

ورقة علمية بعنوان:

دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد المالي
(دراسة ميدانية على وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي - السودان)

**The Role of International Accounting Standards for The Public
Sector in the fight Against Financial Corruption
(Afield Study on the Ministry of Finance and Economic Planning-Sudan)**

اعداد:

1. راشدة ادم اسحق عبدالله rashda7891@gmail.com
دارسة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - السودان
2. أ.د. بابكر إبراهيم الصديق محمد - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3. أ.د. محمد حسن ادم ازرق - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

1444هـ - 2022م

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد المالي، تم الاعتماد على العينة غير الاحتمالية (القصدية) لجمع البيانات تم توزيع عدد (150) استبانة لعينة الدراسة حيث بلغت نسبة البيانات الصالحة للتحليل 93.8%، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وبعد اجراء التحليل الاحصائي توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن عدم الالتزام بتبني معيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام من شأنه أن يشجع في الفساد المالي و ذلك لغياب الشفافية والمساءلة، أوصت الدراسة بوضع استراتيجيات فاعلة لمكافحة الفساد المالي وبناء إرادة قوية للإدارة السياسية العليا وإصلاح القطاع العام.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، الفساد المالي، مكافحة الفساد.

Abstract:

The study aimed to identify the role of international accounting standards for the public sector in combating financial corruption. The non-probability (intentional) sample was used to collect the data. A number of (150) questionnaires were distributed to the study sample, where the percentage of data valid for analysis was 93.8%. The study relied on the descriptive analytical approach, and after conducting the statistical analysis, the study reached a set of results, the most important of which are: Non-compliance with the adoption of the standard of disclosure of financial information about the public government sector would encourage financial corruption due to the absence of transparency and accountability. The study recommended developing effective strategies to combat financial corruption. And building a strong will for senior political management and public sector reform.

Keywords: International Public Sector Accounting Standards, Corruption Financial, Combating Corruption.

تمهيد: تعتبر المعايير 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.

مشكلة الدراسة:

تكمن المشكلة في السؤال الرئيس التالي: هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟

لذلك سعت هذه الدراسة للإجابة عن التساؤلات التالية:

1. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟

2. هل هنالك علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي؟

اهداف الدراسة:

1. محاولة مكافحة الفساد المالي عبر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
2. بيان اهمية معايير المحاسبة الدولية في إرساء الشفافية و المساءلة في إدارة الاموال العامة.

فرضيات الدراسة:

تحاول هذه الدراسة اختبار الفرضيات التالية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.
2. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام والحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

الدراسات السابقة ومنهجية الدراسة:

1. دراسة: عبود (2019م): بعنوان(متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر)،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،

واثر ذلك على ترشيد الانفاق العمومي، وهذا من خلال الوقوف على اهم المؤشرات الناتجة عن ذلك كتحقيق الفعالية والشفافية والرقابة المالية، اهم النتائج: تعتبر الاستجابة لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية IPSAS امرا ضروريا وحتميا لغرض الإصلاح والتطوير للنظام المحاسبي العمومي، من طرف الحكومة الجزائرية، اهم التوصيات: تفعيل دور كل من السلطتين التشريعية والقضائية نحو مزيد من الشفافية والمسائلة ومحاربة الفساد المالي العمومي، ورفع جميع المخالفات المالية المكتشفة من طرف هيئات الرقابة المالية لدى الهيئات القضائية.

2. دراسة: بامحمد، عزوز(2020م): بعنوان (متطلبات تفعيل اليات مكافحة الفساد المالي في الجزائر)، هدفت الدراسة الى الوقوف على دور الاجهزة المختصة والاليات المتبعة لمكافحة والتقليل من هذه الظاهرة في الجزائر، اهم النتائج: ينتشر الفساد المالي بغياب الشفافية والمساءلة وعدم ملائمة التشريعات، اهم التوصيات: تفعيل دور وتوسيع اختصاصات الهيئات المكلفة بمكافحة الفساد وعدم التدخل في سير اعمالها ومنحها الاستقلالية اللازمة للقيام بمهامها.

3. دراسة: سامية (2021م): بعنوان (متطلبات عصنة نظام المحاسبة العمومية في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في IPSAS الجزائر)، هدفت الدراسة الى تبيان متطلبات عصنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS التي تبنيتها معظم الدول في العالم، والاتفاق المستقبلية لتطبيق معايير IPSAS، اهم النتائج: ضرورة عصنته بما يتوافق ومعايير IPSAS بشقيه الاطار القانوني والتقني مع مراعاة البيئة الجزائرية، اهم التوصيات: تبني معايير IPSAS في الجزائر سوف يحسن من مستوى نظام المحاسبة العمومية من حيث اضافة الوثوقية والمصادقية للتقارير المالية وإمكانية مقارنتها مع القوائم الدولية.

4. دراسة: سعاد واخرون(2022م): بعنوان (إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS)، 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، اهم النتائج: ان هناك ضرورة لتطوير النظام الحالي ليوافك المستجدات الحديثة، وتتمثل اهم المشكلات التي تواجه النظام الحالي في عدم وجود برامج للتدريب والتعليم المستمر للمحاسبين، اهم التوصيات: ضرورة تكييف التشريعات واللوائح المالية التي تحكم المحاسبة الحكومية المعمول بها حاليا لتتوافق مع المستجدات الدولية المتطورة.

