أثر رقابة ديوان الرقابة المالية على النفقات العامة

الباحثة: ايناس نهاد شكر

المشرفة: أ.م.د. شيماء فارس محمد

جامعة تكريت- كلية القانون

The impact of the Boordy suprone Auditys Oversight The Public expenditures

Researcher: Enas Nihad Shukr
Supervisor: A.M.D. Shaima Fares Muhammad
Tikrit University - College of Law

المستخلص: يعمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي على المحافظة على المال العام، ويهدف الى منع الاسراف والتبذير ، وكشف الاخطاء والانحرافات والتحقق من النفقات العامة ، وهذا ويمثل ديوان الرقابة المالية الاتحادي هيئة رقابية مختصة ومستقلة مالياً وادارياً عن جميع السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية . **الكلمات المفتاحية:** الرقابة، النفقات، الاثار.

Abstract: In order to preserve public money and prevent extravagance, squandering, and waste of public money, there must be a specialized oversight body that is financially and administratively independent of all legislative, executive, and judicial authorities, represented by the Federal Financial Supervision Office, which works to detect errors and deviations and verify public expenditures . **Keywords:** control, expenses, effects.

المقدمة

للمحافظة على المال العام ومنعا للإسراف والتبذير والهدر في المال العام، لا بد من وجود هيئة رقابية مختصة، ومستقلة ماليا واداريا عن جميع السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية

والمتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادية، يعمل على كشف الاخطاء والانحرافات والتحقق من النفقات العامة.

اهمية البحث : تبرز اهمية الدراسة في بيان اهمية دور ديوان الرقابة في الرقابة على النفقات، بموجب القانون والتعليمات والانظمة النافذة، والتحقق من سلامة استخدام المال العام بموجب التشريعات والاعراف والمعايير، تفاديا لهدر المال العام ولمنع الوقوع في الاخطاء، من خلال ممارسة رقابة وقائية شاملة تمنع وقوع الانحرافات والاخطاء واكتشافها عند حدوثها، ولكي تؤدي الوزارات اعمالها بكل دقة وعناية لعلمها بوجود رقابة تمارس عليها، وبيان اهمية التقارير الرقابية الذي يصدرها ديوان الرقابة سواء بالنسبة للسلطة التنفيذية، ام بالنسبة للسلطة التشريعية وللشعب بأكمله.

اشكالية البحث : نسلط الضوء في دراستنا حول المعوقات الذي يعاني منها ديوان الرقابة في الرقابة على دور الديوان في الكشف عن المخالفات المالية في الايرادات العامة والدور الكبير الذي يمارسه الديوان لتحقيق الاصلاح المالي والاداري.

منهجية البحث : سنعتمد في هذه الدراسة المنهج التحليلي الاستقرائي، لتحليل النصوص القانونية المتعلقة بديوان الرقابة من مرتبات واثمان مشتريات الدولة والاعانات والدين العام وتحليل البيانات والتقارير الرقابية الصادرة عن ديوان الرقابة ، محاولة لإيجاد حلول قانونية تحافظ على المال العام وتمنع الفساد المالي والاداري.

المبحث الأول: دور الديوان في الكشف عن المخالفات المالية

بما ان المخالفات المالية تنقسم الى قانونية ومحاسبية، وان معالجة هذا الموضوع تقتضي التطرق الى العلمين والبحث في دور رقابة ديوان الرقابة في الكشف عن المخالفات المالية ورقابة الديوان على الاخطاء المنشأة للمخالفات المالية، وان يتم اثبات الديوان للمخالفات المرتكبة والاثار المترتب على ذلك وكما يلي:

المطلب الأول: دور ديوان الرقابة في الكشف عن الاخطاء المنشاة للمخالفات المالية

يقصد بالمخالفات المالية بانها (عبارة عن جريمة تأديبية مالية يرتكبها موظف الجهة الخاضعة للرقابة المالية سواء كان على الملاك الدائم ام على الملاك المؤقت ام متقاعد بصورة خطأ)[١]، واذا كان توفر الخطأ ضروري لقيام المسؤولية التأديبية، فان الخطأ قد يكون عمدي وقد يكون غير عمدي.

اولاً: نوع الخطأ المنشأة للمخالفة المالية

قد ينشا خطا عمدي قصدي اذا اتجهت ارادة الموظف الى ارتكاب الفعل والنتيجة، وقد ينشأ خطا غير عمدي اذا ارتكب الموظف الفعل دون النظر الى النتيجة وكما يلي:

١- الخطأ العمدي

يقصد بالخطأ العمدي هو توجيه ارادة الموظف الى ارتكاب الفعل المخالف للقانون، سواء كان الخطأ في صورة ايجابية او سلبية، اي القيام بفعل او الامتناع عن فعل مخالف للقانون، وان العلم هنا مفترض لان الجهل بالقانون ليس عذرا، وان تتوفر لدى الموظف العلم والارادة الكاملة في ارتكاب الفعل المخالف للقانون[٢].

٢- الخطأ غير العمدي

يتمثل الخطأ غير العمدي اذا اخل الموظف في التزام عام يفرضه المشرع ويتطلب مراعاة الحيطة ولم يتم اتخاذ الحيطة من قبل الموظف التي يتطلبها الواجب في سبيل اداء عمله، والذي قد يقع عن غفلة من الموظف عن الالتزام بأحكام القانون، وتقوم المسؤولية التأديبية عن الغفلة عن احكام القانون التي انتجت الخطأ بسبب سهو او اهمال وان لم يكن هناك ضرر لان الضرر هنا مفتر[٣].

---

[١] د. عادل يوسف شكري: المسؤولية الجنائية الناشئة عن الاهمال، دراسة تحليلية تطبيقية، دار الكتب القانونية، مصر، القاهرة، ط١، ٢٠١١، ص٢٦٧.

[٢] د. عبد الوهاب البنداري: المرجع في القانون التأديبي مقارنا بالقانون الجنائي، ج٢، المسؤولية التأديبية والجنائية للعاملين بالدولة والقطاع العام، المطبعة العالمية، مصر، ١٩٧١، ص٤٣.

[٣] د. فوزية عبد الستار: النظرية العامة للخطأ غير العمدي، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٧٧، ص١٤.

وفي حالة حصول ضرر فعلي من الموظف الذي ارتكب خطا غير عمدي دون ان يتوقع النتيجة، فان الخطأ هنا يفرط من الموظف المخالف دون قصد النتيجة ودون توقعها، رغم كان بإمكانه ان يتوقعها، وكان يستطيع ان يحول دون ان تحدث النتيجة[١].

وقد يرتكب الموظف خطأ غير عمدي لكن توقع النتيجة لكن لم يقصد وقوعها، ولم تتجه ارادة الموظف الى احداثها، كان يأخذ الموظف الاحتياط لمنع ارتكاب المخالفة لكن لا يكون ذلك الاحتياط كافي ليمنع حدوث النتيجة الضارة، وقد لا يكترث الموظف للنتيجة الضارة ولم يتخذ الاحتياط لدرء وقوع النتيجة الضارة[٢].

وقد يقع الخطأ غير العمدي بفعل ايجابي يرتكبه الموظف لم يتخذ الحيطة اللازمة بموجب القواعد الاصولية كالرعونة وعدم الاحتياط[٣]، وقد يقع الخطأ غير العمدي بفعل سلبي كإهمال واغفال الموظف الحيطة والحذر، واغفال الموظف عن اداء عمل يأمر به القانون حماية للمال العام[٤].

يقع الخطأ غير العمدي من قبل الموظف لأسباب متعددة قد يجهل الموظف المخالف المرتكبة ويجهل القواعد القانونية بسبب الطبيعة غير المكتوبة للقاعدة القانونية التي تم مخالفتها بسبب وجود قاعدة محاسبية غير مقننة او بسبب عدم الاحاطة بالقاعدة التشريعية، بفعل التعديلات المتكررة للقواعد القانونية تجعل الاحاطة بها امر صعب بالنسبة لبعض المسؤولين الاداريين رغم افتراض العلم بها [٥].

---

[١] د. محمود عاطف: مبادئ القانون الاداري، الاموال العامة والوظيفة العامة، دار الفكر العربي، مصر، القاهرة، ط١، ١٩٩٠، ص٢٧٧.

[٢] د. فخري عبد الرزاق الحديثي: شرح قانون العقوبات، القسم العام، جامعة بغداد، العراق، ١٩٩٢، ص٣١٤.

[٣] الرعونة: الطيش وسوء التقدير والتصرف، اما عدم الاحتياط: هو عدم التبصر بالعواقب فيدرك الموظف اهمية فعله والضرر الناجم عنه.

[٤] د. عبد الوهاب البنداري: مصدر سابق، ص٤٩.

[٥] د. ماجد راغب حلو: القرارات الادارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، الاسكندرية، ٢٠٠٩، ص٨٠.

وقد يرجع ارتكاب الموظف للمخالفة بسبب الخطأ في تفسير القاعدة القانونية او تأويلها عندما يتم تطبيق القاعدة القانونية بما يؤدي الى ارتكاب المخالفة دون قصد بسبب الخطأ في فهم النص[١].

