

## تقييم الاجراءات المحاسبية للترتيبات المشتركة في البيئة العراقية وانعكاسها على جوده الابلاغ المالي

### Evaluation of accounting procedures for joint arrangements in the Iraqi environment and their reflection on the quality of financial reporting

الباحث

نور سمير سبتي

كلية الادارة الاقتصاد / الجامعة المستنصرية

أ.م.د. ابتهاج اسماعيل يعقوب يوسف

#### المستخلص:

يهدف البحث الى تقييم الاجراءات المحاسبية المحلية المتعلقة في إحدى المستجدات التي طرأت وبشكل واسع على بنية النشاط الاقتصادي العراقي الا وهي الشراكة بين (القطاع العام والخاص)، أو احدى أنواعها الترتيبات المشتركة (Joint arrangements) ومن خلال استخدام المنهج التحليلي واستقراء واقع حال المعالجات المحاسبية في الشركة عينة البحث، توصل الي جملة من الاستنتاجات أن النظام المحاسبي الموحد المطبق في الوحدات الاقتصادية التي تتعامل مع صيغة التعاقد بالترتيبات المشتركة يعاني من قصور واضح وينعكس ذلك على جودة الابلاغ المالي وان الحاجة ملحة لتبني معايير الابلاغ المالي (IFRS11) ليسهم في تعزيز القرارات المتعلقة بالترتيبات المشتركة فضلا عن تقييم نتيجة الدخول في هكذا المشاريع.

#### Abstract:

The research aims to assess the local accounting procedures related in one of developments that have taken place, and largely on the structure of the Iraqi economic activity. But a partnership between the (public and private sector), or one of the types of joint arrangements, and through the use of the analytical method and extrapolate the reality of the accounting treatments in Company research sample. Research found to a number of conclusions that the unified accounting system applied in the economic units that deal with contracting joint arrangements formula suffers from obvious shortcomings, and reflected the common arrangements suffer from obvious shortcomings. and reflected on the quality of financial reporting, and the urgent need to adopt standards financial reporting (IFRS11), to contribute to the promotion decisions related to joint arrangements as well as assessing the result of entering into such projects.

#### المقدمة:

تعد المحاسبة عن الترتيبات المشتركة واحدة من المواضيع المحاسبية التي اخذت حيزا في السنوات الاخيرة لتنامي الانشطة الاستثمارية الدولية ، مما استدعى من الهيئات والمنظمات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة الى اصدار المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمحاسبة عن هذه الانشطة الاستثمارية ، وتختلف المبررات التي تقف وراء إقامة الترتيبات المشتركة والتي تعد أهم صيغ التعاون باختلاف المشاريع والقطاعات الاقتصادية، فمنها ما هو اقتصادي وتقني بحث ومنها ما هو ذو أبعاد سياسية واجتماعية، وبعضها تمليه ظروف محلية وإقليمية مثل حجم الأسواق، والبعض الآخر يأتي استجابة للظروف العالمية المستجدة من منافسة، ومخاطرة، وعدم استقرار للأسواق.

في ضوء المتغيرات الحاصلة في البيئة العراقية لتحديث وتطوير الوحدات الاقتصادية والنهوض بالواقع الاقتصادي لغرض اجراء التأهيل اللازم للوحدات واستخدام التكنولوجيا الحديثة ومواكبة الاساليب الحديثة في الادارة وكذلك الارتقاء بالجانب النوعي للمنتجات وصولا الى مستوى الازدواجية مع سمعة المنتج المحلي ومنافسة السلع المثيلة المستوردة وايجاد مصادر التصدير لاحقا. حيث اجاز قانون الشركات العام رقم (٢٢) ل سنة ١٩٩٧ للوحدات حق المشاركة مع المؤسسات العربية والاجنبية، وتم تفعيل العمل بة بشكل كبير بعد (٢٠٠٣) بسبب التغيرات الذي شهدها العراق وانفتاحة من الناحية الاقتصادية، اصبحت الحاجة ملحة لمثل هذه الترتيبات، وان ضمان نجاح هذه الترتيبات لا بد من توفر بيئته مناسبة وتطبيق المعايير الدولية وتكيفها مع البيئة العراقية لتحسين من جوده القياس والافصاح للترتيبات المشتركة.

وتأسيسا لما تقدم تم تقسيم البحث الى عدة محاور اذ يتناول المحور الأول منهجية البحث والدراسات السابقة والمحور الثاني الإطار النظري للترتيبات المشتركة وكيفية الإبلاغ عنها، والقياس والافصاح (الابلاغ المالي) عن الترتيبات المشتركة في البيئة العراقية، المحور الثالث القياس والافصاح (الابلاغ المالي) عن الترتيبات المشتركة في البيئة العراقية واما المحور الرابع هو اهم الاستنتاجات والتوصيات.

## المحور الأول: - منهجية البحث والدراسات السابقة

### ١-١-١ منهجية البحث

١-١-١-١ مشكلة البحث: - طرأت تغييرات عدة قبل سنوات في البيئة العراقية، ومنها تفعيل العمل بالمادة (١٥) من قانون الشركات رقم (٢٢) لسنة (١٩٩٧) بإعطاء حق المشاركة مع المؤسسات العربية والاجنبية والمنافع المترتبة بإزاء هذه المشاركات، وقد دخلت العديد من الوحدات العراقية الاقتصادية بعمليات مشتركة مع جهات عده وبصيغ مختلفة. الا انه على وفق النظام المحاسبي الموحد المعمول به في العراق لم يوافق الارضية المناسبة للقياس والافصاح المحاسبي اذ لا تتوافر المعالجات المحاسبية لهكذا نوع من الأنشطة، على وفق ذلك تكمن مشكلة البحث بالاتي : -

- قصور النظام المحاسبي الموحد والمعدل عام (٢٠١١) للايفاء بمتطلبات القياس والافصاح في الترتيبات المشتركة، وترك المعالجات المحاسبية للاجتهادات التي يقوم بها القائمون على الوحدات الاقتصادية والتي تمارس نشاط المشاركة، مما أدى الى تباين المعالجات المحاسبية وخلق حالة من الجذب المستمر بين الوحدات المذكورة أنفا والجهات الرقابية حول المعالجة الصحيحة والمناسبة.
- عدم الامتثال للمعايير الدولية يقلل من جودة القياس والافصاح للترتيبات وعدم استيفاء متطلبات معايير التقرير المالي الدولي التقييم على أساس القيمة العادلة.

### ١-١-٢-٢ هدف البحث:

يهدف البحث الى:

- تسليط الضوء على الترتيبات المشتركة وتحديد أنواعها، بالإضافة تحديد القياس والافصاح للترتيبات المشتركة وفاقا للمعيار التقرير المالي الدولي IFRS11.
- تحديد المعالجات المحاسبية للترتيب المشتركة لعينة البحث المقترحة وفاقا للمعيار التقرير المالي IFRS11 ومتوافقه مع البيئة العراقية.

١-١-٣ أهمية البحث: تتبع أهمية البحث من الأهمية التي تضطلع بها الترتيبات المشتركة في البيئة العراقية ودورها في التنمية الاقتصادية واتساع نطاق تبنيها في الوحدات الاقتصادية العراقية، فضلاً عن تسليط الضوء على أثر المعالجات المحاسبية على القياس والافصاح للترتيبات المشتركة.

١-١-٤-١ فرضية البحث: أن تبني معيار التقرير المالي IFRS11 للقياس والافصاح عن الترتيبات المشتركة يسهم تعزيز جوده الابلاغ المالي.

### ١-٢-١ الدراسات السابقة:

#### ١-٢-١-١ دراسة (السعيد، ٢٠١٠):

مدى كفاية النظم والمعايير المحاسبية المحلية في القياس والإفصاح عن الحصص في المشروعات المشتركة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للسمنت العراقية. هدف الدراسة توضيح القصور في عمليات القياس عن الحصص المشاركين في نشاط المشروعات المشتركة في النظم والمعايير المحلية مقارنة بالمعايير الدولية واقتراح الطريقة الملائمة التي تتوفق مع تلك المعايير ولما يضمن حصول اصحاب المصالح من تلك المشاريع (بضمنهم الهيئات الضريبة) على حصصهم بشكل عادل ومنصف. ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث يفقر النظام المحاسبي الموحد إلى إطار مفاهيمي ينسجم والتطورات الحاصلة على الأدبيات المحاسبية إذ يقتصر على وضع تعريف للحسابات ومن ثم انه لم يتناول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولم يتناول الفروض والمبادئ المحاسبية بشكل يتسق والمفاهيم السائدة الآن.

