

صور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة - دراسة مقارنة-

م.م. مهدي إبياد جعفر

م.م. احمد علي حسين

المستخلص

المتفق عليه الموازنة العامة تعد أداة رئيسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية واهم من ذلك التنمية السياسية فاذا ما تم احسان اعدادها ووضع السبل الكفيلة بتحقيق اكبر قدر من الأرباح والايادات لخزينة الدولة فان ذلك سيسهم برقي الدولة والمجتمع في الوقت نفسه لكن الأهم من ذلك تحديد الضوابط التي تحدد مسار اتفاق هذه المبالغ بأكبر قدر من الدقة ووفقا لما تم تحديده في قانون الموازنة وهنا يظهر الدور المهم والبارز للرقابة على تنفيذ بنود الموازنة العامة لما لها من أهمية في رصد المخالفات والتجاوزات التي يمكن ان تحدث في أبواب الانفاق ضمن الموازنة وتسهم في الحفاظ على المال العام من الهدر والضياع والفساد، وقد تكلمنا عن ماهية الرقابة المالية وأهدافها في المبحث الأول من هذا البحث اما المبحث الثاني خصص لدراسة نشأة وتكوين أجهزة الرقابة المالية في العراق واختصاصاتها اما المبحث الثالث تناولنا فيه أنواع الرقابة المالية وأخيرا ختم البحث ببعض التوصيات للاستنتاجات التي توصلنا اليها خلاله.

Abstract

It is agreed upon that the public budget is a main device for the economic and social development, and the more important point is the political development; if it is well prepared by presenting the means to achieve the maximum profits and incomes for the state budget, it will participate in state and society improvement, yet the most important point is to define the paths to expend these sums in a more accurate way according to what had defined in the budget act. At this point the important role of supervision in executing the public budget articles due to its importance in observing any breach or infraction that could occur in expenditure sections within the budget and its maintaining the public budget.

The research tackles the essence of monitority and its aims in the first chapter and the rise and establishment of monitority systems in the second chapter, while the third chapter deals with the types of monitority. The research results are mentioned in the conclusion which is preceded by the recommendations.

المقدمة

لقد مرت الدولة ونظامها السياسي، عبر مراحل التاريخ بسلسلة من التطورات، وقد تعددت النظريات حول تأسيسها أو نشوئها، وأياً كانت هذه الفرضيات ومدى صحتها وقربها للحقيقة، إلا أن الثابت هو أن الدولة قد تأسست منذ عهد بعيد، وتطورت حتى وصلت إلى ما وصلت إليه اليوم، ويمكن اختزال ذلك بأنها مرت بالمرحلة الدركية، ومن ثم وصلت إلى الدولة الخدمية وصولاً إلى الدولة الإنمائية، وخلال هذه المراحل كان للرقابة بكل أنواعها ووسائلها وتنوع أهدافها، أن ترافق مسيرة الدولة في تطورها.

أصبحت الرقابة تلعب الدور الرئيس في حماية وجود الدولة واستمراريتها وقوتها. ولما كان اقتصاد الدولة، يمثل العمود الفقري في وجودها وبقائها، بات من الضروري صون وحماية هذا الاقتصاد. من هنا تنوعت أشكال الرقابة وأخذت لها صوراً مختلفة، تتناسب مع النظام السياسي، في كل دولة وفي كل زمان، وما يهمنا في بحثنا هذا هو الرقابة على المال العام وبضمنها الموازنة كأهم تمثيل للمال العام في الدولة، وذلك في كل من: العراق ولبنان في الدولة المعاصرة. ولما كانت هاتين الدولتين مختلفتين من حيث المدرسة القانونية التي ينتميان إليها، فالعراق يتبع المدرسة الأنكلوسكسونية، التي ورثها من الاحتلال البريطاني عند نشوء دولة العراق في مطلع القرن الماضي، بينما ورث لبنان النظام اللاتيني من فرنسا بعد الاحتلال، هذا

التمايز في أنظمة الحكم أنتج تمايزاً في نوع الرقابة على المال العام في الدولتين، الأمر الذي يقتضي عند البحث في مثل موضوع صور الرقابة على المال العام، دراسة أنواعها المعروفة، وتأثير وجودها من حيث الضرورة والأهمية في السيطرة على حجم الفساد المالي الذي يؤثر في الاقتصاد على المستوى الوطني، إذ يمكن من خلالها السيطرة على هذه الآفة وتحجيم فعاليتها في المجتمع والتقليل من آثارها.

و نجد في هذا البحث أن إشكالية المعايير المعتمدة في الرقابة على المال العام، ومدى استجابة الدول في بناء أجهزتها الرقابية مع المعايير الدولية والإقليمية، فضلاً عن ذلك مدى استجابة دساتير هذه الدول وتشريعاتها القانونية، تقتضي وضع الأسس الدستورية والقانونية لهذه الرقابة، هذا من جانب، ومن جانب آخر مدى استقلالية أجهزة الرقابة، عن باقي السلطات باعتبار أن هذه الاستقلالية وكذلك الشفافية هي من المعايير الرئيسية للإقرار بأجهزة الرقابة الوطنية مع المعايير الدولية والتي يفترض على الدول الالتزام بها للرقابة المالية وحماية لاستقلالها. الأمر الذي يقتضي حل أهم الإشكاليات المتعلقة بدستورية الرقابة وشرعيتها القانونية واستقلاليتها عن باقي السلطات، فضلاً عن ذلك هناك إشكالية تكوين الجهاز الرقابي، من حيث الاختيار أو التعيين، وتأثير باقي السلطات على هيكلية جهاز الرقابة المالية. إذن هذا ما سيتم معالجته في هذا البحث في كل من لبنان والعراق، وفقاً لمنهجية مقارنة، وتحليلية، واستقرائية، أينما اقتضى الأمر ذلك.

وبناءً على ما تقدم سنعالج موضوع البحث هذا من خلال الخطة التالية:

خطة البحث

المقدمة

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية وأهدافها

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية والمال العام

المطلب الثاني: أهداف الرقابة المالية والمعايير المعتمدة في استقلاليتها

المبحث الثاني: نشأة وتكوين أجهزة الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان واختصاصاتها

المطلب الأول: نشأة وتكوين أجهزة الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان

المطلب الثاني: اختصاصات الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان

المبحث الثالث: أنواع الرقابة المالية العليا على تنفيذ الموازنة في العراق ولبنان

المطلب الأول: الرقابة المالية الإدارية في العراق ولبنان

المطلب الثاني: الرقابة المالية القضائية في العراق ولبنان

المطلب الثالث: رقابة التفويض المالي العام والرقابات الأخرى في العراق ولبنان

الخاتمة

قائمة المصادر والمراجع

المبحث الأول- ماهية الرقابة المالية وأهدافها

وجدت الرقابة مع وجود المجتمعات المنظمة، وتطورت مفاهيمها بتطور أهدافها متزامنة مع تطور دور الدولة عبر التاريخ، من دولة حارسة إلى دولة خدمية، وصولاً إلى دولة الإنماء^(١)، الأمر الذي أوجب

تطور مفهوم الرقابة المالية والإدارية والاقتصادية انسجماً مع تطورات الدولة الحديثة، لهذا سنتناول في هذا المبحث مفهوم الرقابة المالية وأهدافها في مطلبين وكما يلي:

الأول: مفهوم الرقابة المالية والمال العام

الثاني: أهداف الرقابة المالية والمعايير المعتمدة في استقلاليتها

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية والمال العام

إن البحث في موضوع الرقابة المالية، يحتم علينا الولوج في تعريفها لغرض التوصل إلى خصائصها وميزاتها من خلال التعريف، إذ تنوعت الآراء بهذا الصدد، وتعددت التعاريف بتعدد الشرائع الوضعية وتنوع وجهات نظر فقهاء القانون، استناداً إلى النظريات الفلسفية للأنظمة السائدة في العالم، لاسيما الفلسفتين الاشتراكية والليبرالية، حيث لكل منهما غاياتها وأهدافها الفلسفية تجاه نظرتها إلى الإنسان والمجتمع والعلاقة بينهما، فتعتبر الأولى أن الفرد في خدمة الجماعة، بينما الثانية تعتبر الجماعة في خدمة الفرد^(٢). وباختلاف الفلسفتين تنوعت وظائف الرقابة، وأهدافها، والجهات التي تمارسها. وسنتعرض إلى مفهومين مهمين هما الرقابة المالية والمال العام من خلال التعرض إلى تعريفهما وخصائص كل منهما في الفرعين التاليين:

الفرع الأول: تعريف الرقابة المالية وخصائصها

الفرع الثاني: تعريف المال العام وخصائصه

الفرع الأول: تعريف الرقابة المالية وخصائصها

أولاً: تعريف الرقابة المالية

درجت معظم التشريعات التي تنظم عمل أجهزة الرقابة في دول العالم، على وضع تعريف للجهاز الرقابي الذي يقوم بتنظيمه. وقد عرفت بعض التشريعات العربية جهاز الرقابة بأنه "هيئة تتبع وزير المالية وتهدف إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية والإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية، وهي تقوم بتفتيش حسابات هذه الأجهزة، وبرقابة كفاية إدارة أموالها وفق الاختصاصات المحددة لها في القانون"^(٣). أما المشرع اللبناني، فقد عرف جهاز الرقابة المالية ويمثله في لبنان ديوان المحاسبة^(٤) بأنه "هيئة قضائية إدارية مرتبطة إدارياً برئيس مجلس الوزراء، مهمتها السهر على إدارة المال العام فيه، وذلك بمراقبة استعمالها، وبالبحث في صحة حساباتها، وقانونية معاملاتها، وبمحاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والأنظمة المتعلقة بها". أما المشرع العراقي فعالج مفهوم الرقابة، من خلال بيان أهداف الرقابة المالية^(٥)، وتقويم الخطط المالية والاقتصادية والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المركزية للدولة والالتزام بها، والتحقق من تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأموال المالية والاقتصادية، وإبداء الرأي بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة.

وفي عام ١٩٩٠، حدد المشرع العراقي مهام ديوان الرقابة المالية^(٦)، دون أن يتطرق إلى تعريفه كما فعل المشرع اللبناني، ولكنه بيّن هذه المهام على وجه تفصيلي أغنت عن التعريف به، وتشمل هذه المهام، رقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة المالية. التحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية، على أن يشمل معاملات الانفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوز الاعتمادات المقررة

لها في الموازنة واستخدام الأموال في الأغراض المخصصة لها، وعدم حصول هدر أو تبذير أو سوء تصرف فيها وتقويم مردوداتها، وفحص المعاملات وتخمين وجباية الموارد العامة للتأكد من ملائمة الإجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها، كذلك إبداء الرأي في القوائم والبيانات والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية، للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما إذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية، والقواعد والأصول المحاسبية المعتمدة، وتعكس حقيقة المركز المالي وعوائد الاستثمار المقررة ونتيجة النشاط رقابة وتقويم الأداء وفقاً لأحكام هذا القانون، وتقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية، وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية، والمساهمة في وضع وتطوير القواعد والأصول والمعايير المحاسبية الرقابية.

ثانياً: خصائص الرقابة المالية

ومن هذه التعريفات نرى أن عملية الرقابة تتضمن التحقق من مدى انجاز الأهداف المرسومة وفقاً للخطط الموضوعة، والتحقق من صحة التصرفات الإدارية أثناء التنفيذ، وكذلك التحقق من مشروعية الأعمال الإدارية التي تمت أثناء التنفيذ^(٧) والكشف عن المعوقات التي تقف إزاء تحقيق الأهداف وتذليلها وتقويم ما قد يكون هناك من انحرافات. كما ذكر "محمد كويقاتيه" أن الرقابة تختص بسلامة التصرفات المالية والمحاسبية الإدارية والتأكد من مشروعية النفقة ووافقها مع الأحكام والقوانين النافذة، ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة، وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه، بالاستناد إلى معدلات الأداء، ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها^(٨).

الفرع الثاني: تعريف المال العام وخصائصه

أولاً: تعريف المال العام: ترجع أهمية الأموال العامة، إلى أن القانون يسبغ عليها نوعاً من الحماية القانونية، باعتبارها مخصصة لتحقيق المنفعة العامة، ويخضعها لمجموعة من القواعد القانونية التي تكفل لها الحماية اللازمة. بالإضافة إلى أن المنازعات المتعلقة بها تخضع لأحكام القانون الإداري ولولاية القضاء الإداري^(٩). أما بالنسبة للفقهاء والقضاء الإداريين فقد استقر على تعريف المال العام بأنه "كل مال مملوك للدولة، أو أحد أشخاصها المعنوية العامة، سواء كانت إقليمية أو مرفقية بوسيلة قانونية مشروعة، سواء كان هذا المال عقاراً أو منقولاً، وتم تخصيصه لتحقيق المنفعة العامة بموجب قانون أو نظام أو قرار إداري صادر عن جهة إدارية مختصة"^(١٠). إذ إن مفهوم الأموال العامة في مجال الرقابة المالية، يقصد بها الأموال العائدة للدولة وغيرها من الأشخاص المعنوية العامة المنبثقة عنها كالوزارات والهيئات المستقلة والمنشآت أو المؤسسات أو الشركات العامة المملوكة للدولة^(١١).

ثانياً: خصائص المال العام: يختلف الفقهاء والاجتهاد القضائي في تحديد خصائص المال العام أو تحديد المعيار الذي يميز المال العام عن المال الخاص، حيث تم تبني عدة معايير منها: معيار عدم قابلية المال العام للتملك الخاص، ومعيار تخصيص المال للمرفق العام، وبسبب انتقاد هذين المعيارين تحول كل من الاجتهاد والفقهاء إلى معيار تخصيص المال العام للمنفعة العامة :

١- فكرة معيار عدم جواز تملك الأموال العامة من الأشخاص الخاصة: تستند فكرة هذا المعيار إلى طبيعة المال العام وماهيته، إذ اعتبر أن كل مال غير قابل للتملك الخاص يعد مالاً عاماً، كالطرق العامة والموانئ

والأنهار والبحار وكل ما لا يجوز تملكه ملكية خاصة فتضفى عليه صفة المال العام. وقد أضفى أنصار هذا المذهب^(١٢) صفة المال العام على كل مال مخصص لاستعمال الجمهور مباشرة، لأن هذا التخصيص يجعل طبيعة المال غير قابل للملكية الخاصة، ويستند هذا المذهب على ركنين: عدم قابلية المال بطبيعته للملك الخاص وتخصيص المال لاستعمال الجمهور مباشرة وانتقد هذا المعيار، الأمر الذي دفع الاجتهاد والفقه إلى اعتماد معيار المرفق العام.

٢- فكرة معيار المرفق العام: إن أنصار هذا المعيار من الفقه والاجتهاد يصنفون المال إلى مال عام، عندما يكون مخصصاً لخدمة المرافق العام حيث يؤسسون سندهم القانوني على العلاقة بين المال العام والمرفق العام لتكييف الأساس القانوني لهذا المعيار، ووفقاً لهذا المعيار تعتبر المباني والمؤسسات الحكومية وما فيها من أدوات وأثاث مكتبية من الأموال العامة لأنها جميعاً مخصصة لخدمة المرافق العامة. وانتقد هذا المعيار باعتباره يضيق من نطاق المال العام^(١٣).

٣- فكرة معيار المنفعة العامة: نتيجة للانتقادات الكثيرة التي وجهت للمعيارين السابقين. فقد اتجه الفقه إلى تبني معيار آخر، هو معيار المنفعة العامة، فعندما يخصص المال لتحقيق منفعة عامة بصورة مباشرة أو غير مباشرة تضفى عليه صفة المال العام. فالغاية المرجوة من المال العام، هو خدمة الجمهور بغض النظر عن نوع المال العام سواء كان منقولاً أو عقاراً. وتجاوز أصحاب هذا المعيار الانتقادات التي وجهت للمعيارين السابقين، فزاوجوا بينهما، فاعتبروا المال المخصص لاستعمال الجمهور بشكل مباشر مالياً عاماً، كما اعتبروا المال المخصص لخدمة المرفق العام مالياً عاماً، أما القاسم المشترك بينهما فهو تخصيص هذا المال لتحقيق منفعة عامة^(١٤).

وقد تبني المشرع العراقي معيار المنفعة العامة لتصنيف المال العام عن باقي الأموال. وذلك في نص المادة (٧١) من القانون المدني العراقي^(١٥). كما أن المشرع اللبناني ميز بين المال العام، والمال الخاص ومعيار التمييز الذي اعتمده هو معيار المنفعة العامة. حيث اعتبر أن المال يعد مالياً عاماً إذا كان مخصصاً لمنفعة عامة محددة، وذلك إما بالفعل الواقع أو بطريق رسمي كقانون أو قرار جمهوري أو وزاري. ويلاحظ أن أموال الدولة الخاصة في لبنان، ينظمها القرار رقم (١٣٧٨) لسنة ١٩٢٢ بتنظيم ملك الدولة الخاص، بينما ينظم الأموال العامة في لبنان القرار رقم (١٤٤) لسنة ١٩٢٥. أما الأساس القانوني للمعيار المميز للمال العام فقد تضمنته المادة الأولى من القرار الأخير أعلاه على أن "تشمل الأملاك العمومية في دولة لبنان الكبير ودولة العلويين جميع الأشياء المعدة بسبب طبيعتها لاستعمال الجمهور أو لاستعمال مصلحة حكومية. وهي لا تباع ولا تكسب ملكيتها بمرور الزمن". وهذا النص مع إيجازه حسب رأي الفقه، إلا أنه قد وضع معياراً للمال العام في لبنان ميزه عن الأموال الخاصة، وهذا المعيار هو تخصيص المال للمنفعة العامة.

المطلب الثاني: أهداف الرقابة المالية والمعايير المعتمدة في استقلاليتها

الهدف الأساسي لكل رقابة هو حماية الصالح العام، والرقابة المالية – كنوع من أنواع الرقابة- تقوم بها أجهزة متعددة، بغية التأكد من تحقق النشاط المالي وفقاً لما تحدد في الموازنة العامة دون إسراف أو تبذير أو تقتير أو إخلال، حفاظاً على حسن الإدارة الحكومية حالياً وحفاظاً على المال العام. ويجب تحاشي الازدواجية في الرقابة، وذلك إما بتوحيد أجهزة الرقابة، أو بالتنسيق بين عمل الأجهزة المتعددة. والرقابة

المالية يجب أن تنطلق في عملها نحو المحافظة على المال العام بعيداً عن الأهواء الشخصية، أو الإخلال بقواعد العدل والإنصاف. ولكي يتحقق ذلك يجب أن تكون هنالك معايير دولية وإقليمية، ومبادئ فلسفية ودينية وأخلاقية وفكرية لاستقلالية هذه الأجهزة، لضمان أدائها لوظيفتها على أكمل وجه لذلك سنقسم هذا المطلب إلى فرعين وكما يلي:

الفرع الأول: أهداف الرقابة المالية.

الفرع الثاني: المعايير المعتمدة في استقلالية الرقابة على المال العام.