يعتبر الباحثين في علم التدقيق ان معنى الخطأ في المجال الاداري والمحاسبي ينصرف الى الخطأ غير العمدي، اما الخطأ العمدي في المجال المحاسبي والاداري فيقصد به الغش، وينطوي الغش على التلاعب بالسجلات والمستندات والتزوير، والحذف والالغاء من المستندات والسجلات، وسوء تطبيق السياسات المحاسبية، وتسجيل عمليات وهمية[٢]، والتلاعب في الحسابات لغرض تحقيق ربح ويظهر اداء المشروع بصورة جيدة لغرض خداع وتضليل مستخدم التقارير، او افعال يقوم بها الموظف كالاختلاس وتغطية اختلاسه لتظهر بصورة صحيحة كتزوير التوقيع[٣].

حدد قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ عدد من[٤] المحظورات يعد الخروج عليها خطأ عمدي ينتج مخالفة مالية وقانونية، وهي مخالفات كثيرة تنتج بسبب الخرق العمدي للقواعد القانونية المالية، كقيام الموظف بالاشتراك في المزايدات والمناقصات ومزاولة الاعمال التجارية وتأسيس شركات، والجمع بين وظيفتين، واستعمال اجهزة العمل خلاف للقانون.

وقد يخالف الموظف القواعد القانونية الواردة في قانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام، فيعد مخالفة قانونية ومالية، كقيام المسؤول الاداري بترفيع موظف لا تتوفر فيه شروط الترفيع[٥].

---

[١] د. محمود عاطف البنا: المصدر السابق، ص٢٨٥.

[٢] د. هدى خليل ابراهيم الحسيني: مسؤولية مراقب الحسابات، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العراق، عدد٢٨، ٢٠١١، ص٢٩٠.

[٣] د. حسين احمد دحدوح: مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، مجلد ٢٢، عدد ١، ٢٠٠٦، ص١٧٩.

[٤] الفقرة (اولا) و(ثانيا) و (ثالثا) و (رابعا) و (خامسا)، و (ثامنا) و (تاسعا) من نص المادة (٥) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١.

[٥] نص الفقرة (ثانيا) من نص المادة (٦) من قانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام العراقي رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدل.

ونص قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام على صور الخطأ غير العمدي في الواجبات ((الموظف الالتزام بالمحافظة على اموال الدولة التي في حوزته او تحت تصرفه واستخدامها بصورة رشيدة))[١]، فكل اهمال يترتب عليه ضياع حق مالي او سوء استخدام للمال ينشأ مخالفة قانونية ومالية.

ونص قانون بيع وايجار اموال الدولة على ان اغفال رئيس الدائرة المخول من الوزير الشكلية المطلوبة لتشكيل اللجان لتقدير ايجار اموال الدولة غير المنقولة [٢]، فتعد مخالفة لأنها مقررة حفاضا على المال العام للدولة من التقدير الخطأ.

ومن الاخطاء التي قد يصادفها المدقق في ديوان الرقابة ، قد تكون اخطاء عمدية في المخالفات المحاسبية والمالية، كان يتعمد المحاسب اخفاء المستندات المالية وعدم تثبيتها في الدفاتر التجارية، او يظهر الموظف اصول تخالف القيمة الفعلية بما يتفق مع مصلحة الاطراف او احد العاملين او لمصلحة اطراف لهم صلة بالمشروع بما يخالف التعليمات الملحقة بقانون الادارة المالية والدين العام[٣].

والاخطاء غير العمدية في المخالفات الحسابية والمالية كثيرة، منها اخطاء كتابية في البيانات والسجلات والاخطاء في الطرح والجمع، والاخطاء الناتجة عن عدم معرفة الاصول والقواعد المحاسبية، والاخطاء الناتجة بسبب السهو والتفسيرات المخالفة لأحكام وقواعد القانون[٤].

واصدر حكم من قبل محكمة قضاء الموظفين جاء فيه ((ان شمول الموظف المضمن بالعفو لا يمس المبلغ المضمن به لأنه من الحقوق المدنية للدائرة))[٥].

---

[١] نص الفقرة (سادسا) من نص المادة (٤) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١.
[٢] نص المادة (٧) من قانون بيع وايجار اموال الدولة رقم (٢١) لسنة ٢٠١٣ على ((تشكل لجنة التقدير من ثلاثة اعضاء من الموظفين من ذوي الخبرة والاختصاص ويكون احدهم موظف حسابي لا يقل العنوان الوظيفي لأي منهم عن مدير او رئيس ملاحظين او ممن لديه خدمة وظيفية لا تقل عن عشر سنوات)).
[٣] تعليمات رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ الملحقة بقانون الادارة المالية والدين العام العراقي رقم (٥٩) لسنة ٢٠٠٤.
[٤] د. طلال محمد الجحاوي: الاخطاء المحاسبية العمدية وغير العمدية، دار اليازوري العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٩، ص٢٩١.
[٥] قرار الهيئة العامة بصفتها التمييزية (المحكمة الادارية العليا) في ١٢/٢٨/ ٢٠٠٨، دعوى رقم ٢٥٦، قرارات فتاوى مجلس شورى الدولة، ٢٠٠٨ منشورات وزارة العدل، مجلس شورى الدولة، العراق، ٢٠٠٩، ص٤٤٨، كذلك الراي

يظهر الخطأ المنشأ للمخالفة المالية اما خطأ مرفقي لا يعرف هوية وشخصية مرتكبه، او خطأ مرفقي يعرف هوية مرتكبه، وقد يكون خطأ شخصي ليس له علاقة بالوظيفة او يتعلق بحياة الموظف الخاصة او يقع بسبب الخدمة لكنه مدفوع بعوامل شخصية من قبل الموظف، يمكن فصله عن الوظيفة وينسب الخطأ الى الموظف المخالف ويتحمل الموظف المسؤولية ويدفع التعويض الناتج عنه[١].

ان الخطأ الذي يتم ارتكابه من قبل الموظف اثناء اداء واجباته الوظيفية لا يرتب مسؤولية مدنية في حقه الا اذا كان يندرج في مفهوم الخطأ الشخصي، اما اذ لم يعد كذلك وعد خطأ مرفقي فان الموظف لا يسال عنه مدنيا، والا فيتم مسائلته تأديبيا، وليس هناك تطابق بين المسؤولية المدنية والتأديبية للموظف عن الاخطاء التي تقع اثناء اداء الوظيفة، فكل خطأ شخصي يستتبع مسؤولية تأديبية ومدنية، لكن ليس كل خطأ تأديبي يستوجب مسائلة الموظف مدنيا، وان الخطأ المنشأ للمخالفة المالية قد يكون خطأ مرفقي وقد يكون خطأ شخصي، ومن الناحية التأديبية لا فرق فيما بينهم، اذ كلاهما يجوز ان يتم مسائلة الموظف انضباطيا[٢].

ومنح المشرع رئيس ديوان الرقابة صلاحية الطلب من الوزير او رئيس الجهة غير مرتبط بالوزارة تضمين الموظف عن الاضرار التي تكبتها الجهة الخاضعة لرقابة الديوان بسبب خطأه الشخصي[٣]، ويحق لرئيس ديوان الرقابة المالية اقامة دعوى مدنية عن المخالفات المالية[٤].

وان الخطأ المنشأ للمخالفة المالية يقاس بالمعيار الشخصي على اساس السلوك الصادر من الموظف العام في ظل ظروف معينة، وعلى اساس السلوك المألوف للموظف اذا وجد في نفس الظروف، فاذا كان السلوك اقل عناية ودقة مما اعتاد في مثل هذه الظروف، يعد ذلك الخطأ

الاستشاري لمجلس الدولة في ٢٠١٧/١/٤، رقم (١) قرارات مجلس الدولة لسنة ٢٠١٧، منشورات مجلس الدولة العراقي، ٢٠١٨، ص٣٩.

[١] د. عصام مبارك: القانون الاداري العام، دون دار نشر، لبنان، ٢٠١١، ص٢٨٦.

[٢] د. صلاح العطيفي: المخالفات المالية ورقابة الجهاز المركزي للمحاسبات، دون دار نشر، مصر، القاهرة، ط١، ١٩٧٨، ص٢٩٣.

[٣] الفقرة (ثالثا) من نص المادة (١٥) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١.

[٤] الفقرة (ثانيا) من نص المادة (١٥) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١.

اخلال بالواجبات الوظيفية[١]، اما المعيار الموضوعي يقوم على اساس قياس سلوك الموظف من الناحية الادارية بسلوك الموظف العادي المألوف، مع استبعاد الظروف الشخصية والداخلية لمرتكب المخالفة، والاخذ بظروف الخارجية كالمكان والزمان وظروف العمل ودرجته في السلم الاداري[٢].

واذا كان الخطأ ضروري لقيام المسؤولية التأديبية للموظف، فان الضرر لا يعد ركن في المسؤولية التأديبية، اذ تقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الناتج عن الاخلال بواجبات الوظيفة العامة، وان لم يقع ضرر، لان الضرر هنا مفترض وهو الاخلال بالصالح العام[٣].

ثانياً: رقابة ديوان الرقابة على الخطأ المنشأ للمخالفات المالية

يهتم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالتحقق من مطابقة جميع العمليات المالية للقانون والدستور والتعليمات، ومطابقة التصرف المالي لمختلف القواعد القانونية في اطار المشروعية الشكلية وهو مطابقة العمل للتصرف القانوني عن طريق النظر الى صفة العضو، ومكانته في السلم الاداري، ومطابقة التصرف للمشروعية المادية الموضوعية، تقوم على النظر الى طبيعة التصرف ومحتواه المالي[٤].

