



إطار للقياس والإفصاح في عقود المشاركة PPP في ضوء معايير المحاسبة المصرية

إعداد

د. شادي أحمد زكي عويس

مدرس المحاسبة

معهد النيل العالي للعلوم التجارية وتكنولوجيا الحاسب بالمنصورة

shoda20@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

عويس، شادي أحمد زكي (٢٠٢١). إطار للقياس والإفصاح في عقود المشاركة PPP في ضوء معايير المحاسبة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(٢) ج ٢، ٧٩٣-٨٢٢.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

### ملخص البحث

تتمثل المشروعات المشتركة بين القطاع الخاص والعام PPP أحد الأسباب في التحولات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في اتجاه تحقيق أهداف التنمية المستدامة. ولذلك هدف البحث الى وضع اطار للقياس والافصاح في عقود المشاركة PPP في ضوء معايير المحاسبة المصرية والقانون رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٠ ومعايير المحاسبة المصرية الصادرة في عام ٢٠١٩ (التفسير المحاسبي المصري رقم ١)، وتوصل البحث إلى أن تطبيق نظام المشاركة بين القطاعين العام والخاص قد ساعد في توفير التكلفة التي تتحملها الدولة وتوجهها الى الأنشطة الأخرى، كما ساعد في زيادة معدلات النمو الاقتصادي من الخبرات المتوفرة لدى القطاع الخاص وظهرت الحاجة الى تطوير التشريعات المحاسبية والرقابية لتقييم المخاطر المصاحبة لهذا النوع من العقود.

### الكلمات المفتاحية:

المشروعات المشتركة، التفسير المحاسبي المصري رقم (١)، القياس والافصاح

### مقدمة البحث:

تمثل المشروعات المشتركة بين القطاع الخاص والقطاع العام ppp أحد الأسس في التحولات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في اتجاه تحقيق أهداف التنمية المستدامة، مما كان من نتيجته زيادة واضحة في انشاء المشروعات المشتركة لتحقيق التكامل المفترض بين عناصر العمليات الانتاجية والخدمية وطهر مصطلح مشاركة القطاع الخاص مع القطاع العام . private public partnership (ppp)

ومسايرة لهذا الاتجاه صدر في مصر القانون رقم ٦٧ في عام ٢٠١٠ خاص بعقود مشاركة القطاع الخاص مع الجهات الادارية في اتجاه التوسع في مسار المشاركة بين القطاعين الخاص والعام داخل حدود الدولة.

وقد تضمن القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ ، ٣٩ مادة تنظم حالات المشاركة من خلال عقد مدته لا تزيد عن ٣٠ سنة ولا تزيد نسبة مشاركة الجهة الادارية عن ٢٠٪ من رأس المال ، والذي يجب ألا يقل عن ١٠٠ مليون جنيه، ومع التطبيقات لهذا القانون من خلال الوحدة المركزية المنشأة لهذا الغرض بوزارة المالية ، ظهرت مجموعة من الحالات التي تحتاج إلي معالجة محاسبية تتناسب مع طبيعة هذه العقود وتساير المعايير المحاسبية التي أصدرتها وزيرة الاستثمار في عام ٢٠١٩ بالقرار رقم ٦٩ وبصفة خاصة التفسير المحاسبي المصري رقم (١) المتعلق بترتيبات امتيازات الخدمات العامة .

وبناء على ما تقدم رأي الباحث التعرض لأهم القضايا المحاسبية التي تواجه أنشطة القياس والافصاح في هذه العقود في محاولة لعرض إطار محاسبي ملائم في هذا المجال من خلال محددتين أساسيين هما:

- تحليل للبعد المحاسبي في القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠م.

- معايير المحاسبة المصرية الصادرة عام ٢٠١٩ والتفسير المحاسبي المصري رقم (١).

#### الدراسات السابقة:

فيما له علاقة بعقود المشاركة تمت مجموعة من الدراسات يمكن عرض أهم نتائجها فيما يلي:

#### ١- دراسة (دكروري، محمد متولي، ٢٠٠٩) بعنوان "دراسة عن المشاركة مع القطاع الخاص مع التركيز على التجربة المصرية"

استهدفت هذه الدراسة بيان مجالات المشاركة مع القطاع الخاص وأساليب تغيير أنشطة الحكومة من التشغيل للبنية الأساسية والخدمات العامة إلى التركيز علي وضع السياسات والأولويات لأهداف مشروعات البنية الأساسية، وادخال الإدارات والكفاءات التي لدي القطاع الخاص إلي مجال الخدمات العامة لتحقيق أفضل مقابل بما يخدم اهداف ومصالح الاقتصاد المصري.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنه لتحقيق مشاركة فعالة لابد من دراسة وتحليل الأهداف المطلوب تحقيقها من خلال هذه المشاركة مع ضرورة وضع الخطوط العريضة والأهداف التنموية المرجوة منها ووضع القوانين واللوائح ووضع برامج زمنية لها لكي تتوافق مع الخطط التنموية الاقتصادية والحضرية للدولة.

#### ٢- دراسة (يونس عقل، ٢٠١١): بعنوان " تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في مراجعة اتفاقيات وعمليات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام في مصر"

استهدفت الدراسة تفعيل دور الجهاز المركزي للمحاسبات في مراجعة اتفاقيات وعمليات المشاركة بين القطاعين العام والخاص المترتبة علي صدور القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠ بشأن تنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة في مصر واعتمدت علي فرضين الأول يتعلق بالمشكلات التي تواجه الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة الاتفاقيات وعمليات المشاركة والثاني يتعلق بأهمية الاطار المقترح للمراجعة في تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات عند مراجعة الاتفاقيات وعمليات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام.

وتوصلت هذه الدراسة إلي أن هناك مشكلات لمراجعة اتفاقيات وعمليات المشاركة بين القطاع العام والخاص في مصر متمثلة في مشكلات مرتبطة بالنظم المحاسبية والرقابية وأيضاً بينت أنواع المراجعات التي يقوم بها الجهاز المركزي للمحاسبات لمراجعة اتفاقيات وعمليات المشاركة بين القطاع والخاص.

٣- دراسة (العشماوي، شكري رجب ٢٠١١) بعنوان " المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر ضرورة اقتصادية "

استهدفت الدراسة تحليل المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر وتوصلت إلى أن الأزمات المالية التي تمر بها الدول تجعل من الأهمية بمكان تبني المشاركة بين القطاعين العام والخاص وأوصت الحكومة بأن تنفذ حزمة من السياسات والبرامج وذلك على محورين: الأول: تشجيع مشروعات المشاركة ودعمها ماديا.

الثاني: وضع ضوابط عامة للحد من مخاطر الفساد والاحتكار وغياب المسؤولية الاجتماعية وما لهذا من آثار ايجابية على التنمية المستدامة.

وتوصلت الدراسة إلى أنه لا بد للحكومة من وضع حزمة من السياسات والبرامج لتشجيع مشروعات المشاركة ودعمها ماديا وأيضا وضع ضوابط عامة للحد من مخاطر الفساد والاحتكار وغياب المسؤولية الاجتماعية لما له من تأثير على التنمية المستدامة.

٤- دراسة (رشاد، هيثم زكي ٢٠١٤) بعنوان " تطوير النظام المحاسبي في شركات البنية الأساسية لترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام دراسة اختبارية "

استهدفت الدراسة تطوير النظام المحاسبي في شركات البنية الأساسية لترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في البيئة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى: أن بيئة الممارسات المحاسبية في شركات البنية الأساسية لديها سمات تميزها عن مثيلتها في وحدات القطاع الخاص الأمر الذي فرض تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للممارسات المحاسبية تراعي ذلك التمايز وقد أوصي الباحث باستخدام أساليب القرارات متعددة المعايير في ترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص.

٥- دراسة (Tianz, 2013) بعنوان

"one belt –one road infrastructure investment motivation regional imbalance and public private partnerships"

استهدفت الدراسة بمدي أهمية تطوير الطرق والاستثمار في البنية الأساسية والدافع وراء قيام البلدان بالمشاركة في الاستثمار في البنية التحتية مع القطاع الخاص.

وتوصلت إلى أنه من خلال تبني نماذج الاستثمار في المشاركة بين القطاعين العام والخاص بحيث تتميز بالمرونة التي تصبح من خلالها مبادرة الطريق الواحد أكثر عملية من خلال توزيع المسؤوليات والإيرادات والمخاطر بين المستثمرين الصينيين والحكومة المحلية.

٦- دراسة (Collins, 2015) بعنوان

**"Exploring value for money assessment methods of public-private partnerships projects of in GHANNA'A Theoretical Framework"**

استهدفت الدراسة استكشاف الطرق المختلفة لتقييم قيمة المشاركة بين القطاعين العام والخاص بهدف وضع إطار نظري لقياس كفاءة الأداء، حيث تم الاعتراف بالمشاركة في غانا منذ فترة طويلة باعتبارها وسيلة فعالة لتدبير المال اللازم لاستثماره في أعمال البنية التحتية. وتوصلت الدراسة لوضع إطار نظري وأوصت باستخدام أفضل الممارسات المحاسبية لكافة نواحي المشروع ولكن لا يمكن تعميمها في السياق الكامل للمشروعات المشتركة لان البحث تحليلي ولم يتم باثبات ما سبق.

