

رقابة ديوان الرقابة المالية هيئية مستقلة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة

م.م. عمار عبد القادر عطا*

المستخلص:

أن قيام الدولة بوظائفها العامة المتمثلة بتقديم الخدمات للمجتمع وسد احتياجاته العامة المتعددة يلقي على عاتقها الكثير من المسؤوليات والالتزامات وأن إدارة المشاريع التي يتطلبها الصالح العام وأتساع نطاق أنشطتها في ميادين الصناعة والتجارة والمصارف والخدمات الأخرى وما يتبعه من تحصيل إيرادات وصرف النفقات وتحدد من خلاله الموازنة العامة للدولة وأن تنفيذ هذه الموازنة من قبل الوحدات الحكومية يتطلب وجود رقابة تفصيلية وفاعلة لضمان حسن استعمال الأموال العامة وعدم وجود هدر في المال العام وتتحقق الرقابة الكفوة من خلال وجود هيئة رقابية مالية مستقلة متخصصة ينشؤها القانون ولها شخصية معنوية مستقلة.

ويهدف البحث الى دراسة مدى استقلالية هيئة ديوان الرقابة المالية في العراق والدور الذي يقوم به هذا الديوان في عملية الرقابة والتدقيق الخارجي على تنفيذ الوحدات الحكومية للموازنة العامة للدولة وفقا لتعليمات تنفيذ تلك الموازنة وان من اهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها هو أن رقابة ديوان الرقابة المالية هي رقابة الكشف عن التصرفات المالية المخالفة للقوانين والأنظمة والتعليمات وليس للديوان اختصاص قضائي الذي يعد أحد المستلزمات الأساسية لنظرية الاشراف ولقد أوصى البحث الى ضرورة توحيد الأجهزة الرقابية المتمثلة بديوان الرقابة المالية ومكتب المفتش العام وهيئة النزاهة تتبع بصلاحيات رقابية وقضائية.

Abstract

The role of the establishment of the state in of providing services to the community and fill the needs of public multi-cast puts to a lot of responsibilities and obligations and project management required by the public interest and the breadth of its activities in the fields of industry, trade, banking and other services and the consequent revenue collection and disbursement of expenses and determine which state budget The implementation of this budget by the government units requires the presence of controlled detailed and effective measures to ensure the proper use of public funds and the absence of waste in public money and achieved control and efficient by having a financial regulator specialized independent Ancoha law and have legal personality independent.

The research aims to examine the independence of the Office of Financial Supervision in Iraq and the role played by this Court in the process control and external audit on the implementation of government units in the state budget according to the instructions implementing those budget and that of the most important conclusions of her research is that control of the BSA is control disclosure of financial transactions in violation of laws and regulations, instructions, and not for the Court of jurisdiction, which is one of the basic

* وزارة التعليم العالي والبحث العلمي / مكتب المفتش العام .

مقبول للنشر بتاريخ 2014/3/19

necessities of the theory of supervision and have recommended search need to consolidate the regulatory bodies of the Diwan of Financial Supervision and the Office of the Inspector General and the Integrity Commission trace powers supervisory and judicial.

المقدمة

لعل زيادة الحاجات العامة وتشعبها وكثرة المسؤوليات والالتزامات الملقة على عاتق الدولة الحديثة هي ما يبرر تدخلها المتزايد لتأدية وظائفها كما أن إدارة المشروعات التي يتطلبها الصالح العام واتساع نطاق نشاطها ليشمل ميادين اقتصادية واجتماعية مختلفة أضاف نفقات وإيرادات جديدة لموازنة الدولة يحتاج تنفيذها إلى رقابة تفصيلية وفعالة لضمان حسن استعمال الأموال العامة.

لذلك تم إنشاء أجهزة وهيئات مستقلة بوصفها وسيلة من وسائل الحماية بمعناها الواسع لحقوق وحریات الأفراد في مواجهة الإدارة لذلك فإن الأموال العامة التي هي حق للمواطنين تستعمل لتوفير احتياجاتهم العامة وتحقيق الرفاه الاجتماعي جديرة بالحماية وبما أن الموازنة العامة للدولة تمثل الشريان الحيوي لهذه الأموال فإن المحافظة عليها وتنفيذها طبقاً للأهداف المحددة لها يعد من قبيل أهداف رقابة الهيئات المستقلة التي تمارس الرقابة المالية بصورة غالباً ما تكون لاحقة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

وتتحقق الرقابة المستقلة لتنفيذ الموازنة العامة للدولة عندما يعهد أمر تنفيذها إلى هيئة فنية متخصصة ينشؤها القانون ويحدد نظامها ويمنحها الشخصية المعنوية واستقلالاً حقيقياً في التصرف بشؤونها الإدارية والمالية بحيث لا يمكن للسلطة التنفيذية التدخل في شؤون الهيئة تلك وتمارس هذه الهيئات رقابتها بصورة مستقلة عن السلطة التنفيذية.

منهجية البحث:-

مشكلة البحث :

أن تعدد الهيئات الرقابية والتدقيقية الخارجية ومنها رقابة ديوان الرقابة المالية في رقابة وتدقيق أداء الوحدات الحكومية في تنفيذها الموازنة العامة للدولة وعدم وجود سلطة قضائية لديوان الرقابة المالية وكذلك خلو الجهاز القضائي من المختصين والخبراء في المجال المالي أدى الى ضعف في رقابة الدولة بشكل عام على تنفيذ الوحدات الحكومية للموازنة العامة للدولة وفق الأهداف المرسومة والمنشودة .

هدف البحث :

يهدف البحث الى بيان دور الجهات الرقابية الخارجية المتعددة في رقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية في تنفيذها للموازنة العامة للدولة وهل أن الرقابة والتقييم كفوءاً وفعالاً ويساهم في الحفاظ على المال العام للدولة .

أهمية البحث :

تتأتي أهمية البحث من أنه وعلى الرغم من تعدد هيئات الرقابة المالية والتفتيشية الخارجية على الوحدات الحكومية للرقابة على تنفيذ تلك الوحدات للموازنة العامة للدولة وفقاً للأهداف الموضوعة للموازنة وبما يحافظ على المال العام للدولة وتنفيذ الخطط والفعاليات ألا أن كل ذلك لم يمنع من اتساع ظاهرة الفساد الإداري والمالي في الكثير من الوحدات الحكومية مما أدى الى ضعف في أداء تلك الوحدات في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وهدر في المال العام للدولة في السنوات العشرة الأخيرة .

فرضية البحث :

أن تعدد الجهات الرقابية والتفتيشية ومنها رقابة ديوان الرقابة المالية كهيئة مستقلة في عملية الرقابة وتقييم الأداء للوحدات الحكومية في تنفيذها الموازنة العامة للدولة وعدم وجود سلطة قضائية لهيئة ديوان الرقابة المالية يؤدي الى ضعف في أداء الدور الرقابي لتلك الأجهزة الرقابية ويساهم في تفشي ظاهرة الفساد الإداري والمالي في غالبية الوحدات الحكومية .

عينة البحث :

تم اختيار الجامعة المستنصرية والتقارير الرقابية المصادق عليها عينة للبحث لأمكانية الحصول على البيانات المالية والرقابية وكون أن الباحث هو موظف في مكتب المفتش العام في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .

1- التعريف برقابة الهيئات المستقلة:

بغية تسليط الضوء على هذا الموضوع سنتناول دراسته في أربعة جوانب نكرس الأول لعرض مفهوم الرقابة المستقلة في حين نخصص الثاني لبيان مضمونها أما الثالث فنكرسه لبحث مقوماتها الأساسية في حين نعرض في الرابع الى تقييم الرقابة المستقلة.