يعمل ديوان الرقابة المالية على مطابقة التصرف للقانون، ومعرفة مدى التزام الادارة بتطبيق الانظمة والتعليمات والقوانين، ومدى مراعاة الجهة الادارية التنفيذية للتصرف المالي سواء من الناحية الموضوعية ام من الناحية الشكلية ومراعاتها للقواعد القانونية من ناحية الانفاق العام، وان ممارسة الرقابة القانونية المالية من قبل ديوان الرقابة المالية من جانب ملائمة

[١] محمد ماجد ياقوت: شرح القانون التأديبي للوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، الاسكندرية، ٢٠٠٩، ص٥٦٤.
[٢] د. محمد مختار عثمان: الجريمة التأديبية بين القانون الاداري وعلم الادارة العامة، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، ١٩٧٣، ص١١٧.
[٣] د. خليفة سالم الجهمي: المسؤولية التأديبية للموظف العام عن المخالفة المالية، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديد، مصر، ط٢، ٢٠١٠، ص٨٣.
[٤] د. بدر محمد عادل محمد: دور ديوان الرقابة المالية في حماية المال العام، بحث منشور في مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلد ٨، عدد١، ٢٠١١، ص١٦٣.

التصرف المالي الى المصلحة العامة للدولة، كما يعد تقييم الى سلطة الادارة التقليدية عند اتخاذ قرارتها، وتقويم لأداء الموظفين عند اداء اعمالهم[١].

كقيام ديوان الرقابة بالتأكد من مشروعية العقد الذي تم ابرامه من قبل الادارة والتحقق من احكامه وشروطه بما يحقق مصلحة الدولة، والتحقق من سلامة تصرف الادارة في توفير المتطلبات السابقة لأبرام العقد، وصحة ابرام العقد، ومدى ضرورة النفقات والمصاريف الذي يتضمنها العقد وكفاءة استخدام المال العام، والجدوى الاقتصادية للمشروع وفق احكام وشروط العقد، والتحقق من التناسب بين الحقوق المالية للطرف المتعاقد والالتزامات المفروضة على الادارة، والتأكد من ان العقد لا يتضمن شروط تؤدي الى الاجحاف والضرر في مصلحة الدولة، ومدى تحقق الهدف الاكبر للمشروع وهو تحقيق المصلحة العامة[٢].

ولم ينص المشرع العراقي على ممارسة ديوان الرقابة لهذا النوع من الرقابة بصورة صريحة، لكن يستدل ضمنا من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي، اذ يعد خرق القوانين والانظمة والتعليمات مخالفة مالية يعمل الديوان في سبيل منع وقوعها، كالتأكد من مطابقة مختلف القواعد القانونية التي تحكمه سواء يدخل ضمن اطار المشروعية الشكلية للتحقق من اهلية الجهة الادارية المصدرة للتصرف المالي، وهل يمتلك صلاحية الصرف، او يدخل ضمن اطار المشروعية الموضوعية كبيان مدى مراعات الجهة الادارية للتدرج الموضوعي والشكلي في القواعد القانونية كالرقابة على الاجراءات السابقة للعقد من اعلان المناقصة واختيار المتعاقد والمراحل التي تتم بها عملية التعاقد، ومراقبة جميع العقود السابقة للعقد واركان العقد ومدى توفر الاعتماد المالي في العقد، والشروط الواردة ضمن العقد وغيرها[٣].

---

[١] حامد جسوم حمزة عطية: دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في حماية المال العام، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بابل، ٢٠١٥، ص١١٥.

[٢] د. عبد الوهاب عبد القدوس الوشلى: مصدر سابق، ص٢٤٧.

[٣] د. فيصل اياد فرج الله: مصدر سابق، ص٢٨٩.

كما تعتمد رقابة ديوان المحاسبية المالية على بنود النفقات العامة وتحديد الصرف في الموازنة العامة، والتحقق من ان جميع عمليات الصرف تمت بموجب مستندات سالمة وصحيحة ومعتمدة ومثبته في الدفاتر وفق القواعد المتبعة[١].

وتعتمد رقابة ديوان الرقابة كذلك على السجلات والدفاتر والتعليمات والاجراءات المحاسبية والمستندات الثبوتية للتصرف المالي، وان الرقابة المالية المحاسبية لا تبحث في ملائمة التصرف الصادر من الادارة وانما تبحث في قانونية التصرف، كما يحق لديوان الرقابة المالية الاتحادي ابداء الراي في البيانات والقوائم المالية التي تتصل بالأوضاع المالية ونتائج الاعمال، والتحقق من كونها ملائمة للمتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية وحقيقة المركز المالي للجهة الخاضعة للرقابة وتدفقاتها النقدية[٢].

كما يمارس ديوان الرقابة المالية الرقابة من خلال النظر في صحة تسجيل البيانات المالية في الدفاتر المحاسبية وتقييد الموازنات والوثائق والمعاملات وجميع الاعمال المتعلقة بأعمال الرقابة[٣]، لان من شروط قيامها ضرورة حيازة السجلات الحسابية والدفاتر الالزامية للجهة محل الرقابة، وفرض المشرع على ديوان الرقابة المالية ان تكون رقابته مبنية على الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية والمحلية المتعارف عليها[٤].

تهدف رقابة ديوان الرقابة المالية الى اكتشاف الاخطاء المحاسبية الفنية التي تؤدي الى حدوث مخالفة مالية محاسبية، عن طريق البحث في صحة الاجراءات الفنية في الدفاتر اليومية[٥]، ودفتر الاستاذ العام[٦]، واجراءات وشروط الترحيل للمصاريف مقارنة مع النظام

---

[١] حامد جسوم حمزة عطية: مصدر سابق، ص١١٥.
[٢] الفقرة (ج) من البند (اولا) من المادة (٦) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١.
[٣] نص المادة (١٠) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١.
[٤] نص المادة (١١) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١.
[٥] دفتر اليومية: عبارة عن سجل بين العمليات المالية المتعلقة بفترة معينة حسب تسلسل الوقوع، ينظر د. مقداد احمد الجليلي: المحاسبة، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، ط٢، ٢٠٠٠، ص١١٤.
[٦] دفتر الاستاذ: هو احد الدفاتر المحاسبية الاساسية في النظام المحاسبي، عبارة عن دفتر يخص الفترة المالية الواحدة فقط، يتم فتحه في بداية السنة المالية ويقفل في نهايتها، تخصص صفحات لكل حساب، تتعامل فيه المنشأ المالية على حده، وتخصص صفحة لكل حساب يفتح في بداية الفترة او مع بداية ضهور الحساب ويقفل في نهاية الفترة المالية، يتكون من جدول له جانبين جانب مدين وجانب دائن، ويعد المصدر الرئيس للمعلومات التي تدخل الى الصفحات دفتر الاستاذ القيود

المعمول به والمطبق على حسابات الجهة المعنية، وفحص البيانات المحاسبية، وفحص نظام الرقابة الداخلي، وابداء الراي في البيانات والقوائم المالية والتقارير[١].

يمارس الديوان رقابة تفصيلية شاملة على المعاملات المالية التي تجريها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وقد تتحقق الرقابة على مجال نوعي معين او قطاع معين من الاعمال المالية ورقابة اجمالية على باقي المجالات، او اللجوء الى رقابة مالية انتقائية باختيار عينات محددة من المعاملات المالية ويتم اخضاعها للرقابة، وقد تكون هذه العينات عشوائية، يتم اختيار عينة من المعاملات المالية دون اخضاع جميع المعاملات الى الرقابة، كما هو الحال في المؤسسات التي فيها اعمال مالية ضخمة، او بسبب ان جميع المعاملات في المؤسسة متشابهة من حيث العموم، او ان يتم تقسيم معاملات الجهات الخاضعة للرقابة على شكل طبقات متشابهة من ناحية النوع والحجم، ويتم اختيار عينة من كل طبقة بصورة مستقلة، او اللجوء الى اختيار عينة من مختلف مفردات المعاملة كل عينة تمثل مجموعة من المعاملات المالية لمواضيع متكاملة، وانتقد هذا النوع لان نتائج الرقابة لا تعكس وضع جميع المعاملات المالية، لأنها تؤدى بصورة عشوائية لا تمتاز بالدقة والموضوعية[٢].

وقد تستعين ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالرقابة المستمرة في الرقابة التي يمارسها محاسب الادارة، عن طريق المراجعة والفحص بصورة مستمرة ودائمة للقيود والمستندات لعمل الجهة الخاضعة للرقابة، وقد يمارس الديوان رقابة دورية خلال فترات زمنية معينة على موضوعات معينة ضمن جدول زمني محدد كان يكون كل سنة او كل ستة اشهر، وانتقد هذا النوع من الرقابة لان الرقابة الدورية لا تكشف المخالفات فتعد بمثابة اجراء روتيني ولا تحمل عنصر المفاجئة للجهات الخاضعة الى رقابة الديوان[٣].

اليومية الموجودة بدفتر اليومية ويسجل في دفتر العمليات التي تتم على كل حساب موجود بالدفتر يوما بيوم، وتتغير ارصدة الحسابات بالعمليات بشكل دوري، ينظر د. مقداد احمد الجليلي: المصدر السابق، ص١١٤.

[١] علي عبد العباس نعيم: مصدر سابق، ٢٢١.

[٢] محمد رسول المعموري: مصدر سابق، ص٥١.

[٣]المصدر نفسه، ص٥٠- ٥١.

