



جمهورية مصر العربية
وزارة التربية والتعليم
قطاع الكتب

الرقابة والضبط الداخلى

للصف الثالث
بالمدارس الثانوية الفنية التجارية
(نظام السنوات الثلاث)
شعبة مشتريات وأعمال مخازن

طبعة ٢٠١٠ / ٢٠١١



جمهورية مصر العربية
وزارة التربية والتعليم
قطاع الكتب

الرقابة والضبط الداخلي

للمصف الثالث
بالمدارس الثانوية الفنية التجارية
(نظام السنوات الثلاث)
شعبة مشتريات وأعمال مخازن

تأليف

أحمد إسماعيل عفيفي حمادة	عبد الغفار محمد خفاجة
مدير عام	موجه عام
الإدارة العامة للتعليم التجاري	بالإدارة العامة للتعليم التجاري

مراجعة

الدكتور/ محمد عبد العزيز عبد الله
أستاذ بكلية التجارة - جامعة قناة السويس

طبعة ٢٠١٠ / ٢٠١١

الباب الأول

الضبط والرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية

ويشتمل على الفصول التالية :

الفصل الأول : الإطار العام للضبط والرقابة الداخلية .

الفصل الثاني : إعداد الموازنة العامة للدولة .

الفصل الثالث : مجالات تطبيق الرقابة الداخلية .

الفصل الرابع : الرقابة الداخلية قبل الصرف .

الفصل الخامس : الرقابة الداخلية بعد الصرف .

الفصل الأول

الإطار العام للضبط والرقابة الداخلية

في القطاع الحكومي

مقدمة :

تحتل الرقابة المالية أهمية كبيرة في العملية الإدارية وتعد من أهم ركائز هذه العملية، ولا بد من تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فاعلة في تطوير وتوجيه النشاط الإداري بكياناته المختلفة.

ومن المعلوم أن القطاع الحكومي يلعب دورا هاما ومتعاظما في اقتصاديات الدول النامية باعتباره المحرك الرئيسي لخطط التنمية الاقتصادية لهذه الدول . ويشكل ترشيد الإنفاق الحكومي وحسن استخدام الموارد المحدودة المتاحة ورفع كفاءة وفاعلية الأجهزة الإدارية وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية المتبعة عناصر رئيسية لنجاح أي عملية تنمية وتحقيق أهدافها.

ولا شك أن تحقيق ذلك لن يتأتى إلا بوجود رقابة مالية وإدارية ذات كفاءة وفاعلية تمكن من تحقيق الظروف التي تحتاجها عملية التنمية وتدعم خططها وتساعد في تحقيقه أهدافها .

أولا : التعريف بمفهوم الرقابة :

يقصد بالرقابة في اللغة ، المحافظة على الشيء وصونه وحراسته، كما تعني الاحتراز والتحوط والمراعاة. أما المفهوم الفني للرقابة فقد اختلفت آراء الكتاب والباحثين بشأنه تبعا لنظرة كل واحد منهم للرقابة والمجال الذي تمارس فيه وكذلك الزمن الذي تمارس فيه.

ويمكن تعريف الرقابة :

أنها أداة إدارية تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح، وأن الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاءة وفعالية .

أنها مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية بقصد التعرف على الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب، إضافة إلى المحافظة على المال العام من عمليات الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال.

يتم ممارسة الرقابة وتنفيذها عن طريق الإدارة العليا أو وحدات متخصصة داخل الوحدة أو الوزارة وهي في هذه الحالة تسمى بالرقابة الداخلية. وقد تمارسها وحدات أو أجهزة متخصصة من خارج الوحدة أو الوزارة، وفي هذه الحالة فهي تسمى بالرقابة الخارجية.

ثانيا : أهمية الرقابة المالية:

تعد الرقابة المالية من العناصر الأساسية للعملية الإدارية والتي تشمل: التخطيط، والتنظيم والقيادة والتنسيق بالإضافة إلى الرقابة بأنواعها المختلفة... وقد تطورت أهمية الرقابة المالية مع تطور دور الدولة من (الدولة الحارسة) التي تهدف إلى المحافظة على الأمن الخارجي وحفظ الأمن الداخلي والفصل في المنازعات بين الأفراد - إلى ما يسمى ب (دولة الرفاهية) التي تتدخل في مختلف مناحي الحياة الاقتصادية في كافة القطاعات والميادين، ذلك أن تدخل الدولة في جميع شؤون المواطنين يتطلب توفير أجهزة إدارية تنجز الأعمال وتؤدي الخدمات الموكلة اليها بكفاءة وفاعلية مع خضوع هذه الأجهزة للرقابة والمحاسبة للتحقق من قيامها بعملها على أكمل وجه، ونظراً لاتساع نطاق الأجهزة الإدارية ، وتعدد مجالاتها وزيادة عدد العاملين فيها، كل ذلك أدى إلى ضرورة الاهتمام بالرقابة على أداء الأجهزة الإدارية، بهدف التحقق من إنجاز العمل الإداري بكفاية وفي أسرع وقت ممكن وبأيسر الطرق...

وتبرز أهمية الرقابة المالية في هذا المجال في أنها تقدم مايلي :

- ١- مساعدة الدولة ممثلة في أجهزتها الحكومية المكلفة بالرقابة في شأن التعرف على كيفية سير الأعمال داخل الوحدات الحكومية .
- ٢- التأكد من أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المخططة .
- ٣- التأكد من مدى تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية وفاعلية بغرض المحافظة على الأموال العامة
- ٤- التأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية وتحسين معدلات الأداء .
- ٥- الكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث مسبباتها وتدعيم الموجب منها واقتراح الوسائل العلاجية للانحرافات السالبة لتفادي تكرارها مستقبلاً في تلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية.

ثالثا : الأهداف العامة للرقابة المالية :

تهدف الرقابة بصفة عامة إلى تحقيق العديد من الأهداف ، وتتمثل الأهداف العامة التي تسعى الرقابة المالية لتحقيقها في هدفين :

الهدف الأول : التحقق من أن الإنفاق قد تم طبقاً للخطة الموضوعة.

الهدف الثاني : أن الموارد المخطط لها قد تم تحصيلها طبقاً لما هو مقرر وقد تم استخدامها أفضل استخدام ممكن .

**** ويمكن تقسيم هذه الأهداف العامة إلى:**

١- أهداف فنية تقليدية تتمثل في:

- ١- إبداء رأى فني محايد عن مدى صحة الأوضاع المالية ونتائج أعمال الوحدات المشمولة بالرقابة على أن يكون هذا الرأي مدعماً بأدلة وقرائن إثبات قوية حول مدى صحة حقيقة المركز المالي ومدى صحة نتائج الأعمال في نهاية الفترة.
- ٢- التحقق من مدي كفاية السياسات والإجراءات والمخططات التي تضعها الإدارة العليا بالوحدة لتنفيذ الأعمال والمهام التي تنفذها ، وتشجيع الالتزام بها والتأكد من حسن تطبيقها.
- ٣- التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية وسلامة وصحة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى إمكانية الاعتماد عليها في إعداد المعلومات والتقارير والقوائم المالية النهائية لإمكان الاعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات .
- ٤- منع الأخطاء وحالات الغش والاختلاس والتزوير والعمل على تخفيض فرص ارتكابها عن طريق اكتشاف ما يقع منها أولاً بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة المالية الداخلية للوحدات وتدعيمها ورفع كفاءتها .
- ٥- التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التخطيط والتنظيم ومتابعة التنفيذ.
- ٦- إدارة الوحدات على أسس علمية، من خلال توفر العناصر الأساسية وأهمها:
 - أ- دليل للإجراءات والدورات المستحدثة .
 - ب- وجود هيكل تنظيمي مع تحديد واضح للوظائف وشرح مضمونها .
 - ج- تقارير دورية عن سير العمل.
 - د- كفاية الأنظمة وتحديد سلطات ومسؤوليات العاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة .
 - هـ- مراعاة التسلسل الإداري بما يحقق حسن إنسياب المعلومات بشكل سليم
 - و- خلق مناخ تعاوني بين الأفراد والعاملين.
- ٧- اكتشاف الممارسات والمبادرات الإبداعية لتشجيعها ورعايتها ومكافأة القائمين على ذلك كنوع من الحافز.

٢- أهداف إستراتيجية للرقابة المالية وتتمثل في:

- ١- حماية أصول الوحدات من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام والإهمال بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة.
- ٢- زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية التي تشكل عنصر أساسيا في نجاح الوحدات وربحياتها واستمراريتها واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعة.

- ٣- تزويد السلطة التشريعية في الدولة بالمعلومات والتقارير السليمة والمؤكدة وذلك بغرض تحققها من تطبيق ما وافقت عليه فيما يتعلق بالميزانية وهو ما يعنى استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها، وجباية الإيرادات حسب الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات الصادرة.
- ٤- العمل على تحقيق الوفرة المادي في تكاليف عمليات التنفيذ والحد من الإسراف والصرف غير المبرر، والعمل على مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة.
- ٥- التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية في الوحدات ، بتحديد ما تم تنفيذه عن طريق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات العلاجية، حتى يتمشى الأداء مع الخطط الموضوعة.
- ٦- الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي، والعمل على توفير بدائل أساليب حديثه لحلها.
- ٧- التأكد من أن المستويات الإدارية العليا في الوحدات على إمام كاف بما يجري من أعمال في المستويات الإدارية الأخرى للوحدات .
- ٨- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في اتجاه الهدف الواحد ووفقا للسياسات المقررة.

رابعاً: أساليب الرقابة المالية :

أساليب الرقابة المالية كثيرة ومتنوعة ومع ذلك فإننا نستطيع أن نقسم أنواعها من حيث الجهة التي تتولى مهمة الرقابة إلى رقابة داخلية ورقابة خارجية ، ومن حيث التوقيت الزمني إلى رقابة سابقة ورقابة لاحقة ، ومن حيث نوعية الرقابة إلى رقابة حسابية ورقابة تقييمية .

أنواع الرقابة المالية من حيث الجهة التي تتولى الرقابة :

١ - الرقابة الداخلية :

هي تلك التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها . حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي الحكومة الآخرين ، وهي في هذا قريبة الشبه بمهمة أقسام المراجعة في الشركات التجارية والصناعية ، فيعتبر من قبيل الرقابة الداخلية ما يقوم به الوزراء ورؤساء المصالح ومديرو الوحدات الحكومية من رقابة على مرؤوسيهم . كذلك ما تقوم به وزارة المالية أو البنك المركزي من رقابة على الوزارات والمصالح الأخرى . وهي لذلك قد تسمى رقابة ذاتية أو رقابة إدارية .

٢ - الرقابة الخارجية :

فهي تلك التي يعهد بها إلى هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية . وهي في هذا قريبة الشبه بمهمة مراقبي الحسابات بالنسبة لشركات المساهمة ، وتنقسم بدورها إلى :

(أ) رقابة قضائية :

حيث تتولى هيئة قضائية فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة . وقد يعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المنصوص عليها . أو قد تحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسؤولين بتدارك الموقف أو إحالتهم للقضاء الجنائي إذا استدعى الأمر . كما قد يطلب منها وضع تقرير سنوي لرئيس الجمهورية أو للسلطة التشريعية أو للالتين معاً تعرض فيه ما اكتشفته من مخالفات مالية ، وما أمكن تلافيه ، واقتراحاتها للتقليل من هذه المخالفات أو منعها في المستقبل . ومن أوضح الأمثلة على هذا النوع من الرقابة المالية محكمة المحاسبة في كل من فرنسا وإيطاليا وبلجيكا وغيرها ، وديوان المحاسبة في الكويت والجهاز المركزي للمحاسبة في مصر .

(ب) رقابة تشريعية :

وهي تلك التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية . وتباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة . فقد تتم الرقابة عن طريق الهيئة التشريعية مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي عن طريق الاستجواب والسؤال للوزراء كعمتين للسلطة التنفيذية . وقد يترتب على اتباع هذا الأسلوب مسؤولية الوزراء السياسية وطرح الثقة بالوزارة وإسقاطها إذا لم تحصل على غالبية الأصوات . وقد تتجاوز مسؤولية الوزراء عن المخالفات المالية حدود المسؤولية السياسية لتشمل في بعض الدول كفرنسا مسؤوليتهم المدنية والجنائية .

إلا أنه سرعان ما اتضحت عيوب هذا الأسلوب من أساليب الرقابة المالية نظراً لعدم إلمام أعضاء الهيئة التشريعية بالضرورة بالأصول العملية للرقابة المالية أو لعدم توفر الخبرة والوقت اللازمين لهذه المهمة . ولذلك فقد روى من الأفضل تكليف لجنة مختصة تنتقي من بين أعضاء الهيئة التشريعية وخاصة من أولئك الذين قد تتوافر فيهم المعرفة والخبرة بشئون المالية العامة . ومثال ذلك اللجنة المالية في فرنسا ولجنة الخطة والميزانية في جمهورية مصر العربية ولجنة الشئون المالية والاقتصادية بمجلس الأمة الكويتي . وعلى هذه اللجنة أن تراقب تنفيذ الميزانية وأن تفحص الحساب الختامي للدولة والمستندات المؤيدة له . وقد يكون من سلطاتها استدعاء الأمرين بالصرف أو من تراه من موظفي الدولة لمناقشتهم وسؤالهم . ثم ترفع هذه اللجنة تقريرها إلى السلطة التشريعية بكامل هيئتها حيث يتخذ هذا التقرير أساساً لمساءلة السلطة التنفيذية .

وعلى الرغم من أنه قد تتوافر بعض نواحي المعرفة والخبرة بالشؤون المالية لأعضاء هذه اللجنة إلا أن صعوبة التفرد لهذه المسائل وضخامة الجهد اللازم لأدائها تجعل من المستحيل على مثل هذه اللجنة تأدية مهمتها على وجه مرضي .

ج - رقابة فنية :

فمعظم الدول رأّت أن تستعين الهيئة التشريعية بهيئة فنية متخصصة ومستقلة تركز خبراتها ووقتها للرقابة المالية على السلطة التنفيذية . ومن أمثلة ذلك الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية .

ومن الناحية العملية نجد أن كثيراً من الدول قد جمعت بين هذه الطرق الثلاثة للرقابة التشريعية . حيث تتولى هيئة فنية متخصصة مراقبة تنفيذ الميزانية وفحص كل ما يتعلق بالعمليات المالية للدولة والوقوف على المخالفات المرتكبة ورفع التقارير السنوية وغير السنوية إلى السلطة التشريعية . فتقوم اللجنة المالية المنبثقة من السلطة التشريعية بدراسة هذه التقارير دراسة تفصيلية ثم تحليلها مرفقاً بها ملاحظاتها واقتراحاتها إلى المجلس التشريعي بهيئته الكاملة ليتولى محاسبة السلطة التنفيذية واتخاذ ما يلزم من إجراءات .

أما من حيث التوقيت الزمني فنجد أن الرقابة المالية تنقسم إلى :

١ - رقابة سابقة :

حيث تتم عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف ، ولا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف . ومن البديهي أن عمليات المراجعة والرقابة هنا تتم على جانب النفقات فقط حيث لا يتصور أن تتم رقابة سابقة على تحصيل الإيراد العام . وقد تتولى الرقابة السابقة إدارة داخلية تتبع نفس الجهة التي تقوم بالصرف (مثل أقسام المراجعة في الوزارات والمصالح المختلفة) أو قد تتبع وزارة المالية (مثل المراقب المالي بكل وزارة) . كما تتولى الرقابة السابقة هيئة خارجية ومثال ذلك رقابة المحاسب والمراجع العام في بريطانيا ومحكمة المحاسبة الإيطالية ومحكمة المحاسبة البلجيكية وديوان المحاسبة الكويتي .

وتتخذ الرقابة قبل الصرف أشكالاً متعددة . فقد تقتصر على مجرد التصريح للبنك المركزي بوضع المبالغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الأمرين بالصرف في المصالح والوزارات المختلفة للإنفاق منها . وقد تتضمن ضرورة الحصول مقدماً على إقرار من الجهة المختصة بصحة كل عملية على حدة من الوجهة القانونية وقد تمتد الرقابة السابقة لتشمل فحص المستندات الخاصة

بكل عملية والتثبت من سلامة العملية من جميع الوجوه مثل وجود اعتماد لهذا النوع من النفقة وأن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للوائح والتعليمات المالية وأن البضاعة (أو موضوع النفقة) قد تم استلامها فعلاً وأن لجان الاستلام ومحاضرها وكذلك مستندات الصرف مطابقة للنظم المالية المعمول بها ... الخ .

ومن الواضح أن الرقابة السابقة إذا نفذت بنجاح تمنع ارتكاب المخالفات المالية ولذلك يطلق عليها البعض اسم 'الرقابة الوقائية أو الرقابة المانعة' Preventive Control كما أنه يترتب على تطبيق نظام الرقابة قبل الصرف التخفيف من درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة .

ومع ذلك فلا يخلو أسلوب الرقابة السابقة من عيوب أهمها :

- ١- صعوبة مراجعة العملية المالية في مجموعها خاصة بالنسبة للارتباطات المالية الكبيرة والوحدات الإنشائية وإنما تتم مراجعتها كأجزاء متفرقة كلما بدئ بتنفيذ جزء منها . وبالتالي قد لا تتاح الفرصة لجميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها للكشف عما قد يكون هناك من غش أو تلاعب .
- ٢- الرقابة قبل الصرف لابد وأن تنجز في وقت قصير وإلا أدت إلى بطء في الإجراءات وتعطيل لسير العمل مما قد يكلف الدولة والشعب أضعاف ما قد ينجم عن الرقابة السابقة من مزايا .
- ٣- إذا ما تمت عمليات الرقابة السابقة عن طريق هيئة خارجية ومستقلة عن السلطة التنفيذية فإن ذلك يؤدي ولا شك إلى سلب هيئة الرقابة للكثير من اختصاصات السلطة التنفيذية
- ٤- ظهور نوع من المركزية الإدارية يؤدي إلى تعقيد في الإجراءات وتزايد الخلافات والمنازعات المستمرة بين الوزارات وهيئة الرقابة .

لذا فمن الضرورة ترك مهمة الرقابة قبل الصرف إلي وحدات من داخل السلطة التنفيذية سواء أكانت من نفس الجهة التي تقوم بالصرف أو من وزارة المالية على أن تختص هيئات الرقابة الخارجية بعمليات الرقابة اللاحقة . وهذا ما أيدته التطبيقات العملية لأساليب الرقابة المالية في الدولة المختلفة .

٢ - رقابة لاحقة :

وهي الرقابة التي تبدأ بعد انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي للدولة . والرقابة اللاحقة لا تشمل جانب النفقات فقط ولكنها تمتد لتشمل جانب الإيرادات العامة للتأكد من تطبيق السلطة التنفيذية للقوانين وعدم تقاعس الأخيرة عن تحصيل الضرائب المفروضة وأن كل ما حصل قد ورد بالفعل إلى خزانة الدولة وتتخذ الرقابة اللاحقة أشكالاً متعددة ، فقد تقتصر على المراجعة

الحسابية والمستندية لجميع العمليات المالية لكشف المخالفات المالية التي ارتكبت ، وقد تمتد لتشمل بحث مدى كفاءة الوحدة الإدارية في استخدام الأموال العامة .

ولكي تتوافر الجدية في عمليات الرقابة اللاحقة ولكي تؤتي الثمار المرجوة منها لابد وأن تتم هذه الرقابة عن طريق هيئة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية وأن تمنح هذه الهيئة وموظفيها من السلطات والضمانات ما يجعلها بمنأى عن أي إجراء تعسفي قد تحاول الحكومة اتخاذه .

ويتميز أسلوب الرقابة اللاحقة بالتالي:

- ١- سهولة مراجعة جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها دراسة دقيقة ومستفيضة والكشف عن الاختلاسات والتلاعب والأخطاء الفنية .
- ٢- وجود الوقت بما يكفي لإتمام الرقابة لهذه الدراسات دون أن يترتب على ذلك أي تعطيل لسير العمل الحكومي .
- ٣- عدم تدخل هيئة الرقابة في اختصاصات السلطة التنفيذية . مما سيدفع المسؤولين في السلطة التنفيذية إلى توخي الدقة في تنفيذ الميزانية وتطبيق اللوائح والتعليمات المالية وبالتالي منع كثير من المخالفات المالية التي كان من الممكن حدوثها لو لم يؤخذ بهذا الأسلوب للرقابة المالية .

ومن أهم عيوب الرقابة اللاحقة الآتي :

- ١- لا تمكن من اكتشاف المخالفات المالية أو الغش والاختلاس إلا بعد أن تكون الأموال العامة قد أنفقت فعلاً ، فهي وإن كانت تقلل من المخالفات المالية لا تمنع من ارتكابها وإنما تقتصر على التنبيه إليها بعد وقوعها .
- ٢- أن اكتشاف المخالفات المالية قد يأتي بعد وقت طويل من ارتكابها يكون فيه المسئول قد تغير مما يقلل من أهميتها .

ولا شك في أن كثيراً من هذه العيوب التي ألصقت بالرقابة الخارجية اللاحقة يسهل تفاديها إذا ما أعطيت لهيئة الرقابة بعض السلطات القضائية كإنشاء محكمة تأديبية لتعزيز مهمة هيئة الرقابة مثل النيابة الإدارية في جمهورية مصر العربية حيث يظل الموظف العام أينما كان مسئول عن أي مخالفة مالية أو إهمال في أداء واجبات الوظيفة الحالية أو الوظائف السابقة .

وأما من حيث نوعية الرقابة : فتتم التفرقة بين :**١ - الرقابة الحسابية : وهي الرقابة التقليدية التي تقوم بالتالي :**

- ١- مراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل .
- ٢- مراجعة مدى تطابق الصرف للاعتمادات الممنوحة لكل بند من بنود الميزانية ، وأن جميع التجاوزات قد تمت بعد الحصول على ترخيص سابق من الجهة المختصة ، وأن الإيرادات العامة التي فرضها القانون قد تم ربطها وتحصيلها ، وأودعت بخزانة الدولة وأضيفت إلى أنواعها الصحيحة في الحسابات .
- ٣- مراجعة جميع العمليات المالية وأنها قد تمت بمستندات ونماذج صحيحة ومعتمدة ، وأنها مثبتة في الدفاتر إثباتاً صحيحاً وفقاً للنظام المحاسبي المتبع . كما تهدف الرقابة الحسابية إلى بذل أقصى الجهد لاكتشاف الأخطاء الفنية والغش والتزوير والمخالفات المالية ، فحص النظام المحاسبي المتبع أو النظم المالية المعمول بها وتقديم الاقتراحات التي قد تراها هيئة الرقابة لازمة
- ٢ - **الرقابة التقييمية** : وتبحث عن مدى تحقيق أهداف الميزانية وبالتالي مدى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع .

**** وتقوم هيئة الرقابة التقييمية بما يلي :**

- ١- دراسات للتكاليف النمطية لكل وجه من أوجه النشاط العام .
- ٢- تتابع ما تم تنفيذه وتكلفة إنجاز كل عمل أو برنامج أو وحدة حكومية .
- ٣- مقارنة ما تم بالتكاليف النمطية للكشف عما صاحب التنفيذ من إسراف أو سوء استخدام للموارد الاقتصادية التي أتاحت للقطاع العام .
- ٤- الكشف عن مدى كفاءة الوحدات الإدارية ووضع المقترحات التي قد تراها ضرورة للارتفاع بهذه الكفاءة الإدارية و خفض تكاليف الإنجاز أو تحسين مستوى الخدمة التي يقدمها القطاع العام .
- ٥- قياس المنافع متى عادت على أفراد المجتمع وعلى الاقتصاد القومي من قيام الحكومة بهذه البرامج والوحدات بما يمكن من تقييم إنتاجية وحدات القطاع العام .

وقد بدأت المحاولات لوضع الرقابة التقييمية موضع التنفيذ مع اعتناق الكثير من الدول لأساليب التخطيط الاقتصادي ازدادت الحاجة إلى الرقابة التقييمية كأسلوب أساسي لمتابعة تنفيذ الخطة الحالية ورسم الخطط الاقتصادية للسنوات القادمة .

خامساً : تعريف الرقابة الداخلية :

من أنواع الرقابة المالية المهمة ما يعرف بالرقابة الداخلية ، والتي يمكن إجمال دورها في أنها تمثل عين الإدارة العليا على سير النشاط داخل الوحدات الإدارية، ويتجلى ذلك في التقويم المستمر لعمل المنفذين ما يؤدي إلى الاكتشاف المبكر لأية أخطاء.

وقد وردت العديد من التعريفات للرقابة الداخلية ، كل تعريف يتناول الرقابة الداخلية من زاوية معينة ، إلا انه يمكن تعريف الرقابة الداخلية بأنها : الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في الوحدة بهدف حماية أصولها و ضبط ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية .

ويمكن وضع إطار عام لمفهوم الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:

- ١- إن الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها، وليس نظام مستقل بحد ذاته.
- ٢- إن الرقابة الداخلية ليست حدثاً واحداً بل مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر.
- ٣- إن الرقابة الداخلية هي عملية يضع أسسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة.
- ٤- إن الرقابة الداخلية تعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً حول تحقيق الأهداف المخططة.
- ٥- إن الرقابة الداخلية تشتمل على أمور أكثر من تلك المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فهي تمتد لتشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية بداية بخطط وبرامج المؤسسة، ومروراً بالهيكل التنظيمي، انتهاء بوسائل وأدوات الرقابة المالية الإدارية.
- ٦- إن أهداف الرقابة الداخلية تتعدى الثقة في التقارير المالية، والمحافظة على أصول الوحدة، إلى الالتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية.

٧- إن الرقابة الداخلية يجب أن يراعى في تصميم نظمها التكلفة والعائد.

٨- إن الرقابة الداخلية تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات كافة.

٩- إن الرقابة الداخلية توفر الظروف الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة.

سادساً : مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للوحدة من جهة وتمكن الوحدة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها من جهة أخرى.

فمقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى تعكس قوة وفعالية هذا المبنى والعكس صحيح .

وسوف نتطرق إلى مقومات هذا النظام التي تتمثل في :

١- الخطة التنظيمية :

وتعتبر الخطة التنظيمية أساس عملية الرقابة ، وهناك مبدأ رقابي هام ينص على الفصل الدقيق بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة و يجب ان يحدد الهيكل التنظيمي الأهداف والسياسات والواجبات والمسؤوليات وتوزيع السلطات والمسؤوليات على الوظائف بالمستويات الإدارية المختلفة و وسائل الاتصال الرسمي بينهم ومستويات الإشراف عليهم ومن خلال الهيكل التنظيمي يتم تحديد المسؤوليات والواجبات الخاصة بكل وظيفة منها بحيث تتناسب مع مقدرة الفرد الواحد، وفي جميع الأحوال يجب أن تكون الخطة : (أهم خصائص الخطة)

١- مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل .

٢- بسيطة وواضحة حتى يتفهمها العاملون بالوحدة .

٣- تحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية للإدارات التي تتكون منها الوحدة.

٤- تحقق الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة، كإدارات الإنتاج التي تقوم بالمحافظة على أصول الوحدة وأموالها وإدارة المراجعة الداخلية والإدارات المحاسبية الأخرى .

٢- نظام محاسبي سليم :

هناك علاقة تكاملية بين النظام المحاسبي الحكومي ونظام الرقابة الداخلية حيث أن النظام المحاسبي الحكومي السليم يساهم في توفير رقابة داخلية فعالة ، كما يعتبر العنصر الأساسي في رقابة وإدارة أنشطة الوحدات الحكومية ويمكن القول أن النظام المحاسبي هو القلب النابض لنظام الرقابة الداخلية ، وحتى يتسنى تحقيق فاعلية الرقابة الداخلية.

يجب أن يتسم النظام المحاسبي بما يلي :

أ- مبادئ وأسس وقواعد محاسبية تحكم المعالجة المحاسبية للعمليات الوحدة.

ب- مجموعة مستندية، وتشمل المستندات الأصلية التي تحتوي على بيانات الوحدة وغيرها.

ج- مجموعة دفترية تتضمن دفاتر اليومية والأستاذ.

د- الدليل المحاسبي: يتضمن قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية الفرعية.

هـ- القوائم المالية والتقارير الأخرى وتشمل قائمة نتيجة الأعمال وقائمة المركز المالي والتقارير.

و- يقسم العمل المحاسبي بين الموظفين وذلك لكي يدقق كل موظف عمل الموظف الذي سبقه تجنباً للأخطاء والتزوير.

وعلى ضوء ما سبق يمكننا القول بأن النظام المحاسبي الحكومي يجب أن يوفر معلومات تساعد في معرفة أداء الإدارة المالية ويوضح ما حققته كل إدارة في تحقيق أهدافها وأن يسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة.

٣- **توافر الكفاءات اللازمة للموظفين داخل الوحدة الحكومية:** وهذا يتطلب تصنيف الوظائف وتحديد المؤهلات العلمية والعملية التي يجب توافرها في من يشغلها مع ضرورة تنفيذ البرامج التدريبية الدورية ومراجعة عمل الموظفين من وقت لآخر مع توافر نظام للحوافز يساهم في مكافأة المميزين والمجتهدين.

ويراعي في الاختيار مايلي:

أ- اختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة له

ب- شهادات في ميدان العمل .

ج- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته .

د - الالتزام بالسياسات المرسومة .

هـ- احترام نظام التدريب .

و - مراجعة أعمال الموظفين .

٤- **إجراءات سليمة لتنفيذ الواجبات :**

المقصود بهذا الركن هو وضع الإجراءات التفصيلية السليمة التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي يقوم بها الوحدة والتي تؤدي إلى توافر رقابة داخلية فعالة ولاشك أن حجم الوحدة وطبيعة النشاط وعدد العاملين في الوحدة والتنظيم الإداري فيه كلها عوامل تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على طبيعة هذه الإجراءات وعددها ومدى تعقيدها . وجود إجراءات سليمة لتنفيذ الأعمال ، ويتم تصميم هذه الإجراءات على ضوء وسائل الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي، ويشترط لنجاح الإجراءات في مجال الرقابة توافر النواحي التالية:

أ- إدراك وفهم العاملين لهذه الإجراءات.

ب- مراعاة إن تكون مرنة تقبل التعديل أو التغيير تحت أي ظروف.

ج- تقييم مدى فاعليتها في مجال تحقيق الرقابة الداخلية بصفة مستمرة .

د- يجب مراجعة مدى فاعليتها وفائدتها بشكل دوري .

٤- **قياس الأداء :**

يصبح نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية في حالة وجود معدلات ملائمة لقياس الأداء وكما هو معلوم أن وظيفة المحاسبة الأساسية هي عملية القياس ووحدات القياس هي العملة النقدية، إلا أن غياب هدف الربح في الخدمات التي تؤديها الوحدات الحكومية يؤدي إلى صعوبة القياس أنها غير مستحيلة.

وفي الفكر المحاسبي الحديث هناك ما يسمى برقابة الأهداف ويطلق عليها المحاسبة الإدارية ولها عدة وسائل ، فعلى سبيل المثال الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، تقارير الكفاية الدورية ، دراسات الحركة والزمن ، الرقابة على الجودة، البرامج التدريبية ، نظام محاسبة المسؤولية ، نظام تقييم الأداء ، الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية..... الخ والتي يمكن استخدامها في القياس .

٦- إدارة المراجعة الداخلية:

إن وجود نظام للرقابة الداخلية بدون إدارة للمراجعة الداخلية ليس كافياً فإذا كان النظام المحاسبي هو قلب نظام الرقابة الداخلية فإن إدارة المراجعة الداخلية هي بمثابة الطبيب المعالج للنظام. هناك نظرية تقول " : إن هدف الرقابة هو أن نجعل الأخطاء تساوي صفر " ، ولكي نحقق هذا الهدف لابد من تقييم وبشكل مستمر مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وهذا يتم عن طريق إدارة المراجعة الداخلية الجهاز المركزي للمحاسبات .

٧- الضبط الداخلي :

ترجع أهمية الضبط الداخلي إلى احتمال تغير الرقابة الداخلية عبر الزمن ما لم توجد آلية للمراجعة المستمرة ، بحيث ينسى الأفراد عادة أو لا يتبعون الإجراءات عمداً ، أو يصابون بعدم الاكتراث ما لم يقوم شخص ما بالمتابعة وتقييم أدائهم ، بالإضافة إلى ذلك يوجد احتمال لوقوع الغش أو التحريفات غير المتعمدة ، بغض النظر عن جودة الرقابة .

ويمثل الضبط الداخلي كأحد مقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها بغرض منع واكتشاف الأخطاء أو التحريفات والغش من ناحية، والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى وهذه الترتيبات والإجراءات هي ما يمكن أن يطلق عليه قواعد وأسس الضبط الداخلي

قواعد وأسس الضبط الداخلي :

١- وضع مجموعة من الإجراءات الخاصة بالتأمين على الأصول ذات الطبيعة الخاصة كقابلية تعرضها للسرقة أو الاختلاس أو التلف أو الضياع مثل النقدية والمخزون .

٢- استخدام أسلوب الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة:

وتتمثل الرقابة الحدية في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الإدارية الدنيا إلى المستويات الإدارية العليا. أما الرقابة المزدوجة فتعتمد على اشتراك أكثر من شخص لإنجاز عملية معينة مثل أهمية وجود توقيعين للصكوك .

٣- نظام التفتيش :

في بعض الوحدات يتم إنشاء قسم خاص بالتفتيش للتأكد من :

- حسن سير العمل.
- عدم مخالفة الأنظمة والإجراءات.
- الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها .

تذكّر أن

تعريف الرقابة :

هى أداة إدارية تضمن سير الأعمال في الاتجاه الصحيح، وأن الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاية وفعالية .

وتبرز أهمية الرقابة المالية في هذا المجال في أنها تقدم مايلى :

١. مساعدة الدولة و أجهزتها الحكومية المكلفة بالرقابة في شأن التعرف على كيفية سير الأعمال .
٢. التأكد من تحصيل الموارد طبقاً للوائح والقوانين والتعليمات .
٣. التأكد من تحقيق الوحدات لأهدافها بكفاية وفاعلية .
٤. التأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية وتحسين معدلات الأداء .
٥. الكشف عن المخالفات والانحرافات وبحث أسبابها وعلاجها .

الأهداف العامة للرقابة المالية :

- ١- التحقق من أن الإنفاق قد تم طبقاً للخطط الموضوعة.
- ٢- أن الموارد المخطط لها قد تم تحصيلها واستخدامها أفضل استخدام .

الأهداف الفنية للرقابة المالية وتتمثل فى :

- ١-إبداء رأى فني محايد للأوضاع المالية وصحتها .
- ٢- التحقق من مدي كفاية السياسات والإجراءات المخططة والتأكد من حسن تطبيقها.
- ٣- التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية.
- ٤ - منع الأخطاء وحالات الغش والاختلاس والتزوير و اكتشافها ومعالجتها .
- ٥- التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التخطيط والتنظيم ومتابعة التنفيذ.
- ٦-إدارة الوحدات على أسس علمية، من خلال توفر عناصر أساسية أهمها:
 - أ- دليل للإجراءات والدورات المستحدثة.
 - ب- وجود هيكل تنظيمي مع تحديد واضح للوظائف .
 - ج- وجود تقارير دورية عن سير العمل.

- د - تحديد سلطات ومسؤوليات العاملين .
- هـ - التسلسل الإداري و إنسياب المعلومات بشكل سليم .
- و - وجود مناخ تعاوني بين الأفراد العاملين.
- ٧-اكتشاف الممارسات والمبادرات الإبداعية وتشجيعها ورعايتها .

أهم الأهداف إستراتيجية للرقابة المالية :

- ١- حماية أصول الوحدات لحماية المال العام .
- ٢- تحسين الأداء وزيادة الكفاءة الإنتاجية .
- ٣- تزويد السلطة التشريعية بالدولة بالمعلومات والتقارير السليمة .
- ٤- العمل على تحقيق الوفرة المادي في تكاليف عمليات التنفيذ والحد من الإسراف والصرف غير المبرر .
- ٥- التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية في الوحدات .
- ٦- التعرف على المشكلات والعقبات وتوفير البدائل واساليب حلها .
- ٧- التأكد من إلمام المستويات الإدارية العليا بما يجري في المستويات الادارية الأخرى .
- ٨- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جمعيا في اتجاه الهدف الواحد .

من أهم أساليب الرقابة :

- ١- الرقابة الداخلية .

الرقابة الخارجية وتنقسم إلى:

- أ- رقابة قضائية .
 - ب- رقابة تشريعية .
 - ج - رقابة فنية .
- وتنقسم الرقابة المالية من حيث التوقيت الزمني إلى:

أ- رقابة سابقة

أهم مزايا الرقابة السابقة :

- ١- منع ارتكاب المخالفات المالية . فهي رقابة " وقائية أو مانعة " .
- ٢- تخفيف درجة المسؤولية التي تتحملها الوزارات والمصالح المختلفة .

أهم عيوب الرقابة السابقة :

- ١- صعوبة مراجعة العمليات المالية في مجموعها.
- ٢- أنها لا بد وأن تنجز في وقت قصير وإلا أدت إلى بقاء في الاجراءات أو تعطيل سير العمل .

- ٣- أنها قد تؤدي بمعرفة هيئة خارجية مستقلة مما يسلب السلطة التنفيذية الكثير من اختصاصاتها
- ٤- تعقيد الإجراءات وتزايد الخلافات والمنازعات المستمرة بين الوزارات وهيئة الرقابة .

ب- رقابة لاحقة:

أهم مزايا الرقابة اللاحقة:

- ١- سهولة مراجعة جميع أجزاء العملية الواحدة والكشف عن الاختلالات والتلاعب والأخطاء الفنية .
- ٢- وجود الوقت بما يكفي لإتمام الرقابة دون تعطل لسير العمل.
- ٣- عدم تدخل هيئة الرقابة في اختصاصات السلطة التنفيذية .

أهم عيوب الرقابة اللاحقة :

- ١- لا تمكن من اكتشاف المخالفات المالية من الغش أو الاختلاس إلا بعد أن تكون الأموال العامة قد أنفقت بالفعل .
- ٢- قد تكتشف المخالفات بعد وقت طويل و يكون المسئول قد تغير فتفقد معناها .

وتنقسم الرقابة من حيث النوعية الى :

- ١- الرقابة الحسابية .
- ٢- الرقابة التقييمية.

تعريف الرقابة الداخلية :

هي الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في الوحدة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة .

أهم العناصر التي تشكل الاطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية :

١. إنها جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها .
٢. إنها مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر .
٣. إنها عملية يضع أسسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد بالمؤسسة.
٤. إنها تعطي تأكيد معقول لتحقيق الأهداف المخططة.
٥. أنها تشتمل على جوانب إدارية وتنظيمية من خطط وبرامج وأدوات ووسائل رقابية .
٦. تعنى الالتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة، تكلفتها والعائد منها.

٧. أنها تراعى تصميم نظمها وتكلفتها والعائد منها .
٨. إنها تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات كافة.
٩. إنها توفر الظروف الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة.

أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية :

الخطة التنظيمية :

- أ- مرنة .
- ب- بسيطة .
- ج- تحدد خطوط السلطة والمسؤولين (دليل عمل) .
- د- تحقق الاستقلال الوظيفي .
- ٢- نظام محاسبى سليم .
- ٣- توافر الكفاءات اللازمة للموظفين داخل الوحدة الحكومية .
- ٤- اجراءات سليمة لتنفيذ الواجبات .
- ٥- قياس الأداء .
- ٦- إدارة المراجعة الداخلية .
- ٧- الضبط الداخلى .

الأسئلة

أولاً : أجب عن الاسئلة الآتية :

- ١- عرف الرقابة ثم أذكر أهمية الرقابة المالية فى المصالح الحكومية؟
- ٢- أذكر أهم الأهداف التى تحققها الرقابة المالية؟
- ٣- تكلم عن أهم اساليب الرقابة وأقسامها؟
- ٤- تنقسم الرقابة من حيث التوقيت الزمنى الى قسمين .
أذكرهما مع شرح أهم مزايا وعيوب كل منهما ؟
- ٥- أذكر أهم العمليات التى تقوم بها كل من :
١- الرقابة الحسابية ٢- الرقابة التقييمية
- ٦- عرف الرقابة الداخلية ثم اذكر أهم عناصر الاطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية ؟
- ٧- عرف الرقابة الخارجية وماهى أهم أنواعها؟
- ٨- اشرح بإيجاز أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية ؟

ثانياً : أكمل العبارات التالية :

- ١- يتم ممارسة الرقابة وتنفيذها عن طريق الادارة العليا أو وحدات متخصصة داخل
أو وفى هذه الحالة تسمى بالرقابة وقد تمارسها وحدات أو
من الوحدة أو الوزارة وفى هذه الحالة تسمى الرقابة
- ٢- تبرز أهمية الرقابة المالية فى انهاء تقدم مايلى:-
(أ).....
(ب).....

(ج)

(د)

(هـ)

٣- تسعى الرقابة المالية الى تحقيق الأهداف العامة التالية :

(أ)

(ب)

٤- تنقسم الأهداف العامة للرقابة المالية الى:

أهداف ، أهداف ،

٥- تتمثل الأهداف الفنية للرقابة المالية فى :

١-

٢-

٣-

٤-

٥-

٦-

٧-

٦- تتمثل الأهداف الاستراتيجية للرقابة المالية فيما يلى :

١-

٢-

٣-

٤-

٥-

٦-

٧-

٨-

[٢١]

٤-.....

٥-.....

٦-.....

ثالثاً : ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (X) أمام العبارة الخطأ :

- ١- يتم ممارسة الرقابة وتنفيذها عن طريق الادارة الوسطى أو وحدات غير متخصصة خارج الوحدة أو الوزارة . ()
- ٢- ابداء رأى فنى محايد عن صحة الأوضاع المالية من الأهداف الاستراتيجية للرقابة المالية ()
- ٣- حماية اصول الوحدات من السرقة والأختلاس من الأهداف الاستراتيجية للرقابة المالية . ()
- ٤- يطلق البعض اسم الرقابة الوقائية أو الرقابة المانعة على الرقابة اللاحقة . ()
- ٥- من عيوب الرقابة السابقة انجازها فى وقت طويل يؤدى الى بطء الاجراءات وتعطيل سير . ()
- ٦- من مميزات اسلوب الرقابة اللاحقة عدم تدخل هيئة الرقابة فى أختصاصات السلطة التنفيذية . ()
- ٧- تطبق الرقابة الداخلية على الأشياء والأشخاص والتصرفات كافة . ()
- ٨- يتم انشاء قسم خاص بالتفتيش فى بعض الوحدات للتأكد من حسن سير العمل. ()

الفصل الثانى

إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة

والرقابة عليها

مقدمة :

يعتبر مشروع الميزانية هو خلاصة المفاضلات بين البرامج البديلة لتحقيق أهداف المجتمع وإشباع رغباته المتعددة . واعتماد الميزانية هو تصديق من السلطة التشريعية على أفضلية هذه البرامج وصلاحياتها لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية .

ومع ذلك فان كل هذا الاهتمام وهذه الجهود التي بذلت لا قيمة لها ولا ثمرة ترجى من ورائها ما لم يتم تنفيذ أرقام الموازنة العامة نصاً وروحاً كما اعتمدتها السلطة التشريعية . ولهذا كان على السلطة التنفيذية أن تبذل كل ما في وسعها لتضمن سلامة التنفيذ ، وكان على السلطة التشريعية أن تراقب هذا التنفيذ مراقبة مستمرة حتى تتأكد من كفاءة تنفيذ البرامج المعتمدة ، وعدم خروج الحكومة عن السياسات المرسومة والتي ارتضتها السلطة التشريعية طريقاً لتحقيق أهداف المجتمع . ومن هنا ظهرت الحاجة إلى استخدام أساليب الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

- تعريف الموازنة العامة للدولة :

يمكن تعريف الموازنة العامة للدولة بأنها البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة كهدف تسعى لتحقيقه بما يؤدي الى تحقيق أهداف معينة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة .

كما يمكن تعريف الموازنة العامة بأنها قائمة بالتقديرات المعتمدة من السلطة التشريعية (مجلس الشعب) للموارد (الإيرادات) والاستخدامات (النفقات) للدولة عن سنة مالية مقبلة بهدف تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة لنفس فترة الموازنة .

تشمل الموازنة العامة للدولة جميع الاستخدامات والموارد لأوجه نشاط الدولة التي يقوم بها كل من الجهاز الإداري ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والمؤسسات العامة، وصناديق التمويل الخاصة، وأية أجهزة أو وحدات عامة أخرى يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء ، ولا تشمل الموازنة العامة للدولة موازنات الهيئات الاقتصادية (التي تهدف إلى تحقيق ربحاً) وصناديق التمويل ذات الطابع

الاقتصادي ويعد بشأنها موازنات مستقلة وتقتصر العلاقة بين هذه الموازنات المستقلة والموازنة العامة للدولة على الفائض الذي يؤول للدولة وما يتقرر لهذه الموازنات من قروض ومساهمات .

ويتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس النقدي بينما يتبع في إعداد الموازنات المستقلة للهيئات الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادي أساس الاستحقاق وهو الأساس المتبع في المنشآت التجارية الخاصة

وتصدر الموازنة العامة للدولة عن سنة مالية تبدأ من أول يوليو وتنتهي في آخر يونية من كل عام ، وعند إعداد الموازنة فإنه يتم البدء بتقدير الاستخدامات والتي تتمثل في مجموعة النفقات المتوقعة خلال سنة الموازنة ، ويتم بناء على تقديرات الاستخدامات تدبير الاعتمادات المالية اللازمة للوفاء بتلك النفقات .

ويمكن القول إن الموازنة العامة للدولة تستند إلى عنصرين أساسيين هما التقدير والاعتماد . فبالنسبة إلى التقدير فإنه يتمثل في تقدير الإيرادات العامة التي ينتظر أن تحصل عليها السلطة التنفيذية وكذلك النفقات العامة التي ينتظر أن تنفقها لإشباع الحاجات العامة للشعب خلال فترة مالية مستقبلية غالباً ما تكون سنة . أما بالنسبة للاعتماد فيقصد به حق السلطة التشريعية في الموافقة على توقعات السلطة التنفيذية من إيرادات ونفقات عامة

ولقد بدأ تطبيق موازنة البنود في عام ١٩٢١ م في الولايات المتحدة الأمريكية لتكون موازنة تنفيذية شاملة وتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية . بموجبها يتم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس وفقاً للغرض منها . بمعنى أن يتم حصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية بصرف النظر عن الإدارة الحكومية التي تقدمها . ثم بعد ذلك ويتم تقسيم النفقات إلى فئات رئيسية تسمى (أبواب) حيث يتم تقسيم هذه الأبواب الرئيسية إلى بنود فرعية .

ويختلف أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة عن الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة التخطيطية لاي منشأة ، حيث يبدأ إعداد الموازنة التخطيطية لاي منشأة بتقدير المبيعات (كمية/قيمة) خلال فترة الموازنة ، ثم يتم بناء على ذلك تقدير كمية وقيمة المشتريات او كمية وقيمة الإنتاج أو قيمة المصروفات اللازمة لذلك .

ويلاحظ على ما سبق مايلي :

١- كافة الأرقام المسجلة في الموازنة العامة للدولة تمثل تقديرات لفترة مالية مقبلة وليست بيانات فعلية

- ٢- تتضمن الموازنة العامة للدولة كافة عناصر الاستخدامات والموارد للدولة في شكل تفصيلي وليس إجمالي ، ويتم تبويب كل من الاستخدامات والموارد طبقا لعدة أسس .
- ٣- تعد تقديرات الموازنة العامة للدولة عن فترة مالية مستقبلية جرى العرف على أنها سنة مالية
- ٤- لا يعتد بالتقديرات الخاصة بالموازنة العامة للدولة إلا بعد اعتمادها من السلطة التشريعية (مجلس الشعب) ، والتي لا يجوز التجاوز في الاعتمادات المدرجة (البند والأبواب) بها بعد اعتمادها من السلطة التشريعية إلا في الحدود المقررة بقانون الموازنة ، كما لا يجوز الصرف منها إلا في الأوجه المخصصة لها . ويتم تنفيذ الموازنة في ظل رقابة السلطة التشريعية التي أقرتها .
- ٥- يمثل توازن الموازنة توازنا ماليا واقتصاديا واجتماعيا نظرا لتحقيقها أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية .
- ٦- يطلق مصطلح موازنة على الموازنة العامة للدولة للتعبير عن التوازن بين جانبي الإيرادات والنفقات على الرغم من ظهور فائض أو عجز في بعض الأحوال والذي يعتبر متمم حسابي للموازنة .

- أهم المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بالموازنة العامة للدولة :

نتساءل عن التفرقة بين كل من الموازنة العامة للدولة والميزانية العمومية والميزانية التقديرية (الموازنة التخطيطية) ، والتفرقة بين كلا من الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية وموازنة النقد الاجنبي والموازنات العينية والمالية والنقدية ، والتفرقة بين الموازنات المستقلة والموازنات الملحقه .

وللإجابة عن تلك التساؤلات فإننا نوضح مفهوم كل مما سبق فيمايلي :

- الموازنة العامة للدولة والميزانية العمومية والموازنة التخطيطية :

سبق تعريف الموازنة العامة للدولة على أنها خطة الدولة للاستخدامات والموارد خلال سنة مالية مقبلة ، بينما أن الميزانية العمومية تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة في لحظة معينة وتمثل قائمة بكافة الأصول الفعلية التي تمتلكها المنشأة أو حقوقها طرف الغير ، وكذا الخصوم والالتزامات الفعلية عليها سواء تجاه أصحابها أو تجاه الغير، ومن ثم فإنها تعد عن فترة تاريخية منتهية وليست فترة مستقبلية كما في الموازنة العامة للدولة .

كما يمكن تعريف الموازنة التخطيطية بأنها خطة المنشأة عن فترة مالية مستقبلية قد تكون سنوية أو نصف سنوية أو ثلث سنوية أو ربع سنوية أو شهرية ، ومن ثم فإنها تتفق مع الموازنة العامة للدولة في أنها خطة مستقبلية ، إلا أن الموازنة العامة تعد للدولة ككل بينما الموازنة التخطيطية تعد للمنشأة ،

كما أن الموازنة العامة للدولة تعد لفترة لا تقل عن سنة بينما الموازنة التخطيطية تعد عن فترة سنوية أو فترات أقل من السنة أو أكثر منها .

الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية :

تقسم الموازنة العامة للدولة إلى نوعين من الموازنات :

أ- الموازنة الجارية : يرتبط إعداد الموازنة الجارية بالنشاط الجاري من استخدامات وموارد ، أي كافة الإيرادات والنفقات التي ترتبط بالفترة الجارية والتي عادة ما تكون سنة الموازنة .

ب- الموازنة الرأسمالية : يرتبط إعداد الموازنة الرأسمالية بالنشاط الاستثماري والتحويلات الرأسمالية من استخدامات وموارد ، أي كافة الإيرادات والنفقات التي ترتبط بفترات طويلة الأجل والتي عادة ما تكون أكثر من سنة مالية .

وتعد موازنة للخرانة العامة يتم فيها عرض نتائج التمويل للموازنات والالتزامات الخاصة بالخرانة العامة وأي إجراءات تتعلق بتحقيق التوازن المالي للموازنة العامة للدولة كما يعرض البيان الخاص بصافي الإنفاق العام.

موازنة النقد الأجنبي :

تتضمن تلك الموازنة كافة التقديرات المرتبطة بالنقد الأجنبي من إيرادات ونفقات خلال فترة الموازنة

الموازنات العينية والمالية والنقدية :

يقصد بالموازنة العينية البرنامج الإنتاجي للمنشأة أي في شكل كميات أو وحدات إنتاجية ، بينما يقصد بالموازنة المالية الترجمة المالية للموازنة العينية أي تحويل أرقام الموازنة العينية الى قيم مالية ، كما يقصد بالموازنة النقدية كافة المقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة والتي تساعد في رسم السياسة التمويلية للمنشأة .

الموازنات المستقلة والموازنات الملحقة للهيئات والمؤسسات العامة :

يتم إعداد بعض الموازنات المستقلة للهيئات والمؤسسات العامة نظرا لعدم تقيد تلك الجهات بالقواعد المالية الحكومية وذلك بسبب طبيعة عملها مثل شركات الطيران وشركات قطاع الأعمال العام ، أما الموازنات الملحقة فيتم إعدادها للوحدات الحكومية التي لا ينطبق عليها وصف هيئة أو مؤسسة ولا تتقيد بالقواعد المالية الحكومية مثل مجلس الشعب ومجلس الشورى .

- القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة :

- توجد بعض القواعد التي يعتمد عليها مفهوم الموازنة العامة للدولة عند إعدادها تتمثل فيمايلي :
- ١- قاعدة سنوية الموازنة : حيث جرى العرف على أن يتم إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة عن سنة مالية مقبلة بصرف النظر عن تاريخ بدايتها أو نهايتها ، وتختلف بداية السنة من دولة الى أخرى وتقوم كل دولة بتحديد السنة التي تناسب ظروفها (سنة ميلادية أو سنة هجرية الخ) ، والهدف من مبدأ سنوية الموازنة هي مساعدة المهتمين على إجراء المقارنات على فترات متتالية وأنها تكون لكافة أوجه الإيراد والإنفاق وكذلك لتحقيق رقابة المجالس التشريعية على الموازنة في مدة معينة بذاتها وطبقا لقانون الموازنة العامة للدولة رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ وتعديلاته فقد تضمنت المادة الثانية منه على أن تصدر الموازنة العامة للدولة عن سنة مالية تبدأ من أول يوليو وتنتهي في آخر يونيه من كل عام.
 - ٢- قاعدة وحدة الموازنة : حيث يجب أن يتم إدراج كافة النفقات العامة للدولة " الاستخدامات " والإيرادات العامة كوحدة واحدة " الموارد " الخاصة بالدولة في الموازنة العامة .
 - ٣- قاعدة عمومية " شمول" الموازنة : يجب أن تكون الموازنة شاملة لكافة أنشطة وبرامج الوحدات الإدارية الحكومية عن فترة الموازنة والتي عادة ما تكون سنة مقبلة ، ويتم إعدادها بشكل يساعد على التخطيط السليم والتنسيق والرقابة ، ويتم إدراج كافة النفقات العامة " الاستخدامات " والإيرادات العامة " الموارد" في الموازنة دون إجراء أى مقاصة بينهما .
 - ٤- قاعدة عدم التخصيص : حيث لا يجوز تخصيص موارد " إيرادات" معينة في الموازنة العامة لأوجه استخدامات معينة في الجانب المقابل خلال نفس السنة المالية إلا أن هناك بعض الاستثناءات لهذا المبدأ تفرضها بعض الظروف وذلك مثل الرسم المخصص لدور المحاكم ، رسوم النظافة ، حصيلة بيع أراضي الدولة.
 - ٥- قاعدة توازن الموازنة : حيث يجب أن تكون النفقات العام " الاستخدامات " مساوية للإيرادات العامة " الموارد" ، وقد يحدث عدم توازن في بعض الحالات الأمر الذي يؤدي إلى اللجوء إلى التمويل بالعجز وتغطية هذا العجز عن طريق الاقتراض أو إصدار أوراق البنكنوت الخ .
 - ٦- قاعدة وضوح ودقة وواقعية الموازنة : حيث يجب أن تتسم الموازنة بالوضوح والبساطة وعدم التعقيد، بمعنى ألا يكون هناك أي مغالاة في التقدير سواء للاستخدامات أو الإيرادات وبما يحقق أهداف الخطة العامة للدولة ، وان يتم عرض الموازنة بطريقة تساعد على فهم مدلولها وإيضاح أوجه الإنفاق العام .

الأسس العامة لتبويب الموازنة العامة للدولة :

- تعتبر مرحلة التبويب إحدى المراحل المحاسبية الهامة ، ويتمثل التبويب في تحديد أو ترتيب أو تصنيف الحسابات المتشابهة في الموازنة العامة في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة ، ويتم تبويب الموازنة بصورة تتفق مع السياسات والبرامج الحكومية ، بهدف تحقيق مايلي :
 - توفير البيانات اللازمة لإعداد تقديرات الموازنة بصورة تسهل من تنفيذها وتساعد على سهولة قراءة بيانات ومدلولات الموازنة .
 - تحقيق الارتباط الكامل بين الاستخدامات المقدرة لكل وحدة وبين البرامج المكلفة بتنفيذها .
 - المتابعة وإحكام الرقابة على تنفيذ الموازنة سواء قبل الصرف أو بعد الصرف.
 - تسهيل إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية للوحدات الإدارية ومقارنتها بما حدث خلال السنوات السابقة .
 - متابعة وتحليل الآثار الاقتصادية للموازنة على مختلف النواحي .
 - تيسير اتخاذ القرارات على المستوى القومي .
- ويتم تبويب وتصنيف مفردات الموازنة العامة للدولة وفقا لمجموعة من الأسس وهي :

١- التبويب الموضوعي (النوعي) : ويطلق عليه في بعض الأحوال التبويب الطبيعي وهو التبويب المتبع في مصر حاليا على أساس إداري ، حيث يتم تبويب النفقات العامة فقط طبقا لأنواع الإنفاق وذلك بحصر النفقات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعة رئيسية (طبقا لنوع السلعة أو الخدمة) . فيتم مثلا تقسيم الإنفاق العام إلى مجموعة من الأبواب حسب الغرض من النفقة كما يتم تقسيم كل باب إلى عدة مجموعات ، وكل مجموعة إلى عدة بنود ، وكل بند إلى عدة أنواع وفقا لمشتملات كل بند كمايلي :

الباب الأول : الأجور

والتي يمكن تقسيمها الى عدة بنود وهي على سبيل المثال :

- وظائف شاملة .
- مكافأة شاملة .

