الآراء والتقارير الرقابية ومحتواها على المبادئ العامة الآتية(18):

- أ- العنوان: ينبغي أن يتصدر الرأي أو التقرير عنواناً مناسباً يساعد القارئ في التمييز بينه وبين البيانات والمعلومات الصادرة عن الآخرين.
- ب- الإمضاء والتاريخ.
- ج- الأهداف والنطاق: ينبغي أن يتضمن الرأي والتقرير إحالة إلى أهداف العملية الرقابية ونطاقها، حيث إن هذه المعلومة توضح الغرض من العملية الرقابية وحدودها.
- د- الاكتمال: ينبغي أن تلحق الآراء البيانات المالية المتعلقة بها، أما بالنسبة لتقارير الأداء فيمكن ألا تلحق بشيء، وينبغي أن تقدم آراء المراقب وتقاريره، كما أعدها هو.
- هـ- المرسل إليه: يجب أن يحدد التقرير الجهة التي سيرسل إليها، وقد تحدد الإجراءات الرسمية لتسليم هذه التقارير إلى جهة ما.

و- تحديد الموضوع: ينبغي أن يحدد التقرير البيانات المالية (في حالة الرقابة النظامية) أو المجال "في حالة رقابة الأداء" التي يتعلق بها، ويشمل ذلك معلومات مثل اسم الهيئة الخاضعة للرقابة، والتاريخ، والفترة التي تغطيها البيانات المالية، وموضوع البحث الذي تمت رقابته.

ز- الأساس القانوني: ينبغي أن تحدد تقارير التشريع التي تنص على إجراء الرقابة.

ح- مطابقة المعايير: ينبغي أن تشير التقارير إلى المعايير وممارسات المراقب المتبعة عند إجراء العملية الرقابية، وذلك بغرض طمأنينة القارئ بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقاً للإجراءات المقبولة.

#### 4. الرأي الرقابي:

وعادة تصحب التقارير غالباً برأي المراقب المالي عن نتائج رقابته وقد يكون هذا الرأي مفنداً أو غير مفند، والرأي المفند قد يكون في أوجه معينة أو مخالفاً في الرأي، أو قد لا يستطيع أن يكون رأياً فيتصل منه.

#### 5. علانية التقارير الصادرة من الأجهزة الرقابية:

لا تسمح الكثير من البلدان بالإعلان عن نتائج الرقابة، باعتبار أن ذلك قد يمس مصالح البلاد الاقتصادية والإدارية والتجارية وقد أوصى مؤتمر الانتوساي المنعقد في واشنطن عام 1992م أن من صلاحيات الأجهزة العليا للرقابة المالية الإعلان عن نتائج الرقابة، لما في ذلك من أهمية بالغة في فعالية الرقابة التي تمارسها هذه الأجهزة، والتي تهدف إلى إدخال ضمان الكشف التام عن نتائج الرقابة.

وفي حالة وجود معلومات لا يمكن الكشف عنها بحرية نظراً للمصلحة الوطنية، وإنما يمكن إيرادها في تقرير منفصل لا ينشر، وتعتبر الجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن الأخذ بمبدأ علانية التقارير التي تصدرها هذه الأجهزة تعد من الضمانات المهمة حيث تكفل الأجهزة الرقابية العليا بدور فعال حيال المخالفات المالية والحد منها<sup>(19)</sup>.

## الفرع الثاني: استقلال الأجهزة الرقابية المالية العليا

### والضمانات المقررة لحماية هذا الاستقلال

لكي تنجح الأجهزة الرقابية العليا في أداء دورها فقد قررت التشريعات المقارنة في دول كثيرة استقلالها وأعطتها الضمانات الكافية لتحقيق هذا الاستقلال، كما تم تحديد مدى توجيه هذه الأجهزة العليا الرقابية وسيتم توضيح هذه المفردات على النحو الآتي:

### أولاً: مفهوم استقلال الأجهزة الرقابية العليا في الوثائق الدولية وأهميته:

حرصت المنظمات الدولية في جميع وثائقها على التأكيد بأن فاعلية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أي دولة في قيامها بدور الرقابة بصدق وموضوعية، لا تتحقق إلا إذا توافر لهذه الأجهزة الحرية الكافية في القيام بهذه المهام بدون تأثير أو توجيه خارجي بأي شكل من الأشكال من الجهات الخاضعة لرقابتها، وهي لا تكون كذلك إلا إذا كانت مستقلة عن السلطة التنفيذية؛ باعتبار أن ذلك يعد أمراً ضرورياً لأداء العمل الرقابي ولمصادقية نتائجه، ويمكن أن يتم استقلالها بوضع معايير وضمانات واضحة وصريحة لتوفير الاستقلال الوظيفي والتنظيمي المطلوب الذي يمكنها من القيام بأعمالها واختصاصاتها.

### ثانياً: ضمانات الاستقلال في الوثائق الدولية:

إن من أهم الضمانات التي نص عليها إعلان لима وكذلك معايير الانتوساي للحفاظ على استقلالية الأجهزة الرقابية المالية العليا ما يأتي:

#### 1- الضمانات الدستورية والقانونية:

وهذا الضمان يتطلب من الدول أن تضمن تشريعاتها وخاصة الدستور للنص على إنشاء الهيئة العليا للرقابة المالية، على أن تتمتع بالاستقلال اللازم، ويتطلب أيضاً تقرير حماية استقلال هذه الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بنصوص تشريعية، مثل النص على حق هذه الأجهزة الرقابية في الرجوع إلى المحكمة العليا للطعن في أي تدخل يتضمن المساس باستقلالها.

وقد تضمنت دساتير أكثر الدول النص على وجود هذه الأجهزة الرقابية مع اختلاف التسميات بين دول أخرى منها على سبيل المثال الدستور الفرنسي لسنة 1958م، والدستور الإيطالي لسنة 1947م، والدستور السوري لسنة 1950م، ودستور العراق لسنة 1925م، ودستور ليبيا لسنة 1951، ودستور الكويت لسنة 1964، ودستور الإمارات العربية المتحدة لسنة 1971، ودستور لبنان لسنة 1926، ودستور موريتانيا لسنة 1991، وكذلك دستور الأردن لسنة 1952.

#### 2- الاستقلال الوظيفي:

وتتمثل هذه الضمانة في ضرورة استقلال أعضاء وموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية ولأعضائهم، وهم الأشخاص الذين يجب عليهم وضع القرارات للهيئة العليا للرقابة المالية، وهؤلاء الأعضاء يظهرون إما بصورة مجموعة من الأعضاء تتمثل في هيئة تتولى وضع القرار بمجموع أعضائها لهيئة الرقابة، أو بصورة عضو واحد وهو فردي.

وتتمثل أهم الضمانات المقررة لهؤلاء الأعضاء مجتمعين، أو فرادى، في الضمانات التي تمنح لهؤلاء الأعضاء والتي تحميهم أثناء ممارستهم لأعمالهم الرقابية مما يمكنهم من ممارسة أعمالهم بحرية وفعالية وكفاءة عالية، ويمكن تصنيف الضمانات إلى ما يأتي:

- ضمانة إجرائية، وتتعلق بإجراءات التعيين والنقل والعزل:

من هذه الإجراءات ما تتطلبه بعض الدول من موافقة المجلس التشريعي على التعيين أو العزل، وذلك كما هو الحال في جمهورية مصر العربية وفقاً لقانون الجهاز رقم (1988/144م) والذي ينص على أن تعيين رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يتم بناءً على ترشيح رئيس الجمهورية - وموافقة مجلس الشعب، ويصدر بهذا التعيين قرار رئيس الجمهورية، متضمناً معاملته المالية ويعامل من حيث المعاش ولا يتم إعفاء رئيس الجهاز من منصبه إلا بقرار من رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشعب بأغلبية أعضائه.

ومن أمثلة هذه الإجراءات أيضاً في المملكة المتحدة، بحيث يتم تعيين المراقب العام بقرار ملكي بعد استشارة البرلمان، ولا يجوز عزله إلا من قبل المملكة، وبطلب من كلا المجلسين في البرلمان.

#### - ضمانات وظيفية لموظفي الأجهزة الرقابية:

ومن أمثلة هذه الضمانات بالنسبة لموظفي الجهاز ما يقرره القانون الوطني للرقابة سنة 1982م في المملكة المتحدة، بأن المراقب العام هو الذي يعين موظفيه بنفسه، ويحدد عددهم ودرجاتهم ومرتباتهم وشروط خدمتهم، ويقرر بنفسه بدون تدخل من أحد عمليات التدقيق التي ينبغي القيام بها ومداها، وكيفية اتخاذها وكذلك محتوى التقارير.

#### - ضمانات قضائية تتعلق بإجراءات المقاضاة لمن يتمتعون بالحصانة وبطرق فرض العقوبات التأديبية عليهم:

وهذه الإجراءات تتخذ في الدول التي يعتبر الجهاز الرقابي فيها هيئة قضائية وذلك كفرنسا، حيث يتخذ أعضاؤها صفة القضاة غير القابلين للعزل، فلا يجوز للحكومة أن تحييهم بقرار إداري عن وظائفهم، وإن كان بالإمكان عزلهم من وظائفهم طبقاً للقواعد المنظمة لشئون تأديبهم.

وكذلك الحال في لبنان فإن قضاة ديوان المحاسبة اللبناني يتمتعون ببعض الحصانات، أهمها أنهم لا ينقلون إلى دائرة أخرى إلا بموافقة الديوان، ولا يعزلون إلا بقرار من مجلس تأديبي خاص بهم.

ولكي تتحقق الحصانة ينص إعلان ليمّا أن استقلال الأعضاء يجب أن يكفله الدستور، وكذلك إجراءات الإقالة من الوظائف، بالأسلوب الذي يؤدي إلى إضعاف من استقلال أعضاء الأجهزة الرقابية المالية العليا.

### 3- الاستقلال المالي:

ومن أهم ضمانات استقلال الأجهزة الرقابية العليا في ممارسة دورها الرقابي على أعمال الإدارة العامة، وهو أن يكون لها الموارد المالية اللازمة التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه، وألا تخضع في الحصول على هذه الموارد للجهات الخاضعة لرقابتها، وأن تكون لها الحرية الكاملة في إعداد مشروع موازنتها دون أن تخضع لرقابة السلطة التنفيذية التي قد تسعى جاهدة إلى تخفيف تلك التقديرات أو الحد منها، مما يؤدي إلى القصور في تنفيذ مهام الرقابة.

وهذا المضمون هو ما أجمعت عليه الدول العربية في المؤتمر الثالث للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث أوصت "على أن تتوفر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة حرية إعداد تقديرات نفقاتها في الميزانية العامة السنوية، واستعمال تلك التقديرات دون تدخل أو رقابة من أية جهة إدارية".

#### - مدى تبعية الأجهزة العليا للرقابة المالية:

ويقصد بالتبعية تحديد السلطة الدستورية في الدولة التي يلحق بها الجهاز الأعلى للرقابة المالية ويرتبط بها، وذلك بقصد الحفاظ على استقلاليته وفعاليته رقابته<sup>(20)</sup>.

ومن القواعد المقررة للرقابة المالية، التي حرصت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (انتوساي) على تأكيدها، هي قاعدة استقلال الرقابة المالية العليا عن كل تدخل أو تأثير من السلطة التشريعية أو التنفيذية، وترى هذه المنظمة أن الاستقلال يتحقق بعدم تبعية هذه الجهة لأي من

السلطتين التنفيذية أو التشريعية، فالاستقلال لا يمكن أن يتحقق بخضوع هذه الأجهزة الرقابية للجهات الخاضعة لرقابتها، وهي السلطة التنفيذية وما يتبعها من إدارات تنفيذية وفي الوقت نفسه يستحسن عدم تبعيتها للسلطة التشريعية لإبعادها عن الخضوع للتيارات السياسية المختلفة الموجودة في البرلمان، التي قد تؤثر على استقلالها، ولذلك تنادي هذه المنظمة بالاستقلال الكامل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة عن جميع السلطات في الدولة، مع إمكان تنظيم علاقة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة بالسلطتين التشريعية والحكومة، وما يتبعها من إدارة تنفيذية.

### الفرع الثالث

#### مدى علاقة الأجهزة الرقابية العليا بسلطات الدولة

حدد إعلان ((اليماء)) وكذلك معايير الانتوساي الصادر سنة 1992م وتعديلاته الصادرة في المؤتمر الخامس عشر سنة 1995م القواعد العامة في تحديد علاقة الأجهزة العليا للرقابة بالسلطتين التشريعية والتنفيذية كالآتي:-

#### أولاً/ علاقة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة بالسلطة التشريعية:

- تعتبر السلطة التشريعية من أهم الجهات المستفيدة من خدمات الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، وهذا الجهاز يستمد مهمته من الدستور ومن التشريعات المنظمة، ومن وظائف الجهاز الأعلى المألوفة هو رفع تقاريره إلى السلطة التشريعية أو اللجان في السلطة التشريعية والتي تسمح لها بالاطلاع على هذه التقارير ودراستها ويسهم هذا التعاون في تدعيم المتابعة الفعالة لعمل الجهاز من قبل السلطة التشريعية.

وكذلك يظهر التعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة والسلطة التشريعية من إحاطة هذه السلطة التشريعية بالنتائج المهمة لعمليات الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة أو العمليات الخاصة بالإدارة، أو النزاعات أو الاختلافات مع الإدارات الخاضعة، وكذلك تقديم المساعدة الفنية لأعمال اللجان البرلمانية المكلفة بفحص مسودات الميزانية.

وعلى الرغم من هذه العلاقة الوثيقة، فإن من المهم أن يحافظ الجهاز على استقلاله من التأثير السياسي، ليحافظ على نزاهته في مباشرته لمسؤولياته الرقابية ويتحقق ذلك في عدم الاستجابة إلى رغبات سياسية معينة.

ومن المبادئ المهمة لتحديد هذه العلاقة هو عدم خضوع الجهاز لتوجيهات السلطة التشريعية، وفي برمجته عملياته الرقابية، وفي التخطيط لها وأدائها ليكون الجهاز حراً في وضع الأولويات، وفي برمجة عمله بما يتفق مع مهمته، وأنه يبنى منهجيات ملائمة لعمليات الرقابة المزمع تنفيذها.

