

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق من وجهة نظر المسؤولين الماليين في وحدات القطاع العام الأردني دراسة ميدانية تحليلية

تاريخ تسلم البحث: ٢٠١٥/٤/١٢م

تاريخ قبوله للنشر: ٢٠١٦/٣/١٦م

د. إسماعيل أحمر*

الملخص

يهدف البحث إلى التعرف على آراء المسؤولين الماليين في وحدات القطاع العام الأردنية في انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق، من خلال إبراز أهمية التدقيق السابق ومقارنته مع التدقيق اللاحق ومبررات الديوان لتنفيذ الانسحاب وقدرة الوحدات الحكومية في تعويض هذا الانسحاب.

اعتمد البحث على تحليل ما تضمنته تقارير ديوان المحاسبة من نتائج لقيام الديوان بالتدقيق السابق، وعلى استبانة تم توزيعها ميدانياً على (٦٥%) من تلك الوحدات بجميع فئاتها.

توصل البحث إلى مجموعة نتائج أهمها أن قيام الديوان بالتدقيق السابق يحقق وفورات مالية مباشرة تتجاوز خمسين ضعف تكلفتها، إضافة إلى وفورات غير مالية، وأن الوحدات الحكومية غير قادرة في الوقت الحاضر على تعويض انسحاب الديوان من التدقيق السابق بسبب عدم وجود أو عدم كفاءة وحدات الرقابة الداخلية فيها، وأن التدقيق اللاحق لا يعتبر أسلوباً وقائياً ومن ثم ليس بديلاً للتدقيق السابق بل هو مكمل له، ومن ثم فإن انسحاب الديوان من التدقيق السابق سيؤثر سلباً على وحدات القطاع العام.

قدم البحث مجموعة توصيات أهمها أن يترتب الديوان في تنفيذ الانسحاب من التدقيق السابق لحين تهيئة البيئة الداخلية في الوحدات الحكومية لتتمكن تلك الوحدات من ضمان استعدادها لذلك، وأن يكون تنفيذ الانسحاب بشكل تدريجي بحيث يصبح جزئياً في مرحلة لاحقة وللمدة التي تكفل ضمان نجاح الوحدة الحكومية بهذا الدور، وأن يبقى للديوان فرصة غير محددة في أي وقت لتنفيذ الرقابة السابقة.

الكلمات الدالة: التدقيق السابق، ديوان المحاسبة، القطاع العام، الأردن.

* أستاذ مساعد، جامعة الشرق الأوسط.

Abstract

The Withdrawal of the Audit Bureau from Preceding Audit to the Subsequent Audit from Point of View of Finance Official sin Jordanian Public Sector Units "Empirical Study"

The aim of this study is to identify the opinions of finance officials of the Jordanian public sector units when audit bureau withdraw from the preceding auditing to subsequent auditing. Thus, the importance of the preceding auditing and compared with the subsequent auditing and justifications for the bureau to implement the withdrawal and the ability of government units to compensate for this withdrawal. To achieve the aim and particular objectives of the study, it was necessary to adopt the audit bureau reports and its contents from the results of the preceding audit bureau, and a total of 65% of the units were covered by a questionnaire.

The findings of the study indicate that the preceding audit achieved direct financial abundances which exceed fifty times their cost in addition to non-financial abundances, the government units are unable at the present time to compensate for the withdrawal bureau from the preceding audit due to the lack of existence or the efficiency of internal control units. Furthermore, the subsequent audit is not considered as a preventive approach and therefore not a substitute for the preceding audit that would negatively affect the public sector units.

The study concluded the most important recommendations such as: bureau should linger for the implementation of the withdrawal of the preceding audit until initializing the internal control units to ensure its readiness to do so. In addition, it is to have performed to withdraw gradually so that it becomes part at a later stage and for the period to ensure that the guarantee of government unity success of this role, and that would remains of bureau opportunity is defined at any time to the implementation of prior control.

Keywords: Preceding Audit, Audit Bureau, Public Sector, Jordan.

المقدمة.

تخضع الوحدات الحكومية في الأردن إلى عدد من المستويات الرقابية، منها رقابة ديوان المحاسبة، ورقابة وزارة المالية ورقابة وزارة الشؤون البلدية ورقابة دائرة الموازنة العامة والرقابة الداخلية التي تقوم بها الوحدة الحكومية على ذاتها.

يبدل ديوان المحاسبة (بصفته مفوضاً عن السلطة التشريعية في الرقابة على أداء السلطة التنفيذية) جهداً متميزاً أثناء قيامه بالرقابة على العدد الكبير من الوحدات الحكومية وغير الحكومية الخاضعة لرقابته، ويحقق نتيجة لذلك نتائج إيجابية سواء في المردود المالي أو التميز في الأداء والنجاح في المهمات التي توكل إليه، فعلى سبيل المثال؛ (دائرة الموازنة العامة ٢٠١٣، ٨٣) في عام ٢٠١٢ تم تدقيق ١٣٧٨١ حساباً، وتوجيه ١٩٣٤ إيضاحاً وكتاباً رقابياً، وتشكيل ٢١ فرقة عمل.

يواجه الديوان أثناء قيامه بمهامه مجموعة تحديات، أهمها (دائرة الموازنة العامة ٢٠١٣، ٨٤) زيادة حجم الإنفاق الحكومي، وزيادة عدد المؤسسات الخاضعة للرقابة، بما فيها

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق د. إسماعيل أحمر

الشركات التي تزيد حصة الحكومة فيها عن ٥٠% ومؤسسات المجتمع المدني، وتعدّد وتتوّع التشريعات المالية لتلك الجهات، وتنوع وتعقّد وتشابك أنشطة بعضها.

يسعى الديوان لاستمرار ضمان الحفاظ على الأموال العامة وتحقيق التميز الرقابي، ومواكبة المستجدات والتطورات المهنية العالمية في مجال الرقابة على المال العام، وينتهج في سبيل ذلك أساليب متعددة، منها السعي لزيادة المخصصات المرصودة له في الموازنة العامة، وتأهيل وتدريب موظفيه، وتعيين المتخصصين في مجالات مالية وغير مالية، وتطوير منهجيات وأساليب عمله الرقابي، وخلافها.

ورغم كل ما يقوم به الديوان من مجهود، إلا أن التحديات أمامه تزداد، وتكفي الإشارة إلى ما ورد في التقارير السنوية للديوان بأن عدد المهام التي نفذها الديوان خلال الأعوام ٢٠٠٩-٢٠١٢ بلغ على التوالي ٣٠٢٨٢٢، ٣١٣٢٦٧، ٣٣٢٨٣٢، ٣٥٤٦٥١ مهمة، وهي دلالة أولية على حجم العمل الذي يبذله الديوان.

لمس الباحث من خلال ممارسته وتخصصه أن ما تناولته بعض محاور الخطة الإستراتيجية لديوان المحاسبة تستوجب الوقوف عندها ودراستها وتقديم ما يفيد بخصوصها ومنها المحور الذي نتناوله هذه الدراسة.

مشكلة الدراسة.

درج ديوان المحاسبة منذ أكثر من ستين عاما على تنويع أساليبه الرقابية، فشملت التدقيق المسبق (السابق)^(١) الكامل والجزئي للنفقات، والتدقيق اللاحق، والجرد المفاجئ، والمشاركة في لجان العطاءات واستلامها ومهام أخرى متنوعة.

والتدقيق السابق يعني بأبسط الصور أن يجيز ديوان المحاسبة المستند المالي قبل الصرف، في حين أن التدقيق اللاحق يعني أن يتم التدقيق بعد انتهاء الإجراء، وبذلك يعتبر التدقيق السابق أسلوبا وقائيا والتدقيق اللاحق أسلوبا علاجيا.

