

تدقيق عقود المشاركة وانعكاسه على التنمية المستدامة (بحث تطبيقي)

Auditing participation contracts and its reflection on sustainable development
(An applied Research)Areej Khalid Muhammed¹Dr.Ali Mohammed Thijeel²

Received

20/12/2022

Accepted

18/1/2023

Published

30/3/2023

Abstact:

The research aims to demonstrate the importance of the role of auditing participation contracts and its impact on sustainable development, since participation are contracts that allow the public sector to contract with the private sector to finance, construct, operate and maintain one of the infrastructure projects from projects that were originally assigned to the public sector to carry out and share the resulting risks between the two sectors. public and private, and that the aim of the participation contracts is to contribute effectively in both sectors to achieving economic and social development, The state is directed towards encouraging and increasing the participation of the private sector in the development plan, through the private sector financing infrastructure projects without increasing the financial burden on the state. Therefore, laws were issued in most countries to regulate the work of the provisions of participation contracts within a legal framework in order to achieve the desired goals of these contracts, which are Benefiting from the expertise of the private sector, training national labor, and transferring modern technology to the country in which projects are to be set up in a more efficient and quality manner. The most important conclusions reached are the lack of integration of the audit procedures applied to the participation contracts due to the weakness of the legal and legislative framework that governs them, which affected the quality of the oversight work and, accordingly, the oversight reports issued by the oversight bodies (the auditor general) in the Federal Financial Supervision Bureau audited and issued Oversight reports on it, and the most important recommendations are the need to take into account the integration of procedures for auditing participation contracts and taking into account the legal frameworks and the regulatory and legal instructions that follow that help those concerned in addressing the oversight, auditing, accounting, legal and regulatory problems that may face the oversight bodies charged with auditing such contracts.

Keywords: participation contracts, sustainable development.

1. Postgraduate Student , Federal board of supreme audit, Areej.jassim1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

2. Associate Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, Ali.mamouri@yahoo.com

المستخلص :

يهدف البحث الى بيان اهمية دور تدقيق عقود المشاركة وانعكاسه على التنمية المستدامة كون ان عقود المشاركة هي العقود التي تسمح للقطاع العام بالتعاقد مع القطاع الخاص لتمويل وانشاء وتشغيل وصيانة احد مشاريع البنية الاساسية من المشاريع التي يكلف القطاع العام في الاصل للقيام بها واقتسام المخاطر الناجمة بين القطاعين العام والخاص، وان الهدف من عقود المشاركة هو المساهمة الفاعلة في كلا القطاعين في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتوجه الدولة نحو تشجيع وزيادة مشاركة القطاع الخاص في تنفيذ خطة التنمية، من خلال قيام القطاع الخاص بتمويل مشاريع البنية الاساسية دون زيادة الاعباء المالية على الدولة لذا صدرت قوانين في معظم الدول لتنظم عمل احكام عقود المشاركة في اطار قانوني من اجل تحقيق الاهداف المرجوة من هذه العقود وهي الاستفادة من خبرات القطاع الخاص وتدريب العمالة الوطنية ونقل التكنولوجيا الحديثة للدولة المراد اقامة المشاريع فيها بشكل اكثر كفاءة وجودة. واهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها هي عدم تكامل الاجراءات التدقيقية المطبقة على عقود المشاركة بسبب ضعف الاطار القانوني والتشريعي الذي يحكمها، الامر الذي اثر في جودة العمل الرقابي وبالتالي التقارير الرقابية الصادرة عنها لدى قيام الهيئات الرقابية (المدقق العام) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتدقيقها وإصدار تقارير رقابية عنها، اما اهم التوصيات هي ضرورة مراعاة تكامل الاجراءات على تدقيق عقود المشاركة ومراعاة الاطر القانونية ومايتبعها من تعليمات تنظيمية وقانونية يساعد المعنيين في معالجة المشاكل الرقابية والتدقيقية والمحاسبية والقانونية والتنظيمية التي يمكن ان تواجه الجهات الرقابية المكلفة بتدقيق هكذا عقود.

الكلمات المفتاحية: عقود المشاركة، التنمية المستدامة.

المقدمة :

مر القطاع العام في التصرف بالمشروعات العامة في العالم تاريخياً بثلاث أنواع، بدايةً في التصرف المباشر، ثم انتقل الى النوع الثاني الذي تميز بالتخلي لمصلحة القطاع الخاص، ثم ظهر نمط جديد وهي الشراكة بين القطاعين العام والخاص عن طريق (إبرام عقود مشاركة) وهو اشراك القطاع الخاص في بناء الدولة وفي تسريع اوصول السلع والخدمات ذات الجودة العالية للجمهور في ضوء محدودية الموارد المتاحة، والتي سيكون من المستحيل توفيرها للجمهور عن طريق القطاع العام لعدم قدرتها على تعبئة رأس المال . ان نضوج منهج عقود المشاركة ادى الى تزايد الاعداد الداخلة منها في مرحلة التشغيل لذا فان الحاجة الى تدقيق هذه العقود قد اتسع ليضم معالجة المسائل قبل التعاقد ومدة العقد وبعد انتهاءه.

ومن اجل تحقيق اهداف البحث فقد تم تقسيمه الى اربعة مباحث ، يتضمن المبحث الاول منهجية البحث، والمبحث الثاني الاطار النظري لعقود المشاركة والتنمية المستدامة، والمبحث الثالث الجانب التطبيقي، والمبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول / منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً: منهجية البحث: تعد منهجية البحث الخطوة الاولى في المسار العلمي، اذ تتضمن مشكلة البحث وأهميته واهدافه والفرضيات التي تم بناؤها وحدود البحث المكانية والزمانية وبيان مصادر جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالموضوع وعرض الاسلوب العلمي الذي اعتمده الباحثان ، واخيراً مجتمع البحث وعينته .

1- مشكلة البحث : تتمثل مشكلة البحث في ان عقود المشاركة ذات طبيعة خاصة ولعدم تكامل الآليات والضوابط المعتمدة عند ابرامها، فإن ذلك يؤدي الى قصور في عمل المدقق العام، والمتمثل بالهيئات الرقابية التابعة لديوان الرقابة المالية الاتحادي، عند تدقيق مثل هكذا عقود، مما يؤثر سلباً على جودة العمل الرقابي والتقارير الرقابية الخاصة بها، وتبرز مشكلة الدراسة في عدم تكامل الإجراءات والوسائل الرقابية التي يمكن استخدامها عند تدقيق عقود المشاركة المبرمة مع شركات القطاع الخاص المحلية والعربية والاجنبية وانعكاسها على اداء الوحدات الاقتصادية واستمراريتها.

