

الجمهورية اللبنانية



مكتب وزير الدولة لشؤون الإصلاح الإداري

وحدة التطوير الإداري

الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في لبنان :

ديوان المحاسبة بين الواقع اللبناني والتجارب الدولية

إشراف ومتابعة الأستاذ سهيل فرح

إعداد سامر حنقير

FIN/98/5

الرقابةُ على تنفيذِ المُوازنة العامة في لبنان:

ديوانُ المُحاسبة بين الواقع اللبناني والتجارب الدولية

فهرس

صفحة

٥	مقدمة	—
٨	I. أ) دورة إعداد الموازنة العامة	—
٩	ب) دورة إقرار الموازنة العامة	—
١٠	II. تنفيذ الموازنة العامة	—
١٢	III. الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة	—
١٣	*وزارة المالية	—
١٣	*التفتيش المالي	—
١٤	*ديوان المحاسبة	—
١٤	-تنظيم الديوان	
١٦	-النيابة العامة	
١٧	-الرقابة الإدارية المُسَبَّقة	
١٩	-الرقابة الإدارية المؤخرة	
٢١	-الرقابة القضائية على الحسابات	
٢٢	-الرقابة القضائية على الموظفين	
٢٤	**أصول المحاكمة وطرق المراجعة	
٢٥	-الآراء الإستشارية	
٢٦	-الهيكلية التنظيمية	
٢٧	*مجلس النواب والرقابة البرلمانية	—
	IV. الوضع الراهن لديوان المحاسبة	—
٢٨	-الملاك	
٢٩	-الرقابة الإدارية المُسَبَّقة	
٣١	-الرقابة الإدارية المؤخرة	
٣٢	-الرقابة القضائية على الحسابات	

٣٤-الرقابة القضائية على الموظفين

٣٥ V. ديوان المحاسبة بين التجارب الدولية والوضع اللبناني: واقع وآفاق

٣٦ *موقع الديوان ضمن الخريطة السياسية والإدارية الشاملة للدولة

٣٦-فرنسا

٣٨-المملكة المتحدة

٣٩-الولايات المتحدة الأمريكية

٣٩-كندا

٤٠-بلجيكا

٤١ * لماذا رُبِّطَ بعض الدول دواوين المحاسبة لديها بالسلطة التشريعية؟

٤٢ * آفاق العلاقة بين ديوان المحاسبة في لبنان والسلطة التشريعية

٤٤ * الرقابة الإدارية المُستَقبَلة

٤٦-الرقابة الإدارية المُستَقبَلة في إيطاليا

٤٧-الرقابة الإدارية المُستَقبَلة في بلجيكا

٤٧-الرقابة الإدارية المُستَقبَلة في اليونان

٤٩-مُستَقبَلُ الرقابة الإدارية المُستَقبَلة في لبنان

٥١ * الرقابة الإدارية المؤخرة

٥٣-كيف تطوّر مفهوم الرقابة على الأداء في الدول الأجنبية؟

٥٣ ** كندا

٥٤ ** الولايات المتحدة الأمريكية

٥٦ ** فرنسا

٥٧ ** إيطاليا

٥٧ ** بلجيكا

٥٧ ** مُتطلّبات تفعّل الرقابة الإدارية المؤخرة في لبنان

٦٥ * الرقابة القضائية المؤخرة على الحسابات والموظفين

٦٦-فرنسا

صفحة

٦٧	-المملكة المتحدة	
٦٧	-الولايات المتحدة الأميركية	
٦٩	-كندا	
٧٠	*مُتَطَلِّباتُ تَفْعِيلِ الرِّقَابَةِ عَلَى الْحَسَابَاتِ فِي لُبْنَانِ	—
٧٥	VI. مَكْنَنَةُ أَعْمَالِ دِيْوَانِ الْمَحَاسِبَةِ فِي لُبْنَانِ	—
٧٨	VII. الْعِلَاقَةُ بَيْنَ دِيْوَانِ الْمَحَاسِبَةِ وَالْقِطَاعِ الْخَاصِّ	—
٨٠	جدول مُلَحَقٌ يُلَخِّصُ مَشْكَلاتِ دِيْوَانِ الْمَحَاسِبَةِ وَالْحُلُولَ الْمُقْتَرَحَةَ	—
٨١	المراجع	—

مقدمة:

تُحاول هذه الدراسة أن تُسلِّط الضوء على ديوان المحاسبة في لبنان كجهازٍ مركزي رقابي ضمن القطاع العام اللبناني. ويُلجُّ البحث إلى عمق الموضوع من الباب الواسع للإدارة المالية للدولة اللبنانية على اعتبار أن ديوان المحاسبة جهازٌ يتولَّى الرقابة الإدارية والقضائية على تنفيذ الموازنة العامة.

يُقسم البحث إلى سبعة أقسام رئيسية:

القسم الأول يُلخص كيفية إعداد الموازنة العامة في خطواتٍ تسلسليّة يُمكن الاطّلاع على تفاصيلها في قانون المحاسبة العمومية. وليس الهدف من العَرَض المذكور سوى تقديم مدخلٍ منطقي لموضوع البحث يضعه في الإطار العام للإدارة المالية.

القسم الثاني ينتقل بالموازنة العامة من مرحلة الإعداد إلى مرحلة التنفيذ فيُوجِزُ كيفية تنفيذ الواردات والنفقات.

القسم الثالث يستعرض الإطار العام للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة وفقاً للقوانين والأنظمة، فيُلخِّصُ الأدوار الرقابية التي تَضُمُّها بها كلٌّ من وزارة المالية وجهاز النفطيش المالي، ويُفصِّلُ الدور الرقابي الذي يلعبه ديوان المحاسبة بشقّيهِ الإداري والقضائي، ويُشير إلى دورِ مجلس النواب في هذا المجال.

القسم الرابع وهو يلي الإطار القانوني لعمل ديوان المحاسبة ليُقارن بين النصوص القانونية التي تُحدِّد مهام وصلاحيات الديوان والواقع الفعلي للديوان من حيث العنصر البشري، والرقابة الإدارية، والرقابة القضائية.

القسم الخامس يفتح آفاقاً واسعة على التجارب الدولية، فيتمُّ استعراض التنظيم الداخلي لعددٍ من دواوين المحاسبة في العالم والعلاقة التي تربط بينها وبين

السلطتين التنفيذية والتشريعية، ويرسم صورةً للعلاقة المستقبلية بين ديوان المحاسبة في لبنان والسلطة التشريعية بناءً على تحليلٍ للواقع الراهن وسُبل تطويره.

ثم تجري معالجة تحليلية لموضوع الرقابة الإدارية المسبقة والأسباب التي حَدَتْ بمعظم دواوين المحاسبة في العالم إلى الإقلاع عن ممارستها، وكيفية استمرار تطبيقها في بعض الدول. ثم يجري تحليلٌ لواقع هذه الرقابة كما يُطبَّقها ديوان المحاسبة في لبنان من أجل وَضْعِ تَصَوُّرٍ مُعَيَّنٍ يُؤمِّنُ نوعاً من التوازن والانسجام في تطبيقها.

ثم ينتقل هذا القسم إلى الرقابة الإدارية المؤخرة وهي في جوهرها رقابةً على الأداء. فيجري استعراضُ التطوُّر الذي طرأ على مفهوم الرقابة على الأداء في بعض الدول المتقدِّمة، ويكشف عن أسباب ضَعْفِ ممارستها إن لم نُقَلْ عدم ممارستها كلياً من قبل ديوان المحاسبة في لبنان. ثم يتمُّ تَصَوُّرُ آليَّةِ تطبيقية يُمكنُ للديوان أن يَنْتَهِجَهَا بهدف تَفْعِيلِ الرقابة على الأداء.

ثم يجري الاطِّلاع على كيفية ممارسة الرقابة المالية من قِبَلِ دواوين المحاسبة في بعض الدول الأجنبية قَبْلَ أن يُوضَعَ تَصَوُّرٌ لتطبيق الرقابة على الحسابات في لبنان.

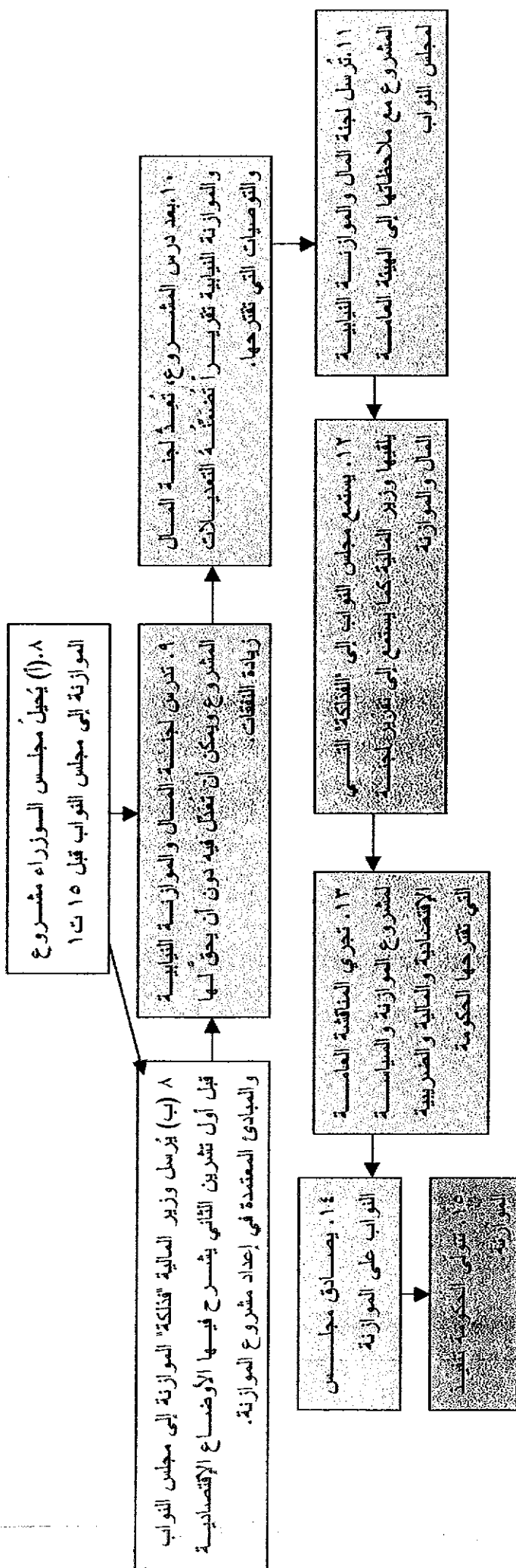
وبذلك تكون الأقسام الخمسة المُشارُ إليها أعلاه قد انتَقَلَتْ في البحث من النصوص القانونية التي تَرَعَى عمل ديوان المحاسبة إلى الواقع العملي بهدف تحليله وتقويمه وإصلاحه بالاستناد إلى التطورات العالمية في هذا المجال، مع الأخذ بعَيْنِ الاعتبار الخصوصية اللبنانية. وقد تمَّ الاستشهاد بالتجارب الفرنسية، والبريطانية، والأميركية، والكندية، والبلجيكية، والإيطالية، واليونانية.

القسم السادس يُلْقِي بعض الأضواء على مَكْنَنَةِ أعمال ديوان المحاسبة في لبنان بدءاً بالتَصَوُّر العام الذي وَضَعَهُ الديوان في العامين ١٩٩١-١٩٩٢ وما تَحَقَّقَ فعلياً حتى آذار ١٩٩٨ .

القسم السابع يَفْتَحُ نافذةً صغيرةً على العلاقة التي يُمكن بناؤها بين ديوان المحاسبة من جهة، ومكاتب التدقيق الخاصة من جهة ثانية، وفقاً لمنطق التأسيس لِشَرَاكَةِ بين القطاع العام والقطاع الخاص ذات فوائد ومصالح مُتبادلة.

وفي الختام، يتمُّ تلخيصُ للواقع الراهن والحلول المُقترحة ضمن جدولٍ مُبسَّطٍ وموجَزٍ لا يكفي الاطِّلاعُ عليه لاستيعاب كلِّ الأفكار الواردة في البحث، لكنه يُمثِّلُ تركيزاً لبعضِ أهمِّ ما وَرَدَ من أفكار.

ب. درس وإقرار الموازنة العامة



II. تنفيذ الموازنة العامة:

تتولى السلطة التنفيذية مهمة تنفيذ الموازنة من خلال وزارة المالية بصورة أساسية، وكذلك من خلال سائر الوزارات وفقاً للاعتمادات التي فُتحت لها في الموازنة.

تنقسم أعمال تنفيذ الموازنة إلى أعمال إدارية يقوم بها موظفون يرتّبون على الدولة حقوقاً للغير، وإلى أعمال حسابية يتولّاها أمناء الصناديق والجباة عملاً بمبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف الحسابية.

خصص قانون المحاسبة العمومية بابه الثالث لتنفيذ الموازنة، لجهة تنفيذ الواردات ولجهة تنفيذ النفقات:

١- تنفيذ الواردات وهو يتعلق بطرح الضرائب والرسوم وتحصيل تلك الضرائب والرسوم بالإضافة إلى تحصيل ديون الدولة ووارداتها الأخرى وبيع أملاك الدولة. الضرائب المباشرة تتولّى تنفيذها مصلحتان: الأولى هي مصلحة الواردات التي تنظّم جداول التكاليف والثانية هي مصلحة الخزينة أو دوائر التحصيل والجباية التي تقوم بقبض المبالغ المُحصّلة من الضرائب. أما الضرائب غير المباشرة فتختلف طرق تنفيذها حسب نوعها.

٢- تنفيذ النفقات وهو يتم على أربع مراحل وهي:

- تصفية النفقة

- صرف النفقة

- دفع النفقة

(أ) عقد النفقة وهو القيام بعمل من شأنه أن يرتب ديناً على الدولة ولا تُعقد النفقة

إلا إذا توفر لها اعتماد في الموازنة ولا يجوز إستعمال الاعتماد لغير الغاية التي أُرصد من أجلها. أما إذا عُقدت النفقة وفقاً لأحكام القانون قبل الحصول على تأشير مراقب عقد النفقات وكان يقابلها اعتماد، صُرّفت على سبيل التسوية على أن يلاحق المسؤول أمام ديوان المحاسبة. والسلطة الصالحة لعقد النفقة هي مبدئياً كل وزير في نطاق وزارته، وقد عيّن القانون مراجع أخرى للقيام ببعض الالتزامات التي تحتاجها الدولة.

(ب) تصفية النفقة وهي إثبات ترتّب الدين على الدولة وتحديد مقداره وإستحقاقه

وعدم سقوطه بحكم مرور الزمن أو بأي سبب آخر. وتُبنى التصفية على

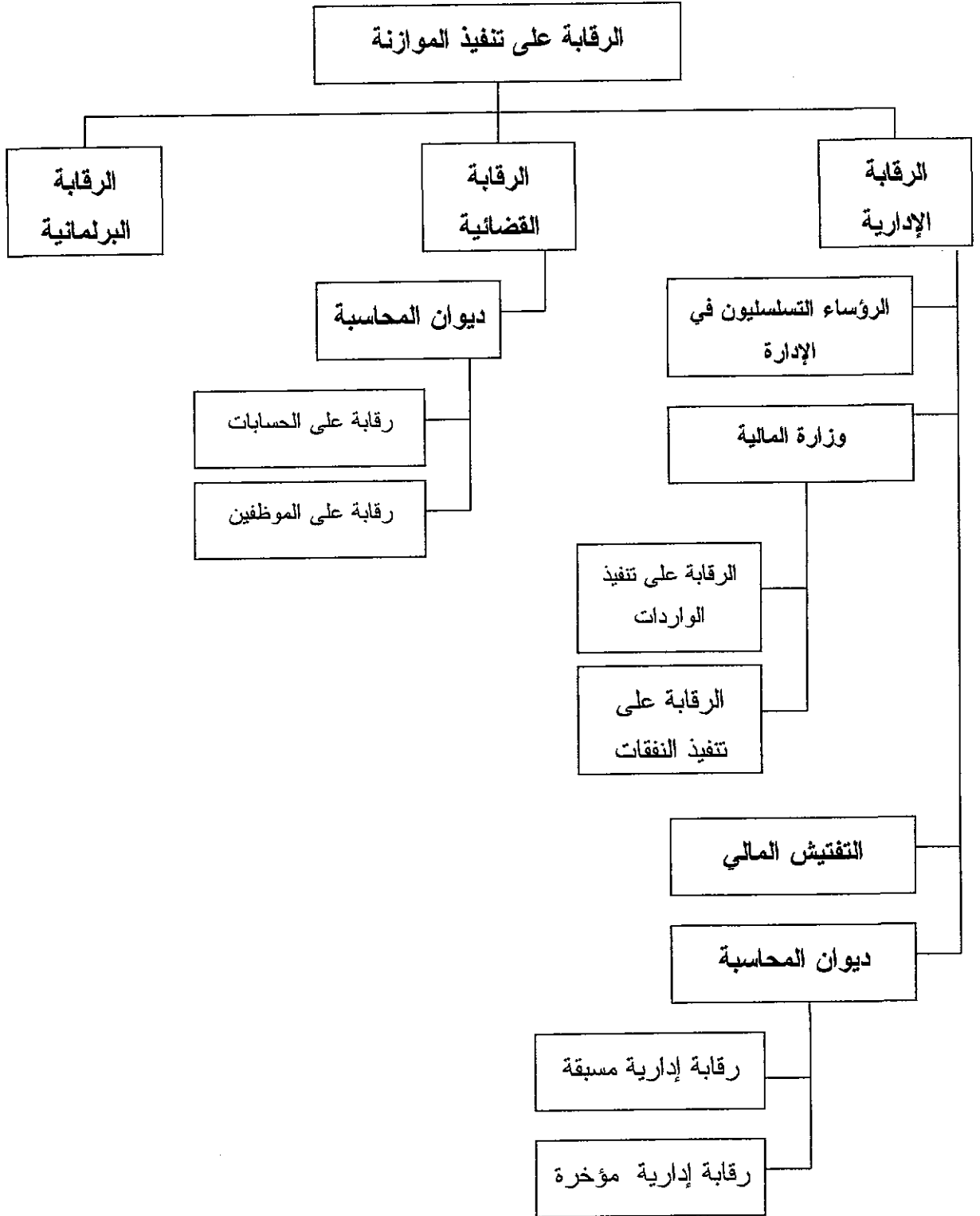
المستندات التي من شأنها إثبات الدين وتجري التصفية عفواً أو بناءً على طلب الدائن. ويتولى التصفية المحاسب المختص أو مَنْ يُفَوَّضُ إليه ذلك بموافقة رئيسه التسلسلي، وأمرو التصفية هم المحاسبون.

(ج) **صرف النفقة** وهو إصدار حوالة تجيز دفع قيمتها، فهو الأمر الذي يوجهه أمر الصرف إلى المحتسب بدفع مبلغ الدين المحدد مقداره إلى صاحب الحق. جدير بالذكر أن المحاسب في القانون اللبناني هو غير المحتسب. فالمحاسب هو الموظف الإداري الذي يقوم بعمليات المحاسبة الإدارية المختلفة، وأما المحتسب فهو الموظف المسؤول عن عمليات القبض والدفع لحساب الخزينة. ويتولى إصدار حوالات الصرف باسم وزير المالية رئيس مصلحة الصرفيات في وزارة المالية ولهُ أن يُفَوَّضَ بعض صلاحياته إلى موظفين تابعين لمصلحته. ولا يجوز إصدار الحوالة إلا بعد التثبت من الأمور التالية:

١. إقتران معاملة عقد النفقة بتوقيع المرجع الصالح للعقد وتأشير مراقب عقد النفقات.
٢. إنطباق تنسب النفقة على معاملة العقد.
٣. صحة حسابات النفقة.
٤. إنطباق معاملة التصفية على القوانين والأنظمة المالية.

(د) **دفع النفقة** أي دفع المبالغ إلى مُسْتَحِقِّها. والمحتسب هو الذي يقوم بهذه العملية بصِفَتِهِ أميناً للصندوق. إشارة إلى أن المحتسب في لبنان لا يقوم بالرقابة القانونية على النفقة إذ أنها قد عُهِدَ بها إلى أمري الصرف، ولكن المحتسب يقوم برقابة شكلية تتعلّق بوجود التوقيع والأوراق المثبتة للنفقة وانطباق اسم صاحب الدين أو موضوع النفقة ومقدارها على ما جاء في الأوراق المثبتة. وتُدفع المبالغ المُسْتَحَقَّة لصاحبها إما من صناديق الخزينة والمُحْتَسَبَات أو من صناديق المصرف المركزي حسب قيمة هذه المبالغ.

III- الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة:



الرقابة الإدارية من قبل وزارة المالية:

تُقسم الرقابة الإدارية التي تتولاها وزارة المالية إلى نوعين من الرقابة:

- ♦ الرقابة على تنفيذ الواردات
- ♦ الرقابة على تنفيذ النفقات

١- الرقابة على تنفيذ الواردات وهي تتم في مرحلتين التحقق والجباية. يتولى الرقابة في المرحلة الأولى جهاز مراقبة التحقق التابع لمديرية الواردات في وزارة المالية والمكون من ستة مراقبي تحقق. أما الرقابة في المرحلة الثانية فيتولاها مراقبا الجباية الملحقان بمديرية الخزينة. كذلك تتم هذه الرقابة من خلال لجان الاعتراضات وهي لجان بدائية يرئسها قاضٍ وتُنظر في اعتراضات المكلفين بالضرائب على اختلافها وينظر مجلس شورى الدولة استئنافاً في قرارات هذه اللجان.

٢- الرقابة على تنفيذ النفقات: وهي تتم في جميع مراحل الإنفاق (عقد النفقة وتصفياتها وصرفها ودفعها) ورقابة وزارة المالية في هذا الإطار على نوعين: مراقبة عقد النفقات التي ترافق عقد النفقة ومراقبة المحتسب المركزي لملف المعاملة وأوراقها الثبوتية قبل الدفع.

وفي هذا المجال يجب على المرجع الصالح لعقد النفقة وتحديد الوزير المختص الإمتناع عن القيام بأي عمل من شأنه أن يربط ديناً على الدولة وعن إشراك مسؤولية الدولة من الناحية المالية قبل عرض القضية بصفة مشروع على مراقب عقد النفقات والحصول على تأشيره. ويتولى مراقب عقد النفقات درس القضية المعروضة عليه ويدقق فيها على ضوء أحكام قانون المحاسبة العمومية لجهة توفر اعتماد النفقة المقترحة في الموازنة وصحة تنسيبها إليه، ولجهة انطباق المعاملة على القوانين والأنظمة النافذة.

الرقابة الإدارية من قبل التفتيش المالي:

أُلحق جهاز التفتيش المالي بإدارة التفتيش المركزي التي أنشئت في ١٢/حزيران/١٩٥٩ بعدما كان تابعاً لوزارة المالية. تشمل رقابة التفتيش المالي أعمال مراقبة التحقق وأعمال مراقبة الجباية معاً، كما تشمل أيضاً جميع المراحل التي تمرُّ بها النفقة العامة من عقد وتصفية وصرف ودفع. وهكذا تشمل صلاحيات التفتيش المالي الرقابية الوظائف الإدارية والتنفيذية معاً. كما تمتد هذه الرقابة إلى جميع أوجه النشاط التي تقوم بها الخزينة خارج نطاق الموازنة مثل عمليات الإستلاف والتسليف والحسابات الخصوصية على أنواعها. وتؤدي هذه الرقابة

إلى منع وقوع المخالفات التي تتعارض مع القوانين والأنظمة المالية وإنزال العقوبة بمرتبتها كما تسهم في تحسين سير العمل بما يتوصل إليه المفتشون الماليون من استنتاجات ويضعونه من تقارير ودراسات ومقترحات لحل المشكلات التي تُعيق تنفيذ القوانين والأنظمة المرعية الإجراء.

الرقابة الإدارية والقضائية لديوان المحاسبة:

أنشئ ديوان المحاسبة بموجب المادة ٢٢٣ من قانون المحاسبة العمومية في العام ١٩٥٥، وقد اقتضت مهامه حينئذٍ على الرقابة المؤخرة. وقد أعيد النظر في تنظيم ديوان المحاسبة وصلاحياته بموجب نصوص تشريعية مختلفة، كان من أبرزها المرسوم الاشتراعي رقم ١١٨ تاريخ ١٩٥٩/٦/١٢ والمرسوم رقم ٧٣٦٦ الصادر في العام ١٩٦١ والمرسوم الاشتراعي رقم ٨٢ تاريخ ١٩٨٣/٩/١٦ المعدل بالمرسوم الاشتراعي رقم ٥ تاريخ ١٩٨٥/٣/٢٣ وبعض التعديلات الأخرى. وقد أدت هذه التعديلات إلى توسيع صلاحيات ديوان المحاسبة لتشمل الرقابة الإدارية المسبقة.

تنظيم الديوان: بناءً على المرسوم الاشتراعي رقم ٨٢ الصادر في ١٦ أيلول ١٩٨٣، يُعتبر ديوان المحاسبة محكمة إدارية تتولى القضاء المالي مهمتها السهر على الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة وذلك من خلال مراقبة إستعمال هذه الأموال ومدى انطباق هذا الاستعمال على القوانين والأنظمة المرعية الإجراء، والفصل في صحة وقانونية معاملاتها وحساباتها، ومحاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والأنظمة.

