مقدمة

يضع المعيار المحاسبي IFRS 11 أسس ومبادئ المعالجة والابلاغ المالي عن الترتيبات التعاقدية مع الغير، حيث حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي IAS 31، والمسمى ب الحصص في المشاريع المشتركة، وهو ساري المفعول من 2013/1/1.

1. نطاق المعيار:

يجب أن يطبق هذا المعيار على كافة المنشآت التي تعتبر طرف في ترتيبات مشتركة مع الغير.

2. المبدأ الأساسي للمعيار:

إن المبدأ الأساسي لمعيار IFRS 11، أنه على المنشأة التي تعتبر طرف في الترتيبات المشتركة تحديد نوع الترتيبات المشتركة التي تشارك فيها، وذلك من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها التي تخص هذه المشاركة، وأن تقوم بالمحاسبة عن هذه الحقوق والالتزامات وفقا لنوع الترتيبات المشتركة.

المصطلحات الأساسية:

أ. الترتيبات المشتركة Joint Arrangements:

هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.

ب. السيطرة المشتركة:

اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد السيطرة المشتركة عندما تكون القرارات التشغيلية والمالية الاستراتيجية المرتبطة بالنشاط يتم الاتفاق عليها بالاجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة).

ج. العمليات التشغيلية المشتركة:

اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه أطراف العقد والذين لهم سيطرة مشترطة بالحصول على الحقوق المتعلقة بالأصول والالتزام بالمطلوبات المستحقة على المشروع المشترك.

د. المشروع المشترك:

هو اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة، ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدي (المشروع).

هـ. المشارك في مشروع مشترك:

هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

و. **الطرف في الترتيبات المشتركة:** هو منشأة تشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه المنشأة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات.

ز. **الكيان المنفصل:** هو هيكل مالي قابل للتحديد بشكل منفصل، بما في ذلك المنشآت المسجلة قانونيا أو المنشآت المعترف بها من الدولة، بغض النظر إذا كان لهذه المنشآت شخصية (قانونية) اعتبارية.

3. خصائص الترتيبات المشاركة:

هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة، وتتمتع الترتيبات المشتركة بالخصائص التالية:

- ✓ يكون أطرافها ملزمون بالترتيب التعاقدي الموقع بينهم.
- ✓ الترتيبات التعاقدية تعطي اثنان أو أكثر من أطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك.
- ✓ تصنف الترتيبات التعاقدية إما ترتيبات تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

4. مفهوم السيطرة المشتركة:

هي اتفاق تعاقدي لاقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي، وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما يكون اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتحكم مجتمعة في أمور الترتيبات المشتركة.

إن اشتراط الحصول على الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف من أطراف السيطرة على الترتيبات المشتركة يمكن أن يمنع أي طرف أو مجموعة من الأطراف الأخرى من اتخاذ قرارات من جانب واحد من دون موافقتها.

5. أنواع الترتيبات المشتركة:

تكون الترتيبات المشتركة إما ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة:

1) **الترتيبات التشغيلية المشتركة:** هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في الأصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة، وتسمى هذه الأطراف ترتيبات تشغيلية مشتركة.
2) **المشروع المشترك:** هي عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في صافي الأصول المتصلة بهذا الترتيب. وتسمى هذه الأطراف بالمشروع المشترك. أي أن هناك شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليه من أكثر من طرف.

6. تصنيف الترتيبات المشتركة:

يمكن للترتيبات المشتركة والتي تكون فيها الأصول والمطلوبات المتعلقة بالترتيب تمت من خلال تنظيم أو شكل معين مستقل فإنها تعتبر إما مشروع مشترك أو عملية مشتركة. أما الترتيب المشترك الذي تم بدون تنظيم مستقل فإنها تعتبر عملية تشغيلية مشتركة.

وفي مثل هذه الحالات فإن الترتيبات التعاقدية تعطي أطراف الترتيب المشترك الحق في الأصول والالتزام بالمطلوبات المترتبة على الترتيب، كما تمنحها حقوق العائدات المتأتية وتلزمها بالنفقات. ويقصد بها هنا الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة، أي سيطرة أكثر من منشأة في تملك أصل معين.

7. القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك:

أولا. الترتيبات (العمليات) التشغيلية المشتركة:

1) تعترف الجهة المشتركة وهي المنشأة المشاركة مع الغير في عمليات خاضعة للسيطرة المشتركة بقوائمها المالية فيما يتعلق بالمشروع المشترك بما يلي:
   - ✓ أصولها، بما في ذلك حصتها من أي أصول تمتلكها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة.
   - ✓ التزاماتها، بما في ذلك حصتها من أي التزام قد يترتب عليها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة.
   - ✓ إيراداتها من بيع حصتها الناتجة من عملية مشتركة.
   - ✓ حصتها من الإيرادات الناتجة من بيع مخرجات العملية المشتركة.
   - ✓ مصروفاتها، بما في ذلك حصتها من أي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك.
2) تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الأصول والالتزامات والايرادات والمصاريف المتعلقة بمشاركتها في عملية مشتركة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية.
3) على أي طرف يشارك في عملية مشتركة، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (لا يملك الحق في المشاركة في اتخاذ القرارات) أن يقوم بالمحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقا لما ذكر أعلاه إذا كان هذا الطرف لديه حقوق في الأصول المتصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب.

مثال دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر لمدة محددة، أو اتفاق شركتان أو أكثر لشراء أصل بشكل مشترك.

ثانيا. <u>المشروع المشترك:</u>

يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كاستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 28 والذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا اذا تم استثناء المنشأة من استخدام طريقة الملكية وكما حدد ذلك معيار IAS 28، بمعنى أنه اذا تم تأسيس شركة خاضعة لسيطرة مشتركة لأكثر من طرف (شركة)، فإن كل طرف يسجل في دفاتره حساب "الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة" بمقدار مساهمته في المشروع المشترك.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم في هذه الحالة بالمحاسبة عن مصالحها حسب متطلبات معيار التقرير المالي الدولي رقم 9: الأدوات المالية، إلا إذا كان لها تأثير مهم على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة يتم تطبيق معيار IAS 28.

<u>طريقة حقوق الملكية:</u>

يبين معيار IAS 28 " الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، كيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية، واذا لم يعد للمشارك في المشروع المشترك سيطرة في أي وقت على المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة أو لم يعد له تأثير هام فيها، يجب عندها التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية.

وطريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبية يتم من خلالها معالجة الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في سجلان المستثمر كما يلي:

- ✓ عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة مدينا بتكلفة شراء الأسهم مضافا اليها أية مصاريف مباشرة لاتمام الصفقة.
- ✓ خلال الفترات التالية للتملك يعدل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر فيها بعد تاريخ التملك. والذي يتضمن الأمور التالية:
  - ❖ مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالربح ودائنا بالخسارة، ويجب أن يظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح أو خسائر الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.
  - ❖ يتم تخفيض رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة الزميلة أو المشاريع المشتركة.