

دور ديوان الرقابة المالية في إجراء التحقيق بالمخالفات المكتشفة مع دراسة تحليلية في عينة من الشركات الصناعية العامة⁺

عزالدين محمد محمود^{**}

نادية طالب سلمان^{*}

المستخلص:

تعد الرقابة المالية القضائية نوعاً من أنواع الرقابة المالية التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات سواء من حيث الإجراءات أو الحكم أو الحسم، كما هو الحال في المحاكم العادية وينحصر الاختصاص القضائي لأجهزة الرقابة المالية القضائية في الحكم على الحسابات العامة، والحكم بالغرامة على المحاسبين والموظفين عند ارتكابهم الأخطاء.

ونتيجة للمتغيرات التي حدثت في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في البيئة العراقية استوجب حدوث تغيير وتطوير في الرقابة على المال العام. واستخدام الرقابة المالية القضائية من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا التي تقوم بدورها بالرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وينوب عن السلطة التشريعية في الرقابة على المال العام علماً أن الصلاحيات القضائية ليست جديدة على ديوان الرقابة المالية حيث كان يتمتع بها الديوان بموجب قانونه رقم (194) لسنة 1980 الملغي، بالإضافة إلى تعدد أجهزة الرقابة على المال العام وتشابك أعمالها ومهامها وتدهور مستوى بعض القائمين بها بشكل عام وحدائتها وافتقارها للخبرات الكافية ، حيث نشأت بعد أحداث عام 2003 أجهزة رقابية أخرى هي هيئة النزاهة ومكتب المفتش العام بأمر من سلطة الائتلاف المؤقتة عام 2004 حيث منحت هيئة النزاهة صلاحيات قضائية في التحقيق بالمخالفات المكتشفة في الوزارات والكيانات الحكومية الأخرى، أما مكتب المفتش العام الذي تم استحداثه في الوزارات العراقية تم منحه سلطة التحقيق الإداري بالمخالفات المكتشفة علماً أن توصيات لجانه التحقيقية غير ملزمة للوزير المعني.

ويوصي الباحثان بتنسيق عمل الأجهزة الرقابية وتحديد مهامها ووظائفها بشكل واضح وذلك من خلال تحديد سلطة مركزية مسؤولة عن الرقابة على الأموال العامة والتخلص من ازدواج أجهزة الرقابة وعدم تشبك أعمالها.

THE ROLE OF THE BOARD OF SUPREME AUDIT IN CONDUCTING THE INVESTIGATION DISCOVERED IRREGULARITIES APPLIED RESEARCH IN A SAMPLE OF GENERAL INDUSTRIAL COMPANIES

Nadia Talib Salman

Izz al-Din Mohamed Mahmoud

⁺ تاريخ استلام البحث 2012/5/21، تاريخ قبول البحث 2013/2/21 .

^{*} مدرس /معهد الادارة التقني .

^{**} محاسب قانوني /وزارة حقوق الانسان .

البحث مستل .

Abstract :

Is the financial control of judicial kind of financial control carried out by a specialized organ acquires a judicial nature in all embodied in the present character of the attributes, both in terms of procedure or rule or resolution, as is the case in the ordinary courts and limited jurisdiction of the financial regulatory jurisdiction to rule on Public Accounts and governance fine accountants and staff when they commit mistakes.

As a result of the changes that have occurred in the economic and social life in the Iraqi environment necessitated a change and development in the control of public money. And the use of financial control judiciary by the organs of Supreme Audit, which in turn control the work of the executive and acting on behalf of the legislature in the control of money-General notes that the judicial powers is not new to Office of Financial Supervision, where he was enjoyed by the Court under its law No. (194) of 1980 canceled, as well as the multiplicity of regulatory authorities on public finance and the complexity of realization of the tasks and the deterioration of the level of some of operators in general and the timeliness and lack of experience enough, where I grew up after the events of 2003 devices other oversight is the Integrity Commission and the Office of Inspector General, by order of the Coalition Provisional Authority in 2004, awarded by the powers of judicial impartiality in the investigation of irregularities discovered in the ministries and other government entities, and the Office of the Inspector General, which was introduced in the Iraqi ministries were given the power to investigate administrative violations discovered note that the recommendations of the investigative committees are not binding on the Minister. The researchers recommend to consolidate the work of regulatory bodies and determine the tasks and functions in a clear, through the identification of a central authority responsible for oversight of public funds and eliminate the duplication of regulatory and non-plug in their work.

المقدمة:

اهتمت الدول منذ أقدم العصور بشكل أو بآخر بالرقابة على الأموال العامة بهدف الحفاظ على هذه الأموال وصيانتها من العبث والضياع وان تصرف في الأوجه المحددة لها لان ذلك سيكون مؤشراً على نمو الدولة ويمكنها من المحافظة على بقائها على تلبية الاحتياجات الرئيسية لرعاياها . فأن الدور الكبير الذي يلعبه ديوان الرقابة المالية في مجال مكافحة الفساد الإداري والمالي في العراق وللتخلص من ازدواج عمل الأجهزة الرقابية المتمثلة بهيئة النزاهة والمفتشين العموميين أستوجب توسيع عمل الديوان بما يلائم مع التغيرات التي حدثت في العراق وممارسة نوع مهم من أنواع الرقابة وهو الرقابة القضائية وبما يتلائم مع القوانين العراقية وأن كان هذا الموضوع ليس جديداً على الديوان الذي كان يتمتع بسلطة التحقيق بالمخالفات بموجب قانونه المرقم (194) لسنة 1980 الملغى أذ أن هذه السلطة أنهت بصدر قانون الديوان رقم (6) لسنة 1990 وأن البحث هو ملخص رسالة كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية لسنة 2009 حيث جاءت الدراسة قبل صدور قانون ديوان الرقابة المالية الجديد رقم 31 لسنة 2011. واستناداً إلى أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه تناول الباحثان الموضوع من خلال أربعة مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث ويتعلق المبحث الثاني بعرض الإطار النظري حيث كرس لبيان طبيعة الرقابة والتدقيق وأهدافها وصلاحيات ديوان الرقابة المالية في إجراء التحقيق في المخالفات المكتشفة ودور وصلاحيات أجهزة الرقابة المالية في العراق في التحقيق بالمخالفات المكتشفة وفي المبحث الثالث عرض الباحثان الجانب العملي دراسة تحليلية لتقارير ديوان

الرقابة المالية عن الشركات عينة البحث وتقارير مكتب المفتش العام وتقارير هيئة النزاهة وعمليات التحقيق في المخالفات المكتشفة وكذلك لعرض نتائج الاستبانة وتحليلها والمبحث الرابع والأخير يتضمن عرض للاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية البحث:

أولاً:- مشكلة البحث:

نتيجة للمتغيرات التي حدثت في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في البيئة العراقية أستوجب حدوث تغيير وتوسيع لعمل ديوان الرقابة المالية وممارسة نوع مهم من أنواع الرقابة المالية وهي الرقابة القضائية حيث أن أجهزة الرقابة على المال العام قد تعددت وتشابكت مهماتها وتدهور مستوى بعض القائمين بها نتيجة كثرة تلك الأجهزة واللامركزية في الرقابة وزيادة التعقيد الإداري وعدم وضوح آلية عملها بشكل دقيق.

ثانياً:- هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الأضواء على دور ديوان الرقابة المالية في حماية المال العام من خلال التحقيق في المخالفات المكتشفة من قبله . وبيان أهمية التخلص من ازدواج أجهزة الرقابة وعدم تشابك أعمالها وتكرارها وتوحيد عمل الأجهزة الرقابية وتحديد مهامها ووظائفها بشكل واضح.

ثالثاً:- أهمية البحث:

زيادة كفاءة وفاعلية عمل ديوان الرقابة المالية من خلال توحيد عمل الأجهزة الرقابية وعدم تشابك أعمالها وتكرارها بين ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكاتب المفتشون العموميون العراقيون وتحديد سلطة مركزية للرقابة على المال العام متمثلة بديوان الرقابة المالية وبما يؤمن الحفاظ على المال العام.

رابعاً:- فرضية البحث:

أن منح وتحويل صلاحيات لديوان الرقابة المالية في إجراء عمليات التحقيق في المخالفات المالية المكتشفة وإحالة المخالفين الى القضاء أو أن يطلب ديوان الرقابة المالية عند اكتشاف مخالفة من المفتش العام أو هيئة النزاهة إجراء التحقيق أي ربط هيئة النزاهة ومكاتب المفتشون العموميون العراقيون بديوان الرقابة المالية سيسهم في تحقيق كفاءة وفاعلية للرقابة على المال العام وإزالة المخالفة وأثارها.

خامساً:- مجتمع البحث والعينة:

- يبلغ مجتمع البحث (65) شركة صناعية عامة تابعة لوزارة الصناعة والمعادن
- حجم العينة (7) شركات صناعية عامة.

سادساً:- الحدود المكانية والزمانية :

- 1- الحدود المكانية :- أختيار عينة من الشركات الصناعية .2- الحدود الزمانية :- الفترة من 2007 – 2008 .

سابعاً:- أساليب جمع البيانات والمعلومات :

- أ- الجانب النظري :- أعتمد الباحث على المصادر الآتية:-
 1- القوانين
 2- الكتب العربية والأجنبية
 3- البحوث والدراسات.
 ب- الجانب العملي:-
 1- تقارير ديوان الرقابة المالية عن الشركة عينة البحث وتقارير هيئة النزاهة والمفتش العام .
 2- المقابلات الشخصية.
 3- أعداد استمارة الاستبانة.

المبحث الثاني**دور وصلاحيات الأجهزة الرقابية في التحقيق بالمخالفات المكتشفة:-**

طبيعة الرقابة والتدقيق وأهدافها:- يمكن تعريف الرقابة بأنها (الإشراف والتوجيه من جانب سلطة خارجية مستقلة عن المشروع ، للتعرف على كيفية سير العمل في الجهة الخاضعة للرقابة والتأكد من أن الموارد المتاحة المالية والبشرية والمادية قد استخدمت وفقاً لما مخطط لها [1]. كما عرفها (Shere & Kent) بأنها المقارنة بين التصرف الواقعي أو أداء المنظمة الفعلي مع أهدافها المحددة مقدماً ، ومن ثم إيصال نتائج المقارنة إلى الجهات الممولة أو المالكة أو المنتفعين منها ، ويطلق على هذه الآلية بـ (التغذية العكسية) [2] .