ويمارس الديوان رقابة مفاجئة مباغتة على موضوعات معينة لوصول اخبار عن ارتكاب مخالفة مالية، او بناءاً على طلب من الجهات العليا، او لتأكد من سير المعاملات في الوحدة الادارية، لكي تشعر الجهات الخاضعة للرقابة بيقظة الديوان ومتابعته لعملهم، وتمارس هذه الرقابة من خلال زيارات تفتيشية مزامنة دون اخبار الدائرة بذلك، او بسبب استلام شكوى من شخص مجهول او شخص معلوم عن ارتكاب مخالفات مالية، وقد يتم ممارستها من قبل الديون بدون شكوى في سبيل التحقق من سير العمل والتزام الدوائر بالتعليمات والقوانين، ويتم ممارسة هذا النوع من الرقابة لكي يتم تفويت الفرصة على الموظف في اخفاء المخالفات المرتكبة[١].

صفوة القول: المخالفات التي تثير مسؤولية ديوان الرقابة المالية الاتحادي متعددة فلا يوجد سقف محدد للمخالفات، فسواء ارتكب الموظف الخطأ العمدي او غير عمدي، يعد خرق للقواعد القانونية المالية او القواعد المحاسبية طالما وردت في نصوص قانونية تثير المسؤولية امام ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ولم ينص قانون التضمين رقم (٣١) لسنة ٢٠١٥ على ان يكون التعويض مضاعف في الخطأ العمدي ولم يميز بين الخطأ العمدي وغير العمدي، وفي جميع الاحوال فان الخطأ المعمول به في اثارة المخالفات المالية هو الخطأ المؤكد وليس خطأ احتمالي مفترض.

وعندما يتم قراءة نصوص قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي نجد ان القانون لم يؤخذ برقابة الملائمة للتأكد من ملائمة التصرف المالي وتحقيق النفقة العامة لأهدافها المنشودة والمقررة ضمن الموازنة العامة، وانما نص فقط على الرقابة القانونية للتحقق من صحة التصرف المالي ورقابة الاداء، وانما رقابة الديوان رقابة مالية قانونية للكشف عن الاخطاء والمخالفات المالية، وتدقيق المعاملات المالية المتعلقة بالنفقات العامة التشغيلية منها والاستثمارية لعمل الجهات الخاضعة الى رقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي، للتحقق من سلامة جميع السجلات

[١] فهمي محمود شكري: مصدر سابق، ص٤١.

والقيود والدفاتر والقواعد المحاسبية والمالية والادارية والقانونية والكشف عن جميع المخالفات المالية.

وان المشرع العراقي لم ينص على اساليب ممارسة الرقابة الا ان تطبيقها اصبحت من بديهيات العمل الرقابي ولا يمكن ان نستغني عن اي واحدة منها رغم احتوائها على سلبيات، الا انها تكمل بعضها لبعض حتى وان لم ينص عليها المشرع.

المطلب الثاني: دور ديوان الرقابة المالية في اثبات المخالفات المالية

يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي العديد من الوسائل في اثبات المخالفات المالية وردها الى الموظف مرتكب المخالفة، ويعمل الديوان على تنفيذ دوره في الرقابة بموجب عدد من الخطوات وتستخدم التقارير الرقابية في سبيل نسبة المخالفة الى فاعلها، وارتكاب الموظف للمخالفة المادية قد تكون بفعل ايجابي او سلبي، وفي ضوء ما تقدم يجب دراسة التدقيق المالي وسيلة لأثبات ارتكاب المخالفة اولا، ومن ثم بيان المراجعة القانونية المالية بعدها وسيلة لأثبات المخالفة المالية المرتكبة وكما يلي:

اولاً: التدقيق المالي وسيلة لأثبات المخالفة المالية المرتكبة

وردت العديد من التعريفات من قبل الفقه للتدقيق المالي، اذ عرفته جمعية المحاسبة الامريكية ((اجراءات منظمة لأجل الحصول على ادلة تتعلق بالإقرارات او بالأرصدة الاقتصادية والاحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الاقرارات ومقياس معين، وايصال النتائج الى المستفيدين))[١].

وعرف التدقيق ايضا بانه ((فحص البيانات او السجلات او الارقام بقصد التحقق من صحتها والفحص الانتقادي المنظم للبيانات المحاسبية المثبتة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية للوحدة التي تدقق حساباتها بقصد ابداء رأي فني محايد عن مدى صحتها او دقة

[١] د. هادي التميمي: مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الاردن، عمان، ط٢، ٢٠٠٤، ص٢٠.

البيانات ودرجة الاعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية التي اعدتها الوحدة عن نتيجة اعمالها من ربح او خسارة وعن مركزها المالي عن الفترة التي تناولتها عملية التدقيق))[١].

وفي ضوء ما تقدم يمكن تعريف التدقيق بانه: جمع وتقييم وفحص للبيانات والحسابات والسجلات وجميع الحسابات المدونة في الدفاتر والسجلات للتحقق من صحتها وابداء الراي فيها بموجب تقارير تبلور نتائجها.

تبعا لما تقدم فان التدقيق المالي يرتكز على ثلاث نقاط اساسية تتمثل بما يأتي[٢]:

١- الفحص: ويقصد بالفحص التحقق من جميع البيانات والسجلات وجميع ادلة الاثبات للتحقق من سلامة وصحة العمليات، والتأكد من حقيقتها وحقيقة العمليات التي يتم تبويبها وتحليلها وتسجيلها، وفحص القياس المحاسبي لجميع الاحداث الاقتصادية المتعلقة بنشاط الجهة الخاضعة للرقابة.

٢- التحقق: يعد التحقق اداة للتعبير عن نتائج اعمال الجهات الخاضعة للرقابة، ويقصد به الحكم صلاحيات وحقيقة القوائم المالية الختامية ضمن مدة زمنية معينة، والتحقق من وجودها على ارض الواقع.

٣- التقرير: ويقصد به بلورة نتائج الفحص بشكل تقرير يقدم الى الجهة المعنية والى مجلس النواب، فهو العملية الاخيرة لمرحلة التدقيق، تبرز فيه جهود المدقق ويصدر راي فني محايد.

ويخرج راي المدقق في ديوان الرقابة المالية بإحدى الصور التالية[٣]:

---

[١] د. عبد الرزاق محمد عثمان: اصول التدقيق والرقابة، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ط٢، ١٩٩٩، ص١١.
[٢] د. احمد قايد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، ط١، ٢٠١٥، ص١٠.
[٣] عماد عبد الرضا حسن: اثر النظام المحاسبي الموحد للبلديات على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ورأي المدقق الخارجي، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٥، ص٧١.

١- الراي النظيف: يتم التعبير بالراي النظيف عندما تعطى جميع القوائم والبيانات الى المدقق بصورة عادلة وفق اطار التقرير المالي، وان اي تغييرات في المبادئ المحاسبية والاثار المترتبة عليها قد تم الافصاح عنها بموجب القوائم المالية والاصول المعتمدة لذلك.

٢- الراي المتحفظ: يصدر المدقق تحفظ عندما تكون جميع القوائم والبيانات المالية تعبر عن الوضع المالي، لكن هناك فقرات تحتوي على ملاحظات، لها تأثير مالي محدد او قليلة الاهمية.

٣- الراي السلبي: يبدي المدقق راي سلبي عندما تكون البيانات والقوائم المالية تحتوي على تحريف وتضليل، ولا تعبر البيانات عن المركز المالي بصورة عادلة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٤- الامتناع عن ابداء الراي: قد لا يبدي المدقق رأيه في البيانات والقوائم المالية للجهات المكلف بالتدقيق عليها، وان ذلك يرجع الى عدم استقلال المدقق في ديوان الرقابة المالية في التدقيق والفحص، او بسبب فرض قيود كبيرة على عملية التدقيق ووجود تحريفات خطرة في القوائم المالية.

مما تقدم يمكن القول: ان حدوث المخالفات المالية يحدث في حالة الامتناع عن ابداء الراي، وفي حالة الراي السلبي، عندما يتأكد من وجود خرق في البيانات والقوائم المالية، اما في حالتي الراي النظيف والراي المتحفظ لا يمكن تصور وقوع المخالفات المالية والمحاسبية في القوائم والبيانات للجهات الخاضعة للرقابة، علما ان اكتشاف المخالفات من قبل المدقق ليس غاية اساسية يسعى المدقق لتحقيقها وانما هي نتيجة وليس هدف اساسي.

كما يجب على المدقق ان يكون حاصل على تأهيل علمي ومؤهل جامعي ولديه قدر كاف من المعرفة في ابداء الراي بما يعرض عليه اثناء عملية التدقيق كعلوم الاحصاء والاقتصاد والقانون وغيرها، ويتابع جميع المستجدات في مجال عمله، وان ينال تأهيل عملي وهو التدريب قبل البدء

في مزاولة العمل، ويقدم له الارشادات والعون ممن هو مسؤول عنه في سبيل معرفة اصول التدقيق[١].

