مجلة جامعة بنغازي العلمية

www.sjuob.uob.edu.ly

إطار مقترح لتطوير دور الأجهزة الرقابية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية الليبية

أحمد علي الكاديكي [1] * و نرمين خليفة النعاس [2]

1 قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة بنغازي.
2 المعهد العالي للمهن الهندسية - بنغازي.

تاريخ الاستلام : 02 / 11 / 2020 تاريخ القبول : 31 / 12 / 2020

الملخص:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى اقتراح إطار لتطوير دور الأجهزة الرقابية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية الليبية، وذلك وفقاً للمعايير المهنية والدولية ذات العلاقة، التي جاءت لتوضيح كيفية أداء مهمة الرقابة من خلال توحيد جهودها للمساهمة في الإصلاح المؤسسي وتحقيق أفضل معدلات الأداء؛ ولتحقيق هدف الدراسة فقد استخدم المنهج الاستقرائي.

ومن أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنها اقترحت إطار يتضمن مقترحين لتطوير دور الأجهزة الرقابية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية، من خلال توافر مجموعة من العناصر الأساسية المتمثلة في مظلة الديوان ونظرته وتقريره وتعمل هذه العناصر مجتمعة، بحيث يرتكز المقترح الأول على ضرورة الفصل بين الاختصاصات وأن يكون هناك تنسيق وتعاون تكاملي ومتبادل بين مختلف الأجهزة الرقابية، أما المقترح الثاني فهو يرتكز على ضرورة دمج مختلف الأجهزة الرقابية في جهاز رقابي واحد ومتكامل الخبرات.

وبناءً على ذلك فقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات الرقابية ممثلة في ديوان المحاسبة بتبني أحد هذين المقترحين، إما التركيز على ضرورة الفصل بين الاختصاصات بحيث تُحَدَّد مهام كل جهاز رقابي بشكل واضح وصريح وبما يمنع التداخل والازدواجية في قيامها بأعمالها، وضمان العمل على أن تكون اختصاصاتها مكملة لبعضها بعضاً، أو من خلال التأكيد على ضرورة العمل على دمج الأجهزة الرقابية في جهاز واحد قوي ومتكامل الخبرات، وأخيراً التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

الكلمات المفتاحية:

الرقابة الداخلية، المصرف المركزي، ديوان المحاسبة، هيئة المراقبة، المراجعة الداخلية.

Abstract

This study aims to propose a framework for developing the role of supreme audit institutions in evaluating internal control systems in Libyan governmental institutions, in accordance with relevant professional and international standards, which illustrate the way of performing the audit task by the supreme audit institutions. This is can be achieved via uniting their efforts to contribute to institutional reform and achieve the best performance indicators. To this end, the deductive inductive approach was conducted.

One of the key findings of the study is that it proposed a framework that includes two proposals to develop the role of supreme audit institutions in evaluating internal control systems in government institutions. This can be achieved by using combination of elements which are represented in the supreme audit institutions, its vision and its report. These elements are supposed to be combined altogether, so that the first proposal is based on the need to segregation of duties as well as there should be coordination and complementary and mutual cooperation between all the supreme audit institutions. As for the second proposal, it is based on the necessity of merging the various supreme audit institutions into a single regulatory body with integrated expertise.

According to the mentioned results, this study suggests the necessity that the supreme audit institutions, represented by the Audit Bureau, to adopt one of these two proposals, either focusing on the necessity segregation of duties so that the tasks of each regulatory body are clearly and explicitly defined in a way that prevents interference and duplication in carrying out their roles as well as to ensure that their duties are complementary to each other. The alternative proposal is by emphasizing the need to merge supreme audit institutions into one solid and integrated body of expertise, and finally, the coordination and cooperation between the supreme audit institutions and internal auditing in the governmental units.

Keywords: internal control, central bank, audit bureau, oversight body, internal audit.

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

1. المقدمة ومشكلة الدراسة:

تعد الرقابة الداخلية إحدى الدعائم التي تستند عليها الحكومة للقيام بواجباتها على أكمل وجه باعتبارها ركناً أساساً من أركان الإدارة، والضامن الحقيقي لحماية الأموال العامة وضمان حسن استخدامها، وأحد الأذرع الفعالة للإدارة في المحافظة على سلامة أموال المؤسسات الحكومية وحماية

* للمراسلات إلى أحمد علي الكاديكي
البريد الإلكتروني:
ahmed.elkadiki@uob.edu.ly

أصولها، والمساعدة في التخطيط واتخاذ القرارات وتقويم الأداء وتطوير السياسات، بما يعود بالنفع على جميع المؤسسات بالدولة .

ومع تزايد الحاجة إلى الأموال وتزايد دور الحكومة في تقديم الخدمات للموطنين، أصبح من الضروري وجود ضوابط رقابية للحد من هدر الأموال وتوجيهها بالشكل الصحيح الذي يعود بالنفع على الدولة ومواطنيها؛ وباعتبار أن الأموال العامة للحكومة هي أموال كل المواطنين يقوم على إدارتها مجموعة منهم لا تربطهم أي منافع أو مصالح شخصية تدفعهم للمحافظة عليها إلا معاييرهم الأخلاقية وانتماؤهم لدولتهم، فقد ظهرت الحاجة إلى ضرورة وضع ضوابط رقابية لتحديد الإجراءات التي تُدَارُ من خلالها الأموال العامة للدولة، وفي ظل التطورات الكبيرة والمتسارعة في مجال المحاسبة والمراجعة كان لزاماً على الأجهزة العليا للرقابة أن تُقَوّم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية لاعتماد مدخل تقويم الرقابة الداخلية في ظل التقارير المالية بديلاً عن مدخل القوائم المالية الذي كان سائداً[1].

كما تعتبر الأجهزة الرقابية العليا بالدولة من الجهات المفوضة بالرقابة على أداء المؤسسات الحكومية، ونتيجة للصلاحيات الممنوحة لها بحكم القانون المنظم لأعمالها يلزمها بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها ومدى ملاءمتها وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة، وتعزيزاً لمبدأ الشفافية والمساءلة، وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة التقارير والبيانات المالية والإدارية، مما يؤدي إلى المحافظة على الأموال العامة وضمان حسن إدارتها.

ويمثل ديوان المحاسبة في ليبيا أعلى سلطة للرقابة على مؤسسات الدولة بمختلف أنواعها الرقابية وغير الرقابية، وتتقاطع مهمته مع مهمة هذه الأجهزة بمختلف مسمياتها في المحافظة على المال العام، ومن هذا المنطلق يجب أن تكون العلاقة بين هذه الأجهزة الرقابية تكاملية، إلا أن الملاحظ في هذه العلاقة أنها في أغلب الأحيان تكون مشحونة ومتوترة، هذا من جانب ومن جانب آخر يلاحظ عدم قدرة ديوان المحاسبة أحياناً على القيام بالمهام المنوطة به، بالأخص في الأعمال التخصصية وذلك لافتقار الديوان للكوادر المدربة والمؤهلة، وبالتالي عجزه عن تقويم الأنظمة الرقابية لهذه الأجهزة، وفي الغالب يكون نتيجة لعدم الدراية بمهام هذه الأجهزة وواجباتها وعملها وعدم وضوح بعض مهامها، وكذلك ضعف التنسيق والتعاون العام، مما جعل التداخل حقيقة مؤلمة، ويرجع السبب في ذلك نتيجة للعداوة المتجذرة بين ديوان المحاسبة والأجهزة الرقابية الأخرى، التي أدت في بعض الأحيان إلى حجب المعلومات عن الديوان ومنعه من الاطلاع على المستندات أو تحجيم عمله، وقد كان ذلك واضحاً في تقرير ديوان المحاسبة عن سنة 2017 بتصريحه عدم تعاون بعض الجهات بالشكل المطلوب، بالإضافة إلى عدم الفهم والإدراك لمهام الوظيفة الممنوحة له من قبل هذه الأجهزة الرقابية، مما انعكس على ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وتطبيقها بالمؤسسات الحكومية[2].

وبالتالي تأتي الحاجة إلى تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الليبية لإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم، والتأكيد على مدى التقيد بالقوانين والأنظمة المالية والإدارية والتشريعات التي تحكم أعمالها، لأن عدم وعي إدارات المؤسسات الحكومية واهتمامها بأهمية ودور الرقابة الداخلية ودورها أو ضعفها سيؤدي إلى غياب الرقابة الفاعلة والكفء على الأموال[3].

وقد ظهر الدور المهم للأجهزة الرقابية العليا في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية عند قيام منظمة الإنتوساي بإنشاء (لجنة الإنتوساي الفرعية) التابعة للجنة المعايير المهنية حول معايير الرقابة الداخلية بهدف الاهتمام بقضايا المراجعة الداخلية ومساعدة الأجهزة الرقابية في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الحكومية وتنفيذها وتقويمها؛ كذلك دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية الصادر عن منظمة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الذي نص على أن فحص أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها يعتبر نقطة البداية في عمل المراجع الخارجي؛ لذا أصبح من الأولويات قيام الأجهزة الرقابية العليا بتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها بالمؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابتها بما لها من صلاحيات؛ وانطلاقاً مما سبق فإن مشكلة الدراسة يمكن صياغتها في السؤال التالي :

ما الإجراءات الرقابية لتطوير دور الأجهزة الرقابية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية الليبية ؟

2. أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في محاولة وضع إطار مقترح للإجراءات الرقابية التي يمكن أن تتبعها الأجهزة الرقابية لتقويم أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية .

3. أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية الرقابة على المؤسسات الحكومية والدور الذي يمكن أن تقوم به في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية المؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابتها، كما تعتبر هذه الدراسة من أولى الدراسات في البيئة الليبية التي تناولت هذا الموضوع على مستوى القطاع الحكومي.

4. منهج الدراسة:

تحقيقاً لأهدافها فقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال الاطلاع على المصادر المحاسبية من الكتب والمجلات العلمية والبحوث العربية والأجنبية وباستعراض الدراسات والأبحاث والمؤتمرات وتجميعها وتحليلها، فضلاً عن استخدام شبكة الإنترنت، ومحاولة اقتراح إطار للإجراءات الرقابية التي يمكن اتباعها من قبل الأجهزة الرقابية لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها بالمؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابتها.

5. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في أن الإطار الذي اقْتُرِحَ هو إطار يتعلق بالإجراءات الرقابية التي يمكن أن تمارسها الأجهزة الرقابية على المؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابتها، كما يعتبر هذا الإطار نظرياً ولم يتطرق الباحثان إلى تطبيقه، مما يتيح لقيام دراسة أخرى لمحاولة تطبيقه.

