



جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا والتدريب

كلية القانون

قسم القانون العام

الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة

في التشريع الليبي

إعداد الباحث: أسامة سالم امحمد منصور

إشراف الدكتور: أسعد طاهر أحمد

الدرجة العلمية: أستاذ

(2020م)

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الإجازة العالية الماجستير بتاريخ 2020/10/01م الموافق

13/صفر/ 1442م قسم القانون العام كلية القانون جامعة الزاوية



التاريخ: ٢٠٢٠ / ١٠ / ١٤ الموافق: / / ١٤ هـ الرقم الإشاري:

قرار لجنة البحث لإجازة (/) العالبة (/) الدقبقة ()

عملاً بقرار السيد: رئيس الجامعة رقم (٢٩٨) م لسنة (٢٠٢٠) م الصادر بتاريخ ١٦ - ٨ - ٢٠٢٠ م قامت اللجنة المشكله بمناقشة الرسالة المقدمة من الطالبة : أسامة سالم إمحمد منصور لنيل درجة الإجازة العالبة "الماجستير" تخصص القانون العام.

عنوانها: (الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة في التشريع الليبي).

وتكون اللجنة من الأساتذة :

- | | | |
|---------------------------|----------------|----------------|
| 1. أ.د. أسعد طاهر أحمد | مشرفاً ومقرراً | جامعة الزاوية. |
| 2. د. منصور ميلاد يونس | عضواً | جامعة طرابلس |
| 3. د. إبراهيم محمد القعود | عضواً | جامعة الزاوية |

وبعد مناقشة الرسالة علناً على تمام الساعة (التاسعة صباحاً) من يوم الخميس الموافق ١٠ / ١٠ / ٢٠٢٠ م بمبنى كلية القانون، وتقويم مستواه العلمي والمنهج الذي اتبعه الباحث والمصادر والمراجع التي استخدمها في دراسته قررت اللجنة ما يلي :-

القرار

بعد إتمام الطالب: أسامة سالم إمحمد منصور ، لمتطلبات الدراسات العليا وامتحاناته ومناقشة الرسالة وتقويمه تقرر: (يتم التعليم بأحد المستطيلات فقط لتحديد نوع القرار)

- | | |
|-------------------------------------|-------------------------|
| <input checked="" type="checkbox"/> | 1. إجازتها بدون تعديلات |
| <input type="checkbox"/> | 2. إجازتها بتعديلات |
| <input type="checkbox"/> | 3. عدم إجازتها |
- ويمنح الطالب فرصة للأخذ بالملاحظات خلال..... أشهر من تاريخ المناقشة)
- ويمنح الطالب فرصة أخرى للمناقشة خلال..... أشهر (

أسماء أعضاء اللجنة :	التوقيع بتاريخ المناقشة	التوقيع بعد الأخذ بالملاحظات - التاريخ
1. أ.د. أسعد طاهر أحمد	التوقيع /	التوقيع /
2. د. منصور ميلاد يونس	التوقيع /	التوقيع /
3. د. إبراهيم محمد القعود	التوقيع /	التوقيع /

مدير إدارة الدراسات العليا والتدريب
ديوسف شعبان المرزوق
التوقيع:

مدير مكتب الدراسات العليا بالكلية
د. عبد الرحمن حسن المختار
التوقيع:

مستحق التخصص
إبراهيم محمد القعود
التوقيع:



تجوى زروق. 2020/10

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ ءَامَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا
الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ ۗ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ ﴾

سورة المجادلة

الاهداء

إلى أبي وأمي أطال الله بقاءهما وأمدهما بثوب الصحة والعافية،
وأتمنى من الله عز وجل أن أوفي لهما ولو جزءاً بسيطاً من
أفضالهما عليّ.

إلى أخوتي الذين كانوا عوناً وسنداً لي في جميع مجالات حياتي.
إلى وليد المراجعة المبدعة، إلى موسوعة العلم والمعرفة الأستاذ
الدكتور أسعد طاهر أحمد.

كما أهدي ثمرة جهدي هذا إلى كل العاملين بالأقسام المالية
بدولة ليبيا.

الشكر والتقدير

... ومن حق النعمة الذكر، وأقل جزاء للمعروف الشكر

... فبعد شكر المولى عز وجل، المتفضل بجليل النعم، وعظيم الجزاء

يتقدم الباحث ببالغ الامتنان، وجزيل العرفان إلى كل من وجهني و علمني،
وأخذ بيدي في سبيل إنجاز هذا البحث، وأخص بذلك أستاذي
ومشرفي الأستاذ الدكتور أسعد ظاهر أحمد، الذي مدني من منابع علمه بالكثير،
والذي ما توانى يوماً عن مد يد المساعدة لي في جميع المجالات، وحمداً لله بأن
يسره في دربي ويسر به أمري وعسى أن يطيل عمره ليبقى نبراساً متألئناً في

سما

العلم والعلماء.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما
تكبدوه من عناء في قراءة رسالتي المتواضعة وإغنائها بمقترحاتهم القيمة.
وكذا أقدم تحية عطرة ملؤها التقدير والاحترام، لأساتذتي الكرام وكل أساتذة كلية
القانون بجامعة الزاوية.

كما أتقدم بشكري وامتناني لزملائي وأصدقائي الذين كانوا سنداً لي في مرحلة
إعداد هذه الدراسة.

وكذا الشكر موصول إلى كل من مد لي يد العون في

مسيرتي العلمية.

الباحث

Abstract

Title : Internal Control over the Implementation of the General Budget in Libyan Legislation

Submitted by researcher : Mr. Osama Salim Amhimmid Mansour, Department of Public Law, Faculty of Law, University of Zawia.

The general budget of the State is the financial and economic tool for public spending, achieving economic development and meeting the general needs of employees. Therefore, there has to be an effective and serious control tool , especially internal control over the implementation of the general budget as it is the cornerstone and the basic rule in controlling the implementation of the budget in order to reduce waste Public money. Hence the importance of the subject of the study in addressing the essence and mechanisms of internal control over the implementation of the general budget to determine the extent of its seriousness, as the problem of the study lies in the detection of defects in the internal control over the implementation of the general budget and the provision of means to address it in a way that makes it more effective and serious and this is the goal From the study, that is, to find out the deficiencies and defects, whether in financial legislation or in practical application during the exercise of internal control, so that we can make it effective and serious oversight and reveals the different methods of wasting public money and in curbing the financial abuses committed by specialists in the administrative apparatus of the State. The appropriate method for this study was a research plan divided into two chapters; In the first chapter, the study dealt with the essence of internal control and its basic components, and in the second chapter the study dealt with the mechanisms followed in the financial legislation, the budget regulations, accounts and inventories, in order to reach serious and effective mechanisms by uncovering the deficiencies followed in the procedures currently applied.

The study concluded to several results, the most important of which is the diversity of internal control methods and mechanisms in all its previous, contemporary and subsequent forms with the aim of appropriateness and legitimacy of the financial action of the State and its various agencies as to detect the financial violations and abuses and to limit their adverse economic effects on the State.

The internal control in the Libyan financial system was characterized by impartiality and objectivity, but it was marred by legislative and practical deficiencies to make it more effective in detecting financial irregularities and defects in implementing the general budget of the State. The study made a number of recommendations, the most important of which is the

development of internal control by following modern methods and using technical means and electronic systems, and linking them to a single system that is connected to all control authorities in order to facilitate detection of any tampering with public money, with the need to pay attention to the human element in charge of the control work by selecting the best and most qualified personnel Scientifically and building and developing their capabilities in order to enable them to be familiar with all the rules and provisions necessary for internal control.

Finally, legislative intervention should be carried out with disciplinary and criminal penalties that would deter anyone who unlawfully attempts to manipulate and waste public money .

Allah is the arbiter of success

المقدمة

تعد الميزانية العامة في النظم المالية الحديثة هي المرآة العاكسة لنجاح النظام المالي والاقتصادي واستقراره للدولة، لذلك تحرص كافة التشريعات المالية في النظم الحديثة على وضع الميزانية العامة وفقاً لأسس ومبادئ تضمن سلامتها وكفاءتها في تحقيق أهداف الدولة المالية والتنمية، فيتعين أن تصدر ميزانية الدولة وفقاً للمبادئ القانونية المتعارف عليها، وأهمها مبدأ سنوية الميزانية، ومبدأ وحدة الميزانية وعموميتها، ومبدأ توازنها، ويتعين مراعاة إجازتها بعد إعدادها من السلطة التنفيذية من السلطة التشريعية، لضمان إحكام الرقابة عليها من السلطة التشريعية عند إجازتها.

وتحرص كافة التشريعات الحديثة على وضع آليات جادة وفاعلة لإحكام الرقابة على الميزانية العامة، فنجد كافة التشريعات في النظم المالية الحديثة تحرص على أن تتعدد الجهات الرقابية على إعداد الميزانية وتنفيذها بهدف المحافظة على المال العام وحسن إدارته، فتوجد رقابة داخلية تمارس من الجهاز الإداري نفسه، ورقابة خارجية تمارس من أجهزة أخرى قد تكون أجهزة متخصصة، مثل ديوان المحاسبة في النظام المالي الليبي، وأجهزة رقابية تمارس من قبل السلطتين التشريعية والقضائية على نحو ما هو متبع في معظم الدول ومنها ليبيا، حيث يكون لتلك الأجهزة المختلفة حق الرقابة على الميزانية العامة، بدءاً من إعدادها ثم تنفيذها حتى وصولها إلى الحساب الختامي كلاً على حدة.

إن الرقابة الداخلية في ليبيا تعد بمثابة صمام الأمان الذي ينبه الإدارة العليا في الدوائر والمؤسسات الحكومية إلى حدوث الأخطاء والإسراف وأي شكل من أشكال التلاعب بالمال العام، وتبين هذه الرقابة أي انحرافات تؤثر في الفاعلية في الاداء المالي في هذه الدوائر والمؤسسات، كما أن الرقابة الداخلية تمارس على مستوى المؤسسات العامة نفسها بشكل ذاتي، وتمارس في صورتين أولها: الرقابة الداخلية الذاتية التي تمارسها الإدارة المالية في كل جهة حكومية من خلال القسم المالي قبل تنفيذ الميزانية، وتسمى الرقابة السابقة والمعاصرة لتنفيذ الميزانية، واستمراراً بعد الانتهاء من تنفيذ الميزانية وإعداد الحساب الختامي وتسمى الرقابة الداخلية اللاحقة، وذلك تحت رقابة وزارة المالية متمثلة في المراقب المالي المعين من الجهة الادارية نفسها، حيث تمتد الرقابة الداخلية لتشمل مرحلة ما قبل الصرف وأثنائه حتى تمام الصرف وفقاً للقواعد والمبادئ القانونية في النظام المالي للدولة ، لذلك آثرت أن يكون موضوع هذه الدراسة في جانب الرقابة الداخلية بوصفها النواة الأولى للتصرف في الميزانية العامة، وحجر الأساس في أحكام الرقابة عليها وتطبيق القواعد القانونية في هذا الشأن للحد من الإسراف في المال العام وضبط إهداره أو التلاعب فيه، بالإضافة إلى الدور الرقابي الذي

يمارسه ديوان المحاسبة قبل وأثناء تنفيذ الميزانية من خلال التعليمات التي يصدرها، بحيث يتعين على الجهات الإدارية مراعاتها والالتزام بها عند ممارستها حقها في الصرف والرقابة عليها ويمارس هذا الديوان نوع من الرقابة الداخلية على تلك الجهات، وذلك بالتفتيش عليها؛ للوقوف على مدى التزامها بتنفيذ التعليمات والمنشورات الصادرة منه قبل الصرف، ومتابعة مدى سلامة الصرف وتنفيذ الميزانية من خلال تقارير التفتيش السنوي، والدورية الذي يمارسها الديوان للكشف عن أي خلل أو تلاعب في تنفيذ الميزانية، أو الدورات المستندية المستخدمة في الصرف، وبالتالي يعتبر هذا النوع من الرقابة رقابة داخلية لاحقة تمارس من ديوان المحاسبة؛ لسلامة عملية الصرف وتنفيذ الميزانية العامة للدولة .

أولاً-أهمية الدراسة.

تخلص أهمية الدراسة للرقابة الداخلية على الميزانية العامة إلى العديد من الجوانب أهمها:

1-ترجع أهمية الدراسة إلى موضوع الرقابة الداخلية لتكوين نظرة عامة عنها؛ للوقوف على سلبياتها وإيجابياتها في النظام المالي الليبي.

2-إن الواقع السيء للمؤسسات العامة لاسيما من الناحية العملية جعلنا نحاول دراسة آليات الرقابة الداخلية، وهذا للوقوف على كيفية تطبيقها ميدانياً، وكيف تؤثر في أداء المؤسسات الحكومية ومدى صحة عملية صرف الميزانية وفقاً للقواعد القانونية المتبعة في هذا الشأن.

3-إن مسؤولية نجاح العملية الرقابية بمختلف أساليبها وأنواعها في المؤسسات العامة أمر في غاية الأهمية، غير أنه لا يكون محصوراً في جانبه المالي فحسب، بل يتعدى إلى مختلف الجوانب الأخرى، بما يؤثر في النشاط المالي والاقتصادي في الدولة.

4-أهمية مشكلة الرقابة الداخلية بالنسبة إلى المجتمع، وذلك بالسعي للوقوف على أهم خصائصها ومجالاتها، وهذا من أجل توضيح الرؤية وسلامة إجراءات صرف الميزانية العامة، وتكوين إطار معرفي حول موضوع الرقابة الداخلية للراي العام المجتمعي.

ثانياً-إشكالية الدراسة.

تحدد إشكالية الدراسة في فرضيتين:

- مدى كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تنفيذ الميزانية العامة في الجهاز الإداري للدولة والمؤسسات العامة.

- هل القواعد والإجراءات المطبقة في النظام المالي للدولة كافية وفاعلة في أحكام الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية، أم أن الأمر يحتاج إلى تطوير وتفعيل هذه الإجراءات وتحديثها بما يضمن فاعلية الرقابة الداخلية؟

ثالثاً-أهداف الدراسة.

لكل دراسة أو بحث عملي هدف أو أهداف يسعى الباحث إلى تحقيقها من خلال اهتمامه بالظاهرة المدروسة، التي تتلخص فيما يلي.

أ-الكشف عن الظاهرة المدروسة "ميدانيا" ونعني بذلك معرفة العلاقة الحقيقية الموجودة بين الرقابة الداخلية بأنواعها، والأداء داخل الجهاز الإداري والمؤسسات العامة.

ب-تشخيص كل أساليب الرقابة الداخلية المطبقة في الجهاز الإداري للدولة والمؤسسات العامة التي تسهم في نجاح الدولة وتقديمها، وكشف الأخطاء والانحرافات بداخلها، ومحاولة تصحيحها أو التقليل منها.

ج-محاولة تنبيه المسؤولين بالجهاز الإداري للدولة والقطاع العام بأهمية العملية الرقابية في تحسين فاعلية المؤسسة وأدائها، وذلك باستغلال النتائج التي يتم التوصل إليها ميدانياً.

رابعاً-الدراسات السابقة.

إن موضوع الرقابة الداخلية على الميزانية العامة لم يتناوله الباحثون على نحو مفصل ودقيق لاسيما في الجوانب العلمية والعملية، لذلك نجد أن الكثير من الدراسات السابقة تناولت موضوع الرقابة المالية بصفة عامة دون التعرض بعمق في الرقابة الداخلية ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر الدراسات الآتية:

1-رسالة ماجستير بعنوان (الرقابة على الميزانية العامة للدولة، دراسة تطبيقية على الميزانية العامة الليبية) للباحث نجم الدين التومي امبيرش، مقدمة لكلية القانون جامعة الزاوية، في العام الدراسي 2010-2011م، تناولت هذه التطبيقات العملية للرقابة على الميزانية العامة في ليبيا دون التعرض للرقابة الداخلية التي تمارس من الجهاز الإداري للدولة موضوع هذا البحث.

2-رسالة ماجستير بعنوان (الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة)، للباحث أشرف عياد الأسود، مقدمة إلى الأكاديمية الليبية، تناولت هذه الدراسة ماهية الميزانية العامة، وأساليب الرقابة عليها، وموقف كل من المشرعين الليبي والمصري من تنفيذ الميزانية العامة في العام الدراسي 2014م، ولم تتعرض هذه الرسالة لموضوع البحث في الرقابة الداخلية على الميزانية العامة للدولة.

خامساً-صعوبات الدراسة.

- قلة الدراسات والمراجع القانونية المتخصصة في موضوع الرقابة الداخلية في ليبيا.
- صعوبة الحصول على القوانين والتشريعات الرقابية وخاصة القوانين الجديدة والتعديلات.

سادساً: المنهج المتبع في الدراسة.

سوف أعتمد في دراستي على المنهج الوصفي التحليلي من أجل إظهار مختلف جوانب الموضوع ثم التركيز بصورة أساسية على المنهج التطبيقي في دراسة تطبيقات عملية من واقع الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة وفق جملة من الإجراءات والقوانين والتشريعات.

سابعاً-خطة الدراسة.

قسمت هذه الدراسة إلى فصلين، كل فصل له تقسيمات معينة بما يخدم هذه الدراسة إن شاء الله تعالى، وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: ماهية وتطور الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية.

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية وخصائصها.

المطلب الثاني: نشأة وتطور الرقابة الداخلية وأنواعها.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية لعمل الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: قواعد الرقابة الداخلية ومقوماتها.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية.

الفصل الثاني: آليات ممارسة الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة.

المبحث الأول: آليات الرقابة الداخلية السابقة والمعاصرة لتنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الأول: آليات الرقابة الداخلية السابقة على تنفيذ الميزانية العامة

المطلب الثاني: آليات الرقابة الداخلية المعاصرة على تنفيذ الميزانية العامة.

المبحث الثاني: آليات الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية اللاحقة من خلال الجهاز الإداري.

المطلب الثاني: مدى دور ديوان المحاسبة في الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة.

الخاتمة: النتائج والتوصيات.

الفصل الأول

ماهية وتطور الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية

تمهيد وتقسيم:

تحتل الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة أهمية خاصة، بوصفها إجراء من إجراءات تنفيذ الميزانية العامة للدولة، بعد أن أصبحت الميزانية المعاصرة تغطي جانباً كبيراً بالإنفاق على وظائف الدولة الحديثة في ظل المالية العامة المتداخلة، حيث لم تقتصر وظائف الدولة على الأمن والدفاع والعدالة، بل تطورت هذه الوظائف إلى كل ما يحقق رفاهية المواطنين في كافة الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، لاسيما في ظل محدودية الإيرادات والتوسع في النفقات العامة، فقد أصبحت الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة ذات دور فعال على تنفيذ الميزانية، بحيث تتضمن تنفيذ بنود الميزانية بكل دقة، وبما يحقق المصلحة العامة للدولة على أفضل وجه، كما أن هذه الرقابة تدعم حق السلطة التنفيذية في مراقبة نفسها والتأكد من التزامها بتنفيذ الميزانية العامة على النحو الذي أقرته السلطة التشريعية، ودون اختلاسات مالية أو إسراف وتبذير أو تقصير أو صرف من دون وجه حق، وذلك حفاظاً على الأموال العامة وحسن سير المرافق العامة مالياً، ونظراً لأن الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية لا يمكن أن تتم من قبل السلطة التشريعية مباشرةً، وذلك بسبب ما تتطلبه من وجود اختصاصات فنية وخبرات خاصة وهي غير متوفرة في أعضاء السلطة التشريعية، إضافة إلى عدم وجود الوقت الكافي لديهم، ولذلك فقد أنيطت مهمة الرقابة الداخلية إلى السلطة التنفيذية نفسها وتحت إشراف وزارة المالية وأعطيت أشكالاً تختلف من دولة إلى أخرى، لذلك سوف نتناول في هذا الفصل تحديد ماهية الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة في التشريع الليبي ثم نتعرض بإيجاز إلى نشأة وتطور الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة، وتقدير ذلك على نحو يبين أهدافها وخصائصها ومقوماتها الأساسية وفعاليتها كإحدى الوسائل المهمة في الرقابة على الميزانية العامة في النظم المالية الحديثة، لذلك سوف نقسم هذا الفصل إلى مبحثين، على النحو الآتي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية لعمل الرقابة الداخلية.

المبحث الأول

ماهية الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة

تقسيم:

تعد الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة الضمانة الأولى والرئيسة لإحكام تنفيذها على الوجه الأكمل، حيث ينتج عن الخلل الذي يحدث في تنفيذها له نتائج ضارة مالياً واقتصادياً ، فلا بد من الرقابة لضمان مراعاة أصول الإنفاق العام وتطبيق قواعد وأحكام القوانين واللوائح المالية للدولة، وذلك بخضوع النفقات العامة للدولة للعديد من الإجراءات في الإنفاق والتنوع في مصارف الإنفاق وتشابكها، لذا وجب التشديد في الرقابة الداخلية وتنويعها حفاظاً على المال العام لذلك تبدأ الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية منذ الشروع في إعداد الميزانية العامة، مروراً بإيجازتها من السلطة التشريعية ، وصولاً إلى تنفيذ الميزانية العامة وهو صلب الدراسة وأهم مراحل الرقابة الداخلية ، الأمر الذي يتعين معه تحديد تعريف وبيان خصائص الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية، مع إلقاء الضوء على كيفية نشأتها وتطورها وبيان أنواعها، الأمر الذي سوف نتناوله تفصيلاً في مطلبين، هما على النحو الآتي :

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية وخصائصها.

المطلب الثاني: نشأة وتطور الرقابة الداخلية وأنواعها.

المطلب الأول

تعريف الرقابة الداخلية وخصائصها

مما لا شك فيه أنه ثمة صعوبة في وضع تعريف للرقابة الداخلية يمكن استخدامه في كل الظروف والأحوال والوظائف التي تقوم بها الأجهزة الحكومية، وسرد هذه الصعوبات يكمن في أن لفظ الرقابة الداخلية يستعمل للدلالة على أفعال مختلفة، بالإضافة إلى كون العملية الرقابية تمثل أغراضاً متنوعة، كما يمكن القول بأن اختلاف المذاهب السياسية والأفكار الاجتماعية أو النظم الاقتصادية والمالية السائدة تمثل عوامل مهمة ساعدت في صعوبة وضع مثل هذا التعريف الشامل للرقابة الداخلية، ولكن إذا كان الباحثون قد اختلفت تعريفاتهم للرقابة الداخلية فإن هذا الاختلاف لا يمثل اختلافاً جوهرياً يؤثر في العملية الرقابية أو مضمونها وإنما مرجعه نظرة كل منهم إلى عملية الرقابة، وفي جميع الأحوال فإن كافة التعريفات التي أوردها الفقه قد بينت بجلاء خصائص الرقابة الداخلية، حيث تكمن دائماً في أن تنفيذ الميزانية تم مطابقاً لما اعتمده السلطة التشريعية وفق البنود المعتمدة وفي الحدود المرسومة من السلطة التشريعية، لتحقيق أهداف المجتمع وحفاظاً على الأموال العامة، وتحقيق العدالة والمصلحة العامة المرجوة من تنفيذ الميزانية العامة، ولتحديد تعريف جامع ومانع لمفهوم الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية في اللغة والاصطلاح القانوني، ومن ثم بيان لخصائصها نتعرض تفصيلاً لذلك على النحو الآتي :

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية.

بداية يتعين إبراز الغموض الذي اكتنف مصطلح الرقابة الداخلية نتيجة لاشتمالها على الكثير من المعاني المتباينة من ناحية، وتعدد الزوايا التي ينظر من خلالها إلى هذا المصطلح من ناحية أخرى، ومن ثم نتطرق لتعريفها لغةً واصطلاحاً وفقاً لما أستقر عليه الفقه في القانون وعلماء الإدارة وذلك على النحو الآتي:

أولاً- غموض معنى الرقابة:

لم يتفق الفقه الإداري كعادته فيما يتعلق بموضوعات حقل العلوم الاجتماعية والإنسانية حول تحديد دقيق لمفهوم الرقابة، إذ انطلق كل منهم لهذا الغرض من زوايا تعكس أو تعبر عن البيئة الثقافية أو الاجتماعية التي ينتسب إليها، فمنهم من نظر إلى الرقابة على أنها تفتيش وتخويف أو تهديد بقوة السلطة، والجزاءات الرسمية، وهؤلاء يمثلون في الواقع الاتجاه السلبي أو الكلاسيكي للرقابة، ذلك الاتجاه الذي يجد أساسه في النظرية التقليدية (لدوجلاس ما كجريجور) التي روج لها تحت مسمى نظرية (X) حيث كان يرى أن الفرد في المنظمة لا يؤمن على القيام بأمر ما

دون متابعة أو إشراف من قبل المسؤولين في تلك المنظمة ، فهو يتسم بكونه متأسلة للعمل ومن ثم فإنه يجب أن يخضع دائماً لرقابة شديدة ودقيقة أثناء مباشرته للعمل المكلف به، وأن العقاب أو التهديد به يجب ان يعد من الوسائل الرئيسية لإجباره على القيام بهذا العمل لاسيما أن هذا الفرد لا يعمل في الواقع حباً أو رغبة في العمل وإنما خوفاً ورهبة من الحرمان والعقاب ومن هنا فقد قيل أن الرقابة هي استخدام السلطة والسطوة أو القوة والنفوذ لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر والتعليمات ومحاسبتهم وتوقيع العقاب عليهم في حالة خطئهم أو إهمالهم (1) .

ويعبر جانب من الفكر الإداري عن غموض معنى الرقابة بقوله: إن الرقابة هي إحدى مكونات العملية الإدارية المهمة، ومع ذلك فهي تمثل إحدى النواحي التي يحيطها الكثير من سوء الفهم (2)، ولقد سئل عدد من المديرين في الحكومة ومشروعات الأعمال عن المقصود بالرقابة على الأداء

فلم تتفق الإجابات عن موقف معين (3)، وتتسع دائرة هذا الغموض نظراً لأن لفظ " رقابة " يعني أيضاً، " توجيه " وبتحديد دقيق تشير كلمة رقابة وحدها إلى العملية التي يتم بواسطتها التأكد من أن الأنشطة المختلفة داخل المنظمة تحقق النتائج المرغوبة، فالرقابة بهذا المعنى مقصورة على رقابة نتائج الأنشطة ومراجعة معلومات التغذية العكسية للنتائج وإجراء عملية التصحيح إذا تطلب الأمر، وغالباً ما كان ينظر إلى دور الرقابة على الأداء على أنه مرادف للرقابة المالية،(4) في حين ينظر إليها على أنها نوع من المتابعة ويعرفها بأنها متابعة لعمليات التنفيذ (5).

ثانياً-تعريف الرقابة الداخلية في اللغة:

ورد مصطلح الرقابة في العديد من المعاجم، ففي معجم لسان العرب " رَقَبَ " : في أسماء الله تعالى ، الرَّقِيبُ: وهو الحافظُ الذي لا يَغيبُ عنه شيءٌ؛ فَعِيلٌ بمعنى فاعل، وفي الحديث: (ارْقُبُوا مُحَمَّدًا في أهل بيته)(6) أي احفظوه فيهم .

وفي الحديث: (ما من نبيٍّ إلا أُعطيَ سبعةً نُجباءَ رُقباءَ) (1) أي حَفَظَةَ يكونون معه .

- 1- رمضان محمد بطيخ، الرقابة على الجهاز الإداري، بدون طبعة (دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، 1994م) ، ص: 15.
- 2- عبد الكريم درويش، وتكلا ليلي، أصول الإدارة العامة، بدون طبعة (مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة-مصر، 1980م)، ص: 508.
- 3- محمد سيد عبد الفتاح، الإدارة العامة، بدون طبعة (المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، القاهرة- مصر، 1971م)، ص: 315.
- 4- ماجد راغب، علم الإدارة العامة، بدون طبعة (مؤسسة شهاب الجامعية، الإسكندرية، 1973م) ، ص: 229.
- 5- عبد الله عبد الرحمن النميان، الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية، رسالة ماجستير (أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العلوم الإدارية، 2003م) ، ص: 15.
- 6- ينظر الحديث في صحيح البخاري، باب مناقب قرابة رسول الله صلى الله عليه وسلم، 20:5.

والرَّقِيبُ: الحَفِيطُ .

ورَقَبَهُ يَرْقُبُهُ رَقْبَةً ورُقْبَانًا، بالكسر فيهما، ورُقُوبًا، وترَقَّبَهُ، وارْتَقَّبَهُ: انْتَهَرَه ورَصَدَهُ .
والترَقُّبُ: الانتظار ، وكذلك الارتقَابُ .

وقوله تعالى: (ولم تَرْقُبْ قَوْلِي) (2) ، معناه: لم تنتظر قولي (3)

والرقابة مصدره (رَقَبَ)، وجاء في المعجم الغني معنى خَضَعَ لِرَقَابَةِ دَقِيقَةٍ: تَفْتِيشٌ دَقِيقٌ فِي سَيْرِ أَعْمَالِهِ وَشُؤُونِهِ، وَمُرَاقَبَةٌ: -لا رَقَابَةَ عَلَى الْفِكْرِ وَالصَّحَافَةِ، قِسْمُ الرَّقَابَةِ: قِسْمٌ فِي الدُّوَلِ غَيْرِ الدِّيمُقْرَاطِيَّةِ يَتَوَلَّى مُرَاقَبَةَ مَا فِي الصُّحُفِ وَالْكُتُبِ قَبْلَ تَوْزِيعِهَا (4).

وجاء في معجم مقاييس اللغة مصطلح (رقب): الرء والقاف والباء أصل واحد مطرد يدل على انتصابٍ لمراعاة شيء، من ذلك الرقيب وهو الحافظ (5).

وفي المعجم الوسيط أن الرقابة مشتملة على ثلاثة معان: هي الملاحظة والحرس والحفظ (6).

وذكر في قوله تعالى: " إنا مرسلو الناقة فتنة لهم فارتقبهم واصطبر " (7).

وذكر أيضا الرقابة في معجم مختار الصحاح كلمة الرقابة بأنها "المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ والمنتظر " (8)، واستدل بقوله تعالى: "إن الله كان عليكم رقيبا" (9).

وفي معجم اللغة العربية المعاصر اندمجت مصطلحات قانونية ومالية مع الرقابة.

- الرقابة الداخلية: الرقابة التي يجريها الجهاز أو الهيئة الحكومية نفسها.
- الرقابة المسبقة: الرقابة المالية التي تُجرى قبل الالتزام بالصرف.
- وسائل الرقابة المحاسبية: وسائل الرقابة الداخلية على الحسابات منها خطة التنظيم والإجراءات والسجلات التي تستهدف حماية الأصول ودقة السجلات المالية.

1- هذا جزء من حديث طويل تعددت رواياته، منها: (إن كل نبيٍّ أُعطي سبعة نجباء رفقاء أو رقباء وأعطيت أنا أربعة عشر...) ، ينظر سنن الترمذي، 5:662.
2- القرآن الكريم سورة طه الآية 94.
3- معجم لسان العرب، مادة: رقب الجزء الأول، 424.
4- المعجم الغني لعبد الغني أبو العزم صدر: 1421هـ/2001م على موقع "المعجم ع":
<https://www.almougem.com/mougem/search/رقبته>
5- أبو الحسين أحمد بن فارس، معجم مقاييس اللغة، تحقيق: عبد السلام محمد هارون، بدون طبعة (دار الفكر، 1399 هـ / 1979 م)، مادة: (رَقَب) الجزء 2، ص: 427.
6 - مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، الطبعة: الرابعة (مكتبة الشروق الدولية، مصر، 1425 هـ / 2004)، مادة (رَقَب)، الجزء الأول، ص: 363.
7- سورة القمر: الآية 27.
8- ينظر: المختار الصحاح، تاج اللغة والمختار الصحاح العربية، للجوهري، تحقيق أحمد عطار، الطبعة: الرابعة، مادة رقب، وينظر المعجم الوسيط، مادة رقب، الجزء 2، ص: 430.
9- سورة التوبة: الآية 10.

- الرقابة اللاحقة: الرقابة المالية التي تُجرى بعد حدوث الواقعة للأنشطة الإدارية والمالية.

ومجموع المفاهيم اللغوية السابقة تبين لنا أن معنى الرقابة هي:

الرعاية، الحفظ، الانتظار والحماية، وجميعها تمثل معنى الرقابة في اللغة العربية على النحو السابق، أمّا في اللغة الأجنبية لاسيما اللغة الإنجليزية فالرقابة لها معانٍ متعددة ومتباينة فهي تعني مراجعة شيء أو فحصه للتأكد من حسن سيره، أو مقارنة شيء بما ورد في مصدر أو أصل، كما تعني تنظيم أو ضبط أو تعديل، وكذلك تعبر عن المقارنة مع مستوى أو معيار، كما قد تشير أيضاً إلى معنى الكبح أو الضبط أو التقييد (1).

خلاصة القول إن الرقابة بصفة عامة تعني المراجعة والفحص والمقارنة والتوجيه والقيادة بالإضافة إلى الكبح والضبط والتقييد.

ثالثاً-تعريف الرقابة الداخلية اصطلاحاً:

الرقابة بشكل عام: تعبير عن عملية عقلانية مدروسة أو عفوية ترتبط بكل مسعى إنساني ينشد تحقيق هدف أو أهداف معينة، فعندما يضع المرء لنفسه هدفاً محدداً ويسعى إلى تحقيقه فلا بد ان يقوم بصفة دورية بمراجعة تقوده نحو الهدف، وإذا وجد انحرافاً عن الهدف أو عثر على عقبات في طريق الوصول إليه، فإنه يحاول تصحيح اتجاهه وإزالة العقبات المختلفة، ليتمكن من متابعة السير في اتجاه الهدف المنشود، وبما أن السلوك الإنساني هو بطبيعته سلوك هادف فإن الرقابة بذلك تصبح جزءاً لا يتجزأ من هذا السلوك منذ وجد الانسان (2). ويمكن أن نتعرض لتعريف الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية بأكثر عمقاً لدى علماء الإدارة العامة وفقهاء القانون وذلك على النحو التالي:

أ- تعريف الرقابة الداخلية لدى علماء الإدارة العامة:

لقد عرّف علماء الإدارة العامة الرقابة الداخلية بأنها: "التنظيم الإداري والمحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في مؤسسة ما تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد في تحقيق كل

1- الطاهر أحمد الزاوي، ترتيب القاموس المحيط على طريق المصباح المنير وأساس البلاغة، بدون طبعة (دار المعارف، بيروت- لبنان، 1989م)، ص: 388.

2- عبد المعطي محمد عساف، مبادئ في الإدارة العامة وتطبيقاتها في المملكة العربية السعودية، بدون طبعة (دار عالم الكتب للنشر والتوزيع، الرياض-السعودية، 1990م)، ص: 255.

عملية من العمليات، وبهذا يكون عمل كل موظف مكملاً لأعمال موظفين آخرين، وذلك بغرض منع أو اكتشاف الغش والتزوير" (1).

وعرفت أيضاً بأنها " الخطة التنظيمية، وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوع " (2).

وعرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية، بأنها: " مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكيم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على العناصر السابقة " (3).

وقد عرّفها جانب آخر من الفقه بأنها: " التخطيط والتنظيم الإداري لمشروع وما يرتبط به من وسائل، أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول ودقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية في طريقها المرسوم" (4).

كما عرّفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (للأنتوساي) مفهوم الرقابة الداخلية التي عدتها: " أداة إدارية تستخدم لتوفير تأكيدات معقولة حول تحقيق الإدارة لأهدافها " ويبين لنا هذا المفهوم بوجه عام مدى تحقيق الإدارة لالتزاماتها بحجج وتأكيدات دقيقة من خلال أدوات الإدارية، وهو بذلك يعطي مفهوما عاما يشكل جانبيين للرقابة الداخلية الإدارية والمالية، بل وعرّفت التدقيق الداخلي بأنه : " الوسيلة الوظيفية التي يتلقى المدراء في منشأة ما بواسطتها تأكيدا من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسؤولون عنها تعمل بطريقة من شأنها تقليل احتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير ذات كفاءة أو اقتصاد أو تحايل" (5) .

1- لطيفة بلقاسم، الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الجزائرية" حالة البنك الوطني الجزائري وكالة 316 أم البواقي"، رسالة ماجستير (جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2012م)، ص: 3.

2- حسين القاضي، حسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة: الأولى (مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 1999م) ، ص: 240.

3- لطيفة بلقاسم، الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الجزائرية ، مرجع سابق، ص: 4.

4- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، بدون طبعة (الدار الجامعية، بيروت -لبنان، 1990م) ، ص: 215.

5- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة: الثانية (مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، الإسكندرية-مصر، 1997م)، ص: 60.

والرقابة الداخلية المحاسبية تتمثل في خطة التنظيم وكل الطرائق والإجراءات التي تختص أساساً وتتعلق مباشرةً بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية(1). وحسب منظمة الخبراء والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA) فنظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بتنظيم وتطبيق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة(2).

وقد عرّفها المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة 1949م بأنها: " ينطوي نظام الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنظمة لحماية أصولها، وفحص دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضي به السياسات الإدارية الموضوعة"(3).

وذكرت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (IAG) بأن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرائق المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال لإعمال هذه الأهداف وتشتمل على احترام السياسة الإدارية، وحماية الأصول، ومراقبة الأخطاء واكتشاف الغش وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد معلومات ذات مصدقيه(4).

ب- تعريف الرقابة الداخلية لدى فقهاء القانون.

لقد عرّف فقهاء القانون الرقابة الداخلية: " بالخطة التنظيمية والطرق والمقاييس المنسقة، التي تستخدمها الوحدة لحماية الموارد، ومراجعة دقة البيانات المالية والإدارية، وإمكانية الاعتماد عليها، والنهوض بالكفاءة الإنتاجية، والتشجيع على الالتزام بالسياسات الموضوعة وتحقيق الخطط والأهداف والأغراض مسبقاً ". وحيث إن الرقابة الداخلية تتم داخل السلطة التنفيذية، التي يقوم بها المديرون والرؤساء، من موظفي الدولة على رؤوسهم، أو يقوم بها بعض الموظفين التابعين لوزارة المالية (المراقبون الماليون) المنتشرون في جميع الوزارات، ومصالح

1-عبد الفتاح الصحن، أحمد أنور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، بدون طبعة (الدار الجامعية، بيروت-لبنان، 1986م)، ص:187-188.

2-محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة: الثالثة (ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006م)، ص: 85.

3- لمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع WWW.ISSAI.ORG

4- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 85.

وهيئات الحكومية، أي أن الرقابة الداخلية تقوم بها السلطة التنفيذية على بعضها البعض، وهي تمارس أساساً على النفقات العامة أكثر من ممارستها على الإيرادات العامة (1).

ويرى جانب آخر من الفقهاء "بأنه لا يوجد خلاف بين مفهوم المتابعة ومفهوم الرقابة، ويعتبرهما مترادفين، وهو الرأي الراجح، في حين يرى الدكتور عادل الفليح العلي أن المتابعة تعني ملاحظة التنفيذ وتحديد درجة النجاح أو الفشل فيه خطوة بخطوة، والتنبؤ باحتمالات الانحراف عن الخطة المحددة، ومن ثم العمل على تلافيها قبل حدوثها، في حين تركز الرقابة على تحليل النتائج النهائية للعمل وتقدير مدى اتفاقها مع الأهداف المقررة" (2). ونظراً لتطور مفهوم الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ونظراً لتعدد تعاريف الرقابة الداخلية سنكتفي بذكر بعضها وهي على النحو التالي: الرقابة الداخلية هي: مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المؤسسة، ومدى دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعية" (3).

كما أن الرقابة هي: الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى، لها هذا الحق للتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة، وللتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، وأن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، وللتأكد من مدى تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، بغرض المحافظة على الأموال العامة، والتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية، وتحسين معدلات الأداء، وللكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل لعلاجها تفادياً لتكرارها مستقبلاً، سواء في ذلك وحدات الخدمات أو الأعمال (4).

كما عرّفَت الرقابة الداخلية على أنها: " كل الخطط والإجراءات المختلفة التي يتبعها النظام لحماية موارده، وللتحقق من دقة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية، ولزيادة كفاءة الأداء بالوحدة، ولتشجيع موظفي الوحدة على الالتزام بالتشريعات" (5).

وعرّفها الدكتور عوف الكفراوي بأنها: " مجموعة الوسائل والإجراءات التي تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش، بالإضافة إلى حماية النقدية والأصول الأخرى ويتمثل هذا

1- خالد شحاته الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة: الرابعة (دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003م)، ص: 320.

2- عادل فليح العلي، مالية الدولة، الطبعة: الأولى (دار زهران للنشر، عمان، 2010م)، ص: 513.

3- عبدالفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، بدون طبعة (دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية- مصر، 2006م)، ص: 221.

4- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة: الثانية (مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 1997م)، ص: 24.

5- إبراهيم علي عبدالله، أنور المجارمة، مبادئ المالية العامة، بدون طبعة (دار الصنعا للطباعة والنشر، عمان، 1997م)، ص: 150-151.

التطور في النظر إلى الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من الوسائل تتبناها المنظمة لحماية النقدية والأصول الأخرى، وكذلك لضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر، وفي هذه المرحلة أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية إصلاح الضبط الداخلي " (1).

وعرّفها جانب آخر من الفقه بأنها: " خطة التنظيم وجميع الطرق والمقاييس التي يتبناها التنظيم الإداري بغرض حماية موجوداتها، وضبط دقة البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها، والثوق بها وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما " (2).

وخلاصة القول إن الرقابة الداخلية هي التي تقوم بها الإدارة وذلك بمراقبة نفسها بنفسها، فنقوم بتصحيح ما نكتشفه من أخطاء في تصرفاتها المختلفة، ويمكن أن نعرّف الرقابة الداخلية بأنها: "مجموعة من الأساليب والإجراءات المنسقة والمستخدمة داخل المؤسسة بقصد حماية أصولها، وضمان دقة وسلامة صحة المعلومات الحسابية والمستندية، كما تشجع على العمل بكفاءة، والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من طرف الإدارات العليا".

الفرع الثاني: خصائص الرقابة الداخلية.

إن الرقابة الداخلية ليست نظاماً بحد ذاته ، وإنما هي جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه الإدارة، وعلى ذلك فإن صياغة وتصميم الرقابة الداخلية داخل كل نظام يجب أن يتلاءم مع أهداف الإدارة، وأن يراعى فيه القدرة على إيجاد أحسن الطرائق وأفضلها في الكشف عن الأخطاء والانحرافات قبل حدوثها(3)، وأن يحقق تصحيح مسار التنفيذ وتوافقه مع مسار التخطيط بما يضمن تحقيق أهداف الإدارة بأقصى كفاءة ممكنة(4)، لذلك يتعين أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بخصائص عدة وسمات تجعله قادراً على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية من حيث الجدبة والفاعلية وسوف نتناول هذه الخصائص على النحو الآتي :

-
- 1-عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة: الثالثة (مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، الإسكندرية-مصر، 2005م)، ص: 60.
 - 2- محمد أبو العلا الطلحان، أمال محمد كمال إبراهيم، مراقبة الداخلية والمراجعة في الأجهزة الحكومية، بدون طبعة (جامعة القاهرة، القاهرة-مصر، 1998م)، ص: 17.
 - 3 - جميل أحمد توفيق، مذكرات في إدارة الاعمال، بدون طبعة (دار الجامعات المصرية، مصر، 1974م)، ص: 393 : 401.
 - 4- ينظر: إبراهيم الغمري، الإدارة دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبيية، بدون طبعة (دار الجامعات المصرية، مصر، 1982م)، ص: 567 - 571.

أولاً خصائص تتعلق بالتصميم الجيد للنظام الرقابي:

لقد أجمع الكتّابُ والباحثون والمتخصصون في علوم الإدارة والقانون على أن نظام الرقابة الداخلية الجيد يجب أن تتوافر فيه عدة خصائص أهمها:

1- أن يكون النظام الرقابي الداخلي واضحاً ومفهوماً:

إن وضوح النظام الرقابي وفهمه من قبل كل من الرؤساء والمرؤوسين هو أحد الركائز الرئيسية لضمان تطبيقه بشكل صحيح، وبالتالي تحقيق الأهداف المتوخاة منه. ولكي يتحقق في النظام الرقابي الوضوح يتعين أن يكون الهدف من الرقابة واضحاً إذ إنه في الغالب أن الرقابة عامةً والرقابة الداخلية خاصةً تهدف إلى مراجعة مستندات الصرف ومطابقتها مع النصوص القانونية المحددة في هذا الشأن، والكشف عن أي خلل أو عيب أو تزوير في تلك المستندات، الأمر الذي يجعلها محل شك وريبة من قبل الأشخاص القائمين على الرقابة الداخلية، كما يتعين أن تكون الأساليب الرقابية التي يتبعها العاملون بالرقابة الداخلية في الجهاز الإداري تتسم بالسهولة واليسر في الفهم والتنفيذ بطرائق وأساليب غير معقدة أو مبهمة من خلال الشروط التي تنص عليها القوانين واللوائح في مستند الصرف وآليات الكشف عن صحته وخلوه من أي عيب أو تزوير، هذا بالإضافة إلى وضوح المعايير المعتمدة لقياس النتائج الفعلية الواردة على عملية الرقابة الداخلية بحيث لا تكون رقابة روتينية غير فاعلة أو رقابة متشددة معرقله لسير العمل الإداري .

2- أن يتوفر في النظام الرقابي الداخلي السرعة في كشف الانحرافات:

إن النظام الرقابي الجيد هو الذي يقوم بالتبليغ عن أية انحرافات في العمل، وذلك من أجل تقليص الآثار الضارة بهذه الانحرافات، والنظام الرقابي المعد بطريقة جيدة ينبغي أن يكون قادراً على تحديد أماكن المشاكل المحتملة قبل وقوعها، بحيث يمكن اتخاذ إجراءات تصحيحية قبل استفحال المشكلة وخروجها عن السيطرة، وأن يكون النظام على كفاءة وبالقدر الكافي، بحيث يمكن ترحيل الانحرافات والمعلومات الرقابية إلى جهة الإدارة بصورة فورية عند وقوع أمر ذي أهمية، وحتى يمكن اتخاذ القرارات دون أدنى تأخير، وتصحيح الأخطاء في وقتها المناسب ، بما يمكن الرؤساء من اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة المواقف أولاً بأول وبدون تفاقم الأخطاء وتشعبها وانتثارها وضياع الحقائق .

3- أن يتميز النظام الرقابي الداخلي بالمرونة:

تعرف المرونة بأنها القدرة على مسايرة التغير والتطور. أي إنّ المرونة في الرقابة تعني استيعاب التغيرات في سياسات المؤسسة أو في البيئة، فطالما أن معظم المؤسسات تعمل في بيئة ديناميكية متغيرة فإن الرقابة الصارمة لا تكون ملائمة، والأنظمة الرقابية المرنة يمكنها التوافق

مع مفاجآت الموقف، ويمكننا بسهولة ملاحظة قيمة الرقابة المرنة عند استخدام الميزانيات المرنة التي تزيد أو تقل بحسب حجم العمل (1)، لذلك فإن جودة وفاعلية أي نظام للرقابة الداخلية تتوقف على مرونته، حيث تمكنه من التأقلم مع التغيرات ومسايرة التطورات التي تطرأ. ومرونة النظام الرقابي تعني أن المعايير الموضوعية وكذلك الأساليب المزمع اتباعها قابلة للتلاؤم والتكيف مع ظروف العمل أو التنفيذ. أي أن النظام الرقابي الفعال يجب أن يكون قادراً على استيعاب التغيرات المحتملة في البيئة أو في المؤسسة نفسها.

4- أن يتضمن النظام الرقابي الداخلي الدقة في الإجراءات التصحيحية:

إذا قلنا إن النظام الرقابي يعمل وفق معلومات دقيقة فإن ذلك يبدو بديهياً، ومع ذلك غالباً ما تكون الإجراءات مفتقرة إلى الدقة وتكون هناك دوافع لتقديم معلومات رقابية غير دقيقة، حيث يمكن إيراد أخطاء بحسن نية عند تفسير نتائج الرقابة وعند التبليغ عنها، ومن وقت إلى آخر تحدث تقارير مزيفة أو مضللة أو تحدث محاولات لجعل هذه التقارير تبدو جيدة. إن حصول الرؤساء على معلومات غير دقيقة من خلال النظام الرقابي واستخدام هذه المعلومات في إصدار القرارات يمثل كارثة تتحمل نتيجتها الإدارة في نهاية الأمر. من ذلك أن يوقع أحد المديرين عقداً بتوريد سلع استناداً على أرقام أقل من التكلفة الحقيقية، فإن الإدارة تتحمل فرق التكلفة وتصبح الصفقة خاسرة.

ولتفادي هذه الأخطاء لابد لنظام الرقابة ألا يقف عند اكتشاف الأخطاء والانحرافات دون بيان إجراءات العلاج والتصحيح، وإلا أعدّ قاصراً ولا يحقق الأهداف المطلوبة، فالنظام الرقابي السليم يتضمن ثلاث عمليات رئيسة متكاملة كما يلي:

- تحديد الأخطاء أو الانحرافات ومكان حدوثها.
- تحديد أسباب وقوع الأخطاء والانحرافات والمسؤولين عنها.
- بيان إجراءات العلاج والتصحيح الواجب اتخاذها آنياً ومستقبلاً لتفادي وقوعها مرة أخرى (2).

5- أن يكون النظام الرقابي الداخلي اقتصادياً:

أن يحقق نظام الرقابة الداخلية الوفرة الاقتصادي في التنفيذ، أي اكتشاف الأخطاء والانحرافات التي يترتب عليها تكاليف أي زيادة فيها عما هو مخطط أو متوقع له. وهنا يرى (دراكر) أن

1- ينظر: سمر محمد راغب شاهين، واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (الجامعة الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2007م)، ص: 68-وما بعدها.
2- إبراهيم الغمري، الإدارة دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبية، مرجع سبق ذكره، ص: 570.

" إنفاق دولار واحد لحماية 99 سنناً ليس من الرقابة في شيء، لأنه يعتبر إسرافاً "(1). لذا فإن جودة النظام الرقابي تقاس بمدى الوفر الذي يحققه. ورغم بساطة هذه القاعدة فإن مسألة الوفر الذي يمكن أن يحققه أي نظام رقابي هي أساساً مسألة نسبية، حيث تتفاوت فوائد الرقابة ومزاياها بقدر أهمية النشاط وحجم المؤسسة والتكاليف التي يمكن أن تتحملها المؤسسة في حالة عدم وجود رقابة، ومدى الإسهامات التي يمكن أن يقدمها النظام الرقابي. وبصورة عامة فإن الرقابة إذا وضعت خصيصاً لكي تناسب عمل المؤسسة وحجمها، فمن المحتمل أن تكون رقابة اقتصادية(2).

6- أن يتميز النظام الرقابي الداخلي بالموضوعية:

رغم أن الإدارة تعتمد في جانب كبير من ممارستها على الجانب الشخصي، فإن عملية الرقابة الداخلية يجب ألا تكون خاضعة لمحددات واعتبارات شخصية قد تؤدي إلى حكم غير سليم على الأداء، من هنا فإن النظام الرقابي الفعال هو الذي يُبنى على مجموعة من المقاييس والمعايير الموضوعية بقدر الإمكان؛ لكي تحقق الحكم السليم على الأداء من ناحية، ورضا المرؤوسين من ناحية أخرى.

والمعايير الموضوعية قد تكون كمية مثل التكاليف أو ساعات العمل للوحدة أو تاريخ الانتهاء من العمل، وقد تكون نوعية مثل برامج أفضل للتدريب أو تحقيق نوع محدد من التحسين في جودة ونوعية الأفراد.

7- أن يتوافق النظام الرقابي الداخلي مع طبيعة النشاط واحتياجاته:

كما هو معروف فإن لكل نشاط طبيعة خاصة به تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى، فالنشاط الصناعي يختلف في طبيعته عن النشاط التجاري، وكل منهما يختلف عن النشاط الأمني، كما أن احتياجات المؤسسة الصغيرة تختلف عن احتياجات المؤسسة الكبيرة وهكذا. لذلك فإن نظام الرقابة الجيدة هو الذي يأخذ ذلك لاعتبار هذه الحقائق، وبالتالي يختلف في طبيعته وأساليبه وأدواته من مؤسسة لأخرى وفقاً لاحتياجاتها، ومن ثم ينبغي على الرئيس أن يكون على بينة من العوامل الاستراتيجية في خطته وعملياته التي تستهدف الرقابة، والتأكد من أن الأساليب المستخدمة تتلاءم معها.

