

## The role of the Financial and Administrative Control Bureau in maintaining financial discipline in Bahraini legislation

Nadya Esmail Mohammed Aljabali

College of Law || Kingdom University || Bahrain

**Abstract:** The study targets the basic tasks of the Office of Financial and Administrative Supervision, which is to preserve public money from extravagance, theft and lack of commitment to financial discipline, and we used the method of the analytical approach to describe aspects of the issue and discuss its problems and analyze them in legal analysis by reviewing the texts of the Constitution and the Law of the Office of Supervision.

This study necessitated knowing the organization of the Office of Supervision, its objectives and its relationship with the legislative and executive authority, as well as the independence that it enjoys, whether from a financial or administrative point of view, which the Constitution and the Bureau's law granted to it in order to exercise its duties in full freedom and transparency without any restrictions or pressure from any party. The Bureau is considered as a partner to the legislative authority and the government through the annual report it submits to them for financial discipline, especially in light of the scarcity of financial and economic resources available to meet the needs of economic and social development, which requires serious attention to the development of the Bureau of Supervision.

The study reached some recommendations that the Bahraini legislator should intervene with in order to reformulate or amend some legal articles, such as adding a new text that gives the Bureau to conduct previous control over the bodies subject to its control, as well as establishing a court for public funds in order to look into all problems and disputes related to public funds, in addition to the necessity of issuing the executive regulations for the SAI law so that the debts can fully carry out its duties in protecting public funds.

**Keywords:** Bureau of Supervision - Independence - Reports - Public Fund - Financial Discipline.

## دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في الحفاظ على الانضباط المالي في التشريع البحريني

نادية إسماعيل محمد الجبالي

كلية الحقوق || جامعة المملكة || مملكة البحرين

الملخص: تستهدف الدراسة المهام الأساسية لديوان الرقابة المالية والإدارية والمتمثل في الحفاظ على المال العام من الانسراف والسرقة وعدم الالتزام بالانضباط المالي، واستخدامنا أسلوب المنهج التحليلي لوصف جوانب الموضوع وبحث مشكلاته وتحليلها تحليلاً قانونياً من خلال استعراض نصوص الدستور وقانون ديوان الرقابة.

واقترضت هذه الدراسة إلى معرفة تنظيم عمل ديوان الرقابة وأهدافه وعلاقته بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، فضلاً عن الاستقلالية التي يتمتع بها سواء من الناحية المالية أو الإدارية الذي منحه له الدستور وقانون الديوان من أجل ممارسة مهامه بكامل الحرية والشفافية دون أي قيود أو ضغوط من أي جهة حيث يعتبر الديوان بمثابة شريك للسلطة التشريعية والحكومة من خلال التقرير السنوي الذي يقدمه لهما من أجل الانضباط المالي، وخاصة في ظل ندرة الموارد المالية والاقتصادية المتاحة لتلبية احتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية مما يتطلب الاهتمام الجاد بتطوير ديوان الرقابة.

وتوصلت الدراسة إلى بعض التوصيات التي ينبغي على المشرع البحريني التدخل حيالها من أجل إعادة صياغة أو تعديل بعض المواد القانونية كإضافة نص جديد يمنح الديوان لإجراء الرقابة السابقة على الجهات الخاضعة لرقابته، وكذلك إنشاء محكمة للأموال العامة وذلك للنظر في جميع المشاكل والمنازعات الخاصة بالأموال العامة، بالإضافة إلى ضرورة إصدار اللائحة التنفيذية لقانون الديوان حتى يتمكن الديون القيام بمهامه على أكمل وجه في حماية المال العام.

الكلمات المفتاحية: ديوان الرقابة - الاستقلال - التقارير - المال العام - الانضباط المالي.

## المقدمة.

يعتبر المال العام هو الركن الأساس في بناء أي دولة، والذي له دور كبير في تطوير وزيادة النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة بشكل كبير (عبد اللطيف، ص16)، لذلك أعطت الدول اهتماماً كبيراً في المحافظة على هذه الأموال وصيانتها من العبث والضياع وأن تصرف في الأوجه المحددة لها في الموازنة العامة للدولة، ولهذا عملت هذه الدول على إنشاء أجهزة متخصصة للقيام بالرقابة على هذه الأموال، حيث تلعب هذه الأجهزة دوراً كبيراً في الانضباط المالي والحد من الفساد المالي، وبالتالي زودت هذه الأجهزة بالضمانات القانونية اللازمة من أجل ضمان حيادها واستقلالها في العمل وإعداد التقارير وعدم التأثير عليها من جهة السلطة التنفيذية، وذلك بالضغط عليها بوسائل مختلفة للتملص من التدقيق والرقابة المالية (المهايي، الخطيب، ص418).

لذلك اتجهت مملكة البحرين في المادة (97) من دستور 1973 على إنشاء ديوان المراقبة المالية، ثم عدل في الدستور المعدل 2002 في المادة (116) إلى "ديوان الرقابة المالية والإدارية، وعملت المملكة على تأسيس وبناء منظومة جديدة للمراقبة تقوم على أساس مبدأ النزاهة والشفافية والحيادية والاستقلالية من أجل سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري. وفي تاريخ 14 نوفمبر 2010، تحول إلى ديوان الرقابة المالية والإدارية بموجب المرسوم بقانون رقم «49» لسنة 2010م.

## مشكلة الدراسة:

تستدعي الدراسة معرفة الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الحفاظ على الانضباط المالي بمملكة البحرين، ومدى ملائمة قانون ديوان الرقابة للبيئة التشريعية وقيامه بالمهام المطلوبة منه، ومدى انسجامه مع معايير الرقابة الدولية العليا "إعلان ليما" في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبذلك تتحدد مشكلة البحث في الأسئلة الآتية.

## أسئلة الدراسة:

1. ما دور الديوان كجهاز رقابي لحماية الأموال العامة؟.
2. ما مدى انسجام قانون ديوان الرقابة مع معايير الرقابة الدولية العليا "إعلان ليما"؟.
3. ما العلاقة التي تربط ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطتين التنفيذية والتشريعية بمملكة البحرين؟.
4. ما مدى استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية عن الأجهزة الأخرى؟.
5. ما أهمية تقارير ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحسين الأداء الحكومي؟.

## أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

1. تسليط الضوء على دور الديوان كجهاز رقابي لحماية الأموال العامة.

2. معرفة مدى انسجام قانون ديوان الرقابة مع معايير الرقابة الدولية العليا "إعلان ليما".
3. معرفة العلاقة التي تربط ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطتين التنفيذية والتشريعية بمملكة البحرين.
4. التعرف على مدى استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية عن الأجهزة الأخرى.
5. معرفة أهمية تقارير ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحسين الأداء الحكومي.

#### أهمية الدراسة

تكتسب هذا الدراسة أهميتها العلمية والعملية كونها من الدراسات الحديثة نسبياً، والتي تسلط الضوء على الدور الرقابي لديوان الرقابة بمملكة البحرين كهيئة مستقلة تمارس رقابتها على أعمال السلطات العامة في الدولة من أجل الحفاظ على الأموال العامة، والإجراءات التي يطبقها من أجل سلامة الانضباط المالي والتي يستمد صلاحيته من خلال تطبيق نصوص الدستور وقوانين الدولة، كما تأتي أهمية هذه الدراسة والتي تساعد نتائجها وتوصياتها في معالجة الثغرات في القانون بما يكفل رفع كفاءة الديوان وتفعيل دوره الرقابي من أجل تحسين الأداء الحكومي، وخصوصاً مع التغيرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية المحلية والعالمية.

#### منهجية الدراسة.

هذه الدراسة تحتم على الباحث استخدام أسلوب منهج البحث العلمي التحليلي لوصف جوانب الموضوع وبحث مشكلاته وتحليلها تحليلاً قانونياً من خلال استعراض نصوص الدستور وقانون ديوان الرقابة بمملكة البحرين ومعرفة مدى انسجامها مع معايير الرقابة الدولية العليا "إعلان ليما" من أجل الخروج بنتائج أفضل للموضوع، ووضع الحلول والمقترحات الممكنة لحل الإشكاليات الناجمة عن هذا الموضوع.

#### الدراسات السابقة.

في هذا الجزء استعرضنا للدراسات السابقة والتي تناولت الدور الرقابي لديوان المحاسبة وتم ترتيبها تصاعدياً من الأحدث إلى الأقدم، وذلك على النحو التالي:

- 1- دراسة عبدلي، حمو (2016) بعنوان " دور مجلس المحاسبة في مراقبة الأموال العامة": يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية للأموال العمومية، وبالنظر إلى الدور المنوط به فإنه بمثابة أداة لإقرار شرعية التسيير المالي للدولة، حسب ما أقرته الدساتير المتعاقبة بنظرة متوافقة في إدراجها لمجلس المحاسبة ضمن هيئات الرقابة وليس الهيئات القضائية، لكنها لم تتطرق إلى طبيعته القانونية وأحالت ذلك إلى النصوص التشريعية، وبالنظر إلى الدور الذي يلعبه مجلس المحاسبة، فإن مهامه تهدف إلى مراقبة أجهزة الدولة في مجال تسيير الأموال العمومية وأعوانها لتجسيد الشفافية في السياسة المالية، وبالتالي فإن وظيفته مرتبطة بالنظام الديمقراطي مثله مثل أي هيئة أخرى، حيث يمارس مهامه الرقابية من خلال نوعين من الرقابة، الرقابة الإدارية التي تنصب على مراقبة التسيير في الهيئات الإدارية ويصدر فيها توصيات ويقدم اقتراحات بغرض تحسين مردود الهيئات الخاضعة لرقابته، أما في مجال ممارسته لاختصاصاته القضائية يملك مجلس المحاسبة صلاحية توقيع الجزاءات بنفسه، وهذا ما يميزه عن أجهزة الرقابة الإدارية ويجعله يقترب في طبيعته من الهيئات القضائية.
- 2- دراسة العفاسي، على محمد محسن (2014)، بعنوان "رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية:

هدف الدراسة إلى تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي لديوان المحاسبة الكويتي على الأجهزة الحكومية، وتحديد اختصاصات ديوان المحاسبة وصلاحياته، كما أقرها المشرع الكويتي، حيث تناول الباحث في دراسته رقابة

ديوان المحاسبة على القرارات التأديبية والجزاءات في المخالفة المالية في القانون الكويتي، واستعرض أبعاد الدور الرقابي لديوان المحاسبة الكويتي، وبين صلاحيات الديوان في الرقابة على القرارات التأديبية والجزاءات حيث تناولت الدراسة تشكيل ديوان المحاسبة وتبعيته / والدور الرقابي له والاختصاصات التي يمارسها. كما تناولت الدراسة علاقة ديوان المحاسبة مع السلطات الثلاث (التشريعية والتنفيذية والقضائية)، كما جاءت الدراسة من خلال القرارات التي يراقبها الديوان واليات الرقابة، كما أظهرت الدراسة أوجه القصور في التشريعات الخاصة بصلاحيات ديوان المحاسبة، وأوصت الدراسة بضرورة معالجة القصور التشريعي وطالبت بتفعيل بعض المواد القانونية التي تعزز من دور الديوان وتمنحه مزيداً من الصلاحيات في المساءلة مع تعديل بعض مواد قانون ديوان المحاسبة الكويتي رقم (30) لسنة 1964، وقانون حماية الأموال العامة رقم (1) لسنة 1993.

3- دراسة بوخضرة، إبراهيم (2013) بعنوان "دور الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد بين الفعالية والتعطيل": وتخلصت الدراسة إلى أن الفساد من أخطر الظواهر التي تعدد المجتمعات ويؤدي إلى تبيد المال العام. ويعد مجال الرقابة المالية في معظم الدول من الأولويات التي تحظى باهتمام كل التشريعات خصوصاً مجال الصفقات العمومية والتمويل، وتعتبر الاتفاقية التي وقعها الجزائر في مجال مكافحة الفساد بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 128/04 المؤرخ في 2004/4/19 النواة الأولى في ظهور قانون مكافحة الفساد إلى جانب ميلاد الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد ومكافحته لمحاسبة المتورطين في قضايا الفساد ومعاقبتهم. ولمعالجة هذا الموضوع أتينا على الطبيعة القانونية لهذه الهيئة وظروف إنشائها ومدى استقلالها ومكانتها بين مؤسسات الدولة المختلفة.

#### خطة البحث

تم تقسيم خطة هذا البحث إلى فصلين كما يلي:

- **الفصل الأول: آلية عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية البحريني.**
  - المبحث الأول: تنظيم ديوان الرقابة المالية والإدارية
  - المبحث الثاني: أهداف ديوان الرقابة وأساليب تفعيل الرقابة.
  - المبحث الثالث: علاقة ديوان الرقابة بالسلطتين التنفيذية والتشريعية.
- **الفصل الثاني: الضمانات القانونية التي من شأنها تعزيز الدور الرقابي لديوان الرقابة.**
  - المبحث الأول: استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية.
  - المبحث الثاني: تقارير ديوان الرقابة وأهميتها في تحسين الأداء الحكومي.
  - المبحث الثالث: تقييم الدور الرقابي للديوان في حماية المال العام والمعوقات التي تواجهه.

