

أسباب ودوافع تجنيد الأموال في المؤسسات الحكومية

دراسة ميدانية وزارة المالية والإقتصاد والقوى العاملة بولاية الجزيرة، السودان (2021م)

بروفيسور: محمد عوض الكريم الحسين⁽²⁾

آية قسم الله محمد إبراهيم⁽¹⁾

مستخلص

هدفت هذه الورقة إلى توضيح مخاطر تجنيد الإيرادات ومدى الضرر الذي يلحق بالإقتصاد الكلى للدولة نتيجة لهذه الممارسة . و أن محاربة الفساد هي جزء من عملية كبيرة لارساء دعائم الحكم الرشيد بما يُرسخ الشفافية والمساءلة وسيادة القوانين واللوائح والإجراءات في أجهزة الدولة . إتمدت الباحثة في الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وأسلوب المسح الشامل ، واستخدمت الباحثة الإستبيان كأداة للحصول على بيانات موضوعية شملت فئة المراجعين الداخليين الممارسين للمهنة في إطارها الرسمي بولاية الجزيرة كدراسة حالة في القطاع الحكومي . وقد خلص البحث إلى غياب قوانين تجريم التجنيد بطريقة مباشرة ، على أن تقوم وزارة المالية بالتصدي للتجنيد عن طريق قوانين مباشرة وعقوبات رادعة لتجريم تجنيد الإيرادات .

(1): طالبة دكتوراة - جامعة الجزيرة - كلية الاقتصاد والتنمية الريفية ، قسم المحاسبة والتمويل

(2): أستاذ المحاسبة - جامعة الجزيرة - كلية الاقتصاد والتنمية الريفية ، قسم المحاسبة والتمويل

1- مقدمة

تتمثل أهمية الموارد الذاتية في تسيير المهام الداخلية للمؤسسة أو المنظمة العامة وتشغيلها بحسب أهدافها الموضوعية وفق القوانين واللوائح، لتحقيق مردود إيجابي على المستوى الجزئي وبالتالي على مستوى الاقتصاد الكلي للدولة. والمؤسسات العامة هي تلك القطاعات التي تكون مملوكة للدولة وقد تكون استثمارية ربحية أو خدمية خيرية أو غير ذلك

ويقول بوب (2011م): "إن تجنيب بعض المؤسسات أو الهيئات الحكومية لجزء من مواردها وإخفائها عن وزارة المالية، ومن ثم التصرف فيها وهذا خطأ كبير لما فيه من مشجعات على الفساد في المال العام. وإن وزارة المالية هي الجهة الوحيدة التي لها الحق في الإشراف على الإنفاق الحكومي".

كما أن اللوائح المالية والمحاسبية نصت على عدم جواز تجنيب الإيرادات أو تأخير توريدها (لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية 2011م) والتجنيب هو اقتطاع المؤسسات الحكومية لجزء من أو كل مواردها وإدخالها في خزيتها العامة مع عدم الإفصاح عن حجم الأموال و يترتب عليها اختلالات هيكلية في الاقتصاد الكلي بالبلاد على المدى القصير والمدى الطويل بطبيعة الحال

ولضمان كفاءة تشغيل الموارد فإن اللوائح تقتضى الإيداع لدى وزارة المالية وفق دورة مستنديه ومحاسبية معيارية متعارف عليها ، ومن ثم تتم إعادة تخصيص الموارد. ويشير في ذلك قانون المراجع العام نصاً على أن كل الأموال التي تدخل كإيرادات للدولة يجب أن تدخل للخزينة العامة ومن ثم يعاد تخصيصها وتحديد أوجه صرفها في البنود العادية أو الخاصة قانون ديوان المراجعة القومية (2007م).

وقد أوضح تقرير منظمة الشفافية للعام 2019م أن السودان والصومال والعراق وليبيا وفلسطين هي الأسوأ في درجة مكافحة الفساد. فيما لا تزال هنالك العديد من المؤسسات الحكومية تمارس تجنيب الإيرادات الذاتية وحجبها عن الخزينة العامة للدولة مما يشير لتدنى دور الرقابة الداخلية في هذا الخصوص.

يقول الغالي (2019م): "إن 80% من الشركات الحكومية لا تورد إيراداتها إلي الخزينة العامة" كما إن هنالك أكثر من اربعمائة شركة حكومية غير خاضعة للمراجعة وفق ما أوردته لجنة حصر ومراجعة الشركات الحكومية ، منها اثنتي عشر شركة حكومية فقط تقوم بإيداع ارباحها وإيراداتها لدى خزينة وزارة المالية بينما لا تقوم بقية الشركات بذلك .

2. مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في التحقق من أساليب تجنيب الإيرادات في مؤسسات القطاع الحكومي والتحقق من الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة الداخلية وفق دورها المرسوم قانونياً ولائحياً ومعياريماً في الحد من مشكلات تجنيب الموارد الذاتية ومخاطر إخراجها من دورة التشغيل في الموازنة العامة للدولة وفق القوانين واللوائح المنظمة للإجراءات المالية والمحاسبية ، من واقع أن تجنيب هذه الأموال يؤدي الى شح الإيرادات المتوقعة بوزارة المالية باعتبارها الجهة الموكلة إليها الولاية على المال العام، وبالتالي يؤثر على الموازنة العامة، أن إقرار الميزانية والتخطيط لها في إطارها القومي وتنفيذها بالكفاءة المأمولة يتوقف على معرفة حجم الإيراد والإنفاق الحكومي ، والتجنيب يؤثر على الموازنة العامة سلباً وبالتالي على التنمية وما يترتب عليه في الإطار الشامل من اختلال هيكل الاقتصاد بحيث يضعف قدرة وزارة المالية على السيطرة على المال العام وتوجيهه حسب السياسة العامة للدولة.

