



تبني معيار التقرير المالي الدولي IFRS 11 المعوقات والمعالجات (بالتطبيق في شركة غاز البصرة)

الباحث/ رشا عبد المجيد سعيد
أ.م.د. محمد عبدالله إبراهيم
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة بغداد / قسم المحاسبة

Received:23/6/2019

Accepted :22/10/2019

Published :October / 2020

هذا العمل مرخص تحت اتفاقية المشاع الابداعي نسب المُصنّف - غير تجاري - الترخيص العمومي الدولي 4.0
[Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)



مستخلص البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم الترتيبات المشتركة وفق معيار التقارير المالية الدولي 11 ، مع بيان التحديات التشريعية والمحاسبية في البيئة العراقية التي تواجه تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 11 ، فضلا عن دراسة واقع حال المحاسبة في مثل هذا النشاط الاقتصادي للشركات العاملة في هذا القطاع.

ولغرض تحقيق أهداف البحث قام الباحثان بدراسة تحليلية مقارنة بين معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 11 (الترتيبات المشتركة) والنظام المحاسبي الموحد في العراق كخطوة أولى، ثم في الخطوة الثانية تطبيق IFRS 11 على عينة البحث المتمثلة بشركة غاز البصرة.

وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها وجود فجوة واسعة بين النظام المحاسبي المطبق في العراق وبين معايير التقارير المالية والمحاسبية الدولية ومتطلبات تطبيقها محليا والمتمثلة باختلاف في بعض المعالجات المحاسبية وقصور الإفصاح في التقارير المالية عن الترتيبات المشتركة مع وجود عوائق وتحديات في البيئة المحلية من النواحي القانونية والمحاسبية عند تطبيق معيار الترتيبات المشتركة.

كما قدم البحث مجموعة من التوصيات تجلّى أهمها في التوجه نحو تبني معيار التقرير المالي الترتيبات المشتركة (IFRS 11) من قبل الشركات العراقية من خلال الدخول في المشاركات التي تسهم في تدعيم الاقتصاد الوطني من اجل زيادة الخبرات والحصول على التكنولوجيا وخلق فرص عمل للتخفيف من البطالة ، وأهمية دراسة العقد والية التعاقد من النواحي التعاقدية والقانونية والمحاسبية قبل الدخول في إي شراكات وخصوصا الخارجية منها منعا لأي مخالفات قانونية أو محاسبية.

المصطلحات الرئيسية للبحث/الترتيبات المشتركة، النظام المحاسبي الموحد المعايير المحاسبية الدولية

معايير التقرير المالي الدولي IFRS11

مقدمة:

تعد المحاسبة عن الترتيبات واحدة من المواضيع المحاسبية التي أخذت حيزاً في السنوات الأخيرة لارتفاع مستويات الاستثمار وحاجة الشركات المتعددة الجنسيات والشركات الكبيرة للبحث عن بيانات اقتصادية في الدول ذات الاقتصاديات النامية والناشئة لاستيعاب التطور التكنولوجي والعملياتي الكبير، مما استدعى من الهيئات والمنظمات الدولية المهتمة بمهنة المحاسبة إلى إصدار المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمحاسبة عن هذه الأنشطة الاستثمارية.

يقصد بالترتيب المشترك هو الترتيب أو المشروع الذي يكون لطرفين أو أكثر فيه سيطرة مشتركة ويمكن أن يشمل الترتيب المشترك عملية مشتركة أو مشروعاً مشتركاً، وتقيد الأطراف ذات العلاقة بالترتيب المشترك بعلاقة تعاقدية تمنح هذه الأطراف سيطرة مشتركة والتي تعني تقاسم متفق عليه بشكل تعاقدي والذي يتجسد بحصول الإجماع في الموافقة على القرارات ذات الصلة ويعد موضوع الترتيبات المشتركة من المواضيع الحديثة على البيئة المحاسبية في العراق أفرزته التحولات السياسية والاقتصادية بعد سنة 2003 تمثلت بالحاجة إلى الدخول بتعاقدات مع أطراف خارجية تمتاز بالتطور التكنولوجي. وعليه يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم الترتيبات والمشاريع المشتركة وفق معيار التقارير المالية الدولي 11 مع تسليط الضوء عن معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة بهذا المعيار، فضلاً عن دراسة واقع حال المحاسبة في مثل هذا النشاط الاقتصادي لشركات القطاع العام عينة البحث.

مشكلة البحث:

تمثل شركة غاز البصرة التي تأسست في سنة 2013 كمشروع أو ترتيب مشترك بين غاز الجنوب وشركة شل وشركة ميتسوبيشي نموذج لهذا النوع من الأعمال وبسبب حداثة الموضوع على البيئة العراقية خصوصاً في الجانب المحاسبي واجهت الشركة مشاكل في إعداد تقاريرها المالية، واعتباراً من السنة المالية 2013 رفض ديوان الرقابة المالية الاتحادي إبداء الرأي في القوائم وذلك لعدم تطبيق الشركة للنظام المحاسبي الموحد، وبناءً على ما تقدم تتركز مشكلة البحث بالتساؤل التالي:

((هل هناك معوقات في المعالجات والإجراءات المحاسبية الخاصة بالقياس والإفصاح المحلية انعكست في عدم إبداء الرأي في التقارير المالية للمشروع العامل بصيغة الترتيبات المشتركة أو السيطرة المشتركة))

أهمية البحث :

يمكن تحديد أهمية البحث من خلال عرض مشكلة البحث التي ركزت على جانب من الواقع التطبيقي تمثل بعدم الاعتراف بالقوائم المالية لمشروع غاز البصرة والتي تتطلب دراسة تحليلية في اتجاهين الأول الجانب النظري لفهم الإطار المحاسبي الدولي الذي يغطي مثل هكذا أعمال اقتصادية ومحاولة تحديد التحديات التي تعيق إعداد التقارير المالية لهذه المشاريع أو الترتيبات المشتركة بشكل ينسجم مع المعايير الدولية للتقرير المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

أهداف البحث :

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. بيان مفهوم وصور ترتيبات أو السيطرة المشتركة وإشكالاتها من الناحية التعاقدية والمحاسبية وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 11 والمعايير الدولية الأخرى ذات العلاقة.
2. بيان الفرق بين المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد وفق معايير الإبلاغ المالي ومعايير المحاسبة الدولية.
3. بيان تحديات التطبيق والإبلاغ في إعداد القوائم المالية للترتيبات المشتركة في البيئة المحلية (شركة غاز البصرة).

فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الآتية :

((لا تتوافق إجراءات القياس والإفصاح عن الترتيبات المشتركة للشركات المحلية وفق النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحلية مع الشركات الأجنبية))

مجتمع وعينة البحث

تم اختيار شركة غاز البصرة التي تعد من أول الشركات التي اعتمدت مفهوم الترتيبات المشتركة من الناحية التطبيقية في العراق والتي واجهت وتواجه لحد تاريخ إعداد البحث مشاكل ومعوقات كبيرة من الناحية المحاسبية والتي انعكست على عدم قبول ديوان الرقابة المالية الاتحادي إبداء الرأي في قوائمها المالية .

أسلوب البحث:

يعتمد البحث المنهج التحليلي المقارن في جمع وتحليل بيانات عينة البحث إذ يتضمن هذا الجانب دراسة تحليلية للقوائم المالية الخاصة بالشركة (عينة البحث) كخطوة أولى .ومن ثم يتم تحديد التحديات في تطبيق معيار الإبلاغ المالي (11IFRS) كخطوة ثانية.

الجانب النظري

مفهوم و تعريف الترتيبات المشتركة :-

أن المقصود بالترتيبات المشتركة بشكل عام كل أشكال التعاون أو العمل المشترك التي تتم بين طرفين أو أكثر والتي تؤدي في نهاية المطاف إلى تكوين كيانات جديدة أو عمل مشترك بغطاء تعاقدي، بوصف المشروع المشترك على أنه وحدة اقتصادية يتم التحكم فيها بشكل مشترك من قبل الوحدة الاقتصادية وطرف واحد أو أكثر من الأطراف الأخرى (25:2017، Cabbo)، أن الترتيب المشترك لا يتم أنشاؤه وفقاً لقانون معين بل هو مجموعة من الصيغ التعاقدية التي يتم صياغتها لمواجهة إحداث وتحديات اقتصادية، بالإضافة إلى ذلك قد يكون الترتيب المشترك شكل من أشكال التعاون ما بين مؤسسات أو منظمات لمدة معينة من أجل تحقيق أهداف معينة للأطراف المشاركة (الفهوي ، الوادي ، 2012 : 23) وقد يكون غرض الترتيب المشترك هو تطوير المنتجات أو صناعات أو ممتلكات (WWW.Rpermery. com، 2016) .

زاد الاهتمام بالشراكة منذ مطلع التسعينيات بعد أن ظهرت أهميتها في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تجميع الطاقات و الموارد و الخبرات لإنشاء مشاريع بمختلف أنواعها وتشغيلها ، لذلك تسعى الدول المتقدمة و النامية على حد سواء إلى إيجاد التنظيمات المؤسسية و التشريعات و النظم لتبني الترتيبات أو الأعمال المشاركة التي تسهم فيها قطاعات المجتمع من أجل توجيه المشاريع و الأعمال وإدارتها وتشغيلها وتطويرها وتنميتها من أجل خدمة أغراضها على أساس تشارك فعلي ومنفعة متبادلة (www.Lebarmy.gov.b/2017) (مجلة الدفاع الوطني ، العدد 99 -كانون الثاني- 2017) وتم تعريف الترتيبات المشتركة بالاعتماد على طبيعة العلاقة بين الأطراف حيث تم تعريف المشروع المشترك بأنه (ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة (الجعرات، 2007: 236) ومن وجهة نظر المستثمر عرف المشروع المشترك بأنه (المشروع الذي يشترك فيه طرفين أو أكثر من دولتين أو أكثر لفرض الاستثمار) (خلف، 2004: 188) وعرف المشروع المشترك من قبل مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكية (APB) بأنه (شركة أموال يمتلكها ويديرها مجموعة من شركات القطاع الخاص لانجاز الأعمال بشكل مستقل وبما يحقق المنفعة المشتركة للأطراف المشاركة (2018:197، OP) ، وعرف الترتيب المشترك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IFRS،12:2014) ((هو ترتيب لطرفين أو أكثر لديهم سيطرة مشتركة ، كما وعرفت السيطرة المشتركة ((هي المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليه تعاقدياً ويوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشارك بالسيطرة (18:IFRS،2014) ومن خلال التعارف السابقة يتبين لنا أنه لا بد من توفر صفتين أساسيتين في الترتيبات العملية حتى يطلق عليها ترتيب مشترك وهذين الصفتين هما:-

1. وجود ترتيب أو اتفاق تعاقدي ملزم .
2. توفر سيطرة مشتركة لطرفين أو أكثر على الترتيب التعاقدي .