- مزايا نقدية .
- مزايا عينية .
- تأمين ومعاش .

الباب الثاني : استخدامات وتحويلات جارية .

الباب الثالث : استخدامات استثمارية .

الباب الرابع : التحويلات الرأسمالية .

٢- التبويب الإداري : ويعتبر هذا التبويب كلاسيكيا ويطلق عليه التبويب التنظيمي لاعتماده على الهيكل التنظيمي الإداري للدولة ويتم إتباعه بالنسبة للمصروفات فقط ، حيث يتم تبويب الموازنة إلى ثلاث أقسام على أساس مستويات الوحدات الإدارية للدولة كمايلي :

المستوى الأول : ويشمل الوزارات والهيئات الخدمية المصالح - الهيئات العامة ، وعلى سبيل المثال :

- وزارة الدفاع .
- وزارة المالية .
- وزارة الاقتصاد .
- وزارة الصحة .
- وزارة الصناعة .
- وزارة الخارجية .
- وزارة الداخلية .
- وزارة التجارة الداخلية والتموين .

المستوى الثاني : يتم تقسيم كل وزارة او هيئة عامة مما سبق الى فروع ، فإذا ما أخذنا وزارة التعليم على سبيل المثال فانه يمكن تقسيمها الى :

- ديوان عام الوزارة .
- جامعة القاهرة .
- جامعة عين شمس .
- جامعة الإسكندرية .
- جامعة الزقازيق .
- جامعة قناة السويس .

المستوى الثالث : يتم تقسيم الفروع الى إدارات تابعة للوحدة ، فمثلا يمكن تقسيم جامعة القاهرة إلى مجموعة من الكليات على سبيل المثال كما يلي :

- كلية الطب البشرى .
- كلية طب الأسنان .
- كلية الطب البيطري .
- كلية الصيدلة .
- كلية الاقتصاد والعلوم السياسية .
- كلية التجارة .
- كلية الآثار .
- كلية السياحة والفنادق .
- كلية الزراعة وهكذا .

ويتم توزيع بنود الإنفاق موضوعيا كما سبق طبقا للتقسيم الإدارى ، بحيث يتم تخصيص الإنفاق حسب نوعيته على كل وحدة إدارية لتوضيح ما يخصها في الموازنة العامة ، ومن ثم فإن الأمر يتطلب إمساك سجلات محاسبية وإحصائية لتسجيل خطوات هذا الإنفاق وبيان نتائجه .

٣- التبويب الوظيفي : حيث يتم تبويب الموازنة على أساس الوظائف العامة بحيث يتم تجميع النفقات العامة في مجموعات رئيسية وفقا لطبيعة النشاط (مثل الصحة - التعليم - الدفاع - الأمن ... الخ) ، ثم يتم التبويب إلى مجموعات فرعية طبقا لطبيعتها .

٤- التبويب الاقتصادي : حيث يتم تبويب الإنفاق والإيرادات العامة إلى مجموعات وفقا لأوجه النشاط الحكومي وعلاقتها بفروع النشاط الاقتصادي أو بمعنى آخر وفقا لمدى فعالية وأثر الإيرادات والإنفاق الحكومي في تحقيق الأهداف الاقتصادية ، ويتم التفرقة بين الإيرادات والنفقات الجارية والإيرادات والنفقات الاستثمارية والإيرادات والنفقات الوسيط للدولة .

٥- التبويب على أساس البرامج والأداء : حيث يتم التبويب طبقا للبرامج والمشروعات والأنشطة الرئيسية والفرعية التي تقوم بها الدولة ، ويعتمد هذا التبويب على مبدأ تقسيم الأنشطة الإجمالية إلى عدد من الأقسام المتجانسة التي يحدد لكل منها برنامج خاص بتحقيق هدف معين أو أداء مهمة معينة أو نشاط معين ، ويتم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من المشروعات ، وكل مشروع إلى مجموعة من الأنشطة التي تتعاون فيما بينها على تحقيق الهدف العام للبرنامج . فمثلا يتم تبويب التعليم إلى مجموعة من البرامج وهى البرامج الرئيسية (تعليم ابتدائي - تعليم إعدادي - تعليم ثانوي - تعليم جامعي) وتبويب البرامج الرئيسية إلى البرامج الفرعية (مثلا تقسيم التعليم الثانوي إلى عام - صناعي - تجاري -

زراعي - فندقي) وتبويب البرامج إلى مجموعة من الأنشطة المختلفة (تدريس - أنشطة - مكنتبات - صحة مدرسية - رياضة) .

- وفى إطار الجهود المبذولة التي بدأتها وزارة المالية فى مصر لتفعيل المنظومة الشاملة والمتكاملة للإصلاحات الهيكلية من أجل إصلاح قطاع المالية العامة وتحسينا للأداء المالي , فقد أتى موضوع تطوير بيانات الموازنة العامة للدولة المقدمة لمجلسي الشعب والشورى , والمؤسسات الدولية كصندوق النقد الدولي على رأس أولويات أجندة الإصلاح , حيث تقرر تحديث التصنيف والتبويب المعمول به وفقا للقانون رقم "٥٣" لسنة ١٩٧٣ بهدف إضفاء مزيد من الشفافية والبساطة والوضوح على الموازنة العامة للدولة , وتنفيذا لذلك فقد قامت وزارة المالية بداية من العام المالي ٢٠٠٤/٢٠٠٥ باستقبال عدة بعثات فنية من إدارتي الإحصاءات والشئون المالية بصندوق النقد الدولي , بهدف مساعدة وزارة المالية على تطبيق تصنيف وتبويب جديد للموازنة العامة للدولة وفقا لمفاهيم وتعريفات مطبقة ومتفق عليها دوليًا وفقا لموجز إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ الذي أصدره صندوق النقد الدولي , وذلك بدلا من التقسيم النمطي المعمول به وفقا لنصوص القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة.

فالتقسيم النمطي للموازنة العامة كان يشوبه العديد من المآخذ , أهمها عدم القدرة على التفرقة بين الموارد والمصروفات من ناحية , والمعاملات التمويلية من ناحية أخرى , وفيما بين التحويلات ومعاملات المبادلات , وكذا عدم التفرقة بين التبويب الاقتصادي والإداري وعدم التبويب السليم لبعض البنود.

ومن المآخذ الأخرى التي أنطوى عليها التقسيم النمطي هو المزج بين أسس التسجيل المختلفة , حيث كان يتبع الأساس النقدي فى تسجيل المعاملات الجارية للحكومة (الأبواب الأول/ الأجرور , والثاني/ النفقات الجارية والتحويلات الجارية والرابع/ التحويلات الرأسمالية) , وأساس الاستحقاق في تسجيل (الباب الثالث) الاستثمارات . والنتيجة الحتمية لكافة هذا المآخذ كانت التشتت في إعداد الموازنة العامة وعدم الرقابة الكاملة والفعالة على الإنفاق بشقيه الجاري والرأسمالي.

وتتسم الموازنة العامة للدولة وفقا للتصنيف الجديد لموجز إحصاءات مالية الحكومة لعام ٢٠٠١ : ١- بالبساطة ٢- الشمولية ٣- الوضوح والتكامل سواء عند تقديمها للأجهزة التشريعية بغرض مناقشتها بمجلس الشعب والشورى , أو للمؤسسات والمنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي.

ولقد تطلب إدخال التصنيف الجديد للموازنة العامة للدولة إجراء تعديلات محدودة على قانون الموازنة العامة للدولة رقم "٥٣" لعام ١٩٧٣ حيث صدر في هذا الشأن القانون رقم "٨٧" لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعديل بعض بنود الموازنة العامة للدولة لتنماشى مع التبويب الدولي من حيث التقسيم الاقتصادي والوظيفي والإداري , ومن الجدير بالذكر أن التبويب الجديد قد أشتمل على العديد من المزايا منها قصر

الاحتياطات العامة في الموازنة العامة على نسبة ٥% من إجمالي الاستخدامات باستبعاد الفوائد ، كما تم تقليص موازنات السطر الواحد ، وتم توزيع الاعتمادات الإجمالية على مستوى الأبواب .

ووفقا لهذا التصنيف والتبويب ، فقد تم تقسيم جانب استخدامات الموازنة العامة للدولة الى ثمانية أبواب بدلا من الأربعة أبواب التي كانت في السابق ، مع زيادة التفاصيل حتى مستوى الفرع بعد النوع مما يساعد على الدقة في تقدير اعتمادات الموازنة وصولا الى أدق التفاصيل للنفقة وبما يساعد على مزيد من إحكام رقابة الجهاز التشريعي على أنشطة الدولة المختلفة ، وبما يكفل سهولة التحليلات المالية لبنود الموازنة العامة تمهيدا لتطبيق موازنة البرامج والأداء ، كما تضمنت الموازنة العامة للدولة ولأول مرة إظهار الدعم المستتر للمنتجات البترولية في الموازنة العامة للدولة .

ومن ثم فانه طبقا للقانون رقم ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ فقد تقرر إعداد الموازنة العامة للدولة وفقا لكل من التصنيف الاقتصادي لأوجه نشاط الدولة ، والتصنيف الإداري للجهات والوحدات ، كما تعرض المصروفات وتقدم الى مجلس الشعب وفقا للتصنيف الوظيفي لأنشطة الدولة ، مع مراعاة إجراء التحليل على أساس البرامج والمشروعات والأعمال في مدة أقصاها خمس سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون

وتبويب استخدامات الموازنة العامة للدولة ومواردها إلى أبواب تتفق مع المجموعات الرئيسية للتصنيف الاقتصادي ووفقا لبنود وأنواع وفروع هذه المجموعات ، وتوزع هذه الأبواب والمجموعات وتقسيماتها وفقا للتصنيف الإداري للجهات والوحدات .

- دورة إعداد الموازنة العامة للدولة :

يمر إعداد الموازنة العامة للدولة بمراحل مختلفة تبدأ في تاريخ بدء إعدادها وتنتهي في تاريخ اعتماد الحساب الختامي والذي يعبر عن نتائج تنفيذ الموازنة، ويمكن تحديد أهم المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة كما يلي :

- مرحلة إعداد وعرض مشروع الموازنة.

- مرحلة اعتماد مشروع الموازنة.

- مرحلة تنفيذ الموازنة.

- مرحلة رقابة الموازنة.

وفيما يلي نتناول بشيء من الإيجاز كل مرحلة من تلك المراحل:

أولاً : مرحلة إعداد وعرض مشروع الموازنة Preparation & Presentation Stage : يسند أمر إعداد وعرض مشروع الموازنة العامة عادة إلى وزارة المالية ، حيث يتم إصدار منشور يتضمن القواعد المختلفة التي يتم إتباعها عند إعداد مشروع الموازنة بما يتفق مع الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة .

وبناء على ذلك يتم تشكيل لجنة في كل وزارة أو مصلحة أو وحدة إدارية لإعداد مشروع موازنتها الجارية والرأسمالية ، ويتم إرسال مشروع الموازنة إلى وزارة المالية في موعد محدد.

تقوم وزارة المالية بفحص ودراسة مشروعات الموازنات ومناقشتها، والتنسيق بينها وتعديلها بما يتفق مع السياسة العامة للدولة (تعديلات السياسة الضريبية، تشغيل القوى العاملة، التنمية الاقتصاديةالخ.) ، وتنظيمها وإعداد في مشروع واحد للموازنة العامة للدولة

ويتم عرض مشروع الموازنة على مجلس الوزراء لدراسته وإجراء أي تعديلات يراها عليه، ثم يقوم رئيس مجلس الوزراء بعرض المشروع على رئيس الجمهورية لإصدار قرار عرض المشروع على السلطة التشريعية (مجلس الشعب).

ثانياً : مرحلة الاعتماد Authorization Stage : ويتم في تلك المرحلة عرض مشروع القانون على السلطة التشريعية لمناقشته والموافقة عليه ، وصدر قانون اعتماد الموازنة والذي يعتبر ترخيصاً لتحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات في حدود الاعتمادات المقررة لكل وزارة ، وإذا لم يتم إصدار قانون الموازنة قبل بدء السنة المالية فيتم الصرف طبقاً لاعتمادات الموازنة عن السنة المالية السابقة لحين اعتماد الموازنة الجديدة .

ثالثاً : مرحلة التنفيذ Execution Stage : وهى مرحلة قيام الوزارات والوحدات الإدارية الحكومية المختلفة بتحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات المعتمدة لها في الموازنة

رابعاً : مرحلة الرقابة Control Stage : ويتم في تلك المرحلة الرقابة على مدى الالتزام بتنفيذ بنود الموازنة وفقاً للاعتمادات المقررة بحيث يتضمن ذلك نتائج متابعة تنفيذ بنود الموازنة على المستويات المختلفة :

- الوزارات والوحدات الإدارية الحكومية (رقابة داخلية).

- وزارة المالية (رقابة مالية).

- الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة (رقابة إدارية).

- مجلس الشعب (رقابة برلمانية).
- الجهاز المركزي للمحاسبات (رقابة أجهزة أخرى).

التطورات الحديثة للموازنة العامة

موازنة البرامج والأداء

تعتمد الموازنة التقليدية أو ما يسمى بموازنة البنود على الموارد المالية البشرية المتاحة في اعتماد المصروفات دون التمييز في الهدف من هذه المصروفات [7] هذا بالإضافة إلى أنها تعتمد في تقدير مصروفات السنة القادمة على المنصرف الفعلي لثلاث سنوات سابقة والجزء المنتهي من السنة التي يجري في خلالها التقدير وهذا الأسلوب في التقدير لا يمثل تمثيلاً صحيحاً للاحتياجات الفعلية والأولويات التي تسعى إليها الحكومات.

فعندما يبدأ النقاش حول الإنفاق العام للحكومات دائماً ما تعلو أصوات تطالب بالترشيد ، بينما تنهم أصوات أخرى الحكومات بالإسراف وتبديد الموارد وتطالب بتخفيض النفقات. إلا أن أصبح الاتجاه الحديث هو سلوك منهاجاً جديداً لا يتمثل في تخفيض الإنفاق ولكن في البحث عن فاعلية النفقة، والهدف هو تعظيم الاستفادة من الموارد المتاحة والارتقاء بالإنتاج والخدمات لتحقيق الجودة الشاملة لإرضاء المواطن وتحقيق خدمة أفضل بتكلفة أقل وتعظيم الكفاءة التنافسية للاقتصاد القومي بمراعاة التحديات المترتبة على العولمة.

ومن ثم فإنه ليست العبرة أن يتم تخفيض النفقة، ولكن في الإجابة عن تساؤلات مهمة وهي :

- هل حققت النفقة الهدف منها؟
- هل حقق استنفاد منها المواطنين عامة ؟
- هل هذه النفقة لها عائد مجز اقتصادياً في مجال التنمية الاقتصادية وزيادة الإنتاج والقدرة علي التصدير أو في تحقيق أهداف التنمية الاجتماعية ؟

ومن ثم فقد برزت ملامح التطورات الحديثة للموازنة العامة كما يلي :

١- الاهتمام بفاعلية النفقة وذلك بقياس معدل تحقيق الأهداف وبكفاءة استخدام الموارد وما يلزم لتحقيق ذلك بناء تقديرات الموازنة العامة للدولة ، وضرورة ربط الأجور والحوافز بالأداء وإقامة نظام متكامل للمعلومات.

٢- زيادة الاهتمام بالوظيفة التخطيطية وهي المرحلة التي تسبق إعداد الموازنة ، وبالتالي تحويل لجان الموازنة من لجان للعمل الموسمي إلي لجان اقتصادية دائمة للتخطيط والمتابعة العينية والمالية لأهداف الخطة والموازنة وللبرامج التنفيذية لها ، ولرقابة كفاية مراكز المسؤولية عن هذه البرامج ولرقابة اقتصاديات التنفيذ والأداء ولفاعلية وجدوي الإنفاق العام الجاري

والاستثماري مع الكشف عن إمكانيات التمويل الذاتي والتعبئة الاقتصادية لكل الموارد المتاحة للجهات لتعظيم النفع العام وترشيد تكلفته. .

٣- الاهتمام بالعمل ، وذلك بتحديد وظائف الدولة المطلوب إنجازها والجهات المنوطة بالتنفيذ واختصاصات كل منها ، ثم تقسيم تلك الوظائف إلى برامج معينة مع تحديد طريقة أداء تلك البرامج ، ومن ثم يصبح تبويب الموازنة على أساس البرامج وليس على أساس البنود

٤- التطور في الأساليب المستخدمة في تقدير الاعتمادات وتقدير عناصر الموازنة العامة.

٥- التغير في الأسلوب الحالي الذي يعتمد أساسا علي تحديد ما يلزم كل جهة من اعتمادات الإنفاق لتحقيق أهدافها، ويتم الرقابة بعد ذلك علي ما تم إنفاقه، إلى الأسلوب الحديث الذي يتم تطبيقه يهدف أساسا إلي تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة المؤداة وتبعا رفع فاعلية وجدوي الإنفاق العام.

٦- تحقيق الرقابة علي فاعلية برامج النشاط المصاحبة لتنفيذ الموازنة في تحقيق الأهداف المنوطة بالجهة وفقا للقوانين والقرارات المنشئة أو المنظمة لها ووفقا لخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

٧- الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة، والكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسؤولية المختلفة.

٨- الكشف عن مراكز المسؤولية التي تتضاءل جدواها لإدماجها أو إلغائها وفقا لمنهج الموازنة الصفرية.

٩- ترشيد تكاليف إنجاز برامج النشاط الجاري وتكاليف المشروعات الاستثمارية واختيار افضل بدائل التنفيذ الأقل تكلفة والأعلى فاعلية.

١٠- استقصاء وتحليل أسباب الانحرافات في تنفيذ برامج النشاط، وفي معدلات الأداء المصاحبة للموازنة فيما بين انحرافات مرتبطة بكمية الخدمات العامة المحققة ومستوي جودتها أو مرتبطة بتشكيلة هذه الخدمات أو مرتبطة بتكلفة هذه الخدمات أو مرتبطة بكفاءة مراكز المسؤولية.

١١- تعميق فاعلية الإنفاق العام لتأمين جدواه المالية والاقتصادية والاجتماعية، وتعظيم آثاره الإيجابية علي الناتج القومي وعلي المجتمع وتحجima لأي آثار سلبية علي الاقتصاد القومي، وتجنب الآثار التضخمية التي تترتب علي عدم استرداد الإنفاق العام أو عن قصور جدواه، وتعميق ولاء المجتمع الضريبي، والذي يساهم في تحمل القدر الأكبر من أعباء تمويل التنمية.

١٢- اتساع الدور الذي تقوم به الدولة في المجال الاجتماعي ، والاهتمام بدراسة العلاقة بين المدخلات (بنود الإنفاق) والمخرجات (الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية) فضلا عن التطور في العلوم المحاسبية والكمية والإدارية .

وقد نشأت موازنة البرامج والأداء في ١٩٥٤ م، حيث قدم ديفيد نوفيك شرحاً تفصيلياً بين فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية وشرح مضمونها وكان ذلك في تقريره المسمى الاقتصاد والفعالية في الحكومة بواسطة الإجراءات الجديدة للموازنة.، في عام ١٩٥٥ قامت لجنة هوفر الثانية بدراسة اقتراح ديفيد و كذلك بدراسة التقدم الذي تحقق في مجال تطبيق موازنة الأداء في أجهزة الحكومة الفدرالية الأمريكية ، مما أدى إلى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء الذي جذب اهتمام الكثير من الدول وكذلك اهتمام هيئة الأمم التي أصدرت كتيباً بعنوان موازنة البرامج سنة ١٩٦٥ م .

وتقوم فكرة موازنة البرامج والأداء على ربط الموازنة السنوية بخطة عامة ، وذلك تحديد مجموعة من الأهداف أو الوظائف الأساسية للدولة (زراعة ، صناعة ، تعليم ، صحة ، أمن ، عدالة.... الخ) ، ويرتبط هذا التحديد أساساً بمستوى الوزارات المسؤولة عن تنفيذ تلك الوظائف أو الأهداف ، ثم تصميم البرامج المختلفة لإنجاز كل وظيفة على حدة ، وترتبط تلك البرامج بمستوى المديرية أو المصلحة المسؤولة عن تنفيذ تلك البرامج ، وأخيراً تقسيم كل برنامج رئيسي أو فرعي إلى عدد من الأنشطة المناسبة التي تعمل على إنجاز البرنامج ، وبالتالي الوظيفة الأساسية . وترتبط تلك الأنشطة بمستوى الوحدات الإدارية أو الأقسام بالهيكل التنظيمي للدولة والمسؤولة عن تنفيذ تلك الأنشطة. وبطبيعة الحال يستتبع ذلك دراسة وتحديد عناصر التكاليف (مستلزمات، أجور ، تكاليف أخرى) الخاصة بكل نشاط أو برنامج ، فضلاً عن تحديد مصادر تمويل وأولويات تنفيذ البرامج والأنشطة ، وتوفير كافة البيانات والمعلومات عن ما تم إنجازه مقابل ما تم إنفاقه من أموال وتحليل البدائل التنفيذية لتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية .

ومن ثم فإن موازنة البرامج والأداء هي أسلوب يقوم على أساس تخطيط وتحديد برامج الخدمات التي من المتوقع تأديتها والمشروعات التي يتوقع إنجازها خلال السنة المالية التي تعد عنها الموازنة والتي عادة ما تكون السنة المقبلة .

وتحديد الاعتمادات المخصصة لكل وحدة إدارية على أساس تكلفة هذه البرامج أو المشروعات ثم متابعة التنفيذ في ضوء الربط بين الإنجاز الفعلي والتكاليف المقدرة لكل منها .

وتطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء بالنسبة للموارد يشمل وضع برامج زمنية للنشاط لتحقيق الموارد المستهدفة مع نظم ومؤشرات تتناسب وطبيعة الموارد الجارية أو السيادية، فبالنسبة للموارد السيادية يشمل تقييم الأداء مؤشرات الارتقاء بكفاءة العمل ، وتحقيق الشفافية، وتعميق محاسبة المسؤولين ، واستقصاء أسباب ونتائج الانحرافات لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وكذلك استقصاء مدي جودة الخدمة المقدمة مع ربط الحوافز بكفاءة الأداء .

وبالنسبة للاستخدامات فإنه يشمل التوسع في تطبيق المحاسبة الإدارية ومحاسبة المسؤولين للكشف عن مراكز المسؤولية التي يمكن ترشيدها أو توفير أعبائها تطبيقاً للموازنة الصفرية ولتحقيق وتعميق ربط المكافآت والحوافز بالأداء وفقاً لما يسفر عنه تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء وبما يكفل تعميق علاقة الأجور بمعايير الإنتاجية وكفاءة الأداء وبما ينعكس على مستوى كفاءة الخدمات المؤداة ، وتحقيق فاعلية الإنفاق بالنسبة للمستلزمات يشمل الإدارة الاقتصادية للمخزون السلعي.

ويتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء كاتجاه حديث ما يأتي:

١. تميّط وتوحيد مواصفات المشتريات الحكومية وفقاً لمعايير الجودة المناسبة بما يمكن من تجميع هذه المشتريات والتعاقد عليها بأفضل الشروط والأسعار وبما يسهم في نفس الوقت في تعميق إمكانات التصنيع المحلي على أسس اقتصادية.
٢. تعميق الرقابة على المخزون بوضع حدود قصوى لملاقاة وتراكم المخزون وركوده أو تعرضه للتلّف وحدود دنيا تجنباً للآثار السلبية للأعطال في حالة نفاد الأرصدة المخزنية.
٣. وضع نظام معلومات متكامل عن المخزون على مستوى الحكومة والهيئات الاقتصادية بما يمكن من ترشيح قرارات الشراء والتخزين.
٤. تعميق فاعلية الصيانة: ينعكس في الصيانة على أعطال مختلف المرافق والمعدات مع انعكاس أثر ذلك على كفاءة مراكز الإنتاج والخدمات وعلى أعمار الأصول، وتبعاً لذلك على تكاليف الاستثمارات اللازمة للاستعاضة والتجديد مما يقتضي إعطاء عناية خاصة لتطبيق نظم الصيانة الوقائية بالحكومة والهيئات الاقتصادية للارتقاء بكفاءة الاستثمارات السابق تنفيذها، كذلك فقد يقتضي ذلك إبرام عقود للصيانة مع الشركات المتخصصة أو إجراء برامج للتفتيش الدوري على صلاحية وكفاءة المعدات والتجهيزات والمرافق وحصر وتحليل الأعطال لعلاج أسبابها مع الارتقاء بمستوى كفاءة عمالة ورش الصيانة ووضع نظم لربط حوافز عمالة الصيانة بكفاءة التشغيل ، وبالنسبة لتعميق فاعلية الإنفاق على المشروعات الاستثمارية فإن ذلك يشمل تعميق دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية للمشروعات الاستثمارية التي تتضمنها الخطة والموازنة وتحديد معايير أولوياتها التكنولوجية.
٥. الاهتمام بترشيح أساليب تنفيذ الاستثمارات بمراعاة البدائل التكنولوجية والاقتصادية للتنفيذ والتوقيتات التي يستغرقها كل منها والعائد المفقود في حالات التقاوت في آجال التنفيذ فضلاً عن برمجة آجال التنفيذ.

٦. توفير نظام معلومات متكامل للمشروعات الاستثمارية بالأجهزة الحكومية وبوحدات الإدارة المحلية والهيئات الخدمية (وخاصة الجامعات والمعاهد البحثية والهيئات البحثية) لحصر الأصول والاستثمارات القائمة والطاقات العاطلة وغير المستغلة الاستغلال الأمثل مع تحليل أسباب قصور التحميل سواء لقصور مقومات التشغيل أو لقصور الصيانة أو لعدم استكمال التنفيذ أو بسبب الاختناقات في هياكل الاستثمار.

٧. توفير نظام فعال لمتابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية بصفة دورية مع اتخاذ دراسات الجدوى أساسا للمتابعة وإجراء ما يلزم من تصحيح وفقا لما يتكشف من معلومات أو لا بأول.

ومن ناحية أخرى فإن تطبيق موازنات البرامج الأداء يتطلب علي المستوى القومي ترشيد أعباء الحكومة علي ميزان المدفوعات (حيث تقضي تأثيرات الموازنة العامة للدولة في بعض الحالات بأنه لا يجوز للجهات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة أو الهيئات الاقتصادية والوحدات الاقتصادية للقطاع العام الاتفاق علي تمويل بعملة أجنبية نقدا أو بقروض أو تسهيلات ائتمانية خارجية إلا بعد التأكد من عدم وجود البديل المحلي وعدم وجود قروض حكومية أجنبية ميسرة) مما يتطلب تحقيق التكامل في نظم المعلومات علي المستوى القومي بالنسبة لإمكانيات التصنيع المحلي وبالنسبة لإمكانيات التمويل الميسر الخارجي علي نحو يمكن معه تحقيق هدف ترشيد اثر الاستثمارات العامة علي ميزان المدفوعات وتعظيم مضاعف ومكرر الاستثمار المتولد عنها.

كذلك يقتضي تطبيق موازنات البرامج المحاسبة عن الأداء علي المستوى القومي أيضا تعميق ضبط التشابكات في المدخلات والمخرجات ، ويشمل ذلك أساسا العلاقات فيما بين الحكومة من ناحية وبين الهيئات الاقتصادية وشركات قطاع الأعمال العام والخاص من ناحية أخرى علاجا لظاهرة تضخم التشابكات في المستحقات الاستثمارية وانعكاس اثر ذلك علي تضخم مديونيات القطاعات المنتجة للسلع والخدمات الرأسمالية ، فضلا عن اثر التخلف في الوفاء بالمستحقات علي تضخم أعباء الفوائد وعلي إطالة آجال تنفيذ المشروعات، وأثر ذلك علي الدخل المفقود نتيجة للتخلف في التنفيذ، بالإضافة إلي إمكانية الاستفادة من نظرية الدفعة القوية (Big Push) في تنشيط وتحفيز النمو الاقتصادي والاجتماعي المتوازن من خلال الإنفاق الاستثماري للدولة.

وفي مجال تحديث الإدارة وتطبيق نظم الجودة الكلية:

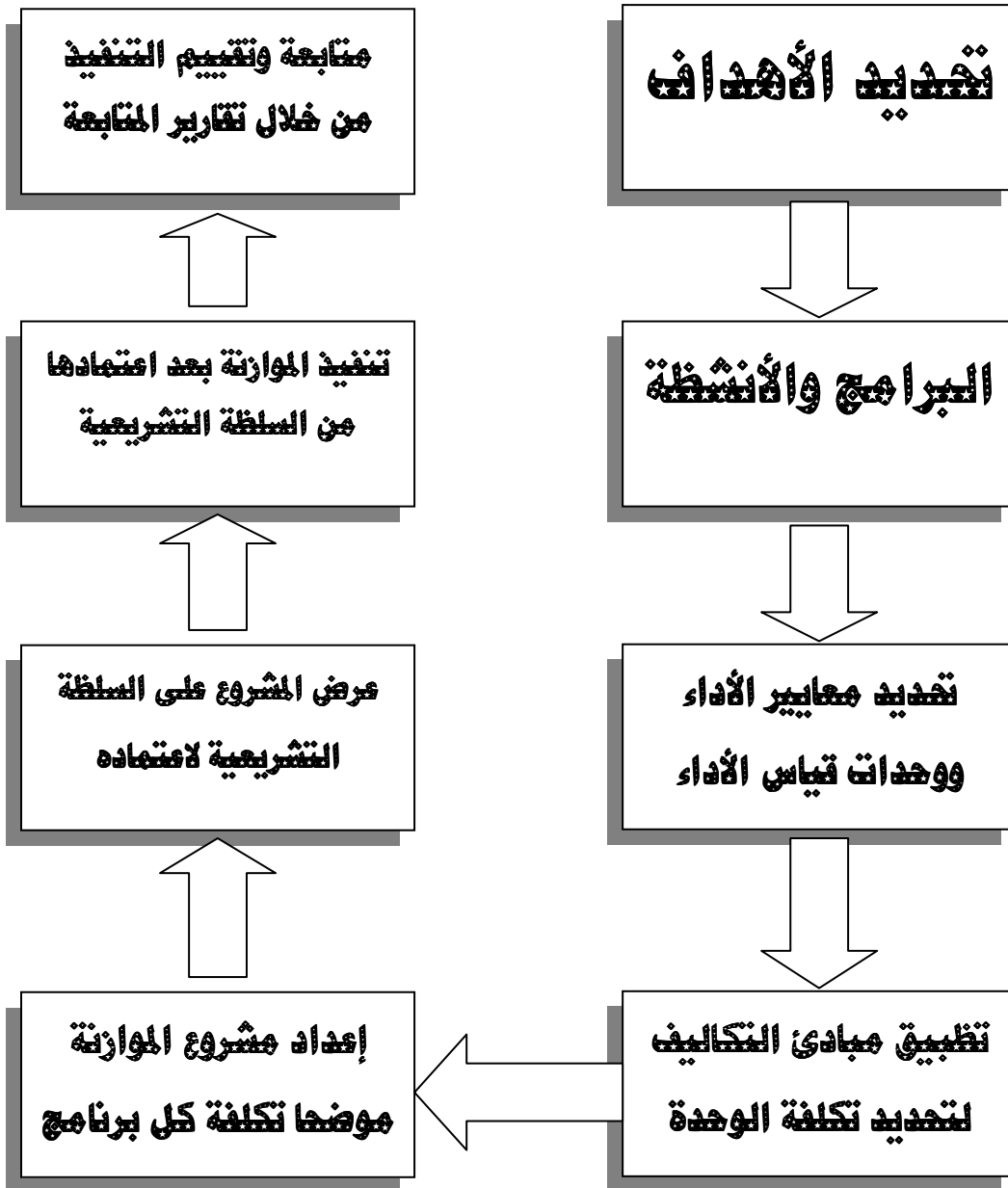
أ- تعميق التعاون في مجال الإصلاح الإداري فيما بين وزارة المالية وسائر الوزارات وخاصة وزارة التنمية الإدارية والجامعات: حيث يعتبر إصلاح الإدارة الحكومية أحد المحاور الرئيسية اللازمة للانطلاق في النمو الاقتصادي، وتطبيق موازنات البرامج والأداء يقتضي البدء باختيار بعض الوزارات والمحافظات والهيئات التي بتبني المسئولون عنها سياسات التطوير والإصلاح المؤسسي

(Development Organization) شاملا إعادة التنظيم وبرمجة النشاط وتحديد مراكز المسؤولية ومراكز الرقابة ومتابعة الأداء الفعلي والمحاسبة علي الانحرافات في الأداء وربط الحوافز والمكافآت بنتائج النشاط والأداء وإدخال نظم المحاسبة الإدارية وتحقيق تكامل نظم المعلومات .

خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء :

يمكن بيان خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء كمايلي :

خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء



****أسس تبويب موازنة البرامج والأداء :**

يتضح من مفهوم موازنة البرامج والأداء السالف ذكرها ان تبويب تلك الموازنة يعتمد التدرج التالي :

أ- مستوى الوظائف أو الأهداف الرئيسية للدولة ، ويرتبط هذا المستوى بمستوى الوزارات ، حيث يكون لكل وزارة هدف أو وظيفة محددة .

الوزارات (الوظائف الرئيسية للدولة)							النفقة
		دفاع	عدالة	أمن	تعليم	صحة	
							رواتب
							..
							..
							..

ب- مستوى البرامج الرئيسية لإنجاز كل وظيفة من الوظائف الرئيسية السالفة الذكر ، كما يتم تبويب كل برنامج رئيسي إلى برامج فرعية على حسب المناطق الجغرافية كوجود مديرية الزراعة لكل محافظة ، أو حسب طبيعة العمل كبرنامج استصلاح الأراضي ، أو حسب المستفيد من تلك الخدمة كصغار الملاك أو كبار الملاك ، ويرتبط هذا المستوى بمستوى المديرية والمصلحة في الهيكل التنظيمي للدولة .

وظيفة الصحة

أهداف	أعمال	وقت
خفض معدلات الوفيات
تحسين صحة المواطنين
القضاء على الأمراض المستوطنة
.....
.....

وظيفة الصحة							النفقة
محافظة...	محافظة...	محافظة...	محافظة...	محافظة...	محافظة...	محافظة...	
							رواتب
							..
							..
							..

ج- مستوى الأنشطة حيث يتم تبويب كل برنامج من البرامج الرئيسية أو الفرعية السالفة الذكر إلى مجموعة من الأنشطة المناسبة التي تعمل على إنجاز البرنامج ، وبالتالي الوظيفة أو الهدف الرئيسي . فعلى سبيل المثال يمكن تبويب البرامج الرئيسية لوظيفة الأمن إلى برنامج أمن الدولة ، وبرنامج مكافحة المخدرات ، وبرنامج الأمن العام ، وبرنامج الآداب ، ولتبويب برنامج الأمن العام على سبيل المثال لمجموعة من الأنشطة نجدها نشاط جرائم الخطف ، نشاط جرائم النصب ، نشاط جرائم السرقات ، ويرتبط هذا المستوى بمستوى الوحدات الإدارية أو الأقسام في الهيكل التنظيمي للدولة ، وترجمة الوقت والأنشطة إلى تكاليف .

الوقت	الأنشطة	الأهداف	
			وحدة.....
			وحدة.....
			وحدة.....

الأنشطة	الوقت	التكلفة
نشاط.....:	xx	xx
رواتب		xx
مستلزمات		xx
.....		xx

وبلاحظ من ذلك التبويب مايلي :

أ- يركز التبويب طبقا للبرامج والأنشطة وليس طبقا للبنود كما في الموازنة التقليدية (موازنة البنود) .

ب- يعتمد التبويب على تحديد الجهات المنوط بها تنفيذ البرنامج مع تحديد اختصاصات كل منها ، الأمر الذي يتيح تحديد التكاليف الخاصة بكل جهة من تلك الجهات ، ومن ثم الحكم على كفاءة أدائها .

ج- يتيح التبويب تقييم أداء كل برنامج رئيسي أو فرعي ، وذلك بمقارنة تكاليف إنجاز تلك البرامج (المدخلات) بالعوائد أو الخدمات المؤداة معبرا عنها في شكل وحدات مخرجات (المخرجات) . ومن ثم فتكون المتابعة هي متابعة استخدام المدخلات بصفة عامة أو الإنفاق في تحقيق الأهداف، وكفاءة استخدام النفقات أو المدخلات في علاقاتها بالمخرجات أو في تحقيق الناتج المستهدف.

مزايا موازنة البرامج والأداء:

- (١) تتميز موازنة البرامج والأداء على تحديد رؤية ومهمة (رسالة) وأهداف الوزارة التي تسعى لتحقيقها ..
- (٢) ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الوزارة .

- ٣) تساعد موازنة البرامج والأداء على توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع (الآثار) التي تسعى إليها الحكومة وبالتالي تكون قرارات توزيع الموارد مدعّمة بالبيانات اللازمة .
- ٤) تساعد موازنة البرامج والأداء في تقوية وتعزيز مبادئ الإدارة المالية في القطاع الحكومي (وبالتالي تهدف إلى تطوير كيفية توزيع الموارد المالية المتاحة وإدارتها وتحسين أداء الخدمات الحكومية المقدمة.
- ٥) توضح موازنة البرامج والأداء ماذا تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية السابقة وتكلفة كل برنامج أو مشروع .
- ٦) إقرار مبدأ المساءلة والمسؤولية حيث تحدد المسؤول عن أداء الأعمال .
- ٧) تركز موازنة البرامج والأداء على المخرجات (الخدمات) بدلاً من التركيز على المدخلات (الموارد المالية والبشرية) .
- ٨) رفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء المتاحة للحكومة والمسؤولين في المؤسسات بما يساعد ذلك في التخطيط الاستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة على العمليات.
- ٩) تطوير كيفية صنع القرار الخاص بتوزيع الموارد المالية وذلك من خلال توفير البيانات الكافية والتقارير الدقيقة للحكومة لمساعدتها في تحديد أولوياتها .
- ١٠) رفع مستوى الخدمات الحكومية من حيث النوعية والسرعة في الإنجاز .

مشاكل التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء :

على الرغم من العديد من المزايا التي تحققها موازنة البرامج والأداء ، إلا انه ظهرت مجموعة من المشاكل الناتجة عن التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء للدول التي قامت بتطبيقها ، من أهم تلك المشاكل مايلي :

- ١) صعوبة قياس مخرجات بعض البرامج الرئيسية أو الفرعية كبرامج الصحة العامة أو برامج الأمراض المستوطنة، وترجع تلك الصعوبة إلى أن تلك المخرجات لاتحدث من خلال السوق ، وبالتالي يصعب قياس آثارها السلبية والإيجابية في صورة نقدية .
- ٢) يحتاج تطبيق موازنة البرامج والأداء لخبرات وكفاءات خاصة للعاملين بالجهاز الإداري يصعب توافرها في وقت بسيط .
- ٣) تعد موازنة البرامج والأداء عن سنة ، وفي حقيقة الأمر أن التقييم الموضوعي لبرنامج لا يرتبط بسنة واحدة ، حيث قد تمتد المنافع لبعض البرامج لعدة سنوات كبرنامج مكافحة المخدرات .
- ٤) من الصعب تحديد أولويات تنفيذ البرامج الرئيسية أو الفرعية والأنشطة عند تعارضها .

- (٥) يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء تكاليف مرتفعة عن تطبيق موازنة البنود لما يتطلبه من جهود وأعباء إدارية كثيرة.
- (٦) أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب تحديد واضح للاختصاصات والسلطات والمسؤوليات لوحدات الهيكل الإداري للدولة ، وهذا غير متوافر حاليا ، حيث نجد العديد من الجهات تقوم ببرامج مشابهة .

تذكّر أن

تعريف الموازنة العامة للدولة : وهى البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة كهدف يسعى لتحقيقه بما يؤدى إلى تحقيق أهداف معينة وذلك فى إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة .

- **الميزانية العمومية :** وهى تعبر عن المركز المالى الحقيقى للمنشأة وفى نهاية فترة تاريخية وهى تمثل قائمة بطاقة الأصول الفعلية التى تمتلكها المنشأة أو حقوقها طرف الغير وكذا الخصوم والالتزامات الفعلية عليها سواء تجاه أصحابها أو تجاه الغير فهى عن فترة منتهية وليست عن فترة مستقبلية كالموازنة العامة للدولة .

- **الموازنة التخطيطية :** وهى خطة المنشأة (وليست الدولة) عن فترة مالية سنوية أو نصف سنوية أو ثلث سنوية أو ربع سنوية أو شهرية وهى خطة مستقبلية .

- **الموازنة الجارية :** وهى عبارة عن نوع من موازنات الدولة يحتوى على كافة الإيرادات والنفقات التى ترتبط بالفترة الجارية والتى عادة ما تكون سنة الموازنة .

- **الموازنة الرأسمالية :** وهى عبارة عن نوع من موازنات الدولة وترتبط بالنشاط الاستثمارى والتحويلات الرأسمالية من استخدامات وموارد ترتبط بفترة طويلة الأجل والتى عادة ما تكون أكثر من سنة مالية .

- **موازنة النقد الأجنبى :** وتتضمن كافة التقديرات المرتبطة بالنقد الأجنبى من إيرادات ونفقات خلال فترة الموازنة .

- **الموازنة العينية :** ويقصد بها البرنامج الإنتاجى للمنشأة فى شكل كميات أو وحدات إنتاجية .

- **الموازنة المالية :** ويقصد بها الترجمة المالية للموازنة العينية أى تحويل أرقام الموازنة العينية إلى قيم مالية .

- **الموازنة النقدية :** ويقصد بها كافة المقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة والتى تساعد فى رسم السياسة التمويلية للمنشأة .

- **الموازنات المستقلة :** ويتم إعدادها للهيئات والمؤسسات العامة الغير مقيدة بالقواعد المالية الحكومية وذلك بسبب طبيعة عملها ش . مثل شركات الطيران وشركات قطاع الأعمال () .

- **الموازنات الملحقة :** ويتم إعدادها للوحدات الحكومية التى لا ينطبق عليها وصف هيئة أو مؤسسة ولا تتقيد بالقواعد الحكومية مثل مجلس الشعب ومجلس الشورى .

- **القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة :**

- ١- قاعدة سنوية الموازنة . ٢- قاعدة وحدة الموازنة . ٣- قاعدة عمومية "شمولية" الموازنة . ٤- قاعدة عدم التخصيص . ٥- قاعدة توازن الموازنة ٦- قاعدة وضوح ودقة وواقعية الموازنة

- الأسس العامة لتبويب الموازنة العامة للدولة :

- ١- التبويب الموضوعي " النوعي " . ٢- التبويب الإداري .
- ٣- التبويب الوظيفي . ٤- التبويب الاقتصادي .
- ٥- التبوي على أساس البرامج والأداء .

- أهم المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة كما يلي :

- ١- مرحلة إعداد وعرض مشروع الموازنة .
- ٢- مرحلة اعتماد مشروع الموازنة .
- ٣- مرحلة تنفيذ الموازنة .
- ٤- مرحلة رقابة الموازنة .

(أ) الأسئلة (ب)

أولاً : أجب عن الأسئلة التالية :

- ١- عرف الموازنة العامة للدولة ثم اذكر أهم القواعد الأساسية لإعدادها ؟
- ٢- تكلم عن المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة العامة للدولة ؟
- ٣- أذكر أهم الأسس العامة لتبويب الموازنة العامة للدولة ؟
- ٤- يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء كاتجاه حديث ضرورة توافر مجموعة من الأسس اللازمة لذلك أذكر أهم هذه الأسس ؟
- ٥- أذكر أهم خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء ؟
- ٦- أذكر أهم المزايا التي تحققها موازنة البرامج والأداء ؟
- ٧- على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها موازنة البرامج والأداء إلا أن هناك مجموعة من المشاكل الناتجة عن التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء ... أذكر أهم هذه المشاكل ؟

ثانياً : اختر لعبارة المجموعة (أ) ما يناسبها من عبارات المجموعة (ب) :

	(أ)	(ب)
١-	الموازنة العينية	ويقصد بها الترجمة المالية للموازنة العينية أى تمويها أرقام الموازنة العينية إلى قيم مالية .
٢-	موازنة النقد الأجنبي	ويقصد بها كافة المقبوضات والمدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة .
٣-	الموازنة النقدية	وتتضمن كافة التقديرات المرتبطة بالنقد الأجنبي من إيرادات ونفقات خلال فترة الموازنة .
٤-	الموازنة المستقلة	ويقصد بها البرنامج الإنتاجي للمنشأة فى شكل كميات أو وحدات إنتاجية .
٥-	الموازنة المالية	ويتم إعدادها للمهيئات والمؤسسات العامة الغير مفيدة بالقواعد المالية الحكومية .

ثالثاً : أكمل العبارات التالية بما يناسبها من كلمات :

١- يمكن تعريف بأنها البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية كهدف تسعى الدولة لتحقيقه بما يؤدى لتحقيق أهداف معينة فى إطار الخطة العامة للتنمية، وطبقاً للسياسة العامة للدولة .

٢- يتبع فى إعداد الموازنة العامة للدولة الأساس بينما يتبع فى إعداد الموازنات المستقلة للهيئات الاقتصادية وصناديق التمويل ذات الطابع الاقتصادى أساس

٣- عند إعداد الموازنة يتم البدء بتقدير والتي تتمثل فى مجموعة النفقات المتوقعة خلال الموازنة وبناء على تقدير الاستخدامات يتم تدبير اللازمة للوفاء بتلك النفقات .

٤- القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة وتتمثل فى :

أ-

ب-

ج-

د-

هـ-

و-

٥- يتم تبويب وتصنيف مفردات الموازنة العامة للدولة وفقاً لمجموعة من الأسس وهى :

أ-

ب-

ج-

د-

هـ-

٦- أهم المراحل التى يمر بها إعداد الموازنة العامة للدولة :

أ-

ب-

ج-

د-

٧- يمكن بيان خطوات إعداد موازنة البرامج والأداء فى التالى :

أ-

ب-

ج-

د-

هـ-

و-

ز-

ى-

٨- من مزايا موازنة البرامج والأداء ما يلى :

أ-

ب-

ج-

د-

هـ-

و-

ز-

الفصل الثالث

مجالات تطبيق الرقابة الداخلية

مقدمة :

يمكن تقسيم نظام الرقابة الداخلية في أي وحدة إدارية إلى مجموعة من الأنظمة الفرعية ، فعلى سبيل المثال نظام الرقابة الداخلية على المخازن الحكومية، ونظام الرقابة الداخلية على الخزائن الحكومية ، ونظام الرقابة الداخلية على المشتريات الحكومية ... الخ ، كما يمكن تقسيم هذه الأنظمة إلى أنظمة فرعية أخرى ، وهذه الأنظمة في مجملها تكون نظام الرقابة الداخلية .

ويتكون أي نظام للرقابة الداخلية من العناصر التالية:

- أ - المدخلات الرئيسية للنظام وتمثل كافة العمليات سواء مالية أو غير مالية.
- ب - كافة الإجراءات الرقابية والمحاسبية التي ينفذها النظام .
- ج - المعايير والمقاييس التي يقوم عليها النظام وهي عادةً معايير مهنية .
- د - المخرجات الرئيسية وهي كافة التقارير الناتجة من النظام مثل تقارير الجرد وتقارير الإشراف وتقارير المراجعة الداخلية والتقارير المالية .

وسوف نتناول في الصفحات التالية بعض من تلك النظم:

أولاً : الرقابة الداخلية على المشتريات الحكومية :

ينص قانون المناقصات والمزايدات على أن يتم التعاقد الحكومي في مصر على شراء كافة المنقولات والأصناف والمهمات اللازمة للوزارات والوحدات الإدارية الحكومية ، أو على مقاولات الأعمال أو النقل ، أو على تلقى الخدمات والدراسات الاستشارية والأعمال الفنية ، باستخدام أسلوب المناقصة العامة أو الممارسات العامة التي يتم الإعلان عنها ويصدر بإتباع أي من الطريقتين قرار من السلطة المختصة وفقاً للظروف وطبيعة التعاقد .

وعلى الرغم من ذلك فإن هناك مجموعة من الاستثناءات التي يتم فيها الخروج عن هذه القاعدة ، بقرار مسبب من السلطة المختصة ويتم التعاقد بإحدى الطرق الآتية:

- أ - المناقصة المحدودة .
- ب - المناقصة المحلية .
- ج - الممارسة المحدودة .

د - الاتفاق المباشر .

و لا يجوز في أي حال تحويل المناقصة إلى ممارسة عامة أو ممارسة محدودة وتخضع كل من المناقصة العامة والممارسة العامة لعدة مبادئ أهمها :

١ - العلانية .

٢ - تكافؤ الفرص .

٣ - المساواة وحرية المنافسة ، وكلتاها إما داخلية يعلن عنها في مصر أو خارجية يعلن عنها في مصر وفي الخارج ، ويكون الإعلان في الصحف اليومية ، ويصح أن يضاف إليها غير ذلك من وسائل الإعلام واسعة الانتشار .

كما يكون التعاقد بطريق المناقصة المحدودة في الحالات التي تتطلب طبيعتها قصر الاشتراك في المناقصة على موردين أو مقاولين أو استشاريين أو فنيين أو خبراء بذواتهم ، سواء في مصر أو في الخارج ، على أن تتوافر في شأنهم شروط الكفاية الفنية و المالية و حسن السمعة .

ويكون التعاقد بطريق الممارسة المحدودة في الحالات الآتية :

أ - الأشياء التي لا تصنع أو تستورد إلا لدى جهات أو أشخاص بذواتهم.

ب - الأشياء التي تقتضي طبيعتها أو الغرض من الحصول عليها أن يكون اختيارها أو شراؤها من أماكن إنتاجها.

ج - الأعمال الفنية التي تتطلب بحسب طبيعتها أن يقوم بها فنيون أو أخصائيون أو خبراء بذواتهم.

د - التعاقدات التي تقتضي اعتبارات الأمن القومي أن تتم بطريقة سرية.

وتتولى إجراءات كل من الممارسة العامة و الممارسة المحدودة لجنة تشكل بقرار من السلطة المختصة ، تضم عناصر فنية و مالية و قانونية وفق أهمية و طبيعة التعاقد.

و في حالة الممارسة الداخلية ، يجب ان يشترك في عضوية اللجنة ممثل لوزارة المالية إذا جاوزت القيمة مائتين و خمسين ألف جنيه ، و كذا عضو من إدارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة إذا جاوزت القيمة خمسمائة ألف جنيه.

اما في حالة الممارسة الخارجية ، فيجب ان يشترك في عضوية اللجنة ممثل لوزارة المالية وعضو من إدارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة إذا جاوزت القيمة مليون جنيه ، كما يجب ان تشمل قرارات اللجنة على الأسباب التي بنيت عليها .

و تسرى على كل من الممارسة العامة والممارسة المحدودة الأحكام الخاصة بالمناقصات .

كما يكون التعاقد بطريق المناقصة المحلية فيما لا تزيد قيمته على مائتي ألف جنيه ، و يقصر الاشتراك فيها على الموردين و المقاولين المحليين الذي يقع نشاطهم في نطاق المحافظة التي يتم بدائلتها تنفيذ التعاقد.

ويجوز في الحالات العاجلة التي لا تحتل اتباع إجراءات المناقصة أو الممارسة بجميع أنواعهما ، ان يتم التعاقد بطريق الاتفاق المباشر بناء على ترخيص من:

- أ- رئيس الهيئة ، أو رئيس المصلحة ومن له سلطاته في الجهات الأخرى ، وذلك فيما لا تجاوز قيمته خمسين ألف جنيه بالنسبة لشراء المنقولات أو تلقى الخدمات أو الدراسات الاستشارية أو الأعمال الفنية أو مقاولات النقل ، ومائة ألف جنيه بالنسبة لمقاولات الأعمال
- ب- الوزير المختص ومن له سلطاته ، أو المحافظ فيما لا تجاوز قيمته مائة ألف جنيه بالنسبة لشراء المنقولات أو تلقى الخدمات أو الدراسات الاستشارية أو الأعمال الفنية أو مقاولات النقل ، وثلاثمائة ألف جنيه بالنسبة لمقاولات الأعمال . ولرئيس مجلس الوزراء ، في حالة الضرورة القصوى ، أن يأذن بالتعاقد بالطريق المباشر فيما يجاوز الحدود المنصوص عليها في البند ب من الفقرة السابقة .

- ويجوز لوزارتي الدفاع و الإنتاج الحربي و أجهزتهما ، في حالات الضرورة ، التعاقد بطريق المناقصة المحدودة أو المناقصة المحلية أو الممارسة المحدودة أو الاتفاق المباشر مع إعفاء العقود الخاصة بالتسليح من الضرائب و الرسوم والقواعد المالية .

كما يجوز لرئيس مجلس الوزراء ، في حالات الضرورة ، ان يصرح لجهة بعينها - لاعتبارات يقدرها ترتبط بطبيعة عمل و نشاط تلك الجهة - بالتعاقد بطريق المناقصة المحلية أو الممارسة المحدودة أو الاتفاق المباشر وفقا للشروط و القواعد التي يحددها ويكون الطرح على أساس مواصفات كافية ، و للجهة الإدارية تحديد نسبة المكون المحلى التي تشترطها للتنفيذ .

ويقتصر تقديم العينات النموذجية على الحالات التي تحددها اللائحة التنفيذية ، ويتم التعاقد على أساس مواصفات فنية دقيقة و مفصلة.

ويتم تقديم العطاءات في ظروف مغلقين الأول للعرض الفني والآخر للعرض المالي ويقتصر فتح مظاريف العقود المالية على العروض المقبولة فنيا ، و ذلك كله وفقا للقواعد والإجراءات المتبعة.

ويكون البت في المناقصات بأنواعها عن طريق لجنتين ، تقوم إحداها بفتح المظاريف والأخرى بالبت في المناقصة ، على انه بالنسبة للمناقصة التي لا تجاوز قيمتها خمسين ألف جنيه ، فيتولى فتح المظاريف و البت في المناقصة لجنة واحدة ، ويصدر بتشكيل لجان فتح المظاريف و لجان البت قرار من السلطة المختصة ، و تضم هذه اللجان عناصر فنية مالية و قانونية وفق أهمية و طبيعة التعاقد.

ويجب ان يشترك في عضوية لجان البت ممثل لوزارة المالية إذا جاوزت القيمة مائتين و خمسين ألف جنيه ، و كذا عضو من ادارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة إذا جاوزت القيمة خمسمائة ألف جنيه .

ويجوز للجنة البت أن تعهد إلى لجان فرعية ، تشكلها من بين أعضائها ، بدراسة النواحي الفنية و المالية في العطاءات المقدمة و مدى مطابقتها للشروط المعلنة ، وكذا بالتحقق من توافر شروط الكفاية الفنية و المالية و حسن السمعة في شأن مقدمي العطاءات . و للجنة البت ان تضم لعضوية تلك اللجان من ترى الاستعانة برأيهم من أهل الخبرة ، و تقدم اللجان الفرعية تقارير بنتائج أبحاثها و توصياتها إلى لجنة البت .

وتمسك كل جهة ، من الجهات الإدارية ، سجلا لقيد الأسماء و البيانات الكافية للموردين و المقاولين و بيوت الخبرة و الاستشاريين و الفنيين، كما تمسك الهيئة العامة للخدمات الحكومية سجلا لقيد أسماء الممنوعين من التعامل مع أية جهة من الجهات المذكورة ، سواء كان المنع بنص في القانون أو بموجب قرارات إدارية تطبيقا لأحكامه ، وتتولى الهيئة نشر هذه القرارات بطريق النشرات المصلحية ويحظر التعامل مع المقيدين في هذا السجل .

إلغاء المناقصة :

تلغى المناقصة قبل البت فيها إذا استغنى عنها نهائيا أو اقتضت المصلحة العامة ذلك ، كما يجوز

إلغاء المناقصة في الحالات الآتية:

- أ - إذا لم يقدم سوى عطاء وحيد ، أو لم ينق بعد العطاءات المستبعدة إلا عطاء واحد .
 - ب - إذا اقترنت العطاءات كلها أو أغلبها بتحفظات .
 - ج - إذا كانت قيمة العطاء الأقل تزيد عن القيمة التقديرية .
- ويكون الإلغاء في هذه الحالات بقرار من السلطة المختصة بناء على توصية لجنة البت ، و يجب ان يشتمل القرار على الأسباب التي بنى عليها .
- كما يجب استبعاد العطاءات غير المطابقة للشروط أو المواصفات و إرساء المناقصة على صاحب العطاء الأفضل شروطا و الأقل سعرا بعد توحيد أسس المقارنة بين العطاءات من جميع النواحي الفنية و المالية . و يجب ان يشتمل قرار استبعاد العطاءات و إرساء المناقصة على الأسباب التي بنى عليها .

ويعتبر العطاء المقدم عن توريدات من الإنتاج المحلى أو عن اعمال أو خدمات تقوم بها جهات مصرية اقل سعرا إذا لم تتجاوز الزيادة فيها (١٥٪) من قيمة اقل عطاء أجنبي .

التأمين المؤقت :

يجب أن يؤدي مع كل عطاء تأمين مؤقت تحدد الجهة الإدارية مبلغه ضمن شروط الإعلان بما لا يجاوز (٢٪) من القيمة التقديرية ، و يستبعد كل عطاء غير مصحوب بكامل هذا المبلغ ، ويجب رد التأمين المؤقت إلى أصحاب العطاءات غير المقبولة دون توقف على طلب منهم ، و ذلك فور انتهاء المدة المحددة لسريان العطاء .