وقد عرفت (مجموعة من عمليات التفتيش والفحص والمراجعة يقصد منها الوقوف على كل مشروع من المشروعات الاقتصادية العامة يعمل في الحدود التي تؤكد انه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله لاقتراح الحلول المناسبة التي تقضي على الأسباب التي تعوق تنفيذ هذا الغرض وتحديد المسؤول في حالة الخطأ والتلاعب وإحالاته إلى السلطات القضائية المختصة) [3]. وتعود أهمية الرقابة كونها وسيلة وليست غاية ، تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وهم السلطة التشريعية ، المديرون، المستثمرون الحاليون والمستقبليون، البنوك، رجال الأعمال، الهيئات الحكومية المختلفة، نقابات العمال الخ، كذلك كون رغبة الجهات المستفيدة من القوائم المالية في الحصول على المعلومات تتصف بالصدق والعدالة وعدم التحيز إلى طرف معين على حساب الأطراف الأخرى[4].

وتعد الرقابة القضائية نوع من أنواع الرقابة المالية التي يقوم بها جهاز متخصص يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات سواء من حيث الإجراءات أو الحكم أو الحسم ، كما هو الحال في المحاكم العادية ويعتبر هذا النوع من الرقابة من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية وينحصر عادة الاختصاص القضائي لأجهزة الرقابة المالية القضائية في الحكم على الحسابات العامة والحكم بالغرامة على المخالفين في التصرفات المالية الخاصة بالأموال العامة . والتدقيق كأداة رقابية فعالة تعد الأداة الأساسية في التحقيق من صحة المعلومات المحاسبية المختلفة وإيداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية للوحدة الاقتصادية تعكس صورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات خلال الفترة التي خضعت للتدقيق ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة ، أن هذا التحقق من صحة المعلومات المحاسبية يعزز من مصداقية مستخدمي القوائم المالية وكلمة المصدقية تعبر عن معاني الصدق والعدالة كما تعد المصدقية بمثابة الجودة المضافة إلى المعلومات لجعلها أكثر صدقاً واعتقاداً بصلاحياتها بحيث يشعر المستخدم أن بإمكانه الاعتماد عليها بكل ثقة [5] ويعرف التدقيق (عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقراءة بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والإحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة

وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق[6]. وعرف التدقيق بأنه (جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقارير عن ذلك. ويجب أداء عملية التدقيق بواسطة شخص كفوء ومستقل). [7].

وقد عرفت انتوساي (INTOSAI) الاستقلال بأنه (حرية تصرف الجهاز الأعلى للرقابة في القضايا المتعلقة بمهمته الرقابية دون توجيه خارجي أو تدخل بأي شكل من الأشكال) [8] .

وعليه يتطلب ذلك إحاطة أجهزة الرقابة المالية بالضمانات أو السلطات أو الصلاحيات الكافية بما يمكنها من أداء أعمالها بالشكل المطلوب وبما يمكنها من تكوين وجهه نظر محايدة ومستقلة في مجالات الرقابة المالية البحتة والرقابة على الأداء والأهداف. [9]

لذلك أصبح الهدف الأساسي لمراقب الحسابات الخارجي هو أبداء رأيه في القوائم المالية الموضحة للمركز المالي ونتائج الأعمال . [10] وهذا ما جاء في دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين (أن الهدف من تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من أبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من النواحي الأساسية كافة، وفقاً لإطار تقارير مالية محددة) وأن العبارات المستعملة لبيان رأي المدقق هي تعبر بصورة واضحة وعادلة، أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية. [11] .

ويشير (Staats) إلى أن التدقيق في القرن الحادي والعشرين سيتجه نحو مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفعالية ، وإلى أن تدقيق العمليات في منشأة الأعمال ستزداد أهمية [12]

دور صلاحيات أجهزة الرقابة المالية في إجراء التحقيق بالمخالفات المكتشفة

- ديوان الرقابة المالية:-

أسس ديوان الرقابة المالية في العراق بموجب قانون خاص أستاذاً إلى أحكام المادة الثانية والأربعين من الدستور العراقي الأول بأن تؤسس سلطة الرقابة المالية العليا في الدولة وترتبط بالسلطة التشريعية وتتوب عنها في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية .

وتأسيساً على هذا فقد صدر القانون الأول المرقم (17) لسنة 1927 أعقبه القانون ذو الرقم (42) لسنة 1968 ثم القانون الثالث ذو الرقم (194) لسنة 1980 ولحين صدور القانون المرقم 6 لسنة 1990 ويمثل حصيلة تطور تجربة الديوان لأربع وسبعين سنة مضت وتجارب الآخرين في هذا المضمار وقرارات المنظمات والمؤسسات الدولية والمهنية وتوصياتها مع التركيز على ضمان تحقيق مبدأ الحياد والاستقلال لهذا الجهاز إذا أنه يشكل الأساس الأول في الجودة الفعالية [13]

ونود الإشارة أن قانون الديوان رقم (42) لسنة 1968 وقانون رقم (194) لسنة 1980 قد منح ديوان الرقابة المالية اختصاصات قضائية واسعة إلى جانب حقه في الاعتراض على التشريعات نفسها وطلب تعديلها وهذا بلا شك يدعم مركز الديوان ويعزز استقلاله وذلك لما يمكن أن يمنح إجراءاته فاعلية وقدرة على تحديد المخالفات المالية وضمان حق الخزينة العامة بأموالها لأن الكشف عن المخالفات ربما لا يفي شيئاً بالنسبة لمرتكبيها وهو في أغلب الأحوال عالم بها ما لم تصاحبها الوسائل الكفيلة بإزالة أثار المخالفة ومحاسبة المتسبب فيها.

ولقد حددت القوانين أعلاه بالإضافة إلى الاختصاصات القضائية للديوان وتوسيع نطاق المخالفة المالية مستهدفاً إبعاد كل احتمالات التي يمكن اللجوء إليها لتضعيف وتعطيل تلك الاختصاصات وبالتالي شل فاعلية الديوان .

ولقد حدد قانون ديوان الرقابة المالية ذو العدد (6) لعام 1990 المهام التقليدية لهيئاته في المادة الثانية من هذا القانون بالآتي :-

1- رقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة المالية والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية .

2- رقابة وتقويم كفاية الأداء وفقاً لأحكام هذا القانون .

3- تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية.

4- المساهمة في وضع وتطوير القواعد والأصول والمعايير المحاسبية والرقابية .

- التعديلات في الفقرة رابعاً من المادة الثانية :-

لقد أجري التعديل بموجب الأمر ذي العدد (77) لعام 2004 [14] على الفقرة الرابعة من هذه المادة وأصبحت تنص على (نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المقبولة دولياً للمحاسبة والتدقيق وأفضل الممارسات وبالتعاون مع هيئة النزاهة لتحسين القواعد بشكل مستمر والممارسات والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة وتدقيق الأموال العامة في العراق) .

- الإضافة على المادة الثانية :-

تم بموجب الأمر ذي العدد (77) لعام 2004 وهي تؤكد على إضافة أربع فقرات جديدة إلى المادة:-
أهمية التبليغ عن كل حالات (السرقة ، التبيد ، الاحتيال ، والإساءة وعدم الكفاية للمال العام) . وإحالة هذه الحالات للمفتش العام أو لهيئة النزاهة بشكل مباشر .

- التعديلات في المادة الثالثة من مهام الديوان :-

1- عدلت الفقرة (أولاً) بإلغاء دور رئيس الدولة في إصدار أوامر إجراء عملية الرقابة في أي وحدة حكومية وألزم الديوان بضرورة تهيئة خطة سنوية لإجراء عملية الرقابة على الوحدات الحكومية كما أكد ضرورة تقويم الأداء في هذه الخطة .

2- كذلك عدلت الفقرة ثانياً وثالثاً وألزم التعديل ديوان الرقابة المالية بنشر نتائج عمله سواء أكانت نتائج تعبر عن أداء كفوء أو غير كفوء للوحدة .

3- تم إضافة الفقرة رابعاً والتي تنص (يضع الديوان إجراءات تحضير وتقويم الخطة السنوية أو التقرير السنوي إلى الجهة التي ستكون السلطة التشريعية الوطنية خلال تسعين يوماً من كل سنة مالية .) (أمر سلطة الائتلاف رقم 77 لسنة 2004)

ونود الإشارة أن قانون ديوان الرقابة المالية رقم 31 لسنة 2011 النافذ المفعول قد بين وفق المادة 14 :-
(للديوان عند اكتشاف مخالفة أن يطلب من المفتش العام أو هيئة النزاهة إجراء التحقيق واتخاذ الإجراءات اللازمة وإزالة المخالفة وأثارها .

أما المادة 15:-

لرئيس الديوان أن يطلب من الوزير أو من رئيس الهيئة الخاضعة للرقابة:-

أولاً:- إحالة الموظف المسؤول عن المخالفة الى التحقيق وله أن يطلب سحب يده.

ثانياً:- أقامة الدعوى المدنية فيما ينشئ للدولة من حقوق عن المخالفات المالية.

ثالثاً:- يضمن الموظف الأضرار التي تكبدتها الجهة الخاضعة للرقابة.

- هيئة النزاهة:-

قانون النزاهة :- بموجب الأمر ذي العدد (55) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة [15] لتفويض السلطة فيما يتعلق بالمفوضية العراقية المعنية بالنزاهة العامة بتاريخ 27 كانون الثاني 2004 وبموجب القوانين والأعراف المتبعة في حالة الحرب وتماشياً مع قرارات مجلس الأمن الدولي .

تعريف المفوضية (المعنية بالنزاهة العامة):- بموجب هذا القانون :- (هي جهاز حكومي منفصل ومستقل يتولى تنفيذ وتطبيق القانون وبشكل نظامي عن طريق التحقيق في قضايا الفساد وإحالتها إلى المحاكم المختصة لاتخاذ الإجراءات الجنائية بشأنها . ولغرض تعزيز ثقة الشعب بالحكومة من خلال قيام المسؤولين بإعداد تقارير عن مصالحهم المالية والقيام ببرامج لنشر الوعي الأخلاقي لمهام الخدمة العامة للشعب والخضوع للمحاسبة في حالة مخالفة هذه الأخلاقيات ومن ضمنها سن التشريعات الإضافية وأن تقوم بأي عمل تراه ضرورياً لتحقيق أهدافها .

