

## التجميع المحاسبي في القطاع العام - حالة نيوزيلندا -

### Consolidation in the public sector – Case of New Zealand-

بوستة سلوى<sup>1\*</sup>، براق محمد<sup>2</sup>

<sup>1</sup>المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، s\_bousetta@esc-alger.dz

<sup>2</sup>المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، esc16berrag@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2022/11/02 تاريخ القبول: 2022/12/30 تاريخ النشر: 2022/12/31

#### ملخص:

يهدف تحديد أكثر لمردودية المنشآت العمومية والحصول على بيانات مالية أكثر دلالة ووضوحا، نم العمل على تطوير المحاسبة العمومية بتطبيق عدة إجراءات عملت على تقريبها من ممارسات المحاسبة المالية، نذكر منها اعتماد محاسبة الالتزام بدل محاسبة الصندوق، ليتم التركيز في السنوات الأخيرة على إمكانية تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام؛ وهذا هو موضوع هذه الورقة البحثية من خلال عرض أهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تخص التجميع المحاسبي، بعد التخلي عن المعيار رقم 06 : القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، واستبداله بالمعيارين 34 و 35 القوائم المالية المنفصلة، والقوائم المالية الموحدة على التوالي؛ ليتم عرض التجربة النيوزيلندية كواحدة من التجارب الرائدة في تبني التجميع في القطاع العمومي؛ والتي توصلنا من خلالها نتائج كان أبرزها أهمية التجميع في القطاع العام ودوره في إعطاء معلومات أكثر وضوحا ودقة وتبينا لمردودية المنشآت العمومية وبهذا تسهيل عملية المساءلة وحماية المال العام.

**الكلمات المفتاحية:** القطاع العام، التجميع المحاسبي، القوائم المالية الموحدة، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

#### Abstract:

With the aim of defining the profitability of public units and obtaining more transparent financial data, work has been done to develop public accounting by applying several procedures changes that have brought it closer to the practices of financial accounting. We mention, for example, the adoption of liability accounting instead of fund accounting; to focus in recent years on the applicability of consolidation. The latter is a topic that this research paper focused on by presenting the most critical international accounting standards for the public sector that pertain to consolidation, after abandoning IAS 06, and replacing it with standards 34 and 35 separate financial statements and consolidated financial statements, respectively. than present the New Zealand experience in the adoption of consolidation in the public sector.

**Key words :** public sector, consolidation, consolidated financial statements, International Public Sector Accounting Standards.

## 1. مقدمة:

في إطار العمل على تطوير القطاع العمومي تم العمل على تحديث عدة ممارسات ومفاهيم مست مختلف مستوياته وجوانبه سواء من خلال النظام المحاسبي العمومي أو التسيير العمومي و القوائم المالية العمومي أو غيرها، ومن التغييرات التي أحدثت فارقا كبيرا في القطاع العمومي هو الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الالتزام للعمل على تقليل الفوارق الجوهرية بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية.

يعتبر التجميع المحاسبي من بين أهم المواضيع والممارسات التي تم التركيز عليها في السنوات الأخيرة في عدة دول رائدة مجال تحسين وتطوير النظام المحاسبي العمومي كنيوزيلندا والسويد والولايات المتحدة الأمريكية وغيرهم، بهدف إعطاء قيمة مضافة للمحاسبة العمومية والعمل على تحقيق شفافية أكثر في القطاع العمومي. من خلال هذه الورقة البحثية نهدف إلى تسليط الضوء على هذه الممارسة والعوامل المؤثرة على تطبيقها، وهذا من خلال الإجابة عن الإشكالية الأساسية للبحث:

**لماذا تم اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم 35: القوائم المالية الموحدة؟ وما الغاية من وراء تطبيق**

**التجميع المحاسبي في القطاع العمومي؟**

لدراسة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية تم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

1- ما هو الإطار النظري الذي يحكم التجميع المحاسبي في القطاع العام؟

2- ما هي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تخص عملية إعداد القوائم المالية الموحدة؟

3- ما هي أهم التغييرات التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي رقم 35؟

وللإجابة عن الإشكالية المطروحة تم وضع الفرضيتين الآتيتين:

1- إعداد القوائم المالية الموحدة في القطاع العام من شأنه زيادة القدرة على تحديد مردودية مختلف المنشآت العمومية والقدرة على مساءلة المسؤولين العموميين.

2- القوائم المالية الموحدة في القطاع العمومي ما هي إلا زيادة أعباء على الدولة ولن تعطي القيمة المضافة المرجوة منها.

لمعالجة هذه الإشكالية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض وتحليل مختلف العناصر المتعلقة بالموضوع، وجاء تقسيم البحث إلى أربع محاور:

I. مدخل إلى التجميع المحاسبي في القطاع العام.

II. مجهودات مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتبني التجميع المحاسبي في القطاع العام.

III. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة.

IV. مدى الاستجابة لتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام.

**2. مدخل إلى التجميع المحاسبي في القطاع العام**

هناك جهود كبيرة للنهوض بالمحاسبة العمومية وتطبيق طرق وممارسات محاسبية من شأنها إعطاء صورة أكثر وضوحا عن نشاط مختلف الوحدات والمنشآت في القطاع العام، مما يساهم في تحديد مردوديتها ويسهل

## التجميع المحاسبي في القطاع العام - حالة نيوزيلندا -

عملية اتخاذ القرار بتوفير معلومات مفيدة لمستخدمي هذه المعطيات؛ وهذا بالنظر إلى تطور وتعقيد حجم النشاطات العمومية وما نتج عنه من صعوبة في تفسير البيانات المحاسبية والقيام بالمقارنة بين مختلف البلدان وبناء على ذلك كان الاتجاه نحو تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة. من الملاحظ أنه تم تطبيق تعريفات، نظريات وممارسات خاصة بالقطاع الخاص في القطاع العام بطريقة غير نقدية وأحيانا دون مراعاة أهداف وخصائص القطاع العام (Christian J,2002,p 561)، فهناك العديد من الدراسات التي تؤيد تطبيق الممارسات المحاسبية للقطاع الخاص على القطاع العام أو ما يعرف بنظرية القطاع المحايد (sector-neural approach)؛ أما فيما يتعلق بالتجميع المحاسبي في القطاع العام فيمكن تحديد مجال التجميع (consolidation area) من خلال نظريات ومقاربات أعدت بما يتلاءم وخصوصية القطاع العام، نذكر أهمها فيما يلي :