التأمين النهائي :

على صاحب العطاء المقبول ان يؤدي خلال عشرة أيام - تبدأ من اليوم التالي لإخطاره بكتاب موسى عليه بعلم الوصول بقبول عطاءه - التأمين النهائي الذي يكمل التأمين المؤقت الى ما يساوي (٥%) من قيمة التعاقد ، و بالنسبة للعقود التي تبرم مع متعاقد في الخارج يكون الأداء خلال عشرين يوم ، و يجوز بموافقة السلطة المختصة مد المهلة المحددة للأداء - في الحالتين - بما لا يجاوز عشرة أيام.

و إذا جاوز التأمين المؤقت التأمين النهائي وجب رد الزيادة فوراً بغير طلب ، و يكون التأمين النهائي ضامناً لتنفيذ العقد ، و يجب رده فور إتمام التنفيذ بغير طلب لا يؤدي التأمين النهائي إذا قام صاحب العطاء المقبول بتوريد جميع الأشياء التي رسا عليه توريدها و قبلتها الجهة الإدارية نهائياً خلال المهلة المحددة لأداء التأمين النهائي .

عدم سداد التأمين النهائي في المهلة المحددة :

إذا لم يقم صاحب العطاء المقبول بأداء التأمين النهائي في المهلة المحددة ، جاز للجهة الإدارية - بموجب إخطار بكتاب موسى عليه بعلم الوصول و دون الحاجة لاتخاذ أي إجراء آخر - إلغاء العقد أو تنفيذه بواسطة أحد مقدمي العطاءات التالية لعطائه بحسب ترتيب أولويتها ، و يصبح التأمين المؤقت في جميع الحالات من حقها ، كما يكون لها ان تخصم قيمة أي خسارة تلحق بها من أية مبالغ مستحقة أو تستحق لديها لصاحب العطاء المذكور ، و في حالة عدم كفايتها تلجأ الى خصمها من مستحقاته لدى أية جهة إدارية أخرى ، أياً كان سبب الاستحقاق ، و ذلك كله مع عدم الإخلال بحقها في الرجوع عليه قضائياً بما لم تتمكن من استيفائه من حقوق بالطريق الإداري .

و يجوز بموافقة السلطة المختصة صرف دفعات مقدمة تحت الحساب مقابل خطاب ضمان معتمد ، و ذلك بالنسب و في الحدود و وفقاً للشروط و القواعد والإجراءات.

التأخر عن التنفيذ :

إذا تأخر المتعاقد في تنفيذ العقد عن الميعاد المحدد له ، جاز للسلطة المختصة لدواعي المصلحة العامة إعطاء المتعاقد مهلة إضافية لإتمام التنفيذ على أن توقع عليه غرامة عن مدة التأخير طبقاً للأسس و بالنسب و في الحدود ، بحيث لا يجاوز مجموع الغرامة (٣%) من قيمة العقد بالنسبة لشراء المنقولات و تلقى الخدمات والدراسات الاستشارية و الأعمال الفنية ، و (١٠%) بالنسبة لأعمال المقاولات والنقل ، و توقع الغرامة بمجرد حصول التأخير دون حاجه إلى تنبيه أو إنذار أو اتخاذ أي إجراء آخر .

و يعفى المتعاقد من الغرامة ، بعد اخذ رأى إدارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة ، إذا ثبت ان التأخير لأسباب خارجة عن إرادته ، و للسلطة المختصة - عدا هذه الحالة - بعد اخذ رأى الإدارة المشار إليها

، إعفاء المتعاقد من الغرامة إذا لم ينتج عن التأخير ضرر ، و لا يخل توقيع الغرامة بحق الجهة الإدارية في الرجوع على المتعاقد بكامل التعويض المستحق عليه عما أصابها من أضرار بسبب التأخير .
و في حالة الادعاء بإخلال الجهة الإدارية بالتزاماتها الواردة بالعقد بخطأ منها ، يكون للمتعاقد الحق في اللجوء للقضاء للمطالبة بتعويضه عما يكون قد لحقه من ضرر نتيجة لذلك ، ما لم يتفق الطرفان على التحكيم وفقا للقواعد والإجراءات المنصوص عليها في قانون التحكيم في المواد المدنية و التجارية الصادر بالقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٩٤ معدلا بالقانون رقم ٩ لسنة ١٩٩٧ .

فسخ العقد :

يفسخ العقد تلقائيا في الحالتين الآتيتين:

أ - إذا ثبت ان المتعاقد قد شرع ، بنفسه أو بواسطة غيره بطريق مباشر أو غير مباشر في رشوة أحد موظفي الجهات الخاضعة لأحكام القانون ، أو حصل على العقد عن طريق الرشوة
ب - إذا أفلس المتعاقد أو أعسر .

و يشطب المتعاقد في الحالة المنصوص عليها في البند أ من سجل الموردين أو المقاولين وتخطر الهيئة العامة للخدمات الحكومية بذلك لنشر قرار الشطب بطريق النشرات المصلحية ويتم بناء على طلب المتعاقد الذي شطب اسمه إعادة قيده في سجل الموردين أو المقاولين إذا انتفى سبب الشطب بصور قرار من النيابة العامة بألا وجه لإقامة الدعوة الجنائية ضده أو بحفظها إداريا أو بصور حكم نهائي ببراءته مما نسب إليه ، على أن يعرض قرار إعادة القيد على الهيئة العامة للخدمات الحكومية لنشره بطريق النشرات المصلحية.

ويجوز للجهة الإدارية فسخ العقد أو تنفيذه على حساب المتعاقد ، إذا خل بأي شرط من شروطه .
ويكون الفسخ أو التنفيذ على حساب المتعاقد بقرار من السلطة المختصة ، يعلن للمتعاقد بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على عنوانه المبين في العقد .

وفي جميع حالات فسخ العقد ، و كذا في حالة تنفيذه على حساب المتعاقد يصبح التأمين النهائي من حق الجهة الإدارية ، كما يكون لها أن تخصم ما تستحقه من غرامات و قيمة كل خسارة تلحق بها من أية مبالغ مستحقة أو تستحق للمتعاقد لديها و في حالة عدم كفايتها تلجأ إلى خصمها من مستحقاته لدى أي جهة إدارية أخرى ، أيا كان سبب الاستحقاق ، دون الحاجة إلى اتخاذ أية إجراءات قضائية ، و ذلك كله مع عدم الإخلال بحقها في الرجوع عليه بما لم تتمكن من استيفائه من حقوق بالطريق الإداري .

شراء واستئجار العقارات :

يجب أن يسبق عملية التعاقد على شراء أو استئجار العقارات صدور قرار بذلك من السلطة المختصة ، ويتم الإعلان عن الشراء أو الاستئجار وشروط كل منهما وفقا للقواعد ، وتشكل بقرار من السلطة المختصة لجنة للمقارنة والمفاضلة بين العروض المقدمة تضم عناصر فنية ومالية وقانونية .

ويجب أن يشترك في عضوية اللجنة ممثل لكل من وزارة المالية ووزارة الإسكان وعضو من إدارة الفتوى المختصة بمجلس الدولة .

وتتولى اللجنة مفاوضة مقدمي العروض التي تتلائم واحتياجات الجهة طالبة التعاقد للوصول إلى أفضلها شروطا وأقلها سعرا ، وترفع توصياتها للسلطة المختصة لتقرر ما تراه بما في ذلك تفويض اللجنة في التعاقد مباشرة أن وجدت مبررا لذلك .

بيع و تأجير العقارات و المنقولات و المشروعات و الترخيص بالانتفاع أو باستغلال العقارات :

يكون بيع و تأجير العقارات و المنقولات و المشروعات التي ليس لها الشخصية الاعتبارية ، و الترخيص بالانتفاع أو باستغلال العقارات بما في ذلك المنشآت السياحية و المقاصف ، عن طريق مزيدة علنية عامة محلية أو بالمظاريف المغلقة

و مع ذلك يجوز استثناء ، و بقرار مسبب من السلطة المختصة ، التعاقد بطريق الممارسة المحدودة فيما يلي:

أ - الأشياء التي يخشى عليها من التلف ببقاء تخزينها

ب - حالات الاستعجال الطارئة التي لا تحتمل اتباع إجراءات المزيدة.

ج - الأصناف التي لم تقدم عنها أية عروض في المزادات أو التي لم يصل ثمنها إلى الثمن الأساسي.

د - الحالات التي لا تجاوز قيمتها الأساسية خمسين ألف جنيه .

ولا يجوز في أية حال تحويل المزيدة إلى ممارسة محدودة ، ويجوز في الحالات العاجلة التي لا

تحتمل إتباع إجراءات المزيدة أو الممارسة المحدودة ، ان يتم التعاقد بطريق الاتفاق المباشر بناء

على ترخيص من :

أ - رئيس الهيئة ، أو رئيس المصلحة ومن له سلطاته في الجهات الأخرى ، و ذلك فيما لا تجاوز قيمته عشرين ألف جنيه .

ب - الوزير المختص - و من له سلطاته - أو المحافظ فيما لا تجاوز قيمته خمسين ألف جنيه .

تتولى الإجراءات في الحالات المنصوص عليها في هذا لجان تشكل على النحو المقرر بالنسبة للجان فتح المظاريف ولجان البت في المناقصات ، وتسرى على البيع أو التأجير أو الترخيص بالانتفاع أو باستغلال العقارات بطريق الممارسة المحدودة ذات القواعد والإجراءات المنظمة للشراء بطريق الممارسة المحدودة ، و ذلك كله بما لا يتعارض مع طبيعة البيع أو التأجير أو الترخيص .

تشكل بقرار من السلطة المختصة لجنة تضم الخبرات و التخصصات النوعية اللازمة ، تكون مهمتها تحديد الثمن أو القيمة الأساسية لمحل التعاقد وفقا للمعايير و الضوابط التي تنص عليها اللائحة التنفيذية ، على ان يكون الثمن - أو القيمة الأساسية - سريا ، ويكون إرساء المزيدة على مقدم أعلى سعر مستوف للشروط ، بشرط الا يقل عن الثمن أو القيمة الأساسية .

وتلغى المزايدة قبل البت فيها إذا استغنى عنها نهائياً ، أو اقتضت المصلحة العامة ذلك ، أو لم تصل نتيجتها إلى الثمن أو القيمة الأساسية ، كما يجوز إلغاؤها إذا لم يقدم سوى عرض وحيد مستوف للشروط، ويكون الإلغاء في هذه الحالات بقرار من الوزير المختص - و من له سلطاته - بناء على توصية لجنة البت.

و يجب أن يشتمل قرار إرساء المزايدة أو إلغائها على الأسباب التي بنى عليها.

أحكام عامة :

في جميع الأحوال يكون

- ١- التعاقد في حدود الاحتياجات الفعلية الضرورية للأنشطة المقررة . ويجوز إبرام عقود التوريدات والخدمات الدورية لمدة تجاوز السنة المالية بشرط ألا يترتب عليها زيادة الالتزامات في إحدى السنوات المالية التالية عما هو مقرر في السنة التي يتم فيها التعاقد .
- ٢- التعاقد بالنسبة للمشروعات الاستثمارية المدرجة بالخطة في حدود التكاليف الكلية المعتمدة ، على أن يتم الصرف في حدود الاعتمادات المالية المقررة.
- ولا يجوز اللجوء إلى تجزئة محل العقود التي يحكمها هذا القانون بقصد التحايل لتفادي الشروط و القواعد و الإجراءات و غير ذلك من ضوابط و ضمانات منصوص عليها فيه .
- ٣- للجهات التي تسرى عليها أحكام هذا القانون التعاقد فيما بينها بطريق الاتفاق المباشر ، كما يجوز أن تتوب عن بعضها في مباشرة إجراءات التعاقد في مهمة معينة وفقاً للقواعد المعمول بها في الجهة طالبة التعاقد و يحظر التنازل لغير هذه الجهات عن العقود التي تتم فيما بينها.
- ٤- يحظر على العاملين ، بالجهات الحكومية التقدم - بالذات أو بالواسطة - بطلبات أو عروض لتلك الجهات ، كما لا يجوز الشراء منهم أو تكليفهم القيام بأعمال ، و لا يسرى ذلك على شراء كتب من تأليفهم أو تكليفهم بالقيام بأعمال فنية كالرسم و التصوير و ما يماثلهما أو شراء أعمال فنية منهم إذا كانت ذات صلة بالأعمال المصلحية ، و بشرط ألا يشاركوا بأية صورة من الصور في إجراءات قرار الشراء أو التكليف و أن يتم كل منهما في الحدود و وفقاً للقواعد و الإجراءات.
- ٥- يحظر على العاملين بتلك الجهات الدخول - بالذات أو بالواسطة - في المزايدات أو الممارسات بأنواعها ، إلا إذا كانت الأشياء المشتراة لاستعمالهم الخاص و كانت مطروحة للبيع عن طريق جهات أخرى غير جهة عملهم و لا تخضع لإشراف هذه الجهة .
- ٦- أسباب القرارات الخاصة بإرساء المناقصة أو الممارسة العامة أو الممارسة المحدودة أو المزايدة و بإلغاء أي منها و باستبعاد العطاءات ، في لوحة إعلانات تخصص لهذا الغرض ، و ذلك لمدة أسبوع واحد لكل قرار ، و تحدد السلطة المختصة لها مكاناً ظاهراً للكافة ، كما يتم إخطار مقدمي العطاءات بخطابات موصى عليها بعلم الوصول على عناوينهم الواردة بالعطاء.

٧- ينشأ بوزارة المالية ، مكتب لمتابعة التعاقدات الحكومية ، تكون مهمته تلقي الشكاوى المتعلقة بأية مخالفة لإحكام هذا القانون ، و يصدر بتنظيمه و تحديد اختصاصاته و إجراءات قواعد العمل به قرار من رئيس مجلس الوزراء.

ويجوز لطرفي العقد عند حدوث خلاف أثناء تنفيذ الاتفاق على تسويته عن طريق التحكيم ، بموافقة الوزير المختص مع التزام كل طرف بالاستمرار في تنفيذ التزاماته الناشئة عن العقد.

ثانيا : نظام الرقابة على المخازن الحكومية :

١- أهداف الرقابة الداخلية على المخزون: يهدف نظام الرقابة الداخلية على المخزون إلى (التحقق مما يلي) :

- ١- الكميات التي يتم تخزينها تتعرض للحماية الكافية ضد مخاطر الضياع والسرقة والتلف
- ٢- سلامة المخازن من حيث كل من التنظيم الداخلي والمناولة وأولويات الصرف وأماكن التخزين والتسجيل والتقارير الإدارية والمالية .
- ٣- تحقيق أكبر كفاءة في الاستخدام مع الاستمرار في تطوير الأداء ، والتحقق من أن الأصناف الصادرة من المخازن قد تم تحديد تكلفتها بطريقة سليمة واقتصادية تتفق مع المعايير المحددة .
- ٤- وجود نظام مستندي ملائم وفعال للمخزون .
- ٥- أن الاختلافات بين الأرصدة الدفترية والفعالية يتم التحقق منها بواسطة شخص مسئول ومحيد وأن هناك مسائلة عن حركة الأصناف .
- ٦- أن هناك ما يكفل الترخيص السليم باستبعاد الأصناف الراكدة والتالفة .

٢- أركان نظام الرقابة الداخلية على المخزون: بعد أن تم تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية على المخازن ، سوف نتطرق إلى أركان النظام والذي عن طريقه نستطيع تحقيق تلك الأهداف .

(أ) - الوضع التنظيمي لإدارة المخازن وتحديد المسؤولية:

يقصد بالوضع التنظيمي هو موقع إدارة المخازن في البناء الهرمي للمنظمة والعلاقة بينها وبين المستويات الإدارية الأخرى والشكل الذي تتخذه هذه الإدارة في ضوء الاختصاصات والمهام التي تقوم بها لتحقيق هدفها الأساسي وهو تلبية احتياجات الوحدات المختلفة من المواد بالموصفات والكميات المطلوبة في الوقت المناسب مع أقل قدر من التكاليف .

وعلى ضوء ذلك يكون جهاز المخازن على شكل إدارة رئيسية في الجهة الحكومية مع التحديد الواضح للواجبات والمسؤوليات ، كما يجب أن يكون هناك تعاون تام بين وظائف المشتريات والشئون الهندسية بحيث يقتصر الشراء على الأجزاء اللازمة فقط ، والتي تتحدد على أساس قوائم دقيقة للمواد .

(ب) تخطيط الاحتياجات من المواد والأصناف:

١- تقوم الجهات الحكومية بإعداد جدول أو قائمة سنوية قبل بداية السنة المالية بتسعة أشهر ، تدرج فيها جميع الأصناف اللازمة والواجب شراؤها ثم تخطر وزارة المالية بها ، ويرسل مفتش من قبل الوزارة لمراجعة هذه الاحتياجات ومناقشتها مع الجهة وذلك لتقدير قيمة الاعتماد اللازم في الموازنة .

٢- تعد القائمة بمعرفة أمناء المخازن والقسم الطالب للأصناف وتحت مسؤولية مدير المخازن ، وبعد موافقة وزارة المالية تخطر الجهة لتدرج قيمة القائمة ضمن مشروع موازنتها ، وإذا تأخرت الجهة في إرسال القائمة فإن وزارة المالية تدرج الاعتماد الذي تراه وتتفقد الجهة به وعليها أن تعد قائمة جديدة في حدوده .

٣- تقدر الكمية اللازمة من كل صنف من الأصناف المستديمة أو المستهلكة وفقا للمعادلة التالية:
 كمية المشتريات اللازمة للسنة القادمة = استهلاك السنة القادمة المقدر + كمية المخزون التقديري المتبقي في آخر السنة القادمة - كمية المخزون في آخر السنة الحالية كما تقدر الأسعار حسب آخر عقود وردت للجهة إلا إذا استدعى الأمر تقديرها على أساس آخر .

(ج) دفاتر وسجلات المخازن:

هناك مجموعة من السجلات والدفاتر تهدف إلى حصر حركة المخزون والرقابة عليه منها :

١- دفتر يومية المخازن : ويتم الإثبات به لمستندات التسليم والصرف حسب تسلسل أرقامها وتوضح به قيمة الأصناف الواردة والمنصرفة .

٢- دفتر الشطب : ويتم الإثبات به لكافة الأصناف الواردة للمخازن الرئيسية والمنصرفة منها أولاً بأول ، على أن يخصص دفتر لكل من الأصناف المستديمة و الأصناف المستهلكة ويذكر الثمن في كل حالة للتألف ، ويمسك هذا الدفتر في إدارة المخازن ولا يجوز أن يمسكه أمناء المخازن .

٣- دفتر عهدة المخزن: يثبت فيه أمين المخزن الأصناف الواردة والمنصرفة أولاً بأول ويثبت الرصيد بعد كل عملية صرف أو إضافة .

٤- دفتر عهدة الشطب : يمسك لحساب الأصناف الموزعة على المخازن الفرعية ، ويخصص جزء منه للأصناف المستديمة وأخرى للمستهلكة وتحفظ إدارة المخازن بهذا الدفتر بالإضافة إلى دفتر الشطب لتحقيق الرقابة على العهد الموزعة والمنتشرة في الوحدات الحكومية .

٥- دفتر إجمالي العهد: وتثبت به الأصناف المستديمة التي صرفت للاستعمال وتثبت كعهدة طرف العاملين بالوحدات الحكومية المختلفة . والجدير بالذكر أنه من الأفضل استخدام هذه الدفاتر والسجلات عن طريق الحاسب الآلي باستخدام برامج حاسوبية مناسبة تخضع لإجراءات رقابية خاصة بها .

(د) توافر الكفاءات اللازمة لعاملي إدارة المخازن: تظهر أهمية العنصر البشري في العمل المخزني شأنه في ذلك شأن أي عمل آخر ، لذلك لا بد أن يكون العاملون في المخازن على درجة عالية من الوعي

والاهتمام والإدراك برسالة المخازن ولقيمة المخزون ، ويكونون على مستوى ملائم من التعليم والتدريب ، وتوفر لهم الحوافز المادية والمعنوية الكافية .

وبناء على ذلك لابد من تصنيف الوظائف الخاصة بالمخازن وتحديد المؤهلات المناسبة لكل وظيفة عملاً بمبدأ " الرجل المناسب في المكان المناسب " ، مع الاهتمام بعقد الدورات التدريبية للعاملين بالمخازن ، مع ضرورة القيام بالبحوث والدراسات اللازمة لذلك .

(هـ) إجراءات الرقابة الداخلية على المخازن: هذه مجموعة من إجراءات الرقابة الداخلية على المخازن

الحكومية والمطبقة في كثير من دول العالم وهي كالتالي:

١- **إجراءات الرقابة المادية على المخازن:** يجب أن تتضمن أساليب الرقابة على المخزون الرقابة المادية على الكميات المخزنة ، بالإضافة إلى دقة المعلومات المتعلقة بالمخزون وقوائم المواد التي تصف مكوناته ، ويمكن استخدام إجراءات الرقابة التالية لإحكام الرقابة المادية على المخزون :

- أ- تحميل مدير المخازن المسؤولية عن جميع أنواع العجز في المخزون .
- ب- إقامة سياج حول جميع مواقع التخزين وإغلاق كل المداخل .
- ج- لا يسمح بدخول المخازن إلا للعاملين بها ، وإذا استلزم الأمر دخول غير العاملين فيجب أن يصحبه مرافق من العاملين بالمخازن .
- د - وجود كاميرات مراقبة توضع في أماكن مناسبة على المخازن .
- هـ- اتخاذ احتياطات الأمن والسلامة داخل المخازن وفقاً للمعايير الدولية .
- و- فهرسة الأصناف وتبويبها وترقيمها بواسطة الحاسب الآلي .
- م - ترتيب الأصناف وفقاً للمساحات المتاحة بطريقة تحافظ على شكل وحجم وجودة كل صنف ثم حمايته من كل ما يعرضه للتلف أو الضياع أو تعرضه للعوامل الجوية .
- ر- وجود حوامل وأرفف وممرات عريضة مناسبة .

٢- **إجراءات الرقابة على حركة المخازن:** يقصد بحركة المخازن كل ما يرد وما يصرف منها وما

يرتجع إليها من أصناف ، وتتمثل إجراءات الرقابة فيما يلي :

أ- بالنسبة للأصناف الواردة:

- يمسك مدير المخازن سجلاً للارتباطات يرجع إليه قبل التصريح بالشراء لأنه مسئول عن أي ارتباطات تتم لشراء أصناف ليست معتمدة بقائمة الاعتمادات بسجل الارتباطات .
- يتم الرجوع إلى سجل الارتباطات للتعرف على الباقي الذي يمكن في حدوده الارتباط ، وكذلك قبل التصريح بعمل المناقصات ، وتخضع قيمة المشتريات المقترحة من قيمة الاعتماد أو القيمة الباقية منه ، على أن يترك دائماً مبلغ بصفة احتياطية لتغطية المشتريات الصغيرة التي تشتري من السلف الموجودة .

- لمراقبة عدم تجاوز الأسعار والكميات المعتمدة تمسك إدارة المخازن دفتر قيد المشتريات لتحقيق هذا الهدف .

ب- بالنسبة للأصناف المنصرفة:

- تصرف الأصناف من المخازن بموجب طلبات صرف ذات أرقام سلسلة سنوية على أن يحرر طلب مستقل لكل نوع من أنواع الأصناف (المستديمة - المستهلكة - التالفة) .
- تملأ الجهة الطالبة استمارة الصرف وعلى مدير المخازن أن يوضح الكميات التي يقرر صرفها على أساس حالة الموجود بالمخازن أو ما يراه كافياً للغرض المطلوب ، كما يوضح الكمية التي صرفها فعلاً أما الأصناف التي لم تصرف فيبين أمامها أسباب عدم الصرف ، ولا تصرف أي كميات من المخازن إلا بعد اعتمادها من مدير المخازن .
- تصرف الأصناف في حدود المعدلات المعتمدة ، ولا يجوز صرف كميات تزيد عنها دون تصريح خاص من رئيس الجهة .
- يتم الصرف عادة في مواعيد العمل المحددة لذلك ، ولا يجوز الصرف في أوقات غيرها إلا بتصريح من مدير المخازن مع ذكر الأسباب على المستندات.

ج - بالنسبة للأصناف المرتجعة:

- يصرح مدير المخازن بإرجاع الأصناف المستديمة إلى المخازن إذا انتهت مدة استعمالها أو أصبحت غير صالحة للاستعمال ، كما يصرح بإرجاع الأصناف الزائدة عن المعدلات المحددة للصرف ، وتشكل لجان لفحص المرتجعات وتثبت قراراتها في كشف المرتجعات لاعتماده من مدير المخازن .
- على اللجنة أن تتأكد من أن الصنف أصبح غير صالح للاستعمال وتبين سبب ذلك ، كما عليها أن تتأكد من أنه هو نفس الصنف الذي سبق صرفه أو على الأقل من نفس النوع المستعمل في الوحدة .
- لا يجوز لأمين المخزن أن يصرف بدل الأصناف المرتجعة قبل اعتماد مدير المخازن لقرار لجنة الفحص ، وإلا أصبح مسؤولاً عن ذلك .
- إذا ثبت للجنة أن الصنف أصبح غير صالح للاستعمال بسبب إهمال العامل الذي بعهدته ، فإنه يجب أن يحصل من العامل المهمل الثمن الوارد بالدفتر أو القيمة السوقية للصنف أيهما أكبر وتضاف إليه المصاريف الإدارية ، بعد خصم القيمة البيعية التي تقدرها اللجنة للصنف المرتجع .
- عند استلام الأصناف المرتجعة يحرر إذن استلام ترسل منه نسخة إلى الجهة التي ردت الأصناف ، وتحفظ النسخة الثانية بملف صاحب العهدة بعد أن تخصم الأصناف المرتجعة من عهده ، وتثبت هذه الأصناف بالثمن الذي تقدره لجنة فحص الأصناف المرتجعة حسب حالتها عند ردها ، أما الأصناف التالفة التي تقرر للجنة أنها غير صالحة للاستعمال فإنها تثبت في دفتر المخزن على أنها تالفة وتقدر اللجنة ثمنها لها .

٣- الإجراءات الرقابية على الأصناف الموجودة في المخازن (الجرد) :

إن جرد أصناف المخزون في الجهات الحكومية يعتبر ضرورة هامة للإدارة الحكومية السليمة حيث يتم من خلاله تقييم مدى جدوى النظم والإجراءات التي تتبعها الجهة الحكومية في عمليات الضبط والرقابة على هذه المخازن ، ولأشك في أن جرد المخازن الحكومية هو وسيلة لتحقيق الرقابة على الأصناف الموجودة بها ويتنوع الجرد إلى عدة أنواع منها ما يلي:

[أ]الجرد العام : ويتم هذا الجرد طبقاً للإجراءات التالية:

- ١- تجرد جميع الأصناف بالمخازن الرئيسية والإقليمية جرداً عمومياً مرة كل سنة فتجرد الأصناف صنفاً صنفاً إما دفعة واحدة أو على دفعات مع مراعاة إخطار وزارة المالية عن الموعد الذي وافقها لإجراء عملية الجرد ، على أن تجرد جميع الأصناف قبل نهاية السنة المالية .
- ٢- يشكل رئيس الجهة لجنة الجرد من غير أمناء المخازن .
- ٣- تستخرج الأرصدة من دفاتر الشطب ودفاتر عهدة أمين المخازن ، وتثبت في محضر الجرد .
- ٤- تجرد الأصناف بوزنها أو بمقاسها أو بعددها . وتثبت اللجنة الكميات التي تجدها في المحضر وتبين الفرق من عجز أو زيادة.
- ٥- تعد اللجنة كشفاً بالزيادة أو العجز من واقع المحضر وتوضح الأسباب التي حصلت عليها من أمين المخزن في كل حالة.
- ٦- تثبت إدارة المخازن أثمان الأصناف التي تظهر فيها زيادة الجرد وكذلك التي تظهر فيها عجز طبقاً لما هو وارد بالدفاتر أو سعر السوق أيهما أكثر مضاف إليه ١ % مصاريف إدارية.
- ٧- بعد إبداء مدير المخازن لملاحظاته ترفع الكشوف إلى رئيس الجهة فيقرر ما يراه ثم ترسل الكشوف والمحاضر إلى وزارة المالية.
- ٨- لا تجرى أي مقاصة بين العجز و الزيادة ، ويخصم العجز من الدفاتر وتضاف الزيادات إلى عهدة المخازن.
- ٩- تشكل لجان محلية لجرد المخازن الفرعية بنفس الطريقة السابقة ، وترسل محاضر الجرد وكشوف العجز والزيادة إلى إدارة المخازن لإثبات القيمة وإبداء الملاحظات المبررة للزيادة أو العجز ثم ترسل الكشوف والمحاضر إلى وزارة المالية.
- ١٠- يرسل مدير المخازن في نهاية السنة المالية إقراراً بأن جميع الأصناف بالمخازن قد جردت فعلاً وأنه لا يوجد أصناف لم يشملها الجرد ، وأنه لا توجد أصناف بالمخازن تزيد عن الحاجة ، أو ليست لازمة للاستعمال ، وأن ما وجد منها قد رفع به تقرير إلى الجهة و إلى وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات .

١١- يرسل رئيس الجهة كشفا لوزارة المالية من واقع سجل إجمالي الأصول بالمخازن وعليه إقرار منه بأن القيمة الموضحة بالكشف هي قيمة أصول المخازن بالجهة وفروعها حسب الوارد بالسجل.

[ب] الجرد الجزئي: يتم الجرد الجزئي للمخازن زيادة في الرقابة الداخلية على أصناف المخزون ويتم الجرد الجزئي طبقا للإجراءات التالية :

١- يقوم مدير المخازن بجرد بعض الأصناف الرئيسية مرة كل شهر في مواعيد غير محددة " بطريقة مفاجئة".

٢- يوقع مدير المخازن بدفتر عهدة المخازن أمام الأصناف التي قام بجردها ويثبت التاريخ الذي تم فيه الجرد ، وتعالج الفروق بالطريقة السالفة الذكر.

٣- يقوم بالجرد الجزئي في المخازن الإقليمية والفرعية العامل المسئول عن الإقليم أو الفرع أو مندوبه.

[ج]الجرد المستمر : يتم طباعة جزء من قوائم المخزون مبوبة حسب الموقع وباستخدام التقرير تقوم مجموعة مختارة من العاملين بحصر مجموعات من المخزون على أساس مستمر ، حيث يركزون على دقة أرقام الأصناف ، وحدات القياس المواقع و الكميات ، وأهم جزء في هذه الخطوة هو دراسة أسباب حدوث الأخطاء ، بمعنى أنه إذا أكتشف خطأ ما نتيجة الجرد فيجب تقصي أسباب حدوث ذلك الخطأ ودراسته واتخاذ الإجراء الصحيح ، ومن ثم لا يتكرر حدوثه مرة أخرى.

[و]إدارة المراجعة الداخلية:

يجب على إدارة المراجعة الداخلية أن تحدد أساليب مراجعة المعلومات المتعلقة بالمخزون ، كما يجب أن تتم عملية المراجعة كل أسبوع ، ويجب على القائم بعملية المراجعة أن يأخذ عينة من تقارير المخزون ويتأكد عن طريق الفحص من:

- ١- أن البنود الموجودة فعلا بالمخزون يتضمنها التقرير.
- ٢- أن البنود التي يتضمنها التقرير موجودة فعلا ضمن المخزون.
- ٣- أن وحدات القياس صحيحة.
- ٤- أن البنود عالية القيمة مضبوطة (العينة ١٠٠% من هذه البنود) ويجب الاحتفاظ بتقارير المخزون عن الأسبوع السابق ، ومن ثم يمكن أن يتم فحص البنود التالية:
- ٥- أن إجمالي عدد أرقام البنود الموجودة بالمخزن لم تتغير بشكل جوهري عما كانت عليه في الأسبوع السابق أو أنه يمكن تحديد وتفسير الفروق.
- ٦- أن إجمالي قيمة المخزون لم تتغير بشكل جوهري عما كانت عليه في الأسبوع السابق ، أو أنه يمكن تحديد أو تفسير الفروق.

كما يجب على المراجع الداخلي أن يفحص الأسعار التي يتقاضاها الموردين مع الأسعار الواردة في العقود ، وأن يقارن بشكل دوري التكاليف التي تتحملها الجهة نتيجة التعامل مع موردها. كما يجب على المراجع أيضا تحديد ما إذا كانت أية قوانين أو لوائح تمت مخالفتها ، و إذا كانت هناك بعض أوجه نقص فلا بد له من بحث ما إذا كانت هناك حاجة تقتضي إعادة النظر في أية ممارسة أو تعديل النظام .

ثالثا : نظام الرقابة على الخزائن الحكومية :

تذكر أن

أهم العناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية :

- ١ - المدخلات الرئيسية للنظام من عمليات مالية و غير مالية.
- ٢ - الإجراءات الرقابية والمحاسبية.
- ٣ - المعايير والمقاييس.
- ٤ - المخرجات الرئيسية كتقارير الجرد والاشراف والمراجعة والتقارير المالية

أهم طرق الشراء فى المصالح الحكومية :

- ١- المناقصة العامة
- ٢- الممارسات العامة

ويمكن التعاقد بأحدى الطرق الآتية :

- أ - المناقصة المحدودة
- ب - المناقصة المحلية
- ج - الممارسة المحدودة
- د - الاتفاق المباشر

يجوز الغاء المناقصة فى الحالات الآتية :

- أ- إذا لم يقدم سوى عطاء واحد
- ب- إذا اقتربت العطاءات كلها أو أغلبها بتحفظات .
- ج- إذا كانت قيمة العطاء الأقل تزيد عن القيمة التقديرية .

وهناك نوعان من التأمينات :

- ١- تأمينات مؤقتة (بما لايجوز ٢% من القيمة التقديرية)
- ٢- تأمينات نهائية (بما يساوى ٥% من قيمة التعاقد)

يتم فسخ العقد تلقائيا فى الحالتين الآتيتين :-

- ١- إذا ثبت ان المتعاقد قد شرع بنفسه أو بواسطة غيره برشوه أحد الموظفين للحصول على العقد عن طريق الرشوة .
- ٢- إذا أفلس المتعاقد أو أعسر .

أهداف الرقابة الداخلية على المخزون :

- ١- التحقق من الحماية الكافية للكميات المخزونة ضد الضياع والسرقة والتلف .

- ٢- التحقق من سلامة المخازن .
- ٣- تحقيق أكبر كفاءة فى الاستخدام مع الاستمرار فى تطوير الاداء .
- ٤- التحقق من وجود نظام مستندى ملائم وفعال للمخزون .
- ٥- التحقق من الأرصدة الدفترية والفعلية بواسطة شخص مسئول والمسائلة عن حركة الأصناف .
- ٦- التحقق من ما يكفل الترخيص السليم باستبعاد الأصناف الراكدة والتالفة .

أهم أركان نظام الرقابة الداخلية على المخزون:

- أ- الوضع التنظيمى لإدارة المخازن وتحديد المسئولية .
- ب- تخطيط الاحتياجات من الموارد والأصناف .
- ج- دفاتر وسجلات المخازن ومنها:
 - ١- دفتر يومية المخازن .
 - ٢- دفتر الشطب .
 - ٣- دفتر عهدة المخزن .
 - ٤- دفتر عهدة الشطب .
 - ٥- دفتر إجمالى العهدة .
- د- توافر الكفاءات اللازمة لعاملى إدارة المخازن .
- هـ - اجراءات الرقابة الداخلية على المخازن وذلك من خلال :
 - ١- تحميل مدير المخزن مسئولية أى عجز .
 - ٢- اقامة سياج حول مواقع المخزن وإغلاق المداخل .
 - ٣- عدم السماح لغير العاملين بالدخول إلا بوجود مرافق له .
 - ٤- وجود كاميرات مراقبة .
 - ٥- اتخاذ احتياطات الأمن والسلامة داخل المخزن .
 - ٦- فهرسة الأصناف وتبويبها وترقيمها بواسطة الحاسب الآلى .
 - ٧- ترتيب الأصناف وفقا للمساحات بطريقة تحافظ على الشكل والحجم والجودة .
 - ٨- وجود حوامل وأرفف وممرات عريضة مناسبة .

من أهم اجراءات الرقابة على حركة المخازن مايلى :

أ- بالاندسبة للأصناف الواردة:

- ١- الإمساك بسجل الارتباطات لشراء الأصناف المعتمدة وللتعرف على الباقي من الأصناف قبل التصريح بعمل المناقصات وخصم قيمة المشتريات المقترحة من قيمة الاعتماد .
- ٢- الإمساك بدفتر قيد المشتريات لمراقبة عدم تجاوز الأسعار والكميات المعتمدة .

ب- بالاندسبة للأصناف المنصرفة:

- ١- صرف بموجب طلبات صرف ذات أرقام سلسلة سنوية لانواع الأصناف سواء كانت (مستديمة - مستهلكة - تالفة) .
- ٢- على مدير المخازن توضيح الكميات المقرر صرفها طبقا لحالة الموجود بالمخازن وكميتها .

٣- صرف الأصناف في حدود المعدلات المعتمدة ، ولا يجوز صرف أكثر منها الا بتصريح خاص من رئيس الجهة .

٤- لا يجوز الصرف في غير مواعيد العمل المحددة.

ج- بالنسبة للأصناف المرتجعة:

- التأكد من انتهاء مدة استعمالها وأنها غير صالحة وتشكل لجنة لفحصها .
- التأكد من أن المرتجع هو نفس الصنف الذى سبق صرفه ومن النوع المستعمل بالوحدة .
- عدم صرف بدل الأصناف المرتجعة قبل اعتماد مدير المخازن لقرار لجنة الفحص .
- يحصل من العامل الثمن الوارد بالدفتر أو بالقيمة السوقية إذا ثبت أن الصنف المرتجع غير صالح للاستعمال بسبب إهمال العامل .
- عند استلام الأصناف المرتجعة يحرر إذن استلام .

وهناك إجراءات رقابية على الأصناف الموجودة في المخازن (الجرد) :

ومن أهم أنواع الجرد

- ١- الجرد العام .
- ٢- الجرد الجزئى .
- ٣- الجرد المستمر .

الأسئلة

أولاً : أجب عن الاسئلة التالية :

- ١- اذكر أهم العناصر المكونة لنظام الرقابة الداخلية ؟
- ٢- اذكر أهم الأساليب المستخدمة فى شراء كافة المنقولات والأصناف والمهمات اللازمة للوزارات والوحدات الإدارية والحكومية ومقاولات الأعمال أو النقل؟
- ٣- اذكر الحالات التى يتم فيها التعاقد بطريق الممارسة المحدودة؟
- ٤- تخضع كل من المناقصة العامة والممارسة العامة لعدة مبادئ • أذكرها مع بيان الحالات التى يتم فيها التعاقد عن طريق المناقصة المحدودة؟
- ٥- اكتب ما تعرفه ن كل من :
 - أ- المناقصة المحلية
 - ب- الممارسة المحدودة
 - ج- الاتفاق المباشر
- ٦- كيف يتم البت فى المناقصات وماهى أهم الحالات التى يتم فيها إلغاء المناقصة ؟
- ٧- عرف كل من التأمين المؤقت والتأمين النهائى وما الفرق بين كلا منهما ؟
- ٨- ماهى حالات فسخ العقد وما يترتب على فسخ العقد ؟
- ٩- ماهى أهم أهداف الرقابة الداخلية على المخزون ؟
- ١٠- " ونستطيع تحقيق أهداف الرقابة الداخلية على المخازن وذلك من خلال مجموعة أركان لنظام الرقابة الداخلية على المخزون " اذكر هذه الأركان ؟
- ١١- اذكر أهم الإجراءات المستخدمة لأحكام الرقابة المادية على المخزون ؟
- ١٢- "هناك إجراءات للرقابة على حركة المخازن سواء كانت للأصناف الواردة أو المنصرفة أو الأصناف المرتجعة " أذكر الإجراءات الخاصة لكل منهم ؟

١٣- " جرد المخازن الحكومية هو وسيلة لتحقيق الرقابة على الأصناف الموجودة بها " تكلم عن أهم الإجراءات التي تتبع في كل من :

- ١- الجرد العام .
- ٢- الجرد الجزئي.
- ٣- الجرد المستمر .

ثانياً : أكمل العبارات التالية :

١- يتكون أى نظام للرقابة الداخلية من العناصر التالية :

- أ-
- ب-.....
- ج-.....
- د-.....

٢- من أهم أساليب التعاقد الحكومى فى مصر لشراء كافة المنقولات والأصناف والمهمات أسلوب المناقصةو..... العامة .

٣- يمكن بقرار مسبب من السلطة المختصة التعاقد بأحدى الطرق الآتية :-

- أ-
- ب-.....
- ج-.....
- د-.....

٤- تخضع كل من المناقصة العامة والممارسة العامة لعدة مبادئ أهمها :-

- أ-
- ب-.....
- ج-.....
- د-.....

٥- يكون التعاقد بطريقة الممارسة المحدودة فى الحالات الآتية :-

- أ-
- ب-.....
- ج-.....
- د-.....

٦- يكون البت فى المناقصات بأنواعها عن طريق لجنتين ، تقوم أحدهما بفتح والأخرى بال فى

٧- تلغى المناقصة قبل البت فيها إذا عنها نهائياً أو إذا اقتضت المصلحة ذلك

٨- يجب أن يؤدى مع كل عطاء تأمين مؤقت تحدد الجهة الإدارية مبلغه ضمن شروط الإعلان بما لا يجاوز ٠.٠٠٠٪ من القيمة

٩ - يتم فسخ العقد تلقائياً فى الحالتين الآتيتين :

أ-

ب-

١٠- من أهم أهداف الرقابة الداخلية على المخزون :

أ-

ب-

ج-

د-

هـ-

و-

١١ - نستطيع تحقيق أهداف الرقابة الداخلية إذا توافرت أركان نظام الرقابة الداخلية

التالية :-

أ-

ب-

ج-

د-

هـ-

و-

الفصل الرابع

الرقابة الداخلية قبل الصرف

مقدمة :

يعد من أهم أنواع الرقابة المالية ما يعرف بالرقابة الداخلية قبل الصرف ، والتي يمكن تحديد دورها في أنها تمثل عين الإدارة العليا الساهرة على متابعة سير النشاط داخل الوحدات الإدارية الحكومية ، ويتجلى ذلك في التقويم المستمر لعمل المنفذين مما يؤدي إلى الاكتشاف المبكر لأية أخطاء قبل حدوثها ومحاولة الارتقاء بمستوى أداء العاملين وتجنب الانزلاق في أية أخطاء أو تقصير قبل وقوعه.

ويجب أن تستقل الرقابة الداخلية وذلك كشرط لأدائها مهامها عن أي من الوحدات المنفذة. وتقوم الرقابة الداخلية وبشكل أساسي بالرقابة الإدارية والمالية في الوحدة الإدارية (الوزارة - المحافظة - الجهة). ولا تقوم الرقابة الداخلية بأي عمل تنفيذي داخل الوحدة الإدارية وهو أمر منطقي، فلا يمكن أن تقوم أية جهة بالتنفيذ والرقابة في آن واحد .

وتتضمن وسائل الرقابة الداخلية على نشاط الوحدات الإدارية الحكومية وسائل الرقابة الإدارية والمالية والمحاسبية والضبط الداخلي على كل من المصروفات والإيرادات . ويتضمن نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية على نظام متكامل لتقسيم العمل وتفويض السلطات والمسؤوليات في حدود واضحة ، وتجزئة العمليات المحاسبية بين عدد من الموظفين ، وتغيير الاختصاصات بين حين وآخر ، والمتابعة والتفتيش الدوري والمفاجئ ، وإعداد تقارير دورية عن أوجه النشاط ونتائج الأعمال والحركة والأرصدة ، وإعداد معايير وأسس موحدة في الإعداد مع توافر وسائل المراجعة الأخرى . ويعتبر الوزراء ورؤساء المصالح الإدارية الحكومية المسؤولين عن كل ما يتعلق بالتنظيم الإداري في وحدات الجهاز الحكومي .

ويلاحظ أنه توجد مجموعة دفترية ومستنديه موحدة يتم استخدامها في كافة وحدات الجهاز الإداري الحكومي ، كما أن هناك توحيداً في المفاهيم المالية المستخدمة وفي وسائل حصر وتسجيل التدفقات النقدية . كما يحكم تحصيل الإيرادات مجموعة من القوانين واللوائح والتعليمات مثل قوانين الضرائب ، كما يقوم بتنفيذ تلك القوانين واللوائح والتعليمات مجموعة من العاملين يكونوا مسئولين مسئولية كاملة أمام رؤسائهم عن أي خطأ في تطبيق تلك القوانين والتعليمات واللوائح ، كما تقع على رؤساء تلك الجهات المسئولية عن تحصيل الإيرادات كاملة في مواعيدها المحددة .

وتخضع كافة المصروفات في الجهات الإدارية الحكومية لوسائل الرقابة قبل الصرف ، وهي الرقابة التي تتم قبل سداد أي التزامات حكومية وتتطلب ضرورة استخراج إذن صرف معتمد ، وإلا فإن جهة الصرف ترفض إجراء الصرف الفعلي لها .

وفيما يلي أهم الوسائل المتبعة للرقابة قبل الصرف :

أولاً: الرقابة الإدارية :

وتهدف الرقابة الإدارية أساساً إلى:

- ١- تحقيق الكفاءة الإنتاجية .
- ٢- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .
- ٣- رقابة وتقييم الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات ، السياسات والإجراءات ، والوظائف الإدارية .
- ٤- التأكد من مدى سلامة اتخاذ القرارات الإدارية .
- ٥- التأكد من مدى كفاءة الأعمال والأنشطة التي تمارسها الوحدة .

ومن أهم الأساليب التي تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية ما يلي :

- ١- الموازنات التخطيطية .
 - ٢- نظام التكاليف المعيارية
 - ٣- التقارير الخاصة بالكفاية الدورية .
 - ٤- دراسات الحركة والزمن .
 - ٥- الرقابة على الجودة .
 - ٦- البرامج التدريبية للعاملين .
 - ٧- نظام محاسبة المسؤولين .
 - ٨- نظام تقييم الأداء .
 - ٩- الرسومات البيانية والكشوف الإحصائية والخرائط والبيانات التحليلية .
- تعتبر الرقابة الإدارية إحدى الوظائف الرئيسية للإدارة والتي تتضمن التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة واتخاذ القرارات، ولاشك في أن نجاح الإدارة في تحقيق أهدافها يتوقف بصورة رئيسية على

تنفيذ تلك المهام بكفاءة عالية ، ولا تعد الرقابة الإدارية وظيفة منفصلة عن وظائف الإدارة الأخرى بل هي جزء مكمل للأداء الإداري في أى وحدة .

وقد أطلق على الرقابة الإدارية العديد من مفاهيم ، فقد تعتبر المقياس والميزان الذي تزن به الإدارة جهود العاملين وبناء على نتائجها يتم الحكم على الإدارة والعاملين بالمستوى الذي يستحقونه ، أو أنها العملية التي بموجبها يتم مراجعة الإنجاز وفقا للخطط الموضوعة أو أنها عملية قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعايير أو الخطط الموضوعة ومعرفة أسباب الانحرافات بين النتائج المحققة والنتائج المطلوبة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة للانحرافات السلبية .

ومن ثم فإن الرقابة الإدارية تعنى الوظيفة الرئيسية في قياس أداء المرؤوسين وتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريقة الصحيحة أو انها العملية التي تسعى إلى التأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة تم تنفيذها بدقة وعناية وان النتائج المحققة تتطابق مما تتوقعه الإدارة وتصوبوا إليه . وتكمن أهمية الرقابة الإدارية في انها :

١- أهم الوظائف للقائد الإداري : يمكن من خلالها التحقق من مدى تنفيذ الأهداف المرسومة للمؤسسة ، أي أنها وظيفة مراجعة تعمل على إظهار نقاط الضعف وكشف الأخطاء الموجودة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى يمكن إصلاحها والعمل على منع تكرارها ، وبذلك فهي مطلوبة في كل المستويات الإدارية وليست مقصورة على الإدارة العليا فقط وان كانت تختلف من موقع لآخر حسب اختلاف السلطات المخولة للمديرين .

٢- وثيقة الصلة بالتخطيط : تكشف عن المشاكل والمعوقات التي تواجه تنفيذ الخطة في الوقت المناسب الأمر الذي يؤدي إلى تعديلها أو العدول عنها كلية أو الأخذ بإحدى الخطط البديلة ، لذا فالعلاقة بين التخطيط والرقابة علاقة مباشرة وثيقة ومتبادلة بمعنى أن التخطيط يعتمد على نتائج العملية الرقابية ، فالتخطيط يمد الرقابة بمعايير الأداء ، والرقابة تمد التخطيط بالمعلومات الكافية عن سير تنفيذ الخطة وحجم الإنجاز الذي تحقق.

٣- وثيقة الصلة بالتنظيم : فهي تكشف عن أي خلل يسود بناء الهيكل التنظيمي للوحدة الإدارية.

٤- في مجال التفويض لا يستطيع المدير أن يفوض واجباته إلا إذا توفرت لديه وسائل رقابية فعالة لمراجعة النتائج لأن المفوض يظل مسؤولاً عن إنجاز المفوض إليه للواجبات التي فوضها

٥- وثيقة الصلة بعملية إصدار الأوامر وبعملية التنسيق : إذ يستطيع المدير عن طريقها التعرف على مدى تنفيذ قراراته ومدى فعاليتها ومدى قبولها من جانب أعضاء التنظيم وهي التي تمكن المدير في

النهاية من معرفة أوجه القصور في التنسيق في المنظومة الإدارية تحت رئاسته فيعمل على تلافيها أو تذليلها.

وتوجد مجموعة من المبادئ التي تساعد في تحقيق فعالية وظيفة الرقابة الإدارية وضمان نجاحها منها :

- ١- يجب أن يكون نظام الرقابة الإدارية مناسباً لطبيعة العمل واحتياجات الإدارة وأن يكون سهلاً واضحاً بحيث يفهمه المدير الذي يستعمله ومن يطبق عليهم من المرؤوسين ، وأن يكون مرناً أي قابلاً للتعديل بحيث يتلاءم مع أي تعديل يطرأ على سير العمل.
- ٢- يجب أن لا يكون الهدف من الرقابة الإدارية مجرد إرضاء رغبات أو دوافع شخصية ، وإنما يجب أن يكون وسيلة لتحقيق أهداف موضوعية لا شخصية.
- ٣- يجب أن يهتم نظام الرقابة الإدارية بوسائل العلاج والإصلاح يكشف الأخطاء والانحرافات ويبين مكان حدوثها ومن المسئول عنها وما الذي يجب عمله لتصحيح الأوضاع.
- ٤- يجب ألا تتعدد أوجه الرقابة الإدارية بدون مبرر حتى لا تؤدي إلى التضارب وتعطيل اتخاذ القرارات وانتشار روح السلبية لدى المديرين والعاملين ، كما أن تعدد أوجهها دون مبرر يؤدي إلى أن يكون نظامها كثير التكاليف أي ليس اقتصادياً .
- ٥- يجب أن تعمل الرقابة الإدارية على الإبلاغ الفوري عن الانحرافات ، بل إن نظام الرقابة المثالي يعمل على الكشف عن الأخطاء قبل وقوعها . وعلى المدير المختص اتخاذ الإجراءات الملائمة على وجه السرعة.
- ٦- أن تنجح الرقابة الإدارية في توجيه سلوك الأفراد ، لأن النتائج المستهدفة من الرقابة لا تصبح ذات فاعلية ألا عند تأثيرها في سلوك الأفراد ، لأن الرقابة وسيلة وليست غاية .
- ٧- ينبغي أن لا تقتصر هدف الرقابة الإدارية على تحقيق نتائج بسيطة سهلة القياس وإنما يجب أن تشمل الرقابة حتى النتائج غير سهلة القياس وذلك بالعمل على صياغة معظم الأهداف في شكل قابل للقياس وإخضاعه للرقابة .

تصنيفات الرقابة الإدارية :

تصنف الرقابة الإدارية وفقاً لعدد من المعايير وهي :

أولاً : من حيث النوع : وتعنى تصنيف الرقابة الإدارية الى الأنواع التالية :

١- **الرقابة الوقائية :** يعمل هذا النوع على منع حدوث أى خطأ أو انحراف ، وفى هذا النوع يتم اتخاذ كافة الإجراءات الوقائية لمنع حدوث أى معوقات أو مشاكل مفاجئة وتحديد اوجة إجراءات الاستعداد لمواجهةته والحيلولة دون حدوث أى معوقات وفى هذا النوع يعنى أن المدير لا ينتظر حتى تأتية المعلومات عن وقوع الخطأ أو الانحراف ، بل يتوجب عليه أن يسعى إليها بنفسه ويحاول كشفه قبل حدوثه.

٢- **الرقابة المستمرة :** ويقصد بهذا النوع مراقبة سير العمل أولاً بأول أي منذ بدايته وحتى نهايته ، فيتم قياس الأداء الحالي وتقييمه بمقارنته مع المعايير الموضوعية لاكتشاف الانحراف أو الخطأ لحظة وقوعه والعمل على تصحيحه فوراً لمنع استفحال أثره.

٣- **الرقابة اللاحقة :** لا تتوقف الرقابة بمجرد إنجاز العمل ، حيث يقارن هذا الإنجاز الفعلي العام مع المعايير الموضوعية سلفاً في الخطة والغرض من هذا الإجراء هو رصد الانحرافات والإبلاغ عنها لمعالجتها .

ثانياً : من حيث المستوي : وتعنى تصنيف الرقابة الى ثلاثة أنواع وهي :

١- **الرقابة على مستوى الفرد :** يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم أداء الأفراد العاملين ، ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وسلوكهم وذلك بمقارنتهم أدائهم مع المعايير الخاصة بذلك .

٢- **الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية :** يهدف هذا النوع إلى قياس وتقييم الإنجاز لإدارة واحدة أو قسم من أقسامها لمعرفة مدى كفاءة أدائها لمهامها وتحقيق الأهداف المطلوبة منها.

٣- **الرقابة على مستوى المؤسسة ككل :** وهو المستوى الثالث للرقابة في منظمات الأعمال والغرض منه تقييم الأداء الكلي للمؤسسة ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة التي تعمل من أجل تحقيقها.

ثالثاً : من حيث الكيفية : وتعنى تصنيف الرقابة الى نوعين :

١- **الرقابة الإيجابية :** ويقصد بها تحديد الإيجابيات لمعرفة أسبابها وتدعيمها ومن ثم الاستفادة منها بشكل أكثر في المستقبل.

٢- **الرقابة السلبية :** ويقصد بها الكشف عن الأخطاء والانحرافات السلبية وتحديد معرفة أسبابها ومسبباتها والعمل على تصحيحها فوراً واتخاذ الإجراءات لمنع تكرار حدوثها في المستقبل.

رابعاً : من حيث التنظيم : وتعنى تصنيف الرقابة الى ثلاثة أنواع:

- ١- **الرقابة المفاجئة** : وهو ذلك النوع من الرقابة الإدارية الذي يتم بصورة مفاجئة وبدون سابق إنذار من أجل مراقبة العمل وضبطه دون اتخاذ ترتيبات مسبقة من المدير أو الرئيس المباشر .
- ٢- **الرقابة الدورية** : وهي التي تنفذ كل فترة زمنية أي حسب جدول زمني منتظم حيث يتم تحديدها يوما أو أسبوعيا أو شهريا .
- ٣- **الرقابة المستمرة** : وتتم عن طريق المتابعة والإشراف والتقييم المستمر لأداء العمل .

ثانيا : الرقابة المالية والمحاسبية :

ويقصد بها اختبار دقة وصحة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها. وتتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية .

ومن أهم الأساليب التي تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية ما يلي :

- ١- استخدام نظرية القيد المزدوج .
- ٢- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية والمساعدة .
- ٣- عمل موازين المراجعة الدورية و الفرعية . .
- ٤- استخدام أسلوب المصادقات .
- ٥- مذكرات التسوية مع الوحدة الإدارية .
- ٦- توفير نظام مستندي سليم .
- ٧- إتباع نظام الجرد المستمر والمفاجئ .
- ٨- الفصل بين واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى .
- ٩- المراجعة الداخلية .

وتعد تلك الرقابة رقابة محاسبية بحتة يقوم بها محاسبون ممن لهم الخبرة في العمل المحاسبي من داخل الإدارة المالية ، وهو شرط مهم لأداء عملهم الرقابي وهم عادة من قدامى المحاسبين في الإدارة المالية.

وعادة ما يقوم المراقب هنا ويسمى عادة بالمراجع بمتابعة أداء مجموعة من المحاسبين، وذلك من أجل اجتناب أخطائهم المحاسبية، وذلك في عمليتي تحصيل الإيرادات أو إنفاق النفقات. والذي يميز هذا

النوع من الرقابة عن النوعين السابقين أنه يتبع الإدارة المالية ويعتبر جزءاً منها وأنه نشاط تنفيذي، وفيه يقوم المراجع بالتوقيع على المستندات المطلوبة بغرض التحصيل أو الإنفاق.

