

تقويم الدور الرقابي لمحكمة الحسابات ومدى حاجة القطر العربي السوري إلى إحداث هيئة قضائية مستقلة

دراسة تحليلية ومقارنة

الدكتور يوسف شباط
أستاذ المالية العامة
كلية الحقوق - جامعة دمشق

مقدمة :

لا شك أن للأموال العامة قدسيته وهي بمثابة عصب الحياة للدولة ومن ثم فقد كان من الطبيعي أن يتجه التفكير منذ عقد بعيد من الزمن في العديد من الدول نحو العمل على إحاطة تلك الأموال بسياج من الرقابة يكفل حمايتها من الاختلاس ويحول دون العبث بها وخاصة أن نطاق عمل الدولة ووظيفتها قد اتسع في العصر الحاضر وأخذت تتدخل في جميع ميادين الحياة المختلفة هادفة من ذلك تحقيق هدف أسمى وهو تأمين الرفاهية والحياة الأفضل لمواطنيها، لذلك كان لا بد للدولة من أن تتبع الأساليب والمفاهيم العلمية الحديثة في إدارة أعمالها وتنفيذها ومراقبتها فقد قضت الأنظمة في العديد من الدول بتحويل المجالس النيابية حق الرقابة على الأموال، وتأتي أهمية هذه الرقابة اليوم في وجوب تنفيذ الموازنة على الوجه الممنوح به إجازة السلطة التشريعية من جهة، ووجوب تنفيذها على الوجه الأكمل من جهة ثانية.

لذلك كان لا بد من إيجاد هذه الرقابة للتأكد من هذين الاعتبارين وتأخذ الرقابة على تنفيذ الموازنة أشكالاً متعددة باختلاف توقيتها قبل أو أثناء أو بعد تنفيذ

الموازنة، أو في اختلاف الشخص الخاضع لها إدارياً كان أو محاسباً. وفي اختلاف نوع أو طبيعة الرقابة ذاتها، إدارية وتقوم بها وزارة المالية ورقابة سياسية ويقوم بها مجلس الشعب وقضائية ويقوم بها الآن في سورية الجهاز المركزي للرقابة المالية بعد أن ألغيت محكمة ديوان المحاسبات^(١).

أما في فرنسا ولبنان فتقوم بهذه الرقابة محكمة ديوان المحاسبات وفي مصر يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات الذي تأسس بالقانون (١٢٩) لعام ١٩٦٤.

من كل ذلك نجد أن الرقابة على تنفيذ الموازنة تشغل اليوم مكاناً مهماً في جميع الأنظمة والدول على اختلاف معتقداتها والهدف من كل ذلك هو التحقق من مدى تطبيق التعليمات والقوانين على الوجه الأمثل لحماية الأموال العامة وسيقتصر هذا البحث على دراسة الهيئة التي تقوم في كل من فرنسا ومصر ولبنان وبيان مدى أهمية الرقابة القضائية المستقلة من أجل حسن القيام بتنفيذ الموازنة وبيان ضرورة وجود مثل هذه الهيئة التي تتمثل بمحكمة ديوان المحاسبات في القطر العربي السوري، وذلك من خلال خطة الدراسة التالية:

الفرع الأول: الرقابة القضائية - الواقع والطموح

* المطلب الأول *

تجربة محاكم المحاسبات والأجهزة المماثلة لها

١ - تنظيم محكمة ديوان المحاسبات الداخلي:

أولاً: نشأة محكمة ديوان المحاسبات:

محكمة ديوان المحاسبات: هيئة مالية استرعت انتباه الكثير من المؤلفين المختصين في المالية العامة ولهذا الديوان قصة قديمة حيث إنه الوريث المباشر لغرف الحسابات في النظام القديم والتي كانت مهمتها السهر على جباية الواردات

(١) راجع محاضراتنا في المالية العامة لطلاب السنة الثالثة بكلية الحقوق ١٩٩٢ - ١٩٩٣.

في المجال الملكي أولاً ورقابة المصاريف التي يجريها المسؤولون الماليون ثانياً. وتعتبر فرنسا في مقدمة الدول التي بدت فيها المظاهر الأولى لارتباط تطور هيئة الرقابة العليا بالتطور الدستوري والإداري ويتجلى ذلك واضحاً في نظام هيئة المحاسبة وهكذا كان صدور الأمر في عام ١٣٢٠ والذي يدعى أمر (ضبعة أنبوي) ميثاقاً حقيقياً لإحداث غرفة المحاسبة والتي كانت تتكون من رئيس وسبعة رؤساء حسابات وأحد عشر كاتباً وكان رؤساء الحسابات مكلفين بالحكم على العمليات المحاسبية ولكن بعد أن تزايدت النفقات العامة بشكل كبير ظهر بسرعة، أن لجنة الحسابات التي أوجدتها الجمعية التأسيسية والتي كانت مؤلفة من خمسة أشخاص منتخبين لمدة خمس سنوات من قبل مجلس القدماء لم تعد تكفي لهذا العمل وهذا ما يفسر إيجاد محكمة ديوان المحاسبات حيث قدم السيد دي فرمون مشروع القرار في إنشائه واعتمد في ١٦/أيلول عام ١٨٠٧ ومرسوم التطبيق اتخذ في ٢٨ أيلول ولم يكن هذا الديوان إلا ثمرة تحولات لجنة المحاسبة الوطنية وما إن تأسس هذا الديوان حتى شرع في العمل وأنجز عملاً عملاقاً كونه، وخلال عدة سنوات نجح في تصفية حسابات النظام القديم وعهد الثورة. وقد حدث تغيير أساسي بعد عام ١٩٤٥ حيث صدرت القوانين التي أصبح بموجبها أعضاء المحكمة بمثابة مستشارين ماليين للبرلمان والحكومة فيما يتعلق بتنفيذ الموازنة وجاء دستور ١٩٥٨ ليووسع من صلاحيات المحكمة.

وقد أسندت لهذا الديوان سلطة مساعدة الحكومة والبرلمان في رقابة تنفيذ القوانين المالية مما اعتبر تحولاً مهماً في ماهية رقابة المحكمة وأخرجها من حدود الرقابة المالية لتشمل رقابة الكفاءة. وأراد المشرع في ١٩٦٧ أن يكرس التطور الذي حدث منذ عام ١٨٠٧ وهو السبب الذي من أجله أخذ بالقانون الصادر في ٢٢ حزيران ١٩٦٧ لاغياً بذلك قانون ١٦ أيلول ١٨٠٧ كما عدل هذا القانون بالقانون الصادر عام ١٩٧٦ وخصوصاً بالقوانين الصادرة في ٢ آذار ١٩٨٢ و ١٠ تموز ١٩٨٢ التي أنشأت غرف الحسابات الإقليمية وجاء المرسوم في ١١ شباط عام ١٩٨٥ لينهي هذا النص.

ويلاحظ هنا مدى التطور الذي حققته تلك المحكمة بحيث اتجهت في نطاق رقابتها لتشمل تقييم الأعمال، والتأكد من كفاءة استخدام الأموال العامة عما جعل وظيفة الرقابة مواكبة للتقدم الذي طرأ على النظم المالية والإدارية، كما يلاحظ أن هناك تشابهاً ظاهرياً بين غرف المحاسبة وديوان المحاسبة من حيث تأدية عملية الرقابة ولكنها كانت تختلف على أساس عدم تقديم غرف المحاسبة نتيجة فحصها إلى السلطة التشريعية^(١).

وفي مصر مرت الرقابة على تنفيذ الموازنة في مصر بتطورات عديدة، ففي البداية كانت هناك إدارة مالية تدعى (إدارة مراجعة إيرادات ومصروفات الحكومة) ولكن هذه الإدارة لم تف بالغرض مما أدى إلى اللجوء بعد وضع الدستور/ ١٩٢٣/ إلى عرض الميزانية الشاملة لإيرادات الدولة ومصروفاتها على البرلمان قبل ابتداء السنة المالية بثلاثة أشهر، ولكن البرلمان شعر بصعوبة المهام الملقاة على عاتقه وأدى هذا لأن يطالب مجلس الأمة بإنشاء هيئة رقابة مالية مستقلة أسوة بالدول الأخرى كفرنسا وانكلترا وهكذا أنشئت في عام ١٩٤٢/ أول هيئة للرقابة المالية سميت بديوان المحاسبة. مر هذا الديوان بتطورات عديدة في مهامه ونشاطاته وبتوسع مهام الدولة ومشروعاتها تبين عدم إمكانية هذا الديوان بقدراته الحالية على القيام بكل تلك المهام دون أن يعطي صلاحيات أكبر وهكذا صدر القانون (١٢٩) لعام ١٩٦٤ الذي أصدر قانون الجهاز المركزي للمحاسبة والذي جاء في المادة الأولى منه: يكون الجهاز المركزي هيئة مستقلة للمراقبة ويتبع رئيس الجمهورية» والمادة /١٤/ يعين رئيس الجهاز نائبه.

وقد ألحق هذا الجهاز بمجلس الشعب وذلك في القانون رقم (٣١) لعام ١٩٧٥ والذي جاء في المادة (١) منه:

(١) إن نقاط الافتراق واضحة تماماً بين غرف المحاسبة ومحكمة ديوان المحاسبات وخاصة فيما يتعلق بالاعتماد المسبق للمصروفات وكذلك عدم وجود فصل بين أموال الحكم وأموال الدولة مما يبعدها كل البعد عن الرقابة الخارجية المستقلة.

«يلحق الجهاز المركزي للمحاسبات بمجلس الشعب كهيئة مستقلة تعاونه في القيان بمهامه في الرقابة على الأموال العامة»^(١) مما تقدم يتبين لنا أن هناك تشابها مع محكمة ديوان المحاسبات الفرنسي وخاصة من حيث الاستقلالية، وطبيعة القوانين التي حددت آلية العمل ومهمته في مجال الرقابة على الأموال العامة.

أما في لبنان فقد نصت المادة (٨٩) من الدستور اللبناني على إنشاء ديوان المحاسبة منذ عام ١٩٢٧ إلا أنه لم ينشأ فعلا إلا في سنة ١٩٥١ بموجب المادة (٢٢٣) من قانون المحاسبة العمومية وقد أنيطت به الرقابة المؤخرة على تنفيذ الموازنة وفي سنة ١٩٥٢ أعيد النظر في تنظيمه بموجب المرسوم الاشتراكي رقم ٩/ تاريخ ٢١ تشرين الثاني وأنيطت به إلى جانب الرقابة المؤخرة صلاحيات واسعة في المراقبة المسبقة وصلت إلى حد تقدير الملاءمة، وكان ذلك مدعاة إلى تعديل صلاحياته بموجب المرسوم رقم ٩/ تاريخ ٢٣ كانون أول عام ١٩٥٤ الذي قلص صلاحياته في الرقابتين المسبقة والمؤخرة ثم جرى تنظيمه أخيرا بموجب المرسوم ١١٨/ عام ١٩٥٩. وأصبحت رقابته قانونية لا رقابة ملائمة ولكن القانون بالمرسوم الصادر تحت رقم ٧٣٦٦/ عام ١٩٦١ عاد إلى الحد من صلاحياته بحيث نزع من رقابته النصوص الخاصة بتعيين الموظفين ونقلهم وترقيتهم واستخدام المتعاقدين وحصر الرقابة عليها من الناحية القانونية بمجلس الخدمة المدنية وبمراقب عقد النفقات من الناحية المالية^(٢).

وقد حددت المادة الأولى من المرسوم (١١٨) بصورة عامة ماهية الديوان ومهمته بأنه هيئة قضائية إدارية مرتبطة إداريا برئيس مجلس الوزراء مهمتها السهر على إدارة الأموال العامة وذلك بمراقبة استعمالها بالفصل في صحة حساباتها

(١) راجع محاضراتنا في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون العام ١٩٩١ - ١٩٩٢ ص(٣ - ٥).

(٢) د. حسن عواضة - المالية العامة - دراسة مقارنة، مطبعة دار النهضة العربية - بيروت. الطبعة السادسة ١٩٨٣ ص(٢٧٧).

وقانونية معاملاتها وبمحاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والأنظمة المتعلقة بها^(١).

نلاحظ أن مجالات التشابه كبيرة جدا مع محكمة المحاسبات الفرنسية والجهاز المركزي للمحاسبات المصري فيما يتعلق بمهامه وأسلوب عمله واستقلاليته. ولكن يختلف من حيث ميل المشرع إلى تقليص صلاحياته وممارسته الرقابة المسبقة إلى جانب الرقابة اللاحقة.

ثانياً: التشكيلات المختلفة لمحاكم ديوان المحاسبات

بعد أن عرفنا كيفية نشوء محكمة ديوان المحاسبات والتطورات التي طرأت عليها حتى الآن في كل من الدول السابقة لنعرض في هذا البحث إلى تشكيل هذا الديوان في الدول المذكورة.

ففي فرنسا تعتبر محكمة ديوان المحاسبات محكمة إدارية منظمة تنظيماً قضائياً وهي هيئة قضائية مالية مستقلة تتولى الرقابة على تنفيذ الموازنة ومن دراسة تطور هذه المحكمة يتبين لنا بوضوح أهمية الدور الذي تلعبه من أجل السهر على نظامية العمليات المالية لذلك جهزوه بتنظيم ذي أداء عال وكلفوه في الوقت نفسه برقابة قضائية وإدارية، فكل مؤسسة وخصوصاً عندما تكون قضائية يجب أن يكون لها تنظيم دقيق كي تسمح بعمل جيد وديوان الحسابات في أيامنا يتألف من رئيس أول وسبعة رؤساء غرف و٢٤ - ٢٥ مستشاراً ومديراً و١٨ مستشار كاتب و٥٠ مراقب حسابات بالإضافة إلى ذلك يمارس النائب العام دور الوزارة العامة ليساعده في عمله محامون عامون.

أ - رئيس أول: ويعين من قبل الحكومة ويجب أن تتوفر فيه الشروط المطلوبة للتعين في الوظائف العامة ويختص هذا الرئيس بالإدارة العامة للديوان، حسب رأي النائب العام يصنف التنظيم العام لأعمال الديوان، ويقسم على وجه

(١) راجع د. حسن عواضة - المالية العامة - دراسة مقارنة ص (٢٧٨)، الطبعة السادسة (١٩٨٣) دار النهضة العربية.

التحديد الاختصاصات بين الغرف ويقرر البرنامج السنوي بناء على اقتراح رؤساء الغرف، ويرأس الاجتماع الموسع العام، وغرفة المجلس والغرف مجتمعة ولجنة التقرير العام، ويستطيع خلق تشكيلات بين المجالس، ويقرر رقابة الهيئات المستفيدة من مسابقات المالية العامة، وذلك بعد استشارة النائب العام وبناء على اقتراح رئيس الغرفة المختصة، بالإضافة لذلك فإن القانون الصادر في ١٠ تموز ١٩٨٢ يسمح له بأن يمنح الغرف الإقليمية محاكمة حسابات بعض المؤسسات العامة الوطنية، أخيراً يؤمن إدارة الملاك وإدارة اللوازم المخصصة للديوان ويأمر بالمصاريف المقابلة وهذه الاختصاصات مقررة بالمرسوم الصادر في ١١ شباط ١٩٨٥.