ورد في التقارير السنوية الثلاثة الأخيرة^(٢) لديوان المحاسبة (ديوان المحاسبة؛ ٢٠١٠: ٢، ٢٠١١: ٤، ٢٠١٢: ٤) أنّ خطة الديوان الإستراتيجية للأعوام ٢٠١١-٢٠١٥، تتضمن مشروعا لانسحاب من التدقيق السابق للنفقات إلى التدقيق اللاحق، بمعنى أن ديوان المحاسبة ينوي الانسحاب الكامل من التدقيق السابق، هذا على الرغم من أن مجلس الوزراء قرر عام ٢٠١٢ أن تخضع مدفوعات جميع الجهات الحكومية والرسمية للتدقيق المسبق قبل الصرف من قبل مندوبي ديوان المحاسبة (الفانك، ٢٠١٢).

وبذلك نتلخص مشكلة الدراسة في الإجابة على الأسئلة التالية:

- ما هي خصائص التدقيق السابق؟
- ما هي نتائج قيام ديوان المحاسبة بالتدقيق السابق؟
- هل أن انسحاب الديوان من التدقيق السابق سيؤثر سلباً على فاعلية الرقابة ومهام التدقيق في الوحدات الحكومية الأردنية؟

أهمية الدراسة.

تكمن أهمية الدراسة في الأمور الآتية:

- أنها تتناول موضوع (التدقيق السابق) الذي جرى ديوان المحاسبة على ممارسته منذ أكثر من ستين عاماً، وما يحقق من نتائج، ويتجه الديوان نحو الانسحاب منه.
- أن توقفت هذه الدراسة يأتي مع اقتراب موعد انتهاء خطة الديوان الإستراتيجية في عام ٢٠١٥، وهو موعد تنفيذ الديوان لمشروع الانسحاب من التدقيق السابق.

أهداف الدراسة.

- التعرف على خصائص التدقيق السابق، وبيان التكلفة والعائد نتيجة قيام ديوان المحاسبة الأردني به.
- التعرف على موقف المسؤولين الماليين في الوحدات الحكومية من انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق، ومدى استعداد الوحدات الحكومية في الأردن للقيام بالمهام المالية عند تنفيذ الانسحاب.

التعريفات الإجرائية.

- التدقيق السابق أو المسبق: يعني أنه لا يتم صرف النفقة في الوحدة الحكومية إلا بعد إجازتها من ديوان المحاسبة.
- التدقيق اللاحق: يعني قيام ديوان المحاسبة بمراجعة سندات الصرف في فترات (أو سنوات) لاحقة بعد الصرف.
- ديوان المحاسبة: الوحدة الحكومية الأردنية المكلفة بالرقابة على المال العام في الأردن، وأنشئ بموجب القانون رقم ٢٨ لعام ١٩٥٢، وتشمل رقابته جميع وحدات

القطاع العام في الأردن والشركات التي تساهم الحكومة في ٥٠% من رأسمالها أو أكثر، ويصدر الديوان تقريراً سنوياً يرفع إلى رئيس مجلس النواب.

- وحدات القطاع العام: هي المؤسسات التي تملكها الحكومة بالكامل وهي على ثلاثة أنواع أو فئات هي الوزارات والوحدات المستقلة ووحدات الإدارة المحلية (البلديات).

منهجية الدراسة.

مجتمع الدراسة وعينتها: يتكون مجتمع الدراسة من الوحدات الحكومية التي تخضع لرقابة ديوان المحاسبة، وهي على ثلاث فئات؛ الوحدات الحكومية المركزية والوحدات الحكومية المستقلة ووحدات الإدارة المحلية، وعددها (٢٢٤) وحدة، باعتبار أن الوزارة الواحدة هي وحدة واحدة بغض النظر عن عدد الوحدات التابعة لها، أما عينة الدراسة فهي جميع الوحدات الحكومية التي شملتها تقارير ديوان المحاسبة للسنوات ٢٠٠٩-٢٠١٢ والتي تغطي كافة وحدات مجتمع الدراسة، ويلخص الجدول رقم (١) فئات مجتمع الدراسة ونسبة العينة التي شملتها الدراسة.

أساليب جمع البيانات: اعتمد الأسلوب التحليلي للحصول على المصادر الأولية للدراسة وهي البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة بالاعتماد على أداتها، أما المصادر الثانوية للدراسة فتم الأخذ بها لتغطية الجانب النظري اعتماداً على المصادر الجاهزة المتمثلة في الكتب والبحوث والمقالات، والرسائل الجامعية والتشريعات ذوات العلاقة، وتقارير ديوان المحاسبة لآخر أربع سنوات، إضافة لما أمكن الحصول عليه من مواضيع تتعلق بالدراسة من خلال شبكة الانترنت.

أداة الدراسة: تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة، بهدف التعرف على وجهة نظر المسؤولين في الشؤون المالية في الوحدات الحكومية بالنسبة لموضوع انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق المسبق إلى التدقيق اللاحق، ومدى استعداد الوحدات الحكومية لذلك. وقد عرضت الاستبانة على اثنين من المختصين في الإحصاء واثنين في الإدارات المالية الحكومية لبيان مدى ملاءمتها لأغراض الدراسة، وأجري لها اختبار أولي، وأجريت التعديلات المناسبة عليها وفقاً لآراء المحكمين ونتائج الاختبار الأولي عند توزيع الاستبانات تم أخذ أسلوب (العينة الطبقية) لتشمل جميع فئات الوحدات الحكومية (مجتمع الدراسة)، ومن كل طبقة (فئة) تم اختيار الوحدات عشوائياً، وقد بلغ عدد الاستبيانات التي تم توزيعها وتحليلها ١٤٦

استبانة تمثل ٦٥% من مجتمع الدراسة، وقد وزعت هذه الاستبانات بين فئات الوحدات الحكومية الثلاث كما في الجدول رقم (١).

الجدول رقم (١)

فئات مجتمع الدراسة وعينتها

الفئة	مجتمع الدراسة	الاستبانات الموزعة ونسبتها من مجتمع الدراسة
وحدات حكومية مركزية	٥٧	٤٦ استبانة = ٨١%
وحدات حكومية مستقلة	٦٧	٣٥ استبانة = ٥٢%
وحدات الإدارة المحلية	١٠٠	٦٥ استبانة = ٦٥%
المجموع	٢٢٤	١٤٦ استبانة = ٦٥%

المصدر: إعداد الباحث؛ عن:

- (دائرة الموازنة العامة: قانون الموازنة العامة لعام ٢٠١٣ : ٤٤).
- (دائرة الموازنة العامة: قانون موازنات الوحدات المستقلة لعام ٢٠١٣ : ٥٠).
- (وزارة الشؤون البلدية <http://www.mma.gov.jo/Ministry/Tasks.aspx>)

أسلوب تحليل البيانات: يجب أفراد العينة على فقرات الاستبانة وفقا لمقياس ليكرت Likert Scale الخماسي الرتب، حيث منحت الدرجات (١، ٢، ٣، ٤، ٥) ابتداءً بالبداية (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية لأغراض الدراسة:

- ١- الإحصاء الوصفي: استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف المتغيرات الديموغرافية والمتغيرات المتعلقة بالوحدات الحكومية، واستخدم الوسط الحسابي لترتيب وبيان أهمية العبارات والمتغيرات الواردة في الاستبانة.
- ٢- استخدمت حزمة SPSS لتحليل البيانات الأولية للدراسة لإجراء الاختبارات والتحليلات السابق ذكرها.