ومن المعايير المهمة للمحافظة على استقلالية الجهاز هو حقه التام في وضع ترتيبات إعداد التقارير التي يرفعها للسلطة التشريعية، وتكون دون قيود على المحتوى أو التوقيت، وهذا من شأنه أن يدعم الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة.

ويجب أن تلتزم السلطة التشريعية بتوفير الموارد اللازمة والكافية ليتسنى للجهاز أن يمارس مهمته بصورة فعّالة.

#### ثانياً/ العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة والسلطة التنفيذية:

إن لكل من الهيئة العليا للرقابة المالية والحكومة مصلحة مشتركة تتمثل في النهوض في المساءلة العامة، ولذلك فإنه لا بد من وجود الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة يعمل على مساعدة السلطة التنفيذية في الرقابة على أعمال الإدارة العامة ليس فقط من الناحية المالية التقليدية، وإنما أيضاً من ناحية التنظيم

والنظم الإدارية، وبالتالي إبلاغ الإدارة العامة بالنقائص التي تكون فيها، والتوصية بإدخال التحسينات المطلوبة والمساءلة في حالة المخالفات المالية.

وإذا كانت الهيئات العليا تراقب أوجه نشاط الحكومة وسلطاتها الإدارية وغيرها من الهيئات التابعة لها، فإن هذا لا يعني أن الحكومة تابعة للهيئة العليا، فالحكومة تتحمل بوجه خاص المسؤولية الكاملة عن أعمالها وعن إهمالها في القيام بتلك الأعمال، ولا يمكنها أن تتصل من هذه المسؤولية، مستندة في ذلك إلى عمليات التدقيق التي تقوم بها هذه الهيئات الرقابية العليا أو إلى آراء خبراء هذه الهيئات.

وفي الوقت نفسه لا يمكن القول بتبعية هذه الهيئة العليا للرقابة المالية للسلطة التنفيذية التي تقوم برقابتها، وبالتالي تتعرض هذه الهيئة لضغوط هذه السلطة ومحاولة منعها من اكتشاف الأخطاء التي قد يترتب عليها القيام بمسؤوليتها ومقاضاتها وفقاً لذلك.

ومن المعايير المهمة التي تضمنتها معايير الانتوساي للمحافظة على استقلال الهيئات الرقابية العليا من السلطة التنفيذية، مع قيام التعاون في نفس الوقت مع هذه السلطة كما يأتي:

- 1- أن علاقة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة مع الفرع التنفيذي هي علاقة مدقق خارجي، وتساعد تقارير الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة الإدارة العامة بلفت انتباهها إلى الأخطاء المالية والإدارية التي ترتكبها هذه الإدارة، ولذلك ينبغي أن يمنع الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة من المساهمة في تلك الوظائف التنفيذية التي تحد من استقلاليته وموضوعيته في أداء مهمته.
  - 2- من أهم عوامل استقلالية الجهاز للرقابة والمحاسبة ألا تكون للإدارة العامة سلطة توجيهية فيما يتعلق بإدارة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة وبما لا يرغم هذا الجهاز على تنفيذ عملية رقابية أو تعديلها أو التخلي عن القيام بها، ولا يرغم على حذف أو تعديل النتائج الرقابية أو استنتاجاتها أو التوصيات المتعلقة بها.
  - 3- إن وجود درجة من التعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة والإدارة العامة أمر مرغوب فيه في بعض المجالات وينبغي أن يكون الجهاز على استعداد لتقديم الاستشارة إلى الفرع التنفيذي في الأمور المتعلقة بالمعايير والسياسات المحاسبية وبشكل البيانات المالية، ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة عند تقديمه لهذه الاستشارة أن يتجنب كل التزام صريح أو ضمني من شأنه أن يضعف استقلال ممارسته لمهمته الرقابية.
  - 4- أن الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة لا يحول دون تقديم الحكومة بطلبات إلى الجهاز يقترح فيها مسائل للرقابة، غير أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة أن يكون قادراً على رفض مثل هذه الطلبات حتى يتمتع بالاستقلالية الكافية، ذلك إن بقاء القرارات المتعلقة بالمهام الرقابية المكونة للبرنامج في نهاية الأمر بيد الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة يعتبر أمراً أساسياً بالنسبة إلى مفهوم استقلالية الجهاز.
  - 5- تعتبر الموارد المالية كما عرفنا سابقاً من أهم العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلالية الجهاز في ممارسته لدوره الرقابي؛ ولذلك فإن من أهم شروط استقلال هذا الجهاز هو توفير الموارد اللازمة والكافية للنهوض الفعال بالمسألة العمومية، ويعتبر توفير هذه الموارد من الأمور الحساسة في تنظيم العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة وبين الحكومة، وذلك على أساس أن هذه الموارد المالية قد تكون مرتبطة بالوضع المالي للحكومة وسياساتها المتصلة بالإنفاق العام، مما قد يترتب عليه تحكم الحكومة في هذه الموارد، وعدم توفيرها بالقدر اللازم الذي يمكن الجهاز من القيام بمسؤولياته بصورة معقولة.
- ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة المحافظة على استقلاليته؛ أي ممارسته لدوره الرقابي، وذلك في حالة فرض أي قيود أو تضيقات على الموارد المالية أو غيرها من القيود أن يرفع ذلك في تقرير إلى السلطة التشريعية.

6- ينبغي أن تنص المهمة القانونية للجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة على الحرية الكاملة للوصول إلى جميع منشآت الهيئات الخاضعة للرقابة، وسجلاتها وعملياتها، وأن توفر للجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة سلطات كافية لكي يحصل على المعلومات ذات الصلة من الأشخاص المعنيين الذين يمتلكون هذه المعلومات.

وعلى الرغم من أن الاتجاه الذي نادى به المنظمة الدولية (انتوساي) بعدم تبعية الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة لأي من السلطتين هو الاتجاه الصحيح، والذي يكفل استقلال هذا الجهاز في ممارسته لدوره الرقابي دون خضوع للسلطة التي يقوم بمراقبتها، وأيضاً عدم خضوعه للسلطة التشريعية وما قد يترتب على ذلك من تأثيرات سياسية تؤثر في استقلاليته، إلا أنه يصعب الأخذ به في بعض البلدان التي لم تصل إلى مستوى التطور التنظيمي والقانوني المطلوب أو الدول التي ارتبط جهازها الرقابي الأعلى بالسلطة التشريعية فترة طويلة إلى جانب أن هذا الاتجاه مرتبط بالاستقلال المالي الكامل، وهو الذي لا يتصور وجوده في واقع بلدان العالم الثالث، أو حتى إن وجد فإنه لا بد أن يرتبط بالسلطة التشريعية التي تقرر القواعد اللازمة لهذا الاستقلال.

وبالنظر إلى التطبيقات المعاصرة، نجد أن الكثير من الدول اتجهت في تحديد تبعية الجهاز الأعلى للرقابة المالية في اتجاهين<sup>(21)</sup>:

### الاتجاه الأول:

يهدف هذا الاتجاه إلى اعتبار جهاز الرقابة المالية الأعلى هيئة قضائية عليا مختصة بمراقبة الأموال العامة، ويضفي على أحكامه وأعضائه الصفة القضائية، شأنها في ذلك شأن السلطة القضائية، ولا يتطرق إلى ربطها وظيفياً بأية سلطة عامة من السلطات الثلاث، ويعمل هذا الاتجاه على إيجاد علاقة بين هيئات الرقابة العليا وبين السلطتين التشريعية والتنفيذية على أساس أنها تساعد هاتين السلطتين في الرقابة على أعمال الإدارة العامة من الناحية المالية ومدى تنفيذها للقوانين، ويرى هذا الاتجاه أن إضفاء الصفة القضائية على الهيئات العليا للرقابة المالية تمثل الوسيلة الوحيدة التي تكفل ضمان استقلال هذه الهيئات، ليس من الناحية الوظيفية فقط، بل من جميع النواحي، وليس استقلالاً من السلطة التنفيذية فقط بل وعن السلطة التشريعية أيضاً.

والمثال البارز لهذه المحاكم هو محكمة المحاسبات في فرنسا، وهي كما عرفنا سلفاً محكمة منظمة تنظيمياً قضائياً، ويمثل الحكومة أمامها نائب عام وعدد من المدعين العامين، وتتولى المحكمة المراقبة اللاحقة للميزانية عن طريق الحكم على الحسابات لمحاسبي وزارة المالية التي تحول إليها كل ثلاثة أشهر. ويقوم مستشارو المحكمة بمراجعة هذه الحسابات وفحص مدى احترامها للاعتمادات المقررة، ويضعون تقارير بملاحظاتهم، وتحكم المحكمة إما ببراءة ذمة المحاسب، وإما بمديونيته للخزانة العامة، وترسل هذه الأحكام لوزير المالية لتنفيذها بتكليف المحاسب بالسداد أو بإحالة إلى القضاء الجنائي<sup>(22)</sup>.

وفضلاً عن ذلك تعتبر محكمة المحاسبات الفرنسية هيئة مساعدة لكل من البرلمان والحكومة في مراقبة القوانين، ويلزم أن تقدم الحكومة مشروع الحساب الختامي للسلطة المالية إلى البرلمان، مرفقاً به تقرير المحكمة الذي يتضمن ما كشفتته من مخالفات وما تقترحه من وجوه الإصلاح<sup>(23)</sup>.

ومن التطبيقات في الدول العربية ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية، فهو ذو طبيعة قضائية إلى جانب طبيعته الإدارية، ويتألف ديوان المحاسبة من قضاة ومراقبين ومدققين حسابات وموظفين إداريين ونيابة عامة مستقلة، ويرتبط بالسلطة التشريعية والتنفيذية بعلاقة تنظيمية تفرضها طبيعة العمل الرقابي الذي يمارسه الديوان من الناحية الإدارية<sup>(24)</sup>.

وبذلك يمارس ديوان المحاسبة وظيفة مزدوجة، إحداها إدارية، وتقوم بممارسة العمل الرقابي المسبق واللاحق، والثانية قضائية تقوم بالرقابة على الموظفين الذين يقومون باستعمال وإدارة الأموال العمومية، والأموال المودعة في الخزينة، وقراراته قابلة للنقص أمام مجلس شورى الدولة بداعي عدم

الصلاحية، أو مخالفة أصول المحاكمة، أو مخالفة القوانين والأنظمة، وذلك في خلال شهرين من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه، ويلتزم ديوان المحاسبة بقرار مجلس شورى الدولة الذي يصدر بنقضه لقرارات الديوان عن طريق إعادة النظر ويكون ذلك أمام الديوان.

وينتقد البعض هذه الصفة القضائية في الديوان، ويرى أن هناك فارقاً بين جهة القضاء والديوان، تجعل وصف الديوان بالمحكمة غير واقعي، فالوظيفة الرقابية ذات صفة مالية تحليلية استنتاجية بحثية تنفيذية، وتتمثل في الرقابة السابقة على الصرف، أما القضاء فإن وظيفته تطبيق أحكام القانون وإيقاع العقوبة فقط، دون البحث فيما إذا صلح حال الإدارة أم لم يصلح.

### الاتجاه الثاني:

وهو الاتجاه الذي يلحق الجهاز الأعلى للرقابة المالية بالسلطة التشريعية، باعتبار أن هذه الأجهزة إنما وجدت أساساً لخدمة هذه السلطة وإمدادها بالمعلومات المالية والإدارية عن أعمال الحكومة، وأبرز مثال على ذلك المملكة المتحدة، وحفاظاً على استقلال ديوان المراقبة المالية العامة في ممارسة مهامه الرقابية عن التأثيرات الحزبية والسياسية في البرلمان أوجدت المملكة المتحدة بعض الضمانات التي تحافظ على استقلاله، ومن هذه الضمانات نص القانون الوطني للرقابة الصادرة سنة 1983م، على استقلالية ديوان المراقبة المالية العامة عن الحكومة والسلطة التشريعية، و من حق المراقب العام وضع ميزانية الجهاز دون استشارة لجنة الحسابات العامة في مجلس العموم، وإن كان يجب أن يصادق عليها البرلمان.

ومن الضمانات المهمة التي يستند إليها المراقب العام في رقابته النظامية أو رقابة الأداء تمتعه بحرية التصرف التام في أخذ القرارات المتعلقة باختيار الأجهزة التي ينبغي النظر فيها وكيفية التدقيق فيها، وما إذا كان ينبغي أن يطلع البرلمان من خلال لجنة الرقابة العامة على نتائج التدقيق، وتتكون لجنة الرقابة العامة من 15 نائباً، ويرأسها نائب عام من حزب المعارضة، كما أن على المراقب العام أن يأخذ في الاعتبار أية مقترحات تتقدم بها اللجنة، لكنه غير ملزم بالاستجابة لطلباتها.

بل نجد أن من أهم الضمانات التي يستند إليها المراقب العام في ممارسته للرقابة النظامية ورقابة المال هو حقه في الحصول على الوثائق التي يرى أنها معقولة مهمة لإجراء تدقيق خاص بها، وفي حالة الخلاف الجوهرية في تحديد معقولة هذا الطلب أم لا يرجع إلى القضاء لحل هذا النزاع. وقد أخذ بهذا الاتجاه من الدول العربية الكويت، ودولة الإمارات العربية، وجمهورية مصر العربية وفقاً لقانون الجهاز لسنة 1988م الذي تم تعديله سنة 1998م وألحق الجهاز المركزي للمحاسبات برئيس الجمهورية.

