



## اسس نجاح الرقابة على الانفاق العام في العقود الحكومية

أ.م.د. سعد عطية حمد موسى

جامعة كركوك / كلية القانون والعلوم السياسية / قسم القانون

## THE FOUNDATIONS FOR THE SUCCESS OF CONTROLLING PUBLIC SPENDING IN GOVERNMENT CONTRACTS

Assist. Prof. Dr.Saad Attia Hamad Moussa

University of Kirkuk / College of Law and Political Science /  
Department of Law

### المستخلص

من الثابت الذي لا شك فيه أن للرقابة على الانفاق العام في العقود الحكومية أهمية لا غنى عنها في تبيان المكانة المرموقة التي استقرت عليها النظرة للرقابة على تنفيذ الإنفاق العام، وعلى ذلك يقتضي لكي تكون تكلم الرقابة فعالة ومحقة للاهداف والفوائد، استلزم توفير ما تتطلبه من مقومات ومستلزمات مادية وبشرية ونظم معلومات مختلفة . الكلمات المفتاحية: رقابة، الانفاق، عقود حكومية

### Abstract

It is undoubtedly established that the control of public spending in government contracts is of indispensable importance in demonstrating the prestige on which the view of controlling the implementation of public spending has settled. Various physical and human supplies and information systems

**Keywords:** control, spending, government contracts

### المقدمة

من الثابت الذي لا شك فيه أن للرقابة على الانفاق العام في العقود الحكومية أهمية لا غنى عنها في تبيان المكانة المرموقة التي استقرت عليها النظرة للرقابة على تنفيذ الإنفاق العام، وعلى ذلك يقتضي لكي تكون تكلم الرقابة فعالة ومحقة للاهداف والفوائد، استلزم توفير ما تتطلبه من مقومات ومستلزمات مادية وبشرية ونظم معلومات

مختلفة، لغرض تفويض الصعوبات التي تعترض العمل الرقابي وعلى هذا الاساس سنتوافر على بيان اسس نجاح الرقابة على الانفاق العام في العقود الحكومية في المطالب الأربعة الآتية :

### المطلب الأول

#### مقومات الرقابة على الإنفاق العام في العقود الحكومية

إن تعدد الأهداف والفوائد المرجوة من العمل الرقابي، وما استوجبه من وسائل وأساليب ومعايير واختصاصات لتحقيقها، كانت مدعاةً لإنشاء عدد كبير من الأجهزة والمنظمات الرقابية، تسعى كلها لتحقيق غاية قوامها الحفاظ على المال العام، وإصلاح ما تم إفساده، لتعدو قادرة على أداء دورها بصورة فاعلة ما لم تتراء فيه تلكم الأجهزة عن تحقيق ما أنشئت من أجله .

لهذا ولأسباب العملية والواقعية السالف بيانها، ظلت الرقابة المالية وفيه للشعب ولمفهوم النظام الذي أرسى دعائمها، وبهذا لم تكن الرقابة المالية يوماً برنامج أجوف شيد على خواء، بل كانت على الدوام مندمجة بالأمة فعاشت وعمرت فيها لدرجة أنها أصبحت معروفة بالفطرة والغريزة، الحامي للأموال العامة، ولهذا فإن التكامل والتنسيق بين أجهزة الرقابة قد فرض نفسه بعد توسع حاجات المجتمع وتنوعها، حيث أضحي التخصص في مجال كل نوع من أنواع الرقابة أمراً ما عنه محيص، لتوفير الأجواء العلمية والمهنية التي تقتضيها عمليتي البحث والتطوير، وبالتالي إعداد نظم عمل قابلة للتطوير المستمر، وتأهيل الكوادر المطلوبة من حيث العدد والخبرة اللازمتين لتشغيل تلكم النظم، وعلى هذا الأساس فإن بناء أي نظام يقتضي تحديد الأهداف الدقيقة له، والجهات المستفيدة منه، وذلك لسهولة تحديد الحلقات التي سيتكون منها الهيكل العام للنظام، وبالتالي تخصيص كل حلقة منه للنهوض بمهمة خاصة، وهذا ما يمكن من تحديد وبشكل دقيق الاختصاصات المطلوبة، من حيث التأهيل والتدريب والمستلزمات المادية والفنية والمراحل التي تمر بها عملية إنجاز المهام المطلوبة، وما تتطلبه من توثيق وتدقيق قبل تحويل ما أنجز إلى المرحلة الأخرى بموجب تقارير دورية يومية، من هذا العرض يتجلى بما لا يقبل الشك أن جميع أجهزة

الرقابة وعلى اختلاف تخصصاتها وأهدافها تتطلب لتحقيق فاعليتها ورفع كفاءتها وبشكل مستمر اعتماد النقاط الآتية:-

أولاً- التأهيل والتدريب المستمر<sup>(١)</sup>: وذلك من خلال الآتي :-

- ١- وضع القواعد والمعايير العلمية والعملية لكل مهنة .
- ٢- وضع الشروط للانخراط والالتحاق بالمعاهد المتخصصة للحصول على المؤهل المطلوب في أحد المجالات التي تتطلبها الدراسة العلمية والتدريب العملي .
- ٣- إصدار التشريعات اللازمة لحصر ممارسة المهنة من قبل الحاصلين على شهادة المعهد المتخصص بالمهنة .
- ٤- تأسيس النقابات المتخصصة بنشاط كل مهنة لرعاية ومتابعة أعضائها وضمان حقوقهم وحمايتهم .
- ٥- حصول المؤهل على حد أدنى من العلوم المساعدة في الاختصاصات العلمية الأخرى والثقافة العامة، كالقانون والاقتصاد والإدارة والإحصاء والمالية العامة، وخصوصاً بعد أن شهدت مهنة المحاسبة تطوراً كبيراً في أساليبها ومبادئها وقواعدها، مثل ظهور فروع متخصصة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة القانونية والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الحكومية، وعلى هذا الأساس فقد تلقت معظم الدول هذا التطور والاهتمام بالرضا والقبول .

ثانياً- التخطيط والمتابعة لإنجاز مهام الرقابة والتدقيق : وذلك من خلال الدقة في الرأي المطلوب إعطاءه، وتقديم تقرير بنتائج التدقيق والرأي المطلوب خلال فترة محددة تقتضيها المصلحة العامة، فضلاً عن ضرورة وضع خطة مدروسة لتنفيذ كل مهمة من المهام التي يلتزم بتنفيذها، وعلى هذا الأساس يستلزم مناقشة التقرير مع الإدارة، وقد ألزمت قاعدة الرقابة والتدقيق رقم (٦) على مراقب

(١) لقد اعتمد ديوان الرقابة المالية منذ حياته الأولى على ضرورة تهيئة كادر قادر على ممارسة مهامه المناطة به، منذ نفاذ القانون الأول رقم ١٧ لسنة ١٩٢٧ إلى أن لجأ مجلس الرقابة المالية المؤلف بموجب قانون الديوان الثاني رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٨ لضرورة إقامة الدورات التطبيقية للموظفين الجدد، وقد انتهى الأمر بتشريع قانون المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية رقم ٣٣ لسنة ١٩٩٩ .

