Interdisciplinary Legal Research
Special Issue on Arabic-Language Articles
Sep 2026, 7(4): 703-721
Available online on: www.ilrjournal.ir
e-ISSN:2717-1795

ORIGINAL RESEARCH PAPER

The Role of Supreme Audit Institutions in Detecting Shortcoming and Corruption in Government Environmental Spending

Ahmed Shehab Al-Sahlani [*1], Ali Mashhadi [2]

Abstract

This article examines how supreme audit institutions detect deficiencies and potential corruption in government environmental expenditure, focusing on Iraq's Federal Board of Supreme Audit. It distinguishes financial regularity and legal compliance from value for money and verifiable environmental outcomes, while emphasizing that audit red flags are not, by themselves, proof of criminal corruption. The analysis draws on Iraq's Constitution, Federal Board of Supreme Audit Law No. 31 of 2011, Environmental Protection and Improvement Law No. 27 of 2009, particularly the statutory audit of the Environmental Protection Fund, INTOSAI's ISSAI 300 and 2025 environmental auditing guidance, and the United Nations Convention against Corruption. It develops a risk-based framework linking appropriations, procurement, execution, outputs, environmental effects, referral of suspected misconduct, and corrective follow-up. It concludes that independent audit strengthens environmental accountability when financial and technical evidence are assessed together and institutional mandates are respected.

Keywords:
Supreme Audit Institutions, Public Environmental Expenditure, Iraqi Federal Board of Supreme Audit, Performance Audit, Corruption risks, Environmental Accountability.

1* PhD Candidate in Law, University of Tehran, Aras International Campus, Iran.

2 Professor of Public and International Law, Faculty of Law, University of Qom, Qom, Iran.

Please Cite This Article As: Al-Sahlani, A. Sh & Mashhadi, A (2026). "The Role of Supreme Audit Institutions in Detecting Shortcoming and Corruption in Government Environmental Spending". *Interdisciplinary Legal Research*, 7(4): 703-721.

This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0)

مقاله بحثیه
(الصفحه ۷۲۱-۷۰۳)

دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كشف أوجه القصور والفساد في الإنفاق البيئي الحكومي

أحمد شهاب السهلاني [۱]، علي مشهدي [۲]*

۱. طالب دكتوراه في القانون، جامعة طهران، پرديس أرس الدولي، إيران.
۲. أستاذ القانون العام والدولي، كلية الحقوق، جامعة قم، إيران. (نويسنده مسؤول) ايميل: droitenviro@gmail.com

المخلص

تتناول الدراسة دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كشف مواطن القصور ومؤشرات الفساد في الإنفاق البيئي الحكومي، مع التركيز على ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي. وتفصل بين سلامة الصرف المحاسبي، والامتثال للقوانين، وكفاءة تحويل الاعتمادات العامة إلى نتائج بيئية قابلة للتحقق؛ إذ قد يكون الإنفاق قانونيا من حيث إجراءاته لكنه محدود الأثر، كما قد تظهر قرائن فساد لا ترقى وحدها إلى إثبات جريمة. وتستند الدراسة إلى المواد الدستورية المتعلقة بحماية البيئة واستقلال أجهزة الرقابة، وقانون الديوان رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، وقانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩، ولا سيما إخضاع حسابات صندوق حماية البيئة لرقابة الديوان. وتستعين بمعيار ISSAI INTOSAI ٣٠٠ وإرشادات التدقيق البيئي لسنة ٢٠٢٥ واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لتحليل المشتريات والعقود والمشروعات والتمويل البيئي. وتقترح نموذجا رقابيا يبدأ بتعيين البرنامج والالتزام المالي والبيئي، ثم فحص التخصيص والصرف، ومقارنة المخرجات بالنتائج، وتقييم مؤشرات المخاطر، وإحالة ما يستوجب التحقيق إلى الجهة المختصة، ومتابعة التصحيح والاسترداد. وتخلص إلى أن الرقابة العليا تكتسب فاعليتها حين تجمع الدليل المالي والفني من غير مصادرة اختصاص القضاء أو الخلط بين الإخفاق الإداري والفساد الجنائي.

كلمات كليدى: الأجهزة العليا للرقابة، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، الإنفاق البيئي، تدقيق الأداء، الفساد المالي، صندوق حماية البيئة، العراق.

المقدمه

قد تنفق الحكومة مبالغ كبيرة على معالجة مياه الصرف أو الحد من التلوث الصناعي أو إدارة النفايات، ثم لا يتحسن المؤشر البيئي الذي أجيز المشروع من أجله. وتثير هذه الحالة سؤالا يختلف عن مجرد اكتشاف فاتورة غير صحيحة: هل استخدمت الأموال العامة وفق القواعد المقررة، وهل أنجزت الأعمال المتعاقد عليها بالمواصفات، وهل كانت التدابير المختارة قادرة أصلا على إحداث الأثر البيئي الموعود؟ وإذ يركز التدقيق المالي التقليدي على السجلات والمستندات، فإن التدقيق ذي المنظور البيئي لا يستغني عن تلك العناصر، لكنه يربطها بجودة الإنجاز ومخاطر الضرر والاستدامة. وينشأ القصور أحيانا من ضعف التخطيط أو التقدير الفني، وقد يترافق أحيانا مع قرائن تلاعب أو تضارب مصالح، ولا يصح قانونا تحويل كل تعثر إلى جريمة فساد من دون دليل واختصاص.[١]

تكتسب هذه المسألة أهمية مضاعفة في العراق حيث يقر الدستور في المادة (٣٣) حق الفرد في ظروف بيئية سليمة ويلزم الدولة بحماية البيئة والتنوع الإحيائي، ويعترف في المادة (١٠٣) بمكانة ديوان الرقابة المالية ضمن الهيئات المستقلة. ويحدد قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، ولا سيما المادتان (٥) و(٦)، استقلال الديوان وارتباطه بمجلس النواب واختصاصه بفحص معاملات الإنفاق العام وتقويم مردوداتها ومنع الهدر والتبذير وسوء التصرف. ومن ثم فإن مساءلة الجهات التنفيذية عن مشروعات البيئة ليست مسألة فنية منفصلة عن القانون العام، بل تطبيق لاختصاص رقابي يتعلق بشرعية إدارة المال العام وجدوى استعماله.[٢]

والدليل الأوضح على الصلة التشريعية المباشرة يظهر في قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩؛ إذ نظم صندوق حماية البيئة، وحدد أوجه الإنفاق ووسائل تنظيم الصرف، ونص في المادة (٣٠/ثانيا) صراحة على خضوع حسابات الصندوق لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية. لا ينبغي توسيع هذا النص إلى حد القول إن الديوان أصبح بديلا عن الوزارة في اتخاذ القرارات البيئية أو عن القضاء في إثبات الجرائم؛ غير أنه يوفر مثالا حاسما على أن المال البيئي، حتى عندما يوضع في صندوق متخصص، يبقى خاضعا لقواعد المساءلة عن

[1] INTOSAI WGEA ,Guidance on Environmental Auditing (2025), §2 ,https://wgea.org/publications/studies-guidelines؛ /European Court of Auditors ,Special Report 09/2022, Climate Spending in the 2014–2020 EU Budget.

[٢] دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، المادتان (٣٣)، (١٠٣)؛ قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، المادتان (٥)، (٦)، قاعدة التشريعات العراقية، https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?asc=110120121837447.