1-1 مفهوم الرقابة المستقلة.

جاءت التشريعات الرقابية خاصة والمالية عامة خالية من بيان المراد بمفهوم (الرقابة المستقلة) الأمر الذي يستدعينا الرجوع إلى كتب الفقه المالي والرقابي لبيان المراد منها. فقد ذهب أحد الفقهاء بأنها (الرقابة التي تقوم بها هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية غير متأثرة بكل من السلطتين التشريعية والتنفيذية تتولى رقابة تنفيذ الموازنة العامة وتعرض نتائجها على السلطة التشريعية التي يعود إليها كلمة الفصل في الموضوع) (عواضة، 1970: 276).

كما رأى فيها آخرون إنها (رقابة هيئات ينشؤها القانون ويحدد نظامها بحيث لا يجوز للسلطة التنفيذية أن تعدل هذا النظام بإرادتها المنفردة ويمنحها الشخصية المعنوية واستقلالاً حقيقياً في تصريف شؤونها الإدارية والمالية). (القاضي، 1980: 313).

كما عرفها بدوي بإنها (الرقابة التي تباشرها هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية). (بدوي، 1966:

338)

من كل ما تقدم لنا أن الرقابة المستقلة هي الإشراف والمراجعة من قبل بعض الجهات المستقلة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية بقصد معرفة كيفية سير الأعمال ومراجعتها وفقاً للأهداف والخطط الموضوعة.

الذي يتجلى من كل ما تقدم بأن الرقابة المستقلة تمارسها جهة مستقلة عن السلطة التنفيذية وهي بهذا تكون رقابتها أكثر قوة وحزماً من رقابة السلطة التنفيذية أعلاه لعدة أسباب كما يراها الباحث يمكن إجمالها بالآتي:

1. أن رقابة السلطة التنفيذية تكون غير جازمة لأنها تكون من ذات الجهة التي تتولى تنفيذ الموازنة وبالتالي تكون هذه الجهة الخصم والحكم في آن واحد بالإضافة لذلك فإن هذه الرقابة قد لا تساعد في كشف المخالفات المالية التي ترتكب أثناء تنفيذ الموازنة كون الأفراد القائمين بها ما هم إلا موظفين وفي النهاية يخضعون لأوامر رؤسائهم الإداريين الذين قد يطالبوهم بإخفاء بعض المعلومات.
2. كما أن رقابة السلطة التشريعية تكون غير كافية أيضاً لعدم توافر الخبرة والتخصص والحياد في أعضائها حيث تغلب عليهم أحياناً نزعاتهم وأهوائهم السياسية.
3. أن هذا النوع من الرقابة ينبه القائمين بالصرف والأمناء على المال العام إلى ضرورة الالتزام بالحدود المرسومة لهم وعدم تجاوزها أو العبث بما عهدتهم خشية انكشاف أمرهم.
4. يستند هذا النوع من الرقابة إلى أساس دستوري إذ غالباً ما تنص معظم الدساتير على إناطة الرقابة إلى جهة مستقلة لتولي الاختصاص الرقابي على أن يترك أمر تشكيلها ومهامها ووظائفها واختصاصاتها إلى قانون خاص يصدر لهذا الغرض.

من كل ما تقدم فإن الانتقادات التي تعرض إليها النوعين السابقين هما نفسيهما يشكلان أحد أهم الأسباب التي دفعت بالعديد من التشريعات في العالم للأخذ بهذا النوع من الرقابة.

2-1 مضمون الرقابة المستقلة

تتمتع هذه الهيئات باختصاصات واسعة منها ما هو إداري ومنها ما هو قضائي لتتمكن من التدقيق في الحسابات العامة من خلال مراجعة مستندات القبض والصرف لكشف ما قد يشوبها من مخالفات وأخطاء تنحرف بتنفيذ الموازنة العامة عن المسار الذي أقره البرلمان أو قد تكون مخالفة للقوانين واللوائح الخاصة بتحصيل الإيرادات وكيفية إنفاقها ثم تضع تقريراً مفصلاً عن رقابتها حتى تتمكن السلطة التشريعية ورئيس الدولة من الإطلاع على كيفية سير عمليات تنفيذ الموازنة وما قد شابها من انحراف عن الخط المرسوم لها (عطية، 1958: 514). كما أن رقابة هذه الهيئات يمتد إلى تقويم أداء ومستوى كفاءة الجهات القائمة على التنفيذ فضلاً عن أن الهيئات المستقلة تضطلع بدور استشاري هام لذلك فإننا سنبين مضمون رقابة هذه الهيئات من خلال الاختصاصات والصلاحيات الممنوحة لها وذلك على النحو الآتي:

أولاً: الاختصاص القضائي: لقد منحت التشريعات المالية المختلفة لهيئات الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة صلاحيات قضائية للتحقيق في المخالفات المتعلقة بالتنفيذ وتوقيع الجزاءات المناسبة على مرتكبي المخالفات المالية من محاسبين عموميين وغيرهم من ذوي الاختصاص في تنفيذ الموازنة العامة من أمرين بالصرف والقبض وتكون العقوبة في حالة المخالفة أما بالتعويض أو الغرامة أو الاثنين معاً أو في حالة ارتكاب جرائم مالية فإن هذه الهيئات تحيل مرتكبيها إلى المحاكم المختصة (شكري، 1979: 78).

ثانياً: الاختصاص الإداري:

تقوم هيئات الرقابة بالنظر في القضايا الخاصة بالتنفيذ وتصدر قرارات إدارية للفصل في التظلمات التي تقدمها أجهزة الدولة المختلفة عن طريق مفوض الحكومة ضد أمري الصرف أو المحاسبين وغيرهم من محصلي الإيرادات في حالة ارتكاب بعضهم لأخطاء أو انحرافات عن مسار التنفيذ (شكري: 79).

ثالثاً: الاختصاص الاستشاري:

- تمارس الهيئات المستقلة وظائف استشارية مختلفة يمكن إجمالها بالآتي (العمرى، 1988: 436):-
- 1- إبداء الرأي في التشريعات المالية والحسابية إذ تبدي هذه الهيئات رأيها في القوانين واللوائح الخاصة بالجباية والإنفاق من تلقاء نفسها أو بناء على طلب من السلطة الرئاسية في الدولة كما أن لهذه الهيئات الحق في تقديم الاقتراحات اللازمة لتعجيل بعض التشريعات المالية إذ رأت أن ذلك يخدم متطلبات تنفيذ الموازنة العامة بصورة أفضل وأكثر اقتصاداً وعليها في المقابل تبرير اقتراحاتها.
 - 2- إبداء الرأي في الموضوعات التي تطلبها السلطة التنفيذية.

رابعاً: التقارير التي تصدر عن الهيئات الرقابية المستقلة:

- تقدم أجهزة أو هيئات الرقابة تقاريراً سنوية أو فصلية إضافة إلى تقاريرها الخاصة الموجهة إلى سلطات أو جهات مختلفة في الدولة وعلى النحو الآتي (نفس المصدر: 436):-
1. هيئات تقدم تقاريرها إلى رئيس الدولة والبرلمان كديوان الرقابة المالية في العراق.
 2. هيئات تقدم تقاريرها إلى كل من البرلمان ورئيس الدولة ووزير المالية وباقي الوزراء كمحكمة المحاسبات في موريتانيا والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر.
 3. هيئات تقدم تقاريرها إلى كل من رئيس الدولة ومجلس الوزراء ووزير المالية والوزراء المختصين كمحكمة المحاسبات في فرنسا.