2- أهمية البحث : تتعلق أهمية البحث بأهمية التدقيق على عقود المشاركة لارتباطها بقطاع حيوي في الاقتصاد الا وهو قطاع الاستثمار، حيث ان عقود المشاركة لها فوائد وعوائد لا يمكن حصرها في حالة التعامل مع شركات رصينة لها تأثير مباشر في الاقتصاد الوطني لكن عملياتها تتضمن مخاطر اذا لم يتم السيطرة عليها فسوف تتسبب في خسائر كبيرة ليس بالامكان حصرها لذا يسلط البحث الضوء على أهمية تدقيق تلك العقود بهدف النهوض بهذا القطاع وتحقيق اهداف التنمية المستدامة .

3- أهداف البحث : يسعى هذا البحث الى تحقيق الاهداف الآتية .:

1-3 الاطار العام لعقود المشاركة.

2-3 الاطار العام للتنمية المستدامة .

3-3 بيان أهمية دور تدقيق عقود المشاركة وانعكاسه على التنمية المستدامة.

4- فرضية البحث : يستند البحث في حل مشكلاته على الفرضيتين الآتيتين:-

1-4 ان تدقيق عقود المشاركة يسهم في تطوير قطاع الاستثمار باتجاه تحقيق اهدافه ويقلل من تعرضه للمخاطر التي تواجه تلك المشاريع وسرعة انجازها في الوقت المحدد.

2-4 يسهم تدقيق عقود المشاركة في تطوير اساليب التدقيق على تلك العقود والنهوض بها ودعم مستوى اداءها .

5- حدود البحث : تم تحديد البحث بحدود مكانية وزمانية ، وهي كالاتي :

1-5 الحدود المكانية : تم اختيار ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة العلوم والتكنولوجيا ميدانياً للتطبيق العملي .

2-5 الحدود الزمانية : تقارير عقود المشاركة الصادرة للسنوات (من 2016 لغاية 2020) .

6- مجتمع البحث وعينته: يمثل مجتمع البحث بمجموعة عقود المشاركة التي ابرمتها وزارة العلوم والتكنولوجيا وتم اخذ عقد المشاركة المرقم (1/ع/معاجة/2018) عينة للبحث.

7- منهج البحث : لغرض تحقيق الاهداف المتوخاة من هذا البحث سيتم تقسيم البحث الى قسمين اساسيين اولهما الجانب النظري للبحث مستنداً الى المنهج الاستقرائي لتناول مشاكل البحث واثبات فرضياته اعتماداً على الدراسات السابقة والادبيات التي تناولت موضوع الدراسة ، اما القسم الثاني فيتناول الجانب العملي استناداً الى المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفعلي لدور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق عقود الاستثمار من خلال الاستعانة بالتقارير المتوافرة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

8- مصادر جمع البيانات والمعلومات : لغرض انجاز البحث بجانبه النظري والعملي اعتمد الباحثان على المصادر الاساسية الآتية:-

1-8 الكتب العربية والاجنبية المتوافرة في المكتبات الجامعية وفي المؤسسات الرسمية الاخرى.

2-8 الكتب الرسمية والوثائق والادلة والتقارير الخاصة بالجهات عينة البحث .

3-8 الدوريات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت.

4-8 الرسائل والاطاريح الجامعية المتوافرة في المكتبات .

5-8 التقارير الاحصائية والبيانات المتوافرة عن عقود الاستثمار

ثانياً / الدراسات السابقة:

1. دراسة خورشيد، 2011:

العنوان	مقوم تجربة تأجير شركات القطاع الصناعي العام الى القطاع الخاص . (بحث تطبيقي في عينة من معمل سمنت طاسلوجة _ محافظة السليمانية). مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد
الهدف	يهدف البحث الى توضيح مفاهيم واهمية التحول لشركات القطاع الصناعي العام الى القطاع الخاص وانواعه واثار تأجير شركات القطاع الصناعي العام في نمو الإقتصاد الوطني وتقييم تجربة تأجير شركات القطاع الصناعي العام الى القطاع الخاص وبيان مدى نجاح او فش للاهذا الخيار الاقتصادي في تحقيق عوائد مناسبة للدولة وتحقيق اهداف اجتماعية اخرى.
اهم الاستنتاجات	1. ان عملية الخصخصة تؤدي الى جذب الاستثمار الأجنبي لإنشاء مشاريع كثيرة مما يؤدي الى تحسين الوضع الاقتصادي والاجتماعي من خلال التسهيلات التي تقدمها الحكومة للمستثمرين . 2. لنجاح عملية الخصخصة يتطلب توافر اداة رقابة فاعلية في جميع مراحلها التمهيديّة والتنفيذية وبعد مرحلة التنفيذ، وان عدم وجود اي رقابة ومتابعة يزيد من شكوى المواطنين لوجود الفساد الاداري والمالي في تلك المنشأة .
اهم التوصيات	1. ضرورة اعادة النظر بقوانين الاستثمار وخاصة الاستثمار الأجنبي من قبل هيئة الاستثمار بالتعاون مع الجهات ذات العلاقة والعمل على تخفيض القيود وتذليل الصعاب أمام دخول المستثمر الأجنبي والعمل على تنفيذ مجموعة من الاصلاحات المالية والإدارية لمنع هيمنة رأس المال الاجنبي على النشاط الاقتصادي للبلاد. 2. ضرورة متابعة ومراقبة نشاط الشركات المستأجرة لمعرفة نقاط القوة والضعف وتشجيع العاملين فيها لاكتساب الخبرة والمهارة.

2. دراسة الجبوري، 2018:

العنوان	دور الاجهزة العليا للرقابة المالية في تقويم اداء البرامج والسياسات لتحقيق التنمية المستدامة (بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي). مقدم الى مجلس الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين
الهدف	يهدف البحث الى بيان دور الاجهزة العليا للرقابة المالية في تقويم اداء البرامج والسياسات وانعكاسه في تحقيق التنمية المستدامة من خلال : 1. توضيح دور الاجهزة العليا للرقابة المالية في تقويم أداء البرامج والسياسات . 2. ابراز كيفية الحفاظ على حقوق الجيل الحالي والاجيال القادمة من خلال التنمية المستدامة . 3. توضيح مدى دور الاجهزة العليا للرقابة المالية في تقويم أداء البرامج والسياسات وانعكاس تأثيره في الحفاظ على حقوق الجيل الحالي والاجيال القادمة من خلال تحقيق التنمية المستدامة . 4. اقتراح واختبار دليل لتقويم أداء البرامج والسياسات المنفذة لتحقيق اهداف التنمية المستدامة يمكن استعماله من الاجهزة العليا للرقابة المالية ممثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي.
اهم الاستنتاجات	1. تتمثل الرقابة المالية بمجموعة من الاجراءات التي يتم اتخاذها لمراقبة تنفيذ الخطط والبرامج لتحقيق اهداف السياسات المخططة للوحدات الاقتصادية . 2. ان تنفيذ وظيفة الرقابة المالية يجب ان يمر بمراحل وخطوات واضحة ومحددة ووفق برامج زمنية تستهدف كشف المخالفات وتطوير كفاءة الأداء . 3. تعد الاجهزة العليا للرقابة المالية من أهم المؤسسات التي يعول عليها أن تلعب دوراً حيوياً في خضوع الحكومات للمحاسبة امام السلطة التشريعية والشعب عن ادارتها للأموال العامة . 4. ينبغي لعملية تقويم الأداء ان تكون مجموعة من الخطوات والمراحل المتعاقبة تتمثل بتحديد الاهداف ومراكز المسؤولية والخطط التفصيلية والمعايير فضلاً عن وجود جهاز مناسب لأداء العملية . 5. تستهدف السياسة تحقيق هدف معين قبل حل لمشكلة معينة ، أما البرنامج فإنه يشكل تحديد او ترجمة اجرائية للسياسة .
اهم التوصيات	6. ضرورة ان تكون هنالك اهداف واضحة للرقابة المالية والتي يمكن من خلالها التحقق من تنفيذ الخطط والبرامج والالتزام بالسياسات والاجراءات وحماية امول الوحدة الاقتصادية فضلاً عن اعطاء رأي واضح لمدى فاعلية وكفاءة واقتصادية الاداء .

7. ضرورة ان لا تقتصر الرقابة على نوع او توقيت واحد ، وانما تكون داخلية ذات استقلالية وخارجية يتم تنفيذها من قبل اجهزة متخصصة ومستقلة عن السلطة التنفيذية كما انها يجب ان تكون مستمرة على مدار السنة واثاء التنفيذ وبعد التنفيذ .
8. لا بد لأعمال الاجهزة العليا للرقابة المالية من أن تضمن شفافية العمليات الحكومية وتقوم جودة اداء القطاع العام والمدى الذي يتم العمل به ضمن حدود الواجبات والصلاحيات المخولة لها .
9. ضرورة ان تستند عملية تقويم الأداء على مجموعة من المعايير التي تمثل مايجب ان يكون عليه الأداء والتي تتنوع في كونها فنية ، زمنية ، تاريخية ، ومخططة مبنية على مؤشرات داخلية وخارجية .
10. ضرورة ان تخضع البرامج والسياسات للتقويم وذلك للتأكد من ضمان تحقيق الاهداف المطلوبة أذ ان التقويم يمتد فضلاً من فاعليتها الى تحديد اسباب النجاح أو الفشل وتخصيص أو اعادة تخصيص الموارد وقد يتطلب الامر اجراء تغييرات أو اثناء البرنامج أو السياسة الذي لا يعمل وفق ما مطلوب .

المبحث الثاني/ الاطار النظري لعقود المشاركة والتنمية المستدامة

اولا / تعريف عقود الشراكة : عقود P.P.P هي اختصار بالانجليزية من مصطلح public private partnerships والشراكة مفهوم حديث بدأ الحديث عنه منذ عدة سنوات ؛ فهي نمط جديد من العلاقات بين مؤسسات الدولة والادارة العامة من جهة ، والقطاع الخاص من جهة اخرى ، وهي نهج تتبعه الدول في تامين خدمات عامة كانت الدولة هي التي تقوم بها ، والهدف من هذه العقود هو رفع العبء عن الموازنة العامة والقائه على القطاع الخاص ، وتحويل جهد القطاع العام الى اوجه انفاق اخرى يعزف عنها القطاع الخاص . (حمادة ، 2014 : 17) .

ومنذ ظهور عقود المشاركة تزايد الاهتمام بهذا النموذج من التعاقد لما يوفره من حلول لمشكلة نقص التمويل او ضعف الادارة ، حيث عرف صندوق النقد الدولي (IMF) الشراكة بين القطاعين العام والخاص على انها الترتيبات التي يقوم بها القطاع الخاص بتقديم اصول وخدمات تتعلق بالبنية التحتية جرت العادة على ان تقدمها الحكومة . (IMF ، 2006 : 4) .

ويرى (توفيق ، 2012 : 84) الشراكة على انها عقد طويل الاجل بين مؤسسة خاصة مؤسسة عامة لغرض تقديم مهام وخدمات عمومية يتحمل القطاع الخاص كل او اغلب المسؤوليات المالية والمخاطر عن المشروع .

وعرف (الرشيد ، 2006 : 4) عقد الشراكة بانه اداة اقتصادية مرنة وديناميكية التي يمكن استعمالها لتحقيق العديد من الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية كالتنمية المستدامة والتشغيل .

ثانياً/ دورة حياة الشراكة: هناك وصف مختصر لدورة حياة الشراكة التي يجب اتباعها في تنفيذ مفهوم الشراكة للمشاريع : (القهوي والوادي ، 2012 : 21) .

1. مرحلة البدء : تركز على امكانية تطبيق الشراكة وانواعها .
2. مرحلة التحليل : تركز على الجدوى الاقتصادية وتحليل المخاطر .
3. مرحلة الطلب او الشراء : تركز على عملية اصدار طلب المعلومات وطلب تقديم العروض .
4. مرحلة الشريك الخاص: تركز على عملية التفاوض ، والتمويل ، والتقييم ، واختيار الشريك الخاص لعملية الشراكة .
5. مرحلة ادارة العقد : تركز على اتفافية مستوى الخدمة ، وبناء صفقات يكسب فيها الطرفان (كاسب_كاسب) ، ومؤشرات الاداء الرئيسية ، وتوقيع العقود .
6. مرحلة ادارة المشروع : تركز على توزيع المخاطر ، وادارة المعرفة ، وادارة العلاقات
7. مرحلة المراجعة او التدقيق : تركز على تحديد المراجعين ، واجراء المراجعة والابلاغ عن النتائج .
8. مرحلة المراجعة الادارية : تركز على الاجراءات التصحيحية ، وتنفيذها والمتابعة حتى الاقفال .
9. مرحلة الاقفال : تركز على انتهاء العقد والدروس المستفادة .