3. أسئلة البحث :

1. ما هي الاسباب التي تدعو المؤسسات الحكومية لممارسة سياسة تجنيب الموارد الذاتية ؟
2. هل ثمة فجوة في اللوائح المالية تجعل المؤسسات الحكومية تمارس سياسة تجنيب الموارد؟

4. أهداف البحث:

1. معرفة أسباب تجنيب الموارد الذاتية في مؤسسات القطاع الحكومي.
2. دراسة مدى وجود فجوة في دور الرقابة الداخلية في ممارسة مهامها في الإطار التنفيذي الذي يحد من ممارسة تجنيب الموارد الذاتية بعيداً عن الدورة المحاسبية عبر وزارة المالية.

5. أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته من أهمية الدور الرئيس الذي تقدمه حصيلة الإيرادات الذاتية في تمويل أنشطة الدولة بما يمكن أن يخدم قضايا التنمية والاستقرار وترسيخ مبادئ الحوكمة والحكم الرشيد.

7. منهجية البحث :

سيعتمد البحث بصفة أساسية على الاستقصاء والمنهج الوصفي التحليلي وأسلوب المسح الشامل لجميع مفردات مجتمع البحث المكون من الوزارات والمؤسسات والهيئات والشركات الحكومية كما سيعتمد البحث على الاستبيان والملاحظة

لجمع البيانات الأولية اللازمة لتقييم الأداء الفعلي لمجتمع البحث، ودراسة وتقييم التقارير الرسمية التي تشير للظاهرة في الواقع العملي بالإضافة للمصادر الثانوية .

1.7 مجتمع الدراسة:

يعد المحاسبون والمدراء الماليون والاداريون و المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بولاية الجزيرة المرتكز الأساسي لمجتمع الدراسة لاستجلاب بيانات الدراسة من واقع الممارسة العملية المستمرة لسلسلة الأحداث والاجراءات المتعلقة بالمال العام، وتم اختيار هذا المجتمع لأنه المعني بصفة أساسية ورسمية بتنفيذ مهام الرقابة المالية والمراجعة الداخلية التي اعتمدها القوانين واللوائح الصادرة في السودان وبلغ عدد المحاسبون والمراجعون في الولاية 500.

2.7 عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من جميع إدارات وأقسام المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي لأغراض الحصول على مردود موضوعي ما أمكن ذلك فيما يتعلق بالمشكلة البحثية، وفي سبيل ذلك امتدَّت العينة إلى جميع الوزارات التي تبلغ ثمان وزارات هي: وزارة المالية، وزارة التخطيط العمراني، وزارة الصحة، وزارة الزراعة، وزارة الشباب والرياضة، وزارة الشؤون الاجتماعية، وزارة التربية والتعليم، وزارة الثقافة والإعلام.

بالإضافة لأقسام وإدارات المراجعة الداخلية في المحليات والوحدات الإدارية التابعة لها وهي: محلية مدني الكبرى، محلية جنوب الجزيرة، محلية أم القرى، محلية شرق الجزيرة، محلية الحصاصي، محلية الكاملين، محلية المناقل، ومحلية 24 القرشي .وكذلك الهيئات والمصالح والمؤسسات التي تتبع إدارياً ومالياً لوزارة المالية والقوة العاملة لولاية الجزيرة، الإستبيان الذي تكوّن من 45 سؤالاً مباشراً.قامت الباحثة بتوزيع عدد 300 إستبانة على المبحوثين وهم من العاملين في المراجعة والمحاسبة بمؤسسات القطاع الحكومي التابعة لوزارة الماليةتوقد استكملت الباحثة أسترجاع 212 إستبانة من العدد الموزع كلياً البالغ 300 إستبانة بما يوازي 70%.إستغرق التوزيع والإسترداد وقتاً طويلاً واستدعى تكراراً للزيارات لمواقع المحاسبين والمراجعين وفق العينة المستهدفة بمختلف قطاعات عملهم في الوزارات والمحليات والمؤسسات الحكومية الأخرى ، واجهت الباحثة في أثناءها الكثير من الصعوبات غير ان مرد ذلك يمكن اسنادة للظروف الصحية الطارئة التي فرضتها جائحة كورونا والأوضاع التي تمر بها البلاد إضافة لكثافة العمل في مكاتب المراجعة والمحاسبة وعدم توفر الوقت الكافي لبعضهم وهي من المبررات التي واجهتها الباحثة في زيارتها المتكررة للحصول على البيانات.

3.7 مصادر ووسائل جمع المعلومات والبيانات.:

تتقسم المصادر التي استمدت منها الباحثة بيانات الدراسة إلى:

المصادر الثانوية: وفيها استقت الباحثة البيانات والمعلومات من المراجع والكتب والدوريات المتخصصة والبحوث والدراسات السابقة في مجال الرقابة المالية والمراجعة الداخلية، والوثائق والتقارير والمنشورات والقوانين واللوائح الصادرة عن وزارة المالية والاقتصاد لتنظيم سلسلة إجراءات المعاملات المالية والمحاسبية وما يرتبط بها من الأدوات العملية لضبط ورقابة وتدقيق المال العام واستخداماته في القطاع الحكومي.