ومن هنا فإن مضمون رقابة الهيئات المستقلة متشعب إذ يشمل رقابة قضائية وأخرى إدارية إلى جانب الدور الاستشاري الهام الذي تضطلع به هذه الهيئات وينتج عنه ممارسة هذه الأنواع المختلفة من الرقابة إصدار أحكام تتضمن عقوبات مختلفة إلى جانب الملاحظات والاستشارات المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة في تقارير متعددة تنشرها عن طريق وسائل النشر الرسمية (شكري: 79).

1-3 المقومات الأساسية لهيئات الرقابة المستقلة.

تتجسد الوظيفة الأساسية لهذه الهيئات في تحقيق نوعاً من الحماية للفرد في علاقته مع الإدارة من جانب وكشف الطريق أمام رجل الإدارة لكي يعمل بفاعلية وأداء مثمر خاضعاً للقوانين متجنباً مخالفتها كما أنه ملزم باحترام حريات الأفراد العامة من جانب آخر. وهي بذلك تمارس الرقابة على جميع أجهزة الدولة بما فيها رقابة جميع الأعمال الإدارية وتصرفات العاملين في الإدارة إضافة إلى مراقبة القضاء وإجراءات المحاكم والقرارات والأحكام القضائية الصادرة عنها كما بإمكان تلك الهيئات مشاركة السلطة التشريعية بالأعمال التحضيرية للتشريعات من خلال الاقتراحات والتوصيات التي تتقدم بها لسد الثغرات التي تنتاب التشريعات وتفسيرها للقوانين في الدولة على الرغم من أن نطاق هذه الرقابة يختلف من بلد إلى آخر معتمداً على درجة تأثره بهذا الأسلوب المستحدث من أساليب الرقابة وعلى النحو الذي سنأتي إلى بيانه في حينه.

لذا فقد أوصت العديد من المنظمات الدولية والإقليمية بضرورة توافر مقومات معينة لدى هيئات الرقابة لتتمكن من أداء مهامها الرقابية بحرية تامة وبغية بحث هذا الموضوع سنتناوله في جانبين وعلى النحو الآتي:

1-3-1 استقلال هيئات الرقابة

- لقد أصدرت المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة توصياتها المتعلقة بضرورة استقلال هيئات الرقابة المستقلة وعدم تصادمها مع السلطتين التشريعية والتنفيذية يمكن إجمالها بالآتي :-
1. الاستقلال القانوني والتنظيمي عن الجهات التنفيذية الخاضعة لرقابتها ليتسنى لهذه الهيئات ممارسة مهامها الخاصة برقابة تنفيذ الموازنة العامة.
 2. أن تمنح الهيئة الرقابية السلطة اللازمة لتمكينها من الدفاع عن استقلالها وصيانتها بالوسائل والطرق المناسبة إذا ما تعرضت لأعتداء هدفه الطعن في هذا الاستقلال.
 3. يجب على الهيئة الرقابية أن تمارس رقابتها على تنفيذ الموازنة العامة وتحافظ على الأموال العامة بحرية من دون أي تحيز سياسي وتجنب التصادم مع الإدارة الحكومية.
 4. أن تخول الهيئة الرقابية سلطة إصدار تقارير سنوية بصورة مستقلة تطلع عليها السلطة التشريعية أو أية سلطة عامة أو جهة مختصة في شؤون رقابة تنفيذ الموازنة العامة.
 5. أن يتوافر للهيئة الرقابية الاستقلال الوظيفي والتنظيمي كي تتمكن من أداء أعمالها.

1-3-2 تدعيم الموقف الدستوري لهيئات الرقابة المستقلة

لقد أنصبت توصيات المنظمات الدولية والإقليمية لهيئات الرقابة المستقلة في مؤتمراتها على ضرورة النص في دستور كل دولة على إنشاء هيئات للرقابة تتمتع بقدر كبير من الاستقلال والحماية القانونية لتتمكن من أداء مهامها الرقابية بموضوعية ويتضح ذلك من خلال النقاط الآتية(*):

1. إنشاء هيئة عليا للرقابة على الأموال العامة.
2. أن تمنح هذه الهيئة وأعضائها الاستقلال التام اللازم لأداء مهامها فضلاً عن وجوب النص على إجراءات إقالة أعضائها من وظائفهم بصيغة لا تؤثر سلباً في استقلالهم.
3. ضرورة تقرير حماية تشريعية لاستقلال الهيئة يوجب الرجوع إلى محكمة عليا عند الطعن في أي تدخل يمس استقلالها المالي واختصاصاتها.
4. تنظيم العلاقة بين هيئة الرقابة والسلطة التشريعية.
5. بيان الاختصاصات الرقابية الأساسية.

وهكذا فإن معظم التوصيات أنصبت في ضرورة نص الدساتير على كل ما يتعلق بهذه الهيئات من إنشاء واستقلال واختصاصات... الخ

إلا أنه من غير المنطقي أن تنص الدساتير على هذا الكم من المواضيع المتعلقة برقابة الهيئات المستقلة لأن أهتمامات الدول كثيرة ومتنوعة فضلاً عن كون معظم الدساتير جامدة وبالتالي من الصعب تعديلها لتتلاءم من متطلبات تنظيم هذه الهيئات.

لذلك فإن من المناسب أن يهتم دستور كل بلد بتبني هذا النوع من الرقابة من خلال النص على إنشاء هيئات الرقابة وضرورة استقلالها عن السلطات العامة في الدولة مع تحديد علاقاتها بهذه السلطات أما بخصوص تشكيلها وتنظيمها واختصاصاتها وما إلى ذلك من الأمور فهذا أمر يترك تنظيماً إلى تشريعات خاصة تصدر لهذا الغرض.

1-4-4 تقييم نظام هيئات الرقابة المستقلة

من الصعوبة بمكان أن نصدر حكماً سليماً عن نظام رقابة الهيئات المستقلة إلا أنه ومن خلال دراستنا المقارنة لأشكاله المختلفة والمطبقة في بعض دول العالم يمكن أن نحدد بعض أهم المزايا التي امتاز بها هذا النظام والتي أدت بالعديد من التشريعات للأخذ به كما توجد هناك بعض العيوب التي دفعت البعض من التشريعات للإحجام عنه وهذا ما سنحاول تسليط الضوء عليه في الجانبين لآتيين :-

1-4-1 : مزايا نظام هيئات الرقابة المستقلة

توجد هناك العديد من المزايا التي ساعد اقترانها بنظام هيئات الرقابة المستقلة للأخذ به في تشريعات بعض الدول إلا أن هناك سببين رئيسيين دفع بالدول إلى اعتناق هذا النظام يمكن إيجازهما بالآتي: (مهنا، 1972: 302).

1. السبب الأول: تدعيم الإدارة الحكومية وتنظيم الإشراف على العاملين فيها تنظيمياً يكفل السرعة في أداء الخدمات للأفراد مع نزاهة القصد والكفاءة.
2. السبب الثاني: أن تنوب تلك الهيئات عن أداة الحكم مجتمعة في تتبع المخالفات والأخطاء وأنواع التقصير التي تستوجب العقاب والمواخظة.

وهنا يمكن أن نعد السبب الثاني وسيلة وليست غاية بدليل أن تحقق السبب الأول يغني الثاني إلى حد كبير وذلك لأن العقوبات إذا زجرت المخالف وردعت سواه لن تعوض على الدولة ما فاتتها من غنم أو ما تحملته من خسارة فضلاً عن أن التعويض هذا أو ذاك على حساب المخالف أمراً غير ميسور في الغالب الأعم من الحالات أن لم يكن جميعها لذا وجب أن يكون الهدف هو الحيلولة دون وقوع المخالفة أو الخطأ أو التقصير لا انتظار وقوعها ثم البحث عن وسيلة الإصلاح.