صلاحيات ومسؤوليات المفوضية كما يأتي:-

- 1- أن يعمل بصفته المؤسسة العليا للتدقيق المالي والمحاسبة والمسؤول عن الكشف عن أعمال الفساد والتبذير وإساءة التصرف في الوزارات والمنظمات الحكومية العراقية الأخرى .
- 2- يحتفظ بصلاحيات أدعائية وتنفيذية في مجال تطبيق القانون ويقوم بإحالة جميع أدلة أعمال الغش والتبذير وإساءة التصرف بالمال العام إلى المفتش العام المعني للوزارات ذات العلاقة.
- 3- على المفتشين العمومي أن يلتزموا بتطبيق النظام في وزاراتهم والمحافظة عليه وكذلك التحقيق في الأمور المحالة إليهم وتقديم نتائج التحقيق وتوصياتهم إلى الوزير صاحب العلاقة والى المفوضية (هيئة النزاهة) للمراقبة النهائية واتخاذ الإجراءات الملائمة .
- 4- للهيئة الحق في البت في الإجراءات الجنائية وكذلك الفصل في قضايا إساءة التصرف.

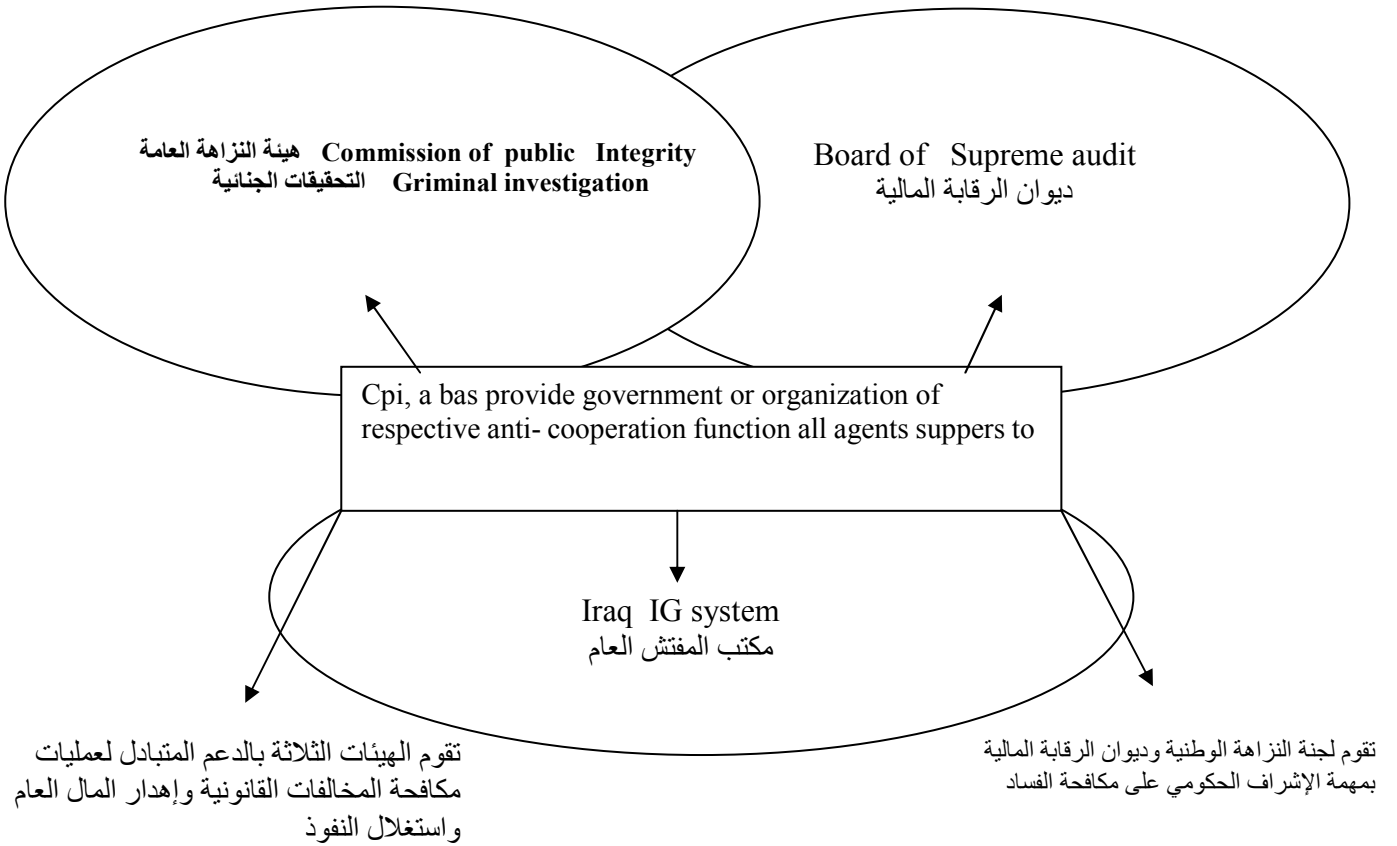
- المفتشون العموميون العراقيون:-

قانون المفتشون العموميون العراقيون :- من خلال الأمر المرقم (57) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة تم إصدار هذا القانون [16] وبموجب السلطة الممنوحة للمدير الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة وحسب القوانين والأعراف المتبعة في حالة الحرب وتماشياً مع قرارات مجلس الأمن الدولي .

- الغرض من إنشاء قانون المفتش العام:-

وذلك لإنشاء برنامج فعال يتم بموجبه أخضاع جميع الوزارات لاجراءات المراجعة والتدقيق والتحقيق وذلك لرفع مستويات المسؤولية والنزاهة والاشراف على الوزارات وكذلك منع وقوع حالات التبذير والغش واساءة استخدام السلطة والحيولة من دون وقوعها والتعرف على الاعمال المخالفة للقانون. ولكي يقوم المفتش العام بعمله ولكل وزارة يتم إنشاء مكاتب للقيام بأجراءات التدقيق والتحقيق والتفتيش واي نشاط أخل للمراجعة وحسب المعايير المهنية المتعارف عليها عموماً.

الأعمدة العراقية لمكافحة الفساد Iraqi Anti – corruption pillars\



المصدر : [3]

المبحث الثالث

دراسة تحليلية لتقارير الأجهزة الرقابية

أولاً:- دراسة تحليلية لتقارير ديوان الرقابة المالية عن الشركات عينة البحث وتقارير مكتب المفتش العام وهيئة النزاهة

الحالات العملية:- للمخالفات المالية المكتشفة من قبل ديوان الرقابة المالية ومكتب المفتش العام دون ذكر أسماء حيث سيتم اعتماد الترتيم :-

أولاً:- بموجب كتاب ديوان الرقابة المالية المرقم 6637 في 2008/6/19 المتضمن نتائج أعمال الرقابة والتدقيق للبيانات المالية للشركة العامة للصناعات (1) كما في 2007/12/31 طلب من مكتب المفتش العام التحقيق في الفقرة من الكتاب أعلاه والتي تنص:-

الفقرة (6) :- قيام إدارتي معمل طابوق القادسية ورمل كربلاء باستخدام إيراداتها لتغطية مصاريفها ومنها الرواتب للعاملين حيث لجأت تلك المعامل إلى إيداع إيراداتها لدى المصارف والسحب منها دون إظهار تلك الحركة في السجلات

المالية . مما يشكل صعوبة في أعداد مطابقات للحسابات الجارية لتلك المصاريف وتضعف إجراءات الرقابة عليها مما يتطلب التحقيق في أسباب ذلك.

إلا أن مكتب المفتش العام بين بموجب كتابه المرقم 2741 في 2008/10/14 بأن ليس لديه إي ملاحظة بخصوص ما ورد أعلاه مستنداً على إجابة الشركة التي تم إرفاقها بالكتاب والتي تنص:-

(إن سبب استخدام الإيرادات من قبل معلمي طابوق القادسية ورمل كربلاء بسبب الظروف الأمنية وصعوبة تحويل المبالغ بين مقر الشركة وهذه المعامل على الرغم من تأكيد الرقابة الداخلية بموجب كتابهم المرقم 14 في 2008/5/11 بضرورة الالتزام بالتعليمات وعدم سحب أية مبالغ من إيرادات المبيعات لتغطية مصاريف الشركة).

ويرى الباحث إن التدرع بالظرف الأمني الذي كان المبرر في العديد من المخالفات والأخطاء ليس سبباً معقولاً للقيام بالسحب من إيرادات المعامل لتغطية نفقاتها دون أظهار تلك الحركة في السجلات المالية. وإن عدم قيام مكتب المفتش العام بالتحقيق والتحري عن أسباب ذلك وبيان السبب الحقيقي وراء هذا الإجراء المستخدم من قبل المعامل يدل على عدم ابداء الاهتمام الكافي بملاحظات ديوان الرقابة المالية.

الفقرة (7):- لم تقم الشركة بمعالجة الفرق في رصيد حساب نقدية لدى المصارف والمبوب تحت تسمية ح/9999 والبالغ (184261) مائة وأربعة وثمانون مليون ومائتا واحد وستون ألف دينار الذي وجد نتيجة عطل الحاسبة وظهور فروقات في الحسابات الأمر الذي يتطلب التحقيق وتحديد طبيعة هذا الفرق ومعالجته في الفترات اللاحقة .

الفقرة (9) :- وجود مبلغ (21) واحد وعشرون مليون دينار مسحوبة من المصرف (حساب الخطة الاستثمارية) ولم يسجل في السجلات المالية منذ سنة 2005 الفقرة (10):- لم يتم لحد الآن نصب وتشغيل خطوط الإنتاج المشتراة على حساب مذكرة التفاهم وبكلفة (\$ 22947) اثنان وعشرون مليون وتسعمائة وسبعة وأربعون ألف دولار. حيث لا تزال مخزونة في حاويات مخازن الشركة وإن تاريخ استلامه في السنوات (2002،2003،2004) .

حيث لم يقم مكتب المفتش العام إجابة ديوان الرقابة المالية بخصوص ما ورد أعلاه ولحد الآن رغم تأكيد ديوان الرقابة المالية على ضرورة الإجابة .

ثانياً:- طلب ديوان الرقابة المالية بموجب كتابه المرقم 6337 في 24 / 6 / 2008 والخاص بتدقيق البيانات المالية لشركة (2) العامة للصناعات الميكانيكية للسنة المنتهية في 31 / 12 / 2007 التحقيق في الفقرة (9) من الكتاب أعلاه من قبل مكتب المفتش العام والتي تنص :

الفقرة (9):- حصول سرقة رواتب الشركة لشهر تشرين الثاني لعام 2006 ولم يتم حسم موضوعها لحد الآن على الرغم من إشارة ديوان الرقابة المالية إلى ذلك في تقارير سابقة.

إلا أن مكتب المفتش العام لم يقم ولحد الآن إجابة ديوان الرقابة المالية بخصوص ما ورد أعلاه.