#### ١-٢-٢-١ دراسة (مهدي، ٢٠١٢)

تدقيق المعالجات المحاسبية للمشاريع المشتركة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣١)، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات العامة. هدفت الدراسة الى بيان أهم ملامح المعالجة المحاسبية للمشاريع المشتركة وفق المعيار (٣١)، تحديد أوجه القصور في المعالجات المحاسبية وطرائق الإفصاح في القوائم المالية عن نشاط المشاريع المشتركة في سجلات المشاركين.

ومن الاستنتاجات التي تم التوصل اليها لايوجد برنامج تدقيقي يتناسب وخصوصية المشاريع المشتركة مما يؤثر على جودة العمل الرقابي. إذ يعد برنامج التدقيق ترجمة للخطة التي إعتدها المدقق أثناء قيامه بعملية تدقيق حصص المشاركين في المشاريع المشتركة. وتم التوصل الى أن الجهات الرقابية ومنها ديوان الرقابة المالية تطوير برامج التدقيق المعتمدة وإعداد برامج جديدة بما يتلاءم مع احتياجات ومتطلبات البيئة العراقية حالياً وفي المستقبل القريب.

1-2-3- (Hanetseder&Stockinger, 2014):

"How does the Elimination of the Proportationate Consolidation Method for joint Venture Investment Influenc European Companies"

"كيف يؤثر إلغاء طريقة التوحيد التناسبي لإستثمارات للمشاريع المشتركة في الشركات الاوربية " تهدف الدراسة في البحث في الكيفية التي سوف تتأثر بها الشركات الاوربية نتيجة التحول من طريقة التوحيد التناسبي الى حقوق الملكية، وتوضيح ملائمة الطرائق المحاسبية المفضلة بالنسبة الى الإستثمارات المشاريع المشتركة. وتم التوصل الى أن تطبيق معيار التقرير المالي IFRS11 يؤثر في الشركات الاوربية بسبب، يستلزم قيام الشركات الاوربية أعاده تقييم كافة الترتيبات المشتركة نتيجة لقواعد التصنيف الجديد للموجودات والالتزامات. بعد أستعراض الدراساتين السابقتين ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية، وبالرغم من أن موضوع الدراسة تناولته الدراسات السابقة ولكن وفق المعيار IAS31، وبالإضافة الى الاختيار الغير صحيح لعينة البحث تدخل ضمن صيغة (BOT).

المحور الثاني: الإطار النظري

أولاً: الترتيبات المشتركة وكيفية الإبلاغ عنها

2-1-1- الترتيبات المشتركة:

يعرف المعيار الدولي IFRS11 الترتيبات المشتركة بأنه ترتيب لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة. ويتميز الترتيب المشترك بالخصائص الآتية:

- تلتزم الاطراف بموجب ترتيب تعاقدى.
- يمنح الترتيب التعاقدى طرفين أو أكثر من تلك الاطراف سيطرة مشتركة على هذا الترتيب (المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، 2014: 2).

وما يميز المعيار الخاص بالترتيبات المشتركة هي السيطرة المشتركة التي ذكرها التعريف الخاص بالترتيبات المشتركة، والسيطرة المشتركة التي أشار اليها المعيار 11 " هي (التقاسم المتفق عليه) المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليه تعاقدياً وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالأجماع من قبل الاطراف التي تتشارك بالسيطرة (2, 2013, IFRS 11). وقبل تقييم مدى وجود سيطرة مشتركة لوحدات في مشروع الترتيبات المشتركة، على الوحدات أن تقيم في البداية مدى وجود سيطرة للأطراف المشاركة في الترتيبات المشتركة ككل أو لجزء من المجموعة.

وبعد تقييم مدى وجود سيطرة للمجموعة ككل أو لجزء من المجموعة على الترتيبات المشتركة، تقوم الوحدات بتقييم مدى وجود سيطرة لها في الترتيبات المشتركة. إن اشتراط الحصول على الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف من الأطراف المسيطرة على الترتيبات المشتركة يمكن أن يمنع أي طرف من الاطراف الأخرى، او مجموعة من الاطراف، من اتخاذ قرارات من جانب واحد (نحو الانشطة ذات الصلة) من دون موافقتها.

(أبو نصار وحמידات، 2013: 807).

2-1-2- أنواع الترتيبات المشتركة (Types of joint arrangements):

يصنف المعيار 11 الترتيبات المشتركة من خلال تحديد تقييم الاصول والالتزامات للأطراف الناشئة عن هذا الترتيب. تؤسس الترتيبات المشتركة لأغراض متعددة (مثلاً على أنها وسيلة لتقسيم الاطراف لتكاليف والمخاطر، أو على أنها وسيلة توفر للأطراف الوصول إلى تقنية جديدة أو أسواق جديدة)، ويمكن أن تؤسس باستخدام هياكل وأشكال نظامية مختلفة. يعتمد تصنيف الترتيبات المشتركة على حقوق الأطراف والتزاماتها الناشئة عن الترتيب (9, 2013, IFRS 11).

• العمليات المشتركة: (joint operation)

هو ترتيب مشترك تكون فيه الأطراف قادرين على التمتع بسيطرة مشتركة على حقوق في الأصول ومتعهدين بتسديد الالتزامات التي تترتب على المشاركة (IFRS11,2: 2013).

• المشروع المشترك: (Joint operation)

هو ترتيب مشترك تكون فيه الأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على ترتيب حقوق في صافي اصول هذا الترتيب. (IFRS 11 , 2013 , 2) ويتطلب تصنيف الترتيبات المشتركة من الأطراف أن تقوم حقوقها والتزاماتها الناشئة عن الترتيب. وعند اجراء ذلك التقويم، يجب ان تأخذ في الحسبان الآتي (IFRS 11 , 2013 , 2):

أ- هيكل الترتيب المشترك

ب- عندما يهيكل الترتيب من خلال كيان منفصل.

• الشكل النظامي للكيان المنفصل.

• شروط الترتيب التعاقدية.

• عندما يكون ملائماً، الحقائق والظروف الاخرى.

ثانياً: القياس المحاسبي للترتيبات المشتركة:

٢-٢-١- القياس المحاسبي:

هناك العديد من فروع المعرفة كان لها السبق في وضع وتطبيق شروط وقواعد للقياس، ومنها على سبيل المثال لا الحصر الرياضيات والفيزياء والهندسة. وكثيرة للجهود المبذولة في هذه المجالات تطورت لدينا ما تُعرف بالنظرية العامة للقياس. تقوم هذه النظرية على شروط وقواعد مُعرّفة (الصفار، ٢٠٠٦: ٥٧).

والمحاسبة كبقية العلوم كونت لها قواعد قياس خلال مراحل مرت بها كونها مهنة وفن الى أن تم عدها علم كبقية العلوم. توصف المحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها، بأنها لغة الاعمال والمال، وتوصف من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات المالية. إذ يُعدّ القياس من وظائف المحاسبة المهمة.

تكمّن أهمية القياس المحاسبي في الدور الذي يؤديه في إطار العملية المحاسبية إذ انه يشكل الفعالية الرئيسة لاتصال المحاسبة مع البيئة، ويمثل القياس اللغة الأكثر فاعلية لايصال العلاقات العددية بين خصائص الأشياء أو الأحداث المقاسة. ويوضح Most أهمية القياس المحاسبي عندما يذكر بان الشيء الذي لايمكن قياسه لايمكن أن نعرف الشيء الكثير عنه، كما يؤكد بأن القياس هو نظام لتمييز الأشياء لغرض ترتيبها ومقارنتها (الركابي، ٢٠٠٤: ٤٠).

