



## Regulations Regulating Government Warehouses in Sudan: A Critical Study

Saad Eldeen Salih Suliman AHMED, Elhadi Adam Mohamed IBRAHIM

### Keywords

Government  
Warehouse,  
Inventory  
Accounts, Sudan.

### Abstract

The study aimed at Critical Assessment of the Governmental Stores' Regulations in Sudan, by highlighting the regulations of the Financial and Accounting Procedures issued in the year 2011 for: Statement of non-compliance for some provisions of the Law; the regulations issued for, Indicating the various weaknesses in the regulations, Indicating problems and obstacles facing the implementation of the regulations, To achieve the objectives of the study, the following hypotheses were tested: Absence of the central supervisory body led to deficiencies in implementing stores regulations, Amendments that are not based on generally accepted accounting principles, affected negatively in accounting processes, Regulations do not comply with the provisions of the law, violates the organizational and administrative structure of the store units. The Important results of the study: Some government agencies use models not required by the regulations, inventory accounts, not hold in accordance with generally accepted accounting principles. Some government units not affiliated to the administrative assigned to the bodies organizational structure. The study recommended a strong need to revise the current financial and accounting procedures regulations, in order to avoid existing weaknesses.

### Article History

Received  
12 Apr, 2024  
Accepted  
30 Jun, 2024

## لائحة تنظيم المخازن الحكومية في السودان: دراسة انتقادية ورقة بحثية

إعداد:

1- سعد الدين صالح سليمان أحمد

2- أ. د/ الهادي آدم محمد إبراهيم

### المستخلص:

هدفت الدراسة للتقويم النقدي للائحة تنظيم المخازن الحكومية في السودان، بتسليط الضوء على لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011م، لبيان عدم التزام اللائحة ببعض أحكام القانون؛ والذي صدرت اللائحة تنفيذاً له، بيان نقاط الضعف باللائحة؛ الوقوف على المشاكل التي تواجه تطبيق اللائحة. لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية: عدم وجود جهة إشراف مركزية، أدى إلى القصور في تطبيق لائحة المخازن؛ التعديلات التي لم تخضع للمبادئ المحاسبية المقبولة، أثرت سلباً على المعالجات المحاسبية السليمة؛ عدم التزام اللائحة بأحكام القانون، أخل بالهيكل التنظيمي والإداري بوحدات المخازن. توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: تستخدم بعض الأجهزة الحكومية نماذج المخازن التي لم تشترط عليها اللائحة، لا تُمسك حسابات المخزون وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لا تُتبع بعض الوحدات الحكومية، للجهات الإدارية المنوط بها بالهيكل التنظيمي. أوصت الدراسة بإعادة النظر بلائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لتلافي جوانب الضعف الموجودة فيها.

الكلمات المفتاحية:

اللائحة: مجموعة المواد التي تنظم الإجراءات التي يجب إتباعها والتي تصدرها وزارة المالية.  
المخازن الحكومية: مستودعات لتخزين السلع القابلة للتخزين الخاصة بالدولة.

### المقدمة

وتشمل على:

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

إن التغييرات الكبيرة والمتلاحقة التي حدثت في بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة، أُلقت بظلالها على طبيعة الوحدات الاقتصادية على اختلاف أشكالها، حيث كبر حجمها واتسع نطاق أعمالها وتعددت عملياتها، الأمر الذي فرض تحدياً كبيراً على الإدارات العليا لهذه الوحدات، وبات من الضروري إعادة النظر في القوانين واللوائح التنفيذية التي تحكم أعمالها (كلاب: 2004م)، ومن المتفق عليه أن دور الدولة المعاصرة وحضارتها يقاسان بقدرتها على الوفاء بحاجات المجتمع والارتقاء بأفراده من خلال إشباع حاجاتهم وطموحاتهم الآنية والمستقبلية، ومن هنا فإن الأجهزة الإدارية العامة وخصوصاً في الدول النامية، أصبحت مطالبة بتحسين مستويات أدائها وزيادة كفاءتها.

### مشكلة الدراسة

تمثلت مشكلة الدراسة في أن لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011م في السودان غير ملتزمة بأحكام القانون، فأضافت أحكاماً إضافية لا يشترط عليها القانون، ولم يفوضها صلاحية وضعها، لتبقى إمكانية تطبيق القانون غير واردة أو في أحسن الأحوال قاصرة، كما أن المواد التي تنظم أعمال المخازن باللائحة مليئة بالعديد من نقاط الضعف.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من خلال الهدف الذي تسعى إليه، وعرضها لواقع مخازن القطاع الحكومي في السودان وإلقاء الضوء على تطبيق قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 1977م، ولائحته التنفيذية الخاصة بالمخازن الحكومية وذلك لضخامة الأموال المستثمرة فيها، وتعدد جوانب الإهدار الممكنة من تلف وتقادام واختلاس وغيرها.

## أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة بصفة أساسية على تقييم لائحة تنظيم المخازن الحكومية ومدى فاعلية واستكمال المقومات الأساسية لها مقارنة بالأسس العلمية بتسليط الضوء على قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011م ولائحته التنفيذية للوقوف على المشاكل والمعوقات التي تواجه تطبيق اللائحة، وتحديد سبل تطويرها لمواكبة المتغيرات في أنشطة الدولة.

## فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الآتية:  
الفرضية الأولى: عدم وجود جهة إشراف مركزية، أدى إلى القصور في تطبيق القوانين واللوائح بالمخازن الحكومية.  
الفرضية الثانية: التعديلات التي لم تخضع للمبادئ المحاسبية المقبولة، أثرت سلباً على المعالجات المحاسبية السليمة.  
الفرضية الثالثة: عدم التزام اللائحة بأحكام القانون، أخل بالهيكل التنظيمي والإداري بالمخازن الحكومية.

## منهجية الدراسة:

يقوم الدارس باتباع بعض المناهج منها التاريخي بإعطاء فكرة للإطار النظري والدراسات السابقة في تطبيق الأنظمة واللوائح التي تحكم أعمال المخازن بالوحدات الحكومية، والمنهج الاستنباطي لوضع فروض الدراسة الاستقرائي، والمنهج المقارن لمقارنة والاستفادة بما هو معمول به في الدول الأخرى.

## أدوات جمع البيانات

اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على:

- 1-البيانات الأولية: عن طريق الملاحظة ومقارنة اللوائح لبعض الدول العربية.
- 2-البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والدوريات والرسائل العلمية والمستندات والوثائق الرسمية.

## حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الأجهزة الحكومية التي تطبق لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011م في السودان.

## ثانياً: الدراسات السابقة

من خلال المسح للدراسات والأبحاث السابقة ذات العلاقة بموضوع الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح من الناحيتين النظرية والميدانية، فقد استدلت الدارس على بعض الدراسات، والتي ركزت على دور الأجهزة الرقابية في متابعة تطبيق قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية ودور وزارة المالية والاقتصاد الوطني في الرقابة على المستودعات الحكومية، فإنها يمكن أن تقدم نموذجاً للإطار الجيد للدراسة.

يود الباحث أن يسجل هنا عدم وجود دراسات محلية تتناول هذا الموضوع، وقلة الدراسات التي تناولت تقييم لائحة تنظيم المخازن الحكومية تشخيصاً وتقييماً وأن الدراسات التي وجدت في بعض الدول العربية، ركزت على دور وزارة المالية والاقتصاد الوطني في تلك الدول على رقابة مستودعاتها الحكومية، وسنستعرض أهم هذه الدراسات مرتبة حسب تسلسلها الزمني، وفيما يلي بعض هذه الدراسات:

دراسة الكعيد والسلموم (1414هـ)، دور الأجهزة الرقابية في متابعة تطبيق قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، دراسة الحقييل (1414 هـ)، دور وزارة المالية والاقتصاد الوطني في الرقابة على المستودعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، دراسة كلاب (2004م)، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، السلطة الوطنية الفلسطينية بقطاع غزة، دراسة كرش (2005م)، الرقابة على المخازن الحكومية في الجمهورية اليمنية وأثر التنظيم على

كفاءتها، دراسة عبد الله (2012م)، أثر سياسة التحرير الاقتصادي على الميزان التجاري السوداني، دراسة سعيد سليمان (2017م)، أثر السياسات الاقتصادية الكلية في الإصلاح الاقتصادي في السودان، دراسة سعد الدين صالح سليمان (2018م)، دور نظام الرقابة الداخلية المتكامل وفق إطار (COSO) في تحسين نظم الرقابة على المخازن الحكومية في السودان.

#### التعليق على الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات التي تتحدث عن عدم قدرة جلب الحصيلة النقدية الكافية لتغطية فاتورة البلاد المتزايدة من الواردات رغم الإمكانيات الكبيرة للقطاع الزراعي في السودان، الأمر الذي حدا بالدارسين في البحث عن الأسباب، فتناولت الدراسات والأطروحات العديد من الموضوعات والأدبيات ومنهم من يرى أن سوء التنظيم الإداري هو الذي يعتبر السمة والظاهرة الملموسة في البلدان النامية، ومنهم من نادى بتبسيط الإجراءات الإدارية الخاصة بالصادر والعمل على نشر الوعي بالقوانين واللوائح الخاصة بالصادر (عبد الله: 2012م، ص 68).

يرى الباحث أن عدم التطبيق السليم للأنظمة واللوائح لأحكام القوانين والتشريعات وخاصة تلك التي تنظم عمليات البيع هي السبب الرئيسي وراء هذه المشاكل.

