

التقارير الرقابية وأجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعداد التقارير الرقابية

**فاضل عبد الاله عبد الصاحب
المشرف / أ. د زينب احمد عوين
جامعة النهريين - كلية الحقوق**

من المعلوم ، أن الدول في العالم أجمع عندما تنوي أن تقوم بمكافحة أوجه الفساد المالي والإداري المستشري في أروقة النشاط الحكومي لموظفي الوزارات والمؤسسات ، فإنها تقوم باتباع العديد من الوسائل التي تُحد من أوجه الفساد المالي والإداري ، ومن بين تلك الوسائل هي الوسيلة التشريعية المتمثلة بسن وإصدار القوانين والأنظمة والتعليمات ، ومنها الوسيلة الرقابية المتمثلة بإنشاء أجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعمال الرقابة والتدقيق على النشاط الحكومي ، لغرض الحد أو التقليل من مظاهر الفساد ، وبالتالي ، فإن تلك الأجهزة تقوم بالإجراءات الخاصة بالرقابة والتدقيق والتي تسمى بـ (مدخلات العمل الرقابي) ، أما مخرجات العمل الرقابي فتتمثل بـ (التقارير الرقابية) الصادرة من قبل تلك الأجهزة والمتضمنة الملاحظات الرقابية والتحفظات المشخصة على التصرفات المالية والقانونية والإدارية الصادرة من قبل موظفي النشاط الحكومي للوزارات والمؤسسات التابعة لها ، لذا فإن التقارير الرقابية تعد الأداة المهمة والوسيلة الفعالة بيد الجهات المختصة سواء أكانت جهات تحقيقية أم جهات قضائية ، والتي قد يلجأ إليها القاضي الجزائي كدليل إثبات في المسائل الجزائية في الدعوى المنظورة أمامه ومن هذا المنطلق ، نلاحظ أن المشرع قد مكن القاضي الجزائي من اللجوء إلى التقارير الفنية ، لغرض الفصل في الدعوى الجزائية المعروضة عليه ، وخاصة التقارير الرقابية التي تُعد من أهم الإجراءات المساعدة المتخذة من قبل القاضي الجزائي في مجال الإثبات الجنائي ، لذا فإن القاضي الجزائي قد يعتمد على التقارير الرقابية الصادرة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي باعتباره أعلى جهة رقابية أو أعلى مؤسسة حكومية معنية بالرقابة على أموال الدولة كسبب في إصدار الحكم القضائي في المخالفات المشخصة من قبل هذا الديوان والمثبتة في تلك التقارير ، وهذا ما تم ملاحظته من خلال الاتجاهات القضائية التي تبنتها محكمة التمييز الاتحادية في العراق وخاصة المحاكم القضائية المعنية بقضايا هيئة النزاهة . وعليه ، فإن القانون الجنائي يوازن في تمسكه بالحقيقة القضائية دون الحقيقة الواقعية بين اعتبارين اثنين ، وهما كل من اعتبار العدالة واعتبار استقرار التعامل ، من حيث ضرورة تلمس الحقيقة الواقعية بكل السبل ومن جميع الوجوه ، من أجل الوصول إلى تطابق بين الحقيقة القضائية والحقيقة الواقعية ، بالإضافة إلى ضرورة تقييد القاضي الجزائي في الأدلة الجنائية التي يأخذ بها على مستوى قبولها وتقديرها ، فيحدد للقاضي الجزائي متطلبات للإثبات الجنائي من خلال طرق أو أدلة الإثبات والقيمة القانونية لكل طريق أو دليل ، وبالتالي ، فإنه من خلال إجراء الموازنة ما بين الاعتبارين المذكورين ، يمكن تصور قيام العلاقة ما بين التقارير الرقابية باعتبارها من ضمن أدلة الإثبات الجنائي والصادرة عن أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق ومتطلبات أو مستلزمات الإثبات الجنائي ، على اعتبار أن الإثبات الجنائي يؤكد وجود الحقوق وحجبتها ، لكونه مرتبطاً بالحق ، ويعتبر الإثبات الجنائي أهم ما يشغل القاضي الجزائي في عمله القضائي بهدف استقرار الحقوق وتأمين العدالة ، وبالتالي ، فإن الإنسان بصورة عامة وأجهزة الرقابة المالية العليا بصورة خاصة لا يمكنهم اقتضاء الحقوق بأنفسهم ، وإنما ينبغي الاستعانة بالقضاء والعمل على إقناع القاضي الجزائي عن طريق أدلة الإثبات الجنائي التي يتم تقديمها إلى القاضي الجزائي ، والتي من بينها التقارير الرقابية الصادرة عن تلك الأجهزة والتي تعد كوسيلة من وسائل الإثبات الجنائي في المسائل الجزائية .

المبحث الأول مفهوم التقارير الرقابية وأجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعداد التقارير الرقابية

تعتبر التقارير الرقابية هي أحد الطرق العادية في مجال الإثبات الجنائي ، والتي تقوم على المقومات التي يمتاز بها القائلون على إعدادها ، فضلاً عن قرينة اليقين في الأمانة والإخلاص التي يتمتع بها المختصون في إعداد وتنظيم تلك التقارير ، إذ يلاحظ أن غالباً ما تتميز التقارير الرقابية في القضايا القانونية ولا سيما القضايا الجزائية بخصائص معينة تميزها عما سواها من أدلة الإثبات الجنائي ، لذا سيتناول هذا المبحث من رسالتنا تعريف التقارير الرقابية وأهميتها في المطلب الأول ، ثم نتناول في المطلب الثاني تعريف أجهزة الرقابة المالية العليا وتنظيمها القانوني وضمانات استقلالها وأهدافها واختصاصاتها .

المطلب الأول تعريف التقارير الرقابية

في حقيقة الأمر ، نود أن نتناول في هذا المطلب الصيغ الفنية والمصطلحات العلمية ، فضلاً عن الصيغ والمصطلحات القانونية التي تشير إلى مفهوم التقارير الرقابية ، ومن هذا المنطلق ، سوف نقسم هذا المطلب إلى فرعين اثنين ، نعرض في الفرع الأول المقصود بهذه التقارير من الناحيتين اللغوية والاصطلاحية ، ونوضح في الفرع الثاني أنواع التقارير الرقابية .

الفرع الأول المعنى اللغوي والاصطلاحى للتقارير الرقابية

تعد التقارير بصورة عامة الركن الأساسي والأهم من أركان عملية التواصل ، وخاصةً في الوقت الحاضر، حيث يستطيع التقرير الجيد المستوفي لشروطه وأركانه أن يلعب دوراً هاماً ورئيسياً في إيصال المعلومات والبيانات والمعرفة إلى الناس والجهات ذات العلاقة المعنية بمفردات ذلك التقرير ، والتأثير فيهم أيضاً ، وحثهم ودفعهم إلى اتخاذ القرارات المهمة التي قد تخدم مصالحهم وتحقق أهداف مؤسستهم . وقبل الدخول في أساسيات هذه الرسالة ، لا بد أولاً من إلقاء نظرة مستفيضة عن ماهية التقارير الرقابية ، إذ سيتم تبيان المقصود بهذه التقارير من الناحية اللغوية ومن الناحية الاصطلاحية ضمن الجوانب الثلاث التشريعية والفقهية والقضائية تباعاً :-