## المطلب الثاني:

### الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية ومدى دوره الرقابي على أعمال الإدارة العامة

يعد هذا الجهاز من أقدم وأهم الأجهزة الرقابية على أعمال الإدارة اليمنية من الناحيتين الإدارية والمالية وله استخداماته ومسائله الرقابية المستقلة ووسائله الضبطية لتحقيق أهدافه ولكن هناك معوقات متعددة قد حالت دون تحقيق هذه الأهداف وسيتم توضيح هذه المفردات في الفروع الأربعة الآتية:

## الفرع الأول

### التعريف بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

#### (مفهومه - أهدافه - ونطاق رقابته - منهجه الرقابي)

وسيتم تحديد مفهوم الجهاز، وأهدافه، ومجالات أنشطة الجهاز، واختصاصاته، وذلك على النحو الآتي:-

### أولاً: مفهوم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

عرفت المادة (3) من القانون رقم (39) لسنة 1992م الجهاز بأنه هيئة رقابية عليا "مستقلة ذات شخصية اعتبارية"، ويكون له موازنة مستقلة تدرج ضمن موازنة الدولة، وبموجب المادة 27 من هذا القانون يمكن أن نحدد الخصائص العامة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على النحو الآتي:

1- أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هيئة إدارية (25) عامة أوجدتها الدولة لتساعدها في الرقابة على أعمال الإدارة العامة من الناحية المالية والمحاسبية والإدارية.

2- أن هذه الهيئة الرقابية العليا على الرغم من أنها هيئة إدارية وتمارس الرقابة الإدارية، إلا أنها لا ترتبط بالأجهزة الإدارية العامة، بما تمارسه هذه الأجهزة على نفسها من رقابة إدارية سواء كانت هذه الرقابة رئاسية أو وصائية، فهذه الرقابة لا تعتبر من قبيل الرقابة التي تمارسها السلطة الرئاسية، كما أنها تختلف عن الوصاية الإدارية التي تمارسها السلطة المركزية على الإدارات اللامركزية المحلية أو المرفقية؛ أي أنها رقابة إدارية تمارس من خارج السلطة الإدارية ولذلك أطلق عليها الرقابة الخارجية أو الرقابة العليا أو الرقابة المتخصصة.

ويكون للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الحق في مباشرة كافة التصرفات الإدارية والمالية الممنوحة له وفقاً لقانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، بما يحقق فاعلية الدور الرقابي الذي يمارسه، وتتمثل حدود السلطة الإدارية الممنوحة للجهاز نتيجة تمتعه بالشخصية الاعتبارية فيما يقوم به الجهاز من أعمال رقابية، والضمانات والسلطات الممنوحة له في الحصول على المعلومات والبيانات، وكذلك فيما يتعلق بتنظيم العمل الداخلي أو الموظفين واختصاصاتهم داخل الجهاز.

وبالنظر إلى قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ولائحته التنفيذية نجد أن القانون حدد الهيكلة الوظيفية والتنظيمية للجهاز وحدده فيما يتعلق بتحديد الوظائف ابتداءً من درجة وكيل أو وكيل مساعد بقرار من رئيس الجمهورية بناءً على عرض رئيس الجهاز (م/3أ)، أما الإطار العددي لبقية وظائف الجهاز من درجة مدير إدارة عامة فما دونها فتحدد بقرار من رئيس الجهاز، وله أن يعد له بحسب الاحتياج الفعلي للجهاز (م/3ب) من اللائحة التنفيذية، ويستقل الجهاز بقواعده وإجراءاته الخاصة التي تكفل له انتقاء موظفيه (م/35).

ولأغراض تعديل الهيكل التنظيمي للجهاز تنشأ القطاعات والإدارات المركزية بقرار يصدر من رئيس الجمهورية بناءً على توصية رئيس الجهاز، ويحق لرئيس الجهاز إنشاء أو إلغاء أو دمج أي من الإدارات العامة، كما يحق إنشاء مراقبات ذاتية في أي الجهات الخاضعة لرقابية الجهاز متى ما رأى ضرورة ذلك(م5) من اللائحة التنفيذية.

ويصدر رئيس الجهاز القرارات الخاصة بالقواعد والإجراءات الإدارية المنظمة للعمل بالجهاز، بما في ذلك اختصاصات وصلاحيات الوكلاء المساعدين ومديري العموم ورؤساء المراقبات(م6) من اللائحة التنفيذية، كما يصدر رئيس الجهاز القرارات المتعلقة بتنظيم وتطوير ورفع مستوى الأداء في جميع نواحي العمل الرقابي وخاصة في المجالات الآتية(م13) من القانون:

- 1- تحديد الوسائل والأساليب الملائمة والمتطورة في ممارسة أعمال الجهاز خلال المراحل المختلفة التي تمر بها عملية المراقبة.
- 2- تبني المعايير والقواعد المهنية الملائمة للقيام بالمراقبة خلال مراحلها المختلفة، من تخطيط وتنفيذ وإعداد التقارير وإبلاغها إلى الجهات المختصة.
- 3- وضع الأسس والمعايير التي تكفل استقلالية وحياد الجهاز عند مباشرة اختصاصاته بما يكفل تحقيق الموضوعية في العمل الرقابي.

ويعتبر الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن هيئة استشارية، وليس لها سلطة إصدار القرارات التصحيحية للجهات الخاضعة لرقابته للقيام بعمل أو الامتناع عن القيام بعمل فيما توصل إليه من نتائج الرقابة، وإنما دوره وسلطاته تتوقف عند اكتشاف المخالفات الإدارية والمالية مع منحه كافة السلطات اللازمة للقيام بهذا الدور، كما سنرى لاحقاً ثم إحالتها إلى جهات الاختصاص لإصدار القرارات اللازمة بشأنها ويقوم بإبلاغ نتائج رقبته وملاحظاته التفصيلية إلى الجهات المعنية فور تمام أعمال المراجعة بتقارير متعددة ومتنوعة تتضمن مقترحاته وآرائه وتوصياته.

وإذا كان للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة سلطة في القيام بأعماله الرقابية وفقاً لقانون الجهاز، وتلتزم الجهات الخاضعة لرقابته بتوفير كافة المعلومات والبيانات التي تمكنه من القيام بدوره الرقابي، فإن قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لم ينص على الضمانات اللازمة في حالة امتناع الجهات الإدارية عن إمداد الجهات للجهاز بالمعلومات والبيانات المطلوبة أو عدم تقديمها لبعض البيانات أو المعلومات، وأنه وفقاً للشخصية الاعتبارية الممنوحة للجهاز يحق للجهاز اللجوء إلى القضاء لتمكينه من ممارسة دوره الرقابي وفقاً للاختصاصات الممنوحة له في قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

## ثانياً: أهداف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

حددت المادة(3) أهداف الجهاز على النحو الآتي:

- أ- تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة، والتأكد من حسن إدارتها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- ب- المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز، ولا سيما في المجالات المالية والإدارية.
- ج- المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية.

## ثالثاً/ مجالات أنشطة الجهاز للرقابة والمحاسبة واختصاصاته:

مجالات ممارسة أنشطة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

يمارس الجهاز اختصاصاته الرقابية وفقاً لقانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على الجهات التالية(م6):

- أ- الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة وحدات الإدارة المحلية.
- ب- الوحدات الاقتصادية والمنشآت التابعة لأي منها.
- ج- المجالس المحلية وتكويناتها.
- د- الوحدات المعانة.
- هـ- أي نشاط آخر أو جهة أخرى تخضعها القوانين النافذة أو قرارات السلطة التنفيذية لرقابة الجهاز أو ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة.

وهناك جهات ومنظمات لا تخضع لرقابة الجهاز، وهي الجهات المتعلقة بالمؤسسات العسكرية والأمنية التي تنص قوانين إنشائها على عدم خضوعها لرقابة الجهاز، وذلك لسرية العمل الذي تمارسه، مثل صفقات الأسلحة ونفقات المباني والتجهيزات العسكرية الميدانية... الخ وتمارس هذه الجهات والمنظمات الرقابية والمراجعة بنفسها عن طريق إدارات متخصصة أنشئت لهذا الغرض.

#### اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقابية:

يمارس كل قطاع من القطاعات المكونة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقابة على أعمال الإدارة العامة كل في مجال تخصصه سواء كانت الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والنظامي التقليدية أو الرقابة على الأداء والرقابة القانونية، وتلك الاختصاصات تسمى بأنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز إجمالاً، ((المادة (5) من القانون))، وسيتم توضيحها على النحو الآتي:

##### أ- الرقابة المالية:

بموجب ((المادة (7) من القانون)) يمارس الجهاز في مجال الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته الاختصاصات العامة الآتية:

- مراجعة حسابات الجهة من ناحيتي الإيرادات والمصروفات، عن طريق المراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات التحصيلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة، والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف أو الاستحقاق قد تمت بطريقة نظامية، ووفقاً للقوانين واللوائح، والنظم المالية والمحاسبية المقررة.
- مراجعة حسابات مرتبات التقاعد، ومكافآت نهائية الخدمة، والإعاشات والتأمينات الاجتماعية، والتثبت في مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها.
- مراجعة القرارات الخاصة لشئون العاملين فيما يتعلق بالتعيينات، والمرتبات والأجور والتوقيعات والعلاوات، وبديل السفر ومصروفات الانتقال، وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح والقرارات والموازنة المعتمدة للجهة.
- مراجعة الحسابات الوسيطة من عهد وأمانات وحسابات جارية، والحسابات النظامية وما في حكمها للتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، وأنها مقيدة بالسجلات ومؤيدة بالمستندات، ومطابقتها للقوانين واللوائح والأنظمة النافذة.
- مراجعة مختلف الإيرادات الناتجة عن سائر التصرفات من الأموال العامة، وبحث أوجه الاستخدام والاستغلال والاستثمار فيها، للتأكد من صيانة المؤجر منها، وكفاءة الطرق المتبعة في استغلالها واستثمارها، والتحقق من مطابقة تلك التصرفات بالقوانين واللوائح والقرارات والقرارات والنظم النافذة.

- بحث حالة المخازن والمستودعات وما في حكمها، وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ومحاضر الجرد والفحص والاستلام، وبحث أسباب ما يتلف أو يتراكم منها، واقتراح وسائل علاجها، ودراسات فروقات الجرد وما قد تم بشأنها.
- فحص ومراجعة أعمال المشتريات والمقاولات والأشغال العامة وعقود التوريد والخدمات، والتحقق من أنها تمت بطريقة تتفق مع القوانين واللوائح والقرارات المنظمة لها.
- فحص أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي، ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات؛ للتأكد من كفايتها، والكشف عن المخالفات المالية وحالات الإهمال ووقائع الاختلاس إن وجدت، وبحث بواعثها، والتعرف على جوانب الخلل في أنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها وتلافيها.
- مراجعة القروض والسلف والمساعدات والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة أو إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، وفحص الوثائق والمستندات والعقود والاتفاقيات المتعلقة بها، التأكد من فيدها في الدفاتر والسجلات في حالة الإقراض وعلى الجهاز التثبت في الحالة الأولى من توريدها للخرائن العامة أو مخازنها، والتحقق من فعالية استخدامها في المجالات المحددة لها، والتثبت في الحالة الثانية من تحصيل وتوريد أصل القروض وفوائده إلى الخرائن العامة في المواعيد، وبالشروط المحددة في العقود والاتفاقيات الخاصة بها.
- مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة من وإلى جهات محلية أو خارجية، للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح والقرارات النافذة، ومراجعتها للقواعد المعمول بها والشروط الواردة في العقود والاتفاقيات المتعلقة بها.
- مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، وكذا مراجعة الحساب الختامي الذي أسفر عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات الملحقة بها والمستقلة عنها، وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات في تطبيق القوانين والقرارات والقواعد والأنظمة المالية المقررة.
- مراجعة الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية والوحدات المعانة للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها للمراكز المالية، ونتائج الأعمال وإبداء الرأي فيها وأنها أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، والتثبت من سلامة تطبيق الأنظمة المالية والمحاسبية المقررة وصحة الدفاتر والسجلات، وسلامة إثبات وتوجيه قيود العمليات المحاسبية المختلفة وبما يتفق مع الأصول المحاسبية والعمليات المتعارف عليها وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات ونواحي القصور في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة... إلخ.

## ب- رقابة الأداء:

- يمارس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقابة (المادة 8 من القانون) على تنفيذ الخطة وتقييم الأداء على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية الاختصاصات العامة الآتية:
- المراجعة وإبداء الرأي بشأن خطط ومشروعات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومتابعة وتقييم البرامج الخاصة بتنفيذها، للتحقق من أن النتائج الفعلية المحققة تتفق مع ما هو مخطط ومرسوم لها، من حيث التكاليف والتوقيت الزمني، والأهداف، وطبقاً للشروط والمواصفات المحددة.
  - مراجعة وتقييم ومتابعة كل من الخطط المالية والاقتصادية العامة للدولة والخطط المالية والاقتصادية الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، للتثبت من أن الخطط الخاصة تتفق من كافة النواحي والأوجه مع الخطط، والتأكد من أن نتائج تنفيذ كل منها تتفق مع ما هو مرسوم ومخطط لها.
  - فحص وتقييم البرامج والموازنات السنوية المتعلقة بالنواحي المالية والاقتصادية، وعلى وجه الخصوص في مجالات النقد الأجنبي والموازنات السلعية وموازنات القوى الوظيفية، للتحقق من موضوعية وواقعية أسس أعدادها، وكفاءة الأساليب والإجراءات المتبعة في تنفيذها، ومدى الفعالية من تحقيقها للنتائج والأهداف أو المرجوة.