التصرف بالأموال العامة. وتزداد المسألة تعقيدا لأن إنفاق الدولة على البيئة لا يقتصر على وزارة واحدة؛ فمشروعات المياه والصرف الصحي والطاقة والزراعة والبلديات قد تحمل أهدافا بيئية أصيلة أو فرعية.[1]

وتتعامل البحوث العراقية مع استقلال ديوان الرقابة المالية وكفاءة متابعته والرقابة المستندة إلى المخاطر والتحول الرقمي، بينما طورت منظمة الإنتوساي إطارا للتدقيق البيئي يجمع التحقق من الامتثال وقياس الأداء والرقابة المالية. غير أن التقاء المسارين يقتضي معالجة إشكال أكثر تحديدا: كيف يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يميز قصورا في تصميم البرنامج أو تنفيذه من معاملات تثير الاشتباه في فساد مالي، وأن يثبت الأثر على المال العام والغاية البيئية دون تجاوز اختصاصه إلى الإدانة القضائية؟ وتسعى المعالجة إلى وضع معيار لمساءلة الإنفاق البيئي يكون قابلا للاستخدام في قراءة التقارير والأدلة لا مجرد ترداد الدعوة إلى الشفافية.[2]

المبحث الأول: الأساس القانوني والوظيفي للرقابة العليا على الإنفاق البيئي

أولا: الطبيعة المركبة للإنفاق البيئي الحكومي

لا يقتصر الإنفاق البيئي على ما يرد في موازنة الوزارة المسؤولة عن حماية البيئة. فقد يخصص الاعتماد لتشغيل مختبرات الرصد، أو إقامة محطات معالجة المياه العادمة، أو تأهيل مواقع النفايات، أو خفض انبعاثات المنشآت العامة، أو صيانة شبكات تقلل الفاقد المائي. وقد يدرج المشروع ضمن قطاع خدمي أو صناعي أو زراعي مع تضمنه غاية بيئية جزئية. ومن ثم يتعين على المدقق أن يبدأ بتحديد نطاق الإنفاق المراد فحصه ومصدر تمويله والجهة المتصرفة به، وأن يتجنب جمع كل نفقة تحمل وصف «مستدام» أو «أخضر» تحت تبويب رقابي واحد من دون معيار محاسبي أو وظيفي واضح.

ويختلف تقويم النفقة البيئية باختلاف موضعها من دورة الموازنة. ففي مرحلة التخطيط يراجع التدقيق مدى استناد تقدير الكلفة إلى دراسات احتياج وقدرة تنفيذية واقعية؛ وفي التعاقد ينصب الفحص على المنافسة والتقييم والمواصفات وضبط التغييرات؛ وعند التنفيذ يراجع تسليم الأعمال والفواتير والفحوص والدفعات؛ وبعد التشغيل يختبر ما إذا كانت المنشأة تنتج الخدمة البيئية التي أنفق المال لتوفيرها. وقد يكون المشروع صحيحا ماليا لكنه غير عامل بسبب انقطاع الطاقة أو نقص الكادر، فتختلف المسؤولية عن حالة صرف دفعة لأعمال

---

[1] قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩، المواد (٢٧)–(٣٠)، ولا سيما المادة (٣٠/ثانيا)، https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?lawbookid=28881.

[2] مسير صبر عبود وأفراح لفته عبد الرايات الدريعي، «تفعيل مساهمة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الحد من الفساد المالي والإداري في العراق»، مجلة الكوت ١٥، ع ٤٩ (٢٠٢٣): ٢٤٤–٢٧٠؛ INTOSAI WGEA, Guidance on Environmental Auditing (2025).

لم تنجز أصلا أو تضخيم أسعار بصورة متعمدة. ويقتضي التمييز أن تربط الرقابة بين المعاملة المالية ومرحلتها والمخرجات المراد تحقيقها.[١]

ثانيا: اختصاص الديوان العراقي واستقلاله وعلاقته بمجلس النواب

يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي بموجب المادة (٥) من قانونه هيئة مستقلة ماليا وإداريا ذات شخصية معنوية، وهو أعلى هيئة رقابية مالية ويرتبط بمجلس النواب. ولا يفهم الارتباط بالسلطة التشريعية على أنه تفويض للجان المجلس بإملاء نتائج التدقيق أو اختيار استنتاجاته الفنية؛ كما لا تعني الاستقلالية إعفاء الديوان من مساءلة قانونية عن أدائه. والمطلوب هو استقلال اختيار الأدلة وتقديرها وتحرير النتائج عن الجهة الخاضعة للرقابة وعن الضغوط السياسية، مع المحافظة على قنوات تقديم التقارير ومتابعة الملاحظات مع المؤسسات المختصة.[٢]

وقد نصت المادة (٦) من قانون الديوان على فحص معاملات الإنفاق العام للتحقق من عدم تجاوز الاعتمادات المقررة واستخدام الأموال للأغراض المخصصة لها وعدم حدوث هدر أو تبذير أو سوء تصرف وتقويم مردوداتها، كما تضمنت الرقابة وتقويم الأداء. وتتناول المادة (١٠) بحسب النص التشريعي نطاق فحص المعاملات والتصرفات المتعلقة بالإيرادات والنفقات والالتزامات والعقود والقرارات والوثائق ذات الصلة بالرقابة. وهذه أحكام تصلح من حيث الأصل لتدقيق مشروعات الحماية البيئية الممولة من المال العام، سواء ظهر الإخلال في العقد أم في تشغيل الأصل بعد تسلمه. ولا يحتاج المدقق إلى افتراض نص خاص بكل مشروع بيئي لكي يباشر اختصاصا ماليا عاما، مع وجوب مراعاة حدود الجهات الخاضعة للرقابة والاستثناءات القانونية المقررة.[٣]

وتنبع حساسية العلاقة بمجلس النواب من أن التقرير الرقابي لا يتحول آليا إلى إجراء تصحيحي. فقد يكشف الديوان خللا في تقدير تكلفة مشروع أو ضعفا في إجراءات التعاقد، بينما يتطلب الإصلاح قرارا من الوزارة أو إجراء من جهة التحقيق أو تخصيصا في الموازنة أو مراجعة تشريعية. وتفيد مبادئ INTOSAI-P 12 في أن قيمة الجهاز الأعلى تظهر حين تمكن تقاريره الجهات المعنية من مساءلة متصرفي الأموال، وحين تستجاب

---

[1] INTOSAI, ISSAI 300 :Performance Audit Principles, 2019 ,https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles ;/INTOSAI WGEA, Guidance on Environmental Auditing (2025), sections on planning ,conducting and reporting.

[٢] قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، المادة (٥)؛ INTOSAI-P 10, Mexico Declaration on SAI Independence؛ https://www.intosai.org/documents.html.

[٣] قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، المواد (٦)، (١٠)، النص الرسمي بقاعدة التشريعات العراقية، https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?asc=110120121837447.