وقد تم تحديد مهام الرقابة الداخلية المحاسبية بالأمر التالية:

- المراجعة في الارتباطات المالية بهدف التحقق من توفر الاعتماد للنفقات المرتبطة بها.
- المراجعة في مستندات الصرف قبل الأمر بصرفها وفي مستندات القيد قبل تسجيلها في السجلات.
- مراقبة الإيرادات والتحقق من قيدها في الحسابات الخاصة بها.
- مراقبة حركة الأموال في المصارف والصناديق ومختلف أنواع السلف.
- مراقبة المخازن والحركة فيها، وإجراء الجرد المفاجئ لبعض الأصناف ومتابعة جرد نهاية العام.
- المراجعة في بيانات الحساب الختامي والتحقق من صحة الأرقام الواردة فيها ومطابقتها لما ورد في السجلات والمستندات.
- القيام بالتحقق المبدئي في المخالفات المالية المكتشفة من قبل الجهة الحكومية بناء على طلب من مدير عام تلك الجهة، وإحالة نتائج التحقيق إلى إدارة المراجعة في الجهات العليا.

ثالثاً : الضبط الداخلي :

وهي الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول الوحدة من الإفلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام ، وهي وظيفة داخلية تابعة لإدارة الوحدة ، يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على مجموعة من الوسائل والتي من أهمها ما يلي :

١ - تقسيم العمل .

٢ - المراقبة الذاتية : بحيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العمل .

٣ - استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة .

٤ - تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات

٥ - التأمين على الممتلكات و الموظفين الذين بحوزتهم عهده وعلى الممتلكات .

مقومات نظام الرقابة الداخلية :

أولاً : البيئة الرقابية : وهي بيئة تشمل المواقف والتصرفات والسياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة العليا والأفراد المنظمة بشكل عام وهي جزء مهم من الرقابة الداخلية وتشمل ما يلي :

١. الهيكل التنظيمي: فالهيكل التنظيمي السليم يوفر العناصر التالية :
 - تحديد للصلاحيات والمسؤوليات على مستوى كل الإدارات والأقسام والأشخاص
 - تفويض السلطات
 - المرونة في الخطط التنظيمية في المستقبل
 - الاستقلال الوظيفي للإدارات المختلفة فيما يتعلق بالتصريح والحيازة والمحاسبة
 ٢. المراجعة الداخلية : ويتولى قسم المراجعة الداخلي هذه المهمة فيقوم بقياس وتقويم فعالية وسائل الرقابة المتعلقة بالرقابة الداخلية والمحاسبية والضبط الداخلي .
 ٣. لجنة المراجعة: وتتكون عادة من المديرين غير التنفيذيين لزيادة فاعلية المراجعة الداخلي ومن مهامها ما يلي :
 - مساعدة الإدارة في تحمل المسؤوليات
 - التنسيق بين الإدارة والمدقق الخارجي وتسهيل مهمته في العمل وتحديد أتعابه .
 - مناقشة المدقق الخارجي فيما يقدم من توصيات ومقترحات للإدارة .
 - تعيين المدققين الداخليين ومتابعة عملهم واستلام التقارير منهم .
 - العمل على استقلال المراجعة الداخلية وزيادة استقلال المراجعة الخارجية .
 ٤. السياسات والإجراءات التي تتعلق بالموظفين من حيث تحديد المؤهلات والتعيينات والتدريب والترقية والرواتب والعلاوات والمكافآت وخلافه .
- ثانياً : النظام المحاسبي:** ويتكون من السياسات والإجراءات والوسائل الكافية لجمع وتحليل وتصنيف البيانات المالية وإعداد التقارير المالية وتوصل النتائج لمستخدميها ويشمل ما يلي :

١. المستندات المختلفة مثل الفواتير ومستندات القبض والصرف ...إلخ
٢. الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة .
٣. دليل الإجراءات والسياسات .
٤. الموازنات التقديرية .
٥. التقارير وموازن المراجعة .
٦. الموظفين المؤهلين والأجهزة اللازمة .

ثالثاً : الإجراءات الرقابية: وتشمل الإجراءات والسياسات الخاصة بتحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة (التسجيل والاعتماد والحماية والتنفيذ) وتشغيل البيانات والحماية المادية والإلكترونية والفحص الداخلي للأداء والعمليات .

وفيمابلى أهم الوسائل المتبعة للرقابة قبل الصرف والتي أوردها القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ في مواده المختلفة لتحقيق الرقابة المالية والضبط الداخلي :

(مادة ١٩) : تختص وزارة المالية بالرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الجهات الإدارية وتتم الرقابة عن طريق ممثلي هذه الوزارة ، ولهم في سبيل ذلك حق الإطلاع على جميع المستندات ولو كانت سرية ، وللجهات الإدارية القيام بالرقابة الداخلية بما لا يخل باختصاصات وزارة المالية .

(مادة ٢٠) : يتبع وزارة المالية مراقبو عموم ومديرو الحسابات ووكلاؤهم اللذين يشرفون على أعمال الحسابات بالجهات الإدارية ، يكون لهم حق التوقيع الثاني على الشيكات وأذن الصرف وذلك وفق النظام المحاسبي المتبع في تلك الجهات.

(مادة ٢١) : تبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون السلطات المالية والاختصاصات الإدارية لممثلي وزارة المالية بالجهات الإدارية ، وهم المسؤولون عن مراقبة تنفيذ هذا القانون وغيره من القوانين المالية والقرارات الصادرة تنفيذا لها .

(مادة ٢٢) : تختص أجهزة التفتيش المالي المركزية والمحلية التابعة لوزارة المالية بالتفتيش المالي على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية ، وللمفتشين الماليين حق الإطلاع على كافة المستندات والبيانات التي تتطلبها طبيعة عملهم ، كما لهم حق التفتيش على المخازن والخزائن ووحدات الإيرادات المحلية بالمحافظات وأية أعمال مالية تقررها أية قوانين أو لوائح أو قرارات أو نظم أخرى وذلك دون الإخلال بحق الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة طبقا لقانون إنشائه .

(مادة ٢٣) : يجوز للأشخاص العامة غير الخاضعة لهذا القانون أن تطلب الاستعانة بوزراء المالية لإجراء الرقابة قبل الصرف على حساباتها طبقا للقواعد المطبقة في هذه الجهات وعلى وزارة المالية أن تستجيب لهذا الطلب .

(مادة ٢٤) : على ممثلي وزارة المالية بالوحدات الحسابية تقديم بيانات المتابعة الكلية الشهرية والمراكز المالية ربع السنوية إلى وزارة المالية بما يطابق سجلات الوحدة الحسابية في المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية والتوقيع عليها نيابة عنهم .

(مادة ٢٥) : على ممثلي وزارة المالية بالجهات الإدارية أن يقوموا بفحص الحساب الختامي الذي تعده الوحدة الحسابية الواقعة تحت إشرافهم عن السنة المالية المنتهية والتوقيع عليه وإيداء ملاحظات بشأنه ، ويصدر وزير المالية أو من يفوضه سنويا التعليمات التي توضح البيانات التي تتضمنها الحسابات الختامية والمستندات الواجب إرفاقها بها والمواعيد التي تلتزم بها الوحدات في تقديمها للوزارة مع مراعاة أحكام القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة .

(مادة ٢٦) : مع عدم الإخلال باختصاصات المحاكم التأديبية تختص وزارة المالية بمساءلة ممثليها التابعين لها بالجهات الإدارية عما يقع منهم من أخطاء أو مخالفات لأحكام هذا القانون ولائحته التنفيذية وغيره من القواعد واللوائح المالية . وتكون مساءلة من عداهم من العاملين بالشئون المالية والحسابية من اختصاص الوزير أو المحافظ المختص أو رئيس الهيئة العامة المختص أو من يفوضونهم في ذلك وتخطر وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بنتيجة التحقيق والقرار الصادر بشأنه خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره وذلك كله دون إخلال باختصاصات هذا الجهاز وفقا للقانون .

(مادة ٢٧) : على رؤساء الجهات الإدارية إبلاغ وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بما يقع في هذه الجهات من حوادث الاختلاس والسرقة والحريق والإهمال والتبديد وما في حكمها . وعلى هذه الجهات بالاشتراك مع ممثلي وزارة المالية وضع نظم الرقابة الداخلية اللازمة لتجنب مثل هذه الحوادث ، وتوضح اللائحة التنفيذية الإجراءات الواجب اتخاذها في هذه الحالات .

(مادة ٢٨) : تضع كل جهة من الجهات الإدارية نظاما للضبط الداخلي وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها ، وذلك بالاشتراك مع ممثل وزارة المالية وفي حدود ما تقرره اللائحة التنفيذية .

كما أوردت اللائحة التنفيذية رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ مجموعة الوسائل المختلفة لتحقيق الرقابة المالية والتفتيش المالي والضبط الداخلي وذلك على النحو التالي :

الرقابة المالية : تتحدد هذه الرقابة المالية وفقا للقواعد التالية :

(مادة ٣٠) : تنعقد الرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الجهات الإدارية لممثلي وزارة المالية في تلك الجهات وعليهم بصفة خاصة .

أ- التحقق من سابقة الارتباط ومراجعة مستندات الصرف للتأكد من صحتها وسلامة إجراءاتها ومطابقتها للقوانين والتعليمات المالية .

ب- التحقق من كافة المستندات المؤيدة للصرف ، ولهم في سبيل ذلك الإطلاع على كافة المستندات التي يرون ضرورة الإطلاع عليها ولو كانت سرية .

(مادة ٣١) : يجوز للجهات الإدارية وضع أنظمة إضافية للرقابة الداخلية بما لا يتعارض مع الأنظمة التي تقررها وزارة المالية من شأنها تجنب وقوع المخالفات المالية ، والعمل على ترشيد الإنفاق ، وزيادة حصيلة مواردها وذلك مع عدم الإخلال باختصاصات وزارة المالية .

(مادة ٣٢) يتولى ممثلو وزارة المالية الإشراف على أعمال الوحدات الحسابية بالجهات الإدارية التي يعملون بها وهم المسؤولون عن مراقبة تنفيذ الموازنة ومراجعة حساباتها من إيرادات ومصروفات وعرض حساباتها الختامية على وزارة المالية وهم مسئولون - مع المسؤولين الماليين التابعين للجهات الإدارية - عن صحتها ومطابقتها للقوانين واللوائح والتعليمات المالية المعمول بها ويكون لهم وحدهم التوقيع على الشيكات وأذون الصرف توقيعاً ثانياً .

(مادة ٣٣) تعين وزارة المالية مديراً مالياً بكل محافظة يعاونه وكلاء ورؤساء الأجهزة التي تتكون منها المديرية المالية والمراقبون الماليون بالمدن والمراكز والإحياء ومديرو الحسابات ووكلاؤهم المشرفون على الوحدات الحسابية بإقليم المحافظة ، كما تعين مراقباً مالياً بكل وزارة يعاونه وكلاء ورؤساء الأجهزة ومديرو الحسابات ووكلاؤهم المشرفون على الوحدات الحسابية بالوزارة ومصالحها والهيئات الخدمية الخاضعة لإشراف الوزارة وجميعهم مسئولون عن مراقبة وتنفيذ أحكام قانون المحاسبة الحكومية وغيره من القوانين المالية والقرارات الصادرة تنفيذاً لها ، وفي حدود الاختصاصات المنصوص عليها في هذه اللائحة وبما لا يتعارض مع اللوائح والتعليمات المتعلقة بالجهات التي يصدر بشأنها قوانين أو قرارات خاصة تنظم شئونها المالية .

(مادة ٣٤) : يختص المراقبون الماليون بالوزارات والمديرون الماليين بما يأتي :

أولاً : الاختصاصات العامة :

- ١- تمثيل وزارة المالية بالجهة الإدارية بدائرة اختصاص كل منهم .
- ٢- الاشتراك في وضع مشروع موازنة الجهة الإدارية .
- ٣- فحص المركز المالي لاستخدامات وموارد الجهة وفروعها كل ثلاثة أشهر وإخطار وزارة المالية بنتيجة الفحص .
- ٤- فحص الحساب الختامي للجهة وفروعها مع استيفاء البيانات التي تؤيد التجاوزات والوفورات والتوقيع عليه وإبداء ما يعن من ملاحظات بشأنه .
- ٥- الإشراف الفني والإداري على ممثلي وزارة المالية بالجهة الإدارية .
- ٦- التفتيش على الوحدات الحسابية والمخزنية بدائرة اختصاص كل منهم .

ثانيا : الاختصاصات المتعلقة بشئون الموازنة :

- ١- فحص الطلبات المتعلقة باستئجار العقارات اللازمة للجهة والموافقة عليها واعتماد عقود الإيجار بكافة أنواعها .
 - ٢- الترخيص بتجديد العقود التي يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية طالما كان التعاقد في حدود التكاليف الكلية المعتمدة .
 - ٣- متابعة المواقف المالية الدورية بالوحدات الحسابية والتحقق من سلامة نظم الارتباطات الممسوكة بالوحدات الحسابية لملافاة تجاوز الاعتمادات .
 - ٤- التفتيش الدوري على الدفاتر المحاسبية والإحصائية الممسوكة بالوحدات الحسابية الواقعة بدائرة اختصاصه .
 - ٥- الرقابة على سجلات متابعة تنفيذ عقود الأعمال وما يصرف عليها من الموازنة الاستثمارية لمراقبة عدم تجاوز التكاليف الكلية النهائية للأعمال .
 - ٦- الرقابة على سجلات متابعة الاعتمادات المفتوحة بالخارج وأرصدها حتى نهاية السنة المالية .
 - ٧- الترخيص بصرف مبالغ تخص سنة أو سنوات مالية سابقة في حالة عدم كفاية الاعتماد في هذه السنوات ، على موازنة السنة المالية الجارية التي يتم فيها الصرف بشرط سماح البند المختص بها على أن ترفق مذكرة توضح بها الأسباب التي حالت دون صرف المبالغ على موازنة السنة المالية التي تخصها .
- وفى حالة ما إذا تبين أن تأخير الخصم كان نتيجة عمد أو إهمال تحدد المسؤولية في ذلك وترفق صورة التحقيق بمستندات الصرف .

ثالثا : الاختصاصات الخاصة بشئون الحسابات :

- ١- الترخيص بصرف سلفة مؤقتة فيما يزيد على خمسمائة جنيه والنظر في الإعفاء من مقابل تأخير السلف المؤقتة بعد التحقق من أن التأخير كان بعذر قهري أدى إلى تجاوز المواعيد المقررة .
- ٢- الموافقة على تقسيط مبالغ مستحقة للحكومة بشرط توافر الضمانات الكافية لاسئداء حق الحكومة فيما يجاوز خمسمائة جنيه وحتى ألف وخمسمائة جنيه لمدة ثلاث سنوات فإذا زادت القيمة والمدة أو إحداهما عن الحد الأقصى تكون الموافقة لوزير المالية أو من يفوضه أما إذا نقصت القيمة عن خمسمائة جنيه تكون الموافقة لرؤساء الجهات الإدارية بشرط ألا تزيد المدة عن سنة .

- ٣- خصم أو تسوية مبالغ بدون مستندات على بنود الموازنة بمقتضى إقرار من المختص ومعتمد من رئيس الجهة الإدارية أو من يفوضه بالصرف في الأغراض المخصصة لغاية ألف جنيه وما زاد على ذلك تكون الموافقة لوزير المالية أو من يفوضه .
- ٤- الترخيص بدفع مبالغ مقدما بالكامل عن الأعمال والخدمات والتوريدات مقابل خطاب ضمان ، وفى الأحوال الخاصة بالإعفاء من تقديم خطابات الضمان لغاية خمسة آلاف جنيه وذلك بشرط توافر الضمانات الكافية للقيام بالأعمال أو الخدمات أو التوريدات المتعاقد عليها وفقا لشروط التعاقد .
- ٥- الترخيص بالخصم على حساب جارى المبالغ المدينة تحت التسوية في الحالات التي تحددها اللجنة الدائمة بشرط أن تتم تسوية هذا الحساب قبل نهاية السنة المالية .
- ٦- اعتماد صرف سلف على بدل السفر المقرر قانونا للمأموريات وذلك في كل حالة تقتضيها ظروف قهرية أو أسباب جدية .
- ٧- تحديد الحد الأقصى لمتحصلات الجهات الذي يتحتم عنده التوريد فورا .
- ٨- الترخيص بصرف دفاتر قسائم التحصيل ٣٣ ع.ح. التي تطلبها الجهات لأول مرة .
- ٩- الموافقة على قيام الخزائن بصرف مبالغ بموجب أذن الصرف ٩ ع . ح التي تسحب من الوحدات الحسابية الواقعة بدائرتها .
- ١٠- الترخيص بدفع تأمين للهيئات أو الشركات أو الأفراد عن تركيب عدادات مياه أو إنارة أو غير ذلك من التوريدات أو القيام بأعمال .
- ١١- الاستثناء من القواعد والضمانات التي تقرها التعليمات المالية عند استخراج شيك بدل فاقد .
- ١٢- البت في المسائل الخاصة بفقد الدفاتر والنماذج الخاصة بالصرف والتحصيل والترخيص بصرف أو تسوية مبالغ بمستندات بدل فاقد وتحديد المسؤولية واتخاذ الاحتياطات الواجبة لعدم تكرار الصرف أو التسوية .
- ١٣- احتساب رسوم الأرضية الخاصة بالطرود والرسائل على جانب الحكومة متى ثبت من التحقيق عدم وجود إهمال أو مسئولية .
- ١٤- الموافقة على رد قيمة الجزاءات بالاستبعاد من الإيرادات أو حصيلة الجزاءات بشرط أن يكون قرار رفع الجزاء أو تخفيضه قد صدر من مصدر قرار الجزاء أو من سلطة رئاسية كانت أو قضائية .

- ١٥ - الترخيص للجهات بالاشتراك في أكثر من نسخة في أية جريدة أو مجلة أو دليل بشرط وجود اعتماد مخصص يسمح بالصرف بدون تجاوز مع التثبت من ان حالة العمل تتطلب هذا الترخيص .
- ١٦ - الترخيص بإيواء السيارات في غير الجراجات الحكومية بشرط التثبت من انه لا يوجد جراح حكومي بالجهة أو يوجد ولكنه لايتسع لإيواء السيارات ومع التثبت من ان الجهة الطالبة قد اتخذت الإجراءات الكفيلة بالمحافظة على السيارة وضمان سلامتها .

رابعاً : الاختصاصات الخاصة بشئون المشتريات والمخازن :

- (١) الترخيص - في حالات الضرورة - بالشراء فيما يجاوز ٢٥٪ من قيمة المقايضة المعتمدة بشرط أن يسمح البند المختص بهذا الشراء للوحدات التي تشرف عليها المراقبة المالية والمديرية المالية .
- (٢) الموافقة على الترخيص بالشراء فيما يجاوز ١٠٪ من الربط المقرر للبند بالموازنة الجارية بالجهات الإدارية التي تشرف عليها المراقبة المالية والمديرية المالية .
- (٣) التصريح بإعارة أصناف من مخازن الوحدات التي تشرف عليها المراقبة المالية والمديرية المالية إلى جهات حكومية وفقاً للشروط المنصوص عليها بالمادة ٢٦٣ من لائحة المخازن .
- (٤) التصريح بتأجير أصناف من مخازن الجهات الإدارية التي تشرف عليها المراقبة المالية والمديرية المالية .
- (٥) التجاوز عن تحصيل قيمة الأصناف الفاقدة أو التالفة إذا كان الفقد أو التلف نشأ عن سرقة بالإكراه أو بالسطو أو عن حريق أو سقوط مبان أو عوارض أخرى خارجة عن ارادة أو مراقبة صاحب العهدة في الحالات التي تزيد فيها قيمة الأصناف الفاقدة أو التالفة على ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٥٠٠ جنيه .
- (٦) فحص ومراجعة واعتماد وحفظ محاضر الجراج التي يشرف عليها المدير المالي أو المراقب المالي
- (٧) الموافقة على شراء الأصناف الغالية الثمن كالمكاتب والثلاجات وأدوات الشرب وما في حكمها عند الاقتضاء فيما لايزيد عن ٣٠٠ جنيه .
- (٨) التصريح ببيع الأصناف الراكدة أو التي بطل استعمالها أو الزائدة عن الحاجة .

خامساً : الاختصاصات الإدارية :

- ١ - دراسة حجم العمل بالوحدات الحسابية بدائرة الجهة الواقعة في اختصاصه وتحديد احتياجاتها واقتراح أو تدبير سد العجز .

٢- اقتراح إنشاء الوحدات الحسابية الجديدة واقتراح إلغاء الوحدات الحسابية ، أو تعديل مسمياتها أو مجال اختصاصاتها وإشرافها أو إدماجها بوحدة حسابية أخرى والعرض على وزارة المالية .

(مادة ٣٥) : المراقبات المالية بمجالس المراكز والمدن والأحياء : تشرف المراقبة المالية بمجالس المراكز والمدن والأحياء على جميع الأعمال المالية بالمجلس والمجالس القروية في دائرة المركز الإداري ، وذلك عن طريق وحدات معونة تباشر نفس الاختصاصات السابق بيانها في وحدات المديرية المالية ويكون المراقب المالي لمجلس المركز والمدينة والحي بالمحافظة ممثلاً لوزارة المالية وتابعا لمدير المديرية المالية .

(مادة ٣٦) : يختص مدير الحسابات بما يأتي :

١- الاشتراك في لجنة إعداد مشروع موازنة الجهة الإدارية التي يعمل بها والتوقيع عليه قبل إرساله إلى وزارة المالية .

٢- الرقابة على تنفيذ موازنة الجهة إيرادا ومصرفا ودراسة أهداف الاستخدامات والموارد .

٣- إمساك سجلات الارتباطات .

٤- التحقق من أن الوحدات المساعدة قد راعت في إعداد المستندات المؤيدة للصرف أحكام القواعد المالية المقرر .

٥- اعتماد استثمارات الصرف بعد التأكد من أن الإجراءات تمت وفقا للقوانين والقرارات والأحكام المنصوص عليها في هذه اللائحة .

٦- التوقيع على الشيكات وأذن الصرف توقيعاً ثانياً .

٧- مراعاة انتظام القيد بالسجلات المحاسبية ومراجعتها يوميا وعند إقفال حساب كل شهر .

٨- اعتماد وإرسال كشوف المتابعة الدورية عن نتائج تنفيذ الموازنة الشهرية والربع سنوية والختامية في المواعيد المقررة وذلك بعد إجراء المطابقة اللازمة مع الدفاتر الحسابية واعتمادها والتأكد من اعتماد الجهة الإدارية لكشوف المتابعة المشار إليها .

٩- إخطار كل من وزارة المالية (وكالة الوزارة لشئون حسابات الحكومة والتفتيش المالي) والجهاز المركزي للمحاسبات بأية مخالفة مالية قد تقع في الجهة الإدارية . وذلك في الميعاد المنصوص عليه في المادة رقم ١٣ من هذه اللائحة .

١٠- توزيع الاختصاصات بينه وبين وكلاء الحسابات بطريقة تكفل الإشراف الفعال والرقابة الكاملة على الأعمال المالية اليومية .

١١- توزيع العمل داخل الوحدة الحسابية وفقا لطبيعة وظروف العمل بها بحيث تضم :

أ- التسجيل .

ب- المراجعة .

ج- القيد .

د- الصرف .

هـ- قسم الأضابير .

و- حسابات النتيجة .

١٢- مراعاة توافر الشروط الواجب توافرها في العاملين بالوحدة الحسابية التي يعمل بها .

١٣- التأشير على المستندات بما يفيد عدم وجود مانع قانوني أو إداري يحول دون إعادة صرف مبالغ في الأحوال التي يتعين فيها إعادة الصرف نتيجة حوادث اختلاس أو سرقة أو إهمال أو غيرها . وكذلك بما يفيد سبق إخطار وزارة المالية وإرفاق صورة من هذا الإخطار باستمارة الصرف .

١٤- متابعة ترشيد الإنفاق وتحقيق الإيرادات المدرجة بموازنة الجهة والتأكد من سلامة الدورة المستندية الخاصة بتحصيل الإيرادات وإيداعها بالحسابات المختصة بالبنك أو البنوك المرخص بالتعامل معها .

(مادة ٣٧) : يختص وكلاء الحسابات بما يأتي :

١- مراجعة استثمارات الصرف .

٢- اعتماد استثمارات الصرف نهائيا على النحو الاتي :

أ- لغاية خمسمائة جنيه .

ب- مايزيد على ذلك في حالة تغيب مراقب أو مدير الحسابات .

٣- التأكد من سلامة القيد بالدفاتر والاستثمارات الحسابية وتجنب المحو والكشط - سواء بالدفاتر والمستندات - والتوقيع بجانب التصحيحات التي تجرى في الدفاتر والمستندات .

- ٤- مراعاة عدم تداول الدفاتر الحسابية بين أيدي كثيرة ، وألا يمسك الدفتر سوى الشخص المعهود به إليه وفي حالة غيابه يمسكه من يكلف بالعمل رسميا .
- ٥- العناية بحفظ الدفاتر الحسابية المنتهية وإتباع نصوص لائحة المحفوظات الحكومية بشأنها .
- ٦- المشاركة في إعداد كشوف المتابعة الدورية وبياناتها والتوقيع عليها .
- ٧- مراعاة التزام العاملين بالوحدة الحسابية بأحكام القوانين والتعليمات المالية المقررة .

ب- التفتيش المالي :

(مادة ٣٨) : تباشر أجهزة التفتيش بوزارة المالية - المركزية والمحلية - مسئولياتها في مجال الرقابة المالية على أموال الجهات الإدارية لمنع حدوث أى انحرافات أو مخالفات مالية وإهمال في تنفيذ أحكام القرارات واللوائح والتعليمات المالية ولاكتشاف المخالفات في الوقت المناسب ، ويتم ذلك من خلال الدورات التفتيشية وفقا لبرامج زمنية تستهدف فحص جميع الأعمال المالية بالجهات الإدارية مرة واحدة على الأقل في السنة ، بالإضافة إلى التفتيش على بعض الوحدات جزئيا كلما تطلب الأمر ذلك .

(مادة ٣٩) : تختص الإدارة المركزية للتفتيش المالي بالتفتيش المالي المركزي على الوحدات الحسابية بالجهات الإدارية المشار إليها في المادة الأولى من هذه اللائحة .

وتباشر أجهزة التفتيش المالي بالمديريات المالية بالمحافظات التفتيش المالي على الأعمال المالية بالوحدات الحسابية والخزائن والمخازن ووحدات الإيرادات والمحلية وسائر المشروعات الإنتاجية التي تشرف عليها المحافظات وأية أعمال أخرى تقررها القوانين واللوائح والقرارات أو أية أنظمة أخرى .

(مادة ٤٠) : للمفتشين الماليين حق الإطلاع على كافة المستندات والسجلات والأوراق والبيانات التي يرونها لازمة للقيام بمهمتهم وطلب التحفظ على ما تقتضيه الضرورة من مستندات أو ملفات أو دفاتر الرقابة أو أوراق مالية وذلك دون الإخلال بحق الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة المالية طبقا لقانون إنشائه .

(مادة ٤١) يقتصر التفتيش المالي بالجهات الإدارية على التفتيش على الأعمال الحسابية والمالية والمخزنية على الفروع والأقسام التابعة لها والتي لا توجد بها وحدات حسابية تابعة لوزارة المالية .

(مادة ٤٢) : يجوز لرئيس الجهة الإدارية أن يطلب من الإدارة المركزية للتفتيش المالي بوزارة المالية أو أجهزة التفتيش المالي بالمديريات المالية بالمحافظات أو الهيئة العامة للخدمات الحكومية - كل في حدود اختصاصه - فحص نظام الحسابات والمخازن وتقديم تقرير بما يسفر عنه هذا الفحص .

(مادة ٤٣) : على رؤساء الجهات الإدارية الرد على الملاحظات التي تتضمنها تقارير التفتيش المالي خلال شهرين على الأكثر من تاريخ إبلاغهم بها وتنفيذ التوصيات التي تتضمنها هذه التقارير .

(مادة ٤٤) : على المراقبين الماليين ومديري ووكلاء الحسابات الرد على تقارير التفتيش على الوحدات الحسابية وذلك خلال شهرين على الأكثر من تاريخ إبلاغهم بهذه التقارير .

ويعتبر عدم الرد على تقارير التفتيش المنصوص عليها في هذه المادة والمادة السابقة خلال المدة المشار إليها في هاتين المادتين أو الامتناع عن تنفيذ ماورد بها من توصيات مخالفة مالية .

ج- الضبط الداخلي :

(مادة ٤٥) يجوز للأشخاص الاعتبارية العامة غير الخاضعة لقانون المحاسبة الحكومية ان تطلب الاستعانة بوزارة المالية لإجراء الرقابة قبل الصرف على حساباتها طبقاً للقواعد المطبقة في هذه الجهات وعلى وزارة المالية أن تستجيب لهذا الطلب .

(مادة ٤٦) : بمراعاة اختصاص المحاكم التأديبية : تتولى وزارة المالية مساءلة ممثليها التابعين لها بالجهات الإدارية عما يقع منهم من أخطاء مالية وإدارية أو مخالفات لأحكام قانون المحاسبة الحكومية وهذه اللائحة وغيرها من القوانين واللوائح والقرارات ، وعند وقوع أية مخالفة مالية من ممثلي وزارة المالية بالجهات الإدارية تبادر الجهة بإبلاغ تفاصيل المخالفة إلى وكلاء الوزارة لشئون حسابات الحكومة بوزارة المالية عن طريق المراقب المالي المختص أو المديرية المالية بالنسبة للمحافظات .

(مادة ٤٧) : تختص إدارة التحقيقات بكل من الإدارة المركزية للتفتيش المالي بوزارة المالية والمديرية المالية بإجراء التحقيق مع العاملين بجهاز حسابات الحكومة والمديريات المالية عن المخالفات المالية والإدارية .

(مادة ٤٨) : على رؤساء الجهات الإدارية الخاضعة لأحكام قانون المحاسبة الحكومية إبلاغ وزارة المالية - الإدارة المركزية للتفتيش المالي - والجهاز المركزي للمحاسبات وكذلك تبليغ النيابة الإدارية أو النيابة العامة وقسم مكافحة جرائم الاختلاس بإدارة جرائم المال العام بمصلحة الأمن العام بما يقع في هذه الجهات من حوادث اختلاس أو سرقة أو حريق أو إهمال جسيم أو تبديد أو ما في حكمها وذلك في نفس يوم اكتشاف هذه الحوادث .

(مادة ٤٩) : تختص الجهة الإدارية بمساءلة العاملين بالشئون المالية والوحدات الحسابية التابعين لها عما يقع منهم من أخطاء ومخالفات مالية لأحكام قانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية وغيرها من القواعد والتعليمات المالية على أن تخطر وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بنتيجة التحقيق

والقرار الصادر بشأنه خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره وذلك كله دون الإخلال باختصاص الجهاز المركزي للمحاسبات في التعقيب على القرارات الصادرة في هذا الشأن .

(مادة ٥٠) : شاغلي الوظائف المحددة في قمة الجهاز المالي مسئولون عن تنفيذ قانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية والقرارات والتعليمات الصادرة تنفيذا له ويكون على المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي إخطار وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات بأية مخالفة مالية .

(مادة ٥١) : تضع كل جهة من الجهات الإدارية بالاشتراك مع ممثلي وزارة المالية نظاما للضبط الداخلي بما يكفل المحافظة على أموالها وأصولها وحقوقها وذلك وفقا للأسس الآتية :

- ١- تخصيص إدارة مستقلة لكل نوع من أنواع الأنشطة المالية .
- ٢- فصل أعمال الوحدات الحسابية عن أعمال وحدات المخازن التي توجد بها أصول وموجودات الجهة
- ٣- تنفيذ نظام الجرد المستمر والمفاجئ على المخازن والخزائن والسلف المستديمة .
- ٤- تحديد اختصاص كل عامل وتوزيع العمل فيما بين العاملين بكل إدارة مالية.
- ٥- إجراء تعديل في اختصاصات العاملين المنوط بهم مباشرة الأعمال المالية ومراعاة عدم استمرار أى منهم في عمل واحد مدة تجاوز خمس سنوات .

(مادة ٥٢) : مع مراعاة القواعد التي تتضمنها لائحة محفوزات الحكومة على كل جهة إدارية أن تضع نظاما لحفظ المستندات والمراسلات الواردة إليها بما يسهل الرجوع إليها .

تذكر أن

- من أهم الوسائل المتبعة للرقابة قبل الصرف :
 - الرقابة الإدارية .
 - الرقابة المالية والمحاسبية .
 - الضبط الداخلى .
- من أهم الأساليب التي تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف الرقابة المالية ما يلي :
 - ١- الموازنات التخطيطية .
 - ٢- نظام التكاليف المعيارية .
 - ٣- التقارير الخاصة بالكفاية الدورية .
 - ٤- دراسات الحركة والزمن .
 - ٥- الرقابة على الجودة .
 - ٦- البرامج التدريبية للعاملين .
 - ٧- نظام محاسبة المسؤولين .
 - ٨- نظام تقييم الأداء .
 - ٩- الرسومات البيانية والكشوف الإحصائية والخرائط والبيانات التحليلية .
- أهمية الرقابة الإدارية في أنها :
 - ١- أهم الوظائف للقائد الإداري .
 - ٢- وثيقة الصلة بالتخطيط .
 - ٣- وثيقة الصلة بالتنظيم .
 - ٤- عدم تفويض المدير للواجبات إلا بتوافر رقابة فعالة.
 - ٥- وثيقة الصلة بعملية إصدار الأوامر وبعملية التنسيق .
- المبادئ التي تساعد في تحقيق فعالية وظيفة الرقابة الإدارية وضمان نجاحها :-
 - ١ - سهولة ووضوح نظام الرقابة الإدارية للمدير والمرؤوسين .

- ٢- ان تكون وسيلة لتحقيق أهداف موضوعية لا شخصية .
- ٣- تهتم بوسائل العلاج والإصلاح للأخطاء والانحرافات .
- ٤- عدم تعدد أوجه الرقابة لعدم التضارب وتعطيل اتخاذ القرارات .
- ٥- الإبلاغ الفوري عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات الملائمة على وجه السرعة .
- ٦- القدره على توجيه سلوك الأفراد .
- ٧- العمل على صياغة معظم الأهداف فى شكل قابل للقياس وإخضاعه للرقابة .

تنقسم الرقابة الإدارية من حيث النوع إلى :

- ١- رقابة وقائية .
- ٢- رقابة مستمرة .
- ٣- رقابة لاحقة .

ومن حيث المستوى إلى :

- ١- رقابة على مستوى الفرد .
- ٢- رقابة على مستوى الوحدة الإدارية .
- ٣- رقابة على مستوى المؤسسة ككل .

كما تنقسم الرقابة من حيث الكيفية إلى :

- ١- رقابة ايجابية .
- ٢- رقابة سلبية

وتنقسم الرقابة من حيث التنظيم إلى :

- ١- الرقابة المفاجئة .
- ٢- الرقابة الدورية .
- ٣- الرقابة المستمرة .

من أهم الأساليب التى تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية مايلى :

١. استخدام نظرية القيد المزدوج .

٢. استخدام حسابات المراقبة الإجمالية والمساعدة .
٣. عمل موازين المراجعة الدورية و الفرعية .
٤. استخدام نظام الجرد المستمر والمفاجئ للمخزون .
٥. استخدام أسلوب المصادقات .
٦. مذكرات التسوية مع الوحدة الإدارية .
٧. توفير نظام مستندي سليم .
٨. الفصل بين واجبات إدارة الحسابات و الإدارات الأخرى .
٩. المراجعة الداخلية .

أهم المهام للرقابة الداخلية المحاسبية:

- ١- المراجعة في الارتباطات المالية .
- ٢- المراجعة في مستندات الصرف .
- ٣- مراقبة الإيرادات.
- ٤- مراقبة حركة الأموال .
- ٥- مراقبة المخازن والحركة فيها .
- ٦- المراجعة في بيانات الحساب الختامي .
- ٧- القيام بالتحقق المبدئي في المخالفات المالية المكتشفة .

الضبط الداخلي :

وهي الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول الوحدة من الإفلاس أو التلاعب أو سوء الاستخدام .

أهم الوسائل المتبعة لتحقيق أهداف الضبط الداخلي :

- ١- تقسيم العمل .
- ٢- المراقبة الذاتية .
- ٣- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة .
- ٤- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات

٥- التأمين على الممتلكات والموظفين .

أهم مقومات نظام الرقابة الداخلية :

- البيئة الرقابية .
- النظام المحاسبى .
- الإجراءات الرقابية .

الأسئلة (١٠)

أولاً : أجب عن الأسئلة التالية :

- ١- أذكر أهم أهداف الرقابة الإدارية ؟
- ٢- هناك العديد من الأساليب التى تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية أذكر أهم هذه المبادئ ؟
- ٣- هناك مجموعة من المبادئ التى تساعد فى تحقيق فعالية وظيفة الرقابة الإدارية وضمان نجاحها أذكر أهم هذه الأساليب ؟
- ٤- تصنف الرقابة الإدارية وفقاً لعدد من المعايير سواء من حيث النوع أو المستوى أو الكيف أو التنظيم أذكر أهم هذه التصنيفات ؟
- ٥- أذكر أهم الأساليب التى تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المالية والمحاسبية ؟
- ٦- أذكر أهم الوسائل التى يمكن عن طريقها تحقيق أهداف الضبط الداخلى ؟

ثانياً : ضع علامة (✓) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (✗) أمام العبارة الخاطئة :

- تهدف الرقابة الإدارية إلى التأكد من مدى سلامة اتخاذ القرارات الإدارية ()
- الرقابة على الجودة من أهم أساليب تحقيق أهداف الرقابة الإدارية ()
- تكمن أهمية الرقابة الإدارية فى أنها غير وثيقة الصلة بعملية إصدار الأوامر ()
- الرقابة المفاجئة وتتم عن طريق المتابعة والإشراف والتقييم المستمر لأداء العمل ()
- المرجعة الداخلية من أهم الأساليب التى تستخدم لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية ()
- يختص مديرو الحسابات بإمساك سجلات الارتباطات ()

ثالثاً : أكمل العبارات التالية بما يناسبها :

- من أهم الوسائل المتبعة للرقابة قبل الصرف :
 - الرقابة
 - الرقابة
 - الداخلى .
- من أهم الأساليب التى تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية ما يلى :
 ١.
 ٢.
 ٣.
 ٤.
 ٥.
 ٦.
 ٧.
 ٨.
 ٩.
- من أهم المبادئ التى تساعد فى تحقيق فعالية وظيفة الرقابة الإدارية وضمان نجاحها :
 ١.
 ٢.
 ٣.
 ٤.
 ٥.
 ٦.

٧.

- تنقسم الرقابة الإدارية من حيث النوع إلى : رقابة،.....،..... أما من حيث المستوى فتتقسم إلى :

١.

٢.

٣.

- من أهم الأساليب تستخدمها الوحدة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية ما يلي :

١.

٢.

٣.

٤.

٥.

٦.

٧.

٨.

٩.

- الضبط الداخلي وهو الخطة وجميع التنسيق والإجراءات الهادفة إلى أصول الوحدة .

- من أهم الوسائل المتبعة لتحقيق أهداف الضبط الداخلي :

١.

٢.

٣.

..... ٤.

..... ٥.

الفصل الخامس

الرقابة الداخلية بعد الصرف

مقدمة :

يتم رقابة عمليات الصرف في الجهات الإدارية الحكومية بواسطة أجهزة خارجية لاكتشاف الأخطاء ونواحي القصور في تلك الأعمال التي نفذتها فعلا الوحدات الإدارية حتى يتم محاسبة المسؤولين عنها بالإضافة إلى منع حدوث تلك الأخطاء في المستقبل . ولقد سميت بالرقابة بعد الصرف لان الوحدات الإدارية الحكومية تتبع الأساس النقدي ، ومن ثم فإنه يتم الرقابة على عمليات الصرف المختلفة بعد حدوثها .

وتقوم الوزارات والأجهزة والجهات التالية بإجراء الرقابة بعد الصرف :

- ١- وزارة المالية .
- ٢- الجهاز المركزي للمحاسبات .
- ٣- الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة .
- ٤- وزارة التخطيط .
- ٥- مجلس الشعب .

وفيما يلي دور كل من تلك الجهات في تحقيق الرقابة بعد الصرف :

[١] وزارة المالية :

تقوم وزارة المالية بالتالي

- ١- إعداد مشروع الموازنة العامة بعد ان تصلها تقديرات الوزارات والمصالح والجهات الإدارية الأخرى ، ويتضمن مشروع الموازنة تقديرا بالإيرادات والمصروفات الخاصة بالسنة المالية القادمة .
- ٢- عرض مشروع الموازنة على مجلس الشعب لاعتماده .
- ٣- صدور قانون الموازنة العامة .
- ٤- إرسال القانون إلى كافة المصالح والجهات الإدارية المدرجة بالموازنة للبدء

في التنفيذ وفقا للأرقام المدرجة بالموازنة حتى تمام إعداد الحساب الختامي .

وتقوم الأجهزة التفتيشية بوزارة المالية بمسئولياتها في الرقابة المالية على العمليات المالية للوحدات الإدارية الحكومية لمنع حدوث أى انحرافات أو تجاوزات أو مخالفات مالية أو إهمال في تنفيذ أحكام القوانين واللوائح والتعليمات المالية الصادرة في هذا الشأن .

ويتم التفتيش طبقا لبرامج زمنية بهدف فحص كافة العمليات المالية الخاصة بالجهات الإدارية مرة واحدة على الأقل سنويا ، بالإضافة إلى التفتيش الجزئي على بعض الوحدات إذا تطلب الأمر ذلك . ويخول للمفتشين الماليين حق الاطلاع على كافة البيانات والمعلومات والمستندات والسجلات والأوراق ويتم رفع التقارير بنتائج عمليات التفتيش إلى وزارة المالية وإبلاغ الوحدات الإدارية بنتائج التفتيش والملاحظات الواردة عليها والتي يجب عليها بدورها الرد على الملاحظات الواردة بالتقارير خلال فترة معينة .

وتقوم كل وحدة إدارية حكومية خلال السنة المالية بإعداد مجموعة من التقارير أو الحسابات التي تتضمن بيانات عن الاستخدامات والإيرادات والتي ترسلها إلى وزارة المالية (وكالة الوزارة لشئون الحسابات الختامية) حتى يتسنى دراستها والتحقق من سلامة تنفيذ أرقام الموازنة المعتمدة مسبقا .

تقارير المحاسبة الحكومية

للرقابة والمتابعة على الموازنات الحكومية

تعد التقارير من أهم الوسائل التي من خلالها يمكن التعرف على حقيقة الأوضاع داخل الوحدات الحكومية ، وتستخدم في تشخيص المشاكل والتعرف على أبعادها .

أنواع التقارير :

يمكن تناول أنواع التقارير من عدة زوايا مختلفة كمايلي :

- أ- من حيث الغرض من إعدادها : تقارير أداء - تقارير تخطيط - تقارير خاصة.
 - ب- من حيث التوقيت: تقارير دورية - تقارير غير دورية.
 - ج- من حيث الجهة المقدم إليها: تقارير داخلية - تقارير خارجية.
 - د- من حيث مجال التقرير: تقرير مالي - تقرير تشغيلي - تقرير إخباري .
- ومن أهم تقارير الحسابات الدورية للمتابعة والرقابة على الموازنات الحكومية مايلي :-

[أ] حساب المتابعة المالية الشهري التقريبي (كشف الحساب الشهري) : يتضمن هذا الحساب كافة المصروفات والإيرادات المثبتة في الدفاتر الحسابية بالوحدة حتى اليوم الأخير من كل شهر ، ويتم تقديم هذا الحساب لوزارة المالية في اليوم الرابع من الشهر التالي .

ويتضمن كل من :

- ١- بواقي أرصدة النقود في الخزائن الحكومية وفي البنوك
- ٢- بواقي السلف المستدime والمؤقتة ولاعتمادات النقدية بالخارج

[ب] الحساب المالي الشهري : يشمل هذا الحساب على المصروفات والإيرادات الفعلية وأرصدة الحسابات المدينة والدائنة المثبتة في الدفاتر الحسابية حتى اليوم الأخير من كل شهر ، وبعد أن يتم إقفاله وضبط دفاتر المفردات على الإجماليات ، ويتم تقديم هذا الحساب للإدارة المركزية للحساب الختامي لوزارة المالية في موعد أقصاه اليوم العاشر من الشهر التالي ماعدا شهر يونيو فيتم تقديمه غالباً في النصف الأخير من شهر سبتمبر حتى يتم تسوية المبالغ المستحقة حتى أنتهاء السنة المالية .

[ج] الحساب المالي الربع سنوي : يقدم هذا الحساب كل ثلاثة شهور مشتملا على المصروفات والإيرادات الخاصة بتلك الفترة وأرصدة الحسابات المدينة والدائنة على نفس النهج الذي يتم به إعداد الحساب الشهري .

ويراعى عند إعداد ذلك الحساب للمدة الرابعة من السنة المالية أن يشمل على أرصدة الحسابات المدينة والدائنة عن الفترات الثلاثة السابقة وإجمالي المنصرف والمحصل فعلا خلال السنة المالية ، مع ضرورة إجراء تسوية لما يخص موازنة السنة المالية من مصروفات وإيرادات والعمل على الحد من تراكم أرصدة الحسابات المدينة والدائنة .

[د] **الحساب الختامي السنوي** : وهو بيان معتمد يتم اعداده فى نهاية السنة المالية ويتم تقديمه إلى وزارة المالية طبقا للنظام المقرر وفى الميعاد الذي يحدد سنويا بمنشور إعداد الحساب الختامي مشتملاً على الإيرادات والنفقات الفعلية خلال الفترة السابقة موضحا ما بها من عجز أو زيادة.

-على ممثلي وزارة المالية التحقق من أن الوحدات الإدارية قد قامت بإرفاق القوائم والبيانات والكشوف اللازمة مع الحساب الختامي مع التزامها بالقواعد والمواعيد التي تنص عليها التعليمات التي تصدرها وكالة الوزارة لشئون الحسابات الختامية سنويا والخاصة بإعداد الحساب الختامي للدولة ، وعلى ممثلي وزارة المالية إجراء التسويات والتعديلات الحتمية اللازمة تنفيذاً لملاحظات أو تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات عن فحص الحسابات الختامية وكذلك التقارير عن نتائج المراجعة التي تقوم بها وكالة الوزارة لشئون الحسابات الختامية وذلك في المواعيد التي تحددها التعليمات التي تصدرها سنويا .

- تقدم الحسابات الختامية السابقة لوزارة المالية بعد توقيعها من ممثلي وزارة المالية والمشرفين على الوحدات الحسابية ومن رؤساء الجهات الإدارية أو من يفوضونهم ، ويتم اتخاذ الإجراءات الكفيلة من قبل ممثلي وزارة المالية للتأكد من صحة البيانات ومطابقتها على السجلات الحسابية والتوقيع بما يفيد المراجعة .

[هـ] يرفق بالحساب الختامي السنوي **تقرير انجاز سنوي** موقع من رئيس الجهة الإدارية يتضمن نتائج تنفيذ الأهداف المدرجة أصلا بالموازنة الجارية والموازنة الاستثمارية واستخدام الإعتمادات المالية والتقييم العيني والكمي لتحقيق هذه الأهداف ، والانحرافات ان وجدت وأسبابها ومقترحات علاجها وإثرها على الحساب الختامي السنوي للجهة .

[و] يتم إعداد بيان يقدم إلى وكالة الوزارة لشئون الحسابات الختامية بوزارة المالية وبنك الاستثمار القومي عن الاستخدامات الاستثمارية الخاصة بكل جهة إدارية يوضح ماتم تنفيذه وماتم إنفاقه حتى نهاية السنة على كل نوع من أنواع الأصول التي يتكون منها كل مشروع على حده وذلك وفقا للأسس التي يضعها بنك الاستثمار

ويجب أن يتم إرسال صورة من التقارير السابقة وهى الحساب المالي الشهري ، والحساب المالي ربع سنوي ، والحساب الختامي السنوي ، تقرير الانجاز ، بيان الاستخدامات الاستثمارية إلى الجهاز المركزي للمحاسبات في نفس المواعيد السابقة .

[٢] الجهاز المركزي للمحاسبات .

عهد إلى الجهاز المركزي للمحاسبات مهمة مراقبة موارد واستخدامات الجهات الإدارية ، وقد تناول القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ الخاص بالجهاز المركزي للمحاسبات ذلك كمايلي :

١- مراقبة حسابات الوحدات الإدارية الحكومية من ناحيتي الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمصروفات والتثبت من أنها تمت بطريقة نظامية وفقا للقوانين واللوائح المالية المقررة وللقواعد العامة للموازنة .

٢- بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكسد بها .

٣- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها .

٤- مراجعة حسابات تكاليف الأعمال على ما كان مقدر لها ومراجعة نتائج الأعمال والعائد منها بالنسبة لما كان مستهدفا تحقيقه واستنباط معدلات التكلفة بالنسبة لكل نوع من الأعمال والمشروعات وكذلك معدلات أداء مختلف الأعمال وما يتكلفه كل منها والتحقق من أن تلك الأعمال قد تم تنفيذها بالمصروفات التي قدرت لها وتقييم نتائجها بالنسبة لما كان مستهدفا منها .

٥- فحص اللوائح الإدارية والمالية والمحاسبية وذلك للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائلها .

٦- مراجعة السجلات المقررة إمساكها للخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وكذلك سجلات متابعة تنفيذها وتحقيق الأهداف منها .

٧- مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة .

وترسل كافة الوحدات الإدارية الحكومية للجهاز المركزي للمحاسبات صورة من الحسابات التي أرسلت لوزارة المالية وهى :

١- الحساب المالي الشهري .

٢- الحساب المالي ربع سنوي .

٣- الحساب الختامي السنوي .

٤- تقرير الإنجاز .

٥- بيان الاستخدامات الاستثمارية في نفس المواعيد التي تم إرسالها لوزارة المالية . ويقوم الجهاز بمراجعة المستندات والسجلات والتحقق من صحة التسجيل فيها .

[٣] الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة .

عهد للجهاز المركزي للتنظيم والإدارة مهمة تطوير مستوى الخدمات المدنية ورفع الكفاءة الإنتاجية وتحقيق العدالة في معاملة العاملين والتحقق من مدى تحقيق الأجهزة التنفيذية لمسؤولياتها في ميدان الإنتاج والخدمات . ، وقد تناول القانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٦٤ الخاص بالجهاز المركزي للتنظيم والإدارة ذلك كمايلي :

(١) الإشراف على تنفيذ القوانين واللوائح الخاصة بالعاملين وإصدار التعليمات الفنية والنشرات المنظمة لتنفيذها .

(٢) مراجعة مشروعات إنشاء الأجهزة الجديدة وإعادة تنظيم أو تعديل اختصاصات أجهزة قائمة قبل اعتمادها من السلطة المختصة وإبداء الرأي في اللوائح المتعلقة بتسيير وتنظيم العمل .

(٣) وضع الأنماط التنظيمية ومعدلات الأداء المناسبة في هذه الجهات ونشرها عليها للاسترشاد بها في تنظيمها ووضع ميزانياتها .

(٤) مراجعة ودراسة مشروعات الميزانيات فيما يتعلق بإعتمادات العاملين وعدد الوظائف ومستوياتها وتحديد درجاتها مع إبداء ما يكون لديه من ملاحظات عليها وذلك قبل عرضها على وزارة المالية .

(٥) معاونة إدارات شئون العاملين ووحدات التنظيم والإدارة وتدريب العاملين بها والتفتيش الفني على أعمالها وإرسال تقارير بنتائج التفتيش إلى رؤساء هذه الجهات

(٦) الإشراف على أعمال الأجهزة المركزية لتدريب العاملين وتنظيم الدورات التدريبية العامة والاشتراك في وضع برامج البعثات للعاملين في مجال التنظيم والإدارة .

(٧) ان يندب من يرى من العاملين به للتفتيش على هذه الجهات وإجراء الأبحاث اللازمة والإطلاع على الأوراق والسجلات وطلب البيانات التي يرى لزومها .

(٨) للجهاز حق الاتصال المباشر بالجهات المختلفة على جميع مستوياتها وطلب البيانات والإحصاءات اللازمة لمباشرة اختصاصاته كما له حق الاتصال بالهيئات العلمية المحلية والدولية التي تزاو

نشاطا مماثلا للإفادة من تجاربها وخبراتها

[٤] وزارة التخطيط .

يعتبر احد الأجهزة التي تقوم بدورها في الرقابة بعد الصرف على نشاط الوحدات الإدارية ، وقد تناول القانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ الخاص بها ذلك كمايلي :

(١) أنه بالنسبة للدفعات المقدمة التي تم سدادها والإعتمادات المستندية التي خصمت بها البنوك على حسابات الجهات الإدارية على ذمة أعمال أو توريدات تتعلق بالمشروعات الاستثمارية المعتمدة ولم يتيسر التوريد أو انجازه من السنة المالية يتعين استبعاد الخصم بقيمة ما لم يتم توريده او انجازه عن الاستخدامات الاستثمارية - باعتبارها لا تمثل استثمارا عينيا ثم حتى نهاية السنة المالية - وذلك مقابل الخصم بقيمتها على التحويلات الرأسمالية - دفعات مقدمة للاستثمار - والحصول في هذه الحالة على موافقة وزارة التخطيط وبنك الاستثمار القومي وفي حدود قانون ربط الموازنة والتأثيرات الملحقة به .

(٢) لا يجوز التعاقد على اى مشروع من المشروعات الاستثمارية الواردة بالموازنات المختلفة التي لا يتسنى تدبير النقد الاجنبى اللازم لتمويلها أو التسهيلات الائتمانية التي تعطى احتياجاتها وكذلك لا يجوز استخدام الوفرة في النقد الاجنبى المترتب على عدم توافر النقد الاجنبى إلا بموافقة وزير التخطيط أو من يفوضه وإخطار الإدارة المركزية للموازنة العامة ويجب أن يتضمن الحساب الختامي بيانا وافيا عن نتيجة تنفيذ ذلك .

(٣) كما تشترك وزارة التخطيط في لجان إعداد مشروعات الموازنات الجارية والرأسمالية بالوزارات والمصالح والهيئات ، كما تقوم هذه الجهات بإرسال صورة من تقديرات الباب الثالث الخاص بالاستخدامات الاستثمارية إلى كل من وزارة التخطيط وبنك الاستثمار القومي .

(٤) تشترك وزارة التخطيط في مناقشة مشروع الموازنة العامة للدولة المقدم من وزارة المالية لمجلس الوزراء للتحقق من مدى مساهمة هذه الموازنة في تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة .

[٥] مجلس الشعب .

وهو يمثل السلطة التشريعية ، ويلعب دورا هاما ومؤثرا في الرقابة قبل الصرف وبعد الصرف وذلك من خلال ما يلي :

- ١- يتلقى المجلس مشروع الموازنة العامة للدولة من الوزارات المختلفة .
- ٢- يقوم رئيس مجلس الشعب بعرض مشروع الموازنة على أعضاء المجلس .
- ٣- يقدم وزير المالية بيانه عن مشروع الموازنة .

- ٤- يحيل رئيس المجلس مشروع الموازنة إلى لجنة الخطة والموازنة به التي تتولى دراسته وإعداد تقرير تفصيلي عنه .
- ٥- ويتم مناقشة مشروع الموازنة وتقرير لجنة الخطة والموازنة بحضور أعضاء مجلس الشعب وبحضور الوزراء بابا بابا ثم يتم اعتماد الموازنة .
- ٦- يصدر قانون اعتماد الموازنة العامة للدولة ، لتصبح قانون ملزم لكافة الوحدات الإدارية بالدولة والترخيص لتلك الوحدات بالصرف في الأوجه المحدد في حدود الإعتمادات المقرر لها وتحصيل الإيرادات الخاصة بها طبقا للقوانين السارية وتوريدها للخزانة العامة للدولة . ويراعى عند الصرف الالتزام بالإعتمادات المدرجة بالموازنة ولا يجوز تجاوز هذه الإعتمادات أو النقل من باب إلى باب آخر إلا بعد الرجوع إلى مجلس الشعب .
- كما يقوم مجلس الشعب في نهاية كل سنة مالية بمناقشة الحساب الختامي الذي تقدمه وزارة المالية للرقابة بعد الصرف على تنفيذ بنود الموازنة العامة للدولة .

إعداد الحساب الختامي

الخطوات الرئيسية لإعداد الحساب الختامي :

- على كل وزارة أو دائرة اتحادية لها موازنة مستقلة أن تعد حسابها الختامي موضحا به أبواب الموازنة المعتمدة للإيرادات والمصروفات مقابلها الفعلي ، وترسله إلي وزارة المالية خلال شهرين من نهاية السنة المالية المعمول عنها الحساب .
- تقوم وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي للدولة ومشروع قانون اعتماده مرفقا به تقرير مختصر لعرضه على مجلس الوزراء .
- يحال من مجلس الوزراء إلى مجلس الشعب لاعتماده بعد المناقشة .
- يصدر من رئيس الدولة قانون بإصدار الحساب الختامي .

الإطار العام (الهيكل) للحساب الختامي :

- اعتادت وزارة المالية أن ترسل في شهر ديسمبر من كل عام إلى جميع الوزارات والدوائر تعميما بشأن إعداد الحساب الختامي ، وعادة ما يشمل هذه التعميم على تعليمات إعداد الحساب الختامي مبوبة إلى قواعد عامة وأخرى للإيرادات وثالثة للمصروفات ورابعة للحسابات الخارجة عن أبواب الموازنة وخامسة للنقدية في الصندوق والبنوك .
- كما يتضمن التعميم نموذجا للمذكرة الإيضاحية الواجب إرفاقها بالحساب الختامي .
- ولإحكام إجراءات إعداد الحساب الختامي للدولة اعتادت الوزارة أن ترفق ضمن تعميمها السنوي ، نماذج إجمالية وفرعية لأبواب الإيرادات والنفقات .
- وبذلك يتحدد لدى وزارة المالية من مجموع هذه النماذج التي ترد إليها من الوزارات الهيكل الإجمالي للحساب الختامي للدولة بحيث يخصص جانب للإيرادات المعتمدة والفعلية والفرق في كل باب منها وجانب آخر للمصروفات المعتمدة والفعلية والفرق في كل منها ثم بيان إجمالي فروق المصروفات وإجمالي فروق الإيرادات ثم الفرق النهائي بين جانبي الحساب كفائض أو عجز على مستوى الدولة.