ثالثاً/ تصنيف عقود الشراكة : تصنف الشراكة من خلال المفاهيم والتوجيهات والمعايير المعتمدة في التصنيف مثل (نمط التنظيم ، واتخاذ القرار ، نوع القطاع ، طبيعة النشاط ، طبيعة العقد) حيث يتحدد الدور الذي يقوم به كل من القطاع العام والقطاع الخاص ضمن الشراكة واكثر التصنيفات قبولا من قبل الكثير من الباحثين يدرج على اساس العلاقة الافقية او العمودية وكما يأتي (IAS31:2011,31)

1. **المشاركة التعاونية** : وتدور حول ادارة وتنظيم الشراكة على اساس تشاركي بين القطاعين العام والخاص ، حيث تتصف الشراكة بعلاقة افقية بين اطراف الشراكة ويتم اتخاذ القرار بالاجماع ويشارك جميع الشركاء باداء المهام والواجبات ولا يوجد اشراف منفرد لاي طرف بموجب القواعد التي يفرضها .
2. **المشاركة التعاقدية** : وتعنى بترتيبات توصيل الخدمات بموجب عقد بين طرفين وتكون العلاقات بين اطراف الشراكة عمودية مع وجود جهة مرجعية واحدة تمارس من الرقابة والسيطرة على النشاط وعلى الاطراف الاخرى المساهمة في الشراكة وهذه الجهة لا تمارس اداء المهام بل تعتمد على الاطراف الاخرى لذلك وتكون قادرة على انهاء الشراكة احيانا احاديا استنادا الى معيار العقد الذي يحكم العلاقة بين القطاعين العام والخاص . (خورشيد ، 2011 : 28) .
- رابعا/ **خصائص ومميزات عقود المشاركة** : توجد انواع مختلفة من الشراكات ، وهي تشمل على طرق مختلفة من التمويل ، الا ان جميع نماذج المشاركات تشترك في خصائص معينة (ابو قحف ، 2003 : 296).

1. اتفاق طويل الامد بين طرفين استثمارات احدهما وطني والاخر قطاع خاص لممارسة نشاط استثماري داخل الدولة المضيفة.
2. الطرف المحلي الوطني يكون شخصية معنوية قطاع عام .
3. يكون كل طرف من اطراف الاستثمار الحق في ادارة المشروع بصورة مشتركة .
4. يتحمل الطرفان الوطني (المحلي) والاجنبي الخسائر المالية كافة الناجمة عن عدم نجاح المشروع .
5. التعريف الواضح للمخرجات المطلوبة بمؤشرات اداء رئيسة قابلة للتفاوض (القهوي والوادي ، 2012 : 35).
6. وضوح توزيع المخاطر بين الشركاء والاتفاق عليه من الجميع .
7. التعبير الواضح والصريح عن مسؤوليات الجهة الحكومية المعنية في مراقبة الانشطة .
8. وجود صيغة تعاقدية مكتوبة يكون فيها المستثمر تأثير جوهري فالنشاطات التي ليس لها ترتيب تعاقدى لا فقط مشاريع مشتركة لاغراض هذا المعيار (9 ، 2011 : IAS 31) .
9. وجود سيطرة مشتركة ناشئة بموجب الترتيب التفاضلي على المشروع المرسل يؤكد ان لا يكون لاحد المشاركين بمفرده سيطرة مفردة على النشاط (11 ، 2011 : IAS 31) .

خامساً/ **شروط نجاح مشاريع عقود المشاركة** : عند قيام شراكة ناجحة بين القطاعين العام والخاص لابد من توفر جملة من الشروط لقيامها بالشكل الصحيح ، توظف الامكانيات البشرية ، والمالية ، والادارية ، والتنظيمية ، والتكنولوجية على اساس مبادئ الحكم الراشد (الامين : 2014 ، 42)

وبناء على هذا المفهوم يمكن استخلاص الخطوط العريضة والتي تعد شرطا لانجاح الشراكة من خلال (سرى الدين : 2000 ، 55)

1. تحليل جدوى المشروع قبل التعاقد باطار عمل جيد لمشروع مبنى على مخرجات واضحة .
2. تحليل مفصل لمخاطر المشروع لكلا الجانبين الفني والتجاري والسياسي .
3. رغبة القطاع العام الحكومي في قبول حلول ابتكارية من جانب المتقدمين من القطاع الخاص .
4. عقد تفصيلي يتسع لتغييرات معنية من متطلبات المشروع على مدى الزمن .
5. رقابة فعالة وحرفية على الشريك من القطاع الخاص من جانب القطاع العام او جهة محايدة لمرحلة التشغيل الكامل .
6. اختيار المشروعات لا تكون صغيرة جدا ، يمكن تكرارها مع رغبة واضحة من القطاع الخاص في المشاركة .

7. دعم استشاري مناسب قانوني وفني ومالي من اخصائيين ذوي خبرة .
8. التكيف مع الظروف المتغيرة وتقليل عدم التأكد من محيط الاعمال (الرشيد: 2007 ، 21)
9. وجود ادارة لدى القطاع العام مؤهلة لتمثيل المصلحة العامة ومصالح المجتمع .
10. يكون لدى القطاع العام خطة شاملة لمجمل العملية التشاركية .
11. ادراج الجانب البيئي في دراسات الجدوى ، وتمثيل الجهات البيئية .
12. وجود نظام محاسبي شامل ، واضح وشفاف وفعال وحسابات مالية وختامية خاضعة للرقابة والتدقيق .
13. وجود قنوات اتصال وتنسيق ومتابعة ولجان مشتركة مستمرة بين الشركاء (اکتیوی : 2007 ، 117) .

سادساً/ ضعف الاطار القانوني والتشريعي المنظم لعقود المشاركة: من خلال الاطلاع على تقارير الجهات الرقابية لتدقيق مشاريع عقود المشاركة وتدقيق عقود المشاريع والزيارات الميدانية للجهات الرقابية واجراء المقابلات الشخصية لعينة من القائمين بعملية الرقابة على المشاريع تبين للباحثان :انه نتيجة عدم وجود تعليمات محددة خاصة باجراءات التعاقد، تحدد آلية التعاقد وهكذا عقود، حيث لاتخضع عقود المشاركة في العراق الى تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم(1) لسنة/2008(المعدل) وسنة/2014، الأمر الذي ادى وجود نقص في الإجراءات اللازمة لتدقيق المشاريع او نقص في بعض الإجراءات التي تتطلبها عملية تدقيقها، مثال ذلك تحديد مستندات المناقصة او طريقة الاعلان عنها وآلية اختيار الشريك من القطاع الخاص والإجراءات المحاسبية والتدقيقية التي سوف تعتمد عند تدقيق هذه المشاريع كتحديد الغرامات في حالة وقوعها، وتحديد المعايير اللازمة لتدقيق مواجهة التلوث البيئي وفحص النشاط الإجتماعي والبيئي، فضلا عن عدم وجود تنسيق مباشر بين الجهات المشاركة لنقل التكنولوجيا والخبرة الى كوادر الشركة العامة.

