

دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الاموال العامة في المملكة الاردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة

محمد ياسين الرحاطة

ملخص

استهدفت هذه الدراسة الفاء الضوء على دور قانون ديوان المحاسبة الاردني في المحافظة على المال العام، وقيامه بالمهام والواجبات الموكلة اليه في ظل المتغيرات المعاصرة، وذلك من خلال معرفة مدى تطابق ما يوفره القانون من بيئة تشريعية للقيام بعمله في ظل المعايير الدولية للرقابة العليا، وتحديد اتجاهات وآراء القائمين على تطبيق القانون. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة قانون ديوان المحاسبة والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه ومقارنته مع قوانين بعض الدول العربية والمعايير الدولية في مجال الرقابة الحكومية، والبيانات الأولية التي جمعت من خلال الاستبانة المعدة لهذه الغاية من عينة من العاملين في الديوان، حيث تم جمع (94) استبانة صالحة للتحليل من اصل (110) استبانات تم توزيعها. وقد أظهرت الدراسة ان القانون لا يتوافق مع المعايير الدولية وان قوانين بعض الدول العربية أكثر حداثة وتتفق نصوصها مع معايير الرقابة العليا الدولية. كما ان أفراد العينة يرون بصورة عامة ضرورة إصدار قانون جديد يأخذ المستجدات المعاصرة بعين الاعتبار، على الرغم من ان القانون يتصف بعدة صفات ايجابية. وأوصت الدراسة بضرورة تعديل القانون او إصدار قانون جديد يضم كافة المبادئ التي تقوم عليها المعايير الدولية الرقابية، وما هو موجود في قوانين بعض الدول الأخرى.

الكلمات الدالة: ديوان المحاسبة، الرقابة العليا، تدقيق حكومي، أجهزة رقابة عليا، قوانين رقابية.

1- المقدمة

تختلف باختلاف طبيعة عمل الأشخاص والأنظمة، وباختلاف أساليب الرقابة المطبقة وكذلك مواكبة هذه الأساليب للمتغيرات السريعة في المحاسبة والتدقيق والرقابة بانواعها المختلفة. إن أهمية الرقابة على الإنفاق العام، وبالأخص في دولة مثل الأردن، حيث الاعتماد بشكل رئيسي على الموارد المحلية المتمثلة في الضرائب والرسوم الجمركية، اضافة الى المساعدات والقروض والهبات، كمصدر لموازنة الحكومة وخطتها التنموية الاقتصادية والاجتماعية، ولأن القطاع العام المشغل الاكبر للأيدي العاملة، والتوجه الحكومي في جذب الاستثمارات، وزيادتها وما يستلزم توفر الشفافية في العمليات والاجراءات والقرارات الحكومية، وان تتصف تلك الاجراءات بالاقتصادية والكفاءة والفاعلية، بما يخدم الاهداف العامة للدولة، كل ذلك يتطلب توفير البيئة التشريعية المناسبة، لديوان المحاسبة للقيام بالمهام الموكلة اليه بكفاءة واقتدار خصوصا ان قانون ديوان المحاسبة قد صدر عام 1952 ولم تجر عليه الا

تلعب أجهزة الرقابة العليا دورا حيويا ومحوريا في امتثال الحكومات للمساءلة من قبل السلطات التشريعية ومنظمات المجتمع المدني والجمهور، لانها المراقبة على المال العام وتنتبث من شفافية العمليات الحكومية، فهي توفر رايًا مستقلا حول جودة ونوعية الإدارة في القطاع العام بكافة أنشطته. وبما ان المال العام ملكية عامة، وهو المحرك الأساسي لنمو الاقتصاد وبناء الوطن بكل قطاعاته، فحمايته مطلب وطني يشترك فيه كل فرد في المجتمع، وقد أولت الحكومات حماية المال العام اهتماما بالغًا ووفرت كل ما من شأنه المحافظة عليه، فحماية المال العام ليست مقصورة على حفظه من السرقة والاختلاس، وإنما تتعدى ذلك إلى مجالات أخرى

تاريخ استلام البحث 2005/4/6، وتاريخ قبوله 2006/1/2.

تعديلات محدودة.

عنها.

إن تعزيز قيم النزاهة ونظم الشفافية والمساءلة في القطاع العام يرتبط بشكل وثيق بوجود بنية مؤسسية سليمة وأجهزة رقابة قوية وفاعلة تتمتع بالاستقلالية والمهنية، وبعبارة أخرى، فإن المحافظة على المال العام في القطاع العام ترتبط بوضع آليات وأدوات رقابة ومحاسبة مهمتها الإشراف والفحص والمراجعة، وإن اتساع القطاع العام، وتعدد مجالاته، وكثرة تنظيماته الإدارية وزيادة عدد العاملين فيه، وتنوع خدماته، كل ذلك يتطلب مراجعة أنظمة الرقابة والمساءلة القائمة، مما يسهل إنجاز العمل الإداري بكفاءة عالية، باقصر وقت، وبأيسر الطرق، ويقدم المساعدة إلى الإدارة العليا في المؤسسات العامة والسلطة التنفيذية والتشريعية والمجتمع، للتأكد من أن الأهداف المحددة قد انجزت وفق السياسات والإجراءات المتبعة وانها قد تحققت بأقل التكاليف وكفاءة ووفق التشريعات المرعية، وتزويدها بالمعلومات والبيانات عما يجري في الواقع لغايات المساءلة والتطوير.

ونظراً لأن قانون ديوان المحاسبة مضى على صدوره أكثر من خمسين عاماً، دون ان يشهد أي تعديلات جوهرية، علماً بأن الدراسات السابقة اكدت ضرورة تعديل القانون وحل المشاكل التي تواجه الديوان والمرتبطة بالقانون، كدراسة (عثمان، 2000) و(عبدالله، 1998)، وبما ان ديوان المحاسبة يعمل على فحص ما اذا كانت الدوائر الخاضعة للرقابة تراعي التشريعات السارية المفعول، فمن الاحرى به ان يلتزم بالتشريعات النازمة له وان تكون هذه التشريعات وفق المعايير المتعارف عليها وان تكون متناسبة مع المتغيرات المعاصرة.

أهمية الدراسة

تكتسب الدراسة اهميتها من أنها تعالج قانوناً من اهم قوانين الدولة ويرتبط حسن تطبيقه بتفعيل الرقابة على المال العام واستخدامه الاستخدام الامثل بما يعظم الفوائد والخدمات المقدمة من الدولة لمواطنيها وبقلل الهدر في المال والجهد العام، كما ان ديوان المحاسبة كاداة من ادوات السلطة التشريعية التي تراقب الحكومة وتقدم تقاريرها الى مجلس الامة، يعتبر من اهم ركائز الديمقراطية وترسيخ التنمية السياسية في

وتأتي هذه الدراسة لبيان مدى انسجام قانون ديوان المحاسبة مع المعايير الدولية للرقابة الحكومية والمعايير الأردنية المنبثقة عن المعايير الدولية والمتغيرات في مجالات الرقابة العليا والانظمة الاقتصادية ودور الحكومة في الحياة الاقتصادية واستطلاع آراء العاملين في ديوان المحاسبة الأردني حول مدى ملاءمة التشريعات التي يعمل بها الديوان والتي تركز على التكوين القانوني والتشريعي والتنظيمي لديوان المحاسبة وصلاحياته واستقلالية الديوان بما في ذلك الاستقلال الوظيفي والعملي والضمانات الدستورية والقانونية والاستقلال المالي والإداري ونطاق وانواع الرقابة ومطابقتها للمعايير الرقابية الدولية.

2- مشكلة الدراسة وأهميتها وأهدافها

مشكلة البحث

ان التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتكنولوجية وارتفاع وتيرة الديمقراطية التي اثرت بصورة متسارعة ومتزايدة في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات العامة والحكومية، مثل الخصخصة والإصلاحات الهيكلية الاقتصادية والسياسية التي انتهجتها الكثير من الدول، ومنها الأردن، وما ترتب عليها من تقلص الدور الحكومي في الحياة الاقتصادية واقتصار دوره على الرقابة وتوفير البيئة المناسبة والمحفزة للقطاع الخاص والشراكات مابين القطاع الخاص والقطاع العام، وانتهاج الديمقراطية، ومحاربة الفساد، والمتغيرات الاقتصادية العالمية والإقليمية، التي القت بظلالها على الاقتصاد الأردني، قد ادت الى زيادة التحدي للرقابة العليا، مما يتطلب ان تتوافق التشريعات التي تعمل بموجبها الرقابة العليا مع هذه المتغيرات؛ اذ ان التشريعات تمثل الخطوط العامة والاسس والمبادئ التي تسير عمل اجهزة الرقابة، والناظمة لجهودها وانشطتها والموجهة لها لتحقيق الأهداف، والمرجعية والسند لها عند وقوع اي خلاف بينها وبين الاجهزة الخاضعة لرقابتها والتي تعطي القوة والالزام والشرعية لقراراتها ونتائج اعمالها وتطبيق التوصيات والمقترحات الصادرة

البلاد.

والنزاهة والحيادة في العمل واحترام سرية المعلومات والإلمام بقانون الديوان والأنظمة والتعليمات المالية وقوانين وأنظمة الدوائر الحكومية والتمتع بالاستقلالية في ممارسة مهنة التدقيق على الترتيب، كانت من أهم المتطلبات التي يجب توفرها في مدقق الديوان. وكانت أهم توصيات تعديل قانون ديوان المحاسبة منح مزيد من الاستقلالية المالية والإدارية للمدقق وإعداد معايير رقابة وتدقيق شاملة لتنظيم العمل.

2. دراسة (انتوساي، 2001): هدفت الى التعرف على حالة استقلالية الاجهزة العليا للرقابة الاعضاء في المنظمة الدولية للاجهزة الرقابية العليا واعداد توصيات بالطرق والوسائل التي يمكن ان تحقق تحسينات واقعية باسلوب عملي وبناء، وقد استخدمت الاستبانة لاجراء استطلاع لكافة الاجهزة العليا للرقابة الاعضاء في المنظمة، وقد اشتملت الاستبانة على النقاط الرئيسية المتعلقة باستقلالية الاجهزة العليا مثل التكوين التنظيمي وصلاحيات الجهاز واستقلاله الوظيفي والعملي والمالي والاداري، وحرية اعداد التقارير والمنزلة الحالية لاستقلالية الجهاز، والتحسينات الاستقلالية الحالية والمتوقعة. وقد عرضت الدراسة نتائجها بشكل اعداد الاجهزة حسب اسئلة الاستبانة دون الدخول باي تحليل اضافي. وقد تم الاعتماد على بعض المتغيرات الموجودة في هذه الدراسة عند اجراء هذا البحث.

3. دراسة (عثمان، 2000): هدفت الى التعرف على وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة حول ممارسة رقابة الاداء على المؤسسات العامة في الاردن، والقدرات المؤسسية والمعوقات التي تعترض تطبيق رقابة الاداء على تلك المؤسسات. وقد توصلت الى ضرورة توفر البيئة القانونية والكوادر البشرية المؤهلة لقيام ديوان المحاسبة في رقابة الاداء واستخدامه الاساليب الحديثة في الرقابة مثل الاساليب الاحصائية والدراسات الميدانية والرقابة الشاملة. كما بينت الدراسة ان الديوان يقوم بعقد دورات تدريبية لموظفيه لرفع كفاءتهم وان المؤسسات العامة توفر معايير الاداء. وقد اوصت بان يقوم الديوان بالموازنة بين التكلفة والعائد في عملية الرقابة على الاداء وتعديل بعض مواد قانونه.

4. دراسة (خرابشة والحسني، 2000): هدفت الى وضع إطار كامل وشامل لكل جوانب المراجعة الاجتماعية بدءاً

وتساعد نتائج وتوصيات الدراسة في معالجة الثغرات في القانون بما يكفل رفع كفاءة الديوان وتفعيل دوره في الرقابة بكافة انواعها على الأداء الحكومي. وتزداد اهمية الدراسة مع قدم القانون وقلة التعديلات التي اجريت عليه خصوصاً مع التغيرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية العالمية والمحلية، كما انها توفر تقييماً ذاتياً يكون دافعاً نحو التعديل او اصدار قانون جديد.

أهداف الدراسة

1. تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى ما يوفره قانون ديوان المحاسبة الأردني نو الرقم (28) لسنة 1952 وتعديلاته من بيئة تشريعية مناسبة لقيام الديوان بالمهام والواجبات المطلوبة منه، في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتطور النظم الرقابية العليا، وذلك من خلال:
1. التعرف على ما يوفره القانون من بيئة تشريعية لقيام الديوان بعمله في ظل معايير الرقابة العليا الدولية.
2. التعرف على ملاءمة القانون للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والدولية.
3. تحديد اتجاهات وآراء القائمين على تطبيق قانون الديوان ونتائج التطبيق، وتقييم دور الديوان في تهيئة الظروف المناسبة والملائمة لتطبيق القانون.
4. تحديد معوقات وسلبيات تطبيق القانون كما يراها القائمون على التطبيق.
5. تقديم مقترحات عملية وعلمية لتطوير القانون وتحديثه.

3- الدراسات السابقة

1. دراسة (خشارمة، 2002): هدفت إلى تحديد المتطلبات الواجب توفرها في مدقق ديوان المحاسبة الأردني، وقد اعتمدت على الاستبانة لجمع البيانات من رؤساء المراقبات التابعة لديوان المحاسبة والمديرين الماليين والمحاسبين في الدوائر والمؤسسات الحكومية التي يدقق عليها الديوان، والمقابلات الشخصية مع بعض اصحاب الخبرة من الديوان والمؤسسات الاخرى الخاضعة لرقابته. وقد بينت الدراسة ان الوضوح

عملية الرقابة المالية وأساليبها، وقد خلصت الدراسة الى ان قانون ديوان المحاسبة، لا يلبي حاجات ومتطلبات العاملين في الديوان لتأدية مهام الرقابة المالية، وان ارتباط الديوان بالسلطة التنفيذية يحد من استقلاليته، وان القانون لا ينص على رقابة الأداء كما ان الديوان يعاني من نقص في عدد الموظفين مقارنة بحجم العمل المطلوب انجازه اضافة الى ضعف الرقابة المالية الداخلية في الوحدات الحكومية التي يراقب عليها ديوان المحاسبة. وقد اوصت الدراسة بتعديل قانون ديوان المحاسبة بما يكفل استقلاليته واتباعه للسلطة التشريعية وقيامه برقابة الأداء والرقابة المالية قبل الصرف دون اشتراط موافقة رئيس الوزراء، وزيادة عدد العاملين فيه وتأهيلهم.

7. دراسة (Belkaoui, 2004) حول جودة التدقيق وجودة الحكومات، وقد هدفت الى التعرف على تأثير جودة التدقيق على جودة الحكومات في عينة عرضية كبيرة من (33) دولة. وتم تقييم الاداء الحكومي باستخدام مقياس سداسي للحكم على مكان مكون التصويت، والمسؤولية، والاستقرار السياسي، والكفاءة الحكومية، وجودة التشريعات، والقوانين والانظمة، ورقابة الفساد، وتقييم جودة التدقيق من خلال متغير يبين النسبة المئوية للمنشآت التي تدقق عليها اكبر خمس منشآت تدقيق في البلد، ووجد ان الدول التي فيها مستوى عال من جودة التدقيق تظهر تفوقاً في الاداء الحكومي، وان نوعية الحياة لها علاقة قوية مع الاداء الحكومي وهذا يدل على اهمية التدقيق في المجتمعات.

8. دراسة (مارك واخرون، 2001): هدفت إلى تحديد نقاط الضعف في عملية تدقيق الحسابات المحددة من هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) للفترة (1987-1997). وتوصلت إلى ان جمع أدلة الإثبات الكافية، وبذل العناية المهنية، والاحتفاظ بموقف الشك المهني، والالتزام بمتطلبات المبادئ المحاسبية، وتخطيط عملية التدقيق، ووضع برامج التدقيق، والاعتماد بشكل كبير على الاستفسارات كأدلة إثبات، والاعتماد بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية مرتبة ترتيباً تنازلياً من أهم نقاط ضعف عملية التدقيق التي وضعتها الهيئة.

9. دراسة (رامان ودانكر، 1994): هدفت إلى معرفة ما اذا

بمفهومها وأهدافها وتحديد إجراءاتها وأساليبها وخطواتها، والمستلزمات الداخلية والخارجية والمعايير المتعددة المتعلقة بالتكوين الذاتي للمراجع الاجتماعي، والمتعلقة بعمله الميداني المتعلقة بتقريره. وأوضحت الدراسة الحاجة الماسة والضرورية للوصول إلى نموذج علمي وعملي لقياس المنافع الاجتماعية والتكاليف الاجتماعية، ثم الإفصاح الكافي والوافي عن ذلك كله في تقارير محاسبية، خدمة لكل الأطراف المعنية وتدعيماً للدور الفعال والمتنامي للمراجعة، والرقابة المالية في حماية المال العام واستخدامه الاستخدام الأمثل بكفاءة وفعالية، وبيان الحاجة الماسة لمراجعة أداء المنشآت الاجتماعية ومسؤولياتها الاجتماعية.

5. دراسة (الراشد، 1999): هدفت الى تسليط الضوء على دور ديوان المحاسبة كجهاز رقابي اول في دولة الكويت لحماية الاموال العامة في ظل تطبيق القانون ذي الرقم (1) لسنة 1993، ومقارنة ذلك بما هو مطبق بانظمة الرقابة في المانيا وكندا وامريكا والسويد وبريطانيا ونيوزيلندا، واستطلاع آراء المعنيين حول فاعلية الجهاز ومهامه، وذلك بدراسة الابيات المتعلقة بالموضوع واستخلاص التجارب السابقة في الدول المتقدمة، واستطلاع آراء المعنيين بتطبيق القانون من خلال الاستبانة، واستخدم معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة. وقد بينت ان هنالك فروقات ذات دلالة احصائية بين فئات مجتمع الدراسة حول تطبيق القانون، وانه يسهم في تطبيق الرقابة الادارية، وان هنالك اتساقاً بين الاجراءات الفنية الواردة بالقانون مع مبدأ التوسع في الفرص الاستثمارية، دون الاخلال بالسرية وسرعة اتخاذ القرارات، وان هنالك تفاوتاً في آراء فئات مجتمع الدراسة حول تطبيق القانون. واوصت الدراسة بضرورة تعزيز التجربة الكويتية في مجال الرقابة على الاموال العامة وتنظيم حلقات نقاشية موسعة تضم الجهات المعنية لدراسة وجهات نظرها بشأن تطبيق القانون والاليات المناسبة لتطبيقه بما يكفل تحقيق الأهداف المرجوة منه.