ثالثاً:- بموجب كتاب ديوان الرقابة المالية المرقم 15404 في 2008/12/23 والخاص بنتائج أعمال الرقابة والبيانات المالية للشركة العامة للصناعات (3) للسنة المنتهية كما في 31 / 12 / 2007 طلب من مكتب المفتش العام التحقيق في الفقرات (7،11) الكتاب أعلاه والتي تنص:-

قيام الشركة بعكس رصيد حساب بضائع لدى الغير (الذي يمثل قيمة أقطان مودعه لدى المحالج الأهلية) تعرضت للحريق أثناء الحرب حسب ادعاء أصحاب المحال المحالج والبالغ بحدود (3680526) ثلاثة مليارات وستمئة وثمانون مليون وخمسمائة وستة وعشرون ألف دينار خلال سنة 2007 على حساب فروقات نقدية ومخزنيه / أضرار حرب ولم يتأيد لنا سبب اتخاذ الشركة هذا الإجراء حيث إن بعض الدعاوي حسمت لصالح الشركة بلغت قيمتها (137317) مائة وسبعة وثلاثون مليون وثلاثمائة وسبعة عشر ألف دينار وأخرى حسمت لصالح القطاع الخاص بمبلغ (640564) ستمائة وأربعون مليون وخمسمائة وأربعة وستون ألف دينار نوصي بإجراء تحقيق بالموضوع.

الفقرة (11):- قيام الشركة بعكس مبالغ من حسابات جارية مدينة داخل المنشأة بلغت بحدود (35) خمسة وثلاثون مليار دينار وقيدها على حساب عملاء قطاع اشتراكي أغلبها تمثل رصيد معمل الديوانية ومعمل الموصل اللذين تم فصلهما عن الشركة بتاريخ 2005/8/25 والتي تمثل قيمة وأجور نقل أقطان مجهزة للمعملين أعلاه ولم نطلع على كتب تأييد تلك الأرصدة لذلك نوصي بإجراء التحقيق اللازم بشأنها.

قام مكتب المفتش العام بإجراء التحقيق واعلم الديوان بنتائج التحقيق بموجب كتابه المرقم (1615) في 2009/5/12 .

وخرجت اللجنة بالتوصيات الآتية:-

1- توجيه الشركة بإعادة احتساب المبالغ الموضوعة على حساب أضرار حرب وإعادتها إلى حسابها الأصلي ولحين حسم كافة الدعاوي الخاصة بالموضوع.

2- توجيه القسم القانوني في الشركة بتزويد الدائرة القانونية وأقسام الرقابة والأقسام المالية في الشركة بموقف في الشركة بموقف دوري بالدعاوى المقامة من قبل الشركة على الغير وبالعكس:-

ويرى الباحث إن هناك قصوراً في توصيات اللجنة التحقيقية حيث لم تبين أسباب ومبررات قيام الشركة بعكس رصيد حساب البضاعة لدى الغير إلى حساب فروقات نقدية ومخزنية أضرار حرب بمبلغ (3680526) رغم عدم حسم كافة الدعاوي بهذا الخصوص ومعاقبة المقصر إن وجد على الرغم من طلب الديوان أسباب اتخاذ هذا الإجراء من قبل الشركة . فضلاً عن قيام الشركة بعكس مبالغ من حسابات جارية مدينة بلغت (35) خمسة وثلاثون مليار ديناراً وغيرها على حساب عملاء قطاع اشتراكي تمثل أغلبها رصيد معمل الديوانية ومعمل الموصل، على الرغم من عدم مطابقة الحسابات الجارية بين الشركة والمعامل المشار إليها مما يشكل ضعف واضح في عدم تشخيص أسباب ما ورد كأن يكون بسوء نية أو قلتهتمثل أغلبها رصيد معمل الديوانية ومعمل الموصل، على الرغم من عدم مطابقة الحسابات الجارية بين الشركة والمعامل المشار إليها مما يشكل ضعف واضح في عدم تشخيص أسباب ما ورد كأن يكون بسوء نية أو قلة الخبرة وكلا الأمرين يتطلب من اللجنة التحقيقية بيان ذلك بوضوح ومعاقبة المقصر إن وجد ليكون رادعاً للمخالفين مستقبلاً أو التوصية بتطوير مهارات العاملين في حالة قيامهم بذلك بسبب قلة خبرتهم.

رابعاً- طلب ديوان الرقابة المالية بموجب كتابه المرقم 7553 في 2008/7/13 الخاص بتدقيق البيانات المالية للشركة العامة للصناعات (4) كما في 2007/12/31 من قبل مكتب المفتش العام التحقيق في الفقرة رقم (9) والتي تنص:-
الفقرة(9):- أظهرت نتيجة مطابقة قوائم الجرد لبعض المخازن كما في 2007/12/31 مع السجلات وجود العديد من الفروقات بالنقص.

المخزن	رقم واسم المادة	رصيد السجلات	رصيد الجرد	الفرق
الكيميائية/ الدباغة/32	بورد واكس DP- A112	455	255	(200)كغم
الكيميائية/ الدباغة/32	لينون واكس DA-704	1540	1490	(50) كغم
محروقات الكوفة/24	زيت الكاز/4/10	30415	14127	(16288) كغم

قام مكتب المفتش العام بالتحقيق بالموضوع وكانت نتائج التحقيق ما يأتي:

1- بين السيد (م.ك.ج) مدير قسم الرقابة الداخلية في الشركة بأنه تم تشكيل لجنة تحقيقه في الشركة بصدد الموضوع ولا يزال التحقيق قيد الانجاز.

2- بين السيد (ح.ك.ك) مدير القسم القانوني ما يلي:-

أ- حصل نقص في مادة زيت الكاز المخزون في موقع الكوفة بتاريخ 2006/6/12 وتم إجراء التحقيق الإداري بالموضوع من قبل الموقع وأرسلت نتائج التحقيق إلى الدائرة القانونية في مقر الوزارة وتم توجيه الشركة بموجب كتاب الوزارة / الدائرة القانونية ذي العدد 33748 في 2006/10/2 بإعادة التحقيق وتحديد المقصر الحقيقي أو السبب الرئيسي في نقص مادة الكاز ولا زال التحقيق قيد الانجاز ولم يحسم بعد.

ب- أما فيما يخص فقدان المواد الكيماوية لينون واكس 50 كغم ولوكاتيل 200 كغم فإنه بتاريخ 2007/5/1 (عطلة يوم العمال العالمي) تم كسر أقفال باب مخزن المواد الكيماوية التابع لموقع الدباغة وسرقة المواد الأنفة الذكر وتم إجراء التحقيق الإداري بشأنه من قبل أكثر من لجنة تحقيقه والموضوع لا يزال قيد التحقيق.

ويرى الباحث أن هنالك تحقيقاً تم من قبل الدائرة القانونية وأخرى تم من قبل مكتب المفتش العام وحسب موافقة الوزير المعني مما يدل بشكل واضح على عملية ازدواج إجراء التحقيق هذا من جهة ومن جهة أخرى فأن التحقيق الذي قام به مكتب المفتش العام في الحالة أعلاه هو عملية سرد للحالة وأوصى بمجرد التأكد من اللجان التحقيقية السابقة لإنجاز عملها بالإضافة إلى وجود لجان تحقيقه طالبت الدائرة القانونية إعادة التحقيق فيها مرة أخرى وتحديد المقصر مما يدل على ضعف إجراءات التحقيق فضلاً عن عدم حسم الموضوع من قبل مكتب المفتش العام وإعلام الديوان بالنتائج النهائية.

خامساً:- طلبت هيئة النزاهة من مكتب المفتش العام التحقيق في الإخبار أدناه بموجب كتابها المرقم 1341 في 2008/6/29 وقد نص الإخبار على ما يلي :-

السيد (ر.م.ن) انتقل للسكن وعائلته في دار الضيافة التابع للموقع وتم شراء أثاث للسكن من أرباح المناقصات بمبلغ أكثر

من (50,000,000) خمسين مليون ديناراً وتم تسويق القضية ولم تدفع إي مبالغ معكوسة والأطراف هم مدير المالية ومدير الموقع (ر.م.ن) والمدير العام ومدير الفرع الثاني للشركة .

قام مكتب المفتش العام بالتحقيق حول صحة الأخبار الواردة وكانت نتائج التحقيق ما يلي :-

إن شراء الأثاث لدار الضيافة المشغولة من قبل السيد (ر.م.ن) مدير الموقع كانت بناءً على موافقة السيد مدير عام الشركة العامة للتصاميم والاستشارات الصناعية التي كان الموقع مرتبط بها في حينه وبمقدار (17500000) سبعة عشر مليون وخمسمائة ألف دينار بضمنها مولدة كبيرة وتم إدخال المواد وتسجيلها ضمن الموجودات الثابتة للموقع.

وعليه لا توجد صحة للأخبار الواردة من هيئة النزاهة حيث يتم إجراء التحقيق بناءً على الإخبارات الواردة التي قد يكون قسم منها غير صحيح وبالتالي يترتب عليه هدر في الوقت والجهد للتحقق من تلك المزاعم الخاطئة وعليه توجد عملية ازدواج في إجراء التحقيق حيث تقوم دائرة المفتش العام بإجراء تحقيق بناءً على طلب هيئة النزاهة أو غيرها من الجهات كذلك قيام هيئة النزاهة بإجراء عمليات التحقيق بشأن القضايا الواردة إليها مما يشكل نوعاً من التشابك في المهام والواجبات للجهات أعلاه، ويرى الباحث أن عملية إجراء التحقيق يجب أن تتم بناءً على ما يتم اكتشافه أثناء التدقيق والمراجعة والتفتيش من قبل الجهات الرقابية لتوفير أساساً مقبولاً لأجراء التحقيق بالمخالفات المكتشفة .

سادساً- قيام مكتب المفتش العام بالتحقيق في الأخبار الواردة إليه مباشرة والذي ينص:-

قيام مدير قطاع الصناعات (1) ومدير قسم العقود في مقر الوزارة مع مدير عام الشركة العامة لصناعة (5) وموظفين آخرين من مقر الوزارة بالسفر إلى تركيا لتوقيع عقد مع شركة (CMIC) الصينية دون استحصال الموافقات الرسمية على الإفاد .

وكانت توصيات اللجنة التحقيقية:-

معاينة جميع الموفدين إلى تركيا دون استحصال الموافقات الرسمية بعقوبة التوبيخ.