قواعد إعداد الحساب الختامي للدولة :

- أ- توجد مجموعة من القواعد التي يتم اتباعها لإعداد الحساب الختامي للدولة تتمثل فيما يلي :
- يجب الالتزام والتقيد بكافة التعليمات والقواعد التي يحددها التعميم السنوي الخاص بذلك.

- يجب الالتزام بالتعميم الخاص بقواعد إقفال القيود المحاسبية.
- إعداد مذكرة إيضاحية شاملة لجميع العوامل التي استجبت بعد إعداد الموازنة وإقرارها وأثر هذه العوامل على تنفيذها.
- تقديم الحساب الختامي ومرفقاته على النماذج المرفقة بالتعميم السنوي وذلك بعد إتمام المطابقة اللازمة مع قسم الحسابات بوزارة المالية.

ب- الإيرادات :

- يبين تقدير كل باب وبند ومجموع ما حصل منه والفرق بين التقدير والمحصل .
- يجب ان تتضمن المذكرة الإيضاحية العوامل التي أدت إلى زيادة المحصل على التقديري أو النقص عنه .

ج- المصروفات :

- تدرج اعتمادات الموازنة والمصروفات الفعلية بابا ، بابا وبندا بنداً ويبين الفرق بين الاعتمادات والمصروفات إما بالوفر أو بالتجاوز .
- تتخذ اعتمادات الموازنة والتعديلات التي أدخلت عليها أساساً للبيان المطلوب.
- يجب أن تتضمن المذكرة الإيضاحية العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة المصروفات الفعلية عن تقديراتها أو إلى نقصها عنها.
- ترفق الجداول التي توضح مايلي :

١- تفصيل الاشتراكات في المنظمات الدولية.

٢- تفاصيل الاعتمادات الإضافية.

٣- تفاصيل الاعتمادات المنقولة.

د- الحسابات الخارجة عن أبواب الموازنة (حسابات التسوية) :

- تبين أرصدة حسابات السلف - الأمانات - الجارية الأخرى بندا بنداً بعد الآخذ في الاعتبار الأرصدة المدورة من السنوات السابقة ان وجدت.
- يفصل رصيد كل حساب من حسابات السلف والأمانات تفصيلاً كاملاً بحيث يبين أسماء الأفراد أو الهيئات والمؤسسات التي لها أو عليها مبالغ مستحقة وطبيعة هذه المبالغ سواء كانت مقبوضات تحت

تسويتها لإيرادات الموازنة أو مبالغ مخصوم بها على أبواب وبنود الموازنة . وبالنسبة لمرتجعات الرواتب يوضح في الجدول أسماء المستحقين والفترة التي يستحقون عنها وتحليل الرواتب كرواتب أساسية ثم علاوات أو البدلات بالتفصيل.

- يجب ان توضح المذكرة الإيضاحية أسباب عدم التسوية أو التحصيل لكل نوع على حدة .

هـ- النقدية فى الصندوق والبنوك :

- على قسم حسابات البنوك بوزارة المالية أن يطلب من كل بنك من البنوك أن المودع فيها أموالا لحساب وزارة المالية شهادة بنكية يبين فيها رصيد كل حساب في ٣١ ديسمبر .

ويجب مراجعة ومطابقة هذه الشهادة مع أرصدة سجلات البنوك لدى وزارة المالية مع إيضاح ماقد يكون هناك من فروق وأسبابها مع عمل تسوية البنك اللازمة لكل حساب من حسابات البنوك .

وبالنسبة للجهات الحكومية المستقلة بالصرف فتقدم بالشهادة البنكية مع التسوية اللازمة لأي فرق يظهر بين رصيد كشف البنك والرصيد الدفترى لديها .

مزايا إعداد الحساب الختامي للدولة :

تتلخص المزايا المستهدف تحقيقها من إعداد الحساب الختامي فيمايلي :

- ١- إظهار المركز المالي للدولة وما تحقق من فائض أو عجز نقدي .
- ٢- إحكام الرقابة على تنفيذ الموازنة .
- ٣- التحقق من أن الصرف تم فى حدود الاعتمادات المدرجة بالموازنة وفى الأغراض المخصصة لها ، وانه لن يتم الخصم بمصروف على غير الباب والبند المختص .
- ٤- عدم حدوث تجاوز اعتماد فى باب مقابل وفر فى باب آخر إلا بعد صدور قرار جمهوري بذلك .

تذكر أن

تقوم الوزارات والأجهزة والجهات التالية بإجراء الرقابة بعد الصرف

١- وزارة المالية

٢- الجهاز المركزي للمحاسبات

٣- الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة

٤- وزارة التخطيط

٥- مجلس الشعب

أهم أنواع التقارير

أ- من حيث الغرض من إعدادها :

- تقارير أداء . - تقارير تخطيط . - تقارير خاصة .

ب- من حيث التوقيت :

- تقارير دورية . - تقارير غير دورية .

ج- من حيث الجهة المقدم إليها :

- تقارير داخلية . - تقارير خارجية .

د- من حيث مجال التقرير :

- تقرير مالى . - تقرير تشغيلى . - تقرير أخبارى .

أهم تقارير الرقابة والمتابعة على الموازنات الحكومية

١- حساب المتابعة المالى الشهري .

٢- الحساب المالى الشهري .

٣- الحساب المالى الربع سنوى .

٤- الحاسب الختامى السنوى .

٥- تقرير الإيجار السنوى .

٦- بيان الاستخدامات الاستثمارى .

الخطوات الرئيسية لإعداد الحساب الختامي :

- ١- إرسال كل وزارة لحسابها الختامي لوزارة المالية خلال شهرين من نهاية السنة المالية .
- ٢- قيام وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي للدولة ومشروع قانون اعتماده مرفق به تقرير مختصر لعرض على مجلس الوزراء .
- ٣- يحال المشروع من مجلس الوزراء لمجلس لاعتماده بعد المناقشة .
- ٤- يصدر من رئيس الدولة قانون بإصدار الحساب الختامي .

مزايا إعداد الحساب الختامي للدولة :

- (١) إظهار المركز المالي للدولة (فائض - عجز) .
- (٢) إحكام الرقابة على تنفيذ الموازنة .
- (٣) التحقق من أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المدرجة بالموازنة.
- (٤) عدم حدوث تجاوز اعتماد باب مقابل وفر في باب آخر إلا بعد صدور قرار جمهوري .

الأسئلة

أولاً : أجب عن الأسئلة التالية :

- ١- هناك العديد من الجهات التى تقوم بدور فعال فى تحقيق الرقابة بعد الصرفأذكر أهم هذه الجهات ؟
- ٢- أذكر أهم أنواع تقارير الرقابة والمتابعة على الموازنات الحكومية .
- ٣- تكلم عن دور كل من وزارة المالية ومجلس الشعب فى تحقيق الرقابة قبل الصرف وبعده ؟
- ٤- يقوم كل من الجهاز المركزى للمحاسبات والجهاز المركزى للتنظيم والإدارة بدور فعال فى عمليات الرقابة على العمليات المالية والإدارية بالمصالح الحكومية وذلك من خلال العديد من الأعمال التى يقوم بها كل منهماأذكر أهم هذه الأعمال ؟
- ٥- أذكر أهم الأعمال المنوط بوزارة التخطيط القيام بها للرقابة بعد الصرف فى الوحدات الإدارية الحكومية ؟

ثانياً : أكمل العبارات التالية بما يناسبها من كلمات :

- ١- تقوم الوزارات والأجهزة والجهات التالية بإجراء الرقابة بعد الصرف :
 - أ- وزارة
 - ب- الجهاز
 - ج-
 - د-
 - هـ -
- ٢- تنقسم التقارير من حيث الغرض من إعدادها إلى تقارير ، وتقارير أما من حيث التوقيت فهى تقارير ،.....
- ٣- من أهم تقارير الحسابات الدورية للمتابعة والرقابة على الموازنات الحكومية ما يلى :
 - أ-
 - ب-
 - ج-
 - د-
 - هـ -

٤- تتلخص المزايا المستهدفة تحقيقها من إعداد الحساب الختامي فيما يلي :

- أ-
- ب-
- ج-
- د-

الباب الثانى

الضبط والرقابة الداخلية فى القطاع الخاص

ويشتمل على الفصول التالية :

الفصل الأول : المراجعة الداخلية .

الفصل الثانى : نظم المراقبة الداخلية للأجور .

الفصل الثالث : تصميم الرقابة الداخلية على المخازن .

الفصل الرابع : الرقابة على المشتريات .

الفصل الخامس : الرقابة المالية على العقود .

الفصل الأول

مفهوم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية وأهدافها

مقدمة :

من الصعب الفصل بين تاريخ تطور الرقابة الداخلية و تطور مفهومها، ففي القرون الوسطى عندما كانت المشروعات صغيرة الحجم ومملوكة لمالك واحد فقط كان من السهل عليه ضبط الرقابة الداخلية على كافة عملياته و ذلك لمعرفته الكافية بالنواحي الفنية و ارتباطه الشخصي بمساعديه و العاملين معه ، و أثناء هذه الفترة و ضمن تلك الظروف لم تكن هناك الحاجة الملحة للرقابة الداخلية لأن أصحاب المشروعات كانوا يجمعون بين الملكية و الإدارة للمشروع.

ومع ظهور الثورة الصناعية ، ظهر ما يسمى بالوحدات الاقتصادية الكبرى و ومنها مشروعات المساهمة التي يتكون رأسمالها من عدد كبير من الأسهم مما يتعذر على المساهمين مباشرة أعمال المشروعات و القيام بإدارتها ، نظراً لكثرة عددهم مما أدى بهم إلى إسناد عملية الإدارة إلى أشخاص آخرين يطلق عليهم اسم مجلس الإدارة و هنا ظهرت الحاجة الملحة للرقابة على أعمال الإدارة و التحقق من التقارير المقدمة من طرف الإدارة و من هذه البيانات الخاضعة للرقابة نذكر منها

- تقرير نتائج أعمال مجلس الإدارة.

- تقرير نتيجة الأرباح المستخدمة في نهاية الدورة المالية.

- تحقق من عناصر المركز المالي من الأصول والالتزامات.

أولاً : تعريف الرقابة الداخلية :

لقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل كافة المشروعات في مختلف دول العالم بنظام الرقابة الداخلية ، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم النظم التي يصممها المشروع في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع وتصميم نظام رقابة داخلية، يمتاز بالكفاءة والفاعلية، ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة، يشكل حماية للمشروع من المخاطر التي تواجهها، ويقلل من احتمالية التعرض للمخاطر إلى أدنى حد ممكن، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المشروع يعتبر حجر الأساس ونقطة البداية الذي ينطلق منه عمل المراجع وهو نقطة الارتكاز للمراجع عند إعداد برنامج المراجعة وتحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً

وفعالاً و متماسكاً، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفاً، كلما لجأ المراجع إلى زيادة وتوسيع حجم العينة المختارة.

(١) كما سبق ذكره في الباب الأول من هذا الكتاب ، فإنه يقصد بنظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وإجراءات العمل والوسائل واللوائح والتفسيرات التي يضعها المشروع لينتظم العمل ويتم بالشكل المخطط له وبما يحقق أهداف المشروع .

ثانيا : مقومات الرقابة الداخلية :

توجد مجموعة من المقومات الرئيسية التي ينبغي توافرها لتحقيق كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وتتمثل فيما يلي :

- وجود خطة تنظيمية جيدة .
 - نظام محاسبي سليم .
 - إجراءات وقائية .
 - نظام جيد للحوافز و الروادع .
 - دقة توزيع العمل وتحديد المسؤوليات .
 - حسن اختيار العاملين ووضعهم في المكان المناسب .
 - وجود نظام للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء .
- وفيما يلي سوف نتناول تلك المقومات بشئ من التفصيل :

١- خطة تنظيمية جيدة : عند إعداد الخطة التنظيمية ، يجب أن يتم توضيح مايلي :

- (أ) خطوط ومستويات المسؤولية .
 - (ب) سلطات وواجبات كل وحدة من وحدات المشروع ، وكل عامل من العاملين في كافة المستويات الإدارية (العليا - الوسطى - الدنيا) .
 - (ج) الإطار الذي يحكم تفويض السلطة وحدود التفويض .
- وحتى تحقق الخطة التنظيمية أهداف المراقبة الداخلية يجب أن :

١- أن تكون حدود السلطة واضحة ، وان يعرف كل عامل الواجبات المسندة إليه وحدودها ، والأعمال والتصرفات التي تقع داخل هذه الحدود وتلك التي تقع خارجها بما يمنع تضارب الاختصاصات أو تداخل بعضها البعض .

٢- الفصل بين أداء العمل ، وسلطة تسجيله أو تسجيل نتائجه في دفاتر وسجلات المشروع .

٣- الفصل بين الاحتفاظ بالأصل ، والمحاسبة على كل ما يتعلق به أو يرتبط به.

٢- نظام محاسبي سليم :

حيث يقوم النظام المحاسبي السليم على دعائم وركائز عدة ، أهمها مايلي :

١- مجموعة المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية التي تحكم التوجيه المحاسبي لعمليات المشروع والوثبات عليها وعدم تغييرها من فترة لأخرى .

٢- مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات الفنية التي يتعين إتباعها للتحقق من صحة العمليات وجديتها ، وضمان دقة تسجيلها وتبويبها في الدفاتر والسجلات المستخدمة من واقع مستندات سليمة ، وقياس نتيجة النشاط والوقوف على المركز المالي ، وعرض النتائج والبيانات المالية للأغراض المختلفة على الطوائف الداخلية والخارجية .

٣- مجموعة دفترية : وهي الدفاتر والسجلات والبطاقات التي تستخدم في المشروع لأغراض تسجيل عملياته .

٤- مجموعة مستنديه : وتضم جميع المستندات وأشكالها والدورات المختلفة المستخدمة في أغراض المشروع .

٥- تقسيم وتوزيع العمل المحاسبي بين العاملين بحيث لا ينفرد عامل واحد منهم بالقيام بعملية من بدايتها لنهايتها .

٣- إجراءات وقائية :

هي الوسائل والإجراءات التي تتخذ لمنع وقوع الخسائر والوقاية منها أو الحد من آثارها بقدر الإمكان ، وللقضاء على الاختلاس والسرقة والضياع والتلف في شتى الصور والأشكال ، وذلك من خلال الإجراءات التالية :

١- التأمين على أصول المشروع ضد الأخطار المختلفة مثل الحريق والسرقة والتأمين على بعض العاملين .

٢- الجرد المفاجئ دون سابق إنذار .

٣- الرقابة المزدوجة : وذلك بإثبات العملية في أكثر من سجل من واقع نفس المستند أو صورة منه بمعرفة أشخاص مختلفين ، وإجراء المطابقة بين تلك البيانات .

٤ - نظام جيد للحوافز والروادع :

وهي قواعد توضع وإجراءات تتبع لإثارة حماس العاملين للعمل ، وتدفعهم إلى زيادة إنتاجيتهم كما ونوعا بأقل تكلفة وفي حدود البرامج الزمنية المقررة وذلك في حدود إمكانياتهم . وذلك من خلال ما يلي :

- ربط الأجر بالإنتاج .
- فتح باب الترقى واسعا على مصراعيه أمام المجتهدين .
- العناية بتنقيف وتوعية وتدريب العاملين حتى تزيد قدراتهم ، وترتفع حدود كفايتهم الإنتاجية .

ثالثا : أهداف الرقابة الداخلية:

يمكن حصر الأهداف المراد تحقيقها من وراء الرقابة الداخلية فيما يلي:

- ١- حماية أصول وممتلكات المشروع من السرقة و الضياع و سوء الاستعمال.
- ٢- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية و التي لا بد أن تستند إلى مبادئ أساسية تتمثل في الصدق والملائمة لاستعمالها و موضوعيتها عند اتخاذ القرارات الإدارية .
- ٣- احترام تطبيق تعليمات و أوامر الإدارة وسياسات المشروع و مخططاتها وإجراءاتها .
- ٤- رفع الكفاءة الإنتاجية وذلك من خلال الاستغلال الأمثل للموارد و تحسينها و زيادة الكفاءة الإنتاجية لها .

رابعا : أنواع الرقابة الداخلية :

من خلال التعريف الوارد للمراقبة الداخلية في الباب الأول يمكننا تحديد نوعين من المراقبة الداخلية .

- الرقابة الإدارية.

- الرقابة المحاسبية.

١ - الرقابة الإدارية:

وتشتمل على الخطة التنظيمية و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمن تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل من:

- ١- برامج تدريب العاملين .
- ٢- طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المشروع .
- ٣- تقارير الإدارة.
- ٤- الرقابة على الجودة.

٢- الرقابة المحاسبية:

وتشتمل على الخطة التنظيمية و الوسائل و الإجراءات التي تهتم بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المشروع وحمايتها ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفء للقيام بعمليات المراجعة الداخلية.

خامساً : تعريف المراجعة الداخلية :

نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمشروع لتحسين عملياته وهو يساعد المشروع على تحقيق أهدافه بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم).

ومن ثم فانه يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها تشمل المفاهيم التالية:

١. وظيفة تقييم مستقل تقوم بإنشائها الإدارة للقيام بتقديم خدماتها المختلفة ومن ثم يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وأن يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمشروع مثل مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.
٢. فحص وتقييم كافة سياسات وخطط الإدارة والإجراءات الإدارية المرسومة لخدمة أنشطة المشروع نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية .
٣. وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.
٤. تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية.
٥. التأكد من كفاية الاحتياطات والمخصصات التي يتم تكوينها لحماية أصول وممتلكات المشروع.
٦. مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها .

٧. التحقق من إتباع موظفي المشروع للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازمة .
٨. تساعد المشروع على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه (التحكم) .
٩. يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي.

سادساً : علاقة المراجعة الداخلية بالمراجعة الخارجية :-

لا يغني وجود إدارة المراجعة الداخلية في المشروع عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حساباته ، فموقف المراجع الخارجي قوي وأثره ملموس وهو بالتأكيد يؤدي عملاً أكثر فائدة للمشروع من المراجع الداخلي الذي قد يتعذر عليه مناقشة رؤسائه في أي نقطة قد تكون مخالفة للقواعد العلمية . إلا أن هذا لا يعني التقليل من أهمية عمل المراجع الداخلي إذ أن المراجع الخارجي يعتمد عليه إلى حد كبير فيما يلي:-

- ١- يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المشروع، ومنع وتخفيض حدوث الأخطاء والغش والتلاعب.
- ٢- من المستحيل أن يتعرف المراجع الخارجي على جميع النواحي الفنية بالمشروع ولكنه يعتمد على ما يقدمه قسم المراجعة الداخلية في المشروع من إيضاحات وبيانات عند تصميم برنامج المراجعة الذي سوف يتبعه.
- ٣- أن وجود نظام سليم للمراجعة الداخلية في المشروع يجعل المراجع الخارجي مطمئناً إلى حد ما إلى صحة البيانات المحاسبية المقيمة في الدفاتر .
- ٤- أن اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى تخفيض نطاق عمله وتوفير جهده ووقته فإنه يعتمد عادة على الفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي لحسابات الفروع والأقسام التابعة للمشروع .
- ٥- يستطيع المراجع الخارجي أن يعتمد على مساعدة المراجع الداخلي عند قيامه بالجرد المفاجئ للنقدية
- ٦- تمكن التقارير التي يقدمها قسم المراجعة الداخلية لإدارة المشروع المراجع الخارجي من تكوين فكرة سليمة عن مدى دقة وكفاية نظام الرقابة الداخلية .
- ٧- يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال لإمدادهم بالمعلومات الضرورية والتي تساعد على إعداد القوائم المالية الصحيحة ويمكن الاعتماد عليها.

٨- احتمالية التعاون فيما بينهما، المراجع الخارجي قد يعتمد على أعمال وتقارير المراجع الداخلي، وذلك على ضوء درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الداخلي".

سابعاً : أهمية المراجعة الداخلية:

إن العوامل التي ساعدت على نشأة وتطور المراجعة الداخلية هي :

١. تطور وزيادة حجم المشروعات وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع الأمر الذي أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.
٢. ظهور المشروعات المساهمة العملاقة وحاجة الجمعيات العمومية لها والمهتمين بها إلى معلومات تؤكد سلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والحسابات الختامية والقوائم المالية المنشورة.
٣. الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية وتفويض السلطات والمسؤوليات وبالتالي حاجة الإدارة للتحقق من صحة وسلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.
٤. انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة والتي بموجبها لجأت الإدارة في المشروعات الكبيرة والمنتشرة جغرافياً إلى تفويض السلطات إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة .

ثامناً : أهداف المراجعة الداخلية :

تسعى المراجعة الداخلية بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
٢. تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المشروع وإجراءاته.
٣. حماية أصول وممتلكات المشروع من السرقة والاختلاس .
٤. منع الغش والأخطاء واكتشافها قبل وقوعها.
٥. تحديد مدى الاعتماد على النظام المحاسبي والتقارير المالية ، والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع.
٦. القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا.

٧. تحديد مدى التزام المشروع بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية.
٨. تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
٩. التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية.
١٠. المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها.

مما سبق فإنه يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين:

١- **هدف الحماية** : ويشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة مايلي :

- أصول المشروع بمختلف أنواعها.
- النظم والإجراءات المالية والمحاسبية .
- السياسات والخطط المعتمدة في المشروع.
- السجلات والمستندات والملفات العادية والآلية المعتمدة في المشروع.
- نظام الضبط الداخلي....الخ.

٢- **هدف التطوير** : حيث تعد وظيفة المراجعة وظيفة علاجية وإرشادية ويتم ذلك من خلال:

- ١- مراجعة وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول المناسبة لها .
- ٢- رفع التوصيات والمقترحات إلى الإدارة .
- ٣- توفير وتزويد الإدارة بالبيانات والمعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المشروع .

تذكر أن

- يقصد بنظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية وإجراءات العمل والوسائل واللوائح والتفسيرات التى يضعها المشروع لينتظم العمل ويتم بالشكل المخطط له بما يحقق أهداف المشروع .
- المقومات الرئيسية للرقابة الداخلية وتتمثل فى التالى :**

- وجود خطة تنظيمية جيدة .
- نظام محاسبى سليم .
- إجراءات وقائية .
- نظام جيد للحوافز والروادع .
- دقة توزيع العمل وتحديد المسؤوليات . - حسن اختيار العاملين ووضعهم فى المكان المناسب.
- وجود نظام للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء .

أهم ركائز النظام المحاسبى السليم :

- مجموعة المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية .
 - مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات الفنية .
 - مجموعة دفترية .
 - مجموعة مستندية .
 - تقسيم وتوزيع العمل المحاسبى .
- أهم الوسائل والإجراءات التى تتخذ للحد من الاختلاس والسرقة والضياع أو التلف :**
- التأمين على أصول المشروع .
 - الجرد المفاجئ .
 - الرقابة المزدوجة .

أهم القواعد والإجراءات التى يضعها المشروع كنظام جيد للحوافز والروادع :

- ربط الأجر بالإنتاج .
 - فتح باب الترقى .
 - العناية بتنقيف وتوعية وتدريب العاملين .
- أهم أهداف الرقابة الداخلية :**

- ١- حماية أصول وممتلكات المشروع .

- ٢- التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية .
 - ٣- احترام تطبيق تعليمات وأوامر الإدارة وسياسات المشروع وخطته .
 - ٤- رفع الكفاءة الإنتاجية .
- أهم أنواع الرقابة الداخلية :**

- الرقابة الإدارية .
- الرقابة المحاسبية .

تعريف المراجعة الداخلية : نشاط تأكيدى استشارى مستقل وموضوعى مصمم لإضافة قيمة للمشروع لتحسين عملياته وهو يساعد المشروع على تحقيق أهدافه بإيجاز منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة والتوجيه (التحكيم) .

يشتمل تعريف المراجعة الداخلية على المفاهيم التالية :

- أنها وظيفة تقييم مستقل .
 - أنها تقوم بفحص وتقييم كافة سياسات وخطط الإدارة والإجراءات المرسومة .
 - أنها وظيفة استشارية .
 - أنها وظيفة لتحقيق العمليات والقيود وضمان ودقة البيانات .
 - أنها تقوم بالتأكد من كفاية الاحتياطات والمخصصات .
 - أنها تقوم بمراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة .
 - أنها تقوم بالتحقق من اتباع موظفى المشروع للسياسات والخطط والإجراءات .
 - أنها تساعد المشروع على تحقيق أهدافه .
 - أنها يمتد نشاطها لجميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلى .
- أهم العوامل التى ساعدت على نشأة وتطور المراجعة الخارجية :**

- ١- تطور وزيادة حجم المشروعات وانتشارها جغرافياً .
- ٢- ظهور المشروعات المساهمة العملاقة .

أهداف المراجعة الداخلية :

- (١) مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .
- (٢) تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المشروع .
- (٣) حماية أصول وممتلكات المشروع .
- (٤) منع الغش والأخطار واكتشافها .
- (٥) تحديد مدى الاعتماد على الناظم المحاسبى والتقارير المالية .

- ٦) المراجعة المنتظمة والدورية للأنشطة .
- ٧) تحديد مدى الالتزام بالمتطلبات الحكومية .
- ٨) تقييم أداء الأفراد .
- ٩) التعاون مع المراجع الخارجى .
- ١٠) المشاركة فى تخفيض التكاليف .

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين :

- أ- هدف الحماية .
- ب- هدف التطوير .

الأسئلة

أولاً : أجب عن الأسئلة التالية :

- ١- ما المقصود بالرقابة الداخلية وما هى المقومات الرئيسية للرقابة الداخلية ؟
- ٢- " النظام المحاسبى السليم يعتمد على مجموعة من الركائز الأساسية " أذكر أهم هذه الركائز .
- ٣- أذكر أهم الوسائل والإجراءات التى يتخذها المشروع للحد من الاختلاس والسرقة والضياع أو التلف ؟
- ٤- أذكر أهم أهداف الرقابة الداخلية وما هى أهم أنواع هذه الرقابة ؟
- ٥- عرف المراجعة الداخلية ثم اذكر أهم المفاهيم التى تشتمل عليها ؟
- ٦- ما هى العوامل التى ساعدت على نشأة وتطور المراجعة الخارجية وما هى أهم أهداف هذه المراجعة ؟

ثانياً : أكمل العبارات التالية :

- ١- تتمثل المقومات الرئيسية للرقابة الداخلية فيما يلى :
 - أ-
 - ب-
 - ج-
 - د-
 - هـ-
 - و-
 - ى-
- ٢- تتمثل أهم ركائز النظام المحاسبى السليم فى :
 - أ-
 - ب-
 - ج-
 - د-
 - هـ -
- ٣- الإجراءات الرقابية وهىو..... التى تتخذ لمنع وقوعو.....
 - ٤- تشتمل الرقابة الإدارية على ما يلى :
 - أ- برامج
 - ب- طرق التحليل
 - ج- تقارير
 - د- الرقابة على

٥- من أهم أهداف الرقابة الداخلية :

- أ-
- ب-
- ج-
- د-

٦- من أهم أهداف المراجعة الداخلية تقييم أداء بشكل عام ، وحماية أصول و..... المشروع من

٧- يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين هما هدف هدف

ثالثاً : ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخاطئة مع

تصويب الخطأ :

- (١) وجود نظام محاسبي سليم من أهم المقومات الرئيسة لتحقيق كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية .
()
- (٢) التأمين على أصول المشروع ضد الأخطار المختلفة تعتبر من أهم إجراءات النظام المحاسبي السليم .
()
- (٣) النظام الجيد للحوافز والروادع يتم من خلال ربط الأجر بالإنتاج .
()
- (٤) ظهور المشروعات الصغيرة من أهم العوامل التي ساعدت على نشأة وتطور المراجعة الداخلية .
()
- (٥) تسعى المراجعة الخارجية إلى منع الغش والأخطاء واكتشافها قبل وقوعها .
()
- (٦) يمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى هدفين أساسيين هما هدف الحماية وهدف التطوير
()

رابعاً : أختَر الإجابات الصحيحة من بين الأقواس التالية :

- ١- من أهم الإجراءات التي تتخذ للحد من الاختلاس أو السرقة [تقسيم وتوزيع العمل المحاسبي - الجرد المفاجئ] .
- ٢- الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية من أهم أنواع [الرقابة الداخلية - الرقابة الخارجية] .
- ٣- المجموعة الدفترية من أهم ركائز [النظام المحاسبي السليم - الخطة التنظيمية الجيدة] .
- ٤- حماية أصول وممتلكات المشروع من أهم أهداف [الرقابة الداخلية - المراجعة الداخلية] .
- ٥- تشمل [الرقابة الإدارية - الرقابة المحاسبية] على الرقابة على الجودة [] .

الفصل الثاني

نظام الرقابة الداخلية للأجور

مقدمة:

يمثل عنصر تكلفة العمالة (الأجور) أهمية كبرى في العديد من الشركات سواء التجارية أو الصناعية وخصوصا تلك الشركات التي تعتمد بدرجة كبيرة علي العنصر الانساني ، نظرا لأنه العنصر الذي يمثل مجهود البشر في مراحل الإنتاج المختلفة ، حيث يعتبر العمل هو العنصر الثاني من عناصر التكاليف بعد المواد في الشركات الصناعية والأول في الشركات الخدمية، كما يعتبر من أهم عناصر التكاليف التي تتطلب دقة ومهارة كصناعة منتجات خان الخليلي وصناعة الساعات والالكترونيات

الأجور "تكلفة العمالة" : وهى تمثل كل ما تتحمله الشركة في سبيل تسيير النشاط من أجور نقدية أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية ويطلق لفظ الأجور على كافة ما يتقاضاه العمال عن ساعات أو أيام عملهم أو الوحدات التي قاموا بإنتاجها .

مفهوم الأجور :

ينطبق مفهوم الأجور على تكلفة العمل الإنساني والتي تتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة أو المنشأة من تضحيات اقتصادية في سبيل الاستفادة من القوة البشرية المتاحة لديها سواء كانت هذه التضحيات أجور نقدية أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية أو أى شكل آخر من أشكال المقابل لمجهود العمل الإنساني.

ترجع أهمية المراقبة الداخلية للأجور إلى أهمية عنصر العمل الإنساني باعتباره أحد أهم عوامل الإنتاج وذلك لتشعب الخدمات التي يقدمها عنصر العمل الإنساني المتاح بالشركة من خدمات في مجالات الأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية، كما أن عنصر العمل الإنساني يتميز ببعض الخصائص الهامة التي قد لا تتوافر لعناصر التكاليف الأخرى، وأهم هذه الخصائص:

- ١- عدم خلو أي نشاط من الأنشطة من عنصر العمل، في حين أن هناك بعض الأنشطة التي قد لا تظهر بها تكلفة المواد المباشرة مثل الأنشطة الخدمية وصناعة توليد الكهرباء .
- ٢- ينظر البعض الى عنصر العمل كأحد مقاييس الطاقة الإنتاجية والتي يتم عن طريقها قياس ساعات العمل.
- ٣- يؤثر عنصر العمل خاصة في الشركات الصناعية على بعض عناصر التكاليف الأخرى مثل تكاليف الإنارة والكهرباء وتكاليف الطاقة والقوى المحركة وتكاليف الإشراف وغيرها من التكاليف التي ترتبط بساعات العمل البشرى التي يمكن ان تزيد بزيادتها والعكس.

ماهية نظام المراقبة الداخلية للأجور

يقوم نظام المراقبة الداخلية للأجور على العناصر التالية :

- نظام دقيق لتحديد تكلفة العمل الإنساني.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للرقابة الإدارية على بعض الأجور.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة للرقابة المحاسبية على بعض الأجور.
- اتخاذ الإجراءات اللازمة والوسائل المناسبة للضبط الداخلي لعنصر الأجور.

المراقبة الداخلية كمفهوم عام تمثل نظام أو تخطيط يهدف إلى تحقيق وظيفتين رئيسيتين هما:

- (أ) حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام.
- (ب) تنمية الكفاءة الإنتاجية في المنشأة وضمان تنفيذ السياسات وتحقيق الأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

وهذا يعنى أن الرقابة الداخلية تتخطى حدود الإشراف على وظائف الأقسام المحاسبية والمالية في المؤسسة، كما تتضمن خطة التنظيم وكافة وسائل التنسيق والمقاييس المتبعة داخل المنشأة من أجل حماية أصولها وتحسين ورفع كفاءة الأداء والحث على الالتزام بإتباع السياسات الإدارية والتحقق من دقة البيانات المحاسبية ومدى سلامتها.

أولاً: النظام الدقيق لتحديد تكلفة العمل الإنساني:

يتطلب وضع نظام دقيق لتحديد تكلفة العمل الإنساني القيام بما يلي:

- تصميم دورة مستندية جيدة لتكلفة العمل الإنساني.
- تحديد الطرق الدقيقة لقياس كل من الأجور المباشرة والمكافآت والحوافز.
- تصميم دورة المحاسبة عن تكلفة العمل بشكل جيد.

١- تصميم دورة مستندية جيدة لتكلفة عنصر العمل البشرى (الأجور) :

لكي يمكن تحقيق الأهداف السابق تحديدها فان على مصمم نظام الرقابة الداخلية تصميم مجموعة من المستندات التي تساعد في حصر البيانات عن ذلك العنصر وتبويبها وتحليلها . ومن أهم تلك المستندات مايلي:

أ - بطاقة (سركي) حضور وانصراف العامل (بطاقة وقت عامل) : تهدف هذه البطاقة كما هو واضح من اسمها إلى تسجيل وقت حضور وانصراف العامل إلى ومن الشركة ، بحيث يمكن عن طريقها تحديد الوقت الذي استنفذه العامل داخل الشركة ومن ثم حساب إجمالي استحقاقات العامل سواء عن أوقات العمل العادية أو أوقات العمل الإضافية ، ويتم تخصيص بطاقة لكل عامل من العمال أسبوعيا أو شهريا وذلك اعتمادا على نظام دفع الأجور.

وقد يتم تسجيل الوقت في البطاقة يدويا بواسطة أحد الأشخاص الذي يوكل إليه تسجيل وقت حضور وانصراف العمال ، أو يتم التسجيل بواسطة ساعة ميفاتية .

وتتضمن بطاقة الوقت كما هو واضح في الشكل رقم (١٣) البيانات التالية :

- اسم العامل ورقمه .
- وظيفة العامل .
- القسم أو المركز الذي يعمل به .
- تاريخ التسجيل .
- وقت حضور وانصراف العامل صباحا أو مساءً .
- عدد ساعات العمل العادية وعدد الساعات الإضافية .
- توقعات المسؤولين .

بطاقة وقت عامل								
عن الفترة من إلى								
شركة:				اسم العامل:				
مصنع:				رقم العامل:				
الوظيفة:								
تاريخ	صباحا		مساء		إثناء العمل		وقت	وقت
	حضور	انصراف	حضور	انصراف	حضور	انصراف	عادي	اضافي
توقيع المسئول :								

شكل رقم (١٣)
بطاقة حضور وانصراف عامل

ب - قوائم الاستحقاقات : يتم حصر عدد ساعات عمل كل عامل من خلال بطاقة الوقت الخاصة بكل منهم أو من خلال تقرير الإنتاج اليومي ، وترسل إلى قسم الاستحقاقات . ويقوم قسم الاستحقاقات بحساب إجمالي المستحق لكل عامل عن طريق ضرب عدد الساعات العادية في معدل أجر الساعة العادية بالإضافة الى ضرب عدد ساعات العمل الإضافية في معدل أجر الساعة الإضافية والذي عادة ما يكون أعلى من معدل أجر الساعة العادية، ويتم استخراج معدل أجر الساعة من واقع بطاقة الحالة المالية للعامل التي يسجل فيها الحالة المالية للعامل من حيث درجته المالية ومعدل أجره والبدلات والمكافآت التي يستحقها العامل وحالته الاجتماعية لحساب الإعفاء الضريبي المقرر والعلوة الاجتماعية التي يستحقها .

ويتم إعداد قائمة الاستحقاقات من واقع بطاقات الوقت وبطاقات الحالة المالية لكل قسم من أقسام الشركة لكل فترة زمنية قد تكون أسبوعية أو شهرية، كما يمكن حصر الساعات الخاصة بالعاملين في ملخص أوقات العمل كما يوضحه الشكل (١٥) لكل قسم من الأقسام بحيث يتضمن أسماء العاملين بالقسم وعدد ساعات العمل الأصلية والإضافية أسبوعيا ومن ثم شهريا .

وتتضمن قائمة الاستحقاقات كما هو واضح في الشكل (١٤) تفاصيل بنود الاستحقاقات المختلفة لكل عامل ومجموعها وتفاصيل بنود الاستقطاعات المختلفة من كل عامل ومجموعها ، وبالتالي بيان صافى المستحق لكل عامل .

ترسل قائمة الاستحقاقات الى قسم مراجعة الاستحقاقات الذي يقوم بمراجعتها قبل الصرف ، ثم ترسل في موعد الاستحقاق للخرينة ليتم صرفها للعاملين مقابل التوقيع بالاستلام لصافى المستحق لكل منهم .

ترسل قائمة الاستحقاقات بعد ذلك الى الإدارة المالية لتحليل الأجور الى أجور مباشرة وأخرى غير مباشرة ، وبالتالي إثبات قيد اليومية اللازم لذلك .

قائمة استحقاقات عن الفترة														
من الى														
شركة :														
إدارة :														
مصنع :														
قسم :														
رقم العامل	اسم العامل	ساعات عمل		معدل أجر		استحقاقات			استقطاعات			صافي	توقيع	
		ع	ض	ع	ض	ع	ض	ج	ت	ضر	أخرى			ج
قسم الاستحقاقات :														
الخزينة :														
إدارة الاستحقاقات :														
الإدارة المالية :														

شكل رقم (١٤)

قائمة استحقاقات عامل

ملحوظة :

ع ترمز الى عادية

ج ترمز الى إجمالي

ض ترمز الى إضافية

ت ترمز الى تأمين

ض ترمز الى ضرائب

ملخص أوقات العمل											
عن الفترة من ... إلى ...											
عن شركة :											
إدارة :											
مصنع :											
قسم :											
رقم العامل	اسم العامل	الأسبوع الأول		الأسبوع الثاني		الأسبوع الثالث		الأسبوع الرابع		إجمالي	
		ع	إ	ع	إ	ع	إ	ع	إ	ع	إ

شكل رقم (١٥) ملخص أوقات العمل

ج- بطاقة تشغيل عامل : يحتفظ لكل عامل ببطاقة تسمى بطاقة تشغيل عامل والتي يوضحها الشكل (١٦) يسجل بها تلك العمليات التي قام بها في الأقسام والمراكز المختلفة والوقت الذي استنفذه في كل منها ، ويتم التوقيع عليها امام الوقت المستنفذ من المشرف المسئول ويقوم العامل بتسليمها الى قسم مراجعة الاستحقاقات في نهاية كل أسبوع ، ويقوم قسم مراجعة الاستحقاقات بمراجعة البطاقة مع بطاقة الوقت (حضور وانصراف) للتعرف على نشاط العامل خلال فترة تواجده بالمصنع وتحديد الوقت المستغل والوقت الضائع لكل عامل .

وبعد مراجعتها واعتمادها من قسم مراجعة الاستحقاقات يتم إرسالها الى إدارة التكاليف لتحليل الوقت المستنفذ الى وقت عمل مستغل ووقت عمل ضائع ، ووقت عمل مباشر وآخر غير مباشر.

بطاقة تشغيل عامل								
رقم								
عن الفترة من الى								
شركة :								
اسم العامل :								
مصنع :								
رقم العامل :								
قسم :								
وظيفة العامل :								
تاريخ	عملية رقم		عملية رقم		اجمالي	الوقت الضائع		اجمالي
	ساعات	توقيع	ساعات	توقيع	ساعات عمل	السبب	الوقت	

شكل رقم (١٦)

بطاقة تشغيل عامل

د- بطاقة شغلة (عملية) : **Job Card** يتم تخصيص بطاقة لكل شغلة أو عملية والتي يوضحها الشكل (١٧) يتم فيها تسجيل عدد الساعات التي قضاها كل عامل من العمال في انجاز تلك العملية ، وأرقام وأسماء العمال الذين قاموا بالعمل .

بطاقة شغلة "عملية"							
رقم							
شركة :				رقم مركز التكلفة :			
مصنع :				رقم الأمر الانتاجي :			
رقم العامل	اسم العامل	ساعات العمل			معدل أجر الساعة	القيمة	الحرفة
		بدء العمل	انتهاء العمل	صافى الساعات			
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> ملاحظ الشغلة مراقب الوقت التكاليف </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 10px;"> </div>							

شكل رقم (١٧)

بطاقة شغلة (عملية)

ويقوم الشخص المسئول عن العملية بإعداد بطاقة الشغلة (العملية) ويرسلها الى قسم مراقبة الوقت الذي يطابق بياناتها مع بيانات بطاقة تشغيل العمال، ويقوم قسم مراقبة الوقت بطاقة الشغلة (العملية) وبطاقات تشغيل العمال الى إدارة التكاليف لتحلل الأجور الى مباشرة تسجل في ملخصات الأجور المباشرة والتي يوضحها الشكل (١٨) تمهيدا لتحميلها مباشرة على الإنتاج، وأخرى غير مباشرة تسجل في القوائم التحليلية للأجور غير المباشرة والتي يوضحها الشكل (١٧) تمهيدا لتحميلها بطريقة غير مباشرة على الإنتاج .

ملخص الأجور المباشرة								
رقم العامل	تاريخ	أمر إنتاج رقم ٥٠١			أمر إنتاج رقم ٥٠٢			اجمالي
		ساعات	معدل أجر	قيمة	ساعات	معدل أجر	قيمة	
٢٠								
٢١								
٢٢								
٢٣								
٢٤								
٢٥								
٢٦								

شكل رقم (١٨)

ملخص الأجور المباشرة

قائمة الأجور غير المباشرة التحليلية									
مراكز خدمات إدارية وتمويلية		مراكز خدمات تسويقية		مراكز خدمات إنتاجية		مراكز إنتاج		تاريخ	رقم الشغلة أو العامل
٤٠٢	٤٠١	٣٠٢	٣٠١	٢٠٢	٢٠١	١٠٢	١٠١		

شكل رقم (١٨)

قائمة الأجور غير المباشرة التحليلية

الطرق المختلفة لحساب الأجور :

يمكن تقسيم طرق حساب الأجر الأساسي للعامل إلى ثلاث مجموعات رئيسية :

١- تحديد الأجر على أساس الوقت المبدول .

٢- تحديد الأجر على أساس الإنتاج .

٣- تحديد الأجر على أساس الوقت والإنتاج معا .

وتختار كل شركة الطريقة التي تناسب أهدافها وظروفها وإمكانياتها وعند وضع طريقة لحساب الأجور

يجب مراعاة الأسس التالية :

١- يجب أن تقوم طريقة حساب الأجور على دراسة تحليلية لوظائف المشروع المختلفة .

٢- يجب أن ترتبط الأجور بإنتاجية العامل بقدر الإمكان .

٣- يجب أن تكون الطريقة مفهومة ومقبولة من العاملين بالشركة .

٤- يجب مراعاة مبدأ اقتصاديات التكلفة بالنسبة لتطبيق الطريقة .

٥- يجب أن تحقق الطريقة أهدافا أخرى بجانب زيادة الإنتاجية مثل تخفيض وتثبيت معدل العمل وعدم مخالفة التشريعات العمالية الصادرة في هذا الشأن .

٦- يجب مراعاة عامل المرونة عند تصميم الطريقة .

وفيما يلي بيان كيفية حساب الأجور طبقا لكل طريقة بصورة تفصيلية :

١- تحديد الأجر على أساس الوقت المبذول

تعتبر تلك الطريقة من أقدم الطرق التي تم استخدامها لحساب الأجر الأساسي وأسهلها حسابيا ، وبمقتضاها يتم احتساب أجر العامل على أساس تحديد معدل ثابت لكل ساعة أو يوم أو أسبوع أو شهر أو سنة يقضيه العامل داخل الشركة خلال أوقات العمل الرسمية ومن ثم لا يتأثر الأجر الممنوح بعدد الوحدات التي أنتجها العامل خلال تلك الفترة ، وفي حالة قضائه ساعات عمل إضافية تزيد عن الساعات العادية المحددة للعمل يوميا فإنه يتقاضى أجرا إضافيا بمعدل أكبر من المعدل العادي .

وتتميز تلك الطريقة بالتالي:

١. سهولتها وصلاحياتها للأعمال التي يصعب قياس إنتاجيتها بالوحدات أو الأعمال التي تعتمد على الآلية بدرجة كبيرة .

٢. سهولتها وصلاحياتها للأعمال التي تتطلب دقة ومهارة وعدم تسرع أو الوظائف الإشرافية .

ولكن يعيبها ما يلي :

١- تكاسل العمال عن العمل وقلة إنتاجيتهم اعتمادا على الوقت مما يؤدي الى زيادة تكلفة الإنتاج .

٢- إلحاق الغبن بالعمالة الماهرة والكفئة .

٣- زيادة تكلفة الوقت الضائع .

تدريب عملي محلول :

يبلغ أجر أحد العمال جنيهان في الساعة ، وعلاوة الأجر الإضافي ٥٠٪ . فإذا علمت أن عدد ساعات العمل لهذا العامل ٦٠ ساعة خلال أسبوع ، وأن ساعات العمل النمطية في اليوم هي ٨ ساعات فالمطلوب :

تحديد الأجر الأسبوعي المستحق لهذا العامل عن الأسبوع .

الحل

حتى يمكن حساب الأجور عن الساعات النمطية يتم أولاً حساب عدد الساعات النمطية خلال الأسبوع الذي قام العامل بالعمل خلاله في الشركة مع مراعاة أن هناك دائماً يوماً أجازة من العمل ، ومن ثم فإن عدد أيام العمل النمطية هي ٦ أيام كل أسبوع ، وعدد ساعات العمل النمطية هي ٨ ساعات يومياً ومن ثم فإن :

$$\text{عدد ساعات العمل النمطية أسبوعياً} = ٦ \times ٨ = ٤٨ \text{ ساعة أسبوعياً .}$$

$$\text{أجر العامل المستحق عن الساعات النمطية} = ٤٨ \times ٢ = ٩٦ \text{ جنيهاً / أسبوعياً .}$$

وحيث أن العامل قد استنفذ ٦٠ ساعة في العمل بالشركة خلال الأسبوع ، فإن يمكن حساب الوقت الإضافي وتكلفته خلال ذلك الأسبوع كما يلي :

$$\text{عدد ساعات العمل الإضافية} = ٦٠ - ٤٨ = ١٢ \text{ ساعة .}$$

$$\text{أجر العامل عن الساعات الإضافية} = (١٢ \times ٢) + (١٢ \times ٢ \times ٥٠\%)$$

$$= ٢٤ + ١٢ = ٣٦ \text{ جنيهاً}$$

ويمكن حساب الأجر عن الساعات الإضافية مباشرة بالمعادلة التالية :

$$\text{أجر العامل عن الساعات الإضافية} = (١٢ \times ٢ \times ١٥٠\%)$$

$$= ٣٦ \text{ جنيهاً .}$$

ومن ثم فإنه يمكن حساب إجمالي الأجر الأسبوعي للعامل وذلك عن طريق جمع الأجر الأسبوعي عن الساعات النمطية على الأجر الأسبوعي عن الساعات الإضافية كما يلي :

$$\text{إجمالي الأجر الأسبوعي} = \text{أجر العامل عن الساعات النمطية} + \text{أجر العامل عن الساعات الإضافية}$$

$$= ٩٦ + ٣٦ =$$

$$= ١٣٢ \text{ جنيهاً .}$$

٢- تحديد الأجر على أساس الإنتاج :

تفضل بعض الشركات الصناعية محاسبة العاملين على أساس حجم الإنتاج وليس طبقاً للأساس الزمني ، وبمقتضى تلك الطريقة يتم حساب معدل الأجر الأساسي على أساس إنتاجية العامل في الساعة أو اليوم

، وتقاس إنتاجية العامل بالوحدة أو القطعة أو العملية أو مجموعة من القطع أو العمليات . وفى الحياة العملية عادة ما يتم تحديد معدل أجر ثابت لكل وحدة أو قطعة منتجة أو يتم تحديد معدلان أحدهما مرتفع لإنتاجية العامل الماهر والآخر منخفض للعامل غير الماهر وذلك بهدف تشجيع العمالة الماهرة .

وتتميز تلك الطريقة بالتالى :

- ١- سهولتها وصلاحياتها للأعمال النمطية التي يمكن قياسها بعدد وحدات متشابهة .
- ٢- تشجيع العمال على زيادة إنتاجيتهم للحصول على أجر مرتفع .
- ٣- عدم وجود تكلفة وقت ضائع كبيرة .

ولكن يعيبها ما يلى :

- ١- الإسراف في استخدام المواد الخام نتيجة التسرع في إنتاج عدد كبير من الوحدات للحصول على أجر مرتفع .
- ٢- ارتفاع نسبة التلف والمعييب في الوحدات المنتجة مما يؤدي الى زيادة تكلفة الإنتاج .
- ٣- زيادة تكلفة الوقت الضائع .
- ٤- تعرض الآلات للتلف نظرا لاستمرار استخدامها في الإنتاج وعدم الاهتمام بصيانتها وإصلاحها .

تدريب عملي محلول :

يبلغ أجر أحد العمال في الساعة ٢ جنيه وكمية الإنتاج النمطية في الساعة ٤ قطع ، فإذا علمت أن كمية الإنتاج التي أنتجها هذا العامل خلال أسبوع معين ٢٠٠ قطعة .

فالمطلوب :

تحديد الأجر الأسبوعي المستحق لهذا العامل عن الأسبوع .

الحل

حيث أن أجر العامل في الساعة ٢ جنيه وكمية الإنتاج النمطية في الساعة ٤ قطع ، ومن ثم فإنه يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من الأجور كما يلى :

نصيب الوحدة المنتجة من الأجور = أجر العامل في الساعة ÷ عدد الوحدات المنتجة في الساعة

$$= ٢ ÷ ٤ = ٠.٥ جنيه / وحدة$$

وحيث أن كمية الإنتاج التي أنتجها العامل خلال الأسبوع هى ٢٠٠ وحدة ، فإنه يمكن حساب الأجور المستحقة للعامل عن الأسبوع كما يلى :

قيمة الأجر الأسبوعي المستحق للعامل = $200 \times 0.5 = 100$ جنيه / أسبوعياً .

٣- تحديد الأجر على أساس الوقت والإنتاج معا .

تعتمد تلك الطريقة على الجمع بين خصائص كل من الطريقتين السابقتين ، حيث تقوم على ضمان حداً أدنى من الأجر الزمني للعامل مع اشتراكه في المنافع التي تعود على الشركة من جراء تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم مكافآت أو علاوات تتناسب مع إنتاجيتهم المتميزة ، ومن ثم فإن العامل يحصل على الحد الأدنى أو الأجر المستحق عن إنتاجه الفعلي أيهما أكبر .

تدريب عملي محلول :

يبلغ أجر أحد العمال في الساعة ٢ جنيه وكمية الإنتاج النمطية في الساعة ٥ وحدات ، ويبلغ الحد الأدنى للأجر اليومي ١٠ جنيه

فالمطلوب :

تحديد الأجر الأسبوعي المستحق لهذا العامل عن الأسبوع في حالة :

- كمية الإنتاج لهذا العامل في الأسبوع ٢٠٠ وحدة .

- كمية الإنتاج لهذا العامل في الأسبوع ٣٠٠ وحدة .

الحل

حيث أن أجر العامل في الساعة ٢ جنيه وكمية الإنتاج النمطية في الساعة ٥ قطع ، ومن ثم فإنه يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من الأجور كما يلي :

نصيب الوحدة المنتجة من الأجور = أجر العامل في الساعة ÷ عدد الوحدات المنتجة في الساعة

$$= 2 \div 5 = 0.4 \text{ جنيه / وحدة}$$

وحيث أن الحد الأدنى للأجر اليومي هو ١٠ جنيه ، فإن الأجر الأسبوعي للعامل يتم حسابه كما يلي :

الحد الأدنى للأجر الأسبوعي للعامل = الحد الأدنى للأجر اليومي × عدد أيام العمل في الأسبوع

الحد الأدنى للأجر الأسبوعي للعامل = $10 \times 6 = 60$ جنيه / أسبوع .

وحيث أن كمية الإنتاج التي أنتجها العامل خلال الأسبوع هي ٢٠٠ وحدة ، فإنه يمكن حساب الأجور المستحقة للعامل عن الأسبوع كما يلي :

قيمة الأجر الأسبوعي المستحق للعامل $= 200 \times 0.4 = 80$ جنيه /أسبوعيا أو الحد الأدنى (٦٠ جنيه) أيهما أكبر ومن ثم فإن الأجر الأسبوعي $= 80$ جنيه وهو يمثل الحد الأدنى للأجر الأسبوعي لأنه الأكبر.

وفى حالة إنتاج العامل ٣٠٠ وحدة خلال الأسبوع ، فإنه يمكن حساب الأجور المستحقة للعامل عن الأسبوع كما يلي :

قيمة الأجر الأسبوعي المستحق للعامل $= 300 \times 0.4 = 120$ جنيه /أسبوعيا أو الحد الأدنى (٦٠ جنيه) أيهما أكبر ومن ثم فإن الأجر الأسبوعي $= 120$ جنيه وهو أكبر من الحد الأدنى للأجر الأسبوعي .

نظام الحوافز الإنتاجية والمكافآت :

تلجأ بعض الشركات الصناعية الى تصميم نظام محاسبي متكامل يتم بمقتضاه ربط الأجور والمكافآت بأداء العاملين أو بكمية ماتم انجازه من أعمال ، وبموجبه يتقاضى العامل أجره الأساسي طبقا للزمن مضافا إليه جزء من إنتاجيته المرتفعة مع احتفاظ الإدارة بالجزء الباقي ، وذلك على أساس أن ارتفاع إنتاجية العامل يتطلب قيام إدارة الشركة بتوفير كافة الإمكانيات الفنية المناسبة لذلك .

وتوجد مجموعة من الطرق التي يتم استخدامها لتطبيق نظام المكافآت تختلف في النسبة التي تخصص للعامل والنسبة التي تخصص للإدارة ومنها :

١- طريقة تابلور Taylor Method : يعتبر فريدريك تابلور أحد رواد الإدارة العلمية الحديثة الذي نادى بدراسة الزمن والحركة الخاصة بأداء الأعمال لتحديد الوقت الأمثل للإنتاج (الوقت الأمثل لأداء عمل معين) حتى يمكن تخفيض الوقت الضائع والحركات غير الضرورية للعمل ، ومن ثم يمكن مكافأة العامل الماهر والكفاء الذي يمكنه أداء العمل المطلوب منه في الوقت الأمثل بتحديد معدل أجر أعلى من معدل الأجر المحدد للعامل العادي الذي يؤدي نفس العمل في وقت يتجاوز الوقت الأمثل ومن ثم فإن هذه الطريقة تقوم على تحديد فئات الأجر طبقا للكفاءة الإنتاجية في الساعة أو اليوم .

تدريب عملي محلول :

فيما يلي بيان بكميات الإنتاج الخاصة بأحد العمال في أسبوع معين بأحد المصانع على التوالي :

اليوم	عدد الوحدات
السبت	٦
الأحد	٩
الاثنين	١٢
الثلاثاء	١٥
الأربعاء	٢٥
الخميس	٣٠

وقد حددت الشركة الجدول التالي للأجور :

عدد الوحدات	معدل أجر الوحدة
من ١ إلى ٥	١ جنيه
أكثر من ٥ إلى ١٠	٢ جنيه
أكثر من ١٠ إلى ١٥	٣ جنيه
أكثر من ١٥ إلى ٢٠	٤ جنيه
أكثر من ٢٠	٥ جنيه

والمطلوب :

حساب أجر العامل عن كل يوم من أيام الأسبوع بإتباع طريقة تايلور

الحل

يتم حساب أجر العامل عن كل يوم من أيام الأسبوع كما يلي :

١- حيث أن عدد الوحدات المنتجة يوم السبت هي ٦ وحدات ،ومن ثم فإنه يتم حساب أجر العامل عن يوم السبت كما يلي :

أجر العامل عن يوم السبت = عدد الوحدات × معدل أجر الوحدة

$$= ٥ \times ١ = ٥ \text{ جنيه .}$$

$$= ٢ \times ١ = ٢ \text{ جنيه .}$$

إجمالي ٧ جنيه .

٢- حيث أن عدد الوحدات المنتجة يوم الأحد هي ٩ وحدات ، ومن ثم فإنه يتم حساب أجر العامل عن يوم الأحد كما يلي :

أجر العامل عن يوم الأحد = عدد الوحدات × معدل أجر الوحدة

$$= ٥ \times ١ = ٥ \text{ جنيه .}$$

$$= ٤ \times ٢ = ٨ \text{ جنيه .}$$

إجمالي ١٣ جنيه ،

٣- حيث أن عدد الوحدات المنتجة يوم الاثنين هي ١٢ وحدات ، ومن ثم فإنه يتم حساب أجر العامل عن يوم الاثنين كما يلي :

أجر العامل عن يوم الاثنين = عدد الوحدات × معدل أجر الوحدة

$$= ٥ \times ١ = ٥ \text{ جنيه .}$$

$$= ٥ \times ٢ = ١٠ \text{ جنيه .}$$

$$= ٢ \times ٣ = ٦ \text{ جنيه .}$$

إجمالي ٢١ جنيه .