- تقييم ودراسة نظم التكاليف ومعدات الأداء، ومعدلات التكلفة للتحقق من كفاءتها وواقعيتها، ودراسة سياسات التسعير، وعلاقتها بالتكاليف من ناحية وبالقرارات والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص من ناحية أخرى.
  - فحص ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات والوثائق والبيانات المالية والفنية والإحصائية لكافة أنواع الأنشطة القائمة، والمشاريع تحت الإنشاء من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، بغرض تقييم الأداء في تلك الجهات، وبيان مدى الفاعلية في تحقيق الأهداف، والكفاءة في الإجراءات والأساليب المتبعة، والتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية والكشف عن الطاقات والإمكانات غير المستغلة، وإظهار موطن الإسراف ونقاط الاختناق وتحديد الانحرافات وأسبابها، واقتراح وسائل علاجها وتلافيها.
  - دراسة وتقييم الأوضاع المالية والإدارية وخطط الإنتاج وسياسة البيع والتسعير، وإبداء الرأي بشأنها، وإيضاح نواحي الضعف والقصور فيها، واقتراح وسائل علاجها وعلى وجه الخصوص في الوحدات التي يتبين أن نتائج نشاطها تسفر عن تحقيق خسائر.
  - فحص دراسات الجدوى الاقتصادية لمشروعات التنمية والاستثمار، وتقييم سياسات ووسائل التمويل الخاصة بتنفيذها، وإبداء الرأي بشأن الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على تنفيذها وتشغيلها.
  - مراجعة وتقييم العقود والاتفاقيات التي أبرمتها الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مع الغير، للثبوت من قانونيتها وموضوعيتها، وتضمينها شروطاً والتزامات عادلة على نحو يضمن الحفاظ على الأموال العامة، والتأكد من خلو العقود والاتفاقيات من أي شروط مجحفة أو مخالفة للقوانين واللوائح والقرارات والأنظمة النافذة.
  - متابعة وتقييم القروض والمنح والمساعدات المبرمة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية والممنوحة من البنوك الأجنبية والمديونية مع العالم الخارجي، ومتابعة استهلاك كل منها، والتأكد من صحة احتساب الفوائد المستحقة عليها.
  - التثبت من صحة الأسباب التي أدت إلى عدم صرف كل من أو بعض الاعتمادات الخاصة بمشاريع التنمية، وأن الوفرة من اعتماد معين لم يكن يقصد به مواجهة التجاوز من مخصص لعمل آخر، ولم يكن الوفرة أيضاً على حساب الجودة أو الدقة أو التأخير في تنفيذ أي من تلك المشاريع.
- ج- في مجال الرقابة القانونية: (م9/ب)
- تضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (المادة 9/أ) أن يمارس الجهاز في مجال الرقابة المالية الرقابة القانونية، حيث يختص الجهاز بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته في شأن المخالفات المالية التي تقع بها، وذلك للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بالنسبة لتلك المخالفات وأن المسؤولية عنها قد حددت وتمت محاسبة المسؤولين عن ارتكابها، والتحقق من أن الجزء يتناسب مع جسامة المخالفات.
- وكذلك بموجب المادة (9/ب) يمارس الجهاز اختصاصاً مهماً في مجال رقابة الأداء، من حيث الكفاءة والفاعلية في مجال القانون، حيث يكون له الحق في تقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية عن طريق فحص القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية، للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تلافي أوجه القصور فيها، كما يقوم الجهاز بالمساهمة في إبداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح والقرارات والنظم التي تتصل بمجالات المحاسبة، أو المراجعة أو التفتيش والرقابة المالية أو مزاوله ومهنة المحاسبة وذلك كله بهدف التحقق من كفاءتها وتحديد أوجه القصور أو النقص أو الاختلاف فيها واقتراح المعالجات اللازمة ورفعها إلى السلطات المختصة بإعدادها واعتمادها وإقرارها وإصدارها.

## الفرع الثاني: استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

### و ضمانات هذا الاستقلال

#### أولاً/ مدى استقلال به الجهاز في التشريع اليمني:

كما عرفنا أن من أهم ضمانات الاستقلال التي نادت بها المنظمات الدولية وأقرتها أغلب دساتير دول العالم، تتمثل في وجود النص في دستور الدولة على جهاز الرقابة منها، وبيان ما يكفل تحقيق استقلالية هذا الجهاز وحرية، مع إحالة الأمور التفصيلية التي تنظم العلاقة الرقابية بين هذا الجهاز الرقابي وسلطات الدولة وكذلك قواعد وإجراءات الرقابة المالية إلى القانون المختص بهذا الجهاز.

وقد أغفل الدستور اليمني النص بشكل واضح وتنظيم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، على عكس ما هو قائم في الكثير من دساتير الدول مكتفياً بالإشارة إلى وجوده ضمناً بموجب المادة (91) من الدستور لسنة 2000 المعدل، فقد جاء في محتوى المادة بأن يتم عرض التقرير السنوي للجهاز وملاحظاته على مجلس النواب، وللمجلس أن يطلب من هذا الجهاز أي بيانات أو تقارير أخرى، وهذا يعتبر نقصاً يؤثر في استقلال الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

#### ثانياً: أهم ضمانات استقلالية الجهاز:

والاستقلال الوظيفي والتنظيمي هما العناصر الأساسية المطلوبة للقول باستقلال الأجهزة الرقابية العليا في القيام بأعمالها واختصاصاتها الرقابية، وهذا الاستقلال لا يقبل التجزئة، فعدم توافر الاستقلال الوظيفي يؤدي حتماً إلى انعدام الاستقلال من الناحية الإدارية أو المالية أو العضوية.

وقد بينا سابقاً أهم عناصر الاستقلال الوظيفي من النواحي المذكورة والقواعد المقررة لهذا الاستقلال و ضماناته، وكذلك الاستقلال التنظيمي الذي يتعلق بالجهة التي يجب إلحاق الأجهزة الرقابية بها، وما لذلك من تأثير على الاستقلال الوظيفي، وسوف تكفي الباحثة بالحديث عن القواعد والإجراءات والنظم المتعلقة بمدى الاستقلال الوظيفي للجهاز المركزي والمحاسبة في اليمن، ثم عن الجهة الذي يتبعها وتأثير ذلك على استقلاله.

#### 1- ضمانات الاستقلال الوظيفي:

يتضمن الاستقلال من النواحي المالية، والإدارية، والعضوية، وأن تكون هناك ضمانات أو قواعد لحماية هذا الاستقلال، وذلك على النحو الآتي:

##### أ- ضمانات الاستقلال المالي:

من أهم الضمانات التي تكفل لجهاز الرقابة الاستقلال المالي هو توفير الموارد المالية اللازمة لممارسة نشاطه المالي وفقاً لما يحدده نظام الجهاز، وبما يتلائم مع احتياجاته المالية للقيام بذلك النشاط، كذلك أن تتوفر له الحرية في استخدام تلك الموارد، دون التدخل من أي مستوى وظيفي ذي صلة بالسلطة من مستوياتها سواء عند إعداد تلك الموارد أو إقرارها وإصدارها أو تعديلها أو تنفيذها أو مراقبتها. (26).

وفي ضوء ذلك يمكن أن نحدد عناصر الاستقلال المالي في الآتي:

- أنه يجب أن يتوفر لجهاز الرقابة الحرية المناسبة وفقاً للقانون في إعداد تقديرات الموازنة دون تدخل من السلطة التنفيذية، بحيث تدرج ضمن موازنة الدولة كما وضعها الجهاز، وأن يتم إقرار الاعتمادات وتوزيعها على مستوى البنود من قبل رئيس جهاز الرقابة، وله وحده حق التعديل على مستوى الأبواب.

- أن يكون للجهاز حرية تنفيذ هذه الموازنة دون تدخل من الجهات التنفيذية وأن تتم مراقبة حسابات الجهاز بمعرفته من خلال إحدى الإدارات الفنية التابعة له.

ومن الطبيعي أن يتم إقرار هذه الموازنة ضمن الموازنة العامة للدولة من قبل السلطة التشريعية، ولا يؤثر ذلك في استقلالها فعمل المجلس بمثابة إدخالها فقط ضمن الإطار العام للسياسة العامة للدولة.

ويمكن القول إن قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ولائحته التنفيذية قد أوجدت ضمانات مهمة لحماية استقلال الجهاز من الناحية المالية في مواجهة وزارة المالية، باعتبارها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، وكذلك مجلس الوزراء ووزارة الخدمة المدنية، بحيث لا يكون لهذه الأجهزة أي دور في إعداد الميزانية أو تعديلها أو اعتمادها، مما يوفر لجهاز الرقابة استقلالاً في مواجهة تلك الجهات بمعنى يحول دون تدخل في شئونها ومراقبتها.

ولكن نجد أن هذا الاستقلال المالي للجهاز ليس استقلالاً كاملاً فهو يخضع لنوعين من الرقابة، وهي رقابة رئيس الجمهورية ورقابة السلطة التشريعية لاسيما عند اعتماده موازنة الجهاز ضمن الموازنة العامة للدولة ككل.

وإذا كانت رقابة السلطة التشريعية للجهاز ضرورية فإن استقلال الجهاز ليس استقلالاً مطلقاً وإنما يدخل ضمن ما تقرره السياسة العامة للدولة، أما تدخل رئيس الجمهورية وهو على قمة السلطة التنفيذية وما يتبعها من جهات إدارية خاضعة لرقابة الجهاز في إعداد هذه الميزانية ومناقشتها، ومن حق الرئيس في رفضها وإعادة تعديلها إلى جانب أيضاً تدخله في تنفيذ هذه الموازنة في بعض الحالات كل ذلك لابد أن يؤثر على استقلال الجهاز، حيث يخضع موازنته الخاصة لسلطة الحكومة التي لابد أن تتحكم بطريقة غير مباشرة في تقديرات هذه الموازنة، وهذا يتعارض مع ما يتطلبه الجهاز من استقلال في ممارسته لدور الرقابة على أعمال الإدارة العامة بصدق وموضوعية.

(انظر المواد (1) إلى (161) الأحكام الخاصة بالموارد المالية للجهاز والمادة (27) من لائحته التنفيذية).

#### ب- ضمانات الاستقلال الإداري:

وهي الضمانات المتعلقة بالقواعد القانونية والإجراءات المنظمة لممارسة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لوظيفته الرقابية، بمعنى أن هذه القواعد تدعم هذه الوظيفة الرقابية، حيث تضمن لها القوة والتطور، وتتضمن هذه القواعد نوعين من الضمانات هما:

##### الضمانات المتعلقة بالحقوق:

والتي ترتبها التشريعات للقائم بعملية الرقابة الإدارية على أعمال الإدارة وسيتم توضيح هذه الضمانات كالاتي:

- الحصول على البيانات والمعلومات والاطلاع عليها:

من أهم الضمانات المتعلقة بالحقوق هي الحق في الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بموضوع الرقابة، ووفقاً لقانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يحق للجهاز الحصول على كافة المستندات والوثائق والسجلات والبيانات المطلوبة للفحص والمراجعة، وتوفير كافة المتطلبات المكتبية وكافة التسهيلات بما يكفل قيامه بمهامه ((م15 من القانون)).

وكذلك لا يجوز حرمان الجهاز من الاطلاع على أي بيانات أو معلومات بحجة أنها سرية أو تضر بمصالح البلاد، وإن كان يتخذ للاطلاع على هذه المعلومات قواعد خاصة للحفاظ على سريتها، وحتى لا تكون هناك اضرار بالمصالح العامة من هذه القواعد فإن هذا الاطلاع لا يكون إلا من قبل الفنيين الذين يتم تعيينهم لهذا الغرض بصفة دائمة بقرار يصدر من رئيس الجهاز، شريطة ألا ينقل درجة أي منهم عن مدير الإدارة العامة بالجهاز، ويتخذ الجهاز كافة الإجراءات والاحتياطات اللازمة لضمان الطابع السري

للوثائق أو المعلومات، وكذا الأمر بشأن نتائج التحقيقات أو المعاينات التي يجريها ((م27) من اللائحة التنفيذية)).

- الحماية المقررة للقائم بعملية الرقابة:

أي حماية العضو الفني في الجهاز، ويجب على كل عضو من الأعضاء الفنيين في الجهاز أن يلتزم بالتحفظ الذي يضمن له استقلاليته وحمايته من الضغوط والتدخلات على اختلاف أنواعها.

((المادة 28 من القانون والمادة 116 من اللائحة التنفيذية)).

#### الضمانات المتعلقة بالواجبات:

ويقصد بها الأعمال التي على موظفي الجهاز الامتناع عنها إذا كانت مؤثرة سلباً على استقلال الجهاز، وقد تضمن قانون الجهاز عدداً من الواجبات المفروضة على القائم بالرقابة على أعمال الإدارة العامة، والتي تؤثر على استقلاله وحياده في القيام بمهامه الرقابية، وقد نصت المادة (23) من قانون الجهاز التي على الأعمال يحظر على العضو الفني مزاولتها وتتمثل فيما يلي:

- القيام بأي عمل آخر بمرتب أو بمكافأة بأي صورة كانت، سواء من خزينة الدولة أو من أي جهة أخرى، ولا يسري هذا الحظر على المساهمات في المجالات البحثية وأعمال التدريب، بشرط الحصول على تصريح مسبق بذلك من رئيس الجهاز، ويكون التصريح لرئيس الجهاز من رئيس الجمهورية.

- مزاوله مهنة حرة أو القيام بأي عمل تجاري أو صناعي أو مالي، أو أي عمل آخر يتعارض مع مقتضى الاستقلالية والحياد.

- شراء أي شيء من أموال الدولة أو أن يؤجرها أو يبيع شيئاً منها، أو يقايض عليها ولا يسري هذا الحظر على التعامل الذي يتم طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة.

- الانتماء أو الانتساب إلى أي من التنظيمات الحزبية والسياسية، والاشتراك في الدعاية والترويج لها.

- مباشرة أي عمل رقابي في مجال الفحص والمراجعة لأي نشاط أو حساب لغرض خدمة أي حزب أو تنظيم سياسي، أو لأية أغراض أخرى تخرج عن أهداف الجهاز وتخل بمقتضى الحياد والاستقلالية.

ومن الواجبات المفروضة على العاملين في الجهاز والقائمين بالرقابة على أعمال الإدارة العامة عدم تعيينهم في الجهات التي باشرها فيها المهام الرقابية، إلا بعد مضي ثلاث سنوات على تركهم العمل في تلك المراقبات، وأيضاً لا يجوز تكليف أي من الأعضاء الفنيين لرقابة جهة إذا ثبت أن هناك أي نوع من الارتباط بين هذا العضو والإدارة الخاضعة للرقابة (م24/أ، ب) من القانون.

وترى الباحثة أن النص على هذه القواعد وإن كان يعتبر عاملاً مهماً لاستقلال الجهاز في ممارسة دوره الرقابي، إلا أنه لا يكفي لتحقيق هذا الاستقلال، ومن ثم لا تعد هذه النصوص ذات فاعلية ما لم ترتبط بضمانات تضمن توقيع جزاء في حالة الإخلال بهذه القواعد، بل لا بد من تقرير الضمانات القضائية، من خلال نص صريح يحق للجهاز الرجوع إلى القضاء في حالة الخلاف مع الجهات الخاضعة لرقابته من مسألة متعلقة به ممارسة مهامه الرقابية.

