



ISSN: 2957-3874 (Print)

Journal of Al-Farabi for Humanity Sciences (JFHS)

<https://iasj.rdd.edu.iq/journals/journal/view/95>

مجلة الفارابي للعلوم الإنسانية تصدرها جامعة الفارابي



## دور الرقابة العليا في تعزيز الشفافية وحماية المال العام: دراسة مقارنة في مكافحة

### الفساد

م.د. جين ياسر حسين

كلية التربية للبنات جامعة الشرطة

jean.yasir@shu.edu.iq

### الخلاص

الفساد المالي والإداري يعد من أبرز التحديات التي تعيق التنمية وتعطل استقرار الدول، وبشكل خاص بالبلدان النامية حيث يهدد الفساد كفاءة المؤسسات العامة ويعزز من هدر الموارد، مما يفرض ضرورة وجود رقابة فعالة لضمان استخدام الأموال العامة بطريقة شفافة وآمنة من هذا المنطلق، يعتبر دور الرقابة العليا في مكافحة الفساد وحماية المال العام أمراً محورياً، حيث تعمل هذه الرقابة على ضمان الشفافية والمساءلة عبر عدة آليات منها التدقيق المالي والتقييم المؤسسي. يهدف البحث إلى تحليل دور الرقابة العليا في مكافحة الفساد من خلال دراسة مقارنة بين التشريعات العراقية والمصرية، حيث يتم تناول الأطر القانونية في كل من البلدين من خلال تناول التشريعات التي تنظم الرقابة العليا، مثل ديوان الرقابة المالية في العراق والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر يناقش البحث في مبحثه الأول الإطار النظري للرقابة العليا، معرّفاً مفهومها وأهدافها التي تتضمن تعزيز الشفافية، منع الهدر المالي، ومكافحة الفساد، كما يستعرض آليات الرقابة العليا كالتدقيق المالي والتقييم المؤسسي. بالإضافة إلى ذلك، يعرض تجارب دولية ناجحة في هذا المجال، مثل تجارب النرويج وسنغافورة، التي تُعتبر نماذج رائدة في تطبيق الرقابة الصارمة لضمان حماية المال العام. في المبحث الثاني، يتم تحليل التشريعات الخاصة بالرقابة العليا في العراق ومصر، مع تقييم فعالية هذه الأنظمة في كشف الفساد وتجاوز التحديات المتمثلة في ضعف الاستقلالية أو التدخلات السياسية وتهدف الدراسة إلى تقديم توصيات لتحسين فعالية الرقابة العليا في مكافحة الفساد في كلا البلدين، بما يعزز الشفافية وحماية المال العام.

الكلمات المفتاحية: المال العام - الشفافية - الفساد - الرقابة

### Abstract:

Corruption, both financial and administrative, is one of the most significant challenges hindering development and destabilizing countries, particularly in developing nations like Iraq and Egypt. Corruption threatens the efficiency of public institutions and exacerbates resource wastage, which necessitates the establishment of effective oversight to ensure public funds are used transparently and securely. In this context, the role of supreme oversight in combating corruption and protecting public funds is crucial, as this oversight ensures transparency and accountability through various mechanisms such as financial auditing and institutional evaluation. This research aims to analyze the role of supreme oversight in combating corruption through a comparative study of Iraqi and Egyptian legislation, addressing the legal frameworks governing supreme oversight in both countries, such as the Financial Supervision Bureau in Iraq and the Central Auditing Organization in Egypt. In the first section, the theoretical framework of supreme oversight is discussed, defining its concept and objectives, which include enhancing transparency, preventing financial waste, and combating corruption. It also reviews the mechanisms of supreme oversight, such as financial auditing and institutional evaluation. Furthermore, the research presents successful international experiences in this field, such as those of Norway and Singapore, which are considered leading examples in implementing strict oversight to protect public funds. In the second section, the research analyzes the legal frameworks of supreme oversight in Iraq and Egypt, evaluating the effectiveness of these systems in detecting corruption and overcoming challenges such as lack of independence or political interference. The study aims to offer recommendations to improve the

effectiveness of supreme oversight in combating corruption in both countries, thereby enhancing transparency and protecting public funds. **Keywords: Public funds – Transparency – Corruption – Oversight**

**مقدمة:**

الفساد المالي والإداري يعد أحد أكبر التحديات التي تواجه الدول النامية بما في ذلك العراق ومصر، حيث يؤدي إلى تقويض التنمية وتهديد استقرار الدول من خلال إضعاف المؤسسات العامة وإهدار الموارد وفي هذا السياق، تلعب الأجهزة العليا للرقابة دوراً محورياً في تعزيز الشفافية، وحماية المال العام، ومكافحة الفساد. تتمثل مهام الأجهزة الرقابية في مراقبة الأداء المالي والإداري للحكومات والمؤسسات العامة، بهدف ضمان الاستخدام الفعال والكفء للأموال العامة، بعيداً عن الهدر وسوء الإدارة ويركز هذا البحث على مقارنة الإطارين القانونيين للرقابة في كل من العراق ومصر، حيث تمتلك كلتا الدولتين تشريعات مخصصة لمكافحة الفساد، إلا أن الفعالية والتطبيق العملي يختلفان بينهما. تعد الشفافية إحدى الركائز الأساسية للحكم الرشيد والإدارة العامة الفعالة إذ تسهم في تعزيز الثقة بين المواطنين ومؤسسات الدولة وفي ظل التحديات المتزايدة التي تواجهها الحكومات في إدارة المال العام برزت الحاجة إلى أجهزة رقابية متخصصة تضمن تحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة وتحمي الموارد العامة من الهدر وسوء الاستخدام. بناءً على ذلك، يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الشفافية وحماية المال العام عبر استعراض أهم الآليات التي تعتمدها، والتحديات التي تواجهها، مع تقديم توصيات من شأنها رفع كفاءة الأداء الرقابي، بما يسهم في تحقيق المصلحة العامة وتعزيز مبادئ الحكم الرشيد.

**أهداف البحث:**

يهدف البحث إلى:

- ١- تحليل دور الرقابة العليا في تعزيز الشفافية وحماية المال العام في العراق ومصر.
- ٢- مقارنة بين التشريع العراقي والتشريع المصري في مجال الرقابة المالية.
- ٣- تقديم توصيات لتعزيز فعالية الرقابة العليا في كل من العراق ومصر.

**أهمية البحث:**

تتبع أهمية هذا البحث من دوره في تسليط الضوء على دور الأجهزة العليا للرقابة كأداة رئيسية لتعزيز الشفافية وحماية المال العام، وهو ما يعد عنصراً أساسياً للحكم الرشيد ومكافحة الفساد المالي والإداري حيث يعكس البحث أهمية تطوير وتحسين الآليات الرقابية التي تسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية من خلال ضمان الاستخدام الأمثل للموارد العامة، وتعزيز ثقة المواطنين بمؤسسات الدولة، كما يكتسب البحث أهمية إضافية في ظل التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية مثل تعقيد الأنظمة المالية وضعف الاستقلالية ما يستدعي تقديم توصيات عملية لتحسين كفاءتها وفعاليتها.

**مشكلة البحث:**

تواجه العديد من الدول تحديات كبيرة تتعلق بإدارة المال العام والحفاظ عليه من الفساد والهدر وسوء الاستخدام، وهو ما ينعكس سلباً على التنمية المستدامة ورفاهية المجتمعات وتعتبر الأجهزة العليا للرقابة أداة حيوية لتعزيز الشفافية والمساءلة من خلال مراقبة الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية وضمان التزامها بالقوانين والسياسات ومع ذلك، تعاني هذه الأجهزة في بعض الأحيان من مشكلات تتعلق بضعف الاستقلالية، ونقص الموارد، والتحديات المرتبطة بتطبيق التوصيات الرقابية. في ظل تزايد الاهتمام العالمي بمكافحة الفساد وتعزيز الشفافية تبرز الحاجة إلى دراسة وتحليل دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الشفافية وحماية المال العام.

**منهجية البحث:**

يستند البحث إلى المنهج التحليلي من حيث دراسة النصوص التشريعية المتعلقة بالرقابة العليا في العراق ومصر، وكذلك على المنهج المقارن من خلال مقارنة التشريع العراقي والمصري في مجال الرقابة المالية، والمنهج الوصفي من خلال تقديم وصف شامل لآليات الرقابة العليا وتطبيقاتها في كلا البلدين.

**مصطلحات البحث:**

**مفهوم المال العام**

المال العام: يعرف المال العام بأنه كل مال مملون للدولة، أو أحد أشخاصها المعنوية العامة بوسيلة قانونية مشروعة سواء كان هذا المال عقار أو منقول، وتم تخصصه لتحقيق المنفعة العامة بموجب قانون أو نظام أو قرار إداري صادر عن جهة إدارة مختصة، هذه الأموال التي تدخل

في ذمة الدولة المالية تكون إما أموال عقارية تتمثل بالطرق ومباني الوزارات والمؤسسات والأراضي الأميرية ..... الخ ، أو أموال منقولة تتمثل بأثاث المرافق العامة وأدواتها المختلفة والسلع التموينية المعدة للتوزيع وأوراقها المالية المودعة بالبنوك ... الخ<sup>١</sup>.