### 1.2. نظرية السيطرة (Control approach)

مفهوم السيطرة في هذه المقاربة يعبر عن قدرة المنشأة المسيطرة على التحكم في عملية صنع القرار في المنشآت الخاضعة لسيطرتها والحصول على فوائد من أنشطتهم. (Marco Bisogno and Serena Santis and others,2015,p313)، من الملاحظ أن مفهوم السيطرة هنا يوضح مجال التجميع من منظور اقتصادي دون الأخذ بعين الاعتبار الجوانب السياسية لتحديد حدود القطاع العام، وبشكل عام فإن المنظور الاقتصادي القائم على السيطرة هو العامل السائد في جميع نظريات التجميع والدمج المالي في القطاع الخاص وتستند عليه كذلك المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

### 2.2. المقاربة الإحصائية (Statistical perspective)

تعرف هذه المقاربة مجال التجميع من خلال القطاع العمومي ككل، حيث تمس البيانات المالية الموحدة كل مستويات القطاع العام بغض النظر عن سيطرة أي وحدة عمومية على وحدات أخرى، ومع إعطاء أهمية للبيانات الإحصائية للدولة؛ حيث تكون البيانات المالية الموحدة أقرب لنظام حسابات الدولة والهدف منها إثراؤها وإعطاء معلومات أكثر للاقتصاد الكلي حول مختلف قطاعات اقتصاد الدولة.

لكن الملاحظ حول هذه المقاربة أنها تعمل على توفير معلومات هي أصلا متاحة من خلال الإحصائيات المالية للدولة ( Government Finance Statistics )

### 3.2 المقاربة التنظيمية والقانونية (Organizational and legal perspective)

الحسابات الموحدة وفق هذه المقاربة تقوم على تجميع الوحدات والمنشآت وفقا للهيكل التنظيمي الذي يحدده القانون، وبالتالي فإن مجال التجميع يشمل مجموع الوحدات العمومية التي تعتمد بشكل قانوني على وحدة أعلى منها في الهيكل التنظيمي (Brusca I et MontesinosV,2008,pp243-250) لكن ما يعاب على هذه المقاربة هو وجود عدة صعوبات في التطبيق، حيث تتطلب أن تتوفر الدولة على هيكل تنظيمي واضح ومتربط.

## 4.2 مقارنة الخطر (Risk perspective)

بالنسبة لهذه المقاربة فإن كل وحدة ومنشأة تتسبب في مخاطر مالية للحكومة المركزية يجب أن تدخل في مجال التجميع، لكن من الصعب تحديد مفهوم الخطر المالي والذي يمكن أن يعتمد تحديده على حسب مستخدمي البيانات وأصحاب المصلحة الذين ستوجه لهم القوائم المالية الموحدة وبمعنى أدق نطاق هذه التقارير، بالإضافة إلى أن الحكومة لا يمكن أن تملك السلطة لفرض نفس المبادئ المحاسبية (Marco Bisogno and Serena Santis and others, 2015, p 313).

يشمل هذا أيضا شركات القطاع الخاص الكبيرة التي ستستفيد من خطة إنقاذ حكومية إذا واجهت صعوبات مالية حتى لا تتعرض للإفلاس، فهنا معيار السيطرة ليس شرطا أساسيا.

## 5.2 مقارنة الموازنة (Budget or Budgetary perspective)

من منظور الموازنة فإن الوحدات التي يجب أن تدخل في مجال التجميع هي تلك التي تكون مهمة بالنسبة لموازنة الدولة أو التي تتأثر بالقرارات المتعلقة بالموازنة العمومية؛ يأخذ منظور الموازنة السيطرة بعين الاعتبار ولكن بشكل أكثر صرامة فالتأثير الموازني مطلوب وبالتالي فإن مجال التجميع أكثر محدودية ويستبعد الوحدات والمنشآت التي لا تتلقى أموالا من الموازنة العامة ولا تساهم فيها (Andrea Bergmann et Giuseppe Grossi et d'autres (2016), p807).

## 3.3 جهودات مجلس المعايير المحاسبية الدولية لتبني التجميع المحاسبي في القطاع العام

أدرك الاتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة إنشاء مجلس يهتم بإصدار معايير محاسبية دولية تخدم القطاع العام من أجل تحسين نوعية المعلومات المحاسبية فيه وزيادة الثقة في التقارير المالية الصادرة عنه؛ ومن أجل العمل على تطوير المحاسبة العمومية والتمكن من تحديد مردودية وكفاءة المنشآت العمومية قام المجلس بإعداد معايير محاسبية تعالج مختلف حالات التجميع المحاسبي سواء كان قوائم مالية موحدة أو منفصلة، مشاريع مشتركة وعمليات مشتركة أو حصص في منشآت أخرى.

### 1.3 أهداف إعداد التقارير المالية:

يمكن تحديد الأهداف المرجوة من إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بالرجوع لمستخدمي هذه التقارير واحتياجاتهم منها، فالهدف المرجو من التقارير المالية هو تقديم معطيات تساهم في توفير معلومة واضحة ومفيدة من شأنها أن تسهل عملية اتخاذ مختلف القرارات وتوفر قاعدة سليمة للمساءلة والمحاسبة.