وعلى الرغم ان اثبات وجود المخالفات المحاسبية والمالية ليس الهدف الرئيسي في عملية التدقيق، لكن ظهور المخالفات في القوائم والعينات المدققة، يجب ان يذكر في التقرير من قبل المدقق، وفي جميع الاحوال فان عملية التدقيق تتطلب اجراءات يتم الاستناد اليها للوصول الى نتائج حقيقية، وتتمثل هذه الاجراءات بما يلي:

١- الملاحظة: ويقصد بالملاحظة التمعن من قبل المدقق اثناء عملية التدقيق على الطريقة التي يتم بها تنفيذ العمل الروتيني، والكيفية والطريقة التي يتم بها العمل، وهل ان الموظفين ملتزمين بتعليمات العمل، وهل العمل يجري بصورة صحيحة للتحقق من حسن سير العمل والتحقق من كفاءتها[٢].

٢- الجرد الميداني: يقصد بالجرد الميداني التحقق من وجود الاصول المادية الملموسة، من الآلات واراضي ومباني وعقارات والمخزون والتجهيزات النقدية، للتحقق من وجود الموجودات الثابتة، لكن ذلك لا يعد دليل على وجود الموجودات الثابتة وانما يجب على المدقق ان يحصل على الشهادات والمستندات المؤيدة لذلك، في سبيل التحقق من صلاحية وجود الاصل ويحق للمدقق ان يستعين بخبير للتحقق من صلاحية وجود الموجودات الثابتة اذا كان لا يمتلك الخبرة[٣].

٣- الفحص المستندي: ويقصد به المقارنة بين المستندات الثبوتية والقيود المثبتة في السجلات، وفحص جميع المستندات الثبوتية من صكوك وقوائم الشراء للتحقق من صحتها والتأكد من جدية الاحداث والعمليات المالية من بدايتها الى نهايتها[٤].

---

[١] د. احمد عبد المولى الصباغ ود. كامل السيد احمد ود. عادل عبد الرحمن احمد: اساسيات المراجعة ومعاييرها، دون دار نشر، مصر، القاهرة، ط١، ٢٠٠٨، ص٦٧.
[٢] د. غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الاردن، عمان، ط٢، ٢٠٠٩ ، ص١٨٠.
[٣] المصدر نفسه ص١٨٠ -١٨١.
[٤] د. عبد الرزاق محمد عثمان: مصدر سابق، ص٢٠.

٤- التدقيق الحسابي: ويقصد به فحص واحتساب العمليات الحسابية التي قام بها المحاسبون والمسجلة في السجلات، كالتحقق من ترحيل الفواتير والتحقق من صحة عمليات الجمع في السجلات والدفاتر، وفحص العمليات الحسابية للمصارف وان المعلومات المدونة في اكثر من مكان تم تسجيلها بنفس القيمة[١].

٥- المصادقات: ويقصد بها تأييد صحة الارصدة من قبل القائم بها للتحقق من وجود الدين وصحته وامكانية تحصيله، والتحقق من ارسال مخاطبات الى المدينين والمصارف لتأييد في كتاب رسمي الارصدة ويرسل الرد الى المدقق بصورة مباشرة، للتحقق من صحة الرصيد[٢].

٦- الاستفسار: يصادف المدقق اثناء اداء عملة بعض من الامور الغامضة، ويحتاج الى استفسار من قبل المسؤولين في الجهة الخاضعة الى رقابة ديوان الرقابة المالية لكي يتحقق منها وتتولد لديه فكرة واضحة، ولا تفرق في ذلك اذا كان الاستفسار شفهي ام تحريري.

٧- الاجراءات التحليلية: وهي التعرف على النسب المالية للمؤسسة والمؤشرات ومقارنتها بجهات مماثلة لها او مقارنتها بسنوات سابقة، للتعرف على مواطن الضعف والقوة في الجهة الخاضعة للرقابة واختبار العمليات التي لا يجد فيها المؤشرات التي تم بها المقارنة[٣].

صفوة القول: ان جميع الاجراءات سواء كانت الشكلية المتمثلة بـ (الملاحظة، الجرد الميداني، الفحص المستندي، اعادة الاحتساب) ام الموضوعية المتمثلة بـ (المصادقات، الاستفسار، الاجراءات التحليلية) تكمل بعضها لبعض، وان المدقق قد يستخدمها جميعها وقد يستخدم بعض

---

[١] د. غسان فلاح المطارنة: المصدر السابق، ص ١٨٩.

[٢] د. احمد حلمي جمعة: المدخل الى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء، الاردن، عمان، ط٢، ٢٠١٥، ص٣٢٤.

[٣] د. خالد ياسين القيسي: منهجية الاثبات في الرقابة المالية والتدقيق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ١٩٩٨، ص١٣٩.

منها، وقد لا تستهدف اثبات ارتكاب المخالفة المالية، لان المخالفات المالية كما بينا سابقا ليست غاية وانما نتيجة اذا ظهرت في السجلات والقوائم يجب على المدقق ان يبينها في التقرير.

ثانياً: المراجعة القانونية وسيلة لأثبات المخالفات المالية

وردت العديد من تعاريف الفقه لمفهوم المراجعة القانونية وعرفت بانها (عملية منهجية منظمة وتقويم الادلة والقرائن بشكل موضوعي يتعلق بنشاط الادارة في ممارستها للأعمال القانونية المتعلقة بالجوانب المالية والادارية لبيان مدى تطابقها مع القانون والانظمة والتعليمات النافذة وابلاغ الجهات الخاضعة للرقابة او المختصة بنتائج المراجعة)[1]، فهي بمثابة عملية قانونية تهدف الى بيان التوافق بين القانون بالمعنى العام، والاعمال الادارية التي تتعلق بالجوانب الادارية والمالية.

تقوم المراجعة القانونية على فرضين اساسيين تتمثل بما يلي:

١- حاجة ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى موظفين في الجانب القانوني، اذ هناك نشاط واعمال للجهات الخاضعة الى رقابة ديوان الرقابة المالية نابعه من الانظمة والتعليمات والقانون وهي مصادر واسس قانونية لا يمكن ابداء الراي بها من قبل المحاسبين، وانما من اختصاص القانونيين، وان المراجعة القانونية وسيلة لوضع هذه الرقابة موضع تنفيذ من قبل موظفين حاصلين على تخصص في القانون ولديهم خبرة في اجراءات المراجعة القانونية، فلا يمكن ان تتحقق رقابة مالية قانونية دقيقة ومتقنة من قبل الاجهزة الرقابية العليا الا من خلالهم[2]، وان ذلك جعل قانون ديوان الرقابة المالية يشكل دائرة قانونية بعد ان كانت قسم قانوني في

[1] د. عثمان سلمان غيلان العبودي: مهارات المراجعة القانونية في الكشف عن المخالفات المالية والادارية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، ط١، ٢٠١٤، ص١٦.
[2] المصدر نفسه، ص٢٨.

القانون الملغي[١]، مع ذلك لم ينظم العمل الرقابي وفق اصول المراجعة القانونية، وان الموظفون القانونيون لا يرتبطون بدائرة تتخصص في المراجعة القانونية بل بالهيئات الرقابية التي يتركز العمل الرقابي فيها وتدار من قبل موظفين ماليين وفق الاعراف والمعايير والقواعد المعتمدة في الرقابة المحاسبية المالية [٢]، تعمل على اعداد ورفع تقارير مالية تحتوي مخالفات مالية قانونية او محاسبية توجه الى الجهة الخاضعة للرقابة لغرض اصدارها من قبل دوائر التدقيق[٣].

٢- بما ان الهدف من التدقيق ليس اثبات المخالفة المالية وانما هي نتيجة لعملية التدقيق يتم ذكرها من قبل المدقق، لكن تعد المخالفات القانونية اكثر كما وان الكشف عنها المهمة الاساسية للموظف القانوني هذا من جانب، ومن جانب اخر ان اجراءات اثبات المخالفات المالية القانونية اكثر مرونة من المخالفات المالية المحاسبية، وهذا برز الحاجة الى اتباع اسلوب المراجعة القانونية والتدقيق المالي من قبل ديوان الرقابة وان ما ينتهي اليه التدقيق من نتائج تتمثل في التقرير الرقابي يتم توجيه الاتهام التأديبي للموظف المخالف عن طريق الادارة[٤]، لان الديوان لا يمتلك صلاحية توجيه الاتهام التأديبي الى الموظف، وانما يحدد المخالفة المالية وتوجه الاتهام التأديبي من قبل الادارة ثم يحال الى التحقيق الاداري.

---

[١] كانت الدائرة القانونية عبارة عن قسم في دائرة الشؤون الفنية والادارية، استنادا الى نص المادة (٥) من قانون ديوان الرقابة المالية الملغي رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ الملغي.

[٢] تنص الفقرة (ثانيا) من المادة (٧) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (١) لسنة ٢٠١٢ على ((هيئات الرقابة المالية يدير كل هيئة رقابة مالية موظف لا تقل عنوانه عن رئيس هيئة ويعاونه عدد من الموظفين ممن تتوفر فيهم الشروط المطلوبة في عمل الرقابة المالية وتتولى المساهمة في اعداد خطط العمل الرقابي وتنفيذها وفقا لمتطلبات العمل الميداني والقواعد والاعراف والمعايير والادلة المعتمدة في مجال الرقابة المالية)).

[٣] نص الفقرة (اولا) من نص المادة (٢٧) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل على (يكون للديوان ثمان دوائر تدقيق مركزية وثمان دوائر تدقيق في المحافظات يرأس كل دائرة موظف بدرجة مدير عام تختص بالرقابة والتدقيق على الجهات الخاضعة للرقابة الموزعة ضمن تلك الدوائر حسبما يقرر (مجلس الرقابة: يرأسه رئيس الديوان او أحد نوابه وباقي رؤساء الدوائر) وفق متطلبات العمل.