يرتبط ديوان المحاسبة إدارياً برئيس مجلس الوزراء وتخضع لرقابته إدارات الدولة، والبلديات التي تحددها مراسيم يتخذها مجلس الوزراء بناءً على إقتراح رئيس مجلس الوزراء، والمؤسسات العامة وهيئات الرقابة، والمؤسسات والجمعيات وسائر الهيئات والشركات التي للدولة أو للبلديات أو للمؤسسات العامة علاقة مالية بها عن طريق المساهمة أو المساعدة أو التسليف.

يتألف ديوان المحاسبة من قضاة ومراقبين ومدققي حسابات، ويلحق به موظفون إداريون، ولديه نيابة عامة مستقلة.

يُعيّن رئيس الديوان والمدّعي العام لدى الديوان بمرسوم يُتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح رئيس مجلس الوزراء من بين قضاة الديوان من الدرجتين الأولى في الفئة الثانية على الأقل أو من بين قضاة مجلس شورى الدولة والقضاة العدليين من الدرجة الموازية للدرجتين الأولى في الفئة الثانية من ملاك ديوان المحاسبة.

يمارس رئيس الديوان الصلاحيات المالية والإدارية التي تُعطى للقوانين والأنظمة بالوزير باستثناء الصلاحيات الدستورية وهو يتولى عقد نفقات الديوان ومراقبة عقدها وتصفياتها. يضع رئيس ديوان المحاسبة مشروع نفقات الديوان ويرسله إلى وزارة المالية وفي حال تعديله، يبت مجلس الوزراء به بعد الاستماع إلى رئيس الديوان.

يُعيّن القضاة من قبل مجلس الوزراء وفقاً لشروط خاصة ويُطبّق عليهم نظام القضاة العام وهم يتمتعون بالحصانة. أما المراقبون ومدققو الحسابات والإداريون فإنهم يخضعون لأحكام نظام الموظفين.

ولديوان المحاسبة هيئة عامة تتألف من قضاة الديوان ومن قضاة الإدعاء العام لديه تتولى توحيد الاجتهادات والمصادقة على تقارير الديوان.

يتألف ديوان المحاسبة من سِتِّ غرف، وكل غرفة تضم رئيساً وعضوين يوزّع عليها رئيس الديوان الأعمال بعد موافقة مجلس الديوان المؤلف من رئيس الديوان والمدّعي العام لديه والقضاة الثلاثة الأعلى رتبة. ويُعيّن رؤساء الغرف بمرسوم يُتخذ في مجلس الوزراء بناءً على اقتراح رئيس مجلس الوزراء من بين قضاة ديوان المحاسبة من الدرجة الرابعة في الفئة الثالثة على الأقل.

يدرس القاضي المعاملات المحالة عليه ويقوم بمهام الرقابة المسبقة والمؤخرة وإبداء الرأي مع الهيئة التي ينتمي إليها.

يعاون المراقب القاضي في مهمته. يدقق مراقب واحد في حسابات المحتسب الواحد في سنة مالية واحدة ويجب ألا يُعهد إلى مراقب واحد بالتدقيق في حسابات محتسب واحد أكثر من سنتين متتاليتين إلا بقرار من رئيس ديوان المحاسبة يُتخذ بعد موافقة مجلس الديوان.

النيابة العامة:

يمثل المدعي العام الحكومة لدى ديوان المحاسبة ويقوم معاونو المدعي العام بوظيفة المدعي العام تحت إشرافه.

بالنسبة إلى الرقابة القضائية، فإن المدعي العام يحضر الجلسات وله أن يُعطى الكلام فيها وأن يطلب الأوراق لإبداء مطالعته الخطية وأن يُراسل الإدارات العامة مباشرة في كل ما له علاقة بممارسة مهنته.

تتلخص مهام المدعي العام بالآتي:

- يتبّلع من المراجع المختصة عن المخالفات، ويحقق فيها ويدعي لدى ديوان المحاسبة.

- يتلقّى نسخاً عن تقارير التفتيش المالي ويدقق فيها ويرسل ملاحظاته ومقترحاته إلى إدارة التفتيش المركزي من أجل اتخاذ التدابير الإدارية أو القضائية المقتضاة بحق الموظفين المسؤولين.

- يحق للمدعي العام أن يُكلف إدارة التفتيش المركزي إجراء أي تفتيش أو تحقيق تقتضيه المصلحة العامة. وعلى إدارة التفتيش المركزي أن تعطي هذه المهمات الأولوية إذا طُلب إليها ذلك. جدير بالذكر أن التدابير التي تتخذها أجهزة التفتيش المركزي بحق الموظفين المخالفين لا تحول دون ملاحقتهم أمام الديوان.

- للمدعي العام أن يطلب إلى النيابة العامة لدى محكمة النقض أن تلاحق جزائياً أي موظف يرى أنه ارتكب أو اشترك في إحدى الجرائم التي من شأنها أن تلحق ضرراً بالإدارة العامة أو بالأموال العمومية أو بالأموال المودعة لدى الخزينة. وعليه أيضاً أن يطلب هذه الملاحقة إذا قرر الديوان ذلك.

- يمكن للنيابة العامة لدى ديوان المحاسبة أن تطلب إعادة النظر في قرارات الديوان ضمن نطاق رقابته الإدارية المسبقة، تماماً كما يمكن للإدارة المختصة أو رئيس الديوان أن يطلب ذلك.

*** للرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة وجهان إداري وقضائي:

الرقابة الإدارية: وتنقسم بدورها إلى رقابة مسبقة ورقابة مؤخرة:

- أ. الرقابة الإدارية المسبقة والغاية منها التثبت من صحة المعاملة وانطباقها على الموازنة وأحكام القوانين والأنظمة. وهذه الرقابة هي من المعاملات الجوهرية، وتعتبر كل معاملة لا تجري عليها هذه الرقابة غير نافذة.
- والرقابة الإدارية المسبقة تنقسم إلى رقابة على الواردات وأخرى على النفقات.
- تخضع للرقابة الإدارية المسبقة فيما خص الواردات المعاملات التالية:
 ١. معاملات تلزيم الإيرادات عندما تفوق القيمة ٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.
 ٢. معاملات بيع العقارات عندما تفوق القيمة ٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.
- تخضع للرقابة الإدارية المسبقة فيما خص النفقات المعاملات التالية (بموجب المادة ٤٢ من القانون الرقم ٦٢٢ تاريخ ١٩٩٧/٣/٧ - موازنة ١٩٩٧):
 ١. صفقات اللوازم والأشغال التي تفوق قيمتها ٧٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.
 ٢. صفقات الخدمات التي تفوق قيمتها ٢٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.
 ٣. الإتفاقات الرضائية بما فيها عقود الإيجار التي تفوق قيمتها ٥٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.
 ٤. معاملات شراء العقارات التي تفوق قيمتها ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.
 ٥. معاملات المنح والمساعدات عندما تفوق قيمتها ١٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.
 ٦. المصالحات الحثية على دعاوى أو خلافات إذا كان المبلغ موضوع النزاع يفوق ١٥,٠٠٠,٠٠٠ ل.ل.

*كيف تجري الرقابة الإدارية المسبقة؟

- تُودع المعاملة مع المستندات العائدة لها ديوان المحاسبة وتودع نسخة عن كتاب الإيداع إلى المدعي العام من قبل المرجع الصالح للبت بالمعاملة بالنسبة للواردات ومن قبل مراقب عقد النفقات في الإدارات العامة والموظف المولج بمراقبة عقد النفقات في المؤسسات العامة والبلديات.

- يُحيل الرئيس المعاملة على القاضي المختص وفقاً لقرار توزيع الأعمال أو قد يدرس المعاملة بنفسه عند الضرورة.
- يتولى الرقابة المسبقة القاضي المختص فيدرس المعاملة بنفسه أو يحيلها على أحد المراقبين العاملين معه لدرستها ووضع تقرير في شأنها. فإذا وافق القاضي المختص على المعاملة، أُعيدت مقرونةً بتأشيرته وإذا لم يوافق تُعرض على هيئة مؤلفة من رئيس ومستشارين إثنين يكون القاضي المختص أحدهم.
- يتخذ الديوان قراره في المعاملة خلال عشرة أيام من تاريخ إيداعها. وإذا دعت الحاجة إلى طلب مستندات أو إيضاحات أو عند الإقتضاء إلى الإستماع إلى الموظف المختص، يُعطى الديوان مهلة خمسة أيام إضافية من تاريخ الحصول على المستندات أو الإيضاحات المطلوبة.
- أما إذا لم يتخذ الديوان قراره ضمن هذه المهل حق للإدارة أن تسترد المعاملة ويُصرف النظر عن رأي الديوان.
- إذا جاء قرار الديوان مخالفاً لرأي المرجع الصالح للبت بالمعاملة فيما خص الواردات، فعلى هذا المرجع التقيد بقرار الديوان إلا إذا وافق الوزير المختص على عرض المعاملة على مجلس الوزراء.
- إذا جاء قرار الديوان مخالفاً لرأي مراقب عقد النفقات فيما خص النفقات، فعلى هذا المراقب التقيد بقرار الديوان إلا إذا وافق وزير المالية على عرض المعاملة على مجلس الوزراء.
- أما إذا جاء رأي الديوان مخالفاً المشروع المعروض كان للإدارة المختصة أن تعرض الخلاف على مجلس الوزراء.
- يبتّ مجلس الوزراء المعاملات التي تُعرض عليه بقرارات معجلة بعد الإستماع إلى رئيس الديوان. وعند مخالفة رأي وزير المالية أو قرار الديوان يقوم قراره مقام تأشير الديوان أو تأشير مراقب عقد النفقات. وفي كلتا الحالتين يُشار في المعاملة إلى قرار مجلس الوزراء.
- يُبَلِّغ قرار مجلس الوزراء إلى الديوان الذي يبقى له أن يُدرج القضية في تقريره السنوي أو في تقرير خاص يُبَلِّغ إلى مجلس النواب.
- يمكن إعادة النظر في قرارات الديوان ضمن نطاق رقابته الإدارية المسبقة بناءً على طلب الإدارة المختصة أو رئيس الديوان أو النيابة العامة لدى الديوان وتتولى الهيئة التي أصدرت القرار إعادة النظر فيه.

- تُعتبر موافقة الديوان المسبقة ملغاة إذا لم يُعمل بها خلال السنة المالية التي أعطيت خلالها.

ب. الرقابة الإدارية المؤخرة والغاية منها تقدير المعاملات ونتائجها العامة من حين عقدها إلى حين الإنتهاء من تنفيذها إلى قَيدِها في الحسابات. يوضع بنتيجة الرقابة الإدارية المؤخرة تقرير سنوي وتقارير خاصة كما يُصدر الديوان كل سنة بياناً بمطابقة الحسابات.

١. التقرير السنوي:

يضع ديوان المحاسبة في نهاية كل سنة تقريراً عن نتائج رقابته والإصلاحات التي يقترح إدخالها على القوانين والأنظمة التي يؤدي تطبيقها إلى نتائج مالية.

يُقرّ الديوان هذا التقرير بهيئته العامة بعد الإستماع إلى المدعي العام ويُبلّغ إلى الإدارات والهيئات المعنية التي عليها تقديم أجوبتها في مهلة شهر واحد. وللديوان الحق في التعليق على هذه الأجوبة.

يقدم رئيس الديوان التقرير إلى رئيس الجمهورية مع أجوبة الإدارات والهيئات المعنية وتعليق الديوان عليها. ويقدم نسخاً عن هذا التقرير مرفقاً بالأجوبة والتعليق إلى مجلس النواب لتوزّع على أعضائه كما يقدم نسخاً عنه إلى مجلس الخدمة المدنية وإلى إدارة التفتيش المركزي. يُنشر التقرير السنوي مع أجوبة الإدارات والهيئات المعنية في الجريدة الرسمية ويُطبع في كتاب مستقل لتوزيعه على الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابة الديوان.

تستمع لجنة المال والموازنة البرلمانية وسائر اللجان المختصة إلى رئيس الديوان أو من ينتدبه وعند الإقتضاء إلى ممثلي الإدارات العامة والهيئات المختصة عند درس التقرير لإبداء الإيضاحات اللازمة.

٢. التقارير الخاصة: يستطيع ديوان المحاسبة عندما يرتئي ذلك ضرورياً، أن يرفع إلى رئيس الجمهورية أو رئيس مجلس النواب أو إلى رئيس مجلس

الوزراء أو إلى الإدارات العامة والهيئات المعنية تقارير خاصة بمواضيع معينة واقتراحات ملائمة لها.

٣. بيانات المطابقة:

تتمثل الرقابة المؤخرة أيضاً في بيانات المطابقة التي يُصدرها الديوان بعد اطلاعه على خلاصة المحاسبة الإدارية المسوكة لدى الوزارات بما في ذلك الإعتمادات المعقودة والمصفاة والمصروفة، من جهة وعلى البيان الإجمالي بالمبالغ التي خرجت من صناديق وزارة المالية إستناداً إلى أوامر الصرف، من جهة ثانية.

وهكذا، فإن ديوان المحاسبة يتنبّث من أن البيانات الواردة من الوزارات المختصة مطابقة للبيان الإجمالي الوارد من وزارة المالية، وأنّ هذا البيان الذي يُلخّص ويُوحدّ حسابات المحتسبين الإفرادية مطابق لهذه الأخيرة. فإذا تأكدت المطابقة في الحالتين أصدر ديوان المحاسبة بياناً عاماً بمطابقة الحسابات وإلا فإنه يُجري الاتصالات اللازمة مع وزارة المالية والوزارات المعنية لتصحيح الأخطاء المكتشفة بنتيجة تدقيقه في المعاملات.

تُبلّغ بيانات المطابقة السنوية، وهي خلاصة عن كيفية تنفيذ الموازنة في حقلي الواردات والنفقات، إلى رئيس مجلس النواب لتوزّع على أعضاء المجلس النيابي، وإلى وزير المالية إذا كانت عائدة لحسابات الموازنة العامة والموازنات الملحقة ولسائر الموازنات الخاضعة لتصديق السلطة التشريعية، وإلى وزير المالية ووزير الوصاية والهيئات المعنية والمرجع المختص بالتصديق على قطع حساب الموازنة لديها، إذا كانت عائدة لحسابات الموازنات الخاضعة لتصديق مرجع غير السلطة التشريعية.

الرقابة القضائية:

يمارس ديوان المحاسبة رقابة قضائية مؤخّرة، وهي على نوعين:
- رقابة على الحسابات،
- ورقابة على الموظفين.

١. الرقابة على الحسابات: والغاية من ممارستها هي البتُّ في صحة حسابات المحتسبين وأي شخص يتدخل في قبض الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة أو في دفعها دون أن تكون له الصفة القانونية.

وتتناول الرقابة على الحسابات ما يلي:

- أ. الرقابة على المعاملات المتصلة بالواردات، وتتناول هذه الرقابة:
 - صحة المستندات التي تم التحصيل بموجبها
 - صحة التحصيلات وانطباقها على قوانين الجباية
 - توريد المبالغ المُحصَّلة إلى الصناديق العامة
- ب. الرقابة على المعاملات المتصلة بالنفقات، وتتناول هذه الرقابة:
 - صحة المستندات التي جرى الدفع بموجبها وانطباق المعاملة على القوانين والأنظمة المرعية الإجراء وعلى الموازنة والإ اعتمادات المفتوحة بموجبها.
 - وجود الأوراق الثبوتية للنفقة كما حددها القانون.
- ج. الرقابة على المعاملات المتصلة بمقبوضات الخزينة، وتتناول هذه الرقابة صحة معاملات القبض والدفع وانطباقها على الأوامر الصادرة عن الجهة الصالحة.
- د. الرقابة على المعاملات المتصلة بالمواد، وتتناول هذه الرقابة صحة استلام المواد وحفظها وتسليمها وصحة تنظيم بيانات الجرّدة.
- هـ. الرقابة على المعاملات المتصلة بالحسابات، وتتناول هذه الرقابة:
 - صحة الحسابات وانطباقها على القوانين والأنظمة
 - إنطباق القيود على الأوراق المثبتة المقدمة.

ولكي يتمكّن ديوان المحاسبة من إجراء رقابته القضائية على الحسابات، حدّد النظام المُرفَق بالمرسوم رقم ٣٤٨٩ الصادر في ٢٨/١٢/١٩٦٥ مع التعديلات التي تمّ إدخالها وفقاً للمرسوم رقم ١١٣١٤ الصادر في ٢١/١١/١٩٦٨ والمرسوم رقم ٢٦٢٨ الصادر في ١٣/١/١٩٧٢، كيفية إرسال حسابات الإدارات العامة وحسابات المؤسسات العامة والبلديات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية والمستندات والمعلومات العائدة لها إلى ديوان المحاسبة. وقد صادقت على النظام المذكور وزارة المالية وديوان المحاسبة.

يستلم ديوان المحاسبة حسابات المحاسبين الواردة إليه فيصفيها ويحررها ويبت فيها بنوعين من القرارات، قرارات مؤقتة وقرارات نهائية.

أما القرار المؤقت فهو الذي يتضمّن تبيان المآخذ المنسوبة إلى الحساب وما يترتب على المحتسب أن يبديه ردّاً عليه.

أما القرار النهائي فيستند الديوان في اتّخاذه إلى القرار المؤقت وإلى ردّ وإيضاحات المحتسب عليه ويظهر في النهاية إن كان المحتسب بريء الذمة أو مسلفاً أو مشغول الذمة. ففي الحالتين الأولى والثانية يقضي الديوان إذا كان المحتسب قد انقطع عن وظيفته بشطب القيود الموضوعة على أمواله إذا وجبت، وإعادة الكفالة المُقدّمة منه، وفي الحالة الثالثة يحكم الديوان على المحتسب بتسديد القيمة الباقية في ذمته خلال مدّة يُعيّنها له. وإذا كانت الذمة مشغولة نتيجة قوة قاهرة، يمكن للديوان أن يُعفي المحتسب منها.

٢. الرقابة على الموظفين وهي تشمل كل من يقوم بإدارة أو استعمال الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة وكل من يقوم بعمليات القبض والدفع لحساب الخزينة أو لصالحها أو يُمسك حساباتها، وكذلك أعمال كل من يتدخل في إدارة الأموال المذكورة وفي القيام بالعمليات السالفة الذكر دون أن تكون له الصفة القانونية أو يساهم في الأعمال والعمليات المشار إليها بإجراء الأعمال التحضيرية لها أو مراقبتها أو بالتصديق عليها. ويُعتبر بحكم الموظف كل شخص من غير الموظفين عهد إليه تولي هذه المهام، سواء أكان ذلك بالتعيين أو بالانتخاب أو بالتعاقد.

ويتعرض للعقوبة كل من يرتكب أو يساهم في ارتكاب إحدى المخالفات التالية:

١. عقد نفقة خلافاً للقانون.

٢. عقد نفقة دون الحصول على تأشير مراقب عقد النفقات.
٣. إهمال عرض إحدى المعاملات على رقابة الديوان المسبقة، أو وضع معاملة لم تُعرض على هذه الرقابة موضع التنفيذ.
٤. إساءة قيد إحدى النفقات لستر تجاوز في الإعتمادات.
٥. عدم التقيد برفض التأشير على المعاملة من قبل مراقب عقد النفقات أو الديوان.
٦. تنفيذ أمر مخالف للقانون وردّ للموظف عن طريق رئيسه التسلسلي.
٧. إكساب أو محاولة إكساب الأشخاص الذين يتعاقدون مع الإدارة ربحاً غير مشروع.
٨. ارتكاب خطأ أو تقصير أو إهمال من شأنه إيقاع ضرر مادي بالأموال العمومية أو بالأموال المودعة في الخزينة.
٩. التأخر عن إيداع الديوان أو النيابة العامة لديه المستندات والإيضاحات المطلوبة ضمن المهلة المحددة في القوانين والأنظمة.
١٠. مخالفة النصوص المتعلقة بإدارة أو استعمال الأموال العمومية.

وقضت المادة ٦٠ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة المعدلة بموجب القانون رقم ١٣٢ تاريخ ١٤/٤/١٩٩٢ بأن يُعاقب بالغرامة من ٥٠٠ ليرة إلى ١٥٠,٠٠٠ ليرة كل موظف ارتكب أو ساهم في ارتكاب إحدى المخالفات المشار إليها أعلاه. وإذا تبين للديوان أن المخالفة المرتكبة ألحقت ضرراً أو خسارة بالأموال العمومية أو بالأموال المودعة في الخزينة، يصبح من حقّه أن يعاقب الموظف المخالف علاوة على الغرامة المذكورة بغرامة تُحسب بالنسبة إلى أهمية المخالفة المرتكبة وإلى مقدار الراتب غير الصافي الذي يتقاضاه الموظف المخالف في حال تقاضيه راتباً أو إلى مقدار مخصصاته أو ما يماثلها في الحالات الأخرى.

وإذا تبين للديوان أن المخالفة ارتكبت تنفيذاً لأمر خطي تلقاه الموظف من رئيسه المباشر، فإنه يعفى الموظف من العقوبة شرط أن يكون الموظف قد لفت نظر هذا الرئيس خطياً إلى المخالفة التي قد تنتج عن تنفيذ أمره، وفي هذه الحال يحلّ الرئيس محل الموظف في المسؤولية والعقاب.

ولا يُعفى من العقوبة الموظف التابع مباشرة للوزير إلا إذا أبلغ الديوان مباشرة والمدعي العام لدى الديوان خلال أسبوع على الأكثر المطالعة الخطية التي قدمها للوزير قبل تنفيذ الأمر والتي لفت نظره فيها إلى المخالفة التي قد تنتج عن هذا الأمر.

وللديوان أن يقرر الإعفاء من العقوبة إذا تبين أنه كان من المستحيل على الموظف أن يكون عالماً بالمخالفة وقت ارتكابها أو أن الموظف ارتكب المخالفة من أجل حسن تسيير المصالح العمومية أو لغاية تلافي ضرر أكيد قد يلحق بها.

ويمكن للديوان إذا حكم بالغرامة أن يقرر وقف تنفيذها إذا تأكد من حسن نية المحكوم عليه، على أن لا يستفيد هذا الأخير من وقف التنفيذ أكثر من مرة واحدة خلال السنة المالية الواحدة التي ارتكبت المخالفة خلالها.

وعلى الديوان أن يُحيط مجلس النواب علماً بالمخالفات المرتكبة من قبل الوزراء.

أصول المحاكمة وطرق المراجعة:

يمارس ديوان المحاسبة صلاحياته في الرقابة القضائية بوصفه محكمة تتألف هيئتها من رئيس ومستشارين إثنين. وينظر في المخالفة عفواً أو بناءً على طلب المدعي العام لديه.

يقوم رئيس الغرفة بإحالة المعاملة على المستشار المختص فيتولى درسها بنفسه أو يحيلها على مراقب لمعاونته في درسها. وللمستشار أن يطلب إلى الإدارة المختصة الإيضاحات والمعلومات الخطية التي يحتاج إليها، وأن يستجوب الموظف المنسوبة إليه المخالفة وأن يستمع إلى الشهود، وأن يقترح على الهيئة تعيين الخبراء، وله أن يكلف خطياً المراقب إجراء أي تحقيق أو تدقيق محلي يتعلق بالمعاملة المُحالة عليه على أن يُبلِّغ التكليف الخطي إلى رئيس الإدارة قبل مباشرة المهمة.

وعلى الإدارة المختصة الإجابة على الطلب خلال المهلة المحددة فيه على أن لا تقل هذه المهلة عن العشرة أيام. ويمكن تمديد هذه المهلة عند الاقتضاء إما عفواً أو بناءً على طلب الإدارة المختصة. وللديوان أن يطلع على كل ملف أو وثيقة، حتى السرية منها إذا كانت ذات علاقة بالقضية موضوع الدرس.

يضع المستشار بنتيجة التحقيق تقريراً يتضمن ملخص القضية مع إيذاء رأيه في شأنها، ويحيله على المدعي العام لدى الديوان الذي يضع مطالعة خطية بشأنه وذلك خلال مهلة أقصاها عشرة أيام. ثم تجتمع الهيئة في غرفة المذاكرة وتصدر قراراتها بأغلبية الأصوات وهذه القرارات يمكن أن تكون مؤقتة أو نهائية.

يُبلِّغ القرار المؤقت إلى المحتسب أو الموظف الذي عليه أن يقدم دفاعه خلال المهلة المحددة في القرار على أن لا تقل عن ثلاثين يوماً. فإذا انقضت هذه المهلة دون تقديم جواب، ينظر الديوان في القضية بالحالة المعروضة. ويحق لصاحب العلاقة الإطلاع على الملف والاستعانة بمحام.

أما القرار النهائي فيُبلِّغ إلى صاحب العلاقة وفقاً لنفس الأصول المعتمدة في تبليغ القرار المؤقت. وتُبلِّغ صورة عنه إلى المدعي العام، وإلى الوزارة أو الإدارة المختصة، وترسل صورة إلى وزارة المالية لتنفيذها وفقاً لقانون جباية الضرائب المباشرة.