سابعاً/ تعريف التنمية المستدامة

التنمية المستدامة ماهي الا وسيلة لاصلاح مسيرة التنمية الاقتصادية ، ولا بد ان تشكل مفاهيم التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية بالاضافة الى مفهوم المحافظة على البيئة وعدم الحاق الضرر بحقوق الاجيال القادمة في حصتها من خيرات وثروات الارض مع تفهم حقهم بالعيش الرغيد في بيئة نظيفة ومتوازنة. (خلف ، 2019: 118-119)

لقد جاء في تقرير الموارد العالمية الذي نشر عام 1992 وخصص بكامله لموضوع التنمية المستدامة حصر (20) تعريفا واسع التداول وزع الى اربعة مجموعات ابرزها تلك التعاريف (صالح ، 2003: 31-32)

اولا : تعريف اقتصادي : تعني التنمية المستدامة للدول الصناعية في الشمال اجراء خفض عميق ومتواصل في استهلاك هذه الدول من الطاقة والموارد الطبيعية واجراء تحولات جذرية في الانماط الحياتية السائدة واقتناعها بتصدير نموذجها التنموي السائد ، اما بالنسبة للدول الفقيرة فالتنمية المستدامة تعني توظيف الموارد من اجل رفع المستوى المعيشي للسكان الاكثر فقرا في الجنوب .

ثانيا: تعريف اجتماعي وانساني : التنمية المستدامة تسعى الى تحقيق الاستقرار في النمو السكاني ووقف تدفق الافراد على المدن من خلال تطوير مستوى الخدمات التعليمية والصحية في المناطق الريفية

ثالثا : تعريف بيئي : التنمية المستدامة هي الاستخدام الامثل للاراضي الزراعية والموارد المائية في العالم لمضاعفة المساحة الخضراء على سطح الكرة الارضية

رابعا : تعريف على الصعيد التقني والاداري: التنمية المستدامة هي التنمية التي تنقل المجتمع الى عصر الصناعات والتقنيات النظيفة التي تستخدم اقل قدر ممكن من الطاقة والموارد ويؤكد تقرير الموارد الطبيعية ان القاسم المشترك لهذه التعريفات هي ان التنمية لكي تكون مستدامة يجب ان تتوفر لها ما يلي : (صالح ، 2003 : 32)

1. عدم تجاهل الضوابط والمحددات البيئية .
2. ان تؤدي الى تطوير الموارد البشرية .
3. ان لا تؤدي الى دمار واستنزاف الموارد الطبيعية .

4. ان تحدث تحولات في القاعدة الصناعية السائدة .
 كما ان هناك تعريفات اخرى للتنمية المستدامة نذكر بعضها منها:
 التنمية المستدامة : هي الادارة المثلى للموارد الطبيعية لغرض الحصول على اقصى منافع التنمية الاقتصادية ، بشرط المحافظة على خدمات الموارد الطبيعية ونوعيتها . (اللبدي، 2015: 149)
 التنمية المستدامة : وهي وجود ثلاثة عناصر مترابطة البيئة (الموارد الطبيعية) ، والاحتياجات (السياق الاقتصادي) ، والبشر (السياق الاجتماعي) . (Berber & Aleksic، 2016:273)
 التنمية المستدامة : هي الحاجة لضمان افضل جودة حياة للجميع الان وفي المستقبل . (الشعباني ، 2017 : 350)
 ثامناً/ مراحل تطور مفهوم التنمية المستدامة
 هناك مراحل تطور فيها مفهوم التنمية المستدامة كما في الجدول ادناه :

(جدول رقم -1) مراحل تطور مفهوم التنمية المستدامة

ت	مرحلة التطور	مضمون المرحلة
1-	مرحلة فلسفة مفهوم للتنمية المستدامة	تعود جذور التنمية المستدامة الى عصر الاغريق قبل 2000 سنة ، اذ ظهرت فكرة الاستدامة لأول مرة في الرؤية اليونانية (GE) بمعنى الة الارض ثم عانت بعد ذلك قارة اوروبا من ازمة بيئية بسبب استخدام الاخشاب التي ادت الى ازالة الغابات بصورة كاملة ، عندما قام امير ويلز بربط فكرة الاستدامة بالروح الانسانية من خلال تفسيره ان هناك قدرة فطرية على العيش مع الطبيعة بصورة مستدامة. (Bosselmann، 2008 : 12-13).
2-	مرحلة الستينات	تركز المفهوم على مؤشرات اقتصادية كزيادة دخل الفرد والمجتمع . (البدي والبلتاجي، 2013 : 19).
3-	مرحلة السبعينات	تطور مفهوم التنمية فضلا عن البعد الاقتصادي الى ابعاد اخرى وتناول قضايا اجتماعية وبيئية ممثلة في مصادر الثروة الطبيعية فضلا عن القضايا الاقتصادية . (الغامدي ، 2006 : 22).
4-	مرحلة الثمانينات	في هذه المرحلة كان هناك نقطة تحول رئيسية وبرز مفهوم التنمية المستدامة فقد عرفت انها السعي لتطوير نوعية الحياة الانسانية تضمن الاستجابة لاحتياجات الجيل الحاضر مع مراعاة حقوق الاجيال القادمة في المعيشة وعدم تجاوزها . (Stewart & Gray، 2009 : 13-14).
5-	مرحلة التسعينات	عام 1992 عقد مؤتمر باسم قمة الارض وعام 1997 تم استعراض التقدم منذ الاجتماع الاول للقمة وتنشيط التزامات الدول تجاه التنمية المستدامة. (كمال ، 2007 : 106).
6-	مرحلة الالفية	عام 2000 تم اعلان الالفية للامم المتحدة والاتفاق من قبل 189 دولة لاعادة تأكيد التزامها ب (عالم اكثر سلاما وازدهارا وعدلا) ، وعد القضاء على الفقر كاولوية قصوى . - في عام 2002 اجتمع 104 من رؤساء الدول في جوهانسبرغ في جنوب افريقيا لعقد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة - في عام 2005 تم عقد قمة الامم المتحدة العالمية في نيويورك وافقت الدول الاعضاء البالغ عددها 191 على تحقيق الاهداف الانمائية للالفية بحلول عام 2015 - في عام 2015 اعتمد قادة العالم المجتمعون في نيويورك قرار الامم المتحدة 1/70 نحو تحويل عالمنا الى (خطة التنمية المستدامة لعام 2030). (Elliott، 2006 : 7-9) & (Lorenz، 2006 : 16)

المبحث الثالث/ الجانب التطبيقي

عقد المشاركة المرقم (1/ع/ معالجه/ 2018) وملاحقه والمبرم بين دائرة معالجه واتلاف المخلفات الكيماوية والبايولوجية والحربية الخطرة (احدى تشكيلات وزارة العلوم والتكنولوجيا / المدمجة مع وزارة التعليم العالي والبحث العلمي) مع شركة (س) للخدمات النفطية المحدودة :-

الملاحظات المتعلقة بعقد المشاركة من واقع التقرير الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي :

1. ان شركة (س) غير متخصصة في مجال معالجه واتلاف المخلفات الكيماوية وليس لديها اعمال مماثلة في هذا المجال، اي وجوب التعامل مع شركات مختصة في مجال المعالجه والاتلاف، وان بنود العقد تنص على ان التزامات الشركة هو الدعم اللوجستي فقط (اي تجهيز الموجودات الثابتة) والشركة ليس لديها خبرة اساسا باجهزة ومعدات الاتلاف والمعالجه اي ان دائرة المعالجه هي التي تتولى المعالجه والاتلاف للمخلفات.
2. قامت الوزارة بابرام عدة ملاحق لعقد المشاركة لتنظيم عمليات المعالجه والاتلاف ولدينا بخصوصها الملاحظات الاتية :
 - 1) بالرغم من قيام الوزارة بالتعاقد مع شركة (س) على انشاء محطة في محافظة البصرة تحتوي على اجهزة ومعدات لمعالجه واتلاف المخلفات الكيماوية المنتشرة في انحاء العراق الا انها قامت بابرام ملاحق عقود لاغراض المعالجه في مواقع خارج المحطة، اي عكس ماتم الاتفاق عليه في بنود العقد .
 - 2) تم ابرام ملحق العقد (بلا) في 2/6/2019 مع شركة (س) بمبلغ (40) مليار دينار (اربعين مليار دينار) لغرض قيام الشركة المذكورة بتنفيذ (عقد معالجه الجفر النفطية واسترجاع النفط الخام) رقم (23/ب/2019) في 1/5/2019 المبرم بين وزارة العلوم والتكنولوجيا وشركة نفط البصرة ، كون ان هناك بند في العقد الاصلي (10/ع/معالجه/2018) ينص بتوقيع ملاحق عقود خاصة بالمعالجه بمعنى ان اي معالجه واتلاف تتم من قبل الوزارة يجب ان يوقع بها ملحق عقد والمبين تفصيله ادناه:-

اولاً/ قامت وزارة العلوم والتكنولوجيا/ المدمجة بابرام ملحق العقد المشار اليه اعلاه مع شركة (س) ولوحظ قيام الشركة باجراء عمليات المعالجه والاتلاف بدلا من دائرة معالجه واتلاف المخلفات خلافا للفقرة (2) من قرار مجلس الوزراء (410) لسنة /2017، حيث ان من واجب دائرة المعالجه ان تقوم بالمعالجه والاتلاف كون ان الشركة غير متخصصة بهذا المجال وهذا مخالف للعقد . ثانياً/ بلغ مجموع السلف الممنوحة (19619362) الف دينار (تسعة عشر مليار وستمائة وتسعة عشر مليون و ثلاثمائة واثنان وستون الف دينار) ولدينا بشأن ذلك مايلي :-

- أ. قامت الوزارة بمنح سلف مقابل خطابات ضمان صادرة من المصرف المتحد للإستثمار /الفرع الرئيس لغرض شراء المعدات المستخدمة في اعمال المعالجه دون تنظيم عقود لهذا الغرض فضلا عن عدم تحديد منشأ للمواد المشتراة، اي ان الوزارة طلبت من الشركة شراء المعدات لاغراض العقد ومنحتهم سلف مقابل خطابات الضمان دون ابرام ملحق عقد، وفي هذا مخالفة لبند العقد الذي اشار الى ان الشركة هي التي تشتري المعدات الخاصة بالمحطة وفي الاخير تقول ملكيتها الى الوزارة .
- ب. قيام دائرة معالجه واتلاف المخلفات باستحصال موافقة الوزير على منح شركة (س) سلفة بمبلغ (4680000) الف دينار (اربعة مليار وستمائة وثمانون مليون دينار) لتجهيزها بالاجهزة والمعدات المطلوبة لتنفيذ العقد المرقم (23/ب/2019) بدلا من قيامها بالتعاقد مع الجهات المجهزة مباشرة، اضافة الى عدم تناسب مبلغ السلفة الممنوحة مع كلف المواد المجهزة حيث ان كلفة المعدات المستوردة بلغت (1161837) الف دينار (مليار ومائة وواحد وستون مليون وثمانمائة وسبعة وثلاثون الف دينار) ولم يتم اعادة المتبقي من شركة (س) وتسوية السلفة الممنوحة ولم يتم دائرة معالجه واتلاف المخلفات بمطالبة الشركة بالمبلغ المتبقي من السلفة، اي ان دائرة المعالجه منحت سلف لشركة (س) للتعاقد مع الشركة المجهزة بدلا من تعاقد الدائرة مباشرة مع الشركة المجهزة .

ج. قامت الدائرة بقيد مبالغ السلف الممنوحة الى الشركة على حساب سلف لاغراض النشاط خلافا للمعالجة القيدية الواردة في النظام المحاسبي الموحد والتي بينت بان السلف المذكورة تمنح للعاملين في الوحدة لغرض تمشية نفقات لها علاقة بعمل الوحدة الاقتصادية .

ثالثا / قيام اعضاء لجنتي قياس الذرعة والفحص والقبول في دائرة معالجة واتلاف المخلفات بالتحفظ على محضر تأييد انجاز العمل الخاص (تنفيذ وتجهيز منظومة فصل النفط عن الماء) لعدم مطابقتها للمواصفات الفنية المعتمدة من قبل دائرة معالجة واتلاف المخلفات اضافة الى عدم توقيع مدير الموقع والمدير العام على المحضر اعلاه، اي ان لجنة الفحص وجدت ان جداول الكميات في الواقع تختلف عن ما ذكر بجداول الكميات المقدمة.

رابعا/ من خلال تدقيق عينة من محاضر تأييد انجاز العمل لوحظ شراء مواد (70متر مكعب محفز بكتيري، 70000كغم بيروكسيد الهيدروجين، 700طن اسمدة عضوية) بمبلغ اجمالي مقداره (2485) مليون دينار (مليارين وأربعمائة وخمسة وثمانين مليون دينار) دون ارفاق شهادة فحص وقبول وتحديد منشأ المواد قبل الاستخدام في المعالجة كذلك لم ترفق المستندات المخزنية المؤيدة لاستلام تلك المواد ضمن الاوليات، حيث ان اي مادة يتم شراؤها يجب ان تتضمن شهادة منشأ وشهادة فحص وقبول وكذلك يجب ان تتوفر سندات ادخال واخراج مخزني للمادة .

خامسا/ عدم قيام دائرة معالجة المخلفات بالتنسيق مع وزارة الصحة والبيئة للحصول على الترخيص البيئي لموقع العمل لمشروع المعالجة في موقع (نهر بن عمر) الامر الذي ادى الى قيام شركة نفط البصرة بتوجيه انذار الى دائرة المعالجة لتلكؤها في الحصول على الموافقات البيئية المطلوبة ومن ثم قيامها بسحب العمل من جميع العقود المحالة الى دائرة المعالجة، حيث تأخرت دائرة المعالجة بالحصول على الموافقات من وزارة الصحة والبيئة الأمر الذي ادى الى قيام شركة نفط البصرة بتوجيه انذار ومن ثم سحب العمل من جميع العقود المحالة الى دائرة المعالجة كون ان الدائرة لم تحصل على الترخيص اللازم للمعالجة .