الفرع الأول: أهداف الرقابة المالية

تطورت أهداف الرقابة المالية، بعد أن كانت مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية، وكشف التلاعب والغش، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة إذ توسعت لتشمل مراقبة الاقتصاد في النفقات، وفعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة^(١٦). وباتت الرقابة المالية تتحقق بجميع الإيرادات العامة للدولة ودخولها في ذمتها وفقاً للقوانين واللوائح والأنظمة السارية، والتحقق من النفقات العامة المقرر باستخدامها للمال العام في الأغراض المخصصة لها، ومراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من ملاءمتها للتطورات وتحليلها، واقتراح التعديلات لتساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية، والكشف عن أية أخطاء أو إنحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية، وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه تلك الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها، وترشيد الأنفاق العام، ولتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية وضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية حسب موافقتها واعتمادها لبنود الموازنة^(١٧). وكذلك متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات، لاتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة، وللتعرف على فرص تحسين الأداء مستقبلاً^(١٨)، والتنبؤ بالأخطاء والانحرافات قبول وقوعها، وتحديد المسؤولية عنها^(١٩). وعلى هذا فإن أهداف الرقابة المالية وفقاً لما أشار إليه إعلان (ليما) الدولي بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية هو أن هدفها ليس نهائياً بحد ذاتها، وإنما الجزء الأساس من نظام الرقابة وغايتها هو كشف الانحراف عن المعايير القياسية، وكشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال، وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية، وجعل الأفراد محل المسؤولية قابليين في المسؤولية الملقاة على عاتقهم، والحصول على التعويض أو اتخاذ إجراءات أو خطوات تحول دون ارتكاب مثل هذه المخالفات، أو على الأقل جعل إعادة تكرار تلك المخالفات أكثر صعوبة في المستقبل^(٢٠).

أما أهداف الرقابة المالية، حسب ما حدده المؤتمر الدولي الثالث عشر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في عام ١٩٨٩، تهدف أساساً ضمان المساءلة العامة فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات العامة الحكومية. وتختلف الطرق التي تتوخاها في هذا الصدد الهيئات العليا للرقابة والمحاسبة باختلاف الأطر التشريعية، كما قد تقوم على أسس قانونية أو قد لا تقوم^(٢١). وقد ورد في قانون ديوان الرقابة المالية العراقية عن أهداف الرقابة المالية. إذ أكدت على التحقق ومتابعة مستوى التنفيذ، وبالتالي إبداء الرأي في نتائج

الأعمال والمركز المالي للجهات الخاضعة للرقابة. ومن الأهداف الأخرى، التحقق من تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأموال المالية والاقتصادية^(٢٢).

بينما أشار قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ إلى إجراء التقييم الشامل على الجهة الواردة في الخطة السنوية بقصد التحقق من كفايتها وفعاليتها واقتصادية إجراءاتها^(٢٣). وقد أكد أن أهداف الديوان الأخرى هو تقويم نتائج تنفيذ الخطط المالية والتنموية للدولة في الجهات الخاضعة للرقابة^(٢٤). ونجد مَن يحدد أهداف الرقابة المالية بالمحافظة على المال العام من خلال مساهمة هيئات الرقابة المالية في ملاحظة مدى تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات التي على الإدارة مراعاتها، ويتم من خلال المقارنة الفعلية للمنفذ من المخطط وتحديد الانحرافات السلبية والإيجابية، وتحليل أسبابها والمتسبب فيها والمساءلة عنها، والمساهمة في تعديل الخطط التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية للوصول إلى مستوى التنفيذ المطلوب في الخطط، من خلال إرشادات هيئات الرقابة المالية، ورفع التقارير للجهات العليا، على أن تحتوي معلومات موثوق بها عن الجهة الخاضعة للرقابة حسب طلب السلطة العليا للوحدة. وأن تحتوي التقارير رأياً فنياً محايداً عن الوضع المالي للوحدة والمركز المالي لها خلال فترة محددة. ويتكون هذا الرأي بعد أن يتم التأكد من مسك السجلات والدفاتر وتنظيم الحسابات وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ومساعدة الوحدة الخاضعة للرقابة في تقوية وتدعيم نظام الرقابة الداخلية لسد الثغرات الموجودة في هذا النظام لتفادي أو منع ارتكاب المخالفات المالية أو تقليل ارتكابها^(٢٥).

الفرع الثاني: المعايير المعتمدة في استقلالية الرقابة على المال العام

مع اتساع النشاط الذي تمارسه الدولة وتنوع هذا النشاط وتعدد الأحوال الاقتصادية، لم يعد بمقدور السلطة التشريعية ممارسة هذه الرقابة بصورة ناجحة، خاصة وأنها غير قادرة على الحصول على المعلومات الكافية التي تبين الصورة الحقيقية والتفصيلية للتصرفات المالية التي تقوم بها الإدارات الحكومية. إضافة إلى ما يتطلبه ذلك من تخصص ودراية في الشؤون المالية والتدقيق المحاسبي وإلى ما يحتاجه هذا العمل الرقابي من إجراءات تفتيشية وتحقيقية وزيارات مالية يصعب- وقد يتعذر- على أعضاء البرلمان القيام بها، نظراً لما يكتسبونه من صفة سياسية، وعدم التفرغ لإنجاز مثل هذه الأعمال^(٢٦). لهذه الأسباب رأت المجالس النيابية، أنها بحاجة ماسة إلى هيئة فنية مستقلة، أو شبه مستقلة، تقوم بالرقابة الخارجية على الأموال العامة نيابة عنها، وتقف إلى جانبها، لتضع بين يديها نتائج فحصها ومراقبتها، وخلاصة ملاحظاتها واقتراحاتها، بحيث تصبح المعلومات التي تقدمها هذه الهيئة الركيزة الأساسية التي تستند إليها المجالس النيابية في رقابتها على التصرفات المالية للحكومة، وهذه الهيئة هي هيئة الرقابة المالية العليا. فقد أطلق عليها مصطلح "الرقابة المالية العليا"^(٢٧). وقد ألزم إعلان (ليما) الدولي الأعضاء على ضمان استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا في دساتيرها وحمايتها بمؤيدات قضائية، لأن من شأن ذلك فرض قيود على السلطة التشريعية، بالشكل الذي لا تستطيع معه هذه الأخيرة أن تمسه أو تخرج عنه عند إصدارها القوانين المنظمة للرقابة العليا. كما عالج الإعلان استقلال الرقابة المالية العليا، من جميع الجوانب، مؤكداً على ضرورة تنظيم العلاقة بين هيئة الرقابة وكل من السطليتين التشريعية والتنفيذية، من أجل الحفاظ على استقلالية أجهزة الرقابة العليا^(٢٨).

ويمكن إجمال استقلالية هيئة الرقابة المالية العليا وفقاً لمعايير (ليما) الدولية بالصورة الآتية :

أولاً: الاستقلال الوظيفي: ويتمثل في وجوب أن تتوفر للهيئة جميع الضمانات التي تكفل قيامها بوظيفتها بصورة مستقلة، كالنص على وجود الهيئة واستقلاليتها في الدستور، وأن يكون للهيئة روابط قوية بالسلطة التشريعية، وحرية الهيئة في وضع لائحته الداخلية ونظام موظفيها، واهتمام كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية بتقارير الهيئة.

ثانياً: الاستقلال العضوي: ويقصد به توفر جميع الضمانات التي تتعلق بتعيين رئيس الهيئة وموظفيها، وترقيتهم ونقلهم وإنهاء خدماتهم، وغير ذلك مما يتصل بأوضاعهم القانونية، مما يوفر لهم الحيدة والحرية والموضوعية في إجراء العمل الرقابي المالي.

ثالثاً: الاستقلال المالي: ويعني توفر الضمانات المتعلقة بوضع تقدير للاعتمادات المخصصة للهيئة العليا للرقابة، في الموازنة العامة للدولة واستعمالها. أي أن الجهة الرقابية يجب أن تتمتع باستقلال مالي خاص بها يضمن عدم خضوعها للسلطتين التنفيذية والتشريعية في الدولة.

المبحث الثاني- تكوين أجهزة الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان واختصاصاتها

أخذت بعض الدول كبلجيكا وإيطاليا بالنظام اللاتيني فيما يتعلق بالرقابة القضائية على الأموال العامة وهذا النظام تنزعه فرنسا. بينما ذهب بعض الدول الإنكلوسكسونية إلى اتباع أسلوب نظام الرقابة الإدارية، الذي يتوقف فيها دور هيئة الرقابة على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية واحالتها إلى السلطة التشريعية صاحبة الحق في اتخاذ الإجراءات اللازمة. ومن هذه الأنظمة، مكتب المراقب العام في الولايات المتحدة وهيئة الرقابة في بريطانيا. وللحديث عن هذين النظامين سنأخذ كل من لبنان ممثلة للنظام اللاتيني في الرقابة القضائية على الأموال العامة والعراق ممثلاً للنظام الأنكلوسكسوني في الرقابة الإدارية على الأموال العامة، كما وسبق ذكره في موضع سابق من هذا البحث لذا سنقسم هذا المبحث إلى مطلبين وكما يأتي:

المطلب الأول: نشأة وتكوين الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان.

المطلب الثاني: اختصاصات الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان.

المطلب الأول: نشأة وتكوين الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان

إن وجود الاختلافات في نوع الرقابة المالية العليا بين العراق ولبنان، تعود – كما ذكرنا سابقاً – إلى اختلاف النظم السياسية، وفقاً إلى دساتير وقوانين وتعليمات ولوائح هذه البلدان، حيث يعتمد كل نظام أسلوب الرقابة الذي يتناسب مع أوضاعه العامة، من هنا اختلفت الأنظمة الرقابية للمال العام في كل من العراق ولبنان.

الفرع الأول: نشأة وتكوين الرقابة المالية العليا في العراق وتطورها

مرت الرقابة المالية العليا في العراق (ديوان الرقابة المالية العراقي) بأربع مراحل متعاقبة، تشتمل كل منها بصور قانون من قوانين الرقابة المالية. ومن خلال استقراء نصوص تلك القوانين يتبين لنا ما يأتي:

١. نشأة الرقابة المالية العليا في العراق وتطورها:

أولاً: المرحلة الأولى من ١٩٢٧ - ١٩٦٨ :-

- ١- بموجب قانون رقم (١٧) لعام ١٩٢٧، تم تأسيس دائرة تدقيق الحسابات العامة التي عرفت فيما بعد بإسم ديوان مراقب الحسابات العام، وقد جرى تعديلين على ذلك القانون كانت الغاية منها توسيع واجبات ديوان مراقب الحسابات العام. وما يؤخذ على أعمال الديوان خلال الفترة أعلاه أن نطاق عمل الديوان كان مقيداً، حيث حددت المادة (٢) من القانون الجهات والمجالات التي يستطيع الديوان أن ينهض بأعمال الرقابة فيها، وما عدا ذلك فإنه يقتضي نصاً قانونياً.
- ٢- إن بعض اختصاصات الديوان الإدارية والمالية كانت وإلى حد ما مقيدة، لأنها تخضع إلى موافقة وإشراف وزارة المالية، حيث أن اقتراح مراقب الحسابات العام بشأن ملاك الديوان، وكذلك تصرفه بميزانيته خاضعتين لرقابة وموافقة وزارة المالية.
- ٣- ليس للديوان أية اختصاصات قضائية، الأمر الذي ساعد على عدم اكتراث أجهزة الرقابة التنفيذية بتقارير الديوان، التي كثيراً ما تتضمن مخالفات في غاية الخطورة.
- ٤- نص القانون على أن تعيين مراقب الحسابات العام يتم باقتراح من رئيس الوزراء وموافقة مجلس الوزراء، وكذلك على عزله أو نقله، وبذلك فإن الديوان لم تتوفر له الاستقلالية اللازمة التي تؤمن له ممارسة مهامه بعيداً عن أي تأثير من السلطة التنفيذية.
- ٥- الضعف الشديد الذي اتسم به ملاك الديوان الوظيفي من حيث التأهيل والعدد، لأنه لم يساير التوسع الكبير الذي شهدته فعاليات ونشاطات الدولة، كما لم يواكب التقدم العلمي الذي طرأ على مهنة المحاسبة والمراقبة، عن طريق الاتصال والتفاعل مع المؤسسات والجمعيات العلمية والمهنية. ورغم كل ذلك فإن ما جاء به التشريع المذكورة يعتبر خطوة متقدمة كان لها أبلغ الأثر في جعل الرقابة العامة المستقلة في العراق على النحو القائم، والذي يوازي باتجاهاته أحدث ما هو معتمد في دول العالم المتقدمة في هذا المجال.

ثانياً: المرحلة الثانية للمدة من ١٩٦٨ - ١٩٨٠

بعد أن توسعت المهام، واستحدثت وزارات ودوائر جديدة، اقتضتها الخطط التنموية الواسعة، أخذت الدولة تعمل على تطوير جهاز الرقابة في العراق عن طريق توسيع صلاحياتها واختصاصاته ورفع كفاءته، لكي يتمكن من مساهمة التطور الحاصل في وظائف الدولة، حيث نص الدستور المؤقت لعام ١٩٧٠ على تأسيس سلطة للرقابة المالية تدعى (ديوان الرقابة المالية) ترتبط بمجلس قيادة الثورة، وتتوب عنه في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، وينظم شؤونها قانون خاص، وقد تم تشريع القانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨، والذي يمكن تحديد السمات الرئيسية له بما يلي:

- ١- وسع القانون من نطاق عمل الديوان من حيث الجهات الخاضعة لرقابته ومن حيث أنواع المعاملات الناشئة في تلك الجهات.
- ٢- منح القانون للديوان صلاحيات مالية وإدارية وفنية وقضائية تفوق الصلاحيات المنصوص عليها في القانون السابق حيث نص على:
- أ. حصر إعداد وتنفيذ ميزانية الديوان بمجلس الرقابة.

- ب. حصر تعيين موظفي الديوان وتنظيم شؤونهم بمجلس الرقابة.
- ج. منح القانون للمجلس صلاحية إحالة المخالفين إلى لجان الانضباط والمحاكم المختصة بعد التحقيق معهم.
- د. خول القانون مجلس الرقابة المالية سحب اليد للمخالف أو تنحيته عن العمل بصورة مؤقتة.
- هـ. أكد القانون أهمية التأهيل وتطوير قابليات كوادر الديوان.
- و. خص القانون، منتسبي الديوان ببعض المزايا كمنح العلاوات الإضافية والمخصصات الرقابية.
- ز. خول القانون ديوان الرقابة بمزاولة مختلف أنواع الرقابة وأكد على أهمية ممارسة رقابة الكفاءة والأداء.
- ح. خول القانون مجلس الرقابة حق طلب تعديل القوانين والانظمة والتعليمات في حالة اعتقال الديوان بأن مرد النقص في الكفاءة هو نقص في التشريع .
- ط. خول القانون الديوان رفع التقارير إلى مختلف المستويات الإدارية إلى جانب رفع تقرير سنوي خاص إلى السلطة التشريعية.
- ي. منح القانون سلطة الرقابة المالية بعض الحصانات القانونية.

ثالثاً: المرحلة الثالثة للمدة من ١٩٨٠ - ١٩٩٠

نتيجة للتنمية الاقتصادية الواسعة، وللصعوبات العملية التي واكبت تطبيق القانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨^(٢٩)، فقد تم تشريع القانون رقم (١٩٤) لسنة ١٩٨٠ الذي تميز بالسماوات الآتية :

- ١- وضوح الأهداف، وكما جاء في المادة (٢) من القانون.
- ٢- إن نطاق عمل الديوان منصوص عليه بشكل صريح ودقيق حددته المادة (٣) من القانون.
- ٣- عزز القانون الاستقلال المالي للديوان (وخاصة فيما يتعلق بميزانيته) .
- ٤- وسع القانون من نطاق عمل الديوان، كما نصت على ذلك المادة (٣) و (٧) منه.
- ٥- استبعد القانون بعض النصوص في القانون السابق غير القابلة للتنفيذ ومنها بعض الصلاحيات القضائية.
- ٦- عالج القانون، التشكيلات الإدارية بشكل يتماشى مع طبيعة عمل الديوان والتقسيمات الإدارية لأجهزة الدولة.
- ٧- إن شروط تعيين الوظائف الرئيسية في ضوء القانون الجديد توفر للديوان استقراراً أكثر ومزاولة للنشاط من قبل أناس يتمتعون بالتأهيل والخبرة اللازمين.
- ٨- وسع القانون من المزايا المادية التي يتمتع بها الموظفون.
- ٩- أكد القانون على ضرورة تطوير ملاكات الديوان من خلال تنظيم الدورات وتهيئة فرص التأهيل وزيادة المعرفة.

رابعاً: المرحلة الرابعة للمدة من ١٩٩٠ ولغاية الآن

لغرض توضيح دور ومهام واختصاصات ديوان الرقابة المالية، وزيادة فاعليته في المساهمة برفع مستوى أداء أجهزة الدولة، ولتمكينه من توفير متطلبات العمل الرقابي، وما يحتاجه من موارد ومستلزمات خدمية ومعلومات سواء لغرض إبداء الرأي بحقيقة الأوضاع المالية ونتائج النشاط أو لتقويم مستوى أداء

الأجهزة التنفيذية المشمولة برقابته، ولغرض إيجاد هياكل تنظيمية وإدارية تتناسب ومراحل تطور الاقتصاد الوطني، وتعطي الديوان المرونة الكافية في تخطيط وتوزيع مهامه اختصاصاته عليها، ولتوفير الإشراف المركزي اللازم لتوجيه العمل الرقابي وتطوير قواعد وأصول وطرق ووسائل تنفيذه وتقويم نتائجها، وتمكينه من تغطية أعمال جميع الدوائر ومؤسسات الدولة في ميدان الرقابة والتدقيق، بأعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية، فقد شرع القانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ (قانون ديوان الرقابة المالية) وما زال نافذاً إلى اليوم.

٢. تكوين ديوان الرقابة المالية العراقي:

تقوم السلطة التشريعية في معظم بلدان العالم بإناطة مهمة الرقابة المالية بهيئات رقابية متخصصة ومستقلة، والعراق كغيره من البلدان أخذ بنظام الرقابة المالية بتشريعات عدة وذكرناها سابقاً في هذه الدراسة، وأخيراً نستعرض الأمر رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) والذي جاء معدلاً للقانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ والذي وضع استقلالية الرقابة المالية في العراق وكما يأتي:

١- ينشأ بموجب الأمر رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ ديوان الرقابة المالية، وكما جاء في تسمية الأمر لها "الهيئة العليا للتدقيق المالي والمحاسبي" كمؤسسة ذات شخصية معنوية، أي له الاستقلال المالي والإداري للقيام بجميع التصرفات القانونية المقتضاة لتحقيق مهامه ويمثله رئيس أو ما يخوله^(٣٠).

٢- يشكل الديوان من رئيس للديوان يساعده وكيلان، يعين رئيس الوزراء رئيس الديوان ووكلائه لمدة (٥ سنوات) من ثلاثة مرشحين من المتخصصين لكل منصب وتقدم أسماؤهم من قبل مجلس القضاء الأعلى، وعلى مجلس القضاء الأعلى الأخذ بنظر الاعتبار وجهة نظر الديوان، ولا يمكن لهم الخدمة لفترتين متعاقبتين أو غير متعاقبتين^(٣١). إن هذا النص ضروري لكي لا يخلق دكتاتورية إدارية في العمل من ناحية، وللاستفادة من خبرة الغير من ناحية أخرى. ويختار رئيس الديوان وكيله على أسس نزيهة، ويكون له خبرة ومترباً خبيراً بالمحاسبة والتدقيق، تحليلات إدارية، إدارة عامة أو الحقول المتصلة بها، ويجب أن يكون له خبرات في القيام بالتدقيق وتقييم الأداء^(٣٢).