#### الفصل الأول- آلية عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية البحريني

أن الهدف الأساسي من انشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية "كهيئة تتمتع بالاستقلالية النسبية" هو مراقبة أعمال الحكومة والحفاظ على سلامة الإجراءات التي تطبقها من أجل الحفاظ على الانضباط المالي وكيفية استغلاله وحسن التقيد بالقوانين والأنظمة السارية. لذلك سنتعرف في هذا الفصل على آلية عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية البحريني من خلال مبحثين كما يلي:

### المبحث الأول: تنظيم ديوان الرقابة المالية والإدارية في البحرين

حدد المشرع البحريني لديوان الرقابة صلاحيات واختصاصات عديدة من أجل الحفاظ على المال العام والحد من عدم الانضباط المالي من خلال ممارسة رقابته على الجهات الخاضعة لرقابته ومدى التزامها بالقوانين واللوائح النافذة، وهو ما سنتطرق اليه في هذا المبحث كما يلي:

#### المطلب الأول: الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

حدد المشرع البحريني بعض الاختصاصات لديوان الرقابة والتي تساعده على القيام بدوره الرقابي في حماية الأموال العامة، كما حدد الجهات التي يقوم بالرقابة عليها ومعرفة الالتزامات المفروضة عليها، حيث شملت ادارت الدولة المركزية واللامركزية فضلاً عن الشركات العامة والجهات التي يعهد اليها الملك برباقتها، لذلك حدد قانون الديوان الجهات الخاضعة لرقابته حيث نص في المادة (4) على: يُمارس ديوان الرقابة المالية والإدارية رقابته على الجهات الآتية: "

- أ- الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة والجهات الملحقة بها، على أن يستثني من تلك الجهات وزارة الداخلية والحرس الوطني وجهاز الأمن الوطني والجهات الأخرى التي تتضمن ميزانياتها مصروفات سرية متعلقة بالأمن القومي وذلك بالنسبة لهذه المصروفات، كما يستثني من رقابة الديوان أية جهة أوجب الدستور أو القانون مراعاة السرية في شئونها.
- ب- مجلسي الشورى والنواب والمجالس البلدية.
- ج- المحافظات وهيئات الادارة البلدية وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية الاعتبارية العامة.
- د- الهيئات العامة والمؤسسات العامة والمنشآت التابعة للدولة أو للمحافظات أو للبلديات أو لغيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية الاعتبارية العامة مالم يتعارض ذلك مع القوانين المنظمة لأعمالها.
- هـ- الشركات التي يكون للدولة أو لشخص من الأشخاص الاعتبارية العامة حصة في رأسمالها تزيد على 50 %، أو التي تتضمن الدولة لها حداً أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية.
- و- الجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الديوان.
- ز- أية جهة يعهد الملك إلى الديوان بمراقبتها بما في ذلك الجهات المستثناة من الرقابة وعلى أن ترفع التقارير عن الجهات المستثناة من الرقابة إلى الملك مباشرة".

نلاحظ أن المشرع البحريني قد حدد في الفقرات (أ، ب، ج، د) من المادة (4) من قانون الديوان على الجهات الخاضعة لرقابته، والتي شملت جميع الإدارات المركزية واللامركزية برقابة الديوان والتي تتضمن الرقابة على مجلس الشورى ومجلس النواب والمجالس البلدية والمحافظات وهيئات الادارة البلدية وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية الاعتبارية العامة في الدولة والتي لها علاقة مباشرة بالأموال العامة، واستثني وزارة الداخلية والحرس الوطني وجهاز الأمن الوطني حيث استثنى المصروفات السرية الواردة في ميزانيتهما من الخضوع لرقابة الديوان.

كما شملت (الفقرة هـ) من نفس المادة رقابة الديوان على الشركات التي تملك الدولة أو شخص من الاشخاص الاعتبارية العامة حصة في رأسمالها تزيد على 50% أو التي تتضمن الدولة لها حداً أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية، ولكن نلاحظ أن القانون لم يعرف الاعانة المالية أو يبين القدر الذي يستوجب خضوع الجهة التي تتلقى الاعانة المالية أو التي تتضمن لها الدولة حداً أدنى من الربح، مما يستدعي الأمر توضيح النص القانوني بتعريف الاعانة المالية وتحديد الجهة التي تتلقى هذه الاعانة لكي تخضع لرقابة الديوان، وكذلك تحديد الحد الأدنى للربح، كما أن المشرع لم ينص على خضوع الشركات التي تقل نصيب أو حصة الدولة أقل من 50% لرقابة الديوان. اتوقع

هذا عرف دولي أن الشركة التي يملك 51% من أسهما أن كانت الحكومة فلها السيطرة أما إذا أشخاص أو شركات فتنبع للشركات.

كذلك تضمنت (الفقرة و) "الجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الديوان"، نلاحظ أن المشرع البحريني لم يحدد في هذه الفقرة الجهات التي ينص قانونها على رقابة الديوان، هل هي جهات حكومية أم جهات القطاع الخاص أم هي من الجهات المختلطة (عام وخاص)، لذا كان لابد على المشرع تحديد هذه الجهات بشكل واضح حتى يتسنى معرفة هذه الجهات ومدى علاقتها بالمال العام.

#### المطلب الثاني: الجهات المستثناة من رقابة الديوان

استثنى المشرع البحريني في المادة (4) العديد من الجهات من الخضوع لرقابة الديوان، وهي وزارة الدفاع ووزارة الداخلية والحرس الوطني وذلك بالنسبة للنفقات أو المصروفات السرية المتعلقة بالأمن القومي، لذلك فإننا نرى أن استثناء هذه الجهات لها مبرراتها وخصوصاً بالنسبة للمصروفات السرية المتعلقة بالأمن القومي والدفاع. كما تعد من قبيل الاستثناءات الشركات التي يكون للدولة أو لأحد أشخاص القانون العام حصة في رأسمالها تقل عن 50% أو التي تضمن الدولة لها حد أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية، فليس هنالك أي مبرر لاستبعاد الشركات التي تقل حصة الدولة فيها عن 50% من رقابة الديوان بغض النظر عن مساهمة الدولة في هذه الشركات، على غرار المشرع المصري الذي حدد في المادة (3) حصة الدولة في الشركات 25% تخضع لرقابة الجهاز. وكذلك لاحظنا أن المشرع البحريني لم يشمل النقابات والجمعيات الخيرية أو أي جهة تدعمها الدولة أو تقدم لها إعانة مالية وغيرها لرقابة ديوان الرقابة كما أوردها المشرع المصري في قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الجهات الخاضعة لرقابته والمنصوص عليه في المادة (3). لذلك نرى أن على المشرع أن تخضع كافة الجهات لرقابة الديوان والتي تكون الدولة داعمة لها لمعرفة اوجه انفاقها. ولكن يثار تساؤل عن آليات خضوع بعض الجهات لرقابة الديوان وهي وزارة الدفاع ووزارة الداخلية والحرس الوطني والديوان الملكي وأخيراً ديوان الرقابة المالية، وللإجابة عن هذا السؤال يتطلب منا بعض الايضاحات عن هذه الجهات كما يلي:

#### 1- ميزانية وزارة الدفاع ووزارة الداخلية والحرس الوطني.

نلاحظ في المادة 4 الفقرة 1 أن المشرع البحريني قد استثنى ميزانية هذه الجهات من رقابة الديوان من أجل السرية بحيث إن هذه الجهات لا تقدم حساب ختامي تفصيلي عن المبالغ التي تم صرفها، وإنما يقدم الوزير المختص بيان بالمبالغ المصروفة وشهادة بأنها صرفت وفق الاعتماد المخصص لها، وتكون رقابة الديوان عند حد مدى التزام هذه الجهات بالمبالغ المخصصة لها كنفقات سرية دون مراجعة أوجه الصرف التي تم فيها استغلال هذه المبالغ. وهذا ما أكد عليه المشرع البحريني في المادة 46 من نفس القانون حيث نص على " يُكتفى عند مراقبة الديوان لصرف النفقات السرية أن يقدم الوزير المختص كل ثلاثة أشهر إقراراً موقِعاً منه يتضمن بيان المبالغ المصروفة خلال هذه المدة من اعتماد النفقات السرية المخصص لوزارته بالميزانية العامة، وشهادة بأن هذه المبالغ قد تم صرفها في حدود الاعتمادات المقررة وضمن الأهداف التي خصصت من أجلها الاعتمادات، ويبعث الوزير الاقرار بصفة سرية إلى رئيس الديوان وذلك خلال عشرة أيام من تاريخ انتهاء المدة المحرر عنها الإقرار وعلى رئيس الديوان أن يحافظ على سرية هذا الإقرار".

نلاحظ أن الاقرار يتم تقديمه من الوزير المختص عن ما تم انفاقه من الاعتماد ويكون الاقرار بصفة سرية يسلم إلى رئيس الديوان مباشرة وذلك خلال المدة المحددة في القانون وهي عشرة ايام من تاريخ انتهاء المدة المحرر عنها

الإقرار وهذا الطريقة يحمد عليها المشرع البحريني حيث انه لم يعفِ هذه الجهات بشكل مطلق من رقابة الديوان، ولكن اجاز للوزير أن يقدم اقراراً عن المبالغ التي تم انفاقها دون الافصاح فيما انفقت لأنها تعتبر نفقات سرية يقتضيها الأمن القومي ويدخل في شراء ما تحتاجه هذه الجهات من الاسلحة و الذخائر لقوة الدفاع والحرس الوطني واستئجار بعض السيارات لوزارة الداخلية من أجل تسهيل عملية مأمورياتها المصلحية.

## 2- ميزانية ديوان الرقابة المالية والإدارية

نص المشرع البحريني في المادة (41) من قانون الديون على أن " يكون للديوان ميزانية مستقلة، تدرج رقماً واحداً تحت قسم خاص في الميزانية العامة للدولة، ويضع رئيس الديوان مشروع الميزانية التفصيلية بموافقة الملك ويرسلها في الميعاد القانوني إلى وزير المالية، ويدرج وزير المالية المشروع كما ورد إليه تحت قسم خاص بالميزانية العامة للدولة".

الملاحظ من المادة السابقة أن المشرع قد وضع احكام خاصة لميزانية الديوان حيث نص على إدراج رقماً واحداً تحت مسمى قسم خاص في ميزانية الدولة، كما اجاز لوزير المالية والاقتصاد الوطني صلاحية إدراج اعتماد الميزانية، وهنا تعتبر رقابة الديوان لميزانيته رقابة داخلية أي انها رقابة ذاتية في جوهرها لان الديوان هو الذي يراقب أداءه المالي، لذلك حرص المشرع على وجوب رقابة خارجية حيث نص على في المادة (43) من القانون على أن يُعين بمرسوم مدقق حسابات خارجي يتولى أعمال التدقيق على حسابات ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتكون مكافأة المدقق- وفق الاسس التي تبينها اللائحة التنفيذية- على نفقة الديوان. وقد أحسن المشرع عندما نص على وجود مدقق خارجي لكي يتولى عملية الفحص والتدقيق في الحساب الختامي لديوان الرقابة لان وجوده يعد رقابة ذات طابع سياسي وقانوني تنصب أساساً على قانونية تصرفات الديوان ومدى التزامه وتمسكه بعملية الصرف بالطريقة الصحيحة.

## المطلب الثالث: التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

الزم المشرع في المادة (9) من قانون الديوان الجهات الخاضعة لرقابته إلى تقديم كل التسهيلات اللازمة لأداء مهام الديوان، وتقديم كل ما يحتاجه من أجل قيامه بالعملية الرقابية على أكمل وجه، حيث إن العمل الرقابي للديوان قد يكون في مقر الديوان أو في الميدان داخل الوزارات والدوائر الحكومية، حيث نص في قانون الديوان "على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تقديم كافة التسهيلات اللازمة لتمكين موظفي الديوان من مباشرة أعمالهم، ولا يجوز لهذه الجهات الامتناع عن تقديم ما يطلبه الديوان من مستندات أو سجلات أو أوراق إلا إذا تعلقت البيانات المبينة بها بالمصروفات المتعلقة بالأمن القومي أو ذات السرية العليا"

نلاحظ من نص المادة السابقة بان المشرع قد لزم جميع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان أن تقدم كل ما يلزم من مستندات أو وثائق أو بيانات يحتاجها موظفو الديوان من أجل تسهيل مهامهم الرقابية، ولكن استثنى البيانات والمعلومات التي تتعلق بعملية الصرف للجهات المستنناة من الرقابة والتي تكون في سرية تامة لأنها تتعلق بالأمن القومي.

كما منح المشرع في المادة (10) الديوان الحق في إصدار قرار التشميع للصناديق والخزائن والأماكن التي تتواجد فيها الحسابات والدفاتر والمستندات المراد فحصها ومراجعتها بالشمع الاحمر للجهات التي ترفض السماح لموظفي الديوان القيام بواجباتهم الوظيفية، كذلك اجاز المشرع لديوان الرقابة الاستعانة برجال الشرطة من أجل حراسة الاماكن المختومة في حالة ممانعة الجهة المعنية أو عدم تعاونها مع موظفي الديوان، غير أن المشرع قيد هذا

الاجراء بمدة محددة، حيث أوجب أن يتم الانتهاء من هذا الاجراء خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أيام وبانتهائها يجوز للوزير المختص أو من يفوضه إصدار قرار بإنجاز هذه المهمة وإعداد تقرير تفصيلي في هذا الموضوع.

كما الزم المشرع في المادة (17) كل الجهات الخاضعة لرقابة الديوان أن تحيل إلى التحقيق ما يتكشف لها من مخالفات قد وقعت في هذه الجهات فور اكتشافها، وعليها بعد إبلاغها بنتيجة التحقيق أن تصدر قراراً في موضوع المخالفة سواء كانت النتيجة بحفظه أو بمجازاة المتسبب عنها، وأن تلتزم هذه الجهات بموافاة الديوان بالقرارات الصادرة في هذا الشأن مصحوبة بمحاضر التحقيق والاوراق والمستندات المتصلة بها خلال مدة أقصاه سبعة أيام من تاريخ صدورها.

كما الزم المشرع في المادة (45) نفس القانون وزارة المالية بموافاة الديوان بالحسابات الختامية للدولة وبياناتها التفصيلية ومشروعات قوانين ربطها، كما الزم في نفس المادة كل الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بان تقدم له كل الاوراق والمستندات المطلوبة لأداء عمل الديوان، فضلاً عن ميزانياتها وحساباتها الختامية وما يجري عليها من تسوية وتعديلات إضافية وكذلك موافاته بنتائج الجرد السنوي للمخازن التابعة لها والتقارير وأي حسابات أخرى ويكون ذلك في المواعيد المحددة في القانون.

