



Al-rafidain of Law (ARL)



<https://alaw.uomosul.edu.iq>

The rights of the state auditor and guarantees of the exercise of his work : A comparative study

Rayan Ahmed Jasim¹ 

Ninavah Governorate

rayan.jrjri@gmail.com

Qabas Hasan Awaad 

College of Law/ University of Mosul

Qabas.hasan@uomosul.edu.iq

Article information

Article history

Received 18 April, 2022

Revised 25 May, 2022

Accepted 29 May, 2022

Available Online 1 March, 2025

Keywords:

- Rights and guarantees
- Governmental accounting auditor
- Disciplinary guarantees
- Iraqi law
- Egyptian law

Correspondence:

Rayan Ahmed Jasim

rayan.jrjri@gmail.com

Abstract

The rights and legal guarantees granted to government accounting auditors are essential for ensuring their protection and empowerment while performing their duties. Providing auditors with rights and privileges enhances their ability to safeguard public funds effectively. Iraqi lawmakers, along with legislators in other comparative legal systems, have established rights that facilitate the auditor's role, such as access to information and the ability to request data and clarifications. Despite variations among the legal frameworks of different countries, a common principle is maintaining proportionality in imposing disciplinary sanctions when auditors violate laws, regulations, or professional ethics. This study examines the legal framework for auditor protection and its effectiveness in combating financial corruption, a significant challenge facing the Iraqi state.

Doi: 10.33899/alaw.2022.133594.1199

© Authors, 2025, College of Law, University of Mosul This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0>).

حقوق المدقق المحاسبي الحكومي وضمانات ممارسة عمله -دراسة مقارنة-

قبس حسن عواد
كلية الحقوق / جامعة الموصل

ريان أحمد جاسم
محافظة نينوى

الاستخلاص

تعد حقوق المدقق المحاسبي الحكومي والضمانات المقررة له قانوناً من أهم أوجه الحماية والتحصين التي يمكن أن توفرها الدولة للمدقق المحاسبي الحكومي أثناء تأديته لمهام وظيفته، فمنحه الحقوق والامتيازات ما هو إلا الدافع الذي يمنح المدقق القوة الكامنة لحماية المال العام، فإلى جانب الحقوق التي يتمتع بها المدقق المحاسبي الحكومي أسوة بأقرانه من الموظفين منح المشرع العراقي والمشرع في الدول محل المقارنة حقوق متعلقة بسير العمل لتسهيل مهمة المدقق المحاسبي عند ممارسته لوظيفته كحق الاطلاع وطلب البيانات والايضاحات على الرغم من وجود بعض التباين في مواقف الدول محل المقارنة، بمقابل ذلك لا بد من توفير ضمانات لازمة لعمل المدقق المحاسبي من استقلالية وشمولية وضمانات انضباطية تلتزم بها الإدارة عند قيامها بممارسة سلطتها على المدقق المحاسبي الحكومي من خلال مراعاة التناسب في فرض الجزاءات الانضباطية على المدقق عند مخالفة للقوانين والأنظمة والتعليمات وقواعد السلوك الوظيفي، كل ذلك في محاولة لتوضيح هذه المنظومة القانونية من التحصين والحماية ومدى فاعليتها في مواجهة محاولات الاعتداء على المال العام وشيوع الفساد المالي بوصفه أحد التحديات التي تواجه الدولة العراقية خصوصاً.

معلومات البحث

تاريخ البحث

الاستلام ١٨ نيسان ٢٠٢٢

التعديلات ٢٥ أيار ٢٠٢٢

القبول ٢٩ أيار ٢٠٢٢

النشر الإلكتروني آذار ٢٠٢٥

الكلمات المفتاحية

- حقوق وضمانات
- مدقق محاسبي حكومي
- ضمانات انضباطية
- القانون العراقي
- القانون المصري

أهمية

يُعد الموظف العام أحد الاطراف المهمة في إدارة المرفق العام وضمان سيره بانتظام وإطراد، فالموظف على وفق العلاقة التنظيمية التي تربطه بالدولة يخضع للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تصدرها السلطات المختصة فيها ، وهو ملزم بتطبيقها، وبمقابل ذلك توفر الدولة الحماية اللازمة للموظف من خلال منحه الحقوق والامتيازات والتي من شأنها توفير الحياة الملائمة والكرامة، كما أن المدقق المحاسبي هو جزء من المنظومة الادارية في الدولة ويجب أن توفر له ما توفر لغيره من موظفيها من حماية قانونية بغية فسخ المجال له لممارسة وظيفته بالشكل الصحيح لأن المدقق في الوحدة الحكومية ما هو إلا صمام الأمان لحماية المال العام من الهدر والضياع.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود نصوص قانونية مباشرة في التشريع العراقي والدول محل المقارنة تنص صراحةً على توفير الحماية القانونية للمدقق المحاسبي الحكومي وهذا الامر أدى الى تحجيم دور المدقق المحاسبي الحكومي ورتب آثار سلبية من شأنها التأثير على الوظيفة المهمة التي يمارسها المدقق المحاسبي الحكومي في الوحدة الحكومية.

منهجية البحث

اعتمد البحث على المنهج التحليلي للنصوص القانونية والأنظمة والتعليمات الخاصة بالتدقيق المحاسبي كما اعتمد المنهج المقارن مع نصوص القوانين والأنظمة في كل من المملكة الاردنية الهاشمية وجمهورية مصر العربية بسبب غنى تراثها القانوني بالنصوص المتعلقة بالوظيفة العامة ومنها تلك التي تتعلق بالتدقيق المحاسبي.

أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في كون المدقق المحاسبي الحكومي أحد الركائز الأساسية للوحدة الادارية بصورة عامة ويُعد من الآليات المهمة التي تعتمد عليها الدولة في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع وكشف مواطن الخلل والضعف وترشيد الانفاق واستحصال الإيرادات بالطرق القانونية السلمية والصحيحة.

خطة البحث

قسم البحث إلى مبحثين، خصص الأول لبيان حقوق المدقق المحاسبي الحكومي أما في المبحث الثاني فقد تطرق إلى ضمانات عمل المدقق المحاسبي الحكومي، وقد تناول في ثناياه كل ما من شأنه إعطاء المدقق المحاسبي الحكومي القوة اللازمة في كشف مواطن الضعف والخلل والمحافظة على المال العام. وانتهى البحث بخاتمة تضمنت جملة من الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول

حقوق المدقق المحاسبي الحكومي

إن تعيين الموظف العام في مركز قانوني معين وفقاً للإجراءات المقررة قانوناً يمنحه كافة الحقوق التي يقرها القانون مقابل تحمله أعباء ومهام وظيفته وإداء الاعمال التي تتطلبها^(١).

ولا شك أن أهم ما يستهدفه الموظف العام من توليه الوظيفة العامة هو الحصول على المقابل المادي الذي يجنيه مقابل عمله الذي يتمثل أساساً في المرتب المقرر لشاغل الوظيفة والعلاوات والبدلات المقررة لها، وإلى جانب هذه الحقوق المالية يحق للموظف الجاد في عمله أن يتبوأ مراتب أعلى من مرتبته الوظيفية كلما طال به الزمن في الخدمة وزادت خبراته ودرايته بالعمل وعلت قدرته وكفاءته بحيث أصبح صالحاً للتقدم للوظائف الأعلى وذلك وفقاً لنظم تقويم عمله وإدائه وسلوكه المعمول بها في الجهاز الإداري^(٢).

فالمدقق المحاسبي موظف ضمن إطار الدولة فإن موقعه هذا يفرض عليه واجبات يجب أن يلتزم بها لغرض القيام بالخدمات للشخص المعنوي العام وبالمقابل فهو يتمتع

(١) تنص المادة (٢) من قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ المعدل على أن الموظف هو: (كل شخص عهدت إليه وظيفة دائمة داخلية في الملاك الخاص بالموظفين).

(٢) د. سامي جمال الدين، أصول القانون الإداري (منشأة المعارف بالإسكندرية | ٢٠٠٩)، ص ٢٨٢.

بالحقوق لكونه يدير مفصلاً مهماً في القطاع العام، من حيث الاستثمار او الإنفاق او الإيراد او الاداء ضمن الاطر القانونية^(١).

فموضوع الحقوق والامتيازات أصبح من الموضوعات الملزمة لدراسة اي جانب من جوانب الوظيفة العامة وهو ركن من اركان النظام القانوني لهذه الوظيفة، كما انه ملازم للعمل الوظيفي ومواكب للظروف الاقتصادية والتطورات الاجتماعية ووثيق الصلة بالحاجات الانسانية في المجتمع الذي يؤدي الموظف عمله فيه وعلى ضوء ذلك سنقسم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب رئيسة وكالاتي: -

المطلب الأول

الحقوق ذات الأثر المادي المباشر

تتمثل هذه الحقوق بما يحصل عليه المدقق من منافع مادية وكأثر مباشر لاعتباره موظفاً فضلاً عن كونه مدققاً محاسبياً وتعد هذه الحقوق من الحقوق المكتسبة التي يتمتع بها المدقق اثناء ممارسة وظيفته فضلاً عن ذلك ان عدداً من هذه الحقوق تلازمه حتى بعد انقضاء مدة وظيفته كالإحالة الى التقاعد وغير ذلك ومنها: -

١- الراتب الوظيفي

ما دامت علاقة الموظف بالدولة تقوم على اساس تنظيمي - وبصورة خاصة في إطار نظام الخدمة المدنية - فإن الموظف يعتمد بالدرجة الأساس في تدبير شؤون حياته المادية على ما تقدمه له الدولة (رب العمل) من راتب يواجه به متطلبات حياته المختلفة، ويتمثل هذا الراتب عادة بمبلغ من المال يتقاضاه الموظف شهرياً وبصورة دورية مستمرة وذلك لقاء ادائه للعمل في خدمة الوظيفة التي يشغلها^(٢)، فالراتب الوظيفي يمثل المردود المادي الملموس للعمل الوظيفي والأساس الذي يعتمد عليه المدقق المحاسبي في تسير

(١) علي وليد صالح، المركز القانوني للموظف المالي في القانون العراقي-دراسة مقارنة-، (رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد|٢٠٢١)، ص ٥٦.