وبالنظر إلى قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة نجد أنه ليس للجهاز في حالة وجود خلاف مع الجهات الخاضعة لرقابته سوى الرجوع إلى هذه الجهات نفسها، فإن لم تستطع حل هذه الخلافات ليس للجهاز سوى عرض هذا الموضوع على رئيس الجمهورية لحله (م29)، وهذا يتعارض تماماً مع استقلال الجهاز وفاعلية صدق نتائجه الرقابية؛ لأن السلطة التنفيذية الخاضعة لرقابته هي الحكم النهائي فيما يصدر من خلاف معها (م27).

#### **ج- ضمانات الاستقلال العضوي:**

- تعيين رئيس الجهاز المركزي وخطو منصبه:

يعين رئيس الجهاز بموجب قرار من رئيس الجمهورية وبدرجة وزير المادة، وأنه لا يجوز أن يظل منصب رئيس الجهاز شاغراً المدة تزيد عن ستة أشهر؛ نظراً لأهمية المهام المناطة به طبقاً للقانون، كما يتمتع رئيس الجهاز بالحصانة من العزل والنقل إلا إذا ثبت مخالفته لأحكام القوانين. (المادة 19/ب) من القانون.

- تعيين وعزل الأعضاء الفنيين:

يعين نائب رئيس الجهاز ووكلاء الجهاز ورؤساء الإدارات المركزية بقرار من رئيس الجمهورية، بناء على عرض رئيس الجهاز.

وباستثناء رئيس الجهاز لا يجوز تعيين القياديين لشغل الوظائف الرقابية بالجهاز إلا من الأعضاء الفنيين المؤهلين والذين تتوافر فيهم الشروط اللازمة لشغل تلك الوظائف، ويعين الأعضاء الفنيين في الجهاز وفقاً لنظام يصدر به قرار من رئيس الجهاز، ويشترط في العضو الفني أن يكون حاصلاً على مؤهل جامعي يتفق مع طبيعة العمل الرقابي بالجهاز،

((الفقرات (ج، د، هـ) من المادة 19 من القانون)) وقد نصت اللائحة التنفيذية على ضمانات مهمة لحماية الأعضاء الفنيين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة تتمثل هذه الضمانات في الآتي:

- أن التحقيق والتأديب للأعضاء الفنيين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يتم داخل الجهاز المركزي نفسه، وذلك عن طريق أعضاء الإدارة القانونية المختصة بالجهاز أو مجلس تحقيق بشكل يقر من رئيس الجهاز، وفقاً لقواعد الاختصاص المنصوص عليها في قانون الجهاز، ولائحته (م124) من اللائحة التنفيذية.

- يختص بالمحاكمة التأديبية لشاغلي الوظائف العليا بالجهاز مجلس تأديبي يشكله رئيس الجمهورية من غير أعضاء الحكومة بناءً على عرض رئيس الجهاز، أما محاكمة بقية أعضائه فيختص بها مجلس تأديبي بشكل من نائب رئيس الجهاز رئيساً وعضوية أربعة أعضاء من شاغلي الوظائف الرقابية بالجهاز يتم تحديدهم بقرار من رئيس الجهاز.

- من الضمانات التي نصت عليها اللائحة فيما يتعلق بالحصانات الممنوحة للأعضاء الفنيين في حالة إصدار عقوبة القهقرة (وهي تنزيل مرتبة العضو من فئته الوظيفية إلى الفئة الأدنى من فئته)، وكذلك عقوبة الفصل الصادرة من المجلس التأديبي المختص، هو حق العضو الفني حق الطعن أمام القضاء في القرار الصادر من المجلس في هاتين العقوبتين<sup>(28)</sup>.

وإذا كان القانون المتعلق بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة قد أقر ضمانات مهمة للأعضاء الفنيين بالنسبة للتعيين أو الفصل، إلا أن القانون أغفل هذه الضمانات بالنسبة لرئيس الجهاز المركزي، حيث جعل التعيين والعزل بيد رئيس الجمهورية وحده، وأن ربط هذا العزل بوجود مخالفة لأحكام القوانين، إلا أن هذا النص عام وغير واضح، فهو لم يبين المعايير التي تتم بموجبها تقييم عمل رئيس الجهاز واعتباره مخالفاً للقوانين كما أن لم يبين الضمانات التي يمكن أن يلجأ إليها رئيس الجهاز للتظلم من هذا القرار، ومن ثم يمكن القول بعدم وجود ضمانات حقيقية تحمي رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة من العزل، وأنه يمكن عزله في أي لحظة وهذا يتعارض مع ما ذهبت إليه المنظمة الدولية من ضرورة وجود حصانات و ضمانات تتعلق بتعيين وعزل رئيس الجهاز وأعضائه باعتبار أن ذلك أمر ضروري لحماية استقلال الجهاز من ممارسة مهامه بدون ضغوط خارجية.

### ثالثاً: الضمانات المتعلقة بالعمل الرقابي ومدى تبعية الجهاز الرقابي للمحاسبة:

#### 1- الضمانات المتعلقة بالعمل الرقابي:

تنص المادة (22) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة "بأن الجهاز مستقل في أداء مهامه ، ولا يجوز لأي جهة كانت التدخل في شئون الجهاز أو فروعه أو موظفيه بأية صورة كانت"، ومن هذا

النص يتبين أن واضع القانون حريص على قيام الجهاز المركزي في أداء مهامه الرقابية باستقلال وموضوعية ودون تدخل من جهات خارجية سواء كانت السلطة التنفيذية أو التشريعية.

ومن أهم القواعد التي نص عليها قانون الجهاز المركزي للمحافظة على استقلال الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مواجهة السلطتين التشريعية والتنفيذية ما يأتي:-

القواعد التي تنظم مجالات التعاون الرقابي فيما بينهما وذلك فيما يلي:

- من القواعد التي تضمن استقلال الجهاز في ممارسة وظيفته الرقابية ودون تدخل من التنفيذية والتشريعية حق الجهاز وحده في وضع قواعد ونظم ممارسة العمل الرقابي ((خطط سنوية وتحديد طريقة أدائه))، ووضع القواعد لغرض تطوير ورفع مستوى الأداء، كذلك يحق له وضع الأسس والمعايير التي تكفل استقلاليته وحياديته عند مباشرة اختصاصاته بما يكفل تحقيق الموضوعية في العمل الرقابي ((م12 من القانون)).

- يتولى رئيس الجهاز الإشراف الفني والإداري والمالي على أعمال الجهاز والعاملين به ويصدر القرارات اللازمة لتنظيم وإدارة أعماله، ويمثل رئيس الجهاز أمام القضاء وفي علاقاته بالغير، وفي حالة غيابه أو خلو منصبه يحل محله نائب رئيس الجهاز، أو له أن يفوض غيره من أعضاء الجهاز في مباشرة بعض اختصاصاته ((م20 من القانون)).

- لا يجوز للسلطات المختصة في الدولة أن تكلف الجهاز بفحص ومراجعة أي حساب أو نشاط لتحقيق أغراض لا علاقة لها باختصاصات الجهاز وأهدافه أو تخل باستقلالية الجهاز وحياده، وفي جميع الأحوال يحظر تسخير الجهاز أو اختصاصاته أو صلاحياته أو موظفيه من قبل أي سلطة أو جهة أو مسئول إلا لتحقيق الأهداف الواردة في (م25) من القانون ومن قبيل التعاون بين السلطتين والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا يمنع أن يقوم الجهاز بمراجعة وفحص أية حسابات أو أي عمل آخر يعهد إليه مراجعته وفحصه من السلطات المختصة وبيلغ ملاحظاته إلى الجهة طالبة الفحص ((م10/أ من القانون)).

وكذلك لرئيس الجمهورية ولرئيس مجلس الوزراء ولمجلس النواب تكليف الجهاز بنشاط أي من الجهات الخاضعة للرقابة وإعداد تقارير أو تقديم بيانات عن أي منها، وبما لا يتعارض مع اختصاصات الجهاز وأهدافه أو يخل باستقلاليته وحياده (م10/ب).

## 2- مدى تبعية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

ألحقت الجمهورية اليمنية وفقاً للقانون رقم 39 لسنة 1992م من المادة (3/ح) الجهاز برئاسة الجمهورية ومن أهم المسوغات التي دعت المشرع اليمني إلى الأخذ بهذا الاتجاه ما يأتي:

■ إن إلحاق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة برئاسة الجمهورية يتفق مع ما تنادي به كافة الاتجاهات الفقهية والدولية، وذلك بضرورة عدم تبعية جهاز الرقابة للسلطة الخاضعة لرقابتها، وتفسير ذلك أن دستور الجمهورية اليمنية يأخذ بثنائية السلطة التنفيذية التي تقوم على أساس أن تركيز الوظيفة التنفيذية أساساً في مجلس الوزراء، وهو يحتل موضعاً مختلفاً عن رئاسة الجمهورية الذي لا يتدخل في عملية التنفيذ، ووفقاً لذلك يكون الجهاز بعيداً عن تأثيرات وتدخل الجهات الخاضعة لرقابته في شؤونه، وأيضاً إبعاده عن السلطة التشريعية (مجلس النواب)، حفاظاً على استقلاله من أي تأثيرات سياسية قد تمارس عليه من قبل حزب الأغلبية الأمر الذي يجعل جهاز الرقابة أداة في يد هذا الحزب.

■ إن قرب الجهاز من السلطة السياسية العليا سوف تمكنه من الاستفادة من الصلاحيات الدستورية الممنوحة لرئيس الجمهورية في مساءلة أعضاء الحكومة بسبب منهم أثناء تأدية مهامهم من مخالفات.

- أنه من الناحية العملية أن إلحاق الجهاز برئاسة الجمهورية يرتب امتيازاً للجهاز، حيث يستمد سلطاته من سلطات رئاسة الجمهورية على باقي السلطات الأخرى من الدولة، كما أنه يمكنه من ممارسة عمله بعيداً عن أية ضغوط.
- تضمن من الضمانات ما يكفي لدرء أي تدخل أو تأثير أو ضغوط يمكن أن تمارس على الجهاز من أي جهة كانت بما فيها الجهة التابع لها الجهاز تنظيمياً.

#### رابعاً: تعقيب رأي الباحثة:

ترى الباحثة أن إلحاق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة برئاسة الجمهورية يتعارض مع ما تنادي به المنظمة الدولية من ضرورة استقلال هذا الجهاز في القيام بدوره الرقابي على الجهات الخاضعة لرقابته المتمثلة في السلطة التنفيذية وما يتبعها من جهات إدارية، لتتوفر الحيادية والموضوعية، ويمكن تنفيذ المسوغات التي استند إليها في إلحاق الجهاز برئاسة الجمهورية على النحو الآتي:

1- أن القول بأن إلحاق الجهاز برئاسة الجمهورية لا يعني إلحاقه بالجهات التنفيذية، وذلك على أساس أن اليمن وفقاً لدستورها تأخذ بثنائية السلطة التنفيذية، وأن رئيس الجمهورية ليس جزءاً من السلطة الإدارية ولا يتدخل في العمل التنفيذي هو قول مردود عليه؛ لأن رئيس الجمهورية وإن كان ليس جزءاً من السلطة الإدارية إلا أنه جزء من السلطة التنفيذية، ويوجد على قمته، وله سلطات سياسية وإدارية فعلية، بموجبها يكون له سلطة ممارسة مهام رئاسية كبيرة في مجال العمل الإداري، وأن الحكومة تعمل تحت إشرافه المباشر، فيكون له تأثير كبير في صناعة القرار الإداري، وتنفيذ السياسة العامة في الدولة، وبالتالي لا يمكن القول بأن الجهاز بعيد عن تأثيرات السلطة الإدارية وتدخلها.

2- القول بعدم تبعية الجهاز لمجلس النواب حرصاً على إبعاد الجهاز عن التأثيرات السياسية التي قد تمارس عليه من حزب الأغلبية، مما يجعله أداة في يد هذا الحزب تبرير معكوس، فهذه التأثيرات قد تظهر أشد في حالة تبعيته لرئاسة الجمهورية، فرئيس الجمهورية هو رئيس حزب الأغلبية الحاكمة ومعنى ذلك أن هذا الجهاز سيكون أداة في يد الحزب الحاكم الذي يقود السلطة الإدارية الخاضعة لرقابة الجهاز مما يؤثر في استقلاله، ويجعل منه وحدة فرعية في السلطة المركزية، وبالتالي فإن تبعيته للسلطة التشريعية قد تكون أقل تأثيراً لاشتغال السلطة التشريعية على تيارات سياسية مختلفة مما يخفف التأثير على الجهاز من قبل حزب الأغلبية.

3- إن القول بأن الجهاز يستمد سلطته من رئيس الجمهورية التي يمكن للجهاز الاستفادة منها في تقرير مسألة أعضاء الحكومة عما يقع منهم أثناء أو بسبب تأديتهم مهامهم، حيث إنه يمارس مهامه بدون أن يتعرض لأي ضغوط هو كذلك تبرير غير واقعي، فالسلطة التنفيذية لا بد أن تستفيد من الخدمات التي يقدمها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، فهو عامل ومساعد لهذه السلطة في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها دون حاجة إلى أن يكون أداة في يد هذه السلطة الإدارية التي تستمد أيضاً سلطتها من رئيس الجمهورية باعتباره رئيس حزب الأغلبية، وهذا له تأثير سلبي على عمل الجهاز وفاعليته لا سيما إذا ما وجدت أن تقاريره تضر بمصالحها كحزب وحكومة، وبالتالي تعمل على عرقلة عمل الجهاز وتعطل أعماله.

4- أما مضمون القول بوجود الضمانات التي تكفي لدرء أي تدخل أو تأثير أو ضغوط يمكن أن تمارس على الجهاز حتى من الجهة التابع لها فيمكن الرد بأنه على الرغم أن الجهاز قد تضمن الكثير من النصوص التي تعمل على استقلاليته في ممارسة مهامه الرقابية، إلا أنها غير كافية، حيث لا تتضمن الحصانات الأساسية في مواجهة الجهة التابع لها، وذلك لما يأتي:

1- عدم وجود نص صريح في القانون يعطى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صلاحية رفض أي توصيات وسواء صدرت من السلطة التشريعية أو من السلطة التنفيذية بكل مستوياتها إذا

ما قرر هو أن ذلك يتعارض مع استقلاله وحياده في القيام بدوره المهم في الرقابة على أعمال الإدارة العامة.