لقد عرف كامبل القياس (Campbell)، وهو من الاوائل الذين عالجوا مشكلة القياس، على أنها تحديد /تخصيص ارقام لكي تمثل خواصاً أو سمات لأنظمة مادية عدا الارقام بنفسها استنادا الى القوانين التي تحكم هذه الخواص (كام، ٦٧٧: ٢٠٠٠). ويعرف القياس المحاسبي (بأنه تعين أعداد لأحداث اقتصادية وفاقا لقواعد معينة (Belkai,2004:81).

يعدّ الشيرازي القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي، فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج. ومن ناحية أخرى يعدّ القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له تكتسب المعلومات أهمية خاصة في المجتمع المالي. (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ٦٢).

وبناء على ما تقدم ترى الباحثة ان القياس المحاسبي هو وظيفة من وظائف المحاسبة بل وظيفه اساسية، حيث لا يمكن انتاج معلومات لمستعملها من دون عملية القياس المحاسبي، والقياس المحاسبي هو عملية مقابلة الاعداد بالأحداث الاقتصادية والتشغيلية للمنشأة حسب قواعد احتساب معينة.

٢-٢-٢- القياس المحاسبي للمعيار (IFRS 11) للترتيبات المشتركة:

يضع المعيار (IFRS11) اسس ومبادئ المعالجة والابلاغ المالي للترتيبات المشتركة. يعتمد تصنيف الترتيبات المشتركة بموجب IFRS11 على حقوق الاطراف والتزاماتها الناشئة عن الترتيب ويصنف المعيار الترتيبات المشتركة أما إنها عملية مشتركة أو مشروعات مشتركة.

#### أ- العمليات المشتركة:

بهذه الطريقة يكون للأطراف سيطرة مشتركة على ترتيب حقوق في الاصول والتعهدات بالالتزامات المرتبطة بالترتيب (First Impressions: Joint arrangements,2011:2).

تعترف الجهة المشتركة وهي المنشأة المشاركة مع الغير في عمليات خاضعة للسيطرة المشتركة بقوائمها المالية فيما يتعلق بالمشروع المشترك بما يأتي:

١- أصولها، بما في ذلك حصتها من اي أصول تمتلكها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة.

٢- التزاماتها، بما في ذلك حصتها من أي التزام قد يترتب عليها بشكل مشترك نتيجة العملية المشتركة.

٣- إيراداتها من بيع حصتها في الناتج من عملية مشتركة.

٤- حصتها من الإيرادات الناتجة من بيع مخرجات العملية المشتركة.

٥- مصروفاتها، بما في ذلك حصتها من اي مصروفات تم تحملها بشكل مشترك.

ويقوم المشاركون في العملية المشتركة بتسجيل القيد الأتي:

ح/ المعدات أو التجهيزات تحت السيطرة المشتركة

ح/ النقد

اما الاندثار يتم إثباته في سجل المشاركين كل حسب حصته في الأصول

ح/ مصروف اندثار معدات أو تجهيزات تحت السيطرة المشتركة

ح/ مخصص اندثار معدات أو تجهيزات خاضع للسيطرة المشتركة

#### ب- المشاريع المشتركة:

لهذه الطريقة تكون الأطراف التي لديهم سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي الاصول First Impressions: Joint arrangements,2011:2).

يتم الاعتراف بالمصالح بالمشروع المشترك كاستثمار وباستخدام طريقة الملكية وحسب متطلبات معيار الدولي رقم ٢٨ والذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة إلا إذا تم استثناء المنشأة من استخدام طريقة الملكية وكما حدد ذلك في المعيار (٢٨). اي إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة) فان كل طرف مشارك يسجل بدفاته حساب " الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة " بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك.

أما الاطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة الا أنها لا تمتلك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة بحسب متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي (٩): الادوات المالية، إلا أن كان لها تأثير مهم في المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات المعيار المحاسبة الدولي رقم (٢٨) (أبونصار وحמידات، ٢٠١٣: ٨١١).

المعالجة المحاسبية المسموح بها على وفق المعيار (١١) هي حقوق الملكية

#### حقوق الملكية:

يبين معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٨) " الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة " كيفية تطبيق طريقة حقوق الملكية. وإذا لم يعد للمشارك في المشروع المشترك سيطرة في اي 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 او المشاريع المشتركة في سجلات المستثمر كما يأتي (أبونصار وحמידات، ٢٠١٣: ٨١٢): -

١- عند تملك أسهم الشركة المستثمر بها، يجعل حساب الاستثمار في الشركات الزميلة او المشاريع المشتركة مدينا بتكلفة شراء الاسهم مضافا اليها أية مصاريف مباشرة لاتمام الصفقة.

٢- خلال الفترات التالية للتملك، يعدل رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة أو المشاريع المشتركة بالتغير الحاصل في حصة المستثمر في صافي أصول المنشأة المستثمر بها بعد تاريخ التملك، والذي يتضمن الامور الاتية:

- مقدار حصة المستثمر في أرباح أو خسائر الشركة المستثمر بها، حيث يجعل حساب الاستثمار مدينا بالريح ودائنا بالخسارة. ويتوجب ان تظهر بقائمة دخل المستثمر حصته من أرباح او خسائر الشركة الزميلة او المشاريع المشتركة.
- يتم تخفيض رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة بمقدار التوزيعات المستلمة من الشركة او المشاريع المشتركة قيد استثمار المشارك في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة.

ح/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة

ح/ النقدية

قيد اثبات نصيب المشارك من الأرباح.

ح/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة

ح/ ايراد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة

٢-٢-٣- الإفصاح عن الترتيبات المشتركة:

يتكون الفكر المحاسبي وإطاره من مجموعة من المبادئ والقواعد والفروض تشكل الأساس في تحقيق العملية الاجرائية وكمؤشرات لدقة وصحة الاداء ويعد مبدأ الإفصاح من بين المبادئ المهمة للمحاسبة مالم يكن من بين أهمها وذلك لكونه يعمل على اظهار المعلومات المحاسبية على مختلف المراحل الخاصة بها فضلاً عن أن المحاسبة ماهي الانظام للمعلومات تعمل من خلال القياس والابلاغ لخدمة الجهات المستفيدة (عبود، ٢٠٠٩: ١١)

تمثل التقارير المالية مصدراً هاماً للمعلومات لاسيما إذا احتوت على كمية ونوعية من المعلومات الملائمة لترشيد القرارات المختلفة ولكافة الأطراف المستفيدة، وعلى ذلك فان مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات في التقارير المالية يؤدي دوراً بارزاً في تخفيض حالة عدم التأكد وتقليص فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستعملين، مما يساعد المهتمين على تقييم أداء الشركات بشكل موضوعي. تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح باختلاف الجهات المستفيدة من هذه القوائم وفضلاً عن تضارب المصالح لمستخدمي هذه المعلومات، حيث سيتم تسليط الضوء على بعض وجهات النظر.

اسم الكاتب	التعريف
Most (عوجة، ٢٠١١: ٦١)	التقارير المالية هي التي تفصح عن الأحداث المهمة والضرورية لجعلها غير مضللة.
(الشيرازي، ١٩٩٠: ٣٢٢)	شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.
Chandra (الفاضي وحمدان، ٢٠٠٢، ٢٠٠١)	انه اجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية بالعالم الخارجي
(زيود وآخرون، ٢٠٠٧: ٤٦)	تقديم المعلومات والبيانات الى المستعمل بشكل و مضمون و صحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك يشمل المستعملين الداخليين والمستعملين الخارجيين في آن واحد (حبيب، ٢٠١١: ٤٦).

ثالثاً- الإفصاح عن المعيار IFRS 11 للترتيبات المشتركة

٢-٣-١ الإفصاح عن العمليات المشتركة:-

- يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت الاتي فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة:
- أ- أصوله، بما في ذلك نصيبه من أي أصول محتفظ بها - بشكل مشترك.
  - ب- التزاماته، بما في ذلك نصيبه من أي التزامات تم تحملها - بشكل مشترك.
  - ت- إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئة عن العملية المشتركة.
  - ث- نصيبه من الأيراد من بيع المخرجات من قبل العملية المشتركة.
  - ج- مصروفاته بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تحملها - بشكل مشترك.

