

## المسؤولية المترتبة على المراقب المالي عن فساده المالي

الدكتور . امحمد ضوء أبو خريص

كلية القانون نالوت – فرع الرحيبات

..بمع النما الرمن الررمج..

### • ملخص البحث :

يهدف هذا البحث إلى دراسة المسؤولية المترتبة على المراقب المالي عن فساده المالي، وذلك من خلال تحديد الأوجه لتلك المسؤولية المترتبة على الفساد والانحراف المالي، وهي نوعين: الأولى المسؤولية التأديبية المترتبة على الانحرافات والمخالفات المالية التي تقع من الموظف العام بصفة عامة، وبصفة خاصة المسؤول عن الرقابة المالية الداخلية، وهو المراقب المالي، ثم المسؤولية الجنائية المترتبة على ذلك الفساد المالي.

ولإلمام بهاذين النوعين من المسؤولية المترتبة على المراقب المالي عن فساده المالي ؛ قسم البحث فيها إلى جزئين في صورة (مطلبين) : (المطلب الأول)، المسؤولية التأديبية للمراقب المالي، فتم تناول مفهومها ، وصور الفساد المالي المترتب عنها وفقاً للتشريع الليبي. أما (المطلب الثاني)، المسؤولية الجنائية للمراقب المالي، وأيضاً نتناولها من حيث المفهوم ، ومن حيث تحديد اركانها وصور الجرائم المتعلقة بالمال العام في التشريع الليبي، وتضمنت الخاتمة ما تم التوصل اليه من نتائج وتوصيات.

### • الكلمات المفتاحية :

{المراقب المالي ، المسؤولية التأديبية والجنائية ، المال العام ، الفساد المالي ، جرائم المال العام ، التشريع الجنائي الليبي}.

## • المقدمة :

تعد النفقات العامة من أهم المقاييس التي تحدد مدى تطور الدولة، وسيورها ضمن الدول المتقدمة أو السائرة في طريق النمو، فتنوع دخل الحكومة، وتعدد نفقاتها، ووضع أنظمة لمراقبة النفقات ضمن ميزانية عامة تقرها السلطات المختصة، يعد مظهرا حضاريا من جهة، ويدل سير على وجود نظام سياسي محكم تحت رقابة شرعية وفنية من جهة أخرى، ولما كان لتطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة في جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية ومنها إلى الدولة المنتجة، الأمر الذي أثر بشكل ملحوظ في تطور حياة الشعوب، وهو ما يستدعي إحداث تطور في وسائل الرقابة على المال العام، فبينما كانت الدولة الحارسة، تهدف لتقديم الخدمات التقليدية كتحقيق الأمن والعدل، وتنظيم العلاقات الخارجية، فإن الأزمات السياسية والاقتصادية التي واجهت الدول الحديثة، تطلبت تدخلها في كافة القطاعات، وغيرها من الأنشطة التي لا يستطيع الفرد القيام بها.

إن التطور الناتج عن تعدد وظائف الدولة واتساع أغراضها، يتبعه تزايد ملحوظ في النفقة العامة، وهو ما يقتضي توفير أجهزة إدارية متعددة، تؤدي الخدمات للجمهور بكفاءة وفاعلية وفقا للتشريعات المرسومة لها، وبالتالي فإن المسؤولية المترتبة على المخالفات المالية الناشئة عن المراقب المالي، ومدى فاعلية هذه الأجهزة الرقابية، وهذا يعكس دوراً مهماً في النهوض بالدولة. ولقد أخذ المشرع الليبي بهذا الأمر متمثل في المسؤولية التأديبية والجنائية على الفساد المالي الصادر من اهل الاختصاص، بالإضافة إلى دور الرأي العام في ممارسة الأعمال الرقابية على السلطة التنفيذية، ولاسيما الرقابة على ميزانية الدولة، ومواجهة تجاوزات المسؤولين عن الإنفاق العام. وبالرغم من أن المشرع الليبي قد انتهج نفس الأساليب المطبقة في المسؤولية المترتبة على المخالفات المالية في التشريعات الدولية فإنه يوجد الكثير من الثغرات، ونظراً للتجاوزات المرتكبة وإهدار المال العام والإضرار بالموازنة العامة للدولة، فإن المشرع الليبي حاول إيجاد المسؤولية التأديبية والجنائية على هذه المخالفات، ونود أن نتعرض أولاً إلى الركائز الأساسية في مقدمة هذا البحث، لبيان أهميته وإشكالياته وأهدافه، والدراسات السابقة، والمنهج المتبع، والخطة المعدة لموضوع البحث، وذلك وفقاً للتفصيل الآتي:

• أولاً: أهمية البحث :

ويمكن تحديد أهمية هذا البحث عبر النقاط التالية :

1. لا يقتصر دور المسؤولية المترتبة على الفساد المالي الصادر عن المراقب المالي على محاسبة هذه الجهة ، بل تلعب دوراً مهماً في توجيهها وإرشادها لاستخدام مواردها المالية استخداماً رشيداً ، وفقاً للغرض الذي أنشئت من أجله، والذي ينعكس إيجاباً على تأمين العيش الكريم لمواطنيها ، وتأمين الرفاهية لمختلف فئات الشعب.
2. إن للعقوبات الرادعة عن المخالفات المالية التي قد تقع من المراقب المالي أهمية بالغة، تتمثل في تطوير العمل الإداري ، وتسهيل تقديم الخدمات للمواطنين.
3. لا تنحصر مهمة المسؤولية عن الانحرافات المالية الصادرة من المراقب المالي على المنع والمساءلة فقط ، وإنما تمتد إلى تحديد أسباب الانحرافات أو الخلل في الأداء ، والتوجيه لتجنب وقوعها، وكذلك تفادياً للأخطاء، وتشخيص الخلل، وبيان أوجه القصور في أسلوب إدارة أموال الدولة، والسيطرة عليها، وتصحيحها في الوقت المناسب قبل فوات الأوان.

• ثانياً: إشكالية البحث :

تتجلى إشكالية البحث الرئيسية في التساؤل التالي وهو: هل المسؤولية المترتبة على الانحرافات والفساد الصادر من المراقب المالي كافية وفاعلة للحد من التلاعب بالمال العام؟ أم أنه يتطلب اتخاذ المزيد من الإجراءات للحد من هذا التلاعب؟. وبالتالي فإن الباحث سيتعرض للإجابة عن هذه الإشكالية من خلال التعرف على مفهوم وصور المسؤولية التأديبية والجنائية المترتبة على هذا الفساد المالي للمراقب المالي وبحث الليات وضوابط أكثر فاعلية لضبط الانفاق العام في ضوء القانون الليبي.