الترتيب التعاقدي

يمكن إنشاء أو إثبات الترتيب المشترك تعاقدياً بعدة وسائل ولا يشترط أن يكون سارياً بصورة خطية أو بهيئة عقد نظامي يمكن أن يكون ذلك على شكل اتفاق أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويعرف عقد المشاركة وفق مفهوم المشروع المشترك بأنه ((عقد رضائي بين طرفين أو أكثر لأجل وضع مواردهم وخدماتهم في عمل تجاري أو مشروع بغية تقاسم الأرباح و الخسائر نتيجة هذه المشاركة)) (الفهوي ، الوادي ، 2012 : 23) ، كما حدد الترتيب التعاقدي شروط العقد الملزمة للشركات و النشاط موضع الترتيب ، ومن الأمور التي يجب إيضاحها من خلال الترتيبات التعاقدية الآتي :-

1. الغرض من الترتيب المشترك ونوع النشاط أو مدة العقد .
2. الإلية التي يتم من خلالها تعيين أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الإدارية في الترتيب المشترك.
3. عملية صنع القرار ومنها الأمور التي تتطلب قرارات من الأطراف وحق التصويت للأطراف و المستوى اللازم في الدعم لتلك المسائل .
4. رأس المال أو المساهمات المطلوبة من الأطراف.
5. الإلية التي يتم من خلالها مشاركة الأطراف في الموجودات أو المطلوبات أو الإيرادات أو المصروفات أو الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب (11IFRS 485:2014).

السيطرة المشتركة:

تعرف السيطرة بأنها (قوة التحكم في السياسات المالية و التشغيلية للحصول على منافع من أنشطتها ، وعرفت أيضا بأنها المشاركة المتفق عليها تعاقدياً بالتحكم في ترتيب مشترك و الذي لا يوجد إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة الموافقة الجماعية من قبل الأطراف التي تتقاسم السيطرة . (11,2015:6AASB) وعرفت كذلك هي الحق في تحديد السياسات المالية و الاقتصادية للوحدة الاقتصادية لأغراض الاستفادة من عملياتها (461:2017 ، Kenzbebaycva) ووفقاً للترتيب التعاقدي يتم تحديد مشغل أو مدير المشروع المشترك من بين المشاركين ولكن ليست له سيطرة وإنما يفوض له العمل من خلال السياسات المالية و التشغيلية المتفق عليها حسب الترتيب التعاقدي (السعيد ، 2010 ، 14).

وحسب معيار التقرير المالي الدولي رقم (11IFRS) فقد عرفت السيطرة المشتركة بأنها ((المشاركة في السيطرة على ترتيب متفق عليه تعاقدياً وتوجد فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تشارك بالسيطرة و لا يشترط السيطرة المشتركة أن تكون لجميع الأطراف سيطرة على الترتيب و لا يمكن أن يوجد ترتيب مشترك في حالة كون طرف واحد مسيطر على الترتيب (المشترك))، أما العوامل التي تدل على وجود سيطرة فقد أوردها المعيار الدولي لأعداد التقارير المالية (10IFRS) القوائم المالية الموحدة بما يلي :-

1. السلطة على الجهة المستثمر فيها .
 2. امتلاكه حقوق في العوائد .
 3. القدرة على استخدام سلطته على الجهة المستثمر فيها للتأثير على مبلغ عوائد الاستثمار .
- كما تمارس السيطرة إذا كانت الوحدة الاقتصادية تمتلك نصف أو اقل من أصوات الوحدة الاقتصادية الأخرى ، ولكن لديها الصلاحيات التالية : (Kenzbebaycva، Issakoba ، 2017 : 461)
1. تحديد السياسة المالية والاقتصادية كما هو مذكور في ميثاق الشركة أو الاتفاق .
 2. تعيين أو رفض تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو هيئة إدارية مماثلة .
- المعيار الدولي المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة رقم (31) السابق لا اصدار معيار التقرير المالي 11IFRS :-

صدر المعيار الدولي (31IAS) في تشرين الثاني عام 1990 التقارير المالية عن الحصص في المشاريع المشتركة ، وقد أجريت عليه عدة تعديلات في عام 2003 وتم إعادة تسميته باسم جديد الحصص في المشاريع المشتركة وقد تم تطبيق النسخة المعدلة على المدة المحاسبية التي تبدأ في كانون الثاني 2005 (الشمري ، 2010 : 98) .

ويشمل نطاق هذا المعيار المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة و الإفصاح عن موجودات ومطلوبات ودخل ومصروفات المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين بغض النظر عن الهيكل أو الشكل الذي تتم بموجبه أنشطة المشروع المشترك وقسم المعيار المشاريع المشتركة إلى ثلاثة أشكال وهي :- (عبد الرزاق ، 2017 : 310)

1. العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة.
2. الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة.
3. الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة .

وقد سمح المعيار المحاسبي الدولي (31IAS) بنوعين من المعالجات المحاسبية وهي كالاتي :-

1. طريقة التوحيد التناسبي method proportionate Consolidation : وهي الطريقة الأساسية للمحاسبة عن الاستثمارات في المعيار الدولي (31IAS) والذي عرفه المعيار المذكور بأنها (طريقة للمحاسبة والتقرير والتي يتم بموجبها جمع نصيب المشارك في كل من الموجودات و المطلوبات و الإيرادات و المصروفات الاقتصادية المسيطر عليها بشكل مشترك ، بشكل انفرادي مع البنود المشابهة لها في البيانات المالية للمشارك في المشروع المشترك أو يتم التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم (المجتبي ، عبد الرحمن وآخرون ، 2017 : 213).

2. طريقة حقوق الملكية Equity method : وهي طريقة بديلة للمحاسبة عن الحصة في استثمار ضمن الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة ويتم بموجب هذه الطريقة التسجيل الأولي للاستثمار بالكلفة في الوحدة الاقتصادية المسيطر عليها بشكل مشترك ثم يجري بعد ذلك تعديل قيمة الاستثمار بالأرباح المتحققة وتخفيضه بالأرباح الموزعة والتي تعكس في كشف الدخل بنصيب المشارك في نتائج عمليات الوحدة المسيطر عليها بشكل مشترك .

معيار التقرير الدولي 11IFRS الترتيبات المشتركة واسباب اصداره :-
في عام 2011 اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي لأعداد التقارير المالية IASB المعيار 11IFRS الترتيبات المشتركة لاستبدال معيار المحاسبة الدولي 31IAS وفي عام 2012 تم تعديل المعيار (11IFRS) , وحدد المعيار مبادئ إعداد التقارير المالية من قبل أطراف الترتيب المشترك ، ويسري مفعول هذا المعيار ابتداء من شهر كانون الثاني 2013.

ان المعيار الدولي لتقرير المالي (11IFRS) يعد تحسناً على معيار المحاسبة الدولي (31IAS) نظراً لأنه يضع نهجاً يستند إلى مبادئ لتوجيه المحاسبة لجميع أنواع الترتيبات المشتركة ، بخلاف التصنيف الناتج عن معيار المحاسبة الدولي (31IAS) حيث يتم تحديد أنواع الترتيبات المشتركة في المعيار الدولي (11IFRS) من خلال تقييم حقوق والتزامات الأطراف الناشئة عن الترتيب وذلك لان وجود كيان منفصل لا يعد العامل الرئيسي لتحديد تصنيف الترتيبات المشتركة بعد الآن ، ووفقاً ل 11IFRS يتم تصنيف الترتيب المشترك كعملية مشتركة إذا كان تطبيق المبدأ يؤدي إلى أطراف تمتلك حقوقاً في موجودات و مطلوبات الترتيب بينما يؤدي تطبيق مبدأ امتلاك الأطراف صافي الموجودات او صافي نتيجة الأنشطة الناتجة الى تصنيف الترتيب كمشروع مشترك (2017:30,GAPPO).

أهمية معيار التقرير المالي الدولي (11IFRS) :-

يمكن بيان أهمية معيار التقرير المالي الدولي 11IFRS الذي نسخ معيار المحاسبة الدولي 31IAS الحصة في المشاريع المشتركة ومحل التفسير (13) (الوحدات تحت السيطرة المشتركة – المساهمات غير النقدية للمشاركين في المشروع في مشروع مشترك حيث عالج جانبيين من جوانب معيار المحاسبة الدولي 31IAS وهما :-

الجانب الأول : أن هيكل الترتيب المشترك هو العامل المحدد الوحيد للتصنيف في المحاسبة عن الترتيب المشترك.

الجانب الثاني : يكون للوحدة الاقتصادية بموجب هذا المعيار الخيار في استخدام المعالجة المحاسبية للمصالح في الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة بين طريقتي التوحيد التناسبي وحقوق الملكية (2017:29,GAPPO) , وأن تباين السياسات المحاسبية تبعاً لمعيار المحاسبة الدولي السابق 31IAS أدت إلى كثير من الصعوبات في مقارنة المعلومات المالية بين الشركات العاملة في نفس الصناعة والموجودة في بلدان مختلفة إلى جانب الأعباء على الشركات متعددة الجنسيات التي كان عليها أعداد بيانات مالية لشركاتها التابعة وفقاً للوائح المحلية المختلفة (2017:29,GAPPO) , وعلى العكس من ذلك حدد معيار التقرير المالي الدولي 11IFRS طريقة واحدة و التي هي حقوق الملكية وألزم المشاريع المشتركة بتطبيقها ، كما تميز المعيار 11IFRS بأنه تضمن مبادئ خاصة بالتقرير المالي للوحدات الاقتصادية التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة مشتركة، فضلاً عن تقديم إرشادات حول عملية الاستحواذ على الحصة في العمليات المشتركة (11 IFRS , 2014 : 480).

إن أهم الانعكاسات لهذه الميزة هو تحقيق الشفافية من خلال تعزيز القابلية للمقارنة الدولية وتقليص الفجوة المعلوماتية القائمة بين مقدمي رأس المال وإدارة الشركات و المساهمة في زيادة الكفاءة من خلال دعم المستثمرين لتحديد الفرص وتجنب المخاطر في جميع أنحاء العالم ، مما يسمح للشركات بتخفيض تكاليف التمويل (GAAPPO ، 2017 : 17).