### 2.3. مستخدموا التقارير المالية:

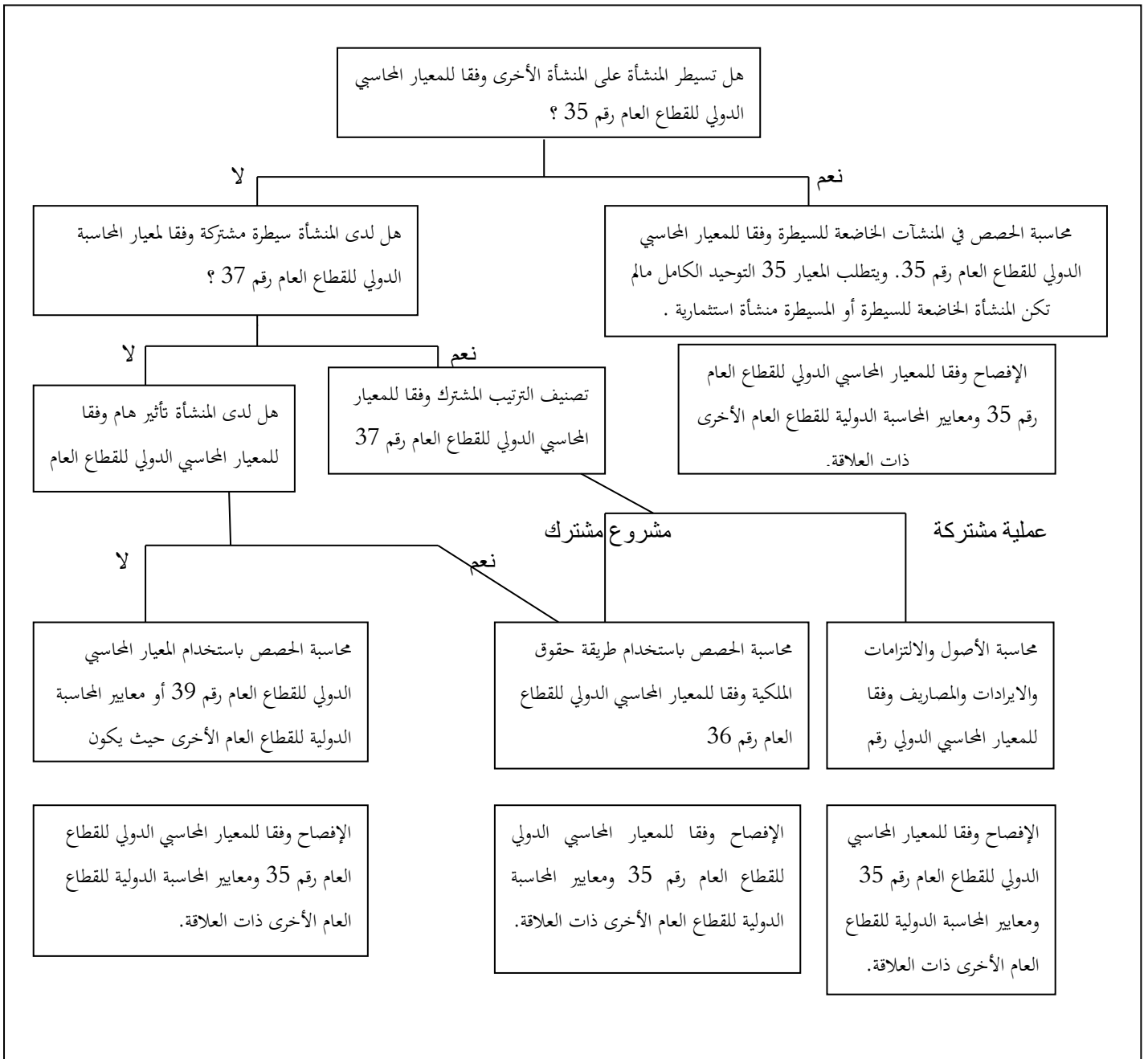
يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام لوحدات ومنشآت القطاع العام بشكل أساسي لأجل تلبية احتياجات مستخدمي هذه التقارير من معلومات، وكذا مزودي الموارد الذين لا يملكون صلاحية إلزام منشأة القطاع العام على الإفصاح عن البيانات والمعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرار؛ ومن جهة أخرى تعد الهيئة التشريعية وأعضاء البرلمان أيضا من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام، بصفتهم ممثلين لمصالح مستلمي الخدمات ومزودي الموارد.

## التجميع المحاسبي في القطاع العام - حالة نيوزيلندا -

### 3.3 معايير التجميع المحاسبي في القطاع العام والعلاقة بينها

سعى لتطوير الممارسات في القطاع العام والنهوض بالمحاسبة العمومية، أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مجموعة من المعايير الجديدة المتعلقة بالتجميع في القطاع العام وهذا خلال سنة 2015 وتم إدخال بعض التعديلات عليها وتعزيزها بمعاييرين آخرين خلال 2016 و2017؛ والشكل الموالي يوضح العلاقة والتكامل بين هذه المعايير وعلى أي أساس وفي أي حالة يطبق معيار معين بدل الآخر.

الشكل 01 : العلاقة والتكامل بين معايير التجميع المحاسبي في القطاع العام



المصدر: الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، 1789

من خلال المخطط السابق نجد أن المنشأة تقوم أولاً : بالتأكد من تحقق شروط السيطرة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 : القوائم المالية الموحدة ، والتي سيتم التطرق لها بالتفصيل من خلال المبحث الثالث، فإذا تحققت شروط السيطرة على المنشأة تطبيق متطلبات المعيار رقم 35، ما لم تكن هي أو المنشأة المسيطر عليها منشأة استثمارية؛ وإلى جانب ذلك يتم الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 : الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى، والذي صدر في جانفي 2015 والهدف منه هو :الاشتراط على المنشأة الإفصاح عن معلومات تساعد مستخدمي بياناتها المالية على تقييم مايلي : (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب،2015،ص 1913) :

- طبيعة حصصها في المنشآت الخاضعة للسيطرة والمنشآت غير الموحدة الخاضعة للسيطرة، والترتيبات المشتركة والشركات الزميلة والمنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها؛ والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛
- آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.
- وينبغي تطبيق هذا المعيار من قبل المنشأة التي تملك حصة في أي مما يلي:
- المنشآت الخاضعة للسيطرة؛
- الترتيبات المشتركة أو المشاريع المشتركة؛
- الشركات الزميلة،
- المنشآت المنظمة التي لم يتم توحيدها.