الحسابات مسؤولة إعداد خطط التدقيق وخولته حق مناقشة أجزائها أو بعض إجراءات التدقيق مع الإدارة، وذلك لتطوير فاعلية وكفاءة عملية التدقيق وتنسيق إجراءاتها مع أعمال موظفي الشركة<sup>(١)</sup>.

ثالثاً- **حياد واستقلال المراقب وعلاقته بحقوقه وواجباته ومسؤولياته**<sup>(٢)</sup>: إن توفير عاملي الحياد والاستقلال يقتضي إيجاد موازنة تامة بين الحقوق والواجبات وتجنب المساءلة، إذ أن منح المراقب حقوقاً مادية كافية تتناسب مع جهده الذهني إلى جانب شروط إعدادهِ وتأهيله وتدريبه ستكفل له الحرية التامة سواءً في اعتماد خطواته في الفحص والتقييم أو في إعطاء رأياً موضوعياً، ومن مقومات الحياد والاستقلال :

١- أن يكون مؤهلاً، لأن التأهيل يوفر له المزيد من القدرة على تنفيذ الواجب وتجنب الإغراءات والمساءلة .

٢- أن يكون قد اكتسب خبرة عملية تتناسب مع كل فقرة من فقرات برنامج التدقيق لينفذها بكل ثقة ويسر .

٣- أن يحصل على الأجر الكافي والمناسب الذي يضمن له تعيين المساعدين المؤهلين والمدربين .

**صفوة القول**: أن الموازنة بين حقوق المراقب وحجم واجباته تجنبه المساءلة القانونية وتوفر له الحياد والاستقلال أي أن هناك ثلاث عوامل تتحكم بهذا الموضوع وهي (الحقوق والواجبات والمسؤوليات).

رابعاً- **مسؤولية مراقب الحسابات المهنية**<sup>(٣)</sup>: يُعد هذا العامل من أخطر الآثار التي تقع على عاتق المحاسب ومستوى أدائه، إذ أن لها آثاراً خطيرة على حقوقه وواجباته وحصانته، وعلى ذلك فإن إقرار مسؤولية مراقب الحسابات تُعد ذات جدوى في استقامة عمله، إذ يبقى تلويح العصا بوجه المخالف عاملاً مهماً في بذل قصارى الجهد

(١) ينظر: قاعدة الرقابة والتدقيق (٦) التي أقرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٤/٨/٢٠٠٢ والتي حدد ٢٠٠٣/١/١ تاريخاً لنفاذها .

(٢) د. عوف محمود الكفراوي: الرقابة المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ١٩٨٩، ص ٦٤ .

(٣) ينظر: قاعدة التدقيق رقم (١) من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق والنافذة من ١٩٩٨/١/١ .

في كشف المخالفة المالية وتصحيح مسار عملية تنفيذ النفقة العامة، وقد خصصنا في موقع لاحق من هذا المبحث مسؤولية مراقب الحسابات وفقاً لموقف مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية .

**خامساً - اعتماد قواعد ومعايير محاسبية ورقابية<sup>(١)</sup> :** وذلك من أجل قياس أداء المراقب حتى لا تبقى المسألة وفرص فرضها دون تحديد وتنظيم، وعلى هذا الأساس فقد تم تحديد نوعين من المبادئ والأسس والقواعد والمعايير وهما :

**النوع الأول :** وهو المتعلق بقياس أداء الجهة الخاضعة للرقابة والمحاسبة وتعني بذلك المبادئ والأسس والمعايير المحاسبية .

**النوع الثاني :** وهو المتعلق بقياس أداء المراقب نفسه من خلال التحقق من مدى التزامه بتنفيذها بكل دقة وأمانة .

**سادساً - وجود نظم معلومات متكاملة ومتطورة<sup>(٢)</sup> :** وهذا ما يُهيئ الأرضية والمرجع الخصب لضمان سلامة الجهة الخاضعة للرقابة في تنفيذها للموازنة وحسب الاعتمادات المقررة .

**سابعاً - إعداد الدراسات والأبحاث :** لرصد الأجهزة الرقابية بكل ما هو جديد ومحاولة ابتكار طرق تكفل سلامة الإنفاق العام في العقود الحكومية .

**ثامناً - الاهتمام بتقارير الرقابة :** لما لهذه التقارير من فائدة لا تنكر لتشخيص مواقع الزلل في كل مرحلة من مراحل الإنفاق العام .

(١) ينظر: القاعدة المحاسبية رقم (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية وكذلك القاعدة رقم (٨) والمتعلقة بالمعلومات التي تعكس آثار التغير بالأسعار، والقاعدة الرقابية رقم (٢) الخاصة بتقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق بجلساته المنعقدة في الأعوام ١٩٩٥ و ١٩٩٧ و ١٩٩٩ .

(٢) إن ديوان الرقابة المالية قد تبني في أولى خطواته التي ابتدأ فيها مراحل نهضته عام ١٩٧٠، إعداد واعتماد النظام المحاسبي الموحد في العراق، وكذلك الحال عندما تبني تطوير العديد من النظم الإدارية والمالية والمحاسبية، مما دفع بالدولة بالاعتماد عليه وإشراكه في أي خطوة تخطوها في مجال بناء وتطوير النظم المالية والإدارية والاقتصادية كقوانين الشركات والضرائب وغيرها . ينظر في تفصيل ذلك: صلاح الدين مصطفى أمين، الرقابة المالية العامة وديوان الرقابة المالية بين ماضيه ومستقبله، دار الحرية، بغداد، ١٩٧٩، ص ٨٢ .

تاسعاً- توفير الحصانة الكافية والاستقرار الوظيفي إلى جانب الخبرة والاختصاص في مجال الرقابة المالية والمحاسبية للمناصب القيادية في ديوان الرقابة المالية<sup>(١)</sup>، وهيئة النزاهة .

### المطلب الثاني

قواعد ومعايير الرقابة على الإنفاق العام في العقود الحكومية

إن العمل الرقابي الذي تنهض به الأجهزة المختصة، لا بد وأن ينتهي بتقرير يتضمن آراء الجهاز أو المراقب والقرار المتخذ بشأنه، فضلاً عن التوصيات والملاحظات في ضوء ما تسفر عنه إجراءات الرقابة والتدقيق، ولتعزيز الثقة بتلك التقارير، ولدرء التناقض والخلاف الذي يسفر بين الجهات والأطراف ذات العلاقة، فقد سعت المنظمات والمؤسسات العلمية والمهنية إلى وضع قواعد ومعايير لا تترك مجالاً للتشكيك بالقائمين على العمل الرقابي: وهذا ما سنبينه في الفروع الآتية :

### الفرع الأول

#### المبادئ المحاسبية الواجبة الإلتباع<sup>(٢)</sup>

إن الحصول على القوائم المالية، التي تعتمد أرقامها على أسس موحدة يمكن مقارنتها مع أرقام السنوات السابقة أو مع أرقام قوائم لجهات مماثلة، قد أدى إلى سعي المنظمات المهنية والرسمية والدولية والمحلية إلى اعتماد الأسس والمبادئ الآتية :

١- فرضية الشخصية المعنوية : وتعني استقلال شخصية الوحدة الاقتصادية عن شخصية مالكيها .