الملاحظات وتتخذ إجراءات تصحيحية. وينبغي التمييز بين عرض التقرير على البرلمان وتوافر دليل على تنفيذ توصياته؛ فالأول حدث إجرائي والثاني أثر مؤسسي يحتاج إلى متابعة موثقة.[1]

ثالثا: صندوق حماية البيئة أساس خاص للمساءلة عن الأموال البيئية

يشكل الصندوق المنظم في قانون حماية وتحسين البيئة لسنة ٢٠٠٩ نموذجا يوضح التلازم بين التخصيص القطاعي والرقابة العليا. فقد أفرد القانون أحكاما لموارده وأوجه الإنفاق منه، ونص في المادة (٢٩) على توجيه الإنفاق إلى المجالات المحددة قانونا، وفي المادة (٣٠/أولا) على تحديد أوجه الصرف بتعليمات يصدرها الوزير بالتنسيق مع وزير المالية، وفي المادة (٣٠/ثانيا) على إخضاع حساباته لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية. ويترتب على ذلك أن تخصيص الموارد لحماية البيئة لا يسقط شرط سلامة الإجراءات أو مسوغات الاستحقاق أو إمكان إعادة بناء حركة الأموال في السجلات.[2]

والدلالة القانونية للنص أوسع من جرد المقبوضات والمدفوعات وأضيق من إصدار حكم قضائي بشأن فساد القائمين على الصندوق. فالديوان يستطيع في حدود اختصاصه أن يفحص مصدر الإيراد وإثباته، وأوامر الصرف، والمستفيدين، ومدى توافق النفقة مع المجال القانوني المحدد والوثائق المؤيدة، ثم يربط النتائج بمردود البرنامج حيث يتيح ذلك نطاق المهمة. وقد يكشف التدقيق صرف مكافأة أو منحة ضمن غرض مشروع ولكن بمستندات ناقصة، أو تأخر استعمال الأموال بما أضاع فرصة علاج ضرر بيئي؛ ولا تتساوى هذه الوقائع من حيث التكييف. فالنقص التوثيقي يستوجب معالجة ضبط المستندات، بينما قد تتطلب قرائن تزوير أو رشوة إحالة إلى جهات الاختصاص للتحقق والتحقيق.

رابعا: تمايز التدقيق المالي وتدقيق الامتثال وتدقيق الأداء

يقرر معيار الإنتوساي ISSAI 300 أن تدقيق الأداء ينظر في الاقتصاد والكفاءة والفعالية. والاقتصاد يتعلق بكلفة المدخلات اللازمة مع مراعاة الجودة والوقت؛ والكفاءة تنصرف إلى العلاقة بين الموارد والمخرجات؛ والفعالية تفحص مدى تحقق الأهداف. وتبين إرشادات مجموعة العمل بشأن التدقيق البيئي لسنة ٢٠٢٥ أن التدقيق البيئي ليس نوعا مستقلا مفصولا عن تدقيق الأداء أو الامتثال أو القوائم المالية، بل منظور تخصصي

[1] INTOSAI, INTOSAI-P :١٢ The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions, principles 2–4, 2019, https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens./

[2] قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩، المواد (٢٩)، (٣٠/أولا وثانيا)، وفيها النص الصريح على تدقيق ديوان الرقابة المالية لحسابات الصندوق.

يمكن إدخاله في كل منها. وهذه نقطة منهجية جوهرية: فليس التدقيق البيئي مرادفا لفحص فواتير وزارة البيئة فحسب، ولا بديلا عن قواعد الإثبات المالي والمحاسبي القائمة.[١]

فإذا اشترت الحكومة أجهزة قياس هواء بموجب عقد صحيح، جاز للتدقيق المالي أن يتحقق من مبلغ الصرف والإثبات المحاسبي، ولتدقيق الامتثال أن يراجع سلامة الشراء والعطاءات وشروط التسليم، ولتدقيق الأداء أن يفحص ما إذا كانت الأجهزة وزعت حيث الحاجة وتشغلت وأنتجت بيانات معتمدة واستخدمت لتحسين القرارات. وقد تكون هناك معاملة قانونية ونتيجة ضعيفة، أو إجراء مخالف أسهم رغم ذلك في خفض التلوث؛ ولا يحول تحقق إحدى الحقيقتين دون مساءلة الأخرى. وينبغي للمراجع أن يعلن معيار كل حكم ومجال الأدلة المؤيدة له؛ فلا يستدل بارتفاع الإنفاق على وقوع الفساد، كما لا يستدل بتحسن بيئي إجمالي على سلامة كل عقد.

المبحث الثاني: أدوات كشف القصور ومؤشرات الفساد في الإنفاق البيئي الحكومي

أولا: فحص دورة المشروع من تقدير الحاجة إلى التسليم والتشغيل

يكون اكتشاف الخلل أكثر دقة إذا لم تنفصل عملية التدقيق عن مراحل القرار المالي. ففي مرحلة تحديد الاحتياج ينبغي فحص العلاقة بين الخطر البيئي المعلن والمشروع المختار، وما إذا كانت الجهة قد قارنت بدائل مقبولة من حيث الأثر والكلفة والتشغيل والصيانة. وقد ينشأ الهدر قبل المناقصة حين تختار الإدارة تقنية مرتفعة الكلفة لا تناسب ظروف الموقع أو تتجاهل حاجة المنشأة إلى كهرباء منتظمة ومواد تشغيل لا تتوافر في الموازنة. ولا يعني هذا أن الجهاز الأعلى يملي السياسة البيئية على الحكومة؛ بل يراجع، وفق معايير معلنة، مدى استناد الاختيار إلى تحليل يمكن التحقق منه وقدرته على تحقيق الهدف الذي خصص له المال.[٢]

وفي مرحلة التعاقد يصبح سجل الإجراءات مركز الأدلة: إعلان المنافسة، وصياغة المواصفات، وقرارات لجان التحليل، ومسوغات الإحالة، والضمانات، وأوامر التغيير، ومحاضر الاستلام. وينبغي التعامل مع وجود مناقصة بمشارك واحد أو تغير السعر أو تمديد المدة بوصفه مؤشرا يستلزم تفسيرا ومقارنة، لا دليلا قاطعا على الرشوة أو التواطؤ. فقد تكون المنافسة محدودة لأسباب فنية موثقة، وقد يكون التغيير لازما بسبب ظروف أرضية لم

[1] INTOSAI WGEA ,Guidance on Environmental Auditing (2025), §1 and §2.1; INTOSAI, ISSAI 300 :Performance Audit Principles , https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles; GUID 5200, 5201, 5203 حلت محل إرشادات ٢٠٢٥؛ فلا تعرض النصوص القديمة باعتبارها النسخة الأحدث

[2] INTOSAI WGEA ,Guidance on Environmental Auditing (2025), chapters on planning and auditing cross-sector environmental policies ;https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news/2025/2025_09_09_WGEA_Guidance_Environmental_Auditing.pdf.

تعرف عند التعاقد. غير أن تكرار الإحالة لجهة واحدة، أو تفصيل المواصفات بصورة تمنع المنافسين، أو تجاوز الضمانات، أو تجزئة التعاقدات دون مسوغ، كلها وقائع ينبغي أن تفحص في سياقها مع أدلة السوق والاختصاصات والتسلسل الزمني للقرارات.[1]

وتتضاعف أهمية محاضر الاستلام في المشروعات البيئية لأن إنجاز البناء لا يساوي بالضرورة صلاحية الأداء. فمحطة معالجة مياه صرف قد تستلم مدنيا مع أن وحدات التعقيم لا تعمل أو لا تحقق نوعية المخرجات المتعاقد عليها. ولهذا يلزم وصل سند الدفع بالاستلام الفني واختبارات التشغيل ومؤشرات الجودة، مع مراجعة شروط الضمان والصيانة. أما إذا دفع المال عن أعمال لم تنفذ، أو استعملت تقارير اختبار غير صحيحة، فتتجاوز الوقائع مجرد ضعف التخطيط إلى مخاطر تستدعي تحققا أشد. ويستفاد من ذلك ضرورة اشتراك المدقق المالي مع المختصين في الهندسة والكيمياء والصحة البيئية دون أن ينتحل أحدهم اختصاص الآخر.