#### تتمثل أهمية الدراسة الحالية في:

- 1- اهتمامها بتنظيم المخازن الحكومية كأداة مهمة للمحافظة على المال العام، وقلة الدراسات السابقة في هذا المجال، يجعل من دراستنا إضافة جديدة للبحث العلمي والدراسات.
- 2- تتزامن الدراسة ربما مع رغبة وزارة المالية في تعديل اللائحة لقدمها، خاصة وأن الدراسة أشارت إلى العديد من المواد التي تحتاج إلى إعادة النظر فيها.
- 3- أغلب الدراسات أولت اهتمامها بإعادة النظر في القوانين واللوائح بصفة عامة، إلا أن دراستنا أعطت أهمية متزايدة لإلقاء الضوء للأنظمة واللوائح التي تنظم أعمال المخازن وتنظيم عمليات البيع بصفة خاصة حيث أن العمل يجري في البلاد بما هو متوارث دون مصوغ قانوني ينظم تلك العمليات.

#### ثانياً: الإطار النظري للدراسة

#### نشأة وتطور اللائحة المالية في السودان

يرجع تاريخ صدور أول لائحة مالية في السودان إلى عشرينيات القرن الماضي، فقد أصدرها السكرتير المالي في عام 1937م، أسس وقواعد ومعايير عامة للعمل متطورة وفاعلة تضاهي إرث البريطانيين في البلاد، وتميزت هذه الفترة بتطبيق سياسة المركزية كسياسة تناسب الظروف السياسية والاقتصادية آنذاك.

#### 1- الحقب الزمنية التي تعاقبت عليها اللوائح المالية:

مرت البلاد بخمسة حقب زمنية شهدت سريان اللوائح المالية منذ الاستقلال حتى 2023م:

أ - الفترة من 1956م-1973م: (فترة سريان اللائحة المالية لسنة 1937م)

ظلت الوزارات والمصالح المركزية تعمل بدون سلطات قانونية مستمدة من أي تشريع نافذ تستند إليها في ممارستها لأعبائها، ولعل هذا الوضع مرده الظروف التاريخية للوزارات المركزية التي نشأت في عشية الاستقلال، نتيجة لعمل لجنة وزارية متعجلة قامت بتحويل مكاتب السكرتيرين المالي والإداري والقضائي للحاكم العام إلى الوزارات والمصالح التي نشأت حينئذ ولم تكن لتلك الوزارات والمصالح اختصاصات مكتوبة فأصبحت تعمل بما هو متوارث ومما جرى عليه العمل، فقامت المؤسسات العامة المتعددة بإنشاء قوانين وإصدار لوائح تكفل لها الاستقلال دون أن تحدد العلاقة بينها وبين وزارة المالية بالدولة، ترتب على ذلك أن ضعفت رقابة الحكومة المركزية على

إشرافها للأموال العامة التي خصصت لتلك الأجهزة وذلك لعدم تحديد الجهة المسؤولة مركزياً عن المتابعة، فترتب على ذلك وجود تراكمات كبيرة للمخزون بدون مبرر.

ب - الفترة من 1974م-1977م: (فترة سريان اللائحة المالية لسنة 1974م)

أصدرت وزارة المالية أول لائحة مالية للبلاد سنة 1974م ولكن ... بلا مصوغ قانوني، يخول لوزير المالية سلطة إصدارها.

### قانون الإجراءات المالية والمحاسبية في السودان

صدر أول قانون للإجراءات المالية والمحاسبية في السودان سنة 1977م، ليقتن ولأول مرة ممارسات ظلت لأمد طويل تفتقر للسند القانوني للوائح ولكي يتيح الفرصة لتحديث وتطوير النظم المالية والحسابية وليسد الفراغ الذي نجم من إنشاء المؤسسات العامة المتعددة لقوانين تكفل لها الاستقلال دون أن تحدد العلاقة بينها وبين وزارة المالية، وحرصاً على استغلال الهيئات والمؤسسات لم يمتد نطاق سريان القانون عليها إلا فيما يتعلق بالمبادئ الأساسية التي يحتم على الأجهزة العامة ضرورة مراعاتها للحفاظ على الأموال العامة دون التأثير على حركة الهيئات والمؤسسات التي تقتضيها طبيعة وضعها كأجهزة لا مركزية (المذكرة التفسيرية: 1978م، قانون الإجراءات المالية والمحاسبية)، حدد القانون السلطات والمسئوليات في إطار مبادئ قانونية عامة تفصيلها اللوائح التي يخول القانون وزير المالية سلطة إصدارها، فصدرت أول لائحة تنفيذية بمصوغ قانوني عام 1978م، أطلق عليها: اللائحة المالية الموحدة، يخول القانون وفق المادة (2/30) لوزير المالية سلطة إصدار لائحة لنظم المخازن والتخلص من الفائض، ولائحة لقواعد الشراء والتعاقد والمقاولات والخدمات (قوانين السودان: 2007م).

ج- الفترة من 1978م-1994م: (فترة سريان اللائحة المالية لسنة 1978م)

بدأ أول تفكير في معالجة مشاكل الشراء والتخزين في الوحدات الحكومية بالسودان بتشكيل لجنة لمراجعة مخازن الدولة، "أبرزت اللجنة وجود تراكمات كبيرة للمخزون بدون مبرر، أوصت بضرورة إنشاء وحدة للإمداد تقوم بالشراء والتخزين المركزي لكل احتياجات الدولة بهدف ترشيد الشراء وتحقيق وفورات اقتصادية. طالبت اللجنة ضمن توصياتها بالمزيد من المركزية في الشراء والتخزين، كما أوصت أن تتكون وحدة الإمداد من قسم المشتريات بالمالية ومصلحة المخازن والمهمات، وإنشاء قسم للتخلص من الفائض يتبع لوحدة الإمداد، وأن تعطى وحدة الإمدادات المركزية سلطة الإشراف والرقابة على بقية مخازن الدولة (فهمي: 2006م).

بالرغم من صدور القرار بإنشاء وحدة الإمدادات المركزية إلا أنها لم تقم، لأن المسؤولين بوزارة المالية عارضوا بشدة قيام هذه الوحدة، عليه فإن وحدة الإمدادات المركزية ولدت ميتة، وظل جهاز التخلص من الفائض الملحق بها يعمل إلى يومنا هذا وهو يحمل اسم والده وحدة الإمدادات المركزية والذي لا يمت له بشبه (فهمي: 2006م، ص 174).

تم إنشاء جهاز التخلص من الفائض والراكد وبوادي الإنتاج، للتخلص من الفائض الذي ظهر في تقرير لجنة مراجعة مخازن الدولة سنة 1971م وصدر الأمر الإداري بتاريخ 1972م وعنوانه مؤقتاً: الجهاز المركزي للتخلص من الفائض والراكد وبوادي الإنتاج<sup>1</sup>، "استمر الجهاز يعمل تابعاً لوحدة الإمدادات المركزية التي لم تقم أصلاً وقد كان ضمن صلاحيات وحدة الإمدادات المركزية الإشراف والرقابة على بقية مخازن الدولة وقد تم بالفعل إجازة هذه الصلاحيات لها في اللائحة المالية، فظلت هذه الصلاحيات سارية بالرغم من تعديل اللائحة المالية عدة مرات، وأصبحت هذه الصلاحيات حبراً على ورق ولم تنفذ" (فهمي: 2006م).

د- الفترة من 1995م-2010م: (فترة سريان اللائحة المالية لسنة 1995م)

1- وزارة المالية والاقتصاد الوطني: وحدة الإمدادات المركزية، المنشور رقم (10)، الخطاب بالنمرة: وأم/ 5/50/ التاريخ: 7 ربيع الثاني 1314 هـ الموافق: 1974/4/29م.

مع بداية عهد الإنقاذ تم تشكيل لجنة لمراجعة كل مخازن الدولة وقد كنت نائباً فيها، وقد رفعت اللجنة تقريرها التي يتضمن المشاكل والمعوقات في الوحدات الحكومية المختلفة والحلول المقترحة للمشاكل، وبعد فترة وجيزة تم تشكيل لجنة أخرى لمراجعة وحصر كل ممتلكات الدولة وقد كلفت برئاستها، وقامت اللجنة برفع تقرير مكتمل لمجلس الوزراء، وأجازت كل توصياتها تقريباً ما عدا التوصية بإنشاء جهاز رقابة متخصص للتخزين، وبإجازة سياسة الخصخصة كسياسة عامة للدولة كان مصير كل الوحدات الخازنة التصفية الكاملة.

تم إعداد مسودة لوضع قانون الشراء والتعاقد في سنة 2006م، نسبة للقصور الذي لازم الممارسات المختلفة في الشراء والتعاقد، ورفعت للمجلس الوطني لمناقشتها، قامت اللجنة الاقتصادية ولجنة التشريع والعدل بالمجلس الوطني بعقد جلسة استماع لمناقشة المسودة وكانت نتيجة ذلك النقاش وجود بعض أوجه القصور، لذا رأت اللجنة أن يتم استكمال القانون بتشكيل لجنة فنية بوزارة المالية، فعكفت اللجنة على دراسة المشروع واستعانت بقوانين دول عربية كجمهورية مصر العربية وقانون المملكة العربية السعودية ودول إفريقية أخرى وتوصلت اللجنة إلى مشروع القانون ( المذكرة التفسيرية: 2010م)، تم تعديل قانون الإجراءات المالية والمحاسبية سنة 2007م، وفي سنة 2009م تم إجازة مشروع قانون الشراء والتخلص من الفائض.

**هـ- الفترة من 2010م-2023م. (فترة سريان اللائحة المالية لسنة 2011م)**

قامت وزارة المالية بإجراء تعديلات في لائحة المخازن بإلغاء المواد التي تشترط إشرافها على المخازن، والتي كانت تعمل على إحكام الرقابة عليها، والتحقق من أن جميع أحكام اللائحة منفذة بدقة وأن جميع أعمال المخازن تسير على مقتضاها.