٧- دراسة (رحيم، ٢٠١٥) بعنوان " تقييم الشراكة الاستراتيجية في المشروعات الاقتصادية بين الحكومة والقطاع الخاص: دراسة تطبيقية على المدن الاقتصادية في المملكة العربية السعودية "

استهدفت تقييم الشراكة الاستراتيجية واختبار مدى جاهزية القطاع العام والخاص في الشركات، ومدى توافق البيئة الاستثمارية المطلوبة لنجاح الشراكة بين القطاع العام والخاص في المدن الاقتصادية.

وتوصلت إلى أن هناك العديد من الموانع التنظيمية والتشريعية تعيق انجاح هذه الشراكة الاستراتيجية بين القطاعين العام والخاص بالإضافة إلى أن الحوافز المتاحة من القطاع الحكومي للدخول في شراكة مع القطاع الخاص ضعيف وغير مشجع للدخول من وجهة نظر القطاع الخاص.

٨-دراسة (الجمال، ٢٠١٦) بعنوان

استهدفت الدراسة اختبار مدى أهمية المشاركة بين القطاعين العام والخاص وأن يعد أحد المراحل المطروحة على الساحة لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية والتي تعد أحد الركائز التي تعتمد عليها الدول خاصة الدول النامية في رسم وتنفيذ خطط التنمية المستدامة.

توصلت إلى أنه يمكن انكار الدور الكبير الذي يقوم به القطاع الخاص في ادارة النشاط الاقتصادي أو التقليل منه، وذلك عند قيامه بتنفيذ وانشاء وادارة المشروعات التي تحتاج اليها الدولة لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وقد دعمت هذه الدراسة اصدار تشريعات تنظم العلاقة بين الدولة والقطاع الخاص.

٩-دراسة (M.patibbamdla&Sethi, 2018) بعنوان

**An Analysis of public private partnerships infrastructure of provision of public Goods through E-Governance in INDIA**

استهدفت الدراسة ببيان تأثير المشاركة بين القطاعين العام والخاص في الاستثمار في البنية التحتية لتوفير السلع العامة في الهند التي تعاني من اخفاقات في عدة جهات وهي تستخلص رؤي من كافة المعاملات المؤسسية واقتصاديات المعلومات.

فقامت بتحليل نموذج للشراكة بين القطاعين الخاص والعام في مجال مشاريع تطور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي تنفذها الحكومة الهندية

وتوصلت إلى أهمية المشاركة لما توفره من استثمارات مالية وتحمل مخاطر الخسارة المتوقعة لمثل هذه الشركات.

١٠-دراسة (Albalate ,D,BEL G &Gedels R, 2018) بعنوان

**"Do Public private –partnerships enabling laws increase private investment in Infrastructure"**

استهدفت الدراسة إلي بيان هل القوانين تمكن من زيادة الاستثمار في البنية التحتية، وتوصلت إلى أنه لكي تقوم المشاركة بدورها لابد من وجود التشريعات المرنة التي تعمل على استقطاب رأس المال الخاص للاستثمار في البنية التحتية وتوفير السبل الكفيلة بالاستفادة الكاملة من المشاركة بين القطاع الخاص والعام.

توصلت إلى ضرورة العمل على تعديل التشريعات وجعلها أكثر مرونة لتؤثر بدورها على استقطاب رأس المال وزيادة الاستثمار في البنية التحتية بالمشاركة بما يعود بالنفع على المؤسسات والحكومة على السواء.

١١- دراسة (عيسى، ٢٠١٨) بعنوان "الشراكة بين القطاع العام والخاص: المفهوم والأسباب

والدوافع والصور"

استهدفت تعريف الشراكة وبيان أوجه الاتفاق والاختلاف بين مفهوم الشراكة ومفاهيم أخرى، والأسباب الدافعة للدخول في عملية الشراكة بين القطاع العام والخاص.

وتوصلت إلي أن الشراكة أداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التكامل بين القطاع العام والخاص لتحقيق فوائد اقتصادية واجتماعية تنعكس علي أكبر عدد من المستفيدين بما يؤدي إلي تخصيص أفضل موارد وتوفير فرص عمل، ومن ثم تحقيق النمو الاقتصادي بالإضافة إلي أن الشراكة تعد مصدر جديد لاستثمار المزيد من رؤوس الأموال مما يعود بالنفع علي المواطنين في ظل تقلق الانفاق الحكومي وتخفيض المخاطر التي تتحملها الدولة.

## ١٢-دراسة (Clinton Aigbarbas, 2019) بعنوان

### The Role of public –private partnerships in improving services delivery in South Africa

استهدفت الدراسة بيان القواعد التي يمكن المشاركة على أساسها لتطوير الخدمات العامة بالتطبيق على جنوب أفريقيا والتي تواجه تراكمات كبيرة في تقديم خدمات البنية التحتية مما يؤثر سلبا على النمو الاقتصادي للبلاد وتحسين حياة مواطنيها.

وتوصلت إلى أن المشاريع التي يتم تنفيذها من خلال المشاركة بين القطاع العام والخاص ذات جودة عالية ويتم الحفاظ عليها بشكل جيد وبالتالي يجب أن تمارس المشاركة بين القطاع العام والخاص بالطريقة التقليدية لأنها تقلل من الفجوة التي تحدث في التنمية داخل البلاد.

#### التعليق على الدراسات السابقة

من استعراض الدراسات السابقة يلاحظ عليها أن البعض منها تم التركيز فيه على البعد القانوني (دراسة الجمل، Albalate&Gedels) ودراسات أخرى تناولت البعد الاقتصادي (دكروري، العشماوي، رحيم، عيسي) ومجموعة ثالثة اهتمت بالبعد الإداري (Tianz, M.patibbamdle, Clinton), في تنفيذ عقود مشاركة القطاع الخاص مع القطاع العام؛ مع ضعف الاهتمام بالبعد المحاسبي الذي من خلاله يمكن تقييم وتطوير تنفيذ هذا النوع من العقود؛ مما يمثل الفجوة البحثية في هذا البحث.

#### مشكلة البحث:

اتضح من نتائج الدراسات السابقة أنه يمكن القول باختلاف النتائج بين الباحثين وعدم شمولها لجوانب هذا النوع من العقود، والسبب في ذلك يمكن ارجاعه إلى عاملين:

الأول: عدم كفاية أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠ الخاص بالمشاركة بين القطاع الخاص والقطاع العام في مشروعات البنية التحتية ولائحته التنفيذية لمقابلة الجوانب الأساسية في هذا النوع من العقود خاصة المحاسبية منها.

الثاني: غياب معيار خاص لمعالجة القياس والافصاح لهذا النوع من العقود ذات الطبيعة الخاصة، مما يؤثر على الأداء المالي للمشروعات التي تتم وفق هذا النوع من العقود وإن كان التفسير المحاسبي المصري رقم (١) الصادر في عام ٢٠١٩ يمثل تطورا في هذا الاتجاه.

وبناء على ذلك تظهر مشكله الدراسة في الحاجة إلى توافر إطار محاسبي متكامل لعمليات القياس والافصاح في هذا النوع من العقود في ضوء أحكام القانون المنظم لذلك والمعايير ذات العلاقة، ومحاولة الاجابة عن التساؤلات التالية المرتبطة بأبعاد المشكلة:

(١) ما مدى الحاجة إلى اصدار إطار خاص أو معيار محاسبي أو تفسير محاسبي مصري

متكامل للقياس والافصاح عن عقود المشاركة بين القطاع العام والخاص؟

- ٢) كيف يتم التوافق بين الإطار المقترح ومتطلبات كل من القانون والمعايير المحاسبية المطبقة في مصر الصادرة في ٢٠١٩؟
- ٣) ما هو الأثر المتوقع للإطار المقترح على كل من الأداء المالي والمركز المالي للشركات المتعاملة في هذا النوع من العقود؟

#### فروض البحث:

في ضوء مشكلة الدراسة وتساؤلاتها يمكن عرض الفرض الرئيسي لها كما يلي:  
لا توجد علاقة معنوية بين إطار للقياس والافصاح في عقود المشاركة PPP وبين الأداء المالي للشركات المتعاملة بهذه العقود

ويتفرع من هذا الفرض الرئيسي الفرضيان الفرعيان التاليان:

- لا توجد علاقة معنوية بين الإطار المقترح ومعايير المحاسبة المصرية
- لا توجد علاقة معنوية بين الإطار المقترح وقانون تنظيم عقود المشاركة في مصر PPP

#### أهداف البحث:

يستهدف الباحث من هذا البحث تحقيق الأهداف التالية:

- عرض لأهم المشاكل المحاسبية التي تواجه تطبيق عقود المشاركة بين القطاعين الخاص والعام
- عرض إطار محاسبي مقترح لمواجهة المشاكل السابقة في مرحلة القياس والافصاح المحاسبي.
- عرض نتائج تطبيق الإطار المقترح ومتطلباته في المشروعات المنفذة من خلال وحدة المشاركة المركزية بوزارة المالية.