ويرى الباحث إن توصيات اللجنة التحقيقية أعلاه غير كافية وإن العقوبة التي خرجت بها اللجنة التحقيقية لا تتناسب مع المخالفة المذكورة إنفاً حيث كان من المفترض تشديد العقوبة لضمان عدم تكرار المخالفة ليكون رادعاً للمخالفين مستقبلاً.

سابعاً:- أوجهت الحكومة لدعم القطاع الخاص وتشجيعه في مجال الصناعة من خلال منح قروض للقطاع الخاص لتنشيط المجال الصناعي حيث قامت وزارة الصناعة والمعادن بمنح قروض للشركات الصناعية التابعة للقطاع الخاص بواسطة المديرية العامة (6) والمختصة بمنح القروض للمشاريع الصناعية حيث تم منح قروض لمشاريع صناعية وهمية لا وجود لها وتحمل هذه المشاريع أرقام إجازات التأسيس التالية (3659,4445,4002,3537,4505) وقد تم إحالة الموضوع من قبل هيئة النزاهة إلى مكتب المفتش العام في وزارة الصناعة والمعادن لأجراء التحقيق حول صحة الأخبار الواردة لهيئة النزاهة .

وكانت توصيات اللجنة التحقيقية ما يأتي:-

- 1- إحالة الموضوع بكافة تفاصيله إلى هيئة النزاهة لاتخاذ الاجراءات القانونية بحق لجان الكشف وذلك لقيامهم بالتوقيع على محاضر الكشف الخاصة بالمشاريع المشمولة بالقروض والتي تبين إن هذه المشاريع وهمية ولا وجود لها مما تسبب في صرف مبلغ قدره (\$48000) ثمانية وأربعون ألف دولار من دون قيامهم بأجراء الكشف الميداني عليها كذلك أصحاب المعامل المستفيدين من مبالغ تلك القروض . إلا أن هيئة النزاهة لم تثبت بالموضوع لحد الآن كذلك عدم قيام مكتب المفتش العام بمتابعة ذلك مع هيئة النزاهة.
- 2- تفعيل عمل اللجنة المركزية بخصوص إجراء الكشوفات الميدانية لمواقع المشاريع المستفيدة من القروض ومتابعة استخدام القروض للغرض الذي خصص من أجله. وبيان فيما اذا كانت تلك المشاريع قائمة بذاتها أم وهمية.
- 3- قيام المدير العام (T) بمفاتحة المصارف المعنية بعدم تسليم مبالغ القروض للمستفيدين وبشكل عاجل وإيقاف الصرف. ويرى الباحث أن الأخبار قد وردت من هيئة النزاهة وقد قام المفتش العام بإجراء التحقيق وإحالة تفاصيله كافة إلى هيئة النزاهة إذ يدل ذلك على ازدواج عملية التحقيق هذا من جهة ومن جهة أخرى عدم حسم الموضوع من قبل هيئة النزاهة واتخاذ الإجراءات أو تسويق القضية وعدم رده وحسم الموضوع في الوقت المناسب.

ومن الجدير بالذكر قيام الامانة العامة لمجلس الوزراء بأصدار أعمامها المرقم (6845) في 2008/3/16 الى الوزارات كافة والجهات غير المرتبطة بوزارة ومجالس المحافظات ، والذي نص على أنه (بالنظر لورود شكاوي كثيرة بخصوص التأخير في أنجاز التحقيق الاداري في عدد من الوزارات ومكاتب المفتشين العموميين وبغية عدم التراخي في أنجاز هذه التحقيقات لا سيما في المخالفات المتعلقة بالفساد الاداري والاضرار بالمال العام تنسب ما يأتي : سرعة أنجاز التحقيق الاداري وفقاً للسياقات القانونية المعتادة ومتابعة انجازها من قبل الجهات الادارية العليا). أن أعمام الامانة العامة أعلاه يدل بوضوح شديد على التأخير في أنجاز التحقيقات التي تقوم بها الوزارات ومكاتب المفتشين العموميين الامر الذي يؤدي الى التسيويف والمماطلة وعدم حسم القضايا المحالة للتحقيق.

علماً أن الباحث لم يستطيع الحصول على حالات عملية لهيئة النزاهة وذلك بسبب حساسية الموضوع فضلاً عن صعوبة الوصول الى مقر هيئة النزاهة وسنتطرق الى أهم المؤشرات لعام 2008 في الميدان التحقيقي في التقرير الصادر عن الابهية . (موقع على شبكة الانترنت، www.nazaha.iq). وكما مبين :-

أهم المؤشرات لعام 2008 في الميدان التحقيقي:-

أ- تلقت الهيئة عام 2008 حصراً (5031) أخباراً وعرضت على قاضي التحقيق (3027) دعوى جزائية وحكم على (97) متهماً في قضايا فساد بموجب (79) حكم ادانة وبلغ عدد اوامر القبض الصادر هذا العام (630) مذكرة قبض في حين بلغ عدد الموقوفين على ذمة محققي الهيئة بتهم فساد هذا العام (417) موقوفاً.

ب- بلغ عدد الدعاوي المحالة الى محاكم الموضوع (جنایات - جنح) خلال عام 2008 (382) دعوى بالمقارنة مع عددها في السنوات السابقة والتي كانت على التوالي (150، 296، 26) خلال السنوات (2007، 2006، 2005، 2004) ج - بلغ عدد المشمولين بقانون العفو العام خلال عام 2008 (2772) متهما بقضية فساد .

د- بلغ عدد من أوقفت الإجراءات القانونية بحقهم إيقافاً نهائياً لعدم موافقة الوزير المختص خلال سنة 2008 (70) موظفاً متهماً بقضايا فساد .

هـ - بلغ عدد الاختبارات التي تلقتها الهيئة منذ تأسيسها لغاية 2008/12/31 (17610) إخباراً وعرضت على قاضي التحقيق (12975) دعوى أحيلت منها إلى محكمة الجنايات (937) دعوى وبلغ عدد المحكومين في قضايا فساد (396) محكوماً منذ تأسيس الهيئة بينهم خمسة وزراء سابقين.

و- بلغ عدد من أوقفت الإجراءات القانونية بحقهم إيقافاً نهائياً لعدم موافقة الوزير المختص منذ أن أسست الهيئة ولغاية 2008/12/31 (211) موظفاً متهماً بقضايا فساد .

ز - اكتشف (317) شهادة مزورة مقدمة من مرشحي انتخابات مجالس المحافظات إلى مفوضية المستقلة للانتخابات بناء على تشكيل (14) فريق عمل لفحصها وتحريك الشكاوى الجزائية ضد مقدمي الشهادات المزورة .

أن عدد الدعاوى المحالة إلى محاكم الجنايات عام 2008 يبلغ حوالي الضعف عن عام 2007 إلا أن عددها لعام 2008 كان يمكن أن يزيد كثيراً عن (382) دعوى لولا شمول عدد كبير من دعاوى الهيئة بقانون العفو رقم 19 لسنة 2008 وإيقاف الإجراءات لعدم موافقة المرجع (الوزير) (70) دعوى أخرى وهذا هو نفسه السبب في إنقاص عدد المحكومين. وتتولى دائرة التحقيقات وفروع الهيئة في المحافظات مباشرة التحقيق بالبلاغات عن مزاعم الفساد فور ورودها وتتخذ كافة التدابير اللازمة لعرضها على قاضي التحقيق كما تقوم بتوفير الحماية للمخبرين بما يسمح به القانون كحماية هويته إلا إذا تنازل المخبر عن هذه الحماية.

وتكون دائرة التحقيقات مسؤولة بالدرجة الأولى عن كشف الفساد في الحكومة العراقية والتحقيق فيه إضافة إلى مسؤوليتها عن وضع إجراءات استلام مزاعم الفساد والتحقيق فيها بما فيها المزاعم المغفلة .

ثانياً:- تحليل استمارة الاستبانة**تحليل استمارة الاستبانة:-****أولاً:- وصف عينة البحث :-**

أن الهدف الأساسي وراء وصف عينة البحث هو توفير خلفية يمكن أن يركز عليها الباحث في تحليل نتائج العينة التي تدعم الجانب التطبيقي من البحث تتمثل في معرفة أهمية منح سلطة التحقيق في المخالفات المكتشفة لديوان الرقابة المالية وهل تتقاطع مع نفس السلطة الممنوحة لهيئة النزاهة .

وقد وزعت استمارة الاستبانة على فئة معينة من العاملين في كلا الجانبين بالإضافة إلى مكتب المفتش العام .

ثانياً:- المشاكل والمعوقات التي واجهت الباحث:-

إنشاء توزيع الاستمارة الخاصة بالاستبانة واجهت الباحث مجموعة من المشاكل والمعوقات نذكر منها

لم يكن الوصول إلى هيئة النزاهة بالأمر اليسير وذلك لكون موقعها في مكان خاص جداً وكثرة الإجراءات والتعقيدات الأمنية للوصول إليها .

عدد الاستبانات الموزعة:- تم توزيع (40) استمارة استبانة في كل من ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ومكتب المفتش العام في وزارة الصناعة والمعادن .

عدد الاستبانات الموزعة	مجتمع التوزيع	عدد الاستبانات المستلمة	النسبة
15	ديوان الرقابة المالية	14	93.333%
10	هيئة النزاهة	9	90%
15	مكتب المفتش العام	15	100%
40	المجموع	38	95%

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة الاستجابة الفعلية من إجمالي العينة المستهدفة تشكل نسبة (95%) حيث تم الإجابة على (38) استمارة من مجموع (40) استمارة .

أما تصنيف أفراد العينة جاء كما يلي :-

أولاً:- التحصيل العلمي	العدد	النسبة
بكالوريوس	24	63.158%
ماجستير	11	28.947%
دكتوراه	3	7.895%
المجموع	38	100%
ثانياً:- سنوات الخدمة		
أقل من 5	7	18.421%
5-10	14	36.842%
أكثر من 15	17	44.737%
المجموع	38	100%
ثالثاً:- التحليل على أساس التخصص العلمي		
محاسبة	23	60.526%
قانون	7	18.421%
إدارة أعمال	6	15.790%
أحصاء	2	5.263%
المجموع	38	100%

يتضح من الجدول أعلاه أن أفراد العينة تصنيفهم حسب التحصيل العلمي الذين يحملون شهادة البكالوريوس يشكلون نسبة 63% إضافة إلى حملة الشهادات العليا الذين يشكلون النسبة الباقية وهذا يدل على كفاءة العينة المشاركة في البحث والاجابة بدقة، فتؤدي بعد ذلك الى نتائج يثق بها الباحث.