(١) وهذا ما انتهجه ديوان الرقابة المالية في العراق خلال الفترة المحصورة بين عامي ١٩٧٠ و٢٠٠٣، هذا وقد جاء في دستور جمهورية العراق (القانون الأساس) لعام ١٩٢٥ ما يفيد بالآتي: ١- أن الرقابة على المال العام تتم من قبل جهة مستقلة عن الحكومة التي يوكل إليها عادةً بإدارة المال العام . ٢- أن إلغاء الجهاز أو التأثير على إجراءاته واستقلاله لا تتم إلا بعد الرجوع إلى الشعب صاحب المال العام الذي صادق على الدستور . ٣- أن الدستور قد وفر للجهاز ومنتميه الحصانة الكاملة ومنحهم صلاحيات تمكنهم من تحقيق الهدف من الرقابة على المال العام . ينظر كذلك: المادة (١٠٢) و(١٠٣) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ .

(٢) ينظر في تفصيل ذلك: النظام المحاسبي الموحد، الصادر عن ديوان الرقابة المالية، بغداد، ١٩٩٠، ص ٦ و٧ .

- ٢- فرضية الاستمرارية : وتعني أن الوحدة مستمرة في أعمالها إلى أجل غير محدد وليس في نيتها تصفيتها .
- ٣- فرضية ثبات قيمة العملة : وتعني أن التقارير المحاسبية يجب أن تعد على أساس وحدة قياس ثابتة .
- ٤- مبدأ الكلفة التاريخية: وتعني أن الموجودات الثابتة ستبقى في السجلات بقيمتها عند الشراء .
- ٥- مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات: وتعني أن القوائم المالية لا تظهر إلا المصروفات التي ساهمت في خلق الإيرادات للفترة المعنية .
- ٦- مبدأ الاستحقاق : ويعني وجوب أن يتضمن حساب النتيجة كافة المصروفات والإيرادات التي تحصل خلال الفترة المالية التي تخصها .
- ٧- مبدأ الثبات: ويعني أن الأسس والسياسات المحاسبية المتبقية لا يعني تغييرها من فترة إلى أخرى .
- ٨- مبدأ البيانات المحاسبية : أي أنها تنشأ نتيجة التعامل مع أشخاص آخرين .
- ٩- مبدأ التحقق : ويعني عدم تسجيل أي عملية أو نشاط مالي إلا بعد أن يتحقق .
- ١٠- مبدأ الأدلة الموضوعية : ويعني وجوب الحصول على دليل مادي مؤيد لصحة عملية الإنفاق أو عملية الإيراد .
- ١١- مبدأ الإفصاح : ويعني أن التقارير المالية يجب أن تكشف بصورة واضحة عن الإجراءات المتبعة لتسهيل عملية تقييم النشاط .
- ١٢- مبدأ الحيطة والحذر : أي الاحتياط عند تحضير القوائم المالية لكل مصروفات محتملة واعتماد المخصصات اللازمة لمواجهتها .

## الفرع الثاني

### قواعد ومعايير الرقابة المحاسبية<sup>(١)</sup>

وتقضي تلك القواعد والمعايير بإتباع الآتي :

١- ضرورة إعداد خطة بكل مهمة يقدم عليها المراقب، يُحدد بموجبها المستلزمات المادية والبشرية والفترة الزمنية لإنجاز المهمة، والتأكد من أن استخدام الاعتمادات المخصصة في الموازنة كان بموجب خطة إنفاق تم المصادقة عليها من وزارة المالية<sup>(٢)</sup>.

٢- تقسيم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط الضعف في إجراءات الجهة الخاضعة للرقابة.

٣- استخدام أنواع الأدلة كافة من شهادات ومحررات وقرائن لضمان التكامل بين مفردات برنامج التدقيق .

٤- تقديم التقارير الدورية إلى جانب التقرير النهائي كلما لزم الأمر .

٥- الابتعاد عن قبول مهمة تدقيق تعود لأقارب المحاسب المراقب أو أحد أصدقاءه.

٦- أن لا تقبل مهمة التدقيق ما لم يقف على رأي المراقب السابق و يقتنع بأن عملية التغيير لم تكن بسبب ما جاء بتقريره السابق من تحفظات لا يريد صاحب المشروع أو مجلس إدارته إثارتها .

### الفرع الثالث

### قواعد ومعايير الرقابة المالية

لقد اقتضت السمات الجوهرية للموازنة العامة للدولة بشقيها الجاري والاستثماري للدولة - والتي تستمد أهميتها من نظرية الأموال المخصصة التي تقوم على أساس تخصيص موارد الدولة حسب أولويات وحاجات المجتمع - إلى وضع قواعد ومعايير لزم السير على خطاها لتحقيق الهدف المرجو وتتلخص تكلم المعايير في النقاط الآتية :

(١) ينظر: القواعد والمعايير المحاسبية في جمهورية العراق والصادرة عن ديوان الرقابة المالية .

(٢) ينظر: البند (أ) الفقرة (٢/ثانياً) من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة لعام ٢٠١١ .



- ١- تحديد أنواع الخدمات العامة والمشاريع التي ستنفذها الدولة موزعة على الميزانية السنوية الجارية وموازنة الخطة الاستثمارية .
- ٢- تحديد أنواع ومصادر الإيرادات المتوقع استلامها فعلاً لتخصيص جزءاً منها للموازنة الجارية والجزء الآخر للاستثمارية<sup>(١)</sup>.
- ٣- وضع القيود اللازمة التي تكفل عدم التجاوز على التخصيصات، وعدم تجاوز الاعتمادات، وضرورة الحصول على موافقة الجهات الأعلى فالأعلى (مدير عام، الوزير المختص، وزير المالية، وزير التخطيط، مجلس الوزراء، وأخيراً السلطة التشريعية وإصدار قانون بذلك)<sup>(٢)</sup>.
- ٤- وبغية المحافظة على المدور من الموازنة المخصصة لزم تسقيط الاعتمادات المخصصة في الموازنة الجارية بانتهاء السنة المالية، وهذا بدوره يكفل تحقيق أعلى قدر ممكن من النفقة العامة ويمنع التلكؤ في تنفيذها .
- ٥- إخضاع مصادر التمويل وإجراءات الصرف التي لا توجد علاقة مباشرة بينها، مثلما هو قائم ومطلوب في مؤسسات التمويل الذاتي وشركات القطاع الخاص إلى الرقابة الإدارية التي ينهض بها الوزراء المختصون على وزاراتهم كوزير المالية ووزير التخطيط نيابة عن مجلس الوزراء .
- ٦- تحديد أشكال المستندات والسجلات والتقارير المستخدمة في تنفيذ النفقات العامة .