وإذا كان النظام قد اقترب من الهدف كان حظه في النجاح أوفر لهذا فمن رأينا أن البحث وراء الثغرة التي أفلت منها المخالف أو النقص الذي مكنه من ذلك أو الغموض في التعليمات الذي استغله أو القصور في النظام والعمل على سد الثغرة أو استكمال النقص أو إيضاح الغموض أو استكمال التنظيم أو التحلل من الروتين كل هذا يعد أجدراً نفعاً وأقرب إلى الحيلولة دون وقوع المخالفة.

أن قيام الهيئات المستقلة بالرقابة لا يمكن أن يخل بحق الجهة الإدارية في الرقابة والإشراف بل أن الجهة الإدارية هي الأصلية دون أن يحد منها أو دون التقيد بوسائل معينة إلا ما تحدده أنظمتها وتعليماتها على عكس رقابة الهيئات المستقلة حين حددت لها حدود معينة ووسائل محددة ومع ذلك نلاحظ أن قوانين الهيئات في الغالب لا تخل بحق الجهة الإدارية في الرقابة وفحص الشكاوى والتحقيق وذلك لأن الرقابة الذاتية تعمل لحساب أقرب مسؤول عن التنفيذ وأن رقابتها قد تكون سابقة على الصرف أو مرافقة له فتحول

دون وقوع مخالفة أو تداركها قبل أن تنتج كافة آثارها (عيسى، 1989: 39) أما رقابة الهيئات المستقلة فتعد عوناً للمسؤول عن السلطة التنفيذية أو التشريعية بحسب النظام المتبع وعن الإدارة بجميع فروعها وما يلحق بها فهي في الغالب رقابة لاحقة للتنفيذ فهي لا تتدخل فيه مباشرة وإنما الهدف منها الكشف عما وقع فيه من مخالفات إدارية أو مالية أو قضائية وبعد أن تقع المخالفة أصلاً وأسمى ما تهدف إليه أن لا تقع مخالفات جديدة مثل تلك التي وقعت ومحاولة تدارك كل أو بعض آثار الأولى فهي تمارس الرقابة اللاحقة لكي تتيح المجال للفصل بين سلطة الإدارة وسلطانها وعدم طغيانها أو غلبتها وذلك لفسح المجال أمام سلطة الإدارة بممارسة أعمالها باستقلالية وحرية تامة في اتخاذ القرارات الملائمة التي يتطلبها سير العمل الوظيفي ويقتصر عمل سلطة الهيئات على الرقابة اللاحقة وعلى التأكد والتحقق من مشروعية هذه القرارات وملائمتها وموافقتها للقانون.

ومع ذلك فإن هذا لا يعني انكماش سلطات الرقابة واقتصرها على عملية تصيد الأخطاء أو ما يسمى بالمتابعة إذ أن لها من الصلاحيات في تقويم العمل الوظيفي واقتراح إلغاء أو تعديل القرارات التي تراها مخالفة للقوانين ولها أحياناً سلطة إيقاف العقوبات الملائمة بحق المقصرين والمخالفين.

ومن الجدير بالذكر الإشارة إلى أن عوامل نجاح هيئات الرقابة المستقلة أن نشونها في الغالب كان في الدول التي لها تقاليد برلمانية عريقة فقد حقق نظام الأمبودسمان في السويد قدراً كبيراً من النجاح بوصفه جهازاً من أجهزة السلطة التشريعية وممثلاً بالبرلمان حيث يستمد نفوذه الأدبي من سلطة البرلمان ويعمل على حماية مبدأ المشروعية ضماناً لحقوق الأفراد وحياتهم كما أنه ييسر على البرلمان مهمة الحصول على البيانات الدقيقة (Guillen, 1982:312).

أما نظام الوسيط الفرنسي فهو الآخر يأخذ في حسابه الظروف والتقاليد الإدارية الفرنسية فهو لا يمس بحال اختصاصات القضاء الإداري مهما كلف الأمر وبما أن تعيينه يتم بقرار من رئيس الجمهورية يتخذ في جلسة لمجلس الوزراء فهو لا يمارس الرقابة نيابة عن البرلمان كما في السويد. (Guillen: 308) ومن الجدير الإشارة إلى الدور الفاعل الذي تلعبه هيئات الرقابة المستقلة بالنسبة للأجهزة الإدارية والعاملين فيها هي تعد عوناً لهم كونها توضح لهم الرؤيا وتمنع الخطأ قبل وقوعه من خلال الإنذارات والتوصيات التي توجهها للإدارات التي تعد مصدراً مهماً من مصادر التعرف على الصحيح من الإجراءات والقرارات لا بل قد تتسبب هيئات الرقابة في إلغاء الكثير من القرارات الإدارية غير المسببة تسبباً كافياً كما تتمكن من لفت نظر الإدارة إلى القوانين النافذة التي غابت عنها أثناء اتخاذها القرارات.

1-4-2 عيوب هيئات الرقابة المستقلة.

رغم كل المزايا التي أمتازت بها رقابة الهيئات المستقلة ورغم ما حققته من حماية لحقوق الأفراد وحياتهم وأشعارهم بكرامتهم وإنسانيتهم وضمن احترام الإدارة لمبدأ المشروعية يمكن أن تنهض بعض الاعتراضات والمآخذ التي تسجل على تلك الأنظمة وهي اعتراضات لا بد أن تؤخذ في الحسبان عند التفكير في الأخذ بهذا النظام ومنها (مهنأ، مصدر سابق: 302 - 304) :-

1. يرى البعض أن رقابة الهيئات المستقلة لا يصلح إلا في الدول التي تعتمد على أنظمة الحكم البرلمانية التي تجري دساتيرها على الاعتراف للمجالس النيابية بممارسة الرقابة على السلطة التنفيذية وأحياناً القضائية فإن مثل هذه الأنظمة لا تستقيم إلا في مجتمع رأسمالي تبرز فيه التناقضات الاجتماعية بحيث تكون فكرة التوازن بين السلطات التي يقوم عليها هذه الهيئات بكل ما تنطوي عليه من حقوق البرلمان في ممارسة الرقابة السياسية على الحكومة ومن حقوق الحكومة في مواجهة البرلمان تصل إلى حد الاعتراف لها بحله والدعوة إلى انتخابات جديدة أن هذه الفكرة ليست إلا إحدى أدوات الدول الرأسمالية لحجب الصراع الطبقي ومنحه شكلاً دستورياً فنياً (بدوي، 1964: 292). إلا أنه بالإمكان الرد على هذا النقد بوجود أنظمة الرقابة المستقلة في دول معروفة باشتراكيتها كهيئة الإدعاء العام في الاتحاد السوفيتي السابق.

2. أن في تعدد أجهزة الرقابة عرقلة لأعمال الأجهزة الإدارية خصوصاً الموظف الحكومي غير الكفاء الذي يميل عادة إلى الإحجام عن التصرف ويمتنع عن المبادرة إذا ما زادت الرقابة عليه لذا يرى البعض من الفقهاء (عبد الهادي، 1964: 674) أن الأخذ بهذا النظام يؤدي إلى شل حركة الإدارة خاصة إذا ما طوقت بأكثر من جهة رقابية.