المصادر الأولية: وفيها اعتمد الباحث على تصميم استبانة لأغراض جمع بيانات مباشرة من العاملين في إدارات المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية في الوزارات والمحليات والهيئات، وذلك بحكم مسؤوليات الوظيفة التي تُحوّل لهم إنفاذ وسائل وضوابط رقابة المال العام كما حددها قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية للعام (2010م)، وقانون ولائحة الرقابة المالية والمراجعة الداخلية بولاية الجزيرة للعام (2007م)، وقانون ولائحة الإجراءات المالية والمحاسبة للعام (2011م)، والذين تتوفر لديهم البيانات المرتبطة بأسئلة الدراسة،

8. الأدبيات والدراسات السابقة:

1.8 الأدبيات:

تأتى الحاجة إلى ضبط الإنفاق الحكومي وإدارة المال العام وتوجيهه إلى الأنشطة التي تهدف الدولة إلى تحقيقها، ومن أجل تنفيذ المهام والخدمات في القطاع الحكومي وفق الأهداف والضوابط الموضوعية لا بد من وجود قوانين رادعة بطبيعة الحال تحكم إجراءات تحصيل وإنفاق المال العام وبالتالي تشغيلها في تحقيق الأهداف المرسومة على المدى. وللحد من ممارسة تجنيب الإيرادات والصرف خارج الموازنة المجازة في أجهزة الدولة . والتجنيب هو خرق للعديد من نصوص قانون الإجراءات المالية والمحاسبية وقد يتمثل في أشكال عديدة منها توريد نقدي بصورة مباشرة ووضعه في خزينة المؤسسة ، وفي فتح حسابات في بنوك تجارية حتى لا يتم إيداع المتحصلات في الخزينة الموحدة للحساب العام في وزارة المالية، وكذلك في الاستثمار في الأصول وإدارتها بدون إخطار وزارة المالية وعدم توريد المال لديها.

يقول عبد العظيم المهل (2016): "قلة النفقات والإيرادات المالية للدولة أحد أسباب الاتجاه للتجنيب وأن وزارة المالية لا تستطيع الوفاء بحاجة الوحدات والمؤسسات الحكومية ومشاريعها المختلفة في الوقت المناسب لانجاز خططها والتزاماتها ولا بد من تفعيل دور الرقابة الداخلية".

تعريف التجنيب: هي إيرادات يتم تحصيلها بموجب أوامر إدارية ولا تدخل ضمن الدورة المستندية ولا يتم تأثير القوائم بها ويتم صرفها بعيدا عن ضوابط وإجراءات الصرف المنصوص عليها في اللوائح والقوانين. [تقرير مدير المراجعة شمال دارفور موقع الراكوبة 2018م.]

دوافع وأسباب التجنيب: يمكن تلخيص أسباب ودوافع التجنيب على النحو التالي:

- 1- التجنيب لأسباب سياسية وأمنية.
- 2- عدم توزيع الإيرادات المالية بشفافية وعدالة.
- 3- قلة التدفقات والإيرادات المالية للدولة.
- 4- بطء وبيروقراطية الإجراءات الديوانية المتبعة.
- 5- تلجأ إلى ممارسة التجنيب المؤسسات الإرادية حتى تتمكن من زيادة الصرف غير المسموح به قانوناً.
- 6- قد تمنح المالية استثناءات لجهة ما لتجنيب المال بهدف تنفيذ بعض الأعمال، {عبدالعظيم المهل(2018م) .

مخاطر ممارسة التجنيب: ويمكن توضيحها في الآتي كما تشير الأدبيات:

- 1- عدم تحقيق أهداف الموازنة العامة وعدم صدقيه المؤشرات المالية والاقتصادية.
- 2- عدم توافق صرف الأموال مع أولويات الموازنة والتنمية واستغلالها في دفع الحوافز والمكافآت.
- 3- غياب الرقابة على المؤسسات يهيئ بيئة مواتية للتصرفات المالية غير الملتزمة وتعارضها مع مبادئ الشفافية والمحاسبة.
- 4- عدم قدرة وزارة المالية على السيطرة على المال العام وتوجيهه حسب السياسة العامة للدولة وحسب الحاجة.
- 5- يسهم في رداءة البنية التحتية وتشويه الإنفاق حيث أنه يقلل من الإنفاق على المجالات المهمة والمؤثرة على النمو ويرفع من الإنفاق على المجالات الأقل أهمية للنمو كالداعاية والسفريات والمهرجانات

6- يجعل القوائم المالية غير معبرة عن الموقف المالي الحقيقي للوحدة لعدم الإفصاح الكامل للموارد والمصروفات، وفي هذه هدر للمال العام لان المبالغ المجنبة يتم صرفها دون إتباع الإجراءات والضوابط التي تقيد الصرف.

ممارسة التجنيب والاختلالات التي يحدثها في الموازنة: حيث أنه يُعد مخالفة لأحكام وقانون الإجراءات المالية والمحاسبية للعام 2011 في السودان، بحيث يؤثر على البيانات المالية وظهورها بغير حقيقتها وافتقارها الموثوقية في البيانات المالية الأمر الذي كان له تأثير بالغ في ظهور العجز في الموازنة نسبة لتزايد حجم الإنفاق وتناقص الإيرادات التي من المفترض أن تكون قد وُردت في الخزنة الموحدة لوزارة المالية والتي من خلالها يتم إعداد الموازنات عن طريق تقدير الإيرادات والمصروفات المختلفة للدولة وإدارة التدفقات المالية.