#### الفرع الرابع

(١) ينظر: البند (هـ) الفقرة (٣) من القسم الأول من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة للدولة عام (٢٠١١) والصادرة استناداً للمادة (٤٦) من قانون الموازنة العامة الاتحادية رقم (٢) لسنة ٢٠١١ .  
(٢) ينظر: البند (أ) المادة (٢) من القسم الثاني من تعليمات تنفيذ الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١١ .

### قواعد ومعايير الرقابة الاقتصادية والفنية<sup>(١)</sup>

وذلك للأهمية التي تمتاز بها هذه المبادئ من تحقيق عوائد مالية، وتوفير خدمات وتحقيق الفاعلية في نجاح المشروعات، فضلاً عن تحقيق الأهداف بأقل التكاليف وضمن البرامج الزمنية المحددة .

#### الفرع الخامس

### قواعد ومعايير الرقابة الإدارية

وهكذا ننتهي في ختام استعراض قواعد ومعايير الرقابة العامة إلى حقيقة لا يمكن تجاهلها والتتكر لها، وهي ضرورة إتباع القواعد والمعايير الإدارية، إذ أن عمل المؤسسات الحكومية والعلاقة بين السلطات العامة لا يمكن أن ينقلب إلى نمط مغاير لما رُسم له من حدود، وما تم وضعه من قيود، إلا أن ذلك الانحراف غالباً ما يقع بفعل عدم الاكتراث بالقواعد والمبادئ الإدارية وخصوصاً عندما تنتقل سلطة واحدة مقاليد السلطات الثلاثة ما يمكنها في نزاعها مع السلطات الأخرى من فرض وجهة نظرها في عملها على وفق التصور الذي ترى فيه صالحها، دون النظر إلى مصالح السلطات الأخرى وخصوصاً التكامل والتعاون الذي يفترض وجوده مع الأجهزة الرقابية<sup>(٢)</sup> .

ولهذا كان لتوسع الدولة والتشكيلات المرتبطة بها ضرورة لإبراز الاهتمام بالقواعد والمعايير الإدارية لاعتبارين أساسيين : أولهما- أن التخصص يسهم في صقل المهارات والإبداع . وثانيهما- يوفر رقابة ذاتية على مراحل الإنجاز والإنتاج<sup>(٣)</sup> . ومن هنا برزت أهمية الرقابة الداخلية وعدم انفراد شخص أو مجموعة أشخاص بإتمام جميع مراحل الرقابة، وبهذا نخلص إلى أن تشكيل جهاز إداري وفق هيكلية منتظمة أمراً جديراً لمراعاة التخصص المنشود في كل مرحلة، وللأسباب أعلاه لجأت معظم أجهزة

(١) عبد الأمير شمس الدين: الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، ١٩٧٧، ص٤٠ ؛ وينظر: جميل احمد توفيق: الإدارة المالية، بلا مكان نشر، القاهرة ١٩٦٥، ص١٥.

(٢) د. عواد الزهايلي ود. الغريب بيومي: استخدام الأساليب الإدارية الحديثة في تطوير الإدارة المالية، بحث منشور في مجلة جامعة الملك عبد العزيز للعلوم المالية والإدارية، ع١٢، ١٩٩٩، ص١٩.

(٣) بكر قباني: الإدارة العامة، ج٢، بلا مكان نشر، ١٩٦٨، ص١٦٣.

الرقابة العليا في العالم إلى اعتماد رقابة الكفاءة والأداء التي تطلبت الاهتمام بالقواعد والمعايير الاقتصادية والفنية إلى جانب المحاسبية والمالية منها، وبدأت بالاستعانة بجميع الاختصاصات العلمية والمهنية وضمها إلى ملاكاتها الوظيفية سواء على الملاك الدائم أو المؤقت .

### المطلب الثالث

أدوات ومستلزمات الرقابة على الإنفاق العام في العقود الحكومية إن تنفيذ أية مهمة لا بد أن تتوفر لها الطاقات البشرية المناسبة<sup>(١)</sup>. والمستلزمات المادية التي تمكنها من تحقيق الغرض الذي هيئت من أجله، وانسجاماً مع تلك الضرورة سنبحث في تفصيل الأدوات والمستلزمات الواجب توافرها لتحقيق رقابة مالية على مستوى من المسؤولية في الفروع الآتية :

### الفرع الأول

#### الكوادر المؤهلة والمدربة

إن حصول المكلف بمهمة الرقابة على مؤهل علمي له علاقة مباشرة بطبيعة ما كُلف به، إلى جانب ما يتمتع به من خبرة كافية من خلال ممارسته لاختصاصه تحت إشراف ومتابعة مختصين، يُعد من أهم ما يُعزز الثقة في نفس المكلف، ومن ذلك ألفينا انتشار ظاهرة تأسيس النقابات والمنظمات المهنية، حيث غدت من أولى شروط الاستعانة بالمهني في معظم دول العالم . وأمسى من الضروري حصول المحاسب القانوني أو المحامي أو الطبيب أو المهندس على شهادة البكالوريوس، وأن يكون منتظماً إلى ثقافة لها قواعدها ومعاييرها وشروط للانتماء لعضويتها، وأن يخضع لمحاسبتها ومتابعتها في حالة خروجه على قواعد السلوك المهني<sup>(٢)</sup>.

وحريراً بالإشارة أن مهنة مراقبة الحسابات عندنا في العراق، تعتمد القواعد والمعايير الرقابية والمحاسبية الدولية، وعلى هذا الأساس فقد صدر نظام خاص لهذه

(١) وكما يقول " نابليون بونابرت " أن حياة الدستور لا بد محكومة بدور الرجال وفعل الأحداث . ينظر: د. سعد عبد الجبار العلوش: دراسات في العرف الدستوري، شركة الأنعام للطباعة المحدودة، بغداد، كلية الحقوق - جامعة النهدين، ١٩٩٩، ص ١٢١ .

(٢) تعليمات السلوك المهني والوظيفي لمنتسبي ديوان الرقابة المالية لسنة ١٩٩٧ .

المهنة في عام ١٩٩٩، شكل بموجبه مجلس لـ (نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين) يشرف على مهنة المحاسبة، ويتابع أداء أعضائها ويحدد شروط الانتماء إليها، وينظم العلاقة بين العضو المجاز والجهة الخاضعة لرقابته إلى جانب العقوبات الانضباطية التي يمكن فرضها بحق من يخالف قواعد ومعايير وشروط ممارسة المهنة<sup>(١)</sup>.