إن الدستور الدائم لجمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ في المادة (١٠٣) الفقرة (أولاً) منه نص على أنه: "يعد كلاً من البنك المركزي العراقي وديوان الرقابة المالية... هيئات مستقلة مالياً وإدارياً، وينظم القانون عمل كل هيئة منها"، فديوان الرقابة المالية بوصفه مسؤولاً عن رقابة نفقات السلطة التنفيذية وإيراداتها، وبحكم وظيفته كمؤسسة تدقيق، يتمتع بمسؤولية مالية عالية تجاه المواطنين أولاً، واتجاه أعضاء السلطة التشريعية ثانياً، فمسألة تعيين رئيس الديوان وعزله ومدى استقلاليته تؤدي دوراً مهماً في الحكم على أداء الديوان لوظائفه. وبهذا يفصح الأمر رقم (٧٧) أن "رئيس الديوان بدرجة وزير ويتمتع بحقوق وامتيازات الوزير فيما يتعلق بشؤون الديوان، الأفراد، الميزانية، وسلطاته مساوية لسلطات الوزير".

و"يعزل الرئيس ووكيله من مناصبهم فقط، إذا صوت ثلث أصوات المجلس الوطني (مجلس النواب السلطة التشريعية) لعدم صلاحيته أو سوء التصرف داخل أو خارج منصبه، إهمال أو إساءة جسيمة للمنصب". ولأهمية ضمان استقلالية المسؤولين وحيادتهم من العاملين في الرقابة المالية فإن الأمر رقم (٧٧) يتطلب حمايتهم من الجوانب المالية بتأمين راتب متميز لهم، وزيادته كل فترة للدرجة التي تجعلهم يرتبطون

بأعمال الرقابة ويتميزون بها، ولتحقيق ذلك ورد في المادة (١٦) من قانون الرقابة المالية المعدل والمبلغ بالأمر رقم (٧٧) لأهميته: (أولاً: للمجلس مع موظفي الديوان المخصصات الآتية:

- أ. مخصصات رقابة لا تتجاوز الخمسين بالمائة من راتب الموظف.
- ب. مخصصات نقل ومخاطر ومهام خاصة لا تتجاوز أي منها الثلاثين بالمائة من راتب الموظف).
- ونص في ثانياً: (المجلس منح قدم لا يتجاوز سنة واحدة في كل درجة... ممن يتميزون بكفاءة أو يبذلون جهوداً استثنائية...).

الفرع الثاني: نشأة وتكوين الرقابة المالية في لبنان وتطورها

إن الأساس الدستوري لديوان المحاسبة اللبناني يستند إلى المادة (٨٧) من الدستور اللبناني الصادر في ٢٣ أيار ١٩٢٣^(٣٣)، وهو يمثل الإطار الذي تستند إليه الأحكام الخاصة بمالية الدولة، إذ تنص هذه المادة على أن "حسابات الإدارة المالية لكل سنة يجب أن تعرض على المجلس ليوافق عليها قبل نشر موازنة السنة الثانية التي تلي تلك السنة، وسيوضع قانون خاص لتشكيل ديوان المحاسبة".

١. نشأة الرقابة المالية في لبنان وتطورها:

أن تعطل الحياة الدستورية، أثناء الانتداب الفرنسي وقيام الحرب العالمية الثانية، ساعد على تأخر تأليف الديوان، رغم تشكيل لجنة برئاسة القاضي الفرنسي "روسيت"^(٣٤)، لدراسة موضوع إنشاء الديوان، لكن الحكومة غيرت رأيها ولم تقم اللجنة بأي شيء. ونتيجة لقيام الحكومة بالعديد من الصفقات، صدرت مراسيم عدة تضمنت تعيين عدد كبير من الموظفين، الأمر الذي أدى إلى تزايد النفقات العامة، فقامت الصحافة والرأي العام بتوجيه الانتقادات لهذا الواقع، اضطرت الحكومة على أثرها بأن تودع مجلس النواب، في حزيران عام ١٩٤٥، مشروع قانون لإنشاء الديوان، ولكنه لم يقترب بالتصديق، فعادت وتقديمت الحكومة بمشروع قانون آخر^(٣٥)، غير أن الديوان لم ينشئ ويرى النور فعلاً إلا في عام ١٩٥١^(٣٦).

٢. تكوين الرقابة المالية في لبنان:

حددت المادة الأولى من المرسوم الاشتراعي رقم (١١٨) لعام ١٩٥٩ بصورة عامة، ماهية الديوان ومهمته بأنه هيئة قضائية إدارية يرتبط إدارياً برئيس مجلس الوزراء^(٣٧)، مما أعطى الديوان نوعاً من الاستقلال بالنسبة للسلطة التنفيذية، وسهل مهمته بالسهر على إدارة الأموال العامة، وذلك بمراقبة استعمالها وبالفصل في صحة حساباتها وقانونية معاملاتها، وبمحاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والأنظمة المتعلقة بها^(٣٨). يتألف ديوان المحاسبة اللبناني من التشكيلات الآتية: أولاً رئيس الديوان، ثانياً غرف الديوان، وتتألف كل غرفة من رئيس غرفة ومستشارين اثنين يعاونهم مراقبون؛ ثالثاً النيابة العامة لدى الديوان؛ رابعاً الهيئة العامة: تتألف من جميع قضاة ديوان المحاسبة، ومن قضاة الادعاء العام لديه، يرأسها رئيس الديوان، ويتولى أمانة السر فيها أدنى الأعضاء درجة، وتتولى الهيئة العامة إبداء الرأي في المسائل المتعلقة بسير العمل في الديوان، التي يرى رئيس الديوان أو المدعي العام أو خمسة من أعضاء الهيئة على الأقل طرحها عليها، ولرأي الهيئة الطابع التوجيهي دون إلزام، خامساً مدققوا الحسابات والموظفون الإداريون. ومن أجل استقلال ديوان المحاسبة، طبق على قضاة الديوان- بالإضافة إلى الأحكام المنصوص عليها في قانون الديوان-

نظام القضاة العدليين، وسائر النصوص المتعلقة بها، ومنها عدم جواز الجمع بين الوظيفة القضائية والوظائف العامة، سواء أكانت بالتعيين، أم بالتعاقد، أم بالانتخاب، ولا الجمع بينها وبين أي مهنة أو عمل مأجور باستثناء التدريس، ويجب على القاضي الذي يرشح نفسه للانتخابات العامة النيابية، أو البلدية أن يستقيل من سلك القضاة قبل موعد الانتخابات بسنتين على الأقل، وكذلك عدم جواز الجمع في غرفة واحدة بين قضاة ترتبط بينهم صلة قرابة، أو مصاهرة، حتى الدرجة الرابعة، أو النظر أو الاشتراك بالنظر في دعوى يكون طرفاً فيها أحد أقرباء القاضي، أو أحد أصهاره، أو قضى بها أحد أقاربه، أو أصهاره حتى الدرجة الرابعة.

ولتعزيز استقلال الديوان أيضاً منحت المادة (١٤) من قانون تنظيمه رئيسه صلاحيات مهمة، فبالإضافة إلى التفويض الدائم الممنوح له يمارس الصلاحيات الإدارية والمالية التي تنبئها القوانين والأنظمة بالوزير فيما يتعلق منها بشؤون الديوان، فهو أيضاً ينظم الإدارة الداخلية للديوان، ويراسل جميع الإدارات العامة مباشرة ويوزع أعمال الرقابة المسبقة والمؤخرة في مطلع كل سنة مالية بقرار منه بعد موافقة مجلس الديوان، كما أنه يراقب عقد نفقات الديوان ويصفيها. ولكن هذه الاستقلالية المعطاة للديوان تبقى ناقصة، كونه يتبع إلى رئاسة مجلس الوزراء، على اعتبار أن رئاسة مجلس الوزراء من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، ووجوده تابعاً لرئاسة مجلس الوزراء يجعل التبعية الإدارية، والتبعية الرقابية المقابلة متوازيتين، وهذا ينقص من استقلال الديوان تجاه السلطة التنفيذية، وكان يقتضي تأميناً لحصانته، أن يجعل تابعاً للسلطة التشريعية، وأن يكون تعيين وعزل القضاة فيه من اختصاص البرلمان باعتبار أن الديوان في أساس نشأته والغاية من وجوده نائباً ومساعداً للسلطة التشريعية في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية^(٣٩). إضافة إلى ذلك لا بد من الإشارة إلى بعض الأوضاع التي تحد من الاستقلالية التي يفترض توفيرها للجهاز الأعلى للرقابة المالية، على الصعيدين الإداري والمالي.

فعلى الصعيد الإداري: يرتبط ديوان المحاسبة في لبنان إدارياً برئيس مجلس الوزراء، وبهذا يختلف وضعه عن أوضاع بعض الأجهزة المماثلة في دول أخرى^(٤٠)، حيث لا تتبع تلك الأجهزة لأي سلطة أخرى في الدولة، بالرغم من علاقات التعاون القائمة فيما بينها^(٤١). وفيما يتعلق بتعيين موظفي الديوان: فإن الواقع القائم حالياً في لبنان، يحتم صدور مرسوم من الحكومة، لتعيين موظفي الديوان من جميع الفئات- بما في ذلك موظفي الفئات الدنيا- وفضلاً عن ذلك يحتم أن يتم التعيين- باستثناء القضاة- عن طريق مجلس الخدمة المدنية وبواسطتها، وبالتالي فإن عدم إعطاء الديوان صلاحية الاستخدام المباشر، يحد من قدرته على استكمال جهازه البشري بالشكل الذي يناسب تطور حجم مهامه، ويجعل هذا الأمر رهناً بسياسة الدولة على صعيد التوظيف، في حين يقتضي أن يتولى جهاز الرقابة المالية الأعلى تعيين موظفيه بصورة مستقلة، وذلك ضماناً لاستقلاله وتقديراً لدوره الرقابي^(٤٢). أما على الصعيد المالي: فبالرغم من أن ديوان المحاسبة في لبنان، يضع مشروع نفقاته ويرسله إلى وزير المالية، وفي حال تعديله يبت مجلس الوزراء فيه، بعد الاستماع إلى رئيس الديوان. فإن ضرورة موافقة مجلس الوزراء على تعديل مشروع موازنة الديوان المرسل إلى وزارة المالية لا يكفي لتأمين الاستقلالية اللازمة في هذا المجال. وتجدر الإشارة إلى أن موازنة الجهاز في دول عديدة غير قابلة للتعديل من قبل الحكومة، بل يتم إقرارها كقيد إجمالي من قبل السلطة التشريعية^(٤٣).

المطلب الثاني: اختصاصات الرقابة المالية العليا في العراق ولبنان**الفرع الأول: اختصاص ومهام ديوان الرقابة المالية في العراق**

يتمتع ديوان الرقابة المالية في العراق باختصاصات وسلطات رقابية واسعة، تمكنه من القيام بأنواع عديدة من الرقابة، وعلى وجهات إدارية مختلفة، إذ يبسط ديوان الرقابة المالية رقابته على حسابات جهات عديدة في الدولة عن طريق التحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية فيما يتعلق بالآتي:

١- فحص معاملات الإنفاق العام وتدقيقها للتأكد من سلامة وعدم تجاوز الاعتمادات المقررة في الموازنة، فضلاً عن استخدام الأموال العامة وفقاً للأهداف المخصصة لها وعدم حصول هدر أو سوء تصرف فيها وتقويم مردودها، فحص النفقات العامة، أما في جانب الإيرادات فإن الديوان يتولى الفحص والتدقيق لمعاملات التخمين والتدقيق وجباية الموارد العامة للتأكد من الإجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها^(٤٤).

٢- تقديم العون الفني في المعاملات المحاسبية والرقابية، فضلاً عن تقديم الرأي والمشورة في الأعمال والأوضاع المعتمدة وسلامة تطبيقها.

٣- كما أن رقابة ديوان الرقابة المالية، لا تقتصر على مدى مشروعية الحسابات والتأكد من صحتها، وصرف النفقات وفقاً للأهداف المحددة فقط، وإنما تشمل رقابتها أداء القائمين بتلك العمليات وتقويمه تلقائياً، وللديوان الحق في إجراء تقويم شامل للتأكد من كفاية فاعلية تنفيذ العمليات المالية، وتدرج نتائج هذا التقويم في تقرير يتضمن بياناً مفصلاً بالوقائع والأدلة والأرقام ذات العلاقة، وفقاً بالتوصيات اللازمة لتحسين فاعلية الأداء في تحقيق الأهداف المقررة^(٤٥).

٤- نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق، استناداً إلى المعايير المقبولة والقابلة للتطبيق على الإدارة والمحاسبة وتدقيق الأموال العامة في العراق^(٤٦).

٥- الكشف ومن خلال التدقيق وتقييم الأداء لأدلة الفساد، الاحتيال، التبذير والإساءة، وعدم الكفاءة في الأمور التي تتعلق باستلام الأموال العامة وإنفاقها واستعمالها^(٤٧).

٦- التحقيق والتبليغ في الأمور المتعلقة بكفاءة الإنفاق واستعمال المال العام كما هي مطلوبة رسمياً من قبل السلطة التشريعية^(٤٨) كما أن ديوان الرقابة المالية في سبيل إجراء الرقابة، له الحق في:

أ. فحص المستندات والدفاتر والسجلات والموازنات والحسابات الختامية والقرارات وغيرها من الوثائق للتأكد من سلامة تنفيذ الموازنة العامة.

ب. الاطلاع على الوثائق والمعاملات سواء كانت عادية أم سرية.

ج. إجراء الجرد السنوي والإشراف عليه، وله الحق في الحصول على جميع الإيضاحات والمعلومات التي يحتاج إليها في رقابته.

وللديوان في حالة اكتشاف مخالفة مالية أو وجود أسباب معقولة أو أمور مالية غير نظامية، يأمر الديوان المفتش العمومي ذا العلاقة بالتحقيق وتصحيح المخالفة، ويبلغ الديوان فوراً هيئة النزاهة^(٤٩).

وتعتبر مخالفة مالية بالنسبة لهذا القانون الأعمال والتصرفات الآتية:

- ١- خرق القانون والأنظمة والتعليمات والبيانات المالية.
- ٢- الإهمال والتقصير الذي يؤدي إلى الضياع أو الهدر أو الإضرار بالاقتصاد الوطني^(٥٠).
- ٣- انتهاك قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام والأنظمة الأخرى^(٥١). ويشمل نطاق عمل الديوان الجهات الآتية:
- أ- تخضع دوائر الدولة والقطاع الحكومي التي تتصرف بالأموال العامة جباية أو إنفاقاً أو تخطيطاً أو صيرفة أو تجارة أو إنتاج أعيان أو إنتاج خدمات للرقابة المالية.
- ب- يستثنى من البند (أ) المحاكم فيما يتعلق باختصاصها القضائية فقط.
- ج- شركات القطاع المختلط والجمعيات والمكاتب الاستشارية.
- وأخيراً لا بد من أن نذكر الأهداف الاستراتيجية التي يرنو إليها ديوان الرقابة المالية العراقي وهي:
- ١- الحفاظ على المال العام.
- ٢- دعم المسائلة العامة عند تنفيذ النفقات.
- ٣- تعزيز الاقتصاد.

الفرع الثاني: اختصاص ومهام ديوان المحاسبة المالية في لبنان

تنص المادة (٢٢٣) من قانون المحاسبة العمومية اللبناني الصادر في ١٩٥١/١/١٦، بأنه "ينشئ ديوان المحاسبة مهمته السهر على الأموال العمومية، وذلك بتدقيق وتحرير حسابات الدولة والبلديات والفصل بصحتها وقانونية معاملاتها وبمراقبة الأعمال المتعلقة بتنفيذ الموازنة" غير أن هذا القانون لم يحدد تاريخ بدء ممارسة ديوان المحاسبة لصلاحيته، فجاءت المادة (٤٧) من قانون موازنة عام ١٩٥٢ لتسد هذا النقص، إذ تنص بأن "ديوان المحاسبة المنشئ من قانون ١٩٥١/١/١٦ يمارس مهماته اعتباراً من السنة المالية التي تبدأ في أول كانون الثاني سنة ١٩٥٢^(٥٢)"، ثم أعيد تنظيم الديوان عام ١٩٥٢^(٥٣) حيث أنيطت به إلى جانب الرقابة اللاحقة، صلاحيات واسعة في الرقابة السابقة^(٥٤). ثم عدل هذا المرسوم في عام ١٩٥٣^(٥٥) حيث تم توسيع نطاق الرقابتين السابقة واللاحقة، بديوان المحاسبة حتى أعطي صلاحية تقدير المعاملات المالية، من تاريخ عقدها إلى تاريخ قيدها في الحسابات، ووضع تقارير في شأنها وأنيطت به إلى جانب الرقابة اللاحقة صلاحية واسعة في الرقابة وصلت إلى حد تقرير الملائمة^(٥٦)، غير أنه تم تقليص صلاحياته في الرقابتين السابقة واللاحقة في عام ١٩٥٤^(٥٧)، وتم تحديد الرقابة القضائية والإدارية اللاحقة بصورة أكثر دقة، والحق ديوان المحاسبة بوزارة المالية^(٥٨). واستمر الحال على ما هو عليه حتى عام ١٩٥٩، إذ عمدت الحكومة إلى أخذ صلاحيات تشريعية واسعة لتعديل تنظيم كافة مصالح الدولة في شتى حقول عملها^(٥٩)، حيث تم إعادة تنظيم الديوان وصلاحياته وطرق ممارسته لمهامه، حيث أصبحت رقابته السابقة قانونية ورقابة ملائمة، وكذلك أصبح الديوان مرتبطاً إدارياً برئيس مجلس الوزراء وليس بوزير المالية، وأعطى رئيس الديوان صلاحيات الوزير، باستثناء الصلاحيات الدستورية، وأعطى صلاحية إبداء الرأي في المواضيع المالية. وفي عام ١٩٦١^(٦٠) ألغيت صلاحية ديوان المحاسبة الخاصة بالموافقة على تعيين الموظفين، ونقلهم، وترقيتهم

واستخدام المتعاقدين إضافة إلى سائر شؤون الموظفين الذاتية، وحصرت الرقابة عليها من الناحية القانونية، بمجلس الخدمة المدنية وبمراقبة عقد النفقات من الناحية المالية، كما تم رفع الحد الأدنى لصفقات اللوازم والأشغال والاتفاقات الرضائية الخاضعة لرقابة الديوان^(٦١). وفي عام ١٩٨٣، خضعت المؤسسات العامة، التابعة للدولة وتلك التابعة للبلديات، إلى رقابة ديوان المحاسبة واستحدثت وظيفة مدقق الحسابات^(٦٢).

وبعد ذلك تم تعديل القانون أكثر من مرة، قضت هذه التعديلات إلى توسيع ملاك الديوان^(٦٣)، وفي عام ١٩٩٢ تم إنشاء قسم القانون المالي في معهد الدروس القضائية، وأصبح قضاة الديوان من مستشارين ومعاوني المدعي العام، يعينون من خريجي هذا المعهد^(٦٤)، وهذا غير موجود في العراق، إذ أن المعهد القضائي يخرج فقط وحده قضاة ومدعين عامين، ويفترض أن يأخذ المشرع العراقي بتجربة المشرع اللبناني فيستحدث قسم القانون المالي في المعهد القضائي ليرفد هيئة النزاهة بنخب المتخصصين في هذا المجال، لا سيما أن العراق من البلدان الكبرى في المنطقة قياساً بلبنان ومؤسساته أكثر، وبحاجة لنخب بهذا التخصص.