ويمكن للديوان في جميع الأحوال أن يوصي الوزير المختص بملاحقة الموظف إدارياً أو جزائياً، على أن يُبلّغ نسخة عن توصيته إلى إدارة التفتيش المركزي. أما بالنسبة لطرق المراجعة فيمكن الطعن في قرارات الديوان القضائية النهائية، إما عن طريق إعادة النظر وإما عن طريق النقض.

أولاً- إعادة النظر بقرار الديوان:

يمكن إعادة النظر في القرار أمام الديوان إذا تبين من التدقيق في معاملة أخرى أن هناك خطأ أو إغفالاً أو تزويراً أو قيداً مكرراً. كذلك إذا تبين ظهور مستندات أو أمور جديدة من شأنها تبديل وجهة القرار.

وتجري إعادة النظر بناءً على طلب المدعي العام أو وزير المالية لصالح الخزينة أو المحتسب أو الموظف المختص أو الإدارة أو الهيئة ذات العلاقة.

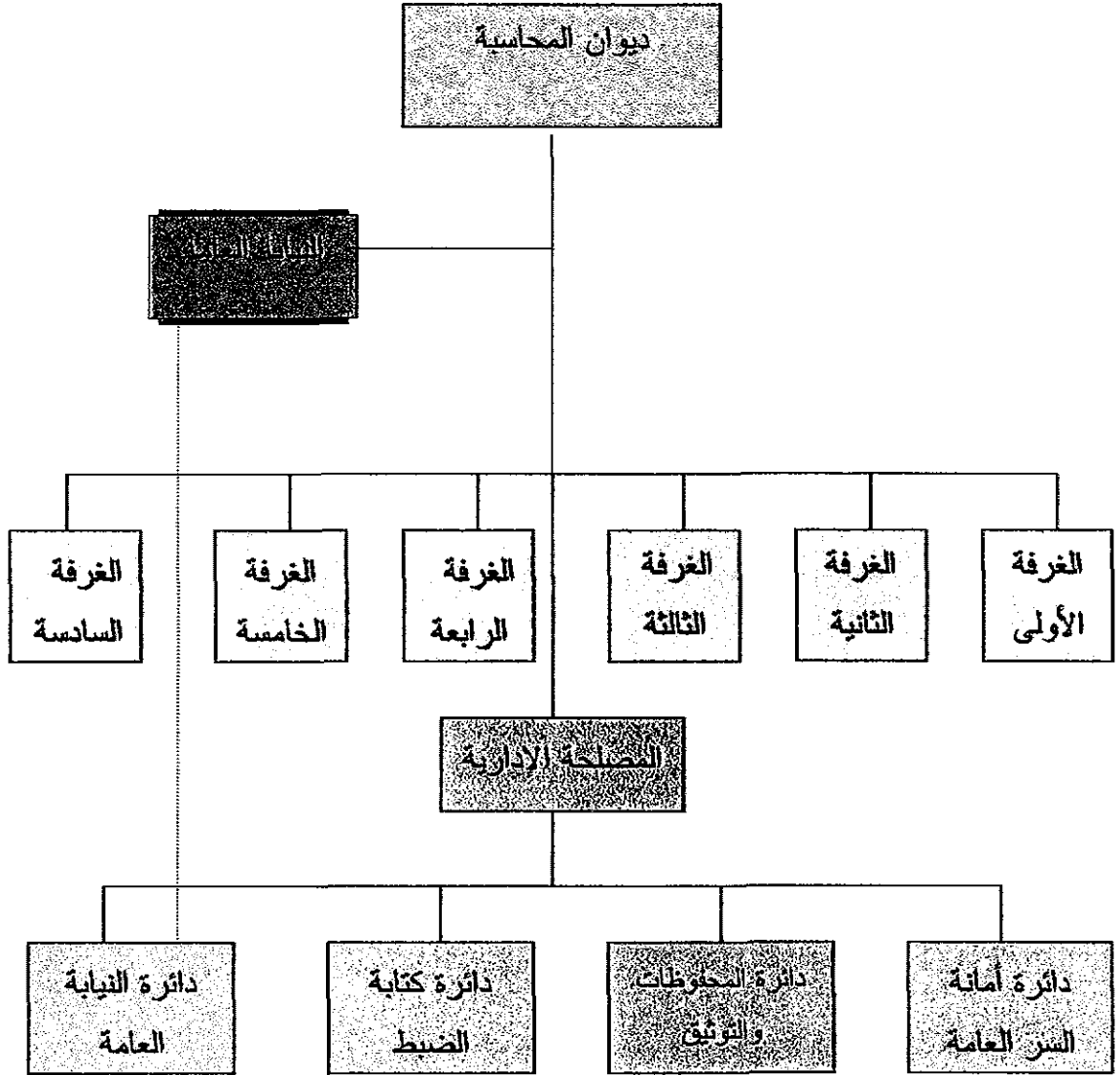
يُقدّم طلب إعادة النظر من قبل المحتسب أو الموظف خلال مهلة شهرين من تاريخ تبين أو ظهور السبب المبرر له. ويُعلّق قبول طلب إعادة النظر على تأدية تأمين قدره عشرة آلاف ليرة يُدفع لقاء إيصال في الخزينة اللبنانية. يُصادر هذا التأمين إيراداً للخزينة إذا رُدّ طلب إعادة النظر شكلاً أو أساساً ويُعاد إلى المحتسب أو الموظف في بقية الأحوال.

لا يحول طلب إعادة النظر دون تنفيذ القرار المطعون فيه، إلا أنه يمكن للديوان، إستثناءً، أن يقرّر وقف تنفيذ القرار المطعون فيه بناءً على طلب المحتسب أو الموظف المختصين إذا تبين أن التنفيذ يلحق به ضرراً بليغاً وأن طلب إعادة النظر مرتكز على سببٍ جدّي.

ثانياً- نقض قرار الديوان

يمكن بموجب المادة ٧٨ من المرسوم الإشتراعي رقم ٨٢/٨٣ طلب نقض قرار الديوان أمام مجلس شوري الدولة بداعي عدم الصلاحية أو مخالفة أصول المحاكمة أو مخالفة القوانين والأنظمة وذلك في مهلة شهرين من تاريخ تبليغ القرار المطعون فيه. يُقدّم طلب النقض من كل من المدعي العام لدى ديوان المحاسبة ووزير المالية لصالح الخزينة والموظف المختص والإدارة أو الهيئة ذات العلاقة. وفي حال نقض القرار كان على الديوان أن يتقيد بقرار مجلس شوري الدولة (م ٧٩ من المرسوم نفسه).

***الآراء الاستشارية:** بالإضافة إلى أعمال الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة، يُقدّم الديوان مقترحاته ويُبدّي آراءه للإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابته في الشؤون المالية.



* تتصل دائرة النيابة العامة إدارياً بالمصلحة الإدارية ووظائفياً بالنيابة العامة.

* النيابة العامة مستقلة قضائياً ومتصلة إدارياً برئيس ديوان المحاسبة.

مجلس النواب والرقابة البرلمانية:

بما أن المجلس النيابي يراقب السلطة التنفيذية في جميع المجالات وعلى رأسها مجال الموازنة والمال، فلا بد من الإشارة إلى الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة.

إن قانون الموازنة الذي يصادق عليه مجلس النواب هو بيانٌ تقديري بالنسبة للنفقات والواردات وهو بالتالي يخلو من أية قيمةٍ حسابيةٍ فعلية لأن المحاسبة لا يجوز أن تكتفي بالتقدير. لذلك لا بد من وجود مُستندٍ تشريعي يُدعى "قانون قطع الحساب" ويحدد هذا القانون النفقات والواردات النهائية مما يفسح المجال للمقارنة بين الأرقام المُقدّرة في الموازنة والأرقام المُحقّقة في نهاية السنة المالية. وتُعتبر الرقابة البرلمانية من خلال "قانون قطع الحساب" والتي تتناول جميع نتائج الموازنة رقابةً متأخرة. غير أن السلطة التشريعية قد تمارس رقابتها أثناء تنفيذ الموازنة وذلك من خلال طلبها لمعلومات وإيضاحات من الحكومة تتصل بسير عمليات الواردات والنفقات كما أن الحكومة تضطر إلى تبرير أسباب طلب فتح إتمادات إضافية أمام السلطة التشريعية. كذلك تساعد التقارير التي يضعها مراقب عقد النفقات والتي تُحال نسخ منها إلى السلطة التشريعية على ممارسة الرقابة البرلمانية.

تُعَدُّ مشروع قانون قطع الحساب مصلحة المحاسبة العمومية في وزارة المالية كما تنص المادة ١٩٥ من قانون المحاسبة العمومية، على أن يُرسل إلى ديوان المحاسبة ليضع ملاحظاته عليه قبل إيداعه مجلس النواب مرفقاً بتقريرٍ عام يضعه ديوان المحاسبة بالإضافة إلى بيانٍ عام بمطابقة الحسابات الذي تمت الإشارة إليه آنفاً. وفيما يلي ملخصٌ لأبرز الأدوار التي يلعبها مجلس النواب على صعيد العلاقة التي تربطه بديوان المحاسبة:

- يتبّع المجلس النيابي من ديوان المحاسبة تقارير سنوية وأخرى خاصة، وقد تتضمن قرارات مجلس الوزراء التي خالفت رأي الديوان فيما يتعلق بالمعاملات الخاضعة للرقابة المسبقة.

- تستمع لجنة المال والموازنة النيابية وسائر اللجان المختصة إلى رئيس الديوان أو من ينتدبه وعند الاقتضاء إلى ممثلي الإدارات والهيئات المختصة عند درس تقارير الديوان.

- يتبّع مجلس النواب بيانات المطابقة التي يُعدها ديوان المحاسبة.

- يقرّ مجلس النواب قانون قطع الحساب الذي تُعده وزارة المالية ويضع ديوان المحاسبة ملاحظاته عليه.

IV. الوضع الراهن لديوان المحاسبة:

(أ) الملاك:

يعاني ديوان المحاسبة شغوراً في ملاكه لا سيما بالنسبة إلى القضاة والمراقبين فمن أصل ٣٦ قاضياً يلحظهم الملاك، يوجد حالياً ١٩ قاضياً. وتجدر الإشارة إلى أن هناك ١٢ مُرشحاً يتم إعدادهم حالياً في المعهد القضائي- فرع القضاء المالي مع العلم أن فترة الدراسة تستغرق ثلاث سنوات.

من أصل الغرف الست يوجد رئيسان لغرفتين في حين يرئس ديوان المحاسبة الغرف الثلاث الأولى، الأمر الذي يشكل ضغطاً كبيراً على الرئيس من حيث كثافة العمل والوقت الذي يستغرقه.

يعاون المدعي العام معاونان مع العلم أن الملاك يلحظ ثلاثة معاوني مدعي عام.

بالنسبة إلى المراقبين، فإن الملاك يلحظ ٥٠ مراقباً في حين أن عدد الذي يشغلون وظيفة "مراقب" أو "مراقب أول" يصل إلى ٢٤.

بالنسبة إلى مدققي الحسابات يوجد حالياً ٢٨ مدققاً من أصل ٣٠ يلحظهم الملاك.

أما عدد الإداريين الحالي فيبلغ ٤٠ موظفاً مع بعض الأجراء والمتعاقدين. أما الملاك الإداري للديوان فيلحظ ٧٣ موظفاً.

العنصر البشري	الملاك	المشغول	الشاعر
قضاة	٣٦	١٩	١٧
مراقبون	٥٠	٢٤	٢٦
مدققو حسابات	٣٠	٢٨	٢
إداريون	٧٣	٤٠	٣٣
المجموع	١٨٩	١١١	٧٨

(ب) الرقابة الإدارية المسبقة:

تشغل الرقابة الإدارية المسبقة الحيز الأكبر من وقت وجهد ديوان المحاسبة. وتمارس الغُوف التي يتشكل منها الديوان في الواقع هذا النوع من الرقابة وفقاً للأصول المنصوص عليها في المواد ٣٧-٣٨-٣٩-٤٠-٤١-٤٢-٤٣ و٤٤ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة والتي تم التطرق إليها آنفاً بحيث ينصبّ العمل على التثبت من صحة المعاملات وانطباقها على أحكام الموازنة والقوانين والأنظمة المرعية الإجراء دون أن تمتد إلى اعتدال الأسعار أو ملائمة المشروع إذ يكفي الديوان في هذا الصدد، بلغت نظر الإدارة المعنية إلى عدم ملائمة الأسعار في حال حدوثه دون أن يكون للديوان الحق في قبول أو رفض المعاملة من حيث الملائمة.

إنّ تركيز ديوان المحاسبة على الرقابة الإدارية المسبقة ينبع من الدور القانوني الذي يلعبه والذي يتشدد قانون تنظيم الديوان و بعض القضاة في ضرورة المحافظة عليه بل وتوسيعه لتشمل الرقابة المسبقة بالإضافة إلى قانونية المعاملات، إعتدال الأسعار وملائمة المشاريع بحيث يتمكن الديوان مثلاً من درس المنفعة التي تتأتى عن إحداث مشروع ما والمواصفات الفنية للمشروع وتوقيته.

كذلك تطالب أوساط الديوان بتوسيع دائرة الرقابة الإدارية المسبقة لتشمل جميع المؤسسات العامة والصناديق المستقلة، مع العلم بأن المرسوم رقم ٤٥١٧ وهو النظام العام للمؤسسات العامة قد استثنى هذه المؤسسات من الرقابة المسبقة لديوان المحاسبة في حين أخضعها لرقابته المؤخرة. وفي هذا الإطار، جرى اتفاق خلال جلسة مجلس الوزراء المنعقدة في ١٦/١٠/١٩٩٧ على توسيع الرقابة المسبقة لديوان المحاسبة لتشمل جميع المؤسسات والصناديق العامة فيما يتعلق بمشاريع البنى التحتية. غير أن هذا الاتفاق لم تتبلور تفاصيله في خطوات عملية.

وهنا يظهر الديوان عالقاً بين أمرين:

الأمر الأول يتمثل بما يتردد عن حدوث هدر مالي كبير من قبل بعض المؤسسات والصناديق يستوجب توسيع الرقابة المسبقة لديوان المحاسبة لضبط الهدر والتثبت من قانونية استعمال الأموال العامة.

الأمر الثاني يتمثل بأنهماك الديوان بالرقابة الإدارية المسبقة التي تتسبب في انشغاله كلياً عن الرقابة الإدارية المؤخرة وانشغاله جزئياً عن الرقابة القضائية. حتى أن اللجنة الخاصة التي نصت على إنشائها المادة ٣١ من المرسوم ٤٥١٧ في ديوان المحاسبة والتي سُمّيت بلجنة المراقبة السنوية على المؤسسات العامة، ومهمتها التدقيق السنوي في الحسابات التي يرسلها محتسب المؤسسة إلى الديوان قبل أول حزيران من كل سنة والتي يرئسها رئيس ديوان المحاسبة ويتمثل فيها الديوان بمستشارين، لم تتمكن من ممارسة مهامها بسبب التركيز على الرقابة الإدارية المسبقة.

بالإضافة إلى ما تقدّم، فإن ديوان المحاسبة يشكو من تمادي مجلس الوزراء في كسر قرارات الديوان المتعلقة بالرقابة المسبقة دون أن يُعلّل المجلس قراره ودون أن يستمع إلى رأي رئيس الديوان في الموضوع إلا شكلياً رغم أن المادة ٤١ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة تنص على أن مجلس الوزراء يبت المعاملات التي تُعرض عليه بقرارات مُعللة بعد الاستماع إلى رئيس الديوان ويقوم قراره مقام تأشير الديوان أو تأشير مراقب عقد النفقات في وزارة المالية. لكن ديوان المحاسبة يميل إلى ضرورة عدم مبالغة غرف الديوان في عرقلة المعاملات لأبسط الأسباب لكنه في المقابل يطالب بالألا يصبح الاستثناء الذي يتمثل بكسر قرارات الديوان من قبل مجلس الوزراء من دون تعليل قاعدة دائمة. إذ أن هناك معاملات تُعتبر مخالفة للقانون على نطاق واسع وخطير جداً تمرّ في مجلس الوزراء بالرغم من رفض ديوان المحاسبة لها، تماماً كما جرى مع إحدى المعاملات المتعلقة بتأجير عقار للدولة، ذلك أن القانون ينص على أن عملية تأجير عقارات الدولة يجب أن تتم وفقاً لمزاد علني على أن الطرف الذي يرسو عليه المزار لا يمكن له أن يشغل العقار لمدة تزيد على أربع سنوات. وبناءً عليه، رفض ديوان المحاسبة الموافقة على معاملة وردت إليه تتعلق بتأجير عقار للدولة لإحدى الجمعيات ببدل رمزي ولمدة تصل إلى تسع وتسعين سنة. وبالرغم من أن هذا الأمر يشكل مخالفة كبيرة للقانون وبالرغم من عدم تأشير ديوان المحاسبة على المعاملة، نقض مجلس الوزراء قرار ديوان المحاسبة ومرت المعاملة كما هي!

إن الرقابة الإدارية المسبقة تشهد ازدواجاً في تطبيقها من قبل وزارة المالية من خلال مراقبة عقد النفقات ومن قبل ديوان المحاسبة. فعلى كل من مراقب عقد النفقات وديوان المحاسبة درس المعاملات والتأشير عليها كي تصبح نافذة كما ينص عليه قانون المحاسبة العمومية وقانون تنظيم ديوان المحاسبة مما يخلق ازدواجية في الصلاحيات لا بدّ من معالجتها.

نشير في معرض الكلام عن الرقابة المسبقة إلى أن ديوان المحاسبة كان قد سبق وطالب بتعديل المادة ٣٥ الجديدة من قانون تنظيم ديوان المحاسبة والمتعلقة بالرقابة الإدارية المسبقة على معاملات النفقات لجهة تضمينها الرقابة على معاملات شراء العقارات والخدمات والمساهمات. وقد تمّ التعديل المذكور في قانون موازنة العام ١٩٩٧ فأصبحت تشمل الرقابة المسبقة معاملات شراء العقارات التي تفوق قيمتها ١٠٠ مليون ليرة لبنانية ومعاملات صفقات الخدمات التي تفوق قيمتها ٢٥ مليون ليرة لبنانية والمساهمات التي تفوق قيمتها ١٥ مليون ليرة لبنانية.

(ج) الرقابة الإدارية المؤخرة:

لا يمارس ديوان المحاسبة واقعياً هذا النوع من الرقابة والتي تُعتبر في جوهرها رقابةً على الأداء. حتى أن المادتين ٤٥ و ٤٦ من قانون تنظيم الديوان اللتين تشيران إلى هذه الرقابة تكتفيان باعتبار غايتها "تقدير المعاملات المالية ونتائجها العامة من حين عقدها إلى حين الانتهاء من تنفيذها إلى قيدها في الحسابات" على أن يوضع بنتائج الرقابة الإدارية المؤخرة تقرير سنوي وتقارير خاصة، كما يُصدر الديوان كل سنة بياناً بمطابقة الحسابات.

إن أوساط ديوان المحاسبة تُقرّ بعدم ممارسة الديوان للرقابة الإدارية المؤخرة وذلك بسبب انهماكه بالرقابة الإدارية المسبقة وافتقار ملاك الديوان إلى الاختصاصيين الفنيين دون أن تسترعي عملية إعادة النظر في النصوص القانونية التي تشير إلى الرقابة الإدارية المؤخرة الانتباه الكافي. فهذه النصوص تحتاج إلى مزيد من التوضيح والنقصيل بحيث يجب أن تتضمن مواداً تشرح ماهية هذه الرقابة والمراحل التي يجب أن تمرّ بها والتي تشكل منهاج عمل تطبيقي متكامل للرقابة على الأداء.

تجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن ديوان المحاسبة كان قد لفت في تقريره السنوي للعام ١٩٩٥ إلى استجابة مجلس الوزراء لطلب الديوان بالموافقة على التعاقد مع مهندسين، أحدهما مختص في حقل الاتصالات، والثاني في مجال الهندسة المدنية بهدف الرقابة على مشاريع وزارة البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية. وقد شكّلت "لجنة تضمّ المستشار المختص والمهندس المتعاقد في حقل الاتصالات ومدقق حسابات مهمتها القيام بدراسات تقييمية لأعمال الوزارة وفقاً لمعايير الكفاءة والفعالية والاقتصاد". على أن التقرير أشار إلى أن اللجنة المذكورة باشرت إجراء مسح شامل لمشاريع الوزارة تمهيداً لوضع خطة العمل.

إنَّ تحقيقَ تقدُّمٍ في هذا المجالَ يمثِّلُ اختراقاً للحوالِزِ التي تُكَبِّلُ الديوانَ وتمنعه من إجراء الرقابة المؤخِّرة. لكنَّه تبيَّنَ في الواقع أنَّ أيَّ جديدٍ لم يطرأ على هذا الصعيد بحيث يقتصر اليوم دور المهندسين على مراقبة شراء التجهيزات والتحقُّق من المواصفات والأسعار، الأمر الذي فوَّت على ديوان المحاسبة فرصة إثبات قدرته على تفعيل الرقابة الإدارية المؤخِّرة وإنَّ على صعيدٍ محدود وبالرغم من انشغال غرف الديوان بالمعاملات التي تتطلب إجراء رقابة إدارية مسبقة عليها.

(د) الرقابة القضائية المؤخِّرة على الحسابات:

إنَّ النقصَ الحاصل في مَلَكيِّ المراقبين ومدققي الحسابات في ديوان المحاسبة قد حال في السابق دون تَمكُّنِ الديوان من ممارسة الرقابة القضائية على الحسابات. كما أنَّ الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات المعنية كانت قد توقفت عن إرسال الحسابات إلى الديوان إعتباراً من العام ١٩٨٠ بسبب الأحداث الدامية التي عصفت بالبلاد وما نتج عنها من تَلَفٍ للمستندات. فكان أنَّ تقرر في جلسة مجلس الوزراء المنعقدة بتاريخ ١٦/٢/١٩٩٤ صَرَفُ النظر عن إعداد قطع حساب الأعوام ١٩٨٠ ولغاية ١٩٩٠ وتكليف وزارة المالية إعداد صيغة مشروع قانون لهذه الغاية. وبناءً عليه، صادق مجلس النواب على القانون رقم ٣٩٣ تاريخ ١٢/١/١٩٩٥ الذي قضى بأن يمارس ديوان المحاسبة رقابته على الحسابات إعتباراً من حسابات السنة ١٩٩١.

وعلى الأثر باشرت الغرف المختصة في ديوان المحاسبة بتوجيه مذكرات إلى الجهات الخاضعة للرقابة القضائية على الحسابات للطلب إليها تقديم حساباتها عن الأعوام ١٩٩١ وما يليها لتتولَّى تدقيقها وإصدار القرارات اللازمة بشأنها. وقد بدأت الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات المعنية تستجيب وإنَّ ببطء لطلب الديوان، غير أنَّ مشكلةً جديدةً واجهت ديوان المحاسبة. إذ أنَّ الحسابات المتصلة بالنفقات الرأسمالية Capital Expense تتطلب "ميزانية دخول/entry balance" يتحدَّد من خلالها ما تمَّ إنفاقه على المشاريع والتجهيزات والمعدَّات في السنة السابقة وهي تُشكِّلُ قاعدةً حسابيةً تُبنى عليها حسابات السنة المقبلة. ونظراً لعدم توفر حسابات السنة ١٩٩١ وما سبقها، فإنَّ وزارة المالية تقترح اعتماد الرقم صفر كميزانية دخول، الأمر الذي يجده ديوان المحاسبة غير منطقي ويؤدي إلى أخطاء في عملية التدقيق. وحتى اليوم لم تجد وزارة المالية صيغةً معينة (formula) لميزانية الدخل .

كما يواجه ديوان المحاسبة مشكلةً أخرى تتعلق بالرقابة على حسابات بعض المؤسسات العامة كمؤسسة كهرباء لبنان ومجلس الإنماء والإعمار بسبب الاختلاف في نظام المحاسبة المعتمد من قبل تلك المؤسسات من جهة، والنظام المعتمد من قبل ديوان المحاسبة، من جهةٍ أخرى.

لقد تمّ ملء معظم الشواغر في ملاك مدققي الحسابات في حين يبقى ملاك المراقبين يشكو من شغور عدد كبير في الوظائف. ويشكو مدققو الحسابات من عدم تحديد القانون لصلاحياتهم على عكس المراقبين. وهم يعملون حالياً بموجب مذكرة داخلية صادرة عن رئيس الديوان السابق حسين حمدان، بالكاد تذكر أنّ المدققين مؤلّجين بالأعمال الحسابية. إنّ عدم تحديد مهام وصلاحيات المدققين من جهة، وتباطؤ الهيئات الخاضعة لرقابة الديوان في إرسال حساباتها وعدم توجّه المدققين مباشرةً إلى الوحدات الإدارية المعنية من جهة ثانية، يجعل المدققين منشغلين في أعمال أخرى يُكلّفهم بها المُستشارون المُختصّون كالتدقيق في الحسابات العائدة للمعاملات الخاضعة للرقابة الإدارية المسبقة التي تبقى لها الأولوية في عمل الديوان.

جديرٌ بالذكر أنّ دور ديوان المحاسبة الرئيسي هو دور قانوني-قضائي أكثر من كونه دوراً محاسبياً وبالتالي فإن عملية التدقيق في الحسابات تركز بشكل أساسي على الناحية القانونية، أي انطباق الحسابات على القوانين والأنظمة المرعية الإجراء.