#### **ثانياً: أسس إعداد اللوائح التنفيذية**

يتوجب على السلطة التنفيذية مراعاة الأسس أو القواعد عند إعدادها للوائح التنفيذية للقوانين، فيجب أن تُيسر اللائحة تطبيق القانون، وفي نفس الوقت لا تتجاوز الحدود التي رسمها لها، وأن تلتزم بمبدأ تدرج التشريعات، الذي يمنع التشريع الأدنى درجة من مخالفة تشريع أعلى منه، وأن تعي ما قد يترتب على عدم الالتزام بذلك، من تعرض اللائحة للطعن في مشروعيتها أمام القضاء. كما يجب أن تلتزم بإصدار اللائحة من قبل الجهة التي حددها القانون، والمسائل المتعلقة بنفاذ اللائحة، نشرها، إلغائها، وتاريخ وضعها (معن إد عيس: 2002م).

#### **أنواع اللوائح التنفيذية:**

يعبر اصطلاح "اللائحة" عن عمل قانوني تشريعي صادر عن السلطة التنفيذية، وقد تعددت التسميات التي أطلقت على هذا العمل القانوني: فسمي بالقرارات الإدارية التنظيمية، أو التشريعات الحكومية، أو الأنظمة، أو اللوائح، والأعمال التشريعية الحكومية تلك متنوعة، من حيث السند القانوني لإصدارها، وقوتها القانونية، والغاية المرجوة منها، فهناك اللوائح أو (الأنظمة) المستقلة، التي تنظم السلطة التنفيذية بموجبها شأناً من الشؤون القانونية المختلفة، بمعزل عن أي قانون، ومستندة في إصدارها مباشرة إلى الدستور، وهناك اللوائح التنفيذية التي تصدر من أجل وضع القانون موضع التطبيق، أي أنها تصدر تنفيذاً لقانون محدد (معن إد عيس: 2002م).

#### **دور اللائحة التنفيذية ونطاقها**

عرف بعض فقهاء القانون اللائحة التنفيذية (معن إد عيس: 2002م، ص 10)، على أنها اللائحة التي تتضمن القواعد التفصيلية أو التكميلية اللازمة لتيسير تنفيذ القانون. ويتطلب تنفيذ القوانين في معظم الحالات إصدار مثل هذه اللوائح، ذلك لأن السلطة التشريعية لا تملك بالعادة من الوقت والخبرة بشؤون التنفيذ ما يمكنها من إدماج كل القواعد التفصيلية المتعلقة بتنفيذ القوانين في صلب القوانين ذاتها، لهذا يكتفي المشرع بالنص في القوانين على القواعد الأصولية والمبادئ الأساسية المقررة للحقوق والواجبات، أما القواعد الخاصة بالتنفيذ فيتركها لللائحة التي تضعها

السلطة المختصة بالتنفيذ، وهذا يعني أن نطاق اللائحة التنفيذية يتحدد من كونها عنصراً مكملاً للقانون الذي وضعت تنفيذاً له.

### السلطة المختصة بوضع اللائحة التنفيذية

تستمد السلطة التنفيذية حقها في وضع اللوائح التنفيذية من النصوص الدستورية التي تخولها هذه الصلاحية، باعتبارها السلطة المكلفة بتنفيذ القوانين، وتتمتع بهذا الحق حتى إن لم ينص القانون صراحة على ضرورة إصدار لوائح تنفيذية، وتتضمن الدساتير بالعادة نصوصاً تفوض بموجبها السلطة التنفيذية صلاحية وضع اللوائح التنفيذية للقوانين (معن إد عيس: 2002م).

### الفترة الزمنية لوضع اللائحة التنفيذية

تُلزم بعض القوانين بوضع اللوائح التنفيذية خلال مدة معينة، وفي الأحوال التي لا تحدد فيه القوانين مدة معينة، يجب وضعها خلال "مدة معقولة" يدخل في تحديدها عنصران هامان فمن ناحية، يجب أن تُعطى السلطة التنفيذية المدة الكافية التي تمكنها من إعداد لائحة تنفيذية مكتملة العناصر وخالية من أوجه القصور والعيوب، ومن ناحية أخرى، يجب ألا تتأخر في وضع اللائحة التنفيذية إلى الحد الذي يعطل تطبيق القانون.

### التزام اللائحة التنفيذية الأدنى درجة باللائحة الأعلى درجة

هناك معياران في ترتيب القرارات الإدارية من حيث قوتها، سواءً كانت قرارات فردية أم قرارات لائحية تنظيمية (مثل اللوائح التنفيذية) وهما: المعيار الشكلي، والمعيار الموضوعي، يرتب المعيار الشكلي القرارات من حيث قوتها وفقاً للجهة التي أصدرتها، فالقرار الصادر عن مجلس الوزراء أسمى مرتبة من القرار الصادر عن وزير، وكذلك القرار الصادر عن وزير أسمى مرتبة من القرار الصادر عن مدير عام في إحدى الوزارات، يترتب على ذلك، أنه لا يجوز للقرار الصادر عن جهة أدنى أن يخالف قراراً صادراً عن جهة أعلى منها. أما ترتيب القرارات وفقاً للمعيار الموضوعي فيتم على أساس النظر إلى موضوع القرار، فالقرار المتضمن قواعد عامة مجردة (مثل اللوائح) أسمى مرتبة من القرار الفردي الصادر بخصوص حالة معينة ومن هنا، فالقرار اللائحي ملزم للسلطة الأدنى من السلطة التي أصدرته (الزعيبي: 1999م، ص 186).

### نفاذ اللوائح التنفيذية ونشرها

تكتسب اللائحة التنفيذية قوتها الملزمة وتصبح نافذة في حق الإدارة بمجرد صدورها، ولا تسري في حق الغير إلا بعد نشرها بطريقة تجعلها معلومة لهم (معن إد عيس: 2002م، ص 69)، ويعتبر النشر إجراءً شكلياً يقصد به إعلام الكافة باللائحة حتى تسري في حقهم، كما لا يجوز للمحاكم أن تطبق اللوائح على الأفراد إلا بعد نشرها أما من ناحية وسيلة النشر، فالأصل للإدارة اختيار وسيلة النشر الملائمة، ما لم يرسم القانون وسيلة معينة للنشر، أو نشرها في الجريدة الرسمية، مثلها في ذلك مثل القوانين.

### انتهاء اللائحة التنفيذية

تنتهي اللائحة التنفيذية بإلغائها، سواء بنص صريح في القانون الجديد أو في اللائحة التنفيذية الجديدة، أما في حالة إلغاء القانون الذي صدرت اللائحة بناء عليه ووضع قانون جديد، فلا تلغى اللائحة الصادرة بناء على القانون القديم إلا إذا نص القانون الجديد صراحة على إلغائها، وقد سار على هذا النهج القضاء الإداري في كل من فرنسا ومصر والأردن<sup>1</sup>

### ثالثاً: نشأة وتطور مصلحة المخازن والمهمات في السودان

أبان الحكم التركي المصري للسودان، نشأت مصلحة تعمل في مجال التخزين تسمى "مصلحة النزل" أطلق عليها (Turk Department)، ولما كانت تعمل في مجال تعيينات الجيوش، أطلق

1- قرار محكمة العدل العليا الأردنية رقم 43/1986 الصادر بتاريخ 18/10/1986م، الذي نُص على أنه: "لا تلغى الأنظمة الصادرة بموجب قانون مؤقت ألغى بموجب قانون جديد إذا لم يرد في القانون الجديد نص يلغي الأنظمة الصادرة بالقانون القديم أو إذا لم ترد أنظمة جديدة تلغى الأنظمة السابقة"، نقلاً عن معن إد عيس: 2002م، ص 24.

عليها لفظ "نزل التعيينات" فكانت اللبنة الأولى لمصلحة المخازن والمهمات، كانت الوحدة الخازنة الرئيسية في السودان.

وفي فترة الحكم الإنجليزي المصري، أنشأت وحدات لتقوم مقام المصلحة سألقة الذكر (مصلحة النزل)، فقامت بإنشاء مصلحة مخازن حكومة السودان ومصلحة مخازن الأسلحة والمهمات لتختص الأولى بخدمة القطاع المدني وتعمل الثانية في القطاع العسكري تحت إشراف قوة دفاع السودان، وفي أبريل سنة 1925م تم دمج مصلحة الأسلحة والمهمات تحت مسمى (مصلحة المخازن والأسلحة والمهمات)، واتخذت من مدينة بحري مقراً لها، ولطبيعة نظام الحكم الاستعماري والعسكري أسندت إدارة المصلحة منذ نشأتها لمديرين من قوة دفاع السودان وظل الأمر على ذلك حتى بزوغ فجر الاستقلال إذ شهدت إدارتها تعاقب بعض المديرين من الخدمة المدنية.

لاتساع مهام الدولة في عهد الاستعمار الإنجليزي المصري، ولتغطية حاميات الجيوش كل مديريات السودان، ولاتساع دوائر الخدمة المدنية، وظهور الحاجة إلى تأهيل المرافق المدنية لتوفير حاجة الجيوش من المعدات والأدوات التي كانت تستجلب في بادئ الأمر من المملكة المتحدة، قامت الحكومة الإنجليزية المصرية بتوسيع مصلحة المخازن والمهمات (مختار: 2001م).

### تجربة النظام اللامركزي في التخزين: Decentralization

سياسة المركزية Centralization في التخزين تعني وجود مخزن واحد رئيس توضع فيه جميع المواد، واللامركزية Decentralization تعني توزيع المواد المخزنة على عدة مستودعات أو مخازن ولكل من السياستين المركزية واللامركزية مزاياها ومساوئها، ولكن يندر بل يستحيل وجود مركزية مطلقة أو لامركزية مطلقة حيث أن جميع الوحدات يجب أن تخضع بدرجة أو بأخرى لرقابة الإدارة المركزية، لذا فإن ما هو موجود في الحياة العملية مزيج من المركزية (في القرارات) واللامركزية (في الأداء) بدرجات متفاوتة، وعموماً فإن تطبيق سياسة المركزية واللامركزية يتوقف إلى حد كبير لمجموعة من العوامل وكذلك إن إتباع سياسة المركزية أو اللامركزية في التخزين يتوقف إلى حد كبير على إتباع سياسة المركزية واللامركزية في الشراء.