المبحث الثالث- أنواع الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة في لبنان والعراق

إن عملية تنفيذ الموازنة تقوم بشكل أساسي على مبدأ الإجازة المسبقة التي تمنحها السلطة التشريعية للحكومة كشرط للبدء بتنفيذ الموازنة. وعليه فإن الغاية من مراقبة تنفيذ الموازنة تكمن في التثبيت من تقيد الحكومة خلال تنفيذ الموازنة بمضمون الإجازة البرلمانية الممنوحة لها. وبما أن الأمر كذلك فمن الطبيعي أن تكون السلطة التشريعية نفسها هي الطرف الذي يقوم بمهمة المراقبة. لكن بنظرة عميقة للأمر يمكن القول أن المراقبة البرلمانية لتنفيذ الموازنة لا يسعها أن تتم بتلك السهولة التي تجري فيها المراقبة على عمليات المؤسسات الخاصة. أما السبب فيعود إلى أن الموازنة العامة للدولة تتضمن بعض العمليات المالية التي ينبغي تنفيذها دون أن تتمكن السلطة التشريعية من مراقبتها بكل تفاصيلها. كالرواتب وتسديد ديون الدولة، وسندات الخزينة. فهذه العمليات تنشأ بشكل مسبق وخارج عن إطار الموازنة العامة التي تم إقرارها من قبل السلطة التشريعية.

من هنا فإن استحالة قيام السلطة التشريعية بمراقبة فعالة على عمليات تنفيذ الموازنة، دفع بالتشريع المالي إلى إيجاد أشكال أخرى من المراقبة. وهذه الأشكال تنحصر بثلاثة، حيث يختلف الواحد عن الآخر، ولكن ضمن إطار تحقيق الغاية ذاتها وهي احترام شروط الإجازة البرلمانية.

أول هذه الإشكال هو الرقابة الإدارية أو الرقابة الداخلية التي يمارسها وزير المالية على عملية التنفيذ. فهذه الرقابة تبدو لأول وهلة غير طبيعية، وذلك لكون وزير المالية هو المسؤول الأول على تنفيذ الموازنة، ويتوجب أن يكون هو أول من يخضع للمراقبة، لا أن يمارس بنفسه هذه الصلاحية. وفي الواقع أن وزير المالية هو الذي يتحمل المسؤولية الكبرى عن عملية تنفيذ الموازنة، ولكي يكون متأكداً من أن تنفيذ الموازنة يجري وفقاً للأحكام وللأصول القانونية المعمول بها، عليه أن يطلع دائماً على أدق تفاصيل تنفيذ الموازنة، من خلال الرقابة التي يمارسها على موظفي وزارته من جهة وموظفي الوزارات الأخرى الذين يشتركون بعملية تنفيذ الموازنة.

أما الشكل الثاني من الرقابة، فهو الرقابة القضائية التي تناط إلى هيئة قضائية مستقلة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية. وهذه الهيئة تتمثل بديوان المحاسبة الذي يتولى تدقيق حسابات المحتسبين وإصدار القرارات القضائية المناسبة بشأنها^(٦٥). وأخيراً الرقابة البرلمانية التي يمارسها البرلمان عبر الإشراف الدائم على عمليات التنفيذ خلال السنة المالية، وعبر التصديق على قانون قطع حساب الموازنة بعد الانتهاء من تنفيذها.

هذه الأشكال الثلاثة من الرقابة وإن كانت تختلف بطبيعتها عن بعضها البعض، فإنها تتم ضمن إطار من التعاون والتنسيق فيما بينها لكي تسمح بالإشراف على حسن إدارة الأموال العمومية من قبل جميع الموظفين المسؤولين عن سير عمليات التنفيذ من تحقق وجباية الواردات من جهة، أو عقد وتصفية وصرف ودفع النفقات من جهة أخرى.

إذا كانت هذه الأشكال الثلاثة من الرقابة تشكل الإطار النظري العام لمراقبة تنفيذ الموازنة فإنه على صعيد الممارسة توجد بعض الصيغ والأساليب المتعددة للرقابة والتي يمكننا أن نميز فيما بينها من حيث:

- ١- الرقابة من حيث التوقيت: وتقسّم إلى رقابة سابقة على التنفيذ، رقابة آنية (مرافقة للتنفيذ)، رقابة لاحقة عليه.
 - ٢- الرقابة من حيث الموضوع: وتقسّم إلى رقابة مشروعية، رقابة محاسبية، رقابة مالية، رقابة اقتصادية، رقابة على البرامج.
 - ٣- الرقابة من حيث الجهة التي تمارسها: وتقسّم إلى رقابة داخلية، رقابة ذاتية، رقابة خارجية^(٦٦).
- وسنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب حسب نوع الرقابة المالية فيما يتعلق بالعراق ولبنان كنموذجاً وكما يأتي:

المطلب الأول: الرقابة الإدارية في لبنان والعراق.

المطلب الثاني: الرقابة القضائية في لبنان والعراق.

المطلب الثالث: رقابة التفتيش العام والرقابات الأخرى.

المطلب الأول: الرقابة الإدارية في لبنان والعراق

الرقابة الإدارية هي نوع من الرقابة الداخلية أو الذاتية التي تمارسها الإدارة على نفسها لكي تتم عمليات تنفيذ الموازنة وفقاً للأصول القانونية. والرقابة الإدارية هي رقابة مسبقة لكونها تمارس على الموظفين، أما قبل مباشرتهم للمعاملات المالية وأما خلال تنفيذهم لها. لذلك يرتدي هذا النوع من الرقابة الطابع الوقائي لكونه يمنع الموظفين المولجين بتنفيذ الموازنة من ارتكاب المخالفات القانونية المشوبة بالغش وبالتلاعب بالأموال العامة. وهذه الرقابة التي تتناول تنفيذ الواردات بقدر ما تتناول تنفيذ النفقات، تتم بموجب الرقابة التسلسلية التي تمارس من قبل الإدارة ابتداءً من الوزير حتى أصغر موظفي وزارته.

وسنتناول في هذا المطلب الحديث عن هذا النوع من الرقابة المالية في لبنان والعراق من خلال تقسيمه إلى فرعين وكما يلي:

الفرع الأول: الرقابة الإدارية المسبقة في لبنان والعراق.

الفرع الثاني: الرقابة الإدارية اللاحقة في لبنان والعراق.

الفرع الأول: الرقابة الإدارية المسبقة في لبنان والعراق

إن الغاية من الرقابة الإدارية المسبقة، هي التثبت من صحة المعاملات وانطباقها على الموازنة، وإحكام القوانين والأنظمة^(٦٧). وتعد الرقابة الإدارية المسبقة من الصيغ الجوهرية التي لا بد منها في كل معاملة تؤول إلى تحقيق إيرادات أو إنفاق وتعد كل معاملة لا تجري عليها هذه الرقابة غير نافذة ويحظر على الموظف المختص وضعها في التنفيذ تحت طائلة العقوبة^(٦٨). وفي لبنان، وانطلاقاً من هذه الصيغة الجوهرية للرقابة المسبقة، ومن الحظر المفروض على المختصين وضعها موضع التنفيذ، تبرز الإشكالية عن ماهية التطبيق القانوني لموافقة الديوان المسبقة، ومصير المعاملة المنفذة غير المقترنة بموافقة ديوان المحاسبة المسبقة. لكن ديوان المحاسبة اللبناني، كان قد أبدى رأيه حول هذه النقطة بالذات^(٦٩)، معتبراً أن عدم عرض معاملة خاضعة لرقابته المسبقة على هذا النوع من المعاملات يشكل مخالفة تعرض مرتكبيها للعقوبة، دون أن يؤثر ذلك بشيء على كيان المعاملة وبالتالي على نفاذها، وهذا يعني أن عدم عرض المعاملة على الديوان لا يؤثر على مصير المعاملة في ظل قانون عام ١٩٥٤. إلا أنه بعد صدور التشريع الجديد، نلاحظ أنه تلافى هذا النقص التشريعي في القانون بسد هذه الثغرة التي قد تعرض الأموال العامة، للضياع والهدر بصورة متتالية، عن طريق إغفال أو إهمال عرض هذه المعاملة على رقابة ديوان المحاسبة، والاكتفاء فقط بتحميل الموظف مسؤولية هذه المخالفة، لأنها وفي حالات كثيرة قد تكون أسهل من وقف المعاملة إن كانت غير قانونية، وعدم تنفيذها لعدم موافقة الديوان عليها^(٧٠).

حيث جاء النص الجديد الصادر في قانون الموازنة عام ١٩٩٠ في مادته (٣٠) موضحاً هذا الموضوع، حيث نص بأن تعد "باطلة بطلاناً مطلقاً ويحظر على أي جهة رسمية ترتيب أي أثر قانوني عليها جميع الأعمال والتصرفات والتدابير الحاصلة خلافاً للقواعد والأصول المقتضاة قانوناً..."، أي أن هذا النص يعد المعاملة التي عقدت نفقتها خلافاً لأحكام القانون والأصول المقتضاة، هي معاملة باطلة وغير نافذة، ومعنى البطلان هنا وقف مفعولها نهائياً دون ترتيب أي أثر قانوني، عليها وعلى عقدها. ولكن ما مصير حق الغير الذي ترتب نتيجة المعاملة الباطلة بسبب عدم عرضها على الديوان؟

اعتمد الديوان في اجتهاده على نظرية الكسب غير المشروع، كي يحفظ حق الغير عندما يترتب للغير حق على الإدارة المتجاوزة^(٧١)، أي أنه يمكن لأصحاب العلاقة الذين تعاقدوا مع الإدارة وأبطلت عقودهم استيفاء حقوقهم، نتيجة الخدمات التي أدوها بالاعتماد على هذا المبدأ الذي أقره ديوان المحاسبة لإعطاء المتعاقدين مع الإدارة حقوقهم. وقد قضى الديوان في أحد قراراته، وفي معرض دفع مستحقات مالية لبعض المستشفيات الخاصة، من الفئة الأعلى التي تجاوزت عدد الأسرة المخصصة لها خلال عام ١٩٩٤^(٧٢)، وحيث أن عقد النفقة إذا تم خلافاً لأحكام القانون، يؤدي إلى اعتبار المعاملة باطلة بطلاناً مطلقاً، وذلك عملاً بأحكام المادة (٣٠) من قانون موازنة عام ١٩٩٠. وحيث أنه وإن كانت معاملات عقد النفقة باطلة بطلاناً مطلقاً وغير نافذة، إلا أن قيام المستشفيات المعنية بتقديم الخدمات الطبية، يرتب للمستشفيات حقاً بالتعويض

عليها عن هذه الخدمة، لئلا تحقق الإدارة كسباً غير مشروع على حساب هذه المستشفيات. أما المعاملات التي تخضع لرقابة ديوان المحاسبة الإدارية فقد عددها المشرع اللبناني^(٧٣).

أما صفقات الخدمات والمساهمات فقد بقيت على قيمتها المحددة^(٧٤)، وهي خمسة ملايين ليرة لبنانية. وقد سار الديوان في اجتهاده^(٧٥) على استثناء الخدمات والمساهمات من التعديل الجاري سنة ١٩٩٤. وكذلك تخضع للرقابة الإدارية المسبقة المصالحات الودية على دعاوى أو خلافات إذا كان المبلغ موضوع النزاع يفوق خمسة عشر مليون ليرة لبنانية. إلا أنه يوجد بعض المؤسسات العامة، في لبنان، لا تخضع لأحكام المرسوم الاشتراعي رقم (١٥١٧) لعام ١٩٧٢ وتخضع لرقابة ديوان المحاسبة المسبقة كالجامعة اللبنانية^(٧٦)، ومجلس تنفيذ المشاريع الإنشائية^(٧٧). ويلاحظ أن المشرع اللبناني، قيد ديوان المحاسبة بمهل محدودة للفصل في المعاملات التي ينظر فيها، وعند انتهاء المهلة يحق للإدارة أن تسترد المعاملة، ويلتزم الديوان بردها، بصرف النظر عن رقبته^(٧٨). أما إذا جاء قرار الديوان بالموافقة فيما يتعلق بالواردات، وكان قراره مخالفاً لرأي المرجع الصالح للبت في المعاملة، فعلى هذا المرجع التقيد بقرار الديوان، إلا إذا وافق الوزير المختص على عرض المعاملة على مجلس الوزراء.

أما فيما يتعلق بالنفقات فإذا كان قرار الديوان مخالفاً لرأي مراقب عقد النفقة فعلى هذا المراقب التقيد بقرار الديوان، إلا إذا وافق وزير المالية على عرض المعاملة على مجلس الوزراء، وإذا جاء رأي الديوان مخالفاً للمشروع (أي بعدم الموافقة) فإنه يحق للإدارة المختصة أن تعرض الخلافات على مجلس الوزراء^(٧٩). أي أن رقابة ديوان المحاسبة المسبقة نوع من الوصاية القانونية التي يمارسها الديوان بصورة مستقلة على بعض المعاملات والقرارات المحددة نظراً لأهميتها الخاصة بالنوع والقيمة، وبذلك يكون القرار الصادر نتيجة إجراء هذه الرقابة مستقلاً عن قرار الإدارة، ولا يعد من لواحقه أو مشاركته في إصداره، وتبرهن على ذلك الأمور الآتية:

- لا يعد الديوان مرجعاً من مراجع عقد النفقة فيما خص المعاملات المعروضة عليه في نطاق رقبته المسبقة، فالقانون حدد المراجع المختصة لعقد النفقة ولم يذكر الديوان في عدادها.

- إن رقابة ديوان المحاسبة المسبقة هي كرقابة مراقبة عقد النفقات، بشرط لازم لنفاذ التصرف الإداري وليس شرطاً لقيامه، بدليل أن المادة (٦٠) من قانون المحاسبة العمومية أجازت للإدارة أن تسترد قرارها بعد مرور مهلة معينة على إيداع المرجع لعقد النفقة وتنفيذها دون أن تكون التأشير قد وضعت نتيجة الإهمال أو البطء في إجراءاتها.

كما أن المادة (٣٩) من قانون تنظيم الديوان لسنة ١٩٨٣ نصت على أنه: "إذا لم يتخذ الديوان قراره ضمن عشرة أيام من تاريخ إيداع المعاملة (يضاف إليها مهلة خمسة أيام في حالات معينة) حق للإدارة أن تسترد المعاملة، وبصرف النظر عن رأيه بالموضوع، ولا يمكن اعتماد هذا الإجراء بالنسبة للمرجع الصالح لعقد النفقة واعتبار مرور مهلة معينة من شأنه اعتبار مشروع القرار موقعاً حكماً"^(٨٠).

ومما تقدم يتبين أن تدخل الديوان برقابته المسبقة لا يعد تدخلاً في إصدار القرار، بل شرطاً من شروط نفاذه، وبوسع الإدارة أن ترجع عن قرارها بعد موافقة الديوان وقبل التوقيع، وهذا ما أشارت إليه المادة (٣٣) من قانون تنظيم الديوان عندما نصت على أن: "رقابة الديوان هي من المعاملات الجوهرية".

ويتضح من ذلك أن الرقابة الإدارية المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة في لبنان، تساعد على منع الوقوع في الأخطاء والمخالفات المالية، وعمل المشرع اللبناني على تقييد حرية الديوان لمنع عرقلة العمل في الإدارات العامة، من خلال تحديد مهلة معينة عليه أن ينجز الرقابة خلالها، ويرى القائمون على ديوان المحاسبة في لبنان، أن ممارسة هذا النوع من أنواع الرقابة يستأثر بالقسم الأكبر من وقت القضاة في الديوان، مما يؤخر ممارسة الرقابات الأخرى التي لا تقل أهمية عنها.

أما بالنسبة للعراق فإن الرقابة الإدارية المسبقة تتم قبل اتخاذ الإجراءات التنفيذية التي تؤدي إلى صرف المال العام، حيث لا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام، أو صرف أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة للصرف^(٨١). وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف أشكالاً متعددة، فقد يصرح البنك المركزي أن يضع المبالغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الأمرين بالصرف. وقد تتضمن ضرورة الحصول مقدماً على إقرار من الجهة المختصة بسلامة كل عملية على حدة من الوجهة القانونية. وقد تمتد الرقابة السابقة لتشمل فحص المستندات الخاصة بكل عملية، والتثبت من صحتها من جميع الوجوه، مثل وجود اعتماد لهذا النوع من النفقة، أو أن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات، وأن مستندات الصرف مطابقة للنظم المالية المعمول بها^(٨٢).

وتمثل الرقابة الإدارية المسبقة في العراق دافعاً عاماً للأجهزة الخاضعة للرقابة في أداء واجباتها بدقة وعناية وحرص، تحد من التصرفات غير القانونية، وتمنع الانحراف في تطبيق الخطط والموازنات، تخفف من درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة، تساعد على توخي الوقوع في الأخطاء والمحاذير القانونية أو الفنية ذات الآثار المالية، وتدعو إلى التقليل من ارتكاب المخالفات المالية بوجه عام، تساهم في تفادي الخسائر أو تحمل أعباء مالية خارج الحاجة وغير ضرورية. وتعمل الرقابة الإدارية المسبقة على اكتشاف المخالفات أولاً بأول على مدى العمليات والإجراءات المالية المتخذة، خاصة بالنسبة إلى المشروعات العامة في مراحل الدراسة الأولية والتعاقد والتنفيذ، وما يعاصرها من عمليات صرف للأموال، تدريب وتوعية الأجهزة المالية في الوحدات الإدارية الخاضعة للرقابة على عادات وتقاليدها المالية تتسم بالانضباط والحرص على المال العام. ومما يساعد على ذلك، توفر عناصر ذات خبرة وكفاءة واسعة لدى أجهزة الرقابة (ديوان الرقابة المالية) في هذا المجال، تكون قادرة على إبداء النصيحة والمشورة، العمل على تدارك ضعف وتدني خبرة الإدارة في بعض الأجهزة الخاضعة للرقابة قبل حدوث الأضرار^(٨٣).

إلا أن هذا النوع من الرقابة الإدارية في العراق، يمنع استقلالية الجهاز الخاضع للرقابة، خاصة في المشروعات الاقتصادية التي تقتضي حرية التصرف وسرعة الحركة. وأن إخضاع المشاريع إلى الروتين الحكومي يضيع الفائدة من الاستقلالية الممنوحة لهذا الجهاز الإداري، وتضيع الفائدة من منح الشخصية المعنوية لأي جهاز إداري، وقد يؤدي إلى خلق نوع من الإدارة المزدوجة من حيث أن تنفيذ قرار الجهة

الخاضعة للرقابة مشروط بموافقة سلطة الرقابة المسبقة، وهذا بدوره قد يؤدي إلى شيوع المسؤولية بينهما. والرقابة على مرحلة معينة لا تعطي فكرة كاملة عن طبيعة التصرف المالي وأهميته، فغالباً ما يصعب وفقاً لهذا الأسلوب مراجعة العملية الواحدة في مجموعها، خاصة بالنسبة للارتباطات المالية الكبرى، والمشروعات الإنشائية، وإنما تتم مراجعتها كإجراءات متفرقة كلما بدء بتنفيذ جزء منها، وبالتالي لا تتاح الفرصة لدراسة جميع أجزاء العملية الواحدة والكشف عما يتخللها من غش أو تلاعب، كما أن إحساس الجهة الخاضعة للرقابة بوجود رقابة سابقة والاعتقاد عليها، قد يجعلها تركز إلى جهاز الرقابة وتعتمد عليه في توجيه الإجراءات أو التصرف أو اتخاذ القرار، فيشل عملها ويفقد الثقة بأعمالها، وقد تسبب هذه الرقابة في خلق عقدة الخوف من الخطأ والتحقيق والمساءلة لدى مسؤولي الإدارة، مما قد ينعكس أثره سلباً على أسلوب ونتائج العمل، أما آليات تخفيف هذه العيوب في الرقابة الإدارية المسبقة فتتم من خلال إيجاد جو من التفاهم والتعاون بين المسؤولين عن الرقابة، لتحقيق الأهداف المحددة للوحدة الخاضعة للرقابة. على أن يتمتع مسؤولوا الرقابة بالخبرة والكفاءة، ومن خلال نشر الوعي الرقابي بين الأجهزة التنفيذية والكشف دائماً عن وجه المصلحة العامة للمجتمع في العملية الرقابية^(٨٤).