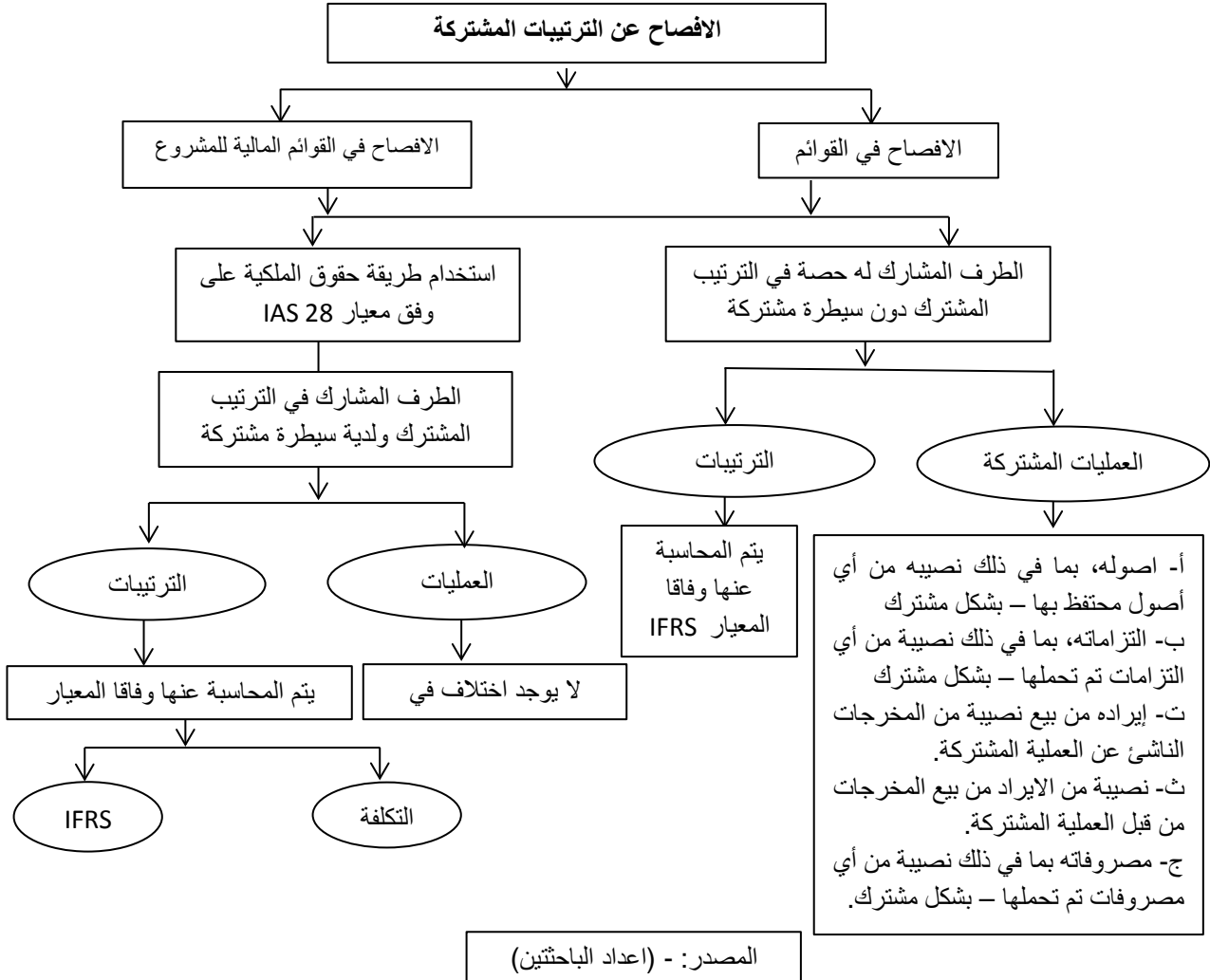
٢-٣-٢ الإفصاح عن المشاريع المشتركة

يجب على المشارك في مشروع مشترك أن يثبت حصته في المشروع المشترك على أنها استثمار، ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة".

٢-٣-٣- الإفصاح على وفق طريقة حقوق الملكية:

التي تنص على الاعتراف المبدئي بالاستثمار بسعر الكلفة وتعديل زيادة بنصيبها من الارباح تخفيض نصيبها من خسائر توزيعات الارباح ويتم التوقف عن استخدامها عند التأثير الهام. وتمثله بمخطط يوضح كيفية الإفصاح عن الترتيبات المشتركة في القوائم المالية للمشروع والقوائم المالية المنفصلة.

الشكل (١) الإفصاح عن الترتيبات المشتركة



يمثل الشكل السابق كيفية الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية المنفصلة كما موضح في الشكل لا يوجد اختلاف في الإفصاح في العمليات المشتركة في القوائم المالية أو المجمع للمشروع.

أما المشاريع المشتركة فهنا يتم تحديد إذا كان المشارك الذي له حصة في المشروع المشترك وله سيطره أو لا:

١- إذا كان المشارك في المشروع المشترك لديه سيطرة مشتركة على المشروع فتتم المحاسبة على وفق المعيار IAS 27 "البيانات المالية المنفصلة" الفقرة (١٠) "عندما تعد المنشأة بيانات مالية منفصلة ينبغي أن تقوم بحاسبة الاستثمارات في المشاريع المشتركة" (IFRS, 2013: 4): -

• بسعر الكلفة

• وفقا للمعيار الدولي لاعداد التقارير المالية IFRS 9 "الادوات المالية"

أما إذا كان المشارك يشارك في المشروع المشترك وليست لديه سيطره مشتركة فيجب أن تطبق IFRS 9 "الادوات المالية".

٢-٣-٤- متطلبات الإفصاح للترتيبات المشتركة:

الطبيعة والنطاق والتاثيرات المالية لحصص المنشأة في الترتيبات المشتركة والشركات الزميلة.

تفصص المنشأة: -

أ- بالنسبة للترتيب المشترك والشركة الزميلة الهامة المعده للتقارير عن: -

- ١- اسم الترتيب المشترك أو الشركة الزميلة
- ٢- طبيعة علاقة المنشأ مع الترتيب المشترك أو الشركة الزميلة (مثلاً، من خلال وصف طبيعة نشاطات الترتيب المشترك أو الشركة الزميلة وما إذا كانت استراتيجية بالنسبة لنشاطات المنشأ).
- ٣- مكان الأعمال الرئيس (بلد التأسيس، إذا كان مطبقاً ومختلفاً عن الاعمال الرئيس) للترتيب المشترك أو الشركة الزميلة.
- ٤- جزء حصة الملكية أو الحصة المشاركة المحتفظ بها من قبل المنشأة، وإذا كانت مختلفة جزء حقوق التصويت المحتفظ بها (إذا كان مطبقاً).

ب- بالنسبة لكل مشروع مشترك هام بالنسبة للمنشأة المعدة للتقارير :-

- ١- ما إذا كان الاستثمار في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة يقاس باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة.
- ٢- معلومات مالية ملخصة حول المشروع المشترك أو الشركة الزميلة (IFRS،2013:12).

### المحور الثالث: - القياس والافصاح (الابلاغ المالي) عن الترتيبات المشتركة في البيئة العراقية

#### ٣-١- نبذة تعريفية عينة البحث

تأسست الشركة العامة للصناعات الكهربائية استناداً إلى قرار مجلس إدارة المؤسسة الاقتصادية الملغاة المتخذ بالجلسة ٤٥ في ١٧/٨/١٩٦٥ على أثر اتفاقية التعاون الفني بين العراق والاتحاد السوفيتي عام ١٩٥٩ وقد صدر تأسيس الشركة باسم (الشركة العامة للأجهزة والمعدات الكهربائية) المنشور في جريدة الوقائع العراقية في العدد ١٣٦٧ في ٢/٢/١٩٦٧ وبشر في تنفيذ المشروع في شهر مايس ١٩٦٣ على أرض مساحتها (١٠٨) ألف متر مربع.