#### خطة البحث:

تم تناول البحث من خلال خطة تتضمن العناصر التالية:

- ١- تحليل لطبيعة عقود المشاركة PPP في القانون المصري (ق ٦٧ لسنة ٢٠١٠ ولائحته التنفيذية)
- ٢- تحليل لطبيعة القياس والافصاح في معايير المحاسبة في مصر (المشروعات المشتركة)
- ٣- إطار للقياس والافصاح لعقود المشاركة في مصر
- ٤- الأثر المتوقع لتطبيق الإطار المقترح



## العنصر الأول

### تحليل لطبيعة عقود المشاركة في القانون المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠

#### تمهيد:

اعتمادا علي أن عملية النمو الاقتصادي والاجتماعي تعتمد علي حشد وجمع كافة الامكانيات المجتمع بما فيه من طاقات وموارد وخبرات كل من القطاع العام و الخاص للمشاركة في انشاء وتنظيمات مشتركة تتولي انشاء وتشغيل المشروعات بمختلف أنواعها، ونتيجة للزيادة المستمرة في النمو السكاني والاجتماعي والاقتصادي في دول العالم المختلفة، تزايد الطلب علي خدمات البنية الأساسية (الطاقة، النقل، المرافق)، لكن هذه الزيادة لم تقابلها في الكثير من الدول وخاصة النامية منها زيادة مماثلة في التوسع في تلك البنية الأساسية اللازمة لذلك، ويرجع السبب الرئيسي في هذا المجال إلي عجز الموازنات عن مواجهة تكاليف انشاء وصيانة شبكات البنية الأساسية والتوسع في اقامتها. مما جعل من الأهمية بمكان البحث عن أساليب جديدة لتمويل تلك المشروعات دون الحاجة إلي زيادة الضرائب وبالتالي ظهر الاتجاه إلى القطاع الخاص ليشارك في عملية التمويل.

وقد حظي موضوع المشاركة بين القطاع العام والخاص باهتمام كبير من قبل الحكومات في مختلف أنحاء العالم، مما دفع الباحث لدراسة هذا الموضوع بغرض التعرف على طبيعة عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص من خلال العناصر التالية:

#### ١. مضمون عقود المشاركة:

تعد عقود المشاركة بين القطاع العام والخاص من العقود الحديثة نسبيا، ونظرا لحدائتها يصعب التعرف تعريف دقيق يعطي مفهوما شاملا لها، ونتيجة لذلك تطلب الأمر عرضا لطبيعة هذه الصورة من العقود من قبل الباحثين والمنظمات المختصة وذلك من خلال الآتي:

#### - طبيعة المشاركة بين القطاعين العام والخاص:

المشاركة لغة: مأخوذة من الفعل شرك يقال شاركت فلانا أي صرت شريكه واشترك الرجلان وتشاركا: أي شارك كل واحد منهما الآخر وأشركه في أمره: أي أدخله فيه ومن قوله تعالي على لسان موسى -عليه السلام- طالبا من الله عز وجل اشراك أخيه هارون في النبوة وتبليغ الرسالة "وأشركه في أمري".<sup>١</sup>

<sup>١</sup> - سيف باجس عواد (٢٠١٨) "عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص مفهومها وطبيعتها القانونية -دراسة قانونية- المجلة الدولية للقانون، دار جامعة حمد بن خليفة للنشر.

**واصطلاحاً** عرفت بأنها انصراف ارادة كل من القطاع العام ممثلاً في الحكومة والقطاع الخاص ممثلاً في الجهات والمؤسسات الاستثمارية والتجارية والصناعية علي التعاون والتفاعل لتوظيف امكانياتها الشرية والمالية والادارية والتنظيمية والتكنولوجية والمعرفية علي أساس من المشاركة والالتزام بالأهداف وحرية الاختيار والمسؤولية المشتركة والمساءلة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تهم العدد الأكبر من أفراد المجتمع ولها تأثير بعيد المدى علي تطلعاتهم، حتي يتمكن المجتمع من تحقيق مستوي قياسي وخدمة أفضل لمواكبة التطورات المعاصرة بطريقة فاعلة وتحقيق وضع تنافسي أفضل<sup>١</sup>.

**وقد عرفتها العديد من الدوريات العلمية الأجنبية كما يلي:**

أشار Clinton2019 ترتيب تعاقدي بين وكالة عامة وشركة تابعة للقطاع الخاص، من خلال هذه الاتفاقية يقدم كل طرف أصول كل قطاع وخبراته ويتم تقاسم القطاعين العام والخاص عند تقديم تسهيلات خدمية للاستفادة من الجهود وتقاسم الموارد ومشاركة كل طرف في المخاطر والعوائد<sup>٢</sup>.

وقد عرفت المشاركة بأنها عقد طويل الأجل بين جهة خاصة وكيان حكومي لتوفير والمساهمة في خدمات عامة يتحمل فيها الطرف الخاص مسؤولية كبيرة في مجال ادارة المخاطر وتقييم الأداء<sup>٣</sup>.

وقد عرفها Albatate2018 بأنها ترجع إلي نوع من أنواع الشركات المساهمة بين القطاع العام والقطاع الخاص يهدف إلى ضمان التمويل والبناء والتجديد وادارة الأعمال وصيانة البنية التحتية والخدمات العامة<sup>٤</sup>.

- ووصفها بنك التطوير الآسيوي بأنها مجموعة من العلاقات الممكنة بين الكيانات العامة والخاصة في سياق البنية التحتية والخدمات الأخرى<sup>٥</sup>.

- وأفاد NATHAN 2017 أنه لا يوجد تعريف محدد للشراكة بين القطاع العام والخاص يمكن أن يتفق عليها الجميع ولكن يمكن تعريفها بأنها: "عملية تقوم الحكومة من خلالها بتحويل الحقوق

١ - محمد عبد الخالق محمد (٢٠١٠) " عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص بين النظرية والتطبيق والتحكيم في منازعتها "ندوة عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص ppp عمان- الاردن.

2- Conference Paper (May2019)"The Role of public private partnership in improving service in South Africa" Clinton Aigbawboa.

3 - Public- Private- Partnerships (2018) ,, Reference Guide Ver 2.0.

1- Do public Private Partnerships enabling laws increase private investment in infrastructure (2018) (research institute applied economics) Alba Tate, D,Bel &Geddesr. -

5 - Public –Private –Partnerships Handbook (2019) "Asian Development Bank "

الحرصية لتطوير أو تشغيل مرافق للبنية التحتية إلى مشغل خاص أو مستثمر وفقا للشروط الفنية ولمدة زمنية محددة.<sup>١</sup>

كما عرضها المنتدى الاقتصادي world economics بأنها اتفاق طوعي بين قطاعات مختلفة (حكومي، خاص) يتفقان على العمل سويا للوصول إلى هدف مشترك وتحقيق حاجات محددة تتضمن المشاركة في المخاطر والمسئوليات والوسائل والكفاءات.<sup>٢</sup>

#### طبيعة عقود المشاركة بين القطاع العام والخاص في القانون المصري:

تم اصدار القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠ والمعني بتنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة. وتم اصدار لائحته التنفيذية في يناير ٢٠١١م.

#### وعن طبيعة عقد المشاركة هذا أوضح القانون:

هو عقد تبرمه الجهة الادارية مع شركة المشروع (قطاع خاص) وتعهد اليها بمقتضي هذا العقد القيام بكل أو بعض الأعمال المنصوص عليها في نص القانون، وهي المشاركة في تمويل وانشاء وتجهيز مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة، واطاحة خدماتها أو تمويل وتطوير هذه المرافق مع الالتزام بصيانة ما تم انشاؤه أو تطويره وتقديم الخدمات والتسهيلات اللازمة لكي يصبح المشروع صالحا للاستخدام في الانتاج أو تقديم الخدمة بانتظام طوال فترة التعاقد.

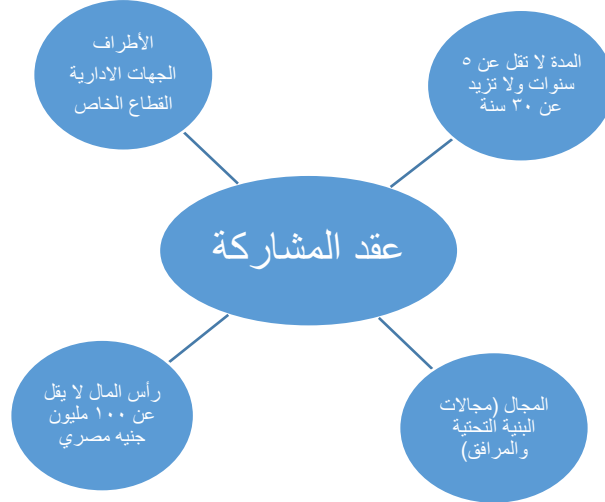
ولا يجوز أن تقل مدة العقد عن ٥ سنوات ولا تزيد على ٣٠ سنة من تاريخ اكمال أعمال البناء والتجهيز أو اتمام أعمال التطوير، وألا تقل قيمة العقد الاجمالية عن مائة مليون جنيه، ومع ذلك يجوز لمجلس الوزراء بناء على توصية اللجنة العليا لشئون المشاركة الموافقة على ابرام عقد المشاركة لمدة تزيد على ثلاثون عاما إذا اقتضت ذلك مصلحة عامة وجوهرية. ولا تبدأ شركة المشروع (قطاع خاص) في تقاضي أية مستحقات مالية نظير بيع المنتجات أو ااطاحة الخدمات وفقا لمستوي الأداء المنصوص عليه في العقد إلا بعد اصدار الجهة الادارية المتعاقد معها شهادة تفيد بقبول مستوي جودة الأعمال أو الخدمات المتاحة.<sup>٣</sup>

<sup>١</sup> - Public –private- partnerships (Feb 2017) A Basic Introduction for Non – Specialists, Nathan Associates Economics and private sector professional evidence and applied knowledge services, TOPIC GUIDE.