الإطار النظري.

١. مفهوم التدقيق السابق وخصائصه: يعتبر التدقيق السابق أحد الإجراءات التنفيذية للرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة، وقد عرفته الانتوساي^(٣) بأنه نوع من الرقابة المالية التي تجرى قبل حدوث الواقعة للأنشطة الإدارية أو المالية، في حين

أن التدقيق اللاحق نوع من الرقابة المالية يتم إجراؤها بعد ذلك (انتوساي، ١٩٩٨، ٥)، ويتم التدقيق السابق على النفقات قبل إكمال عملية الصرف، ويكون التدقيق السابق على شكل (ديوان المحاسبة اللبناني: ٢٠٠٥، ٢٩٦-٣٢٢):

أ- تدقيق ملائمة: ومنه على سبيل المثال دراسة اعتدال أسعار بعض الصفقات، وملاءمتها للواقع وللقواعد والمعايير المهنية المطبقة من قبل أرباب المهنة، أو مراعاة العدالة، أو تحقيقها للمصلحة العامة.

ب- تدقيق قانوني: ومنه التأكد من مشروعية الإجراء، ومن صحة اختصاص القائم بالعمل، وشكل العمل، والهدف منه ومسبباته، والتأكد من صحة تفسير النصوص.

ج- رقابة إدارية مسبقة: والتي هي إخضاع القرارات الإدارية للموافقة المسبقة للديوان، ومنها قرارات التلزم وإحالة العطاءات وخلافها. يمتاز التدقيق السابق بما يلي (ديوان المحاسبة اللبناني: ٢٠٠٥، ٢٩٦-٣٢٢):

- أنه يتكامل مع المهام والإجراءات الرقابية الأخرى، ويمكن للديوان استعمال معلوماته التي يحصل عليها في الرقابة المسبقة لتفعيل الأوجه الأخرى للرقابة التي يقوم بها.
- أنه يمتاز بالمرونة، إذ يمكن إعادة النظر في قرارات الديوان، كما يمكن عرض قراراته على مجلس الوزراء للبت في أية أوجه خلاف قد تنشأ نتيجة هذه الممارسة.
- أنه تدقيق وقائي لأنه يحصل قبل تنفيذ المعاملة، وهذا يؤدي إلى عدم تنفيذ معاملات جارية خلافاً لأحكام القانون أو بأسعار غير معتدلة أو ليس لها مخصصات مرصودة في الموازنة.
- أنه تدقيق توجيهي وليس زجري، ويهدف إلى إرشاد الإدارة وتوجيهها لسبل تنفيذ المعاملة بما يطابق القانون، وبما يسمح بعدم تكرار الممارسات الخاطئة.
- أنه لا يتعارض مع معايير التدقيق الدولية التي تفترض استقلالية المدقق وعدم تدخله بالمعاملات الخاضعة لرقابته، وذلك أن التدقيق المسبق

يتعلق بالمعاملات ولا يتصل بتدقيق الحسابات، ولا ينزع عن المدقق صفة الحياد، وهو ذو طابع تأشيري أولي على العمل القانوني، ولا يعتبر تدخلا في الأعمال التنفيذية.

- تترك المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة أمر القيام بالرقابة المسبقة لديوان المحاسبة، وفي نفس الوقت تشير تلك المعايير إلى أن الرقابة المسبقة ذات فعالية ضرورية للإدارة السليمة للأموال العامة، وأنه تتوفر فيها ميزة القدرة على الوقاية من الضرر قبل حدوثه، على الرغم من أنها تخلق حجما ضخما من العمل (انتوساي، ١٩٩٨، ٥).

- يولد التدقيق السابق الشعور لدى الموظفين الخاضعين له بأن عليهم ممارسة الحذر والاهتمام أكثر مما لو لم يكن ثمة تدقيق سابق (Brenda et al, 2008: 12).

٢. أنواع وحدات القطاع العام في الأردن:

- تتكون وحدات القطاع العام في الأردن من الفئات الآتية (أحمر، ٢٠٠٣، ٢٦-٢٩):
- الوحدات الحكومية المركزية: هي الوحدات الحكومية التي تدخل موازنتها ضمن قانون الموازنة العامة للدولة، وهي الوزارات والدوائر المركزية التابعة لها، وتخضع هذه الوحدات لإشراف ورقابة وزارة المالية وديوان المحاسبة، وتخضع جميعها للنظام المالي وللتعليمات المالية ذاتها.
 - الوحدات الحكومية المستقلة: هي الوحدات الحكومية ذات الاستقلال المالي والإداري والتي تدخل موازنتها ضمن قانون موازنات الوحدات المستقلة، وليس ضمن قانون الموازنة العامة للدولة، ولا تخضع غالبيتها للرقابة المباشرة من وزارة المالية، ولكنها تخضع جميعها لرقابة ديوان المحاسبة، كما أن غالبيتها تخضع للتدقيق الخارجي من قبل القطاع الخاص، ولكل وحدة منها قانون أو نظام خاص بها، وضوابط مالية مختلفة عن باقي الوحدات الحكومية.
 - وحدات الإدارة المحلية: وتشمل البلديات وأمانة عمان الكبرى، ولكل منها موازنة خاصة بها، ولا تدخل موازنتها في أي قانون، وتخضع لرقابة وزارة الشؤون

البلدية وديوان المحاسبة، وتمتاز البلديات بخضوعها لنفس القانون ونفس النظام المالي، وبذلك تتشابه التشريعات المالية فيها.

٣. الرقابة المالية في وحدات القطاع العام في الأردن:

تمارس الرقابة المالية في وحدات القطاع العام في الأردن كما يلي (أحمر، ٢٠٠٣: ٢٤٠-٢٤٩):

أ- الرقابة الخارجية التي يتولاها ديوان المحاسبة، وتشمل جميع الوحدات الحكومية المركزية والمستقلة والبلديات وأية جهة يكلفه بها مجلس الوزراء، ويرفع الديوان تقريره السنوي إلى مجلس الأمة، يبين فيه آراءه وملحوظاته وبيان المخالفات المرتكبة، (قانون ديوان المحاسبة رقم ٢٨ لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته)

وفيما يتعلق بالتدقيق المسبق، نصت المادة ٢٤ من قانون ديوان المحاسبة رقم ٢٨ لسنة ١٩٥٢ على أنه يحق لرئيس ديوان المحاسبة بموافقة رئيس الوزراء أن يقرر التدقيق في النفقات قبل الصرف، وفي المقابل قرر مجلس الوزراء أن تخضع مدفوعات جميع الجهات الحكومية والرسمية للتدقيق المسبق قبل الصرف (الفانك، ٢٠١٢).

ب- الرقابة التي تتولاها وزارة المالية: في مجال النفقات والإيرادات والحسابات الختامية، ويكون ذلك إما عن طريق المراقب المالي أو عن طريق مراقبة مديرية الحسابات العامة. (النظام المالي رقم ٣ لسنة ١٩٩٤).

ج- الرقابة التي تتولاها دائرة الموازنة العامة، من خلال دراسة وتنقيح وتدقيق موازنة الوحدات الحكومية في مراحل الإعداد والتنفيذ والمناقشات واللاحق. (قانون تنظيم الميزانية العامة رقم ٣٩ لسنة ١٩٦٢).

د- الرقابة الذاتية (الداخلية) التي تقوم بها وحدات الرقابة الداخلية المشكلة في الوحدات الحكومية من موظفي تلك الوحدة. (البلاغ الرسمي رقم ٣١ لسنة ١٩٩٢).