8- أن يعكس النظام الرقابي الداخلي الهيكل التنظيمي:

أن الهيكل التنظيمي يحدد مختلف الأجزاء والوحدات التي تتكون منها الإدارة، ويوضح طبيعة العلاقات بين أفراد التنظيم، وحدود ونطاق الاختصاصات والمسؤوليات. وبالتالي فإن هيكل

1- بيتر دراكر، الإدارة والمسؤوليات والمهام، ترجمة: محمد عبد الكريم، مراجعة: نادية الهادي، الجزء الأول (الدار الدولية للنشر والتوزيع، بدون بلد النشر، 1995م)، ص 293.

2- علي محمد منصور، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم، بدون طبعة (مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة-مصر، 1999م)، ص: 262.

التنظيم يمثل أداة رئيسة من أدوات تحقيق الرقابة، وتزداد جودتها وفعاليتها بقدر ارتباط نظام الرقابة بالهيكل التنظيمي للإدارة. بحيث يتماشى النظام الرقابي مع مبدأ التخصص في العمل، سواء كان على مستوى العمل الإداري والتنفيذي وعمل الرقابة بما يسمح بالتعاون والتكاتف في نجاح المؤسسة إدارياً ورقابياً، وهو ما يعكس بدوره جودة الأداء (1).

ثانياً-خصائص تتعلق بملاءمة النظام الرقابي مع المؤسسة:

مما لا شك فيه أن نجاح أي نظام رقابي يتعين أن يتلاءم مع طبيعة عمل المؤسسة، لذلك يتعين توافر الخصائص التالية لتحقيق الفاعلية والجديّة:

1-أن يكون النظام الرقابي على صلة بالقرارات الحساسة التي يوجهها كل مدير على حدة:

القول الشائع بخصوص الرقابة هو " إن لم يكن هناك من يقيس فلن يكون هناك من يدير " وإذا أمعنا النظر في هذه المقولة فإنه يصبح بإمكاننا اعتبار أن المديرين سيعيرون الانتباه لأي متغيرات يقومون بقياسها.

ويجب تزويد المديرين بالمعلومات الرقابية الضرورية وإلا فإن توريد المعلومات غير الضرورية يعد تبذيراً ويؤدي إلى انخراط المديرين في أمور كان الاجدر إسنادها لآخرين. أي أن يكون اتصال النظام الرقابي متواصلًا مع المديرين الذين يقومون باتخاذ القرارات لمتابعة أي متغيرات يقومون بقياسها، ومن ثم تمكنهم من توجيه مرؤوسيههم ورقابتهم والإشراف على أعمالهم وفقاً لأسس علمية سليمة.

2-ضمان سير العمل في توافق مع الخطط:

إن النشاط الإشرافي الأساسي سيعطي تحذيراً للمراقب إذا حدثت أخطاء وبالتالي يجب أن يكون هناك تجانس بين النظام الرقابي مع هيكل الخطة المعدة للتنفيذ، فالخطة هي التي تمد النظام الرقابي بالمعايير المناسبة التي يلزم أن تكون محددة بدقة (2). وعملية الرقابة ومداهما تختلف من التخطيط الطويل الأجل والتخطيط القصير الأجل، أو من حيث التخطيط الشامل والتخطيط الجزئي، وبالتالي يجب أن يناسب النظام الرقابي هذا التخطيط بما يؤدي إلى توافق وانسجام مع الخطة الموضوعية ويؤدي إلى إنجازها على الوجه الأكمل وفي الوقت المناسب لتنفيذها.

1- ينظر: سعيد يوسف حسن كلاب، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (الجامعة الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2004م)، ص: 74 وما بعدها.

2- عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقييم، التصحيح، بدون طبعة (دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1996م)، ص: 26.

3-توفير المعلومات:

يقوم النظام الرقابي بتوفير معلومات لمن هم مسؤولون عن الرقابة. ويجب أن يتولد عن النظام الرقابي عند تطبيقه معلومات دقيقة وصحيحة وبشكل فوري عن وضعية الإنجاز (1). ولا بد أن تضمن الرقابة سرعة استرجاع المعلومات والحصول عليها حتى يتم التوقف على ما يحدث أولاً بأول وتضمن اتخاذ العلاج إذا استدعى الأمر السرعة (2)، وسواء كان توفير هذه المعلومات من خلال تعليمات ومنشورات دورية أو إجراء دوريات تدريبية مكثفة للقائمين بالعمل الرقابي. وبذلك تستطيع الجهات المسؤولة اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات والأخطاء قبل استفحالها وفوات الأوان (3).

وإضافة إلى الخصائص السابقة نورد أيضاً بعض الخصائص العامة التي تجيز العمل الرقابي وتجعله أكثر فاعلية وجدية وهي:

1-يجب أن يكون النظام الرقابي متلائماً مع طبيعة وحجم النشاط الذي يؤدي:

هذا يعني أن لكل نشاط سمات وخصائص تميزه عن بقية الأنشطة، ولذلك على النظام الرقابي أن يكون متنوعاً ومتلائماً مع سمات وخصائص كل منها، وإلا فقد جوهره وأصبح غير قادر على تحقيق الأهداف.

والنظام الرقابي يختلف في الإدارة العليا عنه في الإدارات الأدنى لاختلاف طبيعة النشاط الذي يراقبه، فالرقابة العليا تراقب المسائل المهمة أو الاستراتيجية التي تخص المنظمة ككل والإدارات الأدنى تراقب الأنشطة الجزئية، ويجب أن يكون النظام الرقابي متدرجاً من حيث الأهمية تبعاً لأهمية وكبر حجم المنظمة أو المشروع.

2-يجب أن تتولى الرقابة عناصر أمنية واعية:

لا بد من أن تتولى الرقابة عناصر تتسم بالثقة والأمانة وتؤسس أحكامها على أسس واقعية وموضوعية، وأن تكون هذه العناصر مدركة للمهمة التي تباشرها من حيث نوعية الأعمال محل الرقابة، وعناصرها ومعاييرها، وأهدافها، وأن تكون على قدر من الخبرة والتخصص في هذا المجال.

1- فؤاد الشيخ وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، الطبعة السادسة (مركز الكتب الأردني، الأردن، 1998م) ، ص: 252.

2- السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العملية والعلمية، الطبعة الثانية (مطبعة عابدين، القاهرة- مصر، 1982م) ، ص: 31.

3- ينظر: سمر محمد راغب شاهين، واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص: 71-وما بعدها.

3- أن يتمشى النظام الرقابي مع نمط التنظيم السائد:

- يعني أن الرقابة على أداء نشاط معين يجب أن يتكامل مع الرقابة على الأنشطة الأخرى للمؤسسة، كذلك فإن الرقابة التي يقوم بها مستوى إداري معين لا بد أن يتكامل ويتربط مع الرقابة التي تقوم بها المستويات الإدارية الأخرى.
- والأنظمة الرقابية الفاعلة تتطلب ما يلي:
- الدعم من قبل الإدارة العليا.
 - اشتراك كافة المديرين في وضع النظام الرقابي.
 - قبول العملية الرقابية من جميع العاملين وتفهمها.
 - يجب ان تتسم المعلومات ومراجعة الأداء الفعلي بالدقة، وأن تكون في الوقت المناسب.
 - يجب أن يصمم النظام الرقابي بطريقة جيدة (1).

1- ينظر: علي محمد منصور، مبادئ الإدارة، مرجع سبق ذكره، ص: 262.

المطلب الثاني

نشأة وتطور الرقابة الداخلية وأنواعها

ألقت التغيرات الكبيرة والمتلاحقة التي حدثت في بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة بظلالها على طبيعة الوحدات الاقتصادية على اختلاف أشكالها، حيث كبر حجمها واتسع نطاق أعمالها وتعددت عملياتها، الأمر الذي فرض تحدياً كبيراً على الإدارات العليا لهذه الوحدات، وبات من الضروري دعم الهيكل الرقابي لهذه الوحدات.

وقد شكلت الرقابة الداخلية أحد المحاور الرئيسية لدعم الهيكل الرقابي للمؤسسات العامة ومساعدة الإدارة العليا في تحقيق أهدافها، وذلك بما تتضمنه من إرساء نظم وسياسات وإجراءات تعمل على ضبط الأعمال ومنع وقوع الأخطاء والانحرافات، أو اكتشافها فوراً والمساعدة في سرعة اتخاذ القرارات لمعالجتها، لتتماشي مع المتغيرات والمستجدات أولاً بأول.

ومن هنا فقد حظيت الرقابة الداخلية باهتمام متزايد من قبل الإدارات العليا للمؤسسات والباحثين والمعاهد العلمية المتخصصة، وهو ما وجد صدها في تطور مفاهيمها وإرساء قواعد علمية لممارستها. وعلى ذلك نسعى في هذا المطلب إلى إلقاء الضوء أولاً على نشأة والرقابة الداخلية وتطورها ومن ثم نتطرق ثانياً إلى أهداف الرقابة الداخلية وأنواعها.

الفرع الأول: نشأة الرقابة الداخلية وتطورها

في البداية لابد من التعرف على نشأة الرقابة بدءاً من تشكيل المجتمعات البشرية والدول القديمة، مروراً بالدولة العربية الإسلامية، فالعصور الحديثة تطور مفهومها الوظيفي وصولاً إلى مفهومه المعاصر، والمراحل التي صاحبها تطورها إلى الرقابة الداخلية والعوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بهذا النوع من الرقابة.

أولاً-نشأة الرقابة الداخلية:

نشأت الرقابة الداخلية وفقاً لمسارين، الأول: التاريخي والثاني: المسار الوظيفي، وتوضّح ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

أ – المسار التاريخي:

تطورت الرقابة في الحضارات القديمة بتطور شكل الحكم في الدولة، فقد عرفها المصريون القدماء والإغريق، وكان مدلولها واضحاً في مسلة حمورابي التي احتوت على الكثير من الأحكام المتعلقة بتنظيم المعاملات المالية والتجارية.

وقد عرف العرب الرقابة المالية منذ النشأة الأولى للحضارة العربية، فقد تأسست الرقابة المالية في الإسلام وفقاً لأحكام القرآن الكريم والسنة النبوية وأفعال الصحابة، وتطورت بتطور الدولة الإسلامية وتشعب أركانها، وبما يتناسب ومفهوم النظام المالي فيها وغاياته التي كانت

تتمثل في تحقيق غايات الشريعة الإسلامية في المجالات الدينية والدينية الاقتصادية واجتماعياً، ما أوجد نظاماً

دقيقاً للرقابة المالية يقوم على أسس متكاملة ومثبتة ، وقد اتخذت فيها الرقابة أنماطاً متنوعة، تراوحت بين الرقابة قبل الصرف حيث أنشئت الدواوين المالية، وازدهرت الرقابة الذاتية بسبب قوة الوازع الديني لدى العاملين عليها، ومورست الرقابة اللاحقة والرقابة الخارجية على الأموال العامة في الدولة الإسلامية من قبل كل من ولاية الحسبة وديوان المظالم، فكانت قواعد الرقابة المالية الإسلامية كافية لإحكام الرقابة على أموال الدولة، وقد تطورت بتطورها حتى أصبحت للرقابة المالية أجهزة متطورة مارست مهامها في المحافظة على المال العام من الهدر والعبث والضياع⁽¹⁾.

وعُرِفَت الرقابة المالية في أوروبا منذ نشوء مجتمعاتها وتنازع سلطتها التشريعية مع السلطة التنفيذية المتمثلة بسلطة الحاكم. وقد برزت هذه الرقابة بدءاً من عام 1256م التي تمثلت في سلطة ورقابة غرفة محاسبة باريس التي أنشأها الملك سانت لويس لتتولى فحص الحسابات وإصدار الأحكام التي لها بعض الصيغ الجزائية أحياناً، ما لبثت أن أصبحت حقاً مكتسباً للسلطة التشريعية في مواجهة السلطة التنفيذية بعد ظهور مبدأ فصل السلطات وفرضه نتيجة للثورة الفرنسية، حتى قبل ظهور مفهوم الموازنة العامة بشكل واضح وجلي⁽²⁾، وفي إنكلترا أيضاً نشأت هيئة الرقابة المالية في عام 1866م وتطور دورها فيما بعد.

ونتيجة لتطورات السياسة الاقتصادية والاجتماعية في أوروبا في القرن التاسع عشر تطور مفهوم الرقابة وزادت اختصاصاتها وتعمق نطاقها، لاسيما بعد زيادة الوعي الجماهيري وظهور مفهوم الدولة الحديثة وزيادة وظائفها ودخول دور التخطيط الاقتصادي من أجل استغلال أفضل للموارد، وذلك لسد حاجات المواطنين المتنامية في أسرع وقت ممكن، ما زاد من الحاجة إلى زيادة الأموال العامة وضرورة الحفاظ عليها، كما ساعد على تطور السلطات في الدولة وظهور أجهزة مستقلة تمارس الرقابة المالية من أجل تحقيق العدالة والديمقراطية والنمو والازدهار في إطار الدولة الواحدة⁽³⁾، وترشيد الانفاق مما زاد من ضوابط أحكام الرقابة المالية.

ففي المعسكر الاشتراكي قبل انهيار منظومته في بداية تسعينيات القرن الماضي احتلت الرقابة المالية مكان الصدارة في وظائف الإدارة وتطبيق الرقابة بصورة عامة على نطاق واسع، ما زاد

1- محمد العموري، الرقابة المالية العليا دراسة مقارنة، الطبعة الأولى (منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت- لبنان، 2005م)، ص: 83 وما بعدها.

2- حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، الطبعة الأولى (دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010م)، ص: 196.

3- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، الطبعة الأولى (دار المجدلاوي، عمان، 1988م)، ص: 11.

في دور الرقابة العمالية على الإنتاج والرقابة الشعبية، وزاد دور المنظمات الشعبية في عملية الرقابة المالية. وإلى جانب ذلك فقد أنشئت الطبقات الحزبية للرقابة، وتطورت إلى وحدات تنظيمية حزبية وحكومية في آن معاً لتأدية وظيفة الرقابة (1)، وربطت أجهزة الرقابة بتلك التنظيمات على حساب الرقابة التشريعية.

ب - المسار الوظيفي:

كانت الرقابة في بدايات نشأتها مجرد رقابة شكلية على الإنفاق العام، تهدف إلى التأكد من صحة الإنفاق والالتزام بالمشروعية القانونية لعمليات الصرف، ثم ما لبثت أن شملت عمليات تحصيل الإيرادات العامة.

وكانت المرحلة العملية لتنفيذ الموازنة تبدو من خلال صرف النفقة وتصفيتهما، لذلك كانت الرقابة مقتصرة على هذه العمليات المحاسبية لتنفيذ الموازنة، وقد تأثر أسلوب الرقابة على تنفيذ الموازنة الذي ساد في القرن التاسع عشر بالنظام السياسي في ذلك الحين، فلم يكن من السهل قبول حكام تلك الحقبة من التاريخ برقابة فعالة أثناء تنفيذ عمليات الموازنة؛ لأن ذلك كان يعد بمثابة تدخل في شؤون الإدارة والحكم. وبالمقابل اضطرت أولئك الحكام إلى القبول برقابة على أعمالهم تبدأ بعد الانتهاء من تنفيذ قراراتهم، فلا بد من تنفيذ القرار الإداري أولاً، ثم تأتي مرحلة مراقبة عملية التنفيذ، ويبقى المسؤول الإداري حراً في جميع تصرفاته تاركاً للرقابة بعد ذلك أن تُقوّم بعض نواحي هذه القرارات.

فلم يكن موضوع تقويم أداء الإدارة المالية لأنسب الشروط وأفضلها هدفاً للرقابة. وكانت توصف الرقابة في ذلك الحين بأنها رقابة لاحقة على مشروعية تنفيذ الموازنة، يقوم بها جهاز اختصاصي مستقل عن السلطة الإدارية.

ومن ثم بدت في نهاية القرن التاسع عشر ضرورة توسيع نطاق الرقابة المالية لتشمل الموظف الإداري والتنفيذي معاً. وتبع ذلك التخلي عن فكرة الرقابة اللاحقة لتصبح ممكنة أثناء عملية التنفيذ. فتبقي الرقابة اللاحقة رقابة قضائية، وتكون الرقابة المسبقة لتقويم حسن الأداء والإدارة. وتمارس الرقابة المسبقة قبل تنفيذ القرار الإداري من قبل أجهزة لها صلة وثيقة بالإدارة، ولا تقتصر على المشروعية، وإنما تتعدى ذلك إلى الكفاية وحسن الأداء.

وقد رافق هذا التطور في مفهوم الرقابة تطوراً آخر في أجهزة الرقابة التي انتقلت من أجهزة تتولى الرقابة لصالح الملك في العصور الوسطى، إلى أجهزة مستقلة تتولى الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية، تمارسها هذه الأجهزة لتقوية فعالية السلطة التشريعية في وظيفتها الرقابية إلى جانب وظيفتها التشريعية.

1- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

ثم ما لبثت هذه الأجهزة أن تعاونت فيما بينها من أجل تقوية التعاون الدولي في هذا المجال، من أجل تبادل الأفكار والخبرات وتطوير الأساليب العملية والعلمية على المستوى العالمي، فأنشأت فيما بينها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في عام 1953م، ومن ثم نشأت منظمات إقليمية لتحقيق الهدف كمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية (1). وعلى ذلك يمكن القول إن من مفهوم الرقابة الداخلية قد تطور كثيراً، فبعد أن كان مصطلح الرقابة يهدف إلى مراجعة السجلات والدفاتر المحاسبية وتدقيقها، والكشف عما قد يوجد فيها من تلاعب وغش، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة، فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات، ومدى فاعلية الأجهزة الخاضعة للرقابة في القيام بمهامها الرقابية بأنواعها القانونية والاقتصادية كافة، وباتت اليوم أحد أهم أركان الإدارة المالية التي تقوم بتحليل الوقائع والنتائج الفعلية وتقييمها ومقارنتها مع الخطط، وما تتضمنه من أهداف وسياسات وإجراءات وبرامج، فإن عملية الرقابة اليوم تتعدى مجرد الكشف عن الانحرافات والمشكلات العملية لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار والنتائج وتطوير الأداء الفردي والتنظيمي بطريقة تضمن حسن سير الأعمال بكفاءة وفعالية (2).

ثانياً-مراحل تطور الرقابة الداخلية والعوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بها:

مرت الرقابة الداخلية بمراحل عدة في تطورها متأثرة في ذلك بعوامل عدة نتعرض لها على النحو التالي:

أ- مراحل تطور الرقابة الداخلية:

تطورت الرقابة الداخلية تاريخياً لتساير التطور الكبير في النشاط الاقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المشروعات والوحدات الاقتصادية واتساع نطاقها، والتمشي مع التطور في علم الإدارة. وبصورة عامة يمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الرقابة الداخلية في العصر الحديث بأربع مراحل (3)، على النحو التالي:

المرحلة الأولى: وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت في حينه. ومن هنا اقتصر تعريف الرقابة الداخلية على الطرائق والوسائل التي تبنتها المنشأة بقصد حماية النقدية، ثم امتدت لتشمل باقي أصول المنشأة لاسيما المخزون. حيث تم تعريفها بأنها: "مجموعة الضوابط والأسس والقواعد التي تضعها

1- محمد العموري، الرقابة المالية العليا، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

2- محمد خير العكام، الرقابة المالية، الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، منشور تحت رخصة المشاع المبدع، 2018. <https://pedia.svuonline.org>، ص: 3 وما بعدها.

3- محمد البطمة، الرقابة الإدارية، إحدى مقومات الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية، من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (معهد الإدارة العامة، الأردن 1993م)، ص: 168-169.

إدارة المشروع بهدف المحافظة على أمواله، وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع وسجلاته " (1).

المرحلة الثانية: وهي المرحلة التي شهدت نمواً في حجم المشروعات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما اقتضى تطويراً في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من النقدية والمخزون السلعي وخلافه من السرقة والاختلاس وسوء الاستعمال والإهمال، والتي عرفت في حينه باسم الضبط الداخلي، إضافة إلى الوسائل الكفيلة بضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالسجلات، واستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقاتها للحصول على البيانات المالية الصحيحة. ومن تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين في العام 1936م(2).

المرحلة الثالثة: وقد تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية شكلت القاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة، حيث تميزت بالاهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية واتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة، والارتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية بالمحافظة على أصول المنشأة وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات. وقد شكّل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة 1949م، الأساس لهذه المرحلة، حيث عرّف الرقابة الداخلية بأنها: " الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول، ومراجعة دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً " (3).

ويعد ما جاء بهذا التقرير الأساس الذي استندت إليه أغلب تعاريف الكُتّاب والباحثين في هذه المرحلة، ومنها ما ذكره الجزار، الذي عرّف الرقابة الداخلية بأنها: "مجموعة الطرق والوسائل التي تتبناها إدارة المنشأة في وضع الخطة التنظيمية، لغرض حماية الأصول والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية والإحصائية ولتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى ولضمان تمسك الموظفين بالسياسات والخطط الإدارية المرسومة " (4).

1- إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، بدون طبعة (مطبعة دار العالم العربي، القاهرة، 1976م)، ص: 154.

2 - سبق ذكره ص: 13.

3- المعهد الأمريكي للمحاسبين، عناصر النظام المتكامل وأهميته لكل من الرقابة الداخلية من الإدارة والمراجع الخارجي، تقرير لجنة إجراءات المراجعة الخاصة، تعريب وتقديم الدكتور محمد عباس الحجازي، 1981، ص: 6.

4 محمد محمد الجزار، المراقبة الداخلية دراسة تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاية الإنتاجية، بدون طبعة (مطابع سجل العرب، القاهرة-مصر، 1974م)، ص: 9-10.

المرحلة الرابعة: وتتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية، وهو ما أطلق عليه منهج النظم في الرقابة الداخلية، ويعتقد البطمة أن العام 1953 يمثل الأساس لظهور هذا المنهج والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الاجمالية أو الكلية التي تركز على العلاقات والارتباطات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والارتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي. وتطبيقاً لهذا المفهوم ينظر إلى الرقابة الداخلية باعتبارها نظاماً إجمالياً يمكن تقسيمه إلى نظامين فرعيين هما نظام الرقابة التنظيمية، ونظام الرقابة الإجرائية وبدورهما يقسم كل منهما إلى نظم جزئية أصغر، يقسم كل منها إلى نظم أكثر صغراً وهكذا حتى الوصول إلى أدنى إجراء رقابي (1).

وتأسيساً على ما تقدم، يعتقد الباحث أن تسمية الرقابة الداخلية بنظام يجانبه الصواب ولا يعطي المدلول الحقيقي للرقابة الداخلية كمصطلح شامل يتمثل في العديد من جزئيات الأنظمة المختلفة بالمؤسسة التي يشكل كل منها نظاماً للرقابة الداخلية. ويؤكد دبيان هذه الحقيقة، فيقول " إن نظام الرقابة الداخلية ليس بالصورة المادية الملموسة، وإنما هو بمثابة هيكل معنوي يتحقق من خلال النظم الأخرى داخل المنظمة "

ب- العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية:

ترجع أسباب الإدراك المتزايد لأهمية الرقابة الداخلية والاهتمام بها إلى عدة عوامل أهمها (2):

- 1- كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها واتساع نطاقها جعل من الصعوبة بمكان تسيير أعمال المنشأة من خلال الاتصال الشخصي المباشر، وقد فرض ذلك الاعتماد على وسائل وأساليب هي من صميم نظم الرقابة الداخلية مثل التقارير الإدارية، والموازنات، والكشوف التحليلية والإحصائية، وتقسيم العمل وغيرها.
- 2- اضطرار الإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى المستويات الإدارية الأدنى جعل الحاجة ملحة إلى ضرورة تطوير الأدوات والوسائل التي تكمن الإدارة العليا من متابعة أعمال المرؤوسين ويطمئنها على التزام إدارات المشروع بالسياسات والتعليمات الموضوعية، وحسن استغلال السلطات الممنوحة. من هنا جاء الاهتمام بوضع نظام للرقابة الداخلية تكمن الإدارة من تحقيق أهدافها الرقابية.

1- بيتر دراكر، الإدارة والمسؤوليات والمهام، ترجمة: محمد عبد الكريم، مراجعة: نادية الهادي، الجزء الأول، الطبعة الأولى (الدار الدولية للنشر والتوزيع، القاهرة-مصر، 1995م)، ص: 19.

2 - ينظر:

- عبد الله، خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، بدون طبعة (معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1998م)، ص: 162.

- متول محمد الجمل، ومحمد محمد الجزار، أصول المراجعة، بدون طبعة (مكتبة عين الشمس، مصر، 1984م)، ص: 65-67.

3-حاجة الإدارة إلى بيانات دورية تمكّنها من إدارة المنشأة إدارة رشيدة. وقد فرض ذلك ضرورة وجود نظم رقابية داخلية سليمة توفر درجة عالية من الثقة في التقارير والتحليلات التي تعدها الإدارات المختلفة.

4-حاجة إدارة المنشأة إلى الوفاء بالتزاماتها نحو حماية صيانة أموال وأصول المنشأة من السرقة والاختلاس والسرقة والتلف والإهمال، وقد وجدت الإدارة في الرقابة الداخلية الوسيلة المنشودة التي تمكنها من ذلك.

5-حاجة الجهات الحكومية والخارجية إلى بيانات دورية صحيحة ودقيقة، وخطورة القرارات التي تبنى عليها، لاسيما فيما يتعلق بالتخطيط القومي ومسؤولية الإدارة عنها، جعل الحاجة إلى نظم سليمة للرقابة الداخلية لإنتاج هذه البيانات أمراً حتمياً.

6-تطور إجراءات المراجعة الخارجية واضطرار مراقبي الحسابات والمراجعين إزاء كبر حجم المشروعات وتضخم عملياتها المحاسبية إلى التحول من المراجعة التفصيلية إلى المراجعة الاختيارية على أساس العينات، ويوفر النظام الجيد للرقابة الداخلية أساساً لذلك.

7-تباين الصفات الشخصية للعاملين مع تضخم أعدادهم، كل ذلك تطلب توفر نظام للرقابة الداخلية يحمي الوحدة من نزوات وضعف العاملين.

8-النظرة الاقتصادية التي اقتضت من الإدارة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية بوصفها إحدى أدوات ترشيد استخدام الموارد المتاحة، كما أنها إحدى المؤشرات الرئيسة التي يعتمد عليها مراقبو الحسابات الخارجيون في تحديد أتعاب التدقيق والحرص على تقليل هذه التكاليف إلى أقل حد ممكن.

9-إن المراجعة اللاحقة لا يمكن أن تحل محل الضوابط السليمة عند معالجة العمليات منذ البداية (1).

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية وأنواعها.

تعد الرقابة الداخلية الركيزة الأساسية لأي تنظيم إداري، ومن غير الممكن بدونها تحقيق أهداف التنظيم بكفاءة وفعالية. وقد ظهرت أهداف الرقابة الداخلية في القطاع العام كغيره من القطاعات نتيجة لتطور حجم النشاط الذي يقوم به القطاع العام وتداخلاته في مختلف مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية وزيادة أعبائه ونفقاته، كما أن للرقابة الداخلية أنواع متعددة على تنفيذ قد تكون سابقة عليه أو أثناءها أو لاحقة، ويرجع ذلك التعدد إلى اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى هذه الرقابة، إضافة إلى تعدد الجهات الرقابية وتنوع أساليبها واختلاف موضوعها، وبالرغم من

1- ينظر: سعيد يوسف حسن كلاب، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص: 30 وما بعدها.

ذلك فإن هذه أنواع متداخلة وتكمل بعضها بعضاً، وعلى ذلك نتعرض إلى أهداف الرقابة الداخلية أولاً، أما ثانياً نتطرق إلى أنواع الرقابة الداخلية تفصيلاً، على النحو التالي:

أولاً-أهداف الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي الرقابة الذاتية على نفسها، لذلك تعد أكثر تعمقاً وتغلغلاً في صميم النشاط الإداري للوحدة، وفي الوقت الذي تسعى الرقابة فيه إلى منع الانحراف وتحديد أسبابه ووسائل تلافيه، فإنها في سبيل ال وصول إلى هذا الهدف تحقق أهدافاً أخرى جزئية وعلى مراحل متتالية(1).

فالإدارة الدنيا هدفها ضمان سلامة العمل وتجنب الأخطاء، والإدارة الوسطى هدفها وفرة الإنتاج وسرعة الإنجاز، والإدارة العليا هدفها الوصول إلى تحقيق الخطط المستهدفة في حدود ما أتت من موارد وفي الزمن المحدد، وما من شك في أن الرقابة الداخلية من شأنها أن تؤدي إلى ضبط إيقاع العمل داخل الوحدة وإحكام السيطرة عليه، حيث يكون من السهل اكتشاف مواطن الخطأ، كما يؤدي كذلك إلى كشف مواطن الانحراف الإداري، وهو أخطر مشاكل الإدارة، وأكثرها ضرراً على الأهداف المراد تحقيقها(2).

ويذهب بعضهم إلى أن الانحراف الإداري هو عرض تفرزه التأثيرات المترابطة لعدد من الأوضاع الخاطئة التي أبرزها غياب القيم، وضعف حساسية الضمير الوطني للأفراد، وافتقاد النوازع الأخلاقية التي تردع الفرد عن الانحراف وتغريه بالتمادي فيه(3) وقد أطلقت عليه قوانين مجلس الدولة إساءة استعمال السلطة(4).

وإذا كان للرقابة الداخلية أهداف إدارية فلها أيضاً أهداف إنسانية، فحينما تشخص الرقابة الداخلية مشكلة ما وبحث أنسب الحلول لها فإنها لا يمكن لها، بحال أن تغفل عن القائم بالعمل ومدى علاقاته بالسلطة الرئاسية والحالة النفسية وشعوره بالخوف نتيجة ما قد يتعرض له من جزاء ومحاسبة.

-
- 1- حسين عبدالعال محمد، الرقابة الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري دراسة تطبيقية مقارنة، بدون طبعة (دار الفكر الجامعي، الإسكندرية-مصر، 2004م)، ص: 62.
 - 2- عيد مسعود الجيني، الرقابة الإدارية لأعمال الإدارة، رسالة دكتوراه (جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 1990م)، ص: 195.
 - 3- ينظر:
 - إسماعيل صبري مقلد، دراسات في الإدارة العامة، الطبعة: الثانية (دار المعارف المصرية، مصر، 1973م)، ص: 58.
 - سليمان محمد الطماوي، نظرية التعسف في استعمال السلطة أمام مجلس الدولة والمحاكم القضائية سنة 1950، بدون طبعة (دار النشر الثقافية، الإسكندرية-مصر، 1950م)، ص: 51.
 - 4 - المادة العاشرة من قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972.

وعلى ذلك فإن أهداف الرقابة الداخلية تتركز في العناصر الرئيسية التالية:

1- حماية المال العام وترشيده الإنفاق واكتشاف حالات الغش والسرقة والاختلاس والتلاعب في المال العام أو سوء الاستعمال، سواء كانت أصولاً نقدية أو غيرها، والتأكد من صحة وسلامة ودقة القيود والمستندات والبيانات المالية الدورية وغير الدورية وسجلاتها؛ حتى يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

2- التأكد من صحة وسلامة سير الأمور المالية وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات المالية النافذة في المؤسسات العامة، واختيار دقة العمليات والبيانات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات؛ لتقرير مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات، ووضع الإجراءات الوقائية الكفيلة بمنع وقوع الانحرافات والأخطاء.

3- التأكد من أن القرارات الإدارية ذات الآثار المالية تنفذ بدقة ما وفق نصت عليه القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، وتدقق هذه القرارات ومتابعة الإجراءات الهادفة إلى حماية موجودات المؤسسة من سوء الاستعمال أو التلف أو الضياع، مع تقديم التقارير المناسبة للإدارة العليا شاملاً الأعمال المنجزة مع بيان الأعمال المنوي إنجازها في المستقبل.

4- تقديم الأدلة للمسؤولين وأصحاب القرار، والعمل على كشف حالات الضعف في الجانب المالي والإداري في المؤسسات.

5- تحديد الواجبات والمسؤوليات، وتحديد نوع الانحرافات، سواء كانت سلبية أو إيجابية؛ لوضع الإجراءات والتدابير المناسبة لكل نوع.

6- التأكد من أن كافة القوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات السارية مراعية التطبيق من قبل جميع العاملين في المؤسسة، وتقييم الإجراءات والنشاطات المالية وتقديم البدائل المناسبة وتطويرها؛ لتصحيح الإجراءات غير المناسبة.

7- فحص الحسابات الختامية والنظر في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين والتأكد من صحتها ومراقبة تنفيذ الميزانية بالشكل الصحيح، والذي لا يخرج عن قرار تنفيذ الميزانية الصادر عن وزارة المالية.

8- تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشروعات العامة.

9- اقتراح الوسائل المؤدية إلى تقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة.

10- الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة ومدى كفاءتها في تحقيق أهداف الجهة بكفاءة وفاعلية.

11- تحديد أوجه القصور والنجاح في الجهة الخاضعة للرقابة.

12-ضمان الالتزام بتنفيذ الخطة الإدارية والمالية المرسومة (1).

ثانياً-أنواع الرقابة الداخلية:

هناك أنواع عدة للرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة قد تكون سابقة أو معاصرة أو لاحقة، وبتناولها تفصيلاً على النحو الآتي:

أ-الرقابة السابقة:

ويقصد بها الرقابة المسبقة على الصرف، وهي رقابة تتم قبل الارتباط بالالتزام وقبل دفعة بقصد الحيلولة دون وقوع الخطأ، وتستلزم هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية مسبقاً على إذن بالصرف من هيئة الرقابة حتى تتمكن من الصرف، وعلى هيئة الرقابة التأكد من أن المبالغ مطلوبة الإذن بها سوف تتفق في الأغراض التي قررتها الميزانية، وأنه ليس مخالفاً للقوانين والتعليمات، وأنه في حدود الاعتماد المفتوح له في الميزانية حتى لا يحصل تجاوز يحمل الدولة التزامات لم تكن مقدرة، ومن ثم فإن الرقابة السابقة إما أن تقع أثناء اتخاذ الإجراءات الخاصة بالتصرف المالي، حيث تطلب اتخاذها لغرض الصرف على الاعتمادات المخصصة في الميزانية أو تقع مع وقوع هذا الارتباط أو تقع على التصرف المالي قبل دفع النقود التي التزم بها (2)، وقد تقوم بالرقابة السابقة إدارة داخلية في الجهة نفسها أو في جهة خارجية (3). وتتمتع الرقابة السابقة بصور ومميزات عدة وعيوب، وهي على النحو التالي:

1 – صور الرقابة السابقة:

تأخذ الرقابة السابقة على تنفيذ الميزانية العامة صوراً متعددة تتمثل فيما يلي:

- الاقتصار على مجرد تصريح المصرف المركزي بوضع المبالغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الأمرين بالصرف في مختلف الوحدات الإدارية للإنفاق منها.
- وقد تأخذ شكل التأشير على التصرفات الخاضعة للرقابة بالموافقة المسبقة وتدوينها في السجل الرقابي الخاص بها.
- قد تمتد لتشمل فحص المستندات الخاصة بكل عملية والتثبت من صحتها من جميع الوجوه، مثل وجود اعتماد لهذا النوع من النفقة أو أن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح وتعليمات الخزنة، وأن مستندات الصرف مطابقة للنظم المالية المعمول بها.

1-ينظر: محمد سمير بدوي، تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، رسالة ماجستير (أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2017م)، ص: 34.

2- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، مرجع سبق ذكره، ص: 23 وما بعدها.

3- السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، بدون طبعة (دار النهضة العربية، القاهرة-مصر، 1986م)، ص: 667.

- قد يأخذ شكل ضرورة موافقة مجلس الشعب مسبقاً قبل عقد أي قرض أو الارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة في سنة أو سنوات مقبلة (1).
وأجمعت الآراء أو كادت على أن هذا النوع من الرقابة هو من أنجح الوسائل للمحافظة على الأموال ووقايتها من العبث بها (2). وسوف نوضح تلك الصور تفصيلاً في الفصل الثاني عند تناولنا لآليات الرقابة الداخلية السابقة.

2-مميزات الرقابة السابقة.

تتمتع الرقابة السابقة بعدد من المزايا، أهمها:

- الدقة في تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات من خلال متابعة احترام كافة القواعد المالية المقررة وعدم السماح بالعمليات المالية المخالفة لهذه القواعد، والمطالبة بتصحيحها قبل إصدارها أو سحبها قبل تنفيذها، فضلاً على ما تسهم به تلك الرقابة من تمكين أجهزة الموازنة والتخطيط من وضع أسس تقديرات نفقاتها على أسس عملية سليمة من خلال مراجعة ما تم تنفيذه من خطة العمل عن العام المالي المنقضي.

- التخفيف من حجم المسؤولية الملقاة على عاتق رجل الإدارة، حيث يقع عبء فحص التصرف من الناحية المالية، على ممثلي المالية، وذلك في النظم التي تأخذ بنظام الفصل بين الأمر بالصرف وبين المحاسب كفرنسا ومصر، فإذا كان رأي المالية بالموافقة على الصرف كان ذلك سنداً له في المستقبل عند إجراء الرقابة اللاحقة أو الرقابة الخارجية، أما إذا كان بالرفض فتكون بذلك قد حالت بينه وبين الوقوع في الخطأ.

- منع أو تقليل ارتكاب المخالفات المالية أو التصرفات غير المشروعة من جانب الوحدات التنفيذية، ومن ثم المحافظة على الأموال العامة، كما أنها تمكّن من دراسة الجدوى للمشاريع ومطابقتها مع تلك المشاريع المدرجة في الخطة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال المراجعة المسبقة لتقديرات الموازنة فيما يتعلق بالمشاريع التي تم تنفيذها في العام المالي المنقضي، أو تلك التي تحتاج إلى سنوات عدة لتمام تنفيذها؛ وهذا ما تفتقر إليه المشروعات الحكومية التي يتم تنفيذها هذه الأيام (3).

1- ينظر: فتحي محمد محمد الأحول، الرقابة على أموال الدولة العامة "دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة وتأثيره في الإجراءات التأديبية"، الطبعة الأولى (المكتب العربي الحديث، الإسكندرية 2014م)، ص: 72 وما بعدها.

2- نجيب بطرس، الرقابة على الأموال العامة في بلجيكا، بدون طبعة (المطبعة التجارية الحديثة بالسكاكيني، القاهرة-مصر، 1960م)، ص: 234.

3- تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات بمصر، مراجعة الحساب الختامي للسنة المالية المنتهية في 2007/6/30م – غير منشور.

- تتصف بالسرعة والفورية لأنها تقوم على التصرف الإداري قبل إصداره، وتعد هذه الصفة من صفات الرقابة الناجحة والمؤثرة التي تتماشى مع الحياة العصرية ومتطلباتها، كما أن حجة المعارضين لهذا النوع من الرقابة بأنها تؤدي إلى عرقلة الأعمال وزيادة إجراءاتها وتعقيدها وهو محل شكوى من المواطنين، وهذا مردود عليه بأن ذلك يمكن التغلب عليه بإعفاء بعض المصروفات من الرقابة السابقة كهذه التي لا تتجاوز قيمتها حداً معيناً، أو تلك التي تحكمها قواعد تعفيها من بعض أحكام القوانين أو اللوائح أو التعليمات المالية أو المصروفات التي تسير على أساس معدلات ثابتة، أو تصرف في تواريخ محددة كالمرتبات والمعاشات وإعانة غلاء المعيشة وما شاكلها.

- تسهل من مهمة الرقابة اللاحقة على الصرف من خلال التحقق من مشروعية التصرف الإداري⁽¹⁾.

3- عيوب الرقابة السابقة.

ينتقد جانب من الفقه الرقابة السابقة من جوانب عدة أهمها:

- إن نظام الرقابة السابقة أصبح من القدم بحيث أصبح لا يتماشى مع السرعة التي هي طابع الحياة العصرية، حيث إن هذا النوع من الرقابة يستغرق بعض الوقت، ويترتب عليه تأخير في الصرف في الكثير من الأحيان ما ينتج عنه من تأخير في إنجاز الأعمال.

- إذا أرادت جهات الرقابة السابقة تقادي عمليات التأخير في الصرف، فسوف تكون مضطرة إلى إتمام مراجعتها على وجه السرعة، وبذلك سوف تكون هذه الرقابة شكلية فقط وليست موضوعية، الأمر الذي يفقد الرقابة السابقة فاعليتها.

- تدخل جهات الرقابة في ظل هذا النوع من الرقابة في أعمال السلطة التنفيذية (القائمة بالأعمال) ما يؤدي إلى عرقلة دولا العمل الحكومي.

- إن قيام جهات الرقابة بإجازة الصرف مقدماً معناه اشتراكها مع الحكومة في المسؤولية، بل انتقال هذه المسؤولية من الحكومة إلى جهات الرقابة طالما أن جهات الرقابة تقر بصحة المصروف وقانونيته قبل الصرف.

- إن الرقابة السابقة لا تحول دون وقوع الأخطاء التي قد تحدث في عمليات الارتباط أو التعاقد، حيث إنها وإن كانت تسبق عملية الصرف إلا أنها لاحقة لعملية الارتباط، ما يؤدي إلى أن تفقد

1- نجم الدين التومي امبيرش، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة " دراسة تطبيقية على الميزانية العامة الليبية"، رسالة ماجستير (جامعة الزاوية، كلية القانون، 2010م)، ص:36 وما بعدها.

جهات الرقابة عنصراً مهماً من عناصر الرقابة الوقائية، المتمثل في مراقبة عمليات الارتباط، وضرورة التحقق من هذا الارتباط وإجازته قبل وقوعه (1).

ب- الرقابة المعاصرة (المتزامنة-المصاحبة):

إزاء تعقد الحياة الاقتصادية وتشعب العلاقات الإدارية وتضخم مسؤوليات الإدارة العامة واتساع نطاق أعمالها، وجد نظام جديد للرقابة يتميز بالمراجعة أولاً بأول للخطوات التنفيذية التي تقوم بها الوحدات ومطابقة هذه الخطوات مع الخطة الموضوعية، وتشتمل تلك الرقابة مختلف عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة بذلك على ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاط مالي يتعلق بالنفقات والإيرادات العامة الواردة بميزانية الدولة.

وتقسم مسؤوليات هذه الرقابة إلى مستويين رئيسيين:

المستوى الأول: المتابعة في داخل الوحدة الإدارية.

المستوى الثاني: المتابعة من قبل الوزارة المشرفة على أعمال الوحدات التنفيذية (2).

ويطلق على هذا النوع من الرقابة اسم الرقابة الملازمة (3) حيث إنها تلازم القيام بالعمل، فتتم أثناءه وتستهدف تقدير الأجزاء أو المراحل التي تمت منه، وإزالة العوائق التي تعترض سبيل الأعمال التي تتم بعد، فهي إذن رقابة إصلاحية أو علاجية، بمعنى أنها رقابة لتصحيح الأخطاء التي تحدث أثناء تنفيذ العمل، بمعنى آخر هي رقابة للتأكد من أن ما يتم إنجازه هو بالضبط المطلوب إنجازه (4).

1 - صور الرقابة المعاصرة (المتزامنة-المصاحبة)

تأخذ هذه الرقابة صوراً متعددة، نذكر منها:

- صورة الإشراف والتوجيه وتصحيح الأخطاء.
- صورة مراقبة الوحدات الإدارية لصرف المخصصات المالية المتعلقة بها والتي أقرتها الميزانية، كما قد تأخذ صورة مراقبة الصرف وفقاً لمراحل الأداء حسب الخطة الموضوعية.
- صورة التنسيق بين الوحدات الإدارية المختلفة كالمديريات في ذات الوزارة الواحدة، وتقديم التقارير الدورية لجهاز الموازنة المركزي، ومتابعة إصدار التعليمات الداخلية.

1- فتحي محمد محمد الأحول، الرقابة على أموال الدولة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 74 وما بعدها.
2- أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه (جامعة المنوفية، كلية الحقوق 2000م)، ص: 255.
3- ماجد راغب الحلوة، علم الإدارة العامة ومبادئ الشريعة، بدون طبعة (منشأة المعارف، الإسكندرية-مصر، 2005م)، ص: 391 وما بعدها.
4- عبد السلام أبو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، بدون طبعة (دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية-مصر، 2003م)، ص: 77.

- صورة الرقابة المكانية التي تمارس داخل الموقع وفي إطار جولات تفتيشية مفاجئة على الهيئات والإدارات الخاضعة للرقابة. وسوف نوضح تلك الصور تفصيلاً في الفصل الثاني عند تناولنا لآليات الرقابة الداخلية.

2-تقييم الرقابة المعاصرة (المتزامنة-المصاحبة).

- إن هذا النوع من الرقابة يؤدي إلى تحفيز الخاضعين لها ودفعهم إلى اليقظة؛ لأنه إذا أدت فإنها تتميز بالجدية والخطورة.

- إن إجراء هذا النوع من الرقابة يتطلب تنظيم تقارير المتابعة، سواء كان على النفقات العامة أو الإيرادات العامة التي تقدم إلى الجهة القائمة بها لكي تتمكن من اكتشاف الصعوبات والمعوقات التي توشك أن تحدث، ولتتمكن جهة الرقابة من التوصية باتخاذ الإجراءات الوقائية الملائمة في الوقت المناسب.

- يعد هذا الأسلوب الرقابي من الأساليب الرقابية وأحد العوامل الرئيسة في تطوير الموازنات جعلها مبرمجة تستند على أسس تخطيطية تسهم في تنفيذها نظم المعلومات ومجموعات البيانات والتقارير المختلفة.

وجدير بالذكر أن عيوب الرقابة السابقة تمثل عيوب الرقابة المعاصرة لما تتطوى عليه من تعطيل وعرقله العمل الإداري للسلطة التنفيذية والتأخير في الصرف (1).

3-الرقابة اللاحقة للتنفيذ (الرقابة بعد الصرف):

ويقصد بها الرقابة التي تبدأ بعد انتهاء التنفيذ (انتهاء السنة المالية)، وهدفها اكتشاف ما قد حصل من أخطاء وسوء استعمال خلال تنفيذ الميزانية العامة، وهذه الرقابة لا تقتصر على النفقات فحسب، ولكنها تمتد إلى الإيرادات العامة أيضاً، وذلك للتأكد من قيام السلطة التنفيذية بتحصيل سائر الإيرادات العامة وفقاً للقوانين، وإن كل ما حصل قد ورد بالفعل إلى خزانة الدولة (2).

وهذا النوع يتم بمراجعة جميع المستندات والوثائق الخاصة بالصرف لكشف الأخطاء أو المخالفات التي ارتكبت، ولضمان نجاح هذه الرقابة يفضل أن تمارسها أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية، كما يجب أن تتوفر لهذه الأجهزة الإمكانيات الفنية والكفاءات البشرية اللازمة لتحقيق عملها (3).

1- فتحي محمد محمد الاحول، الرقابة على أموال الدولة العامة، مرجع سبق ذكره ص: 79 وما بعدها.

2- عمر علي حبلبل، المالية العامة، الطبعة: الأولى (منشورات الجامعة اللبنانية، بيروت-لبنان، 1985م)، ص: 80.

3- وجدي محمود حسين، المالية الحكومية والاقتصاد العام، بدون طبعة (دار النهضة العربية، القاهرة-مصر، 1988م)، ص: 228.

1- صور الرقابة اللاحقة للتنفيذ:

تأخذ صور الرقابة اللاحقة للتنفيذ صوراً عدة منها:

- صورة المراجعة المحاسبية والمستندية لجميع العمليات المالية؛ لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت أثناء تنفيذ الميزانية أو بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة " تقييم الأداء " .
- صورة التقارير والبيانات الشهرية أو الفصلية التي ترفقها وحدات التخطيط والموازنة عن مدى تقدم سير العمل في الوحدات التنفيذية ومقارنة الإنجاز المحقق بما هو وارد في الخطة.
- صورة التفتيش المالي الذي تمارسه وزارة المالية على الوحدات التنفيذية.
- صورة التأكد من قيام سلطات التنفيذ من تحصيل كافة الإيرادات المنصوص عليها في الميزانية وأنها قد وردت في الخزنة العامة في المواعيد المقررة لها.
- مناقشة الحساب الختامي من قبل البرلمان وأعمال شؤونه فيه على نحو التثبت من أن الأرقام الواردة به تتطابق مع تلك التي سبق له أن رخص بها.
- فحص المخازن، إذ إنه تبين على كل جهة من الجهات الإدارية حصر أصول وموجودات المخازن التي تملكها وإمساك سجل خاص لهذه الأصول لمتابعتها مع إظهار قيمتها في نهاية السنة المالية، على أن يرفق بيان بهذه الأصول بالحساب الختامي، مع بيان التغيرات التي طرأت عليها خلال السنة المالية، إذ القصد من ذلك هو التأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية. وسوف نوضح تلك الصور تفصيلاً في الفصل الثاني عند تناولنا لآليات الرقابة الداخلية اللاحقة.

2- مميزات الرقابة اللاحقة:

لا شك أن للرقابة اللاحقة مميزات، نعددها فيما يلي:

- يتضح أمامها جميع الوقائع المالية مما يجعلها تبدي ملاحظاتها على أساس واقعي؛ مما يساعد على كشف الأخطاء بدقة.
- لكونها تتم بعد تنفيذ الأعمال وبعد الصرف فهي لا تعوق العمليات المالية ومن ثم لا تتسبب في تأخير الأعمال علاوة على قيامها على أساس واقعي.
- يضع موظفو السلطة التنفيذية تلك الرقابة نصب أعينهم ما يجعلهم يراعون الدقة في أدائهم لأعمالهم.
- يمكن لها مراقبة تحديد الأهداف وتنفيذ ما تم من أعمال، وبالتالي تتحقق رقابة الإنجاز.
- تتصف هذه الرقابة بالشمول، حيث تشمل فحص الحسابات في مجموعها، ويتاح لها كشف الأخطاء التي يتعذر ظهورها منفردة وتتضح بعد تجميعها، وتتصف كذلك بالمقدرة على وضع

مقترحات للإصلاح على ضوء مدى تكرار الملاحظات وتواترها في أكثر من جهة، بالإضافة إلى إمكانية عقد مقارنة بين بنود الإنفاق والتكاليف في سنوات مختلفة، والتعرف على سبب زيادتها أو نقصانها، حتى يمكن دراسة أثر ذلك في نشاط المشروع، أي تعد رقابة شكلية وموضوعية أيضاً.

- تكون هذه الرقابة عادة متصلة بالسلطة التشريعية (على غرار ما هو حادث في شأن رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر) وتقدم إليها تقاريرها، أو تكون متصلة بالرأي العام مباشرة (كالرقابة اللاحقة التي تمارسها محكمة المحاسبات الفرنسية) ومن ثم تكون أقوى في سد الثغرات التي تكشفها الرقابة وتنفيذ خطط الإصلاح.

- في ظل الرقابة اللاحقة يحتفظ جهاز إدارة المشروع باستقلاله، فنجد أن قراراته غير موقوفة على موافقة الرقيب المالي، فمجلس الإدارة يستطيع تعديل بنود الإنفاق بزيادة بعضها على حساب البعض الآخر للوصول إلى أفضل النتائج، وذلك في حدود الميزانية التقديرية أو برامج الخطة.

- تتيح معرفة المسؤولين عن ارتكاب أية أخطاء وعن سوء الإدارة، عن طريق ما تقوم به من مراجعة جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها بدقة وكشف الأخطاء الفنية (4).

3-عيوب الرقابة اللاحقة.

على الرغم من المميزات التي سبق إلقاء الضوء عليها، فقد وجه أنصار الرقابة السابقة بعض الانتقادات لنظام الرقابة اللاحقة، نجلها فيما يلي:

- لا تحول دون وقوع الأخطاء المالية، فهي تتم بعد وقوع العمليات المالية فلا تتمكن من منع التصرف المالي الخاطئ أو تبديد بعض الموارد أو سوء استخدامها.

- تظهر نتائجها بعد فترة قد تطول نسبياً ما يقلل من فاعليتها لاسيما إذا تغيرت الظروف الموضوعية محل الملاحظات التي تقوم باكتشافها.