• ثالثاً: أهداف البحث :

يمكن تحديد أهداف هذا البحث في النقاط التالية:

1. مدى نجاح هذه الأساليب في تحقيق الهدف من الرقابة وفقاً للتقارير الصادرة من الجهات المعنية، وبيان أوجه النقص والقصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها.

2. دراسة أساليب المسؤولية المترتبة على الفساد المالي الصادر من المراقب المالي في ضوء التشريع الليبي ومدى كفاءتها وفعاليتها في الرقابة على الإنفاق العام، والحد من الفساد والإسراف في النفقات العامة.

3. معرفة مدى فاعلية هذه العقوبات الرادعة في حق المراقب المالي ومدى تناسبها مع المخالفات المالية المرتكبة .

#### • رابعاً: الدراسات السابقة :

من خلال البحث عن الدراسات السابقة فيما يتعلق بهذا الموضوع تبين وجود بعض الدراسات منها بحث منشور في مجلة محكمة بعنوان: "احكام العقوبات التأديبية في الوظيفة العامة"- للأستاذ (اسماعيل ابراهيم احفيظه) بكلية القانون جامعة الزاوية. بالإضافة إلى بعض الدراسات المتفرقة في الكثير من المؤلفات الخاصة بعلم المالية العامة، حيث جاءت هذه الدراسات موجزة في مبحث أو مطلب دون تعمق في المادة العلمية.

#### • خامساً: صعوبات البحث :

واجه الباحث العديد من الصعوبات، وفي مقدمتها قلة المراجع العلمية المتخصصة والدراسات والأبحاث في مجال الرقابة المالية بالدولة الليبية، وصعوبة الحصول على التقارير والحالات العملية التي تم اكتشافها، والتجاوزات الإدارية والمالية التي لم يتم اكتشافها لإثراء البحث، وفي سبيل الحصول عليها كانت هناك صعوبات عديدة، خاصة تلك الإدارية من جانب الجهات ذات الاختصاص، ولكن الجهود التي بذلت في سبيل الحصول على القدر الممكن من هذه المراجع والتقارير والحالات العملية، قد أتت ثمارها إلى حد بعيد بحمد الله وتوفيقه.

#### • سادساً: المنهج المتبع :

فرضت دراسة موضوع البحث، أن يسلك الباحث مسلك المنهج التحليلي، والاستنباطي، والمقارن لاستخلاص النتائج وتحليل المعلومات ومعرفة المعوقات، وإيضاح طرق التخلص علي الرقابة الداخلية وقد ألقى الضوء على مسؤولية المراقب المالي عن الفساد الصادر عنه بهدف الوصول الى تحقيق المشروعية ومحاربة الفساد.

• سابعاً : خطة البحث :

للإجابة على الإشكالية المثارة والإلمام بالمسؤولية المترتبة على المراقب المالي عن فساده المالي ؛ تتطلب تقسيم الموضوع جزئياً للبحث في المسؤوليتين : التأديبية والجنائية ، وذلك كالآتي :

- **المطلب الأول - المسؤولية التأديبية للمراقب المالي.**
  - **الفرع الأول : مفهوم المسؤولية التأديبية.**
  - **الفرع الثاني : صور الفساد المالي المترتب عن المسؤولية التأديبية للمراقب المالي وفقاً للتشريع الليبي.**
  - **المطلب الثاني : المسؤولية الجنائية للمراقب المالي.**
  - **الفرع الأول : مفهوم المسؤولية الجنائية.**
  - **الفرع الثاني : اركان وصور الجرائم المتعلقة بالمال العام في التشريع الليبي.**
- وفي خاتمة البحث المسؤولية المترتبة على المراقب المالي في اطار المسؤولية التأديبية والجنائية عن الفساد المالي الصادر عن المراقب المالي تم التوصل الى عدة نتائج وتوصيات.

• **المطلب الاول :**

**المسؤولية التأديبية للمراقب المالي.**

المسؤولية التأديبية هي التزام قانوني يقع على عاتق الموظف بتحمل الأثر القانوني في حالة المخالفة المتمثلة في إخلاله بواجباته الوظيفية ، وسنعرض إليها من حيث مفهوم المسؤولية التأديبية (الفرع الأول) ، ولنتخلص إلى صور الفساد المالي المترتب عن المسؤولية التأديبية للمراقب المالي وفقاً للتشريع الليبي في (الفرع الثاني).

• **الفرع الاول :**

**مفهوم المسؤولية التأديبية.**

يقصد بالمسؤولية التأديبية أنها عبارة عن : "إحدى المسؤوليات التي يتحملها الموظف في حال إخلاله بواجباته الوظيفية ومقتضياتها، وهي التزام قانوني يقع على الموظف بتحمل العواقب المترتبة على هذا الإخلال"<sup>1</sup>، ويفهم من التعريف السابق أن المسؤولية التأديبية، لا تترتب إلا في

حال وجود خطأ تأديبي عمدي، سواء أكان الفعل إيجابياً أم سلبياً، وتحديد الموظف المسؤول عن الفعل، والنتيجة المترتبة على ذلك، وهذا بيان لتحديد مفهوم المسؤولية التأديبية بشكل عام. أما رأي ووجهة نظر الفقه القانوني فقد عرف المسؤولية التأديبية عن المخالفات المالية بأنها: "كل مخالفة يترتب عليها ضياع حق مالي للدولة، أو لأحد أشخاص القانون العام، أو من شأنها أن تؤدي إلى ذلك"<sup>2</sup>، ويفهم منه أن المخالفة المالية ضياع لحق الدولة بالتصرف في أموالها دون وجه حق وبأي وسيلة كانت.

فالمسؤولية التأديبية عن المخالفات المالية بمفهومها العام أو الخاص، تركز على عنصرين اثنين أولهما الخطأ التأديبي المالي المتمثل في ضياع أو إهدار المال العام، والثاني الضرر الناتج عن هذا الضياع، وتكليف الجزاء عليه.