2.8 الدراسات السابقة

دراسة مصطفى (2010): استهدف البحث معرفة أثر تجنيب الموارد الذاتية على الأداء في مؤسسات القطاع العام بالسودان بالتركيز على حالة وزارة الصحة ولاية الخرطوم. أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن سياسة تجنيب الموارد الذاتية لها تأثيراً سلبياً على الأداء في المستشفيات العامة. ومن أهم توصيات الدراسة: الاستمرار بتطبيق قرار توريد حصيلة إيرادات المستشفيات إلى الخزينة العامة مع مراعاة أن تكون الموارد المخصصة للمستشفيات من قبل الوزارة تغطي جميع بنود الصرف بها. ولم تناقش التجنيب ومدى وجوده في المؤسسات.

دراسة موسى (2014): بحثت الدراسة في معرفة أسباب تجاوز الصرف خارج حدود الموازنة وتداعيات عدم التقيد بالصرف في حدود الموازنة نطاق هذه الدراسة جامعة الجزيرة. توصلت الدراسة: إلى أن الغالبية من المحاسبين والإداريين والتنفيذيين بالجامعة استخدموا طريقة الاعتماد على تقديرات السنة السابقة بصورة كبيرة جداً في تقدير بنود المصروفات والإيرادات على عكس طريقة التقدير المباشر، مما كان له الأثر الكبير في عدم التزامهم بتقديرات الموازنة عند التنفيذ، وأن هنالك تجاوزاً في الصرف في بعض بنود الموازنة. من الملاحظ أن الدراسة ركزت على استخدام الطرق. وأنها السبب في تجاوز الصرف خارج الموازنة .

9. التحليل ومناقشة البيانات:

1.9 صدق أداة البحث وثباتها:

قامت الباحثة بتحكيم عبارات الإستبيان بغرض التأكد من صدقها وثباتها ، وتم ذلك من خلال:

الصدق الظاهري: عرضت الباحثة الاستبيان على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس في كلية الاقتصاد والتنمية الريفية بجامعة الجزيرة ، متخصصين في المحاسبة والتمويل والإحصاء ، وقد امدوا الاستبيان بتوجيهات ثرة استجابت لها الباحثة وقامت بالحذف والإضافة والتعديلات اللازمة وفق مقترحات السادة المحكمين حتى خرج بصورته النهائية.

الصدق الإحصائي: لاختبار ثبات أسئلة وعبارات الإستبيان أجرت الباحثة اختبار معامل الثبات (ألفا كرونباخ) ، من الجدول رقم (1) يُبين ذلك.

جدول رقم (1) قيمة معامل الثبات:

معامل لفاكرونباخ	عدد العبارات	معامل الثبات الكلي
0.85	44	

المصدر: إعداد الباحثة من واقع المسح الميداني(2021)

يوضح الجدول رقم (1) نتائج طريقة الاتساق الداخلي لقياس معامل الثبات لأداة الدراسة الاستبيان ويتضح من الجدول أن قيمة معامل ألفا كرونباخ بلغت 0.85 وهي قيمة عالية جداً تدل على أن الأستبانة المصممة بواسطة الباحثة إذا طبقت على فرد أو على مجموعة من الأفراد عدة مرات فإنها ستعطي نفس النتائج أو التقديرات، وبالتالي فإن استبانة الدراسة يمكن وصفها بأنها ثابتة.

ولاختبار صدق أسئلة وعبارات الإستبيان أجرت الباحثة اختبار معامل الصدق والجدول رقم (4-2) يبين ذلك :

جدول رقم (2): قيمة معامل الصدق

معامل الصدق	عدد الفقرات	المقياس الكلي
0.92	44	

المصدر: إعداد الباحثة من واقع المسح الميداني(2021)

يشير الجدول رقم (2) إلى أن قيمة معامل الصدق الذاتي بلغت 0.92 وهي قيمة عالية جداً، تدل على أن الاستبانة المصممة بواسطة الباحثة أثبتت صدقها في قياس ما وضعت لقياسه؛ أي أنها صالحة لقياس الجانب المقصود ولا تقيس جانباً سواه.

تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة ومعامل الثبات يأخذ قيم تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هنالك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلي العكس إذا كان هنالك

ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح إي أن زيادة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات ومن ثم عكس نتائج العينة علي مجتمع الدراسة (Cronbach,1970).

2.9 التكرارات والنسب المئوية :

تم تحليل البيانات الأولية التي جمعت من خلال الاستبيان من خلال الوصف الأولي للعينة باستخدام جداول التوزيع التكرارية والنسبية للمتغيرات ذات الطبيعة النوعية.