يتبين لنا مما سبق أن المشرع قد أعطي لديوان الرقابة صلاحيات واسعة في رقابته على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان إيماناً منه بأهمية الدور الذي يقوم به الديوان في الرقابة على الأموال العامة وعلى سير المرافق العامة لضمان حسن استخدام المال العام وفقاً لمعايير الكفاية والاقتصاد حافظاً على المال العام من سوء الاستخدام والإهمال والسرقة والاختلاس.

#### المطلب الرابع: اختصاصات الديوان الرقابية

أخذ المشرع البحريني في المادة (5) بالرقابة اللاحقة صراحة ولم يجز للديوان أية رقابة سابقة على تحصيل أو انفاق المال العام، كما فعل المشرع الكويتي الذي أخذ في (المادة 7، 13 من قانون المحاسبة) بأسلوب الرقابة السابقة والرقابة اللاحقة، والذي أُلزم تلك الجهات بأن لا ترتبط بأي تعاقد إلا بعد الحصول على موافقة من ديوان المحاسبة، والديوان لا يصدر موافقته في هذه الحالات إلا بعد بحث الاوراق والتثبت من أن الاعتمادات الواردة بالميزانية تسمح بالارتباط أو التعاقد، وأن كافة الاجراءات الواجب استيفاؤها قد روعيت وفقاً للأحكام والقواعد المالية المقررة. ونظراً لما تحققه الرقابة السابقة من نتائج مهمة لا يمكن اغفالها لذا نجد أن المشرع البحريني مدعو للأخذ بها للاستفادة من مزاياها.

أن المتأمل للمادة (16) من قانون الديوان يتبين لنا أن المشرع البحريني لم يحدد أنواع الرقابة اللاحقة التي يمارسها بشكل واضح ومحدد، إلا أن ذلك لا يعني أن الديوان يمارس رقابته بشكل عشوائي وغير منظم (محمد بدر، 2011، ص 199)، لكن نص القانون في المادة (الفقرة الثانية) بشكل صريح على نوعين من الرقابة وهي الرقابة النظامية والرقابة على الأداء، فضلاً عن نوع آخر من الرقابة وهي الرقابة القانونية التي تضمنتها (المادة 11) من قانون الديوان على القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان في شأن المخالفات المالية، وهي كما يلي:

#### أولاً: الرقابة النظامية

تعرف الرقابة النظامية بأنها " عملية قياس الإنجاز المحقق للأهداف المرسومة ومقارنة ما حصل فعلاً بما كان متوقعاً حدوثه" (عبد العزيز، 1423، ص 650) ، فهي تعني "رقابة المشروعية" وتهدف إلى التأكد من سلامة ومشروعية استخدام هذه الأموال وحسن ادارتها في المرافق الحكومية (الوزارات)، وهو منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، بهدف التأكد من سلامة الارقام

والبيانات الواردة في الحساب الختامي للدولة من أجل المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة (عثمان، 2002، ص18).

فالرقابة النظامية لها شقين: الشق الأول رقابة مالية: وهي نوع من الرقابة المحاسبية أو المالية وتهدف إلى التأكد من أن نفقات الدولة ومصروفاتها تمت طبقاً لما ورد بالميزانية المعتمدة وفقاً للقوانين واللوائح، أي التحقق من سلامة توجيه القيود المحاسبية للعمليات المالية، والتأكد من سلامة الأرقام والبيانات الواردة في الحساب الختامي للدولة، وفي الميزانيات والحسابات الختامية للمؤسسات. والشق الثاني رقابة التزام: وهو أسلوب رقابي يهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالقواعد والقوانين والقرارات وأية إجراءات أخرى سارية المفعول ومدى توافق التنفيذ مع ما هو مخطط لها (محمد بدر، 2001، ص201).

لذلك سنقوم ببيان اختصاصات الرقابة النظامية بشقيها المالي والإلزامي من خلال نص المادتين (5، 6) من قانون الديوان في المجالات التالية"

- التحقق من أن الأجهزة الإدارية قد قامت بتحصيل الإيرادات المستحقة للدولة وتوريدها وإضافتها إلى الحسابات الخاصة بها، وكذلك التدقيق في المستندات والبيانات والحسابات للتحقق من سلامة وصحة حساب تلك المستحقات، وكذلك التثبت من أن المتحصل هو المستحق قانوناً، وأن العملية المالية المتعلقة بتحصيل تلك المستحقات وتوريدها قد تمت بصورة نظامية وأصولية وفقاً للقوانين والأنظمة واللوائح المالية والحسابية، وكذلك التحقق من أنه لم يحصل إعفاء من ضرائب أو رسوم أو تكاليف في غير الحالات المنصوص عليها في القانون.

- التحقق من أن المصروفات قد صُرفت بصورة ملائمة وضمن حدود الاعتمادات المقررة لها في الميزانية، وبما يتفق مع الأهداف التي حُصصت من أجلها تلك الاعتمادات، وأن عملية الأنفاق بجميع مراحلها قد تمت طبقاً للقوانين والأنظمة واللوائح والتعليمات المالية والحسابية. كما يقوم الديوان بشكل خاص من التدقيق في أن الاعتمادات قد استُعملت بلا إسراف، والتثبت من أن المستندات المقدمة من الجهات تأييداً للصرف صحيحة، وأن المبالغ المصروفة بموجبها مطابقة للأرقام المقيدة في الحسابات، كذلك التحقق من أنه لم يحدث أي تجاوزات للاعتمادات المقررة لكل باب من أبواب الميزانية أو بند من بنودها إلا بعد أخذ الترخيص بذلك من السلطة المختصة وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات الحسابية.

- مراقبة تنفيذ المشروعات الإنشائية الوارد في الخطة، ويقوم الديوان في سبيل ذلك بوجه خاص مثل: التثبت من إنجاز المشروعات في حدود التكلفة المحددة لها، والتحقق من سلامة استعمال الاعتمادات المقررة، والتحقق من عدم مباشرة أي عمل ليس لها اعتماد بالميزانية وغيرها.

- مراقبة جميع حسابات التسوية من أمانات وسلف وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات، وأنها صحيحة ومؤيدة بالمستندات المقررة قانوناً.

- مراقبة حسابات القروض الممنوحة من الدولة أو إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان أو المعقودة لصالحها. وعلى الديوان التثبت في الحالة الأولى من توريد أصل الدين وفوائده وملحقاته طبقاً لشروط العقد المانع للقرض، والتثبت في الحالة الثانية من قيام الدولة أو الجهات المقترضة بتسديد أصل القرض وفوائده وملحقاته في المواعيد المحددة لذلك والتأكد في الحالتين من سلامة الشروط المالية الواردة في عقد القرض.

- فحص ومراجعة القرارات الصادرة في شئون التوظيف بالجهات الخاضعة لرقابة الديوان والخاصة بالتعيينات والترقيات ومنح العلاوات والبدلات والمرتبات الإضافية والتسويات وما في حكمها، وكذلك بدل السفر ومصاريف

- الانتقال، وذلك للإستيثاق من صحة هذه القرارات ومطابقتها لقانون الميزانية العامة وسائر الأحكام المالية والقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لموضوعها.
- فحص الاوجه التي تستثمر فيها الأموال العامة في الداخل والخارج وغيرها من أموال الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ومراجعة حسابات هذه الاستثمارات ومدى ملائمة العائد منها وإبداء ملاحظاته فيها.
  - فحص ومراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التأمين والضمان الاجتماعي والإعانات والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لها.
  - التفتيش على كافة المستودعات والمخازن والعُهد التابعة للجهات الخاضعة لرقابة الديوان. ويقوم بشكل خاص في فحص ومراجعة المستندات والدفاتر والسجلات والحسابات الخاصة بالمستودعات والمخازن والعُهد وذلك للتحقق من صحة القيود الحسابية المتعلقة بها، وكذلك التثبت من صحة وسلامة عمليات الجرد، ودراسة اسباب تكدس المواد المخزونة وأسباب تلفها وبيان كيفية التصرف فيها واقتراح الوسائل الكفيلة لتجنب حدوثها في المستقبل، وكذلك اقتراح الوسائل المناسبة للمحافظة على العُهد وصيانتها ووضع خطط سليمة لتموين المستودعات والمخازن. وإذ اثبت للديوان بالدلائل على حدوث عبث بأي من المستودعات أو المخازن أو العُهد جاز له أن يطالب الجهة المختصة بإجراء جرد فوراً وعلماً القيام به.
  - الكشف عن حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية التي تقع في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وتقصى بواعثها، والوقوف على الثغرات الموجودة بأنظمة العمل والتي كانت سبباً في وقوعها أو أعانت على ارتكابها أو سهلت حدوثها واقتراح وسائل علاجها.
  - جرد النقود والطوابع والأوراق ذات القيمة للتحقق من مدى مطابقتها للقيود.
  - فحص ومراجعة الحساب الختامي عن السنة المالية المنقضية لكل من الدولة وغيرها من الأشخاص المعنوية العامة الخاضعة لرقابة الديوان بهدف إبداء رأي فني مستقل حول صحة هذه الحسابات والبيانات المالية المتعلقة بها والتحقق من أنه قد تم الالتزام في أعدادها بالقواعد والأصول المحاسبية المعمول بها.
  - دراسة تقارير مدققي حسابات الشركات الخاضعة لرقابة الديوان والبيانات المالية المدققة وتقارير مجالس إدارتها، وللديوان الاطلاع على أية سجلات أو دفاتر أو مستندات أو أوراق تتعلق بأعمال هذه الشركات.
  - التحقق من سلامة ومشروعية استخدام أموال الجهات الخاضعة للرقابة وحسن ادارتها بما في ذلك الجوانب الإدارية وبالأخص في التحقق من تنفيذ الجهات الخاضعة للرقابة لخططها وبرامجها المختلفة، وكذلك التحقق من سلامة وملائمة الاجراءات الإدارية المعمول بها في الجهات الخاضعة للرقابة والكشف عن اسباب وقصور الأداء فيها واقتراح الاساليب البديلة المناسبة، وكذلك مراجعة أساليب تنفيذ اللوائح والأنظمة الإدارية للتأكد من الالتزام بتنفيذ أحكام الدستور والقوانين الخاصة بها. بالإضافة إلى التحقق من الاستغلال الامثل لمرافق الدولة والموارد المتاحة".
- نستنتج من نص المادتين السابقتين (6، 5) أن الرقابة النظامية تعمل على المحافظة على الأموال العامة والتأكد من حسن استخدامه وتساهم في تعزيز مفهوم الشفافية والمساءلة، كما يمكن أن تشكل حافزاً لتطوير مهنة تدقيق الحسابات والارتقاء بمستواها في القطاع الحكومي، ولاشك أن مراقبة الديوان يلعب دوراً بارزاً في الحيلولة دون ارتكاب المخالفات أو الخروج عن قانون الميزانية أو الانظمة واللوائح التي تحكم هذه العمليات، كما أن الرقابة تؤدي إلى تحسين اعمال الدوائر الحكومية والجهات الخاضعة لرقابة الديوان ويجعلها أكثر كفاءة وفاعلية.

## ثانياً: الرقابة على الأداء

لمواكبة التطورات لم يقتصر مهام الديوان على الرقابة النظامية البحتة، إنما امتد نشاطه لرقابة أداء الوحدات ومدى مساهمتها للخطة الموضوعية وأداء العاملين في تلك الوحدات والمؤسسات والوزارات أيضاً (صبيح، 2016، ص 512)، لذلك تهدف رقابة الأداء إلى ترسيخ معايير الفعالية والكفاءة والاقتصاد في أداء الجهات الخاضعة للرقابة من أجل تقييم الأداء ودراسة الفاعلية والكفاءة للبرامج، وذلك للتأكد من حسن استخدام المال العام وفق الموارد المتاحة لها (الاصم، آخرون، 2001، ص226).

وقد نصت المادة (6) من قانون الديوان بالرقابة على الأداء بوجه خاص كما يلي "

- مراجعة اللوائح والأنظمة المالية والإدارية والحسابية ومدى الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح وأسلوب سير العمليات المالية والإدارية، للتحقق من مدي سلامتها وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح ما يراه من وسائل لإصلاحها وتحسينها للوصول بالإجراءات الإدارية والخدمات المقدمة إلى أفضل مستوياتها، وحماية الأموال التي تشملها الرقابة إلى أفضل مستوى من السلامة والكفاءة والدقة.
- دراسة وفحص الأنظمة الإدارية والمحاسبية والرقابة الداخلية المتعلقة ببرامج الحاسب الآلي للتحقق من كفاءة وكفاية تلك الأنظمة وتحديد أوجه النقص والقصور والتأكد من حماية تلك الأنظمة من الاختراق واقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة أوجه القصور.
- التأكد من أن الأهداف الموضوعية والموافق عليها والتي تم رصد ميزانية لها من الأموال العامة الخاضعة للرقابة قد تم تحقيقها، وان الموارد المتاحة لتلك الأهداف قد تم استغلالها بطريقة مثلى لتحقيق أكبر قدر ممكن من المخرجات وان تلك الأهداف قد تم تحقيقها بأقل قدر ممكن من الموارد، وبحث أسباب عدم تحقيق الأهداف أو عدم استغلال الموارد المتاحة بطريقة مثلى، وتقديم الاقتراحات اللازمة في هذا الشأن.
- دراسة مدي كفاءة العمليات المالية والإدارية من حيث السرعة والتكلفة والجودة وأدائها دون تعقيد أو ازدواجية، وبيان الموازنة بين المدخلات والمخرجات من السلع والخدمات لتحقيق الكفاءة والفاعلية والتوفير في استخدام الموارد وبحث مدى تناسب وتلاؤم الصرف المالي مع المصلحة العامة المرجوة ومدى أهمية الإنفاق والجدوى الاقتصادية منه وتحديد الأولويات في الأنفاق.
- نستنتج مما سبق أن الرقابة على الأداء تعتبر من أهم الوظائف التي يقوم بها ديوان الرقابة لأنها تعمل على قياس مدى كفاءة وفاعلية أداء الجهات الخاضعة لرقابته في استخدام الموارد المالية والبشرية، وتشمل فحص أنظمة المعلومات وإجراءات الأداء ومراقبة الإجراءات والتدابير المتبعة من قبل هذه الجهات لمعالجة نواقص محددة، كما تعمل الرقابة على التأكد من فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة الخاضعة للتدقيق ومراجعة الأثر الفعلي للأنشطة مقارنة بالأثر المنشود للأنشطة.