<sup>٢</sup> - World Economic Forum for development Initiative building on the Monterrey consensus (Sep 2005): The Growy Role of PPP in Mobilizing Resource for development –United Nation high – level plenary muting an financing for development GENEVE- p8.

<sup>٣</sup> - الجريدة الرسمية العدد ١٩ مكرر (أ) الصادرة في ١٨ مايو لسنة ٢٠١٠، "قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٠ بإصدار قانون تنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة المواد.

وبناء على ما تقدم يمكن للباحث عرض عناصر طبيعة هذا العقد فيما يلي:



وقد قامت وزارة المالية بإنشاء وحدة ذات طابع خاص تسمى " الوحدة المركزية للمشاركة " يصدر بتشكيلها وتعيين رئيسها قرار من الوزير المختص بالشئون المالية وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون (٦٧ لسنة ٢٠١٠) علاقتها بأجهزة الدولة وهيكلها الاداري والمالي ونظم العاملين بها وأجورهم ، وتكون هي المسئولة عن ادارة ومتابعة تنفيذ مشروعات المشاركة ، وتختص بتقديم الخبرة الفنية والمالية والقانونية للجنة العليا لشئون المشاركة والوحدات المشاركة بالجهات الادارية ، كما تختص برسم ومتابعة اجراءات طرح و ابرام عقود المشاركة وتنفيذها واعداد ونشر التقارير والمعلومات والاحصاءات الخاصة بمشروعات المشاركة علي المستويين المحلي والدولي. وتتمثل أهداف الوحدة المركزية للمشاركة مع القطاع الخاص في تحقيق الفاعلية في استخدام الموارد لإنتاج وتقديم الخدمات العامة بغرض زيادة معدلات النمو الاقتصادي وتشير الكفاءة في مفهومها الواسع لإشباع تفضيلات المستهلكين بأقل فترة ممكنة، بينما تشير الفاعلية إلي تعظيم أهداف المجتمع ككل، وتأتي الاستفادة من المهارات الادارية وروح المبادرة والابتكار التي يتمتع بها القطاع الخاص في مقدمة تلك المنافع استخدام التكنولوجيا الحديثة لتقديم خدمات بجودة أفضل والحصول علي التمويل بتكلفه أقل ومن ثم يحقق قيمة أفضل للنقود<sup>١</sup> وقد اهتم القانون بإجراءات الطرح والترسية وكيفية تقديم العطاءات طبقا للمادة ٢٢ منه. مما سبق يتضح للباحث أن الهدف

<sup>١</sup> - د. محمد جابر حسن (٢٠١٨)، "الأزمة المالية ومستقبل الشراكة بين القطاعين العام والخاص"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية"، قسم الاقتصاد، كلية التجارة جامعة الاسكندرية، بدون سنة نشر ص ٧٣٩

من المشاركة بين القطاع الخاص والقطاع العام هو خدمة الدولة وتحقيق اقتصاد قوي يقوم على المعرفة والتنافسية وتبادل الخبرات والتنوع وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وجذب وتنشيط الاستثمارات المحلية والاجنبية، وتشجيع القطاع الخاص على المشاركة والابتكار وتخفيض الانفاق الحكومي ومشاركة المخاطر مع القطاع الخاص.

واتضح ذلك من خلال قيام وزارة المالية بإنشاء كيانات مالية وتنظيمه لتحسين كفاءة وفعالية نظم المشاركة وتوفير مؤسسات سوقية لنمو مشروعات الشراكة، وتتمثل هذه الكيانات في صندوق التحضير للمشروعات المشاركة وصندوق تمويل البنية التحتية وصندوق فروق دراسة الجدوى لمشروعات البنية الأساسية، واتضح ذلك جليا من توجه الحكومة إلي التركيز علي النمو الاقتصادي والذي يبدأ من الاهتمام بتطوير البنية التحتية، كما أقرت ذلك استراتيجية مصر ٢٠٣٠. حيث أن تكلفة مشروعات الشراكة تشكل عبئا كبيرا علي موازنة الوزارات المعنية، وتصاحبها مخاطر مرتفعة لتأثير هذه التكلفة علي باقي القطاعات داخل هذه الوزارات، لذا يتطلب الأمر السرعة في اتمام هذه الشراكة بما ينعكس بصورة مباشرة علي النمو الاقتصادي في الدولة.

#### العنصر الثاني

- تحليل لطبيعة القياس والافصاح في التفسير المحاسبي المصري رقم (١) والمعايير الأخرى يري الباحث أن تطبيق القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ لمدة ١٠ سنوات منذ صدوره، يتطلب معه الأمر مراجعة النتائج المترتبة على هذا التطبيق، وقد يحتاج إلى اجراء تعديلات به تسمح بما يلي:
١. زيادة الحد الأدنى لقيمة التعاقد المطلوب لهذا النوع من العقود من ١٠٠ مليون إلى مليار جنيه خاصة بعد تعديل سعر صرف الجنيه المصري بعد صدور القانون.
  ٢. لم يوضح في القانون أو اللائحة مبررات الحدين الأدنى والأقصى لمدة عقد المشاركة، خاصة وأن لذلك أثر محاسبي على مفهوم الاستمرار في المحاسبة (Going Concern).
  ٣. ربط استحقاق شركة المشروع للحصول على إيرادات من المشروع بشهادة قبول مستوي جودة الأعمال أو الخدمات قد يمثل صعوبة عند التطبيق.
  ٤. تبيان الحقوق والالتزامات على أطراف المشاركة في العقد بما يساهم في تحقيق الهدف منها.
  ٥. عرض الحالات الخاصة أثناء التنفيذ وكيفية مواجهتها اجرائيا ومحاسبيا.

<sup>١</sup> - البرنامج القومي للشراكة مع القطاع الخاص (٢٠٠٧)، "الوحدة المركزية للشراكة مع القطاع الخاص"، وزارة المالية، القاهرة سبتمبر ص ١٥

وقد صدر قرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ وتضمنت المادة الرابعة اضافة إلي معايير المحاسبة المصرية اضافة التفسير المحاسبي المصري رقم ١ بعنوان "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة إلي ذات المعايير" وذلك عن طريق تقديم هذا التفسير ارشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من كيان عام إلي كيان خاص وذلك لتشبيد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للمنافع العامة مثل الطرق والكباري والأنفاق ، والمستشفيات ، والمطارات ، ومرافق توزيع المياه ، وإمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات ... الخ. ومن استعراض عناصر التفسير المحاسبي المصري رقم (١) بعنوان "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة" والذي جاء في ٣٠ فقرة ومقابلتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية وهي الملاءمة والتمثيل الصادق، والخصائص النوعية المساندة والمتمثلة في القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والقابلية للفهم والتوقيت<sup>١</sup> يمكن للباحث عرض النتائج التالية:

١. ورد في الفقرة رقم (٢) أن الحكومة أدخلت نظام ترتيبات الخدمات التعاقدية لجذب مشاركة القطاع الخاص في تطوير وتمويل وتشغيل وصيانة بعض مجالات البنية التحتية وقد تكون البنية التحتية موجودة بالفعل أو قد يتم تشبيدها خلال فترة ترتيب عقد الخدمة ، وينطوي الترتيب الذي يقع ضمن نطاق التفسير - عادة - علي منشأة قطاع خاص (مشغل) يقوم بتشبيد البنية التحتية المستخدمة لتقديم الخدمة العامة أو تطويرها، وتشغيل وصيانة تلك البنية التحتية لفترة محددة من الوقت ، يدفع للمشغل مقابل خدماته علي مدي فترة الترتيب حيث يحكم الترتيب عقد يحدد معايير الأداء والآليات المختلفة للتعديل وتسوية الخلافات ، وغالبا يوصف هذا الترتيب بأنه ترتيب امتياز الخدمات العامة<sup>٢</sup>. وفي هذه الفقرة حرص التفسير على عرض طبيعة والمتطلبات الأساسية للتنفيذ لهذا النوع من العقود فيما يلي:

- تحديد معايير الأداء.
- آليات تعديل الأسعار.
- آليات تسوية الخلافات.