6. دراسة (عبدالله، 1998): هدفت الى تقييم واقع اداء الرقابة المالية لديوان المحاسبة وفقاً للمبادئ الاساسية للرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة العليا، والتعرف على المشاكل التي يعاني منها الديوان خلال تنفيذ

القوانين الاخرى، ونطاق وأنواع الرقابة التي يمارسها الديوان، والاساليب والمعايير الرقابية التي يتبعها، والكادر الرقابي وجودة الاداء، ودور مكاتب التدقيق الخاصة في تطبيق القانون، ودور الرقابة الداخلية في الدوائر الخاضعة للرقابة، وملاءمته للمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية على المستويين المحلي والدولي، ومعوقات تطبيق القانون؟

4- منهجية البحث

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها فقد اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي للبيانات الثانوية والميدانية، وشملت البيانات الثانوية قانون ديوان المحاسبة والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه لتحليلها ومطابقتها مع الاسس ومعايير الرقابة الحكومية الدولية، والبيانات الاولية التي تبين اراء وتصورات العاملين في الديوان لمعرفة مدى توفيره البيئة القانونية اللازمة ليتمكن من القيام بالمهام الموكولة اليه.

أداة الدراسة

اعتمدت الدراسة على الادوات التالية:

- مقارنة مواد القانون بما هو مطلوب من هيئات الرقابة العليا المنصوص عليها في المعايير الدولية للرقابة العليا، والقوانين في بعض الدول.
- المقابلات الشخصية مع عدد من القياديين في ديوان المحاسبة.
- الاستبانة التي صممت استندت الى الدراسات وأدبيات الموضوع والمعايير الدولية لاجهزة الرقابة الحكومية وتكونت من جزأين:
 1. الجزء الأول، تكوّن من المتغيرات الشخصية وطبيعة العمل وشملت العوامل الديموغرافية لافراد العينة، مثل الجنس، والعمر، والخبرة، والمركز الوظيفي، والمؤهل الأكاديمي، والتخصص، والمؤهل المهني، والرضا عن الرواتب والمكافآت التي يتقاضاها الموظف.
 2. الجزء الثاني تكون من (54) عبارة تتعلق بقانون ديوان المحاسبة ومدى توافقه مع المعايير الدولية وتحقيقه أهداف خدمة المال العام في الأردن.

كان المدققون الحكوميون يتفقون على أساس مناسب لاحتساب الأهمية النسبية، والنسب المئوية التي يعطونها بالنسبة للأسس المادية. وتوصلت الدراسة إلى أن المدققين الحكوميين لا يوافقون على أساس مناسب لحساب الأهمية النسبية، وأن هناك حاجة لوجود دليل على أهمية وجود معيار لكفاية التدقيق، حيث يكون مفيداً في المؤسسات الحكومية أكثر مما هو في المؤسسات الخاصة، وفي ظل غياب دليل للأهمية النسبية فمن المتوقع وجود تفاوت لتقدير تلك الأهمية أثناء ممارسة التدقيق، وأن (95%) من عينة الدراسة ملتزمون بالمتطلبات القانونية، والنشريات عند التخطيط لعمليات التدقيق، وأن (79%) منهم يتبعون القواعد نفسها في التخطيط وفقاً لتعليمات إدارية محددة، وأن المؤسسات العامة والخاصة مهتمة بأن لا يكون هناك تباين بين ما يقوم به المدققون عند استقصائهم موقفاً ما، وأن افراد العينة يؤكدون الحاجة إلى دليل عام للأهمية النسبية.

يتبين من الدراسات الأردنية السابقة انها ركزت على التدقيق الخارجي بصورة عامة وخصائص ومتغيرات تتعلق بالمدقق الخارجي ومدقي ديوان المحاسبة، ولم تتحدث عن البيئة التشريعية التي تنظم عمل ديوان المحاسبة في الأردن، على الرغم من ان البيئة التشريعية يجب ان تتضمن كافة الامور التي تسهل عمل هذا الجهاز.

أسئلة الدراسة

تسعى هذه الدراسة للإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما اهم الاسس والمبادئ الواجب توفرها في قانون ديوان المحاسبة حسب معايير الرقابة الدولية؟
2. ما اهم نصوص وخصائص قانون ديوان المحاسبة الاردني ذي الرقم (28) لسنة 1952 وتعديلاته؟
3. ما مدى تطابق القانون مع معايير الرقابة العليا الدولية وتجارب بعض الدول العربية الاخرى؟
4. ما مدى ما يوفره القانون من البيئة التشريعية المناسبة لقيام ديوان المحاسبة بالمهام والواجبات المطلوبة منه في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتطور النظم الرقابية العليا؟
5. ما اتجاهات وآراء القائمين على تطبيق القانون حول اعتبارات وخصائص القانون وقابلية التطبيق وتوافقه مع

الاستبانات المستعادة الصالحة لأغراض التحليل (94) استبانة.

أسلوب التحليل الإحصائي

اعتمدت الدراسة أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي لتحليل بياناتها الأولية، حيث استخدمت الأساليب التالية:

1. الإحصاء الوصفي: استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف المتغيرات الديموغرافية والمتغيرات المتعلقة بطبيعة العمل، والوسط الحسابي والانحراف المعياري لترتيب وبيان أهمية العبارات والمتغيرات الواردة في الاستبانة.
2. اختبار الفا كرونباخ لاختبار صدق أداة الدراسة. واستخدمت حزمة (SPSS) لتحليل البيانات الأولية للدراسة لإجراء الاختبارات والتحليلات السابق ذكرها.

5- الاطار النظري

ان مفهوم المساءلة هو أمر اساسي في اساليب الحكم، فالمشروع وموظفو الحكومة والجمهور يريدون ان يعرفوا ما اذا كانت الموارد الحكومية تدار بصورة صحيحة وتستخدم طبقا للقوانين والانظمة، وان البرامج الحكومية تحقق نتائجها واهدافها المرغوبة، وان الخدمات الحكومية يتم توفيرها بكفاءة واقتصاد وفاعلية (الساطي، 1999). وبعبارة اخرى فان المساءلة تعني تحقيق الأهداف والنتائج للبرامج الحكومية وتوفير الخدمات الحكومية بكفاءة واقتصاد وفاعلية مع الالتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات السارية المفعول.

تمثل الرقابة مجموعة من الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيه الذي يمكن أن يتمثل في الدستور والقانون والنظام أو التعليمات وخطط العمل الإداري والمالي والبرامج والموازنات. وتبدو الرقابة المالية العليا وفق هذا المفهوم العام متمثلة في تلك الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها. تمارس الرقابة المالية العليا عادة من قبل أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبية تمنح الاستقلال الكافي الذي يؤهلها لممارسة دورها الرقابي على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية، وتقدم تقاريرها بنتائج رقابتها

واستخدم مقياس ليكرت الخماسي لبيان رأي كل فرد من افراد العينة في العبارات الواردة في الاستبانة، وقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهميه الحالة، حيث خصصت للإجابة أوافق بشدة (5) نقاط والإجابة أوافق (4) نقاط والإجابة محايد (3) نقاط والإجابة لا أوافق نقطتان والإجابة لا أوافق بشدة نقطة واحدة.

وعرضت الاستبانة على مجموعة من المختصين والعاملين في ديوان المحاسبة لتحكيمها وبيان مدى ملاءمتها لأغراض الدراسة، واجري لها اختبار قبلي، واجريت التعديلات المناسبة عليها وفقاً لآراء المحكمين ونتائج الاختبار القبلي. وبلغت قيمة الفا كرونباخ لجميع العبارات مجتمعة (0.964)، وهي قريبة من واحد مما يعني ان هنالك اتساقاً داخلياً للاستبانة أي انه يمكن الاعتماد على البيانات التي جمعت من خلالها.

مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من جميع الكادر الرقابي في ديوان المحاسبة وقت اجراء الدراسة البالغ تعداده (417) موظفا من رؤساء مراقبات، ومديري دوائر مركزية، ومدققين عاملين في الديوان. وقد تم تحديد حجم العينة وفق القانون التالي (Stevenson, 1978):

$$N = \frac{[(z_2) \cdot p (1-p)] / e_z}{[(e_2) (N) + (z_2) \cdot p (1-p)] / N (e_2)}$$

حيث

z	وهي القيمة المعيارية عند قيمة احتمالية مقدارها 0.05	1.96
p	وهي القيمة التي تعبر عن الانحراف المعياري والتي تجعل المقدار p (1-p) اكبر ما يمكن	0.5
e	وهي قيمة الخطأ المسموح به	0.08
N	وهي عدد افراد المجتمع الكلي	417

ويتطبيق القانون وفق المعطيات المذكورة أعلاه يكون عدد أفراد العينة (110) أفراد من الكادر الرقابي في المركز والمراقبات في مراكز الوزارات والدوائر الحكومية والمحافظات والألوية. ووزعت الاستبانة على جميع أفراد العينة، وبلغ عدد

تتضمن عناصر غير تقليدية تشمل ما يلي (الساطي، 1999) و(الراشد، 1999):

1. **الالتزام المالي:** أي التحري عما إذا كانت الوحدة الحكومية تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان قوائمها المالية تعبر بوضوح عن مركزها المالي ونتائج اعمالها، والتأكد من التزامها بالقوانين والتعليمات المالية.
 2. **الاقتصاد والكفاءة:** وتتضمن تحديد ما إذا كانت الوحدة الحكومية تقوم بإدارة الموارد المتاحة لديها بكفاءة واقتصاد، ومبررات عدم كفاءة التنفيذ في حالة وجودها، وما إذا كانت تصرفات الوحدة متفقة مع الأنظمة والقوانين والتعليمات الناضجة لمبدأ الكفاءة والاقتصاد.
 3. **نتائج البرنامج:** وتتضمن الإجابة عن التساؤلات المثارة حول مدى تحقيق النتائج المرغوبة وانه تمت دراسة كل البدائل المتاحة القابلة للتطبيق التي تؤدي إلى تحقيق النتائج المحددة بأقل تكلفة ممكنة.
- ان التغييرات التي حدثت وأثرت على القطاع الحكومي، تتطلب عملية تحديث مستمرة من الأجهزة العليا للرقابة على المال العام، وقد بينت (ارابوساي، 2004) ان من أهم وسائل تحديث اجهزة الرقابة العليا ما يلي:

1. تطوير وتحديث الانظمة والمعلومات لتكون اختصاصات وسلطات الاجهزة العليا للرقابة منصوصاً عليها في الدستور او النظام الاساسي للدولة، وان تتمتع تلك الاجهزة بدرجة معقولة من الاستقلالية.
2. تطوير أنظمة الاجهزة العليا بحيث تواكب العصر والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية.
3. تنمية وتطوير القوى البشرية والمساهمة في تطوير برامج المحاسبة والمراجعة في الدولة.
4. دور اجهزة الرقابة العليا في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة.
5. وجود قواعد وادلة للتدقيق.
6. التدريب المستمر.
7. التخطيط الاستراتيجي واختيار موضوعات الرقابة والتخطيط والتقييم المستمر لخطط وبرامج المراجعة. وفي هذا المجال، فقد أوصت ورشة عمل اجهزة الرقابة العليا المنعقدة في عمان في 2004/6/8 بما يلي:

إلى السلطات العليا والتشريعية في الدولة، مستهدفة من ذلك بناء نظام تقويم سليم للأداء والمساءلة الموضوعية عن نتائج إدارة الحكومة للمال العام.

هذا، وقد تطور مفهوم الرقابة المالية العليا مع تطور مفهوم إدارة المال العام، حيث كانت الرقابة العليا تُعنى، في مراحلها الأولى، بالرقابة النظامية بأبعادها المعروفة، مشروعية ومحاسبية، التي تهتم بالتأكد من سلامة الإجراءات التي تطبقها الحكومة في مجال الحفاظ على المال العام، وحسن تقيدها بالقوانين والأنظمة السارية، وقد امتد نطاق الرقابة ليشمل التأكد من حسن إدارة المال العام والتأكد من تحقيق الأهداف المقررة لأنشطة الحكومة المختلفة التي تستخدم المال العام وتديره، ليشمل نطاق الرقابة إلى جانب الرقابة النظامية رقابة الأداء، بأبعادها المتمثلة في تقويم كل من كفاءة التنظيم وسير العمليات المالية ومدى فعالية النشاط في تحقيق أهدافه ثم مستوى كفاءة أدائه في تحقيقه لتلك الأهداف ومدى حرصه على الاقتصاد والتوفير فتأخذ الرقابة العليا بذلك أبعادها كرقابة شاملة.

وقد خلصت ورشة عمل اجهزة الرقابة العليا المنعقدة في عمان في 2004 إلى أن الرقابة هي مجموعة من العمليات تنفذ بهدف التأكد من سلامة مشروعية التصرفات المالية وتحقيق الالتزام بتنفيذ الانظمة والقوانين والتعليمات، لضمان المحافظة على المال العام وتوجيهه لخدمة الاهداف المحددة، وتحقيق الكفاءة في استخدامه. وتمارس السلطة التشريعية الرقابة من خلال جهاز متخصص ومستقل هو الجهاز الاعلى للرقابة المالية، اما السلطة التنفيذية فتمارس تلك الرقابة من خلال اجهزة الرقابة الادارية بمختلف اشكالها في الادارات المختلفة التابعة لتلك السلطة. وعلى الرغم من اختلاف الدور الذي تلعبه كل منهما الا انها تعملان في اطار دولة واحدة وتسعيان لتحقيق هدف عام مشترك وهو تحقيق المصلحة العامة بما في ذلك الحد من ظاهرة الغش والفساد الاداري والمحافظة على المال العام.

تتركز رقابة الأجهزة الرقابية الحكومية عادة حول الرقابة اللاحقة، أي بعد حدوث العمليات بشكل يقيس مشروعية وكفاءة العمليات التي تم تنفيذها عن طريق مقارنة الإنفاق الفعلي بالمقدر، وقد أصبحت مجالات المراجع الحكومي الرقابية

1. منح الاجهزة الاستقلال المالي والاداري الكامل.
 2. توفير الحوافز المادية والمعنوية بما يضمن استمرار الكفاءات المؤهلة والخبرات المتميزة بالعمل الرقابي ويشجع الاخرين على الانخراط في العمل الرقابي.
 3. الاهتمام بالعمل الرقابي تخطيطا وتقويما، واجراء الدراسات والبحوث اللازمة لتحديد المعوقات التي تعترض سير العمل الرقابي.
 4. تكوين فريق عمل من اجهزة الرقابة في المجموعة العربية لمتابعة احدث التطورات في حقول الرقابة خاصة في ظل استخدام الحاسوب في اعمال المحاسبة والمراجعة، ثم عرضها على الاجهزة الاعضاء للاخذ بما يوصي به فريق العمل المشترك.
 5. تحديث وتطوير الانظمة والتعليمات المتعلقة بالتصرفات المالية للدولة واجهزة الرقابة.
 6. الاخذ بأسلوب الرقابة الشاملة.
- ان جودة المراجعة والرقابة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة تتطلب توفر متطلبات ومقومات لتحقيق الاهداف العامة للمحافظة على المال العام، ويهمننا منها في هذا المجال ما يلي (الملط، 2004):
1. الخبرة المتنوعة والعميقة لأعضاء الأجهزة.
 2. اهتمام المستويات الإشرافية بعملية المراجعة بحيث تكون بمثابة مرجع فني لأفراد فريق المراجعة وحامٍ لاستقلالهم، متفاعلين معهم مفوضين لهم من السلطات ما يحقق لهم الصلاحيات وحق التصرف واتخاذ القرارات، ضامنين لهم الاتصال المستمر والفعال فيما بينهم.
 3. اعداد برامج المراجعة التي تحقق هدف المراجعة على ان تراعى فيها الكفاءة والمرونة وتحدد الخطوات بدقة مع عدم اغفال التقييم الشامل المستمر لها واعادة النظر فيها كلما تطلب الامر ذلك.
 4. اعادة التقييم الشامل والمستمر لنظم العمل لضمان الالتزام بعناصر العمل الجيد في ضوء ما صدر عن الجهاز من قرارات وقواعد تنظيمية بهذا الشأن وقواعد واداب وسلوك المهنة.
 5. توفر قيادات عادلة وأخلاقية في ظل نظم جيدة للاتصال
- والتعاون بين كافة العاملين في الاجهزة.
6. المعرفة المعمقة بالنشاط محل الرقابة من فريق العمل والمستويات الإشرافية مع التركيز على جودة تقارير الرقابة.
 7. ضمان توفر قواعد الاستقلال للأجهزة العليا والمحافظة عليها، ويشمل ذلك الاستقلال المالي والتنظيمي والفكري لأعضاء الجهاز والوظيفي.
 8. توفر قواعد موضوعية لاختيار أعضاء الجهاز ومستخدميه وترقيتهم وتطوير قدراتهم.
 9. توفر الميزانيات اللازمة للتدريب الجيد والمتقدم وتوفير المراجع العلمية والنشرات المهنية التي من شأنها صقل العمل الرقابي.
 10. الاهتمام بتشكيل فريق الرقابة مع التأكد المستمر من جودة الأداء المهني لأعضاء الفريق والتشجيع المستمر على الابتكار وعدم الخوف من المخاطر.
 11. الاهتمام المستمر برود فعل واحتياجات وتوقعات مستخدمي القوائم المالية.
- لا بد لنظام الرقابة المالية العليا الفعال من ان يتصف بالاستقلال، والمؤيدات، ووجود خطة العمل، والجهاز الفني المؤهل والكافي، والدليل الرقابي ليمارس دوره في ضبط وتحسين وتطوير الأداء الإداري والمالي للدولة (انتوساي، 2004). ان التصور للأجهزة الرقابية العربية في القرن (21)، يوحي بأن لها رسالة واضحة ومحددة موجّهة للتنفيذ، وحافزية لتطوير نفسها والقدرة على الاهتمام بعناصر تحسين الجودة والاهتمام بالمرجعات وجودتها وردود الفعل حيالها وأنها شريك بالمساءلة لا تقف عند الإفصاح عن المخالفات بل تتعداه الى مواجهة احتياجات وتوقعات المستخدمين وممارسة الرقابة الوقائية والعلاجية ولا مركزية ومحقة للعدالة (الملط، 2004).
- أهم الأسس والمبادئ التي يجب ان تتوفر في قانون ديوان المحاسبة وتشريعاته**
- ان أدبيات الرقابة العليا ومنشورات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (انتوساي) والمعايير الدولية الصادرة عنها، التي تمثل المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية، قد

- من تنفيذ مسؤوليات الجهاز الرقابية على الوجه الأكمل.
6. أن تكون جميع الأنشطة الرقابية ضمن مهمة الجهاز الرقابية، وأن يحدد القانون أو اللوائح التأسيسية للجهاز شكل وشروط وظروف تولي المنصب والولاية والسلطات والمهام والوظائف والمسؤوليات العامة وغيرها من الأمور التي تحكم تولي وظيفة ما، وتأدية الوظائف والمهام المزمع أدائها.
7. أن يشمل نطاق الرقابة الحكومية رقابة الأداء والرقابة النظامية.