3.9 مقياس ليكارت:

استخدم هذا المقياس بغرض معرفة اتجاه آراء المستجيبين حول متغير معين له مقياس ترتيبي، ويتم إدخال الأرقام للحاسب الآلي لتعبر عن الأوزان. ومن ثم يتم عرض جدول تكراري يعكس توزيع الآراء. والمقياس الذي يعبر عن الاتجاه في مثل هذه الحالات يعرف بمقياس ليكارت. وقد تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي من خمسة خيارات هي (1 = لا أوافق بشدة 2 = لا أوافق 3 = لا أدري 4 = أوافق 5 = أوافق بشدة). ومن ثم يحسب المتوسط المرجح ووفقا لقيمه حدد الاتجاه العام للعبارات في كل محور (Likert, 1932)

جدول رقم (3) تصنيفات مقياس ليكارت الخماسي:

الاتجاه العام	المتوسط المرجح
لا أوافق بشدة	1.79 – 1
لا أوافق	2.5 – 1.8
محايد	3.39 – 2.6
أوافق	4.19 – 3.4
أوافق بشدة	5 – 4.2

Source : Likert (1932). A technique for measurement of attitudes

4.9 الاسباب التي جعلت المؤسسات الحكومية تقوم بتطبيق سياسة التجنيب:

يشير الجدول (4) الذي تناول الأسباب التي تجعل المؤسسات الحكومية تقوم بتطبيق سياسة التجنيب في العبارة الأولى حيث نجد الغالبية العظمى من المبحوثين لديهم دراية كافية بضعف السلسلة الإجرائية والقوانين لضبط الموارد المتاحة حيث بلغت نسبة الذين يوافقون بشدة 81% والذين يوافقون 13% تراوحت نسب الحياد ولا أوافق ولاأوافق بشدة 3% و2% و1% وهي نسب ضعيفة جداً ما يشير إلى وجود توافق فيما بين أفراد العينة على ضعف السلسلة الإجرائية للرقابة الداخلية وتفسر الباحثة ذلك بأن أفراد عينة الدراسة بحكم عملهم في المجال المحاسبي والرقابي جاءت آرائهم متوافقة بما يدعم واقع الحياة العملية حول مفهوم التجنيب. مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

كما يفيد الجدول(4) في العبارة الثانية أن أغلبية أفراد العينة المبحوثة يوافقون على وجود مصالح شخصية تجعل بعض المؤسسات تمارس التجنيب للصرف منه على الحوافز والمزايا العالية بعيداً عن رقابة وزارة المالية بنسبة بلغت 69% موافقة بشدة و23% موافق و3% محايد و3 لاوافق و1% لا أوافق بشدة وهذا يدل أن أغلبية المبحوثين وجهات نظرهم متطابقة حول وجود المصالح الشخصية. مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

ويتضح من الجدول (4) العبارة الثالثة ضعف النمط الإداري في المؤسسات الحكومية حيث نجد أن الغالبية العظمى 62% يوافقون بشدة و32% يوافقون و2% محايد و3% الذين لا يوافقون و1% فقط هم الذين لا يوافقون بشدة وهذا يشير إلى إدراك العاملين في المؤسسات بمسببات وكذلك آليات التجنيب الأمر الذي يجعل المؤسسات الحكومية تطبق سياسة التجنيب . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

جدول رقم (4) الاسباب جعلت المؤسسات الحكومية تقوم بتطبيق سياسة التجنيز

الاتجاه العام	الوسط الحسابي	لأوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة	
الموافقة بشدة	4.69	%1	%2	%3	%13	%81	ضعف الرقابة الداخلية والسلسلة الإجرائية والقوانين واللوائح الداعية لضبط الموارد المتاحة.	
الموافقة بشدة	4.56	%2	%3	%3	%23	%69	وجود مصالح شخصية تجعل بعض المؤسسات الحكومية تمارس التجنيز للصرف منه على الحوافز والمزايا العالية مثلاً بعيداً عن رقابة وزارة المالية ولوائحها التنظيمية.	
الموافقة بشدة	4.53	%1	%3	%2	%32	%62	ضعف النمط الإداري في المؤسسات الحكومية.	
الموافقة بشدة	4.51	%1	%4	%7	%17	%71	تواطؤ الموظفين التابعين لوزارة المالية المعنيين بالرقابة مع بعض المؤسسات الحكومية التي تمارس التجنيز.	
الموافقة بشدة	4.50	%1	%4	%7	%19	%69	منح الحكومة نفسها سلطات وحماية غير معلنه للمؤسسات الحكومية التي تمارس التجنيز.	
الموافقة بشدة	4.44	%3	%5	%5	%19	%68	ضعف الموارد المخصصة للمؤسسات الحكومية.	
الموافقة بشدة	4.27	%3	%9	%5	%24	%59	عدم معرفة وزارة المالية بإيرادات ومصروفات المؤسسات الحكومية في الأخرى.	
الموافقة بشدة	4.50	المقياس الكلي						

المصدر: إعداد الباحثة من واقع المسح الميداني(2021)

ويبين الجدول (4) العبارة الرابعة تواطؤ الموظفين التابعين لوزارة المالية المعنيين بالرقابة مع بعض المؤسسات الحكومية التي تمارس التجنيز حيث بلغت نسبة المبحوثين الذين يوافقون بشدة على تواطؤ الموظفين 71% ونسبة الموافقين 17% وتتراوح نسب الحياد وعدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة بين 7% و 4% و 1%، ويتضح للباحثة أن سوء استخدام وخيانة الأمانة والإختلاسات والتجنيز هذا ناتج عن أخلاقيات وآداب وسلوك المهنة التي تتمثل في قيم

ومعايير الالتزام . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

من الجدول (4) العبارة الخامسة والتي تناولت منح الحكومة نفسها سلطات وحماية غير معلنه للمؤسسات الحكومية التي تمارس التجنيب .حيث نجد أن 69% يوافقون بشدة و19% موافق و7% محايد و4% لا أوافق و1% لا يوافقون بشدة وهذا يشير الى ضعف إحكام الرقابة على المال العام ووجود خلل في أداء النظم المالية والمحاسبية في مؤسسات الدولة . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