(توقفت وزارة المالية من تمويل حساب جاري المخازن وطلبت من الوحدات الخازنة إلغاء حساب جاري المخازن، وتمت مخاطبة وزارة المالية بأن عملية الإلغاء لا يمكن أن تتم طالما أن هنالك مخازن مركزية موجودة، إذ أنه هو السبيل الوحيد لضبط حساباتها حسب اللائحة المالية، وطالبنا إعادة النظر في القرار، وفعلاً قامت وزارة المالية بإعادة النظر وتم تشكيل لجنة لدراسة تمويل جاري المخازن، وقررت اللجنة أن تتم عملية التصديق للعطاءات والاحتياجات بناءً على بنود الصرف في الميزانية العامة، ولكن هذا القرار لم يمكن الوحدات الخازنة في حل مشكلتها جذرياً إذ أن بنود الصرف في الميزانية لا تظهر إلا بعد إجازة الميزانية، والوحدات الخازنة تريد أن تشتري احتياجاتها قبل وقت كافي من بداية الميزانية لتكون الأصناف جاهزة بداية العام المالي وهذا الأمر جعل الوحدات الخازنة تتعثر في عملية الشراء وسداد مستحقات الموردين وصارت المخزونات تنفذ تباعاً حتى صارت الوحدات الخازنة شبه خاوية وكثرت شكاوى العملاء من الوحدات الخازنة لفضلها في إمدادهم باحتياجاتهم بالكميات وفي الوقت المناسب) (فهمي: 2006م).

قام وزير المالية بتشكيل لجنة لدراسة الموضوع وتقديم التوصيات لحل المشكلة، وقد كنت عضواً في هذه اللجنة وقمت باستعراض كل المشاكل التي تواجه الوحدات الخازنة الرئيسية والحلول المقترحة، وقد ركزت اللجنة رفع السقوف المالية للوحدات الخازنة الرئيسية لإعطائها المزيد من المرونة في الشراء إلا أن وزارة المالية أعطت صلاحيات للوحدات الحكومية بالعمل بالنظام اللامركزي في الشراء والتخزين، في الوقت الذي ظلت فيه الوحدات الخازنة تعمل بالنظام المركزي إذ لم تصدر أي قرار بلغاؤها أو وقفها. (فهمي: 2006م).

إن قرار اللامركزية تم تطبيقه دون وجود الكوادر المدربة والمؤهلة للقيام بعمليات التخزين في الوحدات الحكومية، وهذا ما أكده (باشا، محبوب علي: 1977م، ص 10) بقوله: (أنشئ قسم الإمدادات بمشروع خشم القرية الزراعي مع بداية قيام المشروع في عام 1964م، وكان مقدراً له أن يواكب المشروع في تطوره، إلا أنه مر بفترة ركود كانت نتيجتها الانهيار التام ولا أود أن أتطرق إلى أسباب ذلك الانهيار ولكن لا بد لي أن أشير إلى أن عدم وجود الكادر المدرب والقوى البشرية الكافية إلى جانب عدم وجود المخازن نفسها كان من أهم تلك الأسباب).

يرى الباحث أن البند الذي يشترط تطبيق الرقابة على المخازن حذف من اللائحة في تعديلات اللائحة عام 2011م، وربما يعزى ذلك لخصخصة الوحدة الخازنة الرئيسية؛ مصلحة المخازن والمهمات لاتباع سياسة النظام اللامركزي في التخزين.

### خصخصة مصلحة المخازن والمهمات:

تبنّت الدولة سياسة الخصخصة كإحدى موجّهات المؤتمر القومي للإنقاذ الاقتصادي بالأعوام 1990م- 1993م (تقرير اللجنة الفنية للتصرف في مرافق القطاع العام: فبراير 2000م)، (وبدأت فكرة خصخصة مصلحة المخازن والمهمات للمشاكل التي واجهت المصلحة منذ 1994م- 1995م نتيجة ضعف التمويل والذي تسبب بدوره في ضعف الانتاج وعدم الاستفادة من القوى العاملة وتدنّت نسبة الأداء وبدأت هجرة العاملين إلى سوق العمل بالقطاع الخاص وبذلك فقدت المصلحة الكثير من الكوادر الفنية ولم تعد تحظى بتقدير عاملها، فتقدمت إدارة المصلحة بدراسة إلى وزارة المالية والاقتصاد الوطني بتحويل المصلحة إلى شركة عامة بعد أن انتهجت الدولة أسلوب الحكم اللامركزي، وفقدت المصلحة قاعدتها ومتعاملها من المصالح الحكومية والمؤسسات العامة والولايات التي كانت ملزمة بالتعامل مع المصلحة في توفير كل احتياجاتها ومستلزماتها) (مختار: 2001م، ص 132)، فلم تتمكن المصلحة من مواكبة التطور.

كان الهدف من اختصاص مصلحة المخازن والمهمات هو تحقيق الآتي: (مختار: 2001م).

- 1- توفير احتياجات الدولة من المهمات والأدوات المكتبية.
  - 2- تحقيق فائض يساهم في الإيرادات العامة من خلال العمل التجاري وفق ما نص عليه القرار الوزاري رقم (37) بتاريخ 19/4/1994م، صدر قرار مجلس الوزراء الموقر بالموافقة على اختصاص مصلحة المخازن والمهمات ومراعاة: الإبقاء على نشاط مصلحة المخازن والمهمات لتعمل كوحدة تابعة لوزارة المالية وتختص بالإشراف على المخازن والمهمات وإدارتها، ووضع السياسات الخاصة بالتخزين والإمداد والقيام بأعمال التدريب في مجال المخازن والإمداد. وعلى الرغم من أن القرار نص صراحة على إبقاء مصلحة المخازن والمهمات، إلا أن التعديلات التي طرأت لللائحة حذفت كل ما هو متعلق بإشراف الجهة المركزية على المخازن الحكومية.
- يرى الباحث أن المواد التي تنظم العلاقة المؤسسية بين المخازن الرئيسية والفرعية يجب أن تكون موجودة باللائحة في ظل النظام اللامركزي وخصخصة الوحدة الخازنة المركزية لوجود العديد من المخازن الرئيسية والفرعية بالأجهزة الحكومية في السودان.

وترتيباً على ما تقدم يرى الدارس إعادة النظر بقانون الإجراءات المالية والمحاسبية وقانون الشراء والتعاقد ولائحته التنفيذية، على غرار ما هو معمول به في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية التي أعادت النظر بقانون المناقصات والمزايدات التي تنظم عمليات الشراء والبيع، حيث أصدرت الأولى قانون تنظيم التعاقدات التي تبرمها الجهات العامة بالرقم (180) لسنة 2018م، وصدرت لائحته التنفيذية بقرار وزير المالية بالرقم (692) سنة 2019م، وأن الثانية أصدرت قانون نظام المنافسات والمشتريات الحكومية ولائحته التنفيذية للنظام بالمرسوم الملكي رقم م/58 وتاريخ 1427/9/4هـ والصادر بقرار وزير المالية بالرقم 362 ونشرت بالجريدة الرسمية بتاريخ 1428/2/20هـ، والتي تم تعديلها بتاريخ 28 أبريل 2020م، وقد هدف تطبيق أحكام هذه القوانين إلى العديد من متطلبات مواكبة العصر من تحديات، فجاءت لتطوير

طرق الشراء والبيع لمسايرة التطورات الاقتصادية وفي ذات الوقت منع ممارسات التواطؤ والاحتيال والفساد وتشجيع الجهات الخاضعة لأحكام القانون على تبني الحلول والمبادرات الابتكارية والتقنيات المتطورة والانتقال مرحلياً إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في الإجراءات وتهيئة المناخ للشركات والمشروعات للمنافسة فيما يتم طرحه من عمليات، كما يتعين على الجهات الخاضعة لأحكام هذه القوانين مراعاة سياسات الدولة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية المعلنة من قبل الدولة.

### ثالثاً: الدراسة الانتقادية لللائحة المخازن الحكومية النقد والتحليل

يجب على من يتولى صياغة اللوائح أن يعمل على التدقيق في اختيار المصطلح الذي يعبر به عن حقيقة المعنى المراد من اللفظ أو الكلمة أو الجملة أو العبارة أو حتى البند ككل، والاعتناء والتأني في اختيار مفرداتها لتكون متطابقة ومتوافقة مع مدلولاتها الحقيقية منها، وكذا الموازنة بين الألفاظ التي يمكن أن يؤدي ظاهرها إلى أكثر من معنى أو إلى معاني متقاربة رغم أن لكل منها مدلوله الخاص وأثاره الخاصة به من حيث هو مصطلح قانوني بحت ( الخولي: 2014م)، وثمة حقيقتان لا بد من مراعاتهما في هذا السياق رغم كونهما حقيقتان ترتبط بالإنسان ولا ترتبط بالمنهج العلمي:

**أولهما:** أن العين البشرية عادة ما تألف ما تكتب فيغيب عنها – مع تكرار النظر – عدداً من الأخطاء أو العيوب التي يسهل على (أي عين) أخرى اكتشافها وبيانها، **وثانيهما:** حقيقة أن المعد أو من يقوم بإعداد النص يعيد قراءته من واقع خلفياته فيتم إعداد بناءً على (خلفية) معينة محددة فإذا ما تم عرض النص على متخصص (مستقل) فإنه غالباً ما يكتشف أخطاء في الصياغة ويبرز احتمالات في تعدد التفسير لم تكن قد خطرت على بال من قام بالإعداد والصياغة، لذا فمن المستحسن عرض الصياغة على أكثر من متخصص لمراجعتها وإبداء الرأي فيه من حيث الصياغة واحتمالات الخلاف وسوء التفسير لأي من مفرداته أو عباراته أو بنوده.

ليس من حق أحد، ولا يعتد بأي تفسير لأي مادة من مواد اللائحة إلا بعد اعتماده من وزارة المالية، ولكن محاولة متواضعة من الدارس، وقد عمل في مجال إدارة المخازن لأكثر من الأربعة عقود، لبيان العديد من نقاط الضعف التي تكتنف الكثير من مواد اللائحة التي تنظم أعمال المخازن والتي تؤثر سلباً على نتائج الأعمال والقوائم المالية، مقارنة مع العديد من الدول ومواءمة النتائج حسب فرضيات الدراسة.