- صعوبة تحديد المسؤولية عن بعض الأخطاء، وذلك لطول الفترة الزمنية وتعدد الأشخاص الذين يحتمل أن يكونوا قد تناوبوا التنفيذ.

- تنقيد هذه الرقابة بما قرره الرقابة السابقة على الصرف في المواضيع التي تعيد بحثها بعد إتمام إجراءات الرقابة السابقة.

- قد تقع في التكرار فتبحث عمليات سبق بحثها بمعرفة الرقابة السابقة على الصرف، خصوصاً إذا كان يقوم بكل نوع من الرقابة جهاز مستقل عن الجهاز الآخر.

1- فتحي محمد محمد الأحول، الرقابة على أموال الدولة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 82.

- غالباً ما تقتصر هذه الرقابة على عينة عشوائية من المستندات وهو ما يعرف بنظام الجاشني، مما لا يساعد على كشف الأخطاء التي قد تكون خارج نطاق العينة المتخذة.

إن الانتقادات الموجهة إلى نظام الرقابة اللاحقة (بعد الصرف) لا تقلل من أهميتها ، ولا تصرفها عن دورها في كشف المخالفات والتجاوزات التي تحدث أثناء وبعد التنفيذ ، كما أن تلك الانتقادات لا تكفي في حد ذاتها للحكم على هذا النوع بعدم صلاحيته (1)، فكل من الرقابة السابقة واللاحقة مهم وضروري لمراقبة الأموال العامة، ومن ثم فالجمع بينهما يحقق الرقابة الدائمة والمستمرة على الأموال العامة تحصيلاً وإنفاقاً (2)، ويحول دون العبث بالموارد المالية للدولة، ولما كان نوعا الرقابة (السابقة واللاحقة) موجودين على ارض الواقع، ومن ثم فلا نضيع الوقت في الترجيح بينهما مغلبين أحدهما على الآخر، بل يمكن القول إنه يجب على القائمين على أمر الرقابة اللاحقة إعادة البحث في مفرداتها والعمل على تخليصها مما قد يشوبها من معوقات تجعلها عديمة الجدوى (3).

-
- 1- نجيب بطرس، الرقابة على الأموال العامة في بلجيكا، مرجع سبق ذكره، ص: 238.
 - 2- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى (مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية-مصر، 1989م)، ص: 41.
 - 3- فتحي محمد محمد الأحول، الرقابة على أموال الدولة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 82.

المبحث الثاني

المقومات الأساسية لعمل الرقابة الداخلية

تقسيم:

تسعى كافة المجتمعات الحديثة المتقدمة منها والنامية، إلى تحسين أوضاعها السياسية والاقتصادية والاجتماعية من خلال إحكام الرقابة المعنية بالحفاظ على المال العام للدولة، وعلى ذلك فإن بناء نظام رقابة داخلية سليم هو أحد التحديات التي تواجه الإدارة، انطلاقاً من مسؤولياتها وأهدافها التي لا يمكن تحقيقها إلا من خلال هذا النظام. وقد كان الاختلاف في طبيعة واحتياجات المؤسسة، والنطاق الجغرافي الذي تعمل فيه، والظروف والمشكلات الخاصة بكل منه، سبباً رئيساً في صعوبة صياغة وتصميم نظام رقابة داخلية موحد يمكن تطبيقه في جميع المؤسسات. ومن هنا أصبح تحديد العناصر والضوابط الأساسية التي تحكم تصميم نظام جيد للرقابة الداخلية أمر حيوياً ومحكماً، حيث يوفر للمؤسسات العامة الأرضية المناسبة والرؤية الواضحة التي تساعد في تصميم نظم الرقابة الداخلية لديها، كما يوضح أن الإخلال البين بأي عنصر منها يمثل حجر عثرة في طريق نجاح نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه بكفاءة وفاعلية.

ولا يقف دور الإدارة العليا عند تصميم ووضع الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يجب عليها أن تعمل جاهدة على إيجاد السبل التي تضمن التطوير المستمر والتقويم الدوري لها، بما يساعد على التوافق والتناغم مع التطورات والتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال وظروف المؤسسة. تأسيساً على ما تقدم نتناول في هذا المبحث توضيح وشرح المقومات الرئيسية التي يجب توافرها في أي نظام متكامل للرقابة الداخلية وطبيعته القانونية، مروراً بالأسس والقواعد وإجراءات التطبيق التي تستعين بها نظم الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها، المتمثلة في الإجراءات الإدارية والمحاسبية، والإجراءات العامة والخاصة التي تميز نظام الرقابة الداخلية، وذلك لكي تؤدي الرقابة الداخلية فاعليتها؛ لتحقيق التطوير والتقويم المستمر. ولهذا نقسم هذا المبحث إلى مطلبين كما يلي:

المطلب الأول: قواعد الرقابة الداخلية ومقوماتها.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية.

المطلب الأول

قواعد الرقابة الداخلية ومقوماتها

نظراً للدور المهم الذي تؤديه الميزانية العامة في بناء الدولة الحديثة فقد ظهر الاهتمام الأكثر بالنفقات العامة وترشيدها، وكذلك الحفاظ على توازنات الدولة المالية تفادياً لوقوعها في أزمات مالية.

فالسطة التنفيذية وهي تضطلع بمهامها تعلم أن كافة الأموال العامة المسؤولة عنها تخضع لرقابة خارجية من جهات مستقلة عنها، وكذلك الرقابة المتخصصة من جانب ديوان المحاسبة، وهي لذلك تعمل جاهدة وتتلمس الطريق الصحيح في تحصيل وإنفاق الأموال العامة حتي تكون بمنأى عن المساءلة ، ومن أجل ذلك وحتى تتأكد من أنها تسير على الطريق الصحيح وأن تصرفاتها المالية متفقة مع صحيح حكم القانون وفي نطاقه ، فإنها تقوم من جانبها بإجراء المراقبة الداخلية اللازمة لهذا التأكد الذي يتيح لها الوقوف على مدى صحة تصرفاتها، وأنها في خضوعها لجهات الرقابة الخارجية لا تكون هناك أية ملاحظات على تصرفاتها تعيب أداءها . وتتجسد الرقابة الداخلية في أوضح صورها في رقابة رؤساء المصالح ومديري الوحدات الحكومية المستقلة ورقابة موظفي وزارة المالية (المراقب المالي).

وخلاصة ما تقدم فالرقابة الداخلية هي التي تقوم بها الإدارة بمراقبة نفسها بنفسها وفق أسس وضوابط قانونية، فتقوم بتصحيح ما تكتشفه من أخطاء في تصرفاتها المختلفة. وعليه سنتعرض في هذا المطلب إلى أسس قواعد الرقابة الداخلية ومقوماتها، وفقاً للنظم المالية الحديثة وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: أسس وقواعد الرقابة الداخلية.

يتوقف نجاح الرقابة الداخلية وفعاليتها في الوحدات الحكومية على مدى توافر الأسس الضرورية والقواعد المهمة لوجود نظام سليم وفاعل للرقابة الداخلية، وتتناولها هذه الأسس والقواعد تفصيلاً على النحو الآتي:

أولاً-أسس الرقابة الداخلية:

تمارس الرقابة الداخلية بواسطة الجهة التنفيذية نفسها وفقاً لرقابة الوحدة الإدارية نفسها عن طريق المراجع الداخلي، أو عن طريق وزارة المالية متمثلة في المراقب المالي عادةً. وأن أول أساس من أساسات هذه الرقابة هي الرقابة التسلسلية، التي يمارسها الرئيس على مرؤوسيه في

الوحدات الإدارية، ويختص بهذه الرقابة مبدئياً الوزير المختص أو رئيس الوحدة عن طريق المراجع الداخلي (1).

حيث تشكل المعلومات الأساس الذي تبنى عليه القرارات ، وبالتالي فإن نوعية هذه القرارات تتوقف – إلى حد كبير – على نوعية المعلومات التي استخدمت في اتخاذ القرارات ، وللتأكد من دقة ونزاهة المعلومات الاقتصادية وضمان حصول متخذي القرارات الاقتصادية على معلومات مناسبة، تساعد في اتخاذ أفضل القرارات، يقوم شخص فني محايد يتبع السلطة مصدر القرار بفحص ومراجعة المعلومات المالية وفقاً للقوانين واللوائح السارية بالخصوص، وهو المراجع الداخلي ، لذلك يجب العمل على توعية كل الجهات بدور وأهمية المراجعة الداخلية كوظيفة رقابية داخل الوحدات الإدارية والشركات، وهي عين الإدارة الساهرة من أجل الحفاظ على أصول وممتلكات الجهات العامة من الإسراف والضياع (2).

ولقد حرص القانون المالي للدولة رقم 44 لسنة 1967 م والمعدل بالقانون رقم 26 لسنة 1974م، على التأكيد صراحةً على دور وزارة المالية في إعداد مشروع الميزانية العامة ، ولكنه لم يتضمن نصاً صريحاً بتحديد اختصاصها بممارسة الرقابة الداخلية (قبل التنفيذ) ولكنه فهم ذلك ضمناً من بعض النصوص القانونية التي وردت بالقانون المالي للدولة وتعديلاته ، ولائحة الميزانية والحسابات ، وعلى ذلك فإن وزارة المالية تباشر اختصاصها في رقابة الإشراف والتوجيه على إيرادات ومصروفات الدولة ، وتلتزم باتباع قواعد معينة وفقاً لبرنامج زمني محدد ، ويتم ذلك من خلال مراحل مختلفة لتحضير الميزانية ودراستها وعرضها، ثم إقرارها من الجهات المختصة ، لتتولى الخزنة الإشراف على تنفيذها من خلال التعليمات التي يلتزم بها المراقبون التابعون لها الذين يشرفون ويشاركون في تنفيذ مختلف العمليات المالية ، من إعداد الميزانية إلى الإشراف على القسم المالي إلى إعداد التقارير المالية ... إلخ (3) .

وهذا ما نص عليه قانون النظام المالي للدولة في مادته الأولى على: (يختص وزير الخزنة بما يلي:

1-الإشراف على إيرادات الدولة ومصروفاتها، وعلى كافة شؤون الخزنة العامة ومراقبة دخلها والانفاق منها، بما يكفل صيانة أموال الدولة ومخزوناتا وحسن إدارتها.

-
- 1- أشرف عياد جمعة الأسود، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، رسالة ماجستير (أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإنسانية-قسم القانون العام، جنزور-ليبيا، 2015م)، ص: 79.
 - 2- لمزيد من التفاصيل انظر: مقالة الدكتور سالم محمد بن غربية، مقال بعنوان معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية (مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد الأول، العدد الأول، 1989م).
 - 3- سالم محمد بن غربية، أحمد فرج بالخير، محاسبة الأموال العامة والمحاسبة القومية، الطبعة الثالثة (منشورات مركز البحوث والعلوم الاقتصادية، ليبيا، بنغازي، 2001م)، ص 219.

- 2-الإشراف على إدارة الحسابات الحكومية ومراقبة الشؤون المالية للدولة، وتوجيهها وفقاً لأحكام هذا القانون، وذلك باستثناء ما تسنده القوانين أو اللوائح إلى سلطة أو جهة أخرى.
- 3-اتخاذ كافة الإجراءات الكفيلة بتحصيل الأموال المستحقة للحكومة، واسترداد ما أنفق منها أو تم التصرف فيه بدون وجه حق أو بالمخالفة للقوانين واللوائح.
- 4-دراسة مشروع الميزانية العامة وما يرتبط بها من ميزانيات ملحقة أو استثنائية أو اعتمادات إضافية وعرضه على مجلس الوزراء.
- 5-اقتراح اللوائح المالية والحسابية وغيرها من اللوائح اللازمة لتنفيذ هذا القانون، وإصدار ما يلزم من تعليمات مالية (1).

كما أوجب القانون رقم 114 لسنة 1970 ف"على وزارة المالية ندب مراقب مالي لكل وزارة وعدد كافٍ من المساعدين من بين موظفي وزارتها ، وهم تابعون لها ومسؤولون أمامها عن القيام بأعمال وظائفهم ، ويختص المراقب المالي ومساعدوه بإمسك السجلات الحسابية وحفظها وفقاً لأحكام قانون النظام المالي للدولة واللوائح الصادرة بمقتضاه ، والمراقب المالي مسؤول عن حفظ الأموال العامة ، والتبليغ الفوري عن أي فقد أو ضياع فيها فور اكتشافها ، كما أن على المراقب المالي تقديم تقرير شهري عن أعمال الوزارة التي يعمل فيها قبل نهاية الشهر التالي ، وتبلغ نسخة من هذا التقرير إلى وكيل الوزارة المعنية وديوان المحاسبة " (2).

كما حددت المادة الرابعة والعشرون من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن اختصاصات المراقب المالي في:

- 1-الاشتراك في إعداد ميزانية الوزارة وعرضها على وكيل الوزارة، توطئة لإحالته إلى الوزير للموافقة عليه.
- 2-الاشتراك في مناقشة مشروع الميزانية مع اللجنة المالية.
- 3-إعداد طلبات تعديل الميزانية.
- 4-إعداد التقارير الشهرية المشار إليها في المادة الخامسة والعشرين.
- 5-الإشراف على القسم المالي للتحقق من حسن تطبيق القواعد المالية السارية.
- 6-الإشراف على المخازن التابعة للوزارة مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمخازن الحكومية.

1- صدر القانون بموجب مرسوم بقانون بتاريخ 21 رجب 1387 هـ الموافق 24 أكتوبر 1967 ف ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد رقم 44 لسنة 1967 ف .

2- القانون رقم 114 لسنة 1970 ف عدلت المادة 18 من القانون المالي للدولة الصادر بتاريخ 6 شعبان 1390 هـ الموافق 1970/10/9، ونشر بالجريدة الرسمية عدد 66 لسنة 1970م.

7-تقديم تقرير إلى وكيل الوزارة عن سير الأمور المالية والمحاسبية في الوزارة والمصالح التابعة لها، وذلك كلما طلب إليها ذلك (1).

وعلى ضوء تلك النصوص السابقة يمكن القول إنها لم تنص صراحةً على اختصاص وزارة المالية بممارسة الرقابة قبل التنفيذ، وإنما يفهم ذلك ضمناً في بعض النصوص السابقة.
ثانياً-قواعد الرقابة الداخلية:

يتوقف نجاح وفعالية الرقابة الداخلية على قواعد عدة وهي على النحو الآتي:
القاعدة الأولى: خطة تنظيمية تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات مع برمجة الأهداف.

قد تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى غير أنّ أي خطة تنظيمية مناسبة يجب أن تكون مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل، كما يجب ان تكون بسيطة وواضحة حتى يتفهمها العاملون بالمؤسسة (2).

ولتوضيح ذلك من الناحية العملية، فإن القاعدة السابقة تقضى بقيام الهيكل التنظيمي للوحدة (الإدارية) على أساس عدم انفراد أية إدارة أو قسم، أو مكتب أياً كانت المسميات بعملية إدارية أو تنفيذية بالكامل، بل يوزع الاختصاص بها بين عدد من الإدارات تختص كل منها بجانب، ومن ثم فكل إدارة تراقب الإجراءات التي اتخذت في المرحلة السابقة من قبل إدارة أخرى. وعلى سبيل المثال نجد أن إدارة الحسابات التي تختص بمراجعة طلبات وفحص مستنداتها توطئة (لصرف القيم المستحقة) لأربابها - هذه الإدارة تنفصل تماماً عن سائر الإدارات التي تحرر تلك الطلبات وتتقدم بها، بل إنه لا يجوز بحال من الأحوال لإدارة الحسابات أن تحرر مثل تلك الطلبات إطلاقاً إذ إن دورها يقتصر على إجراء الرقابة قبل الصرف - للتأكد من صحة الإجراءات، واستكمال المستندات، وسماع الاعتمادات المالية، وبذلك تأذن بالصرف.

ولقد حرص قانون ديوان المحاسبة الليبي رقم (19) لسنة 2013م على تأكيد هذا الوضع وإرساء أسسه فنصت المادة (19) على أن يتولى ديوان المحاسبة " فحص وتقييم ضوابط أنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من كفاءتها وفعاليتها وتقييم أدواتها والتي من أهمها (المراجع الداخلي

1- المادة (24) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن الليبية، 1968، المعدلة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم (322) لسنة 2007م.

2- محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، بدون طبعة (الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 1996م)، ص: 39.

، المراقب المالي، أعضاء مجلس الإدارة ، الإدارة المالية (1) .كما نصت أيضاً المادة (28) من قانون المحاسبة الحكومية بمصر " على أن تضع كل جهة من الجهات الإدارية نظاماً للضبط الداخلي وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها ، وذلك بالاشتراك مع ممثلي وزارة المالية وفي حدود اللائحة التنظيمية" . وعلى الرغم من أن الاستقلال يتطلب هذا الانفصال، فإن عمل جميع الإدارات يجب تنسيقه بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للعمل، مع تحقيق كفاية عالية له (2).

القاعدة الثانية: تحديد الاختصاصات والمسؤوليات.

يمثل أحد المقومات الرئيسية والجوهرية التي تقوم عليها الرقابة الداخلية، وينطلق تحديد الاختصاصات والمسؤوليات من مبدأ أساسي يسود التشريع المالي الفرنسي وغيره من التشريعات كالتشريع الإنجليزي، والتشريع المصري الذي نقلها عنه التشريع الليبي، وهو مبدأ الفصل بين (الأمر بالصرف، وبين المحاسب).

ويقوم المبدأ السابق على عدد من المبررات، كما يرد عليه بعض الاستثناءات، ويترتب على تجاوزه أو عدم احترامه عقوبات تختلف بحسب ما إذا كان التجاوز قد وقع من المحاسب، أم الصراف.

أ-مبررات مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف وبين المحاسب:

تستند هذه الثنائية من وجهة النظر المؤيدة لها إلى المبررات الآتية:

1-تقسيم المهام:

فالسبب الأول يستند إلى ضرورة مراعاة ما تقضي به الأصول الفنية لتقسيم العمل؛ لأن تنفيذ الموازنة يقتضي في الواقع القيام بوظيفتين، أو مهمتين متميزتين، تهدف إحداهما إلى تحقيق أغراض تختلف إلى حد كبير عن الأغراض التي تهدف الأخرى إلى تحقيقها. وأولى هذه الوظائف الوظيفة الإدارية التي لا ترى في اعتمادات الموازنة سوى وسيلة تتيح لها أن تؤدي مهامها الرئيسية.

وثانيهما: هي الوظيفة المالية التي ترى في المال غاية ونهاية في حد ذاته، ومن هنا قيل بأن الإداري الناجح لا يلزم دوماً بأن يكون محاسباً قديراً، كما قيل بأن هذا المحاسب الدقيق لا يلزم دوماً بأن يكون إدارياً ممتازاً؛ وذلك لاختلاف الخيارات بالنسبة لأحدهما عن الآخر.

1- المادة رقم (19)، من قرار رئيس المؤتمر الوطني العام، رقم (27) لسنة 2015 ميلادية، في شأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 ميلادي في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته.

2- ينظر: أشرف السيد حامد قبيل، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، (مكتبة الوفاء القانونية، جامعة الأزهر، مصر، 2015م) ، ص: 408-وما بعدها.

2-وحدة الصندوق:

توضع كل الأرصدة العامة في صندوق (خزانة) واحد تحت رقابة وزير المالية الذي يخضع له كل المحاسبين العموميين، سواء في تعيينهم أو ترقيتهم.

3-سهولة الرقابة:

نصت المادة 96 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن الليبية على أنه " لا يستند إلى الموظف المختص بإعداد أذونات الصرف أمر مراجعتها أو قيدها بدفتر الاعتمادات أو إجازتها صرفها، كما لا يجوز أن يختص موظف واحد بأكثر من عمل من هذه الأعمال. مع استثناء الجمع بينها كلها أو بعضها إذا لم يكن هناك عدد كاف من الموظفين في الوحدة الإدارية". وفي فرنسا يقوم الصرافون طبقاً للمبدأ السابق بتسجيل الحسابات الإدارية الخاصة بارتباطات النفقة، كما يقوم المحاسبون بتسجيل حسابات الإدارات المتعلقة بدخول الأرصدة وخروجها، وهذا يسهل رقابة محكمة المحاسبات التي تستطيع عن طريق المقارنة بين كلا الحسابين كشف المخالفات المالية. بل إضافة إلى ذلك فإنه بسبب الطبيعة المختلفة لمهامهم يخضع كل من المحاسبين والصرافين لأحكام قضائية مختلفة، إذ يخضع الأمرون للصرف في حساباتهم لحكم المحكمة التأديبية لشؤون الموازنة، بينما تختص محكمة المحاسبات بالحكم على حسابات المحاسبين العموميين (1).

ويستنتج من موقف لائحة الميزانية الليبية سالف الذكر، وكذلك من موقف المشرع الفرنسي، أن عملية الرقابة تتم من شخص أو جهة أخرى غير الشخص أو الجهة المسؤولة عن الإجراء المراد الرقابة عليه.

فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المؤسسة تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداماً شخصياً، سواء كانت لديه الرغبة في ذلك أم لا، وحتى يمكن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمته وكميات الأصل الذي في عهدة الأول؛ لأنه إذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل فلن تكون هناك رقابة حقيقية، وبالتالي فإنه إذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطى لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله (2).

1- أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 412.

2- عبد الفتاح الصحن، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل، بدون طبعة (مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية- مصر، 1988م)، ص: 23.

4- اختلاف الغاية التي تستهدفها كل من الجهتين فيما تمارسه من رقابة في مجالها:

إن السلطة الإدارية تهتم في ممارستها لرقابتها المالية على مرؤوسيه بمتابعة مدى قيام مختلف الإدارات والأقسام التابعة لها بدورها التنفيذي فيما يتصل بنشاط الوزارة للوقوف أولاً بأول على مدى سرعة التنفيذ، وكذلك على مدى توافقه مع السياسة أو الخطة المقررة، كما أن لها أن تفحص وتقدر ملاءمة القرارات والإجراءات التي تم اختيارها، ولها أن رأت لذلك ضرورة بين البدائل طالما أنها تؤدي جميعاً إلى تحقيق ذات الهدف.

أما رقابة المحاسب فهي رقابة نظامية في المقام الأول، تهدف إلى التحقق من سلامة الإجراءات، وصحة المستندات، وتطابق الصرف مع ما ينظمه من لوائح وتعليمات، فضلاً عن التزامه حدود الاعتمادات المالية المدرجة بالموازنة السنوية للجهة.

ب- الاستثناءات الواردة على المبدأ:

يمكن التمييز في هذا المجال بين الاستثناءات الواردة على مسائل النفقات، والاستثناءات الواردة على مسائل الإيرادات، وذلك على النحو التالي:

1- الاستثناءات في مسائل النفقات: إذا كانت الرقابة إلزامية في مسائل النفقات طبقاً للمبدأ السابق، فإن أي استثناء يرد عليه قد لا يسمح باكتشاف أو علاج المخالفات التي قد تقع، ومع ذلك يتم ضمان التنفيذ دون الفصل، مرة بواسطة المحاسبين فقط ومرة بواسطة الصرافين فقط.

- **التنفيذ بواسطة المحاسبين فقط:** يمكن أحياناً أن يتم دفع النفقات دون الحصول على إذن سابق بالصرف، بمعنى أن الصرف لا يقوم بتحرير هذا الإذن كل مرة، بل يكفي أن يقوم بتحريره مرة واحدة، وهي مصروفات قابلة للدفع بمجرد تقديم كوبون الدفع، كما هو الشأن بالنسبة إلى مرتبات الموظفين المدنيين في الدولة، فأحياناً ما يتدخل إذن الصرف لاحقاً.

- **التنفيذ بواسطة الصرافين فقط:** لرئيس الوزراء حق التحكم والسيطرة على كافة الأرصدة السرية التي يقوم بتوزيعها بناء على رغبته دون تدخل أي محاسب، ومن ناحية أخرى يستطيع موظف أن يستلم مبالغ من المال لمواجهة النفقات الصغيرة، وهو ما يطلق عليه بالعهد الشهرية للمصروفات الضرورية والمستعجلة.

2- الاستثناءات في مسائل الإيرادات: إن الأمر هنا يختلف بحسب ما إذا كانت الاستثناءات على المبدأ بإيرادات ضريبية أم غير ضريبية.

- **الإيرادات الضريبية:** لا شك أن أعمال مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب هنا أقل صلابة بكثير عنه في مسألة النفقات، ومع ذلك تظل الرقابة قائمة، حيث يظل جمع

الضرائب مقصوراً على موظفين خصوصيين تابعين لوزارة المالية بالنسبة إلى تحصيل الضرائب المباشرة، فإن العمليات الإدارية والمحاسبية تقع في نطاق اختصاص إدارتين هما: الأقسام الخارجية للمصلحة، وأقسام الخزانة الخاصة بالتحصيل. وعلى العكس في مسائل الضرائب غير المباشرة، يتم تجاهل الفصل، والإدارة نفسها تكون مسؤولة عن كل العمليات الخاصة بالإيرادات.

- الإيرادات غير الضريبية: يستطيع وكيل أو مندوب الإيرادات -دون أن تكون له الصفة القانونية - أن يستلم المبالغ الصغيرة كرسوم دخول المتاحف، ورسوم الاشتراك في المكتبات العامة ورسوم الدراسة ورسوم استخراج التراخيص وغيرها.

القاعدة الثالثة: توفير العناصر البشرية الملائمة.

لا شك أن العامل البشري في أي مجال له المكانة الأولى في تسيير أي نظام، ومن المعترف به أن وجود هيئة من العاملين مدربة وذات كفاية عالية هو أساس للرقابة الداخلية السليمة، كما هو أساس لأي نظام. فبدون العاملين المدربين والحريصين عند أداء أعمالهم وكذلك هؤلاء الملتمزمين بسياسة وتعليمات إدارة المشروع لا يمكن أن تحصل على نظام جيد للرقابة الداخلية(1).

ومن ثم فإن توافر مجموعة من الأفراد على درجة من التأهيل للقيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم سواء كانت مسؤوليات إدارية أو رقابية لهو أمر في غاية الأهمية.

ولا شك أن توافر هذا العنصر يتحقق عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع كفاءتهم وزيادة عدد الموظفين الصالحين لتحمل مسؤولية أكبر، أما الموظفون الجدد فيجب اختيارهم بدقة بعد اختبارات؛ وذلك حتى لا يتم تعيين سوى الأشخاص المؤهلين الذين يسمح لهم بتحمل مسؤوليات ووظائفهم (2) ولتحقيق توافر هذا العنصر كذلك ينبغي وضع نظام متكامل للحوافز على مختلف المستويات لتشجيع الكفاءات في مجال العمل.

القاعدة الرابعة: توافر أساليب الرقابة المناسبة وأدواتها.

من مقومات نجاح نظام الرقابة الداخلية، توافر الأدوات والأساليب المناسبة لتنفيذ خطة عمل الرقابة الداخلية داخل الوحدة الحكومية مع توافر المقومات التالية:

1- عبد الفتاح الصحن، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل، مرجع سبق ذكره، ص: 28.
2- محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

1- يتعين أن يتناسب نظام الرقابة الداخلية مع حجم الوحدة وطبيعة الأنشطة التي تراقبها، فالنظام الذي يلائم وحدة حكومية صغيرة (كالمدرسة) قد لا يتناسب مع وحدة حكومية أكبر حجماً (كالوزارة).

ومن ناحية أخرى يجب مراعاة طبيعة أنشطة الوحدة الحكومية، حيث يجب أن تتلاءم إجراءات وقواعد الرقابة وأدواتها المختلفة مع الوثائق والقواعد والقوانين واللوائح الداخلية التنفيذية لكل وحدة بما ينفق وطبيعة ما تقوم به من أنشطة وما تؤديه من خدمات، فلا شك أن إجراءات رقابة المشتريات تختلف عن إجراء رقابة المخازن، والمبيعات وهكذا.

2- يجب أن يكون من أهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية كشف أي انحرافات أو أخطاء قبل أن تحدث، والعمل على تفاديها على أساس أن الرقابة يجب أن تكون وقائية كلما أمكن ذلك.

ومما لا شك فيه أن تدعيم الرقابة الداخلية بنظام للمتابعة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع الأنشطة المخططة لتحديد الأخطاء أو الانحرافات أولاً بأول يساعد على زيادة فاعلية الرقابة في تحليل هذه الأخطاء ومعالجتها في الوقت المناسب (1).

3- يجب مراعاة أن تتصف أدوات الرقابة الداخلية المستخدمة بـ (المرونة والوضوح، والشمول والاشتراك) بمعنى قابلية تلك الأدوات للتعديل والتطوير باستمرار في ضوء التطبيق العملي وما يظهر من معوقات، كما ينبغي أن تتميز تلك القواعد بالوضوح من حيث تحديدها للاختصاصات والمسؤوليات، وأخيراً يجب اشتراك كل مسؤول ومختص عن الشؤون المالية والمحاسبية والمخزنية وشؤون المشتريات والمبيعات بصفة مباشرة عند وضع تلك القواعد وتحديد أدواتها (2).

4- يجب مراعاة التكلفة الاقتصادية عند استخدام هذه الأدوات بحيث تكون الفوائد الناتجة من استخدامها تفوق تكلفتها.

القاعدة الخامسة: نظام المراجعة الداخلية.

تعد المراجعة الداخلية الحلقة الأخيرة في مجموعة إجراءات الرقابة الداخلية، فبعد وضع أنظمة الرقابة الداخلية والإجراءات الواجب اتباعها لابد من وجود أداة فاعلة لتقييم هذه الأنظمة ومدى فاعليتها في تحقيق أهدافها، عن طريق التأكد من أن التنفيذ يتم وفقاً لما هو وارد باللوائح

1- أشرف السيد حامد قبيل، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 416.

2- عبد الفتاح الصحن، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل، مرجع سبق ذكره، ص: 19 - 20.

والتعليمات، وهذا هو دور أنظمة المراجعة الداخلية (1)، ومن ثم فإن نظم المراجعة الداخلية تعد أحد أهم الدعائم التي ينبغي توافرها لتحقيق رقابة داخلية فعالة. ولقد اقتصرَت المراجعة الداخلية في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية، أي مراجعة العمليات المالية للتأكد من صحة تسجيلها واكتشاف الأخطاء إن وجدت، وكذا التأكد من سلامة إدارة أصول المؤسسة.

غير أنه قد اتضح بعد ذلك ضرورة استخدام هذه الأداة لخدمة الإدارة العليا داخل المشروع في جميع المجالات ما نتج معه ضرورة تطوير المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها، بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام، ومد الأداة العليا بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات التي تعكس أثر القرارات الإدارية التي سبق اتخاذها في تنفيذ المهام ونتائج النشاط داخل الأقسام، بحيث تعتمد عليها الإدارة العليا أساساً فيما تتخذه من قرارات جديدة سواء أكانت متصلة بتصحيح الأوضاع القائمة أو تنفيذ سياسة جديدة، ولهذا رُوي إطلاق لفظ (مراجعة العمليات، أو المراجعة الإدارية) في هذه الحالة بوصفها امتداداً طبيعياً لوظيفة المراجعة الداخلية التي كان يقتصر نشاطها على المراجعة المالية.

القاعدة السادسة: نظام التقارير

مما يدعم الرقابة الداخلية وجود نظام سليم للتقارير التي تترجم نتائج المراجعة الداخلية. فمما لا شك فيه أن إعداد التقارير بطريقة سليمة يوفر الأساس اللازم لمعرفة مدى فاعلية الأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري الحكومي إلى جانب كونها وسيلة للتعرف على كيفية جعل إدارة البرامج أكثر فاعلية وكفاءة، ويمكن الاستفادة من حصر أوجه النقص الواردة في تقارير المراجعة من التوصيات البناءة التي تتضمنها.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مراقب الحسابات يعتمد إلى حد كبير في دراساته لأنظمة الرقابة الداخلية على أجهزة المراجعة الداخلية للوحدات الإدارية والاقتصادية محل الفحص من خلال التقارير التي تقوم بإعدادها تلك الأجهزة، والتي تعد نقطة البداية لفحصه وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية (2).

الفرع الثاني: مقومات الرقابة الداخلية

إن إحكام الرقابة على المال العام للدولة لا تأتي إلا بوجود المقومات الأساسية التي تعد بمثابة الركيزة الأساسية لنجاح العملية الرقابية، لا سيما الرقابة الداخلية على الميزانية العامة للدولة، ونتناول هذه المقومات على النحو التالي:

1- محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص: 27-28.

2- محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

أولاً-المقومات الإدارية للرقابة الداخلية:

لكي تحقق الرقابة الداخلية فاعليتها هناك عدة مقومات إدارية يجب توافرها وهي:

1-ضرورت الإصلاح المؤسسي والهيكلية.

إن نجاح الإصلاح المؤسسي والهيكلية يتوقف على مراعاة مجموعة من الأسس أهمها أن تتوالى الخطوات والإجراءات الإصلاحية بشكل متناسق ومنطقي، فلا تتناقض مع بعضها البعض ولا تتعارض من المتغيرات التي قد تظهر على الساحة المحلية أو الخارجية التي قد تحدث عرضاً أثناء عملية التنفيذ. كذلك ينبغي أن تدرج خطط الإصلاح في إطار نظرة كلية شاملة ولا تخضع لتأثير الاعتبارات الجزئية أو العارضة وحدها.

تتلخص ملامح الإصلاح المؤسسي في أربعة عناصر:

- الايمان العميق والإرادة القوية لدى كبار المسؤولين السياسيين في اتخاذ خطوات الإصلاح وتواصلها في ظل رؤية شاملة للأوضاع القائمة وإمكانيات تطويرها مستقبلاً.
 - تبنى نظرة واقعية ومنتدجة في الاستراتيجية والاصلاحية، وأخذ تدريجياً في إعادة النظر في الأوضاع المستقرة لتجرب في مناطق محدودة تغيرات مؤسسية متميزة مع مراقبة نتائجها تمهيداً لصياغة ترتيبات مؤسسية أكثر كفاءة مع استمرار عملية المراقبة والمراجعة طبقاً لنتائج التطبيق.
 - ارتباط الإصلاح المؤسسي بالإصلاح الإداري فمن أهم خطوات البداية في الإصلاح المؤسسي إلغاء نظام الوظيفة مدى الحياة الذي كان يتمتع به بعض قيادات الدولة العليا.
 - النظر إلى الإصلاح المؤسسي كعملية متواصلة ومستمرة تفيد الغالبية وليس الأقلية (1).
- خلاصة القول: أن نجاح الإصلاح المؤسسي جدير بإعادة نظر الحكومات والشعوب العربية في إصلاح أوضاع مؤسساتها التي تتسم بالجمود والضعف منذ أمد بعيد.

2-تطوير وتحديث الجهاز الإداري في الدولة.

المقصود بتحديث الجهاز الإداري: تحسين قدرة ورفع كفاءة أداء الجهاز الحكومي وتمكينه من تحقيق الأهداف المقررة له. وتحديث الجهاز الإداري ضرورة للحفاظ على ما تم إنجازه على طريق الإصلاح الاقتصادي، حيث ينعكس هذا التحديث على تحسين ودعم مناخ الاستثمار والتنمية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي:

- تشجيع نظام الحكومة الالكترونية: وذلك باستخدام تقنية المعلومات لتقديم الخدمات للمواطن بصورة مباشرة وتفاعلية عبر موقع أو مواقع الحكومة الرسمية على شبكة الانترنت لتقديم

1-أحمد جمال الدين موسى، مقدمة في اقتصاديات الإصلاح، بدون طبعة (بدون نسر، 2009م)، ص:67 ومابعدها.

الخدمات بأسلوب سريع وبعيد عن البيروقراطية، فهي بمثابة عقد جديد بين الحكومة والمواطنين تكون فيه الإجراءات واضحة والوثائق المطلوبة معروفة والرسوم محددة (1).

- تقليص حجم الجهاز الإداري: ان الدافع من وراء الاهتمام بحجم القطاع الحكومي هو أدراك أن النظام المؤسسي في الدولة له دور في التأثير على طبيعة السياسات الحكومية، مما يسهم في تفسير الاختلافات الكبيرة بين الدول في تحقيق النمو الاقتصادي، كما أن آليات التحكم في الجهاز الإداري لا يجب أن تعني فقط بالتقليص، ولكن أيضاً بكيفية استقطاب أفضل العناصر البشرية ثم الاحتفاظ بها (2).

- إدارة الجودة الشاملة: أن أهم ما يميز أسلوب إدارة الجودة الشاملة هو شمولية لكافة عناصر العمل في الجهاز او المؤسسة لتحقيق الانضباط الداخلي والخارجي، كما أن إدارة الجودة الشاملة تعد نمطاً إدارياً مغرباً للمنظمات الحكومية التي تبحث عن السبيل في رفع إنتاجيتها (3).

3-تنظيم وتطوير الإدارات المالية في الوحدات الحكومية.

إن تنظيم وتطوير الإدارات المالية بكافة الأجهزة الحكومية يتطلب الأخذ بنظم التقنيات الحديثة ونظم المعلومات ومن ذلك اتباع الآتي:

* تطوير برامج الحفظ والارشفة والاستغناء عن الأرشيف الورقي الذي يأخذ مساحات كبيرة والاستعاضة عنه بالحفظ على الكمبيوتر وأقراص الليزر CD-ROM.

* ميكنة الأعمال الإدارية داخل الوحدات الحكومية وذلك بتعميم استخدام الحاسب الآلي داخل الوحدات وكذلك عمل شبكة داخلية خاصة بين الوحدات الحكومية بعضها البعض حتى يتم إنجاز الأعمال المطلوبة وتدعيمها بالسرعة في توفير المعلومات.

* ميكنة الخدمات المقدمة للمواطنين من خلال إمكانية عمل الخدمة عن طريق الكمبيوتر والبريد الالكتروني. مما يساعد على إحكام الرقابة على الأجهزة الرقابية المختلفة (4).

4-الاهتمام بالرقابة من قبل السلطات العليا القيادية في الدولة.

حيث أنه من ملامح هذا الاهتمام احترام السلطات المعنية للقواعد القانونية والأنظمة المعمول بها وعدم إهمالها أو مخالفتها، والعمل على إزالة كل ما يعوق تطوير نظام الرقابة على تنفيذ

1- رأفت رضوان، الإدارة الالكترونية، منتدى السياسات العامة، مركز الدراسات واستشارات الإدارة العامة، (جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد14، 2003م)، ص: 29.

2- ليلي مصطفى البراداعي، نحو الحجم الأمثل للجهاز الإداري الحكومي للدولة في عالم متغير، الحلقة رقم (4)، مركز دراسات والاستشارات الادارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2004م، ص 10:19.

3- عالية عبدالحמיד عارف، عبدالمعتم المشاط، الإصلاح الإداري قضايا نظرية ومدخل للتطوير، (مكتبة الشروق، 2008م)، ص: 127.

4 جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه، (جامعة طنطا كلية الحقوق، 2010م)، ص: 526 وما بعدها.

الموازنة العامة وإعادة النظر في القوانين واللوائح والأنظمة وتعديلها بما يؤدي إلى تدني كفاءة الجهاز الحكومي وعدم الثقة بين الحكومة ومواطنيها، مما يدفع المواطنين للتهرب من دفع الضرائب وخفض حصيلتها مما يؤثر سلباً على إيرادات الدولة.

كما يجب على السلطات أيضاً منح الأجهزة الرقابية في الدولة التدابير والصلاحيات اللازمة بما يحقق كفاءة وفاعلية نتائج الأعمال التي يقومون بها (1)

5- سياسات وإجراءات لحماية الأصول:

تعبر عن وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربه أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية لذلك تعتبر من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري (2).

ثانياً-المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1-الدليل المحاسبي:

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات لما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى.

2-الدورة المستندية:

وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات.

3-المجموعة الدفترية:

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائصها وأنشطتها، وخاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة.

4-الجرد الفعلي للأصول:

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات، سيارات،

1- حسين البيومي، الضغوط والقيود المكبلة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية (المجلد 17، عدد 3، 1990م)، ص 32:33.

2- بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير (جامعة فرحات عباس سطيف، دراسات مالية ومحاسبية معمقة قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010م) ص:86.

أراضي. فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هم مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلاً.

5-الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات تحديداً دقيقاً لتنظيم أهدافها ووظائفها، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم ووضع معايير عملية دقيقة (1).

كما أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، قسم مقومات الرقابة إلى الأقسام الخمسة التالية:

1-البيئة الرقابية:

والتي اعتبرها كالمظلة التي تضم تحتها بقية أجزاء النظام وهي تمثل ما تنص عليه المعايير الدولية.

2-الإجراءات الرقابية:

وهي تماثل ما تم أعلاه وتمثل ما بينته المعايير الدولية.

3-تقييم المخاطر:

ويقصد بها قيام العمل بتقييم المخاطر التي تتعلق بإعداد القوائم لمراعاة الالتزام بالمعايير المحاسبية.

4-الإشراف والتوجيه:

ويشمل الإجراءات اللازمة لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية للتحقق أنها تعمل حسب ما تم التخطيط له.

5-نظام المعلومات والتوصيل:

وهذا بدوره يسهل عملية الاتصال ونقل المعلومات في وقتها والتي لها أكبر الأثر في اتخاذ القرار السليم (2).

1- فتح رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، بدون طبعة (دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002م)، ص 28:30.

2- محمود جاد الهرميس - نسخة الكترونية-التدقيق والرقابة الداخلية، دليل المحاسبين، 2006، ص: 20

WWW.Jps-dir.Com/Forum/Form-posts.Asp?TiD

المطلب الثاني:

إجراءات تطبيق الرقابة الداخلية.

تهدف نظم المراقبة الداخلية بصفة عامة إلى التقليل من احتمالات الخسائر التي يحتمل أن تتحملها الجهة نتيجة للأخطاء والتلاعب، أو سوء استخدام موارد الجهة أو اتخاذ قرارات غير رشيدة، وتعتمد نظم المراقبة الداخلية على مجموعة من الأسس والمبادئ العامة والخاصة كما يعتمد كل نظام على بعض المقاييس والإجراءات التنظيمية والإدارية، وكذلك الإجراءات المحاسبية والمالية التي تتفق مع طبيعة العمل الذي صممت لرقابته.

كما تتميز الرقابة الداخلية بإجراءات عدة عامة وأخرى خاصة، وبالرغم من تنوع وتعدد إجراءات المراقبة الداخلية في الجهات الإدارية فإنه يمكن حصرها في مجموعتين رئيسيتين هما الإجراءات الإدارية والمحاسبية والإجراءات العامة والخاصة. لذلك سنتناول هذه الإجراءات تفصيلاً على النحو الآتي:

الفرع الأول: الإجراءات الإدارية والمحاسبية.

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول، ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب الفني، كعملية المراجعة والتوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب اتباعها للإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن أن نتناول هذه الإجراءات على النحو الآتي :

أولاً- الإجراءات التنظيمية والإدارية.

تتعدد الإجراءات الإدارية بعدة خطوات مسلسلة نبينها على النحو الآتي:

1-تحديد الاختصاصات.

إن تحقيق أهداف المؤسسة يكون حتماً عبر تضافر الجهد داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على هيكلها التنظيمي يجب تحديد اختصاصات كل إدارة من الإدارات الموجودة بما لا

يسمح بالتضارب أو التداخل بين الاختصاصات، فكل إدارة لها اختصاصاتها الخاصة بها وذلك وفقاً للتقسيم الإداري الداخلي لإدارة العمل داخل الجهات الإدارية وفروعها المختلفة (1).

2-تقسيم العمل.

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل الجهات الإدارية ويمنع من تداخل وتضارب مهامها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء أو الغش والتلاعبات داخل الجهة الإدارية، وهو يقوم على الاعتبارات التالية:

- الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي لمنع التلاعب في التسجيل للبيانات المحاسبية.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تسجيلها للتقليل من احتمالات سرقتها.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصول وسلطة تقرير الحصول عليها؛ للتقليل من وقوع التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

3-توزيع المسؤوليات.

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين من أجل تحديد تبعية الإهمال والأخطاء ، وعملية تحديد المسؤوليات بشكل واضح وبيّن تمكّن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزامه تجاهها ، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال ، وهذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فاعلية أكبر من خلال التحديد وبدقة مرتكب الخطأ وعدم استطاعته التهرب منه من جهة ، كما يزيد من الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظفين من جهة أخرى؛ لأن الموظف على يقين من أن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولا يستطيع أن ينسبه إلى غيره.

4-إعطاء تعليمات صريحة.

يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، وينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل الإدارة أو المصلحة إلى منفيها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكّن من فهم التعليمات وتنفيذها على أحسن وجه، ولكي تكون هذه التعليمات صريحة ويستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.

5-مراقبة الموظفين ورفع مستوى كفاءة أدائهم.

يجب وضع بعض الترتيبات اللازمة للتأكد من أن الموظفين مؤهلين ويتمتعون بالقدرات التي تناسب مسؤولياتهم، كالتدريب ودوران التناوب والتقييم الدوري، لأن السير الجيد لأي نظام

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة (ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006م)، ص: 105-112.

رقابي يرتبط بالضرورة بكفاءة ونزاهة الموظفين واستقامتهم، لذا تعد الكفاءة والمميزات الفردية من أهم العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند وضع أي نظام رقابي (1).

ثانياً - الإجراءات المحاسبية.

يعد نظام المعلومات المحاسبي السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفاعل، لذلك يجب سنّ إجراءات معينة تمكّن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي، مثل التسجيل الفوري للعمليات للتأكد من صحة المستندات وإجراء مطابقات دورية والقيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به (2).

1- التسجيل الفوري للعمليات

يعد تسجيل العمليات التي تقوم بها الجهة الإدارية من بين وظائف المحاسب، ويجب أن يقوم هذا الأخير بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة من أجل تفادي تراكم المستندات وضياعها، والسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تزيد من سرعة ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها هذا التسجيل المحاسبي، والذي يجب أن يكون بدون شطب وألا نسجل فوق تسجيل آخر "الحشو"، ولا يلغى أي تسجيل إلا وفق الطرائق المعروفة مثل المتمم الصفري أو عكس التسجيل، وعلى هذا يمكن القول إن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً في معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

2- التأكد من صحة المستندات.

المستندات هي مجموعة من البيانات المعبرة عن العمليات التي قامت بها الجهة الادارية، ويجب مراعاة بعض المبادئ عند كتابتها، بحيث يجب أن تتميز بـ:

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
- عدد النسخ اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز المتابعة.
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية احتسابها وتوضيح خطوات سيرها.
- كما يجب أن تعد على مطبوعات خاصة بدون شطب وبوضوح، وأن تكون مؤرخة وممضى عليها من طرف المسؤولين.

1- خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى (مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2006م)، ص: 139.

2- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص: 113-119.

3-إجراءات المطابقة الدورية.

تعد المطابقة الدورية من أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل الجهة الإدارية لتقريبه من الواقع؛ لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية التي تمثل موضوع المراجعة المستندية، ويمكن أن تكون هذه المستندات غير صحيحة ما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، أي القوائم والتقارير المالية الختامية، وبهذا جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية للكشف عن ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع، كالمقارنة مثلاً بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم والتقارير المالية الختامية.

ويمكن كذلك إجراء مقاربات دورية أخرى مثل:

- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية وطبيعة الدائنين.
- مقارنة حسابات المخزون بما هو موجود فعلاً على مستوى المخازن عن طريق عملية الجرد المادي للمخزون.
- مقارنة حسابات العهدة التي تصرف شهرياً بما هو موجود فعلاً على مستوى الجهة الإدارية عن طريق عملية الجرد المادي لفواتير العهد.
- مقارنة حسابات المصروفات بم صرفه فعلاً، وذلك بالاعتماد على قوائم حساب الجهة الإدارية لدى المصارف.
- مقارنة الحسابات النقدية بما هو موجود فعلاً في الخزينة.

إن إجراء هذه المقارنات الدورية ومقاربات أخرى تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية، كما تمكن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي في الجهة الإدارية، وهو ما يسمح بتوليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للجهة الإدارية.

4-عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

يجب على كل جهة إدارية عند سن نظام الرقابة الداخلية فيها أن تشترط إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبي، فعند حدوث أي خطأ من المحاسب عن جهل للطرائق والقواعد المحاسبية، فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه، وكذلك

إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطيه كونه صدر منه، ولذلك وضع هذا الإجراء للقضاء على هذه الإشكالية (1).

الفرع الثاني: الإجراءات العامة والخاصة بالصرف.

تتضمن نظام المراقبة الداخلية للصرف الحكومي مجموعة من الإجراءات والقواعد والأساليب الخاصة بعمليات الصرف ودورة مستندية ومحاسبية محددة، ونقاط مختلفة للمتابعة والمراقبة تهدف إلى منع أو اكتشاف الأخطاء، والتحقق من التزام الجهة بالاعتمادات الواردة بالميزانية ومراعاة التعليمات المالية والإدارية، ويتم الصرف إما بموجب شيكات حكومية تسحب على المصرف المركزي، أو أحد المصارف التابعة للدولة، وتتناول هذه الإجراءات على النحو الآتي:

أولاً - الإجراءات العامة للصرف.

لممارسة نظام الرقابة الداخلية للصرف داخل المؤسسات الحكومية يجب أن تتوافر الإجراءات الآتية:

أ- الأحكام العامة للصرف.

تتلخص فيما يلي الأحكام العامة للصرف التي وردت في القانون المالي للدولة رقم 44 لسنة 1967 م المعدل بالقوانين رقم 61 لسنة 1972 والقانون رقم 26 لسنة 1974م، ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن لسنة 1968م المعدلة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم 322 بسنة 2007:

1- تلتزم الوزارات والمصالح في تنفيذ الميزانية بكافة التقسيمات الواردة بها، وتنفيد في الصرف بحدود الاعتمادات المدرجة بكل بند من بنود الميزانية، ومع ذلك يجوز عند الاقتضاء وفي حدود الباب الواحد أن يؤذن بالتجاوز في اعتمادات أحد البنود مقابل وفر مساو في بند أو أكثر داخل اعتمادات الباب ذاته، ويختص بالإذن بالتجاوز الوزير المختص في حدود خمسين ألف في المرة الواحدة، بما لا يزيد على مئة وخمسين ألف دينار، ولوزير الخزانة بما يزيد على ذلك إلى خمسمئة ألف، وما يزيد على ذلك فمن اختصاص مجلس الوزراء، على أن يكون هذا التجاوز خلال السنة المالية الواحدة.

2- تحتفظ الحكومة بأموالها في مصرف ليبيا المركزي، أما الهيئات والمؤسسات العامة فيجوز لها إيداع بعض أو كل أموالها في أحد المصارف المملوكة بالكامل للدولة، ويكون فتح الحسابات

1- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المراجعين الداخليين، رسالة ماجستير (جامعة امحمد بوقرة "بومرداس"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015م)، ص: 22 وما بعدها.

الحكومية بمصرف ليبيا المركزي بناء على إذن كتابي من وزير الخزانة، وتخطر الهيئات والمؤسسات العامة وزير الخزانة ببيان المصارف التي تودع فيها أموالها أو بعضها.

3-لايجوز إجراء أي صرف مالم يكن الصرف تنفيذا لحكم القانون ولشرط عقدي، وتسوى قيمة المدفوعات في هذه الحالة على اعتمادات الميزانية المتعلقة بها مباشرة.

4-لا يجوز سحب أية مبالغ من الحسابات الحكومية إلا في الأغراض المعينة لها، ومع ذلك يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على عرض وزير الخزانة أن يسحب من حساب العهد في حدود 30% من الرصيد لتحقيق غرض آخر، على أن يرد المبلغ المسحوب في أقرب وقت.

5-لا يجوز لأية وزارة أو مصلحة إبرام عقد أو اتخاذ إجراء يترتب عليه ارتباط مالي إلا بعد الحصول على إقرار كتابي من المراقب المالي أو المراقب المساعد بحسب الأحوال ببيان الاعتماد الجائز الخصم منه بقيمة هذا الارتباط، ويجب الامتناع عن تقديم هذا الإقرار إذا كان الارتباط من شأنه الإخلال بقواعد الميزانية على أي وجه.

6-لايجوز الصرف من حساب الطوارئ إلا في حدود المبالغ المقررة في الميزانية لهذا الغرض، وبقصد حالة مفاجئة لا تحتل التأخير طرأت بعد إقرار الميزانية. ويتم الصرف بقرار من مجلس الوزراء بناء على عرض وزير الخزانة.