الكادر الرقابي

- وصفت معايير الرقابة الحكومية العامة المؤهلات التي ينبغي توفرها لدى المدقق أو المؤسسة الرقابية ليتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية، والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفوة وفعالة. وأكدت توصيات الهيئة العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المنعقدة في عمان في 2004/6/8 وذلك من خلال تبني الجهاز سياسات وإجراءات من أجل (انتوساي، 2004):
- أ. وجود حد أدنى من متطلبات تعيين المدققين ومراجعة هذه المتطلبات بشكل منتظم، وتعيين الموظفين ذوي المؤهلات الجامعية المناسبة، ممن لديهم الخبرة والتدريب اللائمين.
- ب. تحديد أسس ترقية المدققين وغيرهم من الموظفين.
- ج. تأهيل وتدريب موظفي الجهاز، وتوفير التطوير المهني المتواصل لهم.
- د. تبني سياسات وإجراءات لإعداد الأدلة وتعليمات مكتوبة لتنفيذ العمليات الرقابية وإعداد الكتيبات وغيرها من الأدلة والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية.
- هـ. تدعيم المهارات والخبرات المتوفرة داخل الجهاز، وتوزيع المهارات على المهام الرقابية توزيعاً جيداً، وتعيين عدد كافٍ من الموظفين، وتأمين التخطيط والإشراف الجيدين.
- و. أن يفهم موظفو الجهاز المحيط الحكومي فهماً جيداً، مثل دور الهيئة التشريعية، والترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لها عمليات الفرع التنفيذي وموائيق المنشآت العامة، وأن يكونوا على دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات والممارسات الرقابية الخاصة بالجهاز.

تضمنت جميع الجوانب المتعلقة بالرقابة المالية والمحاسبية، ورغم أن معايير انتوساي لا تحظى بالتطبيق الإجمالي، إلا أن هنالك إجماعاً بين الأجهزة العليا للرقابة على أنها تمثل "أفضل ممارسة" (انتوساي، 2004). وبناء عليه، فإن هذه المبادئ والمعايير، تمثل الأفضلية والمرتكزات الأساسية لعمل الأجهزة الرقابية العليا، وبالتالي فإن التشريعات الخاصة بها يجب أن تعكس هذه الأسس والمبادئ والمعايير. وبينت المبادئ الرقابية الأساسية ما يلي (انتوساي، 2004):

1. توفر المعايير اللازمة لأداء عمل الجهاز والمنسجمة مع المعايير الدولية والمتطابقة مع معايير انتوساي في جميع المسائل ذات الأهمية، بما في ذلك المعايير السارية على بعض أعمال الأجهزة، كالأعمال غير الرقابية، ضماناً للجودة العالية في جميع الحالات.
2. تطوير أنظمة ملائمة للمعلومات والمراقبة والتقييم وصياغة التقارير داخل الحكومة لتسهيل المساءلة بحيث تكون الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية التقارير المالية ومحتواها وعن غيرها من المعلومات.
3. إصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة التقارير والكشوف المالية ذات الصلة باحتياجات الحكومة، وأن تعمل أجهزة الرقابة مع الهيئات الواضحة للمعايير المحاسبية على المساعدة في ضمان إصدار المعايير المحاسبية المناسبة للحكومة وأن تكون أهداف وأغراض أداء الهيئات الخاضعة للرقابة قابلة للقياس.
4. إيجاد نظام كافٍ للمراقبة الداخلية يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات، وأن تطوير هذه الأنظمة من مسؤولية الهيئة الخاضعة للرقابة وليست مسؤولية الجهاز، كما أنه ملزم بالتأكد من أن تلك الأنظمة قائمة وتعمل على المساعدة في مطابقة القوانين واللوائح السارية. وهذا لا يعني الجهاز من تقديم مقترحات وتوصيات للهيئة الخاضعة للرقابة عند اكتشاف عدم وجود أنظمة كافية أو غياب تلك الأنظمة.
5. سنّ القوانين التي تسهل تعاون الهيئات الخاضعة للرقابة في الحفاظ على كافة البيانات الملائمة الضرورية لإجراء تقييم شامل للأنشطة قيد الرقابة وتوفير إمكانية الوصول إليها، وتمكين موظفي الهيئة الخاضعة للرقابة ومسؤوليها

- الخدمة والحصانة القانونية.
3. صلاحيات تفويض واسعة وحرية التصرف التامة لتنفيذ مهام الجهاز.
 4. التوصل إلى المعلومات دون قيود أو موانع.
 5. الحق والالتزام بإعداد تقارير عن أعمالها.
 6. الحرية في اتخاذ القرارات بشأن مضمون وتوقيت إعداد الأجهزة الرقابية للتقارير وطبعتها ونشرها.
 7. وجود آليات متابعة فعالة لتوصيات الجهاز الرقابي.
 8. الاستقلال المالي والإداري ووجود الموارد البشرية والمادية والمالية الملائمة والكافية لأداء مهام الجهاز.
 9. القدرة على استجلاب وتوظيف الموارد البشرية المؤهلة والاحتفاظ بها.

أي ان الاستقلالية تعني تمتع الجهاز الرقابي بالحرية والثقة والقدرة على مواجهة أي مشاكل في أثناء التطبيق ومن ثم إنجاز العمل المكلف به بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع الجهات الخاضعة للرقابة.

وأكدت توصيات الهيئة العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المنعقدة في عمان في 2004/6/8 في مجال الاستقلالية، ان تتمتع أجهزة الرقابة المالية بالاستقلال التام، وان يضمن الدستور وقانون الجهاز هذا الاستقلال، وان يضمن قانونه نصوصاً قانونية تضمن وتكفل التزام الجهات الخاضعة للرقابة بدراسة الملاحظات وتنفيذ التوصيات الواردة في تقاريره؛ إذ ان عدم توفر ذلك في الجهاز الرقابي قد يؤدي إلى ظهور مشاكل في أثناء التطبيق، مما ينعكس سلباً على العمل وجودته.

ديوان المحاسبة في الأردن

تعود بداية عملية تدقيق الحسابات الحكومية في الأردن إلى عام 1928 حيث تم تأسيس فرع لمراجعة الحسابات، وفي أواخر عام 1930 كان لها مسمى آخر هو دائرة تدقيق الحسابات، وفي عام 1931 صدر قانون تدقيق وتحقق الحسابات، والذي انشئت بموجبه دائرة تدقيق وتحقق الحسابات، ويرتبط مديرها برئاسة الوزراء، وأنيطت بها مسؤولية فحص جميع حسابات الحكومة العامة سواء أكانت متعلقة بالواردات أم النفقات أم

ز. تتطلب رقابة الأنظمة المالية ووثائق المحاسبة والبيانات المالية، تدريباً في مجال المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة، ومعرفة التشريعات السارية، والأوامر التنفيذية التي تؤثر على مساهلة الهيئة الخاضعة للرقابة. ويتطلب تنفيذ عمليات رقابة الأداء تدريباً في مجالات الإدارة والعلوم الاقتصادية والاجتماعية وتكنولوجيا المعلومات وغيرها بالإضافة إلى المتطلبات سالفة الذكر.

ح. تشجيع الموظفين ليصبحوا أعضاء في هيئة مهنية ذات صلة بعملهم ويساهموا في أنشطتها.

ط. تقدير الموارد الضرورية للقيام بكل عملية رقابية لبيتسنى تعيين الموظفين ذوي المهارات المناسبة للقيام بالعمل ومراقبة مصادر الموظفين الذين سيخصصون للعملية الرقابية.

الاستقلال

ان مبدأ الاستقلال يمثل مفهوماً أساسياً في تأسيس وعمل أجهزة الرقابة العليا، وان إغفال هذا المفهوم جزئياً أو كلياً ينتج عنه إعاقة العمل في تلك الأجهزة ومنعها من تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها، ومفهوم الاستقلال هنا يعني حريتها التامة من أي قيود قد تؤثر سلباً على أداء مهامها الرقابية وليس المعنى الحرفي بأن تكون بمعزل عن السلطة التشريعية والتنفيذية، فهي يجب أن تعمل بشكل منسق وتعاوني مع الأجهزة الأخرى، وهي مطالبة بتزويد السلطة التشريعية بالمعلومات والتقارير عن أي ملاحظات أو قصور في أداء المشاريع والبرامج، وعليها أن تتعاون مع الأجهزة التنفيذية عن طريق تقديم المشورة وتقييم الأداء واقتراح أفضل الحلول لتوظيف المال العام، تفادياً للتبذير وسوء الاستخدام، ودرء الاختلاس وتصويب الأخطاء ومعالجة الانحرافات بغية رفع الكفاءة، وقد تضمن الميثاق الصادر عن ندوة الأمم المتحدة حول استقلالية أجهزة الرقابة العليا المنعقدة في فيينا بتاريخ 29 نيسان عام 2004 عدة مبادئ منها (الملط، 2004):

1. وجود إطار دستوري أو قانوني ملائم وفعال وأحكام تطبيق واقعية لهذا الإطار.
2. استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية من حيث التعيين وإنهاء

المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليه، وذلك في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب مجلس النواب منه ذلك، كما يجب ان ينص القانون على حصانة رئيس ديوان المحاسبة. وقد صدر استنادا لأحكامها قانون ديوان المحاسبة ذو الرقم (28) لسنة 1952. وعند مطالعة القانون يتبين ما يلي:

1- استقلالية الجهاز:

أ. بين القانون حصانة رئيس الديوان وطريقة تعيينه؛ اذ يعين رئيس الديوان بارادة ملكية بناء على تنسيب مجلس الوزراء ويبلغ هذا التعيين الى مجلس النواب، ولا يجوز عزله او نقله او احواله إلى التقاعد او فرض عقوبات مسلكية عليه، الا بموافقة مجلس النواب، اذا كان المجلس مجتمعاً او بموافقة الملك بناء على تنسيب مجلس الوزراء اذا كان المجلس غير مجتمع، وعلى رئيس الوزراء في هذه الحالة ان يبلغ المجلس عند اجتماعه ما اتخذ من الاجراءات مشفوعة بالايضاح اللازم، واما ما يتعلق بمعاملات الرئيس الذاتية فمرجعه رئاسة الوزراء. ولا يجوز ان يكون الرئيس عضواً في مجلس الاعيان او في مجلس النواب، ويحاكم رئيس الديوان امام المجلس العالي على ما ينسب اليه من جرائم ناتجة عن تأدية وظيفته، وهو بدرجة وزير عامل.

ب. يمارس رئيس الديوان صلاحيات الوزير في تنظيم الديوان وادارة اعماله ومراقبة انفاقه، وفي تعيين الموظفين وترفيعهم ونقلهم ومنحهم الاجازات، وتطبيق نظام الانتقال والسفر عليهم واحالتهم على التقاعد واتخاذ الاجراءات التأديبية بحقهم، وينوب عنه، عند تغيبه، في ممارسة صلاحياته وكيل (أمين عام) الديوان.

ج. يلاحظ ان حصانة رئيس الديوان لا تتسحب على الامين العام او بقية الموظفين العاملين في الديوان.

د. ان موازنة الديوان موازنة مستقلة وتدخل في الموازنة العامة، ولم يتم بيان آلية وضعها كما هو الحال في قوانين بعض الدول العربية ووفق المعايير الدولية التي تنص على ان تكون آلية وضع موازنة الديوان محددة في التشريع الذي ينظم عمله.

هـ. في حالة وقوع خلاف في الراي بين الديوان واحدى الوزارات يعرض على مجلس الوزراء للفصل فيه، وعلى رئيس الديوان ان يضمن تقريره الى مجلس النواب المسائل التي

بحسابات الدوائر أم بحساب الأمانات والسلف والأموال الخاصة الداخلة في قيود المالية استناداً إلى المادة (19) من القانون الأساسي لإمارة شرق الأردن، ثم ارتبطت بوزارة المالية وهكذا حتى عام 1952، حيث صدر القانون ذو الرقم (28) لسنة 1952؛ قانون ديوان المحاسبة سندا للمادة (119) من الدستور. وتحولت دائرة تدقيق وتحقيق الحسابات الى دائرة مستقلة تسمى (ديوان المحاسبة).

لقد صدرت خمسة تعديلات على قانون ديوان المحاسبة ذي الرقم (28) لسنة 1952، وذلك لمواكبة التطورات والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والتوسع في النشاط الحكومي والرقابي، ويعتبر التعديل الأخير الذي جرى في عام 2002 نقلة نوعية في عمل الديوان، وقد شمل التعديل قيام الديوان بتدقيق النفقات لاحقاً، وإضافة الرقابة الإدارية، والبيئية ورقابة الأداء، وأضيفت إلى مظلة الديوان الرقابية المؤسسات العامة. وسمح للديوان بالاستعانة بالمستشارين والخبراء والاختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية، وإخضاع الموظفين والمستخدمين للمساءلة القانونية في حال امتناعهم عن تقديم الوثائق لمدققي الديوان لغاية تدقيقها او في حالة عدم الرد على استيضاحات الديوان ضمن المدة المسموح بها في القانون.

التكوين القانوني والتشريعي والتنظيمي لديوان المحاسبة

نظم الفصل السابع من الدستور الأمور المالية في الاردن، حيث تضمن آلية تقديم الموازنة وإقرار قانونها من قبل مجلس النواب في حال اجتماعه او انفضاضه، وجواز تخصيص مبالغ معينة لأكثر من سنة واحدة. كما بينت المادة (114) ان لمجلس الوزراء بموافقة الملك أن يضع أنظمة من أجل مراقبة تخصيص وإنفاق الأموال العامة وتنظيم مستودعات الحكومة، وان جميع ما يقبض من الضرائب وغيرها من واردات الدولة يجب أن يؤدي الى الخزينة المالية ويدخل ضمن موازنة الدولة، ما لم ينص القانون على خلاف ذلك، ولا يخصص أي جزء من أموال الخزنة العامة ولا ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون (المادة 115).

اما في مجال الرقابة على المال العام فقد نصت المادة 119 من الدستور على ان يتم ذلك بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة إيراد الدولة ونفقاتها وطرق صرفها وان يقدم الديوان إلى مجلس النواب تقريراً عاماً يتضمن آراءه وملحوظاته وبيان

وقع الخلاف حولها.

و. للديوان الاستعانة بالمستشارين والخبراء والاختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية.

2- نطاق الرقابة: تشمل رقابة ديوان المحاسبة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية والقروية. ويبلغ عدد الدوائر الخاضعة للتدقيق (198) دائرة.

3- أنواع الرقابة: يمارس الديوان أنواع الرقابة المتعارف عليها (الرقابة المالية والإدارية الشاملة) وفق أحدث المناهج، بما يضمن التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ومن ذلك ما يلي:

أ. رقابة مردود الإنفاق بمفهومها المتعارف عليه وبما تمثله من رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المادية والبشرية والمعلوماتية على الأجهزة الخاضعة لرقابته، بما يساعد في تطوير إدارة واستخدام المال العام والمساهمة إيجاباً في عملية التنمية.

ب. مراقبة واردات الدولة ونفقاتها وحساب الأمانات والسلف والقروض والتسويات والمستودعات من خلال التثبت من صحة العمليات المتعلقة بها ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة.

ج. تقديم المشورة في المجالات المحاسبية للأجهزة الرسمية الخاضعة لرقابة الديوان.

د. لرئيس الديوان أو من يفوضه أن يقوم في أي وقت بتدقيق الحسابات وبتعداد النقد والطابع والوثائق والمستندات ذات القيمة واللوازم في أية دائرة، وعلى موظفي هذه الدائرة أن يسهلوا مهمته ويقدموا له جميع المعلومات التي يطلبها، وله أن يلفت نظرهم إلى ما يبدو له من ملاحظات وإن يستوضح منهم عن سبب ما يظهر له من تأخر في إنجاز المعاملات.

هـ. لرئيس الديوان أو أي موظف يفوضه أن يدقق في أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى مما لم يرد ذكره في مواد القانون إذا هو رأى لزوماً لذلك، وله أن يطلع على المعاملات المحاسبية والمالية في جميع الدوائر في أي دور من أدوارها، سواء في ذلك ما يتعلق منها بالواردات أو

النفقات، وله حق الاتصال المباشر بالموظفين الموكول إليهم امر هذه الحسابات ومراسلتهم.

و. يجوز لرئيس الديوان أن يقوم بالتدقيق بصورة تجعله يتأكد من أن الحسابات جارية وفقاً للأصول الصحيحة وأن التدابير المتخذة للحيلولة دون الشذوذ والتلاعب كافية وفعالة.

ز. يوجه الرئيس النظر إلى أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري يتعلق بالأمور المالية، ويتثبت من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية معمول بها بدقة، ويلفت النظر إلى أي تقصير أو خطأ في تطبيقها، ويبين رايه في كفايتها لتحقيق اغراض القوانين المالية.

ح. بموجب التعديل الذي جرى في عام 2002 شملت رقابة الديوان تدقيق النفقات لاحقاً وإضافة الرقابة الإدارية ورقابة الأداء والرقابة البيئية للتأكد من سلامة تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.

4- حرية الوصول إلى المعلومات:

أ. بين القانون أن لرئيس ديوان المحاسبة أن يطلع على جميع التقارير والمعلومات الواردة من المفتشين سواء كانوا مالمين أم إداريين وتتعلق بالأمور المالية، وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمور المالية، وأن يطلب تزويده بكل ما يريد الاطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع دوائر الحكومة مما له مساس بأعمال دائرته.

ب. يجب على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان الإجابة عن أي استيضاح يوجهه إليها الديوان ضمن نطاق مهامه، خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً، اعتباراً من تاريخ وصوله إليها، إذا كان مركز عملها في داخل المملكة، ولا تتجاوز ستين يوماً، إذا كان مركز عملها خارجها. ويخضع الموظفون والمستخدمون للمساءلة القانونية في حال امتناعهم عن تقديم الوثائق لمدققي الديوان لغاية تدقيقها أو في حالة عدم الرد على استيضاحات الديوان ضمن المدة المسموح بها في القانون.