ثانيا: المشتريات العامة والتعارض بين المصلحة الخاصة والهدف البيئي

تتفق مقتضيات الرقابة على العقود البيئية مع المادة (٩) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، التي تدعو إلى نظم مشتريات قائمة على الشفافية والمنافسة والمعايير الموضوعية، مع ترتيبات للإدارة السليمة للأموال العامة والمراجعة المناسبة. وتعد الاتفاقية إطارا تعاهديا لمكافحة الفساد، لكن تفاصيل تطبيق أحكامها في التعاقدات العراقية تحددها القوانين والتعليمات الوطنية المنطبقة؛ ولا تكفي الإشارة إلى الاتفاقية لافتراض بطلان عقد أو وقوع جريمة عند اختلاف إجراء عراقي عن مثال تنظيمي أجنبي.[2]

في مشروعات إدارة النفايات أو إنشاء محطات معالجة الانبعاثات قد يتخذ الخطر شكل تضخم أسعار أجهزة متخصصة يصعب مقارنتها في السوق المحلي، أو اعتماد عروض تعتمد مواصفات حصرية، أو حصول جهة متصلة بصاحب القرار على مصلحة غير معلنة في شركة متعاقدة. ويمكن للتدقيق أن يستخدم مقارنة الأسعار والمواصفات والمستفيد الحقيقي من العقد وترابط العطاءات وسلسلة الموافقات وكشف المصالح حيث يجيز القانون ذلك. لكن انخفاض السعر لا يمثل ضمانة تلقائية لحسن الشراء، لأن اختيار معدات رخيصة غير صالحة

[1] UNODC, Guidebook on Anti-Corruption in Public Procurement and the Management of Public Finances ,(٢٠١٣) chapters II–III , https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/Guidebook_on_anti-corruption_in_public_procurement_and_the_management_of_public_finances.pdf.

[2] United Nations Convention against Corruption, 2003, art. 9(1)–(2), public procurement and management of public finances; UNODC, Anti-Corruption Module 4 ,https://www.unodc.org/e4j/en/anti-corruption/module-4/key-issues/corruption-in-public-procurement.html.

قد يؤدي إلى تكلفة بيئية ومالية أكبر طوال دورة الحياة. ولذلك ينبغي تقييم المقارنة المالية مع العمر التشغيلي والكفاءة الفنية وكلفة الصيانة والتخلص من المخلفات، لا مع سعر التوريد وحده.

ثالثا: رقابة الأداء البيئي ومعيار الاقتصاد والكفاءة والفعالية

يبلغ التدقيق البيئي غايته عندما يميز بدقة بين الامتثال الشكلي وبين القيمة العامة المتحققة. فالاقتصاد لا يعني شراء معدات القياس بالأدنى سعرا دون معيار للجودة؛ والكفاءة ليست مجرد زيادة عدد الزيارات الميدانية إذا لم تؤد إلى معالجة المخالفات المؤثرة؛ أما الفعالية فتتطلب اختبار مدى الإسهام في خفض تعرض السكان للتلوث أو تحسين نوعية المورد البيئي المحدد. وقد يتحسن مؤشر إداري دون أن يظهر أثر بيئي سريع، ولذلك ينبغي أن تصاغ معايير التدقيق بما يعترف بتعدد الأسباب وبمواعيد ظهور النتائج، وفق إرشادات الإنتوساي لسنة ٢٠٢٥.[1]

وفي مثال افتراضي لمحطة معالجة مياه، يمكن تعيين أربعة مستويات للقياس. المستوى الأول هو المدخلات: الاعتمادات والكوادر والطاقة والمواد الكيميائية. والثاني المخرجات: ساعات التشغيل وحجم المياه المعالجة وتواتر العينات. والثالث الالتزام الفني: مدى مطابقة المياه الخارجة للحدود المعتمدة. والرابع الأثر: مساهمة المشروع في تحسن نوعية المصدر المائي والمتغيرات الصحية ذات الصلة. ولا يجوز اعتبار المستويات مترادفة؛ فقد تنتج المحطة كمية كبيرة من المياه «المعالجة» لكنها لا تحقق حدود التصريف، وقد تلتزم بالمواصفات مع استمرار تلوث النهر بسبب مصادر أخرى. وتقتضي العدالة في الرقابة فحص المسؤولية القابلة للنسبة للجهة موضوع التدقيق والبيانات التي تؤيدها.

ويظهر القصور حين تخلو الوثائق الحكومية من خط أساس أو من مؤشرات تقبل المقارنة؛ وقد تكون المشكلة في تصميم البرنامج لا في أمانة الموظفين. فإذا أعلن أن نسبة الإنجاز بلغت مئة بالمئة دون بيان معيار هذه النسبة، فلا يستطيع المدقق أن يفترض نجاح المشروع بيئيا. وقد يطلب تحديد عناصر الإنجاز: هل نفذ العقد، أم تم الاستلام، أم بدأ التشغيل، أم تحققت الحدود البيئية؟ وتتيح هذه التفرقة توصية إصلاحية مناسبة؛ فقد يستوجب الأمر تعديل مؤشرات الموازنة أو تفعيل المختبرات أو صيانة المنشأة، دون إسناد اتهام جنائي لمجرد نقص البيانات.

[1] INTOSAI, ISSAI 300 ,definition of economy, efficiency and effectiveness; INTOSAI WGEA, Guidance on Environmental Auditing (2025), §2.1, on performance audits of environmental programmes.

رابعا: تصنيف الملاحظات الرقابية ومنع الخلط بين الإخفاق والفساد

يمكن تصنيف نتائج الرقابة العليا في الإنفاق البيئي إلى أربع فئات تحليلية. الأولى مخالفة شكلية أو محاسبية، كتأخر القيد أو نقص المستند المؤيد رغم إمكان إثبات الواقعة. والثانية قصور تنظيمي أو فني، كضعف التخطيط أو غياب الصيانة أو سوء توزيع الأجهزة. والثالثة هدر أو إسراف يمكن ربطه بمقارنة موارد ومخرجات أو بتصرف مالي غير مبرر. والرابعة مؤشرات تلاعب متعمد أو رشوة أو تزوير تتطلب تحقيقا مختصا. وهذه الفئات ليست جرائم جديدة ولا بديلا عن أوصاف المخالفات المقررة في القانون، بل وسيلة لضبط لغة التقرير ووصل كل نتيجة بدرجة الأدلة اللازمة لإثباتها.[1]

وتستدعي قرائن الفساد أيضا المحافظة على سلامة الأدلة وسلسلة حيازتها وعدم إتلافها أو إفشائها بصورة تضر التحقيق. فقد يكشف التدقيق فواتير مكررة أو دفعات إلى حسابات مرتبطة أو مستندات مختبرية غير متطابقة، لكنه يحتاج إلى مراجعة المصدر وحقائق التنفيذ وإجراءات الاعتماد. وإذا كان الأمر يدخل في نطاق شبهة جزائية، ينبغي اتباع مسار الإحالة والتعاون مع الجهات المختصة وفق قانون ديوان الرقابة المالية والقوانين الأخرى، دون تحميل التقرير حكما مسبقا بوقوع الجريمة. وتختلف مسؤولية اكتشاف المؤشر عن سلطة إثبات عناصره الجنائية أو الحكم بالعقوبة.