وان افراد العينة حسب سنوات الخدمة فنرى ان الذين لديهم خبرة أكثر من (15) سنة يتركزون على المستوى الاجمالي بنسبة (44%) من اجمالي العينة يليه من لديهم خبرة تتراوح بين (5-10) سنوات حيث يمثلون نسبة (36%) من العينة وهذا يجعل إجاباتهم تتصف بالخبرة والموضوعية وتستند الى تجربة عملية طويلة .

أما التحليل على أساس التخصص العلمي فأن تنوع الاختصاصات يدعم الاستمارة في تحديد نوع السلطة التي يجب أن يتمتع بها ديوان الرقابة المالية بالإضافة إلى أن أغلب أفراد مجتمع العينة من المحاسبين الذين يعملون في الأقسام التدقيقية وذلك يوفر فهم أفضل لطبيعة الموضوع .

المحور الأول : ديوان الرقابة المالية:

ت	الأسئلة	اتفق		اتفق إلى حد ما		لا اتفق		المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد		
1	يجب أن يتمتع ديوان الرقابة المالية في العراق بصلاحيات التحقيق في القضايا عند مخالفة القوانين والأنظمة والتعليمات علماً ان مثل هذه السلطة كانت ممنوحة للديوان في ظل قانون رقم (194) لسنة 1980 الملغي ولم يتضمنها قانون رقم (6) لسنة 1990 المعدل.	73.684	28	10.526	4	15.790	6	2.5	18.22
2	تعتقد أن مهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية بموجب القانون رقم (6) المعدل كافية لحماية المال العام	28.948	11	26.315	10	44.737	17	1.8	9.45
3	أن عدم الاكتراث بملاحظات ديوان الرقابة المالية المذكورة في تقاريره ناتج عن عدم منحه سلطة التحقيق بالمخالفات المكتشفة.	55.264	21	26.315	10	18.421	7	2.3	14.88
4	في حالة منح صلاحية التحقيق لديوان الرقابة المالية يتطلب الأمر إضافة مؤهلين في هذا المجال للديوان.	73.684	28	23.684	9	2.632	1	2.7	18.40
5	في ظل الوضع الحالي وتعدد الجهات الرقابية والمتمثلة بهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية ومكاتب المفتشين العامين الأمر الذي يؤدي إلى ازدواج عمل الأجهزة الرقابية وتشابك أعمالها .	44.737	17	26.315	10	28.948	11	2.15	13.43
6	يفضل التنسيق بين ديوان الرقابة المالية ومكتب المفتش العام وهيئة النزاهة ليكونوا قوة ضاربة للفساد	97.368	37	2.632	1	-	-	2.97	24.02
7	تقوم الجهات الرقابية (المفتش العام ، هيئة النزاهة) بحسم التحقيق في القضايا المحالة إليها من قبل ديوان الرقابة المالية في وقتها المناسب والملائم	10.526	4	39.474	15	50	19	1.6	24.67

مما تقدم يتبين أن العينة تتفق وبشكل واضح في منح ديوان الرقابة المالية صلاحيات التحقيق في القضايا عند مخالفة القوانين والأنظمة والتعليمات وبنسبة (73%) ، وأن مهام وصلاحيات ديوان الرقابة المالية الحالية الممنوحة له بموجب قانونه رقم (6) لسنة 1990 المعدل غير كافية لحماية المال العام وبنسبة (44%). وأن عدم الاكتراث بملاحظات الديوان المذكورة في تقاريره ناتجة عن عدم منحه سلطة التحقيق بالمخالفات المكتشفة وبنسبة (55%) ، كما

أكدت العينة في حالة منح صلاحية التحقيق للديوان يتطلب الأمر إضافة مؤهلين في هذا المجال للديوان وبنسبة (73%). كما اعتبرت العينة وبنسبة (44%) ، وجود ازدواج في عمل الأجهزة الرقابية وتشابك أعمالها، وتؤكد العينة على ضرورة التنسيق بين الأجهزة الرقابية وبنسبة (97%)، وبينت العينة بنسبة (50%) عدم قيام مكتب المفتش العام وهيئة النزاهة بحسم القضايا المحالة إليها من قبل ديوان الرقابة المالية في وقتها المناسب والملائم وكان المتوسط الحسابي يتراوح بين 2.97 لسؤال يفضل تنسيق بين ديوان الرقابة المالية ومكتب المفتش العام وهيئة النزاهة ليكونوا قوى ضاربة للفساد و 1.6 لسؤال تقوم الجهات الرقابية (المفتش العام هيئة النزاهة) بحسم التحقيق في القضايا المحالة إليها من قبل ديوان الرقابة المالية في وقتها المناسب والملائم وبأنحراف معياري (24.2 - 24.67) وهذا يتفق مع أجابات العينة في تحديد الاوزان المئوية لأسئلة الاستبانة .

المحور الثاني:- هيئة النزاهة:-

ت	الأسئلة	اتفق		اتفق إلى حد ما		لا اتفق		المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
		العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %		
1	أن قانون هيئة النزاهة يتضمن الصلاحيات الممنوحة والتي تلبي مستوى الطموح المرجوة لحماية الأموال العامة.	11	28.948	8	21.052	19	50	1.70	14.48
2	أن عمل هيئة النزاهة وصل إلى المستوى المطلوب لحماية المال العام	2	5.263	16	42.105	20	52.632	1.52	16.6
3	تشكل السلطة التحقيقية الممنوحة لهيئة النزاهة رادعاً للمخالفين من خلال فرض العقوبات بحقهم .	8	21.053	10	26.315	20	52.632	1.68	14.91
4	جميع المخالفات المحالة إلى هيئة النزاهة وخاصة من قبل مكاتب المفتشين العامين وديوان الرقابة المالية يتم حسمها من قبل هيئة النزاهة واتخاذ الإجراءات القضائية بحقها ومتابعتها .	8	21.053	20	52.632	10	26.315	1.94	14.62
5	أن إنشاء هيئة النزاهة أدى إلى زيادة التعقيد الإداري وكثرة الأجهزة الرقابية دون جدوى .	18	47.368	9	23.684	11	28.948	1.39	14.59
6	تقوم هيئة النزاهة إعلام ديوان الرقابة المالية بنتائج التحقيق لجميع المخالفات المكتشفة من قبل الديوان .	10	26.315	17	44.737	11	28.948	1.97	13.63
7	تعدد الجهات الرقابية واللامركزية في الرقابة أدى إلى عدم تحديد مسؤولية متابعة التحقيق بالمخالفات المكتشفة بشكل واضح.	12	31.579	18	47.368	8	21.053 21	2.1	13.88

وقد أكدت العينة بنسبة (50%) إن قانون هيئة النزاهة لم يلبي مستوى الطموح المرجو لحماية المال العام هذا جهة ومن جهة أخرى إن عمل هيئة النزاهة لم يصل إلى المستوى المطلوب وبنسبة (52%). وإن جميع المخالفات المحالة إلى هيئة النزاهة من قبل الأجهزة الرقابية الأخرى يتم حسمها واتخاذ الإجراءات القضائية بحقها من قبل الهيئة حيث اتفقت العينة إلى حد ما بنسبة (52%)، كما اعتبرت العينة إن إنشاء هيئة النزاهة أدى إلى زيادة التعقيد الإداري

وكثرة الأجهزة الرقابية دون جدوى وبنسبة (47%) . ونتيجة لذلك اتفقت العينة إلى حد ما قيام هيئة النزاهة إعلام ديوان الرقابة المالية بنتائج التحقيق للمخالفات المكتشفة من قبل الديوان بنسبة (44%). بالإضافة إلى إن العينة وبنسبة (47%) أكدت تعدد الجهات الرقابية واللامركزية في الرقابة أدى إلى عدم تحديد مسؤولية التحقيق بالمخالفات المكتشفة بشكل واضح.

وكان المتوسط الحسابي له 2.1 بينما السؤال أن انشاء هيئة النزاهة أدى الى زيادة التعقيد الاداري وكثرة الاجهزة الرقابية دون جدوى (1.39) وبأنحراف معياري 13.88 - 14.59 على التوالي ويظهر هذا التحليل اتفاق آراء عينة البحث مع ما طرحه الباحث.

المحور الثالث:- مكتب المفتش العام:-

ت	الأسئلة	اتفق		اتفق إلى حد ما		لا اتفق		المتوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري
		العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %		
1	مكاتب المفتشين العاملين في الوزارات تكفي لحماية المال العام	3	7.894	13	34.210	22	57.896	1.5	14.29
2	ارتباط مكتب المفتش العام بالوزير يحد من استقلاليته	25	65.789	8	21.053	5	13.158	2.55	16.42
3	بموجب القانون الحالي لمكتب المفتش العام فإن توصيات اللجان التحقيقية المعدة من قبله ملزمة للوزير المعني وهذا يشكل نقطة ضعف واضحة.	26	68.421	8	21.053	4	10.526	2.57	17.63
4	عمل مكتب المفتش العام ليس أكثر من نظام للرقابة الداخلية .	18	47.370	10	26.315	10	26.315	2.21	13.61
5	أن عدد العاملين والمؤهلات العلمية والعملية لمكاتب المفتشين العموميين تكفي للقيام بواجباته المحددة بموجب قانونه.	6	15.790	15	39.473	17	44.737	1.71	14.64
6	وجود ازدواج في اجراء التحقيق في المخالفات حين يتم التحقيق من قبل مكتب المفتش العام مرة والدائرة القانونية مرة أخرى وحسب صلاحيات الوزير المعني.	19	50	13	34.210	6	15.790	2.34	14.22
7	أن الأمر رقم (57) الصادر عن سلطة الانتلاف المؤقتة والذي ينظم عمل مكاتب المفتشين العموميين بحاجة إلى تعديل يواكب التطورات في الحياة الاقتصادية التي يمر بها العراق .	30	78.947	6	15.790	2	5.263	2.7	19.43
8	قيام مكتب المفتش العام بتبليغ هيئة النزاهة بالمخالفات المكتشفة في القضايا التي قام بالتحقيق فيها ومتابعة الإجراءات من قبل الهيئة بهذا الخصوص.	23	60.526	8	21.053	7	18.421	2.4	15.17
9	قيام مكتب المفتش العام بالتحقيق في القضايا المكتشفة من قبل ديوان الرقابة المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة بصددتها وإعلام الديوان بما تم التوصل اليه.	23	60.526	7	18.421	8	21.053	2.39	15.45