ومن جهة أخرى فإذا لم تتحقق شروط السيطرة وفق المعيار رقم 35 نكون عندها أمام حالتين:  
إذا كانت المنشأة لديها سيطرة مشتركة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 37: الترتيبات المشتركة، فهنا يتم العمل حسب الحالة:

**عملية مشتركة:** يتم محاسبة الأصول والالتزامات والايرادات والمصاريف وفق المعايير رقم 37، والذي صدر في جانفي 2015 حيث يهدف إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للمنشآت التي تمارس سيطرة مشتركة على ترتيب أو عملية معينة أين تتطلب القرارات موافقة بالإجماع من الأطراف الذين يتشاركون في السيطرة.  
**مشروع مشترك :** يتم محاسبة الحصص وفق طريقة حقوق الملكية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 : الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، الصادر في جانفي 2015 والذي تم تعديله في 2016 و 2017 ، ويهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ومتطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبتها، وحسب هذا المعيار فالمشروع المشترك هو : "ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي تمارس سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب " (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب،2015،ص 1838).

وفي كلا الحالتين سواء كان مشروعاً أو عملية مشتركة فإنه يتم الإفصاح وفق المعيار رقم 38 والمعايير الأخرى ذات العلاقة.

## التجميع المحاسبي في القطاع العام - حالة نيوزيلندا -

أما إذا لم تكن للمنشأة سيطرة مشتركة وفق المعيار رقم 37، هنا يتم التأكد من مدى وجود تأثير هام وفق المعيار رقم 36، فنجد حالتين:

- إذا توفر التأثير الهام وفق المعيار رقم 36، والذي يعني: "صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية لمنشأة أخرى لكنها ليست سيطرة أو سيطرة مشتركة لتلك السياسات" (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص 1839) في هذه الحالة تتم محاسبة الحصص حسب طريقة حقوق الملكية وفق المعيار رقم 36.

- أما إذا لم يتوفر التأثير الهام يتم تطبيق متطلبات المعيار الدولي رقم 29: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، أو أي معيار آخر يكون مناسباً للوضعية القائمة.

### 3. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة

يعد المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة من بين أهم المعايير المحاسبية المستحدثة في القطاع العام وبناء على ذلك سنتعرض لأهم النقاط المتعلقة به.

#### 1.3 الإطار النظري للمعيار:

##### 1.1.3 إصدار المعيار:

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 35: القوائم المالية الموحدة سنة 2015 والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من جانفي 2017، وهذا بالتزامن مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 : القوائم المالية المنفصلة، ويحل المعياران معا محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 06 : القوائم المالية الموحدة والمنفصلة الصادر في سبتمبر 2006.

وقد أدخلت بعض التعديلات على المعيار رقم 35 من خلال ( International Federation of Accountants 2019,P1451)

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 40: الإندماج في القطاع العام (Public Sector Combinations)، جانفي 2017

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 39: منافع الموظفين (Employee Benefit)، جويلية 2016؛

- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (The Applicability of IPSASs)، أبريل 2016.

#### 2.1.3 النطاق:

المؤسسات التي يتوجب عليها إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمنشأة الاقتصادية وفق هذا المعيار هي تلك التي تعد وتعرض بياناتها وفق أساس الاستحقاق المحاسبي؛ حيث يقصد بالمنشأة الاقتصادية: (An economic entity) " أنها عبارة عن منشأة مسيطرة ومنشأتها الخاضعة للسيطرة، يمكن أن تشمل منشآت لها أهداف خاصة بالسياسة الاجتماعية وأهداف تجارية." (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص 1451) لا يعالج هذا المعيار متطلبات الاندماج في القطاع العام وتأثيرها على التوحيد وكذا شهرة المحل الناتجة عنها (تمت معالجة الإندماج في المعيار المحاسبي رقم 40 )

### 3.1.3 الهدف:

الهدف من وضع هذا المعيار هو تحديد مبادئ عرض وإعداد القوائم المالية الموحدة في حالة سيطرة منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، ويقصد هنا بالقوائم المالية الموحدة: ( Consolidated financial statements ) " بيانات مالية لمنشأة اقتصادية فيها الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والايادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشآتها الخاضعة للسيطرة تعرض وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة" (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1459). وقد أعطى المعيار تعريفا مختلفا للمنشأة الاستثمارية: ( An investment entity ) حيث عرفها على أنها منشأة تستفيد من أموال من مستثمر أو أكثر مقابل تقديم خدمات إدارة الاستثمار ويكون غرضها استثمار الأموال فقط للحصول على عوائد، وعادة ما تقوم هذه المنشأة بقياس وتقييم أداء كافة استثماراتها تقريبا على أساس القيمة العادلة.

### 2.3 أهم ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 : القوائم المالية الموحدة

نلخص من خلال النقاط الموالية أهم ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 (للمزيد انظر: الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ج2)

### 1.2.3 شروط السيطرة:

لتحقيق الهدف المرجو من هذا المعيار تم تحديد شروط الإقرار بوجود السيطرة وهي : أن يكون لدى المنشأة جميع مايلي :

- سلطة على المنشأة الأخرى؛
- تتعرض للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو يكون لديها حقوق في المنشأة الأخرى؛
- القدرة على استخدام سلطتها على المنشأة الأخرى للتأثير على طبيعتها أو مقدار المنافع من مشاركتها مع المنشأة الأخرى.

نلاحظ أن المعيار يركز على السيطرة والسلطة حيث:

السيطرة (Control) هي أن تسيطر المنشأة على منشأة أخرى عندما تتعرض المنشأة للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع المنشأة الأخرى، أو يكون لديها حقوق فيها وتكون المنشأة قادرة على التأثير على طبيعة أو مقدار هذه المنافع من خلال سلطتها على المنشأة الأخرى.