### الفرع الثاني

#### مُراعاة الحقوق والواجبات والمسؤوليات

يُعد تحديد الحقوق المادية والمعنوية لأعضاء مهنة الرقابة أمراً لا غنى عنه في تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية الرقابة، إذ أن الموازنة بين الواجبات والحقوق وتحديد المسؤوليات المترتبة على تلك الموازنة قد حضي بالجهد الأكبر لجميع المنظمات المهنية، وضمنتها لقواعد ومعايير المهنة، لذلك فقد بذل المجلس الأعلى لمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في العراق جهوداً لا يمكن نكرانها في وضع الأسس اللازمة لضمان الموازنة بين الإمكانيات المتاحة للمراقب وحجم العمل المسند إليه ومستوى الأجور المقبولة لتنفيذ مهمة الرقابة، وإزاء إرساء دعائم هذه الحقوق يتكشف لنا من العرض أعلاه وبما لا يقبل الشك - فيما ذهب إليه مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية من مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الموازنة العامة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات، هذا ومن الناحية العملية يستلزم قيام مراقب الحسابات بالتوقيع على تقريره بتاريخ انتهاء فحصه الذي يتضمن أداءه للإجراءات اللازمة المتعلقة بالأحداث التي تقع لغاية التاريخ المدون على التقرير، فهناك عدة تواريخ تتعلق بالبيانات المالية وأن أخذها بنظر الاعتبار بمقارنتها مع كل من تاريخ

(١) بدأت عملية إجازة ومتابعة أعضاء المهنة أولاً من قبل وزارة التجارة، وعند صدور قانون الشركات رقم (٣٦) لسنة ١٩٨٣. أسندت مهمة الإجازة والإشراف على هذه المهنة إلى نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين غير أن الإخفاق الذي لحقها في متابعة أداء وسلوك الأعضاء وما سببه هذا الفشل من تسبيب وتواطؤ بين الأعضاء والجهات الخاضعة لرقابتهم فضلاً عن التحيز، كان مدعاة لإرساء نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩.

التقرير وتاريخ استلام الإدارة للتقرير يسهم إلى حد كبير في تحديد المسؤولية موضوع البحث<sup>(١)</sup>.

### الفرع الثالث

ضرورة إرساء دعائم نظم المعلومات الإدارية والفنية

فالرقابة تعتمد أساساً على مستوى ودقة البيانات والمعلومات التي يحتاج إليها المراقب لتكوين قناعة بنتائج أعمال الجهة الخاضعة لرقابته وحقيقة وضعها المالي بعد التوثق منها، إذ أن فحص عمليات الإنفاق يتطلب مراجعة نشاط الجهة الخاضعة للرقابة<sup>(٢)</sup>.

### الفرع الرابع

دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية

وهذا ما أقره مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٥/٧/٢٠٠٠<sup>(٣)</sup>. إذ تم تحديد الأهداف والنطاق والمصطلحات ذات العلاقة بالموضوع كما تم بيان تفصيل الرقابة المحاسبية ووسائلها والرقابة الإدارية، ونظام التخطيط الداخلي، وعناصر نظام الرقابة الداخلية التي تهم مراقب الحسابات، وطرق فحص نظام الرقابة الداخلية .

### الفرع الخامس

التقارير<sup>(٤)</sup>

(١) ينظر: قاعدة التدقيق رقم (١) الصادر من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والمالية .  
(٢) ينظر: المبادئ والأسس التي اعتمدها اللجنة الرئيسية لإعداد النظام المحاسبي الموحد سالف الذكر، ص ٢١ .

(٣) ينظر: قاعدة التدقيق الخاصة بدراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية، الصادر عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية لعام ٢٠٠٠ . وللمزيد ينظر: د. عبد الله المنيف و د. عبد الرحمن الحماید: مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها- دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية - بحث منشور في جامعة الملك عبد العزيز للعلوم المالية والإدارية، ع ١١٤، ١٩٩٨، ص ٤٢ .

(٤) ينظر: القاعدة رقم (٢) التي اعتمدها المجلس أعلاه والتي تناولت المزيد من المفاهيم والتعاريف الأخرى إلى جانب تناولها لعرض ستة نماذج لتوضيح عناصر تقرير مراقب الحسابات تبعاً لأصنافها وأنواعها المختلفة وما تحتويه من تحفظات وإيضاحات وملاحظات .

وهو عدة أصناف (تقرير نظيف، تقرير مقيد، تقرير سلبي، الامتناع عن إعطاء رأي) أما تقرير المراقب سلاحه فذلك أنه يشكل الوسيلة التي يدافع بها عن نفسه وتناهى به عن كل شك في الإخلاص والأمانة، وفي الوقت عينه يُعد بمثابة المعول الذي يهدم به الفساد والسهم الذي يمزق به جسد المخطئ، فهو وسيلة الهجوم على الخطأ والتجاوز على المال العام<sup>(١)</sup>.

**صفوة القول:** إن ما بلغته مهنة مراقبة الحسابات وتنفيذ الإنفاق العام من مستوى في النضج والتكامل تغدو لا مرأى فيها، إذ أن ما يحيط بهذا العمل من أهمية أضحت جلياً بعدما تكشف من أصالة ما يسمو به العمل الرقابي، ولا نرى غرابة في هذا الأمر ما دام يسعى إلى إحقاق الحق في إطار مبدأ المشروعية الذي حاز الرضا والاحترام وليس في تحكم الإدارة .

#### المطلب الرابع

أثر التشريعات القانونية في تقويم عمل المراقب على الإنفاق العام في العقود الحكومية إن إحكام مبدأ المسؤولية : أي اقتراح أمر يوجب مؤاخذاة فاعله<sup>(٢)</sup>، خير وسيلة للحؤول دون إنفصام عرى حماية المال العام، ولا نعني بالمسؤولية هنا استقرار التشريعات العقابية في تضاعيف النصوص دون أن تجد النور، بل نتغيا من إحكام هذا المبدأ إعلاء صرح الجزاء ليجد مكانه المرموق الذي شرع لأجله لا أن يلقي في خضم المدونات التشريعية. ولعل تفعيل التشريعات العقابية على من يعتدي على المال العام خير ما يستوجب الجزاء بشأنه، واتساقاً مع تلك الأهمية فقد ألفتنا أن العراق يزخر بالتشريعات العقابية وغيرها، والتي ما أنفكت ساعية إلى درء المفسدة عن الأموال العامة وفي العرض الآتي بيان لتلك التشريعات :

#### الفرع الأول

#### الدستور

(١) والتقرير لغةً: عضوة من جماعة يوكل إليها بيان ما أرادت الجماعة . ينظر: المعجم الوسيط: ج ٢، الصادر عن مجمع اللغة العربية، وزارة التربية والتعليم، ١٩٩٠، ص ٦٨ .

(٢) د. حسين عامر: المسؤولية المدنية التقصيرية والعقدية، بلا مكان ولا سنة نشر، ص ١٧ .

لقد رسم الدستور العراقي الإطار القانوني لحماية المال العام، وعلى ذلك فقد بنى النظام الرقابي نفسه على هامش نصوصه، وقد استلزم ذلك بالضرورة وجود أجهزة تؤمن الحماية اللازمة لهذه الأموال، لما لها من أهمية، وقد اختلفت هذه الحماية في وسائلها ومداها، وقد انبرى الدستور العراقي وتحديداً في المادة (٢٧) منه على : " أولاً : للأموال العامة حرمة، وحمايتها واجب على كل مواطن . ثانياً : تنظم الأحكام الخاصة بحفظ أملاك الدولة وإدارتها وشروط التصرف فيها، والحدود التي لا يجوز فيها النزول عن شيء من هذه الأموال"<sup>(١)</sup>.