كما اعتبرت العينة وبنسبة (57%) إن مكاتب المفتشين العاملين في الوزارات غير كافية لحماية المال العام، وان ارتباط مكتب المفتش العام بالوزير يحد من استقلاليته وبنسبة (65%)، بالإضافة إلى إن العينة اعتبرت إن توصيات اللجان التحقيقية المعدة من قبل مكتب المفتش العام غير ملزمة للوزير . وهذا يشكل نقطة ضعف أكثر من

نظام للرقابة الداخلية بنسبة (47%). وقد بينت العينة وجود ازدواج في إجراء التحقيق في المخالفات حين يتم التحقيق من قبل مكتب المفتش العام مرة والدائرة القانونية مرة أخرى وحسب صلاحيات الوزير وبنسبة (50%). واعتبرت العينة وبنسبة (78%) إن قانون مكتب المفتش العام بحاجة إلى تطوير ليوأكب التطورات في الحياة الاقتصادية التي يمر بها العراق. وان مكتب المفتش العام يقوم بتبليغ هيئة النزاهة بالمخالفات المكتشفة في القضايا التي قام بالتحقيق فيها بنسبة (60%) ، هذا من جهة ومن جهة أخرى قيام مكتب المفتش العام بالتحقيق في القضايا المكتشفة من قبل ديوان الرقابة المالية واتخاذ الإجراءات اللازمة بصدها بنسبة (60%). وكان المتوسط الحسابي يتراوح بين 2.7 لسؤال أن الامر رقم 57 الصادر عن سلطة الإلتلاف المؤقتة والذي ينظم عمل مكاتب المفتشين العموميين بحاجة الى تعديل يواكب التطورات في الحياة الاقتصادية التي يمر بها العراق. و 1.5 لسؤال مكاتب المفتشين العموميين في الوزارات تكفي لحماية المال العام .وبأنحراف معياري 19.43 - 14.29 على التوالي .

ومن التحليل أعلاه يؤكد الباحث أن صلاحيات ديوان الرقابة المالية الممنوحة له بموجب قانونه رقم (6) لسنة 1990 المعدل غير كافيه وهي بحاجة إلى توسيع هذه الصلاحيات ولا سيما سلطة التحقيق بالمخالفات المكتشفة. بالإضافة إلى وجود ازدواج في عمل الأجهزة الرقابية وتشابك أعمالها وتكرارها الأمر الذي يتطلب تعديل قوانين الأجهزة الرقابية الموجودة لضمان التنسيق في عمل هذه الأجهزة وتوحيدها وعدم تكرارها وتحديد مهامها ووظائفها بشكل واضح . وبالتالي إثبات فرضية البحث التي تنص منح وتحويل صلاحيات لديوان الرقابة المالية في إجراء عمليات التحقيق بالمخالفات المالية المكتشفة وإحالة المخالفين إلى القضاء سيسهم في تحقيق كفاءة وفاعلية للرقابة على المال العام . ومن التحليل أعلاه يؤكد الباحث أن صلاحيات ديوان الرقابة المالية الممنوحة له بموجب قانونه رقم (6) لسنة 1990 المعدل غير كافيه وهي بحاجة إلى توسيع هذه الصلاحيات ولا سيما سلطة التحقيق بالمخالفات المكتشفة. بالإضافة إلى وجود ازدواج في عمل الأجهزة الرقابية وتشابك أعمالها وتكرارها الأمر الذي يتطلب تعديل قوانين الأجهزة الرقابية الموجودة لضمان التنسيق في عمل هذه الأجهزة وتوحيدها وعدم تكرارها وتحديد مهامها ووظائفها بشكل واضح . وبالتالي إثبات فرضية البحث التي تنص منح وتحويل صلاحيات لديوان الرقابة المالية في إجراء عمليات التحقيق بالمخالفات المالية المكتشفة وإحالة المخالفين إلى القضاء أو ربط هيئة النزاهة ومكاتب المفتشون العموميون بديوان الرقابة المالية سيسهم في تحقيق كفاءة وفاعلية للرقابة على المال العام.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات:-

أولاً:- الاستنتاجات :

في هذا المبحث يقدم الباحث عدداً من الاستنتاجات المتوصل إليها في هذا البحث وعلى النحو الآتي:-

1- أن قانون ديوان الرقابة المالية النافذ المفعول ذا العدد (31) لسنة 2011 قد أعطى حق لرئيس الديوان أن يطلب من رئيس الهيئة الخاضعة للرقابة :-

أولاً:- إحالة الموظف المسؤول عن المخالفة الى التحقيق وله أن يطلب سحب يده.

ثانياً:- إقامة الدعوى المدنية فيما ينشئ للدولة من حقوق عن المخالفات المالية.

ثالثاً:- يضمن الموظف الأضرار التي تكبدتها الجهة الخاضعة للرقابة.

إما قانون ديوان الرقابة المالية الحالي ذا العدد (6) لسنة 1990 المعدل لم يتضمن منح ديوان الرقابة المالية صلاحيات تحقيقية بالمخالفات المكتشفة والتي كان الديوان يتمتع بها بموجب قانونه رقم (194) لسنة (1980) الملغي،

حيث أعطى حق التحقيق والاستجواب وفرض العقوبات لحالات المخالفات المكتشفة من قبل الديوان بأجهزة رقابية أخرى وعليه تقتصر مهمة الديوان على التبليغ على ما يكشفه من مخالفات والتجاوزات ويعد هذا تقصيراً لسلطات الديوان وصلاحياته بالمقارنة مع القانون السابق.

وقد تم إجراء تعديل على قانون الديوان رقم (6) لسنة (1990) وتعليق عدد من مواده بموجب أمر سلطة الائتلاف المؤقتة ذي العدد (77) لسنة 2004 ومن ضمنها المادة الثانية عشرة التي تتضمن طلب رئيس الديوان من الوزير أو رئيس الجهة الخاضعة للرقابة بإحالة الموظف المسؤول عن المخالفات إلى لجنة الانضباط وتحميله بإضرار التي تكبدتها الدائرة نتيجة إهماله أو مخالفته للقوانين فضلاً عن إقامة الدعاوى المدنية المتعلقة بالمخالفات وإحالة قضايا الجرائم المالية إلى رئاسة الادعاء العام لاتخاذ التعقيبات القانونية بشأنها .

2- عند اكتشاف مخالفة مالية يأمر ديوان الرقابة المالية مكتب المفتش العام للوزارة ذات العلاقة بالتحقيق وتصحيح المخالفة، إذا كانت المخالفة من الوزارة إما إذا كانت المخالفة من المفتش العام يقوم الديوان بتبليغ هيئة النزاهة للتحقيق بالموضوع أما في حالة نشوء خلاف بين الوزارات أو الكيانات الحكومية وبين الديوان والتي يعتقد الديوان ان الرجوع للوزارة أو الكيان الحكومي قد فشل فيحق للديوان مفاتحة هيئة النزاهة مباشرة للتحقيق وتنفيذ القوانين والأنظمة وعليه نجد أن المفتش العام بإمكانه التحقيق في مخالفة وزاراته بناء على طلب الديوان بالإضافة إلى هيئة النزاهة بإمكانها التحقيق بالمخالفات التي يعود السبب فيها إلى المفتش العام.

3- لقد تم إلزام ديوان الرقابة المالية بنشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير دولياً للمحاسبة والتدقيق وأفضل الممارسات وبالتعاون مع هيئة النزاهة لتحسين القواعد بشكل مستمر للممارسات والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة وتدقيق الأموال العامة في العراق، اذ يعد الديوان هو صاحب الاختصاص في هذا المجال وله خبرة طويلة وان هيئة النزاهة معنية بالتحقيق الجنائي وليس لديها خبرة كافية في هذا الاختصاص.

4- تم تعديل مهام ديوان الرقابة المالية بموجب الامر (77) لسنة (2004) وذلك بإضافة أربع فقرات جديدة وهي كالآتي:-

أ- كشف خلال التدقيق وتقييم الأداء لأدلة الفساد ، الاحتيال، التبيد،الإساءة ،وعدم الكفاية في الأمور التي تتعلق باستلام وأنفاق واستعمال الأموال العامة .

ب- التحقيق والتبليغ في الأمور المتعلقة بكفاية الأنفاق واستعمال الأموال العامة كما هو مطلوب رسمياً من قبل الدولة والتي لها السلطة التشريعية الوطنية.

ج - تحال إلى المفتش العمومي للوزارة ذات العلاقة أو مباشرة إلى هيئة النزاهة حيث كان ذلك مناسباً كل الادعاءات أو أدلة الفساد أو الاحتيال أو التبيد أو سوء الاستخدام أو عدم كفاية الأنفاق واستعمال الأموال العامة.

د- فرض الأنظمة والإجراءات للقيام بأعماله بوصفه مؤسسة تدقيق عليا للعراق.

5- أن أنشاء هيئة النزاهة قلص عمل ديوان الرقابة المالية إذا أصبح ينحصر عمله في المحافظات على المال العام وإحالة المخالفات وأي تجاوزات إلى المفتش العام للوزارة ذات العلاقة أو مباشرة إلى هيئة النزاهة كما بينته المادة الثانية الفقرة السابعة من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (77) لسنة (2004) حيث نلاحظ ان ديوان الرقابة المالية قد ضعفت صلاحياته من خلال تشكيل هيئة النزاهة

6- لكي تمارس أجهزة الرقابة المالية عملها بحرية يجب أن تتوفر لديها ما يسمى بالمؤيدات القانونية.

7- إن الغرض من أنشاء هيئة النزاهة بموجب قانونها رقم (55) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة 2004 هو للقضاء على آفة الفساد في العراق .