**أولاً:** نقد وتحليل نقاط الضعف الموجهة على اللائحة المالية نتيجة عدم وجود جهة إشراف مركزية، والتي أدت إلى القصور في تطبيق اللائحة بالمخازن الحكومية.

#### 1 – في شأن تقدير الاحتياجات السنوية بالمخازن:

ما الذي يتوجب على العاملين في حقل المخازن الإلمام به في شأن تقدير الاحتياجات السنوية. الطريقة الحسابية لتقدير الاحتياجات السنوية بالمخازن تعرف بالمقاييس السنوية، وبموجبها يؤخذ متوسط استهلاك الثلاث سنوات الأخيرة أساساً للتقدير، ثم يضاعف هذا المتوسط ليمثل ما يلزم استخدامه للسنة المالية الحالية وما يلزم للسنة التالية تم خصم منه الكمية التي تكون موجودة بالمخازن في أول السنة المالية الحالية وكذلك الكمية المعتمدة في المقاييس للسنة الأخيرة للسنة نفسها والباقي هو ما يدرج في خانة المطلوب بعد إضافة 25 % من متوسط الاستهلاك السنوي وذلك بصفة احتياطي.

ما الذي اشترطت عليه اللوائح؟؟

المادة (6/أ) من لائحة جمهورية مصر العربية نصت على أن: (إدارة المخازن) في كل من الوزارات والمصالح هي الإدارة المسؤولة عن تنفيذ أحكام هذه اللائحة في كافة المخازن أو ما في حكمها التابعة للوزارة أو المصلحة، وهي التي تقوم بتحضير المقاييس السنوية ... الخ.

المادة (3/136) من اللائحة لسنة 1995م تشترط على أنه: تكون (إدارة المخازن) في جميع أجهزة الدولة مسؤولة عن تنفيذ أحكام هذه اللائحة في كافة المخازن أو ما في حكمها وتقوم بتحضير المقاييس السنوية.

المادة (3/105) من اللائحة لسنة 2011م تشترط على أنه: تكون (إدارة المخازن) في جميع أجهزة الدولة مسؤولة عن تنفيذ أحكام هذه اللائحة في كافة المخازن أو ما في حكمها وتقوم بتحضير المواصفات والمقاييس السنوية.

المادة (3) من قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية بالمملكة العربية السعودية نصت على: تعتبر (إدارة المستودعات) مسؤولة عن كل من تنفيذ أحكام هذه القواعد والإشراف على أعمال المستودعات والتنسيق مع الإدارات الأخرى بالوزارة المعنية في تقدير الاحتياجات السنوية لها من الأصناف المختلفة.

رأي الباحث:

نصت المادة (83) من (لائحة المخازن) بجمهورية مصر العربية على كيفية إعداد المقاييس. تم تبديل عبارة تحضير المقاييس السنوية في التعديلات لسنة 2011م بعبارة تحضير المواصفات والمقاييس السنوية، كما أن اللائحة لم تحدد الجهة التي سوف تقوم بالمقاييس مثل ما حددتها لائحة جمهورية مصر العربية والقواعد؛ لائحة المملكة العربية السعودية التي أنطت تقدير الاحتياجات السنوية لوحدة مراقبة المخزون، وأن التعديلات التي طالت مواد اللائحة بالسودان استبدلت عبارة تحضير المقاييس بعبارة تحضير المواصفات والمقاييس، ونرى أن المواد التي تحكم أعمال المخازن باللائحة تكاد تكون نسخة من لائحة المخازن لجمهورية مصر العربية، شأنها في ذلك شأن الكثير من الدول العربية الأخرى مثل جمهورية اليمن، الأردن والسلطة الوطنية الفلسطينية، حيث ذكر (معن إد عيس: 2002م، ص 25) بقوله: "ما زالت الكثير من التشريعات الأردنية والانتدابية، وتلك التي وضعها الحكم المصري في قطاع غزة، سارية المفعول في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية وقد تأثرت التشريعات التي وضعتها السلطة الفلسطينية بهذا الخليط من التشريعات السابقة، وما يقترن بها من مصطلحات قانونية"، وذكر (كرش: 2005م) بقوله: "قدم اللائحة حيث تبين إنها تكاد أن تكون نسخة من لائحة المشتريات والمخازن في جمهورية مصر العربية لعام 1948م".

2- في شأن طلب الأصناف قبل النفاذ من المخازن:

ما الذي يتوجب على العاملين بالمخازن معرفته، في شأن طلب الأصناف قبل النفاذ من المخازن. إن عدم طلب الأصناف وتموين المخازن في الوقت المناسب، يترتب عليه الكثير من الآثار السالبة وكما هو معلوم فإن الزيادة تؤدي إلى تعطيل رأس المال العامل في التخزين، وأن النقص يؤدي إلى تكبد تكاليف دون مبرر، لذلك يجب التقيد بالحد الأدنى والأعلى لطلب الأصناف. ما الذي اشترطت عليه اللوائح؟

المادة (154) من اللائحة لسنة 1995م نصت على أنه: على أمناء المخازن أن يخطرأ مراقب المخازن كتابة عن كل صنف قبل نقطة إعادة الطلب بوقت كافٍ لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتموين المخزون.

المادة (203): من اللائحة لجمهورية اليمن: يعتبر مدير المشتريات والمخازن مسئولين عن تموين المخازن التابعة لهم بالأصناف المطلوبة في الوقت المناسب.

المادة (47) من لائحة جمهورية مصر العربية نصت على أنه: يجب على أمناء المخازن أن يخطرأ (مدير المخازن) كتابة عن كل صنف أو شك على النفاذ قبل نفاذه بوقت كافٍ، لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتموين المخزن به إذا رأى لزوم ذلك.

المادة (135): من اللائحة لسنة 1995م نصت على: يجب على إدارات المخازن بالوحدات أن تحتفظ بكرات تمويل لكل الأصناف المخزونة ويبين فيها اسم الصنف ومواصفاته. اشترطت المادة (123) من اللائحة لسنة 2011م أن: على أمناء المخازن إخطار مراقب المخازن كتابة عن كل صنف بالحد الأدنى المقرر لإعادة الطلب بوقت كافٍ لاتخاذ الإجراءات اللازمة لتمويل المخزون به.  
**رأي الباحث:**

إن عبارة تمويل تبدلت بعبارة تمويل، فعبارة تمويل تطلق للإمداد العيني وكلمة تمويل للإمداد النقدي... وأن عبارة إذا رأى لزوم ذلك في لائحة مصر والوقت المناسب في اليمن، عبارة ضرورية، فلا داعي لتمويل المخزون في حالة عدم الضرورة حتى وإن كان الصنف قد وصل إلى الحد الأدنى للطلب.

**3- في شأن عدم جواز تخزين أصناف لا تخص أجهزة الدولة:**  
تشتت اللائحة المالية لسنة 2011م على أنه، لا يجوز حفظ أصناف لا تخص أجهزة الدولة بالمخازن فإذا وجدت أثناء الجرد أو أي وقت آخر تصادر ويجري تحقيق عن أسباب وجودها. وهذا يؤكد قدم اللائحة وأنها تحتاج إلى إعادة النظر فيها لأنها لا تواكب المستجدات ودخول الكثير من الشركات والمستثمرين وجواز حفظها بموافقة الإدارة العليا والاحتفاظ ببعض الأصناف المملوكة للغير إذا كانت تستخدم في أعمال تخص الهيئة على أن يتم إثباتها في سجلات خاصة.  
**ما الذي اشترطت عليه اللوائح؟**

المادة (2/145): من اللائحة لسنة 1995م، والمادة (2/114): من اللائحة لسنة 2011م تشتت على أنه: لا يجوز حفظ أصناف لا تخص أجهزة الدولة بالمخازن فإذا وجدت أثناء الجرد أو أي وقت آخر تصادر ويجري تحقيق عن أسباب وجودها.  
المادة (22): من (لائحة المخازن) للهيئة العامة للرقابة المالية (الوقائع المصرية: 2020م)، تشتت على أنه: لا يجوز حفظ أصناف لا تخص الهيئة بمخازنها، وإذا وجدت وقت الجرد يتم التحقيق بشأنها.

ومع ذلك يجوز بموافقة رئيس الإدارة المركزية للشئون الإدارية الاحتفاظ ببعض الأصناف المملوكة للغير إذا كانت تستخدم في أعمال تخص الهيئة على أن يتم إثباتها في سجلات خاصة.  
**رأي الباحث:**

اللائحة المالية لسنة 2011م، تحتاج لإعادة النظر لتواكب الأحداث، حيث أن المخازن الحكومية تكتظ بالأصناف العديدة التي تخص الشركات المحلية والأجنبية التي نشطت في الآونة الأخيرة في مجال الاستثمار بالتعاقد مع الأجهزة الحكومية.

**4- في شأن التفتيش الدوري على المخازن:**  
إن وجود جهة مركزية تقوم بعملية الإشراف على الوحدات الحكومية تساعد في التأكد من حسن سير الحسابات بها وتطبيق الرقابة المفروضة على المخازن، لتتحقق من أن جميع أحكام اللائحة منفذة بدقة وأن جميع أعمال المخازن تسير على مقتضاها.  
**ما الذي اشترطت عليه اللوائح؟**

المادة (1-221) من اللائحة المالية الموحدة لعام 1978م على أن: يقوم الديوان بحملات تفتيشية دورية خلال السنة المالية لجميع الوحدات الحسابية التي يشرف على حساباتها للتأكد من حسن سير الحسابات بها وتطبيق الرقابة المفروضة على المخازن.