ونلاحظ أن المشرع الليبي لم يصدر تعريفاً للمسؤولية التأديبية للانحرافات المالية، بل ترك أمر تحديد هذا المفهوم للقضاء الليبي، ممثلاً في المحكمة العليا في حكمها في الطعن الإداري رقم 1/27 ق لسنة 1983 بما نصه: "إن كون المخالفة مالية أو إدارية هو تكليف يقوم على أساس من طبيعة الذنب الذي يقترفه الموظف طبقاً للتحديد الوارد في المادة (31) من قانون ديوان المحاسبة رقم (79) لسنة 1975م<sup>3</sup>، وأن هذا النص يفضي إلى نص آخر ذكر في المجلة بغرض توضيح النص السابق، وفحواه هو تحديد مفهوم حول المخالفة المالية الناتجة عن إهدار المال العام، وهو ما جاء فيه: "يعتبر من المخالفات المالية كل تصرف يؤدي إلى صرف مبلغ من الأموال العامة أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو أي جهة أخرى تخضع لرقابة ديوان المحاسبة، وبغض النظر عما إذا كانت القوانين واللوائح التي وقع الفعل بالمخالفة لها ذات طبيعة مالية بحتة أم لا، وليس من شك فيه قد تترتب على تصرف الطاعن صرف مبلغ من الأموال العامة بغير وجه حق، الأمر الذي يتعين معه القول بأن المخالفات المعزوة إليه هي من قبيل المخالفات المالية"<sup>4</sup>، وبذلك قد بينت المحكمة العليا في حكمها أن أساس مفهوم المسؤولية التأديبية للمخالفة المالية، يتم في عنصر الفعل المرتكب، والمترتب على ضياع حق من الحقوق المالية للدولة.

وعرف المجلس التأديبي الأول للمخالفات المالية بينغازي في قراره الصادر بتاريخ 23/1/1980م المخالفة المالية بما نصه: "أن المخالفة المالية على قانون النظام المالي للدولة، وقانون الخدمة المدنية، وقانون ديوان المحاسبة، واللوائح الصادرة بمقتضى هذه القوانين، هي تلك الأفعال السلبية والإيجابية التي تقع من الموظف، خروجاً على مقتضى النظم المالية التي رسمها المشرع"<sup>5</sup>.

والمستفاد من المفاهيم السابقة أن المسؤولية التأديبية الخاصة بالمخالفة المالية، قد حدد لها المشرع الليبي نظاماً قانونياً خاصاً، نظراً لأهمية هذا الجانب، وحماية للأموال العامة، فالضرر الذي يقع على الأموال العامة، يتمثل في جانبيين إما في شكل إيجابي في التلاعب بالمعاملات المالية والإدارية أو بشكل سلبي من خلال الامتناع عن التأشير، أو الإمضاء على المعاملات التي كان من اللازم إمضاؤها، وبالتالي فإن الترابط بين العنصرين الخطأ والضرر هو الأساس في المسؤولية التأديبية عن المخالفات المالية<sup>6</sup>.

### • الفرع الثاني :

## صور الفساد المالي المترتب عن المسؤولية التأديبية للمراقب المالي

### وفقاً للتشريع الليبي.

- لقد حدد المشرع الليبي صور المخالفة والفساد المالي الذي يترتب المسؤولية التأديبية في القانون رقم (19) لسنة 2013م، في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة على الآتي :
1. "مخالفة الأحكام والنظم المالية و ما يصدر من تعليمات او توجيهات بشأنها.
  2. الإخلال بأحكام التعاقدات أو المشتريات أو غيرها من اللوائح والنظم المالية.
  3. كل تصرف خاطئ أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبالغ من الأموال العامة بدون وجه حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة.
  4. عدم موافاة ديوان المحاسبة بما يطلبه من مستندات.
  5. عدم الرد على استفسارات ديوان المحاسبة أو ملاحظاته أو التأخير في الرد عليها في الوقت المناسب.

6. عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة في المخالفات التي تتضمنها ملاحظات الديوان.
7. مخالفة قواعد الميزانية أو أسس إعدادها أو تنفيذها.
8. تجزئة العقود بقصد النأي بها عن رقابة الديوان.
9. إبرام العقود الخاضعة لرقابة الديوان المسبقة قبل مراجعتها من قبله وإبداء ملاحظاته بشأنها.
10. كل تصرف أو موقف يكون من شأنه إعاقة ديوان المحاسبة عن مباشرة اختصاصه".  
وقد حددت المادة (26) من قانون النظام المالي للدولة مجلساً تأديبياً لمحاكمة الموظفين عن المخالفات المالية المرتكبة منهم، بحيث يُشكّل من:

1. "مستشار من المحكمة العليا رئيساً.
2. وكيل ديوان المحاسبة عضواً.
3. وكيل وزارة الخزانة عضواً.
4. رئيس إدارة الفتوى والتشريع عضواً.

وتتدب الجمعية العمومية للمحكمة العليا كل سنتين مستشارين، أحدهما أصلي، والآخر احتياطي  
الرئاسة المجلس<sup>7</sup>.

ويجوز لكل من الأعضاء الثلاثة أن ينيب عنه أحد موظفي الجهة التي يعمل بها على ألا تقل  
درجته عن مدير عام، وذلك ما لم يكن المحال إلى المحاكمة من موظفي الفئة الأولى.  
وفي حالة غياب أحد أعضاء المجلس، أو قيام مانع به، يحل محله من يقوم مقامه، طبقاً لنظام  
الجهة التي يتبعها. وإذا كان الموظف المحال إلى المحاكمة عضواً في المجلس ذاته اختار رئيس  
مجلس الوزراء عضواً يحل محله.

وتصدر القرارات الصادرة عن المجلس بالأغلبية، فإذا تساوت الأصوات، رجح الجانب الذي منه  
الرئيس".

كما نصت المادة (27) من القانون المالي للدولة على تحديد العقوبات الخاصة بالموظفين  
المرتكبين للمخالفات المالية وتتمثل في الآتي :

أ. "الإنذار.

ب. الخصم من المرتب لمدة لا تجاوز شهرين في السنة ، ولا يجوز أن يجاوز هذا الخصم ربع  
المرتب شهرياً، بعد الربع الجائز، الحجز، أو التنازل عنه قانونياً .