• **مفهوم الشفافية:** يشير لفظ "الشفافية" في اللغة العربية إلى الأصل "شفّ"، والذي يدل على القدرة على رؤية ما وراء الشيء وكشف حقيقته، أي أن الشفافية تعني الوضوح الذي يمكن من خلاله الإبصار ومعرفة الأمور المخفية أو غير الظاهرة بسهولة. أما في اللغتين الفرنسية والإنجليزية، فإن الشفافية تترجم إلى المصطلح "transparence" أو "transparency"، والذي يحمل معاني مماثلة، مثل العبور إلى ما وراء الشيء، الجلاء، والوضوح، وبذلك يتطابق المعنى العربي والأجنبي للشفافية في التأكيد على الوضوح وسهولة النظر إلى ما خلف الظواهر أو الأمور وعلى النقيض منها، تأتي مفاهيم التعتيم، التستر، أو الإخفاء، التي تهدف إلى منع الرؤية أو إبعاد الأمور عن الإدراك والفهم<sup>٢</sup>.

• **مفهوم الفساد:** يعرف الفساد بأنه انتهاك للقوانين والانحراف عن أداء الواجبات الرسمية، خاصة في القطاع العام، بهدف تحقيق مكاسب مالية شخصية، كما ينظر إليه بمفهوم أوسع على أنه إخلال بشرف الوظيفة ومهنتها، إضافة إلى خرق القيم والمعتقدات التي يعتنقها الفرد ويتمثل الفساد في تفضيل المصالح الشخصية على المصالح العامة، مما يؤدي لإحراز منافع شخصية على حساب الإضرار بالصالح العام للدولة<sup>٣</sup>.

### المبحث الأول: الإطار النظري للرقابة العليا ودورها في مكافحة الفساد

يُعد الفساد المالي والإداري أحد أبرز التحديات التي تواجه الدول، خاصة النامية منها، حيث يُهدد استقرارها التنموي ويُضعف ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة. في هذا الإطار، تبرز أهمية (الرقابة العليا) كأداة حيوية لتعزيز الشفافية وحماية المال العام عبر آليات متخصصة مثل التدقيق المالي والتقييم المؤسسي. يهدف هذا المبحث إلى تحليل (المفهوم النظري للرقابة العليا)، من خلال تعريفها، وأنواعها، وأهدافها، مع التركيز على دورها في مكافحة الفساد. كما يستعرض آليات عملها، مثل التدقيق المالي الذي يكشف الانحرافات، والتقييم المؤسسي الذي يقيس كفاءة الأداء. بالإضافة إلى ذلك، يُقدم المبحث نماذج دولية ناجحة في تطبيق الرقابة العليا، مثل تجربة سنغافورة والنرويج، لتسليط الضوء على أفضل الممارسات التي يمكن الاستفادة منها. من خلال هذا التحليل، يسعى المبحث إلى تأسيس إطار نظري متكامل لفهم دور الرقابة العليا في تحقيق الحوكمة الرشيدة، تمهيداً لدراسة تطبيقاتها في التشريعات العراقية والمصرية في المبحث الثاني

#### المطلب الأول: مفهوم الرقابة العليا وأهدافها

تُمثل (الرقابة العليا) ركيزة أساسية في ضمان نزاهة الأداء المالي والإداري للدولة، حيث تعمل كحاجز وقائي ضد الفساد وسوء استخدام المال العام. ويهدف هذا المطلب إلى تحديد (المفهوم الدقيق للرقابة العليا) ، من خلال تحليل تعريفاتها اللغوية والاصطلاحية، وبيان أنواعها الرئيسية، مثل الرقابة المالية والإدارية والقضائية. كما يتناول المطلب (الأهداف الاستراتيجية) للرقابة العليا، والتي تتمثل في تعزيز الشفافية، ومنع الهدر المالي، ومكافحة الفساد، مما يسهم في تحقيق المساءلة وترسيخ مبادئ الحكم الرشيد. ويُعد فهم هذه الأهداف أساساً لتحليل فعالية الآليات الرقابية لاحقاً في الدراسة. من خلال هذا الطرح، يُسهم المطلب في تقديم إطار مفاهيمي واضح للرقابة العليا، يمهد لدراسة آليات عملها وتطبيقاتها العملية في المطالب التالية.

#### الفرع الأول: تعريف الرقابة العليا وأنواعها

ولتحديد مفهوم الرقابة العليا بداية نتطرق لتعريف الرقابة بشكل عام ثم تعريف الرقابة العامة

▪ الرقابة لغةً: والرقابة في اللغة مشتقة من الفعل "رَقَبَ"، وتأتي بمعانٍ متعددة مثل الحراسة، الترقب، والمراقبة الحذرة. يُقال /رَقَبَ/ بمعنى حرس أو انتظر أو حاذر. وعندما يُقال /تَرَقَّبًا/، فهذا يعني أن كل طرف يراقب الآخر. أما كلمة /الرقابة/ فتشير إلى الحراسة والتحقق، في حين أن /الرَّقِيبَ/، وجمعها /رُقَبَاءَ/، تعني الحارس أو المراقب يُقال: هو رقيب نفسه، أي أنه ينتقد أعماله بدقة ولا يترك مجالاً للآخرين للومه. أما /المَرَقِبَةُ/، وجمعها /مَرَقِيبَ/، فهي المكان المرتفع الذي يعتليه الرقيب لمراقبة ما حوله<sup>٤</sup>. والرقيب تعني الحافظ والمنتظر، وبابه دخل ورقبة أيضاً، ورقباناً بكسر الراء فيها، وراقب الله تعالى أي خافه<sup>٥</sup>.

▪ الرقابة اصطلاحاً: هي الإشراف على وظيفة أو عمل ما، وتعتمد على دور الإدارة في التأكد من تطابق أنشطة بيئة العمل مع القوانين، وتعرف الرقابة بأنها: تنفيذ السلطة المعتمدة على الإشراف على سلوك ما، أو تنظيم تطبيق العملية ذات الطبيعة الميكانيكية، ومن التعريفات الأخرى للرقابة التحقق من نجاح شيء ما وذلك عن طريق تنفيذ مقارنة بين مجموعة من المعايير<sup>٦</sup>. وهناك من يرى بأن الرقابة هي استخدام السلطة أو القوة لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر والتعليمات ومحاسبتهم وتوقيع العقاب عليهم في حالة خطئهم وإهمالهم<sup>٧</sup>.

وفي سياق بحثنا تعرف الرقابة العليا بأنها: عملية تقوم بها هيئات مستقلة ومتخصصة لمراجعة وتقييم الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية، بهدف التأكد من مدى التزامها بالقوانين والأنظمة المعمول بها، وضمان تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد العامة وتوسيع هذه العملية إلى قياس وتصحيح أداء الأفراد والمؤسسات للتأكد من تحقيق الأهداف المحددة والخطط المرسومة.

الرقابة العليا تدل على المؤسسات التي تعنى بمراقبة أداء الحكومات والمؤسسات العامة لضمان الكفاءة والشفافية في استخدام الأموال العامة. تشمل أنواع الرقابة:

- الرقابة المالية: تهدف إلى فحص الحسابات والتأكد من سلامة استخدامها.
- الرقابة الإدارية: تركز على تقييم الأداء الإداري والتحقق من الامتثال للقوانين.
- الرقابة القضائية: تتعامل مع القرارات القانونية المتعلقة بالفساد

وما يهمننا في بحثنا هو الرقابة العليا المالية التي تعرف بأنها: الرقابة التي تمارسها الأجهزة الرقابية المالية العليا في الدولة، وهي رقابة خارجية تطبق على القطاعين العام والمختلط بهدف حماية المال العام وضمان استخدامه بشكل قانوني وفعال وتتضمن هذه الرقابة نوعين رئيسيين: الرقابة المالية و رقابة الأداء وتهدف الرقابة المالية إلى التحقق من سلامة العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والمصروفات ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة، أما رقابة الأداء، فتعنى بتقييم الجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية، حيث تركز على تحقيق المنافع الاقتصادية والاجتماعية، واستغلال الموارد بأفضل طريقة ممكنة، ومدى تحقيق الأهداف المرجوة من البرامج أو المشاريع. تسهم هذه الأشكال من الرقابة في تعزيز كفاءة الإدارة العامة وضمان تحقيق الأهداف التنموية بكفاءة وشفافية<sup>٨</sup>.