ب - رؤساء الغرف: عددهم سبعة منذ عام ١٩٧٧ ويعينون بقانون من مجلس الوزراء، ويختارون من بين المستشارين المديرين الذين عندهم قدم ثلاث سنوات على الأقل، يوزع الرؤساء الأعمال على أعضاء غرفهم ويديرون المناقشات ولهم صوت مرجح ويوقعون على القرارات الصادرة عن المادة/٢٨^(١) من قانون ١١ شباط ١٩٨٥.

ج - المستشارون المديرون: عددهم الآن ٩٥ يعينون بقرار من رئيس الجمهورية عن طريق مجلس الوزراء. فيما مضى كانوا يكلفون حصراً بوظائف المقررين المعاكسين، والقضاة، أما الآن وبسبب ازدياد عددهم فالبعض منهم يكلفون بوظائف المقررين ومنذ عام ١٩٨٥. (١٥) منهم يمارسون وظائف رؤساء غرف حسابات إقليمية.

د - المستشارون الكتاب: يعينون بمرسوم من رئيس الجمهورية، وهم درجة أولى ودرجة ثانية، المستشارون من الدرجة الثانية هم بالنسبة لثلاثة أرباعهم مراقبو حسابات من الدرجة الأولى، وبالنسبة للربع يبقى إما موظفون أو أعضاء في

(١) المرسوم رقم ١٩٨٥ الصادر في ١١ شباط ١٩٨٥، الجريدة الرسمية ١٥ شباط ١٩٨٥ ص (١٩٥٩).

هيئات، دوائر ومنشآت تخضع إلى رقابة الديوان وفي الوقت الحاضر فهم مقرررون جميعهم لكن لهم صوتاً استشارياً في الأعمال التي يكتبون عنها تقارير، ومنذ عام ١٩٨٣ تسعة منهم رؤساء غرف حسابات محلية.

هـ - مراقبو الحسابات: أنشئت مراقبة الحسابات بالقانون الصادر في ٢٣ تشرين أول ١٩٥٦ والمرسوم الصادر في ١٤ كانون الأول ١٩٨٥ نظمه في درجتين ومرسوم ٢٥ آذار أعطى لمراقبي الحسابات الحقوق والقواعد المسلكية نفسها التي أعطيت إلى أعضاء السلطة القضائية. وهناك تشكيلات أخرى لديوان الحسابات وهي تشكيلات المداولة والتشكيلات الاستشارية^(١).

وفي جمهورية مصر العربية:

تم وضع أول موازنة سنة ١٨٨٠ في عهد الخديوي اسماعيل ولم تنظم الرقابة المالية إلا في عام ١٩١٥ حيث أنشئت لذلك إدارة مراجعة إيرادات ومصروفات الحكومة، وفي عام ١٩٢٣ شعر البرلمان أنه يصعب عليه جداً أن يقوم بنفسه بمراجعة الأوراق والمستندات التي تقدمها المصالح المختلفة، ولذلك طالب في أول دور من أدوار انعقاده بضرورة إنشاء هيئة قضائية مستقلة كما هو الحال في فرنسا وانكلترا وأكد مطالبته مرة أخرى في عام ١٩٢٦ وتم بحث ذلك عام ١٩٣٠ ولكن الحكومة سحبت سنة ١٩٤٢ وأدخلت عليه بعض التعديلات وأعادت تقديمه في العام نفسه ثم ما لبث المجلس أن وسع صلاحياته واختصاصاته ودعم رقابته وتحقيقاً لذلك صدر القانون رقم ١٢٩ لعام ١٩٦٤ بإصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات بمجلس الشعب (المادة الأولى من القانون المذكور) أما رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات فقد تناولته المادة الرابعة من القانون رقم ٣١ لعام ١٩٧٥ حيث نصت على أن تعيين رئيس الجهاز يتم بناء على ترشيح رئيس الجمهورية

(١) انظر بتوسع محاضراتنا في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون العام ١٩٩٢ - ١٩٩٣ وما بعدها.

وموافقة مجلس الشعب ويصدر بهذا التعيين قرار من رئيس الجمهورية متضمنا معاملته المالية.

وفي المملكة الأردنية الهاشمية يعين رئيس ديوان المحاسبة بإرادة ملكية بناء على تنسيب من مجلس الوزراء ويبلغ قرار التعيين إلى مجلس النواب ويتألف الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر من عدد من الإدارات يختص كل منها بمهام معينة:

- ١ - الإدارة المركزية للرقابة المالية على الجهاز الإداري للدولة.
- ٢ - الإدارة المركزية للرقابة المالية على الهيئات والمؤسسات العامة ووحدات القطاع العام.
- ٣ - الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء.
- ٤ - الإدارة المركزية للمخالفات المالية.
- ٥ - الإدارة المركزية للبحوث والعمليات.
- ٦ - الأمانة العامة^(١).

أما في لبنان:

فإن تنظيم ديوان المحاسبة يدل صراحة على طابعه القضائي فهو كمحاكم الاستئناف والتمييز يألف مبدئياً من غرف عدة لها رؤساء ومستشارون ويرأس هيئة الديوان رئيس أول ويمثل الحكومة لديه نيابة تتولى الادعاء العام ويلحق بالديوان مراقبون ماليون ويعاونون المستشارين في تدقيق المعاملات وإجراء الدروس، وفي لبنان يتألف من مراقبين ونيابة عامة ويطبق مبدئياً على القضاة وهم الرئيس والمستشارون وعلى النائب العام نظام القضاة ويلحق بالديوان موظفون إداريون ويطبق عليهم وعلى المراقبين نظام موظفي الدولة ويتضمن ملاك ديوان المحاسبة

(١) راجع محاضراتنا في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون العام، المرجع السابق ص (٦)، ود. عبد المنعم خميس - الموجز في الإدارة المالية ص (٤٩٠). دار النهضة العربية - القاهرة (١٩٧٠).

١٢ قاضيا وهم رئيس - مدعي عام - رئيسا غرفة - سبعة مستشارين - معاون مدعي عام و٣٥ مراقبا و٢٨ موظفا إداريا .

٢ - نقاط الاتفاق والافتراق من حيث التبعية والاستقلال :

إن أهم أوجه التشابه بين هذه الهيئات يتجلى في الأمور التالية :

- الاستقلالية عن السلطة التنفيذية والإلحاق بالمجالس التشريعية .
- آلية العمل الرقابي .
- طبيعة العلاقة بينها وبين السلطة التشريعية .
- حصانة أعضائه .

أما نقاط الاختلاف فيمكن حصرها في الأمور التالية :

١ - فيما يتعلق بصفة المحكمة فهي قضائية في كل من فرنسا ولبنان كما حددتها دساتير البلدين وهي تتألف من القضاة والمراقبين والمستشارين ومن نيابة عامة في حين تكون صفة الجهاز في جمهورية مصر العربية إدارية بحتة .

٢ - في تشكيلات المحكمة المختلفة ، فهي متشابهة في كل من فرنسا ولبنان ومختلفة تماما عن جمهورية مصر العربية .

٣ - من حيث كيفية تعيين رئيس المحكمة وعملية إعفائه من منصبه فهو متشابه إلى حد بعيد مع فرنسا ويختلف تماما مع جمهورية مصر العربية .

وأرى أن الصلاحيات التي أعطيت للرئيس الأول لمحكمة ديوان المحاسبات الفرنسية وخاصة المرسوم التشريعي رقم (٨٥) الصادر في شباط عام ١٩٨٥ شكلت دعما كبيرا للمحكمة وتعزيزا لدورها في إضفاء الفعالية المؤثرة على الرقابة المالية وآمل أن يتجه المشرع في كل من مصر ولبنان إلى توسيع صلاحيات هذه الأجهزة والهيئات كما فعل المشرع الفرنسي وبالتالي زيادة فعالية هذه الأجهزة في القضاء على كل أشكال الانحراف والتبذير .

المطلب الثاني

كفاءة محكمة ديوان المحاسبات في مجال الرقابة المالية

١ - ماهية الرقابة المالية لمحكمة ديوان المحاسبات وكيفية الوسائل التي تتبعها .

تتركز مهمة محكمة ديوان المحاسبات بالحكم على حسابات المحاسبين العامين وليس له سلطة قضائية على أمري الصرف التي تكون مسؤوليتهم أمام المجلس التأديبي للمخالفات المالية غير أن هذه القاعدة لا تمنع ديوان المحاسبات أن يراقب أمري الصرف وهذه الرقابة هي رقابة قضائية وهكذا نلاحظ أن ديوان الحسابات يمارس نوعين من الرقابة: الرقابة القضائية والرقابة الإدارية .

أولاً: الرقابة القضائية لمحكمة ديوان المحاسبات: تلخص الرقابة القضائية في فحص حسابات المحاسبين سواء كانوا محاسبين نظاميين أو محاسبين غير نظاميين والحكم عليهما .

وقد أشار السيد بيزان إلى أن اختصاص الديوان مادي يرتبط بالأشخاص الذين يقومون بإدارة الأموال العامة .

ويخضع للديوان فحص كل الحسابات التي هي من اختصاصاته ويتعين على المحاسبين العامين عرض حساباتهم أمام الديوان (م ٥ قانون ٢٢ حزيران ١٩٦٧) وديوان الحسابات لا يحكم إلا على حسابات المحاسبين الرئيسيين والجباة الرئيسيين للإدارة الضريبية^(١) .

(١) للتوسع انظر في محاضراتنا في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون ١٩٩٠ - ١٩٩١، ص ٤٥ - ٤٦ .

١ - الإجراءات أمام ديوان الحسابات : الإجراءات هي إجراء تحقيقي ، وسري ، وكتابي وحضوري :

أ - الإجراءات التحقيقي : إن القضاء المالي يدعو إلى تحديد إجراءات التحقيق بنفسه وإلى طلب التكميلات الإعلامية عن طريق الإيعاز أي آمري الصرف والمحاسبين ومديري الدوائر الخاضعين للرقابة عليهم أن يرسلوا له كل هذه الوثائق وأن يقدموا له كل المعلومات المطلوبة .

ب - الإجراءات الكتابي : إن جلسات محكمة ديوان المحاسبات ليست عامة ، الشيء الذي يفسر أن الإجراء هو كتابي وهذا يسمح للقاضي أن يستعلم دون مثول شخصي للمتقاضين حيث الحساب مكتوب وكذلك الأوراق الثبوتية ، والتقرير و خلاصات النائب العام والقرارات .

ج - الإجراء الحضوري : يتضح هذا الإجراء بقاعدة ذات قرار مزدوج ، قرار أولي مؤقت ويعلم الديوان المحاسبين بالمنسيات أو المخالفات التي هي من عملهم بالأوامر لتبريرها في مهلة يحددها بالنسبة للأجوبة التي حصل عليها وإذا انتهت المهلة فإنه لا يحصل على أي شيء ويثبت أو ينفي هذه الأعمال بقرار ثان نهائي .

د - الإجراء السري : إن استقصاءات ديوان المحاسبات سرية وهذه القاعدة غرضها حماية سمعة الأشخاص وأمن الدولة والمصالح المالية للهيئات الخاضعة للرقابة بحيث تجنب إشاعة الشكوك البسيطة ، فبعض الإفشاء يمكن أن يكون قادرا على تهديد أمن الدولة الداخلي أو الخارجي أو يهدد وضع المنشآت العامة^(١) .

٢ - الأحكام : وندرس أحكام الحسابات وأحكام المحاسبين وطرق الطعن .

أ - أحكام الحسابات : أشار السيد مانييه أن الوظيفة الأولى لديوان المحاسبات هي الحكم على حسابات المحاسبين العامين وقد نصت المادة (٢٤) من المرسوم الصادر في ١١ شباط ١٩٨٥ على أن محكمة ديوان المحاسبات تحكم

(١) راجع محاضراتنا في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون العام ١٩٩٠ - ١٩٩١ ، ص ٤٥ - ٤٦ .

على حسابات المحاسبين العامين وتسرح إدارة العمليات وتصنيفها وتنطق أحكاما بالإدانة بدفع غرامة ضمن الشروط المحددة بالقانون، وهكذا فإن محكمة ديوان المحاسبات مختصة في الحكم على جميع حسابات المحاسبين العامين. “19 Decembre 1985, 1er Chambre, administration des monnaies et médailles”.

إن الاهتمام بإزالة شخصية الإدارة تؤدي إلى مقاضاة أولئك الذين لهم الحق باستعمال الأموال العامة أمام محكمة ديوان المحاسبات وتؤدي أيضا إلى مقاضاة شخص في لحظة ما كان مسؤولا عن صندوق عام تبدأ الدعوى أمام هذه المحكمة وذلك بعرض الحساب الذي يجب أن يوقع من المحاسب ويرفق بالثبوتيات الضرورية للفحص ويقوم المقرر بالتحقيق ويقدم تقريراً بناء على ذلك، وينطق ديوان المحاسبات بحكمه. وعندما يكتفي الديوان من الشروح والتبريرات المقدمة إليه فإن قراره بعدم وجود وجه للدعوى. وبالمقابل عندما لا يكتفي بالشروحات المقدمة فإنه يقرر أن يعيد النظر في نظامية بعض العمليات وبالنسبة في نظامية مسؤولية المحاسب، وعلى هذا الأخير أن يكون قادرا للدفاع عن نفسه كتابة وهذه هي القاعدة ذات القرار المزدوج التي تدخل في الإجراء^(١).

ب - أحكام المحاسبين: إذا ثبت لمحكمة ديوان المحاسبات أن الإدارة نظامية فإنها تصدر قرارها بالإبراء، وإذا تبين أنها ليست كذلك فإنها تصدر قرارا بباقي الحساب/ م ٢٧ مر ١١ شباط ١٩٨٥.

- الإبراء: عدد السيد بيزان الحالات التي يصدر فيها قرار بالإبراء، فقال عندما لا يوجد أي إسقاط أو أية مخالفة في حساب معروض للحكم، وعندما يكون الرصيد المحدد بالقرار المؤقت قد استعمل من جديد بشكل صحيح في الحساب التالي فإن المحكمة تمنح إبراء من إدارتها السنوية وذلك بقرار نهائي،

(١) جاك مانبيه: ديوان الحسابات (١٩٨٦).

MAGNET, JACQUES, La cour des comptes, Bergen-Levrault coll, administration Nouvelle, 1986.

وعندما يترك المحاسب بشكل نهائي وظائفه فإن هذه المحكمة تصدر قرارا بإخلاء طرفه متميزا عن قرار الإبراء السنوي «قرار محكمة الحسابات، الفرقة الثالثة الصادر في ٢٠ شباط ١٩٨٦».

- **قرار باقي الحساب:** أعطى السيد بيزان^(١) تعريفا واضحا لموضوع باقي الحساب وهو وضع المحاسب الذي يعتبر مدينا للإدارات العامة بسبب وظيفته في الإدارة وباقي الحساب له سببان:

إما عجز في الصندوق أو إسقاط أو مخالفة في بعض العمليات.