خامسا: التدقيق المستند إلى المخاطر واستخدام البيانات الرقمية

يصعب توزيع موارد الديوان بالتساوي على آلاف المعاملات البيئية؛ لذلك يكتسب منهج التدقيق المستند إلى المخاطر قيمة عملية. فقد تتقدم عقود معالجة المواد الخطرة ومحطات الصرف الكبرى والمشروعات المتعثرة طويلة المدة على النفقات الصغيرة المنتظمة، بالنظر إلى حجم المال وقابلية التلاعب وشدة أثر الضرر وعدم توافر أدلة الأداء. ويمكن الجمع بين مؤشرات المخاطر المالية، مثل تكرار أوامر التغيير وتجزئة المشتريات وارتفاع الدفعات المقدمة، والمؤشرات البيئية، مثل غياب القياسات أو تكرار تجاوز الحدود أو توقف المنشأة. وتظل الأولوية نتيجة تقويم مهني قابل للمراجعة لا مجرد اختيار الجهات الأعلى إنفاقا.[2]

[1] INTOSAI WGEA ,Addressing Fraud and Corruption Issues when Auditing Environmental and Natural Resource Management (2013), archived guidance; IMF, Chapter 12, The Role of Supreme Audit Institutions in Addressing Corruption , https://www.elibrary.imf.org/abstract/book/9781513584058/CH012.xml.

[2] هشام عمر حمودي ونصر محمد عيدان المعماري، «إجراءات التدقيق والرقابة الداخلية في تلبية متطلبات التدقيق المستند إلى المخاطر»، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية ٢٣، ع ٨٦ (٢٠٢٥): ١٠١–١١٩، DOI:10.31272/ijes.v23i86.1341

وتفيد الخبرة البحثية العراقية في إظهار دور الأدوات الرقمية في تحسين البحث عن الأنماط غير العادية وتسهيل مقارنة البيانات. فتوثيق العلاقة بين رقم العقد والتخصيص والدفعة ومحضر الاستلام والنتيجة الفنية يمكن المدقق من معرفة ما إذا كانت النفقات المتفرقة تعود إلى مشروع واحد أو متعاقد واحد. لكن التكنولوجيا لا تعالج وحدها ضعف مصدر البيانات؛ فقد يؤدي إدخال قياسات خاطئة أو فواتير مصطنعة إلى نتائج تحليل مضللة تبدو دقيقة من حيث الشكل. ولهذا يلزم التحقق من سلامة المستند الأصلي وضبط صلاحيات النفاذ وتاريخ تعديل السجلات قبل الاستناد إلى خوارزمية أو مؤشر رقمي.[١]

سادسا: متابعة ملاحظات التدقيق وربطها بالتصحيح البيئي والمالي

قد يكشف التقرير ضعفا في استخدام الاعتماد أو مخالفة في الاستلام، ثم تظل الملاحظة دون تصحيح سنوات؛ وبذلك لا يتحول اكتشاف الخلل إلى حماية فعلية للمال والبيئة. وتنبع أهمية المتابعة من ضبط المعلومة بين الديوان والجهة الخاضعة للرقابة ومجلس النواب والجهة المختصة بالتحقيق عند اللزوم. ويمكن إعداد سجل يحدد رقم التقرير والملاحظة والالتزام القانوني والجهة المسؤولة عن المعالجة والموعد ودليل الإغلاق. وتقتضي الرقابة الجادة عدم اعتبار الإجابة الإدارية العامة بشأن «اتخاذ الإجراءات» دليلا على تسوية الملاحظة ما لم ترفق مستندات تحدد ما تم فعلا.[٢]

وتختلف التدابير التصحيحية باختلاف الخلل. فقد يقتضي نقص المستندات توثيقا أفضل للعمليات، وقد يستلزم فشل تشغيل معدات معالجة بيئية تدخلا فنيا وموازنة صيانة، وقد يؤدي الصرف بغير وجه حق إلى مطالبة باسترداد المال وفق الإجراءات الصحيحة. أما الوقائع التي تنطوي على احتمال جرم فتسلك طريقها لدى الجهات ذات الولاية. وينبغي تجنب المساواة بين «إحالة ملف إلى النزاهة» و«ثبوت فساد» أو بين «إغلاق ملاحظة محاسبية» و«حل المشكلة البيئية»؛ إذ يمكن أن يختتم أحد المسارين دون الآخر.

---

[١] هشام داود سلمان وزينة حمزة غالي وعظيم نعيم باجي، «تأثير التحول الرقمي في تخفيض فشل التدقيق»، مجلة دراسات محاسبية ومالية ٢١، ع ٧٦ (٢٠٢٦): ٢٨٧–٣٠٨، https://jpgiafs.uobaghdad.edu.iq/index.php/JAFS/article/view/2747؛ محمد حسن خضير وسارة راجي ناجي الزبيدي، «مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بإجراءات المراجعة التحليلية»، DOI:10.36325/ghjec.v18i٥،١٣٩١٥.٢.

[٢] INTOSAI-P 12 (2019), principles 3 and 4 on corrective action and communication of results؛ ابتهاج إسماعيل يعقوب، «دور شفافية تقارير الأجهزة الرقابية العليا في مكافحة ممارسات الفساد المالي في البيئة العراقية»، سجل قاعدة معرفة ١٢٦٠٣٩٤.

المبحث الثالث: حدود فاعلية الرقابة العليا وآليات تعزيز المساءلة عن الإنفاق البيئي

أولا: استقلال جهاز الرقابة والقدرة على الوصول إلى الأدلة الفنية

لا يكفي تقرير الاستقلال المالي والإداري في القانون لضمان أن ينجز الجهاز الأعلى رقابة موضوعية في جميع الأحوال؛ إذ تتوقف القدرة العملية على اختيار موضوعات الفحص والوصول إلى الوثائق والحصول على خبراء مستقلين وتدبير الموارد اللازمة للتدقيق. وتبرز صعوبة خاصة عندما تتعلق المهمة بمشروع بيئي عالي الكلفة يرتبط بجهة ذات نفوذ أو يمول من مصادر متعددة أو تنفذه وزارة بالتنسيق مع حكومة محلية. وتفيد مبادئ إعلان ليما وإعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة في ضرورة حماية سلطة الجهاز في ممارسة مهامه وتقديم نتائجه دون تدخل غير مشروع، لكن هذه المبادئ لا تنقل إلى العراق اختصاصا غير مقرر في قانون الديوان.[1]

وقد ناقشت بحوث عراقية استقلال الديوان وفاعلية وجود هيئاته في الوحدات الحكومية، وأشارت إلى تحديات تتصل بالتمويل والموارد البشرية وآليات التعيين. وينبغي التعامل مع هذه النتائج بوصفها تحليلا بحثيا محدد المنهج والنطاق لا حكما قاطعا على جميع أعمال الديوان الحالية. وتقع الأهمية العلمية في إدراك أن تكليف الجهاز بتدقيق مشروعات بيئية يتطلب خبرة في المحاسبة والهندسة والاختبارات المخبرية وبيانات الاستشعار، وأن ضعف القدرة الفنية قد يحد من التحقق من النتائج حتى لو كانت سلطة الوصول إلى المستندات مقررة قانونا. ومن هنا ينبغي الربط بين استقلال القرار الرقابي واستدامة بناء الكفاءة المهنية.[2]

ويخضع استخدام الخبراء الفنيين لاعتبارات المصداقية وتضارب المصالح. فخبير صمم المشروع لا يصلح دائما لتقديم تقييم مستقل عن جودة التصميم الذي أعده، كما أن الاعتماد غير النقدي على نتائج المختبر التابع للجهة المنفذة قد يضعف قوة الدليل. ويستطيع الديوان أن يحدد في خطة التدقيق ما يحتاج إلى فحص مختبري مستقل أو مقارنة بقياسات متاحة وأن يوثق منشأ البيانات وتواريخ سحب العينات والحدود المعيارية. وليس مطلوبا من جهاز الرقابة أن يمتلك كل مختبر، بل أن يتمكن من تقويم موثوقية الأدلة والاستعانة بالخبرة على نحو لا يفقده استقلال استنتاجاته.