## ثالثاً: الرقابة القانونية

يباشر الديوان رقابة قانونية على القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته بشأن المخالفات المالية والإدارية، فقد نص قانون الديوان في المادة (17) منه على أنه " يتعين على كل جهة من الجهات الخاضعة لأحكام هذا القانون أن تحيل إلى التحقيق ما يتكشف لها من المخالفات التي وقعت بها، وذلك فور اكتشافها وعليها بعد إبلاغها بنتيجة هذا التحقيق، أن تصدر قراراً في الموضوع سواء بحفظه أو بمجازاة المتسبب عنها"، كما نصت الفقرة الأخيرة من نفس المادة "وتلتزم الجهة بموافاة الديوان بالقرارات الصادرة بالتصرف في هذه المخالفات مصحوبة بمحاضر التحقيق وغيرها من الاوراق والمستندات المتصلة بها وذلك في موعد أقصاه سبعة أيام من تاريخ صدورها".

كما نص المشرع في المادة (18) من قانون الديوان " إذا تبين من فحص الأوراق أن القرار الصادر بحفظ الموضوع قد جانب الصواب، أو أن الجزء الذي وُقِع على المخالف لا يتناسب مع المخالفة المرتكبة، كان لرئيس الديوان أن يرد الأوراق إلى الجهة مصدرة القرار خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ ورودها مستوفاة إلى الديوان. طالباً إليها إعادة النظر في الموضوع، إما بمجازاة المخالف إذا كان القرار صادر بالحفظ وإما بتشديد الجزء الموقع عليه بما يجعله متناسباً مع المخالفة، وعلى الجهة المختصة أن تبت في طلب الديوان وتخطره بالنتيجة خلال سبعة أيام على الأكثر من تاريخ تسلمها الأوراق المردودة إليها".

نلاحظ من المادتين السابقتين أن الديوان له سلطة المتابعة والنظر في المخالفات المالية والإدارية التي تقدم من الجهات التي تخضع لرقابته فقط، ولا يملك سلطة قضائية في النظر في المخالفات المالية بعد استكشافها والحكم على المخالفات من عقاب رادع، أو تقدير الجزء المناسب لكل مخالفة، لذلك تقتضي الضرورة إلى إنشاء محكمة تأديبية مستقلة تنظر في المخالفات وتوقع العقوبات المناسبة لكل مخالفة بما يناسبها.

خلاصة القول: من خلال تتبعنا للنصوص القانونية المنظمة لاختصاصات ديوان الرقابة منذ تأسيسه في عام 2002 وتعديله 2010 فقد تبين لنا أن المشرع قد منح ديوان الرقابة اختصاصات لا تخرج عن الرقابة اللاحقة من حيث القيام بإعمال الرقابة الإدارية ورقابة الأداء والرقابة القانونية، وهي تعتبر رقابة إدارية لاحقة تهدف بدرجة أساسية إلى التأكد من قياس مستوى الإنجاز والأداء الفعلي للمؤسسات الإدارية والأفراد العاملين فيها من خلال معرفة مدي تحقيق الأهداف التي تم تحديدها مسبقاً، والتأكد من حسن سير العمل حسب القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطة التشريعية، كما تساهم في تجنب الاسراف وتقليل معدل الخسارة في الموارد المختلفة، كذلك تساهم هذه الرقابة في مساعد القيادات الإدارية في اتخاذ القرارات المناسبة.

#### المبحث الثاني: أهداف ديوان الرقابة وأساليب تفعيل رقابته

أن الهدف الأساسي لرقابة الديوان هو الحفاظ على الأموال العامة من خلال التأكد من الاستخدام الفعال والمناسب لتلك الأموال وتطوير الإدارة المالية لتكون إدارة مالية سليمة، وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا المبحث كما يلي:

#### المطلب الأول: أهداف ديوان الرقابة المالية والإدارية

حدد قانون ديوان الرقابة أهداف الديوان حيث نص في المادة (1 الفقرة الثانية) على ".... ويتولى الديوان مهمة الرقابة المالية على أموال الجهات المنصوص عليها في المادة (4) من هذا القانون ويتحقق بوجه خاص من سلامة ومشروعية استخدام هذه الأموال وحسن ادارتها، وذلك على الوجه المنصوص عليه في هذا القانون"

حرص المشرع البحريني في المادة السابقة على أن الهدف الأساس من إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية هو تولي مهمة الرقابة المالية على أموال الدولة وأموال الجهات الخاضعة لرقابته، وكيفية ادارة هذه الجهات للمال العام والتحقق من مدى سلامتها وكفايتها، والعمل على تحسين وزيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية والاقتصاد، ومن أن يتم التنفيذ وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها والتوجيه المحدد في خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة، وذلك بقصد اظهار نواحي الخطأ والضعف والانحرافات، وإيجاد الحلول المناسبة لتلافيها وللحيلولة دون تكرار وقوعها وتحديد المسؤولين عن ارتكابها، ولضمان حسن تطبيق تلك القواعد والأهداف.

كما تهدف رقابة الديوان وفق المادة (5) إلى التأكد من أن الاجهزة الإدارية قد قامت بتحصيل الإيرادات المستحقة للدولة وتوريدها إلى خزينة الدولة بطرق صحيحة وفقاً للقوانين واللوائح والانظمة المالية والحسابية،

وكذلك التحقق من أن المصروفات قد صرفت بصورة صحيحة وملائمة وضمن حدود الاعتمادات المقررة لها في الميزانية المتعمدة من قبل السلطة التشريعية، وان عملية الصرف قد تمت وفق القوانين واللوائح والتعليمات المالية والحسابية دون إسراف أو تبذير وفق ما خصص لها.

وعند التأمل في نصوص قانون الديوان نلاحظ أن المشرع البحريني قد سار على نفس الخطى التي جاء بها "اعلان ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة العامة، إذ نص هذا الاعلان في القسم الأول تحت عنوان "أهداف الرقابة المالية" والرقابة المالية ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها وإنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة وهدفها: (اعلان ليما، القسم الاول)

- كشف الانحراف عن المعايير القياسية.
- وكشف مخالفة قواعد المشروعات والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية.
- وجعل الأفراد محل المسؤولية قابلين بالمسؤولية الملقاة على كواهلهم.
- والحصول على التعويض أو اتخاذ خطوات تحول دون إعادة ارتكاب مثل هذه المخالفات أو على الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل.

نلاحظ مما سبق أن الهدف الرئيسي لرقابة الديوان لا تنحصر في الحفاظ على المال العام وإنما التحقق من مدى تنفيذ الأهداف الموضوعة للهيئات والمؤسسات الحكومية من أجل أن تقوم السلطة التنفيذية بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقاً لما قرره لها السلطة التشريعية، كذلك من وظيفة الديوان مراجعة العمل الذي يتم تأديته، وكذلك إظهار أسباب التقصير في العمل وكيفية معالجة ذلك لمنع تكرار حدوث مثل هذا القصور والانحرافات مرة أخرى.

#### المطلب الثاني: أساليب تفعيل رقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية

تحدد الأنظمة الرقابية نوعاً أو أنواعاً من طرق وأساليب مختلفة من أجل تنفيذ مهامها الرقابية، ولكن المشرع البحريني حدد في قانون الديوان نوعين من هذه الأساليب حيث نصت المادة (7 الفقرة الاخيرة) على "وتكون الرقابة التي يباشرها الديوان رقابة شاملة أو انتقائية وذلك وفقاً للقواعد التي تقررها خطة العمل التي يضعها رئيس الديوان".

1- الرقابة الشاملة: ويقصد بهذا الأسلوب أن يتولى الديوان إجراء رقابة عامة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهات الخاضعة لرقابته، أو يتم تطبيق الرقابة الشاملة على نوع معين من مجالات الاعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، ورقابة إجمالية على باقي المجالات.

نلاحظ أن المشرع البحريني كان موفقاً في اختيار هذا الأسلوب من الرقابة، والذي يعتبر نادر الاخذ به، لأنه يشمل جميع المعاملات المالية وبشكل تفصيلي للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

2- الرقابة الانتقائية: ويقصد بهذا الأسلوب أن يتم اختيار عينة من المعاملات المالية المراد مراقبتها، وفحص تلك العينة بوصفها نموذجاً قياسيماً للأعمال المالية للجهة الخاضعة للرقابة، وهذا الأسلوب يتم استخدامه في المؤسسات والإدارات التي فيها أعمال مالية ضخمة ومتعددة، أو عندما تكون المعاملات متشابهة من حيث العموم (شكري، ص38) دون الحاجة إلى إخضاع جميع المعاملات المالية في الوحدات الإدارية. وهذه الرقابة تأخذ طرق متعددة مثل:

- أ- طريقة العينة العشوائية: هذا الأسلوب يتم عن طريق اختيار عينة أو مجموعة عينات من بين المعاملات المالية المراد فحصها بطريقة عشوائية من قبل الموظف المكلف بالرقابة من قبل الديوان.
- ب- طريقة العينة الإحصائية: هذا الأسلوب يتم عن طريق تقسيم المعاملات المالية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة إلى طبقات متشابهة ومتجانسة من ناحية الحجم والنوع، ثم يتم اختيار عينة مستقلة من كل طبقة على حدة.
- ج- طريقة العينة العنقودية: هذا الأسلوب يتم عن طريق اختيار عينة معينة، ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملات المالية التي تم اختيارها، بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية للموضوع مترابطة ومتكاملة أو ذات صلة بموضوع العينة المختارة.
- وفي هذا السياق نص "إعلان ليما" في البند (13) على أنه "يجب أن يكون اختيار العينة بناءً على مخطط محدد وبالشكل الذي يجب أن تكون فيه العينات متعددة بما فيه الكفاية كي تجعل من الممكن الحكم على الإدارة من حيث المشروعية والكيف. وأن أساليب الرقابة يجب أن تكون دوماً مواكبة لتقدم العلوم والتقنية المتعلقة بالإدارة، وأنه من الملائم أن يتم إعداد دليل الرقابة الداخلية ليكون مساعداً للمدققين في قيامهم بأعمالهم" نلاحظ أن المشرع البحريني استخدم هذان الأسلوبين من الرقابة المالية وهو الأكثر استخداماً وشيوعاً كقاعدة عامة، لأنه يتم عن طريق اختيار العينة وفق مخطط محدد اما بطريقة العينة العشوائية أو الإحصائية أو العنقودية التي يتم الرقابة عليها في المعاملات المالية للجهات الخاضعة لرقابته، ولكن لا بد وأن تكون أساليب الرقابة مواكبة لتقدم العلوم والتقنية المتعلقة بالإدارة.

#### المبحث الثالث: علاقة ديوان الرقابة بالسلطتين التنفيذية والتشريعية

حرص المشرع البحريني في المادة (19) على أن ديوان الرقابة لا يمكنه العمل في بيئة منعزلة أو مغلقة عن الجهات الاخرى، بل تربطه علاقة وثيقة بمؤسسات ودوائر الدولة كون عمله هو في الأساس رقابي والذي كان له الاثر في مساندة السلطتين التشريعية والتنفيذية فهو معاون لهما من خلال تقديم نتائج أعماله الرقابية إلى مجلس الوزراء ومجلس النواب، لذلك تربطه علاقة تعاون وتكامل مع السلطتين، وهو ما سنتطرق اليه في المطلبين التاليين:

#### المطلب الأول: علاقة ديوان الرقابة بالسلطة التنفيذية

تتولى السلطة التنفيذية ممثلة بالحكومة في رسم السياسة العامة للدولة ووضع الخطط المناسبة، وتنفيذ القوانين ووضع اللوائح المختلفة في ضوء الأهداف المرسومة لها، والعمل على اشباع الاحتياجات العامة وتوزيع الاعتمادات المقررة في الميزانية العامة للدولة، كما أن الحكومة مسؤولة عن إدارة المال العام والمحافظة عليه وصرفه بالطرق التي تخدم الاقتصاد الوطني، وكذلك عليها تعزيز طرق صرف هذه الأموال بالوثائق والمستندات وكل ما يلزم التنظيم من سجلات وقيود وصحة حساباتها (القبيلات، 1998، ص133).

كما تسعى الحكومة جاهدة إلى تأدية مهامها المنوطة بها بصورة فعالة تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال للموارد المتاحة، واستغلال كافة الوسائل المتاحة لديها لمنع الموظفين من ارتكاب الأخطاء أو الإساءة في استعمال الموارد وحمايتها من الضياع أو التلف أو الاختلاس أو التبذير عن طريق إصدار تعليمات تحدد الإجراءات اللازمة للمحافظة على موجوداتها من ناحية ودقة بياناتها المالية والإدارية والمحاسبية من ناحية أخرى (جابر، 1997، ص87).

وفي المقابل فان ديوان الرقابة يعاون السلطة التنفيذية في أداء عملها، حيث نص الدستور البحريني في المادة (116) على "ينشأ بقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية يكفل القانون استقلاله ويعاون الحكومة... في رقابة

تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان إلى كل من الحكومة... تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته".