يعدّ النظام المحاسبي الموحد هو الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات وإعطاء فكرة عن الوضع المالي للشركات العامة وكذلك الخاصة، لكن هذا النظام يعاني من قصور في مواكبة المعايير الدولية والتوجهات الاقتصادية الجديدة وغير قادر بوضعه الحالي توصيل معلومات موثقة الى جميع الجهات ذات العلاقة، حيث أدى هذا القصور الى ترك فجوة أدت الى اجتهاد القائمين على الشركات التي تحاول استثمار طاقتها العاطلة أو تاهيل معاملها، ومن صور الاستثمار الحديثة في العراق هي عقود الشراكة بين القطاع العام والخاص التي توجهت إليها وزارة الصناعة والمعادن لإعادة شركاتها الى المنافسة المحلية وجعلها قادرة على مواجهة الكم الهائل من هذه المنتجات المستوردة، وتخفيف العبأ على كاهل الدولة وايجاد فرص عمل جديدة وتقليص أعداد البطالة. وقبل الخوض في واقع محاسبة الشراكة بين القطاع العام والخاص في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، يجب إلى التطرق واقع النظام المحاسبي الموحد الذي يعتمد كأساس للمحاسبة عن الترتيبات المشتركة في الشركة عينة البحث. حيث عرف النظام المحاسبي الموحد بأنه مجموعة من العمليات والاجراءات التي يتم بموجبها تجميع المعلومات والبيانات المطلوبة للتخطيط والتنفيذ والرقابة ويتضمن ذلك مسك السجلات على وفق دليل الحسابات والاجراءات المحاسبية المتبعة بأعداد وتحليل المعلومات.

#### ٣-٢- مكونات النظام المحاسبي الموحد

يشمل النظام المحاسبي الموحد البنود الآتية: -

- الدليل المحاسبي الموحد
- الموازنات التخطيطية
- شرح الدليل
- القوائم المالية والختامية
- إجراءات القيدية
- الحسابات القومية
- المجموعة الدفترية
- الحاسبة الالكترونية

#### ٣-٣- مكونات الدليل المحاسبي

الدليل المحاسبي للحسابات هو الهيكل العام للحسابات التي تُعنى بكل احتياجات الوحدات الاقتصادية بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، وأتبع طريقة الترميز العشري للحسابات التي أعطت لكل حساب من حسابات الدليل رقم خاص يميزه من باقي الحسابات وقسمت حسابات الدليل المحاسبي الى حسابات تتعلق بتحديد المركز المالي للوحدة وهي حسابات الموجودات والمطلوبات والى حسابات النتيجة المتمثلة بحسابات الإيرادات والمصاريف فضلاً عن هذه الحسابات هناك مجموعة ثالثة من الحسابات لم ترد ضمن الدليل وهي مجموعة مراكز الكلف التي أعطيت أرقام من (١ الى ٥) للدلالة عليها (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١ : ١٠).



تقييم الاجراءات المحاسبية للترتيبات المشتركة في البيئة العراقية  
وانعكاسها على جوده الابلاغ المالي

(JAFS)  
Iss. 46 Vol. 14 year 2019

وقد صنفت تلك الحسابات حسب التجانس حيث تفرعت من الحسابات الرئيسية حسابات فرعية وتحليلية تصل الى مستوى السداسي في التحليل حسب الحاجة كما أعطي لكل حساب رقم كي يساعد في توحيد التوجيه المحاسبي بين الوحدات ويسهم في الضبط الداخلي كما يسهل عملية طلب وتجميع المعلومات وإجراء المقارنات.

شكل (١) الحسابات الاجمالية للنظام المحاسبي الموحد

رقم الحساب الاجمالي	اسم الحساب الاجمالي
١	الموجودات
٢	المطلوبات
٣	الاستخدامات
٤	الموارد
٥	مراقبة مراكز الانتاج
٦	مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
٧	مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
٨	مراقبة مراقبة الخدمات الادارية
٩	مراقبة مراكز العمليات الراسمالية

المصدر: - (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ١٦)

وتتفرع من حسابات المركز المالي وحسابات النتيجة حيث تدرج تحت كل حساب رئيس عده حسابات فرعية.

المخطط (٢) الدليل المحاسبي لحسابات المركز المالي

رقم الدليل	اسم الحساب	رقم الدليل	اسم الحساب
١	الموجودات	٢	المطلوبات
١١	الموجودات الثابتة	٢١	رأسمال
١٢	مشروعات تحت التنفيذ	٢٢	الاحتياطيات
١٣	المخزون	٢٣	التخصيصات
١٤	القروض الممنوحة	٢٤	القروض المستلمة
١٥	الاستثمارات المالية	٢٥	المصارف الدائنة
١٦	المدينون	٢٦	الدائنون
١٨	النقود	٢٨	حسابات العمليات الجارية
١٩	الحسابات المدينة المتقابلة	٢٩	الحسابات الدائنة المتقابلة

المصدر: - (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ١٧)

الشكل (٣) الإطار العام للنظام المحاسبي الموحد لحسابات النتيجة

رقم الدليل	اسم الحسابات	رقم الدليل	اسم الحسابات
٣	الاستخدامات	٤	الموارد
٣١	الرواتب والأجور	٤١	إيراد نشاط الانتاج السلعي
٣٢	المستلزمات السلعية	٤٢	إيراد النشاط التجاري
٣٣	المستلزمات الخدمية	٤٣	إيراد النشاط الخدمي
٣٤	مقاولات وخدمات	٤٤	إيراد التشغيل للغير
٣٥	مشتريات بضائع بغرض البيع	٤٥	كلفة الموجودات المصنعة داخلياً
٣٦	الفوائد وإيجارات الاراضي	٤٦	الفوائد وإيجارات الاراضي
٣٧	الاندثار	٤٧	الاعانات
٣٨	المصرفوات التحويلية	٤٨	الايرادات التحويلية
٣٩	المصرفوات الاخرى	٤٩	الايرادات الاخرى

المصدر: - (النظام المحاسبي الموحد، ٢٠١١: ١٨)

لقد مضى على اصدار النظام المحاسبي الموحد أكثر من ٢٥ عاماً وعدل عام ٢٠١١ الا إن التعديلات لم تكن جوهرية ولاتخدم جانب المتعلق بالترتيبات المشتركة، حيث كان النظام المحاسبي ملبياً للوضع الاقتصادي والسياسي آنذاك عندما كان النظام الاقتصادي للعراق موجهاً ومخططاً حيث يقوم القطاع العام بتسيير جميع الاعمال، ولكن مع التغير والتوجه الى اقتصاد السوق وتفعيل دور القطاع الخاص في المشاركة لتحقيق التنمية الاقتصادية اقتضت الحاجة الى تغيير هذا النظام ليكون قادراً على تلبية متطلبات التوجهات الحديثة وقادراً على توصيل معلومات غير مضللة لجميع الاطراف، فمن المفروض أن يكون النظام المحاسبي هو مرآة تعكس التطورات السياسية والتشريعية والاقتصادي في البيئة التي تعمل بها.

ويمكن القول بأن النظام المحاسبي الموحد في العراق بصورته الحالية هو مجرد دليل رقمي لتوزيع الحسابات على وفق تبويات خاصة لربط الحسابات للوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية وهذا يتعارض مع المبادئ المحاسبية وبالتحديد فرضية الشخصية المعنوية يكون الوحدة الاقتصادية هي وحده مستقلة قادره على توليد الايرادات وإيفاء مصروفاتها، وان هدف النظام المحاسبي الموحد الاول هو ربط حساب الوحدة الاقتصادية بحسابات القومية الذي يتنافى مع اهداف النظام المحاسبي الذي يوافر المخرجات التي تساعد في اتخاذ القرارات الحكيمة والمبنية على هذه المخرجات.

وعند النظر الى تبويات النظام المحاسبي الموحد لا نجد أي تبويب يخص عقود المشاركة بين القطاع العام والخاص وهذا يترك المجال أمام القائمين باجتهد واعتماد معالجات وتبويات غير مناسبة ولا تعبر عن الغرض الذي قامت من أجله، وديوان الرقابة المالية كان يعترض باستمرار على المعالجات المقدمة من الشركات التي تتعامل بعقود الشراكة الا أنه لا يعطي حولا.