٢. ورد في الفقرة رقم (٣) من التفسير المحاسبي المصري التزامات الطرفين وبصفة خاصة المشغل في العناصر التالية:

<sup>١</sup> - الإطار المفاهيمي للمحاسبة

<sup>٢</sup> - محمد متولي، محاسبون ومراجعون مايو ٢٠١٩: "التفسير المحاسبي المصري رقم (١) " ترتيب امتيازات الخدمات العامة " شرح للتفسير بالإشارة للمعايير رقم (٥، ١٠، ٤٩، ٤٨، ٤٧، ٤٠، ٣١، ٢٨، ٢٥، ٢٣، ١٤). منشور على الانترنت تحت عنوان التفسير المحاسبي المصري رقم (١) لسنة ٢٠١٩.

- أ. أن الطرف الذي يمنح ترتيب الخدمة (المانح) هو منشأة عامة، بما في ذلك هيئة حكومية، أو منشأة من القطاع الخاص آلت إليها المسؤولية عن تلك الخدمة.
- ب. أن المشغل مسؤول جزئياً على الأقل عن ادارة البنية التحتية والخدمات ذات الصلة ولا يتصرف فقط على أنه مجرد وكيل ينوب عن المانح.
- ج. أن العقد يحدد الأسعار الأولية التي يقوم المشغل بتحصيلها وينظم تعديلات الأسعار على مدي فترة ترتيب الخدمة.
- د. أن المشغل ملزم بتسليم البنية التحتية إلى المانح في نهاية فترة الترتيب بالحالة المحددة لها في مقابل عوض قليل أو بدون عوض اضافي، بغض النظر عن الطرف الذي مولها.
- ٣- يطبق التفسير بشأن المحاسبة في الحالات التالية:
- أ. كان المانح يتحكم في أو ينظم الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية وإلى من يجب عليه تقديمها لهم وبأي الأسعار.
- ب. كان المانح يتحكم من خلال الملكية أو حق الانتفاع في أي حصة متبقية هامة في أصول البنية التحتية بنهاية أجل الترتيب.
- ٤- في الفقرة (٨) من التفسير أوضح " لا يحدد هذا كيفية المحاسبة عن البنية التحتية التي كان محتفظاً بها ومثبتة على أنها عقارات وآلات ومعدات من قبل المشغل قبل دخوله في ترتيب الخدمة.
- ٥- في الفقرة (٩) من التفسير أوضح " لا يحدد هذا التفسير كيفية المحاسبة من قبل المانحين وهذا أمر يجب استكمالها في التفسير.
- ٦- يوضح التفسير المبادئ العامة بشأن الاثبات والقياس للالتزامات والحقوق المتعلقة بهذه العقود من خلال العناصر التالية:
- أ. معالجة حقوق المشغل في أصول البنية التحتية.
- ب. اثبات وقياس مقابل الترتيب
- ج. خدمات التشييد أو التحسين.
- د. خدمات التشغيل.
- هـ. تكاليف الاقتراض.
- و. المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصل المالي والأصل غير الملموس.
- ز. البنود المقدمة من قبل المانح إلى المشغل.
- ح. متطلبات الإفصاح عن معلومات بشأن ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

ويعرض الباحث ملخصاً للقواعد الواردة في التفسير المحاسبي المصري رقم (١) بالنسبة للعناصر الثمانية الموضحة كما يلي:

م	العنصر	القاعدة
أ	معالجة حقوق المشغل في أصول البنية التحتية.	لا يجوز اثبات البنية التحتية التي تقع ضمن نطاق التفسير على أنها عقارات وآلات ومعدات المشغل لأن ترتيب الخدمة التعاقدية لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة إلي المشغل ولكن له حق الوصول إليها لتقديم الخدمة العامة.
ب	اثبات وقياس مقابل الترتيب	يجب اثبات وقياس الإيرادات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ٤٨ "الإيراد من العقود مع العملاء" مقابل الخدمات التي يؤديها حيث تحدد طبيعة المقابل الذي يحصل عليه المشغل المعالجة المحاسبية اللاحقة عنه.
ج	خدمات التشييد والتحسين	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يجب على المشغل المحاسبة عن خدمات التشييد والتحسين وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية للاعتراف بالإيراد.</li> <li>- علي المشغل اثبات المقابل للمستلم أو مستحق التحصيل له وفقاً للمعايير المصرية للاعتراف بالإيراد وقد يكون المقابل حقوق في أصل مالي أو أصل غير ملموس.</li> <li>- يجب على المشغل الاعتراف بأصل مالي بالقدر الذي يكون له حق تعاقدي غير مشروط في الاستلام نقداً أو أصل مالي آخر من المانح مقابل خدمات التشييد ويكون أمام المانح خيار ضئيل أن وجد في تجنب السداد</li> </ul>



<p>لأن الاتفاقية تكون واجبة النفاذ بموجب القانون.</p> <p>- يجب عليه اثبات أصل غير ملموس بالقدر الذي يحصل عليه من حق في تحصيل مقابل من مستخدمي الخدمة العامة.</p> <p>- إذا تم الدفع للمشغل مقابل خدمات التشييد جزئيا بواسطة أصل مالي وجزئيا بواسطة أصل غير ملموس فإنه من الضروري المحاسبة بشكل منفصل عن كل مكون للمقابل الذي يحصل عليه المشغل حيث أنه يجب الاعتراف بالمقابل المستلم أو مستحق التحصيل مقابل كلا من المكونين.</p> <p>- يجب تحديد طبيعة المقابل المقدم من قبل المانح إلى المشغل بالرجوع إلى شروط العقد والقوانين وثيقة الصلة.</p>		
<p>علي المشغل الوفاء بالتزامات تعاقدية ضمن شروط ترخيصه. لصيانته أصول البنية التحتية غلي مستوي محدد من الصلاحية للاستخدام أو بإعادة أصول البنية التحتية إلى حالة محددة قبل أن يتم تسليمها إلى المانح بنهاية ترتيب الخدمة حيث يجب قياس واثبات هذه الالتزامات التعاقدية بصيانته البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٨.</p>	<p>خدمات التشغيل</p>	<p>د</p>
<p>وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٤، يجب أن يتم اثبات تكاليف الاقتراض المرتبطة بترتيب التزام خدمة عامة على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها مالم يكن للمشغل حق تعاقد في</p>	<p>تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل</p>	<p>هـ</p>

<p>استلام أصل غير ملموس في هذه الحالة يجب أ تتم رسمة تكاليف الاقتراض المرتبطة بالترتيب خلال مرحلة التسييد وفقا لذلك التفسير.</p>		
<p>تطبق معايير المحاسبة المصرية أرقام (٢٥) و(٤٠) و(٤٧) على الأصل المالي الذي يتم اثباته. وتتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح أو بتوجيه منه وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٤٧ بحسب ما يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من هلال الدخل الشامل أو بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة. فإذا تم قياس المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الأخر، معيار المحاسبة المصري رقم ٤٧ يتطلب اثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في الربح أو الخسارة.</p>	<p>و الأصل المالي والأصل المالي غير الملموس</p>	
<p>لا يتم اثبات بنود أصول البنية التحتية، التي يمنح المانح المشغل حق الوصول إليها لأغراض ترتيب الخدمة على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل وقد يقدم المانح أيضا بنودا أخرى إلي المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها اذا كانت مثل هذه الأصول شكل جزء من المقابل مستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات فإنها لا تعد منحا حكومية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم ١٢ وبدلا من ذلك يتم المحاسبة عنها علي أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم ٤٨.</p>	<p>البنود المقدمة من المانح إلى المشغل</p>	<p>ز</p>

ويلاحظ على ما تقدم في قواعد التفسير المحاسبي المصري أنه عالج بعض الحالات وأورد بعض القواعد وأحال إلى بعض المعايير المصرية الواجبة التطبيق اعتباراً من ١-١-٢٠١٩ م، والتفسير بهيكله الحالي يحتاج إلى إضافة تحقق له التكامل في عناصره والوضوح في المعالجات المحاسبية.

#### المعايير المصرية الأخرى ذات العلاقة:

صدر معيار المحاسبة المصري رقم ٤٣ لسنة ٢٠١٥ (الترتيبات المشتركة) واستهدف إلى وضع مبادئ التقرير المالي بواسطة المنشآت التي لديها حصة في ترتيبات محكومة لسيطرة مشتركة وتم التطبيق على جميع المنشآت التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك (الترتيب الذي به طرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة) هي اتفاق تعاقدي بالاشتراك في السيطرة على ترتيب ما والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات المرتبطة بالأنشطة موافقه بالإجماع لأطراف مشتركة في السيطرة. وقد حدد المعيار أن العملية المشتركة تصبح ترتيباً مشتركاً عندما يكون لدى أطراف سيطرة مشتركة على الحقوق على الأصول والتعهدات والالتزامات المرتبطة بالترتيب، وقد اهتم المعيار أيضاً بتقييم شروط الترتيب التعاقدي واعتمد هذا المعيار سنة ٢٠١٥ ليحل محل المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٧ " حصص الملكية في المشروعات المشتركة" والذي كان يطبق في المحاسبة على حصص الملكية في المشروعات المشتركة في القوائم المالية لأصحاب الحصص والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل التنظيمية أو الأشكال التي يعمل في ظلها المشروع في حين أنه لا يطبق على الحصص في المشروعات ذات السيطرة المشتركة المملوكة من قبل :