#### • الفرع الثاني: أهداف الرقابة العليا بحماية المال العام

الرقابة العليا تسعى لتحقيق مجموعة من الأهداف تشمل:

- **تعزيز الشفافية والمساءلة:** تعد الشفافية والمساءلة من الركائز الأساسية التي تقوم عليها الرقابة العليا على المال العام، حيث تسهم بشكل فعال في بناء أنظمة مالية وإدارية تتميز بالنزاهة والحوكمة الجيدة، فالشفافية تعني وضوح الإجراءات والقرارات المالية والإدارية، وإمكانية تتبعها بواسطة الجهات المختصة والجمهور، في حين أن المساءلة تضمن خضوع المسؤولين والجهات الحكومية للتقييم والمحاسبة عند ارتكاب أي مخالفات أو تقصير في أداء الواجبات المنوطة بهم، حيث تعمل أجهزة الرقابة العليا على تحقيق مستوى عالٍ من الشفافية من خلال نشر التقارير الدورية والنتائج المستخلصة من عمليات التدقيق والمراجعة المالية حيث توفر هذه التقارير معلومات دقيقة عن كيفية إدارة الموارد العامة، وأوجه الإنفاق الحكومي، ومدى الامتثال للأنظمة والقوانين المالية والإدارية وتعد هذه التقارير أداة أساسية لتعزيز الوعي المجتمعي حول الأداء المالي للحكومة، مما يتيح لصناع القرار، والهيئات التشريعية، والمجتمع المدني، والمواطنين، الاطلاع على مدى كفاءة استخدام المال العام ، أما المساءلة، فهي الضمان الأساسي لعدم الإفلات من العقاب عند حدوث أي تجاوزات مالية أو إدارية فالمساءلة تعني تحمل المسؤولين الحكوميين المسؤولية عن قراراتهم وأفعالهم أمام الجهات الرقابية والقضائية وأمام المجتمع وتتمثل إحدى أهم أدوات المساءلة في إجراءات المراجعة والتدقيق المالي التي تجربها الأجهزة الرقابية العليا حيث يمكن أن تسفر هذه الإجراءات عن توصيات ملزمة أو اتخاذ إجراءات قانونية ضد المخالفين<sup>٩</sup> .

- **منع الهدر المالي:** يعد منع الهدر المالي أحد الأهداف الرئيسية للرقابة العليا على المال العام، حيث تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من أن الموارد المالية تستخدم بكفاءة وفعالية، وأن أي إنفاق حكومي يتسم بالمسؤولية ويتماشى مع الخطط التنموية والأولويات الوطنية يعتبر الهدر المالي من التحديات الكبرى التي تواجه المالية العامة، حيث يؤدي إلى تقيؤ الاستدامة المالية وإضعاف قدرة الحكومات على تقديم الخدمات الأساسية للمواطنين، حيث تقوم الأجهزة الرقابية العليا بوضع آليات رقابة صارمة تهدف إلى التدقيق في كيفية استخدام الأموال العامة، وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والممارسات التي تساعد على الحد من الهدر المالي، وأهمها:

١. التدقيق المالي والمحاسبي

٢. تقييم الأداء المالي والإداري

٣. الرقابة على العقود والمناقصات العامة

٤. تعزيز الشفافية والإفصاح المالي<sup>١٠</sup>

- **مكافحة الفساد:** تعتبر الجهات الرقابية العليا حجر الزاوية بمحاربة الفساد المالي والإداري، حيث تعمل على ضمان الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات الحكومية من خلال إجراء عمليات تدقيق شاملة وتحقيقات دقيقة، تسعى هذه الأجهزة إلى كشف أي تجاوزات

أو مخالفات قد تؤدي إلى إهدار المال العام أو استغلال السلطة لتحقيق مكاسب شخصية وتعتمد فعالية هذه الأجهزة على استقلاليتها التنظيمية والمالية والإدارية، بالإضافة إلى تمتعها بالصلاحيات اللازمة للوصول إلى المعلومات والبيانات الضرورية أثناء عمليات التدقيق، كما أن تنمية القدرات المؤسسية وتطبيق معايير الجودة والالتزام بقواعد السلوك المهني تعزز من كفاءة هذه الأجهزة في مكافحة الفساد. من خلال هذه الجهود، تسهم الأجهزة الرقابية العليا بصون المال العام وتقوية ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة<sup>١١</sup>.

### **المطلب الثاني: الرقابة العليا كأداة لمكافحة الفساد**

يشكل الفساد المالي والإداري تحدياً كبيراً أمام التنمية الاقتصادية والاستقرار المؤسسي في الدول. وفي هذا السياق، يبرز دور الرقابة العليا كآلية فعالة لاكتشاف ومكافحة هذه الظاهرة الخطيرة. يهدف هذا المطلب إلى تحليل الدور المحوري الذي تلعبه أجهزة الرقابة العليا في مواجهة الفساد، من خلال استعراض آليات عملها الرئيسية مثل التدقيق المالي والتقييم المؤسسي، وكيفية مساهمتها في كشف الانحرافات المالية والإدارية. كما سيتناول المطلب بعض التجارب الدولية الناجحة في هذا المجال، والتي تثبت فعالية هذه الأجهزة عند توفر الإرادة السياسية والاستقلالية اللازمة. من خلال هذا التحليل، يسعى المطلب إلى إبراز أهمية تعزيز دور الرقابة العليا كأداة وقائية وعلاجية في مواجهة الفساد، مما يسهم في حماية المال العام وضمان استخدامه الأمثل لتحقيق التنمية المستدامة.

**الفرع الأول: آليات الرقابة العليا في الكشف عن الفساد** تعد الرقابة العليا أداة أساسية لتدعيم الشفافية والمساءلة، حيث تعتمد على آليات متخصصة للكشف عن الفساد المالي والإداري، أبرزها التدقيق المالي والتقييم المؤسسي، حيث يهدف التدقيق المالي إلى فحص السجلات المالية والتأكد من الامتثال للمعايير، مما يساعد في كشف التجاوزات، في حين يركز التقييم المؤسسي على تحليل الأداء وكفاءة المؤسسات لتحديد ومعالجة أوجه القصور.

١- **التدقيق المالي** يشكل التدقيق المالي، بشقيه الداخلي والخارجي أحد الركائز الأساسية في منظومة الرقابة العليا لمحاربة الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات إذ يهدف إلى فحص السجلات المالية والتحقق من صحتها بما يضمن دقة وموثوقية البيانات المالية المقدمة لأصحاب المصلحة ومن خلال هذه العملية، يسهم التدقيق المالي بفاعلية في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة اللتين تعدان حجر الأساس في الحد من الفساد غير أن فعالية التدقيق المالي مرهونة بقدرة المنظمات على مواجهة التحديات المرتبطة به لا سيما من خلال تعزيز استقلالية المدققين وتوفير الموارد اللازمة وتطوير مهاراتهم لمواكبة التطورات المتسارعة في أساليب الفساد المالي<sup>١٢</sup>. فالتدقيق المالي هو عملية فحص منظمة ومستقلة للسجلات والبيانات المالية للمؤسسة، بهدف التأكد من مدى التزامها بالمعايير المحاسبية والقوانين واللوائح ذات الصلة ويشمل ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من صحة العمليات المالية والامتثال للسياسات والإجراءات المعتمدة<sup>١٣</sup>. ويمكن دور التدقيق المالي في الكشف عن الفساد من خلال:

١. تقييم نظام الرقابة الداخلية: يساعد التدقيق المالي في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما يتيح تحديد نقاط الضعف والثغرات التي قد تُستغل في عمليات الفساد من خلال هذا التقييم، يمكن للمؤسسة تعزيز ضوابطها الداخلية وتقليل فرص التلاعب والاحتيال.
٢. التحقق من صحة العمليات المالية: يقوم المدققون بفحص العمليات المالية للتأكد من صحتها ودقتها، مما يساعد في الكشف عن أي معاملات غير قانونية أو غير مبررة قد تشير إلى وجود فساد مالي.
٣. الامتثال للسياسات والإجراءات: يضمن التدقيق المالي التزام المؤسسة بالسياسات والإجراءات المعتمدة، مما يقلل من فرص الانحرافات والتجاوزات التي قد تؤدي إلى الفساد.
٤. الكشف عن الاحتيال والتلاعب: من خلال الفحص الدقيق للمعاملات المالية، يمكن للمدققين اكتشاف أي أنماط غير طبيعية أو معاملات مشبوهة تشير إلى وجود احتيال أو تلاعب مالي<sup>١٤</sup>.

٢- **التقييم المؤسسي**: إن التقييم المؤسسي يعتبر من أبرز آليات الرقابة العليا المستخدمة باكتشاف الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات العامة حيث يركز هذا التقييم على تحليل أداء هذه المؤسسات ومراجعة كفاءتها، بهدف تحديد نقاط الضعف والقصور التي قد تستغل لارتكاب ممارسات فساد ومن خلال هذا التحليل يمكن للمؤسسات تعزيز الحوكمة الرشيدة والشفافية، مما يسهم في الوقاية من الفساد والحد من تأثيراته السلبية. تتضمن عملية التقييم المؤسسي عدة خطوات، منها تجميع المعلومات ومن ثم تحليلها لإعداد دراسات تحدد مجالات التطوير والتحسين، كما يتم استخدام نماذج وأساليب حديثة في قياس وتقييم الأداء المؤسسي، مثل بطاقات الأداء المتوازن والتحليل المقارن، لتقديم صورة شاملة عن كفاءة وفعالية العمليات الإدارية والمالية بالإضافة إلى ذلك، يسهم التقييم المؤسسي في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال فحص الهياكل التنظيمية

وعمليات اتخاذ القرار وتوزيع السلطة داخل المؤسسة هذا التحليل يساعد في تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين لضمان الشفافية والمساءلة، وبالتالي تقليل فرص الفساد<sup>١٥</sup>.