المادة (1/389) من اللائحة لسنة 1995م نصت علأن: يقوم الديوان بحملات تفتيشية دورية خلال السنة المالية لجميع الوحدات الحسابية للتأكد من حسن سير الحسابات بها ومدى تطبيق الرقابة المفروضة على المخازن.

المادة (421) من لائحة المخازن بجمهورية مصر العربية نصت على: تندب وزارة (المالية)، في مواعيد غير معينة وبغير إعلان سابق، بعض مفتشيها للتفتيش على مخازن الحكومة والحسابات

الخاصة بها، وهذا بخلاف التفتيش الذي يقوم به مفتشو ديوان المحاسبة، وكذلك المفتشون المحليون في الوزارات والمصالح التي يوجد بها مفتشون للمخازن.

المادة (422) من لائحة المخازن بجمهورية مصر العربية نصت على أنه: من أهم واجبات المفتش التحقق من أن جميع أحكام هذه اللائحة منفذة بدقة وان جميع أعمال المخازن تسير على مقتضاها.

المادة (29) من (القواعد) لائحة المخازن بالملكة العربية السعودية نصت علأنه: يقوم مختصون من وزارة المالية والاقتصاد الوطني بمتابعة أعمال المستودعات.

المادة (294) من لائحة المخازن بالجمهورية اليمنية نصت على: تندب وزارة (المالية)، في مواعيد غير محددة سلفاً، بعض مفتشيها للتفتيش على المخازن الحكومية والحسابات الخاصة بها، وهذا بخلاف التفتيش الذي يقوم به مندوبو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، أو المفتشون الداخليون في الوزارات والمصالح الحكومية والأجهزة المركزية والهيئات العامة والمحافظات التي يوجد بها مفتشون للمخازن.

المادة (3-362) من اللائحة لسنة 2011م نصت علأن: يقوم الديوان بحملات تفتيشية دورية خلال السنة المالية لجميع الوحدات للتأكد من سلامة سير الإجراءات المحاسبية.

رأي الباحث:

إن عبارة تطبيق الرقابة المفروضة على المخازن حذفت في تعديلات عام 2011م، ربما لخصخصة الوحدة الخازنة الرئيسية؛ مصلحة المخازن والمهمات ولاتباع سياسة النظام اللامركزي في التخزين، ويعتقد الدارس أن العلاقة المؤسسية بين المخازن الرئيسية والفرعية المتعددة بالأجهزة الحكومية في السودان، لا بد أن تشتت عليها اللوائح حتى في ظل تطبيق النظام اللامركزي وخصخصة الوحدة الخازنة الرئيسية.

وعليه قام الباحث بصياغة عبارات الفرضية الأولى حول عدم وجود جهة اشراف مركزية كالآتي: عدم وجود جهة إشراف مركزية، أدت إلى القصور في تطبيق اللائحة بالمخازن الحكومية.

ثانياً: نقد وتحليل نقاط الضعف الموجهة على اللائحة المالية نتيجة للتعديلات التي لم تخضع للمبادئ المحاسبية المقبولة، والتي أثرت سلباً على المعالجات المحاسبية السليمة

1- في شأن طلب الأصناف المستديمة والمستهلكة من المخازن:

ما الذي يتوجب على العاملين في حقل المخازن معرفته في شأن الأصناف المستديمة والمستهلكة.

يجب التفرقة بين الأصناف المستديمة والأصناف المستهلكة عند صرف الأصناف من المخازن، لأن كل منهما يجب أن يصرف بأنموذج مستقل تماماً، وأن استخدام أحدهما مكان الآخر ينتج عنه خلل في الإجراءات والقيود والمعالجات المحاسبية السليمة، حيث أن الصنف المستديم يتم خصمه مؤقتاً على الحساب الوسيط جاري المخازن، أما الصنف المستهلك فيتم خصمه على بند الميزانية عند اقتنائه، وعليه فإن عدم الدراية بهذا الإجراء يعني أحد أمرين، إما خصم ما لم يجب خصمه أو عدم خصم ما يجب خصمه، يترتب على ذلك أحد احتمالين: أما ظهور المخزون بالقوائم المالية بأكبر مما يجب أو بأقل مما يجب، ففي الاحتمال الأول يعني وجود الاحتياطي السري المستتر وهو لا يظهر في الميزانية العمومية وينشأ عن إتباع طرق محاسبية لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أما في الحالة الثانية يعني ظهور أرباح غير حقيقية، مما ينعكس سلباً على القوائم المالية ونتائج الأعمال.

ما الذي اشترطت عليه اللوائح؟

المادة رقم (177) من لائحة سنة 1995م نصت على أنه: لا يجوز أن تطلب الأصناف المستديمة والمستهلكة بأنموذج واحد، ويجب أن يحرر طلب صرف مستقل لكل منها حسب المواصفات المبينة في قائمة الأصناف.

المادة (146) من لائحة سنة 2011م نصت على أنه: لا يجوز أن تطلب الأصناف المستديمة والمستهلكة بأنموذج واحد، ويجب أن يحرر طلب صرف منفصل لكل منها حسب المواصفات المبينة في قائمة الأصناف.

تشتت المادة (246) من لائحة (المخازن) بجمهورية مصر العربية نصت على أنه: يقدم صرف الأصناف على الاستمارة رقم (111) حسابات، مبيناً بها أسباب الطلب وتعطى لها أرقام سلسلة سنوية الخ.

كما تشتت المادة (248) من لائحة (المخازن) جمهورية مصر العربية نصت على أنه: لا تطلب الأصناف (المستديمة والمستهلكة أو الكهنة) بالاستمارة الواحدة، بل يجب تحرير طلب صرف مستقل عن كل نوع منها.

رأي الباحث:

- لم تحدد اللائحة بالسودان رقم الاستمارة التي بموجبها سيتم الصرف، لذا فإن الكثير من أمناء المخازن تنقصهم المعرفة في استعمال هذه الاستمارات، كما أن هذا النموذج يعمل كطلب للأصناف ويأخذ رقماً متسلسلاً سنوياً، ثم يعمل كمستند لصرف الأصناف ويأخذ رقماً آخرًا مختلفاً، كما يستخدم بقسم حسابات المخازن للمرة الثالثة، وهذا ما لم توضحه اللائحة.

- إن عبارة **مستقل** تبدلت بعبارة **منفصل** وأن عبارة **مستند** تعني الصرف بأنموذج مختلف، أما عبارة **منفصل** فتعني أن يتم الصرف بنفس النموذج، ولكن برقم متسلسل وبمستند آخر... كما أنه لا داعي لعبارة (حسب المواصفات المبينة في قائمة الأصناف) لأنه لا توجد قائمة توضح مواصفات الأصناف باللائحة.

- النماذج التي اشترطت لوائح السودان على استخدامها هي الأنموذج رقم (47) للأصناف المستديمة والأنموذج رقم (46) للأصناف المستهلكة، ولا يتم الالتزام باستخدامهما في بعض الجهات الحكومية وتستخدم النماذج بالأرقام (69)<sup>1</sup> والرقم (2) والتي لا تشتت على استخدامها اللائحة لأن العمل يسير بما هو متوارث وبما جرى عليه العرف منذ الحكم الإنجليزي المصري.

- نصت المادة رقم (370) من اللائحة المالية لسنة 2011م، على أن عدم استخدام النماذج غير المشار إليها باللائحة تعتبر خروجاً ومخالفة تستوجب المساءلة.

- ما هي الآثار المحاسبية السالبة التي تترتب على عدم استخدام الأنموذج المطلوب؟؟

إن عدم الدراية باستخدام الأنموذج المطلوب يعني ظهور المخزون بالقوائم المالية بأكبر أو أقل مما يجب وينعكس ذلك سلباً على القوائم المالية ونتائج الأعمال.

- الأنموذج الذي يستخدم في صرف الأصناف المستديمة مقسم إلى ثلاثة حقول رئيسية ويستغل لثلاثة أغراض هي:

الحقل الأول (الغرض الأول) لطلب الأصناف Demands: يستغل الأنموذج كمستند لطلب الأصناف من المخازن (Requisition) ويرقم برقم ابتدائي سنوي متسلسل يعرف بالـ (No PRO).

الحقل الثاني (الغرض الثاني) للأصناف الصادرة Issues: يستغل هذا الحقل من الأنموذج كمستند صرف بعد التأكد من أن الأصناف المطلوبة موجودة بالمخزن ويأخذ رقماً آخرًا ويتم تسجيل هذا الرقم المكون من ستة أرقام، ولها مدلولاتها حيث يشير الرقمين أقصى اليسار إلي الشهر الذي استخرج فيه المستند، والرقم الذي يلي هذين الرقمين فيوضح طبيعة الصنف (مستديم أو مستهلك) أما الأرقام الثلاثة الأخيرة فتوضح ترتيب المستند في الشهر المعني.

الحقل الثالث (الغرض الثالث): خصص الحقل الثالث من الأنموذج لاستعمال القسم المالي (use For financial)، بإدارة الحسابات لتحميل الجهات المستفيدة بتكلفة المواد. كل هذه الإجراءات تجري بما جرى عليه العرف ولا يوجد أي دليل مكتوب مرجعي لها.

2- في شأن مسك حسابات المخزونات. ما يتوجب على العاملين في حقل المخازن معرفته في شأن مسك حسابات المخزونات.

الأصناف المستديمة الخاصة بأجهزة الدولة هي التي يجب أن تمسك دفاترها بالقيمة لدى حسابات المخازن، كما يجب أن تمسك في العهدة بالكمية بإدارة المخازن، إذ أن كل منهما يستخدم بمثابة رقيب على الآخر.

حساب جاري المخزون معروف بأنه الحساب الوسيط الخاص بحسابات المخازن الحكومية، يكون مدينياً بقيمة الأصناف التي ترد إلى المخازن ودائناً بقيمة الأصناف التي تصرف منها، وبدون فتح هذا الحساب لا يمكن تطبيق نظام القيد المزدوج، فحسابات الحكومة تختلف عن حسابات الشركات التي تقوم بفتح حساب للمشتريات والمبيعات وحساب للأرباح والخسائر (فهمني: 2006م، ص 159).