من خلال عرض الدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة يتبين أنه يوجد اهتمام من قبل الباحثين بضرورة تطوير النظم المحاسبية في الوحدات الحكومية، حيث كان تركيز الدراسات على أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي والية استخدام أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، فكان تركيزها على:

- إصلاح وتطوير نظم المحاسبة والإدارة في الوحدات الحكومية، من خلال إصلاح الهيكل التشريعي للقوانين واللوائح التي تحكم المحاسبة الحكومية.
- بيان تأثير معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام (IPSAS) على مستوى المساءلة والشفافية في القطاع الحكومي.
- تحديد مجالات تطوير النظام المحاسبي الحكومي من خلال صياغة معايير للمحاسبة الحكومية.

وقد أوصت دراسة (سامية، 2022) باعتماد وتطبيق نظام التقارير المالية الحكومية بسبب الفوائد الكبيرة التي تصاحب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. بالنظر الى النتائج المهمة التي توصلت إليها الدراسات السابقة، والتي كونه أجريت في بيئات مختلفة، كان تركيز هذه الدراسة حول الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لمكافحة الفساد المالي في السودان وهذا ما لم تتناوله الدراسات السابقة.

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

أولاً: نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعود نشأت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى نشأت مجلس معايير Accounting Standards Board Governmental (GASB) المحاسبة الحكومية و الذي انشأ تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية و المحلية، و لقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية مقارنة القوائم المالية التي تعدها الحكومات مع التقارير المالية التي تعدها منشآت الأعمال و ذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس، ويتشابه هيكل مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB مع نظيره في مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. (خطيبي، مونة، 2016، 99-120)

و قد بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصدار معايير محاسبية دولية للحكومات تستند إلى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل و هي مشتقة من معايير المحاسبة الدولية IAS\IFRS و يقوم بإجراء التوافق معها لكي تكون قابلة للتطبيق على المحاسبة العمومية و قد بلغ عدد هذه المعايير 38 معيار يستند إلى أساس الاستحقاق ومعيار وحيد يطبق الأساس النقدي، وقد أصبح لهذه المعايير قبول دولي واسع وهناك

اتجاهات متنامية لتبنيها أو الاستناد إليها في وضع معايير وطنية مشابهة لها وبشكل عام التوجه الجاد والحقيقي لدى كثير من دول العالم خصوصا المتقدمة منها هو تبني أساس الاستحقاق. **تعريف المعيار:** على أنه نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايير هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطة (ابوزيد، 2005:268).

تعريف المعايير المحاسبية الدولية: المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب (الجراوي، نور، 2011:13).

تعريف معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: تعرف على انها "معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بهيئات القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية" (Jens Heiling، 2016، 2).

ثانيا: اهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: تسعى معايير IPSAS إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة الحكومية من المحاسبة الخاصة وإضافة إلى هذين الهدفين توجد أهداف ثانوية تتمثل في التالي: <http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org>

1. تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
2. مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة.
3. الاعتماد على الأداء.
4. تطبيق مبدأ محاسبة القيد المزدوج.
5. تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام.
6. تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين.
7. تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومات المالية في القطاع العام.

ثالثا: عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

1. عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: تتكون المعايير المحاسبية للقطاع العام من 26 معيار محاسبي الصادرة إلى غاية 2007 (جمعية المحاسبين والمرجعيين الفلسطينية، 2002:35).

وقد تم تطويرها بصفة مستمرة، حتى تتمكن من تمثيل العناصر الأساسية لاستراتيجية في وضع معايير الجودة في الحفاظ على المعايير الحالية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتستند المعايير IPSAS إلى معايير التقارير المالية IFRS، كما سبق الإشارة لهذا،

وقد تطورت معايير IPSAS من 34 معيار إلى 38 معيار إلى غاية 2015 حتى يتم الحفاظ على التقارب الموجود بينها وبين معايير الإبلاغ المالي IFRS ذات الصلة بالقدر اللازم، وتتضمن معايير IPSAS هذه أيضاً توصيات مهمة لجعل تطبيقها مناسباً للقطاع العام، وتمثل في: <http://lacomptaenlive.over-blog.com>

- **المعيار 01: عرض البيانات المالية،** يهدف إلى وضع طرق موحدة لعرض البيانات المالية المتعلقة بالقطاع العام ويساعد هذا المعيار على إعطاء تمثيل منظم يوضح الحالة المالية والعمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية.
- **المعيار 02: التدفقات النقدية،** يهدف إلى توضيح مصادر تمويل الهيئات العمومية واستخداماتها وبيان الأرصدة النقدية وتدفقات الخزينة.
- **المعيار 03: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء،** هدف إلى فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة الى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب الأخطاء، تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.
- **المعيار 04: آثار التغيرات في صرف العملات الأجنبية،** يعرض البيانات المالية للعمليات الخارجية وتحولها إلى بيانات بالعملة المحلية ويوضح كيفية معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة عن انخفاض قيمة العملة.
- **المعيار 05: تكاليف الاقتراض،** يبين المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على انها مصروفات.
- **المعيار 09: الإيراد من المعاملات التبادلية،** يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والاحداث التبادلية.
- **المعيار 10: التقرير المالي في الاقتصاد ذات التضخم المرتفع،** يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق ان تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم.
- **المعيار 11: عقود الإنشاء،** يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء.
- **المعيار 12: المخزون،** يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية.