ه- تدقق حسابات وحدات الإدارة المحلية (البلديات) من قبل وزارة الشؤون البلدية الذي أناط هذه المهمة بالوزارة. (قانون البلديات رقم ١٣ لعام ٢٠١١).

و- تدقق غالبية حسابات الوحدات الحكومية المستقلة من قبل مدققين حسابات قانونيين من القطاع الخاص وذلك استنادا لقوانين تلك الوحدات.

إضافة إلى ذلك، أصدرت الحكومة الأردنية في السنوات القليلة الأخيرة مجموعة من التشريعات، واتخذت عدة إجراءات من شأنها تعزيز وتنظيم الرقابة الداخلية الحكومية ببيانها كما يلي:

١- إصدار نظام الرقابة المالية رقم ٣ لسنة ٢٠١١: ويطبق ابتداء من بداية عام ٢٠١١ على الوحدات الحكومية المركزية والوحدات الحكومية المستقلة والشركات المملوكة بالكامل للحكومة، ولا يطبق على وحدات الإدارة المحلية، وبموجبه تقرر إنشاء الكيانات الآتية (نظام الرقابة المالية رقم ٣ لسنة ٢٠١١):

- أ. وحدة للرقابة المالية في كل وحدة حكومية، تتولى التدقيق المسبق للمعاملات المالية، بهدف المحافظة على المال العام، على أن تلتزم الوحدة بإعداد خطة تدقيق سنوية وتقديم تقرير شهري وإعداد دليل إجراءات التدقيق المالي، وتقوم بالتأكد من صحة القيود والبيانات المحاسبية والمالية، والتحقق من فاعلية العمليات المالية، وحماية الموارد المالية والأصول والتأكد من مدى الالتزام بالتشريعات والسياسات المالية المعتمدة، ويرتبط رئيس وحدة الرقابة المالية بالوزير المختص أو برئيس مجلس الإدارة حسب الوحدة الحكومية.
- ب. وحدة للرقابة المالية المركزية في وزارة المالية تتولى متابعة التزام وحدات الرقابة المالية بتطبيق أحكام هذا النظام.
- ج. تشكيل اللجنة المركزية لمعايير الرقابة المالية تتولى وضع سياسات وأسس ومعايير الرقابة المالية، وإعداد دليل إجراءات لأعمال الرقابة المالية، وتصنيف وحداتها، وشروط إشغال وظائفها.

٢- إصدار تعليمات معايير الرقابة المالية لسنة ٢٠١١، وفيها تحددت المعايير الواجب على المدققين في وحدات الرقابة المالية التقيد بها، وقد شملت خمسة معايير للسلوك الوظيفي وأحد عشر معياراً للأداء، كما بينت التعليمات شروط إشغال وظيفة رئيس وحدة الرقابة المالية بحيث يحمل الشهادة الجامعية الأولى كحد أدنى في الإدارة المالية أو المحاسبة أو الاقتصاد وخبرة عملية في مجال التدقيق لا تقل عن ١٠ سنوات (تعليمات معايير الرقابة المالية لسنة ٢٠١١).

وفي هذا الشأن قال وزير المالية إن وضع هذه التعليمات اعتمد على معايير الرقابة المالية الدولية، وأنه يسجل للمملكة أنها أول دولة في المنطقة تعمل على إيجاد إطار تشريعي للرقابة المالية واعتماد معايير الرقابة المالية الدولية في الرقابة على المال العام (صحيفة الدستور: ٩-١٠-٢٠١١)

٣- إصدار دليل الإجراءات الرقابية وإعادة تنظيم وهيكلية وحدات الرقابة الداخلية في عدد من الوزارات، منها وزارة المالية لعام ٢٠٠٩، ووزارة الصحة لعام ٢٠١١، ووزارة التنمية الاجتماعية لعام ٢٠١٢: والدليل هو إطار مرجعي إرشادي في تنظيم وتوجيه النشاط الرقابي الداخلي لكافة مديريات الوزارة ووحداتها التنظيمية، وفيه بيان مفصل لما يجب أن يقوم به المدقق في كل نشاط أو قسم في الوزارة.

الدراسات السابقة.

١- دراسة النوايسة والعقدة، (٢٠٠٧): هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المساعدة في اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة في الأردن، من خلال تحليل ١٢٥ استبانة وزعت على عينة من المدققين نسبتها ٣١.٥% من مجتمع الدراسة، وقد تم تحليل سبعة متغيرات هي دعم الإدارة العليا لديوان المحاسبة وكفاءة الكادر الرقابي في ديوان المحاسبة وتأثير التدريب والدورات واستخدام التكنولوجيا والتشريعات الحكومية استقلالية الديوان وأهمية إدراك المعوقات التي تواجه الديوان في اكتشاف الأخطاء والغش، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لجميع المتغيرات في اكتشاف الأخطاء والغش، وكان أعلى تأثير لمتغير الاستقلالية المالية والإدارية. كما بينت الدراسة أن قيام الديوان بالتدقيق السابق كان له تأثير عال في اكتشاف الأخطاء والغش.

٢- دراسة ديوان المحاسبة - اللبناني (٢٠٠٥): هدفت الدراسة إلى بيان خصائص التدقيق السابق، وتناولت بالتفصيل الاعتبارات النظرية والفكرية والاعتبارات القانونية والعملية للرقابة المسبقة، وقد أظهرت الدراسة أهمية الرقابة المسبقة من الناحيتين النظرية والعملية، وبيّنت عدم عرقلة سير المعاملات الإدارية بواسطة هذه الرقابة، وليس فيها إشراك المراقب بالتنفيذ، أما طريقة ممارسة الرقابة فهي في معظمها توجيه وإرشاد وذات طابع وقائي، وهي تجنب الكثير من الأخطاء،

وتؤمن للدولة وفراً كبيراً في الأسعار بلغت حوالي المائة بالمائة في كثير من الصفقات، وخلصت الدراسة إلى أنه يتعذر الاستغناء عن هذه الرقابة لأنها رقابة مجدية وفعالة.

٣- دراسة أبو هذاف (٢٠٠٦): هدفت الدراسة إلى تقييم الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين من خلال دراسة مقومات العمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها، واستخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وأظهرت الدراسة ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، وبيّنت أيضاً أن قلة قيام الديوان بالرقابة المسبقة هي من أسباب ضعف أدائه، حيث أن ١٢.٥% فقط من عينة الدراسة توافق على أن الديوان يقوم بعمليات الرقابة المسبقة (قبل التنفيذ).

٤- دراسة الرحاطة (٢٠٠٦): هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام وقيامه بمهامه في ظل المتغيرات المعاصرة، وتمت دراسة قانون ديوان المحاسبة ومقارنته مع قوانين بعض الدول العربية والمعايير الدولية، وتم جمع البيانات الأولية من خلال استبانته، وقد أظهرت الدراسة أن القانون لا يتوافق مع المعايير الدولية وأوصت الدراسة بضرورة تعديله أو استبداله بما يتفق مع المعايير الدولية للرقابة، وأن الأساليب الرقابية المستخدمة بحاجة إلى تطوير لتتناسب مع التغيرات في نظم المحاسبة الحكومية. وأظهرت الدراسة أيضاً أن قانون ديوان المحاسبة لا ينص على اختصاصات الديوان في فحص أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي، رغم أن تقارير الديوان تعزو الهدر في المال العام إلى ضعف الرقابة الداخلية.

٥- دراسة الزعبي (٢٠١٢): هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام الموازنة الموجهة بالنتائج على أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية والخارجية في الأردن لحماية المال العام من الاختلاس والهدر وتقليص عجز الموازنة، وتم استخدام استبانة وزعت على مدققي ديوان المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى أن ثمة أثر لاستخدام الموازنة الموجهة بالنتائج على أساليب وإجراءات الرقابة الداخلية والخارجية في الأردن.