6. الدراسات السابقة:

بهدف التعرف على دور الأجهزة الرقابية في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية الليبية اطَّلَعَ على مجموعة من الدراسات السابقة ذات العلاقة مع موضوع الدراسة، ومن هذه الدراسات دراسة (أية أوحيدة،2018)[4] التي هدفت إلى التعرف على مدى فاعلية إجراءات الرقابة المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي على رقابة الأموال العامة، وقد توصلت الدراسة إلى أن إجراءات الرقابة الفنية والقانونية والمالية المسبقة التي يمارسها ديوان المحاسبة للرقابة على الأموال العامة للدولة تمتاز بالفاعلية، إلا أنها تحتاج إلى زيادة تطويرها والعمل على ضرورة المواءمة مع معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة الأنتوساي، كما تناولت دراسة (كفاح الغانم،2017)[5] التعرف على دور ديوان المحاسبة العراقي في الكشف عن الغش والاحتيال في البيانات المالية، حيث اعتمدت على أسلوب تحليل المحتوى في جمع البيانات من خلال تحليل تقارير ديوان الرقابة المالية، كما استخدمت أسلوب المقابلة الشخصية، وقد توصلت إلى أن من مسؤولية ديوان الرقابة المالية اكتشاف الأخطاء والغش مع عدم وضع أدلة تدقيق تساعده في تجنب هذه المسؤولية، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير التشريعات والأنظمة المُحددة لعمل مراقبي الحسابات لاسيما فيما يتعلق بالمسؤولية الملقاة على عاتقهم في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والمخالفات والتصرفات غير القانونية في التقارير المالية، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تولي الجهات الرقابية العليا اهتماماً متزايد بالتقارير التي تصدرها بحيث لا يكون الهدف الرئيس هو فقط اكتشاف الأخطاء والغش وإنما ضرورة التركيز على اقتراح لتطوير وسائل الرقابة وإجراءاتها لتفادي وقوع هذه المخالفات مستقبلاً؛ وجاءت دراسة (فاطمة الفلاح وعادل بوشعالة،2017)[6] للتعرف على مدى توافق ممارسات المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات المعايير المهنية والتشريعات النافذة في مجال الكشف عن الغش

والفساد، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى أن هناك توافقاً كبيراً بين ممارسات المراجعين التابعين للديوان ومتطلبات المعايير المهنية والتشريعات النافذة، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المؤسسات العامة بدورها لمنع الفساد والغش، كما أن على الجهات المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة الحكومية توضيح دور المراجعين التابعين لديوان المحاسبة فيما يتعلق باكتشاف الغش والفساد؛ كما هدفت دراسة (عبدالله الشيتان،2015)[7] إلى بيان دور المراجعة الداخلية وأهميتها في المحافظة على المال العام، والتحقق من مدى سلامة التصرفات المرتبطة بإدارة الأموال العامة وكفاءتها، ومدى الالتزام في تلك التصرفات بالقوانين والنظم والتعليمات ذات العلاقة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب على الأجهزة الرقابية العليا أن تعمل على تشجيع إصدار التشريعات اللازمة للتأكيد على مسؤولية جميع الجهات الحكومية لوضع نظام محاسبي فعال ونظام رقابة داخلية مناسب على مستوى تلك الجهات، وتفعيل العمل بهما وإخضاعهما لعملية المراجعة المستمرة للقيام بإدخال تحسينات عليها كلما كان ذلك مطلوبا؛ كما هدفت دراسة (عمار النداوي وأحمد الدراجي،2015)[8] إلى بيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادية في تطوير نظام الرقابة الداخلية بجمهورية العراق وبينت النتائج من خلال استعراض تجربة ديوان الرقابة المالية الاتحادي التقويم المستمر لنظام الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة والإفصاح عن نتائج التقويم لإعلام الإدارة المعنية ضمن التقرير الصادر الخاص بالجهة الخاضعة للرقابة أو بصورة منفصلة ضمن تقرير مستقل، كما شخص أهم مواطن الخلل المهمة في أداء أنظمة الرقابة الداخلية؛ أما دراسة (أيمن شاهين،2015)[9] فهدفت إلى توضيح مفهوم نظام الرقابة الداخلية وأهميته وعناصره وخصائصه وأقسام الرقابة الداخلية، وسعت إلى تشخيص تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في قطاع الوزارات الحكومية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها أنها أكدت أهمية الرقابة الداخلية ودورها في تعزيز الحوكمة الرشيدة وحماية المال العام وتحقيق المصالح العامة للدولة وحمايتها والإشراف على إيراداتها ونفقاتها والمحافظة على تحقيق العوائد للخزانة العامة، وقد أوصت الدراسة باستمرار ديوان الرقابة المالية والإدارية بضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية في الوزارات الحكومية من خلال التركيز على المقومات الأساسية المؤثرة في فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتعزيز العلاقة والتعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي ضمن المعايير الدولية المعمول بها؛ كما هدفت دراسة (صالح خلاط وعبدالحفيظ ميرة،2014)[10]إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات المعيار رقم 3100 المتعلق برقابة الأداء والصادر عن الإنتوساي، حيث اعتمدت الدراسة على ما ورد في هذا المعيار بالإضافة إلى استمارة الاستبيان التي وزعت على المراجعين التابعين لديوان المحاسبة الليبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابتها، وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة قيام ديوان المحاسبة بإعداد دورات تدريبية وتنفيذها للمراجعين في مجال تطبيق إجراءات تطبيق إجراءات رقابة الأداء؛ في حين هدفت دراسة (عبدالله غنيمات ووليد صيام،2011)[11] إلى التعرف على العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالوزارات الأردنية والوقوف على أهم المعوقات التي تعيق فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية ومن تطورها، وقد اعتمدت الدراسة على استخدام استمارة الاستبيان التي وزعت على المديرين والعاملين في أجهزة الرقابة الداخلية بالوزارات المختلفة، وقد كان من أهم نتائجها أن من أكثر العوامل تأثيراً في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالوزارات الأردنية النظام المحاسبي، وأقل العوامل تأثيراً كان كفاءة العاملين ورقابة الأداء، ويليه الضعف في تطبيق سياسات اختيار وتعيين موضوعية للعاملين ونقص التدريب الجيد لهم، بالإضافة إلى ضعف القيادات الإدارية ونقص دور السلطة التشريعية وهيمنة السلطة التنفيذية عليها، وفي ضوء هذه النتائج فقد أوصت الدراسة بضرورة أن تولي الحكومة الأردنية أنظمة الرقابة الداخلية بالوزارات المزيد من الاهتمام من خلال التركيز على المقومات الإدارية والمالية وتفعيل أسس ومعايير اختيار وتعيين الموظفين، وتطوير معايير دقيقة لقياس الأداء الحكومي وتقويمه؛ بينما دراسة (علاء بن طريف،2010)[12] بينت أثر وحدات الرقابة الداخلية في فاعلية الوزارات الأردنية من وجهة نظر العاملين فيها ولتحقيق هدف الدراسة فقد استُعِينَ باستمارة استبيان بعد أن طُوِّرتْ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك أثراً ذَا دلالة إحصائية لأبعاد الرقابة الإدارية مجتمعة (كفاية التشريعات، كفاءة الموارد البشرية، أهداف الرقابة الإدارية، اختصاصات الرقابة الإدارية، التكنولوجيا المستخدمة)، كما توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لأبعاد الرقابة المالية مجتمعة (الطرق والإجراءات المحاسبية، والمحافظة على الأصول، والمحافظة والاستخدام الأمثل للنقد) في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية بالوزارات الأردنية، ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة فصل وحدات الرقابة الداخلية عن الإدارة العليا بما يتوافق مع التشريعات والأنظمة والقوانين، بحيث تكون هناك استقلالية في عمل تلك الوحدات الرقابية، والعمل على تزويد إدارات الرقابة الداخلية بالكوادر البشرية وإعدادها وتأهيلها بحيث تكون مؤهلة وقادرة من خلال تدعيمها بالدورات التدريبية لمساعدة الكوادر البشرية في العمل الرقابي؛ وفي ذات الوقت قامت دراسة (ريم خصاونه،2010)[13] بتقويم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، من خلال التعرف على إجراءات ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية، حيث تطرقت الدراسة إلى مجموعة من الإجراءات والخطوات المقترحة للرقابة الحكومية التي تشمل إجراءات التخطيط للعملية الرقابية الحكومية، وتصميم نموذج لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية وإجراءات تحديد مجالات الرقابة الحكومية، وإجراءات لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية في مجال الأنظمة الإلكترونية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه لا يتوافر لدى ديوان المحاسبة إجراءات رقابية ملائمة تشتمل على إجراءات التخطيط لعملية الرقابة الحكومية، وإجراءات لتنفيذ عملية الرقابة الحكومية في مجال الأنظمة الإلكترونية؛ كما بينت دراسة (محمد الرحاحلة،2006)[14] ما يوفره قانون ديوان المحاسبة الأردني وتعديلاته من بيئة تشريعية مناسبة لقيام الديوان بالمهام والواجبات المطلوبة منه، في ظل المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتطور النظم الرقابية العليا وتوصلت الدراسة إلى أن القانون الأردني لم يوضح ارتباط الديوان مع رأس الدولة، إذ نجد أن ارتباط الديوان متأرجح بين مجلس الوزراء ومجلس النواب، في حين بينت قوانين بعض الدول العربية ارتباطه برأس الدولة؛ واقترحت دراسة (سطام المقرن،2006)[15] تصميم أنظمة محكمة للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية تضمن للمستويات الإدارية العليا التزام الوحدات الإدارية التابعة لها بالمتطلبات والالتزامات القانونية التي تحكم عملياتها، ويحقق الحماية لموارد الوحدة الإدارية وممتلكاتها، بالإضافة إلى الاستخدام الرشيد لهذه الموارد بصورة تؤدي إلى تحقيق الأهداف بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من خلال اختبار مجموعة من الفرضيات كان أهمها وجود فرق بين الرقابة الداخلية مفهوماً ونظاماً، وأن الرقابة الداخلية تتكون من أهداف وعناصر لابد من أخذها في الاعتبار عند تصميم أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، وعدم تطبيق نظام الرقابة الداخلية بمفهومها العلمي والمهني في كثير من الوحدات، وأن النظام المحاسبي الحكومي المعتمد لا يوفر معلومات عن البرامج والأنشطة التي تُنْجَزُ لكي تسمح بمتابعة الأداء وتقويمه ووجود صعوبة قياس الأداء الحكومي، وأن تصميم نظام للرقابة الداخلية يجب أن يتناسب مع طبيعة الوحدة الإدارية وحجمها؛ وفي دراسة قام بها(سعيد كلاب،2004)[16] هدفت إلى تحليل واقع الرقابة الداخلية وتشخيصها في وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة ومدى استكمال المقومات الأساسية للرقابة الداخلية المالية والإدارية، ومستوى تطبيق ما توافر من هذه المقومات، مقارنة مع النظام المتكامل والفاعل للرقابة الداخلية، كما هدفت إلى بيان أهمية الرقابة في المحافظة على المال العام وحسن إدارته وتحسين مستوى الأداء ورفع الكفاية الإنتاجية بالوزارات الفلسطينية، وقد استخدمت استمارة الاستبيان والمقابلات الشخصية في جمع البيانات والمعلومات، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود ضعف في مستوى تطبيق المقومات الأساسية للرقابة

الداخلية بالوزارات الفلسطينية، مما أدى إلى ضعف أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة لتحقيق الأهداف المنوطة بها، وتفشي الظواهر السلبية من تسيب مالي وإداري، والتضخم الوظيفي، وسوء الإدارة وغياب الشفافية والمساءلة، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة طردية بين مستوى توافر المقومات الأساسية وتطبيقها للرقابة الداخلية وبين درجة تحقيق الأهداف العامة للوحدات الحكومية، كما أثبتت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين مستوى توافر وتطبيق المقومات الأساسية وتطبيقها للرقابة الداخلية وبين وجود الظواهر السلبية وتفشيها من تسيب مالي وإداري وسوء الإدارة وضعف الأداء.

يتبين من عرض الدراسات السابقة أنها ركزت على دور كل من الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية بشكل منفصل وبصورة عامة على اختلاف البيئة التي أجريت فيها، كما لم تتطرق إلى الرابط بينها، وكذلك لم تتطرق إلى أنواع الأجهزة الرقابية وارتباطها مع بعض، وهذا ما يميز هذه الدراسة عن تلك الدراسات.