3. أن عمل هيئات الرقابة المستقلة هو أصلاً من واجبات وحقوق أعضاء البرلمان إلا أنه يمكن الرد على هذا النقد بأنه على الرغم مما قد تحققه متابعة البرلمان للشكاوى إلا إنها ما زالت بعيدة عن بلوغ أهدافها المتمثلة في تحقيق العدالة الكاملة بين مواطنيها وذلك لأن أعضاء البرلمان لا يملكون الوسائل التي تمكنهم من دراسة الشكاوى التي تصلهم بنفس الكفاية التي تتميز بها هيئات الرقابة المستقلة لما تحتويه من متخصصين متفرغين لهذا الغرض كما أنها من جانب آخر ترفع العبء عن كاهل أعضاء البرلمان ليفتروا لغيرها من الأمور المتعلقة بالسياسة العامة والمصالح الوطنية.

4. يرى البعض أن انفراد شخص بمفرده أو مكتب به ثلاثة أشخاص بهذه السلطات الواسعة في الرقابة قد يؤدي إلى تجميد عملية الرقابة وإلى تركيز السلطات (Crastey, 1969:235) إلا أن هذا النقد مردود باعتبار أن أغلب المحاكم تتشكل من قاضي منفرد (محاكم الجنج، البداية...) باستثناء محاكم الجنايات التي تتشكل من ثلاثة قضاة ولم نلاحظ أي تجميد لعملية القضاء أو تركيز للسلطات.

5. حدث بعض الدول من سلطات هيئات الرقابة المستقلة واستبعدت من اختصاصاتها مراقبة القضاء احتراماً لمبدأ الفصل بين السلطات والتقاليد والمبادئ الدستورية التي لا تجيز التدخل في أعمال القضاء مما يستتبع عدم إمكانية تدخلها في الدعاوى المرفوعة أمام القضاء وإنما لها فقط أن تقدم المقترحات بشأن الموضوع المتنازع عليه للإدارة التي أثرت مسؤوليتها أمام القضاء كما ألزمت البعض الآخر من الدول هيئات الرقابة باحترام الأسرار الوظيفية والمهنية التي كانت قد أطلعت عليها من خلال فحصها ودراساتها للوثائق والسجلات الرسمية التي قدمت لها بناء على طلبها (بدوي، مصدر سابق: 303).

إلا أنه على الرغم من الانتقادات العديدة التي وجهت إلى هذا النظام إلا أنه لاقي نجاحاً كبيراً في معظم الدول التي أخذت به وبالأخص السويد التي تعتبر مهد هذه التجربة.

2- رقابة ديوان الرقابة المالية في العراق

بغية تسليط الضوء على هذا الموضوع سنتناوله من خلال دراسة رقابة ديوان الرقابة المالية

2-1 رقابة ديوان الرقابة المالية

بغية تسليط الضوء على هذا الموضوع سنتناول دراسته في ثلاثة نقاط نكرس الأول لعرض طبيعة ديوان الرقابة المالية في حين نخصص الثاني لبيان اختصاصاته أما الثالث فنبحث فيه صلاحياته وعلى النحو الآتي:

2-1-1 طبيعة ديوان الرقابة المالية

يعد ديوان الرقابة المالية (ديوان مراقب الحسابات العام سابقاً) الجهاز الفني المتخصص في ممارسة الرقابة المالية المستقلة على أعمال السلطة التنفيذية وتصرفاتها المالية ويستمد الديوان سلطاته الرقابية من الدستور العراقي وقوانينه المتعاقبة (الهرمزي، 1977: 339).

ولقد نص دستور جمهورية العراق لسنة 2005 في الفقرة (أولاً من المادة 103) على استقلالية ديوان الرقابة المالية باعتباره من الهيئات المستقلة مالياً وإدارياً على أن يصدر قانون خاص بذلك وبهذا نص الدستور على (يعد كل من ... وديوان الرقابة المالية ... هيئات مستقلة مالياً وإدارياً وينظم القانون عمل كل هيئة منها).

ولقد مر ديوان الرقابة المالية بمراحل عدة كان آخرها المرحلة التي انتهت بصور قانون رقم (31) لسنة 2011 والذي تميز عما سبقه من قوانين الديوان الملغية بتوضيح مهام واختصاصات الديوان بشكل مفصل ودقيق مضيفاً إليه مهمة المساهمة في وضع وتطوير القواعد والاصول والمعايير المحاسبية والرقابية فيمثل هذا القانون حصيلة تطور تجربة الديوان وتجارب الآخرين في هذا المضمار وقرارات وتوصيات المنظمات والمؤسسات الدولية المهنية مع التركيز على ضمان تحقيق مبدأ الاستقلال والحياد لهذا الجهاز. ويسعى الديوان إلى تحقيق جملة من الاهداف يمكن اجمالها بالآتي (قانون ديوان الرقابة المالية رقم 31 لسنة 2011 / المادة الرابعة) :-

- 1- الحفاظ على المال العام من الهدر أو التبذير أو سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه .
- 2- تطوير كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة .
- 3- المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه وأستقراره .
- 4- نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الادارة والمحاسبة بشكل مستمر .
- 5- تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية ورفع مستوى الأداء المحاسبي والرقابي للجهات الخاضعة للرقابة .

2-1-2 اختصاصات ديوان الرقابة المالية

إن ديوان الرقابة المالية ومنذ تأسيسه يتولى مهامه ويمارس اعماله الرقابية في ضوء النصوص التشريعية التي نظمت عمله ونطاق رقابته وحددت مهامه وصلاحياته بدءاً من القانون رقم (17) لسنة 1927 وأنتهاءاً بالقانون رقم (31) لسنة 2011 المعدل وأن من خلال ما جاء بالقانون الاخير يؤكد الاتجاه الحديث للرقابة المالية التي هي (منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والحسابية والإدارية ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الاموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المتحققة وان من يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية وغير خاضع للسلطة التنفيذية).

ولعل من ابرز واهم اختصاصات ديوان الرقابة المالية والتي تم تحديدها بموجب القانون رقم (31) لسنة 2011 المعدل هو اختصاص الرقابة وبغية توضيح الدور الرقابي للديوان ارتأينا دراسته في النقطتين الآتيتين:

أولاً: الرقابة التفصيلية على تنفيذ الموازنة العامة

يقصد بالرقابة التفصيلية الرقابة الحسابية المستندية وهي على مرحلتين زمنيتين لكل منهما أثارها الرقابية الخاصة فهي إما تكون رقابة سابقة للصرف أو رقابة لاحقة له.

1. رقابة الديوان السابقة: لقد خول قانون رقم (31) لسنة 2011 ديوان الرقابة المالية ممارسة هذا النوع من الرقابة لتحقيق شمولية الاختصاص الرقابي وتحقيق هذه الرقابة من خلال اجراء الرقابة السابقة على التعاقد أو بعض انواع الصرف في أي جهة خاضعة للرقابة يرى الديوان أن المصلحة العامة تدعو إلى اجراء هذا النوع من الرقابة فيها وحينئذ يجب أن تسبق الصرف أو القبض موافقة سلطة الرقابة عليها بكتاب رسمي أو بتأشير الموافقة على الأوراق الخاصة بالصرف أو القبض أو على مذكرات القبض أو على مذكرات الأذن بالدفع والأذن الذي بها ذلك بالاتفاق مع الوزارة أو الجهة غير المرتبطة بوزارة أو أي دائرة أخرى مشمولة بهذا النوع من الرقابة(*)

ومن الجدير الإشارة إلى أن ديوان الرقابة المالية لم يعتمد هذا النوع من الاساليب الرقابية على نطاق واسع لتأثيره السلبي على سرعة انجاز الاعمال ن قبل الإدارات التنفيذية من جهة ولوجود انظمة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة والتي تقوم بالرقابة السابقة على الصرف من جهة أخرى ولكثرة المهام الملقة على عاتق الديوان مقارنة بما يتوافر له من كوادر وامكانيات وبالتالي مما يبرر اعتماده على اسلوب الرقابة اللاحقة بصورة دائمة واقتصاره في رقابته السابقة على بعض انواع الصرف ذات المبالغ الكبيرة والمهمة في الاقتصاد الوطني.