(٢) المنشور في (الوقائع العراقية، العدد ٤٠٧٤ | بتاريخ ١٢/٥/٢٠٠٨)

(٢) ينظر: المواد من (١٩-٢٤) من نظام الخدمة المدنية الأردني رقم (٨٢) لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته

اموره الحياتية والعائلية، لذا ينبغي الاهتمام بهذا الجانب وعدم إهماله مطلقاً وإعادة النظر في تحديده وتعديله في ضوء الامتيازات والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة فيه ليساير متطلبات الحياة المعاشية السائدة في البلد^(١). ونجد هنا ان كل ما يتعلق بالراتب الوظيفي نظمه المشرع العراقي في قانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدل^(٢)، وكذلك المشرع الأردني فقد نظم رواتب موظفي الدولة بموجب قانون الخدمة المدنية الأردني المرقم (٨٢) لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته^(٣)، اما المشرع المصري فقد نظم في الباب الخامس من قانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ المعدل الأجور والعلاوات وعلى وفق المواد من (٣٦) الى المادة (٤٥).

ويمكن القول إن الراتب الذي يتقاضاه المدقق المحاسبي يعد من الحقوق المادية للمدقق المحاسبي الحكومي لقاء قيامه بأداء عمله الوظيفي في القطاع العام وهو يماثل ما يستحقه الموظفون الاخرين في دوائر الدولة.

٢- المخصصات

المخصصات مبالغ يتقاضاها الموظف شهرياً او في المدة التي يحددها القانون، وهي اما مبلغ مقطوع او مقدار نسبة معينة من الراتب الشهري والغاية من منحها للموظف تمكينه من مواجهة نفقات الحياة مما يكفل عيشه بمستوى مقبول اجتماعياً لكي يتصرف ويتفرغ لمهام العمل الوظيفي، والمثال الاكثر أهمية للمخصصات هي مخصصات غلاء المعيشة التي تمنح لكل موظف^(٤).

فالمخصصات التي تمنح لمدققي الحسابات هي مخصصات خطورة مهنية في دوائر القطاع العام، وتكون هذه المخصصات بنسبة من الراتب الاسمي تتراوح بين (٢٥-٣٠٪) وتمنح شهرياً للمدقق الغرض منها تحسين حالته المعيشية، فهذه المخصصات مقابل تحمل المدقق المحاسبي المسؤولية الكبيرة الملقاة على عاتقه فيعدّ صمام الامان لعمليات الصرف التي تتم في الدائرة، فمصادقته على معاملة الصرف يعد بمثابة ايعاز قانوني لوضع المال

(١) د. علي محمد بدير و د. عصام عبد الوهاب البرزنجي و د. ياسين السلامي، مبادئ واحكام القانون الإداري (مكتبة السنهوري | ٢٠١٥)، ص ٣٢٩.

(٢) ماهر صالح علاوي الجبوري، الوسيط في القانون الاداري، (دار ابن الاثير للطباعة والنشر، جامعة الموصل | ٢٠٠٩)، ص ٢٥٦.

الذي تم صرفه في المكان الصحيح، وسد ثغرة التحايل والغش والتلاعب، وما هذه المخصصات إلا الجزء اليسير من الحقوق التي يتمتع بها المدقق المحاسبي، وقد نظم المشرع العراقي منح المخصصات للموظف بصورة عامة في المادة (١٤/ أولاً و ثانياً) من قانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدل. وكذلك المادة (١٥) منه التي اعطت الحق لمجلس الوزراء بمنح مخصصات إضافية لمعالجة اية ظروف او حالات ذات طبيعة خاصة، بينما نجد ان المشرع الأردني والمصري لم يعتمدا مصطلح المخصصات وانما فصلها الراتب واعدها أجور تمنح للمدقق في الوحدة الحكومية.

٣- المكافأة التشجيعية

هي التي تمنح لكل من يقوم بعمل معين من الموظفين أو ساهم بإنجاز عمل ما من شأن ذلك العمل زيادة الخدمات التي تقدمها الإدارة لجمهورها، فالموظف عند استحقاقه للمكافأة التشجيعية يكون قد تفوق على اقرانه، وعادةً ما يخضع منح هذه المكافأة للسلطة التقديرية للإدارة^(١).

في موازنات الدوائر الحكومية هنالك باب خاص لمنح المكافأة التشجيعية للموظفين في الدوائر وكذلك لغير العاملين فيها ويجب ألا يتم التجاوز على باب المكافأة المرصود في الموازنة عن طريق الإفراط في منحها لغير مستحقها لأن منحها تميز الموظف الكفوء عن غيره.

المطلب الثاني

الحقوق ذات الأثر المادي اللاحق (التبعي)

وتتمثل في مجموعة من الحقوق التي يمنحها القانون للموظف (وهنا بطبيعة الحال يشمل بها المدقق المحاسبي الحكومي) وهي مجموعة من الحقوق ذات الصفة الإدارية عموماً وتشتمل على عدة اثار واحدة منها يكون الأثر المالي كنتيجة لاحقة لحدوث الواقعة او التصرف القانوني ومنها:

(١) د. علي محمد بدير وآخرون، مصدر سابق، ص ٣٣٤.

١- الاجازات.

الاجازات الوظيفية هي من الحقوق المعنوية التي اقرتها جميع التشريعات التي عالجت الوظيفة العامة والموظف يستحقها مقابل ما يقدمه من مجهود في المرفق العام ولتمكنه من الراحة لفترة من الزمن وذلك لإنماء قدراته وزيادة نشاطه، فضلاً عن الظروف الصحية والاجتماعية التي تكون سبباً للمطالبة بحق الاجازة وفقاً للمدة القانونية المسموح بها والاصل في الاجازة ان لا تؤثر في الحقوق المالية والمعنوية للموظف ويستحق الموظف الاجازات بأنواعها المختلفة ومنها (١- الاجازة الاعتيادية. ٢- الاجازة المرضية. ٣- اجازة الحمل والوضع ٤- اجازة الأمومة)^(١).

٢- الترفيع

هو انتقال الموظف من الوظيفة التي يشغلها إلى وظيفة تقع في الدرجة الاعلى التالية لدرجته مباشرة ضمن تدرجه الوظيفي^(٢).

وعرف أيضاً بأنه تغيير مركز الموظف، وذلك من خلال تقدمه على غيره في درجات السلم الاداري، بنقله إلى درجة اعلى من التي كان يشغلها سواءً في الفئة ذاتها او بانتقاله إلى فئة اعلى تبعاً لنظام ترتيب الوظائف فترفع الموظف لا يتطلب بالضرورة وكشروط حصوله على مسؤوليات وسلطات جديدة، فكل ما يترتب عليه هو منح الموظف درجة وظيفية اعلى من اقرانه وتمييزه وتقدمه عنه في المركز الوظيفي، وتتجسد أهمية الترفيع في كونه يعد من الدعامات الأساسية التي تقوم عليها الوظيفة العامة إذ يحقق للموظف النفع المادي بزيادة راتبه فضلاً عن أنه يحفز الموظف ويدفعه لبذل اقصى جهد ممكن في خدمة المرفق العام حيث تسعى الادارة دائماً إلى اختيار اكفاً وافضل الموظفين لشغله الوظيفة المرقى لها^(٣)،

(١) وفاء محمود احمد، "النظام القانوني لإجازات الموظف العام"، (مجلة دراسات تربوية، المجلد (١٣)، العدد (٤٩)، مركز البحوث والدراسات التربوية، وزارة التربية | ٢٠٢٠)، ص ٢٢٨.

(٢) ينظر: المادة (٦/اولاً) من قانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام رقم ٢٢ لسنة ٢٠٠٨ المعدل.

(٣) د. بدر حمادة صالح و اقبال نعمت درويش، "حماية حق الموظف العام في الترفيع"، (مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (٧)، العدد ٢٦٦، جامعة كركوك، العراق | ٢٠١٨)، ص ١٩٦.

ونظم المشرع العراقي الترفيع في قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ المعدل بموجب احكام المواد (٢٠-١٨)، أما المشرع الأردني فقد نظم شؤون الترفيع الموظفين على وفق احكام المواد من (٧٧-٨٥) من قانون الخدمة المدنية الأردني رقم (٨٢) لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته، وكذلك افرد المشرع المصري المواد من (٢٩-٣١) من قانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ المعدل.