١- **المعنى اللغوي للتقارير الرقابية:** في حقيقة الواقع ، تعتبر التقارير الرقابية من المفاهيم المتجددة التي قد تتغير من عصرٍ إلى آخر، وذلك بحسب تغير النظام المالي والرقابي لكل دولة ، ولغرض إعطاء الصورة الواضحة عن تعريف التقارير الرقابية ، فلا بد أن نبين المعنى اللغوي لتلك التقارير، وعليه فإن التقارير الرقابية هي عبارة عن مركب وصفي من كلمتي (التقارير) و (الرقابية) ، إذ إن تبيان التعريف اللغوي للتقارير الرقابية ، يتطلب بيان المعنى اللغوي لكل مفردة على حدة ، لكون معاجم اللغة العربية لا يوجد فيها مركب لفظي كامل تحت عنوان (التقارير الرقابية) ، وإنما وردت كل مفردة بصورة مستقلة ، لذلك سنبين المعنى اللغوي لكل مفردة ، فكلمة (التقارير) تعني ما يكتب أو يلقي لتبين تفاصيل الحدث أو الحالة أو المهمة أو نحو ذلك مثل التقرير الإداري أو تقرير الشرطة أو تقرير المصير^(١) . أما كلمة (الرقابية) ، فقد وردت بمعاني كثيرة منها : الحراسة والرعاية ، وترقب الشيء وراقبه ، أي حرسه ، وراقب القوم هو حارسهم والراقب هو الحارس والحافظ^(٢) ، كما أن الرقيب في اللغة العربية اسم مصدره: ركب ركباً ومعناها الحراسة ، أي : الحافظ والمُنْتَظَر^(٣) ، إذ إن أغلب معانيها تدور حول المراجعة والتفتيش والفحص والإشراف والحراسة .

٢- **المعنى الاصطلاحي للتقارير الرقابية:** اختلف الفقهاء في وضع التعريفات الاصطلاحية للتقارير الرقابية ، لذا يتطلب بنا الأمر تبيان بعض المواطن العديدة التي ورد فيها معنى التقارير الرقابية في كل من المفهوم التقليدي في نطاق القانون الجنائي والمفهوم المالي والرقابي المتعلق بالتقارير الرقابية ، فبالنسبة إلى المفهوم التقليدي للتقارير الرقابية في نطاق القانون الجنائي ، فقد تبين عدم قيام المشرع العراقي بتعريف التقارير الرقابية ، وهذا ما اتجهت إليه جميع التشريعات الجنائية الأخرى ، لذا نجد إن المشرع العراقي ، قد عالج موضوع التقارير بصورة عامة ضمن الفصل الثامن من الباب الثالث من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل بموجب المواد القانونية المرقمة (٢١٣/أ) و (٢٢٠/ب) و (٢٢١) من القانون^(٤) ، إذ بين المشرع حجية التقارير وقيمتها القانونية أمام المحاكم واعتبارها أحد أدلة الإثبات الجنائي في الدعوى الجزائية ، من دون تبيان تعريف لها ومن الجدير بالإشارة أن التقارير والكتب الرسمية التي يحررها الموظفون والمستخدمون المختصون في المخالفات حُجَّةٌ بالنسبة للوقائع التي اشتملت عليها ، تعتبر صحيحة بما ورد فيها إذا كان الذي أعدها مخولاً بإعدادها ، وإعدادها في حدود اختصاصه^(٥) كما هي الحال بالنسبة إلى التقارير الرقابية ، فقد تم استعراض بعض القرارات القضائية الصادرة من قبل مجلس القضاء الأعلى والمحكمة القضائية المختصة ، والتي لم نجد في تلك القرارات ما يشير إلى إدراج تعريف لتلك التقارير ، حيث إن تلك القرارات قد أشارت في ملخصها على مجريات سير التحقيق وتفاصيل الواقعة الجرمية المرتكبة ، من دون تبيان تعريف للتقرير الرقابي ، وهذا ما ذهب إليه القضاء العراقي عند إصدار أحكامه القضائية ، بالقول إذ جاء في قرار محكمة استئناف القادسية الاتحادية بصفتها التمييزية المرقم (٥٢/٥٣/ت/ج/٢٠١٩) الصادر بتاريخ ٢٤/١/٢٠١٩ ، ب (ضرورة الأخذ بتقارير الرقابة المالية كدليل من أدلة الإثبات ...)^(٦) ، أما بالنسبة إلى المفهوم التقني (المالي والرقابي) للتقارير الرقابية ، فقد ورد معنى التقارير الرقابية في مواطن متعددة ، حيث عُرف التقرير الرقابي بأنه : "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء الرأي الفني المحايد ، بهدف بيان مدى دقة وصحة البيانات والمعلومات والحقائق والنتائج والرأي بشكل واضح"^(٧) ، وعُرف التقرير الرقابي بأنه "عبارة عن تقرير صادر من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية يعرض فيه موضوع أو موضوعات محددة مصوغة بطريقة موضوعية وكافية لإعطاء وجهة نظر واضحة لا مجال فيها للاجتهااد والتفسير"^(٨) . وعلى أساس ما تقدم ، فإنه يمكننا تعريف التقرير الرقابي بأنه (أحد وأهم وسائل الرقابة والاتصال التي تتبعها الجهة المختصة بالرقابة والتدقيق مع أصحاب المصلحة المتمثلة بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية ، لغرض إبداء الرأي الفني والمحايد حول طبيعة الأعمال والتصرفات التي تجريها الجهات الخاضعة لرقابتها ووصولاً إلى تشخيص مواطن الخلل والضعف وتبيان التوصيات والمعالجات الملزمة لها) .

الفرع الثاني أنواع التقارير الرقابية

تعتبر التقارير الرقابية أهم الأدوات والمستلزمات التي تعتمد عليها أجهزة الرقابة المالية العليا ، لغرض تحقيق النصوص التشريعية الواردة في قوانين تلك الأجهزة والتي تهدف إلى تأمين حماية أموال الدولة ، كما تُعد أهم واجباتها تجاه أصحاب المصلحة المتمثلة بـ (الأطراف المستفيدة) ^(٩) . ومن هذا المنطلق ، نجد أن أغلب أجهزة الرقابة المالية العليا ، قد اتفقت على ضرورة إصدار ثلاثة أنواع من التقارير الرقابية والمتمثلة بكل من تقارير رقابية صادرة عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة والتي يطلق عليها تسمية (تقارير الحسابات الختامية) ، وتقارير رقابية صادرة عن تقييم الأداء وفق الكفاءة والفعالية ، فضلاً عن التقرير السنوي المعد من قبل تلك الأجهزة والذي يقدم إلى السلطة التشريعية المتمثلة بـ (مجلس النواب) أو رئيس الجمهورية بحسب النصوص القانونية لتلك الأجهزة .

وتبعاً لذلك ، نرى أن يتم تقسيم التَّقارير الرقابية وفقاً لما يتم إصداره من الناحية العملية من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، وذلك من خلال تقسيم هذه التقارير من حيث الغاية المراد تحقيقها ومن حيث الجهة المرسل إليها تلك التقارير ، على النحو الآتي :

١- **التقارير الرقابية الصادرة من حيث الغاية :-** إن التقارير الرقابية من حيث الغايات التي تصبو إلى تحقيقها ، تكاد تكون متنوعة ، وهي كما يأتي :

أولاً: تقارير تقييم الأداء :- وهي التقارير المعدة من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة في جمهورية العراق بـ (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ، والتي تتضمن نتائج عن رقابة تقييم الأداء لكافة أنشطة الجهات الخاضعة لرقابة هذا الديوان ^(١٠) . وإن هذه التقارير تُعد ذات أهمية كبرى ، لكونها تتضمن الملاحظات الرقابية التي تصف نقاط الخلل والضعف في أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بهدف تحسينه ورفع مستواه ، ومعالجة تلك النقاط ، وتعزيز الجوانب الإيجابية ، وإرساء الإدارة الجيدة .