٤- حيث أن عدد الوحدات المنتجة يوم الثلاثاء هي ١٥ وحدة ، ويقع معدل أجر الوحدة الخاصة بتلك الكمية في الفئة الثالثة والتي يبلغ أجر الوحدة لها ٣ جنيه ، فإنه يتم حساب أجر العامل عن يوم الثلاثاء كما يلي :

أجر العامل عن يوم الثلاثاء = عدد الوحدات × معدل أجر الوحدة

$$= 1 \times 5 = 5 \text{ جنيه .}$$

$$= 2 \times 5 = 10 \text{ جنيه .}$$

$$= 3 \times 5 = 15 \text{ جنيه .}$$

$$\text{إجمالي} \quad 30 \text{ جنيه .}$$

٥- حيث أن عدد الوحدات المنتجة يوم الأربعاء هي ٢٥ وحدة ، ومن ثم فإنه يتم حساب أجر العامل عن يوم الأربعاء كما يلي :

أجر العامل عن يوم الأربعاء = عدد الوحدات × معدل أجر الوحدة

$$= 1 \times 5 = 5 \text{ جنيه .}$$

$$= 2 \times 5 = 10 \text{ جنيه .}$$

$$= 3 \times 5 = 15 \text{ جنيه .}$$

$$= 4 \times 5 = 20 \text{ جنيه .}$$

$$= 5 \times 5 = 25 \text{ جنيه .}$$

$$\text{إجمالي} \quad 75 \text{ جنيه .}$$

٦- حيث أن عدد الوحدات المنتجة يوم الخميس هي ٣٠ وحدة ، ومن ثم فإنه يتم حساب أجر العامل عن يوم الخميس كما يلي : أجر العامل عن يوم الخميس = عدد الوحدات × معدل أجر الوحدة

$$= 1 \times 5 = 5 \text{ جنيه .}$$

$$= 2 \times 5 = 10 \text{ جنيه .}$$

$$= 3 \times 5 = 15 \text{ جنيه .}$$

$$= 4 \times 5 = 20 \text{ جنيه .}$$

$$= 5 \times 10 = 50 \text{ جنيه .}$$

$$\text{اجمالي} \quad 100 \text{ جنيه .}$$

٢- **طريقة هلسي Halsey Method** : حتى يمكن تشجيع العاملين على زيادة إنتاجيتهم فقد نادى هلسي بمكافأة العامل كمكافأة تشجيعية توازي نصف ما وفره العامل عند أدائه لعمله ، ومن ثم فإنه طبقا لتلك الطريقة يحدد زمن نمطي (نموذجي) لأداء عمل معين على أساس أقل كفاءة مسموح بها (أداء منخفض) فإذا قام العامل بأداء عملية ما في وقت أقل من الوقت النمطي المحدد يستحق مكافأة تشجيعية تساوي ٥٠% من أجر الوقت الذي وفره خلال أدائه للعملية . أى أن :

$$\text{الأجر المستحق} = \text{الزمن الفعلي} \times \text{معدل الأجر النمطي} + \frac{1}{4} (\text{الزمن النمطي} - \text{الزمن الفعلي}) \times \text{معدل الأجر النمطي} .$$

تدريب عملي محلول :

المطلوب حساب الأجر المستحق لأحد العمال الذي استغرق ٨ ساعات في إنتاج وحدة من المنتج إذا علمت أن معدل الأجر النمطي للساعة ٢ جنيه والزمن النمطي لإنتاج الوحدة ١٠ ساعات بإتباع طريقة هلسي .

الحل

يتم تطبيق معادلة الأجر المستحق وفقا لطريقة هلسي كما يلي :

$$\text{الأجر المستحق} = \text{الزمن الفعلي} \times \text{معدل الأجر النمطي} + \frac{1}{4} (\text{الزمن النمطي} - \text{الزمن الفعلي}) \times \text{معدل الأجر النمطي} .$$

$$= (2 \times 8) + \frac{1}{4} (10 - 8) \times 2$$

$$= 16 + 1 = 17 \text{ جنيه} .$$

٤- **طريقة رومان Rowan Method** : تتفق تلك الطريقة مع طريقة هلسي في منح مكافأة تشجيعية على الوقت المتوفر نتيجة أداء عمل ما في وقت أقل من الوقت النمطي (النموذجي) إلا أنها تعمل على منح العامل مكافأة تشجيعية تزيد مع زيادة الوقت المتوفر الذي يحققه ، مما يؤدي إلى تشجيع العامل على زيادة الإنتاجية وتخفيض وقت أداء العمليات . ويحسب الأجر المستحق كما يلي :

$$\text{الأجر المستحق} = \frac{(\text{الزمن الفعلي} \times \text{معدل الأجر النمطي}) + (\text{الزمن النمطي} - \text{الزمن الفعلي}) \times \text{معدل الأجر النمطي}}{\text{الزمن النمطي} \times \text{معدل الأجر النمطي}}$$

وذلك في حالة زيادة الزمن النمطي للأداء العادي عن الزمن الفعلي وفي حالة العكس لا يمنح أى مكافأة ويحصل العامل على أجره الأساسي فقط .

تدريب عملي محلول :

المطلوب حل التدريب عملي محلول السابق بإتباع طريقة روان .

الحل

يتم تطبيق معادلة الأجر المستحق وفقا لطريقة روان كما يلي :

$$\frac{(\text{الزمن الفعلي} \times \text{معدل الأجر النمطي}) + \text{الزمن النمطي} - \text{الزمن الفعلي}}{\text{الزمن النمطي} \times \text{معدل الأجر النمطي}} = \text{الأجر المستحق}$$

$$(2 \times 8) \times \frac{8-10}{10} + (2 \times 8) =$$

$$= 16 + 3.2 = 19.2 \text{ جنيه .}$$

٢- اختيار الطريقة المناسبة لقياس الأجور.**معالجة تكلفة الوقت الضائع :**

تعتبر مشكلة معالجة تكلفة الوقت الضائع إحدى المشاكل المحاسبية التي يجب أن يوليها المحاسب أهمية كبيرة ، ويقصد بالوقت الضائع الفرق بين فترة تواجد العامل داخل الشركة في اليوم وفترة العمل الفعلي الذي قام به في اليوم ، ويتم اكتشافه عن طريق المقارنة بين سجل حضور وانصراف العمال بملخص الأوقات التي قضاها العمال في الإنتاج ، ويمثل عبء تتحمله الشركة نتيجة القيام بسداد أجور لبعض العاملين دون الحصول على خدمات مقابلة لها .

وحتى يمكن معالجة مشكلة الوقت الضائع فانه يجب أولاً تحديد الوقت الضائع وذلك بالمقارنة بين سجل حضور وانصراف العمال بملخص الأوقات التي قضاها العمال في الإنتاج ، ثم تحليل الوقت الضائع للتفرقة بين الوقت الضائع العادي والوقت الضائع غير العادي حتى يمكن معرفة مسبباته ومحاولة منع حدوثه مستقبلاً .

وقد يكون سبب وجود أو الفترات التي تتوقف فيها الآلات أو الفترة التي يتم انتظار المواد أو العمليات التالية .

ويتم تحليل الوقت الضائع الى :

١- وقت ضائع لأسباب عادية : وهو الوقت الضائع لأسباب لايمكن تلافيها أوتجنبها مثل :

- الوقت الضائع نتيجة الفترة التي يقضيها العامل في الدخول من باب الشركة الى مركز الإنتاج وتغيير ملابسه حتى يبدأ العمل .

- الوقت الضائع نتيجة الفترة التي يقضيها العامل في الخروج من مركز الإنتاج حتى باب الخروج من الشركة وتغيير ملابسه .

- وقت انتظار تسليم إنتاج المرحلة الى مرحلة تالية .

- الوقت الذي يقضيه العامل في تناول المأكولات والمشروبات أثناء العمل.

ونظرا لان الوقت الضائع لأسباب عادية لادخل للعمال في ضياعه ومن ثم لا يتم خصمها من أجورهم ، ويتم معالجته باعتباره عبئا على الإنتاج يتم تحميلها عليه بصورة غير مباشرة أما بتحميله الى حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة أو بترحيله الى حسابات الإنتاج بتضخيم تكلفة معدل أجر الساعة بقيمة الوقت الضائع العادي على أساس أن هذا الوقت ضروري للإنتاج ولا يمكن تجنبه .

٢- وقت ضائع لأسباب غير عادية : وهو الوقت الضائع الذي كان يمكن تلافيه أو تجنبه لو وجد النظام الرقابي السليم مثل :

- وقت انتظار وصول المواد الخام .

- زيادة وقت تناول وجبة الغذاء عن الوقت المحدد .

- الوقت الناتج عن انقطاع التيار الكهربائي وتوقف الآلات عن العمل .

- تكاسل العاملين وتمارضهم أثناء العمل .

- توقف الآلات لإجراء عمليات الصيانة الدورية .

وتعتبر تكلفة الوقت الضائع غير العادي أحد بنود الخسائر التي يتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر .

ونظرا لان الوقت الضائع لأسباب غير عادية غير ضروري للإنتاج ويمكن تجنبه ، فانه يعالج محاسبيا باعتباره خسارة يتم تحميله الى حساب الأرباح والخسائر ولا يحمل لوحدة الإنتاج .

تدريب عملي :

استخرجت البيانات والمعلومات التالية من سجلات إحدى الشركات الصناعية عن الأسبوع المنتهى في ٢٦/١/٢٠٠٠ :

١- عدد ساعات العمل ومعدل أجر الساعة للعمال وهى :

رقم العامل	اسم العامل	عدد ساعات العمل	معدل أجر الساعة
٥١١	محمد إبراهيم صديق	٦٠ ساعة	٢.٠ جنيه / ساعة
٥١٢	محمد رشاد محمد	٥٠ ساعة	٢.٢ جنيه / ساعة
٥١٣	إسلام رشاد محمد	٥٢ ساعة	٢.٥ جنيه / ساعة
٥١٤	أحمد محمد عبد العزيز	٤٤ ساعة	٢.٤ جنيه / ساعة
٥١٥	خالد حسين الشريف	٥٥ ساعة	٢.٢ جنيه / ساعة

٢- تبلغ عدد ساعات العمل العادية ٣٦ ساعة لكل عامل أسبوعيا ، وعلاوة الأجر الإضافى ٥٠٪ ، وعدد أيام العمل الأسبوعية ٦ أيام .

٣- حصة التأمينات والمعاشات ١٠٪ من جملة المستحق لكل عامل .

٤- تتمثل الاستقطاعات الأخرى فيما يلى :

أ- يوجد قسط سلفة على العامل/ محمد رشاد مستحقة للبنك العقاري وتبلغ ٥٠ جنيه .

ب- نظرا لإهمال العامل/ إسلام رشاد في عمله فقد تم توقيع جزاء عليه وقدره ١٥ جنيه .

٥- تغيب العامل/ احمد محمد عبد العزيز بعذر مقبول وتقرر منحه أجرا عن الساعات العادية لهذا اليوم

والمطلوب :

١- إعداد قائمة الأجور عن الأسبوع المنتهى في ٢٦/١/٢٠٠٠ .

٢- إعداد كشف تحليل الأجور للتفرقة بين الأجور المباشرة وغير المباشرة .

الحل :

يتم إعداد قائمة الأجور الخاصة بالعمال عن الأسبوع المنتهى في ٢٦/١/٢٠٠٠ كمايلي :

قائمة الأجور الخاصة بالعمال

عن الاسبوع المنتهى في ٢٦/١/٢٠٠٠

رقم العمال	اسم العامل	أجر عادي			علاوة أجر اضافي			اجالى الأجور	استقطاعات			صافى الأجور
		وقت	معدل أجر	قيمة	وقت	معدل أجر	قيمة		تأمين	جزاء	قسط بنك	
٥١١	محمد إبراهيم	٦٠	٢.٠	١٢٠	٢٤	١	٢٤	١٤٤	١٤.٤	٠٠	٠٠	١٢٩.٦
٥١٢	محمد رشاد	٥٠	٢.٢	١١٠	١٤	١.١	١٥.٤	١٢٥.٤	١٢.٥٤	٠٠	٥٠	٦٢.٨٦
٥١٣	إسلام رشاد	٥٢	٢.٥	١٣٠	١٦	١.٢٥	٢٠	١٥٠	١٥	١٥	٠٠	١٢٠
٥١٤	أحمد محمد	٥٠	٢.٤	١٢٠	١٤	١.٢	١٦.٨	١٣٦.٨	١٣.٦٨	٠٠	٠٠	١٢٣.١٢
٥١٥	خالد حسين	٥٥	٢.٢	١٢١	١٩	١.١	٢٠.٩	١٤١.٩	١٤.١٩	٠٠	٠٠	١٢٧.٧١
				٦٠١			٩٧.١	٦٩٨.١	٦٩.٨١	١٥	٥٠	٥٦٣.٢٩

ملاحظات :

١- عدد الساعات التي تم احتسابها للعامل أحمد محمد عبد العزيز هي ٤٤ ساعة تم العمل خلالها بالإضافة إلى ٦ ساعات غياب عن اليوم الذي غاب فيه العامل بعذر مقبول ، ومن ثم فا عدد الساعات = ٤٤ + ٦ = ٥٠ ساعة .

٢- تم احتساب علاوة الأجر الاضافى على أنها ٥٠٪ من معدل الأجر العادي لكل عامل ، وقد تم إيجادها كمايلي :

العامل محمد إبراهيم = $٢ \times ٥٠\% =$ واحد جنيه / ساعة .

العامل محمد رشاد = $٢.٢ \times ٥٠\% =$ ١.١ جنيه / ساعة .

العامل إسلام رشاد = $٢.٥ \times ٥٠\% =$ ١.٢٥ جنيه / ساعة .

العامل أحمد محمد = $٢.٤ \times ٥٠\% =$ ١.٢ جنيه / ساعة .

العامل خالد حسين = $٢.٢ \times ٥٠\% =$ ١.١ جنيه / ساعة .

٣- تم حساب نسبة ١٠٪ من إجمالي الأجور المستحقة لكل عامل قبل خصم الاستقطاعات كتأمينات اجتماعية .

٤- تم حساب الوقت الإضافي لكل عامل من العمال بالشركة عن طريق طرح عدد ساعات العمل العادية (٦ × ٦) من إجمالي عدد الساعات الفعلية والخاصة بكل عامل .

كما يتم إعداد كشف تحليل الأجور إلى مباشرة وغير مباشرة كما يلي :

كشف تحليل الأجور إلى مباشرة وغير مباشرة

رقم العامل	اسم العامل	إجمالي الأجور	أجور مباشرة	أجور غير مباشرة		
				علاوة وقت اضافي	أجر إجازات	اجمالي
٥١١	محمد إبراهيم	١٤٤	١٢٠	٢٤	٠٠	٢٤
٥١٢	محمد رشاد	١٢٥.٤	١١٠	١٥.٤	٠٠	١٥.٤
٥١٣	إسلام رشاد	١٥٠	١٣٠	٢٠	٠٠	٢٠
٥١٤	أحمد محمد	١٣٦.٨	١٠٥.٦	١٦.٨	١٤.٤	٣١.٢
٥١٥	خالد حسين	١٤١.٩	١٢١	٢٠.٩	٠٠	٢٠.٩
		٦٩٨.١	٦٠١	٩٧.١	١٤.٤	١١٢.٥

ملاحظة :

تم حساب أجر اليوم الذي غاب فيه العامل احمد محمد عن العمل بعذر مقبول كأجر مستحق له عن الساعات العادية وأدرج ضمن الأجور غير المباشرة كمايلي :

$$= ٦ \times ٢.٤ = ١٤.٤ \text{ جنيه .}$$

الإجراءات اللازمة لتصميم نظام المراقبة الداخلية للأجور :

(أ) الإجراءات اللازمة للمراقبة الإدارية على عنصر الأجور:

تتمثل الرقابة الإدارية لعنصر الأجور في الخطة التنظيمية والسياسات الإدارية والمقاييس والطرق التي يتم إتباعها لمتابعة ورقابة تسلسل عمليات حساب وتسجيل وسداد الأجور ومن أهم وسائل تحقيق هذا النوع من الرقابة دراسة نظام صرف الأجور والتأكد من دقته عن طريق الإجراءات التالية:

١. المتابعة الدورية لمدى التزام المسؤولين عن الأجور بالإجراءات الإدارية.

٢. توزيع العمل بين المسؤولين عن هذا العنصر مع التحديد الواضح والدقيق لسلطات ومسئوليات كل مسئول.

٣. إعداد تقارير النشاط الدورية الخاصة بالأجور.

٤. عمل التحليلات الإحصائية ومقارنة الأجور في الفترات المختلفة ودراسة أسباب الاختلاف واقتراح الحلول لتصحيحها.

(ب) : الإجراءات اللازمة للرقابة المحاسبية:

يقصد بها كافة الإجراءات والوسائل اللازمة لمتابعة سلامة البيانات المحاسبية الخاصة بالأجور ومدى صحة تسجيل في كل من الدفاتر والسجلات والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي .

ومن أهم وسائل تحقيق الرقابة المحاسبية ما يلي :

١. مراجعة كافة بطاقات الأجور أو بعض منها للتأكد من صحة التسجيل فيها وسلامة أو صحة حساب إجمالي الأجر لكل عامل.

٢. المراجعة الفنية لكيفية حساب الأجر المستحق بعد خصم كافة الاستقطاعات من الأجر الإجمالي.

٣. التحقق من صحة وسلامة قوائم وكشوف الأجور والتطبيق السليم للمفاهيم المحاسبية عند إصدارها وتحليل بياناتها.

٤. التأكد من صحة البيانات الواردة بكشوف الأجور ومطابقة عينات منها ببعض بطاقات الأجور السابق إعدادها.

(ج) : الإجراءات والوسائل المناسبة للضبط الداخلي:

وتتضمن تلك الوسائل والإجراءات المحاسبية أو الكمية التي تهدف إلى حماية أصول المنشأة وأموالها والمحافظة عليها ضد الغش أو التلاعب أو الاختلاس وغيرها من المخالفات.

هذا وتعتبر المراجعة الداخلية الوسيلة الرئيسية لتحقيق الضبط الداخلي،

ويتم تطبيق عمليات المراجعة الداخلية للأجور على النحو التالي:

أ- المراجعة الحسابية:

والهدف منها التأكد صحة كافة العمليات الحسابية الخاصة بالأجور وتتم عن طريق:

١- مراجعة المجاميع الرأسية للخانات التحليلية لكل من بطاقات الأجور وكشوف الأجور.

٢- مراجعة المجاميع الأفقية للخانات السابقة.

٣- مراجعة نقل المجاميع للخانات التحليلية من صفحة إلى أخرى بهذه الكشف.

- ٤- مراجعة اختيارية لإجمالي الأجر المستحق لبعض العاملين طبقاً للقوائم حسابياً.
 - ٥- مراجعة اختيارية لتفاصيل الاستقطاعات من أجور بعض العاملين طبقاً للقوائم حسابياً.
 - ٦- مراجعة ترحيل الأجور من دفاتر اليومية العامة إلى الحساب المختص بدفتر الأستاذ العام.
 - ٧- أخيراً مطابقة قيمة الشيك المصدر بقيمة الأجور مع صافي الأجور المستحقة للعاملين عن الفترة التي تصرف عنها الأجور.
- ب- المراجعة المستندية:**

وتهدف إلى التأكد من صحة البيانات الواردة في كافة مستندات الأجور بداية من بطاقات الحالة المالية وانتهاء بشيك الأجر الصافي، وتتم هذه المراجعة عن طريق:

- ١- التأكد من إعداد بطاقة بالحالة المالية لكل عامل ومن صحة البيانات الواردة بعينة اختباريه منها.
- ٢- التأكد من إعداد بطاقة الوقت التي توضح وقت حضور وانصراف العامل والوقت الذي قضاه في العمل لكافة العاملين ومن صحة البيانات المسجلة في بعضها (اختيارياً).
- ٣- مراجعة ملفات العاملين بإدارة شئون العاملين مع كشوف الأجور للتأكد من تواريخ تعيين العمال الجدد من استمرارهم في الخدمة ومن تاريخ ترك الخدمة أو الوفاة تلافياً لإدراج أسماء عمال وهميين في كشوف الأجور أو الاستمرار في صرف أجور عمال بعد ترك الخدمة أو الوفاة.
- ٤- المراجعة الكاملة لكشوف الأجور مع التركيز على شيئين فيها:
 - صحة أسماء العاملين الواردين ومن أن كل منهم يعمل في المنشأة فعلاً.
 - عدم نسيان أو إغفال أحد العاملين الذين يعملون بالمنشأة.
- ٥- التأكد من أن المستندات كلها مستوفية إجراءاتها وتسلسلها ومعتمدة من سلطة الاعتماد.
- ٦- التأكد من توقيع العاملين أمام اسم كل منهم باستلامه صافي الأجر المستحق.

ج- المراجعة الفنية:

ويقصد بها التأكد من صحة التوجيه المحاسبي لعمليات الأجور وأنها تمت في إطار من القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وأهم إجراءات هذه المراجعة:

- ١- المراجعة الاختيارية لإجمالي الأجر المستحق من ناحية المفاهيم المحاسبية ومدى انطباقها على كل من مفردات الأجر المستحق.
- ٢- المراجعة الاختيارية لمفردات الاستقطاعات لعينة من العاملين ومدى صحة انطباق مفاهيم الاستقطاعات عليها ويساعد في ذلك:

- مراجعة ملفات التأمينات الاجتماعية مراجعة اختيارية لبعض العاملين.
- التأكد من صحة المبالغ المحجوزة للضرائب واشتراكات النقابات والأندية. إلخ
- ٣- التأكد من صحة تسجيل الأجور بالدفاتر المختلفة بداية من استحقاق الأجر حتى إصدار شيك الأجر الصافي.
- ٤- التأكد من صحة التحصيل لمبالغ الأجور من وإلى الدفاتر المختلفة.
- ٥- تتبع عملية إعادة الأجور التي لم يتم صرفها لأصحابها خلال المدة المقررة إلى الخزينة الرئيسية أو البنك وتعليقها كأمانة لحساب العاملين المتغيبين.

تذكر أن

الأجور " تكلفة العمالة " : وهى تمثل كل ما تتحمله الشركة أو المؤسسة أو المنشأة فى سبيل تسيير النشاط من أجور نقدية أو مزايا عينية أو تأمينات اجتماعية ويطلق لفظ الأجور على كافة ما يتقاضاه العمال عن ساعة أو أيام عملهم أو الوحدات التى قاموا بإنتاجها .

ويتطلب ذلك وجود نظام دقيق لتحديد تكلفة العمل الإنسانى وذلك من خلال :

أولاً : تصميم دورة مستندية جيدة :

- تحديد طبيعة دقيقة لقياس الأجور المباشرة والمكافآت والحوافز .

**** ومن أهم هذه المستندات ما يلى :**

- بطاقة (سركى) حضور وانصراف العامل (بطاقة وقت عامل) .
- قوائم الاستحقاقات .
- بطاقة تشغيل عامل .
- بطاقة شغلة (عملية) .

ثانياً : اختيار الطريقة المناسبة لقياس الأجور :

ويمكن تقسيم طرق حساب الأجر الأساسى للعامل إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهى :

- أ- تحديد الأجر على أساس الوقت المبذول .
 - ب- تحديد الأجر على أساس الإنتاج .
 - ج- تحديد الأجر على أساس الوقت والإنتاج معاً .
- وعند حساب الأجر يجب مراعاة ما يلى :

- ١- دراسة تحليلية لوظائف المشروع .
- ٢- ارتباط الأجور بإنتاجية العامل .
- ٣- أن تكون الطريقة مفهومة ومقبولة من العاملين .
- ٤- أن يراعى مبدأ اقتصاديات التكلفة .
- ٥- تخفيض وتثبيت العمل وعدم مخالفة التشريعات العمالية .
- ٦- مراعاة عامل المرونة عند تصميم الطريقة .

مزايا طريقة الوقت المبذول :

- (١) سهولتها وصلاحياتها للأعمال التى يصعب قياس إنتاجيتها بالوحدات أو التى تعتمد على الآلية .
- (٢) سهولتها وصلاحياتها فى الأعمال التى تتطلب دقة ومهارة وعدم تسرع أو الوظائف الإشرافية .

عيوب طريقة الوقت المبدول :

- ١- تكاسل العمال وقلة إنتاجهم .
- ٢- إلحاق الغبن بالعمالة الماهرة .
- ٣- زيادة كلفة الوقت الضائع .

مزايا طريقة تحديد الأجر على أساس الإنتاج :

- ١- سهولتها وصلاحياتها للأعمال النمطية التى يمكن قياسها بعدد وحدات متشابهة .
- ٢- تشجيع العمال على زيادة إنتاجهم .
- ٣- عدم وجود تكلفة وقت ضائع كبيرة .

أما عيوبها فهي :

- ١- الإسراف فى المواد الخام .
- ٢- ارتفاع نسبة التالف والمعيب .
- ٣- زيادة تكلفة الوقت الضائع .
- ٤- تعرض الآلات للتلف لاستمرار استخدامها .

أهم الطرق التى يتم استخدامها لتطبيق نظام المكافآت :

- ١- طريقة تايلور (الوقت الأمثل لأداء عمل معين) .
- ٢- طريقة هلسى (تحديد زمن نمطى نموذجى لأداء عمل معين) .
- ٣- طريقة روان (نفس الطريقة السابقة (هلسى) مع منح العامل مكافأة تشجيعية تزيد مع زيادة الوقت المتوفر الذى يحققه .

أهم الإجراءات اللازمة للرقابة الإدارية على عنصر الأجور :

- ١- المتابعة الدورية للإجراءات الإدارية .
- ٢- توزيع العمل بين المسؤولين عن هذا العنصر .
- ٣- إعداد تقارير النشاط الدورية .
- ٤- عمل التحليلات الإحصائية ومقارنة الأجور فى الفترات المختلفة .

الإجراءات اللازمة للرقابة المحاسبية :

- ١- مراجعة كافة بطاقات الأجور أو بعض منها .
- ٢- مراجعة كيفية حساب الأجر المستحق .
- ٣- التحقق من صحة وسلامة قوائم وكشوف الأجور .

٤- التأكد من صحة البيانات الواردة بكشوف الأجور .

الإجراءات و الوسائل المناسبة للضبط الداخلى وتتضمن :

- مراجعة محاسبية .
- مراجعة مستندية .
- مراجعة فنية .

أولاً: أجب عن الأسئلة التالية :

- ١- عرف الأجور ثم اذكر أهم المستندات التى تستخدم فى تصميم الدورة المستندية الجيدة لتكلفة عنصر العمل البشرى (الأجور) ؟
- ٢- يمكن تقسيم طرق حساب الأجر الأساسى للعامل إلى ثلاث مجموعات رئيسية أذكر هذه الطرق مع بيان أهم مزايا وعيوب كل منها ؟
- ٣- تختار كل شركة أو منشأة الطريقة التى تناسب أهدافها وظروفها وإمكانياتها عند وضع طريقة لحساب الأجور يجب مراعاة عدد من الأسس ... أذكر أهم الأسس الواجب مراعاتها عند حساب الأجور ؟
- ٤- توجد مجموعة من الطرق التى يتم استخدامها لتطبيق نظام المكافآت تختلف فى النسبة التى تخصص للعامل والنسبة التى تخصص للإدارة ... أذكر أهم الطرق التى يتم استخدامها لتطبيق نظام المكافآت ؟
- ٥- يمكن تحقيق الرقابة الإدارية على عنصر الأجور باستخدام عدد من الإجراءات التى تحقق هذا النوع من الرقابة ... فما هى هذه الإجراءات ؟
- ٦- يتم تحقيق الرقابة المحاسبية عن طريق عدد من الإجراءات ... أذكرها ؟

ثانياً : أكمل العبارات التالية بما يناسبها :

- ١- المراقبة الداخلية كمفهوم عام تمثل نظام أو تخطيط يهدف إلى تحقيق ما يلى :
 أ-
 ب-
- ٢- تصميم دورة مستندية جيدة لتكلفة عنصر العمل البشرى (الأجور) يعتمد على مجموعة من المستندات التى تساعد فى حصر البيانات عن ذلك العنصر وأهم هذه المستندات ما يلى :
 أ-
 ب-
 ج-
 د-
- ٣- يمكن تقسيم طرق حساب الأجر الأساسى للعامل إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهى : على أساس، أساس، أساس
- ٤- تتميز طريقة حساب الأجر على أساس بسهولة وصلاحياتها بالأعمال التى تتطلب دقة ومهارة ويعاب على أنها تؤدي إلىو.....

٥- هناك عدة طرق يتم استخدامها لتطبيق نظام المكافآت تختلف فى النسبة التى تخصص للعامل والنسبة التى تخصص للإدارة ومنها طريقة وطريقة وطريقة

الفصل الثالث

تصميم نظام للرقابة الداخلية على المخزون السلعي

مقدمة :

يعتبر المخزون من أهم عناصر التكاليف في الكثير من المنشآت التجارية والصناعية ، نظرا لاستثمار جزء كبير من أموالها فيه ، حيث نجد أن مخزون المواد الخام في كثير من الصناعات تمثل أكثر من ٥٠٪ من إجمالي التكاليف التي تتحملها تلك المنشآت في إنتاج منتجاتها النهائية ، كما يعتبر مخزون المواد والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات تامة الصنع من أهم الأصول المتداولة الذي يؤثر تأثيرا كبيرا ومباشرا في تكلفة الإنتاج والمبيعات وكذلك نتائج الأعمال والمركز المالي لتلك المنشآت ، الأمر الذي يتطلب ضرورة الاهتمام بدراسة هذه العناصر والرقابة عليها .

ونظرا لأهمية عناصر المخزون في الكثير من المنشآت التجارية والصناعية وسهولة تعرضها للفقد والتلف والاختلاس وسوء الاستخدام ، فإنها تستدعي وضع النظم المحاسبية السليمة للرقابة الداخلية على تكلفتها والمحاسبة عليها ، بحيث تتحقق الكفاية في الشراء والتخزين والاستعمال .

ويعتبر تصميم نظام الرقابة الداخلية على لمخزون السلعي أحد النظم الهامة التي تشغل بال الكثير من المسؤولين بإدارات الشركات المختلفة التي يعتمدون عليها في تحقيق وظائف الإدارة من تخطيط وتنظيم ورقابة واتخاذ قرارات ، كما يعتمد عليها كذلك كل من المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين .

ويتحدد الهدف الرئيسي من نظام الرقابة الداخلية للمخزون في تحديد وتأكيد المستوى الأمثل للاستثمار في كل بنود المخزون السلعي بداية من المواد الخام حتى المنتجات التامة النهائية ، وبحيث تتجنب الإدارة أمرين كلاهما في غير صالح المنشأة وهما:

- نفاد المخزون وما يترتب على ذلك النفاذ من تعطل الإنتاج ومن ثم الإنتاج والمبيعات.
- تكدس وتراكم بنود المخزون وما يترتب على ذلك من تحمل تكاليف التخزين غير الضرورية ومخاطر التلف والتقادم .

أهمية الرقابة الداخلية على المخزون السلعي:

تتبع أهمية الرقابة الداخلية على المخزون السلعي من أهمية المخزون الذي يمثل نسبة كبيرة من الأموال المستغلة للمنشأة، وانطلاقاً من العوامل التالية:

- ١- تعتبر المواد والبضاعة الباقية بالمخازن آخر الفترة سواء كانت تامة أو تحت التشغيل من أهم عناصر الاستثمار قصيرة الأجل.
- ٢- قيمة المخزون تؤثر تأثيراً مباشراً وجوهرياً على نتيجة نشاط المنشأة وكذلك على المركز المالي.
- ٣- يقع المخزون السلعي خاصة في المنشآت الإنتاجية محل اهتمام مهندسي الإنتاج والصناعيين بالإضافة إلى المسؤولين بالمنشأة أو خارجها من مديرين ومحللين ماليين ومحاسبين.
- ٤- إدارة ورقابة المخزون السلعي تعتبر مؤشراً جيداً لكفاءة إدارة المنشأة في استغلال أموالها الاستغلال الأمثل في المخزون .

مفهوم المخزون السلعي:

يتمثل المخزون السلعي بصفة عامة في قيمة السلع التي تقتنيها المنشأة بقصد بيعها للغير بحالتها أو بعد إجراء عمليات تصنيعية أو تحويلية عليها (منتجات تامة)، وكذلك الإنتاج غير التام أي الذي ما زال في مراحل الإنتاج المختلفة (إنتاج تحت التشغيل)، كما يتضمن أيضاً جميع المستلزمات السلعية الأخرى اللازمة لعمليات الإنتاج (المواد الخام) .

هذا وتختلف عناصر المخزون السلعي في المنشآت التجارية عنها في الشركات الصناعية حيث تقوم المنشآت التجارية بشراء السلع بغرض بيعها للعملاء دون إدخال أية تغييرات أو تحويلات في مواصفاتها، ومن ثم فإن المنشأة تحتفظ في هذه الحالة بحساب واحد يسمى حساب المخزون السلعي.

أما في المنشآت الصناعية عادة ما يوجد ثلاثة بنود للمخزون هي:

- ١- المستلزمات السلعية المتمثلة في الخامات الرئيسية والمساعدة والوقود وقطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف والمخلفات .
- ٢- الإنتاج غير التام أي تحت التشغيل أو في سبيل الصنع .
- ٣- الإنتاج التام .

وفى كافة الأحوال تشتمل بنود عناصر المخزون سواء في المنشآت التجارية والصناعية على **الأنواع التالية :**

- ١- **الخامات** : وتمثل كافة المواد التي تدخل بصورة مباشرة في إنتاج المنتج النهائي وتعتبر جزء رئيسيا لا يتجزأ منه ، ومن أمثلتها الخامات الطبيعية التي يتم استخراجها من المناجم والخشب الذي يستخدم في صناعات الأثاث والقطن والصوف الذي يستخدم في صناعة الملابس والمنسوجات ... وغيرها من الخامات الأخرى .
- ٢- **مواد التشغيل** : وتمثل المواد اللازمة لتشغيل العمليات الفنية المختلفة ومن أمثلتها الزيوت والوقود والقوى المحركة .
- ٣- **مواد الصيانة والإصلاح** : وتمثل المواد اللازمة لإجراء عمليات الصيانة والإصلاح للآلات والمعدات والمباني والأثاث وغير ذلك ، ومن أمثلتها قطع الغيار ومواد الصيانة
- ٤- **إنتاج نصف مصنع (تحت التشغيل)** : ويمثل قيمة المخزون التي تم إجراء بعض العمليات الصناعية عليه إلا أنه لم يصبح منتجا تاما حيث يتطلب بعض العمليات الصناعية الأخرى حتى يصبح منتجا تاما .
- ٥- **إنتاج تام** : ويمثل قيمة المخزون التي تم إجراء عمليات صناعية عليها وأصبحت منتجا تاما قابلا للبيع بحالته أو يتم تحويله لإحدى المراحل الإنتاجية أو المصانع والذي قد يعد مدخلات لإحدى المراحل الإنتاجية الأخرى أو المصانع الأخرى ، ومن أمثلتها الغزل الذي يعتبر منتجا نهائيا لمرحلة الغزل بينما يعتبر مدخلات لمرحلة النسيج و المنسوجات التي تعتبر منتجا نهائيا لمرحلة النسيج بينما تعتبر مدخلات مرحلة حياكة الملابس .
- ٦- **مواد التعبئة والتغليف** : وتمثل المواد اللازمة لتعبئة المنتج التام وتغليفه حتى يمكن تسويقه بالشكل النهائي له ، ومن أمثلتها العبوات الورقية أو البلاستيكية والزجاجية والخشبية ومواد اللف والحزم .
- ٧- **الأدوات الكتابية** : وتمثل المواد اللازمة لمزاولة النشاط الإداري ، ومن أمثلتها الأوراق والأقلام والدبابيس وغيرها .

ماهية الرقابة الداخلية للمخزون السلعي:

يتضمن تصميم الرقابة الداخلية للمخزون السلعي تناول الإجراءات التالية:

- اختيار الطريقة المناسبة لتقييم المخزون السلعي.
- إجراءات فعالة للرقابة الإدارية على المخزون السلعي.
- إجراءات دقيقة للرقابة المحاسبية على المخزون السلعي.
- الإجراءات والوسائل المناسبة للضبط الداخلي لعنصر المخزون السلعي.

وفيما يلي شرح لهذه العناصر :**أولاً: اختيار الطريقة المناسبة لتقييم المخزون السلعي:**

جرى العرف المحاسبي على تضمين تكلفة الأصل أي مصروفات تتحملها المنشأة في سبيل شراء الأصل وتجهيزه للاستخدام ، ونظر لان المخزون تعتبر اصل من الأصول وتمثل العنصر الرئيسي في تكلفة المنتج النهائي ، ومن ثم فان تكلفة شراءها يجب ان تتضمن كافة المصروفات التي تتحملها المنشأة في سبيل شراء أصناف المخزون ونقلها وفحصها واستلامها وتخزينها في مخازنها حتى تصبح معدة للاستخدام في إنتاج منتجاتها .

وتتار مجموعة من المشاكل عند تحديد تكلفة المخزون ، وذلك بخصوص تحميل التكلفة بالمصروفات المتعلقة بالشراء أو بخصوص تسعير أصناف المخزون المنصرفة من المخازن للبيع أو للاستخدام في الإنتاج .

وفيما يتعلق بالمشكلة الأولى وهي تحميل تكلفة المخزون بالمصروفات المتعلقة بالشراء ، فانه يمكن تحديد المصروفات المتعلقة بالشراء **فيما يلي :**

(أ) مصروفات الشراء (عمولات الشراء - م.التأمين - الرسوم الجمركية) .

(ب) مصروفات نقل المشتريات .

(ج) الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع .

(د) مصروفات الفحص والاستلام والتخزين والمناولة .

وفيما يلي نتناول بالتفصيل المعالجة المحاسبية لتلك البنود :

(أ) مصروفات الشراء (عمولات الشراء - م.التأمين - الرسوم الجمركية) : وتمثل تلك كافة العمولات التي يتم دفعها للحصول على المخزون ورسوم .التأمين اللازمة لحماية الأصناف المشتراة من الأخطار المختلفة و الرسوم الجمركية التي يتم تحملها في سبيل دخولها البلاد عند استيرادها من الخارج ، وتعتبر كافة بنود مصروفات الشراء مباشرة على مشتريات المخزون ، ومن ثم يجب تحميلها به ، ولا توجد صعوبة تذكر في تحميل كل نوع من أنواع المخزون بها حيث أنها غالباً ما تمثل نسبة مئوية من قيمة المخزون أو توزيعها وفقاً لاعدل الأسس .

(ب) مصروفات نقل المشتريات : وتمثل كافة المصروفات التي تتحملها المنشأة لنقل كافة مشتريات الأصناف من المخزون من محل البائع الى مخازنها ، ويفضل في مثل تلك الحالة توزيع مصروفات

النقل على المخزون المشتراة وفقا لأحد الأسس المناسبة كالوزن أو الحجم أو عدد الوحدات للمخزون المنقولة .

(ج) الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع : وهو الخصم الذي تحصل عليه المنشأة من البائع مقابل سداده قيمة المشتريات خلال فترة معينة طبقا للشروط المتفق عليها بينهما ، ويفضل في تلك الحالة إثبات المشتريات بتكلفتها المثبت بالفاتورة وتحميل الخصم على قائمة الدخل باعتباره أحد بنود الإيرادات الأخرى ، على أساس أن قيمة هذا الخصم نتج عن كفاءة إدارة التمويل في توفير السيولة النقدية اللازمة لسداد قيمة المشتريات خلال الفترة المحددة .

(د) مصرفات الفحص والاستلام والتخزين والمناولة : وتمثل المصرفات اللازمة لفحص المخزون المشتراة ظاهريا ومعمليا واستلامها وتخزينها ومناولتها أثناء الإنتاج ، وتعتبر تلك المصرفات مصرفات صناعية غير مباشرة يتم توزيعها على أوامر التشغيل وفقا للأساس المتبع في المنشأة .

- تسعير أصناف المخزون المنصرفة للبيع أو للإنتاج :

أما فيما يتعلق بمشكلة تسعير أصناف المخزون المنصرفة للاستخدام في البيع أو الإنتاج ، وذلك نتيجة أن شراء أصناف المخزون يتم على دفعات متعددة خلال نفس الفترة المالية مما يؤدي إلى اختلاف أسعار الشراء لأصناف المخزون نتيجة التغير في الأسعار ، الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف تكلفة نفس المنتجات على الرغم من استخدام نفس الأنواع من أصناف المخزون خلال الفترة المالية ، كما تنشأ مشكلة تقييم أصناف المخزون في نهاية الفترة المالية مما يؤثر على نتائج أعمال المنشأة والمركز المالي لها .

لذا فقد جرى العرف المحاسبي على اتباع إحدى طرق التسعير المتعارف عليها لتسعير المخزون ، وأهم هذه الطرق ما يلي :

(أ) طريقة التكلفة الفعلية Actual Cost : فطبقا لتلك الطريقة يتم تسعير أصناف المخزون المشتراة خصيصا لأوامر تشغيل معينة وفقا لتكلفتها الفعلية ، كما يتم تخزين أصناف المخزون المشتراة للاستخدام المستقبلي في مخازن المنشأة بطريقة تميزها عن بعضها البعض وفقا لتكلفتها الفعلية بحيث يمكن الصرف منها للاستخدام في البيع والإنتاج على أساس تكلفتها الفعلية . إلا أنه نتيجة تعدد أصناف المخزون التي يتم تخزينها في المخازن واستخدامها في البيع والإنتاج وعدم وجود المساحات الكافية للتخزين وزيادة تكلفة التخزين في حالة وجودها ومن ثم عدم القدرة على التمييز بين الأنواع المختلفة من أصناف المخزون فإنه يصعب تطبيق تلك الطريقة في الحياة العملية إلا إذا أمكن تخصيص أصناف مخزون معينة لطبقة معينة أو أن المخزون يسهل التمييز بين وحداتها وفقا لتكلفتها الفعلية .

(ب) طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (F I F O) : ووفقاً لتلك الطريقة يتم تسعير أصناف المخزون المنصرفة للاستخدام في البيع والإنتاج وفقاً للتسلسل التاريخي لورودها للمخازن ، بحيث يتم التسعير للكميات المنصرفة بأقدم الأسعار للكميات الواردة للمخازن حتى انتهاء تلك الكمية ثم الأسعار التي تليها حتى انتهائها ثم التي تليها وهكذا .

وفي حالة ارتجاع أصناف من المخزون مرة أخرى للمخازن لعدم الحاجة إليها أو لأي سبب آخر من أصناف المخزون السابق صرفها للبيع أو للإنتاج من قبل فإنه يتم تطبيق قاعدة ما صرف أولاً يستخدم أولاً ، ومن ثم فإن المرتجع منها يتم تسعيره بأحدث الأسعار التي تم الصرف بها حتى انتهاء تلك الكمية ثم السابقة لها وهكذا .

وغالباً ما يتم استخدام تلك الطريقة في حالة الانخفاض المستمر في مستويات أسعار أصناف المخزون وكذلك في حالة السلع سريعة التلف أو وفقاً لسياسة التخزين المتبعة في المنشأة .

وتتميز تلك الطريقة بسهولة تطبيقها من الناحية الحسابية ، وبأن تكلفة المخزون المستخدمة في الإنتاج تكون قد حسبت وفقاً لأسعار بعيدة عن سعر السوق مما يؤدي إلى عدم تضخيم التكلفة ، وأن أصناف المخزون يتم تقييمها بأسعار قريبة من أسعار السوق السائدة مما يؤدي إلى عدم التأثير على الأرباح من فترة مالية لأخرى .

إلا أنه يوجه إلى تلك الطريقة انتقاداً بأنها لا تحمل الإنتاج بتكلفة المخزون الفعلية حيث تفرق دون مبرر بين تكلفة المخزون المستخدمة في العمليات الإنتاجية المختلفة ، الأمر الذي يؤدي إلى عدم ظهور الإنتاج بتكلفته الحقيقية التي يجب تحميله بها وبالتالي عدم إمكان إجراء مقارنات سليمة ، مما يؤدي إلى ظهور أرباحاً صورية في حالة اتجاه الأسعار للارتفاع .

تدريب عملي محلول :

إذا ماتم شراء الكميات التالية من منتج (ع) خلال شهر فبراير عام ٢٠٠٠ :

التاريخ	الكميات المشتراة	الأسعار
٢٠٠٠/٢/٥	١٠٠٠ وحدة	٣ جنيه للوحدة
٢٠٠٠/٢/١٣	٣٠٠٠ وحدة	٥ جنيه للوحدة
٢٠٠٠/٢/٢٧	٤٠٠٠ وحدة	٧ جنيه للوحدة

فإذا علمت أن الكميات المنصرفة للبيع من المخازن كانت **كما يلي** :

١٥٠٠ وحدة في ٢٠٠٠/٢/١٥

٣٠٠٠ وحدة في ٢٠٠٠/٢/٢٨

فالمطلوب :

تصوير حساب الصنف (ع) كما يظهر بدفتر الأستاذ إذا علمت أن المنشأة باستخدام طريقة ما يرد أو لا يصرف أولاً.

الحل

إذا كانت المنشأة تستخدم طريقة الوارد أو لا يصرف أولاً ، فإنه يتم تصوير حساب الصنف (ع) في دفتر أستاذ المخازن **كما يلي** : دفتر أستاذ المخازن حـ/ الصنف : (ع)

بيان	تاريخ	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
وارد	٢/٥	١٠٠٠	٣	٣٠٠٠				١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
وارد	٢/١٣	٣٠٠٠	٥	١٥٠٠٠				١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
								٣٠٠٠	٥	١٥٠٠٠
منصرف	٢/١٥				١٠٠٠	٣	٣٠٠٠	٢٥٠٠	٥	١٢٥٠٠
					٥٠٠	٥	٢٥٠٠			
وارد	٢/٢٧	٤٠٠٠	٧	٢٨٠٠٠				٢٥٠٠	٥	١٢٥٠٠
								٤٠٠٠	٧	٢٨٠٠٠
منصرف	٢/٢٨				٢٥٠٠	٥	١٢٥٠٠	٣٥٠٠	٧	٢٤٥٠٠
					٥٠٠	٧	٣٥٠٠			

ملحوظة :

الرمز (ك) يرمز الى الكمية ، والرمز (س) يرمز الى السعر ، والرمز (ق) يرمز الى القيمة .

(ج) طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً (L I F O) : لتلافي الانتقادات الموجهة الى الطريقة السابقة فقد لجأ المحاسبون الى استخدام تلك الطريقة . ووفقاً لتلك الطريقة يتم تسعير أصناف المخزون المنصرفة للاستخدام في البيع أو الإنتاج وفقاً لأحدث الأسعار لورودها للمخازن ، بحيث يتم التسعير للكميات المنصرفة بأحدث الأسعار للكميات الواردة للمخازن حتى انتهاء تلك الكمية ثم الأسعار السابقة لها حتى انتهائها ثم السابقة لها وهكذا .

وفي حالة ارتجاع أصناف مخزون مرة أخرى للمخازن لعدم الحاجة إليها أو لاي سبب آخر من أصناف المخزون السابق صرفها للبيع أو للإنتاج من قبل ، فإنه يتم تطبيق قاعدة ما صرف أخيراً يستخدم أولاً ، ومن ثم فإن المرتجع منها يتم تسعيره بأقدم الأسعار التي تم الصرف بها حتى انتهاء تلك الكمية ثم التالية لها وهكذا .

وتتميز تلك الطريقة بسهولة تطبيقها من الناحية الحسابية ، وبأن تكلفة أصناف المخزون المستخدمة في الإنتاج تكون قد حسبت وفقاً لأسعار قريبة من سعر السوق ، مما يؤدي الى عدم ظهور أرباحاً صورية في حالة اتجاه الأسعار للارتفاع .

وغالباً ما يتم استخدام تلك الطريقة في حالة الارتفاع المستمر في مستويات أسعار أصناف المخزون وكذلك في حالة السلع غير المعرضة للتلف أو ووفقاً لسياسة التخزين المتبعة في المنشأة .

إلا أنه يوجه إلى تلك الطريقة مجموعة من الانتقادات وهي أنها لا تعمل على تقييم أصناف المخزون في نهاية الفترة بالأسعار الحقيقية بل أنه يتم التقييم بأسعار تقل كثيراً عن الأسعار السائدة في السوق ، كما أن إدارة المنشأة يمكنها التأثير على أرباح المنشأة وذلك بشراء كميات كبيرة من المخزون قرب انتهاء الفترة المالية بأسعار مرتفعة .

تدريب عملي محلول :

إذا فرض في التدريب عملي محلول السابق أن المنشأة تقوم باستخدام طريقة ما يرد أخيراً بصرف أولاً .

فالمطلوب :

تصوير حساب الصنف (ع) كما يظهر بدفتر الأستاذ .

الحل

طالما أن المنشأة تقوم باستخدام طريقة ما يرد أخيراً يصرف أولاً ، فإنه يتم تصوير حساب الصنف (ع) في دفتر استاذ المخازن كما يلي :

دفتر أستاذ المخازن ح/ الصنف : ع

بيان	تاريخ	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
وارد	٢/٥	١٠٠٠	٣	٣٠٠٠				١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
وارد	٢/١٣	٣٠٠٠	٥	١٥٠٠٠				١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
								٣٠٠٠	٥	١٥٠٠٠
منصرف	٢/١٥				١٥٠٠	٥	٧٥٠٠	١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
								١٥٠٠	٥	٧٥٠٠
وارد	٢/٢٧	٤٠٠٠	٧	٢٨٠٠٠				١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
								١٥٠٠	٥	٧٥٠٠
								٤٠٠٠	٧	٢٨٠٠٠
منصرف	٢/٢٨				٣٠٠٠	٧	٢١٠٠٠	١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
								١٥٠٠	٥	٧٥٠٠
								١٠٠٠	٧	٧٠٠٠

(د) طريقة المتوسطات Averages : لتلافى الانتقادات الموجهة إلى الطرق السابقة ، فقد جرى العرف المحاسبي على استخدام مجموعة من المتوسطات لتسعير المخزون المنصرفة من المخازن كما يلي :

١ - المتوسط الحسابي البسيط Simple Arithmetic Ave

rage : وهي متوسط أسعار الشراء خلال فترة مالية معينة ، ويتم حسابها عن طريق قسمة أسعار المشتريات من المخزون المختلفة خلال نفس الفترة على عدد دفعات الشراء مع عدم مراعاة كمية المشتريات عند حساب المتوسط .

وتتميز تلك الطريقة بالبساطة والسهولة الحسابية ويفضل استخدامها في حالة عدم تغير الأسعار بدرجة كبيرة ومؤثرة أو عندما تكون قيمة المخزون منخفضة إلا أنها تؤدي إلى فروق حسابية ونتائج مضللة غير سليمة بسبب عدم ترجيح الكميات بالأسعار .

تدريب عملي محلول :

إذا ما تم شراء الكميات التالية من الصنف (س) خلال شهر يناير عام ٢٠١٠ :

التاريخ	الكميات المشتراة	الأسعار
٢٠١٠/١/٣	١٠٠٠٠ وحدة	٤ جنيه للوحدة
٢٠١٠/١/١٠	٢٠٠٠٠ وحدة	٧ جنيه للوحدة
٢٠١٠/١/١٧	٣٠٠٠٠ وحدة	٧ جنيه للوحدة

فإذا علم أن الكميات المنصرفة للإنتاج من المخازن كانت كما يلي :

١٥٠٠٠ وحدة في ٢٠١٠/١/١٤

٢٥٠٠٠ وحدة في ٢٠١٠/١/٢٨

فالمطلوب :

حساب تكلفة المخزون المنصرفة للإنتاج ، وقيمة المخزون الباقية بالمخازن .

الحل

يتم حساب المتوسط البسيط للأسعار عن طريق جمع أسعار أصناف المخزون المشتراة خلال شهر يناير عام ٢٠١٠ ، وحيث أن عدد الدفعات المشتراة هي ثلاث دفعات خلال الشهر فانه بقسمة مجموع الأسعار على عدد الدفعات ينتج لدينا المتوسط البسيط للسعر والذي يمكننا تسعير المخزون المنصرفة به كمايلي :

إجمالي أسعار المخزون = ٤ + ٧ + ٧ = ١٨ جنيه .

عدد الدفعات = ٣ دفعات .

المتوسط البسيط للأسعار = ١٨ ÷ ٣ = ٦ جنيه .

ومن ثم فان تسعير أصناف المخزون المنصرفة للإنتاج يتم حسابه وفقا لهذا السعر كما يلي :

تكلفة أصناف المخزون المنصرفة للإنتاج في ٢٠١٠/١/١٤ = ٦ × ١٥٠٠٠ = ٩٠٠٠٠ جنيه .

تكلفة أصناف المخزون المنصرفة للإنتاج في ٢٠١٠/١/٢٨ = ٦ × ٢٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠ جنيه .

كما يتم حساب قيمة أصناف المخزون بعد صرف الكميات السابقة على أساس المتوسط الحسابي البسيط الذي تم حسابه كمايلي :

$$\text{عدد وحدات المخزون الباقية} = (٣٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠) - (٢٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠)$$

$$= ٦٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ \text{ وحدة .}$$

$$\text{قيمة المخزون} = ٦ \times ٢٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

٢- المتوسط الحسابي المرجح (المتحرك) weighted Average : طبقا لتلك الطريقة ، فان المنشأة تقوم بحساب متوسط جديد في كل مرة تقوم فيها بشراء أصناف مخزون وإضافتها إلى أصناف المخزون طالما أن الأسعار التي يتم بها الشراء تختلف عن أسعار أصناف المخزون ، ويستخدم هذا السعر لتسعير أصناف المخزون المنصرفة من المخازن للاستخدام في البيع والإنتاج وكذلك أصناف المخزون الباقية بالمخازن حتى يتم شراء كمية أخرى فيتم حساب متوسط جديد للأسعار وهكذا ، ويتم احتساب المتوسط طبقا للمعادلة التالية :

$$\text{المتوسط المرجح} = \frac{(\text{كمية الرصيد} \times \text{السعر}) + (\text{كمية واردة} \times \text{السعر})}{\text{كمية الرصيد} + \text{الكمية الواردة}}$$

وتتميز تلك الطريقة بأنها تتلافى الآثار الناتجة عن الارتفاع والانخفاض في أسعار أصناف المخزون التي يتم شرائها وخصوصا في الحالات التي تتعرض فيها الأسعار إلى تقلبات كبيرة ، ويوجه إلى تلك الطريقة أن عملياتها الحسابية كثيرة وخصوصا عند شراء دفعات متعددة بأسعار مختلفة .

تدريب عملي محلول :

باستخدام بيانات التدريب العملي المحلول السابق المطلوب تحديد تكلفة أصناف المخزون المنصرفة للإنتاج ، وكذلك قيمة المخزون منها ؟

الحل

أولاً : يتم إيجاد المتوسط المرجح للأسعار بدءاً من ٢٠١٠/١/٣ حتى يوم ٢٠١٠/١/١٠ وذلك بهدف تسعير أصناف المخزون المنصرفة للإنتاج في ٢٠١٠/١/١٤ كمايلي :

$$\text{المتوسط المرجح} = \frac{(\text{كمية الرصيد} \times \text{السعر}) + (\text{كمية واردة} \times \text{السعر})}{\text{كمية الرصيد} + \text{الكمية الواردة}}$$

$$\frac{(7 \times 20000) + (4 \times 10000)}{20000 + 10000} = \text{المتوسط المرجح}$$

المتوسط المرجح = $180000 \div 30000 = 6$ جنيه / وحدة .

ومن ثم فإن تكلفة أصناف المخزون المنصرفة في يوم ٢٠١٠/١/١٤١ للاستخدام في الإنتاج وتكلفة المخزون يمكن حسابها وفقا لهذا السعر كما يلي :

تكلفة أصناف المخزون المنصرفة = $6 \times 15000 = 90000$ جنيه .

تكلفة أصناف المخزون حتى ٢٠١٠/١/١٤ = $6 \times 15000 = 90000$ جنيه .

ثانياً : نظرا لشراء كمية جديدة من أصناف المخزون في يوم ٢٠١٠/١/١٧ فإنه يتم إيجاد المتوسط المرجح للأسعار حتى يوم ٢٠١٠/١/١٧ وذلك بهدف تسعير أصناف المخزون المنصرفة للإنتاج في ٢٠١٠/١/٢٨ كمايلي :

$$(\text{الكمية المتبقية} \times \text{السعر}) + (\text{الكمية المشتراة} \times \text{السعر})$$

$$\text{المتوسط المرجح} = \frac{\text{الكمية الأولى} + \text{الكمية الثانية}}{\text{الكمية الأولى} + \text{الكمية الثانية}}$$

$$(6 \times 15000) + (7 \times 30000) \quad 210000 + 90000$$

$$\text{المتوسط المرجح} = \frac{\text{الكمية الأولى} + \text{الكمية الثانية}}{\text{الكمية الأولى} + \text{الكمية الثانية}}$$

$$30000 + 15000 \quad 45000$$

المتوسط المرجح = $45000 \div 30000 = 6.667$ تقريبا جنيه / وحدة .

ومن ثم فإن تكلفة أصناف المخزون المنصرفة في يوم ٢٠١٠/١/٢٨ للاستخدام في الإنتاج وتكلفة المخزون يمكن حسابها وفقا لهذا السعر كمايلي :

تكلفة أصناف المخزون المنصرفة = $6.667 \times 25000 = 166675$ جنيه .