2- عدم الاستقلال المالي، فعلى الرغم أن الجهاز هو الذي يضع مشروع ميزانيته إلا أنها كما رأينا تتعرض لنوعين من الرقابة: الأولى: هي رقابة رئيس الجمهورية، وهي رقابة متشددة يمكنه بموجبها تعديل هذه الميزانية، وإعادتها مرة أخرى للجهاز لإعدادها وفقاً لتوجيهات رئيس الجمهورية، والثانية تخضع موازنة الجهاز لرقابة السلطة التشريعية ضمن الموازنة العامة للدولة ككل.

3- عدم وجود ضمانات حازمة في حالة امتناع الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الإداء بالمعلومات والبيانات اللازمة، فالسلطة التنفيذية هي المرجع والمتحكمة في ذلك، ويخضع ذلك لتقدير الجهة الإدارية أولاً، ثم لتقديرات رئيس الجمهورية في حالة عدم حل النزاع، فرئيس الجمهورية هو السلطة الوحيدة التي يستمد منها الجهاز قوته وهيبته وفاعليته، وفي حالة عدم وجود هذه السلطة يفقد الجهاز المركزي فاعليته، وهذا يتعارض مع ما يجب أن تكون هناك ضمانات أساسية يستمد الجهاز فيها قوته موجودة في النصوص التشريعية، فهي وحدها التي تحدد سلطاته في الرقابة وتحدد الضمانات للقيام بهذه الرقابة دون تدخل.

4- عدم وجود ضمانات لتعيين رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أو ضمانات في حالة العزل، فالتعيين والعزل بيد رئيس الجمهورية دون أن يُضَمَّن القانون على نص واضح للضمانات الأساسية التي تحمي رئيس الجهاز لا سيما في حالة الفصل التعسفي وذلك كما عرفنا ذلك بالتفصيل فيما سبق.

وترى الباحثة أن تعيين رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يجب أن يخضع لمعايير واضحة، كونها ضمانات مهمة لتحقيق استقلال الجهاز وفاعليته في نفس الوقت، فالتعيين يجب أن يتم وفقاً لمعايير تتطلب توافرها فيمن يتولى هذه المهمة على أساس الكفاءة والتخصص والخبرة، وغيرها من المتطلبات التي تحقق فاعلية جهاز بالرقابة إلى جانب ربطها بضمانات أخرى منها ألا يكون التعيين بقرار من سلطة واحدة فقط، وإنما يجب أن يرتبط بموافقة سلطة أخرى للتأكد من توافر هذه المعايير.

أما الحصانة المقررة للعزل فإن الباحثة ترى أنه نتيجة لمتطلبات الإدارة الحديثة في التجديد والابتكار والتنوع، فإن الحصانة المقررة لرئيس الجهاز من العزل يجب أن توازن بين هذه المتطلبات وبين حماية رئيس الجهاز من الفصل المنفرد وبدون أسباب، وهذا يؤثر في استقلال الجهاز وحياديته ويمكن تحقيق ذلك عن طريق تحديد مدة معينة لرئاسة الجهاز لا تزيد عن خمس سنوات قابلة للتجديد وفقاً لمعايير الإنجاز الذي حققه هذا الجهاز في أداء مهامه الرقابية من خلال هذه الفترة ويمكن أن يشارك في تحكيم هذا الإنجاز المنظمات الدولية التي ينظم إليها الجهاز، وعرض ذلك على السلطة التشريعية للبلاد لتقرر تجديد المدة، وبالتالي تتحقق للجهاز الأعلى الرقابي للرقابة نوعين من الضمانات الهامة هما:

1- الفعالية في القيام بالدور الرقابي.

2- حماية استقلال رئيس الجهاز من الفصل التعسفي، ولا يجوز عزل رئيس الجهاز في خلال المدة المحددة له إلا في حالة المخالفة القانونية الصريحة وبناء على حكم قضائي.

## الفرع الثالث

### ضمانات أخرى مساعدة للجهاز لتحقيق أهدافه

يكون للجهاز سلطات ضبطية قضائية تمكنه من ممارسة اختصاصاته الرقابية على أعمال الإدارة العامة التي بموجبها تكون للجهاز سلطات رقابية على الجهات الخاضعة لرقابته، وتتمثل هذه السلطات فيما يأتي:

- 1- وسائل رقابية متعددة تمكنه من اكتشاف المخالفات المالية والإدارية.
  - 2- اتخاذ إجراءات قانونية عند اكتشاف هذه المخالفة المالية أو الإدارية أو الجنائية.
- ومن ثم فإن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، يمارس الضبطية القضائية من خلال الإجراءات المتخذة للكشف عن الجريمة ومركبيها وجمع عناصر " الإثبات اللازمة؛ لتسهيل مهمة التحقيق والمحاكمة، وتسمى بمرحلة جمع الاستدلالات<sup>(29)</sup>؛ وهذا يعني أن صفة الضبطية القضائية لأي عضو قد قررت في الجهاز عمله ذات طابع فني، وتزول عنه بقرار من رئيس الجهاز(18م) من اللائحة التنفيذية.
- ولمزيد من التفصيل حول وسائل الضبط الإداري – كأحدى الصلاحيات المقررة للجهاز ((المادة 11 من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الصادر برقم 39 لسنة 1992م)) فسيتم ذكر ما يأتي:
- 1- فحص السجلات والمستندات أو التقارير أو المحاضر أو الأوراق التي يراها المراقب أنها ضرورية لاكتشاف المخالفات المالية أو الإدارية.
  - 2- الاستفسار والاستيضاح من جميع المختصين والمعنيين من موظفي الجهات الخاضعة لرقابته.
  - 3- الاتصال المباشر بممثلي وزارة المالية، ووزارة الخدمة المدنية والإصلاح الإداري، أو من يقوم مقامهم بوحدة الجهاز الإداري والوحدات الاقتصادية والمجالس المحلية والجهات المعانة الحق في مراسلتهم.
  - 4- التفتيش المفاجئ لأعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، والجرد المفاجئ للمخازن والمستودعات والمخازن والأموال الثابتة، وأي موجودات أخرى.
  - 5- تلقي البلاغات والشكاوى بوقائع الاختلاس أو الاستيلاء.
- وفي حالة اكتشاف الجهاز للمخالفة المالية أو الإدارية له اتخاذ مجموعة من إجراءات الضبط القضائي، أهمها:
- 1- ضبط المستندات الدالة على الأفعال المكتشفة المعاقب عليها قانوناً أو المضرة بالمصلحة العامة والمال العام ولرجل لضبط التابع للجهاز في التحفظ عليها.
  - 2- اتخاذ جميع التدابير اللازمة بما في ذلك استعمال القوة، ووضع الخاتم الشمعي وغيرها من الإجراءات التحفظية حسب الأحوال وعند الاقتضاء.
  - 3- سلطة التحقيق مع المتهم أو المتهمين في الجريمة أو الجرائم المبلغ بها، وسماع أقوال الشهود وكل من لديه معلومات عن ذلك، والاستعانة بالخبراء، وإثبات ذلك في محاضر جمع الاستدلالات موقعاً عليها من الجميع.
  - 4- التحفظ على الموظف أو الموظفين المتهمين، والطلب من النيابة العامة إصدار أمر بالقبض عليهم عبر رجال السلطة العامة، متى وجدت أدلة كافية على اتهامهم بإخفاء الوثائق والمستندات و السجلات المتعلقة بالجريمة، أو كانوا متهمين في جريمة من جرائم الاعتداء على المال العام أو المضرة به وبالمصلحة العامة.

وفي جميع الأحوال يحق لأعضاء الضبط القضائي في الجهاز الاستعانة برجال السلطة العامة وذلك للقبض على الموظفين المتسببين في المخالفات المالية عند أن تصل إلى حالة التلبس بجريمة رشوة أو اختلاس أو تزوير في أوراق رسمية.

5- يحق للجهاز عند اكتشاف ارتكاب فعل يعاقب عليه ويضر بالمصلحة العامة ضبط المستندات، وفي إحاطة الجهة الإدارية المختصة بتقرير كامل مشفوع بالإجراءات القانونية التي يوصي الجهاز باتخاذها، فإذا تقاعست الجهة الإدارية المختصة عن اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة حيال ذلك خلال ثلاثين يوماً على الأكثر من إحاطتها، يحق للجهاز إحالة المواضيع مع مستنداته إلى الجهات القضائية المختصة مباشرة، ويستثنى من هذا الأفعال المنسوبة إلى الوزراء ونواب الوزراء والمحافظين، فيكتفي برفع التقارير عنها إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء ليقرروا بشأنها ما يرويه مناسباً من الإجراءات.

## الفرع الرابع

### المعوقات التي تحد من فاعلية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

على الرغم من أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية يمارس دوراً مهماً في الرقابة على الأعمال الإدارية العامة من الناحية المالية والمحاسبية والإدارية والقانونية، بحيث يمكن القول وفقاً لما عرفنا سابقاً أن الجهاز وفقاً لقانونه يمارس ثلاثة أنواع من الرقابة وهي الرقابة المالية التقليدية ورقابة الأداء والرقابة القانونية إلا أنه يواجه في الواقع العملي معوقات كثيرة تحد من فاعليته في ممارسة مهامه وتحقيق أهدافه، وهذه المعوقات تتعلق بالجهاز الرقابي نفسه والقائمين على الرقابة ومعوقات أخرى تتعلق بالجهة الخاضعة للرقابة، وكذلك بالجهات المسؤولة عن المسائلة وتوقيع العقاب.

### أولاً: المعوقات ذات الصلة بالجهاز الرقابي نفسه: وتتمثل في الآتي (30):

- عدم وضوح معالم السياسة العامة للجهاز في الرقابة والمراجعة على أعمال الإدارة العامة، وذلك لعدم مواكبة الخطط العامة السنوية للجهاز للتطورات والمستجدات الاقتصادية والمالية للدولة والمجتمع، والخلط والتشابه في هذه الخطط من عام إلى آخر، وكذلك غياب وضوح الأهداف عند التخطيط لتنفيذ المهام الرقابية إلى جانب عدم ربط هذه بسياسة التدريب والتوظيف للجهاز.
- على الرغم من وجود الأدلة والإرشادات التي تحكم وتنظم أعمال المراجعة، فإن تطبيقها فيه قصور، وذلك لغياب التخطيط لتنفيذ تلك المهام وإعداد برامج مسبقة تكون موافقة للمواصفات والشروط المطلوبة لأعدادها وفقاً للأدلة والإرشادات والاعتماد الكامل للمراجع في بعض الإدارات على المعرفة الشخصية بالجهة اعتماداً كاملاً، وقد ترتب على ذلك كله غياب الحرص والدقة لمعظم مراحل المراجعة، مما أدى إلى ضعف النتائج والاستنتاجات والمتابعة للتقارير وتكرار نشاطها في العام الآخر للرقابة، فنتج عن ذلك عدم الثقة في تقارير الجهاز وبالتالي إهمالها وعدم التعامل مع مراقبي الجهاز مما أدى إلى عدم فاعلية الجهاز الرقابي في القيام بدوره المهم في الرقابة على أعمال الإدارة العامة.
- وجود قصور في التوصيف الوظيفي للجهاز وظهر في عدم تحديده للمهام والمسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح؛ مما يؤدي إلى الازدواجية في بعض المهام والمسؤوليات، وذلك على الرغم من وجود دليل للأداء الرقابي الشامل الذي أشار إلى توصيف عام للمسؤوليات في المراقبة والمراجعة، وأغفل عملية التنسيق بين قطاعات الرقابة وبينها وبين الفروع.
- عدم المصداقية والموضوعية في الإجراءات الموضوعية لتقييم أداء القائمين بالعمل الرقابي في الجهاز، سواء كان التقييم السنوي أو الفصلي للأداء، وذلك على الرغم من وجود معايير للأداء ونظام للحوافز المالية يقصد منه

التشجيع على حسن الأداء، ويعود ذلك إلى غياب الرقابة الفعالة على جودة تطبيق تلك المعايير مع إخضاع عملية التقييم في كثير من الأوقات إلى التقدير الشخصي للمقيم أداء المراقب المالي.

- قصور عملية التوثيق المهني التي تتعلق بأرشفة وحفظ المنهجية والمترجمة المتمثلة بالسياسات والأدلة والإرشادات المهنية، سواء التي قام الجهاز بإعدادها لتسيير أعماله الرقابية، أو التطورات الحديثة للرقابة الواردة في دراسات وبحوث تدريبية.

وقد عمل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على علاج هذه المعوقات التي تؤثر على فاعلية أدائه الرقابي، وذلك بوضع خطة استراتيجية لتطوير نظام مراقبة، الجودة وذلك بالمشاركة مع محكمة المحاسبات الهولندية وذلك للأعوام 1997-2001م.

وتعتمد هذه الخطة على عناصر أو مقومات أساسية، يتم من خلالها إحكام وضبط الجودة لأعمال الجهاز هي:

- الاستراتيجية العامة لمراقبة الجودة والسياسات والإجراءات المتبعة بالجهاز.
- التأهيل والكفاءة والمهارة للعاملين " إدارة مراجعين موظفين".
- التأهيل والكفاءة والمهارة للقائمين على مراجعة أعمال المراجعة.
- الأدلة والإرشادات الخاصة بأعمال المراجعة مع الالتزام بتطبيق هذه الأدلة والإرشادات.
- الاتصال الفعال الداخلي والخارجي.
- التوثيق السليم الفعال الذي يمكن الرجوع إليه بسهولة ويسر.