الفرع الثاني: الرقابة الإدارية اللاحقة في لبنان والعراق:

وتتمثل هذه الرقابة في مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية، ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون كافة العمليات المالية الخاضعة للرقابة قد انتهت، وذلك للوقوف على كافة المخالفات المالية التي وقعت.

وتتنوع أساليب الرقابة الإدارية اللاحقة بدورها إلى عدة أشكال، فقد يقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات المالية لكشف التلاعب بالمال العام، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية، وقد تمضي في البحث عن مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام المال العام. فالرقابة المالية اللاحقة تكشف الأخطاء والمخالفات المالية بعد أن تكون كافة التصرفات المالية قد انتهت، فيطلق عليها الرقابة الكاشفة. وقد تتولى الوحدات الحكومية نفسها هذه الرقابة، أو تتولاها إدارة تابعة لوزارة المالية، أو هيئة مستقلة عن السلطة التنفيذية، وللرقابة اللاحقة مزايا وعيوب. وتعد مزايا الرقابة اللاحقة في مجملها عيوباً للرقابة السابقة والعكس صحيح^(٨٥). وفي لبنان، نجد أن الغاية من الرقابة الإدارية المؤخرة "تقدير المعاملات المالية ونتائجها العامة، من حين عقدها إلى حين الانتهاء من تنفيذها إلى قيدها في الحسابات"^(٨٦). وتجري هذه الرقابة على المعاملات المالية التي تودع حسابات المحتسبين والقيمين على المواد، وكذلك بالنسبة للنفقات على أوامر الدفع والمستندات الثبوتية المرفقة بها، ويدقق المراقب في عمليات تنفيذ النفقة ابتداء بمرحلة العقد في الحسابات، وترفع بنتيجة الرقابة المؤخرة تقارير خاصة^(٨٧)، وتقارير سنوية، وتقارير حول حسابات المؤسسات التي للدولة أو البلديات علاقة مالية بها^(٨٨)، حيث تتضمن الملاحظات والمقترحات التي تؤول إلى تحسين أساليب العمل، وتلافي الوقوع في الأخطاء، والعمل على توفير النفقات، وبيانات بمطابقة الحسابات المقدمة إلى الديوان، واقتراح الإصلاحات، التي يجب إدخالها على مختلف القوانين والأنظمة التي يؤدي تطبيقها إلى نتائج مالية^(٨٩)، أما بالنسبة للوزارات والإدارات المختصة، فعلى الرغم من حرص الديوان على

أن تعطي لتوصياته ومقترحاته النتائج اللازمة نظراً لما لها من أهمية على صعيد تحسين أسس وأساليب إدارة الأموال العامة، فإن استجابة الإدارة العامة لهذه التوصيات والمقترحات غالباً ما تكون ضئيلة جداً بالرغم من التأكيد عليها في أكثر من تقرير سنوي واحد، وهذا يفقد تقارير ديوان المحاسبة اللبناني أحد مبررات وجودها، وقد يجعل منها جهداً ضائعاً يتنافى مع الغاية الأساسية، من تنظيم هذه التقارير^(٩٠).

ويصدر الديوان في كل سنة، بياناً بمطابقة كل من الحسابات التي تقدم إليه مدعومة بالأوراق المثبتة المنصوص عليها في القوانين والأنظمة^(٩١). وينظر الديوان في الحسابات المقدمة إليه ليصدر بياناً بمطابقة الحسابات الإدارية، للسنة المالية المخصصة مع حسابات المحتسب المركزي، إذا وجدها صحيحة، أو يبين تعذر هذه المطابقة إلا بعد إجراء التصحيح اللازم. أما بيان المطابقة العام المختص بحساب الموازنة العامة فيوضع بعد الإطلاع على حسابات المحتسب المركزي لوزارة المالية، لذات السنة، والناحية الرقابية التي تحققها بيانات المطابقة هي الرقابة اللاحقة التي يمارسها الديوان لإبراء ذمة المحتسبين المختصين من جهة، ولإقرار قطع حساب الموازنة من قبل السلطة التشريعية، وإبراء ذمة السلطة التنفيذية عن تنفيذ الموازنة- وفقاً للإجازة المعطاة لها- من جهة ثانية^(٩٢). وقد حدد القانون الجهات التي تبلغ إليها بيانات المطابقة^(٩٣).

مما تقدم نجد أن بيانات المطابقة تشكل خلاصة عن كيفية تنفيذ الموازنة في حقلي الواردات والنفقات، وتسهل إجراء الرقابة التشريعية وهي ضرورية لتصديق حساب الموازنة. وكان ديوان المحاسبة اللبناني قد نظم أول بيانات عامة بمطابقة الحسابات في النصف الأول من عام ١٩٦٦، حيث أصدر بيانات المطابقة عن حسابات العام ١٩٦٣-١٩٦٤ باعتبار أنه تم صرف النظر عن رقابة الديوان على الحسابات السابقة لعام ١٩٦٣^(٩٤).

وفي ختام الحديث عن الرقابة الإدارية اللاحقة التي يمارسها ديوان المحاسبة اللبناني، يلاحظ بأن الديوان قد أولى هذا النوع من أنواع الرقابة أهمية خاصة، فهي تشمل كافة الإدارات والمؤسسات العامة، كما أن التقارير التي يرفعها الديوان تشمل نتائج مختلف أنواع الرقابة الأخرى، سواء أكانت إدارية- بنوعها- أو قضائية. ويتضح أن الرقابة الإدارية اللاحقة التي يمارسها الديوان تعطيه صلاحيات واسعة في مجال تقويم الأداء لدى الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابته، وعلى أساس هذا التقويم والاقتراحات والملاحظات التي يوجهها يمكن أن يساهم بصورة فعالة في تصويب الأوضاع، وتحسين الأداء لدى الإدارات والهيئات المذكورة، غير أنه "بسبب أحداث الحرب التي عاشتها الجمهورية اللبنانية، لم يتمكن ديوان المحاسبة من إجراء الرقابة الإدارية اللاحقة على الوجه المطلوب، نظراً للنقص الحاصل في جهازه والانشغال بالرقابة الإدارية المسبقة"^(٩٥).

أما في العراق، فإن نطاق الرقابة الإدارية اللاحقة في عمل ديوان الرقابة المالية يشمل الجهات التالية:

- ١- دوائر الدولة والقطاع الحكومي التي تتصرف بالأموال العامة جباية أو إنفاقاً أو تخطيطاً أو صيرفة أو تجارة أو إنتاج أعيان أو إنتاج خدمات للرقابة المالية.
- ٢- تستثنى المحاكم من حكم الفقرة السابقة أعلاه، في ما يتعلق باختصاصاتها القضائية فقط.

٣- شركات القطاع المختلط والجمعيات والمكاتب الاستشارية.

٤- الجامعات والكليات الأهلية^(٩٦).

ومن أهم الإجراءات التي يتخذها ديوان الرقابة المالية العراقي في مجال الرقابة الإدارية اللاحقة، هي إصدار التقارير والمتابعة، حيث يقوم بتوجيه التقرير أولاً إلى رئيس الدائرة المعنية. وهي ملزمة بالإجابة عما ورد فيه وتصفية الملاحظات الخاصة بها خلال مدة محددة. ويرفع تقرير سنوي أو دوري للوزير المعني بملخص عن التقارير المرسلة إلى الدوائر التابعة لوزارته مع التأكيد على بعض الملاحظات المهمة والجوهرية وخصوصاً التي لم يتم تصفيتها من قبل الدائرة المعنية، أي عدم اتخاذ إجراء بشأنها.

ويطلب من الوزير من خلال التقرير تشكيل لجنة للتدقيق والتحقيق وبيان النتائج، والمقصود بذلك إعلام ديوان الرقابة المالية حيث تكون إجراءات الوزارة في اتجاهين: أما أن يتم تشكيل اللجنة أو هدم تشكيلها. عند ذلك يكتب تأكيد إلى الوزارة مرة أخرى للتذكير. وإذا لم يحصل الديوان على رد بشأن تقاريره بعد هذا التذكير، يكتب إلى الجهة الأعلى في الوزارة، وتكون إجراءات هذه الجهة باتجاهين: أما تقوم بتشكيل لجنة أو التسويف وعدم تشكيل لجنة. لذا فإن دور الديوان يكون في فحص الإجراءات والتأكد من تنفيذها. وإذا لم تتخذ وحسب ما تم بيانه في تقرير الديوان يكتب إلى الجهة الأعلى المتمثلة في الأمانة العامة لمجلس الوزراء. إذا لم يتخذ الأمانة العامة للمجلس أي من الإجراءات، يكتب الديوان في تقريره السنوي تلك الحالات التي تخص الفساد الإداري مقرونة بالإجراءات المتخذة، وبعبارة أخرى إن لم تتخذ الإجراءات. إن التقرير السنوي الخاص بوزارة معينة يرسل إلى الوزير المعني وملخص التقرير السنوي الخاص بجميع الوزارات في الدولة يرسل إلى رئيس الوزراء فتكون إجراءاته: إما الإيعاز بتشكيل لجنة للتحقيق بعد عرض الموضوع على مجلس الوزراء، وفي نفس الوقت يتم إحالته للمناقشة في مجلس النواب، ويطلب من المجلس اتخاذ الإجراءات لأن لديه لجان متخصصة، حيث يتم تشكيل اللجان على مستوى الوزارات للبت في الموضوع وترفع الإجراءات بتقرير من قبل المجلس النيابي إلى ديوان الرئاسة.

إن ديوان الرقابة المالية عند رفع التقرير إلى ديوان الرئاسة تنتهي مسؤولياته، وهذا يعتبر من وجهة نظرنا انتقاص من صلاحياته، حيث يجب أن تكون له صلاحيات أوسع، ليتمكن من أداء المهمة التي وجد من أجلها. ويلاحظ أن ديوان الرئاسة قد منح صلاحيات واسعة جداً، دون أن يكون عليه مراقب أو مدقق، يتفحص المعاملات الخاصة برئيس الجمهورية، ومن هنا يلاحظ، أن دور ديوان الرقابة المالية العراقي يقتصر دوره في هذه الحالة على إحالة التقارير في النهاية إلى الأمانة العامة لمجلس الوزراء دون اتخاذ ما يلزم من قبل ديوان الرقابة المالية، بسبب تبعيته إلى الأمانة العامة لمجلس الوزراء آنذاك^(٩٧) وعدم استقلاليته في تلك المرحلة. وبالتالي يقتصر دوره، على متابعة التقرير السنوي والتأكد في تصفية الملاحظات الخاصة بكل دائرة من خلال الرجوع إلى دائرة التدقيق، للتدقيق على تلك الدائرة، وتجمع التقارير والملاحظات الخاصة، في كل دائرة بملف خاص.

ومن خلال التقرير السنوي، يلاحظ عدم التزام واهتمام أغلب دوائر الدولة بموضوع العقود على الرغم من أهميته، لأنه قد يسمح من خلالها سرقة أموال الدولة العامة. سواء من خلال الإعداد أو التنفيذ، ومن

دون شرط جزائي في حالة الإخلال في التنفيذ، وحتى وإن وجد هذا الشرط الجزائي، فإنه يكون غير مجزٍ أو قليل قياساً بالاستفادة المتحققة من خلال سوء التنفيذ، وعلى الأغلب لا تكون هناك متابعة للعقود خصوصاً، في مرحلة التنفيذ، وأن مثل هذه المخالفة قد تكون على الأغلب مقصودة بالنسبة للمستفيد، سواء من الموظف أو المقاول من خلال الاتفاقات بينهما. وسبب هذه المخالفات وكثرتها هو ضعف نظام الرقابة الداخلية في أغلب دوائر الدولة، حيث سمح ذلك بوجود التواطؤ لسرقة الأموال العامة، من خلال الممارسات غير المشروعة لتحقيق منافع خاصة على حساب المال العام، ولدى تحليل السبب في تلك الحالات ظهر عدم الالتزام بالتعليمات المصرفية والتأخر في إصدار الكشوفات الخاصة بالمحاسبة، لمدة تقارب العام، وعدم إجراء المطابقات الأصولية للحسابات المتبادلة مع فروع المصارف فضلاً عن عدم تناسب العقوبات المفروضة مع قيمة المخالفات. ويتبين من التقارير أنه على الرغم من التشخيص والتحديد لحالات الفساد الإداري في تقارير الديوان، غير أنها لم تجدي نفعاً في تقليص حالات الفساد، بل على العكس شهدت زيادة بدلاً من الحد منها^(٩٨).

وبسبب استمرار المخالفات من عام إلى آخر، وتفاقمها لأغلب وزارات الدولة والدوائر التابعة لها، من خلال التقارير التي أرسلها الديوان إلى الوزراء ومن بدرجتهم والإدارات المعنية التي احتوت على العديد من الملاحظات والمخالفات ونقاط الخلل، كان أغلبها من الحالات التي تم تحديدها سابقاً في تقارير الأعوام السابقة، من خلال تأشيرها من قبل الديوان، نلاحظ أن النقطة الفاصلة كانت في تقرير عام (٢٠٠٥) الذي أمر رئيس الجمهورية بمناقشته في مجلس الوزراء، ومن ثم المجلس النيابي والتي انتهت تلك المناقشات إلى صدور عدد من التوجيهات والقرارات لتجاوز الأوضاع المشار إليها منها ما يلي :

- ١- إعداد دراسة من قبل ديوان الرقابة المالية لتشخيص أسباب المخالفات وما هي مقترحاته لتجاوزها.
- ٢- تشكيل فرق خاصة في ديوان الرقابة يقابل كل منها عمل فريق شكل في كل وزارة من الوزارات لتتولى إخضاع تقارير الديوان للمناقشة لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتجاوز المخالفات والسلبيات.

المطلب الثاني: الرقابة القضائية في لبنان والعراق

يقوم بهذا النوع من الرقابة، جهاز متخصص يمتاز بطبيعته القضائية، من حيث الإجراءات أو الحكم أو الحسم. وهذا النوع من الرقابة نشأ نتيجة للتطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة المالية، إذ أن السلطة التشريعية، وبسبب عدم إلمام أعضائها بالأصول العلمية للرقابة المالية، وافتقارهم للخبرة وللوقت الكافيين للقيام بعملية الرقابة، أوكلت هذه المهمة إلى أجهزة متخصصة، ومن ثم تطورت هذه الأجهزة حتى اتخذت لها الصفة القضائية، كما هو حاصل اليوم في كثير من دول العالم، كفرنسا وإيطاليا وبلجيكا ولبنان وغيرها.

والرقابة المالية القضائية، تتولاها أجهزة إدارية لها طبيعة قضائية، وتخضع عادة إلى السلطة التشريعية من الناحية الإدارية في التبعية، ويختص جهاز الرقابة المالية القضائية في الحكم على الحسابات العامة والحكم بالغرامة على المخالفين في التصرفات المالية الخاصة بالمال العام، فأطلق عليها (محكمة الحسابات أو ديوان الحسابات)^(٩٩). ومن المفيد الإشارة إلى أن الرقابة المالية القضائية تحكم على الأعمال المالية بعد انتهاءها ولا تكون سابقة أو مرافقة. أما نطاق سلطة الرقابة القضائية، فهي تمثل قاضي الحسابات

العامه ولها سلطة قضاء على كل المال العام، ما لم يرد نص بخلاف ذلك، وفي حال غياب النص أو غموضه، تكون للرقابة المالية القضائية صلاحية منح صفة المال العام الخاضع لرقابتها القضائية. وهي تقضي بأحكامها على الحسابات العامة، أما آثارها فتمتد لتشمل المحاسبين العموميين الذي يتولون أعمال هذه الحسابات، وتعد المستندات والوثائق والدفاتر هي الأسس التي تصدر الأحكام بموجبها^(١٠٠).

ويعد هذا النوع من الرقابة الذي تمارسه هيئة قضائية متخصصة من أفضل أنواع الرقابة المالية لأنها تمارس من قبل قضاة يتمتعون بمزايا وحصانات القضاة العاديين، ويتوخون العدالة في الحكم على الحسابات العامة، أو على المتصرفين بالمال العام.

وفي لبنان، نجد أنه أخذ بالرقابة المالية القضائية- من خلال ديوان المحاسبة المالية اللبناني- حيث تتناول هذه الرقابة كافة العمليات المالية، سواء في ذلك ما يتعلق منها بالواردات أو ما يتعلق بالنفقات، وهذه العمليات تتم من خلال إجراءاتها ومقرراتها العائدة لها، وذلك للاحية التثبيت من صحة الأعمال المالية، وانطباق إجراءاتها ومقرراتها ونتائجها على القواعد والأحكام المقررة بشأنها، وإعلان هذه الصحة وهذا الانطباق أو انعدامها، وبالتالي اتخاذ الإجراءات اللازمة لتوفيرها، واستكمالها في حال هذا الانعدام، وتشمل مهمة ديوان المحاسبة في هذا النطاق حسابات المحتسبين وحسابات كل شخص يتدخل في قبض الأموال، أو في دفعها دون أن تكون له الصفة القانونية هادفة إلى البت في صحة الحسابات وفي ذمة المحتسبين عنها^(١٠١) ورقابة ديوان المحاسبة القضائية تكون على الحسابات وعلى الموظفين. أما رقابة ديوان المحاسبة على الحسابات فالغاية منها البت في صحة الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة، أو دفعها دون أن تكون له الصفة القانونية^(١٠٢).

أما المعاملات التي تخضع للرقابة على الحسابات فهي المعاملات التي تتعلق:

- ١-الواردات: أي صحة المستندات التي جرى التحصيل بموجبها، صحة التحصيل وانطباقها على قوانين الجباية، توريد المبالغ المحصلة إلى الصناديق العامة.
 - ٢-النفقات: أي صحة المستندات التي جرى الدفع بموجبها وانطباق المعاملة على القوانين والأنظمة المرعية الإجراء على قانون الموازنة والاعتمادات المفتوحة بموجبها.
 - ٣- المعاملات التي تتعلق بأموال الخزينة: أي صحة معاملات القبض أو الدفع وانطباقها على الأوامر الصادرة عن الصالحة.
 - ٣- المعاملات التي تتعلق بالموارد: صحة استلام الموارد وحفظها وتسليمها وصحة تنظيم بيانات الجرد.
- وأخيراً مراقبة المعاملات التي تتعلق بالحسابات وصحة تلك الحسابات التي قدمها المحتسبون وانطباقها على القانون^(١٠٣).

أما رقابة ديوان المحاسبة القضائية على الموظفين فتشمل أعمال كل من يقوم باستعمال الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة وكل من يقوم بعمليات القبض والدفع لحساب الخزينة أو لصالحها أو يمسك حساباتها، وكذلك أعمال كل من يتدخل في إدارة الأموال المذكورة وفي القيام بالعمليات السالفة الذكر

دون أن تكون له الصفة القانونية، أو من يساهم في الأعمال والعمليات المشار إليها، سواء بإجراء الأعمال التحضيرية لها أو مراقبتها أو بالتصديق عليها. ويعتبر بحكم الموظف في تطبيق أحكام هذه الرقابة كل شخص من غير الموظفين عهد إليه تولي هذه المهام، سواء أكان ذلك بالتعيين أو بالانتخاب أو بالتعاقد، وكل شخص من غير الموظفين تولي هذه المهام أو تدخل أو يساهم فيها بطريقة غير قانونية، وقد حدد القانون^(١٠٤) المخالفات والأحكام الواجب اتخاذها بحق الموظف المرتكب أو الذي ساهم في ارتكاب إحدى المخالفات، كما أوجب القانون على الديوان أن يحيط مجلس النواب علماً بالمخالفات المرتكبة من قبل مجلس الوزراء.