تكلفة أصناف المخزون حتى ٢٠١٠/١/١٤ = $6.667 \times 20000 = 133340$ جنيه .

تدريب عملي محلول :

المعلومات التالية خاصة بحركة الصنف (ص) خلال شهر يناير ٢٠٠٠ :

في ١/١ كان رصيد الصنف بالمخازن ٢٠٠ وحدة بسعر ٢ جنيه / الوحدة .

في ١/٤ وارد ٣٠٠ وحدة بسعر ٣ جنيه للوحدة (وقد بلغت تكلفة النقل ٦٠ جنيه) .

في ١/١٠ صادر ٤٠٠ وحدة للأمر الإنتاجي رقم (١٠١) .

في ١/١٥ وارد ٤٠٠ وحدة بسعر ٤ جنيه للوحدة (وقد بلغت رسوم التأمين على الشحنة ٤٠ جنيه) .

في ١/١٩ صادر ٣٠٠ وحدة للأمر الإنتاجي رقم (١٠٢) .

في ١/٢٠ مرتجع للمخازن ١٠٠ وحدة من أصل الكمية المنصرفة للأمر الإنتاجي رقم (١٠٢)

في ١/٢١ وارد ٧٠٠ وحدة بسعر ٤ جنيه للوحدة بخصم تجاري ١٠٪ ، وقد قامت المنشأة بارتجاع ٢٠٠ وحدة منها للمورد لعدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها .

في ١/٢٢ صادر ٧٠٠ وحدة للأمر الإنتاجي رقم (١٠٣) .

في ١/٢٥ تم تحويل ١٠٠ وحدة من الأمر الإنتاجي رقم (١٠٣) الى الأمر الإنتاجي رقم (١٠١) .

في ١/٣١ تبين أن مخزون آخر الفترة الفعلي من واقع الجرد ٨٠ وحدة

والمطلوب :

(١) تصوير حساب الصنف (ص) كما يظهر في دفتر أستاذ المخازن طبقا للسياسات التالية :

أ- الوارد أولا يصرف أولا .

ب- الوارد أخيرا يصرف أولا .

ج- المتوسط المرجح .

(٢) تحديد تكلفة المخزون المستخدمة في كل أمر على حدة طبقا للسياسات المختلفة.

الحل

باستخدام البيانات السابقة ، فإنه يمكن تصوير حساب الصنف (ص) كما يظهر بدفتر أستاذ المخازن في ظل السياسات المختلفة كمايلي :

أولاً : في حالة استخدام طريقة الوارد أولاً بصرف أولاً :

دفتر أستاذ المخازن حـ/ الصنف : ص

بيان	تاريخ	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
رصيد	١/١							٢٠٠	٢	٤٠٠
وارد	١/٤	٣٠٠	٣.٢	٩٦٠				٢٠٠	٢	٤٠٠
								٣٠٠	٣.٢	٩٦٠
منصرف للأمر (١٠١)	١/١٠				٢٠٠	٢	٤٠٠	١٠٠	٣.٢	٣٢٠
					٢٠٠	٣.٢	٦٤٠			
وارد	١/١٥	٤٠٠	٤.١	١٦٤٠				١٠٠	٣.٢	٣٢٠
								٤٠٠	٤.١	١٦٤٠
منصرف للأمر (١٠٢)	١/١٩				١٠٠	٣.٢	٣٢٠	٢٠٠	٤.١	٨٢٠
					٢٠٠	٤.١	٨٢٠			
مرتجع من الأمر (١٠٢)	١/٢٠	١٠٠	٤.١	٤١٠				٣٠٠	٤.١	١٢٣٠
وارد	١/٢١	٥٠٠	٣.٦	١٨٠٠				٣٠٠	٤.١	١٢٣٠
								٥٠٠	٣.٦	١٨٠٠
منصرف للأمر (١٠٣)	١/٢٢				٣٠٠	٤.١	١٢٣٠	١٠٠	٣.٦	٣٦٠
					٤٠٠	٣.٦	١٤٤٠			
عجز مخزني	١/٣١				٢٠	٣.٦	٧٢	٨٠	٣.٦	٢٨٨

ملاحظات على الحل : -

تم توزيع تكلفة النقل وقدرها ٦٠ جنيه على الكمية المشتراة في ١/٤ ومن ثم يصبح نصيب الوحدة منها $60 \div 300 = 0.2$ جنيه / وحدة ، وبإضافتها على سعر الشراء (٣ جنيه / وحدة) فان سعر الشراء الإجمالي $3 + 0.2 = 3.2$ جنيه للوحدة .

- تم توزيع رسوم التأمين وقدرها ٤٠ جنيه على الكمية المشتراة في ١/١٥ ومن ثم يصبح نصيب الوحدة منها $40 \div 400 = 0.1$ جنيه / وحدة ، وبإضافتها على سعر الشراء (٤ جنيه / وحدة) فان سعر الشراء الإجمالي $4 + 0.1 = 4.1$ جنيه / وحدة .

- نظرا لعدم دخول المخازن كامل الكمية الواردة يوم ١/٢١ فقد تم ارتجاع ٢٠٠ وحدة للمورد قبل إدخالها المخازن لعدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها ، ومن ثم فإن الكمية الواردة للمخازن = ٧٠٠ - ٢٠٠ = ٥٠٠ وحدة .

ونظرا لشراء تلك الكمية مقابل خصم تجاري قدره ١٠٪ ووفقا للعرف المحاسبي بعدم إظهار خصم الكمية بدفاتر المنشأة ، فإن صافي سعر الشراء بعد الخصم = ٤ - ٠.٤ = ٣.٦ جنيه هو الذي يتم التسعير به بالدفاتر .

- المخزون المحولة من أمر إنتاجي رقم (١٠٣) للأمر الإنتاجي رقم (١٠١) لا تثبت بدفتر الصنف لأنها لم تتم داخل مخازن المنشأة بل بين الأوامر خارج المخازن .

- حيث أن الرصيد الدفتر في المخازن للصنف (ص) يساوى ١٠٠ وحدة ، وأن الرصيد الفعلي من واقع الجرد يساوى ٨٠ وحدة ، فإن هناك عجز بالمخازن يقدر بالفرق بين الرصدين وهو = ١٠٠ - ٨٠ = ٢٠ وحدة يتم معاملتها معاملة المنصرف للإنتاج وتحمل وفقا لتحليلها (عادي / غير عادي) .

ويتم تحديد تكلفة المخزون المستخدمة في كل أمر إنتاجي وفقا لسياسة الأول في الأول كمايلي :

تكلفة الأصناف المستخدمة في

كل أمر إنتاجي وفقا لسياسة الأول في الأول

بيان	تاريخ	أمر إنتاجي رقم (١٠١)		أمر إنتاجي رقم (١٠٢)		أمر إنتاجي رقم (١٠٣)	
		كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
منصرف من المخازن	١/١٠	٤٠٠	١٠٤٠	٣٠٠	١١٤٠	٧٠٠	٢٧٦٠
	١/١٩						
	١/٢٣						
اجمالي		٤٠٠	١٠٤٠	٣٠٠	١١٤٠	٧٠٠	٢٧٦٠
مرتجع للمخازن	١/٢٠			(١٠٠)	(٤١٠)		
محول	١/٢٥	١٠٠	٣٦٠			(١٠٠)	(٣٦٠)
صافي تكلفة الأمر		٥٠٠	١٤٠٠	٢٠٠	٧٣٠	٦٠٠	٢٤٠٠

ملاحظات :

- تم تسعير المرتجع للمخازن من الأمر الإنتاجي رقم (١٠٢) على أساس ٤.١ جنيه للوحدة تطبيقاً للقاعدة بأن ما صرف أولاً يستخدم أولاً ومن ثم فإن المرتجع يكون من آخر كمية صرفت .
- تم تسعير المخزون المحولة من الأمر الإنتاجي رقم (١٠٣) إلى الأمر الإنتاجي رقم (١٠١) على أساس آخر سعر تم الصرف به وهو ٣.٦ جنيه / وحدة تطبيقاً للقاعدة بأن ما صرف أولاً يستخدم أولاً ومن ثم فإن المحول يكون من آخر كمية صرفت.

ثانياً : في حالة استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً :

دفتر أستاذ المخازن حـ/ الصنف : ص

بيان	تاريخ	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
رصيد	١/١							٢٠٠	٢	٤٠٠
وارد	١/٤	٣٠٠	٣.٢	٩٦٠				٢٠٠	٢	٤٠٠
								٣٠٠	٣.٢	٩٦٠
منصرف للأمر (١٠١)	١/١٠				٣٠٠	٣.٢	٩٦٠	١٠٠	٢	٢٠٠
					١٠٠	٢	٢٠٠			
وارد	١/١٥	٤٠٠	٤.١	١٦٤٠				١٠٠	٢	٢٠٠
								٤٠٠	٤.١	١٦٤٠
منصرف للأمر (١٠٢)	١/١٩				٣٠٠	٤.١	١٢٣٠	١٠٠	٢	٢٠٠
								١٠٠	٤.١	٤١٠
مرتجع من الأمر (١٠٢)	١/٢٠	١٠٠	٤.١	٤١٠				١٠٠	٢	٢٠٠
								٢٠٠	٤.١	٨٢٠
وارد	١/٢١	٥٠٠	٣.٦	١٨٠٠				١٠٠	٢	٢٠٠
								٢٠٠	٤.١	٨٢٠
								٥٠٠	٣.٦	١٨٠٠
منصرف للأمر (١٠٣)	١/٢٢				٥٠٠	٣.٦	١٨٠٠	١٠٠	٢	٢٠٠
					٢٠٠	٤.١	٨٢٠			
عجز مخزني	١/٣١				٢٠	٢	٤٠	٨٠	٢	١٦٠

ويتم تحديد تكلفة أصناف المخزون المستخدمة في كل أمر إنتاجي وفقا لسياسة الأخير في الأول كمالي :

تكلفة الأصناف المستخدمة في

كل أمر إنتاجي وفقا لسياسة الأخير في الأول

بيان	تاريخ	أمر إنتاجي رقم (١٠١)		أمر إنتاجي رقم (١٠٢)		أمر إنتاجي رقم (١٠٣)	
		كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
منصرف من المخازن	١/١٠	٤٠٠	١١٦٠				
	١/١٩			٣٠٠	١٢٣٠	٧٠٠	٢٦٢٠
	١/٢٣						
إجمالي		٤٠٠	١١٦٠	٣٠٠	١٢٣٠	٧٠٠	٢٦٢٠
مرتجع للمخازن	١/٢٠			(١٠٠)	(٤١٠)		
محول	١/٢٥	١٠٠	٣٦٠			(١٠٠)	(٣٦٠)
صافي تكلفة الأمر		٥٠٠	١٤٠٠	٢٠٠	٧٣٠	٦٠٠	٢٤٠٠

ملاحظات :

- تم تسعير المرتجع للمخازن من الأمر الإنتاجي رقم (١٠٢) على أساس ٤.١ جنيه للوحدة تطبيقا للقاعدة بأن ما صرف أخيرا يستخدم أولا ومن ثم فان المرتجع يكون من آخر كمية صرفت .

- تم تسعير المخزون المحولة من الأمر الإنتاجي رقم (١٠٣) إلى الأمر الإنتاجي رقم (١٠١) على أساس آخر سعر تم الصرف به وهو ٣.٦ جنيه / وحدة تطبيقا للقاعدة بأن ما صرف أخيرا يستخدم أولا ومن ثم فان المحول يكون من آخر كمية صرفت.

ثانيا : في حالة استخدام طريقة المتوسط الحسابي المرجح :

دفتر أستاذ المخازن حـ / الصنف : ص

بيان	تاريخ	الوارد			المنصرف			الرصيد		
		ك	س	ق	ك	س	ق	ك	س	ق
رصيد	١/١							٢٠٠	٢	٤٠٠
وارد	١/٤	٣٠٠	٣.٢	٩٦٠				٢٠٠	٢	٤٠٠
								<u>٣٠٠</u>	<u>٣.٢</u>	<u>٩٦٠</u>
								٥٠٠	٢.٧٢	١٣٦٠
منصرف للأمر (١٠١)	١/١٠				٤٠٠	٢.٧٢	١٠٨٨	١٠٠	٢.٧٢	٢٧٢
وارد	١/١٥	٤٠٠	٤.١	١٦٤٠				١٠٠	٢.٧٢	٢٧٢
								<u>٤٠٠</u>	<u>٤.١</u>	<u>١٦٤٠</u>
								٥٠٠	٣.٨٢٤	١٩١٢
منصرف للأمر (١٠٢)	١/١٩				٣٠٠	٣.٨٢٤	١١٤٧.٢	٢٠٠	٣.٨٢٤	٧٦٤.٨
مرتجع من الأمر (١٠٢)	١/٢٠	١٠٠	٣.٨٢٤	٣٨٢.٤				٣٠٠	٣.٨٢٤	١١٤٧.٢
وارد	١/٢١	٥٠٠	٣.٦	١٨٠٠				٣٠٠	٣.٨٢٤	١١٤٧.٢
								<u>٥٠٠</u>	<u>٣.٦</u>	<u>١٨٠٠</u>
								٨٠٠	٣.٦٨٤	٢٩٤٧.٢
منصرف للأمر (١٠٣)	١/٢٢				٧٠٠	٣.٦٨٤	٢٥٧٨.٨	١٠٠	٣.٦٨٤	٣٦٨.٤
عجز مخزني	١/٣١				٢٠	٣.٦٨٤	٧٣.٦٠	٨٠	٣.٦٨٤	٢٩٤.٧٢

ويتم تحديد تكلفة أصناف المخزون المستخدمة في كل أمر إنتاجي وفقا لسياسة المتوسط الحسابي المرجح كما يلي :

تكلفة المخزون المستخدمة في

كل أمر إنتاجي وفقا لسياسة المتوسط الحسابي المرجح

بيان	تاريخ	أمر إنتاجي رقم (١٠١)		أمر إنتاجي رقم (١٠٢)		أمر إنتاجي رقم (١٠٣)	
		كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة
منصرف من المخازن	١/١٠	٤٠٠	١٠٨٨	٣٠٠	١١٤٧.٢	٧٠٠	٢٥٧٨.٨
	١/١٩						
	١/٢٣						
اجمالي		٤٠٠	١٠٨٨	٣٠٠	١١٤٧.٢	٧٠٠	٢٥٧٨.٨
مرتجع للمخازن	١/٢٠			(١٠٠)	(٣٨٢.٤)		
محول	١/٢٥	١٠٠	٣٦٨.٤			(١٠٠)	(٣٦٨.٤)
صافي تكلفة الأمر		٥٠٠	١٤٥٦.٤	٢٠٠	٧٦٤.٨	٦٠٠	٢٢١٠.٤

ثانيا: الرقابة الإدارية على المخزون السلعي:

وتتمثل في الخطة التنظيمية والسياسات الإدارية والمقاييس والطرق التي يتم إتباعها لمتابعة ورقابة تسلسل عمليات المخزون. ومن أهم وسائل تحقيق هذا النوع من الرقابة:

- ١- التأكد من سلامة الإجراءات الخاصة بشراء و ورود الأصناف ومطابقتها للمواصفات المتفق عليها واستلامها بالمخازن وذلك عن طريق المطابقة بين الكميات الواردة ومواصفاتها مع أوامر التوريد الصادرة وطلبات الشراء وتحرير إذن فحص واستلام بالكمية يوقعه أمين المخزن.
- ٢- التأكد من سلامة ومشروعية صرف الأصناف المختلفة من المخازن ويتم ذلك عن طريق تحديد الشخص الذي له سلطة إصدار أمر الصرف من المخازن والتأكد من أن كل الأصناف التي تم صرفها قد تمت بناء على أمر صرف معتمد ممن لهم حق الاعتماد.
- ٣- عمل كافة الدراسات والتحليلات الإحصائية لأصناف المخزون المختلفة وإعداد تقارير خاصة بمعدل دوران المخزون ونسبته إلى بقية عناصر الأموال.

٤- تشكيل فرق عمل مسئولة عن عمليات الجرد الفعلي للمخزون على أن يتم تغيير هذه الفرق بصفة دورية.

٥- وضع برنامج تفصيلي ودقيق للإجراءات التي يتم إتباعها في الجرد للمخزون بأصنافه المختلفة.

٦- تصميم دقيق لكشوف جرد الأصناف بالمخازن و التوقيعات والملاحظات المدونة بها .

٧- الحصول على شهادة من الغير بقيمة وكمية البضاعة الموجودة لديهم لحساب المنشأة ومقارنة أرصدة الحسابات بالشهادات وتحقيق أسباب الخلاف إن وجد.

ثالثا: الرقابة المحاسبية:

ويقصد بها كافة الإجراءات والوسائل اللازمة لمتابعة سلامة البيانات المحاسبية الخاصة بالمخزون ومدى صحة تسجيل المخزون في كل من الدفاتر والسجلات والحسابات الختامية وقائمة المركز المالي . ومن أهم وسائل تحقيق ذلك:

- ١- مراجعة بطاقات الصنف أو بعضها للتحقق من صحة تسجيل كافة البيانات الخاصة بالمخزون فيها.
- ٢- التأكد من ثبات وعدم اختلاف الأساس المستخدم في التقييم عن الفترة المالية السابقة.
- ٣- المراجعة الفنية لكيفية إثبات المخزون في كل من دفاتر اليومية والأستاذ وكذلك في الحساب الختامي وقائمة المركز المالي.
- ٤- التأكد من الأخذ في الاعتبار لكل من البضاعة بالطريق وبضاعة الأمانة عند تقييم المخزون مع فحص حسابات بضاعة الأمانة.

رابعا: الضبط الداخلي:

ويتضمن كافة الوسائل والإجراءات التي تهدف إلى حماية هذا المخزون من التلف والإسراف أو الضياع أو الغش أو التلاعب وذلك عن طريق:

- إجراء الجرد الدوري والمفاجئ للمخازن الرئيسية والفرعية للتأكد من سلامة كافة عمليات الصرف والارتجاع من وإلى المخازن.
 - تحرى الدقة التامة والأمانة في أعضاء فريق الفحص.
 - تبادل المسؤوليات بين أعضاء اللجان الخاصة برقابة المخزون السلعي.
 - عدم انفراد شخص واحد بالمسئولية عن المخزون منذ وروده حتى صرفه أو ارتجاعه.
 - المراجعة الدقيقة و الفعالة لكافة عمليات وأصناف المخزون ومستنداته.
- هذا وتتطوي عمليات الضبط الداخلي للرقابة على المخزون السلعي على العمليات التالية:
- مراجعة البرنامج التفصيلي لإجراءات الجرد للأصناف بالمخازن الرئيسية والفرعية.
 - التأكد من دقة برنامج الجرد و مناسبة النوع المخزون و طبيعة نشاط المنشأة.

- الإشراف على تنفيذ إجراءات الجرد.
- القيام بجرد اختباري مفاجئ لبعض الأصناف بالمخازن الرئيسية والفرعية.
- مقارنة نتائج الجرد بأرصدة الأصناف ببطاقات الصنف ودفتر أستاذ المخازن وتحديد الانحرافات بينهما وبحث أسبابها ومحاولة تصحيحها ومعالجتها .
- التأكد من صحة تسعير الأصناف المنصرفة بالرجوع إلى الفواتير في حالة البضاعة الجاهزة وقوائم التكاليف فيما يخص الإنتاج تحت التشغيل والتام.
- وباعتبار المخزون السلعي أصل من أصول المنشأة فإنه لا يخضع لعمليات المراجعة الحسابية والمستندية والفنية بقدر ما يخضع لعمليات التحقق من الوجود والملكية وصحة تقويمه.

و فيما يلي أهم عمليات المراجعة الداخلية للمخزون السلعي:

أ- التحقق من الوجود:

يتطلب التحقق من وجود البضاعة أو المخزون بالمخازن إجراء عمليات جرد فعلى لحصر المخزون في نهاية الفترة المالية، ولأنه ليس من مهام المراجع الداخلي الجرد فإنه يقع على عاتقه ما يلي:

- ١- حصوله على نسخة كاملة من البرنامج التفصيلي الذي تم تصميمه لإجراءات جرد المخزون ودراسته.
- ٢- الإشراف هو أو أحد مساعديه على عمليات الجرد الفعلي.
- ٣- الحصول على كافة مسودات قوائم الجرد الأصلية والمحكرة بمعرفة اللجان المختلفة التي قامت بالجرد الفعلي والموقع عليها من أعضائها والتي تم اعتمادها من السلطة المسؤولة ومقارنتها بقوائم الجرد النهائية.
- ٤- التحقق من أن قوائم الجرد تتضمن كافة الأصناف التي من المعتاد للمنشأة التعامل فيها وأنها لا تتضمن أصناف خلاف المخزون السلعي مثل الأصول الثابتة.
- ٥- التحقق من أن قوائم الجرد للمخزون لا تتضمن أصناف خاصة بالغير أو أصناف تم بيعها قبل السنة المالية و لم يتم تسليمها بعد لمشتريها.
- ٦- مطابقة أو مقارنة الكميات الموضحة في قوائم الجرد الفعلي مع كل من:
 - أرصدة بطاقات الصنف.
 - كميات المخزون بدفتر أستاذ المخازن وبقسم حسابات المخازن.
 - الشهادات الواردة من الغير والخاصة بالبضاعة المملوكة للمنشأة في حيازتهم.

٧- التحقق من أن قوائم الجرد تفصح بدقة عن مواصفات درجة جودة كل صنف من أصناف المخزون ونسبة التلف والفقد في كل منها.

ب- التحقق من الملكية:

وتمثل في معظمها مراجعة مستنديه إذ يجب على المراجع في هذا الصدد أن يقوم بالتحقق من كافة المستندات التي تؤكد ملكية المنشأة لهذا المخزون وذلك بإتباع ما يلي:

- ١- مراجعة فواتير الشراء للأصناف المشتراة مع بطاقات الصنف المسجل بها عند ورودها للمخازن.
- ٢- الإطلاع على كافة الشهادات التي يتم الحصول عليها من الغير بشأن البضاعة المملوكة للمنشأة والموجودة لديهم وإذا لم توجد شهادات بذلك فله المطالبة بها.
- ٣- الإطلاع على الفواتير والمستندات والبطاقات والحسابات والدفاتر والسجلات ومراجعتها للتأكد من :
- البضاعة التي بيعت في الأيام السابقة على نهاية السنة المالية والتي لم يتم تسليمها للعملاء حتى هذا التاريخ لم تدرج ضمن المخزون الوارد في قوائم الجرد ومن ثم في الميزانية.
- البضاعة التي تم شراؤها في الأيام السابقة على نهاية السنة المالية والتي تم إدراجها بسجلات وحسابات المخازن وبالتالي في قوائم الجرد والمخزون بالميزانية قد تم تسجيلها بيومية المشتريات.
- ٤- مراجعة مستندات الشراء للتحقق من أن قوائم الجرد لا تتضمن أية أصول ثابتة.
- ٥- إذا تبين للمراجع أن هناك صنفا من المخزون أو أكثر مرهون للغير وجب عليه أن يطلع على المستندات الدالة التي تؤكد ذلك الرهن .

ج- التحقق من صحة تقويم المخزون:

ويتم ذلك عن طريق:

- ١- التأكد من صحة الأسعار الواردة في قوائم الجرد متبعا في ذلك نفس طريقة التقييم التي اتبعتها المنشأة خلال العام.
- ٢- مراجعة طريقة التسعير المتبعة في السنة المالية التي يتم مراجعة حساباتها والتحقق من عدم حدوث أى تغيير في أساس التسعير.
- ٣- التحقق من صحة تقييم وحدات أصناف المخزون على النحو التالي:
- مراجعة تكلفة الشراء مع العقود والفواتير ومستندات الشراء الأخرى.
- مراجعة قوائم ومستندات التكاليف وأسس التحميل للتكاليف بهدف تحديد تكلفة الوحدة.
- مراجعة أسعار السوق بالطريقة التي تلائم طبيعة السلعة ونوعية نشاط المنشأة.
- ٤- فحص حسابات بضائع الأمانة.

٥- التحقق من أن البضاعة التالفة أو الراكدة وغير القابلة للبيع ومملوكة للمنشأة قد أدرجت في قوائم الجرد بدون قيمة أو بقيمة اسمية.

تذكر أن

• أهمية الرقابة الداخلية على المخزون السلعي :

- ١- مخزون آخر المدة يعتبر من أهم عناصر الاستثمار قصير الأجل .
- ٢- قيمة المخزون تؤثر على نتيجة المنشأة وعلى مركزها المالي .
- ٣- إدارة ورقابة المخزون السلعي تعتبر مؤثراً جيداً لكفاءة الإدارة .

• مفهوم المخزون السلعي :

يشمل الخامات - مواد التشغيل - مواد الصيانة والإصلاح - إنتاج تحت التشغيل - إنتاج تام - مواد تعبئة وتغليف - أدوات كتابية .

• ماهية الرقابة الداخلية للمخزون السلعي :

- ١- اختيار الطريقة المناسبة لتقييم المخزون السلعي .
- ٢- إجراءات فعالة للرقابة الإدارية على المخزون السلعي .
- ٣- إجراءات دقيقة للرقابة المحاسبية على المخزون السلعي .
- ٤- الإجراءات والوسائل المناسبة للضبط الداخلي لعنصر المخزون السلعي .

• مصروفات متعلقة بالشراء :

- ١- مصروفات الشراء [العمولة - التأمين - الرسوم الجمركية] .
- ٢- مصروفات نقل المشتريات .
- ٣- الخصم النقدي أو خصم تعجيل الدفع .
- ٤- مصروفات الفحص والاستلام والتخزين والمناولة .

• طرق تسعير المخزون :

- ١- طريقة التكلفة الفعلية .

٢- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً .

٣- طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً .

٤- طريقة المتوسطات .

• الرقابة الإدارية على المخزون السلعى :

وتتمثل فى الخطة التنظيمية والسياسات الإدارية والمقاييس والطرق التى يتم اتباعها لمتابعة ورقابة تسلسل عمليات المخزون .

• الرقابة المحاسبية :

يقصد بها كافة الإجراءات والوسائل اللازمة لمتابعة سلامة البيانات المحاسبية الخاصة بالمخزون ومدى صحة تسجيل المخزون فى كل من الدفاتر والسجلات والحسابات الختامية وقائمة المركز المالى .

• الضبط الداخلى :

يتضمن كافة الوسائل والإجراءات التى تهدف إلى حماية هذا المخزون من التلف والإسراف أو الضياع أو الغش أو التلاعب .

• أهم عمليات المراجعة الداخلية للمخزون السلعى :

١- التحقق من الوجود [وجود البضاعة أو المخزون بالمخازن]

٢- التحقق من الملكية [التحقق من كافة المستندات التى تؤكد ملكية المنشأة] .

٣- التحقق من صحة تقويم المخزون .

أسئلة الباب الثانى

أولاً : أكمل العبارات الآتية :

- ١- يتمثل المخزون السلعى بصفة عامة فى السلع التى تقتنيها بقصد للغير بحالتها
- ٢- يشتمل المخزون السلعى فى المنشأة الصناعية على ، ،
- ٣- من طرق تسعير المخزون الوارد يصرف أولاً والوارد أخيراً يصرف
- ٤- من وسائل حماية المخزون السلعى من التلف والإسراف والضياع إجراء الدورى والمفاجئ للـ و
- ٥- للتأكد من صحة تسعير الأصناف المنصرفة يمكن التأكد من فى حالة الجاهزة وقوائم فى حالة
- ٦- للتأكد من صحة تقويم المخزون يجب التحقق من أن البضاعة أو وغير قابلة للبيع ومملوكة للمنشأة قد أدرجت فى قوائم الجدد .

ثانياً : أجب عن الأسئلة التالية :

- س ١ : ما هو مفهوم المخزون السلعى ؟ وما هى بنوده فى المنشأة الصناعية ؟
- س ٢ : ما هى إجراءات الرقابة الداخلية للمخزون السلعى .
- س ٣ : أذكر طرق تسعير المخزون ؟
- س ٤ : أذكر مزايا وعيوب طريقة المتوسط المرجح ؟
- س ٥ : ما هى أهم وسائل تحقيق الرقابة الإدارية على المخزون السلعى ؟
- س ٦ : ماذا يقصد بالرقابة المحاسبية ؟ مع ذكر وسائل تحقيقها .
- س ٧ : ما هى أهم عمليات المراجعة الداخلية للمخزون السلعى ؟

ثالثاً : اختر الإجابة المناسبة من بين الأقواس :

- ١- يتمثل المخزون السلعي في (نوع - قيمة - شكل) السلع التي تقتنيها المنشأة بقصد بيعها .
- ٢- في حالة الشراء الخصم النقدي يحمل الخصم على (الفاتورة - قائمة المركز المالي - قائمة الدخل)
- ٣- التحقق من صحة تقويم المخزون يتطلب التأكد من صحة (الأسعار - الأصناف - الفواتير) الواردة في قوائم الجرد .
- ٤- التحقق من أن (القوائم المالية - قوائم التكاليف - قوائم الجرد) تفصح بدقة عن مواصفات درجة جودة كل صنف من أصناف المخزون .
- ٥- للتحقق من الملكية يجب مراجعة مستندات الشراء للتحقق من أن قوائم الجرد لا تتضمن أية (أصول ثابتة - أصول متداولة - بضاعة مبيعة) .

رابعاً : اختر من المجموعة (أ) ما يناسبها من المجموعة (ب) :

المجموعة (أ)	المجموعة (ب)
١- التأكد من سلامة ومشروعية صرف الأصناف المختلفة من المخازن .	- في إعطاء فريق الفحص .
٢- تحرى الدقة التامة والأمانة.	- من محل البائع إلى مخازنها .
٣- مصروفات نقل المشتريات تمثل كافة المصروفات .	- عن ريق الشخص الذي له سلطة إصدار أمر الصرف .
٤- الضبط الداخلي يتضمن كافة الوسائل والإجراءات التي تهدف إلى .	- النقل على المخزون المشتراه وفقاً لأحد الأسس المناسبة .
	- التحقق من وجود البضاعة أو المخزون بالمخازن .
	- حماية هذا المخزون من التلف والإسراف .

تمارين على الفصل الثالث

تمرين رقم (١) :

فيما يلي مركز الصنف (س) خلال شهر ديسمبر ٢٠٠٨ بشركة النصر :

- رصيد أول الشهر ٣٠٠ وحدة بسعر ٦ جنيهات للوحدة .
- في ١٢/٣ تم استلام ١٢٠٠ وحدة بسعر ٥ جنيهات للوحدة .
- في ١٢/٨ تم صرف ١١٠٠ وحدة لأمر تشغيل رقم ١٠١ .
- في ١٢/١٥ تم استلام ٦٠٠ وحدة بسعر ٧ جنيه للوحدة .
- في ١٢/٢٨ تم صرف ٧٠٠ وحدة لأمر تشغيل رقم ١٠٢ .

المطلوب :

تصوير حساب الصنف (س) كما يظهر بدفتر أستاذ المخازن إذا علمت أن الشركة تستخدم طريقة ما يرد أولاً يصرف أولاً .

تمرين رقم (٢) :

في التمرين السابق وبفرض أن الشركة تستخدم طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً .

المطلوب :

تصوير حساب الصنف (س) كما يظهر بدفتر أستاذ المخازن .

تمرين رقم (٣) :

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات شركة الإخلاص والمتعلقة بحركة الصنف (٥٥٥) في مخازن الشركة خلال شهر مارس ٢٠٠٩ وتتبع الشركة سياسة الوارد أخيراً يصرف أولاً في تسعير المنصرف .

- في ٣/١ كان رصيد المادة (٥٥٥) يتكون من ١٥٠٠ وحدة بسعر ٥ جنيه للوحدة ، ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٤ جنيه للوحدة .

- فى ٣/٥ تم شراء ٣١٠٠ وحدة بلغت تكلفة الوحدة ٦ جنيه وعند استلام الكمية المشتراة اتضح وجود ١٠٠ وحدة غير مطابقة للمواصفات تم ردها للمورد .
- فى ٣/٧ صرفت ٤٠٠٠ وحدة للعملية (س) .
- فى ٣/٩ ارتجع للمخازن ٧٠٠ وحدة من الكمية المنصرفة يوم ٣/٧ للعملية (س) .
- فى ٣/١٢ صرفت ١٥٠٠ وحدة للعملية (ص) .
- فى ٣/١٥ طلب شراء ١٥٠٠ وحدة بسعر ٧ جنيه للوحدة .
- فى ٣/١٨ صرفت ٢٠٠٠ وحدة لمركز الصيانة .
- فى ٣/٢٥ وردت ١٠٠٠ وحدة من الكمية السابقة طلبها بتاريخ ٣/١٥ .
- فى ٣/٢٨ حولت ٥٠٠ وحدة من العملية (ص) إلى العملية (س) .
- فى ٣/٣٠ أظهر الجرد الفعلى عن وجود ٢٤٠٠ وحدة فقط بالمخازن .

المطلوب :

١- تصوير صفحة المادة (٥٥٥) فى دفتر أستاذ المخازن باتباع طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً

٢- حساب تكلفة المخزون المستخدم لكل عملية (س ، ص) .

تمرين رقم (٤) :

فيمل يلى حركة الصنف (س) خلال شهر أكتوبر ٢٠٠٩ بشركة النصر :

- رصيد أول الشهر ٢٠٠ وحدة بسعر ٦ جنيه للوحدة .
- فى ١٠/٣ تم شراء ١٢٠٠ وحدة بسعر ٥ جنيه للوحدة .
- فى ١٠/٨ تم صرف ١١٠٠ وحدة لأمر التشغيل رقم (١١١) .
- فى ١٠/١٥ تم شراء ٦٠٠ وحدة بسعر ٧ جنيه للوحدة .
- فى ١٠/٢٠ ارتجع للمخازن ٢٠٠ وحدة من الوحدات المنصرفة يوم ١٠/٨ .

- فى ١٠/٢٥ تم تحويل ١٠٠ وحدة من أمر التشغيل (١١١) إلى أمر التشغيل (١١٢) .
- فى ١٠/٢٨ تم صرف ٦٠٠ وحدة لأمر التشغيل (١١٢) .
- فى ١٠/٣١ يتبين عند الجرد وجود عجز ١٠ وحدات .

المطلوب :

إعداد حساب الصنف (س) بدفتر أستاذ المخازن بإتباع طريق :

- ١- الوارد أولاً يصرف أولاً .
- ٢- الوارد أخيراً يصرف أولاً .

تمرين رقم (٥) :

فيما يلى البيانات المتعلقة بأحد أصناف الخامات المستخدمة فى مصنع الأميرة خلال شهر أكتوبر ٢٠٠٩ :

- فى ١٠/١ كان رصيد الصنف بالمخزون ١٠٠٠ وحدة بتكلفة إجمالية ٣٠٠٠ جنيه .
- فى ١٠/٥ تم الاتفاق فعلاً على توريد ٢٠٠٠ وحدة من هذا الصنف بسعر ٤ جنيهات للوحدة .
- فى ١٠/٧ وصلت للمخازن ربع الكمية المتعاقد على توريدها يوم ٥ منه .
- فى ١٠/٩ صرفت ١٢٠٠ وحدة لاستخدامها فى أمر التشغيل (١٠١) .
- فى ١٠/١٢ تم تحويل ١٥٠ وحدة من أمر التشغيل (١٠١) إلى الأمر (١٠٣) .
- فى ١٠/١٥ تم ارتجاع ١٥٠ وحدة للمخزن من المنصرف لأمر (١٠١) .
- فى ١٠/٣٠ تبين أن رصيد المخزون من هذا الصنف (٤٤٠) وحدة فقط .

المطلوب :

أ- تصوير حـ/ الصنف المذكور فى دفتر أستاذ المخازن بإتباع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً لتسعير الكميات المنصرفة من المخزن .

ب- تحديد تكلفة المخزون المستخدمة فى أمر التشغيل (١٠١) طبقاً لسياسة التسعير المتبعة .

تمرين رقم (٦) :

- فيما يلي البيانات المتعلقة برصيد الصنف (ص) عن شهر سبتمبر ٢٠٠٩ :
- في ٩/١ كان رصيد الصنف ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٢ جنيه للوحدة .
 - في ٩/٥ وردت ٣٠٠٠ وحدة بسعر ٢.٥ جنيه للوحدة .
 - في ٩/٨ صرفت للعملية (أ) ٣٥٠٠ وحدة .
 - في ٩/١٠ طلب شراء ٢٥٠٠ وحدة بسعر ٢.٦ جنيه للوحدة .
 - في ٩/١٥ وردت ١٥٠٠ وحدة بسعر ٢.٢ جنيه للوحدة .
 - في ٩/٢٠ صرف للعملية (ب) ٢٠٠٠ وحدة .
 - في ٩/٢٢ ارتجع للمخازن ١٠٠٠ وحدة من الكمية السابق صرفها يوم ٩/٨ .
 - في ٩/٢٣ حولت ٥٠٠ وحدة من العملية (ب) إلى العملية (أ) .
 - في ٩/٢٥ وردت الكمية السابق طلبها بتاريخ ٩/١٠ .
 - في ٩/٢٧ صرف للعملية (أ) ١٥٠٠ وحدة .
 - في ٩/٣٠ تم إجراء جرد فجائي للمخازن فاكتشف وجود عجز ٢٠ وحدة .

المطلوب :

- إعداد صفحة الصنف (ص) بدفتر أستاذ المخازن بإتباع :
- أولاً : طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً .
 - ثانياً : طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً .
 - ثالثاً : طريقة المتوسط المرجح .

الفصل الرابع

الرقابة على المشتريات

تعريف الرقابة على المشتريات :

- تعنى الرقابة على المشتريات وضع قواعد ومعايير ومستويات للأداء الفعلى لمقارنته بما تم تخطيطه لتحديد درجة ما تم تحقيقه من إنجاز وذلك لتحديد مقدار الانحراف وتحليله لمعرفة أسباب هذا الانحراف لاتحاد الإجراءات لتلافى آثاره وتقادى تكرار هذا الانحراف والعمل على تطوير وزيادة كفاءة وفاعلية إدارة المشتريات .

أهمية الرقابة على المشتريات :

تخضع كل أنشطة المنشأة للرقابة ومن بينها نشاط الشراء وذلك بهدف تحقيق الهدف الأسمى للمنشأة وهو نجاح كل أنشطتها .

** وترجع أهمية الرقابة على المشتريات للأسباب الآتية :

١- نظرة الإدارة العليا لوظيفة الشراء :

من الطبيعي أنه كلما ارتقت نظرة الإدارة العليا لوظيفة الشراء وأهمية الدور الذى تلعبه فى نجاح المنشأة كلما زاد الاهتمام بهذه الوظيفة وطبيعى أن يكون للرقابة على المشتريات أهمية كبرى فى ظل هذه النظرة .

٢- أهمية الرقابة كوظيفة إدارية :

وتكمن أهمية الرقابة ذاتها كوظيفة إدارية تبحث وتدقق للكشف عن السلبيات أثناء التنفيذ والعمل على تلافى هذه السلبيات لتحقيق أهداف المنشأة .

* أهداف الرقابة على المشتريات :

- من الضرورى أن يقتنع القائمون على عملية الرقابة أن الرقابة ليس الهدف منها تصيد أخطاء العاملين لأن ذلك يؤدى إلى تزايد الخلافات والصراعات كما قد يؤدى إلى زيادة الأخطاء ويمكن أن نوجز أهداف الرقابة على المشتريات فيما يلى :

(١) تطوير أداء وظيفة الشراء .

(٢) تحديد احتياجات المنشأة من الموارد المادية والبشرية .

٣) وضع أسس سليمة للحكم على أداء العاملين .

٤) رفع الروح المعنوية للعاملين من خلال إرساء مبدأ الثواب والعقاب .

٥) اتخاذ القرارات السليمة .

الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية :

يتم إنشاء إدارة خاصة بالمشتريات في معظم الشركات الصناعية تختص بتوفير احتياجات المنشأة من المخزون بكافة أشكالها ، حيث تتعرف على حركة المخزون في المخازن وبين الأقسام الإنتاجية والبيعية ، ومدى الحاجة إلى مخزون والبدء في إجراءات شرائها وتوريدها إلى مخازن المنشأة ، ويتم تخطيط وتصميم ورقابة عمليات شراء المخزون وتسليمها وتخزينها من خلال الخطوات التالية :

١ - طلب الشراء : Purchase Requisition

تتمثل الطرق المتعارف عليها في شراء المخزون الخام في طريقتين رئيسيتين هما :

أ - طريقة الشراء بالأمر المباشر .

ب - طريقة الشراء عن طريق اللجان (ممارسة / مناقصة عامة / مناقصة محدودة) .

وفي جميع الحالات يتم الأمر بالشراء بناء على طلب شراء أصناف (وهو نموذج يستخدم كإخطار رسمي لإدارة المشتريات لحاجة الجهة إلى طلب المخزون) يقدم من إحدى الجهات المصرح لها بتحريره إلى إدارة المشتريات ، وهذه الجهات تتمثل فيما يلي :

أ - **جهة الاستخدام :** والتي تتمثل في إدارة المبيعات القسم الإنتاجي أو الورشة أو غيرها من الجهات التي تستخدم تلك المخزون .

ب - **إدارة المخزون السلعي :** وذلك عندما يصل مستوى المخزون من صنف معين إلى نقطة إعادة الطلب (حد الطلب) .

ج - **إدارة تخطيط الإنتاج :** وهي الإدارة المختصة بتخطيط كافة أوجه نشاط الشركة الإنتاجية بمافيها تخطيط المخزون من المواد الخام .

د - **مراقبة حسابات المخازن :** وهي الجهة المختصة بمراقبة المخزون من حيث الحد الأدنى والحد الأقصى ونقطة إعادة الطلب للمخزون .

- ويفضل أن تكون إدارة تخطيط الإنتاج والمبيعات هي الإدارة المسؤولة عن اعتماد طلب الشراء حتى يتسنى لها القيام بالتخطيط السليم لكافة أوجه نشاط الشركة على أن يكون حق تحرير طلب الشراء لأي قسم أو إدارة في الشركة .

وفى جميع الحالات يجب أن يحتوى طلب الشراء كما هو موضح في الشكل التالى :

على البيانات الآتية :

- رقم طلب الشراء وتاريخه .
- بيان الأصناف المطلوب شرائها ومواصفاتها .
- الكميات المطلوبة من كل صنف .
- سبب الاحتياج إليها .
- التاريخ المناسب المطلوب لتوريد تلك المخزون .
- سعر الوحدة التقديرى .
- الجهة الطالبة .
- توقيع المسئول عن طلب الشراء .
- اقتراح بأسماء الموردين المراد الشراء منهم .

وقد يضاف إليها بعض البيانات الأخرى التي تساعد إدارة المشتريات في إجراء عملية الشراء مثل سبب الاحتياج إليها ، وأساس تقدير السعر أو أى بيانات أخرى ضرورية .

- وفى جميع الأحوال يتم إعداد طلب الشراء بواسطة إدارة التخطيط (أو الإدارة المختصة) بعد التحقق من وصول رصيد الصنف إلى نقطة إعادة الشراء أو الحد الأدنى للطلب ببطاقات الصنف من أصل وصورة حيث :

- يرسل الأصل إلى إدارة المشتريات .

- يحتفظ بالصورة في إدارة تخطيط الإنتاج (أو الإدارة المختصة) .

وقد يتطلب الأمر في بعض الحالات إرسال طلب الشراء لحسابات المخازن للتعرف على مدى وجود الطلب من عدمه ، أو إرسال طلب الشراء إلى إدارة الميزانية (الإدارة المالية) للتأشير بما يفيد وجود

اعتماد مالي مخصص لعملية الشراء قبل إرساله من قسم مراقبة المخازن (حسابات المخازن) إلى إدارة المشتريات .

طلب شراء أصناف					
رقم					
اسم الطالب :			شركة :		
تاريخ الطلب :			مصنع :		
رقم الصنف	بيان الأصناف	الوحدة	الكمية	السعر التقديرى	ملاحظات
اقترح باسماء الموردين :					
١- ٣- ٢- ٤-					
القسم الطالب :			الميزانية :		
مراقبة المخازن :			إدارة تخطيط الإنتاج (المبيعات) :		
			إدارة المشتريات :		

طلب شراء أصناف

٢- إصدار أمر الشراء (أمر التوريد) : Purchase Order

عند استلام إدارة المشتريات أصل طلبات الشراء من إدارة التخطيط (أو أى إدارة أخرى) تتحقق من التوقعات المدونة على الطلب ، وتسجلها في سجل طلبات الشراء تمهيدا لاتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على أصناف المخزون بالموصفات والكميات المطلوبة في المواعيد المحددة وبأسعار مناسبة .

ويتم تحديد شراء أصناف المخزون (بعد التعرف على المركز المالي للشركة ، اتجاهات السوق ، تحديد الموردين) باستخدام إحدى طرق الشراء السابق الإشارة إليها (الأمر المباشر / الممارسة / المناقصة العامة أو المحدودة / اللجان) وذلك في حدود التعليمات الخاصة بتنظيم عملية الشراء .

بناء على طلبات الشراء التي تمت دراستها وبعد تحديد طريقة الشراء المناسبة لإجراء عملية الشراء ، فإن إدارة المشتريات تقوم بإصدار أمر شراء أصناف (من دفتر أوامر الشراء المسلسلة الأرقام) للمورد أو الموردين الذين تم اختيارهم وهو الذي يخلق علاقة دائنية والمديونية .

وتعتبر عملية إعداد أمر الشراء وإصداره احد العمليات الهامة في نظام الرقابة على عناصر المخزون حيث يتضمن شروط التسليم والتسلم والسداد والنقل والتأمين على المخزون والشروط الجزائية المتفق عليها ، كما يساعد في رقابة أمر الاستلام ومنع إعداد وإصدار أى أوامر شراء أخرى لنفس النوع من المخزون لذات الحاجة الصادر من أجلها .

ويجب أن يتضمن أمر الشراء (أمر التوريد) كما يظهر في الشكل التالى البيانات الآتية :

- رقم أمر الشراء (أمر التوريد) وتاريخه .
- تاريخ أمر الشراء (أمر التوريد) .
- اسم المورد وعنوانه .
- بيان عن الأصناف المطلوبة ومواصفاتها وكمياتها .
- شروط التوريد والشحن والتسليم والدفع .
- أسعار الشراء المتفق عليها والخصم إن وجد .
- مكان التسليم .
- توقيع كاتب الأمر أو اعتماد الرئيس المسئول عن أمر الشراء (أمر التوريد) .

أمر شراء أصناف							
رقم							
اسم المورد :				شركة :			
العنوان :				مصنع :			
تاريخ الاصدار :				إدارة المشتريات :			
ملاحظات	القيمة	سعر الوحدة	الكمية	الوحدة	بيان الأصناف	رقم الصنف	مسلسل
موعد التسليم :				شروط الدفع :			
مكان التسليم :				شروط الشحن :			
مدير إدارة المشتريات :				شروط أخرى :			

أمر شراء أصناف

وتلك البيانات السابقة هي الحد الأدنى الذي يجب أن يحتوى عليه أمر الشراء (أمر التوريد) ويمكن إضافة العديد من البيانات الأخرى الضرورية حسب حاجة الشركة لذلك .

ويحرر أمر الشراء (أمر التوريد) من أصل وخمسة صور ، ويتم التعامل بموجبها على الوجه التالي :

أ - الأصل يرسل للمورد ويمثل الأذن للمورد بتوريد الأصناف المطلوبة للشركة في المواعيد المحددة وبالشروط المتفق عليها .

ب - صورة ترسل إلى المخازن وهي تصريح مسبق بفحص واستلام الأصناف بالشروط والمواصفات المحددة سلفاً وإعداد تقرير الفحص والاستلام بناء على ذلك .

ج - صورة ترسل إلى قسم مراقبة المخازن (حسابات المخازن) لمراجعة تقرير الفحص والاستلام والفاتورة الواردة مع الأصناف تمهيداً لإثباتها في حسابات الصنف بدفتر أستاذ المخازن .

د - صورة ترسل للإدارة المالية للمطابقة مع فاتورة الشراء وتقرير الفحص والاستلام قبل الإذن بصرف قيمة الأصناف للمورد وإثباتها في الدفاتر .

هـ - صورة تحفظ في إدارة المشتريات لتسجيلها في سجل أوامر الشراء للمتابعة أو حفظها مبوبة طبقاً لأسماء الموردين .

و - صورة ترسل لإدارة التخطيط (أو الجهة الطالبة) لإعلامها بصور أوامر الشراء ومطابقتها مع صورة طلب الشراء السابق إرساله .

وقد يتم في بعض الحالات إضافة صور أخرى حسب الحاجة إليها ، وذلك طبقاً للتنظيم الإداري والمحاسبي للشركة .

٣- تقرير (محضر) الفحص والاستلام: Receive & Inspection Report

عند ورود أصناف المخزون المطلوبة من المورد تقوم إدارة المخازن بالشركة بالإجراءات التالية :

- الفحص والتحقق من أن الأصناف التي سبق طلبها في أمر الشراء (التوريد) هي التي وردت إلى المخازن ورفض الأصناف غير المطابقة للمواصفات المطلوبة وردها للمورد مرة أخرى .

- مراجعة الكميات الواردة من الأصناف المختلفة من المورد مع الفاتورة المرفقة بالشحنة أو إشعار تسليم المخزون الوارد مع الشحنة ومع صورة أمر الشراء .

- يقوم أمين المخازن بتحرير تقرير استلام مخزون يوضح فيها الأصناف الواردة من المورد وكمياتها ومواصفاتها ورقم الصنف الخاص بكل منها واسم المورد ورقم أمر الشراء (التوريد) وتاريخ الاستلام

، ويتم إرسال عينة للمعامل المختصة بالفحص لفحصها والإفادة بنتيجة الفحص بموجب تقرير فحص ، وفي بعض الحالات يتم تشكيل لجنة فنية لفحص واستلام المخزون دون إرسال عينة للمعامل الفنية .

- يتم إضافة المخزون للمخازن بناء على تقرير الفحص والاستلام والذي يظهره الشكل رقم التالي والذي يعتبر إشعار إضافة (وفي بعض الحالات قد يتم تحرير إشعار إضافة يتضمن نفس بيانات تقرير الفحص والاستلام) الذي يتم بموجبه إثبات بيانات الأصناف في بطاقات الصنف وحسابات الصنف .

ويجب أن يتضمن تقرير الفحص والاستلام البيانات التالية :

- رقم تقرير الفحص والاستلام وتاريخه .

- رقم طلب الشراء وتاريخه .

- رقم أمر الشراء (التوريد) وتاريخه .

- رقم الصنف ومواصفاته .

- مكان الفحص والاستلام .

- اسم المورد وعنوانه .

- الكمية المستلمة .

- توقيع الجهات المسؤولة .

تقرير						
فحص واستلام مخزون						
شركة:			رقم مسلسل:			
مصنع:			تاريخ:			
اسم المورد:			مكان الاستلام:			
العنوان:			بيانات أخرى:			
رقم الصف	بيان الأصناف	الوحدة	الكمية	سعر الوحدة	القيمة	ملاحظات
رقم أمر الشراء:			تاريخ أمر الشراء:			
رقم طلب الشراء:			تاريخ طلب الشراء:			
مخزن الاستلام:			مخزن الصنف:			
لجنة الفحص:			مراقبة المخازن:			
			إدارة المشتريات:			

تقرير فحص واستلام أصناف

ويتم إعداد تقرير الفحص والاستلام من أصل وعدد من الصور (بفرض خمسة صور) يتم التعامل بموجبها على الوجه التالي:

- الأصل : يرسل للإدارة المالية لمراجعته مع صور طلب الشراء ومع فاتورة المورد وأمر الشراء للإن بصراف القيمة للمورد تمهيدا للإثبات في حسابات الموردين في حالة الشراء بالأجل وفي يومية المخزون الواردة .
- صورة ترسل لإدارة تخطيط الإنتاج (أو للجهة الطالبة) لإعلامها بوصول كافة الأصناف المطلوبة .
- صورة ترسل لإدارة المشتريات للعلم بتنفيذ عملية الشراء للمخزون والتسجيل بسجلات أوامر الشراء (التوريد) .
- صورة ترسل لقسم مراقبة المخازن (حسابات المخازن) للمطابقة مع أمر الشراء (التوريد) وطلب الشراء للإثبات في حسابات مراقبة الصنف الذي يوضحه الشكل التالي بالكميات الواردة وقيمتها والتي تم استلامها وتاريخ ورودها ورقم المستند .
- صورة للحفظ بإدارة المخازن للإثبات في بطاقات الصنف .
- صورة للمورد تفيد إتمام عملية الفحص والاستلام وبالتالي استحقاق القيمة .

[illegible]

بطاقة مراقبة صنف

وفى بعض الحالات التي لا تكون بعض أصناف المخزون أو كلها مطابقة للمواصفات المتفق عليها ، أو بها بعض التلف أو العيوب ، فإن إدارة المشتريات تقوم بإعداد " إشعار ارتجاع (رد) مخزون " والذي يوضحه الشكل رقم التالى ويجب أن يتضمن البيانات الآتية :

- رقم إشعار ارتجاع (رد) مخزون وتاريخه .

- رقم أمر الشراء وتاريخه .

- رقم فاتورة المورد .

- رقم الصنف ومواصفاته .

- سبب الارتجاع للمورد .

- اسم المورد وعنوانه .

- الكمية المرتجعة وسعر الوحدة .

- توقيع الجهات المسؤولة .

ويتم إعداد " إشعار ارتجاع (رد) مخزون " من أصل وأربعة صور يتم التعامل بموجبها على الوجه التالى :

- الأصل : ويرسل مع المخزون المرتجعة للمورد .

- صورة من الإشعار ترسل الى إدارة تخطيط الإنتاج (أو الجهة الطالبة) لإعلامها بارتجاع جزء من المخزون السابق طلبها .

- صورة الى الإدارة المالية لمراعاة قيمة المخزون المرتجعة وخصمها من القيمة الكلية للمخزون بناء على فاتورة المورد .

- صورة الى قسم التسليم والفحص أو المخازن للقيام بالرد .

- صورة يتم الاحتفاظ بها في إدارة المشتريات لاتخاذ ما يلزم نحو الحصول على كمية أخرى بدلا من المرتجع ومتابعة ورود إشعار دائن من المورد .

إشعار ارتجاع مخزون رقم						
رقم أمر الشراء : تاريخ أمر الشراء :						
اسم المورد : رقم فاتورة الشراء :						
عنوان المورد : تاريخ الارتجاع :						
رقم الصنف	بيان الأصناف	الكمية المرتجع	الوحدة	سعر	التكلفة	سبب الارتجاع
١١٣						
٢٢٨						
١١٩						
٤٥٢						
٤٩٦						
٦٦٧						
إدارة المشتريات : قسم الفحص والاستلام :						
إدارة المخازن :						

إذن ارتجاع مخزون للمورد

تذكّر أن

• تعريف الرقابة على المشتريات :

وضع قواعد ومعايير ومستويات للأداء الفعلى لمقارنته بما تم تخطيطه لتحديد درجة ما تم تحقيقه من إنجاز .

• أهمية الرقابة على المشتريات ترجع للأسباب الآتية :

- نظرية الإدارة العليا لوظيفة الشراء [أهمية الدور الذى تلعبه فى نجاح المنشأة] .
- أهمية الرقابة كوظيفة إدارية [للكشف عن السلبيات أثناء التنفيذ والعمل على تلافى هذه السلبيات لتحقيق أهداف المنشأة] .

• أهداف الرقابة على المشتريات :

- ١- تطوير أداء وظيفة الشراء .
- ٢- تحديد احتياجات المنشأة من الموارد المالية والبشرية .
- ٣- وضع أسس سليمة للحكم على أداء العاملين .
- ٤- رفع الروح المعنوية للعاملين من خلال إرساء مبدأ الثواب والعقاب .
- ٥- اتخاذ القرارات السليمة .

• الإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية على شراء المخزون واستلامه وتخزينه :

- ١- طلب الشراء (بالأمر المباشر - عن طريق اللجان) .
- ٢- إصدار أمر الشراء (أمر التوريد) .
- ٣- تقرير (محضر) الفحص والاستلام .

الأسئلة

س ١ : عرف الرقابة على المشتريات ؟ مع ذكر أهميتها ؟

س ٢ : أذكر أهداف الرقابة على المشتريات ؟

س ٣ : ما هى الإجراءات التى تقوم بها إدارة المخازن عند ورود أصناف المخزون المطلوب ؟

س ٤ : اختر من المجموعة (أ) ما يناسبها من المجموعة (ب) :

المجموعة (أ)	المجموعة (ب)
١- إدارة تخطيط الإنتاج .	١- من أصل وخمس صور .
٢- مراقبة حسابات المخازن .	٢- من أصل وأربع صور .
٣- يحرر أمر الشراء .	٣- من وسبع صور .
٤- يتم إعداد إشعار ارتجاع (رد) مخزون .	٤- هى الإدارة المختصة بتخطيط كافة أوجه نشاط الشركة الإنتاجية .
٥- الرقابة على المشتريات .	٥- هى الجهة المختصة بمراقبة المخزون .
	٦- تتمثل فى إدارة المبيعات القسم الإنتاجى .
	٧- هى القواعد ومعايير ومستويات للأداء الفعلى لمقارنته بما تم تخطيطه .