- **المعيار 13: عقود الإيجار**، يهدف الى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.
- **المعيار 14: الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الإغلاق**، يهدف الى وصف متي يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ أعداد التقرير، الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ اعداد التقرير.
- **المعيار 15: الأدوات المالية الإفصاح وعرض المعلومات**، يوضح المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ويهدف إلى تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام.
- **المعيار 16: العقارات الاستثمارية**، يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.
- **المعيار 17: الممتلكات والمصانع والمعدات**، يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار.
- **المعيار 18: تقديم التقارير حول القطاعات**، يهدف الى وضع مبادئ الإقرار بالمعلومات المالية الخاصة بأعمال القطاعات، ويعمل الإفصاح عن هذه المعلومات على: مساعدة مستخدمي القوائم المالية على الحصول فهم أفضل لأداء الإدارات والتعرف على الموارد المخصصة لدعم النشاطات الرئيسية، دعم شفافية الإقرار المالي والاستجابة الى مسؤولياتها والتزاماتها.
- **المعيار 19: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة**، يهدف إلى تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات.
- **المعيار 20: الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة**، يهدف إلى ضمان الإفصاح عن المعلومات التي تتم بين المنشأة وهيئات أخرى لها علاقة معها، وذلك لأغراض المساءلة لتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمنشأة.
- **المعيار 21: انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد**، يهدف الى تحديد الخصائص الواجب تطبيقها لتحديد قيمة انخفاض الأصول غير المولدة للنقد واليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة ومعالجتها محاسبياً.

- **المعيار 22: الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام**، يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الوحيدة، ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية. (International of Federation Accounting:2016,746).
- **المعيار 23: الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات)**، يهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2021: 793).
- **المعيار 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية**، يتطلب هذا المعيار مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية المبالغ الناشئة عن تنفيذ الميزانية، كما يتطلب الكشف عن تفسير أسباب الانحرافات بين الجرد المادي والفعلي للموازنة، والامتثال لهذه المتطلبات يساهم في تعزيز المساءلة والالتزامات الشفافية في بياناتها المالية، والأداء المالي في الميزانية لتحقيق النتائج.
- **المعيار 25: منافع الموظفين**
- **المعيار 26: انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد**
- **المعيار 27: الزراعة**
- **المعيار 28: العرض التقديمي**
- **المعيار 29: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس**
- **المعيار 30: الأدوات المالية الإفصاحات**
- **المعيار 31: الأصول غير الملموسة**
- **المعيار 32: ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح**
- **المعيار 33: التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS**، يهدف إلى تقديم إرشادات للمنشآت التي تقوم لأول مرة بإعداد وعرض البيانات المالية حسب أساس الاستحقاق بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، (السعيد، 2017: 336-370).
- **المعيار 34: البيانات المالية المنفصلة**، يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية المنفصلة والمحاسبية عن المنشآت المسيطرة عليها ومنشآت السيطرة

المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمنشآت المسيطرة، وللمضارب والمستثمر.

- **المعيار 35: البيانات المالية الموحدة**، يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمؤسسات الواردة في المعيار 34، وقد جاءت المعايير 34 و35 لتحل محل المعيار 6 حيث كان في السابق يشمل البيانات المنفصلة والمجمعة مع بعض و بعدها قرر IPSAS فصلها في معيارين (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011: 1350).

- **المعيار 36: الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة**

- **المعيار 37: الترتيبات المشتركة**

- **المعيار 38: الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى**

رابعاً: **تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS**: تنقسم المعايير IPSAS في معالجة حسابات الدولة حسب اختصاص كل معيار كالآتي: (الجعارات، 2008: 37-43).

1. معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة.

2. معايير متعلقة بحسابات التسيير.

3. معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة.

4. معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية.

5. معايير أخرى.

ويمكن تصنيف معايير IPSAS في الجدول (1) التالي:

جدول رقم (1) تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

البيان	معايير متعلقة بالميزانية العامة		معايير متعلقة بحسابات التسيير	معايير متعلقة بالحسابات المجمعة العمومية		معايير أخرى
	الأصول	الخصوم		معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية	معايير متعلقة بالحسابات المجمعة العمومية	
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 الباحثين، 2022م.

خامساً: فوائد اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن اعتماد IPSAS يفيد في توليد العديد من الفوائد، وتشمل (عبدالقدوس، 2008: 147).

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.
 - 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:
- 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.

سادسا: طرق تطبيق معايير IPSAS وعقبات التطبيق: توجد عدة طرق لتطبيق المعايير لكن أهمها طريقتين لتطبيق المعايير، وتتمثل في: (فتحي، 2009: 3).