٣- العلاوة والترقية

العلاوة هي استحقاق مالي يصرف للموظف يتمثل بالزيادة في الراتب او الاضافة اليه لمجابهة الاعباء المتزايدة على الموظف، والعلاوة تكون سنوية تضاف لراتب الموظف الأساسي، لأسباب معينة وفقاً للضوابط النظامية والشروط ويستحق الموظف علاوة سنوية وان يكون تاريخ منح العلاوة بدأ بعد مرور سنة من تاريخ صدور أمر التعيين او من تاريخ منح العلاوة للسنة السابقة^(١)، أما الترقية فهي كل ما يطرأ على الموظف من تغيير في مركزه القانوني يكون من شأنه تقديمه وتمييزه عن أقرانه والترقية تحقق للموظف مزايا مادية ومعنوية، فهي تفسح المجال للموظف في الوصول الى المناصب العليا فيحقق بذلك في الحصول على درجة مالية اكبر واختصاصات اكثر أهمية^(٢)، حيث نظم المشرع العراقي العلاوة والترقية في قانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدل وبشكل مفصل، بينما نظم المشرع الأردني كل ما يخص العلاوة والترقية بموجب احكام المادتين (٨٦ و ٨٧) من قانون الخدمة المدنية الأردني رقم (٨٢) لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته، وكذلك المشرع المصري نظم في قانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ المعدل العلاوات والترقية بموجب احكام المادة (٣٧).

-
- (١) د. عبد السلام لفته سعيد ورقيب رافع المعاضيدي "تحليل سلم رواتب العاملين في القطاع العام فنياً"، (مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، المجلد ٢٧، العدد ١٢٥، جامعة بغداد، العراق | ٢٠٢١)، ص ٤٩.
- (٢) د. مازن راضي ليلو، القانون الاداري، (منشورات الاكاديمية العربية في الدنمارك| ٢٠٠٨)، ص ١٢٠.

٤- الشمول بالضمان الصحي والمنافع الاجتماعية

إن شمول المدقق المحاسبي الحكومي في الوحدة الحكومية بالضمان الصحي يعد واحداً من الحقوق التي تميز الموظف عن غيره من المواطنين، فالرعاية الصحية التي تقدمها الدولة لموظفيها عموماً والمدقق المحاسبي الحكومي على وجه الخصوص بالمجان ماهي إلا تعبير واضح وصريح للإدارة في الاهتمام لموظفيها واعطائهم مكانة متميزة، فضلاً عن ذلك ان استفادة المدقق المحاسبي الحكومي من القروض التي تقدمها الدولة بفائدة قليلة أو بدون فائدة أيضاً تعد من المميزات التي يتمتع بها الموظفون بصورة عامة وهذه تعد من التسهيلات التي تقدمها الإدارة لموظفيها بغية حصولهم على منافع من شأنها تحسين اوضاعهم المعيشية^(١)

٥- اعارة الخدمات العامة

إن الموظف قد يستفيد-بصفته الوظيفية هذه-من بعض المنافع التي لا يمكن للآخرين من غير الموظفين الاستفادة كإعارة الخدمات إلى خارج ملاك الحكومة مع بقاء علاقة الموظف بالإدارة التي يشغل درجة وظيفية في ملاكها قائمة وكذلك احتساب مدة الإعارة لأغراض العالوات السنوية والترفيغ والخدمة التقاعدية^(٢)، والتمتع بالتفرغ العلمي للموظف وشموله بالضمان الصحي والرعاية الصحية المجانية أو الاستفادة من القروض المالية وغيرها من الحقوق^(٣).

يمكن القول إن هذه الحقوق تُعدّ من الحقوق الهامة التي يتمتع بها موظفو القطاع العام والمدقق المحاسبي في دوائر الدولة أيضاً يتمتع بها باعتباره يخضع للعلاقة التنظيمية مع الدولة، فهذه الحقوق وغيرها حددها المشرع بصورة عامة للوظيفة في الدولة، وتعد من النظام العام لا يمكن الاتفاق على ما يخالفها.

فلما كان المدقق هو الرقيب على اعمال الادارة والحارس على حقوق الوحدة الادارية، فانه يصدر في تقريره حكمه على تصرفات الادارة، ويكشف للجمهور نتائج رقابته وما استخلصه أثناء قيامه بعملية التدقيق، ومن أجل القيام بهذه المهمة نجده متمتعاً

(١) د. علي محمد بدير وآخرون، مصدر سابق، ص ٣٤٨.

(٢) ينظر: المادة (٣٨) من قانون الخدمة المدنية رقم (٢٤) لسنة ١٩٦٠ المعدل.

(٣) د. علي محمد بدير وآخرون، مصدر سابق، ص ٣٤٨.

ببعض الحقوق التي تمكنه من ذلك، وتباينت التشريعات محل الدراسة في إعطاء حقوق المدقق المحاسبي في صلب قوانينها فالبعض نص صراحة على تلك الحقوق^(١).

ففي العراق ونتيجة لاتساع اعمال التدقيق والرقابة وتطورها فقد منح المشرع في قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل، جملة من الحقوق الموضوعية التي يتمتع بها المدقق نص عليها صراحة في المواد من (٣٠) الى المادة (٣٥) من القانون.

المطلب الثالث

الحقوق المتعلقة بسير العمل

إلى جانب الحقوق الاخرى المشار إليها بصورة عامة التي يتمتع بها الموظف العمومي هناك حقوق يتمتع بها المدقق المحاسبي الحكومي لأداء مهامه على أكمل وجه ومنها:

١- حق الاطلاع

إن حق الاطلاع هو حق للمدقق المحاسبي في الاطلاع على كافة المعلومات والبيانات التي في حوزة الجهة خاضعة التدقيق، حيث أعطت القوانين لمدقق الحسابات حق الاطلاع على دفاتر الوحدة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها في كل وقت من غير تحديد أو تخصيص، حيث نصت المادة (١١/أ) من نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (٣) لسنة (٢٠٠٠) على: (فضلاً عن الحقوق التي تقرها التشريعات فلمراقب الحسابات الاطلاع على دفاتر الجهة الخاضعة للتدقيق وسجلاتها ومستنداتها فالأوراق والوثائق والعقود الخاصة بها) هذا فيما يخص مهنة التدقيق بالعموم سواء مدقق محاسبي حكومي ام غير حكومي.

وبالمقابل نجد أن للمدقق المحاسبي الحكومي ذات الحق وأن للسلطة الرقابة المالية حق الاطلاع على الاوراق والمعاملات في الدوائر الحكومية، وهذا ما نصت عليه المادة (١٣) (أولاً) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل: (لليوان الصلاحيات الآتية: أولاً: الاطلاع على كافة الوثائق والسجلات والمعاملات والاوامر والقرارات ذات العلاقة

(١) د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، (بدون مكان نشر|١٩٨٢)، ص ١١٤.

بمهام الرقابة والتدقيق وله اجراء الجرد الميداني...). رقابة الديوان تشمل الالتزامات والموجودات بكافة انواعها والتحقق من سلامة استخدامها والمحافظة عليها.

يمكن القول ان المشرع العراقي في التشريعات الخاصة وحتى العامة أعطى للمدقق المحاسبي حرية الاطلاع على اي مستند يكون من شأنه الوصول الى الحقيقة المرجوة عن اعداد تقريره المالي، فضلا عن اعطاء المشرع هذا الحق للمدقق يسهل عملية اكتشاف الغش والتلاعب.

أما المشرع الأردني فقد اعتبر حق الاطلاع من الحقوق الأساسية للمدقق لكل ما يراه ضرورياً لتمكينه من القيام بعمله، فالمدقق المحاسبي يمكن أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن ابداء رأي فني محايد اذا مُنع من الحصول على الادلة الكافية والمناسبة لإجراء عمليات التدقيق^(١)، علماً أن المشرع الأردني انتهج طريقاً مغايراً للعراقي عندما نص على حقوق المدقق المحاسبي الحكومي في قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل خلافاً للمشرع العراقي الذي اختص قانون الشركات بتنظيم جانب من حقوق المدقق المحاسبي غير الحكومي، فمنح المدقق حق الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة والهيئة العامة وطلب كافة الأوليات للتدقيق وحضور اجتماعات الهيئة العامة للشركات ما هو إلا دافع الذي من شأنه اتساع صلاحياته في اداء وظيفته بشكل يقدم أفضل الخدمات ويحافظ على المال العام من الهدر^(٢).

يتضح من ذلك أن المشرع الأردني أعطى حقوق واسعة للمدقق في قانون الشركات النافذ وخوله حضور الاجتماعات فضلا عن قيامه بأداء واجباته المبينة في القانون من فحص وتقييم وتدقيق وغيرها.

أما المشرع المصري فقد أعطى ذات الحق من الاطلاع وطلب البيانات الضرورية لإجراء عمليات التدقيق للمدقق بصورة مباشرة^(٣)، ففي قانون الجهاز المركزي للمحاسبات

(١) د. علي عبد القادر الذنيبات، تدقيق الحسابات (شركة مطابع الأرز | ٢٠٠٩)، ص ٩١.

(٢) ينظر: المواد (١٩٣/هـ و ١٩٨) من قانون الشركات الاردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧.

(٣) ينظر: المادة (١٠٥) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.

رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل نص صراحةً على ممارسة الجهاز لأنواع الرقابة والتي من شأنها توسيع سلطات الجهاز في ممارسة أداء أعماله^(١).

يمكن القول إن توسيع دائرة حقوق المدقق المحاسبي أساسها القانوني هو قانون الجهاز المركزي للمحاسبات وجعل تدخل المدقق المحاسبي في كافة مرافق وأجهزة الدولة وزاد من سلطته الرقابية والتدقيقية.