ج. يعتبر الضبط الذي ينظمه رئيس الديوان أو من يفوضه مصدقاً ومعمولاً به ما لم يثبت عكسه.

د. إذا رفض أي شخص السماح لرئيس ديوان المحاسبة أو لمفوضه بإجراء التدقيق والفحوص المصرح بها بمقتضى

الموازنة، ودرجة الاقتصاد والكفاءة في ادارة المال العام، وفاعلية البرامج والمشروعات العامة والحكومية، ودرجة تحقيقها للاهداف المخططة والمشاكل والحلول المقترحة لها حرصا على النظام ورغبة في تحقيق الكفاءة والفعالية طبقاً للأهداف.

2. توفير نظم المعلومات التي يمكن في ضوئها اعادة النظر في الاستراتيجيات والخطط والموازنات والنظم والسياسات في الإدارة الحكومية والمشروعات العامة.

3. معاونة المسؤولين في الإدارة الحكومية وقطاع الاعمال العام في تنمية نظمهم المحاسبية والمالية ورفع كفاءة ادائهم وتحسين عملية صنع قراراتهم.

4. تضمن المعيار الاول مبدأ الاستقلالية الذي اخذ تمتع الديوان ومدقيقه بالاستقلالية اللازمة لاداء عملهم بعين الاعتبار، سواء على المستوى الحكومي او الشخصي وفي جميع المجالات المتعلقة بالتدقيق، وقد تضمنت استقلالية الديوان، استقلاله الكامل عن السلطة التنفيذية من النواحي المالية والإدارية، ويشمل ذلك توفير المخصصات المالية وعدم التدخل في تعيين وعزل موظفيه، وعدم تقييد حرية الديوان في تحديد نطاق ومدى عمليات الفحص، وعدم قيام الجهات الخاضعة للرقابة بالتأثير على نتائج عملية التدقيق وما يمكن إدراجه في تقريره، اما فيما يتعلق باستقلالية المدقق فتشمل تمتعه بالنزاهة والإخلاص والموضوعية.

5. يتحدث المعيار الثاني عن المؤهلات والمهارات الواجب توفرها في المدققين وطريقة تعيينهم، كما يتضمن امكانية الاستعانة بالاستشارات الخارجية لاستكمال الخبرات والمؤهلات غير المتوفرة لدى الديوان، او في حالة ظهور أمور طارئة تستلزم رأي أهل الاختصاص لإنجاز العمل المطلوب، اما المعيار الثالث فهو يتعلق بالعناية المهنية ويتضمن التزام المدقق بمعايير التدقيق. اما بقية المعايير فعلى الرغم من أهميتها فانه لا مجال لذكرها في هذه الدراسة لانتفاء علاقتها المباشرة مع موضوع الدراسة.

نظام موظفي ديوان المحاسبة

من استعراض نظام موظفي ديوان المحاسبة ذي الرقم (106) لسنة 2004 ومقارنته مع نظام الخدمة المدنية والمقابلات الشخصية التي اجريت مع المسؤولين في الديوان

القانون، فلترئيس او الموظف ان يشمع الصناديق او الخزائن او المحلات الاخرى التي توجد فيها الاشياء والحسابات المراد فحصها وتدقيقها بالشمع الاحمر، وان يختتمها بالخاتم الرسمي، وله في حالة ممانعة ذلك الشخص ان يستدعي افراد الضابطة العدلية للاستعانة بهم للتنفيذ بموافقة رئيس الديوان.

هـ. يعاقب بمقتضى قانون العقوبات اي شخص اقدم على فض ذلك الختم المبين اعلاه، وكل شخص يرفض السماح لموظفي ديوان المحاسبة باجراء وظائفهم بالصورة المبينة اعلاه مانعاً اياهم من اداء واجباتهم الرسمية، بالاضافة الى الاجراءات التأديبية المنصوص عليها في انظمة الموظفين.

5- مكان التدقيق: يجوز ان يقوم الديوان بالتدقيق في الحسابات في مكاتبه او في مكاتب الدائرة ذات العلاقة او في ميادين العمل، حسبما يقرره رئيس الديوان، وعلى الدائرة ان تهيء المكان اللازم لموظفي الديوان في مكاتبها عندما يطلب اليها ذلك، وان تقدم لهم من وسائل الراحة والخدمات الادارية مثلما تقدم لموظفيها.

6- التقارير: يقدم رئيس الديوان تقريراً سنوياً الى مجلس النواب عن الحساب الخاص لكل سنة مالية، يبسط فيه ملاحظاته ويرسل صوراً عنه الى رئيس الوزراء ووزير المالية، وعليه ان يضمن التقرير ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات التي كلف بتدقيق حساباتها، مع بيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها، وذلك في بدء كل دورة عادية او كلما طلب مجلس النواب منه ذلك. وله في اي وقت ان يقدم للمجلس تقارير خاصة يلفت فيها نظره الى امور يرى انها من الخطر والاهمية بحيث تستلزم تعجيل النظر فيها.

معايير التدقيق الحكومي الاردنية

اما الاطار الثاني الذي ينظم عمل ديوان المحاسبة فهو معايير التدقيق الحكومية الأردنية الصادرة عن ديوان المحاسبة، التي اعدت مع أخذ معايير التدقيق الدولية وقانون الديوان بالاعتبار، وقد تضمنت هذه المعايير مفهوم الرقابة الشاملة وعناصرها وأهدافها التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. اعداد تقرير للسلطة التشريعية عن المساءلات الموجهة للسلطة التنفيذية ومدى مسابرة تصرفاتها للقوانين والأنظمة المتعلقة بالمعايير المحاسبية والنظم المالية، وقواعد اعداد

يتبين ما يلي:

1. صدر النظام بموجب المادة (120) من الدستور؛ إذ لا يوجد في قانون الديوان ما يُمكن من إصدار مثل هذا النظام بعكس قوانين بعض الدول العربية مثل القانون العماني واليميني والسعودي على سبيل المثال.
2. كان يطبق نظام الخدمة المدنية على موظفي ديوان المحاسبة قبل صدور النظام الخاص بهم.
3. نص النظام على تطبيق نظام الخدمة المدنية النافذ المفعول في الحالات غير المنصوص عليها في نظام موظفي ديوان المحاسبة، على أن يمارس رئيس الديوان صلاحيات رئيس الوزراء والوزير ويمارس أمين عام الديوان صلاحيات الأمين العام المنصوص عليها في نظام الخدمة المدنية.
4. نص النظام على تطبيق سلم الدرجات والفئات والراتب الاساسي والزيادة السنوية المتبع في نظام الخدمة المدنية على موظفي الديوان، ومنح موظفي الديوان علاوات شهرية اضافية مقطوعة حسب درجاتهم، مع استمرار منح الفنيين منهم العلاوات الفنية المنصوص عليها في نظام الخدمة المدنية مضافا اليها (15%) من الراتب الاجمالي، على أن لا يتقاضوا العلاوات المنصوص عليها في نظام الديوان.
5. اجاز النظام لرئيس الديوان منح الموظف المتميز مكافأة مالية سنوية بمعدل راتب شهر على أن لا تزيد نسبتهم عن (10%) من مجموع الموظفين.
6. اجاز النظام وفي حالات مبررة منح فئات معينة من تخصصات محددة لموظفين عاملين في الديوان علاوة شخصية بنسبة لا تتجاوز (40%) من الراتب الاساسي بعد موافقة مجلس الوزراء.
7. حصر مهام تعيين الموظفين وترفيعهم وتعديل اوضاعهم وايفادهم ببعثات واية امور اخرى بلجنة خاصة تشكل في الديوان برئاسة امينه العام.
8. نص النظام على أن تحدد قواعد اخلاقيات مهنة الرقابة المالية المناطة بالديوان بموجب تعليمات يصدرها الرئيس، وعلى الموظف المختص في الديوان التقيد بها، بالاضافة الى التزامه بالواجبات الوظيفية المنصوص عليها في نظام

الخدمة المدنية.

9. مما سبق فان هذا النظام يعتبر خطوة متقدمة تؤدي الى زيادة تمتع الديوان بالاستقلالية الادارية، الا ان العاملين في الديوان غير راضين عن المكافآت والرواتب التي ينص عليها، ولم يأخذ بعين الاعتبار المستويات المهنية والتدريب المهني عند الترفيع.

الهيكل التنظيمي

لم تكن للديوان هيكلية واضحة المعالم إلى أن صدر الهيكل التنظيمي في الثمانينات، حيث أصبح للديوان هيكل تنظيمي يظهر خطوط السلطة والتنسيق، وقد اعيدت هيكله الديوان عام 1992 لتأخذ شكلها الحالي ليتكون من قطاعات ومديريات فنية وإدارية واستشارية لتقديم خدماتها للقطاعات الرقابية الأخرى. ويتكون الديوان من أربعة قطاعات هي: قطاع الحكم المحلي، والأمن والطاقة والعدل، والمال والاقتصاد، والخدمات، وتسع مديريات مركزية متخصصة هي: الرقابة المركزية، والشؤون الهندسية، والشؤون القانونية، والرقابة الإدارية، والتطوير الإداري والدراسات، والشؤون الإدارية والمالية، والعلاقات العامة والتعاون الدولي، والرقابة الداخلية، ورقابة الأداء، تم استحداثها حديثا، و(33) مراقبة ميدانية منها (19) مراقبة موزعة على الوزارات والدوائر الحكومية في عمان، والباقي في محافظات المملكة المختلفة، لتخدم (198) دائرة خاضعة للتدقيق. وتتولى مديرية الرقابة المركزية مراقبة أعمال الديوان وكوادره الرقابية للتأكد من موضوعية ودقة إنجاز المهام المناطة بهم بما يتفق مع أخلاقيات المهنة، وتقوم وحدة الرقابة الداخلية بتدقيق أعمال الديوان المالية والإدارية.

تحديد اتجاهات وآراء القائمين على تطبيق القانون

اعتمدت هذه الدراسة على جزأين رئيسيين، الأول هو دراسة وتحليل قانون ديوان المحاسبة ذي الرقم (28) لسنة 1952، وتعديلاته وفقا للمعايير الدولية والأردنية المتعلقة باستقلالية وهيكلية الديوان، والجزء الثاني اعتمد على الدراسة الميدانية لآراء وتصورات عينة من الكادر الرقابي والمسؤولين في مركز الديوان حول بعض النقاط المتعلقة بقانون الديوان، من حيث خصائصه ومدى توفر متطلبات تطبيقه ونطاق تطبيقه وانواع الرقابة التي يسمح القانون بها، وجودة أداء الديوان في ظل القانون الحالي،

1.1	1	مساعد رئيس مراقبة	الخبرة
2.2	2	رئيس قسم	
80.0	72	مدقق	
6.7	6	اقل من 3 سنوات	
13.3	12	3-5	
13.3	12	6-8	
14.4	13	9-11	
52.2	47	12 فأكثر	

ونلاحظ تنوع التخصصات وان كانت تتركز على المحاسبة بالدرجة الاولى، حيث ان نسبة المتخصصين بالمحاسبة تفوق (50%) من افراد العينة، اما التخصصات الاخرى فهي مساندة للعمل الرقابي، خصوصا الفنية والادارية والاقتصادية والقانونية. اما من حيث الخبرة في مجال العمل فان نسبة كبيرة منهم لهم خبرات تزيد عن (6) سنوات، كما انهم موزعون على مختلف مستويات الوظائف. ان هذه الخصائص تؤكد موثوقية ومصداقية البيانات والمعلومات التي ادلوا بها لغايات الدراسة.

البيئة القانونية والتنظيمية للديوان

يعتبر القانون هو الاطار العام والشرعية التي تعطي أي مؤسسة استقلاليتها واعتباريتها، وحتى يكون القانون مساعدا لتلك المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها نحو المجتمع وتحقيق الأهداف المناطة بها، فلا بد من ان تتوفر فيه بعض الخصائص والمميزات مثل الوضوح والمرونة والقابلية للتطور والشمولية، بحيث يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها واتباع الآليات والسياسات اللازمة لذلك، وان تكون له القدرة على مواكبة التغيرات والتطورات في مجال عمل المؤسسة وان لا يكون عائقا في سبيل تحقيق الأهداف المطلوبة.

اعتبارات تطبيق القانون (خصائصه)

تم اختيار مجموعة من المتغيرات التي لها علاقة بخصائص القانون وتطبيقه في ظل الظروف الحالية، اذا ما اخذنا بعين الاعتبار ان القانون قد مضى على اصداره اكثر من (50) عاما، ولم يتعرض الا الى تعديلات محدودة وطفيفة، كما اوضحنا في بند سابق، ويتضح من اجابات افراد العينة ان مواد قانون ديوان المحاسبة واضحة بدرجة مرتفعة حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة حول هذه العبارة

ويشمل ذلك مواكبة القانون لمتطلبات التغيرات الاقتصادية المحلية والدولية والتطور في انماط وأساليب الرقابة العليا على المال العام.

خصائص عينة الدراسة

تشير معطيات الجدول رقم (1) الى ان افراد العينة موزعون على الفئات العمرية المختلفة، وان غالبيتهم تقل اعمارهم عن (45) سنة، أي انهم في مراحل عمرية يتقبلون فيها ويتبنون الافكار الجديدة، ولديهم القدرة على تحديث وتطوير العمل اذا ما اخذنا بعين الاعتبار انهم حاصلون على شهادات جامعية (بكالوريوس فما فوق) في تخصصاتهم.

الجدول رقم (1)

الخصائص الديموغرافية لافراد عينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
العمر	25-34	29	32.2
	35-44	36	40.0
	45-54	20	22.2
	55 فأكثر	5	5.6
الجنس	ذكر	77	85.6
	أنثى	13	14.4
المستوى التعليمي	ثانوية عامة	1	1.1
	دبلوم متوسط	2	2.2
	بكالوريوس	74	82.2
	دبلوم عال	1	1.1
	ماجستير	10	11.1
	دكتوراة	2	2.2
التخصص	محاسبة	47	52.2
	علوم إدارية	13	14.4
	اقتصاد	11	12.2
	قانون	10	11.1
	أخرى	9	10.0
	CPA	2	2.2
الاجازات المهنية	CIA	2	2.2
	اخرى	1	1.1
	لا يوجد	85	94.4
الوظيفة	مدير قطاع	5	5.6
	مساعد مدير قطاع	6	6.7
	رئيس مراقبة	4	4.4

أي ان اجابات معظم افراد العينة كانت اوافق او اوافق بشدة وينسب (75%) و (17%) على الترتيب، وهذا يعني ان للقانون مرونة تتيح له الاستجابة للمتغيرات والتطورات التي تواجه عمل الديوان. كما ان الصلاحيات التي يخولها القانون لرأس المؤسسة لاصدار تعليمات وقرارات تفسر القانون وتساعد على تطبيقه تعتبر من العوامل التي تمنح القانون خاصية المرونة، ومن معطيات الجدول رقم (2) يتضح ان افراد العينة يتفقون على ان هنالك صلاحيات لرئيس الديوان لاصدار تعليمات وقرارات تفسيرية تتفق مع مجريات العمل اليومية والدورية، حيث ان اجابات افراد العينة كانت بوسط حسابي مقداره (3.539) وان ما نسبته (48.3%) و (14.6%) من افراد العينة على التوالي قد اجابوا بموافق او اوافق بشدة، أي ما مجموعه (62.9%)، كما ان مجموع نسبة الذين اجابوا بغير موافق او غير موافق على الاطلاق بلغت (14.6%) من افراد العينة.

(3.933)، وان (83.1%) من افراد العينة قد اجابوا بموافق او موافق بشدة، وقد كانت نسبتهم (67.4%) و (15.7%) على الترتيب، كما يلاحظ ان نسبة الذين اجابوا بغير موافق (5.6%) من افراد العينة. وهذا يدل على ان مواد قانون ديوان المحاسبة واضحة للعاملين فيه. اما من حيث قابلية القانون للتطبيق العملي فان افراد العينة كانت اجاباتهم بوسط حسابي مقداره أكثر من (4) وان غالبيتهم كانت اجاباتهم اوافق او اوافق بشدة حيث بلغت نسبتهم (80.9%) و (11.2%) على التوالي، كما ان نسبة الذين يرون ان القانون غير قابل للتطبيق لا تتجاوز (3.4%) من افراد العينة وهذا يفسر انخفاض قيمة الوسط الحسابي وارتفاع الانحراف المعياري. وهذا يعني ان جميع مواد القانون يمكن تطبيقها كما افاد افراد العينة الذين يعملون على تطبيق القانون، كما يبين الجدول رقم (2).
اما من حيث قابلية القانون للتطوير فنلاحظ ان اجابات افراد العينة كانت مرتفعة وان الوسط الحسابي لها (4.045)،

الجدول رقم (2)

آراء أفراد عينة الدراسة حول خصائص قانون ديوان المحاسبة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
تتوفر لديوان المحاسبة السلطات الكافية التي تمكنه من إنجاز واجباته في الرقابة على الأموال العامة	3.079	1.079	6.7	27.0	24.7	34.8	6.7	متوسطة
تنظم التشريعات المتعلقة بالديوان آليات الرقابة على الأموال العامة لدى الجهات الحكومية	3.878	0.747	0.0	7.8	11.1	66.7	14.4	مرتفعة
وضوح مواد قانون ديوان المحاسبة	3.933	0.074	0.0	5.6	11.2	67.4	15.7	مرتفعة
قابلية قانون ديوان المحاسبة للتطبيق	4.000	0.057	0.0	3.4	4.5	80.9	11.2	مرتفعة
قابلية قانون ديوان المحاسبة للتطوير	4.045	0.068	1.1	2.3	4.5	75.0	17.0	مرتفعة
هنالك صلاحيات لرئيس الديوان لإصدار تعليمات وقرارات تفسيرية للقانون	3.539	0.116	9.0	5.6	22.5	48.3	14.6	مرتفعة
تحقيق القانون لأهداف حماية الأموال العامة في ظل المتغيرات الحالية	3.671	0.089	3.6	4.8	19.0	65.5	7.1	مرتفعة
تتعامل الوزارات والدوائر مع استجوابات الديوان والرد عليها بسرعة	3.100	0.104	6.7	18.0	40.4	29.2	5.6	متوسطة
لا توجد سلطة لإجبار الوزارات والدوائر للرد على استفسارات الديوان	3.444	0.110	3.4	14.6	33.7	31.5	16.9	متوسطة
يتضمن القانون مواد تؤهله لاتخاذ العقوبات اللازمة بحق المخالفين في الوزارات في حالة عدم استجابتهم	3.011	0.129	14.9	18.4	26.4	31.0	9.2	متوسطة

								لاستفسارات موظفي الديوان ومقترحاتهم ومتطلبات عملهم
متوسطة	4.5	9.1	45.5	18.2	22.7	0.114	2.551	يتضمن قانون الديوان إعفاء من العقوبات لكل من يتقدم بمعلومات تفيد الديوان في الكشف عن المخالفات حتى لو كان المتقدم من المتورطين
متوسطة	5.7	38.6	26.1	19.3	10.2	0.116	3.101	يتمتع الديوان باستقلالية مناسبة لتنفيذ مهامه
مرتفعة	33.7	52.8	12.4	1.1	0.0	0.072	4.189	يجب طرح القانون للمناقشة العامة وإجراء تعديلات عليه
متوسطة	5.6	36.7	40.0	11.1	6.7	0.101	3.233	يتفق قانون الديوان مع القوانين الاقتصادية الأخرى التي تم إصدارها خلال السنوات الأخيرة
متوسطة	10.0	35.6	45.6	8.9	0.0	0.083	3.473	تحد القوانين الاقتصادية الأخرى التي صدرت مؤخراً من عمل الديوان
متوسطة	13.5	43.8	16.9	23.6	2.2	1.065	3.427	تتوفر للديوان التشريعات التي تمكنه من إنجاز واجباته في الرقابة على الأموال العامة دون تعقيدات

المصدر: بيانات الدراسة.