تحديات تطبيق IFRS 11 في البيئة العراقية:-

تتمثل التحديات التي تواجهها البيئة العراقية في تطبيق المعايير الدولية هي في أن معظم الشركات العاملة في العراق لا تمتلك الإلمام الكافي بمتطلبات الإفصاح التي أوجدتها المعايير المحاسبية الدولية إلا أن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية لم يصدر من القواعد ما يناظر ما أصدرتها الهيئات الدولية ، قام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بإصدار 14 قاعدة محاسبية ومنها القاعدة رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية والتي اوجب تطبيقها على البيانات المالية للسنة المنتهية في 31\12\1996 حيث تناولت هذه القاعدة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المتبعة في إعدادها و الطرق المحاسبية المستخدمة والمتغيرات الجارية عليها (القاعدة المحاسبية (6)، ديوان الرقابة المالية).

أن القراءة المستفيضة و المتعمقة للقاعدة المحلية رقم 6 تبين إغفال لمفهوم الترتيبات أو المشروع أو العمليات المشتركة و التمييز بينها، كما لم تتضمن القاعدة إي من الآليات والإجراءات التي تحدد نصيب الشركاء من الموجودات أو الالتزامات الضريبية على هذه الموجودات في ما يتعلق بالشركاء، وأدناه مقارنة بسيطة بين كلا من معيار التقرير المالي و القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) (المجتبى , وآخرون , 2017 : 215)

1- من حيث النطاق:-

يشمل المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 11 كافة الوحدات الاقتصادية التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك . (المعايير الدولية , 2017 : 485) أما القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) فيكون نطاقها شركات القطاع العام والمختلط والشركات المساهمة العامة والخاصة وتشمل أيضاً فروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الأجنبية العاملة في العراق..

2- من حيث الهدف:-

يبين المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 11 أن الهدف من وضع المعيار هو وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية من قبل الوحدات الاقتصادية التي تمتلك حصة في ترتيبات خاضعة لسيطرة مشتركة كخطوه أولى أما الخطوة الثانية فهي تحديد المتطلبات الأساسية للتقرير عن حصتها في الترتيب المشترك من خلال تقييم حقوقها والتزاماتها لتحديد نوع الترتيب (المعايير الدولية , 2014 : 480) أما القاعدة المحاسبية العراقية رقم 6 فتهدف إلى فهم أفضل للبيانات المالية وتوفير معلومات ومؤشرات عن أداء الوحدات الاقتصادية وإعطاء صورة حقيقية وواضحة ومتوازنة عن نتائج نشاطها و أوضاعها المالية.

3- القياس المحاسبي:-

أ- مفهوم المشروع المشترك:
يقصد بالمشروع المشترك وفقاً للمعيار IFRS 11 بأنه ترتيب يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه سواء اكان هذا الطرف شركة او فرد.
لم تتطرق القاعدة المحاسبية رقم 6 الى الكيفية التي تتم بين الأطراف المشاركة بل جاءت خالية من ذكر عبارة المشاريع المشتركة.

ب- كيفية الاستدلال على وجود ترتيب تعاقدي بين الأطراف المشاركة:

وفق المعيار IFRS 11 هناك عدة صور او أشكال للاستدلال او تحديد الترتيب التعاقدي وهي كالآتي:-

● عقد المشاركة (نوع من العقود المعتمدة في التعاملات المالية يشترك الأطراف في المال او الجهد او كليهما).

● محاضر المناقشات (التي نتج عنها قرارات متعلقة بالأنشطة والتي تتطلب الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف ذات العلاقة المسيطرة على الترتيب).

إي يبين المعيار الدولي IFRS 11 آليات التعاقد ما بين الشركاء والالتزامات المرتبطة على الشركاء والكيفية التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات.

أما في القاعدة المحلية العراقية رقم (6) فإنها حددت شكل واحد فقط وهو انه يتم الاستدلال على الترتيبات التعاقدية من خلال الآليات التعاقدية الموثقة بين شركاء و المنصوص عليها في قانون الشركات العراقي رقم (21) في سنة 1997 .

4- إشكال السيطرة:-

بين المعيار 11IFRS أشكال السيطرة على الترتيبات المشتركة والتي تتخذ صورتين أو شكلين وهما العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة وتوجد السيطرة فقط عندما يكون لجميع الأطراف أو مجموعه منهم القدرة في التأثير على الأنشطة التي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الترتيب (ابو نصار , 2018: 705 - 706) اما القاعدة المحلية رقم (6) فحددت إشكال السيطرة وفقا لقانون الشركات العراقي (21) سنة (1997)، الذي اعتمد على نسبة حصة الشركاء كأساس لمقدار السيطرة اي انه حدد الية السيطرة من خلال الطرف الذي يمتلك الحصة الأكبر من رأس مال الشركة وبالتالي هو الذي يسيطر على عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالشركة.

5- طرق المحاسبة على المشروع المشترك:-

حدد معيار 11IFRS (طريقة الملكية), واعتبرها الطريقة الوحيدة و المعتمدة للمحاسبة عن حصص الأطراف المشاركة و التي لديها سيطرة على المشاريع المشتركة . (Equitymethodinvestments,2012:2) أما وفق القاعدة المحاسبية المحلية العراقية فتتبع الأسس المحاسبية عند إعداد البيانات المالية. (الأساس النقدي وأساس الاستحقاق) وطرق التقويم مثل الكلفة التاريخية .

6- العرض والإفصاح:-

الإفصاح يكون وفقاً للمعيار 11IFRS مع الأخذ بنظر الاعتبار الارتباطات الأخرى للمعيار مع المعايير ذات الصلة، وكذلك طبيعة العلاقات التعاقدية مع أطراف آخرين لهم سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الترتيب المشترك وان تفصح كذلك عن طبيعة المخاطر المرتبطة بتلك الحصص في المشروعات المشتركة . (المعايير الدولية, 2014 : 512)

أما وفق القاعدة المحاسبية المحلية رقم (6) فيكون الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسياسات والطرق المحاسبية والمتغيرات الجارية والأحداث المهمة وكافة البنود غير العادية والكشف عن كاف المعاملات والعلاقات والمصالح مع الجهات الأخرى والمؤسسات والوحدات التي تخضع للسيطرة غير الكاملة.

مما سبق أعلاه يتبين بان المعيار 11IFRS قد تناول بشكل مباشر ومفصل المحاسبة عن المشاريع المشتركة وتحديد التزامات كل طرف ومقدار السيطرة التي يتمتع بها كل طرف مشارك. في حين أن القاعدة المحاسبية المحلية رقم (6) تطرقت بشكل عام الى آليات العرض والإفصاح دون تحديد الكيفية التي يتم من خلالها التعامل مع المشاريع المشتركة، ومن حيث الأهداف.

أن نقطة الاختلاف الرئيسية والتي تظهر فجوة بين القاعدة المحاسبية رقم (6) والمعيار 11IFRS هو القصور في بيان مفهوم الترتيبات المشتركة وما هي الأطراف التي تكون في نطاق هذا المفهوم وما يترتب عليه من حصص في الموجودات والالتزامات على المطلوبات وأسلوب السيطرة واتخاذ القرارات، وسبب ما ورد أعلاه هو عدم قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بتحديث القاعدة رقم (6) التي تم إصدارها في سنة 1996م لتتواءم مع التطور الكبير الذي شهدته السنوات اللاحقة والتحويلات على الصعيدين الاقتصادي والاجتماعي، وعليه يتضح لنا بان معالجة المشاكل التي تواجه تطبيق المعايير الدولية محليا ودوليا تتمثل باستخدام لغة محاسبية مشتركة لتزيل الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية لمختلف الوحدات. (المجتبى , 2017 : 217)

معوقات مرتبطة أو خاصة بالمعيار 11IFRS نفسه**أولا :- من حيث النطاق**

ان معيار التقارير المالية الدولي 11IFRS ينطبق على جميع الكيانات التي تكون طرفا في ترتيب مشترك، ويقتصر نطاق المعيار على الترتيبات التي توجد فيها سيطرة مشتركة، ويمكن القول انه أكثر وضوحا من تعريف السيطرة بموجب معيار المحاسبة الدولي 27IAS البيانات المالية الموحدة والمنفصلة . أن دراسة 11IFRS بتعمق تشير إلى إمكانية وجود ترتيبات أخرى مؤهلة لتكون ترتيبات مشتركة بموجب هذا المعيار (EY, 2014:5)

1- منظمات رأس المال الاستثماري

ينطبق المعيار الدولي IFRS 11 على جميع الكيانات التي هي طرف في ترتيب مشترك ، بما في ذلك منظمات رأس المال الاستثماري ، وصناديق الاستثمار المشتركة ، وصناديق الوحدات ، وصناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار والكيانات المماثلة ، حيث يمكن لمؤسسات رأس المال الاستثماري اختيار قياس الاستثمارات في المشاريع المشتركة بالقيمة العادلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي 28 الاستثمارات في الشركات الشقيقة. كما قد تختار مؤسسة رأس المال الاستثماري قياس الاستثمار في مشروع مشترك بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 9 الأدوات المالية الاعتراف والقياس". تخضع مؤسسات رأس المال الاستثماري لمتطلبات الإفصاح الخاصة بالمعايير الدولية للتقارير المالية 12.

2 - مشاريع مشتركة محتفظ بها للبيع

إن الاستثمار في مشروع مشترك مصنف كمحتفظ به للبيع بموجب المعيار 5IFRS الموجودات غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الموقوفة، تحتسب بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 5 ويتم تحديد نطاقه بشكل فعال من المعيار 11IFRS والمعيار 28 IAS.

ثانياً :- من حيث الترتيبات المشتركة

من التحديات الأخرى والتي تشمل نطاق معيار 11 IFRS

1- الاتفاقيات

يحدد المعيار 11IFRS ترتيباً مشتركاً أي ترتيب يكون فيه طرفان أو أكثر لهما سيطرة مشتركة، قد يشار إلى بعض الاتفاقيات على أنها ترتيبات مشتركة ، لكنها في الواقع ترتيبات يكون لأحد الطرفين فيها السيطرة على كيان ما وهذه الاتفاقيات تؤخذ على أساس مستقبلي فقد تكون مؤهلة في المستقبل ان تكون ترتيب مشترك. هذا الإجراء يحد ذاته يشكل عائق أو تحدي في البيئة المحلية من الناحية القانونية والمحلية إذ لا تتضمن التشريعات المحلية باتجاهيهما المحاسبي والقانوني حالات على ما يجب ان يكون.

2- يشير المعيار الدولي للتقارير المالية 11IFRS إلى أن الترتيب التعاقدى غالباً ما يكون ، لكن ليس دائماً ، خطياً ، يمكن للآليات القانونية إنشاء ترتيبات قابلة للتنفيذ ، إما من تلقاء نفسها أو بالاقتران مع العقود بين الأطراف. يمكن تضمين اتفاقية تعاقدية في المواد أو الميثاق أو اللوائح الداخلية للكيان (أو الهيكل المنفصل).