• **الفرع الثاني: تجارب دولية ناجحة في استخدام الرقابة العليا** تعتبر من أهم الأدوات التي تعتمد عليها الدول لضمان الشفافية والنزاهة في إدارة المال العام، حيث تهدف إلى محاربة الفساد ودعم المساءلة من خلال مؤسسات رقابية مستقلة وفعالة وقد نجحت العديد من الدول في تبني نماذج رقابية متقدمة كان لها أثر إيجابي في الحد من الفساد وتعزيز كفاءة المؤسسات العامة ومن بين هذه التجارب، تبرز تجربة مصر التي اعتمدت على الجهاز المركزي للمحاسبات كهيئة رقابية عليا لمراجعة الأداء المالي والإداري للدولة وكشف المخالفات، مما أسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة. كذلك، تعد تجربة سنغافورة مثالاً عالمياً بارزاً في مكافحة الفساد حيث قامت بإنشاء هيئة رقابة قوية مدعومة بإرادة سياسية صارمة، مما جعلها من أقل الدول فساداً في العالم تعكس هذه التجارب الدور الحاسم للرقابة العليا في بناء أنظمة إدارية ومالية فعالة تسهم في تحقيق التنمية المستدامة وحماية المال العام. **تجربة مصر:** مصر اعتمدت على الجهاز المركزي للمحاسبات لتعزيز الشفافية ومكافحة الفساد، إن الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر الهيئة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، ويتمتع بالاستقلالية الدستورية في أداء مهامه، مما يعزز فاعليته في مكافحة الفساد يتمثل دوره في مراقبة أموال الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة، بالإضافة إلى الجهات الأخرى التي يحددها القانون يشمل ذلك مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة ومراجعة حساباتها الختامية من خلال هذه المهام، يسهم الجهاز في تعزيز الشفافية والمساءلة، والكشف عن أي مخالفات أو تجاوزات قد تؤدي إلى الفساد. بالإضافة إلى ذلك، يلتزم الجهاز المركزي للمحاسبات بدوره الوطني في تعزيز الشفافية والمساءلة، والمساهمة في بناء نظام إداري ومالي قوي يعكس قيم النزاهة في مؤسسات الدولة هذا الالتزام يتجلى في مشاركته الفعالة في اليوم العالمي لمكافحة الفساد، حيث يؤكد الجهاز على دوره في مواجهة كافة أشكال الفساد، بما يعزز التنمية المستدامة ويحقق طموحات الوطن والمواطنين ومن خلال هذه الجهود، يسهم الجهاز المركزي للمحاسبات في ضبط وتحسين أداء الأجهزة التنفيذية بالدولة، وضمان حسن إدارة الإيرادات والمصروفات العامة وكذلك في ترشيد السياسات المالية ومكافحة الفساد وكشف المخالفات كما يتابع الجهاز المشروعات الكبرى، ويعمل على تحسين أداء شركات قطاع الأعمال العام وغيرها من الهيئات الاقتصادية والخدمية المختلفة وتعد هذه الجهود المتكاملة دليلاً على التزام الدولة المصرية بمكافحة الفساد وتعزيز الشفافية، من خلال دعم وتقوية دور الجهاز المركزي للمحاسبات كأداة رقابية فعالة في حماية المال العام وتحقيق التنمية المستدامة<sup>١٦</sup>. وتعد تجربة سنغافورة في مكافحة الفساد نموذجاً رائداً على المستوى العالمي، حيث نجحت في التحول من دولة كانت تعاني من مستويات فساد عالية في ستينيات القرن الماضي إلى واحدة من أقل الدول فساداً في العالم حالياً وفقاً لمؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية الدولية، تحتل سنغافورة مراتب متقدمة بين الدول الأقل فساداً، مما يعكس فعالية استراتيجياتها في هذا المجال، ويعزى هذا النجاح إلى عدة عوامل، أبرزها الإرادة السياسية القوية لمكافحة الفساد، فقد تبنت الحكومة السنغافورية سياسات صارمة لتعزيز النزاهة والشفافية وأنشأت مكتباً خاصاً لوضع وتنفيذ قوانين مكافحة الفساد والذي خضع للعديد من التعديلات لتوسيع نطاق مكافحة الفساد بكافة أشكاله. كما ركزت سنغافورة على بناء مؤسسات قوية وفعالة، وتطبيق سياسات حوكمة رشيدة مما أسهم في خلق بيئة عمل نزيهة وشفافة، هذه الجهود المتكاملة جعلت من سنغافورة مثالاً يحتذى به بمحاربة الفساد وتمتين الشفافية على مستوى العالم<sup>١٧</sup>.

## **المبحث الثاني: التشريع العراقي والمصري للرقابة العليا: دراسة مقارنة**

يأتي هذا المبحث لتحليل الإطار القانوني والمؤسسي لأجهزة الرقابة العليا في كل من العراق ومصر، حيث تمثل هذه الأجهزة خط الدفاع الأول لحماية المال العام وضمان الشفافية في إدارته. وتسعى الدراسة إلى مقارنة النظم القانونية المنظمة لعمل هذه الأجهزة في البلدين، مع التركيز على التشابهات والاختلافات في الصلاحيات والاختصاصات. سيتناول المبحث في مطلبه الأول الإطار القانوني للرقابة العليا في كل من العراق (ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة) ومصر (الجهاز المركزي للمحاسبات)، بينما سيناقش المطلب الثاني مدى فعالية هذه الأجهزة في تحقيق أهدافها الرقابية، مع تحليل التحديات التي تواجهها في أداء مهامها. من خلال هذه المقارنة، تهدف الدراسة إلى استخلاص الدروس المستفادة وتقديم توصيات لتعزيز فعالية أجهزة الرقابة العليا في كلا البلدين، بما يخدم أهداف مكافحة الفساد وحماية المال العام.

### **المطلب الأول: الإطار القانوني للرقابة العليا في العراق ومصر**

تمثل التشريعات الوطنية الأساس القانوني الذي يحدد صلاحيات واختصاصات أجهزة الرقابة العليا، حيث تنظم عملها وتمنحها الشرعية في ممارسة مهامها الرقابية. وفي هذا الإطار، يأتي هذا المطلب لتحليل البنية التشريعية المنظمة لعمل أجهزة الرقابة العليا في كل من العراق ومصر.

سيركز المطلب على دراسة التشريعات الأساسية المنظمة لديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة في العراق من جهة، والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر من جهة أخرى. كما سيتناول الهيكل التنظيمي لهذه الأجهزة، وطبيعة العلاقة بينها وبين السلطات الأخرى في الدولة، مع إبراز نقاط القوة والضعف في كل نظام. من خلال هذه المقارنة التحليلية، يمكن الوقوف على أوجه التشابه والاختلاف بين النظامين، وفهم كيفية تأثير الإطار القانوني على فعالية أداء هذه الأجهزة في ممارسة مهامها الرقابية.

• **الفرع الأول: التشريعات العراقية المنظمة للرقابة العليا لديوان الرقابة المالية في العراق** يعد هو الجهة الأساسية المسؤولة عن الرقابة على الأموال العامة، ويعمل بموجب قوانين عدة تشمل (قانون ديوان الرقابة المالية. هيئة النزاهة والقوانين المالية والإدارية ذات الصلة)<sup>٨</sup>.

**أولاً: ديوان الرقابة المالية الاتحادي** ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق هو هيئة مستقلة ماليًا وإداريًا، تأسس بهدف الحفاظ على المال العام وضمان الشفافية والمساءلة في استخدام الموارد العامة ويعمل الديوان على التدقيق والرقابة على المؤسسات الحكومية، ويستند في عمله إلى القانون رقم (٣١) لعام ٢٠١١ المعدل، الذي حدد هيكلته واختصاصاته وآلية عمله<sup>٩</sup>.

• **المهام الأساسية لديوان الرقابة المالية الاتحادي** حدد قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي المهام الأساسية لضمان الرقابة الفعالة على الأموال والموارد العامة، ومن أبرزها:

١. الرقابة المالية والإدارية: تدقيق النفقات والإيرادات الحكومية والتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة، ومراجعة الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة، وتقييم أداء الإدارات المالية للمؤسسات الحكومية.

٢. التدقيق على المال العام: التحقق من استخدام الأموال العامة للأغراض المخصصة لها، والكشف عن حالات الهدر المالي والتلاعب والفساد.

٣. تقييم الأداء الحكومي: تقييم كفاءة المشاريع والبرامج الحكومية ومدى تحقيقها لأهدافها وتقديم توصيات لتحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسات.

٤. إعداد التقارير الرقابية: رفع تقارير دورية وسنوية إلى مجلس النواب تتضمن النتائج والملاحظات حول الأداء المالي والإداري، وإعداد تقارير خاصة بناءً على تكليف من الجهات العليا<sup>١٠</sup>.

• **الأهداف الاستراتيجية لديوان الرقابة المالية** يهدف الديوان إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تسهم في الحفاظ على المال العام وتعزيز الشفافية، ومن أهم هذه الأهداف:

١. ضمان سلامة المال العام: التأكد من استخدام المصادر المالية بالشكل الأمثل دون تجاوز المخصصات، الحد من الهدر المالي وسوء التصرف في الموارد.