ويمكن أن يكون باقي الحساب صادرا بقرار من وزير المالية أو بقرار من محكمة ديوان المحاسبات ومع ذلك فإن الأخير ليس مرتبطا بالقرار الوزاري «راجع قرار محكمة المحاسبات بالاستناد إلى المواد ٢٣ - ٢٧ من المرسوم التشريعي ٨٥ لعام ١٩٨٥. تعليق د. فابر عضو المحكمة، المجلة الإدارية ص ٢٦٠ - ٢٦٢ لعام ١٩٨٥».

ويجب الإشارة إلى أن مبلغ باقي الحساب مساويا لوقف الخسارة التي أخضعت فيه خطيئة المحاسب إلى الإدارة.

(debet du receveur du Sivom d'audraicq. R.A.1986, P. 259).

ج - الطعون: يوجد نوعان من الطعون:

أ - الطعون عن طريق المراجعات: المراجعة هي طريق استدراك يسمح بالحصول على إعادة تشكيل حكم صدر خطأ، وأن القاضي لم يعرفه عندما فصل فيه.

ويمكن أن تدخل المراجعة بناء على طلب من المحاسبين أو بناء على طلب من النائب العام من تلقاء نفسه ويتمكن المحاسبون من طلب مراجعة القرارات

(١) بيزان أندريه: المالية، طبعة ماسون ١٩٨٨ ص (٣٠٨) للتوسع راجع محاضرتنا في المالية العامة التي أُلقيت على طلاب قسم القانون ١٩٩٠ - ١٩٩١ ص (٤٧).

النهائية الصادرة على حساباتهم إذا استعادوا الثبوتيات، ويستطيع النائب العام بناء على أمر من وزير المالية، أو من الوزراء المعنيين، أو بناء على طلب من هيئة عامة معينة، أو بناء على رأيه، أن يطالب قانونيا بالمراجعة، وتستطيع محكمة ديوان المحاسبات أن تقوم من تلقاء نفسها بمراجعة القوانين النهائية الباطلة بسبب الأخطاء والإسقاط والغلط أو الاستعمال المزدوج «م ٣٣ من ١١ شباط ١٩٨٥».

ب - الطعون عن طريق النقض: وهي طريقة طعن استثنائية تسمح بالحصول على إلغاء قرار خاطيء ويقدم الطعن أمام مجلس الدولة الذي يمكن أن يتشكل من وزير المالية والوزراء الآخرين المعنيين وكذلك المحاسب وعلات افتتاح هذا المجلس ثلاث:

- عدم الكفاءة.

- عيب شكلي.

- اختراق القانون.

إن طلبات المراجعة التي يقدمها المحاسبون توجه إلى المتسلم الأول عن طريق رسالة مسجلة مع إشعار بالتسلم ويمكن أن تتضمن عرض الأحداث والطرق المقترحة من قبل صاحب الطلب ويجب أن تكون مرفقة بنسخة من القرار المطعون بالثبوتيات التي تشكل أساس الالتماس والثبوتيات التي تشكل إشعارا بهذا الطلب بالنسبة للأطراف المعنية.

وإذا نقض مجلس الدولة قرار محكمة ديوان المحاسبات فإن هذا الأخير يكون مجبرا على أن يوافق في قراره الجديد على الحل الذي قدمه مجلس الدولة^(١).

ثانيا - الرقابة الإدارية: ليس لديوان الحسابات أي اختصاص على الإداريين ولا يستطيع بأي حال من الأحوال انتقاد أو إلغاء أو إصلاح آمري الصرف وإنما

MAGENT, Jacques, La Cour des comptes op, p.13.

(١)

تتلخص رقابته الإدارية والمالية في وضع تقرير سنوي ترفعه إلى رئيس الجمهورية والجمعية الوطنية الفرنسية تبين فيه رأيها في تصرف أمري الصرف^(١).

وفي الواقع أن محل محكمة ديوان المحاسبات ينحصر في أن يعلم الحكومة - البرلمان - الرأي العام بالمخالفات الخطرة المكتشفة في إدارة الهيئات العامة دون أن يتخذ أي إجراء بحقها أو أن يعطي فيها أي قرار.

وتتجلى الرقابة الإدارية لمحكمة ديوان المحاسبات من خلال دراسة بين الحكومة من جهة وبين المحكمة والبرلمان من جهة أخرى.

١ - العلاقة بين محكمة ديوان المحاسبات والحكومة :

إن تدخل ديوان المحاسبات لدى أعضاء الحكومة يتم عن طريق الإجراء المستعجل أو عن طريق إخطار النيابة العامة وإما عن طريق توجيه كتاب إلى رئيس الغرفة.

أ - الإجراء المستعجل :

هو كتاب رسمي يوجهه رئيس محكمة ديوان المحاسبات بناء على طلب من إحدى الغرف السبع التي تتدخل كمحكمة جماعية وليست كمحكمة قضائية إلى الوزير من أجل إعلامه أو من أجل نقض ممارسات ناقصة أو المخالفات التي تتطلب بسبب تكرارها أو بسبب خطورتها تدخل الوزير كي يعيد تنظيم دوائر الخدمات في وزارته^(٢) ومع ذلك يوجه ديوان المحاسبات بشكل فوري نسخة من الطلب المستعجل إلى وزير المالية ويترك الوزير المعني بالأمر مهلة ثلاثة أشهر للإجابة، وفي حال غياب رد الوزير يذكر الديوان ذلك في تقريره العام.

(١) للتوسع راجع د. فرهود سعيد، مبادئ في المالية العامة - الجزء الأول - مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية ١٩٩٠ ص ٨٧.

(٢) MAGNET, JACQUES, La cour des comptes, Bergen - Levraut coll, administration Nouvelle, 1986.

وتجدر الإشارة إلى أنه يوجد في كل وزارة موظف مكلف بالسهر على متابعة الطلب المستعجل^(١).

ب - إشعار النيابة العامة :

يوجه النائب العام كتابا إلى مدير أو إلى رئيس قسم في الإدارات العامة أو إلى المحاكم في الإدارات المحلية كي يحصل على معلومات أو كي يلفت انتباههم إلى وجود بعض المخالفات واتخاذ الأحكام الضرورية من أجل تجنب العودة إليها.

إن إشعار النيابة العامة هو اقتراح يحيله ديوان المحاسبات إلى النائب العام الذي يقرر فحوى هذا الإشعار، وتكون السلطات الموجه إليها هذا الإشعار هي صاحبة الصلاحية باتخاذ الإجراءات المناسبة، فإما أن تترك الأمور على حالها، وإما أن تعالج المخالفات. وعليها أن تخبر النائب العام بقراراتهم. ويستطيع هذا الأخير، فيما إذا كان الرد كافيا، أن يجدد الإشعار أو أن يطلب من الرئيس الأول للديوان أن يوجه طلبا مستعجلا إلى رئيس الدائرة المعنية، ويستطيع أيضا اعتبارا من قانون ١٣ تموز عام ١٩٧١ أن يخضعها إلى المحكمة التأديبية (المسلكية) المالية والموازنية. أو على الأقل أن يهدد الإدارة بضرورة القيام باختيار إجراء من الإجراءات الإدارية أو الإجراءات القضائية.

ج - كتاب رئيس الغرفة :

ويكون الهدف منه مراقبة هيئات الضمان الاجتماعي واكتشاف الثغرات والانحرافات والمخالفات، ويقوم رئيس كل غرفة بإعلام المعنيين بها ويطلب منهم تقديم إيضاحات حول الموضوع (القانون رقم ٨ الصادر في أيار لعام ١٩٥٠) وقد يكون الهدف منه أحيانا استكمال إجراءات التحقيق.

د - التقرير العام :

ويتم تقديمه في نهاية شهر حزيران من كل عام إلى رئيس الجمهورية ومن

(١) المادة (٥٠) من المرسوم الصادر في ١٢ أيلول (١٩٦٨).

خلاله إلى الرأي العام. وتجدر الملاحظة إلى أن هذه العلاقة ثابتة منذ القدم ومعاصرة لانشاء المحكمة في عام ١٨٠٧ حيث تقوم بجمع الملاحظات المختلفة من خلال فحص الحسابات وتوجيهها إلى رئيس الخزانة الذي بدوره يرفعها إلى الامبراطور. وقد أشار القانون (٢١) الصادر في نيسان عام ١٨٣٢ وكذلك المرسوم الصادر في (٢) أيار عام ١٩٣٨ بضرورة رفع التقرير إلى رئيس الجمهورية والبرلمان، ثم بنشره في الجريدة الرسمية تحت إشراف الرئيس الأول للمحكمة.

وهكذا نجد أن التقرير العام يطلع عليه كل من الحكومة والبرلمان في الوقت نفسه من خلال الملاحظات المقدمة من محكمة ديوان المحاسبات.

يحضر مشروع التقرير من قبل لجنة خاصة مؤلفة من الرئيس الأول لمحكمة ديوان المحاسبات، من النائب العام، ورؤساء الغرف، ومن مقرر عام وأمين عام. مهمتها: مراقبة حسابات الوزارات وحساب الرؤساء الإداريين، أو التحقق من مطابقتها مع الحسابات الصادرة من المحاسبين المتعلقة بالإدارة المالية^(١).

ولكن الإداريين المعنيين يستطيعون الرد على الملاحظات التي يذكرها التقرير ويمكن أن نستنتج أن التقرير العام هو وثيقة جدية تتصف بالخصائص التالية^(٢):

- إنه تقرير موضوعي وثمره ملاحظات وقتية تقع على الأخطاء والأغلاط والمخالفات التي تشهد على عدم معرفة قواعد الإدارة الجيدة.

وبفضل هذا التقرير يعلم الرأي العام بالأعمال المتقدمة لإدارة ما أو لدائرة إدارية، ولكن ليس الهدف منه وقف جميع الأعمال لوزارة معينة أو إدارة بكاملها

(١) Paysant; André Les Finances Publiques Ed. Masson 1986 p. 310 ets.

راجع المادة ٤٧ من الدستور الفرنسي لعام ١٩٢٨ التي تنص على ضرورة قيام محكمة ديوان المحاسبات بمساعدة البرلمان والحكومة في رقابة تنفيذ القوانين المالية.

(٢) Magnet; Jacques La cour: des: ODMPTES: Opité Maurice. Duverger: Les; Finances Publiques; P.U.F Paris. 1984.

لأن مثل هذا الاتجاه إلى التعميم، الذي تشجعه غالباً الصحف ووسائل الإعلام، هو خاطيء كونه يشوه الحقيقة ويعتمد الأفكار الخاطئة.

- تلجأ محكمة ديوان المحاسبات إلى استعمال الإجراءات الحضورية المكتوبة أو الشفوية، من أجل تسليط الضوء على بعض الأعمال. وتنشر كل الايضاحات المطلوبة من قبل الإدارات المتهمه.

- يقدم التقرير العام انتقاداته في وقت واحد على هيكلية الجهاز الإداري وفعاليته. في الواقع، كانت محكمة ديوان المحاسبات تقدم فيما مضى، تقريرها السنوي على مصلحة تنفيذ الواردات والمصاريف في الدولة شيئاً فشيئاً، ويبين كشفاً بالمخالفات المرتكبة من مختلف الدوائر وذلك من أجل إيجاد الحلول التي تساعد في تجنب العودة إلى مثل هذه الأخطاء. ولتحقيق ذلك لابد من تحليل المخالفات وإعادتها إلى الإطار العام الذي تقترب فيه وهذا يعني في إطار الدائرة نفسها وبالتالي إصدار الحكم بالتقصير بعد اقرارها من قبل غرفة المجلس بشكلها البدائي، وهذا يعني في إطار الدائرة نفسها. يتبين من خلال دراسة وتحليل هذه الملاحظات المنشورة في التقرير العام أنها تحتوي على معلومات حقيقية وعلى استنتاجات علمية مدروسة ومحقة ذلك لأن القائمين بها هم قضاة متخصصون ومستقلون وتكون قراراتهم بعيدة عن أي تحيز أو ظلم.

- التقرير العام انتخابي وليس شاملاً. في الواقع محكمة ديوان المحاسبات مدعوة إلى تقديم ملاحظات على العمليات الإدارية ذات الحسابات الكبيرة (زهاء ٢٤٠٠٠ حساب كل عام).

ومن واجب المحكمة إذن الاختيار من بين الاستنتاجات المستخلصة بعض الحسابات ونشرها في التقرير في كل سنة.

وهكذا فإن القضاة يحتفظون بالانتقادات التي تظهر أكثر تميزا لإدارة معينة، تبعا لخطورتها أو لأهميتها. أخيرا تتحقق المحكمة، وقبل أن ينشر التقرير عن طريق إجراء تحقیقات جديدة، فيما إذا تجدد التقصير. وهكذا، يضاف إلى مبدأ اعلام الرأي العام مبدأ المساعدة التي يقدمها الديوان إلى الدوائر المحتاجة، وإيجاد الوسائل التي تسمح بوضع نهاية للمخالفات وبالتالي تحديد الآليات الإدارية.

٢ - العلاقة بين البرلمان ومحكمة ديوان الحسابات:

نصت المادة (٤٧) من الدستور الفرنسي الصادر عام (١٩٥٨) على أن تقوم محكمة ديوان المحاسبات بمساعدة البرلمان في رقابة تنفيذ القوانين المالية.

ونظرا لأهمية هذه المشاركة فقد اهتم البرلمانين بضرورة تحسين العلاقة الموجودة مع المحكمة، وقد تجلّى ذلك من خلال المبادرة المعروفة للرئيس الأول للمحكمة بالسماح للجان المالية البرلمانية الوصول إلى المعلومات والملاحظات التي يصيغها الديوان. وكذلك الطلب من محكمة ديوان المحاسبات القيام بالتحقيقات التي تراها ضرورية لحماية الأموال العامة^(١).

وهكذا نجد أن المحكمة مدعوة إلى كتابة تقرير خاص أثناء فحص مشروعات القرارات التنظيمية للموازنات العامة ويكون هذا التقرير مرفقا بمشروع القانون التنظيمي العام للإدارة المالية^(٢).

ونتوصل هكذا إلى أن نلقي على أنفسنا الأسئلة التالية: في أي شيء ينحصر هذا التقرير الخاص الذي يترافق مع التصريح العام للمطابقة؟

(١) الأمر الصادر بتاريخ ١٤ أيلول ١٨٢٢ والذي بموجبه تسمح لمحكمة ديوان المحاسبات بالتأكد من صحة الحسابات للوزارات وإعلام رئيس الدولة بذلك.

(٢) نفس المرجع السابق.

أ - التقرير الخاص :

هو وثيقة أولية من أجل المعرفة الدقيقة لتنفيذ الموازنة ورسم الطريق الواجب اتباعه لإنجاز مهمته^(١).