ما الذي اشترطت عليه اللوائح؟؟

المادة (1/346) من اللائحة لسنة 1995م نصت على أن: المخزونات الخاصة بأجهزة الدولة إما أن تمسك بالقيمة في حساب جاري المخزون أو تمسك في العهدة بالكمية.

المادة (2/346) من اللائحة لسنة 1995م نصت على أنه: لا يجوز لأي وحدة حسابية أخرى بخلاف الوزارات والمصالح والولايات والمجالس المحلية المسموح لها بذلك أن تحفظ في دفاترها حساب جاري المخزونات إلا بمصادقة الوزير.

المادة (1/312) من اللائحة لسنة 2011م نصت على أنه: المخزونات الخاصة بأجهزة الدولة تمسك بالكمية والقيمة.

المادة (2/312) من اللائحة لسنة 2011م نصت على أنه: لا يجوز لأي وحدة أخرى بخلاف الوزارات والهيئات العامة والشركات الحكومية أن تحفظ في دفاترها حساب جاري المخزونات إلا بمصادقة الوزير.

رأي الباحث:

- الأصناف المستديمة فقط من المخزونات بأجهزة الدولة هي التي يجب أن تمسك، بالقيمة في حساب (جاري المخزون) بقسم الحسابات، وتمسك في العهدة بالكمية بإدارة المخازن، إذ أن كل منهما يستخدم بمثابة رقيب على الآخر، وعليه فإن التعديل الذي تم في 1995م و2011م كلاهما غير صحيح لأن العمل يجب أن يجري بأن تمسك المخزونات (المستديمة فقط) بالقيمة في حساب (جاري المخزون) بقسم الحسابات، (و) بالكمية في العهدة بإدارة المخازن لأن كل منهما يستخدم بمثابة رقيب على الآخر.

- إن مسك حسابات المخازن بالكمية يترتب عليه عدم تقييم مخزون آخر المدة بالقيمة الحقيقية وعدم مطابقة ما يتم جرده مع المرصود بالدفاتر وينعكس ذلك سلباً على القوائم المالية ونتائج الأعمال، كما أن إضافة كلمة الشركات الحكومية في التعديل باللائحة لعبارة الوزارات والهيئات العامة كانت نقطة ضعف كبيرة، لأن حسابات الحكومة تختلف عن حسابات الشركات التي تقوم بفتح حساب للمشتريات والمبيعات وحساب للأرباح والخسائر.

3- في شأن قيد الأصناف في دفاتر الوحدة الخازنة الرئيسية:

تمثلت مهمة مصلحة المخازن والمهمات؛ الوحدة الخازنة الرئيسية، في الإشراف على المخازن الحكومية ثم وحدة الإمدادات المركزية، إلا أن التعديلات التي طالت لوائح المخازن تشترط ليومنا هذا إلى وجوب القيد في دفتر المخازن والجهة الخازنة الرئيسية بمجرد تسلّم أو صرف صنف مستديم أو مستهلك، ولا يجوز إرجاء القيد إلى ميعاد آخر، بالرغم من عدم وجود وحدة خازنة رئيسية تمون جميع المخازن ويتم ترحيل هذا النص في تعديلات اللائحة.

ما الذي اشترطت عليه اللوائح؟

أشارت المادة (160): باللائحة لسنة 1995م، والمادة (1/129): باللائحة المعدلة سنة 2011م، نصت على أنه: يجب أن يتم القيد في دفتر المخازن (والجهة الخازنة الرئيسية) بمجرد تسلّم أو صرف صنف مستديم أو مستهلك، ولا يجوز إرجاء القيد إلى ميعاد آخر.

كما أشارت المادة (4): باللائحة لسنة 1995م، نصت على أن: الوحدة الخازنة الرئيسية يقصد بها الوحدة الخازنة الرئيسية المنصوص عليها بالمادة (139)، فنصت هذه المادة إلى أنه: تقوم الوزارة بإنشاء وحدة خازنة رئيسية للإشراف على طباعة جميع النماذج المالية وحفظها ومراجعتها وتوزيعها، وكأن هذه الوحدة غير موجودة وسيتم إنشائها بموجب هذه المادة.

أشارت المادة (4): باللائحة لسنة 2011م، نصت على أن: الوحدة الخازنة الرئيسية يقصد بها الوحدة الخازنة الرئيسية المنصوص عليها بالمادة (108)، ونصت هذه المادة إلى أنه: تقوم (الإدارة الفنية للتخزين والإمداد) بالديوان بالإشراف على طباعة وتوفير جميع النماذج ذات القيمة والدفاتر المالية الأصولية المعتمدة من الوزارة وحفظها بعد مراجعتها وتوزيعها.

رأي الباحث:

تشير اللائحة إلى الوحدة الخازنة الرئيسية رغم عدم وجودها على أرض الواقع لتمون جميع المخازن، ويتم ترحيل هذا النص في تعديلات اللائحة.

عليه قام الباحث بصياغة عبارات الفرضية الثانية حول التعديلات التي طالت مواد اللائحة كالاتي: التعديلات التي لم تخضع للمبادئ المحاسبية المقبولة، أثرت سلباً على المعالجات المحاسبية السليمة.

ثالثاً: عبارات الفرضية الثالثة (عدم التزام اللائحة بأحكام القانون، أدخل بالهيكل التنظيمي والإداري بالمخازن الحكومية).

1- في شأن إصدار لائحة لنظم المخازن والتخلص من الفائض.

قانون الإجراءات المالية والمحاسبية يخول وفق المادة (2/30) لوزير المالية سلطة إصدار لائحة لنظم المخازن والتخلص من الفائض، وللائحة لقواعد الشراء والتعاقد والمقاولات والخدمات، إلا أن اللائحة لم تلتزم بما نص عليه القانون، وإصدار لائحة منفصلة لنظم المخازن واتبعت جهاز التخلص من الفائض للشراء والتعاقد، كما عطلت عمليات التصرف بخلاف التخلص من الفائض، وعليه قام الدارس بصياغة عبارات الفرضية الثالثة حول عدم التزام اللائحة بأحكام القانون كالاتي: عدم التزام اللائحة بأحكام القانون، أدخل بالهيكل التنظيمي والإداري بالمخازن الحكومية.

رابعاً: رأي آخر

1- لم يتم تنفيذ ما أقرته اللائحة في شأن ضرورة إنشاء وحدة لمراقبة المخزون، التي تعمل على الإشراف على أعمال التخزين، حيث يتفق الكثير من الكتاب والمفكرين على أهمية وضرة وجود هذه الوحدة، وقد أشار إلى ذلك (الحقيل: 1414هـ) بقوله: إن مباشرة مراقبة التخزين لمهامها يعتبر من المقومات الأساسية لنجاح تطبيق القواعد ويساعد على حل المشكلات المستودعية القائمة، وذكر (الكعيد والسلوم: 1414هـ) على أن من أهم الآثار السلبية المترتبة على عدم وجود جهاز لمراقبة المخزون في بعض الأجهزة الحكومية، هو عدم تطبيق قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية بطريقة صحيحة.

إلا أن هذه الوحدة غير موجودة بالأجهزة الحكومية على أرض الواقع في السودان.

2- لم يتم تنظيم عمليات البيع بخلاف التصرف في الموجودات الخارجة عن الاستخدام الحكومي، على غرار ما هو معمول به في الدول الأخرى.

3- لم تحدد اللائحة مواعيد لجرد المخازن، حيث أن عمليات الجرد التي تتم في نهاية ديسمبر تاريخ لا يتناسب مع طبيعة نشاط بعض الوحدات التي تتسم بالموسمية، ويؤدي ذلك إلى صعوبة القيام بعمليات الجرد وظهور مخزون آخر المدة برقم غير حقيقي، يؤثر سلباً على نتائج الأعمال والميزانية العمومية.

4- ألفت اللائحة مسؤولية تنفيذ أحكامها لإدارة المخازن، وعلى الرغم من ذلك لم تعتمد اللائحة أسلوباً واحداً للمخاطبة فتخاطب إدارة المخازن تارة، وتارة أخرى تخاطب رئيس الوحدة الذي يقصد به المسؤول التنفيذي الأول في الكثير من المواد بخلاف ما هو متبع لدى الدول الأخرى التي

تخاطب لوائحها جهة واحدة، حيث تخاطب اللائحة لسنة 2011م على سبيل المثال رئيس الوحدة في شأن إنابة الغير وفي شأن إعطاء المعلومات المتعلقة بالمخازن.  
**الخلاصة:**

إن البنود التي تحكم أعمال المخازن باللائحة مليئة بالثغرات مفعمة بالأخطاء، تفتقر إلى الدقة والصلابة على نحو يقود وضعها موضع التنفيذ إلى العديد من الاختلافات والكثير من المنازعات، كما أن المتتبع للأدبيات يلاحظ أن البنود التي تحكم أعمال المخازن باللائحة، مقتبسة وتكاد أن تكون نسخة من لائحة مخازن جمهورية مصر، وأن هنالك بعض العبارات أو الكلمات التي أضيفت تارة أو حذفت تارة أخرى أضعفت الكثير من المواد.  
عليه يوصي الباحث بإعادة النظر في اللائحة وضرورة وجود لائحة منفصلة تنظم أعمال المخازن ودليل إرشادي يوضح الإجراءات التي يتعين للعاملين الاقتداء بها.