7. تقسيمات الدراسة :

تنقسم هذه الدراسة إلى أربعة مباحث هي:

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة.

المبحث الثاني : الإطار النظري للدراسة.

المبحث الثالث: الأجهزة الرقابية في ليبيا.

المبحث الرابع : الإطار المقترح والتوصيات.

المبحث الثاني : الإطار النظري للدراسة

1. مفهوم الرقابة:

تمثل الرقابة الوسيلة التي يمكن من خلالها التأكد من تحقيق الأهداف ومن أن كل شيء يسير وفقاً لمجموعة من الخطط والأهداف الموضوعة مسبقاً، كما تعمل بطريقة تُمكن من الكشف عن مواضع الضعف والعمل على تقويمها، وقد وردت العديد من التعريفات للرقابة حيث عرفها العموري بأنها "الإشراف والتوجيه من جانب سلطة خارجية مستقلة عن المشروع، للتعرف على كيفية سير العمل في الجهة الخاضعة للرقابة والتأكد من أن الموارد المتاحة المالية والمادية قد استخدمت وفقًا لما مخطط لها"[17].

كما ورد تعريفها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 315 بأنها "العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة"[18]

وعرفها علي عباس بأنها "تتمثل في الضوابط والتعليمات لكل تصرف مالي وإداري يتعدى أثره إلى الغير، وأن أي نظام مالي أو إداري لا تتوافر فيه رقابة منتظمة وفعالة، يعد نظاماً ناقصاً يفتقر لمقومات وجوده"[19]

ويلاحظ من هذه التعريفات أنها قد اتبعت نفس المنهج في تعريف الرقابة حيث انطلقت من الوسائل والإجراءات لتصل إلى تحقيق الأهداف.

2. أهمية الرقابة:

تعود أهمية الرقابة كونها وسيلة وليست غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية التي رُوجِعَتْ في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، كذلك كون رغبة الجهات المستفيدة من القوائم المالية في الحصول على معلومات تتصف بالصدق والعدالة وعدم التحيز[20]

فمجالات الرقابة في القطاع العام لها أهمية أوسع من تلك المطبقة في القطاع الخاص، هذه الأهمية تتجسد في التأكد من الاستخدام السليم والكفء للأموال العامة وتطوير الإدارة الحكومية لتصبح إدارة فعالة لتنفيذ الأنشطة بطريقة صحيحة، وتوفير المعلومات للسلطات العليا من خلال نشر التقارير الموضوعية، في حين نجد أن الهدف الرئيس من الرقابة في القطاع الخاص هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي ونتيجة النشاط، ويشير تقرير لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أن تزايد الاهتمام بالرقابة الداخلية يرجع إلى العوامل التالية[21]:

- كبر حجم المؤسسات وزيادتها، مما أدى إلى تعقد هياكلها التنظيمية وتشعبها.
- تتحمل الإدارة المسؤولية للمحافظة على موجودات المؤسسة ومنع الأخطاء واكتشاف التجاوزات، وبالتالي فإن الاحتفاظ بنظام كفْءٍ للرقابة أمر لا يمكن الاستغناء عنه حيث تعتمد عليه الإدارة في الوفاء بهذه المسؤولية.
- من الناحية العملية يتعذر على المراجع الخارجي أن يقوم بمراجعة تفصيلية دقيقة، وبالتالي الاعتماد على أسلوب العينات بدلا من المراجعة الشاملة، ولذا كان من الضروري وجود ضوابط سليمة يوفرها نظام الرقابة الداخلية.

3. أنواع الرقابة:

يقصد بالرقابة العامة في مدلولها العلمي البحت الرقابة الحكومية بشقيها الأساسيين (الداخلية والخارجية) التي تمارسها الدولة على وحداتها وأجهزتها الحكومية المختلفة بغرض المحافظة على المال العام وضمان حسن استغلاله، وهي تتمثل في[22]:

1.3 الرقابة الخارجية:

تعد الرقابة الخارجية وظيفة خارجية مستقلة استقلالاً تاماً عن جميع الأطراف بما فيها الإدارة العليا للمؤسسة، حيث تعمل بشكل مستقل لخدمة المجتمع والأطراف ذات العلاقة من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مصداقية البيانات المالية الواردة في التقارير المالية وموثوقيتها، وتسعى لدعم أنظمة الرقابة الداخلية من خلال المقترحات والتوصيات حول نقاط الضعف التي تُلاَحَظ عند عملية المراجعة[23].

لذلك وجب على المراجع الخارجي عند قيامه بعملية المراجعة دراسة نظم الرقابة الداخلية وتقويمها، من أجل الحصول على إدراك كافٍ يحدد أسلوب المراجعة، وهو ما أكده المعيار الثاني من معايير العمل الميداني الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، من أنه يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقويم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساساً للاعتماد عليه في أثناء القيام بمهمة المراجعة الخارجية وليتم بناءً عليه تحديد نطاق الفحوصات التي يجب أن تشتمل عليها أعمال المراجعة[24].

حيث إنه يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وسائل وأنظمة الرقابة الداخلية وتقويمها لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله، فإن بعض أجزاء عمل الرقابة الداخلية قد تكون مفيدة للمراجع الخارجي من حيث الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي للحصول على فهم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر، وتتلخص أهمية الرقابة الخارجية في الآتي[25]:

- الرقابة المالية (على الميزانية والشؤون المالية) مثل الرقابة على وزارة المالية وعلى صرف المخصصات المالية.
- تقويم الأنظمة السابقة للرقابة الداخلية، وسد الثغرات التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية مما يستدعي تقديم التوصيات اللازمة بشأن علاج هذه الثغرات.
- التحقق من أن المؤسسات الحكومية تنفذ المخطط وفقاً لما هو مقرر لها في الخطة وفي ضوء التعليمات والقواعد الموضوعة، بقصد اكتشاف نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتفادي تكرارها مستقبلاً.

2.3الرقابة الداخلية:

قد عُرفت الرقابة الداخلية عدة تعريفات صدرت عن منظمات وجمعيات مهنية مختصة في المراجعة والمحاسبة، ومن هذه التعريفات ما ورد بمعيار التدقيق الدولي (ISA 400تقدير الأخطار والرقابة الداخلية) حيث عرفها بقوله "تتكون الرقابة الداخلية من بيئة الرقابة وإجراءات الرقابة، وتتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة من مجلس الإدارة وإدارة الشركة للمساعدة في تحقيق هدفهم والتحقق بقدر المستطاع من انتظام وكفاءة إنجاز الأعمال، متضمناً الالتزام باللوائح والتعليمات، حماية الأصول، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية، وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب"[26].

كما قامت لجنة معايير الرقابة الداخلية بالمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) بوضع الدليل الإرشادي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، الذي عرف الرقابة الداخلية بأنها:" عملية متكاملة تقوم بها إدارة موظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها و يتم تصميمها بحيث توافر ضماناً معقولاً بأن الأهداف العامة يتم تحقيقها"[27].

بالإضافة إلى تعريف لجنة إجراءات المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التي عرفتها بأنها: "الخطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها الإدارة بحيث يكون الهدف منها المحافظة على أصول وممتلكات الشركة، وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية، والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"[28].

ولأهمية أنظمة الرقابة الداخلية في دعم الرقابة على المال العام فقد اهتم الفكر المحاسبي بدراستها ووضع معايير لها، ففي الولايات المتحدة الأمريكية صدر دليل المراجعة الحكومية، الذي ارتكز على جانب التقويم النوعي لنظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، كما أن مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أعطى اهتماماً كبيراً لنوعية الرقابة الداخلية وعملية إعداد التقارير المرتبطة بها[29].

إن وجود نظام فاعل للرقابة الداخلية يُعد من أهم العناصر الرئيسة لتصحيح المسار المالي والإداري في المؤسسات الحكومية نظراً لما يؤمل تحقيقه من بناء سليم يعمل على الارتقاء بمستوى الأداء، كما أنه يعتبر الضامن الفاعل للحفاظ على ممتلكات المؤسسات ودقة بياناتها وجودتها ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ومن جانب آخر، فقد أجمع العديد من المختصين في الاقتصاد والمالية العامة والإدارة على أن أي نظام إداري أو مالي لا تتوافر فيه رقابة فعالة على المال العام يعتبر نظاماً ناقصاً يفتقر إلى المقومات المتكاملة، وهذا ما أخذت به مختلف المجتمعات منذ القدم، لأن الأساس من تشكيل هذه الأجهزة حماية المال العام من مختلف أشكال الإهمال والنهب، وفيما يلي نورد أهمية الرقابة الداخلية في النقاط التالية[30]:

- المحافظة على الأصول من الضياع.
- ضمان الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح المنظمة لنشاط المؤسسة.
- تحقيق أقصى كفاءة بأقل تكلفة عن طريق استخدم وسائل إدارية ومحاسبية مختلفة في تحقيق الرقابة على العمليات المحاسبية لضمان دقتها والقضاء على الانحرافات.

4. علاقة الرقابة الخارجية بالرقابة الداخلية:

يرى علماء الإدارة والمحاسبة أن الرقابة الداخلية والخارجية في القطاع الحكومي كيان مُتلاقٍ ومكمل لبعضه بعضاً ويقع عاتق النجاح في تحقيق الأغراض بشكلٍ كبير على أجهزة الرقابة الداخلية، نظراً لأن مهمة جهاز الرقابة الخارجية تعتمد بالدرجة الأولى على مدى فاعلية أجهزة الرقابة الداخلية، حيث تعتبر الرقابة الداخلية جزءاً أساسياً من الرقابة الخارجية وتمثل خط الدفاع الأول في منع الأخطاء ورصدها، إذ إن أنظمة الرقابة الداخلية تعد بمثابة نقطة الانطلاق التي يبدأ منها المراجع الخارجي عمله في ضوء ما أسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة، من خلال إجراء تقويم ذاتي لأنظمة الرقابة الداخلية للجهات محل الرقابة، الذي يعتبر أمراً ضرورياً للتعرف على نقاط القوة والضعف للرقابة الداخلية المطبقة فيها[31] .

وهذا ما أشار إليه دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة الكويتي، بأن أكد ضرورة فحص أنظمة الرقابة الداخلية للجهات محل المراجعة وتقويمها، بحيث يلجأ المراقب إلى إعداد خطة شاملة للأعمال التي ينوي القيام بها لمراجعة الجهة المعنية، وتشتمل هذه الخطة على بيانات مفصلة حول الأهداف والوسائل الواجب استعمالها من معاينات وفحوص واختبارات تُصَاغ ضمن برامج واضحة ودقيقة بناء على تقويم مسبق للرقابة الداخلية للجهة محل المراجعة[32] .

ويتضح من تلك العلاقة القوية بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية أهمية التعاون والتنسيق بينهما باعتبار أن موضوع المراجعة واحد وهو المستندات والدفاتر والسجلات وإن كانت المقاصد مختلفة نسبياً، حيث إن الرقابة الداخلية والخارجية يلتقيان بهدف واحد وهو تحقيق رقابه فعالة على الأموال العامة.

وعلى الرغم من أوجه التشابه في ممارسة كليهما لعملية المراجعة من حيث الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والقيام بالرقابة الخارجية فإن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراجع الداخلي منافساً للمراجع الخارجي وإنما المؤسسة والدولة بحاجة لمجهودات كليهما.