7-تصرف المبالغ المستحقة خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ استيفاء المستندات المتعلقة بالصرف.

8-تصرف مرتبات العاملين التابعين للبلديات في المدن والمراكز في مقر أعمالهم بواسطة مندوبي الصرف.

9-يجوز تحويل مرتبات العاملين إلى المصارف قبل حلول موعد صرف المرتبات من الخزينة بيومين ليتسنى للمصرف قيدها في حسابات أصحابها.

10-يجوز صرف المرتبات والمهايا مقدماً إذا كان ميعاد استحقاقها يحل أثناء إجازة مرخص بها للموظف أو أثناء قيامه بمهمة رسمية بعيداً عن مقر عمله.

11-للعامل الذي لم يصرف مرتبه الحق في المطالبة به وصرفه ولا يسقط حقه فيه.

12-تؤول إلى الخزانة العامة للدولة مكافآت وبدلات العاملين التي تستحق لهم بصفة دورية إذا لم يطالب بها صاحب الحق خلال خمس سنوات من تاريخ استحقاقها.

ب- استيفاء مستندات الصرف.

يتم الصرف بناء على استمارات اعتماد الصرف، وتتعدد أشكال ومسميات استمارات الصرف وفقاً لطبيعة المصروف. وفي جميع الأحوال يجب التأكد من:

1-مرافقة المستندات المؤيدة للصرف كالفواتير وتقارير الفحص وأذون الإضافة وأوراق المناقصة، مع إستمارات الصرف.

2-إستيفاء استمارة الصرف لكافة البيانات ولجميع التوقعات المبينة بها.

3-يجب أن تكون استمارات الصرف والمستندات المؤيدة لها مستندات أصلية، وعدم الاعتراف بصور المستندات والاستمارات، وإذا كانت المستندات بدل فاقد يجب التحقق من ذلك.

4-عدم وجود أدنى كشط أو شطب أو تحشير أو تصحيح وضرورة توقيع الموظف المسؤول أمام الكشط أو التصحيح إن وجد.

5-تسجيل عدد المستندات المرفقة باستمارة الصرف في الخانة المخصصة لذلك بعد ترقيمهم.

6-ختم جميع مستندات الصرف بختم "روجع" وكذلك بختم "صرف" بعد انتهاء الصرف لمنع إمكانية استخدامها مرة أخرى.

7-التأكد من إتمام الصرف لصاحب الحق شخصياً أو لمندوبه.

ج-تسجيل استمارات الصرف وتتبعها.

يتضمن نظام الرقابة الداخلية للصرف الحكومي إجراءات خاصة تتعلق بمتابعة الصرف تكفل حسن سير العمل وتقليل فرص التلاعب والتواطؤ، وتتخلص هذه الإجراءات فيما يلي:

1-المراجعة الدقيقة لمستندات واستمارات الصرف والتحقق من الالتزام باللوائح والتعليمات المالية والإدارية، وأن المصروفات مدرجة في اعتمادات الميزانية، وأن الاعتماد يسمح بالصرف.

2-تسجيل طلبات الصرف في سجل حصر الطلبات الواردة فوق (استمارة مح 10) ويوضح هذا السجل رقم الطلب والمراحل التي تمر بها كل مطالبة من تاريخ ورودها حتى تاريخ إصدار الشيك أو إذن الصرف، كما يبين هذا السجل أيضاً المسؤول عن كل مرحلة وتاريخ إتمامها.

3-إعداد تقرير شهري بواسطة رئيس قسم المراجعة يتضمن الطلبات التي تم سحب شيكات أو أذون صرف بقيمتها من واقع سجل حصر الطلبات الواردة، وبيان أي تأخير أو تقصير واتخاذ القرارات المناسبة.

د-أذون الصرف.

نصت لائحة الميزانية والحسابات والمخازن اللببية في المواد (99-100-101-102) على

الإجراءات التي يجب توافرها في إذن الصرف للدفع بالخرينة، وهي على النحو الآتي:

1-أن يحرر الإذن من أربع نسخ على الأقل على النموذج رقم (م ح 9) على أن ترفق به أصول المستندات المثبتة للمبلغ مرقمة بأرقام متسلسلة، فإن كان من بينها فواتير فيجب أن تكون

قد ثبتت صحتها ومطابقتها للقانون بعد مراجعتها والتوقيع عليها بما يفيد ذلك من الجهة المختصة.

2- أن يتضمن الإذن جميع البيانات اللازمة لإتمام الصرف، وأن يحمل توقيعات الموظفين المختصين بما يفيد أن المبلغ المطلوب صرفه في حدود الاعتمادات الصادر بها التفويض المالي أو المصلي مع بيان رقم التفويض وتاريخه، وأن ما اقتطع من المبلغ وفاء لضريبة الدمغة وأية اقتطاعات أخرى مقررة قد تم صحيحاً. ويجب أن يكون المبلغ المدرج بالإذن مطابقاً لما ورد بالمستندات، وأن يكتب بالأرقام والحروف.

3- أن يذكر رقم باب وبند المصرفيات بوضوح، وأن يحمل الإذن تأشيرة قسم الفحص بما يفيد صحة الخصم على الباب والبند المشار إليهما، فضلاً عن وجود الاعتماد اللازم.

4- أن يوقع على إذن الصرف من الموظف المختص بذلك، على أن يجري التحقق من مطابقة التوقيع مع نموذج المحفوظ لدى مدير مديرية الشؤون المالية وإثبات ذلك على الإذن.

5- أن ترفق بالإذن شهادة من الجهة المختصة في أحوال عقود التوريد والأشغال العامة تفيد أن المواد والمهمات قد سلمت ووردت وسجلت بالمخازن حسبما تقضي التعليمات، أو أن العمل قد أنجز طبقاً للمواصفات المقررة، وأن هذه المواد والمهمات قد وردت أو أن العمل المذكور قد أنجز تنفيذاً لعقد أبرم طبقاً للقانون وأحيلت صورة منه إلى مديرية الشؤون المالية بالمحافظة.

6- إذا كان الصرف يمثل دفعة على حساب أحد العقود فينبغي أن ترفق شهادة تبين بوضوح القيمة الكلية للعقد والدفعات السابقة وتواريخها، وأن الدفعة المطلوبة صرفها في حدود قيمة العقد فإن كانت تزيد عليها فيجب بيان الزيادة مع توضيح أنها تمت في الحدود المسموح بها طبقاً للقانون. وفي الأحوال التي يجري فيها صرف دفعة من أي عقد تزيد قيمته على مئة ألف دينار، يجب إحالة الإذن إلى ديوان المحاسبة.

7- يراعى في جميع الأحوال أن يخصم مما صرف من دفعات كل ما يستحق على المتعهد من غرامات أو مبالغ منصوص على احتجازها بصفة تأمين أو ضمان، وفي هذه الحالة يستخرج إذن الصرف بقيمة المستحق كاملاً. وتقيد القيمة خصماً على بند المصرفيات المتعلقة بها دون استنزال الاقتطاعات التي تقيد في حسابات التسوية، ويصرف للمتعهد صافي المبلغ بعد خصم الاقتطاعات (1).

8- ترقم أدونات الصرف لدى كل وزارة ومصلحة ترقياً شهرياً مسلسلاً قبل إرسالها إلى وزارة الخزانة للصرف.

1- عدلت بموجب قرار مجلس الوزراء الصادر في 9 جمادى الثاني 1391هـ الموافق 1 أغسطس 1971م، نشر الجريدة الرسمية رقم (52) لسنة 1971م. والنص المكتوب هو المعدل.

9-لايجوز صرف أي إذن إلا من الخزينة المسحوب عليها، وعلى كل صراف أن يتحقق قبل الصرف من أن الإذن مسحوب على خزينته.

10-يتولى الصراف دفع قيمة إذن الصرف بعد التحقق من صحته ومن أنه ليس فيه أي تصحيح أو تغيير أو إضافة في بياناته بغير توقيع من الموظف المختص بإجرائها، وبذا ففي حالة اشتباهه في أي إذن أن يعيده إلى الجهة التي أصدرته مشفوعاً بملاحظاته، أو أن يحيله إلى مدير مديرية الشؤون المالية بالمحافظة لاتخاذ ما يراه مناسباً في شأنه.

هـ- إصدار الصك أو إذن صرف.

تتلخص الإجراءات المتعلقة بالشيكات الحكومية وأذن الصرف فيما يلي:

1-استلام الصكوك وحفظها:

- يتم طلب دفاتر الشيكات اللازمة للجهة الإدارية من الإدارة العامة للحسابات، وتقوم الإدارة العامة للحسابات بإخطار البنك المركزي أو أحد المصارف التي تم فيها فتح حساب الجهة الطالبة بعدد دفاتر الشيكات المصرح بها عن السنة المالية.
- يرسل المصرف المركزي أو أحد المصارف التابعة للدولة إلى الجهة الإدارية بالبريد الموصى به.
- يتم استلام الشيكات وفحصها للتأكد من سلامة تسلسلها وعددها وصحة البيانات المدونة بها.
- يتم تسجيل دفاتر الشيكات الواردة وأرقامها وإعدادها كما يتم تسجيل دفاتر الشيكات المستخدمة في سجل خاص يوضح حركة ورصيد دفاتر الشيكات.
- يرسل المصرف المركزي بياناً بعدد الشيكات المرسلة، ويقوم المراقب المالي بمطابقة ما جاء بالبيان مع سجل دفاتر الشيكات.
- تحفظ كعوب الشيكات بمخازن الجهة الإدارية لمدة خمس سنوات.

2-إصدار الصكوك.

لقد نص في المادتين (110-111) في لائحة الميزانية والحسابات والمخازن على الإجراءات التي يجب اتباعها عند إصدار الصكوك، وهي على النحو الآتي:

- كتابة اسم المستفيد بالصك على النحو الصحيح وعنوانه إذا كان الصك مرسلأ إليه بالبريد.
- إثبات تاريخ الصك، ويتحدد هذا التاريخ بيوم إصدار الصك.

- مراعاة الدقة التامة عند كتابة البيانات وكتابة المبالغ بالأرقام والحروف، ويجب عدم ترك فراغات وعدم الكشط والشطب والتحشير وضرورة توقيع المختص أمام كل تصحيح.
- في حالة وجود الآلة الخاصة بطبع الصكوك بواسطة الحروف الكبيرة يجب أن يطبع على الصك بيان بالمبلغ المطلوب صرفه، بالإضافة إلى الإجراءات السابقة.
- الشيكات الملغاة يجب أن تستوفي التوقيع الأول والثاني بما يفيد الإلغاء، وضرورة عدم نزع الشيك عن الدفتر.
- يجب بقدر الإمكان تجنب إجراء تصحيحات في الصكوك، ومع ذلك يسمح بالتصحيحات البسيطة التوقيع بجانبها ممن له حق التوقيع على الصك. فإذا خشي العبث بالصك وجب إلغاؤه وإصدار بديل عنه مع تسطير الصك الملغى بما يوضح سبب الإلغاء، وبأن صكاً آخر قد صدر، ويحفظ الصك الملغى بدفتر الصكوك مع كعبه.
- لا يجوز بأي حال إصدار صكوك بعد انتهاء السنة المالية على حساب السنة المنتهية. كما لا يجوز أن يعطى الصك تاريخاً سابقاً لتاريخ إصداره الفعلي أو أن يترك الصك بدون تاريخ.

3-توقيع الصكوك.

لقد تضمنت المواد (113-114-115) الإجراءات التي يجب توافرها عن التوقيع على الشيكات وهي على النحو الآتي:

- يجب أن يوقع كل صك اثنان على الأقل من بين الموظفين المدرجة أسماؤهم في قائمة يصدر فيها قرار من وكيل وزارة الخزانة لشؤون الميزانية والحسابات بشرط ألا تقل درجة أيهم عن الدرجة الثالثة، ويحدد هذا القرار المبالغ المسموح لكل منهم بالتوقيع في حدودها.

وتبلغ القائمة المذكورة وأي تعديل يطرأ عليها إلى المصرف.

- أن يقيد الصراف في حافظة تعد وفقاً للنموذج رقم (م ح 10) من نسختين رقم كل صك يتم تحريره وقيمه واسم المستفيد، وعليه أن يبعث في آخر كل يوم بهذه الحافظة إلى المصرف بعد توقيعها من أحد المخولين حق التوقيع على الصكوك، وذلك لاستخدامها في مراقبة الصكوك عند صرفها.
- لا يجوز التوقيع على صك مالم يكن مصحوباً بمستندات الصرف المتعلقة به، وبعد التثبت من استيفاء إجراءات المراجعة والتحقق من إدراج رقم الصك على جميع المستندات المرافقة له ومطابقة قيمته لقيمة تلك المستندات.

- ويجب التوقيع على كعب الصك الذي يبقى بالدفتر بعد إدراج بيانات الصك به.
- يراعى مراجعة الرؤساء والمراقبين الماليين لكعوب الشيكات المسحوبة في اليوم السابق والمسجلة في دفتر قيد الشيكات مع التوقيع على كعوب الشيكات وعلى الدفتر.

4- إرسال الصكوك.

لقد تناولت المواد (116-117-118) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن آلية إرسال الشيكات، وهي على النحو الآتي:

- يجوز أن يرسل الصك إلى المستفيد بطريق البريد، كما يجوز تحويله إلى حسابه في المصرف وذلك بناء على طلبه.

ويرسل الصك بعد إصداره طبقاً للإجراءات المعتادة بالبريد المسجل وفق حافظة تحرر طبقاً للنموذج رقم (م ح 11) من نسختين يطلب فيها من المستفيد إعادة إحدى النسختين بعد توقيعها بما يفيد استلامه الصك، وفي حالة تحويل الصك لحساب المستفيد بالمصرف يطلب من المصرف الإشعار باستلام الصك وقيده لحساب المستفيد.

وترفق نسخة الحافظة الموقعة من المستفيد أو إشعار المصرف باستلام الصك بمستندات الصرف إثباتاً لتمامه.

- إذا استدعى الأمر إيقاف أي صك بعد إصداره، فيجب إبلاغ المصرف هاتفياً ببيانات الصك المطلوب إيقاف صرفه، على أن يؤيد هذا الإبلاغ بكتاب يوجه إلى المصرف في ذات اليوم.

- يجب تقديم الصكوك إلى المصرف لصرفها خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إصدارها، وعلى المستفيد أن يعيد الصك بعد فوات هذه المدة إلى جهة إصداره لتجديده لمدة شهر آخر، وعلى هذه الجهة أن تتحقق قبل تجديد الصك للصرف من أنه ليس هناك ما يحول دون صرفه، وأنه لم يسبق إلغاؤه لأي سبب من الأسباب.

5 - ارتداد الصكوك.

يرتد الشيك لأسباب عديدة منها أخطاء في كتابة الاسم أو العنوان، وأخطاء في بيانات الشيك، وفاة صاحب الحق، وعدم استحقاق صاحب الحق لقيمة الشيك. وتتم معالجة الشيك المرتد على النحو التالي:

- إذا كان الخطأ في بيانات الشيك فيتم تصحيحها بعد إعداد مذكرة بذلك، ويرسل مرة أخرى إلى صاحب الحق، وهذا جاء في نص المادة (120) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، على أن تقيد القيمة الصافية للصك الذي يرد لعدم التعرف على

صاحبه بحساب الأمانات، على أن تصرف له عند تقدمه بطلب صرفها من الحساب المذكور.

- إذا ارتد الشيك لعدم التعرف إلى العنوان أو عدم استحقاق صاحب الحق أو وفاته فيجب تسويته محاسبياً، بالإضافة إلى الإيرادات أو لحساب صاحب الحق أو الاستبعاد من المصروفات حسب الأحوال بعد إعداد مذكرة بإلغاء الشيك، ويتم إعادة صرف قيمة الشيك مرة أخرى بناء على طلب صاحب الحق وإعداد مذكرة بصرف واستيفاء استمارة اعتماد الصرف واتخاذ كافة الإجراءات المتعلقة بإصدار شيك جديد، بالإضافة إلى اعتماد رئيس الجهة الإدارية بالاستبعاد من الإيرادات إذا كانت قيمته قد أضيفت إليها عند الإلغاء.

6-فقد الصكوك وتجديدها.

يراعى الآتي عند فقد أحد الشيكات:

- تنص المادة 121 من لائحة الميزانية على أنه يجب على كل شخص يفقد منه صك حكومي أن يخطر فوراً الجهة التي أصدرت الصك والمصرف المسحوب عليه لإيقاف الصرف.

وعلى الجهة مصدرة الصك أن تبلغ المصرف بفقد الصك وبجميع البيانات المتعلقة به فور إخطارها.

- نص المادة 122 بأنه يجوز إصدار صك جديد بدل المفقود إذا ثبت عدم صرف قيمته حتى تاريخ إبلاغ المصرف بواقعة فقد الصك، وعلى المستفيد أن يقدم تعهداً بضمان شخص مقبول للجهة المصدرة للصك أو بضمان أحد المصارف، بأن يكون مسؤولاً عن رد قيمة الصك إذا ثبت فيما بعد أنه سبق أن صرف خلال الفترة السابقة على إبلاغ المصرف بالبيانات المتعلقة بالصك المفقود، أو كان قد سبق له أن استوفي قيمته بأية طريقة.

- تنص المادة 123 على أنه: إذا فقد الصك قبل تسليمه إلى المستفيد، أو فقد من الموظف المكلف بإجراء مصروف عام والصادر باسمه الصك. فيجب اتخاذ جميع الاحتياطات العاجلة لإيقاف صرف الصك المفقود، وتتولى الجهة المختصة إصدار صك جديد بدل المفقود فوراً، وذلك دون الإخلال بالجزاءات المقررة وبحق الحكومة في الرجوع على المسؤول عن فقد الصك بما قد يلحقها من ضرر.

ثانياً- الإجراءات الخاصة بالصرف.

تختلف طبيعة بنود المصروفات وبالتالي تختلف إجراءات وقواعد المراقبة الخاصة بكل منها. وناقش فيما يلي باختصار تلك الإجراءات والقواعد لأهم نوعين من بنود المصروفات.

أ-صرف قيمة المشتريات الحكومية.

تتلخص إجراءات وقواعد المراقبة الداخلية لصرف قيمة المشتريات الحكومية فيما يلي:

1-يجب التأكد من وجود الاعتمادات والارتباط بالقيمة قبل إجراءات الشراء، والحصول على موافقة السلطة المختصة على الشراء.

2-التأكد من أن هناك حاجة إلى الشراء وليس لمجرد استنفاد الاعتمادات المالية لاسيما في نهاية السنة المالية.

3-التأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة للشراء، كقانون المناقصات والمزايدات ولائحته التنفيذية ولائحة المخازن واللوائح المالية للميزانية والحسابات فيما يتعلق بطريقة الشراء وأنواع التأمينات.

4-التأكد من استلام أمين المخزن للمشتريات وذلك من توقيعه على الفاتورة وتاريخ التوقيع.

5-التأكد من إرفاق جميع المستندات المؤيدة للصرف باستمارة اعتماد الصرف، ومن أمثلة المستندات:

- إذن إضافة الأصناف بالمخازن.
- محضر فحص للأصناف ومطابقتها للمواصفات المتعاقد عليها.
- الفواتير الأصلية للشراء.
- العطاءات وصورة من كشوفات المتقدمين وقرار لجنة العطاءات الذي ينص على إرساء العطاء على المتعاقد.
- مطابقة فواتير الشراء على أدون إضافة الأصناف بالمخازن.
- التأكد من سلامة ذمة المورد، وعدم وجود أية غرامات أو التزامات عليه، والتزامه بشروط التعاقد.
- التأكد من المدة المشترطة لإنجاز العقد أو التكليف.

ب-إجراءات صرف مرتبات العاملين.

تمثل الأجور والمرتبات نسبة كبيرة من استخدامات الميزانية، وتتلخص قواعد وإجراءات المراقبة الداخلية لصرف مرتبات العاملين في الحكومة في النقاط الرئيسية التالية:

1- إعداد كشوف المرتبات

تتلخص إجراءاتها فيما يلي:

- تعد الجهة الإدارية كشوف المرتبات المستحقة عن الشهر في يوم 25.
- يبين بالكشوف أسماء جميع العاملين وبياناتهم المالية كدرجات العاملين ووظائفهم ورقم الحساب الخاص بكل منهم، ويوقع رئيس الجهة الإدارية بصحة أسماء العاملين، وأنهم في خدمة الجهة الإدارية ويستحقون صرف مرتباتهم.
- يتكون إجمالي المستحق للعامل من المرتب الأصلي مضافاً إليه الإعانات وبدلات السكن والمكافأة والمرتبب الأخرى وحصصة الدولة المتمثلة في الضرائب (الضمان، التضامن، الجهاد).
- يتم حساب المرتب عن جزء من الشهر، على أساس عدد أيام العمل الفعلية كما يلي:
قيمة المرتب عن شهر كامل ضارب (عدد أيام العمل الفعلية تقسيم العدد الفعلي لأيام الشهر).
- يراعى أية تعديلات في حالة العامل المالية والاجتماعية عند إعداد كشوف المرتبات.
- يتم حساب صافي المستحق بعد استبعاد الاستقطاعات المختلفة من إجمالي المستحق للعامل، وتتلخص الاستقطاعات فيما يلي:
 - حصصة الدولة المتمثلة في ضريبة الضمان، والتضامن، والجهاد، وهي محسوبة على أساس النسب المحددة بمقتضى القوانين واللوائح.
 - الدمغات، وتشمل دمغة التوقيع والدمغة العادية.
 - الجزاءات.
 - الاستقطاعات الأخرى مثل السلف وأقساط النفقة الشرعية، أما العهد الشخصية التي لم تسوّ فتخصم من الراتب.

2-مراجعة كشوف المرتبات.

- يجب أن يتم فصل عملية مراجعة كشوف المرتبات عن عملية إعدادها، وعن عملية صرف المرتبات حتى تتحقق مبادئ المراقبة السليمة، وفيما يلي إجراءات المراجعة وقواعدها:
- يقوم قسم المراجعة بإدارة الحسابات بالتأكد من صحة ما جاء بكشوف المرتبات والالتزام بالقوانين واللوائح الواجبة الاتباع.
 - التأكد بسماع البند وعدم تجاوز الاعتمادات المخصصة.
 - يخصص سجل للمرتبات يسجل به أي تعديلات تطرأ على الحالة المالية للعامل أو أية تغييرات تقضي بها اللوائح والقوانين.

- مراجعة كشوف المرتبات على البيانات المسجلة في سجل المرتبات.
- مراجعة الاستقطاعات والتأكد من سلامة التوجيه المحاسبي لعناصرها.
- المراجعة الحسابية لكشوف المرتبات لعناصر إجمالي المستحق والاستقطاعات والصافي المستحق صرفه، وكذلك مراجعة المجاميع الرأسية والأفقية للتأكد من توازنها الحسابي.
- مراجعة الكشوف بعد صرف المرتبات والتأكد من توريد المبالغ التي لم تصرف لمستحقيها في خلال المدة المحددة للصرف.

3- اتخاذ إجراءات الصرف.

تتلخص إجراءات صرف المرتبات فيما يلي:

- يتم سحب شيكات أو أذون صرف بصافي المستحق للعاملين قبل انتهاء الشهر بمدة كافية وتسليمها لمستحقيها أو لمندوبي الصرف مرفقة بكشوف المرتبات.
- وبالنسبة إلى المرتبات المحولة إلى المصارف فترسل الشيكات إلى المصارف مرفقاً بها كشوف المرتبات.
- يجب على مندوبي الصرف التحقق من شخصية أصحاب الحق أو وكلائهم والتوقيع بالاستلام وأن يتوافر في التوكيل الشروط القانونية الواجبة لاتباع لضمان صحة التوكيل.
- بعد انتهاء المدة المحددة للصرف تورد المبالغ المستحقة التي لم تصرف لمستحقيها وتعاد كشوف المرتبات مرفقاً بها حواظ توريد المبالغ المتبقية وايصالات استلام العاملين لمرتباتهم أو توقيعاتهم.
- يتم التأشير في سجل المرتبات بما يفيد صرف العامل لمستحقاته عن الفترة أمام اسم الموظف أو صفحته في الخانات المخصصة لذلك.
- تتم المراجعة الدورية لكشوف المرتبات ومرفقاتها والتحقق من سلامة التوقيعات وأن مندوب الصرف أقر بأن العاملين قد صرفوا مستحقاتهم والتحقق من استلام العاملين لها (1).

1- أحمد هاني بحيرى حماد، أصول المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الرابعة (دكتوراه في الفلسفة المحاسبية من جامعة تكساس بالولايات المتحدة الأمريكية، أستاذ المحاسبة ووكيل الكلية لشؤون الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 1997م)، ص: 224 وما بعدها.

الفصل الثاني

آليات ممارسة الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة

تمهيد وتقسيم:

الرقابة الداخلية هي الرقابة التي تباشرها السلطة التنفيذية على أجهزتها التنفيذية، أي على جهاتها المختلفة، وقد أطلق عليها اسم (الرقابة الحكومية أو الرقابة الذاتية) أي الرقابة التي تفرضها الحكومة على نفسها لغرض التأكد من أن جميع الأعمال المنوطة بها تسير وفقاً للمنهج الموضوع ضمن الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي خطتها السلطة التنفيذية لنفسها وأقرتها السلطة التشريعية، وذلك تفادياً للمساءلة والرقابة التي تفرضها عليها السلطة التشريعية، حيث يقوم بها موظفون عموميون على آخرين، وقد تكون الرقابة الداخلية سابقة على تنفيذ الميزانية العامة أو معاصرة لها، وقد تكون لاحقة لها. ويتجسد هذا النوع من الرقابة في أوضح صورة في رقابة رؤساء المصالح ومديري الجهات الإدارية على مرؤوسيه، ورقابة موظفي وزارة المالية أو المصرف المركزي، عن طريق المراقبين الماليين ومساعدتهم على العمليات التي يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو من ينوبون عنهم، وتتم الرقابة الحالية من الناحية التطبيقية بطريقتين رئيسيتين: إما موضوعية، وإما رقابة مستندية.

فالرقابة الموضوعية، تعني انتقال الرئيس الإداري إلى موقع عمل المرؤوس التابع، للتأكد من مباشرته لعمله على وجه الدقة، ويطلق عليها الرقابة المكانية أيضاً؛ لأن المدير ينتقل إلى مكاتب رؤساء المصالح، وهو بمكانه إلى رؤساء الفروع، وأخيراً إلى مكاتب سائر الموظفين التابعين له. أما الرقابة على أساس المستندات، فتعني أن يقوم الرئيس الإداري بفحص أعمال مرؤوسيه من خلال التقارير والمستندات والوثائق التي يرسلها هؤلاء إليه.

وما تجدر الإشارة إليه أن الرقابة الداخلية بشقيها، سواء أكانت رقابة الجهات الإدارية على نفسها أو رقابة وزارة المالية ماهي إلا رقابة من السلطة التنفيذية على نفسها، ولكي تحقق فاعليتها في حسن استخدام الأموال العامة والكشف عن التلاعب وأخطاء المسؤولين ومعاقبتهم لابد من توافر آليات لممارستها منها، آليات سابقة على تنفيذ الميزانية العامة، ومنها آليات مصاحبة لتنفيذها ولاحقة لها، وبناء على ما تقدم سوف أتناول في هذا الفصل آليات الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: آليات الرقابة الداخلية السابقة والمعاصرة لتنفيذ الميزانية العامة.

المبحث الثاني: آليات الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة.

المبحث الأول

آليات الرقابة الداخلية السابقة والمعاصرة لتنفيذ الميزانية العامة

تقسيم:

من المسلّم به "أنه حيث تكون السلطة يجب أن تكون المسؤولية"، وتبعاً لهذا فالرئيس الإداري بوصفه المسؤول عن أعمال مرؤوسيه هو صاحب السلطة الأساسية في الرقابة غير أن هذا لا يمنع من وجود جهات إدارية مختلفة تقوم بممارسة الرقابة الداخلية على الجهاز الإداري بالدولة. ويرجع وجود هذه الجهات إلى تعدد وتنوع الأعمال التي يقوم بها الجهاز الإداري في الدولة، ما يقضي بوجود جهات مهمتها الرقابة على مختلف الأجهزة الإدارية؛ لعدم قدرة وكفاية الأجهزة الرئاسية على القيام بهذه الرقابة.

هذا وتشترك جهات عدة في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، حيث تتولى كل وزارة الرقابة على تنفيذ الميزانية من خلال الإشراف على موظفيها والعاملين بها، وهذه هي الرقابة الداخلية التي تتم في كل مصلحة حكومية، سواء كان ذلك من الناحية المستندية أو من ناحية التقيد بالاعتمادات المخصصة. كما تتولى وزارة المالية الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة من خلال وجود مندوبها " المراقب المالي " في كل وزارة أو مصلحة.

بما أن الجهات الإدارية هي المنوطة بتنفيذ بنود الميزانية العامة من خلال الإعداد والإشراف عليها ومتابعتها والرقابة عليها، فإن هذه المهام تهدف إلى التأكد من انتظام تنفيذ الميزانية بما يحقق الخطط والبرامج المقررة، وأن اختصاصات وزارة المالية تهدف إلى انتظام إجراءات الصرف وسلامتها ومدى توافقها مع القواعد المالية المنظمة للصرف.

وإذا كان دور وزارة المالية في ليبيا يبدأ مع مشروع الميزانية السنوية ويستمر طيلة مراحل تنفيذها، فإن آليات رقابتها على هذا التنفيذ قد تكون سابقة وقد تكون معاصرة، وذلك من خلال الآتي:

المطلب الأول: آليات الرقابة الداخلية السابقة على تنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الثاني: آليات الرقابة الداخلية المعاصرة على تنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الأول

آليات الرقابة الداخلية السابقة على تنفيذ الميزانية العامة.

يقصد بالرقابة الداخلية السابقة هي الرقابة التي تسبق الصرف، أو التصرف في النفقات العامة، وتعد من أهم مراحل الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، فهي التي تكشف مدى سلامة تنفيذ الميزانية ودقت أرقامها التقديرية، كما أنها تحدد نتيجة تنفيذ الميزانية من فائض أو عجز، وتتعدد مراحلها بدءاً من إعداد مشروع الميزانية وتقدير الإيرادات، وتحديد الارتباطات والاعتمادات المدرجة بالميزانية، ومدى الالتزام بالقواعد المالية والقانونية المحددة للصرف، ونتناول هذه المراحل وآلياتها بالتفصيل على النحو التالي:

الفرع الأول: آليات الرقابة الداخلية على إعداد مشروع الميزانية العامة.

تطبيقاً لنص المادة الثانية من القانون المالي للدولة الليبية المعدلة بالقانون رقم 26 لسنة 1974م " تنشأ في وزارة الخزانة العامة للجنة تسمى اللجنة المالية تتولى إعداد مشروع الميزانية العامة وذلك بموجب قرار يصدر من وزير الخزانة في هذا الشأن".

أولاً- إجراءات إعداد الميزانية العامة.

- تبدأ مرحلة الرقابة الداخلية السابقة في ليبيا بالمشور السنوي الذي يقوم بإصداره وزير المالية تطبيقاً لنص المادة الرابعة من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن لسنة 1968 والمعدلة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم 322 لسنة 2007 " يصدر وزير الخزانة في شهر يونيو من كل عام المنشور السنوي لتحضير مشروع الميزانية وإعداده، ويوجه هذا المنشور إلى الوزارات والمصالح والجهات ذات الميزانية المستقلة الخاضعة لقانون النظام المالي للدولة. ويتضمن المنشور المذكور التوجيهات والقواعد العامة التي تتبع في إعداد تقديرات إيرادات ومصروفات الميزانية للسنة المالية الجديدة".

- تطبيقاً للمادة الخامسة من القانون المالي الليبي رقم 26 لسنة 1974م تقوم الوزارات والمصالح في موعد أقصاه الحادي والثلاثين من أغسطس من كل سنة تقديم تقديراتها بشأن المصروفات والإيرادات التي تم تقديرها من اللجان الخاصة المشكلة في كل الوزارات والمصالح إلى وزارة الخزانة بعد اعتمادها من الوزير المختص، ويجب أن تكون هذه التقديرات مفصلة وموضحة بها الأسس التي بنيت عليها، مع بيان الخفض أو الزيادة فيها بالمقارنة مع اعتمادات السنة الجارية وإيضاح أسبابه.

- تتولى الإدارة العامة للميزانية بوزارة الخزانة إحالة التقديرات الواردة إليها من الوزارات والمصالح وغيرها من الجهات المشار إليها في المادة الرابعة بعد دراستها ومراجعتها إلى اللجنة المالية مشفوعةً بملاحظاتها (1).

- تتولى اللجنة المالية إعداد مشروع الميزانية بعد مناقشة تقديرات كل وزارة أو مصلحة عضوية المراقب المالي المختص وحضور ممثل الجهة التي يجري مناقشة ميزانيتها وسماع إيضاحات كل منهما وفقاً للاختصاصات المنصوص عليها في هذا الشأن، وتعرض اللجنة مشروع الميزانية على وزير الخزانة في موعد لا يجاوز (30) ثلاثين سبتمبر من كل سنة. ويقدم مشروع الميزانية إلى مجلس النواب قبل السنة المالية بشهرين على الأقل لفحصها واعتمادها.

ويتم تبويب استخدامات الميزانية العامة للدولة ومواردها إلى أبواب على النحو التالي:

1-الباب الأول: ويخصص للمرتبات والمهايا والأجور.

2-الباب الثاني: ويخصص للمصروفات العمومية.

3-الباب الثالث: ويخصص للأعمال الجديدة (2).

وبعد استيفاء كافة الإجراءات في الأبواب الثلاثة ينعقد الاختصاص للجنة المالية بوزارة المالية سائلة الذكر.

ثانياً: طرق تقدير الميزانية

تتبع وزارة المالية طرائق عدة في تقدير النفقات والإيرادات العامة التي تتضمنها الميزانية العامة، وعلى أية حال فإنه يجب أن تراعي السلطة المختصة بتحضير الميزانية أن تكون التقديرات أقرب إلى الحقيقية بقدر الإمكان، وهذا ما يتطلب دراسة الظروف الاقتصادية والمالية خلال السنة التي توضع عنها الميزانية.

أ-طرائق تقدير الإيرادات:

تتعدد طرائق تقدير الإيرادات العامة في النظم المالية الحديثة، ويجمع الفقه المالي على تحديد ثلاث طرائق هي:

1- المادة الحادية عشر من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، المعدلة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم 322 لسنة 2007م.

2- عدلت بقرار مجلس الوزراء في 7 ربيع الأول، 1393 هـ الموافق 10 أبريل، 1973، الجريدة الرسمية رقم 20 لسنة 1973م.

1-قاعدة السنة قبل الأخيرة:

ومقتضاها أن يتم تقدير إيرادات السنة المالية المقبلة على أساس الإيرادات التي تحققت في آخر ميزانية نفذت أثناء تحضير مشروع الميزانية الجديدة، وتسمى هذه الطريقة التقدير الآلي، نظراً لأن القائمين بتحضير الميزانية ليست لهم سلطة تقديرية لتقدير الإيرادات المتوقعة عليهم تقديرها على أساس الإيرادات التي حققت خلال السنة المالية قبل الأخيرة.

والأصل عدم إدخال أي تعديل على تقدير الإيرادات إلا إذا وجد سبب خاص سيحدث خلال السنة القادمة كفرض ضريبة جديدة أو زيادة سعر ضريبة موجودة أو إلغائها.

وهذه الطريقة طبقتها فرنسا بالنسبة إلى الجزء الكبير من إيراداتها، ولكن يعيبها أنها لا تراعي الظروف الاقتصادية والمالية التي تحدث في خلال السنة المالية المقبلة، والتي يمكن أن تتغير عما كانت عليه في السنة المالية قبل الأخيرة، ما يترتب عنه عدم دقة التقديرات.

2-طريقة الزيادات:

ومؤداها أنه عند تقدير إيرادات السنة المقبلة تضاف نسبة مئوية تقدر بمتوسط الزيادة التي حدثت في الإيرادات العامة خلال الخمس سنوات السابقة إلى تقديرات السنة المالية قبل الأخيرة بسبب تزايد الدخل القومي الذي يفترض زيادته من سنة إلى أخرى.

وقد اتبعت فرنسا هذه الطريقة في السنوات من 1882 إلى 1885م ويعيب هذه الطريقة أنه ليس صحيحاً أن الدخل القومي يزداد بصفة مطردة، فضلاً عن صعوبة تحديد معدل معين لتزايد، ما يترتب عنه عدم دقة التقديرات.

3-طريقة التقدير المباشر:

وتقوم على أساس ترك حرية كبيرة لمحضري الميزانية في تقدير الإيرادات عن السنة المالية القادمة، فهم يراعون دراسة الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية في خلال السنة القادمة، كالتعديلات المنتظرة في التشريع الضريبي، ويمكنهم الاسترشاد بالإيرادات الفعلية السابقة تحصيلها.

وهذه الطريقة تؤدي إلى نتائج أقرب إلى الواقع، وقد اتبعتها فرنسا منذ عام 1938، كما اتبعتها مصر وكذا ليبيا، وذلك حسب ما ورد في المواد 7، 8، 9، 10 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن والمادة رقم 6 من النظام المالي للدولة (1).

1- راجع المواد (7-8-9-10) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن الليبية، 1968، المعدلة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم (322) لسنة 2007م.

ب-طرائق تقدير النفقات:

لا توجد في الواقع طرائق محددة لتقدير النفقات العامة المستقبلية، والطريقة المتبعة هي طريقة التقدير المباشر، ومؤداها تقدير النفقات العامة المستقبلية مباشرة مع مراعاة الدقة وعدم المغالاة، وهذه الطريقة تترك حرية كبيرة لمحضري الميزانية في التقدير، ولهم أن يلجؤون إلى كل وسيلة ممكنة من تحديد النفقات العامة المنتظر تحصيلها خلال السنة المالية القادمة كمبلغ المصروفات الفعلية التي أنفقت في السنة والسنوات الماضية، وما يمكن أن يطرأ على تقديرات النفقات نتيجة لتغير الظروف والنشاط الاقتصادي.

ويتخذ تقدير النفقات في بعض البلدان كفرنسا معينين تبعاً للتفرقة بين الاعتمادات التحديدية والاعتمادات التقديرية.

ويقصد بالاعتمادات التحديدية تلك التي يمثل الرقم الخاص بها الوارد بالميزانية حداً أقصى لا يجوز للحكومة تجاوزه دون الرجوع إلى البرلمان، أما الاعتمادات التقديرية فيمثل الرقم الخاص بها الوارد بالميزانية الذي يجوز للحكومة تجاوزه دون حاجة إلى الرجوع إلى البرلمان على أن يعرض الأمر فيما بعد عليه للحصول على موافقته على الزيادة، وغالباً ما تكون هذه الموافقة شكلية.

أما مصر فلا توجد التفرقة بين نوعي الاعتمادات، إذا كل الاعتمادات تحددية لا يجوز للحكومة تجاوزها إلا بعد الحصول على موافقة البرلمان، وقد نص الدستور المصري في المادة 116 منه على أنه يجب موافقة مجلس الشعب على كل مصروف وارد وزائد في تقديرها وتصدر الموافقة بقانون.

وكذلك الحال في ليبيا فكافة الاعتمادات تحددية لا يجوز للوزارات تجاوزها ولا نقل مبلغ من باب على آخر إلا بعد الحصول على موافقة مجلس النواب على كل مصروف وارد أو زائد في تقديرات الميزانية وتصدر الموافقة بقانون، ويجوز فيما بين أدوار انعقاد المجلس وفي فترة حل مجلس النواب تقرير مصروفات جديدة غير واردة بالميزانية، ونقل مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية إذا كان ذلك لضرورة مستعجلة على شرط أن يكون بمراسيم في ميعاد لا يتجاوز الشهر في اجتماعه التالي⁽¹⁾.

ويتضح مما تقدم أن الدور الرقابي لوزارة المالية في مرحلة إعداد الميزانية يتمثل في إصدار المنشور متضمناً التوجيهات والتعليمات التي يتعين على الجهات الإدارية الالتزام بها لدى إعداد مشروع ميزانيتها، كما يمتد هذا الدور إلى مشاركة اللجنة المالية في إعداد مشروع

1-أسعد طاهر أحمد، ضؤ خليفة ضؤ، محاضرات في مبادئ المالية العامة، جامعة طرابلس " الفاتح سابقاً"، (بدون نشر، 2020م)، ص: 50.

الميزانية العامة ، وينجلي الدور الرقابي للجنة المذكورة في مراجعتها لميزانيات المقدمة إليها، وكذلك أحقية مندوبيها (مندوب الجهة -المراقب المالي) في الاطلاع على الدراسات والأبحاث والمعلومات اللازمة لإعداد مشروع الميزانية العامة للدولة، وذلك حتي تكون مراجعتهم لمشروع الميزانية مستنداً إلى بيانات ومعلومات ودراسات واقعية خاصة بالجهات المدرجة بالميزانية، وتكون تقديرات الميزانية أقرب للدقة.

ويعرض المشروع على مجلس الوزراء لكي يقوم المجلس بمهمة المراجعة والفحص، ثم يوافق عليه ويرسله إلى رئاسة الدولة لإصدار قرار بإحالته إلى مجلس النواب، وهذا ما جاء في نص المادة الثانية عشرة من لائحة الميزانية والحسابات الليبية " يعرض وزير الخزانة مشروع على مجلس الوزراء لإقراره واتخاذ إجراءات عرضه على مجلس النواب في الموعد المقرر دستورياً لذلك " (1).

ومما سبق أتضح أن السلطة التنفيذية متمثلة في الجهاز الإداري للدولة ووزارة المالية بصفة خاصة هي السلطة المختصة بإعداد الميزانية العامة، ومن ثم الرقابة على تنفيذها وعلى الأخص الرقابة الداخلية المتمثلة في مرحلة الإعداد والتنفيذ.

ويأتي السؤال، ماهي الأسباب التي من أجلها تم إسناد مهمة إعداد وتقدير الميزانية العامة إلى وزارة المالية باعتبار الأعداد والتقدير للميزانية من اهم وسائل الرقابة السابقة على تنفيذ الميزانية العامة.

أرجع الفقه المالي هذه الأسباب إلى أمور عدة أهمها:

1-أن الجهة التي تختص بتنفيذ الميزانية العامة هي الجهة الأجر على إعدادها والرقابة عليها، فالسلطة التنفيذية أقدر من غيرها على معرفة ما تتطلبه الوزارات المختلفة وفروعها من أوجه الإنفاق، ومما لا شك أن كل وزير أقدر من غيره من الوزراء على معرفة احتياجات وزارته والمصالح التابعة لها، وإيراداتها عن السنة القادمة، وعلى ذلك فمن المنطقي أن يُعهد إلى كل وزارة بتحضير الميزانية الخاصة بها. وبذا فإنه من الضروري أن يعهد إلى وزير واحد بمهمة وضع الميزانية في صورتها المتكاملة وهو "وزير المالية"؛ وذلك منعاً من حدوث تضارب في برنامج كل وزارة، ولأن مشروع الميزانية يعبر عن سياسة الحكومة بأكملها ويقدم باسمها إلى السلطة التشريعية " مجلس النواب " (2).

1- المادة الثانية عشر من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن لسنة 1968م المعدلة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم 322 لسنة 2007م.

2- زكريا محمد بيومي، الوجيز في المالية العامة، بدون طبعة (دار الولاء للطبع، شبين الكوم-مصر، 2001م)، ص:33.

2- أن الجهاز الإداري للدولة عامةً ووزارة المالية خاصةً هما الجهتان الوحيدتان اللتان تملكان المستندات المالية من أدون الخزانة العامة وغيرها التي تمكنهما من معرفة وتقييم النظام المالي للدولة واحتياجات الدولة من النفقات العامة.

3- بما أن الوزير المالية هو المسؤول عن الإيرادات العامة التي تمول النفقات العامة لكل الوزارات، فمن الطبيعي أنه هو الذي يتولى مراقبة الوزراء الآخرين من الناحية المالية، ويطلبهم عند الضرورة بتخفيض الاعتمادات التي يرغبون فيها، وإذا لم يوافق الوزير المختص على ذلك فإن الخلاف يعرض على رئيس مجلس الوزراء الذي يعرضه على مجلس الوزراء إذا لم يستطع التوفيق بين الوزيرين، وهذا ما يجري عليه العمل في فرنسا ومصر وليبيا.

4- أن تحضير الميزانية العامة يحتاج إلى خبرات فنية ومميزة في الأعمال المحاسبية المدربة على إعدادها، وهذه الخبرات لا تتوافر إلا في الجهاز الإداري للدولة ووزارة المالية تحديداً، ولا تتوافر هذه الخبرات في المجالس التشريعية لاختلاف طبيعة عملها، وكذلك فإن تحويل البرلمان سلطة تحضير الميزانية قد يؤدي إلى ميله إلى إرضاء الناخبين وإصدار ميزانية لا يُراعى فيها الاعتبارات الفنية والاقتصادية⁽¹⁾.

وجدير بالذكر أن اعداد ميزانية التحول تمر الإجراءات بنفسها التي تمر بها إعداد الميزانية التسييرية السابق إيضاحها سلفاً، وأهمها المنشور الدوري الذي يصدره مجلس التخطيط الأعلى في شهر يوليو من كل سنة لتحضير مقترحات ميزانية التحول (التنمية)، حيث يوجه إلى كافة قطاعات الدولة والهيئات والمؤسسات المعنية بتنفيذ ميزانية التحول خلال شهر أغسطس من كل عام، ثم تشكل لجان تحضيرية لإعداد مقترحات ميزانية التحول في الوحدات والدوائر الفرعية في الجهات المعنية فور استلام المنشور سالف الذكر برئاسة رئيس قسم الشؤون الإدارية والمالية وعضوية كل من الرئيس المالي ورئيس قسم التخطيط والدراسات ورئيس قسم المشروعات وأخيراً المراقب المالي، حيث يتم إرسال مقترحات هذه اللجان إلى اللجنة الرئيسية في مجلس التخطيط الأعلى، حيث تقوم باستلام المقترحات من جميع اللجان الفرعية خلال شهر من تاريخ استلامها، ويتم تجميعها من هذه اللجنة في جداول لدراستها ومراجعتها من قبل قسم ميزانية التنمية التابع إلى الإدارة العامة للمتابعة والتقويم، حيث يتم وضع مذكرة توضيحية لمشروع ميزانية التحول، والجداول الرئيسية والتفصيلية لمشروع

1- أسعد طاهر أحمد، ضو خليفة ضو، محاضرات في مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

ميزانية التحول، وقانون ميزانية التحول، للعرض على وزير التخطيط للإحالة إلى مجلس النواب للاعتماد والاجازة(1).

ويلاحظ أن هناك قواعد وأسس عامة يجب أن تستند إليها ميزانية التحول.

- مراعاة الإمكانيات المالية المتاحة عند وضع المقترحات وعدم المغالاة في طلب المبالغ حفاظاً على المال العام.

- الالتزام بعدم اقتراح تمويل أي مشروع أو نشاط من ميزانية التحول إلا إذا كان يمثل إضافة إلى الاستثمار الثابت الإجمالي.

- التقيد بلائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م عند التعاقد في المشاريع التنموية.

- عدم خصخصة مقترح الميزانية على مشروعات صغيرة، والاهتمام بالمشروعات الكبيرة التي تخدم عدداً كبيراً من البلديات وكافة القطاعات التابعة لها.

- عدم إسناد أي أعمال للشركات الأجنبية مباشرة أو من الباطن في مجال المباني السكنية أو المدرسية والطرق والمستوصفات والصيدليات والمستشفيات والمباني الإدارية.

- مراعاة ما هو مركزي يدخل في اختصاص الوزراء وما يدخل في اختصاص البلديات.

- وفي جميع الأحوال يجب أن يتضمن المشروع الميزانية المقدمة من القطاعات أو الجهات السياسات المقررة من الدولة ومجلس التخطيط الأعلى (2).

ومن ثم يتعين على كافة القطاعات بلجانها الفرعية المختلفة الالتزام بالمبادئ السابقة عند تحضير مقترحات ميزانية التحول الخاصة بها، وتقوم بتفريغ هذه المقترحات في خمسة نماذج مقسمة على النحو الآتي:

النموذج الأول: خاص بالمشروعات المنتهية.

النموذج الثاني: خاص بالمشروعات الموقوفة.

النموذج الثالث: خاص بالمشروعات الجاري تنفيذها.

النموذج الرابع: خاص بالمشروعات المتعاقد عليها ولم تبدأ.

النموذج الخامس: خاص بالمشروعات الجديدة التي لم يتعاقد عليها.

وكل هذه النماذج تمثل مقترحات ميزانية التحول التي يتم إرسالها إلى اللجنة المركزية في مجلس التخطيط الأعلى ليتولى إحالتها إلى مجلس النواب للاعتماد والإجازة (1).

1- المادة السادسة الفقرة (7) من قرار أمانة اللجنة الشعبية العامة للتخطيط رقم (3) لسنة 1372و.ر، إعادة إصدار التنظيم الداخلي للجهاز الإداري للجنة الشعبية العامة للتخطيط.

2- كتاب أمين اللجنة الشعبية العامة للتخطيط رقم (أ. ت / 228) المؤرخ في 2004/8/25م، في شأن ضوابط وأسس وإعداد وتنفيذ ميزانية التحول للعام المالي 2005م.

الفرع الثاني: آليات الرقابة الداخلية على إعداد مستندات الصرف.

يقصد بآليات الرقابة الداخلية مجموعة التعليمات المالية والقرارات الإدارية وكذلك التنظيمات المحاسبية التي تصدرها الجهات الإدارية عند إعداد المستندات المصرفية؛ وذلك ضماناً لحسن سير العمل بالوزارات والجهات الإدارية التابعة لها ، وتهدف هذه التعليمات والأساليب الخاصة بآليات إعداد المستندات المصرفية الى منع ارتكاب الأخطاء والغش وتفادي الارتباك في العمل، بما يكفل المحافظة على الأموال العامة وإنجاز العمل بأقل تكاليف ممكنة، وتسهل آليات إعداد المستندات المصرفية الحصول على البيانات والمعلومات الصحيحة التي قد تحتاجها الجهة الإدارية نفسها أو الأجهزة الحكومية الخارجية، وبذلك تتمكن الجهات الإدارية نفسها أو الأجهزة الحكومية المنوط بها عملية الرقابة الخارجية من اكتشاف الانحرافات، وإصدار القرارات اللازمة لعلاجها، وعلى ذلك فإن من أهم آليات إعداد المستندات المصرفية هي الإجراءات المتعلقة بارتباطات النفقة العامة وإجراءات صرفها.

أولاً-الرقابة الداخلية السابقة على ارتباطات النفقات العامة.

يمكن تعريف ارتباط النفقة بأنها " كل واقعة مادية أو إدارية من شأنها أن ترتب نفقة على الدولة أو أحد الأشخاص العامة، وتثبت بعمل لعمل إداري من موظف عام " (2).
لقد نظم القانون المالي الليبي رقم 44 لسنة 1976م المعدل بالقانون رقم 26 لسنة 1974م، ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن لسنة 1968م، المعدلة بقرار اللجنة الشعبية العامة رقم 322 لسنة 2007م، الرقابة على ارتباطات النفقة في ليبيا، وبيان دور سلطات وقبود ممثلي وزارة المالية، ودور الجهات الإدارية في هذا الشأن. ويحكم نظام الارتباطات المالية عدداً من النصوص القانونية، التي توضح وتنظم مدى جواز الارتباط بالنفقة من عدمه وحدودها سواء من حيث توقيت الارتباط أو أغراضه، وذلك على النحو التالي:

أ- ضرورة الالتزام بحدود الاعتمادات المدرجة بالميزانية العامة.

إن القاعدة الأولى فيما يتعلق بعقد النفقة أو الارتباط بها تقضي بعدم جواز الصرف أو الارتباط بمصروفات جارية إلا في حدود الاعتمادات المدرجة بالميزانية، والمخصصة للجهة الإدارية وفي ذات الأغراض التي يخصص لها كل بند من بنود الميزانية العامة، فيما يتعلق بنظام الارتباط أو الصرف على الميزانية العامة، ومع ذلك فقد نص المشرع الليبي في بعض مواد

1- محمد عبد الله رمضان العلواني، نظام إعداد الميزانية في التشريع الليبي، رسالة ماجستير (جامعة طرابلس، كلية القانون، 2007م)، ص: 100.

2- أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 469 .