ثالثاً :- السيطرة المشتركة

من التحديات الأخرى هو الفهم الصحيح للسيطرة حيث إن العنصر الأساسي في التوصل إلى ترتيب مشترك هو السيطرة المشتركة ، وبالتالي ، من المهم التعرف على فهم الجوانب الرئيسية للسيطرة المشتركة وكالاتي :

- متفق عليه تعاقدياً
- الرقابة والأنشطة ذات الصلة - يصف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 10IFRS كيفية تقييم ما إذا كان طرف ما يتحكم ، وكيفية تحديد الأنشطة ذات الصلة (أنشطة الأعمال المستثمر فيها والتي تؤثر بشكل جوهري على عوائد الأعمال المستثمر فيها) (نقابة المحاسبين والمدققين , 2016 : 436)
- الموافقة بالإجماع - يشير المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 إلى أن الموافقة بالإجماع تعني أن أي طرف (ذو سيطرة مشتركة) يمكن أن يمنع أي من الأطراف الأخرى ، أو مجموعة من الأطراف ، من اتخاذ قرارات انفرادية بشأن الأنشطة ذات الصلة دون موافقته .

الجانب العملي تأسيس المشروع المشترك (شركة غاز البصرة)

قامت شركة غاز الجنوب بالدخول في عقد مشاركة والمؤرخ في 2012/9/11 والذي تم بموجبه تأسيس شركة غاز البصرة (شركة مختلطة محدودة) وبمساهمة مقدارها (51%) مع شركتي شل (Shell) وميتسوبيشي (Mitsubishi) وبمساهمة مقدارها (44%) من قبل شركة شل وبنسبة (5%) مساهمة شركة ميتسوبيشي وتم تأسيسها استناداً لقانون الشركات العراقي المرقم (21) لسنة 1997 ليكون لشركة غاز البصرة دور حيوي في دعم الاقتصاد الوطني من خلال تنفيذ العديد من المشاريع الخاصة بتجميع الغاز الخام وتصنيعه لإنتاج الغاز الجاف والمكثفات والغاز الطبيعي المسال وغير ذلك من المنتجات التي تستخدم في سد حاجة الاستهلاك المحلي وتصدير الفائض منها للخارج عن طريق (شركة تسويق النفط) وفقاً للآلية المنصوص عليها في الاتفاقيات من خلال الموافقة على اتفاقيتين مرتبطتين بعقد المشاركة وهما:

أولاً اتفاقية التطوير: وأهم ما جاء فيها:-

- 1- الهيكلية العامة ونطاق المشروع.
- 2- التزامات من شركة غاز الجنوب فيما يتعلق بالموافقات الحكومية والتنسيق مع الحقول المخصصة.
- 3- التزامات لتسليم وشراء الغاز الخام، والجاف والسوائل وعملية التخطيط.
- 4- ضمانات الدفع.
- 5- الاستقرار القانوني.
- 6- شروط فنية وتقنية وقانونية أخرى.

ثانياً – اتفاقية المساهمين: وأهم ما جاء فيها:-

- 1- نصت على تعيين لجنة إدارية عليا وتحديد الأغلبية المطلوبة في التصويت.
- 2- تعيين أعضاء الإدارة.
- 3- آلية تقديم خطط تطوير البنية التحتية الأساسية ومقترحات (FEED).
- 4- تحديد المتطلبات المالية ومتطلبات التأمين والتدقيق.
- 5- تحديد خطط العمل والموازنات وبرامج العمل.
- 6- تحويل ملكية الأسهم.
- 7- حالات الاحلال والانتهاء.
- 8- الشروط الفنية والتقنية الأخرى.
- 9- تمويل الشركة من المساهمات الأولية والتمويل النسبي.

اختلاف النظام المحاسبي الموحد عن معايير المحاسبية الدولية (IFRS \ IAS):

يستخدم النظام المحاسبي الموحد تسع فئات رئيسية من الحسابات أربعة منها رئيسية وهي (الموجودات, المطلوبات, الإيرادات, المصروفات) المتمثلة بالأرقام (1- 4) وخمسة ثانوية تمثل حسابات المراقبة وهي (مراقبة مراكز الانتاج, خدمات الانتاج, التسويقية, الإدارية, العمليات الرأسمالية). أن أهم الفروق بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية, هو في تقييم الموجودات الثابتة حيث يعتمد النظام المحاسبي الموحد على مبدأ الكلفة التاريخية في تقييم الموجودات الثابتة, ولكن طرق القياس والتقييم لا تختلف جوهريا عن ما هو موجود في النظم المحاسبية في الدول المتقدمة. يستخدم النظام المحاسبي الموحد حساب المصروفات الإيرادية الموجلة في معالجة نفقات البحث والاستكشاف حيث لا يتم غلق هذه المصاريف في كشف الدخل في نهاية الفترة المالية كما هو الحال في المعايير الدولية وإنما يتم اطلاقها سنويا وعلى مدى خمس سنوات من تاريخ تحملها, وبالنسبة لمرحلة التقييم فلا توجد هذه المرحلة بشكل منفصل في شركات النفط العراقية وهي مندمجة مع مرحلة الاستكشاف ويستخدم النظام المحاسبي الموحد طريقة القسط الثابت عند احتساب الاندثار للموجودات في الصناعات الاستخراجية ودون الإشارة إلى استخدام نموذج الكلفة "Cost Model" او نموذج اعادة التقييم "Revolution" كما هو وارد في معيار الإبلاغ المالي الدولي 6IFRS .

من الاختلافات الأخرى المهمة بين النظام المحاسبي الموحد والمعايير الدولية هو الإفصاح حيث ان هدف الإفصاح الرئيسي لدى شركات النفط العراقية هو توفير معلومات كافية ومناسبة للحكومة المركزية, لم يضع مجلس معايير المحاسبة المحلية معيار خاص لصناعة النفط والغاز بل طبق نفس المعالجات المحاسبية المستخدمة في القطاعات الصناعية والزراعية والتجارية الأخرى مع وجود مراحل مهمة ولها خصوصية في الصناعات النفطية والاستخراجية وخصوصا مرحلتي البحث والاستكشاف ومرحلة التقييم بل وتعد من أهم المراحل في صناعة النفط والغاز الأمر الذي أدى الى عدم وجود تمييز واضح لمرحلة التقييم حيث انها مدمجة مع مرحلة البحث والاستكشاف, مما تسبب بوجود معالجات كثيرة تختلف عن معايير المحاسبة الدولية.

أن السعي لتحديث النظام المحاسبي الموحد من اجل موامنته مع المعايير الدولية أصبح مطمح داخلي للكثير من الباحثين لغرض أعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية, لضمان دقة وصحة العرض فضلاً عن مواكبة التطور الحاصل في إعداد القوائم المالية عالمياً, حيث تسعى الباحثة في هذا المبحث وضع وإيجاد تبويبات ومعالجات محاسبية لتحديث النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات العامة والمختلطة العاملة في العراق ليتواءم مع المعايير المحاسبية الدولية, حيث ان التزام العراق بتطبيق المعايير الدولية خلال السنوات القادمة مما اوجب على المنظمات والجمعيات المهنية العمل من اجل إيجاد حسابات ومعالجات محاسبية جديدة او تعديل الموجود لتتوافق مع تلك المعايير وإيجاد السبل اللازمة لتطبيقها. وأدناه التعديلات التي تم إجراؤها على القوائم المالية لشركة (غاز البصرة) المعدة وفق النظام المحاسبي الموحد لتكون في مسار واحد مع معايير

المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية وتم تحليل ومعالجة الحسابات بشكل متسلسل بدءاً من قائمة المركز المالي وتحديد مع حساب الموجودات الثابتة..
سنعرض اولا القوائم المالية (المركز المالي و الارباح والخسائر) المعدة من قبل الشركة ووفقا للنظام المحاسبي الموحد:

2013 دينار	رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف
	<u>الموجودات</u>	1
	<u>الموجودات الثابتة</u>	
1 004 380	الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة الدفترية)	11
370 600		
103 409 827	النفقات الإيرادية المؤجلة	118
765		
495 769 605	مشروعات تحت التنفيذ	12
343		
1 603 559		
803 708		
	<u>الموجودات المتداولة</u>	
600 819 895	المخزون	13
296 665 050	إستثمارات مالية قصيرة الأجل	152
87 943 296		
905	المدينون	16
56 488 821		
703	النقود	18
145 329 603		
553	مجموع الموجودات المتداولة	
1 748 889		
407 261	مجموع الموجودات	
113 102 000		
000	الحسابات المتقابلة	19
	<u>مصادر التمويل</u>	2
	<u>مصادر التمويل طويل الاجل</u>	
24 000 000	راس المال المدفوع	21
000		
14 385 552	الاحتياطيات	22
741		
1 434 031	قروض مستلمة طويلة الأجل	241
575 076		
1 472 417		
127 817		
	<u>مصادر التمويل قصيرة الاجل</u>	
7 746 066	تخصيصات قصيرة الأجل(تخصيصات	23

859	متنوعة)		
268 726 212			
585	الدائنون	26	10
276 472 279			
444			
1 748 889	مجموع مصادر التمويل		
407 261			
113 102 000	الحسابات المتقابلة		
000			
وزارة النفط			
شركة غاز البصرة "شركة مختلطة"محدودة			
حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الاول/ 2013			
2013			
دينار		رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف
327 277 476 609	ايرادات النشاط الجارى	45-41	14
تنزل كلف النشاط الجارى			
150 516 773 619	كلف الانتاج	5	16
36 945 593 366	كلف الخدمات الانتاجية	6	16
187 462 366 985	صافي كلفة الانتاج		
205 043 685	ينزل التغير في مخزون الإنتاج التام	4122	
187 257 323 300	صافي كلفة النشاط الجارى		
140 020 153 309	فائض النشاط الجارى		
26 562 599	يضاف: فوائد و إيجار أراضي دائنة	46	
124860913247	تنزل كلف الخدمات الادارية و التمويلية	8	16
15185802661	فائض العمليات الجارية		
تنزل المصروفات التحويلية والأخرى			
1950000	المصروفات التحويلية عدا حساب (482)	39	13

798 299 920	المصروفات الأخرى
800249920	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى
14 385 552 741	الفائض

التوزيع

14385552741 دينار * 5% = 719277637 دينار احتياطي عام
 14385552741 دينار * 95% = 13666275104 دينار فائض متراكم
 المجموع = 14385552741 دينار