5. أهمية الرقابة على الرقابة الداخلية:

إن الرقابة في شكلها الحكومي تكون بصورة رقابة خارجية تقوم بها هيئة عليا مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة التي يتصل عملها بالمال العام وفي إطار ما يحدده القانون من اختصاص لتلك الهيئة العليا، بحيث تتحقق هذه الهيئة مما إذا كان التنفيذ مطابقاً للتوجيه الصادر من السلطة العليا التي تملك الحق في مساءلة تلك الجهات من جوانب الكفاءة والفاعلية والاقتصاد، ويتم ذلك من خلال مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقويم جودة أدائها، ويمكن إجراء هذه المراقبة من خلال الأجهزة العليا على النحو التالي[33]:

1.5 عمليات المراقبة المستمرة (المصاحبة) :

هي الرقابة التي تكون مصاحبة للتنفيذ ومزامنة له، فهذه الرقابة تُبْنَى داخل المؤسسة للرقابة على الأنشطة الاعتيادية والمتكررة، وتشتمل المراقبة المستمرة على جميع الأنشطة إدارياً وإشرافياً، كما تشتمل إجراءات مواجهة مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواءً كانت هذه المخالفات أخلاقية، غير اقتصادية، غير فعالة أو غير مؤثرة.

2.5 عمليات التقويم المنفصلة (اللاحقة) :

وهي الرقابة التي تتم بعد تنفيذ العمليات المالية وتعد الأسلوب الأساس الذي تمارس بموجبه الرقابة الخارجية أياً كان شكل النظام الرقابي الذي يتخذه جهاز الرقابة سواءً كان قضائياً أو أدارياً، وهذا الأسلوب يساعد في كشف الأخطاء والمخالفات وجوانب التبذير والانحراف عن تحقيق الأهداف وتحديد المسؤوليات والحيلولة دون إعادة ارتكاب الأخطاء والمخالفات والانحرافات، وهذا النوع من الرقابة تمارسه الهيئة العليا للرقابة في المؤسسات العامة، وبغض النظر عن كون تلك الهيئة تمارس الرقابة السابقة أم لا، ويتوقف نطاق عمليات التقويم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقويم المخاطر وفعالية إجراءات الرقابة المستمرة، كما تتناول عمليات التقويم المنفصلة تقويم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمّن تحقيق الرقابة على النتائج المرجوة استناداً على الأساليب والإجراءات المحددة مسبقا.

3.5 عمليات الرقابة السابقة:

تمثل الرقابة السابقة نوعاً من رقابة المشروعية، تتولى فحص المعاملات والتصرفات المالية، وذلك قبل إصدار القرار الخاص بالتصرف المالي أو قبل تنفيذه وقبل إبرام العقد، وذلك للحيلولة دون الوقوع في المخالفات والأخطاء، وقبل ترتب الالتزام على الجهة المصدرة للتصرف أو المبرمة للعقد.

6. دور الأجهزة الرقابية في تطوير نظم الرقابة الداخلية:

1.6 الأجهزة الرقابية العليا:

ولمَّا كان الاستخدام الفعَّال للأموال العامة يشكل أحد الدعامات الأساسية من أجل حسن إدارة الأموال وفاعلية القرارات الصادرة عن السلطات المختصة، فإن ذلك يتطلب أن يكون لدى كل دولة هيئة عليا للرقابة المالية يكفل القانون استقلاليتها[34]، فمن هذا المنطلق أنشأت الدول أجهزة للرقابة لكي تتأكد من سلامة تطبيق القواعد والنظم واللوائح التي تحفظ للدولة أموالها[35].

وفي هذا السياق تؤدي أجهزة الرقابة دوراً مهماً في الرقابة على الحسابات والعمليات التشغيلية الحكومية في تعزيز الإدارة المالية السليمة والمساءلة، وبوجود الإطار القانوني الذي ينظم عمل هذه الأجهزة بالإضافة إلى صدور المعايير الإرشادية، فإن الأجهزة تقوم بالمساهمة في تطوير نظم الرقابة الداخلية، سواءً تقديم الدعم الفني من خلال الخبرات التي تمتلكها هذه الأجهزة أو حتى من خلال أصناف المهمات الرقابية التي أصبحت تمارسها، كما تلعب دوراً مهماً وأساسياً في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية وتطويرها، بما يؤمّن تحقيق هذا النظام لأهدافه استناداً إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقاً، وتُبَلِّغ الجهة الحكومية من خلال التقارير التي يعدها الجهاز الرقابي عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية[36].

2.6 وزارة المالية:

تمارس وزارة المالية في أغلب الدول دوراً رقابياً على الجهات الحكومية الأخرى التي لها موازنات حكومية وتختلف أشكال هذه الرقابة، لكن تبقى في أغلب الأحيان رقابة وقائية تهدف إلى وضع ضوابط وآليات لضمان فاعلية نظم الرقابة الداخلية وتطويرها بالجهات الحكومية، كما يمكن أن تمارس وزارة المالية في بعض الحالات رقابة لاحقة من خلال تنفيذ مهام رقابية تُقَدَّم من خلالها توصيات ومقترحات لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية[37].

3.6 هيئة المراقبة في الشركات المساهمة:

توصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور الذى تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح للمساهمين، وكذلك في تدعيم استقلال عملية الرقابة، الأمر الذى حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل المنظمات والشركات المساهمة العاملة بها[38].

وإذا كانت الرقابة على إدارة الشركة المساهمة هي في الأساس حق أصيل للمساهمين فيها من خلال الجمعية العمومية، إلا أن رقابة الجمعية العمومية لأعمال مجلس الإدارة وتصرفاته ومتابعة نشاط الشركة قد لا يكون بالمستوى المطلوب من حيث الدقة والجدية، فكبر عدد المساهمين مما يصعب حضورهم الاجتماعات، بالإضافة إلى أن جانب الرقابة يحتاج إلى التخصص والمهنية مثل المحاسبة والمراجعة والقانون ومناقشة الأمور الفنية المتعلقة بالشركة، الأمر الذي يتطلب وجود هيئة متخصصة داخل الشركة تتولى أعمال الرقابة وتعرض نتائج أعمالها على الجمعية العمومية، وهو ما يسهل عملية اتخاذ القرارات المبنية على أسس مهنية متخصصة[39].

كما أشارت نشرة معايير المراجعة الأمريكية SAS رقم 60 إلى قيام المراجع الخارجي بتوصيل المعلومات عن هيكل الرقابة الداخلية، التي لاحظها خلال عملية المراجعة، وكذلك نشرة معايير المراجعة رقم 61 الخاصة باتصال المراجع الخارجي مع لجنة هيئة المراقبة إلى طبيعة العلاقة التي تحكم عمل المراجع الخارجي بلجنة هيئة المراقبة، إذ ألزم التقرير عن أوجه الضعف الجوهري في هيكل الرقابة الداخلية، كما أشارت نشرة معايير المراجعة رقم 60 إلى أنه يتوجب على المراجع الخارجي الاتصال بلجنة هيئة المراقبة لنقل المعلومات التي توصل إليها خلال قيامه بعملية المراجعة والمتعلقة بأمور يجب التقرير عنها، كما حددت الأمور التي يجب التقرير عنها وتمثل نقاط ضعف جوهرية في تصميم هيكل الرقابة الداخلية أو تشغيله، وأنها من الممكن أن تؤثر بشكل سلبي على قدرة المؤسسة على تسجيل البيانات المالية ومعالجتها وتلخيصها والتقرير عنها[40].

4.6 المصرف المركزي:

يقوم المصرف المركزي في أي دولة بالرقابة المصرفية على المصارف التجارية العاملة في الجهاز المصرفي، بغض النظر عن جنسيتها أو حجمها، فهي رقابة إلزامية بحكم القانون للتأكد من سير أعمال المصارف، وبما يتوافق مع القوانين والتشريعات تلك الدولة، فالمصرف المركزي يعتبر رأس الجهاز المصرفي ويتمتع بعدة خصائص تميزه عن غيره من المصارف, فهو مصرف المصارف, والمصدر للنقود الائتمانية, كما أنه المشرف على سياسة الائتمان وتدعيم السياسة المالية للحكومة, بالإضافة إلى كونه مصرف الحكومة بل ومن أهم أجهزتها الرئيسة، إذ يمارس المصرف المركزي في علاقته مع المصارف الأخرى دورين رئيسين: الأول رقابي يتمثل في الرقابة على المصارف وعلى الائتمان بوصفه مسؤولاً عن السياسة النقدية والائتمانية للدولة، أما بالنسبة للدور الثاني الذي يمارسه المصرف المركزي, فهو يتعلق بالتمويل ويتمثل في المعاملات المالية بينه وبين المصارف الأخرى باعتباره مصرف المصارف والملجأ الأخير لها عند الحاجة[41].

كما يطبق المصرف المركزي الرقابة على جميع المصارف في الدولة سواءً المصارف الإسلامية أو المصارف التجارية، من خلال لجان وإدارات رقابية محددة المهام والواجبات تقوم بالرقابة الدورية والمستمرة على حسب تخصصها تجاري أو إسلامي، حيث تتمثل مهمتها في التحقق من الالتزام بتطبيق الحدود الشرعية والفتاوى الصادرة بالنسبة للمصارف الإسلامية وتطبيق اللوائح والقوانين بالنسبة للمصارف التجارية، إذ إن تحقيق أهداف الرقابة المصرفية على المصارف الإسلامية والتجارية يرتبط بالسياسات الاقتصادية والمالية والنقدية والاجتماعية المطبقة، كما يرتبط بالإطار القانوني الحاكم للممارسة المصرفية في كل دولة، فرقابة المصرف المركزي على نشاط المصارف لازمة للمصارف التجارية والإسلامية على حد سواء، ما دام نشاطها قائماً ومستمراً.

وعلى الرغم من أهمية رقابة المصرف المركزي على المصارف الإسلامية والتجارية، إلا أن ذلك يزداد نفعاً عندما يستخدم المصرف المركزي السياسات والضوابط والمعايير الرقابية التي تتلاءم مع العمل المصرفي الإسلامي، بالإضافة إلى المعايير الرقابية التي تتلاءم مع العمل المصرفي التقليدي حتى لا يتسبب في الكثير من المشكلات لتلك المصارف[42].

5.6 المراجعة الداخلية:

تعتبر المراجعة الداخلية عنصراً مهماً من عناصر الرقابة الداخلية وهي عبارة عن نشاط مستقل يقوم به متخصص داخل المؤسسة، وهي وسيلة فعالة تهدف إلى مساعدة الإدارة في التحقق من تنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل حماية الأصول وضمان دقة البيانات التي تتضمنها الدفاتر والسجلات المحاسبية، ويمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها "نشاط تقويمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة يقوم بفحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقويم أداء الإدارات والأقسام خدمةً للإدارة العليا، كما أنها رقابة إدارية تؤدي عن طريق قياس وتقويم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى"[43].

ويتضح من هذا التعريف أن المراجعة الداخلية وظيفة تختص بفحص الأنشطة التنظيمية وتقويمها بصورة مستمرة للوقوف على مدى كفاءة الأداء وتقديم تقرير للإدارة العليا.

كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز المراجعة الداخلية بأنها "مراجعة للأعمال والسجلات التي تتم داخل المؤسسة بصفة مستمرة وبواسطة موظفين متخصصين وقد تشتمل المراجعة الداخلية خاصة في بعض المؤسسات الكبيرة على أمور لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية"[44].