ويبين الجدول (4) في العبارة السادسة والتي تناولت ضعف الموارد المخصصة للمؤسسات الحكومية . حيث نجد أن مانسبته 68% من المبحوثين يوافقون على ضعف الموارد والذي له اليد المباشرة في ممارسة التجنيب و19% يوافقون و5% محايد و5% لا يوافقون على ضعف الموارد و3% لا توافق بشدة وهي نسبة قليلة جداً، ويشير هذا ان مخرجات العبارة تتسق مع ماأفرزته العبارات السابقة . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

ويبين الجدول (4) العبارة الأخيرة عدم معرفة وزارة المالية بإيرادات ومصروفات المؤسسات الحكومية الأخرى .حيث بلغت نسبة الموافقة بشدة 59% والموافقة 24% ومحايد 5% و9% لا يوافقون و3% هي عدم الموافقة وهذا يشير إلى عدم كفاءة وسلامة النظام المالي الحكومي وقوته ولاتوجد برامج تربط بين المالية والمؤسسات الحكومية . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

ومن أشكال التجنيب التي يمكن أن تمارسها المؤسسات الحكومية وفق وجهات ميول المستبانيين هو تجنيب إيرادات أو مخزونات أو رفع تقارير غير حقيقية فيما يتعلق بالإيرادات ، إيرادات داخلية للوحدة غير مضمنة في الموازنة العامة لدى وزارة المالية ويمكن تحصيلها بدفاتر غير رسمية تطبعها الوحدة لصالحها ، العطاءات والترهل الإداري ، عدم تحقيق ميزانيات المشاريع المطروحة وانتقاصها بعد الموافقة عليها من المالية بواسطة المؤسسات الحكومية

من الجدول رقم (4) نلاحظ ان المبحوثين يوافقون بشدة على أن الأسباب المذكورة عاليه هي التي جعلت المؤسسات الحكومية تقوم بتطبيق سياسة التجنيب ومن قيم الوسط الحسابي نجد أن ضعف الرقابة الداخلية والسلسلة

الإجرائية والقوانين واللوائح الداعية لضبط الموارد المتاحة تأتي في مقدمة الترتيب من حيث الأهمية بوسط حسابي 4.69 وفي المرتبة الثانية من حيث الترتيب ظهرت المصالح الشخصية المتعلقة بالتجنيب بغرض صرف الحوافز بوسط حسابي 4.56 وجاء ضعف النمط الإداري في المؤسسات الحكومية في المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.53. وفي مؤخرة الترتيب ظهرت اسباب ضعف الموارد المتخصصة للمؤسسات الحكومية وعدم معرفة وزارة المالية بإيرادات ومصروفات المؤسسات الحكومية في الأخرى.

5.9 فجوة تطبيق اللوائح المالية الخاصة بمنع التجنيب في المؤسسات الحكومية:

جدول رقم (5) فجوة تطبيق اللوائح المالية الخاصة بمنع التجنيب في المؤسسات الحكومية

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق	الوسط الحسابي	الاتجاه العام
تشديد العقوبات على المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التجنيب للحد منه	82%	13%	3%	2%	4.74	الموافقة بشدة	
القوانين المالية بحاجة للتعديل والإضافة فيما يلي تعزيز الرقابة على التجنيب.	76%	21%	2%	0.5%	4.70	الموافقة بشدة	
هنالك عده اساليب للتجنيب يتم ممارستها في المؤسسات الحكومية رغم وجود اللوائح.	76%	18%	3%	2.5%	4.67	الموافقة بشدة	
ضعف مهارات وصلاحيات الموظفين المسؤولين عن منع وتحجيم التجنيب في القطاع الحكومي	75.5%	17%	3%	4%	4.63	الموافقة بشدة	
عدم التحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الموضوعية ووضع عقوبات صارمة وقابلية التنفيذ.	56%	37%	2%	3%	4.42	الموافقة بشدة	
إجراءات أنظمة حسابات الخزنة الواحدة لم تُوقف ممارسة عمليات التجنيب في المؤسسات الحكومية.	55%	35%	3%	5%	4.38	الموافقة بشدة	
التعليمات الإجرائية التي تحدد تحصيل وتسجيل وصرف الاموال بالمؤسسات الحكومية غير كافية وغير واضحة.	46%	41%	7%	5%	4.25	الموافقة بشدة	
إجراءات أنظمة التحصيل الإلكتروني لم تُوقف	47%	41%	3%	5%	4.23	الموافقة بشدة	

							ممارسة عمليات التجنيد في المؤسسات الحكومية.
الموافقة بشدة	4.17	%2	%6	%9	%38	%45	لا يتم التأكد ومطابقة أى قرار للصرف في المؤسسات ومقارنته مع اللوائح والموازنة المجازة في وزارة المالية.
الموافقة بشدة	4.46	المقياس الكلي					

المصدر: إعداد الباحثة من واقع المسح الميداني(2021)

يشير الجدول (5) الذى تناول فجوة تطبيق اللوائح المالية الخاصة بمنع التجنيد فى المؤسسات الحكومية فى العبارة الأولى هنالك عده اساليب للتجنيد يتم ممارستها فى المؤسسات الحكومية رغم وجود اللوائح. حيث نجد الغالبية العظمى يوافقون بشدة بنسبه 76 % وموافقون 18% و 3% محايد و 2.5% لا يوافقون بشدة و 0.5% لا يوافقون . تشير العبارة أن الغالبية من المبحوثين لديهم دراية كافية بالتجنيد وطرق ممارستها . مما يرجح القرار الإحصائى برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة فى حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائى للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