وعلى هذا يتجلى بأن المشرع الدستوري قد وضع الأسس العامة للتشريعات المختلفة والتي ترمي إلى حماية المال العام، غير أن مما لا منازع فيه أن الدستور ومدى قوته في حماية الأموال العامة لا تكون ممكنة إلا بصورة جزئية، وهو لا يغدو قادراً على أداء دوره بصورة فاعلة ما لم تتراء فيه بصورة جلية حالة التشريعات المنبثقة على أساس ما جاء به، لهذا وللسبب العملية والواقعية، كان إصدار التشريعات المنظمة للعمل الرقابي أمراً ما عنه محيص . وهذا ما سنأتي لبيانه .

### الفرع الثاني

#### القانون المدني

تنشأ المسؤولية المدنية الخاصة بعمل المراقب عندما يخل بالالتزام مقرر في ذمته، ويترتب على هذا الإخلال ضرر، وبهذا يضحى المراقب مسؤولاً قبل المتضرر، وملتزمًا بتعويضه عما أصابه من ضرر، ويعد المتضرر وحده صاحب الحق

(١) ينظر: المادة (٢٧) من الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥، والمنشور في الوقائع العراقية بالعدد (٤٠١٢) . وكذلك جاء في المادة (١٥) من الدستور العراقي لعام ١٩٧٠ الملغي، إذ نصت على: " للأموال العامة ولممتلكات القطاع العام حرمة خاصة، وعلى الدولة وعلى أفراد الشعب جميعهم صيانتها والسهر على أمنها وحمايتها، وأن كل تخريب أو عدوان عليها يعدّ تخريباً في كيان المجتمع وعدواناً عليه" . وهذا ما جاء به مشروع الدستور الذي نُشر عام (١٩٩٠) وتحديداً المادة (٣١) منه وكذلك المادة (٩٣) من القانون الأساس الملغي لسنة (١٩٢٥)، وبخصوص المادة (٢٧) من الدستور الحالي يورد عليها بعض الفقه ملاحظات الأولى: أنها ميزت بين الأموال العامة وأملاك الدولة، والثانية أنها تُلقى على عاتق الأفراد حماية المال العام، بينما الأجدر أن يكون على عاتق الدولة والمواطن، ينظر: د. ماهر صالح علاوي: الوسيط في القانون الإداري، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠٠٩، ص ٢٧٩-٢٨٠ .

بالتعويض وبعد ذلك حقاً مدنياً صرفاً، وعلى هذا الأساس جاءت المادة (٢١٩) من القانون المدني العراقي ببيان واضح فيما يتعلق بالمسؤولية إذ جاء فيها : (١- الحكومة والبلديات والمؤسسات والأخرى التي تقوم بخدمة عامة وكل شخص يشغل إحدى المؤسسات الصناعية والتجارية، مسؤولون عن الضرر الذي يحدثه مستخدميه، إذا كان الضرر ناشئاً عن تعدد منهم أثناء قيامهم بخدماهم . ٢- ويستطيع المخدمون أن يتخلى عن المسؤولية إذا ثبت أنه بذل ما ينبغي من العناية لمنع وقوع الضرر أو أن الضرر كان لا بد واقعاً حتى لو بذل هذه العناية"<sup>(١)</sup>. وعلى هذا فقد أجاز القانون المدني في المادة (٢٢٠) منه للمسؤول عن عمل الغير الرجوع عليه<sup>(٢)</sup>.

ويرى بعض الكتاب أنه يمكن مساءلة المراقب أمام الجهة المختصة استناداً إلى القاعدة السائدة في التقنين المدني والتي مفادها " كل خطأ سبب ضرراً للغير يلزم من ارتكبه بالتعويض "<sup>(٣)</sup>.

إن المصلحة المتوخاة من البيانات والتقارير التي يقدمها المراقب، تستوجب مساءلته في حالة إخلاله بالعمل الموكل إليه، إذ يترتب على ما يرفع المراقب من تقرير أثاراً يعول عليها في تنظيم عمل المؤسسات الحكومية فيما بينها من جهة، وبينها وبين الجهات الأخرى من جهة وبما أن المراقب يُعد وكيلاً عن ممثلي الشعب، فقد اقتضت السمات الجوهرية محاسبته إذ تعدى ما وكّل به .

### الفرع الثالث

### القانون الجنائي

تنشأ المسؤولية الجنائية عند قيام شخص بارتكاب فعل ضار تجاه الدولة باعتبارها ممثلة للمجتمع، وعلى ذلك يتم إيقاع العقوبة باسم المجتمع زجراً لمن اعتدى وردعاً للغير، وتقوم الدولة بتنفيذ العقوبة على الشخص بعد التعرف على مسؤوليته في ارتكاب الفعل، وتحقق المسؤولية الجنائية في الأحوال الآتية :

(١) ينظر: المادة (٢١٩) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل .

(٢) ينظر: المادة (٢٢٠) من القانون ذاته .

(٣) د. عيسى أبو طبل ود. عبد المنعم محمود: المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٢٢ .



- ١- ارتكاب فعل ضار بالمجتمع .
  - ٢- مخالفة لواجب تكفله قوانين العقوبات .
- وحرريّ بالإشارة أن مسؤولية المراقب - على تنفيذ الإنفاق العام - الجنائية تنظمها القوانين الخاصة، كقانون الشركات وقانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة العقار إلى جانب قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .
- إن النظرة الأولى - لقانون العقوبات العراقي أعلاه - توحى مكنة هذا القانون فيما احتوى في سعيه الحثيث لمنع أي عمل من شأنه الاعتداء على المال العام .
- ففي الفصل الثامن عالج حالة التزوير والإتلاف للأوراق أو الوثائق<sup>(١)</sup>، وفي المادة (٤٦٦) <sup>(٢)</sup> وضع حداً لكل من غش أو قام بفعل التدليس .
  - وفي الفصل السادس من القانون تناول جريمة سرقة الأوراق وإتلافها<sup>(٣)</sup> .
  - أما الباب الخامس فقد خصص للجرائم المخلة بالثقة العامة<sup>(٤)</sup> .
  - وفي الفصل الثاني من الباب الخامس، تناول تزيف العملة وأوراق النقد والسندات المالية<sup>(٥)</sup> .
  - وفي الفصل الثالث فقد ذكر تزوير المحررات<sup>(٦)</sup> .
  - وفي الفصل الثالث بفرعه الثاني تناول تزوير المحررات الرسمية<sup>(٧)</sup> .
  - وفي الفرع الثالث من الباب الخامس عرض صورة خاصة من التزوير في المحررات الرسمية<sup>(٨)</sup> .
  - وفي الفرع الرابع من الباب الخامس تم تناول المحررات العادية<sup>(٩)</sup> .

