



تكيف معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS11 – "الترتيبات المشتركة" في تعزيز متطلبات الإفصاح المحاسبي

Adapting IFRS 11 - "Joint Arrangements" to enhance accounting disclosure requirements

دراسة علمية تعالج مشكلة في المجتمع العراقي ضمن اختصاص الباحثين الدقيق

في الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف

م. د. تيسير جواد كاظم سلطان⁽¹⁾ م. د. نهلة عبيس طلال⁽²⁾ م. د. عدنان عباس عبد النبي⁽³⁾

nahla.talal@atu.edu.iq

taisir.j@s.uokerbala.edu.iq

المستخلص :

يوضح معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 11 أهم أسس ومبادئ المعالجات عن الترتيبات المشتركة التعاقدية مع الغير، وعلى الشركة التي تشارك في هذا النوع من الترتيبات أن تحدد نوع هذه الترتيبات عن طريق تقييم حقوقها والتزاماتها المالية التي تنطوي هذه المشاركة، وأن تقوم بعملية المحاسبة عن هذه الحقوق والالتزامات على وفق الترتيبات المشتركة، ودخلت الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف مع أحد الأطراف الخارجية في ترتيب مشترك من النوع الثاني إلا وهو المشروع المشترك ويكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة ويعتمد التصنيف على حقوق صافي الأصول المتصلة بهذا الترتيب المشترك، وتهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على هذا المعيار المحاسبي المهم، وتكيف تطبيقه في الشركات العاملة في القطاع الصناعي العام ومنها: الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف التي تحتاج إلى تنظيم مثل هذه الترتيبات المشتركة التي تتعامل بها مع أطراف خارجية بما يضمن إختيار نوع الترتيب المشترك وتأثير طريقة القياس المحاسبي على أصول كلا الطرفين وتأثير طرائق القياس المحاسبي المطبقة في تعزيز متطلبات الإفصاح المحاسبي وتحسين طرائق عرض القوائم المالية على وفق متطلبات هذا المعيار.

Abstract :

IFRS 11 clarifies the most important foundations and principles for dealing with contractual joint arrangements with third parties. The company that participates in this type of arrangement must determine the type of this arrangement by assessing its financial rights

and obligations that this participation entails and accounting for these rights and obligations in accordance with the joint arrangements. The General Company for Rubber and Tire Industries in Najaf Governorate entered into a second type of joint arrangement with an external party, which is a joint venture, for the parties that have joint control. The classification depends on the rights of the net assets related to this joint arrangement. The study aims to shed light on this important accounting standard and adapt its application to companies operating in the public industrial sector, including the General Company for Rubber and Tire Industries in Najaf Governorate, which needs to organize such joint arrangements that it deals with external parties in a way that ensures the choice of the type of joint arrangement, the impact of the accounting measurement method on the assets of both parties, and the impact of the applied accounting measurement methods in enhancing accounting disclosure requirements and improving the methods of presenting financial statements in accordance with the requirements of this standard.

أولاً . وصف مشكلة الدراسة المجتمعية : نتيجة التطورات الكثيرة التي ظهرت في السنوات الأخيرة وخاصة في حقل المحاسبة المعرفي والانتشار الواسع للشركات العالمية قامت المنظمات المهنية المحاسبية بإصدار المعايير المحاسبية التي من شأنها الحد من المشكلات التي تواجه الشركات وخاصة مشكلة الدخول في مشاريع تعاقد مشترك بين الأطراف وكيف تتم المحاسبة عن هذا النوع وفي حالة كون أحد الأطراف المشاركة هي الشركات التي ينبغي عليها إعداد القوائم المالية المجمعة ووفق ما ذكر أعلاه يمكن التعبير عن مشكلة البحث في التساؤل الآتي :

ما التحديات التي تواجه **معمل إطارات بابل أحد تشكيلات الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات** نتيجة عدم تطبيق معايير الإبلاغ المالي ومنها معيار **IFRS11** الموسوم بعنوان "الترتيبات المشتركة وانعكاسه على مستويات الإفصاح المحاسبي وتعزيزاته في القوائم المالية لهذه الشركة؟".

