



القوائم المالية الموحدة في القطاع العام

Consolidated Financial Statements in the public sector

بوستة سلوى *

Bousetta Saloua

طالبة دكتوراه بالمدرسة العليا للتجارة (الجزائر)، ✉ salwa_bms40@yahoo.com

تاريخ النشر: 2017/12/31

تاريخ القبول: 2017/ 09 /27

تاريخ الاستلام : 2017/06/25

ملخص

في إطار العمل على تطوير المحاسبة العمومية وتقريبها من ممارسات المحاسبة المالية، تم تطبيق عدة إجراءات وتغييرات منها اعتماد محاسبة الالتزام بدل محاسبة الصندوق وكذا الاهتمام المتزايد بتطبيق التجميع المحاسبي على القطاع العام، وهذا بغية تحديد مردودية المنشآت والوحدات العمومية والحصول على بيانات مالية أكثر دلالة ووضوحا. وفي هذا الإطار، اختصت هذه الورقة البحثية بتسليط الضوء أكثر على هذا الموضوع من خلال عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تهتم بالتجميع المحاسبي، مع التركيز على المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 : القوائم المالية الموحدة، الذي جاء كبديل للمعيار المحاسبي الدولي رقم 6 : القوائم المالية الموحدة والمنفصلة. ومن أجل دراسة الموضوع أكثر، تم عرض تجربة نيوزيلندا كنموذج وكيف تعتمد التجميع المحاسبي في القطاع العام، لكونها من الدول الرائدة في تطوير الممارسات المحاسبية في القطاع العام .

كلمات مفتاحية : قطاع عام، تجميع محاسبي، معايير محاسبية دولية للقطاع العام، قوائم مالية موحدة.

* المؤلف المراسل : بوستة سلوى ، ✉ salwa_bms40@yahoo.com

ABSTRACT

Within the framework of the work to develop public accounting and bring it closer to the practices of financial accounting, several procedures and changes have been applied, including the adoption of liability accounting instead of fund accounting, as well as the increasing interest in applying consolidation to the public sector. This is to determine the profitability of public establishments and units to obtain more meaningful and clear financial data.

In this context, we have in this research paper shed more light on this topic by presenting the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) that are concerned with consolidation, with a focus on International Accounting Standard No. 35: Consolidated Financial Statements, which came as an alternative to IAS 6: Statements. Consolidated and Separate Finance.

To study the topic more, we presented a model of New Zealand's experience and how it adopts consolidation in the public sector, as it is one of the pioneers in developing accounting practices in the public sector.

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

1. مقدمة

مس القطاع العمومي عدة تغيرات وتحديثات على مستويات مختلفة : التسيير العمومي، النظام المحاسبي العمومي، القوائم المالية العمومية... وغيرها، وأهم هذه التحديثات الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الالتزام، وكانت هذه الخطوة الأولى لتقليل الهوة بين المحاسبة المالية والمحاسبة العمومية، وهذا من شأنه أن يجعل المقارنة بين الأنظمة المالية المحاسبية للدول أسهل، أسرع وأكثر دلالة .

ومن التطور الحاصل في القطاع العمومي ظهور ممارسات جديدة تسمى القوائم المالية الموحدة، والتي جاءت لتعطي قيمة مضافة للمحاسبة العمومية والنظام المحاسبي العمومي، رغم أن هذه الممارسة لا تزال في بداياتها وتحتاج إلى وقت حتى تصبح منتشرة على المستوى الدولي .

من خلال هذه الورقة البحثية يتم تسليط الضوء على هذه الممارسة والعوامل المؤثرة على تطبيقها، وهذا من خلال الإجابة عن الإشكالية الأساسية للبحث :

ما الغاية من تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام ؟ وما الجديد الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 : القوائم المالية الموحدة ؟

لمعالجة مختلف جوانب الإشكالية الرئيسية يتم تقسيمها إلى الأسئلة الفرعية الآتية :

- ما هي النظريات التي تحكم التجميع المحاسبي في القطاع العام ؟

- ما هي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تحكم عملية التجميع المحاسبي ؟
- ما الفرق بين المعيارين المحاسبين الدوليين للقطاع العام رقم 35 ورقم 6 ؟
- وللإجابة عن الإشكالية المطروحة، يتم وضع الفرضيتين الآتيتين :
- تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام ما هو سوى أعباء إضافية تتحملها الدولة دون تحقيق مكاسب جديدة بتحملها.
- التجميع المحاسبي يزيد من شفافية القوائم المالية للدولة والقدرة على المساءلة.
- لمعالجة هذه الإشكالية، يتم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي من خلال عرض وتحليل مختلف العناصر المتعلقة بالموضوع، وجاء تقسيم البحث إلى أربعة محاور :
- الإطار النظري للتجميع المحاسبي في القطاع العام؛
- معايير التجميع المحاسبي في القطاع العام؛
- عرض المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 : القوائم المالية الموحدة؛
- عرض التجربة النيوزيلندية.

2. الإطار النظري للتجميع المحاسبي في القطاع العام

أمام تطور وتعميق حجم النشاطات العمومية وما نتج عنه من صعوبة في تفسير البيانات المحاسبية والقيام بالمقارنة بين مختلف البلدان، كانت هناك جهود كبيرة للنهوض بالمحاسبة العمومية وتطبيق طرق وممارسات محاسبية من شأنها إعطاء صورة أكثر وضوحاً عن نشاط مختلف الوحدات والمنشآت في القطاع العام، مما يساهم في تحديد مردوديتها ويسهل عملية اتخاذ القرار بتوفير معلومات مفيدة لمستخدمي هذه المعطيات. وبناء على ذلك، كان الاتجاه نحو تطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام بإعداد وعرض قوائم مالية موحدة .

من الملاحظ أنه تم تطبيق تعاريف، نظريات وممارسات خاصة بالقطاع الخاص في القطاع العام بطريقة غير نقدية وأحياناً 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-neutral 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، يمكن ذكر أهمها فيما يلي :

1.2. نظرية السيطرة (Control approach)

يعبر مفهوم السيطرة في هذه المقاربة عن قدرة المنشأة المسيطرة على التحكم في عملية صنع القرار في المنشآت الخاضعة لسيطرتها والحصول على منافع 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، ذلك أن البيانات المالية الموحدة تكون 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)

تقوم الحسابات الموحدة وفق هذه المقاربة 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 Montesinos V, 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 المخاطرة (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 (Budger 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 أموالاً من الموازنة العامة ولا تساهم فيها (Andrea Bergmann et Giuseppe Grossi et d'autres (2016), p807) .

3. معايير 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 مستخدمو التقارير المالية

يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام لوحدة 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 أيضاً من المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام، بصفتهم ممثلين لمصالح مستلمي الخدمات ومزودي الموارد.

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 و 2017. 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، فإن المنشأة تقوم أولا : بالتأكد من تحقق شروط السيطرة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 35: القوائم المالية الموحدة ، والتي سيتم التطرق إليها بالتفصيل لاحقا، 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 ما يلي (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 وتدفقاتها 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 والإيرادات والمصاريف وفق المعيار 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 كلتا الحالتين سواء كان مشروعاً أو عملية مشتركة، فإنه يتم الإفصاح وفق المعيار رقم 38 والمعايير الأخرى ذات العلاقة.

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" ، (الاتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1839) 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.

4. عرض 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، سيتم التعرض لأهم النقاط المتعلقة به كما يلي:

1.4 الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة

1.4.1 إصدار المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة

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 محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 06: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة الصادر في سبتمبر 2006.

وقد أدخلت بعض التعديلات على المعيار رقم 35 من خلال:

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 40: الاندماج 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.

2.1.4 نطاق المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة

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 و أهداف تجارية." (الاتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1451)

لا يعالج هذا المعيار متطلبات الاندماج في القطاع العام وتأثيرها على التوحيد وكذا شهرة الخلل الناتجة عنها (تمت معالجة الاندماج في المعيار المحاسبي رقم 40)

3.1.4 الهدف من إصدار المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35: القوائم المالية الموحدة
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 والإيرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للمنشأة المسيطرة ومنشأتها الخاضعة للسيطرة تعرض وكأنها تخص منشأة اقتصادية واحدة" (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1459). وقد أعطى المعيار تعريفاً مختلفاً 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 تقريباً على أساس القيمة العادلة.

2.4 أهم ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 : القوائم المالية الموحدة
يمكن تلخيص من خلال النقاط التالية أهم ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 (للمزيد انظر: الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ج2)

1.2.4 شروط السيطرة

لتحقيق الهدف المرجو من هذا المعيار تم تحديد شروط الإقرار بوجود السيطرة وهي أن يكون لدى المنشأة ما يلي:
- 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.

يلحظ 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 برنامجاً سكنياً 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 عضواً حيث يتم تعيين ثمانية (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 ...

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 بالجمعية.
- بتعيين الوكالة لثمانية أعضاء في مجلس الجمعية والرئيس يكون من بينهم، فهي بذلك تملك حقوقا جوهرية تمنحها القدرة الحالية لتوجيه الأنشطة ذات الصلة بالجمعية.
- 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 المحققة من الجمعية.
- إذن وبناء على كل هذه الاستنتاجات، فإن الوكالة تستوفي جميع معايير السيطرة الثلاثة 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.

2.2.4 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 الموالية:

- هي نفسها منشأة خاضعة للسيطرة ويتم تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات عبر البيانات المالية الموحدة لمنشأتها المسيطرة. وفي 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 محلية أو أجنبية أو سوق غير مباشرة، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).
- لم تودع وليست في طور إيداع بياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية أو مؤسسة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في السوق العامة.
- نتج منشأتها المسيطرة النهائية أو الوسيطة بيانات مالية متاحة للاستخدام العام وتمثل 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.

3.2.4 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.

4.2.4 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 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 رقم 28 الأدوات المالية : العرض ورقم 29 الأدوات المالية : الاعتراف والقياس.

5.2.4 الحصص غير المسيطرة و فقدان السيطرة

إذا حدث أي تغير في حصة صائي 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 صائي الأصول /حقوق الملكية بأي فرق بين مبلغ تعديل الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة لل عوض النقدي المدفوع أو المقبوض، وأن تنسبه إلى مالكي المنشأة المسيطرة.

أما إذا فقدت المنشأة المسيطرة سيطرتها على المنشأة الخاضعة للسيطرة، يجب عليها إلغاء الاعتراف بما يلي: (الإتحاد الدولي للمحاسبين العرب، 2015، ص1726)

- 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.
- والاعتراف بما يلي:
- القيمة العادلة لل عوض 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 بصفته 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 كريح أو خسارة في الفائض أو العجز يمكن أن ينسب إلى المنشأة المسيطرة .

3.4 الفرق بين المعيارين المحاسبين الدوليين للقطاع العام رقم 35 : القوائم المالية الموحدة ورقم 6 :

القوائم المالية الموحدة والمنفصلة

سبق وأن تمت الإشارة إلى 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 المنشآت 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 عنصرين 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.

5. عرض التجربة النيوزيلندية

أهم الدول التي تعتمد التجميع المحاسبي في القطاع العام هي: السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، نيوزيلندا، استراليا، النمسا، فيلندا وسويسرا. من هذه الدول من وضعت معاييرها الخاصة ومنها من اعتمدت على معايير المحاسبة الدولية مع إدخال بعض التعديلات حسب ما يتلاءم واقتصادها وبيئتها. وتعتبر التجربة النيوزيلندية من أهم التجارب الرائدة في السعي لتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام، لهذا سيتم تسليط الضوء عليها في العناصر الآتية:

1.5 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 الإنكليزية. تعد نيوزيلندا من البلدان المتقدمة، حيث تصنف عالياً في التصنيفات الدولية في العديد من المواضيع بما في ذلك التعليم والحرية الاقتصادية وانعدام الفساد، و يشكل 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، (sector-neutral approach) حيث تم تطبيق معايير التقارير المالية (International Financial Reporting Standards – IFRS-) في الفترة بين 1993 و 2013 على كل من القطاع العام والقطاع 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 قطاعها العام، مركزاً على أن ذلك سيلبي متطلبات مستخدمي التقارير المالية العمومية. بناءً 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)

2.5 القوائم المالية الموحدة في نيوزيلاندا

تعتبر نيوزيلندا من أوائل الدول المعتمدة على القوائم المالية الموحدة في القطاع العام، فقد اعتمدتها منذ سنة 1991، حيث كانت تطبق نظرية القطاع المحايد. ومثلما سبقت الإشارة إليه، 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 الاتحاد 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 35 IPSAS PBE : القوائم المالية الموحدة (Public Benefit Entity International Public Sector Accounting Standard 35 : Consolidated Financial Statments)

في 12 جانفي 2017 على أن يدخل حيز التنفيذ في جانفي 2019 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 (وزارة المالية السعودية، 2016، ص1) 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، في حين أن طريقة

حقوق الملكية تساعد في الحصول على معلومة واضحة وتقديم معلومات متجانسة في القوائم المالية، حيث إنها 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 التجميع وإعداد القوائم المالية الموحدة في القطاع العام، أظهرت نيوزيلندا صورة إيجابية للبيانات المالية الموحدة ووجد المستخدمون لها أن المعلومات أصبحت أكثر شفافية وزادت جودة البيانات وبأكثر تفصيل. لكن البعض ينتقد التعقيد الكبير للبيانات المالية الموحدة والذي يصعب تجنبه إلى حد كبير. (Andrea Bergmann et Giuseppe Grossi ,2016,p316) et d'autres ,2016,p316).

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

6 خاتمة

من خلال هذا البحث أمكن ملاحظة زيادة الاهتمام الدولي بتطبيق التجميع المحاسبي في القطاع العام، وهذا يظهر من الدول التي تطبقه والتي تعمل على صياغة المعايير التي تتلاءم مع اقتصادياتها وطبيعة نظامها المحاسبي، وهذا بالنظر إلى المنافع المرتقبة من تطبيق التجميع.

ينبغي التنبيه إلى أن المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 35 : القوائم المالية الموحدة يعمل على تطبيق 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.

فالمعيار رقم 35 جاء لتدارك النقائص الملاحظة حول المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 6: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، وتقدم 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.

من خلال تحليل التجربة الرائدة لنيوزيلندا في تطبيق التجميع المحاسبي على القطاع العام والمستوى المتطور للنظام المحاسبي لها، يمكن القول أن تطبيق التجميع المحاسبي على القطاع العام من شأنه أن يعطي إضافة كبيرة للمحاسبة العمومية ويزيد من موثوقية بياناتها ويخدم مستخدميها.

من خلال هذا العرض يمكن تقديم جملة من المقترحات أهمها :

- تكيف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة؛
- إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لمصالح الدولة وإعطاء وحداته استقلالية أكثر، لتسهيل تطبيق التجميع ومعرفة مردودية وكفاءة كل وحدة عمومية، مما يساعد على إعطاء بيانات مالية أكثر وضوحا وشفافية حول نشاط الدولة ومردودية وحداتها في مختلف القطاعات؛

- تكوين الموارد البشرية في كل ما يتعلق بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

7 المراجع

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2015)، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزالة، عمان، الجزء الثاني.
2. Andrea Bergmann et Giuseppe Grossi et d'autres (2016), La consolidation dans le secteur public : Méthodes et approches dans les pays de l'ocde, Revue Internationale des Sciences Administratives, p 807,801-820.
3. 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.
4. Christiaens, J. (2002). Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14(4), 560-564.
5. Danny Chow, Ronald Day and others (June 2015), consolidated government account : How are they used ? , The Association of Chartered Certified Accountants.
6. External Reporting Board (XRB) 2017, pbe ipsas 35 consolidated financial statements, New Zealand.
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. Mark Champoux, Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions, Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminar, *Briefing Paper No. 27*.
9. 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) .
10. <https://www.ipsasb.org/publications/ipsas-35-consolidated-financial-statements-1> (consulter le 13/6/2016)
11. https://www.mof.gov.sa/C2A/Pages/Accounting_Standards.aspx (consulté le 16/3/2016)