- ت. تأجيل العلاوة السنوية، أو الحرمان منها.
- ث. الوقف عن العمل بدون مرتب، أو بمرتب مخفض لمدة لا تتجاوز ستة أشهر .
- ج. العزل من الوظيفية مع حفظ الحق في المعاش أو المكافأة، وذلك مع مراعاة أحكام قانون التقاعد.
- د. ولا توقع على موظفي الفئة الأولى إلا العقوبتين المنصوص عليهما في الفقرتين (أ-هـ) من هذه المادة.
- هـ. لا يحول انتهاء خدمة الموظف دون محاكمته أمام المجلس التأديبي للمخالفات المالية وتوقيع العقوبات المقررة في هذا الشأن بقانون الخدمة المدنية".
- وإضافة إلى أن وجود المجلس الخاص بالمخالفات المالية يختلف عن المجالس التأديبية العادية في تكوينه وفي طبيعة عمله فإن الأمر تطلب وجود عقوبات خاصة وهي على النحو التالي:
- أ- اللوم.
- ب- الخصم من المرتب بما لا يجاوز تسعين يوما في السنة، ولا يجوز أن يجاوز الخصم تنفيذاً لهذه العقوبة ربع المرتب شهرياً بعد الربع الجائز الحجز عليه أو التنازل عنه قانوناً.
- ت- الحرمان من العلاوة السنوية.
- ث- الحرمان من الترقية مدة لا تقل عن سنة ولا تزيد عن ثلاث سنوات.
- ج- خفض الدرجة.
- ح- العزل من الخدمة<sup>8</sup>
- ومن خلال استقراء النصين السابقين يستخلص الباحث أن العقوبات التأديبية مشابهة للعقوبات الخاصة بالمخالفات المالية وذلك لا يناسب الفرق الكبير بين طبيعة المخالفين، وبالتالي فإنني أرى ضرورة تعديل بعض أحكام العقوبات التأديبية الخاصة بالمخالفات المالية، لتكون موازية للفعل المرتكب أو أشد، كأن توقع عليه عقوبة رد قيمة الأموال المتلاعب فيها؛ أو دفع غرامة مالية مضافة على القيمة المهذرة، أو مصادرة أملاكه بما يساوي مخالفاته؛ لأن الباحث يرى أن تشابه العقوبات بين المجلس التأديبي العام والمجلس التأديبي للمخالفات المالية لا يحقق تمايزاً

للمجلس التأديبي الأخير، لأن تماثلها يتيح تساؤلاً مهماً وهو ما الفائدة من وجود مجلس للمخالفات المالية في ظل تشابهه للأحكام العقابية؟. كما أن في العقوبات المالية تساهلاً واضحاً لا يكافئ جريمة هدر المال العام، ولذا يرى الباحث ضرورة تعديل العقوبات عن المخالفات المالية، لتتضمن حيازة أملاك الموظف، والتعويض المضاعف عن الأموال التي تم التلاعب بها، ليتحقق بذلك مبدأ العدالة وعدم جراءة الموظف على إهدار الأموال العامة<sup>9</sup>.

### • المطلب الثاني :

#### المسؤولية الجنائية للمراقب المالي.

فلئن كان المسؤول هو الجاني دائماً، فإن القاعدة في التشريعات الجنائية الحديثة أن الإنسان لا يسأل بصفته فاعلاً أو شريكاً إلا عما يكون لنشاطه دخل في وقوعه من الأعمال التي نص القانون على تجريمها<sup>10</sup>، وبهذا فإن المسؤولية الجنائية تبعة عقابية يتحملها الشخص المرتكب للفعل الإجرامي ، وكما استقر في التشريعات الوضعية في عالم الناس اليوم ، فإن المبدأ أن المسؤولية شخصية والعقوبة شخصية ، وهذه القاعدة في بناء المسؤولية الجنائية يتطلب تحديد مفهومها في شأن الجرائم المتعلقة بالمال العام في (الفرع الأول) ، ومن حيث أن الجريمة التي ترتب المسؤولية الجنائية فعل يجرمه القانون. فالأمر يتوجب بيان أركان وصور الجرائم المتعلقة بالمال العام في التشريع الليبي في (الفرع الثاني).

### • الفرع الأول :

#### مفهوم المسؤولية الجنائية.

تعرف المسؤولية الجنائية بأنها الأثر المترتب على الفعل الإجرامي للفرد، وتحمله نتائج فعله وفقاً للقوانين المنظمة لها، أو هي التزام الفرد بالآثار القانونية للجريمة، أو أنها تعني أن على الشخص قبول نتائج فعله الإجرامي، وذلك بالخضوع للعقوبة المقررة قانوناً<sup>11</sup>. وبالتحليل للتعريف السابق يتضح أن المسؤولية الجنائية لا تتحقق إلا إذا توافرت جميع أركان الجريمة، وحيث إن المسؤولية الجنائية التي تعترض الموظف العام المختص في الشأن المالي

في حال ما ارتكب مخالقات مالية ترقى إلى أفعال الجنائية أو الجنح فإن هذا السبب الذي دعا بعض فقهاء القانون الجنائي إلى تشديد العقاب على الموظف العام المختص بالشأن المالي، لكونه يمتلك صلاحيات السلطة العامة في التصرف في جميع المعاملات المالية؛ والذي قد تترتب عليه إساءة في استعمال السلطة، وتسهل عملية التلاعب بالمال العام واستعمال النفوذ، وهو ما يوجب على الدولة وضع عقوبات شديدة على كل من تخول له نفسه المساس بالمال العام<sup>12</sup>، بأي صورة من صور الفساد المالي التي سبق الإشارة إليها في المطلب السابق.

### • الفرع الثاني :

#### اركان وصور الجرائم المتعلقة بالمال العام في التشريع الليبي.

ولبيان المسؤولية الجنائية للقائم بالمراقب المالي، فإنه يتعين علينا أن نعرض على الأركان العامة للجرائم التي تتعلق بالمال العام، ثم نحدد أهم صور الجرائم التي تمثل اعتداء على المال العام وذلك وفقاً للتفصيل الآتي:

#### ▪ اولا - اركان الجرائم المتعلقة بالمال العام في التشريع الليبي :

تتخصر الأركان العامة في جرائم الاعتداء على المال العام في أركان أساسية، نوضحها على النحو الآتي:

#### 1. ان يتوفر ركن الموظف العام :

لقد بين القانون الجنائي الليبي في تعريفه للموظف العام في المادة (16) عقوبات ليبي بأنه : "هو كل من أنيطت به مهمة عامة في خدمة الحكومة أو الولايات أو الهيئات العامة الأخرى، سواء كان موظفاً أو مستخدماً دائماً أو مؤقتاً، براتب أو بدونه، ويدخل في ذلك محررو العقود والأعضاء المساعدون في المحاكم والمحكمون والخبراء والتراجمه والشهود أثناء قيامهم بواجباتهم".