### مثال حول السيطرة:

تنشأ وكالة إسكان عمومية برنامجا سكنيا يوفر مساكن بتكلفة متدنية، يتم تشغيل البرنامج بموجب اتفاق مع جمعية محدودة، حيث نشاطها الوحيد هو إدارة هذه المرافق السكنية وليس لديها أي أدوات حقوق ملكية. من جهة أخرى يكون للجمعية مجلس يضم 16 عضوا حيث: يتم تعيين 8 أعضاء منهم من طرف وكالة الإسكان العمومية وينتخب الرئيس من بينهم؛ ويجتمع مجلس الجمعية بانتظام ويراجع التقارير الواردة من إدارة الجمعية، وبناء عليها يمكن أن يؤكد القرارات الإدارية أو يلغيها، بالإضافة إلى أنه يتخذ قرارات بشأن قضايا رئيسية كالصيانة العامة أو استثمار المزيد من رؤوس الأموال لبناء مساكن إضافية ....



## التجميع المحاسبي في القطاع العام - حالة نيوزيلندا -

مع العلم أن وكالة الإسكان العمومية تملك الأرض التي تقوم عليها المرافق السكنية وقد ساهمت برأس المال والأموال التشغيلية للجمعية منذ تأسيسها.

إذن ومن خلال المعطيات السابقة نجد أن:

- وكالة الإسكان العمومية تسيطر على الجمعية؛
  - تملك الوكالة حقوقا تمنحها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة للجمعية؛
  - بتعيين الوكالة لثمان أعضاء في مجلس الجمعية والرئيس يكون من بينهم، فهي بذلك تملك حقوقا جوهرية تمنحها القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للجمعية؛
  - تتعرض الوكالة أيضا للمنافع المتغيرة من مشاركتها مع الجمعية، وتحصل على منافع غير مالية من خلال تنفيذ الجمعية لهدفها الاجتماعي في تلبية الحاجة لسكنات بتكلفة متدنية؛
  - أيضا من خلال أفرادها المعينين في مجلس الجمعية يكون لدى الوكالة العمومية القدرة على استخدام سلطتها للتأثير على طبيعة ومقدار المنافع المتحققة من الجمعية.
- إذن وبناء على كل هذه الاستنتاجات فإن الوكالة تستوفي جميع معايير السيطرة الثلاث وتسيطر بالتالي على الجمعية.

أما السلطة (Power) فتتألف من الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة لمنشأة أخرى.

### مثال حول تقييم ما إذا كانت السلطة موجودة لأغراض هذا المعيار:

نفرض أن الولاية تمول جزئيا أنشطة لدى البلدية، وللبلدية مجلس منتخب يقدر كيفية استخدام مواردها لصالح السكان، في ظل تنوع الأنشطة: خدمات مكتبية، مرافق ترفيهية، إدارة النفايات، البناء والتشييد ... إذن فكل هذه الأنشطة تعتبر أنشطة ذات صلة في البلدية تتلاقى مع مصالح الولاية؛ ولكن رغم التمويل الجزئي للولاية إلا أنها لا تملك السلطة لتوجيه الأنشطة ذات الصلة للبلدية، كما أن حقوق البلدية في الأنشطة ذات الصلة تمنع الولاية من امتلاك السيطرة.

### 2.2.3 الإعفاءات من إعداد القوائم المالية الموحدة:

هناك حالات يتم فيها استثناء وإعفاء المنشأة المسيطرة من إعداد القوائم المالية الموحدة، وفيها يجب أن تستوفي جميع الشروط التالية :

- هي نفسها منشأة خاضعة للسيطرة ويتم تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات عبر البيانات المالية الموحدة لمنشأتها المسيطرة، وغي حال المنشأة الخاضعة للسيطرة مملوكة جزئيا، يتم إبلاغ جميع مالكيها بمن فيهم أولئك غير المخول لهم بالتصويت بطريقة أخرى، عن عدم قيام المنشأة بعرض البيانات المالية الموحدة، ولا يبدي المالكون أي اعتراض على ذلك؛
- لا يتم تداول أدوات الدين أو أدوات حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عامة (سوق بورصة محلي أو أجنبي أو سوق غير مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية و الإقليمية)؛

- لم تودع وليست في طور ايداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في السوق العامة؛
- تنتج منشأتها المسيطرة النهائية أو الوسيطة بيانات مالية متاحة للاستخدام العام وتمتثل لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث يتم توحيد المنشآت الخاضعة للسيطرة أو يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقا لهذا المعيار.

### 3.2.3 المتطلبات المحاسبية وإجراءات التوحيد:

بالنظر إلى ما ورد في نص المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35، فإنه على المنشأة المسيطرة أن تعد البيانات المالية الموحدة مستخدمة سياسات محاسبية موحدة للمعاملات والأحداث الأخرى في ظروف مماثلة، وعليها أن تبدأ بعملية التجميع من تاريخ اكتساب السيطرة وأن تتوقف بمجرد ثبوت فقدانها للسيطرة؛ أما فيما يتعلق بإجراءات التوحيد فإن البيانات المالية الموحدة: (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1464)

- تدمج بنود الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة مع تلك البنود الخاصة بمنشأتها الخاضعة للسيطرة؛
  - تستبعد المبلغ المسجل لاستثمار المنشأة المسيطرة في كل منشأة خاضعة للسيطرة، وجزء صافي الأصول/حقوق الملكية الخاص بالمنشأة المسيطرة في كل منشأة خاضعة للسيطرة، (المعيار رقم 40 يوضح كيفية محاسبة شهرة المحل الناتجة)؛
  - استبعاد الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية داخل المنشأة الاقتصادية المتعلقة بالمعاملات بين المنشآت في المنشأة الاقتصادية بشكل كامل (يتم استبعاد الفائض أو العجز الناتج عن المعاملات داخل المنشأة الاقتصادية المعترف بها في الأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة بشكل كامل)، ويمكن أن تشير الخسائر داخل المنشأة الاقتصادية إلى انخفاض القيمة الذي يتطلب الاعتراف في البيانات المالية الموحدة.
- بالنسبة لتاريخ إعداد التقارير والقوائم المالية الموحدة فيجب إعدادها في نفس تاريخ إعداد تقارير المنشآت الخاضعة للسيطرة وإذا اختلفت نهاية فترة إعداد التقارير فإن المنشأة المسيطرة إما: (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1724)

- تحصل لأغراض التوحيد على معلومات مالية اعتبارا من نفس تاريخ البيانات المالية للمنشأة المسيطرة؛
- أو تستخدم أحداث البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للسيطرة التي يتم تعديلها فيما يخص آثار المعاملات أو الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ تلك البيانات المالية وتاريخ البيانات المالية الموحد.