وفي رأيي وجود هذا التقرير ضروري جدا لتحقيق استقلالية كاملة عن وزارة المالية التي كانت سابقا تزوده بالمعلومات وبالتالي ليكون عمله أكثر موضوعية. وذلك عن طريق تكليف القضاة بمتابعة إدارة الاعتمادات لكل وزارة وتحديد الإطار الذي يمكن من خلاله أن تجري التحقيقات مع أمري الصرف والمراقبين الماليين. كما أن وجود مثل هذا التقرير يسلط الضوء على الثغرات العديدة والمخالفات المرتكبة من قبل الإدارة وبيان أسلوب معالجتها.

كما أن إنشاء الغرف الإقليمية للحسابات الصادرة بالقانون (٨٢) لعام ١٩٨٢ ساعد على إعطاء الدقة والموضوعية في تقويم عمل المؤسسات والهيئات العامة وانجاز مهمة المحكمة بشكل أفضل. عن طريق اصدارها معلومات دقيقة جدا وموضوعية حول إدارة الأموال العامة من قبل هذه المؤسسات والهيئات.

إن اللجان المالية في الجمعية الوطنية ومجلس الشيوخ، ونتيجة لاهتمامهم بنوعية المعلومات التي تصدرها محكمة الحسابات في تقريرها ومن أجل تزويد المجلس بالمعلومات الفنية الدقيقة، قرروا القيام بسماع الرئيس الأول للديوان أثناء فحص مشروع القرار التنظيمي وأثناء فحص التقرير الذي يرافقه^(٢).

في الواقع إن فحص الحسابات الصادرة عن جلسات الجمعية الوطنية المكرسة لمشروعات قرارات التنظيم هي موحية لهذا التغير.

(١) لم يقدم الأمر الصادر في ٢ كانون الثاني (١٩٥٩) أية إيضاحات لمحتوى وشكل التقرير الذي يجب على المحكمة تحضيره مع مشروع القانون التنظيمي.

(٢) هذه الطريقة الجديدة من العلاقات بين الديوان والبرلمان جرت أثناء المناقشة أمام اللجان المالية للمشروع التنظيمي للموازنة لعام ١٩٧٣. راجع الملاحظات التي عملها/بايون، في تقرير مشروع القرار الذي يقع على التنظيم النهائي للموازنة عام ١٩٧٣، الجريدة الرسمية، مناقشات الجمعية الوطنية رقم ٦٤٣ ص (٧٩).

ويمكن أن نستنتج مما سبق أنه إذا أظهر البرلمان اهتماما جديا بالقوانين التنظيمية، إنما مرده إلى طلب محكمة ديوان المحاسبات الضمني أثناء تقديم تقريرها الخاص، وبذلك نجد أن التقرير الخاص المرافق لمشروع قرار التنظيم يصبح مشروعاً مهماً ووثيقة ضرورية للبرلمان لتدعيم رقابته وتعزيزها.

ب - **التصريح العام للمطابقة:** لقد أوجب المشرع الفرنسي ضرورة قيام محكمة ديوان المحاسبات بالمطابقة العلنية بين الحسابات الفردية للمحاسبين والحسابات العامة للدولة^(١).

- بالتقريب بين الميزان العام للنفقات في (٣١) كانون الأول من السنة السابقة للسنة المالية المفحوصة والميزان العام للإيرادات في (١) كانون الثاني من سنة الموازنة المطلوب قانون تنظيمها.

- بالتقريب بين الحسابات الفردية للمحاسبين والميزان العام لحسابات الحساب العام للإدارة المالية.

- بالتقريب بين الحسابات الفردية لمحاسبي موازنات الملاحق وبين ملاحق الحساب العام للإدارة المالية.

وبهذا تستطيع محكمة ديوان المحاسبات الاطلاع على الأرصدة المبينة في حسابات الخزينة وعلى الحساب العام الإجمالي للإدارة المالية.

- وفي مصر: يمارس الجهاز المركزي للمحاسبات اختصاصاته القضائية كما نصت المادة الثانية من القانون (٢٩) لعام ١٩٦٤ بالنسبة للجهات الآتية^(٢).

(١) راجع م ٢٦ من الأمر الصادر في ٢ كانون الثاني ١٩٥٩ المتعلق بالقوانين المالية والمادة (١٥٠) من المرسوم ٢٩ كانون الأول (١٩٦٢) التي تحمل تنظيمها عاما للمحاسبة العامة. وكذلك المادة (١٠) من القانون الصادر في ٢٢ حزيران ١٩٦٧ الخاص بمحكمة ديوان المحاسبات.

(٢) راجع المادة الثانية من القانون رقم (٢٩) لعام ١٩٦٤ المتضمن قانون إحداث الجهاز المركزي للمحاسبات.

- ١ - الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة.
 - ٢ - الهيئات والمؤسسات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها.
 - ٣ - أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها.
- كما نصت المادة الثالثة من القانون نفسه بأن يباشر الجهاز في مجال الرقابة المالية والمحاسبية الاختصاصات التالية:
- ١ - مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة.
 - ٢ - مراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التأمين والضمان الاجتماعي والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها.
 - ٣ - القرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات المشار إليها بالمادة الثانية فيما يتعلق بصحة التعيينات والترقيات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الانتقال والمرتببات الإضافية وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للميزانية والقوانين واللوائح والقرارات.
 - ٤ - مراجعة جميع حسابات التسوية من أمانات وعهد وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
 - ٥ - مراجعة السلف والقروض والتسهيلات الائتمانية التي تقدمها الدولة.
 - ٦ - بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستنداتها، التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف منها.
 - ٧ - فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية.

٨ - مراجعة الحساب الختامي لميزانية الدولة (قطاعي الخدمات والأعمال) وكذلك الحسابات الختامية لشركات ومنشآت القطاع العام للتعرف على حقيقة المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية السليمة.

٩ - مراجعة تقارير مراقبي حسابات الشركات المشار إليها في هذا القانون وإبداء الملاحظات بشأنها إلى الجمعية العمومية قبل انعقادها بثلاثين يوما على الأقل، ويجب على مجلس إدارة الشركة عرض ملاحظات الجهاز على الجمعية العمومية للشركة عند انعقادها.

أما المادة الرابعة فقد قضت بأن يباشر الجهاز في مجال الرقابة على الأعمال العامة وتقييم نتائجها الاختصاصات التالية:

أ - مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
ب - مراجعة حسابات تكاليف الأعمال على ما كان مستهدفا تحقيقه واستنباط معدلات التكلفة بالنسبة لكل نوع من الأعمال والمشروعات.

ونصت المادة الخامسة بأن يختص الجهاز أيضا بفحص ومراجعة كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بمراجعته أو فحصه من رئيس الجمهورية أو مجلس الأمة أو رئيس المجلس التنفيذي، ويبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته إلى الجهة طالبة الفحص.

كما نصت المادة السادسة بأن يقوم الجهاز بفحص اللوائح الإدارية والمالية والمحاسبية وذلك للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تكفي أوجه النقص فيها^(١).

وفي الحقيقة من خلال استعراض الجهاز المركزي للمحسابات في مصر خلال نشأته وتكوينه واختصاصاته فإني أعتقد أنه يقوم بكل ما أوكل اليه من مهام على أكمل وجه وذلك باعتباره هيئة قضائية مستقلة تابعة لرئيس الجمهورية وفق القانون

(١) راجع محاضراتنا في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون العام لعام ٩٤ - ١٩٩٥ ص ١٠٠ وما بعدها.

(١٢٩) لعام ١٩٦٤ ثم عادت هذه الهيئة وأصبحت تابعة لمجلس الشعب وذلك وفق نص المادة الأولى من القانون رقم (٣١) لعام ١٩٧٥ فأصبح كل من رئيس الجمهورية ومجلس الشعب يشتركان في تعيين هذا الجهاز وذلك عن طريق الترشيح من رئيس الجمهورية والموافقة من مجلس الشعب.

ومن خلال ذلك فإن الجهاز يقوم بتأمين الرقابة على جميع الأمور الاقتصادية والسياسية والاجتماعية من نفقات الدولة والأحزاب والمنشآت والشركات... الخ.

وبذلك يكون الجهاز قد منع طرق التبذير وتبديد الأموال وقمع طرق الاختلاس للأموال العامة فغدا هيئة رقابة خارجية مستقلة تقوم بهذه الرقابة على أكمل وجه.

أما في لبنان:

فيقوم ديوان المحاسبة بممارسة سلطته على نطاقين: قضائي وإداري:

أولاً: الرقابة القضائية: إن رقابة الديوان القضائية نوعان: رقابة على الحسابات. ورقابة على الموظفين. وهي المرحلة النهائية من مراحل الرقابة لأنها تجري بعد تنفيذ الموازنة ولا سيما النفقات في جميع مراحلها وعليه تتوقف براءة ذمة المحاسبين أو إدانتهم، كما تتركز عليها صيانة الأموال العامة وبذلك يكمن الخلاف بين رقابة محكمة الحسابات الفرنسية التي تقتصر رقابتها على الحسابات دون المحاسبين وبين محكمة المحاسبة اللبنانية التي تراقب الحسابات والمحاسبين معا.

١ - في الرقابة على الحسابات: لكي تتاح للديوان ممارسة هذه الرقابة ينبغي له أن يتناول بالتدقيق حسابات المحاسبين القانونيين وحسابات كل من تدخل في قبض الأموال العمومية ودفعها دون صفة قانونية وتسهيلاً لرقابة الديوان المؤخرة أو حسب القانون في المادة (٧٩) بأن يرسل الموظفون المختصون حساباتهم إلى الديوان وفقاً لنظام خاص يوضع بالاتفاق بين وزارة المالية وديوان المحاسبة ويصدق بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء، على أن يحدد هذا النظام الحسابات والمستندات والمعلومات الواجب تقديمها إلى الديوان والموظفين المسؤولين عن هذا الأمر والمهل المقررة، إلا أنه في (٥) شباط ١٩٦٤ صدر المرسوم رقم

(١٥٣٤٢) يقضي بأن: يصرف النظر عن إجراء رقابة ديوان المحاسبة على حسابات السنين السابقة وبأن يمارس الديوان هذه الرقابة ابتداء من حسابات السنة ١٩٦٣ ويصدر عن ديوان المحاسبة في رقابته نوعان من القرارات:

- **القرارات المؤقتة:** وتتخذ في حال وجود مآخذ على المحتسب كأن تكون الأوراق الثبوتية المبرزة غير كافية لتبرير دفع النفقات وتنزيلها عن ذمته أو كأن تكون ثمة واردات لم يبرر المحتسب عدم تحصيلها.
- **القرارات النهائية:** وهي التي تتخذ على أثر تقديم جواب المحتسب والأوراق المطلوبة منه أو القرارات التي تتخذ عندما لا يتقدم المحتسب بأي جواب وتبلغ جميع القرارات النهائية إلى صاحب العلاقة كما تبلغ للمدعي العام لدى الديوان وإلى الوزارة أو الإدارة المختصة وهي تقضي باعتبار المحتسب بريء الذمة أو مسلفاً أو مشغول الذمة^(١).

٢ - **في الرقابة على الموظفين:** وتشمل الرقابة هذه أعمال كل من يقوم بإدارة الأموال العمومية أو يتدخل فيها دون أن تكون له الصفة القانونية، وقد خول القانون ديوان المحاسبة حق فرض غرامات على الموظفين في حال ارتكابهم أو مساهمتهم في ارتكاب المخالفات وهذه الغرامات لا تحول دون الإلزامات المدنية والعقوبات الجزائية التي تقضي بها المراجع المختصة وقد نصت المادة (٥٩) في قانون المحاسبة العمومية على أن يقدم الديوان أسباب المخالفة ومقدار مسؤولية الموظف الذي تجري محاكمته وقد نصت المادة (٦٠) بأن الغرامات التي يحكم بها الديوان غير قابلة للتعديل بصورة إدارية وتحصل وفقاً لأصول تحصيل الضرائب المباشرة وتتبع في الرقابة على الموظفين أصول المحاكمة ذاتها التي تتبع فيما يخص المحتسبين وبخاصة بجهة الاستعانة بمحام، والمهل والقرارات المؤقتة والنهائية.

(١) في الحالتين الأولى والثانية، يأمر الديوان، إذا انقطع المحتسب عن وظيفته، بإعادة الكفالة التأمينية المقدمة منه وبشطب الوقوعات والقيود التأمينية عن أمواله إذا وجدت. أما في الحالة الثالثة فيحكم الديوان على المحتسب بتسديد القيمة المتوجبة عليه في خلال مدة يعينها له.

٣ - في إعادة النظر في قرارات الديوان القضائية: يمكن للديوان أن يعيد النظر في قراراته القضائية أمام هيئة تتألف من رئيس الديوان ورئيس الغرفة الثانية وأعضاء الغرفة التي أصدرت القرار وذلك بناء على طلب الموظف صاحب العلاقة أو إدارته، الرئيس، المدعي العام لدى ديوان المحاسبة، وزير المالية لصالح الخزنة. وتتم إعادة النظر في حالتين:

الحالة الأولى: إذا عثر على مستندات أو ظهرت أمور جديدة بعد صدور القرار من شأنها تبديل وجهته.

الحالة الثانية: إذا تبين للديوان من تدقيق معاملة أخرى أن ثمة خطأ أو تزويراً أو قيدا مكرراً.

إن إعادة النظر لا توقف التنفيذ إلا إذا أقر الديوان خلاف ذلك وهي غير مقيدة بمهلة معينة.

٤ - في نقض قرارات الديوان: إن قرارات ديوان المحاسبة القضائية تقبل طريقاً واحداً من طرق المراجعة القضائية أمام مجلس شورى الدولة وهو النقض، وقد نصت المادة (٧٥) من المرسوم (١١٨) أن للمدعي العام أو الموظف المختص أو وزير المالية لصالح الخزنة أو الإدارة ذات العلاقة أن يطلبوا من مجلس الشورى نقض القرارات القضائية بداعي عدم الصلاحية أو مخالفة أصول المحاكمة أو مخالفة القانون والأنظمة وذلك في مدة شهرين من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه وإذا نقض القرار كان على الديوان أن يتقيد بقرار مجلس الشورى.

ثانياً - رقابة الديوان الإدارية:

أ - الرقابة الإدارية المسبقة: وهي تعني إبداء الرأي في بعض المشروعات والمعاملات التي تتجاوز قيمتها حداً عينه القانون أو تكون لها نتيجة مالية على موازنة الدولة أو على خزائنها والغاية منها التثبت من صحة المعاملة وانطباقها على الموازنة وأحكام القوانين والأنظمة، رقابة الديوان المسبقة لا تتناول المشروعات

والمعاملات التي تؤدي إلى الانفاق وحسب وإنما تتعدى ذلك إلى بعض المشروعات والمعاملات التي تتعلق بواردات الدولة أو البلديات ويتولى الرقابة المسبقة أحد مستشاري الديوان أو الرئيس في المعاملات التي لا تفوق النفقة فيها (٢٠٠) ألف ليرة وتتولاها في المعاملات التي تفوق قيمتها هذا الحد الهيئة المؤلفة من ثلاثة قضاة ولكي يتمكن ديوان المحاسبة من إجراء رقابته المسبقة فقد أوجب القانون على الإدارة المختصة أن تودعه جميع الوثائق المتعلقة بالقضية وأن ترسل نسخة عن كتاب الإيداع إلى المدعي العام لدى الديوان وعلى الديوان أن يبدي رأيه في خلال عشرة أيام من تسلمه المعاملة، وإذا لم يبد رأيه في هذه المدة صرف النظر عن رأيه وتترتب عليه إعادة الأوراق إلى مرجعها.