- 8- أن عمل هيئة النزاهة بصفتها المؤسسة العليا للتدقيق المالي والمحاسبي والمسؤول عن الكشف عن أعمال الفساد والتبديد وإساءة التصرف في الوزارات والمنظمات الحكومية الأخرى وتحفظ بصلاحيات أدعائية وتنفيذية في مجال تطبيق القانون وبالتعاون مع ديوان الرقابة المالية والمفتشين العموميين في الوزارات العراقية لمكافحة الفساد وذلك حسب قانونها ويعد ذلك تقليصاً واضحاً لعمل ديوان الرقابة المالية ونوع من تشابك المهام حيث أن ديوان الرقابة المالية هو المؤسسة العليا للتدقيق في العراق وحسب قانونه .
- 9- ان من حق هيئة النزاهة أحالة المعلومات التي تتعلق في مخالفات لقواعد السلوك المهني الى رئيس الدائرة الحكومية الذي يعمل فيها المخالف او الى المفتش العام للوزارة المعنية كذلك من الممكن إرفاق توصية بالإجراءات التأديبية او الامتناع عن تلك التوصية
- 10- من ضمن إجراءات هيئة النزاهة استلام شكاوى عن الفساد لتقوم بالتحقيق فضلاً عن إجراءاتها لحماية هوية المخبرين عن الفساد إلا إذا تنازل المخبر عن ذلك.
- 11- تم إنشاء مكتب المفتش العام بموجب الأمر رقم (57) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة لسنة 2004 وذلك لإنشاء برنامج فعال يتم بموجبه إخضاع جميع الوزارات لإجراءات المراجعة والتدقيق والتحقيق وذلك لرفع مستويات المسؤولية والنزاهة والإشراف على الوزارات وكذلك منع وقوع حالات التبديد والغش وإساءة استخدام السلطة والحيلولة من دون وقوعها والتعرف على الأعمال المخالفة للقانون.
- 12- من صلاحيات مكتب المفتش العام او مهامه إجراء التحقيق الإداري بالمخالفات علماً ان نتائج التحقيق غير ملزمة للوزير المعني ويعد هذا نقطة ضعف واضحة.
- 13- عدم أبداء الاهتمام الكافي والاكتراث بملاحظات ديوان الرقابة المالية المذكورة في تقاريره من قبل الجهات الخاضعة لرقابته. والجهات الرقابية الأخرى (مكتب المفتش العام وهيئة النزاهة) . نتيجة عدم منحه سلطة تحقيقه بالمخالفات المكتشفة.
- 14- وجود قصور في أداء مكتب المفتش العام وعدم استخدام صلاحيته في إجراء التحقيق الإداري في بعض الأحيان فضلاً عن عدم حسم بعض القضايا التي تم التحقيق فيها وإعلام الديوان بنتائج التحقيق.
- 15- وجود ازدواج في إجراء التحقيق حيث يتم التحقيق في الوزارة مرة من قبل مكتب المفتش العام ومرة أخرى من قبل الدائرة القانونية وحسب صلاحيات الوزير المعني.
- 16- عدم قيام مكتب المفتش العام باكتشاف حالات السرقة والتلاعب وإنما اعتمد على ما يرد من شكاوى.
- 17- وجود ازدواج في إجراء التحقيق حيث يقوم مكتب المفتش العام بالتحقيق في حالة بناءً على طلب من هيئة النزاهة أو غيرها من الجهات فضلاً عن قيام هيئة النزاهة بإجراء عمليات التحقيق في القضايا الواردة إليها أو إحالتها الى ديوان الرقابة المالية لغرض تدقيقها وبيان رأيه حول صحة المعلومات الواردة للهيئة لتقوم الهيئة بذلك بإجراء التحقيق. مما شكل نوعاً من التشابك في المهام والواجبات ترتب على ذلك إجراء تحقيق غير مستند على ما يتم اكتشافه إنشاء عمليات التدقيق والتفتيش من قبل الجهات الرقابية لتوفر أساس مقبول لأجراء عمليات التحقيق وعدم هدر الوقت والجهد.
- 18- عدم قيام مكتب المفتش العام وهيئة النزاهة بحسم القضايا المحالة إليها من قبل ديوان الرقابة المالية أو غيرها من الجهات في وقتها المناسب والملائم وبالتالي إعطاء فرصة للمخالفين بالهروب أو تسويق القضية .
- 19- إن ديوان الرقابة المالية الجهة الوحيدة التي لم تسجل عليها أي أخبار أو قضية أو حالة فساد وحسب تقرير هيئة النزاهة لعام 2008 حيث لوحظ أن هيئة النزاهة نفسها توجد فيها مزاعم فساد.

- 20- إن قانون هيئة النزاهة لم يلبي مستوى الطموح المرجو لحماية المال العام هذا من جهة ومن جهة أخرى إن عمل هيئة النزاهة لم يصل إلى مستوى المطلوب، بالإضافة إلى إن السلطة التحقيقية الممنوحة إلى هيئة النزاهة لم تشكل رادعاً للمخالفين. وأن إنشاء هيئة النزاهة أدى إلى زيادة التعقيد الإداري وكثرة الأجهزة الرقابية دون جدوى فضلاً عن تعدد الأجهزة الرقابية واللامركزية في الرقابة وعدم تحديد مسؤولية التحقيق بالمخالفات المكتشفة بشكل واضح.
- 21- إن مكاتب المفتشين العامين في الوزارات غير كافية لحماية المال العام وإن ارتباط المفتش العام بالوزير يحد من استقلاليتة حيث انطوى مكتب المفتش العام وكأنه نظام للرقابة الداخلية.

ثانياً: - التوصيات:

- في هذا المبحث يقدم الباحث عدداً من التوصيات المتوصل إليها في هذا البحث وعلى النحو الآتي:-
- 1- إناطة سلطة التحقيق بديوان الرقابة المالية في المخالفات المالية التي يكتشفها والتي يترتب عليها مخالفة أو إساءة الاستعمال للمال العام الأمر الذي يتطلب إجراء تعديل على قانون ديوان الرقابة المالية.
 - 2- إن يمنح ديوان الرقابة المالية صلاحية عند اكتشاف مخالفة مالية ما يلي :-
 - أ- عند اكتشافه مخالفة مالية أو عند وجود شك بوجودها للديوان إن يطلب من المفتش العام أو الجهة ذات العلاقة التحقيق في تلك المخالفة واتخاذ الإجراءات اللازمة لإزالة المخالفة وأثارها خلال مدة محددة من قبل الديوان.
 - ب- للديوان إن يتولى إجراء التحقيق في المخالفة المالية المكتشفة منه بشكل مباشر في الجهات التي لا يوجد فيها مكتب مفتش عام . أو إذا تخلف مكتب المفتش العام في الجهة المعنية عن أكمل التحقيق خلال المدة التي يحددها الديوان.
 - ج- للديوان إجراء التحقيق في المخالفات المالية التي يكتشفها سواء نسبت لوزير أو من هو بدرجة أو إلى المفتش العام أو إلى أي موظف آخر.
 - د- للديوان إجراء التحقيق في الأمور التي يحيلها مجلس النواب آلية للتحقيق فيها .
 - 3- أن يكون من ضمن مهام الديوان نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المحلية والدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة بشكل مستمر، وذلك باعتبار إن ديوان الرقابة المالية أعلى جهة رقابية في جمهورية العراق.
 - 4- إلغاء وظيفة هيئة النزاهة التي لم نر لها أي دور يذكر فضلاً عن عدم تحقيقها للهدف من إنشائها. ويفضل ان تكون هنالك سلطة مركزية واحدة مسؤولة عن الرقابة على الأموال العامة متمثلة بديوان الرقابة المالية . أو ربط هيئة النزاهة بديوان الرقابة المالية وتوحيد عمل الأجهزة الرقابية وتحديد مهامها ووظائفها بشكل واضح .
 - 5- ربط نظام الرقابة الداخلية في الوزارات بمكتب المفتش العام وذلك لتوحيد العمل الرقابي وضمان تنسيقه فضلاً عن تعديل قانون المفتش العام وبما يضمن له القيام بواجباته بحرية واستقلال وتحقيق الأهداف المرجوة في حماية المال العام وعدم خضوع مكتب المفتش العام لأي تأثيرات خارجية أو داخلية لاسيما من الوزير. وبما يؤمن مواكبة التطورات التي تشهدها البيئة العراقية .
 - 6- الاهتمام بملاحظات ديوان الرقابة المالية التي يذكرها في تقاريره الصادرة ومتابعتها أولاً بأول والإجابة عليها خلال مدة معينة ويكون ذلك من خلال أُلزام قانوني.
 - 7- الاهتمام بتبادل الخبرات والمعرفة بين ديوان الرقابة المالية وأجهزة الرقابة المالية للدول الأخرى لمواكبة التقدم العلمي والمهني من جهة والتطورات السياسية والاقتصادية من جهة أخرى ومحاولة أشراك كوارر مكاتب المفتشين العموميين في ذلك لتنمية مهاراتهم وقدراتهم من خلال الحضور والمشاركة في الاجتماعات الدولية والعربية لأجهزة

الرقابة المالية العليا. فضلاً عن إقامة الدورات التدريبية وتوفير الفرص التدريبية المتساوية للعاملين بالديوان ومكاتب المفتشين العموميين ليؤدي بالنتيجة لتنسيق الجهود فيما بينهم وتوجيهها لتحقيق الأهداف المقررة وصولاً إلى تنمية شاملة ومتوازنة للقوى العاملة في كلا الجهتين.

8- أن منح صلاحية التحقيق بالمخالفات المكتشفة لديوان الرقابة المالية يتطلب ذلك إضافة مؤهلين في هذا المجال للديوان .

المصادر:

- 1- العموري، محمد رسول، الرقابة المالية العليا/ دراسة مقارنة/، منشورات الحلبي الحقوقية الطبعة الأولى، 2005.
- 2- Shere, Michael & Kent, David, "Auditing and accountability" Pitman Book Limited, 128 long Acre, London WC2E9 An, 1983.
- 3- الموسوي، الهام عطا حطوط، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية وبعض المؤسسات الحكومية العراقية، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية -بغداد ، 2005.
- 4- عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 5 - الآلوسي، حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003.
- 6- توماس وليم، وهنكي امرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية 1997.
- 7- Arens, Alvin A. and Loebbecke Jamesk., *Auditing An Integrated Approach* (new Jersey:Printice-hall, inc, 1991).
- 8- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساسي)، معايير انتوساسي للرقابة، فيينا، يونيو، 1991.
- 9- البيضاني، علي جليل خريبط، دور الرقابة المالية في دعم المساءلة العامة وتعزيزها، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2002.
- 10- Cuning ham, E,H, " theres ponsibilites of the internal auditor", in M,Backer (ed)," hand book of modern accounting theory", (Engle Wood, cliffs, N.J., prentice hall INC.) 1959.
- 11- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للإصدارات الفنية الخاصة بالمراجعة والسلوك الأخلاقي، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2003.
- 12- Staats, E,B, "auditing as we enter the 21st Century-What new chanllenges will have to bemet, *Auditing A journal of practice and theory*, Vo 1 ,No. 1 ,Summer 1981.
- 13- الحديثي، جاسم محمد خلف، نبذة موجزة عن ديوان الرقابة المالية لجمهورية العراق ، مجلة الرقابة المالية، السنة السادسة عشر، العدد الحادي والثلاثون، 1997
- 14- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة ذا العدد (77) لسنة 2004.
- 15- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (55) لسنة 2004،
- 16- أمر سلطة الائتلاف المؤقتة رقم (57) لسنة 2004.
- 17- www. nazaha.iq .