---

[1] INTOSAI-P 1, Lima Declaration; INTOSAI-P 10, Mexico Declaration on SAI Independence, official INTOSAI documents https://www.intosai.org/documents.html.

[2] كوثر محسن صدخان وسعاد عدنان نعمان، «متطلبات تفعيل معيار الاستقلالية (ISSAI ١١) الانتوساي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي»، مجلة أبحاث ميسان ١٩، ع ٣/٣٧، ص ١٧٠–١٩٨؛ «فاعلية ديوان الرقابة المالية الاتحادي في متابعة أداء الجهات الخاضعة للرقابة»، مجلة الفكر القيادي ١، ع ٤.

ثانيا: الصلة المؤسسية بهيئة النزاهة والقضاء والرقابة البرلمانية

تقف الرقابة المالية والرقابة القضائية ومكافحة الفساد في مواقع مختلفة من سلسلة المساءلة. فالديوان يجمع المعلومات ويفحص التصرفات ويحرر الملاحظات وفق اختصاصه، بينما تضطلع هيئة النزاهة الاتحادية وسلطات التحقيق والقضاء بالمهام التي خولتها إياها التشريعات في الوقائع المشتبه في كونها فسادا أو جريمة. وينظم قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١، المعدل، الإطار المختص بمكافحة الفساد، ولا يجوز اعتباره نصا يلغي ولاية الديوان أو يمنح كل مدقق صلاحية فرض عقوبة جزائية. وبهذا تتكامل جهات الإثبات والتحقيق من دون أن تندمج اختصاصاتها.[١]

أما مجلس النواب فيستطيع الاستفادة من تقارير الديوان في مساءلة الجهات التنفيذية عن تصحيح المخالفات وتحسين نظم الإنفاق، على أن يميز بدوره بين التوصية المالية وقرار الاتهام. ولا يسوغ عرض جميع الملاحظات في جلسات عامة بلا مراعاة السرية المقررة أو حقوق الأشخاص؛ لكن حجب النتائج النهائية القابلة للنشر قد يضعف أثر الرقابة على الأموال العامة. وتؤكد INTOSAI-P 12 مبدأ إتاحة النتائج في الحدود المناسبة لتمكين المواطن والبرلمان من مساءلة الإدارة، مع المحافظة على موضوعية التقرير وحسن صياغة حدوده وأدلته.

ثالثا: درس مقارن من رقابة حسابات الإنفاق المناخي في الاتحاد الأوروبي

تكشف تجربة محكمة المدققين الأوروبية أن الخلل في الإنفاق البيئي لا يقتصر على فواتير ومخالفات تعاقدية. ففي تقريرها الخاص رقم (٢٠٢٢/٠٩) عن الإنفاق المناخي في موازنة الاتحاد الأوروبي للفترة ٢٠١٤—٢٠٢٠، رأت المحكمة أن المبالغ المعلنة كمساهمة في المناخ كانت أعلى من المساهمة التي تبررها الأدلة، وقدرت المبالغة في احتساب الإنفاق المناخي بما لا يقل عن ٧٢ مليار يورو من إجمالي ٢١٦ مليار يورو أعلن عنه. وهذا ليس حكما بوقوع اختلاس بقيمة الفرق أو إثباتا لفساد المسؤولين؛ بل نقد لطريقة تصنيف النفقات واحتساب إسهامها المناخي. وتكمن أهميته في أن صدق المعلومات المالية البيئية يشمل معيار الاستحقاق البيئي الذي بني عليه تصنيف الإنفاق، لا مجرد صحة رقم الدفع في السجل.[٢]

وتستفاد من المثال المقارن قاعدة يمكن تطبيقها بحذر: ينبغي ألا يحتسب مشروع ما بوصفه إنفاقا بيئيا ناجحا لمجرد أن عنوانه يتضمن كلمة «حماية» أو «استدامة». فقد تمول الموازنة مشروعا متعدد الأغراض ولا يكون

---

[١] قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١ وتعديلاته، قاعدة التشريعات العراقية، https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?asc=110120127533544؛ قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١.

[2] European Court of Auditors, Special Report 09/2022, Climate Spending in the 2014–2020 EU Budget :Not as High as Reported, Executive Summary III–VI and paras. 19–55 ,https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/climate-mainstreaming-09-2022/en./

نصيبه من المردود البيئي مساويا لكل قيمته. كما قد تدرج التزامات مالية لم تصرف بعد ضمن بيان سياسي عن الأموال المصروفة فعلا، فتختلط المخصصات بالتعاقدات والمدفوعات. لكن من غير الجائز نقل قواعد حساب «المعامل المناخي» المعتمدة أوروبيا بوصفها واجبا محاسبيا عراقيا جاهزا؛ فتطوير تصنيف وطني يتطلب قواعد رسمية وبيانات قادرة على التطبيق.

رابعا: معوقات تتعلق بالتبويب والبيانات والتداخل القطاعي

من أبرز مشكلات تدقيق الإنفاق البيئي تشظي مسؤولية التنفيذ بين قطاعات مختلفة. فقد تتولى وزارة التخطيط إدراج مشروع، ووزارة المالية تمويله، ووزارة قطاعية التعاقد، وحكومة محلية تشغيل الأصل بعد استلامه، بينما تملك وزارة البيئة أو مختبر مستقل سلطة تحديد مستوى التلوث أو متابعة الالتزام. وإذا فحص الجهاز الدافع المالي وحده دون معرفة من يتحمل مسؤولية التشغيل قد ينتهي إلى نتيجة ناقصة؛ وإذا حمل جهة قياس الأثر مسؤولية عدم صرف اعتماد لا تملكه يكون قد أخطأ في نسبة القصور. ولهذا يتطلب نطاق التدقيق رسم خريطة للجهات والمستندات والقرارات قبل إطلاق التقييم.