(١) ينظر: المادة (٢/١٦٤) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .

(٢) ينظر: المادة (٤٦٦) من القانون أعلاه ذاته .

(٣) ينظر: المواد (٢٦٣) و(٢٦٤) و(٢٦٥) من القانون ذاته .

(٤) ينظر: المواد (٢٧٥) و(٢٧٦) و(٢٧٧) من القانون ذاته .

(٥) ينظر: المواد (٢٨٠) و(٢٨١) من القانون ذاته .

(٦) ينظر: المادة (٢٨٧) من القانون ذاته .

(٧) ينظر: المواد (٢٨٨) و(٢٩٠) من القانون ذاته .

(٨) ينظر: المادة (٢٩٤) من القانون ذاته .

(٩) ينظر: المواد (٢٩٥) و(٢٩٦) من القانون ذاته .

- وفي الفصل الخامس من الباب الخامس تناول الجرائم الماسة بالاقتصاد الوطني والثقة المالية للدولة<sup>(١)</sup>.
- وفي الباب السادس تناول الجرائم المخلة بواجبات الوظيفة العامة وفي الفصل الأول تناول الرشوة<sup>(٢)</sup>.
- وفي الفصل الثاني من الباب السادس تناول موضوع (الاختلاس) وحددت عقوبة لذلك<sup>(٣)</sup>. وبخصوص جريمة السرقة فقد شدد عليها المشرع لتصل إلى الإعدام<sup>(٤)</sup>.
- وأورد المشرع عقوبة للمحتال<sup>(٥)</sup>.
- وقد خصص المشرع المادة (٤٦٦)<sup>(٦)</sup> لموضوع الغش في المعاملات التجارية.

#### الفرع الرابع

#### القوانين الأخرى

- ١- القرار ذي العدد ٢٦٥ لسنة ١٩٩٩<sup>(٧)</sup>. المتعلق بالسرقة والاختلاس .
- ٢- قانون ديوان الرقابة المالية ذي العدد (٦) لسنة ١٩٩٩<sup>(٨)</sup>. وآخرها القانون رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ .
- ٣- القانون ذي العدد (٢٢) لسنة ١٩٩٧ قانون الشركات العامة<sup>(٩)</sup>.
- ٤- القانون رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥ قانون الموازنة العامة الموحدة للدولة<sup>(١٠)</sup>.

---

(١) ينظر: المواد (٣٠٤) و(٣٠٥) من القانون ذاته .  
(٢) ينظر: المادة (٣٠٧) من القانون ذاته .  
(٣) ينظر: المادة (٣١٦) من القانون ذاته .  
(٤) ينظر: المادة (٤٣٩) و(٤٥٠) من القانون أعلاه ذاته .  
(٥) ينظر: المواد (٤٥٩) و(٤٦٤) من قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ .  
(٦) ينظر: المادة (٤٦٦) من القانون اعلاه ذاته .  
(٧) قرار مجلس قيادة الثورة المنحل رقم (٢٦٥) لسنة ١٩٩٩ والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالرقم (٣٨٠٩) بتاريخ ١٧/١/٢٠٠٠ .  
(٨) ينظر: قانون ديوان الرقابة المالية ذي العدد (٣١) لسنة ٢٠١١ النافذ .  
(٩) قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل .  
(١٠) قانون الموازنة الموحدة رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥ الملغى .

- ٥- القانون رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦ بيع وإيجار أموال الدولة<sup>(١)</sup>.
- ٦- قانون رقم (١٥) لسنة ١٩٨٥ . قانون الكسب غير المشروع على حساب الشعب<sup>(٢)</sup>.
- ٧- قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧<sup>(٣)</sup>.
- ٨- قانون المصارف الصادر بموجب القرار ٤٨٣ لسنة ٢٠٠٣ بأمر سلطة الائتلاف المؤقتة<sup>(٤)</sup>.
- ٩- قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١<sup>(٥)</sup>.
- ١٠- قانون هيئة النزاهة الأمر (٥٥) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة<sup>(٦)</sup>. وأخرها قانون الهيئة رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١ .
- ١١- قانون المفتشون العموميون العراقيون الأمر ذي الرقم (٥٧) لسنة ٢٠٠٤<sup>(٧)</sup>.
- ١٢- دائرة العقود الحكومية المنصوص عليها في الأمر رقم (٨٧) لسنة ٢٠٠٤<sup>(٨)</sup>.
- ١٣- قانون المحافظات غير المرتبطة بإقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨<sup>(٩)</sup>.
- ١٤- قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠<sup>(١٠)</sup>.
- ١٥- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤<sup>(١١)</sup>.

---

(١) قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٣٢) لسنة ١٩٨٦ المعدل .  
(٢) ينظر: قانون الكسب غير المشروع رقم (١٥) لسنة ١٩٥٨ المعدل .  
(٣) وقانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل .  
(٤) قانون المصارف رقم (١٤٨٣) لسنة ٢٠٠٣ النافذ .  
(٥) ينظر: قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع الاشتراكي رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل .  
(٦) ينظر: قانون هيئة النزاهة الصادر بالأمر (٥٥) لسنة ٢٠٠٤ الملغى .  
(٧) ينظر: قانون المفتش العام الصادر بالأمر (٥٧) لسنة ٢٠٠٤ المعدل .  
(٨) ينظر: القانون المتعلق بتشكيل دائرة العقود الحكومية الصادر بالأمر (٨٧) لسنة ٢٠٠٤ النافذ .  
(٩) ينظر: قانون المحافظات غير المنظمة بإقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل .  
(١٠) ينظر: قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ المعدل .

ومهما يكن من أمر هذا التعدد للقوانين والتعليمات التي تنظم كيفية تنفيذ النفقة العامة، فالثابت أن الصلاحيات التي تمنح للمراقب لا يجب أن تستعمل إلا في الحدود التي رسمت له، بموجب ذلك القانون، ووفق الضوابط التي لا ينبغي الخروج عليها، إذ أن كل خروج على تلك الضوابط يؤدي إلى الإضرار بالمصلحة التي أراد القانون حمايتها، ومن ثم الاضطراب والفوضى، إلا أننا نرى أن تعدد التشريعات الرادعة للمخالف المنظمة لعملية الإنفاق لا يكتب لها الاستقامة إذا لم يكن هناك جهة رقابية لها صلاحية إصدار الأحكام والبت في القضايا المحالة إليها والمتعلقة بالمخالفات المالية، أو حق الإدعاء العام في قضايا جرائم الاختلاس والتزوير وتبديد الأموال العامة، أو الاعتداء عليها مباشرة واتخاذ إجراءات المسألة للمخالفات المالية التي يتم اكتشافها، فقد ذلت أقطاف مثل تلك الجهات الرقابية فائدتها في البلدان التي يوجد فيها ذلك التنظيم<sup>(٢)</sup>، وإذا ما أحكمنا عمل تلك الجهة - محكمة - الرقابية نكون قد وفرنا بيئة رقابية تتناسب مع كل الظروف، قادرة على تحقيق متطلبات الإصلاح والتنمية، ولأجل هذا كلُّه نحن مدعوين لإعادة النظر في الفلسفة التي تقوم عليها عمل الأجهزة الرقابية والدور المناط بها، بحيث ننقل من رقابة على الهامش إلى رقابة واقعة تسعى إلى درء الشبهات عن المال العام، والاستفادة من التطبيقات العملية الحديثة في علم المحاسبة لترشيد الإنفاق الحكومي، ولتحسين وتطوير الإجراءات الرقابية، وبالتالي رفع المعوقات التي تحيل دون انتظام العمل الرقابي . أما أن يقتصر العمل على تطوير العمل الرقابي من خلال تعدد التشريعات<sup>(٣)</sup>. فلا نعتقد بأن ذلك في محله .