2. رقابة الديوان اللاحقة: ويجري هذا النوع من الرقابة بعد أن تكون المعاملات والأعمال قد أنجزت وثبتت في المستندات والسجلات واكتملت إجراءاتها الإدارية والقانونية كافة وقد خول قانون رقم (31) لسنة 2011 ديوان الرقابة المالية ممارسة هذا النوع من الرقابة بأكثر من موقف أما الأمور التي تشملها الرقابة التفصيلية (السابقة واللاحقة) فهي معاملات وحسابات جميع أبواب الموازنة العامة وكذلك فحص المستندات والعقود والسجلات والدفاتر الحسابية وجميع الأمور المتعلقة بحسابات النقود والقبض والصرف وغيرها من الوثائق التي تقوم بها الوزارات والدوائر المختلفة والتي لها علاقة بمهامه الرقابية سواء كانت هذه الوثائق عادية أم سرية.

ويقوم الديوان عند رقابته وتدقيقه لحسابات الجهات الخاضعة للرقابة بأمر عدة لعل من أهمها:

1. التحقق من سلامة تطبيق القوانين والتعليمات المالية ويتم ذلك من خلال التأكد من سلامة الاتفاق العام واستخدام الأموال العامة فهي الأغراض المخصصة لها وعدم وجود سوء تصرف أو تبذير وقع عليها من قبل موظفي الجهات الخاضعة للرقابة(**).

2. فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق وجباية الإيرادات العامة للتأكد من صحة إجراءاتها وسلامة تطبيقاتها من خلال عدة إجراءات منها الاطلاع على السجلات أو الاستثمارات التي يثبت فيها الاستحقاق السنوي أو الدوري من الإيراد إضافة إلى الاطلاع على كافة الاستثمارات الخاصة بمصادر الإيراد والأضابير الخاصة بكل مصدر ومدى مطابقة المعلومات الواردة فيها مع سجلات مصدر الإيراد فضلاً عن التأكد من تبويب الإيرادات وفق ما هو وارد في قانون الموازنة للسنة المعنية وسلامة استخدام وصولات القبض.

3. يقوم الديوان بإبداء رأيه في القوائم والبيانات والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة ومدى عكسها لحقيقة المركز المالي وعوائد الاستثمار المقررة ونتيجة النشاط.

4. يقوم الديوان بالتحقق من مدى ملائمة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة والتأكد من سلامة وتوحيد العمليات الحسابية والقيود والدفاتر ولا يتقيد الديوان بالفحص المستندي والدفترية لها فحسب بل يقوم بالتحقق من سلامة التصرفات المالية من جميع جوانبها الموضوعية والشكلية والقيدية.

(*) تنظر المادة (10) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (31) لسنة 2011.

(**) ويمكن تحقيق ذلك من خلال التأكد من سلامة تبويب المصروفات النهائية على الفصل والمادة والنوع المختص

والتدقيق المستندي والتأكد من عدم التجاوز في التخصيصات لمزيد من التفصيل ينظر: دليل الرقيب المالي: ديوان

الرقابة المالية، بغداد، 1985، ص 193 .

ثانياً: رقابة وتقويم الأداء

في سبيل تحقيق معدلات التنمية المنشودة تلجأ كثير من الدول إلى أسلوب التخطيط والتوجيه الاقتصادي إذ يلقي على عاتق القطاع العام النصب الأكبر في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية.

يعد هذا النوع من الرقابة من أهم أنواع الرقابات التي أجازتها الضرورة العملية لتقويم مدى إدارة واستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وبطرق اقتصادية ملائمة وبأقل كلفة ممكنة لتنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية في إطار السياسة العامة للدولة والخطط التنموية المعتمدة مع كشف أسباب ضعف الكفاءة أو الإسراف أو سوء استغلال الموارد المتاحة ووضع الاقتراحات التي تعالجها⁽¹⁾.

ويقوم ديوان الرقابة المالية بهذا النوع من الرقابة من خلال إجراء تقييم شامل للجهات الخاضعة لهذا النوع من الرقابة والبحث في القوانين والأنظمة المالية والإدارية النافذة من حيث القواعد والأحكام التفصيلية بهدف تبسيط تنفيذها وزيادة فاعليتها وكفاءة واقتصادية تطبيقها كذلك تقوم بتنفيذ الخطط المالية والتنمية للدولة وبذلك يمارس الديوان نوعاً من الرقابة تسمى بالرقابة الشاملة ويشمل هذا النوع من الرقابة كافة أنواع الرقابة والتدقيق كافة وتهدف إلى تحديد الفرص والمجالات التي يمكن بواسطتها تحقيق اقتصاد في الإنفاق وكفاءة عالية في تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة وفاعلية في بلوغ الأهداف المقررة للمشروع أو الوظيفة أو البرنامج موضوع التدقيق (العلی، نفس المصدر: 138).

ويساعد هذا النوع من الرقابة في تطوير أداء العاملين وأنظمة العمل من خلال ما يتم تشخيصه من نقاط خلل فيها فضلاً عن أن التأكد من أن الأعمال تنفذ بدرجة معينة من الكفاءة (من حيث الكلفة والجهد والوقت) يخضع الإدارات أمام واقعها ويعرض مسار نشاطها أمام أعينها لتقويم وتصحيح ما كان خطأ وإرساء الممارسات الصحيحة.

3-1-2-3-1-2 صلاحيات ديوان الرقابة المالية

لقد منحت القوانين الرقابية المتعاقبة وآخرها قانون رقم (31) لسنة 2011 المعدل الديوان جملة من الصلاحيات ليتمكن من ممارسة مهامه واختصاصاته الرقابية وقد انقسمت هذه الصلاحيات إلى قسمين سنناولها تباعاً في النقطتين والآيتين:

أولاً: صلاحيات الديوان الاحرائية المتعلقة باختصاصاته الرقابية.

يمكن إجمال هذه الصلاحيات بالآتي) المادة 13 من ديوان الرقابة المالية رقم 31 لسنة 2011 المعدل:

الأطلاع على كافة الوثائق والسجلات والمعاملات والأوامر والقرارات ذات العلاقة بمهام الرقابة والتدقيق وله إجراء الجرد الميداني أو الإشراف عليه والحصول على جميع الأيضاحات والمعلومات والأجابات من المستويات الإدارية والفنية المعنية في حدود ما هو لازم لأداء مهامه .

2- تدقيق البرامج السرية والنفقات المتعلقة بالأمن الوطني ولرئيس الديوان تخويل من ينوب عنه لاجراء التدقيق وأعداد التقارير المتعلقة به .

3- القيام بعمليات الفحص استنادا لقرار من المجلس للمنع والأعانات والاستثمارات والتحقق من كونها موظفة للأغراض التي قدمت من أجلها .