يتبين لنا من المادة السابقة بان القانون منح ديوان الرقابة بمعاونة السلطة التنفيذية ممثلة بالحكومة من خلال التقارير التي يصدرها الديوان، والتي تتعلق بأعمال الحكومة من خلال مراقبة التصرفات المالية والإدارية للجهات الخاضعة لرقابته ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة وتحقيق الأهداف العامة ومدى أدائها وحسن استخدامها للمال العام وإنجاز مهامها بكفاءة وفعالية، لذلك توجد علاقة متشابكة بينهما فتارة تكون علاقة يسودها الود والتفاهم وتارة أخرى يسودها الشد والجذب، لان مسألة الرقابة تعد أمراً غير مرغوب للجهاز الخاضع لرقابته.

### المطلب الثاني: علاقة ديوان الرقابة بالسلطة التشريعية

يتكون المجلس الوطني البحريني من (مجلس النواب ومجلس الشورى) والذي يقوم بدعم ديوان الرقابة من خلال إصدار النصوص التشريعية التي تدعم استقلاليته وظيفياً ومالياً وتنظيم أعماله بتحديد اختصاصاته وتشكيلاته وأنواع الرقابة المالية وإجراءاته وآثاره وأهدافه، في المقابل فأن ديوان الرقابة يدعم السلطة التشريعية حيث نص الدستور البحريني في المادة (116) على " ينشأ بقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية يكفل القانون استقلاله ويعاون... مجلس النواب في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان إلى كل من... مجلس النواب تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته" حيث ينوب الديوان عن البرلمان في الرقابة على أعمال الحكومة، فهو يقوم بحماية المال العام من خلال أداء رسالته المتمثلة في الرقابة المالية ومتابعة تنفيذ الخطط وتقويم الأداء والرقابة القانونية على القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية على أن يعرض نتائج عمله وما تسفر عنه من أعمال الفحص والمراجعة على البرلمان (شطناوي، حتاملة، 2015، ص20)، وتحدد هذه العلاقة من خلال مناقشة البرلمان للتقارير الصادرة عن الديوان في مراجعة ومراقبة الميزانية العامة والعمليات المالية والحسابات الختامية السنوية للدولة والتي تبين مدى التزام الحكومة بالانضباط المالي بالسياسة العامة للدولة، ومدى تأثير هذه التقارير في مسائلة الحكومة عن الأخطاء والمخالفات التي ارتكبتها مالياً وإدارياً، ومطالبة الحكومة بتصويب الأوضاع الخاطئة التي يكشف عنها التقارير.

وقد أكد "إعلان ليما" في (القسم 9) بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية وعلاقتها بالسلطة التشريعية والتي يجب أن ينظمها الدستور وذلك وفقاً لظروف ومتطلبات كل بلد، وأن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تتمتع بدرجة عالية من الاستقلال الذاتي حتى في حال قيامها بالعمل نيابة عن السلطة التشريعية وممارستها في الرقابة المالية بناء على توجيه من هذه السلطة.

لذلك نلاحظ أن العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والإدارية والسلطة التشريعية هي علاقة تقوم على مبدأ التعاون المتبادل بينهما فكل منهما يكمل الآخر، حيث تقوم السلطة التشريعية بسن القوانين والتشريعات ومتابعة ومراقبة إجراءات تنفيذها، بينما يقدم الديوان تقريراً سنوياً يبين فيه ملاحظاته وتوصياته من أجل ضمان فاعلية الاعمال الحكومية.

### الفصل الثاني: الضمانات القانونية التي من شأنها تعزيز الدور الرقابي لديوان الرقابة

نشأت الحاجة الماسة إلى استقلالية الأجهزة الرقابية المالية العليا عن الأجهزة الأخرى، لذلك لم تتخل المحافل الدولية ورجال الفقه الرقابي والقانونيين عن المطالبة المستمرة لتفعيل دور هذه الأجهزة الرقابية من خلال استقلالها عن السلطة التنفيذية، فضلاً عن حقها في اعداد التقارير عن الجهات التي تخضع لرقابتها من أجل

الحفاظ على الأموال العامة والانضباط المالي ومكافحة الفساد المالي لهذه الجهات. وهو ما سنتطرق اليه في هذا الفصل كما يلي:

#### المبحث الأول: استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية

يهدف المشرع البحريني من خلال استقلالية ديوان الرقابة إلى اعطاء الحرية التامة من أي قيود قد تؤثر سلباً على أداء مهامه الرقابية، وليس المقصود من ذلك بأن يكون منعزلاً عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، وإنما يهدف المشرع الدستوري من استقلالية الديوان من خلال مباشرته لاختصاصاته الرقابية وفي إدارة شؤونه وشئون موظفيه من أجل توفير الاستقلالية والطمأنينة لهم في مزاولة مهامهم دون تأثير عليهم أو تدخل في أعمالهم بأي وجه كان (عبدالحكيم، ص4)، وهو ما سنتطرق اليه في هذا المبحث كما يلي:

#### المطلب الأول: توفير الحماية القانونية لاستقلال ديوان الرقابة

تضمن الدستور البحريني حماية قانونية من أجل استقلالية ديوان الرقابة حيث نص في المادة (116) على "ينشأ بقانون ديوان للرقابة المالية والإدارية يكفل القانون استقلاله، ويعاون الحكومة ومجلس النواب في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وأنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان إلى كل من الحكومة ومجلس النواب تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته"، كما نص المشرع في المادة (1) على أن "ينشأ جهاز مستقل يتمتع بالشخصية الاعتبارية العامة".

نلاحظ من المادتين السابقتين أن المشرع حرص على استقلالية الديوان في ممارسة مهامه وجعله يتمتع بالاستقلال المالي والوظيفي وعلى تبعية الديوان لجلالة الملك مباشرة باعتباره حاكم الدولة، فإن ذلك يعزز من فاعلية الرقابة التي يباشرها الديوان، وإعطاء العاملين فيه قوة في تحقيق الرقابة المالية الفعالة والحيادية والشفافية على اجهزة الدولة المختلفة.

ومع ذلك لا بد أن يعمل ديوان الرقابة بشكل منسق وتعاوني مع السلطتين التنفيذية والتشريعية، فهو مطالب بالتنسيق مع السلطة التشريعية وتزويدها بالمعلومات والتقارير عن أي ملاحظات أو قصور في أداء المشاريع والبرامج، وعليه أن يتعاون 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، وهو ما تضمنه الميثاق الصادر عن ندوة الأمم المتحدة حول استقلالية أجهزة الرقابة العليا المنعقدة في فيينا بتاريخ 29 نيسان عام 2004 (الملط، 2004، ص45).

كذلك لاحظنا من خلال المادة (1) من قانون الديوان أن المشرع البحريني قد سار على نفس نهج المشرع المصري في تبعية الجهاز الرقابي المصري لرئيس الدولة حيث نص القانون في المادة (أ) على أن "الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية"، بينما خالف النهج الذي اتبعه كل من المشرعان الكويتي والأردني في تبعية هذا الجهاز الرقابي لمجلس النواب، حيث جاء في الدستور الكويتي في المادة (151) على "ينشأ بقانون ديوان الرقابة المالية يكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية"، ثم أكدت بعد ذلك في قانون ديوان المحاسبة الكويتي في المادة (1) على "تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى- ديوان المحاسبة- وتلحق بمجلس الأمة". كذلك فعل المشرع الاردني في المادة (2) حيث جعل تبعية ديوان المحاسبة لمجلس النواب الاردني.

نستنتج مما سبق أن الاستقلالية تعني تمتع ديوان الرقابة بالحرية والثقة في ممارسة مهامه والقدرة على مواجهة أي مشاكل قد تواجهه أثناء تأدية واجباته، ومن ثم إنجاز العمل المكلف به بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع

الجهات الخاضعة لرقابته، وكذلك القدرة على التعامل مع المعوقات التي قد تعوق الديوان في إنجاز مهامه بشكل سليم.

### المطلب الثاني: صور استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية

تختلف صور استقلالية الديوان من حيث الزاوية التي ينظر منها فنجد أن هناك استقلال مالي والذى يتركز على مدى تأثير الأموال على تقرير المراقب، والاستقلال الإداري والذى يتركز في مدى تبعية ديوان الرقابة بالدولة، ومدى توافق هذه الصور مع النصوص الدستورية والقانونية لقانون "ديوان الرقابة المالية والإدارية البحريني".

### أولاً: الاستقلال المالي

ويقصد بالاستقلال المالي وجود ضمانات تكفل لديوان الرقابة الحرية في توفير الموارد المالية اللازمة له وحرية استخدام تلك الموارد من خلال اعداد ميزانية مستقلة، فقد منح المشرع البحرين في المادة (61) لرئيس الديوان السلطة المخولة له في الصلاحيات التي تخولها القوانين واللوائح لوزير المالية، فيما يتعلق بوضع تقديرات ونفقات الديوان في الميزانية، فيما يتعلق بكيفية استعمال الاعتمادات المقررة للديوان دون أن يخضع في ذلك لرقابة مجلس الوزراء أو وزير المالية.

كما حرص المشرع في المادة (41) من قانون الديوان على أن يكون للديوان ميزانية مستقلة تدرج رقماً واحداً تحت قسم خاص في الميزانية العامة للدولة، كما أعطت صلاحيات لرئيس الديوان بوضع مشروع ميزانية الديوان التفصيلية وعرضها مباشرة على الملك للموافقة عليها ثم يتم ارسالها في الميعاد القانوني المقرر إلى وزير المالية لأدراجها في الميزانية، وهذه الصلاحية تعتبر في حد ذاتها استقلالية الديوان.

كذلك منحت المادة (44) لرئيس الديوان الصلاحية في وضع خطة عمل الديوان والقواعد الخاصة بتنظيم حسابات الديوان والتي تبين الطرق والأساليب التي ينتهجها في مباشرة اختصاصاته ونظام الصرف والجرد، وغيرها من الشؤون المالية والإدارية، والتي يجب أن تكون في سرية تامة بحيث لا يعلم بمحتوياتها أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

وقد أشار "إعلان ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية في القسم (7) منه على الاستقلال المالي للهيئات العليا للرقابة المالية حيث أوجب على هذه الهيئات أن تكون مزودة بالوسائل المالية التي تمكنها من القيام بأعمالها على اكمل وجه، وإذا لزم الأمر فيجب أن تكون الهيئات العليا للرقابة المالية مخولة بأن تطلب مباشرة من السلطة المختصة باعتماد الميزانية التقديرية للدولة بأن تمنحها الاعتمادات المالية اللازمة، وكذلك اوجب أن تكون الهيئات العليا للرقابة المالية مخولة بأن تستعمل ضمن حدود مسؤوليتها الاعتمادات المخصصة لها في القسم الخاص بها من الميزانية التقديرية للدولة.

نلاحظ مما سبق أن المشرع البحريني قد منح الديوان الاستقلال المالي من خلال منح رئيس الديوان صلاحيات وزير المالية بالنسبة لميزانية الديوان، حيث يكون له صلاحيات أعداد الميزانية بنفسه (وإدراجها كرقم واحد في الميزانية العامة) واعتمادها من قبل السلطة التشريعية دون رقابة أو تدخل من أي جهة في مرحلة من مراحل الميزانية سوء عند إعدادها أو إقرارها أو إصدارها أو تعديلها أو تنفيذها أو مراقبتها، وان تعطي الصلاحيات التامة للديوان على أن تنفذ ميزانيته دون أي معوقات.

## ثانياً: الاستقلال الإداري

ويقصد بالاستقلال الإداري وجوب توفر كل الضمانات التي تكفل للجهاز الرقابي القيام بمهامه الرقابية بصورة مستقلة كجهاز عالي للرقابة المالية دون تدخل أي سلطة من سلطات الدولة في أموره الإدارية، وتتمثل هذه الاستقلالية في منحه الحرية التامة في وضع لوائح وأنظمة ادارة شئونه الداخلية بكل حرية بدون تدخل أو فرض قيود أو ضغوط عليه من أي سلطة أخرى (نجار، آخرون، 2009، ص261).

وهو ما سار عليه المشرع البحريني في المادة (61) حيث منح رئيس الديوان بالنسبة إلى موظفي الديوان، الصلاحيات التي تخولها القوانين واللوائح للوزير بالنسبة إلى موظفي وزارته وإدارة شئون موظفيه دون أن يخضع في ذلك لرقابة مجلس الوزراء أو وزير المالية أو ديوان الخدمة المدنية.

كما حرص المشرع البحريني في المادة (25) على منح رئيس الديوان الحق في الاشراف والمتابعة على أعمال الديوان الفنية والإدارية والمالية وعلى الموظفين به، كما يكون له الحق في أن يصدر القرارات اللازمة لتنظيم وإدارة أعماله ويعاونه في ذلك وكبلا الديوان، كما تضمنت الفقرة الثانية من نفس المادة على أنه في حالة غياب رئيس الديوان لأي سبب، فإن على الرئيس أن يختار أحد من وكيليه أن يحل محله أو أحد الوكلاء المساعدين في بعض اختصاصاته وفقاً لما نص عليه القانون.

وكذلك منح ديوان الرقابة الحرية والضمانات الكاملة والتي وضعها المشرع بنص قانوني لجميع العمليات والإجراءات المتعلقة بموظفي الديوان فيما يتعلق بالأعضاء العاملين بالديوان من حيث التعيين والنقل والترقية وأي إجراءات أخرى تتعلق بأعمالهم (صبيح، ص551)، بما يكفل ممارسة العمل الوظيفي الرقابي بحيادية وموضوعية وبشفافية بعيداً عن أي تدخلات أو مؤثرات خارجية.