كما عمل الجهاز على ترتيب برامج تدريبية لرفع مستوى أداء القائمين بالرقابة على أعمال الإدارة العامة، ويمكن القول بأن الجهاز قد بذل مجهوداً كبيراً في محاولة تطوير أعماله للقيام بمهامه الرقابية على أفضل وجه وإن كان لا يزال يعاني من قلة الخبرة والكفاءة في القائمين بعملية الرقابة، ومن نقص الخبرة في كتابة نتائج هذه الرقابة فالتقارير تعتمد على التطويل والذي يترتب معه أن مكتب رئاسة الجمهورية يقوم أولاً باختصارها قبل رفعها إلى رئاسة الجمهورية، وما يترتب على ذلك من إمكان الإخلاء بالنتيجة التي يسعى الجهاز في توصيلها إلى الجهة التابعة له؛ ولذلك ترى الباحثة أن هذه التقارير المفترض أنها تكتب من بدايتها على سبيل الاختصار، وأن تكون واضحة ومحددة بصورة مختصرة قبل أن ترفع إلى رئاسة الجمهورية مباشرة وخاصة فيما يتعلق بالنتائج المهمة التي يترتب عليها إهدار بالمال العام أو الإخلاء بالمصلحة العامة للدولة.

## ثانياً : المعوقات ذات الصلة:

ومن أهم المشاكل التي تتعلق بعدم فاعلية رقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة التي تعود إلى الجهات الخاضعة للرقابة تتمثل في أمرين:

1- ضعف النظم المالية والمحاسبية والإدارية السليمة التي بموجبها يمكن للمراجع المالي القيام بمهامه الرقابية، وخاصة فيما يتعلق برقابة الأداء؛ ولذلك تقتصر معظم المراجعات على الرقابة التقليدية، وهي مطابقة النفقات على الإيرادات.

2- عدم تجاوب الجهات الخاضعة مع مراجعي الجهاز، وهذه تعتبر من أهم الشكاوى التي يؤكد عليها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، حيث يقوم بعض من الجهات الخاضعة لرقابته بإهمال مراسلات الجهاز واستفساره عن الموضوع الخاضع لرقابته، وكذلك المبلغة إلى الجهات والوحدات الخاضعة للرقابة من قبل الإدارات والفروع وحفظها بدلاً من دراستها وتحديد التعقيبات اللازمة عليها، وتحديد الموقف منها لأهميتها، أو أن تؤخر هذه الجهات الرد على هذه التقارير فترة طويلة، مما يتعذر تضمين محتوى هذه التقارير ضمن التقارير الفصلية، ويترتب عليه قصور أو إخلال في

التقارير بالنسبة لدقة وصحة وتحديد البيانات والمعلومات التي تتضمنها التقارير الدورية الفصلية والسنوية التي ترفع للسلطة العليا في الدولة، وهذا يؤثر سلباً على صدق وموضوعية مخرجات الجهاز، واهتزاز الثقة في سلامة وصحة البيانات الواردة في التقارير الدورية (الفصلية والسنوية)<sup>(31)</sup>.

### ثالثاً : المعوقات ذات الصلة بجهة المخالفات المالية:

من أهم المعوقات التي تحد من فاعلية الجهاز المركزي للرقابة في الوصول إلى نتائج الرقابية، هي عدم وجود التعاون والتنسيق بين الجهات التي تقوم بالتحقيقات في المخالفات القانونية وأهمها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، ونيابة الأموال العامة.

وإذا ما خصص الحديث للتعريف بنيابة الأموال العامة نيابة نوعية متخصصة تتبع النائب العام ويشتمل اختصاصها جميع أنحاء الجمهورية ومن مهامها التحقيق والتصرف ورفع الدعوى ومباشرتها أمام المحاكم المختصة طبقاً للقوانين النافذة، في كافة الجرائم الواقعة على المال العام، وكذا من الجرائم الماسة بمقتضيات الوظيفة العامة، والثقة العامة، والجرائم المرتبطة بأي منها ارتباطاً لا يقبل التجزئة<sup>(32)</sup>.

ولنيابة الأموال العامة سلطة إحالة جميع القضايا إلى المحاكم، واتخاذ كافة الإجراءات القانونية دون الرجوع إلى النائب العام إلا في القضايا التي تتوصل فيها النيابة إلى قرارات بالحفظ أو أوامر بالأوجه لإقامة الدعوى<sup>(33)</sup>؛ أي في القضايا التي تقرر النيابة عدم إحالتها إلى المحاكم بقرار اتهام وذلك للتأكد من سلامة قرار الحفظ أو الأوامر بالأوجه حتى لا يكون الباب مفتوحاً دون رقابة في حفظ قضايا كان الواجب إحالتها إلى المحاكم .

ومن أهم المعوقات التي تعترض الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الناتجة عن علاقته مع نيابة الأموال العامة الآتي:

- عدم وجود علاقة التنسيق والتعاون بين الجهاز ونيابة الأموال العامة التي تعتبر ضرورية لغرض استكمال متطلبات إحالة القضايا، ومباشرة الإجراءات حيالها؛ وذلك لتحقيق الغاية المشتركة بينهما المتمثلة في حماية المال العام.
- شكوى نيابات الأموال العامة من عدم وضوح بعض تقارير الجهاز، الأمر الذي يثير لبساً لدى القاضي المختص، مما يؤدي إلى عدم الأخذ بتقارير الجهاز للمستندات والمؤيدة للأدلة القانونية الأصلية ضمن التقرير المرفوع والمحال إليهم من قبل الجهاز، حيث لا يعتمد القاضي على صور الأدلة.
- عدم إمام بعض أعضاء نيابة الأموال العامة وفروع الجهاز بالعمل القضائي والرقابي، إلى جانب مشكلة عدم تحديد ماهية المخالفات المالية والإدارية ومدلولاتها.

### رابعاً: المعوقات ذات الصلة بالقضاء المختص:

وهناك نوع رابع من المعوقات تؤدي إلى عدم فاعلية رقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة فيما يتعلق بما يكشفه من مخالفات مالية تتعلق بمحاكم الأموال العامة، وهي الجهة القضائية المختصة بنظر القضايا المتعلقة بالأموال العامة، أو ما في حكمها من الجرائم الاقتصادية، وكذا القضايا الماسة بالوظيفة العامة التي تقع من الموظفين أو بسببها أو من الأفراد، كالفصل في الجرائم المرتبطة بها ارتباطاً لا يقبل التجزئة<sup>(34)</sup>، فهذه المحاكم على الرغم أنها تقوم بدور هام في القضايا الماسة بالوظيفة العامة والأموال العامة، و لكن هذه المحاكم تنصف بالضعف بما لا يتلاءم مع الدور الذي يجب أن تقوم به.

وهذه المحاكم أنشئت بقرار من رئيس الجمهورية، وهذا لا يتلاءم مع هئية القضاء ومع ما اتفق عليه الفقه أن إنشاء القضاء لا يكون إلا بقانون لما فيه مساس بحقوق الأفراد وحررياتهم، كما عرضنا ذلك

سابقاً، ثم إن اختصاصات هذه المحاكم غير واضحة نتيجة لعدم صدور اللائحة المنظمة لنشاطها وتحديد اختصاصاتها بما يسهل نظر القضايا في إطار الاختصاص المكاني للمحكمة، مما ترتب على ذلك تنازع الاختصاصات في بعض القضايا المتعلقة بالوظيفة العامة والمال العام، كما تتصف بعض الأحكام الصادرة منها والمتعلقة بالمخالفات المالية المحالة إليها من نيابة الأموال العامة بالضعف، وعدم تناسبها مع الحجم الأصلي للضرر الذي لحق بالمال العام فالطابع العام للأحكام الصادرة من هذه المحاكم إما بالبراءة أو بوقف التنفيذ.

وترى الباحثة أن ضعف الرقابة القضائية على أعمال الإدارة العامة المالية لا يتلاءم مع واجب الاهتمام بهذا النوع من المحاكم، وضرورة صدورها بقانون وتنظيم أحكامها؛ باعتبارها نواة للمحاكم الإدارية التي تخصص في جميع منازعات الإدارة العامة الإدارية أو المالية، أو المتعلق بالموظف العام من حيث حقوقه وواجباته، وهذا يترتب عليه ضعف رقابة الجهاز المركزي للمحاسبة من الناحية العملية.

## الخاتمة:

### النتائج:

اولاً: اهتمام المنظمات الدولية والقائمون عليها من مختلف دول العالم بالعمل الرقابي الذي تقوم به أجهزة الرقابة المالية العليا بوضع الإطار العام لهذه الأجهزة من حيث مفهومها، وأهدافها وأنواع الرقابة التي تمارسها ووسائلها، ومجالات اختصاصاتها، وهو إطار حرصت جميع دول العالم المنضمة إليها على تطبيقها والتزامها بقواعدها؛ وذلك بما يتلاءم مع دستور كل دولة وقوانينها وظروفها الاجتماعية والاقتصادية

حرص الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية المنضم الى معظم هذه المنظمات الأخذ بهذه القواعد والمبادئ بما يتلاءم مع الدستور اليمني وقوانينه وظروفه الاجتماعية والاقتصادية، وقد واجه الجهاز معوقات عديدة في تطبيق هذه المبادئ منها وأهمها:

- معوقات تعود للجهاز الرقابي ذاته من حيث تنظيمه، وأيضاً قدرات موظفيه على القيام بمهامهم، ومنها عدم قدرته على إصدار القرارات التصحيحية للجهات الخاضعة لرقابته، حيث يتوقف دوره عند اكتشاف المخالفات الإدارية والمالية وإحالتها إلى جهات الاختصاص، وأيضاً ليس له اللجوء إلى القضاء لتمكينه من القيام بدوره في حالة امتناع الجهات الخاضعة إمداده بالمعلومات اللازمة والمطلوبة للقيام بدوره الرقابي وفقاً لقانون الجهاز
- معوقات تتعلق بالجهات الخاضعة لرقابته، ومنها ضعف النظم المالية والمحاسبية، وعدم تجاوب هذه الجهات وإهمالها لمراسلات الجهاز والرد على استفساره عن الموضوع الخاضع لرقابته
- معوقات تتعلق بصلة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجهات التي تقوم بالتحقيق في المخالفات القانونية والمالية وهي نيابة الأموال العامة، وكذلك محاكم الأموال العامة من حيث التنسيق والتعاون بين الجهاز ونيابة الأموال العامة لاستكمال ملفات المخالفات القانونية والمالية، وكذلك الحال بالنسبة لمحاكم الأموال العامة وعدم وضوح اختصاصاتها.

ثانياً: اهتمت المنظمات الدولية باستقلال أجهزة الرقابة المالية العليا في قيامها بدورها الرقابي بعيداً عن الجهات الخاضعة لرقابتها، وذلك بوضع الضمانات التي تسهم في الحفاظ على هذا الاستقلال، ومن ذلك ما يأتي:

- الضمانات التي تتعلق بإجراءات التعيين والنقل والعزل للقائمين بالعمل الرقابي، ولكي يتحقق حصانة واستقلال الأعضاء ينص إعلان ليمّا على أن استقلال الأعضاء يجب أن يكفله الدستور، وكذلك إجراءات الإقالة من الوظائف التي قد تؤدي إلى إضعاف استقلال أعضاء أجهزة الرقابة المالية العليا.
- أن أهم ضمانات الاستقلال هو الاستقلال المالي التي تمكن أجهزة الرقابة المالية العليا من ذلك الحرية الكاملة في إعداد مشروع موازنتها دون الخضوع لرقابة السلطة التنفيذية
- وضع ضمانات لمدى تبعية أجهزة الرقابة المالية، ومن أهم المبادئ التي أعلنت عنها المنظمات الدولية هو استقلالها في ممارسة دورها الرقابي على أعمال السلطة التنفيذية، وقد أظهرت الدراسات العلمية اختلاف الدول في تحديد مفهومه لهذا الاستقلال في ثلاث اتجاهات:

١- اتجهت بعض الدول إلى فرض هيبة القضاء على هذا الجهاز واعتبار هذا الجهاز هيئة قضائية.

٢- ذهبت بعض الدول إلى ربط الجهاز بالسلطة التشريعية؛ لأنها ترى أن ذلك يفرض ضماناً كبيراً لتحقيق الاستقلال، وقد وجدت هذه الأجهزة لخدمتها وإمدادها بالمعلومات المالية عن أعمال الحكومة مع وضع قواعد لمنع تدخل السلطة التشريعية في أعمال هذه الأجهزة الرقابية، وتحدد من استقلاله.

٣- استقلالية الأجهزة الرقابية المالية العليا، وأن تكون سلطة واحدة من سلطات الدولة، وليست وظيفة من وظائفها وتتحمل مسؤولية تقويم أداء الجهات الحكومية بحيادية وموضوعية.

وقد حرص الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية على وضع الضمانات التي تحمي الموظفين وخاصة الأعضاء الفنيين في الجهاز من الضغط والتدخلات وخاصة فيما يتعلق بتعيينهم وعزلهم ، إلا أن القانون أغفل هذه الضمانات بالنسبة لرئيس الجهاز المركزي، حيث جعل التعيين والعزل بيد رئيس الجمهورية وحده بدون وجود ضمانات تحمي رئيس الجهاز من العزل المفاجئ، حيث يمكن عزله في أية لحظة.

كذلك الحال في الاستقلال المالي والإداري فهو يخضع أيضا لرقابة رئيس الجمهورية، وهذا يؤثر على استقلال الجهاز ،حيث تخضع موازنته الخاصة لسلطة الحكومة؛ إذ لا بد أن تتحكم بطريقة غير مباشرة في تقديرات هذه الموازنة.

هذا ونجد أن الجمهورية اليمنية ألحقت تبعية الجهاز لرئيس الجمهورية؛ وذلك بمبرر أن رئيس الجمهورية لا يتدخل في أعمال الجهات الحكومية التي تعتبر من اختصاصات مجلس الوزراء ورئيس مجلس الوزراء ، وبهذا يتحقق استقلال الجهاز، ويكون بعيدا عن تأثيرات وتدخل الجهات الخاضعة لرقابته، وأيضا إبعاده عن السلطة التشريعية حفاظا على استقلاله.