وبعد الاطلاع على العقد المبرم للشركة العامة للصناعات الكهربائية وعلى انواع الشراكة بين القطاع العام والخاص وتبين أن نوع الشراكة بين القطاع العام والخاص هي المشاريع المشتركة أو الترتيبات المشتركة بحسب معيار IFRS 11 الذي يقسم الترتيبات المشتركة على مشاريع مشتركة وعمليات مشتركة، وان الشركة العامة للصناعات الكهربائية دخلت في عمليات مشتركة في عمليات تصنيع وتجهيز المنتجات لرصد دوائر الدولة باحتياجهم.

بأن تقوم عمليات تصنيع المعدات طلب من الوزارات او الدوائر الحكومية (الجهة المستفيدة)، وهذا الطلب يوجه الى الشركة العامة للصناعات الكهربائية وبدورها تخاطب المشارك في بإمكانية تصنيع المنتج المطلوب والعمليات تقوم في مصانع الشركة العامة للصناعات الكهربائية ولكن المكائن والمعدات هي تابعة للمشارك (ريان السفينة) و العمال تابعون الى الشركة العامة للصناعات الكهربائية ويتم تحويل ملكية الموجودات التابعة للمشارك في نهاية العقد الى الشركة العامة للصناعات الكهربائية.

فيما يأتي هذه المعالجات المحاسبية الخاصة بالشركة العامة للصناعات الكهربائية، عندما تستلم مبالغ من الجهة المستفيدة (الوزارات والدوائر الحكومية) تسجل القيد الأتي من حساب النقدية (١٨٣) الى دائرالنشاط الغير جاري (٢٦٥).

أما عند دفع المبالغ الى المشارك (الشركات المتعاقد معها لتصنيع المنتجات المطلوبة من الجهة المستفيدة) تسجل الشركة القيد الأتي من حساب مدينو نشاط غير جاري (١٦٥) الى حساب النقدية (١٨٣).

أما قيد تسوية واقتطاع الضريبة فيكون من حساب الدائنون نشاط غير الجاري (٢٦٥) الى حساب المدينون نشاط غير الجاي (١٦٥) ومجهزون قطاع عام /ضريبة (٢٦١١) وأيراد تشغيل للغير.

إن التبويات التي استخدمتها الشركة (ح/ دائنو النشاط غير الجاري ٢٦٥) الذي يشمل التزامات الشركة اتجاه الغير نتيجة معاملات لا علاقة لها بالنشاط الجاري للوحدة كالدائون الناشئة نتيجة شراء موجودات أو أوراق مالية.

أما (ح/مدينو النشاط غير الجاري ١٦٥) الذي يشير الى حقوق الوحدة بذمة الغير والتي لاتتعلق بنشاطها الجاري. من هنا نستنتج أن الشركة تبويب حسابات لا علاقة لها بالترتيبات المشتركة والإشارة الى ان عملية تصنيع منتجاتها التي لها صلة وثيقة بنشاطها وداخل مصانعها على انها لا علاقة بنشاطها الجاري، ومن هنا تبدأ احدى مشاكل القياس وبالتالي الافصاح. أما إيراد تشغيل للغير (ح/٤٤١) فيشمل هذا الحساب الايرادات المتحققة للوحدة مقابل الاعمال التي تجريها على منتجات أو مواد يمتلكها الغير التي تعد عملاً مكملاً لنشاط الوحدات المستفيدة، وهنا الايراد المتحقق من بيع منتجاتها تعده إيراداً متحققاً من بيع منتجات للغير.

وهذا سيتناول في المبحث القادم المتمثل بمشكلات القياس والافصاح لعقود المشاركة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية

### ٣-٤ - مشاكل الابلاغ المالي عن الترتيبات المشتركة:

إن الابلاغ عن الترتيبات المشتركة في العراق تلاقي صعوبات وعراقيل في كيفية الافصاح والقياس عنها بحكم كون الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية لاتتبنى المعايير الدولية باشتقاق معايير أو قواعد محلية من المعايير الدولية فضلا عن أن القواعد المحلية لم يطرأ عليها أي تعديل ولم تستجب لمتطلبات البيئة الاقتصادية الحالية في البيئة العراقية، حيث إن آخر تحديث للمعايير كان منذ ٢٠٠٢، وتأسيسا لما تقدم ومن خلال المعايير الميدانية للباحثة واطلاعها على السجلات والقيود المحاسبية المتعلقة بعقود

الشراكة يمكن توضيح أهم المشكلات المرافقة لعقود الشراكة، إذ سوف تُحدد مشكلات القياس والافصاح في الترتيبات المشتركة في عينة البحث بالآتي : -

- إن اهم المشكلات في القياس والافصاح عن الترتيبات المشتركة عدم وضوح ملامح الصيغة المستخدمة في معالجة عقود الشراكة، بمعنى آخر، أي نوع مستخدم من عقود الشراكة بين القطاع العام والخاص حيث يتم المزج بأكثر من صيغة وهذا يؤدي الى صعوبة اختيار المعيار المحاسبي المناسب الذي يطبق على الصيغة المستخدمة.
- الافتقار لجهة متخصصة في إختيار المشارك على وفق مواصفات معينة يحتاجها القطاع الذي يدخل في ترتيب مشترك مما يقلل من كفاءة الترتيب المشترك.
- مازال النظام المحاسبي يستخدم الكلفة التاريخية في تقييم الموجودات الثابتة التي تعكس صورة غير حقيقية، حيث تتوجه المعايير الدولية وتحديدا فيما يخص الترتيبات المشتركة إلى القيمة العادلة في تقييم الموجودات.
- غياب الافصاح عن الموجودات الثابتة التي تقع تحت سيطره المشتركة المتمثلة بالمصنع التابع للشركة العامة للصناعات الكهربائية.
- غياب الافصاح عن المصاريف المتكبدة جزاء الترتيب المشترك المتمثلة بمصاريف الوقود والكهرباء التي تتكبدها الشركة العامة لتشغيل المصنع الذي يقع تحت السيطرة المشتركة.
- عدم الافصاح عن أجور العمال التابعين للشركة العامة للصناعات الكهربائية لأن أجورهم تدفع من قبل الشركة ، إن هؤلاء العمال يعملون تحت سيطره المشتركة.

ومن هذا كله نرى أن هناك غياباً واضحاً للركائز التي يستند عليها العمل التنظيمي والمحاسبي المتعلق بالترتيبات المشتركة مما ينعكس على جوده الابلاغ المالي من حيث القياس والافصاح. على وفق ذلك هناك حاجة ماسة لإطار يأخذ بالحسبان كافة أوجه القصور التي تعاني منها الآلية التي تعمل بها الوحدات الاقتصادية في البيئة العراقية التي تتعامل بعقود الشراكة وبصيغة الترتيبات المشتركة ولاسيما في عينة البحث.

### ٣-٥- أثر المعالجات المحاسبية للقياس والافصاح للترتيبات المشتركة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية

تعد المحاسبة كنظام للمعلومات هي المسؤولة عن توفير احتياجات المستفيدين من المعلومات من خلال وظيفتها الاتصال المحاسبي، وعلى المحاسبة أن تواكب التطورات والتوسعات الاقتصادية لكي تكون قادرة على القيام بوظيفتها لتوصيل معلومات ملائمة وموثوقة.

وبعد النظام المحاسبي الموحد هو الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات وإعطاء فكرة عن الوضع المالي للشركات العامة وكذلك الخاصة، لكن هذا النظام يعاني من قصور في مواكبة المعايير الدولية والتوجهات الاقتصادية الجديدة وغير قادر بوضعه الحالي توصيل معلومات موثقة الى جميع الجهات ذات العلاقة، وعند النظر الى تبويبات النظام المحاسبي الموحد لا نجد أي تبويب يخص عقود المشاركة بين القطاع العام والخاص وهذا يترك المجال أمام القائمين باجتهد و اعتماد معالجات وتبويبات غير مناسبة ولاتعتبر عن الغرض الذي قامت من أجله، وديوان الرقابة المالية كان يعترض باستمرار على المعالجات المقدمة من الشركات التي تتعامل بعقود الشراكة الا أنه لايعطي حلولاً.