ب - الرقابة الإدارية المؤخرة: والغاية من هذه الرقابة تقدير جميع مراحل المعاملات المالية من حين عقدها إلى حين الانتهاء منها وتنفيذها إلى قيدها في الحسابات العامة. ويضع الديوان نتيجة هذه الرقابة تقريراً سنوياً عاماً وتقارير خاصة ويصدر بيانات عامة بمطابقة الحسابات النهائية.

يتضح من استعراض مهام ديوان المحاسبات اللبناني في نطاق سلطة الرقابة التي يمارسها أنه هيئة قضائية مستقلة وإدارية منحت من الحصانة والخصائص ما ينبغي أن يحقق الغاية من الرقابة في جميع مراحلها لأن رقابة الديوان تمتلك الكلمة الفصل في الإدانة أو الإبراء على اعتبار أن الديوان هو محكمة الحسابات العليا^(١).

٢ - تقويم الدور الرقابي لمحكمة ديوان المحاسبات أو الأجهزة المماثلة لها

أولاً: مدى تحقيق محكمة ديوان المحاسبات لأهدافها

إن التجربة العملية تشهد أن ديوان المحاسبات قد تمكن في العديد من الدول من تحقيق المهام المناطة به بنجاح، ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية:

(١) د. حسن عواضة. المالية العامة - الطبعة السادسة، دار النهضة العربية - بيروت (١٩٨٣) دراسة مقارنة ص ٢٨١ وما بعدها.

١ - استقلال ديوان المحاسبات عن السلطة التنفيذية : وذلك سواء في فرنسا التي تتمتع فيها محكمة ديوان المحاسبات بصفة خاصة من الاستقلال ، أو في مصر وبولندا حيث يتبع كل من الجهاز المركزي للمحاسبات والهيئة العليا للرقابة للسلطة التشريعية أو في الجزائر حيث يتبع ديوان المحاسبة رئيس الدولة .

إن هذه الاستقلالية عن السلطة التنفيذية أعطت ديوان المحاسبات سلطة واسعة وهيمنة قوية على الجهاز الإداري والحالي في الدولة استطاع من خلالها أن ينجح في القيام بمهامه على أحسن وجه .

٢ - الحصانة المقررة لأعضاء الأجهزة وبخاصة رؤسائهم .

من الجدير بالذكر أن أعضاء محكمة ديوان المحاسبات في فرنسا لهم صفة القضاة ، فهم يتمتعون بمزايا القضاة ، ومن جملتها عدم القابلية للعزل . ويستثنى من ذلك المستشارون من الدرجة الثانية حتى تتم ترقيةهم إلى درجة مستشار أول . كذلك فإن جميع الدول العربية باستثناء جمهورية اليمن العربية تمنح رؤساء الأجهزة نوعاً من الحصانات وخصوصاً بالنسبة للعزل الذي يجب أن يقتصر إما بموافقة السلطة التشريعية أو السلطة الرئاسية . أما في بولندا فرئيس الهيئة العليا للرقابة يتمتع بصفة وزير وهو يستمد حصانته من هذه الصفة .

أما في مصر فقد نصت المادة ٩ من القانون رقم ٣١ لعام ١٩٧٥ على أن أعضاء الجهاز المركزي في وظيفة مراقب وما فوق غير قابلين للعزل ومع ذلك إذا اتضح أن أحدهم فقد الثقة والاعتبار اللذين تتطلبهما الوظيفة أو فقد أسباب الصلاحية لأدائها لغير الأسباب الصحية ، أحيل إلى التقاعد أو نقل إلى وظيفة معادلة وذلك بقرار من رئيس الجمهورية بناء على ما يعرضه رئيس الجهاز بعد موافقة مجلس التأديب وفي لبنان يتمتع أعضاء ديوان المحاسبة رئيساً ومستشارين ، وكذلك المدعي العام ومعاونيه بامتيازات وحصانات عامة ، تجعلهم غير قابلين للعزل والنقل وتحميهم من التأثير بالنفوذ الخارجي .

في الواقع أن هذه الحصانة المقررة لرؤساء الأجهزة قد وفرت لهم الحرية

والأمان في ممارسة رقابتهم على أبعد مستوى وبالتالي تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة، وحمايتها من التبذير والاسراف، وساهمت في تطوير النظام المالي للدولة، وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية الشاملة، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للدولة بشكل يوفر الحياة الأفضل للمواطنين.

٣ - الخبرة والدراية التي يتمتع بها العاملون على هذه الأجهزة: حيث يتم اختيارهم من ذوي الكفاءات العالية والخبرات الطويلة في العمل الرقابي وهذا يساهم في حرية الرقابة وسهولة اكتشاف كل الانحرافات والقضاء عليها ويساعد على تحقيق مهام هذه الهيئات بشكل سليم والقيام بوظائفه على أكمل وجه.

٤ - إن صدور قانون (دوفير) في فرنسا في الثاني من آذار عام ١٩٨٢ بخصوص اللامركزية والمتعلق بحقوق وحريات البلديات والمناطق والمحافظات، والذي أكد على احترام مبدأ القانونية جاء ليعزز دور المحاكم الرقابية وحقق نجاحا كبيرا في عملية الرقابة على الأموال العامة، بحيث أوجد الغرف الإقليمية التي سوف تسمح بتحقيق أفضل النتائج في ضبط الأموال العامة وتساهم في تحسين التقنيات المالية.

وهكذا في إطار اللامركزية، نجد أن الرقابة المالية للوحدات الإدارية المحلية هي مع ذلك موضوع إجراءات خاصة، بحيث تتدخل غرف الحسابات المحلية في رقابة موازنة الوحدات المحلية على الرغم من الدور المعترف به لمحاكم الجمهورية.

وتهدف هذه الرقابة إلى احترام بعض القواعد المتعلقة بالموازنة وتقوم بمراقبة حسابات إدارة الوحدات المحلية وتؤكد من الاستعمال الصحيح للاعتمادات المخصصة لهذه الوحدات ودوائرها وترسل بملاحظاتها إلى الجهاز التنفيذي للوحدات المحلية.

أما المخالفات الخطرة، فيمكن أن تتناولها محكمة ديوان المحاسبات في تقريرها العام السنوي الذي يرسل إلى رئيس الجمهورية والجمعية الوطنية.

في الحقيقة أن غرف الحسابات الإقليمية ومنذ إنشائها، استطاعت أن تقوم بتدقيق ٨٥ ألف حساب سنوياً، وهذا يعني أن محكمة ديوان المحاسبات وجدت في هذه الغرف المرجع والسند الحقيقي ونفحة الهواء في أعماله من تقريرها العام.

ويمكن أن نشير هنا إلى أن هذا القانون قد انفردت به فرنسا دون غيرها من الدول مجال بحثنا وساهم في تطوير النظام الرقابي وتحسينه ونجاحه.

٥ - إن هيئات الرقابة المختلفة قد تأثرت بمحكمة ديوان المحاسبات وتستوحي من أعمالها خلاصتها وفوائدها، سواء كانت على المستوى الحكومي أو البرلماني فإن هذه الهيئات تلجأ بالضرورة إلى النصائح والملاحظات التي تصيغها محكمة ديوان المحاسبات وهنا نجد التشابه الكبير مع كل من مصر ولبنان. وقد زاد في نجاحها بالإضافة إلى دورها القضائي كونها مؤسسة رقابة إدارية أيضاً.

لقد نجحت فرنسا مبكرة قبل غيرها من الدول في الوصول إلى إنشاء هيئة قضائية مالية مستقلة تتولى الرقابة المالية وتساعد البرلمان في أعماله وبذلك تدعم مركزه وتصون استقلاله من خلال التقارير التي تقدمها وأعمال التحقيق التي تقوم بها.

في الواقع لقد أثبتت محكمة ديوان المحاسبات جدارتها في تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة من خلال ممارستها للرقابة القضائية والإدارية. واستطاعت أن تضع الرأي العام عموماً، والبرلمان خصوصاً، على حقيقة فعاليات الإدارات العامة وصحة تصرفاتها المالية، مما ساهم في تعزيز سلطة البرلمان وتدعيم فعالية رقابته، ووضعه بالصورة الحقيقية لصحة تصرفات الحكومة المالية. ويلاحظ هنا أن سلطة المحكمة واقتصرت على الحكم على حسابات المحاسبين دون أن تمتد إلى أمرى الصرف والمحاسبين التي تركت أمر الحكم عليهم للمجلس التأديبي للمخالفات المالية، وهذه الميزة انفردت بها فرنسا وحدها، إذ أن محاكم الحسابات في جميع دول العالم على اختلاف نظمها السياسية والعقائدية والاقتصادية تقوم بالحكم على

الحسابات والمحاسبين معا، لأن وجود المجلس التأديبي للمخالفات المالية المتخصص بالحكم على المحاسبين وأمري الصرف مقتصر على فرنسا فقط.

ثانيا: نقاط الالتقاء والافتراق بين محكمة المحاسبات الفرنسية والأجهزة الأخرى (الجهاز المركزي للمحاسبات المصري - ديوان المحاسبة اللبناني) من حيث نطاق الرقابة، واعداد التقارير وتبليغها ومتابعتها:

- من الملاحظ هنا أن نقاط التشابه مع محكمة ديوان المحاسبات الفرنسي كثيرة وخاصة فيما يتعلق بصلاحيه كل منهما من حيث فحص ومراجعة الحسابات الختامية للوزارات والإدارات العامة والجهات التي تقوم الدولة بإعانتها وكذلك من حيث علاقة الجهاز بالبرلمان من جهة وعلاقته بالحكومة من جهة أخرى وهذا يشمل التقارير التي يقدمها الجهاز لكل من مجلس الشعب ورئيس الجمهورية خلال شهرين من مردود الحساب إلى الجهاز وكذلك قيام مجلس الشعب بتكليفه بالتحقيقات التي يراها ضرورية لحماية الأموال العامة وبذلك يكون الجهاز عوناً لمجلس الشعب في رقابة تنفيذ القوانين المالية الا أنه يختلف عن محكمة ديوان المحاسبات في الأمور التالية:

- من حيث تركيب الجهاز وتشكيلاته المختلفة.
- من حيث الوقت الذي تباشر فيه الرقابة حيث إن رقابة الجهاز المركزي لاحقة ومرافقة في حين أن رقابة المحكمة هي لاحقة دوماً.
- من حيث طبيعة وموضوعية الرقابة: فرقابة الجهاز إدارية واقتصادية، وقانونية وحسابية، بينما رقابة محكمة الحسابات هي قضائية وإدارية.
- من حيث الإجراءات التي تتم أمام المحكمة وتعددتها.
- من حيث طبيعة أحكام الجهاز فهو يحكم على صحة حسابات المحاسبين ومع المحاسبين بينما يقتصر دور محكمة الحسابات على صحة حسابات المحاسبين دون المحاسبين الذي يقوم المجلس التأديبي للمخالفات المالية بتولي هذه المهمة.

من حيث تقييد صلاحيات الجهاز: نجد أن الجهاز المركزي للمحسابات لا يملك التحقيق في المخالفات والجرائم المالية التي يكتشفها وكذلك لا يستطيع الجهاز إصدار قرارات التغريم للمحاسبين عن الأضرار التي ارتكبوها وهذا بعكس محكمة الحسابات الفرنسية .

ومهما يكن من أمر، فقد نجح الجهاز المركزي في تحقيق الأهداف المتوخاة منه من حيث كشف الأخطاء والمخالفات المالية والتزوير، والتلاعب، والتأكد من صحة المستندات المؤيدة للمعاملات المالية وكذلك سلامة السجلات المختلفة والقيود فيها والمطابقة بينها، واستطاع إثبات صحة الحسابات الختامية وتمثيلها لنتائج تنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي الحقيقي للدولة كما ساهم في ترشيد الانفاق العام وتجنب الإسراف والتبذير وتحصيل الإيرادات العامة وحسن أداء هذا التحصيل في الوقت المناسب والتأكد من ضرورة عدم تجاوز الحكومة للاعتمادات وكذلك سلامة سياسة الاقتراض والإقراض وسلامة الإجراءات القانونية المختلفة المتعلقة بعقد النفقة وتطوير القوانين المالية كما حقق ففزة نوعية في مراجعة نشاط الأجهزة التنفيذية وفي حسن أداء هذا التنفيذ وتحقيق أفضل النتائج .

كل هذه العوامل ساعدت على تحقيق رقابة فعالة وناجحة للجهاز على الأموال العامة وساهمت في تطوير النظام المالي في جمهورية مصر العربية .

وفي لبنان نجد أن نقاط الالتقاء كثيرة مع محكمة ديوان المحاسبات الفرنسي وقليلة مع الجهاز المركزي للمحاسبات المصري وخاصة فيما يتعلق بالإجراءات وطبيعة عمل الديوان والتشكيلات المختلفة للديوان .

ويمكن أن نشير إلى أن أهم نقاط الاختلاف مع محكمة ديوان المحاسبات الفرنسي تتركز حول تقليص وتقييد صلاحيات ديوان المحاسبة اللبناني وامتداد رقابته تشمل المحاسبين وأمري الصرف، وهذا ما يتفق مع رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، وكذلك في توقيت الرقابة حيث إنها في فرنسا لاحقة دوما بينما في لبنان تكون قبل الصرف وبعده .

مما تقدم، ومن خلال دراسة وتحليل الدور الرقابي لمحكمة ديوان المحاسبات في الدول الثلاث موضوع بحثنا، نجد أن هذه المحاكم قد استطاعت أن تحقق نجاحات كبيرة في أعمالها الرقابية، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية ومحاسبتها، وعملت على الحد من الإسراف والتبذير، وتطبيق سياسة ترشيد الإنفاق، وكشف مواطن الخطأ والتقصير ومعالجتها، وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية، والاجتماعية. وقد ساهمت هذه المحاكم والهيئات على اختلاف تسمياتها (محكمة ديوان المحاسبات الفرنسي - ديوان المحاسبة اللبناني - الجهاز المركزي للمحاسبات المصري) في تعزيز دور السلطة التشريعية الرقابي، وزيادة فعالية هذا الدور الذي يقوم به البرلمان للمحافظة على الأموال العامة وحماية حقوق الشعب المالية من خلال مساعدتها في القيام بأعمال التحقيق والمتابعة وتقديم تقاريرها الدورية عن أعمالها.

كما نجحت هذه المحاكم في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للدولة بشكل يتلاءم مع احتياجات المواطنين وتحقيق الحياة الأفضل لهم.