ثانياً: التقارير المتعلقة بالنشاط الإداري والمالي للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة:-

وهي التقارير المعدة من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة في جمهورية العراق بـ (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) والتي تتضمن نتائج عن رقابة أعمال ونشاطات الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والخاضعة لرقابة وتدقيق هذا الديوان والتي تعكس النشاط الإداري والمالي لتلك الجهات ، إذ تتمثل تلك التقارير بتقارير نتائج الأعمال وتقارير تدقيق العقود والزيارات التفتيشية ^(١١) .

٢- **التقارير الرقابية الصادرة من حيث الجهة المرسل إليها :-**

أولاً: التقرير السنوي العام : في الواقع إن معظم أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول العربية ^(١٢) تقدم تقاريرها الرقابية سنوياً إلى السلطات العليا ، سواء أكانت سلطة تشريعية أم سلطة تنفيذية ، لغرض تبيان النتائج التي تم التوصل إليها من خلال عملية الرقابة والتدقيق التي تجريها تلك الأجهزة ^(١٣) ، ويعد هذا النوع من أنواع التقارير الرقابية إلزامياً ، والذي يتم إعداده من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة في جمهورية العراق بـ (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ^(١٤) ، إذ يقدم من قبل المجلس ^(١٥) إلى السلطة التشريعية المتمثلة بـ (مجلس النواب) خلال مدة (١٢٠) يوماً من نهاية كل سنة مالية ^(١٦) .

ثانياً : التقارير الخاصة : هي التقارير الرقابية المعدة من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة في جمهورية العراق بـ (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ، والتي تقدم إلى السلطة التشريعية المتمثلة بـ (مجلس النواب) ، عندما يتم تكليف هذا الديوان من قبل مجلس النواب في إجراء التدقيق بجوانب وأمور معينة ^(١٧) أو حينما يبادر هذا الديوان بدراسة بعض الظواهر والممارسات والتشريعات المتعلقة بأموال الدولة ^(١٨) .

ثالثاً : تقرير البيانات المالية الاتحادي (الحساب الختامي) :

هو التقرير الرقابي المعد من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة في جمهورية العراق بـ (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ، والذي يقدم إلى وزارة المالية الاتحادي في الخامس عشر من شهر أيلول من كل سنة مالية ^(١٩) ، والذي يتضمن رأي هذا الديوان عن نتائج تدقيق الحسابات لجمهورية العراق .

رابعاً : التقرير السنوي الوزاري : هو التقرير الرقابي المعد من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا المتمثلة في جمهورية العراق بـ (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ، والذي يقدم من قبل مجلس الرقابة المالية إلى الوزير المختص أو رئيس الجهة غير المرتبطة بوزارة ، والذي يتضمن الملاحظات المستخلصة من التقارير الرقابية الصادرة من قبل هذا الديوان الأخرى والمرفوعة بشأن الدوائر التابعة للوزارة المعنية أو الجهة غير المرتبطة بوزارة ^(٢٠) ، سواء أكانت تقارير دورية أو ختامية أو خاصة تتعلق بنشاطات الدوائر والمؤسسات التي تتكون منها الوزارة المعنية ^(٢١) .

إن البحث في موضوع أجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعداد التقارير الرقابية يظهر من تسميتها ، على أنها اسم مشتق وليس اسماً مرتجلاً ، والذي يأتي من وظيفتها التي تقوم عليها تلك الأجهزة والمتمثلة بوظيفة الرقابة المالية ، لذا فإن تبيان التعريف بالرقابة المالية ، بات من الضروريات اللازمة ، لغرض إضفاء شيء من الوضوح ، هذا من جهة ومن جهة أخرى ، فإن طبيعة البحث المنصب حول أجهزة الرقابة المالية العليا ، تلزمنا وبحزم التوقف لمعرفة مدلول تلك الأجهزة والنظر عن كثب إلى التنظيم القانوني لتلك الأجهزة وضمانات استقلالها والإشارة بإيجاز إلى الأهداف المتوخاة تحقيقها من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا وتبيان اختصاصاتها ، وسيتم تسليط الضوء في دراستنا على ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي ، نظراً للدور الذي يؤديه في المحافظة على المال العام من خلال إتباعه لوسائل الرقابة المالية المتمثلة بالتقارير الرقابية ، باعتباره أحد إن لم يكن أهم أجهزة الرقابة المالية العليا المستقلة المعنية بإعداد التقارير الرقابية التي تهدف إلى مكافحة الفساد المالي والإداري ضمن منظومة العمل الرقابي القائمة في هذا البلد ، ولأجل إزالة الغموض عن كل ما سبق ، فإننا سنحاول بيان المعنى اللغوي والاصطلاحي لأجهزة الرقابة المالية العليا في الفرع الأول ، بينما سنقف على التنظيم القانوني لتلك الأجهزة وضمانات استقلالها في الفرع الثاني .

الفرع الأول المعنى اللغوي والاصطلاحي لأجهزة الرقابة المالية العليا

تعد أجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعداد التقارير الرقابية بصورة عامة الركيزة الأساسية من الركائز التي تقوم عليها عملية مكافحة الفساد المالي والإداري ، إذ تمارس الرقابة المالية من قبل تلك الأجهزة والتي تُعد أجهزة متخصصة ومستقلة تختص بأعمال الرقابة على أموال الدولة وغيرها من الأعمال الأخرى التي ترى ضرورة القيام بها ، وفقاً للتشريعات المنظمة لهذه الرقابة في كل دولة ، والتي تكون متخصصة بمراقبة ومتابعة حركة الحكومة والمجتمع وقبل الدخول في التفاصيل الخاصة بأجهزة الرقابة المالية العليا ، لا بد أولاً من إلقاء نظرة على تعريف الأجهزة :-

١ - **المعنى اللغوي لأجهزة الرقابة المالية العليا** : إن معرفة المعنى اللغوي لأجهزة الرقابة المالية العليا ، يتطلب بنا أن نبحث في معنى كل كلمة من مصطلح "أجهزة الرقابة المالية العليا" ، وبهذا سندأ بكلمة "أجهزة" ومفردا جهاز ، والجمع أجهزة وأجهزة ، وتعني في اللغة : ما يحتاج إليه ، والجهاز يعني آلة مركبة من عدة أدوات تؤدي وظيفة معينة كجهاز الراديو وجهاز التلفزيون وجهاز الإرسال (٢٢) ، كما تعني كلمة جهاز : جهاز الراحة وجهاز العروس والميت : ما يحتاجان إليه (٢٣) أو ، ويقال جهزت فلاناً : أي هيات جهاز سفره (٢٤) ، أما كلمة "الرقابة" ، فنحيل دراستها إلى المطلب الأول من الفصل الأول والتي سبق تفصيلها فيه (*) ، في حين إن كلمة "المالية" ، فينبغي ردها إلى مصدرها الذي يعني كل ما يملك من متاع أو تجارة أو عقار أو نقود أو حيوان عند أهل البادية (٢٥) ، في حين إن كلمة "العليا" تعني ؛ المكان المشرف أو الواقعة في القسم الأعلى فوق غيرها (٢٦) .