وينظر ديوان المحاسبة في المخالفة عفوياً، أو بناء على طلب المدعي العام لديه، أو وزير المالية، أو الإدارة المختصة، أو هيئة التفتيش، فقد يتبين للديوان من خلال تدقيقه في الحسابات التي يقدمها المحاسبون أو لدى قيامه بأعمال التدقيق والرقابة المؤخرة على الموظفين وجود مخالفات مالية في عمليات تنفيذ الموازنة، أو إدارة الأموال العمومية، فيضع تقريراً يبين فيه عناصر المخالفة والمسؤول عنها ويقترح أو يطلب ملاحظتها^(١٠٥).

ويلاحظ أن ديوان المحاسبة اللبناني، يعتمد في إصدار أحكامه على قاعدة القرارات المزدوجة (قرارات مؤقتة^(١٠٦) وقرارات نهائية^(١٠٧))، التي تعطي الحق للموظف أو المحتسب في إبداء رأيه في القرار المؤقت، أو في استكمال النقص في الصندوق، وهذا النظام يتماثل مع النظام الذي تعتمده محكمة المحاسبات الفرنسية. ويحكم الديوان على الموظف الذي يرتكب مخالفة^(١٠٨) أو ساهم في ارتكابها بالغرامة من ١٥٠ ألف إلى مليون وخمسمائة ألف ليرة لبنانية، ويفرض الديوان غرامة إضافية إذا تبين أن المخالفة المنصوص عليها في المادة (٦٠) قد ألحقت ضرراً أو خسارة بالأموال المودعة في الخزينة، وتحسب هذه الغرامة بالنسبة إلى أهمية المخالفة المرتكبة، وإلى مقدار الراتب غير الصافي الذي يتقاضاه الموظف المخالف في حال تقاضيه راتباً، وإلى مقدار مخصصاته أو ما يماثلها في الحالات الأخرى، على أن لا تزيد على مجموع راتبه السنوي أو مخصصاته الشهرية أو ما يعادلها بتاريخ ارتكاب المخالفة، ولا أن تزيد على مجموع راتبه السنوي أو مخصصاته السنوية أو ما يماثلها بالتاريخ المذكور، وفي حال قيامه بالعمل دون بدل، تكون الغرامة بين ألف ليرة وعشرة آلاف ليرة لبنانية. في حين أنه لا يجوز أن تفرض الغرامة المنصوص عليها في المادة (٦١) إلا في حال كانت المخالفة قد ألحقت ضرراً بالأموال العمومية، علماً بأن التعويض عن الضرر من قبل الموظف المسؤول عن الخزينة لا يزيل المسؤولية ولا يعفيه من الغرامة^(١٠٩). وفي جميع الحالات يسمح للموظف الذي يحاكم أمام ديوان المحاسبة أن يستعين بمحام يختاره. وتجدر الإشارة إلى أن الغرامات التي يقضي بها ديوان المحاسبة اللبناني لا تحول دون الالتزامات المدنية والعقوبات الجزائية، التي يمكن أن تقضي بها المراجع المختصة. وللديوان أن يوصي الوزير المختص بملاحقة الموظف في مثل هذه الحالات، على أن يبلغ نسخة عن توصيته إلى الإدارة في التفتيش المركزي التي سيعود لها، كما للإدارة المختصة أن تطلب إحالة الموظف على القضاء وتثير إحالته على المحكمة التأديبية العامة^(١١٠).

أما في العراق، فقد جاء تشريع القانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨ ليوسع من نطاق عمل ديوان الرقابة المالية العراقي من حيث الجهات الخاضعة لرقابته ومن حيث أنواع المعاملات الناشئة في تلك الجهات، ومنح

القانون للديوان صلاحيات مالية وإدارية وفنية وقضائية تفوق الصلاحيات المنصوص عليها في القوانين السابقة التي نظمت عمل الديوان.

وما يهمننا في هذا القانون هو الصلاحيات القضائية التي منحت لديوان الرقابة المالية العراقي، والتي شابته ما هو موجود في ديوان المحاسبة اللبناني فيما لو تم ممارستها من قبل الديوان أعلاه. لكن تلك الصلاحيات القضائية التي منحت للديوان، لم يمارسها ولا لمرة واحدة طيلة فترة نفاذ هذا القانون، مما شكل من وجهة نظرنا ضعفا في عمل الديوان الرقابي، إضافة للصعوبات التي واجهها الديوان إبان هذا القانون، متمثلة بعدم توفير الاستقرار اللازم لرئيس وأعضاء الديوان، وصعوبة الالتزام بشروط تعيينهم، وعدم إعطاء المرونة الكافية لإجراء التغييرات في التشكيلات التابعة لهذا الديوان، بشكل يؤمن استيعاب المتغيرات في العمل، كلها عوامل أدت إلى إلغاء هذا القانون بصدر القانون رقم (١٩٤) لسنة ١٩٨٠ وإلغاء الأخير بصدر القانون رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ والذي ما زال نافذاً لليوم.

المطلب الثالث: رقابة التفتيش المالي العام والرقابات الأخرى في العراق ولبنان

تشمل الرقابة التي تتولاها الحكومة أو الإدارة بنفسها بحث مشروعية الأعمال وملائمتها^(١١١) فتحاول الإدارة من وراء ممارسة أعمالها القانونية والمادية إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في ضمان حسن سير المرافق العامة، وتنفيذ القوانين والالتزام بالواجبات الوظيفية، وحماية حقوق الأفراد وحررياتهم من تجاوزات الموظفين إذا ما أساءوا استعمال سلطاتهم. وفي جميع الأحوال تمارس الإدارة رقابتها الذاتية سواء كانت بالرقابة التلقائية، أو عن طريق إعادة النظر في تصرفاتها بناء على المطالعات التي يتقدم بها الأفراد من ذوي المصلحة^(١١٢). ويساهم التفتيش المالي عن طريق الرقابة في ضبط المخالفات المالية وتحديد المسؤولين عنها ومعاقبتهم من أجل تحسين إدارة المال العام وحفظه. وعند اكتشاف المخالفات، يهتم التفتيش المالي بدراس الأوضاع التي أدت إلى ارتكاب هذه المخالفة، وتحليل أسبابها فتصدر التوجيهات الرامية إلى إزالة المسببات والحيولة دون تكرارها^(١١٣).

وقد عرف بعض الفقه اللبناني^(١١٤) التفتيش المالي بأنه جهاز إداري كان في الأصل تابع إلى وزارة المالية لكنه سرعان ما شكل هيئة مستقلة، انحصرت مهامه في مراقبة حسن إدارة الأموال العمومية، وأولت الدولة إهتماماً بالغاً لهذا الجهاز حيث أصبحت صلاحياته تطل جميع المراحل التي تجتازها عمليات الواردات والنفقات، أي تطل الوظائف الإدارية والحسابية، كما تطل رقابة التفتيش المالي جميع أوجه النشاط التي تبقى خارجه عن نطاق الموازنة، كعمليات الاستلاف والتسليف والحسابات الخصوصية على أنواعها. وتشمل صلاحيات التفتيش المالي جميع إدارات الدولة والمصالح المستقلة، وحتى الهيئات الخاصة التي ترتبط الدولة معها بعلاقة مالية. والدافع من توسيع الصلاحيات هو الحيولة دون مخالفة القوانين والأنظمة ومعاقبة المخالفين، فتعتبر هذه الرقابة لها طابع وقائي وعلاجي في آن واحد، ولصعوبة الإطلاع على جميع المعاملات، كان لا بد من اعتماد طريقة الاستنساب لاختيار بعض المعاملات التي يجب إخضاعها لرقابة التفتيش المالي^(١١٥)، الأمر الذي يحتم دراسة الموضوع من جميع جوانبه.

فكان في لبنان، وحتى العام ١٩٥٩ التفتيش المالي يتبع وزارة المالية، وتحتفظ كل وزارة بجهاز للتفتيش الإداري أو التفتيش الفني تابع لها، فضلاً عن ذلك توجد "هيئة تفتيش الدولة"، والتي غالباً ما تتشابه صلاحياتها مع هيئات التفتيش الأخرى، ويلاحظ أن هيئة تفتيش الدولة تقوم بتحقيقات سبق لمصلحة التفتيش المالي إن ابتدأت هي بها^(١١٦). وكان القانون يجيز أن يعهد إلى أحد أعضاء التفتيش المالي بوظائف تنفيذية لمدة معينة ومؤقتة تحدد بمرسوم انتدابه^(١١٧). أما صلاحيات التفتيش المالي، فقد كانت تشمل جميع الإدارات العامة من الناحية المالية، وكان على رئيس مصلحة التفتيش المالي أن يرفع تقارير المفتشين إلى النيابة العامة لدى ديوان المحاسبة مباشرة^(١١٨)، كما كان المدعي العام يطلب من مصلحة التفتيش المالي بواسطة وزير المالية، إجراء أي تفتيش يراه هو أو الديوان لازماً. وعندها يكون على مصلحة التفتيش المالي أن تعطي هذه المهمات الأولوية، وكان المدعي العام لدى ديوان المحاسبة يدقق في تقارير التفتيش المالي ثم يرسلها مع اقتراحاته إلى وزير المالية، وإلى المرجع الذي يعود إليه اتخاذ التدابير الإدارية والقضائية، المقتضاة بحق الموظفين المسؤولين^(١١٩).

وقد ظل هذا الوضع قائماً على ما هو عليه، حتى ١٩٥٩/٦/١٢، إذ صدر المرسوم الاشتراعي رقم (١١٥) في النطاق الإداري، إذ قضى بإنشاء دائرة خاصة بالتفتيش المالي تابعة لرئاسة مجلس الوزراء، سميت بالتفتيش المركزي، تشمل صلاحياتها جميع الإدارات العمومية والمؤسسات والمصالح المستقلة والبلديات^(١٢٠). ثم صدر المرسوم رقم (٢٤٦٠) بتاريخ ١٩٥٩/١١/٦، المتعلق بتنظيم التفتيش المركزي، وقضى هذا المرسوم بإنشاء التفتيش المالي، إلى جانب سائر أجهزة التفتيش المرتبطة بالتفتيش المركزي: تفتيش إداري، وهندسي وتربوي وصحي واجتماعي وزراعي... الخ وصدر بعد ذلك في ١٩٥٩/١٢/١٦ المرسوم رقم (٢٨٦٢) الخاص بأصول التفتيش وكذلك صدرت عن تعديلات على المرسوم الاشتراعي رقم (١١٥) والمرسومين (٢٤٦٠، ٢٨٦٢) أنفي الذكر، وأهمها المرسوم رقم (١٥٣١٧) بتاريخ ١٩٦٤/٢/٥ الذي وضع موضع التنفيذ، قانون تعديل المرسوم الاشتراعي رقم (١١٥) لجهة اقتصار سير مراحل التحقيق والتفتيش وتأمين فعاليته بتوسيع صلاحياته.

ويرى البعض من الفقه اللبناني^(١٢١) أن هذا القانون رفع التفتيش المالي من مصلحة عامة في وزارة المالية إلى مفتشية عامة مرتبطة بالتفتيش المركزي، وبالتالي مستقلاً عن أية وزارة وقد أعطى القانون رئيس الهيئة التفتيش المركزي تفويضاً دائماً لكي يمارس ضمن التفتيش المركزي جميع الصلاحيات المالية والإدارية التي تنيطها القوانين والأنظمة بالوزير باستثناء الصلاحيات الدستورية وبذلك يكون ارتباط التفتيش المركزي برئاسة الوزارة ارتباطاً إدارياً فقط. والجدير بالملاحظة أن رقابة وزارة المالية الحاصلة في لبنان مع رقابة التفتيش العام (التفتيش المركزي) هي رقابة غير موجودة في العراق، الأمر الذي تم معالجته فقط في لبنان لخلو الحالة التي تقابلها في العراق، لذلك اقتضى التنويه.

أما بالنسبة للعراق، فإنه وباتاريخ ٢٠٠٤/١/٢٧، وبموجب القوانين والأعراف المتبعة في حالة الحرب، واستناداً لقرارات مجلس الأمن الدولي ذات الصلة، رقم (١٤٨٣) في عام ٢٠٠٣ (١٥٠٠) في عام ٢٠٠٣ ورقم (١٥١١) في عام ٢٠٠٣ تم إنشاء "المفوضية العراقية للنزاهة"، استناداً إلى قانون إدارة الدولة

العراقية المؤقت، من قبل مجلس الحكم بمقتضى القانون النظامي الملحق بأمر سلطة الائتلاف المؤقتة^(١٢٢)، الذي فوض المجلس المذكور إنشاء هذه الهيئة كجهاز رقابي مستقل ومسؤول عن تنفيذ وتطبيق قوانين مكافحة الفساد، ومعايير الخدمة العامة، فضلاً عن اقتراحها التشريعات الضرورية، وتنفيذ مبادرات لتوعية وتنقيف الشعب العراقي، بغية تقوية مطالبه بإيجاد قيادة نزيهة وشفافة تتسم بالمسؤولية، وتخضع للمحاسبة، وكذلك التزام القادة العراقيين بالكشف عن مصالحهم المالية الشخصية، وأن يثبتوا التزامهم بالسلوك الأخلاقي في تأدية الخدمة، والالتزامهم بنص القسم الذي تعهدوا به، والحفاظ على المال العام، وبالتالي كشف مخاطر الفساد والقضاء عليه، وهذه المهام بمجملها كانت الغاية الأساس، من إصدار هذا القانون.

وقد تغير اسم هذه الهيئة إلى "هيئة النزاهة العامة"، بناء على الدستور الدائم لجمهورية العراق في عام ٢٠٠٥، وهيئة النزاهة إحدى الهيئات الدستورية المستقلة، وفقاً لنص المادة (١٠٢) من دستور جمهورية العراق لعام ٢٠٠٥ التي تنص بأن "تعد المفوضية العليا لحقوق الإنسان، والمفوضية العليا المستقلة للانتخابات، وهيئة النزاهة العامة، هيئات مستقلة، تخضع لرقابة مجلس النواب، وتنظم أعمالها بقانون. وتعد هيئة النزاهة، جزء من تشكيلات (السلطات الاتحادية) وفقاً للدستور الدائم. وتكفل مجلس الحكم بأن تقوم المفوضية العراقية للنزاهة بدايةً بعملها بصفته الجهاز الرئيسي في العراق لتنفيذ وتطبيق قوانين مكافحة الفساد، وتؤدي واجباتها بالتعاون مع الهيئة العليا للتدقيق المالي والمحاسبي^(١٢٣). ومع المفتشين العموميين في الوزارات العراقية^(١٢٤). وقد حدد القانون للمفوضية وللهيئة، والمفتشين العموميين، العديد من الصلاحيات والمسؤوليات^(١٢٥).

والغرض من انتشار هذا النظام، هو تسهيل إدارة شؤون الحكم بشفافية ومكافحة الفساد، وضمان تنفيذ وتأدية عمليات التحقيق بصورة منفصلة عن تنفيذ عمليات تطبيق القوانين على نحو يضمن عدم ترابط عمليات التحقيق بعمليات تطبيق القانون، ولذلك يضمن تطبيق هذا النظام على نحو يتطابق مع تصميمه. ونلاحظ أن القانون حدد عمل كل من الأجهزة الثلاثة (هيئة النزاهة، ديوان الرقابة المالية، المفتش العام)، كما حدد عمل المفتشين العموميين، بالتحقيق في القضايا المحالة من قبل الهيئة العليا للتحقيق والمحاسبة (ديوان الرقابة المالية) عند كشفه عن أي حالة من حالات الفساد والتبذير وإساءة التصرف في الوزارات، ويقوم المفتشون بإجراءات التحقيق، وعند توصلهم للنتائج اللازمة يقدمون تقريرهم مع التوصيات اللازمة لهيئة النزاهة، لتقديم المقصر أو المفسد إلى المحاكم، أي ينتهي عمل المفتشين بتقديم تقريرهم للهيئة، ومن ثم يبدأ عمل الأخيرة.

وقد تم إنشاء جهاز الرقابة المالية العليا في العراق بعد عام ٢٠٠٣ إستناداً إلى الأحكام والشروط الآتية:

أولاً: يتكفل مجلس الحكم بإنشاء هيئة النزاهة، للقيام بعملها حسب لوائح الأوامر الصادرة من سلطة الائتلاف المؤقتة.

ثانياً: يضمن مجلس الحكم، قيام هذا الجهاز بعمله بصفته الجهاز الرئيسي في العراق، لتنفيذ وتطبيق قوانين مكافحة الفساد بالتعاون مع ديوان الرقابة المالية، والمفتشين العموميين في الوزارات العراقية، وللجهاز صلاحيات هي:

- ١- أن يعمل بصفته المؤسسة العليا للتدقيق المالي والمحاسبة والمسؤول عن الكشف عن أعمال الفساد والتبذير وإساءة التصرف في الوزارات والمنظمات الحكومية العراقية الأخرى.
 - ٢- يحتفظ بصلاحيات إدعائه وتنفيذ في مجال تطبيق القانون ويقوم بإحالة جميع أدلة أعمال الغش والتبذير وإساءة التصرف بالمال العام إلى المفتش العام المعني للوزارة ذات العلاقة.
 - ٣- على المفتشين العموميين أن يلتزموا بتطبيق النظام في وزاراتهم والمحافظة عليه وكذلك التحقيق في الأمور المحالة إليهم وتقديم نتائج التحقيق وتوصياتهم إلى الوزير صاحب العلاقة وإلى هيئة النزاهة للمراجعة النهائية واتخاذ الإجراءات الملائمة.
 - ٤- لهيئة النزاهة الحق في البت في الإجراءات الجنائية وكذلك الفصل في قضايا إساءة التصرف وللأهمية التي حظيت بها دائرة المفتش العام وفق ما جاءت به التشريعات من بعد عام ٢٠٠٣، استلزم تمتعه بقدر كبير من الاستقلالية في ممارسته لاختصاصاته، لذلك نظمها الأمر رقم (٥٧) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة)، بناء على نزاهتهم وقدراتهم القيادية القوية وقدراتهم الثابتة عملياً في أعمال المحاسبة أو التدقيق المالي أو التحليل المالي أو القانون أو تحليل سبل وأساليب الإدارة، أو الإدارة العامة، أو التحقيق، أو إدارة جهاز العدالة الجنائية، أو المجالات الأخرى وثيقة الصلة بذلك، وعلاوة على ذلك يجب على المفتش العمومي أن يمتلك المعرفة والمهارات والقدرات والخبرة على القيام بإجراءات التدقيق والتحقيق. وقد إشتراط الأمر رقم (٥٧) تعيين المفتش العام من قبل رئيس الوزراء ويخضع تعيينه للمصادقة من البرلمان بأغلبية الأصوات، لمدة (٥) سنوات قابلة للتجديد، إلا أنه تم تعديل أمر تعيين وإعفاء المفتش العام ليجعله منوطاً بقرار من رئيس الوزراء استناداً على اقتراح من هيئة النزاهة العامة، وبذلك ألغى سلطة البرلمان في مسألة تعيين المفتش العام التي منحها لها الأمر (٥٧) الصادر من سلطة الائتلاف لجعل أمر التعيين والإعفاء من صلاحية رئيس الوزراء فقط^(١٢٦). وهذا التعديل يعد رجوع عن النظام الديمقراطي الذي اتسم به الدستور العراقي الدائم لعام ٢٠٠٥. ونعتقد أن هذا التعديل قد أضرّ بالدولة العراقية ويساعد على تفشي الفساد، لأن المفتش العام قد أخضع إلى هيمنة السلطة التنفيذية والانصياع لأوامرها، خلافاً للأسباب الموجبة لوجوده.
- ومما تقدم، يلاحظ أنه وعلى الرغم من الاختلاف الظاهر بين آليات الرقابة المالية العليا^(١٢٧) على تنفيذ الموازنة والأموال العامة بين العراق ولبنان فيما يتعلق بممارسة أعمالها واختصاصاتها، إلا أننا نستطيع القول بأن كلا البلدين حاولا ومن خلال التشريعات الوطنية ذات الصلة أن يواكبا الاتجاه الدولي والإقليمي في ما خص الرقابة المالية العليا على الأموال العامة، وجعل جهات الرقابة المالية العليا حيادية في انجازها لأعمالها، ومستقلة في مهامها قدر المستطاع وحسب الإمكانيات المتوفرة لدى أي من البلدين أعلاه، سواء على المستوى التشريعي أو التنفيذي والإداري، وقد جاءت النصوص الدستورية والتشريعية فيهما والمتعلقة بالرقابة المالية العليا، إنعكاساً لتوصيات وأهداف ومهام المنظمات الدولية والإقليمية^(١٢٨) التي أنشئت بهدف وضع الآليات اللازمة وتنظيم أعمال وتطوير الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة، كما حرصت على التركيز على استقلالية الرقابة المالية في تلك الدول، وأفرزت تلك المنظمات والمؤسسات عدة إعلانات دولية^(١٢٩) تفيد في تنظيم عمل دواوين المحاسبة في الدول .