وتخلق البيانات غير المتجانسة مشكلة إضافية. فقد تستخدم جهتان تعريفين مختلفين لـ«المحطة العاملة» أو «النفايات المعالجة»، وقد يظهر إنجاز بنسبة مرتفعة في سجل المشروعات بينما لا يوجد خط أساس متفق عليه لقياس تحسن المياه أو الهواء. ولا يجوز علاج هذه الفجوة باختراع أرقام تقريبية أو افتراض أن البيانات غير المنشورة تعني عدم تنفيذ العمل؛ فالمطلوب التحقق من مصادرها والبحث عن حدود الثقة فيها. ويشير إطار الإنتوساي الجديد إلى أن المسائل البيئية تتطلب اهتماما خاصا بالمدى الزمني الطويل والروابط عبر القطاعات وبالمخاطر التي لا تنعكس مباشرة في المؤشرات المالية.[1]

خامسا: نموذج مقترح لرقابة متكاملة على الأموال والنتائج البيئية

تقترح الدراسة أن يرتبط كل ملف تدقيق بيئي بست حلقات مترابطة. أولها تحديد السند القانوني والهدف البيئي والجهة المسؤولة عن التصرف بالمال، مع التمييز بين التخصيص والالتزام والصرف الفعلي. وثانيها حصر الأدلة المالية والتعاقدية، بما فيها المستندات الأصلية والتغييرات والأسعار ومحاضر الاستلام. وثالثها تحديد الأدلة الفنية: المؤشر البيئي وخط الأساس والفحوص وفترة التشغيل والحدود التنظيمية. أما الرابعة فتتعلق بتقدير طبيعة الخلل ومدى ماديته، والتمييز بين مخالفات الامتثال وضعف الأداء ومؤشرات الفساد. والخامسة تحدد جهة التصحيح

[1] INTOSAI WGEA ,Guidance on Environmental Auditing (2025), sections on data, risks ,cross-cutting issues and follow-up , https://wgea.org/publications/studies-guidelines./

أو الإحالة وفق الاختصاص دون استباق قرار التحقيق أو الحكم. وتختبر السادسة التنفيذ اللاحق للتوصيات واسترداد المبالغ عند ثبوت موجب الاسترداد وتحسن شروط الحماية البيئية.[١]

ويفيد هذا الاختبار في مشروع افتراضي لتأهيل مكب نفايات. يبدأ المدقق بتحديد سبب اختيار الموقع والمخاطر المخطط لتقليلها والجهة صاحبة العقد، ثم يقارن المدفوعات بالأعمال المنجزة والمواصفات والاختبارات، ويتحقق من تركيب أنظمة الرشح والغاز ومراقبتها، ويبحث أي تغييرات أو فروق سعرية غير معتادة. فإذا وجد أن المشروع سلم أصولا غير قابلة للتشغيل بسبب غياب شبكة الكهرباء، كانت المساءلة عن التخطيط والتشغيل مختلفة عن حالة دفع مبالغ عن معدات لم تصل إلى الموقع. وإذا وجد فواتير مصطنعة أو مستندات متعارضة على نحو جدي، فذلك يقتضي مسار فحص وإحالة أعمق دون إعلان الإدانة قبل اكتمال التحقيق القانوني.

وحتى لا تتحول توصيات الجهاز الأعلى إلى قائمة عامة يصعب قياس أثرها، ينبغي أن تتضمن كل توصية موضوع المعالجة والجهة المخاطبة والأجل الممكن والمستند الذي يدل على التنفيذ. فالتوصية «بتحسين الرقابة على مشروعات المياه» أقل قابلية للتحقق من توصية «بتوثيق اختبارات تشغيل وحدات المعالجة عند الاستلام، وربط الإفراج عن الضمانات بنتائجها، وتقديم تقرير معالجة بشأن العقود المحددة». ولا يتطلب هذا أن يضع الديوان تعليمات تنفيذية محل الوزير أو أن يتحول إلى مدير للمشروع؛ إذ يبقى دوره تقييم التصرف وتوثيق القصور وبيان توصياته في حدود الاختصاص.

سادسا: أثر الرقابة العليا في بناء مساءلة بيئية قابلة للتحقق

تظهر المساءلة عندما يستطيع الجمهور والبرلمان والجهة التنفيذية أن يتتبعوا العلاقة بين المال المنفق والمشروع المنجز والأثر المعلن. ولا تستلزم المساءلة نشر كل بيانات التحقيق أو أسرار الشركات أو المعلومات الشخصية، لكنها تتطلب تفسيرا قابلا للفحص بشأن المشاريع والتكاليف الأساسية والنتائج والتوصيات ومواعيد تسويتها متى سمح القانون. وقد يؤدي نشر التقرير إلى اكتشاف أخطاء جديدة أو كشف تقصير في الاستجابة؛ لكنه ليس بديلا عن عمل الجهات التي تحقق وتقرر المسؤوليات وفق اختصاصاتها.

ويستفيد البرلمان من تقارير الديوان حين يستخدمها لتحديد مواطن التأخر أو عدم الاتساق بين الاعتماد والتنفيذ، وتستفيد السلطة التنفيذية حين تحولها إلى تحسينات في التخطيط والتعاقد والتوثيق والرصد. وقد تكون

[١] الاختبار المكون من ست حلقات تركيب تحليلي مقترح في الدراسة، مستند إلى قانون الديوان رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، المواد (٦)، (١٠)، وقانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩، المادة (٣٠)، وISSAI ٣٠٠ و INTOSAI WGEA Guidance (2025)

النتيجة القانونية الصحيحة استرداد مبلغ، أو إعادة طرح منافسة، أو إصلاح عقد، أو تغيير مؤشر، أو إحالة ملف إلى التحقيق، أو تأكيد عدم قيام مخالفة بعد مراجعة الوقائع. ومن هنا لا ينبغي قياس نجاح التدقيق بعدد ملفات الفساد التي أعلنها فقط؛ فالحيلولة دون تكرار هدر المال وتحسين جودة الإنفاق وتقليل التعرض للتلوث قد يكونان أثرا جوهريا لا يقل أهمية.

النتيجة

يظهر التحليل أن رقابة الأجهزة العليا على الإنفاق البيئي الحكومي تمثل امتدادا لوظيفتها في صون المال العام ومراجعة الأداء، لا اختصاصا بيئيا منعزلا عن قواعد التدقيق. ويقدم القانون العراقي أساسا مزدوجا: الاختصاص المالي العام لديوان الرقابة المالية الاتحادي بموجب قانون رقم (٣١) لسنة ٢٠١١، والسند الخاص الذي يخضع حسابات صندوق حماية البيئة لتدقيق الديوان وفق المادة (٣٠/ثانيا) من قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩. ولا يترتب على ذلك أن الديوان يتولى العمل التنفيذي لوزارة البيئة أو سلطة القضاء في الفصل بالجرائم.

وتتجسد الفاعلية في الجمع بين ثلاثة أسئلة مستقلة: هل صرف المال على نحو مشروع ومثبت؟ وهل استخدمت الموارد بكفاءة لتحقيق المخرجات المتفق عليها؟ وهل أنتج المشروع الأثر البيئي الذي يبرر تكلفته، ضمن الحدود الفنية والسببية الممكنة؟ ويستلزم ذلك التدقيق في التخطيط والمشتريات والتنفيذ والتشغيل والمردود، مع مراعاة استقلال الجهاز وكفاية الخبرة وتبادل البيانات عبر الوزارات. وتظهر مؤشرات الفساد في بعض المعاملات، لكنها لا تساوي قانونا إثبات جريمة، الأمر الذي يوجب مسارا للتوثيق والإحالة والتحقيق دون التسرع في الاتهام.

وتدعو الدراسة إلى اعتماد ملفات تدقيق تربط رقم المشروع وموارده وعقوده ومخرجاته بقياس الأثر البيئي، وإلى وضع سجل لتوصيات الديوان ومواعيد معالجتها، وتطوير تصنيف واضح للإنفاق البيئي عبر القطاعات حيث تسمح القواعد المالية. كما توصي بتعزيز التدقيق المستند إلى المخاطر والمهارات التقنية والضمانات المهنية لاستقلال المراجع، وتنظيم تبادل المعلومات مع هيئة النزاهة والجهات القضائية واللجان النيابية في حدود الاختصاص. ويظل المعيار الحاسم ليس حجم الإنفاق الموسوم بالبيئة ولا كثرة الملاحظات الرقابية وحدهما، وإنما إمكان إثبات تحسن سلامة التصرف بالأموال وجودة تنفيذ البرامج ومنع تكرار القصور والضرر.