٢ - **المعنى الاصطلاحي لأجهزة الرقابة المالية العليا** : اختلفت التعريفات التي تناولت موضوع "أجهزة الرقابة المالية العليا" (٢٧) ، ويرجع سبب الاختلاف إلى طبيعة النظام المتبع في كل دولة ، إذ وجدت تلك الأجهزة في معظم دول العالم وبأسماء كثيرة منها (ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق) و (الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر) وكذلك (الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا) ، وغيرها من الأسماء (٢٨) ، إذ عرفها قسم من الفقهاء بأنها "جهاز مُستقل ومُخصص بأعمال الرقابة على الأموال العامة وعملياتها المالية ، فضلاً عن رقابة القطاع الخاص التي يحيل القانون أمر رقابته إليه" (٢٩) ، كما عرفها القسم الآخر من الفقهاء بأنها "هيئة عليا مستقلة تعمل نيابة عن السلطة التشريعية أو مجلس الوزراء أو أي منهما في الرقابة على الأموال العامة وتعد رقابته رقابة خارجية" ، كما عُرِفَت أجهزة الرقابة المالية العليا (٣٠) بأنها "الهيئات المستقلة التي تتمتع بما يتمتع به القضاء من الاستقلال ، ولا تخضع للسلطة التنفيذية ، وتقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الموازنات العامة ، ومراجعة وفحص حسابات الحكومة ومقارنتها بوتائق ومستندات الجباية والصرف واكتشاف الأخطاء والمخالفات ووضع تقرير مفصل بهذه الوقائع وأخطار الجهات المختصة بالتنفيذية أو التشريعية" (٣١) .

ومن الجدير بالإشارة ، إن هنالك مدرستين ظهرت في تبيان تعريف أجهزة الرقابة المالية العليا أو ما تسمى بالرقابة المالية المستقلة والمتمثلتين بالمدلول التقليدي والمدلول الحديث لتلك الأجهزة (٣٢) :

أولاً - المدلول التقليدي لأجهزة الرقابة المالية العليا (الرقابة المالية المستقلة) :

تُعرف الرقابة المالية المستقلة بأنها إشراف السلطة العليا على أعمال المشروع العام للتبقي من أن الموارد المخصصة له تستخدم فيما رصدت له والتحقق من كيفية سير أعمال ذلك المشروع ضمن الإطار الداخلي لإعماله ، بينما ذهب البعض الآخر إلى أن الرقابة المالية المستقلة هي رقابة مفروضة من قبل جهة مستقلة لا تخضع ولا تتبع للسلطة التنفيذية بأية صورة وتتمثل بالسلطة التشريعية .

ثانياً - المدلول الحديث لأجهزة الرقابة المالية العليا (الرقابة المالية المستقلة) :- تُعرف الرقابة المالية المستقلة بأنها الرقابة المناطة دستورياً بجهة أو هيئة مستقلة عن كافة السلطات في الدولة والتي تباشر أعمالها في رقابة المال العام والنشاط الإداري متبعة معايير مهنية معينة ومحددة تستهدف بالإضافة إلى المحافظة على المال العام تحقيق الاستغلال الأمثل لتلك الأموال والجباية المثلى لها تحقيقاً للمصالح العام ، وان هذا المدلول الحديث لأجهزة الرقابة المالية العليا ، قد ظهر نتيجة المؤتمرات والندوات التي عقدتها المنظمات المهنية بشأن الرقابة المالية المستقلة ، من خلال إضافة نوع آخر من الوظيفة لتلك الأجهزة والمتمثلة برقابة الأداء والفاعلية وكفاءة الأداء العامة ، فهي رقابة شاملة لجميع أوجه نشاط الإدارة العامة إلى جانب الوظيفة التقليدية لتلك الأجهزة ، وهذا يعني انتقال الرقابة المالية المستقلة من الرقابة التقليدية إلى الرقابة الجديدة المستحدثة ، لذا يمكننا تعريف أجهزة الرقابة المالية العليا بأنها (الأجهزة الرقابية المتخصصة العليا والمستقلة مالياً وإدارياً والمنبثقة عن الدولة والتي تتبنى مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تختص بالرقابة على أموال الدولة من خلال الرقابة والتدقيق لكافة أوجه الحسابات المالية والتصرفات القانونية والإدارية الأخرى التي تقوم بها الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة ، بهدف المحافظة على أموال الدولة ومكافحة الفساد المالي والإداري وتحقيق النزاهة في الوظيفة العامة وتشخيص حالات الخلل والقصور واكتشاف المخالفات والبحث في أسبابها وتقديم اقتراحات لعلاجها وملاقاتها مستقبلاً) .

الفرع الثاني التنظيم القانوني لأجهزة الرقابة المالية العليا وضمانات استقلالها

مما لا شك فيه إن الرقابة المالية تمثل الأهمية الكبرى في العملية الإدارية ومن الأركان الرئيسية للدول الحديثة ، وهنا يأتي دور الأجهزة الرقابية العليا ، لضمان تقديم هذه الخدمات بشكل أفضل وبأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة ممكنة وبالشكل المطلوب قانوناً ، إذ إن وجود تلك الأجهزة تُعد من الأمور المهمة في عملية النجاح بمختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية ، والتي تُعد من الأسس المهمة التي تقوم أو ترتكز عليها تلك الدول في سبيل تحقيق أهدافها ، وتباشر الرقابة المالية من قبل جهات مهمتها الأساسية الرقابة على أموال الدولة (٣٣) ، وقد وضعت الدول التشريعات المختلفة التي تضمن إنشاء أجهزة الرقابة المالية العليا . لذا سوف نتناول في هذا الفرع التنظيم القانوني لديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي وضمانات استقلالته ، باعتباره أنموذجاً لأجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعداد التقارير الرقابية ، على المستوى الدستوري والقانوني :-

١ - التنظيم القانوني لأجهزة الرقابة المالية العليا : إن الزيادة الحاصلة في احتياجات أفراد المجتمع والالتزامات المترتبة على عاتق الدول ، قد بررت لجوء تلك الدول إلى التدخل المتزايد من أجل تأدية الوظائف الأساسية المتكفلة بها ، وإن هذا الأمر بدوره قد أدى إلى وجود أجهزة مستقلة لتقوم بمهمة الرقابة ، بوصفها إحدى وسائل الحماية الفعالة للحقوق والحريات التي يتمتع بها أفراد المجتمع في مواجهة الإدارة (٣٤) . وبناءً على ذلك ، فإن الدول قد وضعت التشريعات التي تؤدي إلى ضمان حماية أموالها ، وذلك عن طريق أحكام الرقابة على تلك الأموال ، وهنا في هذا الصدد ، لابد من تبيان تفاصيل دراسة التنظيم القانوني لأجهزة الرقابة المالية العليا المعنية بإعداد التقارير الرقابية والمتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي (أنموذجاً) ، إذ تمثل التنظيم القانوني لديوان الرقابة المالية الاتحادي في كل من النصوص الدستورية والنصوص القانونية ، لذا سيتناول الباحث موضوع التنظيم القانوني وفقاً للمستوى الدستوري والمستوى القانوني تبعاً **أ- التنظيم القانوني لديوان الرقابة المالية الاتحادي على المستوى الدستوري :** بعد انتشار الأفكار الديمقراطية ورسوخها ومبدأ السيادة الشعبية في المجتمعات ومبدأ الفصل بين السلطات ، أظهر المفكرون حاجتهم إلى تغيير مفاهيمهم التقليدية من خلال إنشاء مؤسسات مستقلة معنية بالرقابة على تصرفات الإدارة الحكومية ، والتي يجب أن تكون تلك المؤسسات مستقلة عن الجهة التي تراقبها ، لذا يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق الترجمة العملية لتلك المؤسسات (٣٥) ، إذ إن الرقابة المالية المستقلة في العراق هي ليست حديثة العهد ، فقد احتوى التنظيم المالي والإداري للعراق منذ نشأة الدولة العراقية على ممارسة العمل الرقابي المتمثل بالرقابة المالية (٣٦) ، ومن خلال الرجوع إلى دساتير العراق المتعاقبة على مر التاريخ للدولة العراقية ، تبين بأن أغلبها ، قد تناولت بالنص على ضرورة تأسيس هيئة مستقلة ، للمباشرة بأعمال الرقابة على أموال الدولة ، ويعد العراق أول دولة عربية يؤسس فيها جهاز متخصص في نطاق الرقابة المالية ، لذا فإن المراحل التاريخية التي مر بها ديوان الرقابة المالية الاتحادي ابتداءً من تأريخ نشأته في عام ١٩٢٧ وانتهاءً بصور قانونه الجديد في