٢- حق طلب البيانات والايضاحات

تعد من الحقوق التي يتمتع بها المدقق المحاسبي وهو الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لأداء عمله فهو يتمكن من الحصول على أجوبة لاستفساراته أو أية جداول أو بيانات أخرى تعدها الوحدة^(٢).

ولزاماً على الموظفين أن يبرزوا للمدقق جميع الدفاتر والمستندات والسجلات التي في حيازتهم أو تحت تصرفهم والتي قد يطلبها المدقق وكل مسؤول في الوحدة كما وأن لسلطة الرقابة المالية في سبيل تحقيق اغراض الرقابة حق الحصول على كافة الايضاحات والاجابات على الاستفسارات الصادرة عنها (وان عدم موافاة سلطة الرقابة المالية بغير عذر مشروع بالأوراق والمستندات او الامتناع عن الرد على وسائل سلطة الرقابة واعتراضاتها وملاحظتها يعتبر مخالفة مالية)^(٣)، أما المشرع الأردني فقد أعطى ذات الحق إلى مدقق الحسابات على وفق المادة (٥/١٩٣) من قانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧

(١) ينظر المواد (٢ و ٥) من قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل.

(٢) صبيح الطحان، مصدر سابق، ص ٤٩.

(٣) تنص المادة (١٢) (ثانياً) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل على: (إذا امتنعت الجهة الخاضعة لرقابة وتدقيق الديوان عن تقديم السجلات والبيانات اللازمة لأعمال الرقابة والتدقيق فعلى الديوان اشعارها ومكتب المفتش العام فيها لتقديمها خلال عشرين يوماً وبيان اسباب الامتناع. (ثالثاً) (ا) إذا لم يقتنع الديوان بأسباب الامتناع عن تقديم السجلات فله اشعار مجلس الوزراء او هيئة النزاهة لأجراء التحقيق بذلك وإلزام الجهة الممتنعة على تقديم السجلات والبيانات المطلوبة وفي حالة استمرار الجهة عن الامتناع يقوم الديوان بمفاتحة مجلس النواب بذلك).

المعدل، وكذلك الزم المشرع المصري في المادة (١٠٥) من قانون شركات النافذ الشركات كافة بتقديم كل ما يراه ضرورياً لتسهيل أداء مهمة المدقق.

٣- حق المدقق في عدم الالتزام بأوامر الرؤساء عند مخالفتها للقوانين والتعليمات.

نجد أن هذا الحق قد ورد في قانون انضباط موظفي الدولة رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل في المادة (٤) منه عندما أوجبت على كل موظف احترام الرؤساء والتزام سلوكيات تعتمد الأدب واللباقة في مخاطبته فضلاً عن إطاعة الأوامر، وكل ذلك مقيد بحدود القانون وأية مخالفة لأي أمر تمنح الحق للمدقق في المطالبة بتسبيب تحريري يبين سبب عدم إطاعته لأمر الرئيس.

٤- حقوق المدقق المحاسبي غير الحكومي

ولغرض إبراز الفارق بين ما يمنحه القانون للمدقق المحاسبي الحكومي يوجب الأمر تناول حقوق المدقق المحاسبي غير الحكومي لإبراز الفارق في إطار القانون العراقي ومن هذه الحقوق^(١):

١- الحق في تحقيق موجودات الشركة والتزاماتها ويتعين على مجلس الإدارة -وفقاً للقانون- أن يمكن المدقق من كل هذه الحقوق، فقد أعطى المشرع العراقي ذات الحق للمدقق بموجب قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل وفق المادة (١٦٨) منه، وكذلك أعطى المشرع الأردني الحق في تحقيق موجودات الشركة بموجب احكام المادة (٨٦) من قانون الشركات الأردني النافذ رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ المعدل، وكذلك المشرع المصري نظم ذلك الحق بموجب احكام المادة (١٠٥) من قانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.

٢- الحق في أن يوافيه مجلس الإدارة بصورة من الاخطارات والبيانات التي يرسلها الى المساهمين المدعويين لحضور الجمعية العامة، المشرع العراقي مكن المدقق من ممارسة ذلك الحق بموجب المادة (١٣٦/أولاً) من قانون الشركات العراقي النافذ، وهذا ما سار عليه المشرع الأردني وفقاً المادة (١٩٨) من قانون الشركات الأردني النافذ،

(١) حامد طلبية محمد أبو هيبية، اصول المراجعة، (زمزم ناشرون وموزعون-عمان-الأردن) (٢٠١١)، ص ١٨٥.

وكذلك انتهج المسار نفسه المشرع المصري عندما نص على ذات الحق وفق احكام المادة (١٠٦) من قانون الشركات المصري النافذ رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.

٣- الحق في دعوة الجمعية العامة للشركة للانعقاد في الاحوال التي يتراخى فيها مجلس الادارة عن الدعوة، على العلى الرغم من وجوب ذلك ومضي شهر على تحقيق الموافقة او بدء التاريخ الذي يجب فيه توجيه الدعوة الى الاجتماع، هذا ما نص عليه صراحةً المشرع العراقي بموجب احكام المادة (٨٧) من قانون الشركات العراقي النافذ وكذلك المشرع الأردني نص عليه بموجب المادة (١٨٢) من قانون الشركات الأردني النافذ، ولم يغفل المشرع المصري في اعطاء ذات الحق بموجب احكام المادة (٦١) من قانون الشركات المصري المعدل النافذ.

٤- الحق في الحصول على الاعتبار نظير قيامه بعملية التدقيق، فالمشرع العراقي نص المادة (١١٧/ثامناً/ب) من قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل على تحديد طبيعة وكمية الاعتبار التي يتقاضاها المدقق المحاسبي في الشركة، كذلك المشرع الأردني نص على دفع اتعاب المدقق المحاسبي من قبل الشركة بموجب المادة (١٨٠/ب) من قانون الشركات الأردني النافذ، وكذلك المشرع المصري فقد نص صراحةً على تقدير اتعاب المدقق المحاسبي من قبل الجمعية العامة على وفق المادة (١٠٣) من قانون الشركات المصري رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ المعدل.

خلاصة القول أن المشرع العراقي والتشريعات المقارنة وسع من نطاق صلاحيات وحقوق المدقق المحاسبي في القطاع الخاص أكثر مما هو عليه في القطاع العام التابع للحكومة وهذا الامر يعد مأخذاً على تلك التشريعات والتي من شأنها حجمت من دور المدقق المحاسبي الحكومي مما ادى في المحصلة النهائية إلى ترتب اثار سلبية من شأنها الإضرار بالمصلحة العامة والمال العام.

المبحث الثاني

ضمانات عمل المدقق المحاسبي الحكومي

إن ضمانات الموظفين وإن كانت تبدو من امتيازات الوظيفة العامة فإنها في الوقت ذاته تعتبر حقاً من حقوق الموظف العام، وذلك لأن استقرار الموظف في وظيفته او طمأنينته فيها يكفل حاضراً الموظفين ومستقبلهم من خلال الضمانات التي تركز على

الاستقرار في الوظائف وتخدم الموظف في السلك الوظيفي وتأمين حصولهم على ما يوفر لهم ولأفراد أسرهم من العيش الكريم في مستوى اجتماعي لائق وحماية قانونية لتصرفاتهم المشروعة وذلك من خلال الخدمة او بعد انتهائها، او حق لعوائلهم بعد وفاتهم، وتبدو هذه الضمانات ذات طبيعة إدارية او قضائية او تشريعية^(١)، فمن الضمانات الادارية او القضائية الممنوحة للموظف هو (حق التقاضي) المعرف بالرقابة القضائية حيث تعد الرقابة القضائية نوعاً من انواع الرقابة على اعمال الادارة ولاسيما ضد القرارات التأديبية، لأنها تحمي الموظف من تعسف الادارة من خلال إخضاع الادارة للقانون فيما يصدر عنها من قرارات او ما تتخذه من اجراءات، لذلك في مقابل سعي الادارة الى تحقيق الانضباط الوظيفي من خلال فرض العقوبات الانضباطية على الموظف المخالف فكان لابد من توافر ضمانات فاعلة تضمن تحقيق احترام الادارة لحقوق الموظف^(٢).

يمكن القول بأن هذه الضمانات تمكن الموظف في دوائر الدولة واجهزتها من اداء عمله بصورة كاملة على الرغم من الضغوطات التي يواجهها، فوقوف الادارة المبنية على الاسس القانونية الصحيحة تحمي الموظف من تعسف القرارات الفردية التي يصدرها رجل الإدارة بعيداً عن المهنية والانظمة والتعليمات التي تتبعها الادارة، فاستقرار الموظف بوظيفته واطمئنانه فيها يتحققان بالطرق الاتية^(٣):

- ١- تحديد أسباب انتهاء الخدمة الوظيفية وحالات انقضاء رابطة التوظيف على سبيل الحصر، وتقييد حق السلطة الادارية في إنهاء خدمة الموظف بقيود وضمانات تحول دون إمكان إساءة استعمال هذا الحق إضراراً به.
- ٢- عدم جعل إلغاء الوظيفة سبباً لانقضاء خدمة الموظف بل يوضع في وظيفة اخرى معادلة يصلح لها.

(١) د. علي محمد بدير وآخرون، مصدر سابق، ص ٣٤٨.