ومع مرور الزمن وسعت المراجعة الداخلية من دورها في القيام بالمراجعة المالية لتشمل أيضاً العمليات السائدة بالمؤسسة، ثم أخذت تناقش المشاكل

التي تواجهها، مما ساعد على ظهور المبادئ الأساسية ومستويات الأداء الفني، وقد أدى ذلك بالمراجعين إلى تكوين أول منظمة مهنية لهم، وهي مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية سنة1941، الذي قام في أكتوبر 2011 بإصدار المعيار رقم2130 من المعايير المهنية الدولية لممارسة نشاط المراجع الداخلي، بحيث يجب أن يساعد نشاط المراجع الداخلي المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقويم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها"[45] .

كما يجب على المراجع الداخلي تقويم كفاية الضوابط الرقابية وفاعليتها في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات، وذلك من حيث موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية وسلامتها، وفاعلية العمليات والبرامج بالمؤسسة وكفاءتها، وحماية الأصول والتقيد بالأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات والعقود، فالمراجعة الداخلية أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية ووسيلة من وسائل تقويم إجراءات الرقابة الداخلية، ولذلك تعتبر المراجعة الداخلية جزءاً من نظام الرقابة الداخلية وليس العكس"[46].

المبحث الثالث: الأجهزة الرقابية في ليبيا

1. مقدمة:

قد أولت الدولة الليبية حماية المال العام اهتماماً بالغاً ووفرت له كل ما من شأنه المحافظة عليه، وذلك من خلال إصدار القوانين وخلق الأجهزة الرقابية المختلفة التي تعد بحكم القانون المنظم لأعمالها الجهة المخولة بالرقابة على الأداء الحكومي في الدولة الليبية على المال العام، ابتدأ من ديوان المحاسبة ووزارة المالية وانتهاء بالمصرف المركزي .

2. ديوان المحاسبة:

إن دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الأموال العامة تشمل تقويم أنظمة الرقابة في جميع أجهزة الدولة، قد بين المشرع واجبات الديوان في القانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة المادة رقم 10 "بأن يمارس الديوان مباشرة اختصاصاته في عملية فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية وفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية."

كما بين في مادته رقم 2 أن الديوان يهدف إلى: "تحقيق رقابة فعالة على المال العام والتحقق من مدى ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية واليدوية والإلكترونية وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقا للتشريعات النافذة"، إذ إن دور أجهزة الرقابة المالية العليا ممثلة في ديوان المحاسبة تعمل على تشجيع ودعم وضع أنظمة رقابة داخلية فعالة في الدوائر الحكومية، ويعتبر تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ضرورياً لالتزام أجهزة الرقابة المالية بالقوانين وأعمال المراجعة وتقويم الأداء، كما تقوم أجهزة الرقابة المالية بإبلاغ ملاحظاتها وتوصياتها إلى أولئك المناط بهم مسؤولية الرقابة الداخلية[47].

كما بينت إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي الصادرة عن الإنتوساي، أسس تقويم أنظمة الرقابة الداخلية في أن مهمة أجهزة الرقابة العليا تتضمن تقويم وظائف أنظمة الرقابة الداخلية وتبليغ الإدارة بملاحظاتهم، عن طريق عمليات التقويم المنفصلة لأنظمة الرقابة الداخلية، التحقق من وجود وحدة مراجعة داخلية قوية، ووضع إجراءات لتقويم عملها، مع تضمين ملاحظات المراجعة الداخلية ضمن تقارير المراقبة الخارجية إن كان ذلك ممكناً، ولا تكتمل عملية التقويم هذه إلا بعد إبلاغ الجهات بالقصور الذي تعاني منه واتخاذها القرارات المناسبة بشأن تصحيح جوانب القصور التي جرى إبلاغهم بها، وإدخال التحسينات عليها، وتطويرها لتلافي حدوثها مستقبلا؛ ومن هذا المنطلق فإن عملية تقويم أنظمة الرقابة التي يقوم بها الديوان تنقسم إلى[48]:

1.2 تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للأجهزة الرقابية الأخرى:

إن عمل ديوان المحاسبة مشابه لعمل الأجهزة الرقابية الأخرى في المحافظة على المال العام وإن اختلفت الطرق والأساليب، ومن هذا الجانب يجب أن يكون العمل والتعامل بين هذه الأجهزة الرقابية تكاملياً، إلا أن الملاحظ في العلاقة التي تربط ديوان المحاسبة بالأجهزة الرقابية الأخرى علاقة مشحونة ومتوترة، هذا من جانب ومن جانب آخر يلاحظ عدم قدرة ديوان المحاسبة أحياناً على القيام بالمهام المنوطة به، بالأخص في الأعمال التخصصية وذلك لافتقار الديوان للكوادر المدربة والمؤهلة، وبالتالي عجزه عن تقويم الأنظمة الرقابية لهذه الأجهزة وفي الغالب يكون نتيجة لعدم الدراية بمهام هذه الأجهزة وواجباتها وعملها.

كما يرجع السبب في ذلك نتيجة للعداوة المتجذرة بين ديوان المحاسبة والأجهزة الرقابية الأخرى إلى حجب المعلومات عن الديوان من قبل هذه الأجهزة ومن منعه من الاطلاع على المستندات أو تحجيم عمله، وقد كان ذلك واضحاً في تقرير ديوان المحاسبة عن سنة 2017 بتصريحه عدم تعاون بعض الجهات بالشكل المطلوب، بالإضافة إلى عدم الفهم والإدراك لمهام الوظيفة الممنوحة له من قبل هذه الأجهزة الرقابية، ومن الأجهزة الرقابية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة ما يلي[49]:

1.1.2 وزارة المالية:

صدر قرار مجلس الوزراء الليبي رقم68 لسنة 2012 باعتماد الهيكل التنظيمي واختصاصات وزارة المالية وتنظيم جهازها الإداري في البند رقم 2 الفقرة 15 "أن من مهام وزارة المالية إعداد وتطوير نظم المراقبة المالية طبقاً للتشريعات النافذة وتنفيذها لجميع الجهات التي تمول ميزانياتها كلياً أو جزئياً من الخزانة العامة، وإصدار المناشير والتعميمات اللازمة لرفع كفاءة الأداء المالي ورفع مستوى الوعي بالتشريعات المالية النافذة"[50] .

كما حددت لائحة الميزانية والحسابات والمخازن المادة 22 اختصاصات المراقب المالي، إذ ألزمت كل وزارة بتعيين مراقب مالي يتبعه مساعدون له في المصالح التابعة للوزارة تكون مهمتهم ضبط الرقابة، ويعد المراقب المالي رقيباً على المال العام، فمن اختصاصاته وفقا للمادة 24 من ذات اللائحة الإشراف على القسم المالي بالجهات الممولة من خزينة الدولة، ومن بين اختصاصاته أيضاً الإشراف على أوجه الصرف، والإنفاق حسب التشريعات النافذة ،مع ملاحظة أنه لا يحق للمراقب المالي التدخل في الشق العملي والإداري في أية إدارة، ويتوقف عمله على الشق المالي فقط كأوجه الصرف والانفاق[51].

وعلى الرغم من الدور الرقابي للمراقبين الماليين إلا أنهم يخضعون أيضًا لرقابة مشددة من ديوان المحاسبة والرقابة الإدارية، إذ يتعرض المراقبون الماليون في نهاية كل سنة إلى الرقابة ومساءلة قانونية من ديوان المحاسبة، حيث تقدم الأجهزة الرقابية تقاريرها كاملةً عن المصروفات والملاحظات والمراقبين الماليين التابعين لها مطالبين بالرد على هذه الملاحظات.

كما يلاحظ في كثير من الأحيان اعتبار المراقب المالي مراجعاً داخلياً وهنا يحدث الخلط، إذ إن المراقب المالي لا يتبع المؤسسة الموجود بها وإنما هو من جهة مستقلة تتمثل في وزارة المالية، إلا أنه يتميز باستقراره في تلك المؤسسة ويمارس مهام عمله من خلال وظيفة الرقابة المصاحبة.

وفيما يتعلق بتقويم ديوان المحاسبة لأنظمة الرقابة الداخلية بوزارة المالية فقد أورد الديوان في تقاريره عن السنوات السابقة تقويم لأنظمة الضبط الداخلي والخلل فيها، فمن بينها عدم مراعاة فصل الاختصاصات بين إعداد أذونات الصرف وقيدها بالدفاتر، وإهمال مسك الدفاتر والسجلات المالية المنصوص عليها بلائحة الحسابات والميزانية، وعدم إلزام الإدارات بإعداد التقارير الدورية، وعدم وجود لائحة إجراءات تنظم عمل المراقبين الماليين، وعدم قدرة الوزارة على تتبع إيراداتها ودقة بياناتها وغيرها من الأمور الجوهرية التي تمس الرقابة الداخلية، ولقد نبه الديوان الوزارة بهذه الأمور التي يستوجب معالجتها، ويلاحظ أن ديوان المحاسبة يقوم بتقويم أنظمة الرقابة الداخلية لوزارة المالية من ناحية الأنشطة الرقابية التي تُعنى بمجموعة الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة للانحراف، مثل الفصل بين المهام ومسك الدفاتر والسجلات وعمليات التحقق بالإضافة إلى دقة المعلومات واستخراج التقارير التي تُعنى بالنواحي التشغيلية، كما قَوَّمَ العنصر البشري من حيث الكفاءة والمؤهلات والتخصصات وطرق

الترشيح وتقويم الإدارة العليا من ناحية وضع قواعد للسلوك وتقويم الأداء الذي يدعم الرقابة الداخلية[52].

في حين أهمل جوانب مهمة في التقويم وهي تقويم المخاطر، ويقصد بها مخاطر التلاعب والفساد، بالإضافة إلى تقويم الأنشطة الرقابية لتكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسب الآلي، والتقويم الذاتي للوزارة ولأنظمة الرقابة الداخلية بها ومدى التحسن الحاصل عبر الزمن، كما أن المتتبع لتقارير ديوان المحاسبة خلال السنوات الأخيرة يلاحظ أن أغلب الملاحظات تكاد تكون متكررة من سنة لأخرى، وهذا يدل على عدم وجود اهتمام لتطوير وتقويم أنظمتها الداخلية، مما يؤثر سلباً على أنظمة الرقابة، وبالتالي تصبح الحلقة الرقابية غير مكتملة لإتمام عملية الاصلاح والتطوير.

2.1.2 المصرف المركزي:

خضع المصرف المركزي إلى رقابة ديوان المحاسبة باعتباره أحد أجهزة الدولة بالإضافة إلى المصارف التجارية الأخرى، فتقويم الديوان للمصرف المركزي ينقسم إلى شقين، الشق الأول تقويم أنظمة الضبط الداخلي بالمصرف ذاته والشق الثاني قدرة المصرف على القيام بالمهام المناطة به في الرقابة على المصارف التجارية والفروع الإسلامية.

إذ يقوم المصرف المركزي بالرقابة على المصارف في الدولة الليبية وفقاً لأحكام القانون رقم 1 لسنة 2005 بشأن المصارف، وتتعدد أنواع الرقابة التي يمارسها المصرف المركزي على المصارف منها الرقابة الميدانية التي أحد أهدافها معرفة مدى كفاية أنظمة الضبط والمراجعة الداخلية، ولا يقتصر عمل مصرف ليبيا المركزي بالرقابة على المصارف والنقد، بل يمتد إلى رقابة سوق الأوراق المالية بالنسبة للمصارف المُدّرجة بسوق المال، كذلك الرقابة على الشركات ومكاتب الصرافة وشركات التأجير التمويلي والصناديق الاستثمارية[53] .