[٤] يقصد بالاتهام التأديبي: عملية توجيه ادلة المخالفة (التقرير الرقابي يعد أحد الادلة) التي استطاعت الادارة جمعها من خلال التحري والبحث للموظف او مجموعة موظفين بغية تحديد المسؤولية التأديبية للموظف العام سواء بأثبات براءته او بإدانته، وفرض احدى العقوبات التأديبية قانونا بسبب ما ثبت بحقه من مخالفات.

فضلاً عن وجود عدد من الاجراءات التي يجب ان يتم اتباعها في اثبات المخالفات المالية لتاكيد او نفي ارتكاب المخالفة المالية تتمثل بما يلي:

١- الاطلاع: يتم منح جميع الاجهزة العليا للرقابة صلاحية الاطلاع على السجلات والدفاتر والمستندات وتدقيقها[١]، ونص قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي على تخويل الديوان الرقابي الاطلاع على جميع المعاملات والسجلات والوثائق والقرارات[٢] ذات علاقة بالرقابة[٣]، ويعد هذا الاجراء اول ما يقوم به المعني بالقيام بالمراجعة القانونية المالية، وله دور جوهري في كشف الحقيقة وحسم المخالفات المالية القانونية، عن طريق الاطلاع على الادلة الكتابية التي تعد اهم دليل للأثبات.

٢- الاستيضاح: يقدم الاستيضاح كما يقدم الاستفسار في التدقيق المالي التي تم بيانه سابقا فكلاهما يقدم في صورة سؤال مكتوب يقدم الى الموظفين المعنيين، لكن الاستفسار الغرض منه الحصول على المعلومات من الجهة الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية، يهدف الى معرفة حقيقة امر لا توضحه الاوراق والمستندات والسجلات، اي بصورة سؤال استفساري، اما الاستيضاح يقدم لغرض ازالة الغموض الذي يحيط بأمور معينة مع الموظف المعني يهدف المراجع القانوني من خلاله توثيق المخالفة المالية القانونية التي تم اكتشافها اي في صورة سؤال توثيقي[٤]، وهذا ما نص عليه قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي نص على ((.... الحصول على جميع الايضاحات... من المستويات الادارية والفنية المعنية في حدود ما هو لازم لأداء مهام الديوان))[٥]، وان الموظف مجبر على

---

[١] د. ابراهيم جبل: ادوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها، دراسة مقارنة، دار النهضة، القاهرة، ٢٠١٧،ص١٣٥.

[٢] يقصد بالمعاملات كافة التصرفات المالية، اما السجلات كافة السجلات المحاسبية التي تنظم العمليات المالية، اما الوثائق فهي المحررات والمستندات والاوراق الرسمية، اما القرارات فهي القرارات الادارية المرتبطة بالتصرف المالي.

[٣] نص الفقرة (اولا) من المادة (١٣) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل.

[٤] د. ابراهيم جبل: المصدر السابق، ص١٣٦.

[٥] الفقرة (اولا) من نص المادة (١٣) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١.

الاجابة على الاسئلة الموجهة اليه المتعلقة بالاستيضاح، واذا امتنع الموظف عن الاجابة يثبت امتناعه عن الاجابة في محضر، وان الامتناع يعد مخالفة يستوجب المسائلة[١].

٣- التفتيش: يوجد نوعين من التفتيش اما التفتيش الجنائي وهو (اجراء تقوم به السلطة القضائية بقصد الكشف عن كل شيء من شانه ان يكون قد سهل او ساعد على ارتكاب جريمة وضبطه في محل يتمتع بحرمة حق السرية))، وان يتم الصول على اذن من القاضي قبل ممارسة التفتيش القضائي، اما التفتيش الاداري (اجراء تقوم به السلطة الادارية بمقتضى نص في القوانين والانظمة بقصد التحقق من تنفيذ ما تامر به تلك السلطات وما تنهى عنه)، ولا يشترط اذن من القضاء في ممارسة التفتيش الاداري[٢]، ويمكن الاستعانة بالتفتيش للبحث عن الادلة المادية المخالفة للقانون، فهو اجراء يترتب عليه اثار قانونية بأثبات المخالفة او نفيها، فهو يأخذ مظهر التفتيش الاداري في البحث عن المخالفة، وهو ما يسمى بالتفتيش المالي الخارجي[٣].

٤- الكشف: يقصد بالمعاينة ((ادراك مادي مباشر بالحواس للأشياء والاشخاص والاماكن وكل ما يلزم لأثبات الجرائم معتمدة على ملكتي الوعي والادراك ودقة الملاحظة للقائم بها بهدف جمع الادلة المادية للواقعة وملابسات حدوثها) [٤]، نستنتج من ذلك ان المعاينة لها اهمية في جمع ادلة المخالفة وتحديد طبيعة الضرر في المخالفات وحجمه وفائدة التعرف على طريقة ارتكاب المخالفة

---

[١] د. عبد الوهاب عبد القدوس الوشلي: مصدر سابق، ص٢٨٧.
[٢] سردار كامه امين: الرقابة والتفتيش الاداري، المؤسسة الحديثة، لبنان، ط١، ٢٠١٦، ص١٠٤.
[٣] د. علي حسن عبد الامير العامري: النظام القانوني للرقابة الادارية الخارجية، دراسة مقارنة، المركز العربي، مصر، ط١، ٢٠١٧، ص٢٦٤.
[٤] د. كمال الشحات: ضوابط التحقيق التأديبي والمأخذ القضائية عليه، دون دار نشر، مصر، ط١، ٢٠١٧، ص١٢٨.

والكشف عن الشركاء اذا وجدوا وحقيقة المخالفات واي تزوير في المستندات والسجلات[1].

صفوة القول: ان القائمة بعملية المراجعة القانوني قد يمارس جميع الاجراءات السابقة (كشف، تفتيش) في سبيل اثبات المخالفة المالية القانونية، وقد يتم الاكتفاء ببعض الاجراءات للكشف عن المخالفة، وان هذا الامر متروك الى تقديره، وان المشرع القانوني لم ينص على المراجعة القانونية، ونتمنى من المشرع ان يعيد النظر في اجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية في سبيل تنفيذ الرقابة على اتم وجه لكي لا تفلت المخالفات من قبضة الديوان، اذ ان للديوان دور كبير في اثبات المخالفات ولا يمكن ذلك الا عن طريق المراجعة القانونية المالية، كما ان انشاء اقسام مراجعة قانونية دور في تخفيف العبء الرقابي عن دوائر التدقيق في ديوان الرقابة المالية وجميع المحافظات، سوف يضمن لهم انتظام العمل الرقابي القانوني دون ان يحدث تداخل بينه وبين العمل الرقابي المحاسبي.

ثالثاً: نسبة المخالفات الى فاعلها

ان مهمة ديوان الرقابة المالية ان تنسب المخالفات التي تتم اكتشافها الى صاحبها بموجب التقارير التي تتم اعدادها من قبلها، وعلى اعتبار ان ديوان الرقابة المالية يأخذ بالتدقيق المالي في اثبات المخالفات القانونية والمالية، لذلك سوف نبين الية نسبة المخالفات الى فاعلها، حيث تمر التقارير الرقابية بمراحل متعددة تتمثل المرحلة الاولى بتهيئة فريق رقابي تمهيدا لأعداد التقرير الرقابي، وتتمثل هذه المراحل بما يلي:

١- تهيئة فريق رقابي

يتم تهيئة فريق رقابي عن طريق وضع خطة عامة للتدقيق، يضع رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي خطة عامة للتدقيق يبين كيفية تنفيذها والوقت المحدد لتنفيذها، وقد تكون الخطة

[1] د. عمار عباس الحسيني: دليل الموظف والادارة الى التحقيق الاداري واجراءاته، دار السنهوري، بغداد، ط١، ٢٠١٤، ص١٢٤.

قصيرة الامد فصلية او نصف سنوية، وقد تكون خطة سنوية، ولا يوجد ما يمنع من اتباع الخطة ذاتها التي تتبع بعملية التدقيق اذا اعتمد الديوان المراجعة القانونية ويتم وضعها من قبل رئيس القسم المعني في المراجعة القانونية[١]، ووضع برنامج للتدقيق، اذ يعد برنامج تدقيقي مكتوب يوضح اجراءات تنفيذ خطة التدقيق من قبل رئيس فريق العمل المكلف بأداء التدقيق، يصادق عليه رئيس الهيئة، يحتوي على الاهداف المطلوبة لعملية التدقيق والتعليمات اللازمة للمشتركين في عملية التدقيق لكي يتمكن المدقق من تنفيذ العمل في الوقت المحدد، ويحدد الاعمال والاجراءات المطلوب القيام بها، اذ نص النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي على ((تتولى دائرة الشؤون الفنية والدراسات بأعداد ادلة العمل الرقابي وبرامج الرقابة والتدقيق والنظم المحاسبية ومتابعة تطويرها))[٢]، ينفذ البرنامج حسب مؤهلات وكفاءة كل فرد[٣].