أن المعالجات المحاسبية المشتقة من المعيار التقرير المالي IFRS11 يمكن يعزز من جوده القياس والافصاح المحاسبي، وبناءا على ذلك سيتم اقتراح معالجات محاسبية للأفصاح عن العمليات المالية للشركة العامة للصناعات الكهربائية ليتلأم مع احتياجات البيئة العراقية وخصوصياتها وطبيعة الترتيبات المشتركة.

وعند النظر الى تبويبات النظام المحاسبي الموحد لا نجد أي تبويب الترتيبات المشتركة وهذا يترك المجال أمام القائمين باجتهد و اعتماد معالجات وتبويبات غير مناسبة ولاتعتبر عن الغرض الذي قامت من أجله، وبعد الاطلاع على العقد المبرم للشركة العامة للصناعات الكهربائية تبين أن نوع الشراكة بين القطاع العام والخاص هي المشاريع المشتركة أو الترتيبات المشتركة بحسب معياري IFRS11 الذي يقسم الترتيبات المشتركة على مشاريع مشتركة وعمليات مشتركة، وان الشركة العامة للصناعات الكهربائية دخلت في عمليات مشتركة في عمليات تصنيع وتجهيزالمنتجات لرصد دوائر الدولة باحتياجاتهم، بأن تقوم عمليات تصنيع المعدات

تقييم الاجراءات المحاسبية للترتيبات المشتركة في البيئة العراقية  
وانعكاسها على جوده الابلاغ المالي

(JAFS)  
Iss. 46 Vol. 14 year 2019

طلب من الوزارات او الدوائر الحكومية (الجهة المستفيدة)، وهذا الطلب يوجه الى الشركة العامة للصناعات الكهربائية وبدورها تخاطب المشارك في إمكانية تصنيع المنتج المطلوب والعمليات تقوم في مصانع الشركة العامة للصناعات الكهربائية ولكن المكائن والمعدات هي تابعة للمشارك (ريان السفينة) و العمال تابعون الى الشركة العامة للصناعات الكهربائية ويتم تحويل ملكية الموجودات التابعة للمشارك في نهاية العقد الى الشركة العامة للصناعات الكهربائية. سيتم اقتراح المعالجات المحاسبية للشركة العامة للصناعات الكهربائية مستمدة من المعيار IFRS11 مع احتياجات البيئة العراقية وخصوصيتها وطبيعة الترتيبات المشتركة.

١- تسجيل الايراد من العمليات المشتركة، وذلك عندما تستلم الشركة العامة للصناعات الكهربائية من الطرف الثالث (الوزارات والدوائر التابعة لها أو أي جهة حكومية) إذ سيُعترف بالايراد ويعدها تسجل حصة المشارك ريان السفينة كمصروف، ويكون القيد الصندوق مدينا وايراد العمليات المشتركة دائنا.

ويرافق المستند بالاوليات للكشف عن حصة ريان السفينة، وبذلك تحمل حصة ريان السفينة على مصاريف العمليات المشتركة، ويسجل قيد من حساب مصاريف العمليات المشتركة (ريان السفينة) ويكون حساب الصندوق دائنا.

٢- تسجيل مصاريف العمليات المشتركة للمصاريف التي تنشأ نتيجة المشاركة في العمليات المشتركة، كما ذكر أن عينة البحث لا تقصح عن المصاريف السلعية والخدمية، فضلا عن أجور العمال بصورة منفصلة عن المصاريف الاخرى، إذ ستحميل جميع المصاريف المتكبدة خلال ٢٠١٣ على حساب مصاريف العمليات المشتركة، سيتم جمع المصاريف كلها.

تسجيل قيد المصاريف: - هذا القيد يستخدم لتسجيل جميع المصاريف التي تصرف على العمليات المشتركة، من حساب مصاريف العمليات المشتركة وحساب الصندوق دائنا. استنادا الى البيانات المالية للشركة سيعتمد على البيانات المالية لسنة ٢٠١٣ المتعلقة بمشاركة ريان السفينة وتم أخذ عدة عقود لتسجيل القيود المحاسبية على النحو التالي:

عقد (١) و (٢) و (٣) و (٤) و (٥) ليفصح عنها على وفق معيارالتقرير المالي الدولي IFRS11.

جدول (٤) كلف وأسعار عقود الشراكة

العقود	كلفة العقد (بالدينار)	أسعارالبيع (بالدينار)	الارياح(بالدينار)
(١)	١,٠٥٠,٠٠٠,٠٠٠	١,١٠٢,٥٠٠,٠٠٠	٥٢,٥٠٠,٠٠٠
(٢)	٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠
(٣)	٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٨٠,٠٠٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠,٠٠٠
(٤)	١,٠٧٨,١٢٥,٠٠٠	١,١٣٢,٠٣١,٢٥٠	٥٣,٩٠٦,٢٥٠
(٥)	٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٥٥,٠٠٠,٠٠٠	٥,٠٠٠,٠٠٠

قيد تسجيل القيود العقد (١) تسلم الشركة العامة للصناعات الكهربائية الايراد.

ح/ الصندوق	١,١٠٢,٥٠٠,٠٠٠	
ح/ايراد العمليات المشتركة	١,١٠٢,٥٠٠,٠٠٠	

قيد تسليم حصة المشارك المتمثل بالمشارك ريان السفينة

ح/ مصاريف العمليات المشتركة (ريان السفينة)	١,٠٥٠,٠٠٠,٠٠٠	
ح/ الصندوق	١,٠٥٠,٠٠٠,٠٠٠	

العقد رقم (٢)

ح/ الصندوق	١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	
ح/ايراد العمليات المشتركة	١,٠٠٠,٠٠٠,٠٠٠	

قيد تسليم حصة المشارك (ريان السفينة)

ح/ مصاريف العمليات المشتركة (ريان السفينة)	٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠	
ح/ الصندوق	٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠	

العقد (٣) قيد التسلم

ح/ الصندوق	٨٨٠,٠٠٠,٠٠٠	
ح/ايراد العمليات المشتركة	٨٨٠,٠٠٠,٠٠٠	

قيد تسلم المشارك ريان السفينة لخصته

ح/ مصاريف العمليات المشتركة (ريان السفينة)	٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠	
ح/ الصندوق	٨٠٠,٠٠٠,٠٠٠	

تقييم الاجراءات المحاسبية للترتيبات المشتركة في البيئة العراقية  
وانعكاسها على جوده الابلاغ المالي

(JAFS)  
Iss. 46 Vol. 14 year 2019

العقد (٤)

ح/ الصندوق	١,١٣٢,٠٣١,٢٥٠
ح/ إيرادات العمليات المشتركة	١,١٣٢,٠٣١,٢٥٠

قيد تسلم المشارك ريان السفينة لحصته

ح/ مصاريف عمليات مشتركة (ريان السفينة)	١,٠٧٨,١٢٥,٠٠٠
ح/ الصندوق	١,٠٧٨,١٢٥,٠٠٠

العقد (٥)

ح/ الصندوق	٥٥,٠٠٠,٠٠٠
ح/ إيرادات العمليات المشتركة	٥٥,٠٠٠,٠٠٠

قيد التسلم المشارك ريان السفينة لحصته

ح/ مصاريف العمليات المشتركة (ريان السفينة)	٥٠,٠٠٠,٠٠٠
ح/ الصندوق	٥٠,٠٠٠,٠٠٠

وقد حُصرت مصاريف الشركة التي تحملتها جراء المشاركة في العمليات المشتركة لإنتاج منتجات شركة.

جدول (٥) المصاريف العمليات المشتركة

المبالغ (بالدينار)	المصاريف العمليات المشتركة
٧٢٩,٥٣١,٠٠٠	أجور العمال للعمليات المشتركة
١,٩٢٤,٢٥٠	مستلزمات سلعية للعمليات المشتركة
٣,٦٢٤,٠٠٠	مصروفات خدمية للعمليات المشتركة
١٠٨,٥٥٧	أندثار أثاث للعمليات المشتركة
٢,٣٧٦,٤٦١	اندثار اجهزه للعمليات المشتركة
٢,٠٠٠,٠٠٠	أندثار مباني العمليات المشتركة
٧٣٩,٥٦٤,٢٦٨	المجموع

٣-٦- عرض وأفصاح عن البيانات الماليه للشركة العامة لصناعات الكهربائية

لبیان موجودات التي تخص الترتيبات المشتركة للشركة العامة للصناعات الكهربائية.