(١) ينظر: قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤، وحرّي بالإشارة أن هذا القانون قد حلَّ مكان قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠، وقانون الموازنة العامة الموحدة رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥، ويعد نافذاً من تاريخ ٢٠٠٥/١/١٠ .

(٢) وهذا ما ألفيناه في الدول التي كان لها السبق في إرساء دعائم الأجهزة الرقابية المستقلة ذات الصلاحيات الواسعة مثل (محكمة المحاسبات في فرنسا - والمراقب المحاسب العام في بريطانيا)

(٣) جديرٌ بالذكر أننا قد خصصنا دراسة مستفيضة لبعض التشريعات والأجهزة الرقابية ذات الصلة بموضوع البحث في الفصل الثالث من الباب الثاني من هذه الدراسة .

## الخاتمة

ولاهمية ما سبق ذكره يقتضي بنا ذكر اهم الاستنتاجات والتوصيات في خاتمة هذه الدراسة وهذا ما سنبينه في النقطتين الاتيتين:-

اولا: الاستنتاجات :-

١- لم يغفل ديوان الرقابة المالية عن وضع قواعد ومعايير علمية وعملية لرفد مهنة الرقابة بما هو جديد وهذا ما تجلى في اقامة دورات تدريبية للقائمين على العمل الرقابي.

٢- ان القواعد المحاسبية والرقابية التي صدرت عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في ديوان الرقابة المالية تعد خير مسلك لتقويم عمل المراقب وتحول دون وقوع الخروقات في العمل الرقابي مما جعل منها ملاذا لحماية الانفاق العام في العقود الحكومية .

٣- تعد التشريعات المنظمة للعمل الرقابي وتلك التي تعمل على حماية المال العام من الاهمية بمكان في درء المفساد عن النفقة العامة في العقد الحكومي.

ثانيا: التوصيات:-

١- ضرورة انشاء جهة رقابية عليا مستقلة نقترح تسميتها ب (الهيئة الرقابية القضائية المالية العليا) حتى يكون لها القول الفصل في حماية المال العام والصلاحيه المطلقة في اصدار الاحكام على العابثين في المال العام.

٢- نهيب بالمشرع العراقي تشريع قانون خاص لارساء دعائم البنين الرقابي والمحاسبي من خلال تهيئة الكادر الكفوء ونرى استكمالا لهذا المقترح انشاء معهد متخصص لتخريج كادر علمي عملي في العمل الرقابي والمحاسبي.

٣- نوصي بتشريع قانون خاص يعاقب ويحاسب من اعتدى على المال العام وعدم الاكتفاء بالنصوص المتناثرة في التشريعات المختلفة.

المصادر

اولا - الكتب:

١. د. بكر قباني : الإدارة العامة، ج٢، بلا مكان نشر، ١٩٦٨ .
٢. د. ماهر صالح علاوي : الوسيط في القانون الإداري، دار ابن الأثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل، ٢٠٠٩ .

٣. د. عوف محمد الكفراوي : الرقابة المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٩.
٤. صلاح الدين مصطفى أمين، الرقابة المالية العامة وديوان الرقابة المالية بين ماضيه ومستقبله، دار الحرية، بغداد، ١٩٧٩.
٥. النظام المحاسبي الموحد، الصادر عن ديوان الرقابة المالية، بغداد، ١٩٩٠.
٦. عبد الأمير شمس الدين : الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة القاهرة، ١٩٧٧.
٧. د. جميل احمد توفيق : الإدارة المالية، القاهرة، ١٩٦٥.
٨. د. عواد الرهائي ود. الغريب بيومي : استخدام الأساليب الإدارية الحديثة في تطوير الإدارة المالية، بحث منشور في مجلة جامعة الملك عبد العزيز للعلوم المالية والإدارية، ع ١٢، ١٩٩٩.
٩. د. سعد عبد الجبار العلوش : دراسات في العرف الدستوري، شركة الأنعام للطباعة المحدودة، بغداد، كلية الحقوق - جامعة النهدين، ١٩٩٩.
١٠. د. عبد الله المنيف ود. عبد الرحمن الحماد : مهام لجان المراجعة ومعايير اختيار أعضائها - دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، بحث منشور في مجلة الملك عبد العزيز للعلوم المالية والإدارية، ع ١١، ١٩٩٨.
١١. الوسيط : ج ٢، الصادر عن صحيح اللغة العربية، وزارة التربية والتعليم، ١٩٩٠.
١٢. د. حسين عامر : المسؤولية المدنية التقصيرية والعقدية، بلا مكان وسنة طبع.
١٣. د. عيسى أبو طبل ود. عبد المنعم محمود : المراجعة، أصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٧.

#### ثانياً - التشريعات:

- أ. الدساتير
- ١- الدستور العراقي لعام ٢٠٠٥ النافذ
- ٢- الدستور العراقي لعام ١٩٧٠ الملغى
- ب. القوانين :
- ١- قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق رقم (٢٢) لعام ٢٠١٢ النافذ .
- ٢- القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لسنة ١٩٥١ المعدل .
- ٣- قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل .
- ٤- قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ النافذ .
- ٥- قانون هيئة النزاهة الصادر بالأمر (٥٥) لسنة ٢٠٠٤ الملغى .
- ٦- قانون المفتش العام الصادر بالأمر (٥٧) لسنة ٢٠٠٤ المعدل .
- ٧- القانون المتعلق بتشكيل دائرة العقود الحكومية الصادر بالأمر (٨٧) لسنة ٢٠٠٤ النافذ .
- ٨- قانون المحافظات غير المنظمة بإقليم رقم (٢١) لسنة ٢٠٠٨ المعدل .
- ٩- قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ المعدل .
- ١٠- قانون الإدارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤ .
- ١١- قانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠ .
- ١٢- قانون الموازنة العامة الموحدة رقم (١٠٧) لسنة ١٩٨٥ .
- ج- القواعد والتعليمات :
- ١- تعليمات تنفيذ الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٢ .
- ٢- قواعد الرقابة والتدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في ديوان الرقابة المالية .