

## محاضرة وتمارين حول IFRS-11 الترتيبات المشتركة (الشراكة)

يضع هذا المعيار أسس ومبادئ المعالجة والغبالغ المالي عن الترتيبات التعاقدية مع الغيرن وقد حل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي رقم ( 31 ) "الحصص في المشاريع المشتركة" وهو ساري المفعول اعتبارا من 2013/01/01.

### نطاقه

يطبق على كافة المنشآت التي تعتبر طرف في ترتيبات مشتركة مع الغير .

### المبدأ الأساسي للمعيار

إن على المنشأة التي تعتبر طرف في الترتيبات المشتركة تحديد نوع الترتيبات المشتركة التي تشارك فيها وذلك من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها التي تنطوي على هذه المشاركة وان تقوم بالمحاسبة عن هذه الحقوق والإلتزامات وفقا لنموذج الترتيبات المشتركة.

### المصطلحات الواردة في المعيار

- الترتيبات المشتركة: هي عبارة عن ترتيبات يتم من خلالها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة.
- السيطرة المشتركة: ( تم تعريفها في المحور الخاص ب 28- IAS ).
- العمليات التشغيلية المشتركة: اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه أطراف العقد والذين لهم سيطرة مشتركة على الحصول على الحقوق المتعلقة بالأصول والالتزام بالمطلوبات المستحقة على المشروع المشترك.
- المشروع المشترك: اتفاق تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع لسيطرة مشتركة ويكون للأطراف المشاركة الحق في صافي أصول الترتيب التعاقدي (المشروع).
- مالك المشروع المشترك: هو أحد أطراف المشروع المشترك والذي يشارك الأطراف الأخرى في المشروع المشترك في عملية السيطرة على المشروع المشترك.
- الطرف في الترتيبات المشتركة: هو منشأة تشارك في ترتيبات مشتركة وبغض النظر إذا ما كانت هذه المنشأة لها سيطرة مشتركة في هذه الترتيبات.

## خصائص الترتيبات المشتركة

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

- يكون أطرافها ملزمين بالترتيب التعاقدى الموقع بينهما.
- إن الترتيبات التعاقدية تعطي اثنين أو أكثر من أطراف العقد السيطرة على الترتيب المشترك.
- تصنف الترتيبات التعاقدية إما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة.

## أنواع الترتيبات المشتركة

- تكون إما ترتيبات تشغيلية مشتركة أو مشاريع مشتركة.
- ترتيبات تشغيلية مشتركة: 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.

- المشروع المشترك: هو 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.

## تصنيف الترتيبات المشتركة

يتوقف تصنيفها على حقوق الطرفين والالتزامات الناشئة عن هذا الترتيب، ويمكن للترتيبات المشتركة والتي تكون فيها الأصول والمطلوبات المتعلقة بالترتيب تمت من خلال تنظيم أو شكل معين مستقل إما أن تكون مشروع مشترك أو عملية مشتركة. إما الترتيبات المشتركة التي تمت 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 المتأنية وتلزمها بالنفقات ويقصد بها: هنا الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة أي اشتراك أكثر من منشأة في تملك أصل معين.

## القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك

- أ - 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 في الناتج من عملية مشتركة.

- مصروفاتها: بما في ذلك حصتها من أي مصروفات تم تحميلها بشكل مشترك.

ب- تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف المتعلقة بمشاركتها في عملية مشتركة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي ذات الصلة.

ج- على أي طرف يشارك في عملية مشتركة، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لديه مشاركة باتخاذ القرار) المحاسبة 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. مثل دخول عدة مقاولات في تنفيذ مشروع مشترك لبناء جسر خلال مدة محددة. او اتفاق شركتان او أكثر لشراء أصل بشكل مشترك.

### مثال 1

اتفقت كل من الشركة (س) والشركة (ص) على الدخول في مشروع مشترك لتصنيع نوع معين من الآلات وبيعها في السوق على أن تقوم الشركة (س) بتصنيع محرك الآلة أما الشركة (ص) فتقوم بتطوير هيكل الآلة، وتم الاتفاق على تحديد سعر بيع الآلة بإضافة 30% على مبلغ التكلفة. وعند الانتهاء من تصنيع مكونات الآلة بلغت تكلفة تصنيع محرك الآلة لدى الشركة (س) 10000 دينار، أما هيكل الآلة فقد بلغت تكلفة تصنيعه لدى الشركة (ص) 20000 دينار.

**المطلوب:** بين المعالجة المحاسبية بدفاتر كل من الشركتين (س) و(ص) بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11).

**الحل:** يظهر في الشركة (س) حساب محرك الآلة ضمن الأصول المتداولة ويعالج باعتباره بضاعة وعند بيع الآلة بعد تركيب المحرك عليها فإن هناك إيراد يتحقق للشركة (س) بمقدار  $(10000 \times 30\% + 10000) = 13000$  دينار. وبالتالي فإن ربح الشركة (س) من المحرك الواحد يبلغ 3000 دينار وهذه المعالجة هي نفسها في الشركة (ص).

ويظهر كل مشارك في بياناته المالية الأصول التي تخضع لسيطرته والالتزامات والمصاريف التي يتحملها وحصته من الدخل المتأتي من بيع السلعة أو تقديم الخدمة.