وسنقدم في أدناه تعليق الباحثين على أرصدة الحسابات والتعديلات التبويبات والقيود المقترحة من قبلنا ووفقاً للمعايير الدولية، ليتم بعدها أعداد القوائم المالية ووفقاً للمعايير الدولية والتي سيتم من خلالها تعديل الحسابات والأرصدة التي لا تتطابق مع الأخيرة فضلاً عن تعديل المسميات وكما مبين:

أولاً: الموجودات الثابتة:

تم تقييم الموجودات الثابتة المحولة من شركة غاز الجنوب الى غاز البصرة والتي تمثل حصة الأولى في رأسمال الشركة الثانية بمبلغ (669895815000) دينار، أما وفق النظام المحاسبي الموجد فلا يتم إعادة التقييم بل اعتماد الكلفة التاريخية للأصل، ومن بين قيمة الموجودات مبلغ (2095120300) دينار تمثل حساب الأثاث واستناداً لمعيار المحاسبية الدولي IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات) يتم معاملة الأثاث والعدد والقوالب كمصاريف فترة ولا يتم اعتبارها كموجودات ثابتة وعليه سيتم تسوية كلفة الأثاث والعدد والقوالب ضمن حساب اللوازم والمهمات وأدناه تفاصيل ذلك:-

1- في حالة تم إثبات الأثاث المشتري أو المحول على ضمن حساب الأثاث فيتم معالجة وتسوية المبلغ بالقيود الآتي:-

من ح/ لوازم ومهمات (أثاث)
 الى ح/ موجودات ثابتة (أثاث) 16

ويتم الحصول على القيمة الإجمالية لحساب الموجودات الثابتة وكما يلي:

المبلغ / دينار	التفاصيل
997800694700	الكلفة كما في 2013/5/1
54078451755	الإضافات خلال الفترة (مشتراة + محولة من مشاريع تحت التنفيذ)
1051879146455	الكلفة كما في 2013/5/31
(47498775855)	- اندثار الفترة
1004380370600	القيمة الدفترية للموجودات في 2013/12/31 وكما مثبت في الميزانية

ثانياً: النفقات الإيرادية المؤجلة:

يمثل حساب النفقات الإيرادية المؤجلة مصاريف التأسيس وهي مصاريف يتم تحملها للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية للشركة ولا يتم امتلاك أو الحصول على أصول غير ملموسة في مقابل ذلك وهي نفقات تتحملها الشركة وتدفعها قبل المباشرة بأعمالها ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 38 "الأصول غير الملموسة" فيتم الاعتراف بتلك النفقات كمصاريف مباشرة عند تحملها وعند إعداد القوائم المالية لأول مره بعد بدء الشركة مزاوله أعمالها ان مصاريف التأسيس غالباً ما تكون مبالغها كبيرة وان اعتبارها مصاريف فترة تغلق في نفس السنة قد يؤدي ذلك إلى تحقيق الشركة خسارة في السنة الأولى بسبب ارتفاع مبالغها مقارنة مع الإيرادات التي تحققها الشركة في السنة الأولى من ممارسة نشاطها وهذا ما حدث لدى شركة غاز

البصرة عينة البحث عند قيام الباحثان بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الدولية حيث بلغت الخسائر المحققة (51310735174) دينار وعلى العكس من ذلك أظهرت الميزانية العمومية المعدة من قبل الشركة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد أرباح بلغت (14385552741) دينار وهذا بسبب اعتبار مصاريف التأسيس وفقاً للنظام المحاسبي الموحد مصاريف إيرادية مؤجلة تظهر كأصل غير ملموس في قائمة المركز المالي والتي يتم إطفائها على مدى خمس سنوات، أما نفقات المسح والاستكشاف فهي مصاريف تتحملها الشركة نتيجة بحث واستقصاء مخطط له للحصول على آبار مجدية (تحتوي على الغاز) ولكن ليس بالضرورة أن تكون جميع الآبار مجدية، ولهذا فوفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 38IAS يجب الاعتراف بنفقات المسح والتطوير كأصل غير ملموس فقط إذا نتجت تلك المصاريف عن آبار مجدية أما إذا كانت الآبار غير مجدية فتعتبر مصاريف فتره وتعلق في نفس السنة، وعليه فقد بلغ إجمالي المبالغ المصروفة على مصاريف التأسيس ونفقات الاستكشاف والمسح (المسح والاستكشاف) ما مجموعه (119319032036) دينار منها (75651933884) دينار مصاريف تأسيس تم اعتبارها كمصاريف فترة استناداً لمعايير المحاسبة الدولية في حين أن المبلغ المتبقي والبالغ (43667098152) دينار يمثل نفقات مسح واستكشاف لم يتبين لنا إجمالي المبالغ التي تم الاستفادة منها باعتبارها آبار مجدية أو غير مجدية وعليه سيتم تثبيت المبلغ كله على النفقات الإيرادية المؤجلة وسيتم إطفاءه على مدة (5) سنوات استناداً لما ورد في معايير المحاسبة الدولية وكانت تفاصيل النفقات الإيرادية المؤجلة بحسب النظام المحاسبي الموحد كالاتي:

التفاصيل	المبلغ / دينار
نفقات استكشاف ومسح	43667098152
إطفاء السنة الحالية	(5822279)
الرصيد كما في 12/31	37844818399

ويرى الباحثان استحداث حساب مصروفات نفقات التأسيس ضمن حساب المصاريف الأخرى بالرقم (398) في النظام المحاسبي الموحد لمعالجة مصاريف التأسيس واعتبارها مصاريف فترة وحسب ما ورد في معايير المحاسبة الدولية

وعليه ستكون القيود الخاصة بمصاريف البحث والاستكشاف كالاتي :

1- في حالة تم تثبيت مصاريف التأسيس على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة سيكون قيد التسوية كالاتي:-

من ح/ مصاريف التأسيس (المصروفات الأخرى 398)

إلى ح/ نفقات إيرادية مؤجلة

2- في حالة تثبيت مصاريف التأسيس خلال فترة تحملها سيكون القيد كالاتي:

من ح/ مصاريف التأسيس

إلى ح/ البنك ، المجهزون

وسيكون قيد الغلق الخاص بمصاريف الفترة ضمن حساب الأرباح والخسائر وكما مبين في القيد الآتي:

من ح/ الأرباح والخسائر

إلى ح/ مصاريف التأسيس

ثالثاً: مشروعات تحت التنفيذ:

إن الأرصدة والمبالغ المبوبة ضمن هذا الحساب تمثل مشاريع قيد الإنشاء والتي تم تحويلها من شركة غاز الجنوب الى شركة غاز البصرة والبالغ رصيدها (495769605) ألف دينار والتي تمثل (8) مشاريع مستثمرة. وهي تمثل مباني وإنشاءات وطرق و آلات ومعدات و وسائل نقل وانتقال و أثاث وأجهزة مكاتب ، وتفصيلها كما مبين أدناه :

نوع الموجود	المبلغ / دينار
مباني وإنشاءات وطرق	11335837167
آلات ومعدات	463958724
وسائل نقل وانتقال	19103688188
أثاث وأجهزة مكاتب	1371355920
المجموع	495769605343

وتم تقييمها بالكلفة , ووفقاً للمعيار المحاسبة الدولي فيجب تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند الحصول عليها بالكلفة وتتضمن التكاليف جميع المصاريف الضرورية التي تتحملها الشركة حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام وبالشكل الذي تم الحصول على الأصل من أجله , وكذلك يجب الإفصاح في القوائم المالية لكل نوع من الموجودات من الممتلكات والمصانع والمعدات على أسس القياس المستخدمة في احتساب إجمالي المبالغ المرحلة (القيمة الدفترية)

ويرى الباحثان بأن تقييم المشاريع بالكلفة جاء متطابقاً مع معايير المحاسبة الدولية " الانخفاض في قيمة الأصول " (36IAS) والنظام المحاسبي الموحد، وعليه تم الاحتفاظ بالأرصدة وفقاً لما ورد وبدون تعديل عليها.

رابعاً: المخزون:

بلغت قيمة المخزون كما في 2013/12/31 ما قيمته (600820) ألف دينار حيث تم تقييم مخزن الوقود والزيوت والأدوات الاحتياطية بالكلفة والبالغ كلفته (395776) دينار في حين تم تقييم مخزون الإنتاج التام والمتمثل بالغاز بسعر السوق مخالفاً بذلك لما ورد في معيار المحاسبة الدولية المخزون رقم (2) والذي يشير إلى تقييم مخزون الإنتاج التام بالكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

ويرى الباحثان بأن ما ورد في المعيار أعلاه جاء مطابقاً للقاعدة المحاسبية رقم (5) والمطبقة محلياً وفقاً للنظام المحاسبي الموحد والتي أوجبت تقييم الإنتاج بالكلفة أو القيمة التحصيلية أيهما أقل وعليه فيجب اعتماد الكلفة في تقييم إنتاج المخزون التام (مخزون الإنتاج التام) لكونها أقل، ومراعاة لصحة ودقة العرض الخاص بالقوائم المالية يجب الالتزام بالتقييم وفقاً لما ورد في معايير المحاسبة الدولية.

خامساً: الاستثمارات المالية قصيرة الأجل:

تمثل الاستثمارات المالية البالغ رصيدها (296665) ألف دينار بوديعة مالية تم إيداعها من قبل شركة غاز البصرة في مصرف (سيتي بنك) في دولة الإمارات و بالرغم من انخفاض نسبة الفائدة البالغة (1%) وكون المصرف المشار إليه أعلاه ليس لديه فرع داخل العراق إلا إن الشركة قامت بالتعامل مع المصرف المذكور أعلاه بالرغم من صعوبة استرداد تلك الوديعة أو سحب المبالغ المودعة لديه والبالغة (71%) من إجمالي النقد العائد للشركة.