٢. تعزيز الشفافية والمساءلة: تعزيز ثقافة الشفافية في إدارة المال العام، مساءلة الجهات الحكومية عن أداؤها المالي والإداري.

٣. تحسين الأداء الحكومي: تقديم توصيات لتحسين الأداء الحكومي وضمان الكفاءة في تنفيذ البرامج، مراقبة تنفيذ الموازنات العامة وضمان تحقيق الأهداف المخططة.

**اختصاصات ديوان الرقابة المالية:** حدد قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لعام ٢٠١١ المعدل الاختصاصات التي يتمتع بها الديوان، ومن أبرزها:

١. الرقابة على الإيرادات والنفقات: تدقيق الإيرادات الحكومية مثل الضرائب والجمارك وغيرها من مصادر التمويل، متابعة النفقات للتأكد من عدم تجاوز المخصصات المالية المحددة في الموازنة.

٢. إعداد التقارير الرقابية: إعداد تقارير سنوية ودورية حول أداء الجهات الحكومية، رفع تقارير خاصة عند اكتشاف حالات فساد أو بناءً على تكليف من الجهات العليا<sup>١١</sup>.

٣. التفتيش والمعانة: للديوان حق التفتيش والمعانة وفق المادة (٧) من قانون الديوان لضمان تنفيذ التشريعات المالية، التحقق من سلامة المعاملات المالية والإدارية للجهات الخاضعة للرقابة.

٤. الرقابة على الأداء: تقييم مدى تحقيق المؤسسات لأهدافها الاقتصادية والإدارية، تحليل مدى كفاءة وفعالية البرامج والسياسات الحكومية.

**ثانياً: هيئة النزاهة** هي مؤسسة تتمتع بالاستقلال القانوني والمالي في العراق، تأسست بهدف مكافحة الفساد وتعزيز الشفافية والمساءلة بمؤسسات الدولة تعمل الهيئة على التحقيق في قضايا الفساد المالي والإداري، وتعزيز قيم النزاهة والأمانة في الإدارة العامة، وتطوير نظم رقابة تضمن الحفاظ على المال العام. تستند الهيئة في عملها إلى قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لعام ٢٠١١ المعدل الذي يحدد صلاحياتها وآليات عملها<sup>٢٢</sup>.

• **مهام هيئة النزاهة** تقوم هيئة النزاهة بمجموعة من المهام الأساسية لضمان مكافحة الفساد وتعزيز النزاهة في مؤسسات الدولة، ومن أبرز هذه المهام:

١. مكافحة الفساد المالي والإداري: إجراء التحقيقات اللازمة بقضايا الفساد وملاحقة المتورطين، اتخاذ الإجراءات القانونية ضد الأفراد والمؤسسات المتورطة في قضايا فساد.

٢. تعزيز الشفافية والمساءلة: تطوير آليات لمراقبة أداء المؤسسات الحكومية، إلزام الجهات الخاضعة للرقابة بتقديم البيانات المالية والإدارية المطلوبة.

٣. التحقيق والتدقيق: إجراء التحقيقات اللازمة في قضايا الفساد بالتعاون مع الجهات القضائية، تقديم الأدلة القانونية المتعلقة بقضايا الفساد إلى المحاكم المختصة.

٤. التوعية والتثقيف: نشر ثقافة النزاهة من خلال حملات توعية تستهدف الموظفين والجمهور، إعداد برامج تثقيفية لتوضيح مخاطر الفساد وآثاره السلبية.

٥. إعداد التقارير السنوية: تقديم تقارير دورية وسنوية إلى السلطات التشريعية والتنفيذية حول قضايا الفساد المكتشفة والإجراءات المتخذة، نشر تقارير الأداء لتعزيز الشفافية والوعي العام.

• **اختصاصات هيئة النزاهة** حدد قانون هيئة النزاهة اختصاصاتها وصلاحياتها لضمان أدائها الفعال، ومن أبرز اختصاصاتها<sup>٢٣</sup>:

- التحقيق في قضايا الفساد: متابعة قضايا الفساد المالي والإداري في جميع المؤسسات الحكومية، اتخاذ الإجراءات القانونية بحق المخالفين وإحالتهم إلى القضاء.

- التعاون مع الأجهزة الرقابية: العمل مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ومكاتب المفتشين العموميين، والجهات القضائية لمكافحة الفساد، تبادل المعلومات والبيانات المتعلقة بقضايا الفساد.

- إلزام الجهات بتقديم البيانات: إلزام جميع الوزارات والدوائر الحكومية بتقديم البيانات المالية والإدارية المطلوبة، مراقبة مدى التزام المؤسسات بالقوانين والأنظمة.

- إعداد استراتيجيات مكافحة الفساد: وضع خطط واستراتيجيات وطنية لمحاربة الفساد وتعزيز النزاهة، تقييم أداء المؤسسات الحكومية لضمان تحسين الأداء.

- ضمان حماية المبلغين عن الفساد: تأمين حماية الشهود والمبلغين عن قضايا الفساد من أي انتقام أو تهديد، تشجيع الإبلاغ عن المخالفات لتعزيز الشفافية.

- إدارة نظام كشف الذمم المالية: مراقبة الذمم المالية للمسؤولين الحكوميين للتأكد من سلامة مصادر أموالهم، ضمان عدم استغلال المناصب لتحقيق مكاسب شخصية.

• **الفرع الثاني: التشريعات المصرية المنظمة للرقابة العليافي مصر**، ينظم الجهاز المركزي للمحاسبات عملية الرقابة المالية، ويستند إلى (قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، القوانين المالية والإدارية ذات الصلة).

#### **أولاً: الجهاز المركزي للمحاسبات:**

• **أهدافه** تنص المادة (١) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لعام ١٩٨٨ على أن الجهاز هيئة مستقلة عامة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس الجمهورية، وتهدف إلى الرقابة على أموال الدولة والأشخاص العامة وغيرها وفقاً للقانون، مع دعم مجلس الشعب في مهامه الرقابية. وتتمثل أهداف الجهاز فيما يلي<sup>٢٤</sup>:

- الرقابة على أموال الدولة والأشخاص العامة والأطراف المنصوص عليهم بقانون الجهاز.

- مساعدة مجلس الشعب في مراقبة أموال الدولة من خلال تنفيذ عمليات رقابية محددة. - تأمين سلامة تنفيذ الموازنة العامة والتزامها بالقوانين المالية. - كشف الانحرافات والمخالفات المالية، ودراسة أسبابها، واقتراح حلول لمعالجتها. - تقييم أداء الوحدات الخاضعة للرقابة ومتابعة تحقيق

أهداف الموازنة، مع تجنب الهدر والإسراف.<sup>٢٥</sup> ويمارس الجهاز المركزي للمحاسبات مهامه من اجل الوصول الى تحقيق أهدافه عن طريق التقارير، حيث تعد تقارير الجهاز المخرج النهائي لعمله الرقابي، حيث تعكس نتائج المراجعة والفحص، لكنها ليست النهاية بل تليها مراحل الإبلاغ والمتابعة. يصدر الجهاز ثلاثة انواع من التقارير:

١. التقارير النصف سنوية\*\*\*: تصدر كل ستة أشهر من الإدارات المركزية المختصة، وتشمل ملاحظات ونتائج الفحص والمتابعة، إلى جانب ردود الجهات المعنية. ورغم أهمية دقة هذه التقارير، إلا أن بعضها يتضمن أحياناً جهات نظر قابلة للنقاش بدلاً من حقائق مؤكدة.

١. التقارير الدورية: وهي نوعان تقارير نصف سنوية: تصدر التقارير الدورية للجهاز كل ستة أشهر عن الإدارات المركزية المختصة، وتشمل الأنشطة التي تمت مراقبتها ونتائج الفحص والملاحظات الواردة من الجهات المعنية<sup>٢٦</sup>. التقارير السنوية: ويتضمن التقرير عن الحساب الختامي للسنة المالية التي تنقضي يضمه الملاحظات التي يراها ويشمل نوعين من التقارير تقارير الرقابة المالية وتقارير الرقابة على الأداء<sup>٢٧</sup>.

٢. تقارير خاصة: تتضمن هذه التقارير ما يعده الجهاز المركزي للمحاسبات بناءً على تكليف من مجلس الشعب، وفقاً للمادة الرابعة من قانون الجهاز ويشمل ذلك فحص أنشطة المصالح الإدارية والتنفيذية، والهيئات والجهات العامة، وشركات القطاع العام، والمنظمات الجماهيرية الخاضعة لإشراف الدولة، أو المشروعات المدعومة أو المضمونة من الدولة، وكذلك الأنشطة المرتبطة بالمرافق العامة<sup>٢٨</sup>.

٣. تقرير نتائج مراجعة الجهاز المركزي عن الحساب الختامي: بعد إعداد الحسابات الختامية، تُقدم إلى الجهاز المركزي للمحاسبات لمراجعتها وإبداء ملاحظاته عليها ويتعين على الجهاز تقديم تقاريره وإرسالها إلى وزارة المالية والوحدات المعنية بالموازنة العامة للدولة خلال شهر من استلامه الحسابات الختامية مستوفية لكافة البيانات والإيضاحات المطلوبة من الجهات الحكومية<sup>٢٩</sup>.