## مثال 2

بتاريخ 2020/01/01 اتفقت الشركة (س) والشركة (ص) على شراء معدات قيمتها 300000 دينار وقد تم شراء المعدات على الحساب بموجب اتفاقية بين الشركتين بحيث تكون الملكية مشتركة وبنسبة 70% للشركة (س) و 30% للشركة (ص)، يبلغ العمر الإنتاجي للمعدات 10 سنوات وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الاهتلاك.

**المطلوب:** كيف ستقوم الشركتين (الأطراف المسيطرة على المعدات) بالمحاسبة عن المعدات الخاضعة للسيطرة المشتركة؟

**الحل:** ستقوم كل شركة بتسجيل حصتها من المعدات وحصتها من الالتزامات عند الشراء ويتم إثبات القيد التالي في دفاتر الشركة (س):

حصة (س) من الأصول والالتزامات: 300000 = 70% = 210000 دينار

		2020/01/01		
	210000	من ح/المعدات تحت السيطرة المشتركة		
210000		إلى ح/ الدائنين		

كما ستقوم الشركة (س) بقيد مصروف اهتلاك بمقدار حصتها في المعدات 10/210000 ويتم إثبات ذلك في القيد التالي:

		2020/12/31		
	21000	من ح/ اهتلاك معدات تحت السيطرة المشتركة		
21000		إلى ح/مجمع اهتلاك معدات تحت السيطرة		

وكذلك ستقوم الشركة (ص) بشكل مماثل بتسجيل حصتها من المعدات البالغة (300000 . 30%)

## مثال 3

تقوم مجموعة من شركات إنتاج البترول بالسيطرة والتشغيل المشترك لخط أنابيب بترول، فيستخدم كل مشارك خط الأنابيب لينقل إنتاجه الخاص في مقابل ما يتحمله من نصيب متفق عليه من مصاريف تشغيل خط الأنابيب.

**المشروع المشترك:** يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كإستثمار وباستخدام طريقة حقوق الملكية وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي 28 والذي يغطي الإستثمار في الشركات

الزميلة والمشاريع المشتركة، إلا إذا تم استثناء المنشأة من استخدام تلك الطريقة. أي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة) فإن كل طرف مشارك بدفاته حساب الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك. أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا أنها لا تملك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات IFRS-9، إلا إذا كان لها تأثير هام على المشروع ففي هذه الحالة تطبق متطلبات IAS-28.

ومن الأمثلة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة قيام منشأتين بضم نشاطاتهما في مجال أعمال محددة بواسطة نقل بعض الأصول والالتزامات الخاصة بكل منشأة إلى المنشأة تحت السيطرة المشتركة، ومثال آخر هو عندما يبدأ مشروع أعمالاً في بلد أجنبي بالاشتراك مع الحكومة أو وكالة أخرى في ذلك البلد، وذلك بإنشاء وحدة منفصلة مسيطر عليها بشكل مشترك من قبل المشروع والحكومة أو الوكالة.

#### طريقة حقوق الملكية

مثال 4: في 2021/01/01 اتفقت الشركتان (س) و(ص) على تأسيس الشركة (ع) كشركة خاضعة للسيطرة المشتركة برأسمال 100000 دينار، تبلغ حصة الشركة (س) فيها 60% والشركة (ص) 40%، على أن يكون للشركتان تمثيل متساوي في مجلس إدارة الشركة (ع). وخلال عام 2021 حققت الشركة (ع) الخاضعة للسيطرة المشتركة صافي ربح مقداره 30000 دينار، وقد ظهرت ميزانية الشركات الثلاث في 2021/12/31 المنفصلة وهذا قبل معالجة الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر كل من الشركة (س) والشركة (ص) كما يلي: في 2021/12/31

البيان	الشركة (س)	الشركة (ص)	الشركة (ع)
النقدية	50000	70000	60000
الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)	60000	40000	.....
أصول أخرى	140000	90000	80000
مجموع الأصول	250000	200000	140000
ذمم دائنة	30000	20000	10000
رأس المال	150000	130000	100000

30000	50000	70000	أرباح محتجزة
140000	200000	250000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

## المطلوب

1- إثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2021/01/01 .

2- بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2021/12/31 وفق متطلبات IFRS-11.

## الحل

1- إثبات قيد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع) بدفاتر الشركة (س) في 2021/01/01.

		2021/01/01		
60000	60000	من ح/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)		
		إلى ح/ النقدية		

2- في 2021/12/31 تقوم الشركة (س) بالمحاسبة عن الاستثمار في الشركة (ع) باستخدام طريقة حقوق الملكية، ويتم في هذه الحالة إثبات حصة الشركة (س) من أرباح الشركة (ع)، ويبلغ نصيب الشركة (س) من الأرباح المحققة للشركة (ع) لعام 2021 ما قيمته:  
 $18000 = 30000 \times 60\%$  دينار. وتسجل في القيد التالي:

		2021/12/31		
18000	18000	من ح/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)		
		إلى ح/ إيرادات الاستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة		

وستظهر ميزانية الشركة (س) بعد هذا القيد كما يلي:

الشركة (س)	البيان
50000	النقدية
78000	الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (ع)
140000	أصول أخرى
<b>268000</b>	<b>مجموع الأصول</b>
30000	ذمم دائنة
150000	رأس المال
88000	أرباح محتجزة
<b>268000</b>	<b>مجموع الالتزامات وحقوق الملكية</b>