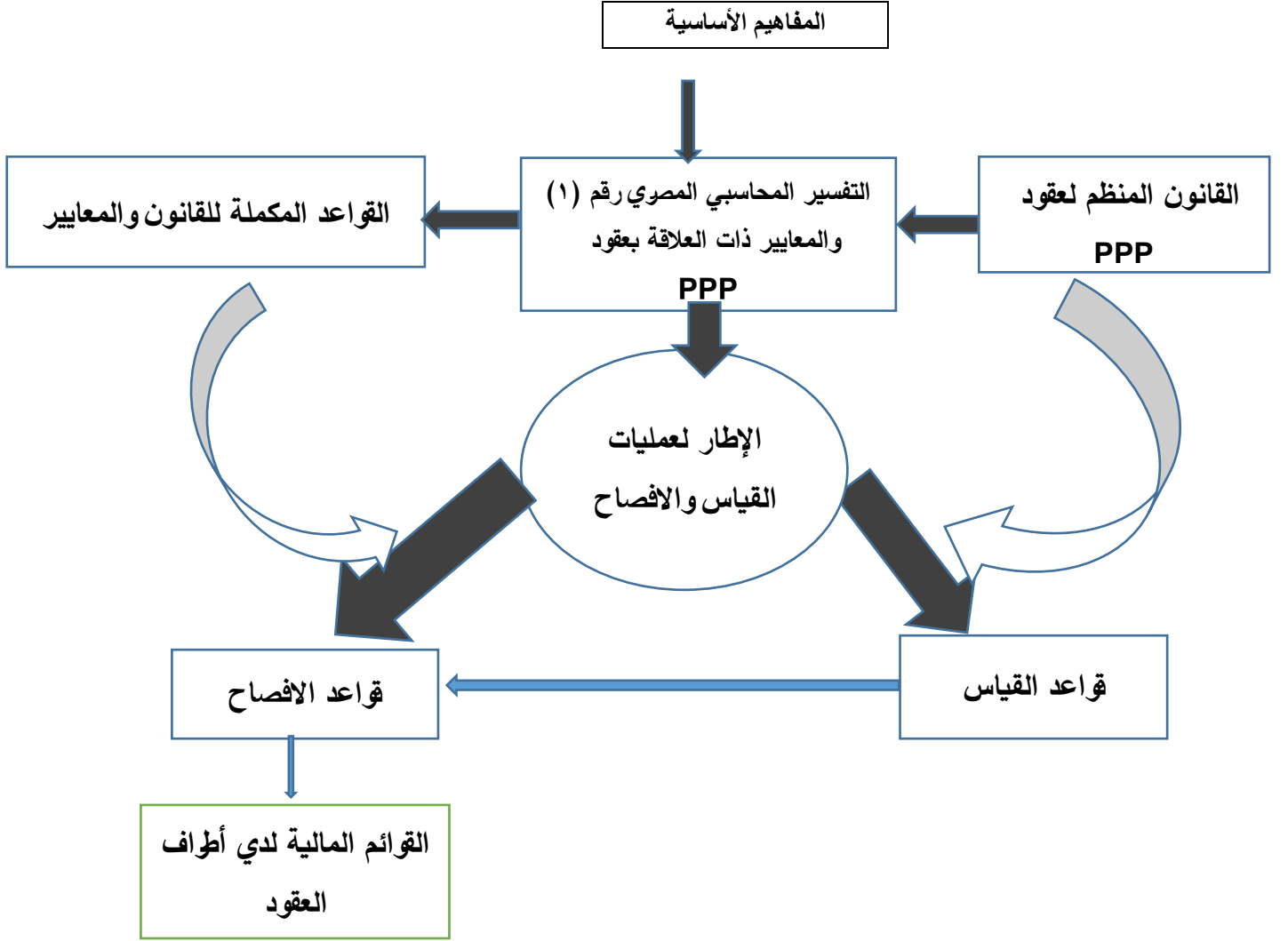
- مؤسسات رأس مال المخاطر
- صناديق الاستثمار

كما عرض المعيار رقم ٢٨ الدولي لسنة ٢٠١٣ لبعض الإرشادات للقياس والافصاح المحاسبي وقد عرض إلى أنه من ضمن إرشادات القياس المحاسبي أنه يستخدم طريقة حقوق الملكية في التعامل مع الاستثمارات في الشركات الزميلة وعرض لإرشادات للافصاح من حيث أنه يجب الافصاح بشكل منفرد عن حصة المستثمر في الربح أو الخسارة وفقاً لأسلوب الملكية وأنه يتم الافصاح عن حصة المستثمر في العمليات غير المستمرة في الشركات الزميلة بشكل منفصل. وطبقاً لهذا المعيار فقد وردت متطلبات الافصاح المطلوبة حول الترتيبات المشتركة في معيار المحاسبة المصري رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٥ " الافصاح عن الحصص في المنشأة الأخرى حيث أقر بأنه ينبغي على المنشأة التي تمتلك حصة في أي مما يلي تطبيق هذا المعيار :

- الشركات التابعة
- الشركات المشتركة
- الشركات الشقيقة
- المنشآت ذات الهيكل الخاص غير المجمع حيث تفصح المنشأة التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم الطبيعة والمدي والتأثيرات المالية لحصصها في الترتيبات

المشتركة بما في ذلك طبيعة وتأثيرات علاقتها التعاقدية مع المستثمرين الآخرين ممن يملكون سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على الترتيبات المشتركة. وبناء علي العرض السابق يري الباحث أن المعايير تمثل مقياسا يتعين العمل به عند تطبيق الأسس لعمليات الاعتراف المحاسبي في الأمور المختلفة من خلال دورها في توفير مجموعة من المفاهيم والأهداف والمبادئ العلمية والسياسات المحاسبية، ومن خلال عرض الباحث لما تناولته المعايير في صدد القياس و الإفصاح المحاسبي اتضح أنه لا يوجد حتي الآن معيار محاسبي متكامل يوضح الارشادات الخاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي عن المشروعات المشاركة بين القطاع العام والخاص لما لذلك من ترتيبات وارشادات تختلف كلية عن المشروعات المشتركة بين جهتين أو أكثر لا تكون الحكومة طرفا فيها لاختلاف البيئة التعاقدية واختلاف الشروط والالتزامات المنوط بكل طرف الالتزام بها وإن كان صدور التفسير المحاسبي المصري رقم (١) لسنة ٢٠١٩ يمثل خطوة أساسية في هذا الاتجاه والأمر يتطلب في رأي الباحث ضرورة اصدار معيار للقياس الإفصاح المحاسبي لمشروعات المشاركة بين القطاع العام والخاص.

هيكل الإطار المقترح



إن مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص في مصر قد غطت مجالات عديدة حيث يوجد مشروعات لبناء المدارس ومشروعات في مجال الصحة، وفي مجال المرافق، وفي مجال النقل، ومن أهمها ما يلي:

## ١. مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص لبناء المدارس<sup>١</sup>

- **الجهة الطارحة:** وزارة التربية والتعليم متمثلة في الهيئة العامة للأبنية التعليمية بمساعدة فنية من الوحدة المركزية للمشاركة مع القطاع الخاص.
- **أهداف المشروع:** توفير بناء ٣٤٥ مدرسة جديدة في ١٨ محافظه مقسمه إلي ٧ مجموعات جغرافية وتجهيزها وصيانتها وتمويلها وامدادها بالخدمات التعليمية (بما في ذلك اعمال الصيانة، والنظافة، ومكافحة الأوبئة)
- **التكلفة الاستثمارية** ٣٠٠ مليون جنيه
- **مدة التعاقد:** ١٥ سنة
- وقد تم الاتفاق على طرح المناقصات وقامت الوحدة المركزية للمشاركة مع القطاع الخاص بتعيين عدد من المستشارين في مجالات مختلفة لتقديم المساعدة ثم التعاقد مع مؤسسة التمويل الدولية ( IFC International Finance Corporation) كاستشاري رئيسي للمشروع وتم التعاقد مع وايت اند كيس white&case كاستشاري قانوني لمشروع انشاء المدارس

**التعليق:** رغم الأهمية القصوى لذلك المشروع وما مر به من اجراءات متعددة وتعاقدات مع مستشارين اجانب بمقابل مادي كبير إلا ان هذا المشروع توقف وتم الغاؤه بسبب ارتفاع كبير في تكاليف تنفيذ المدارس لبعده المسافات بينها ووجود بعضها في محافظات نائية.