الخاتمة

بعد هذه الدراسة التي أجريناها حول الرقابة على المال العام في كل من العراق ولبنان التي أجملنا فيها الحديث عن الأجهزة الرقابية العليا والمتمثلة بهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية والمفتش العام في العراق وديوان المحاسبة والتفتيش المالي ورقابة وزارة المالية في لبنان. يمكن أن نثبت النقاط التالية من هذا البحث:

أولاً: النتائج :

- ١- إن استقلالية أجهزة الرقابة على المال العام في كل من لبنان والعراق، هي غير متحققة بالمطلق، خاصة وإن أغلب المناصب في هذه الأجهزة قد تم إشغالها على أساس التوافق السياسي، وإن تحققت هذه الإستقلالية ففي النصوص فقط أحياناً، وأحياناً أخرى يشوب النص الغموض، أما من حيث التزام هذه الأجهزة بالمعايير الرقابية فما يمكن توقعه هو التزام نسبي من حيث الهيكلية والنشاط، أما التمايز بين الدولتين، فنعتقد أن هناك تمايزاً على مستوى الهيكلية والنشاط.
- ٢- إن وجود الدوائر الرقابية الأخرى لم يقلل من حالات الفساد الإداري والمالي، بل تفاقم وتحول دور المفتش العام وكأنه قسم التدقيق الداخلي، وهيئة النزاهة لم يذكر لها دور لحد الآن يمكن أن يتناسب وحجم التشريعات التي صدرت لتنظم عملها وتثبت دورها الدقيق في الحفاظ على المال العام.

ثانياً: التوصيات :

- ١- ضرورة فك الارتباط الإداري بين دوائر التفتيش والرقابة المالية من جهة، والسلطة التنفيذية من جهة أخرى، بالإضافة إلى إيجاد التشريعات التي تحفظ لهذه الهيئات حرية المبادرة والتصرف والتدخل، كلما لزم الأمر لضمان استقلالية أجهزة الرقابة المالية بالنسبة إلى هيئات الرقابة الداخلية للدولة.
- ٢- السعي إلى تطوير القوانين والأنظمة الضامنة لخضوع أجهزة الدولة وخاصة السلطة التنفيذية للرقابة بما يساعد على قيام الأجهزة العليا للرقابة بواجباتها.
- ٣- إيلاء تقارير أجهزة الرقابة المالية الاهتمام والعناية اللازمين من قبل السلطات العامة، والسهر على تنفيذ توصياتها والعمل على تلافي جملة المخالفات والتجاوزات التي تنبئ إليها.
- ٤- وضع نظام للرقابة الداخلية وتفعيل دورها وربطها بأعلى سلطة وتزويدها بالمؤهلات المتخصصة.
- ٥- يبقى الجهاز الأعلى للرقابة المالية المتمثل بديوان الرقابة المالية في العراق هو الجهاز الرئيسي المسؤول عن عملية الرقابة على الوحدات الخاضعة للرقابة وتبقى هيئة النزاهة العامة والمفتش العام وحدات مساندة له، حيث أن توزيع الصلاحيات يعقد من العملية الرقابية .
- ٦- أن تنشأ محكمة بموجب القانون، مختصة بالمحافظة على المال العام، لها صلاحية إصدار الأحكام والبت في القضايا المحالة لها والمتعلقة بالمخالفات المالية أو حق الادعاء العام في قضايا الجرائم (الاختلاس، التزوير، تبديد المال العام) واتخاذ إجراءات المساءلة للمخالفات المالية التي لا يكتشفها.
- ٧- إنشاء معهد في العراق، أو استحداث فرع تابع إلى معهد القضاء العراقي، مهمته رفد كوادر لهيئة ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة والمفتشون العموميين (كمحاسبين قانونيين مدربين وكفوفين) على غرار لبنان.

٨- نقتراح أن يتم اختيار رئيس هيئة النزاهة والديوان، من قبل القضاة كمرشحين للمنصبين، ويتم التصويت عليهم من قبل البرلمان بثلاث أصوات مجلس النواب، كما أن إقبالهم تتم بنفس الطريقة، بعد توافر الأسباب المسوغة للإقالة، وذلك لضمان استقلالية أداءهم لمهام عملهم عن السلطة التنفيذية وعدم هيمنة الأخيرة على رئاسة الهيئة والديوان، الأمر الذي يمنحها حرية العمل والرقابة بأكثر حيادية واستقلالية.

1-www.bsairaq.net

الهوامش

- (١) د. علي عبد الأمير قبيلان، أثر القانون الخاص على العقد الإداري، من دون دار نشر، ط١، بيروت، ٢٠١١، ص٣١.
- (٢) د. محمد المجذوب، الرقابة المالية في الفلسفتين الاشتراكية والليبرالية، مجلة صوت الجامعة، مقالة منشورة في الجامعة اللبنانية في لبنان، بيروت، العدد (١)، ٢٠١١، ص٢٦.
- (٣) المادة رقم (١) من قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية، المرسوم التشريعي رقم (٩٣) لعام ١٩٦٧.
- (٤) عرقته المادة الأولى من المرسوم التشريعي اللبناني رقم (١١٨) لعام ١٩٥٩.
- (٥) المادة الثانية من قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (١٩٤) لعام ١٩٨٠ الملغى.
- (٦) المادة الثانية من قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (٦) لعام ١٩٩٠.
- (٧) د. فوزي كمال أدهم، الإدارة في الإسلام، بحث منشور على الموقع الإلكتروني www.ckfu.org، تاريخ الزيارة في ٢٠١٣/٣/١٨.
- (٨) د. محمد كوفياتيه، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، أطروحة دكتوراه، جامعة حلب، ١٩٩١، ص٩.
- (٩) د. أحمد حافظ نجم، القانون الإداري، ج٢، ط١، من دون محل طبع، ١٩٨١، ص٢٧١.
- (١٠) د. إبراهيم عبد العزيز شبحا، مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني، الدار الجامعية للنشر، ١٩٨٣، ص ٢١٦ وما بعدها.
- (١١) فتاح محمد حسين، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في المساءلة على المال العام، من دون محل طبع، ٢٠٠٦، ص ١٧.
- (١٢) حسن الفكاهاني، موسوعة القضاء والفقه للدول العربية، القاهرة، من دون محل طبع، ١٩٧٦، ص ٥.
- (١٣) حسن الفكاهاني، موسوعة القضاء والفقه للدول العربية، مرجع سابق، ص ٦.
- (١٤) د. محمد عبد المحسن المقاطع وأحمد حمد الفارسي، القانون الإداري الكويتي، ج١، ط١، من دون محل طبع، ١٩٩٧، ص ٢١٩.
- (١٥) يراجع نص المادة (٧١) من القانون المدني العراقي رقم (٤٠) لعام ١٩٥١ النافذ المعدل.
- (١٦) عبد العزيز أبو حميد ومحمد سعيد فهود، رقابة ديوان المراقبة العامة، بحث قدم في ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية المنعقدة في معهد الإدارة العامة بالرياض، الرياض، ١٤٠٥هـ، ص ١٧-١٨.
- (١٧) د. أحمد زهير شامية وخالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، عمان، ١٩٩٧، ص ٣٠١.
- (١٨) د. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، ١٩٩١، ص ٢٠٢.
- (١٩) د. عبد الله طلبه، الإدارة العامة، كتاب منهجي لطلبة كلية الحقوق في جامعة دمشق، ١٩٨٣-١٩٨٤، ص ٢٥٤.
- (٢٠) طارق الساطي، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، العدد الأول، ١٩٨٢، ص ٧.
- (٢١) يراجع أعمال المؤتمر الدولي الثالث عشر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنعقد في عام ١٩٨٩.
- (٢٢) الفقرة (٢) من المادة (٢) من قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (١٩٤) لعام ١٩٨٠م الملغى.
- (٢٣) يراجع الفقرة (أ) في المادة الثالثة من قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (٦) لعام ١٩٩٠.
- (٢٤) يراجع الفقرة (ج) في المادة الثالثة من القانون نفسه في الهامش رقم (٢).
- (٢٥) د. محمد صادق باقر شمس، مبادئ التدقيق، كتاب منهجي لطلبة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، ١٩٨٠، ص ٤-٥.
- (٢٦) زياد بولص فرج الحجازي، دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تنمية القطاع العام، بحث في المسابقة الثالثة التي نظمتها المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية العليا، ١٩٩١، ص ١٧.
- (٢٧) طارق الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٨٦، ص ٣٦.
- (٢٨) المصدر السابق نفسه، ص ١٦.

(٢٩) ومن تلك الصعوبات، منح الديوان صلاحيات قضائية لم يمارسها نهائياً خلال فترة نفاذ القانون، وقصور الهيكل التنظيمي للديوان وعدم انسجامه مع الهيكل التنظيمي للدولة، عدم وضوح عمل الديوان، عدم وضوح وتحديد أهداف الديوان بدقة، عدم توفير الاستقرار للزملاء لرئيس وأعضاء المجلس وصعوبة الالتزام بشروط تعيين رئيس وأعضاء مجلس الرقابة المالية، عدم إعطاء المرونة الكافية لإجراء التغييرات في التشكيلات بشكل يؤمن استيعاب المتغيرات في العمل.

(٣٠) البند (أولاً) من الأمر (٧٧) المعدل للمادة (١) من قانون ديوان المراقبة المالية لسنة ٢٠٠٤.

(٣١) القسم (٢) من الأمر (٧٧) المعدل لقانون ديوان الرقابة المالية لسنة ٢٠٠٤.

(٣٢) يراجع المادة (ثالثاً) من الأمر (٧٧) لسنة ٢٠٠٤.

(٣٣) المعدلة بالقانون الدستوري الصادر بتاريخ ١٧/١٠/١٩٢٧.

(٣٤) سبق له أن كان رئيساً لمحكمة الاستئناف المختلطة في بيروت.

(٣٥) بموجب المرسوم رقم (٤٢٦٨) في تاريخ ١٦/١/١٩٤٩.

(٣٦) بموجب المادة (٢٢٣) من قانون المحاسبة العمومية الصادر في ١٦/١/١٩٥١.

(٣٧) بعد أن كان يرتبط بموجب قانون ١٩٥٤ بوزارة المالية.

(٣٨) حسن عواضة، المالية العامة (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة السادسة، ١٩٨٣، ص ٢٨٣.

(٣٩) عبد الأمير شمس الدين، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٧٧، ص ٢٥٥.

(٤٠) من الأمثلة على أجهزة الرقابة العليا التي تتبع السلطة التشريعية، محكمة المحاسبات الفرنسية- مكتب المراقب العام في أمريكا.

(٤١) مجلد ديوان المحاسبة (قضاء ورقابة)، يصدر عن ديوان المحاسبة اللبناني، ١٩٩٧، ص ٤٥.

(٤٢) مجلد ديوان المحاسبة (قضاء ورقابة)، المرجع السابق أعلاه، ص ٤٦.

(٤٣) مجلد ديوان المحاسبة (قضاء ورقابة)، مرجع سابق، ص ٤٦.

(٤٤) المادة (٢) من قانون الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ المعدل، جريدة الوقائع العراقية، العدد (٣٢٩٢) في ١٩٩١/٣/٥.

(٤٥) المادة (٢) من قانون الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ المعدل، جريدة الوقائع العراقية، العدد (٣٢٩٢) في ١٩٩١/٣/٥.

(٤٦) الفقرة (٣) من الأمر رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ المعدلة للفقرة (٤) من المادة (٢) من قانون ديوان الرقابة المالية.

(٤٧) الفقرة (٥) من المادة (٢) من الأمر رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤.

(٤٨) المواد (٧-٨) من قانون ديوان الرقابة المالية المعدل.

(٤٩) الفقرة (٩) من الأمر رقم (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ المعدل للمادة (١١) من قانون ديوان الرقابة المالية.

(٥٠) الفقرة (١٠) من الأمر (٧٧) لسنة ٢٠٠٤ المعدلة للمادة (١١) الفقرة أولاً- البند (ج) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ المعدل.

(٥١) الفقرة أولاً من القسم (٢) من الأمر أعلاه.

(٥٢) عبد الرضا علي ناصر، رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة، بحث مقدم إلى معهد الدروس القضائية، قسم القضاء المالي، ١٩٩٥، ص ٥.

(٥٣) بموجب المرسوم الاشتراعي، رقم (٩) بتاريخ ٢١/١١/١٩٥٢.

(٥٤) عبد الرحمن طيارة، المالية العامة في الجمهورية اللبنانية، معهد الدراسات العربية العالية، جامعة الدول العربية، ١٩٥٦، ص ٧٨.

(٥٥) بموجب المرسومين الاشتراعيين رقم (٦٧) في ١٩٥٣، ورقم (٥٦) في ١٩٥٣.

(٥٦) حسن عواضة، مرجع سابق، ص ٢٨٢.

(٥٧) صدر المرسوم الاشتراعي آنذاك رقم (٩) في ١٩٥٤.

(٥٨) عبد الرحمن طيارة، المرجع أعلاه، ص ٧٩.

(٥٩) حيث صدر المرسوم الاشتراعي رقم (١١٨) في ١٩٥٩.

(٦٠) بموجب المرسوم الاشتراعي رقم (٧٣٦) في ١٩٦١.

(٦١) عبد الرضا علي ناصر، مرجع سابق، ص ٦.

(٦٢) صدر المرسوم الاشتراعي رقم (٨٢) في ١٦/٩/١٩٨٣ ونصت المادة (٢) منه بأن "يخضع لرقابة ديوان المحاسبة والمؤسسات العامة التابعة للدولة وتلك التابعة للبلديات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة" كما استحدثت بموجب هذا المرسوم وظيفة (مدقق الحسابات).

(٦٣) تم تعديل هذا المرسوم بالمرسوم الاشتراعي رقم (٥) في ٢٣/٣/١٩٨٥.

- (٦٤) وذلك بموجب القانون رقم (١٣٢) في ١٤/٤/١٩٩٢.
- (٦٥) مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، بدون محل طبع، ١٩٩٧، ص ١٧٢.
- (٦٦) محمود عبد المجيد المغربي، المدخل إلى القانون الإداري الخاص، ج ١، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس - لبنان، ١٩٩٤، ص ١٤٣-١٤٤.
- (٦٧) عدنان ضناوي، علم المالية العامة، دار المعارف العمومية، طرابلس - لبنان، ١٩٩٢، ص ٣٥٦.
- (٦٨) وفقاً للمادة (٦٠) من المرسوم الاشتراعي رقم (٨٢) لعام ١٩٨٣. إذ تنص على "المعاقبة بالغرامة من ٥٠٠ إلى ١٥٠٠ ل.ل." (ليرة لبنانية).
- (٦٩) وذلك في ظل أحكام المرسوم الاشتراعي رقم (٩) لعام ١٩٥٤.
- (٧٠) صبحي مراد، طبيعة الرقابة الإدارية المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة اللبناني، مقال منشور في مجلة الرقابة المالية، السنة ١٤، العددان ٢٧-٢٨، كانون الأول، ١٩٩٥، ص ١٥.
- (٧١) عبد الرضا علي ناصر، مرجع سابق، ص ١١.
- (٧٢) صبحي مراد، مرجع سابق، ص ١٠.
- (٧٣) كالتالي: ١- معاملات تلزم الإيرادات عندما تفوق القيمة خمسة ملايين ليرة لبنانية؛ ٢- معاملات بيع العقارات عندما تفوق القيمة خمسة ملايين ليرة لبنانية. ٣- وتخضع للرقابة الإدارية المسبقة فيما يخص المعاملات التالية: أ- صفقات اللوازم والأشغال التي تفوق قيمتها خمسة ملايين ليرة لبنانية، ب- معاملات لمنح والمساعدات عندما تفوق القيمة خمسة ملايين ليرة لبنانية وذلك في المادة (٣٤) من قانون الديوان المعدلة بموجب المادة (٢٧) من القانون رقم (١٤) لعام ١٩٩٠، والمادة (٢٥) من قانون موازنة عامة ١٩٩٤.
- (٧٤) وذلك في المادة (٢٧) من القانون رقم (١٤) في عام ١٩٩٢٠، ولم يشملها التعديل الجاري بالقانون رقم (٢٥٨) لعام ١٩٩٤ حيث بقيت هذه الخدمات والمساهمات كما هي.
- (٧٥) وفقاً لقرار الهيئة العامة في جلستها المنعقدة بتاريخ ١٧/٨/١٩٩٤، يراجع أيضاً صبحي مراد، مرجع سابق، ص ١٦.
- (٧٦) تخضع لرقابة الديوان الإدارية المسبقة استناداً لأحكام المادة (٢١٤) من النظام المالي للجامعة اللبنانية الصادر بالمرسوم رقم (١٤٢٤٦) لعام ١٩٧٠ ولأحكام المواد (٣٤، ٣٥، ٣٦) من المرسوم الاشتراعي رقم (٨٢) لعام ١٩٨٣.
- (٧٧) بالنسبة للصفقات المعقودة لديه عندما تبلغ قيمتها ٢٠٠ مليون ليرة لبنانية وفقاً لقانون رقم (٤١٩) بتاريخ ١٥/٥/١٩٩٥ أما بالنسبة للصفقات المعقودة لديه عندما تتجاوز قيمتها ٢٠٠ مليون ليرة لبنانية سواء أكانت بطريقة المناقصة أو استدراج عروض فيما يخص اللوازم والأشغال وفقاً لقانون رقم (٤٢٠) الصادر بتاريخ ١٥/٥/٢٠١٣.
- (٧٨) المادة (٢٩) من قانون تنظيم الديوان الصادر بالمرسوم الإشتراعي رقم (٨٢) في ١٦/٩/١٩٨٣.
- (٧٩) وهو ما نصت عليه المادة (٤٠) من قانون ديوان المحاسبة اللبناني النافذ المعدل بالقانون رقم (١٣٢) في ١٤/٤/١٩٩٢.
- (٨٠) حسين حمدان، نبذة عن ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية، مقال منشور في مجلة الرقابة المالية، العدد ١٣، ٢٥ كانون الأول لعام ١٩٩٤، ص ٣٣.
- (٨١) د. محمد صادق باقر شمس، مرجع سابق، ص ١٤٦.
- (٨٢) د. مصطفى حسين سلمان، المالية العامة، دار المستقبل، عمان، ١٩٩٠، ص ١٢٧-١٢٨.
- (٨٣) ابراهيم علي عبد الله وأثور العجارمة، المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر، عمان، ١٩٩٧، ص ١٤٧.
- (٨٤) عطية عمر الحبوش، الرقابة المالية السابقة على إبرام عقود مشروعات الأشغال العامة، مجلة الرقابة المالية التي تصدرها المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد الثاني، السنة التاسعة، كانون الأول، ١٩٩٠، ص ٤ وما بعدها.
- (٨٥) عبد الحميد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، ١٩٧٤، ص ٣٠٨-٣٠٩.
- (٨٦) المادة (٤٥) من قانون ديوان المحاسبة اللبناني النافذ لسنة ١٩٨٣ المعدل.
- (٨٧) يضع ديوان المحاسبة اللبناني كلما رأى ضرورة لذلك تقارير خاصة بمواضيع معينة ذات أهمية يعالج فيها أموراً جوهرية يبدي من خلالها ملاحظاته وتوصياته بشأنها، ويرفعها إلى رئيس الجمهورية أو إلى رئيس الوزراء أو إلى الإدارات العامة.
- (٨٨) وهي التقارير التي يرفعها الديوان وفقاً لما تنص عليه المواد من ٤٦ إلى ٥٤ من قانون ديوان المحاسبة اللبناني النافذ لسنة ١٩٨٣ المعدل.
- (٨٩) عدنان ضناوي، مرجع سابق، ص ٣٧٥.
- (٩٠) عبد الرحمن علي ناصر، مرجع سابق، ص ٢٢-٢٣.
- (٩١) المادة (٣٤) من قانون ديوان المحاسبة اللبناني النافذ لسنة ١٩٨٣ المعدل.