أما كَيْفِيَّةُ إرسال حسابات الإدارات العامة والمؤسسات العامة والبلديات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية والمستندات والمعلومات العائدة لها إلى ديوان المحاسبة فقد حدّدها النظام الملحق بالمرسوم الرقم ٣٤٨٩ الصادر في ١٢/٢٨ / ١٩٦٥ مع بعض التعديلات التي صدّق عليها من قِبَل وزارة المالية وديوان المحاسبة. وفي النظام المذكور أحكامٌ عامة وفُصولٌ خاصة بالمحاسبة الإدارية، ومحاسبة النقود، ومحاسبة المواد.

أما المؤسسات العامة والبلديات التي صادقت مع ديوان المحاسبة على أنظمتها خاصة بها فهي التالية:

المؤسسة العامة	النظام الملحق بالمرسوم الرقم	تاريخ
مجلس تنفيذ المشاريع الإنشائية	١٠٨٦٩	١٩٦٨/٩/١٠
مجلس الجنوب	القرار الرقم ١٣١ الصادر عن رئيس مجلس الوزراء	١٩٧١/١/١٥
الصندوق الداخلي للتعليم المهني والتقني	١٠٩٧	١٩٧١/٥/١٣
مجلس تنفيذ المشاريع الكبرى لمدينة بيروت	٣٨٤٤	١٩٧٢/٩/١
المركز التربوي للبحوث والإنماء	القرار الرقم ١٥ الصادر عن مجلس الأخصائيين في المركز	١٩٧٤/٦/١٧

البلدية	النظام الملحق بالمرسوم الرقم	تاريخ
زحلة-المعلقة	١٤٢٥٩	١٩٧٠/٤/١٥
برج حمود	٣٨٤٣	١٩٧٢/٩/١
سن القيل	٦٠٨٥	١٩٧٣/٩/٢٨

(هـ) الرقابة القضائية المؤخرة على الموظفين:

لقد تراكمت الملفات الموجودة لدى ديوان المحاسبة بسبب الأحداث التي مرت بها البلاد. ويمارس الديوان اليوم هذه الرقابة وفقاً للأصول ولكن ببطء لا سيما وأن تراكم الملفات يواكبه إنشغال الديوان بالرقابة الإدارية المسبقة لا سيما وأن الغرفة الواحدة تتولى الرقابة الإدارية المسبقة والرقابة القضائية المؤخرة في الوقت عينه.

وعلى ضوء الملفات الموجودة، صدرت عن الديوان قرارات بالإعفاء من العقوبة بسبب الظروف الاستثنائية التي مرت بها الإدارة في السابق وبإسقاط المخالفة بعامل مرور الزمن (أي مرور خمس سنوات على ارتكاب المخالفة إذا كان ظاهراً أو على تاريخ اكتشافها إذا كان خفياً) أو بالوفاء، وبحفظ القضية والكف عن الملاحقة بسبب انتفاء المخالفة، وبالتغريم في بعض الحالات.

٧- ديوان المحاسبة بين التجارب الدولية والوضع اللبناني: واقع وآفاق

يحتاج ديوان المحاسبة إلى إعادة نظر في قانونه ودوره، تماماً كما تحتاج باقي الإدارات والمؤسسات العامة في لبنان لإعادة تنظيم تعكس المتطلبات الجديدة لنظام إدارة الدولة.

ويكتسب ديوان المحاسبة أهمية كبيرة في هذه الحقبة بالذات بسبب الفورة التي تشهدها الإدارة العامة في لبنان من حيث إعادة التجهيز والبناء والكميات الهائلة من الموارد المالية التي تُصرف على مشاريع البنية التحتية التي تعطيها الحكومة اللبنانية أولوية قصوى في فترة ما بعد الحرب مع ما يجب أن يواكب ذلك كله من مشاريع تطوير إداري.

لذلك يجد ديوان المحاسبة نفسه أمام مسؤوليات جمة لا بدّ من أن يأخذها على عاتقه من أجل المساهمة في إعادة تقويم الأداء الإداري للدولة وسط ضغوط متزايدة على الحكومة من أجل عصر النفقات وضبط الهدر والسعي إلى خفض سقف العجز في الموازنة العامة واحترام تطبيق القوانين وتفعيل دور أجهزة الرقابة التي يشكل ديوان المحاسبة واحداً منها وميدماً أساسياً من مداميك الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة.

وهكذا، لا بدّ لديوان المحاسبة، وكجزء من عملية إعادة تنظيمه، أن يأخذ بعين الاعتبار التطورات التي شهدتها دواوين المحاسبة في العالم من حيث موقعها ضمن خريطة القطاع العام وتوزيع السلطات في الدولة، ومن حيث نوعية الرقابة التي تمارسها على إدارات الدولة ومنهجية العمل المعتمدة. لكن على الديوان، في المقابل، أن يُكَيِّفَ التجارب الدولية مع الواقع اللبناني الذي له خصوصياته السياسية والإدارية والتي يجب احترامها والتنبّه لأدق تفاصيلها. وبناءً على ما تقدم، ولكي تكون خطى الديوان ثابتة في مجال إعادة التنظيم والتطوير الإداري، لا بدّ له من الموازنة بين التجارب الدولية والواقع اللبناني دون أن يقع في فخ حتمية تبني النماذج المطبقة لدى دواوين المحاسبة في الدول الأجنبية من جهة، ودون أن يتحجّر في واقع محلي تقليدي لا تيرره سوى الممارسة التقليدية والنصوص المعتمدة والمنقولة عن النظام الفرنسي الذي تخلّى عن معظمها، من جهة أخرى.

وفي هذا المجال، من المفيد أن نستعرض بعض التجارب الدولية وإمكانية اعتمادها في لبنان بالنسبة إلى ديوان المحاسبة.

موقع ديوان المحاسبة ضمن الخريطة السياسية والإدارية الشاملة للدولة:

تختلف تسمية ديوان المحاسبة بين بلد وآخر (مكتب المدقق العام **Office of the Auditor General** كما هو الحال في كندا وأستراليا وسنغافورة، مكتب التدقيق الوطني **National Audit Office** الذي يعاون المحاسب والمدقق العام **Comptroller & Auditor General** كما هو الحال في المملكة المتحدة ومكتب المحاسبة العامة **General Accounting Office** كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، أما في فرنسا فيسمى **Cour des Comptes**).

وتختلف علاقة ديوان المحاسبة بالحكومة ومجلس النواب بين بلد وآخر. ومن الملاحظ في هذا الإطار، أن دول الكومنويلث الرئيسية كالمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأستراليا، وغيرها من الدول قد ألحقت ديوان المحاسبة لديها بالسلطة التشريعية. أما في لبنان المتأثر بالتجربة الفرنسية فإن ديوان المحاسبة يرتبط إدارياً برئيس مجلس الوزراء.

وفيما يلي لمحة موجزة عن دواوين المحاسبة في بعض الدول الأجنبية فيما يخص علاقتها بالسلطتين التنفيذية والتشريعية بالإضافة إلى تنظيمها الداخلي، على أن يُسلط بعض الضوء على عمليات الرقابة التي تجريها في مكان لاحق من هذا البحث:

فرنسا:

يُعتبر ديوان المحاسبة الفرنسي من أقدم المؤسسات وأرفعها شأنًا في الإدارة الفرنسية. وينص الدستور الفرنسي على أن الديوان يعاون البرلمان والحكومة في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة.

يرأس الديوان **Premier Président** (الرئيس الأول) وهو يُعين بمرسوم يصدره رئيس الجمهورية، ويتقاعد في سن ٦٨.

يقسم الديوان إلى سبع غرف ولكل غرفة رئيس **Président de Chambre** يختاره الـ **Premier Président** من بين الـ **Conseillers maîtres**. ويتقاعد رئيس الغرفة في سن ٦٥.

بالإضافة إلى الغرف السبع هناك الـ **Parquet Général** ويشغل هذا المنصب الـ **Procureur Général** وهو يُعين من قبل الحكومة. وهو يلعب دوراً استشارياً بالنسبة للقضايا القانونية التي تؤثر في عمل الديوان ويشكل صلة الوصل بين

الحكومة من جهة، والديوان من جهة أخرى. ويمكن له ان يتلقى طلباً من الحكومة من أجل ان يجري الديوان عمليات تدقيق محددة، كما له أن يبلغ الحكومة عن القضايا المهمة التي تنتج عن عمل الديوان، كما انه يراجع التقارير المُعدة بنهاية أعمال التدقيق.

يتألف الديوان الفرنسي من ٥٠٠ عنصر، منهم ٢٥٠ قاضياً يُعيّنون لمدى الحياة بمرسوم يصدره رئيس الجمهورية. من بين الـ ٢٥٠ قاضياً هناك ٨٥ **Conseillers maîtres** وأكثر من ١٠٠ **Conseillers référendaires** وحوالي ٥٠ مدقّقاً.

كما يوجد جهاز بشري مساعد (**Support Staff**) يبلغ عدد أعضائه حوالي ٢٥٠ ويكونون عادةً مُنتدبين من الإدارات العامة لمدة محددة ويتولّون أعمال التدقيق وأعمالاً إدارية أخرى.

يوزع الرئيس الأول الأعمال على الغرف السبع بعد استشارة رؤساء الغرف والـ **Procureur Général**. وضمن الغرفة الواحدة، يوزع رئيس الغرفة الأعمال على فرق عمل يرئس كل واحدة منها **Conseiller maître**. تتبني كل غرفة برنامج عمل سنوي لها بشكلٍ مستقل فتحدّد أعمال التدقيق التي ستُجريها من أجل التبرئة القانونية للحسابات المرسلة الى الديوان والمواضيع التي سيجري التدقيق فيها بالنسبة الى الأداء والإدارة المالية.

يختار القضاة المقاربة التي يرونها مناسبة لأعمال التدقيق ويبلغ القاضي المختص هيئة الـ **Conseillers maîtres** عن نتيجة أعمال التدقيق في قانونية الحسابات وفي الأداء وتتخذ الهيئة قرارها.

بالإضافة الى التقرير السنوي الذي يرسله الديوان الى البرلمان والذي يشكل مادةً لاستجواب الوزراء من قبل النواب، هناك مجال آخر للتفاعل بين الديوان والبرلمان يتمثل بالملاحظات التي يضعها الديوان على مشروع قانون قطع الحساب الذي تُعده وزارة المالية، وتساعد هذه الملاحظات في شرح أسباب الفروقات المستجدة بين تقديرات الموازنة العامة وما تحقّق منها بالفعل. مثالاً على ذلك هو تقدير نسبة العجز في موازنة ١٩٩٢ بنسبة ٩٠ بليون فرنك فرنسي في حين ان العجز الفعلي وصل الى ٢٢٦ بليون فرنك فرنسي. وقد قام ديوان المحاسبة بالتحقق من الأسباب التي أدت الى هذا الفرق الشاسع وتفنيدهما. وقد تبيّن للديوان أن الإيرادات الناتجة عن ضريبة الدخل كانت أقل من التقديرات، كما تمّ تحديد زيادة كبيرة في الإنفاق على رواتب المعلمين.

المملكة المتحدة:

أكد القانون الصادر في العام ١٩٨٣ (National Audit Act 1983) على إلحاق مكتب المحاسب والمدقق العام (Comptroller and Auditor General) بمجلس العموم البريطاني (House of Commons) وألحق مكتب التدقيق الوطني (National Audit Office) بالمحاسب والمدقق العام. ويمنح القانون الصلاحيات للمحاسب والمدقق العام شخصياً، على أن يتولى مكتب التدقيق الوطني المهام لصالحه.

يُعيّن المدقق العام من قبل الملك البريطاني بناءً على توصية يرفعها مجلس العموم، وهذه التوصية يضعها المجلس بناءً على اقتراح يقدمه رئيس مجلس الوزراء. فترة التعيين تبقى غير محددة أما صرفه من الخدمة فهو يتم من قبل الملك بناءً على قرار من السلطة التشريعية. أما المسؤول الأرفع شأنًا في مكتب التدقيق الوطني فهو نائب المحاسب والمدقق العام (Deputy Comptroller Auditor General) الذي يعينه المدقق العام.

يتألف المكتب من حوالي ٧٥٠ عنصراً، من بينهم ٥٥٠ محاسباً محترفاً ومتدرباً، وقد بدأ يتزايد عدد الاختصاصيين الفنيين في شتى المجالات. ويقسم المكتب الى ٦ وحدات، خمسٌ منها تتولى أعمال التدقيق وأما السادسة فتتولى الشؤون الإدارية. تشمل أعمال كل وحدة التدقيق في نشاطات عدد من الإدارات الحكومية والمؤسسات التنفيذية (executive agencies) وغيرها من الهيئات.

يتزأس الوحدة مساعد المدقق العام (Assistant Auditor General) يعينه المدقق العام.

يمنح قانون ١٩٨٣ المدقق العام صلاحيات تعيين الموظفين في مكتبه كما يراه مناسباً وله الحق في تحديد رواتبهم ضمن الضوابط الموضوعية بالنسبة الى رواتب موظفي الإدارة العامة. أما البرلمان فهو يحدّد راتب المدقق العام. ويمكن للمكتب أن يلزم بعض أعمال التدقيق لمكاتب خاصة.

يحدد قانون ١٩٨٣ مسؤولية البرلمان في تخصيص الموارد المالية لمكتب التدقيق الوطني. وتدرس لجنة المحاسبة العامة النيابية خطة عمل المكتب وموازنته المقترحة من قبل المدقق العام وترفع توصياتها في هذا الشأن الى مجلس العموم لاتخاذ القرار النهائي. تجتمع لجنة المحاسبة العامة النيابية حوالي ٤٥ مرة في السنة الواحدة وتستند معظم أعمالها إلى نتائج عمل المدقق العام. قبل ان تستمع اللجنة النيابية إلى

الإدارات المعنية (المحاسب المسؤول لديها)، يقدم المدقق العام أو نائبه موجزاً عن الوضع الذي يجري التحقيق فيه ويحضر جلسة الاستماع للإجابة على الأسئلة. يمكن للجنة النيابية ان تطلب من المدقق العام إجراء أعمال تدقيق محددة خلال السنة. وتُتيح مناسبة درس برنامج عمل مكتب التدقيق الوطني في السنتين التاليتين من قبل اللجنة الفرصة لطلب ذلك. كما قد يثير النواب قضايا معينة أمام المدقق العام خطياً تتعلق بالمنجزات التي حققها إنفاق المال العام.

الولايات المتحدة الأمريكية:

يُعتبر مكتب المحاسبة العامة General Accounting Office ذراع الكونغرس الإستقصائية وهو بالتالي يقع ضمن نطاق السلطة التشريعية. وهو يتولى أعمال التدقيق كما تحددها القوانين وبناءً على طلب من لجان الكونغرس. ويرسل المكتب تقاريره وتوصياته إلى أعضاء الكونغرس ويقدم شهادته أمام لجان الكونغرس.

يرأس المكتب المحاسب العام الأمريكي Comptroller General of the United States الذي يعينه رئيس الولايات المتحدة الأمريكية بناءً على استشارة وموافقة السلطة التشريعية، ومدة التعيين ١٥ سنة.

كندا:

أُلحق مكتب المدقق العام في كندا (Office of the Auditor General) بالسلطة التشريعية بهدف التشديد على استقلاليته عن الحكومة. ويُعين المدقق العام لمدة ١٠ سنوات. أما موازنة المكتب فإن البرلمان مسؤول عنها ويُعين المدقق العام العناصر البشرية الضرورية في مكتبه. يحق للمدقق العام أن يطلب من الحكومة أية معلومات يرتئها ضرورية لإجراء أعمال التدقيق حسبما ينص قانون المدقق العام الصادر في العام ١٩٧٧ (Auditor General Act 1977) ويرفع المدقق العام تقريره مباشرة إلى مجلس العموم. تستند لجنة المحاسبة العامة النيابية في أعمالها إلى نتائج عمل المدقق العام. وتستمع اللجنة المذكورة إلى الإدارات المعنية بحضور المدقق العام والموظفين المسؤولين في الإدارات. بعد ذلك، تقوم اللجنة برفع توصياتها إلى الهيئة العامة لمجلس العموم، ويُتوقع من الإدارة المعنية أن تتجاوب مع مقترحات اللجنة.

يتألف مكتب المدقق العام من اختصاصيين في شتى المجالات الإدارية والفنية والقانونية والمحاسبية، ويتم تشكيل فرق عمل متعددة لإجراء التدقيق في إدارات ومؤسسات عامة معينة. وتوجد مكاتب إقليمية تابعة لمكتب المدقق العام.

بلجيكا:

يتألف ديوان المحاسبة البلجيكي من ١٢ عضواً تنتخبهم السلطة التشريعية (Chamber of Representatives) لمدة ست سنوات قابلة للتجديد حتى بلوغ الأعضاء سن السبعين وغالباً ما يجري انتخاب أشخاص عملوا ضمن الديوان لفترة طويلة. تستند اللجان النيابية المختصة إلى أعمال الديوان ولا يمكن تعديل القوانين التي ترعى عمل الديوان إلا بموافقته.

يقسم الديوان إلى غرفتين، واحدة ناطقة بالفلمنكية *flemish* وأخرى بالفرنسية. وكل غرفة لها رئيس و٤ مستشارين وكاتب. الرئيس الأقدم بين الرئيسين يُعين كرئيس أول والكاتب الأقدم بين الكاتبين يُعين ككاتب أول.

يحضر كل من الرئيس الأول والرئيس جدول أعمال الغرفتين والهيئة العامة للديوان والتي تُعتبر السلطة التقديرية في ديوان المحاسبة.

يحضر الكاتب الاجتماعات التي تعدها الغرفة التي ينتمي إليها كما يحضر اجتماعات الهيئة العامة للديوان ويُعدّ محضراً للجلسات.

تُقسم كل غرفة إلى قسمين يُعاد النظر في تركيبتهما بانتظام. تُحال القضايا المهمة من قبل القسم إلى الغرفة ومن ثم إلى الهيئة العامة عند الضرورة.

تتولى الهيئة العامة إصدار أحكامها بالنسبة إلى الحسابات، ووضع التقرير السنوي النهائي وتسجيل الدين العام. ويحق لكل عضو أن يطرح قرار الغرفة أمام الهيئة العامة.

يتألف الديوان من ٥٨٨ عنصراً موزعين بالتساوي بين الناطقين بالفلمنكية والناطقين بالفرنسية وهم عادة من حملة الشهادات في الحقوق والاقتصاد والعلوم السياسية والاجتماعية. يُوزع الموظفون على ١٤ مديرية وتوزع المديريات على قطاعات ولجان مختلفة تتولى تنسيق أعمال التدقيق وتوزيع الأعمال على المديريات.

تجري المديريات أعمال التدقيق وتحيل تقاريرها إلى القسم المختص في الديوان. يتولى حوالي ثلث العناصر أعمال التدقيق مُخذين من الديوان مقرأ لهم، في حين يتوزع الباقون على الإدارات التي يجري التدقيق في أعمالها.

في حال خالفت محكمة التمييز حكم ديوان المحاسبة الصادر في حق المحتسب المسؤول، تُحال القضية إلى لجنة يُشكّل أعضاؤها من النواب.

لماذا رُبّطت بعض الدول دواوين المحاسبة لديها بالسلطة التشريعية؟

إنّ المنطق الذي اعتمدته بعض الدول والذي جعلها تربط دواوين المحاسبة لديها بالسلطة التشريعية يُعتبر أنّ المواطنين يدفعون الضرائب إلى الحكومة. ولأنّ هؤلاء المواطنين يعيشون في ظلّ نظام ديمقراطي، فإنّ لهم الحق الكامل في معرفة ومراقبة كيفية صرف الأموال التي تتغذّى منها خزينة الدولة من جيوبهم. ولأنّ المجلس النيابي هو السلطة التي تُجيز للحكومة أن تُنفق الأموال عبر المُصادقة على قانون الموازنة العامة والذي يُمثّل صكاً تشريعياً يُجيز للسلطة التنفيذية إنفاق المال العام، ولأنّ المجلس النيابي هو السلطة التي تسائل الحكومة عن كيفية التصرف بالمسؤولية التي مُنحت لها من قبل المجلس، يجب على الحكومة أن تُبلّغ المجلس النيابي عن أداء إدارتها وأن تُقدّم إليه بياناتها المالية وحساباتها وخطط إنفاقها للسنة المالية المقبلة. لكنّ المجلس النيابي بدوره يحتاج إلى طرفٍ مُحايدٍ ومستقلٍّ ومُختَرَفٍ يتولّى تقييم المعلومات والتقارير والبيانات والأرقام الواردة إليه، ذلك أن النواب هم سياسيون انتخبهم الشعب دون أن يشترط فيهم الخبرة العلمية والمهنية اللازمة للتدقيق والتحليل المالي والإداري. إنّ هذا الطرف المستقل والمحترف والذي يملك الخبرة الضرورية في هذا المجال هو المدقق العام الذي تُشكّل تقاريره الأساس الذي تُبنى عليه لجنة المال النيابية موقفها. وتستمع اللجنة إلى المدقق العام وكبار الموظفين في الإدارات التي تم التدقيق في حساباتها وتقييم أدائها على أن ترفع تقريرها وتوصياتها وملاحظاتهما إلى الهيئة العامة. ويُفترض بالإدارات المعنية أن تُبلّغ اللجنة عن التدابير والإجراءات التي اتخذتها تجاوباً مع تلك التوصيات.

إذاً، فإنّ "الفلسفة" التي تعتمدها تلك الدول في ربطها لدواوين المحاسبة بالسلطة التشريعية هي المُسَاعَلَة ACCOUNTABILITY والتي يتم التشديد عليها باستمرار. وقد عبّر المدقق العام في كندا عن ذلك في تقريره للعام ١٩٩٦ حين قال:

"My overarching concern this year is accountability. In my first report as Auditor General in 1991, I considered this, one of the most important issues facing government".

أي أن "هَمَيَ الرئيسي لهذا العام هو المساءلة. وقد اعتبرتُ المساءلة في تقريرَي الأول الذي وُضِعَتْهُ في العام ١٩٩١ بصفتي مدققاً عاماً واحدةً من أهم القضايا التي تواجه الحكومة".

وأضاف:

"One of the elements required for good accountability is better information for Parliament and Canadians, especially information on what has been accomplished with taxpayer dollars".

أي أن "واحدةً من أهم العناصر التي تتطلبها المساءلة الجيدة هي تقديم معلومات أفضل إلى مجلس النواب والمواطنين الكنديين، لا سيما المعلومات المتعلقة بما تم إنجازه بدولارات المُكَلَّفِينَ".

أفاق العلاقة بين ديوان المحاسبة في لبنان والسلطة التشريعية

إن ديوان المحاسبة في لبنان يرتبط إدارياً برئيس مجلس الوزراء رغم كونه مساعداً برلمانياً يضع أمام المجلس النيابي صورة واضحة عن الإدارة المالية للدولة تُمكنُ المجلس من الوقوف على مدى تقيّد السلطة التنفيذية بالإجازة البرلمانية المعطاة لها، كما أكد ديوان المحاسبة ذلك حرفياً في تقريره السنوي للعام ١٩٩٥، ذلك أن الديوان يُبلِّغ تقاريره إلى مجلس النواب ويمكن للجنة المال والموازنة النيابية أن تستمع إلى الديوان والإدارات المعنية عند الضرورة، وهذا يقع ضمن الإطار العام لمساءلة الحكومة من قبل السلطة التشريعية.

إن أي محاولة لتغيير موقع ديوان المحاسبة ضمن الخريطة العامة للسلطات السياسية والإدارية قد تُشكّل مادةً للصراع السياسي والطائفي والشخصي في لبنان، مما يُضيف عاملاً جديداً من عوامل عدم الاستقرار في البلاد يُدخلها في لعبة شدّ حبالٍ من الأفضل أن تبقى بمنأى عنه. وقد عبّر صراحةً عن هذا التخوف كاتبُ مقال نُشر في جريدة "الديار" في عددها الصادر في ١٧/تشرين الأول/١٩٩٧ هو السيد علي اللحام رداً على دعواتٍ أطلقها رئيس مجلس النواب لربط ديوان المحاسبة بالسلطة التشريعية.