من اجابات افراد العينة حول العبارتين المتعلقةتين بالقوانين الاقتصادية وعلاقتها بقانون ديوان المحاسبة، انهم يرون ان قانون ديوان المحاسبة يتفق مع القوانين الاقتصادية بدرجة متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجاباتهم (3.233)، كما ان الوسط الحسابي لاجاباتهم حول العبارة التي تقول: تحد القوانين الاقتصادية التي صدرت مؤخراً من عمل ديوان المحاسبة بلغ (3.473)، ونلاحظ من الجدول رقم (2) ان (36.7%) و(5.6%) من افراد العينة قد اجابوا باوافق او وافق بشدة على العبارة الاولى المتعلقة باتفاق القانون مع القوانين الاقتصادية الاخرى، في حين نجد ان (40%) من افراد العينة كانت اجاباتهم محايدة، وان (17.8%) من افراد العينة يعتقدون صراحة ان قانون ديوان المحاسبة لا يتفق مع القوانين الاقتصادية الاخرى. ومن ناحية اخرى فاننا نجد ان (45.6%) من افراد العينة كانت ارؤهم محايدة نحو العبارة التي تنص على ان القوانين الاقتصادية الاخرى التي صدرت مؤخراً تحد من عمل الديوان، فيما كان مجموع الذين اجابوا بانفوق وانفق بشدة (45.6%) من افراد العينة، كما يظهر في الجدول رقم (2)، وهذا يعني ان افراد العينة يرون ان هنالك تعارضاً بين القوانين الاقتصادية التي صدرت مؤخراً وقانون ديوان المحاسبة، وان هذه القوانين تحد من عمل ديوان المحاسبة

ان الهدف من أي قانون رقابي هو تحقيق اهداف حماية الاموال العامة في ظل كافة المتغيرات، ويتضح من الجدول رقم (2) ان افراد العينة يتفقون على ان القانون يحقق اهداف حماية الاموال العامة في ظل المتغيرات الحالية بدرجة مرتفعة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجاباتهم (3.671) وان كانت اجابات (8.4%) من افراد العينة لا تتفق مع هذه العبارة، أي ان (72.6%) منهم قد اجابوا بموافق أو موافق بشده، في حين ان (19%) محايدون في آرائهم تجاه ذلك. ونلاحظ من العبارات السابقة اذا ما اخذت جملة واحدة، ان تركيز العاملين في الديوان ينصب على الرقابة المالية دون غيرها من انواع الرقابة الاخرى مثل رقابة الاداء والرقابة البيئية، وهذا يعود الى الثقافة التنظيمية للديوان حيث ارتبط اسم الديوان بالمحاسبة ومفهوم الرقابة على الاموال.

ان اتفاق واتساق أي قانون مع القوانين الاخرى للدولة، خاصة مهمة تساعد في تطبيق القانون واستمرار حياته، ضمن منظومة القوانين النافذة في الدولة، ولقد قامت الحكومة في الفترة الاخيرة بتحديث جميع القوانين الاقتصادية. وبما ان هذه القوانين لها مساس بعمل ديوان المحاسبة؛ اذ ان لها اثاراً مالية على اموال الخزينة، فان اتفاق قانون ديوان المحاسبة مع هذه القوانين وعدم تعارضها معه لا يجعلها عائقاً لتطبيقه، ونلاحظ

وجودها، وهذا واضح من استعراض مواد القانون. وفي هذا الاتجاه فان وجود مواد في القانون تعطي الحق للديوان وموظفيه باتخاذ العقوبات اللازمة بحق المخالفين في الوزارات في حالة عدم استجابتهم لاستفسارات الديوان ومقترحاتهم ومتطلبات عملهم، فقد كانت اجابات أفراد العينة متوسطة وان اتجاهات الاجابات كانت باتجاه الحيادية او عدم الموافقة، كما ان حوالي نسبة (40%) من افراد العينة كانت اجاباتهم موافق او موافق بشدة في حين كانت حوالي نسبة (60%) من افراد العينة حيادية او غير موافقة. وهذا يتماشى مع النتائج التي تم الحصول عليها من تحليل العبارات السابقة.

ان الاعفاء او التخفيف من العقوبة للشخص الذي يدلي بمعلومات تساعد على اكتشاف الاخطاء او الجرائم يعتبر نوعا من المكافأة له عن تصرفه في كشف المجرمين والمخلفين بالقوانين والانظمة، وعادة يسمى مثل هذا الشخص بشاهد الملك، وعند دراسة معطيات الجدول رقم (2) فاننا لا نجد مثل هذا النص او حتى اللجوء إلى مثل هذا الاسلوب في اكتشاف المخالفات من قبل ديوان المحاسبة، حيث كانت اجابات أفراد العينة منخفضة، ومعظمها لا تتفق على وجود مثل هذا البند او اللجوء اليه في التطبيق العملي.

وعلى الرغم من النصوص الواردة في قانون الديوان والدستور، اضافة إلى ماتم التعليق عليه في البند المتعلق بالقانون، فاننا نرى من معطيات الجدول رقم (2) ان أفراد العينة يرون ان القانون لا يمنح الديوان وموظفيه الاستقلالية المناسبة لاداء المهام والواجبات الموكلة اليهم، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجاباتهم (3.101)، كما ان اكثر من (55%) من أفراد العينة قد اجابوا اجابات محايدة او غير متفقة مع العبارة مدار البحث، لا بل نجد ان (29.5%) من افراد العينة كانت اجابتهم غير متفقة مع هذه العبارة مما يعني ان التطبيق العملي يدل على تمتع الديوان بالاستقلالية المناسبة له لاداء المهام الموكلة اليه بدرجة متوسطة.

وكمحصلة نهائية فان القانون، كما يرى افراد العينة، بحاجة إلى تعديل ومناقشة عامة من قبل الجهات المعنية واصدار قانون عصري يأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والسياسية وتطور مفهوم الرقابة العليا دوليا ومحليا والاستفادة

برقابته على المال العام، وقد افاد قياديو الديوان خلال المقابلات التي اجريت معهم ان بعض القوانين سلبت صلاحيات الديوان في الرقابة على المال العام، كما هو في قانون التخاصية الذي ادى الى تخصيص بعض الشركات التي تملكها الحكومة، كما ان هذا مرتبط باطلاع موظفي الديوان على القوانين الاخرى في الدولة التي لها مساس غير مباشر بنشاط ديوان المحاسبة، حيث ان تركيزهم يتم على الرقابة المالية دون غيرها التي تاصلت في عمل الديوان، بينما نجد ان انواع الرقابات الحديثة لم يتطرق اليها القانون؛ اذ انها حديثة في الديوان.

اما تعامل السلطات والجهات الخاضعة للرقابة ومدى تجاوبها مع الديوان والقانون فان اجابات افراد العينة تشير إلى ان سرعة استجابة الجهات الخاضعة للرقابة مع استجوابات واستفسارات الديوان متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة (3.1)، في حين نجد ان نسبة الذين اجابوا بموافق موافق بشدة (29.2%) و(5.6%) على التوالي، أي ما مجموعه (34.8%) في حين نجد ان نسبة غير الموافقين كانت (24.7%) من افراد العينة، كما ان (40.4%) من افراد العينة كانت اجاباتهم محايدة، وبعبارة اخرى فان الاستجابة السريعة من الوزارات والدوائر الحكومية كانت متوسطة، أي ان الاستجابة من الوزارات والدوائر الحكومية تتم وفقا لنوعية الاستجوابات وماهيتها، وبالتالي فانه يرد على بعضها، في حين ان البعض الاخر لا يتم الرد عليه بالسرعة المطلوبة. اما فيما يتعلق بوجود سلطة لاجبار الدوائر الخاضعة لرقابة الديوان على الرد على استفسارات واستجوابات الديوان فان أفراد العينة يرون من الواقع العملي ان وجود السلطة متوسط، كما تشير معطيات الجدول رقم (2)؛ إذ ان الوسط الحسابي لاجابات هو (3.444)، كما ان اجابات الذين اجابوا بموافق او موافق بشدة على عدم وجود سلطة كانت بنسبة (31.5%) و(16.9%) على الترتيب، ومن العبارتين السابقتين يمكننا القول ان افراد العينة يرون ان التعامل مع استجوابات ديوان المحاسبة غير مرضية (متوسطة)، وان قانون الديوان لا يعطي الديوان السلطة المطلوبة اللازمة لاجبار الوزارات والدوائر الحكومية للاستجابة السريعة لاستفسارات الديوان ضمن فترات زمنية محددة وازالة المخالفات في حالة

البحث قد تضمن عبارات تتعلق بنطاق رقابة ديوان المحاسبة لتعزيز نتائج الدراسة بأراء افراد العينة من العاملين في مجال الرقابة والمتعاشين معها بصورة يومية. ويبين الجدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية لاجابات افراد العينة حول العبارات المتعلقة بنطاق رقابة الديوان حسبما هو وارد في القانون اذا ما اخذنا بعين الاعتبار ان انواعاً وانماطاً من الرقابة قد تطورت تلبية لمتطلبات المتغيرات المعاصرة.

من خبرات الدول الاخرى، ومعطيات الجدول رقم (2) تؤكد هذا الطرح، حيث نجد ان الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة يساوي (4.189) وان (52.8%) و (33.7%) من افراد العينة قد اجابوا باتفاق او اتفق بشدة على الترتيب حول هذه العبارة.

نطاق الرقابة واداء الديوان

القانون هو المرجعية التي تحكم عمل الديوان، وقد تضمن القانون، كما اسلفنا، تفصيلاً لمهام وواجبات الديوان، وحيث ان هنالك تطوراً في مفهوم الرقابة العامة على الاموال العامة، فان

الجدول رقم (3)

آراء افراد عينة الدراسة حول نطاق رقابة ديوان المحاسبة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
يوفر قانون الديوان إمكانية الرقابة على أموال الحكومة في الشركات التي تمت خصصتها	2.697	0.119	21.6	14.8	40.9	19.3	3.4	متوسطة
يتضمن مفهوم الرقابة حسب القانون تقييم الأداء من الصعب تطبيق قانون الديوان خارج حدود المملكة (كتطبيقه على السفارات)	3.614	0.089	1.1	9.2	27.6	51.7	10.3	مرتفعة
تشمل رقابة الديوان الرقابة على نظم المعلومات المستخدمة في الجهات التي تتم الرقابة عليها	3.326	0.103	6.8	10.2	31.8	45.5	5.7	متوسطة

المصدر: بيانات الدراسة.

كان متوسط اجاباتهم مرتفعاً وقد وصل الى (3.614) كما ان (51.7%) من افراد العينة قد اجابوا بموافق، واذا ما اضيفت نسبة الذين اجابوا بموافق بشدة ومحايد ونسبتهم (10.3%) و (27.6%) على التوالي، نجد ان حوالي (90%) من افراد العينة متفقون مع هذا الطرح، اي ان القانون يتيح للديوان القيام بتطبيق رقابة الأداء على المؤسسات التي تخضع لرقابته.

ان النطاق الجغرافي لتطبيق القانون وبالتالي صلاحيات الديوان محصورة في اراضي المملكة الاردنية الهاشمية، ولا يمكن تطبيقه على الاموال العامة الاردنية في الخارج كما هو الحال في السفارات او الشركات التي تساهم فيها الحكومة او الممتلكات الحكومية الأردنية في الخارج، وتدل معطيات الجدول رقم (3) على ان الوسط الحسابي لآراء افراد العينة حول العبارة التي تقول إن من الصعب تطبيق القانون خارج

وتشير الاجابات الى ان رقابة الديوان لا تشمل الشركات التي تمت خصصتها مؤخرًا، حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه الاجابات (2.697) وهي قيمة متوسطة، كما ان نسبة الذين اجابوا باوافق او وافق بشدة من افراد العينة كانت (19.3%) و (3.4%) على التوالي، أي ان معظم افراد العينة، أي اكثر من (75%)، قد اجابوا اما بمحايد او غير موافق على ان رقابة ديوان المحاسبة تشمل تلك الشركات، وتؤكد تقارير ديوان المحاسبة هذه النقطة حيث جاء فيها ان دور الديوان في عملية الخصخصة كان خلال البدايات مقصوراً على عضوية رئيس الديوان في لجنة الخصخصة ثم استثنى من عضوية تلك اللجنة بعد عام 2000 (ديوان المحاسبة، 2002).

اما فيما يتعلق برقابة الأداء على المؤسسات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة فاننا نجد افراد العينة يرون ان القانون يتيح لهم رقابة اداء المؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان، حيث

في بعض الدوائر الخاضعة لرقابته، اذا ما اخذنا بعين الاعتبار ان الديوان يراقب اكثر من (198) دائرة، لاسيما ان بعض الاعمال الرقابية لا تتطلب استخدام الحاسوب خصوصا التقليدية منها. ومما هو جدير بالذكر ان تقارير الديوان ومقابلات المسؤولين في الديوان تشير الى تزويد المراقبات باجهزة حاسوب، وان هذا الحاسوب يستخدم من قبل اكثر من مراقب وخصوصا في اعداد التقارير، كما ان المراقبات متصلة مع الديوان من خلال شبكة معلومات.

وتشمل الرقابة على نظم المعلومات عدة محاور منها، الرقابة على نظم المعلومات في الجهة الخاضعة للرقابة من حيث مدى توفر وصحة وسرية الاصول المعلوماتية، ومراجعة وتحليل الانظمة والتطبيقات والبنية التحتية لتقنية المعلومات، وتقييم مدى كفاءة وفاعلية واقتصادية استخدام تقنية المعلومات لتنفيذ المهام المطلوبة، ومدى التقيد بسياسات واجراءات العمل المقررة. اما المحور الثاني فهو استخدام تقنية المعلومات في رفع كفاءة وفاعلية المراجعين في اثناء تنفيذ اعمال مراجعة الحسابات، أي استخدام هذه التقنيات في المراجعة، والمحور الثالث هو اتمة عمليات المراجعة وتطوير المهارات الفنية والمعارف العملية للمراجعين (اميري، 2004)، علما بان معايير التدقيق الحكومية الصادرة عن الديوان تتضمن في الفصل الرابع التدقيق في بيئة الحاسوب وتشمل توفر المهارة والكفاءة في بيئة تستخدم الحاسوب، ودراسة ظروف استخدام الحاسب الآلي، وكذلك استخدامات طرق التدقيق باستخدام الحاسوب (ديوان المحاسبة، 1998).

الأساليب الرقابية

ان التطورات في المجال المحاسبي والرقابي والانشطة الحكومية تتطلب استخدام اساليب رقابية مختلفة تبعا لمتطلبات العمل، وحيث ان قانون الديوان يعتبر من القوانين القديمة، ولم تجر عليه سوى تعديلات طفيفة ومحصورة، فان حرية الديوان في استخدام الاساليب الرقابية المختلفة وفقا لاحتياجات العمل الميداني تعتبر متطلبا من المتطلبات الهامة التي يجب ان تتوفر في قانون الديوان. وتشير معطيات الجدول رقم (4) إلى ان الاساليب الرقابية المستخدمة من قبل الديوان تتناسب مع نظم المحاسبة المستخدمة في الجهات التي يتم الرقابة عليها،

حدود المملكة الأردنية الهاشمية قد بلغ حوالي (3.1) وان نسبة (17.6%) و(8.2%) قد اجابوا بغير موافق او غير موافق اطلاقا، بينما نجد ان (41.2%) من افراد العينة محايدون وأن (24.7%) و (8.2) يتفقون أو يتفقون بشدة على عدم امكانية تطبيق القانون خارج حدود المملكة، وقد يعود السبب في ذلك الى كون مهام ديوان المحاسبة تقتصر على ما يتم تكليف الديوان به من قبل مجلس الوزراء في التدقيق على بعض السفارات حسب الحاجة، كما هو الحال في استلام مباني السفارات الاردنية الجديدة، كما ان الديوان قد توقف عن التدقيق على محطات الملكية الاردنية في الخارج بعد ان قامت الحكومة بخصخصة هذه الشركة، وفقا لما افاد به المعنيون في الديوان عند مقابلتهم.

كما تشير النتائج الى ان الديوان يقوم بتطبيق الرقابة على نظم وتكنولوجيا المعلومات بدرجة متوسطة حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة حوالي (3.3) وان (51.2%) من افراد العينة قد اجابوا بموافق او موافق بشدة على العبارة التي تقول إن رقابة ديوان المحاسبة تشمل الرقابة على نظم المعلومات المستخدمة في الجهات التي يتم الرقابة عليها، فهم متفقون مع ان الديوان يقوم بالرقابة على نظم وتكنولوجيا المعلومات الموجودة في الدوائر الخاضعة لرقابة الديوان، أي ان ديوان المحاسبة يقوم بالرقابة على نظم وتكنولوجيا المعلومات الموجودة في الدوائر والوزارات موضع التدقيق.