### التوصيات:

- 1 - وجود ضمانات حازمة في حالة امتناع الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عن الإدلاء بالمعلومات والبيانات اللازمة مستمدة من الدستور و التشريعات الخاصة بالجهات.
- 2 - تفعيل دور القضاء في الفصل في المنازعات بين الجهاز والجهات الخاضعة لرقابته، وأيضا الاهتمام بمحاكم الأموال العامة وضرورة صدورها بقانون وتنظيم أحكامها؛ باعتبارها نواة للمحاكم الإدارية التي تتخصص في جميع منازعات الإدارة العامة الادارية والمالية.
- 3 - أن يكون هناك ضمانات تشريعية للمحافظة على الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
- 4 - أن توجد ضمانات التعيين والعزل تشريعية وعدم تركها للجهة التي يتبعها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وذلك حماية لاستقلال الجهاز من ممارسة مهامه بدون ضغوط خارجية.
- 5 - أن تكون تبعية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للسلطة التشريعية مع حق السلطة التنفيذية أن تطلع على تقارير الجهاز، فتبعيته للسلطة التشريعية تكون أقل تأثيرا على الجهاز لاشتغال السلطة التشريعية على تيارات سياسية مختلفة مما يخفف التأثير على الجهاز من قبل حزب الأغلبية، ويخفف التأثير أيضا وجود ضمانات قوية في التشريعات تمنع السلطتين التشريعية والتنفيذية التدخل في ممارسة الجهاز لمهامه الرقابية.

## الهوامش:

- (1) من أمثلة ذلك في فرنسا كانت بداية نشأت محكمة المحاسبات في البرلمان الفرنسي عام 1791م وكذلك الحال في المملكة المتحدة، حيث نشأت في البرلمان وظيفة المراقب العام عام 1866م، أنظر د/طارق الساطي، د/صادق الحسن، استقلال هيئات الرقابة المالية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الرابع، خريف 1990م، المجلد الرابع عشر.
- (2) إعلان ليما "بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية – ترجمة وتعليق أ.د/ طارق الساطي، المجلة الدولية للرقابة المالية ، السنة الأولى، العدد الأول، أكتوبر 1982م.
- (3) إعلان ليما "بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية – ترجمة وتعليق أ.د/ طارق الساطي، المجلة الدولية للرقابة المالية ، السنة الأولى، العدد الأول، أكتوبر 1982م – مرجع سابق.
- (4) انظر في التعريفات المختلفة للرقابة المالية
- د.عبد السلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، ص 91.
- د. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية – النظرية والتطبيق، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية، ص 27.
- د. عبدالعزيز حجازي ، الرقابة المالية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، 1967، ص 163.
- (5) وقد عرف المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية بأنها ذو منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية والإدارية، تهدف إلى التأكيد على المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءتها واستخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة ، راجع محمد رسول العمودي، الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة، منشورات الحلب الحقوقية، الطبعة الأولى 2005 ص 19
- (6) ويعرف البعض الرقابة المالية على الأداء بأنها رصد الكيفية التي يستخدم بها الجانب التنفيذي سلطاته الرقابية إذ يجوز للمدقق أن يركز اهتمامه على المدخلات (مستوى الموارد المستغلة لتحقيق هدف معين) أو على المخرجات (المنفعة المكتسبة من مستوى تمويل موضوع سلفاً). وترتبط عناصر الرقابة على الأداء الثلاثة (وهو ما يعرف بالثلاث E وهو الحرف الأول من المفردات الإنجليزية المقابلة للاقتصاد الكفاءة والفعالية) ببعضها ارتباطاً وثيقاً ولا يمكن فصل هذه المصطلحات عن بعضها البعض – انظر هذا التعريف وتحديد مصطلحات الرقابة المالية على الأداء. د/ هانز جونتزر افليرخ رئيس المحكمة الفيدرالية للرقابة المالية بجمهورية ألمانيا الاتحادية – الرقابة على الأداء في جمهورية ألمانيا الاتحادية (الفيدرالية) ، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، أكتوبر/تشرين الأول 1990م.
- (7) المعايير الرقابية – صادرة عن لجنة المعايير الرقابية (الانتوساي) المؤتمر الرابع عشر والخامس عشر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 1992 – وتعديلاته 1995م المصدر – الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، الجمهورية اليمنية، صنعاء.
- (8) الرقابة المالية على الموارد البشرية ، بقلم مارتين ايستيل – مدير المكتب الوطني للرقابة المالية الحكومية، يناير 1992م، كذلك الإدارة في رقابة الحكومة ، من الأبحاث المقدمة إلى مؤتمر الانتوساي المنعقد في واشنطن سنة 1992م ، معد الورقة المراقب العام لديوان الرقابة المالية بالمملكة المتحدة.
- (9) الرقابة على الموارد البشرية ، مارتين ايستيل ، مرجع سابق.

- (10) أ.د/ هانز جونتر رافلييرغ ، الرقابة المالية على الأداء في جمهورية ألمانيا الاتحادية، مرجع سابق، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية.
- (11) عبدالرؤف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة، دراسة قانونية مقارنة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن ، الطبعة الأولى، سنة 1997م، ص 144 ، 145.
- (12) المرجع السابق ، ص 146.
- (13) وهذا مطبق في ديوان المحاسبة الإماراتي وفقاً (6) في القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1976م، وكذلك المادة (13) في القانون رقم (30) لسنة 1964م، بإنشاء ديوان المحاسبة الكويتي.
- (14) الإدارة في رقابة الحكومة، سياسات الإدارة ومناهجها ، بحث مقدم إلى مؤتمر الانتوساي الرابع عشر ، سنة 1992م، مرجع سابق.
- (15) المرجع السابق.
- (16) النظام الفرنسي للرقابة على الحسابات العامة ودور محكمة الحسابات فيه، إعداد السيد برنارباك ، الرئيس الأول لمحكمة الحسابات بفرنسا سابقاً، ترجمة السيد محمود بسياس ، الرئيس الأول لدائرة المحاسبات التونسية، مجلة الرقابة المالية ، السنة 3، العدد 2 ديسمبر، سنة 1984م.
- (17) أنظر في التقارير الإدارية ، مكتب المراجع العام الأمريكي، معايير المراجعة الحكومية ، طبعة معدلة سنة 1988، ترجمة الإدارة المركزية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبات، مصر، ص 70.
- دليل المراجعة الحكومية في البلدان النامية، عرض ترجمة د/ محمد عباس حجازي، مارس 1997، ص 31.
- (18) أنظر معايير صياغة التقارير بالتفصيل، معايير الانتوساي، مرجع سابق.
- (19) من قرارات وتوصيات الجمعية العامة للمجموعة العربية في دورتها العادية السادسة، القاهرة 1998/10/4م، وكذلك من قرارات المنظمة الدولية الانتوساي المنعقد سنة 1992م.
- (20) انظر هذا التعريف شرح قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم 39، لسنة 1992م، دراسة مقارنة، إعداد مستشار مساعد/ عبدالكريم الملاحي، محاسب فيصل عبدالسلام تمان ، مراجعة د/علي قاسم سلام ، مايو ، سنة 1993م، ص 140.
- (21) انظر دراسة هذه الاتجاهات، د/طارق الساطي و د/صادق الحسيني، مجلة العلوم الإدارية، مرجع سابق.
- (22) أ.د/ محمود عاطف البناء، الرقابة القضائية لأعمال الإدارة العامة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، مرجع سابق، ص 19.
- (23) [م. 7] فقرة أخيرة من الدستور الفرنسي، انظر المرجع السابق، الهامش ص 19.
- (24) ولقد حدد القانون اللبناني هذه العلاقة في المواد 49، 51، 52 من المرسوم الاشتراعي 82، لسنة 82، المعدل بالقانون رقم 132، لسنة 1992م.
- (25) انظر هذا التعريف شرح قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم 39، لسنة 1992م، دراسة مقارنة، مرجع سابق ص 141.
- وانظر أيضاً لتعريف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في اليمن ((دراسة مقارنة وتطبيقية)) ، أ.د/علي علي صالح المصري استاذ القانون العام بكلية

- الشريعة والقانون – جامعة صنعاء والجامعة اليمنية – استاذ علم الأزمات بأكاديمية الشرطة، الطبعة الأولى 1433هـ/ 2013، ص36 وما بعدها.
- الإدارة في رقابة الحكومة ، إعداد المراقب العام في المملكة المتحدة، مرجع سابق.
- (26) استراتيجية تطوير نظام رقابة الجودة وتطوير الوحدة المنفذة لرقابة الجودة، مشروع دعم الكفاءات الفنية والإدارية للجهاز بمشاركة محكمة المحاسبات بمملكة هولندا (للأعوام 1997-2001م) الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، لعام 1997م، ص23.
- (27) وإن كان منح الشخصية الاعتبارية للجهاز تؤدي إلى قيام حقه في التقاضي دون الحاجة إلى النص صراحةً على ذلك في القانون.
- (28) وقد أقرت اللائحة التنفيذية به حماية هامة للعضو الفني في الجهاز و هو الذي لم تقرره لائحة الجزاءات التأديبية في حق الموظف العام بحيث اقتضت على حق الموظف في اللجوء للقضاء على حالة الفصل فقط.
- (29) قرار رئيسي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقم (11) لسنة 1999م، بشأن إصدار الضبطية القضائية ، النشرة التشريعية العدد (25) لسنة 1999م.
- (30) استراتيجية تطوير نظام رقابة الجودة وتطوير الوحدة المنفذة لرقابة الجودة ((مشروع دعم الكفاءات الفنية والإدارية بمشاركة محكمة المحاسبات بمملكة هولندا (للأعوام 1997-2001) الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لعام 1997م، ص 23 وما بعده.
- (31) منشور داخلي، رقم(11) لسنة 98، النشرة التشريعية، العدد (24) الجزء الأول.
- (32) مادة (4) من قرار النائب العام رقم (158) لسنة 92م بإنشاء نيابة الأموال العامة وتحديد اختصاصاتها.
- (33) مادة (25) ، مادة (6) من قرار النائب العام رقم(158) لسنة 1992م.
- (34) (مادة 2) من قرار رئيس الجمهورية رئيس مجلس القضاء الأعلى رقم (13) لسنة 1996م بإنشاء محاكم الأموال العامة وتحديد اختصاصاتها.

## قائمة المراجع:

### أولاً: الكتب

- د/ عوض محمد الكفراوي، الرقابة المالية، النظرية والتطبيق، مؤسسة الشباب الجامعية، الاسكندرية 1989م.
- أ.د/ محمود عاطف البناء، الرقابة القضائية لأعمال الإدارة العامة، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، 1974م.
- عبدالرؤوف جابر، دور رقابة ديوان المحاسبة، دراسة قانونية مقارنة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 1997م.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة عبر عشرين عاماً، الجمهورية اليمنية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء.
- د. حبيب أبو صقر، عمليات تنفيذ الموازنة ورقابتها، دراسة مقارنة، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، 1981م.
- دليل المراجعة الحكومية في البلدان النامية، عرض وترجمة، د/ محمد عباس حجازي، مارس، 1997م.
- الرقابة القضائية على أعمال الإدارة في اليمن دراسة مقارنة وتطبيقية، أ.د/ علي علي صالح المصري – استاذ القانون العام بكلية الشريعة والقانون، جامعة صنعاء والجامعة اليمنية – استاذ علم الأزمات بأكاديمية الشرطة، الطبعة الأولى 1433 هـ، 2012م.

### ثانياً: الدوريات والوثائق الرسمية والأبحاث:

- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجمهورية اليمنية – صنعاء.
- د. طارق الساطي، د/ صادق الحسن، استقلال هيئات الرقابة المالية، مجلة العلوم الإدارية، العدد الرابع، خريف 1990م، المجلد الرابع عشر.
- اعلان بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، ترجمة وتعليق أ. د. طارق الساطي، المجلة الدولية للرقابة المالية، السنة الأولى، العدد الأول، أكتوبر، 1982م.
- د/ هانز جونتزر افليرخ، رئيس المحكمة الفيدرالية للرقابة المالية بجمهورية المانيا الاتحادية، الرقابة على الأداء في جمهورية المانيا الاتحادية الفيدرالية، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، أكتوبر/تشرين الأول/1990م.
- المعايير الرقابية، صادرة عن لجنة المعايير الرقابية، المؤتمر الرابع عشر والخامس عشر للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 1992م وتعديلاته 1995م.
- الرقابة المالية على الموارد البشرية بقلم مارتين ايستيل، مدير المكتب الوطني للرقابة المالية الحكومية، يناير/1992م، كذلك الإدارة في رقابة الحكومة، من الأبحاث المقدمة إلى مؤتمر الانتوساي المنعقد في واشنطن سنة 1992م، معد الورقة المراقب العام لديوان الرقابة المالية بالمحكمة المتحدة.

- النظام الفرنسي للرقابة على الحسابات العامة ودور محكمة الحسابات فيه، إعداد السيد برنارباك، الرئيس الأول لدائرة المحاسبات التونسية، مجلة الرقابة المالية، السنة 3، العدد3، ديسمبر سنة 1984م.
- التقارير الإدارية، مكتب المراجع العام الأمريكي، معايير المراجعة الحكومية، طبعة معدلة، 1988، ترجمة الإدارة المركزية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبات، مصر.

### ثالثاً: القوانين والقرارات الإدارية:

- القانون اللبناني من المرسوم الاشتراكي 82، لسنة 82، المعدل بالقانون رقم 132 لسنة 1992م.
- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، مصر، وتعديلاته، 1998م.
- قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 33 لعام 1997م بإنشاء نيابة الأموال العامة وتحديد اختصاصاتها.
- قرار رئيس الجمهورية اليمنية رئيس مجلس القضاء الأعلى، رقم (13) لسنة 1996م بإنشاء محاكم الأموال العامة وتحديد اختصاصاتها.

### رابعاً: النشرات التشريعية والاستراتيجية :

- النشرات التشريعية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وتصدرها الإدارة العامة للشئون القانونية والمخالفات المالية والإدارية ابتداء من عام 1992م إلى عام 2003م.
- استراتيجية تطوير نظام رقابة الجودة وتطوير الوحدة المنفذة لرقابة الجودة مشروع دعم الكفاءات الفنية والإدارية للجهاز بمشاركة محكمة المحاسبات بمملكة هولندا (للأعوام 1971 – 2001م) الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة 23 لعام 1997م.
- اللجنة الرقابية العليا دراسة اللجنة الاستشارية لمكافحة الفساد 2015 = 2016م (دراسة غير منشورة).