إضافةً إلى العامل السياسي، هناك عاملٌ موضوعيٌّ جوهري يحول دون ربط ديوان المحاسبة بمجلس النواب يتصل بدور الديوان وطبيعة عمله. إذ أن ديوان المحاسبة أنشئ كجهاز مركزي يعاون السلطة التنفيذية ويفتح أعينها على ضرورة احترام قانونية استعمال الأموال العمومية ويراقب كيفية استعمال المال العام، وقد نُقِلَ التقليد الفرنسي القاضي بربط الديوان برئيس

مجلس الوزراء دون تعديل . كما أن الديوان هو محكمة إدارية تتولى القضاء المالي وبالتالي، فإنه يتمتع بسلطة قضائية مستقلة. وهذا الدور الذي يلعبه الديوان في لبنان لا تلعبه مثيلاته من الدواوين في الدول التي تربطها بالسلطة التشريعية، خاصة وأن الدور الرئيسي لديوان المحاسبة في لبنان كما تؤكد ذلك النصوص والوقائع، هو دور قضائي. فهو يتمتع بسلطة رقابية قضائية على موظفي الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات الخاضعة لرقابته، كما أن جهازه البشري يتألف بشكل رئيسي من قضاة تربطهم بمجلس الديوان العلاقة نفسها التي تربط القضاة العاديين بمجلس القضاء الأعلى. وهكذا، فإن ديوان المحاسبة هو هيئة قضائية مستقلة، وإن كان مرتبطاً إدارياً برئيس مجلس الوزراء.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه على الديوان هو التالي:

كيف يمكن تعزيز وتطوير العلاقة بين ديوان المحاسبة والمجلس النيابي من أجل إعطاء دفع أقوى لمبدأ مساءلة الحكومة من قبل السلطة التشريعية؟

إن إكمال الحلقات التي يتكوّن منها مبدأ المساءلة، والذي هو مبدأ سياسي-إداري ديموقراطي، قد يكون الجواب الأفضل في ظل الواقع الراهن. وذلك يتم عن طريق تفعيل الآلية الرسمية المعتمدة في إبلاغ التقارير ومتابعتها. فالتقارير التي يرفعها ديوان المحاسبة إلى مجلس النواب يجب أن تلقى الاهتمام الكافي والمناقشة المستفيضة من قبل النواب من خلال نظام واضح وصريح يُحدّد الظروف (OCCASION) والوقت (TIMING) الملائمين لمناقشة نتائج الرقابة التي يتولاها الديوان وملاحظاته على سير إدارة المال العام، سيّما وأن قانون تنظيم ديوان المحاسبة يُجيز للديوان في المادة ٤٢ تضمين تقاريره السنوية مخالفات مجلس الوزراء لقرارات الديوان، بل وبإمكانه أن يضع تقارير خاصة يرفعها إلى مجلس النواب حول المخالفات. ومن المهم في هذا المجال التأكيد على ضرورة رفع مستوى التقارير التي يُصدرها الديوان لا سيّما بالنسبة إلى الرقابة على الأداء والحسابات.

إن لمجلس النواب دوراً كبيراً في مساءلة الوزراء وكبار الموظفين الحكوميين عن الإجراءات والتدابير التي اتخذتها إداراتهم تجاوباً مع ملاحظات وتوصيات ديوان المحاسبة. ومن هذا المنطلق، يجب العمل على تحديد آلية برلمانية هدفها محاسبة الحكومة وإدارتها من خلال تقارير الديوان وبذلك تكون المساءلة من أهم أهداف الممارسة البرلمانية الديموقراطية. ومن المفيد جداً في هذا الإطار أن يتابع الديوان تنفيذ توصياته والتجاوب مع ملاحظاته. ويمكن أن

تتولى غرفة معينة من غرف الديوان هذه المسألة من أجل إعطاء زخم جديد لعمل الديوان ورفع مستوى مكانته أمام الهيئات الخاضعة لرقابته وأمام السلطة التشريعية.

كما أن هناك مجالاً آخر من مجالات التفاعل بين ديوان المحاسبة ومجلس النواب يجب تعزيزه وتطويره. فالمعروف أن مشروع قانون قطع الحساب للسنة المالية المنصرمة تُعده مصلحة المحاسبة العمومية في وزارة المالية، على أن يُرسل إلى ديوان المحاسبة الذي يضع ملاحظاته على المشروع قبل أن يُرسل إلى مجلس النواب مُرفقاً بتقرير الديوان وبيان المطابقة. لكن المجلس النيابي في الواقع لا يستفيض في مناقشة مشروع قانون قطع الحساب كما يفعل بالنسبة إلى مشروع قانون الموازنة العامة. مع العلم بأن قانون الموازنة هو بيانٌ تقديري بالنفقات والواردات لا يملك قيمةً حسابيةً فعلية، في حين أن قانون قطع الحساب هو بيانٌ يُحدّد النفقات والواردات التي تَمَتُّ بالفعل وبالتالي، فإن القانون المذكور يتمتع بقيمة حسابية فعلية تمكّن النواب من إجراء مقارنة بين الأرقام المقدّرة وتلك المُحقّقة.

إن مناقشة مستفيضة لمشروع قانون قطع الحساب على غرار مناقشة مشروع قانون الموازنة يوسّع إطار المسألة ويعزّز الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة. وهذا يستلزم مزيداً من المثابرة والسرعة من جانب ديوان المحاسبة في دراسة مشروع القانون المذكور كي لا تفقد الرقابة البرلمانية جذواها وحيويتها.

الرقابة الإدارية المسبقة:

لقد أُلغيت معظم دواوين المحاسبة في العالم عن إجراء الرقابة الإدارية المسبقة باستثناء القليل منها مثل إيطاليا وبلجيكا واليونان، في حين يستمر ديوان المحاسبة في لبنان في ممارسة هذه الرقابة، بل ويتشدّد في إجراءاتها مما يجعله منهمكاً بها وسط فيضٍ من المعاملات التي ترسلها الهيئات الخاضعة لرقابة الديوان كما ينص قانون تنظيم ديوان المحاسبة.

ما هو المنطق الذي اعتمدته معظم الدول التي استتكت دواوين المحاسبة لديها عن ممارسة الرقابة الإدارية المسبقة على المعاملات؟

لقد اعتبرت تلك الدول أن ممارسة ديوان المحاسبة لنوعين من الرقابة الإدارية، واحدة مسبقة وأخرى لاحقة، يضعه في موقف متناقض مع مصالحه أمام الإدارات الخاضعة لرقابته أو مل يُصطلح على تسميته بالإنكليزية بـ "CONFLICT OF INTEREST SITUATION". إذ من الجائز جداً أن تستوفي معاملة ما تخضع للرقابة المسبقة الشروط القانونية الواجب احترامها في حين يظهر بعد تنفيذ النفقة بأن الموارد المالية المصروفة لم تحقق الغاية من صرفها لسبب أو لآخر مما قد يُقلل من موضوعية وإقدام ديوان المحاسبة في إجراء الرقابة الإدارية المؤخرة. ذلك أن الديوان الذي وافق في البداية على المعاملة سيظهر بمظهر الطرف المتناقض مع ذاته في حال سجل اعتراضاته على نتائج التنفيذ. وبالتالي، فإن الديوان سيظهر كمن يراقب قراراته ويدقق في نتائجها مما يضعه في موقف حرج يُفقد الموضوعية في الحكم على نتائج تنفيذ النفقة.

إن حلاً لهذا الموقف المُعقّد قد يَكْمُنُ في توزيع مسؤولية المراقبة والتدقيق بين القضاة من جهة والجهاز الفني والإداري من جهة أخرى، بحيث يتولى القضاة الرقابة الإدارية المسبقة على المعاملات، في حين يتولى الفنيون والإداريون في ديوان المحاسبة الرقابة الإدارية اللاحقة. لكن هذا الحل يضع الفنيين والإداريين لدى ديوان المحاسبة في موضع الطرف الذي يراقب ويدقق في نتائج قرارات القضاة لدى الديوان عينه، مما يضع رئيس الديوان في موقف حرج لأنه سيجد نفسه منحازاً لفريق ضد الآخر ضمن الديوان نفسه، مما يجعل ديوان المحاسبة مرة أخرى في موقف الطرف المتناقض مع ذاته والمزدوج في آرائه.

كما أن هناك سبباً آخر حدّى بدواوين المحاسبة في معظم الدول على هجر الرقابة الإدارية المسبقة وهو يتعلق بمبدأ المساءلة. ذلك أن الإدارة الخاضعة للرقابة المسبقة لديوان المحاسبة يمكن أن تتنصّل من المسؤولية الكاملة عن القرارات التي تتخذها في حال بقيت الرقابة المسبقة من صلاحيات الديوان. فقد تتبنّى الإدارات المعنية مسؤولية القرارات التي تتخذها والتي لها انعكاسات مالية في حال أثبتت فعاليتها وحققت الغاية منها، في حين قد تلقى اللوم على ديوان المحاسبة في حال ثبت أن القرار كان خاطئاً وغير فاعل ولم يحقق الغاية من اتخاذه بحجّة أن ديوان المحاسبة قد سبق وأعطى موافقته على المعاملة حين أجرى رقبته الإدارية المسبقة. وهكذا، فإن الإدارة المعنية قد ترمي الكرة في ملعب ديوان المحاسبة عندما تُثبت الرقابة المؤخرة عدم فعالية النفقة بعد التنفيذ في حين قد تُجبرُ الموقف لصالحها في حال ثبت أن أداء الإدارة كان فاعلاً وناجحاً. وعليه، فإن المسؤولية تضيع بين الديوان من جهة،

والإدارة الخاضعة لرقابته من جهة أخرى. أضف إلى ذلك أن استمرار ديوان المحاسبة في ممارسة الرقابة المسبقة يتسبب في ازدواجية مع وزارة المالية من حيث المهام والصلاحيات.

بناءً على المنطق أعلاه، تخلت معظم دواوين المحاسبة في العالم عن الرقابة الإدارية المسبقة لتلقي بثقلها على الرقابة الإدارية المؤخرة مما يضعها في موقفٍ مميّزٍ prestigious يتخطى الرقابة المسبقة على قانونية المعاملات ليُكسبها دوراً أكثر اختصاصاً واحترافاً، ويضع بالتالي الإدارات أمام مسؤولياتها بحيث تصبح مسؤوليةً بشكل كامل عن قراراتها، مقابل مساءلتها عن نتيجة تلك القرارات. وبذلك، تكون حدود المسؤوليات قد ارتسمت بين الإدارة المعنية وديوان المحاسبة ووزارة المالية.

- كيف تجري الرقابة الإدارية المسبقة في القليل من الدول التي لا تزال تمارسها كإيطاليا وبلجيكا واليونان؟

الرقابة الإدارية المسبقة في إيطاليا:

حتى العام ١٩٩٤ بقيت معظم معاملات النفقات تخضع للرقابة الادارية المسبقة لديوان المحاسبة في إيطاليا (Corte dei Conti)، الأمر الذي أعطى الديوان دوراً رئيسياً في الرقابة على إنفاق المال العام، لكنه في الوقت عينه أغرق الديوان الإيطالي بحوالي خمسة ملايين معاملة في السنة الواحدة يجب التدقيق المسبق فيها، مما استنفذ الكثير من وقت وجهد الديوان وخلق تضارباً في المهام مع دوائر المحاسبة المركزية التابعة لوزارة المالية. لذلك جاء التشريع الصادر في العام ١٩٩٤ (القانون رقم ٢٠ المتعلق بأعمال التدقيق) ليقلص من عدد ونوع المعاملات التي يجب إخضاعها لرقابة الديوان المسبقة من خمسة ملايين معاملة سنوياً إلى بضعة آلاف معاملة. ولا تخضع حالياً للرقابة المسبقة سوى المعاملات المتعلقة بالتخطيط العام، والتدابير الإدارية الصادرة عن مجلس الوزراء، والتصرف بالأموال العامة، والعقود والصفقات التي يترتب عليها ثمناً مرتفعاً. كما يمكن لديوان المحاسبة أن يمارس رقابته المسبقة على المعاملات التي أظهرت الرقابة الإدارية المؤخرة تكرار حدوث الأخطاء فيها، أو بناءً على طلب خاص من رئيس مجلس الوزراء.

يجب إرسال جميع المستندات والمعلومات المتعلقة بالمعاملات الخاضعة للرقابة المسبقة إلى ديوان المحاسبة الإيطالي الذي يدقق في صحة إجراء المعاملات وتقديرها

بالقوانين والأنظمة المرعية الإجراء وفي صحة حساباتها. فإما أن يؤشر الديوان على المعاملة موضع المراقبة أو يردها إلى الإدارة المعنية في حال اكتشاف مخالفات قانونية. أما المهلة الزمنية التي يجب على الديوان أن يتقيد بها فهي ثلاثون يوماً وفي حال تخطى ديوان المحاسبة هذه المهلة دون الموافقة على المعاملة ودون الاعتراض عليها، تصبح المعاملة نافذة.

يمكن لمجلس الوزراء الإيطالي أن يَنْقُضَ قرار الديوان من خلال إجراء رسمي يُعرَفُ بالتأشير مع التَحَفُّظ **visa with reservation** . وبذلك يكون الجدل قد انتقل من المستوى القانوني إلى المستوى السياسي. وعلى ديوان المحاسبة أن يُعلم البرلمان كل ١٥ يوماً عن الإجراءات الحكومية المماثلة. وتكون الحكومة مسؤولةً عن قرارها أمام البرلمان.

عملياً، لا تلجأ الحكومة إلى تجاوز قرار الديوان إلا نادراً.

الرقابة الإدارية المسبقة في بلجيكا:

يُجري ديوان المحاسبة في بلجيكا رقابةً إداريةً مسبقةً على العديد من معاملات النفقات باستثناء تلك المتصلة بالرواتب ومخصصات التقاعد والصرف من الخدمة وبعض النفقات الثابتة الأخرى التي لا تخضع إلا للرقابة المؤخرة، لذلك تستغرق الرقابة الإدارية المسبقة الكثير من وقت وجهد الديوان.

أما في حال رفض الديوان التأشير على إحدى المعاملات وقررت الحكومة نقض قرار الديوان، لا يَسَعُ ديوان المحاسبة إلا التأشير على المعاملة (Visa) مع التَحَفُّظ. ويُعلم الديوان مجلس النواب بالموقف.

الرقابة الإدارية المسبقة في اليونان:

يُجري ديوان المحاسبة في اليونان رقابةً مسبقةً على أوامر الدفع (Payment Orders) الصادرة عن الإدارات العامة بهدف تقرير مدى دقتها وقانونيتها.

يدرس الديوان جميع أنواع المعاملات المتعلقة بالنفقات باستثناء تلك العائدة إلى الرواتب والإيجارات التي يُجري الديوان عليها رقابة مؤخّرة. أما بالنسبة إلى المؤسسات العامة فإنّ معاملات الرواتب والإيجارات تخضع للرقابة المسبقة.

ويمارس ديوان المحاسبة اليوناني رقابة إدارية مسبقة على حوالي مليون معاملة سنوياً وتستغرق المعاملة الواحدة بين يومٍ واحدٍ ويومين.

تقوم الوحدات القضائية التابعة للديوان بإجراء الرقابة المسبقة وهي تتخذ من الإدارات والمحافظات مقراً لها. وتتألف هذه الوحدات من قاضٍ واحد وتدعى (Climakions).

تدقّق هذه الوحدات بمدى احترام المعاملة للقوانين والأنظمة المرعية الإجراء، وعند التأكد من ذلك تؤشّر على أمر الدفع ليصبح سارياً. أما عندما تكتشف الوحدات المذكورة بأن المعاملة غير قانونية فعليها إعادة المعاملة مع مستنداتها المرفقة ومع تقريرٍ موجزٍ تشرح فيه أسباب رفضها للتأشير على المعاملة. ويمكن للمسؤول عن إصدار أمر الدفع أن يقدم المعاملة مرةً أخرى مع الشروحات اللازمة. وفي حال أصرت الـ (Climakion) على رفض المعاملة فإنها تُعدّ تقريراً تشرح فيه القضية موضع الجدل تضمّنه وجهة نظر الإدارة المعنية وترسله إلى القسم القضائي (Judicial Section) في ديوان المحاسبة. يقوم نائب رئيس الديوان (إشارة إلى أن ديوان المحاسبة يضم حالياً ٦ عناصر تشغل منصب نائب الرئيس يعيّنهم مجلس الوزراء بعد استشارة وزير العدل) وقاضيان كبيران (Senior Judges) وقاضيان آخران من الدرجة الثانية (قضاة الدرجة الثانية يحقّ لهم إعطاء رأيهم دون المشاركة في التصويت) بدرس القضية، ويتوصلون في نهاية الأمر إلى قرارٍ نهائيّ دون أن يحضّر محامون أو شهود. وعلى الـ Climakions أن تقبل هذا القرار.

جديرٌ بالذكر بأن وزارة المالية تُجري أيضاً رقابة مسبقة على معاملات النفقات من خلال الموظفين التابعين لوحدات المحاسبة العمومية والذين يتخذون من الإدارات والمحافظات مقراً لعملهم. ويُعتبر عملهم ضمن النطاق الإداري الداخلي، في حين أن رقابة ديوان المحاسبة تُعتبر رقابة خارجية. ويقوم الديوان بوظيفته الرقابية دون الاستناد إلى تلك الرقابة التي يُجريها المدققون الآخرون التابعون لوزارة المالية.

مُسْتَقْبَل الرقابة الإدارية المسبقة في لبنان

إنَّ الغُرف التي يتشكّل منها ديوان المحاسبة في لبنان تَغْرَقُ في سَيَلٍ من المعاملات التي تستوجب إجراء رقابة إدارية مسبقة عليها وفقاً للقانون. وتلاقي هذه الرقابة انتقادات من الخبراء الأجانب الذين يستطلعون الأوضاع الإدارية في لبنان ويعتبرون أنها تسهم في عرقلة الأداء الإداري وتخلق تعقيدات جديدة تُضاف إلى صورة الإدارة العامة في لبنان وتتجلّى إحدى أهم مظاهرها السلبية بالتشابك في المهام بالنسبة إلى الرقابة المسبقة بين ديوان المحاسبة ووزارة المالية. لذلك، صدرت إقتراحات بوقف إجراء الرقابة الإدارية المسبقة من قبل ديوان المحاسبة على اعتبار أنها رقابة عقيمة أكل عليها الدهر وشرب. وقد استند مطلقو هذه الاقتراحات إلى المنطق المُفَصَّل سابقاً بالنسبة لتناقض ديوان المحاسبة مع ذاته في حال حافظ على الرقابة المسبقة إلى جانب الرقابة المؤخّرة، إضافةً إلى الازدواجية في المهام مع وزارة المالية مُستشهدين بالتجارب الدولية.

أما ديوان المحاسبة في لبنان، فإنه يَتَشَدَّدُ في إجراء الرقابة الإدارية المسبقة بل ويعتبر أنَّ الهدر الذي يتردّد عن حدوثه في المؤسسات والصناديق العامة يعود إلى استثناء هذه المؤسسات والصناديق من رقابة الديوان المسبقة مما لا يخدم المصلحة المالية للدولة. وقد حدّد الديوان في تقريره للعام ١٩٩٥ المؤسسات التالية بالاسم:

- مجلس الإنماء والإعمار
- مجلس الجنوب
- الصندوق المركزي للمهجرين
- مؤسسة كهرباء لبنان
- الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي
- مصلحة مياه الليطاني
- مصالح المياه

جديرٌ بالذكر بأنَّ المرسوم ٤٥١٧ وهو النظام العام للمؤسسات العامة كان قد استثنى المؤسسات العامة من الرقابة المسبقة للديوان في حين أخضعها لرقابته المؤخّرة. أما المؤسسات العامة التالية فقد أُخْضِعَتْ للرقابة المسبقة وفقاً لأنظمتها:

- مجلس تنفيذ المشاريع الإنشائية

- مجلس تنفيذ المشاريع الكبرى لمدينة بيروت

- المشروع الأخضر

- المعهد الموسيقي الوطني

إنّ الإقلاع عن تطبيق الرقابة الإدارية المسبقة من قِبَل ديوان المحاسبة قد يُشكّل مَفْصَلاً خطيراً في تجربة الإدارة العامة في لبنان ، مما قد يُؤكّد صدمةً سلبية في الأوساط الإدارية والقانونية في ظلّ مناخ سياسي وشعبي ضاغط على الحكومة اللبنانية باتجاه تعزيز دور أجهزة الرقابة من أجل ضبط الهدر والتشدد في تطبيق القوانين مما دفع بمجلس الوزراء في جلسته المنعقدة في ١٦/تشرين الأول/١٩٩٧ إلى الإعلان عن اتفاقٍ ضمّني بين الوزراء على توسيع الرقابة المسبقة للديوان فيما يخصّ مشاريع البنية التحتية لتشمل كافة المؤسسات والصناديق العامة. وبالرغم من عدم بلورة خطوات عملية مفصّلة لهذا الاتفاق فإنّ مجرد الإعلان عنه مؤشّرٌ على تمسّك الحكومة برقابة الديوان المسبقة. كما أنّ وقْف الرقابة المسبقة قد يؤدّي إلى مزيدٍ من التقلّت من الضوابط والأصول والقوانين في بلدٍ تكثر فيه الشكاوى من الفساد والإفساد والتواطؤ والهدر في ظلّ تركيبة سياسية- إجتماعية معقّدة ونظام ديموقراطيّ طريّ العود. أضف إلى ذلك، أنّ لبنان يشهد منذ مطلع العقد الأخير من القرن العشرين فَوْزَةً عمرانيةً كبيرة تؤدي إلى تزايد المشاريع وتنامي كلفتها مما يخلق فرصاً جديدة لسوء الإدارة والهدر.

بناءً على ما تقدّم، يمكن التأكيد على الدور الأساسي الذي يلعبه ديوان المحاسبة بالنسبة إلى الرقابة الإدارية المسبقة، لكنّ قانون تنظيم ديوان المحاسبة قد حددها بمراقبة قانونية المعاملات دون النفاذ إلى ضرورة التأكد من صحة واعتدال الأسعار وملاءمة المشاريع من أجل تأمين المصلحة المالية للدولة، مما يُحتّم إعادة النظر في قانون تنظيم الديوان من أجل توسيع مفهوم الرقابة الإدارية المسبقة ويزيد من حاجة الديوان إلى العناصر الفنية القادرة على متابعة المواصفات الواجب توافرها في المشروع المعروض على الديوان وملاحقة الأسعار والتأكد من صحتها وإجراء مقارنات علمية وموضوعية، على أن يُستكمل ملء الشواغر في ملاك القضاة. لكنه في المقابل، يجب تحرير المعاملات التي لا تتعلّق بالمناقصات والصفقات الكبيرة والتصرّف بعقارات الدولة من رقابة الديوان المسبقة بهدف التخفيف نوعاً ما من التركيز المتمادي للديوان على الرقابة المسبقة على حساب الرقابة المؤخّرة ومن أجل تسريع العمل الإداري والتخفيف من القيود عليه لا سيما فيما يخص المعاملات الصغيرة نسبياً، على أن

تجري إعادة نظر في المواد القانونية التي تنص على الرقابة المسبقة بهدف تعديلها من حيث نوع المعاملات وكلفتها. ولا بد في هذا المجال من تخصيص غرف معينة للرقابة الإدارية المسبقة على أن تخصص غرف أخرى في الرقابة المؤخرة كي لا تغرق الغرفة الواحدة في أعمال رقابية متنوعة تستغرق الكثير من الوقت والجهد الذي يبذله أعضاء الغرفة الواحدة. وهكذا، فإن فرص إحياء لجنة المراقبة السنوية على المؤسسات العامة تصبح أكثر واقعية بسبب التخفيف من انشغال الديوان بالرقابة المسبقة.

وبذلك يكون ديوان المحاسبة قد قلص من كثافة تركيزه على الرقابة المسبقة مقابل التأكيد على أهمية الحفاظ على هذه الرقابة في لبنان وإكسابها أبعاداً جديدة تتخطى مجرد التأكد من قانونية المعاملات.

أما بالنسبة إلى الازدواجية في الصلاحيات بين ديوان المحاسبة ووزارة المالية فيما يعود إلى ممارسة الرقابة المسبقة فيمكن تقسيم المهام بين الجهازين المركزيين على أساس فك التشابك القائم بين الجهتين عبر اقتصار مراقبة عقد النفقات التي تتولاها وزارة المالية على المعاملات التي لا تخضع لرقابة الديوان المسبقة. أما بالنسبة إلى المعاملات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة المسبقة فيكتفي مراقب عقد النفقات في وزارة المالية بالتثبت من توفر الاعتماد المخصص للنفقة دون أن يجري دراسة أو مطالعة كما هو الحال اليوم في ظل التشابك القائم بين وزارة المالية والديوان، وبالتالي يُعدّ الديوان دراسته وتقريره بمفرده.

بناءً على ما تقدم، يكون ديوان المحاسبة قد وازن بين الرقابة المسبقة والرقابة المؤخرة من جهة، وتكون الرقابة المسبقة قد توازنت بين ديوان المحاسبة ووزارة المالية، من جهة ثانية.

الرقابة الإدارية المؤخرة:

تعتبر الرقابة الإدارية المؤخرة في جوهرها رقابة على أداء الإدارات والمؤسسات (Performance Audit) وقد سبق أن تمت الإشارة في مكان آخر من هذا البحث عند عوض الوضع الراهن للرقابة المؤخرة، إلى أن ديوان المحاسبة في لبنان لا يمارس فعلياً هذا النوع من الرقابة بسبب انشغاله بالرقابة الإدارية المسبقة من جهة، وبسبب افتقاره إلى الملاك الفني

المختص كما تؤكد أوساط الديوان ذلك بنفسها، من جهة ثانية. غير أن سبباً آخر يمكن إضافته إلى السببين السابقين، ألا وهو افتقار النص القانوني المتعلق بالرقابة الإدارية المؤخرة، وتحديد المادتين ٤٥ و ٤٦ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة إلى العمق اللازم لتعريف مفهوم الرقابة على الأداء وتحديد منهجية عمل واضحة تكون بمثابة الخطوات العملية لإجراء الرقابة المؤخرة، مما يعني أن إصلاح الوضع القائم يستوجب العمل تلقائياً على ثلاثة خطوط مترابطة:

١. التخفيف من انشغال ديوان المحاسبة بالرقابة الإدارية المسبقة (وقد تم شرح ذلك عند عرض المقترحات المتصلة بالرقابة المسبقة).

٢. إعادة النظر في النصوص القانونية الحالية والمتعلقة بالرقابة الإدارية المؤخرة بهدف توضيح مفهومها وإلحاق النصوص المقترحة بدليل تطبيقي يُفصّل المبادئ العملية للرقابة على الأداء.

٣. ضخ دم جديد في الديوان يتمثل بالعناصر الفنية التي تجعل الرقابة على الأداء عملية إدارية علمية مما يعني ضرورة توسيع ملاك الديوان وإضافة بُعد جديد لعمله يكون بموازاة البُعد القانوني - القضائي القائم حالياً، ألا وهو البُعد الإداري (Managerial Dimension).

بالنسبة إلى النص القانوني، من المفيد أن يُعاد التذكير بالمادتين ٤٥ و ٤٦ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة اللتين تتطرقان باختصار إلى الرقابة الإدارية المؤخرة:

"المادة ٤٥ - الغاية من الرقابة الإدارية المؤخرة تقدير المعاملات المالية ونتائجها العامة من حين عقدها إلى حين الإنتهاء من تنفيذها إلى قيدها في الحسابات.

المادة ٤٦ - يوضع بنتائج الرقابة الإدارية المؤخرة تقرير سنوي وتقارير خاصة".

إذاً، بعد أن أشارت المادة ٤٥ إلى الرقابة الإدارية المؤخرة بشكل يتسم بالعمومية والاختصار، تفقز المادة ٤٦ إلى نتيجة هذه الرقابة وهي التقرير الذي يضعه ديوان المحاسبة. وهكذا، فإن تعريف الرقابة على الأداء حسب المادة ٤٥ تعزّيه بعض الثغرات والنواقص، في حين أن القفز مباشرة إلى نتيجة هذه الرقابة حسب المادة ٤٦ يُبقي على الفجوة القائمة بين المرحلة

الأولى من المراحل التنفيذية للرقابة على الأداء والتي لا تشير النصوص إلى تفاصيلها، وبين
حصيلة عملية الرقابة الإدارية المؤخرة برمتها أي وضع التقرير النهائي. فالتقرير هو
الحصيلة النهائية للرقابة على الأداء يجب أن تسبق سلسلة من الحلقات المترابطة التي تشكل
الآلية العملية لتطبيق هذه الرقابة.

كيف تطور مفهوم الرقابة على الأداء في الدول الأجنبية؟

مع حلول العقد السابع من القرن العشرين وما رافقه من تطورات إقتصادية وإدارية
وتكنولوجية، أصبح مجرد القيام بالرقابة القانونية على المعاملات أو مجرد التأكد من توفر
المعلومات أو البيانات المالية غير كافٍ بالنسبة إلى صانعي القرار في الدولة وإلى الجمهور
من أجل الوقوف على حقيقة نجاح أو فشل البرامج والمشاريع الحكومية والنتائج العملية التي
حققتها.

ففي السبعينات، شعر النواب الكنديون، على سبيل المثال، بوجود عيوب تعترى عملية مساءلة
الحكومة عن أدائها وذلك نتيجة النقص في المعلومات المتوفرة لديهم عن الأداء الحكومي. إن
الشواذب التي كانت تسود الشفافية الإدارية والمتجسدة في عدم كفاية محتويات التقارير التي
كانت ترسلها الإدارات إلى السلطة التشريعية، بل وأحياناً عدم رغبة هذه الإدارات في
تضمين تقاريرها المعلومات التي تمكن النواب من الاطلاع على حقيقة الموقف الإداري
والمالي للإدارات، بالإضافة إلى عدم اكتفاء النواب بمجرد الحصول على بيانات مالية
وحسابية، قد أدت إلى ولادة مفهوم جديد للرقابة وهو مفهوم الرقابة الشاملة

(Comprehensive Audit).

يقوم مفهوم الرقابة الشاملة على مبدئين أساسيين:

١. يجب القيام بالعمل الحكومي بطريقة تضمن استعمال الأموال العمومية على أفضل وجه
ممكن. إذ يجب على المسؤولين عن إنفاق المال العام أن يتأكدوا من أن المقررات التي

يتخذونها تؤدي إلى توفير خدمات حكومية إقتصادية، وكفاءة، وفعالية،
(economical, efficient and effective public services).

٢. يجب أن تتم مساءلة الذين يتولون العمل الحكومي عن إدارتهم للموارد التي إنتموا عليها بحكمة وفعالية. إن المفاتيح الثلاثة لمفهوم الرقابة الشاملة هي المبادئ التالية:

- الإقتصاد (Economy) أي أقل كلفة ممكنة.

- الكفاءة (Efficiency) أي الحصول على أكبر قدر من النتائج (output) بأقل المدخلات أو الأكاليف (Input).

- الفعالية (Effectiveness) أي تحقيق الأهداف المرجوة.

عندما نراعى المبادئ الثلاثة أعلاه (The 3 Es of auditing) في عملية التدقيق أو الرقابة، يمكن عندها معرفة القيمة المتأتبة عن إنفاق المال العام أو ما يُصطلح على تسميته بالإنكليزية value-for-money auditing .

ويُعرف مكتب المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأميركية الرقابة على الأداء بأنها عملية تدقيق موضوعية ومنهجية للوقائع أو الدلائل بهدف تأمين تقييم مستقل لأداء المنظمات والبرامج والأنشطة والمهام الحكومية وذلك من أجل توفير معلومات من شأنها أن تُعزز مساءلة الحكومة، وتسهل عملية صنع القرار من قبل الأطراف المعنية المسؤولة عن الإشراف والمراقبة، واتخاذ الخطوات التصحيحية الواجبة. وتشمل الرقابة على الأداء معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

ويطرح المكتب المذكور الأسئلة التي يجب أن يجيب عليها المراقب أو المدقق عندما يجري رقابته على الأداء الحكومي:

أ- التدقيق وفق معياري الاقتصاد والكفاءة (Economy and Efficiency Audit)

على المراقب أن يجيب في هذا المجال على الأسئلة التالية:

- هل تتبع الإدارة المعنية نظام توريدات فاعل؟

- هل تحصل الإدارة على الكمية والنوعية الملائمة من الموارد التي تحتاجها وبأقل كلفة ممكنة؟
- هل تحافظ الإدارة على مواردها وتصونها كما يجب؟
- هل تتحاشى الإدارة الإزدواج في المهام والتضارب بين العاملين لديها؟
- هل تتحاشى الإدارة الشلل في أعمالها والأعداد الفائضة من الموظفين؟
- هل تستعمل الإدارة أقل كمية ممكنة من الموارد (موظفين، تجهيزات، منشآت) من أجل إنتاج وتوفير الكمية والنوعية الملائمة من الخدمات أو السلع وفي الوقت الملائم؟
- هل تتقيد الإدارة بالقوانين والأنظمة التي ترعى كيفية حصولها على الموارد واستعمالها والحفاظ عليها؟
- هل تملك الإدارة نظاماً ملائماً لقياس أدائها والإبلاغ عنه؟

ب- التدقيق وفق معيار الفعالية (Effectiveness Audit)

على المراقب أن يجيب في هذا المجال على الأسئلة التالية:

- هل تُحدّد الإدارة المعنية أهدافها وفق سلم الأولويات؟
- هل يمكن تقييم ما تحقق من نتائج عملية مقابل الأهداف الموضوعية وبطريقة موضوعية؟
- هل تُعرّف بوضوح كيفية مساهمة النشاطات التي تشهدها الإدارة في تحقيق الأهداف الموضوعية؟

لقد ازدادت الأهمية التي توليها دواوين المحاسبة في العالم للرقابة على الأداء. وبالرغم من أن دول الكومنويلث الرئيسية (الولايات المتحدة الأميركية وبريطانيا وكندا) تبدو متقدّمة على

سواها من الدول على صعيد الرقابة على الأداء، إلا أن دولاً أخرى بدأت تَحْدُو حَذْوَهَا في هذا المجال. وهذه أمثلة على ذلك:

فرنسا: إن تُلْثِي الموارد الموضوعة في تصرف ديوان المحاسبة الفرنسي تُكْرَسُ للرقابة على الأداء. وهذا النوع من الرقابة يُسمى بالفرنسية "BONS EMPLOI DES FONDS" أي التحقق من مدى بلوغ الأهداف المرسومة من خلال إنفاق المال العام.

تتولّى جميع غرف ديوان المحاسبة الفرنسي الرقابة على الأداء باستثناء الغرفة الأولى التي تُركّز على دراسة قانون قطع الحساب. تختار كلُّ غرفةٍ المواضيع أو البرامج التي سيُجرى التدقيق فيها بناءً على مدى الحذر من عدم إمكانية تحقيق برنامج ما للهدف الذي أنشئ من أجله، وبناءً على الخبرة في المواضيع التي سنتمّ معالجتها، والأهمية السياسية والشعبية المعطاة للبرنامج. بعدما يتم اختيار المواضيع وتحديد الموارد المطلوبة لإجراء عملية التدقيق من قبل الغرفة المعنية، يتولى رئيس مجموعة المدققين وضع خطة مفصلة للرقابة على الأداء تتضمن توزيع المهام على عناصر المجموعة. ويكون كلُّ مدقق بمفرده مسؤولاً بصفة شخصية عن المهام الموكولة إليه ويقدم نتائج رقابته إلى كبار القضاة Senior Magistrates ، ويمكن أن يستعين الديوان بخبراء فنيين وموظفين في الإدارة العامة. تُرسل النتائج إلى الإدارة المعنية التي عليها الإجابة على ملاحظات الديوان. ويتم تضمين القضايا البارزة أو الحالات التي تقاعست فيها الإدارة عن الرد على ملاحظات الديوان في التقرير السنوي لديوان المحاسبة. ويختار ديوان المحاسبة في جلسة رسمية المسائل التي سيُثيرها في تقريره السنوي.

هنالك تقريباً بين خمسٍ وعشرين وثلاثين قضية يثيرها الديوان في تقريره سنوياً مرفقة بأجوبة الوزراء المعنيين.

مؤخراً، تم تطوير تقنيات تقييم البرامج في فرنسا Program Evaluation بحيث يجري تحليل شامل لجميع الآثار والانعكاسات المباشرة وغير المباشرة لبرنامج معين والمحيط الذي يُنفذ فيه.

مثال على ذلك ما طوّره ديوان المحاسبة الفرنسي من تقنيات تقييم أثر برامج الطرق على سلامة السير والمحيط الطبيعي والاتصالات.

أمثلة على الدراسات التي أجراها ديوان المحاسبة في فرنسا في نطاق تقييم أداء البرامج هي الدراسة المتصلة بمكافحة الأمراض العقلية (١٩٨٨) وبرنامج تعيين وتدريب المعلمين

الثانويين (١٩٩٠) وبرنامج النقل العام في المدن (١٩٩٠). غير أن الديوان يحتاج إلى تطوير منهجية عمل الرقابة على الأداء وهو يعمل حالياً في هذا الاتجاه، كما أن التركيز على النواحي النوعية إضافة إلى التركيز الجاري على النواحي الكمية يحتاج إلى مزيد من الاهتمام من قِبَل الديوان.

إشارة إلى أن هناك هيئات مختلفة تم إنشاؤها لتقييم برامج حكومية معينة، مثلاً مكتب تقييم إختيار التكنولوجيا الذي أنشأه البرلمان واللجنة الوطنية لتقييم أداء الجامعات. وفي العام ١٩٩٠ شكّلت لجنة وزارية هدفها تحديد الأولويات بالنسبة إلى البرامج الحكومية الواجب تقييمها بناءً على طلب من الحكومة نفسها أو من هيئات أخرى بما فيها ديوان المحاسبة، كما جرى إنشاء عدة هيئات أخرى تعمل على تطوير عملية تقييم الأداء.

إيطاليا: إن التغيير التشريعي الرئيسي الذي حدث في العام ١٩٩٤ في إيطاليا بالنسبة إلى عمل ديوان المحاسبة تمثّل بالتخفيف من تركيز الديوان على الرقابة المسبقة من جهة، والتشديد على الرقابة المؤخرة من جهة ثانية، فازدادت الأهمية المعطاة للرقابة على الأداء التي عرّفها تشريع العام ١٩٩٤ بأنها عملية تقدير للنتائج التي حققتها الإدارات ومدى مطابقتها للأهداف التي نصت عليها القوانين، كما أنها عملية تقييم للكلفة المالية والإجراءات والوقت الذي يستغرقه العمل الإداري. ويعمل الديوان الإيطالي حالياً على تحديد المقاربة التي سيَعتمدُها في رقابته على الأداء، وهو يدرس مدى ملائمة المهارات التي تتمتع بها العناصر البشرية الحالية للديوان للقيام بهذا النوع من الرقابة.

بلجيكا: يعمل ديوان المحاسبة البلجيكي حالياً على تطوير مفهوم الرقابة على الأداء وفق معياري الكفاءة والفعالية. وقد شجّع البرلمان البلجيكي على تبني مفهوم جديد للرقابة على الإدارة الحكومية يتخطى قانونية الإنفاق ليشمل إدارة هذا الإنفاق.

***مُتطلبات تفعيل الرقابة الإدارية المؤخرة في لبنان:**

إنّ توسيع مفهوم الرقابة الإدارية المؤخرة في لبنان بناءً على التجارب الدولية المشار إليها أعلاه أمرٌ ضروري لا يتنافى مع الخصوصيات الإدارية اللبنانية في أي شيء. وبالتالي، فإنّ اعتماد الرقابة على الأداء وفق التعريف المعتمد في الخارج وبما يحمله من عناصر ومبادئ، يعطي ديوان المحاسبة في لبنان زخماً كبيراً ومكانة هامة ويسهم مساهمة بارزة في تقويم

العمل الإداري وتصويب مساره، ويضيف بُعداً إدارياً رئيسياً إلى عمل ديوان المحاسبة يفتقر إليه اليوم. والرقابة على الأداء يجب أن ترافق عملية تنفيذ البرامج والمشاريع من أجل تمكين السلطات المختصة من القيام بالتعديلات الضرورية واتخاذ الخطوات التصحيحية في الوقت المناسب ومن أجل ملاحقة المخالفين، على أن تتوفر غرف معينة في الديوان لإجراء هذه الرقابة. لكن تفعيل الرقابة على الأداء من قبل ديوان المحاسبة في لبنان يتطلب عملاً ميدانياً يطال مواقع تنفيذ البرامج والمشاريع دون الاكتفاء بالتدقيق في المستندات والمعاملات والحسابات المرسلة من الإدارات إلى ديوان المحاسبة حسبما ينص النظام المرفق بالمرسوم الرقم ٣٤٨٩ الصادر في ٢٨ كانون الأول ١٩٦٥. إن القيام بزيارات ميدانية إستكشافية من أجل التدقيق في كيفية تنفيذ المشاريع ونتائجها تحتاج إلى توسيع ملاك ديوان المحاسبة ليشمل عناصر فنية متخصصة في عدة مجالات كالهندسة على أنواعها والإقتصاد والكمبيوتر والإدارة والزراعة وغيرها. كما يمكن للديوان، وبهدف تخفيف الضغط على ملاكه الدائم، أن يتعاقد مع بعض الاختصاصيين لا سيما بالنسبة إلى البرامج والمشاريع التي لا يتكرر التدقيق فيها، وبالتالي لا تتطلب وجود عناصر بشرية ذات كفاءات معينة بشكل دائم في ملاك ديوان المحاسبة. ويمكن أن تحدّد الاختصاصات التي قد يحتاجها الديوان بين الحين والآخر وبشكل متقطع بهدف تحديد الملاك الفني للديوان.

على صعيد آخر، وبهدف تفعيل الرقابة على الأداء من قبل ديوان المحاسبة لا بد من الإشارة إلى أن التقارير التي يجب على الإدارات أن تُعدها بموجب المرسوم الاشتراعي الرقم ١١١ المتعلق بتنظيم الإدارات العامة والتي من المفترض أن تحتوي على أبرز نشاطات الإدارة وما تم إنجازه خلال العام، والعقبات التي واجهتها، والبرامج التي تُخطّط لها في السنة المقبلة، تُشكّل مصدراً من المصادر التي يُمكن للديوان أن يستند إليها في أعماله. غير أن المرسوم الاشتراعي المذكور لا ينص على إرسال الإدارات لتقاريرها إلى ديوان المحاسبة. ولا شك بأن واضعي المرسوم لم يجدوا ضرورة لذلك بسبب طبيعة أعمال الرقابة التي يُجريها الديوان والتي لا تركز على الرقابة على الأداء. لذلك، لا بد من توسيع نطاق توزيع التقارير السنوية للإدارات لتشمل ديوان المحاسبة. أما المرسوم الرقم ٤٥١٧ فيفرض على المؤسسات العامة إرسال تقاريرها إلى اللجنة السنوية للرقابة على المؤسسات العامة في ديوان المحاسبة التي لا تعمل حالياً كما يجب بسبب انشغال الديوان بالرقابة الإدارية المسبقة.

نادراً ما تُصدر الإدارات والمؤسسات العامة في لبنان تقارير سنوية، وفي حال أصدرتها، فمن النادر أن تعكس حقيقة أدائها، مما يستلزم إعادة النظر في شكل ومحتوى التقارير وتركيز هذه الإدارات والمؤسسات على وضع خطة عمل للسنة المقبلة بحيث تُشكّل التقارير السنوية بياناً

شاملاً بما تمّ إنجازه من هذه الخطة. إن التقارير السنوية تُوفّرُ للسلطات المسؤولة المعلومات الضرورية لمواكبة أداء الإدارات والمؤسسات الحكومية والكشف عن الجدوى من استمرار وجودها. ولابدّ في هذا المجال من التأكيد على ضرورة إرسال التقارير إلى المجلس النيابي، مع ما يُحتّم ذلك من تعديل للمرسوم الاشتراعي رقم ١١١ (تنظيم الإدارات العامة) والمرسوم رقم ٤٥١٧ (نظام المؤسسات العامة) اللذين لا يُلحَظان أي دورٍ لمجلس النواب في مراجعة التقارير.

إنّ الارتقاء بمستوى التقارير السنوية يتطلّب توفير معلومات تعكس حقيقة النشاط الذي تقوم به الإدارة المعنية، وشريحة المواطنين المستفيدين من الخدمات التي تُقدّمُها الإدارة، والنتائج العملية التي حقّقتها كما ونوعاً، والمعايير المتّبعة لقياس الأداء، والأوضاع المالية والإدارية والفنية، وخطة العمل المستقبلية.

من ناحيةٍ أخرى، ومن أجل تفعيل الرقابة على الأداء من قبل ديوان المحاسبة، لا بدّ من وضع منهجية عمل تكون بمثابة الدليل العملي للرقابة الإدارية المؤخرة على مثال ما وضعته دواوين المحاسبة في العالم كي لا تبقى الرقابة على الأداء مجرد مبدأ عام أو شعار يفتقد إلى آلية عمل تنفيذية على الأرض. ويمكن أن يَضَع ويَطوّر ديوان المحاسبة في لبنان بالتعاون مع مكتب وزير الدولة لشؤون الإصلاح الإداري وخبراء إستشاريين دليلاً للرقابة على الأداء تُستَعملهم فيه التجارب الدولية المعتمدة في هذا المجال، ويكون بمثابة ملحق تطبيقي للنصوص القانونية المقترحة بالنسبة للرقابة الإدارية المؤخرة. ومن المفيد أن يستشهد واضعو الدليل المشار إليه بالمعايير التي وضعها وطوّرها مكتب المحاسبة الحكومية General Accounting Office في الولايات المتحدة الأميركية والتي تتشابه إلى حدّ بعيد مع تلك التي تطبّقها دواوين المحاسبة في دولٍ أخرى.

وفيما يلي لمحة موجزة عن معايير الرقابة على الأداء:

١. **التخطيط (PLANNING):** وهي المرحلة الأولى من مراحل الرقابة على الأداء. يُحدّد فيها المدققون أهداف تدقيقهم (objectives)، ونطاقه (scope) أي البرامج و الإدارات والمجالات التي ستطالها الرقابة، ومنهجية العمل (methodology) التي ستُتبّع من أجل تحقيق الأهداف والمتعلقة بجمع المعلومات وتحليلها.

وخلال مرحلة التخطيط يجب على المدققين مراعاة الأمور التالية:

أ) أهمية المسائل التي يجري التدقيق فيها (Significance) بالنسبة إلى تحقيق أهداف الرقابة على الأداء كما بالنسبة إلى الأطراف التي ستبلغ التقرير النهائي. وهناك عوامل كمية ونوعية تحدد أهمية تلك المسائل. العوامل النوعية تتعلق بمدى إفادة الجمهور من البرنامج الذي يجري التدقيق فيه ومدى حساسيته ودقته. كما تتعلق أيضاً بمدى التغيرات التي طرأت عليه أو حتى أسباب استحداثه من أساسه ومدى الاستفادة من المعلومات المتوفرة من أجل تعزيز المساءلة وعملية صنع القرار على أعلى المستويات السياسية والإدارية.

ب) فهم واستيعاب الإدارة أو البرامج التي يجري التدقيق فيها. وهذا يتطلب:

- فهم القوانين والأنظمة التي تتحكم بعمل الإدارة أو البرنامج، والهدف من وجود الإدارة أو القيام بالبرنامج .
- استيعاب الجهود التي تبذل من موارد مالية وتجهيزات ومنشآت وموظفين، إلخ... والتي توضع في تصرف البرنامج الذي يجري التدقيق فيه. إن قياس الجهود المبذولة يشمل عدة أبعاد كالكلفة والوقت والنوعية. أما وحدة القياس فقد تكون الوحدة النقدية المتبعة (الليرة أو الدولار)، أو ساعات العمل، أو مساحة مبنى معين، إلخ...
- فهم العمليات الإدارية المتبعة كإستراتيجيا وإجراءات العمل والأنشطة.
- فهم مخرجات العمل (output) ككمية الخدمات أو السلع المنتجة.
- فهم المنجزات التي تحققت ولو جزئياً.

ج) تحديد الأسس الواجب إعتادها من أجل التقييم (criteria)، وهي المعايير المتبعة من أجل تحديد مدى تحقيق أو تخطي البرنامج موضع التدقيق التوقعات. ويجب على المدققين إختيار المعايير بواقعية وعقلانية دون أية مبالغيات. وفيما يلي أمثلة على بعض المعايير:

- أهداف البرنامج كما تحددها القوانين أو الإدارة

- معايير فنية يجري وضعها وتطويرها
- آراء الخبراء
- أداء بعض الإدارات أو البرامج المشابهة لتلك التي يجري التدقيق فيها
- أداء القطاع الخاص في المجال عينه.

(د) إستعادة النتائج والاكتشافات التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق السابقة والتوصيات والمقترحات التي جرى وضعها سابقاً والتي من الممكن أن تؤثر في عملية التدقيق الجارية. وعلى المدققين معرفة ما إذا كانت الإدارة المعنية قد تجاوبت مع التوصيات السابقة وأجرت الخطوات التصحيحية المقترحة.

(هـ) تأمين العناصر البشرية والموارد الضرورية لإجراء عملية التدقيق.

(و) إعداد خطة عمل مكتوبة تتضمن الأحكام التي ترعى عمل البرنامج والإدارة المعنية، خلاصة تاريخية، الأهداف الحالية للبرنامج، موقعه، ومسؤوليات فريق المدققين (تحضير برامج التدقيق وتنفيذها ومراقبتها، إعداد التقارير الأولية، وطرق التعامل مع الوحدة التي يجري التدقيق في عملها وإعداد التقرير النهائي)، والإجراءات التي ستتبعها عملية التدقيق، والشكل الذي سيعتمده التقرير النهائي، ونوع المعلومات التي سيحتويها.

٢- الإشراف (SUPERVISION): يجب الإشراف على فريق المدققين بحيث تتم إدارة جهودهم للتأكد من تحقيق النتائج المرجوة من عملية التدقيق، وذلك من خلال إعطاء التوجيهات اللازمة لعناصر الفريق ومتابعة المشاكل الرئيسية التي يواجهونها ومراجعة أعمالهم وتدريبهم.

٣- المطابقة مع القوانين والأنظمة: بحيث يتأكد المدققون من خلو المعاملات وظروف البرامج والمشاريع التي يجري التدقيق فيها من المخالفات القانونية ومن سوء استعمال الموارد الموضوعة في تصرف القيمين على تنفيذها، إذ يجب التأكد من احترام القوانين والأنظمة المتعلقة بالإقتصاد والكفاءة كحصول الإدارة على الموارد والحفاظ عليها واستعمالها، ونوعية

وكمية الخدمات والسلع المنتجة وتوقيت تقديمها وكلفة إنتاجها، بالإضافة إلى القوانين والأنظمة المتعلقة بالفعالية (كهدف البرنامج وشريحة السكان التي يستهدفها).

٤- الآليات الإدارية الرقابية (MANAGEMENT CONTROLS): يجب على المدققين فهم الممارسات الإدارية الرقابية التي تعتمد عليها الإدارة المعنية والتي تشكل مادةً مهمةً لتحقيق أهداف الرقابة على الأداء. وهذه الآليات هي التخطيط، والتنظيم، والإدارة والمراقبة. وتحتوي على النظم systems المعتمدة لقياس ومراقبة الأداء والإبلاغ عنه (Reporting). والتصنيف التالي لهذه الآليات الرقابية يُفيد المدققين في فهمها وفي تحديد أهميتها (significance) بالنسبة إلى الأهداف المرجوة من عملية التدقيق.