ان دخول الحاسوب الى كافة المناحي الحياتية يعني بالضرورة استخدامه في الرقابة على المال العام، وتشير نتائج الدراسة الميدانية الى ان موظفي الديوان يستخدمون الحاسوب في الرقابة على الدوائر الخاضعة للرقابة والتدقيق بدرجة متوسطة، حيث يشير الجدول رقم (4) إلى ان الوسط الحسابي لاجاباتهم كان (3.144) وان (32.6%) و(5.6%) من افراد العينة قد اجابوا بموافق او موافق بشدة على الترتيب، أي ان (38.2%) فقط من افراد العينة متفقون على انهم يستخدمون الحاسوب في الرقابة على الدوائر الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة، وقد يعود السبب في ذلك إلى ان درجة استخدام موظفي الديوان للحاسوب في الرقابة على الدوائر الخاضعة لرقابة الديوان متوسطة الى محدودة او إلى عدم توفر الحاسوب

هذه العبارة، مما يعني ان للديوان وموظفيه الحرية في اختيار الاساليب الرقابية التي تتناسب مع النظم المحاسبية المتبعة في الدوائر الخاضعة لرقابته، وهذا يتفق مع مبدأ الاستقلالية.

حيث ان الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة يصل إلى (3.744) وهو مرتفع، كما ان (71.9%) من أفراد العينة قد اجابوا بموافق، واذ ما اصفنا اليهم (4.5%) اجابوا بموافق بشدة فان النسبة تصبح (76.4%) من افراد العينة يتفقون مع

الجدول (4)
آراء افراد عينة الدراسة حول الأساليب الرقابية
لديوان المحاسبة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
يطبق مندوبو الديوان أسلوب محاسبة المسؤولية عند مراقبة الجهات	3.068	0.907	4.5	21.6	38.6	33.0	2.3	متوسطة
للمدقق الحرية المطلقة في اختيار أساليب المراجعة واجراءاتها ونطاق تطبيقها	3.367	0.917	3.3	15.6	26.7	50.0	4.4	متوسطة
تتناسب الأساليب الرقابية المستخدمة من قبل الديوان مع نظم المحاسبة المستخدمة في الجهات التي تتم الرقابة عليها	3.744	0.070	1.1	4.5	18.0	71.9	4.5	مرتفعة
يجب ابتداء توليفه أساليب رقابية تناسب التغيير في أساليب المحاسبة الحكومية	4.022	0.055	0.0	1.1	9.1	76.1	13.6	مرتفعة
يجب ابتداء أساليب رقابية تناسب طريقة إعداد موازنة الأداء	4.022	0.058	0.0	0.0	13.6	70.5	15.9	مرتفعة
يستخدم موظفي الديوان أجهزة الحاسوب في الرقابة على الجهات التي يتم الرقابة عليها	3.144	0.104	7.9	13.5	40.4	32.6	5.6	متوسطة
ان معظم عمل الديوان ينصب على كشف المخالفات والرقابة التقليدية	3.363	0.113	11.1	4.4	31.1	44.4	8.9	متوسطة

المصدر: بيانات الدراسة.

هاتين العبارتين (4.022) لكل منهما، وان غالبية أفراد العينة قد اتفقوا مع هاتين العبارتين. كما تشير نتائج الجدول رقم (4) الى ان (89.7%) من افراد العينة قد اجابوا بموافق او موافق بشدة على العبارة التي تتعلق بابتداء توليفه اساليب رقابية تتناسب وتتلاءم مع التغيير في اساليب المحاسبة الحكومية، وان نسبة ضئيلة جدا مقدارها (1.1%) فقط من افراد العينة قد اجابوا بغير موافق، وفي المقابل فاننا نجد ان توزيع اجابات افراد العينة كان (70.5%) و(15.9%) و(13.6%) قد اجابوا

اما فيما يتعلق بابتداء توليفه أساليب رقابية تتناسب مع التغيير في أساليب المحاسبة الحكومية، وابتداء أساليب رقابية تتناسب مع طريقة إعداد موازنة الأداء، فان نتائج الدراسة تشير إلى ان اجابات أفراد العينة تتفق مع ضرورة ابتداء واتباع اساليب رقابية تتناسب مع اساليب المحاسبة الحكومية، والمعايير الدولية المتجددة للمحاسبة الحكومية، واتباع موازنة الاداء التي تعمل الحكومة على استخدامها في المستقبل القريب، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة حول

المعايير الدولية في التدقيق

اوضحنا ان المبادئ الاساسية للرقابة تنص على وجود وتطبيق معايير رقابية تتفق مع طبيعة كل دولة من الدول، لذا فقد شملت الاستبانة عبارات تتعلق بتطبيق معايير الرقابة العليا الدولية الصادرة عن (انتوساي) في مجالات عمل الديوان والمعايير الدولية للتدقيق، التي تطبق على منشآت الاعمال في القطاع الخاص، والتي يفترض تطبيقها عند التدقيق على الشركات او المؤسسات المملوكة للحكومة الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة التي تعتمد المبادئ التجارية في عملها. وتبين نتائج الدراسة ان افراد العينة يرون ان ديوان المحاسبة يطبق المعايير الدولية للرقابة العليا الصادرة عن انتوساي ويلتزم بها، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة (3.843)، كما ان نسبة (76.4%) من افراد العينة قد اجابوا بموافق وموافق بشدة على العبارة المتعلقة بالالتزام ديوان المحاسبة بالمعايير الدولية للرقابة الحكومية كما يبين الجدول رقم (5)، ولا سيما ان الديوان قد تبنى ومنذ عام 1998 معايير اردنية للتدقيق الحكومي تستند الى المعايير الدولية للتدقيق الحكومي، وتراعي الظروف والبيئة الاردنية وقانون ديوان المحاسبة الاردني.

بموافق وموافق بشدة ومحايد على الترتيب، على العبارة التي تقول بضرورة ابتداء اساليب رقابية تتفق مع طريقة اعداد موازنة الاداء والتي تعمل الحكومة على تطبيقها، وهذا يعني ان الديوان يعمل على اتباع الاساليب الرقابية التي يجب ان تتناسب مع اساليب المحاسبة الحكومية. وتؤكد اجابات افراد العينة، كما في الجدول رقم (4)، ان عمل ديوان المحاسبة ينصب على كشف المخالفات والرقابة التقليدية حيث بلغ الوسط الحسابي لاجاباتهم لهذه العبارة (3.363)، وكانت هناك قيم متطرفة، مما ادى الى انخفاض قيمة الوسط الحسابي، وهذا ما تؤكد نسبة افراد العينة الذين اجابوا بموافق ووافق بشدة حيث بلغ مجموعهم ما نسبته (53.3%)، في حين نجد ان نسبة الذين اجابوا بغير موافق وغير موافق اطلاقا كانت (4.4%) و(11.1%) على التوالي، وقد يعود السبب في ذلك الى ان عمل المراقبات في المحافظات والاولوية يعتمد على الرقابة التقليدية، كما ان توجه الديوان نحو رقابة الاداء هو جديد والديوان يسعى الى تطبيقه في المستقبل القريب، كما اشار الى ذلك بعض المسؤولين في الديوان عند مقابلتهم. هذا اضافة الى تخلي الديوان منذ فترة وجيزة عن اتباع الرقابة القبلية المسبقة، والاكتفاء بالرقابة اللاحقة.

الجدول رقم (5)

آراء افراد عينة الدراسة حول المعايير الرقابية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
يلتزم الديوان بمعايير التدقيق الدولية في الرقابة الحكومية	3.843	0.865	2.2	5.6	15.7	58.4	18.0	مرتفعة
يلتزم ديوان المحاسبة بمعايير التدقيق الدولية المتبعة في القطاع الخاص عند التدقيق على الشركات التي تساهم بها الحكومة	3.178	0.116	10.1	15.7	28.1	39.3	6.7	متوسطة
تتوفر للديوان المخصصات اللازمة لتطبيق المعايير الدولية في مجال الرقابة	3.022	0.107	8.9	20.0	35.6	31.1	4.4	متوسطة
تشمل رقابة الديوان التأكد من أداء مجالس إدارات الشركات وفق معايير محددة كمعيار الربحية	2.911	0.112	13.5	16.9	39.3	25.8	4.5	متوسطة

المصدر: بيانات الدراسة.

الخاص عند التدقيق على الشركات التي تساهم فيها الحكومة، والتي تعمل وفق الاسس التجارية، حيث بلغ الوسط الحسابي

كما تشير النتائج المبينة في الجدول رقم (5) الى ان ديوان المحاسبة يطبق معايير التدقيق الدولية المتبعة في القطاع

الديوان يتأكد من ان مدققيه لديهم المعرفة وحاصلون على تدريب مناسب على المعايير الدولية قبل ممارستهم لمهامهم، اما فيما يتعلق بتوفر المخصصات اللازمة لتطبيق المعايير الدولية في مجال الرقابة، فاننا نجد ان مجموع الذين اجابوا بالموافقة بلغ (35.5%)، في حين ان (35.6%) من افراد العينة غير متاكدين من ذلك، علما بان الديوان قد اصدر المعايير الاردنية عام 1998، كما ان الديوان قد تبنى ضمن خطته الاستراتيجية برنامجاً تدريبياً متكاملاً بدأ بتطبيقه عام 1999، ويشمل كافة موظفي الديوان وبشكل تدريجي، أي ان الموظفين القدامى لم يتم اخذ معرفتهم بالمعايير الدولية للرقابة عند تعيينهم وممارسة عملهم، وهذا يفسر النسب السابق ذكرها.

الكادر الرقابي

تضمنت المبادئ الاساسية للمعايير الدولية الصادرة عن انتوساي مجموعة من البنود المتعلقة بالعاملين في اجهزة الرقابة العليا، وهذه البنود تتضمن وجود الكوادر المؤهلة والقادرة على القيام بمهام الرقابة العليا، وكذلك توفير التدريب اللازم لهذه الكوادر وضرورة استقطاب الكفاءات والمحافظة عليها من التسرب.

للإجابات حول هذه العبارة (3.178) وهي بدرجة متوسطة، كما ان مجموع نسب الذين اجابوا بموافق او موافق بشدة (46%) من افراد العينة بينما نجد ان نسبة الذين اجابوا بغير موافق (25.8%) من افراد العينة. كما تشير نتائج الدراسة الى ان افراد العينة يرون أن رقابة الديوان تشمل التأكد من أداء مجالس إدارات الشركات وفق معايير محددة كمعيار الربحية مثلاً بدرجة متوسطة؛ اذ ان الوسط الحسابي لاجاباتهم بلغ (2.911) بينما نجد ان نسبة (39.4) غير متاكدين من ان الديوان يقوم بذلك، وان (30.4%) من افراد العينة يرون ان الديوان يقوم بمثل هذه الرقابة، وقد يعود السبب في ذلك الى ان عدد الذين يقومون بالرقابة على مثل هذه الشركات او المؤسسات محدود، وان البقية ليس لديهم خبرة في ذلك او إلى أن الرقابة على الكثير من الشركات التي تساهم بها الحكومة لا تدخل ضمن نطاق رقابة الديوان.

اما فيما يتعلق بقيام الديوان بالتأكد من أن مدققي الديوان حاصلون على تدريب ومعرفة مناسبة بالمعايير الدولية قبل ممارستهم لمهامهم، وتوفير الديوان المخصصات اللازمة لتطبيق المعايير الدولية في مجال الرقابة، فان اجابات أفراد العينة تدل على ان هذا يتم بدرجة متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي للإجابات (3.121) و(3.022) للعبارتين المتعلقتين بذلك على التوالي، كما ان (32.3%) منهم متفقون على ان

الجدول رقم (6)

آراء أفراد عينة الدراسة حول كوادري ديوان المحاسبة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
للجامعات الأردنية دور في تخريج طلبة مؤهلين في مجال الرقابة الحكومية	3.611	0.117	5.6	12.4	18.0	43.8	20.2	مرتفعة
تتوفر في الديوان كفاءات فنية قادرة على إعداد معايير للأداء	3.311	0.907	2.2	18.9	28.9	45.6	4.4	متوسطة
يوجد موظفون مؤهلون وذوو خبرة في مجال استخدام برامج الحاسوب المحاسبية	3.193	1.004	8.0	12.5	37.5	36.4	5.7	متوسطة
تتوفر الكوادر المؤهلة لتطبيق حماية الأموال العامة في ظل المتغيرات الحالية	3.955	0.355	0.0	12.6	19.5	62.1	5.7	مرتفعة
يقوم الديوان بالتأكد من أن مدققي الديوان حاصلون على تدريب مناسب حسب المعايير الدولية قبل ممارستهم لمهامهم	3.121	0.100	6.7	13.3	47.8	25.6	6.7	متوسطة

مرتفعة	9.1	71.6	10.2	8.0	1.1	0.080	3.798	يوظف الديوان أشخاصاً معينين في تخصصات مختلفة تساعد الديوان على أداء عمله
مرتفعة	15.3	66.5	10.9	7.3	0.0	0.325	3.898	التشريعات الحالية تساعد على تسرب الكفاءات
منخفضة	0	0	1.1	25.3	73.6	0.358	1.275	الكادر الرقابي منتسب الى هيئات مهنية رقابية

المصدر: بيانات الدراسة.

كما افاد القياديون في الديوان، وهذا يفسر النسب السابق ذكرها.

اما فيما يتعلق باستقطاب الكفاءات للعمل في الديوان فان نظام موظفي الديوان الذي صدر حديثاً والنظام المطبق سابقاً لا يختلف عن نظام الخدمة المدنية، وبالتالي فان هذا النظام لا يجذب ويستقطب الكفاءات للعمل في الديوان، وقد أكدت النتائج ذلك حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة على ذلك (4.49)، أي يكاد يوجد اجماع بين الموظفين في الديوان على ان التشريعات لا تساعد على استقطاب الكفاءات من الخارج للعمل في الديوان حيث ان مجموع المتفقين على ان التشريعات الحالية لا تساعد على استقطاب الكفاءات للعمل في الديوان يزيد عن (96%) من أفراد العينة.

ان التشريعات الحالية تساعد على تسرب الكفاءات من الديوان للخارج كما يرى أفراد العينة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة على هذه العبارة (3.898) وهو مرتفع، كما يلاحظ ان نسبة غير المتفقين على ان التشريعات تؤدي الى تسرب الكفاءات من الديوان قد بلغت فقط (7.3%) من أفراد العينة والباقي اما موافق او موافق بشدة او محايد، وان مجموع نسبة الموافقين تبلغ (81.8%). وقد سبق ان اوضحنا نقاط الضعف في نظام موظفي الديوان في بند سابق من هذا البحث، وهذا يفسر ما ورد في البندين السابقين. ومن ناحية اخرى فان التعديل الاخير قد سمح لرئيس الديوان بالاستعانة بخبرات غير موجودة في الديوان.

اما فيما يتعلق بالمؤهلات المهنية فاننا قد لاحظنا عند استعراض الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة ان نسبة ضئيلة جدا (6.3%) فقط يحملون اجازات مهنية في مجال التدقيق والمحاسبة، وهذه نسبة منخفضة وقد يعود السبب في ذلك الى نظام الرواتب في ديوان المحاسبة؛ ان مثل هؤلاء الاشخاص يحصلون على رواتب ومميزات عالية في القطاع الخاص لا

وفي هذا المجال فان اجابات افراد العينة تدل على توفر الكوادر المؤهلة لتطبيق القانون في ظل المتغيرات المعاصرة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة (3.955)، وبلغت نسبة الذين يتفقون او يتفقون بشدة مع هذه العبارة (62.1%) و(5.7%) من افراد العينة أي ما مجموعه (67.8%)، وان نسبة الذين لا يتفقون مع هذه العبارة لا تتعدى (12.6%)، كما يظهر الجدول رقم (6)، أي ان اجابات أفراد العينة كانت متفقة على توفر الكوادر المؤهلة لتطبيق القانون وحماية الاموال العامة من قبل الديوان في ظل المتغيرات المعاصرة. كما ان الديوان يوظف اشخاصاً في تخصصات مختلفة تساعد الديوان في أداء مهامه، كما تدل على ذلك معطيات الجدول رقم (6) حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة (3.798) وان نسبة المتفقين مع هذه العبارة (80.7%) من اجمالي افراد العينة، أي ان الديوان يوظف تخصصات مختلفة تساعد في أداء عمله، كما ان نتائج تحليل المتغيرات الديموغرافية تؤيد هذه النتيجة؛ ان نجد ان الديوان يوظف تخصصات هندسية وقانونية واقتصادية على سبيل المثال لا الحصر.

يقوم الديوان بتوفير التدريب المناسب حسب المعايير الدولية خلال العمل بدرجة متوسطة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات أفراد العينة حول موضوع التدريب (3.121) بينما نجد ان نسبة غير المتفقين على ان الديوان يوفر التدريب المناسب وحسب المعايير الدولية تبلغ (20.0%) من أفراد العينة مقابل (32.3%) من أفراد العينة يتفقون على ان التدريب مناسب والبقية هم من المحايدين. ومن ناحية اخرى، وكما اسلفنا سابقاً فان الديوان قد تبنى ضمن خطته الاستراتيجية برنامجاً تدريبياً متكاملاً بدأ بتطبيقه منذ عام 1999، وهذا البرنامج يشمل كافة الموظفين العاملين في الديوان بشكل تدريجي، الا ان المخصصات للتدريب غير كافية

يوفرها لهم نظام الديوان.

وتؤيد ذلك معطيات الجدول رقم (7) الذي يبين ان درجة رضا أفراد العينة عن الرواتب والمكافآت منخفضة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجاباتهم (2.4) وان ما نسبته (60%) من أفراد العينة غير راضين او غير راضين مطلقا عن الرواتب والمكافآت التي يحصلون عليها، في حين ان (5.5%) فقط لديهم رضا عن رواتبهم ومكافآتهم وان (34.4%) من أفراد العينة رضاهم متوسط عن رواتبهم ومكافآتهم.

الجدول رقم (7)

آراء أفراد عينة الدراسة حول الرضا عن الرواتب

درجة الرضا	غير راض مطلقا	غير راض	متوسط الرضا	راض	راض جدا
النسبة	6.7	53.3	34.4	4.4	1.1

جودة الأداء

ان تطوير تحسين جودة أداء الديوان له متطلبات كثيرة، بعضها ضروري واساسي كتوظيف الخبرات المؤهلة وتوفير البيئة التشريعية والقانونية المناسبة ووجود الهيكل التنظيمي المناسب لاداء المهام الموكلة للديوان في ظل المتغيرات المعاصرة او المستقبلية؛ اذ ان الصفة الغالبة للقوانين هي

الجدول رقم (8)

آراء أفراد عينة الدراسة حول تحسين جودة أداء

ديوان المحاسبة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
إن تطوير جودة أداء ديوان المحاسبة يتطلب تكاليف إضافية لا تعادل المنافع المرجوة	2.835	0.123	17.8	18.9	32.2	24.4	6.7	متوسطة
ان تطوير جودة أداء ديوان المحاسبة يتطلب توظيف خبرات مؤهلة	4.000	0.088	2.2	3.3	12.2	56.7	25.6	مرتفعة
ان تطوير جودة أداء ديوان المحاسبة يتطلب إعادة النظر في قانونه	4.022	0.087	0.0	5.6	15.7	49.4	29.2	مرتفعة
ان قانون ديوان المحاسبة يشكل عائقا امام تطوير أدائه	3.363	0.103	2.2	14.4	43.3	24.4	15.6	متوسطة
ان تطوير جودة أداء ديوان المحاسبة يتطلب إعادة هيكلة الديوان	3.978	0.090	2.2	3.3	13.3	55.6	25.6	مرتفعة

المصدر: بيانات الدراسة.