س ٥ : أكمل العبارات الآتية بكلمات مناسبة :

١- يحتوى طلب الشراء على رقم طلب ،

٢- من طرق الشراء ، ، ،

٣- يتم إعداد إشعار ارتجاع (رد) المخزون من أصل وأربع صور أصل صورة

..... صورة ترسل

صورة إلى قسم

الفصل الخامس

تصميم نظام للرقابة الداخلية على العقود

مقدمة :

تقوم كافة المنشآت على اختلاف أنواعها بإبرام العديد من العقود مع جهات خارجية عنها أو مع أفراد لأداء أعمال معينة أو للعديد من الخدمات التي يمكن تأديتها مقابل قيمة متفق عليها في العقد ، ويترتب على إبرام تلك العقود مسؤولية قانونية تجاه المتعاقد معه ، كما يترتب عليها مسؤولية على المنشأة التي أبرمت العقد مع الغير ، الأمر الذي قد يؤدي إلى تحمل تكاليف أو خسائر في بعض الأحوال. ويترتب على ذلك ضرورة الاهتمام بصياغة العقود والعناية الفائقة بمراجعتها قبل الاتفاق وبعد التوريد أو تأدية الخدمة ، مما يؤدي إلى أهمية التدقيق للعقود حتى يمكن التحقق منها ومن المعلومات التي تتضمنها ومدى اتفاقها مع القواعد والأسس الداخلية للمنشأة ومع القوانين الخاصة بالبلد الذي تنتمي إليه المنشأة .

أهداف نظام الرقابة على العقود :

ويهدف وضع نظام للرقابة على العقود إلى تحقيق أهداف عديدة من أهمها :

- ١- مطابقة العقود التي تم إبرامها مع الغير من الناحية القانونية والناحية الفنية والناحية المالية .
- ٢- سلامة التسجيل لبنود العقود في الدفاتر والسجلات والتقارير المالية والإدارية .
- ٣- وجود نظام مستندي ملائم وفعال لمتابعة تسجيل وتنفيذ العقود ووضوح الدورة المستندية وإجراءاتها .
- ٤- وضع السياسات والخطط الملائمة لمراجعة العقود والاتفاقيات بما يتماشى مع السياسات والقوانين السائدة .
- ٥- وضع آلية فعالة للتنسيق مع إدارات المراجعة المالية بما يضمن القيام بإجراءات مراجعة العقود
- ٦- تجميع وحفظ البيانات والمعلومات والتشريعات والأنظمة الخاصة بالعقود والاتفاقيات .
- ٧- التأكد من عمل كافة الدراسات المالية والاقتصادية وإعداد الخطط قبل الارتباط في أي تعاقد.
- ٨- وجود الترخيص السليم بالتعاقد .

أهمية الرقابة الداخلية على العقود السلعي:

تتبع أهمية الرقابة الداخلية على العقود من أهمية العقود نفسها الذي يمثل نسبة كبيرة من الأموال المستغلة للمنشأة، وانطلاقاً من العوامل التالية :

١- قيمة العقود المبرمة مع الغير ومدى تنفيذها تؤثر تأثيرا مباشرا وجوهريا على نتيجة نشاط المنشأة وكذلك على المركز المالي.

٢- إدارة ورقابة العقود تعتبر مؤشرا جيدا لكفاءة إدارة المنشأة في استغلال أموالها الاستغلال الأمثل .
تعريف العقد بصورة عامة :

يمكن تعريف العقد بأنه اتفاق بين طرفين يلتزم بمقتضاه كل منهما بتنفيذ ما اتفقا عليه للطرف الآخر مقابل قيمة معينة متفق عليها وفقا لأهمية الأشياء المتعاقد عليها .

أنواع العقود : يمكن تقسيم العقود إلى :

أ- **عقود الإيجار :** وهى العقود التي يتم إبرامها بين طرفين أحدهما المؤجر والطرف الآخر المستأجر على الانتفاع بشيء معين محل الإيجار والذي قد يكون مبنى أو أرض فضاء أو مصنع أو متجر أو أرض زراعية أو آلات أو سيارات الخ .

ب- **عقود عمل :** وهى العقود التي يتم إبرامها بين طرفين أحدهما صاحب العمل والآخر العامل على أداء الطرف الثاني عملا معيناً للطرف الأول مقابل قيمة معينة يدفعها الطرف الأول للطرف الثاني .

ج- **عقود وكالة :** وهى العقود التي يتم إبرامها بين شخصين أحدهما لموكل والآخر الموكل إليه ، حيث يقوم الموكل إليه بأداء عمل معين أو تصرف معيناً قانونياً بالنيابة عن الموكل .

د- **عقود بيع :** وهى العقود التي يتم إبرامها بين طرفين أحدهما البائع والآخر المشتري على ان يقوم الطرف الأول ببيع شيء معين موضع البيع إلى الطرف الثاني وهو المشتري مقابل أن يدفع المشتري للبائع القيمة المتفق عليها في العقد ..

هـ- **عقود إنشاء منشأة :** وهى العقود التي يتم إبرامها بين أطراف مختلفة بغرض تكوين منشأة فيما بينهم برأسمال معين لغرض معين ولمدة معينة يتفق عليها في العقد ، كما يتفق على طريقة تقسيم الأرباح والخسائر بين الشركاء ، ومن له حق الإدارة والتوقيع وخلاف ذلك من بنود يمكن الاتفاق عليها

و- **عقود نقل :** وهى العقود التي يتم إبرامها بين طرفين أحدهما الناقل على نقل شيء معين موضع النقل إلى مكان معين مقابل أجر محدد ومتفق عليه يدفعه الطرف الثاني الى الناقل .

ز - **عقود شراء :** وهى العقود التي يتم إبرامها بين طرفين أحدهما المشتري والآخر البائع على ان يقوم الطرف الأول بشراء شيء معين موضع الشراء إلى الطرف الثاني وهو البائع مقابل أن يدفع البائع للمشتري القيمة المتفق عليها في العقد .

ح- عقود التزام : وهى العقود التي يتم إبرامها مع إحدى المنشآت أو الشركات أو أحد الأفراد على الالتزام شئ معين يتم تأديته مقابل قيمة معينة يتم سدادها ومن أمثلتها عقود الصيانة وعقود النظافة .

وفى جميع الأحوال لا يجوز الأمر بالارتباط أو بالتعاقد مع الغير إلا فى حدود إجمالي الاعتمادات المخصصة بذلك وفى ذات الأغراض التي تم تخصيص لها بند من بنود الموازنة.

عقود المشتريات من السلع والخدمات : يتم إبرام العقود الخاصة بالمشتريات عن طريق :

١- المناقصة العامة : يتم شراء كافة الأصناف والمهمات اللازمة عن طريق مناقصة عامة .

وقد تكون المناقصة العامة داخلية إذا كانت مقصورة على جهات داخل نطاق الدولة ، أو خارجية إذا كانت غير مقصورة على جهات داخلية بل مفتوحة لجهات داخل نطاق الدولة وخارجها .

وتخضع المناقصة العامة والممارسة العامة لمبادئ العلانية وتكافؤ الفرص و المساواة وحرية المنافسة ، ويتم الإعلان عن المناقصة العامة مرتين في صحيفة أو صحيفتين واسعتي الانتشار ، ويتم الإعلان عن المناقصة الخارجية في داخل مصر وخارجها باللغتين العربية والإنجليزية ، ويمكن الإعلان في وسائل الإعلان الأخرى بموافقة السلطة المختصة حسب أهمية المناقصة .

مدة تقديم الطلبات : ثلاثون يوماً تبدأ من تاريخ أول نشر ، ويجوز - بموافقة السلطة المختصة - تخفيض المدة بحيث لا تقل عن عشرين يوماً .

مدة صلاحية سريان العطاءات :

- لا تزيد عن ثلاثة أشهر تحسب من التاريخ المحدد لفتح المظاريف الفنية .
- في حالات الضرورة ، وبموافقة السلطة المختصة يمكن زيادة المدة السابقة (أكثر من ثلاثة أشهر) .
- إذا تعذر البت خلال مدة سريان العطاءات فيطلب من مقدمي العطاءات قبول مد مدة سريان العطاءات

لجنة فتح المظاريف : تشكل لجنة فتح المظاريف بقرار من السلطة المختصة من :

- موظف مسئول
- ممثل عن القسم الطالب.....
- عضو قانوني
- عضو مالي
- رئيساً
- عضواً
- عضواً
- عضواً

- عضو فني عضواً

- مدير المشتريات عضواً

- مندوب الحسابات لاستلام التأمينات المؤقتة

استلام العطاءات :

يكلف موظف باستلام العطاءات من قسم الوارد ووضعها داخل صندوق العطاءات الذي له قفلان ، مفتاح أحدهما مع رئيس الجهة والثاني مع مدير المشتريات أو رئيس القسم المختص .

إجراءات فتح المظاريف :

في اليوم المحدد لفتح المظاريف الفنية ، يقوم رئيس اللجنة بفتح صندوق المظاريف الساعة ١٢ ظهراً وتتخذ الإجراءات الآتية :

- ١- إثبات الحالة التي وردت عليها العطاءات وسلامتها .
- ٢- حصر المظاريف وعددها .
- ٣- التحقق من وجود مطروفين - فني ومالي - لكل عطاء .
- ٤- ترقيم العطاءات على هيئة كسر اعتيادي بسطه رقم العطاء ومقامه مجموع العطاءات .
- ٥- إعادة وضع المظاريف المالية بعد التوقيع عليها دون فتحها داخل الصندوق وغلقه .
- ٦- فتح المظاريف الفنية بالتتابع ، ويثبت عليه وعلى كل ورقة بداخله رقم العطاء ويتم ترقيم الأوراق .
- ٧- قراءة أسم صاحب العطاء والتأمين المؤقت .
- ٨- توقيع اللجنة ورئيسها على المطرووف الفني وكل ورقة داخله والتأشير بدائرة على كل كشط أو تصحيح والتوقيع عليه .
- ٩- إثبات ما تقدم في محضر يوقع من اللجنة ورئيسها .
- ١٠- تسلم التأمينات المؤقتة لمندوب الحسابات والتوقيع بالاستلام على المحضر .
- ١١- يوقع رئيس الحسابات على المحضر في نفس اليوم أو اليوم التالي على الأكثر بما يفيد المراجعة .
- ١٢- مراجعة العينات والتوقيع عليها .
- ١٣- تسليم مدير المشتريات المظاريف الفنية مرفقة بالمحضر لحفظها بالخزانة .

العطاءات المتأخرة :

تسلم فوراً لرئيس لجنة فتح المظاريف والتأشير عليها بساعة وتاريخ ورود وثبتت بكشف العطاءات المتأخرة .

قيد العينات :

تتولى إدارة المشتريات فرز العينات وقيدها بالسجل الخاص وتاريخ المناقصة وإرسالها فوراً أو خلال اليومين التاليين إلى الجهات الفنية لإجراء الفحص الفني .

تفريغ العروض الفنية :

يكلف موظف بتفريغ العروض على الاستمارة المعدة لذلك من ثلاث صور وتدون جميع اشتراطات مقدمي العطاءات ، ويتم مراجعة الكشوف على العروض من اثنين من المراجعين والتوقيع بما يفيد المراجعة وتقديم إلى لجنة البت .

تشكيل لجنة البت : تصدر السلطة المختصة قراراً بتشكيل لجنة البت من :

عناصر فنية	عناصر مالية	عناصر قانونية
------------	-------------	---------------

- ممثل وزارة المالية إذا تجاوزت القيمة التقديرية للمناقصة عن ¼ مليون جنيه .
- ممثل الفتوى والتشريع إذا تجاوزت القيمة التقديرية للمناقصة عن ½ مليون جنيه .
- ممثل وزارة المالية وممثل مجلس الدولة (الفتوى) إذا تجاوزت القيمة التقديرية للمناقصة الخارجية عن مليون جنيه .

مسئوليات لجنة البت :

١- دراسة العروض الفنية للتحقق من مطابقتها للشروط والمواصفات ، وللجنة أن تشكل من بين أعضائها أو غيرهم من أهل الخبرة لجاناً فنية لدراسة العروض الفنية ورفع تقريرها إلى لجنة البت .

٢- للجنة أن تستوفي أية بيانات من مقدمي العطاءات تراها ضرورية لاستجلاء ما التبس عليها .

٣- على اللجنة أن تبين بالتفصيل أوجه النقص أو المخالفة للشروط التي تستدعي عدم قبولها نهائياً .

اختلاف الآراء في لجنة البت :

- إذا اختلف أعضاء لجنة البت نحو قبول أو رفض أي من العروض المقدمة، يرفع الأمر للسلطة المختصة لتقرير مآثره .
- إذا اختلفت اللجنة مع العضو الفني ، يجوز لرئيس اللجنة أن يضم عضواً فنياً آخر للعضو الأول .

- إذا اتفق العضوان الفنيان يؤخذ برأيهما .
- إذا اختلفنا يعرض الأمر على رئاستها لترجيح أحد الرأيين .
- يرفع الأمر للسلطة المختصة لتقرير ما تراه .

إخطار أصحاب العروض المقبولة فنياً :

بعد انقضاء ٧ أيام من الإعلان بلوحة الإعلانات عن أسباب الرفض أو القبول ، يتم إخطار أصحاب العروض المقبولة فنياً بميعاد فتح المظاريف المالية .

فتح المظاريف المالية وتفريغها :

تجتمع لجنة البت بنفس تشكيلها وتتخذ نفس إجراءات فتح المظاريف الفنية ، وتقوم اللجنة بعمل تقرير .

إلغاء المناقصة :

قبل البت : بقرار مسبب من السلطة المختصة إذا تم الاستغناء عنها .

بعد البت : يجوز إلغاء المناقصة بعد البت في الحالات الآتية :

- إذا لم يتقدم سوى عطاء وحيد أو لم يتبقى إلا عطاء وحيد بعد استبعاد العطاءات الأخرى .
- إذا اقترنت جميع العطاءات أو أغلبها بتحفظات .
- إذا كانت قيمة العطاء الأقل أكثر من القيمة التقديرية .

ومع ذلك يجوز قبول العطاء الوحيد بشرط :

- حاجة العمل لا تسمح بإعادة طرح المناقصة أو لا فائدة من إعادة الطرح .
- أن يكون العطاء مطابقاً للشروط ومناسباً من حيث السعر .

حقوق مقدمي العطاءات في حالة الإلغاء :

- إذا تم الإلغاء قبل البت يرد للمشتري ثمن الكراسة بشرط إعادتها كاملة .
- إذا تم الإلغاء بعد البت يرد لمقدمي العطاءات فقط ثمن الكراسة بشرط رد الكراسة كاملة .
- إذا تم الإلغاء بسبب عدم المطابقة فلا يجوز رد الثمن .

- إذا تم الإلغاء وإعادة الطرح بنفس الشروط فلا يحصل ثمن الكراسة من الراغبين في الدخول في العملية الجديدة ممن سبق لهم شراء الكراسة .

إخطار مقدمي أصحاب العطاءات المقبولة :

بعد انقضاء عشرة أيام من الإعلان - بلوحة الاعلانات - بنتيجة المناقصة يتم إخطار أصحاب العطاءات المقبولة خلال سبعة أيام على الأكثر بأمر الإسناد ، ويطلب منهم سداد التأمين النهائي .

تحرير العقود :

- إذا كانت قيمة العملية ٥٠ ألف جنيه يتم تحرير عقد .
- إذا انخفضت العملية عن ٥٠ ألف جنيه ، يكفي بأخذ إقرار من المتعاقد شاملاً كافة الضمانات .

ويتم توزيع العقد على النحو التالي :

▲ صورة الحسابات + جميع العطاءات + صورة كشف التفريغ.

▲ صورة للمتعاقد. ▲ صورة للإدارة المختصة للتنفيذ.

ويجب إبلاغ مصلحتي الضرائب والضرائب على المبيعات عن كل الصفقات أو الأعمال التي تجريها الجهة ، كما يجب إبلاغ مصلحة الجمارك بالنسبة للعقود التي يدخل فيها أصناف ومهمات مستوردة .

٢- المناقصة المحدودة :

يتم التعاقد بطريقة المناقصة المحدودة بقرار من السلطة المختصة ، حيث يتم شراء كافة الأصناف والمهمات اللازمة عن طريق مناقصة محدودة يقتصر الاشتراك فيها على موردين أو استشاريين أو مقاولين بذاتهم سواء في مصر أو الخارج بشرط توافر الكفاية الفنية والمالية وحسن السمعة وتكون أسماؤهم معتمدة في كشوف وسجلات تعتمد عليها الإدارة بعد التحري عنها .

وقد تكون المناقصة المحدودة داخلية إذا كانت مقصورة على جهات داخل نطاق الدولة ، أو خارجية إذا كانت غير مقصورة على جهات داخلية بل مفتوحة لجهات داخل نطاق الدولة وخارجها .

وفي معظم الأحوال يتم تحديد قيمة العمليات التي يمكن أن يتم اللجوء فيها إلى مناقصات محدودة بحيث إذا زادت قيمة العملية عن ذلك المبلغ لا يصح باستخدام المناقصة المحدودة بل يمكن استخدام المناقصة العامة .

وتوجه الدعوة إلى أكبر عدد من المقيدین بسجل الجهة بكتاب موصى عليه قبل موعد فتح المظاريف الفنية بخمسة عشر يوماً على الأقل ، ويجوز تسليم الدعوة بأي طريقة أخرى مع إثبات موعد تسليمها .

ويتم إتباع كافة إجراءات المناقصة العامة لإجراءات المناقصة المحدودة .

٣- المناقصة المحلية :

تعتبر إحدى طرق الشراء التي يتم اللجوء إليها في الشراء استثناء من الأصل العام وهو الشراء بالمناقصات العامة وذلك في الأعمال التي لا تزيد قيمتها عن مائتي ألف جنيه (٢٠٠,٠٠٠ جنيه) ويتم التعاقد بالمناقصة المحلية بقرار مسبب من السلطة المختصة .

ويتم توجه الدعوة للموردين أو المقاولين أو الاستشاريين الموجودين داخل نطاق المحافظة بكتاب موصى عليه قبل فتح المظاريف الفنية بعشرة أيام ، وفي حالة الاستعجال ترسل الدعوة مع مخصص قبل الموعد بثمان وأربعين ساعة . ويتم إتباع كافة إجراءات المناقصة العامة .

٤- الشراء بالأمر المباشر :

في الحالات العاجلة يتم الشراء بموجب أمر يصدره صاحب الاختصاص إلى مورد معين في حدود المبالغ المرخص له بها طبقاً للنصوص الواردة في هذا الشأن ، وفي معظم الأحوال فإنه يتم حصر تلك الطريقة في شراء بعض البنود أو العمليات التي في حدود مبالغ معينة .

وتحدد السلطة المختصة من يناط بهم مباشرة إجراء التعاقد من أهل الخبرة في العملية المطروحة والذي يقع على عاتقهم التحقق من مطابقة الأصناف أو الأعمال بالشروط والمواصفات ومناسبة الأسعار لأسعار السوق .

وفي الحالات التي يتطلب ضمان المتعاقد لسلامة توريده أو تنفيذ الأعمال فيتم حجز ٥ % من مستحقاته حتى انتهاء مدة الضمان .

٥- الممارسة العامة :

يتم التعاقد بالممارسة العامة بقرار من السلطة المختصة ويتم تشكيل لجنة الممارسة بحيث تشمل :

عناصر قانونية

عناصر مالية

عناصر فنية

ويشترك ممثل وزارة المالية إذا تجاوزت القيم التقديرية للممارسة عن $\frac{1}{4}$ مليون جنيه ، كما يشترك ممثل الفتوى المختص إذا تجاوزت القيمة $\frac{1}{2}$ مليون جنيه .، ويشترك ممثل وزارة المالية وممثل مجلس الدولة (الفتوى) في الممارسة الخارجية إذا تجاوزت القيمة مليون جنيه.

ويتم الإعلان عنها طبقاً لإجراءات النشر عن المناقصة العامة ، ويجوز تخفيض المدة المحددة لتقديم العروض على ألا تقل عن عشرة أيام من تاريخ أول إعلان .

وتتولى لجنة الممارسة الدراسة الفنية لجميع العروض ومطابقتها على الشروط والمواصفات وترفع تقريرها للسلطة المختصة لتقرير ما تراه ، وبعد انقضاء سبعة أيام من تاريخ الإعلان بلوحة إعلانات الجهة بالقبول والرفض يتم إخطار أصحاب العروض المقبولة فنياً بتحديد موعد فتح المظاريف المالية .

وتتولى لجنة الممارسة فتح المظاريف المالية أمام الجميع أو مندوبيهم في جلسة علنية وإجراء ممارسة لهم للوصول لأفضل الشروط وأقل الأسعار مع مراعاة توحيد أسس المقارنة ، وترفع تقريرها للسلطة المختصة لتقرير ما تراه .

٦- الممارسة المحدودة :

يكون التعاقد بالممارسة المحدودة بقرار من السلطة المختصة في الحالات الآتية :

- أ- الأشياء التي لا تصنع أو تستورد أو لا توجد إلا لدى جهات أو أشخاص بذاتهم .
- ب- الأشياء التي تقضي طبيعتها أو الغرض من الحصول عليها أن يكون اختيارها أو شراؤها من أماكن إنتاجها .
- ج- الأعمال الفنية التي يقوم بها فنيون أو أخصائيون بذاتهم .
- د- التعاقدات التي تقضي اعتبارات الأمن القومي سريتها .

ويتم تشكيل لجنة الممارسة بحيث تشمل :

عناصر فنية	عناصر مالية	عناصر قانونية
------------	-------------	---------------

ويشترك ممثل وزارة المالية إذا تجاوزت القيمة $\frac{1}{4}$ مليون جنيه ، كما يتم اشتراك ممثل الفتوى إذا تجاوزت $\frac{1}{2}$ مليون وفي الممارسة الخارجية يشترك الاثنان إذا تجاوزت القيمة مليون جنيه .

ويتم الدعوة بخطاب موصى عليه مع تحديد أول اجتماع للجنة الممارسة على ألا تقل المدة المحددة لتقديم العروض عن ١٥ يوم من تاريخ إرسال الدعوات ، و يجوز عند الاستعجال إرسال الدعوة مع مخصص قبل الموعد بخمسة أيام .

الشروط العامة : يجب على مقدمي العطاءات الالتزام بمايلي:**أولاً : عند تقديم العطاءات :**

- ١- تقدم العطاءات موقعة من أصحابها على نموذج العطاء المختوم بخاتم الجهة ومؤشر عليه برقم وتاريخ قسيمة تحصيل سعر كراسة الشروط والمواصفات.
- ٢- إثبات نوع كل مظروف عليه بالخارج (فني - مالي) ويوضع المظروفان داخل مظروف واحد يكتب عليه اسم الجهة المقدم إليها ، وأن ما بداخله المظروف الفني والمظروف المالي
- ٣- ترسل العطاءات إما بالبريد الموصى عليه أو وضعها بصندوق العطاءات أو تسلم لقسم الوارد بالجهة نظير إيصال يثبت به ساعة وتاريخ التسليم.
- ٤- يجوز لمقدمي العطاءات من الخارج تقديم عطاءاتهم على النموذج الخاص بهم بشرط إثبات سدادهم سعر الكراسة الشروط والمواصفات.

ثانياً : عند إعداد قائمة الأسعار :

- ١- تكتب الأسعار بالطباعة أو بالحبر رقماً وحروفاً .
- ٢- سعر الوحدة بحسب ما هو مدون بجدول الفئات عدداً أو وزناً أو حجماً دون تعديل أو تغيير في الوحدة .
- ٣- يجوز كتابة سعر الوحدة بالعملة الأجنبية ويتم معادلتها بسعر الصرف المعلن بتاريخ فتح المظاريف.
- ٤- لا يجوز الشطب والكشط في الأسعار ، وإذا حدث فيتم إعادة كتابته والتوقيع عليه.
- ٥- لا يجوز شطب أي بند أو مواصفة أو إجراء أي تعديل فيه ، وإذا لزم الأمر إبداء ملاحظات فنية فيكون ذلك بكتاب مستقل يتضمنه المظروف الفني .
- ٦- لا يلتفت إلى أي إدعاء بحدوث خطأ في العطاء من قبل مقدمه إذا قدم بعد فتح المظاريف.
- ٧- إذا سكت صاحب العطاء عن تحديد سعر صنف معين فيعتبر ذلك امتناعاً منه الدخول في مناقسته ، أما في مقاولات الأعمال - مع احتفاظ الجهة بحق استبعاد العطاء- أن تضع للبند الذي سكت مقدم العطاء عن تحديد فئته ؛ أعلى فئة لهذا البند من العطاءات المقبولة ، فإذا أرسيت المناقصة عليه فيعتبر أنه ارتضى المحاسبة على أساس أقل فئة لهذا البند في العطاءات المقبولة .
- ٨- يبين في قائمة الأسعار ما إذا كان الصنف صناعة محلية أو أجنبية ، وإذا ثبت خلاف ذلك رفض الصنف علاوة على شطب اسمه من سجل الموردين

٩- الفئات (الأسعار) التي حددها مقدم العطاء تشمل جميع المصروفات والرسوم والضرائب والالتزام بإتمام التنفيذ والمحافظة عليها خلال فترة الضمان .

الرسوم الجمركية :

إذا كان موضوع التعاقد توريد أو توريد وتركيب أصناف مستوردة فيجب أن يقدم مع المستخلص شهادة سداد الرسوم الجمركية .

العينات النموذجية والرسومات المعتمدة :

يكون التوريد حسب العينات النموذجية أو المواصفات والرسومات المعتمدة الخاصة بالجهة ويعتبر تقديمه للعطاء إقراراً منه بالإطلاع عليها .

عينات أصحاب العطاءات :

إذا أجازت الجهة لمقدمي العينات تقديم عينات فيجب تقديمها مع العطاءات من وزن أو حجم أو مقياس يسمح بالفحص ، ولهم الحق في استردادها في حالة عدم القبول خلال أسبوعين وإلا أصبحت ملكاً للجهة .

بقاء العطاء نافذ المفعول :

من وقت تصديره حتى نهاية مدة صلاحية سريان العطاء ولا يجوز الرجوع فيه .

سحب العطاء قبل الفتح :

إذا سحب مقدم العطاء عطاءه قبل فتح المظاريف يصبح التأمين المؤقت ملكاً للجهة .

محل إقامة مقدم العطاء :

يجب أن يكون مقدم العطاء مقيماً بالداخل وإما أن يبين في عطائه الوكيل المعتمد له بالداخل ، وإذا قدم الوكيل العطاء فلا بد أن يرفق التوكيل الرسمي المصدق من الجهات المختصة مع العطاء .

تعديل العطاءات : لا يجوز تعديل العطاءات بعد فتح المظاريف ولا يسرى ذلك على التعديل الذي يرد من صاحب أقل عطاء إذا كان ذلك في صالح الجهة ولا يؤثر في ترتيب عطاؤه .

مراجعة الجهة للأسعار : للجهة الحق في مراجعة الأسعار عند اختلاف سعر الوحدة عن الإجمالي وإجراء التصحيحات المادية ، ولا يعتد بالسعر المبني على خفض نسبة مئوية من قيمة أقل عطاء

التسهيلات الائتمانية :

العطاءات المقترنة بتسهيلات ائتمانية محل اعتبار المقارنة .

تعديل الرسوم الجمركية أو الضرائب :

- أ- إذا حدث تعديل في الرسوم الجمركية أو الضرائب خلال المدة بين تقديم العطاء وآخر موعد للتوريد يسوى الفرق تبعاً لذلك سواء هذا التعديل بالزيادة أو النقص بشرط تقديم ما يثبت السداد بالتعديل الجديد .
- ب- إما إذا حدث التعديل بعد آخر موعد للتوريد فلا يعتد بهذا التعديل إلا إذا أثبت المورد أن تأخير التوريد بسبب قوة قهرية لا يد له فيها .

تساوى الأسعار :

- أ- إذا تساوت الأسعار بين عطائين أو أكثر فيجوز تجزئة التوريد بينهم .
- ب- ويجوز أيضاً في حالة إذا كان صاحب أقل عطاء يشترط التوريد في مدداً بعيدة فيمكن في هذه الحالة التعاقد مع صاحب أنسب عطاء لتوريد كمية لتموين المخازن تكفى المدة الواقعة بين التوريدين .

الدفع المقدم :

- أ- يكون الدفع المقدم بموافقة السلطة المختصة مقابل خطاب ضمان ساري المفعول حتى تاريخ الاستحقاق الفعلي لهذه المبالغ .
- ب- وعند المقارنة تضاف إلى قيمة العطاء فائدة على هذه المبالغ عن المدة من تاريخ الدفع حتى تاريخ الاستحقاق بالسعر المعلن في تاريخ البت .

التأمينات : تؤدى التأمينات بأحد الصور الآتية :

- ١- **نقداً :** بإيداعها خزينة الجهة مقابل إيصال رسمي يثبت رقمه وتاريخه في العطاء بالمظروف الفني ولا تحسب فائدة على هذه المبالغ
- ٢- **شيك مقبول الدفع :** تقبل الشيكات المسحوبة على المصارف المحلية إذا كان مؤشراً عليها (مقبول الدفع) ، كما تقبل الشيكات المسحوبة على البنوك الأجنبية بشرط التأشير عليها بالقبول من أحمد المصارف المحلية المعتمدة بالداخل .
- ٣- **خطاب ضمان :** إن كان سداد التأمين بموجب خطاب ضمان وجب أن يصدر من أحد المصارف المحلية المعتمدة وألا يقترن بأي قيد أو شرط مع التأكد مما يلي :-

- أ- أن البنك يقر على خطاب الضمان أنه مستعد لدفع قيمته للجهة عند أول طلب منها .
- ب- أن يقر البنك عليه أنه لم يتجاوز مجموع عدد خطابات الضمان المسموح له بها ، وإذا ثبت غير ذلك فللجهة فوراً مطالبة البنك بسداد قيمة الخطاب خلال ثلاثة أيام على الأكثر .
- ج- إذا كان خطاب الضمان محدد المدة يجب ألا يقل عن ثلاثين يوماً بعد انتهاء مدة سريان العطاءات .

ء- وبالنسبة للتأمين النهائي فإن مدة خطاب الضمان لا يقل عن ثلاثة أشهر بعد انتهاء التنفيذ ، إلا إذا اتفق على غير ذلك .

٤- مبالغ مستحقة لمقدم العطاء لدى الجهة :

- يجوز لمقدم العطاء أن يطلب خصم قيمة التأمين المؤقت من مبالغ مستحقة له عند الجهة وصالحة للصرف وقت تقديم العطاء

- وله أن يطلب ذلك عند سداد التأمين النهائي وأن تكون تلك المبالغ صالحة للصرف وقت تقديم الطلب

٥- توريد أصناف خلال الفترة المحددة لسداد التأمين النهائي :

- لا يحصل التأمين النهائي إذا قام صاحب العطاء بتوريد جميع الأصناف وقبلتها الجهة خلال المدة المحددة لسداد التأمين النهائي .

- ولا يحصل أيضاً التأمين النهائي إذا قام صاحب العطاء بتوريد جزء من الأصناف وكان سعرها يكفي لتغطية التأمين النهائي ، وفي هذه الحالة يخصم قيمة التأمين النهائي من سعر الجزء المورد ويتم الاحتفاظ به لحين إتمام التنفيذ .

رد التأمينات :

- ١- ترد التأمينات المؤقتة لأصحاب العطاءات غير المقبولة فنياً فوراً ودون توقف على طلب منهم .
- ٢- أ- يرد التأمين المؤقت لأصحاب العطاءات غير المقبولة خلال مدة لا تزيد عن سبعة أيام عمل بعد انتهاء المدة المحددة لسريان العطاءات .
- ب- أو ترد قبل ذلك إذا تم تحصيل التأمين النهائي من صاحب العطاء المقبول .

الإجراءات الخاصة بتنفيذ العقود :**أولاً : بدء تنفيذ عقود التوريدات :**

- مدة التوريد : تبدأ المدة المحددة للتوريد من اليوم التالي لإخطار المورد بأمر التوريد ، إلا إذا اتفق على غير ذلك .
- أمر التوريد : يتضمن أمر التوريد الأصناف والكميات والفئات ومكان التسليم ، ومواعيد بدء التوريد وانتهائه .

ثانياً : بدء تنفيذ عقود الأعمال :

- أ- **مدة التنفيذ :** تبدأ المدة المحددة لتنفيذ عقود الأعمال من التاريخ الذي يسلم فيه الموقع خالياً من الموانع ، إلا إذا اتفق على غير ذلك .
 - ب- **تسليم الموقع :** - بموجب محضر يوقع من الطرفين ، المقاول (أو مندوبه) ، ومندوب الجهة الإدارية .
- في حالة عدم حضور المقاول أو مندوبه في التاريخ المحدد ، يحرر محضر بذلك ويعتبر هذا التاريخ موعداً لبدء التنفيذ .

ثالثاً : إخلال المتعاقد بأي شرط من شروط العقد : يجوز للجهة الإدارية :

- أ- فسخ العقد .
- ب- أو تنفيذ العقد على حساب المتعاقد إذا لم يقم بإصلاح ما أدخل به خلال ١٥ يوماً ، وأن الفسخ أو التنفيذ على حسابه بقرار من السلطة المختصة وتحتجز كل المشونات أو جزء منها ولها الحق أيضاً في الاحتفاظ بها حتى بعد انتهاء العمل ضماناً لحقوقها ولها أن تبيعها .

رابعاً : التنازل عن العقد أو المبالغ المستحقة له كلها أو بعضها :

- لا يجوز للمتعاقد التنازل عن العقد .
- ويجوز التنازل عن المبالغ للبنوك بشرط تصديق البنك على ذلك ودون الإخلال بمسئولية المتعاقد عن تنفيذ العقد وعن أى مبالغ تكون مستحقة للجهة قبله .

خامساً : وفاة المتعاقد : يجوز للجهة الإدارية :

- أ- فسخ العقد مع رد التأمين إذا لم تكن لها مستحقات عنده .

ب- أو السماح للورثة بالاستمرار في تنفيذ العقد بشرط أن يعينوا وكيلاً عنهم رسمياً وتوافق السلطة المختصة على هذا الوكيل .

وفاة أحد المتعاقدين : يجوز للجهة :

أ- إنهاء العقد مع رد التأمين .

ب- أو مطالبة باقي المتعاقدين بالاستمرار في التنفيذ .

ويتم الإنهاء بكتاب موصى عليه بعلم الوصول دون الالتجاء للقضاء .

سادسا : تعديل كميات أو حجم العقود :

▪ للجهة الإدارية الحق في زيادة العقود أو نقصها في حدود ٢٥ % لكل بند بذات

الشروط والأسعار دون حق المتعاقد في المطالبة بأي تعويض .

▪ يجوز زيادة النسبة السابقة بموافقة المتعاقد ويعدل العقد والحصول على موافقة السلطة المختصة .

▪ في مقاولات الأعمال التي تقضي الضرورة الفنية تنفيذ بنود مستجدة بمعرفة

المقاول القائم بالعمل دون غيره ، فيتم التعاقد معه بالاتفاق المباشر بموافقة السلطة

المختصة ، وبشرط مناسبة الأسعار للسوق .

شروط تنفيذ عقود مقاولات الأعمال :

التزامات المقاول وإخلاله بتنفيذها :

• إتباع جميع القوانين واللوائح الحكومية ذات الصلة .

• حفظ النظام بموقع العمل .

• تنفيذ أوامر الجهة الإدارية بإبعاد كل من يهمل أو يرفض تنفيذ التعليمات أو الغش أو أن يخالف هذه الشروط .

• اتخاذ كل ما يكفل منع الإصابات أو حوادث الوفاة أو الإضرار بممتلكات الحكومة أو الأفراد .

* إخلال المقاول بالتزامات السابقة للجهة الإدارية الحق في تنفيذها على حسابه .

التزامات المقاول (خاص) : يحق للمقاول أن يتحرى بنفسه طبيعة الأعمال وفي سبيل ذلك إجراء

الاختبارات للتأكد من صلاحية المواصفات والرسومات والتصميمات المعتمدة وإبلاغ الجهة

بملاحظاته في الوقت المناسب ويكون مسئولا كما لو كانت مقدمة منه .

مسئولية المقاول عن المواد والمشونات والآلات والأعمال والمنشآت الوقتية :

- تظل كما هي ولا يجوز نقلها أو التصرف فيها إلا بإذن الجهة الإدارية إلى أن يتم التسليم المؤقت ، وتبقى عهدة المقاول وتحت حراسته ولا تتحمل الجهة أى مسؤولية بسبب الفقد أو التلف ، كما يجب على المقاول أن يهيئ مكاناً صالحاً للتشوين يوافق عليه مهندس الجهة الإدارية .

جداول الفئات والمحاسبة على الأعمال :

- المقادير والأوزان الواردة بجداول الفئات تقريبية قابله للزيادة أو النقص عند التنفيذ .
- المبالغ التي تسدد للمقاول تكون على أساس الكميات التي تنفذ فعلاً سواء كان المنفذ أكثر أو أقل من الوارد بالمقاييسات والرسومات أو نتيجة خطأ في المقاييسات أو الرسومات أو عن تعديلات أدخلت في العمل طبقاً لأحكام العقد .
- لا يحق للمقاولات طلب مبالغ زيادة أو تعويضات مهما كانت خسارته .
- يقوم مهندس الجهة الإدارية بالاشتراك مع المقاول أو مندوبه بعملية القياس أو الوزن أثناء سير العمل ويتم التوقيع منهما بصحة المقاسات والأوزان .
- إذا تخلف المقاول أو مندوبه بعد إخطاره يلتزم بالمقاسات والأوزان التي يحررها مهندس الجهة .
- إذا لم يتوفر العنصر الفني بالجهة فينتدب مهندس من مديرية الإسكان ، ويكون مسؤولاً عن صحة وسلامة ما يثبتته .

تنفيذ الأعمال وغرامة التأخير :

- يلتزم المقاول بإنهاء الأعمال موضوع التعاقد بحيث تكون صالحة تماماً للتسليم المؤقت في المواعيد المحددة .
- إذا اقتضت المصلحة العامة ، وتأخر المقاول جاز للسلطة المختصة إعطاؤه مهلة إضافية على أن تحسب غرامة تأخير ١ ٪ عن كل أسبوع أو جزء منه ولا تجاوز مجموع الغرامة ١٠ ٪ من قيمة العقد
- وتحسب المدة اعتباراً من تاريخ المهلة إلى التسليم المؤقت .
- تحسب غرامة التأخير على قيمة ختامي العملية كلها إذا رأت الجهة أن الجزء المتبقي يمنع الانتفاع بما تم .

- إذا رأت الجهة الإدارية أن الجزء المتبقي لا يمنع الانتفاع ، فتحسب الغرامة من قيمة الأعمال المتأخرة فقط - وتحسب الغرامة دون تنبيه أو إخطار .
- يعفى المتعاقد من غرامة التأخير بعد أخذ رأى الفتوى والتشريع ، إذا أثبت أن التأخير لأسباب خارجه عن إرادته
- للسلطة المختصة - في غير الحالة السابقة بعد أخذ رأى الفتوى - إعفاء المتعاقد من الغرامة إذا لم ينتج عن التأخير ضرر .
- لا يخل بحق الإدارة في الرجوع على المتعاقد بكامل التعويض إذا أصابها ضرر بسبب التأخير .

إخلال المقاول بأحد شروط العقد :

إذا لم يتم بإصلاح ما أخل به خلال ١٥ يوم من تاريخ إنذاره فيكون للسلطة المختصة اتخاذ أحد الإجراءات :

(١) فسخ العقد .

(٢) أو سحب العمل وتنفيذه على حسابه ويكون للجهة الحق في :

أ-احتجاز كل أو بعض المشونات دون أن تكون مسئولة عما يصيبها من فقد أو تلف .

ب-الحق في الاحتفاظ بها حتى بعد انتهاء العمل ضماناً لحقوقها ولها في سبيل ذلك أن تبيعها .

(٣) مصادرة التأمين النهائي .

(٤) خصم الغرامات وكل خسارة من مستحقات المقاول لديها أو لدى الغير من الجهات الإدارية .

صرف مبالغ تحت الحساب وكيفية تسويتها : يجوز بموافقة الجهة أن تصرف للمقاول دفعات تحت

الحساب على النحو التالي :

أ - بحد أقصى ٩٥ ٪ من قيمة الأعمال التي تمت ومطابقة الشروط والمواصفات .

ب - صرف ال ٥ ٪ الباقية مقابل خطاب ضمان ينتهي سريانه بعد ٣٠ يوم من الاستلام المؤقت .

ج - ٧٥ ٪ من قيمة المشونات بموقع العمل ومطابقة الشروط والمواصفات ، وللجهة الإدارية الحق في تنظيم الدفع للمقاول على نحو مغاير، ولها الحق في عدم صرف الدفع إذا رأت أن تقدم العمل أو سلوك المقاول غير مرض .

د - بعد الاستلام المؤقت وتحرير كشوف الحساب الختامي يصرف للمقاول باقي مستحقاته .

الاستلام النهائي : عند الاستلام النهائي - بعد فترة الضمان - يسوى الحساب النهائي ويدفع للمقاول باقي مستحقاته بما في ذلك التأمين النهائي .

إجراءات سحب العمل كله أو بعضه :

- يحزر كشف بالأعمال التي تمت .
- تجرد الآلات والأدوات التي لم تستعمل خلال شهر من تاريخ السحب ويحزر محضر بذلك يوقع من المقاول ومندوب الجهة .
- إذا لم يحضر المقاول أو مندوبه يحزر الجرد في غيابه ويخطر به .
- إذا لم يعترض على نتيجة الجرد خلال أسبوع من تاريخ وصول الإخطار يعتبر إقراراً منه بصحة الجرد .
- الجهة الإدارية غير ملزمة بأخذ إلا ما يفي بإتمام الأعمال وما يزيد عن هذه الآلات والمعدات يكلف المقاول بنقله .

التسليم المؤقت :

- على المقاول أن يخلي الموقع من جميع المواد والأتربة وإلا تقوم الجهة بذلك على حسابه .
- إذا تم التسليم المؤقت يعتبر هذا التاريخ بداية فترة الضمان .
- يرد للمقاول ما زاد من قيمة التأمين النهائي على النسب المحددة من قيمة الأعمال التي تمت فعلاً يحتفظ بهذه النسبة لحين انتهاء مدة الضمان وإتمام التسليم النهائي .

مدة الضمان :

- تحسب لمدة سنة من تاريخ التسليم المؤقت .
- إذا ظهرت عيوب فيتم إصلاحها بمعرفة المقاول وإذا قصر يتم التنفيذ على حسابه .

التسليم النهائي :

قبل انتهاء مدة الضمان بوقت كاف يحزر المقاول الجهة للقيام بتحديد موعد المعاينة ، وإذا تبين أن الأعمال نفذت طبقاً للمواصفات وبحالة جيدة فيتم تسليمها نهائياً بموجب محضر يوقع من مندوب الجهة والمقاول أو مندوبه ، وإذا ظهر أن المقاول لم يقم ببعض الالتزامات فيؤجل التسليم النهائي لحين قيامه بما يطلب إليه من الأعمال .

وعند إتمام التسليم النهائي يدفع للمقاول ما قد يكون مستحقاً له من مبالغ ويرد إليه التأمين النهائي .

شروط تنفيذ عقود التوريد :

أولاً : تسليم الأصناف بمخزن الاستقبال :

- ١- يلتزم المورد بتوريد الأصناف المتعاقد عليها في المواعيد المحددة .
- ٢- أن تكون مطابقة للمواصفات والشروط ولأمر التوريد .
- ٣- يتسلم أمين مخزن الاستقبال الأصناف من المورد نظير إعطائه إيصالاً مؤقتاً مختوماً بخاتم الجهة يثبت فيه تاريخ الورود والساعة ويقرر فيه حالتها الظاهرية .
- ٤- يتم إخطار المورد بميعاد اجتماع لجنة الفحص في خلال ثلاثة أيام من تاريخ الإيصال المؤقت .
- ٥- يتم إخطار لجنة الفحص فور تسلم الأصناف من المورد .

ثانياً : فاتورة المورد :

- يقدم المورد الفاتورة وصورتين للجهة الإدارية .
- ترافق الفاتورة مستندات المصروفات الإضافية في حالة توريد الأصناف إلى جهة إدارية أخرى بناء على طلب الجهة المتعاقد معها حتى يمكن رد هذه المصروفات .

ثالثاً : الأصناف المرفوضة : يتم إخطار المورد بها لسحبها وتوريد بدلاً منها ، ويتم الإخطار فور قرار لجنة الفحص أو اليوم التالي على الأكثر .

رابعاً : سحب الأصناف المرفوضة : يتم سحب الأصناف المرفوضة خلال أسبوع على الأكثر من تاريخ اليوم التالي لإخطاره .

خامساً : مصروفات التخزين : يتحمل المورد مصروفات تخزين بواقع ٢ % من قيمة الأصناف عن كل أسبوع أو جزء منه لمدة أقصاها ٤ أسابيع .

سادساً : بيع الأصناف : بعد هذه المهلة (٤ أسابيع) تتخذ إجراءات بيعها لحساب المورد ويخصم من السعر ما يكون مستحقاً للجهة .

سابعاً : صرف قيمة المشتريات :

- لا يجاوز ١٥ يوم عمل تحسب من تاريخ اليوم التالي لاعتماد قرار لجنة الفحص أو لورود نتيجة الفحص .

- إذا كان سداد السعر مقابل استلام الأصناف فيجب أن تتخذ إجراءات الفحص والتحقق من مطابقة الأصناف للمواصفات وذلك قبل سداد السعر .

ثامنا : مهلة التوريد : إذا تأخر المورد في توريد البضاعة كلها أو جزء منها - ويدخل في ذلك الأصناف المرفوضة - فيجوز للسلطة المختصة منحه مهلة إضافية للتوريد .

تاسعا : غرامة التأخير : وتحسب غرامة التأخير عن هذه المهلة بواقع ١ % عن كل أسبوع أو جزء منه من قيمة الأصناف المتأخرة أو المرفوضة وبعد أقصى ٣ % من ذات القيمة .

عاشرا : التأخر بعد المهلة : للجهة الحق في :

أ- شراء الأصناف على حسابه بذات الشروط والمواصفات .

ب- أو إنهاء التعاقد .

حادي عشر : مصادرة التأمين النهائي : يصادر التأمين النهائي وحق الجهة في خصم أي خسارة تكبدتها من مستحقاته لديها، أو أية جهة إدارية أخرى إن لم تكف مستحقاته طرف الجهة المتعاقدة معه .

ثاني عشر : تأخير التوريد بعد انتهاء السنة المالية :

- يتم إخطار المورد بإلغاء العقد عن الكمية الباقية .

- أو أن تقرر الجهة استمراره للتوريد بشرط سماح الاعتمادات المالية .

ماهية الرقابة الداخلية على العقود :

يتضمن تصميم الرقابة الداخلية للعقود السلعي تناول الإجراءات التالية:

- نظام دقيق للعقود .
- إجراءات فعالة للرقابة الإدارية على العقود .
- إجراءات دقيقة للرقابة المحاسبية على العقود .

****وفيما يلي شرح لهذه العناصر:**

أولاً: وضع نظام دقيق للعقود :

يتطلب وضع نظام دقيق للعقود إتباع ما سبق تناوله في الحالات المختلفة .

ثانياً: الرقابة الإدارية على العقود السلعي:

وتتمثل في الخطة التنظيمية والسياسات الإدارية والمقاييس والطرق التي يتم إتباعها لمتابعة ورقابة تسلسل عمليات العقود. ومن أهم وسائل تحقيق هذا النوع من الرقابة:

١- التأكد من توافر مجموعة السجلات التي يجب توافرها في المنشآت المختلفة ومنها :

- سجل لقيد الموردين والمقاولين والاستشاريين في الداخل والخارج .
- سجل لقيد المحليين الذين يتم التعامل معهم بالمناقصة المحلية .
- سجل لقيد الممنوعين من التعامل .
- سجل خاص بمحاضر فتح المظاريف .
- سجل أعمال وقرارات لجنة البت .
- سجل لقيد العينات الواردة مع العطاءات .
- سجل لقيد المناقصات العامة والمحدودة .
- سجل لقيد المناقصات المحلية .
- سجل لقيد الاتفاق المباشر .

- ٢- التأكد من سلامة كافة الإجراءات الخاصة بإبرام العقود المختلفة .
- ٣- التأكد من سلامة ومشروعية العقود وان التوقيع عليها معتمد ممن لهم حق الاعتماد.
- ٤- عمل كافة الدراسات والتحليلات الإحصائية للعقود المختلفة وإعداد تقارير خاصة بالعقود التي أبرمت خلال السنة ونسبة العقود التي نفذت منها وتلك التي لم تنفذ ، والأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ البعض منها .
- ٥- وضع برنامج تفصيلي ودقيق للإجراءات التي يتم إتباعها في إعداد ومراجعة العقود المختلفة.

ثالثاً: الرقابة المحاسبية:

- ويقصد بها كافة الإجراءات والوسائل اللازمة لمتابعة سلامة البيانات المحاسبية الخاصة بالعقود ومدى صحة تسجيل العقود في كل من الدفاتر والسجلات . ومن أهم وسائل تحقيق ذلك :
- ١- مراجعة الشروط العامة للمناقصات والممارسات لضمان إعداد تلك الشروط في إطار القوانين والتعليمات السائدة.
 - ٢- مراجعة العقود التي تدخل الجهة طرفاً فيها مع الغير والتأكد من استيفاء تلك العقود للشروط والوثائق اللازمة للتعاقد والحصول على موافقات الجهات الرقابية على التعاقد .
 - ٣- مراجعة استمارات الصرف والقيد والتوريد والمستندات المرفقة والمؤيدة للصرف.
 - ٤- مراجعة التقارير الدورية (تقارير الشراء والتقارير المالية الربع سنوية).

- ٥- مراجعة أعمال الخطة التشغيلية الخاصة بالإدارة وإنجازاتها.
- ٦- مراجعة الدورات المستندية لأعمال المخازن .
- ٧- إعداد تقارير دورية بالملاحظات التي تسفر عنها عمليات المراجعة وإرسالها للجهات ذات العلاقة وذلك للرد عليها خلال فترة محددة والتعقيب على رد تلك الجهات.
- ٨- إعداد تقارير الإنجاز السنوية للعقود تمهيداً للعرض على لجنة التخطيط.

وفيما يلي نعرض برنامج مراجعة مقترح لعقود الشراء محلياً أو خارجياً :

أولاً : برنامج مراجعة عقود مشتريات محلياً :

- ١- الحصول على صورة من العقد للتحقق من الشروط المحددة به ، والتحقق من طريقة الشراء (المناقصات العامة - المحدودة - الممارسة - الأمر المباشر) وان طريقة الشراء تتفق مع القواعد المحددة سلفاً .
- ٢- التحقق من وجود تأمين ابتدائي وتأمين نهائي بكل عقد من العقود ، وأنه قد تم سداد التأمين الابتدائي عند الإعلان عن المناقصة .
- ٣- التحقق من أن العقد المبرم مع المورد هو أفضل العروض بالنسبة للمنشأة من ناحية الأسعار ومواعيد التوريد والكميات الموردة ، وفي حالة الاختلاف يذكر الأسباب التي دعت إلى تفضيل أحد العروض عن غيرها .
- ٤- التحقق من سداد التأمين النهائي للعقد المبرم مع أحد الموردين وتسوية التأمينات المؤقتة .
- ٥- الحصول على كافة المستندات الخاصة بالمبالغ التي يتم تسليمها كدفوعات مقدمة من قيمة التعاقد وفحصها والتحقق من مناسبتها مع قيمة السلع والخدمات المتعاقد على توريدها .
- ٦- الحصول على نسخ من كافة المستندات المتعلقة باستلام السلع والخدمات التي تم التعاقد عليها (إذن إضافة لمخازن ، فاتورة ، إذن ارتجاع مواد خام أو بضاعة ،الخ) والتحقق من صحتها مستندياً وحسابياً .
- ٧- تدقيق المبالغ التي حصل عليها المورد مع قيمة الفاتورة الخاصة بالسلع أو الخدمات مع القيمة المتعاقد عليها بالعقد ، وبيان أي اختلافات إن وجدت وأسبابها .
- ٨- الرقابة على سجلات ودفاتر المخزون للمواد الخام وبطاقات الصنف للتحقق من أن السلع التي تم التعاقد عليها ونفذت قد تم إدخالها المخازن فعلاً .

٩- التحقق من المبالغ المحتجزة عن العملية والخاصة بفترة الضمان إن وجدت وما إذا كانت مناسبة لقيمة الأعمال التي تم توريدها خلال الفترة ، وفي حالة عدم مخالفتها يذكر الأسباب.

ثانياً: برنامج مراجعة عقود مشتريات خارجياً :

١- الحصول على صورة من العقد للتحقق من الشروط المحددة به ، والتحقق من طريقة الشراء (المناقصات العامة والمحدودة - الممارسة - الأمر المباشر) وإن طريقة الشراء تتفق مع القواعد المحددة سلفاً .

٢- التحقق من وجود تأمين ابتدائي وتأمين نهائي بكل عقد من العقود ، وأنه قد تم سداد التأمين الابتدائي عند الإعلان عن المناقصة .

٣- التحقق من أن العقد المبرم مع المورد هو أفضل العروض بالنسبة للمنشأة من ناحية الأسعار ومواعيد التوريد والكميات الموردة ، وفي حالة الاختلاف يذكر الأسباب التي دعت إلى تفضيل احد العروض عن غيرها .

٤- التحقق من سداد التأمين النهائي للعقد المبرم مع احد الموردين وتسوية التأمينات المؤقتة .

٥- التحقق من فتح الاعتمادات المستندية لشراء السلع أو الخدمات أو خطابات الضمان الصادرة ، وما إذا كان التسليم محل البائع أم محل المشتري .

٦- الحصول على المستندات الخاصة بالمبالغ التي يتم تسليمها كدفوعات مقدمة من قيمة التعاقد وفحصها والتحقق من مناسبتها مع قيمة السلع والخدمات المتعاقد على توريدها .

٧- الحصول على نسخ من كافة المستندات المتعلقة باستلام السلع والخدمات (اذن إضافة لمخازن ، فاتورة ، إذن ارتجاع ،الخ) والتحقق من صحتها مستندياً وحسابياً .

٨- تدقيق المبالغ التي حصل عليها المورد مع قيمة الفاتورة مع القيمة المتعاقد عليها بالعقد ، وبيان أي اختلافات إن وجدت وأسبابها .

١١- التحقق من المبالغ المحتجزة عن العملية والخاصة بفترة الضمان إن وجدت وما إذا كانت مناسبة لقيمة الأعمال التي تم توريدها خلال الفترة ، وفي حالة عدم مخالفتها يذكر الأسباب.

١١-مراجعة كافة السجلات أو بعضها للتحقق من صحة تسجيل كافة البيانات الخاصة بالعقود فيها.

١٢-المراجعة الفنية لكيفية إثبات العقود التي ترتب عليها التزامات مالية في كل من دفاتر اليومية والأستاذ وكذلك مدى تأثيرها على الحساب الختامي وقائمة المركز المالي.

تذكّر أن

• تعريف العقد :

اتفاق بين طرفين يلتزمان بمقتضاه ما اتفقا عليه للطرف الآخر مقابل قيمة متفق عليها وفقاً لأهمية الأشياء المتعاقد عليه .

• أنواع العقود :

- أ - عقود الإيجار . ب - عقود عمل . ج - عقود وكالة . د - عقود بيع .
- هـ - عقود إنشاء منشأة . و - عقود نقل . ز - عقود شراء . ح - عقود التزام .

• طرق إبرام العقود الخاصة بالمشتريات :

- ١- المناقصة العامة .
- ٢- المناقصة المحدودة .
- ٣- المناقصة المحلية .
- ٤- الشراء بالأمر المباشر .
- ٥- الممارسة العامة .
- ٦- الممارسة المحدودة .

الأسئلة

- س١ يهدف وضع نظام للرقابة على العقود إلى تحقيق الكثير من الأهداف - أذكر خمسة من هذه الأهداف ؟
- س٢ اشرح أهمية الرقابة على العقود ؟
- س٣ عرف العقد مع ذكر خمسة أنواع من العقود ؟
- س٤ يتم إبرام العقود الخاصة بالمشتريات عن طريق عدة طرق - أذكر هذه الطرق ؟
- س٥ اشرح مسؤوليات لجنة البت ؟
- س٦ متى يتم إلغاء المناقصة مع ذكر حقوق مقدمى العطاءات فى حالة الإلغاء ؟
- س٧ اشرح بعبارات قصيرة معنى كل من :
- الرقابة الإدارية على العقود .
 - الرقابة المحاسبية على العقود .
- س٨ ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخاطئة :
- ١- من أهداف نظام الرقابة على العقود وجود الترخيص السليم بالتعاقد . ()
 - ٢- يتم فتح الاعتمادات المستندية فى العقود الداخلية . ()
 - ٣- لا تزيد مدة صلاحية سريان العطاءات عن ستة أشهر من تاريخ فتح المظاريف الفنية . ()
 - ٤- من مسؤوليات لجنة البت بيان أوجه النقص أو المخالفة للشروط التى تستدعى عدم قبولها نهائياً . ()
 - ٥- يتم إلغاء المناقصة قبل البت بقرار مسبب من السلطة المختصة إذا تم الاستغناء عنها . ()
 - ٦- يجوز للجهة الإدارية فسخ العقد فى حالة إخلال المتعاقد بأى شرط من شروط العقد . ()
 - ٧- لا يجوز للجهة الإدارية إنهاء العقد والتأمين فى حالة وفاة أحد المتعاقدين . ()

س ٩ أكمل العبارات الآتية :

- ١- تكون المناقصة العامة إذا كانت مقصورة على جهات داخل نطاق
- ٢- تشكل لجنة البت من عناصر ، عناصر ، عناصر
- ٣- المناقصة المحدودة تتم بقرار من
- ٤- يتم الشراء بالأمر المباشر فى الحالات
- ٥- فى حالة وفاة المتعاقد يجوز للجهة الإداري فسخ العقد مع رد التأمين إذا لم يكن لها