القانون المالي وكذلك في لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، على جملة من الاستثناءات، وهي على النحو الآتي:

1- تلتزم الوزارات والمصالح في تنفيذ الميزانية بكافة التقسيمات الواردة بها، وتتقيد في الصرف بحدود الاعتمادات المدرجة بكل بند من بنود الميزانية، ومع ذلك يجوز عند الاقتضاء وفي حدود الباب الواحد أن يؤذن بالتجاوز في اعتمادات أحد البنود مقابل وفر مساو في بند أو أكثر داخل اعتمادات الباب ذاته ويختص بالإذن بالتجاوز كلٌّ من :

- الوزير المختص في حدود خمسين ألف دينار في المرة الواحدة، بما لا يزيد على مئة وخمسين ألفاً خلال السنة المالية.

- وزير الخزانة فيما يزيد على خمسين ألفاً ولا يتجاوز مئة وخمسين ألفاً دينار في المرة الواحدة، على ألا يزيد التجاوز على خمسمئة ألف دينار خلال السنة المالية، بالنسبة للوزارة أو الجهة الواحدة.

- مجلس الوزراء فيما يجاوز الحدود السابقة (1).

2- يقدم وكيل الوزارة المختص إلى وزارة الخزانة، في الأحوال التي يوجب فيها القانون ذلك طلب الإذن بتجاوز اعتمادات أحد البنود مقابل وفر مساو في بند أو أكثر داخل اعتمادات البند ذاته على النموذج رقم (م . م . 9) (2)، مبيناً فيه قيمة التجاوز المطلوب الإذن به وأسبابه ومقدار الوفر في البند أو البنود الأخرى التي تغطي التجاوز (3).

ويعرض وزير الخزانة طلب التجاوز مشفوعاً برأيه على مجلس الوزراء للموافقة عليه، وذلك في الأحوال التي يوجب فيها القانون ذلك (4). ولا يجوز بأي حال أن ترتبط الوزارة أو المصلحة بنفقة خصم على اعتماد البند المطلوب الإذن بتجاوزه قبل صدور هذا الترخيص، ويسأل تأديبياً الموظف الذي يأذن بالارتباط بالنفقة في هذه الحالة (5).

3- كل مصروف غير وارد بالميزانية أو زائد على التقديرات الواردة بها يجب أن يأذن به مجلس الوزراء ويجب استئذانه كذلك كلما أريد نقل مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية.

1- المادة العاشرة من القانون النظام المالي الليبي.

2- عدلت بمقتضى قرار وزير الخزانة رقم م 72-73-2 بتاريخ 14 جمادى الثاني 1392هـ، الجريدة الرسمية رقم 21 لسنة 1972م.

3- عدلت بقرار مجلس الوزراء الصادر في أول ربيع الثاني 1392هـ، الموافق 15 مايو 1972 الجريدة الرسمية الموافق 25 يوليو 1972م.

4- المادة الثامنة والعشرون من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

5- المادة التاسعة والعشرون من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

ويجوز فيما بين أدوار انعقاد المجلس وفي فترة حل مجلس النواب تقرير مصروفات جديدة غير واردة بالميزانية ونقل مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية إذا كان ذلك لضرورة مستعجلة على شرط أن يكون بمراسيم في ميعاد لا يتجاوز الشهر في اجتماعه التالي (1).

4- يقدم طلب نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية من الوزير المختص إلى وزير الخزانة الذي يحيله إلى اللجنة المالية لدراسته، ثم يتولى عرضه على مجلس الوزراء، وذلك توطئة لاتخاذ الإجراءات الدستورية لإقراره (2).

5- إذا طرأت أثناء السنة المالية ظروف تقضي بإنفاق مصروف غير وارد بالميزانية أو زائد على التقديرات الواردة بها فللوزير المختص أن يطلب فتح اعتماد إضافي لمواجهتها، ويقدم طلب فتح الاعتماد الإضافي إلى وزير الخزانة في وقت يسمح باستكمال إجراءاته الدستورية والانتفاع به ويحيله الوزير إلى اللجنة المالية لدراسته.

ويجب أن يتضمن الطلب الأسباب المبررة له والموارد المالي اللازم لتغطيته، ولا يجوز أن يُقدّم مشروع بفتح اعتماد إضافي دون النص فيه على مورده المالي، ويجوز أن يكون هذا المورد وفاقاً محققاً في اعتمادات الوزارة أو المصلحة ذات الشأن، أو وفاقاً في بعض أبواب المصروفات الأخرى بالميزانية، أو زيادة في بعض أبواب الإيرادات بها (3).

ويحيل وزير الخزانة طلب فتح الاعتماد الإضافي إلى اللجنة المالية لدراسته، وتسري بشأن مشروعات الاعتمادات الإضافية أحكام المادتين (11 - 13) من قانون النظام المالي للدولة (4).
ب- احترام القيود الزمنية الواردة في قانون النظام المالي ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

حيث يتعين على الجهات الإدارية أن تجري الارتباطات المالية في أول السنة المالية في حدود الاعتمادات المقررة بالميزانية الجارية بقيمة الالتزامات المتعلقة بالعقود التي أبرمت في السنة السابقة ويمتد تنفيذها إلى السنة الجارية، وبقيمة الالتزامات المتعلقة بالعقود التي تخلف إنجازها، وكذلك بالالتزامات المتكررة استناداً لتعاقدات أو اتفاقيات سابقة.

ولقد جاء في نص المادة السادسة والثلاثون من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن الليبية توضيح لهذه القاعدة بأنه " لا يجوز الارتباط بأعمال جديدة مقترحة في مشروع الميزانية إلا بعد إقرارها، أما الأعمال التي شرع في تنفيذها في سنة أو سنوات مالية سابقة وأُدرج لها اعتماد في مشروع الميزانية فيجوز الإنفاق عليها في حدود الاعتماد الشهري المؤقت بشرط

1- المادة الحادية عشرة من قانون النظام المالي الليبي.

2- المادة (30) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

3- المادة (31) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

4- المادة (32) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

عدم تجاوز تقديرات الأعمال الواردة في مشروع الميزانية، وأن يتم ذلك بناء على تفويض مالي يصدر في كل حالة على حدة".

كما أن للجهات الإدارية حق إبرام عقود الاستخدام والعقود المتعلقة بالمصروفات الجارية، وذلك لمدة تتجاوز السنة المالية، بشرط ألا يترتب على هذه العقود زيادة الالتزامات في السنوات المالية التالية عما هو مدرج بالسنة المالية التي يتم فيها التعاقد. وإذا تجاوزت أجل العقود المشار إليها في الفترة السابقة ثلاث سنوات تعين إرفاق موافقة المدير المالي والمراقب المالي بالوزارة بأوراق العقد (1).

ج- ضرورة الحصول على إقرار كتابي من المسؤولين عن نظام الارتباطات.

حيث يتعين على الجهات الإدارية قبل إبرام أي عقد أو إنفاق مالي الحصول على إقرار كتابي من

المسؤولين عن نظام الارتباطات بسماع البند المختص الجائز الخصم عليه قانونياً بقيمة هذا الارتباط.

ولا يجوز لأية وزارة أو مصلحة أن تبرم عقداً أو أن ترتبط بنفقة إلا بعد الحصول على إقرار كتابي من المراقب المالي أو مساعده ببيان الاعتماد الجائز الخصم منه بقيمة العقد أو الارتباط وبأن الاعتماد المذكور كاف لمواجهة النفقة المترتبة على هذا العقد أو الارتباط، ويجب على المراقب أو مساعده أن يمتنع عن تقديم هذا الإقرار إذا كان من شأن إبرام العقد أو الارتباط بالنفقة الإخلال بالقواعد المالية بأي وجه (2).

يتضح من نص المادة أن الإقرار المكتوب من الموظف المنوط به سجل الارتباطات والجهة الإدارية من الأوراق الواجب إرفاقها بالعقود التي تبرمها الجهة الإدارية مع الغير وبالاتفاقيات المالية التي تتم فيما بين تلك الجهات أو كافة المستندات التي تحمل الجهة الإدارية أعباء مالية، بحيث يوضح في هذا الإقرار الباب والبند المختصين في الميزانية العامة مدى كفاية الاعتماد المخصص للجهة الإدارية.

د- الالتزام بالقوانين والقواعد المالية.

فإذا كان ينبغي على الجهات الإدارية الالتزام بأحكام القوانين والقواعد المالية أثناء الارتباط بالنفقة فيما يتعلق بالصرف على الميزانية العامة، فيتعين عليها أيضاً الالتزام بتلك القواعد في

1- أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة، مرجع سبق ذكره ص: 477.

2- المادة (36) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

إجراءات الشراء والتعاقد والارتباط والصرف بالقوانين والقواعد المطبقة فيها وبالخطة السنوية المعتمدة من مجلس النواب.

ومن خلال ما تقدم يرى الباحث أن لوزارة المالية بعض الاختصاصات في الرقابة الداخلية السابقة على ارتباطات النفقات العامة، تتمثل في الآتي:

1- ضرورة الرجوع إلى وزارة المالية: حيث لا يجوز للجهات الإدارية الصرف لأي مبلغ في الميزانية العامة على السنة القائمة إلا في حدود الارتباط المحدد بسجل الارتباطات لدى ممثلي المالية.

2- الامتناع عن التأشير أو الإقرار بالارتباط: حيث يتمتع الموظفون المنوط بهم سجلات الارتباط بالجهة الإدارية بحق الامتناع عن التأشير أو الإقرار بالارتباط في الحالتين التاليتين:

- عدم كفاية الباقي في البند المختص المراد الخصم عليه.

- عدم اتفاق البند المطلوب الارتباط عليه مع الغرض من الصرف المطلوب الارتباط به.

ثانياً- الرقابة الداخلية السابقة على صرف النفقات العامة.

يعد صرف النفقة الحلقة الأخيرة من المراحل التي يمر بها عقد النفقة عموماً بل وأهمها، كما تعد هذه المرحلة هي الجانب الأصيل الذي تقوم عليه رقابة وزارة المالية ورقابة المراجع الداخلي، بل وتعد كذلك الأساس الذي يقوم عليه مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية عن الوظائف الحسابية.

وتتمتع الجهات الإدارية ووزارة المالية بسلطات واختصاصات رقابية واسعة فيما يتعلق بالرقابة السابقة على صرف النفقة تتراوح بين (التحقق من سابقة الارتباط، والامتناع عن صرف النفقة) ويحكم الجهات الإدارية ووزارة المالية نصوص وقواعد قانونية تنظم اختصاصاتها الرقابية في هذا الشأن.

وتبدأ هذه الاختصاصات في الأمر بدفع النفقة المتمثلة في القرار الصادر من الجهة الإدارية المختصة، بحيث يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة التي ارتبطت بها الإدارة، والتي سبق تحديد أليتها في النقطة السابقة، وغالباً ما يصدر هذا الأمر في وقت واحد مع القرار الصادر بتحديد النفقة، ويقوم بإصدار الأمر بالدفع الجهة الإدارية القائمة بالنفقة أي الوزير أو من ينوب عنه.

ويكون " لوكلاء الوزارات ورؤساء المصالح ومن في حكمهم ورؤساء الفروع والأقسام من الموظفين المصنفين هم المختصون بالأمر بالصرف من الاعتمادات المدرجة بالميزانية كل في

حدود اختصاصه (1). ويحدد الوزير المختص أو من يقوم مقامه الاعتمادات التي يجوز لوكلاء الوزارات ورؤساء المصالح ومن في حكمهم الصرف منها، وتحدد التفويضات المصلحية المبالغ التي يجوز لرؤساء الفروع والأقسام الصرف في حدودها" (2).

أما اختصاص الصرف، أي يقصد به الدفع الفعلي للمبلغ الصادر به أمر الدفع إلى صاحب الحق فيه، أي دائن الدولة، وغالباً ما يكون في صورة إذن صرف أو شيك على المصرف المركزي أو أحد مصارف الدولة التي تحتفظ فيه الجهة الإدارية بحسابها، ويقوم بالصرف موظفون تابعون لوزارة المالية، وفقاً لنص المادة التاسعة عشر من لائحة الميزانية والحسابات الليبية " يكون حق التوقيع على أذونات الصرف للمراقب المالي ومساعديه بالوزارات والمصالح التابعة لها ووحدات الإدارة المحلية دون غيرها".

ويستنتج الباحث مما تقدم ذكره من النصوص القانونية الواردة في قانون النظام المالي للدولة ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن، وأيضاً القواعد التنظيمية الآتي:

1- يحظر على ممثلي وزارة المالية بالجهات الإدارية الموافقة على صرف أية مبالغ قبل الحصول على الارتباط المالي.

2- لا يجوز صرف أية مبالغ أو تسويتها إلا بعد اعتماد أمر الصرف أو التسوية من الوزير المختص أو مَنْ ينوبه بعد استيفاء المستندات اللازمة، وتحدد اللائحة التنفيذية المستندات الواجب توافرها لتأييد عملية الصرف، والمستويات الوظيفية التي لها حق التوقيع نيابة عن الوزير المختص.

3- يخصم بقيمة المبالغ التي يتم صرفها على اعتمادات الميزانية المختصة بالجهة الإدارية في حدود أغراض هذه الاعتمادات، ولا يجوز تجاوز اعتمادات أي باب من الأبواب المختلفة، ولا الصرف في غير أغراضه أو استحداث نفقات غير واردة بالميزانية إلا بعد الرجوع إلى وزارة المالية لاستصدار القرار أو التشريع اللازم.

كما أن لمندوبي وزارة المالية الحق في الامتناع عن الصرف؛ لأن قانون النظام المالي للدولة في ليبيا منحهم الحق في الامتناع عن اعتماد طلبات الصرف في أحوال معينة مما يؤدي إلى إيقاف سائر الإجراءات المتعلقة بالصرف تماماً، فضلاً عما أوجبه عليهم في هذه الحالة من إبلاغ الجهات الرئاسية، وأجهزة الرقابة، ونبين فيما يلي أحوال الامتناع وما يترتب عليها من نتائج وآثار.

1- عدلت بقرار مجلس الوزراء الصادر في أول ربيع الثاني 1392هـ، الموافق 15 مايو 1972م، الجريدة الرسمية رقم 31 لسنة 1972م.

2- المادة (18) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

لقد حدد القانون المالي الليبي أحوال الامتناع في صورتين هما:

الصورة الأولى-الصرف المخالف لاعتمادات الميزانية.

تنص المادة التاسعة عشرة من قانون النظام المالي للدولة في هذه الحالة على " تعين اللائحة التنفيذية الوظائف التي يجوز لشاغلها الأمر بالصرف في مختلف الوزارات والمصالح والحدود المقررة في كل حالة الاختصاص الأمر بالصرف. ويجب على الموظف المختص الامتناع عن التأشير على أي إذن أو أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلاً، أو طلب الخصم على اعتماد غير مخصص لهذا الصرف، أو إذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب من أبواب الميزانية أو بند من بنودها، أو نقل اعتماد من باب إلى آخر أو بند إلى آخر أو الخصم على غير الاعتمادات الموجودة، وذلك مع عدم الإخلال بحكم المادة (10) سالفة الذكر من هذا القانون. ويجوز للوزير المختص أن يأمر بالصرف في جميع الأحوال إذا ثبت له أن الامتناع عن التأشير على إذن أو أمر الصرف على غير أساس.

وعلى ذلك فإن مندوب المالية (المراقب المالي) يستطيع في الأحوال المشار إليها سابقاً أن يوقف إجراءات الصرف تماماً إذا كان هناك ما يبرر امتناعه عن التأشير، إذ إنه يترتب على امتناعه عن التأشير امتناعه عن التوقيع على الشيكات أو أذونات الصرف، وبالتالي يتعذر إتمام الإجراءات الإدارية أياً ما كانت التي وصلت إليها وبغض النظر عن النتائج التي تترتب على ذلك.

غير أن المشرع الليبي تضمن في النص استثناء للوزير المختص أن يأمر بالصرف في جميع الأحوال إذا ثبت من أن امتناع مندوب وزارة المالية في غير محله وليس له أساس، وهذا اختلاف واضح للمشرع الليبي على ما نصت عليه المادة العاشرة من قانون المحاسبة الحكومية المصري وأنه لم يتضمن هذا الاستثناء⁽¹⁾ وهذه نتيجة خطيرة لا يمكن التسليم بها في يسر، إذ إن هذا الامتناع قد يكون له ما يبرره، وقد يكون نتيجة سوء فهم أو سوء تقدير من الوزير المختص.

الأمر الذي يتعين على الوزير قبل أن يصدر الأمر بالصرف التحقق من أسباب الامتناع من ممثلي وزارة المالية ومدى جدتها من عدمه.

1-المادة العاشرة من قانون المحاسبة الحكومية، رقم 127، سنة 1981، "يجب على ممثلي وزارة المالية بالوحدات الحسابية الامتناع عن التأشير على أي أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلاً، أو إذا طلب الخصم على اعتماد غير مخصص لهذا الغرض، أو إذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين من أبواب الموازنة، أو نقل اعتماد من باب إلى آخر، أو الصرف على حساب وسيط لعدم وجود اعتماد بالموازنة أو لعدم كفايته، وعليهم التأشير على الأوامر الخاصة بصرف مرتبات العاملين المعيّنين أو المرقيين الواردة أسماؤهم في القرارات التي تبلغ إليهم من شئون العاملين وذلك إذا لم يتم التعيين أو الترقية في حدود الدرجات الشاغرة في الموازنة".

الصورة الثانية-الصرف المخالف للقواعد القانونية.

وقد حددت المادتان (20-21) من قانون النظام المالي الليبي الصرف المخالف للقواعد القانونية فنصت المادتان على ما يأتي:

-لا يجوز لأية وزارة أو مصلحة إبرام عقد أو اتخاذ إجراء يترتب عليه ارتباط مالي إلا بعد الحصول على إقرار كتابي من المراقب أو المراقب المساعد بحسب بيان الاعتماد الجائز الخصم منه بقيمة هذا الارتباط، ويجب الامتناع عن تقديم هذا الإقرار إذا كان الارتباط من شأنه الإخلال بقواعد الميزانية على أي وجه.

-لا يجوز إجراء أي صرف مقدماً ما لم يكن الصرف تنفيذاً لحكم القانون ولشروط عقدي وتسوى قيمة المدفوعات في هذه الحالة على اعتمادات الميزانية المتعلقة بها مباشرة.

ومما تقدم يتضح أن عملي الارتباط والصرف لا بد أن تكونا في نطاق الاعتمادات المخصصة، تلك التي إما أن تكون ذات اعتمادات الميزانية الأصلية أو ربما كانت اعتمادات معدلة نتيجة استخدام المسؤولين لسلطاتهم للتجاوز، وهذه هي الدورة الأولى في نظام الرقابة الداخلية للمصروفات الحكومية ، ومن ثم إذا خرجت الجهات الإدارية عن تلك الآليات المحددة للرقابة الداخلية في مرحلة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة " الرقابة السابقة " على النحو السابق شرحه يترتب عليه مخالفات مالية عديدة نذكر بعضها من خلال تقارير الرقابة الصادرة من وزارة المالية المصرية وقطاع الحسابات والمديريات المالية .

لقد ورد بالتقرير السنوي للجهاز المركزي للحسابات عن نتائج الرقابة المالية على وحدات الجهاز الإداري عن الفترات من أول يوليو 2002م حتى آخر يونيو 2003 م، ومن أول يوليو 2003م حتى آخر يونيو 2004م ملاحظات مهمة تتعلق بعدم التزام بعض وحدات الجهاز الإداري بالمبادئ التي يتم على أساسها إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة، ومخالفة أحكام القانون رقم 53 لسنة 1973م بشأن الموازنة العامة للدولة والقانون رقم 127 لسنة 1981م بشأن المحاسبة الحكومية وتعديلاتها ، وكذلك اللوائح والتعليمات المقررة، ما تترتب عليه تحمل الموازنة ببعض المبالغ كان يتعين تحميلها على بعض الحسابات الخاصة وجهات خارج نطاق الموازنة العامة للدولة، ومن أمثلة ذلك :

1-صرف مكافآت وحوافز لبعض العاملين أو منح مندوبي وزارة المالية أو صرف مرتبات لبعض العاملين المنتدبين للعمل طوال الوقت ببعض الجهات والمشروعات دون وجه حق أو أكثر من الحدود القصوى المقررة.

2- سداد بعض الأعباء بأزيد من المستحق، ومن أمثلة ذلك صرف الزيادة في القيمة الاجارية للمباني المؤجرة لغير أغراض السكن المقررة بالقانون رقم (6) لسنة 1997م بتعديل بعض أحكام قانون تنظيم العلاقة بين المؤجر والمستأجر متضمنة المبالغ المخصصة للصيانة التي سبق تقريرها بالقانون رقم 136 لسنة 1981م بالمخالفة لأحكام القانون، أو سداد حصة الحكومة عن الأجر المتغيرة لبعض العاملين بالزيادة عن الحد الأقصى لأجر الاشتراك عن هذه الأجر، أو سداد قيمة استهلاك المياه ، وقيمة المكالمات التليفونية لبعض الوحدات بأكثر من الاستهلاك الفعلي أو الفئات المقررة، ما ترتب عليه تحميل الموازنة بأعباء دون وجه حق .

3- تُحْمَل الموازنة بأعباء لا تخصها، وعدم الرجوع على المختصين بالمبالغ المصروفة وتحصيلها.

4- تحميل الموازنة بأعباء كان يمكن تجنبها، وذلك نتيجة عدم استكمال بعض المشروعات والاستغناء عما تم تنفيذه منها، أو عدم مراعاة الدقة لدى إعداد مقاييسات تنفيذ بعض الأعمال الإنشائية أو شراء بعض الأجهزة بأسعار مغالى فيها، أو نشر إعلان عن بعض العمليات على الرغم من إلغاء العقود المبرمة مع المقاولين المسند إليهم تنفيذها لعدم توافر الاعتمادات اللازمة للتنفيذ (1).

5- تحميل الموازنة بمبالغ لا تخصها، ودون مقتضى تمثل تعويضات أو مصروفات كان يتعين تحميلها على بعض الحسابات والصناديق الخاصة وعلى جهات أخرى خارج الموازنة العامة للدولة.

6- تحميل الموازنة بمبالغ مصروفة بالزيادة وبالتكرار دون وجه حق، بسبب عدم الالتزام بأحكام بعض القوانين والقرارات والتعليمات المالية المقررة، وسياسة ترشيد الإنفاق الحكومي، فضلاً عن الخطأ لدى المحاسبة على بعض الأعمال.

7- تحميل الموازنة ببعض الأعباء كان يمكن تجنبها، وذلك بسبب التأخر في إنهاء بعض الإجراءات وعدم استخدام بعض القروض لفترات طويلة والتأخر في السحب منها، وعدم تسديد الفوائد وعمولات الارتباط المستحقة عنها في المواعيد المقررة، وعدم مراعاة الدقة في حصر الاحتياجات ومقابل تعاقدات دون مقتضى (2).

1- راجع التقرير الدوري الصادر من وزارة المالية المصرية، قطاع الحسابات والمديرية المالية، رقم (60) لسنة 2004م، بتاريخ 20/06/2004م.

2- راجع التقرير الدوري الصادر من وزارة المالية المصرية، قطاع الحسابات والمديرية المالية، رقم (5) لسنة 2005م، بتاريخ 17/01/2005م.

كما جاء أيضاً في الكتاب الدوري رقم (52) الصادر من وزارة المالية المصرية بعض الملاحظات التي تدل على تقاعس بعض الجهات فيما يخص آليات حصر جميع مستحقات الحكومة من أموال وعوائد ورسوم وضرائب وغيرها، وعلى ذلك نص الكتاب على ضرورة الالتزام بالتعليمات الآتية:

1-إحكام الرقابة الداخلية على عمليات الصرف والتحويل والتحقق من توريد العهد النقدية في المواعيد المقررة، واتباع الإجراءات والضوابط المقررة بشأنها مع تحديد المسؤولية والمسؤولين وذلك للحد من وقوع حوادث الاختلاس أو التلاعب.

2-الالتزام بقواعد تحقيق الانضباط المالي والإداري ورفع كفاءة الإنفاق الحكومي في حدود الاعتمادات المخصصة بالموازنة دون تجاوز، ووضع حزمة من السياسات والإجراءات التي تكفل الحد من التعديلات التي تتم سنوياً بالزيادة على اعتمادات الموازنة حتي لا يتم اللجوء إلى الاحتياطات العامة الممسوكة بمعرفة وزارة المالية إلا في الحالات الطارئة والحتمية ، وكذلك الالتزام بقرارات رئيس مجلس الوزراء بشأن ترشيد الإنفاق وتحقيق التوازن بين جانبي الموارد والاستخدامات بحساب ختامي الموازنة العامة للدولة للحد من الزيادة في عجز الموازنة العامة للدولة وعدم تحميل الموازنة بأعباء دون مبرر واسترداد كافة المبالغ التي تم تحميلها بها ولا تخصها (1).

ونلاحظ أن النظام المالي الليبي يفتقد إلى مثل هذه الدوريات والمكاتبات الدورية، الأمر الذي ينظر إليه بعين الريبة والشك بافتقاد النظام المالي الليبي لعنصر الشفافية والجدية في الرقابة الداخلية السابقة.

1- راجع التقرير الدوري الصادر من وزارة المالية المصرية، قطاع الحسابات والمديريات المالية، رقم (52) لسنة 2019م، بتاريخ 2019/05/31م.

المطلب الثاني

آليات الرقابة المعاصرة على تنفيذ الميزانية العامة

لا يتأتى للسلطة التنفيذية أن تقوم بعملية الإنفاق إلا بعد صدور قانون اعتماد الميزانية، وبذلك تجيز السلطة التشريعية فتح الاعتمادات اللازمة في الميزانية العامة، غير أن مجرد فتح الاعتماد لا يعني تنفيذ النفقة تلقائياً، وإنما يتطلب الأمر بعض الإجراءات والقواعد المنصوص عليها في التشريعات المعمول بها، ما يجعل تنفيذ النفقات العامة في غاية من الدقة والتعقيد، بهدف الحرص على المال العام، بذلك سوف نتناول كيفية مراجعة مستندات الصرف، ورقابة المراقب المالي بالجهة المكلف بها من وزارة المالية، وفق التقسيم الآتي :

الفرع الأول: الرقابة الداخلية على مراجعة مستندات الصرف.

تبدأ الرقابة الداخلية بمراجعة مستندات الصرف ومدى سلامتها الشكلية والموضوعية وبما يتفق مع الاحكام الواردة بالنظام المالي للدولة ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن، وذلك على النحو التالي:

أولاً: مراجعة مستندات صرف نفقات الميزانية التسييرية " المرتبات وما في حكمها " .

يجب ان تتوافر المستندات التي بصدها يتم صرف المرتب وما في حكمها من بدلات وعلاوات ومكافآت للموظف والتي تتمثل في الآتي:

أ-المستندات القانونية للصرف.

تعد المستندات القانونية المتمثلة في قرار التعيين أو العقد والترقية والندب أو الإعارة هي السند القانوني لصرف مرتب الموظف العام، وبتناولها على النحو الآتي:

1-العقد أو قرار التعيين : لقد اشترط المشرع الليبي فيمن يلتحق بالوظيفة العامة شروطاً معينة أشارت إليها المادة 8 من قانون الخدمة المدنية السابق، ومن بعدها المادة 128 من الباب الرابع من القانون رقم 12 لسنة 2010م بشأن علاقات العمل، ومتى توافرت هذه الشروط وتم من بعدها تكليفه بأعباء الوظيفة العامة إما بقرار تعيين أو بعقد استخدام، بمعنى أن أداة التعيين قد تكون في شكل قرار إداري أحادي الجانب، يصدر عن الجهة الإدارية بتكليف أحد الأفراد بشغل وظيفة معينة، أو في شكل عقد استخدام تبرمه مع من تريد الاستعانة بخدماته.

وإذا كان طريق التعيين بقرار هو الأصل وطريق التعاقد هو الاستثناء إلا أن المشرع الليبي فضّل أن يترك للوحدات الإدارية حرية واسعة في اختيار أحد الطرفين أو الدمج بينهما، وهذا ما أوضحته المادة 126 من الباب الرابع من القانون رقم 12 لسنة 2010م بشأن علاقات العمل، إذ

تنص على أن " يكون شغل الوظائف الشاغرة بملاكات الوحدات الإدارية بطريق التعيين أو التعاقد ...".

2-قرارات الترقية وغيرها من قرارات الندب والتكليف.

تحقيقاً لفاعلية الوظيفة العامة وسيرها بانتظام واطّراد، كفل المشرّع الليبي للموظف في العديد من القوانين، منها القانون المالي للدولة رقم 44 لسنة 1967 م المعدل بالقوانين رقم 61 لسنة 1972م والقانون رقم 26 لسنة 1974م، وقانون الخدمة المدنية لسنة 1976م والقوانين المكملّة لها، ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن لسنة 1968م، وكذلك قانون 15 لسنة 1981م بشأن المرتبات، ومن بعدها القانون رقم 12 لسنة 2010م بشأن علاقات العمل في (الباب الرابع (أن للموظف العام جملة من الحقوق تجاه الوحدة الإدارية التي يتبعها ، ومن الحقوق المالية التي يكتسبها نتيجة قيامه بأعباء وظيفته، والتي يمكن إجمالها في حقه في المرتب والترقية وحقه في المعاش التقاعدي متى توافرت شروطه ، وذلك وفق القوانين واللوائح (1).

أما قرارات الندب أو التكليف فقد حددت المادة 147 من الباب الرابع من القانون 12 لسنة 2010م بشأن علاقات العمل الضوابط والشروط التي يجب توافرها لندب الموظف العام.

ب-المستندات الإدارية.

تتمثل هذه المستندات في المراسلات المرسلّة من جهة العمل المؤيدة لعملية الصرف، ومن هذه المستندات مستندات الخصم ومستندات أخرى لازمة للصرف، وندتاول الرقابة على هذه المستندات على النحو الآتي:

1-مستندات الخصم:

تنص المادة 11 من قانون علاقات العمل رقم 12 لسنة 2010م، (.... يجب على العامل أو الموظف تنفيذ جميع أحكام القوانين واللوائح والتعليمات المنظمة لقيامه بمهام عمله وعليه بوجه الخصوص الفقرة السادسة: أن يحافظ على مواعيد العمل ...).

فإذا تغيب الموظف أو العامل عن عمله لمدة معينة تخصم من مرتبه هذه المدة، تنفيذاً لقاعدة الأجر مقابل العمل، وتطبيقاً لنص المادة 36 من قانون علاقات العامل التي تنص على أن (يحرم العامل أو الموظف من مقابل عمله أو مرتبه عن المدة التي ينقطع فيها عن العمل بغير إجازة مرخص له بها ، مع عدم الإخلال بالمسائل التأديبية) فالقاعدة العامة هي الأجر مقابل العمل، ولكن توجد استثناءات على هذه القاعدة تتمثل في الاجازات ومنها الإجازة السنوية أو

1- ينظر: محمد عبد الله الحراري، أصول القانون الإداري " تنظيم الإدارة الشعبية ووظائفها ووسائل مباشرة الإدارة الشعبية لوظائفها"، الطبعة السادسة (منشورات مكتبة جامعة الزاوية – ليبيا، 2010م)، ص: 425.

المرضية ، وفي حالة إذا أوقف مجلس تأديبي الموظف عن عمله احتياطياً ثم أسفرت الإجراءات التأديبية والجنائية على عدم إدانته أو عدم إقامة دعوى ضده يعاد إلى عمله ويدفع له مرتبه كاملاً عن مدة الإيقاف.

كما أن من الحالات الاستثنائية الإحالة تحت التصرف وذلك تطبيقاً لنص المادة 168 من قانون علاقات العمل التي جاء فيها (...يستحق الموظف مرتبه طوال مدة الإحالة تحت التصرف ...) فهو لم يؤد عمله ولكنه تحصل على أجر أو مرتب تطبيقاً للمادة المشار إليها، ولعل الحكمة من ذلك هي ألا يضار الموظف في مصدر رزقه بسبب إجراءات تتخذ ضده لا ذنب له فيها أو تنتهي تلك الإجراءات ببراءته أو بعدم إقامة الدعوى ضده.

كما تنص المادة 50 من قانون العمل رقم 12 لسنة 2010م على (لا يجوز الحجز على المقابل أو المرتب إلا في حدود الربع مع إعطاء الأولوية لدين النفقة ولا يجوز الاقتطاع من مقابل العمل أو المرتب بما يزيد على ربع المرتب وفاء لما يكون قد اقترضه العامل أو الموظف من جهة العمل، ولا تتفاضي جهة العمل أية فائدة عن ذلك، وتستثنى من ذلك قروض الإسكان التي تقدمها المصارف وما في حكمها ، ففي بعض الأحيان يقوم الموظف بالاقتراض من المصارف أو المحال التجارية وعندما يعد له مرتبه من جهة عمله ويودع في حسابه يقوم المصرف بناء على التزامات رتبها الموظف على نفسه متمثلة في قروض مصرفية ، فيقوم المصرف بخصم قيمة الالتزام من حسابه.

2-المستندات الأخرى اللازمة للصرف.

تتمثل هذه المستندات في أسماء الموظفين وتواريخ مباشرتهم، ومن منهم في إجازة عادية بمرتب كامل أو جزئي أو بدون مرتب، كما تبيّن المستندات أسماء الموظفين الموقوفين والمنقولين والمتوفين والمكفين بمهام خارج الجهة الإدارية التابع لها وتواريخ نقل الموظفين خلال الشهر إلى مصلحة أخرى، ويقوم قسم الحسابات بناء على هذه المستندات باحتساب المرتبات والاستقطاعات وصافي المستحق صرفه لكل من الموظفين ، ويظهر استمارة صرف المرتبات أنها تنقسم إلى جانبين أحدهما مدين، وقد خصص لتسجيل إجمالي المصروفات التي يتعين الخصم بها على بنود الميزانية ، أما الجانب الدائن فقد خصص لتسجيل تفصيلات الاستقطاعات المختلفة التي تستنز من المرتبات، للتوصل إلى صافي المستحق صرفه للموظفين .

وبعد الانتهاء من تحرير استمارات الصرف وفق ما تقدم ذكره من قسم الإعداد ، ترسل إلى مكتب المراجعة الداخلية للمراجعة والاعتماد ، حيث يباشر المراجع الداخلي عملية مراجعة صحة وقانونية عملية احتساب كل من الأجور والاستقطاعات المختلفة، وهو في سبيل ذلك يلجأ

إلى مراجعة أية تعديلات في المرتبات حيث تفرد في استمارة الصرف خاتمة يبين بها ما سبق صرفه في الشهر الماضي كبيان مقارنة، وعلى المراجع الداخلي أن يتأكد من أن الموظفين الذين عدلت مرتباتهم كان ذلك متفقاً مع كشف التعديلات الشهرية الواردة من إدارة شؤون الموظفين ، كما يجب عليه كمراجع داخلي أن يراجع إجمالي مهيا الشهر على روابط الميزانية، للتأكد من أن تعديلات المرتبات جاءت في درجات الوظائف الشاغرة والممول في الميزانية . وبمراجعة صحة وقانونية بيانات استمارة الصرف واعتمادها من قبل المدير المالي للجهة والمراقب المالي والمراجع الداخلي، تصبح المبالغ الواردة بها مستحقة الصرف وتحرر عنها حوافظ الصرف على النحو التالي:

- 1- تعد حوافظ بالأجور والمرتبات (صافي المستحق) وتحول إلى المصارف التي يوجد فيها حسابات الموظفين التابعين للجهة.
- 2- تعد شيكات باستقطاعات الجهات غير حكومية، وهي المتمثلة في المبالغ التي يلتزم الموظف بسدادها للغير عن طريق استقطاعها من مرتبه، سواء أكان ذلك إعمالاً مسبقاً أو تنفيذاً لحكم قضائي مثل اشتراكات النوادي والنفقة الشرعية سواء كان للزوجة أو الأقارب والتي تحدد بموجب حكم قضائي.
- 3- بالنسبة إلى الموظفين الذين لم تحول مرتباتهم إلى المصارف يحرر شيك بالمستحق صرفه لهم ويسلم لكل موظف المبلغ المستحق له شخصياً مقابل توقيعه على استمارة الصرف بما يفيد استلامه مستحقاته المدونة بها (1).

ثانياً: مراجعة مستندات صرف " نفقات الباب الثاني ونفقات التحول "

تتبع ميزانية التحول التي تمثل الباب الثالث من الميزانية الليبية الى مجلس التخطيط الأعلى كإعداد وإشراف على تنفيذ الميزانية الخاصة بالتنمية بالإضافة إلى القطاعات التنفيذية بالأجهزة المختلفة للدولة والبلديات كلاً حسب قيمة الارتباطات والمخصصات المالية في قانون الميزانية وفقاً لنفس الإجراءات الخاصة بإعداد الميزانية(2)، وعلى ذلك فإن آليات وإجراءات الرقابة الداخلية ممثلة في مراقبة المراجع المالي تنصب على العقود الإدارية التي تبرمها الجهات الإدارية لتنفيذ ميزانية الباب الثاني في الميزانية العامة، وكذلك ميزانية التحول لذلك سوف نتناول هذه الإجراءات تفصيلاً على النحو الآتي :

1- ينظر: محمد رشيد عبده الجمال، المحاسبة الحكومية "النسق الفكري وقضايا التطبيق"، بدون طبعة (الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الزقازيق، مصر، 1997م) ، ص: 137 : 141.

2 راجع تفصيلاً: المواد (14-17) من القانون رقم 1 لسنة 1376 و.ر، في شأن اعتماد الميزانية العامة للسنة المالية 1376 و.ر.

أ-الإجراءات الشكلية السابقة لإبرام العقد.

يوجد في النظرية العامة للعقد الإداري ثلاثة قيود إجرائية يجب توافرها عند عملية الصرف نتعرض لها تفصيلاً، ونوضح موقف المشرع الليبي منها على النحو التالي:

1- توفير الاعتماد المالي قبل إبرام العقد : يجب على الإدارة قبل صرف مستحقات العقد التأكد من توفر الاعتماد المالي اللازم، وهذا القيد لا يرد فقط على العقد الإداري بل يرد على كافة تصرفات الإدارة المالية الأخرى ، حيث يتعين على جهة الإدارة التأكد من وجود الاعتمادات المالية اللازمة قبل القيام بتصرفات مالية تقع على عاتقها أعباء مالية، وعادة يكون توفير الاعتمادات المالية وفقاً لبنود الميزانية العامة الصادرة من السلطة التشريعية باعتمادها وإجازتها بعد تقديمها من السلطة التنفيذية، ممثلة في مجلس الوزراء، ويتم توفير الاعتمادات المالية من قبل وزارة المالية ممثلة في وزير المالية في الحدود والأوضاع المنصوص عليها في قانون الميزانية العامة عن السنة المالية الجارية (1) .

ويطرح السؤال نفسه ما هو الأثر القانوني المترتب في حالة إذا أبرمت الإدارة العقد الإداري دون توافر الاعتماد المالي اللازم للعقد؟

الوضع في كل من فرنسا ومصر وكذلك ليبيا لا يترتب على مخالفة الإدارة للاعتماد المالي السابق قبل إبرام العقد بطلان العقد الإداري، فالعقد يكون صحيحاً ومنتجاً لكافة آثاره وناظراً برغم تخلف الاعتماد المالي للعقد وتكون مسؤولية الإدارة مجرد مسؤولية سياسية أو إدارية فقط، ويكون للمتعاقد معها حق التمسك بتنفيذ العقد على أنه لا يطالب بسداد المستحقات المالية إلا بعد توفير الاعتماد المالي اللازم للعقد، وله الحق في طلب التعويض عن الأضرار التي أصابته من جراء التأخير في سد مستحقاته المالية ، ولا يوجد خطأ في جانب المتعاقد ولا يتحمل مسؤولية عدم حصول الإدارة على الاعتماد المالي اللازم، حيث إن هذه المسائل تدخل ضمن اختصاصات الإدارة الداخلية والفنية ولا شأن للمتعاقد بها (2).

2- دراسة الجدوى: لقد ألزم المشرع الليبي الجهة الإدارية المتعاقدة قبل إبرام العقد بعمل دراسة جدوى للموضوع ومحلّه، إما من خلالها أو من قبل أخذ الرأي من جهة فنية أو مالية أو إدارية أخرى متخصصة قبل إبرام العقد ، ولقد نصت المادتين (11 - 12) من لائحة العقود الإدارية رقم 563 لسنة 2007م على إلزام جهة الإدارة بدراسة الجدوى وتحديد موضوع العقد

1- أسعد طاهر أحمد، الوجيز في المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الأولى (دار النهضة العربية، مصر، 2001م)، ص: 48 وما بعدها.

2- مفتاح خليفة عبدالحميد، حمد محمد حمد الشلماني ، العقود الإدارية، الطبعة الأولى (مطبوعات الجامعة ، الإسكندرية، 2008م) ، ص: 81.

تحديداً دقيقاً، والتأكد من المشروع ووروده في ميزانية التحول وحاجة المجتمع إليه، واجراء الدراسات الفنية والاقتصادية والهندسية للمشروع والدراسات المالية والقانونية للمشروع وموضوع العقد يمكن الاستعانة بالجهات الفنية المتخصصة والمعتمدة في ليبيا (1).

ويأتي السؤال، ما هو الأثر القانوني المترتب على مخالفة الإدارة هذا الإجراء؟

والإجابة أنه لا يتأثر العقد المبرم بين الإدارة والغير إذا خالفت الإدارة إجراء دراسة الجدوى قبل إبرام العقد، وبذا يكون العقد نافذاً في مواجهة الإدارة وملزماً لها ولا يجوز للمتعاقد مع الإدارة طلب البطلان أو التعويض عن ذلك، حيث إن الأمر يتعلق بالشأن الداخلي للإدارة ولا يترتب إلا المسؤولية الإدارية للعاملين بها نظير تقصيرهم في أداء وظيفتهم.

3- الحصول على إذن أو تصريح بالتعاقد: اشترطت كافة التشريعات الإدارية في كثير من دول العالم ومنها لائحة العقود الإدارية الليبية رقم 563 لسنة 2007م شرط الحصول على إذن أو تصريح بالتعاقد قبل إبرام العقد الإداري، وخولت تلك التشريعات هذا الإذن أو التصريح للوزير المختص، فكل وزارة إذا كان محل العقد يدخل في اختصاصها أو كل محافظ يدخل في اختصاصه محل العقد، أما المشروعات الوطنية فقد خولت التشريعات الإدارية لرئيس الوزراء هذا الحق، وله أن يفوض أحد الوزراء بذلك وفقاً لحدود مالية معينة.

ولقد نصت لائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م على السياق نفسه فجاء في نص المادتين (9-10) على عدم جواز إبرام العقد الإداري إلا بعد الحصول على تصريح بذلك من الوزير المختص، فقيدت المادة الإذن بالتعاقد للوزير المختص أو المحافظ المختص فيما لا يجاوز المليون دينار، فإذا تجاوز قيمة العقد هذا الحد يكون الإذن من اختصاص رئيس الوزراء ، على أنه يجب عدم الخلط بين الإذن السابق لإبرام العقد وبين صاحب الصفة والاختصاص في إبرامه، بوصفه ممثل الإدارة وطرف العقد الإداري ، حيث يكون إبرام العقد للوزير المختص فيما هو أقل من عشرة ملايين، وما زاد على ذلك يكون لرئيس الوزراء، ويلجّ السؤال هنا عن أثر إبرام العقد الإداري دون الحصول على الإذن المسبق بالتعاقد.

أجاب مجلس الدولة المصري والمحكمة العليا الليبية عن هذا السؤال، وقررت بطلان هذا العقد بطلاناً مطلقاً فمن دون الإذن يصبح العقد لا وجود له كلياً، ويجوز للمتعاقد مع الإدارة طلب التعويض عن الأضرار التي أصابته، ولكن ليس تأسيساً على المسؤولية العقدية، حيث إن العقد

1- مفتاح خليفة عبد الحميد، حمد محمد حمد الشلحاني، المرجع السابق، ص: 82.

المبرم دون إذن أو تصريح سابق - كما أشتراط المشرع - منعدم قانوناً، وتكون المطالبة بالتعويض وفقاً لقواعد المسؤولية التقصيرية إذا توافرت شروطها وأركانها (1).

ويتعين عدم الخلط بين وجوب الحصول على الإذن بالتعاقد الذي يرتب البطلان المطلق للعقد وبين استطلاع رأي جهة أخرى كما هو الحال في رأي إدارة الفتوى والتشريع قبل التعاقد في القانون المصري ورأي جهاز الرقابة والمتابعة سابقاً " ديوان المحاسبة المالية " حالياً في ليبيا حيث إن إغفال هذا الرأي لا يؤثر في صحة العقد المبرم وإن ترتب على إغفاله المسؤولية الإدارية للجهة الإدارية المختصة (2).

ب-طرائق إبرام العقد الإداري:

لا تملك الجهة الإدارية التعاقد كما هو الحال في إبرام العقد المدني، فقد حدد المشرع طرائق أربعة محددة لإبرام العقد الإداري، ألا وهي: المناقصة، والمزايدة، والممارسة، والتكاليف المباشرة وذلك حفاظاً على المصلحة العامة والمال العام وإحكام الرقابة على الجهات الإدارية في هذا الشأن وسنتناول هذه الطرائق بالتفصيل التالي:

الطريقة الأولى- (المناقصة والمزايدة).

تعد هذه الطريقة هي القاعدة العامة في اختيار المتعاقد مع الإدارة والأكثر تطبيقاً وانتشاراً في إبرام العقود الإدارية، وتتناول هذه الطريقة بالتعرض لتعريفها وشروطها وإجراءاتها المنصوص عليها في لائحة العقود الإدارية، وذلك على النحو التالي:

- **تعرف المناقصة:** بأنها طريقة بمقتضاها تلتزم الإدارة باختيار أفضل المتقدمين للتعاقد معها شروطاً سواء من الناحية المالية أو ناحية الخدمة المطلوب أداؤها (3).

وتختلف المناقصة عن المزايدة فالمناقصة تلجأ إليها الإدارة في حالة الشراء للسلع أو الخدمات أما المزايدة فتكون في حالة البيع أو الإيجار لأموالها وممتلكاتها، ومن ثم يكون إقرار المناقصة لأقل سعرٍ وأحسن شروطاً أما المزايدة فتكون للأكثر سعراً.

- شروط المناقصة وإجراءاتها:

تتعدد الإجراءات الخاصة بالمناقصة فلكل إجراء شروطه وأحكامه:

1- سليمان الطماوي، نظرية العقود الإدارية، الطبعة الثانية (دار النهضة العربية، القاهرة-مصر، 1991م) ، ص: 307.

2- اسعد طاهر أحمد، نظرية العقد الإداري في الفقه والقضاء، الطبعة الأولى (دار الكتب الوطنية بنغازي، ليبيا، 2014م) ، ص: 16 وما بعدها.

3- سليمان الطماوي، نظرية العقود الإدارية، مرجع سبق ذكره، ص: 239.

1-الإعلان عن المناقصة:

تبدأ المناقصة بالإعلان، وهذا الإعلان له شروط، وهي كالآتي:

الشرط الأول: أن يتم الإعلان بإحدى طرائق الإعلان المتعارف عليها، كالإعلان في الصحف اليومية كما هو الحال في النظام المصري، أو وسائل الإعلام المرئي والمسموع، وكذلك يتم الإعلان على شبكة الانترنت ومواقعها المختلفة للجهات الإدارية والحكومية، أو لوحة الإعلانات الداخلية للإدارة.

الشرط الثاني: يجب أن يشمل الإعلان البيانات والشروط الخاصة بمحل العقد بوضوح نافياً لكل جهالة.

الشرط الثالث: أن يحدد الإعلان مدة معينة يتعين تقديم العطاءات خلالها، وهي لا تقل عن خمسة عشر يوماً ولا تزيد على ثلاثين يوماً.

الشرط الرابع: يجب تحديد مبلغ التأمين المبدئي في الإعلان، وقيمة كراسة الشروط والمواصفات وطريقة دفع التأمين، وكراسة الشروط والجهة المستلمة للعطاءات (1).

2-تقديم العطاء: يعد تقديم العطاء هو الإجراء التالي للإعلان عن المناقصة، وله شروط، أهمها:

الشرط الأول: يقدم العطاء من صاحب الشأن بخطاب مغلق إلى الجهة المحددة لتلقي العطاءات في الإعلان، سواء كان باليد أو بالبريد، ويجوز وفقاً للتطور التقني الحديث تقديم العطاء على البريد المصور والالكتروني " الإيميل " الخاص بالجهة الإدارية.

الشرط الثاني: أن يقدم العطاء خلال الموعد المحدد في الإعلان، حيث لا يعتد بالعطاءات المقدمة بعد الميعاد.

الشرط الثالث: يجب تسجيل العطاءات المقدمة بسجل خاص، ويدون فيه البيانات الخاصة بمقدم العطاء وموعد تقديمه، ويسلم إيصال استلام من الجهة المستلمة للعطاء.

الشرط الرابع: يجب سداد مبلغ التأمين الوارد في الإعلان وتقديم ما يفيد السداد عند تقديم العطاء.

الشرط الخامس: يعد العطاء إيجاباً مصدره الإرادة المنفردة ينتج آثاره من وقت صدوره بمعرفة مقدم العطاء.

1- راجع المادة (30) من لائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م.

3-إرساء المناقصة: -تتشكل لجنة لفضّ المظاريف، من ضمن أعضائها عنصر من الشؤون الإدارية وعضو قانون ومدير الجهة الإدارية أو من ينوبه، وعلى اللجنة مراعاة الشروط التالية في إرساء المناقصة:

الشرط الأول: فتح محضر اللجنة وإثبات العطاءات بدقة وتفصيل، وإثبات بياناتها بكل دقة في جلسة أمام المتقدمين للمناقصة.

الشرط الثاني: يجب استبعاد العطاءات الواردة بعد الموعد المحدد في الإعلان لتقديم العطاءات أو التي تخالف الشروط والمواصفات المطلوبة.

الشرط الثالث: ترشيح الأقل عطاء في بداية التسلسل ثم الذي يليه طبقاً لهذا التسلسل.

الشرط الرابع: يتم قفل المحضر بمعرفة اللجنة عقب إثبات البيانات السابقة، وترشيح العطاء الأقل للتعاقد معه.

الشرط الخامس: يتم اعتماد نتيجة المناقصة من السلطة باعتماد نتيجة المناقصة، ولها سلطة تقديرية في هذا المجال، ولها سلطة تقديرية واسعة في إبرام العقد أو العدول عنه أصلاً بإلغاء المناقصة العامة من أساسها (1).

فإذا اعتمدت اللجنة المناقصة تحدد موعد إبرام العقد مع العقد المرشح من لجنة إرساء المناقصة.

4-إبرام العقد: هو الإجراء الأخير من إجراءات المناقصة العامة، إذ إن قرار لجنة العطاءات بإرساء المناقصة ليس إلا إجراء تمهيدياً لا يؤدي في حد ذاته إلى إتمام العملية التعاقدية. ويشترط لإبرام العقد الشروط الآتية:

الشرط الأول: على الجهة الإدارية - في خلال أسبوع من اعتماد المناقصة - إخطار الشخص الذي رست عليه المناقصة بذلك.

الشرط الثاني: على من رست عليه المناقصة - في خلال ثلاثين - يوماً إيداع مبلغ التأمين النهائي من اليوم التالي لإخطاره، أو إكمال مبلغ التأمين الابتدائي وهو 2% من قيمة مقاولات عقود الأشغال العامة 5% من قيمة عقد التوريد، وهذا التأمين تحتفظ به الجهة الإدارية إلى حين التسليم النهائي لعقد الأشغال أو انتهاء العقود الأخرى، ثم يرد التأمين لضمان جودة التنفيذ والتنفيذ في الموعد(2).

الطريقة الثانية: الممارسة.

1- راجع المادتين (44- 55) من لائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م.
2- جدير بالذكر أن المزايدة تأخذ نفس شروط وإجراءات المناقصة مع اختلاف شرط إرساء المزايدة الذي للشخص صاحب العطاء الأكثر وليس الأقل.

تعد الممارسة الطريقة الثانية لإبرام العقد الإداري، وتعد إحدى الطرائق الاستثنائية، فالقاعدة العامة للمتعاقد هي المناقصة، ونتعرض للممارسة من خلال تعريفها وأحكامها على النحو التالي:

1-تعرف الممارسة: بأنها "وسيلة اتصال مباشر بين الإدارة وجهات وأشخاص متخصصين في مجال الأعمال والتوريدات المطلوب التعاقد عليها، والمقيدة أسماؤهم في السجلات المعدة لذلك بالجهة المختصة قانوناً وممارستها، للوصول إلى أفضل الشروط والأسعار".