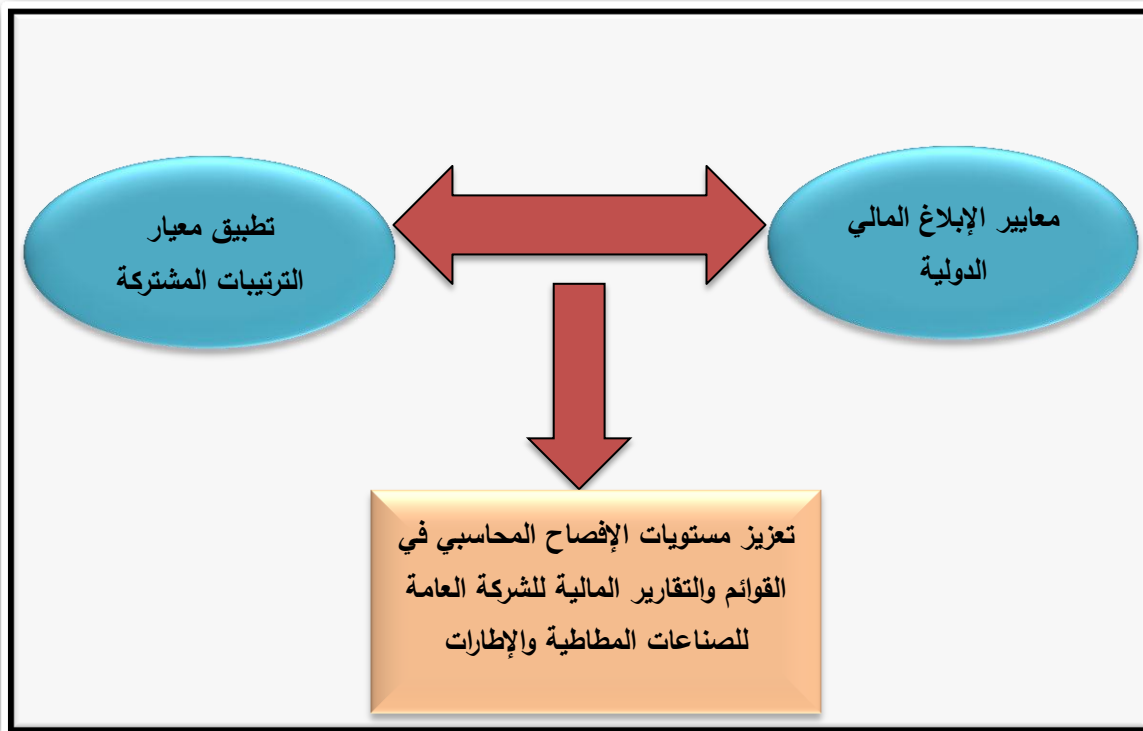
ثانياً . أهداف الدراسة المجتمعية : تهدف الدراسة المجتمعية إلى تحقيق الأهداف الآتية :

1. توضيح مفهوم السيطرة المشتركة وتحديد نوع الترتيبات المشتركة وخصائص هذه الترتيبات وتحديد القوائم المالية التي ينبغي أن تقوم الأطراف المشتركة بإعدادها على وفق متطلبات هذا المعيار المحاسبي .
2. تأطير الدراسة بشكل نظري بعد التعرف على أدبيات هذا المعيار معيار الإبلاغ المالي الترتيبات المشتركة **IFRS11** .
3. التعريف بالشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات أحد تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن في جمهورية العراق شركة رائدة في مجال صناعة الإطارات ذات الجودة العالية ومصانعها ومنها معمل إطارات بابل في محافظة النجف الأشرف .
4. معالجة مشكلة الدراسة المجتمعية نتيجة عدم تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ومنها معيار رقم (11) الموسوم " الترتيبات المشتركة " ودوره في تعزيز مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم والتقارير المالية للشركات التي لديها الرغبة في تطبيق هذه المعايير ومنها معيار الترتيبات المشتركة .

5. التعرف على الأهداف الرئيسية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11) " الترتيبات المشتركة " وعرض لأهم خصائص الترتيبات المشتركة وبيان أنواعها والإفصاحات التي يتطلبها معيار الإبلاغ المالي الدولي الموسوم ومن ثم معالجة مشكلة الدراسة المجتمعية مساهمةً من الباحثين في تقديم أفضل الحلول الناجعة لمعالجة المشكلة المحاسبية .

ثالثاً . **المخطط الإجرائي للدراسة** : يمكن وضع مخطط إجرائي مركز يتم تصميمه بشكل مناسب ينسجم مع أهمية الدراسة المجتمعية في حقل المحاسبة بحيث يسهم المخطط في تبسيط جذور المشكلة وحلها وتحقيق أهداف الدراسة المجتمعية الخاصة بالشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات / معمل إطارات بابل في محافظة النجف الأشرف وكما في الشكل الآتي :

شكل (1) : المخطط الإجرائي للدراسة المجتمعية



المصدر : من إعداد الباحثين .