(٢) سهى زكي نوري عياش، "إجراءات الطعن بأحكام محكمة قضاء الموظفين"، (مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (١)، العدد (٤١)، جامعة الكوفة، العراق | ٢٠١٩)، ص ٢٤٢.

(٣) د. علي محمد بدير وآخرون، مصدر سابق، ص ٣٤٩.

- ٣- تبني نظام قانوني متكامل لشؤون الوظيفة العامة، يرتكز أساساً على مبدأ التوازن بين الحقوق والواجبات الوظيفية وما يحفظ كرامته الانسانية ومركزه في المجتمع.
- ٤- تثبيت الضمانات الحقيقية وتحديد الاجهزة المسؤولة عن تطبيق تلك الضمانات، لتتحول تلك الضمانات من إطار الحماية العامة الى خصوصية الرقابة المحدودة.
- ٥- عدم توقيع الجزاء الانضباطي على الموظف الا بعد التحقيق معه كتابة... كما ينبغي ان تكون الجزاءات متدرجة تبعاً لجسامة الفعل، ومقررة كما ونوعاً بنص تشريعي^(١)... وعدم جواز تعدد الجزاءات عن الفعل الواحد، وعدم رجعية الجزاءات الانضباطية، ووجود تسبب القرارات الصادرة بتوقيع الجزاءات، وعدم جواز توقيع الجزاءات الانضباطية المقنعة.

(١) نص المشرع العراقي في المادة (٨) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل. عندما اورد العقوبات على سبيل الحصر. أما المشرع الاردني فقد نص في المادة (١٤١) من نظام الخدمة المدنية الاردني المرقم (٨٢) لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته على: (أ-إذا ارتكب الموظف مخالفة القوانين والانظمة والتعليمات والقرارات المعمول بها في الخدمة المدنية او في تطبيقها، او أقدم على عمل او تصرف من شأنه الاخلال بالمسؤوليات والصلاحيات المنوطة به او عرقلتها او الإساءة الى اخلاقيات الوظيفة وواجبات الموظف وسلوكه فتوقع عليه احدى العقوبات التأديبية التالية:

١-التنبيه. ٢-الإنذار. ٣-الحسم من الراتب الشهري الاساسي بما لا يزيد عن سبعة ايام في الشهر. ٤-حجب الزيادة السنوية لمدة سنة واحدة. ٥-حجب الزيادة السنوية لمدة سنتين. ٦-الاستغناء عن الخدمة. ٧-العزل). أما المشرع المصري فقد نص في المادة (٦١) من قانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ المعدل على (الجزاءات التي يجوز توقيعها على الموظف هي: ١-الإنذار. ٢-الخصم من الأجر لمدة أو مدد لا تجاوز سنتين يوماً في السنة. ٣-الوقف عن العمل لمدة لا تجاوز ستة أشهر مع صرف نصف الأجر الكامل. ٤-تأجيل الترقية عند استحقاقها لمدة لا تزيد على سنتين. ٥-الخفض إلى وظيفة في المستوى الأدنى مباشرة. ٦-الخفض إلى وظيفة في المستوى الأدنى مباشرة مع خفض الأجر إلى القدر الذي كان عليه قبل الترقية. ٧-الإحالة إلى المعاش. ٨-الفصل من الخدمة).

٦- ضرورة إتاحة سُبُل الطعن في القرارات المتعلقة بالجزاءات واخضاعها لرقابة قضائية مستقلة لردّها الى مبدأ المشروعية اذا ما شاب تلك القرارات عيب ينال من سلامتها.

فلا بد من توافر ضمانات لعمل المدقق المحاسبي كضمانات الوظيفة العامة التي يتمتع بها الموظف على الملاك الدائم في دوائر واجهزة الدولة، فالمهام الموكلة على عاتق المدقق المحاسبي أصعب في بعض الأحيان من المهام الأخرى للموظفين العموميين لذلك يمكن اعطاء المدقق المحاسبي ضمانات تميزه عن غيره من أقرانه الهدف منها اعطائه حيزاً أكبر لممارسة اداء واجباته بحيادة وعدم التأثر بالقرارات والاوامر الفردية التي تصدرها الادارة، وعلى ضوء ذلك يمكن ان نورد أهم الضمانات التي تمكن المدقق المحاسبي من اداء عمله وفي ثلاث مطالب.

المطلب الأول

الاستقلالية

إن استقلالية الاجهزة الرقابية بصورة عامة والمدقق على وجه الخصوص تُعد ضمانه لموضوعية اداء المدقق لعمله وحيادية تقاريره والنتائج المترتبة على عمله، فالمساهمة في ارساء نظام فعال للمسألة بناءً على النتائج والاحكام التي توصل اليها المدقق عند ممارسة عمله باستقلالية تامة تعد أحد الضمانات الأساسية لتحقيق الهدف المراد تحقيقه.

فالاستقلالية بوصفها ضمانة من ضمانات عمل المدقق يجب ان يشمل مختلف الجوانب الوظيفية والمالية والادارية لعمليات التدقيق وذلك من حيث النص على ممارسة تلك العمليات او الرقابة في الدستور والقوانين التي تسنها السلطة المختصة وكذلك الأنظمة والتعليمات التي تصدرها اعلى جهة وظيفية تنفيذية في الدولة ولكي يتم اعتبار الاستقلال إحدى الضمانات الأساسية لعمل المدقق المحاسبي فانه لا بد ان يمتد للجانب العضوي (الاداري) في ممارسة عملية التدقيق، من خلال ضرورة ايجاد الضوابط والاحكام والتعليمات الخاصة بعمل التدقيق بصورة عامة فتحديد الأوضاع القانونية والمالية للمدقق تُعد ضرورة

تمتعهم بالاستقلالية والحصانة وعدم عزلهم او معاقبتهم الا بالطرق القانونية التي كفلها الدستور والقوانين المرعية^(١).

وبهذا الخصوص نرى أنَّ استقلالية المدقق من الضمانات التي أولى المشرع والفقهاء اهتماماً واسعاً لها باعتبار أنَّ ممارسة المدقق لعملية التدقيق ما هي الا تصفية المال العام من الشوائب التي قد يعتريها أثناء عمليات الصرف والإنفاق وغيرها. والاستقلالية تمنح المدقق فرصة اعطاء رأي نزيه بعيد عن الشبهات.

فالاستقلالية باعتبارها ضماناً اي أنَّ يكون المدقق مستقلاً عن جميع الانشطة التي يقوم بتدقيقها من خلال هيكله وحدة التدقيق الداخلي بشكل يستطيع من خلاله اداء وظائفه وواجباته بكفاءة وفاعلية، كما ينبغي على المدقق التمتع بالحياد عن إبداء رأيه عن اي نشاط قام بتدقيقه اي أن يكون المدقق موضوعياً عند اداء عمله.

وتتحقق الاستقلالية والحيادية للمدقق في حالة عدم ارتباطه إدارياً بالجهات او الاقسام او الادارات ذات العلاقة بالأنشطة التي يقوم بتدقيقها، وانما يكون ارتباطه الاداري بأعلى سلطة في الوحدة وبتواصل مستمر معها ومنحه صلاحيات تمكنه من ابداء رأيه بحرية واستقلالية واداء واجبه على أفضل صيغة ممكنة^(٢).

إن استقلالية المدقق المحاسبي الحكومي في الوحدة يساهم في التخلص من الجمود الاداري الذي يصيب الافراد الذين يعملون في بيئة واحدة لفترة طويلة يساعد على بناء مؤسسة قوية متماسكة تتمتع باستراتيجية مستقبلية، وأن أهم ما يواجهه المدقق هي مدى قدرته على الموازنة بين الهدف الرئيسي الذي ينبغي الوصول إليه والمتمثل بتحقيق الفوائد العالية من ممارسة عمله وبين الاهداف التي تبغي الحكومة الوصول إليها من حماية المصلحة العامة وتحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية بشكل اجمالي، فاستقلالية للوحدات الحكومية بصورة عامة تعني عدم التدخل بالشؤون الداخلية للوحدة او التأثير على جهاز التدقيق الداخلي من الجهات الخارجية او من هم ليس اصحاب القرار كالسياسيين

(١) د. خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق (الوراق للنشر والتوزيع|٢٠٠٦)، ص ٣٧٣.

(٢) د. صفاء احمد محمد العاني، "دور لجان التدقيق في تعزيز اداء واستقلالية المدقق الداخلي"، (مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ٥٤، الجامعة المستنصرية، العراق |٢٠٠٥)، ص ٧٥.

او الموظفين الحكوميين من غير المختصين والا تخضع تلك الوحدات لرغبات واهواء اداراتها^(١).

وقد تضمنت المعايير الدولية للتدقيق على الاستقلالية، ويعد هذا المعيار من الضمانات الأساسية لعمل المدقق وهو يحتوي على معايير فرعية ثلاث هي: الاستقلال التنظيمي أي عدم تدخل أي جهة في عمل المدقق المحاسبي عند القيام بأداء مهامه الوظيفية، الاستقلال الموضوعي الفردي أي أن يتصف المدقق بالنزاهة والتجرد، فضلاً عن معالجة المدقق لأوجه الضعف والمشكلات الموضوعية بالكشف عنها للجهات المختصة^(٢).