٢- توثيق الادلة في اوراق العمل[٤]

في سبيل تأييد رأي المدقق المختص في الرقابة المالية ان يتم توثيق هذه الادلة في اوراق العمل تحتوي على جميع القرائن والادلة الثبوتية والمواضيع تؤكد انجاز مهمة التدقيق من قبل المدقق وفق المبادئ الاساسية بموجب اوراق عمل يحصل عليها ويعدها ويحتفظ بها، وان يتم اتباع ذات الطريقة في سبيل توثيق ادلة اثبات المراجعة القانونية في اوراق خاصة لهذا الغرض، تحتوي اوراق العمل على معلومات تبين الوقائع التي تم تدقيقها ومراجعتها مع مستندات وسجلات واوراق الجهة الخاضعة للرقابة، وربط هذه المعلومات مع برنامج التدقيق والمراجعة وتوضح نطاق واجراءات وتوقيت اجراء التدقيق والمراجعة، وان تحتوي اوراق العمل على تفسير وتحليل من قبل المدقق والمراجع القانونية التي تحتاج قيامها اعطاء استنتاجات واحكام حولها

---

[١] اياد رشيد القريشي: مصدر سابق، ص١٦١.

[٢] نص البند (أ) من الفقرة (اولا) من المادة (٣) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (١) لسنة ٢٠١٢.

[٣] عبد الرضا جمعة عريبي السراي: دور الرقابة المالية في عملية الاصلاح، رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، ٢٠٠٩، ص٧٠.

[٤] اوراق العمل: كل الادلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والاجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل اليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الاسس التي يستند اليها في اعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، ينظر د. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠١، ص٣٠٥.

ونسخ من المذكرات الخاصة التي تم تدقيقها ومراجعتها والتي تم مناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة[١].

٣- كتابة الملاحظات

الملاحظة هي عبارة عن اشارة لكل مخالفة تم اكتشافها في نشاط المنشأة سواء كانت مخالفة تتعلق بالأمور المحاسبية ام مخالفة تتعلق بالقوانين والانظمة والتعليمات، فهي وقائع يكتشفها المدقق او المراجع القانوني، كبيان نقاط الضعف في الرقابة الداخلية ومخالفات التعليمات والقوانين والانظمة، فالمخالفات المالية صورة من صور الملاحظات التي ترد في التقرير الرقابي، يتم توضيح الملاحظة بصورة تفصيلية وبيان ما اذا كانت مخالفة قانونية ام مخالفة محاسبية وبيان دليل الاثبات في كل مخالفة، ويتم بيان الاساس القانوني لكل ملاحظة عن طريق الاستناد الى القوانين والانظمة والتعليمات او الشروط الواردة في العقود المبرمة بين الطرفين والاوامر الادارية والقرارات التنظيمية والارشادات والمبادئ المعمول بها، وبيان اسباب الملاحظة التي تخلق قناعة حول سبب وقوع التجاوزات والانحرافات، واسباب مخالفة القانون والانظمة والتعليمات، وبيان الاعباء المالية والاثار التي تحملها ديوان الرقابة المالية والاثار غير المالية نتيجة للتجاوزات التي تترتب على تصرفاتها كعدم الالتزام بالجوانب الفنية، وقد تكون تتعلق بالمسائل الاجرائية فقط[٢].

٤- اعداد مسودة اولية للتقرير

يتم اعداد مسودة تدقيق اولي من قبل المدقق وتناقش مع ادارة الجهة الخاضعة لرقابة الديوان يتضمن الآراء والملاحظات، ثم ترسل الى رئيس دائرة النشاط في ديوان الرقابة المالية من اجل ابداء الراي المهني في مسودة التقرير، ومدى جدية الادارة في المحافظة على المال العام ومدى تأثير الملاحظات على نتائج الاعمال ترسل الى معاون رئيس الدائرة بدرجة خبير لدراسة مسودة

[١] د. اياد رشيد القرشي: مصدر سابق، ص١٤٧.

[٢] د. امين السيد احمد: تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي في الرقابة على المال العام، الدار الجامعية، مصر، ط١، ٢٠١٤، ص٥٦٣.

التقرير وابداء الملاحظات[١]، وفي مجال المراجعة القانونية تعد الجهة المكلفة بالمراجعة القانونية بأعداد مسودة التقرير تناقش مع الجهة الادارية للجهة الخاضعة للرقابة ثم ترسل الى معاون مدير عام المراجعة القانونية والشعب المعنية في المحافظات لغرض ابداء راي مهني[٢].

٥- اصدار التقرير

المرحلة الاخيرة من نسبة التقارير الى مرتكبيها يتم التوقيع من قبل رئيس الدائرة في ديوان الرقابة المالية لغرض ان يتم اصداره وتناقش في بعض الاحيان التقارير في مجلس الرقابة ويضمن التقرير راي المدقق، والامر ذاته يتبع سواء في التدقيق المالي ام المراجعة القانونية[٣].

رابعاً: مدى الزامية المخالفات الى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان

تتبلور المرحلة الاخيرة لعمل ديوان الرقابة المالية في اصدار التقارير الرقابية، فاذا تم الاخذ بالملاحظات الواردة في التقرير بما فيه من نتائج وتوصيات، فيعد اثر ايجابي وخطوة اصلاحية مهمة على المجتمع ككل، وفي حالة عدم الاخذ بالملاحظات الواردة في التقرير فان ذلك يعد خطر على المجتمع ككل في الحاضر والمستقبل[٤]، تمثل التقارير الرقابية جميع الاعمال التي يمارسها الديوان تلتزم الجهات الخاضعة للرقابة بجميع ملاحظات الديوان وان عدم الالتزام بما ورد في التقارير يؤدي الى ضياع العمل الرقابي[٥].

تعد التقارير الرقابية محرر رسمي يصدر من قبل موظفي الديوان ممن تتوفر لديهم خبرات ومهارات، تستنبط النتائج وتقترح التوصيات وتحلل الوقائع، فهي بمثابة دليل اثبات في اجراء التحقيق مع الموظف مرتكب المخالفة اذا كشفت التقارير ارتكاب مخالفة مالية، ولها ان تستعين بالخبرة على صعيد المسؤولية الجنائية ويعد وسيلة للأثبات الجنائي يتعلق بأثبات الواقعة

(١) د. عبد الرضا جمعة عريبي السراي: مصدر سابق، ص٧٠.
(٢) د. فيصل اياد فرج الله: مصدر سابق، ص٣٦٤.
(٣) احمد علي عبد الحكيم الصوافي: مصدر سابق، ص١٢٥.
(٤) جيهان محمد علي عرفان: الجهاز المركزي للمحاسبات وديوان المحاسبة في دولة الكويت، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، مصر، ٢٠١٤، ص٢٧٩.
(٥) احمد علي عبد الحكيم الصوفي: المصدر سابق، ص١٢٥.

الاجرامية واسنادها الى المتهم[١]، استنادا الى قانون اصول المحاكمات الجزائي العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ الذي نص على ((تحكم المحكمة في الدعوى بناءا على قناعتها الذي تكون لديها من الادلة المقدمة... وتقارير الخبراء والفنيين... اذ يتبين ان المشرع العراقي تبنى فكرة عد الخبرة وسيلة اثبات مستقلة بذاتها))[٢].

يجوز اثبات عكس ما ورد في التقارير الرقابية عند حدوث غلط غير محسوب من اعضاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي يحرر الملاحظات والتقارير الرقابية الواردة فيها، وان كان هناك من يرى ان هذا الامر يصب حصوله لما يتميز به اعضاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي من كفاءة تفرضها ممارسة الوظيفة الرقابية وتوفر شروط النزاهة[٣].

كما ان نسبة المخالفات المالية بموجب التقارير الرقابية الى ديوان الرقابة المالية مسائلة الحكومة امام البرلمان، اذ ان ديوان الرقابة المالية يرتبط بمجلس النواب بموجب الدستور ويقدم تقارير سنوية الى مجلس النواب خلال (١٢٠يوم) يبين الملاحظات التي تتعلق بعمل الجهات الحكومية ويخصص المجلس جلسات خاصة في سبيل مسائلة الحكومة امام البرلمان، فيخصص مجلس النواب جلسات خاصة لمناقشة تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمسائلة الحكومة وتعديل مسارها[٤].

يمكن القول بأحقية الديوان في الاستعانة بالنصوص القانونية لمعرفة لبيان المخالفات المالية المرتكبة من قبل الموظفين واعطائهم وصف قانوني هل تشكل مخالفة مالية من عدمه، استنادا الى نص المادة (٢) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ الذي اعتبر مخالفة الانظمة والتعليمات والقوانين مخالفة مالية فمجرد خرق القواعد القانونية قد يرتب مخالفة ادارية او مخالفة مالية، وان توفر الخطأ المنشأ للمخالفات المالية يكفي ان تتوفر فيه الصفة والركن المادي والركن المعنوي دون الحاجة الى وقوع الضرر وان كان هناك من

---

[١] جيهان محمد علي عرفان: المصدر السابق، ص٢٧٣.
[٢]() نص المادة (٢١٣) من قانون اصول المحاكمات الجزائي العراقي رقم (٣٢) لسنة ١٩٧١.
[٣] علي عبد العباس نعيم: مصدر سابق، ص٢٧٦.
[٤] المصدر نفسه، ص٢٧٨.