المصادر والمراجع

أولا: الدساتير والتشريعات والمواثيق

١. دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، المواد (٣٣)، (٦١)، (١٠٣). موقع مجلس النواب العراقي: https://iq.parliament.iq/الدستور-العراقي/

٢. جمهورية العراق، قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ وتعديلاته، الوقائع العراقية، العدد ٤٢١٧، ١٤ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١١، المواد (٥)، (٦)، (١٠). قاعدة التشريعات العراقية:
https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?asc=110120121837447

٣. جمهورية العراق، قانون حماية وتحسين البيئة رقم (٢٧) لسنة ٢٠٠٩، الوقائع العراقية، العدد ٤١٤٢، ٢٥ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠، ولا سيما المواد (٢٧)—(٣٠)، (٣٢).
https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?lawbookid=28881

٤. جمهورية العراق، قانون الإدارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ وتعديلاته، بما فيها قانون التعديل الأول رقم (٤) لسنة ٢٠٢٠، الوقائع العراقية، العدد ٤٥٧٥، ٣ شباط/فبراير ٢٠٢٠.
https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?lawbookid41961

٥. جمهورية العراق، قانون هيئة النزاهة والكسب غير المشروع رقم (٣٠) لسنة ٢٠١١ وتعديلاته، الوقائع العراقية، العدد ٤٢١٧، ١٤ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠١١.
https://iraqld.msla.iq/legislations/showlegislation?asc=110120127533544

6. United Nations, United Nations Convention against Corruption (2003), Article 9 on Public Procurement and Management of Public Finances . https://www.unodc.org/unodc/en/corruption/uncac.html

ثانيا: المعايير والتقارير الدولية المتخصصة

7. INTOSAI, ISSAI 300: Performance Audit Principles (2019) , https://www.issai.org/pronouncements/issai-300-performance-audit-principles/

8. INTOSAI, ISSAI 400: Compliance Audit Principles (2019), https://www.issai.org/engagement/compliance/

9. INTOSAI, INTOSAI-P 12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions (2019 ,(https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens/

10. INTOSAI, INTOSAI-P 1: Lima Declaration ;INTOSAI-P 10: Mexico Declaration on SAI Independence ,https://www.intosai.org/documents.html

11. INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, Guidance on Environmental Auditing (2025), https://wgea.org/publications/studies-guidelines/

12. INTOSAI WGEA, Addressing Fraud and Corruption Issues when Auditing Environmental and Natural Resource Management :Guidance for Supreme Audit Institutions (2013 ,(https://wgea.org/publications/studies-guidelines/

13. European Court of Auditors, Special Report 09/2022, Climate Spending in the 2014–2020 EU Budget: Not as High as Reported (2022) , https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/climate-mainstreaming-09-2022/en/

14. UNODC, Guidebook on Anti-Corruption in Public Procurement and the Management of Public Finances (Vienna: UNODC, 2013) , https://www.unodc.org/documents/corruption/Publications/2013/Guidebook_on_anti-corruption_in_public_procurement_and_the_management_of_public_finances.pdf

14. IMF, Fiscal Monitor / Governance publication, Chapter 12: The Role of Supreme Audit Institutions in Addressing Corruption, Including in Emergency Settings , https://www.elibrary.imf.org/abstract/book/9781513584058/CH012.xml

ثالثا: الدراسات والبحوث العربية

١٥. مسير صبر عبود وأفراح لفته عبد الرايات الدريعي، «تفعيل مساهمة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الحد من الفساد المالي والإداري في العراق»، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٥، العدد ٤٩ (٢٠٢٣)، ص ٢٤٤–٢٧٠.

https://kjeas.uowasit.edu.iq/index.php/kjeas/article/view/660

١٦. هشام عمر حمودي ونصر محمد عيدان المعماري، «إجراءات التدقيق والرقابة الداخلية في تلبية متطلبات التدقيق المستند إلى المخاطر: دراسة تطبيقية في مديرية التدقيق والرقابة في محافظة نينوى»، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، المجلد ٢٣، العدد ٨٦ (٢٠٢٥)، ص ١٠١–١١٩، DOI:10.31272/ijes.v23i86.1341.

١٧. كوثر محسن صدخان وسعاد عدنان نعمان، «متطلبات تفعيل معيار الاستقلالية (ISSAI 11) الانتوساي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي»، مجلة أبحاث ميسان، المجلد ١٩، العدد ٣/٣٧، ص ١٧٠–١٩٨.

https://iasj.mohesr.gov.iq/journals/journal/issue/13340

١٨. أحمد فرحان جاسم وحسنين خلف جبر وخالد مهاوي مروشن، «التحقيق المالي والإداري بين التشريع والتطبيق: دراسة في مهمة ديوان الرقابة المالية الاتحادي»، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد ٧٩، ص ٣٦٩–٤١١.

https://iasj.mohesr.gov.iq/journals/journal/issue/19119

١٩. ابتهاج إسماعيل يعقوب، «دور شفافية تقارير الأجهزة الرقابية العليا في مكافحة ممارسات الفساد المالي في البيئة العراقية: دراسة تحليلية»، ص ١٠—٣٤، سجل قاعدة معرفة (١٢٦٠٣٩٤).

https://search.mandumah.com/Record/1260394/Details

٢٠. هشام داود سلمان وزينة حمزة غالي وعظيم نعيم باجي، «تأثير التحول الرقمي في تخفيض فشل التدقيق: دراسة استقصائية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٢١، العدد ٧٦ (٢٠٢٦)، ص ٢٨٧—٣٠٨.

https://jpgiafs.uobaghdad.edu.iq/index.php/JAFS/article/view/2742

٢١. هناء عواد حسين وعلي محمد ثجبل المعموري، «المسار النموذجي لتدقيق أداء الدور الإشرافي للبنك المركزي العراقي على المصارف الخاصة على وفق معايير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة»، مجلة دراسات محاسبية ومالية، عدد خاص (٢٠١٦)، منشور إلكترونيا ٢٠٢٠. https://jpgiafs.uobaghdad.edu.iq/index.php/JAFS/article/view/871

٢٢. محمد حسن خضير وسارة راجي ناجي الزبيدي، «مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بإجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق وفق معيار المراجعة الدولي ٥٢٠»، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١٨، العدد ٢، DOI:10.36325/ghjec.v18i2.13915.

٢٣. «رقابة الأجهزة الإدارية المستقلة في العراق ودورها في مكافحة الفساد»، مجلة دراسات إقليمية، المجلد ١٨، العدد ٦٠ (٢٠٢٤)، ص ٢١٥—٢٤٦. https://regs.uomosul.edu.iq/index.php/regs/ar/article/view/47858

٢٤. حيدر يوسف خلخال، «دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تعزيز الأداء المالي للمؤسسات»، مجلة الفكر القيادي للبحوث والدراسات، المجلد ١، العدد ٤ (٢٠٢٤)، ص ٨١—١٠٨.

https://iasj.mohesr.gov.iq/journals/journal/issue/13187

٢٥. صفاء أحمد محمد وطالب حميد عبد الله، «مدى إلتزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي ٣٠٠٠»، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٢٤، العدد ١٠٨ (٢٠١٨)، ص ٥٣٩—٥٦٤.

https://iasj.mohesr.gov.iq/journals/journal/issue/3733