2-أحكام الممارسة:

تتعدد أحكام الممارسة بداية من إجراءاتها وكيفية المفاضلة بين الأشخاص والجهات ونطاق تطبيقها وذلك على النحو التالي:

- تقوم جهة الإدارة بالاتصال بأشخاص وجهات مقيدة في سجلات الجهة الإدارية المتخصصين في الأعمال المطلوب التعاقد عليها، وبعد الحصول على إذن بالتعاقد بطريقة الممارسة على نحو ما سبق شرحه في الإذن المسبق بالتعاقد (1).

- تطلب الجهة الإدارية من هؤلاء الأشخاص تقديم عروض كتابية بشأن الأعمال المطلوب التعاقد بشأنها.

- تقوم الجهة الإدارية بالتفاوض مع مقدمي العروض؛ للوصول معهم إلى أفضل الشروط والأسعار وتمنحهم مهلة لا تتجاوز أسبوعاً لتقديم القرارات مكتوبة، تتضمن أسعارهم وشروطهم في ضوء هذا التفاوض (2).

- تقوم لجنة العطاءات المركزية بالبت في إجراء التعاقد بطريقة الممارسة بعد رفع العطاءات المكتوبة إليها من لجنة التفاوض والمقدمة من الأشخاص والجهات المتفاوض معها، وعادة تكون لجنة العطاءات المركزية لجنة دائمة بوزارة المالية ولجان فرعية أخرى في كل جهة إدارية مستقلة مالياً.

- يتحدد نطاق التعاقد بالممارسة بالمشروعات الإنتاجية والاستثمارية، مثل المصانع ومحطات الكهرباء والمشروعات التي تستلزم الاستعجال، والمشروعات التي تحتاج إلى تقديم الخدمات الفنية والتوريدات للسلع المحكرة في إنتاجها واستيرادها.

- يتعين ألا تتجاوز قيمة الأعمال أو التوريدات في الممارسة المباشرة مبلغ 250.000 مئتين وخمسون ألف دينار.

1- المادة (65) من لائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م.

2- انظر تفصيلاً: المادتين (67، 66) ، من لائحة العقود الإدارية رقم 563 لسنة 2007م.

الطريقة الثالثة: التكليف المباشر.

يعد التكليف المباشر الطريقة الثالثة في إبرام العقد الإداري والاستثناء الثاني على التعاقد بطريقة المناقصة وسنتعرض له من خلال تعريفه وأحكامه.

1-تعريف التكليف المباشر:

يعرّف التكليف المباشر بأنه اتفاق الجهة الإدارية التي يعينها موضوع العقد الإداري مع متعاقد معين بذاته مباشرة أي دون المرور بلجنة كما هو الحال في الممارسة، وهي في ممارسة حقها في التعاقد المباشر لها سلطة تقديرية في اختيار المتعاقد معها، ولا تخضع لرقابة القضاء إلا لعيوب الاختصاص والشكل وإساءة استعمال السلطة، فاختيار المتعاقد معها يعد وفقاً للفقهاء الغالب قراراً إدارياً مثل قرار إرساء المناقصة والممارسة يخضع للطعن عليه أمام القضاء الإداري بوصفه قراراً إدارياً منفصلاً عن العقد الإداري (1).

2-أحكام التعاقد المباشر وشروطه:

يشترط للتعاقد المباشر شروط عدة أهمها:

- صدور إذن التعاقد المباشر قبل اتخاذ إجراءات التعاقد من الجهة المختصة بإصدار الإذن بمباشرة إجراءات التعاقد.

- يجب ألا تتجاوز قيمة العقد بطريقة التكليف المباشر مبلغاً معيناً وفقاً للائحة العقود، وهو خمسون ألف دينار.

- إذا تجاوزت قيمة العقد بطريقة التكليف المباشر مبلغ خمسين ألف دينار حتى خمسمئة ألف دينار يتعين أن يصدر الإذن من رئيس مجلس الوزراء (2).

ومتي استوفت المستندات الإجراءات الإدارية المنصوص عليها في لائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م ، يتم إصدار التفويضات المالية اللازمة لتنفيذ النفقات التسييرية من قبل الوزير المختص أو مدير المصلحة أو الإدارة العامة ، حيث تنص المادة 15 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن ، على أنه: " يصدر وكيل الوزارة المختص أو رئيس المصلحة أو الإدارة العامة بحسب الأحوال تفويضات مصلحة على النموذج رقم (م ح / 5) إلى رؤساء الفروع أو الأقسام التابعين له، متضمنة كل أو بعض الاعتمادات التي أخطرت الوزارة أو المصلحة أو الإدارة ، ويجوز أن تصدر التفويضات المصلحية من وزارة أو مصلحة أخرى تخولها بمقتضاها إجراء مصروف لحساب الجهة مصدرة التفويض من الاعتمادات المخصصة لها" ، أما المادة 17 من اللائحة نفسها فنصت على أنه: (يجب أن يراعى في الإنفاق من

1- أسعد طاهر أحمد، نظرية العقد الإداري في الفقه والقضاء، مرجع سبق ذكره، ص: 23 وما بعدها.

2- المادة (68) من لائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م.

اعتمادات المصروفات المتكررة التدرج في إنفاقها بقدر الإمكان على مدار السنة المالية ، ويجب أن يراعى في جميع الأحوال أن يكون الصرف لمواجهة ضرورات العمل وحاجاته الفعلية ، لا يعفى إدارج مصروف معين ضمن اعتمادات وزارة أو مصلحة من وجوب مراعاة أحكام القوانين واللوائح والقرارات المعمول بها" " وتمسك كل أمانة أو مصلحة سجلاً للاعتمادات تدون فيه جميع المصروفات المفوض بإنفاقها ، موزعة على بنودها المختلفة، مع بيان التفويض المالي الصادر بها، ويخصص لكل بند من بنود المصروفات صحيفة أو أكثر في السجل المذكور تقيد فيها الارتباطات المالية التي يتم خصمها من قيمة البند أولاً بأول فور إجرائها وبطريقة تمكن من التعرف على قيمة الالتزامات الواجب الوفاء بها، وما يتبقى من جملة اعتمادات البند .

ويجب على كل من يصدر إليه تفويض مصلي أن يمسك الاعتمادات أن يبين في المبلغ المفوض إليه بصرفه، وما يصرف منه أولاً بأول والرصيد الباقي منه، وعليه أن يقدم إلى مصدر التفويض بياناً شهرياً في موعد لا يتجاوز اليوم العاشر من الشهر التالي عن المبالغ التي أنفقت خلال الشهر(1).

ووفق ما تقدم ذكره من الإجراءات الإدارية والمالية التي يجب توافرها في المستندات المصرفية المتعلقة بالنفقات التسييرية بالقطاعات العامة ونفقات التحول ، حيث يقوم المراجع الداخلي بالجهة بعملية مراجعة صحة وقانونية هذه المستندات من عدمه، وللمراجع الداخلي بالجهة متى ما ورده الشك والريبة في صحة بعض المستندات فله أن يراجع على سوابقها والتأكد من وجود الارتباط المالي بالميزانية العامة ، وتوافر الإذن بالتعاقد ، وأنّ التعاقد قد تم وفق الإجراءات الإدارية المنصوص عليها في لائحة العقود الإدارية 563 لسنة 2007م، كما يتأكد أيضاً من أن الإذن بصرف النفقة قد تم من الشخص المسؤول وفق ما نصت المادة 15 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن سالفه الذكر .

1- لمزيد من التفصيل نظر: المواد من 15 إلى 21 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية من المراقب المالي.

يعد المراقب المالي شخصاً تابعاً لوزارة المالية، يتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بوزارة المالية (1)، ويكون مقره في الوزارة المعين بها، ويعمل على مستوى الدولة، أو على مستوى البلدية بمساعدة مساعدين ماليين يساعده به بموجب قرار وزاري، ورقابة المراقب المالي هي رقابة شرعية، وليست رقابة ملائمة؛ إذا إنها تقوم على رقابة شرعية للنفقة الملتزم بها (2).

وهذا ما أكدته المادة 22 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن إذ جاء فيها: " يكون لكل وزارة مراقب مالي يتبعه مساعدون له في المصالح التابعة للوزارة، تكون مهمتهم ضبط الرقابة على تنفيذ الميزانية ومراعاة عدم تجاوز الارتباطات التي تجريها الوزارة أو المصلحة حدود الاعتمادات المقررة لها والصالحة للصرف منه ".

وعلى ذلك سنتطرق في هذا الفرع لعمليات الصرف وآليات مراقبة المراقب المالي لها، ثم بيان الإجراءات المتبعة للرقابة الداخلية من قبل المراقب المالي، وذلك على النحو الآتي:

أولاً-عمليات الصرف الخاضعة لرقابة المراقب المالي وآليات الرقابة عليها:

تخضع للمراقب المالي عمليات الصرف المتعلقة بالوظيفة العامة والنفقات عامة " التسييرية أو التحول " ويتبع المراقب المالي بشأنها آليات تتعلق بالرفض المؤقت أو النهائي أو التغاضي وسنتناول ذلك تفصيلاً على النحو الآتي:

أ-عمليات الصرف الخاضعة لرقابة المراقب المالي.

تتخذ هذه العمليات مجموعتين، الأولى متعلقة بسير الوظيفة العامة، والثانية متعلقة بالنفقات العامة بنوعيتها: التسيير والتحول، وهي على النحو التالي:

1- العمليات المتعلقة بتسيير الوظيفة العامة: هذه المراقبة تتعلق بكل العمليات الخاصة بالحياة الوظيفية للموظفين من قبول للتوظيف، الرواتب وما في حكمها والتعويضات، ماعدا العلاوات فإنها تستحق بمقتضى القانون، ويتم صرفها ولو كان ذلك قبل إقرار الميزانية (3)، إذ تشمل المراقبة القوائم الاسمية المحررة عند كل سنة مالية، والقوائم والحالات التقديرية الأولية والمعدلة والمكاملة التي تخضع بدورها للتأشير، كما تجدر الملاحظة إلى أن متابعة المسار

1- المادة (18) من قانون النظام المالي للدولة.

2- إبراهيم بن داود، رقابة المالية على النفقات العامة، الطبعة الأولى (دار الكتاب الحديث، القاهرة-مصر، 2009م)، ص: 129.

3- المادة 34 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن تنص على: " إلى أن يتم إقرار الميزانية. لا يجوز إجراء أية تعيينات أو ترقية جديدة إلا في حالة الضرورة وبشرط أن تكون الوظيفة المطلوب التعيين عليها أو الترقية إليها معتمدة في ملاك وظائف الوزارة أو المصلحة في الميزانية السابقة، أما العلاوات السنوية التي تستحق بمقتضى القانون فيتم صرفها وفقاً لأحكامه ولو كان ذلك قبل إقرار الميزانية ".

الوظيفي للموظفين هي مهمة رئيسة للمراقب المالي، وهذا بعد احترام وتطبيق قواعد الوظيفة العامة والمحاسبة العمومية.

2- العمليات المتعلقة بالالتزام بالنفقات: كل عمليات الالتزام بنفقات التسيير والتجهيز والتحول كذلك تخضع للمراقب المالي، فدور المراقب المالي ينصبُّ على مدى شرعية الالتزام من خلال ما قدم من مستندات متعلقة به، ويضع المراقب المالي تأشيرته على بطاقة الالتزام وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية، عندما يستوفي الالتزام الشروط التنظيمية السابقة تنتهي رقابة النفقات الملتمزم بها، ويصبح الالتزام شرعياً ونهائياً، ما يسمح بمواصلة عملية التنفيذ عبر مراحلها المتبقية.

ب- آليات تطبيق الرقابة الداخلية من المراقب المالي على العمليات الخاضعة لرقابته:

تتعدد هذه الآليات إما بالرفض سواء كان مؤقتاً أو نهائياً أو التغاضي وذلك وفقاً للآتي:

1- الرفض: هو الإجراء المكتوب الذي يعبرُ بموجبه المراقب المالي رفضه قبول الالتزام بنفقة لعدم شرعيتها، فكل التزام غير قانوني وغير مطابق للتنظيم يكون موضوع رفض مؤقت أو نهائي حسب الحالة.

فمذكرة الرفض التي يرسلها المراقب المالي إلى الرئيس الإداري الأمر بالصرف ينبغي أن تتضمن كل الملاحظات أو المراجع التي استند عليها الرفض، وينقسم إلى حالتين:

- **في حالة الرفض المؤقت:** يبلغ الرفض المؤقت في الحالات التالية:

- اقتراح التزام مشوب بالمخالفات التنظيم للتصحيح.

- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.

- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

وفي هذه الحالة يؤجل المراقب المالي وضع تأشيرته، وذلك لعدم توفر التسميات القانونية في هذه الحالة، ويمنح المراقب المالي مهلة ووقتاً كافياً لإتمام الشكليات القانونية، وإرسال الوثائق المتبقية.

- **في حالة الرفض النهائي:** يعل الرفض النهائي بما يلي:

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيم المعمول به.

- عدم توفر الاعتمادات أو التفويضات المالية.

- عدم احترام الأمر بالصرف الملاحظات المدونة بمذكرة الرفض المؤقت.

لا يجب أن يكون الرفض المؤقت للمبلغ من طرف المراقب المالي للأمر بالصرف مكرراً.

وفي هذه الحالة يمكن للأمر بالصرف في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته، بقرار معلل يعلم به الوزير المكلف بالميزانية، ويرسل الملف الذي فيه موضوع التغاضي إلى الوزير أو رئيس المصلحة أو المجلس البلدي المعني.

كما لا يمكن حصول التغاضي، وفي حالة الرفض النهائي يعلن عنه بالنظر لما يأتي:

- صفة الأمر بالصرف

- عدم توافر الاعتمادات أو انعدامها.

- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة أو المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.

- التخصيص غير القانوني للالتزام، بهدف الإخفاء إما تجاوزاً للاعتمادات، وإما تعديلاً لها أو تجاوزاً لمساعدات مالية الميزانية.

2- في حالة التغاضي: في هذه الحالة تسقط مسؤولية المراقب المالي والمراقب المالي المساعد وتتحول هذه المسؤولية إلى الأمر بالصرف المتغاضي، حيث يرسل الالتزام مرفقاً بمقرر التغاضي وتاريخه.

ويجب أن تحتوي مذكرة الرفض التي يرسلها المراقب على كل الملاحظات التي عاينها وكذلك مراجع النصوص المتعلقة بالملف المدروس، والتي أدى عدم احترامها إلى رفض التأشيرة.

ويجب على المراقب المالي في حالة الرفض النهائي أن يرسل نسخة من الملف مرفقة بتقرير مفصل إلى الوزير المكلف بالميزانية، يمكن للوزير المكلف بالميزانية في هذه الحالة إعادة النظر في الرفض النهائي الصادر عن المراقب المالي، كما له أن يأمر بالصرف في جميع الأحوال إذا ثبت له أن الامتناع عن التأشير على الإذن أو الأمر بالصرف على غير أساس (1).

ثانياً- إجراءات الرقابة الداخلية للمراقب المالي:

إن إجراءات الرقابة من طرف المراقب المالي تتمحور في الالتزام بمراجعة البيانات الواردة في مستندات الصرف، ومراجعة العمليات الحسابية المعدة من قبل الإعداد والمراجعة الداخلية، وذلك على النحو التالي:

أ-مراجعة مستندات الصرف ورقابتها.

لكي يؤدي المراقب دوره الرقابي يجب أن تتوفر في المستندات البيانات اللازمة للصرف، لكي يستطيع منح تأشيرته، وبتناول ذلك على النحو الآتي:

1- عمر معمري، دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية" دراسة حالة - الرقابة المالية لبلدية جامعة، رسالة ماجستير (جامعة محمد خيضر، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015م) ، ص: 38.

1-بيانات مستندات الصرف:

يجب توافر جملة من العناصر في المستندات المعدة للصرف وهي على النحو الآتي:

- **الصفة القانونية للأمر بالصرف:** يجب على المراقب المالي التأكد جيداً من الصفة القانونية للأمر بالصرف الذي التزم بالنفقة مبدئياً، كما هو معروف في نص المادة (18) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن " وكلاء الوزارات ورؤساء المصالح ومن في حكمهم ورؤساء الفروع والأقسام من الموظفين المصنفين هم المختصون بالأمر بالصرف من الاعتمادات المدرجة بالميزانية كل في حدود اختصاصه".

- **مطابقة مشروع الالتزام بالنفقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها:** إن المراقب المالي يقوم بمراقبة مدى صحة وقانونية النفقة الملتزم بها من طرف الأمر بالصرف، بحيث يتفحصها جيداً منعاً لعدم المطابقة، بغض النظر عن تقييم مدى ملاءمة النفقة التي تبقى من مهام ومسؤولية الأمر بالصرف.

- **توفر الاعتمادات المالية:** حيث يقصد به توافر المبالغ المالية المخصصة لتغطية النفقة الملتزم بها من قبل الأمر بالصرف، سواء تعلق الأمر بنفقات المرتبات أو التسييرية أو التحول.

- **التخصيص القانوني للنفقة:** -يقصد به تفحص المراقب المالي للنفقة الملتزم بها من قبل الأمر بالصرف، والتأكد من مدى مطابقتها لما هي مخصصة له قانوناً.

- **التأكد من وجود التأشيرات أو الآراء السابقة:** -أحياناً يقتضي الالتزام بالنفقة وجوب التأشير عليها أو الحصول على رأي سابق من جهة معينة يحددها القانون، كما هو الحال مثلاً فيما يخص الالتزام بنفقات الصفقات العمومية التي تخضع لتأشيرة لجان الصفقات العمومية، لذلك يتعين على المراقب المالي أن يتأكد من وجود هذه التأشيرة على ملف مشروع العطاء؛ لأنها إلزامية على المراقب المالي.

إذا فللمراقب المالي في هذا الخصوص وظيفة مزدوجة، فهو عضو في لجنة الصفقات العمومية التي تمنح التأشيرة، وفي الوقت ذاته يراقب مشروع الصفقة بوصفها نفقة ملتزم بها، وتأسيساً على هذا فإنه إذا توفرت جميع العناصر السابقة فإن رقابة المراقب تختتم بتأشيرة توضع على استمارة الالتزام بالنفقة، وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية، وفي الحالة العكسية يكون من حقه أن يرفض التأشير على الالتزام بالنفقة مؤقتاً أو نهائياً، وهو ما سيتم إدراجه لاحقاً.

وإضافة إلى ما تقدم فلقد نصت المادة (24) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، بأن

المراقب المالي يتميز على وجه الخصوص بما يلي:

- الاشتراك في إعداد مشروع ميزانية الوزارة وعرضه على وكيل الوزارة توطئة لإحالته للموافقة عليه.

- الاشتراك في مناقشة مشروع الميزانية مع اللجنة المالية.
 - إعداد طلبات تعديل الميزانية.
 - إعداد التقارير الشهرية المشار إليها في المادة (25) (1).
 - الإشراف على القسم المالي للوزارة، للتحقق من حسن تطبيق القواعد المالية السارية.
 - الإشراف على المخازن التابعة للوزارة مع مراعاة الاحكام الخاصة بالمخازن الحكومية.
 - تقديم تقرير إلى وكيل الوزارة عن سير الأمور المالية والحسابية في الوزارة والمصالح التابعة لها، وذلك كلما طلب إليه ذلك.
 - وفضلا عن الاختصاصات المسندة للمراقب المالي في إطار الرقابة على النفقات العامة التي يلتزم بها فإن له مهام أخر تتمثل في:
 - مسك سجلات الاعتمادات وتدوين التأشيرات ومذكرات الرفض (2).
 - مسك محاسبة التعداد الميزانياتي.
 - مسك محاسبة الالتزامات بالنفقات.
 - تقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.
 - إرسال تقرير مفصل في نهاية كل شهر إلى وزارة الخزانة على سبيل العرض يتضمن:
 - ظروف تنفيذ النفقات العامة.
 - الصعوبات المحتملة التي واجهته في تطبيق التشريع والتنظيم.
 - النقائص الملاحظة في تسيير الأموال العامة.
 - كل الاقتراحات التي من شأنها تحسين ظروف تنفيذ النفقات العامة (3).
- 2-العمليات المحاسبية الخاضعة للالتزام:**
- القرارات المتعلقة بالموظفين: التعيين، والعقود الخاصة بالموظف العمومي.
 - الجداول الاسمية في اخر السنة.
 - الجداول الاصلية والتكميلية التي تحدد الأجور في بداية السنة.
 - النفقات التسييرية والتجهيز.

1- المادة (25) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن "... وعلى المراقب المالي أن يعد تقريراً شهرياً عن أعمال الوزارة وأن يوافي به وزارة الخزانة بعد اعتماده من وكيل الوزارة في موعد لا يتجاوز نهاية الشهر التالي".

2- المادة (23) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن "يمسك المراقب المالي ومساعدوه سجلات الاعتمادات كل في دائرة اختصاصه، ويجب حفظها في مكان أمين ولا يسمح بتداولها إلا بموافقة المراقب المالي أو مساعده وتحت إشرافه".

3- عبد الناصر نوبيات، على بوضياف، النظام القانوني للمراقب المالي، رسالة ماجستير (جامعة محمد بوضياف، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2017م)، ص:31 وما بعدها.

- نفقات التحول.

- التغيير في الاعتماد.

ب- منح تأشيرة المراقب المالي.

بعد التأكد من صحة مستندات الصرف وسلامة كافة البيانات الواردة بها، يقوم المراقب المالي بمنح تأشيرة الصرف أو الرفض إذا رأى ذلك، وعليه التأكد قبل منح تأشيرة الصرف من:

1- صفة الأمر بالصرف: التأكد من مدى أهليته أن يأمر بالصرف أم لا؟

- المطابقة للقوانين والتنظيم والمعلوم به، فالمراقب يجب عليه أن يتأكد من شرعيته ومطابقة وثيقة الالتزام بواسطة احترام القوانين الجاري العمل بها.

- وجود تأشيرة أو رأي مسبق، حيث توفر التأشيرات المسبقة التي تمنحها السلطات المختصة ويشترطها القانون لاسيما منها تأشيرة لجنة صفقات العمومية.

2- مراقبة الميزانية، والمطابقة الحسابية: إن رقابة المطابقة تتكون من الفحص الحقيقي للملاحظات المطابقة التالية:

- تسجيل النفقات في الباب أو المادة من الميزانية، في هذا الاتجاه يجب التأكد من بطاقة الالتزام التي تحمل الرقم العددي الذي يمثل التسجيل في الميزانية.

- مراقبة توفر الاعتمادات أو التفويضات المالية في الميزانية العامة.

وبهذا فإن المراقب المالي يضع وسائل حقيقية تمكنه من المراقبة من خلال الاعتمادات المالية وكفايتها بواسطة حسن العمليات الحسابية التي يحكمها بانتظام.

- ضرورة التأكد من مبلغ الالتزام إن كان وفقاً لتقويم المنسق مع عناصر محتوى الوثائق الملحقة(1).

وخلاصة القول إن كل هذه الإجراءات المختلفة التي تمر بها الميزانية العامة للدولة تبصرنا بالدور الرقابي الذي يمكن أن تؤديه كل جهة من الجهات التي تمر بها الميزانية العامة للدولة، من خلال فرض رقابتها الجادة والدقيقة على الميزانية العامة، لمراعاة الاقتصاد في صرف النفقات العامة وحسن استغلال الإيرادات العامة على الوجه الأكمل في إحدى وجوه الاستغلال العام، ولا شك أن أخضاع النفقات العامة لرقابة المراجع الداخلي والمراقب المالي يساعد على ترشيدها، وذلك عن طريق الحد من المخالفات واكتشاف ما يقع منها، والتأكد من أن الإنفاق يتم طبقاً للقوانين واللوائح المالية المعمول بها.

1- عمر معمري، دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

وعلى النحو السابق شرحة يترتب عليه مخالفات مالية عديدة نذكر بعضها من خلال تقارير الرقابة الصادرة من وزارة المالية المصرية وقطاع الحسابات والمديريات المالية. حيث صدر في منشور عام من وزارة المالية المصرية عدم اتخاذ إجراءات شراء أصناف جديدة إلا بعد القيام ببعض الإجراءات للتحقق من عدم وجود أصناف مثيلة لها أو بديلة عنها بجهات أخرى، وبناء على ذلك يستدعي نظر الجهات إلى مراعاة ما يأتي قبل اتخاذ إجراءات الشراء:

1-مراجعة المخازن بذات الجهة أولاً، للوقوف على مدى توافر أصناف مثيلة أو بديلة تفي بالغرض، وفي حالة عدم توافر ذلك تقوم بمراجعة الجهات الأخرى التابعة للوزارة أو المحافظة حسب الأحوال بغرض استيفاء احتياجاتها مما قد يكون متوافراً لدى أي من تلك الجهات.

2-في حالة عدم توافر الأصناف المطلوبة لدى كافة الجهات التابعة للوزارة أو المحافظة، تقوم الجهة الطالبة بمراجعة الهيئة العامة للخدمات الحكومية للوقوف على مدى توافر أصناف مثيلة أو بديلة تفي بالغرض بقاعدة البيانات المسجل عليها بيان الأصناف الراكدة والمستغنى عنها والواردة للهيئة من جهات الدولة المختلفة.

3-على المسؤولين الماليين بتلك الجهات قبل الموافقة على صرف قيمة أية مشتريات جديدة التحقق من وجود إقرار من مدير المخازن أو من له اختصاصه، يفيد إتمام كافة الخطوات المنصوص عليها بالمنشور العام رقم 10 لسنة 2004م⁽¹⁾.

كما صدر أيضاً في تقرير آخر صادر من الإدارة المركزية للحسابات بمصر يتضمن المخالفات الآتية:

1-صرف مبالغ بالزيادة أو بدون وجه حق لبعض المقاولين والموردين، واستحقاق مبالغ من طرفهم بسبب الخطأ في محاسبتهم عن الأعمال والتوريدات المتعاقدين عليها.

2-عدم اتخاذ الإجراءات القانونية حيال بعض المقاولين والموردين المتقاعسين عن تنفيذ الأعمال أو توريد الأصناف المسنده إليهم في المواعيد المقررة، أو سحب العمل منهم واستكمالهم في حسابهم دون حساب وتحصيل فروق الأسعار وغرامات التأخير والتعويضات والمصاريف الإدارية المستحقة أو تحصيلها بأقل من المستحق ودون مصادرة التأمين النهائي أو استرداد الدفعات المقدمة المسددة لهم، فضلاً عن صورية محاضر الاستلام الابتدائي لبعض الأعمال بغرض الإعفاء من غرامات التأخير المستحقة.

1- لمزيد من التفاصيل راجع المنشور رقم 11 لسنة 2005 الصادر بتاريخ 28-11-2005م، من السيد وزير المالية بمصر.

3- عدم مراعاة الضوابط المقررة بشأن إجراءات الترسية والتعاقد لدى شراء بعض الأصناف وتنفيذ بعض الأعمال.

4- عدم تحصيل التأمين النهائي المستحق عن بعض الأعمال، أو تحصيله بأقل من المقرر، أو أن قبول خطابات الضمان عن بعض التأمينات النهائية لا تغطي مدة الولاية قانوناً، فضلاً عن عدم تقديم المقاولين لوثائق التأمين ضد المسؤولية المدنية أو الحريق أو السطو دون اتخاذ الإجراءات اللازمة في هذا الشأن بالمخالفة لشروط التعاقد.

5- عدم تحصيل قيمة غرامة عدم وجود مهندس نقابي للإشراف على مراحل تنفيذ العمليات، وكذا الغرامات المقررة على عدم توفير سيارات، وعدم تجهيز استراحات وأماكن ملائمة لإعاشة المهندسين المشرفين على الأعمال بالمخالفة لشروط التعاقد (1).

1- راجع التقرير الدوري الصادر من رئيس الإدارة المركزية للحسابات الحكومية، رقم (9) لسنة 2009م، بتاريخ 2009/01/10م.

المبحث الثاني

آليات الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة

تقسيم:

بعد صدور قانون الميزانية العامة للدولة أي بعد موافقة السلطة التشريعية عليه تقوم رئاسة الوزراء عن طريق وزارة المالية بإبلاغ الجهات العامة بموازنتها، لتقوم هذه الجهات باتخاذ الإجراءات اللازمة والكفيلة بتنفيذها ، وتمارس الجهات الإدارية ووزارة المالية نوعاً من الرقابة الداخلية السابقة والمعاصرة التي سبق ذكرها قبل الحديث عن الرقابة الداخلية اللاحقة التي تمارس من قبل سلطتين التنفيذية والتشريعية ، فخلال فترة التنفيذ يجب على السلطة التنفيذية الالتزام بما جاء في الميزانية العامة ، حيث لا يجوز لها التعديل فيها، فلا تستطيع نقل أي مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الميزانية العامة ، وكذلك عدم تجاوز الاعتمادات المخصصة في أي باب من أبواب الميزانية العامة ، كما لا يجوز استحداث نفقات غير واردة بالميزانية العامة كعقد قروض أو ارتباط بمشروع يترتب عليه إنفاق مبالغ من خزانة الدولة إلا بعد موافقة البرلمان وصدور ذلك بقانون ، وهذا ما يتضح لنا من خلال نصوص المواد (11-20) من قانون النظام المالي للدولة.

وتمارس الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة من خلال رقابة الجهاز الإداري للدولة المتمثلة في الرقابة الذاتية للجهة الإدارية نفسها من خلال مكتب المراجعة الداخلية، أو رقابة إدارة التفتيش والمتابعة بوزارة المالية، أو رقابة ديوان المحاسبة من خلال التعليمات والمنشورات التي يصدرها ومدى الالتزام بها من قبل الجهاز الإداري بالدولة، وأيضاً رقابة التفتيش على مستندات الصرف وإعداد التقارير، وذلك من خلال الآتي:

المطلب الأول: الرقابة الداخلية اللاحقة من خلال الجهاز الإداري.

المطلب الثاني: مدى دور ديوان المحاسبة في الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة.

المطلب الأول

الرقابة الداخلية اللاحقة من خلال الجهاز الإداري.

تعد الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية آخر مرحلة تمر بها الميزانية العامة للدولة، وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الميزانية، والهدف منها التأكد من أن تنفيذ الميزانية قد تم على أكمل وجه محدد، وفق السياسة المالية التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازتها من السلطة التشريعية.

وبناء على ذلك فإن الهدف الرئيسي من الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة.

وتمارس الرقابة الداخلية اللاحقة من خلال الجهاز الإداري للدولة من خلال رقابة الذاتية للجهة التنفيذية نفسها، أو من خلال رقابة وزارة المالية المتمثلة في إدارة التفتيش والمتابعة بالوزارة، وسوف نتناول ذلك تفصيلاً فيما يلي:

الفرع الأول: الرقابة الداخلية الذاتية للجهات التنفيذية.

لبيان الرقابة الداخلية الذاتية للجهات التنفيذية يتعين تحديد الإطار العام لها، ثم التعرض للمراجعة الداخلية بوصفها الأداة الرئيسة لتطبيق الرقابة الداخلية الذاتية، وذلك وفقاً للتفصيل الآتي:

أولاً- الإطار العام للرقابة الداخلية الذاتية.

يقصد بها تلك الرقابة التي تقوم بها الجهة التنفيذية التابعة للدولة، وتهدف إلى التحقق من أنها تسير في مآليتها وفقاً لما هو مرسوم لها بوصفها جزءاً من الدولة التي تحكمها في النهاية الميزانية العامة المعتمدة من البرلمان " السلطة التشريعية "، وبوصفها خطة مستقبلية يجب أن تنتهجها الدولة بصفة عامة (1).

تمارس هذه الرقابة الداخلية اللاحقة داخل الجهة المنفذة ذاتها لكونها المسؤولة عن التنفيذ، وذلك بغرض التأكد من أن العمل قد سار وفقاً لما تم التخطيط له، والكشف عن الإيجابيات والسلبيات، وذلك لأنها الجهة المسؤولة عن العاملين داخل الجهة الإدارية على مختلف مستوياتها (2).

فالرقابة الذاتية تتم داخل الوحدة الإدارية ويقوم بها رئيس الجهة على القسم المالي من خلال مكتب المراجعة الداخلية، الذي تنص أغلب القوانين على تبعيته لرئيس الجهة، حتى لا يتعرض لأية ضغوط، ويكون عمله وفقاً للتشريعات السارية.

1- علي لطفي، إقتصاديات المالية العامة، بدون طبعة (مكتبة عين شمس، القاهرة-مصر، 1989م)، ص: 285، 286.

2- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

فالرقابة الذاتية تمثل مجموع النظم والضوابط التنفيذية التي تضعها إدارة الوحدة لتنظيم سير العمل داخلها في كل وظيفة أو عمل من الأعمال، بما يكفل حسن سير العمل فيها، وفقاً للخطط الموضوعية ووفقاً لضوابط معينة، ويشمل ذلك النظام الإجرائي، والتعليمات الإدارية، ونظم المعلومات والسجلات، ومن أجل نجاح الرقابة الذاتية فإنها تتطلب:

أ-توزيع العمل بين الموظفين، وتحديد مسؤوليات وواجبات كل منهم بشكل يكفل الحد من الغش والأخطاء، وأهم خطوة في مجال تقسيم العمل وتوزيعه هي فصل المحاسبية وإمساك الدفاتر عن باقي الوحدة الحكومية.

ب-ألا ينفرد موظف واحد بإتمام عمل ما بأكمله، بل لا بد أن يؤخذ في الحسبان عند النظام المحاسبي أن كل عملية أو بيان يتم تداوله بين أكثر من موظف أو أكثر من قسم.

ج-تفهم الموظفين لواجباتهم الكاملة، ومادامت الواجبات محددة فإنه يسهل بذلك تحديد مسؤولية الخطأ أو الغش إن وجد.

د-تغيير واجبات الموظفين من حين إلى آخر، بما لا يتعارض مع مصلحة العمل، والحكمة في هذا هو اكتشاف أي تواطؤ قد يحصل بين الموظفين في الإدارة الواحدة.

و-أن يجرى جرد مفاجئ أو تفتيش دوري للخزينة والمخازن العامة.

ز-الالتجاء إلى وسائل الرقابة الحديثة، وبمقتضاها يعين سقف للمبالغ التي يجوز لأمين الصندوق الاحتفاظ بها في خزائنه، ولا يجوز أن تزيد هذه المبالغ على الحد المسموح به (1).

إن توزيع العمل بين الموظفين، يتطلب تكليف موظف أو موظفين " بحسب حجم العمل " بمسك السجلات وتحديد مسؤوليتهم الملقاة على عاتقهم، وإنشاء أكثر من قسم، بحيث إنه لو وقع خطأ أو تزوير يسهل تحديده، ومن ثم مساءلة مرتكبه.

كما يجب تدريب الموظفين على أداء واجباتهم الكاملة في حالة احتواء أي نظام مالي مؤسسي على هذه الأسس، فإنه ينحصر به مؤشر الخطأ والتزوير.

ويمكن أن تمارس الرقابة الذاتية على تنفيذ الميزانية عن طريق المراجع الداخلي، لذلك سنحاول التركيز على هذا الجانب الإداري المهم في البند التالي.

ثانياً-المراجعة الداخلية.

من المتعارف عليه أن معظم الإدارات العليا حالياً تعتمد على وظيفة المراجع الداخلي في تعزيز نظم الرقابة الداخلية لديها، حيث إن وظيفة المراجع الداخلي بمفهومها الحديث أصبحت تمارس أنشطتها في مختلف أجزاء التنظيم دون استثناء، ومراجعة كافة العمليات الإدارية

1- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، " دراسة مقارنة "، الطبعة الأولى (الحلبي الحقوقية، بيروت لبنان، 2005م، ص: 41.

والمالية والتشغيلية، فإنه لا يمكن القول بأن نطاق المراجعة الداخلية يتوقف عند فحص وتقييم نظم الرقابة الموضوعية، لتحقيق الكفاية والفاعلية في بلوغ الأهداف فقط، بل أصبح يتسع ليشمل أيضاً تقييم الأهداف نفسها وما دونها من خطوات (1).

إن المراجعة الداخلية تعد من أهم الوسائل والطرائق التي تستخدمها الإدارة لفرض فاعلية الرقابة الداخلية. لذلك يتعين أن نتناول المراجعة الداخلية من خلال تعريفها وعوامل نجاحها ومعايير ممارستها، وذلك على النحو التالي:

أ-تعريف المراجعة الداخلية.

تعرف المراجعة الداخلية على أنها " إحدى حلقات الرقابة الداخلية تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة" (2).

ويعرّف البعض المراجعة الداخلية بأنها: " هي التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي ".

وقد عرّف مجمع المحاسبين الأمريكيين المراجعة في عام 1947م على أنها " أداة تعمل عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، ويعتبر التعريف الذي قدّمه معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية في مسؤوليات المراجع الداخلي من أكثر التعاريف ملاءمة حيث قال: " وظيفة المراجعة الداخلية هي نشاط تقويمي مستقل يستهدف مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها، باعتبارها أساساً لخدمة الإدارة، وهي رقابة إدارية تختص بقياس الأدوات الرقابية الأخرى وتقييمها" (3).

ويعرّف الباحث المراجعة الداخلية بأنها: وظيفة ينحصر نطاق عملها في فحص وتقييم الإدارة المالية في الجهة، ومدى تقيدها بالقوانين واللوائح السارية وفقاً للأهداف المرسومة لها.

ب-عوامل نجاح المراجعة الداخلية وفعاليتها.

تعد وظيفة المراجع الداخلي من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمسألة المحاسبية، وبالتالي أصبح من الضروري التعرف على العوامل المحددة الفاعلية وظيفية المراجعة، وهي تنحصر في أربعة عوامل:

1-تحديد أهداف واضحة للمراجعة الداخلية: يجب أن تقوم الإدارة بتحديد أهداف واضحة لوظيفة المراجع الداخلي عند إنشائها، مع أخذ المخاطر المفترضة في الحسبان.

1- ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، بدون طبعة (الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2006م)، ص:24م

2- أشرف عياد جمعه الأسود، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 39 ما بعدها.

3- رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى (دار الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010م)، ص:10-11.

2- تفويض السلطة للمراجع الداخلي: يحتاج المراجعون الداخليون إلى تفويض السلطة لمباشرة أعمالهم، وتفويض السلطة يعتمد على مهارة ومعرفة المراجع الداخلي وخبرته.

3- استقلال المراجع الداخلي: ينبغي أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال على أساس الوضع التنظيمي، وعلى أساس الموضوعية التي تمكنه من الأداء السليم لواجباته.

4- توفير المناخ الملائم لوظيفة المراجع الداخلي: على الجهة المعنية توفير القوانين واللوائح الكفيلة بسير العملية الإدارية داخل الجهة (1).

ونجد أن المراجع الداخلي اتسعت اهتماماته إلى رفع توصيات إلى الإدارة العليا، تتعلق بتحسين الأداء، ولا تقتصر هذه الاهتمامات على التقرير عن فاعلية الأداء الحالي، أي أن المراجع في هذه الحالة سوف يوجه عناية الإدارة العليا إلى كيفية معالجة الانحرافات، وليس الإشارة إليها مع ترك الأمر للإدارة العليا لإجراء تدبير معالجتها.

وبهذا المعنى يتحدد مفهوم الرقابة الذاتية في قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالخطة وكشف الفرق بينهما، ويكون التحكم في الأداء الفعلي من خلال تهيئة كافة الإمكانيات أمام المسؤولين عن التنفيذ حتى لا يقعوا في الأخطاء، وتحقيق ذلك يكون بالدرجة الأولى عن طريق الاتصال الفاعل، وعدم اقتصار مفهوم الرقابة على تصيد الأخطاء ومعاقبة مرتكبيها، أو الانتظار حتى يتم إنجاز الأعمال لوضع التقييم.

إن وظيفة المراجع الداخلي هي التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة تدقيقه، فهي وظيفة وقائية؛ لأنها تحمي أموال الجهة وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف، فالمراجعة الداخلية تعد جزءاً من نظام الرقابة الداخلية ككل، فمن غير الممكن تصور وجود نظام سليم دون وجود نظام للمراجعة الداخلية.

ج- معايير المراجعة الداخلية.

تتكون معايير المراجعة الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا INTOSAAI من ثلاثة أجزاء، هي:

1- المعايير العامة للمراجعة الداخلية: تنطوي معايير المراجعة العامة على قيام الجهاز الرقابي الأعلى بإقرار سياسات وإجراءات لكل من:

- تعيين مراجعين بالجهاز ذوي مؤهلات مناسبة.
- إقرار برامج تدريبية للعاملين بالجهاز، تسهم في تمكنهم من أداء مهام بفاعلية.
- توفير أدلة مراجعة ومرشحات وأدوات يستعان بها في إتمام المراجعة.

1- رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص: 63-64.

- دعم المهارات والخبرات الموجودة داخل الجهاز، وتحديد المهارات التي يوجد عجز فيها، وحسن توزيع المهارات المتوفرة على المراجعات المختلفة وتوفير العدد الكافي لإتمام العملية، وتوفير التخطيط والإشراف المناسب لتحقيق الهدف منه عند المستوى المطلوب من العناية الواجبة.

- مراجعة وإعادة النظر في الكفاءة وفاعلية معايير الجهاز الداخلي وإجراءاته.

- تشجيع المراجعين للحصول على عضوية الجمعيات المهنية المختلفة المناسبة لأعمالهم. وتشمل المعايير العامة ما يلي:

* يتعين أن يكون كل من المراجع والجهاز الرقابي الأعلى مستقلين.

* يتعين على الجهاز أن يتفادى أي تعارض في المصالح بين المراجع وبين الوحدة محل المراجعة.

* يتعين على كل من المراجع والجهاز استيفاء الكفاءة المهنية.

* يتعين على المراجع والجهاز بذل العناية المطلوبة، والالتزام بتطبيق ما نصت عليه معايير المراجعة الصادرة عن الانتوساى

وينطوي ما سبق على بذل العناية اللازمة في مراحل التخطيط والتحديد والتجميع والتقييم لأدلة الإثبات، وفي التقرير عن النتائج والخلاصة والتوصيات.

2-معايير العمل الميداني للمراجعة الحكومية:

تهدف معايير العمل الميداني إلى وضع إطار شامل للخطوط التي يتعين على المراجع اتباعها خلال إتمام عملية المراجعة، ويوجد ثمة صلة وطيدة بين معايير العمل الميداني والمعايير العامة، التي سبق التعرض لها في الجزء السابق، إذ تلقي المعايير الضوء على المتطلبات الرئيسة اللازم توافرها، كي يستطيع الجهاز والمراجع تحمل أعباء المهام والاختصاصات التي تدرج تحت غطاء معايير العمل (التي سيتم التعرض إليها لاحقاً) إذ تعد مخرجات عملية تنفيذ ما تنطوي عليه معايير العمل الميداني المدخلات الرئيسة لإعداد تقرير المراجعة.

في كل أنواع المراجعة التي يقوم بها الجهاز الرقابي الأعلى، تشمل معايير العمل الميداني ما يلي:

- **التخطيط:** عند التخطيط لعملية المراجعة يتعين على المراجع التعرف على الجوانب المختلفة للبيئة التي تعمل فيها الوحدة (محل المراجعة) من حيث العلاقات الوظيفية والتسلسل الوظيفي وعلاقات المساءلة، وشكل وطريقة السجلات ومضمونها والتقارير ونظم الإدارة والرقابة الداخلية وإبراز ما فيها من نقاط الضعف والقوة.

وتتضمن مرحلة التخطيط الخطوات التالية:

- * جمع البيانات الخاصة أو الجهة محل المراجعة.
- * تحديد أهداف المراجعة ونطاقها.
- * وضع برنامج مبدئي يتم فيه تحديد المنهج الذي سيتم اتباعه في المراجعة.
- * تحديد بعض المشكلات المحتمل مواجهتها أثناء التخطيط للمراجعة.
- **الإشراف والمراجعة:** ينبغي على المراجع الإشراف على القسم المالي؛ لكي يضمن تحقيق أعمال المراقبة بشكل سليم.
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يتعين على المراجع الحكومي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدة محل المراجعة باعتبار ذلك خطوة ضرورية لتحديد نطاق المراجعة.
- **الوقوف على درجة الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة.**

عند قيام المراجع الحكومي بمهام ومسؤوليات المراجعة المالية، يتعين عليه التركيز على درجة التزام الوحدة محل المراجعة بالقوانين واللوائح المنظمة، وفي ذلك الأمر يجب عليه وضع خطة وبرنامج المراجعة بشكل يضمن (بصورة معقولة الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات، ذات تأثير جوهري على نتائج عملية المراجعة سواء كانت بصورة مباشرة أو غير مباشرة) أما في مراجعة الأداء فمن المهم بالنسبة إلى المراجع وضع خطة وإجراءات المراجعة بشكل يضمن الكشف عن أية أخطاء أو مخالفات تؤثر في تحقيق الأهداف المنشودة للوحدة محل المراجعة بشكل مباشر أو غير مباشر.

- **أدلة الإثبات:** تتضمن معايير العمل الميداني للمراجعة الحكومية ضرورة حصول المراجع على أدلة الإثبات الملائمة ذات الصلة والمعقولة، لدعم ما يتوصل إليه من أحكام ونتائج بخصوص الوحدة أو البرنامج محل المراجعة، ويجب أن يأخذ المراجع الحكومي في حسبانته عند اختيار أساليب وإجراءات المراجعة ضرورة أن توفر تلك الأساليب والإجراءات الكم الكافي من أدلة الإثبات الملائمة ذات الصلة والمعقولة.

- **تحليل القوائم المالية:** تتضمن معايير العمل الميداني ضرورة تحليل القوائم المالية للحصول على أدلة على التزام الوحدة محل المراجعة بمعايير المحاسبة المتعارف عليها في إعدادها للتقارير المالية (1).

3-معايير التقرير للمراجعة الداخلية: يقصد بالتقرير، رأي المراجع الداخلي ومجموعة ملاحظته التي يبديها بشأن القوائم المالية، وذلك خلال قيامه بالمراجعة المالية؛ كما يقصد بذلك

1- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة "معايير وإجراءات"، الطبعة الأولى (الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، مصراتة - ليبيا، 1990م)، ص: 56.

التقرير الذي يعده المراجع الحكومي عقب انتهائه من مراجعة الأداء، وفيما يتعلق بالمراجعة المالية، يصاغ رأي المراجع الداخلي في صيغة مختصرة تعكس نتائج مجموعة كبيرة من اختبارات المراجعة وأساليبها وإجراءاته، وفيما يتعلق بمراجعة الالتزام بالقوانين واللوائح يلاحظ وجود طلب على إعداد تقرير يختص بأوجه الخلل في نظم الرقابة الداخلية، وكذا الغش والخداع، والتصرفات المخالفة للقواعد والقوانين واللوائح، بل إن بعض الدول تلزم الجهاز الأعلى للرقابة بإعداد تقرير محدد حول درجة الالتزام بالقوانين واللوائح الخاصة بالميزانية العامة للدولة، وكذا المقارنة بين الإنجازات الفعلية للحكومة، وبين التقديرات الواردة في الميزانية(1).

أما فيما يتعلق بمراجعة الأداء فيتعين على المراجع الحكومي إعداد تقرير يتعلق بدرجة الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد واستخدامها، ومدى فاعلية تحقيق الأهداف المنشودة للوحدة أو البرنامج محل المراجعة، وتختلف تلك التقارير من حيث طبيعتها ونطاقها اختلافاً كبيراً حسب الهدف من عملية مراجعة الأداء (2).

وتأسيساً على ما تقدم يمكن أن نلخص دور المراجع الداخلي في عملية الرقابة الداخلية (موضوع دراستنا) أو الأساس المنطقي لاهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة فيما يأتي:

1- إن الرقابة تمثل الجزء الرئيسي في العملية الإدارية، وهنا يتحمل كل مدير مسؤولية وضع برنامج رقابي يسهم بفاعلية في إنجاز الأداء أو الأعمال المسؤول عنها، ويتكون هذا البرنامج من الرقابة الكلية التي تغطي الأنشطة المسؤول عنها، بالإضافة إلى جهود الرقابة الفردية.

2- إن المراجع الداخلي يلتزم بخدمة التنظيم وبدوره خدمة الإدارة، ولهذا يعتني المراجع الداخلي ويُعنى بعملية الرقابة بوصفها جزءاً من هدفه وهو خدمة الإدارة.

3- إن المراجع الداخلي قادر بوجه خاص على تزويد الإدارة بالمساعدة في مجال الرقابة، تتبع خصوصية هذه القدرة من أن المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التشغيلية وعلاقتها المتداخلة والأدوات الرقابية المرتبطة بها، أيضاً يمتلك المراجع الداخلي مقدرة التحليل والحكم على سلامة النشاط، التي تعد ضرورية لتقويم فاعلية الرقابة الداخلية.

4- إن المراجع الداخلي يمتلك خاصية مميزة وهي قدرته على الاقتراب من مختلف المشكلات من خلال السجلات المالية الرئيسية، وهي إحدى مسؤوليات المراجع الداخلي، فعن طريق هذه السجلات المالية يستطيع المراجع الداخلي التحرك بفاعلية، أولاً إلى الأنشطة المالية (أو ما

1- أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية، الطبعة الأولى (الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 2008م)، ص: 33، 34.

2- ينظر: أشرف عياد جمعة الأسود، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 49:36.

يرتبط بها من أدوات رقابية مالية)، إلى الأنشطة التشغيلية الأخرى " وما يرتبط بها من وسائل رقابة مالية وتشغيلية".

5- إقتراب المراجع الداخلي من المناطق التشغيلية يعطيه ميزة خاصة في التعامل مع مشكلات المنظمة.

وهكذا يتحقق تفهم المراجع الداخلي للعملية الرقابية، وتركز جهوده على الوسائل التي تجعل الرقابة أكثر فاعلية في شتى مواطن التشغيل.

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية اللاحقة لوزارة المالية.

تمارس وزارة المالية الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية في النظام الليبي وفقاً لما نصت عليه المادة 302 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، ألا وهو أنّ لأعضاء الوزارة الحق في التفتيش عن أدونات الصرف والقيام بمراجعتها بمعرفة الوزارة ، وذلك من خلال التقارير التي يعبدها المراقب المالي ومساعدوه التابعون لوزارة المالية وفقاً للمادة 18 من قانون النظام المالي الليبي الذي يلزم المراقب المالي بإعداد تقارير رقابية شهرية بشأن عمليات الصرف والارتباطات خلال الشهر، وتشمل هذه الرقابة ما نصت عليه المادة 23 من قانون النظام المالي الليبي التي تلزم وزير المالية بتقديم الحساب الختامي لديوان المحاسبة في خلال مدة لا تتجاوز ستة أشهر من انتهاء السنة المالية، وبناء على هذه الأسانيد القانونية يمكن أن نتعرض إلى الرقابة الداخلية اللاحقة لوزارة المالية من خلال رقابة المتابعة والتفتيش والحساب الختامي، وذلك على النحو التالي:

أولاً-رقابة المتابعة والتفتيش

تقوم وزارة المالية بالرقابة الداخلية اللاحقة بممارسة عملية المتابعة للصرف والتفتيش على المستندات والمخازن وعمليات الصرف والاستلام، ونوضحها تفصيلاً على النحو الآتي:

أ- رقابة المتابعة.

تدور هذه الرقابة حول متابعة العمليات المالية والتنفيذية للميزانية السنوية من ناحية، وللخطط المقررة من ناحية أخرى، ورقابة المتابعة لها مبرراتها وأهدافها سنعرضها على النحو الآتي:

1-مبررات المتابعة المالية ومصادرها:

تكمن مبررات المتابعة المالية في أنه لا يمكن الانتظار إلى نهاية السنة المالية لمعرفة نتيجة تنفيذ الميزانية، فقد تسفر مرحلة التنفيذ عن نتائج غير مرضية. تتمثل في عدم تحقيق بعض الموارد المقدرة بالميزانية العامة، أو عدم تنفيذ بعض المشروعات الاستثمارية المحددة بالخطّة

العامة للدولة والمدرجة اعتماداتها بالميزانية، ما قد يؤدي في الحالة الأولى إلى تقليل المقرر بالميزانية العامة للدولة المتمثل في زيادة الموارد الجارية عن الاستخدامات الجارية أو تحول هذا الفائض المقدر إلى عجز، ويؤدي في حالة عدم تنفيذ بعض المشروعات الاستثمارية إلى عدم تحقيق معدلات النمو بالكامل التي تهدف إليها الخطة.