### 4.2.3 السياسات المحاسبية الموحدة والقياس:

فيما يتعلق بهذه النقطة فيجب على أعضاء المنشأة الاقتصادية اعتماد نفس السياسات المحاسبية، وإذا حدث واستخدم أحد أعضاء المنشأة الاقتصادية سياسات محاسبية مختلفة عن تلك التي تم اعتمادها في البيانات المالية

## التجميع المحاسبي في القطاع العام - حالة نيوزيلندا -

الموحدة فإنه يتم إجراء تعديلات مناسبة على البيانات المالية للعضو للتأكد من توافقها مع السياسات المحاسبية للمنشأة الاقتصادية.

أما فيما يتعلق بالقياس: (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1724)

فتقوم المنشأة بإدراج إيرادات ومصاريف المنشأة الخاضعة للسيطرة في البيانات المالية الموحدة من تاريخ حصولها على السيطرة وحتى تاريخ توقف المنشأة عن السيطرة على المنشأة الخاضعة للسيطرة، وتستند إيرادات ومصاريف المنشأة الخاضعة للسيطرة إلى مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات المالية الموحدة في تاريخ الاستملاك.

لا يطبق معيارا المحاسبة الدوليان في القطاع العام 28،29 على الحصص في المنشآت الخاضعة للسيطرة التي يتم توحيدها. وعندما تمنح الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة بشكل أساسي وفي الوقت الحالي حق الحصول على المنافع المرتبطة بحصة الملكية في المنشأة الخاضعة للسيطرة فإن الأدوات لا تخضع لمتطلبات المعيارين 28،29.

في جميع الحالات الأخرى تتم محاسبة الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت محتملة في المنشأة الخاضعة للسيطرة وفق المعيارين: 28: الأدوات المالية: العرض والمعيار رقم 29: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

### 4.2.3 الحصص غير المسيطرة وفقدان السيطرة:

إذا حدث أي تغيير في حصة صافي الأصول/حقوق الملكية المحتفظ بها بواسطة الحصص غير المسيطرة، يجب أن تعدل المنشأة المبالغ المسجلة للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصصها النسبية في المنشأة الخاضعة للسيطرة.

ويجب أن تعترف المنشأة مباشرة في صافي الأصول /حقوق الملكية بأي فرق بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للعرض النقدي المدفوع أو المقبوض، وأن تنسبه إلى مالكي المنشأة المسيطرة. أما إذا فقدت المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة، يجب عليها: (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1726) إلغاء الاعتراف بما يلي:

- أصول والتزامات المنشأة الخاضعة للسيطرة بمبالغها المسجلة في تاريخ فقدان السيطرة؛
- المبلغ المسجل لأي حصص غير مسيطرة في المنشأة الخاضعة للسيطرة السابقة في تاريخ فقدان السيطرة. الاعتراف بما يلي:
- القيمة العادلة للعرض النقدي المقبوض، إن وجد والمعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة؛
- إن كانت المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة تتضمن توزيعاً لأسهم المنشأة الخاضعة للسيطرة على المالكين بصفتهم مالكين، أن تعترف بذلك التوزيع؛
- أي استثمار محتفظ به في المنشأة الخاضعة للسيطرة السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة.

أن تنقل مباشرة إلى الفائض/ العجز المتراكم، إن كان ذلك مطلوباً بموجب معايير محاسبية دولية للقطاع العام الأخرى، المبالغ المعترف بها مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية فيما يتعلق بالمنشأة الخاضعة للسيطرة وفق الأساس الذي كان سوف يطلب لو كانت المنشأة المسيطرة قد تصرفت مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

أن تعترف بأي فرق ناتج كربح أو خسارة في الفائض أو العجز يمكن أن ينسب إلى المنشأة المسيطرة.

### 3.3 الفرق بين المعيارين المحاسبين الدوليين للقطاع رقم 35: القوائم المالية الموحدة ورقم 6: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

كما قد أشرنا سابقاً أن المعيار رقم 35 والمعيار رقم 34 يلغيان المعيار رقم 6، فقد تم انتقاد المعايير القديمة كثيراً ومن أوجه متعددة وخاصة أثناء الأزمة المالية العالمية لأنها لم تملك أساليب توحيد قوية جعلتها تستبعد من التوحيد ميزانيات لمنشآت لم تفصح عن المخاطر، وفيما يلي أهم الفروقات بين المعيارين 35 و6:

- يختلف تعريف السيطرة إلى حد ما في المعيار 35 عن تعريفها في المعيار 6 على الرغم من أنها لا تزال تتطلب عنصري السلطة والفائدة، لكن شرط المعيار الجديد هو أنه من أجل تلبية تعريف السيطرة، يجب أن يكون هناك ارتباط أكثر وضوحاً بين السلطة والفائدة. ( EY Building a better working world ,2017,p10)
- كما أن تعريف السيطرة في المعيار 35 يركز على قدرة المنشأة على التأثير في طبيعة ومقدار الفوائد من خلال سلطتها على منشأة أخرى. قد يؤثر هذا التعريف الجديد للسيطرة على التقييمات السابقة لها، وبالتالي ما إذا كان ينبغي توحيد بعض المنشآت أو استبعادها. ( IPSASB,2015,p153)
- يؤكد المعيار 35 إلى حد أكبر من المعيار 6 على أنه يمكن تحقيق السيطرة دون شرط حقوق التصويت بالأغلبية. كما يحتوي IPSAS 35 على المزيد من الإرشادات حول تقييم السيطرة في مجموعة من الظروف التي توجد فيها حقوق موضوعية وحقوق وقائية لأنشطة محددة سلفاً.
- قدم المعيار 35 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مفهوم "المنشآت الاستثمارية"، كنوع منفصل من الكيانات التي تخضع لمتطلبات مختلفة عن غيرها من السيطرة والمنشآت الخاضعة للرقابة حيث تقيس المنشأة الاستثمارية استثماراتها في المنشآت الخاضعة للسيطرة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ومنه ينبغي للمنشأة التي تسيطر على منشأة استثمارية أن تحتفظ بطريقة محاسبة هذه الاستثمارات في بياناتها المالية الموحدة، بغض النظر عما إذا كانت هي نفسها منشأة استثمارية.