- (٩٢) عبد الأمير شمس الدين، مرجع سابق، ص ٢٧٨.
- (٩٣) وذلك بموجب المادة (٤) من قانون ديوان المحاسبة اللبناني- حيث جاء فيها ما يلي: تبلغ بيانات المطابقة: إلى رئيس مجلس النواب لتوزع على أعضاء المجلس، وإلى وزير المالية، إذا كانت عائدة لحساب الموازنة العامة والموازنات الخاضعة لتصديق السلطة التشريعية وتطبق عليها أحكام المادة (٥١) من هذا المرسوم التشريعي، وزير الوصاية والهيئات المعنية، والمرجع المختص بالتصديق على قطاع حسابات الموازنة لديها إذا كانت عائدة لحسابات الموازنة الخاضعة لتصديق مرجع غير السلطة التشريعية.
- (٩٤) عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة، الضرائب والرسوم)، دار الخلود، بيروت، ١٩٩٥، ص ٢٥٨.
- (٩٥) حسين حمدان، مرجع سابق، ص ٣٦-٣٣.
- (٩٦) وتجدر الإشارة هنا أنه استثناءً من هذا الشرط المتعلق بالأموال العامة، فإن لديوان الرقابة المالية دور مهم في المساءلة ضمن إطار المال الخاص أيضاً، وذلك في الحالات التي تخضع فيها الأموال الخاصة للرقابة المالية من قبل الديوان. وعلى سبيل المثال لا الحصر، يراجع ما نص عليه قانون الجامعات والكليات الأهلية رقم (١٣) لسنة ١٩٩٦ في المادة (٣٦) منه، حيث نصت على أن تخضع حسابات الجامعات والكليات الأهلية لتدقيق ديوان الرقابة المالية.
- (٩٧) الهام عطا الموسوي، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، بحث مقدم إلى معهد الدراسات العليا للرقابة والمحاسبة، جامعة بغداد، بغداد، ٢٠٠٥، ص ٨٠.
- (٩٨) الهام عطا الموسوي، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، مرجع سابق، ص ٨٠.
- (٩٩) د. عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، دار صفاء للطباعة والنشر، عمان، ١٩٩٧، ص ٣٧٨-٣٧٥.
- (١٠٠) د. فهد محمد شكر، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، عمان، من دون محل طبع، ص ٣٢-٣٣.
- (١٠١) يراجع في ذلك: حسين سلوم، المالية العامة (القانون المالي الضريبي)، دار الفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠، ص ٢٧٨-٢٧٧.
- (١٠٢) المادة (٥٥) من قانون ديوان المحاسبة اللبناني لسنة ١٩٨٣ المعدل.
- (١٠٣) المادة (٥٦) من قانون ديوان المحاسبة اللبناني لسنة ١٩٨٣ المعدل.
- (١٠٤) المرسوم الاشتراعي رقم (٨٣/٨٢) في ١٩٨٣/٩/١٦.
- (١٠٥) مجلد ديوان المحاسبة (قضاء ورقابة)، مرجع سابق، ص ٣٢.
- (١٠٦) وتتخذ في حال وجود مأخذ على الموظف، كأن تكون النفقة معقودة خلافاً لأحكام القانون، يبين القرار المؤقت المأخذ المنسوبة إلى الموظف وما يترتب عليه أن يبديه رداً خلال المهلة المعينة في القرار على أن لا تقل عن ٣٠ يوماً.
- (١٠٧) وهي القرارات التي تتخذ استناداً للقرارات المؤقتة، على أثر تقديم جواب ضمن المهلة المحددة، وتقضي هذه القرارات بفرض غرامات في حال ثبوت المخالفة.
- (١٠٨) يراجع نص المادة (٦٠) من قانون ديوان الحماية اللبناني.
- (١٠٩) يراجع: قرار الديوان الصادر عن الغرفة الثالثة بالرقم (٢٦٦) لعام ١٩٧٥، مجموعة آراء الديوان لعام ١٩٧٥.
- (١١٠) القاضي أفرام الخوري، رقابة ديوان المحاسبة القضائية على الموظفين، بحث مقدم إلى معهد الدروس القضائية، وزارة العدل اللبنانية، ١٩٩٥، ص ٥١.
- (١١١) محسن خليل، مبادئ القانون الإداري، القضاء الإداري اللبناني، بيروت، ١٩٦٦-١٩٦٧، ص ٨٨-٩٠.
- (١١٢) د. محمود محمد حافظ، القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٤، ١٩٦٧، ص ٢٤٩.
- (١١٣) يراجع في ذلك التقارير السنوية لرئيس التفيتش المركزي اللبناني.
- (١١٤) د. فوزت فرحات، القانون الإداري العام، ج ١، ج ٢، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٤، ص ٢٢٨.
- (١١٥) د. فوزت فرحات، القانون الإداري العام، المرجع نفسه أعلاه، ص ٢٢٩.
- (١١٦) د. حسن عواضة، مرجع سابق، ص ٢٢٦.
- (١١٧) المادة (٤٩) من المرسوم الاشتراعي رقم (٤٢) بتاريخ ١٩٥٣/٢/٢٤.
- (١١٨) المادة (٢٠) من المرسوم الاشتراعي رقم (٩) بتاريخ ١٩٥٤/١٢/٢٣ (قانون ديوان المحاسبة اللبناني).
- (١١٩) المادتان (٢١، ٢٢) من المرسوم الاشتراعي، رقم (٩) أعلاه.
- (١٢٠) د. محي الدين القيسي، القانون الإداري العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٧، ص ٤٨-٤٩.
- (١٢١) هناك تعديلات أخرى عديدة على قانون إنشاء التفيتش المركزي وأنظمتها منها: قانون ١٩٦٢/٢/٧ الذي يقتضي بتعيين المفتشين معاونين في التفيتش المالي الإداري من خريجي المعهد الوطني للإدارة، المرسوم رقم (١٧١٩٥) بتاريخ ١٩٦٤/٨/١٨ المتعلق بتعديل بعض أحكام

شروط التفتيش في ملاك التفتيش المركزي، المرسوم رقم (١٧١٥٨) بتاريخ ١٩٦٤/٨/٨ المتعلق بتعديل ملاك التفتيش المركزي... الخ يراجع في ذلك، د. فوزت فرحات، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٣٠.

(١٢٢) امر سلطة الإنتلاف المؤقتة رقم (٥٥) في عام ٢٠٠٤ (قانون هيئة النزاهة).

(١٢٣) حيث كان يطلق عليه (ديوان الرقابة المالية العراقية)، إلا أن الأمر رقم (٥٥) لعام ٢٠٠٤ قد أطلق اسم " الهيئة العليا للتدقيق المالي الحسابي " وأعيد تسميته بـ "ديوان الرقابة المالية"، وذلك استناداً إلى امر سلطة الإنتلاف المؤقتة رقم (٧٧) في عام ٢٠٠٤ الذي ذكرناه في موضع سابق من هذا البحث.

(١٢٤) المادة (٢) الفقرة (أب) من الأمر رقم (٥٥) لسنة ٢٠٠٤.

(١٢٥) المادة (٢) الفقرة (ج) من الأمر رقم (٥٥) لسنة ٢٠٠٤.

(١٢٦) حيث صدر الأمر رقم (١٩) لعام ٢٠٠٥، والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد (٣٩٩٥).

(١٢٧) استخدم هذا المصطلح في البحوث والدراسات المتعلقة بالرقابة المالية التي تقدم إلى المؤتمرات التي تعدها المنظمة الدولية، أو المنظمات الإقليمية الأخرى، وفي الوطن العربي استخدم المؤتمر العربي الذي عقدته المنظمة العربية للعلوم الإدارية في مدينة الإسكندرية عام ١٩٧٧ عنواناً لهذا المؤتمر أطلق عليه: (المؤتمر العربي للرقابة المالية العليا)، إضافة إلى ما أوردته الدراسات المقدمة إلى هذا المؤتمر ولا يزال هذا المصطلح يستخدم في الأبحاث التي تنشرها مجلة الرقابة المالية التي تصدرها المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة: يراجع : د. فهمي محمود شكري، مرجع سابق، ص ٤٧-٤٨.

(١٢٨) الإنتوساي (INTOSAI) منظمة دولية مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية وغير حكومية، ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، تم تأسيسها عام ١٩٥٣، بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد / إميليو فرنانديث كاموس. ولقد اجتمع آنذاك ٣٤ جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للإنتوساي في كوبا، أما حالياً فيبلغ عدد أعضاء المنظمة ١٨٩ عضواً كاملاً وأربعة أجهزة أعضاء منتسبة مركزها مدينة (فيينا) في النمسا. ويضم المجلس التنفيذي لهذه المنظمة سبعة مجموعات عمل إقليمية هي المنظمة الأوروبية (الأوروساي) والمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (العربوساي) = والمنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأسوساي)، والمنظمة الأفريقية (الأفروساي)، ومجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة لدول الباسفيك (الباساي)، ومجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية الكاريبي (الكاروساي)، ومجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الأولاسافس)، وتتحقق مهام مجموعات العمل الإقليمية في تحقيق أهداف منظمة الإنتوساي من خلال تشجيع ومطالبة أعضائها في التعاون العملي والفني على المستوى الإقليمي، الأمر الذي يصب بالنتيجة تحقيق أهداف المنظمة في الرقابة المالية الدولية، الموقع الإلكتروني أدناه تم زيارته في ٢٠١٣/٣/١٨

www.intosai.org/ar/portal/about-us/organisation

(١٢٩) إعلان "ليما" الدولي بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، ترجمة طارق الساطي، بحث منشور في المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، تشرين الأول، أكتوبر ١٩٨٢، ص ١٤.

قائمة المصادر

أولاً: الكتب القانونية

- ١- أحمد زهير شامية وخالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران، عمان، ١٩٩٧.
- ٢- إبراهيم علي عبد الله وأنور العجارمة، المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر، عمان، ١٩٩٧.
- ٣- إبراهيم عبد العزيز شياح، مبادئ وأحكام القانون الإداري اللبناني، الدار الجامعية للنشر، ١٩٨٣.
- ٤- أحمد حافظ نجم، القانون الإداري، ج ٢، ط ١، بلا مكان نشر، ١٩٨١.
- ٥- حسين سلوم، المالية العامة (القانون المالي الضريبي)، دار الفكر اللبناني، بيروت، ١٩٩٠.
- ٦- حسن عواضة، المالية العامة (دراسة مقارنة)، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة السادسة، ١٩٨٣.
- ٧- خولة عيسى صالح، الرقابة الإدارية والمالية في الدولة العربية الإسلامية، دار الإبداع للتصميم والطباعة، بلا مكان نشر، ٢٠٠١.
- ٨- فتاح محمد حسين، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في المساءلة على المال العام، بلا مكان نشر، ٢٠٠٦.
- ٩- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، عمان، بلا سنة طبع.
- ١٠- فوزت فرحات، القانون الإداري العام، ج ١، ج ٢، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٤.

- ١١- طارق الساطي، رقابة ديوان المحاسبات على مشروعية تنفيذ النفقات، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٦٨.
 - ١٢- علي عبد الأمير قبلا، أثر القانون الخاص على العقد الإداري، بلا دار نشر، ط١، بيروت، ٢٠١١.
 - ١٣- عبد الله طلبة، الإدارة العامة، جامعة دمشق، ١٩٨٣-١٩٨٤.
 - ١٤- عبد الرحمن طيارة، المالية العامة في الجمهورية اللبنانية، معهد الدراسات العربية العالية، جامعة الدول العربية، ١٩٥٦.
 - ١٥- عدنان ضناوي، علم المالية العامة، دار المعارف العمومية، طرابلس - لبنان، ١٩٩٢.
 - ١٦- عبد الحميد القاضي، مبادئ المالية العامة، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، ١٩٧٤.
 - ١٧- عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة (الموازنة، الضرائب والرسوم)، دار الخلود، بيروت، ١٩٩٥.
 - ١٨- عبد الغني بسيوني عبد الله، أصول علم الإدارة العامة، دار صفاء للطباعة والنشر، عمان، ١٩٩٧.
 - ١٩- محي الدين القيسي، القانون الإداري العام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠٠٧.
 - ٢٠- محمد عبد المحسن المقاطع وأحمد حمد الفارسي، القانون الإداري الكويتي، ج١، ط١، بلا دار نشر، ١٩٩٧.
 - ٢١- منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، ١٩٩١.
 - ٢٢- مهدي محفوظ، علم المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، دراسة مقارنة، الطبعة الثانية، بلا مكان نشر، ١٩٩٧.
 - ٢٣- محمود عبد المجيد المغربي، المدخل إلى القانون الإداري الخاص، ج١، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس - لبنان، ١٩٩٤.
 - ٢٤- مصطفى حسين سلمان، المالية العامة، دار المستقبل، عمان، ١٩٩٠.
 - ٢٥- محسن خليل، مبادئ القانون الإداري، القضاء الإداري اللبناني، بيروت، ١٩٦٦-١٩٦٧.
 - ٢٦- محمود محمد حافظ، القضاء الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٤، ١٩٦٧.
 - ٢٧- محمد صادق باقر شمسة، مبادئ التدقيق، جامعة السليمانية، كلية الإدارة والاقتصاد، ١٩٨٠.
- ثانياً:- الرسائل والاطاريح :-**
- ٢٨- محمد كوفياتيه، الرقابة المالية ودورها الاقتصادي في القطاع العام، أطروحة دكتوراه، جامعة حلب، ١٩٩١.
 - ٢٩- عبد الأمير شمس الدين، الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، ١٩٧٧.
- ثالثاً:- الأبحاث والدراسات والمقالات والتقارير:-**
- ٣٠- محمد المجذوب، مجلة صوت الجامعة، مقالة منشورة في الجامعة في لبنان، بيروت، العدد (١)، ٢٠١١.
 - ٣١- فوزي كمال أدهم، الإدارة في الإسلام، بحث منشور على الشبكة الإلكترونية العنكبوتية.
 - ٣٢- طارق الساطي، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، العدد الأول، ١٩٨٢.
 - ٣٣- عبد الرضا علي ناصر، رقابة ديوان المحاسبة على النفقات العامة، بحث مقدم إلى معهد الدروس القضائية، قسم القضاء المالي، ١٩٩٥.
 - ٣٤- عطية عمر الحبوش، الرقابة المالية السابقة على إبرام عقود مشروعات الأشغال العامة، مجلة الرقابة المالية التي تصدرها المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد الثاني، السنة التاسعة، كانون الأول، ١٩٩٠.
 - ٣٤- عبد العزيز أبو حميد ومحمد سعيد فهود، رقابة ديوان المراقبة العامة، ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية المنعقدة في معهد الإدارة العامة بالرياض، الرياض، ١٤٠٥هـ.
 - ٣٥- الهام عطا الموسوي، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، بحث مقدم إلى معهد الدراسات العليا للرقابة والمحاسبة، جامعة بغداد، بغداد، ٢٠٠٥.
 - ٣٦- زياد بولص فرج الحجازي، دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تميّز القطاع العام، بحث في المسابقة الثالثة التي نظمتها المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية العليا، ١٩٩١.
 - ٣٧- القاضي أفرام الخوري، رقابة ديوان المحاسبة القضائية على الموظفين، بحث مقدم إلى معهد الدروس القضائية، وزارة العدل اللبنانية.
 - ٣٨- صبحي مراد، طبيعة الرقابة الإدارية المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة اللبناني، مقال منشور في مجلة الرقابة المالية، السنة ١٤، العددان ٢٧-٢٨، كانون الأول، ١٩٩٥.
 - ٣٩- حسين حمدان، نبذة عن ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية، مقال منشور في مجلة الرقابة المالية، العدد ١٣، ٢٥ كانون الأول لعام ١٩٩٤.

٤٠- تقارير مركز دراسات الوحدة العربية ، بيروت ، ٢٠٠٤ .

٤١- اعمال المسابقة الثالثة التي نظمتها المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، ١٩٩١ .

رابعاً:- الاعلانات والمؤتمرات الدولية والاقليمية :-

١-إعلان (ليما) الدولي، المبادئ الأساسية للرقابة المالية، المؤتمر التاسع، الانتوساي، ١٩٧٧

٢-المؤتمر العربي الثالث لمجموعة العمل العربية للأجهزة الرقابية العليا المالية والمحاسبية، المنعقد في تونس، ١٩٨٣ .

خامساً:- الدساتير والقوانين والمراسيم والأنظمة

١- الدستور العراقي المؤقت لسنة ١٩٧٠

٢- الدستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥

٣- الدستور اللبناني لعام ١٩٤٣ المعدل

٤- الدستور الفرنسي لعام ١٩٥٨ الدائم النافذ

٥- قانون إدارة الدولة العراقية للمرحلة الانتقالية لسنة ٢٠٠٤

٦- قانون هيئة النزاهة العراقية

٧- قانون هيئة المفتشين العموميين العراقي

٨- قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨ (الملغى)

٩- قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (١٩٤) لسنة ١٩٨٠ (الملغى)

١٠- قانون ديوان الرقابة المالية العراقي رقم (٦) لسنة ١٩٩٠ النافذ المعدل

١١- قانون المحاسبة العمومية اللبناني رقم (١٤٣١٥) لسنة ١٩٦٣ .

١٢- قانون تنظيم ديوان المحاسبة اللبناني.

١٣- قانون ديوان المحاسبة اللبناني

١٤- قانون ديوان الرقابة المالية العراقي المعدل بموجب الأمر رقم (٧٧) الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) لعام

٢٠٠٤ .

١٥- المرسوم الاشتراعي رقم (١١٨) لسنة ١٩٥٩

١٦- المرسوم الاشتراعي رقم (٨٢) لسنة ١٩٨٣

١٧- المرسوم الاشتراعي رقم (٢٤٦٠) لسنة ١٩٥٩

١٨- المرسوم الاشتراعي رقم (٢٨٦٢) لسنة ١٩٥٩

١٩- المرسوم الاشتراعي رقم (٩٣) لسنة ١٩٦٧

سادساً: المواقع الالكترونية على الانترنت :-

1-www.ckfu.org

2-www.intosal.org

3-www.nazaha.org