أ) عمليات البرنامج (Program Operations): إن الآليات الرقابية على عمليات البرنامج موضع التدقيق تتضمن السياسات والإجراءات التي تعتمد عليها الإدارة القيمة على البرنامج من أجل ضمان تحقيق الأهداف. إن فهم هذه الآليات من قبل المدققين يساعدهم على فهم العمليات التي تُحوّل الجهود المبذولة إلى نتائج عملية.

ب) صحة المعلومات والاعتماد عليها (Validity and Reliability of Data): إن الآليات الرقابية على المعلومات تتضمن السياسات والإجراءات التي تطبقها الإدارة المعنية من أجل ضمان حصولها على معلومات أكيدة وحفظها والإفصاح عنها ضمن التقارير التي تصدرها. إن فهم هذه الآليات من قبل المدققين يساعدهم على: (١) التأكد من صحة المعلومات التي جمعتها الإدارة موضع التدقيق. ففي حال كانت المعلومات غير صحيحة فعندها لا يمكن الاعتماد على هذه المعلومات،

(٢) ووضع الوسائل الملائمة لفحص هذه المعلومات.

ج) المطابقة مع القوانين والأنظمة: وتشمل هذه الآليات الإدارية، السياسات والإجراءات التي تُطبقها الإدارة المعنية من أجل التأكد من أن استعمال الموارد المتوفرة لديها يتم وفقاً للقوانين والأنظمة المرعية الإجراء. إن فهم هذه الآليات من قبل المدققين يساعدهم على تقدير إمكانية حصول مخالفات قانونية.

د) المحافظة على الموارد (Safeguarding Resources) وتشمل الآليات الإدارية والرقابية في هذا المجال السياسات والإجراءات التي تطبقها الإدارة المعنية من أجل ضمان حماية الموارد المتوفرة لديها ضد أخطار الهدر والخسارة وسوء الاستعمال. إنَّ فَهْمَ هذه الآليات من قِبَل المدققين يساعدهم على التخطيط لعمليات التدقيق على أساسٍ معياري الاقتصاد والكفاءة.

٥- الدلائل (Evidence): يجب على المدققين الحصول على الدلائل والوقائع الكافية والضرورية من أجل وضع أساسٍ مَتِينٍ لاكتشافاتهم واستنتاجاتهم. وهذه الدلائل هي على أنواع:

- دلائل حسية (PHYSICAL EVIDENCE) والتي يحصل عليها المدققون من خلال زيارات إستكشافية ميدانية ومراقبتهم للأشخاص والأماكن والأحداث. ويمكن لهذه الدلائل أن تُسَجَّلَ بشكلٍ مذكراتٍ، أو صور فوتوغرافية أو خرائط أو عَيِّنات مادية.
- دلائل وثائقية (DOCUMENTARY EVIDENCE) وهي تتضمن الرسائل والعقود وسجلات المحاسبة والفواتير والمعلومات التي تُعَدُّها الإدارة المعنية حول أدائها.
- دلائل إستجوابية (TESTIMONIAL EVIDENCE) وهي تتمُّ من خلال المقابلات والتحريات وتعبئة الإستمارات.
- دلائل تحليلية (ANALYTICAL EVIDENCE) وهي تشمل العمليات الحسابية والمقارنات وتفكيك وتحليل المعلومات والفرضيات المنطقية.

٦- إعداد التقرير النهائي (REPORTING): إن إصدار التقرير النهائي هو المرحلة الختامية من مراحل التدقيق. ومن المنطقي أن يكون هناك تقريرٌ حول كلِّ نوعٍ من أنواع الرقابة التي يُجريها ديوان المحاسبة على أن يتمَّ إرسالها إلى الأطراف المعنية.

كما يجب أن يصدرَ التقريرُ في الوقت المناسب وعدم التأخير في إصداره من أجل وضع المعلومات والتحليلات المتوافرة بتصرف الإدارة المعنية والمسؤولين في السلطتين التنفيذية والتشريعية والمُهْتَمِّين بالشؤون الإدارية والمالية للدولة. أما بالنسبة إلى محتوى التقرير، فيجب أن يتضمن هدفَ عملية التدقيق برُمُتها، ونطاقها ومنهجيتها والمعايير المعتمدة لإجرائها والعقبات التي اعترضتها. كما يجب على التقرير أن يتضمنَ الإستنتاجات المُهمَّة التي توصَّلى إليها المدققون والتوصيات التي يَرَوْنَهَا مناسبة لتصويب الأداء الإداري وتطويره.

ومن أجل أن يكون التقرير عادلاً يجب أن يتضمن وجهة نظر المسؤولين في الإدارة موضع التدقيق إزاء استنتاجات المدققين ومقترحاتهم والخطط التي سيعتمدونها في المستقبل لتقويم أعمال إدارتهم وبرامجهم. وفي حال تعارض وجهات النظر بين المدققين من جهة، والمسؤولين في الإدارات من جهة أخرى، يجب على المدققين الإشارة إلى ذلك في التقرير النهائي.

ومن أجل أن يكون التقرير إيجابياً يجب على المدققين أن يُشيروا إلى الخطوات الإيجابية التي قامت بها إدارات معينة والتي من الممكن أن تستفيد منها إدارات أخرى.

أما في حال وجود معلومات يُمنع نشرها فيجب على المدققين أن يذكروا طبيعة هذه المعلومات والأسباب القانونية الكامنة وراء عدم نشرها.

إن العرض الذي يجري سرده في التقرير النهائي يجب أن يتحلّى بالدقة والموضوعية وقوة الإقناع والوضوح والإيجاز:

- **الدقة:** وتعني أن الوقائع والاستنتاجات المشار إليها في التقرير صحيحة وتستند إلى دلائل كافية تدعم العرض.

- **الموضوعية:** يجب على التقرير أن يكون متوازناً ومتاغماً في لهجته بشكل يؤكد عدم التحيز أو المبالغة، مع الأخذ بعين الاعتبار المشكلات التي واجهت المسؤولين في الإدارات والتي قد تكون عرقلت أداء إداراتهم. إن انتقاد الأداء السابق يجب أن يواكبه تشديد على ما يستوجب اعتماده من أجل تحسين الأداء.

- **قوة الإقناع:** وهذا يحتم على نتائج التدقيق أن تتجاوب مع الأهداف التي رُسمت لبرنامج الرقابة على الأداء، كما يتطلب أن تُعرض الاستنتاجات والتوصيات بشكل منطقي وعلى أساس الحقائق التي تم سردها، ويجب أن تكون المعلومات المتوفرة في التقرير كافية لإقناع القراء بصحة الاستنتاجات وعقلانيته، كما يجب أن يُظهر التقرير فوائد تطبيق التوصيات التي يوردها المدققون.

- **الوضوح:** إنَّ الوضوح في اللغة والأسلوب أمرٌ أساسي. وفي حال كان من الضروري إضافة بعض التعابير والمفردات التقنية فيجب شرح معانيها لتكون مفهومة من قِبَل مَنْ يقرأها. كما أن تبويب فقرات التقرير وترتيب محتوياته له وقعٌ مهم في نفوس القراء ومن الممكن أن يُدعَم التقريرُ بالصور والخرائط والبيانات التوضيحية، عند الضرورة.

- **الإيجاز:** والمقصود هنا ألاَّ يطول التقرير أكثر من اللزوم بحيث يتم إيصال الرسالة التي يريد الديوان إيصالها إلى المسؤولين من دون طول كلام وتكرار.

إنَّ الخطوات العملية المشار إليها أعلاه لتنفيذ الرقابة على الأداء تشكّل الأسس الواجب اعتمادها من أجل إخراج الرقابة الإدارية المؤخرة التي تقع في نطاق مسؤوليات ديوان المحاسبة من قُمتِ النسيان وتجعلها قابلةً للتطبيق بشكل عملي وتُكسب هذه الرقابة أبعاداً جديدة يفتقدها الديوان حالياً في نصوصه القانونية وتنظيمه ومهامه وعناصره البشرية.

إنَّ تفعيل الرقابة الإدارية المؤخرة من خلال النصوص القانونية والعناصر البشرية والمعايير التطبيقية من شأنه أن يوسّع القدرة الإدارية لـديوان المحاسبة في لبنان وأن يُضيفَ إلى دوره القضائي الرادع، دوراً إدارياً فاعلاً.

• الرقابة القضائية المؤخرة على الحسابات والموظفين:

يُجري ديوان المحاسبة رقابته القضائية وفقاً لما نصّ عليه قانون تنظيم الديوان وبناءً على نظام خاص يُحدّد كيفية إرسال الحسابات إلى الديوان من الإدارات والمؤسسات العامة والبلديات المعنية.

لكن اللافت في الأمر أن عملية التدقيق في الحسابات تتم بشكل رئيسي من منظور قانوني، حيث يتمّ التشديد على الناحية القانونية أكثر من الناحية المحاسبية الصرف، لأن الدور الرئيسي للديوان هو دور قضائي-قانوني، وهدفه التنبُّه من انطباق الحسابات على القوانين والأنظمة المرعية الإجراء. ولا تتمُّ عملية التدقيق في الحسابات وفقاً لمنهاج عملٍ محدّد وذلك في ظلّ افتقار الديوان إلى دليلٍ للرقابة على الحسابات يحدّد الطرق والأصول الواجب اعتمادها من قِبَل ديوان المحاسبة لمعالجة البيانات الحاسبية التي ترسلها الهيئات المختصة إلى

الديوان، وعدم توضيح صلاحيات مدققي الحسابات في قانون تنظيم ديوان المحاسبة، إضافة إلى غياب المكننة عن الغرف المعنية لدى الديوان.

كيف تتم الرقابة على الحسابات في بعض دواوين المحاسبة في العالم؟

فرنسا: يدق ديوان المحاسبة الفرنسي في الحسابات على أساس إنتقائي دون أن يدق في جميع الحسابات المرسلة إليه سنوياً. إذ أن الديوان قد يدق مرة واحدة في حسابات عائدة إلى خمس سنوات دفعة واحدة بهدف توفير الوقت والجهود التي يبذلها الديوان في أعمال التدقيق ومن أجل إعطاء فكرة شاملة عن سير العمليات الحسابية في أكثر من سنة واحدة. كما أن الديوان الفرنسي يعتبر أن هذا الأمر يساعد في تعزيز العلاقات التي تربطه بالإدارات التي يجري التدقيق في حساباتها.

تجري معظم أعمال التدقيق في الحسابات ضمن الديوان، غير أن المراقبين قد ينتقلون إلى الإدارات المعنية بهدف إجراء مزيد من أعمال التدقيق والإستقصاء.

الهدف الرئيسي من التدقيق في الحسابات هو التثبت من انطباقها على القوانين والأنظمة النافذة ويصدر الديوان أحكامه بالنسبة إلى المحتسبين على هذا الأساس. أما الجوانب المتصلة بالإدارة المالية فيتم درسا وتسجيلها والإبلاغ عنها وإعطاء الرأي فيها، لكن حكم الديوان على المحتسبين يتم على أساس احترام القوانين والأنظمة فقط.

في حال تبين للقاضي أن المحتسب قد ارتكب مخالفة للقوانين فإنه يُبلغ هيئة القضاة لدى الغرفة التي ينتمي إليها بمن فيهم رئيس الغرفة عما اكتشفه من مخالفات. في حال وافق أعضاء الغرفة القاضي المختص في رأيه فإنهم يُصدرون حكماً مؤقتاً (provisional judgement) يُفصلون فيه المخالفة التي اقترفها المحتسب ويحددون مجموع الأموال المترتبة ويضعون مهلة زمنية للمحتسب (تكون شهراً واحداً على الأقل) ليرد فيها على التهمة المنسوبة إليه.

تدرس الغرفة رد المحتسب وبناءً عليه، يتم إلغاء الحكم المؤقت أو التأكيد عليه، والحالة الثانية تستدعي حكماً إعادة دفع الأموال المترتبة على المحتسب مع الفوائد. يبلغ ديوان المحاسبة الأحكام الصادرة عنه إلى الوزير المعني بنية عدم تكرار الخطأ مرة أخرى أو بهدف إعادة تنظيم المهام.

المملكة المتحدة: إن الهدف الرئيسي من إجراء التدقيق المالي (Financial Audit) من قبل المحاسب والمدقق العام (Comptroller and Auditor General) في المملكة المتحدة هو تكوين رأي مستقل ومحايد بالنسبة إلى البيانات المالية المقدّمة من الإدارات. ويعتمد تكوين هذا الرأي على الأسس التي يستند إليها إصدار البيانات المالية، مثلاً، فإن البيانات المالية الصادرة على أساس حساب الصندوق (cash basis) يكون الرأي في شأنها متصلاً بمدى ملاءمة تقديم الفواتير والإيصالات من قبل الإدارة المعنية، (proper presentation). أما البيانات المالية الصادرة بمعظمها على أساس حساب الإتمام (accrual basis) فإن الرأي في شأنها يكون متصلاً بصحتها واعتدالها (true and fair view). وتعبّر آراء المدقق العام بوضوح عن مدى التزام إنفاق المال العام بالأهداف التي حدّدها البرلمان ومدى انطباق المعاملات المالية على القوانين والأنظمة المرعية الإجراء.

خلال عملية التدقيق يتبع مكتب التدقيق الوطني إجراءات مختلفة تعتمد على حكم المدققين judgement وطبيعة الحساب. مثلاً، قد يختار المكتب عينة من المعاملات المالية مستعملاً تقنيات إحصائية وذلك بعد تقدير وتقييم النظم المالية التي يجري العمل بموجبها. إن التدقيق في حسابات الإدارات والمؤسسات والهيئات المعنية من الممكن أن يتم خلال السنة وذلك قبل أن تقفل حساباتها وهذا يقع ضمن أعمال التدقيق المؤقتة للمكتب (interim audit) مما يساعد على إنهاء عملية التدقيق في غضون أشهر معدودة بعد ختام السنة المالية، وعلى تقديم المعلومات الضرورية للبرلمان والمتعلقة بإنفاق المال العام في الوقت المناسب. وبنهاية أعمال التدقيق تُبلّغ الإدارات المعنية بنتائج التدقيق المالي والتحسينات الواجب القيام بها في مجال المحاسبة والرقابة المالية.

الولايات المتحدة الأمريكية: تشمل أعمال التدقيق المالي التي يتولاها مكتب المحاسبة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية (General Accounting Office) البيانات المالية التي ترسلها الإدارات إلى المكتب. كما أن المكتب يتولى أعمالاً أخرى تصب في خانة التدقيق المالي. يهدف التدقيق في البيانات المالية إلى التثبت من أن الإدارة المعنية قد كشفت عن حقيقة وضعها المالي ونتائج عملياتها وسير المعاملات المالية وفقاً لمبادئ

المحاسبة المعتمدة. أما أعمال التدقيق المالي الأخرى فتشمل التأكد من مطابقة المعلومات المالية المُقدَّمة من الإدارات مع المعايير المعتمدة ومن مدى سلامة أنظمة الرقابة الداخلية (Internal Controls) المتعلقة بالتصريح المالي (Financial Reporting) وبالمحافظة على موجودات الإدارة (Assets) والتأكد من احترام الأصول القانونية المعتمدة.

واللافت في أعمال الرقابة التي يتولاها مكتب المحاسبة العامة الأمريكي (GAO) بأنها لا تتضمن صلاحيات قضائية، فتركيز المكتب ينصبُّ على الشؤون المالية ويتركز على احترام المعايير المحاسبية المعتمدة.

أما في حال ضبط المدققون في المكتب مخالفات قانونية، فعليهم إبلاغ الأمر إلى الإدارة التي يجري التدقيق في معاملاتها.

وقد يطلب القانون من الإدارة المعنية الإبلاغ عن مخالفات معينة إلى أطراف خارجية محددة (مثلاً، المفتش العام الفدرالي أو المدعي العام في الولاية). وأما في حال أبلغ المدققون الإدارة المعنية عن هذه المخالفات وتقاعت الإدارة عن تبليغها إلى هؤلاء الأطراف الخارجيين، فإنَّ على المدققين إعلام السلطة الإدارية العليا في الإدارة المعنية عن إخفاق إدارتهم في الإبلاغ عن المخالفة. وفي حال لم تُقَمْ الإدارة بإبلاغ الأمر إلى الأطراف الخارجية، فإنَّ على المدققين القيام بذلك مباشرة.

وعندما تطال المخالفة القانونية مساعدات تقدمها هيئة حكومية ما بشكل مباشر أو غير مباشر، فعلى المدققين إبلاغ الأمر إلى الإدارة المعنية. وفي حال أخفقت الإدارة في اتخاذ الخطوات التصحيحية الملائمة، يُبلغ المدققون الأطراف الخارجية مباشرة عن المخالفة.

وتقسم المخالفات إلى ثلاثة أنواع:

١. مخالفة النظام (Irregularity) وهي تعمدُ إساءة قيْد الحسابات أو عدم قيْدها أو عدم الإفصاح عنها في بيانات مالية.

٢. مخالفة مباشرة ومادية (Direct and Material Illegal Act) وهي مخالفة القوانين والأنظمة التي لها تأثير مباشر ومادي على تحديد مجموع الأموال في البيانات المالية.

٣. مخالفة قانونية غير مباشرة (Indirect Illegal Act) وهي مخالفة القوانين والأنظمة التي تؤثر بشكل مادي، غير مباشر على البيانات المالية.

كندا: يحدّد قانون المدقق العام الصادر في العام ١٩٧٧ Auditor General Act مسؤوليات المدقق العام فيما يخص مراقبة الحسابات، بحيث يجب على الديوان في هذا المجال أن يُجيب السلطة التشريعية على السؤالين التاليين:

١. هل تقوم الحكومة بتسجيل وحفظ حساباتها وبياناتها المالية بشكل ملائم وهل تقدم المعلومات المالية بدقة؟

وبالإجابة على هذا السؤال يكون المدقق العام قد تحقّق من دقّة التصريحات والبيانات المالية (attest auditing).

٢. هل قامت الحكومة بتحصّل وإنفاق الأموال التي أجاز البرلمان لها بتخصّيلها وإنفاقها ومن أجل الأهداف التي وضعتها لها؟

وبالإجابة على هذا السؤال يتأكد المدقق العام من استجابة الحكومة لإرادة البرلمان (Compliance Auditing).

التحقّق من دقّة البيانات المالية (Attest Auditing) : تنشر الحكومة الكندية كل عام البيانات المالية العائدة لجميع الإدارات والمؤسسات العامة في وثيقة واحدة تسمى "الحسابات العامة لكندا" Public Accounts of Canada.

يُعاين المدقق العام هذه البيانات ويُبدي رأيه في مدى دقتها. ويقوم المدققون، في هذا المجال، وبمساعدة الكمبيوتر بالتدقيق في عيّنة من المعاملات والموازنات Balances وبمقارنة نتائجها مع نتائج أعمال مجموعات أو شركات معيّنة تطالها المعاملات التي يجري التدقيق فيها. كما يتأكد المدققون من مدى فاعلية نظم الرقابة المالية الداخلية للإدارات.

التدقيق في مدى مطابقة البيانات المالية مع القوانين والأنظمة (Compliance Auditing) : يقوم المدققون بمراجعة البيانات والمعاملات المالية بهدف التأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة النافذة. وهذا يتطلب مراجعة أحكام قانون

الموازنة العامة والتشريعات المتعلقة بها والقرارات الصادرة عن مجلس الوزراء وهيئة الخزينة (Treasury Board) من أجل مراقبة جميع جوانب الإنفاق الحكومي والسياسات المتبعة من قبل الإدارات في هذا المجال.

*مُتَطَلِّباتُ تَفْعِيلِ الرقابة على الحسابات في لبنان

يفتقد ديوان المحاسبة في لبنان إلى دليلٍ للرقابة المالية يكون شبيهاً بالدليل الذي تمّ اقتراحه بالنسبة إلى الرقابة على الأداء. لذلك فإن الرقابة على الحسابات تحتاج إلى معايير واضحة تكون بمثابة منهاج تطبيقي لها.

يُشكّل دليلُ الرقابة المالية الذي يعتمدُه مكتب المحاسبة الأميركي (GAO) نموذجاً مهماً من الممكن استئلهامُ مضامينه عند صياغة دليلٍ للرقابة على الحسابات يعتمدُه ديوان المحاسبة في لبنان. وبذلك يُعطي الديوان هذا النوع من الرقابة الأهمية الكافية ببُعْدِها المالي والمحاسبي إلى جانب التركيز الحالي على البُعد القانوني والقضائي. جديرٌ بالذكر بأن مكتب المحاسبة الأميركي لا يتمتع بالصلاحيات القضائية التي يتمتع بها ديوان المحاسبة في لبنان والتي لا بدّ من التأكيد عليها في هذا السياق. وفيما يلي أبرز النقاط التي تُشكّلُ مجموعها دليلاً للرقابة المالية، مع الإشارة إلى ضرورة بلورة تفاصيلها عند الاتفاق عليها:

١. التخطيط:

يجب التخطيط لأعمال التدقيق في الحسابات بحيث يدرس المدققون الترجمة المادية لسيَر العمليات المالية (Materiality) المتمثلة بالفواتير والإيصالات والبيانات إلى جانب أمورٍ أخرى عند تحديد طبيعة عملية التدقيق والفترة الزمنية التي ستستغرقها الإجراءات المتبعة.

المتابعة: يجب على المدققين استرجاع واستِذْكارُ الاستنتاجات والتوصيات التي رُفِعت بنتيجة أعمال التدقيق المالي السابقة من أجل معرفة ما إذا كانت الإدارة المعنية قد اتخذت الخطوات التصحيحية الملائمة في الوقت المناسب، بحيث يتم التأكد من مدى استفادة الإدارة من جهود المدققين بدّل أن تكون قد ذهبت هباءً.

رصد المخالفات: يجب على المدققين أن يضعوا تصميماً معيناً لعمليات التدقيق في الحسابات بحيث يمكن من خلاله رصد المخالفات للقوانين والأنظمة المالية والأصول المحاسبية وشروط

العقود والصفقات والاتفاقيات التي يكون لها تأثيرات مالية، فيتم تحديد الإجراءات الكفيلة بكشف المخالفات.

التنبؤ لاحتمال حدوث المخالفات: يجب على المدققين معرفة التأثيرات المحتملة للقوانين والأنظمة التي يرى المدققون أن لها انعكاساً مباشراً ومادياً على تحديد مجموع الأموال في البيانات المالية. فيُحدّد المدققون تلك القوانين والأنظمة، ويضعون الاختبارات التي تكشف عن مدى مطابقة البيانات المالية للقوانين والأنظمة، ويُقيّمون نتائج هذه الاختبارات.

التعامل مع المخالفات: وهذا يجب أن يتمّ بعناية فائقة وفق الأنظمة المرعية الإجراء.

٢. استيعاب الرقابة الداخلية:

يجب على المدققين معرفة آليات وظروف الرقابة الداخلية في الإدارات المعنية من أجل التخطيط لأعمال التدقيق وتحديد طبيعتها والفترة الزمنية التي ستستغرقها والمدى الذي ستصل إليه أعمال البحث والاستقصاء.

وفيما يلي أربعة جوانب تتعلق بالرقابة الداخلية من المهم أن يُحيط بها المدققون من أجل الحكم على سير العمليات المالية وتدعيم آرائهم بالوقائع:

- أ- محيط الرقابة control environment
- ب- الرقابة على الموجودات safeguarding controls
- ج- الرقابة على الالتزام بالقوانين والأنظمة controls over compliance with laws and regulations
- د- هامش التقلّت من الرقابة المالية control risk assessments

أ- محيط الرقابة control environment: إنَّ حُكْمَ المدققين على المحيط والأجواء التي تتم فيها الرقابة المالية في الإدارة المعنية قد يؤثر إما إيجاباً وإما سلباً في أحكامهم المتعلقة بإجراءات الرقابة المعتمدة. مثلاً، في حال تبين للمدققين أنَّ محيط الرقابة غير فاعل فقد يطرحون تساؤلات حول مدى فاعلية إجراءات الرقابة المتعلقة ببيان مالي محدد. أما في حال تبين لهم أنَّ محيط الرقابة فاعل حقاً، فقد يقرر المدققون التخفيف من أعمال التدقيق في الإجراءات.

ب- الرقابة على الموجودات safeguarding controls: وهذه تتعلق بما تقوم به الإدارة المعنية وموظفوها من أعمال تهدف إلى منع حدوث أية مخالفات في استعمال الموجودات أو التخلص منها ومن أجل اكتشاف المخالفات في وقت مبكر.

ج- الرقابة على الالتزام بالقوانين والأنظمة controls over compliance with laws and regulations: على المدققين الإحاطة بمدى وعي الإدارة للقوانين والأنظمة النافذة والسياسات المتبعة من قبلها بالنسبة إلى القضايا المتصلة بالعمليات المالية وتحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات من أجل تحقيق أهداف الإدارة وتسيير عملياتها والتقيّد بالإجراءات القانونية.