لقد بات من الضروري، تعميق هذه التجربة الناجحة، وتطويرها والاستفادة منها، في تطوير النظام الرقابي والمالي، في القطر العربي السوري في ظل المعطيات والمفاهيم الاقتصادية الجديدة، وتقويم الاقتصاد والفعالية والكفاءة في استخدام الأموال العامة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية في سورية وذلك بالعمل على إحداث هيئة قضائية مالية مستقلة للرقابة المالية تلحق بمجلس الشعب، ويكفل الدستور استقلالها، وتقوم بمساعدة المجلس والحكومة في عملية الرقابة، وعلى هذا سيكون موضوع بحثنا في القسم الثاني حول:

مدى حاجة القطر العربي السوري إلى إحداث هيئة قضائية مالية مستقلة.

الفرع الثاني

مدى حاجة القطر العربي السوري إلى إيجاد هيئة قضائية مستقلة
بعد قيام الحركة التصحيحية المجيدة وتحديث القوانين

المطلب الأول:

الأسباب الموجبة لإحداث هيئة قضائية مستقلة في القطر العربي السوري:

لعلنا بعد أن استعرضنا في المبحث السابق كيفية عمل واختصاصات محكمة ديوان الحسابات في كل من فرنسا ومصر ولبنان وأساليب الرقابة التي يتبعها والتي أثبتت نجاحها في الرقابة الخارجية على تنفيذ الموازنة العامة من قبل هذه الهيئة القضائية المستقلة.

مما يحز في نفسي ما هو عليه الآن وضع الرقابة في القطر العربي السوري خاصة بعدما وصل إليه من تطورات كبيرة في مختلف المجالات وعلى جميع الأصعدة، إذ لا يزال معتمرا وراء أساليب الرقابة التي تمارسها أجهزة غير مستقلة تابعة لوزارة المالية. كالجهاز المركزي للرقابة المالية الذي أحدث بالمرسوم (٩٣) لعام ١٩٦٧ معلنا بذلك نهاية محكمة ديوان الحسابات التي أنشئت عام (١٩٣٨) والتي أدت بدورها إلى إزاحة الرقابة القضائية التي مازلنا نبحث عنها حتى اليوم سيما وأن العالم باختلاف أنظمتها السياسية والاقتصادية يتجه إلى التأكيد على أهمية هذه الرقابة.

واعتقد أنه لا مفر لي من الاعتراف بما قام به الجهاز المركزي من أعمال في مجال التفتيش والتحقيق والرقابة وذلك في فترة قد تقترب من الربع قرن ولكن بعد مضي هذه الفترة الطويلة على إحداث هذا الجهاز وفي ضوء قيامه بمهامه التفتيشية والرقابية وبعدمها ظهر من وقائع تستدعي النظر في شكل وصلاحيات هذا الجهاز وخاصة بعد عودة الحياة الدستورية للبلاد ووجود مجلس الشعب كسلطة تشريعية

ورقابية يقوم بعمله وفق دستور دائم يحافظ على سلامة البلاد. وينظم أعمال الهيئات والمؤسسات الشعبية والحكومية وفق برنامج عمل محدد، لذلك:

فاني أرى أن الأسباب التي دعتني لأن أقترح إعادة النظر في تجربة هذا الجهاز هي أسباب قائمة على الحجة والمنطق الذي يلائم ويواكب تطور القطر وازدهاره من مختلف النواحي.

وهذه الأسباب هي:

أولاً - عودة الحياة الدستورية إلى سورية، ووجود مجلس الشعب كسلطة تشريعية ورقابية تقوم بعملها وفق دستور دائم. ليس هناك مجال للشك في قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية منذ إنشائه بمهام جليلة في مجالات الرقابة والتفتيش والتحقيق، ولكن كل تلك المهام كان من الممكن أن تعطي نتائج أفضل فيما لو توافرت للجهاز بعض الظروف المهمة. مما استدعى إعادة النظر في هذا الجهاز من نواحي الشكل والمضمون وخاصة بعد عودة الحياة الدستورية إلى البلاد، ذلك أن ارتباط الجهاز المركزي للرقابة المالية بوزارة المالية بمقتضى أحكام المرسوم التشريعي رقم (٩٣) لعام ١٩٦٧ كان في فترة لم تعرف فيها السلطة التشريعية بالمفهوم الدستوري الحقيقي. أما الآن وبعد الحركة التصحيحية التي أحدثت تغيرات عديدة في النواحي الدستورية أصبح من المهم القيام بربط الجهاز المركزي للرقابة المالية بمجلس الشعب وذلك لتعزيز فاعليته وصيانة استقلاله.

إذ أن تبعية الجهاز لوزارة المالية يفوت على السلطة التشريعية إمكانية وجود هيئة رقابية إلى جانبها تساعد في القيام بالرقابة المالية على أعمال السلطة التنفيذية وتقدم لها بيانا بالمخالفات المرتكبة في الإدارات العامة وكذلك تبين مدى سلامة أجهزتها الإدارية والمالية والمحاسبية.

وذلك يشكل مشكلة كبيرة لمجلس الشعب في مراقبة أعمال الحكومة بمفرده وخاصة عند عرض الحساب الإجمالي العام.

ثانيا - ضعف رقابة الجهاز المالية بجميع أشكالها نتيجة ارتباطه بوزير المالية وذلك بمقتضى أحكام المرسوم التشريعي (٩٣) لعام ١٩٦٧ والذي أصبح بموجبه يقوم برقابة داخلية موزعة بين الإدارة المركزية والمحافظات وقد حل هذا الجهاز محل ديوان المحاسبات الذي يقوم برقابة خارجية مستقلة على أموال الدولة العامة على أساس أنه هيئة عليا تعمل نيابة عن السلطة التشريعية وتقدم لها خلاصة أعمالها، ورأي الدكتور الساطي^(١) ولعلي لا أخالفه في رأيه أن الرقابة المالية قد تراجعت للوراء من رقابة خارجية يهيمن عليها وزير المالية، وهذا مما يجعل الرقابة على تنفيذ الموازنة في سورية منوطة بالهيئة المسؤولة عن إعداد تلك الموازنة وتنفيذها وهي وزارة المالية مما يؤدي إلى جعل وزارة المالية الخصم والحكم حيث لا يجوز أن تكون هذه الوزارة المعدة والمنفذة هي نفسها المراقبة على التنفيذ، إذ أنه في هذه الحالة ومهما كان وضع التنفيذ فهي لن تعارضه لأنها هي المنفذة ومن ثم فإن قلب الرقابة على تنفيذ الموازنة من رقابة خارجية مستقلة وتابعة للسلطة التشريعية التي تشرف على أعمال الرقابة الإدارية الداخلية ويتأكد من صحة أعمالها إلى رقابة إدارية بحتة تراقب نفسها بنفسها، الأمر الذي يجعل الرقابة الداخلية المالية ضعيفة وغير مجدية حيث إننا نعرف جيدا أنه من مزايا الرقابة الخارجية قدرتها على القيام برقابة مستقلة ومحايدة بعيدة عن التأثير بالظروف والأوضاع المحيطة بالإدارة الخاضعة لرقابتها حين لا تتوافر مثل هذه الصفات في الرقابة الداخلية.

وخلاصة القول إن الرقابة الداخلية لا يمكن أن تقوم مكان الرقابة الخارجية وإذا كان القصد من ربط الجهاز المركزي بوزارة المالية هو تأمين متطلبات التفتيش المالي على محاسبي الإدارات في قطاعات الدولة المختلفة فإن مثل هذا التفتيش يتحقق من خلال مديري الرقابة الداخلية المحدثه بالقانون «٢٤» تاريخ ٨/٧/١٩٨١.

ثالثا - إن تبعية هذا الجهاز لوزير المالية يفوت على السلطة التشريعية إمكانية

(١) د. طارق الساطي: المحاسبة العامة والإدارية - مديرية الكتب الجامعية (١٩٧٣).

وجود هيئة تساعد في قيام أعمال الرقابة المالية على أعمال السلطة التنفيذية وتقدم له بيانا بالمخالفات التي يرتكبها موظفوها ومدى سلامة أجهزتها الإدارية والمالية والمحاسبية في إنفاقها وجبايتها الأموال العامة الأمر الذي يجعل السلطة التشريعية غير قادرة وحدها ودون وجود هيئة عليا مستقلة إلى جانبها على مراقبة أعمال الحكومة وخاصة عندما يقدم إليها الحساب الإجمالي العام مما ينجم عنه إيجاد ثغرة واسعة في نظامنا المالي لا يمكن سدها من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية التابع لوزير المالية لأن هذا الجهاز مهما بلغت قوته وسلطته فلن يستطيع إيصال بياناته وتوصياته إلى السلطة التشريعية وإنه لو قدم إلى مجلس الوزراء فإنه يقدمها لوزير المالية عن طريق رئيس الجهاز الذي يتولى مراقبتها والذي هو جزء منها مما يجعل هذه البيانات غير قادرة على إعطاء صورة صحيحة وواضحة عن الواقع المالي الحقيقي للدولة وينتج عنه عدم تحقيق رقابة فعالة وناجحة على الأموال العامة.

إن الرقابة التشريعية وحدها غير قادرة على تحقيق الأهداف المطلوبة وغير مجدية وذلك يعود إلى ضعف أعضاء السلطة التشريعية في الأمور المالية والمحاسبية والفنية حيث يتعذر عليهم الوقوف على حقيقة الوضع المالي لتصرفات الحكومة في الإنفاق والجباية وعدم قدرتهم على الحصول على المعلومات اللازمة التي توضح الصورة الحقيقية والتفصيلية للتصرفات المالية التي تقوم بها السلطة التنفيذية لما يتطلبه ذلك من تخصص وخبرة بالشؤون المالية وتدقيق الحسابات وإلى ما يحتاجه هذا العمل من إجراءات تفتيشية وتحقيقية وزيارات ميدانية يتعذر عليهم القيام بها نظرا لما يتمتعون به من صفة سياسية وعدم تفرغهم لإنجاز مثل هذه الأعمال. فالبرلمان لم يعد الهيئة القادرة والمكلفة بإقرار عائدات ونفقات الدولة وعلى القيام بالرقابة الضرورية لأنه لا يمتلك المعلومات الضرورية للقيام بمثل هذه المهمة.

رابعا: إن إنشاء قضاء مالي متخصص ومكلف بالرقابة المالية وتابع للسلطة التشريعية ليكون عوناً لها قد أثبت فعاليته وخاصة بحماية الأموال العامة وصيانتها

في العديد من الدول، لذلك نجد أن الدول سارعت إلى إحداث مثل هذه الهيئات القضائية المالية المستقلة وقد شاهدنا كيف أحدثت محكمة الحسابات في فرنسا بالقانون الصادر في ١٦/٩/١٨٠٧ والذي حقق نجاحا كبيرا في حماية الأموال العامة إلى الحد الذي ارتبطت فيه رقابة هذه المحكمة بالسلطة التشريعية بأوثق الصلات مما شجع الدول الأخرى على تبني نظام المحاسبات رغم تباين واختلاف أوضاعها الدستورية والإدارية والمالية فأخذت بلجيكا بالقانون الصادر في ٢٦/١٠/١٨٤٦ ثم إيطاليا وبريطانيا والولايات المتحدة وتبعتها بعد ذلك دول كثيرة منها دول عربية مثل مصر التي أخذت بالقانون (١٢٩) لعام ١٩٦٤ والجزائر بالقانون الصادر بموجب الدستور المؤرخ في ٢٢/١١/١٩٧٦، الذي نص في المادة (١٩٠): على إحداث ديوان للمحاسبات، وأخذت به الأردن ولبنان والكويت والعراق والمغرب.

ولا يمكن أن ندرك مدى نجاح هذه الهيئات في تلك الدول إلا بالعودة إلى خيوط حلقاتها التشريعية على اختلاف تسميتها التي تضمنت مناقشة تقارير الديوان والملاحظات التي أبدأها والتوجيهات التي قدمها بشأن إصلاح النظم المالية والمحاسبية والإدارية في الدولة حتى سمي بحق كما يقول أساتذة علم المالية في جامعة أكسفورد الحارس الأخير على الأموال العامة وغدا بالنسبة للسلطة التشريعية بمثابة يدها الفاعلة ورجل الفكر الموجه لها. كما وأصبح الديوان دعامة أساسية في نظام الدولة المالي ومصدرا مهما من مصادر الإيراد فيها.

ومن ذلك يتضح أن ديوان المحاسبات قد حقق رقابة فعالة وناجحة على الأموال العامة على الرغم من بعض الثغرات التي يجب العمل على تلافيها وهي تعتبر بحق عاملا أساسيا من العوامل التي تؤدي إلى تقوية رقابة ممثلي الشعب ويكشف لنا بوضوح وصراحة تامة عن أن رقابة محكمة ديوان المحاسبات قد حققت فعلا وبدليل قاطع الغاية الأساسية التي وجدت من أجلها على أتم وجه وذلك ضمن الإطار الذي رسمه المشرع الدستوري.

في ضوء ما تقدم، لابد لنا من طرح السؤال التالي:

لماذا لا نلجأ في ضوء توجيهات السيد الرئيس بضرورة تحديث القوانين وتطويرها إلى إحداث مثل هذه الهيئة القضائية وتطوير قوانيننا في ظل ميلاد الحركة التشريعية الواسعة ووفق دستورنا الدائم الذي ينظم عمل هذه الهيئات والمؤسسات؟

ألم يحن الوقت بعد لمواكبة مسيرة التقدم والتطور الذي تشهده القوانين في العالم ونحن من الأولى أن نكون في طليعة تلك الدول سيما وأن الظروف في قطرنا الآن مواتية لإحداث مثل هذه التطورات لمواكبة تطور القطر في باقي المجالات.

إن عملية ارتباط الجهاز المركزي للرقابة المالية بوزير المالية كانت في حقبة لم تكن السلطة التشريعية بمفهومها الدستوري قائمة خلالها وبما أن هذه السلطة قد أحدثت في ظل الحركة التصحيحية فإن إيجاد هيئة قضائية مالية وإلحاقها بمجلس الشعب هو نتيجة طبيعية لتعزيز مركزه وتدعيم فعاليته وصيانة استقلاله عن طريق النص في التشريع على منح أعضاء هذا الجهاز الحصانة اللازمة للقيام بمهامهم وليكونوا ساعدا لمجلس الشعب يطلعة على مدى التزام الحكومة وأجهزتها المختلفة بتنفيذ المبادئ والقواعد الخاصة بموازنة الدولة العامة وتطبيق الأنظمة واللوائح القانونية والمالية.

ولما كانت المبادئ تقضي بشمول مراقبة هذا الجهاز لجميع أجهزة الحكومة ومؤسساتها دون استثناء فإن ربطه بإحدى الوزارات يؤدي إلى خلل في استقلال هذا الجهاز من جهة وهيمنة الوزارة التي ترتبط بها الجهات الحكومية الخاضعة لرقابته من جهة ثانية.

إذ أنه كيف يمكن لهيئة تابعة لوزارة أن تقوم بمهامها في محاسبة هذه الوزارة، فالأصل أن المتبوع يحاسب التابع وليس العكس وهنا تصبح وزارة المالية هي خصم وحكم في وقت واحد، كل ذلك يستدعي استقلال الهيئة وتبعيةها لمجلس الشعب.