### 4. مدى الاستجابة لتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام

أهم الدول التي تعتمد التجميع المحاسبي في القطاع العام هي: السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، نيوزيلندا، أستراليا، النمسا، فيلندا، وسويسرا؛ من هذه الدول من وضعت معاييرها الخاصة ومنها من اعتمدت على معايير المحاسبية الدولية مع إدخال بعض التعديلات حسب ما يتلاءم واقتصادها وبيئتها؛ وتعتبر التجربة النيوزلندية من أهم التجارب الرائدة في السعي لتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام، لهذا سنسلط الضوء عليها في العناصر التالية:

## التجميع المحاسبي في القطاع العام - حالة نيوزيلندا -

### 1.4 المحاسبة العمومية في نيوزيلندا:

نيوزيلندا هي دولة جزرية تقع في جنوب غرب المحيط الهادئ وتتألف من جزيرتين رئيسيتين الجزيرة الشمالية والجزيرة الجنوبية ومجموعة من الجزر الصغيرة عاصمتها ويلينغتون. يبلغ مجموع مساحة الأراضي 268,021 كيلومتر مربع اللغة الأكثر شيوعاً هي الإنجليزية؛ تعد نيوزيلندا من البلدان المتقدمة حيث تصنف عالياً في التصنيفات الدولية في العديد من المواضيع بما في ذلك التعليم والحرية الاقتصادية وانعدام الفساد، ويشكل معدل بطالة نسبة جد ضعيفة تقدر ب 3,5%، كما تصنف مدنها أيضاً باستمرار بين الأكثر ملائمة للعيش في العالم .

تعتبر نيوزيلندا من أكثر الدول تطوراً في مجال المحاسبة العمومية وهي من أوائل الدول التي اعتمدت مبدأ الاستحقاق الكامل في محاسبتها، " حيث صدر قانون المالية العام لسنة 1989 باعتماد الموازنة الموجهة بالنتائج، وبهذا تحولت إلى استخدام أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي، وقامت سنة 1992 بإصدار أول قائمة مالية معدة وفقاً لأساس الاستحقاق " (Mark Champoux, pp5-6) ؛ منذ صدور قانون المالية لسنة 1993 ونيوزيلندا تطبق ما يعرف بنظرية القطاع المحايد (sactor-neutral approach) حيث تم تطبيق معايير التقارير المالية (International Financial Reporting Standards – IFRS-) في الفترة بين 1993 و 2013 على كل من القطاع العام و القطاع الخاص على حد سواء، ولكن خلال عقدين من تطبيق هذه النظرية كان السؤال المطروح دائماً هو مدى ملائمة معايير التقارير المالية (IFRS) للقطاع العام ؟

سنة 2009 دعا مجلس معايير المحاسبة (Accounting Standards Board) نيوزيلندا إلى التخلي عن القطاع المحايد NZ-IFRS وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على القطاع العام، مركزاً على أن ذلك سيلبي متطلبات مستخدمي التقارير المالية العمومية؛ بناء على ذلك قام مجلس التقارير الخارجية النيوزيلاندي (External Reporting Board - XRB) بوضع مسودات لمعايير القطاع العام، معتمداً في ذلك على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأساس وكنقطة انطلاق ، مع إدخال بعض التعديلات التي تتلاءم مع البيئة والنظام المحاسبي النيوزيلندي . ( Danny Chow, Ronald Day and others , 2015,p15 )

### 2.4 القوائم المالية الموحدة في نيوزيلندا:

نيوزيلندا تعتبر من أوائل الدول المعتمدة على القوائم المالية الموحدة في القطاع العام، فقد اعتمدها منذ سنة 1991 حيث كانت تطبق نظرية القطاع المحايد ومثلما سبق وأشارنا فقد وضع مجلس التقارير الخارجية النيوزيلندي (XRB) معايير محاسبية تتلاءم وخصوصية النظام النيوزيلندي ويعتمد على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كمرجعية أساسية في صياغته لهذه المعايير .

ومع إصدار الإتحاد المحاسبي الدولي للقطاع العام سنة 2015 للمعيار الدولي رقم 35: القوائم المالية الموحدة، والذي يلغي المعيار الدولي رقم 6: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة بدخوله حيز التنفيذ في 2017، عمد مجلس التقارير الخارجية النيوزيلندي (XRB) إلى إصدار المعيار PBE IPSAS 35 : القوائم المالية الموحدة (Public Benefit Entity International Public Sector Accounting Standard 35 : Consolidated Financial Statements)

في 12 جانفي 2017 على أن يدخل حيز التنفيذ في جانفي 2019 ولكن لم يطبق بعد وتأجل إلى 2021 مع التشجيع على التطبيق المبكر للمعيار.

أبرز التعديلات التي أدخلها XRB على المعيار الدولي رقم 35 هي: (XRB, 2017,p38)

• 35 IPSAS PBE يتطلب عرض بيان الإيرادات الشاملة والمصروفات، أما 35 IPSAS فيتطلب عرض بيان الأداء المالي .