## ٢. مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص في مجال الصحة<sup>٢</sup>

- **الجهة الطارحة:** وزارة التعليم ممثلة في جامعة الاسكندرية وبمساعدة فنية من الوحدة المركزية للمشاركة مع القطاع الخاص.
- **وصف المشروع:** إنشاء مستشفيات جامعية وتمويلها وتجهيزها وصيانتها وامدادها بالخدمات غير اكلينيكية في مناقصة واحدة تضم مجموعتين مختلفين، ويحق للشركات المؤهلة التقدم بعطاءاتها لمستشفى واحدة او كلاهما معا كما يلي:

<sup>١</sup> - لمزيد من التفاصيل يرجع إلى ما يلي:

- الوحدة المركزية لمشاركة القطاعين العام والخاص ٢٠٠٧، " البرنامج القومي لشراكة القطاعين العام والخاص"، وزارة المالية.
- د/عادل عبد العزيز، ٢٠١٢ "تعليق على القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠ بإصدار قانون تنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة"، ندوة: الإطار القانوني لعقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص والتحكيم في منازعتها، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- <sup>٢</sup> هاني خليل فرج (٢٠١٥)، " أثر تفعيل مدخل مراجعة الاداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية ". مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

- **المستشفى الأولي:** انشاء مستشفى جامعي جديد للأمراض النساء والتوليد بمنطقة سموحة بسعة ٢٠٠ سرير وبنك للدم داخل المستشفى.
- **المستشفى الثانية:** انشاء مستشفى المواساة الجامعي التخصصي الجديدة بسعة ٢٣٠ سرير شاملا مراكز متميزة في مجال جراحات المخ والاعصاب وأمراض الجهاز البولي والكلية (بما في ذلك عمليات نقل الكلية).

- **مدة التعاقد:** ٢٠ سنة (سنتين انشاء و ١٨ تشغيل).
- **الجدول الزمني:** تم التعاقد مع مؤسسة التمويل الدولية (IFC) كاستشاري رئيسي للمشروع، بينما تم التعاقد مع سولف للاستشارات واتش اس للاستشارات كاستشاريين فنيين للمشروع، ومع مؤسسة تراورز اند هامايك كاستشاري قانوني.
- التعليق:** مازالت النتائج غير واضحة من تنفيذ هذا العقد رغم ضخامة حجم العقد.

### ٣- مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص في مجال المرافق<sup>١</sup>

#### أ) محطة معالجة مياه صرف صحي بالقاهرة الجديدة:

- **الجهة الطارحة:** وزارة الاسكان والمرافق والتنمية العمرانية من خلال هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة، وبمساعدة فنية من الوحدة المركزية للمشاركة مع القطاع الخاص.
- **أهداف المشروع:** بناء وتمويل وتشغيل وإدارة محطة معالجة مياه صرف صحي، بطاقة اجمالية قدرها ٢٥٠ ألف متر مكعب في اليوم لمعالجة مياه الصرف الصحي بمدينة القاهرة الجديدة ومدينتي والمستقبل.
- **وصف المشروع:** إنشاء محطة لتحلية مياه البحر بالگردقة بطاقة اجمالية ٤٠ (ألف متر مكعب/يوم) وذلك لتغذية مدينة الغردقة بالمياه اللازمة ضمن خطة الوزراء لإنشاء محطات تحلية بطاقة ١٣٠ (ألف متر مكعب /يوم) بالگردقة.
- **مدة التعاقد:** ٢٠ سنة (٢ سنة انشاء و ١٨ سنة تشغيل)
- **الجدول الزمني:** وقد قامت الوحدة المركزية للمشاركة مع القطاع الخاص بتعيين عدد من المستشارين في مجالات مختلفة لتقديم المساعدة وتيسير عملية ابرام العقود، حيث يتم التعاقد مع مستشاري المشروع المستشار المالي للطرح مؤسسة والمستشار الفني، وقامت لجنة التأهيل بإجراء تقييم تفصيلي لطلبات المشاركة المبدئية بعطاءات، حيث تقدم خمس تحالفات مؤهلين. وتم اصدار مستندات الطرح والدعوة الى تقديم العطاءات في ديسمبر عام ٢٠١٨، وفي أبريل عام ٢٠٠٩ تقدم خمس تحالفات من المؤهلين بعطاءاتهم، وقد تم توقيع العقد في بداية الربع الثالث من عام ٢٠٠٩ مع تحالف شركة اوراسكوم

<sup>١</sup> - الوحدة المركزية للمشاركة مع القطاع الخاص WWW.PPPCENTRALUNIT.MOF.GOV.EG

للإنشاءات، واكوليا الفائز بالعطاء، وتم بالفعل البدء في انشاء المشروع خلال الربع الأول من عام ٢٠١٠.

**التعليق:** وهذا المشروع قائم بالفعل وتحت التشغيل منذ عام ٢٠١٣، سيقوم مقدم الخدمة بتسليم محطة معالجة مياه الصرف الصحي الى هيئة المجتمعات العمرانية الجديدة في حالة جيدة بعد اعادة تأهيلها وفقا للشروط الواردة في العقد بدون أي مقابل مادي.

#### (ب) محطة تحليل مياه البحر بالغرندقة<sup>١</sup>

- **الجهة الطارحة:** وزارة الاسكان والمرافق والمجتمعات العمرانية متمثلة في الجهاز التنفيذي لمياه الشرب والصرف الصحي.
- **أهداف المشروع:** توفير مياه الشرب لاحتياجات المواطنين والتوسعات التنموية والسياحية بالمحافظة.
- **وصف المشروع:** إنشاء محطة لتحلية مياه البحر بالغرندقة بطاقة اجمالية ٤٠ (ألف متر مكعب/يوم) وذلك لتغذية مدينة الغرندقة بالمياه اللازمة ضمن (خطة الوزارة لإنشاء محطات تحلية بطاقة ١٣٠ ألف متر مكعب/يوم) بالغرندقة.
- **التكلفة الاستثمارية:** ٣٠٠ مليون جنيه.
- **مدة التعاقد:** ٢٠ سنة (٢ سنة و١٨ سنة تشغيل).
- **الجدول الزمني:** تم البدء في الدراسة المبدئية في سبتمبر عام ٢٠١٤، وتم الاتفاق مع الاتحاد الأوروبي لتمويل الدراسة، حيث تم التعاقد مع شركة Atkins البريطانية لعمل الدراسة المالية والفنية والبيئية للمشروع، كما تم توفير أرض المشروع، ووضحت الدراسة المبدئية عدم ملائمة الأرض المقترح اقامة المشروع عليه لبعدها ٧٢ كيلو متر عن شبكة مياه الشرب ولأسباب بيئية تم مخاطبة الهيئة العامة لمياه الشرب لإيجاد أرض بديلة لاستئناف الدراسة، وبالفعل تم تغيير موقع الأرض بمدينة سفاجا، بعد فترة تم سحب المشروع ديسمبر عام ٢٠١٦ وذلك دون أي أسباب.

**التعليق:** هذا المشروع يوضح أهمية الرقابة المسبقة قبل ابرام العقد من النواحي القانونية والمالية والجدوى، مما سبق تحمل تكاليف اضافية ووقتنا أطول من المستهدف.

- ٥- مشروع تطوير وتحويل ميناء سفاجا التعديني (أبو طرطور) إلى ميناء صناعي<sup>٢</sup>
- **الجهة الطارحة:** الجهاز التنفيذي للمشروعات الصناعية والتعدينية -وزارة التجارة والصناعة.

١ - د، هاني خليل فرج، مرجع سبق ذكره. ص ٢٧  
٢ - هاني أحمد خليل، ٢٠١٧ " الشراكة بين القطاع العام والخاص في مصر: تقييم للتجربة ورؤية مستقبلية"، رسالة ماجستير، معهد التخطيط القومي.



- **أهداف المشروع:** إقامة عدد من المشروعات الصناعية واللوجستية ذات القيمة المضافة داخل الميناء، وذلك من خلال استخدام فائض انتاجية الرصيف الحالي والمساحات الخالية داخل الميناء، والتي تقدر بنحو (٧١٩ لف متر مربع) على أن يتم اختيار هذه المشروعات طبقاً لاحتياجات الظهير المباشر وغير المباشر للميناء (محافظات جنوب الوادي)، وذلك طبقاً للاحتياجات المتوقعة للمشروعات الاقتصادية المنتظر إقامتها في المشروع القومي للمثلث الذهبي.
- **دور القطاع الخاص:** بناء وإدارة وتشغيل وصيانة الميناء بمشتملاته.
- **دور الحكومة:** تمثل سلطة الدولة وتقوم بدور الرقابة والتوجيه والإشراف وتطبيق القوانين الوزارية المتعلقة بموضوع النشاط.
- **الكلفة الاستثمارية:** حوالي ٤ مليار جنيه مصري.