ثانياً صلاحيات الديوان الاجرائية المتعلقة بمعالجة المخالفات المالية المكتشفة

في إطار ما شهده الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية من تطور لم يعد يقتصر هذا الدور على مجرد اكتشاف المخالفات المالية بل امتد إلى ما بعد ذلك ليشمل طلب إجراء التحقيق بمعرفة الأجهزة التنفيذية ومراجعة القرارات الصادرة بشأن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة للرقابة وإبداء الرأي بشأنها وطلب اتخاذ الإجراءات الأخرى ضد المخالفين من الجهات التابعين لها طبقاً للمادة (14) و (15) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (31) لسنة 2011، وقانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (14) لسنة 1991 المعدل وقانون الخدمة المدنية رقم (24) لسنة 1960 المعدل ذلك أن المسائلة التأديبية هي تطبيق لمبدأ الثواب والعقاب وإذا ما أهملت النصوص التشريعية المتعلقة بالعقاب فقدت القوانين المنظمة لحماية أموال الدولة أهميتها من الناحية العملية وأصبحت التشريعات المنظمة لاختصاصات أجهزة الرقابة على أموال الدولة مجرد نصوص بلا فاعلية لا تؤتي ثمارها ولا تحقق أي فائدة.

ومن خلال هذا العرض لصلاحيات ديوان الرقابة المالية الإجرائية المتعلقة بمعالجة المخالفات المالية المكتشفة في الجهات الخاضعة لرقابته يتضح منه أنه ليس للديوان اختصاص قضائي والذي يعد أحد المستلزمات الأساسية اللازمة لنظرية الإشراف وممارستها من قبل سلطة الرقابة المالية العليا في الدولة (ديوان الرقابة المالية) فيكون قصارى سلطة رقابة الديوان اكتشاف الغش والخطأ والمخالفات ثم لا يملك

(1) ينظر دليل وبرنامج تقييم الأداء العام: ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والإدارية، قسم الدراسات والتطوير، 1988، ص 4 وما بعدها.

شياً في إصلاح ما فسد وعقاب من أفسد إنما عليه الرجوع إلى السلطة التنفيذية (الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة) لاتخاذ الإجراءات وبذلك تبقى السلطة التنفيذية هي الخصم والحكم الرقيب المالي في كثير من الأحيان.

في حين ان الاختصاص الرقابي يعني منح سلطة رقابة الديوان صلاحية واسعة بعد اكتشافه للمخالفة المالية أو الإدارية بإصدار قرارات لها قوة القرارات الصادرة عن المحاكم القضائية المختلفة بتوقيع العقوبات أو الغرامات على المخالفين بما يصيب الأموال العامة من نقص أو خسارة أو سوء استخدام نتيجة الإهمال والتقصير أو سوء التصرف أو إساءة استعمال السلطة أو استخدام الصلاحيات المناطة بالموظفين الإداريين على وجه يؤثر في قيامهم بواجباتهم.

لذا يتوجب أن يتوافر لدى الديوان اختصاص قضائي بعد أن يكتشف المخالفة المالية أو الإدارية أو الفنية ويحللها ويرجع إلى الأسباب والمسببين والمسؤولين عنها وبعد ثبوت التقصير أو إساءة الاستخدام أو التصرف يتم إحالة الموضوع إلى لجنة تحقيقية في الديوان لمتابعة الموضوع وتحديد الخسارة التي أصابت الدولة من جراء ذلك التصرف أو الإهمال ثم تحديد العقوبة التي تنطبق على تلك المخالفة والزام الأجهزة المختصة التابعة للسلطة التنفيذية بتنفيذ وتطبيق تلك العقوبة ثم متابعة التنفيذ.

ومن الجدير بالذكر الإشارة إلى نقطة غاية في الأهمية تتعلق بالدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والتي تتمثل بالتقارير الرقابية المعدة من قبل الديوان والتي تعد من أهم الوثائق التي تعرض فيها الأجهزة الرقابية المستقلة نشاطاتها الرقابية وأهم الملاحظات والمخالفات المالية التي تكتشف فيها من خلال ممارستها للمهام المنوطة بها وتتنوع هذه التقارير وتتعدد وتتعدد واختلاف الغايات والأهداف التي من أجلها تم إعداد هذه التقارير والأغراض المرجوة منها والجهات التي تقدمها والتي يمكن إجمالها بالآتي (ميرزا، 2008: 139).

• التقرير السنوي الوزاري: يقدم الديوان تقريراً سنوياً إلى الوزير المختص أو رئيس الدائرة غير المرتبطة بوزارة يتضمن الملاحظات المستخلصة من تقارير الديوان الأخرى والمرفوعة إلى المؤسسات والدوائر التابعة لوزارته سواء كانت تقارير دورية أو ختامية أو خاصة تتعلق بأوجه نشاط الدوائر والشركات التي تتكون منها الوزارة فضلاً عن بيان ما يتم اكتشافه في الجهات اعلاه من مواطن الضعف والممارسات السلبية في التطبيق العملي واستنتاجات الديوان بشأن ما تحقق من أهداف في ضوء دراسته ومتابعته للخطط والسياسة الموضوعية لهذا الغرض.

• التقارير الخاصة: يعد الديوان التقارير الخاصة عند تكليفه بمهام خاصة ومحددة من قبل الجهات العليا في الدولة أو عندما يبادر الديوان بدراسة بعض الظواهر والممارسات والتشريعات التي تخص الأمور المالية والاقتصادية للدولة متضمناً تقريره نتائج هذه الأعمال أو عند وجود ضرورة لإصدار تقرير خاص بشأن أي من الأمور والنقاط المهمة المكتشفة كحالات التلاعب والسرقة والتزوير ومخالفة القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة دون الانتظار لحين أكمل عملية الرقابة والتدقيق وتقدم هذه التقارير إلى الجهة التي قامت بتكليف الديوان بالمهمة ذات العلاقة .

• تقارير رقابة وتقويم الاداء: تتناول تقارير رقابة وتدقيق الاداء اهم نوع من انواع الرقابة التي يمارسها الديوان والتي نصت عليها الفقرة (ثانياً) من المادة (6) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (31) لسنة 2011 المعدل وهي رقابة وتقويم الاداء التي تنصب على المبادئ والاسس والقواعد والنظم التشريعية والإدارية والامور المالية والاقتصادية.

4- الجانب العملي:

استقصاء تقارير ديوان الرقابة المالية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة. تم أخذ عينة من تقارير ديوان الرقابة المالية الخاصة بالبيانات المالية للجامعة المستنصرية/ رئاسة الجامعة وبعض الكليات التابعة لها لدراسة ومعرفة عمل ديوان الرقابة المالية وتأثيره للملاحظات المتعلقة برقابة الديوان كهيئة مستقلة في تنفيذ الموازنة العامة الخاصة بالجامعة المستنصرية حيث تبين الآتي:

1. يقوم ديوان الرقابة المالية بتدقيق مدى التزام الجامعة وكلياتها بالتخصيصات المصورة والمصادق عليها الخاصة بموازنة الجامعة وكلياتها للسنة المالية المعنية من خلال الإشارة في تقارير الديوان إلى بعض التجاوزات في بعض ابواب الصرف على التخصيصات المصورة لتلك الأبواب في موازنة الجامعة المصادق عليها وخاصة فيما يتعلق بالموازنة التشغيلية.

2. بينت تقارير الرقابة المالية مدى التزام الجامعة بتخصيصات الموازنة الاستثمارية الخاصة بالمشاريع الرأسمالية للجامعة (إنشاءات وبنية) وأسباب التلؤك الحاصل في بعض تلك المشاريع ومدى التزام الجامعة بالقوانين والأنظمة والتعليمات في تنفيذ تلك المشاريع.