كما ترتبط استقلالية ديوان الرقابة بالأعضاء الفنيين من موظفي الديوان في كافة المجالات الإدارية من قيادة عليا وإشرافية وإدارية والضمانات المرتبطة بعملية التعيين والتوظيف والترقية والتأديب وإجراءات النقل أو الانتداب أو الفصل والحصانات التي تمنح لموظفي الديوان والسلوكيات الواجب الالتزام بها أثناء العمل الرقابي، لذلك سعى المشرع البحريني في الفصل السابع من قانون الديوان إلى توفير أكبر قدر من الاستقلالية لديوان الرقابة وموظفي الديوان بحيث لم يجعلهم خاضعين للسلطة التنفيذية وإنما خاضعين مباشرة إلى حاكم البلاد "جلالة الملك".

كما حرص المشرع البحريني في المادة (23) على أن يكون تعيين وإعفاء رئيس الديوان من منصبه بأمر ملكي صادر من جلالة الملك، وتكون معاملته ومرتبته الوظيفية ومعاش التقاعد والبدلات والمزايا المالية مماثلة لمعاملة الوزير، كما نص في المادة (24) على أن يؤدي رئيس الديوان اليمين أو القسم أمام الملك قبل مباشرة منصبه، كذلك تضمنت المادة (30) على أن يكون تعيين وكيل الديوان والوكلاء المساعدين بأمر ملكي صادر من الملك بناءً على ترشيح رئيس الديوان، ويعاملون معاملة وكيل الوزارة المساعد من حيث الراتب ومعاش التقاعد والبدلات والمزايا المالية وما يخص بشأنهم في جدول رواتب موظفي الديوان وكذلك تسري عليهم المساءلة التأديبية.

وهو ما حث عليه "إعلان ليما" في الديباجة (11) على هذا المبدأ بأن يكون الاستقلال وظيفياً وتنظيمياً ويعد شرطاً أساسياً لكي تؤدي الأجهزة المهام المسندة إليها. ومع أن "اعلان ليما" يلاحظ بشكل ملائم أن مؤسسات الدولة لا يمكن أن تكون مستقلة تماماً لكونها جزءاً من الدولة بشكل عام (القسم 2.5) إلا انه ينص بألفاظ لا شك فيها على أن الأجهزة الرقابية لا تستطيع إنجاز مهامها بطريقة موضوعية وفاعلة إلا إذا كانت مستقلة عن الهيئة الخاضعة للرقابة ومحمية ضد أي تأثير خارجي (القسم 1.5)، كما يطالب "اعلان ليما" بأن تكون استقلالية الجهاز الرقابي مضمّنة في الدستور (القسم 3.5)، وكذلك يطالب "اعلان ليما" بان الاستقلال ليس في استقلالية الأجهزة الرقابية

ذاتها فقط، بل باستقلالية أعضائها وذلك لارتباطها الوثيق باستقلال الجهاز الرقابي (القسم 1.6)، ويعرف "إعلان ليما" (الأعضاء) بأنهم أولئك الأشخاص الذين عليهم اتخاذ القرارات باسم الجهاز الرقابي والذين هم مسئولون عن هذه القرارات أمام أطراف ثالثة، أي أعضاء هيئة جماعة لاتخاذ القرارات، أو رئيس جهاز رقابي منظم على أساس الحكم الفردي.

وبالرجوع إلى قانون الديوان نلاحظ أن المشرع البحريني لم ينص على استقلالية الموظف الفني والتي تمثل حيز الزاوية في عملية الرقابة المالية، والاستقلالية تعني ممارسة الموظف لوظيفته دون أي تأثير أو ضغوطات من أي جهة حكومية.

كما نص "إعلان ليما" في القسم السادس على ضرورة استقلال أعضاء وموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية حيث أورد البنود ما يلي "

1- إن استقلال الهيئات العليا للرقابة المالية مرتبط ارتباطاً غير قابل للفصل باستقلال أعضائها. والأعضاء هم الأشخاص اللذين يجب عليهم وضع القرارات للهيئة العليا للرقابة المالية كما أنهم مسئولون عنها أمام طرف ثالث وهؤلاء الأعضاء يظهرون إما بصورة مجموعة من الأعضاء في هيئة تتولى وضع القرار بمجموع أعضائها لهيئة الرقابة أو بصورة عضو واحد هو رئيس هيئة الرقابة المالية العليا وذلك في حال تنظيم هذه الهيئة على أساس فردي.

2- استقلال الأعضاء يجب أن يكفله الدستور أيضاً كما أن إجراءات إقالتهم من وظائفهم يجب أن ينص عليها الدستور ولكن بالشكل الذي لا يؤدي إلى الإضعاف من استقلالهم. أن أسلوب تعيين الأعضاء وإقالتهم من مناصبهم يعتمد على البنية الدستورية لكل بلد.

3- أما بخصوص ممارسة وظائفهم فإن مدققي الهيئات العليا للرقابة يجب أن لا يتعرضوا أثناء ذلك لضغوط من الجهات الخاضعة لرقابتهم، كما أنه لا يمكن أن يكونوا خاضعين ولا تابعين لتلك الجهات.

من خلال التأمل في بعض مواد قانون الديوان نلاحظ أن المشرع البحريني قد سار على نهج "إعلان ليما" من أجل استقلالية موظفي الديوان من خلال بعض الضوابط المنصوص عليها في المادة (31) والتي حرص من خلالها على دعم الاستقلال لديوان الرقابة نذكر منها على سبيل المثال عدم السماح لرئيس الديوان أو وكيله الديوان أو الوكلاء المساعدين أو أي من موظفي الديوان أثناء تولي أي منهم منصبه بممارسة أي وظيفة عامة أو أعمال مهنية أو تجارية خاصة أو أن يشتري مالا من أموال الدولة حتى لو كان بطريق المراد العلي أو أن يستأجرها أو أن يبيع شيئاً من أمواله أو يقايضها عليه، كما لا يجوز لهم أن يشاركوا في أية التزامات تعقدها الدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة، ولا يجوز لهم الجمع بين وظيفته بالديوان وبين عضوية مجلس إدارة اية مؤسسة عامة أو هيئة أو شركة.

كما تضمنت المادة (33) من نفس القانون على رئيس الديوان ووكلاء الديوان المساعدين أن يقدموا اقراراً إلى جلالة الملك، بينما يقدم جميع موظفي الديوان الفنيين إقراراً إلى رئيس الديوان وتتضمن هذه الاقرارات بياناً بجميع الأموال المنقولة والعقارية التي يملكونها ومصدر هذه الملكية سواء بأسمائهم أو باسم أزواجهم أو أولادهم القصر وذلك عند بدء تعيينهم وكل خمس سنوات وعند تركهم الخدمة، وتكون هذه الاقرارات سرية ولا يجوز الاطلاع عليها.

خلاصة القول: أن الاستقلالية تعني تمتع ديوان الرقابة وموظفيه بالحرية والقدرة على مواجهة أي مشاكل في اثناء التطبيق وإنجاز المهام والأعمال المكلفين به بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع الجهات الخاضعة للرقابة. كما لا يجوز لهم أن يمارسوا أي أعمال قد تؤثر على استقلاليتهم أو على واجباتهم الأساسية أو تخل بقيامهم بالمراجعة

على وجه سليم، وعدم السماح لهم أيضاً بأداء أعمال للغير، ويحظر عليهم الاشتغال بالأعمال السياسية، إضافة إلى منحهم بعض الصلاحيات والسلطات التي تمكنهم من أداء عملهم على أكمل وجه.

### المبحث الثاني: تقارير ديوان الرقابة المالية وأهميتها في تحسين الأداء الحكومي

تعد التقارير الرقابية التي يعدها ديوان الرقابة أهمية مهمة في تحسين أداء الجهات الحكومية فهي الحصيلة النهائية لقيام الديوان بجميع مهامه التي خول له المشرع البحريني في رقابته المختلفة على تلك الجهات والدوائر الحكومية التي تدير المال العام والتأكد من الاستخدام الامثل وفق الضوابط القانونية والقواعد المقررة لها وحافظاً عليها من الضياع والسرقة. وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث كما يلي:

### المطلب الأول: أنواع التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة

يعرف التقرير على أنه "وثيقة أساسية وجوهرية تحررها الإدارات المركزية للجهاز القائم بالرقابة ويتضمن ما توصلت إليه من نتائج دقيقة عن تنفيذ الموازنة وسائر القوانين المالية التي تتعلق بها مع توجيهه الملاحظات والانتقادات للإدارات المالية المخالفة" (الجواهر، 2007، ص141) لذلك تتعدد أنواع التقارير التي يعدها الديوان والآثار المرجوة منها والجهات التي تقدم إليها. ويمكن تقسيم التقارير التي يصدرها الديوان إلى:

### أولاً- التقارير المبدئية (الدورية):

نص المشرع في المادة (22) من قانون الديوان على أن "يضع الديوان نتائج تدقيقه وتفتيشه في شكل ملاحظات يبلغها إلى الجهات المختصة عن طريق الوزراء الذين تتبعهم تلك الجهات، وعلى هذه الجهات موافاة الديوان بروددها على تلك الملاحظات، وأن تلي طلبات الديوان وأن تتخذ اللازم بشأن تصحيح الاجراءات الإدارية الخاطئة وتحصيل المبالغ الضائعة أو التي صرفت بغير حق أو التي استحققت وأهمل في تحصيلها، وذلك خلال شهر من تاريخ إبلاغها بذلك"

نلاحظ من هذه المادة أن المشرع قد نص صراحة على حق الديوان بان يقوم بتقديم تقارير أولية أو مبدئية أو بشكل دوري إلى المؤسسات والدوائر الحكومية التابعة للوزارات المعنية والتي تتعلق بنشاطها، والتي يكشف نتائج تدقيقه وتفتيشه وملاحظاته وتوصيات مفصلة حول نتائج أعمال رقابة الديوان، والتي تم اكتشافها نتيجة لرقابته على العمليات المتعلقة بالجهات الخاضعة لرقابته، وبين ديوان الرقابة مواطن الخلل والضعف والممارسات السلبية والإيجابية للتطبيق العملي فهو يشمل على التقييم لعملية الرقابة، وهذه التقارير يتم رفعها وتبليغها إلى الجهات المختصة عن طريق الوزير المختص أو الرئيس المعني من أجل ابداء رأيهم ورودهم وحججهم كتابياً على ما تضمنه هذا التقرير من ملاحظات، ويجب على تلك الجهات العمل بهذه الملاحظات والرد عليها خلال شهر من تاريخ الإبلاغ.

### ثانياً: التقرير السنوي العام

الزم المشرع في المادة (19) رئيس الديوان بتقديم التقرير السنوي العام عن الحساب الختامي للدولة بما فيها الجهات الخاصة لرقابته إلى جلالة الملك ومجلس النواب ومجلس الوزراء وذلك قبل الموعد المقرر لاعتماد الحساب الختامي الذي يتعلق به ذلك التقرير. ويتضمن التقرير السنوي الجوانب الأساسية التي أفرزتها نتائج تنفيذ السياسة العامة للدولة، متضمنة الآراء والملاحظات والمقترحات المتعلقة بالأوضاع المالية والإدارية والاقتصادية والمتعلقة بالميزانية العامة للدولة لسنة مالية أو أكثر، كما يتضمن التقرير دراسات ومراجعة دقيقة عن أوضاع جميع الهيئات الخاضعة لرقابته موضحاً أهم المخالفات والملاحظات الجوهرية التي اكتشفها وطرق تبليغها وموضحاً الحلول

والاقتراحات التي يراها من أجل إعادة التنظيم والانضباط المالي والإداري في الدولة وفي هيئات القطاعين الإداري والاقتصادي.

كما يلزم المشرع الديوان في المادة (20) بإعداد تقريراً سنوياً بشأن كل شركة من الشركات الخاضعة لرقابته ويقدمه إلى كل من الجهة الإدارية المختصة بالأشراف عليها وإلى وزارة المالية وإلى مجلس إدارة الشركة خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ تسلم الحسابات المالية المدققة من هذه الشركات.

كما أجاز المشرع البحريني في (المادة 19) لمجلس النواب أن يدعو رئيس الديوان لحضور جلساته التي تناقش فيها تقرير الديوان، وأن يسمح له بالتحدث والإدلاء بوجهة نظره في المسائل محل المناقشة، وما تقدمه الحكومة من اجابات أو بيانات متعلقة بها، وكذلك منحت المادة (20) لرئيس الديوان أو أحد وكيلي الديوان أو أحد الوكلاء المساعدين امكانية حضور جلسات الجمعية العامة التي تناقش فيها تقارير مدققي حسابات الشركة ومجالس ادارتها، وله أن يتحدث ويناقش المسائل محل المناقشة، ويحق له أن يطلب الايضاحات ويوجه الاستفسارات دون أن يكون له صوت حق التصويت.

نلاحظ مما سبق أن المشرع البحريني قد أخذ بعين الاعتبار بما جاء في "إعلان ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية الذي تضمنه البند (سادسا) بالقسم (16) منه تحت عنوان تقديم التقارير إلى السلطة التشريعية والجمهور وذلك بقوله بفقرته الاولى "إن الهيئة العليا للرقابة المالية يجب أن تخول وتطالب بنص دستوري بأن تقدم سنويا وبصورة مستقلة تقارير إلى السلطة التشريعية أو إلى أية سلطة عامة أخرى مختصة، وتضمنها ملاحظاتها. ويجب أن ينشر هذا التقرير ولا شك أن هذا الأسلوب سوف يكفل الاطلاع على معلومات واسعة ومناقشتها كما يكفل الاطلاع على معلومات أكثر ملائمة لتنفيذ الملاحظات التي أبدتها الهيئة العليا للرقابة المالية".