• وسائل الجهاز المركزي للمحاسبات في ممارسة مهامها الرقابية تتمثل وسائل الجهاز برقابه فيما يأتي هذه الوسائل<sup>٣٠</sup>:

١- الفحص والمراجعة: حدد قانون الجهاز بالمادتين (٧ و ٨) القواعد المنظمة لوسائل الفحص والمراجعة وكيفية استخدامها.

٢- التفتيش والمعاينة: نصت الفقرة الأخيرة من المادة السابعة على حق الجهاز في المعاينة والتفتيش على الأعمال والوحدات الخاضعة لرقابته.

٣- موافاة الجهاز بالبيانات الأساسية: أوجب القانون على الجهات المختلفة تزويد الجهاز بالبيانات الأساسية اللازمة لممارسة مهامه الرقابية بشكل كامل.

٤- الاتصال المباشر بالمسؤولين الماليين: نصت المادة (١٠) على حق الجهاز في الاتصال المباشر مع المسؤولين الماليين في وزارة المالية والجهات الخاضعة لرقابته<sup>٣١</sup>.

**ثانياً: ديوان الرقابة المالية:** قانون الديوان المالي رقم ٣١ لعام ٢٠١١ م نص في المادة الخامسة منه على أن: (الديوان هيئة تتمتع بشخصية معنوية وبالاستقلال المالي والإداري له ويعد أعلى هيئة رقابية مالية يرتبط بمجلس النواب يمثلها رئيس الديوان أو من يخوله<sup>٣٢</sup>.

• اختصاصات ديوان الرقابة المالية ومن أبرز وأهم اختصاصات ديوان الرقابة المالية<sup>٣٣</sup>:

١- الاختصاصات المالية: يقوم ديوان الرقابة المالية بفحص وتدقيق المعاملات المالية المتعلقة بالنفقات والإيرادات للجهات الخاضعة لرقابته ويهدف هذا الاختصاص إلى التأكد من سلامة الإنفاق، والالتزام بالاعتمادات المقررة في الموازنة، وضمان استخدام الأموال العامة للأغراض المحددة لها، مع منع الهدر أو التبذير أو سوء التصرف.

٢- الاختصاصات الإدارية: تشمل مهام الديوان الإدارية ما يلي:

١. مراقبة وتقييم الأداء.

٢. التعاون مع هيئة النزاهة ومكاتب المفتشين العموميين.

٣. معالجة القضايا المتعلقة بالشفافية ومستوى أداء الحكومة.

٤. الإشراف على دواوين الرقابة المالية في الأقاليم.

• أهداف ديوان الرقابة المالية

أولاً: يهدف ديوان الرقابة المالية قانونياً إلى التحقق من الالتزام بتطبيق القوانين والأنظمة المالية والتعليمات، وضمان تنفيذها بشكل صحيح من قبل العاملين في الوزارات والدوائر كما يسعى للتأكد من الالتزام بالتوجيهات المركزية الصادرة عن الجهات العليا، إلى جانب متابعة تطبيق التعاميم التي تصدرها الوزارات لتنظيم أعمالها.<sup>٣٤</sup>

ثانياً: يهدف ديوان الرقابة المالية من الناحية المالية إلى ضمان سلامة الإنفاق والتحقق من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة، مع التأكد من صحة الإجراءات المالية وسلامتها، والعمل على تجنب الإهمال أو التقصير الذي قد يؤدي إلى هدر المال العام أو الإضرار بالاقتصاد الوطني.<sup>٣٥</sup> ثالثاً: من الناحية الاقتصادية، يركز ديوان الرقابة المالية على حماية الاقتصاد الوطني من خلال تقييم نتائج تنفيذ البرامج والسياسات الاقتصادية بهدف تطوير الأداء الاقتصادي كما يشمل ذلك تقييم كفاءة الأداء للمشاريع والأعمال، والتحقق من فعالية الإجراءات والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، مع المساهمة في تعزيز استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقراره.<sup>٣٦</sup>

#### • تقارير ديوان الرقابة المالية

١. التقرير السنوي: يصدر ديوان الرقابة المالية تقريراً سنوياً لمجلس النواب خلال ١٢٠ يوماً من نهاية العام، يشمل نتائج تطبيق خطته السنوية وملاحظاته بشأن الأوضاع المالية والإدارية والاقتصادية والقانونية، مع تقييم كفاءة وشفافية إجراءات الحكومة في جباية الإيرادات وإنفاق الأموال العامة.<sup>٣٧</sup>

٢. التقرير الوزاري السنوي: يرفع هذا التقرير إلى الوزير المختص أو رئيس الدائرة غير المرتبطة بوزارة، ويشمل ملاحظات الديوان المستخلصة من تقاريره الأخرى حول أداء المؤسسات والدوائر التابعة للوزارة، مع تقييم المركز المالي ونشاط كل تشكيل تابع لها.<sup>٣٨</sup>

٣. التقارير الخاصة: يصدرها الديوان بناءً على تكليف من السلطات العليا أو بمبادرته لدراسة ظواهر أو ممارسات تتعلق بالمال العام. تهدف التقارير إلى معالجة حالات خاصة مثل الفساد أو مخالفة القوانين، وترفع إلى الجهة المكلفة أو السلطات ذات الصلة.<sup>٣٩</sup>

٤. تقارير رقابة تقويم الأداء: تعنى بتقييم الأداء وفق المبادئ والأسس المالية والتشريعية والإدارية المنصوص عليها في قانون الديوان، والتي نصت عليها المادة السابعة (أولاً) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لعام ٢٠١١ المعدل.<sup>٤٠</sup>

#### المطلب الثاني: تقييم فعالية الرقابة العليا في العراق ومصر

تكتسب دراسة فعالية أجهزة الرقابة العليا أهمية خاصة في ظل التحديات الكبيرة التي تواجهها الدول في مكافحة الفساد المالي والإداري. وفي هذا الإطار، يأتي هذا المطلب لتحليل مدى نجاح أجهزة الرقابة العليا في العراق ومصر في تحقيق أهدافها، من خلال تقييم إنجازاتها والتحديات التي تعترض عملها. سيركز المطلب على دراسة المؤشرات الكمية والنوعية لأداء ديوان الرقابة المالية العراقي والجهاز المركزي للمحاسبات المصري، مع تحليل العوامل المؤثرة في فعالية هذه الأجهزة مثل الاستقلالية المالية والإدارية، ومدى توفر الموارد البشرية والمادية، وطبيعة العلاقة مع السلطات الأخرى. كما سيتناول التحديات المشتركة التي تواجهها الأجهزة الرقابية في كلا البلدين، مع إبراز التجارب الناجحة التي يمكن الاستفادة منها. من خلال هذا التحليل، تهدف الدراسة إلى تقديم رؤية شاملة حول واقع أجهزة الرقابة العليا في البلدين، وسبل تعزيز دورها في حماية المال العام وترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة.

#### الفرع الأول: إنجازات الرقابة العليا في العراق ومصر

إنجازات الرقابة العليا في العراق: يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق هيئة مستقلة مالياً وإدارياً، تأسس عام ١٩٢٧، ويرتبط بمجلس النواب العراقي. يتمثل دوره الأساسي في الرقابة على المال العام أينما وجد، ويعتبر من الأجهزة الرائدة في حماية المال العام، والكشف عن حالات الغش والتلاعب، ومكافحة الفساد المالي والإداري، والمساهمة الفاعلة في دعم الاقتصاد الوطني. يسهم الديوان بفعالية بمكافحة الفساد من خلال الكشف عن حالات الغش والتلاعب في المؤسسات الحكومية من خلال تحديد ممارسات الفساد الإداري والمالي، مثل الغش والاحتيال والرشوة واستغلال النفوذ، مما يعزز من نزاهة وشفافية العمل الحكومي. ويصدر الديوان تقارير سنوية تتضمن ملاحظات وتوصيات حول أداء الوزارات والمؤسسات الحكومية، وقد أعلن الديوان عن إعداد مسودة للنظام المحاسبي الموحد المحدث وفقاً للمعايير الدولية، بهدف تحسين مهنة المحاسبة والتدقيق في العراق كما أصدر دليلاً للرقابة الداخلية يلزم جميع الجهات الحكومية، مما يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة، ووضع الديوان خطة منهجية بمواعيد محددة لإنجاز الحسابات الختامية للسنوات السابقة، وذلك بالتعاون مع وزارة المالية و كل تهدف هذه الخطوة إلى معالجة المشكلات المتعلقة بالبيانات المالية المقدمة من الوزارات، وتوحيدها لضمان دقة وشفافية المعلومات المالية.<sup>٤١</sup>

إنجازات الرقابة العليا في مصر: تعد الأجهزة الرقابية بمصر، مثل الجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة الرقابة الإدارية، من الركائز الأساسية في حماية المال العام وتعزيز النزاهة والشفافية في مؤسسات الدولة. تأسس الجهاز المركزي للمحاسبات عام ١٩٤٢ كهيئة مستقلة تهدف إلى الرقابة على أموال الدولة والشخصيات العامة، فيما أنشئت هيئة الرقابة الإدارية عام ١٩٦٤ لمكافحة الفساد الإداري والمالي. نجحت