كذلك أصبح من الضروري أن يكون من بيدهم وضع السياسات العليا بالدولة - لاسيما المسؤولين عن السياسات المالية والاقتصادية والتخطيطية - بيان تنفيذ الميزانية العامة للدولة خلال السنة المالية.

ويوجد مصادر عديدة لبيانات المتابعة تتمثل في المصادر الآتية:

- قد يكون مصدر بيانات المتابعة النظام الحسابي القائم الذي تستخرج منه البيانات المختلفة، طبقاً للشكل الذي يخدم أهداف الإدارة المباشرة أو الإدارة العليا للدولة.

- وقد يكون مصدر بيانات المتابعة القائمين على التشغيل أنفسهم إذا كانت المتابعة تهدف إلى تتبع ما تم، والوصول إلى معدلات إنجاز معينة خلال السنة المالية.

- وقد يكون مصدرها الجهاز المصرفي أو المصرف المركزي بالذات، بوصفه مصرف الدولة يتم عن طريقه معاملاتها المالية، وهو ما يجرى العمل عليه في ليبيا، حيث يفتح المصرف المركزي الليبي حسابات مستقلة لكل جهة إدارية مستقلة بكشوف حساباتها مؤيدة باستثمارات الخصم والإضافة التي تخصها يومياً فضلاً عن على الكشف اليومي الذي يرسله إلى الإدارة العامة للحسابات المركزية بوزارة المالية، ومقابل ذلك تفتح الجهة الإدارية (في القسم المالي) حساباً للمصرف في دفاترها.

2- أهداف تقرير المتابعة المالية.

تحقق تقارير المتابعة المالية العديد من الأهداف، وهي على النحو الآتي:

- التزام الأقسام المالية للجهاز الإداري للدولة بعدم تأخير قيد الحسابات، وقيدتها يومياً بالسجلات والدفاتر الحسابية وقل الحسابات يومياً.

- تحديد ما صرف على بنود أبواب الميزانية يؤدي إلى تحديد المركز المالي لكل اعتماد أولاً بأول وبذلك يتيسر للوزارات والمصالح إجراء المناقشات المشروعة بتغطية العجز في بعض البنود بالفور في بعض البنود الأخرى إذا كان ذلك في اختصاصها.

- إن بيانات المتابعة تمكن الجهات من التنبؤ بعدم كفاية الاعتمادات خلال السنة، والتقدم بطلب اعتمادات إضافية إذا ثبت أن هناك ضرورة قصوى لذلك، وتنفيذ تعليمات المالية بخصوص تدبير موارد لهذه الاعتمادات والتقدم بها في الموعد الملائم.

- تفيد تقارير المتابعة المالية في التعرف على الموقف النهائي لتنفيذ الميزانية، فإذا تبين أن الإنفاق يتزايد أو أن الموارد تتناقض تلجأ الحكومة عادة إلى تقييد الإنفاق وفرض سياسة من شأنها أن تزيد متحصلات الموارد وتنشيط تحصيل المتأخرات.

ولقد حُدِّثت اختصاصات المراقب المالي في إعداد التقرير الشهرية في المواد 24-25 من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن " على المراقب المالي أن يعد تقريراً شهرياً عن أعمال الوزارة وأن يوافي به وزارة الخزانة بعد اعتماده من وكيل الوزارة في موعد لا يتجاوز نهاية الشهر التالي"، كما تضمن قرار (68) لسنة 2012م الصادر من مجلس الوزراء بشأن اعتماد الهيكل التنظيمي واختصاصات وزارة المالية في المادة التاسعة اختصاصات إدارة المتابعة المالية وهي:

- متابعة تنفيذ الميزانية العامة وإعداد تقارير المتابعة المنصوص عليها قانوناً.

- متابعة تنفيذ مشاريع التنمية وذلك من خلال الجهات التي تتبعها هذه المشاريع للوقوف على مدى تحقيقها لأهدافها.

- متابعة تجميع البيانات الخاصة بتنفيذ الميزانية العامة مع الوزارات العامة والأجهزة، ولها أن توصي بإيقاف أو استرداد الأموال المفرج عنها لصالح الجهة إذا لم تزودها بالبيانات المطلوبة.

- متابعة ما يصدر عن مجلس الوزراء من قرارات وتعليمات تخص عمل الوزارة والجهات التابعة لها ومتابعة تنفيذه.

- متابعة ما يصدر عن وزارة المالية من قرارات تخص عمل الوزارة والجهات التابعة لها.

- متابعة أداء الإدارات والمكاتب والجهات التابعة للوزارة وتقديم التقارير الدورية.

ب- رقابة التفتيش.

لقد حرص قانون النظام المالي للدولة ولائحة الميزانية والحسابات والمخازن على تأكيد حق وزارة المالية في التفتيش على الجهات الإدارية وعلى المخازن والخزائن ووحدات الإيرادات بصفة خاصة على نحو ما سبق بيانه في هذا الفرع.

كما حرصت كل من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن والهيكل التنظيمي للاختصاصات وزارة المالية على وضع القواعد والأسس التفصيلية المنظمة لحدود وإجراءات هذا التفتيش، وذلك على النحو التالي:

1-حق التفتيش وأهدافه:

يعد التفتيش المالي أحد أشكال الرقابة الداخلية اللاحقة على الصرف الذي تمارسه وزارة المالية على تنفيذ الميزانية العامة إيراداً ومصروفاً، ولقد نصت المادة (302) من لائحة

الميزانية والحسابات والمخازن على ذلك " مع عدم الاخلال بحق المصلحة التي تتبعها المخازن في التفتيش عليها، وتختص الإدارة العامة للتفتيش بوزارة الخزانة بالتفتيش على المخازن العامة والمخصصة، ويشمل التفتيش مراجعة السجلات الحسابية للمخازن والإجراءات المتبعة في شأن استلام وصرف الأصناف، وطريقة حفظها والتحقق من دقة تنفيذ أحكام هذه اللائحة، وللمفتش في سبيل قيامه بمهمته أن يجرد بعض الأصناف للتأكد من سلامة القيود الدفترية وتطابقها مع الموجود الفعلي من الأصناف. وعلى المفتش أن يطلع على التقارير السابقة وأن يتحقق من أن ما ورد بها من ملاحظات قد أخذ بعين الاعتبار، وأن ما ظهر من أوجه النقص قد عولج بطريقة مرضية، وعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره. ويجب على المفتش كلما كان ذلك ممكناً إسداء النصح والمشورة للمسؤولين عن المخازن لتسيير أعمالهم بما يتفق وأحكام القانون". وتأكيدياً لذلك فقد نصت المادة (11) الفقرة الثانية على أنه: " تختص إدارة المراقبين الماليين بالتفتيش على المراقبين الماليين ومتابعتهم بما يضمن حسن أداء وتنفيذ التشريعات المالية، والتأكد من قيامهم بالمهام المسندة إليهم من مسك السجلات المحاسبية وحفظها بما يتفق وقانون النظام المالي للدولة واللوائح الصادرة بمقتضاه والتنبيه عن أي قصور أو تقصير أو مخالفات للقانون في أدائهم لواجباتهم"⁽¹⁾ ، وبذا فإن إدارة المراقبين بوزارة المالية تختص بالتفتيش المالي عن الوحدات الحسابية للجهات الإدارية وللمفتشين الماليين حق الاطلاع على كافة المستندات والبيانات التي تتطلبها طبيعة عملهم، كما لهم حق التفتيش على المخازن والخزائن ووحدات الإيرادات المحلية بالبلديات وأية أعمال مالية تقررها أية قوانين أو لوائح أو قرارات أو نظم أخرى .

أما الغرض من هذا التفتيش وأهدافه فهو لمنع حدوث أي انحرافات أو مخالفات مالية أو إهمال في تنفيذ أحكام القرارات واللوائح والتعليمات المالية، ولاكتشاف المخالفات في الوقت المناسب، ويتم ذلك وفقاً لبرامج زمنية تستهدف فحص جميع الأعمال المالية بالجهات الإدارية مرة واحدة على الأقل في السنة، بالإضافة إلى التفتيش على بعض الوحدات جزئياً كلما تطلب الأمر ذلك.

2- حدود وإجراءات التفتيش المالي:

تطبيقاً لنص المادة (302) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، وكذلك اللائحة التنظيمية لاختصاصات وزارة المالية، على أن التفتيش المالي لا يقتصر على مخازن الجهات الإدارية فحسب بل أيضاً المخازن المخصصة، أي بمعنى الجهات التي لا توجد فيها وحدات حسابية تابعة لوزارة المالية، كما يتضح أيضاً أن لرئيس الجهة الإدارية أن يطلب من إدارة

1- راجع قرار مجلس الوزراء رقم (68) لسنة (2012م) ، باعتماد الهيكل التنظيمي واختصاصات وزارة المالية وتنظيم جهازها الإداري.

التفتيش المالي بوزارة المالية أو أجهزة التفتيش المالي على المصالح والهيئات والبلديات تقديم تقرير بما يسفر عنه هذا الفحص، وعلى ذلك فإن المفتش يعد تقريراً بنتائج عمله، يتضمن ما تبينه من مخالفات وصعوبات في العمل وما يقترحه في هذا الشأن، ويقدم التقرير إلى مدير عام الإدارة العامة للتفتيش، الذي يحيله بعد اعتماده إلى وكيل الوزارة للتصرف، مع موافاة وكيل وزارة الخزانة بصورة منه.

ولوكيل وزارة الخزانة أن يبعث بصورة تقارير التفتيش على المخازن إلى ديوان المحاسبة لاطلاعه عليها (1).

كما ألزم رؤساء الجهات الإدارية الرد على الملاحظات التي تضمنها تقرير التفتيش بما نصه: "على كل جهة إدارية توجه إليها ملاحظات بمناسبة التفتيش على مخازنها أن ترد عليها خلال شهر من ورود الملاحظات إليها بما اتخذته من إجراءات في شأنها" (2).

ويعد عدم الرد على تقارير التفتيش المنصوص عليها في المادة السابقة خلال المدة المشار إليها في المادة، أو الامتناع عن تنفيذ ما ورد بها من توصيات مخالفة مالية (3).

ثانياً- الرقابة عن طريق الحساب الختامي.

تمثل رقابة وزارة المالية على الحساب الختامي لميزانية الدول النموذج الأخير من صور الرقابة الداخلية اللاحقة على الصرف، حيث تقوم وزارة المالية بدور بالغ الأهمية في هذا الشأن، من خلال النصوص الدستورية واللائحية التي وردت في هذا الشأن، والتي فصلها على النحو التالي:

أ- تعريف الحساب الختامي وإجراءات إعداده.

الحساب الختامي عبارة عن: بيان مفصل لنفقات الحكومة وإيراداتها عن فترة مضت من الزمن، حيث يعد عمل هذا الحساب تقريراً، أو مقياساً للمدى الذي بلغته صحة الميزانية العامة وتقديراتها (4).

1- تعريف الحساب الختامي:

يعرّف الحساب الختامي بأنه: الوثيقة التي تبين حجم الإيرادات والنفقات التي تم تحصيلها وصرفها بالفعل خلال العام (5).

1- المادة (304) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

2- المادة (303) من لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.

3 أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص: 491:488.

4- فحي محمد محمد عيسى، الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة "داسة مقارنة"، رسالة ماجستير (جامعة طرابلس، كلية القانون، 2016م) ، ص: 44.

5- أسعد طاهر أحمد، الوجيز في المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

وما يهمننا في هذا الشأن هو الإشارة إلى دور وزارة المالية، أما عن دور ديوان المحاسبة في الرقابة عن طريق الحساب الختامي، وكذلك دور البرلمان فسوف نتناوله تفصيلاً في المطلب التالي.

2- إجراءات إعداد وتقديم الحساب الختامي.

تجدر الإشارة إلى أن قانون نظام المالي للدولة، وما صدر بشأنها من لوائح تنظيمية وقرارات نصاً على تنظيم أسس وإجراءات إعداد وتقديم الحساب الختامي على النحو التالي:

يبدأ إعداد الحسابات الختامية بتعليمات تصدر من قبل وزارة المالية ويتم إعداد الحساب الختامي وتقديمه إلى ديوان المحاسبة الذي يتولى دراسته، وذلك لتقديمه إلى السلطة التشريعية لمناقشته واعتماده، والقانون الصادر بالحساب الختامي للسنة المالية يعد الوسيلة الرئيسة لممارسة الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية العامة في ليبيا.

فالمادة (23) من قانون النظام المالي للدولة تقضي بأن " يقدم وزير الخزانة الحساب الختامي إلى ديوان المحاسبة في مدة لا تجاوز ستة أشهر من تاريخ انقضاء السنة المالية. ويجب على الوزارات والمصالح أن تقدم إلى وزارة الخزانة بياناتها بشأن الحساب الختامي خلال ثلاثة أشهر على الأكثر من انتهاء السنة المالية.

ويتضمن الحساب الختامي للدولة الحسابات الآتية:

- بيان الأصول والخصوم (الموجودات والمطلوبات).
 - بياناً تفصيلاً كاملاً بحساب الإيرادات والمصروفات الحكومية والمصروفات الفعلية لكل قسم من أقسام الميزانية مقارنة بتقديرات الميزانية عن ذات السنة.
 - بيانات مفصلة كاملة عن كل حساب من الحسابات الحكومية.
 - أية بيانات يرى وزير الخزانة أو رئيس ديوان المحاسبة تضمينها الحساب الختامي.
- ولقد تضمنت اللائحة رقم (68) لسنة 2012م، بشأن اعتماد الهيكل التنظيمي واختصاصات وزارة المالية وتنظيم جهازها الإداري في المادة (10) " تختص إدارة الحسابات " بما يلي:
- تجميع الحسابات الشهرية لكافة الجهات العامة التي تمول من الميزانية العامة، بما في ذلك الموجودة بالخارج واتخاذ الإجراءات المحاسبية في شأن إعداد التقارير، لإقفالها وفقاً للتشريعات والنظم المعمول بها في هذا الشأن.

- إعداد الحساب الختامي للدولة في المواعيد المقررة قانونياً.

بذلك فإن الحساب الختامي للدولة يعد عن السنة المالية المنتهية ويشمل على الاستخدامات والموارد الفعلية موزعة على الأبواب المختلفة، تنفيذاً للميزانية العامة، كما يشتمل على المراكز

المالية لحسابات الدولة في نهاية السنة المالية، وينبغي الالتزام بأبواب وبنود وأنواع الاعتمادات المدرجة بالميزانية والتعديلات التي أدخلت عليها خلال العام.

وتقدم الحسابات الختامية موقعة من ممثلي وزارة المالية المشرفين على الجهات الإدارية ومن رؤساء الجهات الإدارية أو من يفوضونهم.

ب- صور الرقابة الداخلية اللاحقة على الحساب الختامي.

تمثل مراجعة وزارة المالية للحسابات الختامية بعد ورودها أحد صور الرقابة الداخلية اللاحقة على التنفيذ، وذلك نظراً لما يلي:

1- بعد ورود الحسابات الختامية الخاصة بالجهات يتم مراجعتها مراجعة فنية بمعرفة جهاز الحسابات الختامية، فتتم مراجعة البيانات الواردة مراجعة حسابية من حيث صحة العمليات الحسابية ومجاميعها ولو بطريقة الاختيار، ثم مراجعتها مراجعة فنية وهي الأهم، وتتم المراجعة الفنية على أساس التأكد من صحة تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وصحة تطبيق النظام المحاسبي، وكذا تطبيق القواعد والتعليمات المالية بكل جهة من الجهات، ومن أمثلة عمليات المراجعة: مقارنة المنصرف بالاعتمادات المدرجة بالميزانية العامة لكل جهة، للتأكد من أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المدرجة بالميزانية العامة، وأن التجاوز في بند من البنود قد تم بطريقة قانونية إما عن طريق تحقيق وفر يحق استخدامه من بنود أخرى، أو أن الاعتماد الإضافي اللازم قد صدر لزيادة الاعتماد الذي ورد بالميزانية العامة، وقد يحدث أحياناً أن تتضمن التأشيرات العامة المرفقة لقرار ربط الميزانية العامة أحكاماً تحظر استخدام وفور بعض البنود وتجميعها؛ خفصاً للإنفاق فينبغي التأكد من أن هذه التأشيرات قد روعيت، وقد يحدث أن تكون التأشيرات قرين ميزانية الجهة فقط ولا تتسم بالعمومية فينبغي التأكد أيضاً أن التأشيرة لم تخالف في التنفيذ بالنسبة إلى الجهة.

وقد لا تكون بعض الاعتمادات مخصصة لجهة معينة، بل تندرج تحت اعتمادات إجمالية مخصصة لأغراض معينة، فإذا خص بعض الجهات نصيب من هذه الاعتمادات فينبغي مراجعتها والتأكد من سلامة الترخيص الصادر بها ومعالجتها من الناحية الحسابية معالجة سليمة.

2- تراجع كذلك المذكرات الواردة المقدمة من الجهات عن أسباب الوفر أو التجاوز في المصروفات أو أسباب العجز أو الزيادة في الموارد، والتأكد من جديتها وما إذا كانت المبررات

التي وردت بشأنها فيما يتعلق بالتحصيل مقنعة أم لا. وذلك لأهمية إبراز هذه الحقائق عند إعداد المذكرة العامة للحساب الختامي (1).

تلك هي أهم صور الرقابة الداخلية اللاحقة التي تمارسها وزارة المالية عن طريق الحساب الختامي للميزانية العامة للدولة.

وخلاصة القول إن أهمية الحساب الختامي كوسيلة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة تكمن في الآتي:

- 1- أداة لمتابعة تنفيذ ما اعتمده السلطة التشريعية من برامج وسياسات.
- 2- يمثل الحساب الختامي للدولة وسيلة المراجعة؛ للتأكد من التزام الحكومة بتنفيذ ما اعتمده السلطة التشريعية من نفقات.
- 3- أداة للرقابة وتقييم الأداء والوقوف على درجة الكفاءة والإنتاجية في القطاع الحكومي.
- 4- أسلوب لاكتشاف الانحرافات ودراستها تمهيداً لوضع الطرائق اللازمة لعلاجها.
- 5- يعد الحساب الختامي المقياس الذي يراقب به الجهاز التشريعي التزام الحكومة، بما أوردته في ميزانيتها العامة وما أقره مجلس النواب (2).

وعلى النحو السابق شرحه يترتب عليه مخالفات مالية عديدة، نذكر نماذج منها من خلال تقارير الرقابة الصادرة من وزارة المالية المصرية، وقطاع الحسابات والمديريات المالية، وذلك كدراسة للحالات العملية والتطبيقية لإثراء الموضوع وتوضيحه وذلك على النحو التالي:

التطبيق الأول: صدر في منشور عام من وزارة المالية المصرية بضرورة قيام ممثلي وزارة المالية بالوحدات الحسابية بتقديم بيانات المتابعة المالية الشهرية والمراكز المالية ربع السنوية إلى وزارة المالية (قطاع الحسابات الختامية) بما يطابق سجلات الوحدات الحسابية في المواعيد التي حددتها المادة 53 من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور.

لذا يتعين على كافة الجهات وجميع المسؤولين الماليين بوحدات الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية والهيئات الاقتصادية ضرورة الالتزام بالمواعيد والقواعد التالية:

أولاً-المواعيد المحددة لتقارير المتابعة المالية:

موافاة الإدارة المركزية المختصة بقطاع الحسابات الختامية بتقارير المتابعة المالية الشهرية شاملة الإيرادات والمصروفات الفعلية، وكذا تقارير المتابعة المالية عن الفترات ربع السنوية في

1- أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، مرجع سبق ذكره، ص: 497.

2- فتحي محمد محمد عيسى، الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة" دراسة مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

موعد أقصاه اليوم العاشر من الشهر التالي لفترة المتابعة، من واقع البيانات الفعلية بالدفاتر والسجلات المحاسبية، وبما يطابق الوارد بالاستمارة 75 ع. ح عن الفترة نفسها مع عدم الإخلال بالنظام والمواعيد المحددة للاستمارة 75 ع. ح بالتعليمات المالية السنوية لإعداد الحسابات الختامية.

ثانياً-البيانات المطلوب تضمينها تقرير المتابعة المالية:

- 1- يراعى أن تتضمن بيانات التقرير اعتماد الموازنة الأصلي والتعديلات التي طرأت عليه والاعتماد بعد التعديل الفعلي (استخداماً وإيراداً) طبقاً للتبويب الاقتصادي على مستوى النوع.
- 2- يراعى أن يكون المنصرف أو المحصل خلال الأشهر أو الفترة السابقة في تقرير المتابعة الشهري أو ربع السنوي مطابقاً لما تضمنه التقرير السابق، بحيث يدرج أي تصويب أو تعديل في الشهر أو الفترة الحالية.
- 3- يراعى تضمين التقرير مصروفات وإيرادات الصناديق والحسابات الخاصة، والوحدات ذات الطابع الخاص، موزعة وفقاً للتأشير الخاص المرافق لموازنة الجهة دون انتظار لنهاية السنة المالية، وأن يكون الصرف في الأغراض التي أنشئت من أجلها.
- 4- يراعى موافاة القطاع بتقارير المتابعة المالية الشهرية وربع السنوية، موزعة حسب مصادر التمويل المختلفة) لتمويل عجز الموازنة/ صناديق وحسابات خاصة/ موارد ذاتية أخرى) طبقاً لأوضاع موازنة السنة المالية 2018/2017 م .

ثالثاً- قواعد التنفيذ:

- 1-تنفيذاً لأحكام المواد (168-169-171) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (53) لسنة 1973م بشأن الموازنة العامة للدولة وتعديلاته يراعى الالتزام بعدم تجاوز عمليات الصرف الشهري 12/1 من الاعتمادات المقدره إلا في حالة الضرورة بموافقة وزير المالية أو من يفوضه، أما بالنسبة لفوائد وأقساط والتزامات القروض فيراعى سدادها في مواعيد استحقاقها.
- 2-التزام الهيئات العامة الخدمية بسداد فائضها شهرياً تحت الحساب بما يوازي 12/1 من المقدر بالموازنة، وذلك تنفيذاً لما تقضي به المادة 177 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 53 لسنة 1973م.

رابعاً- أحكام وقواعد عامة:

- 1- عدم إصدار أية قرارات من شأنها ترتيب أعباء مالية على الخزنة العامة، بخلاف ما هو مخصص لها قبل الرجوع أولاً لوزارة المالية لتدبير المصرف المالي لها، وذلك التزاماً بأحكام المادة رقم 27 من قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973م.

2- يتعين على كافة الجهات وعلى المسؤولين القائمين بتنفيذ الموازنة مراعاة الالتزام بأحكام وضوابط التأشيرات العامة، إذ تعد أحكام هذه التأشيرات جزءاً لا يتجزأ من قانون ربط الموازنة العامة للسنة المالية 2017-2018م ، وكذا التأشيرات الخاصة المرافقة لموازنات الجهات.

3- إعداد تقارير المتابعة الشهرية وربيع السنوية الآلية موزعة حسب مصادر التمويل المختلفة ويتعين على الوحدات الحسابية التابعة للهيئات الموازنة التي تم تدريبها على استخدام الحاسب الآلي توريد بيانات المتابعة على النظام المستخدم حتى تعكس كافة عمليات الصرف والتحصيل آلياً، ويتم مراجعتها من قبل الهيئة الموازنة بما يحقق تطابق بيانات كل من الاستمارة (75 ع.ح) والتقارير المستخرجة من النظام (1).

التطبيق الثاني: ورد في التقرير الصادر من وزارة المالية بمصر مخالقات تتعلق بفحص الحساب الختامي لموازنة الهيئات العامة الخدمية وموازنة الإدارة المحلية عن السنة المالية 2002-2003 وكان أهمها:

أولاً- بالنسبة إلى الباب الأول.

1- تجاوز المنصرف في بعض الجامعات على الاعتماد الإجمالي للصناديق والحسابات الخاصة دون الحصول على الموافقة اللازمة وتعديل الموازنة تبعاً لذلك، وبالمخالفة للتأشيرات العامة عن السنة المالية 2002-2003م التي تقضي بجواز زيادة المنصرف على اعتمادات تلك البنود بنسبة 95% من الزيادة الفعلية في الإيرادات المخصصة، وذلك بعد الرجوع إلى وزير المالية لدراسة تلك المقترحات في ضوء الأغراض التي حددتها القرارات الجمهورية الصادرة في هذا الشأن، وتعديل موازنة الجامعة تبعاً لذلك.

2- تجاوز بعض الهيئات في المنصرف على بند (5) مكافآت دون الحصول على الموافقات اللازمة بالمخالفة للتأشيرات العامة.

3- ظهور الباب الأول في بعض الجهات على غير حقيقته عن العام 2002-2003م نتيجة صرف مكافآت على الباب الثالث دون مراعاة أحكام المادة 37 من القانون رقم 1973/53م ولائحته التنفيذية التي تقضي بأن يراعى تضمين تقديرات الأجور كافة الاعتمادات الوظيفية المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية المقرر إتمامها حتى السنة المالية القائمة أمماً المشروعات التي سيتم تنفيذها إلى سنوات مالية مقبلة وكذلك المشروعات الجديدة فتدرج الاعتمادات الوظيفية

1- راجع التقرير الدوري الصادر من رئيس قطاع الحسابات الختامية، رقم (66) لسنة 2017م، بتاريخ 2017/07/24م.

الخاصة بها ضمن إعمادات الباب الأول (الأجر) مقابل استبعادها من إجمالي تقديرات الباب، إذ تتحمل بها اعتمادات الباب الثالث (الاستخدامات الاستثمارية).

4- تحميل استخدامات الباب الأول بمبالغ دون مبرر، مثل قيمة تكاليف العاملين المنتدبين للعمل طوال الوقت بجهات خارج نطاق الموازنة العامة للدولة، التي تطبق أحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة.

5- ظهور استخدامات الباب الأول ببعض المحافظات بأقل من حقيقتها.

ثانياً- بالنسبة إلى الباب الثاني.

1- إرجاع الخصم على استخدامات الباب الثاني ببعض الأعباء التي توافرت مقومات صرفها خلال السنة المالية 2002-2003م بسبب عدم كفاية الاعتمادات المالية للبنود الواجب الخصم عليها بالمخالفة لقانون الموازنة العامة للدولة وتعديلاته والمنشور العام رقم 2003/4م.

2- تحميل استخدامات الباب الثاني بموازنة 2002-2003م بمبالغ لا تخصها كان متعين تحميلها لاستخدامات الحسابات والصناديق الخاصة والوحدات ذات الطابع الخاص.

3- تحميل استخدامات الباب الثاني ببعض الأعباء كان يمكن تجنبها، أو لا تخصها نتيجة إعدام مستلزمات انتهت مدة صلاحيتها دون اتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنها.

4- صرف مبالغ خصماً على بند إعانات بالباب الثاني لتغطية العجز الوارد بالباب الأول، الأمر الذي أدى إلى ظهور مصروفات هذا الباب على غير الحقيقة، بالمخالفة للمادة 12 من القانون رقم 1981/127م.

5- تجاوز المنصرف على بند نشر وإعلان ودعاية واستقبال دون الحصول على الموافقات اللازمة من السلطة المختصة بالمخالفة للتأشيرات العامة للموازنة للعام المالي 2002-2003م.

ثالثاً: بالنسبة إلى الإيرادات.

1- تغطية بعض الإيرادات التي تم تحصيلها بالحسابات الجارية الدائنة بالخطأ.

2- عدم إضافة مبالغ لحساب الإيرادات تمثل مبالغ معلاة بالحسابات الجارية الدائنة وحساب الشيكات مضى عليها المدة القانونية وكذا عدم تضمين الإيرادات بالمبالغ المقيدة بحساب جاري المبالغ الدائنة تحت التسوية والشيكات والحوالات التي مضت عليها المدة القانونية بالمخالفة لأحكام اللائحة المالية للموازنة والحسابات.

3- تخصيص بعض الإيرادات للصرف منها كحوافز وبدلات للعاملين وأغراض أخرى.

- 4- عدم الالتزام بمبدأ شمول وعمومية الموازنة وذلك بتجنيب بعض المتحصلات بحسابات خاصة والصرف منها على بعض الأغراض وتحويل فائض هذه الحسابات دون الحصول على الموافقات اللازمة طبقاً لأحكام قانون الموازنة العامة للدولة رقم 53 لسنة 1973.
- 5- عدم إضافة بعض المبالغ للإيرادات تتمثل في النسبة المقررة من إيرادات بعض الحسابات الخاصة والمشروعات الإنتاجية، وقيمة فوائد ودائع بعض المشروعات الخاص المحصلة خلال السنة المالية 2002-2003م.
- 6- عدم تضمين الحساب الختامي في بعض المحافظات إيرادات المشروعات الإنتاجية التابعة لهذه المحافظات(1).

1- راجع التقرير الدوري الصادر من رئيس قطاع الحسابات والمديريات المالية، رقم (75) لسنة 2004م، بتاريخ 10/10/2004م.

المطلب الثاني

مدى دور ديوان المحاسبة في الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة.

يعد دور ديوان المحاسبة في الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية دوراً رئيساً وفاعلاً لإنجاح الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية بوصفها جهة رقابية محايدة ومتخصصة وفنية بما لديه من خبرات وقدرات وعناصر قادرة على ممارسة العمل الرقابي المنجز والفاعل والمؤثر في الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية، لاسيما أن عملية الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة في مجال الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية تمر بثلاث مراحل، تبدأ من الفحص والتفتيش والوصول إلى أدلة إثبات للمخالفات المالية التي تحدث في الإدارات المالية لدى الجهات الإدارية ووصولاً إلى إعداد التقارير الكاشفة لتلك المخالفات وآليات معالجة الأخطاء وعدم تكرارها من قبل الجهات الإدارية، وسوف نتناول هذا الدور لديوان المحاسبة بالتفصيل على النحو الآتي:

الفرع الأول: الفحص والتفتيش.

تعد عملية الفحص والتفتيش التي يمارسها ديوان المحاسبة أولى خطوات الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية من قبل الديوان، و سنتناول الفحص والتفتيش بإيجاز على النحو التالي: أولاً-المفهوم النظري للفحص والتفتيش.

يخوّل القانون في أغلب الأحيان جهة رقابية متخصصة للقيام بمهمة التفتيش على الوحدات الإدارية من الناحية الشكلية والموضوعية، وذلك بقصد الوقوف على مدى تنفيذ القوانين أو النظم الرئيسية من جانب المنظمات المذكورة، وهو الأمر الذي يقضي تخويل جهة الرقابة السلطات الكفيلة لتمكّنها من مباشرة هذه المهمة، ومنها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات والوثائق والبيانات والمعلومات اللازمة (1).

وهذا ما نص عليه المشرع الليبي في قانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته في الفصل الثالث المادة (10) " يباشر الديوان اختصاصه في عملية الفحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته وفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية المرعية".

1- بكر القباني، الرقابة الإدارية، لا: طبعة، (مطبعة دار التأليف، القاهرة، دون ذكر سنة النشر)، ص: 34.

وعلى ذلك فإن عمليتي الفحص والتفتيش تتميز بعدة خصائص مجتمعة وهي:

1- يعد الفحص والتفتيش من عمليات الرقابة اللاحقة، وعلى ذلك يقتضي من القائم بها تحديد موضوعه والهدف من ورائه، باعتبار أن عملية الفحص والتفتيش احدى وسائل المراجعة اللاحقة لتنفيذ الميزانية.

2- يجب أن يكون الهدف من التفتيش الوصول إلى أدلة قاطعة ترجح وجود مخالفات مالية في تنفيذ الميزانية.

3- يجب أن تدون نتائج ما توصلت إليه عملية الفحص والتفتيش؛ لإعدادها في التقارير الدورية لديوان المحاسبة (1).

أ- أنواع الفحص والتفتيش بحسب الأسلوب المتبع في الرقابة.

قد تكون الرقابة المالية شاملة، وقد تكون الرقابة رقابة مالية بالعينة، وبالتطبيق على الفحص والتفتيش نجد أن التفتيش والفحص قد يكون تفتيشاً وفحصاً مالياً شاملاً، وقد يكون تفتيشاً وفحصاً مالياً بالعينة.

1- التفتيش والفحص الشامل.

وهو ذلك التفتيش الذي يتبع فيه إما طريق إجراء رقابة شاملة وتفصيلية على جميع المعاملات المالية التي تمارسها الجهة الإدارية الخاضعة للرقابة، ويتم تحقيق التفتيش الشامل أيضاً على قطاع معين أو في مجال نوعي معين من مجالات الأعمال المالية للوحدة الإدارية، ورقابة إجمالية على باقي المجالات الأخرى (2)، وهذا التفتيش عادةً ما يكون سنوياً ودورياً.

2- الفحص والتفتيش بالعينة.

ويقصد به ذلك الأسلوب الذي يلجأ إلى اختيار عينات معينة من المعاملات المالية، وإخضاعها للرقابة كنموذج أو نماذج قياسية لإخضاع الأعمال المالية للوحدة الإدارية للرقابة. وقد لاقى أسلوب العينات الإحصائية هذا رواجاً في الفترة الأخيرة بين الدول، حتى إن مؤتمر الانتوساي المنعقد في مانيل (1983م) قد أوصى به، وقد جاء في توصيات الجمعية العامة للاجتماع الخامس للاربوساي في يونيو (1995) ما يلي:

" إنه أصبح من الضروري والمفيد العمل على استخدام العينات الإحصائية في الرقابة وذلك كونه أسلوباً متقدماً وحديثاً ذا مزايا متعددة" أهمها:

1- يضيفي على الفحص موضوعية تجعل نتائجه مقبولة.

1- آمال علي إبراهيم، دور الرقابة وقيم الأداء في الأجهزة الحكومية، بحث دبلوم غير منشور (معهد التخطيط القومي، مصر، 2001م)، ص: 45 وما بعدها.

2- فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، مرجع سابق، ص: 38.

- 2-مساعدة المراجع في تحديد حجم العينة بشكل موضوعي وبدون تحيز شخصي.
- 3-يتمكّن المراجع من تقدير خطأ المعاينة، وهو الفرق بين نتيجة العينة والفحص الشامل.
- 4-يعطي نتائج قد تكون أكثر دقة من الفحص الشامل في بعض الحالات التي يصعب الحصول على بياناتها.
- 5-يؤدي إلى تخفيض تكلفة الرقابة، فالرقابة مثلها مثل أية خدمة لها وقت لتنفيذها، وفي حالة المعاينة الإحصائية يتم تخفيض وقت المراجعة وتقليل عدد المساعدين، وبذا تقل تكلفة الخدمة، وذلك مع المحافظة على مستوى الجودة والدقة المطلوبة (1).

ب-أنواع الفحص والتفتيش بحسب موضوع الرقابة.

تتعدد أنواع الفحص والتفتيش المتبع في مجال الرقابة الداخلية اللاحقة من قبل ديوان المحاسبة نوضحها بإيجاز على النحو الآتي:

1-الفحص المستندي: ويهدف إلى جمع الأدلة والقرائن التي تفيد المراقب في معرفة مدى صحة العمليات المقيدة والمثبتة في الدفاتر والسجلات.

2-الفحص الحسابي أو المحاسبي: ويقصد به فحص الدفاتر والسجلات والمستندات وأية كشوف تحليلية، والقوائم المالية والخلاصات، بهدف التثبت من صحة العمليات الحسابية الواردة بها، أو صحة النقل والترحيل من صفحة إلى أخرى ومن سجل إلى آخر.

3-مراجعة انتقادية: وتتمثل في القيام بفحص عام وسريع وشامل للدفاتر والسجلات والقوائم والنظم، مع توجيه عناية خاصة للمسائل غير العادية التي تلفت نظر المراجع.

ويتطلب القيام بهذا الأسلوب مقدرة فنية مالية للمراجعة، تمكّن المراجع من جمع الكثير من القرائن والأدلة، ومن إتمام مهمته على الوجه الأكمل، مع توفير جانب كبير من الجهد والوقت.

4- جرد النقديات وموجودات أخرى: يعد هذا الأسلوب أحد أدلة الإثبات في المراجعة للتأكد من الوجود الفعلي للعنصر موضوع الفحص، وما يطابقه من المثبت بالدفاتر والسجلات (2).

ولقد أكدت المادة (45) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م، بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، على الأنواع السابقة للفحص والتفتيش كأحدي وسائل الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة على الجهات الإدارية " للديوان في سبيل ممارسته لاختصاصاته المسندة له بالقانون صلاحية الفحص والمراجعة والتحري والتفتيش المنسق والمفاجئ على

1- محمد بهجت وعزت رفعت ومحمد سلام " من جهاز المركزي للمحاسبات، مصر " طرق استخدام العينات الإحصائية دراسة نظرية تطبيقية، بحث غير منشور، مقدم للقاء التدريبي المنعقد في ليبيا، طرابلس، خلال الفترة 10-17 / 07/2004م، ص:12.

2- للتفصيل انظر ديوان المحاسبة (دولة الإمارات المتحدة)، استخدام العينات الإحصائية في الرقابة وتجربة دولة الإمارات في هذا المجال، بحث مقدم للدورة العادية الخامسة، 23-24/06/1995م، ص:204.

- المؤسسات الخاضعة لرقابته والاطلاع غير المقيد على أي مستند أو سجل أو غيرها من الأشياء التي يرى أهميتها في عملية الرقابة "، كما له الحق في ممارسة الصلاحيات التالية:
- الحصول على أي مستند أو صورة منه يرى أهميته في عملية المراجعة أو التقييم.
- حق الحصول على أي معلومات تتعلق بالمؤسسة تحت الرقابة شفويًا أو كتابيًا من أي عامل بالجهة على جميع المستويات الإدارية ولو كانت سرية.
- صلاحية الاطلاع على الحسابات المصرفية والحصول على نسخ منها.
- حق الربط أو الحصول على قواعد البيانات والمنظومات الآلية التي تستعملها الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

ومن المهم الإشارة إلى أن عملية التحريك الرقابي -إن صح الوصف- إما أن تكون دورية أو فجائية، وهذه الأخيرة بدورها قد تكون ذاتية (من قبل الجهاز نفسه) أو بناء على شكوى(1).

ثانياً-أهمية دور ديوان المحاسبة في الفحص والتفتيش.

إن دور ديوان المحاسبة في الرقابة المالية والفنية من الناحية العملية يتحدد أهميته في النقاط التالية:

1-الوقوف على مدى ملاءمة الهيكل التنظيمي المعتمد لأغراض الوحدة أو الجهات العامة ومتطلبات العمل بها، ومدى تكامل البناء التنظيمي في تحديده للمستويات الإدارية على خط السلطة ومراعاته للتوازن في العلاقات الأفقية بين الإدارات المختلفة، مع التأكد أن التنظيم المطبق فعلاً يتفق مع الهيكل التنظيمي المعتمد.

2-كشف مواطن الضعف في نظم الرقابة الداخلية، ويتم ذلك بدراسة الإجراءات والدورة المستندية والدفاتر والسجلات، ومدى إحكامها للرقابة على عمليات الصرف والتحصيل، والتعاقد على المشتريات والأعمال، واستلام الأصناف من المخازن وصرفها، وما إلى ذلك، وكذلك دراسة وسائل المحافظة على أموال الجهة الإدارية أو المؤسسة من الضياع أو السرقة أو التلاعب، وكذلك تقييم العمل ومدى خضوع أعمال فرد معين للمراجعة من قبل شخص آخر، فضلاً عن تقييم دور مكتب المراجعة الداخلية ومدى فاعليته.

وهذا ما نصت عليه المادة رقم (19) حيث جاء فيها: " يتولى ديوان المحاسبة فحص وتقييم ضوابط أنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من كفاءتها وفعاليتها، وتقييم أداء أدائها التي من أهمها : (أعضاء مجلس الإدارة ، المراقب المالي ، المراجع الداخلي، الإدارة المالية)، وفي حال ثبت للديوان وجود أي تقصير من قبل أي من القائمين على المهام الواردة بهذه المادة يتحمل

1- المادة (45) الفصل السابع الإجراءات الضبطية والمخالفات المالية، القانون رقم (19) لسنة 2013م ، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته.

الأشخاص القائمون على هذه الوظائف مسؤولية الفشل الإداري والمالي نتيجة مخالفة أو إهمال نظم الضبط الداخلي من حيث وضع إجراءاتها أو تنفيذها مسبباً في إهدار الأموال، أو الانحراف عن الأهداف ويقوم الديوان بالإجراءات التالية :

- التوصية بإيقاف متقلي هذه المناصب عن الاستمرار في وظائفهم.

- تقدير الضرر والأموال المهذرة.

- إحالة الموضوع إلى الجهات المختصة بالتحقيق في جرائم إهدار المال العام وعدم الحرص في الحفاظ عليه (1).

3- التأكد من واقعية الرصيد النقدي وحسن سير العمل بالخزانة ، وذلك عن طريق إجراء جرد فعلي يشمل مطابقة الرصيد النقدي الفعلي بالرصيد الدفترية للخزينة، وحصر كافة محتوياتها من المستندات ذات القيمة.

4- التأكد والتحقيق من أن الإيرادات موضوع الفحص قد تم تطبيقها لما نصت عليه قوانين تأسيسها والقرارات ذات العلاقة، فقد نصت المادة (13) من القانون رقم (19) لسنة 2013م سالف الذكر بأن " يتولى الديوان مراجعة إيرادات ومصروفات الدولة بجميع قطاعاتها، بالتحقق على وجه الخصوص من مراقبة تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع المبالغ التي حصلت قد تم توريدها للخزانة العامة وأنها أدرجت في الحسابات والمخازن"، ويقصد بذلك أن لا يكون هناك تهاون وإهمال في تحصيل أي نوع من أنواع الإيرادات ، وأن الإيرادات التي تظهرها الحسابات الختامية تشمل كافة ما يخص السنة المالية موضوع الفحص، وأنها تمثل ما تم تحصيله فعلاً خلال السنة المالية، وفي الحالة الأخيرة يجب التأكد من وجود كشوف تفصيلية للإيرادات المتأخر سدادها، وأنه بإضافتها إلى ما تم تحصيله فعلاً يكون المجموع معادلاً لكافة الإيرادات واجبة التحصيل قانوناً، فضلاً عن التأكد من صحة تبويب الإيرادات لبنودها المختصة بالميزانية التقديرية، وأنه لم يتم تخصيص إيراد معين للإنفاق منه على مصروف بذاته.

5- التثبت من أن الجهة موضوع الرقابة قد التزمت بالصرف بحدود التقديرات الواردة بميزانيتها المعتمدة، وأن الاعتمادات والمخصصات قد استخدمت في الأغراض المحددة لها، وهذا ما أكدته المادة (13) السابق بيانها " يتولى ديوان المحاسبة مراجعة المصروفات والتثبت من أن جميع الاعتمادات قد صرفت في الأغراض التي خصصت لها، وأن الصرف قد تم طبقاً للقوانين واللوائح النافذة ".

1- المادة (19) القانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته.

6- التأكد من سلامة الأرصدة المخزنية وصحة إجراءات استلام وصراف الأصناف بالمخازن، فضلاً عن الوقوف على مدى صلاحية المخازن للمحافظة على المخزونات، ومدى ملاءمة ظرفية الحفظ بالنظر لطبيعة المخزون، ومدى توفير وسائل الوقاية اللازمة(1).

7- التحقق من صحة إمساك الدفاتر التجارية بما يتفق والمبادئ والأسس والأصول المحاسبية المرعية.

هذا بالإضافة إلى قيام ديوان المحاسبة بإجراء الفحص والتفتيش المفاجئ للجهات الإدارية الخاضعة لرقابته، بحيث يتعين اتخاذ الإجراءات الآتية لإنجاح عملية الرقابة الداخلية اللاحقة على الجهات الإدارية إذا مارسها ديوان المحاسبة بطريق التفتيش والفحص المفاجئ، وهي:

1- يتم فحص الخزائن الرئيسية وجردها في الوقت نفسه الذي يتم فيه فحص الخزائن الفرعية وجردها، وكذلك السجلات والمستندات المتعلقة بها.

2- يتم الجرد بمعرفة فريق المراجعة من أعضاء الجهاز وبحضور أمناء الخزائن ولجنة الجرد في الجهة موضوع المراجعة إن وجدت، وتقف الخزائن بعد إنتهاء عملية الجرد، ويوضع عليها الشمع الأحمر مختوماً بختم الديوان، وبعد كشف محتوياتها يوقع عليها فريق المراجعة بختم الديوان وأمناء الخزائن ولجنة الجرد إن وجدت، ولا يعاد فتح هذه الخزائن إلا بعد انتهاء عملية الجرد.

3- تتم مطابقة نتائج الجرد الفعلي المفاجئ مع السجلات والدفاتر، وفريق المراجعة من أعضاء الديوان أن يطلب المستندات والسجلات اللازمة لاستكمال عملية الفحص.

4- على عضو الديوان المكلف بالفحص ضبط ما يتكشف له من مخالفات أثناء عملية الفحص وله استدعاء من يرى ضرورة سماع أقواله بما يساعد على استكمال الجرد والمطابقة(2).

واستكمالاً لعملية الفحص والتفتيش لهذه العملية أقر القانون أن التفتيش والفحص جائز ومشروع حتى في الأمور التي تتطلب السرية، بل وأكثر من ذلك، فللديوان أن يحتجز ما يراه مناسباً من هذه المستندات أو السجلات أو الأوراق أو الوثائق الأخرى، وله أن يطلب من

1- نصت المادة (13) من اللائحة التنفيذية للقانون (19) لسنة 2013م بأن " يتولى الديوان التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها ومن سلامة تطبيقها ولفت النظر إلى ما قد يرى فيها من أوجه النقص أو العيب ".

2- لمزيد من التفاصيل انظر: المواد (10-12-45) من اللائحة التنفيذية للقانون (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

الشخص المعهود إليه بها أو المسؤول عنها، أن يقدم شهادة موقعة منه تثبت صحتها، وله استدعاء من يرى لزوم سماع أقواله (1).

الفرع الثاني: أدلة الإثبات، وإعداد التقارير الرقابية.

تعد أدلة الإثبات التي يعتمد عليها ديوان المحاسبة في رقابته الداخلية اللاحقة على الجهات الإدارية في تنفيذ الميزانية من الأهمية أن نفردها لهذا الفرع نظراً لاختلافها عن أدلة الإثبات المتبعة في إثبات الوقائع والمخالفات الأخرى، كما أن الوصول إلى دليل الإثبات عند إجراء عملية التفتيش والفحص يتبعه هذا إعداد التقارير الرقابية من قبل ديوان المحاسبة، ونوضح ذلك تفصيلاً على النحو التالي:

أولاً- أدلة الإثبات الرقابية.

تمثل أدلة الإثبات الرقابية الأداة الكاشفة على وجود المخالفات والتجاوزات التي تؤكد الخلل في تنفيذ الميزانية العامة وفقاً للقوانين واللوائح، لذلك يتعين أن نوضح مفهومها وقواعدها وأنواعها على النحو الآتي:

أ- المفهوم العام لأدلة الإثبات:

يقصد بأدلة الإثبات هي: " مجموعة المستندات والوثائق والمعلومات الموثقة التي يطلع عليها المراقب المالي، ويحتفظ بها كمرفات معروضة في تقريره الرقابي تأييداً أو تدليلاً على ما توصل إليه من نتائج رقابته وتقويمه" (2).

ويراعى في عملية الإثبات جملة القواعد التي تتعلق بكمية الأدلة ونوعيتها التي ينبغي الحصول عليها، أو قوة هذه الأدلة ومدى ملاءمتها، وكذلك فيما يتعلق بتقويم الأدلة المجمع للوصول إلى النتائج النهائية بشأن الرأي المهني المحايد، ومن أهم هذه القواعد:

1- متانة نظام الرقابة الداخلية: فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً وتعمل الضوابط المحددة فيه باستمرار، وفر حداً مناسباً من الثقة في البيانات المحاسبية والقوائم المالية، والعكس بالعكس.

2- استقلال مصدر الدليل: عندما يمكن الحصول على الأدلة من مصادر خارجية مستقلة فإنها توفر قدراً من الثقة لأغراض الإثبات، أكبر من تلك التي يتم تأمينها من داخل المؤسسة، وعليه يجب الحصول على الدليل الخارجي كلما أمكن ذلك.

1- المادة (49) من القانون (19) لسنة 2013م، "عضو الديوان المكلف استدعاء والاستدلال من أي شخص يقوم بأي أعمال لها علاقة بالمؤسسات الخاضعة للرقابة في حدود اختصاصاته وبما يخدم العملية الرقابية، متى كانت هناك ضرورة لذلك".

2- ديوان المحاسبة الإماراتي، تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة، مرجع سبق ذكره، ص:58.

3- طريقة الحصول على الأدلة: إن الأدلة التي يتم الحصول عليها بطريق مباشر كالملاحظة الشخصية والجرد ... إلخ أفضل بكثير من التي يتم الحصول عليها بطريق غير مباشر، ولذا فعلى المراقب أن يأخذ في الحسبان الكيفية الاستنباطية هذه.

4- الكلفة الاقتصادية: إن الرقابة تمثل عملاً عقلياً، ولذا يجب أن تقوم على أساس كلفة اقتصادية معقولة، وتحدد هذه المعقولة من خلال المقارنة بين المنفعة من المعلومات المتحصل عليها، وبين كلفة الحصول على الدليل، فإذا توفر لدى المراقب مصدران أحدهما مكلف والآخر أقل تكلفة فينبغي السعي للحصول على قدر أقل من الدليل الأول وقدر أكبر من الثاني، أو أن يستغني عن الأول إذا وجد أن الدليلين متساويان في القدرة على الإثبات.

5- الظروف المحيطة بموضوع الرقابة: كلما كانت الظروف المحيطة بموضوع الرقابة أكثر محلاً للشك أو أكثر تعرضاً للخطر، وجب على المراقب أن يسعى للحصول على أدلة كافية حول إثبات هذه القضية، والتوصل إلى درجة الدقة فيها، ويتم ذلك بألية الخبرة الشخصية للمراقب وحكمته المهنية.

6- مادية الدليل: إن الذي يأخذ شكلاً مادياً كالمستندات والمقارنات أقوى من الدليل غير المادي كالاستفسارات الشفوية.

7- طبيعة الفقرة موضوع الرقابة: كلما كانت الفقرة موضوع الرقابة تنطوي على معالجة محاسبية معقدة، أو تنطوي على أداءات إدارية أو فنية غير عادية، أو أنها ذات طبيعة طارئة أو عارضة، وجب أن تبذل العناية لتدقيقها وإثباتها أكثر من غيرها من الفقرات (1).

وتنقسم أدلة الإثبات من حيث مصدر الدليل إلى دليل مادي ودليل الشهود والدليل المستندي والدليل التحليلي، وذلك كما يلي:

- **الدليل المادي:** هو الذي يتم الحصول عليه عن طريق الفحص أو الملاحظة، حيث يستطيع المدقق من خلال معاينة موقع المشروع المراد إنشاؤه وتوثيق ملاحظاته عن حالة الإنشاء، ويستطيع تسجيل البيانات لتوضيح ما إذا كانت عملية الإنشاء تتم وفقاً لشروط العقد، كذلك يستطيع المدقق تسجيل المعلومات عن حالة المعدات التي يتم استخدامها ومدى مطابقتها للمواصفات.

وهذا النوع من المعلومات يمكن أن يكون في شكل مذكرات أو محاضر معاينة أو محاضر تتضمن الأموال التي تم فحصها أو ملاحظتها من قبل المدقق، أو في شكل صور فوتوغرافية، أو أشرطة فيديو... الخ.

1- خالد ياسين النقي، نظرية الإثبات في التدقيق، مقال منشور في مجلة الرقابة المالية، س 7، ع 2، ديسمبر، 1998م، ص: 6-7.

- **دليل الشهود:** هو الدليل الذي يتم الحصول عليه من الآخرين عن طريق البيانات المهمة لعملية التدقيق كلما أمكن ذلك عن طريق مراجعة السجلات وإجراء الفحص الفعلي.

وهذا النوع من أدلة الإثبات أقلها مصدقية، فالدليل الذي يتم نقله من رواية شخص يجب تعزيزه بنوع آخر من الأدلة إن أمكن ذلك.

- **الدليل المستندي (الوثائقي):** هو الدليل الذي يتكون من مجموعة الأوراق الرسمية المكتوبة، مثل الخطابات واللوائح والعقود ومحضر اجتماع مجلس الإدارة والسجلات المحاسبية والفواتير والتقارير للحاسب الآلي وغيرها من المعلومات المماثلة، ويعد هذا الدليل من أقوى أدلة الإثبات.