سادسا/ اختلاف اسعار العروض المقدمة من قبل شركة (س) الواردة في كشف احتساب الكلف التخمينية مع الاسعار الواردة في الوصولات المرافقة مع محاضر تأييد انجاز العمل وكما مدرج في الجدول ادناه:.

(جدول رقم 2_ الاختلاف في اسعار عروض الشركة والاسعار بموجب الوصولات المقدمة

العمل المنفذ	السعر بموجب عرض الشركة	السعر بموجب الوصولات المرفقة	الكمية	الفرق
عزل وتشخيص البكتريا المكسرة للمركبات الهيدروكاربونية	الف دينار 3500	الف دينار 2800	7000 متر مكعب	الف دينار 700
قشط التربة الرخوة وإزالة الاعشاب ورفع الانقاض خارج الموقع	150000	100000	10000 متر مربع	50000
رفع الطبقة الرخوة من الجفرة القديمة بمساحة (53م×110م) وبعمق (2م) وطرح الانقاض خارج الموقع	125	65	قطعي	60

المصدر : من تقرير ديوان الرقابة المالية

سابعاً/ من خلال الاطلاع على كشف المصاريف الخاصة بالعقد لوحظ قيام دائرة المعالجة بتأجير السيارات وبمبلغ (10365) الف دينار (عشرة مليون وثلاثمائة وخمسة وستين الف دينار) على الرغم من ان فقرة تأجير السيارات لم تدرج ضمن جدول الكميات المقدم، حيث تضمنت فقرة في العقد المبرم مع شركة (س) تجهيز سيارات حديثة عدد (3) ولم يتم ادراج فقرة تأجير السيارات.

3. تم ابرام ملحق العقد المرقم (160) في 5/6/2016 لغرض انشاء محطة لاتلاف براميل (حديدية _ بلاستيكية) ومواد كهربائية والكترونية تالفة في موقع الرميلا الشمالي النفطي والخاصة بالعقد المرقم (10/ب/ 2019) في 12/3/2019 والمبرم بين وزارة النفط / شركة نفط البصرة ووزارة العلوم والتكنولوجيا / دائرة معالجة واتلاف المخلفات بمبلغ (900160) ألف دينار (تسعمائة مليون ومائة وستين الف دينار) ولدينا بخصوص ذلك ما يأتي :-

1. تم ابرام ملحق العقد اعلاه والخاص بملحق احتساب الكلفة التخمينية للعقد خلافا للبند الاول من عقد المشاركة رقم (1/ع/معالجة/2018)، والذي نص على (يتضمن عقد المشاركة لانشاء محطة في محافظة البصرة تحتوي على اجهزة ومعدات لمعالجة واتلاف المخلفات الكيماوية المنتشرة في انحاء كثيرة من العراق)، اي ان ملحق العقد يعتبر خلاف لعقد المشاركة كون ان هناك منظومة موجودة داخل المحطة.

2. بلغت القيمة الكلية لانشاء المحطة بموقع الرميلا الشمالي بمبلغ (3748062) الف دينار (ثلاثة مليار وسبعمائة وثمانية واربعون مليون واثنان وستون الف دينار) لغرض معالجة واتلاف مواد العقد وهي كلفة تفوق ملحق العقد المشار اليه اعلاه والبالغ (900160) الف دينار (تسعمائة مليون ومائة وستين الف دينار)، اي ان القيمة الكلية لانشاء المحطة تفوق كلفة ملحق العقد.

3. قيام دائرة المعالجة بادراج فقرات لا علاقة لها بموضوع العقد، اذ قامت شركة (س) بادراج فقرة تنفيذ اعمال غرس اشجار و إنشاء سياج ونصب ابراج في جدول الكميات بالرغم من وقتية الموقع اضافة الى كونه داخل موقع الرميلا الشمالي المحصن امنياً اذ تم منح الشركة سلفة (1901327) الف دينار (مليار وتسعمائة وواحد مليون وثلاثمائة وسبعة وعشرين الف دينار) وحسب مستند الصرف المرقم (42) في 20/10/2019، كون الموقع مؤقت وليس دائمي وداخل موقع محصن امنياً.

4. قيام دائرة المعالجة بتوجيه شركة (س) لشراء منظومة غسل البراميل الاوتوماتيكية لاغراض معالجة البراميل الحديدية والبلاستيكية داخل موقع الرميلا الشمالي لمعالجة واتلاف المخلفات بالرغم من وجود منظومة متكاملة داخل محطة

البصرة خلافاً للفقرة (ثانياً) من الملحق رقم (1) من عقد المشاركة، أي تم شراء منظومة جديدة على الرغم من وجود منظومة داخل المحطة .

معالجة ملاحظات التدقيق وأثرها في عقود المشاركة:

- ان استلام الإدارة لملاحظات وتحفظات المدقق (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) والقيام بإتخاذ إجراءات حاسمة لمعالجة تلك التحفظات لأجل عدم تكرارها مستقبلاً والذي سينعكس بشكل إيجابي على مسؤولية الإدارة في إتجاه تلك المخالفات.
- تتم عملية معالجة التحفظات بشكل تدريجي وهو من سيكون له أثر مهم في تقليل تلك المخالفات ومن ثم إنخفاض درجة المخاطر ذات العلاقة بعقود المشاركة، كما ان معالجة كافة المخالفات سيساهم في الأمد القصير في تحقيق نسب إنجاز مرتفعة خلال فترة مناسبة نتيجة إزالة المعوقات الناتجة من المخالفات الادارية والمالية.
- ان قيام الإدارة بإعتماد إستراتيجية متكاملة تضمن عدم حدوث تلك المخالفات في الأمد المتوسط سيساهم في تطوير عقود المشاركة في عينة البحث وان التوسع في اعتماد تلك الاستراتيجيات سيساهم في تطوير والاستثمار في عقود المشاركة في الأمد الطويل ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة.
- ومن جانب آخر فان تعدد التحفظات والملاحظات يشير الى تعدد وتنوع الاساليب المستخدمة في اجراءها وهذا مايستلزم من مراقب الحسابات تطوير اساليب التدقيق المختلفة للحصول على ادلة اثبات لكونها تساهم في تحقيق جودة التدقيق.