وهذه تعد إحدى المشكلات التي تواجه الشركة بشكل فعلي في عملية السحب والإيداع، علماً إن الشركة لم تقم بتقييم الوديعة كما في 12/13 وفقاً لأسعار الصرف في العراق حيث أن الوديعة تعد استثماراً وعلى الشركة الاعتراف بالخسائر أن وجدت وإعادة تقييمها في نهاية السنة المالية وفقاً لما ورد في معيار المحاسبة الدولي الأدوات المالية، والذي يشير إلى إعادة تقييم الاستثمارات المالية نهاية كل سنة مالية، وعليه يرى الباحثان بوجود إعادة تقييم الوديعة كونها تعد استثماراً مالياً قصير الأجل ويؤخذ بنظر الاعتبار الانخفاض في قيمته أن وجدت في نهاية السنة المالية ويتم تبويب الانخفاض في حساب خسائر هبوط أسعار الاستثمارات المالية الموجود ضمن تبويبات النظام المحاسبي الموحد في حساب مصاريف أخرى بالرقم (397)، ويكون قيد إثبات الانخفاض في قيمة الاستثمارات المالية في نهاية السنة عند إعادة تقييم الاستثمار كما مبين في القيد أدناه:

من ح/ خسائر هبوط استثمارات مالية
الى ح/ مخصص هبوط استثمارات مالية

سابعاً: الدينون:

بلغ رصيد حساب الدينون كما في 2013/12/31 ما يعادل (87943297) ألف دينار، منها حساب عملاء قطاع عام برصيد (85174951) ألف دينار والذي يخص قيمة الغاز المنتج من قبل شركة غاز البصرة والمباع الى شركة غاز الجنوب لم يتم تسديده لعدم توفر السيولة النقدية لدى الأخيرة والملزمة بشراء جميع منتجات شركة غاز البصرة وبسعر السوق، في حين تمثلت الحسابات المدينة الأخرى بـ (حسابات جارية مدينة وتمثل فروق الصرف والفواتير والفوائد المستقطعة من قبل المصرف عن المبالغ المسددة من قبل شركة (ميسنوبيشي) عن حصتها من القرض، في حين يمثل حساب تأمينات لدى الغير دفعة مقدمة الى شركة (المراسي الدولية) عن أرباح كمركي لموجودات قم شراؤها لصالح الشركة)، أما المصاريف المدفوعة مقدماً فتتمثل قسط التأمين المدفوع مقدماً الى شركة (شط العرب) للتأمين عن الأشهر الأربعة الأولى لسنة 2014 عن التأمين على (الممتلكات، الأخطار عن أعمال إنشاءات، الأضرار بالغير)، في حين يمثل المبلغ المتبقي حساب سلف لأغراض النشاط لم يتم تسويتها خلال السنة المالية وحسابات جارية دائنة مخالفة لطبيعتها المحاسبية، علماً أن تبويب بعضها كانت خاطئة أساساً فالأول حساب دائنون نشاط غير جاري والبالغ رصيده المخالف

لطبيعته المحاسبية بحدود (131279) ألف دينار عن مبلغ إعادة تقييم العملات الأجنبية شهرياً المودعة لدى مصرف (سي تي بنك) الموجود في دولة الإمارات العربية المتحدة، علماً أنه لا يوجد أي معيار محاسبي دولي يشير إلى إعادة التقييم الشهري للموجود النقدي حيث أن الفروقات المتحققة تمثل ربح غير حقيقي و تم تحميله على حساب دائنون نشاط غير جاري، علماً أن معيار المحاسبة الدولي رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أوصت بمعالجة فروقات التحويل للأرباح أو خسائر نهاية السنة المالية وعدم تطبيق بما يخالف ذلك، علماً أن القاعدة المحاسبية رقم (2) المحاسبة لآثار التغير في العملة الأجنبية أوصت بنفس ما جاء في معيار المحاسبة الدولي المشار إليه أعلاه، وعليه فإن الرصيد أعلاه جاء مخالفاً لمعايير المحاسبة الدولية والقاعدة المحاسبية المحلية، أما الأخير فيمثل حساب رواتب وأجور مستحقة عن مبلغ مدفوع مقدماً إلى شركة (غاز الجنوب) بشكل تقديري لحين إكمال قوائم الرواتب بشكلها الصحيح واستعادة المتبقي خلال السنة اللاحقة.

ثامناً: النقود:

بلغ رصيد النقد لدى المصارف (56488822) ألف دينار منها (16993583) ألف دينار والذي يمثل الرصيد السنوي بالعملة المحلية في حين بلغ رصيد النقد بالعملة الأجنبية بما يعادل (39494899) ألف دينار والذي تم إيداعه لدى مصرف (سي تي بنك) الموجود لدى دولة الإمارات العربية المتحدة، علماً أن هذا المصرف ليس له فرع داخل العراق ويتم تعزيز الرصيد النقدي عن طريق نقل المبلغ بالطائرة من قبل موظف مخول وهذا الإجراء يأتي مخالفاً لأنظمة الضبط والرقابة الداخلية ويولد صعوبات في التعامل مع المصرف كون أن مقر الشركة داخل العراق، مع العلم توجد مصارف عراقية حكومية وأهلية يمكنها فتح حسابات جارية لديها. وعليه يرى الباحثان أن الأرصدة المدينة ضمن الميزانية العمومية للشركة للسنة موضوع البحث تحتاج لإعادة هيكلتها لتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية. وسيتم عرضها بشكل أكثر ملانمة ومنطقية وبالرغم من عدم الاقتناع بالكثير من المعالجات المحاسبية التي تعد مخالفة لما ورد في بعض معايير المحاسبة الدولية إلا أنه سيتم مطابقتها لمعايير المحاسبة الدولية وتعديل النظام المحاسبي الموحد وبما يتوافق معها للوصول إلى عرض أكثر مصداقية ودقة، علماً أنه سيتم أخذ الأرصدة وفقاً لما وردت من قبل الشركة إلا أنه سيتم تعديل التسويات الخاطئة (المخالفة لمعايير المحاسبة الدولية) وتعديلها وبما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

تاسعاً: الحسابات المتقابلة:

ويشمل هذا الحساب مبالغ خطابات الضمان الصادرة من المصارف لصالح الشركة ضماناً لتنفيذ التزامات الغير تجاهها ويخفف هذا الحساب بمبلغ خطاب الضمان أو جزء منه حال إلغاءه أو انتهاء مدته وعدم تجديد أو تنفيذ التزامات الجزء المقابل عنه , ولا يؤثر مبلغ خطاب الضمان على القوائم المالية , حيث أنه يعتبر من الحسابات المستخدمة لإغراض السيطرة فقط , ويشمل رصيد الحسابات المتقابلة هنا مبلغ خطاب الضمان المصادر من قبل (المصرف العراقي للتجارة) المقدم من قبل شركة (غاز الجنوب) لصالح شركة (غاز البصرة) بمبلغ (113102) ألف دينار لضمان تسديد مستحقات الأخيرة عن بيع منتجاتها للأولى.

عاشراً: رأس المال المدفوع:

تم تأسيس الشركة برأسمال قانوني بلغ (24) مليار دينار عراقي مقسمة إلى أسهم، وبقيمة اسمية (1) دينار عراقي للسهم الواحد. ويتوزع رأس المال القانوني على حملة الأسهم وفقاً للتأسيس و كالاتي

اسم المساهم	الجنسية	عدد الأسهم	قيمة السهم (1) دينار للسهم الواحد	نسبة المساهمة
شركة غاز الجنوب	عراقية	12440000000	12440000000	51 %
غاز العراق (شل)	هولندية	10560000000	10560000000	44 %
ديموند غاز العراق (متسوبيشي)	هولندية	1200000	1200000	5 %
المجموع		24000000000	24000000000	100 %

أحد عشر: الاحتياطات:

بلغ رصيد الاحتياطات ما يعادل (14385553) ألف دينار عراقي والذي نتج عن الأرباح المتحققة خلال السنة، علماً أن الأرباح لا تتناسب مع عرض القوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية كونها جاءت نتيجة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية حيث تم تسجيل مصاريف التأسيس على حساب النفقات الإيرادية المؤجلة في حين يجب اعتبارها مصاريف فترة وعليه فسيتم تعديل الحسابات والأرصدة وبما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وإظهار الحسابات والأرصدة أقرب للحقيقة، حيث نتج عنه خسائر متراكمة للفترة بحدود (51179457) ألف دينار وتم تعديل الميزانية العمومية وإظهار الخسائر المتحققة للشركة.

اثنا عشر: قرض مستلمة طويلة الأجل:

بلغ رصيد القروض المستلمة (143431575) ألف دينار والذي يمثل المبالغ العينية والنقدية المسددة من قبل الشركاء، حيث لم تقم الشركتين (شل) و (ميتسوبيشي) بسداد كامل حصتهما وبما يعادل (يوازي) حصة شركة (غاز الجنوب) لتحقيق ما ورد في الاتفاقية الموقعة بين الشركاء، وأدناه كشف يوضح الحصص المدفوعة:

ت	اسم الشريك	الحصة المدفوعة / نقداً	البيان
1.	شركة غاز الجنوب	999895815000	تم سداد الحصة على شكل موجودات ثابتة
2.	شركة شل	389836193428	تم سدادها نقداً لحساب الشركة في دين وعلى شكل دفعات متتالية
3.	شركة ميتسوبيشي	44299566648	تم سدادها نقداً لحساب الشركة في دين وعلى شكل دفعات متتالية
	المجموع	1434031575076	

ثلاثة عشر: تخصيصات متنوعة (قصيرة الأجل):

بلغ رصيد التخصيصات المتنوعة (7746067) ألف دينار والذي يمثل مخصص مصروف ضريبة الدخل المتحقق بذمة الشركة والواجب تسديده مستقبلاً، ولوحظ عدم قيام الشركة باحتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالرغم من ارتفاع رصيد المدينون حيث يجب أخذ ذلك بنظر الاعتبار مستقبلاً واحتساب مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، بالرغم من أن معظم مبيعات شركة (غاز البصرة) هي لشركة (غاز الجنوب) مع وجود خطاب ضمان، وبالرغم من ذلك فعليها احتساب مخصص للديون المشكوك في تحصيلها وذلك ضماناً في حالة ارتفاع مبلغ الديون المترتبة بذمة شركة (غاز الجنوب) عن مبلغ خطاب الضمان، حيث أن شركة (غاز الجنوب) تتبع الغاز الطبيعي بالسعر المحلي إلى شركة (غاز البصرة)، في حين تقوم بشراء الغاز المنتج من قبل شركة (غاز البصرة) بالسعر العالمي وفي بعض الأحيان بأعلى من الأسعار العالمية.

أربعة عشر: الدائنون:

بلغ رصيد الدائنون ما يقارب (268726213) ألف دينار، منها (28410567) ألف دينار تمثل رصيد مجهزو قطاع خاص عن استحقاقات المجهزين الذين تتعامل معهم الشركة لتوريد احتياجاتها، في حين بلغت المصاريف المستحقة ما يقارب (238901300) ألف دينار والذي يمثل المصاريف المستحقة عن قيمة الأعمال المنجزة من قبل المقاولين المتعاقد معهم على تنفيذ مشاريع عائدة للشركة والغير مسددة في تاريخ إعداد الميزانية ومبلغ (20187) مليون دينار عن نفقات التأسيس لم يتم دفعها لغاية تاريخه، أما المتبقي يمثل مبالغ مستقطعة من غير المنتسبين لحساب الغير وتتمثل باستقطاعات الضريبة من المجهزين والتي يجب تسديدها إلى الهيئة العامة للضرائب، ويرى الباحثان أن حساب الدائنون يمثل حركة الحسابات الدائنة ووفقاً للمعلومات المتوفرة لدينا (التي حصل عليها الباحثان) فإن رصيد الحساب مقبولاً نوعاً ما ويمكن اعتماده ضمن القوائم المالية وعليه تم اعتماد كامل المبلغ.