أنموذج رقم (٣) عرض وأفصاح عن أصول الشركة العامة لصناعات الكهربائية

عرض وأفصاح عن أصول الشركة العامة لصناعات الكهربائية لسنة المنتهية ٢٠١٣	
الأصول :-	
٣١,٩٠٠,٠٠٠,٠٠٠	اراضي العمليات المشتركة
٥٠,٠٠٠,٠٠٠	مباني العمليات المشتركة
١,٤٤٧,٤٢٠	أثاث العمليات المشتركة
٣١,٦٨٦,١٤٥	أجهزه العمليات المشتركة

ويجب على الشركة العامة للصناعات الكهربائية الإشارة في قوائمها المالية الى الموجودات التي تحت سيطرة المشارك التي ستعود ملكيتها في نهاية العقد الى الشركة. ولبيان جميع المصروفات المترتبة على الشركة العامة للصناعات الكهربائية نتيجة دخولها في العملية المشتركة وكذلك مدى قدرة هذا النوع من الترتيبات على توليد الأرباح للشركة.

أنموذج (٤) عرض والافصاح عن مصاريف وأيرادات الشركة العامة للصناعات الكهربائية

عرض والافصاح عن مصاريف وأيرادات الشركة العامة للصناعات الكهربائية لسنة المنتهية ٢٠١٣	
٤,١٦٩,٥٣١,٢٥٠	ايرادات العمليات المشتركة
٣,٨٧٨,١٢٥,٠٠٠	مصاريف العمليات المشتركة (ريان السفينة)
٧٢٩,٥٣١,٠٠٠	مصاريف أجور العمليات المشتركة
٣,٦٢٤,٠٠٠	مستلزمات سلعية للعمليات المشتركة
٣,٦٢٤,٠٠٠	مصروفات خدمية للعمليات المشتركة
١٠٨,٥٥٧	أندثار أثاث العمليات المشتركة
٢,٣٧٦,٤٦١	اندثار اجهزه العمليات المشتركة
٢,٠٠٠,٠٠٠	أندثار مباني العمليات المشتركة

ومن السابق يتضح أن المعالجات المحاسبية على وفق معيار التقرير المالي (١١) بشأن الترتيبات المشتركة قد حققت الشفافية من خلال الإفصاح عن الموجودات والالتزامات الشركة وتقييم الموجودات بالقيمة العادلة مما يخلق تقارب وتقليص فجوه بين المعايير المحلية والمعايير الدولية وعززت من جوده الابلاغ المالي، على وفق ذلك يتم قبول فرضيه البحث.

#### المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

لقد تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات من أبرزها:

#### ٤-١- الاستنتاجات

١- إن الترتيبات المشتركة هو ترتيب يلتزم به الاطراف بموجب ترتيب تقاعدي يمنح طرفين أو أكثر السيطره المشتركة على الترتيب، وتصنف الترتيبات المشتركة الى العمليات المشتركة والمشروع المشترك.

٢- إن الترتيبات المشتركة هي حلول آنية لمشكلات مستحدثة على أرض الواقع ولم تأت عن طريق دراسات مكثفة لواقع القطاع الصناعي.

٣- اتباع المعايير الدولية يزيد من فرصة جذب رؤوس الاموال الى البلدان

٤- النظام المحاسبي الموحد بما هو عليه لا يتماشى مع التغيرات الحاصلة في البيئة العراقية، وهناك قصور كبير فيه فهو لم يتناول المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة فضلاً عن ابتعاده عن اتباع المعايير الدولية.

#### ٤-٢- التوصيات

بناء على ما تم تقديمه من أستنتاجات تم وضع جملة من التوصيات التي يمكن أن تسهم في تطوير واقع الترتيبات المشتركة في البيئة العراقية الواعده، التجربة في هذا المضمار كالتالي: -

١- لتغيرات غير المسبوقة التي طرأت على البيئة الاقتصادية العراقية فرضت التكيف والاستجابة لها ومنها تشجيع القطاع العام على المشاركة في الترتيبات المشتركة مع القطاع الخاص، ومن أحد أشكال الاستجابة توفير المقومات الرئيسة لها.

٢- العمل على تحديث واستحداث النظام المحاسبي الموحد لكافة القطاعات وان ينظر بالحسبان للمستجدات البيئية، ومنها

عقود الترتيبات المشتركة والاقتراحات المقدمة من قبل الباحثة بشأن المعالجات المحاسبية والخاصة بالإفصاح عن

الاصول والالتزامات والايادات والمصروفات الخاصة بالعمليه المشتركة، حيث أقرت معالجات محاسبية بهذا

الخصوص، يتم تسجيل قيد الايرادات من حساب الصندوق الى حساب أيرادات عمليات مشتركة. ويتم تسجيل قيد

المصروفات من حساب مصروف عمليات مشتركة الى حساب الصندوق.

المصادر:

المصادر العربية:

وثائق:

١- ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، دار الوثائق والكتب الوطنية، العراق، ٢٠١١.

٢- لجنة معايير التقارير الدولية، معيار التقرير المالي الدولي ١١.

الكتب:

١- المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية جزء ب، المجمع الدولي العربي المحاسبي، عمان، ٢٠١٤

٢- أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية -"، الطبعة الثالثة، عمان، ٢٠١٣.

٣- القاضي، حسين، وحمدان، مأمون، نظرية محاسبية دار العالمية ودار الثقافة، عمان، ٢٠٠١.

٤- الشيرازي، عباس مهدي، النظرية المحاسبية، الطبعة الاولى، دار السلاسل، ١٩٩٠.

٥- فيرون، كام، "نظرية المحاسبية" ترجمة العبدالله، رياض، جامعة الموصل، ٢٠٠٠.

### الرسائل والاطاريح:

- ١- مهدي، زينب عبد الدائم، (٢٠١٢)، تدقيق المعالجات المحاسبية للمشاريع المشتركة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣١)، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات العامة"، لنيل شهادة المحاسب القانوني، المعهد العربي لدراسات المحاسبية والمالية.
- ٢- عوجة، حسنين كاظم، (٢٠١١)، القياس والافصاح عن القيمة العادلة لاصول الوحدة الاقتصادية وأهميتها في ترشيد القرارات الاستثمارية، رسالة ماجستير، محاسبة، كلية ادارة واقتصاد جامعة بغداد.
- ٣- حبيب، خالد صبحي، (٢٠١١)، مدى أدراك المصارف لاهمية المحاسبة والافصاح عن المسؤولية الاجتماعية دراسة تطبيقية على المصارف التجارية، دراسة ماجستير، محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزه.
- ٤- السعيد، جباردخيل معل، (٢٠١٠)، مدى كفاية النظم والمعايير المحلية في القياس والافصاح عن الحصص في المشاريع المشتركة، رسالة ماجستير محاسبة، ادارة واقتصاد، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- ٥- الصفار، عماد صبيح فرج، (٢٠٠٦)، تأثير صياغة أهداف المحاسبة في تحديد تفضيلات المستثمرين والإدارة من المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة، أطروحة دكتوراء، محاسبة، الجامعة المستنصرية.
- ٦- الركابي، علي خلف سلمان، (٢٠٠٤)، أثر عناصر الرقابة الداخلية في تخفيض تكاليف السيطرة النوعية دراسة ميدانية في شركة الصناعات الخفيفة، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

### البحوث المنشورة على الانترنت:

- ١- عبود، سالم محمد، الازمة المالية بين مبدأ الافصاح والشفافية، جامعة بغداد، بدون سنة.

### Foreign References

#### Book

- 1- Belkaoui, Ahmed Riahi, "Accounting Theory "2004.

#### Intrnet

- 1- First Impressions: Joint arrangements, (2011) kpmg.com/ifrs.

#### Periodicals

- 1- Hanetseder , Susanne Leitner-Hanetseder & Stockinger , Markus, "How does the Elimination of the Proportationate Consolidation Method for joint Venture Investment Influenc European Companies", 2014.