عام / ٢٠١١ والمعدل في عام ٢٠١٢ ، حيث تمثلت المراحل التاريخية بخمس مراحل^(٣٧) ، وبالتالي فإن الأساس الدستوري لتأسيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي كان بموجب القانون الأساسي للدولة العراقية لعام / ١٩٢٥ (المُلغى)^(٣٨) ، الذي أشار إلى ضرورة تأسيس دائرة لتدقيق جميع المصروفات ، لغرض رفع بيان إلى مجلس الأمة ، فيما إذا كانت تلك التصرفات طبقاً للمخصصات التي صدقها المجلس وتم إنفاقها بحسب الأصول التي عينها القانون^(٣٩) ، ثم بعد ذلك تم صدور دستور جمهورية العراق المؤقت لعام / ١٩٦٣ (المُلغى) ، والذي تضمن النص على ضرورة تأسيس سلطة للرقابة المالية تدعى (ديوان الرقابة المالية)^(٤٠) ، بينما نص الدستور العراقي لعام / ١٩٦٨ (المُلغى) ، على ضرورة تأسيس سلطة للإشراف والرقابة المالية^(٤١) ، أما دستور جمهورية العراق لسنة / ١٩٧٠ (المُلغى) ، فقد نص على تأسيس سلطة للرقابة المالية العليا^(٤٢) ، كما إن دستور جمهورية العراق النافذ لسنة / ٢٠٠٥ ، قد كان الأكثر وضوحاً وتنظيماً وتحديداً ، من خلال إشارته إلى ضرورة تنظيم عمل ديوان الرقابة المالية وبيان مهامه واختصاصاته بموجب قانون ينظم لاحقاً دون بيان آليات عمله^(٤٣) ، إذ يمثل الأساس الدستوري للديوان بمثابة الحماية الدستورية باعتباره من المؤسسات الرسمية في الدولة ، ومن ذلك ، نستنتج أن جميع الدساتير التي صدرت في العراق ، قد اهتمت بديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال النصوص الواردة في الدساتير المتعاقبة لأهميته في حماية أموال الدولة وضمان فاعلية أداء الإدارة .

ب- التنظيم القانوني لديوان الرقابة المالية الاتحادي على المستوى القانوني: إن المنظومة التشريعية العراقية ، قد تضمنت الكثير من القوانين المتعلقة بالرقابة على صعيد الهيئات المستقلة^(٤٤) ، وبالتالي فإن الأساس القانوني لعمل الديوان يتمثل في قانونه ، لذا سوف نبدأ بأول قانون للديوان والذي يمثل السند الرئيسي لإنشائه والترجمة العملية لما تضمنته النصوص الدستورية الواردة في الدساتير العراقية المتعاقبة^(٤٥) ، ويعد أول قانون لتأسيس الديوان هو القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٢٧ (المُلغى)^(٤٦) ، فقد تم تأسيس دائرة تتولى الرقابة على المال العام نيابة عن السلطة التشريعية المتمثلة آنذاك بمجلس الأمة يسمى (دائرة تدقيق الحسابات العامة) والتي تم تسميتها لاحقاً باسم (ديوان مراقب الحسابات العام) ، للقيام بأعمال الرقابة والتدقيق المالية والمحاسبية على الإيرادات والمصروفات الحكومية المتعلقة بالمؤسسات التجارية والصناعية التي تدير شؤونها من قبل الدوائر الحكومية ، وقد توالى التعديلات على هذا القانون الذي ظل نافذاً لغاية عام ١٩٦٨ ، إذ تم صدور قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨ (المُلغى) ، والذي أشار إلى اعتبار الديوان سلطة للرقابة المالية تتولى الرقابة المالية على أجهزة الدولة ، إذ منحت النصوص القانونية لهذا الديوان الصلاحيات المالية والإدارية والقضائية^(٤٧) ، ثم بعد ذلك صدر القانون رقم (١٩٤) لسنة / ١٩٨٠ (المُلغى) ، الذي وسع من صلاحية الديوان في مجال الرقابة على أعمال الجهات الخاضعة لرقابته من خلال شمول دوائر الدولة والقطاع العام والقطاع المختلط ، وربط القانون الديوان بالسلطة التشريعية المتمثلة بمجلس قيادة الثورة (المنحل)^(٤٨) ، ثم صدر قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة / ١٩٩٠ (المُلغى) ، حيث جاء هذا القانون بأهداف استراتيجية في سبيل المحافظة على أموال الدولة ، وتنظيم عمل الديوان من خلال تولي دوائر الديوان مهمة تقديم الخدمات الإدارية والقانونية والمالية والفنية والبحث عن وسائل تطوير العمل الرقابي^(٤٩) ، أما بعد عام / ٢٠٠٣ ، فقد شهد العراق تحولات جذرية في مختلف الميادين ومنها الميدان المالي والرقابي ، وكان لهذه التحولات أثرها على العمل الرقابي ، حيث ألغى الحاكم المدني قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة / ١٩٩٠ ، بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقت (المنحلة) رقم (٢) لسنة / ٢٠٠٣ واستبداله بنظام الرقابة الذي يستند على نظام المفتش العام ، وعده أحد تشكيلات مجلس قيادة الثورة (المنحل)^(٥٠) ، إلا إن سلطة الائتلاف المؤقتة سرعان ما تم معرفتها بهذا الديوان واستيضاحها لآلية ارتباطه بالسلطة التشريعية وكونه جهة إدارية ومهنية وليست جهة سياسية ، فقد اضطرت إلى إعادة العمل بقانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة / ١٩٩٠ ، وإعادة إنشائه^(٥١) ، إذ شرع قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة / ٢٠١١ ، الذي يعتبر الأساس القانوني لديوان الرقابة المالية الاتحادي في الوقت الحاضر ، والذي تم تعديله بموجب القانون رقم (١٠٤) لسنة / ٢٠١٢^(٥٢) ، والمتضمن إضافة كلمة (الاتحادي) إليه ؛ ليصبح (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) وبعض الصلاحيات الأخرى كالتحقيق في الأمور التي يطلب فيها مجلس النواب (السلطة التشريعية) إجراء التحقيق فيها .