وكذلك تطرق المشرع الليبي لتعريف الموظف العام في قانون رقم (2) لسنة 1979م بشأن الجرائم الاقتصادية بمادته الثانية بما يلي : "يقصد بالموظف العام في تطبيق أحكام هذا القانون كل من أنيطت به مهمة عامة في اللجان أو المؤتمرات أو الأمانات أو البلديات أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات أو المؤسسات العامة أو الاتحادات أو النقابات أو الروابط أو

الجمعيات أو الهيئات الخاصة ذات النفع العام أو الشركات أو المنشآت التي تساهم في رأس مالها هذه الجهات وكذلك المنشآت التي طبقت بشأنها مقولة شركاء لا أجراء، سواء كان عضواً أو موظفاً أو منتجاً أو عاملاً دائماً أو مؤقتاً، بمقابل أو بدون مقابل، ويدخل في ذلك محررو العقود والمحكمون والخبراء والمترجمون والشهود أثناء قيامهم بواجباتهم".

وكذلك تطرق إليه في قانون علاقات العمل رقم (12) لسنة 2010م ، عرف الوظيفة العامة في المادة (5) بأنها :مجموعة من الاختصاصات والواجبات والمسؤوليات والصلاحيات لها رقم بملاك الوحدة الإدارية.

ولقد اشترط المشرع أن تتوفر صفة الموظف العام الذي اعتدى على المال العام من خلال وظيفته أو بسببها، على النحو الذي سوف نبينه لاحقاً في أنواع الجرائم التي تمثل اعتداء على المال العام، وتقع على الموظفين العموميين، كما أن هذا الركن متوافر لدى المراجع الداخلي باعتباره موظفاً عاماً لدى الجهة الإدارية ذاتها، والمراقب المالي باعتباره موظفاً عاماً يتبع وزارة المالية.

## 2. ان يتوفر العنصر المادي في الجريمة "السلوك - النتيجة - علاقة السببية":

يقصد بمفهوم الركن المادي للجريمة بأنه : "النشاط الإرادي الذي يصدر من الجاني، ليحقق النتيجة الإجرامية المعاقب عليها"<sup>13</sup>، والجريمة الجنائية لا تختلف عن الجريمة التأديبية كثيراً في ركنها المادي، حيث يرتكزان على ثلاثة عناصر مهمة أولها السلوك الذي يتمثل في المظهر الخارجي للفعل الملموس، كقيام موظف ما بتصرف إيجابي بفعل محظور أو تصرف سلبي، يتمثل في الامتناع عن أداء عمله.

ولبيان إدانة الموظف ومحاسبته مالياً، يتطلب الأمر شروعه في الفعل الذي وقع منه سواء أكان إيجابياً أو سلبياً، فإذا انعدم هذا العنصر ولم يقع من الموظف المتهم فإن المسؤولية الجنائية الصادرة عن الموظف تكون معدومة ذاتها ذات المسؤولية التأديبية، ولقد حكمت محكمة النقض المصرية في احدي الأحكام الصادرة عنها بتاريخ 1970م بعدم إدانة المتهم في حال نفيه للتصرفات المنسوبة إليه، سواء أكانت إيجابية أو سلبية ، وذلك على النحو الآتي: " عدم إدانة المتهم لأنه ليس بين الأفعال أو التصرفات المنسوبة إليه فعل او تصرف، أو دليل واحد مبناه عمل إيجابي وقع من المتهم"<sup>14</sup>.

وعلى ذلك يجب أن يكون هناك سلوك إيجابي أو سلبي منسوب للجاني، ويرتبط على هذا السلوك نتيجة تمثل اعتداء على المال العام، سواء باختلاسه أو الإضرار به، أو تحقيق المنفعة خاصة لمرتكب السلوك الإجرامي، ويتعين أخيراً أن يرتبط السلوك الإجرامي بالنتيجة الإجرامية بعلاقة السببية الملاءمة وفقاً للمجرى العادي للأمر، ويتوافر هذه العناصر الثلاثة، وهي: السلوك، والنتيجة، وعلاقة السببية، يتحقق الركن المادي لجرائم الاعتداء على المال العام وهو ركن أساسي في كل الجرائم.

### 3. ان يتوفر القصد الجنائي في الجريمة "العلم والإرادة" العنصر المعنوي :

أن الركن المعنوي في مضمونه قائم على توافر القصد الجنائي لدى مرتكب الجريمة، ويتمثل هذا القصد بعنصرين: الأول: العلم بأركان الجريمة بأن يرتكب سلوكاً يمثل اعتداء على المال العام، والعنصر الثاني هو إرادة تحقيق النتيجة الإجرامية المتمثلة في الاستحواذ على المال العام، والاعتداء عليه لمصلحته الشخصية، لتحقيق النفع الخاص من وراء الاعتداء على المال العام، وقد يكون الركن المعنوي في جرائم الاعتداء على المال العام الإهمال والخطأ ومخالفة القوانين واللوائح، ويترتب على ذلك الإضرار بالمال العام، وهو ما يسمى بالقصد الجنائي غير العمدي في جرائم الاعتداء على المال العام (الجرائم الخطئية) والتي تختلف عن الجرائم العمدية التي يتوفر فيها عنصر القصد الجنائي وهما العلم والإرادة.

### ▪ ثانياً- أهم جرائم المال العام في التشريع الليبي :

ولبيان المسؤولية الجنائية للمراقب المالي التابع لوزارة المالية، يجب علينا أن نطلع على أهم جرائم المال العام في التشريع الليبي، ومدى انطباق كل من الوظيفتين السابقتين على هذه الجرائم، ونذكر منها الآتي: جريمة الرشوة من خلال استعمال الموظف لنفوذ وظيفته ، وجريمة إساءة استعمال السلطة و الاختلاس، وجريمة التزوير في المستندات الرسمية.