د- تقدير هامش التفلّت من الرقابة المالية Control Risk Assessments: من المنطقي ألا تكون الرقابة على سير العمليات المالية والمحاسبية مُحكّمة بشكل كامل. لذلك يجب على المدققين النظر في هامش التفلّت من هذه الرقابة المتروك من قبل الإدارة المعنية. ومن المتوقع أن تزداد مخاطر التفلّت من الرقابة المحكّمة كلما كَبُرَ حجم الإدارة. عندما يكون هذا الهامش مقبولاً، يجب على المدققين النظر في إمكانية التفلّت من الرقابة المالية والقيام بما يلي:

- تحديد الرقابة الداخلية (internal controls) التي تعتمد عليها الإدارة على البيانات المالية التي يجري التدقيق فيها.
- القيام باختبارات معيّنة (tests) من أجل الحصول على وقائع تؤكد فاعليّة الرقابة المعتمدة (كأخذ عيّنة من المعاملات و متابعتها منذ بدايتها وحتى الانتهاء منها).
- توثيق هذه الاختبارات.

٣. إعداد أوراق العمل Working Papers: يجب على أوراق العمل التي يُعدها المدققون أن تتضمن معلومات كافية تمكّن المدقق الذي يتمتع بالخبرة اللازمة، والذي لم تكن له علاقة مباشرة بعملية التدقيق التي جرت، من التنبّئ من صحّة الأحكام والاستنتاجات التي توصل إليها المدققون بناءً على الوقائع التي أوردوها في أوراقهم. ويجب على أوراق العمل أن تحتوي على ما يلي:

- أهداف ونطاق ومنهجية التدقيق المتبعة بما في ذلك العينات من المعاملات التي تم اختيارها،
- توثيق الأعمال التي جرت من أجل تدعيم الاستنتاجات والأحكام التي توصل إليها المدققون بحيث يتم توصيف المعاملات والسجلات التي جرى التدقيق فيها (دون إلحاق نسخ عنها بأوراق العمل)،
- وتحديد الطرق التي جرى بموجبها الإشراف على أعمال التدقيق.

٤. إعداد التقرير النهائي ووضعه في تصرف الأطراف المعنية Reporting:

يجب أن يؤكد التقرير النهائي على احترام أعمال التدقيق التي جرت للمعايير الواجب اتباعها (والمشار إليها آنفاً) على أن يشرح الأسباب التي دفعت بالمدققين إلى عدم التقيد ببعضها وعواقب ذلك بالنسبة إلى نتائج التدقيق. كما يجب على التقرير أن يشير إلى المخالفات المكتشفة (يمكن أن يُشار إليها في عدة تقارير منفصلة) بناءً على الوقائع، وأن يُظهر عواقبها. كذلك على التقرير أن يُظهر الشوائب التي تعتري الرقابة الداخلية التي تعتمد عليها الإدارة المعنية، مثلاً:

- غياب تحديد واضح للمهام يتلاءم مع أهداف الرقابة المالية،
- غياب المراجعات الضرورية للمعاملات والحسابات،
- غياب الشروط والظروف الضرورية للحفاظ على موجودات الإدارة،
- فشل الإدارة في الحفاظ على موجوداتها من الفقدان أو التلف أو سوء الاستعمال،
- سوء تطبيق إجراءات الرقابة المالية،
- إصرار المسؤولين في الإدارة على تجاوز الرقابة الداخلية، الأمر الذي يعرقل تحقيق أهداف نظام الرقابة المالية المعتمد،
- نواقص مهمة تعتري تصميم أو تطبيق الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى انتهاك القوانين والأنظمة التي لها انعكاسات مباشرة وملموسة على البيانات المالية،
- إخفاق الإدارة في متابعة وتصحيح الشوائب في الرقابة الداخلية.

٥ . المعلومات السريّة:

في حال يُحظَر الإفصاحُ عن معلوماتٍ مُعيّنة، على التقرير أن يشيرَ إلى طبيعَةِ تلك المعلومات والأسباب القانونية التي تَحُول دون نشرها.

٦ . توزيع التقرير على الأطراف المعنية:

يجب أن يتمّ توزيع التقرير على الأطراف المعنية في الوقت المناسب.

VI. مَكْنَنَة أَعْمَال دِيَوَان المَحَاسِبَة:

(أ) التَّصَوُّرُ الْعَامُّ لِلْمَكْنَنَة:

خِلَال سَنَة ١٩٩١ أَعَدَّ مَعَاوَن المَدْعَى الْعَام لَدَى دِيَوَان المَحَاسِبَة أَدِيب سَلَامَة بِالتَّعَاوُن مَعَ اخْتِصَاصِيَّة مَتَعَاقِدَة مَعَ مَرَكُز المَعْلُومَاتِيَّة القَانُونِيَّة فِي الجَامِعَة اللِّبْنَانِيَّة دِرَاسَةً تَحْلِيلِيَّة حَوْل مَكْنَنَة أَعْمَال الدِّيَوَان. وَاقْتَرَحَت الدِّرَاسَة المَذْكُورَة سَلْسَلَةً مِنَ التَّطْبِيقَات، هَذِهِ أَبْرَزُهَا:

- قَاعِدَة المَعْلُومَات القَانُونِيَّة وَتَشْمَل اجْتِهَادَات الدِّيَوَان، أَي قَرَارَاتِهِ الإِدَارِيَّة وَالْقَضَائِيَّة بِالإِضَافَة إِلَى آرَائِهِ الِاسْتِشَارِيَّة بِحَيْثُ تَخْضَع هَذِهِ القَرَارَات والآرَاء لِعَمَلِيَّة فَرْزٍ وَتَحْلِيلٍ وَتَوْثِيقٍ وَفَقًّا لِقَوَاعِد وَأَصُول تَسْمَح بِاسْتِرْجَاعِهَا.

- قَاعِدَة المَلَفَات الشَّخْصِيَّة وَتَقْضِي بِإِدْخَالٍ وَاسْتِرْجَاعِ جَمِيعِ المَعْلُومَات المَتَعَلِّقَة بِشُؤُونِ المَوْضُفِينَ الذَّاتِيَّة وَالْوِظَافِيَّة.

- قَاعِدَة سَيَرِ المَعَامَلَات. فَهَنَّاكَ أَصُولٌ يَتَّبَعُهَا دِيَوَان المَحَاسِبَة فِي أَعْمَالِهِ الرِّقَابِيَّة، فَالْمَعَامَلَة تُسَجَّلُ عِنْد وَرُودِهَا إِلَى الدِّيَوَان فِي "السَّجَلِ الوَارِد"، ثُمَّ تُحَوَّلُ المَعَامَلَات الخَاضِعَة لِلرِّقَابَة إِلَى "سَجَلِ الأَسَاس"، ثُمَّ إِلَى القَاضِي المَخْتَصِّ، ثُمَّ إِلَى المَسْتَشَارِ المُقَرَّر، ثُمَّ إِلَى الهَيئَةِ المَخْتَصَّة (المُكَوَّنَة مِنَ رَئِيسِ العَرَفَةِ المَعْنِيَّة وَمَسْتَشَارَيْنِ) الَّتِي تَتَّخِذُ القَرَار بِالتَّأْشِيرِ عَلَى المَعَامَلَة أَوْ رَفْضِهَا. تُسَجَّلُ هَذِهِ المَرَا حِلُّ عَلَى الكُومْبِيُوتَرِ بِحَيْثُ تُعْطَى كُلُّ مَعَامَلَة تَرْدُّ إِلَى الدِّيَوَان رَقْمًا خَاصًّا عَلَى الكُومْبِيُوتَرِ وَكَلِمَا تَقْطَعُ المَعَامَلَة مَرَحَلَةً مِنَ المَرَا حِلُّ يُسَجَّلُ الأَمْرُ عَلَى الكُومْبِيُوتَرِ بِحَيْثُ يَصْبِحُ مِنَ المُمْكِنِ تَعَقُّبُ المَعَامَلَة الوَارِدَة إِلَى دِيَوَانِ المَحَاسِبَة. وَيَسَاعِدُ هَذَا البَرْنَامِجُ فِي تَسْهِيلِ العَمَلِ وَتَوْفِيرِ الإِحْصَاءَات كُنْثَاكَ المَتَّصِلَة بِإِنْتَا جِيَةِ القَاضِي خِلَالِ السَّنَةِ (عَدَدٌ وَنَوْعُ المَعَامَلَاتِ الَّتِي دَقَّقَ فِيهَا) وَالتَّحْرِيَّ عَنْ أَيِّ تَأْخِيرٍ فِي سَيَرِ المَعَامَلَات. كَمَا أَنَّ البَرْنَامِجَ يَوْمِّن لَائِحَةً بِجَلْسَاتِ المَحَاكِمَة الَّتِي يَعْقُدهَا الدِّيَوَان فَيُحْضَرُ المَلَفُ بِنَاءً عَلَى اللَّائِحَة.

- قَاعِدَة المَكْتَبَة. وَهَذِهِ ضَرُورِيَّةٌ بِالنَّسْبَة إِلَى القَاضِي الِذِي يَقُومُ بِأَعْمَالِ بَحْثٍ مُعَمَّقَة تَسْتَنِدُ إِلَى ثَلَاثَةِ مَصَادِرٍ رَئِيسِيَّة هِيَ الاجْتِهَادَات (أَي أَحْكَامُ الدِّيَوَان السَّابِقَة)، وَالكُتُبِ المَتَّصِلَة بِالفَقْه، وَالقَوَانِينِ وَالأَنْظَمَة المَرْعِيَّة الإِجْرَاء. تَقُومُ قَاعِدَة المَكْتَبَة عَلَى مَعَالِجَة مَعْطِيَّاتِ بَبْلْيُو غَرَا فِيَّة عَائِدَة لِلْكُتُبِ وَدَوْرِيَّاتِ مَكْتَبَة الدِّيَوَان وَيُمْكِنُ تَوْثِيقُ هَذِهِ المَرَا جِعِ بِشَكْلِ يَسْهَلِ

معه استرجاع المعلومات من الكمبيوتر عن طريق استخدام مفاتيح تعرّف بمضمون النص.

- قاعدة النيابة العامة. وهي شبيهة بقاعدة سير المعاملات والمحاكمات.
- قاعدة النصوص القانونية وهي تقوم على إنشاء مجموعة قوانين خاصة بالديوان تحتوي على أهم القوانين والمراسيم والأنظمة المالية والقرارات التنظيمية التي يحتاجها الديوان في تنظيم أحكامه وممارسة مهامه.
- قاعدة حسابات المحتسبين، وتضم هذه القاعدة معلومات عامة عن المحتسبين المركزيين والمحليين كنصوص تعيينهم وتاريخ مباشرة عملهم وتاريخ حلف اليمين وتقديم الكفالة... كما تضم القرارات التي تصدر عن ديوان المحاسبة بنتيجة تدقيق حساباتهم.
- قاعدة محاسبة الديوان. وهذه تتناول المعاملات المالية الخاصة بديوان المحاسبة من عقد للنفقة، ومراقبة عقدها وتصفياتها مع ما يرافقها من معاملات استلام ونزاعات.

(ب) واقع المكننة في الديوان:

إبتاع ديوان المحاسبة في العام ١٩٩٢ جهازَ كُومبيوتر مع UPS وبدأ العمل على إدخال الأحكام الصادرة عن الديوان إلى الكومبيوتر بهدف تخزينها واستثمارها. ثم جرى وضع اتفاقٍ للتعاون بين الهيئة الأميركية للتنمية من جهة، والحكومة اللبنانية ممثلةً بوزير الدولة لشؤون مجلس النواب المكلف بالإصلاح الإداري الأستاذ أنور الخليل من جهة ثانية (الذي أصبح فيما بعد وزير الدولة لشؤون الإصلاح الإداري). يهدف هذا الاتفاق إلى دعم أجهزة الرقابة في لبنان في مكننة أعمالها بإشراف مركز الدراسات التشريعية لجامعة نيويورك في ألبي (ALBANI). فقام المركز المذكور بتزويد ديوان المحاسبة بثمانية أجهزة كومبيوتر مع UPS كبير ونفذوا تركيب شبكة المعلوماتية بشكل جزئي (في المكتبة، القلم، النيابة العامة، وعدة مكاتب أخرى).

ووافق مجلس الوزراء اللبناني على تعاقد ديوان المحاسبة مع مهندس كومبيوتر وموظف آخر من حملة الليسانس في المعلوماتية. خضع الموظفان لدورة تدريبية استغرقت ثلاثة أشهر وسُلمًا على أثرها مهام الإدارة الفنية لشبكة المعلوماتية في الديوان. كذلك تم تدريب حوالي ١٢ موظفة يعملن لدى الديوان على برنامج الطباعة في مقر مجلس الخدمة المدنية، كما جرى تدريب القضاة والمراقبين ومدققي الحسابات على الـ WINDOWS, WORD, EXCEL.

ويملك الديوان حالياً ١٧ جهاز كومبيوتر وهناك اتجاه لتزويده بما بين ٢٠ و ٢٥ جهازاً من قبل مكتب وزير الدولة لشؤون الإصلاح الإداري.

بالنسبة إلى قواعد المعلوماتية المشار إليها أعلاه فقد جرى تطبيق قاعدة سير المعاملات في ديوان المحاسبة وفي النيابة العامة لدى الديوان خلال سنة ١٩٩٧. وتهدف هذه القاعدة إلى إلغاء التسجيل اليدوي بعد مرحلة من الزمن تمتد بين سنتين وثلاث سنوات. أما اليوم، فإن التسجيل اليدوي يواكب التسجيل الآلي إلى حين التأكد من سلامة العمل وتكثيف الموظفين مع التطور المذكور. تعمل القاعدة حالياً بشكل يومي دون أية عقبات تذكر لدى النيابة العامة، أما بالنسبة إلى الديوان فإن تطبيق البرنامج يتم ببطء كبير بسبب ضغط وكثافة العمل.

أما فيما يعود إلى قاعدة الاجتهادات فقد بدأ العمل بإدخال الأحكام والآراء الاستشارية الصادرة عن ديوان المحاسبة إلى الكومبيوتر، ثم عدل الأميريون في القاعدة على أساس المكننة الآلية. ويعمل البرنامج المذكور بنسبة ٨٠% وللديوان ملاحظات حوله. إلا أن البرنامج لا يستثمر كما يجب بسبب كثافة أعمال الطباعة ووجود عدد من الأجهزة في مكاتب معينة كجزء من "ديكور" المكاتب دون استغلاله كما يجب.

أما بالنسبة إلى قاعدة الملفات الشخصية فلم يجر تطبيقها رغم سهولة الأمر بسبب الدور الذي سيتولاه مجلس الخدمة المدنية والعائد إلى مكننة الملفات الشخصية لجميع موظفي الإدارة العامة على أساس موحد.

أما بالنسبة إلى قاعدة حسابات المحتسبين التي تم تصوورها في الدراسة التحليلية لمكننة أعمال ديوان المحاسبة فلم يجر تطبيقها، مع العلم بأن القاعدة المذكورة حسب التصور الموضوع لها إكتفت باحتواء معلومات عامة عن المحتسبين والقرارات الصادرة عن الديوان في مجال التدقيق في الحسابات، رغم أن البرنامج يمكن تطويره بشكل يمكن المدققين من القيام بعمليات حسابية واستخدام الجداول والبيانات واستخراج الإحصاءات كمرحلة أولى تسبق المرحلة الثانية وهي المرحلة الصعبة والبعيدة المدى والمكلفة في الإدارة اللبنانية والمتعلقة بمكننة حسابات جميع الإدارات ووضعها على DISKS لترسل إلى الديوان لتحليلها وتدقيقها، أو حتى وصل الديوان بالإدارات بحيث يمكن للديوان الإطلاع على حسابات الإدارات تلقائياً.

وقد تمّ وصلُ الديوان بشبكة الإنترنت، غير أن اللجوء إلى الشبكة لا يتمّ إلا بشكلٍ محدود بسبب النقص في الأجهزة وقلة العناصر المُخوّلة باستعماله. إشارة إلى أن للديوان صفحةً خاصة على الإنترنت Web Page عنوانها هو التالي: www.cao.gov.lb.

أما بالنسبة إلى لائحة القوانين والمراسيم والقرارات التنظيمية التي يعود إليها الديوان بشكلٍ متكرر في أعماله الرقابية فقد تمّ إعدادها يدوياً فقط.

جديرٌ بالذكر أن ديوان المحاسبة على لسان معاون المدعي العام أديب سلامة يقدّر حاجة الديوان إلى أجهزة الكمبيوتر بمئةٍ وعشرين جهازاً.

أما مكتبة الديوان فهي ما تزال متواضعة وتُعاني من ضيق المكان وقد تمّ استئجار الطابق الأول من المبنى حيث سيُنصّر إلى تخصيص جناح كبير للمكتبة. إشارة إلى أن الديوان يشغل الطبقات الرابعة والخامسة والسادسة والسابعة وقسماً من الطبقة الثامنة من المبنى الذي يتواجد فيه.

VII. العلاقة بين ديوان المحاسبة والقطاع الخاص:

إنّ اختلاف نظام المحاسبة بين بعض المؤسسات العامة كمؤسسة كهرباء لبنان ومجلس الإنماء والإعمار من جهة، وديوان المحاسبة من جهةٍ ثانية، قد جعل الديوان يُفكّر في إمكانية اللجوء إلى مكاتب تدقيق خاصة. وفي هذا الإطار، ناقش مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة في ١٦/١٠/١٩٩٧ إمكانية أن يُسمّى ديوان المحاسبة ثلاثة مكاتب تدقيق خاصة، على أن يتولّى المجلس اختيار واحدةٍ منها للتدقيق في حسابات عددٍ من الإدارات والمؤسسات العامة لا سيما المؤسسات العامة التي يغلب على عملها الطابع التجاري. ومن الملاحظ أن تركيز كلٍّ من الحكومة وديوان المحاسبة ينصبّ في هذا المجال على الجانب المالي الصرف دون الأداء وإن كانت تُشكّل الناحية المالية إحدى معايير الأداء المؤسّساتي.

إنّ اللجوء إلى مكاتب تدقيق خاصة لسدّ الفراغ الناجم عن إمكانيات الديوان المحدودة يجب أن لا يؤخذ كبديلٍ عن دور الديوان، بل كجزءٍ من عملية التأسيس لشراكة ذات منفعةٍ متبادلة بين القطاع العام والقطاع الخاص. إذ يُمكن لديوان المحاسبة أن يتعاقد مع مكتب تدقيق خاص لمراقبة إدارة أو مؤسسة أو برنامجٍ ما، على أن يشرف الديوان على عملية التدقيق ويتأكد من

نتائجها. وفي المقابل يبدأ العمل على تعزيز دور ديوان المحاسبة ليتمكن من ممارسة الرقابة على الأداء والحسابات والموظفين كما يجب مع ما يُحتمُّه ذلك من إعادة نظرٍ شاملة بالإطار القانوني للديوان، ونوعية ونطاق الرقابة التي يُمارسها، ونوعية ومستوى المهارات والخبرات التي يحتاج الديوان إليها.

خلاصة المشكلات الحالية لديوان المحاسبة والحلول المقترحة

الحل المقترح	الوضع الحالي	المهام
١. تقليص عدد ونوع المعاملات الخاضعة للرقابة المسبقة ٢. (أ) توسيع مفهوم الرقابة المسبقة لتشمل ملامحة المشاريع والأسعار ٢. (ب) تغطية الديوان بالعناصر الفنية المتخصصة ٣. توسيع نطاق الرقابة المسبقة لتشمل المؤسسات والصناديق بالنسبة إلى مشاريع البنية التحتية الباهظة الثمن على أن تكون المهلة لإجراء الرقابة قصيرة ٤. توزيع المهام بين وزارة المالية والديوان بحيث يكفي مراقب عقد النفقات بالتأكد من توفر الاعتماد للنفقة الخاضعة لرقابة الديوان، على أن يُجَدَّ الديوان مطالعة القانون في شأنها ٥. الحد من النقص السياسي لقرارات الديوان، وتعليل النقص، ومساءلة الحكومة عن موقعها من قبل مجلس النواب	١. تستفيد معظم وقت وجهد الديوان ٢. لا تشمل ملامحة المشاريع والأسعار ٣. لا تشمل معظم المؤسسات والصناديق العامة التي يتردد عن حدوث هدر فيها ٤. مزاوجة بين الديوان ووزارة المالية ٥. غالباً ما ينقص مجلس الوزراء قرارات الديوان	الرقابة الإدارية المسبقة
١. توضيح مفهوم الرقابة على الأداء في قانون تنظيم الديوان ٢. (أ) تقليص عدد ونوع المعاملات الخاضعة للرقابة المسبقة ٢. (ب) اعتماد مبدأ تخصص وتفرغ الغرف لأشغال الرقابة المختلفة ٣. (أ) اعتماد دليل تطبيقي للرقابة على الأداء ٣. (ب) رفع مستوى التقرير السنوي للديوان والإدارات، وضرورة إرسال تقارير الإدارات إلى كل من الديوان ومجلس النواب، ومتابعة تنفيذ التوصيات التي يرفعها الديوان ٤. تطوير الديوان بالعناصر الفنية والإدارية المتخصصة (توسيع الملاك أو التعاقد وفقاً للحاجة)	١. لا يتوسع قانون تنظيم الديوان في تعريفها وتوضيحها ٢. لا يمارسها الديوان فعلياً وسطاً انشغاله بالرقابة المسبقة ٣. لا يوجد دليل تطبيقي للرقابة على الأداء ٤. يفتقد الديوان إلى الاختصاصيين في المجالات الفنية والإدارية	الرقابة الإدارية المؤخرة
١. تحديد صلاحيات مدققي الحسابات في قانون تنظيم الديوان ٢. اعتماد دليل تطبيقي للرقابة على الحسابات ٣. استكمال تعبئة الوظائف الشاغرة في ملاك المراقبين	١. لا صلاحيات محددة في قانون تنظيم الديوان لمدققي الحسابات ٢. لا دليل تطبيقي للرقابة على الحسابات ٣. وظائف شاغرة في ملاك المراقبين	الرقابة على الحسابات والموظفين

المراجع

المقابلات:

- ثلاث مقابلات مع المستشار في ديوان المحاسبة جوزيت طبراوي راشد (شباط وآذار ١٩٩٨).
- مقابلة مع معاون المدعي العام لدى ديوان المحاسبة أديب سلامة (شباط ١٩٩٨).
- مقابلة مع مدقق الحسابات في ديوان المحاسبة جان العلّية (آذار ١٩٩٨).

التشريعات اللبنانية:

- المرسوم الاشتراعي رقم ٨٢ تاريخ ١٦/٩/١٩٨٣ وتعديلاته (قانون تنظيم ديوان المحاسبة).
- المرسوم رقم ٣٤٨٩ تاريخ ٢٨/١٢/١٩٦٥ وتعديلاته (نظام يحدد كيفية إرسال الحسابات إلى ديوان المحاسبة).
- المرسوم رقم ١٤٩٦٩ تاريخ ٣٠/١٢/١٩٦٣ وتعديلاته (قانون المحاسبة العمومية).
- القانون رقم ٦٢٢ تاريخ ٧/٣/١٩٩٧ (موازنة ١٩٩٧).
- المرسوم الاشتراعي رقم ١١٥ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته (إنشاء هيئة التدقيق المركزي).
- المرسوم رقم ٤٥١٧ تاريخ ١٣/١٢/١٩٧٢ وتعديلاته (نظام المؤسسات العامة في لبنان).
- المرسوم الاشتراعي رقم ١١١ تاريخ ١٢/٦/١٩٥٩ وتعديلاته (تنظيم الإدارات العامة).

التقارير:

- التقرير السنوي عن أعمال ديوان المحاسبة للعام ١٩٩٣.
- التقرير السنوي عن أعمال ديوان المحاسبة للعام ١٩٩٤.
- التقرير السنوي عن أعمال ديوان المحاسبة للعام ١٩٩٥.
- التقرير السنوي للمدقق العام في كندا ١٩٩٦ (بالإنكليزية).
- ملخص أعمال مكتب المدقق العام في كندا ١٩٩١ (بالإنكليزية).

الكتب العربية:

- محفوظ، د. مهدي: علم المالية العامة، بيروت ١٩٩٧.

-عطوي، د. فوزي: السياسة المالية، الأكاديمية اللبنانية للكتاب ١٩٩٢.

الكتب بالإنكليزية:

- Jones Rowan and Pendleburg Maurice: *Public Sector Accounting* (London: Pitman Publishing, 1992).
- Leclerc Guy and others: *Accountability, Performance and Comprehensive Audit: An Integrated Perspective* (Canada: CCAF-FCVI, 1996).

المراجع المُستفّاة من الإنترنت (بالإنكليزية):

- Cours des Comptes (France), {<http://www.open.gov.uk/nao/st-franc.htm>}
- Court of Audit (Belgium), {<http://www.open.gov.uk/nao/st-belgi.htm>}
- Court of Audit (Greece), {<http://www.open.gov.uk/nao/st-greec.htm>}
- Corte dei Conti (Italy), {<http://www.open.gov.uk/nao/st-italy.htm>}
- National Audit Office (United Kingdom), {<http://www.open.gov.uk/nao/st-unite.htm>}
- U.S General Accounting Office, {<http://www.gao.gov>}
- U.S General Accounting Office, Auditing Standards, 1994 Revision.