- **الدليل التحليلي:** هو الدليل الذي يتضمن العمليات الحسابية والمقارنات والتحليلات المالية والاستنتاجات المختلفة، ومن الأمثلة على ذلك: قيام المدقق بتتبع عينة من معاملات المبيعات، من يومية المبيعات أي فواتير المبيعات ومقارنتها باسم الزبون وتاريخ البيع والقيمة الإجمالية للبيع(1).

وتصنف مصادر الحصول على الأدلة كما يلي:

1- أدلة يتم إنشاؤها ومسكها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة، ويشمل هذا النوع السجلات والدفاتر وقوائم المبيعات، وأوامر العمل وسجلات اجتماعات مجلس الإدارة وقوائم الرواتب والأجور ومستندات الصرف والقبض وغيرها.

2- أدلة تستلم من أطراف خارجية، ويتم مسكها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة، وتشمل أوامر الشراء من قبل العملاء وقوائم الشراء من البائعين وكشوفات البنك وسندات الملكية ووثائق التأمين وغيرها.

3- أدلة يتم تحديدها من قبل المدقق، وتستلم من قبله مباشرة بوسائل مستقلة أو من أطراف مستقلة أو شبه مستقلة، مثل التأييدات من العملاء المدينين والدائنين وشركات التأمين والمصارف والمحامين وغيرهم(2).

ولأجل أن يتم الإثبات بصورة عقلانية (مرشدة) ولأجل صحة الربط بين الأسباب والنتائج أو بين الدليل المتوفر والغرض المطلوب إثباته لابد من إقامة عملية الإثبات على أساس منهجي، وذلك بأن يحدد الهدف من تدقيق كل فقرة من الفقرات، وتوصيف هذا الهدف وتحديد النسبة أو المعيار المطلوب كلما كان ذلك ممكناً، فضلاً عن تحديد حجم الوسط موضوع التدقيق، وتحديد

1- محاضرات اللقاء التدريبي بليبيا، ألقاها ديوان المراقبة المالية بالعراق، بعنوان "أدلة الإثبات في ظل استخدام الحاسوب في الرقابة"، طرابلس، 8-15/06/2002م، ص: 6-7.

2- سامي بن عتيق، "ديوان المراقبة السعودي"، استقلال أجهزة الرقابة المالية والمحاسبية، بحث مقدم للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، 2003م، ص: 47-48.

درجة أو مدى ما يحتاجه كل فرض من أدلة إثبات، بالإضافة إلى اختيار أنواع أدلة الإثبات، وتحديد كمياتها اللازمة إلى درجة الدقة، وتحديد إجراءات التدقيق اللازمة لتوفير كميات الأدلة المطلوبة، وتقويم الأدلة المجمعَة ومقارنتها والربط بينها (1) .

ب- أهمية دور ديوان المحاسبة في عملية الإثبات.

مر بنا أن أنواع أدلة الإثبات التي اعتمدها أربعة أدلة، أولى: أدلة مادية، وثانية: معتمدة على شهادة على الشهود، وثالثة: مستندية، ورابعة: تحليلية، ومن استقراء النصوص القانونية وبالتطبيق على هذه الأصناف الأربع يتضح لنا ما يلي:

1- أدلة الإثبات المادية:

هذه الأدلة تقوم على عمليتي الفحص والملاحظة المباشرتين، ونلمس هذا الأمر في نص المادة (14) للقانون رقم 19 لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة " للديوان أن يفحص عدا المستندات المنصوص عليها في القوانين أو اللوائح أي مستند أو سجل أو ورقة يراها لازمة لأعمال المراجعة، بما في ذلك السرية منها، وله أن يحتجز ما يراه من هذه المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق الأخرى، أو الحصول على صور منها، وله أن يطلب إلى أي شخص معهود إليه بتلك المستندات أو السجلات أو الأوراق أو مسئول عنها أن يقدم شهادة موقعة منه تثبت صحة هذه المستندات أو السجلات أو الأوراق ..."

وعلى ذلك فللمراقب عند قيام الديوان بالعملية الرقابية أن يطلب من الجهات المختصة ما يراه لازماً لإتمام هذه العملية من المستندات أو أوراق أو ملفات، وله في ذلك أخذ صورة ضوئية منها معتمدة، وذلك لإرفاقها في ملف التحقيق لتكون دليلاً مستندياً، وذلك إذا رأى ضرورة لذلك، كما له حق الاطلاع على أية بيانات يرى المحقق أنها ضرورية ولازمة للتحقيق.

وحقيقة فقد خصت هذه المادة رقم (45) من اللائحة التنفيذية للقانون المذكور " للديوان في سبيل ممارسته لاختصاصاته المسندة له بالقانون صلاحية الفحص والمراجعة والتحري والتفتيش المنسق والمفاجئ على المؤسسات الخاضعة لرقابته والاطلاع غير المقيد على أي مستند أو سجل أو غيرها من الأشياء التي يرى أهميتها في عملية الرقابة ".

"وإذا أسفرت عمليات الفحص والمراجعة والتدقيق عن مخالفات مالية أو إدارية تستوجب التحقيق، يحيل رئيس الديوان أو وكيله الأوراق إلى هيئة الرقابة الإدارية، وإذا تبين وجود جرائم جنائية تحال الأوراق إلى النائب العام أو المدعي العسكري حسب الأحوال، ويكون

1- سامي بن عتيق، "ديوان المراقبة السعودي"، استقلال أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص:49.

للدیوان فی هذا الشأن ولدواعی مصلحة التحقیق الحق فی متابعة هذه الموضوعات مع الجهات المشار إليها، وذلك بما لا یخل باختصاصات هذه الجهات" (1).

2- أدلة الإثبات بالشهود.

للدیوان عند قیامه بالفحص والتفتیش علی الخزائن والحسابات والدفاتر والأوراق، استدعاء من یرى لزوم سماع أقواله (2) وأن یشهد علی الواقعة موضوع الرقابة، ولعضو التحقیق أن یرتدعی الشهود أیا كانوا، تابعین للجهات الخاضعة للرقابة أو من غیرهم، ویسمع أقوالهم بعد حلف الیمین.

4- الدلیل التحلیلی:

الدلیل التحلیلی لیس واضحاً فی نصوص القوانين الرقابیة، ولكن كواقع عملی یعول علیه كثيراً، وهذا الدلیل یكون أكثر عند القیام بأعمال التفتیش المستندی واكتشاف وجود عدم التطابق فی المستندات محل الرقابة، وهو یحتاج إلى قدرات وخبرات عالیة لدى القائم بعملیة الفحص والتفتیش فی الرقابة الداخلية اللاحقة من دیوان المحاسبة.

وأخيراً نود أن نشیر فی هذا الصدد إلى أن المراقب قد یرتدعین بأكثر من دلیل أثناء قیامه بالعملیة الرقابیة، وله بعد ذلك -وكما سبق القول - أن یقیم الأدلة المتحصل علیها حسب درجتها قوة أو ضعفاً.

ثانياً- إعداد التقارير الرقابیة.

تعد مرحلة إعداد التقارير آخر مراحل الرقابة الداخلية اللاحقة علی تنفيذ المیزانیة من دیوان المحاسبة علی الجهات الإداریة الخاضعة لرقابته، وسنوضحها تفصیلاً علی النحو الآتی:

أ- المفهوم العام للتقارير الرقابیة.

تعنی كلمة تقرير" ذلك العرض الكتابی للبیانات، وقد یترقب بعرض وتسجیل النشاط أو ظروف قائمة، أو قد یرتدعی ذلك إلى تحلیل هذه الظروف واستخلاص النتائج منها وعرض التوصیات لحل المشكلات القائمة" (3).

وتعنی كلمة التقرير المالي: ذلك التقرير الذي یرتدعین بیانات مالیة عن جوانب الأنشطة لواحدة ما وتطورها (4).

1- المادة (52) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 19 لسنة 2013م فی شأن إعادة تنظیم دیوان المحاسبة.
2- المادة (49) من اللائحة التنفيذية للقانون (19) لسنة 2013م، " لعضو الديوان المكلف استدعاء والاستدلال من أی شخص یقوم بأی أعمال لها علاقة بالمؤسسات الخاضعة للرقابة فی حدود اختصاصاته وبما یخدم العملیة الرقابیة، متى كانت هنالك ضرورة لذلك".

3- محمد مفتاح یاغی، الرقابة فی الإدارة العامة، الطبعة الثانیة (بدون ذكر دار النشر، 1994م)، ص: 65.

4- الاجتماع العاشر للجنة المصطلحات الرقابیة والصادرة عن الجمعية العامة للاربوسای، المرفق (1)، ص: 4.

ولإعداد تقارير رقابية يستوجب قيامها على أسس منها(1): أن يكون التقرير معبراً عن الهدف المطلوب تحقيقه في العملية الرقابية، وأن يعكس الانحراف الفعلي بوضوح، وأن يكون التقرير موضوعياً، خالياً من التحيز والرأي الشخصي(2)، وأن يكون الوصف في التقرير مختصراً وواضحاً دون إسهاب، بأن تكون عباراته لا تحمل أكثر من معنى، بالإضافة إلى أن يكون مرتباً ترتيباً عملياً ودقيقاً من حيث المحتويات، فهو يبدأ بالهدف من إعداده، يليه ملخص بالإنجاز الفعلي وبيان الأداء المتوقع، ثم إظهار الانحراف وبيان أهمية التصحيح، فضلاً عن أن يكون اقتصادياً في الجهد والوقت، حيث لا يكون إعداده مكلفاً، وأخيراً لا بد أن يتصف إعداده بالسرعة، بأن يكون في الوقت المناسب من دون تأخير حتى يؤدي مهامه في أقرب وقت.

ولابد أن يوظف التقرير لتحقيق وسيلة اتصال للمهتمين بنتائج المراجعة، للوقوف على الرأي المحايد للمراجع، حيال موضوعات الفحص، فضلاً عن حقيقته آلية لإقناع الغير بوجهة نظر المراجع أو الجهاز القائم بمهمة الفحص حيال الموضوعات التي يشملها التقرير، ناهيك عن إيضاح الإجراءات المصححة الواجب اتخاذها وفي الوقت الملائم(3).

ب- أهمية دور ديوان المحاسبة في إعداد التقارير الرقابية.

تصنف التقارير إما من حيث الجهة المقدمة للتقرير، أو على اعتبار الزمن المقدم فيه التقرير، أو على اعتبار الجهة التي يقدم لها التقرير، وقد اخترنا في الحديث عن هذا الدور تصنيف التقارير الرقابية على اعتبار الجهة مقدمة التقرير وذلك لوضوحه في القوانين الرقابية، وهي تقارير إما تقدم من الديوان، أو تقارير تقدم من قبل أعضائه، وذلك كالتالي:

1-التقارير المقدمة من الديوان: وهذه التقارير تصدر من رئيس الديوان أو وكيله، وبذلك نستطيع أن نسميها بالتقارير المركزية، ويصدر الديوان تقريراً سنوياً عن الحساب الختامي للدولة عن السنة المالية السابقة، ويترتب على ذلك أن إعداد التقرير السنوي فيما يتعلق بهذا الحساب، لا بد وأن يبسط فيه الملاحظات والتوصيات وأوجه الخلاف الذي يقع بينه وبين الجهات المختلفة.

فقد جاء في المادة (59): " يتعين على الديوان إعداد وتقديم تقارير سنوية أو فترية يحدد شكلها ومحتواها وفقاً لبرامجه وخطته عما قام به من مراجعات وأعمال تقييم ورقابة، ويتولى تبليغ

1- آمال علي أبراهيم، دور الرقابة وقيم الأداء في الأجهزة الحكومية، مرجع سابق، ص: 67.
2- محمد بهجت ومحمد عبد النبي وعزت رفعت (من الجهاز المركزي للمحاسبات بمصر)، طرق استخدام العينات الإحصائية دراسة نظرية تطبيقية، بحث غير منشور، مقدم للقاء التدريبي المنعقد في ليبيا، طرابلس، خلال الفترة 2004/07/17-10، ص: 2 من المقدمة.

3- أحمد فرج بلخير، تقارير الرقابة المالية، بحث ألقى أثناء الدورة التدريبية حول تقارير الرقابة المالية، في إطار التعاون بين ليبيا ومصر، بنغازي، بتاريخ 1995/07/27-22م، ص: 1.

ملاحظاته وتوصياته إلى الجهات الخاضعة لرقابته إذا ما رأى لزوماً لذلك وعلى هذه الجهات اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة حيال ذلك وموافاة الديوان بردها على تلك الملاحظات خلال مدة لا تتجاوز ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغها بها" (1).

ويتولى الديوان عرض هذا التقرير على السلطة التشريعية في دورة انعقاد البرلمان العادية، كما يتولى تقديم صورة منه إلى السلطة التنفيذية للدولة فيما يتعلق بالميزانية العامة، وكذلك صورة أخرى لوزارة المالية، باعتبارها المصدرة للتفويضات والمخصصات، والحافظ المالي للأموال العامة. وذلك كله في مدة لا تتجاوز ستة أشهر التالية لتسلم الديوان الحساب الختامي من قبل وزارة المالية. وذلك وفقاً لنص المادة (11) " يتولى الديوان مراجعة الحساب الختامي للدولة، وعلى وزير المالية أن يقدم الحساب الختامي إلى ديوان المحاسبة في مدة لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ انقضاء السنة المالية" (2).

كما أجاز القانون تقديم تقارير مماثلة كلما دعت الضرورة لذلك في المسائل التي يرى الديوان أنها من الأهمية أو الخطورة بمكان، وذلك يقتضي الأمر السرعة في البث فيها (3). ولما كان الديوان مسؤولاً أمام السلطة التشريعية في عمله الرقابي، على أساس الجهة الفنية المفوضة في ليبيا لأداء العمل الرقابي هذا، فإنه مسؤولاً أمامها بتقديم تقرير سنوي وافي عن أعماله وملاحظاته وتوصياته.

وأيضاً يجوز له كلما اقتضى الأمر أن يقدم للجهات المعنية تقارير عن المسائل والموضوعات التي تكشف عنها أعمال الرقابة، ويرى أنها من الخطورة والأهمية بمكان بحيث يقتضي الأمر سرعة النظر فيها.

وبخصوص الميزانية التسييرية وميزانية التحول والميزانيات الخاصة على الديوان أن يعد تقريراً شاملاً عن الإيرادات ومصروفات الميزانيات، وعلى أن يتضمن التقرير على وجه الخصوص ما يلي:

- معدلات الانحراف عن الاعتمادات المقررة في قانون الميزانية.
- معدلات الانحراف في الإيرادات الواجب تحصيلها.
- أنواع ومعدلات التمويل الائتماني للمصروفات العامة.
- معدلات الزيادة في المصروفات خارج الميزانية.

1- المادة (59) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
2- المادة (11) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
3- الفقرة السابعة والثامنة من المادة (63) من اللائحة التنفيذية للقانون (19) لسنة 2013م ، في شأن تنظيم ديوان المحاسبة.

وفيما يتعلق بالشركات العامة، سواء أكانت مملوكة بالكامل للدولة أو تشارك في جزء من رأسمالها

الديوان بأن يعد تقريره عن القوائم المالية والمركز المالي والايضاحات المرتبطة بهما، وذلك في غضون ستة أشهر من تاريخ استلام الديوان لهذه القوائم والمراكز المالية. ومن الجدير الإشارة أنه قد يكتفي الديوان في بعض الأحيان بتقارير بعض المراجعين للحسابات، وبالتالي يتحدد دوره في مراجعة هذه التقارير ويستوفى ما يشوبها من نقص أو عدم وضوح، وقد يكلف المراجعين المذكورين بهذا الاستيفاء، ويتمثل ذلك عندما يكون تكليف مراجعي الحسابات بالهيئات والمؤسسات والشركات العامة المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة. وخالصة القول إن التقارير المالية والفنية التي يعدها الديوان لها حجية التقارير الصادرة عن مراكز الخبرة القضائية والبحوث (1).

2- التقارير المقدمة من أعضاء الديوان في جانب المخالفات والجرائم الإدارية والمالية.

في حالة إذا ما تكتشف لعضو اللجنة أثناء تأديته لمهامه المنوطه به وجود مثل الوقائع السابقة، وكانت قد ارتكبت من قبل أحد العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان المنصوص عليها في المادة رقم (4) من اللائحة التنفيذية، أو من العاملين بالأجهزة التابعة لها، فعلى العضو المعني أن يعد تقريراً مبدئياً عنها، وإبلاغه لرئيس الديوان لمباشرة التحقيق فيها على النحو الذي رسمه القانون (2).

فقد نصت المادة (46) من اللائحة التنفيذية بأن " للديوان استلام وبحث البلاغات الخاصة بالمال العام وضعف الأداء المؤسسي ومخالفة التشريعات المالية وإبداء الرأي حولها وتولي إحالتها لجهات التحقيق إذا ثبت وجود جرائم حولها"، إضافة لما جاء في نص المادة السابقة فقد نصت المادة (52) من نفس اللائحة " إذا اسفرت عمليات الفحص والمراجعة والتدقيق عن مخالفات مالية وإدارية تستوجب التحقيق يحيل رئيس الديوان أو وكيله الأوراق إلى هيئة الرقابة الإدارية وإذا تبين وجود جرائم جنائية تحال الأوراق إلى النائب العام أو المدعي العسكري حسب الأحوال ويكون للديوان في هذا الشأن ولدواعي مصلحة التحقيق الحق في متابعة هذه الموضوعات مع الجهات المشار إليها وذلك بما لا يخل باختصاصات هذه الجهات".

ويعد من قبيل المخالفات المالية بموجب القانون ما يلي:

- مخالفة الأحكام والنظم المالية وما يصدر من تعليمات أو توجيهات بشأنها.

1- المادة (52) من القانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن تنظيم إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
2- ينظر: مجدي عبد اللطيف مختار عبود، الرقابة الإدارية اللاحقة على الميزانية العامة "دراسة في التشريع الليبي"، رسالة ماجستير (جامعة المرقب، كلية القانون، 2006م)، ص: 163:172.

- الإخلال بأحكام التعاقدات أو المشتريات أو غيرها من اللوائح والنظم المالية.
 - كل تصرف خاطئ أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبالغ من الأموال العامة بدون وجه حق أو ضياع حق من الحقوق المالية.
 - عدم موافاة ديوان المحاسبة بما يطلب من مستندات خلال المدة المذكورة.
 - عدم الرد على استفسارات ديوان المحاسبة أو ملاحظاته أو التأخر في الرد عليها في الوقت المناسب.
 - عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة في المخالفات التي تتضمنها ملاحظات الديوان.
 - مخالفة قواعد الميزانية أو أسس إعدادها أو تنفيذها.
 - تجزئة العقود بقصد النأي بها عن رقابة الديوان.
 - إبرام العقود الخاضعة لرقابة الديوان المسبقة قبل مراجعتها من قبله وإبداء ملاحظاته بشأنها.
 - كل تصرف أو موقف يكون من شأنه إعاقة ديوان المحاسبة عن مباشرة اختصاصاته (1).
- وتماشياً مع اللامركزية التي تقوم عليها فكرة البلديات، نستطيع القول إن المشرع قد أخطأ في اتجاهه هذا، وذلك بأن وضع عبء التحقيق في المخالفات على كاهل رئيس الديوان وفق ما سبق الإشارة إليه في نص المادة (52) من اللائحة التنفيذية، فكان أولى على المشرع أن ييسر المسار الطبيعي للتدرج الإداري، ونص على أن التحقيق يكفل في هذه الحالة لرئيس الرقابة المالية والفنية بالبلدية بدلاً من رئيس الجهاز.
- ويعد عضو اللجنة تقارير دورية عن مختلف الأنشطة والجهات التي قام بمتابعتها وببسط فيها ملاحظاته وتوصياته، مبيناً ما تكشف له من جرائم ومخالفات والإجراءات المتخذة بشأنها (2).

خلاصة القول:

أن الدور الرقابي لديوان المحاسبة بشأن الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة في الجهات الإدارية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة تطبيقاً للقانون رقم 19 لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة والمتمثلة في الفحص والتفتيش باستعمال كافة الآليات المتاحة من طرائق إثبات للمخالفات التي يكشفها الديوان بواسطة أعضائه ووضع ذلك في تقارير تعرض على السلطة التشريعية وتحال إلى جهات الاختصاص في حالة اكتشاف المخالفات التأديبية أو الجنائية مع تقييد الجهات الإدارية بالملاحظات الواردة في تلك التقارير تفادياً لتكرارها لاحقاً للحد من المخالفات المالية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة في الميزانيات اللاحقة.

1- المادة (53) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م ، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
2- المادة (62) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.

الخاتمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد: فقد تناولنا على مدار هذه الدراسة الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة في التشريع الليبي حيث بينا ماهية الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية موضحين أهم ما تتميز به من خصائص وكيفية نشأتها وتطورها وتقسيماتها وأنواعها، ثم تعرضنا لأسس ومقومات هذه الرقابة من خلال دراسة تفصيلية لقواعدها وإجراءات تطبيقها وفقاً للتشريعات المالية للدولة، وتحقيقاً لأهداف هذه الدراسة واشكالياتها تعرضنا إلى الآليات المتبعة للرقابة الداخلية في التشريعات المالية سواءً كانت هذه الآليات تتعلق بالرقابة السابقة أو المعاصرة أو اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة، ودور الجهاز الإداري للدولة في ممارسة عمله الرقابي بوصفه حجر الأساس في الرقابة الداخلية على الإنفاق العام في النظم المالية الحديثة، وبما أن ديوان المحاسبة له دوراً رقابي على تنفيذ الميزانية العامة بشكل عام وعلى الإنفاق العام بشكل خاص ولاسيما دوره الرقابي الفعال في الرقابة الداخلية بوصفه جهة مستقلة محايدة تتمتع بالموضوعية والنزاهة، فقد أفردنا لدوره في الرقابة الداخلية جانباً من هذه الرسالة، وقد توصلنا في نهاية دراستنا هذه إلى نتائج وتوصيات نوضح أهمها على النحو الآتي:

أولاً-النتائج:

- 1-** وجود الرقابة الداخلية في الجهاز الإداري للدولة يعد أساساً مهماً لإحكام الرقابة على تنفيذ الميزانية عامةً والإنفاق العام خاصةً، وأداة فاعلة في الحفاظ على المال العام للدولة.
- 2-** للرقابة الداخلية مقومات وقواعد أساسية وإجراءات تلتزم بها الجهات الرقابية؛ ذلك لتحقيق الأهداف المنشودة للرقابة على تنفيذ الميزانية العامة.
- 3-** تنوع أساليب الرقابة الداخلية التي تتبعها الجهات الرقابية بهدف أحكام الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة والحد من إهدار المال العام، وفرض القيود اللازمة على الجهات الإدارية في ترشيد الإنفاق العام والإسراف الحكومي.
- 4-** تعد آليات وأساليب الرقابة الداخلية السابقة والمعاصرة لتنفيذ الميزانية العامة هي الحصن الأول لممارسة الرقابة على تنفيذ الميزانية وفقاً للتشريعات المالية للدولة.
- 5-** تمثل الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية الأداة التي تحدد ملاءمة ومشروعية التصرفات المالية للدولة وأجهزتها المختلفة والكشف على المخالفات والتجاوزات المالية ومكافحتها والحد من أثارها الاقتصادية الوخيمة على الدولة.

6- يعد دور ديوان المحاسبة اللاحق دوراً مهماً وأداة قوية تتسم بالحيادية والموضوعية والشفافية في إطار العمل الرقابي الحديث.

ثانياً: التوصيات.

1- يوجد فجوة كبيرة بين ما ورد من نصوص وأحكام وقواعد في النظام المالي للدولة وبين ما يتبع من إجراءات عملية في تنفيذ الرقابة الداخلية ويرجع ذلك غالباً إلى ضعف العنصر البشري القائم بالعمل الرقابي الأمر الذي يحتاج إلى تدريب القائمين بالعمل الرقابي وتطوير قدراتهم وإلمامهم بكافة القواعد والأحكام اللازمة لأحكام الرقابة الداخلية.

2- يوجد قصور في بعض الأحكام والقواعد الحاكمة للرقابة الداخلية من أهمها تلك القواعد التي يعتمد عليها في اعداد مستندات الصرف ومراجعتها وإمكانية التحايل وتغيير حقيقتها دون وجود ضوابط قانونية للحد من ذلك، الأمر الذي يتعين التدخل التشريعي اللازم بوضع ضوابط أكثر صرامة وحزماً في مراجعة مستندات الصرف.

3- العمل على تطوير الرقابة الداخلية باتباع الأساليب الحديثة لاسيما ما يتعلق باستخدام وسائل التقنية الحديثة والمنظومات الالكترونية المعمول بها في نظم الحسابات الآلية وربطها بكافة الجهات الرقابية؛ لسهولة الكشف عن أي تلاعب بالمال العام.

4- التوسع في الرقابة السابقة والمعاصرة لتنفيذ الميزانية باعتبار أن هذه الرقابة تؤدي إلى الكشف عن الخلل ومعالجته أولاً بأول قبل تفاقمه، وضرورة إدخال جهة رقابية أكثر حيادية وموضوعية بخلاف جهة الرقابة الداخلية بالجهاز الإداري للدولة.

5- تجديد العقوبات الجنائية والتأديبية على المخالفات المالية التي يتم اكتشافها في الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة؛ لتحقيق الردع العام والخاص على كل من تسول له نفسه بالتلاعب وإهدار المال العام دون وجه حق.

المصادر والمراجع

أولاً: القرآن الكريم برواية حفص عن عاصم.

ثانياً: المعاجم اللغوية.

- 1- أبو الحسين أحمد بن فارس، معجم مقاييس اللغة، تحقيق: عبد السلام محمد هارون، بدون طبعة (دار الفكر، 1399 هـ / 1979م).
- 2- أبو الفضل محمد بن مكرم بن منظور، لسان العرب، بدون طبعة (دار صادر: بيروت).
- 3- سنن الترمذي
- 4- الصحيح البخاري، باب مناقب قرابة رسول الله صلى الله عليه وسلم.
- 5- الطاهر أحمد الزاوي، ترتيب القاموس المحيط على طريق المصباح المنير وأساس البلاغة، بدون طبعة (دار المعارف، بيروت-لبنان، 1989م).
- 6- محمد بن أبي بكر الرازي، مختار الصحاح، بدون طبعة (مكتبة لبنان، 1986م).
- 7- مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، الطبعة الرابعة (مكتبة الشروق الدولية، مصر، 1425 هـ / 2004م).
- 8- معجم الغني لعبد الغني أبو العزم.

ثالثاً: الكتب.

- 1- إبراهيم الغمري، الإدارة دراسة نظرية وتطبيقية مع مجموعة من الحالات العملية والمباريات التدريبية، (دار الجامعات المصرية، مصر، 1982م).
- 2- إبراهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، الطبعة الأولى (دار الكتاب الحديث، القاهرة-مصر، 2009م).
- 3- إبراهيم علي عبد الله، أنور المجارمة، مبادئ المالية العامة، بدون طبعة (دار الصنعاء للطباعة والنشر، عمان، 1997م).
- 4- إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية، بدون طبعة (مطبعة دار العالم العربي، القاهرة، 1976م).
- 5- أحمد حافظ الجعوني، اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الأولى (العهد الجديد، القاهرة-مصر، 1967م).
- 6- أحمد صلاح عطية، أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية، الطبعة الأولى (الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 2008م).

- 7- أحمد هاني بحيري حماد، أصول المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الرابعة (دكتوراه في الفلسفة المحاسبة من جامعة تكساس بالولايات المتحدة الأمريكية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 1997م).
- 8- أحمد جمال الدين موسى، مقدمة في اقتصاديات الإصلاح، بدون طبعة (بدون نشر، 2009م)
- 9- إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة "معايير وإجراءات"، الطبعة الأولى (الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، مصراتة-ليبيا، 1990م).
- 10- اسعد طاهر أحمد، الوجيز في المالية العامة، الجزء الأول، الطبعة الأولى (دار النهضة العربية، مصر، 2001م).
- 11- أسعد طاهر أحمد، ضؤ خليفة ضؤ، محاضرات في مبادئ المالية العامة، جامعة طرابلس" الفاتح سابقاً"، (بدون نشر، 2020م).
- 12- اسعد طاهر أحمد، نظرية العقد الإداري في الفقه والقضاء، الطبعة الأولى (دار الكتب الوطنية بنغازي، ليبيا، 2014م).
- 13- إسماعيل صبري مقلد، دراسات في الإدارة العامة، الطبعة: الثانية (دار المعارف المصرية، مصر، 1973م).
- 14- أشرف السيد حامد قبّال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، دراسة مقارنة، الطبعة الأولى (مكتبة الوفاء القانونية، جامعة الأزهر، مصر، 2015م).
- 15- السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، بدون طبعة (دار النهضة العربية، القاهرة- مصر، 1986م).
- 16- السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العملية والعلمية، الطبعة الثانية (مطبعة عابدين، القاهرة-مصر، 1982م).
- 17- بكر القباني، الرقابة الإدارية، بدون طبعة (مطبعة دار التأليف، القاهرة، دون ذكر سنة النشر).
- 18- بيتر دراكر، الإدارة والمسئوليات والمهام، ترجمة: محمد عبد الكريم، مراجعة: ناديّة الهادي، الجزء الأول، الطبعة الأولى (الدار الدولية للنشر والتوزيع، القاهرة-مصر، 1995م).
- 19- ثناء علي القباني، نادر شعبان إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، بدون طبعة (الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2006م).

- 20-** جميل أحمد توفيق، مذكرات في إدارة الأعمال، بدون طبعة (دار الجامعات المصرية، مصر، 1974م).
- 21-** حسين عبدالعال محمد، الرقابة الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري دراسة تطبيقية مقارنة، بدون طبعة (دار الفكر الجامعي، الإسكندرية-مصر، 2004م).
- 22-** حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى (مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 1999م).
- 23-** حسين محمد سمحان وآخرون، المالية العامة من منظور إسلامي، الطبعة الأولى (دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010م).
- 24-** حلمي مجيد محمد الحمدي، المالية العامة، الطبعة الأولى (منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس - ليبيا، 1997م).
- 25-** خالد شحاته الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الرابعة (دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003م).
- 26-** خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى (مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2006م).
- 27-** رائد محمد عبد ربه، المراجعة الداخلية، الطبعة الأولى (دار الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010م).
- 28-** رمضان محمد بطيخ، الرقابة على الجهاز الإداري، بدون طبعة (دار النهضة العربية، القاهرة-مصر، 1994م).
- 29-** زكريا محمد بيومي، الوجيز في المالية العامة، بدون طبعة (دار الولاء للطبع، شبين الكوم-مصر، 2001م).
- 30-** سالم محمد بن غربية، أحمد فرج بالخير، محاسبة الأموال العامة والمحاسبة القومية، الطبعة الثالثة (منشورات مركز البحوث والعلوم الاقتصادية، ليبيا، بنغازي، 2001م).
- 31-** سليمان الطماوي، نظرية العقود الإدارية، الطبعة الثانية (دار النهضة العربية، القاهرة-مصر، 1991م).
- 32-** سليمان محمد الطماوي، نظرية التعسف في استعمال السلطة أمام مجلس الدولة والمحاكم القضائية، بدون طبعة (دار النشر الثقافية، الإسكندرية-مصر، 1950م).
- 33-** عادل الفليح العلي، مالية الدولة، الطبعة الأولى (دار زهران للنشر، عمان، 2010م).

- 34-** عالية عبدالحميد عارف، عبدالمنعم المشاط، الإصلاح الإداري قضايا نظرية ومدخل للتطوير، (مكتبة الشروق، 2008م).
- 35-** عبد الله، خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، بدون طبعة (معهد الدراسات المصرفية، عمان، 1998م).
- 36-** عبد الرحمن الصباح، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير، التقييم، التصحيح، بدون طبعة (دار زهران للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1996م).
- 37-** عبد السلام ابو قحف، أساسيات التنظيم والإدارة، بدون طبعة (دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية-مصر، 2003م).
- 38-** عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، الطبعة الأولى (مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية-مصر 1998م).
- 39-** عبد الفتاح محمد الصحن، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل، بدون طبعة (مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية-مصر، 1988م).
- 40-** عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، بدون طبعة (دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية-مصر، 2006م).
- 41-** عبد الفتاح الصحن، أحمد أنور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، بدون طبعة (الدار الجامعية، بيروت-لبنان، 1986م).
- 42-** عبد الكريم درويش، وتكلا ليلي، أصول الإدارة العامة، بدون طبعة (مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة-مصر، 1980م).
- 43-** عبد المعطي محمد عساف، مبادئ في الإدارة العامة وتطبيقاتها في المملكة العربية السعودية، بدون طبعة (دار عالم الكتب للنشر والتوزيع، الرياض-السعودية، 1990م).
- 44-** علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، بدون طبعة (مكتبة عين شمس، القاهرة-مصر، 1989م).
- 45-** علي محمد منصور، مبادئ الإدارة أسس ومفاهيم، بدون طبعة (مجموعة النيل العربية للنشر، القاهرة-مصر، 1999م).
- 46-** عمر علي حبلب، المالية العامة، الطبعة الأولى (منشورات الجامعة اللبنانية، بيروت-لبنان، 1985م).

- 47-** عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة الثانية (مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 1997م).
- 48-** عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى (مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، الإسكندرية-مصر، 1989م).
- 49-** عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية (مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، الإسكندرية-مصر، 1997م).
- 50-** عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة (مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، الإسكندرية-مصر، 2005م).
- 51-** فتحي محمد محمد الأحول، الرقابة على أموال الدولة العامة " دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة وتأثيره في الإجراءات التأديبية" (المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2014م).
- 52-** فتح رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، بدون طبعة (دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002م).
- 53-** فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، الطبعة الأولى (دار المجدلاوي، عمان، 1988م).
- 54-** فؤاد الشيخ وآخرون، المفاهيم الإدارية الحديثة، الطبعة السادسة (مركز الكتب الأردني، الأردن، 1998م).
- 55-** ماجد راغب، علم الإدارة العامة، بدون طبعة (مؤسسة شهاب الجامعية، الإسكندرية، 1973م).
- 56-** ماجد راغب الحلو، علم الإدارة العامة ومبادئ الشريعة، الطبعة الأولى (منشأة المعارف، الإسكندرية-مصر، 2005م).
- 57-** متول محمد الجمل، ومحمد محمد الجزار، أصول المراجعة، بدون طبعة (مكتبة عين شمس، مصر، 1984م).
- 58-** محمد السيد عبد الفتاح، الإدارة العامة، بدون طبعة (المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، القاهرة-مصر، 1971م).
- 59-** محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، بدون طبعة (الدار الجامعية، بيروت-لبنان، 1990م).

- 60-** محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة (ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006م).
- 61-** محمد أبو العلا الطلحان، أمال محمد كمال إبراهيم، المراقبة الداخلية والمراجعة في الاجهزة الحكومية بدون طبعة (جامعة القاهرة، مصر، 1998م).
- 62-** محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا " دراسة مقارنة "، الطبعة الأولى (منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت-لبنان، 2005م).
- 63-** محمد محمد الجزار، المراقبة الداخلية دراسة تحقيق الرقابة الوقائية ورفع الكفاية الإنتاجية، بدون طبعة (مطابع سجل العرب، القاهرة- مصر، 1974م).
- 64-** محمد كامل ليلية، الرقابة على أعمال الإدارة، الطبعة الأولى (الفكر العربي، مصر، 1984م).
- 65-** محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، بدون طبعة (الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 1996م).
- 66-** محمد عبد الله الحراري، أصول القانون الإداري " تنظيم الإدارة الشعبية ووظائفها ووسائل مباشرة الإدارة الشعبية لوظائفها"، الطبعة السادسة (منشورات مكتبة، جامعة الزاوية – ليبيا، 2010م).
- 67-** محمد رشيد عبده الجمال، المحاسبة الحكومية" النسق الفكري وقضايا التطبيق"، بدون طبعة (الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الزقازيق، مصر، 1997م).
- 68-** محمد مفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، الطبعة الثانية (بدون ذكر دار النشر، 1994م).
- 69-** مفتاح خليفة عبد الحميد، حمد محمد حمد الشلماني، العقود الإدارية، الطبعة الأولى (مطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008م).
- 70-** نجيب بطرس، الرقابة على الأموال العامة في بلجيكا، بدون طبعة (المطبعة التجارية الحديثة بالسكاكيني، القاهرة – مصر، 1960م).
- 71-** وجدي محمود حسين، المالية الحكومية والاقتصاد العام، بدون طبعة (دار النهضة العربية، القاهرة-مصر، 1988م).

رابعاً: الرسائل العلمية.

- 1- أحمد السيد السيد عطا الله، الدور الرقابي لوزارة المالية في مجال الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه (جامعة القاهرة، كلية الحقوق "قسم المالية العامة"، 2010م).
- 2- أشرف السيد حامد قبال، دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه (جامعة المنوفية، كلية الحقوق 2000م).
- 3 - أشرف عياد جمعه الأسود، الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، رسالة ماجستير (أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإنسانية-قسم القانون العام، جنزور-ليبيا، 2015م).
- 4- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، "دراسة عينة من المراجعين الداخليين"، رسالة ماجستير (جامعة امحمد بوقرة "بومرداس"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2015م).
- 5- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير (جامعة فرحات عباس سطيف، دراسات مالية ومحاسبية معمقة قسم العلوم التجارية، الجزائر، 2010م).
- 6- جيهان عبد اللطيف الرفاعي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة، رسالة دكتوراه، (جامعة طنطا، كلية الحقوق، 2010م).
- 7- سعيد يوسف حسن كلاب، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (الجامعة الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2004م).
- 8- سمر محمد راغب شاهين، واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، رسالة ماجستير (الجامعة الإسلامية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2007م).
- 9- عبد الله عبد الرحمن النميان، الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية، رسالة ماجستير (أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، مدرسة العلوم الإدارية، 2003م).
- 10- عبد الناصر نويبات، علي بوضياف، النظام القانوني للمراقب المالي، رسالة ماجستير (جامعة محمد بوضياف، الجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، 2017م).
- 11- عمر معمري، دور المراقب المالي في ترشيد النفقات العمومية" دراسة حالة - الرقابة المالية لبلدية جامعة، رسالة ماجستير (جامعة محمد خيضر، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015م).

12- عيد مسعود الجيني، الرقابة الإدارية لأعمال الإدارة، رسالة دكتوراه (جامعة عين شمس، كلية الحقوق، 1990م).

13- فتحي محمد محمد عيسى، الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة "دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير (جامعة طرابلس، كلية القانون، 2016م).

14- لطفية بلقاسم، الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الجزائرية "حالة البنك الوطني الجزائري وكالة 316 أم البواقي"، رسالة ماجستير (جامعة العربي بن مهدي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2012م).

15- مجدي عبد اللطيف مختار عبدو، الرقابة الإدارية اللاحقة على الميزانية العامة "دراسة في التشريع الليبي"، رسالة ماجستير (جامعة المرقب، كلية القانون، 2006م).

16- محمد سمير بدوي، تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، رسالة ماجستير (أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2017م).

17- محمد عبد الله رمضان العلواني، نظام اعداد الميزانية في التشريع الليبي، رسالة ماجستير، (جامعة طرابلس، كلية القانون، 2007م).

18- نجم الدين التومي امبيرش، الرقابة على الميزانية العامة للدولة "دراسة تطبيقية على الميزانية العامة الليبية"، رسالة ماجستير (جامعة الزاوية، كلية القانون، 2010-2011م).

خامساً: البحوث العلمية والمجلات والمنشورات والندوات.

1- الاجتماع العاشر للجنة المصطلحات الرقابية الصادرة عن الجمعية العامة للاربوساي

2- أحمد فرج بلخير، تقارير الرقابة المالية، بحث ألقى أثناء الدورة التدريبية حول تقارير

الرقابة المالية، في إطار التعاون بين ليبيا ومصر، بنغازي، بتاريخ 22-27/07/1995م،

3- آمال علي إبراهيم، دور الرقابة وقيم الأداء في الأجهزة الحكومية، بحث دبلوم غير منشور (معهد التخطيط القومي، مصر، 2001م).

4- حسين البيومي، الضغوط والقيود المكبلة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية (المجلد 17، عدد 3، 1990م).

5- خالد ياسين التقي، نظرية الإثبات في التدقيق، مقال منشور في مجلة الرقابة المالية، س 7، ع 2، ديسمبر، 1998م.

- 6- ديوان المحاسبة (دولة الإمارات المتحدة)، استخدام العينات الإحصائية في الرقابة وتجربة دولة الإمارات في هذا المجال، بحث مقدم للدورة العادية الخامسة، 23-24/06/1995م.
- 7- رأفت رضوان، الإدارة الالكترونية، منتدى السياسات العامة، مركز الدراسات واستشارات الإدارة العامة، (جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، العدد14، 2003م)
- 8- سامي بن عتيق، "ديوان المراقبة السعودي"، استقلال أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، بحث مقدم للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2003م.
- 9- سالم محمد بن غربية، معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية (مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد الأول، العدد الأول، 1989م).
- 10- ليلي مصطفى البراداعي، نحو الحجم الأمثل للجهاز الإداري الحكومي للدولة في عالم متغير، الحلقة رقم (4)، مركز دراسات والاستشارات الادارة العامة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 2004م.
- 11- السيد عبد المقصود محمد دبيان، تحليل التكاليف والمنافع في مجالات تقرير وتقييم نظام الرقابة الداخلية (مجلة الإدارة العامة، العدد 56، ديسمبر، 1987م).
- 12- محمد البطمة، الرقابة الإدارية، إحدى مقومات الرقابة الداخلية في النظم المحاسبية، من أبحاث ندوة أجهزة الرقابة المالية والإدارية وعلاقتها بالأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية (معهد الإدارة العامة، الأردن 1993م).
- 13- محمد بهجت وعزت رفعت ومحمد سلام " من الجهاز المركزي للمحاسبات، مصر " طرق استخدام العينات الإحصائية دراسة نظرية تطبيقية، بحث غير منشور، مقدم للقاء التدريبي المنعقد في ليبيا، طرابلس، خلال الفترة 10-17 / 07/2004م.
- 14- محمد خير العكام، الرقابة المالية، الجامعة الافتراضية السورية، منشور تحت رخصة المشاع المبدع، 2018م.
- 15- محاضرات اللقاء التدريبي بليبيا، ألقاها ديوان المراقبة المالية بالعراق، بعنوان "أدلة الإثبات في ظل استخدام الحاسوب في الرقابة"، طرابلس، 8-15/06/2002م.
- 16- المعهد الأمريكي للمحاسبين، عناصر النظام المتكامل وأهميته لكل من الرقابة الداخلية من الإدارة والمراجع الخارجي، 87- تقرير لجنة إجراءات المراجعة الخاصة، تعريب وتقديم الدكتور محمد عباس الحجازي 1981م.

17- المنشور رقم 11 لسنة 2005م الصادر بتاريخ 28-11-2005م، من السيد وزير المالية بمصر.

سادساً: القوانين واللوائح والقرارات والتقارير والمراسلات. **(أ)-القوانين:**

- 1-** قانون النظام المالي للدولة وتعديلاته، صدر بموجب مرسوم بتاريخ 21 رجب 1387هـ الموافق 24 أكتوبر 1967م، ونشر بالجريدة الرسمية بالعدد رقم 44 لسنة 1967م.
- 2-** قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972م.
- 3-** قانون المحاسبة الحكومية رقم 127 لسنة 1981م.
- 4-** قانون ديوان المحاسبة رقم (19) لسنة 2013م، الصادر في تاريخ 01/08/2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته.
- 5-** القانون رقم 1 لسنة 1376 و.ر بشأن اعتماد الميزانية العامة للسنة المالية 1376 و.ر. لسنة 2007م.
- 6-** القانون رقم 114 لسنة 1970م عدل المادة رقم 18 من القانون المالي للدولة، بتاريخ 6 شعبان 1390هـ الموافق 9-11-1970م، نشر بالجريدة الرسمية عدد 66 لسنة 1970م.

(ب)-القرارات واللوائح:

- 1-** لائحة الميزانية والحسابات والمخازن.
- 2-** قرار اللجنة الشعبية العامة رقم 563 لسنة 2007 — بتاريخ 26 / 10 / 2007م، في شأن إصدار لائحة العقود الإدارية.
- 3-** قرار مجلس الوزراء رقم (68) لسنة (2012) ميلادي، باعتماد الهيكل التنظيمي واختصاصات وزارة المالية وتنظيم جهازها الإداري.
- 4-** قرار رئيس المؤتمر الوطني العام، رقم (27) لسنة 2015 ميلادية، في شأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013 ميلادي في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة وتعديلاته.
- 5-** قرار مجلس الوزراء رقم 137 لسنة 2012م، بشأن اعتماد الهيكل التنظيمي واختصاصات وزارة التخطيط وتنظيم جهازها الإداري.

(ج)-تقارير:

- 1- التقرير الدوري الصادر من وزارة المالية المصرية، قطاع الحسابات والمديريات المالية، رقم (60) لسنة 2004م، بتاريخ 20/06/2004م.
- 2- التقرير الدوري الصادر من رئيس قطاع الحسابات والمديريات المالية، رقم (75) لسنة 2004م، بتاريخ 10/10/2004م.
- 3- التقرير الدوري الصادر من وزارة المالية المصرية، قطاع الحسابات والمديريات المالية، رقم (5) لسنة 2005م، بتاريخ 17/01/2005م.
- 4- تقرير الجهاز المركزي للحسابات بمصر، مراجعة الحساب الختامي للسنة المالية المنتهية في 30/6/2007م – غير منشور.
- 5- التقرير الدوري الصادر من رئيس الإدارة المركزية للحسابات الحكومية، رقم (9) لسنة 2009م، بتاريخ 10/01/2009م.
- 6- التقرير الدوري الصادر من رئيس قطاع الحسابات الختامية، رقم (66) لسنة 2017م، بتاريخ 24/07/2017م.
- 7- التقرير الدوري الصادر من وزارة المالية، قطاع الحسابات والمديريات المالية، رقم (52) لسنة 2019م، بتاريخ 31/05/2019م.

(د)-المراسلات:

- 1- كتاب أمين اللجنة الشعبية العامة للتخطيط رقم (أ. ت / 228) المؤرخ في 25/8/2004م، في شأن ضوابط وأسس وإعداد وتنفيذ ميزانية التحول للعام المالي 2005م قانون مجلس الدولة المصري رقم 47 لسنة 1972.

سابعاً: المواقع الالكترونية.

- 1- لمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع WWW.ISSAI.ORG
- 2- محمد خير العكام، الرقابة المالية، الجامعة الافتراضية السورية، منشور تحت رخصة المشاع المبدع، 2018. <https://pedia.svuonline.org>.
- 3- محمود جاد الهرميس – نسخة الكترونية-التدقيق والرقابة الداخلية، دليل المحاسبين، 2006، ص: 20 WWW.Jps-dir.Com/Forum/Form- posts. Asp ? TiD

الفهرس

الصفحة	الموضوع	ر.م
أ	البسمة	-1
ب	الاهداء	-2
ج	الشكر والتقدير	-3
د-هـ	الملخص Abstract	-4
1	المقدمة	-5
6	الفصل الأول: ماهية وتطور الرقابة الداخلية ومقوماتها الأساسية	-6
7	المبحث الأول: ماهية الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة	-7
8	المطلب الأول: تعريف الميزانية العامة وخصائصها	-8
8	الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية	-9
8	أولاً: غموض معنى الرقابة	-10
9	ثانياً: تعريف الرقابة الداخلية في اللغة	-11
11	ثالثاً: تعريف الرقابة الداخلية اصطلاحاً	-12
15	الفرع الثاني: خصائص الرقابة الداخلية	-13
15	أولاً: خصائص تتعلق بتصميم الجيد للنظام الرقابي	-14
19	ثانياً: خصائص تتعلق بملاءمة النظام الرقابي مع المؤسسة	-15
22	المطلب الثاني: نشأة وتطور الرقابة الداخلية وأنواعها	-16
22	الفرع الأول: نشأة الرقابة الداخلية وتطورها	-17
22	أولاً: نشأة الرقابة الداخلية	-18
25	ثانياً: مراحل تطور الرقابة الداخلية والعوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بها	-19
29	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية وأنواعها	-20

29	أولاً: أهداف الرقابة الداخلية	-21
31	ثانياً: أنواع الرقابة الداخلية	-22
39	المبحث الثاني: المقومات الأساسية لعمل الرقابة الداخلية	-23
40	المطلب الأول: قواعد الرقابة الداخلية ومقوماتها	-24
40	الفرع الأول: أسس وقواعد الرقابة الداخلية	-25
40	أولاً: أسس الرقابة الداخلية	-26
43	ثانياً: قواعد الرقابة الداخلية	-27
49	الفرع الثاني: مقومات الرقابة الداخلية	-28
49	أولاً: المقومات الإدارية للرقابة الداخلية	-29
52	ثانياً: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية	-30
54	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية	-31
54	الفرع الأول: الإجراءات الإدارية والمحاسبية	-32
54	أولاً: الإجراءات التنظيمية والإدارية	-33
56	ثانياً: الإجراءات المحاسبية	-34
58	الفرع الثاني: الإجراءات العامة والخاصة بالصرف	-35
58	أولاً: الإجراءات العامة للصرف	-36
65	ثانياً: الإجراءات الخاصة بالصرف	-37
69	الفصل الثاني: آليات ممارسة الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة	-38
70	المبحث الأول: آليات الرقابة الداخلية السابقة والمعاصرة على تنفيذ الميزانية العامة	-39
71	المطلب الأول: آليات الرقابة الداخلية السابقة على تنفيذ الميزانية العامة	-40

71	الفرع الأول: آليات الرقابة الداخلية على إعداد مشروع الميزانية العامة	-41
71	أولاً: إجراءات اعداد الميزانية العامة	-42
72	ثانياً: طرق تقدير الميزانية	-43
78	الفرع الثاني: آليات الرقابة الداخلية على اعداد مستندات الصرف	-44
78	أولاً: الرقابة الداخلية السابقة على ارتباطات النفقة العامة	-45
82	ثانياً: الرقابة الداخلية السابقة على صرف النفقات العامة	-46
88	المطلب الثاني: آليات الرقابة الداخلية المعاصرة (المصاحبة والمتزامنة) على تنفيذ الميزانية العامة	-47
88	الفرع الأول: الرقابة الداخلية على مراجعة مستندات الصرف	-48
88	أولاً: مراجعة مستندات صرف نفقات الميزانية التسييرية "المرتبات وما في حكمها"	-49
91	ثانياً: مراجعة مستندات صرف " نفقات الباب الثاني ونفقات التحول"	-50
99	الفرع الثاني: الرقابة الداخلية من المراقب المالي	-51
100	أولاً: عمليات الصرف الخاضعة لرقابة المراقب المالي وآليات الرقابة عليها	-52
102	ثانياً: إجراءات الرقابة الداخلية للمراقب المالي	-53
107	المبحث الثاني: آليات الرقابة الداخلية اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة	-54
108	المطلب الأول: الرقابة الداخلية اللاحقة من خلال الجهاز الاداري	-55
108	الفرع الأول: الرقابة الداخلية الذاتية للجهات التنفيذية	-56
108	أولاً: الإطار العام للرقابة الداخلية الذاتية	-57
109	ثانياً: المراجعة الداخلية	-58
115	الفرع الثاني: الرقابة الداخلية اللاحقة لوزارة المالية	-59
115	أولاً: رقابة المتابعة والتفتيش	-60
119	ثانياً: الرقابة عن طريق الحساب الختامي	-61

125	المطلب الثاني: دور ديوان المحاسبة في الرقابة الداخلية على تنفيذ الميزانية العامة	-62
126	الفرع الأول: الفحص والتفتيش	-63
126	أولاً: المفهوم النظري للفحص والتفتيش	-64
129	ثانياً: أهمية دور ديوان المحاسبة في الفحص والتفتيش	-65
132	الفرع الثاني: أدلة الإثبات، وإعداد التقارير الرقابية	-66
132	أولاً: أدلة الإثبات الرقابية	-67
136	ثانياً: إعداد التقارير الرقابية	-68
141	الخاتمة	-69
143	المصادر والمراجع	70
154	الفهرس	71