والآتي عرض القوائم المالية الموائمة بين النظام المحاسبي الموحد و المعايير الدولية، حيث تم الالتزام بالمصطلحات المحاسبية وفقاً للمعايير الدولية مع التبويبات المعتمدة وفقاً للنظام المحاسبي الموجود كوسيلة اعتمدها الباحثان للموائمة بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي الموحد وقيل عرض القوائم المالية سنضع أولاً جدول يبين المصطلحات المستخدمة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد وما يقابلها وفقاً للمعايير الدولية

التسميات وفقاً للنظام المحاسبي الموحد	التسميات وفقاً للمعايير الدولية
الميزانية العامة	بيان الوضع المالي
الموجودات الثابتة	الموجودات غير المتداولة
مشروعات تحت التنفيذ	الموجودات قيد الانشاء
(موجودات ثابتة) مباني وغيرها	ممتلكات والالات ومعدات
نفقات ايرادية مؤجلة	موجودات غير ملموسة
مصادر التمويل طويلة الاجل	حقوق الملكية
قروض طويلة الاجل من قيل المالكين	مساهمات اضافية من حملة الاسهم
مدينون	ذمم مدينة
مصادر التمويل قصيرة الاجل	المطلوبات
حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر	بيان الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر
ايراد النشاط الجاري	الايرادات
كلفة الخدمات الادارية	مصاريف عامة وادارية
صافي كلفة النشاط الجاري	كلفة الايرادات
فائض النشاط الجاري	مجم الربح
فوائد وايجار	مكاسب وايرادات اخرى

ويرى الباحثان ان توحيد المسميات للنظام المحاسبي الموحد وفقاً للمعايير الدولية سيكون له دور كبير في إعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة وخصوصاً بعد انفتاح العراق للسوق العالمية ودخوله في عقود ومشاركات مع الشركات الأجنبية .
والآن سنقوم بعرض القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية

شركة غاز البصرة "شركة مختلطة" محدودة "
بيان الوضع المالي كما في /31 كانون الأول/ 2013

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	2013 دينار
	1	
		الموجودات
		الموجودات الثابتة
		الموجودات الثابتة القائمة (بالقيمة
	11	الدفترية)
	118	موجودات غير ملموسة
	12	موجودات قيد الانشاء
		الموجودات المتداولة
	13	المخزون
	152	استثمارات مالية قصيرة الأجل
	16	ذمم مدينة
	18	النقود
		مجموع الموجودات المتداولة
		مجموع الموجودات
	19	الحسابات المتقابلة

	<u>مصادر التمويل</u>	2
	<u>حقوق الملكية</u>	
24000000000000	رأس المال المدفوع	21
(51310735174)	خسائر متراكمة	22
1434031575076	مساهمات اضافية من حملة الاسهم	241
1406720839902		
	<u>المطلوبات</u>	
7746066859	مخصصات	23
268726212585	ذمم دائنة	26
276472279444		
1683324397895	مجموع مصادر التمويل	
113102000000	الحسابات المتقابلة	

شركة غاز البصرة "شركة مختلطة" محدودة
بيان الربح او الخسارة والدخل الشامل الاخر للسنة المالية المنتهية في 31/كانون الأول /2013

2013 دينار		رقم الدليل المحاسبي	رقم الكشف
327277476609	<u>الايرادات</u>	45-41	
140429849101	<u>تنزل كلفة الايرادات</u>		
36945593366	كلف الإنتاج	5	
177375442467	كلف الخدمات الإنتاجية	6	
	صافي كلفة الإنتاج		
205043685	ينزل التغير في مخزون الإنتاج التام	4122	
177170398782	صافي كلفة الايرادات		
150107077827	مجمل ربح		
26562599	يضاف: فوائد و إيجار أراضي دائنة	46	
124860913247	تنزل كلف الخدمات الإدارية و التمويلية	8	
25272727179	فائض العمليات الجارية		
1950000	<u>تنزل المصروفات التحويلية والأخرى</u>		
76581512353	المصروفات التحويلية	39	
76583462353	المصروفات الأخرى		
	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى		
51310735174	خسائر الفترة		
	دخل شامل اخر		
51310735174	مجموع الدخل الشامل الاخر		

أثبات فرضية البحث:

بينت نتائج التحليل العملي للقوائم المالية للشركة (قائمة الدخل والميزانية العمومية) وفقاً لمعيار IFRS 11 تحقيق الشركة وحسب قائمة كشف الدخل أرباح في حين أظهرت قائمة الدخل في ظل النظام المحاسبي الموحد تحقيق الشركة لخسارة كما أظهرت قائمة الميزانية وفقاً لمعيار IFRS 11 اختلافات كبيرة على مستوى الموجودات والمطلوبات وحقوق المالكين وهذه النتائج تؤكد فرضية البحث والتي كان مفادها.

((لا تتوافق إجراءات القياس والإفصاح عن الترتيبات المشتركة للشركات المحلية مع الشركات الأجنبية))

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- من خلال دراسة المعيار الدولي للتقرير المالي "الترتيبات المشتركة" في الجانب النظري والتطبيقي من هذا البحث تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية :-
- 1- أن أحد الأسباب الرئيسية لإصدار المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 11 هو زيادة إمكانية المقارنة في إطار المعايير الدولية للإبلاغ المالي عن طريق إلغاء الخيارات في استخدام طريقة التوحيد التناسبي. وبدلاً من ذلك ، يجب أن يتم المحاسبة بطريقة واحدة هي طريقة حقوق الملكية
 - 2- أن الغرض من المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 11 هو توسيع التركيز على أنواع وتطبيقات الترتيب المشترك ، بحيث لا يكون هيكل الترتيب المشترك هو العامل الوحيد الذي يتم النظر إليه في تحديد نوع الترتيب.
 - 3- يبين المعيار الدولي IFRS 11 آليات التعاقد ما بين الشركاء والالتزامات المترتبة على الشركاء والكيفية التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات.
 - 4- أن معيار التقرير المالي IFRS 11 قد تناول بشكل مباشر وبشيء من التفصيل المحاسبة عن المشاريع المشتركة وتحديد التزامات كل طرف ومقدار السيطرة التي يتمتع بها كل طرف مشترك بحيث تكون السيطرة على المشروع بموجب الترتيبات التعاقدية وليس بحجم الحصة التي يمتلكونها في الترتيب.
 - 5- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في العراق وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية متمثلة بـ صور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.
 - 6- أن تعديل النظام المحاسبي القائم يلعب دور هاماً في تحقيق الانسجام مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية بما يسمح بالسير نحو الإمام باتجاه دخول السوق الدولية بما يعطي القطاع العام بعداً إقليمياً ودولياً يساعد على تحفيز الاستثمارات الوطنية والأجنبية وتنميتها.
 - 7- لا تتضمن التشريعات المحلية باتجاهيهما المحاسبي والقانوني حالات على ما يجب ان تكون عليها الترتيبات المشتركة وهذا بعد ذاته يشكل عائق أو تحدي في البيئة المحلية من الناحية القانونية والمحاسبية .
 - 8- لا يوجد قانون يسمح للقطاع الحكومي في العراق الدخول في عقود مشاركة أو تأسيس ترتيبات فيما يخص الاستثمار في قطاعي النفط والغاز وخصوصاً مع وجود قانون يمنع الاستثمار في قطاعي النفط والغاز.
 - 9- أن الاتفاقيات التعاقدية تسمح عادة بإنشاء مجموعة من الترتيبات المشتركة ، وعادة ما تأخذ هذه الترتيبات درجة عالية من التعقيد، وعليه يجب أن تكون الأطراف واضحة منذ البداية عند تشكيل هيكل الترتيب من خلال تحديد الأطراف المسيطرة و تحديد مساهمة الأطراف في الترتيب والمكافأة المستحقة لكل طرف منها.
 - 10- ان تطور النشاط التجاري في القطاعات الصناعية الهامة يتم بشكل أساسي من خلال المشاريع المشتركة ، وغالباً ما يتم تشكيلها خصيصاً من أجل القيام بمشاريع مهمة في إطار الشراكة.
 - 11- أن أحكام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 قد شكلت تحديات في المحاسبة الخاصة بالترتيبات المشتركة. واضطرت الشركات إلى إعادة تقييم جميع ترتيباتها المشتركة القائمة وفقاً للنهج الجديد ، ومن المؤكد أن عملية إعادة التصنيف هذه قد تكون عبء عمل كبير ، خاصة بالنسبة للشركات العاملة في الصناعات التي تعد فيها الترتيبات المشتركة إستراتيجية مشتركة لتقاسم التكاليف والمخاطر والمعرفة.
 - 12- ان تطبيق المعايير الدولية عند إعداد القوائم المالية قد نتج عنه تغير في نتيجة النشاط للشركة عينة البحث من تحقيق الربح إلى تحقيق خسارة والتي كانت نتيجة مصاريف التأسيس التي تمت معالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية باعتبارها مصرف فترة وعلى العكس من ذلك تم اعتبارها مصاريف ايرادية مؤجلة وفقاً للنظام المحاسبي الموحد .

التوصيات

- 1- التوجه نحو تبني معيار التقرير المالي الترتيبات المشتركة (IFRS 11) من قبل الشركات العراقية من خلال الدخول في المشاركات التي تسهم في تدعيم الاقتصاد الوطني من خلال زيادة الخبرات والحصول على التكنولوجيا وخلق فرص عمل للتخفيف من البطالة.
- 2- دراسة العقد والية التعاقد من النواحي التعاقدية والقانونية والمحاسبية قبل الدخول في اي شراكات وخصوصا الخارجية منها منعا لأي مخالقات قانونية أو محاسبية وضمانا لاستمرار المشروع المشترك .
- 3- المحافظة على الثروة الوطنية مثل النفط والغاز عند الدخول في مشاركات وعدم هدرها او تبذيرها من خلال إعطاء صلاحيات واسعة للإطراف الخارجية المشاركة في المشروع المشترك .
- 4- دراسة آليات التعاقد ما بين الشركاء والالتزامات المترتبة على الشركاء والكيفية التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات في المشروع المشترك وبما يخدم الجانب العراقي حفاظا على المال العام والثروة الوطنية وبما يخدم البيئة العراقية .
- 5- إصدار قانون خاص للاستثمار في قطاعي النفط والغاز بشكل يضمن الحفاظ على الثروة الوطنية والاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية وعدم السماح للإطراف الخارجية المشاركة بالسيطرة عليها .
- 6- المحافظة على المستوى العام لأسعار السلع والخدمات الأساسية للمواطن العراقي من خلال المحافظة على ثباتها وعدم السماح بالدخول في اتفاقيات ومشاركات تؤدي الى رفع أسعارها والتي تتشكل عبئ على المواطن العراقي وخصوصا إذا تعلقت بسلع ضرورية مثل النفط والغاز
- 7- ضرورة الالتزام بمتطلبات معيار التقرير المالي التي حددها معيار التقرير المالي IFRS 11 والخاصة بالترتيبات المشتركة ، وفي خصوص عينة البحث على شركة نفط الجنوب إثبات مبلغ الموجودات والمقدمة لشركة غاز البصرة كحصة لها في رأسمال الشركة .
- 8- ضرورة تحسين القواعد المحاسبية المحلية و التحديث واستحداث في النظام المحاسبي الموحد لمعالجة القصور فيه والمتعلق بالترتيبات المشتركة من خلال إصدار القواعد المحاسبية المحلية بما يتلائم مع معيار التقرير المالي IFRS 11 والمعايير الدولية الأخرى المرتبطة بالمعيار من اجل عرض البيانات المالية بشكل يتلائم ومتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي .

لمراجع

القرآن الكريم

1-1- المصادر العربية.

- أولاً: الوثائق والمستندات الرسمية
- 1- البيانات المالية لشركة غاز البصرة.
 - 2- قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 المعدل.
 - 3- قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997 المعدل.
 - 4- عقد المشاركة لشركة غاز البصرة.
 - 5- المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) نقابة المحاسبين والمدققين، جمهورية العراق 2017.
 - 6- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2016، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية.
 - 7- ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، دار الوثائق والكتب الوطنية، العراق، 2011.
 - 8- القاعدة المحاسبية رقم (6) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية، ديوان الرقابة المالية.
 - 9- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء (أ) إطار المفاهيم والمتطلبات، 2014 المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين – عمان.
 - 10- إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الثاني 2016، ترجمة: المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين – عمان.

ثانياً: الكتب

- 11- أبو نصار، محمد، وحמידات، جمعة، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي - الجوانب النظرية والعملية"، عمان، الاردن، 2008.
- 12- أبو نصار، محمد، وحמידات، جمعة، "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعملية" عمان- الأردن، 2018.
- 13- الجنابي، عامر محمد سلمان والمشهداني، بشرى نجم عبد الله والتميمي، عباس حميد يحيى، المحاسبة المالية المتقدمة - مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية، العراق - بغداد، 2012.
- 14- غزال، سعاد سعيد، المحاسبة المتقدمة، العراق - الموصل، 2002.
- 15- حماد، طارق عبد العال، "معايير المحاسبة الدولية والمعايير الغرينية المتوافقة معها"، الجزء الثاني، مصر - الاسكندرية 2008.
- 16- الجعرات، خالد جمال، "مختصر المعايير المحاسبية الدولية"، (2014) مطبعة جامعة قاصدي - الجزائر.

رابعاً: الدوريات

- 17- ابراهيم، محمد عبد الله "تأثير تطبيق المعايير المحاسبية المحلية على علاقة العراق مع الشركات الاجنبية - دراسة تحليلية مقارنة لبعض الشركات العراقية والدولية في الصناعات الاستخراجية" بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الواحد والخمسون / نيسان 2017.
- 18- المجتبي، محمد المعتز وعبد الرحمن، مهند وآخرون (2017) "المشاريع المشتركة في ظل معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة - العدد الخمسون.
- 19- محمود، صلاح علي أحمد وحامد، محجوب عبد الله (2017) "دراسة تحليلية للأثار المترتبة على تبني IFRS 9 على السياسات الائتمانية والتمويلية للمصارف العربية" مجلة العلوم الاقتصادية والادارية والقانونية، العدد التاسع - المجلد الأول.
- 20- عبد الرزاق، نور (2017) "المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (31) - دراسة تطبيقية في الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية" مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 12، العدد 40.

ثالثاً: الرسائل والأطاريح الجامعية:

- 21- الطائي، عمار محمود محمد (2018) "المحاسبة عن الترتيبات المشتركة في ظل النظام المحاسبي الموحد" بحث تطبيقي على عينة من شركات وزارة الصناعة والمعادن- بحث محاسبة قانونية، جامعة الدول العربية / المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- 22- سبتي، نور سمير (2017) "القياس والأفصاح عن الترتيبات المشتركة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية لتعزيز جودة الإبلاغ المالي - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية" رسالة غير منشورة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجامعة المستنصرية، كلية الادارة والاقتصاد.
- 23- الغرابوي، سجاد مهدي عباس (2014) "الإبلاغ المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة على وفق المعايير الدولية للمحاسبة بالتطبيق على شركات السمنت الجنوبية" رسالة غير منشورة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد.
- 24- مهدي، زينب عبد الدايم (2012) "تدقيق المعالجات المحاسبية للمشاريع المشتركة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 31- بحث تطبيقي في عينة من الشركات العامة" رسالة غير منشورة كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسب القانوني، جامعة بغداد / كلية الادارة والاقتصاد.
- 25- السعيد، جبار دخیل معة السعيد (2010) "مدى كفاية النظم والمعايير المحاسبية الدولية في القياس والأفصاح عن الحصص في المشروعات المشتركة - بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت العراقية" بحث محاسبة قانونية، جامعة الدول العربية / المعهد العربي للمحاسبين القانونيين

Foreign Sources:**First: Dissertation & theses**

1) Gobbo, Alice (2017) "Ifs 11- Joint Arrangements: the new project by the IASB to account for joint ventures, Implications and effects on Firms' financial statements", A thesis presented to the Ca'Foscari University of Venice as part of the requirement for the master's Degree programme.

2) Francese, Umberto, (2011) "consolidated financial statements according to IAS/IFRS: Recent what's new under IFRS11? Evidences from an Italian Case study" A thesis presented to the scuola Dottorale. Invernazione di Diritto ED Economia" Tullio Ascarelli" as a part of the requirement for the doctor of dottorato de ricerca in economia aziendale.

Second: Researches and periodicals

3) Catuogno, Simona, and, Allin, Allin, Alcssand and other, (2015), "Information perspective and determinates of proportionate consolidation in Italy, An ante IFRs, 11 analysis".

4) Saquis, Reguel will and santos, Aviovaldo dos, (2018) "Impacts of the elimination of the proportionate consolidation on Itausa financial statements" R.conotFin- uspsao Paulo, V.29, n.77, p.213- 228, mai./ago.2018.

5) Issakova, S.A, Moldabekova. A. Sh, and others (2017) "Preparing consolidated financial in Accordance with IFRS" European Research Studies Journal, Volume XX Issue 3A, 2017.

6) Devaile, A and Rizzato, F, (2013) "IFRS3, IAS 31 and disclosure: The determinants of the Quality of disclosure" GSTF Journal on Buss Business Review (GBR) Vol.2, No.4, July 2013.

7) Posipisil, Jiri and Vomackva, Hana (2018) "Business Combination: of Czech companies: empirical analysis of their Typology" Acta Universitatis Agriculturae et silviculturae mendeliancae brunensis volume 66.

8) Scoliu, marian, (2018) "Fair value versus historic cost: advantages and disadvantages" Ecoforum vaulue 7, Issuee2 (15), 2018.

Third: Publications:

9) Annual Improvements to IFRS standards 2015- 2017 Cycle, IASB Issues (2017).

10) IFRs at A Glance, IFRS3 Business combinations, BDO, Issues (2018).

11) Separate Financial statement (2015) AASB standard, AASB 127, August, 2015.

12) Summary of IAS 27 Cas amended by Annual Im – prove- ments to IFRSs in 2011.

13) Navigating the changes to international financial reporting standers, a briefing for chief financial officers, December, 2017, Grant Thornton, An instinct for growth.

14) Application of IFRS9 Financial instruments for the public sector, government financial reporting manual (FREM) exposure draft No: (16) 01, 2016.

15) IFRS care Tools, IFRs update of standards interpretations in issue at 31 March 2018, issue by Ey.

16) IAS 28 Investments in associates and Joint ventures, Fact sheet, issue by CPA Australia, 2015.

17) Ernst and Young (2011) Accounting for joint arrangements in the power and utilities sector

18) Ernst and Young (2014) Challenges in adopting and applying IFRS 11

19) Ernst and Young (2015) Financial reporting developments A comprehensive guide Equity method investment

Fourth: Procedia

20) Gluzova, Tereza (2015) "Consolidation Exemptions under IFRS" procedia economic and finance, 15th Annual conference on Finance and accounting, ACFA Prange 2015, 29th May, 2015.

Fifth: Internet Sources

21) Determine the destination, All about IFRs 9 in 5 minutes, IFRS 9 compliance – Ordade. [https://go.oracle.com/ifrs9- Compliance](https://go.oracle.com/ifrs9-Compliance).

22) IAS 28 – investment in a ssociates and joint venture, (2011), issue by IASB <http://iaspus.com/en/standards/ias/ias28.2011>.

Adoption of the International Financial Reporting Standard IFRS11 Constraints and Remedies (Application in Basra Gas Company)

Rasha Abid almajed Saeed

mohammed abidulaa ibraheem
College of Administration and
Economics - University of Baghdad,
Iraq

Received:23/6/2019

Accepted :22/10/2019

Published :October / 2020



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International \(CC BY-NC 4.0\)](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

Abstract

The aim of this study is to highlight on the concept of joint arrangements and projects in accordance with IFRS 11, in addition the study also focusing on accounting standards and IFRSs which are relevant to this standard. With a description of the legislative and accounting challenges in the Iraqi environment facing the application of IFRS 11, as well as studying the reality of accounting in such economic activity of companies operating in this sector.

In order to achieve the study objectives, the researcher conducted a comparative analysis between IFRS 11 (Joint Arrangements) and the Iraqi Unified Accounting System, In the second step, IFRS 11 is applied to the Basrah Gas Company's (research sample).

The study found some conclusions one of the important is a wide gap between the unified accounting system which is applied in Iraq and the IASs/IFRS, and with local accounting application requirements, namely, the lack of disclosure in the financial reports of joint arrangements , obstacles and challenges in the local environment from the legal and accounting aspects when adopting or applying the IFRS11.

The study also presented a set of recommendations, the most important of which is the trend towards adopting the financial reporting standard (IFRS 11) by the Iraqi companies through entering into partnerships that contribute to strengthening the national economy in order to increase expertise and access to technology and create job opportunities to alleviate unemployment.

Key terms for research / joint arrangements, unified accounting system, international accounting standards, international financial reporting standards 11IFRS