المطلب الثاني :

البدائل المقترحة «الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات»

وعلى ذلك ومن خلال ما تم عرضه من الأسباب الموجبة لإيجاد هيئة قضائية مالية مستقلة في القطر العربي السوري فإني أقترح من خلال دراستي للعديد من تجارب الدول في مجال إحداث هذه الهيئة أن تكون الرقابة الخارجية في القطر العربي السوري على شكل هيئة قضائية مستقلة تابعة لمجلس الشعب^(١).

وتدعى كما هو متوقع لها «الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات». وأرى أن يكون تشكيل هذه الهيئة وعملها على الشكل التالي :

أولاً: تنظيم الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات :

١ - تشكيلها: إن هذه الهيئة هي هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات العامة والشركات كافة وامتداد صلاحياتها منوط بعدد من القضاة الذين يشكلون عدة تشكيلات وتشمل الهيئة الأعضاء التاليين :

* **رئيس الهيئة:** يعين بمرسوم بناء على اقتراح مجلس الشعب ويقوم بإدارة هذه الهيئة وتأمين تنسيق عمل مختلف التشكيلات ويقوم بالإدارة العامة لأعمال الأقسام الفنية والمصالح الإدارية للهيئة. ويجب عليه أن يخصص مجموع القضاة والعاملين الفنيين والإداريين، وهو يمثل الهيئة في الخطة الرسمية في القضاء ويأمر بعمليات نفقات هذه الهيئة.

* **نائب الرئيس:** يعين أيضاً بمرسوم ويساعد الرئيس في مهمته ويحق له في حال وجود مانع أو غياب رئيس غرفة أن يرأس هذه الغرفة وهو يقوم بتأمين مختلف البنى في الهيئة وذلك في حال غياب أو بناء على طلب رئيس الهيئة أو تحت سلطته.

* **المراقب العام:** يسمى بمرسوم بناء على اقتراح الهيئة ويجري اختياره إما من بين المستشارين الأولين الذين مارسوا مهام رؤساء فروع الشعب أو من بين

مساعدتي مراقب عام خلال أربع سنوات على الأقل أو من بين المثبتين في وظائف عليا بشرط توافر خبرة عشر سنوات وحيازة شهادة التعليم العالي. وهو يرأس النيابة العامة في هذه الهيئة.

* **رؤساء الغرف:** يعينون بمرسوم بناء على اقتراح رئيس الهيئة، وهم إما من بين المستشارين الذين مارسوا مهام رئيس فرع أو مساعد مراقب عام مدة أربع سنوات على الأقل.

وكل رئيس غرفة مكلف بتوزيع الأعمال بين القضاة المتخصصين بغرفته ويقوم بمتابعة وتنسيق أعمالهم ويقوم أيضا بصياغة اقتراحات في موضوع برمجة العمل وقيّمون طرق التحقيق ويحددون المسابقات الفنية اللازمة للمراقبات الجارية من قبل غرفهم.

* **رؤساء الفروع:** يعينون بمرسوم بناء على اقتراح رئيس الهيئة وهم مكلفون ميدانيا ووثائقيًا بعمليات التحقيق للهيئة وفق التسلسل الوظيفي:

- رئيس الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات.
- نائب الرئيس.
- المراقب العام.
- رئيس الغرفة.

ولرئيس الغرفة أو الفرع المختص أن يسمى أحد القضاة بوظيفة مقرر ويمكن تصنيف القضاة في مرتبتين: مرتبة مستشار - مرتبة مراقب.

أ - مرتبة مستشارين: وتشمل ثلاث مجموعات:

** الأولى: مؤلفة من المستشارين الأولين: وهم يعينون بالنسبة لنصف الوظائف

عن طريق امتحان مهني بين مستشاري الهيئة ممن لهم ستان من القدم والربع الباقي يمكن أن يعين بناء على طلب مستشاري الهيئة ممن لهم خمس سنوات قدم والربع الباقي يمكن أن يعين بناء على طلب الحكومة من بين الملاكات الذين شغلوا وظائف عليا خلال سبع سنوات ويحملون شهادة تعليم عال.

**** الثانية :** مؤلفة من مستشارين يعينون بالنسبة للنصف بطريق امتحان مهني بين المستشارين المساعدين لهيئة ممن لهم خمس سنوات قدم وبالنسبة للربع يطلب من الحكومة من حاملي شهادات عليا وظائف عليا ولهم خبرة مهنية خمس سنوات على الأقل .

**** الثالثة :** مؤلفة من المستشارين المساعدين ويعينون إما من بين المراقبين الأولين الذين لهم خمس سنوات قدم . أو من حملة شهادات عليا أو وظائف عليا من خبرة عشر سنوات ويجوز لهم ترأس فرع (شعبة) من غرفتهم في حال غياب رئيس الفرع وهم يؤثرون على القرارات الصادرة عن غرفتهم ويعطونها صيغة التنفيذ .

- رؤساء الأقسام (الشعب) : ويعينون بمرسوم مثل جميع أجهزة الهيئة ويتخذ بناء على اقتراح رئيس الهيئة حسب الاختيار من بين المستشارين الأولين المسجلين في جدول الأهلية المثبتة لأربع سنوات على الأقل في هذه الوظيفة .

وهم مكلفون بالمهام القضائية التابعة لهم وعليهم متابعة وتنسيق عمليات التحقق والتحقيق الموكلة إلى تشكيله، ويحددون تاريخ الجلسات ولهم الحق بعرض القضية للتداول، ويجوز لهم في جميع الأحوال في حال غيابهم أن يحل محلهم رئيس غرفتهم أو المستشار الأقدم للفرع المحدد من قبل رئيس الغرفة .

- **القضاة الآخرون :** يثبتون بعد سنة من التدريب بمرسوم يتخذ بناء على اقتراح رئيس الهيئة بعد أخذ رأي مجلس القضاء الأعلى، والقضاة موزعون بشكل هيئة بإمكانها أن تشمل على مرتبة أو عدة مراتب .

ب - مرتبة مراقبين «مستمعين» : وتشتمل هذه المرتبة على مجموعتين :

- **الأولى :** مراقبون أولون يعينون بمقدار النصف للوظائف بطريق امتحان مهني من بين مراقبي الهيئة ممن لهم سنتان قدم وبالنسبة للربع يعينون بالاختيار من بين المراقبين ممن لهم (٤) سنوات قدم والربع الباقي يعين بطريقة المسابقة بموجب اختبارات بين مدققي الهيئة ممن لهم (٥) سنوات قدم .

- الثانية: تعين بالنسبة للثلث بطريقة المسابقة بناء على شهادة من حاملي دبلوم الحلقة الثالثة للتعليم العالمي والثلثان يعينون بطريقة المسابقة بناء على اختبارات بين مدققي الهيئة ممن لهم سنتان قدم وحاملي شهادة ليسانس وتعليم عال ولهم خبرة مهنية ٦ سنوات.

والقضاة بعد تعيينهم ينصبون في وظائفهم بجلسة رسمية بعد تأدية القسم، ويجب على الدولة أن تؤمن لهؤلاء القضاة الحماية الكافية ضد أشكال الضغط والتدخلات والمناورات التي من شأنها أن تضر بقيامهم بمهامهم أو باختيارهم الحر مما قد يؤدي إلى عدم استقلالية الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات.

٢ - طريقة عمل الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات: تعمل الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات من خلال عدد من الغرف تكون كل غرفة مختصة بمجال محدد بحيث تتفادى اتساع اختصاصات كل غرفة حتى لا تتداخل مع اختصاصات غرفة أخرى وحتى تتفادى الغموض في نوع عمل كل غرفة، فمثلاً:

الغرفة الأولى: قسم الأموال الحكومية الغرفة السادسة: الكهرباء

الغرفة الثانية: الزراعة الغرفة السابعة: التعليم

الغرفة الثالثة: الصناعة الغرفة الثامنة: الثقافة

الغرفة الرابعة: التجارة الغرفة التاسعة: النفط

الغرفة الخامسة: النقل الغرفة العاشرة: الإنشاء والتعمير

وهكذا تقسم الهيئة إلى العدد الكافي من الغرف بحيث تغطي جميع قطاعات الدولة دون خلط في الاختصاصات ويجب بيان الوضوح الكافي لاختصاصات كل غرفة لتفادي تنازع الاختصاص.

ويجب أن تحتوي كل غرفة على أربعة أقسام يتألف كل قسم من أربعة قضاة على الأقل تجتمع الغرف ويحضر القضاة لاجتماع في بداية كل سنة ويتم في الاجتماع تشكيل الغرف بقرار من رئيس الهيئة.

أ - النيابة العامة :

يقوم بدور النيابة العامة إزاء الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات مراقب الحسابات العام يساعده في ذلك مراقبان معاونان وهذا الدور لمراقب المحاسبات مهم جدا لذلك يصنف مراقب الحسابات بعد نائب رئيس الهيئة وقبل رؤساء الغرف، ويعمل المراقب على طلب بيانات الحسابات والمستندات الثبوتية من المحاسبين ويتابع تنفيذ قرارات الهيئة العليا للرقابة والمحاسبة وأوامره الموجهة للمحاسبين والإداريين المعنيين يجب التقيد بها، وهو يقوم بتأمين علاقة هذه الهيئة بالسلطات القضائية الأخرى.

ب - التشكيلات الإدارية :

وهنا يجب أن ينشأ عدد من المديريات يقوم كل منها باختصاص محدد وتقوم هذه المديريات بتأمين المساعدة اللازمة لمحاربة عمل التفتيش ونرد اختصاصات هذه المديريات والهيئات التابعة لها في النظام الداخلي للهيئة العليا للرقابة والمحاسبات. وتقوم هذه الهيئة بتقديم تقرير سنوي حول الحساب العام الاجمالي لمجلس الشعب التي هي تابعة له حتى تتم الموافقة عليها.

ثانيا : طبيعة الرقابة المالية للهيئة العليا للرقابة والمحاسبات :

١ - اختصاصات الهيئة : إن هذه الهيئة هي مؤسسة ذات اختصاص قضائي وإداري مستقل مكلفة برقابة الأموال الحكومة في الدولة والحزب وفي جميع القطاعات العام والخاص والمشارك وفي جميع المشروعات بمختلف أنواعها، حيث تمارس هذه الهيئة رقابتها على الأموال من خلال الحسابات المقدمة من المحاسبين الحكوميين، كما أن تدقيقات الهيئة العليا تتم من قبل أعضائها في مقرها أو في مكان آخر في الأقسام الإدارية للمنسقين أو المحاسبين في الإدارات، ويمكن أن تستند التدقيقات إلى فحص الحسابات والمستندات التي ينقلها أو يقدمها المنسقون والمحاسبون للهيئة العليا.

ويجب أن تعتبر هذه الهيئة هي القاضي الوحيد للحسابات وتعتبر كجهاز وحيد

ومركزي مختص يحكم على حسابات المحاسبين الحكوميين أكثر من الحكم على الإداريين وتقوم الهيئة بمراجعة حسابات المحاسبين الحكوميين وحسابات المشروعات والمصادقة عليها وعند التأكد من صحة هذه الحسابات يجب أن تؤدي تصفيتها إلى إصدار قرار إبراء.

٢ - سلطة الهيئة العليا للرقابة والمحاسبة: إن رقابة هذه الهيئة يجب أن تشجع العمال على العمل بإخلاص مما يساعد على زيادة الإنتاج والتقدم الصناعي والاجتماعي وتنمية الكوادر الاختصاصية الملزمة.

ويمكن أن يكون تدخل الهيئة هنا بشكل غير مباشر وذلك من خلال الإبراء الذي يعط المحاسب بعد تصفية الحسابات من قبل الهيئة والتأكد من صحتها.

كما يمكن أن تفرض الهيئة عقوبات بحق أي مخالف أو أي موظف يرفض تقديم الوثائق الثبوتية أو يعمل على عرقلة عمليات التدقيق ويمكن النص على هذه العقوبات بحسب كل مخالفة، وتتراوح شدتها بحسب المخالفة.

٣ - إجراءات الرقابة: يجب على الهيئة العليا للرقابة والمحاسبة اتباع إجراءات عقلانية ومنطقية تضمن احترام قواعد ثابتة وأساسية بحيث يجري الحساب قبل الدخول إلى حلبة الحكم المؤقت أو القطعي، وفي هذه المرحلة يمكن أن تكون الإجراءات على الشكل التالي:

أ - التحقيق: يكلف المقرر بالتأكد والتحقيق بناء على طلب من رئيس محكمة الهيئة العليا أو من رئيس الغرفة المختصة، وتتم الرقابة في آن واحد على أرض الواقع وعلى الثبوتيات والأوراق ولا تقتصر وظيفة التحقيق فقط على معالجة الاضبارة الجاهزة المعروضة على القضاء، وإنما تبحث أيضا وبجميع الوسائل عن المعرفة الدقيقة لما هو غير نظامي. وعلى الأوراق المفقودة.

وهنا نلاحظ أن المقررين يمتلكون صلاحيات واسعة في مجال الاستفسار والإدانة.

ب - القواعد العامة للإجراءات :

- **الإجراء السري :** إن المعلومات المتعلقة بالوثائق التي يؤدي نشرها وافشاؤها إلى الضرر بالاقتصاد الوطني والدفاع. فهنا تخول المحكمة باتخاذ جميع الإجراءات اللازمة الضرورية لضمان السرية التامة لهذه الوثائق أو المعلومات وكذلك لنتائج التحقيقات والمراجعات التي تتم.

- **الإجراء الكتابي :** وهو حتمي في إجراء التحقيق أو المراجعة ويجب على المقررين تقديم تقرير كتابي إلى الغرفة أو الفرع المختص خلال مدة شهرين يمكن أن تمدد شهرين آخرين بناء على إذن أو موافقة من رئيس محكمة الهيئة العليا اعتباراً من تاريخ تسجيل الإجابة على الاستخلاصات أو الاستفسارات أو الأسئلة المطروحة وينقل هذا التقرير إلى المحاسب أو أمري الصرف المعينين عن طريق الكاتب الأول.

وهنا بخلاف ما هو معمول به في فرنسا يجب أن يعين مدافع عن المتهم أثناء الجلسة، وذلك بسبب إمكانية تحميله مسؤولية شخصية أو ذاتية، وهذا ما هو معمول به في الجزائر^(١).

٤ - **الحكم :** هو الإجراء القضائي الذي يحدث لتفحص ومراجعة الحساب من خلال تباينه فيما إذا كان المحاسب العام لديه فائض أو واقع في عجز، يضاف إلى ذلك أن الحكم هو النهاية الطبيعية للإجراء بكامله عندما تتصرف المحكمة ضمن اختصاصاتها القضائية، بالمقابل لا يمكن اتخاذ أي قرار بدون حضور مدافع عن المتهم يختاره بنفسه وعند عدم وجود ذلك يعين من قبل رئيس الغرفة.