كما توصلت الدراسة إلى وجود أثر مرتفع لممارسة الرقابة السابقة أو الوقائية وأنها تعتبر أقل أنواع الرقابة تكلفة.

٦- دراسة الكعير (٢٠١٣): هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة، وتم بناء استبانة لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها الديوان في أنواع رقابته على القطاع العام (الرقابة المالية والمحاسبية والرقابة الإدارية ورقابة الأداء والرقابة القانونية) ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، رغم وجود بعض القصور لإجراءات التدقيق مما يقلل من فاعليتها، وعللت الدراسة ذلك القصور بوجود معوقات أمام الديوان، وأن الإجراءات قد تكون بحاجة إلى تطوير لتكون أكثر ملائمة لمكافحة الفساد.

٧- دراسة المطيري (٢٠١٢): هدفت الدراسة إلى التعرف على اتجاهات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان (الكويت) حول الإجراءات المتبعة في الرقابة على الإنفاق الحكومي، واستخدمت الاستبانة لجمع البيانات، وبينت الدراسة أن إجراءات الرقابة المالية المسبقة واللاحقة وإجراءات الرقابة المحاسبية وإجراءات تقييم الأداء التي يطبقها الديوان تتصف جميعها بالفاعلية. كما بينت الدراسة أن الوزارات في الكويت هي الأكثر تطبيقاً لإجراءات الرقابة المسبقة من باقي الجهات.

الإطار التحليلي.

يتكون الإطار التحليلي من جزأين؛ الأول يتضمن أهم ما اشتملت عليه تقارير ديوان المحاسبة للسنوات ٢٠٠٩-٢٠١٢ من بيانات وملاحظات حول التدقيق السابق في الوحدات الحكومية، والثاني تحليل البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة والتي تتعلق بمحاور حول الرقابة الداخلية والخارجية (السابقة واللاحقة) من وجهة نظر الوحدات الحكومية.

أولاً: التدقيق السابق والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في تقارير ديوان المحاسبة:

أ. نتائج قيام الديوان بالتدقيق السابق:

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق د. إسماعيل أحمر

يبين الجدول رقم (٢) المخرجات الرقابية لقيام الديوان بالتدقيق السابق، ومنه نلاحظ حجم المهام الرقابية والمذكرات واللوائح التي نتجت عن التدقيق السابق لآخر أربع سنوات، إذ زادت المهام الرقابية في آخر سنة عن ربع مليون مهمة رقابية.

الجدول رقم (٢)

المخرجات الرقابية للتدقيق السابق الذي قام به الديوان خلال السنوات ٢٠١٢-٢٠٠٩

المخرج	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
مذكرة مراجعة ولائحة تدقيق مسبق/ سابق	٤٧١٣	٥٥٦٨	٥٧٦٩	٤٩٧٦
المهام الرقابية المنفذة بالتدقيق السابق	١٩٠٤١٥	٢٠٩٨٧٥	٢٢٧٥٥٨	٢٥٧٥٤٨

المصدر: إعداد الباحث (عن التقارير السنوية لديوان المحاسبة ٢٠٠٩-٢٠١٢).

كما يبين الجدول رقم (٣) المهام الرقابية التي ينفذها الديوان وهي على خمس فئات، ونسبة الجهد المبذول منه على كل فئة، وقد عبّر ديوان المحاسبة عن الجهد المبذول بعدد الساعات الفعلية التي احتاجتها المهمة، وتم حساب نسبة الجهد المبذول للفئة بعدد الساعات الفعلية التي احتاجتها الفئة مقسوماً على العدد الكلي للساعات الفعلية للديوان كل سنة، ومنه نلاحظ أن متوسط حصة التدقيق السابق من جهد الديوان الكلي للفترة بلغ (١٣.٧%)، ومتوسط حصة التدقيق اللاحق (٤٩.٤%).

الجدول رقم (٣)

المهام الرقابية التي نفذها ديوان المحاسبة خلال السنوات (٢٠١٢-٢٠٠٩)

المهام الرقابية	نسبة الجهد المبذول %				
	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	المتوسط %
التدقيق السابق	١٣.٠	١١.٤	١٥.٣	١٥.١	١٣.٧
التدقيق اللاحق	٤٩.٦	٥١.٤	٤٧.٦	٤٨.٨	٤٩.٤
اللجان المختلفة	٢٠.٤	١٧.٩	١٩.٢	١٧.٣	١٨.٧
المتابعة والاستشارات	١٣.٥	١٥.٩	١٤.٢	١٥.٧	١٤.٨
الفحوص الفجائية	٣.٥	٣.٤	٣.٧	٣.١	٣.٤
المجموع	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

المصدر: إعداد الباحث (عن التقارير السنوية لديوان المحاسبة ٢٠٠٩-٢٠١٢).

وبالرجوع لموازنة ديوان المحاسبة للسنوات ٢٠١٢-٢٠٠٩، أمكن تقدير حصة التدقيق السابق من الموازنة (النفقات) اعتماداً على نسبة الجهد المبذول لهذه المهمة، ومنه نلاحظ أن

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق د. إسماعيل أحمر

متوسط حصة تكلفة التدقيق السابق من موازنة الديوان يزيد قليلا عن المليون دينار سنويا، ويبين ذلك الجدول رقم (٤).

الجدول رقم (٤)

تقدير تكاليف التدقيق السابق في موازنة ديوان المحاسبة

السنة	إجمالي موازنة الديوان دينار	الجهد المبذول للتدقيق السابق (جدول ٣)	التكلفة المقدرة للتدقيق السابق/ دينار
٢٠٠٩	٧٣٧٩٠٠٠	% ١٣.٠	٩٥٩٢٧٠
٢٠١٠	٦٧٣٣٠٠٠	% ١١.٤	٧٦٧٥٦٢
٢٠١١	٧٥٣٤٠٠٠	% ١٥.٣	١١٥٢٧٠.٢
٢٠١٢	٨٣٦٤٣٠٠	% ١٥.١	١٢٦٣٠٠.٩
المتوسط	٧٥٠.٢٥٧٥	% ١٣.٧	١٠.٢٧٨٥٣

المصدر: إعداد الباحث (عن قانون الموازنة العامة للسنوات ٢٠٠٩-٢٠١٢)، و(عن دائرة الموازنة العامة <http://www.gbd.gov.jo/gbd/content/budget/MD/ar/> وعن وزارة المالية http://www.mof.gov.jo/Portals/0/Mof_content/FinalAccount2011.pdf

من ناحية أخرى، بينت التقارير السنوية للديوان أنه حقق من خلال التدقيق المسبق وفرا ماليا مباشرا وحقيقيا وفرا ماليا غير مباشر، أما الوفر المالي المباشر فيبينه الجدول رقم (٥)، وأما الوفورات المالية غير المباشرة فتتمثل في وقف هدر المال العام أو زيادة الإيراد نتيجة تصويب خلل أو تعديل تشريع أو تفعيل أنظمة الضبط الداخلي والرقابة الداخلية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان (ديوان المحاسبة ٢٠٠٩: ٢٩، ٢٠١٠: ٣١، ٢٠١١: ١٨، ٢٠١٢: ١٨).