إلا أن الملاحظ أن المشرع البحريني لم يتضمن في قانون الديوان على نشر التقرير السنوي حيث انه خالف الفقرة السابقة من "إعلان ليما" والتي تحت على نشر التقرير السنوي، ولكن قانون ديوان الرقابة لم يتضمن بالنص عليها بنشر هذه النوعية من التقارير بما يكفل الاطلاع عليها من قبل الجمهور والباحثين لمتابعة مناقشتها وتنفيذها حتى يكون على علم بأوجه الصواب والخطأ في هذا التقرير.

### ثالثاً: تقارير أخرى للديوان

أجاز المشرع البحريني في المادة (21) "لرئيس الديوان أن يقدم تقارير أخرى خلال السنة المالية في المسائل التي يرى أنها على درجة كبيرة من الاهمية والتي تقتضي سرعة اطلاع السلطات المسئولة عليها"، من أجل تحقيق السرعة في تلافي الاخطاء وعدم تراكمها، وهي تقارير ذات مهام خاصة ومحددة والتي تكون لها بالمال العام لتحقيق المصلحة العامة.

إلا أن المشرع البحريني لم يحدد الجهات التي يقدم إليها هذه التقارير السريعة، ولم يذكر المشرع ايضاً هل تقدم هذه التقرير إلى الملك أم لمجلس النواب أم لمجلس الوزراء والذي نراه أن يتم إعادة صياغة المادة (21) من القانون، وذلك بان يضاف إليها الجهات التي يقدم لها التقارير.

كما أوجب المشرع البحريني في المادة (22) على الديوان أن يضع نتائج تدقيقه وتفتيشه في شكل ملاحظات يبلغها إلى الجهات المختصة عن طريق الوزراء الذين تتبع لهم تلك الجهات، وعلى هذه الجهات موافاة الديوان بردودها على تلك الملاحظات، وان تلبية الطلبات المقدمة من الديوان، وأن تتخذ اللازم بشأن تصحيح الاجراءات الإدارية الخاطئة وتحصيل المبالغ الضائعة أو التي صرفت بغير حق أو التي استحققت وأهمل في تحصيلها، وذلك خلال شهر من تاريخ ابلاغها بذلك.

### المطلب الثاني: أهمية التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة

تكمن أهمية التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة باعتبارها وثيقة مكتوبة مستندة لنصوص وتشريعات قانونية وموثقة بأدلة إثبات ومدعمة بإقرار الجهة وردّها وصادرة عن سلطة رقابية عليا مستقلة تتبع "جلالة الملك" وتنوب عنه في الرقابة على أعمال الجهات والمؤسسات العامة والدوائر الحكومية الخاضعة لرقابته، للتحقق من مدى التزام هذه الجهات الحكومية بالقوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمر المالي والاقتصادية ومدى فاعلية الإجراءات التي تتبعها والاستخدام الصحيح للموارد الاقتصادية المتاحة (شطناوي، حاملة، ص15).

وتأتي أهمية التقارير من خلال الإنجازات التي تحققها هذه التقارير، فقد تم إنجاز (96) مهمة رقابية أصدر خلالها (124) تقريراً، من بينها تقارير حول الرأي المهني للحسابات الختامية للوزارات والجهات الحكومية والحسابات الختامية الموحدة لموازنات الدولة وحساب احتياطي الاجيال القادمة، فضلاً عن التقارير المتعلقة بالرقابة الإدارية والرقابة على الأداء، والتي تتناول مختلف القطاعات الاقتصادية والخدمية إذ حرص الديوان من خلال تقاريره على تقديم توصيات موضوعية وطرح الحلول لمعالجة لتلك الموضوعات والقصور التي تم الوقوف عليها في الجهات الخاضعة لرقابته، انطلاقاً من نهجه الايجابي وسعيه الدائم للحفاظ على الأموال العامة ومحاولته في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري وبناء علاقة عمل وتفاهم وتعاون مع تلك الجهات، من أجل تطوير انظمتها وترشيدها وأدائها ومساعدتها على الانضباط المالي والاستخدام الامثل للمال العام (التقرير السنوي للديوان، 2017-2018).

خلاصة القول: تبرز أهمية الدور الرقابي التي يمارسها الديوان عندما يُعد تقارير رقبته ويقدمها إلى مجلس النواب، والتي تعد بمثابة إحدى الأدوات الأساسية التي يعتمد عليها مجلس النواب في بسط رقابته على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية للتحقق من سلامة ومشروعية استخدام الأموال العامة وحسن ادارتها، حيث تتضمن هذه التقارير توضيحات حول الطريقة التي تُدار بها الأموال العامة من قبل السلطة التنفيذية، ومدى كفاءة وفعالية إدارة واستخدام هذه الأموال، ومدى صحة وسلامة البيانات المالية المقدمة من الحكومة.

### المبحث الثالث: تقييم الدور الرقابي لديوان في حماية المال العام والمعوقات التي تواجهه

من البديهي أنه يتم تقييم عمل الديوان من خلال التقارير التي يصدرها والتي تتضمن العديد من الملاحظات من خلال فحصه ومتابعته لأعمال الوزارات والإدارات الحكومية والجهات التي تخضع لرقابته، وهذه التقارير تبين بعض الاسراف والتبذير وعدم التركيز على انفاق المال العام وفق مبادئ الترشيد والاستخدام الامثل للموارد المالية، وكذلك الهدر والجدية في تحصيل المال العام وعدم الالتزام بالانضباط المالي، وكذلك المعوقات التي تواجه عمل الديوان ومحاولة ايجاد الحلول الكفيلة للحد منها، وهو ما سنتطرق اليه في هذا المبحث كما يلي:

### المطلب الاول: تقييم عمل الديوان الرقابي من أجل الانضباط المالي

على الرغم من أن المشرع قد منح الديوان الرقابة اللاحقة على عملية الصرف والإنفاق والتحصيل وفقاً للمادة (5) من قانون ديوان، إلا أنه استطاع خلال السنوات الماضية من كشف العديد من المخالفات المالية والتجاوزات في الدوائر الحكومية عند مباشرته لهذه الرقابة، لذلك نستعرض بعضاً من هذه المخالفات من تقارير الديوان السنوي لسنة 2018 كما يلي:

1- لوحظ استمرار العجز في الحساب الختامي الموحد للدولة للسنوات المالية من 2013-2017 بين إيرادات الدولة ومصروفاتها والتي بلغت حتى عام 2017 مبلغ 1.3 مليار دينار ويرجع السبب الرئيسي في ذلك إلى انخفاض أسعار النفط عالمياً خلال السنوات الثلاث الاخيرة، حيث إن اعتماد الدولة على الإيرادات النفطية يشكل مصدراً رئيسياً دون تنوع وتنمية مصادر الدخل الاخرى، مما يجعل اقتصاد الدولة عرضة للتقلبات

والتغيرات في الاسعار النفطية، مما يزيد من نسب العجز في موازنتها المالية السنوية، وبالتالي يؤدي إلى زيادة الاقتراض لحاجة الدولة للمال لتغطية هذا العجز، مما يؤدي إلى ارتفاع كبير في مستوى الدين العام وفوائده (التقرير السنوي للديوان، 2017-2018، ص6).

2- كما لوحظ قيام عدد من الوزارات والجهات الحكومية بمخالفة المرسوم بقانون رقم (36) لسنة 2002 بشأن تنظيم المناقصات والمزايدات والمشتريات والمبيعات الحكومية والتعاميم المنظمة لها، الأمر الذي يحول دون المحافظة على المال العام، فضلاً عن انه يحرم تلك الوزارات والدوائر الحكومية من الحصول على أفضل المواصفات والأسعار، وقد يعرضها للوقوع في إشكالات قانونية من الموردين (التقرير السنوي للديوان، 2017-2018، ص8).

3- لوحظ عدم قيام هيئة المعلومات والحكومة الالكترونية بتحديث قاعدة البيانات الوطنية للدعم المالي دورياً بعناوين إقامة أفراد الأسر المستحقة لدعم اللحوم، الأمر الذي يعد مخالفاً لقرار اللجنة الوزارية للشئون المالية وضبط الانفاق رقم (4-22/2015)، والذي قد يؤدي إلى صرف الدعم لحالات غير مستحقة أو بمبالغ مبالغ فيها وغير صحيحة (التقرير السنوي للديوان، 2017-2018، ص9).

4- كما لوحظ وجود التزامات مالية مستحقة على الوزارة لصالح عدد من الموردين ترجع بعضها للعام 2011 وتبلغ قيمة هذه المبالغ 3.3 مليون دينار، ولم تقم الوزارة بتسجيلها ضمن مصروفات السنوات المالية التي تم فيها تسلم السلع والخدمات وهو ما يعد مخالفاً لإحكام المادة (38) من قانون الميزانية العامة لسنة 2002 ولتعميم وزير المالية رقم (5) لسنة 2017 بشأن المعايير والأسس المحاسبية لإعداد الحسابات الختامية الحكومية (التقرير السنوي للديوان، 2017-2018، ص10).

5- كما لوحظ على وزارة الخارجية عدم اصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (37) لسنة 2009 في شأن السلك الدبلوماسي والقنصلي بتاريخ 9 يوليو 2009 على الرغم من مرور أكثر من عشر سنوات على صدوره وهو ما يعد مخالفاً لإحكام المادة (80) من نفس القانون، حيث إن العديد من المواد المذكورة في ذلك القانون تعتمد في تطبيقها على إصدار اللائحة التنفيذية (التقرير السنوي للديوان، 2017-2018، ص10).

نلاحظ مما سبق أن ديوان الرقابة يقوم بدوره بشكل فاعل من أجل الانضباط المالي من خلال إظهار نقاط الضعف والخلل في كيفية استخدام المال العام للجهات الخاضعة لرقابته وكشف المخالفات والتجاوزات المالية والإدارية والتي تؤدي إلى سوء ادارة هذه الأموال بطريقة صحيحة وفاعلة من أجل الاستفادة منها قدر المستطاع في خدمة المجتمع، كذلك ضرورة التزام هذه الجهات بالقوانين والتعليمات القانونية في عملية ادارة الأموال العامة حتى لا تقع في المخالفات والاستفادة من محتوى التقارير التي ترفع إليهم من قبل ديوان الرقابة تفاقماً لحدوث تلاعب أو مخالفات مستقبلية.

#### المطلب الثاني: المعوقات التي تواجه ديوان الرقابة والحلول الكفيلة للحد منها

على الرغم من تمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاستقلال المالي والإداري في مزاولة مهامه واختصاصاته، ودوره الفاعل في حماية المال العام والحد من عدم الانضباط المالي، إلا أنه مازال محدوداً وغير مؤثر، ويرجع السبب في ذلك إلى وجود عدة معوقات تحد من دوره الرقابي بشكل صحيح ومن هذه المعوقات ما يلي:

##### 1- عدم صدور اللائحة التنفيذية لقانون الديوان:

نص المشرع البحريني في المادة الثانية من قانون ديوان الرقابة على أن "تصدر اللائحة التنفيذية لهذا القانون بمرسوم بناءً على اقتراح رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية" ولكن الملاحظ أن بالرغم من مرور أكثر من

سبع عشرة سنة على إصدار هذا القانون إلا أنه لم تصدر هذه اللائحة المنظمة لقانون الديوان، حيث إن العديد من المواد المذكورة في هذا القانون تعتمد في تطبيقها على إصدار اللائحة التنفيذية مثل ما نصت الفقرة الأخيرة من المادة الثانية على "وتتضمن اللائحة بوجه خاص تنظيم جميع المسائل المحالة إليها بمقتضى أحكام القانون المرفق، وكذلك المسائل الأخرى اللازمة لتنفيذ أحكامه"، كما نصت المادة (3) من نفس القانون على "يتألف ديوان الرقابة المالية والإدارية من إدارات وأقسام تحدد اللائحة التنفيذية عددها وتبين تشكيلتها وتنظيمها ونطاق اختصاصات كل منها وأسلوب سير العمل بها".

كذلك تطرقت بعض مواد قانون الديون (38، 39، 40، 43، 45) على أن تنظم اللائحة التنفيذية القواعد المتعلقة بنظام التوظيف وشروط التعيين وتقدير كفاءاتهم وترقياتهم ونقلهم وانتدابهم وإعارتهم وتحديد مرتباتهم ومكافأاتهم وإجازاتهم وغيرها من القواعد التي تنظم شئون الموظفين في الديوان. نلاحظ مما سبق أن معظم الأمور المتعلقة بشئون موظفي الديوان تتعلق بصور اللائحة التنفيذية لهذا القانون لذلك يعد عدم صدور لائحة تنفيذية مخالفاً لإحكام قانون الديوان لذلك نرى أنه من الضروري صدور لائحة تنظم عمل الديوان وتزيد من فاعليته في إنجاز مهامه المؤكل به.

## 2- اقتصار رقابة الديوان على الرقابة اللاحقة على أعمال الحكومة

إن المتأمل للمادة (5) من قانون الديوان يلاحظ أن المشرع أقتصر على الرقابة اللاحقة لديوان الرقابة ولم يتطرق إلى الرقابة السابقة أو المعاصرة على الرغم من أهمية الرقابة السابقة قبل الصرف لما لها من فائدة كبيرة في تفادي أو تقليل نسبة ضياع المال العام ومنع حدوث المخالفة قبل وقوعها وهو ما هو معمول به في كثير من الدول. فالمشرع خالف ما سار عليه نص القسم (3) من "إعلان ليما" على الرقابة المسبقة والرقابة اللاحقة "1- تمثل الرقابة المسبقة نوعاً من الرقابة على الأعمال الإدارية والمالية قبل حدوث الواقعة في حين تمثل الرقابة اللاحقة نوعاً من الرقابة بعد حدوث الواقعة. كما نصت الفقرة (2) من نفس القسم على "ان الرقابة المسبقة الفعالة هي أمر ضروري من أجل إدارة الأموال العامة إدارة سليمة.