العبرة على الترتيب، كما يبين الجدول رقم (9)، أي ان (47.7%) من عينة الدراسة يرون ان دور مكاتب تدقيق الحسابات الخاصة مساند لدور الديوان في الوحدات ذات الاستقلال المالي والاداري. وفي المقابل نجد ان ما نسبته (26.1%) من افراد العينة لا يتفقون مع هذا الطرح. كما يرى افراد العينة ان تطبيق قانون ديوان المحاسبة من قبل مكاتب تدقيق حسابات خارجية خاصة يزيد من فاعلية أداء الدوائر، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة (3.337) وان نسبة (50%) من أفراد العينة يتفقون على ان تطبيق القانون من قبل مكاتب خارجية يزيد من فاعلية أداء الدوائر بينما نجد ان (30.7%) من افراد العينة غير متأكدين (محايدين) وفق ما يشير إليه الجدول رقم (9). اما بالنسبة للمشاركة بين مكاتب تدقيق الحسابات الخارجية والديوان في الرقابة وتطبيق القانون والحفاظ على الاموال العامة، فان (57.3%) من افراد العينة يرون ان مشاركة مكاتب تدقيق الحسابات الخارجية مع الديوان ستكمل تطبيق القانون وتحافظ على الاموال العامة، بينما نجد ان (16.8%) فقط من افراد العينة لا يتفقون مع هذا الطرح، اما الباقي فهم محايدون، كما اننا نلاحظ ان الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة كان (3.422) وهوبدرجة متوسطة، كما تشير إلى ذلك معطيات الجدول رقم (9).

تدل اجابات أفراد العينة على ان تطوير أداء الديوان سيؤدي إلى منافع اكثر من التكاليف الاضافية اللازمة لتطوير هذا الاداء، حيث نجد ان الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة على العبرة التي تقول إن التكاليف لا تعادل المنافع المرجوة بلغ (2.835)، مما يعني انهم موافقون بدرجة متوسطة، كما ان (36.7%) من أفراد العينة لا يتفقون على ان التكاليف الاضافية المترتبة على تطوير جودة الاداء تفوق المنافع المرجوة منه، أي انهم يعتقدون ان تكاليف التحسين اقل من المنافع المترتبة، وان نسبة غير المتأكدين تصل الى (32.2%) من افراد العينة وان (17.8%) من افراد العينة موافقون بشدة و(18.9%) موافقون، أي ان (36.7%) من افراد العينة متأكدون من ان التكاليف الاضافية اللازمة لتحسين وتطوير اداء الديوان تقل عن المنافع المتوقعة نتيجة ذلك التحسين، كما تدل على ذلك معطيات الجدول رقم (8).

كما نجد من الجدول رقم (9) ان آراء أفراد العينة تدل على ان دور مكاتب التدقيق الخاصة في الرقابة على الاموال العامة في الوحدات ذات الاستقلال المالي والاداري يساعد الديوان في حماية الاموال العامة بدرجة متوسطة، حيث ان اجابات أفراد العينة كانت بوسط حسابي مقداره (3.146) وان (43.2%) و(4.5%) من أفراد العينة متفقون او متفقون بشدة مع هذه

الجدول رقم (9)

آراء افراد عينة الدراسة حول مكاتب التدقيق الخاصة

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
ان دور مكاتب التدقيق الخارجية الخاصة في الرقابة على الأموال العامة مساند لدور الديوان في الوحدات ذات الاستقلال المالي والإداري	3.146	0.118	12.5	13.6	26.1	43.2	4.5	متوسطة
ان تطبيق القانون من قبل مكاتب تدقيق خارجية خاصة يزيد من فاعلية أداء الدوائر	3.337	0.109	6.8	12.5	30.7	40.9	9.1	متوسطة
ان تطبيق القانون من قبل مكاتب تدقيق خارجية خاصة يزيد من فاعلية الأداء الرقابي	3.427	0.111	8.0	8.0	28.4	45.5	10.2	متوسطة
ان مشاركة مكاتب التدقيق الخارجي مع الديوان سيكمل تطبيق القانون والحفاظ على المال العام	3.422	0.106	6.7	10.1	25.8	49.4	7.9	متوسطة
ان التغييرات الاقتصادية والمالية تتطلب الاستعانة بخبرات مكاتب التدقيق الخارجي	3.326	0.117	9.1	13.6	22.7	45.5	9.1	متوسطة

المحلية/الخارجية

المصدر: بيانات الدراسة.

الوحدات المشكلة لهذا الغرض. فالأجهزة الحكومية مطالبة باحترام مبدأ المشروعية، وهذا يفرض عليها أن تقوم برقابة داخلية لأعمالها، حتى لا تكون عرضة للمساءلة والمحاسبة من قبل جهات رقابية أخرى، كالقضاء والسلطة التشريعية، عند اكتشاف تلك الأخطاء من قبل الأجهزة المتخصصة بالرقابة الخارجية. وتسعى السلطة التنفيذية لمنع أجهزتها وموظفيها من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الموارد وحمايتها من الضياع والاختلاس، وذلك عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للتأكد من دقة بياناتها المالية والمحاسبية، ويمقتضى هذه التعليمات الملزمة لجميع الأجهزة الحكومية والموظفين، يمكن حماية الأموال العامة، كما يمكن اكتشاف أية مخالفة أو أي انحراف في وقت مبكر. وقد أنشأت الأجهزة الحكومية في الأردن ضمن تشكيلاتها الإدارية دوائر رقابة داخلية تتبع راس الدائرة، وتقوم بمراقبة كافة التصرفات المالية، إضافة إلى رقابة مديرية الرقابة والتدقيق التي تتبع وزارة المالية، ومهمتها بسط رقابتها المالية على كافة الأجهزة الحكومية في المملكة. ولقد أكدت المبادئ الأساسية والمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا أهمية الرقابة الداخلية في الدوائر الخاضعة لرقابة أجهزة الرقابة العليا، حيث تنص المبادئ الرقابية الأساسية على أن وجود نظام كاف للمراقبة الداخلية يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات (الفقرة 6.0.1 ز من معايير الرقابة الحكومية الصادرة عن انتوساي) ومسؤولية تطوير أنظمة مراقبة داخلية كافية لحماية مواردها من مسؤولية الهيئة الخاضعة للرقابة، وليست مسؤولية المدقق. كما أنها ملزمة أيضا بأن تتأكد من أن تلك الأنظمة قائمة وأنها تعمل للمساعدة على مطابقة القوانين واللوائح السارية والتأكد من أن الأمانة واللياقة محترمتان عند اتخاذ القرارات، غير أن هذا لا يعفي المدقق من تقديم مقترحات وتوصيات للهيئة الخاضعة للرقابة متى اكتشف أن أنظمة الرقابة الداخلية غير كافية أو غائبة.

ويشير الجدول رقم (9) إلى أن أفراد العينة يرون أن التغييرات الاقتصادية والمالية تتطلب الاستعانة بخبرات مكاتب التدقيق الخارجي المحلية أو الدولية، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجاباتهم (3.326) وهو بدرجة متوسطة، كما أن (54.6%) من أفراد العينة يتفقون على أن التغييرات الاقتصادية والمالية تتطلب الاستعانة بخبرات مكاتب التدقيق المحلية والخارجية، وأن (22.7%) فقط من أفراد العينة ليسوا مع هذا التوجه، وهذا يعني أن بعض أعمال الرقابة التي يقوم بها الديوان تتطلب الاستعانة بالخبرات والاستشارات المتوفرة في تلك المكاتب، وهذا ما حدا بالمسؤولين في الديوان إلى تعديل قانونه بحيث يسمح لهم بالاستعانة بالمستشارين والخبراء والاختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية.

يشير الجدول رقم (9) إلى أن تطبيق القانون من قبل مكاتب تدقيق خاصة يزيد من فاعلية الاداء الرقابي حيث كانت اجابات افراد العينة متفقة بدرجة متوسطة، وبوسط الحسابي (3.427) وان (55.7%) من افراد العينة متفقون او متفقون بشدة على ان تطبيق القانون من قبل مكاتب تدقيق حسابات خاصة يزيد من فاعلية الاداء الرقابي.

ونلاحظ ان الاوساط الحسابية للعبارات السابقة المتعلقة بمشاركة مكاتب التدقيق الخاصة للديوان في الرقابة، متقاربة وان نسب المتفقين على ان مشاركة تلك المكاتب بعمل الديوان سيحسن ويطور من ادائه الرقابي تكاد تكون متقاربة أي في حدود (50%) من افراد العينة، وهذا يجب ان يؤخذ بعين الاعتبار لتطوير عمل الديوان.

الرقابة الداخلية

تعد أجهزة الرقابة الداخلية أجهزة إنذار مبكر للتعرف على الأخطاء والمخالفات، فهي الرقابة التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها على الدوائر التابعة لها، وتمارسها من خلال

الجدول رقم (10)

آراء افراد عينة الدراسة حول الرقابة الداخلية في الدوائر الخاضعة لرقابة الديوان

العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق اطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة الموافقة
ان وجود وحدات رقابة داخلية فاعلة سيساعد الديوان على القيام بمهامه	4.227	0.079	1.1	0.0	11.5	49.4	37.9	مرتفعة
ان وحدات الرقابة الداخلية بوضعها الحالي لا تساعد الديوان على القيام بمهامه وتعتبر تكاليف زائدة (ليس لها قيمة مضافة)	3.878	0.072	0.0	2.2	22.5	59.6	15.7	مرتفعة
لا يساعد القانون على تقييم اداء وحدات الرقابة الداخلية	1.469	0.078	65.8	21.5	12.7	0	0	منخفضة

المصدر: بيانات الدراسة.

صعوبات تطبيق القانون ومعوقاته

ان قانون ديوان المحاسبة بشكله الحالي، من وجهة نظر افراد العينة، تعترضه بعض الصعوبات خصوصاً في مجال توفر البيانات المناسبة والضرورية لاجراء الرقابة؛ اذ ان (77%) من أفراد العينة يرون ان عدم توفر تلك البيانات يعتبر عائقاً في تطبيق القانون، وان الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة هو (4.318) ويتضح ان (2.3%) فقط من افراد العينة اجابوا بغير موافق على هذه العبارة. كما ان تدخلات بعض المسؤولين تعتبر عائقاً من العوائق التي تعترض تطبيق القانون حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة (3.611)، كما ان (46.1%) و(12.4%) من أفراد العينة موافقون او موافقون بشدة على الترتيب، على ان هذه التدخلات تعتبر عائقاً بدرجة متوسطة امام تطبيق القانون. اما القانون بوضعه الحالي فيشكل عائقاً بدرجة متوسطة امام تحسين جودة اداء الديوان، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة (3.36) على هذه العبارة، كما ان نسبة تصل الى (43.3%) من افراد العينة غير متاكدين (اجابوا بمحايد) من ان قانون الديوان يشكل عائقاً امام تطوير ادائه، كما ان نسبة الموافقين على ان القانون يعيق عملية تطوير جودة اداء الديوان بلغت (40%) من افراد العينة، وان ارتفاع نسبة الذين اجابوا بمحايد يبرر انخفاض الوسط الحسابي.

اما بالنسبة لدور الرقابة الداخلية في تطوير أداء الديوان فان افراد العينة يرون ان وجود وحدات الرقابة الداخلية الفاعلة سيساعد الديوان على أداء مهامه، حيث ان اجاباتهم كانت مرتفعة جداً على العبارة التي تقول ان وجود وحدات رقابة داخلية فاعلة سيساعد الديوان على القيام باعماله، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجابات افراد العينة (4.227) وان (11.5%) منهم كانت اجاباتهم محايدة (غير متأكد)، اما الباقي تقريباً فقد كانت اجاباتهم موافقة، لا بل ان (37.9%) من افراد العينة اجابوا بموافق بشدة وهي من اعلى النسب من بين جميع عبارات الاستبانة كما يظهر الجدول رقم (10). وفي المقابل نجد ان آراء افراد العينة حول الوضع الحالي لوحدات الرقابة الداخلية تشير إلى ان هذه الوحدات بوضعها الحالي لا تساعد الديوان على القيام بمهامه وتعتبر تكلفة زائدة وليس لها قيمة مضافة، حيث بلغ الوسط الحسابي لاجاباتهم (3.878) وان (2.2%) فقط من أفراد العينة غير متفقين مع هذه العبارة، في حين ان (22.5%) من افراد العينة غير متاكدين، اما الباقي فانهم متفقون على ان وضع وحدات الرقابة الداخلية الحالي في الدوائر الخاضعة لرقابة الديوان لا يساعد الديوان على القيام بمهامه، وان (59.6%) من افراد العينة متفقون مع هذا التوجه، وهي من اعلى النسب من اجاباتهم حول عبارات الاستبانة. كما ان افراد العينة يرون ان القانون لا يساعد على تقييم اداء وحدات الرقابة الداخلية.

الجدول رقم (11)

آراء افراد عينة الدراسة حول الصعوبات والمعوقات

العبرة	الوسط	الانحراف	غير موافق	غير	محايد	موافق	موافق بشدة	درجة
--------	-------	----------	-----------	-----	-------	-------	------------	------

الموافقة	بشدة		موافق	اطلاقاً	المعياري	الحسابي	
مرتفعة	11.5	65.5	20.7	2.3	0.0	0.461	4.318
مرتفعة	12.4	46.1	33.7	5.6	2.2	0.090	3.611

المصدر: بيانات الدراسة.

لم توضح بالتفصيل. واضيفت بموجب تعديل عام 2002 رقابة النفقات لاحقاً، وكذلك الرقابة الإدارية كنوع جديد من الرقابة التي يمارسها الديوان ورقابة الأداء والرقابة البيئية.

2. كفل الدستور الاردني استقلالية الديوان، كما نص القانون عليها؛ اذ بين ان الديوان دائرة مستقلة، ولكنه لم يتضمن تعريفاً للاستقلالية او ماهيتها بابعادها الادارية والمالية والوظيفية، ونلاحظ ما يلي:

أ. لقد حدد القانون الاستقلال المالي للديوان من خلال ان مصدر موازنة الديوان الموازنة العامة، اما طريقة إعدادها فقد بين القانون ان رئيس الديوان يعد الموازنة ويرفعها الى مجلس الوزراء لاعتمادها ووضعها ضمن الموازنة العامة للدولة، في حين نجد ان قوانين بعض الدول العربية تنص على ان رئيس الديوان فيها يعد موازنته ويعرضها على راس الدولة او توضع على شكل رقم في الموازنة العامة دون أي تعديل او تغيير.

ب. اما بشأن الاستقلال الإداري فنجد ان القانون ركز على استقلالية وحصانة رئيس الديوان وطريقة تعيينه وعزله، كما ان القانون ترك امر تعيين وعزل رئيس الديوان الى مجلس الوزراء (السلطة التنفيذية) دون ان يبين الحالات التي يمكن فيها عزله، وفترة ولايته، ولم يتضمن طريقة تعيين نائب الرئيس وعزله وتعيين الموظفين العاملين في الديوان وكافة الامور المتعلقة بهم كفصل الموظفين والوصف الوظيفي والترقيات ومعاقبتهم وتحديد الأجور والمكافآت والتعاقد والمشتريات ومساءلة العاملين في الديوان، ومساءلة كبار المسؤولين الحكوميين والقرارات المتعلقة بالهيكل التنظيمي للديوان ومراجعة حسابات الديوان ولا توجد نصوص على استقلالية موظفي الديوان او الأعمال المحظورة عليهم، كما هو الحال في قانون ديوان الرقابة في دولة الامارات العربية

كما ان هنالك صعوبات تعترض تطبيق القانون قد تم استعراض بعضها من خلال البنود التي تم شرحها اعلاه اما بطريقة مباشرة او بطريقة غير مباشرة، حيث كانت اجابات افراد العينة تدل على انها تعتبر معيقاً لتطبيق القانون، كما هو الحال في الوضع الحالي لوحدات التدقيق الداخلي والحدود الجغرافية لتطبيق القانون وتعامل الوزارات والدوائر الحكومية مع استجوابات ديوان المحاسبة، وقد كانت اجابات افراد العينة على العبارة التي تقول إنه يجب ان يخضع القانون للمناقشة العامة واجراء التعديلات اللازمة عليه بوسط حسابي مقداره (4.189)، كما ان (12.4%) فقط من افراد العينة كانت اجاباتهم محايدة وان الباقي كانت اجاباتهم إما بالموافقة او الموافقة بشدة على هذا الطرح، ومما هو جدير بالذكر ان (34.8%) من افراد العينة كانت اجاباتهم الموافقة بشدة وهي من بين أعلى النسب على عبارات الاستبانة. هذا اضافة الى الصعوبات والمعوقات التي تم التعرض اليها عند شرح اراء عينة الدراسة حول المحاور السابقة.

6- النتائج

يتبين من دراسة قانون ديوان المحاسبة ما يلي:

1. وضح القانون صلاحيات ديوان المحاسبة والمهام والواجبات التي يقوم بها في رقابة الاموال العامة، حيث بينت مواد القانون بالتفصيل رقابة الديوان على النفقات والايرادات وحساب الأمانات والسلف والقروض والتسويات والمستودعات واجراءات الديوان لكل منها. اما رقابة مردود الإنفاق بمفهومها المتعارف عليه فهي تمثل رقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المادية والبشرية والمعلوماتية على الأجهزة الخاضعة لرقابته، بما يساعد في تطوير إدارة واستخدام المال العام والمساهمة إيجاباً في عملية التنمية وهذه

البيئة واقتصرت رقابة ما قبل الصرف على المبالغ التي تريد عن 5000 دينار، وذلك بموجب تعديل عام 2001، الا اننا لا نجد نصوصاً صريحة في القانون بشأن قيام الديوان برقابة الاداء ورقابة نظم المعلومات والرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية التي تعتبر من انواع الرقابة الحديثة التي تحولت اليها معظم اجهزة الرقابة العليا في الدول المتقدمة. ولم يبين القانون دور الديوان في تعيين مدققي الحسابات او الاعتراض على تعيين مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات التي تملكها او التي تساهم بها الدولة.