## الخاتمة

وتشتمل على:

### أولاً: النتائج

بعد عرض الإطار النظري وإجراء الدراسة النقدية توصل الدارس إلى النتائج الآتية:

- 1- تم صياغة بعض مواد اللائحة على النحو الذي يقود وضعها موضع التنفيذ إلى العديد من الاختلافات والتي أثرت على التطبيق السليم للإجراءات المحاسبية ونتائج الأعمال والقوائم المالية.
- 2- جرد المخازن في -نهاية السنة المالية- مواعيد غير مناسبة أدى إلى صعوبة القيام بعمليات الجرد وظهور مخزون آخر المدة برقم غير حقيقي، أثر سلباً على نتائج الأعمال والميزانية العمومية.
- 3- وزارة المالية تشرف مركزياً على مشتريات أجهزة الدولة وأغفلت إشرافها على المخازن الحكومية.
- 4- الجهاز المركزي للتخلص من (الفائض) يقوم بـ (التصرف) في الأصناف الخارجة عن الاستخدام الحكومي، والتي تتمثل في الأصول (المتهالكة) والأصناف (التالفة) و(المتقدمة) و(الراكدة).
- 5- أجهزة الدولة تمارس نشاط البيع لمنتجاتها ولا يوجد ما يقنن تلك الاجراءات من تشريعات.
- 6- صدرت لائحة (الشراء والتعاقد والتخلص من الفائض)، وقانون الاجراءات المالية والمحاسبية الذي يخول لوزير المالية سلطة إصدار لائحة لتنظيم (الشراء والتعاقد)، ولائحة أخرى لنظم (التخزين والتخلص من الفائض).
- 7- الجهة الخازنة المركزية (الإدارة الفنية للتخزين والإمداد)، -ومهمتها توزيع النماذج والدفاتر- ولدت خلفاً لأسلافها (مصلحة المخازن والمهمات) و(وحدة الإمدادات المركزية) ومهامها الإشراف على المخازن الحكومية، بالإضافة للإشراف على طباعة وتوزيع النماذج والدفاتر.
- 8- عدم وجود جهة خازنة رئيسية توفر السلع الضرورية خاصة الموسمية عند الطلب، أثر سلباً على الانتاج ويهدر الكثير من الأموال العامة.
- 9- انتهاء السنة المالية بنهاية ديسمبر ترتب عليه صعوبة جرد المخازن وعدم تعبير القوائم التعبير الصادق لنتائج الأعمال للعديد من الأجهزة الحكومية التي يتميز نشاطها الزراعي بالموسمية.

## ثانياً: التوصيات

بناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

- 1- إصدار لائحة مستقلة للمخازن الحكومية، حسبما اشترط عليه قانون الإجراءات المالية والمحاسبية، وعلى غرار ما هو معمول به في الكثير من الدول الأخرى.

- 2- تحديث الأنظمة واللوائح الإدارية والمالية خاصة التشريع الذي ينظم عمليات البيع (لمناقصات والمزايدات) ولائحته التنفيذية.
- 3- إعادة النظر في تنظيم الهياكل الإدارية للوزارات والمصالح الحكومية، وإجراء التعديلات للهياكل القائمة، ونقترح:
- أ- إلحاق إدارة المخازن وجهاز التخلص من الفائض للإدارة الفنية للإمداد بوزارة المالية لتكامل أدوارها.
- ب- تعديل اسم جهاز التخلص من الفائض، حيث إن عملية البيع عن طريق المزادات التي تزاولها اللجنة، ما هي إلا إحدى طرق (التصرف في الموجودات الخارجة عن نطاق الاستخدام الحكومي).
- ج- إناطة جهة إشراف واحدة بوزارة المالية لـ (الإدارة العامة للشراء والتعاقد) والمخازن (الإدارة الفنية للتخزين والإمداد)، لتكامل أدوارهما.
- 4- إناطة الإدارة الفنية للتخزين والإمداد بوزارة المالية، للإشراف ومتابعة مخازن أجهزة الدولة، بالإضافة إلى طباعة وتوزيع النماذج المالية.
- 5- إعادة النظر في تاريخ نهاية السنة المالية بنهاية ديسمبر في العديد من الأجهزة الحكومية التي تتطلب طبيعة النشاط فيها لذلك.
- 6- تفعيل القرار (25) لسنة 2021م القاضي بتبعية المحاسبين للكشف العام بديوان الحسابات.
- 7- التأكد من قيام الوزارات والمؤسسات بتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية في كافة المعاملات المالية،

## المصادر والمراجع:

### القرآن الكريم

#### أولاً: الكتب

- أبو عمارة، محمد علي: القضاء الإداري، الجزء الثالث، 1998م.
  - الخولي، عمر: الأسس العامة لصياغة العقود، مركز حقوق للتدريب القانوني، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك عبد العزيز، 2014م.
  - الزعبي، خالد: القرار الإداري بين النظرية والتطبيق، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط 2، 1999م.
  - العطار، فؤاد: مبادئ الإدارة العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، 1974م.
  - القبيلات، حمدي سليمان: الرقابة الإدارية والمالية، عمان، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1998م.
  - جمال الدين، سامي: اللوائح الإدارية وضمانة الرقابة الإدارية، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1982م.
  - عصفور، سعد: المبادئ الأساسية في القانون الدستوري والنظم السياسية، الإسكندرية، منشأة المعارف، بدون سنة نشر.
  - فهمي، بكري محمد: التخزين ما له وما عليه، الخرطوم: دار الأيام للنشر، 2006م.
  - فهمي، بكري محمد: التنظيم وإدارة المخازن، الخرطوم: دار الأيام للنشر، 2006م.
  - شبحا، إبراهيم عبد العزيز: الإدارة العامة، بيروت، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1983م.
  - علوان، عبد الكريم: النظم السياسية والقانون الدستوري، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 1999م.
- ثانياً: الرسائل الجامعية**
- إد عيس، معن: تقرير حول اللوائح التنفيذية للقوانين، سلسلة مشروع تطوير القوانين (16)، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن.
  - سليمان، سعد الدين صالح: دور نظام الرقابة الداخلية المتكامل وفق إطار (COSO) في تحسين نظم الرقابة على المخازن الحكومية، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، 2018م.

- سليمان، سعيد أحمد: أثر السياسات الاقتصادية الكلية في الإصلاح الاقتصادي في السودان خلال الفترة من 2004م-2014م، مقدم لنيل درجة الدكتوراه في الاقتصاد، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017م.

- عبد الله، عبد الوهاب محمد: أثر سياسة التحرير الاقتصادي على الميزان التجاري السوداني، لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد، جامعة الخرطوم، كلية الدراسات العليا، 2012م.

- كرش، عبد الله حسن، الرقابة على المخازن الحكومية في الجمهورية اليمنية وأثر التنظيم على كفاءتها، الخرطوم، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، لنيل درجة الماجستير في المحاسبة. 2005م.

- كلاب، سعيد حسن يوسف: واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، غزة: الجامعة الإسلامية، قطاع غزة، قدمت استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، 2004م.

- مختار، محمد علي جمعة: التنظيم الإداري وأثره على الأداء، بالتطبيق على مصلحة المخازن والمهمات، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة أم درمان الإسلامية، 2001م.

#### ثالثاً: الندوات والمؤتمرات وورش العمل

- الحقييل، بدر حمد: دور وزارة المالية والاقتصاد الوطني في الرقابة على المستودعات الحكومية، ورقة عمل مقدم لندوة الرقابة المستودعية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية بالرياض والتي عقدت في معهد الإدارة العامة، يوم السبت 1414/5/1هـ الموافق 1993/10/16م.

- الطاهر، فاطمة الحسن: وزارة الزراعة والغابات، إدارة الأمن الغذائي، مؤتمر قمة الغذاء العالمي، السودان، 2003م.

- الكعيد والسلوم، عبد الله حمد وعبد الله عبد العزيز: دور الأجهزة الرقابية في متابعة تطبيق قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية، ندوة الرقابة المستودعية في الأجهزة الحكومية بالمملكة العربية السعودية المنعقدة في معهد الإدارة العامة، الرياض، يوم السبت 1414/5/1هـ الموافق 1993/10/16م.

- فيليكس وبومرانز وآخرون - الرقابة المالية في القطاع العام، الكفاءة والتوفير ونتائج البرامج - 1976م، ترجمة طارق الساطي-1998م - ص 1 - نقلاً عن:

Mores, JR, - Qualification of Public Accountants to Audit Governmental Activities PP.20-21، وهو منعقد في معهد المحاسبين العاميين، المرخص لهم في مقاطعة كولومبيا في واشنطن (D.C) في 23 تشرين الأول (أكتوبر) سنة 1975م.

#### رابعاً: السجلات

- باشا، محبوب علي: هيئة حلفا الجديدة الزراعية، النظام الأساسي للمخازن، 1977م.

- هيئة حلفا الجديدة الزراعية: الخطاب بالنمرة: مخازن /61/ هـ / 1 بتاريخ: 8 مايو 2019م.

- وزارة المالية والاقتصاد الوطني: وحدة الإمدادات المركزية، المنشور رقم (10).

- وحدة الإمدادات المركزية: النشرة الأسبوعية، معالم توضيحية لوحدة الإمدادات المركزية وأهدافها وتعريف الجهاز المركزي للتخلص من الفائض والراكد وبواقى الإنتاج من حيث التبعية والاختصاص والأهداف.

- قرار محكمة العدل العليا الأردنية رقم 43 /1986 م الصادر بتاريخ 18/10/1986م.

#### خامساً: القوانين والوثائق الرسمية

- الديوان العام للمحاسبة: قواعد وإجراءات المستودعات الحكومية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1442هـ.

- قوانين السودان: قانون الإجراءات المالية والمحاسبية، الخرطوم، السودان، 1977م.

- وزارة المالية والاقتصاد الوطني: اللائحة المالية الموحدة، الخرطوم، السودان، 1978م.

- وزارة المالية والاقتصاد الوطني: لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية، الخرطوم، السودان، 1995م.

- وزارة المالية والاقتصاد الوطني: المذكرة التفسيرية، قانون الشراء والتعاقد والتخلص من الفائض، الخرطوم، السودان، 2010م.

- وزارة المالية والاقتصاد الوطني: لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية، الخرطوم، السودان، 2011م.



© Copyright of Journal of Strategic Research in Social Science (JoSReSS) is the property of SRA (Science Research Associates) Strategic Research Academy & Academic Publishing® and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.