هناك العديد من المشروعات التي تستوجب من الدولة مشاركة القطاع الخاص لتوفير النفقات وتوجيهها لقطاعات أخرى ومنها:

- مشروع إدارة والتخلص الآمن من النفايات الطبية الخطرة.
- تطوير محطات تحلية المياه في المحافظات الساحلية للاستفادة من مياه البحر.
- تطوير المستشفيات الجامعية لزيادة القدرة على التعامل مع الأزمات

مما سبق يري الباحث ضرورة تضافر الجهود لوضع أسس ومبادئ ثابتة لمعالجة كل ما يتعلق بالشراكة بين القطاع الخاص والعام لأنه كلما اتضح للمستثمرين القوانين واللوائح كلما كان أدعي إلي زيادة الاستثمار مع الحكومة في ظل التنمية المستدامة وما تقوم به الدولة للنهوض بالاقتصاد والعمل على مشاركة القطاع الخاص.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: نتائج البحث:

#### من خلال الدراسة تبين ما يلي:

١. أن تطبيق نظام المشاركة بين القطاعين العام والخاص قد ساعد في توفير التكلفة التي تتحملها الدولة وتوجيهها للأنشطة الأخرى كما ساعد في زيادة معدلات النمو الاقتصادي من الخبرات المتوفرة لدى القطاع الخاص.
٢. ساهمت المشاركة في توزيع المسؤوليات والمخاطر وخلق فرص عمل جديدة وجذب الاستثمارات المحلية والاجنبية.
٣. ساهمت المشاركة في تحقيق المرحلة الاولى لإعادة هيكلة البنية التحتية مما كان له أكبر الأثر في المساهمة في استراتيجية الدولة للتنمية المستدامة ٢٠٣٠.
٤. تبين وجود مشكلات محاسبية ورقابية تواجه وتعيق القياس والافصاح ظهرت في عقود المشاركة.
٥. ظهرت الحاجة إلى توافر إطار محاسبي متكامل لعمليات القياس والافصاح في هذا النوع من العقود في ضوء أحكام القانون.
٦. مدي الحاجة إلي توافق الأثر المتوقع لتطبيق ومتطلبات القانون مع المعايير المحاسبية.
٧. الحاجة إلى تطوير التشريعات المحاسبية والرقابية لتطوير المراجعة الداخلية لتقييم المخاطر المصاحبة لهذا النوع من العقود خاصة مراجعة الالتزام.

### توصيات البحث:

#### بناء على النتائج السابقة يمكن التوصية بما يلي:

١. ضرورة وضع أسس للقياس والافصاح المحاسبي من خلال معيار متكامل عن عمليات المشاركة في القطاع العام والقطاع الخاص لما له من أهمية في بيان جدوى المشاركة.
٢. الحاجة إلى تطوير النظم المحاسبية التي تحكم العمليات داخل منظومة المشاركة، بحيث يراعي فيها اجراء المقابلة الفورية والدقيقة للعمليات المتبادلة بين طرفي العقد.
٣. في ظل استراتيجية الدولة للتنمية المستدامة ٢٠٣٠ يتطلب الأمر الاهتمام بمشروعات المشاركة لما توفره من تخفيض التكاليف توفير فرص عمل اضافية وزيادة معدلات النمو الاقتصادي.
٤. ضرورة الاهتمام باستكمال وضع الأطر القانونية والمحاسبية لعملية المشاركة بين القطاعين العام والخاص.

## المراجع

### (أ) المراجع باللغة العربية:

١. حبيب الله بن محمد رحيم " تقييم الشراكة الاستراتيجية في المشروعات الاقتصادية بين الحكومة والقطاع الخاص: دراسة تطبيقية على المدن الاقتصادية في المملكة العربية السعودية "، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ٢٠١٥.
٢. شكري رجب العشماوي " الشراكة بين القطاعين العام والخاص في مصر ضرورة اقتصادية: دراسة تحليلية"، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، العدد الاول ٢٠١١.
٣. د/ عادل عبد العزيز، ٢٠١٢ "تعليق على القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠ بإصدار قانون تنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة"، ندوة: الإطار القانوني لعقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص والتحكيم في منازعتها، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
٤. سيف باجس عواد " عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص مفهومها وطبيعتها القانونية - " ٢٠١٨.
٥. محمد جابر حسن " الأزمة المالية ومستقبل الشراكة بين القطاعين العام والخاص "، وزارة المالية، القاهرة سبتمبر بدون سنة نشر ص ٧٣٩.
٦. محمد عبد الخالق محمد "عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص بين النظرية والتطبيق والتحكيم في منازعتها " ندوة عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص ppp عمان -الأردن ٢٠١٠.
٧. محمد عبد العال عيسى "الشراكة بين القطاعين العام والخاص: المفهوم والأسباب والدوافع والصور"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ٢٠١٨.
٨. محمد متولي، دكروري ٢٠٠٩ "دراسة عن المشاركة مع القطاع الخاص مع التركيز على التجربة المصرية " ادارة بحوث التمويل، الادارة العامة للبحوث المالية قطاع مكتب الوزير، وزارة المالية ٢٠١٠.
٩. هاني خليل فرج "أثر تفعيل مدخل مراجعة الاداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ٢٠١٥.
١٠. هاني أحمد خليل، ٢٠١٧ " الشراكة بين القطاع العام والخاص في مصر: تقييم للتجربة ورؤية مستقبلية"، رسالة ماجستير، معهد التخطيط القومي.
١١. هيثم زكي رشاد "تطوير النظام المحاسبي في شركات البنية الأساسية لترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص: دراسة اختبارية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة حلوان ٢٠١٤.

١٢. يونس عقل "تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في مراجعة اتفاقيات وعمليات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر " مجلة التجارة والتمويل -كلية التجارة-جامعة طنطا ٢٠١١.

#### القوانين والبرامج:

١. الوحدة المركزية للمشاركة بين القطاعين الخاص والعام " البرنامج القومي لشراكة القطاعين الخاص والعام " وزارة المالية، القاهرة ٢٠٠٧.
٢. القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بإصدار قانون تنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة، الجريدة الرسمية العدد ١٩ مكرر (أ) في ١٨ مايو ٢٠١٠.
٣. برنامج الشراكة مع القطاع الخاص، الوحدة المركزية للمشاركة للقطاع الخاص وزارة المالية ٢٠١٣.
٤. قرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ المادة الرابعة " تفسير محاسبي مصري رقم ١ ترتيبات امتيازات الخدمات العامة ".

#### (ب)المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- **Albalate D, Bel G & Geddes R. May2019**" Do public-private partnership p enabling laws increase private investment in infrastructure?" ,Institute de recerca en economia Aplicade regional I publica , Research Institute of Applied Economics .,
- 2- **Caiyun Cui,, Yong Liu, Alex Hope, Jianping Wang , MAR2018**" Review of studies on the public-private partnerships (PPP) for infrastructure projects,. School of Mechanics and Civil Engineering, China University of Mining and Technology, Xuzhou 221116, China.
- 3- **Collins 2015**, "Exploring value for many assessment methods of public-private partnership projects in Ghana", Journal of financial management of property and construction, pp. 268-285.
- 4- **Governmental Accounting Standards series Sep 2019**, "Gasb proposes Guidance on public private partnership Arrangements, the exposure draft is available on the GASB, website, [www.gasb.org](http://www.gasb.org). The gasb invites stakeholders to review the proposal and provide comments.
- 5- **Farid .M&usama .M, May2019**"The relationship between private public partnership projects and cash flow sensitivity. Within the

- 
- 
- Egyptian stock exchange" , Ain shams conference ,faculty of commerce .
- 6- **Jeffrey Delmon 2015**," public –private- partnership projects in infrastructure: An Essential Guide for policy makers ", Cambridge University, Washington dc, second edition.
  - 7- **Junxioa Liu, Jim Smith, Michael Regan, Monty Sutrisna 2014**," public private Partnerships: A Review of theory and practice of performance measurement " , International Journal of productivity and performance management " , vol.63 Iss4.
  - 8- **M.patibandle & R.sethi 2018**," An Analysis of Public-Private Partnerships in Infrastructure of Provision of Public Goods through E-Governance in India" , WORKING PAPER, NO: 564.
  - 9- **Olufemi A. Oyedele 2019**," Public-Private Partnership (PPP) and Infrastructure Provision in Nigeria.Msc international project management.
  - 11- **Public –private- partnerships FEB 2017**" A Basic Introduction for Non –Specialists" ,Nathan Associates Economics and private sector professional evidence and applied knowledge services ,TOPIC GUIDE.
  - 12- **Re searcher 2013**," One-Belt One road infrastructure investment motivation regional imbalance and public private partnership", college London, London, Faculty of law.
  - 13- **Timothy Beasley and Mastresh Ghatak Aug 1999**," Public –Private Partnerships for the provision of public goods: Theory and application " , DEDPS No. 17 The Development Economics Discussion Paper Series.
  - 14- **World Economic Forum for development Initiative building on the Monterrey consensus Sep 2005**:" The Growy Role of PPP in Mobilizing Resource for development "–United Nation high – level plenary mutes an financing for development GENEVE- p8.

## **A framework for Measurement and Disclosure in Participation Contracts "PPP" in light of the Egyptian Accounting Standards**

**By**

**Dr. Shadi Ahmed Zaki Ewis**

Lecturer of Accounting

Nile Institute for Commercial and Computer Technology – Mansoura

shoda20@yahoo.com

### **Abstract:**

Joint projects between the public and private sectors (PPP) are one of the reasons for the economic, social and environmental transformation in the direction of achieving the goals of sustainable development. Therefore, the research **aimed to** set a framework for disclosure and measurement in the public private partnership contracts (PPP) in light of the Egyptian Accounting Standards and Law No. 69 of 2010 and the Egyptian Accounting Standards issued in 2019 (Egyptian Accounting Explanation No. 1). **Saving the cost** that the state bears and directing it to other activities. **It also helped** increase the rates of economic growth from the expertise available in the private sector and the need to develop accounting and control legislation to assess the risks associated with this type of contracts.

**Key words:** Public private partnership, Egyptian Accounting Explanation No.1, Measurement and Disclosure.