يبين الجدول (5) فى العبارة الثانية إجراءات أنظمة حسابات الخزنة الواحدة لم تُوقف ممارسة عمليات التجنيد فى المؤسسات الحكومية حيث أن الغالبية العظمى من المبحوثين يوافقون بشدة بنسبه 55% ويوافقون 35% و محايد 3% ولا يوافق 5% ولا أوافق بشدة 2% . هذا يشير إلى وجود ضعف فى تنفيذ الأنظمة واللوائح المحاسبية وأن على وزارة المالية فرض المزيد من الرقابة على المؤسسات الحكومية للالتزام بنظام الخزنة الموحد. مما يرجح القرار الإحصائى برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة فى حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائى للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

يوضح الجدول رقم (5) فى العبارة الثالثة إجراءات أنظمة التحصيل الإلكتروني لم تُوقف ممارسة عمليات التجنيد فى المؤسسات فالغالبية العظمى من المبحوثين يوافقون بشده وتبلغ نسبتهم 47% و 41% يوافقون و 3% محايد و لا يوافق 5% ولا يوافق 4% وهى نسبة قليلة جداً وترى الباحثة من خلال هذه العبارة أن هنالك عدة أسباب تقف وراء ذلك ومن أهمها ضعف شبكة الاتصالات والانترنت والتي تجعل من الصعب اتمام عملية التوريد وتدريب وتأهيل الكادر البشرى ومدى تحصين هذه البرامج الالكترونية من الإختراق كلها اسباب تساعد فى ممارسة التجنيد . مما

يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

يبين الجدول رقم (5) في العبارة الرابعة التعليمات الإجرائية التي تحدد تحصيل وتسجيل وصرف الاموال بالمؤسسات الحكومية غير كافية وغير واضحة. حيث أن 46% يوافق بشدة على ذلك وأن 41% يوافقون و7% محايد و5% لا يوافق و1% لا يوافق بشدة حيث نجد أن الغالبية العظمى من المبحوثين تؤيد أن السلسلة الإجرائية لتحصيل وصرف الاموال غير واضحة وهذا يشير الى قصور وزارة المالية في متابعة ايرادات ومصروفات المؤسسات الحكومية. مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

يوضح الجدول رقم (5) في العبارة الخامسة لايتم التأكد ومطابقة أي قرار للصرف في المؤسسات ومقارنته مع اللوائح والموازنة المجازة في وزارة المالية حيث نجد أن نسبة الموافقة بشدة 45% والموافقة 38% و9% محايد و6% لا أوافق و2% لا أوافق بشدة ، وهذا يوضح أنه ليس هنالك رقابة او مراجعة ولا يوجد تنسيق بين المؤسسات ووزارة المالية . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

من الجدول رقم (5) في العبارة السادسة عدم التحقق من الالتزام بالسياسات والإجراءات واللوائح الموضوعة ووضع عقوبات صارمة وقابلية التنفيذ. نجد الموافقة بشدة بنسبه 56% وموافق 37% ومحايد 2% ولا أوافق 3% ولا أوافق بشدة 2% يشير إلى وجود قصور في القوانين واللوائح والتشريعات المنظمة . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

يوضح الجدول (5) العبارة السابعة القوانين المالية بحاجة للتعديل والإضافة فيما يلي تعزيز الرقابة على التجنيد. حيث نجد أن أوافق بشدة تبلغ مانسبته 76% وأوافق 21% ومحايد 2% ولا أوافق 0.5% ولا أوافق بشدة 0.5% وهذا يشير أن الغالبية العظمى من المبحوثين يرون أنه لابد من تعزيز الرقابة على التجنيد في القوانين وأنه لا توجد قوانين صريحة ومباشرة تحارب التجنيد . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

يبين الجدول (5) العبارة الثامنة ضعف مهارات وصلاحيات الموظفين المسؤولين عن منع وتحجيم التجنيد في القطاع الحكومي . حيث نجد أن أوافق بشدة 75.5% و أوافق 17% ومحايد 3% ولا أوافق 4% ولا أوافق بشدة 0.5% تشير هذه العبارة إلى أنه لابد من اكساب العاملين المهارات ومنح الموظفين المزيد من الصلاحيات ومحاسبتهم على النتائج . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة .

من الجدول (5) العبارة الاخيرة تشديد العقوبات على المؤسسات والأفراد الذين يمارسون التجنيد للحد منه. حيث بلغت نسبه أوافق بشدة 82% وأوافق 13% ومحايد 3% ولا أوافق 2% تشير هذه العبارة لابد من وضع قوانين وتشريعات رقابية وتشكيل لجان خاصة على مستوى الوحدات الادارية تتولى الرصد المستمر ومعاقبة من يثبت تورطه . مما يرجح القرار الإحصائي برفض فرضية العدم وقبول فرضية الدراسة في حدود العبارة المذكورة ، وسيتم القرار النهائي للعبارة بعد إجراء تحليل كاي تربيع لها بصورة متكاملة . وأن هنالك أسباب أخرى للتجنيد أنه لا توجد قوانين تمنع منح الحوافز للعاملين خارج الميزانية المجازة حتى لو كانت إيرادات ذاتية لهذه المؤسسة وعدم إيفاء وزارة المالية بالميزانية السنوية للمؤسسات الحكومية وغياب الوازع الديني في المحافظة على المال العام . وجهات وميول المستبانيين حول الاسباب الاخرى للتجنيد .