٢- ضمانات استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا: تتعدد الضمانات الداعمة لاستقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا ، والتي تختلف من دولة إلى دولة أخرى ، تبعاً للظروف والأوضاع التي تمر بها كل دولة ، لكنها تشترك في محور واحد يتمثل بوجود ضمانات تشمل كل من الاستقلال التنظيمي والوظيفي والمالي ، وقد أشار إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى ضرورة وجود جهاز أعلى للرقابة والمحاسبة في كل بلد^(٥٣) ، وبالتالي ، فقد اهتمت دول العالم من خلال دساتيرها^(٥٤) ، التي تكفل

صفة الاستقلالية لأجهزة الرقابة المالية^(٥٥) ، ومنها دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ ، وتجدر الإشارة إلى أن المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (انتوساي) "INTOSAI"^(٥٦) ، قد أصدرت المبادئ الأساسية للرقابة المالية عام ١٩٧٧/ ، عن طريق الإعلان الدولي في ليمبا ، ومن ضمن تلك المبادئ هو مبدأ رقم (٢) الخاص بالاستقلال بكل أنواعه^(٥٧) ، ويمكن بيان أوجه تلك الضمانات الداعمة لاستقلالية تلك الأجهزة عن طريق الآتي :-

أولاً : الاستقلال العضوي لأجهزة الرقابة المالية العليا / من أجل مواجهة التزايد المتصاعد في نفوذ السلطة التنفيذية ومحاولاتها المستمرة لبيسط سلطتها على أجهزة الرقابة المالية العليا ، فقد تنشأ ضرورة إلى تمتع تلك الأجهزة بالاستقلالية ، وذلك من خلال تبني فكرة مبدأ الاستقلالية في قوانينها ، وبخلاف ذلك ، فإن هذا الأمر قد يؤدي إلى افتقار أجهزة الرقابة المالية العليا لأهم المقومات الأساسية ، بسبب كونها سوف تصبح دائرة حكومية تابعة إلى السلطة التنفيذية ، وبالتالي تكون رقابتها شكلية أكثر مما هي موضوعية ، بحيث تلبى بشكلياتها فقط ما تريده السلطة التنفيذية منها^(٥٨) ، ويقصد بالاستقلال العضوي لأجهزة الرقابة المالية العليا بأنه خضوع تلك الأجهزة المستقلة في تشكيلها إلى قواعد معينة تنص صراحة على استقلالها لأحكام الرقابة على كل من السلطة التنفيذية والسلطات الأخرى^(٥٩) .

ثانياً : الاستقلال الإداري لأجهزة الرقابة المالية العليا / هنالك خلاف فقهي حول تبيان مفهوم الاستقلال الإداري لأجهزة الرقابة المالية العليا ، فذهب البعض من الفقهاء إلى ضرورة إلحاق الجهاز الرقابي بالسلطة التشريعية باعتباره خير وسيلة لضمان مثل هذا الاستقلال ، بينما ذهب البعض الآخر من الفقهاء إلى ضرورة إلحاق الجهاز الرقابي بالسلطة التنفيذية مع تضمين النصوص الدستورية والقانونية مفهوم الاستقلال ، لكي لا يتأثر هذا الجهاز بتبعيته للسلطة التنفيذية^(٦٠) ، وقد عزز إعلان مكسيكو مفهوم الاستقلالية^(٦١) ، إذ يتحقق الاستقلال الإداري من خلال عدم خضوع أعضاء أجهزة الرقابة المالية العليا إلى الرقابة الرئاسية أو الرقابة التي تباشرها السلطة التنفيذية^(٦٢) .

ثالثاً : الاستقلال المالي لأجهزة الرقابة المالية العليا / يعتبر الاستقلال المالي لأجهزة الرقابة المالية العليا من أهم مظاهر الاستقلال ، إذ إن الاستقلال المالي يُمكن تلك الأجهزة من إجراء حرية التصرف القانوني وتنفيذ قراراتها من دون قيد أو شرط أو عرقلة ، إذ يشمل مفهوم الاستقلال المالي صلاحية أجهزة الرقابة المالية العليا في إعداد ميزانيتها واعتمادها ، بالإضافة إلى استقلالها في مراقبة وتنفيذ بنود الميزانية^(٦٣) . مما تقدم يتضح لنا ، أن هناك ضمانات مهمة يجب أن تتمتع بها أجهزة الرقابة المالية العليا بعض تلك الضمانات متعلقة بتنظيم العلاقة الرقابية بين كل من الجهاز الأعلى للرقابة المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق وبين السلطات العامة الثلاث ولا سيما السلطين التشريعية والتنفيذية ، والتي تعمل على حماية الاستقلال لذلك الجهاز ، والبعض الآخر منها تتعلق بالحقوق الممنوحة للقائمين بالرقابة والواجبات المفروضة عليهم .

الذاتة

وقد توصلنا من هذه الدراسة إلى عدد من النتائج الجوهرية والى مجموعة من المقترحات التي سوف يتم تناولها في فقرتين اثنتين :-

أولاً: الاستنتاجات :-

- ١- إن التقارير الرقابية هي إحدى الطرق العادية في مجال الإثبات الجنائلياً فأنها تعد أحد وأهم وسائل الرقابة والاتصال التي تتبعها الجهة المختصة بالرقابة والتدقيق مع أصحاب المصلحة المتمثلة بالسلطين التشريعية والتنفيذية لإبداء الرأي الفني والمحايد بخصوص الأعمال والتصرفات التي تجربها الجهات الخاضعة لرقابتها ووصولاً إلى تشخيص مواطن الخلل والضعف وتبيان التوصيات والمعالجات الملائمة
- ٢- اتفاق أغلبية الأجهزة الرقابية المالية العليا على ضرورة إصدار ثلاثة أنواع من التقارير الرقابية والمتمثلة بتقارير الحسابات الختامية وتقارير رقابية صادرة عن تقييم الأداء والتقرير السنوي .
- ٣- عدم قيام المشرع العراقي بأدراج نص قانوني يشير إلى تصنيف التقارير الرقابية .
- ٤- عدم قيام المشرع العراقي بأدراج نص قانوني يشير صراحة إلى تحديد الجهات المعنية الخاصة بتكليف ديوان الرقابة المالية الاتحادي في إعداد التقارير الخاصة في الأمور التي تطلبها تلك الجهات باستثناء مجلس النواب المتمثل بـ (السلطة التشريعية) .
- ٥- عدم قيام المشرع العراقي بإدراج نص قانوني في دستور جمهورية العراق النافذ لسنة /٢٠٠٥ يشير إلى مشروعية التقارير الرقابية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، إذ إن تلك التقارير تستمد مشروعيتها من قانون هذا الديوان .
- ٦- إن أجهزة الرقابة المالية العليا هي الأجهزة الرقابية المتخصصة العليا والمستقلة مالياً وإدارياً والمنبثقة عن الدولة والتي تتبنى مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تختص بالرقابة على أموال الدولة من خلال الرقابة والتدقيق لكافة أوجه النشاط الحكومي للتصرفات والأعمال

التي تقوم بها الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة ، بهدف المحافظة على أموال الدولة ومكافحة الفساد المالي والإداري وتحقيق النزاهة في الوظيفة العامة وتشخيص حالات الخلل والقصور واكتشاف المخالفات والبحث في أسبابها وتقديم اقتراحات لعلاجها وتجنبها مستقبلاً -٧ ضرورة تمتع أجهزة الرقابة المالية العليا بضمانات مهمة سواء أكانت تلك الضمانات متعلقة بتنظيم العلاقة الرقابية بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق وبين السلطات العامة الثلاث أو كانت تلك الضمانات متعلقة بالحقوق الممنوحة للقائمين بالرقابة والواجبات المفروضة

ثانياً : المقترحات

- من خلال الاستنتاجات الواردة ذكرها في أعلاه ، فإنه من الممكن إبداء المقترحات الآتية ، ونوجز هذه المقترحات بالآتي :
- ١- اقترح تصنيف التقارير الرقابية الصادرة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، والأخذ بما ورد في المادة (١٨) من الباب الرابع من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري المرقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل ، والنص في قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي المرقم (٣١) لسنة /٢٠١١ (المعدل) على ما يأتي : (يقدم الديوان التقارير الآتية عن : ١- ملاحظاته التي أسفرت عنها عمليات الرقابة المنصوص عليها في الفصل الثاني من هذا القانون . ٢- نتائج تدقيق الحسابات الختامية لتنفيذ موازنات الوحدات الحسابية الواردة في المادة (٨) من هذا القانون . ٣- نتائج تدقيق الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للوحدات الواردة في المادة (٨) من هذا القانون ، ويجب أن تتضمن هذه التقارير على وجه الخصوص الملاحظات التي أسفرت عنها الرقابة والتدقيق وما اتخذ بشأنها ، وما اذا كان الديوان قد حصل على كل الإيضاحات والبيانات التي رأى ضرورة الحصول عليها ، وما اذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز المالي للوحدة وعن حقيقة فائضها أو عجزها في نهاية السنة المالية) .
 - ٢- اقترح تحديد الجهات التي لها الحق في الطلب من ديوان الرقابة المالية الاتحادي في إعداد التقارير الخاصة في الأمور التي تطلبها تلك الجهات ، والأخذ بما ورد في المادة (٤) من الباب الأول من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري المرقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل ، والنص في قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي المرقم (٣١) لسنة /٢٠١١ (المعدل) على ما يأتي : (يختص الديوان أيضاً بفحص وتدقيق أعمال وحسابات أي جهة يعهد إليه بتدقيقها أو فحصها من قبل رئيس الجمهورية أو مجلس النواب أو رئيس مجلس الوزراء ، ويبلغ الديوان نتائج الفحص والتدقيق إلى الجهات طالبة الفحص) .
 - ٣- اقترح ضرورة دعم استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا ، من خلال التأكيد على ضرورة الالتزام بكافة الأحكام الواردة في النصوص الدستورية والقانونية التي تؤكد على استقلالية تلك الأجهزة ، بالإضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات الرادعة ، لضمان تحقيق الغايات المرجوة من تشكيل تلك الأجهزة في المحافظة على أموال الدولة وحمايتها .
 - ٤- اقترح إحاطة التقارير الرقابية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي بأي ضمانات دستورية على مشروعية تقاريره الرقابية في دستور جمهورية العراق النافذ لسنة /٢٠٠٥ ، والأخذ بما ورد في المادة (١١٩ / ١) من الفصل الثامن من دستور المملكة الأردنية الهاشمية الصادر سنة ١٩٥٢ (المعدل) ، والنص في المادة (١٠٣) من الفصل الرابع من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة /٢٠٠٥ على ما يأتي : "رابعاً : يقدم ديوان الرقابة المالية الاتحادي إلى مجلس النواب تقريراً عاماً يتضمن المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وآراءه وملاحظاته" .

هوامش البحث

- (١) جبران مسعود ، الرائد ، الطبعة الثامنة ، دار العلم للملايين ، بيروت - لبنان ، ١٩٩٥ ، ص ٢٣٠ .
- (٢) ابن منظور ، أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم ، لسان العرب ، الجزء الثاني ، دار صادر للطباعة والنشر ، بيروت - لبنان ، ١٩٥٥ ، ص ٤٢٤ وما بعدها .
- (٣) مجد الدين محمد بن يعقوب الفيروزبادي ، القاموس المحيط ، دار الحديث للنشر والتوزيع ، القاهرة - مصر ، ٢٠٠٨ ، ص ٦٥٩ .
- (٤) ينظر نصوص المواد (٢١٣/ أ) و (٢٢٠/ ب) و (٢٢١) من قانون أصول المحاكمات الجزائية العراقي رقم (٢٣) لسنة ١٩٧١ المعدل .
- (٥) د . فخري عبد الرزاق صليبي الحديثي ، شرح قانون أصول المحاكمات الجزائية ، شركة ألتاكت لصناعة الكتاب والمكتبة القانونية ، بيروت وبغداد ، ٢٠١٩ ، ص ٣٩٠ .
- (٦) القاضي حمزة جهاد علوان الزيايدي ، المختار من قضاء محكمة استئناف القادسية الاتحادية بصفتها التمييزية - القسم الجنائي ، المكتبة القانونية ، بغداد - العراق ، ٢٠٢٠ ، ص ١٩٣ .

- (٧) جيهان محمد علي عرفان ، الجهاز المركزي للمحاسبات وديوان المحاسبة في دولة الكويت- دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير في القانون العام مقدمة إلى كلية الحقوق/ جامعة المنوفية ، مصر ، ٢٠١٤ ، ص ٢٦١ .
- (٨) أحمد بن عبد الله الهاشم ، قواعد إعداد تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية ، مجلة الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الارابوساي) ، العدد (٤٧) ، ٢٠٠٥ ، ص ٦ .
- (٩) محمد عبد كاظم ، دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي كخبير قضائي في تقييم العقود الحكومية ، رسالة ماجستير مقدمة إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة الدول العربية ، ٢٠١٨ ، ص ٨٥ .
- (١٠) ينظر نص المادة (٦/ ثانياً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) .
- (١١) د . عبد الباسط جاسم ، مصدر سابق ، ص ١٣١ .
- (١٢) إن المشرع المصري ، قد ألزم الجهاز المركزي للمحاسبات المصري بضرورة إرسال التقرير السنوي العام إلى كل من رئيس الجمهورية والسلطة التشريعية ومجلس الوزراء بموجب نص المادة (١٨/ ٥) من الباب الرابع من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات المصري رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ (المعدل) .
- (١٣) فهمي محمود شكري ، الرقابة المالية العليا ، دار مجدلاوي ، عمان- الأردن ، ١٩٩٧ ، ص ٨٠ .
- (١٤) ينظر نص المادة (١٠٣/ أولاً) من الفصل الرابع من الباب الثالث من دستور جمهورية العراق النافذ لسنة ٢٠٠٥ .
- (١٥) ينظر نص المادة (١/ ثالثاً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) .
- (١٦) ينظر نص المادة (٢٨/ أولاً - أ) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) .
- (١٧) ينظر نص المادة (٦ / خامساً) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) .
- (١٨) عبد الرضا جمعة عريبي السراي ، دور الرقابة المالية في عملية الإصلاح الإداري ، رسالة ماجستير مقدمة إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٩ ، ص ٦٨ .
- (١٩) قرار مجلس الوزراء العراقي رقم (٢٥٣) لسنة ٢٠١٦/ المتخذ في الجلسة رقم (٣٦) في ٢٧/٩/٢٠١٦ ، والموجه إلى ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، بموجب كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء العراقي ذي العدد (٢٦٠٢٣) في ٢٩/٩/٢٠١٦ .
- (٢٠) علي خضير سمير الموسوي ، مصدر سابق ، ص ٦٥ .
- (٢١) عبد الرضا جمعة عريبي السراي ، مصدر سابق ، ص ٦٨ .
- (٢٢) جبران مسعود ، الرائد ، الطبعة الثامنة ، دار العلم للملايين ، بيروت - لبنان ، ١٩٩٥ ، ص ٢٨٤ .
- (٢٣) ابن منظور ، أبو الفضل جمال الدين محمد بن مكرم ، لسان العرب ، المجلد الثاني ، دار الحديث ، القاهرة - مصر ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٤٤ .
- (٢٤) الشيخ عبد الله العلابي ، الصحاح ، الطبعة الأولى ، دار الحضارة العربية ، بيروت - لبنان ، ١٩٧٤ ، ص ٢١٨ .
- (* تم تعريف كلمة (الرقابة) في الفرع الأول من المطلب الأول من هذه الدراسة ، يراجع الصفحة (٩) .
- (٢٥) محمد خليل باشا ، معجم الكافي ، الطبعة الرابعة ، شركة المطبوعات للتوزيع والنشر ، لبنان ، ١٩٩٩ ، ص ٤٩٨ .
- (٢٦) جبران مسعود ، الرائد ، الطبعة الثامنة ، دار العلم للملايين ، بيروت - لبنان ، ١٩٩٥ ، ص ٥٦٣ .
- (٢٧) تُعرف الرقابة المالية بأنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشاريع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً ، للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمشروع في نهاية فترة زمنية محددة" ، د . عبد الرؤوف جابر ، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ، دار النهضة العربية ، القاهرة . مصر ، ٢٠٠٤ ، ص ١٨ .
- (٢٨) جاسم محمد خلف الحديثي ، رقابة وتقويم الأداء الحكومي ، الأهلية للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن ، ٢٠٠٩ ، ص ٤٣ .
- (٢٩) د . عبد السلام بدوي ، الرقابة على المؤسسات العامة ، مكتبة الانجلو المصرية ، القاهرة - مصر ، ١٩٦٧ ، ص ٨٧ .
- (٣٠) أما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، فقد بينت إن المقصود بالأجهزة العليا للرقابة المالية العليا هو "كل هيئة في الدولة مهما كان اسمها أو شكلها أو تنظيمها ، تقوم بمقتضى القانون ، بممارسة الرقابة على الأموال العامة في هذه الدولة" ، بموجب نص المادة (٢) من النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، المبادئ التوجيهية الأوروبية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي للرقابة ، ترجمة وإعداد د . محمد حركات ، ١٩٩٨ ، ص ٣ .
- (٣١) أياد هادي خليل ، مصدر سابق ، ص ٥٨ .
- (٣٢) علي عبد العباس نعيم ، الدور الرقابي لهيئات الرقابة المالية المستقلة - دراسة مقارنة ، مكتب الهاشمي للكتاب الجامعي ، بغداد - العراق ، ٢٠١٦ ، ص ٢٣ .