### 1. جريمة الرشوة من خلال استعمال الموظف لنفوذ وظيفته :

نصت المادة (29) من قانون رقم (2) لسنة 1979م بشأن الجرائم الاقتصادية على أن: "يعاقب بالسجن كلُّ موظف عام طلب لنفسه أو لغيره أو قبل أو أخذ عطية أو وعداً بشيء لا حق له فيه، نقداً كان أو أية فائدة أخرى لاستعمال نفوذ حقيقي أو مزعوم للحصول أو محاولة الحصول

من أية سلطة عامة أو أية جهة خاضعة لإشرافها على أعمال أو التزام أو مقابلة أو اتفاق توريد أو ترخيص أو أوامر أو قرارات أو أحكام أو وظيفة أو خدمة أو رتبة أو أوسمة أو اية مكافأة أو مزية من أي نوع".

ولكي نسلط الضوء على تطبيق أحكام هذه المادة على مسؤولية المراقب المالي، فإن جريمة الرشوة، يمكن أن تنسب إلى المراقب المالي، وذلك من خلال استعمال نفوذ وظيفتهما والاختصاصات الموكلة إليهما لغرض إنهاء الإجراءات المالية، مثل: الصرف، وتسهيل إصدار أوراق الصرف بقيمة مالية مغايرة للواقع، وتغيير المستندات من أجل الحصول على مقابل، أو فائدة، أو مكافأة له أو لغيره، نظير إتمامه لهذه الإجراءات على وجه السرعة، أو بالمخالفة للمستندات وأوامر الصرف المتعارف عليها في تسيير وصرف المستحقات المالية للأشخاص المتعاملين مع جهة الإدارة<sup>15</sup>.

## 2. جريمة إساءة استعمال السلطة والاختلاس :

نصت المادة (27) من الفصل الرابع و المعنون بـ (جرائم) الاختلاس وإساءة استعمال السلطة من القانون رقم (2) لسنة 1979م في شأن الجرائم الاقتصادية على الآتي : "يعاقب بالسجن مدة لا تقل عن خمس سنوات، كل موظف عام اختلس أموالاً عامة أو أموالاً للأشخاص مسلمة إليه بحكم وظيفته أو ادعى ملكيتها، أو ملكها لغيره، وتكون العقوبة حد السرقة إذا توفرت شروطه" ، كما نصت المادة (28) من ذات القانون على أن : "يعاقب بالسجن كل موظف عام استولى بدون وجه حق على مال عام ، فإذا وقع الفعل غير مصحوب بنية التملك تكون العقوبة الحبس وغرامة لا تتجاوز ألف دينار أو إحدى هاتين العقوبتين.

وتطبيقاً لأحكام المادتين السابقتين، فإن مسؤولية المراقب المالي، تتحقق إذا استوليا على أموال مملوكة للدولة، أو أموال أشخاص مسلمة إليهما بحكم وظيفتهما، وذلك في صورة استيلائهما على الصكوك والمعاملات المالية، بهدف تملك قيمتها، أو لصالح شخص آخر، أو جهة أخرى، ليس لها الحق في تلك الأموال أو المستندات المستولى عليها أو المختلسة.

### 3. جريمة التزوير في المستندات الرسمية :

نص قانون الجنائي الليبي في المادة (342) من الفصل الثالث المعنون بتزوير الوثائق) على أن: " يعاقب بالعقوبة المنصوص عليها في المادة السابقة (السجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات وبغرامة ما بين خمسين ومائة وخمسين دينارا كل موظف عمومي يقرر كذباً صحة وثيقة ما يدخل تسليمها أو تحريرها أو مراقبتها ضمن اختصاصه، أو يثبت بيانات لم يدلُ إليه بها أحد، أو أغفل ذكر بيانات أدلى بها إليه أو يحرفها، أو يقرر كذباً، بأي وجه من الوجوه وقائع تعتمد الوثيقة على صحتها"، كما أضافت المادة (352) من قانون العقوبات الليبي المعنونة بـ ( تزوير الأوراق الرسمية الموقعة على بياض على أن تنزل العقوبة المقررة في المادة (341) بالموظف العمومي الذي في حيازته بحكم وظيفته ورقة ممضاة على بياض، وكان مفروضاً عليه أو جائزاً له تعبئتها، فأساء استعمالها بأن كتب عليها ورقة رسمية تخالف ما كان مفروضاً عليه أو جائزاً له كتابته، أو سمح بذلك " .

ويتطبيق أحكام المادة السابقة على المراقب المالي، تتحدد مسؤوليتهما عن قيام أي واحد منهما بتزوير المستندات الخاصة بالصراف، سواء بتعديل الأرقام، أو القيام بالكشط، أو بالشطب أو بالإزالة، أو بأي وسيلة من الوسائل المستخدمة بخلاف الحقيقة، سواء وردت على مستندات الصرف أو الصكوك.

وتتحقق الجريمة بمجرد ارتكابهما لعملية التزوير في المستند بغض النظر عن تحقيق نفع خاص لهما أو لغيرهما.

وعليه نلاحظ أن قانون العقوبات الليبي قد نص على عقوبة السجن والغرامة واعتبر الجريمة جنائية بالنظر للعقوبة المنصوص عليها وهي السجن أكثر من ثلاثة سنوات كل من ثبت له تزوير المستندات الرسمية بمجرد النشر ويعتبر مساهما كفاعلا أصلي أو شريك.

#### • الخاتمة :

بعد الانتهاء من دراسة المسؤولية المترتبة على المراقب المالي لفساده المالي ولقد اكتفيت في بحثي المتواضع هذا في دراسة المسؤولية التأديبية والجنائية عن الفساد المالي الصادر عن المراقب المالي ، ومن خلال البحث والتحليل لما سبق توصل الباحث الى عدة نتائج وتوصيات الآتية :

• أولاً : النتائج :