1. الطريقة المباشرة: وتكون بالتطبيق المباشر.
2. الطريقة غير المباشرة: وتكون من خلال التناغم والتناسق مع المعايير الدولية وذلك من خلال وضع معايير محلية تكون أكثر اقترابا من المعايير الدولية، كما أوصى العديد باعتماد المنظمات استراتيجية للتنفيذ التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيثما كان ذلك ممكنا، للحد من المخاطر الناشئة عن تعقيد ونطاق التنفيذ النهائي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكانت الأمم المتحدة قد تبنت هذه الاستراتيجية، مع التركيز في البداية على تنفيذ متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي لا تشترط إدخال تحسينات على نظم المعلومات القائمة. (جمعة، 2015، 34-35)

سابعا: عقبات التطبيق المباشر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: هناك مجموعة من العراقيل تواجه الدول عند تطبيقها المباشر للمعايير الدولية تتمثل في (براضية، 2016، 138-141):

1. اختلاف درجات التطور بين الدول: أي أن الحالة الاقتصادية للدول النامية تختلف عن الحالة الاقتصادية للدول المتقدمة.
2. اختلاف القوانين والتشريعات بين الدول: وتعد من أهم مشاكل التطبيق على الإطلاق.
3. طالما ان المعايير تصدر عن هيئة دولية فإنها تصدر باللغة الإنجليزية لذلك يجب أن تكون لدى المسؤولين معرفة كافية باللغة حتى يتمكنوا من ترجمتها وفهم المعنى الحقيقي لها بسرعة.

ثامناً: دور معايير IPSAS 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 (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010):

1. متطلبات الإفصاح وفق معايير IPSAS كمدخل لترشيد المال العام

يعد المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فيجوده 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: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007:806).

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 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.

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 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. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2011:548)

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.

تاسعاً: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد:

إن اعتماد معايير محاسبية في القطاع العام من شأنه أن يعمل على مكافحة الفساد المالي وتبديده من خلال ما توفره هذه المعايير من إفصاح والاعتماد على قياس واضح للإيرادات و النفقات، ويظهر ذلك جلياً من خلال:

1. تقديم تقارير تمكن من المسائلة وتحمل المسؤولية.
2. تقديم أدوات للتصرف في المخاطر وأخذ القرارات لتحسين التصرف.
3. تقديم أداة لقياس أداء المنشأة من خلال مقارنتها بمؤسسات مماثلة.
4. إمكانية مراجعة الحسابات لإعطاء مصداقية أكبر لمستعملي القوائم المالية.

الفصل الثاني: الإطار النظري للفساد المالي:

أولاً: مفهوم الفساد المالي: يعرف الفساد المالي على إنه مخالفة للأحكام والقواعد المالية وكذلك الإداري في الدولة عبر مختلف مؤسساتها، كما يتم اعتبار الفساد الإداري خطوة تسبق عملية الفساد المالي لذلك فإن الأخير يمثل نتيجة حتمية له (السعيدى، 2009:7).

ثانياً: مظاهر الفساد المالي :

يتم التعبير عن ظاهرة الفساد المالي عبر مجموعة سلوكيات متداخلة ومتشابكة في غالب الأحيان، ويمكن تصنيفها وفق التالي:

1- **الابتزاز و التزوير:** لغرض الحصول على المال او خدمة من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود وكذلك من صور الابتزاز مساومة الافراد و المنظمات بمعلومات غالبا ما تكون سلبية و تكون لدى المبتز حصرياً(العنزي، 2002:25).

2- **الإسراف ونهب المال العام:** هدر وتبديد الثروة العامة بشكل سري دون وجه حق، والتي تتمثل بمنح الإعفاءات الضريبية والجمركية أو تراخيص لشركات لغرض تحقيق مصالح متبادلة على حساب المال العام تحت ذريعة المساعدات. (محمد، 2016:203)

3- **مخالفة القواعد والأحكام المالية والقانونية:** من خلال الافتقار إلى النزاهة والشفافية في التصرفات المالية، وتحدث عندما تكون هناك علاقات عاطفية أو اجتماعية بين المسؤولين

الكبار و أشخاص آخرين متمثلين بأقاربهم أو أولادهم فيتم إحالة الصفقات المالية والمشاريع لهم بهدف الحصول على الأموال وليس تنفيذًا للصفقة.(كريفار وبربري، 2017:59)

4- اختلاس الأموال: يعتبر 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 إخلال جسيم بواجبات الوظيفة العامة وزعزعة الثقة لدى موظفي الدولة والتشكيك في نزاهتهم.(إسماعيل،2014:25).

ثالثاً: أسباب الفساد المالي:

تتعدد الأسباب المؤدية للفساد المالي ويمكن تمثيل أهمها وفق ما يأتي: (الغالبى والعامري،358-396:2010).

1. **مسببات تنظيمية: (مؤسسية):** وتتضمن ضعف المنظومة الرقابية والبطالة المقننة وطبيعة العمل المؤسسي، فضلاً عن حجم المؤسسة والعلاقة مع المسؤولين في الهيكل الإداري وكذلك عدم الاستقرار على المستوى المهني.
2. **مسببات شخصية:** تتعلق بمدة الخدمة والعمل الوظيفي بالإضافة لعامل العمر والمهنة والجنس والتحصيل الدراسي و الحاجة المادية والتخصص الدقيق والانانية و الوعي العام.
3. **مسببات بيئية:** و تشمل عوامل البيئة الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، التشريعية.