الجدول رقم (٥)

الوفر المالي المباشر المتحقق من التدقيق السابق (بالمليون دينار)

السنة	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
الوفر	١٩.٣	٢١.٤	٣٢.٤	٣٥.٤	٥٢.٧	٤٨.٨	٤٩.٢	٦٢.٨

المصدر: إعداد الباحث عن تقارير ديوان المحاسبة (٢٠٠٩: ٢٨، ٢٠١٠: ٣١، ٢٠١١: ١٧، ٢٠١٢: ١٧)

ومن مقارنة نتائج الجدول رقم (٥) بالجدول رقم (٤) تتضح قيمة صافي العائد المباشر المتحقق من كل دينار ينفق على الرقابة المسبقة، ويبلغ أكثر من ٥٢ مليون دينار سنويا، ويبين ذلك الجدول رقم (٦)، ومنه يلاحظ أيضا أن الوفر المباشر الذي يحققه ديوان المحاسبة نتيجة

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق د. إسماعيل أحمر

قيامه بمهمة الرقابة السابقة لوحدها يبلغ أكثر من سبعة أضعاف موازنته كلها، وهذا يدل على
المردود الهائل للرقابة السابقة في الحفاظ على المال العام.

الجدول رقم (٦)

الوفر المباشر للتدقيق السابق وتكلفته للسنوات ٢٠٠٩-٢٠١٢ (لأقرب مليون دينار)

١	٢	٣	٤
السنة	الوفر المباشر للتدقيق السابق	التكلفة	صافي المردود
٢٠٠٩	٥٢.٧	١.٠	٥١.٧
٢٠١٠	٤٨.٨	٠.٨	٤٨.٠
٢٠١١	٤٩.٢	١.٢	٤٨.٠
٢٠١٢	٦٢.٨	١.٠	٦١.٨
المتوسط	٥٣.٤	١.٠	٥٢.٤

المصدر: إعداد الباحث (أخذ العمود ٢ من الجدول رقم (٥) والعمود ٣ من الجدول رقم (٤) لأقرب

مليون دينار).

ب. ملاحظات ديوان المحاسبة حول الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية:

لخص الباحث ما ورد في تقارير ديوان المحاسبة من ملاحظات كما يلي:

- ١- وحدات حكومية تخلو من وجود أجهزة للرقابة الداخلية.
- ٢- وحدات حكومية يوجد بها أجهزة رقابة داخلية إلا أن عمل تلك الأجهزة لا يغطي كافة الشؤون المالية، أو أن عمل تلك الأجهزة غير مفعّل، أو تنقصها الاستقلالية الكافية لقيامها بمهامها، أو تنقصها الكفاءات، أو أنها لا تقوم بالتدقيق السابق على المستندات.
- ٣- وحدات حكومية تنقصها الكفاءات المؤهلة محاسبيا وماليا للقيام بالمهام المحاسبية، وتم إسناد تلك المهام بغير المتخصصين، وعلى سبيل المثال تكليف مساعد ممرض وحارس للقيام بأعمال المحاسبة، وإسناد وظيفة محاسب إلى عامل بالأجر اليومي، وإسناد وظيفة مدقق مالي لمتخصص في نظم المعلومات الإدارية، إسناد وظيفة مدير الرقابة والتدقيق الداخلي إلى طبيب نسائية وتوليد، وإسناد وظيفة مدقق إلى متخصص بالهندسة وإسناد وظيفة مدقق إلى متخصص في الدراسات الإسلامية أو التربية وغيرها.
- ٤- عدم وجود (أو عدم كفاية) الكفالات المالية للعاملين في الشؤون المالية في عدد كبير من الوحدات الحكومية.

- ٥- عدم تمكن ديوان المحاسبة من القيام بمهامه في التدقيق اللاحق، أو من إكمال إجراءات التدقيق اللاحق في عدد من الوحدات الحكومية بسبب عدم إبراز المستندات والسجلات والملفات والوصلات المطلوبة أو عدم قيد المستندات في السجلات أو فقدان أو عدم تنظيم السجلات أو بسبب عدم تواجد الموظفين.
- ٦- تدخل الصلاحيات والجمع بين عدة مهام مالية متعارضة في عدد من الوحدات الحكومية، كأن يكون أمين الصندوق هو المدقق أو هو معتمد الصرف أو هو المحاسب، أو أن يعطى أمين الصندوق صلاحيات واسعة في البرنامج المالي.
- ٧- تأخر قيام ديوان المحاسبة بالتدقيق اللاحق: لوحظ أن الديوان يقوم بالتدقيق اللاحق متأخرا لفترات طويلة قد تزيد على خمس سنوات مما قد يؤدي إلى فقدان السجلات أو حتى إتلافها قبل أن يتم تدقيقها، فمثلا قام الديوان عام ٢٠١٢ بالتدقيق اللاحق على حسابات وحدة حكومية عن السنوات ٢٠٠٢-٢٠٠٩ ، ولأخرى عن السنوات ٢٠٠٤-٢٠١١ ، ولأخرى عن السنوات ٢٠٠٣-٢٠١٠ ، وقام عام ٢٠٠٩ بتدقيق حسابات وحدة حكومية عن السنوات ١٩٩١-١٩٩٧ ، وحسابات ٢٠٠٠-٢٠٠٧ لوحدة أخرى، وهكذا.
- ٨- من الوحدات الحكومية ما تجيز الإجراء المالي رغم وجود لائحة تدقيق مسبق صادرة عن الديوان بعدم الموافقة.

نتائج تحليل عينة الدراسة.

تكونت أسئلة الاستبانة من جزأين هما:

الجزء الأول: اشتمل على محورين هما:

أ. خصائص الشخص المستجيب: ويبين الجدول رقم (٧) هذه الخصائص (بالمائة من العينة).

الجدول رقم (٧)

خصائص عينة الدراسة (% من العينة)

المستوى الوظيفي للمستجيبين	مدير	رئيس قسم	رئيس شعبة	أخرى	المجموع
	٤٧%	٣٥%	٢%	١٦%	١٠٠%
عدد سنوات الخبرة	أكثر من ١٥	١٥-١٠	١٠-٥	أقل من ٥	المجموع
	٥٠%	٢٥%	٢٣%	٢%	١٠٠%
المؤهل العلمي	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	غير جامعي	المجموع
	٣%	١٦%	٧٠%	١٠%	١٠٠%

ومن الجدول رقم (٧) يتضح أن الغالبية العظمى من المستجيبين (٨٢%) هم في مواقع مسؤولية مالية في الوحدات الحكومية (رئيس قسم أو مدير)، وأن (٧٥%) منهم لديهم خبرات تتجاوز (١٠) سنوات، وأن (٨٩) منهم جامعيون، وجميعها مؤشرات تعطي دلالة على أهمية ما ورد من آراء في الجزء الثاني من الاستبانة.

ب. آلية ونوع الرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة: ويبين الجدول رقم (٨) ذلك:

الجدول رقم (٨)

آلية ونوع رقابة ديوان المحاسبة

الجانب	البدايل	% من العينة
آلية الرقابة	تتم الرقابة من خلال تواجد وحدة دائمة	٥٨%
	تتم الرقابة من خلال زيارة مندوب الديوان	٢٥%
	تتم الرقابة من خلال إرسال المستندات خارج الوحدة الحكومية	١٤%
	أخرى لم تحدد	٣%
	المجموع	١٠٠%
نوع التدقيق الذي يقوم به ديوان المحاسبة	تدقيق سابق كامل	٣٨%
	تدقيق سابق جزئي	٦%
	تدقيق لاحق كامل	٢٤%
	تدقيق لاحق جزئي	٣١%
	لم يحدد	١%
	المجموع	١٠٠%

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق د. إسماعيل أحمر

ومن الجدول (٨) يلاحظ أن الرقابة السابقة لديوان المحاسبة تتم على (٤٤%) من الوحدات، وهذا يقدم دليلاً هاماً على الأهمية النسبية لممارسة الرقابة السابقة في الوحدات الحكومية.