نستنتج مما سبق أن الرقابة السابقة تلعب دوراً كبيراً في حماية المال العام قبل الصرف وعلى الانضباط المالي لمنع حدوث مخالفات قبل وقوعها قدر الاستطاعة من خلال كشف الأخطاء والانحرافات والقصور والإهمال فور وقوعها، مما يساعد الجهات الحكومية على اتخاذ الإجراءات الوقائية الصحيحة واتخاذ الحلول المناسبة لتلك المخالفات في الوقت المناسب مما يساعد على الحفاظ على الأموال العامة من السرقة أو الضياع.

## 3- قصور وسائل رقابة الديوان على المخالفات المالية والإدارية

عند التمعن في المادة (11) من قانون الديوان نلاحظ أن المشرع اقتصر دور الديوان في اكتشاف المخالفات المالية والإدارية وإبلاغ الجهات الخاضعة لرقابته بتلك المخالفات ومطالبته لها باتخاذ الإجراءات الإدارية اللازمة لتصحيح تلك المخالفات وتحصيل المبالغ المستحقة لها أو التي صرفت منها بدون وجه حق خلال فترة زمنية معينة، أو إحالة الأمر إلى الجهة المختصة لتحريك الدعوى الجنائية إذا ما توفرت أدلة جديفة على وجود جريمة جنائية. دون أن يكون له دور فاعل اتجاه تلك المخالفات.

إما في المادة (16) فقد ألزمت الجهات الخاضعة لرقابة الديوان أن توافي الديوان بتقرير عن أي مخالفات مالية أو إدارية اكتشفتها تلك الجهات مرفقة بصورة المستندات المؤيدة لها خلال تاريخ سبعة أيام من تاريخ اكتشافها، ولم يحدد المشرع البحريني أي دور للديوان جراء ذلك واكتفى فقط بتبليغ الديوان (المادة 17) عن تلك المخالفات والتحقيقات التي تجريها تلك الجهات والقرارات التي تصدرها في تلك المخالفات، وإذا تبين للديوان من خلال فحص

الاوراق أن القرار الصادر في تلك المخالفات لا تتناسب مع المخالفة المرتكبة كان على رئيس الديوان (حسب المادة 18). ان يرد الاوراق إلى تلك الجهة لإعادة النظر في الموضوع.

نستنتج مما سبق أن ديوان الرقابة لا يملك أي صلاحيات في التحقيق أو المحاسبة وإنما يقتصر دوره في المسئلة عن المخالفات المالية والإدارية، ويكون من اختصاصات نفس الجهات التي صدر منها المخالفات التحقيق وتوقيع الجزاءات والتأديب وهي تعتبر رقابة ذاتية لهذه الجهات، كما انه ليس له أي دور في حالة عدم توقيع الجزاءات على المخالفين أو كانت غير كافية يكون على رئيس الديوان إعادة النظر فيما وقعه من جزاء، لذلك نرى أن دور الديوان اتجاه المخالفات المالية والإدارية غير كافٍ لأنها تقف عند حد اكتشاف و التوصية والمتابعة وتبليغ الجهات فقط. لذلك نتمنى من المشرع البحريني إنشاء محكمة للأموال العامة على غرار ما هو معمول به في بعض الدول (مثل فرنسا واليمن وغيرها).

#### 4- عدم نشر التقارير الصادرة من ديوان الرقابة

أن المتأمل في المادة (19) من قانون الديوان والتي تختص بتقارير الديوان وملاحظاته الرقابية نلاحظ أن المشرع نص على أن يقدم الديوان التقرير السنوي عن رقابته للجهات المنصوص عليها في نفس القانون إلى جلالة الملك ومجلس الوزراء ومجلس النواب فقط، ولم ينص المشرع على نشر التقارير الصادرة عن الديوان في الجريدة الرسمية أو في الصحف المحلية وكذلك لم ينص على عدم جواز النشر، وإنما اكتفي بالنص في المادة (32) من قانون الديوان على أن يحظر على جميع موظفي الديوان إفشاء سرية المعلومات والبيانات التي يحصلون عليها بحكم عملهم، كما يُحظر عليهم نقلها أو تسليمها أو السماح بالاطلاع عليها لمن لا يحق له ذلك إلا بأذن من القضاء، ويظل هذا الحظر قائماً حتى بعد انتهاء الخدمة. لذلك فإن عدم النشر يقلل من أهمية هذه التقارير ولا يستطيع المواطن أو الباحث من معرفة أو متابعة اعمال الحكومة.

#### الخاتمة.

خصصنا هذا البحث للحدوث عن الدور الكبير الذي يلعبه ديوان الرقابة المالية والإدارية البحريني في الحفاظ على المال العام من خلال الانضباط المالي من أجل استخدامه بالطرق الصحيحة، وخلصنا إلى أهم النتائج والتوصيات وهي كما يلي:

#### أولاً- النتائج:

- 1- يتمتع ديوان الرقابة المالية والإدارية بالاستقلال المالي والإداري، مما يؤدي إلى ممارسة اختصاصاته بكل حرية وشفافية وحيادية دون اي ضغوط عليه من أي جهة، مما يساعده على القيام بمهامه المتنامية والمتطورة بشكل فعال.
- 2- ان الحاق ديوان الرقابة المالية والإدارية في البحرين بالملك مباشرة باعتباره حاكم الدولة والمسؤول عن جميع السلطات العامة، وهو ما يؤدي إلى زيادة فاعلية الديوان وإعطاء العاملين فيه قوة في تحقيق الرقابة المالية الفعالة والشفافية على أجهزة الدولة المختلفة. وقد أثبت الواقع العملي أن تبعية الديوان للملك أدت بالفعل إلى ممارسة الديوان للمهام الرقابية الموكلة به بكل مهنية وفعالية واستقلالية.
- 3- إعطاء المشرع البحريني لأعضاء ديوان الرقابة صلاحيات التحقق والضبط الإداري في أداء أعماله الرقابية حيث يحق لهم دخول مواقع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان من أجل إجراء الرقابة عليها وتفتيشها وفحصها والتدقيق في المستندات والبيانات والحسابات للتحقق من سلامة وصحة اعمال تلك الجهات، ويحق لأعضاء

الديوان إجراء الرقابة عليها دون ابلاغ أو إخطار مسبق، ويجوز أن يكون التفتيش مفاجئاً من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الجهات الخاضعة للرقابة ذاتها.

4- أن الرقابة الإدارية اللاحقة للديوان وهي التي تتم بعد التنفيذ أو بعد إنجاز العمل كله، وتنصب على مقارنة الأهداف المحددة سلفاً وبين النتائج التي تم إنجازها فعلياً ونهائياً، فهي رقابة تقوم على التدقيق والتفتيش والمراجعة لأعمال الجهات الخاضعة لرقابة الديوان وكاشفة الأخطاء والتجاوزات والفساد وغيرها.

### التوصيات والمقترحات.

- نوصى المشرع البحريني بالتفكير في إنشاء محكمة للأموال العامة وذلك للنظر في جميع المشاكل والمنازعات الخاصة بالأموال العامة وكافة الجرائم الماسة بالمال العام، والقضايا المتعلقة بالضرائب والجمارك، وجرائم تزيف وترويج العملات وغيرها، والتي تم الكشف عنها من خلال التقارير التي يصدرها ديوان الرقابة حتى تكون لهذه التقارير الصدى والجدي والفاعلية بما تتضمنه.
- نوصى ديوان الرقابة المالية والإدارية العمل على إصدارلائحة تنفيذية لقانون الديوان وهو ما نص عليه المشرع البحريني في المادة الثانية من قانون الديوان، حتى يتمكن من القيام بالدور الرقابي المؤكل به والمتعلق بحماية المال العام بشكل أكثر كفاءة وفعالية وشفافية، وبالتالي تفعيل نصوصه التي أحالت بعض منها تنظيمها لللائحة التنفيذية الصادرة تنفيذاً لقانون الديوان.
- نوصى المشرع البحريني بإضافة نص جديد يمنح الديوان لإجراء الرقابة السابقة على الجهات الخاضعة لرقابته، لأنها تمكّن من تدارك وقوع الأخطاء قبل وقوعها، وتُعين على تهيئة الظروف والبيئة الصالحة ليؤدي المال العام دوره في التنمية والإنتاج، وتلافي أي أخطاء قد تؤدي إلى خسارة كبيرة وضياح للمال العام.
- ان المشرع البحريني لم يحدد الجهات التي يقدم إليها هذه التقارير السريعة، ولم يذكر هل تقدم هذه التقرير إلى الملك أم لمجلس النواب أم لمجلس الوزراء لذلك نوصي المشرع البحريني بإعادة صياغة المادة (21) من القانون، وذلك بان يضاف إليها الجهات التي يقدم لها التقارير.
- نوصى المشرع بضرورة مراقبة الشركات التي يكون للدولة أو لشخص من الأشخاص الاعتبارية العامة حصة في رأسمالها أقل على 50 %، أو التي تضمن الدولة لها حداً أدنى من الربح أو تقدم لها إعانة مالية مثل النقابات والجمعيات الخيرية أو أي جهة تدعمها الدولة أو تقدم لها مساعدة مالية.
- نوصى ديوان الرقابة بالعمل على زيادة كفاءات ومهارات موظفي الديوان وخاصة في ظل المتغيرات المتسارعة من أجل مواكبة التطورات الدولية المتلاحقة من خلال إقامة دورات تدريبية ولقاءات علمية ومؤتمرات إقليمية ودولية تتولى موضوعات الرقابة على المال العام وما يتعلق بها.
- نوصي أن يكون لوسائل الاعلام بجميع اشكالها دوراً فاعلاً في المساهمة التوعوية بأهمية الحفاظ على الأموال العامة عن طريق إقامة المؤتمرات والندوات وحلقات الحوار والنقاش من أجل التوعية بأهميتها.
- نوصى بضرورة منح العاملين الفنيين والمؤكّلين إليهم بالرقابة في الديوان المكافآت والحوافز التشجيعية وبما يؤمن لهم مستوى معيشي لائق ويعزز نزاهتهم في أداء أعمالهم وفق أرقى المعايير الدولية.

### قائمة المراجع

أولاً - الكتب العامة:

1- عبد اللطيف، أحمد (دون تاريخ النشر). جرائم الأموال العامة. دار الفكر العربي. القاهرة.

- 2- صبيح، أحمد مصطفى (2016). الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري. ط 1. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع. مصر.
- 3- القبيلات، حمدي سليمان محيمان (1998). الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية. ط 1 مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان- الأردن.
- 4- جابر، عبد الرؤوف (1997). دور رقابة ديوان المحاسبة "دراسة قانونية مقارنة". دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان.
- 5- عبد العزيز، عصام بن سعد (1423هـ). الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية. دراسة تحليلية مقارنة للرقابة البرلمانية (مجلس الشورى) والقضائية والإدارية في المملكة العربية السعودية. ط 1. دار الميمان. الرياض. المملكة العربية السعودية.
- 6- شكري، فهد محمد (بدون تاريخ نشر). الرقابة المالية العليا. دار مجدلاوي للنشر والتوزيع. عمان - الأردن.
- 7- الجواهري، محمد حسن (2007). الرقابة على مشروعات الاستثمار في القطاع العام. منشأة المعارف. الاسكندرية.
- 8- آخرون، مختار الأصم (2001). إدارة الموازنة العامة. منشورات جامعة الامارات. الامارات العربية المتحدة.

#### ثانيا- الرسائل العلمية:

- 1- عثمان، بهاء سميح حسين (2002). "تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة آل البيت. المفرق - الاردن.

#### ثالثاً- المجالات والبحوث:

- 1- محمد، بدر محمد عادل (يناير 2011). "دور ديوان الرقابة المالية البحريني في حماية المال العام" مجلة الحقوق. جامعة البحرين. 8 (1): 145-258.
- 2- الملط، جودت (2004). "تطور الفكر الإداري". إدارة الجودة الشاملة. مجلة الرقابة المالية. اربوساي. العدد 45.
- 3- شطناوي، فيصل، حتاملة، سليم (2015). "العلاقة بين مجلس النواب وديوان المحاسبة"، دراسات. علوم الشريعة والقانون. 42 (1). الاردن.
- 4- عبد الحكيم، محمد. "وسائل وأساليب تفعيل دور ديوان المحاسبة بدولة الكويت في الرقابة على الأموال العامة"، بحث مقدم للاشتراك في مسابقة براك خالد المرزوق للتميز العلمي بديوان المحاسبة بدولة الكويت.

#### رابعاً- القوانين والاتفاقيات:

- 1- الدستور البحريني 1973، المنشور في الجريدة الرسمية في ملحق العدد رقم (1049)، بتاريخ 12 ذي القعدة 1393هـ الموافق 6 ديسمبر/1973.
- 2- الدستور البحريني 2002، نشر بالجريدة الرسمية في العدد الخاص رقم (2517) بتاريخ 2 ذو الحجة 1422هـ الموافق 14 فبراير 2002، المنامة، البحرين.
- 3- قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية الصادر بمرسوم بقانون رقم (16) لسنة 2002، والمرسوم بقانون رقم (49) لسنة 2010 بشأن تعديل بعض أحكام قانون ديوان الرقابة المالية، والمنشور بالجريدة الرسمية في العدد (2975)، بتاريخ: الخميس 25 نوفمبر 2010.
- 4- "التقرير السنوي لرقابة ديوان الرقابة المالية والإدارية لمملكة البحرين". لسنة 2017-2018.

5- "إعلان ليما" (1977). "بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية الصادر عن المنظمة العالمية العليا للمحاسبات" (INTOSAI) خلال مؤتمرها الذي عقد في مدينة (ليما) عاصمة بيرو. ترجمة الدكتور الساطي، طارق مستشار ديوان المحاسبة بالإمارات العربية المتحدة منشور بمجلة الرقابة المالية الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ايبوساي) على الموقع الإلكتروني [www.arabosai.org](http://www.arabosai.org)