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

اولاً / الاستنتاجات :

1. قصور في شمولية برنامج التدقيق لعقود المشاركة فقرات وفقاً لاهداف التنمية المستدامة .
2. عدم تكامل الاجراءات التدقيقية المطبقة على عقود المشاركة بسبب ضعف الاطار القانوني والتشريعي الذي يحكمها، الامر الذي اثر على جودة العمل الرقابي وبالتالي التقارير الرقابية الصادرة عنها لدى قيام الهيئات الرقابية (المدقق العام) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتدقيقها وإصدار تقارير رقابية عنها.
3. هناك ضعف في استجابة ادارة الشركة لمعالجة ملاحظات وتحفظات ديوان الرقابة المالية الاتحادي مما ادى الى تراكم المخالفات من سنة الى اخرى.
4. عدم وجود إستراتيجية لدى الشركة للتعامل مع الاشكاليات والمعوقات التي ترافق إنجاز عقود المشاركة مما ادى الى تأخير إنجازها في التوقيتات المحددة لها.
5. اعتماد مراقب الحسابات (ديوان الرقابة المالية الاتحادي) أساليب التدقيق التقليدية في تدقيق عقود المشاركة التي قد لا تغطي كافة التجاوزات والمخالفات التي تصاحب تلك العقود.

ثانياً / التوصيات:

1. ضرورة تضمين البرنامج التدقيقي لعقود المشاركة فقرات وفقاً لاهداف التنمية المستدامة.
2. ضرورة مراعاة تكامل الاجراءات على تدقيق عقود المشاركة ومراعاة الاطر القانونية ومايتبعها من تعليمات تنظيمية وقانونية يساعد المعنيين في معالجة المشاكل الرقابية والتدقيقية والمحاسبية والقانونية والتنظيمية التي يمكن ان تواجه الجهات الرقابية المكلفة بتدقيق هكذا عقود.
3. ضرورة وجود رقابة وتدقيق فاعلة على عقود المشاركة للاستفادة القصوى من ايجابياتها وتغادي سلبياتها وتجنب العوامل التي تعرقل مصداقيتها وتعيق تحقيق استدامتها المرجوة وحسن استعمالها.
4. قيام الشركة بالاستجابة السريعة لملاحظات مراقب الحسابات المتمثل بالديوان مما يضمن عدم تكرارها.

5. قيام الإدارة باعتماد إستراتيجية متكاملة في التعامل مع المعوقات والإشكاليات التي ترافق إنجاز عقود المشاركة.
6. قيام هيئات التدقيق باعتماد أساليب تدقيق تتلائم مع كافة احتياجاتهم لتدقيق عقود المشاركة.

المصادر

1. المصادر العربية

اولا/ الكتب

1. ابو قحف، عبد السلام، اقتصاديات الاعمال والاستثمار الدولي، الاسكندرية، المكتب العربي الحديث، 2003.
2. البدوي، محمد عباس، والبلتاجي، يسرى محمد، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، 2013.
3. حمادة، حمادة عبد الرزاق، عقود الشراكة "P.P.P"، دار الجامعة الجديدة، 2014.
4. خلف، صباح حسن، فصول في التنمية الاقتصادية الشاملة، افكار وآراء، الطبعة الاولى، بغداد، مكتب شمس الاندلس، 2019.
5. الرشيد، عادل محمود، "ادارة الشراكة بين القطاعين العام والخاص" المفاهيم، المناهج، التطبيقات، الطبعة الاولى، مصر، المنظمة العربية للتنمية الادارية، 2006.
6. الرشيد، عادل محمود، "ادارة الشراكة بين القطاعين العام والخاص" النماذج ، التطبيقات، الطبعة الثانية، عمان، المنظمة العربية للتنمية الادارية بحوث ودراسات، 2007.
7. سرى الدين، هاني صلاح، الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأساسية ، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مصر، 2000.
8. صالح ، نادية حمدي، الادارة البيئية (المبادئ والممارسات)، القاهرة_ مصر ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية ، 2003.
9. القهيوي، ليث عبدالله، والوادي، بلال محمود، الشراكة بين مشاريع القطاعين العام والخاص (الإطار النظري والتطبيق العملي)، الطبعة الاولى، عمان_الاردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2012.
10. اللبدي، نزار عوني، التنمية المستدامة استغلال الموارد الطبيعية والطاقة المتجددة، الطبعة الأولى، عمان_الاردن، دار دجلة، 2015.

ثانيا/الدوريات والمجلات :

1. اكيوي، برناردين، وريتشارد، هيمنغ، وغير، دشوارتز، الاستثمار بين القطاعين العام والخاص، قضايا اقتصادية، العدد 40، منشورات صندوق النقد الدولي، 2007.
2. الشعباني، صالح ابراهيم يونس، مقترح لتطوير نموذج بطاقة الاداء المتوازن كادلة لتقويم الاداء في ظل التنمية المستدامة (دراسة تطبيقية على معمل سمنت حمام العليل في نينوى_العراق)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 9، العدد 71، 2017.
3. الغامدي، عبد العزيز صقر، ورقة عمل مقدمة للملتقى العربي الثالث للتربية والتعليم تحت عنوان تنمية الموارد البشرية ومتطلبات التنمية المستدامة الامن العربي، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية نموذجاً، 2006.
4. كمال، مصطفى ، تغيير المناخ سيؤثر على أمن وسلامة العالم كله، العدد 170 ، 2007.

ثالثا/ الرسائل والاطاريح والبحوث :

1. الامين، لكحل، الشراكة بين القطاع العام والخاص في الجزائر، رسالة ماجستير، العلوم الاقتصادية الميدانية، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014
2. توفيق، عبد الله رمضان، الشراكة بين القطاعين العام والخاص في البنية الاساسية واثارها على النمو الاقتصادي، دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه في الاقتصاد، جامعة حلوان ، مصر، 2012.
3. خورشيد، اشتي عثمان، تقويم تجربة تأجير شركات القطاع الصناعي العام الى القطاع الخاص، بحث تطبيقي في عينة من معمل سمنت طاسلوجة ، محافظة السلبيمانية، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد، 2011.

2. المصادر الاجنبية:

Books:

1. Bosselmann, Klaus, **the Principle of Sustainability**, Ashgate Publishing Company, Suite 420, 101 Cherry Street, Burlington, VT 05401-4405, USA, (2008) .
2. Elliott, Jennifer A., **An Introduction to Sustainable Development**, (2006).
3. Lorenz, David Philipp, **The Application of Sustainable Development Principles to the Theory and Practice of Property Valuation**, (2006).
4. Stewart and Gray, Amy and Tim, **The Governance Of Water And Sanitation In Africa – Achieving Sustainable Development through Partnerships**, (2009) .

Conferences:

1. Berber, Nemanja & Aleksic, Marko, **Green Human Resource Management: Organizational Readiness for Sustainability**, International Scientific Conference, Faculty of Economics, University of Niš (2016) .

المواقع الإلكترونية :

- A. <https://w.w.w.imf.org.2022/6/17> تمت زيارته في