على أنه في نهاية إجراء تدقيق الحسابات وتنظيمها يجب على المحكمة أن تقرر بموجب قرار ما إذا كان المحاسبون العامون مدينين أو لديهم فائض وفي الحالة الأخيرة تقرر المحكمة التبرئة النهائية للمحاسبين المتهمين، أما في الحالة

(١) للتوسع راجع محاضراتنا في المالية العامة لطلاب دبلوم القانون العام لعام ١٩٩٢ - ١٩٩٣ كلية الحقوق - جامعة دمشق.

الأولى فهي تقرر مسؤوليتهم الشخصية عن ذلك بقرار عجز وتقرر بحرية مدى المسؤولية آخذة بعين الاعتبار الظروف الخاصة التي تم ضمن إطارها النقص أو العجز والمحاسبون الذين يقرر حيالهم العجز يدانون بتسديد هذا العجز لصالح الخزانة العامة أو الهيئة التي يتبعون لها.

وهنا يجب أن نؤكد على أنه يجب أن يكون لمحكمة الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات سلطات واسعة تسمح لها بإدانة المحاسبين وأمري الصرف ومراقبي المالية بغرامات كبيرة في حال الإخلال بالواجبات الوظيفية وفي حالة الأخطاء الإدارية.

٥ - طرق الطعن: وهنا توجد طريقتان للطعن:

أ - **الطعن بالاستئناف:** حيث تعطى الصلاحية للغرف باتخاذ قرار بصدد الاستئناف على أن الطعن بالاستئناف يتم بواسطة اعتراض مبرر على قرار من قبل المحاسب الذي اطلع على الاستئناف المطلوب بناء على طلب مفوض الحكومة أو على مبادرة المحكمة.

ب - **الطعن بالنقض:** وهو قرار نهائي يتم أمام المجلس الكامل للمحكمة ويبنى على أساس مخالفة القانون أو الشكل، ومبادرة سلطة النقض تعود إلى وزير المالية والسلطات المعنية ويخضع إلى شروط أخرى تتعلق بالموضوع وترتبط بالمبررات وليس بالأشخاص وتقبل المبررات للنقض بعدم الاختصاص، مخالفة القانون وعدم التقيد بقواعد الإجراءات أمام محكمة الهيئة العليا للرقابة والمحاسبات، ويقدم الطعن خلال مدة أقصاها شهرين اعتبارا من تاريخ تسجيل القرار المعترض عليه.

وأخيرا وفي نهاية هذا البحث ومن خلال ما تم استعراضه من تجارب بعض الدول في مجال الرقابة المالية لمحكمة ديوان المحاسبات تبين لنا مدى فعالية الرقابة الخارجية التي تتم بواسطة هيئة مستقلة قضائية تقوم بممارسة مهامها بعيدا عن أي قيد أو أي ضغط قد يمارس عليها من أية جهة كانت ومن ثم نصل إلى

تحقيق أكبر قدر ممكن من عدم الإهدار والإسراف والتبذير في الأموال العامة كي ينصب كل جزء من هذه الأموال في خدمة الوطن دون أي خلل.

إن النجاح الكبير، الذي حققته هذه الهيئات القضائية المالية، والتي تعتبر بحق عاملاً أساسياً في تقوية رقابة ممثلي الشعب وتعزيز دورهم، وغدا بالنسبة لهم يدها الفاعلة، ورجل المركز الموجه لها، والحارس الأخير على الأموال العامة.

ولا أدل على ذلك من التجارب الكثيرة التي شهدتها النظام المالي في العديد من الدول التي حاولنا دراستها وتبين لنا بنتيجته الدقة والأحكام في ممارسة هذه الرقابة لذلك أرى أن إنشاء هيئة قضائية مستقلة للرقابة المالية في سوريا قد أصبح حاجة ملحة وأساسية لتحقيق رقابة فعالة على الأحوال العامة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسؤولياتها وزيادة فعالية الدور الذي يقوم به مجلس الشعب للمحافظة على حقوق الشعب المالية وتعزيز سلطته الرقابية، وتدعيم مؤسساتنا الرقابية والمالية، واتباع الوسائل العلمية الكفيلة بكشف مواطن الخلل والانحراف والتقصير، وتحديد دقيق للمسؤولية من أجل تطبيق مبدأ المحاسبة.

كما أن تطوير النظام المالي والرقابي للقطر العربي السوري في ظل التعددية الاقتصادية هو من الأهمية بمكان من خلال تحديث القوانين، ووضع أسس علمية ثابتة لسياسة الموازنة في وقت اتسم بالاستقرار السياسي، الذي كان أساساً لانطلاق عملية تنمية شاملة جعلت من سوريا الحديثة دولة تتطلع بثقة تامة الى مستقبلها وتخطو خطوات سريعة نحو التقدم والبناء وذلك من خلال الاعتماد على الذات والاستثمار العقلاني والشامل للثروات الوطنية، وترشيد الانفاق، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

المراجع العربية:

- ١ - د. برهان الجمل: المالية العامة، دراسة مقارنة - دار طلاس، ١٩٩٢.
- ٢ - د. حامد عبد المجيد: مبادئ المالية العامة - الدار الجامعية، الاسكندرية - ١٩٨٨.
- ٣ - د. حسن عوض: المالية العامة، الطبعة السادسة - مطبعة النهضة العربية - بيروت ١٩٨٣.
- ٤ - د. فهمي محمود شكري: الرقابة المالية العليا، دار مجدلاوي، عمان - ١٩٨٨.
- ٥ - د. عبدالمنعم خميس: الموجز في المالية العامة، منشورات النهضة العربية - ١٩٧٠.
- ٦ - د. عاطف صدقي: مبادئ المالية العامة، القاهرة ١٩٧٢.
- ٧ - د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية ١٩٧١.
- ٨ - د. زكريا بيومي: مبادئ المالية العامة - دار النهضة العربية، القاهرة - ١٩٧٨.
- ٩ - د. صلاح العطفي: المخالفات المالية ورقابة الجهاز المركزي للمحاسبات - دراسة مقارنة، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة - كلية الحقوق، جامعة القاهرة ١٩٧٧.
- ١٠ - د. طارق الساطي: المحاسبة العامة والإدارية، مديرية الكتب الجامعية، ١٩٧٣.
- ١١ - د. عبدالأمير شمس الدين: الرقابة على تنفيذ النفقات في لبنان، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة - كلية الحقوق - جامعة القاهرة ١٩٧٧.
- ١٢ - د. محمد توفيق يونس: الرقابة على تنفيذ الموازنة في مصر - مجلة القانون والاقتصاد العدد (٣) لعام ١٩٧٠.
- ١٣ - د. محمد حلمي مراد: مالية الدولة، مطبعة نهضة مصر - القاهرة - ١٩٧١.

- ١٤- د. محمد رضا العدل: دراسات في المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة ١٩٧٦.
- ١٥- د. محمد سعيد فرهود: مبادئ المالية العامة - مديرية الكتب والمطبوعات، حلب ١٩٩٠.
- ١٦- د. محمد سعيد أحمد: الإدارة المالية والموازنة العامة للدولة، دراسة علمية للاتجاهات الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة - ١٩٧٢.
- ١٧- د. محمود رياض عطية: موجز في المالية العامة، دار المعارف - القاهرة ١٩٦٣.
- ١٨- منير الحمش: دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة - مؤسسة الوحدة، دمشق ١٩٨٦.
- ١٩- د. يوسف شباط: المالية العامة، الكتاب الثاني - موازنة الدولة العامة - مطبعة جامعة دمشق ١٩٩٥.
- ٢٠- د. يوسف شباط: محاضرات في الرقابة الإدارية والمالية، كلية الحقوق - جامعة دمشق ١٩٩٣ - ١٩٩٤.
- ٢١- د. يوسف شباط: مجموعة محاضرات أُلقيت على طلاب دبلوم القانون العام ودبلوم العلوم الإدارية اعتباراً من عام ١٩٨٩ وحتى تاريخه.
- ٢٢- د. يوسف شباط: دراسة مقارنة في الرقابة على تنفيذ الموازنة بين الدول الاشتراكية وغير الاشتراكية. رسالة دكتوراة في القانون عام ١٩٨٨.
- ٢٣- مجموعة القوانين المالية في كل من مصر - فرنسا - سوريا ولبنان.
- ٢٤- إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية بنتيجة انعقاد المؤتمر التاسع للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي) ١٩٧٧.

- ٢٥- توصيات المؤتمر الحادي عشر للمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (أنتوساي) المنعقد في مانيلا نيسان ١٩٨٣ .
- ٢٦- بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية نيسان ١٩٨٦ .
- ٢٧- توصيات ونتائج اللقاء العلمي المنعقد في أبو ظبي في كانون الثاني ١٩٨٨ حول نظم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في متابعة ملاحظاتها ومؤيدات ذلك .

المراجع الأجنبية :

1. G. Berthon: La réforme administrative de la cour des comptes, Thèse en droit, Paris II, 1976.
2. Q. Pierre: Finances publiques, les cours de droit, Paris, 1977.
3. G. Burdeau: Droit constitutionnel et institutions politiques, L.G.D.J., Paris, 1974.
4. J. Fabre: Les grands arrêts de la Jurisprudence financière, Coll. de droit public, Sirey, 1983.
5. J. Cathelineau: Finances publiques, politiques.
6. J. C. Martinez et Dimalta: Budgetaire et droit financier, (P) droit budgetaire, Paris 1982. L.G.D.J. Paris, 1976.
7. J. Magnet: La cour des comptes, Berger-Lerrault Coll., administration nouvelle, 1986.
8. M. Duverger: Les finances publiques, P.U.F., Paris 1984.
9. L. Pierre: Les finances publiques, Armand, Colin, Coll., P.U.F. 1987
10. P. Andre: Finances publiques, Masson, 1988
11. P. M. Gaudemet: Finances publique-politique financiere, Ed. Montchrestien, Paris 1977.
12. P. Montagnier: Principes de comptabilite publiques, Dalloz, Paris 1981.
13. P. Michel: Les finances de l'Etat, economica, Paris, 1981.
14. Ph. Luck: Les problemes generaux des finances publiques et le budget, Cujas, Paris, 1983.
15. Pomme De Mirimonde: La cour des comptes, Sirey 1947.

16. P. Benoit: La responsabilite personnelle et pecuniaire des comptables publics, These en droit, Strasbourg, 1967.
17. (R) Pierre: La cour des comptes, These en droit, fondation nationale politique, 1963.
18. (S) Henry: Budget et tresor, Ed. Cujas, Paris, 1967.
19. (T) Michel: A quoi sert la cour des comptes, Hachette, 1968.
20. (T) Jacques: La documentation des conrides financiers (7 volumes), Paris, la documentation française mise à jour en juillet 1970.

التعليق على الأحكام القضائية المالية الصادرة عن محكمة ديوان المحاسبات الفرنسي

- FABRE (F-J): Le règlement du budget, R.A., Janvier 1968, p. 36 et suivantes.
- FABRE (F-J): Sur la réforme de la cour des comptes, R.A., 1969, p. 185-189 et 466-469.
- FABRE (F-J): A propos du rapport Rivain; remarques sur le contrôle parlementaire des finances publiques, R.A., p. 36.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financiere, R.A., No. 118, 1967, p.416.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, la loi du 22.06.67, relative a la Cour des comptes, R.A., No. 119, 1967, p. 552.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, R.A., No. 120, 1967, p. 688.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, R.A., No. 122, 1968, p. 175.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, l'amende pour ingerence dans les operations comptables, R.A., No. 123, 1968, p. 327.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, repertoire analytique, R.A., No. 124, 1968, p. 462.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, des principales irregularites dans la gestion des credits budgetaires, R.A., No. 125, 1968, p. 582.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, repertoire analytique, R.A., No. 127, 1969, p. 43 .
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière: sur la réforme de la Cour des comptes, R.A., No. 128, 1969, p. 185.
- FABRE (F-J): Jurisprudence financière, sur la réforme de la Cour des comptes, R.A., No. 130, 1969, p. 466.

- FABRE (F.J.): Le rapport annuel de la cour des comptes, R.A., No. 131,1969, p. 563.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière, répertoire analytique, R.A., No. 132,1969, p. 733.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: reflexion sur le regime particulier de responsabilite des comptables publics, R.A., No. 133,1970, p. 32.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: reflexion sur le regime particulier de responsabilite des comptables publics, R.A., No. 134,1970, p. 181.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: répertoire analytique, R.A., No. 135,1970, p. 304.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: la cour de discipline budgetaire et financiere, R.A., No. 136,1970, p. 429.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: la cour de discipline budgetaire et financiere, R.A., No. 137,1970, p. 532.
- FABRE (F.J.): Breves remarques sur les nouveaux textes relatifs a la Cour des comptes, R.A., No. 225, Mai-Juin, 1985, p. 262.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: repertoire analytique, R.A., No. 140,1971, p. 167.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: mandats fictifs et gestions de fait, R.A., No. 141,1971, p. 293.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: la réforme de la Cour de discipline budgetaire et financiere, R.A., No. 143,1971, p. 539.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: repertoire analytique, R.A., No. 145,1972, p. 31.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: principes generaux de passation des marches locaux, RA., No. 146-147,1972, p. 157-274.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière, R.A., No. 148,1972,p. 385.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: notes sur le rapport 1972 de la Cour des comptes, RA., No. 149,1972, p. 495.
- FABRE (F.J.): Jurisprudence financière: répertoire analytique, R.A., No. 150,1972.
- FERICELLI (J): Chronique financière francaise, fin de l'etape de stabilisation, R.S.F., No. 3,1961, p. 464.
- FERICELLI (J): Chronique financière, inflation incorporee, R.S.F., No. 2, Avril-Juin, 1973, p. 391.
- FERICELLI (J): Chronique financière, R.S.F., tome LX, 1968, p.449.
- GAUCHER (P): Les ordonnances en matiere budgétaire, annales de la faculté de droit de Clermont-Ferrand, 1965, fascicule 2, p. 5, et suivantes.

التقارير السنوية الصادرة عن محكمة ديوان المحاسبات الفرنسي

- 1 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 2285 du budget de 1964, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1966-1967.
- 2 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 175 du budget de 1965, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1967.
- 3 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 577 du budget de 1966, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1967-1968.
- 4 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 542 du budget de 1967, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1968-1969.
- 5 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 986 du budget de 1968, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1969.
- 6 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 1533 du budget de 1969, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1971.
- 7 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 851 du budget de 1972, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1973.
- 8 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 1405 du budget de 1973, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1974.
- 9 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 2063 du budget de 1974, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1975.
- 10 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement, No. 2688 du budget de 1975, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale, 1976.
- 11- Rapport de la Cour des comptes annex au projet de loi de règlement No. 17 du budget de 1976, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1978.
- 12 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 782 du budget de 1977, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1978.

- 13 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 1491 du budget de 1978, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1979.
- 14 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 17 du budget de 1976, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1978.
- 15 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 652 du budget de 1980, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1981.
- 16 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 1344 du budget de 1981, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1982.
- 17 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 1952 du budget de 1982, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1983.
- 18 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 2562 du budget de 1983, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1984.
- 19 - Rapport de la Cour des comptes annexé au projet de loi de règlement No. 3225 du budget de 1984, J. O. Documents parlementaires Assemblée Nationale 1985.

* * *