5. على الرغم من ان وحدات الرقابة الداخلية قد انشئت من خلال بلاغ رئاسة الوزراء الصادر عام 1994 والذي اكد اهميتها في الرقابة على المال العام في الاردن، وان كافة المعايير الدولية تؤكد اهميتها وأهمية قيام اجهزة الرقابة العليا في فحص الرقابة الداخلية، لا بل نجد ان تقارير ديوان المحاسبة تعزو الهدر في المال العام الى ضعف الرقابة الداخلية، ورغم ما أكدته الدراسة الميدانية، الا ان القانون لا ينص على اختصاصات الديوان في فحص أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي.

6. لم يتطرق القانون الى طريقة اختيار المجالات الرقابية والمنهجيات والوسائل، ولم ينص القانون على إصدار القرارات المتعلقة بتنظيم وتطوير العمل ورفع مستوى الأداء في جميع نواحي العمل الرقابي مثل وسائل وأساليب ممارسة اعمال الديوان والمعايير والقواعد المهنية ووضع الأسس والمعايير التي تكفل استقلالية وحياد الجهاز ونظام المراقبة النوعية الداخلية، ومع ان نظام موظفي الديوان ينص على اصدار بعض منها، الا انها لم تصدر حتى الان.

7. لم يتضمن القانون نصوصاً بشأن التزامات الجهة الخاضعة للرقابة ولم يبين القانون المخالفات المالية وأنواعها والعقوبات لهذه المخالفات، وقد وضع التعديل الاخير عقوبات على الجهات التي لا تلتزم بالرد على استيضاحات الديوان خلال مدة معينة.

8. لرئيس الديوان حرية إعداد التقارير، وفصل القانون

المتحدة، الا انه صدر خلال عام 2004 نظام خاص بموظفي الديوان وان هذا النظام يعتبر نسخة عن نظام الخدمة المدنية في معظم مواده.

ج. لقد ترك القانون ونظام موظفي الديوان الحرية لرئيس الديوان لاصدار التعليمات وقواعد اخلاقيات مهنة الرقابة المالية وغيرها من اساليب العمل، ولم ترد نصوص حول ذلك، كما هو الحال في قوانين بعض الدول العربية مثل الامارات العربية المتحدة واليمن وسلطنة عمان حيث بينت النصوص في تلك الدول الاعمال والاخلاقيات التي يجب ان تكون في موظف الديوان.

د. ان القانون قد ركز على رئيس الديوان دون ان يولي نائب الرئيس أي اهتمام (القانون ينص على ان امين عام الديوان يتولى اعمال الرئيس)؛ في حين نجد ان أي وزير عندما يغيب يتولى اعماله وزير مثله. وهذا يتطلب استحداث موقع نائب رئيس يعين بنفس طريقة تعيين الرئيس للقيام باعمال الرئيس عند غيابه او شغور منصبه، علماً بأن القانون لم يحدد طريقة تعيين الامين العام وبقية الموظفين.

3. لم يوضح القانون ارتباط الديوان، ونجد ان ارتباط الديوان متارجح بين مجلس الوزراء ومجلس النواب في حين بينت قوانين بعض الدول العربية ارتباطه براس الدولة.

4. وضح القانون والمعايير الاردنية نطاق رقابة الديوان ومجالاتها، وحدد المؤسسات التي تخضع لرقابته، كما ترك لمجلس الوزراء الحرية في اضافة اي مؤسسات او دوائر لرقابة الديوان، ولا تشمل هذه الرقابة كافة المؤسسات والشركات الحكومية او الممتلكات الاردنية في الخارج، ولا تشمل الرقابة الاموال الاردنية في الخارج او رقابة الشركات التي تساهم بها الحكومة او الجهات التي تمنحها الحكومة مساعدات، على العكس من بعض القوانين العربية التي حددت نسبة مساهمة الحكومة في الشركات التي تخضع لرقابة الديوان، كما تنص قوانين بعض اجهزة الرقابة العربية على امتداد رقابتها الى أي هيئة او مؤسسة موازنتها من المال العام، او المال العام المخصص لاي هيئة حتى وان كانت خاصة، أي بغض النظر عن الجهة التي تتفقه. كما ان القانون يركز على الرقابة المالية، وقد اضيفت رقابة

التغييرات في نظم المحاسبة الحكومية.

ج. ان تحسين جودة الاداء يتطلب اعادة النظر في قانون الديوان وتوظيف كفاءات جديدة وخبرات مؤهلة واعادة هيكلته كما دلت على ذلك آراء عينة الدراسة.

د. ان دخول مكاتب تدقيق الحسابات الخاصة المحلية او الاجنبية كشريك او مساند لعمل الديوان سيساعد على تطبيق القانون والمحافظة على الاموال العامة بطريقة افضل.

هـ. بالرغم من اهمية دور الرقابة الداخلية في المحافظة على الاموال العامة ومساندة الديوان في عمله؛ اذ انها يمكن ان تقوم بجزء كبير من العمل الروتيني للديوان وبالتالي تفرغ الكادر الرقابي بالديوان لأداء المهام الرقابية وفق الاسس الرقابية الحديثة، الا ان موظفي الديوان يرون ان هذه الوحدات غير فاعلة في أداء مهامها.

و. يواجه الديوان بعض الصعوبات والمعوقات التي تعترض تطبيق قانونه تتمثل في: عدم وجود نصوص قانونية تجبر الدوائر الخاضعة لرقابته على الرد والاستجابة لملاحظاته وتنفيذ توصياته، وتدخلات بعض المسؤولين، وعدم توفر المعلومات اللازمة والضرورية لعمله، وعدم معاقبة الاشخاص الذين لا يقومون بذلك، وكذلك اقتصر رقابة الديوان على الاموال العامة في المؤسسات الحكومية دون الاموال العامة في الشركات والمؤسسات الاخرى، وقصور التشريعات التي تحد من اجتذاب الكفاءات العالية ذات المؤهلات المهنية المتعارف عليها في مجال التدقيق والرقابة.

7- التوصيات

1. يتضح من مطالعة القانون ونتائج الدراسة ان قانون الديوان بحاجة الى اجراء تعديلات جوهرية عليه او استصدار قانون جديد لديوان المحاسبة يأخذ في الاعتبار الامور التالية:

أ. ان يتمتع الديوان بالاستقلال المالي والاداري بصورة كاملة وشاملة بحيث يشمل هذا الاستقلال رئيس الديوان ونائبه وكافة العاملين فيه، حسب المعايير الدولية وتجارب الدول الاخرى.

ب. ان يتضمن القانون مواد تتيح لرئيس الديوان اصدار انظمة

الطريقة التي يتم تقديم التقرير بها والفترات الزمنية ومحتويات التقارير التي يعدها رئيس الديوان.

9. بينت الدراسة ان الفترة ما بعد عام 1992 قد شهدت نقلة نوعية في الديوان، حيث اعيدت هيكله الديوان وفق الاسس الادارية الحديثة، وقد تم استحداث مديريات للتطوير الاداري والدراسات ومديرية رقابة الاداء والرقابة المركزية التي ترافق اعمال الديوان وموظفيه ومدى التزامهم بالمعايير الدولية واخلاقيات المهنة، كما تم رفد الديوان بالتخصصات الفنية المساندة للرقابة المالية وتبني الخطة الاستراتيجية للديوان للسنوات القادمة، واصدار معايير التدقيق الحكومية الاردنية، وكذلك اجراء التعديل الجوهري على قانون الديوان الذي تم بيانه في متن الدراسة.

10. ان الكادر الرقابي في ديوان المحاسبة مؤهل تاهيلا علميا، حيث ان معظم الكادر الرقابي يحمل درجة البكالوريوس واكثر من نصفهم متخصص في المحاسبة، وان الباقي في تخصصات ذات صلة بالعمل الرقابي وفق التعديل الاخير في قانون الديوان، الا انه لا يوجد في الديوان الا نسبة ضئيلة تحمل شهادات (اجازات) مهنية في مجال الرقابة. وهذا ما اكدته نتائج تحليل المتغيرات الديموغرافية واسئلة الاستبانة، حيث ان الديوان يعمل على توظيف موظفين مؤهلين ويقوم بتدريبهم خلال العمل، الا ان التشريعات الحالية المتعلقة بالموظفين والكادر الرقابي تساعد على تسرب الكفاءات من الديوان.

11. اما فيما يتعلق بالنتائج التي توصلت اليها الدراسة من خلال استطلاع آراء عينة الدراسة، فنجد ما يلي:

أ. ان قانون الديوان ينصف بوضوح مواده وقابليتها للتطبيق وتحقيقها اهداف حماية الاموال العامة، الا ان القانون يتخلله نقاط ضعف مثل عدم اتفاهه مع القوانين الاقتصادية الاخرى او عدم اتخاذ العقوبات بحق المخالفين في الوزارات والدوائر الخاضعة للتدقيق في حالة عدم استجابتهم لاستجابات وملاحظات الديوان.

ب. تتناسب الاساليب الرقابية المتبعة في الديوان مع نظم المحاسبة الحكومية المستخدمة في الدوائر الحكومية، الا ان هذه الاساليب بحاجة الى تطوير لتتناسب مع طريقة اعداد موازنة الاداء واتباع اساليب رقابية تتناسب مع

ز. ان يتضمن القانون صراحة عقوبات تطبق على المخالفين او الذين يعيقون تطبيقه، وان تكون العقوبات متناسبة مع درجة المخالفة، وان يتيح القانون لرئيس الديوان صلاحية الاعفاء من العقوبة لمن يكشف مخالفات جسيمة، اذا كان جزء من تلك المخالفات بقصد او بغير قصد وفق شروط وظروف تحدد بالقانون.

ح. ان يتضمن القانون قيام مكتب او مكاتب خارجية (أي جهة متخصصة مستقلة) بتدقيق حسابات الديوان والرقابة على أعماله بما في ذلك الرقابة الشاملة ورقابة الأداء.

ط. ان يكون الديوان المرجعية في تعيين مدققي الحسابات في الشركات التي تملكها الحكومة، وان تمتد رقابته الى الاموال العامة في الخارج.

ي. ان يتضمن القانون اصدار نظام مالي خاص بالديوان، بحيث يبين فيه كيفية اعداد موازنة الديوان وكيفية صرفها، وان يعود جزء من الوفورات التي تتحقق إلى الديوان نتيجة قيام الديوان بمهامه الرقابية.

ك. ان يتم تخصيص مكافأة تشجيعية لموظفي الديوان الذين يؤدي اجتهادهم إلى توفير مبالغ ضخمة للخزينة العامة أو إنقاذ كمية كبيرة من أموال الدولة من خطر محقق كنسبة محددة من تلك الاموال، ووفق آلية محددة وواضحة، كما هو الحال في ما هو متبع في دائرة الجمارك.

2. تخصيص الموارد المالية والبشرية اللازمة لتطبيق القانون الجديد بما في ذلك الخبرات الاجنبية والمحلية المتخصصة.

3. اعادة هيكلة الديوان بما يتناسب مع مواد القانون المقترح وانواع ونطاق الرقابة الفني والمكاني بما في ذلك مراقبة مكاتب التدقيق التي يمكن ان يسمح لها بالتدقيق على الاموال العامة والممتلكات الاردنية خارج الاردن.

وتعليمات خاصة بالموظفين من حيث تعيينهم والمؤهلات التي يحملونها ورواتبهم ومكافآتهم وكيفية قبول استقالاتهم وابقاع العقوبات التأديبية عليهم ومساءلتهم بمن في ذلك رئيس الديوان ونائبه.

ج. اصدار انظمة مالية خاصة بالديوان، بما في ذلك آلية اعداد موازنته، ويقترح أن تكون نسبة مئوية من الموازنة العامة او من الوفورات المتحصلة نتيجة رقابة الديوان على ان يتم اعتمادها من مجلس النواب كما ترد من الديوان، وفي حالة عدم اجتماعه يتم اعتمادها من مجلس الوزراء او جلالة الملك.

د. ان يتضمن القانون مواد تتيح للديوان اصدار الانظمة والتعليمات واعتماد الانواع والاساليب الرقابية وفقا للمعايير الدولية والتطورات والتغيرات في بيئة تكنولوجيا المعلومات والتطور في اساليب الرقابة والمحاسبة والتدقيق والرقابة الداخلية في الدوائر الخاضعة للرقابة.

هـ. ان يسمح للديوان بالاستعانة بمكاتب التدقيق الخارجية الخاصة المحلية او الدولية لتنفيذ انواع محددة من التدقيق والرقابة او التدقيق والرقابة على بعض الجهات حسب الحاجة. وكذلك السماح للديوان او من يستعين به من مكاتب التدقيق الخاصة الخارجية المعتمدة بالتدقيق على الشركات التي تساهم بها الحكومة بنسبة معينة من راس المال سواء اكانت هذه الشركات داخل الاردن ام خارجه او تلك المؤسسات التي تدعمها الحكومة من موازنتها بنسبة معينة توضح في القانون.

و. ان ينص القانون صراحة على دور ومواصفات المهام الموكولة الى وحدات التدقيق الداخلي في الوزارات والمؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان، وان تتولى مهام رقابية محددة، وان تكون مرجعيتها القانونية في مثل هذا التطبيق

8- المراجع

المحوسبة، مجلة الرقابة، اربوساي، العدد 45.
انتوساي، 2004، معايير الرقابة الدولية. www.intosa.org
انتوساي، 1999، القواعد الإرشادية الأوروبية بشأن قواعد الرقابة

اميري، ياسر، 2004، التحول الى الرقابة في بيئة تقييم المعلومات

- المالية الصادرة عن (انتوساي)، ترجمة طارق حمدي الساطي، ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة. خرابشة، عبد وصادق الحسني، 2000، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، *مجلة دراسات، العلوم الإدارية*، ص 331-358، المجلد 27، العدد 2.
- خشارمة، حسين علي، 2000، المتطلبات الواجب توفرها في مدقق ديوان المحاسبة الاردني، دراسة ميدانية، *المناورة*، المجلد 6، العدد 2، ص 75-95.
- ديوان المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، *قواعد الرقابة المالية الحكومية لديوان المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية*، ترجمة طارق الساطي.
- ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة، *القواعد الخاصة بالرقابة المالية العليا الصادرة عن رئيس ديوان المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة بالقرار رقم 192 لعام 1988*.
- ديوان المحاسبة، *التقرير السنوي لعام 2003*.
- ديوان المحاسبة، 2001، ديوان المحاسبة في خمسين عاما. الراشد، وائل ابراهيم، 1999، دور ديوان المحاسبة في الرقابة الادارية على الاموال العامة بدولة الكويت: دراسة ميدانية، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والادارة*، م13، ع1، 73-111.
- الرويتع، سعد بن صالح، 2002، قياس الأداء في الوحدات الحكومية، *مجلة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والادارة*، م16، ع2، ص 65-102.
- سعفان، وائل بدوي، 1998، *الصفات والمقومات الاساسية للمراجع وواجباته وحقوقه*، بحث مقدم الى الامانة العامة للمجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ارابوساي).
- الصالح، نبيل، وعزمي بشارة، 1996، *المحاسبة والمساءلة*، سلسلة مبادئ الديمقراطية (7)، رام الله، مواطن المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديمقراطية، ص 5.
- عبدالله، نضال، 1998، *رقابة ديوان المحاسبة في الاردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة العليا (انتوساي)*، رسالة ماجستير غير منشوره، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة آل البيت، المفرق.
- عثمان، بهاء، 2000، *تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على*
- اداء المؤسسات العامة في الاردن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة آل البيت، المفرق.
- القطار، فؤاد، 1974، *مبادئ الإدارة العامة*، القاهرة، دار النهضة العربية، ص 179.
- المط، جودت، 2004، تطور الفكر الإداري، إدارة الجودة الشاملة، *مجلة الرقابة المالية*، ارابوساي، العدد 45.
- مؤسسة الملتنقى المدني، *الشفافية والمساءلة*، سلسلة نشرات تثقيفية، القدس، [د.ت.].، ص 5.
- المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية رقم 4435، نظام موظفي ديوان المحاسبة.
- المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، القرار الوزاري، العدد 271 بتاريخ 9/8/1930.
- المملكة الأردنية الهاشمية، ديوان المحاسبة، 2003، التقرير السنوي الثاني والخمسون.
- المملكة الأردنية الهاشمية، رئاسة الوزراء، بلاغ دولة رئيس الوزراء نو الرقم 31 سنة 1992.
- المملكة الأردنية الهاشمية، قانون ديوان المحاسبة.
- Mark B., Carcello J. and Hermanson D. Audit Deliciencies. *Journal of Accountancy*. April 2001. Securities and Exchange Commission, P.130.
- Mark Pennon, Auditing for Performance Evaluation, *The Accounting Review*, (65), No. 3, July 1990, PP. 520-535.
- Raman, K., K. Van Daniker, and Relmond, P. Materiality in Government Auditing. *Journal of Accountancy*. Feb. 1994, (77), Issue 2, 71-77.
- Riahi-Belkaoui, Ahmed. 2004. *Are You Being Fooled?* Audit Quality and Quality of Government, University of Illinois at Chicago, 601 S. Morgan St. Chicago, IL, 60607.
- Stevenson. W .1978. *Business Statistics: Concepts and Applications*, Harper International Edition, Harper and Raw Publisher, London.

The Role of the Jordanian Audit Bureau Law in Safeguarding Public Funds in the Light of Recent Variations

Mohammad Y. Al-Rahahleh

ABSTRACT

The study aimed at highlighting the role of the Jordanian Audit Bureau Law in safeguarding the public funds in Jordan, and to what extent it provides the bureau with a suitable legislative environment to carry out its tasks and functions under the prevailing conditions in accordance with the international audit standards. In addition, this study investigates the point of view of the bureau staff regarding the law. A study of the law and data collected by a questionnaire are utilized in this study. A sample of (110) audit bureau staff members was selected and a questionnaire was developed and distributed among the sample. (94) questionnaires were suitable for analysis. The study explores that the audit law is not coincident with international audit standards. Moreover, other Arab audit bureaus are moderner and more compatible with these standards. In addition, the sample shows that in spite of the characteristics of this law, there is a need to issue a new law, which considers the new modern changes. The study recommends issuing this new law.

محمد ياسين الرحاحلة
أستاذ المحاسبة المساعد
رئيس قسم المحاسبة
جامعة آل البيت
المفرق-الأردن.