3. بينت تقارير ديوان الرقابة المالية ملاحظاته فيما يتعلق بتقييم اداء أنشطة الجامعة وفقاً لمعايير تقييم الأداء فيما يتعلق بأداء الطلبة المقبولين ونسب النجاح والترقيات العلمية والأنشطة الرياضية والفنية

والمؤتمرات والندوات العلمية وغيرها من أنشطة الجامعة المكتشفة كحالات التلاعب والسرقة والتزوير ومخالفة القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة دون الانتظار لحين اكمال عملية الرقابة والتدقيق وتقدم هذه التقارير إلى الجهة التي قامت بتكليف الديوان بالمهمة ذات العلاقة.

5- الاستنتاجات والتوصيات

5-1-1 الاستنتاجات:

من خلال تطرقنا للموضوع مدار البحث توصلنا إلى الآتي:

1. يتمثل عمل الرقابة المستقلة بالإشراف والمراجعة من قبل بعض الجهات المستقلة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية بقصد معرفة كيفية سير الأعمال ومراجعتها وفقاً للأهداف والخطط الموضوعية وبغض النظر عن التسمية التي قد تطلق على تلك الجهات فإن الهدف منها وعملها واحد ومن أمثلتها المراقب المحاسب العام في انكلترا والولايات المتحدة الأمريكية وإيضاً محكمة المحاسبات الفرنسية وديوان المحاسب في لبنان.
2. ليس لديوان الرقابة المالية أية اختصاصات قضائية والذي يعد احد المستلزمات الأساسية اللازمة لنظرية الإشراف وممارستها من قبل سلطة الرقابة المالية العليا في الدولة (ديوان الرقابة المالية) فيكون قصارى سلطة رقابة الديوان اكتشاف الغش والخطأ والمخالفات ثم لا يملك شيئاً في اصلاح ما فسد وعقاب من افسد وعليه الرجوع إلى السلطة التنفيذية (الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة) لاتخاذ الاجراءات وبذلك تبقى السلطة التنفيذية هي الخصم والحكم والرقب في كثير من الاحيان.
3. إن رقابة ديوان الرقابة المالية تنفيذ الموازنة العامة للدولة هي رقابة مشروعية لا رقابة ملزمة سواء أكانت هذه الرقابة سابقة أم لاحقة أم موافقة وبعبارة أخرى أن رقابة الديوان هي رقابة الكشف عن التصرفات المالية المخالفة لقواعد القانون وليست مراقبة ملزمة هذه التصرفات للظروف المحيطة والمرافقة للتصرف المالي المقصود أي أنه إذا تم الصرف من قبل الدولة في مشروع ما فليس هناك رقابة لمعرفة هل أن هذا المشروع أفضل من غيره لئتم الصرف عليه دون غيره.
4. تعد التقارير المعدة من قبل ديوان الرقابة المالية من اهم الوثائق التي تعرض فيها الاجهزة الرقابية المستقلة نشاطاتها الرقابية واهم الملاحظات والمخالفات المالية التي تكتشف فيها من خلال ممارستها للمهام المنوطة بها.
5. إن كثرة الاجهزة الرقابية في العراق بالإضافة إلى ديوان الرقابة المالية قد يضيع الهدف من الرقابة المالية احياناً الذي هو الحفاظ على المال العام من خلال مكافحة الفساد وذلك بسبب احواله كل جهاز من هذه الاجهزة العبء الرقابي إلى الآخر هذا من جهة ومن جهة أخرى قد يحمل بعضهم البعض الآخر المسؤولية عن التقصير في الواجب وبالتالي حصول تضارب وتعارض وتخبط احياناً واهمال بعض الملفات احياناً أخرى.
6. يقوم ديوان الرقابة المالية برقابة وتدقيق مدى التزام وحدات الجهاز الحكومي بتنفيذ تعليمات تنفيذ تلك الموازنات والتخصيصات الموجودة لتلك الوحدات وعدم التجاوز على تلك التخصيصات.

5-2 التوصيات

من خلال بحثنا في الموضوع اعلاه توصلنا إلى عدد من التوصيات يمكن تلخيص اهمها بالآتي:

1. ايجاد الية عمل وتنسيق بين هيئات ديوان الرقابة المالية ومكتب المفتش العام لوحدة الغرض بينهما لأن كثرة اجهزة الرقابة قد يؤثر سلباً على الحفاظ على المال العام من خلال ضعف الرقابة المالية بسبب احواله كل جهاز من هذه الاجهزة العبء الرقابي إلى الآخر بداعي الاختصاص أو التأخر بإجراءات التحقيق وبالتالي يبقى التعاون والتنسيق بين الأجهزة ضروري جداً للوصول إلى الهدف المنشود من وراء استحداث مثل هذه الأجهزة الرقابية.
2. توحيد كل من ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ودائرة مكتب المفتش العام في جهاز واحد مستقل عن السلطتين التشريعية والتنفيذية إدارياً ومالياً يتمتع بصلاحيات رقابية وتدقيقية وقضائية في ان واحد من خلال منحه صلاحية البت المباشر في قضايا الفساد لاختصار الوقت والحد من انتشار هذه الآفة المميته فضلاً عن منحه الصلاحيات المناطة لهذه الاجهزة الوارد ذكرها في قوانين انشائها.
3. منح استقلالية تامة لأجهزة الرقابة والتدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية من خلال جعل ارتباطها الإداري (من حيث التعيين والنقل والاعفاء) بديوان الرقابة المالية بدلاً من ارتباطها الإداري بتلك الدوائر.
4. العمل على توفير الكادر المؤهل علمياً وعملياً في ديوان الرقابة المالية لتمكينهم من رقابة وتدقيق جميع أنشطة الوحدات الحكومية.

المصادر

أولاً: المصادر العربية:

1. الكتب:

- ثروت بدوي: النظم السياسية (النظرية العامة للنظم السياسية)، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964.
- حسن عواضة: دراسات في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، 1970.
- حمدي أمين عبد الهادي: نظرية الكفاية في الوظيفة العامة، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، 1964.
- سيروان عدنان ميزرا: الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، الطبعة الأولى، الدائرة الاعلامية في مجلس النواب العراقي، بغداد، 2008.
- عبد الحميد القاضي: اقتصاديات المالية العامة، مطبعة الرشاد، الاسكندرية، 1980.
- محمد فؤاد مهنا: مسؤولية الإدارة في تشريعات البلاد العربية، دار الفكر العربي، القاهرة، 1972.
- محمد وديع بدوي: دراسات في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، 1966.
- محمود رياض عطية: موجز في علم المالية العامة وتشريع الضرائب، الجزء الأول، القاهرة 1985 . هشام محمد صفوت العمري: اقتصاديات المالية العامة، ط2، مطبعة وزارة التعليم العالي، بغداد، 1988.

الرسائل والاطاريح الجامعية:

- حبيب الهرمزي: الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، 1977.
- منهل مجيد احمد العلي: اثر دراسات تقييم الاداء المعدة من قبل ديوان الرقابة المالية على وحدات القطاع العام، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 1991.
- هشام حمادي عيسى: النظام القانوني للتظلم الإداري، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، 1989.

2. البحوث والدوريات:

- جاسم محمد خلف الحديثي: محاضرة عن ديوان الرقابة المالية القيت على طلبة الدورة الثالثة لتأهيل رؤساء الهيئات المنعقدة من 22/16 ولغاية 1999/12/12.
- فهمي محمود شكري: تطور مفهوم الرقابة المالية ومشروع خطة توازنها وتكاملها، بحث منشور في مجلة المالية، وزارة المالية، العدد الأول، السنة الخامسة، بغداد، 1979.

ثانياً: المصادر الاجنبية:

1. V.F. Guillen; El defensor del pueblo, ombudsmam, Madrid, 1982.

ثالثاً: القوانين والانظمة والتعليمات

- قانون ديوان الرقابة المالية المعدل رقم (31) لسنة 2011.