هيئة الرقابة الإدارية خلال ثلاث سنوات في إنجاز ٢٧٨١ قضية فساد، تورط فيها ٤٧٥٦ شخصًا، مما أسفر عن استرداد ١١ مليار جنيه لصالح الدولة من عوائد أراضي مستولى عليها، ومتأخرات ضرائب وجمارك، وقد أطلقت الأجهزة الرقابية، بالتعاون مع مؤسسات الدولة، الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد، والتي تهدف إلى تعزيز قيم النزاهة والشفافية في المجتمع المصري، وتنفيذ حملات توعية بمخاطر الفساد وأثره على الاقتصاد والمجتمع. يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني، ومتابعة تنفيذ الخطط، والرقابة على الأداء في مؤسسات الدولة، مما يسهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد العامة وترأست هيئة الرقابة الإدارية المصرية اجتماعات مجموعات عمل اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مما يعكس دور مصر الريادي في تعزيز التعاون الدولي لمكافحة الفساد واسترداد الأصول وقد عملت الأجهزة الرقابية على تحديث الأطر القانونية والتنظيمية لمكافحة الفساد، وتعزيز قدرات العاملين بها من خلال التدريب والتأهيل المستمر، بما يتوافق مع المعايير الدولية ومن خلال هذه الجهود والإنجازات، تواصل الأجهزة الرقابية في مصر دورها المحوري في حماية المال العام، وتعزيز النزاهة والشفافية، ودعم التنمية المستدامة في البلاد.

**الفرع الثاني: التحديات مكافحة الفساد في العراق ومصر** يعد الفساد في العراق من أبرز التحديات التي تعيق التنمية والاستقرار في البلاد وتتجلى هذه التحديات في ضعف استقلالية الأجهزة الرقابية ونقص الموارد المخصصة لها، مما يؤثر سلبًا على فاعليتها في مكافحة الفساد. ضعف الاستقلالية: تعاني الأجهزة الرقابية في العراق من تدخلات سياسية تؤثر بشكل ملحوظ على استقلاليتها، مما يضعف دورها في محاربة الفساد وتعزيز الشفافية وفي هذا السياق، يتعد "الهندسة الدستورية لأجهزة مكافحة الفساد" أحد الجوانب الحاسمة التي تؤثر على فعالية هذه الأجهزة في مواجهة قضايا الفساد على مختلف المستويات إن الهندسة الدستورية تشير إلى التصميم المؤسسي والقانوني الذي يحدد آلية عمل وتكوين الأجهزة الرقابية، ويشمل تحديد صلاحياتها وآليات تنفيذ مهامها بشكل يضمن استقلالها عن التأثيرات السياسية أو أي مصالح أخرى قد تؤثر على نزاهتها، من خلال هذه الهندسة الدستورية، يمكن وضع إطار قانوني وضوابط مؤسسية تكفل استقلالية الأجهزة الرقابية مما يمكنها من العمل بحرية وبدون ضغوط سياسية وبالتالي زيادة فاعليتها في مكافحة الفساد فمن دون هذا النوع من الاستقلالية، تصبح هذه الأجهزة عرضة للتأثيرات السياسية التي قد تؤدي إلى تعطيل دورها الرقابي بمحاربة الفساد والحد من قدرتها على تقديم حلول فعالة لضمان النزاهة والشفافية في المؤسسات الحكومية<sup>٤٢</sup>.

نقص الموارد: يشكل نقص الموارد المالية والبشرية تحديًا رئيسيًا أمام الأجهزة الرقابية في العراق، مما يضعف قدرتها على أداء مهامها بفعالية فضعف التمويل يؤدي إلى تراجع القدرات التشغيلية، وقلة الأدوات التكنولوجية المستخدمة في كشف الفساد، إضافة إلى تقليص المشاريع الهادفة لتعزيز الشفافية والمساءلة. كما أن نقص الكوادر المؤهلة وبرامج التدريب يؤثر سلبًا على كفاءة الأداء الرقابي، إلى جانب غياب الحوافز لاستقطاب الكفاءات. حيث أن تعزيز الميزانيات والتدريب المستمر يساهم في رفع كفاءة الأجهزة الرقابية، ويدعم الشفافية ويحد من الفساد في الجهات الحكومية<sup>٤٣</sup>. ولمواجهة هذه التحديات، يجب على الحكومة العراقية اتخاذ خطوات جادة لتعزيز استقلالية الأجهزة الرقابية وتوفير الموارد اللازمة لها ويشمل ذلك إصلاحات تشريعية لضمان عدم التدخل السياسي في عمل هذه الأجهزة، وزيادة التمويل والتدريب للعاملين فيها بالإضافة إلى ذلك، ينبغي تعزيز ثقافة الشفافية والمساءلة في المؤسسات الحكومية والمجتمع ككل. من خلال معالجة هذه التحديات، يمكن للعراق تعزيز جهود مكافحة الفساد وتحقيق تنمية مستدامة تسهم في استقرار وازدهار البلاد. أما في مصر: تواجه جهود مكافحة الفساد في مصر تحديات متعددة، أبرزها التدخلات السياسية والفساد المؤسسي حيث تعرقل التدخلات السياسية عمل الأجهزة الرقابية ويؤدي غياب الاستقلالية إلى تأثير سلبي على فاعليتها بمحاربة الفساد وفقًا لمقال "المركز العربي للبحوث والدراسات"، فإن مصر لم تحرز تقدمًا ملحوظًا في المعايير الدولية لمدرجات الفساد والشفافية، مما يشير إلى استمرار هذه التدخلات كعائق رئيسي. بالإضافة إلى ذلك، يعتبر الفساد المؤسسي تحديًا جوهريًا، حيث يتغلغل في الهياكل الإدارية ويؤثر على تقديم الخدمات العامة يشير تقرير لمركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار بمجلس الوزراء إلى أن تأخير تنفيذ بعض القوانين المتعلقة بمكافحة الفساد وعدم تفعيل أخرى، بالإضافة إلى عدم إنشاء مواقع إلكترونية لجميع الجهات الحكومية، يعد من التحديات التي تواجه الدولة في هذا المجال. ولمواجهة هذه التحديات، لا بد من تعزيز استقلالية الأجهزة الرقابية، وتفعيل القوانين المتعلقة بالشفافية والنزاهة، وتطوير البنية التحتية الرقمية للمؤسسات الحكومية. كما أكدت على أهمية الإرادة السياسية الحقيقية لمكافحة الفساد، دون التستر على المفسدين مهما كانت مناصبهم. من خلال تبني هذه الإجراءات، يمكن تعزيز فعالية جهود مكافحة الفساد في مصر وتحقيق تقدم ملموس في هذا المجال<sup>٤٤</sup>.

**الذاتة:**

يعد دور الأجهزة العليا للرقابة في كل من العراق ومصر محورياً أساسياً بتعزيز الشفافية وحماية المال العام من خلال ما تمتلكه من صلاحيات دستورية وقانونية تهدف إلى مكافحة الفساد وتعزيز مبادئ النزاهة والمساءلة. كشفت الدراسة أن الأجهزة الرقابية في كلا البلدين تواجه تحديات تتعلق بمدى تفعيل صلاحياتها القانونية، واستقلالية قراراتها عن السلطات التنفيذية، إضافةً إلى فاعلية آلياتها في محاسبة المسؤولين المتورطين في الفساد كما تبين أن التشريعات الدستورية والقانونية قد حددت دور هذه الأجهزة، لكنها في بعض الحالات لم تمنح الصلاحيات الكافية لضمان تنفيذ توصياتها بشكل ملزم، مما يؤثر على فعاليتها في تحقيق الرقابة الفعالة على المال العام. وانطلاقاً من ذلك فإن تعزيز دور الأجهزة الرقابية يتطلب إصلاحات قانونية تكفل لها الاستقلالية الكاملة، إلى جانب تفعيل القوانين الرقابية القائمة بشكل أكثر صرامة كما أن ضمان تنفيذ قرارات هذه الأجهزة، ومنحها سلطة مساءلة جميع الجهات دون قيود سياسية أو إدارية، يعد من الركائز الأساسية لتعزيز الشفافية والحد من الفساد في العراق ومصر. وفي الختام، فإن نجاح أجهزة الرقابة العليا في أداء دورها في حماية المال العام مرهون بتوافر بيئة قانونية سليمة تضمن استقلاليتها، إلى جانب وجود إرادة سياسية داعمة لمكافحة الفساد ومن خلال تعزيز أطر المساءلة القانونية، وتوسيع صلاحيات هذه الأجهزة، يمكن تحقيق نظام رقابي أكثر فاعلية يساهم في ترسيخ مبادئ الحكم الرشيد وحماية الموارد العامة من سوء الاستخدام.

## الراجع:

### ١. كتب اللغة:

١. لويس معلوف، المنجد في اللغة، بيروت، دار المشرق، ط ٣٥، ١٩٩٦م.

٢. زين العابدين محمد بن أبي بكر الرازي، مختار الصحاح، مؤسسة الرسالة، بيروت، ١٩٩٤.