وقد أسهم المصرف المركزي في تطوير أنظمة الضبط الرقابي بعدة إجراءات اعتمدها وإن كانت متأخرة ابتدأ من 2008 وهي سياسة تبناها المصرف المركزي في ذلك الوقت خطوةً نحو تطوير القطاع المصرفي، ومن بين هذه الإجراءات إعداد أدلة تفتيش وفقاً للمعايير الدولية، هذه الأدلة ساعدت موظفي إدارة التفتيش في أداء عملهم دليلاً إرشادياً.

وعلى الرغم من قيام المصرف المركزي بكل هذه الإجراءات إلا أنه يواجه صعوبة في مزاولة عمله جهةً رقابية على المصارف التجارية لقلة الكوادر الوظيفية من جهة، ونقص الخبرات من موظفي إدارة التفتيش، الأمر الذي انعكس على نوعية التقارير المعدة من قبل الإدارة، وكذلك على التفتيش الدوري والنوعي اللذين يقوم بهما، بالإضافة إلى تتبع أدلة الرقابة الداخلية المعدة من المصارف التجارية، ومدى تطبيق وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية التي أحد أركانها المراجعة الداخلية، إذ تغيب إدارات المراجعة الداخلية لدى فروع المصارف التجارية في أحايينَ كثيرة، بالإضافة إلى قصور إدارة الرقابة على المصارف والنقد في تتبع تنفيذ القرارات والمناشير الصادرة من المصرف المركزي، وهذا ما ورد في تقارير ديوان المحاسبة للسنوات السابقة.

ولم تستثنِ التقارير جانب الصيرفة الإسلامية حيث بينت التقارير أوجه قصور المصرف المركز، فعلى الرغم من اعتماد عدد من المعايير الشرعية المنظمة لتقديم المنتجات المصرفية المختلفة المتفقة مع أحكام الشريعة الإسلامية من قبل المصرف المركزي وتعميمها على المصارف التجارية وتشكيل لجنة استشارية للصيرفة الإسلامية وفرق عمل للتحول، إلا أن المصرف قد قصر في تفعيل البرنامج، وقد اتضح ذلك من خلال تقصير اللجان المعنية بالتحول في أداء مهامها بالشكل المناسب، حيث إنها لم تقدم الدعم اللازم للمصارف في عملية التحول، مما أدى إلى التأخر في عملية التحول، فما أشارت إليه تقارير ديوان المحاسبة هو تقويم لنظم الرقابة الداخلية من حيث كفاءة الموظفين ومؤهلاتهم، والإشراف والمتابعة، وصلاحية الإدارات ومسؤوليتها، وفي المقابل نجد أن ديوان المحاسبة قد أهمل تقويم المخاطر والرقابة على استخدام الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات، وإهماله في تتبع أعمال شركات الصيرفة إن لم تكن معدومة.

فالمتتبع لأعمال المصرف المركزي يلاحظ وجود قصور في التطبيق، ففاعلية المصرف المركزي على الصعيد العملي لا يرجع إلى سوء التنظيم القانوني وإنما إلى سوء في التطبيق.

2.2 تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاعات الحكومية:

تقوم الدولة بصياغة القوانين بهدف المحافظة على المال العام عن طريق الديوان للقيام بالرقابة المصاحبة أو اللاحقة أو السابقة، فديوان المحاسبة يقوم بمراجعة عقود التوريد والمقاولات رقابةً مسبقة للحكومة ومصالحها والمؤسسات الخاضعة لرقابته التي من شأنها أن ترتب حقوقاً أو التزامات مالية تزيد على الخمسة ملايين دينار، كذلك يختص الديوان بموجب القانون باعتماد جميع عقود الشراء، الاعتماد مسبقا، أي قبل توقيع العقد، وهذا ما يسمى بمراقبة وقائية[54].

إلا أن هذا الأمر اعتبر تدخلاً في سياسة المؤسسة وفي عمل المراقب المالي، من بعض الجهات الحكومية وكذلك الدولية، إذ أكد تقرير صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لسنة 2012 هذا الأمر معتبراً أنه يثير مشكلة حقيقية تمس استقلال الديوان عن السلطة التنفيذية، وتُعارض المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) بشدة أي تدخل مسبق من جانب (الأجهزة الرقابية العليا متمثلة في ديوان المحاسبة) في مهام مثل توقيع عقود الشراء، حيث تتداخل هذه الوظيفة أيضاً مع وظيفة مراقبة الالتزام التي يختص بها المراقب المالي والمراجع الداخلي في الوزارات التنفيذي، وقد أوصت اللجنة في تقريرها بأنه ينبغي إعادة تقويم هذه الوظيفة المزدوجة للديوان خطوة أولوية تمهيداً لإلغاء رقابته المسبقة على الفواتير المرتبطة بالعقود التي تم اعْتُمِدَتْ بالفعل، إذ ينبغي أن يقوم بهذا الدور الرقابي المراقب المالي والمراجع الداخلي دون غيرهما[55].

3. هيئة المراقبة بالشركات:

قام المشرع الليبي بتحديد الهيئات التي تتول إدارة الشركة المساهمة والرقابة عليها ومن ضمن هذه الهيئات هيئة المراقبة، وهي تمثل الأداة الرقابية داخل الشركة المساهمة، لذلك فإن المشرع الليبي قد نص في قانون النشاط التجاري رقم 23 لسنة 2010 على وجوب تكوين هيئة المراقبة في الشركة المساهمة ونظم لها المواد من 196 إلى 207 من حيث تكوينها وشروط تعيين اعضائها وعزلهم وبيان سلطاتهم واختصاصاتهم وبيان مسئولياتهم، حيث بين القانون في مادته 196 عدد ومؤهلات أعضاء الهيئة الذي حدد عددهم بثلاثة أعضاء اشترط أن يكون أحد أعضاء الهيئة حاصلاً على مؤهل جامعي في المحاسبة والآخر حاصلاً على مؤهل جامعي في القانون، وهذا الأمر يعتبر جيداً يتناسب مع دور الهيئة، وأحياناً لا يمكن الاكتفاء بالمؤهل فقد حيث يحتاج المراقب إلى توافر الخبرة العملية حتى يتمكن من القيام بمهام الرقابة المطلوبة منه، لاسيما بالنسبة لبعض الشركات ذات الطبيعة الخاصة .

بالإضافة إلى دورها المهم في الشركات المساهمة، إذ بين الدور الذي تقوم به الهيئة في الرقابة على سير العمل بالشركة ومتابعة عمل مجلس الإدارة بها والمحافظة على أموال الشركة وموجوداتها، بحيث يكون نشاط الشركة وتصرفات مجلس الإدارة مطابقة لنصوص القانون ولعقد التأسيس والنظام الأساسي، ومن ضمن الإجراءات التي يجب على هيئة الرقابة القيام بها أعمال التفتيش والتأكد والمطابقة فيما يتعلق بدفاتر الشركة ومستنداتها المالية والمحاسبية ومطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر[56].

وتوصى العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظراً للدور المهم الذى تقوم به في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح للمساهمين، وكذلك في تدعيم استقلال عملية الرقابة، الأمر الذى حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل المنظمات والشركات المساهمة العاملة بها[57] .

4. الرقابة الداخلية:

يوضح الهيكل التنظيمي في المؤسسات الحكومية بوجود وحدة للمراجعة الداخلية باعتبارها إحدى أدوات تقويم أنظمة الرقابة الداخلية وتكون صلتها

حسب الهيكل التنظيمي بالإدارة العليا مباشرة، كما حدد دليل الوظائف الصادر عن اللجنة الشعبية العامة سابقاً مؤهلات موظفي وحدة المراجعة وسنوات الخبرة التي يجب أن تتوافر فيمن يقوم بأداء هذه الوظيفة .

ولعل للرقابة الداخلية المتمثلة في المراجع الداخلي مميزاتها في تحقيق الرقابة السابقة للصرف (الرقابة الوقائية)، وكذلك رقابة التنفيذ (المتابعة) مما يسهل من عمل جهاز الرقابة الخارجية كثيراً عند قيامه بمراجعة سير أعمال الأجهزة الحكومية في نهاية كل سنة وهو ما يسمى بالرقابة اللاحقة ويقصد بها دور المراجع الداخلي في الحفاظ على المال العام حيث تسعى الأجهزة الحكومية جاهدة إلى تأدية مهامها بصورة كُفْء وفعالة تسمح لها بالاستعمال الاقتصادي الفعال للموارد المتاحة.

وهو الأمر الذي يعنى صراحة أن أداء جهاز الرقابة الخارجية لمهامه يعتمد بشكل كبير على أداء وحدات الرقابة المالية الداخلية بالهيئات الحكومية.

كما أن دور المراجع الداخلي ودور المراقب المالي يلتقيان في نقطة رقابة الالتزام والرقابة المالية هذا التلاقي له وجهان: وجه حسن وهو زيادة الرقابة والمحافظة على المال العام، أما الوجه السيء فهو تشابه مهام المراجع الداخلي مع مهام المراقب المالي في عدة جوانب، مما يعني تداخلاً في الوظائف حيث إن مهمة المراقب المالي مراقبة الالتزام من حيث تطبيق اللوائح والقوانين والمراقبة المالية من حيث سلامة المعاملة المالية حسابياً ومستنداً بالإضافة إلى وجود تغطية مالية للمعاملة، وهي ذات مهمة المراجع الداخلي من حيث مراقبة الالتزام والمراقبة المالية.

إذ بيَّن تقرير صندوق النقد والبنك الدوليين في 2012 بأنّ هناك أوجه شبه في وظائف المراجع الداخلي والمراقب المالي إذ حدد تقرير إدارة شؤون المالية العامة لعام 2011 مواطن الضعف في إجراءات المراجعة الداخلية القائمة وأوجه التشابه الكثيرة بينها وبين وظيفة المراقب المالي[58] .

في رأينا بما أن دور ديوان المحاسبة ووزارة المالية هو واحد حيث تتقاطع مهمتهما في الرقابة على المال العام، لذا يتوجب أن يكون هناك تكامل في العمل بين الجهتين لأنهما مكملتان لبعضهما بعضاً.

وفي النهاية فإن الإصلاح المؤسسي يعتمد على قناعة الإدارة بالإصلاح، هذا الإصلاح لابد أن يكون نابعاً من داخل الأجهزة الرقابية ذاتها أولاً بحيث تبدأ بتقويم نظم الرقابة الداخلية لديها وتطويرها، ثم تنتقل إلى باقي القطاعات حتى تكتمل الحلقة كُلٌّ حسب اختصاصه.

المبحث الرابع: الإطار المقترح والتوصيات

1. مقدمة:

إن أي نظام إداري أو مالي لا تتوافر فيه رقابة فعالة ومنظمة على المال العام يعتبر نظاماً ناقصاً ويفتقر إلى المقومات المتكاملة، وهو ما أخذت به مختلف المجتمعات منذ القدم، فأوجدت أنواعاً مختلفة من الرقابة وشكلت مجموعة من الأجهزة الرقابية المختلفة بهدف حماية المال العام [59] .