ويمكن القول ان الاستقلالية التي تمنح للمدقق المحاسبي في الوحدة الحكومية ما هي إلا اعطائه القوة اللازمة ومساندته في عمليات الاحتيايل والغش والتلاعب بالمال العام، لأن هذا الاستقلال ما هو إلا لمنح شخصية المدقق الحدية في أداء مهامه الوظيفي، وفي رأي المتواضع أرى بأن معايير استقلال المدقق المحاسبي الحكومي يتمثل بالكفاءة والنزاهة وتدرجه الوظيفي فيما وصل إليه بعيداً عن المحسوبية والمنسوبية.

المطلب الثاني

الشمولية

إحدى الضمانات الأساسية لعمل المدقق المحاسبي وتهدف الى الوصول غير المشروط او المقيد لجميع الانشطة المحاسبية التي تحدث داخل الوحدة، فإعطاء حيز واسع للمدقق بالعمل بحرية والدخول الى الدهااليز الخاصة بالعمليات المالية داخل الوحدة يُعد من السمات الأساسية للوقوف على حقيقة كيفية الحفاظ على المال العام من الهدر والضياع وغيرها.

(١) د. سعد سلمان عواد ومطلق حمد محمد، " القيمة المضافة للتدقيق الداخلي ودورها في تطبيق دعائم الحوكمة المتمثلة بالاستقلالية والمسؤولية"، (مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد (١٥)، العدد (٥٢)، العراق|٢٠٢٠)، ص ١٦١.

(٢) محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية (رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر|٢٠١١)، ص ٢٠.

فالشمولية تشمل نطاق تدقيق النشاط المالي والالتزام القانوني والنشاط الإداري والتدقيق على الأهداف الاستراتيجية للوحدة، والذي يختص أيضاً في معالجة حالات الخلل في التخطيط الاستراتيجي أو القصور فيها^(١).

وفي هذا الصدد يتضح لنا بأن أحد الركائز التي يعتمد عليها المدقق المحاسبي في أداء وظيفته هي المراجعة الشاملة أو التدقيق في كل صغيرة وكبيرة داخل الوحدات فعلية كشف التلاعب والهدر داخل الوحدة تبدأ من التدقيق وفحص أصغر جزئية في الوحدة ومن ثم التوسع في تدقيقها والتحقق من مدى موافقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات، وخصوصاً في دوائر وأجهزة الدولة وفي الوقت الحالي على وجه التحديد، حيث وبعد عام ٢٠٠٣ استشرى وبشكل غير مسبوق الفساد المالي والإداري في دوائر الدولة وأجهزتها المختلفة، واستحدثت العديد من الأجهزة الرقابية والتدقيقية بموجب أوامر من سلطة الائتلاف المؤقتة التي حكمت العراق بعد الاحتلال الأمريكي عام ٢٠٠٣، إلا أن أكثر جهاز رقابي يمتلك المهنية العلمية والعملية في عمليات التدقيق بصورة عامة هو ديوان الرقابة المالية الاتحادية، حيث يقوم هذا الجهاز بتدقيق جميع العمليات التي تكون للدولة نشاط فيها ويتم تمويل نفقاتها من الخزينة العامة^(٢).

المطلب الثالث

الضمانات الانضباطية

يقصد بالضمانات الانضباطية مجموعة من الإجراءات التي تلتزم الإدارة باتباعها عند قيامها بممارسة سلطاتها الانضباطية بما يضمن عدالة العقوبات الصادرة منها بحق الموظف العام المخالف، فإحاطة الموظف بصورة تامة بهذه الضمانات كي لا يكون

(١) د. خلف عبد الله الواردات، مصدر سابق، ص ٢١.

(٢) نصت المادة (١/رابعاً) من النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة ٢٠١٢ المعدل على: (يتكون ديوان الرقابة المالية من التشكيلات الآتية: رابعاً: دوائر التدقيق المركزية وهي: أ-دائرة تدقيق النشاط الاجتماعي، ب-دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع. ج-دائرة تدقيق نشاط الحكم المركزي، د-دائرة تدقيق نشاط الخدمات العامة، هـ-دائرة تدقيق نشاط الزراعة والتعمير، و-دائرة تدقيق نشاط الشركات، ز-دائرة تدقيق النشاط الصناعي، ح-دائرة التدقيق والمتابعة.

الانضباط وسيلة ضغط على الموظف، وقد تكون هذه الضمانة ما هي الا موازنة ما بين حق الموظف وحق الادارة في ممارسة سلطتها الانضباطية عليه للمحافظة على تحقيق المصلحة العامة^(١).

وهذه الضمانات تستند الى مصادر أساسية لكل قانون ففي مجال الوظيفة العامة تكون الضمانات مصادرها هي:

أولاً -الدستور: يمثل الدستور ضمانة أكيدة للموظف العام فقواعده تعلو على جميع القواعد القانونية التي يتضمنها النظام القانوني في الدولة.

ففي الدستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥ لم ينص المشرع الدستوري العراقي صراحة على ضمانات الموظف وانما نص على ضمانات بصفته فرداً من افراد المجتمع. بمبدأ لا جريمة ولا عقوبة الا بنص، ولا عقوبة إلا على الفعل الذي يعده القانون وقت اقترافه جريمة، ولا يجوز تطبيق عقوبة أشد من العقوبة النافذة وقت ارتكاب الجريمة، هذا ما نصت عليه المادة (١٩/ثانياً) من الدستور العراقي الدائم لسنة ٢٠٠٥. وكذلك الفقرة (خامساً) من المادة نفسها التي نصت على: (المتهم بريء حتى تثبت ادانته في محاكمة قانونية عادلة...) (٢).

يتضح بأن الدستور حتى ولو لم ينص صراحة على ضمانات الموظف العام بصورة عامة او المدقق المحاسبي (محل دراستنا) نص على اعتبار هذا الموظف فرد من افراد المجتمع الذي تكفل بحمايته وعدم المساس بحقوقه الا بالطرق القانونية إذا كان سلوكه مخالفاً للقانون، فعندما يشعر المدقق المحاسبي بوجود هذه الضمانة له سوف يبدع في عمله ويستخلص نتائج من شأنها التقدم بالوحدة الى تحقيق أهداف ذات جودة أكبر وأكثر فاعلية.

أما المشرع الأردني فلم ينص أيضاً صراحة على ضمانات الموظف العام كما فعلها المشرع العراقي وانما نص على ضمانات الافراد، وأعد الموظف فرداً من أفراد المجتمع. إذ نص في المادة (٨) من الدستور الأردني لعام ١٩٥٢ المعدل على: (١-لا يجوز ان يقبض

(١) د. علي محمد بدير وآخرون، مصدر سابق، ص ٣٥٠.

(٢) حيدر نجيب احمد " حقوق وضمانات الموظف العام عند تطبيق الجزاء التأديبي"، (مجلة الفتح، كلية التربية الأساسية، جامعة ديالى، المجلد (٣)، العدد (٣٠) ، العراق | ٢٠٠٧)، ص ١٥٧.

على أحد أو يوقف أو يحبس أو تقييد حريته إلا وفق احكام القانون، ٢- كل من يقبض عليه أو يوقف أو يحبس أو تقييد حريته تجب معاملته بما يحفظ عليه كرامة الانسان، ولا يجوز تعذيبه، بأي شكل من الاشكال، أو ايداؤه بدنياً أو معنوياً، كما لا يجوز حجزه في غير الاماكن التي تجيزها القوانين، وكل قول يصدر عن أي شخص تحت وطأة اي تعذيب أو ايداء أو تهديد لا يعتد به.

وفي هذا الصدد عُد المشرع الأردني كرامة وحماية الفرد الأردني من المقدسات التي يهتم بها ويحافظ عليها ويصونها، فالموظف ما هو إلا فرد من أفراد المجتمع الأردني الذي حظي بهذا الاهتمام.

على العكس من المشرعين الدستوريين العراقي والاردني جاء المشرع الدستوري المصري بنص واضح وصريح لضمانة الوظيفة العامة وتوفير الحماية اللازمة للموظف العام. فقد نص في المادة (١٤) من الدستور المصري لعام ٢٠١٤ على: (الوظائف العامة حق للمواطنين على أساس الكفاءة ودون محاباة أو وساطة، وتكليف القائمين بها لخدمة الشعب، وتكفل الدولة حقوقهم وحمايتهم، وقيامهم بأداء واجباتهم في رعاية مصالح الشعب، ولا يجوز فصلهم بغير الطريق التأديبي، إلا في الاحوال التي يحددها القانون) فيتضح من النص بأن المشرع بمقابل فرض واجبات على الموظف ضمن حقوق وحماية الموظف بشكل يليق بمكانته ومركزه الاجتماعي، والمدقق المحاسبي ما هو إلا في المحصلة النهائية موظف ضمن الهيكل الاداري للدولة له وما عليه أسوة بأقرانه من الموظفين.

ثانياً-التشريع:

يقصد بالتشريع بوصفه مصدراً رسمياً للقانون، سن القواعد القانونية واخراجها بألفاظ واجراءات معينة بواسطة سلطة مختصة بذلك^(١).

فالتشريع يجب ان تكون احكامه وقواعده موافقة لأحكام الدستور ولا تخالفها، وهذه القواعد عادة تتضمن حقوق تمثل ضمانات للموظف العام عند قيام الادارة باستعمال سلطتها الانضباطية، فالقواعد التي يتكون من مجموعها قوانين الخدمة المدنية وقوانين انضباط الموظفين والعاملين في الدولة، فهذه القوانين تحتوي على ضمانات للموظف العام

(١) د. نعمان أحمد الخطيب، الوسيط في النظم السياسية والقانون الدستوري (دار الثقافة للنشر والتوزيع | ٢٠١١)، ص ٤٦٠.