رابعاً: اهم العوامل المؤدية للفساد المالي:

وهي العوامل التي من شأنها التسبب في بث وشيوع ثقافة الفساد على الصعيد المالي و يمكن إيجاز أهمها في الاتي:

1. **العوامل الاقتصادية:** تتلخص اهم العوامل الاقتصادية والتي تدفع باتجاه تعاضم واستفحال فكرة الفساد المالي والإداري بالآتي(محمد، 2012:2):

- أ. الفقر واتساع الفجوة بين الطبقة المعدمة والطبقة الغنية المترفة، وهذه الفجوة تمثل حجر الأساس الذي تتكون عليه أساسه البيئة الخصبة لنمو ظاهرة الفساد المالي والإداري.
- ب. احتكار الدولة في إدارة دفة القيادة فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي، و هو ما يدفع موظفيها نحو فرض سلطاتهم وأساليب نفوذهم لاستحصال الهيمنة على كافة المجالات القطاعية.
- ج. ارتفاع المستوى المعيشي و الذي يتزامن مع تراجع رواتب موظفي القطاع العام، و اللذين يشكلان حافزاً رئيساً لممارسة صفقات الفساد و ما يدفع البعض ممن يعاني العوز للبحث عن مصادر إضافية للدخل ووفق أساليب غير شرعية.
- د. تعاضم آفة البطالة مع تناقص في فرص العمل، على أثر تراجع حجم الاستثمار بشقيه الأجنبي و المحلي.

هـ. التنافس في مجال اغتنام الفرص الاقتصادية واكتساب الأرباح وتحصيل العوائد يدفع المتعاملون مع الأجهزة الإدارية ومرووسيتها الى تقديم الرشوة للاستحواذ على تلك الفرص.

2- **العوامل السياسية:** ويتجه معظم الباحثين لاعتبارها من اهم مسببات حدوث ظاهرة الفساد المالي والإداري، نستعرض أهمها كما يأتي(الجبار،-150 134:2012):

أ. عجز الدولة في القيام بعملية إشباع الحاجات الأساسية لأفراد المجتمع و على وجه الخصوص تقييم مسألة احتياجات الموظفين والعاملين لديها، فضلاً عن غياب العدالة التنظيمية في توزيع الحقوق و المكتسبات بين المواطنين.

ب. قلة الوعي السياسي والجهل في معرفة الآليات والسياقات الإدارية والتي تمثل دستوراً للعمل الذي يجب إتباعه وممارسته من قبل السلطات، و أمر قائم على عاملي الكفاءة والخبرة في إدارة شؤون الدولة.

ج. تسييس القضاء وعدم استقلاليته و هو مرتبط أيضاً في عدم وجود جانب لفصل السلطات، حيث يلاحظ استقلالية القضاء وانفراده في الإدارة بمعزل عن النظام السياسي في معظم البلدان المتقدمة، و هو ما يولد نظاماً يتبع الحكم الراشد و خاضعاً للرقابة والتقويم.

د. ضعف الدور الذي تلعبه منظمات المجتمع الدولي في محاربة أوجه الفساد، واقتصارها في الرقابة على العمل الحكومي.

3- **العوامل التنظيمية والإدارية:** وهي العوامل التي تتميز عن مثيلاتها في كونها تمثل عوامل داخلية لها علاقة مباشرة في الهيكل التنظيمي نفسه سواء كان ذلك على مستوى الإدارة العامة ككل أو كان جهازاً إدارياً، ونستعرض فيما يلي البعض من الظواهر التنظيمية والإدارية والتي من شأنها خلق مناخ ملائم للفساد للذين يقومون عليه(عبداللطيف، 2012:95):

أ. تراجع مستويات المسائلة والشفافية الذي يترافق مع غياب الرقابة المالية والإدارية.

ب. انعدام وضوح السياسة العامة لإدارة الهيكل التنظيمي، فضلاً عن غياب المخطط الهيكلي العام وهو ما أسفر في نهاية الأمر لتضارب المسؤوليات وحدوث ازدواجية أدت لتقييد عمل الجهاز الإداري.

ج. تجاهل المعايير والأسس الموضوعية في اختيار القيادة الإدارية الناجحة واستشراء نموذج القدوة السيئة.

د. سوء استخدام وتطبيق التعليمات والأنظمة و القوانين.

هـ. عرقلة تطبيق مبادئ العدالة التنظيمية بين موظفي الدولة في مسألة توزيع الواجبات و كذلك الاستحقاقات.

و. إعطاء الوحدات الاقتصادية لواجبات تتعارض مع قدراتها المادية والبشرية ما يشكل عبئاً عليها و ينجم عن ذلك قصور في مسألة إنجازها لفروضها، و هو ما يدفع بعض المراجعين باتجاه اتباع طرق ملتوية لإنجازها وتسييرها.

4- **العوامل الاجتماعية:** يؤدي الفساد إلى خلخلة القيم الأخلاقية، و الى الإحباط وانتشار اللامبالاة والسلبية بين أفراد المجتمع، وبروز التعصب والتطرف في الآراء و انتشار الجريمة كرد فعل لانهايار القيم وعدم تكافؤ الفرص، كما يؤدي إلى عدم المهنية وفقدان قيمة العمل والتقبل النفسي لفكرة التفريط في معايير أداء الواجب الوظيفي والرقابي وتراجع الاهتمام بالحق العام.(عادل،2014:138).