ووفقاً لإعلان نيودلهي فإن مسؤولية إنشاء أنظمة للمحاسبة والرقابة الداخلية وتطويرها يقع على عاتق الجهات الحكومية وعلى الأجهزة العليا للرقابة، للتأكد من أن هذه الأنظمة فعَّالة ومناسبة، وذلك من خلال مراجعتها واقتراح التحسين عليها، وقد ظهر دور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أداء أجهزة الدولة من خلال المهام الأساسية المنوطة بتلك الأجهزة ولاسيما المهام الرقابية (المالية والإدارية والمحاسبية)، وحث تلك الأجهزة على تطوير أنظمة الدولة المالية والإدارية والمحاسبية الموجودة، وتطوير إجراءات الممارسة فيها، والعمل على تحسين مخرجاتها، وهذا الإجراء يرتبط بشكل مباشر بتطور الدولة وإدخال معايير الحوكمة عليها[60].

ومن تحليل النصوص الواردة في قانون ديوان المحاسبة الليبي رقم 19 لسنة 2013، نجد أنه قد رسم بمجمله السلطة القانونية المتاحة للديوان لأداء دوره في التحقق من سلامة تنفيذ الإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على المال العام وحسن إدارته، مستهدفةً بذلك بناء نظام سليم للأداء والمساءلة الموضوعية عن نتائج استعمال مؤسسات الدولة له بشكل أمثل، وبناءً على ذلك فإننا نقترح الإطار التالي على الأجهزة الرقابية لتقويم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية الليبية، وذلك على النحو التالي :

2. مظلة الديوان :

يمثل ديوان المحاسبة أعلى سلطة للرقابة على مؤسسات الدولة بمختلف أنواعها الرقابية وغير الرقابية، التي تتقاطع مهمته مع مهمة الأجهزة الرقابية بمختلف مسمياتها في المحافظة على المال العام، وللتغلب على نظرة المجتمع بأن الأجهزة الرقابية غير قادرة على القيام بمهامها وفقاً للقانون، مما تسبب في غياب الرقابة الحكومية الفعلية في كثير من مؤسسات الدولة وأجهزتها لاسيما الخدمية منها، وهو سبب ضعف الأداء في أجهزة الحكومة، كما يعزو الأمر إلى عدم فهم بعض مسؤولي الأجهزة الرقابية لمهام جهته، مما جعل التداخل حقيقة مؤلمة، وحملت تأكيدات على تداخل اختصاصات الجهات الرقابية، وعدم وضوح بعض المهام الأخرى، وكذلك ضعف التنسيق والتعاون العام، مما انعكس على ضعف تطبيق الأنظمة، وعليه ومن هذا المنطلق ولتفادي هذه المشاكل نقترح النقاط التالية:

- أن تتكاثف الجهود بشأن العمل بشكل تكاملي، من خلال إعداد لجان لوضع معايير للمراجعة الداخلية خاص بالدولة الليبية أو الاعتماد على معايير المراجعة الدولية، بالإضافة إلى ضرورة العمل على وضع أسس لأنظمة رقابة داخلية تكون الأساس الذي يُهتدى به كُلُ حسب اختصاص كل مؤسسة.
- وضع خطط وبرامج متابعة لأنظمة الرقابة الداخلية بالتنسيق مع الأجهزة الرقابية الأخرى .
- العمل على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة والمعمول بها حالياً لمواكبة التطورات الحاصلة على الساحة الدولية.
- الرقابة الدورية التكاملية مع الأجهزة الرقابية الأخرى على أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات الخاضعة لها والفصل بين اختصاصاتهما والعمل جنباً إلى جنب من أجل رفع كفاءة هذه الأنظمة وفاعليتها.
- العمل على رفع المستوى المهني لمنتسبي الوحدات الحكومية عن طريق انخراطهم ضمن الدورات التدريبية التي تعدها الأجهزة الرقابية إسوةً بالقطاع المصرفي.
- العمل على إصدار شهادة تخصصية تمنح للمراجع الداخلي من معهد تخصصي يتبع للديوان على غرار الشهادات المهنية التي تمنحها معظم الدول .

كما يمكن الاعتماد على المؤشرات العالمية لتحديد وقياس التقدم الذي حُقِّقَ، فمؤشر سيادة القانون العالمي الذي يقيس مثلاً القيود على السلطات الحكومية، وغياب الفساد، وانفتاح الحكومة، مدى وتمتع المواطنين بالحقوق الأساسية، والأمن، وإصلاح القوانين، والعدالة المدنية والجنائية، جميع هذه المؤشرات يمكن الاستفادة منها لتتبع التقدم الذي يُحَقَّقُ على المستويين الوطني والدولي.

ففي بداية سنة 2016 بيَّن مؤشر سيادة القانون العالمي وفق ما أعلنته مؤسسة "وورلد جستس بروجكت" للأبحاث من العاصمة الأمريكية واشنطن أن ضعف أداء الأجهزة الرقابية كان من أهم أسباب عدم تحقيق المملكة السعودية لمركز متقدم فيه.

ومن وجهة نظرنا أن غياب الدولة الليبية عن هذا المؤشر ليس مستغرباً، لعدم وجود العوامل التي تعزز من قوة القانون، كما أن هذا الغياب يأتي لضعف عمل الأجهزة الرقابية وأدائها في الكشف عن الخلل ومعالجته، إضافةً إلى أن الكثير من القوانين إما معطلة أو غير مفعلة؛ ولتفادي ذلك نرى أن يُؤْخَذَ بإحدى الطريقتين:

1.2 الطريقة الأولى: الفصل بين الاختصاصات :

أهمية وجود تنسيق وتعاون تكاملي متبادل بين الأجهزة الرقابية بعضها

بعضاً، وبينها وبين الجهات الخاضعة لرقابتها، وذلك من أجل التعاون على حماية المال العام، بالإضافة إلى توضيح الاختصاصات، ويتم ذلك عن طريق:

- تحديد مهام واختصاصات كل جهاز رقابي بشكل واضح وصريح بحيث يمنع التداخل والازدواجية في قيامها بأعمالها، والعمل على أن تكون اختصاصات هذه الأجهزة مكملة لبعضها بعضاً.
- على الديوان إعداد برنامج لفحص نظم الرقابة الداخلية وتقويمها، وإعداد تقارير عن نتائج ذلك التقويم، وكذلك مؤشرات خاصة بقياس أدائها بالتنسيق مع الأجهزة الرقابية الأخرى المختصة والعاملة مع الديوان بشكل تكاملي لتقويم أداء هذه الأنظمة.
- قيام الديوان بتشكيل لجان لفحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة في الدوائر الحكومية غير المرتبطة بوزارة معينة والتشكيلات التابعة لها، وإعداد برامج فحص وتقارير متابعة عن نتائج التقويم من أجل توحيد الإجراءات.

2.2 الطريقة الثانية: دمج الأجهزة الرقابية:

ضرورة العمل على دمج الأجهزة الرقابية بحيث يكون هناك جهاز واحد قوي ومتكامل الخبرات، بدلاً من أن يكون هناك أجهزة متعددة ومختلفة، هذا الأمر سيسهم في توحيد عملية الإجراءات، الذي يستدعي أمرين: الأمر الأول طبيعة العمل الرقابي نفسه، والثاني يتمثل في عدم وضوح الرؤية بالنسبة للجهات الرقابية وعدم التنسيق بينها، فتمارس المهام نفسها من قِبَل الجهات الرقابية، وهذا النوع من الازدواجية له أثر سلبي، فالأفضل هو النظر في أداء الجهات الرقابية نفسها، ومقارنتها بالمعايير الدولية والمهنية.

وفي هذه الحالة تكون آلية العمل على النحو التالي:

- أن يكون عمل الديوان إشرافياً على الأجهزة الرقابية الأخرى التي تعمل تحت إشرافه.
- تشكيل لجان رقابية رئيسة تقسم حسب طبيعة العمل والقطاعات (مصرفية بفرعيها، بيئية، هندسية...إلخ) يكون الديوان مشرفاً على عملها ونتائجها، وتكون مهمة هذه اللجان إصدار التعميمات والمناشير، والإجابة عن الاستفسارات المهنية، والعمل على إعداد مشروعات اللوائح والقوانين والمعايير المهنية التي تخص كل قطاع، وكذلك العمل على رفع نقاط الضعف الجوهرية إلى الديوان والعمل على معالجتها.
- تشكيل لجان رقابية فرعية تكون تبعيتها للجان الرقابية الرئيسة كُلٌّ حسب القطاع الذي تتبعه، تكون مهمتها متابعة القوانين واللوائح والإجراءات القانونية وتنفيذها في المؤسسات الخاضعة لرقابتها، والإشراف على تطور أنظمة الرقابة الداخلية بهذه المؤسسات، واستلام التقارير الدورية المعدة من المؤسسات الخاضعة للرقابة وتحليلها، وأيضاً إعداد التقارير الرقابية عن كل قطاع التي تُرفع إلى اللجان الرقابية الرئيسة.

3. نظرة الديوان:

ينبغي على الديوان أن تكون نظرته لأنظمة الرقابة الداخلية والجهات الخاضعة لرقابته نظرة علاجية وليست نظرة اقتناص الأخطاء.

وفقاً للطريقة الأولى (فصل الاختصاصات) تُحَدَّدُ نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة من قبل كل جهاز رقابي على حدةٍ ووفقاً لاختصاصاته، بحيث ينتج عن ذلك تقرير متكامل عند تجميع هذه التقارير عن الجهة، وتحدد نقاط الضعف من منظور كل جهاز وسبل التغلب عليها.

أما وفقاً للطريقة الثانية (دمج الأجهزة) فمن خلال تقويم اللجان الفرعية الرقابية لأنظمة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة لرقابتها فإنها تحدد مواطن القوة والضعف في هذه الأنظمة، لكي تتمكن من تسليط عملية الرقابة على نقاط الضعف لارتباطها بشكل مباشر بنقاط ضعف مختلفة التي تظهر على مستوى البيانات المالية للجهات الخاضعة للرقابة.

4. تقرير الديوان:

تولى الديوان نشر تقريره في نهاية كل سنة مالية وفقاً لما حدده القانون ويجب أن يتضمن التقرير وفقاً لإعلان ليما طرح الوقائع وتقويمها بأسلوب موضوعي وواضح، وأن تكون معالجتها محصورة بالقضايا الجوهرية المهمّة فقط، كما يجب أن تكون صياغة التقارير دقيقة ومفهومة، وَيُعَدُّ وفقاً للآتي:

للطريقة الاولى (فصل الاختصاصات) باعتبار أن عمل ديوان المحاسبة مع الأجهزة الأخرى دور تكاملي، فلابد من إعداد تقارير مشتركة تبين أوجه الضعف التي تعاني منها أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات التي تخضع لها كُلٌّ حسب اختصاصه واقتراح سبل التغلب عليها، بالإضافة إلى اقتراح نصوص قانونية وتشريعية لجبر أوجه النقص التي يعاني منها القانون.

أما وفقاً **للطريقة الثانية** (دمج الأجهزة) فَيُعَدُّ تقرير من اللجنة الفرعية للرقابة كُلٌّ حسب اختصاصاتها عن الجهات الخاضعة لرقابتها مبيناً به أوجه القصور الذي لُوحِظَ، ثم يرفع هذا التقرير إلى اللجنة الرئيسية للرقابة التي بدورها تعد تقريراً بعد تفريغ بيانات تقرير اللجنة الفرعية للرقابة، حيث تبين فيه مواطن الضعف وأسبابه واقتراح سبل علاجه في متن هذا التقرير، ومن ثم يقدم إلى الديوان لمباحثته والمصادقة عليه وإدراجه من ضمن التقرير السنوي.