ابتداءً من اجراءات التحقيق مع الموظف وتسبب القرار التأديبي وحقه في الطعن بالقرار التأديبي^(١).

ففي العراق أقرّ المشرع العراقي بعض الضمانات الأساسية للموظف العام في القوانين الخاصة بالوظيفة، منها قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل^(٢)، منها في مرحلة التحقيق الاداري حيث أوجب القانون تأليف لجنة تحقيقية من ثلاثة اعضاء مستقلين يكون أحدهم حاصلاً على شهادة اولية في القانون^(٣)، الهدف من هذه اللجنة هي اعطائها الاستقلالية التامة في ممارسة اعمالها واعطاء نوع من الطمأنينة للموظف، وفصل الجهة التي وجهت الاتهام الى الموظف المتمثلة بالإدارة، فأعضاء اللجنة يمثلون جهة او فئة محايدة ما بين الادارة والموظف الموجه له التهمة.

لكن نرى أن المشرع العراقي أغفل عن مسألة مهمة في قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام النافذ وهو الاخطار^(٤)، فيعد الاخطار من الضمانات الأساسية التي يحصل عليها الموظف قبل الدخول في صلب التحقيق الاداري.

ويقصد بالأخطار إعلام الموظف بالتهمة المسندة إليه وتبيانها بوضوح ليسمح له بمعرفتها دون غموض، والاطلاع على الأدلة المقدمة وذكر الوقت والتاريخ المطلوب حضوره فيه امام اللجنة التحقيقية، فضلاً عن ذلك ان المشرع العراقي في قانون انضباط

(١) حيدر نجيب احمد، مصدر سابق، ص ١٥٨.

(٢) (الوقائع العراقية ٣٣٥٦ | بتاريخ ١٩٩١/٦/٣). وعدل قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام بموجب التعديل الاول ذو الرقم (٥) لسنة ٢٠٠٨ ونشر في الوقائع العراقية بالعدد (٤٠٦١) بتاريخ ٢٠٠٨/٢/١٤، وكذلك عدل بموجب القانون رقم (٥١) لسنة ٢٠١٢ (التعديل الثاني) ونشر في (الوقائع العراقية بالعدد (٤٢٥٠) | بتاريخ ٢٠١٢/٩/١٠).

(٣) ينظر المادة (١٠) من قانون انضباط موظفي الدولة والقطاع العام رقم (١٤) لسنة ١٩٩١ المعدل.

(٤) فمثلاً: ذهب المشرع العراقي في قانون انضباط موظفي الدولة رقم (٦٩) لسنة ١٩٣٦ الملغي الى تسميته بالإبلاغ، في حين ذهب المشرع الاردني في قانون الخدمة المدنية الاردني رقم (٨٢) لسنة ٢٠١٣ المعدل الى تسميته بـ(إعلام)، أما المشرع لمصري في قانون التوظيف المرقم (٢١٠) لسنة ١٩٦١ الملغي الى تسميته بـ(الإخطار).

موظفي الدولة والقطاع العام النافذ لم يتطرق الى مسألة مهمة اخرى وهي منح المهلة للموظف قبل اجراء التحقيق الاداري، على خلاف ما أخذ بها قانون انضباط موظفي الدولة رقم (٦٩) لسنة ١٩٣٦ (الملغي)^(١)، وهذا ما أشارت اليه المادة (٢١) من القانون (الملغي)، والفوائد التي تحققها المهلة للموظف هو إمكانية اطلاعه على ملفه الشخصي الذي يحتوي على اوراق عادية واخرى سرية، ويقصد بالاطلاع هنا على الاوراق العادية فقط دون السرية التي لا يطلع عليها إلا الرئيس الأعلى او الموظف المخول^(٢).

أما المشرع الأردني فقد اعتبر من الضمانات الأساسية للموظف العام هو تطبيق مبدأ التناسب ما بين العقوبة المفروضة والخطأ المرتكب من قبل الموظف، وهذا ما نصت عليه صراحة المادة (١٤٠/أ) من نظام الخدمة المدنية رقم (٨٢) لسنة ٢٠١٣ وتعديلاته على:

أ- توفير الضمانات التالية للموظف قبل إيقاع أي عقوبة عليه:

١- إعلام الموظف خطياً بما هو منسوب إليه بحيث يتضمن المخالفة المرتكبة والتهم الموجه اليه.

٢- تجرد رؤساء وأعضاء لجان التحقيق او المجلس التأديبي المشكل أي منهما بمقتضى احكام هذا النظام من اي اعتبارات شخصية او التنحي في الحالات التي يوجد فيها صلة قرابة من شأنها التأثير على مجريات التحقيق او إيقاع العقوبة، كما لا يجوز لأي شخص اشتراك في مرحلة التحقيق او الاتهام او الشهادة الاشتراك في النظر في ايقاع عقوبة او الحكم فيها.

٣- عدم جواز إيقاع أكثر من عقوبة واحدة من العقوبات المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (١٤١) من هذا النظام على المخالفة السلوكية الواحدة التي يرتكبها الموظف.

٤- التناسب بين العقوبة المتخذة وطبيعة المخالفة المرتكبة وعدم المغالاة او التساهل في الاجراءات الانضباطية المتخذة بحق الموظف.

(١) (الوقائع العراقية بالعدد (١٥١٣) في ٩/٥/١٩٣٦).

(٢) علي نجيب حمزة " ضمانات الموظف القانونية لصحة فرض العقوبة التأديبية"، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد (١٠)، العدد (٣)، العراق | ٢٠٠٨، ص ٥٦٠.

٥- تسبب القرار التأديبي الذي تم اتخاذه من المرجع المختص باتخاذ الاجراءات والعقوبات الانضباطية.

فعند وصول علم الخطأ الاداري المرتكب من قبل الموظف العام الى المرجع الاداري لذلك الموظف تعين على هذا المرجع مباشرة إجراءاته لبحث موضوع الخطأ مع مراعاة توفير ضمانات تأديب الموظف التي كفلتها له القوانين والانظمة^(١).

أما المشرع المصري فقد نص صراحة على الضمانات الخاصة بالموظف العام في نص المادة (٥٩) من قانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية^(٢) على: (لا يجوز توقيع أي جزاء على الموظف إلا بعد التحقيق معه كتابة، وسماع أقواله وتحقيق دفاعه، ويكون القرار الصادر بتوقيع الجزاء مسبباً....).

من النص اعلاه يتضح بأن المشرع المصري أمر للموظف ضمانات من شأنها أن يؤدي مهام عمله بصورة صحيحة بعيدة عن الضغوطات، فالمدقق المحاسبي يعمل على وفق القوانين التي من شأنها حمايته واعطائه ضمانات تحرره من ظلم او بطش الادارة به .

وورد النص على حق إطلاع الموظف على الاوراق التحقيقية المحالة الى المحاكم الانضباطية وهذا ما نص عليه صراحة المادة (٩٠) من قانون التوظيف رقم (٢١٠) لسنة ١٩٥١ الملغي. ويحق للموظف بموجب هذه المادة أن يأخذ صورة من هذه الاوراق، وعدها من الضمانات الأساسية التي يجب توفيرها للموظف المتهم، في حين أن قوانين الخدمة المدنية المتعاقبة في مصر لم تتضمن هذا الحق صراحة، دون ان تشير الى حق الموظف في الاطلاع على الملف الخاص به وهو ما يُعد قصوراً تشريعياً.

فضلا عن ذلك نص المشرع المصري في المادة (١٥٢) من اللائحة التنفيذية لقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ على أنه (يتعين قبل موعد بدء التحقيق اعلام

(١) د. محمد مقبل العندلي " التحقيق الاداري في القانون الأردني"، (مجلة الكوفة للعلوم القانونية والسياسية، جامعة الكوفة، المجلد (١)، العدد (٣٣)، العراق | ٢٠١٧)، ص ١١١.

(٢) نشر في (الجريدة الرسمية المصرية بالعدد (٤٣) مكرر (أ) في ١/١١/٢٠١٦)

الموظف بموعد بدء التحقيق، على أن لا تتجاوز الفترة الزمنية لبدء التحقيق عشرة ايام من تاريخ تسلم قرار الاحالة^(١).

من النص اعلاه يتضح بأنّ المشرع المصري أعطى للموظف ضمانة جوهرية وهي المهلة قبل بدء التحقيق معه، لكي يرتب اوراقه ويتمكن من الدفاع عن نفسه لاسيما المدقق المحاسبي الذي يحتاج الى هذه المهلة بشكل كبير جداً لأنّ طبيعة عمله تقتضي ان يقوم بتدقيق المستندات والوثائق التي صدقها (باللون الأحمر) ويقوم بمراجعتها لكي تكون له أدلة إثبات أمام اللجان التحقيقية او المحاكم الانضباطية الامر الذي يقتضي بالمشرع ان يوسع من دوائر هذه الضمانات.

فالقوانين المعاصرة تعمل على خلق نوع من التوازن بين التزامات وحقوق كل من الادارة العامة والموظف العام المنسوب إليه الخطأ خلال المدة التي تقوم بها الادارة في اتخاذ إجراءاتها القانونية، لذلك استقر الامر على أنّ الموظف العام تكون علاقته بالإدارة علاقة تنظيمية، لذا رسخ القضاء والفقه على أنّ الموظف يخضع لأحكام الوظيفة العامة بما تتضمنه من حقوق وما تفرضه من واجبات مستمدة مباشرة من الانظمة واللوائح المنظمة لها، وأنّ النظام الانضباطي جزء لا يتجزأ من النظام الوظيفي^(٢).