### ٢. الكتب القانونية:

١. أحمد مصطفى أحمد صبيح، الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، ٢٠١٦.

٢. أحمد السيد عطا الله، الدور الرقابي لوزارة المالية في مجال الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة، ط ١، دار النهضة العربية، القاهرة مصر، ٢٠١٠. ٣. الأطارح:

١. فارس بن علوش، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الإدارية جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، المملكة العربية السعودية، ٢٠١٠.

٢. أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، المنوفية، ٢٠٠٠ م

٣. فارس عبد الرحيم حاتم، طبيعة الهيئات المستقلة في ظل الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، مجلة معين، جامعة كفيل، عدد ٣، ٢٠١٣ م.

### ٤. الرسائل:

١. إبراهيم حميد كامل، الاختصاص الجنائي لهيئة النزاهة في العراق، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهدين، ٢٠١٣.

٢. أسامة محمد منوخ، دور المحاسبة القضائية في الكشف والحد من الفساد المالي، دراسة ميدانية في هيئة النزاهة العراقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، ٢٠١٧.

٣. سناء محمد سدخان، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهدين، بغداد، ٢٠٠٠ م.

### ٥. البحوث:

١. بليغ بشر، الرقابة العليا على المال العام، مدلولاتها وهيئاتها، في النظام المقارن، مجلة الأمن، وزارة الداخلية مملكة البحرين، ٢٠١٨.

٢. شارفي ناصر، دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الشفافية المالية دراسة حالة تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، ٢٠٢٠.

٣. ريم حسين طه، دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية: دراسة تحليلية ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية وجامعة جدارا، ٢٠١١.

٤. محمد لمين علون، التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية، ٢٠١٦.

٥. أحلام قراوي، عرض التجربة السنغافورية في مجال مكافحة الفساد كتجربة عالمية رائدة، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد ٣، العدد ٢، ٢٠٢٠.

٦. يسرى العزباوي، المواجهة المحتملة: سبل وآليات مكافحة الفساد السياسي في مصر، المركز العربي للبحوث والدراسات، ٢٠١٤.

٦. القوانين:

١. قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري رقم (١٤٤) لعام ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم (١٥٧) لعام ١٩٩٨ م وتعديلاته.

٢. قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لعام ٢٠١١ المعدل.

٣. قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لعام ٢٠١١ المعدل.

**المراجع الراجع:**

1.Mills, A.E the Dynamic of management control systems Business publications ltd. London, 1967. P 160.

2.-The Institute of Internal Auditors (January ٢٠٠٩), IIA POSITION PAPER: The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity, www. theiia.org, p٠٢

**هوامش البحث**

١ - علي مخلف فياض، محاضرات بالقانون الإداري، كلية القانون والعلوم السياسية، جامعة الأنبار، ٢٠١٠، ص ٦.

٢ - فارس بن علوش، دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم الإدارية جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، المملكة العربية السعودية، ٢٠١٠، ص ١٣.

٣ - احمد مصطفى احمد صبيح - الرقابة المالية والإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة ، ٢٠١٦ ، ص ١٣٨ .

٤ - لويس معلوف، المنجد في اللغة، بيروت، دار المشرق، ط٣٥، ١٩٩٦م، ص٢٧٤.

٥ - زين العابدين محمد بن أبي بكر الرازي، مختار الصحاح، مؤسسة الرسالة، بيروت، ١٩٩٤، ص ٢٥٢.

٦ - السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، الجزائر: جامعة منتوري-قسنطينة، ٢٠١٧، صفحة ٤٤.

7 - Mills, A.E the Dynamic of management control systems Business publications ltd. London, 1967. P 160.

٨ - بليغ بشر ، الرقابة العليا على المال العام ،مدلولاتها وهيئاتها، في النظام المقارن، مجلة الأمن، وزارة الداخلية مملكة البحرين، ٢٠١٨، ص ٩.

٩ - شارفي ناصر، دور أجهزة الرقابة المالية العليا بتعزيز الشفافية المالية دراسة حالة تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، ٢٠٢٠، ص ٢٧٦.

١٠ - سالم ياسين ، المراجعة والرقابة على المال العام في المؤسسات الإدارية العمومية كأداة إصلاح وترشيد عمليات الإنفاق الحكومي، جامعة الجزائر، ٢٠١٤، ص ٥٥.

١١ - ريم حسين طه، دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في الوحدات الحكومية : دراسة تحليلية ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية وجامعة جدارا، ٢٠١١، ص ٤٧٠

١٢ - محمد لمين علون، التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية ، ٢٠١٦، ص ٢١٤.

13- The Institute of Internal Auditors (January ٢٠٠٩), IIA POSITION PAPER: The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity, www. theiia.org, p٠٢

١٤ - محمد لمين علون، مرجع سابق، ص ٢١٥.

١٥ - إبراهيم حميد كامل - الاختصاص الجنائي لهيئة النزاهة في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الحقوق ، جامعة النهدين ، ٢٠١٣ ، ص ١٥ .

١٦ - أشرف السيد حامد قبّال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ٢٠٠٠ م، ص ١٥

١٧ - أحلام قراوي، عرض التجربة السنغافورية في مجال مكافحة الفساد كتجربة عالمية رائدة، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد ٣، العدد ٢، ٢٠٢٠، ص ١٢٤.

- ١٨ - أسامة محمد منوخ، دور المحاسبة القضائية في الكشف والحد من الفساد المالي، دراسة ميدانية في هيئة النزاهة العراقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، ٢٠١٧، ص ٢٥.
- ١٩ - المادة (٥) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل
- ٢٠ - المادة (٦) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل
- ٢١ - المادة (٢٨) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل
- ٢٢ - المادة (١) من قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١ المعدل
- ٢٣ - المادة (٣) من قانون هيئة النزاهة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١ المعدل
- ٢٤ - المادة ( ١ ) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ( ١٥٧ ) لسنة ١٩٩٨ م وتعديلاته
- ٢٥ - أشرف السيد حامد قبّال، مرجع سابق ، ص ٧
- ٢٦ - أحمد السيد عطا الله، الدور الرقابي لوزارة المالية في مجال الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة، ط ١ ، دار النهضة العربية، القاهرة مصر، - ٢٠١٠ ، ص ٢١٧
- ٢٧ - أحمد السيد عطا الله، مصدر سابق، ص ٢٧١
- ٢٨ - أشرف السيد حامد قبّال، مرجع سابق، ص ٥٧٩ - ٥٨٠.
- ٢٩ - محمد جاسم حمادي الحلبوسي، رقابة البرلمان والهيئات المستقلة على الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية \_ مصر، ٢٠١٩ م، ص ٣٤٤ .
- ٣٠ - المادة (٧-٨) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ م والمعدل بالقانون رقم ( ١٥٧ ) لسنة ١٩٩٨ م وتعديلاته
- ٣١ - م (١٠) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ م والمعدل بالقانون رقم ( ١٥٧ ) لسنة ١٩٩٨ م وتعديلاته
- ٣٢ - فارس عبد الرحيم حاتم، طبيعة الهيئات المستقلة في ظل الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ ، مجلة معين، جامعة كفيل، عدد ٣ ، ٢٠١٣ م، ص ١٢٠
- ٣٣ - المادة ( ٧ / أولاً ثانياً ثالثاً ) من قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ م المعدل.
- ٣٤ - م ( ٦ / أولاً ) من قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم ( ٣١ ) لعام ٢٠١١ م المعدل.
- ٣٥ - م ( ٤ / أولاً ) من القانون السابق ذكره.
- ٣٦ - سناء محمد سدخان، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في العراق، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة النهرين، بغداد، ٢٠٠٠ م، ص ١٨٧
- ٣٧ - سناء محمد سرحان، مصدر سابق، ص ٢٢٦
- ٣٨ - م ( ٢٨ / أولاً ) من القانون رقم ( ٣١ ) لسنة ٢٠١١ م المعدل
- ٣٩ - محمد جاسم حمادي الحلبوسي، مصدر سابق، ٢٦٩ - ٢٧٠
- ٤٠ - م ( ٧ / أولاً ) من القانون رقم ( ٣١ ) لعام ٢٠١١ المعدل.
- ٤١ - علي عبد العباس نعيم، الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق : دراسة مقارنة، جامعة بغداد - كلية القانون - قسم القانون العام، ٢٠١٤، ص ٢٦.
- ٤٢ - فراس طارق مكية، لمحات استراتيجية في مكافحة الفساد، سلسلة إصدارات مركز البيان للدراسات والتخطيط، ٢٠٢١، ص ١٢
- ٤٣ - احمد عبدا الأمير محمود، استراتيجيات مكافحة الفساد وفعاليتها في إصلاح منظومة التعليم العالي دراسة مقارنة للاستراتيجيات الوطنية لمكافحة الفساد في العراق في مجال التعليم العالي، عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
- ٤٤ - يسرى العزباوي، المواجهة المحتملة: سبل وآليات مكافحة الفساد السياسي في مصر، المركز العربي للبحوث والدراسات، ٢٠١٤، ص ١٠.