1. ان النظام المتعلق بالمسؤولية المترتبة على الانحرافات والمخالفات المالية للمراقب المالي في التشريع الليبي هو نظام خاص في نطاق النظرية العامة للتأديب الوظيفي ويمكن تشبيهه بالنظام القانوني للجرائم الاقتصادية في المجال الجنائي ، ومن المعروف في قواعد التفسير ان الخاص يقيد العام فيما ورد فيه نص ، وفي حالة غياب النص يرجع الى القواعد العامة المعمول بها .
2. ان المشرع الليبي وإدراكاً منه لأهمية المخالفات المالية لارتباطها بمالية الدولة ، فقد خصها بنظام قانوني متميز ، إلا ان هذا النظام قد جاء ناقصاً حيث لم يتضمن عقوبات رادعة تتفق وطبيعة هذه المخالفات وأهميتها ، وجعلها كأصل عام تخضع لما تخضع له المخالفات الإدارية في هذا الخصوص .
3. لما كانت للمسؤولية المترتبة على المخالفات المالية والفساد المالي الصادر عن المراقب المالي له الأهمية البالغة لدى جميع الأطراف سواء الشعبية أو السيادية ، ولكونها نتاجا لمطالبه الشعوب بمتابعة حقوقها المالية، فإن إدراجها في أعلى الهرم القانوني وهو "الدستور" يعزز مكانتها الشرعية في تنفيذ أعمالها، وفقاً للمطالب المنادية بتحقيق مبدأ العدالة الاجتماعية والتوزيع المنصف للثروة .
4. من خلال هذه الدراسة تبين وجود نوع من التشابه في التشريعات العقابية المتعلقة بالتأديب ومعاقبة الموظفين المكلفين بالرقابة على المال العام والمتمثلة في المراقب المالي ، وانعدام وجود الوسائل العقابية، كما هو الأمر في مصادرة أملاك المجرمين، وعدم تفعيل معظم العقوبات التأديبية، وتقاربها مع العقوبات الخاصة بالوظيفة العامة، الأمر الذي سيزيد من الجرأة على التلاعب بالمال العام بقدر أكبر .
5. يعد التطبيق العملي للمسؤولية المترتبة على الفساد المالي التي تقع من المراقب في الدولة الليبية أمراً مهماً، بل في غاية الأهمية، فالتشريعات الخاصة بالرقابة تعد من قبيل التصرفات النظرية والطابع العملي لهذا الامر يتمثل في محاسبة مهدي المال العام لنيل جزائهم، وهو ما تفتقده الدولة الليبية، لاسيما في ظل عدم استقرار الأوضاع السياسية

والاقتصادية، الأمر الذي فاقم من تبعات هدر الميزانية العامة، وساهم في إفلات المجرمين بل من تجرئهم بالتعدي على المال العام .

6. إن لتعاون الأدوات الرقابية والقضائية له الأثر البالغ الأهمية في متابعة ومراقبة تنفيذ الميزانية، فكل أداة من هذه الأدوات تمارس ذات الوظيفة، ولكن من موقع مختلف، الأمر الذي يُحدِث نوعاً من المرونة والتسهيل في العمل الرقابي، سواء في ناحية الأداة الداخلية التي تتابع تنفيذ الميزانية خطوة بخطوة، أو بواسطة الأجهزة الخارجية التي تتمتع باستقلالية أكبر في ممارسة مهامها .

#### • ثانياً : التوصيات :

ومن خلال النتائج السابقة الذكر يوصي الباحث بما يأتي:

1. إعادة النظر في التشريعات المتعلقة بالعقوبات التأديبية والجنائية على المخالفات المالية الصادرة من المراقبين الماليين فهي غير كافية بما يسهم في حماية المال العام، خاصة فيما يتعلق بمهام المراقب المالي والمراجع الداخلي، ولعل ذلك راجع إلى أن مراقبة النفقات العامة للدولة أمر في غاية الأهمية، يستوجب وجود نصوص تفصيلية وصلاحيات أكبر ، تسهل العمل الرقابي للمراقبين ومدى المسؤولية الملقاة عليه.
2. وضع امتيازات تشجيعية مادية ومعنوية خاصة بالمراقبين الماليين نظير المسؤولية الملقاة على عواتقهم، والمسؤولية المترتبة على المخالفات المالية الصادرة منهم وذلك لما لوحظ من أنّ العديد منهم غير مكترئين بالمسؤولية التي منحهم إياها المشرع ولعل ذلك راجع لعدة اعتبارات أهمها التفاوت الكبير في المرتبات بين الموظفين، والذي ينعكس بشكل سلبي على تحقيق العدالة الاجتماعية في الدولة، وذلك بمقدار المسؤولية الموكلة إليهم، باعتبار أن تأشيرتهم أو إمضاء هم على الالتزامات المالية، تتجاوز أحياناً مرتباتهم أضعافاً مضاعفة، مما يجعل بعضهم يفكر ملياً في التلاعب بالمال العام مقابل منفعة شخصية له، وكذلك أن هذه العقوبات لم تكن على قدر كبير من الفاعلية لردع هؤلاء على هذه التجاوزات.
3. توضيح النصوص الخاصة بالعقوبات التأديبية والجنائية على المخالفات المالية الصادرة بحق الموظف العام بشكل عام والمراقب المالي بشكل خاص وتفصيلها بما يساعد كلا من المراقبين الماليين على عدم تأويلها أو الاجتهاد في تفسيرها تفسيراً خاطئاً، وهو

- الأمر الذي يستوجب توضيحا وتفصيلا أكثر من المشرع وللإدارات المعنية بشأن اللوائح المالية تفاديا لأي تفسيرات خاطئة تسمح ببروز ثغرات في عمل المراقبين.
4. إن تعزيز مكانة المسؤولية على المراقب المالي عن المخالفات المالية على المستوى المطلوب يستدعي تمتع هذه الرقابة بالاستقلالية الإدارية والوظيفية عن الأدوات التنفيذية المراد مراقبتها ، لاسيما في إصدار القرارات التي تتعلق بالجانب المالي ، وهو ما نراه دائما لدى المرافق العامة ، وبالأخص أثناء الرقابة المصاحبة ، بحيث لا تكون الأجهزة الرقابية جزءًا من صناعة القرارات التنفيذية ، وذلك تعزيزا لمبدأ الحيادية والشفافية وعدم الانحياز لأي فئة مهما كانت.
5. لتحقيق فاعلية العقوبات الرادعة على الموظف العام بشكل عام ، فإن الأمر يستلزم تعاون مجموعة من الأدوات الرقابية والقضائية على حد سواء، والتنسيق بين التشريعات بشكل عام، بحيث لا يحدث تضارب في الاختصاصات، ومن الضروري في هذا الشأن إحداث تشريعات أشدّ عقوبة على مهجري المال العام، لاسيما الانتهاكات التي تظهر لنا علانية في صورة ضياع ميزانيات دون حساب للمسؤولين عن إهدارها.
6. عقد دورات وبرامج تدريبية بصفة مستمرة للرفع من كفاءة أداء المراقبين الماليين ودعمهم بأحدث النظم والتقنيات المعلوماتية الحديثة، وبالتالي فإنه من الأولى ضمان الكفاءة المهنية العلمية منها والعملية للمدققين والمراقبين الماليين والمسؤولين عنهم، وإعداد تقييم دوري للنظم والأساليب التي يعتمدون عليها بغية تطويرها واستحداثها، بما يساهم في تطوير النهوض بالدولة على كافة الأصعدة.
7. توعية الموظف العام بشكل عام والمراقب المالي خاصة بصفة دورية بأهمية الوظيفة والاختصاصات والمسؤوليات الملقاة عليهما، وهذه التوعية ذات أولوية قصوى في العمل الرقابي؛ لأن غياب الوعي يؤثر في عمله الرقابي، ويدخله في خضم الحياة الروتينية بلا معرفة كاملة لحثثيات المهنة من جهة، ويصبح بشكل آخر معرقلا للمعاملات المالية بدلا من ميسر لها من جهة أخرى ، وهذا يتنافى مع وظيفته الموكلة إليه.