خلاصة القول ان كل ما من شأنه حماية الموظف بصورة عامة والمدقق المحاسبي الحكومي ما هو إلا الدافع الحقيقي والأساس لقيام المدقق بأداء واجباته على وفق الاصول وتقديم أفضل ما يمكن تقديمه من خدمة، لأنّ توفير الظروف الصحية والملائمة للوظيفة العامة يعدّ اساساً في زيادة انتاج الخدمة الوظيفية.

(١) ماجد حمدي عمر حسن الحمداني " الضمانات الموضوعية لصحة فرض العقوبة التأديبية" (مجلة جامعة تكريت للحقوق، المجلد (٤) العدد (١)، العراق | ٢٠١٩)، ص ١٩٤.

(٢) ماجد حمدي عمر حسن الحمداني، المصدر السابق، ص ١٨٣.

الخاتمة

بعد أن وفقنا الله من إتمام بحثنا هذا، فقد توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات والتوصيات تدرجها على وفق ما يلي:

الاستنتاجات:

- ١- إن المدقق المحاسبي الحكومي ما هو إلا جزء من المنظومة الادارية في الدولة يتمتع بالحقوق والمزايا التي تمنحها الدولة لموظفيها العموميين وما هذه الحقوق إلا حافز مادي ومعنوي للمدقق المحاسبي الحكومي.
- ٢- فضلا عن الحقوق الممنوحة للمدقق المحاسبي الحكومي أسوة بأقرانه من الموظفين العموميين في الدولة منحت التشريعات حقوق متعلقة بسير عمل المدقق في الوحدات الحكومية وغير الحكومية.
- ٣- إن الاستقلالية والشمولية عند ممارسة وظيفة التدقيق ما هي إلا ضمانات من الضمانات الأساسية التي تمنح للمدقق المحاسبي الحكومي وحمايته من التأثيرات الداخلية والخارجية عند اداء وظيفته.
- ٤- إن الدستور والتشريعات تُعد أهم ضمانات من الضمانات التي يستند إليه المدقق المحاسبي الحكومي عند ممارسة اداء وظيفته.
- ٥- إن توفير الحماية القانونية للمدقق المحاسبي الحكومي ما هو إلا منطلق قوة يستند إليه المدقق في اداء مهامه والمحافظة على المال العام وتوفير بيئة عمل صحية لممارسة الوظيفة التدقيقية.

التوصيات

- ١- ندعو المشرع العراقي إلى سن قانون أو نظام يمنح من خلاله المدقق المحاسبي الحكومي الحماية القانونية اللازمة وتوفير الحصانة القانونية عند استجوابه او التحقيق معه للقيام بمهام عمله باستقلالية دون ضغط او تأثير من أي جهة.
- ٢- ندعو المشرع العراقي إلى تعديل قانون رواتب موظفي الدولة والقطاع العام رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٨ المعدل بإضافة مادة تمنح بها حقوق مادية ومعنوية للمدقق المحاسبي الحكومي اكثر من الموظفين الاخرين بغية حمايته من الانحراف والنزوات التي تصادفه اثناء ممارسته وظيفته.

ضرورة اصدار تعليمات او توجيهات من قبل الجهات المعنية تنص صراحة على توسيع صلاحيات المدقق المحاسبي الحكومي في الوحدة الحكومية من خلال الاطلاع والتفتيش والتحري عن كل ما من شأنه المحافظة على المال العام.

The Authors declare That there is no conflict of interest

References

First : Books

1. Nouri. Abd Al- Lateef, & Others , The Origins of Auditing, Volume 1, (Central Workers' Press, Baghdad | 1985)
2. Al-Duniyat. Ali, Auditing of Accounts,(Al-Awr Press Company, Amman – Jordan| 2009)
3. Badir. Ali, & Others , Principles and Laws of Law (Al-Sanhouri Library, Baghdad| 2015)
4. Abu Heiba. Hamd, The Origins of Review(Zamzam Water Publishers and Distributors – Amman – Jordan | 2011)
5. AL-Wardat. Khlaf, Internal Audit between Theory and Practice(Al-Warraaq for Publishing and Distribution| 2006)
6. Abdullah. Khaled, the science of auditing, 1982
7. Allawy. Maher the mediator in administrative law , (Ibn Al-Atheer House for Printing and Publishing, University of Mosul |2009)
8. Leo. Mazen, Rady Administrative Law, (Publications of the Arab Academy in Denmark| 2008)
9. Al-Khatib. Noaman, Mediator in Political Systems and Constitutional Law, 7th Edition, (House of Culture for Publishing and Distribution. Amman – Jordan| 2011)

10. Sami, Gamal Al-den, The Origins of Administrative Law, (The Origin of Knowledge in Alexandria| 200).
11. Al-Tahhan. Subaih. The Principles of Modern Auditing, (C. A. Muti`a Al-.Saadoun, Baghdad| 1974)

Second : Theses and Dissertation

1. Saleh. Ali, The Legal Center of the Financial Officer in Iraqi Law, A Comparative Study,(Master's Thesis. College of Law, University of Baghdad| 2021)
2. Mazoun. Mohmmmed, Accounting Audit from the Perspective of International Standards (Master Thesis, Faculty of Economics and Management Sciences, University of Algiers | 2011)

Third : Research and Periodicals:

1. Saaed. Abd Al-Salam, & Al-Maadidi. Raqieb, Technical Analysis of Salary Scale for Workers in the Public Sector, (Journal of Economics and Administrative Sciences, College of Administration and Economics, University of Baghdad, Volume (27), Issue (125) ,Iraq | 2021)
2. Hamza. Ali, the employee's legal guarantees for the validity of imposing disciplinary punishment (Journal of Babylon University for Human Sciences, Volume (10), Issue (3), Iraq| 2008)
3. Salih. Badr, & Darwish. Iqbal Protection of the Public Employee's Right to Promotion, (Journal of the College of Law for Legal and Political Sciences, University of Kirkuk, Volume (7), Issue (26), |2018)

4. Ahmed. Haedr, Rights and Guarantees of the Public Employee when Applying the Disciplinary Punishment (Al-Fateh District, College of Basic Education, University of Diyala, Volume (3), No. (30), |2007)
5. Al-Hamdani. Majid, Objective guarantees for the validity of imposing disciplinary punishment, (Tikrit University Journal of Law, Volume (4), Issue (1), Fourth Year, |2019)
6. Al-Andali. Mohmmmed, Administrative Investigation into Iranian Law, (Kufa Journal of Legal and Political Sciences, University of Kufa, Volume (1), Issue (33), | 2017)
7. Awwad. Saad, & Mohammad. Mutlik, The added value of internal auditing and its role in implementing the pillars of governance represented in independence and responsibility ,(locality of accounting and financial studies, University of Baghdad, Volume (15) Issue (52) ,|2020)
8. Al-Ani. Safaa, the role of youth committees in enhancing the performance and independence of the internal auditor, (Journal of Administration and Economics, Al-Mustansiriya University, issue (54), | 2005)
9. Ayyash. Suha, Procedures for Appealing the Judgments of the Employees' Dismissal Court (Kufa District for Legal and Political Sciences, University of Kufa, Volume (1), Issue (41), | 2019)
10. Ahmed. Wafaa, The Legal System for Public Employee Leaves, (Journal of Educational Studies, Research and

Studies Center Education, Ministry of Education,
Volume (13), Issue (49), |2020)

Fourth : laws and regulations

- 1- State Employees Discipline Law No. (69) of 1936, which is repealed.
- 2- Iraqi Civil Service Law No. 24 of the year 1960 Amended
- 3- Egyptian Employment Law No. (210) of 1961, repealed
- 4- Egyptian Companies Law No. (159) of 1981, amended
- 5- Law of Central Auditing Organization No. (144) for the year 1988, amended
- 6- Law on Discipline of State and Public Sector Employees No. (14) for the year 1991.
- 7- Coalition Provisional Authority Order No. 64 of, 2004, Amending the Iraqi Companies Law No. 21 of, 1997
- 8- Jordanian Companies Law No. 22 of, 1997.
- 9- Law No. 22 of 2008 amended for State Employees' Salaries
- 10-Iraqi Federal Financial Supervision Bureau Law No. (31) for the year 2011, amended
- 11-Bylaws of the Iraqi Federal Financial Supervisory Board No. (1) for the year 2012, as amended.
- 12-Jordanian Civil Service System No. (82) for the year 2013 and its modifications.
- 13-Egyptian Civil Service Law No. (81) of 2016 as amended.

Fifth: Official Gazette

A. The Iraqi Gatherings

- 1- Al-Waqa'a Al-Iraqiya, issue (1513), dated 5/9/1936.
- 2- The Iraqi Gazette (3356) dated 6/3/1991

- 3- The Iraqi Gazettes، issue (3689) dated 9/29/1997.
- 4- The Iraqi facts (...) on 1/3/2000.
- 5- The Iraqi Gatherings، issue (4061) dated 14/2/2008
- 6- The Iraqi Gatherings، issue (4074) dated 12/5/2008
- 7- The Iraqi Gatherings، issue (4250) dated 9/10/2012.

B. The Egyptian Official Gazette، issue (43) bis (a) on 1/11/2016