5. التنسيق والتعاون مع إدارات الرقابة الداخلية:

من الضروري أن يكون هناك تعاون بين المراجع الداخلي والأجهزة العليا للرقابة عن طريق اتصال مبني على حوار عن معرفة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة الحكومية، مما يؤدي إلى عملية رقابة فعَّالة ومركزة، وبالتالي الوصول إلى توصيات مفيدة، وقد أشار معيار الإنتوساي 9150 (التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراجع الداخلي في القطاع العام)، إلى أن التنسيق بين المراجع الداخلي والأجهزة العليا للرقابة سيُجنى من ورائه عدة فوائد منها تبادل الأفكار والمعرفة، وتقوية قدراتهما المتبادلة، وعمليات رقابية أكثر كفاءة واقتصادية ناتجة عن تقليل الازدواجية في العمل.

هذا التعاون سيكون ذا فائدة فقط إذا كان كُلٌّ من الطرفين راغباً وملتزماً بتطوير خدمات رقابة منسقة وفعالة، حيث أشار ذات المعيار إلى الأسس الواجب اتباعها في عملية التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والأجهزة العليا للرقابة وهي مبنية على الالتزام والاتصال والفهم المتبادل والثقة، كما يحتاج إلى اجتماعات منتظمة بين الطرفين التي يحدث فيها تبادل للمعلومات(أعمال استشارية) مما يؤدي إلى الرفع من كفاءة عمل إدارات المراقبة الداخلية، كما يتيح هذا الاتصال تنظيم برامج تدريبية وتطوير المنهجيات.

6. التوصيات :

بناءً على نتيجة الدراسة المتمثلة في الإطار المقترح، فإننا نرى أن نوصي ببعض التوصيات وهي تتمثل في:

- على الجهات الرقابية العليا في ليبيا ممثلة في ديوان المحاسبة تبني الإطار المقترح ومحاولة تطبيقه للوصول إلى تقويم أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات الحكومية، للمحافظة على المال العام من الهدر والتبذير وسوء التصرف وضمان كفاءة الاستعمال، والعمل على تطوير كفاءة أداء الجهات الخاضعة لرقابته والإسهام في نشر أنظمة المحاسبة والمراجعة المستندة إلى المعايير الدولية وتحسين القواعد والمعايير القابلة للتطبيق على المحاسبة بشكل مستمر.
- قيام الديوان بتنظيم دورات تدريبية لموظفي الدولة بمختلف المجالات على وجه الخصوص في مجال تأهيل منتسبي إدارات الرقابة الداخلية وتطوير قدراتهم.

- قيام الديوان بإعداد الخطط التدريبية سنوياً متضمنة برامج ومحاور وفقاً لاحتياجات القطاع الحكومي من تلك البرامج وبحسب الاختصاصات والوظائف، وبما يساهم وبشكل مباشر في تطوير القطاع العام ويرتقى بمستوى أدائه وتحسين نوعية الخدمات التي تقدمها.
- وضع الأنظمة المحاسبية المعتمدة وتطويرها في الجهات الحكومية، بما يدعم الأجهزة الرقابية وبما يدعم عمل الرقابة الداخلية، من خلال تطوير عمل تلك الأنظمة وسد الثغرات.
- ضرورة وضع منهجية واضحة لقدرات ومؤهلات وخبرات العنصر البشرى الواجب توافرها في وحدات الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية والمدربة على العمل في تلك الوحدات .
- العمل على إصدار معايير للمراجعة الداخلية، باعتبارها تشكل الإطار العام لوظيفة المراجعة الداخلية، بحيث يكون إطاراً مرجعياً يحدد مسؤوليات المراجع المهنية ويجعل المستفيدين منها يثقون في العمل الذي يؤديه المراجع الداخلي، وذلك لأن معايير المراجعة الداخلية تشكل أساساً لتقويم أداء المراجعة الداخلية.

7. الهوامش:

1. حسين القاضي، "مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا على تقويم الرقابة الداخلية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 2، 2010.
2. ديوان المحاسبة الليبي، التقرير العام لسنة 2016 ، 2017.
3. عبد الله عقلة غنيمات ووليد زكريا صيام، "العوامل المؤثرة في فاعلية الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد4، 2011.
4. آية عبدالحفيظ أوحيدة، "الرقابة المسبقة وفاعليتها على رقابة الأموال العامة ــ دراسة حالة ديوان المحاسبة الليبي"، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبةARABOSAI ، تونس، العدد 72، 2018.
5. كفاح كاظم جاسم الغانم، "دور ديوان الرقابة المالية في كشف الغش والاحتيال في البيانات المالية ـــ دراسة حالة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القادسية، العراق، 2017.
6. فاطمة مفتاح الفلاح، عادل محمد بوشعالة، "مدى توافق ممارسات مراجعي ديوان المحاسبة الليبي مع متطلبات المعايير المهنية في مجال الكشف عن الغش والفساد ـــ دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة بمدينة بنغازي"، ورقة علمية مقدمة للمؤتمر العلمي الأول حول مكافحة الفساد في ليبيا طريقنا لضمان استدامة التنمية، مركز البحوث والاستشارات، جامعة بنغازي، 2017 .
7. عبدالله علي براك الشيتان، "دور ديوان المحاسبة في فحص الرقابة الداخلية وفقاً لدليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، المسابقة السادسة عشر للبحوث على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، دولة الكويت،2015.
8. عمار جبار النداوي وأحمد جاسم والدراجي، "مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية"، المسابقة الحادية عشرة للبحث العلمي التي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2015.
9. أيمن ناجح شاهين، "مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تطوير نظم الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابتها"، تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تطوير نظام الرقابة الداخلية في قطاع الوزارات الحكومية، بحث مقدم إلى الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، 2015.
10. صالح ميلود خلاط وعبدالحفيظ فرح ميرة "مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم 3100 من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية، زليتن، ليبيا، العدد 3، 2014.
11. عبدالله عقلة غنيمات ووليد زكريا صيام، مرجع سبق ذكره.
12. علا عمر بن طريف، "أثر وحدات الرقابة الداخلية في فاعلية الوزارات الأردنية من وجهة نظر العاملين فيها"، رسالة ماجستير، جامعة مؤتة، الكرك، الأردن،2010.
13. ريم خصاونه، "تقويم إجراءات الرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية ـــ دراسة ميدانية ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث(العلوم الإنسانية)، المجلد 24 (9)، 2010.
14. محمد ياسين الرحاحلة، "دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد2، 2006.
15. سطام بن عبدالعزيز المقرن، "تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي ـــ دراسة تحليلية وصفية"، مجلة المراقبة، ديوان المراقبة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 20، 2006.
16. سعيد يوسف كلاب، "واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2004.
17. محمد رسول العموري، "الرقابة المالية العليا ـــ دراسة مقارنة"، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى،2005.
18. معايير التدقيق الدولية، 2017، http://www.mo7asaba.com/2017/01/blog-post_75.html
19. علي عباس، "الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال"، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
20. خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،2004.
21. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، 2010 ، www.aicpa.org
22. فياض حمزة الرملي، "دور الرقابة المالية العامة في تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد"، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، عدد مارس،2017 http://giem.kantakji.com/article/details/ID/1231#.W66A0ntvbDd
23. المراجعة التحليلية، منتدى المحاسب العربي، https://accdiscussion.com/acc8612.html
24. رائد محمد عبدربه، "المراجعة الداخلية"، دار الجنادرية، عمان، الأردن، 2009.
25. أجوان محمد البحر، أريج عبد الله المجلي، "دور ديوان المحاسبة في فحص الرقابة الداخلية وفقاً لدليل التدقيق العام لديوان المحاسبة"، المسابقة السادسة عشرة للبحوث على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة الكويتي، الكويت، نوفمبر 2015.
26. عبد الله علي براك الشيتان، مرجع سبق ذكره.
27. الإنتوساي، "الدليل الإرشادي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، 2004.
28. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، 2010 ، www.aicpa.org
29. المرجع السابق نفسه.
30. رغدة المدهون، "العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي"، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
31. عبدالسلام عبدالله أبو سرعة، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.
32. عدنان الحسن، "فحص نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية"، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، 2011.
33. موسى أحمد خيرالدين، "إدارة المشاريع المعاصرة"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2012.

34. إعلان ليما، "المبادئ الأساسية للرقابة المالية العامة"، الصادرة في الهند1977، http://mhassan037.blogspot.com/2014/12/blog-post_75.html
35. أحمد العنزي، "دور ديوان المحاسبة في زيادة فعالية الإدارة المالية وأثرها في التنمية الإدارية في الدولة"، منشورات ديوان المحاسبة الكويتي، الكويت، 2013.
36. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، "معيار الإنتوساي 5010"، الدليل الإرشادي للأجهزة الرقابية العليا في مجال الرقابة على المؤسسات الدولية، 2004.
37. يوسف شباط ومحمد خير العكام، "المالية العامة"، جامعة دمشق، التعليم المفتوح، 2007.
38. نصر عبدالوهاب وآخرون، "الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة المعلومات وعولمة أسواق المال" ـــــ الواقع والمستقبل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2005.
39. محمد عبدالله عبد العالي، "هيئة المراقبة ودورها في إدارة الشركات المساهمة"، مجلة البحوث الأكاديمية.
40. Statements on Auditing No.60& 61(1988),Committcation with Audit Committees New York, AICPA, Par.2.
41. الرقابة المصرفية، موقع عربناك،2018 https://www.arabnak.com/
42. رغد كريم قاسم الوائلي وحمزة فائق وهيب الزبيدي، "تأثير متطلبات الرقابة الإشرافية على الأداء المالي للمصارف الإسلامية في العراق ـــــ دراسة حالة مصرف التعاون الإسلامي للاستثمار للسنوات2015-2018"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد15، العدد50، 2020 .
43. وجدي حامد حجازي، "أصول المراجعة الداخلية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2010.
44. محمود شوقي عطاالله، "دراسات وبحوث في المراجعة"، دار النهضة، القاهرة، 1972.
45. خلف عبدالله الورات، معايير التدقيق الداخلي والحوكمة، http://mqqal.com/2017/02/
46. إدريس عبدالسلام اشتيوي، "المراجعة معايير وإجراءات"، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، ليبيا، 1988.
47. الإنتوساي، "الدليل الإرشادي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، 2004 .
48. المرجع السابق نفسه.
49. ديوان المحاسبة الليبي، مرجع سبق ذكره.
50. الجريدة الرسمية، العدد 9، الصفحة الأولى، الإصدار2، 2012/6.
51. اللجنة الشعبية العامة للمالية، مجموعة التشريعات المالية لائحة الميزانية والحسابات والمخازن، يناير2002.
52. ديوان المحاسبة الليبي، مرجع سبق ذكره.
53. قانون المصارف رقم 1 لسنة 2005، ليبيا.
54. قانون إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي رقم 19، لسنة 2013.
55. تقرير صندوق النقد الدولي والبنك الدولي عن ليبيا بعنوان أولويات إصلاح الإدارة المالية العامة في ظل الأوضاع الجديدة، 2012 .
56. القانون التجاري الليبي رقم 23 لسنة 2010.
57. أيمن فتحي الغباري، "تقويم أثر معايير حوكمة الشركات في حماية حقوق المساهمين وعلاقتها التكاملية بالرقابة والمراجعة الداخلية بمنظمات الاعمال2017"، https://drayman.net/research04.html
58. صندوق النقد والبنك الدوليين، "تقرير إدارة شؤون المالية العامة عن ليبيا"، لسنة 2011 .
59. عبدالقادر موفق، "الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الإسلامي والاقتصاديات المعاصرة"، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد5، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2009.
60. إعلان نيودلهي، "المبادئ الأساسية للارتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي"، ترجمة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، البيرو 1994.