يرى ان المخالفات المحاسبية شرط اساسية ان يتوفر فيها ركن الخطأ، ولم يحدد المشرع اسلوب معين للكشف عن المخالفات المالية فقد يتبع اسلوب الرقابة الشاملة او الرقابة الانتقائية او الرقابة المستمرة الو الرقابة المفاجئة، طالما لم يحدد المشرع اسلوب بذاته لممارسة الرقابة، ويمكن ان يتم اثبات المخالفات المالية عن طريق التدقيق والفحص والجرد الميداني والاطلاع والاستفسارات والايضاحات، ولم ينص المشرع على جميع الاجراءات التي تتبع في التدقيق المالي للأثبات ولم يتبنى المراجعة القانونية في سبيل اثبات المخالفات المالية، اما فيما يتعلق بنسبة المخالفات المالية الى مرتكبها فان التقارير الرقابية وسيلة لأثبات المخالفات المالية عدا تقارير تقويم الاداء التي لا تذكر بها المخالفات، وان نسبة المخالفات المالية الواردة في التقارير تعتبر ملزمة الى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

الخاتمة : <u>الاستنتاجات :</u>

١- ان رقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي ذات طابع اداري تعمل على كشف المخالفات وتحيلها الى الجهة المختصة لمعالجتها ويحيل ديوان الرقابة المالية المخالفات تحتوي على التوصيات للتحقيق بها وفرض العقوبات، ويتم اجراء تحقيق روتيني ويغلق التحقيق ولا يمتلك الديوان صلاحية معاقبة المخالفين ولم يتم النص على الصلاحيات القضائية لعمل ديوان الرقابة المالية وله فقط ان يطلب من الوزير سحب يد الموظف وله اقامة دعوى مدنية للتضمين عن الاضرار.

٢- ورد في قانون ديوان الرقابة المالية على مباشرة الديوان في التحقيق اذ لم يباشر المفتش العام خلال (٩٠) يوم، وان مكتب المفتش العام قد انحل ولم يتم تعديل قانون ديوان الرقابة المالية بعد حل مكتب المفتش العام.

٣- يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي هيئة مستقلة ماليا واداريا بموجب نص الدستور وبموجب قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي يتمتع باقل الضمانات مقارنة بمصر وفرنسا، ففي فرنسا تم اعطاء رئيس المحكمة وجميع الاعضاء حصانة ضد الملاحقة

والعزل وكذلك الحال في مصر يتمتع رئيس الجهاز المركزي حصانة ضد العزل والتعقيبات القانونية، اما في العراق لم يتم اعطاء الرئيس والاعضاء الحصانات السابقة في سبيل القضاء على الفساد المالي والاداري لكونه اعلى جهة رقابية يتمتع بشخصية قانونية معنوية مستقلة ماليا واداريا.

٤- يمارس ديوان الرقابة المالية الاتحادي الرقابة على شتى صور النفقات العامة التشغيلية والاستثمارية لمنع حدوث مخالفات مالية او انحرافات او اهمال واكتشاف المخالفات في الوقت المناسب من خلال ممارسة الرقابة المفاجئة والمتقطعة والرقابة على الايرادات العامة فلا يمكن اعداد ايرادات حقيقية في الموازنة الا بموجود هيئة رقابية مستقلة للرقابة على الايرادات ومعالجة الاختلال في الايرادات العامة، اذ تمثل التقارير الرقابية خلاصة جهد عمل ديوان الرقابة المالية من خلال معالجة الخلل وحماية المال العام تساعد الجهات الخضعة للرقابة في اجراء التعديل وتصحيح الانحرافات ضمن مدة زمنية معينة، ان التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ملزمة ولا يمكن عدها غير ملزمة كما يرى البعض والا فيصبح وجود الديوان عبث، كما ان قانون ديوان الرقابة المالية الزم ان تقدم التقارير الى السلطة التشريعية خلال (١٢٠يوم) من انتهاء السنة، وهذا يدل على الزامية التقارير الى الجهات الخاضعة للرقابة.

المقترحات :

١- نأمل من المشرع ان يلتفت الى موضوع المراجعة القانونية لأثبات المخالفات المالية فلا يمكن تصور وجود نظام قانوني سليم دون مراجعة قانونية لأثبات المخالفات القانونية والمالية للدوائر الخاضعة الى رقابة الديوان من خلال فتح دائرة تسمى ((دائرة المراجعة القانونية المالية)) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يرأسها مدير عام يضع خطة شاملة تهدف الى ملاحقة جميع المخالفات المالية في الوزارات والجهات غير مرتبطة بالوزارة والمحافظات.

٢- نامل ان يمارس ديوان الرقابة المالية رقابة ملائمة للتأكد من ملائمة التصرف المالي وتحقيق النفقة العامة لأهدافها المنشودة والمقررة ضمن الموازنة العامة والتحقق من ملائمة الايرادات العامة وتغطيتها للنفقات العامة وعدم الاعتماد فقط على الرقابة القانونية ورقابة الاداء، واعادة النظر في اجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية لتنفيذ الرقابة على اتم وجه لكي لا تفلت المخالفات من قبضة الديوان، اذ ان للديوان دور كبير في اثبات المخالفات ولا يمكن ذلك الا من خلال المراجعة القانونية، ونامل انشاء اقسام مراجعة قانونية لتخفيف العبء الرقابي عن دوائر التدقيق في ديوان الرقابة المالية ويضمن لهم انتظام العمل الرقابي القانوني دون تداخل بينه وبين العمل الرقابي المحاسبي.

٣- نوصي بمنح ديوان الرقابة المالية الاتحادية صلاحية فرض عقوبة تأديبية محكومة بحد اقصى وحد ادنى تتلاءم مع خطورة المخالفات المالية والادارية، كعقوبة انقاص راتب المنصوص عليها بموجب قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام وبما يتلاءم مع جسامة الضرر. ومنح الديوان صلاحية الطعن بقرار الادارة مصدرة القرار التأديبي امام مجلس الدولة العراقي كامتناع الادارة عن التحقيق الاداري مع الموظف مرتكب المخالفة، ويعد ذلك استثناء من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام.

المصادر:

١- د. ابراهيم جبل: ادوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها، دراسة مقارنة، دار النهضة، القاهرة، ٢٠١٧.

٢- د. احمد حلمي جمعة: المدخل الى التدقيق والتأكيد وفق المعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء، الاردن، عمان، ط٢، ٢٠١٥.

٣- د. احمد قايد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، الاردن، عمان، ط١، ٢٠١٥.

٤- د. احمد عبد المولى الصباغ ود. كامل السيد احمد ود. عادل عبد الرحمن احمد: اساسيات المراجعة ومعاييرها، دون دار نشر، مصر، القاهرة، ط١، ٢٠٠٨.

٥- د. حسين احمد دحدوح: مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، مجلد ٢٢، عدد ١.

٦- د. خالد ياسين القيسي: منهجية الاثبات في الرقابة المالية والتدقيق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية،١٩٩٨.

٧- د. خليفة سالم الجهمي: المسؤولية التأديبية للموظف العام عن المخالفة المالية، دراسة مقارنة، دار الجامعة الجديد، مصر، ط٢، ٢٠١٠.

٨- د. صلاح العطيفي: المخالفات المالية ورقابة الجهاز المركزي للمحاسبات، دون دار نشر، مصر، القاهرة، ط١، ١٩٧٨.

٩- طلال محمد الججاوي: الاخطاء المحاسبية العمدية وغير العمدية، دار اليازوري العلمي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠٠٩.

١٠- د. عادل يوسف شكري: المسؤولية الجنائية الناشئة عن الاهمال، دراسة تحليلية تطبيقية، دار الكتب القانونية، مصر، القاهرة، ط١، ٢٠١١.

١١- عبد الرضا جمعة عريبي السراي: دور الرقابة المالية في عملية الاصلاح، رسالة ماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، ٢٠٠٩.

١٢- د. عبد الرزاق محمد عثمان: اصول التدقيق والرقابة، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ط٢، ١٩٩٩.

١٣- د. عبد الوهاب البنداري: المرجع في القانون التأديبي مقارنا بالقانون الجنائي، ج٢، المسؤولية التأديبية والجنائية للعاملين بالدولة والقطاع العام، المطبعة العالمية، مصر، ١٩٧١.

١٤-

١٥- عماد عبد الرضا حسن: اثر النظام المحاسبي الموحد للبلديات على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ورأي المدقق الخارجي، اطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٥.

١٦- د. غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة، الاردن، عمان، ط٢، ٢٠٠٩.

١٧- د. فخري عبد الرزاق الحديثي: شرح قانون العقوبات، القسم العام، جامعة بغداد، العراق، ١٩٩٢.

١٨- د. فوزية عبد الستار: النظرية العامة للخطأ غير العمدي، دار النهضة العربية، مصر، ١٩٧٧.

١٩- د. محمود عاطف: مبادئ القانون الاداري، الاموال العامة والوظيفة العامة، دار الفكر العربي، مصر، القاهرة، ط١، ١٩٩٠.

٢٠- د. ماجد راغب حلو: القرارات الادارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، الاسكندرية، ٢٠٠٩.

٢١- محمد ماجد ياقوت: شرح القانون التأديبي للوظيفة العامة، دار الجامعة الجديدة، مصر، الاسكندرية، ٢٠٠٩.

٢٢- د. محمد مختار عثمان: الجريمة التأديبية بين القانون الاداري وعلم الادارة العامة، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، ١٩٧٣.

٢٣- د. هادي التميمي: مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الاردن، عمان، ط٢، ٢٠٠٤.

٢٤- د. هدى خليل ابراهيم الحسيني : مسؤولية مراقب الحسابات، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العراق، عدد٢٨، ٢٠١١.