• 35 IPSAS PBE يتوسع أكثر في شرح بعض الفقرات؛

• 35 IPSAS PBE يتضمن إرشادات تطبيق حول اتفاقيات الشبكة والشريك ( network and partner agreements) ومثال حولها؛

• 35 IPSAS PBE لا يشمل المثال رقم 28 من 35 IPSAS؛

• 35 IPSAS PBE يتضمن دليل إرشادات متكاملة حول تطبيق السياسات المحاسبية لإعداد البيانات المالية الموحدة، هذا الدليل يستخدم أمثلة لتوضيح متى على المنشأة الربحية في مجموعة PBE تحتاج بياناتها المالية إلى صياغة في البيانات المالية الموحدة.

ومن ناحية أخرى فإن 35 IPSAS PBE أدخل تعديلا على الفقرة 8 من المعيار الدولي رقم 35 حيث : ( موقع وزارة المالية السعودية، 2020) يتم تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الشركات المسيطر عليها في قوائمها المالية الموحدة بدلاً من طريقة التوحيد ، ويعود السبب في ذلك إلى تفاوت أنواع الأصول والالتزامات للجهات التي تسيطر عليها الدولة التي تعمل في قطاعات مختلفة ما قد ينتج عنه عدم تجانس بنود القوائم المالية واختلاف السياسات المحاسبية وطرق العرض، الأمر الذي يجعل التوحيد غير سهل وغير عملي من حيث الوقت والجهد. وقد تفوق تكلفته منافعه حيث يتطلب عمل تسويات في نهاية كل سنة مالية لتوحيد السياسات المحاسبية واستبعاد الأرصدة والمعاملات المتبادلة، على حين أن طريقة حقوق الملكية تساعد في الحصول على معلومة واضحة وتقديم معلومات متجانسة في القوائم المالية حيث أنها تعبر عن حصة الجهة في القيمة الدفترية لصافي أصول الجهة التابعة مباشرة في جانب الأصول في القوائم المالية الموحدة دون الحاجة لعمل تسويات في نهاية كل سنة مالية لتوحيد السياسات المحاسبية واستبعاد الأرصدة والمعاملات المتبادلة.

بتطبيق نيوزيلندا للتجميع وإعداد القوائم المالية الموحدة في القطاع العام أظهرت صورة إيجابية للبيانات المالية الموحدة ووجد المستخدمون لها أن المعلومات أصبحت أكثر شفافية وزادت جودة البيانات وأكثر تفصيلا، لكن البعض ينتقد التعقيد الكبير للبيانات المالية الموحدة والذي يصعب تجنبه إلى حد كبير. ( Andrea

Bergmann et Giuseppe Grossi et d'autres ,2016,p316).

والشيء الذي ساعد نيوزيلندا كذلك هو صغر الدولة مما سهل عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتنفيذها.

## 6 خاتمة

بناء على ما جاء في هذه الورقة البحثية نرصد زيادة الاهتمام الدولي بتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام، وهذا يظهر من خلال تزايد الدول التي تطبقه والتي تعمل على صياغة المعايير التي تتلاءم مع اقتصادياتها وطبيعة نظامها المحاسبي، وهذا بالنظر إلى الفوائد المرتقبة من تطبيقه.

المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة، جاء لتدارك النقص الملاحظة حول المعيار المحاسبي الدولي رقم 6: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة وتقديم معطيات أكثر دقة تقلل من خطر عدم تجميع منشآت يمكن أن تتسبب في عدم الإفصاح عن مخاطر محتملة، وكذا تحديد أدق للسيطرة والسلطة والمنافع، فهي الركائز المعتمدة لتحديد مجال التجميع.

فالمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 يعمل على إرساء المفاهيم والمبادئ لتطبيق هذه الممارسة على وحدات القطاع العام، حتى تكون المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لها معبرة وواضحة أكثر، والأهم من ذلك تمكن مستخدمي هذه المعلومات من تحديد مردودية كل وحدة ومنشأة عمومية بدقة، ومدى تحقيقها للأهداف المسطرة لها.

من خلال عرض وتحليل التجربة الرائدة لنيوزيلندا في تطبيق التجميع المحاسبي على القطاع العام والمستوى المتطور للنظام المحاسبي لها، نجد أن تطبيق التجميع المحاسبي على القطاع العام من شأنه أن يعطي إضافة كبيرة للمحاسبة العمومية ويزيد من موثوقية بياناتها ويخدم مستخدميها. أما فيما يتعلق بحالة الجزائر فمن خلال هذا العرض نرجو أن يتم تطبيق مثل هذه الممارسات المحاسبية في الجزائر، للنهوض بالنظام المحاسبي للدولة والمساهمة في إعطاء صورة أكثر وضوحاً وشفافية حول نشاط الدولة ومردودية وحداتها في مختلف القطاعات.

## 7 المراجع:

1. Christiaens, J. (2002). Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14(4), 560-564.
2. International Federation of Accountants (2019), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, IFAC , New York, vol 2, p 1451.
3. Marco Bisogno and Serena Santis and others (2015), Public-Sector Consolidated Financial Statements: An Analysis of the Comment Letters on IPSASB's Exposure Draft No. 49 ,*International Journal of Public Administration*, 38 ( 311-324) .
4. Brusca I et Montesinos V (2008) International experience in Whole Government Financial Reporting: Lesson drawing for Spain. *Public Money and Management* 29(4): 243-250.
5. Andrea Bergmann et Giuseppe Grossi et d'autres (2016), p 807
6. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2015)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الجزء الثاني.

7. EY Building a better working world (2017), A matter of interest , What do the new PBE Standards on interests in other entities mean for you ? , New Zealand.
8. <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-35-consolidated-financial-statements-1> (consulter le 13/6/2016)
9. Mark Champoux, Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar, *Briefing Paper No. 27*.
10. Danny Chow, Ronald Day and others ( June 2015 ), consolidated government account : How are they used ? , The Association of Chartered Certified Accountants.
11. [https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting\\_Standards.aspx](https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting_Standards.aspx)2020/3/26
12. External Reporting Board (XRB) 2017, PBE IPSAS 35 CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS, New Zealand.
13. [https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting\\_Standards.aspx](https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting_Standards.aspx) (consulter le 16/3/2020).