الجزء الثاني: اشتمل على ستة محاور تقيسها الاستبانة هي:

١- خصائص التدقيق السابق للنفقات وفيه ٩ فقرات يبينها الجدول رقم (٩):

جدول رقم (٩)

خصائص التدقيق السابق

النسبة الموزونة	المحور الأول: خصائص التدقيق السابق
٨٨.٢%	يساعد على اكتشاف الأخطاء قبل وقوعه
٨١.١%	يساعد على تحقيق وفورات مالية للوحدة الحكومية
٧٠.٣	لا يعطل العمل في الوحدة الحكومية ولا يعيقه
٧٦.٣	لا يتعارض مع معايير التدقيق الدولية
٧٨.٩%	لا يتعارض مع قانون ديوان المحاسبة
٧٥.٣%	أهم من أي أسلوب آخر يقوم به ديوان المحاسبة
٧٧.٧%	لا يشكل عبئاً مالياً إضافياً على الوحدة الحكومية
٨٠.٣%	لا يتعارض مع المهام الرقابية الأخرى للديوان
٨٤.٤%	يعطي الموثوقية للمستندات المالية التي تخضع له

ومنه يلاحظ قوة اتفاق العينة على أهمية جميع خصائص التدقيق السابق.

٢- خصائص التدقيق اللاحق وفيه ٨ فقرات، يبينها الجدول رقم (١٠):

جدول رقم (١٠)

خصائص التدقيق اللاحق

النسبة الموزونة	المحور الثاني: التدقيق اللاحق للنفقات
٧٨%	التدقيق اللاحق يكمل السابق وليس بديلاً عنه
٧١%	يختلف غرض التدقيق اللاحق عن غرض السابق
٧٠%	يتم التدقيق اللاحق متأخراً لفترة تزيد عن سنتين
٨٣%	لا يعتبر التدقيق اللاحق أسلوباً وقائياً لمنع الخطأ
٧٢%	يحتاج لكادر أكثر تأهيلاً من حاجة التدقيق السابق
٨٢%	تحتاج معالجة ملاحظات الديوان فترة زمنية طويلة
٧٩%	لا يناسب جميع أنواع سندات صرف النفقات
٨٣%	يصعب أحياناً معالجة الأخطاء والمخالفات إذا تأخر اكتشافها

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق د. إسماعيل أحمر

من الجدول تتضح أهمية التدقيق اللاحق إلا أنه لا يغني عن وجود تدقيق سابق، لأنه لا يعتبر أسلوباً وقائياً ولا يمنع وقوع الأخطاء والمخالفات، كما أنه تصعب أو تتأخر معالجة الأخطاء إذا اكتشفت بوقت متأخر.

٣- مبررات انسحاب الديوان من التدقيق السابق وفيه ١٠ فقرات، يبينها الجدول رقم (١١):

الجدول رقم (١١)

مبررات انسحاب الديوان من التدقيق السابق

النسبة الموزونة	مبررات انسحاب الديوان من التدقيق السابق
73%	عدم وجود عدد كاف من المدققين لديه
55%	عدم ثقته بكفاءة المدققين لديه
63%	عدم وجود (أو كفاية) المخصصات في موازنته
65%	رغبة الديوان في رفع مستوى نوعية التدقيق اللاحق
66%	رغبة الديوان في عدم تأخير التدقيق اللاحق
66%	تهرب الديوان من تحمل مسؤولية إجازة السندات
70%	تقليد ممارسات عالمية شبيهة
61%	ثقة الديوان أن الوحدة الحكومية قادرة بذاتها على القيام بالتدقيق السابق دون تدخل
60%	ثقة الديوان أن الجهات الرقابية الأخرى قادرة على القيام بالتدقيق السابق نيابة عنه
61%	ثقة الديوان أن نجاح تطبيق نظام GFMIS يلغي الحاجة للقيام بالتدقيق السابق

ومنه يتضح اتفاق المستجيبين عموماً على عدد من المبررات ولكن لا يبدو قناعة مرتفعة لدى المستجيبين على تلك المبررات حيث لم يحصل أي مبرر منها على درجة مرتفعة (إذ حصل أعلى مبرر على اتفاق 73% من المستجيبين).

٤- متطلبات انسحاب الديوان من التدقيق السابق وفيه ٨ فقرات، يبينها الجدول رقم (١٢):

الجدول رقم (١٢)

متطلبات انسحاب الديوان من التدقيق السابق

النسبة الموزونة	متطلبات انسحاب الديوان من التدقيق السابق
٨٤%	عليه أن يضمن مسبقاً قدرة واستعداد الوحدة الحكومية على القيام به بكفاءة وفعالية
٨٦%	عليه أن لا يؤخر التدقيق اللاحق لأكثر من سنة
٨٧%	عليه أن يوسع وينوع شمولية الرقابة التي يقوم بها
٨٢%	عليه أن يزيد عدد المراقبين في الوحدات الحكومية
٨٥%	عليه الإسراع في تقديم تقريره السنوي
٧٩%	عليه أن يخصص تقريراً سنوياً لكل وحدة حكومية
٨٧%	عليه الالتزام بمعايير الرقابة الدولية الحكومية
٨٤%	عليه إبداء الرأي المهني في حسابات الوحدة الحكومية سنوياً

ومنه يتضح اتفاق مرتفع على ضرورة أن يضمن الديوان وجود مجموعة متطلبات قبل تنفيذ الانسحاب من التدقيق السابق.

٥- أثار انسحاب الديوان من التدقيق السابق وفيه ٥ فقرات. يبينها الجدول رقم (١٣):

الجدول رقم (١٣)

أثر انسحاب الديوان من التدقيق السابق

النسبة الموزونة	أثر انسحاب الديوان من التدقيق السابق
٨٥%	هذا الانسحاب يؤثر سلباً على الوحدة الحكومية
٨٠%	الوحدة الحكومية غير مستعدة لهذا الانسحاب في هذا التاريخ
٧٣%	تتمسك الوحدة الحكومية ببقاء الديوان في ممارسة التدقيق السابق
٧٢%	تحتاج الوحدة الحكومية لمخصصات مالية إضافية لتعويض انسحاب الديوان
٦٥%	تحتاج الوحدة الحكومية لتعيين مدققين جدد لتعويض انسحاب الديوان

يتفق غالبية المستجيبين على أن لانسحاب من التدقيق السابق أثراً سلبياً على الوحدة الحكومية، كما يشير إلى أن غالبية الوحدات الحكومية غير مستعدة لانسحاب الديوان في هذا التاريخ (٢٠١٥).

٦- واقع وحدات الرقابة الداخلية (الرقابة المالية) في الوحدات الحكومية: وفيه ١٥ فقرة، يبينها الجدول رقم (١٤).

