



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا



معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي

(دراسة ميدانية على وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي - السودان)

## International Public Sector Accounting Standards and its Role in Reducing The Financial Corruption

(A Field Study on the Ministry of Finance and Economic Planning-Sudan)

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

اعداد الدارسة:

راشدة آدم اسحق عبد الله

إشراف:

المشرف الرئيسي:

أ.د. بابكر إبراهيم الصديق محمد

المشرف المعاون:

د. محمد حسن ادم ازرق

2022- 1444 هـ م



صفحة الموافقة


سنة واشادة آدم إسحق عبدالله

مؤيد مدير المحاسبة المركزية للقطاع العام ودرها  
م. المحرم من الفسحة المالي - دائرة مساهمة على  
وزارة المالية والتخطيط الاقتصادية السودان

درجة تمنح لها: دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

موافق عليه من قبل:

ممنح خارجي

د. طارق السعيد محمد  
التوقيع:  التاريخ: 2021/12/21

ممنح داخلي

د. محمد الناصح محمد الشور  
التوقيع:  التاريخ: 2021/12/21

مضرب

أ.د. جاسر الشيم السيد محمد  
التوقيع:  التاريخ: 2021/12/21

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الاستهلال

قَالَ اللَّهُ تَعَالَى:

﴿تِلْكَ الدَّارُ الْآخِرَةُ نَجْعَٰهَا لِلَّذِينَ لَا يُرِيدُونَ عُلُوًّا فِي الْأَرْضِ  
وَلَا فَسَادًا<sup>ج</sup> وَالْعَاقِبَةُ لِلْمُتَّقِينَ﴾

صدق الله العظيم

سورة القصص الاية (83)

# الإهداء

إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

إلى والدتي الغالية

إلى من سعى وشقى لانعم بالراحة والهناء

إلى والدي الغالي

إلى روح خالي الطاهرة

عبد العزيز آدم الحاج

إلى سندي وعزوتي و مصدر فخري

إخوتي وأخواتي

رشيدة، مناهل، الرشيد، رحاب، راشد، زينب

إلى أبناء أخواتي

خالد، مصطفى، خلود، مبارك

إلى كافة الأهل والأصدقاء

إلى كل من دعى لي بظهر الغيب دعوة صالحة

إلى كل الشرفاء وأصحاب الأيادي البيضاء

إليهم جميعاً أهدى هذا الجهد حباً ووفاءً وتقديراً

الباحثة

## الشكر والتقدير

اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، ولك الحمد أن مننت على ويسرت لى هذا العمل وقدرته وأعنتني عليه فالحمد لله على تمام نعمه وكمال فضله.

يطيب لى بعد شكر الله عز وجل أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى (جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا) ممثلاً فى إدارتها وأساتذتها والعاملين بها.

كما لا يسعنى وأنا فى هذا المقام إلا أن أتقدم بخالص كلمات الشكر والتقدير وبأصدق معان التقدير والاحترام إلى أستاذي المشرفين البروفيسور/بابكر ابراهيم الصديق محمد، والدكتور/ محمد حسن ادم ازرق على صبرهما وسعة صدرهما وحرصهما الدائم على إتمام هذا الدراسة جزاهم الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري الى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة الدراسة قصد تصحيحه وتنقيحه.

كما أتقدم بشكرى لأسرة مكتبة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا والعاملين بها، وأسرة مكتبة جامعة النيلين، وأسرة جامعة أم درمان الإسلامية، وكذلك الشكر للعاملين بوزارة المالية والتخطيط الإقتصادي وديوان الحسابات القومى، والى صديقتي/ ندي احمد سالم التي كانت لي خير عون في طباعة هذه الدراسة، والى كل من ساهم بإدعاء أو بإرشاد أو نصح أو كلمة طيبة بعثت فينا روح الشجاعة والقوة والصبر على تكملته فلهم جميعاً الشكر والتقدير.

الباحثة

## المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في أن عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لا يساعد في إرساء الشفافية والمساءلة في إدارة الاموال العامة، وركزت الدراسة عن الإجابة عن التساؤلات التالية: هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض البيانات المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، هل هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟، وهدفت الدراسة الى التعرف على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في الحد من الفساد المالي، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت الدراسة على عينة مكونة من (150) مفردة وتم تحليلها عبر برنامج التحليل الاحصائي (SPSS)، من خلال مجموعة من الأساليب الإحصائية، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في: وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، وتوصي الدراسة بضرورة وضع استراتيجيات فاعلة لمكافحة الفساد المالي وبناء إرادة قوية للإدارة السياسية العليا وإصلاح القطاع العام، الاستفادة من التجارب الدولية الرائدة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والملائمة للبيئة المحاسبية السودانية، تأهيل رأس المال البشري وتطوير المناهج التعليمية التي تساعد على فهم معايير محاسبة القطاع العام والإصلاح الممنهج لنظام المحاسبة الحكومية.

## Abstract

The problem of the study represented in: noncommitment to the application of international accounting standards in the public sector, does not help in establishing transparency and accountability in the management of public funds. The study focused on answering the following questions: Is there a statistically significant relationship between adherence to the standard of presenting financial statements and reducing financial corruption in the Ministry of Finance and Economic Planning? Is there a statistically significant relationship between adherence to the accounting policies standard and the reduction of financial corruption in the Ministry of Finance and Economic Planning? Is there a statistically significant relationship between adherence to the standard of disclosure of financial information about the general government sector and the reduction of financial corruption in the Ministry of Finance and Economic Planning? The study aimed to identify the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), and their role in reducing financial corruption. The study followed the analytical descriptive approach. of statistical methods. The study reached a set of results represented in: There is a statistically significant relationship between adherence to the standard of presenting financial statements and reducing financial corruption in the Ministry of Finance and Economic Planning. There is a statistically significant relationship between adherence to the accounting policies standard, changes in accounting estimates and errors, and the reduction of financial corruption in the Ministry of Finance and Economic Planning. There is a statistically significant relationship between adherence to the standard of disclosure of financial information about the general government sector and the reduction of financial corruption in the Ministry of Finance and Economic Planning. The study recommends: the necessity to develop effective strategies to combat financial corruption, and to build a strong will of the senior political administration and to reform the public sector. Benefiting from the leading international experiences in applying international accounting standards in the public sector that are appropriate to the Sudanese accounting environment. Qualifying human capital, developing educational curricula that help understand public sector accounting standards, and systematic reform of the government accounting system.



## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	المستخلص
هـ	Abstract
و	فهرس الموضوعات
ز	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
ط	فهرس الملاحق
<b>المقدمة</b>	
2	أولاً: الإطار المنهجي
7	ثانياً: الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول : الاطار النظرى لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS</b>	
32	المبحث الأول : نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
44	المبحث الثانى: مفهوم واهمية واهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
59	المبحث الثالث: نطاق عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
<b>الفصل الثانى : الاطار النظرى للفساد المالى</b>	
95	المبحث الأول : مفاهيم عامة عن الفساد
110	المبحث الثانى: مفهوم واسباب ومظاهر الفساد المالى
128	المبحث الثالث: آثار واليات الحد من الفساد المالى
<b>الفصل الثالث : الدراسة الميدانية</b>	
157	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن وزارة المالية والتخطيط الاقصادى
165	المبحث الثانى: إجراءات الدراسة الميدانية
172	المبحث الثالث: : تحليل البيانات وإختبار الفرضيات
<b>الخاتمة</b>	
188	أولاً: النتائج
190	ثانياً: التوصيات
192	المصادر والمراجع
215	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
85	تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	(1/3/1)
87	عرض وضعيات دول العالم تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	(2/3/1)
152	ترتيب السودان في مؤشر مدركات الفساد للأعوام 2017م-2021م	(1/3/1)
163	الوزراء الذين تعاقبو على الوزارة	(1/1/3)
167	مقياس درجة الموافقة	(1/2/3)
168	تنظيف البيانات ونسبة الاستجابة	(2/2/3)
170	مؤشرات كرو نباخ الفا لفرضيات الدراسة	(3/2/3)
171	معامل ارتباط بيرسون بين كل فرضية والدرجة الكلية لفرضيات استبانة البحث	(4/2/3)
172	التوزيع التكراري وفق متغير العمر لأفراد عينة البحث	(1/3/3)
173	التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل العلمي لأفراد عينة البحث	(2/3/3)
174	التوزيع التكراري وفق متغير التخصص العلمي لأفراد عينة البحث	(3/3/3)
175	التوزيع التكراري وفق متغير المسمى الوظيفي لأفراد عينة البحث	(4/3/3)
176	التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث	(5/3/3)
177	التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى	(6\3\3)
179	الإحصاء الوصفي اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الأولى	(7\3\3)
180	التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية	(8\3\3)
182	اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الثانية	(9/3/3)
183	الإحصاء الوصفي التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة	(10\3\3)
185	اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الثالثة	(11/3/3)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	نموزج الدراسة	(1)
89	إستراتيجيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS	(1/3/1)
109	أنواع الفساد وخصوصياته	(1/1/2)
118	انواع الرشوة	(1/2/2)
124	الظروف الأساسية لحدوث حالات الغش	(2/2/2)
143	العلاقة العكسية بين الشفافية والفساد	(1/3/2)
172	التوزيع التكراري وفق متغير العمر لأفراد عينة البحث	(1\3\3 )
173	التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل العلمي لأفراد عينة البحث	(2\3\3 )
174	التوزيع التكراري وفق متغير التخصص العلمي لأفراد عينة البحث	(3\3\3 )
175	التوزيع التكراري وفق متغير المسمي الوظيفي لأفراد عينة البحث	(4\3\3 )
176	التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث	(5/3/3)

## فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
216	إستمارة الإستبانة	(1)
221	محكمو الإستبانة	(2)

## المقدمة

وتشتمل على الآتي:

أولاً: الإطار المنهجي

ثانياً: الدراسات السابقة

## أولاً: الإطار المنهجي:

### تمهيد:

تعتبر معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS بمثابة دستور للمحاسبة في جميع بلدان العالم، وهي المبادئ والاجراءات التي تحدد اساس سياسات وممارسات المحاسبة المالية في القطاع العام، حيث يتم إصدارها من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB التي تحكم اعمال المحاسبة، وتعمل المعايير على صياغة ونشر المعايير المحاسبية الواجب مراعاتها، والتشجيع على قبولها ومراقبتها في جميع انحاء العالم، حيث تقوم المعايير المحاسبية الحكومية على تحسين ورفع كفاءة الاجراءات المحاسبية التنظيمية.

نظرا لأهمية القطاع الحكومي لما تقوم به الوحدات الحكومية من دور كبير في التنمية والربط بين مستوى اداء الوحدات الحكومية ومستوى معدلات التنمية . أن الوحدات الحكومية في مختلف دول العالم مارست وظائف جديدة وادارة عدد من الانشطة والبرامج التي تساعد في رفع وتحسين كفاءة الوحدات الحكومية استجابة للتغيرات السياسية والاقتصادية فضلا عن الاستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات افضل، كما ادركت المنظمات المهنية والدولية ومنها صندوق النقد الدولي اهمية تحسين ورفع كفاءة الجهاز الحكومي.

يشكل الفساد في الوقت الحاضر الموضوع الذي تمت مناقشته علناً في معظم البلدان في العالم، حيث تم إتخاذ العديد من المبادرات من أجل مكافحة الفساد على المستوى الوطني والاقليمي والدولي، وأدت تلك إلى قيام تعاون دولي مكثف ادت إلى تطوير مجموعة من الاتفاقيات مثل اتفاقية مكافحة رشوة الموظفين العموميين الاجانب في معاملات التجارة الدولية ، فالفساد ليس له حدود ويوجد في كل النشاطات الاقتصادية والمالية دون تمييز ويحصل في كل اشكال الحكم.

لقد كانت المؤسسات المالية العالمية (البنك الدولي وصندوق النقد الدولي) سابقة في دق ناقوس الخطر بشأن خطورة الفساد على اقتصاديات البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء وعلى مسار التنمية العالمية المستدامة و جهود مكافحة الفقر، وبحثت في اساليب معيارية لإرساء الشفافية على التعاملات المالية، ودعم المساءلة في القطاع العام، وكللت جهود المنظمات الدولية والحكومية وغير الحكومية باعتماد الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد عام 2003م التي شكلت إطارا مرجعيا استرشدت به التجمعات الاقليمية في تبني عدد من الإتفاقيات، كان من بينها إتفاقية الإتحاد الافريقي لمنع الفساد ومكافحته المعتمدة، والاتفاقية العربية لمكافحة الفساد المتعمد 2010م، لقد عبرت تلك الاتفاقيات عن الحاجة الملحة لتوحيد المعايير المحاسبية

للقطاع العام تجاوباً مع نمو التجارة العالمية وحركة الاستثمارات الدولية، ودعت الدول إلى أن تسترشد بالمعايير الدولية في إستحداث ومؤامة تشريعاتها، سعياً نحو تحقيق النزاهة والشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة والإبلاغ عن الإيرادات والنفقات، وكشف المعاملات التي يمكن أن تندرج ضمن أعمال الفساد، فضلاً عن الفساد له تكلفة عالية للغاية ويمس أفقر طبقات المجتمع إلى الحد الذي يمنع وصولها إلى الخدمات الأساسية.

### مشكلة البحث:

ان هناك جملة من العوامل والمؤثرات التي تزيد من حجم الفساد المالي في القطاع العام منها الأسس المحاسبية التي تطبقها إدارات وحدات القطاع العام في سبيل تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وكذلك الأنظمة والقوانين التي تعمل بموجبها وحدات القطاع العام كقانون الصفقات العامة وغيرها من التشريعات التي تحكم عمل وأنشطة هذه الوحدات، بالإضافة إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى التزام تلك الوحدات بتطبيق تلك المعايير والأخذ بها، كل هذه العوامل مجتمعة لها تأثير مباشر في عكس الصورة الصادقة لمدى صرامة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات في وحدات القطاع العام، وهذه المؤثرات أدت إلى مشكلة في غاية من الأهمية والصعوبة، ألا وهي وجود فساد مالي في هذه الوحدات، ناتج في اغلب الأحيان في عدم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وبصورة أخرى يمكن طرح مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟  
ويندرج تحت هذا التساؤل تساؤلات فرعية:

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟
2. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟
3. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟

## اهمية البحث:

تأتي اهمية هذا البحث في كونه يحاول الكشف عن الدور الذي يمكن ان تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إرساء الشفافية والمساءلة المالية في أداء الوحدات والمؤسسات الحكومية من أجل الحد من الفساد المالي.

لذلك تتمثل اهمية البحث في النواحي التالية:

## أولاً: الاهمية العلمية:

1. محاولة عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في السودان.
2. محاولة الاستفادة من تجارب وخبرات بعض الدول التي طبقت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
3. محاولة تحقيق الشفافية ودعم المساءلة في القطاع العام في السودان.

## ثانياً: الاهمية العملية:

1. محاولة ايجاد طرق عملية لتوحيد الوحدات الحكومية.
2. زيادة تيسير التعاون الدولي في تبادل المعلومات المحاسبية.
3. العمل على زيادة الشفافية والمساءلة في أداء الوحدات الحكومية.

## أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على تجارب الدول والمنظمات العالمية غير الهادفة للربح من خلال تبنيها للمعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) و التي ساهمت في تطوير نظمها المحاسبية من خلال توحيد المبادئ والاسس والقواعد المختلفة وذلك من خلال:

1. محاولة الحد من الفساد المالي عبر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
2. بيان اهمية معايير المحاسبة الدولية في إرساء الشفافية و المساءلة في إدارة الاموال العامة.
3. التعرف على الممارسات المؤدية الى الفساد المالي، وكيفية الحد منها.

## فرضيات البحث:

يقوم الباحث على اختبار الفرضيات الاتية:

**الفرضية الاولى:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.



**الفرضية الثانية:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطخاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

**الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

### **منهجية البحث:**

اعتمد البحث مزيجاً من مناهج البحث العلمي حيث تم استخدام المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، والمنهج الاستنباطي لصياغة محاور مشكلة الدراسة ووضع الفرضيات، والمنهج الإستقرائي لصياغة فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفي التحليلي لاختبار الفرضيات.

### **مصادر جمع البيانات:**

اعتمد البحث على مصادر البيانات التالية:

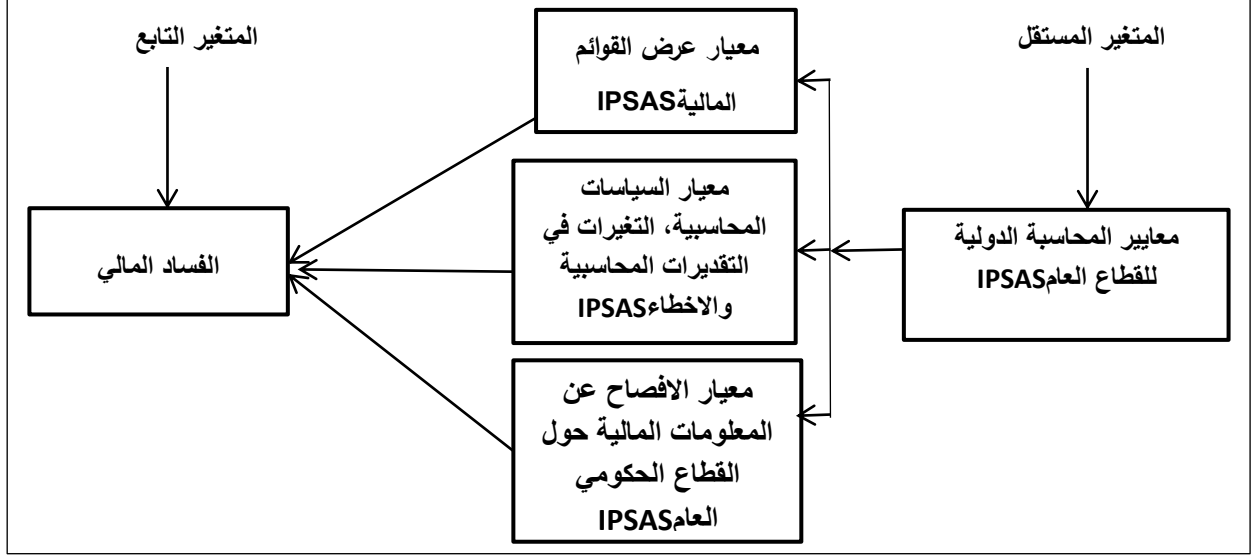
1. المصادر الاولية: يستخدم الباحث اداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها.
2. المصادر الثانوية: المراجع والكتب والمجلات والدوريات العلمية والرسائل الجامعية المنشورة وغير المنشورة والاوراق البحثية والانترنت ومصادر اخري.

### **حدود البحث:**

تتمثل حدود البحث في الاتي:

1. حدود مكانية: وزارة المالية و التخطيط الاقتصادي - السودان.
2. حدود زمانية: 2022م.
3. حدود موضوعية: المعيار رقم (1) عرض القوائم المالية، المعيار رقم(3) السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطخاء، المعيار رقم(22) الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام، الفساد المالي.
4. حدود بشرية: تمثلت عينة الدراسة من اصحاب الخبرات المالية، المحاسبين، المدراء الماليين، المراجعين الدخليين، المفتشين الماليين، وغير ذلك.

## شكل (1) نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثة، 2022م.

### هيكل البحث:

يتكون هذا البحث من مقدمة وثلاثة فصول تسبقها مقدمة وتسبقها خاتمة، المقدمة اشتملت على الاطار المنهجي والدراسات السابقة، استعرض الفصل الاول الاطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الاول نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المبحث الثاني مفهوم واهمية واهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والمبحث الثالث نطاق عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، اما الفصل الثاني تناول الاطار النظري للفساد المالي من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الاول تناول مفاهيم عامة عن الفساد، المبحث الثاني مفهوم واسباب ومظاهر الفساد المالي، والمبحث الثالث آثار وآليات الحد من الفساد المالي، بينما تناول الفصل الثالث الدراسة الميدانية من خلال ثلاثة مباحث، المبحث الاول نبذة تعريفية عن المنشأة موضوع الدراسة، المبحث الثاني إجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثالث تحليل البيانات وإختبار الفرضيات، وخاتمة الدراسة تتضمن النتائج والتوصيات.

## ثانياً: الدراسات السابقة:

تقوم الباحثة بعرض عدد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث كما يلي :

### 1. دراسة: James L.Chan (2008م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى بيان تاثير معايير المحاسبة الحكومية الدولية على الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ومدى قدرة النظم المحاسبية الدولية في تبني تلك المعايير بما يحقق مجموعة من التحسينات على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي بما يوفر المساءلة المالية والشفافية الحكومية وبغض النظر عن النظام السياسي والاقتصادي التي تتبعه الدولة من خلال إيجاد نوع من المواءمة بين المعايير الوطنية و معايير المحاسبة الحكومية الدولية و باشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين ( IFAC ) وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ان معايير المحاسبة الحكومية الدولية تعبر عن الثورة العالمية في مجال المحاسبة الحكومية نتيجة اخراجها القوائم المالية الحكومية عن الاهداف التقليدية المتمثلة بتحقيق الرقابة المالية والشكلية القانونية اذ اصبحت تهدف فضلا عن ذلك إلى المساعدة في تقييم مدى كفاءة وفاعلية اداء الجهاز الحكومي في استغلال الموارد العامة للدولة.

تختلف مع دراسة الباحثة في عدم تطرقها لدور تلك المعايير في الحد من الفساد المالي.

### 2. دراسة: Noemi & Raffaele (2011م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الى تحديد الملامح الرئيسية للقوائم المالية للحكومة الايطالية من خلال أعدادها على وفق أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية من قبل الإدارة المالية العامة الايطالية وتطبيقها على أنواع مختلفة من المؤسسات غير الهادفة للربح ( الحكومات المحلية والاقليمية , الجامعات، المؤسسات الثقافية ، البلديات ، وغيرها ) والتي اعتبرها كبار موظفي الادار المالية العامة الايطالية نقطة مرجعية للممارسات المحاسبية الحكومية الجيدة وعلى المستوى الدولي نتيجة ظهور أثارها على المدى القصير من حيث امكانية المقارنة والمساءلة عن الاموال من جهة ، وتقليل الاختلافات بين القوائم المالية التي يعدها القطاع الخاص والقوائم المالية التي يعدها القطاع العام غير الهادف للربح وبشكل الذي يؤدي الى التقارب بين القطاعين من جهة اخري، أما اهم استنتاجات الدراسة فهي على الجهات المحلية المعنية بمهنة المحاسبة العمل على إيجاد نوع من التماثل والتقارب بين معايير المحاسبة

---

(<sup>1</sup>) James L.Chan (international public sector accounting standards conceptual and institutional issues),Forthcoming in a volume of papers presented at an "IPSAS"workshop at the University of Napoli,2008.

(<sup>2</sup>) Noemi Rossi& Raffaele Trequattrini ( IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios),Journal of Modern Accounting and Auditing ,2011,Vol.7.No.2

الايطالية (المحلية ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية هدفها توحيد الاسس المحاسبية ما يعزز الشفافية والمساءلة عن الاموال العامة).

اهتمت الدراسة بتبني معايير محاسبة الحكومة الدولية من قبل الإدارة المالية العامة الايطالية وتطبيقها على أنواع مختلفة من المؤسسات غير الهادفة للربح، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

### 3. دراسة : بشير (2012م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة إلى التعرف على الايجابيات التي يمكن ان تحققها الوحدات الحكومية في حالة التزامها بتطبيقه والسلبيات الناتجة من عدم الالتزام بتطبيقه وكذلك التعرف على المعوقات التي تحد من الالتزام بتطبيق ذلك المعيار ووسائل التغلب على هذه المعوقات وانما التعرف على واقع الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (2) في القطاع العام في الوحدات السودانية واقتراح حلول لها، توضيح اهم المعوقات التي تحد من تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (2) في الوحدات الحكومية السودانية، معرفة الممارسات المحاسبية المستخدمة في الوحدات الحكومية وفق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مدى تطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (2) في الوحدات الحكومية وغير الربحية والتعرف على الممارسات المحاسبية في تلك الوحدات، استخدم الباحث المناهج التالية: توصلت الدراسة الى نتائج من اهمها: عدم الالتزام من قبل معدى القوائم المالية في الوحدات الحكومية في السودان بتطبيق معيار المحاسبة الدولي للقطاع (2) وتبين من خلال الدراسة ان الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (2) يؤدي الى كفاءة الاداء المالي يؤدي الى حماية ممتلكات الدولة من الضياع ومنع الاختلاسات ، توصلت الدراسة الى عدة توصيات من اهمها: ان المعوقات التي تحد من الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي(2) يمكن التغلب عليها بعدة وسائل منها: عقد الدورات التدريبية في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وضرورة تضافر القطاع العام والخاص لتزليل المشاكل التي تعيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الوحدات الحكومية في السودان.

تختلف هذه الدراسة مع دراسة الباحثة فانها تناولت مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

### 4. دراسة: اسية (2012م)<sup>(1)</sup>:

(<sup>1</sup>) بشير محمد الحسن بقادي، مدى تطبيق الوحدات الحكومية بالسودان للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (2)، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره ، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2012م.

تمثلت مشكلة هذه الدراسة بصورة أساسية في كون أن الإقتصاد الوطني عامة والقطاع العام اللاربحي على وجه الخصوص يعاني من مجموعة من التحديات في ظل الوضع الراهن المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والمعنية بالتطبيق من قبل المؤسسات العمومية حيث جاءت هذه المعايير لتحسين جودة التقارير المالية لهذه المؤسسات من أجل بناء قرارات لتخصيص الموارد على معلومات أكثر موثوقية وكذلك تحسين الشفافية والمساءلة وهو الأمر الذي يتطلب من النظام المحاسبي العمومي الجزائري إيجاد آلية تمكنه من العمل بكفاءة عالية على كافة الأصعدة من خلال التماشي مع هذه المعايير .

تستخلص الدراسة في النهاية إلى أن المحاسبة العمومية في الجزائر بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وانها في حاجة كبيرة لتغيير جذري لوضعيتها و ضرورة لتحديد إستراتيجية تطويرها ووضع مخطط علمي وواقعي بهدف وضع حد للتلاعب بالمال العام وهو الإطار الذي سيلعب الإصلاح المحاسبي فيه الدور الأساسي وجعل المحاسبة العمومية أكثر تكيفا مع النظام الإقتصادي و الإجتماعي وحتى السياسي الحالي والمستقبلي للجزائر .

اختلفت هذه الدراسة عن دراسة الباحثة تناولت في انها تناولت إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بينما تناولت دراسة الباحثة دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 5. دراسة: نجيب(2013م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الى التعرف على دور جهاز الرقابة العليا في الجمهورية اليمنية( الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) في كشف الفساد المالي والإداري، والوقوف على ما اذا كان يتوفر له المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكل فاعل في هذا الجانب، وما هي ابرز المعوقات والتحديات التي يواجهها وتحدي من فعالية دوره، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: ما مدى توفير مقومات وضمانات استقلالية الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة؟ ما مدى توفر المقومات الضرورية والامكانيات(المادية والبشرية) اللازمة لقيام الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة بدور فاعل في مكافحة الفساد؟، ماهي الصعوبات التي يواجهها الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة فيما يتعلق بمكافحة الفساد؟، خلصت الدراسة الى جملة من النتائج أهمها: يفتقر الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الى العديد من المتطلبات الضرورية لقيامه بدور فاعل في حماية الأموال والممتلكات العامة، واهمها عدم امتلاكه الاستقلالية الكافية

<sup>(1)</sup> اسية قمو، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS خلال الفترة(2002-

2012 )، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، منشورة، جامعة ورقلة، 2013م

<sup>(2)</sup> نجيب طاهر عبده، دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه

لفلسفة المحاسبة، منشورة، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2013م.

والموارد المادية والبشرية اللازمة، فضلا عن وجود الكثير من المعوقات والقيود التي تحد من قدرته في التعامل مع حالات الفساد وخصوصا ذات العيار الثقيل، قدمت الدراسة عده توصيات أهمها: ضرورة تعاون كل الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة (وفي مقدمتها مجلس النواب) وبذلها الجهود اللازمة لدعم واسناد الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في أداء مهامه وتذليل الصعوبات والمعوقات التي تعترض نشاطه.

اهتمت الدراسة بدور الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي والإداري، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

#### 6. دراسة : Biondi (2013م) <sup>(1)</sup>:

اوضحت الدراسة ان المملكة المتحدة اعتمدت بشكل تدريجي اصلاحا للمحاسبة الحكومية بهدف تبني معايير وممارسات المحاسبة من القطاع الخاص وشارت الدراسة الى انه منذ عام 2009م تستند مجموعة معايير المحاسبة البريطانية المطبقة على جميع الوحدات الحكومية المركزية على المعايير المحاسبية الدولية IFRS التي تم تصميمها في البداية للمؤسسات التجارية وقامت الدراسة بتلخيص النمط الرئيسي لهذا الاصلاح وتحليل بعض الممارسات النظرية والعملية للإدارة العامة التي يثيرها تطبيق نموذج محاسبة القيمة العادلة، و اوضحت الدراسة الاعتبارات والاثار ذات الصلة لتدقيق ومراقبة العجز العام والديون في المملكة المتحدة كما اوضحت انه غالبا ما كان اصلاح المحاسبة والحسابات الحكومية امرا ضروريا في محاكاة الممارسات والمعايير الخاصة بالقطاع الخاص وقد اثار هذا الاصلاح توقعات مهمة بشأن تحسين كفاءة وفعالية المحاسبة الحكومية.

تختلف هذه الدراسة مع دراسة الباحثة في انها تناولت اصلاح للمحاسبة الحكومية بهدف تبني معايير المحاسبة البريطانية المطبقة على جميع الوحدات الحكومية المركزية على المعايير المحاسبية الدولية IFRS بينما تناولت دراسة الباحثة دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الحد من الفساد المالي.

#### 7. دراسة: Alshujairi (2014م) <sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة للبحث في متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي، واكتشاف التحديات التي قد تواجه الإدارة المالية العامة العراقية، ومناقشة العوامل التي تساعد على دعم الإدارة العامة لاعتماد أساس الاستحقاق بغرض تطوير المحاسبة في القطاع العام

(1) Biondi "The HM" Treasures island " Atheoretical analysis of central government Accounting standards in UK " XVIII IRSPM concerence on " public sector responses to global crisis " international Research society of public Management CIRSPM . Prague 10.12.2013.

(<sup>2</sup>) Alshujaira.M"Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq", Research Journal of Finance and Accounting, VOI.5, NO. 24: 2014.PP 1-20.

واجراء تقييم شامل للفائدة و جدوى قدرات اعتماد معايير المحاسبة الدولية من خلال قاعدة الاستحقاق في العراق، وقد بينت الدراسة ضرورة اصلاح النظام المحاسبي الحكومي من اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق على أساس معايير المحاسبة الدولية، إضافة الى الحاجة الى تحسين الشفافية وجودة نظام المحاسبة والمساءلة، كذلك بينت ضرورة تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية، وضرورة توفر الكادر المهني والفني والبنية التحتية لتطبيق هذه المعايير، وتعزيز التعليم اللازم له.

تختلف هذه الدراسة مع دراسة الباحثة في انها تناولت متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي واكتشاف التحديات التي قد تواجه الإدارة المالية العامة في العراق، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي.

#### 8. دراسة: Christiaens at (2014م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى معرفة الى اي مدى يتم اعتماد المحاسبة على اساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، على خلاف الحكومات المركزية و المحلية في جميع انحاء العالم وكذلك للتحقيق في العوامل التي تؤثر على اختلاف مستويات اعتمادها، وقد تم وبشكل منهجي بناء استبيان محدد تم توزيعه في جميع انحاء العالم الى عينة من البلدان وهذا للحصول على المعلومات ذات الصلة من الخبراء المحليين، وقد كشفت الدراسة عن خطوة مهمة على اساس الاستحقاق، لاسيما فيما يتعلق بالمحاسبة على اساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي لا يزال هناك مستوى من التردد فيها بشكل رئيسي في الحكومات المركزية وخاصة في البلدان التي تم فيها تطوير المحاسبة على اساس الاستحقاق.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة اهتمت بمعرفة الى أي مدى يمكن اعتماد المحاسبة على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بينما تناولت دراسة الباحثة الى أي مدى يساهم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

#### 9. دراسة: Ijeoma & Oghoghomeh (2014م)<sup>(2)</sup> :

هدفت الدراسة الى التركيز على الطموحات والفوائد والمزايا والتحديات التي تواجه نيجيريا عن اعتمادها لمعايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام(IPSAS)، وبيان تاثير هذه المعايير على مستوى المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي في نيجيريا ومدى تعزيز إمكانية المقارنات مع الدول المختلفة بطريقة افضل، وأكدت الدراسة بان العالم في الوقت الرهان يشهد ثورة عالمية في

(<sup>1</sup>) Christiaens et al, The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: on international comparison, Internatinal Review of Administrative Sciences, 2014.

(<sup>2</sup>) Ijeoma. N. B., Oghoghomeh." Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectaions, Benefits and Challenges", Journal of Investment and M anagement. VOI. 3, NO. 1, 2014, PP 21-29.

النظم المحاسبية الحكومية تمثل ذلك في استجابة العديد من الحكومات في بلدان العالم للضغوط المتنوعة لاعتماد محاسبة الاستحقاق وتعزيز المساءلة المالية الحكومية والشفافية للبيانات المالية وتوصلت الدراسة الى ان تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) يؤدي الى تطوير الإفصاح المحاسبي للبيانات المالية وزاد من مستوى المساءلة للحكومة، وتطبيق المحاسبة الاستحقاقية تؤدي الى قابلية البيانات المالية في نيجيريا للمقارنة دوليا، كما ان تبني هذه المعايير يعزز الثقة للجهات المانحة والمقرضين في البيانات المالية لزيادة مستوى جودة الإفصاح والشفافية واعتماد معايير (IPSASs) يوفر المعلومات ذات خصائص نوعية جيدة تساعد صناع القرار في ترشيد قراراتهم ويبنى جسور الثقة بين المواطنين والحكومة. اهتمت الدراسة بالتركيز على الفوائد والمزايا والتحديات التي تواجه نيجيريا عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

#### 10. دراسة: مبارك (2014م) (1):

هدفت الدراسة الى التعرف على معايير المراجعة الداخلية والممارسات المؤدية الى الفساد المالي بشركات المساهمة العامة وكذلك التعرف على دور الدولة في محاربة الفساد، وتمثلت مشكلة الدراسة في انتشار ظاهرة الفساد المالي في السودان، وذلك نسبة لضعف الرقابة المالية للأجهزة الحكومية، وعدم تفعيل دور المراجعة الداخلية وضعف تطبيق معاييرها، توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: ان هناك تأثير إيجابي قوي وهام وذو دلالة احصائية لمتغير تطبيق معايير المبادئ والمسؤوليات للحد من الفساد المالي في شركات المساهمة، حيث يعتبر من افضل الوسائل التي تعمل على تفعيل عمل المراجعة الداخلية من خلال إكساب المراجع الداخلي المزيد من المهارات والخبرات، اوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة تنظيم مهنة المراجعة، بانشاء الجمعية المهنية الرسمية المسؤولة عن ذلك، مع ضرورة قيام الجمعية المهنية للمراجعة الداخلية بتنظيم اليات مزاوله تلك المهنة.

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحثة في أنها اهتمت بدراسة تقييم تطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة للحد من الفساد المالي بشركات المساهمة، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الحد من الفساد المالي.

#### 11. دراسة: صلاح (2016م) (2):

(1) مبارك عبدالمنعم، تقييم تطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة للحد من الفساد المالي بشركات المساهمة العامة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014م.  
(2) صلاح شيخ ادريس إبراهيم، تطبيق معايير المحاسبة الدولية واثرها في تقويم الأداء المالي للمؤسسات غير الربحية، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي، 2016م.



هدفت الدراسة الى التعرف على المفاهيم المختلفة لمعايير المحاسبة والتعرف على طبيعة الاداء المالي في المنظمات غير الربحية وامكانية الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية في ترشيد وزيادة كفاءة الاداء المالي، اضافة الى التعرف على الاداء المالي وطرق تقسيمه في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وكذلك في حالة غياب تطبيقها، وقد افترضت الدراسة عدة فرضيات منها ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يساعد في تطوير الاداء المالي للجامعات السودانية. اوضحت الدراسة بضرورة الاهتمام والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات العامة وتبني ادارات هذه المؤسسات لتطبيق هذه المعايير كهدف استراتيجي، وبضرورة الاهتمام بالبحث العلمي والتطبيقي وبسودنة هذه المعايير لتتماشى مع البيئة الاقتصادية ومع واقع المؤسسات العامة في السودان، وبتوفير الامكانيات المادية والفنية للاقسام والادارات المالية في هذه المؤسسات حتى تطلع بدورها في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، واخيراً بضرورة وجود قوانين ولوائح واجراءات تلزم المؤسسات العامة بتطبيق المعايير الدولية حسب الامكانيات المتاحة لها.

اهتمت الدراسة بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية واثراها في تقويم الاداء المالي للمؤسسات غير الربحية، بينما اهتمت دراسة الباحثة على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 12. دراسة: Adepej (2017م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى المساهمة في النقاش العلمي حول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حتى تتمكن الدول المختلفة التي تعتمد عليها من اكتساب نظرة ثابتة للعوامل المتعلقة بالانتقال، ولتحسين القرارات الاستراتيجية المستندة الى ادلة من مجموعة راسخة والتحليل التجريبي وكان الهدف هو استكشاف العوامل التي تسهم في التنفيذ البطئ للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا، تمثلت مشكلة الدراسة حول: ماهي العوامل التي تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام في نيجيريا؟ وقد تم استخدام عينة من مائتين واثنين وثلاثين (232) شخصاً تم اختيارهم من اطارات المحاسبة والمراجعة في القطاع العام لاجراء هذه الدراسة احصاءات وصفية للتحليل، تبين نتائج الدراسة في: ان الاستحواذ السياسي لجميع الموظفين الحكوميين كقرار جماعي هو عامل مهم للتنفيذ البطئ للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا، وقد ترتب على هذا استنتاج ان فوائد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الضرورية للحكم الراشد قد ظل غير مستقلة اذا يتم تحديد الوضع، لذلك توصي

(1) Adepej Shakirat, Implementing international Public Sector accounting Standards in Nigeria: issues and challenges, International Journal of Business, Economics and law, 12(01),2017.

هذه الدراسة بضرورة تطبيق الاقناع الاخلاقي بين الموظفين الحكوميين لتحقيق هذا التنفيذ، وتسخير فوائده المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتحسين الادارة المالية العامة في نيجيريا. تختلف هذه الدراسة مع دراسة الباحثة في تناولت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا، بينما تناولت دراسة الباحثة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي في السودان.

### 13. دراسة: Meshack , Olawumi (2017م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى معرفة افاق وتحديات تبني القطاع العام النيجيري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وقد ركزت الدراسة على الوزارات الفيدرالية في ابوجا، تم توزيع مائة وخمسين نسخة من الاستبيان على موظفي الخدمة المدنية ابوجا، وتبين النتيجة ان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام النيجيري، وتظهر النتيجة ان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يعزز قابلية المقارنة للتقارير المالية بشكل افضل من مختلف الولايات، علاوة على ذلك، تظهر الدراسة ان نقص الأموال والمقاومة الداخلية يمثلان تحديات كبيرة تواجه اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، اوصت الدراسة بان تقوم الحكومة الفيدرالية بالافراج عن أموال التشغيل التحول الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ينبغي تدريب المحاسبين في الأماكن العامة على برمجيات محاسبية جديدة تعزز فهمهم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، كما يجب على الحكومة اظهار السياسة اتجاه تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تكليف جميع الوزارات والهيئات الحكومية بالانتقال الى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

اهتمت الدراسة بمعرفه افاق تحديات تبني القطاع العام النيجيري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

### 14. دراسة: W. Kartiko & (2018م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الى اكتشاف قياسات مستوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق واختبار التدابير المرتبطة بالشفافية المالية للحكومة المركزية، واجراء تحليل المحتوى وتحليل عامل التأكيد (CFA) على عينة تغطي 77 دولة من 2008 الى 2015، يشير القياس الى الأهمية النسبية وأهمية بيانات الأداء المالي وسياسات المحاسبة على أساس

---

(1) Meshack, Aggreh, Olawumi Dabor, Adoption of international Public Sector accounting by government t ministries and agencies in Nigeria, International Journal of Marketing & Financial Management, 5(5), 2017.

(<sup>2</sup>) S. W. Kartko, H. Rossieta, D. Martani, T. Wahyuni, Measuring accorual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transpenc University of Indonesia, Faculty of Economics and Business, Depok, Indonesial Ministry of Finance, Jakarta, Indonesia2, 2018.

الاستحقاق، مثل المعاملات غير المتبادلة والمتبادلة على مستوى الاستحقاق، وعند اجراء انحدار لبيانات الدراسة، نجد ان درجات مستوى الاستحقاق تنفي بمتطلبات اختبار الصلاحية الخارجي، كما يتضح من ارتباطها الإيجابي بمؤشر الشفافية المالية لمبادرة الموازنة الدولية (IBP). وتشير الدلائل الى ان الحكومات المركزية يجب ان تنفذ استراتيجيا المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على الاستحقاق. وممارسات الاستحقاق(ضمنا او صريحا) القائمة على المعايير المحاسبية للقطاع العام وتعزز الشفافية المالية عندما تعطي الأولوية لتطوير سياسات المحاسبة على أساس الاستحقاق بشكل جوهري بدلا من الالتزام بالاستحقاق واكتمال التقارير. اهتمت الدراسة بقياس مستوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعرف دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الحد من الفساد المالي.

#### 15. دراسة: Babatunde & Shakirat (2019م)<sup>(1)</sup> :

هدفت هذه الدراسة في التعرف على اثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على المساءلة من حيث الوضوح في ولاية لاغوس نيجيريا، وفيما يتعلق باصحاب القرار، وتقديم الخدمة بكفاءة، وتحقيق التنمية، والمحافظة على إدارة الأموال العامة. وقد تم جمع البيانات من عينة من 540 مستطلعا استنادا الى تحليل الانحدار المتعدد، وتم قياس المتغيرات وفق نماذج محاسبية متعددة، وتشير النتائج الى ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) له تاثير ذو دلالة إحصائية على المساءلة عند مستوى الأهمية البالغ 000، في مجال الوضوح بالنسبة لاصحاب القرار وكانت النتيجة <math>F(1,395.92)=456.49, P<0.000</math> وبلغت درجات كفاءة تقديم الخدمة، <math>F(1,402.11)=437.59, P<0.000</math> وان هدف تحقيق التنمية يسجل قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى <math>F(1,402.11)=437.09, P<0.000</math> وبلغت درجات المحافظة على إدارة الأموال العامة عند مستوى دلالة بلغ <math>F(1.403.27)=547.02, P<0.000</math> وقيمة <math>R=0.5</math> وبالتالي فان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عام رئيسي في تحسين مساءلة أصحاب القرارات والعمل. وحيث انها تكشف عن الجانب الاستباقي والعاقل لادارة الأموال العامة للمساءلة باعتباره متغيرا صعبا يصعب حله بتنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكما ستؤدي الى تحسين عملية اتخاذ القرارات من قبل صانعي السياسات ومستخدمي التقارير المالية للأغراض العامة، وكذلك ستعزز هذه الدراسة عقيدة نظرية أصحاب المصلحة في التقارير المالية الحكومية.

<sup>(1)</sup> Babatunde,Shakirat Adepeju, Does Accrual-Based IPSAS Implementation Affect Accountabiliy, International Journal on Governmental Financial Management, VOI. XIX, NO 2, 2019,P1.

اهتمت الدراسة ببيان اثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على المساءلة من حيث تقديم الخدمة بكفاءة وتحقيق التنمية والمحافظة على إدارة الأموال العامة، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 16. دراسة: عباس، نهاد(2018م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى التعرف على مكونات بيان التدفق النقدي بموجب معايير IPSASs، وإبراز مفهوم واهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وبذات معيار الدولي رقم (2)، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الاتي: هل تبلغ الوحدات الحكومية عن التدفق النقدي فيها بما ينسجم مع المعايير الدولية للقطاع العام؟، توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: هو ان اعداد بيان التدفق النقدي وفق معيار 2 وعلى أساس الاستحقاق لا يختلف كثيرا عن بيان التدفق النقدي وفق معيار 7 المعد وفقا للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، مع اخذ بنظر العناية خصوصية القطاع العام، اذ يتم اعداده بطريقتين المباشرة وغير المباشرة، ويتم تفضيل الطريقة المباشرة وفق المعيار 2، وكذلك يتم تقسيم الكشف الى ثلاثة، أنشطة وهي الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ان لبيان التدفق النقدي فوائد عديدة على مستوى الدولة او وحدات القطاع العام ومنها معرفة السيولة النقدية، مما يساعد على اتخاذ القرارات المهمة المتعلقة بالسيولة النقدية، وهذا غير متوفر في بيان التدفق النقدي الصادر من النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وكما ورد في الدليل المحاسبي العراقي، علما ان كلية الإدارة والاقتصاد لا تعد هذا الكشف، وانما فقط ميزان المراجعة الختامي. واما اهم التوصيات هي العمل على تسهيل وضع معايير محلية تتوافق مع متطلبات IPSASs اوتبنيها بالكامل، والعمل على تسهيل وضع إجراءات تساعد على فهم متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs)، فضلا عن ضرورة الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات لتسهيل تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

اهتمت الدراسة بانعكاس المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 للقطاع العام على بيات التدفق النقدي، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 17. دراسة: سعاد، ربيعة(2018م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الي محاولة النقليل من الاثار السلبية للفساد المالي على التنمية الاقتصادية، والبشرية ولفت الانتباه الى جميع الجهات المسؤولة الى خطر الفساد المالي، تمثلت مشكلة

(<sup>1</sup>) عباس حميد، نهاد حسين، انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم(2) للقطاع العام على بيان التدفق النقدي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 109، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2018م، ص ص 566-582.

(<sup>2</sup>) سعاد عبدالسلام عريقيب، ربيعة عاشور احمد، البيئة الحاضنة للفساد المالي في ليبيا واثاره، مجلة كلية الدراسات العليا بالجامعة الاسمرية، العدد الأول، 2018م، ص ص 56-110.

الدراسة في الإجابة على السؤالين التاليين: ماهي المسببات والعوامل التي أدت الى انتشار ظاهرة الفساد في ليبيا خلال الفترة(2003-2016)؟، هل كان لقصور أنظمة الرقابة دور في زيادة حدة الفساد المالي في ليبيا؟، توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: يعمل الفساد المالي على خفض معدلات الاستثمار المحلي والاجنبي، وزيادة كلفة الخدمات الحكومية، واستنزاف الموارد، مما يؤدي الى انخفاض معدلات النمو الاقتصادي، ومن ثم تراجع مستويات المعيشة، يؤدي انتشار الفساد في الاقتصاد الى النمو المتباطئ للاقتصاد، حيث توجد علاقة عكسية بين مستوى الفساد المالي والنمو الاقتصادي، قدمت الدراسة عدة توصيات أهمها: العمل على تعزيز شبكة الحماية الاجتماعية، والتأمين الصحي، وذلك لشعور المواطن بالأمان والابتعاد عن الغش والسرقة، والفساد بشكل عام، وضع القوانين لفرض عقوبات صارمة بحق مرتكبي الفساد، والعاثين باموال الدولة، وبما يكفل الحد من فرض دفع الرشاوى.

اهتمت الدراسة بالبيئة الحاضنة للفساد المالي في ليبيا واثاره، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

#### 18. دراسة: اسية (2018م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى محاولة التعرف فيما اذا كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، والوقوف على ما اذا كان تتوفر لها المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكل فاعل في هذا الجانب، وماهي ابرز المعوقات والتحديات التي تواجهها الجزائر في هذا الشأن وتحد من فعالية دورها، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الاتي: الى أي مدى يمكن لاعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام من حماية المال العام من الفساد؟ توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: أولا المال العام عصب الدولة ومحركها الأساسي في التنمية على مختلف الجوانب ووجب حمايته من كل اشكال التبيد والاختلاس والتي تشكلان احدى مظاهر الفساد، ثانيا تعتبر المعايير المحاسبية الدولية احدى افرازات العولمة ولقد لاقت توجه دولي محسوس جعلها تكون أداة مسهلة للمقارنة ومساعدة على الشفافية من خلال الخصائص النوعية لقوائمها المالية والمزايا التي يمنحها أساس الاستحقاق المطبق من خلالها، من خلال النتائج توصي الدراسة بالاتي: ضرورة متابعة الفساد ومعرفة وسائله واساليبه ومقاومته بمبدا الشفافية والافصاح وعلاج الفساد الإداري وإعلان الحرب عليه لتحقيق الإصلاح والسياسي والاقتصادي وتعميق مفهوم المساءلة، وحسن اختيار القيادات في ظل معايير الكفاءة وليست المحسوبة.

(1) اسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام ، رسالة دكتوراه منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2018م.

اهتمت الدراسة بدور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الحد من الفساد المالي

## 19. دراسة: رؤى، صفاء (2018م)<sup>(1)</sup>:

هدفت هذه الدراسة إلى بيان التأثير في الموازنة العامة للعراق نتيجة اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) من خلال استخدام الاستبيان، وقد تم بناء بناء هذه الدراسة على فرضية مفادها يوجد تأثير لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) في الموازنة العامة للعراق، وقد خلصت الى ان النظام المحاسبي الحكومي يتداخل بشكل وثيق مع الموازنة العامة وفي جميع مراحلها، فالتحرك نحو أساس الاستحقاق يعد العنصر الأول من مجموعة إصلاحات نحو الوصول الى اصلاح الموازنة العامة للدولة، فبدون اصلاح المحاسبة الحكومية يكاد يكون من المستحيل تطوير الموازنة، كما ان (IPSAS) يعد مرجع معترف به لتقييم وتطوير المحاسبة الحكومية في البلدان النامية، وان اعتماد (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق يساعد في توفير معلومات فعلية مفيدة تساعد في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة وتعزيز رقابة الأداء المالي، واوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المعنية بتعديل بعض التشريعات والقوانين الخاصة بالموازنة العامة ولجميع المراحل لتوفير قاعدة أساسية للتحويل نحو اعتماد أساس الاستحقاق، كما اوصي بتكيف النظام المحاسبي الحكومي العراقي والدليل المالي والمحاسبي الحالي مع الانتقال نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء بدلا عن الموازنة التقليدية المعتمدة حاليا وتوفير معلومات عن برامج الدولة ونتائج أنشطتها، وان يكون تخطيط الموازنة العامة على المدى المتوسط لتوفير فرصة للتوافق مع أساس الاستحقاق.

اهتمت الدراسة بمعرفة التأثير في الموازنة العامة للعراق نتيجة اعتمادها لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 20. دراسة: مني، حنان (2018م)<sup>(2)</sup>:

هدف الدراسة الى الوقوف على ابرز مظاهر واشكال الفساد المالي، واقتراح الحلول الهامة والممكنة لمعالجته والقضاء عليه، وأيضا ابراز أهمية النظام المحاسبي المالي في ترسيخ الإفصاح والشفافية وإرساء مبادئ حوكمة الشركات ودورها في الحد من مشكلة الفساد المالي،

(<sup>1</sup>) رؤى مصطفى، صفاء احمد، تأثير استعمال معايير المحاسبة الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 24، العدد 103، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2018م، ص ص 557-572.

(<sup>2</sup>) مني شموري، حنان طيبش، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من الفساد المالي، رسالة ماجستير في المالية والمحاسبة منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسلية، 2018م.

تمثلت مشكلة الدراسة من خلال طرح الإشكالية التالية: هل يساهم تطبيق النظام المحاسبي المالي في الحد من الفساد المالي؟، وقد اختبرت الدراسة الفرضيات الاتية: يتم الالتزام المحكم بتطبيق النظام المحاسبي المالي، يتم الكشف عن الفساد المالي بالتطبيق المحكم للنظام المحاسبي المالي، هناك اثر لتبني المؤسسات الاقتصادية لمبادئ حوكمة الشركات على مخرجات النظام المحاسبي المالي للحد من الفساد المالي، وقد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها، يساهم النظام المحاسبي المالي في الكشف عن خبايا الفساد المالي ومحااربة انتشاره، النظام المحاسبي المالي يهدف الى اعداد قوائم مالية وتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وقد اوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة اجراء دورات تدريبية للمحاسبين في المؤسسة لتمكنهم من الالمام بالنظام المحاسبي المالي والتطبيق الجيد له، زيادة الاهتمام في انتهاج النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية. اهتمت الدراسة بمعرفة دور النظام المحاسبي المالي في الحد من الفساد المالي، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 21. دراسة: عبود (2019م)<sup>(1)</sup>:

هدفت هذه الدراسة في ماهية النتائج التي يمكن ان تتحقق من مشروع الاصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، بما يتوافق مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، واثرت ذلك على ترشيد الانفاق العمومي، وهذا من خلال الوقوف على اهم المؤشرات الناتجة عن ذلك كتحقيق الفعالية والشفافية والرقابة المالية، وكذلك جودة الابلاغ المالي الحكومي والاختصاص بالسلوك رقابة وتقييم الاداء ومحاسبة الذمة المالية وعدالة توزيع الانفاق العمومي وتكاليف الخدمات العامة ومحااربة الفساد المالي والاداري، تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما اثر اصلاح وتطوير النظام المحاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية في ظل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟، توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: تعتبر الاستجابة لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية IPSAS امرا ضروريا وحتما لغرض الإصلاح والتطوير للنظام المحاسبي العمومي، من طرف الحكومة الجزائرية، تؤثر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تأثيرا مباشرا على ترشيد النفقات العمومية. توصلت الدراسة الى عدة توصيات أهمها: تفعيل دور كل من السلطتين التشريعية والقضائية نحو مزيد من الشفافية والمسائلة ومحااربة الفساد المالي العمومي، ورفع جميع المخلفات المالية المكتشفة من طرف هيئات الرقابة المالية لدى الهيئات القضائية، لابد

(<sup>1</sup>) عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المالية والمحاسبة منشورة، كلية العلوم الاقتصادية - التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دارية ادرار-الجزائر، 2019م.

للتشريعات والقوانين المالية الحكومية(العمومية) ان تمتاز بالوضوح، المرونة، وخالية من الغموض والشغرات، ومواكبة للتطورات الراهنة، ومتوافقة مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، كما يجب ان تكون على مقياس البيئة المحلية مراعية احوالها، كي تكون قابلة للتجسيد والتطبيق في ارض الواقع.

اهتمت الدراسة بمطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 22. دراسة: إنتصار (2019م)<sup>(1)</sup>:

هدفت هذه الدراسة للتعرف على اثر تطبيق المعايير الدولية للرقابة فى القطاع العام على كفاءه وفعالية الضبط المحاسبي، توضيح اثر تطبيق مبدا الاستحقاق المحاسبي فى القطاع العام فى تحقيق الشفافية، بيان اثر تطبيق اساس الاستحقاق المحاسبي فى تقييم الاداء بصورة عادلة، جاءت فرضيات الدراسة على النحو التالي: يودى تطبيق المعايير الدولية للرقابة الى زيادة كفاءة وفعالية الضبط المحاسبي والمالي، تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي فى القطاع العام يؤدي الى الشفافية، تطبيق اساس الاستحقاق المحاسبي يودي الى تقييم الاداء بصورة عادلة، خلصت الدراسة الى العديد من النتائج منها: ان المعايير الدولية للرقابة تقدم ارشادات توفر اطارا عاما للتأكد من سلامة اعداد التقارير المالية بالوحدات الحكومية ،ان تطبيق المعايير الدولية للرقابة يساهم في ضمان الشفافية والثقة لمستخدمي التقارير المالية بالوحدات الحكومية، ان تطبيق اساس الاستحقاق يعطي صورة واضحة للوضع المالي للوحدات الحكومية واطهار النتائج بصورة صحيحة ملائمة، اوصت الدراسة بضرورة تطبيق معايير الرقابة الدولية للوحدات الحكومية وتبنيها كهدف استراتيجي لتحسين الاداء المالي، تطوير القواعد المحاسبية الحكومية لتعزيز الشفافية فى التقارير المالية لتتناسب مع التطورات فى المعايير المحاسبية والرقابة الدولية، اعطاء تطبيق معايير الرقابة الدولية العناية الكافية من ضبط الانفاق الحكومي والحد من الهدر المالي بالوحدات الحكومية.

اهتمت الدراسة باثر تطبيق المعايير الدولية للرقابة فى القطاع العام على كفاءة وفعالية الضبط المحاسبي، بينما تركزت دراسة الباحثة على بيان دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فى الحد من الفساد المالي.

(1) إنتصار عثمان سر الختم، اثر تطبيق المعايير الدولية للرقابة على الاداء المالي فى الوحدات الحكومية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه فى المحاسبة، غير منشورة، معهد بحوث ودراسات العالم الاسلامي، جامعة ام درمان الاسلامية، 2019م.



## 23. دراسة: النهام(2019م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى إلقاء الضوء على النظام المحاسبي الحكومي في العراق والتطرق الى المعايير الدولية للقطاع العام المعيار الدولي رقم(1)، ورؤية مدى امكانية تطبيقه في البيئة العراقية، تمثلت مشكلة الدراسة بان هناك ضعف كبير في مواكبة وتطبيق المعايير الدولية للقطاع العام في البيئة العراقية الامر الذي يؤدي الى عدم تطوير التطبيقات المحاسبية في العراق، توصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها: الى اللجوء الى تحويل النظام المحاسبي الحكومي في العراق من الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق ليصبح بالامكان تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام المعده وفقا لاساس الاستحقاق ومنها المعيار(1)، والتنقيف باهمية اعداد القوائم الاربعة في الوحدات الحكومية ومدى اهميتها للمستخدمين، اوصت الدراسة بعده توصيات اهمها: تدريب موظفي القطاع العام على كيفية اعداد هذه القوائم وتوفير التكنولوجيا الملائمة لذلك، كما يجب مستقبلا اختبار بيئه التطبيق هل هي ملائمة ام لا، واختبار مؤهلات الموظفين وتحديد قابلياتهم للتدريب وامكانية تطبيق المعايير الدولية.

اهتمت الدراسة بالنظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم(1) عرض البيانات المالية، اهتمت دراسة الباحثة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي.

## 24. دراسة: باحمد، عزوز(2020م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الى الوقوف على دور الاجهزة المختصة والاليات المتبعة لمكافحة والتقليل من هذه الظاهرة في الجزائر، تمثلت مشكلة الدراسة حول التساؤل الرئيسي الاتي: ماهي الاسباب والعوامل المؤدية الى الفساد المالي؟ وماهي اهم مظاهره، وكيف عالجت الجزائر هذه الظاهرة؟، توصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها: لا ينشا الفساد المالي من العدم وبصورة تلقائية وانما نجد ان هناك عديد من الظروف التي تجتمع فيما بينها وتحدد لتشكل بيئة مثالية لنمو وانتشار الظاهرة، للفساد اثار مدمرة على الاقتصاد الوطني والنمو والتنمية بشكل عام، فالمجتمع الذي يسوده الفساد المالي، هو مجتمع الجهل والانحطاط وكل معاني اللا مجتمع كونه لا يتفق مع الهدف من التنظيم الاجتماعي اساسا، ينتشر الفساد المالي بغياب الشفافية والمساءلة وعدم

(<sup>1</sup>) النهام محمد واثق، النظام المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم(2) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد4، العدد6، 2019م، ص ص 118-140.

(<sup>2</sup>) باحمد عبدالقادر، عزوز ياسين، متطلبات تفعيل اليات مكافحة الفساد المالي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم التجارية منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية- ادار - الجزائر، 2020م.

ملائمة التشريعات، اما اهم التوصيات فتمثلت في: انه لا بد من صياغة خطة استراتيجية للاصلاح على مستوى المؤسسات للقضاء على الفساد المالي وذلك بتوفير الوسائل الوقائية الكفيلة بمنع الموظف من الوقوع في الممارسات الفاسدة، تفعيل دور وتوسيع اختصاصات الهيئات المكلفة بمكافحة الفساد وعدم التدخل في سير اعمالها ومنحها الاستقلالية اللازمة للقيام بمهامها، وتبني نهج اصلاحي مغاير للانماط السابقة بالتركيز على اسباب الفشل.

اهتمت الدراسة بمتطلبات تفعيل اليات مكافحة الفساد المالي في الجزائر، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 25. دراسة: بوخالفي(2020م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الي بيان الاجابة التي تساعد في عملية الاختيار بين الاسس المحاسبية للثبات، في ظل المطالبة بالتحول من الاساس النقدي الي اساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية من طرف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تمثلت مشكلة الدراسة في ناحيتين، الاولى تتعلق بإمكانية تطبيق اساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر، والثانية هي امكانية تطبيق اساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، توصلت الدراسة الى عده نتائج اهمها: هو فقدان الارادة السياسية الواعية لتنفيذ محاسبة الذمة في القطاع العام، وان المقاربة لاعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هي خطوة ايجابية نحو استبدال مدونة حسابات الخزينة في الجزائر، لكنها تبقى تصورا ينتظر التجسيد، واهم توصيات الدراسة هي: بالنسبة لحالة الجزائر، تم تطبيق اساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية مرحلة سابقة للتفكير في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، لان اعتماد اساس الاستحقاق سيكون بمثابة المدخل لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، دراسة العوامل المؤثرة على تجسيد التحول، تعد شرط اساسيا لتحقيق الظروف الملائمة لعملية الانتقال لاساس الاستحقاق، الذي يعتبر حدثا هاما على مستوى الدولة نظرا للامكانات التي يتطلبها والتغيرات التي يحدثها في الاجل المتوسط والطويل، بالاضافة الى بعض الشروط الهامة مثل تغيير الفلسفة الادارية، الادارة السياسية.

---

(1) بوخالفي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في تخصص علوم التسيير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غردية، 2020م.

اهتمت الدراسة بمطلبات تطبيق اساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعرفة دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

## 26. دراسة: Lisa&Others (2020م)<sup>(1)</sup>:

إن تطوير محاسبة القطاع العام الدولية يتطلب التنسيق بين القطاع العام للمحاسبة على المستوى الدولي، معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المقصودة بالنظر هي التي تستخدم لتوليد معلومات مالية أكثر قابلية للمقارنة عبر الحدود الوطنية وتقليل الاختلافات في البلدان، مبادئ المحاسبة المحلية المقبولة بشكل عام على الرغم من المزايا المختلفة لإعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن معايير المحاسبة الدولية تتعرض لانتقادات من حيث تكاليف التنفيذ، والمواءمة مع القطاع العام المحلي للدول، بالإضافة إلى ذلك فإن العديد من البلدان رفضوا تكيف حساباتهم الحكومية مع أنظمة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن العقدين الماضيين، حققت عدد كبير من الدراسات في تطوير دولي نظام محاسبة على أساس الإستحقاق قابل للمقارنة.

اختلفت هذه الدراسة مع دراسة الباحثة في انها تناولت تطوير محاسبة القطاع العام، بينما تناولت دراسة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي.

## 27. دراسة: Salam&Nasrawi,Thabit (2020م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الى بيان تأثير العوامل البيئية المحلية في العراق على اعتماد نظام المحاسبة الدولي، لذلك يمكن أن يكون الهدف الرئيسي للبحث هو تقييم دور العوامل البيئية المحلية في إختيار أفضل طريقة لإعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS) والمعايير الدولية لإعتماد التقارير المالية(IFRS)، حيث توجد بعض العوامل المحلية تتمثل في طرق إعداد القوائم وطرق إعداد التقارير المالية والتي درج القائمون عل إعدادها وفق نموذج معين يتفق في بعض فقراته مع معايير المحاسبة الدولية، وتختلف في فقرات أخرى، كما يتطلب تطبيق المعايير الدولية مستوى عال من التدريب للعاملين ومستوى تقنية معلومات لرصد المعلومات، ولدراسة تأثير العوامل البيئية المحلية في العراق على اعتماد نظام المحاسبة الدولي، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الإستقرائي في الدراسة التطبيقية، حيث قام الباحثون بإعداد إستبيان يحتوي على 28 فقرة تم ترميزها وتنقسم إلى 7 أجزاء توضح المتغيرات المستقلة للدراسة والمتثلة

<sup>(1)</sup> Lisa Schmidhuber and others, Internationai Publ Sectr Acconuting Standards(IPSASs): A Systematic Literature review and future research agenda,2020.

<sup>(2)</sup> Salam A AI-Nasraw, Thabit Thabit, influene of the environmental factors on the adobtion of the International Accounting System IAS\IFRS: Case of Iraq,2020.

في العوامل البيئية المحلية في العراق، والمتغيرات التابع المتمثل في إعتقاد نظام المحاسبة الدولي، خلصت الدراسة الى أن العوامل البيئية المحلية في العراق تؤثر في إعتقاد نظام المحاسبة الدولي، وأوصت بضرورة تطوير مهارات العاملين في مجال إعداد الحسابات بما يساعد في جودة تطبيق معايير إعداد القوائم وطرق إعداد التقارير المالية. اهتمت الدراسة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي.

## 28. دراسة: Ahmet&Others (2021م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الورقة إلى تحديد أهمية وتحديات الإصلاح والانتقال نحو المحاسبة على أساس الإستحقاق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها في القطاع العام في كوسوفو، حصل المسح على البيانات الأولية من عدد كبير لعينة تمثيلية من المسؤولين من المنظمات والمؤسسات الميزانية وأعضاء الجمهور الشركات المملوكة (POES) والجمعيات المهنية، الدراسة حلت البيانات التي تم جمعها بإستخدام الإحصاء الوصفي والإرتباط وإختبارات مربع كاي، أهم النتائج أن الإصلاح يساهم بشكل كبير في تحسين عملية صنع القرار، وإستخدام الأموال العامة، وأنه يعكس الأثار الحقيقية طويلة الأجل للقرارات السياسية، وبالتالي تساعد الحكومات على إثبات ذلك المساءلة في إستخدام الأموال العامة، وعلى الرغم من التحديات التي تم تحديدها فإن الدراسة تبرر إقتراح الإصلاح في كوسوفو، تؤكد النتائج على أهميتها في تحسين المساءلة، الشفافية والإدارة المالية وبناء ثقة الجمهور في المعلومات ووضع الاستدامة المالية الكلية للبلد. اهتمت الدراسة بإصلاح والانتقال نحو نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي.

## 29. دراسة: ثابت، حامد(2020م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الى توضيح مفهوم الفساد المالي واسبابه ومظاهره في العراق وتوضيح مفهوم المعايير المحاسبية الدولية واهم انواعها واسباب نشوئها وتطورها بالاضافة الى اهمية تبنيها، بالاضافة الى تحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات التي تواجه السلطة القضائية والمالية في العراق في حال تبنيها للمعايير المحاسبية، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الاتي:

(<sup>1</sup>) Ahmet and Others, The Importance and Challenges of the Implementaion of IPSAS basis to the Public Sector: The Case of Kosovo,2021.

(<sup>2</sup>) ثابت حسان ثابت، حامد عادل النصراوي، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في العراق العقبان والحلول، المؤتمر العلمي الرابع: الاقتصاد الخفي وإدارة الازمات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 16، 2020م، ص ص 221- 243.

هل ان تبني المعايير المحاسبية الدولية يمكن ان يحد من الفساد المالي؟، توصلت الدراسة الى عدة نتائج من شأنها ان ترفع من فعالية وكفاءة استخدام المعايير المحاسبية في العراق اذ ان السياق القانوني والتشريعي للدولة يمكن ان يؤثر بشكل سلبي على اجراءات تبني المعايير المحاسبية الدولية بسبب بطئ تلك التشريعات وضعف استجابتها للمتغيرات وخضوعها للصراعات والتجاوزات السياسية، كما يمكن الحد من الفساد المالي من خلال التعاون المشترك ما بين الجهات القضائية والتشريعية من جهة والجهات المهنية من جهة اخرى وذلك من خلال اختبار اسلوب تبني مناسب للبيئة العراقية بما يخدم الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية والافصاح عن المعلومات المحاسبية، تمثلت اهم التوصيات في الآتي: بضرورة تخفيض التنوع في المعالجات المحاسبية وذلك من خلال تحديد معالجة قياسية من خلال تبني معايير المحاسبة الملائمة للبيئة العراقية بالاضافة الى تعزيز مستوى الافصاح والشفافية في عرض القوائم المالية من اجل تعطيل اليات المحاسبة الابدائية والحد من الفساد المالي من خلال سن القوانين والتشريعات الملائمة للبيئة العراقية.

اهتمت الدراسة بدور معايير المحاسبة الدولية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في العراق العقبات والحلول، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

### 30. دراسة: ملياني، علي (2020م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى توضيح تاثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام للحد من ظاهرة الفساد المالي، تمثلت مشكلة الدراسة في الاجابة على التساؤل الرئيسي التالي: ما تاثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS للحد من ظاهرة الفساد المالي؟ اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: تتوافق معايير المحاسبة الدولية مع الأساس العلمي للمحاسبة في القطاع العام، اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب الإرادة السياسية للدولة، العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر الى المستوى الدولي ويحد من ظاهرة الفساد المالي في القطاع، توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: تتجه الجزائر تدريجيا الى تطبيق أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يعتبر التوجه نحو أساس الاستحقاق

(1) ملياني وائل، علي عقبة، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020م.

وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، توجهها سليما ومعاصرا يسمح للجزائر بالتجسيد الفعال لمشروع الإصلاح المحاسبي الجديد ويساعد على هيكلة النفقات العامة والايادات العامة، غياب مفهوم موحد عالمي لماهية الفساد المالي من اجل تكييفه قانونا، ونقص دور أجهزة الرقابة المالية والإدارية سواء الداخلية او الخارجية، تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير للمحاسبة في القطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق، بهدف الاستفادة من الارشادات وطرق القياس المحاسبية المتعارف عليها دوليا لمعالجة نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لاسيما في مجال معالجة المحاسبية للمخزون وتطبيق الاهتلاكات على الاستثمارات العمومية وأيضا لتسهيل الرقابة على أملاك الدولة والحفاظ عليها.

اهتمت الدراسة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام للحد من الفساد المالي في الجزائر، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعرفة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي في السودان

### 31. دراسة: بليغ (2021م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى التعرف على اليات الحماية للمال العام من خلال اجهزة الدولة المختلفة وكيفية مساهمتها في الحد من الفساد الاداري و المالي وتسلط الضوء على اهم الاساليب والتقنيات الفعالة في محاربة الفساد المالي في الجهاز الاداري للدولة في البلدان النامية، تمثلت مشكلة الدراسة في ماهية دور الرقابة العليا للدولة في محاربة الفساد المالي وحماية المال العام في البلدان النامية، من اهم نتائج الدراسة للفساد الاداري تاثير اقتصادي من حيث تعطيلة للنمو الاقتصادي وسبب في ضياع اموال الدولة التي يمكن ان نستخدمه في مشاريع تخدم المواطنين، يؤثر الفساد في جذب الاستثمارات الاجنبية وهروب رؤوس الاموال المحلية ويؤثر في توزيع الدخل، من اهم توصيات الدراسة ادخال اليات المحاكمة المالية في جميع مرافق ومفاصل الدولة، زيادة التوعية باهمية المال العام عبر الصحف ووسائل الاعلام المختلفة، تفعيل مبدئ الثواب والعقاب ومحاكمة المفسدين حال تورطهم والاعلان عن ذلك في وسائل الاعلام الرسمية ومحاسبة المتلاعبين والمتورطين في قضايا نهب وضياع المال العام.

(1) بليغ علي حسن، دور الرقابة العليا للدولة في حماية المال العام ومحاربة الفساد المالي في البلدان النامية، المجلة الاكاديمية للأبحاث والنشر العلمي، العدد 21، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الخلية، مملكة البحرين، 2021م، ص 93-125.

اهتمت الدراسة بمعرفة دور الرقابة العليا للدولة في حماية المال العام ومحاربة الفساد المالي في البلدان النامية، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعرفة دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

### 32. دراسة: مصعب واخرون(2021م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى استكشاف دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، من خلال التعرف على واقع تطبيق مبادئ واليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وعلى معوقات تطبيق مبادئ واليات الحوكمة فيها، واستكشاف المقترحات حول الحلول المناسبة في تطبيق الحوكمة في ضوء رؤية المملكة 2030م، تمثلت مشكلة الدراسة في طرح التساؤلات التالية: هل من الممكن توافر نظام حوكمة فعال للقطاعات الحكومية السعودية مما يؤدي الى تحقيق أطر الحوكمة لرؤية 2030 بما يتماشى مع نمو ومتطلبات الاعمال في القطاعات الحكومية السعودية؟، ما مدى امكانية ان تقوم القطاعات الحكومية السعودية بتطبيق نظام الحوكمة بمفهومها الواسع لتجنب حالات الفساد المالي؟، ماهي المعوقات التي تعيق تطبيق نظام الحوكمة في القطاعات الحكومية السعودية؟، و كانت ابرز النتائج التي توصلت لها الدراسة: انه يتم تطبيق مبادئ واليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وبدرجة الموافقة في مجالات: الانظمة والقوانين والتعليمات، المساءلة والرقابة، الافصاح والشفافية، الكفاءة والفاعلية، ان لمبادئ الحوكمة دور في الحد من حالات الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وخصوصا إخضاع عمليات التعيين والترقية في وحدات قطاع العام لاسس واضحة ومتطورة ومراجعة من جهات عليا، وقد اوصت الدراسة بضرورة اصدار دليل موحد لحوكمة القطاع العام في المملكة العربية السعودية، والحرص على المزيد من العدالة في تطبيق الانظمة والقوانين والتعليمات على جميع الموظفين بوحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية دون تمييز كأحد مبادئ واليات الحوكمة.

اهتمت الدراسة بدور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي في مؤسسات القطاع العام السوداني.

<sup>(1)</sup> مصعب واخرون، دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية، المجلد الخامس، العدد19، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، 2021م، ص ص 125-

### 33. دراسة: سامية (2021م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى تبيان متطلبات عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS التي تبنتها معظم الدول في العالم، والافاق المستقبلية لتطبيق معايير IPSAS، تمثلت مشكلة الدراسة في الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي: ماهي متطلبات وافاق عصرنه نظام المحاسبة العمومي في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؟ خلصت نتائج الدراسة الي: ان نظام المحاسبة العمومية يعاني من قصور في عملية الإبلاغ المالي الحكومي من خلال عدم استجابته للتغيرات والممارسات الحديثة الدولية التي مست محاسبة القطاع العام، مما يستدعي ضرورة عصرنته بما يتوافق ومعايير IPSAS بشقيه الاطار القانوني والتقني مع مراعاة البيئة الجزائرية، وتوافر الإدارة السياسية الواعية التي تعتبر مفقودة في تنفيذ محاسبة الذمة في القطاع العام، وان اعداد المخطط المحاسبي للدولة وفق IPSAS خطوة إيجابية لاستبدال مدونة حسابات الخزينة في الجزائر لكنة بقا مجرد تصور لم يجسد واقعا، اهم توصيات الدراسة فتمثلت في: تبني معايير ipsas في الجزائر سوف يحسن من مستوى نظام المحاسبة العمومية من حيث إضفاء الموثوقية والمصدقية للتقارير المالية وإمكانية مقارنتها مع القوائم الدولية، وتسهل الرقابة الداخلية الفعالة وتعزيز الحكم الراشد القائم على المسائلة، وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية، المعتمد من طرف لجنة صياغة مشروع المخطط المحاسبي للدولة لتطبيق معايير IPSAS يتمثل في تحديد اطار مخطط محاسبي وطني يستمد من معايير IPSAS.

اهتمت الدراسة بمتطلبات وافاق عصرنه نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية ipsas في الجزائر، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في الحد من الفساد المالي.

### 34. دراسة: سعيد واخرون (2021م)<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الى معالجة متطلبات اعداد ميزانية الجماعات من منظور IPSAS، تمثلت مشكلة الدراسة حول ما هي متطلبات اعداد ميزانية الجماعات المحلية من منظور المعايير المحاسبية

(1) سامية قوريش، متطلبات عصرنه نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas في الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2021م.

(2) سعيد واخرون، متطلبات اعداد ميزانية الجماعات المحلية من منظور IPSAS، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر بالوادي، 2021م.



الدولية للقطاع العام؟ توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: الى تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساعد في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان مشروعية العمليات المالية بتوظيف أدوات رقابية فعالة وانه يؤدي الى الرفع من مستوى التسيير بما يعزز الحكم الراشد في كيانات القطاع العام ويعزز شفافية المعاملات وإعطاء صورة مالية شفافة لكيانات القطاع العام، اوصت الدراسة بعده توصيات أهمها: بناء نظام معلومات محاسبي جديد يتحدث المستندات وتوسيع شبكة سند الاثبات للعمليات المالية، وتوفير برامج معلوماتية تضمن معالجة والتحكم في النظام المحاسبي والموازني مجتمعي، يواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تحديات هامة ويتطلب القيام بإصلاحات عميقة لتشمل عدة مجالات مستويات مثل اصلاح الإدارات العمومية بالتكنولوجيا الحديثة.

اهتمت الدراسة بمطلبات اعداد ميزانية الجماعات المحلية من منظور معايير IPSAS، بينما اهتمت دراسة الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من الفساد المالي.

### 35. دراسة: صدام، محمد (2021م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى التعرف على المعايير المحاسبية الحكومية وتحديد متطلباتها، وبيان دور معايير المعايير المحاسبة الحكومية في تطبيق نظم الرقابة الأداء على الوحدات الحكومية واتخاذ القرارات بفاعلية، تتمحور مشكلة الدراسة في ان النظام المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات الحكومية يعاني من قصور في انه يقدم تقارير وقوائم مالية تفصح فقط عن كيفية التصرف بالاموال(موارد-تفقات) وتركيزه على رقابة الأموال من خلال التأكد من ان الأموال الحكومية قد انفقت في الأغراض المحددة لها، وانها تمت وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الوحدات الحكومية دون توفير معلومات محاسبية ملائمة للرقابة عن مدى كفاءة فاعلية الأداء للخدمات الحكومية(تطوير الأداء المالي)، توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: يتطلب اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام تغيير الأساس المحاسبي في اعداد الموزنة العامة من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق الا انه من الصعوبة اعداد موازنة الاستحقاق مما يتطلب فترة طويلة لحين توفير الإمكانيات اللازمة نحو هذا التحول، وان اهم ما يميز اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية، هو الاستخدام الأمثل للموارد من خلال معرفة الافراد لاحتياجاتهم ووثوق الصلة بين الاهتمامات المحلية وصناع القرار، اوصت الدراسة بضرورة تكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي الحالي مع المعايير المحاسبية الحكومية

(1) صدام حمدان عكض، محمد الناير محمد، المعايير المحاسبية الدولية الحكومية ودورها في تعزيز فاعلية الرقابة، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد2، العدد9، 2021م، ص ص 76-98.

الدولية وبما ينسجم مع متطلبات البيئة الاقتصادية والسياسية في العراق، العمل على تطوير السجلات و الدفاتر المحاسبية الحالية بما يتلاءم مع العمل المحاسبي وفق متطلبات المعايير المحاسبية الحكومية الدولية على أساس الاستحقاق، فضلا عن تطوير الدليل المحاسبي الحكومي المتعمد حاليا بما ينسجم مع متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي في العراق.

اهتمت الدراسة بمعايير المحاسبة الدولية الحكومية ودورها في تعزيز فاعلية الرقابة، بينما اهتمت دراسة الباحثة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي.

### 36. دراسة: سعاد واخرون(2022م)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة الى التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي وبيان إمكانية قابليته للتطوير والتحديث في ضوء متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي الآتي: هل هناك إمكانية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟ وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها: ان هناك ضرورة لتطوير النظام الحالي ليواكب المستجدات الحديثة، وتتمثل اهم المشكلات التي تواجه النظام الحالي في عدم وجود برامج للتدريب والتعليم المستمر للمحاسبين، وضعف دور المنظمات المهنية، وكانت اهم توصيات الدراسة: اجراء إصلاحات الاقتصادية في البيئة الليبية، بتكليف التشريعات واللوائح المالية التي تحكم المحاسبة الحكومية المعمول بها حاليا لتتوافق مع المستجدات الدولية المتطورة، تحديد الآليات المناسبة لتطوير مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية في البيئة الليبية، والتي من أهمها تطبيق أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي للقياس المحاسبي.

اهتمت الدراسة بإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، بينما اهتمت الباحثة بدور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الحد من الفساد المالي

(1) سعاد عياش علي واخرون، إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مجلة افاق اقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، مجلد8، العدد15، 2022م، ص 93-117.

## الفصل الأول

### الاطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)

يتناول هذا الفصل نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمفاهيم الأساسية المتعلقة بها، بالإضافة الى نطاق عرض وتصنيف المعايير الدولية للقطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وفق المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**المبحث الثاني:** مفهوم واهمية واهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

**المبحث الثالث:** نطاق عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

## المبحث الأول

### نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

#### تمهيد:

يشهد العالم تطورا سريعا في مفاهيم وأدوات الإدارة العامة، لتحقيق إدارة قادرة على تنفيذ استراتيجية الدولة وسياساتها بفعالية عالية وترشيد استعمال المال العام، ومن اهم الأدوات نظام المحاسبة الحكومية الذي يقع على عاتق توفير البيانات الدقيقة التي تحقق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الميزانية العامة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة الإدارة في تسيير المال العام. وامام تطور وتعقيد حجم النشاطات الحكومية، الذي نتج عنه صعوبات في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية واستعمالها في عملية المقارنة، لكونها تستخدم طرق ومبادئ مختلفة لانتاج هذه البيانات وتفسيرها لأغراض التقييم والمقارنة، مما تسبب في ظهور مشاكل عديدة في عملية الرقابة في حالة حدوث النزاعات المالية والقانونية ، مما أدى الى عولمة المحاسبة وظهور جمعيات إقليمية في مجال المحاسبة، والتشجيع على إيجاد قاعدة للتوافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية و التقارير المالية، من اجل الخروج بمعايير لتوحيد المبادئ المحاسبية للقطاع العام لتكون مقبولة على المستوى الدولي.

وفي هذا الاطار، ادرك الاتحاد الدولي للمحاسبين الحاجة الى إيجاد اطار عالمي موحد للقطاع العام، حيث تم منح مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سلطة اصدار معايير دولية في المحاسبة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وتشجيع قبولها دوليا.

طرحت فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي لعدة سنوات في كلا القطاعين العام والخاص، واعتبرت محل اهتمام كبير، غير ان المحاسبة في القطاع الخاص نالت الحظ الأكبر والنصيب الاوفر من الاهتمام، اما في الآونة الأخيرة فقد تزايد الاهتمام نسبيا ليشمل المحاسبة الحكومية المطبقة على وحدات القطاع العام.

حيث يعتبر التوافق المحاسبي الدولي في القطاع العام من الضروريات الأساسية لتطوير الأنظمة المحاسبية، والابتعاد عن كل المشاكل التي تواجه الطرق المحاسبية المختلفة في جميع انحاءالعالم، ولذلك تم اعداد معايير محاسبية دولية توفر مرجعا محاسبيا واحدا وثابتا، فهي

بمثابة لغة مشتركة، ويقول في هذا السياق: (Ptge et Paper)"بما انه هناك لغة مشتركة فانه من الممكن الاستماع والفهم"<sup>(1)</sup>

ومن شان هذه المعايير تعزيز مهنة المحاسبة الحكومية على الصعيد العالمي.

فاستخدام لغة مشتركة لجميع وحدات القطاع العام في العالم يسمح لمختلف المستخدمين من مراقبة أنشطة هذه الوحدات في الزمان والمكان المناسبين، و بالتالي اتخاذ قرارات منطقية، هذا وقد اتجهت الكثير من الدول نحو تبني معايير المحاسبة للقطاع العام، ايماناً منها بأهميتها ودورها في المحافظة على المال العام من الهدر والضياع والسرقة والفساد.

### **أولاً: نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

سوف نحاول التطرق الى اهم المراحل التي مرت بها عملية انشاء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بدءاً من الخطوات الأولى لتطوير الاتحاد الدولي، ووصولاً الى انشاء لجنة القطاع العام PSC سنة 1986م، والتي استبدلت سنة 2004م بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB، ليحل محل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهي لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث تأسس هذا الأخير في 1977م ويشمل 167 عضواً لـ 127 دولة:<sup>(2)</sup>

حيث مرت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بمراحل عديدة الى ان وصلت الى ما وصلت اليه من تقدم وتطور، ويمكن تقسيم هذه المراحل الى أربعة مراحل أساسية، على النحو التالي:

#### **1/ نشأة الاتحاد الدولي للمحاسبين (1962م-1977م)**

اعتبرت المحاسبة مهنة دولية منذ فترة طويلة، حيث تم عقد اول مؤتمر دولي للمحاسبين في سانت لويس بالولايات المتحدة الامريكية في العام 1904م، وتلاه في أستراليا عام 1922م، حيث حضر عدد كبير من المندوبين الأجانب، ومع ذلك لم تكن هناك مبادرات مؤسسية تسعى لتوحيد ممارسات المحاسبة على الصعيد العالمي في بداية الستينات، حيث ناقش المؤتمر العالمي الثامن الذي عقد في نيويورك عام 1962م الحاجة الى مثل هذه المعايير، وتبلورت فكرة

<sup>(1)</sup> Benoit PIGE et Xavier PAPER, Reporting financier et gouvernance des entreprises: Le sens des normes IFRS, Editions EMS, 2006, p 45.

<sup>(2)</sup> خضر خطيبي، يوسف مونة، افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائرى، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد الثاني، 2016م، ص ص 99-120 .

تطوير سلطة دولية يقوم بدورها في مساعدة الدول النامية من تطوير الممارسات المحاسبية الخاصة بها، والتي تعتبر مختلفة وفقيرة.<sup>(1)</sup>

وبعد خمس سنوات، عقد المؤتمر الدولي التاسع للمحاسبين في باريس في سبتمبر 1967م حيث تعززت من خلاله هذه الفكرة، واستخدم cowan إمكانية انشاء " مكتب دولي للبحوث والمعلومات والتعاون المحاسبي" واعتبر ان مثل هذه المؤسسة جد ضرورية للتقدم نحو التوافق المحاسبي الدولي.

كما شاركة في نفس العام 1967 Ross "محاسب معتمد كندى" نفس وجهة النظر، فحسبة، ان هناك حاجة الى منظمة دائمة، لان التوافق المحاسبي لا يمكن ان يكون على نحو مرضى مع مؤتمرات خماسية (أي تلك التي تعقد كل خمس سنوات) او حتى سنوية فقط، كما ايد رئيس المؤتمر، " Francois-Maurice Richard" فرانسوا موريس ريتشارد" هذه الفكرة، واقترح اعتماد قرار انشاء امانة عامة دولية من طرف ممثلي مختلف المؤسسات المشاركة في المؤتمر، وقد تلقت هذه الفكرة معارضة من قبل ممثلي بريطانيا العظمى والولايات المتحدة الامريكية وهولندا، بذلك تقرر تشكيل فريق عمل فقد من اجل دراسة إمكانية انشاء الأمانة وتاجيل هذا الاقتراح للمؤتمر الدولي المقبل.<sup>(2)</sup>

وفي 7 أكتوبر سنة 1977م، تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في مدينة ميونخ بألمانيا عقب المؤتمر الدولي الحادي عشر للمحاسبين الذي تم عقده، ويقع مقره بنيويورك، ويهدف IFAC الى خدمة المصلحة العامة، وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع انحاء العالم، والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية من خلال انشاء وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية العالية الجودة.

ويتوقع من الاتحاد الدولي للمحاسبين ان يخدم الصالح العام من خلال:<sup>(3)</sup>

أ. المساهمة في وضع واعتماد وتنفيذ معايير وتوجيهات دولية ذات جودة عالية

ب. المساهمة في تشجيع المحاسبين بكافة انحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية

الجودة

(1) Christopher Humphrey and Anne Loft, Setting Standards, Making History: The International Federation of Accountants(IFAC) 1977-2007, Draft of short history for IFAC Website: Presented at OAR OAR net Conference SKane, January,2008,p5.

(2) Sebastien ROCHR, The Beginning of Internationai Public Accounting Standardsetting: A Short History, sur le site: [http\www.univ-angers.fr](http://www.univ-angers.fr) \3:06 الساعة 2020\7\5 تاريخ التصفح

(3) احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية – معايير المحاسبة الدولية، عمان، 2015م، ص 34-35.

ج. تعزيز قيمة المحاسبين المهنيين

د. الحديث عن المشاكل والقضايا المحاسبية

و من اجل تحقيق هذه الأهداف، انشا الاتحاد الدولي للمحاسبين عند تاسيسه اربع لجان من اجل وضع معايير دولية و ادلة ارشادية وهي: (1)

- لجنة ممارسات التدقيق الدولية(والتي تعرف اليوم بالمجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات والتامين).

- لجنة التعليم( التي تعرف الان باسم مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي).

- لجنة الاخلاقيات(الذى اصبح يعرف باسم مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين).

- لجنة المحاسبة الإدارية (المعروفة حاليا باسم المحاسبين المهنيين في لجنة الاعمال)

تلاه المؤتمر الثاني للمحاسبين في المكسيك عام 1982م، والثالث عشر عقد في طوكيو عام 1987م، في حين عقد المؤتمر الرابع عشر سنة 1992م، بمشاركة نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة ونحو 2600 مندوب حضرو من مختلف انحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان، سوريا، الكويت، مصر، السعودية، برعاية الاتحاد الدولي، وقد اصفرت هذه المؤتمرات عن تشكيل عدة منظمات استهدفت هذه المؤتمرات وضع، للمحاسبين المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير. (2)

2/ انشاء لجنة القطاع العام PSC (1986م): (3)

بدأت الحاجة الى التوافق الدولي في مجال المحاسبة تتزايد في أواخر الستينات و أوائل السبعينات، ونتيجة لذلك تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973م، والتي تعرف حاليا باسم IASB، وأصبحت اول هيئة لوضع المعايير الدولية في مجال المحاسبة المالية.

والى ذلك الوقت، لم تكن هناك اية فكرة لانشاء سلطة دولية محددة للقطاع العام، ولم تكن قضية التوحيد الدولي لحسابات القطاع العام ابدا موضوع تفكير منظم من قبل سلطات القطاع العام ككل، وكانت كل الاهتمامات منصبه حول جوانب توحيد المحاسبة المالية، الى ان اخذ الاتحاد

تاريخ التصفح: 2020\7\6 الساعة CF: <https://www.ifac.org/about-ifrc/organization-overview/history> (1)  
11:55

(2) محمد مطر احمد، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، مجلة دراسة استراتيجية، العدد18، 1998م، ص16، 17.

(3) طارق عبدالعال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011م، ص 18.

الدولي للمحاسبين زمام المبادرة في هذا الموضوع في العام 1986م، حيث قرر الانخراط في تحسين محاسبة القطاع العام، من خلال انشاء لجنة خامسة متخصصة لقضايا المحاسبة في القطاع العام، مع ولاية واسعة لتطوير برامج لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام والمساءلة. وتم عقد اول اجتماع للجنة PSC في 1987م في لندن، حيث تم تحديد دور اللجنة واتجاه اعمالها، وبشكل اكثر تحديدا تم الاتفاق على تكليف لجنة للقيام بمهمة تطوير معايير محاسبية للقطاع العام.

ودعا الاتحاد الدولي للمحاسبين بعض المنظمات العامة للمشاركة في اعماله تدريجيا، وفي غياب المبادرات العامة المنافسة، وبفضل الدعم التشغيلي والمالي للاتحاد الدولي للمحاسبين، أصبحت لجنة القطاع العام في سنوات قليلة المتكلفة بوضع المعايير المحاسبية في القطاع العام "المعلنة" و المتعرف بها تدريجيا من قبل الدول و المنظمات الدولية.<sup>(1)</sup>

### 3/ انتشار أساس الاستحقاق

احرز أساس الاستحقاق تقدم في اعمال لجنة القطاع العام في التسعينات حيث شهدت بعض دول العالم ظروفًا فرضت عليها قيودا مالية تهدف الى تقليص الانفاق العام، وبالتالي تجد هذه الدول نفسها مطالبة بزيادة متطلبات المساءلة مقابل محدودية الموارد المتوفرة آنذاك، بالإضافة الى ضرورة تحسين مستوى الخدمات المقدمة بشكل اكثر كفاءة وفعالية، فالحد من الانفاق العام قد يترتب عنه خلق حلقة مفرغة تؤثر على الخدمات بشكل سلبي، وقد ساهمت زيادة الضغوط المالية والسياسية في إعادة هيكلة كبيرة للحكومات وخصخصة الخدمات التي يقدمها القطاع العام وفقا لاسس ومبادئ التسيير العمومي الجديد NPM، والتي تركز على التغيير في الممارسات الإدارية للقطاع العام لجعلها اقرب ما تكون من ممارسات القطاع الخاص، بهدف جعل القطاع العام اكثر كفاءة وفعالية، واعتبر اتجاه NPM كمصدر للعديد من الابتكارات الإدارية في القطاع العام.<sup>(2)</sup>

وفيما يلي نذكر ابرز دواعي اصلاح القطاع العام في أواخر الثمانينات:<sup>(3)</sup>

(1) Marie- Pierre Calmel, Les enjeux da normalization comptable du sector Public au niveau international et national, Politiques et management Public, VOI 30\3, 2013, P 355.

(2) James Guthrie and Linda English, Performance information and Program evaluation in the Australian Public sector, International Journal of Public Sector Management, VOI. 10 N.3,1997, PP 154- 164.

(3) Felix Madrid Garcia, Developments and challenges in Public sector accounting, budgeting, accounting & financial management, 26 (6), 2014. PP345-366.



أ. عولمة الأسواق.

من الصعب ان نتحدث عن سوق في بلد منفرد، ان الروابط التجارية المتناقضة بين البلدان ( من خلال المعاهدات والاتفاقات)، الأسواق العالمية الوحيدة هي مجرد نقرة واحدة بفضل الانترنت، وتدويل الاقتصاد وغيرها من العوامل تتضافر بحيث لا توجد أسواق تقف كافراد.

ب. تزايد أهمية العجز العام

وقد تركز اهتمام الحكومة مؤخرا على العجز العام، لا سيما في منطقة اليورو، بيد ان الرقابة العامة على العجز على الانفاق أصبحت أولويات رئيسيه لمعظم بلدان العالم.

ج. وتيرة بالغة السرعة للتغيير التكنولوجي

قفزت التكنولوجيا الى الامام، ولم تشهد أي فترة أخرى في تاريخ البشرية تطورات بعيدة المدى في غضون فترة قصيرة من الزمن.

د. منافسة شبة مفتوحة بين القطاعين العام و الخاص

فالقضاعان العام والخاص يتنافسان عمليا من اجل توفير خدمات محدد، مما يجعل من الضروري التأكد من التكلفة الحقيقية للخدمات المقدمة من اجل الحصول على معيار عند تحديد المعدلات.

هـ. زيادة الطلب على مزيد من الشفافية في التقارير العامة، يتطلب المجتمع معلومات اكثر موثوقية واكثر تفصيلا.

و. الحاجة السياسية للرد على الناخبين من خلال تقديم المزيد من الخدمات العامة الموجهة نحو العملاء وقد أصبحت من الضروري سياسيا النظر الى المواطنين كزبائن عند تقديم الخدمات العامة، مع زيادة التركيز على احتياجاتهم و حقوقهم.

ي. الطلب من كبار المستثمرين المؤسسين والخاصين لتقديم تقارير اكثر اتساقا وشمولية يطلب المستثمرون المؤسسيون والخاصون، أي " الأسواق" معلومات اكثر اتساقا واكثر اكتمالا من الحكومات لمساعدتهم على تقرير ما اذا كانوا سيشترون قضايا الدين العام او الاستثمار في بلدانهم.

وفي سياق الإصلاحات التي تركز على الأداء، كانت هناك حاجة لادخال أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يمارس في القطاع الخاص، اعتبر كجزء من برنامج تحسين الإدارة المالية في القطاع العام، وذلك ان أساس الاستحقاق يحقق بعض اهداف الإدارة العامة الجديدة مثل: الكفاءة

والفعالية والشفافية والمساءلة، لذلك فإن التحول والانتقال من الأساس النقدي الى محاسبة الاستحقاق يعتبر من اهم الابتكارات التي افرزها هذا الاتجاه الدولي.(1)

وتلقى هذا الاتجاه الدعم من لجنة القطاع العام التي تتولى اصدار المعايير، حيث نقطة انطلاقها متمركزة حول النظر في إمكانية تطبيق قواعد المحاسبة المالية الخاصة بالقطاع الخاص في القطاع العام.

لذلك يمكننا القول ان انتشار أساس الاستحقاق في القطاع العام في بداية مجبرة على انشاء معايير تهدف الى زيادة القابلية للمقارنة و الشفافية في المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي، ولم تشارك اللجنة مشاركة كاملة في مشروع لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الا في أواخر سنة 1996، حيث تم إضافة الطابع الرسمي على عملها من خلال انشاء برنامج للمعايير، بتمويل مشترك من طرف البنك الدولي، صندوق النقد الدولي IME، البنك الاسيوي للتنمية ADB، و برنامج الأمم المتحدة الانمائي VNDP، المنظمات التي تعتبر انه من المهم بالنسبة للمقترضين تقديم حسابات جيدة في القطاع العام.(2)

وقد تم اعداد مشروع للمبائى التوجيهية سنة 1998م، وتم نشرة للتعليق عليه قبل صدوره، مع رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين، فرانك هاردينغ Frank Harding، الذى علق بقوله: "يظلم الاتحاد الدولي للمحاسبين بدور مشابه نحو الحكومات و الوكالات الحكومية الذي تقوم به لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC نحو وحدات القطاع الخاص".

و من بين العوامل التي أدت الى إطلاق برنامج المعايير:(3)

- الحاجة الى تعزيز وتحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام بناء على التحسينات الأخيرة.

- تعزيز الاتساق الدولي وتسهيل عملية المقارنة.

- أهمية ديون القطاع العام في أسواق راس المال العالمية، والتي غالبا ما تهمل.

(1) R. Paul Shaw, New Trends in Public Management in Health Applications in Developed and Developing Countries, Washington DC, USA, World Bank Institute, 2004, p 203.

(2) Christopher Hood, The New Public Management in the 1980: Variations on a Theme, Acanin & olgfuull0ns and Society, Vol. 20, U3, 1995, pp.93-109.

(3) Report Of The Externally Chaired Review Panel On THE governance, Role And Organisation Of The International Federation Of Accountants Public Sector Committee, June 2004, in : متاح على : تاريخ التصفح: 2020\7\8 الساعة 3:52م [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

- حقيقة ان هناك قلة قليلة من الدول التي تمتلك هيئات مستقلة لوضع المعايير في مجال القطاع العام.
- الحاجة الى هيئة لوضع معايير مستقلة عن الحكومات الوطنية.
- الاقتصاديات العالمية التي لا يمكن ان تتحقق الا من خلال هيئة عالمية مستقلة لوضع المعايير.
- تعزيز نوعية التسيير المالي في القطاع العام.

و يرجع السبب الرئيسى من وراء اطلاق برنامج للمعايير المحاسبية الدولية الى الحاجة الماسة الى التوافق المحاسبي الدولي، و الذي من شأنه ان يحقق مقارنة افضل من بين الأنظمة المحاسبية للدول، كما يسمح لممولي اللجنة كصندوق النقد الدولي و البنك الدولي و البنك الاسيوي للتنمية و غيرهم.

#### 4/ استبدال لجنة القطاع العام PSC بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSASB (سنة 2004م):<sup>(1)</sup>

فيما سبق راينا انه في العام 1996م اطلقت لجنة القطاع العام برنامج معايير، أي ان دورها تفيد بحكم الواقع لتصبح الجهة التي تتولى وضع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وبغيت خلال تلك السنوات تتقدم ببطء، الى غاية 2000م، حيث تم احراز تقدم كبير في تطوير مجموعة أولية من المعايير المحاسبية في القطاع العام (IPSAS)، وذلك بالاستناد الى المعايير المحاسبية الدولية IAS المبنية على أساس الاستحقاق كلما كان ذلك ممكنا، و بما يتماشى مع خصوصيات القطاع العام، حيث أصدرت لجنة القطاع العام PSC مجموعة متكونة من ثمانية معايير بدءا من المعيار رقم 1 الى المعيار رقم 8 على الترتيب، وبعد عقد اجتماع في 2001م وافقت اللجنة على اصدار أربعة معايير إضافية، و هي المعايير التالية: من المعيار رقم 9 الى المعيار رقم 12 على الترتيب، كما وافقت اللجنة على اصدار المعيار رقم 13 مستقبلا، و في اجتماع عقد في نوفمبر 2001م، أصدرت خمسة معايير أخرى تعالج قضايا محددة في اطار أساس الاستحقاق المحاسبي، وقد تم اصدار المعايير التالية عقب الاجتماع، من المعيار

<sup>(1)</sup> IFAC, Report of the Externally Chaired Review Panel on the Governance, Role Organisation of the International Federation of Accountants Public Sector Committee, International Federation of Accountants, Jun, 2004.

رقم 13 الى المعيار 17، اما المعيار رقم 18 فقد اعتمد اثر اجتماع لجنة القطاع العام الذي أقيم في مارس 2002م.

كما أصدرت لجنة القطاع العام مسودتين اخرتين تعرض المعايير المقترحة في العام 2001م، وتحصلت على تعليقات بحلول 31 أكتوبر 2001م وتتمثل مسودة العرض في:  
أ. ED 20 افصاحات الأطراف ذات العلاقة.

ب. ED 20 المخصصات، الأطراف المحتملة و الخصوم المحتملة، وقد اختبرت هذه التعليقات لاعتماد المعايير في 2002م.

ولم تكن للاتحاد الدولي للمحاسبين أي سلطة لغرض الامتثال لتلك المعايير، وهو ما اعترف به رئيس لجنة القطاع العام آنذاك السيد (Ian Baii) قائلاً: "ان القوة الرئيسية لتبني المعايير كانت نتيجة للضغوط المتزايدة على الحكومات لدراسة وقياس مدى نجاحها في تحسين القدرة التنافسية لاقتصادياتها"<sup>(1)</sup>

و تم الانتهاء من المرحلة الأولى من برنامج المعايير في مطلع عام 2002م، وتتالف من نشر 20 معيار دولي للقطاع العام (IPSAS) والمبادئ التوجيهية المتعلقة بالانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق و استندت IPSASs، والتي تعتبر مجانية من حيث انها متاحة على موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين، على معايير المحاسبة الدولية (IAS) التي بدا سريانها في عام 1997م.

وفي أوائل عام 2003م، بعد فترة تطوير طويلة، نشرت لجنة PSC مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية لاعداد التقارير المالية للاساس النقدي المحاسبي، وكان هذا اول نشر لسن المتطلبات واقتراح الافصاحات للتقارير وفقا للاساس النقدي.

في أكتوبر 2003م، خلال اجتماع مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مدينة كيبيل الكندية، قرر الأعضاء اطلاق دراسة خارجية للجنة القطاع العام، وبعد القيام بفحص واستعراض خارجي لدور لجنة القطاع العام وحوكمتها وتنظيمها، قرر الاتحاد الدولي للمحاسبين حل لجنة القطاع العامل ليحل محلها مجلس IPSASB في العام 2004م، مع ادخال تنقيحات على اختصاصاتة  
تعكس ان ولاية المجلس ستركز في المستقبل على تطوير واصدار IPSASs .

(1) زرقين عبود، لعلايبي مالك، متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15، 2016م، ص ص 326-339.

1. وفي الآونة الأخيرة، بالإضافة الى وضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، كرس المجلس وقتا طويلا لتطوير<sup>(1)</sup>:

أ. اطار مفاهيمي للقطاع العام يحدد الخطوط العريضة للمبادئ الأساسية التي ينبغي ان تتفق معها جميع المعايير المحاسبية الفردية و التي قد تنطوي على تنقيح بعض المعايير القائمة.

ب. المبادئ التوجيهية للممارسات الموصى بها، والتي تمثل ممارسات جيدة تشجيع كيانات القطاع العام على اتباعها(على العكس من المعايير التي يتعين على الكيانات تطبيقها اذا كانت ترغب في المطالبة بالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام). وتشمل المشاريع الحديثة الأخرى العمل على مواءمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومعايير الإحصاءات المالية الحكومية، و الى غاية 2017م، اصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 38 معيار و 3 ار بي جي RPG، وفي الوقت نفسه لم تعالج حتى الان بعض المسائل ذات الصلة بالقطاع العام، بما في ذلك المعالجة المحاسبية للمنافع الاجتماعية و غيرها من النفقات غير التبادلية.

### ثانياً: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

القطاع العام في مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة هو عبارة عن جميع الوحدات الخاضعة للحكومة بشكل مباشر او غير مباشر، أي انه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، و لا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي.

وقد جاء ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمجموعة من الأسباب أهمها:<sup>(2)</sup>

2. تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، و الارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

3. الاستجابة الى المزيد من النداءات المطالبة بزيادة الشفافية و المساءلة المالية في مجال إدارة المال العام، حيث يقتضى مبدأ الشفافية ان تصنيف معلومات الموازنة العامة وفقاً للمعايير الدولية و تقديم بطريقة تسهل تحليل السياسات، اما مبدأ المساءلة فيستلزم ان تكون الحكومة مسؤولة امام السلطة التشريعية عن مدى بلوغ الأهداف المسطرة.

(1) إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2003م، ص 138.

(2) عبدالحميد مرغيث، أساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جليل، الجزائر، 2015م، ص 7، متاح على <https://fr.Scribd.com/document/371376692> تاريخ التصفح: 10/7/2020 الساعة 7:24 م.

أ. الحاجة لانتاج وتثمين المعلومات المحاسبية للدولة و الجماعات المحلية و الشركات العامة من خلال اعداد الوثائق المالية الضرورية والكافية التي تسمح بما يلي: الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية.

ب. التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لاتخاذ القرار .

ج. سهولة تقييم أداء الوحدات الحكومية.

4. المساعدة في الحصول على الإعانات من المنظمات الدولية، مثل البنك الدولي، وبنك

التنمية الاسيوي، والحصول على الخبرات الدولية من الخبراء الأجانب، مما يسهل الوصول

الى تجربة الدول المتقدمة.

### ثالثاً: الافتراضات الأساسية للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS اكثر قابلية للفهم من قبل أي شخص يدرك الافتراضات و تتمثل هذه الافتراضات فيما يلي: (1)

**الافتراض الأول:** هناك العديد من المعاملات المشتركة بين القطاع الخاص والقطاع العام كلما

كان ذلك ممكن، لذلك يفضل ان تكون مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً

لكلا القطاعين، حيث ان معظم معايير IPSASB يتم صياغتها من خلال اجراء تغييرات

متواضعة للمعايير الصادرة عن مجلس (IASB)، فضلا عن صياغة مجلس IPSASB لمعايير

للمعاملات والاحداث الفريدة من نوعها الخاصة بالقطاع العام.

**الافتراض الثاني:** بما ان الوحدات التجارية تقوم باعداد القوائم المالية الموحدة سنويا وفقا لمبدأ

الاستحقاق، فانه من المتوقع انه يجب على الحكومات القيام بنفس الشيء و تشمل القوائم المالية

الموحدة المنظمة الرئيسية و الوحدات التابعة لها. حيث ان أساس الاستحقاق المستخدم من قبل

الوحدات التجارية يعتبر من بيع السلع و الخدمات (و ليس الإنتاج) كمعيار للحكم على الأداء

المالي.

**الافتراض الثالث:** تكون المعايير المحاسبية اكثر موضوعية و ذات جودة عالية اذا تم وضعها

من قبل مجموعة من الخبراء المستقلين عن المنظمات التي تلتزم اتباع هذه المعايير، ويمكن

للقطاع العام تحقيق الاستقلالية او على الأقل تحسينها، باعطاء هذه المهمة لخبراء مستقلين

---

(<sup>1</sup>) Ijeoma, N. B, The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria, International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research, Vol 2, issue 3, 2014.

كهيئة من القطاع الخاص، او مجلس استشاري، او زيادة عدد من عامة الأعضاء(غير الحكومية).

ان التوجة في اصدار IPSAS يتمثل القياس المالي واعداد التقارير المالية على وجه التحديد فهي تحدد شكل و مضمون الغرض العام للكشوفات المالية " Statements general purpose financial" والافصاحات المالية ذات الصلة في التقرير السنوي للحكومة. و تتكون هذه الكشوفات المالية من: (1)

1. كشف الأداء المالي ويتم اعداد على أساس الاستحقاق المحاسبي.

2. كشف المركز المالي.

3. كشف التدفقات النقدية و يتم اعداده وفقا للاساس النقدي.

**الافتراض الرابع:** ينبغي ان تنتج المعايير المحاسبية من خلال اتباع الإجراءات القانونية الواجبة، هذه الإجراءات القانونية تعني ان الأبحاث والمداولات يجب ان تسبق القرارات، كما يجب توفير فرص كافية للأطراف المعنية للمساهمة قبل ان يتم الانتهاء من المعايير.

مما سبق ترى الباحثة بان السبب في ظهور الحاجة الى معايير محاسبية دولية للقطاع العام هو الحاجة الى وجود لغة دولية مشتركة للمحاسبة الحكومية لفهم ومقارنة البيانات المالية وقابليتها للمقارنة للوصول الى التقارب بين المعلومات المالية و ذلك الى زيادة الشفافية والمساءلة المالية في إدارة المال العام.

---

(1) إبراهيم محمد، عبدالهادي سلمان، معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد3، العدد2، 2012م، صص151-200.

## المبحث الثاني

### مفهوم و أهمية و اهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

#### تمهيد:

قبل إعطاء مفهوم عن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، لابد من تقديم تعريف لكل من عملية صنع المعايير أي التوحيد المحاسبي، و من ثم إعطاء مفهوم للمعايير المحاسبية بصفة عامة، وبعدها نسقط تلك التعاريف على المعايير الخاصة بالقطاع العام. و بدافع الحاجة الى تعزيز إمكانية المقارنة و الشفافية في المعلومات المالية على الصعيد، قدم المجتمع المحاسبي حلولاً مختلفة، و من بينها توفير المعلومات و الممارسات المحاسبية دولياً. حيث ان استخدام لغة محاسبية مشتركة لجميع هيئات القطاع العام في انحاء العالم، من شأنه ان يسمح لمختلف المستخدمين من مراقبة أنشطة هذه الهيئات في الزمان و المكان المناسبين، واتخاذ قرارات عقلانية و رشيدة.

#### أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

تم تطوير معايير محاسبية يمكن تطبيقها في جميع انحاء العالم، و كان هذا الحل في قلب اهتمامات العديد من أصحاب المصلحة بما في ذلك لجنة القطاع العام أساساً (PSC)، والتي تحولت فيما بعد الى مجلس IPSASB سنة 2004م.

#### 1 / مفهوم المعيار

جاءت كلمة معيار (Norme) حسب قاموس لاورس، على انهاء كلمة اجنبية مشتقة من اللفظ اللاتيني (Norme) بمعنى قاعدة قانون، فالمعيار عبارة عن مجموعة من الخصائص التي تهتم بوصف شيء ما، او بعبارة أخرى عبارة عن قاعدة تثبت شروط عملية ما، و تهدف الى تحسين المنتج الذي من خلاله يتم توحيد العمل.<sup>(1)</sup>

كما يعرف المعيار على انه النموذج المعد مسبقاً لقياس على ضوءه وزن او طول شيء معين او درجة جودته.<sup>(2)</sup>

(<sup>1</sup>) Encyclopedie Larousse En Couleurs, edition du club FranceI loisirs, volume 15, Paris, 1979, p6582.

(<sup>2</sup>) محمد المبروك، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 58.



اما محاسبيا فيعرف المعيار على انه: " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية او مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية او نوع من العمليات او الاحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الاعمال، و يحدد أسلوب القياس او العرض او التصرف او التوصيل المناسب".<sup>(1)</sup>

من خلال التعاريف السابقة تعرف الباحثة ان المعايير المحاسبية هي مجموعة من القواعد التي تحكم عمل المحاسب ويستعين بها في عمله.

ومبدئيا، يجب ان يحتوي كل معيار على ثلاثة عناصر رئيسية متمثلة فيما يلي:<sup>(2)</sup>

أ. وصف تفصيلي للمشكلة المراد معالجتها.

ب. عرض حلول ملائمة لحل المشكلة بناء على نظرية.

ج. تقديم مبرر للحل المعتمد.

## 2/ مفهوم المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام

تعرف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على انها: "معايير عالمية عالية الجودة للابلاغ المالي، خاصة بهيئات القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية"<sup>(3)</sup>، حيث تنص على: الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض والافصاح، الخاصة بالمعاملات والاحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام.

وتشير المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الى التوصيات الصادرة عن مجلس المعايير تحت اشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين، و التي يمكن تطبيقها من قبل: الدولة، الحكومات المحلية الوطنية، و الجهات الحكومية ذات الصلة.

ولا تطبق معايير IPSASs على المؤسسات التجارية الحكومية، والتي تتميز بالخصائص التالية:<sup>(4)</sup>

أ. لها حق ابرام عقود باسمها.

ب. قد خصتها السلطات المالية والتشغيلية بالقيام بانشطة تجارية.

<sup>(1)</sup> حسين القاضي، مامون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة والنشر، دمشق، 2008م، ص 34.

<sup>(2)</sup> Belkaoui Ahmed, Theorie comptable, Presses de l, Universite du Quebec, 2eme edition, Quebec, 1984, p 57.

<sup>(3)</sup> Jens Heiling, Basics of IPSASB, s Conceptual Framework, Ernst & Young Germany, Brussels, May 13, 2016, p2.

<sup>(4)</sup> Helen Gernon & Gary K. meek, Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001, p39

ج. تتبع السلع والخدمات اثناء سير اعمالها العادية، الى كيانات أخرى مقابل ربح او استرداد التكاليف بالكامل.

د. لا تعتمد على التمويل الحكومي المستمر (بخلاف شراء المنتجات بشكل مستقل).

هـ. تراقب من طرف جهة تابعة للقطاع العام.

وقد اوصت بهذه المعايير كل من الجهات التالية: (1)

المنظمات الدولية ذات الطابع الرسمي: وتشمل متطلبات التقارير المالية من قبل الاممUN، النظام الأوربي للحسابات القومية SNA، دليل إحصاءات مالية الحكومة GFS الصادر عن صندوق النقد الدولي IMF، الشفافية المالية FT، ومنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية.

المعاهدات الدولية والاتفاقات والعقود:

وتشمل على سبيل المثال تعاريف العجز والدين المستخدمة في حساب النسب المالية وفقا لمعاهدات ماستريخت، تشتمل هذه المعايير على عدة فقرات مهيكلة على النحو التالي:

- المقدمة.
  - الغرض من المعيار.
  - نطاق المعيار.
  - تعاريف المصطلحات المستخدمة في المعيار.
  - محتوى المعيار.
  - تاريخ تطبيق المعيار.
  - دليل للتطبيق.
  - الملاحق التي قد تحتوي على اراء أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- مما سبق تستنتج الباحثة بان المعايير تهدف الى تحسين جودة ونوعية التقارير المالية للأغراض العامة وإمكانية مقارنتها بين الحكومات، كما ان من شان هذه المعايير تعزيز الانفتاح والحصول على المعلومات من قبل المواطنين وفهمهم لاليات صنع القرار، وبالتالي سد الفجوة بين الحكومة والمحكومين.

---

(1) Chan James L., International Public Sector Accounting Standard; Conceptual And Institutional Issues, Retrieved July 2, 2010, p2

وأيضاً عرفت بانها" نماذج او إرشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التصديق او مراجعة الحسابات" (1)

و تعرف بانها" اطار كتابي جهاز او هيئة اصدار المعايير في تاريخ معين و يتضمن عددا من المعايير المتجانسة، تتناول بشكل متكامل الأسلوب المناسب لقياس او عرض نوعية معينة من العمليات والاحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة او نتائج اعمالها" (2)

في حين ان مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يعرفها بانها" توضيح لمتطلبات الاعتراف والقياس و العرض و الإفصاح التي تتناول العمليات و الاحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام" (3)

بناء على الدراسة رقم(13) للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بانها عبارة عن" بيانات رسمية تبين كيف يجب ان تنعكس أنواع معينة من المعاملات و الاحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق و معترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية" (4)

تستنتج الباحثة بان معايير المحاسبة الدولية تعتبر قواعد عملية مقبولة قبولا عاما و التي تمثل إجماع خبراء وهيئات مهنية مختصة في المحاسبة، من اجل توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيه عمل للمحاسبين لتحقيق العرض العادل والافصاح الكامل في القوائم المالية الحكومية، من اجل الرفع من مستوى الإبلاغ المالي الحكومي عن نتائج نشاط وحدات القطاع العام.

كما انها نماذج او إرشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة في المحاسبة والتدقيق او مراجعة الحسابات، وقياس وعرض الإفصاح عن القوائم المالية وتأثير العمليات والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها.

## ثانياً: مزايا المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والانتقادات الموجهة لها

(1) حسين القاضي، مامون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011م، ص 103.  
(2) محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة، الرياض، 1987م، ص ص175، 174.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009م، ص 14.

(4) International Federation of Accountants, Study n 13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York, 2001, p 8.

1/ مزايا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: ان من اهم الأسباب التي دفعت معظم الدول الى تبني المعايير المحاسبية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي نبينها فيما يلي:<sup>(1)</sup>

أ. التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة: ان السبب الرئيسي من وراء انشاء المعايير المحاسبية هو الحاجة الى التوافق المحاسبي، حيث توفر معايير IPSAS لغة المحاسبة المشتركة للدول التي لها معايير محاسبية وطنية مختلفة، كما تساعد على توحيد العديد من أسس القياس والافصاح والمصطلحات بين الدول المختلفة. مما يتيح إمكانية مقارنة افضل لنظم المحاسبة في العالم، والتي يطالب بها كل من الاكاديميون والمهنيون والمنظمات الدولية المختلفة، بما في ذلك مقدمي الأموال مثل صندوق النقد الدولي او البنك الدولي لتمكينهم من مقارنة القوائم المالية لمختلف الدول التي اعتمدت IPSAS.

فحسب بينيتو واخرون "Benito B" فان الكثير من الدول ستميل الى تطبيق هذه المعايير اكثر فاكثر في المستقبل القريب، بسبب الحاجة الى الحد من الاختلافات بين أنظمة محاسبة القطاع العام في مختلف انحاء العالم وزيادة قابلية المقارنة فيما بينها، كما ان هذه المعايير لا تسمح بالمقارنة بين أنظمة الدول مع بعضها البعض فحسب، وانما تسمح من المقارنة بين مستويات الحكومة في نفس الدولة. فالمقارنة هي نقطة جد ضرورية، حيث أصبحت الدراسات المقارنة في علوم التسيير ذات أهمية بالغة، اذ انها تسنح من فهم مدى تناسق الإجراءات المنفذة في كل دولة، وفيما ان كانت تعرض جوانب انتقادية، مما يساعد على تقديم اقتراحات ملائمة اكثر لكل دولة، ولا سيما ان كانت اقتصادية مجموعة من الدول مرتبطة ببعضها البعض، كما هو الامر في منطقة اليورو، خاصة بعد الازمة المالية الأخيرة.<sup>(2)</sup>

ب. مساهمة العولمة: شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات وتطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات ومن بينها مجال محاسبة القطاع العام، فنحن الان نعيش في عصر العولمة، والتي تعرف على انها: "الضغط في جميع انحاء العالم من اجل التغيير"<sup>(3)</sup> وقد احدثت العولمة اكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري والتجارة الدولية بين دول

<sup>(1)</sup> Khouatra Djamel, La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2007, p11

<sup>(2)</sup> Benito B., Brusca I. and Montesinos V, The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs, International Review of Administrative Sciences 73(2), 2007, p314.

<sup>(3)</sup> Granell, E, Culture and globalization: a Latin American challenge, Industrial and Commercial Training, Vol.32, No. 3, 2000, p89.

العالم، وبالتالي هناك حاجة ماسة لزيادة التوافق بين المعايير التي توجه التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات الى المستخدمين في جميع انحاء العالم، فتبني المعايير الدولية تساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة في القطاع العام من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف انحاء العالم.

ج. **تعزيز المساءلة والشفافية:** ان التركيز على المساءلة من قبل المواطنين يمثل احد جوانب التركيز المتزايد للقضاء على الفساد، وتعزيز الشفافية في الحكومة ، فلا تكاد أي دولة من الدول من الفساد، فالفساد ليس له حدود، وقد انتشر في جميع انحاء العالم، حتى في الدول المتقدمة التي تعتبر نظيفة، الا ان الفرق يكمن في نسبه ودرجته في كل دولة، فالفساد في الدول النامية اكبر مما هو عليه في الدول المتقدمة، لان الدول المتقدمة قامت بتطوير وسائلها من اجل كبح الفساد.(1)

فحسب تقديرات البنك الدولي نجد ان حوالي 5 في المئة من الناتج المحلي الإجمالي في جميع انحاء العالم يضيع بسبب الفساد، كسوء استخدام الأموال والاختلاسات، ونتيجة لهذه الاحصائيات أصبحت محاربة الفساد من أولوية للمنظمات الدولية، ولذلك قامت الجهات الدولية المانحة للاموال في السنوات الأخيرة بتعزيز مبادئ الحكومة الرشيدة، بعد ان خلصت الى ان تعزيز قدرات الحكومات الضعيفة على الحكومة يعد بمثابة استراتيجية جيدة لدعم المساءلة والشفافية والنزاهة، وان الحكومة الرشيدة هي بمثابة ترياق قوي مضاد للفساد والاحتيال، وذلك من خلال تشجيعها لقبول المعايير الدولية للمحاسبة سواء في القطاع العام او الخاص.(2).

د. **عاملا محفزاً لتحسين الأداء:** لا يعتبر تطبيق المعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS) غاية في حد ذاتها، وانما وسيلة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية، بل اكثر من ذلك، وسيلة لتحسين الأداء التشغيلي، وهو الحال في مجالات مثل: إدارة المخزون، الأصول الثابتة، والاجوار وبالأخص استحقاقات الموظفين.(3)

(1) Amaefule LI, Iheduru NG, Electronic accounting system: A tool for checkmating corruption in the Nigerian public sector and a panacea for the nation's poor economic development status, Sky Journal of Business Administration and Management, 2(4), 2014, p19,28.

(2) Shad Anwar, Performance accountability and combating corruption, the world bank, Washington, D.C, 2007, pp305-308.

(3) Nweze A, Using IPSAS to drive public sector accounting. Journal of Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 46(1), 2013, p18,22.

هـ. مرجع دولي: أصبحت هذه المعايير بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف انحاء العالم، فلها أهمية بالغة، ذلك انها قائمة على توفير معلومات سهلة الفهم وملائمة وموثوق بها وقابلة للمقارنة، إضافة لذلك، فان هذه المعايير تمثل افضل الأفكار المحاسبية في القطاع العام التي قدمتها مهنة المحاسبة العالمية لحد الان، وقد أصبحت مرجعا متعرف به لتقييم وتحسين محاسبة القطاع العام في جميع دول العالم.<sup>(1)</sup>

و. تقارير شاملة: من المتوقع ان يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية التي تستخدم حاجة مختلف المستخدمين، وان يلغي الكشف الجزئي عن المعلومات المالية كما هو الحال في معظم هيئات القطاع العام. ومن شان التمثيل الكامل ان يعزز نوعية التقارير المالية من حيث محتواها وملاءمتها وقدرتها التنافسية الدولية.

ي. تفادي إعادة اختراع العجلة: اما Christiaens وزملاؤه فيرون ان من اهم أسباب تطبيق المعايير، انها اكثر كفاءة للاستفادة من معارف وخبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتساعد على تفادي إعادة اختراع العجلة، بمعنى انه من الحكمة تبني معايير جاهزة، وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير تم اختراعها بنجاح من قبل، ذلك انها تهدر معها الكثير من الأوقات والطاقات والأموال.<sup>(2)</sup>

ترى الباحثة بانه بالرغم من المزايا التي توفرها معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تبقى هنالك الكثير من المعوقات والصعوبات حائلا امام انتشار تطبيقها في العديد من دول العالم خاصة الدول النامية منها.

## 2/ الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

فضلا عن المزايا المذكورة أعلاه، فان هناك بعض الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث اثار حوكمة مجلس المعايير نقاشا حاسما، اين سلطت منظمات التعاون الاقتصادي والتنمية في مارس 2012م الضوء على عيوب حوكمة اعداد معايير المحاسبة الدولية مشيرة الى انعدام الشرعية والمصادقية والمساءلة في مجلس المعايير المحاسبية

(1) Mohammed Alshujairi, Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iran. Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 2014, pp1-20.

(2) Christianens, J., Reyniers, B., & Rolle, C, Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study, International Review of Administrative Sciences, 2010, p552.

الدولية، وفي هذا السياق قام العديد من الباحثين بانتقاد بعض الجوانب، وفيما يلي نوضح ذلك بشيء من التفصيل:

أ/ جدلية اصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص:

هناك جدلية واسعة حول حقيقة اصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فاعضاء المجلس الثامنة عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة الى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاصة تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع انحاء العالم ، فعلى الرغم من المصطلحات المستخدمة- هيئة وضع المعايير المستقلة- للدلالة عليه، فان مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام غير مستقل عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ولكنة هيئة فرعية ويمارس انشطته تحت لراعيته، ووفقا لفترة عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فان أعضائه يعينون من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بناء على توصية لجنة الترشيح، وكلاهما يعينه مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجمعية العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين التي تجمع جميع الأعضاء، وبالتالي فان شرعية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تأتي من أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، أي المنظمات المهنية للمحاسبين.<sup>(1)</sup>

فاعضاء IPSASB المعنين من قبل المجلس الإداري للاتحاد الدولي للمحاسبين تقريبا كلهم محاسبين مهنيين ينتمون للقطاع الخاص سواء من معاهد الخبرة المحاسبية، مكاتب التدقيق او محافظي الحسابات (فعلى سبيل المثال: الأعضاء الفرنسيون التابعون لIFAC هم الهيئة العليا للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)، في حين كان من الاجدر ان ينتمو أساسا الى القطاع العام، لانه مهما كانت معرفة هؤلاء المحاسبين واسعة الا انهاء تبقى محدودة مقارنة بالمتخصصين في مجال محاسبة القطاع العام( سواء من الوزارات او منظمات مراقبة

---

(<sup>1</sup>) Jeanne DUPENDANT, Quelle gouvernance pour l'IPSAS BOARD, in Sébastien KOTT (dir.), Droit etcomptabilité la spécifité des comptes publics, Ed.Economica, Paris, 2017, p67.

حسابات القطاع العام)، فعدم اشراك سلطات القطاع العام في مهمة وضع المعايير المحاسبية المستخدمة لانشاء حسابات هيئات القطاع العام يثير سؤالاً أساسياً عن الشرعية الديمقراطية.<sup>(1)</sup> صحيح ان هناك بعض الدول التي يمارس فيها خبراء المحاسبة مهامهم دون تمييز سواء في القطاع الخاص او القطاع العام، اما بالنسبة للدول التي لا تعرف هذا النوع من المعايير، فان تمثيلها ضعيف او غير موجود أصلاً.

ونتيجة لذلك، يقتصر النقاش الدولي حول تجاهل العديد من الدول اثناء عملية اصدار المعايير. كذلك، عندما يقوم مجلس المعايير باطلاق مشاورات حول مشروع معايير للتعليق عليها، لا يتم الرد الا من طرف عدد قليل جداً من الدول، مما يؤثر بالطبع في نطاق مجلس المعايير.

غير ان الاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس المعايير المحاسبية في القطاع العام يرون ان تطوير معايير المحاسبة الحكومية من طرف المختصين من القطاع الخاص وعدم اشراك السلطات الحكومية في ذلك يعد بمثابة ضمان لجودة معايير المحاسبة، مما يعني انه يجب اخذ الاختلافات الثقافية بعين الاعتبار.

#### ب/ نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي:<sup>(2)</sup>

من الناحية النظرية، فان مجلس المعايير ذو طابع دولي ويسعى الى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، اما من الناحية العملية، فنجد ان هناك تحيز ثقافي قوي مع وجود هيمنة واضحة لدول مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وجنوب افريقيا، ولم يتم تعويض هذا التحيز من خلال عملية المشاورات العامة بشأن مشروع المعايير، حيث ان معظم الردود المستلمة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية تأتي من هذه الدول، كما ان مناقشات مجلس IPSASB تكون باللغة الإنجليزية وفي الغالب من قبل ممثلي الدول الانجلوسكسونية، كما تستخدم هذه اللغة الوحيدة لجميع اعمالها، وهو يبرر التحيز الثقافي الذي ميز مجلس المعايير الدولية منذ البداية.

وهو ما أشار اليه Se`bastien Rocher من خلال مقالة الذي يشكك من خلاله استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB بحيث أشار الى هيمنة أصحاب

<sup>(1)</sup> Marie-Pierre CORDIER, Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics, Revue française de Finances Publiques, n° 122, 01 avril 2013, p2.

<sup>(2)</sup> Cf. Sébastien Rocher, L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ?, Comptabilité - Contrôle - Audit 2011/3 (Tome 17), p p 55,83.



المهنة الحرة في ميدان المحاسبة من المكاتب المحاسبية الكبرى في حين ان هناك تغيب للفاعلين في القطاع العام(ممثلين للوزارات، منظرين وطنيين، محاسبين عموميين...) من جهة، ومن جهة اخرى سيطرة مناطق جغرافية على حساب مناطق أخرى حيث أشار الى سيطرة التوجه الانجلوساكسوني، فمن بين ثمانية عشر عضوا، نجد ستة أعضاء من أوروبا، وثلاثة من أمريكا الشمالية، واثنان من اندونيسيا، وهناك عضوين فقط من افريقيا وعضوين من اسيا، في حين ان هذه المناطق هي اولي مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية في النطاق العام، اما الشرق الأوسط والمحيط الهادىء فهي غير ممثلة اطلاقا.

### ج/ حقيقة ان المعايير IPSAS تستند بشكل كبير على معايير IAS\ IFRS<sup>(1)</sup>:

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوقيع اتفاق مع مجلس IASB في نوفمبر 2011م لتطوير التعاون بينه و بين مجلس IPSASB ، في حين انه حتى الجهات المستهدفة للإبلاغ المالي مختلفة، فمعايير IFRS صممت في المقام الأول لصالح " المستثمرين"، في حين ان توفر معلومات مالية مفيدة لتتوير الخيارات للمستثمرين الماليين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات، اما معايير IPSAS فتولي أهمية كبيرة للمواطنين.

فمؤدج IFRS المتبع من طرف معايير IPSAS هو واحد من العوامل التي تقسر ان لا يوجد لحد الان معيار محاسبي بشأن ما يشكل جزءا أساسيا من الانفاق العام، أي نفقات الحماية الاجتماعية، كما لا يوجد أي معيار للأصول المحددة للقطاع العام مثل المعالم الاثرية التاريخية، والحدائق الوطنية العامة، او الأصول غير الملموسة مثل الحق في فرض ضرائب او الرسوم التي تتعلق باستخدام الممتلكات العامة، لذا، اذا نظرنا على سبيل المثال، للمعيار المحاسبي الدولي 31 IPSAS المتعلق بالاصول غير الملموسة، سوف نجد المعالجة المحاسبية للاصول غير الملموسة الخاصة بالشركات ( تكاليف البحث والتطوير، البرمجيات...الخ) ولكن لا شيء حول الأصول الخاصة بالدولة، بالنسبة للمعاملات المماثلة التي تقوم بها الشركات، لا يوجد سبب للتحيد عن المعايير المطبقة على الشركات، كما ان الاتساق ينبغي ان يسود، ولكن من الضروري أيضا وضع معايير محاسبية تتماشى

<sup>(1)</sup> Club comptable des juridictions financières, le secteur public : la normalisation comptable à l'épreuve de lacrise, conférence-débat, 28 septembre 2010, p52Idem, p6.

وخصوصيات القطاع العام الكثيرة) أهمية المعاملات السوقية غير التبادلية بحكم ان القطاع العام لا يهدف لتوليد الأرباح، استمرارية الدول، وما الى ذلك<sup>(1)</sup>.

ترى الباحثة بان هذه المعايير تعتبر نموذجا اصليا يشكل قانونا ضعيفا يخضع للتغيرات والتكيفات المستمرة، ومن ثم فهي تقدم عددا من نقاط الضعف، فانتقادات الموجهة الى IPSAS هي من عدة أنواع حيث تعد هذه المعايير غير مكتملة، لأنها لاتأخذ على سبيل المثال، التحولات الاجتماعية، التي تشكل جزءا كبيرا من الانفاق العام، كما تعد هذه المعايير غير مستمرة ويجري تنقيح المعايير المتعمدة بالفعل باستمرار، وأيضا انها لا تقترح تعريفا او نطاقا محددا للقطاع العام.

### ثالثاً: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تتجسد أهمية معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير في تحقيق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين في مجال المحاسبة من اجل الارتقاء بجودة المعلومات المالية وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام، فضلا عن تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية على المستوى الدولي.

وفضلا عما تقدم تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال الاتي:<sup>(2)</sup>

سيتعين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS انتاج " حسابات موحدة" تصف النشاط الاقتصادي للدولة.

1. يسعى IPSASB لتطوير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتشجيعها، وذلك لرفع نوعية المعلومات المالية الحكومية، تحسين عملية اتخاذ القرارات، الازمات المالية والاقتصادية، وزيادة الشفافية المالية. ان هذه الأهداف توفر مسوغا للدعم المالي من قبل صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمات الأمم المتحدة.
2. توفر مجموعة للقياس وسياسات الإفصاح والابلاغ المالي وفقا لاساس اللاستحقاق المحاسبي، فضلا عن الأساس النقدي.

<sup>(1)</sup> عبد الحميد مرغيث، اساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، ديسمبر، 2015، ص70، متاح على: <https://fr.scribd.com/document/371376692> تاريخ التصفح: 2020/11/25 الساعة 3:34م.

<sup>(2)</sup> يحيى سعيد واخرون، أهمية تطبيق المعايير الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة IAS-IFRS، كلية الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، 2011م، ص 8.

3. تسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة الى المستخدمين الخارجيين والمديرين، ومن ثم يزداد الضبط المالي مما يؤدي الى تجنب الفساد وسوء الإدارة.
  4. تدعم الحكم الجيد في القطاع العام، اذ يتطلب الحكم الجيد المساءلة والشفافية المالية للحكومة ووكالاتها وان للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ودوراً أساسياً فيها.
  5. تأمين الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها لمستخدمي الكشوف المالية الحكومية، لكونهم مهتمين بشكل خاص بالشفافية المالية.<sup>(1)</sup>
  6. تقود الى تأسيس ممارسات ملائمة للإبلاغ المالي، ثبات تطبيقها (بين البلدان، وفي نفس البلد من فترة الى أخرى)، وإمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية الاقتصادية.
  7. توفر الكفاءة والفاعلية في تدقيق التقارير المالية الحكومية وتحليلها، باعتبارها قواعد عامة معتمدة في انحاء العالم للإبلاغ المالي عن الاحداث والمعاملات المتشابهة.
- مما سبق ترى الباحثة ان غياب معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن ان يؤدي الى:
- أ. تعقيد عملية اتخاذ القرار من المستفيدين بسبب اعداد القوائم المالية بطريقة معقدة اذ يستلزم فهمها الرجوع الى مصادر اعدادها او قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوافراً في معظم الحالات سواء لعدم إمكانية الرجوع الى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية او التشعب والحجم والمكان او الخبرة المعرفة.
  - ب. اتخاذ قرارات خاطئة من المستفيدين بسبب استخدام طرق وقواعد محاسبية غير سليمة او متباينة في المعالجات المحاسبية التي تؤدي بدورها الى انتاج قوائم مالية لا تعبر بصدق عما قصدت الى تحقيقه ما يصعب فهمها والاستفادة منها.
  - ج. صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين بسبب الاختلاف في الأسس التي تعالج بموجبها العمليات الاحداث والظروف المالية للمنظمات المختلفة، ويؤدي ذلك الى صعوبة مقارنة المراكز المالية ونتائج اعمالها، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل.<sup>(2)</sup>

#### رابعاً: خصائص معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

(1) الحاج عرابة واخرون، دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، 2010م، ص 2.

(2) هناء علي، نموذج مقترح لهيكل النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح، دراسة تطبيقية في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015م، ص 58، 59.

بعد التطرق الى أهمية تبني معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لابد من معرفة الملامح والخصائص الأساسية التي يجب توفرها بالمعايير حتى تكون مقبولة وتحقيق الهدف من وضعها.

تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الى التقريب بين المحاسبة التجارية ومحاسبة القطاع العام، فهذه الأخيرة تعتمد على تسجيل النفقات والإيرادات لاغيرها، في حيث ان المعايير الدولية تفرض على الدولة الاخذ بعين الاعتبار لكل التزاماتها تجاه الغير ومن ابرز خصائصها:<sup>(1)</sup>

### 1. منطق الأداء:

فعلى الدولة تجاوز تسجيل املاكها المنقولة غير المنقولة وكل استثمارها كنفقات، وانما تقيدتها في جانب الأصول تهلك بمرور الزمن، وفي المقابل تسجل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج.

### 2. الانتقال الى محاسبة الحقوق المثبتة:<sup>(2)</sup>

ان محاسبة الصندوق تجاوزتها الاحداث وأصبحت اشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر الا عن ما تم انفاقه بعيدا عن ما يجب تحصيله او ما يجب انفاقه، ان محاسبة الحقوق المثبتة او محاسبة الذمة المالية للدولة تعطى قراءة أوضح لموازنة الدولة، ومثال على ذلك ما حدث في نيوزلندا التي كانت تعتبر فائض الموازنة والذي بلغ في احدى السنوات 1 مليار \$ معيار لقياس الأداء، بعد المرور الى معايير IPSAS اتضح ان الفائض يقدر فقد بـ \$100.000.000 أي بنسبه 10% من الرقم المعلن سابقا فما السبب في ذلك؟ السبب ببساطة ان معايير IPSAS تأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية وليس فقط النفقات لا سيما القروض التي تسجل كخصوم لا كاصول.

### 3. الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية:

من خلال الحسابات تتيح تحديد الإيرادات بالطبط وكذلك مجال صرف أموال الدولة بدقة، هذه الحسابات تضمن شفافية اكبر للارقام التي تقدمها الحكومة، وتتميز المعلومات بالوضوح، الدقة،

<sup>(1)</sup> سلوم ، واخرون، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الازمة المالية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي السابع، جامعة الزرقاء الخاصة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، 2009م، ص16، 15.  
<sup>(2)</sup> حسام أبوعلی، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999م، ص34.

الصدق، الشمولية، ويمكن الحصول عليها في أي لحظة وتعكس الصورة الحقيقية للهيئات العامة.<sup>(1)</sup>

#### 4. الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي:

فالمعايير يجب ان تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من اهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

#### 5. الملائمة:

باعتبار ان المعايير تعد من اهم أدوات التطبيق العلمي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند اعدادها، بحيث تكون ملائمة للواقع التطبيقي العملي وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

#### 6. الواقعية:

يجب ان تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

#### 7. المفهومية:

يجب ان تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق الاخذ برأي الجهات المستفيدة عند اعدادها.<sup>(2)</sup>

### رابعاً: اهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

ان الهدف من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هو تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام، مما يؤدي للوصول الى قرارات تقييم افضل وابلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات، وبالتالي الزيادة في الشفافية والموثوقية.<sup>(3)</sup>

اما من وجهه نظر (بوليفة) فان اهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تتمثل في الاتي:  
(4)

(1) عبدالسميع رويبة، واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في الملتقى الوطني، واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29-30 نوفمبر، 2011م، ص 10.

(2) لافي محمد، معوقات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، 2013م، ص 16، 17.

(3) دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ص 2، متاح على <http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org> تاريخ التصفح: 2020/11/25 الساعة :

10:55 م.

(4) الزين منصور، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، 2010، ص 5.

تطوير المحاسبة الحكومية في مختلف دول العالم.

1. مقارنة المحاسبة الحكومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية.
  2. تطبيق مبادى محاسبة الحقوق المثبتة ( محاسبة الذمة المالية) ويقصد بالحقوق المثبتة منذ ظهور الحق أي مجموعة الحقوق المستحقة التي تكون محلا لامر التحصيل يكرس حق الدائن العمومي ( الحكومة)، حيث تعطي قراءة أوضح.
  3. تحقيق الجودة في عرض التقارير المالية الحكومية.
  4. تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية للقطاع العام، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلى او الدولي.
  5. تطبيق منطق الأداء، اذ على الدولة تجاوز تسجيل املاكها المنقولة وغير المنقولة و كل استثمارتها كنفقات، وتقيدها في جانب الأصول لتهلك مع مرور الزمن، وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملا بمبدأ القيد المزدوج.
- ويحقق مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اهدافه عن طريق:<sup>(1)</sup>
- أ. اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
  - ب. نشر وثائق أخرى تقدم إرشادات حول مواضيع وخبرات اعداد التقارير المالية في القطاع العام.
  - ج. إيجاد مبادى التوافق بين الأنظمة المحاسبية والتقارير المالية التي تنظم امورها مصادر مختلفة كالقانون التجاري، والضريبي، قانون الميزانية العامة للدولة، قانون أصول المحاسبات العامة للدوائر والمؤسسات في القطاع العام وغيرها.
- مما سبق ترى الباحثة ان الهدف الأساسي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو تحقيق الانسجام والاندماج الدولي، والتفاعل مع البيئة الدولية، والعمل على كسب الثقة في البيانات الصادرة من قبل الدول المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، امام المستخدم الخارجي للحصول على العديد من المميزات بالمقارنة مع الدول الأخرى المنافسة، فيما يتعلق بالحصول على المنح والمساعدات بشكل اسرع من الدول المانحة.

تاريخ التصفح: 2020\12\15 الساعة 12:02 ص. [www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid:278502](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid:278502) <sup>(1)</sup>

## المبحث الثالث

### نطاق عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

#### تمهيد:

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والافصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام وهذه المطالبات لها نطاق وصلاحيات<sup>(1)</sup>.

#### أولاً: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

1. يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي.
2. ان معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام.
3. يتم توضيح أي قيد على إمكانية تطبيق معايير محددة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تلك المعايير، ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير المادية.
4. تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سياسة تقضي بان يكون لجميع الفقرات نفس النفاذ وأنه ينبغي تحديد نص معين من خلال اللغة المستخدمة، ومن اجل تجنب أي عواقب غير مقصودة، قرر المجلس تطبيق هذه السياسة باثر مستقبلي حيث يقوم بمراجعة وإعادة اصدار كعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مسبقاً، وتشير الفقرات بالخط الغامق الى المبادئ الرئيسية، وينبغي قراءة أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في سياق الهدف واساس الاستنتاجات(ان وجد).<sup>(2)</sup>

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2007م، ص 20.

(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008م، ص 17، 18.

## ثانياً: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB

ويتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB من 18 عضو من المتطوعين في مختلف انحاء العالم من ذوي الخبرات والتجربة في اعداد التقارير المالية للقطاع العام ويتم تعيينهم من قبل المجلس.

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB الى وضع برامج تهدف الى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام والمساءلة بما في ذلك تطوير المعايير المحاسبية وتعزيز قبولها، وهذا الهدف يوضح الاتي: (1)

1. ان تضمن معلومات الموازنة في النظام المحاسبي وبيانات تقارير الموازنة هو امر حاسم لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام.

2. للتأكد من ان المسؤولين يخضعون للمساءلة عن قراراتهم المتعلقة بالموازنة، من الضروري ان يعترف المستخدمون على درجة قدرة المسؤولين على العمل في حدود الموازنة المصادق عليها.

3. افضل اليه يمكن من خلالها اطلاع الشعب على أوضاع البلد تكون من خلال تقارير الموازنة المصادق عليها والمخططة، فضلا عن تقارير المطابقة الصادرة كعنصر من عناصر القوائم المالية.

كما يحث IPSASB الحكومات على ان تعد وتصادق على الموازنات العامة السنوية وتجعلها متاحة للجمهور، اذ انها توفر معلومات مالية عن الخطط التشغيلية للوحدة عن الفترة المقبلة واحتياجاتها من راس المال وتخدم توصيل الأهداف والتوقعات للجهات المهمة وهي تستخدم لتبرير تحصيل الموارد من دافعي الضرائب ومجهزي الموارد الاخرين وتأسيس سلطة بالتحصيل والانفاق. (2)

ترى الباحثة بان المجلس يقوم بتعيين اشخاص متطوعين من ذوي الخبرة والتجربة في اعداد التقارير المالية، ويهدف هذا المجلس الى وضع برامج لتحسين الأداء في الإدارة المالية في القطاع العام وتطوير المعايير وتعزيز قبولها.

(1) صفاء احمد، رؤى مصطفى، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 103، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2018م، ص 561، 562.  
(2) بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010م، ص 19.



وأيضاً يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أجل خدمة الصالح العام من خلال الآتي: (1)

- أ. وضع معايير عالية الجودة لاعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- ب. تسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية.
- ج. الارتقاء بجودة واتساق التقارير المالية في العالم.

### ثالثاً: نطاق اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تتجه استراتيجية اصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث ان استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الاخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكييفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق. وفي هذا الاطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم (18) لمقدمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بان " اطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لاعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام". (2)

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث امكن ان يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية الا اذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.

تتمثل دورة اصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في: (3)

1. يتم اصدار مسودة عرض Exposure Draft ويرمز لها ب ED وتحمل رقماً متسلسلاً لكل معيار IPSAS او دليل RPG للتعليق العام.

(1) حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، منشورة، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2013م، ص 81.

تاريخ التصفح: 25\12\2020م الساعة 9:45 ص. [www.ifac.org/ipssab](http://www.ifac.org/ipssab) (2)

(3) خالد جمال الجعرات، مداخلة بعنوان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد ادنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24-25، 2014م، ص 19.

2. وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS او ادلة RPG يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل المعيار او التعديل حيز التنفيذ.
3. يتم اخذ الردود على مسودات العرض والاستشارة بعين الاعتبار قبل اصدار المعيار او الدليل او تعديلها.
4. يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضحة للمعايير في اعداد وإصدار المعايير والأدلة، ومن امثلة هذه الجهات، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
5. يتم الإعلان عن المعايير والأدلة.
6. وتعديلها ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزرات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم.

#### رابعاً: عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

لا تختلف معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS معايير التقارير المالية الدولية المستخدمة من قبل العديد من الدول في القطاع العام، عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث ان هذه الأخيرة مستوحاة ومتركزة على الأولى<sup>(1)</sup>.  
وسنوضح فيما يلي كل معيار محاسبي دولي للقطاع العام والغرض منه، وما يقابله من معيار في القطاع الخاص.

#### 1/ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) المستندة على أساس الاستحقاق المعيار الأول (IPSAS01): عرض القوائم المالية

تم اصدار هذا المعيار في 2000م، حيث تعرض لعدة تعديلات وفقاً لمشروع التحسينات التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والذي يقوم بصياغته في شكله النهائي سنة 2009م.

ويهدف الى وصف الطريقة التي يتم بها تقديم وعرض البيانات المالية للغرض العام وهذا من اجل ضمان المقارنة بين البيانات المالية المتعلقة بالمنشأة التي تخص الفترة السابقة او المتعلقة بأحد المنشآت الأخرى.

(1) محمد محمود، النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في لبنان في اطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة صوت الجامعة، الجامعة الإسلامية في لبنان، العدد العاشر، 2017م، ص ص 297-300.

يتعامل هذا المعيار مع متطلبات اعداد البيانات المالية الحكومية ذات الغرض العام التي تقدم معلومات عن المركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة إضافة الى بيان الأداء، تكون مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لوحدات القطاع العام في اتخاذ القرار وتقييم المسؤولية في توزيع واستعمال الموارد، ولتحقيق ذلك يجب ان توفر البيانات المالية للقطاع العام العناصر الآتية:

- أ. توفير معلومات حول المصادر وتوزيع استخدامات الموارد المالية.
- ب. توفير معلومات حول كيفية تمويل المنشأة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلبات النقدية.
- ج. توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها.
- د. توفير معلومات حول الوضع المالي للمنشأة والتغيرات فيها.
- هـ. توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المنشأة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.
- و. تبين ما اذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للموازنة التقديرية المعتمدة قانونيا.
- ز. تبين ما اذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقا للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما فيها الحدود المالية التي تضعها سلطات التشريع المناسبة.

**يهدف هذا المعيار الى: (1)**

بيان الطريقة التي من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من اجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بالمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يبين هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والارشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

#### **نطاق المعيار:**

يطبق هذا المعيار على عرض كافة البيانات المالية للأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وينطبق بشكل متكافئ على جميع المنشآت اذا كانت بحاجة لاعداد البيانات الموحدة او المنفصلة، وينطبق على جميع منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الاعمال الحكومية.

#### **مكونات البيانات المالية:**

(1) إلهام محمد واثق، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم(1) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد4، العدد6، 2019م، صص118-140.

تحتوي مجموعة البيانات المالية الكاملة على الأجزاء الآتية:

1. بيان المركز المالي.
2. بيان الأداء المالي.
3. بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
4. بيان التدفق النقدي.
5. الموازنة المصادق عليها (كبيان مالي منفصل او كعمود موازنة في البيانات المالية).
6. الملاحظات التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.

### العرض العادل او الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تشير الفقرة 27 من المعيار رقم(1) الى وجوب عرض بيانات المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية الخاصة بالوحدة بشكل عادل، ويقتضي العرض العادل تمثيل اثار المعاملات والاحداث والظروف الأخرى بشكل صحيح وفقا لتعريفات ومعايير الاعتراف بالاصول والالتزامات والايادات والمصاريف المبينة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS01) <sup>(1)</sup>.

### المعيار الثاني(IPSAS02): التدفقات النقدية

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم(8) مع الاخذ في بعين الاعتبار خصائص القطاع العام، حيث ينص هذا المعيار على انه "يجب ان يبلغ بيان التدفق النقدي خلال فترة التدفقات النقدية مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية"، يهدف هذا المعيار الى عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد ومرادفات النقد في منشأة القطاع العام من خلال بيان التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات هذه خلال الفترة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارات والتمويلية، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS07) <sup>(2)</sup>.

المعيار الثالث (IPSAS03): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطء

<sup>(1)</sup> International of Federation Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014, Edition Volume 1, p 81.

<sup>(2)</sup> عباس حميد، نهاد حسين، انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم(2) للقطاع العام على بيان التدفق النقدي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 109، 2018م، ص ص 566-582.

وفقا لهذا المعيار، تعبر السياسات المحاسبية عن المبادئ والاسس والأعراف والقواعد التي تتبناها المنشأة في اعداد وعرض البيانات المالية، والتي تؤدي الى تقديم بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وذات مصداقية بحيث تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني، بحيث يجب ان يكون مستخدمو البيانات المالية قادرين على مقارنتها من فترة الى أخرى<sup>(1)</sup>.

وفق متطلبات هذا المعيار، يعتبر التغيير في تطبيق الأساس المحاسبي او إعادة النظر في طريقة القياس او الاعتراف والمعالجة المحاسبية لعمليات معينة بمثابة تغيير في السياسات المحاسبية، والتي يجب الإفصاح عنها وتطبيقها باثر رجعي للفترات السابقة قدر الإمكان، وذلك عن طريق تحديد الأثر التراكمي للتغير من اجل تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في بيان صافي الأصول وحقوق الملكية<sup>(2)</sup>.

وفي حالة عدم إمكانية تحديد ذلك، تقوم المنشأة بتطبيق السياسة الجديدة باثر مستقبلي من بداية اول فترة قابلة للتطبيق، كما يقوم المحاسب بتقدير قيمة البنود التي لا يمكن قياسها بدقة في البيانات المالية، حيث يلجا الى تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية الحكومية. وقد تحتاج هذه الأخيرة الى مراجعة في حالة توفر معلومات جديدة من شأنها التأثير على الظروف التي ارتكزت عليها التقديرات المحاسبية، وبالتالي هي عبارة عن تعديل في المبالغ المسجلة والقدرة مسبقا ولا تعتبر تصحيحا للأخطاء.

اما الأخطاء، فهي الاغفالات او السهو في المبالغ او القيود المحاسبية والتي ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة، فيما يتعلق بالاعتراف، عرض او قياس مختلف عناصر البيانات المالية، حيث يجب على المنشأة تصويب الأخطاء المكتشفة خلال الفترة الحالية قبل التصريح بإصدار البيانات المالية<sup>(3)</sup>.

اما في حالة اكتشاف أخطاء متعلقة بالفترات السابقة يجب الإفصاح عنها وتصحيحها عن طريق تحديد الأثر التراكمي للخطا لكل بند وتعديلها باثر رجعي الى الحد الذي يكون فيه ذلك ممكنا للفترات السابقة، بواسطة تصحيح الأرصدة الافتتاحية للبيانات المالية بمقدار الأثر التراكمي للأخطاء، حيث ينتج عن إعادة العرض باثر رجعي تصحيح الاعتراف بعناصر البيانات المالية

(1) جون ويلي وابنانة، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، المملكة الأردنية الهاشمية، 2006م، ص 40.

(2) محمد خالد المهدي، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009م، ص 240.

(3) صديقي مسعود، محمد التهامي، المراجعة وتطبيق الحسابات، الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010م، ص 70.

وقياسها وعلرضها كما لو ان الخطاء لم يحدث ، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS08) <sup>(1)</sup>.

#### **المعيار الرابع (IPSAS04): اثار التغيرات في أسعار الصرف "الأجنبي"**

يهدف هذا المعيار الى تحديد طريقة الإفصاح عن المعاملات بالعملة الأجنبية في البيانات المالية لوحدة القطاع العام التي يجب التعبير عنها بعملة الدولة المعدة للقوائم المالية، وهذا ما يطلب تحديد سعر الصرف الذي يتم استخدامه من قبل المنشأة، وكيفية معالجة الأثر المالي للتغيرات في أسعار الصرف في البيانات المالية، حيث ان للتغيرات في سعر الصرف اثر مباشر على النقد والنقد المعادل المحتفظ به او المبالغ مستحقة الدفع بالعملة الأجنبية، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS12) <sup>(2)</sup>.

#### **المعيار الخامس (IPSAS05): تكاليف الاقتراض**

يتناول هذا المعيار عرض متطلبات الإفصاح والمعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، والتي تتكون أساسا من الفوائد المصرفية والمصاريف والعمولات التي تتحملها المنشأة عند اقتراض الأموال، حيث " يجب الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها"، هذا ينتج عنه التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على انهاء أعباء تتحملها المنشأة يتم قيدها عند تاريخ استحقاقها، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS23) <sup>(3)</sup>.

#### **المعيار التاسع (IPSAS09): الايراد من المعاملات التبادلية**

يهدف هذا المعيار الى " بيان المعالجة المحاسبية للايرادات المعاملات التبادلية الناتجة عن" تقديم خدمات، بيع البضائع او استخدام اطراف أخرى لاصول المنشأة المنتجة للفوائد والاتاوات وارباح الأسهم"، باستثناء المعاملات الناتجة عن عقود الايجار والتامين، أرباح اسهم الاستثمارات العمومية وارباح بيع الممتلكات والمصانع والمعدات، التغيرات في قيمة الأصول والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، إضافة الى إيرادات استخراج الموارد الطبيعية والتي لها معايير خاصة بها.

<sup>(1)</sup> Deloitte, IPSAS in your pocket 2017 Edition, p 12, Available to: <https://dart.deloitte.com/resource/1\1eb5bd55-b992-11e7-8fcc-7b8e2064fec3> تاريخ التصفح: 2020\12\26 الساعة 9:15م

<sup>(2)</sup> International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAPB) , Available to: <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb>, consult to: تاريخ التصفح: 2020/12/26 الساعة 9:47م

<sup>(3)</sup> Deloitte, IPSAS in your pocket 2015 Edition, p 13, Available to: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2015> تاريخ التصفح 2020\12\26 الساعة 9: 53

عند التمييز بين الإيرادات من المعاملات التبادلية او المعاملات غير التبادلية يجب النظر الى جوهر المعاملة لا الى شكلها، بحيث يتم الاعتراف بالايراد عندما يكون زيادة في منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة يمكن قياسها بشكل موثوق به، ويقاس الايراد وفق هذا المعيار بمبلغ النقد او النقد المعادل المستلم او المستحق الاستلام، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS18)<sup>(1)</sup>

### المعيار العاشر (IPSAS10): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

تم صياغة هذا المعيار بشكل رئيسي من معيار المحاسبة الدولي رقم(29)، وفقا لمتطلبات هذا المعيار يجب على وحدات القطاع العام إعادة تقدير وعرض البيانات المالية المسجلة في كل من بيان المركز المالي، بيان التدفقات النقدية وبيان الأداء المالي عن طريق إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار، لان البيانات المالية في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع تعتبر مفيدة اذا تم التعبير عنها وفقا لوحدة القياس السارية في تاريخ التقرير.

وتجدر الإشارة في هذا الاطار، بان هذا المعيار " لا يحدد معدلا مطلقا لتعريف التضخم المرتفع حيث ان عملية تحديد متى يصبح هذا المعدل مرتقا يخضع للحكم الشخصي، ولكن هناك مؤشرات لمعدل التضخم المرتفع منها تفضيل عامة الناس الاحتفاظ بمدخراتهم بعملة البلد الأصلي، أي عملة مستقرة نسبيا والاحتفاظ لاصول غير نقدية، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS29).<sup>(2)</sup>

### المعيار الحادي عشر (IPSAS11): عقود الانشاء

الهدف من هذا المعيار بيان المعالجة المحاسبية لتكاليف وايرادات عقود الانشاء، والتي يمكن التعبير عنها بعقود الصفقات العامة حيث يوفر هذا المعيار إرشادات حول أنواع شروط عقود الانشاء التي تنفذها الوحدات الحكومية، والترتيبات المحاسبية للمشاريع المتعددة السنوات، بما فيها شروط الاعتراف بايرادات وتكاليف العقد والتغيير في التقديرات، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS11)<sup>(3)</sup>.

(1) خالد امين احمد، محاسبة المنشآت الغير هادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010م، ص 169.

(2) محمد خالد المهياي، المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص 280.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010م، ص 291.

## المعيار الثاني عشر (IPSAS12): المخزون

الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون في وحدات القطاع العام تحت نطاق نظام التكلفة التاريخية، ويوفر إرشادات عملية لتحديد مبلغ التكلفة الذي يجب الاعتراف به كاصل يتدرج تحت الميزانية العمومية، والاعتراف اللاحق به كمصروف عند استهلاكه، حيث يجب ان تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة خلال نقل المخزون الى موقعه ووضع الحالين"، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS2)<sup>(1)</sup>.

## المعيار الثالث عشر (IPSAS13): عقود الايجار

يهدف هذا المعيار الى تحديد شروط الافصاح والسياسات المحاسبية المتعلقة بالمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الايجار التشغيلية والتمويلية، باستثناء عقود الايجار المترتبة باستغلال المصادر الطبيعية المتعلقة بالمحروقات، المعادن والغابات، إضافة الى العقود المتعلقة والتسجيلات السينمائية وحقوق الطبع والبراءات، وفقا لهذا المعيار عقود الايجار هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام اصل معين لفترة زمنية محدودة مقابل دفعة او مجموعة متعاقبة من الدفعات المالية، اذ يعتمد تصنيف العقد على جوهر المعاملة لا الشكل، حيث يصنف العقد على انه تمويلي اذا نقل جوهرها كافة المخاطر والعوائد المترتبة بالملكية على عكس عقود الايجار التشغيلية التي لا يترتب عنها ذلك، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS17)<sup>(2)</sup>.

## المعيار الرابع عشر (IPSAS14): الاحداث بعد تاريخ اعداد التقارير

يهدف هذا المعيار الى تحديد شروط الاعتراف وقياس الاحداث والوقائع التي تلى تاريخ اعداد القوائم المالية، حيث يجب التمييز بين اخر يوم من الفترة التي تغطيها القوائم المالية والذي يعبر عنه بتاريخ اعداد التقارير المالية، وبين تاريخ اعتماد اصدار البيانات المالية بشكلها النهائي من اجل المصادقة عليها من طرف السلطات المختصة، وبالتالي على المنشاه الإفصاح عن المبالغ

(<sup>1</sup>) المرجع السابق، ص 319.

(<sup>2</sup>) Deloitte, IPSAS in your pocket 2018 Edition, p: 18 Available to:

<https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2018>.

تاريخ التصفح 2020/12/30 الساعة 10:30 م.



المعدلة في القوائم المالية نتيجة تسويات محاسبية او تصويت لاختفاء بحث تظهر وتعكس وقائع معدلة بعد اعداد التقرير، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS10) (1).

#### المعيار الخامس عشر (IPSAS15): الأدوات المالية

الإفصاح والعرض، يشتمل هذا العرض على متطلبات الإفصاح عن أدوات الميزانية العمومية (المركز المالي)، وتضيف الأدوات المالية كاصول او مطلوبات مالية او حقوق ملكية، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS29) (2).

لقد تم سحب المعيار الدولي المحاسبي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية: "الإفصاح والعرض" واستبداله بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 28 الأدوات المالية: العرض" ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم 29 الأدوات المالية: الاعتراف"، والمعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم 30 الأدوات المالية: الإفصاحات"، وتطبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في او بعد سنة 2013م ونتيجة لذلك لم يعد يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 وتم سحبه.

#### المعيار السادس عشر (IPSAS16): العقارات الاستثمارية

وهي العقارات التي تمتلكها وحدات القطاع العام والمحتفظ بها بغرض تحقيق مكاسب من ايجارات او زيادة في القيمة الراسمالية للاصل او كليهما، حيث يتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية كاصل في القوائم المالية عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب اقتصادية مستقبلية او خدمة لفائدة المنشأة من هذه الممتلكات.

وعندما يمكن قياس القيمة العادلة لها بموثوقية، كما تقاس عند الاعتراف على أساس التكلفة ويتم إعادة تقييمها على أساس القيمة العادلة التي يجب ان تعكس حالة السوق الحقيقية، ويجب حذف الاعتراف بالعقارات الاستثمارية من بيان المركز المالي عند التصرف فيها او توقف تحصيل إيرادات منها، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS40) (3).

#### المعيار السابع عشر (IPSAS17): الممتلكات والمصانع والمعدات

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010م، مرجع سبق ذكره، ص 373.  
(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2007م، مرجع سبق ذكره، ص 806.  
(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2014م، ص 7.

يهدف هذا المعيار الى تحديد المعالجة المحاسبية المتعلقة بشروط الاعتراف بها كاصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة الى عرض طريقه معالجة خسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها والمرتبطة باستثمارات وحدات القطاع العام في الممتلكات والمصانع والمعدات وفقا لمتطلبات هذا المعيار،"يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كاصل مبدئيا على أساس التكلفة، وعندما يتم تملك الأصل من خلال تعاملات غير تبادلية تكون تكلفته هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء"، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي الخاص(IAS16)<sup>(1)</sup>.

### المعيار الثامن عشر(IPSAS18): تقديم التقارير حول القطاعات

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات وسيودى الإفصاح عن هذه المعلومات الى:

1. مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل افضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة.

2. تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها للمساءلة.

كما يشجع هذا المعيار عرض البيانات المالية والإفصاح عن أصول وإيرادات ونفقات والتزامات كل قطاع على حدى، مع ضرورة التمييز بين إيرادات القطاع من مخصصات الميزانية والإيرادات من مصادر خارجية، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS14)<sup>(2)</sup>.

### المعيار التاسع عشر(IPSAS19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة

ان الهدف من هذا المعيار هو تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب اجراءها عن هذه المخصصات، كما يطلب المعيار أيضا الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقداره، تعتبر جميع المخصصات محتملة لانها غير مؤكدة من حيث التوقيت او المبلغ، بحيث يتم تكوينها من اجل تغطية الالتزامات المحتملة لاحداث سابقة والتي

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة2011م، ص 474.

(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة2013م، ص 538.

لم يتم الاعتراف بها لعدم التأكد من تحققها لكونها متعلقة باحداث غير مؤكدة وخارجة عن نطاق سيطرة المنشأة، والتي يمكن ان يصدر عنها تدفق لمنافع اقتصادية او نفقات استثنائية لتسوية الالتزامات.

وعلى هذا الأساس،"يجب ان يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو افضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير"، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS37)<sup>(1)</sup>.

#### **المعيار العشرون(IPSAS20): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة**

الهدف من هذا المعيار هو ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيئات أخرى لها علاقة معها، وذلك لأغراض المساءلة لتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمنشأة عن طريق تحديد ما يلي: (2)

أ. الأطراف المسيطرة او المؤثرة بشكل كبير على المنشأة.

ب. طبيعة المعلومات حول العمليات التي تتم مع هذه الأطراف.

ويقصد بالأطراف ذات العلاقة وفق هذا المعيار، كل الأطراف التي لها تاثير كبير على المنشأة عند اتخاذ القرارات المالية او التشغيلية، ويمكن ممارسة التأثير الهام في اتخاذ القرار بطرق عديدة، وغالبا ما تكون عن طريق التمثيل في مجلس الإدارة للمنشأة او بموجب قانون او اتفاقية تنص على ذلك، يركز هذا المعيار على ضرورة الإفصاح بشكل منفصل ودقيق في البيانات المالية لوحدات القطاع العام عن طبيعة وجود سيطرة مباشرة لأطراف أخرى على المنشأة العمومية مع تحديد طبيعة العمليات والتحويلات المالية الناتجة عن هذه العلاقة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS24).

#### **المعيار الحادى والعشرون(IPSAS21): انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد**

يعتبر هذا المعيار مستمد بشكل كبير من معيار المحاسبة الدولي رقم(24) " انخفاض قيمة الأصول" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يهدف هذا المعيار الى تحديد

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2011م، مرجع سبق ذكره، ص 548.  
(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2012م، ص 558.

الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد واليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبيا.

ومن اهم مؤشرات انخفاض القيمة المنصوص عليها في إرشادات التنفيذ للمعايير الدولية للقطاع العام ما يلي:

1. التوقف او التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل او الحاجة الية) مدرسة تم اغلاقها سكة حديد سيتم اغلاقها...).

2. تغيرات هامة ذات اثر سلبي على المنشأة في البيئة التقنية او القانونية او السياسية( معدات أصبحت قديمة نتيجة التطور التقني، اصل لا يمك استعامة بسبب تشريعات جديدة او معايير البيئة).

3. توفر ادلة عن الاضرار المادية للأصل(مبنى مدمر جراء حريق او عوامل أخرى، عيوب هيكلية).

يركز هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن خسائر انخفاض قيمة الأصل غير المولدة للنقد، باستثناء المخزون والأصول المالية والأصول غير الملموسة وغير المولدة للنقد والتي يتم تقييمها بشكل بالقيمة العادلة، وفي حالة وجود مؤشرات عن انخفاض قيمة الأصول على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد للأصل والتي يتم تعريفها على انها القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، وذلك من اجل تحديد القيمة الحالية للأصل، حيث انه"في حال كان مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد لأصل ما اقل من مبلغه المرحل، يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل الى مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به، ويكون ذلك التخفيض هو عبارة عن انخفاض قيمة"، وعند تحديدها القيمة الحالية يمكن استعمال احدى المناهج الآتية:<sup>(1)</sup>

أ. منهج تكلفة الاستبدال المستهلكة.

ب. منهج وحدات الخدمة حيث يتم بواسطته تحديد القيمة الحالية.

بعد الاعتراف وقياس خسارة انخفاض القيمة، يتم تعديل وتوزيع القيمة الحالية للأصل واقساط الاهتلاك على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي، اما في حالة ما اذا كانت خسارة انخفاض القيمة المقدرة اعلى من مبلغ المرحل للأصل، يتم تخفيض المبلغ المرحل للأصل الى

(<sup>1</sup>) خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، دار صفاء، عمان، 2018م، ص600.

صفر، مع ضرورة الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة مباشرة في بيان الأداء المالي في الفائض او العجز المالي، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS36).

## المعيار الثاني والعشرون (IPSAS22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام

يهدف هذا المعيار الى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لوحدات للقطاع العام، من اجل تحقيق الشفافية حول عرض المعلومات المالية لنشاط القطاع الحكومي العام وفصله عن الأنشطة العمومية ذات الطابع التجاري، حيث يجب التمييز بين المنشآت التي تعتمد أساسا على الإيرادات العمومية لتمويل أنشطتها وبين الهيئات التي تعتمد بشكل أساسي عن الأنشطة التجارية لتمويل ميزانيتها.

كما تهدف البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وتحقيق المساءلة والاقتصاد في استعمال الموارد المالية العمومية، حيث ينبغي ان تتضمن الإفصاحات عن القطاع العام عالي الأقل مايلى: (1)

1. الأصول حسب الفئة الرئيسية، مع اظهار الاستثمار في القطاعات الأخرى بشكل منفصل.

2. الالتزامات حسب الفئة الرئيسية.

3. صافي الأصول وحقوق الملكية.

4. اجمالي الزيادة والنقصان في إعادة التقييم.

5. الإيرادات حسب الفئة الرئيسية.

6. المصاريف حسب الفئة الرئيسية.

7. الفائض او العجز.

8. التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

9. التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

10. التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

## المعيار الثالث والعشرون (IPSAS23): الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات)

يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح والاعتراف وقياس الإيرادات الناتجة عن المعاملات غير التبادلية لوحدات القطاع العام، والتي تتمثل في الإيرادات ذات الطابع الجبائي او التحويلات

(1) International of Federation Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board, 2016 Edition Volume1, p 746.

سواء كانت نقدية او غير عينية، بما في ذلك المنح والهبات او الاعفاء من الديون لفائدة وحدات القطاع العام.

وفق متطلبات هذا المعيار ينبغي الاعتراف بالايرادات الناتجة عن الضرائب عند التأكد من وقوع الحدث الخاضع للضريبة أي بمجرد تحديد الوعاء الضريبي، حيث يجب تحديد الإيرادات الضريبية بمبلغها الإجمالي من دون تخفيضها من المصاريف المدفوعة من أجل تحصيلها، ويركز هذا المعيار على ضرورة الاعتراف وقيد الإيرادات عند تاريخ استحقاقها وليس عند قبضها، ومن متطلبات هذا المعيار ضرورة الإفصاح في ملاحظات البيانات المالية ذات الغرض عن مايلي: (1)

1. السياسات المحاسبية المتبناه للاعتراف بالايرادات من المعاملات غير التبادلية.
2. الأساس الذي يتم وفقا لقياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة الى الداخل فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للايراد من معاملات غير تبادلية.
3. معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للايراد الضريبي الذي لا تستطيع المنشأة قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة.
4. طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهياكل والتبرعات مبينة بشكل مفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

#### المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يطبق هذا المعيار على وحدات القطاع العام باستثناء مؤسسات الاعمال الحكومية، والذي يحدد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات وحدات القطاع العام، من أجل تحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتفعيل أدوات المراقبة والمساءلة من خلال اظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها ومدى تحقيق النتائج المقدر.

يقتضي هذا المعيار ضرورة الإفصاح في التقارير المالية عن مقارنة بين المبالغ المقدر والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية مع ضرورة الإفصاح وتفسير الانحرافات الهامة الناتجة عنها بهدف اظهار وتقييم مستوى الأداء المالي للوحدات الحكومية(2).

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2021م، ص 793.

(2) نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، منشورة، جامعة الجزائر، 2017م، ص 107.

لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام يجب على وحدات القطاع العام توفيق القوائم المالية عن الميزانية الاصلية و النهائية لمختلف فئات مستخدمى البيانات المالية الحكومية، وعرضها على أساس قابل للمقارنة بين المبالغ التقديرية والفعلية وجعلها متاحة للجمهور، كما يتعين على الوحدات الحكومية تقديم توضيحات حول ما اذا كانت التغيرات بين الميزانية الاصلية والنهائية ناتجة عن إعادة تخصيص في الميزانية او تعود الى عوامل أخرى.

تظهر الميزانية المصادق عليها الخطط المالية للحكومة التي لها صلاحية انفاق المال العام، يساعد الإبلاغ عن نتائج تنفيذ الميزانية وفق الخطط المالية المعلن عنها على تعزيز الشفافية وتادية التزام المساءلة امام الهيئات المختصة، والتي يطلب منها او تختار عرض البيانات المالية المصادق عليها للجمهور، حيث ان تطبيق متطلبات هذا المعيار سوف يحفز وحدات القطاع العام على تادية الالتزام بالمساءلة عن مستوى أدائها، كما ان تطبيق المبالغ الفعلية والتقديرية سيعزز من دور البيانات المالية في دفع وحدات القطاع العام الى الامتثال للموازنات المصادق عليها من كطرف السلطات التشريعية.

وفي هذا الاطار، يقدم هذا المعيار إرشادات حول طريقة الإفصاح عن البيانات المالية للميزانية والتي لا تعتبر ملزمة للحكومات من حيث تطبيق نفس الشكل، عن طريق تقديم امثلة على طريقة اعداد الجداول التي تعرض مقارنة بين المبالغ المتوقعة والمبالغ الفعلية للميزانية.

#### المعيار الخامس والعشرون (IPSAS25): منافع الموظفين

وفق هذا المعيار يقصد بمنافع الموظفين جميع اشكال التعويضات التي تقدمها وحدات القطاع العام مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون، حيث يهدف هذا المعيار الى تحديد أسس للمحاسبة والافصاح عن مختلف فئات منافع الموظفين والتي تتكون من ما يلي: (1)

##### 1. منافع الموظفين قصيرة الاجل

تتكون منافع الموظفين قصيرة الاجل من مجموعة نفقات مستخدمى القطاع العام مستحقة الدفع خلال (12) شهرا، حيث تدفع في شكل أجور ورواتب بما فيها مساهمات الضمان الاجتماعي، او التي تدفع في شكل تعويضات للموظفين عن العطل المرضية او الاجازات السنوية مدفوعة الاجر، إضافة الزيادات المتعلقة بالاداء الوظيفي والمنافع في المالية كالسكن والسيارات

(1) حميداتو صالح واخرون، مداخلة بعنوان: دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي، يومى 29-30، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2011م، ص 6.

والخدمات المدفوعة، حيث يتم الاعتراف وقياس جميع منافع الموظفين قصيرة الاجل كالاتزان (مصروف مستحق الدفع) على أساس عدم الخصم، أي بالقيمة غير المخصومة لمنافع الموظفين المتوقع تقديمها مقابل الخدمة.

## 2. منافع بعد التوظيف

وهي مختلف تعويضات الموظفين مستحقة الدفع بعد انتهاء التوظيف باستثناء منافع انتهاء الخدمة، حيث تتكون منافع بعد التوظيف أساسا من معاشات التقاعد ومساهمات التأمين والرعاية الصحية لما بعد التوظيف لموظفي القطاع العام.

## 3. منافع الموظفين طويلة الاجل

تتضمن منافع الموظفين طويلة الاجل مجموع المبالغ مستحقة الدفع لفترة تفوق (12) شهر، مثل تعويضات العجز طويل الاجل او مخرات الرواتب.

## 4. منافع نهاية الخدمة

ويقصد بها مختلف المبالغ المدفوعة لموظفي القطاع العام الناتجة عن انتهاء علاقة العمل قبل تاريخ التقاعد الطبيعي (التشجيع على الاستقالة الطوعية او التقاعد المسبق)، والتي يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل عن منافع الموظفين نتيجة تقديم خدمات.

وعلى هذا الأساس، يحث هذا المعيار على الإفصاح عن منافع الموظفين وفق التصنيفات المذكورة أعلاه مع ضرورة تقديم تقديرات عن المبالغ طويلة الاجل الملتزم بها، لقد تم استبدال المعيار 25 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بالمعيار رقم IPSAS39 الذي كان من المقرر تفعيله في العام 2018م.

## المعيار السادس والعشرون (IPSAS26): إنخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد

يتناول هذا المعيار متطلبات الاعتراف وقياس انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، حيث تعتبر هذه الأخيرة أصول محتفظ بها بهدف رئيسي هو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية من الاستخدام المستمر للاصل<sup>(1)</sup>.

اما في حالة وجود دلالة عن انخفاض القيمة من مصادر معلومات داخلية او خارجية، على وحدات القطاع العام تحديد مقدار انخفاض القيمة وذلك عن طريق مقارنة القيمة المسجلة مع

(1) بركم زهير، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي، 2019م، ص70.



القيمة القابلة للاسترداد شريطة ان تتم اجراء هذه العملية في نفس الفترة كل سنة، حيث عرف هذا المعيار القيمة القابلة للاسترداد على انها القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع او قيمه المستخدمة(القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) اذا كانت قابلة للتحديد<sup>(1)</sup>.

يتم الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد فقط في حال كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد اقل من المبلغ المسجل له، ويعتبر التخفيض خسارة انخفاض القيمة". إضافة الى ذلك، على وحدات القطاع العام تعديل أعباء الاهتلاك الأصل للقيمة المتبقية ان وجدت على أساس منتظم طوال عمرة الإنتاجي المتبقي، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS36)

### المعيار السابع والعشرون(IPSAS27): الزراعة

يهدف هذا المعيار الى بيان المعاملة المحاسبية والافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي لوحدات القطاع العام، حيث يشتمل النشاط الزراعي على تسيير مختلف المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية(حيوانية ونباتية) المتداولة أساسا لأغراض البيع او من اجل توزيعها من دون مقابل او بمقابل رمزي لا يغطي تكلفتها، وعلى هذا الأساس يتم التمييز بين:<sup>(2)</sup>

1. الأصول البيولوجية.
2. المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد( لا تدرج عمليات التحول والتصنيع ضمن نطاق هذا المعيار).

ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS41)

### المعيار الثامن والعشرون(IPSAS28): العرض التقديمي

يحل هذا المعيار "محل معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم(15) الأدوات المالية الإفصاح والعرض" الصادرة في ديسمبر 2001م، وينبغي تطبيقه للفترات السنوية التي تبدأ في او بعد 1 جانفي 2013م، وذلك تطبيقا لاستراتيجية التقارب بين معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية.

<sup>(1)</sup> مريم عامر، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد1، جامعة الجزائر، 2021م، ص ص1213-1234.

<sup>(2)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010م، مرجع سابق ذكرة، ص 707-918.

وفق متطلبات هذا المعيار، عند عرض الأدوات المالية يجب على وحدات القطاع العام ان تقوم باصدارها تصنيفها على التزام مالي او حق ملكية الذي يعتبر عقد يثبت حصة في أصول المنشأة بعد اقتطاع كل الالتزامات وذلك استنادا على جوهر الترتيب التعاقدى للأدوات المالية، " حيث تكون الأداة المالية حق ملكية اذا وفقط اذا تحقق الشرطان المواليان: (1)

1. لا تشمل الأداة المالية التزاما تعاقديا.

2. اذا كانت او سيتم تسوية الأداة في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة المصدرة.

في حين تعرض الأدوات المالية على انتهاء التزام مالي اذا كانت الأداة تشمل على التزام تعاقدي ينتج عنه أصلا ماليا يعبر عن حق تعاقدي لاستلام او تسليم نقد في المستقبل، حيث يتم الاعتراف بالفوائد، أرباح وخسائر الاسهم والأدوات المالية الأخرى في بيان الاداء المالي للمنشأة كمصروفات او كإيرادات صافية من الضرائب حسب طبيعة العملية، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS32)(2).

### المعيار التاسع والعشرون (IPSAS29): الأدوات المالية "الاعتراف والقياس"

يهدف هذا المعيار الى تحديد شروط الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مختلف وحدات القطاع العام، حيث يتم الاعتراف المبدئي للأصول المالية في بيان المركز المالي عندما تصبح هيأت القطاع العام طرفا في البنود التعاقدية للأدوات المالية، والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة من دون أي خصم لتكاليف مختلف عمليات الأدوات المالية.

كما يحدد هذا المعيار شروط الغاء الاعتراف بالأصول المالية لوحدات القطاع العام عند انتهاء فترة الحقوق التعاقدية للتدفقات النقدية او في حالة التنازل عنها، او في حالة نقل الالتزامات التعاقدية والمالية للمستلم النهائي للأصل المالي، ولغراض قياس ومتابعة الأصول المالية بعد الاعتراف المبدئي، يصنف هذا المعيار الأدوات المالية الى اربع فئات كالآتي: (3)

1. الأصول المالية بالقيمة العادلة.

2. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008م، مرجع سابق ذكره، ص 866.

(2) خضر خطيبي، يوسف مونه، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر، 2014م، ص 8.

(3) ضريفي وآخرون، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 1، العدد 10، 2018م، ص 78-82.

3. القروض والذمم المدينة.

4. الأصول المالية المتوفرة برسم البيع (متاحة للمتاجرة بها).

اما بالنسبة للادوات المالية التي لا يمكن قياسها بالقيمة العادلة بموثوقية بسبب عدم توفر سوق نشطة، يمكن تقييمها بالرجوع للقيمة العادلة لاصل مالي مشابه لها الى حد كبير وان تحقق اقصى استخدام لمدخلات السوق، وفي حالة عدم توفر هذه المعطيات، يتم قياسها بسعر التكلفة. إضافة الى ذلك، يجب على وحدات القطاع العام الاعتراف وقياس الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة لمختلف الأدوات المالية المتداولة بحيث تظهر هذه المعاملات في بيان المركز المالي للمنشأة.

وفق هذا المعيار، يجب على هيئات القطاع العام في نهاية كل فترة اعداد تقرير عن الدلائل الموضوعية التي اثرت على انخفاض قيمة الأصول المالية او عدم إمكانية تحصيلها وتحديد قيمة الخسائر الناتجة عنها، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS39) المعيار الثلاثون (IPSAS30): الادوات المالية "الافصاحات"

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ان مستخدمي البيانات المالية الحكومية بحاجة الى معلومات تسمح لهم بتقدير حجم مخاطر الأدوات المالية التي تصدرها وحدات القطاع العام وكيفية ادارتها لهذه المخاطر، لهذه الأسباب يهدف هذا المعيار الى حث الهيئات العمومية على توفير الافصاحات التي تسمح بتقدير ما يلي: (1)

1. أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

2. طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة اثناء الفترة في نهاية فترة اعداد التقارير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر.

3. يعتبر هذا المبدأ مكملًا لمبادئ الاعتراف بالاصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام 29 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

من متطلبات هذا المعيار، الإفصاح عن مدى حجم وتأثير الأدوات المالية على الوضعية والأداء المالي لوحدات القطاع العام، وذلك عن طريق ابراز التدفقات الناتجة عن معاملات تداول مختلف الأصول المالية التي تصدرها منشآت القطاع العام، بهدف اظهار أهمية الأدوات المالية في البيانات المالية الحكومية، من اجل تقديم معلومات تتيح لمستخدمي القوائم المالية

(1) عبود مليود، وآخرون، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 5، العدد 3، 2017م، ص 256، 255.

تقييم الأداء المالي لوحدات القطاع العام، مع ضرورة الإفصاح في بيان الأداء المالي عن أرباح وخسائر تداول الأصول المالية واجمالي الفوائد المستحقة والمدفوعة من طرف منشآت القطاع العام، والافصاح عن الأصول المالية المرهونة كضمانات للالتزامات تعاقدية<sup>(1)</sup>.

إضافة الى ذلك، على وحدات القطاع العام الإفصاح عن طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن مختلف الأدوات المالية وطرق قياسها وإدارتها، عن طريق تقديم ملخص عن سياسات إدارة مخاطر الائتمان، السيولة ومخاطر السوق من طرف هيأت القطاع العام، ويقابلة المعيار الدولي للقطاع الخاص(IFRS07).

### المعيار الواحد والثلاثون(IPSAS31): الأصول غير الملموسة

يهدف هذا المعيار الى بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبي دولي اخر، ويتطلب هذا المعيار ان يعترف المشروع بالاصل اذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس

القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب افصاحات معينة بشأن الأصول غير ملموسة، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IAS38)<sup>(2)</sup>.

### المعيار الثاني والثلاثون(IPSAS32): ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح

يهدف هذا المعيار الى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص(IFRIC12)<sup>(3)</sup>.

### المعيار الثالث والثلاثون(IPSAS33): التطبيق المبدئي لاساس الاستحقاق في IPSAS

الهدف من هذا المعيار هو تقديم إرشادات للمنشآت التي تقوم لأول مرة باعداد وعرض البيانات المالية حسب أساس الاستحقاق بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. من اجل تقديم معلومات عالية الجودة حول:<sup>(4)</sup>

1. توفير تقارير شفافة حول برنامج الاعتماد لأول مرة على أساس الاستحقاق حسب IPSAS.

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2009م، مرجع سبق ذكره، ص 889.

(2) زرقين عبود، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر واليات تطويرها في ظل جهودمجلس معايير محاسبة القطاع العام، مجلة بحوث، المجلد1، العدد2، 2016م، ص ص156،157.

(3) السعيد احمد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد5، العدد2، 2014م، ص ص32،33.

(4) يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPASA في الاقصاد عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد8، العدد18، 2017م، ص ص336-370.

2. توفير نقطة بداية مناسبة للمحاسبة على اساس الاستحقاق وفقا لIPSAS.
3. توقع تجاوز الإيرادات للتكاليف.

### المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS34): البيانات المالية المنفصلة

تهدف لتحديد كيفية حساب الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للرقابة، والمشروعات المشتركة الزميلة في بيانات مالية منفصلة، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS27)<sup>(1)</sup>.

### المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS35): البيانات المالية الموحدة

يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمؤسسات الواردة في المعيار 34، وقد جاءت المعايير 34 و 35 لتحل محل المعيار 6 حيث كان في السابق يشمل البيانات المنفصلة والمجمعة مع بعض وبعدها قرر IPSAS فصلها في معيارين والهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للعرض واعداد البيانات المالية الموحدة عندما تتحكم الجهة في منشأة او اكثر من المنشآت الأخرى، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS10)<sup>(2)</sup>.

### المعيار السادس والثلاثون (IPSAS36): الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

يهدف هذا المعيار الى تبيان محاسبة الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة او مشاريع مشتركة، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS28)<sup>(3)</sup>.

### المعيار السابع والثلاثون (IPSAS37): الترتيبات المشتركة

الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للابلاغ المالي من قبل المنشآت التي لها مصلحة في الترتيبات التي يتم التحكم فيها بشكل مشترك، كما يحدد هذا المعيار الرقابة المشتركة وبطلب من المنشأة ان تكون طرفا في ترتيب مشترك لتحديد نوع الترتيب الذي تشارك فيه من خلال تقييم حقوقه والتزاماته، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS11)<sup>(4)</sup>.

### المعيار الثامن والثلاثون (IPSAS38): الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى

(1) عفاف لومايزنة، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودورة في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد4، العدد2، 2020م، صص206-226.

(2) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة2011م، صص1350.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة2012م، صص1354.

(4) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة2013م، صص1459.

يهدف هذا المعيار الى مطالبة جهة ما بالكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمى بياناتها المالية في تقييم، طبيعة المخاطر المرتبطة بمنشاتها غير المتحكم فيها، والمنشآت الخاضعة للرقابة غير متحكم فيها، والمنشآت الخاضعة للرقابة غير موحدة، والترتيبات المشتركة والاحتياجات، والهيئات غير الموحدة، بيان اثار تلك المعوقات على مركزها وادائها المالي والتدفقات النقدية، ويقابلة المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS19) (1).

## خامساً: اعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي

### 1. الهدف من المعيار: (2)

ان الغرض من معيار اعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي، وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية لمنشأة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما انها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة، ويحتاج المستخدمون عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة المنشأة الى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية، ان من شأن الامتثال للمتطلبات الاجبارية والاختيارية في هذا المعيار تعزيز اعداد التقارير المالية الشاملة والشفافية للمقبوضات والمدفوعات والارصدة النقدية للمنشأة، كما ان سيعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشأة الأخرى التي تتبنى أساس النقد المحاسبي.

### 2. هيكل المعيار:

يتكون هيكل المعيار هذا المعيار من جزئين: (3)

أ/ الجزء الأول الزامي: ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، هذا المعيار يعرف الأساس النقدي المحاسبي ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية والملاحظات المرفقة،

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008م، مرجع سبق ذكره، ص 880.

(2) بوخالفي، وآخرون، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 2، العدد 31، 2016م، ص 50-51.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة وتعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2015م، ص 14.

ويتناول عددا من المواضيع المحددة حول اعداد التقارير، ويجب ان تمثل المنشآت التي تدعي انها تعد التقارير وفقا لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام" اعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي" للمتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار<sup>(1)</sup>.

ب/ الجزء الثاني ليس الزاميا: عبارة عن افصاح إضافي يشجع على الالتزام به، ويعبر عن سياسات وافصاحات محاسبية تقليدية يحبذ من المنشأة اعتمادها لتعزيز المساءلة المالية والشفافية في البيانات المالية كما يقدم شرحا للطرق البديلة لتقديم معلومات معينة.

## سادساً: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

### 1. معايير متعلقة بالقوائم المالية

– المعيار الأول (IPSAS01): عرض القوائم المالية.

– المعيار الثاني (IPSAS02): بيانات التدفق النقدي.

### 2. معايير متعلقة بحسابات الميزانية<sup>(2)</sup>

– المعيار الحادي عشر (IPSAS11): عقود الانشاء.

– المعيار الثاني عشر (IPSAS12): المخزون.

– المعيار الثالث عشر (IPSAS13): عقود الايجار.

– المعيار السادس عشر (IPSAS16): العقارات الاستثمارية.

– المعيار السابع عشر (IPSAS17): الممتلكات والمصانع والمعدات.

– المعيار التاسع عشر (IPSAS19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.

– المعيار الواحد والعشرون (IPSAS21): انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد.

– المعيار الخامس والعشرون (IPSAS25): منافع الموظفين.

– المعيار السادس والعشرون (IPSAS26): انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد.

– المعيار الواحد والثلاثون (IPSAS31): الأصول غير الملموسة.

### 3. معايير متعلقة بالحسابات المجمعة

– المعيار السادس (IPSAS06): البيانات المالية الموحدة والمنفصلة.

### 4. معايير متعلقة بالعرض والافصاح في القوائم المالية

<sup>(1)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2014م، مرجع سبق ذكره، ص 1460.

<sup>(2)</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، 2008م، ص 18، 19.

– المعيار الثاني والعشرون (IPSAS22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.

– المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.

– المعيار الثامن والعشرون (IPSAS28): العرض التقديمي.

– المعيار التاسع والعشرون (IPSAS29): الأدوات المالية الاعتراف والقياس.

– المعيار الثلاثون (IPSAS30): الأدوات المالية: الإفصاحات.

#### 5. معايير متعلقة بالسياسات والتغيرات المحاسبية<sup>(1)</sup>

– المعيار الثالث (IPSAS03): التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء.

– المعيار الرابع (IPSAS04): اثار التغيرات في صرف العملات الأجنبية.

– المعيار الخامس (IPSAS05): تكاليف الاقتراض.

– المعيار التاسع (IPSAS09): الايراد من المعاملات التبادلية.

– المعيار الرابع عشر (IPSAS14): الاحداث اللاحقة بعد تاريخ اعداد التقارير.

– المعيار الثالث والعشرون (IPSAS23): الايراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب

والتحويلات)

– المعيار الثاني والثلاثون (IPSAS32): ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح

#### 6. معايير أخرى<sup>(2)</sup>

– المعيار العاشر (IPSAS10): التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

– المعيار السابع عشر (IPSAS17): الممتلكات والمصانع والمعدات.

– المعيار الثامن عشر (IPSAS18): تقديم التقارير حول القطاعات.

– المعيار العشرون (IPSAS20): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة.

– المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS33): التطبيق المبدئي لاساس الاستحقاق في IPSAS.

– المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS34): البيانات المالية المنفصلة.

– المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS35): البيانات المالية الموحدة.

<sup>(1)</sup> خالد جمال الجعرات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، دار صفاء للنشر، عمان، 2008م، ص 37-43.

<sup>(2)</sup> مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003م، ص 72.



– المعيار السادس والثلاثون (IPSAS36): الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

– المعيار السابع والثلاثون (IPSAS37): الترتيبات المشتركة.

– المعيار الثامن والثلاثون (IPSAS38): الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى.

ويمكن توضيح تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في الجدول رقم (1/3/1) التالي:

**الجدول رقم (1/3/1): تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS**

البيان	معايير متعلقه بالميزانية العامة		معايير متعلقه بحسابات التسيير	معايير متعلقه بالحسابات المجمعه العموميه	معايير متعلقه بالتطبيقات الميدانيه	معايير أخرى
	الأصول	الخصوم				
رقم المعيار	13	05	09	34	24	04
	16	19	23	35	22	10
	21	25	03	36		18
	12		14	37		20
	17		13			15
						26
						32

المصدر: من اعداد الباحثة، 2022م.

ترى الباحثة من خلال الجدول (1/3/1) أعلاه، إن المعايير التي تتعلق بالميزانية العامة، معايير متعلقة بالأصول هي، عقود الايجار، العقارات الاستثمارية، انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد، المخزون، الممتلكات والمصانع والمعدات، معايير متعلقة بالخصوم هي، تكاليف الاقتراض، المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، منافع الموظفين.

معايير متعلقه بحسابات التسيير، وهي، الايراد من المعاملات التبادلية، الايراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء، الاحداث اللاحقة بعد تاريخ اعداد التقارير، عقود الايجار.

معايير متعلقه بالحسابات المجمعه العموميه، وهي، البيانات المالية المنفصلة، البيانات المالية الموحدة، الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة، الترتيبات المشتركة. معايير متعلقه بالتطبيقات الميدانيه، وهي، عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية، الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.

اما المعايير الأخرى هي، اثار التغيرات في صرف العملات الأجنبية، التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، تقديم التقارير حول القطاعات، الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح.

### خامساً: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

لايمتلك المجلس سلطة لاجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث انه يشجع على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس، وفي هذا الاطار، يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من اجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي<sup>(1)</sup>.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الوحدات الحكومية ومختلف الهيئات العامة باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث "يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بانها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الا اذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس<sup>(2)</sup>.

ترى الباحثة بان المجلس يمتلك سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اجبارية على الدول في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية لوحدات القطاع العام، ويعتمد نجاح المجلس على مدى الاعتراف والدعم الدولي للمعايير المحاسبية من طرف الحكومات والهيئات الدولية والمهنية بمجال المحاسبة.

### 1. عرض بعض الجهود الدولية في تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام

(1) يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 8، العدد 1، 2017م، ص 33، 337.

(2) خلف عبدالله، سهيل بسيم، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2009م، ص 29.

لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي العام، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً.<sup>(1)</sup>

وفي هذا الإطار، يعرض الجدول (2/3/1) التالي وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير القطاع العام

### الجدول رقم (2/3/1): عرض وضعيات دول العالم تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

قائمة الدول	الوضعيات تجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
استراليا، بريطانيا، نيوزيلندا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية	تبني نظام محاسبة حكومية على أساس الاستحقاق الكامل وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية.
أفغانستان	تبني برنامج اصلاحات لتطبيق الأساس النقدي وفقا لمتطلبات المعايير.
البانيا	الحكومة تخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وذلك بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ودعم من البنك الدولي.
الجزائر	مشروع اصلاح نظام المحاسبة العمومية بالتعاون مع البنك الدولي يتضمن متطلبات المعايير الدولية على اساس الاستحقاق
الارجنتين	في اطار تنفيذ مشروع لتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالتنسيق مع المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
ارمينيا	عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفقا للاساس النقدي، ثم الانتقال نحو اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق.
أذربيجان	التوجه نحو اعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
بنغلادش	في اطار تنفيذ مشروع اعتماد المعايير الدولية، تكليف التشريعات.
بربادوس	مشروع في اطار التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية على أساس الاستحقاق.
كمبوديا	في اطار تنفيذ مخطط لتبني المعايير الدولية.
جزر كايمان	الحكومة اعتمدت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق.
الصين	مشروع في اطار التنفيذ من اجل اعتماد المعايير الدولية في القطاع العام دون توفر اعلان رسمي بذلك.
قبرص	تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الأساس النقدي.
شرق وجنوب افريقيا	أعضاء الجمعية الافريقية للمحاسبين تسعى الى تبني معايير المحاسبة الدولية بتمويل من طرف الجمعية السودانية الدولية للتعاون والتنمية.
تيمور الشرقية	اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
السلفادور	مشروع البنك الدولي من بين أهدافه تبني المعايير الدولية (جانفي 2005).
فيجي	مخطط لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
فرنسا	التحول نحو المعايير المحاسبية وفق أساس الاستحقاق وتكيف القواعد والتنظيم المحاسبي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
غامبيا	في اطار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي تم التحول الى أساس الاستحقاق تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
غانا	تم اعتماد المعايير الدولية وفق الأساس النقدي.
المجر	بالتعاون مع إصلاحات الاتحاد الأوروبي التي تتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
الهند	البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية، تمويل من طرف صندوق النقد الدولي لاعتمادها على مستوى الدولة.
اندونيسيا	معايير المحاسبة الدولية متوافقة مع معايير المحاسبة العمومية المتوقعة بحلول 2009.
جمايكا	الالتزام باعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق، والتغيير في طور الإنجاز.
كازاخستان	قدم وزير المالية طلب الدعم لتقديم المساعدة التقنية ودراسة إمكانية ادخال المعايير المحاسبية في القطاع العام.
لاوس	البنك الدولي يعمل مع الحكومة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
لاتفيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.
ليتوانيا	إصلاحات بالتعاون مع الاتحاد الأوروبي تتضمن معايير المحاسبة الدولية.

(1) شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمجد بوكرة بومرداس، 2014م، ص 55.

لبنان	تبني مشروع قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
مقدونيا	في اطار تنفيذ برنامج لاعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
جزر المالديف	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.
ماليزيا	أعلنت الحكومة الماليزية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وتم اعداد البيانات المالية الحكومية لسنة 2005 وفق الأساس النقدي وتم المصادقة عليها من طرف المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا دون أي تحفظ.
موريتانيا	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، قيد التنفيذ.
منغوليا	الحكومة تعمل على اعتماد المعايير الدولية وفق أساس الاستحقاق(2003) مشروع بدعم البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية.
المغرب	اصلاح مؤسساتي يتضمن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
نيبال	اتخاذ قرار اعتماد معايير المحاسبة الدولية وفق الأساس النقدي.
هولندا	الحكومة تجرب تطبيق نظام محاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق مع تعديلات عند الضرورة.
نيجيريا	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي.
النرويج	الحكومة المركزية تعمل على التغيير من اجل التوجه نحو تطبيق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع وفق الاستحقاق الكامل.
باكستان	إجراءات قيد التنفيذ لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي بدعم من البنك الدولي.

المصدر: International Federation of Accountants, IPSAS adoption by governments, IFAC, New York, 2007, p:14.

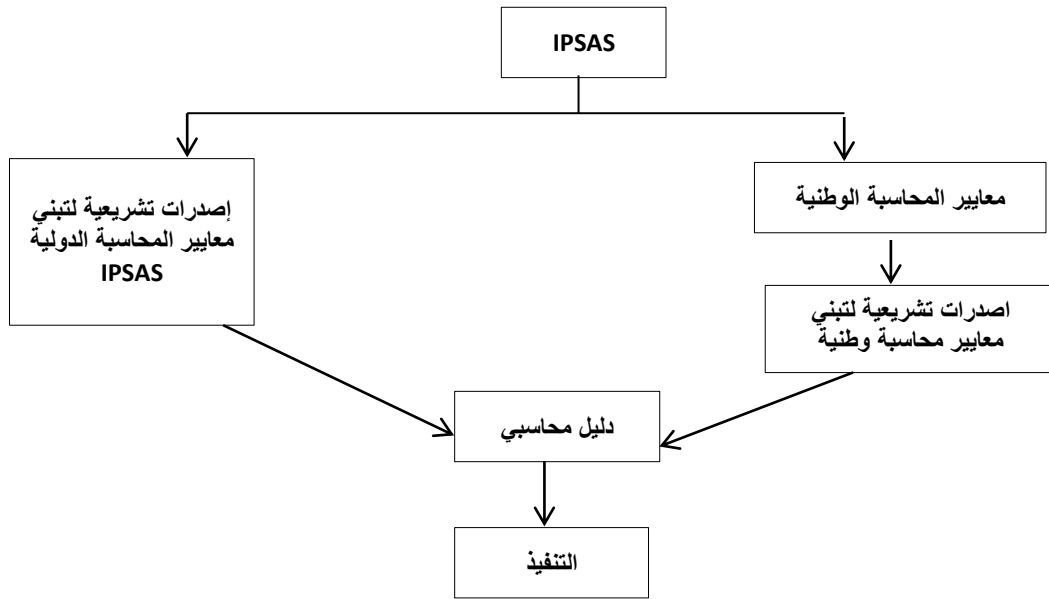
وبناء على معطيات الجدول (1/3/1) اعلاه، ترى الباحثة ان الدول المتقدمة هي التي تسعى لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق، لكونه يحقق الإفصاح الكامل عن البيانات المالية الحكومية، حيث ان الاعتراف الدولي بتبني المعايير الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق هو تزايد مستمر خاصة بالنسبة الى الدول المتقدمة التي تعتبر الرائدة في هذا المجال، ومن الدول السبّاقة في هذا الميدان يمكن ذكر تجربة نيوزيلاندا التي تعتبر من أولى الدول التي استطاعت تعميم تطبيق أساس الاستحقاق وفق متطلبات المعايير الدولية على كافة وحدات القطاع العام، وفي المقابل "فالتفاعل الدولي مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتجه في الوقت الحاضر نحو الابتعاد عن الأساس النقدي والتحرك صوب أساس الاستحقاق بشكل تدريجي، وفي نفس الوقت يمكن لدول العالم ان تستفيد من هذه المعايير وتاخذ منها ما يناسبها لتضمينه في معاييرها او تشريعاتها الخاصة"<sup>(1)</sup>.

## 2. إستراتيجيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

يوجد استراتيجيتان لتبني وإعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS الشكل (1/3/1) التالي يوضح إستراتيجيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

(1) إبراهيم عبدالقدوس، المعايير المحاسبية الحكومية واهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008م، ص 147.

## الشكل رقم(1/3/1) إستراتيجيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS



**Source:** Andreas Bergmann, Robin Braun, The Value Added of IPSAS, PEMPAL Workshop Istanbul, February 25, 2008 p:11. Available to : <https://fr.slideserve.com/aaliyah/pempal-workshop-istanbulfebruary-2021/1/15> الصفحة 11:30 م.

من خلال الشكل (1/3/1) تلاحظ الباحثة، ان هنالك إستراتيجيتان لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهي أن تقوم الدولة بإصدار تشريعات لتبني معايير وطنية تتواكب مع إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال الدليل المحاسبي لتنفيذ تطبيقها.

### سادساً: فوائد اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن اعتماد IPSAS يفيد في توليد العديد من الفوائد، وتشمل: (1)

#### 1/ الفوائد السياسية من اعتماد IPSAS، وتتمثل فيما يلي:

- أ. **المساءلة:** متطلبات المعايير المحاسبية لزيادة الإفصاح في التقارير المحاسبية يزيد من مستوى المساءلة في الحكومة.
- ب. **الشفافية:** حيث اعتماد هذه المعايير المحاسبية والإفصاح الكامل أصبح ضرورة محاسبة القطاع العام الحكومي.
- ج. **تحسين المصداقية والنزاهة:** التقارير لا يمكن أن تكون ذات مصداقية إذا كانت الحكومة نفسها من تقرر القواعد وبالتالي، فإن الحاجة إلى هيئة مثل هذه المعايير التي من شأنها وضع القواعد.
- د. **النفوذ السياسي:** قد تكون هناك حاجة للحكومة لتوفير المعلومات المحاسبية من قبل سلطة الأمم المتحدة.

(1) عبدالقدوس إبراهيم محمد، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008م، ص 147.

هـ. أفضل الممارسات الدولية والمقارنة: المعايير تسعى إلى ضمان أن البيانات المالية المعدة قابلة للمقارنة دولياً.

و. الإفصاحات الكبرى: المعايير تشجع الكشف الكامل، الذي يعتمد على الشفافية والنزاهة والمساءلة.

ز. زيادة السيطرة على الهيئات العامة: لزيادة الإفصاح والشفافية والقابلية للمقارنة على المعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر هذا العائد قدر أكبر من المسألة.

ح. تساعد المعلومات أصحاب المصلحة في مقارنة تقييم مدى استخدام مواردها.

2/ الفوائد الاقتصادية من اعتماد IPSAS، وتتمثل فيما يلي: (1)

أ. بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يزيد في البلاد الفوائد الاقتصادية من الوكالات المانحة، والمؤسسات المالية للقطاع الخاص (السندات والصكوك وكالات التصنيف)، والمؤسسات الرسمية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي).

ب. تحسين تقديم الخدمات: وهذا من خلال المساءلة والشفافية والذي من شأنه تحسين قيمة إنفاق المال العام وترشيده.

ج. تجميع التقارير: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية سيضمن التقرير الشامل للمعاملات المالية الحكومية.

د. تعزيز الشراكة بين القطاعين العام والخاص: الجهود التعاونية بين القطاعين العام والخاص ومما يعزز القطاعات مع كل من يعمل على مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية (IAS\IFRS).

هـ. النفوذ الاقتصادي: من المرجح أن اعتماد المعايير يجعل الحكومة عرضة للنفوذ الاقتصادي أكثر وبفعل الدول السيادية مع إمكانية الحصول على فوائد تتناسب مع حجمها.

**سابعاً: دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دعم الشفافية، والمساءلة في القطاع العام**

إن المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية جعلته يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام باستخدام المعايير المحاسبية للقطاع العام التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصداقية البيانات المالية في نهاية السنة ما يساهم في ترشيد المال العام، ويظهر دور معايير IPSAS في دعم الشفافية، والمساءلة في القطاع العام من خلال ما يلي: (2)

### 1. متطلبات الإفصاح وفق معايير IPSAS كمدخل لترشيد المال العام

(1) راضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مقال منشور، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، ص 141-138.

(2) جمعة أحمد حلمي، معايير التقارير المالية الدولية- معايير المحاسبة، عمان، ص 34، 35.

يعد المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فيوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، أو لتدخل تلك الدول في شؤونها الداخلية والخارجية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك يجب على أي دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها، وأن تعمل على حمايته من العابثين فيه، وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية وأنظمة محاسبية فعالة لتمكين الدولة من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها، وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام على النحو التالي: (1)

## 2. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية- الإفصاح والعرض

إن الهدف من هذا المعيار هو تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، كما ويحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية كذلك المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية المعترف بها وخارجها غير المعترف بها، ناهيك على أن المعيار يتناول الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر على مقدار وتوقيت ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة والمتعلقة بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على تلك الأدوات، بالإضافة إلى تشجيع المعيار الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة ونطاق استخدام المنشأة للأدوات المالية، والأغراض المالية التي تخدمها، والمخاطر المرتبطة بها، والسياسات الإدارية للسيطرة على تلك المخاطر، ما يساهم في الأخير في ترشيد استخدام المال العام (2).

## 3. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 20 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة:

يساهم هذا المعيار في ترشيد تسيير المال العام من خلال ضمانه لوجود الإفصاح عن العلاقة بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، أي تطلب مثل هذه

(1) الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2007م، مرجع سبق ذكره، ص 806.  
(2) إبراهيم محمد علي، عبدالهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012م، ص ص 40-20.

المعلومات لأغراض المساءلة لتسهيل فهم الأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل، كما وأن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

#### 4. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، كما أن الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما يعزز من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية<sup>(1)</sup>.

تستنتج الباحثة ان المعايير التي تدعم الشفافية والمساءلة في القطاع العام لها متطلبات لكيفية التصرف في المال العام لان المال يعتبر الركن الأساسي في بناء أي دولة، فبوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم ألى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام، وهي معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية- الإفصاح والعرض، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 20 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.

(1) بورباح غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخلة بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر، 2014م، ص 763.



## خلاصة الفصل

تقدم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إرشادات حول طريقة عرض البيانات المالية الحكومية، بهدف توحيد إجراءات الإفصاح واعداد القوائم المالية لوحدات القطاع لتعزيز قابلية المقارنة والرفع من مستوى جودة وموثوقية البيانات المالية الحكومية، وتوفيرها في الوقت المناسب لمختلف الفئات مستخدمي القوائم المالية الحكومية لتحقيق الشفافية في تسيير المال العام وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء، حيث تعتمد استراتيجية الاتحاد الدولي للمحاسبين على تحقيق التقارب قدر الإمكان مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص وتكييفها لتتلاءم مع خصوصيات القطاع العام.

وفي هذا الإطار، لا تعتبر متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اجبارية على الوحدات الحكومية التي لها السيادة والاستقلالية في اختيار النظام المحاسبي الخاص بها. لهذا السبب، لا تقدم المعايير المحاسبية مخطط محاسبي موحد قابل للتطبيق على مختلف وحدات القطاع العام، بل تقدم إرشادات ومعاملات حول طبيعة ومضمون الإفصاحات المطلوب توفرها في مخرجات النظام المحاسبي، عن طريق التركيز على الخصائص النوعية الواجب توفرها في القوائم المالية وطريقة عرضها مما يتطلب تكييف نظام المحاسبة العامة ليتماشى مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفق الأساس النقدي او وفق أساس الاستحقاق.

ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تستمد قوتها من الاعتراف الدولي بها ومدى تبني مختلف الدول لمتطلبات المعايير الدولية. لهذا السبب، يسعى مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين مع التنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية الى تشجيع مختلف الدول على تبني هذه المعايير، وتقديم المساعدات الفنية وعرض التجارب الدولية لمختلف الدول السبابة في هذا المجال، من اجل تحفيز الدول على التحول من نظام المحاسبة العامة وفق الأساس النقدي الى نظام المحاسبة الحكومية وفق أساس الاستحقاق الكامل، حيث يشجع مجلس المعايير الدولية للقطاع العام تحقيق التوافق بين المتطلبات الوطنية لنظم محاسبة القطاع العام مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

## الفصل الثاني

### الاطار النظري للفساد المالي

يتناول هذا الفصل المفاهيم العامة للفساد، بالإضافة الى مفهوم وأسباب ومظاهر الفساد المالي

وآثار واليات الحد منه وفق المباحث الآتية:

**المبحث الأول:** مفاهيم عامة عن الفساد.

**المبحث الثاني:** مفهوم وأسباب ومظاهر الفساد المالي.

**المبحث الثالث:** آثار واليات الحد من الفساد المالي.

## المبحث الأول

### مفاهيم عامة عن الفساد

#### تمهيد:

يعد الفساد من منظور الباحثين من اكبر المشاكل والتحديات التي تواجه المجتمعات النامية والمتقدمة على حد سواء، ليس فقط بسبب ما يحمله من معانى الانحراف عن المبادئ والمعايير الأخلاقية والاجتماعية والسياسية والاقتصادية، بل الى ما يؤديه من نتائج سلبية واثار مدمرة على الفرد والمجتمع.

الفساد ظاهرة قديمة في فحواها وحديثة في اساليبها، فقد تعددت أساليب الفساد بتنوع بيئة حيث اتخذت اشكال مختلفة منها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والدولية، ومنذ بروزها على طاولة المناقشات الدولية أعطت لها توصيفات عديدة بتعدد أنواعها ومظاهرها، مما أدى الى تنوع المفاهيم والتعاريف المطاة لها، وهذا ما جعل هذه المفاهيم محط جدل ونقاش من قبل الباحثين سعيا منهم الى تحديد مفهوم واضح ودقيق لهذه الظاهرة المهمة والخطيرة في ان واحد، كونها احدى الافات التي تواجه المجتمعات النامية والمتقدمة بقطاعيها العام والخاص على حد سواء.

و الفساد المالي احد اهم أنواع الفساد وأكثرها انتشار في الوقت الراهن، حيث يشكل هذا النوع تحديا رئيسيا امام التنمية الاقتصادية، وهذا راجع الى اثاره السلبية التي تتخر في المجتمعات المتقدمة والمتخلفة، الغنية منها والفقيرة، حيث أضحت هذه المجتمعات في البحث عن اليات لمكافحة الفساد المالي ومظاهره للحد منها والقضاء عليها.

#### اولاً: تعريف الفساد

لقد تعددت تعريفات الفساد، كل حسب وجهه نظره ومن الزاوية التي ينظر منها اليه، التعريفات من حيث اللغة والاصطلاح، وصولا الى التعريف التشريعي لظاهرة الفساد، وذلك انطلاقا من منظمات وهيئات دولية معينة بمكافحة الفساد وصولا الى باحثين ودارسين في هذا المجال.

#### 1/ الفساد لغة

الفساد لغة: بمعنى ( العطب والتلف) وخروج الشيء عن الاعتدال، ونقيضه: الصلاح.<sup>(1)</sup>

(1) محمد بن مكرم، لسان العرب، المجلد الثالث، دار صادر، بيروت، 1956م، ص335.

بينما الفساد في معاجم اللغة جاء من كلمة فسد ضد صلح والفساد لغة البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطل واضمحل، ويقال فسد فسادا وفسود ضد صلح، وفسده وافسده ضد اصلحه، وفساد القوم أي اساء اليهم ففسدوا عليه، والفساد معناه أيضا اللهو واللعب، واخذ المال ظلما والمفسدة جمع مفاسد وهي مصدر الفساد او سببه.(1)

اما الفساد (المعجم الوسيط) فمعناه: الاضراب، والخلل، واجذب، والقحط كما في قوله سبحانه وتعالى ﴿ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ﴾ (سورة الروم، الآية، 41).

أي: اكتساب الرزق بالباطل وعدم كفايته للناس.

اما في المنجد فيعني الفساد (اخذ المال ظلما)، وكذلك يقال في الغة (فسد الشيء) بمعنى لم يعد صالحا وغالبا ما ياتي فساد الشيء من ذاته، اما لفظة (الافساد) فتدل على تحققه بفعل خارجي(2).

اما الفساد لغة من وجهه نظر الباحث فقد جاء من كلمة (فسد) بمعنى فقدان الشيء لخواصه الاصلية، واحيانا يذهب المعنى الى اكثر من ذلك الا وهو فقدان المادة لمفعولة الأصلي، أي انتهاء مدة صلاحه وبذلك يكون له ضرر على الشخص اذا كان طعاما، وتلفظة يكون قبيحا اذا كان كلاما.

اما الفساد في اللغة الانجليزيةCorruption مشتقة من الفعل اللاتيني romper ومعناه الكسر، أي ان هناك شيء ما تم كسره وهو كسر للقواعد القانونية والأخلاقية.(3) وعرف مجمع اوكسفورد الفساد بانه: "انحراف او تدمير النزاهة في أداء الوظائف العامة من خلال الرشوة والمحاباة".(4)

والفساد في اللغة الفرنسية له دلالات ومترادفات ومنها maltraiter بمعنى فسد maltraiter ses gens بمعنى فاسد قومة، والأخلاق الفاسدة بمعنى corruptif immoral، فالمرادفات المشار اليها في اللغة الفرنسية والانجليزية تحمل نفس الدلالة للفساد كالانحلال، الرشوة، الخراب...الا

(1) عبدالرحمان محمد العيسوي، سيكولوجية الفساد والأخلاق والشفافية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2011م، ص 22.

(2) مجد الدين محمد، قاموس المحيط، فصل الفاء، دار الحديث، القاهرة، 2008م، ص 1246.

(3) محمد صادق، عبدالعال الديربي، جرائم الفساد بين البيات المكافحة الوطنية الدولية، المركز القومي للاصدارات القانونية، مصر، 2012م، ص 11.

(4) احمد مصطفى محمد، الاثار الاقتصادية للفساد الإداري، دار الفكر الجامعي، مصر، 2012م، ص 13.

انه تم الإشارة الى كلمة فساد في اللغة الفرنسية والانجليزية تعني بشكل خاص الرشوة في تلقيها او منحها، ومنه يقال corrupter المانح للرشوة corrupt الذي يتلقى الرشوة.

## 2/ تعريف الهيئات الدولية للفساد

كما تم تعريف الفساد من قبل بعض الهيئات والمنظمات العالمية كل حسب وجهة نظره فعرفت برنامج الأمم المتحدة الإنمائي: "الفساد هو إساءة استعمال القوة الرسمية او المنصب او السلطة للمنفعة الخاصة، سواء عن طريق الرشوة او الابتزاز او استغلال النفوذ، او المحسوبية، او الغش، او تقديم الاكراميات للتعجل بالخدمات، او عن طريق الاختلاس" ويعيب هذا التعريف انه محدود، اذ يحصر الفساد بالحكومة، وموظفي الدولة ولا يأخذ في الاعتبار حقيقة ان الفساد ينتشر أيضا في القطاع الخاص، وفي الأونة الأخيرة، بدا برنامج الأمم المتحدة الإنمائي باستخدام تعريف أوسع للفساد في القطاع الخاص، ويعرف الفساد الان بشكل عام بأنه "إساءة استعمال السلطة المخولة لتحصيل كسب خاص".<sup>(1)</sup>

ومن اكثر تعريفات الفساد دقة، تعريف المنظمة الدولية للشفافية الذي يحدد الفساد بايجاز، بأنه "إساءة استعمال السلطة التي أؤتمن عليها لمكاسب شخصية"<sup>(2)</sup>

يعرف البنك الدولي بوجه الخاص بالفساد على إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص، فالفساد يحدث عندما يقوم الموظف بقبول او طلب، او ابتزاز او رشوة، لتسهيل عقد او اجراء طرح لمناقصة عامة، كما يتم عندما بعرض وكلاء او وسطاء لشركات واعمال خاصة بتقديم الرشاوى للاستفادة من سياسات او إجراءات عامة للتغلب على المنافسين وتحقيق أرباح خارج اطار القوانين الجاري بها العمل، كما يمكن للفساد ان يحصل عن طريق استغلال الوظيفة العامة دون اللجوء الى الرشوة، وذلك بتعيين الأقارب او سرقة أموال الدولة مباشرة"<sup>(3)</sup>، ويشير هذا التعريف الى اليتين رئيسيتين من اليات الفساد:

أ. الية الرشوة والعمولة المباشرة الى الموظفين والمسؤولين في الحكومة، وفي القطاعين العام والخاص لتسهيل عقد الصفقات، وتسهيل الأمور لرجال الاعمال والشركات الأجنبية.

ب. وضع اليد على المال العام والحصول على مواقع للابناء والاصهار والاقارب في الجهاز الوظيفي، وفي قطاع الاعمال العام والخاص.

(1) مكتب السياسة الإنمائية برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الفساد والتنمية، منشورات الأمم المتحدة، 2008م، ص 6.  
(2) صلاح الدين حسن، جرائم الفساد، الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، مصر، 2012م، ص 227.  
(3) منير الحمش، الاقتصاد السياسي الفساد الإصلاح والتنمية، منشورات اتحاد كتاب العرب، دمشق سوريا، 2006م، ص 14.

ويذكر انه لصندوق النقد الدولي مفهومه الخاص (للفساد) الذي يرى فيه: " علاقة الايدي الطويلة المتعمدة التي تهدف باستنتاج الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد او لمجموعة ذات علاقة من الافراد"<sup>(1)</sup>.

اما اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد فانها لم تتطرق الى تعريف الفساد بصورة مباشرة ولكنها تطرقت في الفصل الثالث منها الى تجريم الفساد، حيث حددت حالات الفساد في المواد(15-25) من الاتفاقية ويمكن حصرها في:<sup>(2)</sup>

- رشوة الموظفين العموميين الوطنيين.
- رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المؤسسات الدولية العمومية.
- اختلاس الممتلكات او تبديدها او تسريبها بشكل اخر من قبل موظف عمومي.
- المتاجرة بالنفوذ.
- إساءة استغلال الوظائف.
- الثراء غير المشروع.
- الرشوة في القطاع الخاص.
- اختلاس الممتلكات في القطاع الخاص.
- غسل العائدات الاجرامية.
- الاخفاء.
- إعاقة سير العدالة.

### 3/ تعريفات بعض الاقتصاديين

وبالرجوع الى محاولات الباحثين التي جاءت لتعريف الفساد نذكر منها:

أ. يعرفه صامويل هنتغون Samuel Huntington بانه: "سلوك الموظف العام عندما ينحرف عن المعايير المتفق عليها لتحقيق اهداف وغايات خاصة"<sup>(3)</sup>، ويركز هذا التعريف على الجانب الأخلاقي للموظف العام عند ممارسته للوظيفة العامة ومدى التزامه بقواعد المهنة.

ب. كما تم تعريف الفساد من قبل جوزيف سنتوريا Joseph J.Senturia على انه: " سوء استخدام السلطة العامة من اجل منافع شخصية"<sup>(1)</sup> ويشير هذا التعريف الى إساءة صاحب

(1) IMF, Corruption Around The World, Washington, IMF Working Paper,1998,p8.

(2) الأمم المتحدة، اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، نيويورك، 2004م، ص ص17-22.

(3) Samuel Hunting, Modernization And Corruption, Article In The Book Of: Political Corruption: Concepts And Contexts, 3<sup>rd</sup> Edition, Transaction Publishers, 2001, p253.

المنصب العام للسلطة العامة التي منحت له عن طريق تحقيق مارب شخصية سواء كانت مادية او معنوية.

ج. كما عرف الفساد من قبل فيتو تانزي Vito Tanzi على انه: "سلوك عالمي مستقل يعتمد على العلاقات القوية في تحقيق منافع شخصية ذاتية لكل من يتعامل به او يتعاطاه". (2) ويشترك هذا التعريف مع بقية التعاريف في كونه يعتبر الفساد خروج الافراد عن المعايير والالتزامات الوظيفية العامة لصالح المنفعة الخاصة، لكن هذا التعريف يتفرد في كونه أشار للطابع العالمي للظاهرة، وبالتالي نحن لسنا بصدد الحديث عن ظاهرة محلية ضيقة الحدود، وانما بصدد ظاهرة عالمية ما يشير إشارة واضحة الى الاتساع المتزايد لها، كما نجد في إشارة لدور الروابط الشخصية (قراية، صداقة) في تحقيق المنافع الخاصة.

د. وكذلك عرف روبرت كليتجار Robert. Klitgard الفساد بأنه سلوك ينحرف عن الواجبات الرسمية لدور عام بسبب مكاسب مالية، او مكانة خاصة، او سلوك يخرق القانون عن طريق ممارسة بعض السلوك الذي يراعي المصلحة الخاصة. (3) تعريف علماء الاجتماع: ينظرون الى الفساد بأنه "علاقة اجتماعية تتمثل في انتهاك قواعد السلوك الاجتماعي فيما يتعلق بالمصلحة العامة". (4) اما علماء النفس فانهم يعتبرون الفساد بان "خلل في النظام القيمي للفرد والمجتمع الذي يدفع الى اتخاذ سلوكيات منحرفة عن النظام السلوكي". (5) اما رجال القانون فانهم يعتبرون الفساد "انحراف عن الالتزام بالقواعد القانونية". (6) ومن خلال مختلف تعاريف الفساد التي قدمت من طرف الباحثين بمختلف الهيئات التي لها علاقة بمكافحة الفساد، تستخلص الباحثة ان للفساد عدة خصائص أهمها:

- يتم الفساد في سرية تامة.

- إساءة استعمال الوظيفة العامة لتحقيق المصلحة الخاصة.

(1) Alemann, Ulrich Von And Heinrich-Heine, " Political Corruption In Europe: Causes, Consequences, Challenges", Wissens chafts zentrum Nor-Nordhein-Westfalen, Dusseldorf, Germany, 2008,p1.

(2) Vito Tanzi, "Corruption Around The World: Causes, Consequences, Scope, And Cures", International Monetary Fund, IMF Staff Papers Vol.45,1998,p8.

(3) محمدعلي إبراهيم، الفساد المالي والإداري وسبل مكافحته، الملتقى العربي الثالث حول حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، ورشة عمل مكافحة اعمال الرشوة والفساد، الرباط، يومي 11-15مايو، 2008م، ص 5.

(4) خضر عباس، الفساد الإداري استحقاقات اجتماعية وسياسية تقنية، جريدة الزمان، العدد180، 2004م، ص15.

(5) المرجع السابق، ص16.

(6) روبرت كليتجار، السيطرة على الفساد، ترجمة علي حسين حجاج، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، 1994م، ص108.

- الفساد يؤدي الى الاضرار بالمصلحة العامة.
- خيانة الثقة.
- يشترك في عملية الفساد اكثر من طرف لتبادل المصالح.
- يتميز الفساد بتعدد مظاهره واختلاف انواعه.
- هدر المال العام.
- الفساد هو إنحراف عن المعايير والقوانين المعمول بها.

### ثانياً: الجزور التاريخية للفساد

لم تعرف الإنسانية تاريخاً محدداً لنشوء ظاهرة الفساد، وان كان مصطلح الفساد ظهر قبل نشوء البشرية لقوله تعالى للملائكة: ﴿وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَائِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ﴾ (سورة البقرة، الآية، 30).

الوثائق والشواهد التاريخية نجد ما يدل على وجود ظاهرة الفساد وان كانت تختلف اشكالها ومعدلاتها من شعب الى اخر (1)

وان اول قصة فساد ظهرت على الأرض من خلال قتل قابيل لاختية هابيل وهما ابني نبي الله ادم عليه السلام، وذكرت في القران الكريم اذا قال جل وعلا ﴿ فَطَوَّعَتْ لَهُ نَفْسُهُ قَتْلَ أَخِيهِ فَقَتَلَهُ فَأَصْبَحَ مِنَ الْخَاسِرِينَ ﴾ (سورة المائدة، الآية، 30).

وكذلك قال سبحانه وتعالى: ﴿ إِنَّمَا جَزَاءُ الَّذِينَ يُحَارِبُونَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَيَسْعَوْنَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا أَنْ يُقَتَّلُوا أَوْ يُصَلَّبُوا أَوْ تُقَطَّعَ أَيْدِيهِمْ وَأَرْجُلُهُمْ مِّنْ خَلْفٍ أَوْ يُنْفَوْا مِنَ الْأَرْضِ ذَلِكَ لَهُمْ خِزْيٌ فِي الدُّنْيَا وَلَهُمْ فِي الْآخِرَةِ عَذَابٌ عَظِيمٌ ﴾ (سورة المائدة، الآية، 32).

وأيضاً سجلت اول حاله رشوة في التاريخ، عندما ارادت بلقيس ملكة تدمر ان تبعث بهدية الى نبي الله "سليمان عليه السلام" لكي لا يدخل مدينتها بالقوة لقوله: قَالَ تَعَالَى: ﴿ وَإِنِّي مُرْسِلَةٌ إِلَيْهِمْ بِهَدِيَّةٍ فَنَاظِرَةٌ بِمَ يَرْجِعُ الْمُرْسَلُونَ \* فَمَا جَاءَ سُلَيْمَانَ قَالَ أَتُمِدُّونَ بِمَالِ أُمَّةٍ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ ﴾ (سورة النمل، الآية، 35-36).

(1) لوي اديب، الفساد الإداري والبطاله، دار ومكتبة الكندي للنشر، عمان، 2014، ص 20، 19.



فالفساد ظاهرة إنسانية قبل كل شيء، ولدت مع ولادة الانسان في ظل وجود الرغبات الانسانية للاستيلاء على ما للاخر، وقد ساعدت الظروف في مرحلة الاستقرار البشري مع زيادة الموارد الى وجود النزعة الواضحة بان يحاول من لا يمتلك بشتى الطرق السليمة وغير السليمة<sup>(1)</sup>. لذلك سحاول تتبع مختلف تطورات الإنسانية عبر الحقب التاريخية المختلفة، من اجل تبين مختلف مظاهر تطور الفساد، بدءاً بالعصور القديمة، مروراً بالعصور الوسطى، وصولاً الى العصر الحديث وعلى هذا الأساس سيتم تتبع الظاهرة بدلالة العصور.

### 1/ الفساد في الحضارات القديمة

إشارات احدى الدراسات المتعلقة بهيئة الاثار الهولندية في موقع راكا في سوريا الواح لكتابة مسمارية تبين موقع اداري يقابل في عصرنا الحالي أرشيف لدائرة الرقابة بين قضايا خاصة بممارسة المسؤولين الحكوميين للفساد الاداري وقبول الرشاوى، منهم العاملين في البلاط الملكي الاشوري، كما تشير مقولة رئيس وزراء الملك الهندي " يستحيل على المرء ان لا يذوق عسلا او سما امتد الية لسانه فانه يستحيل أيضا على من يدير أموال الملك ان لا يذوق من ثروة الملك ولو نذرا قليلا".

ولقد سجل في البرديات القديمة العديد من حوادث الفساد، ومنها التواطؤ الذي كان قائماً بين حراث المقابر الفرعونية ولصوص المقابر لسرقة ما بها من قطع ذهبية، وفي المقطع الاتي: "اختلت الموازين..اختفى الحق.. البعض يحاول خداع الالهة يذبحون الاوز كقرايين ويقدمونها للالهة زاعمين انها ثيران" ( عن احد البرديات الفرعونية) تجد ان الفساد قد انتشر الى حد محاولة البعض خداع الالهة ذاتها<sup>(2)</sup>.

ويلاحظ ان " حمو رابي" سادس ملوك بابل(1750-1792 ق م) الذي وسع المملكة، وصاحب التشريعات المهمة في التاريخ( شريعة حمو رابي) قد أشار في المادة السادسة من شريعته جريمة الاعتداء على المال العام، والتي تنص على: " اذا سرق سيد بارز ملكا يعود الى المعبد او الدولة فعليه ان يواجه الإعدام" <sup>(3)</sup>.

(1) هاشم الثمري، ايثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي واثاره الاقتصادية الاجتماعية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م، ص 61.

(2) محمد احمد درويش، الفساد مصادره نتائج مكافحته، عالم الكتاب، القاهرة، 2010م، ص 14.

(3) حمو رابي، قوانين شريعة حمو رابي، ترجمة وتعريب: محمود امين، دار العرق للنشر المحدودة، لندن، 2007م، ص 11.

حيث تشدد على احضار المختلس امامه ليقاضية بنفسه وتوليه امر اجثائه، مما يدل على اهتمامه الكبير بمكافحة افة الفساد، وكذلك فان الشريعة المذكورة كانت نظم قد نظمت العلاقة بين الحاكم والمحكوم من خلال المواد (265،260،29،25،22،13،06)<sup>(1)</sup>.

اما عند الصينيين القدماء فان الفكر السياسى لدى (كونفوشيون) قد شخص ظاهرة الفساد: ففي كتابة (التعليم الأكبر) يرد أسباب الحروب التي حدثت الى فساد الحكم هذا مرده الى فساد الاسر واغفال الأشخاص تقويم نفوسهم اما في كتابه ( عقيدة الوسط) فهو يراى ان الحكم لا يصلح الا بالاشخاص الصالحين والوزارة الصالحة التي توزع الثروات بين الناس على أوسع نطاق، وهو يشير لاطار الفساد عندما يتطرق الى القول: " ان تركيز الثروة يؤدي الى تشتت الشعب".

وبانتقالنا الى الحضارات الغربية نجد ان افلاطون تطرق الى ظاهرة الفساد من خلال كتابه (الجمهورية) والذي تطرق من خلاله الى ظاهرة الفساد من خلال مناقشة لمسالة " العدالة الفردية والجماعية" وقد أشار الى ان اللجوء الى العدالة يستبعد مسالة المنفعة او المصلحة والتي هي بمثابة حجر الأساس في ظهور الفساد واستفحاله، كما انه ومن خلال معالجته للضرورة السياسية للحكومات والتي هي في نظره ضرورة حتمية ودقيقه يراى من خلالها ان الحكومة تنتقل من "الاستقرائية" (حكومة الفرد الأمثل) الى " تيموقراطية" ( حكومة الأقلية العسكرية) فالديمقراطية" ( حكومة الشعب) لكي تنتهي بالاستبدادية ( حكومة الفرد)، واتهم التيموقراطية بانها استغلال الفرصة لتقاسم الثروات واضهاد من كلفو بحمايتها، وفي ذلك تشخيص ضمنى لمظهر من مظاهر الفساد في ذلك الوقت. وعلية فان الحب الزائد للثروة والتي منشؤها السلطة والبحث عن المجد والمطامع يعد سببا من اسباب انتقال السلطة، وفي رأي افلاطون ان صاحب الثروة هو السيد المطامع والفقير هو والمرتذل. اما على صعيد كتابة (القوانين) فنراه يحارب الفساد في جميع صورته، فهو يحارب الفساد الديني ويحث على الوحدة الأخلاقية، ويحاول الحد من الفساد الإداري والاقتصادي بحيث لم يسمح لمن يمتلك الأموال ان يزيد أمواله الا ضمن حد معين، كذلك اقر إنشاء هيئة للموظفين واجبها الأساسي مراقبة تصرفات المواطنين، ثم ان افلاطون وضع تصوراً لجمهورية فاضلة لا فساد فيها عندما قال: " ان على العاملين في الامة) خدمه الامة) ان يقدموا خدماتهم دون تقبل هدايا مقابل ذلك...وان من اصعب الأمور ان يكون للمرء

(1) عماد صلاح، الفساد والإصلاح، منشورات احاد العرب، دمشق، 2003م، ص 18.

رأياً عن الأمور ثم يلتزم بهذا الرأي، والطريق المضمون للمرء ان يسلكة هو تقديم فروض الطاعة والولاء للقانون الذي يامرنا بان لا نقدم الخدمات مقابل الهدايا".<sup>(1)</sup>

وبالانتقال الى أفكار ارسطو(384-322 ق. م) نجد في كتاباته ما يشير الى ظاهرة الفساد بشكل او باخر حيث يقول: " بعض الناس يحولون كل سجية او فن او وسيلة الحصول على النقود فذلك يتصورون انه الغاية ومن اجل تحقيق الغاية يجب تخير كل شي".<sup>(2)</sup>

نراه قد شخص الفساد السياسي من خلال تصنيفة للدساتير، حيث درس وحلل هو وتلاميذه قرابة 158 دستور لمدن وحضارات متنوعة، ليلاحظ العوامل التي تحافظ على الدساتير والعوامل التي تعمل على تدميرها، ومن خلال ذلك يصنف الدولة الى دولة فاسدة- ويرى انها قد تفشل في ان تكون دولة، والى دولة صالحة تهدف الى تحقيق الصالح العام.<sup>(3)</sup>

## 2/ الفساد في العصور الوسطى

وفي العصور الوسطى اتسع نطاق الفساد، وصار يشمل مجالات متعددة منها المؤسسة الدينية وجهاز الحكم، وقد ساد هذه الفترة نظامان هما النظام الاقطاعي في أوروبا والنظام الإسلامي. ففي النظام الاقطاعي انتشر النهب والفوضى بعد سقوط الدولة الرومانية، وشغل الوظائف العامة يتم عن طريق الميراث، ويشمل التعيين الأقارب والمعارف والأصدقاء، والموظف في هذا النظام يحتفظ بوظيفته على أساس انه صاحب حق اقطاعي فيها مادام يقوم بالتزاماته اتجاه الملك، وهذا أدى بدوره الى إساءة استخدام السلطة الإدارية، وكان ينظر اليها البعض على أساس تتكون من ارتباط السلطة العامة بالنظام الفاسد.<sup>(4)</sup>

وقد نصت نصوص الكتاب المقدس على ظاهرة الفساد، فرسالة بوليس الرسول الأول الى اهل كورننتوس تورد ما نصه: " لا تضلوا المعاشرة السيئة تقسد الاخلاق الحسنة" وهي دلالة على اهتمام المسيحية بالخلق القويم الذي يؤدي الى تكوين مجتمع خال من الضلالة والعشرة السيئة واللتين ينجم عنهما الكثير من الفساد. وفي رسالة القديس بولس الأول الى اهل تيموتوس إشارة

<sup>(1)</sup> رمضان السنوسي، عبدالسلام بشير، الفساد بين الشفافية والمساءلة، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2006م، ص6.

<sup>(2)</sup> امير فرج، الحكومة ومكافحة الفساد الإداري والوظيفي في اطار اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2011م، ص 158.

<sup>(3)</sup> علاء فرحان، علي الحسين، استراتيجيات محاربة الفساد، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2014م، ص 24.

<sup>(4)</sup> عبدالكريم بن سعد، واقع الإجراءات الأمنية المتخذة للحد من جرائم الفساد، رسالة ماجستير في العلوم الأمنية منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف للعلوم الأمنية السعودية، 2003م، ص 26.

الى ان محبة المال اصل كل شر وبعض الناس استسلموا اليه وفضلوه على الأعلى فاصابوا  
انفسهم باوجاع كثيرة.(1)

غير ان التشخيص الحقيقي للظاهرة وكيفية معالجتها جاء من خلال الدين الإسلامي ، حيث  
تجد في القرآن الكريم تبنيها و اشارات لظاهرة الفساد بكل ابعادها واشكالها، وذكرت في اكثر من  
خمسين موضعاً بين صفحاته الشريفة.(2)

ولو عدنا الى سورة الاسراء بمفردها لوجدنا الابداع الرباني ينبه الناس الى كل اشكال الفساد  
بالحث على تقاديه، فجاءت النصوص بوحى الله سبحانه وتعالى مشيرة للفساد والإصلاح في  
الوقت نفسه لتعطي درساً بليغاً ينبه للسلوك القويم.

وبانتقالنا للعصور الأخرى التالية لعصر صدور الإسلام، نجد ان الافة انتشرت في العصريين  
الاموي والعباسي، حيث كان المال يبذل في العصر الاموي للجماعات والفرق المعارضة  
لضمان ولائها للامويين، ولكي يحافظ الولاة الباذلين لذلك المال على مناصبهم، وهذا ما جعل  
صاحب المقدمة العلامة العربي ابن خلدون، الذي أشار الى ان مظاهر الفساد تظهر في الطور  
الخامس من مراحل عمر الدولة حسب تصنيفه، حيث يكثر الاسراف والتبذير، ويكون صاحب  
الدولة في هذا الطور متلفاً لما جمعه السابقون في سبيل الشهوات والملاذ والانفاق على بطانته.  
(3)

وبذلك يفسد كبار اوليائه ويخرب ما ابتناه اسلافه، وهذا الطور لا يؤدي الا الى انقراض الدولة  
حيث ان الانقراض يكون نتيجة للازمة الاقتصادية التي تحل لنقص الأموال والحاجة اليها من  
قبل صاحب السطان التي تجبره على السلوك الاكراهي في زيادة الضرائب على الفلاحين وسائر  
اهل البلاد مما يدعو الناس الى التقاعس عن العمل، بسبب فساد السلطان، وبالتالي تتفاقم  
الازمة وتدخل الدولة في مرحلة الاضمحلال.(4)

### 3/ الفساد في العصر الحديث

بعد هذه النظرة الواسعة عبر العصور والحضارات في تشخيص الفساد لابد من اثناء لهذا  
الموضوع ان تأخذ بعض اشكال الفساد في العصر الحديث، ففي إنجلترا مثلاً ابان حكم

(1) لؤي اديب العيسى، الفساد الإداري والبطاله، مرجع سبق ذكره، ص 21، 22.

(2) عصام احمد البهجي، الشافية واثرها في مكافحة الفساد الإداري، دار الفكر الجامعي، مصر، 2014م، ص 189.

(3) حسن أبو حمود، الفساد ومنعكساته الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002م، ص  
470-464.

(4) عماد صلاح عبدالرازق، الفساد والإصلاح، منشورات اتحاد الكتاب العرب، دمشق سوريا، 2003م، ص 19.

ملوك"ال ستيوارت" وتحديدًا عام 1660، ظهر استخدام اليات متعددة للفساد للتأثير على أعضاء البرلمان من أجل تحقيق مارب خاصة، من خلال ضم أصوات أعضاء البرلمان لجانبه، ويذكر البعض ان هذا الأسلوب بقي متبعًا حتى مرحلة متأخرة من القرن التاسع عشر. (1)

الجدير ذكره هنا، ان الفساد كان منتشرًا وبشكل واضح في إنجلترا و إيرلندا حيث كانت عادة شراء المناصب متداولة في تلك الفترة وكان الهدف هو تولي مناصب مرموقة في تلك المجتمعات، مما اثار غضب الرجال في المجتمعين الإنجليزي والإيرلندي.

وبالانتقال الى النموذج الأمريكي نلاحظ نسيجًا متداخلًا من العوامل المتشابكة والتي ساهمت بشكل ملحوظ في ازدياد الفساد، فالنمو السريع والمجتمع المتحركة والذي ركز على الفردية وعلى النجاح اثر في ذلك، ففي عهد الرئيس الأمريكي الثامن عشر Grant كانت مظاهر الفساد تعاني منها الحكومة الوطنية، فهناك فضائح الجمارك، والعوائد المالية، وحيل الاستيلاء على الأراضي، وبروز فئة من الصناعيين ومهندسي سكك الحديد تستخدم الفساد لتمير مصالحها، فضلًا عن تمرير أعضاء الكونغرس لمصالحهم الخاصة عن طريق المنفذ التشريعي، والتي تعد من مؤشرات لمدى استفحال الفساد آنذاك. (2)

مما سبق تزي الباحثة ان الفساد قديم قدم التاريخ حيث عرفة الانسان منذ بداية الخلقية، ولا زال يكتشف في كل يوم بشكل جديد ونوع جديد منه، حيث ساهمت تعقيدات الحياة في زيادته وتعدد صورة التي تلقى بظلالها السيئة على المجتمعات.

### ثالثاً: اشكال الفساد

يتخذ الفساد اشكالا متعددة، لعلها تبتداء باساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب شخصية، ومن ذلك المنطلق يتم قبول الرشوة وإختلاس الأموال والتهرب الضريبي... وغيرها من الممارسات التي تسبب الضرر على المجتمع وعلى الاقتصاد بشكل او باخر، ويمكن الإشارة الى بعض من اشكاله.

#### 1. الفساد حسب الحجم

يقسم بعض الباحثين الفساد ووفقًا لحجمه الى الفساد الكبير والفساد الصغير.

(1) محمد صلا الدين، الفساد الإداري كمعوق لعمليات التنمية الاجتماعية والاقتصادية، دار النشر بالمركز العربي للدراسات الأمنية والتدريب، الرياض، 1994م، ص 22.

(2) خالد بن عبدالرحمن، الفساد الإداري انماطة واسبابه وسبل مكافحته نحو بناء نموذج تنظيمي، رسالة دكتوراه في فلسفة العلوم الأمنية منشورة، كلية الدراسات العليا قسم العلوم الإدارية، جامعة نايف للعلوم الأمنية السعودية، 2007م، ص 54.

#### أ. الفساد الصغير

وهو فساد الموظفين في القطاعات المختلفة واساسه الحاجة الاقتصادية (المادية)، ويحث هذا النوع من الفساد عادة عندما يقوم موظف بقبول او طلب رشوة او ابتزاز لتسهيل عقد او اجراء طرح لمناقصة عامة.

#### ب. الفساد الكبير

وهو الذي يرتبكه رؤساء الدول والحكومات والوزراء ومن في حكمهم واساسه الجشع، ويرى صامويل هنتنغتون Samuel. Huntington ان المنفذين السياسيين هم اكثر فسادا من الموظفين، وموظفي الدواوين الأعلى مركزا وظيفيا اكثر فسادا من الاخرين، كما ان رئيس الجمهورية او القائد الأعلى يفوق الجميع فسادا، وهذا النمط من الفساد لا يكون بالضرورة متعارضا مع الاستقرار السياسي. (1)

#### ج. الفساد حسب الانتشار

يصنف باحثون اخرون الفساد حسب الانتشار الى فساد دولي وفساد محلي.

#### - الفساد الدولي

إن ظاهرة الفساد تأخذ ابعاد واسعة وكبيرة تصل الى نطاق عالمي، وذلك ضمن نظام الاقتصاد الحر، وتصل الأمور ان تترايط الشركات المحلية والدولية بالدولة والقيادة السياسية بشكل منافع ذاتية متبادلة يصعب الفصل بينهما، لذلك يعد هذا النوع الأخطر على الاطلاق. (2)

#### - الفساد المحلي

يقصد به ما ينتشر من مظاهر الفساد داخل البلد الواحد، ولا ينأى عن كونه فساد صغار الموظفين والافراد ذوي المناصب الصغيرة في المجتمع عادة، ممن لا يرتبطون في مخالفتهم بشركات اجنبية تابعة لدول أخرى. (3)

#### د. الفساد من ناحية التنظيم

يمكن تصنيف الفساد حسب هذا المعيار الى ثلاثة أقسام حسب درجة الفساد وهي:

#### - فساد عرضي (فردى)

(1) عصام عبدالفتاح، الفساد الإداري: ماهيته، أسبابه، مظهره، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011م، ص5.

(2) علاء فرحان، علي الحسين، استراتيجية محاربة الفساد، مرجع سبق ذكره، ص27.

(3) احمد عبدالرحمن، مصطفى محمود، الفساد الإداري ظواهر وسبل علاجه، عمادة البحث العلمي، الرياض، 2013م، ص12.

قد يكون الفساد أحيانا حالة عرضية لبعض الافراد السياسيين او الموظفين العموميين، او مؤقتا وليس منتظما.

- فساد مؤسساتي

وفي حالات أخرى يكون الفساد موجودا في مؤسسة بعينها او في قطاعات محددة للنشاط الاقتصادي دون غيرها من القطاعات الأخرى، كوجود بعض الموظفين الرسميين الفاسدين في بعض الوزارات والقطاعات المختلفة.

- فساد منتظم

وفي أحيان أخرى يصبح الفساد ظاهرة يعاني منها المجتمع بجميع طبقاته ومختلف معاملاته، وهذا ما يقصده جونستون Johnston بالفساد المنتظم او الممتد، وهذا الفساد يؤثر على المؤسسات وسلوك الافراد على جميع مستويات النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وله ملامح تميزه عن غيره: (1)

- بانه متجسد في بيئات ثقافية واجتماعية معينة.

- يميل الى ان يكون احتكاريا.

- فساد منتظم ويصعب تجنبه، فهو اخطرهم.

### هـ. الفساد من حيث القطاع

وقد صنف الباحثون في الشؤون الاقتصادية الفساد حسب القطاع الى فساد القطاع العام وفساد القطاع الخاص.

- فساد القطاع العام

لقد وجد قطاع الدولة لكي يبقى، وبقاؤه مرهون بادائه وفعاليتها وتحقيق الأهداف التي وجد من اجلها أصلا لخدمة المجتمع وافراده، ولكن الشكوى كانت وما زالت من الفساد والهدر الذي يعم مؤسسات الدولة، إذ يبدو القطاع العام مرتعا خصبا للانحرافات الإدارية والسرقات المالية لان الحافز الفردي غائب والمصلحة الشخصية للقائمين على النشاط الاقتصادي غير متوفرة، فيكون التعويض دائما هو ذلك النمط من التوظيف العام لصالح الخاص. (2)

- فساد القطاع الخاص

(1) عبدالله بن حاسن، الفساد الاقتصادي وانواعه أسبابه. اثاره وعلاجه، متاح على: <http://www.kl28.net/Knol7/?p=view&post=1093984> تاريخ التصفح: 29\1\2022م الساعة: 6:27م.  
(2) علاء فرحان، على الحسين، استراتيجية محاربة الفساد، مرجع سبق ذكره، ص 33.

ويعني استغلال نفوذ القطاع للتأثير على مجريات السياسة العامة للدولة باستعمال مختلف الوسائل من الرشوة والهدايا، وهذا لاجل تحقيق مصلحة شخصية كالأعفاء من الضريبة وللحصول على الإعانات<sup>(1)</sup>

### و. الفساد حسب طبيعة الانحراف

ويصنف الفساد بحسب طبيعة انحرافاته الى فساد اداري يتعلق بالانحرافات الإدارية وفساد مالي ويتعلق بالانحرافات المالية.

#### - الفساد الإداري

تشير مظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية او التنظيمية الى تلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام اثناء تاديته لمهام وظيفيته، والتي تتعلق بصفة أساسية بالعمل وحسن انتظامه، اما مظاهره يمكن ملاحظتها في عدم احترام مواعيد العمل في الحضور والانصراف او تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار والانتقال من مكتب لآخر، الامتناع عن أداء العمل او التراخي والتكاسل والسلبية، وعدم تحمل المسؤولية، وإفشاء اسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي، وغيرها.<sup>(2)</sup>

#### - الفساد المالي

ويتمثل في مجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والاحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية. وتجدر الإشارة هنا، الى انه تم تحديد نطاق الدراسة بحيث لا يقع في مجال اهتمامنا- نسبيا- سوى الأنشطة غير المشروعة والتي تدر دخلا ماديا والتي تشكل في مجملها ما يصطلح عليه الفساد المالي، سيتم التطرق لهذا النوع من الفساد بشيء من التفصيل في المباحث اللاحقة. والشكل(1/1/2)التالي: يوضح أنواع الفساد والخصوصية التي يتمتع بها كل نوع من حيث(المصدر، شمولية التأثير، سهولة الاكتشاف، درجة العلانية).

(1) حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، 2013م، ص 27.  
(2) عبدالمجيد الحراشة، الفساد الإداري، دراسة ميدانية لوجهات نظر العاملين في اجهزه مكافحة الفساد الإداري في القطاع الحكومي الأردني، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2003م، ص 200.



الشكل رقم (1/1/2): أنواع الفساد وخصائصه

نوع الفساد	المصدر	شمولية التأثير	سهولة الاكتشاف	درجة العلنية
الفساد الصغير	صغار الموظفين	جزئي ومحدود بأفراد	سهل الاكتشاف	واضح
الفساد الكبير	كبار المسؤولين	شامل التأثير	صعب الاكتشاف	واضح الى متوسط الغموض
الفساد السياسي	كبار السياسيين والقادة	شامل التأثير	في بعض الحالات صعب الاكتشاف	واضح الى متوسط الغموض
الفساد الثقافي	مؤسسات الاعلام ومراكز البحوث	شامل التأثير (الجمهوري)	صعب الاكتشاف ومعقد بسبب غياب النوايا الحسنة	علني مبطن
الفساد الاداري	الجهاز الإداري والعاملين فيه	محدود	سهل الاكتشاف	غير واضح
الفساد الشامل	جميع الأجهزة في الدولة والشركات	شامل متعمدا على شيوخ ثقافة الفساد	سهل الاكتشاف	واضح
الفساد الجزئي	أجهزة وادارات محددة وموظفين	محدود التأثير	سهل الاكتشاف	غير واضح
الفساد الحضاري الاجتماعي	المجتمع وثقافته وتراثه	شامل	صعب الإحساس به لوجود القنوات المسبقة	معلن ويفهم بالعكس
فساد منظمات الاعمال الخاصة	مدراء وموظفي الشركات وقد يساعد عليه المجتمع	محدود	سهل الاكتشاف	متوسط الوضوح

المصدر: عزالدين بن تركي، منصف شرفي، الفساد الإداري، اسبابه واثارة وطرق مكافحته، ملتقى وطني حول، حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 مايو، 2012م، ص6.

من خلال الشكل رقم (1/1/2) أعلاه تلاحظ الباحثة ان الفساد تم تقسيمه حسب تأثيره فهو يبدأ صغيرا الى ان يصبح شاملا في جميع مجالات الاعمال، حيث يتنم بعضها بالوضوح والبعض سهولة الاكتشاف وبعضها يصعب اكتشافها ، ومن حيث التأثير بعضها جزئي وبعضها شامل، ومن حيث المصدر يبدأ تدريجيا من صغار الموظفين والعكس، وتصبح افة تشمل جميع القطاعات الخاصة والعامة.

## المبحث الثاني

### مفهوم وأسباب ومظاهر الفساد المالي

#### تمهيد:

قبل تعريف مفهوم الفساد المالي لابد من توضيح مفهوم مكوناته وهما (الفساد، المال) حيث ان توضيح كل من المفهومين منفصلين قد يساعد في فهم مصطلح الفساد المالي بصورة جيدة وفيما يلي يستعرض الباحث مفهوم المال ثم مفهوم الفساد المالي.

#### أولاً: مفهوم المال

مفهوم المال في اللغة هو كل ما يتمول به وتميل اليه النفس، او هو ما يملكه الانسان من كل شي، كل ما يملكه افراد او تملكه الجماعة من متاع او عرض تجارة او عقار او نقود او حيوان والجمع أموال، وقيل هو ما يميل اليه الطبع ويمكن ادخار الى وقت الحاجة وان يكون مرغوبا في تحصيله، وان يكون قابلا للتداول، وان يكون محدود المقدار، وان يكون مكتسبا، وفي الأصل اطلق المال على ما يملك من الذهب والفضة ثم اطلق على ما يقتنى ويمتلك من الاعيان، ويطلق المال عند اهل البادية على الانعام والمواشي كالابل والغنم فيقال خرج الى ماله أي خرج الى ضياعه او إبله<sup>(1)</sup>.

اما المال اصطلاحا فهو كل ما يمكن ان يملكه الانسان وينتفع به على وجه معتاد سواء كان مملوكا بالفعل او كان قابلا للتملك، وهذا يعني ان المال هو كل ما يملك قيمة اقتصادية تقدر بالنقود سواء كانت في حيازة شخص وفي ملكه او كان غير مملوك لاي شخص ما دام يقبل ان يحاز ويملك، ولا يقتصر مفهوم المال على العملات النقدية فحسب كما هو سائد عند العامة فهو أي سلعة يمكن استخدامها لتخزين قيمة وكوحدة حساب، ويتضمن هذا المفهوم للمال شرطين جوهريين لابد من توفرهما في السي حتى يطلق عليه مالا في الاصطلاح الفقهي هما:<sup>(2)</sup>

1. يجب ان يكون الشيء قابلا للتملك أي يمكن حيازته والاستئثار به للفرد او الجماعة كالمنزل والسيارة ، فالشي الذي لايمكن امتلاكه واخضاعه لعملية التبادل بين الناس لا يعتبر مالا اقتصاديا وليست له قيمة مالية.

(1) صالح بن عبدالله، مفهوم صفة المالية عند الفقهاء، مجلة البحوث الإسلامية، الرئاسة العامة للبحوث العلمية والإفتاء، العدد السادس والسبعون، الرياض، 1426هـ، ص 310-540.

(2) الجامعة الدولية الالكترونية 2015م، متاح على: <https://ar-ar.facebook.com/ieu.university/posts> تاريخ التصفح: 2022/1/30 الساعة: 2: 48م.

2. ان يكون الشيء نافعا أي صالحا لقضاء الحاجة واشباع الرغبات لا في نظر صاحبه فحسب وإنما في نظر الشرع أيضا.

ويطلق على المال في الفكر المحاسبي المعاصر (الأصول) وقد جرى العرف على تقسيمه الى أصول ثابتة تقتني لاجل استخدامها في النشاط وليس بغرض إعادة بيعها، وأصول متداولة تقتني لاجل البيع والشراء والتداول، وهناك اتجاه محاسبي يرى ضرورة تقسيم المال الى نقدية وغير نقدية.

يمكن تقسيم المال باعتبار الهدف منه الى أربعة أقسام كما يلي:<sup>(1)</sup>

أ. تقسيم المال حسب ثبوت القيمة.

يقسم المال حسب ثبوت القيمة الى قسمين مال متقوم ومال غير متقوم، فالمراد بالمال المتقوم هو ما كان ملكا منتقعا به بوجه شرعي معتاد كالمنزل والسيارة والكتاب، ويعتبر المال غير متقوم اذا كان غير مملوك لاحد كالطير في السماء والسماك في الماء او كان مملوكا بالفعل لكن الشرع حرم الانتفاع به كالخمر والمخدرات ولحم الخنزير وماشابه ذلك مما هو رجس اونجس.

ب. تقسيم المال حسب طبيعة التعامل

يقسم المال حسب طبيعة التعامل الى مال مثلي ومال قيمي، فالمال المثلي هو ما يوجد له مثل اونظير في الأسواق ولا تتفاوت احاده واوصافه تفاوتا يعتد به ويكون في الموزونات والمكيلات والمعدودات، اما القيمي فهو ما يعرف بعينه ولكن تتفاوت احاده واوصافه ولا توجد له نظائر في الأسواق كالكتب المخطوطة والمنسوجات اليدوية للاختلاف في اتقان النقل او جودة الصنعة.

ج. تقسيم المال حسب الثبات والحركة

يقسم المال حسب الثبات والحركة الى عقار ومنقول، فالعقار هو المال الثابت الذي لا يمكن نقله وتحويله من مكان الى اخر دون اتلاف ويشمل الأراضي والمباني والأشجار، اما المنقول فهو ما امكن نقله دون اتلاف وكان متحركا بطبيعته كالأثاث والسيارات والمعدات.

د. تقسيم المال حسب النماء والاستهلاك

<sup>(1)</sup> علي محي الدين القرعة، المقدمة في المال والاقتصاد، دار البشائر الإسلامية للطباعة والنشر، بيروت، 2006م، ص 21.

يمكن تقسيم المال بحسب النماء او الاستهلاك الى مال نام ومال غير نام، فالمال هو كل ما كان قابلاً للنماء و فارغ من الحاجة الاصلية وعلى سبيل المثال فمن تملك رصيذاً من النقود، فهذا الرصيد المالي يعتبر قابلاً للنماء والزيادة فيه، اذ باستطاعة مالكة ان ينميها عن طريق استثماره وتوظيفه، اما المال غير النامي فهو ما كان مشغولاً بالحاجة الاصلية كالغذاء والملبس والسكن والاثاث وأدوات العمل اليدوي ومعدات الإنتاج بصفة عامة.

### ثانياً: مفهوم الفساد المالي

تعتبر ظاهرة الفساد المالي من الظواهر التي أصبحت عالمية وواسعة الانتشار ذات جذور تاريخية تأخذ ابعاداً واسعة منذ تاريخ بعيد وتتداخل فيها عدة عوامل، وهي تعترض عملية التطور والبناء في المجتمعات والبلدان على المستويين العام والخاص بسبب هدفها الذي يعود الى تغلب المصلحة الفردية على المصلحة العامة بطرق غير مشروعة، وأصبحت تهدد جميع مجالات الحياة ولا يمكن القضاء عليها الا من خلال تضافر كافة الجهود الرامية الى تجفيف منابعها وتشخيص مسبباتها ومحاولة علاجها بصورة جذرية.<sup>(1)</sup>

فقد عرف الفساد المالي بانه "مجملة الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والاحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة والتي تؤدي بالنتيجة الى المساس بالمال العام سواء تمت عن طريق الفعل او الامتناع".<sup>(2)</sup> وتتضمن المخالفات المالية الاتي:<sup>(3)</sup>

1. القيام بعمل مخالف للقواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في الدستور والقوانين واللوائح.
2. مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة وضبط الرقابة على تنفيذها.
3. التلاعب في الأموال على شكل جرائم السرقة والاختلاس والاحتيال.
4. مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات وشئون المخازن وكافة القواعد والإجراءات والنظم المحاسبية السارية.

(1) سلام صبحي، الفساد الإداري والمالي: كظاهرة وأساليب علاجها، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015م، ص 11.  
(2) محمود فضيل، مفهوم الفساد ومعايره، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2004م، ص 81.  
(3) إبراهيم خليل السعدي، اثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، دراسة مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء، عمان، 2009م، ص 7.

وأيضاً عرف الفساد المالي بأنه "سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل مصلحة خاصة أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأخير معين".<sup>(1)</sup>

كما عرف بأنه مجموعة من الانحرافات المالية المخالفة للقوائم والاحكام المالية التي تسهم في سير العمل المالي والإداري. ويعرف بأنه الاعمال التي تؤدي الى كسب الحرام كجرائم السرقة والحراية والربا وبيع الزرائع، او تقف عائق امام الكسب الحلال كالغش والتدليس والاحتكار.<sup>(2)</sup> يتعلق الفساد المالي بفساد المؤسسات المالية، مثل المصارف ومؤسسات وشركات الاستثمار والتأمين، وبورصات الأوراق المالية، والمنشآت المرتبطة بها، فهو فساد في الموارد المتاحة لدى تلك المؤسسات لخدمة مصالح خاصة، بتاهل تطبيق القواعد والضوابط المهنية، فهو يتعلق بالانحرافات المالية ومخالفة الاحكام والقواعد المتعمدة حالياً في تنظيمات الدولة مع مخالفة الضوابط وتعليمات الرقابة المالية.<sup>(3)</sup>

تعرف الباحثة الفساد المالي بأنه هو مجموعة من الانحرافات المالية والتي تخالف القوانين والاحكام المالية والتي تسهم وتساعد في سير العمل المالي والإداري، فهو يختلف عن الفساد الإداري في كونه يهتم بالجانب المالي فقط وليس الإداري.

تستنتج الباحثة مما سبق من مفهوم الفساد المالي في مؤسسات القطاع العام الآتي:

أ. ان الفساد المالي نوع من أنواع استغلال النفوذ او السلطة الممنوحة للشخص في المؤسسة العامة.

ب. ان الفساد المالي اذا وقع يشمل كافة الهرم الموجود في المؤسسة العامة ويعطل سير عملية الشفافية في المؤسسة العامة.

ج. ان الفساد المالي في حد ذاته هو تخطي للقوانين واللوائح والضوابط الموجودة في المؤسسة العامة والمعمول بها.

د. ان الفساد المالي دائماً ما يحقق مصالح ومطامع شخصية وهذا هو العمود الذي يقوم عليه الفساد.

(1) علي احمد سليمان، قاموس المصطلحات الاقتصادية، المكتبة الاكاديمية، الخرطوم، 1998م، ص 232.  
(2) محمد عبدالعزيز، دور أجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد، مجلة أبحاث المؤتمر العربي لمكافحة الفساد، المجلد 2، 2003م، ص 700-794.  
(3) احمد صقر وآخرون، مؤشر الفساد في الأقطار العربية، إشكاليات القياس والمنهجية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2010م، ص 37.

هـ. ان الفساد المالي يرتبط ارتباط وثيق بالفساد الإداري والسلطة العليا في الهرم الإداري أيا كان نوع المؤسسة عامة او خاصة وهذا يعتبر اشد أنواع الفساد لانه لايمكن ان يكتشف الفساد عند السلطة العليا بصورة سهلة لان هذه السلطة تستطيع ان تتعدى على القوانين واللوائح الموجودة في المؤسسة العامة والمراقب الداخلي بانظمته يتبع للإدارة العليا في المؤسسة.

و. ان الفساد المالي يشمل السرقة وخيانة الأمانة والغش والاحتيايل والتزوير والتبذير وكذلك التهرب الضريبي وكل اشكال وأنواع وصور الفساد المالي التي يمكن ان تحقق المصلحة الشخصية على المصلحة العامة باستغلال المال العام والتعدي عليه من خلال السلطة والنفوذ.

### ثالثاً: أسباب الفساد المالي

توجد العديد من الأسباب التي تؤدي الى انتشار ظاهرة الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية، منها أسباب سياسية تتمثل بضعف الإرادة السياسية في محاربة الفساد المالي، وكذلك التغيرات في الأنظمة الحاكمة والفوضى السياسية وعدم الاستقرار وضعف كفاءة الجهاز القضائي وغياب الاستقلالية التامة له وكذلك غياب التشريعات الفعالة التي تكافح الفساد وضعف المؤسسات المعنية بمكافحة الفساد.<sup>(1)</sup>

كما توجد هناك أسباب اقتصادية لانتشار ظاهرة الفساد المالي، متمثلة بتدهور الأوضاع الاقتصادية ووجود عوامل اقتصادية مثل التضخم وارتفاع تكاليف المعيشة، وتدني المستوى المعاشي للفرد بسبب قلة الأجور والرواتب وقلة توفير الفرص الوظيفية وما ينتج عنه من زيادة في معدلات البطالة وضعف في الاستثمارات المحلية والأجنبية وعدم الاستقرار وسوء التخطيط وغيرها من العوامل الاقتصادية التي تدفع بالافراد الى ارتكاب عمليات فساد مالي بهدف الحصول على الدخول الممكنة لممارسة حياتهم الطبيعية.<sup>(2)</sup>

وبناء عليه يمكن القول ان ظاهرة الفساد المالي تدور حول سببين رئيسيين هما:<sup>(3)</sup>

#### 1. أسباب ذاتية متعلقة بإرادة الفرد

أ. قلة الوعي الثقافي والوازع الديني.

(1) هاشم الثمري، ايثار الفتلى، الفساد الإداري والمالي واثاره الاقتصادية والاجتماعية، مرجع سبق ذكره، ص42.  
(2) ليلي ناجي مجيد، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد32، ص ص271-297.  
(3) رشيد عدنان واخرون، فاعلية نظام الرقابة المالية واثره على الفساد المالي في العراق، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد8، ص ص317-346.

- ب. ضعف المستوى الأخلاقي لافراد المجتمع.  
ج. الفقر والجهل والامية والشعور بالحاجة.  
د. عدم الشعور بالمسؤولية والاحساس بالانتماء للوطن والإخلاص والحرص على المال العام.

### 3. أسباب خارجة عن إرادة الفرد

- أ. ضعف سيادة الدولة والقانون وفساد السلطات.  
ب. احتكار السلطة والمسؤوليات لأشخاص محددین.  
إن الفساد يعود في الغالب الى سببين رئيسيين هما:<sup>(1)</sup>  
- الرغبة في الحصول على منافع غير مشروعة.  
- محاولة التهرب من التكلفة الواجبة.  
ترى الباحثة ان اهم الأسباب الرئيسية التي تقف وراء انتشار الفساد المالي هو غياب الحكومات، وكذلك الحروب وما ينجم عنها من فوضى في كافة المجالات مما تسهل عملية تفشي ظاهرة الفساد، بالإضافة لقلّة الخبرة والكفاءة لدى العاملين فيها والتدخلات الخارجية مثل العشائرية والمحسوبية.

### رابعاً: أنواع الفساد المالي

تعدد وتتنوع أنواع الفساد المالي في المؤسسة العامة لان مصطلح الفساد المالي يعتبر واسع النطاق حيث يتسع ليشمل على عدد كبير من الأنشطة غير القانونية مثل (الاختلاس، سرقة الأموال، الرشاوى، غسيل الأموال، المحسوبية،...). وبناءً على استقراء الدراسات في هذا المجال فقد حصرت الدراسات أنواع مختلفة للفساد المالي في المؤسسة العامة ومن بين هذه الأنواع الآتي:

يري الكاتب عبدالوهاب نصر على ان الفساد المالي في المؤسسة العامة يشمل الآتي:

#### 1. الفساد العام او الفساد الرسمي:

ويري الكاتب ان هذا الفساد هو " الأكثر شيوعاً والذي يكون فيه احد المسؤولين في القطاع العام طرفاً يلتقى منافع خاصة مقابل إساءة استخدام واستغلال السلطة او سلطاته الامر الذي يؤدي الى ثراء غير قانوني " <sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> سعاد عبدالفتاح محمد، الفساد المالي والإداري، 2008م متاح على: [www.iraqfoundat;on.org](http://www.iraqfoundat;on.org) تاريخ التصفح: 2022\1\30 الساعة: 11:50م.

تلاحظ الباحثة ان الفساد المالي يمثل خطورة في استغلال السلطة كما انه يمكن ان يكون دافع لغيره لفعل ذات الشيء مما يؤثر في ميزان التوزيع العادل للموارد وفي ثقة المواطنين في مؤسساتهم العامة.

## 2. الفساد الخاص او التجاري او غير الرسمي:

يري الكاتب " ان هذا الفساد عادة ما يشتمل على دفع او قبول لعمولة من جانب شخص في جهة غير حكومية وذلك لغرض التأثير في أداء هذا الشخص متلقي الرشوة، حيث يتصرف بالشكل المرضي لمقدم الرشوة مع تجاهل مصلحة صاحب العامل الأصيل" (2)

تلاحظ الباحثة ان هذه الصور للفساد المالي يمكن ان تكون صور اساسية للفساد المالي في المؤسسة العامة بالإضافة يمكن ان يكون الفساد المالي بصورة متقطعة أي غير منتظم ويمكن ان يكون منتظم كما يمكن ان يكون ضئيل او ضخم كما يمكن ان يكون بيروقراطي اوسياسي كما يمكن ان يكون صريح او ضمني.

ترى الباحثة انه يمكن ان يفرق بين نوعين من الفساد المالي في المؤسسة العامة او الحكومية، الأول يتعلق بأداء الخدمات والعقود العامة طبقا للقواعد ومن امثلتها الرشاوى للحصول على منافع طبقا للقوانين واللوائح، والثاني يتعلق بأداء الخدمات والعقود بالمخالفة للقواعد كذلك مثل الرشاوى للحصول على منافع بالمخالفة للقوانين واللوائح.

## خامساً: خصائص الفساد المالي

حيث يتميز الفساد المالي بالعديد من الخصائص نذكر منها:

1. تتسم اعمال الفساد بالسرية التامة خاصة في الدول التي تمارس رقابة مشددة ضد الفساد.
2. تعدد الأشخاص الذين يمارسون هذا الفعل على شكل مجموعات او فرق، حيث يشترك اكثر من طرف يجعلهم تبادل المنافع والارباح المشتركة.
3. يمارس من خلال التحايل والقفز من فوق القوانين والأنظمة، والخداع والتمويه والتزوير، وإنشاء أوراق ومستندات، وأختام وهمية غي حقيقية.
4. يمارس باساليب متعددة ومتشعبة، وتتطور بسرعة مع المستجدات التكنولوجية العملية.

---

(1) عبد الوهاب نصرعلي، مسئولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011م، ص 148.

(2) المرجع السابق، ص 149.



5. تقديم المصلحة الخاصة على المصلحة العامة من خلال استغلال السلطة المخولة للموظف، مما يؤدي الى إنتهاك وخرق الواجبات والمسؤوليات المناطة ضمن القوانين والأنظمة والتعليمات.<sup>(1)</sup>

### سادساً: مظاهر الفساد المالي

الفساد المالي عبارة عن كل الانحرافات المالية ومخالفة الاحكام والقواعد المعتمدة حالياً في تنظيمات الدولة (ادرايا) ومؤسساتها مع مخالفة ضوابط وتعليمات الرقابة المالية.<sup>(2)</sup> يظهر الفساد المالي بصور متعددة وكثيرة ومتشعبة يجمعها عامل واحد مشترك يتمثل في انها نتاج لاستغلال غير مشروع للوظيفة العامة. وسوف نبين فيما يلي مظاهر هذا الفساد:

#### 1/ الرشوة

لعل الرشوة هي اقدم أنواع الفساد وأكثرها شيوعاً في مختلف المجتمعات وعلى مر التاريخ، وهي اكثر أنواع الفساد من حيث كونها محسومة وضارة بالمجتمع وتعد جريمة اقتصادية وضارة بالمجتمع يعاقب عليها القانون في مختلف الدول وتعزي الأسباب الرئيسية لانتشارها الى استعداد الراشي والمرتشي التعامل بها كنتيجة لظروف اقتصادية واجتماعية سياسية. وتعرف الرشوة بانها الحصول على أموال او منافع أخرى من اجل تنفيذ عمل او امتناع عن تنفيذ مخالفة للأصول وهي عند البعض عبارة عن اتجار بالوظيفة والاخلال بواجب النزاهة الذي يتوجب على كل من يتولى وظيفة او وكالة عمومية او يؤدي خدمة.<sup>(3)</sup>

والاصل في الرشوة ان الموظف العام لا يعمل لحسابه الخاص، وانما يعمل لحساب الدولة فينبغي ان يكون نزيهاً عفيفاً حريصاً على أداء واجباته الوظيفية دون انتظار مقابل غير مشروع، ولكن يتجه أصحاب الوظيفة العامة الى قبول ما يخالف الأنظمة نتيجة عمل او الامتناع عن عمل لصاحب مصلحة وهو ما يسمى بالرشوة، حيث يطلب الموظف العام لنفسه او لغيره نقوداً او غير ذلك من العطايا مقابل قيامه للاعمال الذي ينبغي عليه ان يقوم بها او مقابل عدم القيام بها، او مقابل الاخلال بواجب من واجباته الوظيفية، ومن ثم تعتبر الرشوة اتجاراً من الموظف العام باعمال وظيفته، مما يسئ الى نفسه والى الجهة التي يعمل بها، مما يحول هذا الامر الى

(<sup>1</sup>) سارة بوسعيد، واقع الفساد في الجزائر واليات مكافحته، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة ام البواقي- الجزائر، المجلد 5، العدد1، 2018م، ص ص 306-307

(<sup>2</sup>) نور طاهر الاقرع، استراتيجيات مواجهة الفساد المالي والإداري، أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص علوم إدارية، كلية الحقوق، جامعة عبدالملك السعدي، 2013م، ص 6-8.

(<sup>3</sup>) موسى بوهادن، النظام القانوني لمكافحة الرشوة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010م، ص 20.

ظاهرة تسمى عندئذ بالفساد.<sup>(1)</sup> الاداري الذي يعيب الجهاز الإداري بالدولة، ويضر بالمال العام ومصالح المواطنين ومن ثم تعرف الرشوة لدى بعض فقهاء القانون بانها: طلب المال مقابل قيام او امتناع الموظف العام عن عمل من اعمال وظيفته بهدف تحقيق نفع معين لصاحب المصلحة الخاصة<sup>(2)</sup>، وقد لا تتضمن الرشوة منح المال فقط بل قد تتضمن تقديم خدمات ومنافع معينة.

يضح للباحثة ان الرشوة تاتي نتيجة اتفاق تتسم بالسرية وقد يكون اتفاق غير قانونيا (غير مشروع) تحدث بين مواطن صاحب مصلحة وبين موظف في الجهاز الإداري او تمن على امانة وهي وظيفة عامة، فيقوم بخيانة الأمانة ويحصل بمقتضاها الموظف على مكاسب خاصة على حساب التضحية بالصالح العام، أي ان الرشوة انحراف سلوكي للموظف العام يقوم من خلاله ببيع عمله الوظيفي لمن يدفع له، فضلا عن راتب الذي يتقاضاه من الدولة.<sup>(3)</sup>

ومن الجدير ذكره في هذا الصدد، تأخذ الرشوة عدة مسميات ومفاهيم، فمنهم من يسميها هدية، ومنهم من يسميها مساعدة، ومنهم من يسميها اكرامية، والكل يعي انها رشوة مهما اختلفت التسميات، وهناك نوعان من الرشوة، وهما الرشوة البسيطة (المحدودة)، والرشوة الكبيرة، ويمكننا التمييز بينهما من خلال الشكل رقم (1/2/2) والمبين تاليا:

#### الشكل رقم(1/2/2) أنواع الرشوة

الموضوع	الرشوة البسيطة	الرشوة الكبيرة
الفاعلون الرئيسيون	صغار الموظفين	مسؤولون على مستويات رفيعة وزراء، ورؤساء دول...
دافع القيام بها	تحدث بسبب الاسراء بانهاء الإجراءات الروتينية او عدم انهاء تلك الإجراءات على الاطلاق.	حدوثها يرتبط في صانعي القرار.
نتائجها	تضر بنوعية حياة المواطن العادي خاصة أولئك الأكثر احتياجا في المجتمع(الطبقات الفقيرة).	
الارتباط	ترتبط بالفساد الصغير	ترتبط بالفساد الكبير

Source: George Moody-Stuart, The Cost of Grand Corruption, Center for International Private Enterprise, Washington, D.C, 2003, p2.

(1) عمر الفاروق الحسين، شرح قانون العقوبات في جرائم الاعتداء على المصلحة العامة، دن، القاهرة، 2009م، ص 5.

(2) عبدالحميد المنشاري، جرائم خيانه الأمانة، دار الفكر الجامعي، مصر، 2005م، ص 126.

(3) محمود حسين الوادي، تنظيم الإدارة المالية من اجل ترشيد الانفاق الحكومي ومكافحة الفساد، ط1، دار الصفاء، عمان، 2015م، ص 215.

من خلال الشكل (1/2/2) اعلاه تلاحظ الباحثة ان الرشوة البسيطة تتعلق بالموظفين الصغار، وهي ترتبط بالفساد الصغير، بينما الرشوة الكبيرة تتعلق بالمسؤولون على مستويات رفيعة، وهي ترتبط بالفساد الكبير.

## 2/ اختلاس الأموال

يعتبر اختلاس الأموال من اسوء الانحرافات المالية، حيث يلجا الكثير من المسؤولين الى استغلال نفوذهم ووظائفهم عن طريق اختلاس أموال الدولة، وهذه الأموال تعتبر امانة يجب المحافظة عليها، وهذه الاعمال لا تتفق مع اخلاقنا الإسلامية الكريمة وتتطوي على اخلال جسيم بواجبات الوظيفة العامة وزعزعة الثقة لدى موظفي الدولة والتشكيك في نزاهتهم.<sup>(1)</sup> حيث يعرف الاختلاس "هو الاستيلاء على شيء ذي قيمة اقتصادية من قبل من يتولى إدارة المحافظة على هذا الشيء."<sup>(2)</sup>

وغالبا ما يكون موظفو الحسابات والموزنات وامناء الخزائن والمدققين ورجال الجباية وتحصيل الرسوم والضرائب وأعضاء لجان الشراء وجرد المخازن واعمال الصيانة طرفا فيها، وتقع السرقات عادة على الأموال النقدية او الموارد والاشياء العينية العائدة للدولة، او المؤسسات او الهيئات التي تمول من قبلها، وتتراوح هذه الممارسات بين السرقة المباشرة للنقود المودعة لديهم، او المسجلة بذمة الغير، وتتطلب السرقات المادية والعينية إجراءات إدارية او ترتيبات إجرائية للتغطية عليها، كأن يتم تزوير المستندات او اتلاف بعضها، او تحريف واضافه معلومات كاذبة عليها، وهذه بحد ذاتها تعد أيضا تصرفات فاسدة يعاقب عليها مقترفوها، حتى لو لم تستكمل سرقتها، او لم يحصل على ما حاول حيازته بدون وجه حق.<sup>(3)</sup>

### أ. انواع الاختلاس:

للاختلاس أنواع متعددة ومتنوعة وتختلف من دولة لاخرى حتى في السودان مثلا من ولاية لاخرى" مثلا في الولايات الايرادية يتمثل الاختلاس في الايراد وهذا في السودان يتمثل في الغرب لانها ولايات إنتاجية و كذلك العكس "<sup>(4)</sup> ومنها الاتي:<sup>(1)</sup>

(1) محمد صادق إسماعيل، الفساد الإداري في العالم العربي مفهومة وابعاده المختلفة، الطبعة 1، دار الكتب المصرية، مصر، 2014م، ص 24.

(2) مصطفى كافي، الاعلام والفساد الإداري والمالي وتداعياته على العمل الحكومي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016م، ص 72.

(3) عامر الكبيسي، الفساد الإداري، رؤية منهجية التشخيص والتحليل والمعالجة، المجلة العربية للإدارة، مسقط، المجلد 20، العدد 1، ص ص 100-125.

(4) منشور اداري رقم (1) صادر عن ديوان المراجعة العامة في السودان، 1996م.

- الغلول: وهو يعني خيانة الأمانة من قبل المؤتمن على المال العام ومن صورته، عجز الخزينة، عجز المشتريات، عجز العهد لدى المحصلين بما في ذلك التأخير في التوريد غير المبرر لأحياناً.

- التزوير: وهو يعني الحصول على المال العام والانتفاع به عن طريق تغيير حقيقة المستند.

- الحصول على المال العام بدون وجهة حق مثل شخص غير مؤتمن عليه فعادته السرقة.

- السرقة او السطو على المال العام من قبل، تكون اسهل في الاكتشاف ويتم خفية او جهراً وفي حالة الجهر تسمى سلبا او غصبا.

- الحوائج: وهي تعنى الحوادث الطبيعية التي تصيب المال العام كالزلازل و الامطار والحريق والسيول والفيضانات.

- التبديد والاسراف فيما يتعلق بالمال العام.

وكذلك يقسم الاختلاس على المستويات والطبقات كالآتي: (2)

i. غش واحتيال العاملين: وهذا يلجا اليه العاملين بغرض سرقة موارد المنشأة وتصاحبها اخطاء

متعمدة في السجلات المحاسبية لاختفاء الأثر الناجم من هذا الاحتيال ونجد ان الإدارة تعتمد على نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط القوة والضعف بها ويوضح ذلك في تقريره للإدارة.

ii. غش واحتيال الإدارة: هذا النوع من الغش والاحتيال والاختلاس يصعب اكتشافه لانه يتم عن

طريق الإدارة العليا والسلطات العليا التي لها الحق في وضع القوانين واللوائح المنظمة للعمل في المنظمة المعنية(3).

### شروط الاختلاس:

ان المختلس لا يستطيع ان يرتكب جريمة الا اذا توفرت فيه الشروط الآتية:(4)

- ان يكون المال في عهدة المختلس.

- ان يكون هذا المال قد سلم اليه بسبب وظيفته او مركزه في المؤسسة.

(1) السيد علي شينا، الفساد الإداري ومجتمع المستقبل، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، دم، 1999، ص 75.

(2) التقارير الصادرة عن ديوان المراجعة العامة في السودان من العام 1998م-1994م.

(3) بشير مصطفى، الفساد الاقتصادي: مدخل في المفهوم والتجليات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، العددان 36-37، 2006م، ص ص 128-200.

(4) التقارير الصادرة عن ديوان المراجعة العامة في السودان، 1998م-1992م.

- ان الاختلاس عادة يرتبط بارتكاب جريمة أخرى لاختفاء الأثر الذي نجم عن تلك الجريمة مثل تزوير المستندات والتلاعب في السجلات والتي هي من مهام المراجع الداخلي اكتشافها.

### ج. مجالات الاختلاس:

ان المجال الرئيسي لوقوع الاختلاس وارتكابه هو العمليات النقدية سواء المقبوضات او المدفوعات والمخزون ثم العمليات الأخرى.

ترى الباحثة ان الاختلاس هو سرقة أموال الغير عمدا ودون وجه حق أي خيانة المال المؤمن عليه، سواء اكان هذا المال عائد للدولة ام مال غيره، وقد يحصل ذلك حينما تضع الدولة بعض أموالها تحت تصرف موظف عام بغية التصرف فيه وفقا للقوانين المراعية والصلاحيات الممنوحة، في حين يقوم الموظف العام باستغلال مكانته الوظيفية وصلاحياته بسلب هذه الأموال دون وجه حق، ثم الفرار من العدالة.

### 3/ هدر المال العام

يعتبر الاعتداء على الأموال العامة أيضا من أنواع الفساد المالي والتي تنتشر في الدول المتقدمة والنامية بصورة او باخرى وقد تكون اكثر شيوعا في الدول النامية في ظل الحاجة للمال لمواجهة متطلبات الحياة، وفي ظل ضعف الرقابة على الأموال العامة، وفي ظل ضعف وسائل كشف الاعتداء على هذه الأموال إضافة الى غياب المساءلة والعقوبات الرادعة وخاصة بالنسبة لاصحاب النفوذ من الإداريين والسياسيين او من يمتون لهم بصلة الصداقة او الرقابة او العقيدة السياسية<sup>(1)</sup>.

ويتم الاعتداء على الأموال العامة في صورة اختلاس الأموال العامة من ميزانيات الوحدات المركزية او الإقليمية او المحلية او ميزانيات التنمية او مشاريع العون الذاتي التي تجمع لها الأموال وتصرف دون ضابط او مستندات رسمية وكذلك هناك اختلاس الأموال العامة او تقديم التسهيلات دون ضمانات بسداد هذه الأموال مما يضيع على الدولة الكثير من الأموال وكذلك

(1) جريو سارة، دور الحكم الراشد في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الجلف، الجزائر، المجلد4، العدد2، 2018م، ص ص 121-145.

التلاعب في مستندات الصادرات والواردات وعدم توريد مستحقات الدولة لحسابها منها يضيع على الدولة الكثير من الأموال بالعملات الأجنبية.<sup>(1)</sup>

#### 4/ التزوير:

##### أ. مفهوم التزوير

محاسبيا يقصد بالتزوير هو تزوير أو إخفاء أو تدمير السجلات ويعد احد وسائل خداع الآخرين او لتغطية تزوير في احد الحسابات وعادة ما تشدد المحكمة في حالات التزوير على عنصر المعرفة بوصفه جانبا مهما لتحديد الإدانة من عدمه في تزوير الوثائق المحددة بغية الاحتيال والحصول على منافع مالية.<sup>(2)</sup>

##### ب. أنواع التزوير

ان عملية التزوير في الغالب تأخذ الأنواع الآتية:<sup>(3)</sup>

- القيام بتزوير المستندات.
- القيام بتقليد التوقيعات والاختتام.
- تحريف البيانات والمبالغ والأرقام والتوقيعات والاسماء والعناوين.

#### 5/ الغش

يشير اصطلاح الغش الى فعل مقصود من شخص او اكثر من أعضاء الإدارة او الموظف او اطراف ثالثة ينتج عنها عرض غير صحيح للقوائم المالية.

وقد ينطوي الغش على ما يأتي:<sup>(4)</sup>

أ. سوء توزيع الأصول.

ب. تسجيل عمليات وهمية.

ج. التلاعب بالسجلات او المستندات او تزويرها.

د. سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

ان هذا النوع من الفساد تنصب ممارسته باتجاه تحقيق أغراض خاصة وفوائد تجنى من دون وجه حق.

<sup>(1)</sup> بشار عبد الرحمان، الفساد الإداري، مجلة شرطة الشارقة، مركز البحوث والدراسات، الامارات العربية المتحدة، العدد28، 1999م، ص ص 37-50.

<sup>(2)</sup> واثية داود السعدي، قانون العقوبات القسم الخاص، جامعة بغداد، كلية القانون، بغداد، 1989م، ص39.

<sup>(3)</sup> كريمة علي كاظم، الرقابة المالية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1999م، ص 9.

<sup>(4)</sup> سالم محمد عبود، ظاهرة الفساد الإداري والمالي، دار الكتوم للعلوم، بغداد، 2008م، ص 40.

## سابعاً: الظروف الأساسية لحدوث عمليات الغش:

يوجد ثلاثة شروط رئيسية متعلقة بالغش، فإذا ما توفرت في مجال معين فإن ذلك يؤدي الى حالات غش وتلاعب يتم ارتكابها من قبل بعض العاملين في المؤسسة وهي<sup>(1)</sup>:

1. **الضغوط:** تتمثل بالضغوطات التي تواجه العاملين اثناء عملهم وتعتبر بمثابة الحافز الذي يساعد على اقتراح حالات غش واحتيال، حيث ان هنالك ثلاثة أنواع من الضغوطات المنتشرة في الواقع العملي بين الافراد العاملين بالمؤسسة وهي:

2. **الضغوط او الدوافع المالية:** وهي التي تنشأ بسبب قضايا تتعلق بالجانب المادي وقد ترتبط الى حد كبير مع الأسباب الاقتصادية للفساد المالي المتمثلة بتدنية رواتب واجور العاملين وارتفاع تكلفة العيش، وعدم توافر العدالة الضريبية وارتفاع الديون والخسائر المالية وما شبه ذلك.

أ. **الضغوط او الدوافع العاطفية:** يحدث هذا النوع من منطوق المشاعر العاطفية وبعض المشكلات النفسية التي يحس بها الفرد، وتتمثل بعدم الرضا الوظيفي نتيجة لسياسات التهميش والاقصاء التي تمارسها الإدارة بحق العاملين والخوف من فقدان المنصب والطمع وغيرها.

3. **نمط الحياة:** يتعلق هذا النوع بسلوك العاملين، من خلال كيفية تدبير الأموال اللازمة لاجل ديمومة حياته الخاصة وما يتعلق بها من أمور أخرى كالضغوط العائلية.

4. **المبررات:** يمكن تبرير ارتكاب الفساد المالي عندما يكون هنالك افراد لديهم القدرة على ذلك وبطرق معينة تجعل من صاحبها تبرير سلوكه غير المشروع الذي ارتكبه باعتباره متفقاً مع قواعدهم الأخلاقية، ومثال على ذلك عندما يسرق امين الصندوق ام من له صلاحية التصرف في مال الصندوق، فعند اكتشافه من قبل الجهة الرقابية يقوم بتبرير ذلك من خلال ادعاءه بانه اخذها لحاجته الماسة في الوقت الحالي وانه سوف يعيدها لاحقاً.<sup>(2)</sup>

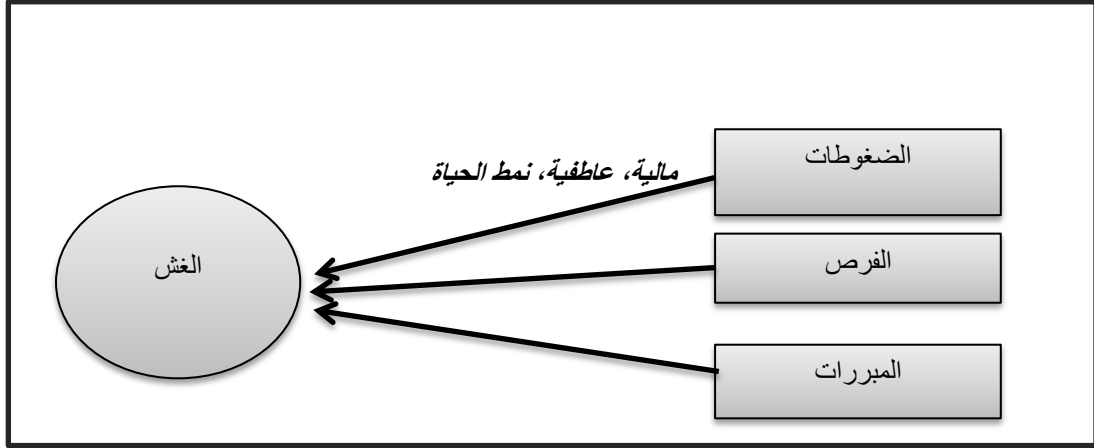
5. **الفرص:** تتمثل بوجود ثغرات في النظام الرقابي والإداري ومناصبهم الإدارية، على حد سواء او عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة الاقتصادية، مما يسمح بتوفير بيئة

(1) بشير مصطفى، الفساد الاقتصادي: مدخل في المفهوم والتجليات، مجلة اقتصادية عربية ، العددان 26-27، مركز دراسات الوحدة العربية ، لبنان، 2006م، ص ص 122-142.

(2) لينا مصطفى برغل، دور الحوكمة الجنائية وحوكمة الشركات والعلاقة التكميلية بينهما في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2015م، ص 16.

حاضنة في طياتها كل ما يترتب عليه من مخلفات متعلقة بالاحكام والتعليمات المالية وتكون اكثر ملائمة لحدوث وتكرار حالات الفساد المالي.

### الشكل رقم(2/2/2) الظروف الأساسية لحدوث حالات الغش



المصدر: ستينبارت بول، روماني مارشال، نظم المعلومات المحاسبية، ترجمة وتعريب قاسم إبراهيم الحسيني، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009م، ص 218.  
من خلال الشكل(2/2/2) تلاحظ الباحثة ان الظروف الأساسية لحدوث حالات الغش تتمثل في ضعف المرتبات بالإضافة الى عدم استقلالية المراجع الداخلي، والى وجود ثغرات في النظام الرقابي في المؤسسات الاقتصادية.

### 5/ الثراء غير المشروع

تتمثل هذه الصورة من الفساد المالي قيام بعض الموظفين باستغلال النقص في القوانين واللوائح القيام بتنفيذ بعض الاعمال الغير مشروعة مستغلين في ذلك النقص القانوني والتشريعي في تكوين ثروة مالية تتناسب مع دخولهم في الوظيفة العامة، بالإضافة الى بعض الأسباب الأخرى ومنها الاتجار بالنفوذ وإساءة استغلال السلطة واخفاء الأموال المتحصلة من جرائم الفساد وغسيل الأموال المتحصلة من جرائم الفساد وعرقلة سير العدالة والمحاباة والمحسوبية والاحتيال والنصب.<sup>(1)</sup>

### ثامناً: عوامل ظهور وانتشار الفساد المالي

لقد تعددت عوامل ظهور الفساد المالي والتي ساهمت في انتشاره وتتنوع بين ما هو سياسي، واقتصادي، واجتماعي، وتعدد الأسباب الكامنة وراء بروز ظاهرة الفساد وتغشيتها في المجتمعات

(1) عبود مدرس علي، تحليل صور وأسباب الفساد المالي والإداري، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد12، العدد1، 2010م، ص 122-200.



بالرغم من وجود شبه إجماع على كون هذه الظاهرة سلوكا سلبيا تحركة المصلحة الذاتية ، ويمكن إجمال مجموعة من الأسباب العامة لهذه الظاهرة التي تشكل في مجملها ما يسمى منظومة الفساد، وبشكل عام يمكن اجمال هذه الاسباب كما يلي: (1)

## 1. العوامل السياسية

فيما يتعلق بالجوانب والأسباب السياسية الملازمة لظاهرة الفساد، يمكن القول ان عوامل مختلفة تقف وراء شيوع هذه الظاهرة تتناسب في شدتها ودرجتها طرديا مع تنامي هذه الظاهرة منهاضعف الممارسة الديمقراطية وحرية المشاركة الذي يمكن ان يسهم في تفشي ظاهرة الفساد المالي ، ذلك ان يشوع حالة الاستبداد السياسي والدكتاتورية في العديد من البلدان يسهم بشكل مباشر في تنامي هذه الظاهرة وعندها تفقد المؤسسة السياسية شرعيتها في السلطة وتصبح قراراتها متسلطة بعيدة عن الشفافية.

أ. عدم استقلالية القضاء والذي يمثل صمام امان لصون الحقوق سواء اكانت عامة او خاصة. كما يسهم انخفاض الوعي السياسي وعدم معرفة الاليات والنظم الإدارية التي تمارس من خلالها السلطة في تفشي ظاهرة الفساد.

ب. ضعف الإرادة لدى القيادة السياسية لمكافحة الفساد وذلك بعدم تنفيذ وعود وبرامج الإصلاح الموضوعية وعدم اتخاذ اية إجراءات عقابية مشددة بحق الفساد.

ج. عدم التزام مبدأ الفصل المتوازن بين السلطات الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، وسيطرت السلطة التنفيذية على بقية السلطات الأخرى، وهذا يخل بمبدأ الرقابة المتبادلة بينهما، ومن ثم جعل عناصر السلطة القائمة شكلية في مجملها.

د. عدم وجود أجهزة حكومية تتولى الرقابة وتتلقى شكاوى المتضررين من الفساد في كثير من دول العالم.

## 2. العوامل الاقتصادية

لعل العوامل الاقتصادية من اهم العوامل التي تؤدي الى انتشار الفساد، وهذا الامر يعود الى:

أ. حدد سلم ماسلو Maslow الطعام ضمن أولويات الاحتياجات الأساسية للإنسان كحاجة يجب ان يشبعها من اجل الحياة والاستمرار والنمو فيها، وبالتالي عند عدم اشباع هذه الحاجة

(1) عطية الجبار، تجارب بعض الدول العربية في مكافحة الفساد، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد3، مركز البحوث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2007م، ص ص 134-150.

نتيجة عدم توفر الدخل الكافى لاشباع الحاجات قد يضطر بعضهم الى ارتكاب ممارسات فاسدة من اجل اشباع حاجته الأساسية التي لم يستطيع اشباعها نتيجة عدم توفر المال) الفجوة ما بين الدخل الاسمية والاحتياجات الحقيقية للأفراد تعد الحافز الأكبر للممارسات الفاسدة<sup>(1)</sup>.

ب. التحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم الان في ظل العولمة، حيث ان الاتجاه نحو راسمالية السوق الحرة الذي بدا يسود العالم وما يتضمنه من تقليص دور الحكومة في الاقتصاد، وبالتالي قلة المساءلة ثم المنافسة التي تصل الى حد الصراع القاتل وحرية تحريك الأموال بين دول العالم، مما اوجد فرصة أمم كبار المفسدين لتحويل ما يحصلون عليه بدون وجه حق الى المؤسسات المالية العالمية وتدويرها في اعمال مشروعة لاختفاء مصدرها غير الشرعي، كل هذه الظروف اوجدت بيئة مناسبة امام المفسدين لمحاولة إخفاء جرائمهم. هذا فضلا على الفساد المستورد والذي اتى مع العولمة كما يشير تقرير منظمة الشفافية الدولية، الى ان كثيراً من الرشاوى في العالم الثالث تدفعها جهات من العالم الأول<sup>(2)</sup>.

ج. تكليف أجهزة الدولة الحكومية او القطاع العام باعباء ومهام تطلبها برامج التنمية وما يستلزمه ذلك من منحها صلاحيات واسعة ومدى بموازات واعتمادات مالية كبيرة، دون تمكينها من بناء مؤسساتها وتطوير قدراتها وتاهيل كودرها وتحسين قياداتها ضد احتمالات الانحراف والاستغلال او اخضاعها للمتابعة والرقابة والمساءلة، فتتصرف في المال العام دون رقابة مالية او محاسبية، وهذا يعد مناخا ملائما لانتشار الفساد والرشوة.

د. عدم وضوح النظام الضريبي وعدم كفاية شفافية القوانين والإجراءات الضريبية، إضافة الى إعطاء صلاحيات كبيرة لمحصيلي الضرائب مع غياب الرقابة<sup>(3)</sup>.

### 3. العوامل الاجتماعية

وتتلخص العوامل الاجتماعية فيما يلي:

أ. طبيعة العلاقة بين افراد المجتمع، عندما تقوى الروابط الاجتماعية بين افراد الطائفة الواحدة والقبيلة في المجتمع، يميل المسؤولون الحكوميون لتفضيل أقاربهم واصدقائهم...، وهو ما

(1) حاكم محسن محمد، الفساد الإداري والمالي واثارة الاقتصادية والاجتماعية في العراق، الملتقى العلمي الدولي السابع حول الفساد الإداري والمالي المشكلة وسبل العلاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2012م، ص 4.  
(2) محمد عبدالحليم، الإجراءات العملية الإسلامية لعلاج الفساد الاقتصادي، ندوة: الفساد الاقتصادي الواقع المعاصر- العلاج الإسلامي، جامعة الأزهر، مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامي، القاهرة، يومي 22-23 مارس، 2000م، ص 6.  
(3) وارث محمد، الفساد واثاره على الفقر - إشارة الى حالة الجزائر، دفاتر السياسة والقانون، العدد الثامن، الجزائر، 2003م، ص 87.

يؤدي الى ظهور الفساد في المجتمع، حيث تمنح مثلا لاقارب المسؤولين الوظائف المهمة التي يستطيعون من خلالها تحقيق المكاسب الخاصة غير المشروعة.

ب. التشبث الخاطئ ببعض الأمثلة الشعبية من قبل المواطنين والاداريين دور في ذلك، حيث أصبحت تخيل للعامة وكأنها مبادئ مع انها تتنافى وكل القيم والتشريعات. فالتستر على المخالفين والتغاضي عن الانحرافات والتجاوزات والتساهل مع حالات التزوير والاستغلال وغيرها من الظواهر المنحرفة غالبا ما تحول الإدارات العامة الى بيئة ملائمة يترعع فيها الفساد، ومن امثلة ذلك مقولة: " قطع الاعناق ولا قطع الارزاق"، مقولة" العجلة من الشيطان"، وغيرها من العباؤات التي تستخدم لتبرير التصرفات الخاطئة والضارة.

ج. قلة الايمان بالله والضعف في تطبيق الشريعة والسنة النبوية من قبل العاملين بالإدارة.<sup>(1)</sup>  
ترى الباحثة بناءً على ما تقدم انه بالإمكان بيان اهم النتائج التي سوف تنتج من هذه العوامل على البلدان التي تعاني من هذه الافة بالاتي:

- تعطيل النمو الاقتصادي في البلد.
- زيادة معدلات الفقر.
- زيادة نسبة الجرائم المختلفة نتيجة حالات الفقر.
- ضعف الجهاز الرقابي.
- انعدام ثقة الدول الصديقة الشقيقة بالحكومة.
- تراجع مستويات الخدمات العامة.
- عدم ثقة الجمهور بالطبقة السياسية.
- تراجع مستويات التعليم.
- انخفاض مستوى دخل الفرد.

<sup>(1)</sup> صالح إبراهيم، مقبل علي، البعد الأخلاقي في مكافحة الفساد الإداري والمالي ودوره في تعزيز الميزة التنافسية للشركات، الملتقى الدولي السابع حول الفساد الإداري والمالي المشكلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكدسة، الجزائر، يومي 19-20 مارس، 2012م، ص9.

## المبحث الثالث

### آثار وآليات الحد من الفساد المالي

#### تمهيد:

تحول الفساد المالي في الآونة الأخيرة من مجرد ظاهرة الى نظام طريقة حياة في كثير من الدول خاصة النامية منها، وكان من الطبيعي ان يكون لانتشار هذا السلوك الفاسد اثار وتداعيات سلبية على مجمل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في تلك الدول، فاصبحت ظاهرة الفساد المالي تطل كل مقومات الحياة فتهدر الأموال والثروات والوقت والطاقات وتعرقل أداء المسئوليات وإنجاز الوظائف والخدمات وبالتالي تشكل منظومة افساد وتخريب وتسبب مزيدا من التأخير في عملية البناء والتقدم في جميع نواحي الحياة، فلا يوجد قطاع او مجال اقتصادي او غير اقتصادي يخلو ولو من بعض ملامح الفساد المالي وخاصة عندما ترتبط مصلحة المسئولين في تلك القطاعات التي يحدث فيها الفساد مع الأجهزة الرقابية والقانونية لانه عندما لا يختلف الطرفان تبقى مظاهر الفساد مخفية ونتائج مدمرة.

ان دراسة الاثار او النتائج السلبية للفساد المالي تعطي لنا فرصة لتوضيح مدى خطورة هذه الظاهرة اذا ما انتشرت واستفحلت في بلد ما فانها ستلقي بثقلها على كافة برامج التنمية فيها وسيحمل نتائجها كافة شرائح المجتمع، فكلما زاد الفساد في أي بلد كلما بعدت عن فرص التقدم والتطور التي كانت تطمح

#### أولاً: آثار الفساد المالي

ان الآثار السلبية للفساد ليست مجرد قضية أخلاقية، بل لها تكافئها السياسية والاقتصادية والاجتماعية الباهظة.

#### 1/ الآثار السياسية للفساد المالي

يترك الفساد اثارا سلبية على النظام السياسي برمته سواء من حيث شرعيته او استقراره، حيث: (1) أ. يخلق جو من النفاق السياسي كنتيجة لشراء الولاءات السياسية.

(1) عطية الجبار، تجارب بعض الدول العربية في مكافحة الفساد، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد3، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2007م، ص ص 134-139.

ب. يؤثر على مدى تمتع النظام بالديمقراطية وقدرته على احترام حقوق المواطنين الأساسي وفي مقدمتها الحق في المساواة وتكافؤ الفرص وحرية الوصول الى المعلومات وحرية الاعلام، كما يحد من شفافية النظام وإفتاحه.

ج. يؤدي الى حالة يتم فيها اتخاذ القرارات-حتى المصيرية منها- طبقا لمصالح شخصية ودون مراعاة للمصالح العامة.

د. يقود الى الصراعات الكبيرة اذا ما تعارضت المصالح بين مجموعات مختلفة.

هـ. يؤدي الى خلق النظام السياسي وعلاقاته الخارجية خاصة مع الدول التي يمكن ان تقدم الدعم المادي له، وبشكل يجعل هذه الدول تضع شروطا قد تمس بسيادة الدولة لمنح مساعداتها.

و. يضعف المشاركة السياسية نتيجة لغياب الثقة بالمؤسسات العامة وأجهزة الرقابة والمساءلة.

(1)

## 2/ الآثار الاقتصادية للفساد المالي

لقد اشارت العديد من الدراسات والأبحاث الى ان ظاهرة الفساد بقدر ما لها مساس بمؤسسة الدولة، فإن لها وبالدرجة نفسها ارتباط بالتأثير الاقتصادي.

### أ. الحد من النمو الاقتصادي

يعد النمو الاقتصادي هاجس الدول لانه يشكل البوابة الامامية للتنمية وتعد نسبة من 8% الى 9% كمعدل نمو سنوي نسبة مستهدفة من جميع الدول. الا ان هذه النسبة مرهون بمدى استجابة كل دولة الى موقعها من درجة الفساد، فقد بات واضحا من خلال الدراسات القياسية والميدانية ان معدلات النمو تتأثر بشكل كبير بدرجات الفساد، حيث تخصص الموارد على غير أساس النمو، وإنما على أساس الربح المتوقع،<sup>(2)</sup> فقد وجد من خلال دراسة تجريبية ل(97) دولة لعام 1997، ان الدول من ذوات الفساد العالمي (مؤشر مدركات فساد منخفض) تميل الى ان تمتلك حصة متدنية للفرد من الناتج المحلي الإجمالي ومعدل نمو منخفض، وقد ظهر معامل الارتباط في الدول بين الفساد والنمو، ووجد ان انخفاض مستوى الفساد ب2 نقطة يرفع من

(1) رمزي محمود، الازمة المالية والفساد العالمي، الطبعة الاولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009م، ص 39.

(2) بشير مصطفى، الفساد الاقتصادي: مدخل في المفهوم والتجليات، مرجع سبق ذكره، ص 129.

معدل النمو 0,5 نقة، ووجد من خلال عينة من 46 دولة ان تزايد مستوى الفساد ب1% يخفض معدل النمو ب 0,72%.<sup>(1)</sup>

هذه العلاقة السلبية بين الفساد والنمو تتجسد من خلال الأثر السلبي الذي يتركه الفساد على الاستثمار الذي يعد محرك النمو، وبالتالي عندما يؤثر الفساد سلبا في الاستثمار، فانه بالضرورة يخفض النمو، وتشير الدراسات المعروضة الى وجود علاقة سببية بين الفساد والنمو الاقتصادي وان اتجاهاها هو من الفساد الى النمو، لكن هناك جزءا من البحث العلمي ينهج منهاجا مخالفا تماما، اذ يرى في الفساد انه التاخيريات والإجراءات البيروقراطية، والثاني زيادة الحافز وارتفاع الكفاءة للمستفيدين من الفساد من الموظفين الحكوميين.<sup>(2)</sup>

### ب. اثر الفساد على الانفاق الحكومي

يترتب على الفساد الممتد وانتشاره في القطاع الحكومي اثارا على تخصيص النفقات العامة، مما يؤدي الى تحقيق ادنى نفع ممكن من هذا الانفاق وليس اقصى نفع ممكن منه، لانها سوف تتجه صوب أوجه الانفاق العام من وجهة نظر المجتمع، ومن ثم ستحظى الأنشطة المظهرية بانفاق سخي وفي مقابل ذلك سيتم اغفال الكثير من الأنشطة والقطاعات الاقتصادية الهامة، او يكون الانفاق عليها ليس بالدرجة الكافية، كالانفاق على النشاط الزراعي والصناعي، او الانفاق على تحسين مستوى المناطق النائية.<sup>(3)</sup>

### ج. اثر الفساد المالي على إيرادات الدولة (هدر المال العام)

ويتم ذلك عندما يقوم الموظف المعني قبول الرشوة والمحسوبية او الوساطة من اجل تجاهل وتخفيض جزء من إيرادات الدولة مثل الضرائب المستحقة على الأنشطة الاقتصادية المختلفة، بالإضافة الى ذلك، فان الدولة قد تهدر جزء كبير من الادخارات المالية عندما تقدم الدعم المادي الى فئات غير مستحقة تحصل هذا الدعم من خلال الرشوة او النفوذ او المحسوبية او أي وسيلة أخرى غير شرعية وقانونية، كل هذا يؤثر على النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة.<sup>(4)</sup>

### 3/ الآثار الاجتماعية للفساد المالي

<sup>(1)</sup> طلال محمود ، فواز جارالله، الفساد والنمو الاقتصادي، كلية الحداثة الجامعة، مركز الدراسات المستقبلية، بحوث مستقبلية، 2012م، ص 208-211.

<sup>(2)</sup> المرجع السابق، ص 211-212.

<sup>3</sup> احمد مصطفى محمد، الآثار الاقتصادية للفساد الإداري، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012م، ص 87-88.

<sup>(4)</sup> مناور حداد، اثر الفساد الإداري والمالي على مؤسسات الدولة وسبل معالجته، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة جدارا، الاردن، 2010م، ص292.

من المؤكد ان انتشار الفساد المالي، له تاثير على النواحي الاجتماعية في حياة الافراد، في أي من المجتمعات التي تصاب به، وتتجسد الاثار الاجتماعية للفساد المالي، في الصور التالية يقود الفساد المالي الى سوء توزيع الدخول والثروات والاخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية من خلال استغلال أصحاب السلطة والنفوذ لموقعهم ومناصبهم في المجتمع والدولة، مما يسمح لهم بالسيطرة على معظم الموارد الاقتصادية، وحرمان باقي افراد المجتمع من الاستفادة بآدنى حقوقهم مما يؤدي ذلك الى زيادة معدلات الفقر والافات الاجتماعية.

أ. يؤدي الفساد المالي الى زيادة كلفة الخدمات الحكومية مثل الصحة والتعليم والسكن وغيرها، وهذا ما ينعكس بدوره الى تراجع مستويات المعيشة وانتشار الامراض والابوئة وتفشي الامية وانخفاض حجم وجودة المستوى التعليمي والذي يؤدي الى ارتفاع معدلات الهجرة.

ب. يؤدي تهرب الأغنياء من دفع الضرائب وممارستهم سبل ملتوية للتهرب الى الاخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية، وهو ما يساعد بدوره على تعميق الفجوة بين الأغنياء والفقراء.

ج. القبول الشائع للفساد يعمل على ظهور صورة عامة للنجاح، ويؤدي الى تغيير في القيم الأخلاقية، ويؤدي الى تعامل مرن مع القوانين لدرجة عدم احترام هذه القوانين، كما ان الثروة التي تنتج عن الفساد تسهم في تبوء صاحبها مكانة اجتماعية تتناسب مع الأهمية الوظيفية التي يشغلها.

د. ضعف إخلاقيات المجتمع، حيث يساهم الفساد في تسريع عملية الانتقال من قيم الجماعة المتماسكة الى قيم الافراد الباحثين عن النجاح الفردي، فتصبح قيم الثراء غير المشروع لها الأولوية في سلم القيم.

هـ. الفساد يزيد من الفقر وعدم العدالة في توزيع الدخل: وتؤدي إشاعة الفساد الى تقليل فرص الفقراء في الحصول على حقهم الطبيعي في وظائف الدولة، لعدم حصولهم على "الدعم" المعروف المصدر<sup>(1)</sup>.

## ثانياً: إستراتيجيات مكافحة الفساد المالي

(1) الطيب داودي، هاجر بريطل، طرق علاج الفساد المالي والإداري بين المنظور الإسلامي ومنظور الإدارات الحديثة، الملتي الدولي السابع، الفساد الإداري والمالي وسبل العلاج، جامعة بسكرة، يومي 15-16، 2012م، ص 253.

ان واقع الفساد المالي وما يشكله من ظاهرة لها اثارها السلبية وتداعياتها على كافة قطاعات المجتمع وخاصة على عملية التنمية الاقتصادية، وإضافة الى ما يمثله من ضغط سياسي على الحكومات والافراد، انشا الحاجة والرغبة نحو اتخاذ كافة السبل للحد من انتشار هذه الظاهرة، لذا فقد شهدت السنوات الأخيرة نحو توافق دولي واسع حول ضرورة بذل اقصى الجهود، من اجل مواجهة هذه الممارسات، وفي ظل هذا التوافق الدولي، بدأت معظم دول العالم بالعمل الدؤوب من اجل تعزيز قدراتها لمكافحة الفساد من خلال اجراء الإصلاحات التشريعية والتنظيمية، والمؤسسية،...

### 1/ المنظمات الدولية المعنية بمكافحة الفساد

حددت الجهات التالية كجهات دولية مهمتها مكافحة الفساد خاصة الفساد المالي والإداري على نطاق عالمي وهي: (1)

#### أ. منظمة الشفافية الدولية

أنشئت عام 1994 في مدينة برلين بألمانيا لمساعدة الدول الراغبين في تحقيق الشفافية والنزاهة، وهي منظمة غير حكومية هدفها زيادة فرص المساءلة وتقييد الفساد على المستوى المحلي والدولي، وتعمل على مكافحة الفساد والحد منه من خلال وضوح التشريعات وتبسيط الإجراءات واستقرارها وإنسجامها مع بعضها في الموضوعية والمرونة والتطور وفقا للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية ولها أعضاء من كل الدول تقريبا وتقوم بنشر تقارير عن درجة الفساد في دول العالم سنويا.

وتتميز منظمة الشفافية الدولية بالعمل من اجل نشر الديمقراطية، ترسيخ القيم الأخلاقية، تطوير أساليب العمل وتبسيط الإجراءات داخل الحكومات، كما تهدف هذه المنظمة الى بناء تحالفات محلية وإقليمية وعالمية تضم الحكومات والمجتمع المدني والقطاع الخاص لمحاربة الفساد الداخلي والخارجي، بالإضافة الى تفعيل دور الاتحاد الدولي لتحسين وتقوية نظم النزاهة المحلية والدولية لمحاربة الفساد وسن التشريعات ووضع البرامج المختلفة لمكافحة الفساد، وتعتمد المنظمة على مبادئ أساسية هي:

- **النزاهة:** من القيم الأخلاقية التي يجب التحلي بهاء اثناء أداء الوظائف العامة.

(1) محمد لموسخ، دور منظمة الشفافية الدولية في مكافحة الفساد، الملتقى الوطني الثاني حول اليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدينة، الجزائر، يومي 5-6 مايو، 2009م، ص 4.



- الشفافية: تعنى توافر المعلومات الدقيقة وفي وقتها المناسب وبشكل واضح يسمح بسهولة الرقابة، وعليه يمكننا القول بان الشفافية والفساد مصطلحان متناقضان.

### ب. منظمة الأمم المتحدة

قامت منظمة الأمم المتحدة من خلال المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لها بإنشاء لجنة دولية لمنع الجريمة ومكافحته، وتتولى اللجنة تنظيم مؤتمرات دولية كل خمس سنوات للنظر في الجرائم المختلفة ودراسة التطورات الجديدة في مجال المكافحة وأساليب المواجهة وبحث الوسائل اللازمة لضمان حسن معاملة المذنبين بما يتفق مع مواثيق حقوق الانسان الدولية، وقد بدأ المؤتمر الأول الذي نظمته اللجنة في سويسرا عام 1955 بحضور 61 دولة، كما عقد احد المؤتمرات بالقاهرة عام 1995 شارك فيه حوالي 200 دولة، ويسبق هذه المؤتمرات عادة مؤتمرات اقليمية تحضيرية على مستوى قارات العالم الخمس.

من خلال عدد من قرارات الأمم المتحدة سواء الصادرة عن الجمعية العامة او المجلس الاقتصادي والاجتماعي يتضح الاهتمام المتزايد والمستمر بقضية محاربة الفساد، ويأتي هذا الاهتمام في اطار الاقتناع بعدد من الأمور وهي:<sup>(1)</sup>

- ان قضية الفساد تهدد استقرار وامن المجتمعات وتحد من القيم الديمقراطية وتعرقل معدلات التنمية الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- ان الفساد يرتبط بكافة أمثال الجريمة وبالتحديد الجريمة المنظمة والجريمة الاقتصادية بما فيها قضية غسل الأموال.
- ان الفساد اصبح ظاهرة عابرة للحدود القومية وتتاثر بها كافة المجتمعات.
- القناعة بأنه يجب تطوير معايير لتقديم المساعدات التقنية للارتقاء بمستوى نظم الإدارة العامة وتعزيز قيم الشفافية والمساءلة.

### ج. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

من الجهود الدولية المبذولة جهود تركز على العالم الصناعي وأخرى تشمل طائفة واسعة من البلدان. ففي 1994، اعتمد مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية توصية تدعو الدول والأعضاء الى مكافحة الدفع غير المشروع لمبالغ مالية في التجارة والاستثمار الدوليين واحراز

(1) فاديا قاسم، الرشوة وتبييض الأموال، من جرائم أصحاب البياقات البيضاء، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008م، ص 142.

منذ ذلك الحين التركيز بصفة خاصة على القوانين الجنائية والضريبية تقدم مطرد، وفي 23 مايو 1997، اعتمد أعضاء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية توصية منقحة بشأن مكافحة الرشوة في المعاملات التجارية الدولية هذه توصية الدول الأعضاء بصوغ اتفاقية لتجريم الرشوة والتصديق عليها وفقا لجدول زمني صارم، والغرض من ذلك هو دخول المعاهدة حيز التنفيذ في اجل أقصاه نهاية 1998 كما تعد الأعضاء بسن تشريع وطني يجرم الرشوة الأجنبية في نفس التاريخ.

وستنشئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية برامجا للمراقبة لضمان التطبيق الفعال والمنسجم للتوصية 1997 وحث المجلس أيضا على التنفيذ الفوري لتوصيته الصادرة في مايو 1996 والتي تدعو الدول الى "إعادة النظر في الخصم الضريبي للرشاوى المقدمة الى الموظفين الأجانب، بنية الغاء هذه الممارسة في الدول الأعضاء التي لم تلغها بعد، وأعربت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عما يساورها من قلق إزاء الفساد في المعونة الأجنبية، ففي 1996، طلب الوزراء ان تقوم المنظمة" بمتابعة بشأن اعمال التوصية المتعلقة بالمقترحات التي ايدتها لجنة المساعدة الإنمائية والمتعلقة بمكافحة الفساد في صنفات وواصت هذه اللجنة بان المعونة الثنائية والمتعددة الأطراف يشترط الأعضاء ادراج احكام تتعلق بمكافحة الفساد في المعونة الثنائية.<sup>(1)</sup>

#### د . المنظمة العالمية للبرلمانيين ضد الفساد

تاسست هذه المنظمة في مؤتمر برلماني دولي عقد في كندا في أكتوبر 2002م، وهي منظمة معنية بتعزيز مبادئ المساءلة والنزاهة والشفافية، وقد توسعت هذه لتضم اكثر من 50 برلماني من 72 بلدا وتقوم المنظمة بدور التنسيق العالمي في حين تعمل الشبكات الإقليمية على تفعيل قدرة البرلمانيين في مواجهة قضايا الفساد، وتتمثل اهم اهداف المنظمة في:<sup>(2)</sup>

- وضع دليل للبرلمانيين لكيفية السيطرة على الفساد.
- توفير مادة تدريبية للبرلمانيين على موضوع الموازنة والمراقبة المالية.

(1) برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الفساد والحكم الرشيد، ورقة مناقشة رقم 3 شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، 1997م، ص 88.

(2) عبير مصلح، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة-امان، رام الله، فلسطين، 2013م، ص 95.

- اصدار مدونة سلوك للبرلمانيين.
- قياس أداء الدور الرقابي للبرلمانيين.
- الالتزام باتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، خاصة فيما يتعلق بغسيل الأموال تحفيز البرلمانين على مكافحته.

#### هـ. الاتحاد الإفريقي

أنشئ المعهد الإفريقي لمنع الجريمة ومعاملة المجرمين عام 1989 ووقع على اتفاقية الانشاء 27 دولة منها مصر ويهدف المعهد الى تقرير أنماط الجريمة وتطويرها في القارة الإفريقي ووضع تصور لتحديد اقصى الأولويات لمكافحة ومقرة القاهرة جاء من اجل تعميق التعاون بين أجهزة الامن الإفريقي واجراء البحوث المشتركة في مجالات منع مكافحة الفساد.

تبنى الاتحاد الإفريقي اتفاقية لمنع الفساد ومحاربه التي اعتمدها رؤساء دول وحكومات الاتحاد الإفريقي في 2003، وذلك بغرض تدعيم التدابير الرامية الى منع ومكافحة الفساد وتسيير ودعم التعاون الإفريقي في مجال منع مكافحة الفساد وكذلك تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة.

وكانت تهدف الاتفاقية في المادة الثانية الى:<sup>(1)</sup>

- تشجيع قيام الدول الطرف بانشاء الاليات اللازمة في افريقيا لمنع الفساد في القطاع العام والخاص.
  - تعزيز وتنظيم التعاون فيما بين الدول من اجل ضمان فعالية الإجراءات الخاصة بمنع الفساد.
  - تنسيق ومواءمة السياسات بين الدول والأطراف لمنع الفساد والقضاء عليه في القارة.
  - تعزيز التنمية الاجتماعية والاقتصادية عن طريق إزالة العقبات التي تحول دون التمتع بالحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وكذلك الحقوق المدنية والسياسية.
  - توفير الظروف المناسبة لتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الشؤون العامة.
- وتنص هذه الاتفاقية في المادة الثالثة منها بالالتزام بالمبادئ التالية:<sup>(2)</sup>

(1) الاتحاد الإفريقي، اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته، مؤتمر الاتحاد الإفريقي، الدورة الثانية، 2003م، ص 3.  
(2) المرجع السابق، ص 4.

- i. احترام المبادئ والمؤسسات الديمقراطية والمشاركة الشعبية وسيادة القانون والحكم الرشيد.
- ii. احترام حقوق الانسان والشعوب طبقا للميثاق الافريقي لحقوق الانسان والشعوب.
- iii. ادانة ورفض اعمال الفساد والجرائم ذات الصلة والافلات من العقاب.
- iv. ولقد شملت الاتفاقية هذه حتى الفساد الذي يستند الى الأحزاب السياسية، فنصت المادة العاشرة منها على انة: "تقوم كل دولة طرف بإقرار تدابير تشريعية وغيرها من الإجراءات بغية تحريم استخدام الأموال المكتسبة عن طريق الممارسات غير المشروعة والفاصلة لتمويل الأحزاب السياسية..." (1)

### و. البنك الدولي

- يشدد البنك على ضرورة تكامل الجهود الوطنية والدولية في مجال مكافحة الفساد، حيث وضع في عام 1997 استراتيجية في ذلك تتكون من أربعة محاور أساسية هي: (2)
- منع كافة اشكال الاحتيال والفساد في المشروعات الممولة من قبل البنك.
  - تقديم العون للدول النامية التي تعترم مكافحة الفساد، خصوصا فيما يتعلق بتصميم وتنفيذ برامج مكافحة، وذلك بشكل منفرد او بالتعاون مع المؤسسات الدولية المعنية ومؤسسات الإقراض والتنمية الإقليمية، ولا يضع البنك برنامجا موحدا للدول النامية كافة، بل يطرح نماذج متفاوتة تبعا لظروف كل دولة او مجموعة دول.
  - اعتبار مكافحة الفساد شرطا رئيسيا لتقديم خدمات البنك الدولي في مجالات رسم استراتيجيات المساعدة، وتحديد شروط ومعايير الاقتراض ووضع سياسة المفاوضات واختيار وتصميم المشاريع.
  - تقديم العون والدعم للجهود الدولية لمحاربة الفساد.
- وتسترشد الخطة التنفيذية للبنك الدولي بشأن إدارة الحكم ومحاربة الفساد بالمبادئ السبعة الرئيسية التي تتناولها الاستراتيجية المعنية في هذا المجال: (3)

(1) وردية فتحي، جهود الاتحاد الافريقي في مكافحة الفساد، الملتقى الوطني الثاني حول اليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدينة، يومي 5-6، 2009م، ص 3-5.

(2) عبدالكريم بن سعد، واقع الإجراءات الأمنية المتخذة للحد من جرائم الفساد من وجهة نظر العاملين في أجهزة مكافحة جريمة الرشوة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير منشورة، قسم العلوم الشرطية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2003م، ص 66،67.

(3) حسن عمروش، دور مجموعة البنك الدولي في مكافحة جريمة الفساد، الملتقى الوطني الثاني حول اليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدينة، يومي 5-6 مايو، 2009م، ص 6-7.

تستند مجموعة البنك الدولي في تركيزها على إدارة الحكم ومحاربة الفساد الى ولايتها المتمثلة في الحد من الفقر: (1).

فالدولة القوية التي تتحمل مسؤولياتها تتيح الفرص للفقراء وتحسين نواتج التنمية.

i. يقع على عاتق البلد مسؤولية تحسين إدارة الحكم، فمسؤولية البلد المعني وتوجيهه للجهود من العوامل الرئيسية لنجاح التنفيذ، وتلتزم مجموعة البنك الدولي بمساندة الأولويات الخاصة بكل بلد.

ii. تلتزم مجموعة البنك الدولي بمواصلة المشاركة في محاربة الفقر والبحث عن سبل مبتكرة لتوفير المساندة، حتى في اضعف البلدان من حيث الحكم. "لا تجعل الفقراء يدفعون الثمن مرتين".

iii. ستختلف مشاركة مجموعة البنك الدولي في مجال إدارة الحكم ومحاربة الفساد من بلد لآخر، وفقا لظروف محددة، ستعتمد المجموعة نهجا متسلقا في اتخاذ القرارات الخاصة بالعمليات في مختلف البلدان.

iv. المشاركة بانتظام مع مجموعة متنوعة من أصحاب المصلحة من الحكومات والشركات والمجتمع المدني هو امر أساسي لاصلاح إدارة الحكم ومحاربة الفساد تحسين نواتج التنمية.

v. ستسعى مجموعة البنك الدولي جاهدة الى تدعيم، وليس تجنب النظم القطرية، فالمؤسسات القطرية الاحسن حالا هي الحل الأكثر فعالية للتحديات المتمثلة في إدارة الحكم والفساد.

vi. ستعاون مجموعة البنك الدولي مع المؤسسات الدولية وغيرها من الأطراف على المستوى القطري والعالمي لضمان إيجاد نهج منسق وتحقيق التعاون المستند الى ولاية كل طرف ومزاياه النسبية.

### ز. المنظمات المهنية المحاسبية

في تحرك بطيء لا يتناسب مع دوره في تطوير مهنة المحاسبة على مستوى العالم، عرض مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين وورقتين للنقاش في موقعة على شبكة الانترنت في 2004/5/24 ولعل اهم ما اشارت اليه الورقة ان الفساد يعني الرشوة والغش والمدفوعات غير

(1) حواس صلاح، عبد الحميد، أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة في مواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الملتقى العلمي الدولي السابع حول الفساد المالي والإداري المشكلة وسبل العلاج، الوكالة الوطنية لتطوير البحث الجامعي، جامعة الجزائر، الجزائر، مايو، 2012م، ص 174.

القانونية وغسيل الأموال والتهرب، وان لدى الجميع واجب أخلاقي لمحاربة الفساد، لكن لا احد تمكن ان يشن هذه المعركة وحيدا، فالحكومات يجب ان تلزم بنفسها باخذ الخطوة الأولى من خلال تقديم هيكل تشريعي وتنظيمي صلب يحظر اعمال الفساد وتتعامل بصرامة مع جميع الذين يرتكبوها، كما ان المسؤولية الأساسية لإحباط ومنع الفساد سواء في عالم الاعمال او في القطاع العام تقع على عاتق الإدارة بواسطة تقديم أنظمة مناسبة للتحكم المؤسسي (الحكومة) والافصاح عن مكافحة الفساد، كما ان للمحاسبين دور أساسي ضمن جهود المجتمع لتخفيض خطر الفساد

### ثالثاً: الليات مكافحة الفساد المالي

حسب منظمة الشفافية الدولية فان معالجة الفساد ليست مجرد مسألة تطبيق القانون، فمن علل الفساد نظام النزاهة في البلد نفسه، ويتعين اصلاح هذا النظام مجموعة من الليات، منها: (1)

#### 1/ الليات القانونية لمكافحة الفساد المالي

وهي تمثل الأساس الذي تبنى عليه استراتيجية مكافحة الفساد، حيث تشكل الاطار القانوني لمكافحة الفساد بالموازاة مع وجود هيكل مؤسسي يطبق القانون منأى عن شبهة لمحابة والتعسف، وتتمثل الليات القانونية التي تعمل على الحد من الفساد في:

أ. الحث من خلال القوانين الدستورية على مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية وتوفير وتكافؤ الفرص لجميع المواطنين، وان الموظف العام يستهدف في أداء الوظيفة المصلحة العامة وحدها.

ب. جعل حماية المال العام واجب على كل مواطن، وان القانون يبين الأحوال التي يعاقب فيها على مخالفة هذا الواجب، كما يجب على كل مواطن التهرب من دفع الضرائب لما تعود بفائدة كبيرة على الصالح العام. (2)

ج. النص على عقوبات رادعة لمن يرتكب جريمة الرشوة والاختلاس بالسجن وتعويض قيمة ما استولى عليه من مال او منفعة. (3)

(1) بيتر ايغن، منظمة الشفافية الدولية: 1993م-2003م، (عشر سنوات في مكافحة الفساد)، منظمة الشفافية الدولية، المانيا، 2003م، ص 2.

(2) نواف سالم، الفساد المالي والإداري أسبابه، اثاره ووسائل مكافحته، مجلة الشريعة والقانون، العدد 33، جامعة الامارات العربية المتحدة، 2008م، ص ص 131-160.

(3) خالد بن عبدالرحمن، الفساد الإداري انماطه، أسبابه وسبل مكافحته، مذكرة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية منشورة، جامعة نايف للعلوم العربية الأمنية، الرياض، 2007م، ص 77.

د. النص على تحريم أفعال استغلال نفوذ الوظيفة وتجريم التعدي على الأموال العامة بهدف حماية المال العام.

هـ. تعديل قوانين العقوبات في الدول النامية لتشمل الرشوة التي يكون فيها الراشي اجنبي وملاحقة هذا الأخير جنائياً.

و. تعزيز أجهزة مكافحة التهرب الضريبي والتهرب الجمركي بالكفاءات العالية والأجهزة، وهذا يتطلب وجود إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة.

ز. التعريف بعقوبات التهرب الضريبي والتهرب الجمركي بشكل واضح، باعتبار ذلك احد وسائل الردع.<sup>(1)</sup>

ح. بالإضافة الى ضرورة زيادة العقوبات على جرائم الفساد التي تم اكتشافها لتقليل معدلاتها، وتؤدي الية الرقابة والعقاب في كثير من الأحيان الى تقليص حجم الفساد، ويمكن ان يتم ذلك من خلال زيادة شفافية القوانين والقواعد وزيادة كفاءة النظام القضائي.<sup>(2)</sup>

## 2/ الاليات الاقتصادية لمكافحة الفساد المالي

وتتمثل الاليات الاقتصادية التي يتم الاعتماد عليها في مكافحة جريمة الفساد المالي في: ان المعالجة الاقتصادية ينبغي لان تهتم بكيفية الحد من الطلب على الفساد وعرضه، وذلك من خلال التأثير على العوامل التي تزيد كل منهما، وان كان من غير المتوقع ان يصبح مستوى الفساد في مجتمع صفرآ، الا انه ينبغي محاربة الفساد حتى يصل الى ذلك المستوى الذي يتساوى عنده التكلفة الحدية مع المنفعة الحدية، وذلك عن طريق ربط العقوبات بالمنفعة الحدية من الفساد.<sup>(3)</sup>

### أ. اصلاح الاقتصاد الوطني

وذلك من خلال تحريره، باستخدام مختلف الإصلاحات وتحرير السياسات الطرق، كإلغاء القيود التنظيمية الحكومية وفتح الأسواق الداخلية من خلال تخفيض القيود التعريفية وغير التعريفية، وإلغاء الرقابة على الصرف الأجنبي في المعاملات الخارجية.

(1) مازن مرسول، في قضايا الفساد ومؤثراته المختلفة، مجلة النبا، العدد 80، ص12. متاح على: <http://annabaa.org/nbahome/nba80/013.htm> تاريخ التصفح: 2022 /2/6 الساعة: 12:29م.  
(2) المرسي السيد حجازي، التكاليف الاجتماعية للفساد، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، العدد266، بيروت 2001م، ص ص 33-100.  
(3) خالد عيادة عليمت، الفساد أسبابه اشكاله وطرق مكافحه في الأردن، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد2، جامعة يحي فارس، المدينة، 2014م، ص ص 108-220.

الاختلالات في المالية العامة، وتحسين إدارة الموازنة العامة، ويتم ذلك من خلال اصلاح الإيرادات والنفقات العامة والموازنة.

ب. **في جانب الإيرادات العامة:** تفعيل جباية الضرائب، وإلغاء الكثير من الإعفاءات الضريبية، وتوسيع الوعاء الضريبي.

ج. **في جانب النفقات العامة:** تقليص الدعم خصوصا ذلك الذي لا يصل الى مستحقيه، واستخدام المعايير الكمية الملائمة للاداء بالنسبة للانفاق العام، وتحسين إدارة مراقبة النفقات العامة.

د. **بالنسبة للموازنة العامة:** ينبغي الالتزام بمبدأ عمومية الموازنة، والحد من الموازونات المستقلة لتوفير الرقابة، خلق موثيق او مبادئ الإدارة المالية والنقدية تلتزم بها الدولة، مع تحسين الأطر القانونية والمحاسبية والاحصائية في مجالات القوانين البنكية والضريبية والجمارك، والاحتكارات الطبيعية وغيرها بما يتفق مع المعايير الدولية.

هـ. **تحقيق التنافس الاقتصادي:** عندما يكون التنافس الاقتصادي كافيا لممارسة ضغط قوي من اجل تحقيق الفعالية ويكون منظما بما يكفي لجعل الشركات والمستثمرين يتجاوزون الظروف المباشرة وينظرون الى التكاليف والمنافع على المدى البعيد، فان الفساد يصبح شكلا اقل فائدة من اشكال ممارسة النفوذ، او يعتبر تكلفة غير مقبولة للقيام بالاعمال التجارية، ويغدو الى حد بعيد طريقة غير موثوق بها وغير فعالة ومكلفة للغاية للقيام بالاعمال التجارية.<sup>(1)</sup>

### 3/ الاليات السياسية لمكافحة الفساد المالي

ينبغي توفر الإدارة الجادة والحقيقية من قبل القيادة السياسية لمحاربة الفساد المالي حتى يكون ذلك على مستوى الدولة والمجتمع او على الأقل بان لا تصطدم توجهات مكافحة الفساد مع السلطة السياسية وان أي استراتيجية لمحاربة الفساد تتطلب استخدام وسائل شاملة تدعمها الإدارة، ويمكن تلخيصها في عدد من النقاط يمكن ايجازها فيما يلي:<sup>(2)</sup>

(1) نبيل حمادي، تجربة منظمة الشفافية الدولية في تقييم الفساد-مؤشر مدركات الفساد للعام 2008م، الملتقى الوطني الثاني حول اليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدينة، يومي 5-6 مايو، 2009م، ص 4.  
(2) إبراهيم توهامي، بوجوده الياسين، استراتيجيات واليات مكافحة الفساد الإداري في الوطن العربي، الملتقى العلمي الدولي السابع حول الفساد المالي والإداري المشكلة وسبل العلاج، الوكالة الوطنية لتطوير البحث الجامعي، الجزائر، 2012م، ص ص 283، 284.



أ. تبني نظام ديمقراطي يقوم على مبدأ فصل السلطات وسيادة القانون، من خلال خضوع الجميع للقانون واحترامه والمساواة امامة وتنفيذ احكامه من جميع الأطراف، نظام يقوم على الشفافية والمساءلة.

ب. بناء جهاز قضائي مستقل وقوي ونزيه، وتحريره من كل المؤثرات التي يمكن ان تضعف عمله، والالتزام من قبل السلطات التنفيذية على احترام احكامه.

ج. تفعيل القوانين المتعلقة بمكافحة الفساد على جميع المستويات، كقانون الإفصاح عن الذمم المالية لذوي المناصب العليا، وقانون الكسب غير المشروع، وقانون حرية الوصول الى المعلومات، وتشديد الاحكام المتعلقة بمكافحة الرشوة والمحسوبية واستغلال الوظيفة العامة في قانون العقوبات.

د. تعزيز دور هيئات الرقابة العامة كمراقب الدولة او دواوين الرقابة المالية والإدارية او دواوين المظالم، التي تتابع حالات سوء الإدارة في مؤسسات الدولة والتعسف في استخدام السلطة، وعدم الالتزام المالي والإداري، وغياب الشفافية في الإجراءات المتعلقة بممارسة الوظيفة العامة.

هـ. تنمية الدور الجماهيري في مكافحة الفساد من خلال برامج التوعية بهذه الافة ومخاطرها وتكلفتها الباهظة على الوطن والمواطن، وتعزيز دور مؤسسات المجتمع المدني والجامعات والمعاهد التعليمية والمتقنين في محاربة الفساد والقيام بدور التوعية القطاعية والجماهيرية.

#### 4/ الاليات الإدارية لمكافحة الفساد المالي

ان تعقد ظاهرة الفساد المالي وإمكانية تغلغلها في كافة جوانب الحياة ونتيجة لاثارها السلبية على كافة مفاصل الحياة، فقد وضعت عدة اليات لمكافحة هذه الظاهرة ولعل من أهمها هي:

##### أ. المحاسبة

هي خضوع الأشخاص الذين يتولون المناصب العامة للمساءلة القانونية والإدارية والأخلاقية عن نتائج اعمالهم، أي ان يكون الموظفين الحكوميين مسؤولين امام رؤسائهم) الذين هم في الغالب يشغلون قمة الهرم في المؤسسة أي الوزراء ومن هم في مراتبهم) الذين يكونون مسؤولين بدورهم امام السلطة التشريعية التي تتولى الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية.

##### ب. المساءلة

يعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المساءلة على انها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والاختصاص بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول بعض المسؤولية عند الفشل وعدم الكفاءة، وتشكل المساءلة البيروقراطية من حيث علاقتها بإدارة الأموال العامة معيارا اخر من معايير الإدارة العامة السلمية وتتطلب المساءلة وجود نظام مراقبة لاداء المسؤولين الحكوميين والمؤسسات مع ضرورة وجود عقوبات تطبق بحق مرتكبي المخالفات المالية. ان مفهوم الشفافية والمساءلة مرتبطان يعزز كل منهما الاخر ففي غياب الشفافية قد تصعب المساءلة، وما لم يكن هناك مساءلة فلن يكون للشفافية اية قيمة ويسهم وجود هاتين الحالتين معا في قيام إدارة فعالة وكفاءة على صعيد المؤسسات الحكومية والخاصة.<sup>(1)</sup>

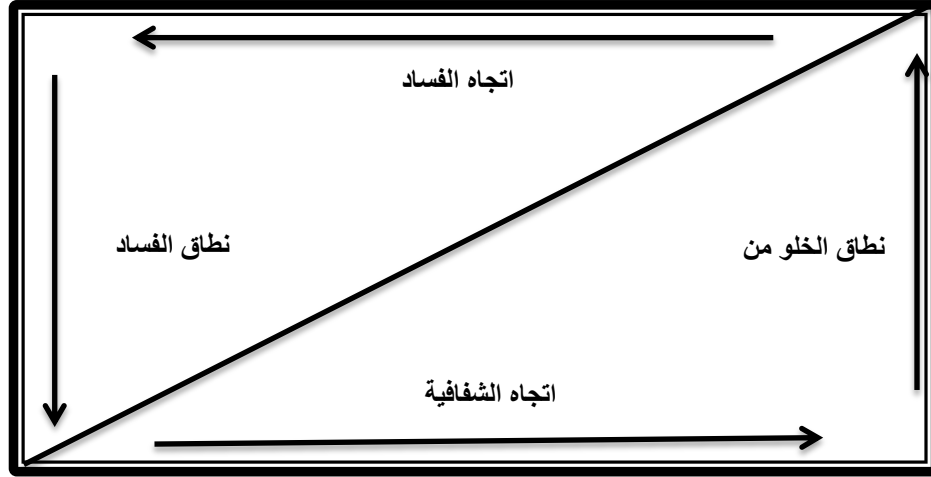
### ج. الشفافية

هي وضوح ما تقوم به المؤسسة ووضوح علاقتها مع الموظفين وعلنية الإجراءات والغايات والاهداف، وهو ما ينطبق على اعمال الحكومة كما ينطبق على اعمال المؤسسات الأخرى غير الحكومة، واذا كان الهدف من بعد المساءلة هو كشف الفساد والحد منه فالشفافية غايتها القصوى ووجودها يعني القضاء عليه لان الشفافية تعكس الممارسات المختلفة في المؤسسات مما يدل على ان كل شيء واضح للعيان فكلما تم تدعيم الآلية (الشفافية+المساءلة) كلما تم التقليل من الفساد، وهذا ما يوضحه الشكل (2/3/2) التالي:<sup>(2)</sup>

---

(1) محمد خالد المهاني، الفساد الإداري والمالي، مظهره، أسبابه، ومدخل الرقابة الحكومية لمكافحة، مرجع سبق ذكره، ص13.  
(2) كريمة بقدي، الفساد السياسي واثره على الاستقرار السياسي في شمال افريقيا، مذكرة ماجستير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012م، ص 128.

### الشكل رقم (1/3/2): العلاقة العكسية بين الشفافية والفساد



المصدر: كريمة بقدي، الفساد السياسي واثره على الاستقرار السياسي في شمال افريقيا، مذكرة ماجستير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012م، ص 128.  
من خلال الشكل رقم (1/3/2) تلاحظ الباحثة ان العلاقة بين الشفافية والفساد المالي والإداري علاقة عكسية فكلما نضجت وسائل الشفافية واخذت دورها في المجالات كافة ارتفعت إمكانية محاربة الفساد والقضاء عليه والتقليل من اثاره المدمرة، حيث يستمد الفساد قوته من الغموض وعدم الوضوح اللذين يكتنفان إدارة الأموال العامة.

#### د. النزاهة

هي منظومة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص والمهنية في العمل، وبالرغم من التقارب بين مفهومي الشفافية والنزاهة الا ان الثاني يتصل بقيم أخلاقية معنوية بينما يتصل الأول بنظم وإجراءات عملية.

#### 5/ تفعيل نظم الرقابة الداخلية

ان من يتحصى اهداف نظم الرقابة الداخلية ومفاهيمها بشكل دقيق يجد ان الحد من الفساد المالي والإداري يمثل احد أهدافها، وان وجود نظام كفؤ وفعال للرقابة الداخلية يعمل في حد ذاته بالتأكيد للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، كون تلك النظم تمثل احدى الوسائل الهامة الواجب اعتمادها في مكافحة الفساد المالي والإداري، ويتم ذلك من خلال:<sup>(1)</sup>

- أ. زيادة الوعي باهداف الوحدة ودور الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها.
- ب. تحفيز الموظفين على تقييم العمليات ومتابعتها في عناية واستمرار.

(1) فيحاء عبد الخالق، وآخرون، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، 2012م، ص ص 179-250.

ترى الباحثة ان اليات مكافحة السابقة تشكل عناصر أساسية في استراتيجية مكافحة الفساد المالي وتمثل الاستراتيجية كافة الإجراءات التي تتخذ في المنظمة بهدف احراز أداء اعلى، كذلك وتعتبر الاستراتيجية نشاط مستمرا يأخذ بعين الاعتبار القيم الإدارية والبيئية

#### رابعاً: مظاهر الفساد المالي في السودان

اما في السودان فقد بلغ الفساد الإداري والمالي خلال العقود السابقة مستوى قياسي غي مسبق، الأمر الذي جعل السودان يحتل المركز السادس عالمياً في هرم الفساد الإداري والمالي، كما ادي الي خروج الناس في العام 2018م للشوارع للتعبير عن غضبهم إزاء الفساد الذي يرونه في السودان نسبة لتفشيته على جميع مستويات الحياة اليومية من أعلى مستوى في الحكومة وصولاً إلى الخدمات العامة التي تقدم للموطن ففي العام 2019 ثار المواطنين ضد النظام وازلوا الحكام وتم تكوين حكومة جديدة كانت شراكة بين المدنيين والعساكر، ويمكن تقسيم مظاهر الفساد في السودان الي محورين فساد في عهد حكومة الإنقاذ وفساد في عهد حكومة الثورة<sup>(1)</sup>.

#### أولاً: فساد حكومة الإنقاذ(فساد قديم)

وعن بعض اشكال الفساد في عهد الإنقاذ فقد أوردت صحيفة الشرق الأوسط انه قد بلغ حجم الأموال المهذرة بسبب الفساد الإداري والمؤسسي في السودان 18 مليار دولار، وذلك بحسب إحصائيات أعدتها "منظومة زيرو (صفر) فساد" الطوعية، والتي أعلنت عن تحريك نحو 1000 بلاغ ضد رموز النظام السابق، وطالب متحدثون في منبر " مضار الفساد وطرق مكافحته والوقاية منه" الذي عقد في الخرطوم بتاريخ 2019/8/19م، بإلغاء الامتيازات الممنوحة للشركات الحكومية كافة، ووجهوا إنتقادات لاذعة لشركات الاتصالات لامتلاكها ل"كتلة نقدية" خارج الجهاز المصرفي اكبر من الكتلة الموجودة في بنك السودان المركزي والمؤسسات المصرفية الأخرى، على شكل عملة إلكترونية"بطاقة إعادة شحن الرصيد".

وقال رئيس منظمة الشفافية السودانية الطيب مختار، لصحيفة الشرق الأوسط إن للفساد في السودان جذوره عميقة، وتعمقت في الأنظمة الديكتاتورية، ووصف حكومة الإنقاذ بأنها فاسدة، وأضاف: "الفساد سمه من سماتها" بيد أنه أقر بفشلهم في إصدار قانون لحماية المبلغين، وحث المواطنين على تقديم المستندات القانونية للفساد التي بحوزتهم، وتعهد بتقديم الحماية لهم بدوره،

متاح على: Transparency International<sup>(1)</sup>

تاريخ التصفح: 2023/2/8 الساعة: 11:13م. <https://www.alrakoba.net3136125/%D8%B9%D8%B6%D9%88>

وقال الأستاذ الجامعي احمد رجب، إن الفساد المؤسسي يعد من أخطر أنواع الفساد في السودان<sup>(1)</sup>.

وقد ذكر المثني أبو عيسى عضو منظمة زيرو فساد بالسودان في حوار مع (جريدة الإنتباهة، 2019/8/24) انه وفي احد ملفات الفساد وجد أمر غريب استنكرته منظمة الشفافية العالمية، وهو حصول شخص على قرض ليمتلك به أسهماً داخل البنك نفسه<sup>(2)</sup>.

ونجد تقرير المراجع العام القومي لجمهورية السودان حول نتائج حسابات العام المالي 2017م، لم يخرج من المعتاد مقارنة بتقارير الأعوام الماضية في الكشف عن حجم الفساد امام المجلس الوطني في جلسته التي ترأسها رئيس المجلس بروفيسور، إبراهيم احمد عمر،، وهذا يعتبر اخر تقرير للمراجع العام نسبة لاندلاع ثورة الشعب على النظام الحاكم بسبب الفساد المستشري، وازحته من الحكم، وقد تناولت التقرير موقف الاعتداء على المال العام على نطاق الأجهزة القومية والاسترداد، بجانب الموقف الجنائي، حيث أبرز خلال عام.

واعرب التقرير عن تسجيل (15) حالة اعتداء على المال العام بسفارات وبعثات السودان الخارجية، وعن فتح بلاغات في مواجهة المعتدين، وأشار إلى زيادة في حجم الاعتداء على المال في الولايات في الفترة من (2017/7/1 إلى 2018/6/30) بلغت (15.7) مليون جنيه مقارنة مع الفترات السابقة الذي بلغ جملة الاعتداء فيه (7.2) مليون بزيادة بلغت (118%)، وقد تم استرداد (0.35) مليون جنيه.

وتضمن التقرير مخالفات للدستوريين بصرف مبلغ (2.8) مليون جنيه من دون وجه حق في ولاية القضارف، وولاية جنوب دارفور<sup>(3)</sup>.

وقد بلغت الشيكات المرتدة والمتاخرات، والفاقد الضريبي (2.4) مليار جنيه تمثل نسبة (10%) من متحصلات الضرائب للعام 2017م، وأوضح المرجع العام أن الأقساط المتحصلة ضمن حساب الأمانات لا تحول إلى الإيرادات إلا بعد إكمال الأقساط مما يخالف لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011م، وأوضح التقرير عدم الالتزام بقانون ولائحة الجمارك.

(1) إبراهيم الامام، جريدة الشرق الأوسط للندن، رقم العدد 14877، 2019/8/22م.

(2) صحيفة الإنتباهة، تاريخ النشر (2019/8/24م) متاح على: <https://alintibaha.net> تاريخ التصفح: 12:40ص.

(3) نجاة صالح مشرف، صحيفة المجهر، نشر بتاريخ (1/11/2018): متاح على:

<https://www.almeghar.com/archives/7216> تاريخ التصفح: 2022/2/5 الساعة: 9:19م.

وبين المشاكل والمعوقات والتحديات التي تواجه عمل التحصيل الإلكتروني في الإيرادات في ولايتي النيل الأبيض، والنيل الأزرق إلى جانب ولايات دارفور الخمس وكردفان الثلاث وولاية الخرطوم، وظهر التقرير مخلفات في الرسوم المفروضة في الولايات والمخالفة للدستور الانتقالي لسنة 2015، كما بين بعض المخالفات بتوريد أموال في حسابات خاصة تشمل (رسوم الملف، دمغة دعم الشرطة وإيرادات المرور والنقد الأجنبي إضافة إلى دمغة حماية الوطن)، وهو ما يعد مخالفاً للمادة (4/13) من لائحة الإجراءات المالية.

وقد بين التقرير عدداً من حالات عدم الالتزام بديوان الزكاة، حيث لا توجد لائحة للعلاج مجازة من المجلس وعدم حصر الفقراء والمساكين و تصنيفهم و الاحتفاظ بسجل دائم محدث، إلى جانب عدم توجيه بعض أموال الزكاة في مصارفها الشرعية مما أثر على الهدف المحققة في عدم فتح ملفات للشركات العامة الخاضعة للزكاة. وأوضح ظاهرة تجنيب الأموال من المخاطر التي تعمل على إعاقة تحقيق أهداف الموازنة الكلية وتحد من الممارسات.

وكشف التقرير جملة الاعتداء على المال العام ونتائج المراجعة الجنائية لجرام المال العام في نطاق الأجهزة القومية، حيث بلغ صافي مبلغ جرائم المال العام غير المسترد في الأجهزة القومية خلال الفترة 2018/2017 مبلغ (7.6) مليون جنيه مقارناً بمبلغ (4.6) مليون جنيه للفترة السابقة 2016/2017 يمثل نسبة (0.01%) من إجمالي إيرادات الدولة الفعلية التي بلغت (78.6) مليار جنيه، كما يمثل نسبة (0.01%) م المصروفات الفعلية التي بلغت (88.8) مليار جنيه.

وافصح التقرير عن بيان ما تم استرداده من جملة مبالغ جرائم المال العام خلال الفترة، حيث بلغت نسبة الاسترداد حتى أغسطس 2018 نسبة (31%) تمثل مبلغ (3.4) مليون جنيه مقارنه بنسبة (10%) للفترة السابقة.. وأظهر الموقف (56) حالة اعتداء على المال العام في الفترة من أغسطس 2017 الى أغسطس 2018 على النحو التالي: حالات امام المحاكم، 12 أمام النيابة، 37 حالة ما زالت أمام رئيس الوحدة المعنية<sup>(1)</sup>.

## ثانياً: فساد حكومة الثورة (فساد جديد)

(1) شرف عثمان حسن، الفساد الإداري والمالي في السودان مظاهره والجهات المسؤولة عن مكافحته، المجلة الإلكترونية الشاملة ومتعددة التخصصات، العدد الثاني والأربعون شهر 11، 2012م، صص 1-29.

إذا كان تقرير المراجع العام لجمهورية السودان عكس صورة سلبية لحجم الفساد داخل الدولة السابقة فإن ما تناوله الصحف السودانية والمواقع الاسفيرية عن فساد الحكام الجدد لا يقل كثيرا عن الحكام السابقين حيث انهم وعدوا الجماهير بانهم سوف يقدموا ابراء ذمة(حصر الموقف المالي للأفراد قبل استلام السلطة) لكل فرد قبل ان يتولى منصب وزاري او دستوري ولكن هذا لم يتم، كما كشف القيادي بالحزب الشيوعي، عضو قوى الحرية والتغيير، "صديق فاروق" عن أن التشكيل النهائي لأعضاء المدنيين لمجلس السيادة حكمته المحاصصة السياسية بين الكتل المختلفة، حيث تمسكت كل كتلة بمرشحها وذلك خلافا للمعايير التي طُرحت سابقا فيما يتعلق باختبار أعضاء المجلس 20/8/2019، وهذه المحاصصة التي ذكرها قيادي الحزب الشيوعي فإنها لم سنتنتي تعيين قيادلت يديرون منظمات متهمه بالفساد سابق من أمثال الوزير م-ع وعبر منظمته "ن ت" التي أستلمت مبلغ 82.973 الف دولار أعطته له كدعم من برنامج الغذاء الأمريكي كإغاثة لضحايا الحرب في شرق جبل مرة ولم يصل إليهم المبلغ ويوجد دليل عدم وصول المبلغ بالبصور والفيديوهات والتسجيلات.

#### **خامساً: الجهات التي تتولى مسؤوليات مكافحة الفساد المالي في السودان**

في إطار مواجهة الفساد المالي والإداري صدر في 1989 أول مرسوم لمكافحة الثراء الحرام والمشبوه من قبل المجلس الانتقالي العسكري في السودان و من ثم أنشئت إدارة مكافحة الثراء الحرام و المشبوه، و بعد سنوات تناولت بعض الصحف السودانية موضوع افساد و عن إنتشاره، حيث أصدر قرار بإنشاء آلية لمكافحة الفساد فعلاً تم إنشاء المفوضية لمكافحة الفساد 2013، على أن تقوم بمتابعة ما نشر عن الفساد في وسائل الاعلام و العمل على اتسيق بين رئاسة الجمهورية و الجهات المختصة في وزارة العدل، و المجلس الوطني لإستكمال المعلومات و التقارير بشأن ما يقال عن الفساد في الدواوين الحكومية، و اجهت المفوضية صعوبات و عقبات في التصدي للمفسدين و القيام بمهامها على الوجه المطلوب و ذلك بسبب الحصانات، و تشير دراسة أن 25% من الشعب السوداني يمتلك حصانات قانونية وفقاً لتصريحات وزير العدل، كشفت منظمة الشفافية السودانية في اخر تقرير لها أن تكلفة الفساد المالي و الإداري في الدولة فاق ال18 مليار دولار سنوياً، و في إطار الجهود المبذولة للإصلاح صدر مشروع قانون جديد لمفوضية مكافحة الفساد في أغسطس وتم إجازته من قبل البرلمان، حيث أفصحت

المصادر عن منح المفوضية لأول مرة صلاحيات كاملة وواسعة وسلطات إجرائية أهمها إستدعاء ورفع الحصانة من الدستوريين و غيرهم دون اللجوء أو الإستعانة بالإجهزة المختصة<sup>(1)</sup>.

## 1/ آليات مكافحة الفساد في السودان:

أ. إدارة مكافحة الثراء الحرام و المشبوه: هي إحدى الإدارات التابعة لوزارة العدل التي تعني بمكافحة الفساد المالي، تم إنشاؤها بموجب أحكام المرسوم الدستوري الثالث لجمهورية السودان لعام (1989) لتتقيد الإختصاصات و ممارسة السلطات الآتية: (قانون مكافحة

الثراء الحرام و المشبوه لجمهورية السودان لسنة 1989م، السودان، وزارة العدل)

- تلقي إقرارات الذم المالية من المسؤولين و إحالتها إلى اللجان المختصة بغرض فحصها.  
- الفصل في الشكاوى المتعلقة بالثراء الحرام أو المشبوه المقدمة من أي شخص إما إليها مباشرة أو المحالة إليها من جانب النائب العام أو أي قاضي أو الضابط المسئول عن نقطة الشرطة.

- التحقيق من تلقاء ذاتها مع أي شخص إذا إتضح لها أنه مشتبه في إثرائه حراماً أو مشبوه.  
- ويقصد بالثراء الحرام كل مال تم الحصول عليه من الصالح العام دون عوض أو بغبن فاحش أو عن طريق إستغلال سلطة الوظيفة العامة ونفوذها، أما المال المشبوه فهو كل مال يطرأ على أي شخص و لا يستطيع بيان من أي جهة مشروع إكتسبه، ومن الآليات التي تستخدمها إدارة الثراء الحرام و المشبوه من أجل الحد من ممارسات الفساد المالي الإجراءات التالية:

i. الحجز على المال موضوع الثراء الحرام أو المشبوه و توجيه الأمر الى الجهات المختصة بمصادرته لمصلحة الحكومة عند الإدانة أو ثبوت الثراء المشبوه حسب الحالة.

ii. معاقبة كل شخص بثري ثراء حراماً بالسجن لمدة لا تجاوز العشرة سنوات أو غرامة لا تجاوز ضعف مبلغ المال موضوع الثراء أو العقوبتين معاً.

iii. عزل كل موظف عام تتم إدنته بالثراء الحرام أو يثبت ضده الثراء المشبوه أو يفصل من منصبه بحسب الحال.

ب. منظمة الشفافية السودانية: منظمة الشفافية السودانية هي منظمة طوعية مستقلة لا تخضع لحكومة و لا تنتمي لحزب أو جهة محددة، و لها شخصيتها الإعتبارية و خاتمتها

تاريخ التصفح 2022/2/6 الساعة: 12:45م [www.ohchr.org](http://www.ohchr.org) <sup>(1)</sup>



العام و حق التقاضي باسمها، تأسست في العام(2007م)، و تم تسجيلها لدى مفوضية العمل الطوعي و الإنساني، و مارست نشاطها كأول منظمة للشفافية في السودان في أبريل من العام (2014م)، و هي ليست فرع من فروع منظمة الشفافية العالمية التي لها أكثر من(90) فرعاً حول العالم ولكنها شريك أصيل لهذه المنظمة الدولية في مجال مكافحة الفساد.

تعمل منظمة الشفافية السودانية على بناء شراكات بين الحكومة ومنظمات المجتمع المدني وقطاع الأعمال و وسائل الإعلام المختلفة من أجل تعزيز الشفافية و مكافحة الفساد خصوصاً الفساد المالي و الإداري و تهدف إلى تفعيل الدور المجتمعي الوطني مع شركاء التنمية في مكافحة الفساد عبر تقوية قيم ممارسات الشفافية و محاصرة و منع الإثر المدمر للفساد المالي.

إكمال القصور في مقومات الشفافية و طرق و اليات محاربة الفساد تشريعية و مؤسسية و رقابية و تنفيذي في إطار الخطة المبنية على مؤشر مدركات الفساد و متطلبات الوضع الراهن في السودان والشرق الأوسط و شمال إفريقيا<sup>(1)</sup>.

تعد المنظمة تقرير سنوي عن واقع تفعيل الشفافية و مؤشر مدركات الفساد محليا و ذلك في ديسمبر من كل عام تسلّم نسخة منه لمنظمة الشفافية الدولية و نسخة منه إلى وزارة العدل، و تعتمد المنظمة في تقريرها السنوي على تقرير المراجع العام و تقارير منظمات المجتمع المدني و حقوق الإنسان العاملة داخل السودان و النشرات التي تصدرها وسائل الإعلام الرسمية و الإلكترونية عن واقع الفساد في السودان، و بعض رجال الأعمال فيما يتعلق بالرشوة بين الموظفين في المؤسسات، و من الآليات التي تنتهجها المنظمة من أجل بسط الشفافية و الحد من ممارسات الفساد المالي الآتي:<sup>(2)</sup>

1. رفع الوعي بمخاطر الفساد ونتائجه اليومية و المستدامة.
2. تعزيز قدرات المؤسسات الرقابية في الدولة و المؤسسات و ضمان إستقلاليتها و فعاليتها.

---

(1) وليد النور، حوار حول الفساد: صحيفة المجهري السياسي، العدد1319،3،2016م.  
(2) محمد البشاري، اهم التعديلات في قانون مكافحة الثراء الحرام، الخرطوم: صحيفة السوداني، العدد19 ديسمبر،2014م.

3. العمل مع المنظمات الوطنية الأخرى على منع الفساد المالي من خلال الرقابة على عقود المشتريات العامة بإيجاد إتفاقيات ملزمة بين وكلاء المشتريات و أصحاب العطاءات بموجب تقانات مكافحة الفساد.

4. إكمال و اصلاح المنظومة التشريعية الخاصة بمكافحة الفساد لسد الفجوة القانونية التي تسمح للمفسدين بالإفلات من العقوبات.

5. تطوير مؤشرات القياس و تحفيز الطلب على الإصلاح و تقديم الحلول البناءة على الصعيد الوطني.

6. حماية و تمكين مؤسسات المجتمع المدني من الإضطلاح بدورها كشريك رئيس في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد.

ج. هيئة محاربة الفساد: و بتاريخ 24\2\2019، قبل الإطاحة بالرئيس عمر البشير بشهرين أصدر قراراً بحل ديوان المظالم العامة وتشكيل هيئة لمحاربة الفساد عوضاً عنه، و شمل القرار "تكوين مركز فيدرالي لمحاربة الفساد بدلاً من الديوان" و يأتي القرار ضمن توجيهات الحكومة المعلنة لمحاربة و مكافحة الفساد في البلاد، لذلك فان اغلب مؤسسات مكافحة الفساد المالي تضع استراتيجية معينة لمكافحة حالات الفساد الموجود وتبنى هذه الاستراتيجية على الشمولية والتكامل لمكافحة هذه الظاهرة، وينبغي الإشارة الى ان القضاء على الفساد المالي يتطلب صحة ثقافية تبين مخاطره السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

د. لجنة إزالة التمكين: تم إنشاءها في ديسمبر 2019 بقرار من رئيس مجلس السيادة السوداني عبدالفتاح البرهان ينص المادة 8 البند 15 من اوثيقة الدستورية وضمنت في عضويتها ممثلين لوزارات الدفاع والداخلية والعدل والمالية والحكم الاتحادي والبنك المركزي وقوات الدعم السريع وجهاز المخابرات العامة وديوان شؤون الخدمة والمراجع العام.

ومن صلاحيات تلك اللجنة التي منحها لها القانون الحق في الملاحقة القانونية ومصادرة الممتلكات لصالح الحكومة وتحديد التصرف فيها لأي جهة حكومية ولقد وجهت تلك اللجنة انتقادات من خلال الأخطاء المرتكبة من قبلها المتمثلة في الآتي: (1)

- الطرق الاستعراضية لعمل اللجنة.

(1) حياة عبدالله بخيت، الفساد المالي والإداري وأثاره على حقوق الإنسان والتنمية بالتطبيق على السودان، المجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية، المجلد 11، العدد 2، الأردن، ص ص 28-44.

- ان مزاوله إعمال اللجنة لابد ان تقوم بها مفوضية الفساد.
  - استخدامها لتصفية مرارات شخصية.
  - استغلال النفوذ وتورط بعض منسوبيها في شبهات فساد وابتزاز للشركات وأشخاص.
  - عدم وجود لجنة استئنافات لقراراتها.
  - قيام بدور تنفيذي وقضائي.
  - كان لها الدور في تقاوم تأزم والاحتقان السياسي بالبلاد من خلال افتقارها للإبعاد السياسية والأمنية(قناة الجزيرة مباشر، 2021م).
- تم تجميد هذه اللجنة في 2021/10/25م بقرار من رئيس مجلس السيادة.

### سادساً: تحديات مكافحة الفساد في السودان

توجد عدد من التحديات تقف عائقاً إمام مكافحة الفساد في السودان وهذه التحديات ساهمت وفاقمت في عمليات ومسارات الفساد في السودان وتتنوع هذه التحديات منها ماهي تحديات سياسية وتحديات قانونية وتحديات رقابية.

ولاً: تحديات سياسية: والتي تبدو مؤشراتها في الآتي:

1. عدم الاستقرار السياسي في السودان.
2. انعدام وجود إرادة سياسية او الالتزام السياسي في مستويات الحكم العليا للدولة بدعم ملف مكافحة الفساد في المرحلة الحالية.

ثانياً: تحديات قانونية: والتي تبدو مؤشراتها في الآتي:

1. متطلبات تعديل بعض القوانين ذات العلاقة بعمليات ومسارات مكافحة الفساد في السودان.
2. ضعف القوانين والضوابط التي تنظم حركة الأموال وانعدام ضبط وجود الضوابط و الأطر التشريعية التي تنظم حركة الأموال في السودان.

ثالثاً: تحديات رقابية: والتي تبدو مؤشراتها في الآتي:

1. ضعف النيات الرقابية والتفتيش لدي الجهات الإشرافية في القطاع العام.
2. ضالة الدور في بناء القدرات متعلقة لمكافحة الفساد على المستويات الكمية والنوعية وعدم وجود أجهزة رقابية وإشرافية لقطاع الاعمال والمهن غير القانونية.

### سابعاً: تقرير منظمة الشفافية الدولية عن الفساد في السودان

دابت منظمة الشفافية الدولي نشر كل سنة ومنذ العام 1995م، على مؤشر للفساد يصنف 176 دولة، وفقاً لتحليل معقد اجرتة مجموعة دولية من رجال الاعمال والخبراء والجامعيين. ترى منظمة الشفافية الدولية ان النتائج، تبين ان البلدان التي تعاني من نزاعات طويلة الأمد وتصعد بعض اليات الحكم الرشيد هي البلدان ذاتها التي يشرى فيها الفساد على نطاق واسع. وعندما تضعف مؤسسات الدولة او تتعدم من الأساس يخرج الفساد عن نطاق السيطرة، ومن ثم تهدر الموارد العامة، ويؤدي هذا الوضع الى حالة عدم الاستقرار وشيوع ثقافة الإفلات من العقاب، وتصنيف المنظمة ان انتشار الفساد يؤدي أيضاً الى انحسار ثقة افراد الشعب في مؤسسات الدولة، والحكومات الناشئة التي يفترض انها تحمي استمرار الدولة واستقرارها. ولاحظت المنظمة ان من الأسباب التي تدعو الى القلق البالغ، استمرار شبح الفساد، عندما تحل اللامشفافية في الممارسة العامة وتحتاج المؤسسات الى دعم ومساندة وتعجز الحكومات عن تطبيق الاليات القانونية لمكافحة الفساد. وتقدر الأمم المتحدة حجم الأموال العامة التي تتعرض للنهب والاختلاس سبب فساد الأنظمة السياسية في العالم عن تريليون ونصف دولار سنوياً، ويتم تحويل هذه الأموال الى حسابات شخصية او ودائع سرية في الخارج.<sup>(1)</sup>

#### جدول رقم (1/3/2) ترتيب السودان في مؤشر مدركات الفساد للاعوام من 2017-2021م

الدرجة من 100	الترتيب عالمياً	الترتيب عربياً	السنوات
16	175	14	2017
16	172	18	2018
16	173	18	2019
16	174	18	2020
20	164	16	2021

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على تقارير منظمة الشفافية الدولية خلال الفترة (2017م- 2021م)، 2022م.

تلاحظ الباحثة من الجدول رقم (1/3/2) بان السودان بلد شاسع ذو نطاقات واسعة ولهذا يعد السودان من أكثر الدول فساداً في العالم وفقاً لمؤشرات مدركات الفساد الذي أصدرته منظمة الشفافية الدولية في العام 2017م كان ترتيب السودان رقم (175) من اصل (177) دولة من حيث الفساد و في عام 2021م كشف مؤشر مدركات الفساد عن احتفاظ السودان بموقعة في

تاريخ التصفح: 8/2م/2022 الساعة 4:06م <http://www.transparency.org/lpi/index.html#cp> (1)

زيل الدول الأكبر فساد باحرزاه (16) درجة بفارق(27) درجة عن المتوسط العالمي ب(34) درجة.

وفقا وفقا لأحصائية مؤشرات الحكم الدولية التي إجراها البنك الدولي واستخدمت مؤشر مدركات الفساد الذي يندرج تحت(100) نقطة من صفر (فاسد للغاية) الي (100)(نظيف جدا) وأحرز السودان رقما ال(صفر) وال(10) في كل خانة تم التطرق إليها ومن ضمنها(5.9) في خانة الاتزان السياسي و(2.6) في خانة سيادة القانون و(7.2) في خانة جودة التنظيم الحكومي و(6.7) في خانة الكفاءة الحكومية و(4.3) في خانة مكافحة الفساد(منظمة الشفافية العالمية،2019م نقلا من احمد،2021م).

### ثامناً: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية ومحاربة الفساد المالي

مما لا شك ان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال جملة المبادئ التي ترمي إليها تلعب دورا جوهريا في التقليل من الفساد المالي والإداري: (1)

أولاً: مساهمة المعايير في تحقيق الإبلاغ الحكومي: إن تطوير نظام محاسبة القطاع العام من خلال الإبلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم ومتطلبات البيئة وما تفرزه من قدرات وإمكانيات إلى جانب حاجات المستخدمين في هذه البيئة، لذا فإن عملية التطوير تستلزم المساهمة في تشكيل هيئة متخصصة بوضع المعايير على نحو علمي سليم والاستفادة من المعايير الدولية وتجارب المنظمات الدولية في هذا المجال، هذا وإن الافتقار لتلك الهيئة وبالتالي المعايير يعني غياب التصور السليم للإدوات الفاعلة لتحقيق أهداف النظام والذي يهتم بها ويحدد عملية الإبلاغ المالي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة المحلية والذي يشكل أساس وجود المحاسبة .

ثانياً: مساهمة المعايير في التقليل من الفساد المالي: تعمل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الحد من ظاهرة الفساد المالي لوحدات القطاع العام بتوفير أكثر مصداقية وشفافية للمعلومات من اجل المساءلة واتخاذ القرارات الرشيدة للدولة، وتتمثل هذه الأهمية كون أن العلاقة بين مفهومي المساءلة والشفافية تبادلية طردية، وتنطوي زيادة الشفافية والمساءلة في المجتمع على مجموعة من الآثار الإيجابية يمكن حصرها في النقاط التالية: (2)

(1) حسين فليح، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد7، العدد2017،1م، ص ص 26-25.

(2) حسين هادي عننيزة، ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد الثاني والثلاثون، 2014م، ص ص 150-151.

1. تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق وتخفيض تكاليف المشروعات لزيادة كفاءة الاقتصاد.
2. حماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق نظراً لن تقديرات المستثمرين للمخاطر تتأثر بوفرة ودقة المعلومات.
3. زيادة جاذبية المناخ الاستثماري حيث يحتاج المستثمر إلى التأكد من أن النظام القانوني والقضائي سوف يحمي حقوقه خلال فترة معقولة وبتكلفة معقولة.
4. التخفيف من حدة الأزمات حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يتأثر بدرجة الشفافية في الاقتصاد وبمدى الثقة في قنوات المساءلة.
- ترى الباحثة ان هناك عدة أسباب لتفشي الفساد المالي في السودان:
  - أ. غياب اي جهود لتحسين صورة السودان عالمياً، على مستوى الشفافية والنزاهة.
  - ب. يعزى سبب تراجع السودان في التصنيف الى الفساد في القطاع العام وكذلك ضعف أجهزة الرقابة وضعف جهود ومبادرات الحكومة في مكافحة الفساد.
  - ج. وكذلك البيروقراطية المفرطة وتضارب المصالح.
  - د. عدم وجود عقوبات رادعة للمتجاوزين ومعاقبة المسؤولين المتجاوزين.
  - هـ. احتمالات التعامل مع مسئولين فاسدين في الرشاوى الصغيرة الى الفساد السياسي الكبير.
  - و. ان هناك عوامل كثيرة أدت الى انتشار الفساد بصورة وبائية منها غياب الضمير الإنساني والواعز الديني وكذلك ضعف وسائل الرقابة المالية.
  - ز. وكذلك مشكلة وضع الرجل المناسب في المكان المناسب والانتماء الحزبي لشغل الوظيفة العامة، ومايلي ذلك من استغلال النفوذ وارضاء جهات على حساب اللوائح والقوانين.
  - ح. ولابد من شغل الوظائف عبر منافسة عامة ونزيهه لايجاد كوادر مؤهلة في جميع التخصصات.
  - ط. لاابد للمجتمع ان يساعد في كبح الفساد من خلال البعد عن الممارسات السالبة مثل الاكراميات(الرشوة) حيث أضحت ثقافه لتسهيل الإجراءات.
  - ي. وعلى المجتمع والدولة غرث القيم والأخلاق بين افراد المجتمع ومنع البيروقراطية في جميع مرافق الدولة.

## خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لموضوع الفساد والتركيز أساسا على الفساد المالي امكنا تسجيل النقاط التالية:

1. الفساد وان كان هو استغلال للمنصب العام للحصول على مكاسب خاصة غير قانونية، هي مشكلة مقصورة على البلدان النامية او التي تمر بمرحلة انتقالية، بل يمس حتى الدول الصناعية الكبرى ولكن بدرجات متفاوتة.
2. الفساد بصوره هذه هو على أنواع الصغير والكبير، الدولي والمحلي، الخاص والعام، المالي والإداري.
3. تعدد مظاهر الفساد المالي: الرشوة، اختلاس الأموال العامة، الاحتيال، التهرب الضريبي، غسيل الأموال، الاثراء غير المشروع.
4. هناك أسباب عديدة وراء الفساد المالي أسباب سياسية، اقتصادية، اجتماعية، قانونية، إدارية ومؤسسية، نشير هنا انه في الدول التي تشهد فسادا منظما تتداخل فيها تشكيلة من العوامل المساعدة على انتشار لا يمون فيها سيطرة لعامل واحد على العوامل الأخرى.
5. ليست هناك طريقة مباشرة لقياس الفساد المالي وما هو متاح للباحثين والمهتمين بهذه الظاهرة هو عدد من الطرق غير المباشرة التي تستند الى بعض المؤشرات الادراكية في البلد المعني.
6. عند الحديث عن الفساد المالي يمكن توجيه أصابع الاتهام لشخص او هيئة بعينها، لكن عند المعالجة لا بد ان تتكاتف جميع الجهود من افراد ومؤسسات وحكومات ومؤسسات ومجتمع مدني.

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية وذلك من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول:** نبذة تعريفية عن وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي.

**المبحث الثاني:** إجراءات الدراسة الميدانية.

**المبحث الثالث:** تحليل البيانات وإختبار الفرضيات.



## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي

#### أولاً: نشأة الوزارة وتطورها:

في أعقاب إستقلال السودان من داخل البرلمان سميت الوزارة بوزارة المالية والإقتصاد، وتولي مهامها السيد/ حماد توفيف حماد كأول وزير للمالية شارك منذ 9يناير 1954م وحتى 16 نوفمبر 1955م، وأستمر في تولي مهام سودنة الوزارة حتي 2 فبراير 1956م، وظل هذا السم حتي قيام ثورة مايو 1969م، التي غيرت إسم الوزارة في أول عهدها الي وزارة الخزانة حتي العام 1972م حيث تم تعديله ليصبح وزارة المالية والإقتصاد الوطني ليضم هذا الإسم وزارة التجاره الي جانب وزارة المالية حتي بداية العام 1975م.

وفي العام 1975م والذي أنشأت بموجبه وزارة المالية والإقتصاد الوطني لتتفصل وزارة التجارة عن وزارة المالية وتصبح وزارة التجارة وزارة قائمة بذاتها، وإستمر إسم وزارة المالية علي هذا النحو حتي العام 1977م ليعاد إليها إسم وزارة المالية والإقتصاد الوطني ثم تغيير هذا الإسم في العام 1981م ليكون وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي في العام 1987م ليعاد لها إسمها الأول وزارة المالية والإقتصاد حتي العام 1989م، ولكن بعد التي أعدتها الحكومة بالتعاون مع البنك الأفريقي إستقر الإسم ليكون وزارة المالية والإقتصاد، ثم عدل في العام 1996م ليعود إسم: وزارة المالية والإقتصاد الوطني والذي إستمر حتي تم تغييره الي وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي.

وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي هي الجهة الرئيسة المسؤولة عن إدارة الإقتصاد الوطني وتوجيهه نحو تحقيق غاياته وأهدافه وفق فلسفة وإستراتيجية الدولة وبرامجها الإقتصادية والإجتماعية، حيث تقوم بإبتكار أنماط مستحدثة ومتطورة من الأداء في مجالات إدارة المال العام والإقتصاد القومي عن طريق خلق بيئة صالحة للعمل ومجتمع ذو تفاعل تام مع وبين عناصره المختلفة، ممثلة في الأجهزة الأخرى الحكومية وغيرالحكومية والمواطنين والأفراد داخل وخارج القطر تكريساً للبدل والعتاء وتحقيقاً للأهداف الإقتصادية والإجتماعية لصورة تجعل السودان يتبوأ مركزاً مرموقاً ومتقدماً بين الشعوب والدول<sup>(1)</sup>.

#### ثانياً: الرؤية والرسالة

(1) وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، 2021-11-5، <http://www.mofeca.gov.sd/indicators.php>

1. الرؤية: تنمية وتطوير الموارد الداخلية وإستقطاب الموارد الخارجية وتوظيفها لتحريك الإقتصاد بصورة مستدامة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية الإقتصادية والإجتماعية للدولة.
2. الرسالة: وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي هي الجهة الرئيسية المسؤولة عن إدارة الإقتصاد الوطني وتوجيهه نحو تحقيق غاياته وأهدافه وفق فلسفة وإستراتيجية الدولة وبرامجها الإقتصادية والإجتماعية.
3. القيم السائدة<sup>(1)</sup>:

**المواطن:** تقديم الخدمات للدولة من خلال توفير المال اللازم بالعدالة المطلوبة لترقية الأداء العام للعاملين في الخدمة المدنية لمصلحة البلاد والعباد من خلال البرامج التي تعمل علي راحة وإرضاء المواطن.

**القيادة:** المبادرة بتحريك جمود الإقتصاد بتوفير المال اللازم بثتي السبل المشروعة وبذل الجهد لإستقطاب المكون المالي الخارجي وإستحداث وسائل التمويل لتنفيذ البرامج التنموية في المجالات المختلفة.

**الشفافية:** بذل الجهد لتطبيق البدائل الإقتصادية المتاحة التي تناسب الدولة وتوفير قاعدة بيانات دقيقة وعرضها علي الجهات التشريعية لإجازتها والعمل بها.

**العمل الجماعي:** عرض الموازنة والموضوعات الإقتصادية علي تنظيمات العمل المختلفة بالدولة للإستئناس بوجهات النظر بما يؤكد الثقة وبناء علاقات قوية بين الأطراف التي تساهم في ترقية الإقتصاد.

**المنهج الإستراتيجي:** العمل تأسيساً علي إستراتيجيات وخطط واضحة تقرها الدولة وتطبيق السياسات والأهداف التي تؤدي الي ترقية الأداء الإقتصادي.

#### 4. الهدف العام:

تنمية وتطوير الموارد الداخلية وإستحداث موارد أخرى من خلال إستنباط آليات تمكن من زيادة الموارد المتاحة وتوظيفها بكفاءة عالية والعمل علي جذب الموارد الخارجية وتوجيهها لعملية الإنتاج لتحقيق معدلات نمو عالية في الناتج المحلي الإجمالي والوصول الي الأهداف والغايات الإقتصادية والإجتماعية المرجوه.

#### 5. الأهداف الإستراتيجية:

<sup>(1)</sup> وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، 2021-11-5، <http://www.mofeca.gov.sd/indicators.php>

تطوير قدرات البلاد الإقتصادية وتوفير البنيات الأساسية والدفع بالسودان الي طليعة الدول النامية، تحرير الإقتصاد الوطني من القيود والتحكم الإداري للدولة وتحقيق المنافسة الحرة في النشاط الإقتصادي، إحداث التنمية الإقتصادية والإجتماعية المتوازنة، توظيف موارد البلاد الإقتصادية بما يحقق الحياة الكريمة للمواطن، تأمين المخزون الإستراتيجي وتحقيق الأمن الإقتصادي.

## ثانياً: مهام وإختصاصات الوزارة

حددت مهام وإختصاصات وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي بموجب المرسوم الجمهوري رقم 12 لسنة 2001م علي النحو التالي<sup>(1)</sup>:

### في مجال إدارة الإقتصاد القومي وبرامج التنمية:

1. وضع الإستراتيجيات والسياسات الخاصة بالإدارة المالية والإقتصادية وبرامج التنمية.
2. إدخال الأساليب والمناهج العلمية الحديثة لترشيد الأداء وتجويد الإدارة المالية والإقتصادية.
3. قيادة العملية التنموية بالبلاد.
4. متابعة الأداء الإقتصادي علي ضوء المتغيرات السياسية والإقتصادية الداخلية والخارجية وتصحيح مسارها علي أساس الأهداف الإستراتيجية المرهلية.

### في مجال التخطيط الإقتصادي والمالي:

1. إحداث التنسيق والتكامل بين الإدارة المالية والإدارة الإقتصادية والتخطيط الإنمائي وإحداث الإتساق والإجراءات التنفيذية.
2. إتباع الوسائل والمناهج والأطر المؤسسية وتكامل الخطط والبرامج التنموية علي المستويات الإتحادية والولائية والمحلية والقطاعية لخدمة الأهداف القومية.
3. إنتهاج النظم الفاعلة لعمليات المتابعة والتحليل والتقييم للبرامج والخطط الإتحادية والولائية وإبراز التقييم المقارن والنتائج ومواطن الخلل في التقارير الدورية علي أساس المعايير والمؤشرات الإقتصادية والإجتماعية.

### في مجال الإدارة المالية:

1. وضع وتنفيذ الإستراتيجيات والسياسات المالية والإنمائية والنقدية وفق إداره مالية رشيدة.

(1) وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، 2021-11-5، <http://www.mofeca.gov.sd/indicators.php>

2. إدخال الأساليب والأدوات الحديثة في نظم إعداد وإدارة الموازنة العامة.
  3. وضع المعايير والضوابط اللازمة لتأمين وتأكيد حسن استخدام الموارد.
  4. إستحداث سياسات ووسائل وسبل تحسين وتنويع مصادر الإيرادات العامة وتحسين كفاءة التحصيل.
  5. العمل علي إحداث التوازن المالي بزيادة الإيرادات وترشيد الصرف العام.
- في مجال الرقابة المالية:**

1. وضع السياسات وإحكام التكوين المؤسسي لجهاز الرقابة المالية والمحاسبية وإقتراح مشروعات القوانين ووضع اللوائح والضوابط اللازمة لتأمين وتحقيق الولاية علي المال العام.
2. دعم وتفعيل الجهاز المحاسبي للتمكن من إعداد وقفل كل الحسابات الختامية سنوياً في موعدها وتفعيل المراجعة العامة وتأكيد ضبط الأصول العامة والموارد في سجلات منتظمة بإستخدام الأساليب الحديثة.
3. تنمية وتطوير القدرات والإمكانات المحاسبية والمراجعة الداخلية.

### **في مجال التعاون المالي والإقتصادي الخارجي:**

1. وضع إستراتيجيات وسياسات ومعايير الإقتراض.
2. الموافقة علي إتفاقيات التعاون الإقتصادي والمالي للوزارات والولايات والهيئات.
3. وضع الإستراتيجية والأسس والنظم لإدارة الديون الخارجية ومتابعة تنفيذها بما يخفف من أعباء الإلتزامات وسداد الديون.
4. رفع كفاءة وقدرات التعامل الإقتصادي الخارجي في مجالات مهارات التفاوض والإدارة والتنفيذ.
5. تمثيل السودان في الإجتماعات السنوية للمؤسسات المالية والإقتصادية الدولية والإقليمية.
6. أي مهام أُخري يكلف بها مجلس الوزراء.

### **ثالثاً: الهيكل التنظيمي للوزارة**

الجهات الرئيسية التابعة للوزير<sup>(1)</sup>:

1. ديوان الضرائب.

<sup>(1)</sup> وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، 2021-11-5، <http://www.mofeca.gov.sd/indicators.php>

2. الإدارة العامة لشرطة الجمارك ورسوم الإنتاج.
  3. ديوان الحسابات القومية.
  4. اللجنة الفنية للتصرف في مرافق القطاع العام.
  5. شركة مطابع السودان للعمله.
  6. سوق الخرطوم للأوراق المالية.
  7. الهيئة العامة للإشراف والرقابة علي أعمال التأمين.
  8. هيئة المخزون الإستراتيجي.
  9. الإدارة العامة للمراجعة الداخلية.
  10. الصندوق القومي لإعادة الإعمار والتنمية.
  11. مكتب المستشار القانوني.
  12. إدارة الإعلام.
  13. إدارة العلاقات العامة والمراسم.
  14. وحدة الأمن الإقتصادي.
- الإدارات العامة التابعة للوكيل<sup>(1)</sup>:**

الإدارة العامة للمالية والموازنة، الإدارة العامة للتنمية، الإدارة العامة للتخطيط والدراسات والسياسات، الإدارة العامة للتعاون المالي الدولي، الإدارة العامة للهيئات العامة والشركات الحكومية، الإدارة العامة للشراء والتعاقد والتخلص من الفائض، الإدارة العامة للشئون المالية والإدارية والخدمات، الإدارة العامة للإيرادات.

#### **الوحدات التابعة للوكيل:**

أكاديمية الدراسات المالية والإقتصادية، مركز تقنية المعلومات، المكاتب التنفيذية والفنية، وحدة المراجعة الداخلية، وحدة شراء وتخصيص العريبات الحكومية.

#### **المسؤولون الرئيسيون بالوزارة:**

#### **الوزير:**

هو المسؤول الأعلى في الوزارة وعضو مجلس الوزراء وهو المسؤول أمام رئيس الجمهورية ومجلس الوزراء والمجلس التشريعي.

#### **وزراء الدولة:**

<sup>(1)</sup> وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، 2021-11-5، <http://www.mofeca.gov.sd/indicators.php>

يعاونون السيد الوزير في أداء مهامه خاصة تلك التي يفوضها لكل منهم وينوب أحدهم السيد الوزير في حال غيابه.

#### المستشارون:

تقديم الإستشارات اللازمه في المجالات الآتية:

1. السياسات الإقتصادية الكلية.
2. الدين الداخلي والخارجي.
3. الصكوك.
4. إستراتيجية الفقر (بتعيينه بواسطة بنك التنمية الأفريقي).

#### وكيل وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي:

1. المسئول التنفيذي الأول عن أداء رئاسة الوزارة لدى السيد الوزير.
2. مقرر القطاع الإقتصادي بمجلس الوزراء.
3. رئيس اللجنة الفنية للقطاع الإقتصادي.
4. إدارة رئاسة الوزارة من خلال الإدارات العامه والوحدات التي تتبع لها.

#### رابعاً: موازنة البرامج والأداء

بالرغم من هذا التحول إلا أن هنالك حوالي 15% من الدول لا توجد بها إصلاحات خاصة بتطبيق موازنة البرامج والأداء حتى الآن وتقع معظمها في منطقة القرن الإفريقي ومن بينها السودان، أن تطبيق موازنة البرامج والأداء في السودان بدأت في تسعينيات القرن الماضي وفي العام 1998م، وفي العام 2009م بدأت دراسة الإهتمام بكفاءة وفعالية الإنفاق وفي العامين 2004م و2015م خلصت توصيات معظم تقارير تلك المحاولات إلى تطبيق موازنة البرامج والأداء إلا أن هذه التقارير يشوبها بعض القصور إذ لم تتضمن الآتي<sup>(1)</sup>:

❖ لم تتضمن خطة عمل وأضحة التنفيذ، لم تحدد الإحتياجات المطلوبة للتنفيذ، لم تضع هيكل وأضح للموازنة، لم تضع خارطة طريق زمنية للتنفيذ.

#### خامساً: الدفع الإلكتروني خطوة متقدمة نحو الحكومة الإلكترونية

في خطوة مكملة لنظام التحصيل الإلكتروني وفي خطوة متقدمة نحو الحكومة الإلكترونية، تم مؤخراً تدشين نظام الدفع الإلكتروني للخدمات الحكومية والتعريف المبسط للنظام هو تبادل المال

(1) وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، 2021-11-5، <http://www.mofeca.gov.sd/indicators.php>

عبر الوسائل الإلكترونية دون الحاجة لإستخدام النقود(الكاش)، وتسمى النقود المتبادلة فيه بالنقود الإلكترونية، ويستخدم الدفع فى تنفيذ عدة إجراءات إلكترونية من بينها تحويل الاموال بين البنوك والعملاء، دفع قيمة السلع أو الخدمة عبر الإنترنت، تسديد مستحقات الحكومة على المواطن وتسديد فواتير الخدمات الأساسية، وينتج النظام معلومات فورية دقيقة عن الإيرادات الحكومية ويسهم فى زيادتها بتقليل فاقد السداد ويمنع التجنب ويزيد الضبط المالى ويكافح الفساد، ويستهدف النظام تعزيز قيم الشفافية فى الأداء المالى وضمان دخول الأموال للجهاز المصرفى كما يستهدف تحقيق رضا المواطن فيما يلى جانب معاملاته المالية مع الحكومة ودفع الرسوم المستحقة نظير الخدمات الحكومية بحيث يتحرر المواطن من قيود وبيروقراطية نظم الدفع التقليدية مقابل إستفادته من أى خدمة حكومية وينتقل إلى مرحلة جديدة يتم فيها دفع قيمة الخدمة إلكترونياً عبر وسائط وادوات مختلفة من بينها الحساب المصرفى، المحفظة الإلكترونية، والدفع بالموبايل، ويدفع المواطن رسوم الخدمة الحكومية من موقعه ودون الحاجة للتحرك إلى مقر الجهة مقدمة الخدمة، ويمثل النظام نقلة نوعية ونقطة تحول فى تاريخ النظام المالى والمحاسبى بالبلاد، فبموجب النظام تلتزم الوحدات الحكومية كافة بتحديث خدماتها لتقديمها إلكترونياً، ووفقاً لمؤشرات الأداء تبشر الجهود الحكومية المتصلة بإنتقال الإقتصاد فى المرحلة المقبلة من التقليدية إلى إقتصاد الرقمنة بتغيير النظام من العمل اليدوى إلى الآلى بعد أن يتم الإطلاق النهائى للنظام فى ديسمبر المقبل ليعم ولايات السودان كافة بهدف إتاحة دفع رسوم الخدمات

الحكومية إلكترونياً وإستخدام التقنية لإحكام ضبط وتيسير معاملات المواطن الحكومية، وبذلك تكمل وزارة المالية وشركائها حلقات التحصيل والدفع الإلكتروني تسهيلاً وتجييداً للمعاملات الحكومية والخدمات المقدمة للمواطن فى مقبل الايام<sup>(1)</sup>.

#### جدول رقم(1/1/3) الوزراء الذين تعاقبو علي الوزارة

مسمى الوزارة	إسم الوزير	تاريخ شغل المنصب وخلوه
وزارة المالية والإقتصاد	حماد توفيق أحمد	1955/11/16م-1956/2/2م
	إبراهيم أحمد	1956/2/2م-1958/11/11م
	عبد الماجد أحمد	1958/11/19م-1963/1/12م
	مأمون محمد بحيري	1963/11/13م-1964/7/29م
	مبارك زروق	1964/10/30م-1965/4/26م
	إبراهيم المفتي	1965/5/17م-1965/7/17م
	الشريف حسين الهندي	1965/7/28م-1966/7/1م
	حمزة مير غني	1966/8/2م-1967/5/26م
	الشريف حسين الهندي	1967/5/27م-1969/5/24م
	منصور محجوب	1969/5/25م-1970/7/20م
	محمد عبد الحليم عمر	1970/7/21م-1972/4/8م

1972/10/4م – 1972/4/9م	موسي المبارك الحسين	وزارة الخزانة
1973/5/9م – 1972/10/9م	إبراهيم إلياس	
1975/1/25م – 1973/5/10م	إبراهيم منعم منصور	
1977/2/9م – 1976/2/10م	الشريف الخاتم	وزارة المالية والتخطيط والإقتصاد الوطني
1973/5/9م – 1977/2/20م	عثمان هاشم عبد السلام	
1979/8/17م – 1978/3/20م	بدر الدين سليمان	وزارة المالية والإقتصاد الوطني
1981/11/24م – 1979/8/17م	إبراهيم منعم منصور	
1984/12/24م – 1981/11/42م	د. عبدالرحمن عبد الوهاب	وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي
1985/4/6م – 1984/12/42م	عوض عبد المجيد	
1986/1/2م – 1985/4/22م	سيد أحمد طيفور	
1986/4/26م – 1986/1/2م	بشير عمر فضل الله	
1989/6/30م – 1988/5/15م	د. عمر نور الدائم	
1990/4/10م – 1989/7/5م	د. سيد علي أحمد زكي	وزارة المالية والإقتصاد
1993/10/30م – 1990/4/10م	عبد الرحيم محمود حمدي	
1996/4/10م – 1993/10/30م	د. عبدالله حسن أحمد	
2000/1/23م – 1996/4/20م	د. عبد الوهاب عثمان	وزارة المالية والإقتصاد الوطني
2001/2/23م – 2000/1/24م	د. محمد خير الزبير	
2002/5/7م – 2001/2/24م	عبد الرحيم محمود حمدي	
2008/2/17م – 2002/6/13م	الزبير أحمد الحسن	
2010/5/31م – 2008/2/18م	د. عوض أحمد الجاز	
2013/12/8م – 2010/6/14م	علي محمود عبد الرسول	
2017/5/13م – 2013/12/13م	بدر الدين محمود عباس	
2018/9/9م – 2017/5/13م	الفريق أول د. محمد عثمان الركابي	
2019/12/21م – 2018/9/16م	م. معتر موسي	
2019/4/7م – 2019/3/13م	مجدي حسن ياسين (مكلف)	
2020/7/9م – 2019/9/8م	د. إبراهيم أحمد البدوي	وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي
2021/2/11م – 2020/7/9م	د. هبه محمد علي (مكلف)	
2021/2/10م – حتي تاريخه	د. جبريل إبراهيم محمد	



## المبحث الثاني

### إجراءات الدراسة الميدانية

تتناول الباحثة في هذا المبحث وصفاً دقيقاً للطريقة والإجراءات التي أتبعتها الباحثة في تنفيذ هذه الدراسة، ويشتمل ذلك على وصفاً لمجتمع الدراسة، وطريقة إعداد الأداة المتمثلة في الاستبانة، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من فاعليتها وتأثيرها، والطريقة التي أتبعته لتطبيقها، والمعالجات الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج.

#### أولاً: مجتمع وعينة البحث

المقصود بمجتمع البحث المجموعة الكلية من العناصر التي يأخذها الباحث كمجموعة جزئية من المجتمع ويسعى الى تعميم النتائج المستخرجة الى كل المجتمع.

أما عينة هذا البحث فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية حيث قامت الباحثة بتوزيع (160) استبانة على اصحاب الخبرات المالية، المحاسبين، المدراء الماليين، المراجعين الداخليين، المفتشين الماليين، وغير ذلك بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي - الخرطوم للتحقق من فرضيات البحث وتساؤلاته في كل المحاور المطروحة.

ومن ثم تم جمع الاستبيانات بعد ان قام المبحوثين بوضع استجاباتهم والتحقق من الفرضيات تم باستخدام SPSS برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

وفيما يلي شرح مفصل لإجراءات التحليل الإحصائي لجميع مراحل الدراسة وفي كل محاور الدراسة وفرضياتها.

#### ثانياً: منهج البحث

اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في بحثها وهو منهج يعتمد على تحليل النتائج المستخلصة من المعلومات التي جُمعت عن طريق المسح الميداني لمجتمع البحث، وكان الاستبيان هو الأداة الرئيسية لجمع المعلومات في هذا البحث.

#### ثالثاً: أدوات البحث

أداة البحث الاستبانة وهي عبارة عن الوسيلة التي يستخدمها الباحث في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة وتوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة.

#### 1. وصف الاستبانة:

## اشتملت الاستبانة على ثلاثة محاور:

قامت الباحثة بصياغتها بعد الاطلاع على عدد من الدراسات السابقة، وإختارت الباحثة خمسة خيارات للإجابة (موافق بشدة، موافق، محايد، لا اوافق، لا اوافق بشدة).

المحور الأول: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، وبلغت عبارات هذا المحور (10) عبارات.

المحور الثاني: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، وبلغت عبارات هذا المحور (10) عبارات.

المحور الثالث: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، وبلغت عبارات هذا المحور (10) عبارات.

قامت الباحثة بعرض الاستبانة على المشرف على البحث ثم عرضها على عدد من المحكمين والخبراء والمختصين البالغ عددهم ثلاثة حيث قاموا بإجراء بعض التعديلات على عبارات الاستبانة.

## 2. تنظيف البيانات: (Cleaning data)

بقدر ما يتعلق الأمر بالتحقق من صحة البيانات المستخدمة في التحليل، قبل تقييم الخصائص السيكومترية للبيانات المختلفة، لذلك من الضروري وصف وفهم الإحصاءات الوصفية للبيانات. حيث أن الهدف الأساسي من استخدام الإحصاء الوصفي للبيانات هو التأكد من دقة عملية إدخال البيانات؛ حيث يقيس الانحراف المعياري استجابات المبحوثين ويكشف مدى تشتت البيانات من عدمها. أو تنظيف البيانات الذي يتعامل مع اكتشاف وإزالة الأخطاء والتناقضات التي تتم اثناء ادخال البيانات من أجل تحسين جودة البيانات. والتعامل مع البيانات المفقودة حيث أن فقدان البيانات يعتبر أمر شائع ومتوقع في عملية جمع وإدخال البيانات بسبب قلة التركيز أو سوء فهم المجيبين للأسئلة، أو عدم وجود إجابة لتلك الأسئلة. حيث أن عدم التعامل مع هذه البيانات المفقودة يمكن أن يسبب عدة مشاكل. أي أن فقدان العديد من البيانات اي تركها دون اجابة من قبل المبحوث تولد العديد من المشكلات اي انها تمثل في بعض الاحيان تحيز المستجيب تجاه السؤال المحدد او نسيان المستجيب لذلك السؤال والقاعدة العامة في التعامل مع البيانات المفقودة هي ألا تزيد عن 10% من حجم الاسئلة فاذا زادت عن ذلك يجب

التخلص من الاستبيان نهائياً باعتباره غير صالح للتحليل وعليه يتم استخدام طريقة المتوسط للتعامل معها إذا قلت عن الحد المقبول يتم حذفها. ولتأكد من البيانات المفقودة لا تؤثر على نتائج التحليل.

### 3. الاجابات المتماثلة: (Unengaged responses)

ان اعطاء المستجيب اجابة واحدة لكل فقرات الاستبيان قد يعني ذلك عدم اهتمام المستجيب لتلك الاسئلة وخاصة إذا كانت هنالك اسئلة عكسية في الاستبيان إذا يستحيل اعطاءها نفس الاجابة لذلك يجب أن يكون هنالك تشتت في اجابة المستجيبين أي ألا يكون هنالك تجانس تمام لتلك الاجابات ويتم التعرف على هذا من خلال احتساب الانحراف المعياري للاجابات فاذا كان هنالك انحراف معياري عالي يعني أن هنالك تشتت في الاجابات والعكس صحيح وعليه يتم حذف أي استبيانه يقل انحرافها المعياري عن 0.5.

### رابعاً: مقياس البحث

تم قياس درجة الاستجابات المحتملة على الفقرات إلى تدرج خماسي حسب مقياس ليكرت الخماسي (Likart Scale)، في توزيع اوزان اجابات أفراد العينة والذي يتوزع من اعلى وزن له والذي اعطيت له (5) درجات والذي يمثل في حقل الاجابة (أوافق بشدة) الى أدنى وزن له والذي اعطى له (1) درجة واحدة وتمثل في حقل الاجابة (أوافق بشدة) وبينهما ثلاثة اوزان. وقد كان الغرض من ذلك هو اتاحة المجال أمام أفراد العينة لاختيار الاجابة الدقيقة حسب تقدير أفراد العينة. كما هو موضح في الجدول ادناه.

### جدول رقم (1/2/3) مقياس درجة الموافقة

درجة الموافقة	الوزن النسبي	النسبة المئوية	الدلالة الإحصائية
أوافق بشدة	5	من 80% فأكثر	درجة موافقة مرتفعة جداً
أوافق	4	من 70% إلى أقل من 80%	درجة موافقة مرتفعة
محايد	3	من 50% إلى أقل من 70%	درجة موافقة متوسطة
لا أوافق	2	20% إلى أقل من 50%	درجة موافقة منخفضة
لا أوافق بشدة	1	أقل من 20%	درجة موافقة منخفضة جداً

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2022م.

وعليه فإن الوسط الفرضي للدراسة (3) وعليه إذا زاد متوسط العبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة أفراد العينة على العبارة.

### خامساً: معدل استجابة العينة

تم توزيع عدد (160) استبيان على وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي - السودان وتمكنت الباحثة من الحصول على (158) (98.8%) منها (150) صالحة للتحليل الذي يمثل (93.8%) من إجمالي الاستبيانات الموزعة، والاستبيانات الغير صالحة للتحليل (5) استبيانات وهي تمثل نسبة (3.1%) من جملة الاستبيانات الموزعة، بينما الاستبيانات التي لم ترد (3) استبيان بنسبة (1.9%) من العدد الكلي للاستبيانات وعليه تم اعداد ملخص لكل عمليات تنظيف البيانات وكذلك معدل الاستجابة كما في الجدول رقم (2/2/3) التالي:

**جدول رقم (2/2/3) تنظيف البيانات ونسبة الاستجابة**

البيانات	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة للمستجيبين	160	100%
عدد الاستبيانات التي تم إرجاعها	158	98.8%
عدد الاستبيانات غير صالحة نسبة لبياناتها المفقودة	5	3.2%
عدد الاستبيانات غير صالحة نسبة لإجاباتها المتشابهة	3	1.8%
عدد الاستبيانات التي لم تسترد	2	1.2%
عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	150	93.8%
نسبة الاستجابة		93.8%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

## سادساً: تقييم أدوات القياس:

### 1. الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات القياس هي:

- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان- براون.
- معادلة ألفا - كرونباخ.
- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.
- طريقة الصور المتكافئة.
- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجزر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له. استخدمت الباحثة طريقة معامل ألفا كرونباخ من أجل اختبار ثبات الإجابات على فقرات الاستبيان حيث يقيس هذا المعامل مدى الثبات الداخلي لفقرات الاستبيان ومقدرته على إعطاء نتائج متوافقة لردود المبحوثين تجاه فقرات الاستبيان وتتراوح قيمة معامل ألفا بين (0 - 100) وتكون مقبولة إحصائياً إذا زادت عن 60% فعندها يكون ثبات الأداة جيداً ويمكننا تعميم النتائج.

الجدول (3/2/3) التالي يوضح اختبار المصادقية لفرضيات البحث:

جدول رقم ( 3/2/3 ) مؤشرات كرو نباخ الفا لفرضيات الدراسة

معامل $\alpha$ كرونباخ	العبرة	الفرضية الثالثة	معامل $\alpha$ كرونباخ	العبرة	الفرضية الثانية	معامل $\alpha$ كرونباخ	العبرة	الفرضية الأولى
0.728	1	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي	0.610	1	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي	.6630	1	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي
0.683	2		.6170	2		.6730	2	
0.669	3		.6040	3		.6360	3	
0.674	4		.6630	4		.7200	4	
0.649	5		.6080	5		.6800	5	
0.682	6		.6140	6		0.690	6	
0.743	7		0.807	7		0.712	7	
0.682	8		0.658	8		0.693	8	
0.838	9		0.796	9		0.801	9	
0.704	10		0.650	10		0.822	10	

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

يوضح الجدول رقم (3/2/3) أن مؤشرات كرو نباخ الفا لفرضيات استبانة البحث تتراوح (0.604 إلى

0.838) وهي جميعها مؤشرات دالة ثبات احصائياً ويؤكد ذلك مدي الثبات الداخلي لعبارات الاستبانة

ومقدرته على اعطاء نتائج تتوافق مع ردود المبحوثين تجاه فقرات الاستبانة ومقبولة احصائيا ويمكن تعميم نتائجها.

### جدول رقم (4|2|3) معامل ارتباط بيرسون بين كل فرضية

#### والدرجة الكلية لفرضيات استبانة البحث

الفرضية	مضمون الفرضية	الارتباط بالدرجة الكلية
1	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.	0.837**
2	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.	0.778**
3	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.	0.782**
** الارتباط دالة احصائياً عند مستوى معنوية (0.01)		

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يوضح جدول رقم (4|2|3) أن معاملات ارتباط بيرسون بين الدرجة الكلية لكل فرضية والدرجة الكلية لاستبانة البحث تتراوح (\*\*0.778 إلى \*\*0.837) وهي جميعها معاملات ارتباط دالة احصائياً عند مستوى معنوية (0.01) ويؤكد ذلك أن المحاور الفرعية لاستبانة البحث صادقة لما وضعت لقياسه.

## المبحث الثالث

### تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً: تحليل البيانات الشخصية

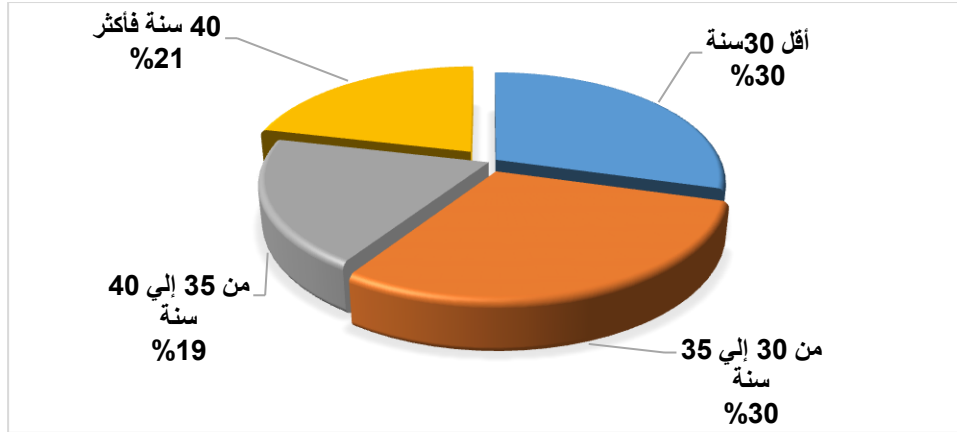
1/ العمر:

جدول ( 1\3\3 ) التوزيع التكراري وفق متغير العمر لأفراد عينة البحث

العمر	العدد	النسبة
أقل 30 سنة	44	29.3%
من 30 إلى 35 سنة	45	30.0%
من 35 إلى 40 سنة	29	19.4%
40 سنة فأكثر	32	21.3%
المجموع	150	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

شكل(1\3\3) الرسم البياني وفق متغير العمر لأفراد عينة البحث



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (1\3\3) والشكل (1\3\3) نجد أن غالبية المبحوثين من الفئات العمرية من 30 إلى 35 سنة بنسبة 30.0%، الفئة أقل من 30 سنة حيث شكلوا نسبة 29.3%، بينما شكلت الفئة 40 سنة فأكثر نسبة بلغت 21.3% والفئة من 35 إلى 40 سنة النسبة الأقل حيث بلغت فقط 19.4%.



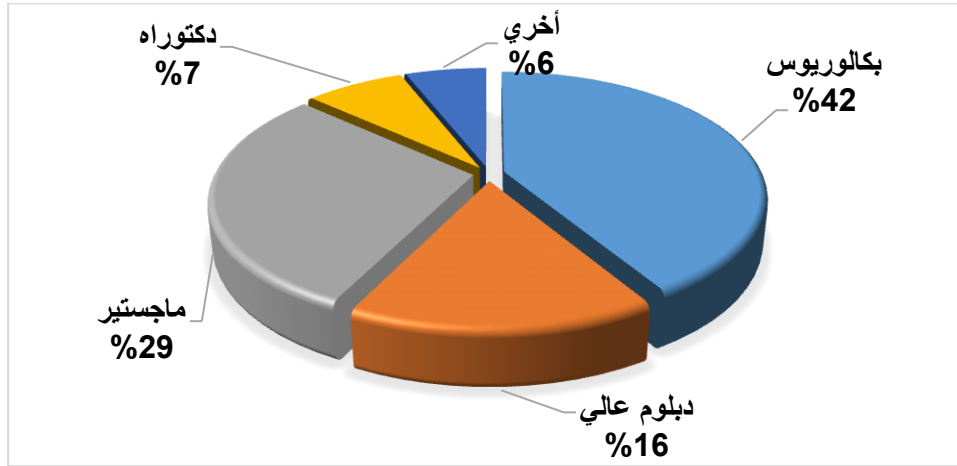
## 2/ المؤهل العلمي:

جدول ( 2\3\3 ) التوزيع التكراري وفق متغير المؤهل العلمي لأفراد عينة البحث

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
بكالوريوس	62	41.3%
دبلوم عالي	24	16.0%
ماجستير	44	29.3%
دكتوراه	11	7.4%
أخري	9	6.0%
المجموع	150	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

شكل(2\3\3) الرسم البياني وفق متغير المؤهل العلمي لأفراد عينة البحث



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

من الجدول(2\3\3) والشكل (2\3\3) نجد أن غالبية المبحوثين من المؤهل العلمي بكالوريوس حيث شكلوا نسبة 41.3% بينما شكل المؤهل ماجستير 29.3% والدبلوم العالي 16.0% ودكتوراه بلغت نسبتهم 7.4% والمؤهل أخري النسبة الأقل حيث بلغت فقط 6.0%.

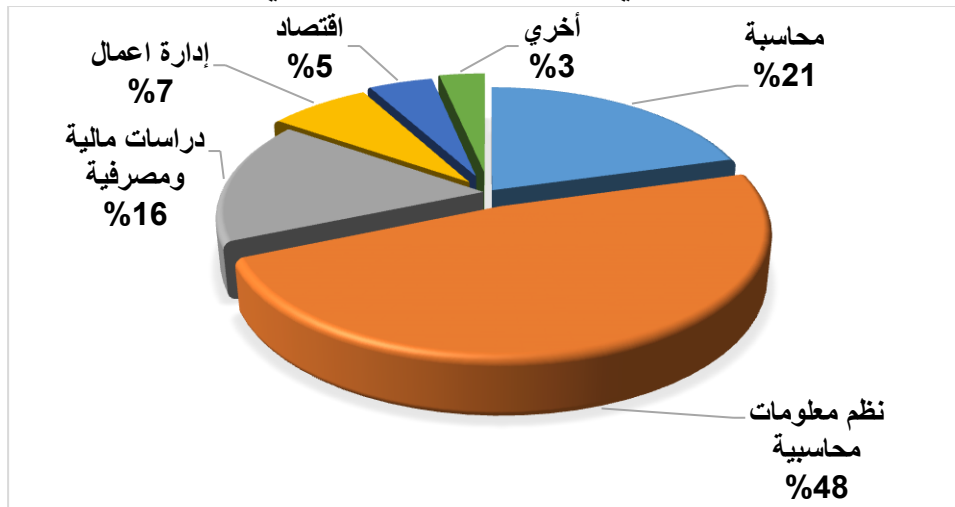
## 3/ التخصص العلمي :

جدول ( 31313 ) التوزيع التكراري وفق متغير التخصص العلمي لأفراد عينة البحث

النسبة	العدد	التخصص العلمي
20.7%	31	محاسبة
48.0%	72	نظم معلومات محاسبية
16.0%	24	دراسات مالية ومصرفية
7.3%	11	إدارة اعمال
4.7%	7	اقتصاد
3.3%	5	أخري
100	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

شكل (31313) الرسم البياني وفق متغير التخصص العلمي لأفراد عينة البحث



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (31313) والشكل (31313) أن غالبية المبحوثين من التخصص العلمي نظم معلومات محاسبية حيث شكلوا نسبة 48.0% بينما شكل التخصص محاسبة النسبة 20.7% والتخصص دراسات مالية ومصرفية شكل النسبة 16.0% والتخصص إدارة اعمال شكل النسبة 7.3% والتخصص اقتصاد شكل النسبة 4.7% والتخصص اخري النسبة الأقل حيث بلغت فقط 3.3%.

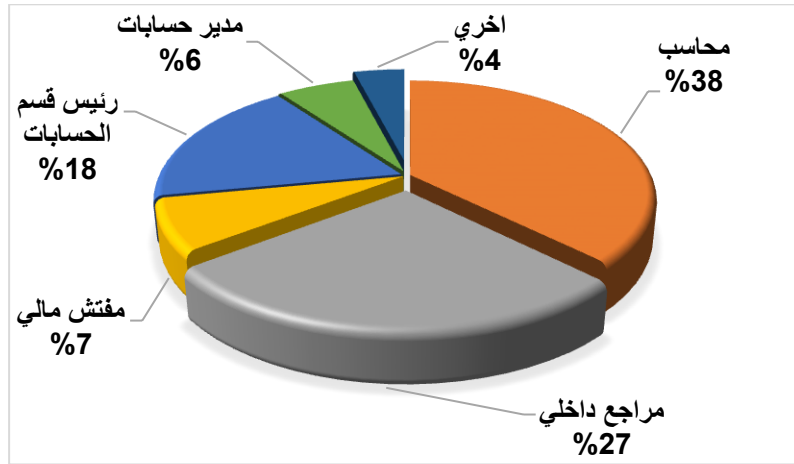
#### 4/ المسمى الوظيفي:

جدول ( 41313 ) التوزيع التكراري وفق متغير المسمى الوظيفي لأفراد عينة البحث

النسبة	العدد	المسمى الوظيفي
37.3%	56	محاسب
27.3%	41	مراجع داخلي
7.3%	11	مفتش مالي
18.0%	27	رئيس قسم الحسابات
6.0%	9	مدير حسابات
4.0%	6	اخرى
100.0	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

شكل(41313) الرسم البياني وفق متغير المسمى الوظيفي لأفراد عينة البحث



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (41313) والشكل (41313) أن غالبية المبحوثين من حيث المسمى الوظيفي محاسب شكلوا نسبة 37.3% بينما شكل المسمى الوظيفي مراجع داخلي نسبة بلغت 27.3% والمسمى الوظيفي رئيس قسم الحسابات نسبة 18.0%، والمسمى الوظيفي مفتش مالي 7.3% ، والمسمى الوظيفي مدير حسابات 6.0%، والمسمى الوظيفي اخر شكل النسبة الأقل بين المبحوثين حيث بلغت فقط 4.0%.

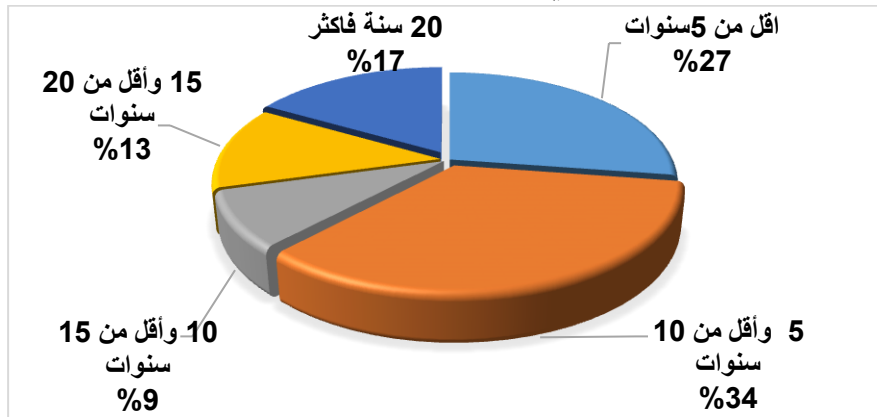
5/ سنوات الخبرة:

جدول ( 51313 ) التوزيع التكراري وفق متغير سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث

النسبة	العدد	سنوات الخبرة
27.3%	41	اقل من 5سنوات
34.7%	52	5 وأقل من 10 سنوات
8.7%	13	10 وأقل من 15 سنوات
12.7%	19	15 وأقل من 20 سنوات
16.7%	25	20 سنة فاكثر
100.0%	150	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

شكل ( 51313 ) الرسم البياني وفق متغير سنوات الخبرة لأفراد عينة البحث



المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح من الجدول (51313) والشكل (51313) أن غالبية المبحوثين سنوات الخبرة 5سنوات وأقل من 10 سنوات حيث شكلوا نسبة 34.7% بينما شكل سنوات الخبرة اقل من 5 سنوات نسبة بلغت 27.3% وسنوات الخبرة 20 سنة فاكثر شكلوا النسبة 16% وسنوات الخبرة 15سنوات وأقل من 20 سنوات شكلوا النسبة 12.7% وسنوات الخبرة 10سنوات وأقل من 15 سنوات النسبة الأقل بين المبحوثين حيث بلغت فقط 8.7%.

## ثانياً: إختبار الفرضيات

### 1. الإحصاء الوصفي لفرضيات البحث:

حيث يتم فيها حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة من عبارات فرضيات الدراسة ويتم مقارنته بالوسط الفرضي للدراسة (3) حيث تتحقق الموافقة على العبارات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أكبر من الوسط الفرضي وتتحقق عدم الموافقة على العبارات إذا كان الوسط الحسابي للعبارة أقل من الوسط الفرضي (3) فيما يلي يتم عرض جدول لكل فرضية. الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

للإجابة على السؤال الذي ينص على: هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟ باستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الاستبانة، واعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة، والجدول التالي يوضح ذلك.

### جدول (6/3/3)

#### التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الأولى

م	العبارات	التكرارات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة			
1	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات عن المركز الحكومي المالي.	58	75	1	15	1	3.68	1.172	88%
2	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية مؤشرات مالية لأغراض تدقيق الأداء المالي.	43	88	3	13	5	4.05	1.016	87%
3	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية في التفريق بين النفقات الجارية والرأسمالية.	65	60	0	22	3	3.63	1.073	83%
4	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات دقيقة حول المصادر المالية.	63	78	5	2	3	3.77	1.110	93%

5	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات حول توزيع استخدامات الموارد المالية.	53	58	13	25	3	4.17	0.827	%73
6	يبين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية الطريقة التي يتم بها عرض البيانات المالية للأغراض العامة.	28	93	15	13	3	3.54	1.023	%80
7	يبرز الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية الاعتبارات الكمية الخاصة بعرض القوائم المالية.	78	48	11	13	1	3.10	1.125	%83
8	يوضح الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية الارشادات المالية بشأن هيكل البيانات بموجب الأساس المحاسبي.	35	75	10	30	0	3.77	1.031	%73
9	يوضح الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية بيانات التغيرات في صافي الأصول.	23	73	25	30	0	3.58	0.979	%63
10	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية بيانات في حقوق الملكية.	38	80	5	23	5	3.82	1.081	%78

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من نتائج الجدول (6/3/3) أن تقديرات العينة أوافق بشدة، أوافق على النحو التالي: تحصلت على نسب تراوحت (63% - 93%) مما يدل على أنه فقرات المحور الأول تتميز بدرجة استجابة عالية جداً احصائياً وقبول وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

جدول (7/3/3)

اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الاولى

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
1	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات عن المركز الحكومي المالي.	3.68	1.172	26.667 <sup>a</sup>	4	0.000
2	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية مؤشرات مالية لأغراض تدقيق الأداء المالي.	4.05	1.016	19.600 <sup>b</sup>	3	0.000
3	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية في التفريق بين النفقات الجارية والرأسمالية.	3.63	1.073	33.500 <sup>a</sup>	4	0.000
4	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات دقيقة حول المصادر المالية.	3.77	1.110	24.500 <sup>a</sup>	4	0.000
5	يوفر الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات حول توزيع استخدامات الموارد المالية.	4.17	0.827	27.733 <sup>b</sup>	3	0.000
6	يبين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية الطريقة التي يتم بها عرض البيانات المالية للأغراض العامة.	3.54	1.023	22.695 <sup>a</sup>	3	0.000
7	يبرز الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية الاعتبارات الكمية الخاصة بعرض البيانات المالية.	3.10	1.125	60.576 <sup>b</sup>	4	0.000
8	يوضح الالتزام بمعيار عرض البيانات المالية الارشادات المالية بشأن هيكل البيانات بموجب الأساس المحاسبي.	3.77	1.031	23.733 <sup>a</sup>	3	0.000
9	يوضح الالتزام بمعيار عرض البيانات المالية بيانات التغيرات في صافي الأصول.	3.58	0.979	17.733 <sup>a</sup>	3	0.000
10	يوفر الالتزام بمعيار عرض البيانات المالية بيانات في حقوق الملكية.	3.82	1.081	51.500 <sup>b</sup>	4	0.000

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثة من الجدول (7/3/3) ما يلي:

بلغت جميع القيم الاحتمالية المعنوية المناظرة لقيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين علي ما جاء بالعبارات المكونة للفرضية الأولى (0.000) وهي أقل من مستوي دلالة (0.05) مما يدل علي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين خيارات إجابات أفراد العينة حول عبارات الفرضية، وذلك يدل علي صحة

الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض البيانات المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

للإجابة على السؤال الذي ينص على : هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء المحاسبية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي ؟ باستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الاستبانة، واعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة ، والجدول التالي يوضح ذلك .

**جدول (8/3/3)**  
**التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية**

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات				العبارات	م
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق		
70%	1.076	3.83	16	28	1	58	48	1 يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية موثوقه.
90%	0.982	4.55	7	0	8	23	113	2 يؤدي تطبيق معيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية ذات مصداقية.
72%	1.035	3.75	8	22	13	73	35	3 يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية مفيدة لتصحيح الأخطاء المالية.
65%	1.121	3.72	3	2	48	55	43	4 يزيد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية من الضبط المحاسبي لتجنب الاحتيال المالي.



5	يعزز الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية من رفع نوعية المعلومات المالية الحكومية.	35	63	15	25	13	3.48	1.308	%65
6	يساعد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية في إمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية.	50	53	15	28	3	3.73	1.219	%68
7	يساعد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية في كشف التلاعب في المستندات الرسمية.	33	75	11	30	1	3.60	0.978	%65
8	يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية إلى تقليل التضليل في إعداد القوائم المالية.	113	23	8	0	8	4.55	0.982	%90
9	يلزم الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الوحدات بتنفيذ اللوائح المالية للحد من التلاعب في المال العام.	23	68	28	25	8	3.48	1.097	%60
10	يكشف الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الأخطاء المعتمدة في الدفاتر المحاسبية.	53	73	5	15	5	4.02	1.049	%67

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من نتائج الجدول (8/3/3) أعلاه أن تقديرات العينة أوافق بشدة، أوافق على النحو التالي: تحصلت على نسب تراوحت (60% - 90%) مما يدل على أنه فقرات الفرضية الثاني تتميز بدرجة استجابة عالية جداً احصائياً وقبول وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

جدول (91313)

اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الثانية

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كأي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
1	يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية موثوقة.	3.83	1.076	10.667 <sup>a</sup>	3	0.014
2	يؤدي تطبيق معيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية ذات مصداقية.	4.55	0.982	81.600 <sup>a</sup>	3	0.000
3	يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية مفيدة لتصحيح الأخطاء المالية.	3.75	1.035	20.400 <sup>a</sup>	3	0.000
4	يزيد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية من الضبط المحاسبي لتجنب الإحتيال المالي.	3.72	1.121	21.333 <sup>b</sup>	4	0.000
5	يعزز الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية من رفع نوعية المعلومات المالية الحكومية.	3.48	1.308	27.167 <sup>a</sup>	4	0.000
6	يساعد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية في إمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية.	3.73	1.219	29.667 <sup>a</sup>	4	0.000
7	يساعد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية في كشف التلاعب في المستندات الرسمية.	3.60	0.978	20.400 <sup>b</sup>	3	0.000
8	يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية إلى تقليل التضليل في إعداد القوائم المالية.	4.55	0.982	81.600 <sup>b</sup>	3	0.000
9	يلزم الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الوحدات بتنفيذ اللوائح المالية للحد من التلاعب في المال العام.	3.48	1.097	26.667 <sup>a</sup>	4	0.000
10	يكشف الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الأخطاء المعتمدة في الدفاتر المحاسبية.	4.02	1.049	50.500 <sup>a</sup>	4	0.000

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثة من الجدول (9/3/3) ما يلي:

بلغت جميع القيم الاحتمالية المعنوية المناظرة لقيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين علي ما جاء بالعبارات المكونة للفرضية الثانية (0.000) وهي أقل من مستوي دلالة (0.05) مما يدل علي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين خيارات إجابات أفراد العينة حول عبارات الفرضية، وذلك يدل علي صحة الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

**الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

للإجابة على السؤال الذي ينص على : هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟ باستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الاستبانة، واعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة، والجدول التالي يوضح ذلك .

### جدول (10/3/3)

#### التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثالثة

م	العبارات	التكرارات					النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة			
1	يؤدي الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.	28	93	1	25	4	80%	1.125	3.61
2	يوفر الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية معلومات ملائمة لتقويم السياسة المالية للدولة لتعزيز الاستقرار المالي.	65	73	1	5	6	92%	1.349	4.36
3	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يساعد الجهات الرقابية على تعزيز المسائلة والحوكمة في القطاع العام.	58	53	20	12	8	73%	1.52	3.03

4	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يوفر معلومات موضوعية تساعد المستخدمين في إتخاذ القرارات المالية الرشيدة.	53	58	35	2	3	2.95	1.382	73%
5	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يمهّد للإفصاح عن الاحداث الهامة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية العمومية.	83	50	15	2	0	4.09	1.361	88%
6	يساعد الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية على فهم افضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي يقوم بها القطاع الحكومي.	43	88	10	2	8	4.17	1.367	87%
7	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يعزز الشفافية في القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي.	68	50	11	20	1	3.2	1.31	83%
8	يساهم الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في تحسين مخرجات القطاع الحكومي.	65	78	0	5	2	4.14	0.955	95%
9	يساهم الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى التحقق من ان النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة العامة للدولة.	65	73	3	3	8	4.07	0.679	92%
10	يساعد الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في بيان القواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية واعداد الكشوف المالية.	85	40	3	10	13	3.14	1.0502	83%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من نتائج الجدول (10/3/3) أعلاه أن تقديرات العينة أوافق بشدة، أوافق على النحو التالي:

تحصلت على نسب تراوحت (73% - 95%) مما يدل على أنه فقرات المحور الثالث تتميز بدرجة استجابة عالية جداً احصائياً وقبول وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

جدول (11/3/3)

اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الثالثة

م	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية
1	يؤدي الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.	3.61	1.125	34.814 <sup>b</sup>	4	00.00
2	يوفر الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية معلومات ملائمة لتقويم السياسة المالية للدولة لتعزيز الاستقرار المالي.	4.36	1.349	13.458 <sup>b</sup>	4	00.00
3	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يساعد الجهات الرقابية على تعزيز المسائلة والحوكمة في القطاع العام.	3.03	1.52	24.644 <sup>b</sup>	4	00.00
4	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يوفر معلومات موضوعية تساعد المستخدمين في إتخاذ القرارات المالية الرشيدة.	2.95	1.382	22.695 <sup>a</sup>	3	00.00
5	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يمهّد للإفصاح عن الأحداث الهامة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية العمومية.	4.09	1.361	60.576 <sup>b</sup>	4	00.00
6	يساعد الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي يقوم بها القطاع الحكومي.	4.17	1.367	32.271 <sup>b</sup>	4	00.00
7	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يعزز الشفافية في القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي.	3.2	1.31	61.593 <sup>b</sup>	4	00.00
8	يساهم الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في تحسين مخرجات القطاع الحكومي.	4.14	0.955	22.695 <sup>a</sup>	3	00.00

0.000	4	60.576 <sup>b</sup>	0.679	4.07	يساهم الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى التحقق من ان النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة العامة للدولة.	9
0.000	4	32.271 <sup>b</sup>	1.0502	3.14	يساعد الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في بيان القواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية واعداد الكشوف المالية.	10

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثة من الجدول (11/3/3) ما يلي:

بلغت جميع القيم الاحتمالية المعنوية المناظرة لقيمة مربع كأي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارات المكونة للفرضية الثالثة (0.000) وهي أقل من مستوي دلالة (0.05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين خيارات إجابات أفراد العينة حول عبارات الفرضية، وذلك يدل على صحة الفرضية توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

## الخاتمة

وتشتمل على:

أولاً: النتائج

ثانياً: التوصيات

## اولاً: النتائج

من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصلت الباحثة لعدة نتائج يمكن تبويبها على النحو التالي:

### نتائج الإطار النظري:

1. ينتشر الفساد المالي بغياب الشفافية والمساءلة.
2. لا ينشأ الفساد المالي من العدم وبصورة تلقائية وانما إن هناك عديد من الظروف التي تجتمع فيما بينها وتتحد لتشكل بيئة مثالية لنمو وإنتشار الظاهرة.
3. تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب الارادة السياسية للدولة.
4. الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة الحكومية الى المستوى الدولي ويحد من ظاهرة الفساد المالي في القطاع.
5. غياب مفهوم موحد عالمي لماهية الفساد المالي من أجل تكييفه قانونيا، ونقص دور اجهزة الرقابة المالية والادارية سواء الداخلية أو الخارجية.
6. الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يساعد في الحد من الفساد المالي، بما يعزز الحكم الراشد في القطاع العام ويعزز الشفافية في المعاملات.
7. تمثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، القواعد التي تحكم وتضبط نظام المحاسبة الحكومي للمنظمات الحكومية والادارات العامة على اساس الإستحقاق الكامل بهدف تسيير وضبط المال العام.
8. معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعمل على تقديم الإرشادات اللازمة حول طريقة معالجة وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، والغاية من ذلك هو تعزيز الشفافية والمصادقية في تسيير المال العام، من خلال توحيد إجراءات الإفصاح والإعداد للقوائم المالية، وهذا من شأنه الرفع من مستوى الجودة والموثوقية وكذلك قابلية المقارنة بين البيانات المالية العامة.
9. تقدم المعايير المحاسبية للقطاع العام افضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية تحقق الشفافية في تسيير الموارد العامة وترتقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة الى تقديم ادوات



- المساءلة عن الاداء وتقديم نتائج نشاط وحدات القطاع العام مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية.
10. السودان أكثر الدول فساداً في العالم وفقاً لمؤشر مُدركات الفساد وفقاً لإحصائية مؤشرات الحكم الدولية التي أجراها البنك الدولي.
11. أهمية وقيمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تزيد بالإعتراف الدولي بها ومدى تبني مختلف الدول والهيئات لمتطلباتها، ولأن مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام والتابع للإتحاد الدولي للمحاسبين لا يملك السلطة لفرض تطبيق هذه المعايير، فإنه يعمل بالتنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية ألى تشجيع ومساعدة الدول على تبني هذه المعايير، وتحقيق التوافق بينها وبين المنظمات الوطنية للنظم المحاسبية العامة لكل دولة.
12. تزايد الحاجة ألى تفعيل استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المراجعة الدولية لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة.
13. تستخدم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الإفصاح باستخدام القياس كأساس الاستحقاق كشرط ضروري لتحقيق الشفافية والأساس النقدي كظرف انتقالي مؤقت.
14. يحتم استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الانتقال إلى إعداد الميزانية العامة للدولة بمنهج البرامج والأداء بعدما أثبتت طريقة البنود التقليدية ضعفها في تقييم الأداء وترشيد النفقات العامة.

### نتائج الدراسة الميدانية:

1. وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار عرض القوائم المالية و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.
2. وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.
3. وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الافصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

## ثانياً: التوصيات

من خلال النتائج السابقة توصي الباحثة بالآتي:

1. ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في السودان.
2. تدريب موظفي القطاع العام على كيفية اعداد القوائم وتوفير التكنولوجيا الملائمة لذلك.
3. اختبار مؤهلات الموظفين وتحديد قابليتهم للتدريب وإمكانية تطبيق المعايير الدولية.
4. لا بد من صياغة خطة استراتيجية للإصلاح على مستوى المؤسسات للقضاء على الفساد المالي.
5. توفير الوسائل الوقائية الكفيلة بمنع الموظف من الوقوع في الممارسات الفاسدة.
6. الاستفادة من الارشادات وطرق القياس المحاسبية المتعارف عليها دولياً لمعالجة نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة.
7. إدخال اليات المحاكمة المالية في جميع مرافق ومفاصل الدولة.
8. زيادة التوعية بأهمية المال العام عبر الصحف ووسائل الاعلام المختلفة.
9. تفعيل مبدئ الثواب والعقاب ومحاكمة المفسدين حال تورطهم والاعلان عن ذلك في وسائل الاعلام الرسمية ومحاسبة المتلاعبين والمتورطين في قضايا نهب وضياع المال العام.
10. تبني معايير IPSAS في السودان سوف يحسن من مستوى نظام المحاسبة الحكومية من حيث إرساء الموثوقية والمصادقية للتقارير المالية وإمكانية مقارنتها مع القوائم الدولية.
11. تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تواجه تحديات هامة ويتطلب القيام بإصلاحات عميقة لتشمل عده مجالات مثل اصلاح الإدارت العامة بالتكنولوجيا الحديثة.
12. العمل على تطوير السجلات والدفاتر المحاسبية الحالية بما يتلاءم مع العمل المحاسبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.
13. تطوير الدليل المحاسبي الحكومي المعتمد حالياً بما ينسجم مع متطلبات اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام في النظام المحاسبي الحكومي في الوزارة.
14. تسخير فوائد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتحسين الادارة المالية في الوزارة.

### افاق لبحوث مستقبلية:

1. اليه مقترحة لتكييف البيئة المحلية باتجاه التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
2. اثر اختلاف البيئة المحاسبية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالمؤسسات السودانية.
3. دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إصلاح نظام المحاسبة الحكومية في السودان.

## المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

القران الكريم

اولاً: المراجع باللغة العربية

1/ الكتب:

- احمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية - معايير المحاسبة الدولية، عمان، 2015م.
- احمد صقر واخرون، مؤشر الفساد في الأقطار العربية، إشكاليات القياس والمنهجية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2010م.
- احمد عبدالرحمن، مصطفى محمود، الفساد الإداري ظواهر وسبل علاجه، عمادة البحث العلمي، الرياض، 2013م.
- احمد مصطفى محمد، الاثار الاقتصادية للفساد الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2012م.
- إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثه، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2003م.
- امير فرج، الحكومة ومكافحة الفساد الإداري والوظيفي في اطار اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2011م.
- بركم زهير، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة العربي بن مهدي - ام البواقي، 2019م.
- بن حمد خالد المهياي، المحاسبة الحكومية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2009م.
- جون ويلي وابنائة، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، المملكة الأردنية الهاشمية، 2006م.

- حسام أبوعلى، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999م.
- حسين القاضي، مامون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق، 2008م.
- حسين القاضي، مامون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2011م.
- حمو رابى، قوانين شريعة حمو رابى، ترجمة وتعريب: محمود امين، دار العرق للنشر المحدودة، لندن، 2007م.
- خالد امين احمد، محاسبة المنشآت الغير هادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2010م.
- خالد جمال الجعارات، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، دار صفاء للنشر، عمان، 2008م.
- خضر عباس، الفساد الإداري استحقاقات اجتماعية وسياسية تقنية، جريدة الزمان، العدد 180، 2004م.
- خلف عبدالله، سهيل بسيم، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والأداء، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.
- ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS-IFRS، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010م.
- رمزي محمود، الازمة المالية والفساد العالمي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009م.
- رمضان السنوسي، عبدالسلام بشير، الفساد بين الشفافية والمساءلة، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2006م.
- روبرت كليتجار، السيطرة على الفساد، ترجمة علي حسين حجاج، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، 1994م.
- سالم محمد عبود، ظاهرة الفساد الإداري والمالي، دار الکتوم للعلوم، بغداد، 2008م.

- ستينبارت بول، رومني مارشال، نظم المعلومات المحاسبية ، ترجمة وتعريب قاسم إبراهيم الحسيني، دار المريخ للنشر، الرياض ، المملكة العربية السعودية، 2009م.
- سلام صبحي، الفساد الإداري والمالي: كظاهرة وأساليب علاجها، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2015م.
- السيد علي شينا، الفساد الإداري ومجتمع المستقبل، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، دن، 1999.
- صديقي مسعود، محمد التهامي، المراجعة وتطبيق الحسابات، مطبعة مزوار، الجزائر، 2010م.
- صلاح الدين حسن، جرائم الفساد، الكتاب الأول، دار الكتاب الحديث، مصر، 2012م.
- طارق عبدالعال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011م.
- طلال محمود ، فواز جارالله، الفساد والنمو الاقتصادي، كلية الحداثة الجامعة، مركز الدراسات المستقبلية، بحوث مستقبلية، 2012م.
- عبد الوهاب نصرعلي، مسئولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011م.
- عبدالحميد المنشاري، جرائم خيانه الأمانة، دار الفكر الجامعي، مصر، 2005م.
- عبدالرحمان محمد العيسوي، سيكولوجية الفساد والأخلاق والشفافية، دار الفكر الجامعي، مصر، 2011م.
- عبير مصلح، النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد، الائتلاف من اجل النزاهة والمساءلة-امان، رام الله، فلسطين، 2013م.
- عصام احمد البهجي، الشافية واثرها في مكافحة الفساد الإداري، دار الفكر الجامعي، مصر، 2014م.
- عصام عبدالفتاح، الفساد الإداري: ماهيته، أسبابه، مظهره، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011م.

- علاء فرحان، علي الحسين، استراتيجية محاربة الفساد، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2014م.
- علي احمد سليمان، قاموس المصطلحات الاقتصادية، المكتبة الاكاديمية، الخرطوم، 1998م.
- علي محي الدين القرة، المقدمة في المال والاقتصاد، دار البشائر الإسلامية للطباعة والنشر، بيروت، 2006م.
- عماد صلاح عبدالرازق، الفساد والإصلاح، منشورات اتحاد الكتاب العرب، دمشق سوريا، 2003م.
- عماد صلاح، الفساد والإصلاح، منشورات اتحاد العرب، دمشق، 2003م.
- عمر الفاروق الحسين، شرح قانون العقوبات في جرائم الاعتداء على المصلحة العامة، دن، القاهرة، 2009م.
- فاديا قاسم، الرشوة وتبييض الأموال، من جرائم أصحاب الياقات البيضاء، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2008م.
- كريمة علي كاظم، الرقابة المالية، دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، 1999م.
- لوي اديب، الفساد الإداري والبطاله، دار ومكتبة الكندي للنشر، عمان، 2014.
- مجد الدين محمد، قاموس المحيط، فصل الفاء، دار الحديث، القاهرة، 2008م.
- محمد احمد درويش، الفساد مصادره نتائجها مكافحتها، عالم الكتاب، القاهرة، 2010م.
- محمد بن مكرم، لسان العرب، المجلد الثالث، دار صادر، بيروت، 1956م.
- محمد صادق إسماعيل، الفساد الإداري في العالم العربي مفهومه وابعاده المختلفة، دار الكتب المصرية، مصر، 2014م.
- محمد صادق، عبدالعال الديربي، جرائم الفساد بين اليات المكافحة الوطنية الدولية، المركز القومي للاصدارات القانونية، مصر، 2012م.
- محمد صلا الدين، الفساد الإداري كمعوق لعمليات التنمية الاجتماعية والاقتصادية، دار النشر بالمركز العربي للدراسات الأمنية والتدريب، الرياض، 1994م.

- محمود حسين الوادي، تنظيم الإدارة المالية من اجل ترشيد الانفاق الحكومي ومكافحة الفساد، دار الصفاء، عمان، 2015م.
- محمود فضيل، مفهوم الفساد ومعاييره، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 2004م.
- مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، الجزائر، 2003م.
- مصطفى كافي، الاعلام والفساد الإداري والمالي وتداعياته على العمل الحكومي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016م.
- مكتب السياسة الإنمائية برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الفساد والتنمية، منشورات الأمم المتحدة، 2008م.
- مناور حداد، اثر الفساد الإداري والمالي على مؤسسات الدولة وسبل معالجة، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة جدارا، الاردن، 2010م.
- منير الحمش، الاقتصاد السياسي الفساد الإصلاح والتنمية، منشورات اتحاد كتاب العرب، دمشق سوريا، 2006م.
- موسي بوهادن، النظام القانوني لمكافحة الرشوة، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع ، الجزائر، 2010م.
- هاشم الثمري، اثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي واثاره الاقتصادية الاجتماعية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011م.
- واثية داود السعدي، قانون العقوبات القسم الخاص، جامعة بغداد، كلية القانون، بغداد، 1989م.

## 2/ الدوريات والمجلات العلمية:

- إبراهيم محمد علي، عبدالهادي سليمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية واهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد3، 2012م، ص ص 20-40.
- إلهام محمد واثق، النظام المحاسبي الحكومي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم(1) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد4، العدد6، 2019م.



- برضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مقال منشور بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد10، 2016م، ص ص138-141.
- بشار عبد الرحمان، الفساد الإداري، مجلة شرطة الشارقة، مركز البحوث والدراسات، الامارات العربية المتحدة، العدد28، 1999م.
- بشير مصطفى، الفساد الاقتصادي: مدخل في المفهوم والتجليات، مجلة اقتصادية عربية ، العددان26-27، مركز دراسات الوحدة العربية ، لبنان، 2006م.
- بشير مصطفى، الفساد الاقتصادي: مدخل في المفهوم والتجليات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، القاهرة، العددان36-37، 2006م.
- بليغ علي حسن، دور الرقابة العليا للدولة في حماية المال العام ومحاربة الفساد المالي في البلدان النامية، المجلة الاكاديمية للأبحاث والنشر العلمي، العدد 21، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الخلية، مملكة البحرين، 2021م.
- بوخالفي مسعود، هواري معراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد2، العدد31، 2016م.
- ثابت حسان ثابت، حامد عادل النصاروي، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في العراق العقبات والحلول، المؤتمر العلمي الرابع: الاقتصاد الخفي وإدارة الازمات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 16، 2020م.
- جريو سارة، دور الحكم الراشد في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الجلف، الجزائر، المجلد4، العدد2، 2018م.
- الجزائروي إبراهيم، صالح عبد المهدي، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد3، العدد3، 2012م.
- حسن أبو حمود، الفساد ومنعكساته الاقتصادية والاجتماعية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 2002م.

- حسين فليح القطيش، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 7، العدد1، ص ص 25-26.
- حسين هادي عنبرة، احمد ماهر محمد، دور معايير المحاسبة الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مرك دراسات الكوفة، العددالثاني والثلاثون،2014م، ص ص 151-150.
- حياة عبدالله بخيت، الفساد المالي والإداري وأثاره على حقوق الإنسان والتنمية بالتطبيق على السودان، المجلة الدولية لنشر الدراسات العلمية، المجلد 11، العدد2، الأردن، ص ص 44-28.
- خالد عيادة عليما، الفساد أسبابه اشكاله وطرق مكافحه في الأردن، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد2، جامعة يحي فارس، المدية،2014م.
- خضر خطيبي، يوسف مونة، افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام(IPSAS) و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائرى، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد الثاني، 2016م.
- رشيد عدنان واخرون، فاعلية نظام الرقابة المالية واثره على الفساد المالي في العراق، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد4، العدد8، 2009م.
- رؤى مصطفى، صفاء احمد، تاثير استعمال معايير المحاسبة الدولية(IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد24، العدد103، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2018م.
- زرقين عبود، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر واليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام، مجلة بحوث، المجلد1، العدد2، 2016م.
- سارة بوسعيد، واقع الفساد في الجزائر واليات مكافحته، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة ام البواقي- الجزائر، المجلد 5، العدد1، 2018م.
- سعاد عبدالسلام عريقيب، ربيعة عاشور احمد، البيئة الحاضنة للفساد المالي في ليبيا واثاره، مجلة كلية الدراسات العليا بالجامعة الاسمرية، العدد الأول، 2018م.

- سعاد عياش وآخرون، إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي زرقين عبود، لعلابية مالك، متطلبات اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام IPSAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد15، 2016م.
- سعاد عياش وآخرون، إمكانية تطوير النظام المحاسبي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مجلة افاق اقتصادية، كلية الاقتصاد والتجارة، جامعة المرقب، مجلد8، العدد15، 2022م.
- السعيد احمد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد5، العدد2، 2014م.
- شرف عثمان حسن، الفساد الإداري والمالي في السودان مظاهره والجهات المسؤولة عن مكافحته، المجلة الالكترونية الشاملة ومتعدده التخصصات ، العدد الثاني والاربعون شهر 11، 2012م، ص ص1-29.
- صالح بن عبدالله، مفهوم صفة المالية عندالفهاء، مجلة البحوث الإسلامية، الرئاسة العامة للبحوث العلمية والافتاء، العدد السادس والسبعون، الرياض، 1426هـ.
- صدام حمدان عكض، محمد الناير محمد، المعايير المحاسبية الدولية الحكومية ودورها في تعزيز فاعلية الرقابة، مجلة العلوم الإنسانية والطبيعية، المجلد2، العدد9، 2021م.
- صفاء احمد، رؤى مصطفى، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد24، العدد103، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2018م.
- ضريفي وآخرون، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد1، العدد10، 2018م.
- عامر الكبيسي، الفساد الإداري، رؤية منهجية التشخيص والتحليل والمعالجة، المجلة العربية للإدارة، مسقط، المجلد20، العدد1، 2010م.

- عباس حميد، نهاد حسين، انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم(2) للقطاع العام على بيان التدفق النقدي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد24، العدد109، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة بغداد، 2018م.
- عباس حميد، نهاد حسين، انعكاس تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم(2) للقطاع العام على بيان التدفق النقدي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد24، العدد109، 2018م.
- عبود مدرس علي، تحليل صور وأسباب الفساد المالي والإداري، مجلة العلوم الاقتصادية، مجلد12، العدد1، 2010م.
- عبود مليود، وآخرون، الآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد5، العدد3، 2017م.
- عطية الجبار، تجارب بعض الدول العربية في مكافحة الفساد، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد3، مركز البحوث وتطوير الموارد البشرية، الأردن، 2007م.
- عفاف لومايزنة، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودورة في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد4، العدد2، 2020م.
- فيحاء عبدالخالق، وآخرون، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد92، 2012م.
- ليلي ناجي مجيد، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد32، 2013م.
- محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة، الرياض، 1987م.
- محمد عبدالعزيز، دور أجهزة القضاء والتنفيذ في مكافحة الفساد، مجلة أبحاث المؤتمر العربي لمكافحة الفساد، المجلد2، 2003م.

- محمد محمود، النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في لبنان في اطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة صوت الجامعة، الجامعة الإسلامية في لبنان، العدد العاشر، 2017م.
- محمد مطر احمد، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية، مجلة دراسة استراتيجية، العدد18، 1998م.
- المرسي السيد حجازي، التكاليف الاجتماعية للفساد، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، العدد266، بيروت 2001م.
- مريم عامر، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد1، جامعة الجزائر، 2021م.
- مصعب واخرون، دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للأداب والدراسات الإنسانية، المجلد الخامس، العدد19، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، 2021م.
- نواف سالم، الفساد المالي والإداري أسبابه، اثاره ووسائل مكافحته، مجلة الشريعة والقانون، العدد33، جامعة الامارات العربية المتحدة، 2008م.
- الهام محمد واثق، النظام المحاسبي في العراق ومدى انسجامه مع المعايير الدولية للقطاع العام بالتركيز على المعيار رقم(2) عرض البيانات المالية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد4، العدد6، 2019م.
- وارث محمد، الفساد واثره على الفقر - إشارة الى حالة الجزائر، دفاثر السياسة والقانون، العدد الثامن، الجزائر، 2003م.
- يوسف السعيد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة2، المجلد8، العدد1، 2017م.

**3/ الرسائل الجامعية:**

- إبراهيم عبدالقدوس، المعايير المحاسبية الحكومية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008م.
- اسية قمو، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS خلال الفترة (2002-2012)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والجباية، منشورة، جامعة ورقلة، 2013م.
- اسية قمو، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام، رسالة دكتوراه منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2018م.
- انتصار عثمان سر الختم، اثر تطبيق المعايير الدولية للرقابة على الاداء المالي في الوحدة الحكومية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، معهد بحوث ودراسات العالم الاسلامي، جامعة ام درمان الاسلامية، 2019م.
- با محمد عبدالقادر، عزوز ياسين، متطلبات تفعيل اليات مكافحة الفساد المالي في الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم التجارية منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دراية- ادار- الجزائر، 2020م.
- بشير محمد الحسن بقادي، مدى تطبيق الوحدات الحكومية بالسودان للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (2)، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشوره، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2012م.
- بوخافي مسعود، متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في تخصص علوم التسيير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غردية، 2020م.
- حاحة عبد العالي، الآليات القانونية لمكافحة الفساد الإداري في الجزائر، أطروحة دكتوراه تخصص قانون عام منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، 2013م.
- حمزه العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، رسالة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، منشورة، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2013م.

- خالد بن عبدالرحمن، الفساد الإداري انماطة واسبابه وسبل مكافحته نحو بناء نموذج تنظيمي، رسالة دكتوراه في فلسفة العلوم الأمنية منشورة، كلية الدراسات العليا قسم العلوم الإدارية، جامعة نايف للعلوم الأمنية السعودية، 2007م.
- سامية قوريش، متطلبات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2021م.
- سعيد واخرون، متطلبات اعداد ميزانية الجماعات المحلية من منظور IPSAS، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر بالوادي، 2021م.
- شلال زهير، افاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه/ كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، 2014م.
- شموري منى، طيبش حنان، دور النظام المحاسبي المالي في الحد من الفساد المالي، رسالة ماجستير في المالية والمحاسبة منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسلية، 2018م.
- صلاح شيخ ادريس ابراهيم ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية واثرها في تقويم الاداء المالي للمؤسسات غير الربحية، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة شندي، 2016م.
- عبدالقدوس ابراهيم، المعايير المحاسبية الحكومية واهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008م.
- عبدالكريم بن سعد، واقع الإجراءات الأمنية المتخذة للحد من جرائم الفساد من وجهة نظر العاملين في أجهزة مكافحة جريمة الرشوة في المملكة العربية السعودية، مذكرة ماجستير منشورة، قسم العلوم الشرطية، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2003م.

- عبدالمجيد الحراشة، الفساد الإداري، دراسة ميدانية لوجهات نظر العاملين في اجهزه مكافحة الفساد الإداري في القطاع الحكومي الأردني، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، 2003م.
- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في المالية و المحاسبة منشورة، كلية العلوم الاقتصادية - التجارية وعلوم التسيير، جامعة احمد دارية ادرار-الجزائر، 2019م.
- كريمة بقدي، الفساد السياسي واثره على الاستقرار السياسي في شمال افريقيا، مذكرة ماجستير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابوبكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2012م.
- لافي محمد، معوقات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير في المحاسبة، منشورة، كلية الاعمال، جامعة عمان العربية، 2013م.
- لينا مصطفى برغل، دور الحوكمة الجنائية وحوكمة الشركات والعلاقة التكميلية بينهما في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، 2015م.
- مبارك عبدالمنعم، تقييم تطبيق معايير المراجعة الداخلية الحديثة للحد من الفساد المالي بشركات المساهمة العامة، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014م.
- ملياني وائل، علي عقة، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، 2020م.
- نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، منشورة، جامعة الجزائر، 2017م.



- نجيب طاهر عبده، دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي والإداري، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، منشورة، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2013م.
- نور طاهر الاقرع، استراتيجيات مواجهة الفساد المالي والإداري، أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص علوم إدارية، كلية الحقوق، جامعة عبدالملك السعدي، 2013م.

#### 4 / المؤتمرات والندوات العلمية:

- إبراهيم الامام، جريدة الشرق الأوسط اللندنية، رقم العدد 14877، 2019/8/22م.
- إبراهيم توهامي، بوجودة الياسين، استراتيجيات واليات مكافحة الفساد الإداري في الوطن العربي، الملتقي العلمي الدولي السابع حول الفساد المالي والإداري المشكلة وسبل العلاج، الوكالة الوطنية لتطوير البحث الجامعي، الجزائر، 2012م.
- إبراهيم خليل السعدي، اثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، دراسة مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء، عمان، 2009م.
- الاتحاد الافريقي، اتفاقية الاتحاد الافريقي لمنع الفساد ومكافحته، مؤتمر الاتحاد الافريقي، الدورة الثانية، 2003م.
- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، الفساد والحكم الرشيد، ورقة مناقشة رقم (3)شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، نيويورك، 1997م. 27. الأمم المتحدة، اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، نيويورك، 2004م.
- بورباح غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخلة بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقي الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المال والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014م.
- بيتر ايغن، منظمة الشفافية الدولية: 1993م-2003م، (عشر سنوات في مكافحة الفساد)، منظمة الشفافية الدولية، المانيا، 2003م.
- التقارير الصادرة عن ديوان المراجعة العامة في السودان من العام 1998م-1994م.

- التقارير الصادرة عن ديوان المراجعة العامة في السودان، 1998م-1992م.
- الحاج عرابة وآخرون، دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، 2010م.
- حاكم محسن محمد، الفساد الإداري والمالي واثارة الاقتصادية والاجتماعية في العراق، الملتقى العلمي الدولي السابع حول الفساد الإداري والمالي المشكلة وسبل العلاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2012م.
- حسن عمروش، دور مجموعة البنك الدولي في مكافحة جريمة الفساد، الملتقى الوطني الثاني حول ليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدية، يومي 5-6 مايو، 2009م.
- حمد البشاري، اهم التعديلات في قانون مكافحة الثراء الحرام، الخرطوم: صحيفة السوداني، العدد 19 ديسمبر، 2014م.
- حميدانو صالح وآخرون، مداخلة بعنوان: دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي حول: الإصلاح المحاسبي، يومي 29-30، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2011م.
- حواس صلاح، عبد الحميد، أهمية تعزيز عمل لجان المراجعة في مواجهة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الملتقى العلمي الدولي السابع حول: الفساد المالي والإداري المشكلة وسبل العلاج، الوكالة الوطنية لتطوير البحث الجامعي، جامعة الجزائر، الجزائر، مايو، 2012م.
- خالد جمال الجعارات، مداخلة بعنوان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد ادنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول: دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي 24-25، 2014م.
- خضر خطيبي، يوسف مونه، نظام المحاسبة العمومي الجزائري بين الواقع ومتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مداخلة ضمن الملتقى الدولي بورقلة حول: دور

- معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر، 2014م.
- الزين منصور، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، الملتقي الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، الجزائر، 2010.
- سلوم ، وآخرون، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الازمة المالية، بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي السابع، جامعة الزرقاء الخاصة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، 2009م.
- صالح إبراهيم، مقبل علي، البعد الأخلاقي في مكافحة الفساد الإداري والمالي ودوره في تعزيز الميزة التنافسية للشركات، الملتقي الدولي السابع حول: الفساد الإداري والمالي المشكلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكسدة، الجزائر، يومي 19-20 مارس، 2012م.
- الطيب داودي، هاجر بريطل، طرق علاج الفساد المالي والإداري بين المنظور الإسلامي ومنظور الإدارات الحديثة، الملتقي الدولي السابع حول: الفساد الإداري والمالي وسبل العلاج، جامعة بسكرة، يومي 15-16، 2012م.
- عبدالسميع رويحة، واقع اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في الملتقي الوطني حول: واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29-30 نوفمبر، 2011م.
- محمد عبدالحليم، الإجراءات العملية الإسلامية لعلاج الفساد الاقتصادي، ندوة: الفساد الاقتصادي الواقع المعاصر- العلاج الإسلامي، جامعة الازهر، مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامي، القاهرة، يومي 22-23 مارس، 2000م.
- محمد علي إبراهيم، الفساد المالي والإداري وسبل مكافحته، الملتقي العربي الثالث حول: حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، ورشة عمل مكافحة اعمال الرشوة والفساد، الرباط ، يومي 11-15 مايو، 2008م.
- محمد لموسخ، دور منظمة الشفافية الدولية في مكافحة الفساد، الملتقي الوطني الثاني حول: ليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدية، الجزائر، يومي 5-6 مايو، 2009م.

- منشور اداري رقم (1) صادر عن ديوان المراجعة العامة في السودان، 1996م.
- نبيل حمادي، تجربة منظمة الشفافية الدولية في تقييم الفساد-مؤشر مدركات الفساد للعام 2008م، الملتقي الوطني الثاني حول اليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدينة، يومي 5-6 مايو، 2009م.
- وردية فتحي، جهود الاتحاد الافريقي في مكافحة الفساد، الملتقي الوطني الثاني حول اليات حماية المال العام ومكافحة الفساد، كلية الحقوق، جامعة المدينة، يومي 5-6، 2009م.
- وليد النور، حوار حول الفساد: صحيفة المجرر السياسي، العدد 1319، 3، 2016م.
- يحي سعيد واخرون، أهمية تطبيق المعايير الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي الأول حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة IAS-IFRS، كلية الاقتصاد والتجارية وعلوم التسيير، 2011م.

#### 5/ إصدارات

- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، طبعة 2007م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الاول، طبعة 2014م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2013م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2011م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2012م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2009م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008م.

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2021م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2011م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2012م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2013م.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة وتعريب جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2015م.

### ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

- Adepej Shakirat, Implementing international Public Sector accounting Standards in Nigeria: issues and hallenges, International Journal of Business, Economics and law, 12(01),2017.
- Ahmet and Others, The Importance and Challenges of the Implementaion of IPSAS basis to the Public Sector: The Case of Kosovo,2021.
- Alemann, Ulrich Von And Heinrich-Heine," Political Corruption In Europe: Causes, Consequences, Challenges", Wissens chafts zentrum Nor-Nordhein-Westfalen, Dusseldorf, Germany, 2008.
- Alshujaira .M "Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq", Research Journal of Finance and Accounting, VOI.5, NO. 24: 2014.
- Amaefule LI, Iheduru NG, Electronic accounting system: A tool for checkmating corruption in the Nigerian public sector and a panacea for the nation's poor economic development status, Sky Journal of Business Administration and Management, 2(4), 2014.
- Babatunde, Shakirat Adepeju, Does Accrual-Based IPSAS Implementation Affect Accountabiliy, International Journal on Governmental Financial Management, VOI. XIX, NO 2, 2019.

- Belkaoui Ahmed, Theorie comptable, Presses de l'Université du Québec, 2eme edition, Québec, 1984.
- Benito B., Brusca I. and Montesinos V, The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs, *International Review of Administrative Sciences* 73(2), 2007.
- Benoit PIGE et Xavier PAPER, Reporting financier et gouvernance des entreprises: Le sens des normes IFRS, Editions EMS, 2006. *Public Sector Accounting Standards in Nigeria: Expectations, Benefits and Challenges*", *Journal of Investment and Management*. Vol. 3, NO. 1, 2014.
- Biondi "The HM" Treasures island "A theoretical analysis of central government Accounting standards in UK " XVIII IRSPM conference on " public sector responses to global crisis " international Research society of public Management CIRSPM . Prague 10.12.2013.
- Cf. Sébastien Rocher, L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle ?, *Comptabilité - Contrôle – Audit* 2011.
- Chan James L., *International Public Sector Accounting Standard; Conceptual And Institutional Issues*, Retrieved July 2, 2010.
- Christiaens et al, The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison, *International Review of Administrative Sciences*, 2014 .
- Christianens, J., Reyniers, B., & Rolle, C, *Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study*, *International Review of Administrative Sciences*, 2010
- Christopher Hood, *The New Public Management in the 1980: Variations on a Theme*, *Academy of Management Review*, Vol. 20, No. 3, 1995.
- Christopher Humphrey and Anne Loft, *Setting Standards, Making History: The International Federation of Accountants(IFAC) 1977-2007*, Draft of short history for IFAC Website: Presented at OAR net Conference SKane, January, 2008.
- Club comptable des juridictions financières, le secteur public : la normalisation comptable à l'épreuve de la crise, conférence-débat, 28 septembre 2010.
- Encyclopedie Larousse En Couleurs, edition du club FranceI loisirs, volume 15, Paris, 1979.
- Felix Madrid Garcia, *Developments and challenges in Public sector accounting, budgeting, accounting & financial management*, 26 (6), 2014 .

- Granell, E, Culture and globalization: a Latin American challenge, Industrial and Commercial Training, Vol.32, No. 3, 2000.
- Helen Gernon & Gary K. meek, Accounting an International Perspective, Irwin McGraw-Hill Edition, New York, 2001.
- IFAC, Report of the Externally Chaired Review Review Panel on the Governance, Role Organisation of the International Federation of Accountants Public Sector Committee, International Federation of Accountants, Jun, 2004.
- Ijeoma, N. B, The Impact Of International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria, International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research, Vo l 2, issue 3, 2014.
- Ijeoma. N. B., Oghoghomeh." Adoption of International 1. S. W. Kartko, H. Rossieta, D. Martani, T. Wahyuni, Measuring accrual-based IPSAS Implementation and its relationship to central government fiscal transpenc University of Indonesia, Faculty of Economics and Business, Depok, Indonesial Ministry of Finance, Jakarta, Indonesia2,2018.
- IMF, Corruption Around The World, Washington, IMF Working Paper,1998.
- International Federation of Accountants, Study n 13: Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective, New York, 2001.
- International of Federation Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014.
- International of Federation Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board, 2016.
- James Guthrie and Linda English, Performance information and Program evaluation in the Australian Public sector, International Journal of Public Sector Management, VOI. 10 N.3,1997.
- James L.Chan (international public sector accounting standards concepyual and institutional issues),Forthcoming in a volume of papers presented at an "IPSAS" workshop at the University of Napoli,2008.
- Jeanne DUPENDANT, Quelle gouvernance pour l'IPSAS BOARD, in Sébastien KOTT (dir.), Droit et comptabilité la spécifité des comptes publics, Ed.Economica, Paris, 2017.

- Jens Heiling, Basics of IPSASB, s Conceptual Framework, Ernst & Young Germany, Brussels, May 13, 2016.
- Khouatra Djamel, La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar, Université Jean Moulin, Lyon 3, 2007.
- Lisa Schmidhuber and others, International Publ Sectr Accounting Standards(IPSASs): A Systematic literature review and future research agenda,2020.
- Marie- Pierre Calmel, Les enjeux de normalization comptable du sector Public au niveau international et national, Politiques et management Public, VOI 30\3, 2013.
- Marie-Pierre CORDIER, Les enjeux démocratiques et financiers du débat sur les normes comptables des comptes publics, Revue française de Finances Publiques, n° 122, 01 avril 2013.
- Meshack, Aggreh, Olawumi Dabor, Adoption of international Public Sector accounting by government t ministries and agencies in Nigeria, International Journal of Marketing& Financial Management, 5(5), 2017.
- Mohammed Alshujairi, Government accounting system reform and the adoption of IPSAS in Iran. Research Journal of Finance and Accounting, 5(24), 2014.
- Noemi Rossi& Raffaele Trequattrini (IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios),Journal of Modern Accounting and Auditing ,2011.
- Nweze A, Using IPSAS to drive public sector accounting. Journal of Institute of Chartered Accountants of Nigeria, 46(1), 2013.
- R. Paul Shaw, New Trends in Public Management in Health Applications in Developed and Developing Countries, Washington DC, USA, World Bank Institute, 2004.
- Salam A AI-Nasraw, Thabit Thabit, influence of the environmental factors on the adoption of the International Accounting System IAS\IFRS: Case of Iraq,2020.
- Samuel Hunting, Modernization And Corruption, Article In The Book Of: Political Corruption: Concepts And Contexts, 3rd Edition, Transaction Publishers, 2001.
- Shad Anwar, Performance accountability and combating corruption, the world bank, Washington, D.C, 2007.



- Vito Tanzi, "Corruption Around The World: Causes, Consequences, Scope, And Cures", International Monetary Fund, IMF Staff Papers Vol.45,1998.

### ثالثاً: مواقع الانترنت

- CF: <https://www.ifac.org/about-ifrc/organization-overview/history>
- Deloitte, IPSAS in your pocket 2015 Edition, p 13, Available to: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2015>.
- Deloitte, IPSAS in your pocket 2017 Edition, p 12, Available to <https://dart.Deloitte.Com/resource/1/1eb5bd55-b992-11e7-8fcc-7b8e2064fec3>
- Deloitte, IPSAS in your pocket 2018 Edition, p:18 Available to : <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2018>.
- International Public Sector Accounting Standards Board(IPSAPB), Available to: <https://www.iasplus.com/en/resources/globalorganisations/ipsasb>, consult to
- Report Of The Externally Chaired Review Panel On THE governance, Role And Organisation Of The International Federation Of Accountants Public Sector Committee, June 2004, in متاح على : [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- Sebastien ROCHR, The Beginning of International Public Accounting Standardseting: A Short History, sur le site: <http://www.univ-angers.fr>
- Transparency International : متاح على : <https://www.alrakoba.net/3136125/%D8%B9%D8%B6%D9%88>
- [www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid](http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid) [www.ifac.org/ipssab](http://www.ifac.org/ipssab)
- [www.ohchr.org](http://www.ohchr.org)
- الجامعة الدولية الالكترونية 2015م، متاح على : <https://ar-ar.facebook.com/ieu.university/post>
- دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ص2، متاح على : <http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org>
- سعاد عبدالفتاح محمد، الفساد المالي والإداري، 2008م متاح على : [www.iraqfoundat.on.r](http://www.iraqfoundat.on.r)

- عبدالحميد مرغيث، اساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية ، علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جليجل، الجزائر، 2015م، ص 7 ، متاح على: [https:// fr. Scribd.com\ document\37137669](https://fr.Scribd.com/document/37137669)
- عبدالله بن حاسن، الفساد الاقتصادي وانواعه أسبابه. اثاره وعلاجه، متاح على: [4 http://www.K128.net/Knol7/?p=view&post=109398](http://www.K128.net/Knol7/?p=view&post=109398)
- مازن مرسل، في قضايا الفساد ومؤثراته المختلفة، مجلة النبا، العدد 80، ص12. متاح على: <http://annabaa.org/nbahome/nba80/013.htm>
- وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، متاح على: <http://www.mofeca.gov.sd/indicators.php.2021-11-5>
- صحيفة الإنتباهة، تاريخ النشر(2019/8/24م) متاح على: <https://alintibaha.net>
- نجاه صالح مشرف، صحيفة المجهر، نشر بتاريخ(1/11/2018): متاح على: <https://www.almeghar.com/archives/72616>

الملاحق

# ملحق رقم (1)

## إستمارة الإستبانة

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا



السيد:.....المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع/ إستمارة إستبانة

أعدت الباحثة هذه الإستبانة للحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لدراسة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل بعنوان: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في الحد من الفساد المالي (دراسة ميدانية على وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي - السودان)

لما لكم من خبره علمية وعملية تأمل الباحثة في إبداء آرائكم علي العبارات الواردة لما لها من أثر على نتائج الدراسة، ونؤكد لكم بأن البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسرية تامة وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

نشكركم على حسن تعاونكم ونقدر جهودكم لدعم مسيرة البحث العلمي لما فيه خير للمجتمع.

مع خالص الشكر والتقدير

الباحثة

راشدة آدم إسحق عبدالله

## القسم الأول: البيانات الشخصية:

الرجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

### 1/ العمر:

<input type="checkbox"/>	من 30 الى 35 سنة	<input type="checkbox"/>	اقل من 30 سنة
<input type="checkbox"/>	40 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	من 35 و اقل من 40 سنة

### 2/ المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
		<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	دكتوراه

### 3/ التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/>	دراسات مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/>	نظم معلومات محاسبية	<input type="checkbox"/>	محاسبة
		<input type="checkbox"/>	اقتصاد	<input type="checkbox"/>	إدارة اعمال
		<input type="checkbox"/>	أخرى		

### 4/ المسمى الوظيفي:

<input type="checkbox"/>	رئيس قسم الحسابات	<input type="checkbox"/>	مفتش مالي	<input type="checkbox"/>	مراجع داخلي	<input type="checkbox"/>	محاسب
				<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	مدير حسابات

### 5/ سنوات الخبرة:

<input type="checkbox"/>	10 و اقل من 15 سنة	<input type="checkbox"/>	5 و اقل من 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات
		<input type="checkbox"/>	20 سنة فأكثر	<input type="checkbox"/>	15 و اقل من 20 سنة

## ثانياً: قياس متغيرات الدراسة:

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية

والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

رقم العبارة	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يوفر الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات عن مركز الحكومة المالي .					
2	يوفر استخدام معيار عرض القوائم المالية مؤشرات مالية لأغراض تدقيق الأداء المالي .					
3	يعمل الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية في التفريق بين النفقات الجارية والرأسمالية.					
4	يوفر الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات دقيقة حول المصادر المالية.					
5	يوفر الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية معلومات حول توزيع استخدامات الموارد المالية.					
6	يبين الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية الطريقة التي يتم بها عرض البيانات المالية للأغراض العامة.					
7	يبرز الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية الاعتبارات الكمية الخاصة بعرض البيانات المالية.					
8	يوضح الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية الإرشادات المالية بشأن هيكل البيانات بموجب الأساس المحاسبي.					
9	يوضح الإلتزام بمعيار عرض القوائم المالية بيانات التغيرات في صافي الأصول.					
10	يوفر الإلتزام بمعيار عرض البيانات المالية بيانات التغيرات في حقوق الملكية.					

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء والحد من الفساد المال بوزارة المالية والتخطيط والاقتصادي.

رقم العبارة	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية إلى تقديم بيانات مالية موثوقة.					
2	يؤدي تطبيق معيار السياسات المحاسبية إلى تقديم بيانات مالية ذات مصداقية.					
3	يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية إلى تقديم بيانات مالية مفيدة لتصحيح الأخطاء المالية.					
4	يزيد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية من الضبط المحاسبي لتجنب الاحتيال المالي.					
5	يعزز الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية من رفع نوعية المعلومات المالية الحكومية.					
6	يساعد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية في إمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية.					
7	يساعد الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية في كشف التلاعب في المستندات الرسمية.					
8	يؤدي الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية إلى تقليل التضليل في إعداد القوائم المالية.					
9	يلزم الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الوحدات بتنفيذ اللوائح المالية للحد من التلاعب في المال العام.					
10	يكشف الإلتزام بمعيار السياسات المحاسبية الأخطاء المتعمدة في الدفاتر المحاسبية.					

**الفرضية الثالثة:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

رقم العبارة	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	يؤدي الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.					
2	يوفر الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية معلومات ملائمة لتقويم السياسة المالية للدولة لتعزيز الاستقرار المالي.					
3	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يساعد الجهات الرقابية على تعزيز المسائلة في القطاع العام.					
4	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يوفر معلومات موضوعية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات المالية الرشيدة.					
5	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يمهد للإفصاح عن الاحداث الهامة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية العمومية.					
6	يساعد الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي يقوم بها القطاع الحكومي.					
7	الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يعزز الشفافية في القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي.					
8	يساهم الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في تحسين مخرجات القطاع الحكومي.					
9	يساهم الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية الى التحقق من ان النفقات والايرادات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموزانة العامة للدولة.					
10	يساعد الإلتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في بيان القواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية.					



## ملحق رقم (2)

### محكمو الإستبانة

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	الجامعة
1	عبدالماجد عبدالله حسن	أستاذ المحاسبة	ام درمان الاسلامية
2	كمال احمد يوسف	أستاذ المحاسبة	النيلين
3	الهادي ادم محمد إبراهيم	أستاذ المحاسبة	النيلين
4	مصطفى نجم البشاري	أستاذ المحاسبة المشارك	السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	محمد الناير محمد النور	أستاذ المحاسبة المشارك	السودان للعلوم والتكنولوجيا
6	ياسر تاج السر محمد	أستاذ المحاسبة المشارك	النيلين
7	عبدالرحمن عادل حسين	أستاذ المحاسبة المشارك	النيلين
8	الزين عبدالله بابكر	أستاذ المحاسبة المشارك	النيلين
9	تهاني ابوالقاسم احمد	أستاذ المحاسبة المشارك	ام درمان الإسلامية
10	زهير احمد علي احمد	أستاذ المحاسبة المساعد	السودان للعلوم والتكنولوجيا
11	محمد ابوعاقلة عبدالله	أستاذ المحاسبة المساعد	الجزيرة
12	أسامة عبدالقادر عبدالمنعم	أستاذ المحاسبة المساعد	المناقل للعلوم والتكنولوجيا