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية:

أولاً: مجتمع وعينة و أداة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من اصحاب الخبرات المالية، المحاسبين، المدراء الماليين، المراجعين الداخليين، المفتشين الماليين، وغير ذلك بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي - السودان، وقد إعتد الباحثين على الاستبيان للحصول على البيانات اللازمة لإجراء البحث وقد تم تصميمها بالشكل الذي ينسجم مع أهداف البحث وفرضياته، وقد تضمنت الاستبانة الأسئلة الخاصة بعينة الدراسة إضافة إلى الأسئلة الخاصة باختبار فرضيات الدراسة لبيان دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد المالي.

تمت صياغة الأسئلة في الاستمارة بحيث يتم تحويل الإجابة إلى قيم كمية على مقياس ليكرت ذي الخمسة درجات (Five Point Scale) يأخذ المدى من 1 إلى 5، على النحو التالي:

مستوي المقياس، أوفق بشدة، أوفق، محايد، لا أوافق، لا أوفق بشدة

الدرجة 1 2 3 4 5

وقام الباحثين باختبار مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها ومدى اتساق وثبات المقياس المستخدم في جمع البيانات وذلك باستعمال معامل ارتباط Gronbach Alpha الذي يبين مدى وجود ارتباط بين القياسات المعبرة عن إجابات أفراد العينة وقد كانت قيمة معامل ارتباط ألفا كرونباخ(0.604-0.838) وهي قيمة يمكن أن يستدل من خلالها على إمكانية الاعتماد على إجابات أفراد العينة، إذ أن قيمة معامل ارتباط ألفا تكون مقبولة إذا كانت مساوية أو أكبر من(0.60) وخاصة في مجال البحوث الاجتماعية وبالتالي فإنه يمكن الاعتماد على

نتائج التحليل الإحصائي، كما تم تطبيق البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Packages for Social Science Statistical.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد الدراسة وتحديد نسب إجاباتهم على عبارات الاستبانة.
2. الوسط الحسابي من للقيمة العظمى لقياس ليكرت الخماسي، إذ تكون الدراسة مقبولة إذا حازت على نسبة أعلى من 61% أي إذا زاد الوسط الحسابي عن ثلاثة درجات من مساحة المقياس، وبعد الوسط الحسابي إحدى وأهم مقاييس النزعة المركزية ويستعمل لتمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة مع توضيح الانحراف المعياري و الذي يعد أحد وأهم مقاييس التشتت ويهدف إلى التعبير عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

ثالثا: تحليل البيانات واختبار الفرضيات: يشتمل هذا الجزء على تحليل البيانات الأساسية للدراسة للتمكن من معرفة اتجاهات الإجابات على عبارات فرضيات الدراسة المختلفة وذلك من خلال التوزيع التكراري والاحصاء الوصفي.

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء و الحد 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 والاختفاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي ؟ باستخراج النسب المئوية لإجابات العينة عن محاور الاستبانة، واعتمدت نسبة (60%) وأكثر لقبول الإجابة ، والجدول (2) التالي يوضح ذلك .

جدول (2)

التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الاولى

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
70%	1.076	3.83	16	28	1	58	48	يؤدي الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية موثوقة.

%90	0.982	4.55	7	0	8	23	113	يؤدي تطبيق معيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية ذات مصداقية.
%72	1.035	3.75	8	22	13	73	35	يؤدي الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية لتصحيح الأخطاء المالية.
%65	1.121	3.72	3	2	48	55	43	يزيد الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية من الضبط المحاسبي لتجنب الاحتيال المالي.
%65	1.308	3.48	13	25	15	63	35	يعزز الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية من رفع نوعية المعلومات المالية الحكومية.
%68	1.219	3.73	3	28	15	53	50	يساعد الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية في إمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية.
%65	0.978	3.60	1	30	11	75	33	يساعد الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية في كشف التلاعب في المستندات الرسمية.
%90	0.982	4.55	8	0	8	23	113	يؤدي الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية إلى تقليل التضليل في إعداد القوائم المالية.
%60	1.097	3.48	8	25	28	68	23	يلزم الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الوحدات بتنفيذ اللوائح المالية للحد من التلاعب في المال العام.
%67	1.049	4.02	5	15	5	73	53	يكشف الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الأخطاء المعتمدة في الدفاتر المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من نتائج الجدول (2) أعلاه أن تقديرات العينة أوافق بشدة، أوافق على النحو التالي: تحصلت على نسب تراوحت (60% - 90%) مما يدل على أنه فقرات المحور الثاني تتميز بدرجة استجابة عالية جداً احصائياً وقبول وهذه النتيجة تجيب على الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

جدول (3)

اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الاولى

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	قيمة مربع كأي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
0.014	3	10.667 ^a	1.076	3.83	يؤدي الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية موثوقة.
0.000	3	81.600 ^a	0.982	4.55	يؤدي تطبيق معيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية ذات مصداقية.
0.000	3	20.400 ^a	1.035	3.75	يؤدي الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الي تقديم بيانات مالية مفيدة لتصحيح الأخطاء المالية.
0.000	4	21.333 ^b	1.121	3.72	يزيد الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية من الضبط المحاسبي لتجنب الاحتيال المالي.
0.000	4	27.167 ^a	1.308	3.48	يعزز الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية من رفع نوعية المعلومات المالية الحكومية.
0.000	4	29.667 ^a	1.219	3.73	يساعد الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية في إمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية.
0.000	3	20.400 ^b	0.978	3.60	يساعد الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية في كشف التلاعب في المستندات الرسمية.
0.000	3	81.600 ^b	0.982	4.55	يؤدي الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية إلى تقليل التضليل في إعداد القوائم المالية.
0.000	4	26.667 ^a	1.097	3.48	يلزم الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الوحدات بتنفيذ اللوائح المالية للحد من التلاعب في المال العام.
0.000	4	50.500 ^a	1.049	4.02	يكشف الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية الأخطاء المعتمدة في الدفاتر المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يتضح للباحثة من الجدول (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، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي. الفرضية الثانية: 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(4) التالي يوضح ذلك .

جدول (4)

التوزيع التكراري ونتائج الإحصاء الوصفي لعبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التكرارات					العبارات
			لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	
80%	1.125	3.1	4	25	1	93	28	يؤدي الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.
92%	1.349	2.36	6	5	1	73	65	يوفر الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية معلومات ملائمة لتقويم السياسة المالية للدولة لتعزيز الاستقرار المالي.
73%	1.52	3.03	8	12	20	53	58	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يساعد الجهات الرقابية على تعزيز المسائلة في القطاع العام.
73%	1.382	2.95	3	2	35	58	53	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يوفر معلومات موضوعية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات المالية.
88%	1.361	2.9	0	2	15	50	83	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يمهّد للإفصاح عن الأحداث الهامة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية العمومية.
87%	1.367	3.17	8	2	10	88	43	يساعد الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي يقوم بها القطاع الحكومي.
83%	1.31	3.2	1	20	11	50	68	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يعزز الشفافية في القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي.
95%	0.955	4.14	2	5	0	78	65	يساهم الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في تحسين مخرجات القطاع الحكومي.
92%	0.679	3.47	8	3	3	73	65	يساهم الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى التحقق من ان النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة العامة للدولة.
83%	1.0502	3.14	13	10	3	40	85	يساعد الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في بيان القواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م

يلاحظ من نتائج الجدول (4) 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 الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي
العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

جدول (5)

اختبار (كأي تربيع) لدلالة الفروق لعبارات الفرضية الثانية

القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	قيمة مربع كاي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة
00.00	4	34.814 ^b	3.1	1.125	يؤدي الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى إيصال المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.
00.00	4	13.458 ^b	2.36	1.349	يوفر الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية معلومات ملائمة لتقييم السياسة المالية للدولة لتعزيز الاستقرار المالي.
00.00	4	24.644 ^b	3.03	1.52	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يساعد الجهات الرقابية على تعزيز المسائلة في القطاع العام.
00.00	3	22.695 ^a	2.95	1.382	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يوفر معلومات موضوعية تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات المالية الرشيدة.
00.00	4	60.576 ^b	2.9	1.361	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يمهّد للإفصاح عن الأحداث الهامة اللاحقة لتاريخ اعداد الميزانية العمومية.
00.00	4	32.271 ^b	3.17	1.367	يساعد الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير السوقية التي يقوم بها القطاع الحكومي.
00.00	4	61.593 ^b	3.2	1.31	الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية يعزز الشفافية في القوائم المالية المنشورة للقطاع الحكومي.
00.00	3	22.695 ^a	4.14	0.955	يساهم الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في تحسين مخرجات القطاع الحكومي.
0.000	4	60.576 ^b	3.47	0.679	يساهم الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية إلى التحقق من ان النفقات والإيرادات العامة نفذت في حدود اعتمادات الموازنة العامة للدولة.
0.000	4	32.271 ^b	3.14	1.0502	يساعد الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية في بيان القواعد المحاسبية المستخدمة في مسك السجلات المحاسبية.

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية، 2022م.

ينضح للباحثة من الجدول (5) 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 الالتزام بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

مناقشة النتائج:

الفرضية الاولى: اظهرت النتائج من واقع تحليل البيانات بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين خيارات إجابات أفراد العينة حول عبارات الفرضية، وذلك يدل على صحة الفرضية أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بمعيار السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطعاء و الحد من الفساد المالي بوزارة المالية والتخطيط الاقتصادي.

الفرضية الثانية: اظهرت النتائج من واقع تحليل البيانات بأنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين خيارات إجابات أفراد العينة حول عبارات الفرضية، وذلك يدل على صحة الفرضية 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.