الجدول رقم (١٤)

واقع وحدات الرقابة الداخلية (الرقابة المالية) في الوحدات الحكومية

النسبة الموزونة	الفقرة: الخاصية
٨٥%	يوجد ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية وحدة للرقابة المالية (تدقيق داخلي)
٨٠%	إدارياً: ترتبط وحدة الرقابة الداخلية بأعلى سلطة
٧٣%	تقوم وحدة الرقابة المالية بعملها باستقلال وبدون تأثير أو تدخل من أي جهة أخرى
٧٢%	يتم تقسيم العمل داخل وحدة الرقابة المالية وفق أسس الخبرة والاختصاص والتأهيل
٦٥%	عدد الموظفين في الرقابة المالية كافٍ للقيام بمهامها
٦٨%	يمتاز موظفو الرقابة المالية بالتأهيل الكافي للقيام بالرقابة المالية المطلوبة
٨١%	يحتاج موظفو الرقابة المالية إلى تدريب وتأهيل إضافي
٧٠%	عدد سنوات الخبرة لدى موظفي الرقابة المالية ملائم لمهامهم
٦٧%	وحدة الرقابة المالية قادرة على تعويض انسحاب الديوان من التدقيق السابق للنفقات
٨٣%	في الوقت الحالي؛ تقوم وحدة الرقابة المالية بالتدقيق السابق على صرف النفقات
٧٧%	تقوم الوحدة بالرقابة الشاملة على الشؤون المالية والمحاسبية والسجلات والمستندات
٧٥%	التشريعات السائدة تساعد وحدة الرقابة المالية على القيام بواجباتها على أكمل وجه
٧٢%	يوجد دليل إرشادي تعتمد عليه وحدة الرقابة المالية للقيام بمهامها
٧٦%	تعامل ملاحظات وحدة الرقابة الداخلية باهتمام كبير
٧٥%	تصدر وحدة الرقابة المالية تقارير دورية عن ملاحظاتها وعن المهام التي تقوم بها

ومنه يتضح وجود وحدة رقابة داخلية في غالبية الوحدات الحكومية ولكن يبدو أن عدد موظفيها غير كاف وتحتاج إلى تأهيل أفضل، كما يبدو أنها غير قادرة على تعويض انسحاب الديوان من التدقيق السابق.

النتائج.

توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- يشمل التدقيق السابق حوالي (٤٤%) من الوحدات الحكومية، ويشكل ١٣.٧% من جهد الديوان، ويقارب متوسط تكلفته (١) مليون دينار سنوياً، ويحقق من خلاله وفراً مالياً مباشراً يبلغ في المتوسط (٥٢) مليون دينار سنوياً، يضاف إليها الوفرة المالي غير المباشر.
- تخلو بعض الوحدات الحكومية من وجود وحدات للرقابة الداخلية، وتمتاز وحدات الرقابة الداخلية بقصور في أدائها لأسباب عديدة.
- يتأخر الديوان في تنفيذ التدقيق اللاحق لبعض الوحدات الحكومية لفترات طويلة تصل أحياناً إلى (٥) سنوات.
- للتدقيق السابق أهمية قصوى في أنه أسلوب وقائي لا يمكن تحقيقه بالتدقيق اللاحق.
- عدم وجود قناعة كافية لدى الوحدات الحكومية بمبررات انسحاب الديوان من التدقيق السابق، وعدم وجود الاستعداد الكافي لديها للتعامل مع هذا الانسحاب.
- لانسحاب الديوان من التدقيق السابق أثر سلبي على الوحدات الحكومية.

التوصيات.

يوصي البحث بما يلي:

- أن يترتب الديوان في تنفيذ الانسحاب من التدقيق السابق لحين تهيئة البيئة الداخلية في الوحدات الحكومية لتتمكن تلك الوحدات من ضمان استعدادها لذلك.
- أن يكون تنفيذ الانسحاب بشكل تدريجي بحيث يصبح جزئياً في مرحلة لاحقة وللمدة التي تكفل ضمان نجاح الوحدة الحكومية بهذا الدور.
- أثناء فترة الانسحاب، يوصى أن تبقى رقابة الديوان السابقة موجودة بالتوازي مع الرقابة الذاتية في الوحدة الحكومية.
- أن يبقى للديوان فرصة غير محددة في أي وقت لتنفيذ الرقابة السابقة.

الهوامش.

- (١) يستخدم ديوان المحاسبة الأردني في تقاريره السنوية المصطلحين: التدقيق المسبق والتدقيق السابق للدلالة على المعنى نفسه.
- (٢) آخر تقرير سنوي متاح لديوان المحاسبة هو تقرير عام ٢٠١٢، إذ لم يكن التقرير السنوي لعام ٢٠١٣ صدر أثناء إعداد هذه الدراسة.
- (٣) الانتوساي: هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

المراجع.

- أبو هذاف، ماجد محمد: (تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة)، رسالة ماجستير - الجامعة الإسلامية - غزة، ٢٠٠٦.
- أحمر، إسماعيل، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- انتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، المستوى ١: مبادئ التأسيس، إعلان ليما، ١٩٩٨.
- البلاغ الرسمي رقم ٣١: المملكة الأردنية الهاشمية، رئاسة الوزراء، البلاغ الرسمي رقم ٣١ لسنة ١٩٩٢.
- دائرة الموازنة العامة: قانون موازنات الوحدات المستقلة لعام ٢٠١٣.
- دائرة الموازنة العامة: قانون الموازنة العامة للسنة المالية، ٢٠٠٩، ٢٠١٠، ٢٠١١، ٢٠١٢، ٢٠١٣.
- دائرة الموازنة العامة - <http://www.gbd.gov.jo/gbd/content/budget/MD/ar/>
- ديوان المحاسبة؛ التقرير السنوي التاسع والخمسون، ٢٠١٠.
- ديوان المحاسبة؛ التقرير السنوي الستون، ٢٠١١.
- ديوان المحاسبة؛ التقرير السنوي الحادي والستون، ٢٠١٢.
- ديوان المحاسبة اللبناني: التقرير السنوي لعام ٢٠٠٥، (أهمية الرقابة المسبقة في الحفاظ على المال العام).
- وزارة الشؤون البلدية، <http://www.mma.gov.jo/Ministry/Tasks.aspx>
- وزارة المالية على الرابط:
- http://www.mof.gov.jo/Portals/0/Mof_content/FinalAccount2011
- الزعبي (٢٠١٢) بعنوان (أثر الموازنة الموجهة بالنتائج على الرقابة في الوحدات الحكومية الأردنية).

انسحاب ديوان المحاسبة من التدقيق السابق إلى التدقيق اللاحق د. إسماعيل أحمر

- الكعبير، محمود خالد، (مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد) رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٣.
- المطيري، أحمد مانع، (مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان)، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٢.
- نظام الرقابة المالية: المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، نظام الرقابة المالية رقم ٣ لسنة ٢٠١١.
- النظام المالي رقم ٣: وزارة المالية، المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، النظام المالي رقم ٣ لسنة ١٩٩٤.
- النوايسة والعقده، محمد إبراهيم وصالح خليل، العوامل المساعدة في اكتشاف الأخطاء والغش: دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الثاني، ٢٠٠٧.
- الفانك: فهد، صحيفة الرأي اليومية الأردنية، ٨-١٠-٢٠١٢.
- صحيفة الدستور اليومية، العدد الصادر بتاريخ: ٩-١٠-٢٠١١.
- قانون البلديات: المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، قانون البلديات رقم ١٣ لعام ٢٠١١
- قانون ديوان المحاسبة: المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، قانون ديوان المحاسبة رقم ٢٨ لسنة ١٩٥٢ وتعديلاته.
- قانون الموازنة العامة، المملكة الأردنية الهاشمية، قانون الموازنة العامة للسنوات ٢٠٠٩-٢٠١٢
- قانون تنظيم الميزانية العامة، المملكة الأردنية الهاشمية، الجريدة الرسمية، قانون تنظيم الميزانية العامة رقم ٣٩ لسنة ١٩٦٢.
- الراحلة (٢٠٠٦) بعنوان (دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة).
- تعليمات معايير الرقابة المالية: وزارة المالية، تعليمات معايير الرقابة المالية لسنة ٢٠١١.
- Brenda, P. et al, Principles of External Auditing, 3rd Edition, 2008, Wiley & Sons Ltd.