• قائمة المصادر والمراجع :

▪ أولاً : الكتب :

1. د. فتحي محمد محمد الأحول ، الرقابة على أموال الدولة ودور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة وتأثيره في الإجراءات التأديبية (دراسة تطبيقية) ، المكتب العربي الحديث ، الإسكندرية بجمهورية مصر العربية ، 2014م.
2. سليمان الطماوي ، قضاء التأديب دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1971م
3. د. محمد سامي النبراوي ، شرح الاحكام العامة لقانون العقوبات الليبي منشورات جامعة قار يونس بنغازي الطبعة الثالثة 1995م.
4. الدكتور عوض محمد ، قانون العقوبات - القسم العام ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، (1998م)

▪ ثانياً : الرسائل والأبحاث :

1. زاهر عثمان زينب مقال بعنوان المسؤولية القانونية للموظف العام ، مجلة جامعة البعث ، المجلد 38 ، العدد 6 ، بكلية الحقوق دمشق ، للعام 2016م.

▪ ثالثاً : القوانين :

2. قانون رقم (12) لسنة 2010 بشأن قانون علاقات العمل .

▪ رابعاً: اللوائح التنفيذية القرارات :

3. القرار الصادر في الدعوى التأديبية رقم 77/147 المرفوعة من جهاز الرقابة الإدارية.

▪ خامساً: المجلات القانونية والتقارير والمقالات :

1. أ. محمود على السعدني، أ. طارق محمد بدوي الخولي، ميثاق إدارة المراجعة الداخلية، مجلة الضرائب المصرية الإصدار الأول لسنة 2017م.
2. مجلة المحكمة العليا ، ابريل 1984م ، ص 20 . العدد (3).
3. المادة (26) بموجب بالقانون رقم 75 لسنة 1976 ، بتاريخ جماد الأول 1390هـ الموافق 1970/04/14م ، ونشر بالعدد رقم 46 لسنة 1970م في الجريدة الرسمية والنص المنشور هو المعدل ، ثم إلغائها بموجب المادة (91) من قانون الرقابة الشعبية رقم (11) 1425 ميلادية.
4. حكم محكمة النقض المصرية في الفضية رقم 205 ق س 16 بتاريخ 1970/12/19م.

□ سادساً: المواقع الالكترونية :

<http://khalifasalem.wordpress.com1>

..والله ولي التوفيق" ..

## الهوامش:

- 1 - زاهر عثمان زينب مقال بعنوان المسؤولية القانونية للموظف العام ، مجلة جامعة البعث ، المجلد 38، العدد 6، بكلية الحقوق دمشق ، للعام 2016م ، ص 155.
- 2 - سليمان الطماوي ، قضاء التأديب دار الفكر العربي ، القاهرة ، 1971م ، ص 476.
- 3 - مجلة المحكمة العليا ، ابريل 1984م ع3 ص 9
- 4 - مجلة المحكمة العليا ، مرجع سابق ، ص 9
- 5 القرار الصادر في الدعوى التأديبية رقم 77/147 المرفوعة من جهاز الرقابة الإدارية .
- 6 - [http:// khalifasalem.wordpress.com/](http://khalifasalem.wordpress.com/)
- 7 - عدلت المادة (26) بموجب القانون رقم 75 لسنة 1976، بتاريخ جماد الأول 1390هـ الموافق 1970/04/14م ، ونشر بالعدد رقم 46 لسنة 1970م في الجريدة الرسمية والنص المنشور هو المعدل ، ثم إلغائها بموجب المادة (91) من قانون الرقابة الشعبية رقم (11) 1425 ميلادية.
- 8 - قانون رقم (12) لسنة 2010 بشأن قانون علاقات العمل ولائحته التنفيذية المادة (160)
- 9 - الدكتور فتحي محمد محمد الاحول الرقابة على اموال الدولة ودور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة وتأثيره في الاجراءات التأديبية (دراسة تطبيقية ) ، المكتب العربي الحديث الاسكندرية بجمهورية مصر العربية ، 2014م . ص 70 .
- 10 .. الدكتور عوض محمد ، قانون العقوبات - القسم العام ، دار المطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ، (1998م) ، (ص - 441) وما بعدها.
- 11 - د. محمد سامي النبراوي ، شرح الاحكام العامة لقانون العقوبات الليبي منشورات جامعة قار يونس بنغازي الطبعة الثالثة 1995م ، ص من 217 وما بعدها .
- 12 - أ. زاهر عثمان زينب ، مقال بعنوان المسؤولية القانونية للموظف العام ، مرجع سابق ، ص 143.
- 13 - د. محمد سامي النبراوي ، شرح الأحكام العامة للقانون العقوبات الليبي ، مرجع سابق ، ص 110.
- 14 - حكم محكمة النقض المصرية في الفضية رقم 205 ق س 16 بتاريخ 1970/12/19م ، ص 68.
- 15 - أ-محمود على السعداني ، أ-طارق محمد بدوي خوللي ، ميثاق إدارة المراجعة الداخلية ، مجلة الضرائب المصرية الاصدار الاول لسنة 2017 م . ص 3