- (٣٣) عثمان العوضي ، الرقابة القانونية على مالية الدولة - دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، مصر ، ١٩٩٢ ، ص ٢ .
- (٣٤) د . هوار نور الدين حسين ، دور الأجهزة الرقابية المستقلة على المال العام - دراسة مقارنة ، بحث منشور في المجلة القانونية ، العدد ٧ ، ٢٠٢٠ ، ص ٥٠ .
- (٣٥) احمد مبرر عباس ، مصدر سابق ، ص ٥٥ .
- (٣٦) فاطمة احمد عبد الله ، الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية القانون ، جامعة بغداد ، ١٩٩٩ ، ص ١٦٢ .
- (٣٧) د . علي غني عباس الجنابي ، الرقابة على الموازنة العامة ، منشورات الحلبي الحقوقية ، الطبعة الأولى ، ٢٠١٥ ، ص ٢٢٠ .
- (٣٨) ينظر نص المادة (١٠٤) من الباب السادس من القانون الأساسي للدولة العراقية لعام ١٩٢٥ (الملغي) .
- (٣٩) عز الدين محمد محمود ، دور ديوان الرقابة المالية في إجراء التحقيق بالمخالفات المكتشفة ، رسالة ماجستير مقدمة إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٣ .
- (٤٠) ينظر نص المادة (٧٠) من الفصل الأول من الباب الرابع من دستور جمهورية العراق المؤقت لعام /١٩٦٣ (الملغي) .
- (٤١) ينظر نص المادة (٦٩) من الفصل الثالث من الباب الرابع من دستور جمهورية العراق المؤقت لعام /١٩٦٨ (الملغي) .
- (٤٢) ينظر نص المادة (٤٦) لعام /١٩٧٠ (الملغي) من الفصل الأول من الباب الرابع من دستور جمهورية العراق المؤقت لسنة /١٩٧٠ (الملغي) .
- (٤٣) ينظر نص المادة (١٠٣/أولاً) من الفصل الرابع من دستور جمهورية العراق النافذ لعام /٢٠٠٥ .
- (٤٤) احمد مبرر عباس ، مصدر سابق ، ص ٢٩ .
- (٤٥) ذات المصدر ، ص ٥٩ .
- (٤٦) ينظر نص المادة (٢) من قانون دائرة تدقيق الحسابات العامة رقم (١٧) لسنة ١٩٢٧ (الملغي) .
- (٤٧) ينظر نص المادة (٢) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨ (الملغي) .
- (٤٨) ينظر نص المادة (٣) من الباب الأول من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (١٩٤) لسنة ١٩٨٠ (الملغي) .
- (٤٩) قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة /١٩٩٠ (الملغي) .
- (٥٠) أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (٢) لسنة /٢٠٠٣ - حل الكيانات العراقية .
- (٥١) أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (٧٧) لسنة /٢٠٠٤ (الملغي) .
- (٥٢) قانون التعديل الأول رقم (١٠٤) لسنة /٢٠١٢ لقانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة /٢٠١١ .
- (٥٣) إعلان (مكسيكو) رقم (١٠) ، "استقلالية أجهزة الرقابة العليا" ، والذي تم التوقيع على هذا الإعلان في المؤتمر الدولي التاسع عشر من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)) ، وكان مخصصاً للتأكيد على مبدأ الاستقلالية ، ٢٠٠٧ ، ص ١ .
- (٥٤) ينظر نص المادة (٢١٥) من الفرع الثاني من الفصل الحادي عشر من دستور مصر لسنة ٢٠١٤ (المعدل) .
- (٥٥) د . عوف محمود الكفراوي ، مصدر سابق ، ص ٥٤ وما بعدها .
- (٥٦) تعد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "INTOSAI" منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة ، وهي منظمة غير حكومية مستقلة وذاتية السيادة والتي تتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة ، والتي تم تأسيسها عام ١٩٥٤ من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي (إيميليو فرنانديث كاموس) .
- (٥٧) د . صلاح نوري خلف و د . سالم محمد عبود ، مناهج وأساليب الرقابة والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق ، دار الدكتور للعلوم ، بغداد - العراق ، الطبعة الأولى ، ٢٠١٠ ، ص ٦٧ وما بعدها .
- (٥٨) استقلالية وفاعلية أجهزة الرقابة العليا في الوطن العربي ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ١٩٨٣ ، ص ٢٢ .
- (٥٩) د . حنان محمد القيسي ، مفهوم الاستقلال والهيئات المستقلة في دستور عام /٢٠٠٥ ، بحث منشور ، مجلة الحقوق ، كلية القانون ، الجامعة المستنصرية ، المجلد ٦ ، العدد ٢٣ ، ٢٠١٤ ، ص ١٣ .
- (٦٠) علي عبد العباس نعيم ، الدور الرقابي لهيئات الرقابة المالية المستقلة ، مصدر سابق ، ص ٢٣ .
- (٦١) إعلان (مكسيكو) ، "استقلالية أجهزة الرقابة العليا" ، منشورات الانتوساي ، ٢٠٠٧ ، مصدر سابق .
- (٦٢) خالد عبد الأمير عبودي ، التكيف القانوني للهيئات المستقلة وعلاقتها بالمؤسسات الدستورية - دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية القانون ، الجامعة الإسلامية ، بيروت - لبنان ، ٢٠١٩ ، ص ٤٣ .
- (٦٣) ينظر نص المادة (٢١/خامساً) من الفصل الثالث من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) .