من الجدول (5) نلاحظ أن المبحوثين يوافقون بشدة على أن السياسات والتعليمات والإجراءات والاساليب المذكورة اعلاه هي التي ساعدت على وجود فجوة في تطبيق اللوائح الخاصة بمنع التجنيد في المؤسسات الحكومية. ومن قيم الوسط الحسابي نجد أن تشديد العقوبات على المؤسسات الحكومية والأفراد الذين يمارسون التجنيد للحد منه تأتي في مقدمة الترتيب من حيث الأهمية بوسط حسابي 4.74 وفي المرتبة الثانية من حيث الترتيب جاءت القوانين المالية بحاجة للتعديل والإضافة فيما يلي تعزيز الرقابة على التجنيد بوسط حسابي 4.70 وجاءت هنالك عدة أساليب للتجنيد يتم ممارستها في المؤسسات الحكومية رغم وجود اللوائح في المرتبة الثالثة بوسط حسابي 4.67.

وفي مؤخرة الترتيب ظهرت التعليمات الإجرائية التي تحدد تحصيل وتسجيل وصرف الاموال بالمؤسسات المالية غير كافية وغير واضحة وإجراءات أنظمة التحصيل الالكتروني لم توقف ممارسة عمليات التجنيد في المؤسسات الحكومية .

10. النتائج و التوصيات

1.10 النتائج:

النتائج المتعلقة بتطبيق سياسة تجنب الإيرادات في المؤسسات الحكومية:

- 1- يؤثر التجنب على قدرة الإدارة في تخصيص الموارد لمجابهة الاولويات الاستراتيجية حيث يؤدي إلى الإنحراف عن الانفاق المخطط له وإلي تقليص الخدمات أو انخفاض في النفقات.
- 2-نقص الشفافية في الهيئات والمؤسسات الحكومية والتكتم علي المعلومات المالية بحجة اسرار المؤسسات وهذه من الصعب متابعتها .
- 3-عدم وجود ضمانات كافية للأشخاص او المؤسسات التي تبلغ عن حالات التجنب .
- 4-لايوجد تعريف صريح للتجنب ولا توجد آليات عملية لمجابهة وتجريمه بوضوح .
- 5-اللوائح تمنعه ولا توجد عقوبات في قانون الإجراءات المالية لأجهزة الدولة .
- 6-عند الكشف عن حالة فساد مالي لابد من التبليغ الفوري لوزارة المالية ومحاسبة الجهة المخالفة .

النتائج المتعلقة بفجوة تطبيق اللوائح المالية والقوانين:

- 1- بينت الدراسة أن الإجراءات والسياسات واللوائح المتعلقة بحسابات الخزنة الواحدة والتحصيل الالكتروني غير كافية ولاتقضي علي ممارسة التجنب في المؤسسات الحكومية.
- 2- وضحت الدراسة انه لا تتم اي مطابقة وتأكيد لاي قرار للصرف ومقارنته مع اللوائح والموازنة المجازة
- 3- أثبتت الدراسة ضعف مهارات وصلاحيات الموظفين الماليين المسؤولين عن الإيرادات والمصروفات في المؤسسات الحكومية .

2.10 التوصيات :

بناءً علي النتائج السابقة في المحاور المختلفة ، والخلاصات التي ساقتها الدراسة من واقع تلك النتائج فقد تم استنتاج التوصيات التالية :

- 1-تعريف التجنب كجريمة والنص عليها في القوانين واللوائح .
- 2-الإفصاح الكامل عن الإيرادات والمصروفات للمؤسسات الحكومية .

قائمة المصادر والمراجع

1. مبروك، ابو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها علي الدول العربية، دار ايتراك القاهرة، 2005م.
2. الزمر، عماد سعيد وآخرون ،مقدمة فى مبادئ وبرامج المراجعة، مطبعة كلية التجارة ،جامعة القاهرة
3. جمعة ،احمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات الطبقة الاولى ،دارالصفاء، عمان الاردن 2000م.
4. بوب ، عصام الدين عبد الوهاب (2011م) ، صحيفة الانتباه 9/10/2011م.
5. عبد الحميد ، اسلام مصطفى (2010م) ، اثر سياسة تجنيب الموارد الذاتية علي الاداء في مؤسسات القطاع العام بالسودان دراسة تحليلية وزارة الصحة ولاية الخرطوم ،جامعة الجزيرة ، رسالة ماجستير ، ودمدنى ،السودان
6. موسي ، ميرفت الصديق البشير (2014م) اسباب عدم التقيد بالصرف من خلال بنود الموازنة بعد اعدادها في المؤسسات الحكومية ، جامعة الجزيرة ، رسالة ماجستير ، ودمدنى ،السودان ، .
7. وزارة المالية والاقتصاد (2007م) ، قانون ديوان المراجعة القومية.
- 2 - وزارة المالية والاقتصاد (2011م) لائحة الاجراءات المالية والمحاسبية .
8. تقرير الغالي وكالة الانباء السودانية (2019) . www.suna-sr.net
9. تقرير منظمة الشفافية الدولية 2019م. www.BBC.com
10. تقارير ديوان المراجع 2015 - 2016م.
11. عبد العظيم المهل ، وكالة الانباء السودانية 2016م www.suna.suna-sr.net
12. تقرير مدير المراجعة شمال دارفور موقع جريدة الراكوبة www.alrakoba.net
13. حسن محمد ماشا ، مركز دراسات العالم الاسلامي موقع جريدة الصيحة www.assayha.net