النتائج:

1. التزام القطاع الحكومي بمعيار الإفصاح عن المعلومات المالية، جعله ذو شفافية عالية من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية.
2. دقة الإفصاح عن المعلومات ادي إلى سلامة القوائم المالية للقطاع الحكومي، وزاد من شمولية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المنشورة.
3. الالتزام بمعايير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية حول القطاع الحكومي العام حقق الشفافية و العدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة والحكومات المعنية.
4. الالتزام بمعايير IPSAS حقق الحماية اللازمة للملكية العامة وراعى مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة وحد من استغلال السلطة المصلحة العامة.
5. ساعد تبني معايير محاسبة القطاع العام في زيادة التناسق و اوجد لغة مشتركة بين حكومات العالم وجعلها قابلة للمقارنة فيما بينها، وعزز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية.

التوصيات:

1. ضرورة تبني معايير أساس الاستحقاق الكامل في تسجيل العمليات المالية والاعتراف بها لوحدات القطاع الحكومي لتأمين أدق المعلومات عن حقيقة الوضع المالي للدولة.
2. ضرورة وضع استراتيجيات فاعلة لمكافحة الفساد المالي وبناء إرادة قوية للإدارة السياسية العليا وإصلاح القطاع العام.
3. الاستفادة من التجارب الدولية الرائدة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والملائمة للبيئة المحاسبية السودانية.

4. ضرورة الاهتمام بمخرجات النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق درجة عالية من الإفصاح والجودة في التقارير المالية.
5. تأهيل رأس المال البشري وتطوير المناهج التعليمية التي تساعد على فهم معايير محاسبة القطاع العام والإصلاح الممنهج لنظام المحاسبة الحكومية.

المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. اسماعيل محمد صادق، الفساد الإداري في العالم العربي مفهومة وابعاده المختلفة، الطبعة 1، دار الكتب المصرية، مصر، 2014.
2. الجعرات خالد جمال، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، دار صفاء للنشر، عمان، 2008.
3. جمعة احمد حلمي، معايير التقارير المالية الدولية - معايير المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، 2015.
4. طلال الججاوي، عبد الناصر نور، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة الاسراء، الأردن، 2011.
5. الغالبي، العامري ظاهر محسن، المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات الاعمال- الاعمال والمجتمع، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2010.
6. فتحي محمود، معايير المحاسبة الدولية، مقرر دراسي للسنة الثانية، قسم الأسواق المالية، المعهد التقاني للمحاسبة والتمويل، سوريا، السنة الدراسية، 2009.
7. محمد المبروك ابوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

ب. الرسائل الجامعية

1. بامحمد 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، 2020.
2. سامية قوريش، متطلبات عصرة 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، 2021.
3. عبدالقدوس إبراهيم، المعايير المحاسبية الحكومية واهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2008.
4. 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، 2019.

ج. الدوريات والمجلات

1. حكيم برضية، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مقال منشور بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016.
2. خضر خطيبي، يوسف مونة، افاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) و دورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد الثاني 2016.
3. 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 2022.
4. السعيد يوسف، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IPASA في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد8، العدد، 18، 2017.
5. عادل محمد حسن، الفساد الإداري: أسبابه، اثاره و طرق مكافحته ودور المنظمات العالمية و العربية في مكافحته مع الإشارة الى تجارب بعض الدول في مكافحة الفساد الإداري، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد107، 2014.
6. عبداللطيف عادل، الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته، مجله المستقبل العربي، العدد27، بيروت، لبنان، 2012.
7. عطية الجبار، تجارب بعض الدول العربية في مكافحة الفساد، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد3، مركز البحوث وتطوير الموارد البشرية الأردن، ص 2007م
8. العنزي سعد، وجهة نظر تحليلية في الفساد، مجلة المعهد العالي للدراسات المالية و المحاسبية، العدد السادس السنة الثانية، 2002.
9. كريفار محمد، بربري محمد الأمين، دور واهمية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي بالإشارة لحالة الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد59، 2017.
10. محمد بن عزوز، الفساد الإداري والاقتصادي اثاره واليات مكافحته حاله الجزائر، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد7، 2016.

د. الندوات والمؤتمرات العلمية

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، تقديم عام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع إبراز دورها في تطوير الحوكمة، ورقة بحثية مقدمة في ندوة علمية دولية حول: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، تونس، 6\5 مارس، 2010.
 2. السعدي إبراهيم خليل، اثر الانهيار المالي المعاصر للشركات العالمية في المحاسبة والتدقيق، دراسة مقدمة للمؤتمر العلمي الثالث، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الاسراء، عمان، 2009.
 3. محمد حاكم محسن، الفساد الإداري والمالي واثاره الاقتصادية والاجتماعية في العراق، الملتقى العلمي الدولي السابع: حول الفساد الإداري والمالي المشكلة وسبل العلاج، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2012.
- هـ. إصدارات :

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة ونشر، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة، 2021.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة، 2011.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة، 2007.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة، 2011.
5. جمعية المحاسبين والمرجعيين الفلسطينية، المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام، الوكالة الامريكية للتنمية الدولية USAID، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، 2002.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية

1. International of Federation Accounting, Handbook of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board, Edition Volume1, 2016.
2. Jens Heiling, Basics of IPSASB, s Conceptual Framework, Ernst & Young Germany, Brussels, May 13, 2016.

ثالثاً: الانترنت

1. <http://acomptaenlive.over-blog.com>
2. <http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG->