

## أثر اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص على جودة التقارير الحكومية المختار امحمد حسين كريمة

### الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص على جودة التقارير الحكومية، وتوصلت إلى أن التقارير الحكومية في ليبيا تتسم بضعف مستوى خصائص الجودة في المعلومات التي تتضمنها، وخصوصاً المعلومات عن الإنفاق الاستثماري العام والأصول الحكومية المتعلقة باتفاقيات المشاركة، وأن ضعف منفعة هذه التقارير يؤدي إلى اختلال في المالية العامة، وأوصت الدراسة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الحكومية، والأخذ بالمعايير الإحصائية الصادرة عن صندوق النقد الدولي المؤسسة الرائدة في هذا المجال.

### Abstract:

The study aimed at identifying the impact of public-private partnership agreements on the quality of government reports, and concluded that government reports in Libya are characterized by poor quality characteristics in the information they contain, especially information on general investment spending and government assets related to the participation agreements. Leading to imbalance in public finances. The study recommended the application of international accounting standards (IPSAS) and the adoption of statistical standards issued by the International Monetary Fund, the leading institution in this field.

### الإطار العام للبحث

### أولاً: مقدمة البحث:

تعد الميزة الرئيسية لاتفاقيات المشاركة لكثير من الحكومات في التمويل الخاص الذي يدعم زيادة الاستثمار في البنية التحتية دون اللجوء مباشرة للديون والاقتراض

المختار امحمد حسين كريمة

الحكومي، وبالتالي فإن المشاركة قد تكون أكثر كفاءة في الاستثمار العام وتقديم الخدمات الحكومية والقدرة على فرض رسوم الاستخدام وغيرها التي قد يكون من الصعب على الحكومة جبايتها.

ونظراً للنمو المستمر في مشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص لخفض اعتماد الحكومة على الاقتراض الداخلي والخارجي وزيادة قيمة عائد الإنفاق، كان من الضروري على الحكومات تشجيع الاستثمار في مشروعات البنية الأساسية من خلال تحسين جودة تقاريرها التي تصدرها، وهذا بدوره سيعمل على جذب رؤوس الأموال للاستثمار في هذا المجال.

ومن خلال هذا البحث سيعرض الباحث هذه القضية لمعرفة أثر مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة القائمة على اتفاقيات المشاركة على جودة التقارير الحكومية.

**ثانياً: مشكلة البحث:**

يستدل على جودة التقارير بجودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها بحيث تكون مفيدة لمستخدميها، ونظراً لضخامة حجم الإنفاق في مشروعات البنية الأساسية، ونظراً لأن الموازنة العامة للدولة هي التي تتخذ فيها قرارات الإنفاق في نهاية المطاف، فإن المعلومات الجيدة والمتوفرة عن اتفاقيات المشاركة تحدد ما إذا كان برنامج الاستثمار العام الموافق عليه يعكس بشكل صحيح أولويات الإنفاق ويتناسب مع الاستدامة المالية العامة أم أنه يتعارض معها ويعرضها للخطر.

وتعالج مشروعات اتفاقيات المشاركة الممولة من المستخدم ومن الحكومة على حد سواء خارج الموازنة العامة للدولة، مما يجعلها وسيلة للتحويلات على قيود الميزانية وحدود الدين ويترتب على ذلك التحيز لصالح اتفاقيات المشاركة وزيادة الدين والعجز الكلي، وهذا ما يقوض جودة التقارير المالية للقطاع العام، ولهذا ينظر إلى التمويل خارج الموازنة العامة للدولة على أنه شكل من أشكال "إدارة الأرباح" حيث لا يتم إعداد التقارير عن مخاطر مالية كبيرة للقطاع العام، مما يؤدي إلى انعدام الإفصاح والشفافية والمساءلة عن مشروعات المشاركة وعدم سلامة الوضع الحقيقي لمركز المالية العامة.<sup>(i)</sup>

وفي غياب معيار محاسبي بشأن المشروعات القائمة على اتفاقيات المشاركة يمنع استخدام اتفاقيات المشاركة وتسجيل بنود الاستثمار العام وبنود الدين العام خارج موازنة

المختار امحمد حسين كريمة

الحكومة، لأن استخدام الضمانات للحصول على التمويل من القطاع الخاص قد يعرض الحكومة لتكاليف خفية غالباً ما تكون أعلى من التمويل التقليدي. (ii) وعليه فإن المشكلة التي يتناولها هذا البحث يمكن صياغتها في التساؤل الرئيس التالي:  
ما أثر استخدام اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص كوسيلة استثمارية على جودة التقارير الحكومية؟

ثالثاً: هدف البحث:

يهدف البحث بشكل رئيس الى التعرف على أثر استخدام اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص كوسيلة استثمارية على جودة التقارير الحكومية.

رابعاً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية أنشطة المشروعات القائمة على اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص كوسيلة استثمارية على جودة التقارير الحكومية، وزيادة نسبة الاستثمار العام في الأنشطة القائمة على هذه الاتفاقيات خصوصاً بعد الازمة المالية العالمية ، والاتجاه الحذر في استخدام وتوظيف هذه الاستثمارات ومحاولة تحقيق المنافع في ظل التباطؤ الاقتصادي.

ومن خلال تحقيق هدف البحث سوف يتمكن أصحاب القرار الاستثماري الحكومي من توجيه استثماراتهم بالوسيلة المناسبة والافضل والاكثر كفاءة.

المبحث الأول : الدراسات السابقة

(١) - دراسة: **يونس حسن عقل** (٢٠١٠) (iii):

يتمثل الهدف الرئيس من الدراسة في وضع نموذج للاسترشاد به في المحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص، يتضمن الأبعاد المختلفة المرتبطة بالعمليات المحاسبية في شركات البنية الأساسية وأهمها معايير الاعتراف وأسس القياس المحاسبي، بحيث يمكن الاعتماد عليه لإصدار معيار يحكم إعداد التقارير المالية لها، ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن التفسير الدولي رقم (١٢) الصادر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير ملائم للمعالجة المحاسبية في شركات البنية الأساسية في مصر، نظراً لاعتماده على مفهوم السيطرة الذي لا يلاءم شروط المشاركة والطبيعة الخاصة لها، ولذلك يوصي الباحث بتبني النموذج المقترح في إصدار معيار مصري للمحاسبة في شركات البنية الأساسية.

(٢) - دراسة: (Engel et.al. 2013) (iv):

استهدفت الدراسة التعرف على دوافع اللجوء إلى اتفاقيات المشاركة والتي توفر رأس المال وتخفف الاعتماد على الأموال العامة، ومع ذلك يتم تعويض الموارد المدخرة من قبل الحكومات لتمويل الاستثمار مقدماً عن طريق التخلي عن تدفقات الإيرادات المستقبلية لصاحب الامتياز.

وتوصلت الدراسة إلى أن الضمانات تتمثل في الإيراد الأمثل واتفاقات تقاسم الإيرادات وآليات المزايا تتمخض عن عقود مثلى يمكن تنفيذها عن طريق مزايا تنافسي مع متطلبات إعلامية معقولة، ومدة العقد الأمثل هي المدة الأقصر والتي ترتبط بغطاء الإيرادات، ولهذه النتائج انعكاسات على الميزانية وعلى محاسبة مشاريع اتفاقيات مشاركة للقيام بأعمال البنية الأساسية.

(٣) - دراسة: (Holger Mühlenkamp, 2014) (v):

هدفت الدراسة إلى تحسين المحاسبة والإحصاءات الحكومية لتقليل أو إزالة العوائق الحالية التي توجد في مجال المحاسبة والإحصاءات الحكومية بشأن اتفاقيات المشاركة، كما تستعرض الدراسة كيفية معاملة الأصول والالتزامات المالية لهذه الاتفاقيات من محاسبة الأعمال التي توفر المبادئ التوجيهية للمحاسبة الحكومية وفقاً لأسلوب المحاسبة على أساس الاستحقاق.

وأسفرت الدراسة بأن هناك صور مختلفة جداً للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة في مختلف البلدان، ونتيجة لذلك فقد تظهر أصول والتزامات اتفاقيات المشاركة لا على الجانب الخاص ولا على الجانب العام والتي يطلق عليها البعض "الأصول اليتيمة"، وأن الحكومات تميل جداً إلى استخدام اتفاقيات المشاركة ليس لتحسين المشتريات العامة ولكن لإخفاء العجز والديون أو التحايل على العجز والحد الأقصى للدين.

(٤) - دراسة: (Joaquim, & Luc.2014) (vi):

يستعرض البحث ما كتب حول تقييم اتفاقيات المشاركة، ويهدف إلى التعرف على دوافع انتهاج الحكومات لاتفاقيات المشاركة وكيفية تحقيقها للقيمة مقابل المال (VFM)، ويهدف إلى التعرف على مبادئ توزيع المخاطر وتقييمها من الناحية العلمية والعملية من وجهة نظر القطاعين العام والخاص، على اعتبار أن توزيع المخاطر وتحقيق القيمة مقابل المال قضية حاسمة فيما يتعلق باتفاقيات المشاركة.

المتتار امحمد حسين كريمة

وخلص البحث إلى أنه من وجهة نظر أكاديمية فإن غالبية المشروعات القائمة على اتفاقيات المشاركة لا تخلق القيمة مقابل المال، إلا أنه من الناحية العملية فإن التقارير الحكومية عادة ما تصل إلى نتيجة عكس ذلك.

(٥)- دراسة: (Kledian Kodra, 2015)(vii):

ركزت الدراسة على الجوانب المحاسبية وإعداد التقارير عن القضايا الناتجة عن الأنواع التي تتخذها اتفاقيات المشاركة وهي عدة أنواع حسب درجة المشاركة مع القطاع الخاص ووفقاً للطرق المستخدمة في تنفيذها.

وتوصلت الدراسة أن المعالجة المحاسبية وإعداد التقارير من قبل مشغلين من القطاع الخاص فيما يتعلق باتفاقيات الامتياز مشمولة بتفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية (١٢) التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية "ترتيبات خدمة الامتياز".

وأن المقترحات الحالية المقدمة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي يمكن اعتمادها عملياً في ألبانيا، تشير إلى أنه يتعين على مشغل الامتياز أن يفصح عن الأصول في بياناته المالية إذا اعتبر أنه يسيطر على الممتلكات لأغراض إعداد التقارير.

(٦)- دراسة (Luis Viana, et, al, 2018)(viii):

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر اتفاقيات المشاركة على الحسابات العامة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وتوصلت الدراسة إلى أن الحسابات وفق الأساس النقدي المعدل المستخدم في البرتغال المؤثر على الحسابات العامة تشجع على الانحياز نحو مسار اتفاقيات المشاركة بدلاً من الشراء العام التقليدي وتدفع بالحكومة إلى تقديم الضمانات لها.

وأن البلدان الأكثر تطوراً في المحاسبة وإعداد التقارير والتي تستخدم معايير المحاسبة مثل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) أو (IFRS) التي تتكيف مع القطاع العام، والتي تلزم تسجيل اتفاقيات المشاركة بطريقة مشابهة لغيرها من المشاريع بالتمويل العام، تكون أقل تعرضاً لمثل هذا التحيز، وأوصت الدراسة بالألا يعتمد على اتفاقيات المشاركة كأداة للتمويل ما لم تحقق القيمة مقابل المال (VFM) وبأسعار معقولة على المدى القصير والطويل.

## المبحث الثاني : الإطار النظري

### أولاً: الإطار المفاهيمي لجودة التقارير المالية الحكومية:

يتناول الباحث الإطار المفاهيمي لجودة التقارير المالية الحكومية من خلال النقاط التالية:

#### ١ - مفهوم جودة التقارير المالية:

تستخدم جودة المحاسبة أحياناً للتعبير عن جودة التقارير المالية، إلا أن هذا المفهوم متسع لأنه يرتبط أساساً بمهنة المحاسبة ذاتها، بداية من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة مروراً بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة القوائم المالية وانتهاءً بمنتج العملية وهو التقرير المالي.

وعلى الرغم من تعدد الدراسات البحثية التي تناولت قضية جودة التقارير المالية واتساع نطاقها الجغرافي حيث شملت هذه الدراسات العديد من دول العالم، إلا أن مفهوم جودة التقارير المالية وأساليب تقييمها مازال مفهوماً غامضاً ولا يوجد تعريف متفق عليه حتى الآن لجودة التقارير المالية، حيث يختلف مفهوم الجودة باختلاف وجهات نظر وأهداف منتجي ومستخدمي التقارير.<sup>(ix)</sup>

والمتابع للدراسات التي تناولت جودة التقارير المالية لتحديد مفهوم لها وكيفية الاستدلال عليها، يجد أن معظمها يدور حول اعتبار جودة التقارير المالية جوهر له مظهر يعرف ويقاس به، حيث يتم التعريف بالإفصاح ومستوياته والتعريف بالشفافية كمرادفات للتعبير عن جودة التقارير المالية، والتعريف بخصائص ومعايير جودة المعلومات التي تعكس مدى توافر الجودة بالتقارير المالية، أي أنها مقياس الاستدلال على جودة التقارير المالية.

#### ٢ - أهداف التقارير المالية الحكومية:

إن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها بل وسيلة تهدف إلى تقديم معلومات ذات فائدة في اتخاذ القرارات وغالباً ما تكون هذه المعلومات بصورة تقريبية وليست دقيقة تماماً، حيث تعكس المعلومات الواردة في التقارير المالية بصورة واضحة التأثيرات المالية للعمليات والأحداث التي تحدث بالفعل، وأهداف التقارير المالية ليست ثابتة بل تفرضها احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين تنقصهم المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك فإن هذه الأهداف تتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية.<sup>(x)</sup>

وتهدف التقارير المالية إلى ما يلي: (xi)

أ- إمداد المستخدمين لتلك التقارير بالمعلومات التي يحتاجونها، فالتقارير الحكومية ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لتوصيل معلومات مالية تخص الحكومة وأنشطتها لأطراف في حاجة لتلك المعلومات، فاحتياجات المستخدمين هي الأساس الذي تعد عليه تلك التقارير.

ب- مساعدة المستخدمين في التعرف على إمكانيات الحكومة، من خلال توفير المعلومات الخاصة بطبيعة ونطاق أنشطتها ومركزها المالي وحساباتها الختامية.

ج- مساعدة المستخدمين في التنبؤ بمصادر تمويل الحكومة لأنشطتها المختلفة، من خلال توفير المعلومات المتعلقة بالفائض أو العجز والاقتراض المحلي والخارجي وغيره.

د- مساعدة المستخدمين في تقييم الأداء الحكومي، من خلال توفير معلومات مقارنة بين الإنجاز الفعلي والإنجاز المخطط وتوزيع الموارد والاستخدامات على البرامج أو الوظائف أو الأنشطة الحكومية وغيرها.

### ٣ - الخصائص النوعية للتقارير المالية الحكومية:

من المعلوم أن التقارير المالية الحكومية سواء على مستوى الوحدات أو الحكومة ككل تعد أداة للمشرعين والمسؤولين التنفيذيين لاستخدامها للإدارة الفعالة ومراقبة الأنشطة الحكومية، هذا بالإضافة إلى أنها تعد آلية للمساءلة أمام الجمهور العام بنفس الطريقة المستخدمة في المساءلة المالية على مستوى المنظمات الهادفة للربح، ويجب أن تتسم التقارير الحكومية بالفعالية بحيث تشتمل على معلومات مالية عن الأنشطة الحكومية والتكاليف والفوائد المترتبة على تلك الأنشطة بحيث يمكن للحكومة تحقيق أهدافها، ويتعين أن تعرض التقارير المالية الحكومية تلك المعلومات التي تتصف بالخصائص النوعية التالية: (xii)

أ- القابلية للفهم: فالتقارير الرسمية يتعين عليها أن تعرض المعلومات بوضوح وبساطة وأن تتجنب أنماط التقارير المعقدة والغارقة في التفاصيل بما يجعل المعلومات قابلة للفهم من قبل مستخدميها.

ب- الملائمة: تكون المعلومات ملائمة إذا كانت تساعد من يستخدمها في إنجاز أغراضه، وترتبط خاصية الملائمة بالعديد من الخصائص النوعية الأخرى للمعلومات، فعلى سبيل المثال إذا لم يتم الإفصاح عن المعلومات في التوقيت المناسب

فإنها لن تكون معلومات ملائمة.

ج- الموثوقية: فالمعلومات الموثوق فيها هي تلك التي تعرض بصدق ما تبغى عرضه وهو ما يعني أن تكون دقيقة في الحدود المقبولة، خالية من التحيز، مكتملة، قابلة للتحقيق.

د- الأهمية النسبية: تكون المعلومات هامة إذا كان من المتوقع تأثيرها على قرارات أو سلوك أو نشاط مستخدميها، ويعتمد تقدير الأهمية النسبية للمعلومات على الحكم الشخصي، وهناك عوامل تؤثر على هذا التقدير مثل: الغرض من التقرير، أغراض المستخدمين، طبيعة ونوعية المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ قراراتهم، وطبيعة نشاط الوحدة الحكومية نفسها.

هـ- التوقيت المناسب: فالتقارير المالية الحكومية يتعين أن تنشر فور وقوع الأحداث الصادرة بشأنها حتى يمكن لمستخدميها الاستفادة منها في اتخاذ قراراتهم، وعموماً كلما زادت الفترة بين وقوع الأحداث وصدور التقارير بشأنها كلما قلت منفعة المعلومات الواردة فيها.

و- القابلية للمقارنة: تكون المعلومات قابلة للمقارنة عندما يتمكن من يستخدمها من تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين وحدتين أو أكثر من الوحدات الحكومية عند نقطة زمنية محددة أو داخل نفس الوحدة الحكومية عبر مدى زمني معين.

### ثانياً: مؤشرات جودة التقارير المالية الحكومية:

يتناول الباحث مؤشرات جودة التقارير المالية الحكومية من خلال النقاط التالية:

#### ١- التناسق بين التقارير: (xiii)

التناسق في إعداد التقارير عن عمليات المشاركة بين التقارير المالية المختلفة يمكن أن يساعد الحكومة في اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن التكاليف المالية المستقبلية والمخاطر، فالدول التي نفذت نظام متكامل للمحاسبة المالية يمكنها التأكد من أن عملياتها الحكومية المتعلقة باتفاقيات المشاركة، يتم إقرارها باستمرار من خلال التقارير المالية (وهذه التقارير هي تقارير تنفيذ الميزانية والتقارير المالية والكشوفات المالية السنوية والإحصائيات، المؤشرات المالية الأساسية).

فالدول التي لا يوجد لديها نظام محاسبة مالية متكامل قد تكون تقاريرها عن عمليات المشاركة متضارب وغير متناسق بين تقارير مالية مختلفة، على سبيل المثال يمكن استبعاد مشروعات المشاركة من تقارير تنفيذ الميزانية ولكن الأصول والخصوم



المتعلقة بها يمكن تصنيفها كأنها قطاع عام يتبع معيار المحاسبة الدولي (IPSAS 32) وبالتالي تدرج في الكشوفات المالية السنوية.

ومن الناحية العملية فإن معظم الدول تظهر التناقضات عند إعداد التقارير عن عمليات المشاركة، على سبيل المثال لا يتم تضمين بعض أنواع من مشروعات المشاركة في تقارير تنفيذ الميزانية التي عادة ما تكون على أساس نقدي، في حين أن الكشوفات المالية السنوية المعدة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IPSAS 32) تحتسب عادة معظم مشروعات المشاركة، وبالتالي فإن عدم إعداد التقارير عن عمليات المشاركة في المؤشرات الرئيسية المالية أو الأهداف المالية يعقد قرارات الحكومة لمتابعة اتفاقيات المشاركة.

وينبغي أن يؤدي اعتماد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام رقم (32) في الواقع إلى معالجة معظم المشاركات بين القطاعين العام والخاص في الميزانية، وينبغي اعتبار المشاريع المضطلع بها في شكل مشاركة بين القطاعين العام والخاص عامة، وبالتالي تؤثر على مجاميع المالية العامة الرئيسية ما دامت الحكومة تسيطر أو تنظم الخدمات التي تقدم، وإلا فإن المشروع ينفذ نشاطاً تجارياً وينبغي تسجيله بشكل مختلف.

ويعتقد الباحث أنه بذلك سيتم تقليل الحافز على مواصلة اتفاقيات المشاركة كوسيلة للتحايل على قيود الميزانية وحدود الدين ويرجع السبب في ذلك إلى أن الدين والعجز الكلي سيزداد، بغض النظر عما إذا كانت البنية التحتية يتم شراؤها من خلال اتفاقيات المشاركة أو المشتريات العامة التقليدية، وهذا من شأنه أن يكون تحسناً كبيراً في التقارير الحكومية، حيث يتم التعامل مع معظم اتفاقيات المشاركة في الوقت الحالي على أنها خارج الميزانية.

## ٢ - الاستدامة المالية: (xiv)

تعد المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) هي الإطار الأكثر انتشاراً للإفصاح عن الاستدامة (التنمية المستدامة) وإعداد التقارير لتزويد المساهمين بتقارير الاستدامة، حيث أن المبادئ التوجيهية للمبادرة العالمية لإعداد التقارير التي تم إصدارها في عام (٢٠٠٠) تمكن الشركات من قياس أدائها الاقتصادي والبيئي والاجتماعي والإفصاح عنها.

ويجب على الشركات مراقبة أمثالها للاستدامة من أجل صياغة إستراتيجياتها

المتبار امحمد حسين كريمة

وتحسين أدائها ومساعدة المستثمرين على فهم العلاقة بين الأداء المالي للشركات ومؤشرات الاستدامة، وفي محاولة لتحسين جودة تقرير الاستدامة أصدر المجلس الدولي لإعداد التقارير المتكامل (IIRC) في عام (٢٠١٣) إطاره الذي يضع معياراً للشركات بشأن الكيفية التي يمكن بها إعداد التقارير بفعالية عن معلوماتها المالية وغير المالية.

ويعرف الإفصاح عن الاستدامة للشركات على أنه "تقارير عامة من قبل الشركات لتوفير صورة عن مكانة الشركة وأنشطتها على الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية"، وباختصار تحاول هذه التقارير وصف مساهمة الشركة في التنمية المستدامة، وأن الأبعاد الاقتصادية والبيئية والاجتماعية هي المقاييس الرئيسية لجودة الاستدامة المؤسسية لأنها تحدد مدى امتثال الشركات للممارسات الجيدة للإفصاح.

وتعتمد الاستدامة المالية على توقعات النفقات والإيرادات المستقبلية طويلة الأجل ويتم بموجب هذه التوقعات تعديل السياسات الحالية سواء بزيادة أو خفض النفقات أو الإيرادات، ولضمان استمرارية الاستدامة المالية للدولة، يجب توافر القدرة السياسية والاقتصادية والقانونية للحكومة للحد من نمو تكاليف برامج الإنفاق الحالية أو السماح لها بالنمو ضمن معدلات معينة أو إيجاد مصادر جديدة للإيرادات أو رفع معدلات الإيرادات الحالية.

ولذلك لجأت الحكومات إلى اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص، حتى تكون مستدامة مالياً من خلال الحد من الإنفاق العام والاعتماد على تمويل القطاع الخاص في إقامة مشروعات البنية الأساسية طويلة الأجل ويعد تمويل القطاع الخاص لهذه المشروعات ديناً عاماً ويعد الدين العام محققاً للاستدامة المالية في حالة إذا كان يحقق شرط القدرة على سداد الديون، ولكي يتحقق هذا الشرط يجب أن يكون هناك في المستقبل فائض أولي في الموازنة يكفي لسداد الدين، سواء القيمة الأساسية له أو الفوائد المترتبة عليه.

وبذلك فإن اتفاقيات المشاركة حتى تكون ناجحة ومحققة للاستدامة المالية يجب أن تقدم قيمة مقابل المال (VFM) إلى المال العام، ولا يستطيع المحللين معرفة ذلك إلا من خلال تقارير تصدرها الجهات الإدارية المتعاقد تتصف بالجودة والتي تتحقق بالإفصاح المحاسبي الحكومي عن أصول والتزامات ونفقات وإيرادات المشروعات القائمة على اتفاقيات المشاركة والمخاطر التي قد تعترضها.

المتتار امحمد حسين كريمة

**ويرى الباحث أن الاستدامة تلزم المؤسسات بالعمل لما فيه مصلحة جميع الأطراف المشاركة في الاتفاقيات المشاركة سواء الحكومة أو الشركة المنفذة للمشروع أو مؤسسات التمويل أو الأطراف الأخرى التي تتعامل معها، التزاماً يصل خيره إلى المجتمع، وعندما يكون هذا الالتزام مستمراً سيأخذ في اعتباره احتياجات الأجيال المقبلة، مما يعني سلامة وقدرة الوحدات الحكومية المطبقة لهذه الاتفاقيات اقتصادياً واجتماعياً وبيئياً على الاستمرار على المدى الطويل لما فيه مصلحة البشرية وليس فئة منها.**

### ٣- التنمية المستدامة:

يشكل تنفيذ خطة التنمية المستدامة لعام (٢٠٣٠) وأهدافها تحدياً عاجلاً، وعلى وجه الخصوص فإن التمويل اللازم للبنية التحتية الجديدة يستلزم قدر كبير من التمويل الخاص لسد هذه الفجوة، وقد أشارت تقارير الأمم المتحدة بأن اتفاقيات المشاركة طريقة محتملة لجذب الموارد الإضافية، تساعد على تطور المستوى الاقتصادي للوطن والاجتماعي للمواطن، ويمكن توضيح ذلك في النقاط التالية:

#### أ - مفهوم وأهداف التنمية المستدامة:

تتمثل التنمية المستدامة في تضافر الجهود من أجل بناء مستقبل للناس ولكوكب الأرض يكون شاملاً للجميع ومستداماً وقادراً على الصمود، ولتحقيق التنمية المستدامة لابد من التوافق بين ثلاثة عناصر أساسية هي النمو الاقتصادي والاندماج الاجتماعي وحماية البيئة وهذه العناصر مترابطة وكلها حاسمة لرفاه الأفراد والمجتمعات، تشمل القضاء على البطالة والجوع والفقر بجميع أشكاله وتوفير المزيد من الفرص للجميع والحد من عدم المساواة ورفع مستويات المعيشة الأساسية من خلال تعزيز النمو الاقتصادي الشامل.<sup>(xv)</sup>

#### ب- العلاقة بين اتفاقيات المشاركة والتنمية المستدامة:

تشير خطة عمل أديس أبابا لعام (٢٠١٥) إلى أن الموارد المالية العامة في حد ذاتها غير كافية لتحقيق جميع الأهداف الإنمائية المتوخاة، وبذلك جاءت فكرة الربط بين اتفاقيات المشاركة والتنمية المستدامة على اعتبار أن كلا القطاعين يمتلك مزايا خاصة يمكن التوليف بينها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، خاصة في ظل صعوبة تحقيق تلك الأهداف على أساس الأداء الفردي لأي من القطاعين، وميزة نهج اتفاقيات المشاركة في التنمية أنه يجمع بصورة تكاملية عناصر القوة الموجودة لدى المشاركين، فشركات القطاع

المختار امحمد حسين كريمة

الخاص تقدم الموارد المالية والخبرات الإدارية علاوة على ضبط الجودة ويتحمل القطاع العام المسؤولية عن القوة التنظيمية والتنسيق الإستراتيجي.<sup>(xvi)</sup>

وتعد اتفاقيات المشاركة من الأدوات التي تعمل على سد فجوة التمويل في الاستثمار في البنية التحتية على الرغم من أن العديد من الدراسات أثبتت إن اتفاقيات المشاركة يمكن أن تنطوي على مخاطر وتكاليف هائلة للقطاع العام خاصة في الأجل الطويل، وتؤدي إلى تفاقم عدم المساواة وتحد من الوصول العادل إلى الخدمات الأساسية، إلا أنه بدون القطاع الخاص لن يتوفر التمويل في الاستثمار في البنية الأساسية لوجود قيود على الميزانية العامة في كل دولة.<sup>(xvii)</sup>

ج- الإفصاح المحاسبي عن اتفاقيات المشاركة ودره في دعم التنمية المستدامة:

إن الأساس المنطقي النهائي لاتفاقيات المشاركة ينبغي أن يتمثل في إضافة قيمة مقابل المال من خلال تحسين تغطية خدمة معينة للمواطنين والوصول إليها ونوعيتها بطريقة فعالة من حيث التكلفة مقارنة ببدائل المشتريات العامة، بمعنى أنها قد تحقق "القيمة مقابل المال" بمعناها الأوسع والذي يشمل مراعاة التكاليف المالية ومكاسب الكفاءة الناشئة عن المشروع وأيضا آثاره المالية على المدى الطويل (بما في ذلك مخاطر أي التزامات طارئة).

وعليه فإن تطوير الإفصاح المحاسبي عن المشروعات القائمة على اتفاقيات المشاركة يمكن من تحليل مدى قدرة هذه الاتفاقيات على تقديمها للقيمة مقابل المال، وهذا من شأنه أن يتيح للبلدان ضمان تنفيذ اتفاقيات المشاركة بهدف تحسين نوعية وفعالية تكلفة خدمة البنية الأساسية المؤداه للمرافق العامة والإتصالات والطاقة التي تساعد المواطن وتعيّنه.

وبالتالي يساعد الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمشروع المشاركة أصحاب المصلحة على فهم المخاطر والآثار المحيطة بالمشروع وبتتيح لكافة الأطراف المتأثرة سبل الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالمشروع وطبيعته وحجمه والمدة الزمنية للأنشطة المقترحة للمشروع وأية مخاطر وأثار محتملة على هذه الأطراف وتدابير التخفيف والحد منها.

وبذلك تتحقق أهداف خطة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة المتمثلة في القضاء على الجوع والفقر والبطالة بما في ذلك التعليم والصحة والرعاية الاجتماعية، وتتحقق الاستفادة من اتفاقيات المشاركة في تحقيقها للتنمية المستدامة، ولا تكون اتفاقيات

المتنار امحمد حسين كريمة

المشاركة وسيلة للأنشطة "خارج الميزانية"، وإنما تُعتبر أيضاً في الواقع أداة لبناء السلام ولتعزيز التماسك الاجتماعي. (xviii)

ويعتقد الباحث أن تطوير الإفصاح المحاسبي الحكومي مع النقل السليم للمخاطر إلى الشركاء من القطاع الخاص، يساهم في نجاح اتفاقيات المشاركة وتقديمها خدمات عالية الجودة وفعالة من حيث التكلفة للمستهلكين وللحكومة، وسيتوقف ذلك أيضاً على مجال محدد يمكن أن يكون فيه العمل العالمي مفيداً في مناقشة معيار للمحاسبة وإعداد التقارير المقبولة دولياً، والذي يمكن أن يعزز من الإفصاح بشأن العواقب المالية لاتفاقيات المشاركة، ومن شأن ذلك أن يسمح بالإفصاح الشامل عن جميع المخاطر بما في ذلك الالتزامات المالية الطارئة والآثار المتوسطة والطويلة الأجل، ويثني الحكومات عن وضع مشاريع اتفاقيات المشاركة خارج الميزانية.

وتطوير الإفصاح عن مشروعات المشاركة يجعلنا مستنيرين تماماً فيما يتعلق بالآثار المحتملة على الرفاهية لأي مشروع جديد مما يضمن الارتقاء والنهوض بأبعاد وأهداف التنمية المستدامة، لنعيش في عالم تكون فيه البيانات البشرية آمنة ومستدامة حيثما يكون هناك وصول عالمي إلى طاقة ميسورة التكلفة وموثوق بها ومستدامة.

**ويرى الباحث أن تطوير الإفصاح المحاسبي الحكومي عن اتفاقيات المشاركة سينعكس إيجاباً على جودة التقارير الحكومية ويكون لهذه التقارير دوراً بارزاً في تحقيق التنمية المستدامة، ذلك لأن الموازنة العامة في الدول النامية والتي تبنت النمط التقليدي للموازنة العامة (موازنة البنود) لا تتفق واتجاهات التنمية المستدامة، نظراً لعدم وضوح أهداف الموازنة العامة وانفصام أهداف الموازنة عن عملية التخطيط، والإنفاق العام غير المنضبط بأهداف الدولة، الأمر الذي يستوجب ضرورة إصلاحها من خلال إعادة توجيه أدوات الموازنة (إنفاقاً وإيراداً) صوب المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.**

فالدول النامية اليوم بما فيها دولة ليبيا في أمس الحاجة إلى عملية إصلاح جذرية لموازنتها العامة ولتقاريرها المالية بهدف تحديث هيكلها وإصلاح مؤسساتها وتجاوز حالات الركود والتردي للأوضاع الاقتصادية وتطوير الإفصاح والرقابة وتحقيق المساءلة، وعليه فإن إصلاح الموازنة العامة والتقارير الحكومية يصبح من الضروريات وليس خياراً، ويتم ذلك بالاستناد إلى الأسس العلمية والسليمة التي تراعي التنمية المستدامة في البناء.

### ثالثاً: تقييم فعالية الإفصاح في التقارير المالية الحكومية:

يتناول الباحث تقييم فعالية التقارير المالية الحكومية الحالية بشأن اتفاقيات المشاركة وتقييم فعالية الإفصاح المحاسبي الحكومي عنها على النحو الآتي:

#### ١ - تقييم فعالية التقارير المالية الحكومية:

تقوم الوحدات الحكومية بإعداد مجموعة من الحسابات والتقارير المالية حددها قانون النظام المالي للدولة في المادة رقم (٢٣) والقانون رقم (١٢) لسنة (١٩٨٦) المادة رقم (٢٥)، بشأن المحاسبة الحكومية في ليبيا، وتتمثل هذه التقارير في، حساب المتابعة الشهري التقريبي، والحساب المالي الشهري، والحساب المالي ربع السنوي، بالإضافة الى الحساب الختامي السنوي، وتقدم هذه الحسابات والتقارير في مواعيد محددة لعدد من الجهات كوزارة المالية، ديوان المحاسبة، الجهة التشريعية (مجلس النواب).<sup>(xix)</sup>

ويشمل حساب المتابعة الشهري التقريبي بيان تقريبي بالمصروفات والإيرادات الشهرية، بينما تشمل الحسابات المالية الشهرية والربع سنوية بيانات المصروفات والإيرادات الفعلية عن المدة التي يعد عنها التقرير، كما تشمل أرصدة كافة الحسابات المدينة والدائنة، أما الحساب الختامي فيشمل أرصدة الحسابات المدينة والدائنة في نهاية السنة، ويرفق مع الحساب الختامي جداول تفصيلية للمصروفات والإيرادات موضحاً بها الفائض والعجز إن وجد، ومجموعة من الكشوف والمرفقات التكميلية التي تبين مفردات وأرصدة الحسابات المختلفة، بالإضافة الى كشف بالتسوية المصرفية ومحضر جرد الخزينة والمخازن.

ويؤيد الباحث الرأي القائل بأن التقارير المالية عن مشروعات اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص التي تعدها الوحدات الحكومية المطبقة للمحاسبة النقدية، لا تتضمن قوائم المركز المالي أو التدفقات النقدية، كما أنها لا تتضمن أرصدة الأصول أو الالتزامات المستحقة وإنما تقتصر فقط على المقارنة بين تقديرات الموازنة والمنصرف والمحصل الفعلي، بالإضافة إلى أنها لا تتضمن أية إشارة إلى السياسات المحاسبية المستخدمة.<sup>(xx)</sup>

ومع ذلك وبالرغم من الدور المحوري الذي تؤديه التقارير والقوائم المالية في الوحدات الحكومية وخاصة المطبقة لاتفاقيات المشاركة، إلا أن الواقع العملي في ليبيا يؤكد أن أهداف هذه التقارير والقوائم المالية مازالت دون المستوى المطلوب، وأن

المتنار امحمد حسين كريمة

المعلومات التي تتضمنها لا تحقق عدالة وموضوعية القياس في الوحدات الحكومية، كما أنها لا تفصح بشكل كاف عن المعلومات التي تحقق الرقابة على فعالية الأداء بتلك الوحدات، ويرجع ذلك إلى جوانب قصور عديدة تشوب طريقة إعدادها والتي يمكن إجمالها فيما يلي: (xxi)

أ- تقتصر التقارير والقوائم المالية التي ينتجها نظام المحاسبة الحكومية الحالي على عرض مقارن بين تقديرات أبواب وبنود الموازنة بالوحدات الإدارية ونتائج التنفيذ الفعلي للاستخدامات والموارد، وبذلك يقتصر دور هذه التقارير والقوائم على تحقيق الإفصاح المحاسبي بمفهومه الضيق وهو دون الإفصاح المستهدف في العصر الحالي.

ب- التقارير المالية الحكومية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي القائم ما هي إلا كشوف حسابات تتضمن بيانات فعلية دون تفسير أو تعليق، ولا يتوافر فيها الصيغة التحليلية التي يجب توافرها في التقرير ليصبح أداة فعالة في ترشيد القرارات.

ج- لا يتم إعداد التقارير والقوائم المالية الحالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وإنما يتم إعدادها وفقاً لنظم وتعليمات مالية قد لا تتسق في معظمها مع المبادئ المحاسبية.

د- لا تساعد التقارير والقوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي الحالي في إعداد الموازنات على أسس سليمة، إذ أن إعداد الموازنات بأسلوب علمي سليم يتطلب سلسلة من البيانات والمؤشرات السليمة وهو ما تعجز عنه التقارير والقوائم المالية الحالية.

هـ- التقارير والقوائم المالية التي تعد حالياً لا توفر معلومات عن تكلفة البرنامج الذي تم انجازه، ولا تعكس العلاقة بين كمية الخدمات المنجزة وتكلفتها.

و- لا تساعد التقارير والقوائم المالية الحالية على عقد المقارنات الزمنية السليمة، حيث لا يمكن مقارنة نتائج أعمال الوحدات المختلفة ببعضها لاحتمال اختلاف سياسات التحصيل والسداد الخاص بكل منها، كما لا يمكن مقارنة نشاط الوحدة الواحدة على مدار السنوات المتتالية لاحتمال اختلاف السياسات المشار إليها من سنة لأخرى.

ز- لا تتضمن التقارير والقوائم المالية بشكلها الحالي معلومات متكاملة عن المركز المالي للوحدة الحكومية، إذ أنها تغفل الأصول بأنواعها (الثابتة والمتداولة)، كما تغفل التمييز بين الالتزامات المتعلقة بالأصول الثابتة وتلك المتعلقة بالأصول المتداولة.

ح- تتضمن التقارير والقوائم المالية الحالية بيانات إجمالية عن الوحدة الحكومية ككل،

المتبار امحمد حسين حريمة

الأمر الذي لا يتلاءم مع متطلبات ترشيد التكلفة التي تستلزم توفير بيانات مفصلة تظهر العلاقة بين تكلفة أداء الخدمات الحكومية ومراكز الأداء المسؤولة عن أحداث هذه التكلفة.

ط- لا تبرز التقارير والقوائم المالية التي تعد حالياً المصروفات الإيرادية (الجارية) مستقلة عن الرأسمالية، وإنما ينحصر هدفها في عرض جملة المصروفات والإيرادات، كما أن المعلومات التي تتضمنها لا تفيد في الحكم على كفاءة الأداء حيث أنها لا تبرز التكلفة والعائد، ولا تتحقق من فعالية التكلفة في حالة صعوبة قياس العائد. ي- التقارير والقوائم المالية المعدة حالياً لا تحقق رقابة مالية فعالة رغم أن هذا هدفها الأساسي، إذ قد يمضي زمن طويل بين وقوع الانحراف واكتشافه، مما يقلل من فعالية الإجراءات التي تقترح لمعالجة أسبابه.

ويرى الباحث أن النموذج الحالي للتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي في الدول النامية - ومنها ليبيا - لا يقدم المعلومات التي يحتاجها مستخدمو التقارير المالية، بل في كثير من الحالات تعتبر التقارير مصدر لتضليل القارئ بدلاً من مساعدته في الحصول على المعلومات التي تمكنه من الحكم على كفاءة أداء الوحدات الحكومية.

وبذلك تفقد التقارير والقوائم المالية الحكومية أهم خصائص المعلومات المحاسبية وهي خاصيتي الملائمة والمصدقية، وبالتالي يتطلب الأمر إعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية تفصح عن حقيقة المركز المالي للوحدات الحكومية والتغيرات التي تطرأ عليه من فترة لأخرى خاصة بالوحدات الحكومية المطبقة لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص وذلك تحقيقاً لاعتبارات الشفافية التي يجب أن يتصف بها القطاع الحكومي.

وينبغي أن تشمل وثائق الموازنة العامة والكشوفات المالية لنهاية السنة على المعلومات التالية عن كل مشروع أو مجموعة مشاريع مماثلة لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص: (xxii)

أ- مدفوعات ومقبوضات الحكومة لخدمة الديون المستقبلية (مثل رسوم عقود الامتياز والتشغيل) والمحددة في اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص على مدار العشرين أو الثلاثين عاماً التالية.

ب- تفاصيل شروط الاتفاقية المنشئة لمدفوعات أو مقبوضات احتمالية (طارئة) مثل



المتبار امحمد حسين حريمة

(الضمانات والمدفوعات المحتسبة وترتيبات تقاسم الأرباح والأحداث المحفزة على إعادة التفاوض بشأن الاتفاقيات)، مع تقييم المدفوعات والإيرادات بقدر الإمكان.

ج- حجم وشروط التمويل وأوجه الدعم الأخرى المقدمة لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص من خلال الاقتراض الحكومي المشتق أو عن طريق المؤسسات العامة المالية والكيانات الأخرى مثل (الشركات الوسيطة ذات الأغراض الخاصة) المملوكة للحكومة أو الخاضعة لسيطرتها.

د- كيفية تأثير المشروع في بيانات رصد المالية العامة والدين العام المبلغة، إذا كانت أصول اتفاقيات المشاركة مقيدة كأصول في الميزانية العمومية للحكومة، وإذا كانت أصول مشروع اتفاقيات المشاركة مقيدة كأصول في الميزانية العمومية للشريك من القطاع الخاص.

## ٢ - تقييم فعالية الإفصاح المحاسبي الحكومي:

يمكن القول بأن النظام المحاسبي الحكومي بمقوماته الحالية لا يتسق مع ما وضعته المنظمات المهنية والعلمية من مبادئ عامة، بالإضافة عن قصوره في الوفاء بحاجات مستخدمي المعلومات سواء كانوا من داخل الوحدات الحكومية أو من خارجها، كذلك فإنه يعجز عن توفير البيانات الملائمة لأغراض التخطيط وتقييم الأداء على المستوى القومي، ولا شك أن هذا العجز الملموس يفقد النظام مصداقيته وفعاليته في تحقيق الأهداف الحديثة.

وبذلك فإن الأهداف التي يحققها النظام المحاسبي الحكومي القائم ينقصها وظيفتين أساسيتين هما القياس والإفصاح عن نتيجة النشاط الحكومي، إذ أنه يستهدف فقط إجراء مقارنات بين تقديرات الموازنة وبين التنفيذ الفعلي، وبالتالي أصبح من الواجب في ظل ظروف النشاط الحكومي المعاصر تطوير الأساليب المالية والمحاسبية المطبقة في الوحدات الحكومية، حتى تصبح قادرة على توفير المعلومات اللازمة لقياس الموارد وحصر التكاليف ومتابعة المشروعات والأعمال.

ومن وجهة نظر محاسبية يتطلب الأمر تعديل الإجراءات المحاسبية بعيداً عن وظيفة التسجيل المالي البحث في اتجاه وظائف القياس والتقويم والإفصاح، ولا يعني ذلك ضرورة تصميم نظام محاسبي جديد في الوحدات الحكومية ولكن تطوير النظام المحاسبي القائم حتى يحقق الأهداف المرجوة.

ويستلزم ذلك ضرورة التخلي عن استخدام أساس النقدي في القياس الذي تحولت

### المتبار امحمد حسين كريمة

عنه معظم الدول، وتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في الوحدات الحكومية، فضلاً عن إعداد ميزانية تظهر أصول والتزامات هذه الوحدات، الأمر الذي يعطي إمكانية متابعة تطور أصول الوحدة وإهلاكاتها وجهود المحافظة عليها فضلاً عن تنميتها.

وقد ترتب على ضعف النظام المحاسبي الحكومي وما يركز عليه من أسس للقياس وجود تدني ملحوظ في جودة الإفصاح المحاسبي الحالي بوحدات القطاع الحكومي والذي انعكس في عدم قدرتها على قياس صافي قيمة أصولها وخصومها وتفسير حقيقة أدائها لأنشطتها. (xxiii)

ومن ثم لا يستطيع هذا الإفصاح مقابلة التحديات والطموحات على المستويين المحلي والدولي، والتي تستوجب ضرورة تصميم وإعداد مجموعة من التقارير والقوائم المالية القادرة على إنتاج المعلومات المحاسبية الكافية لقياس كفاءة وفعالية تخصيص واستخدام الموارد الحكومية.

وترجع أسباب عدم كفاية الإفصاح المحاسبي الحالي بالوحدات الحكومية إلى طبيعة البيئة المحاسبية الحالية التي تركز على الأساس النقدي في قياس نتائج المعاملات الحكومية والتي تحقق الرقابة التشريعية دون الرقابة على فعالية الأداء. (xxiv)

ولذلك يتطلب الأمر ضرورة وجود معايير توفر معلومات موثوق بها ويسهل فهمها حول المركز المالي وأنشطة أعمال الحكومة ووحداتها المنفذة لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص، كما يجب أن تمثل هذه المعايير ميزاناً بين ما هو مطلوب وما هو قابل للتطبيق، كذلك يجب أن يكون هناك توازناً بين التكاليف المترتبة على تطوير المعايير والفوائد المتوقعة منها.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج:

توصل الباحث إلى عدة نتائج لعل من أهمها ما يلي:

- 1- تعالج مشروعات اتفاقيات المشاركة الممولة من المستخدم والممولة من الحكومة على حد سواء خارج الموازنة العامة للدولة مما يجعلها وسيلة للتحويل على قيود الميزانية وحدود الدين، ويترتب على ذلك التحيز لصالح اتفاقيات المشاركة وزيادة الدين والعجز الكلي مما يقوض جودة التقارير المالية للقطاع العام.

المتتار امحمد حسين كريمة

- ٢- قصور موازنة البنود في الوفاء بمتطلبات الإفصاح المحاسبي الحكومي عن مشروعات اتفاقيات المشاركة، المتمثل معظمه في ضعف الرقابة على الصرف رغم كثرة الإجراءات الروتينية، والتركيز على الإجراءات الشكلية والقانونية، وأنها لا تتخذ من البرامج والأنشطة أساساً لتبويب وتخصيص اعتمادات الموازنة، واتباع الأساس النقدي عند إعداد الموازنة العامة.
- ٣- الموازنة العامة في ليبيا حالياً والتي تبنت النمط التقليدي للموازنة العامة (موازنة البنود) لا تتفق واتجاهات التنمية المستدامة، نظراً لعدم وضوح أهداف الموازنة العامة، وانفصام أهداف الموازنة عن عملية التخطيط، والإنفاق العام غير المنضبط بأهداف الدولة.
- ٤- افتقاد التقارير الحكومية للتعبير بدقة عن أحداث مشروعات اتفاقيات المشاركة، وصعوبة استخدام المعلومات التي تضمنتها تلك التقارير للمقارنة، وعدم ملائمتها لمتخذ القرار، حيث تظهر في الغالب في صورة قوائم مالية تختلف عن تلك القوائم التي تعدها الوحدات الاقتصادية لانتهاء هدف الربحية بالوحدات الحكومية مما لا يعكس الصورة الكاملة للأنشطة الحكومية.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث فإنه يوصي بما يلي:

- ١- إصدار قانون يحدد المضامين والأطر المحاسبية اللازمة لمشروعات البنية الأساسية القائمة على نظام اتفاقيات المشاركة بين القطاع العام والخاص، والذي أصبح ضرورة ملحة في ظل التغيرات الاقتصادية المرصودة في البيئة الليبية، والتي تكشف عن التزايد الملحوظ في اعتماد الحكومة على اتفاقيات المشاركة في قطاعات البنية الأساسية والطاقة.
- ٢- أن تتضافر الجهود القانونية والمحاسبية والاقتصادية لتشجيع مشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص حتى تكون البيئة الليبية بيئة جاذبة للاستثمار، ومحاولة معالجة مشاكل الإفصاح المحاسبي الحكومي التي تواجه تلك المشروعات لزيادة الجودة في التقارير الحكومية، والتي بدورها تلعب دوراً كبيراً في جذب المزيد من الاستثمارات في هذا المجال الحيوي.
- ٣- أصبحت الحاجة ملحة في ليبيا للبدء في صياغة معايير للمحاسبة الحكومية تحكم عمليات القياس والإفصاح على عمليات القطاع الحكومي.

المتتار امحمد حسين كريمة

٤- تحقيق الجودة في التقارير الحكومية لأهميتها في توفير المعلومات المحاسبية التي تساعد في ترشيد القرارات الحكومية وتساعد مختلف مستخدمي التقارير المالية الحكومية في اتخاذ قراراتهم تجاه الاستثمار في مشروعات اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص، من خلال الإفصاح المحاسبي عن هذه المعلومات، مما يساهم في تقديم خدمات عامة بجودة أفضل وبأقل سعر ممكن يعود بالنفع على المواطنين.

## المراجع:

(١) - يمكن الرجوع إلى:

- Hui Jin and Isabel Rial, (2017), "Regulating local government financing vehicles and public private partnerships in China", **Journal of Infrastructure, Policy & Development**, Vol. 1, No. 2, p. 4.

- Benito, B, et, al. (2008), "An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain". **Critical Perspectives on Accounting**, Vol. 19, No. ٧, p.1.

(ii) - برناردين أكيوبي وآخرون، (٢٠٠٧)، "الاستثمار العام والشراكة بين القطاعين العام والخاص"، قضايا اقتصادية ٤٠، صندوق النقد الدولي، ص ١٤.

(iii) - يونس حسن عقل، (٢٠١٠)، "نموذج مقترح للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص لأغراض أعداد التقارير المالية لشركات البنية الأساسية في مصر"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس والسبعون، ص ٤٢٣.

(iv) - Eduardo Engel, et, al, (2013), "The Basic Public Finance of Public-Private Partnerships", **Journal Of The European Economic Association**, Vol. 11, No. 1, PP. 83 – 111.

(v) -Holger Mühlenkamp, (2014)," Public-Private Partnerships and Government Debt", **Journal for Insitutional Comparisons**, Vol. 12, No. 3, PP. 24 - 30. Available at: <https://www.cesifo-group.de>

(vi) - Joaquim Miranda Sarmiento, and Luc Renneboog, (2014), "**Public-Private Partnerships: Risk allocation and Value for Money**", pp. 1 – 44. Available at: <http://ssrn.com/abstract=2411450>

(vii) -Kledian Kodra, (2015), " Financial Reporting - the Private - Public Partnership Prospective - the Case of Albania", **Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing**, Rome - Italy, Vol. 6, No. 2, PP. 117 – 122.

(viii) - Luis Viana, et, al, (2018), **Op. Cit.** pp. 189 - 200.

(ix) - يمكن الرجوع إلى:

- Verleun M., and et, al, (2011), "The Sarbanes – oxley Act and Accounting Quality: A comprehensive Examination", **The International Journal of Economics and finance**. Vol. 3, No. 5, PP. 49 - 54.

- Nur Barizah Abu Bakar, and Zakiah Saleh, (2015), **Op , Cit**, P. 166

(x) - طارق عبد العال حماد، (٢٠٠٧)، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، ص ٣١.

(xi) - Stephen A. Zeff, (2014), "**The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971-73): A Historical Study**", PP, 29 - 30. Available at: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2485887>.

(xii) - Vera Palea, (2013), "IAS/IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience", **China Journal of Accounting Research** (6), PP. 249 – 250.

(xiii) - **Global Reporting Initiatives**. Sustainability Reporting Guidelines, (2011), PP. 16 - 18, Available at: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/97104/1/74517258X.pdf>.

(xiv) - يمكن الرجوع إلى:

- محمد وداد الأرضي، (٢٠١١)، "تقييم وتطوير تقرير الاستدامة المعد في ضوء مبادئ المبادرة العالمية للتقارير GRI كمدخل لتوفير حاجات سوق المال المصري من المعلومات غير المالية"، **مجلة المحاسبة المصرية**، العدد الثاني، السنة الأولى، ص ٢٤٩ - ٣١٠.

- **Global Reporting Initiatives**. Sustainability Reporting Guidelines (2011), **Op, Cit**, PP. 3 - 5.

(xv) - **خطة التنمية المستدامة (٢٠٣٠)**، ص ١ - ٣، متاح على الرابط:

<https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld>

(xvi) - يمكن الرجوع إلى:

- Matthias Thiemann and Peter Volberding, (2017), **Op. Cit.**, p. 5.

- UN, (2016), "**Public-Private Partnerships and the 2030 Agenda for Sustainable Development: Fit for purpose?**", Secretariat, Department of Economic & Social Affairs, Paper No. 148, PP.12 - 16. Available at: [http://www.un.org/esa/desa/papers/2016/wp148\\_2016.pdf](http://www.un.org/esa/desa/papers/2016/wp148_2016.pdf).

(<sup>xvii</sup>)- **Report by the Civil Society Reflection Group on the 2030 Agenda for Sustainable Development**, "Spotlight on Sustainable Development, (2017), Reclaiming policies for the public Privatization, partnerships, corporate capture, and their impact on sustainability and inequality - assessments and alternatives", P.16, Available at: [https://www.2030spotlight.org/sites/default/files/download/spotlight\\_170626\\_final\\_web.pdf](https://www.2030spotlight.org/sites/default/files/download/spotlight_170626_final_web.pdf).

(<sup>xviii</sup>) - Abramov, I. (2010), Building Peace in Fragile States – Building Trust is Essential for Effective Public-Private Partnerships, **Journal of Business Ethics**. Vol. 89, No. 4, PP. 482.

(<sup>xix</sup>) - **قانون النظام المالي للدولة الليبية، القانون رقم (١٢)، لسنة (١٩٨٦)**، بشأن تعديل بعض احكام قانون النظام المالي للدولة الليبية.

(<sup>xx</sup>)- Anthony George Nderitu and Koori Jeremiah, (2018), "Public sector accounting standards and financial reporting in central region County governments", Kenya, **International Academic Journal of Economics and Finance**, Vol. 3, No. 1, P. 57.

(<sup>xxi</sup>) - مسعود البديري، (٢٠٠٧)، **فحص انتقادي لواقع النظام المحاسبي المطبق في الوحدات الإدارية العامة في ليبيا، المؤتمر الوطني الأول للسياسات العامة في ليبيا، جامعة قارونس، بنغازي، (١١ - ١٣ يونيو).**

(<sup>xxii</sup>) - برناردين أكتوبيي وآخرون، **مرجع سبق ذكره، (٢٠٠٧)**، ص ١٥.

(<sup>xxiii</sup>) - محمد عبدالفتاح محمد ابراهيم، (٢٠٠٦)، "نموذج مقترح للإفصاح عن صافي أصول قيمة القطاع الحكومي كمدخل لتدعيم اعتبارات الشفافية الدولية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ص ١١٦.**

(<sup>xxiv</sup>) - **المرجع السابق، ص ١١٩.**