رابعاً . **معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS11 والذي يحمل عنوان " الترتيبات المشتركة "** : يمكن تناول معيار الترتيبات المشتركة من زوايا محددة تخص الدراسة تتعلق بالنشأة التاريخية ، المفهوم ، التصنيف ، الخصائص ، الأنواع ، ومستويات الإفصاح وكالاتي :

1. **النشأة التاريخية لمعيار الترتيبات المشتركة** : تعد ظاهرة تنفيذ المشاريع المشتركة بين عدة أطراف من الطواهر الحديثة وأن أول ظهور لها كان في منتصف ثمانينيات القرن الماضي وكانت في بداية تطورها وأستغرق هذا التطور عدة سنوات للتفكير واعداد المعيار الخاص بهذه الظاهرة بواسطة الجهات المختصة ولذلك استغرق الأمر عن طريق لجنة المعايير المحاسبية الدولية فترة طويلة لإعداد المعيار المحاسبي الخاص بتنفيذ المشاريع المشتركة وكان أول معيار

قد صدر في عام 1990م ، بأسم (التقارير المالية للحصص في المشاريع المشتركة IA31 (Camfferman&Zef)،(2006:268-269) ، وفي عام 2003م قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعادة النظر في تسمية المعيار الخاص بالترتيبات المشتركة ليصبح بأسم (الحصص في المشاريع المشتركة) وكان هذا التعديل متوافقاً مع التعديلات التي أجريت على المعيار المحاسبي IAS27 البيانات المالية ومحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والمعيار المحاسبي IAS28 محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة (IFRS Foundation)،(11: 2011) ، ولقد حدد المعيار أنه تتم المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة وفق الشكل أو الهيكل القانوني للمشروع بدلاً من قضايا تغليب الجوهر والواقع الاقتصادي للكيان المحاسبي المشترك (Tiron-Tudor&Muller)،(17:2009) ، وفي هذه الحالة يسمح بعملية المحاسبة عن الحصص باختيار طريقة التوحيد النسبي أو طريقة حقوق الملكية وخاصة في حالة الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة (26- 25 : Alexander)،(et. al. 2014) ، وفي شهر سبتمبر من عام 2011م تم إصدار المعيار الجديد المعنون بالترتيبات المشتركة IFRS11 كي يحل محل المعيار الدولي IAS 31 ويستخدم هذا المعيار نفس المصطلحات المستخدمة في ذات المعيار المحاسبي الدولي IAS31 ولكن بعض المضامين ربما تكون مختلفة المفهوم من زوايا أخرى (Ernst & Young)،(4:2011) ، وأدى هذا التعديل الى حصول التغييرات في مصطلحات ومفاهيم كانت مستخدمة في المعيار وبالنتيجة فإن هذا المعيار لا يعكس موضوع المعيار فقط ولكن يعكس المحتوى بشكل أكثر وضوح من المعيار IAS 31 ، ويعد المعيار الجديد IFRS11 معوضاً للمعيار السابق IAS31 المشروع المشترك بأنه نوع من أنواع الترتيبات المشتركة (Hanetseder & Stockinger،2:2014) ، وقام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بدمج كلا من العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة والأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة في ترتيب واحد بعنوان العمليات المشتركة ويرجع السبب لمراجعة معيار المحاسبة الدولي IAS 31 إلى التحسين المستمر جودة الخدمات المحاسبية عن المشاريع المشتركة وقام المجلس بعدة تغييرات وكانت أبرز هذه التغييرات لمعالجة نقاط الضعف في المعيار السابق والمتمثلة بالآتي :

1. في المعيار المحاسبي السابق تتم المعالجة المحاسبية بطريقة التجميع النسبي أو طريقة حقوق الملكية.
2. إن المحاسبة في المشروع المشترك كانت تتحدد عن طريق طبيعة المشروع فضلاً عن ذلك فإن مجلس المعايير المحاسبية أستغل فرصة تحسين متطلبات الإفصاح عن المشاريع المشتركة (BDO)،(14:2013) .
2. مفهوم معيار الترتيبات المشتركة : يعرف المعيار الدولي للتقرير المالي الترتيبات المشتركة IFRS11 بأنه ذلك الاتفاق التعاقد الذي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر عن طريق الموارد المتاحة بتنفيذ نشاط محدد وتقاسم السيطرة عليه (Herauf & Hilton، 550: 2016)، كما توصف بأنها شكل من أشكال التعاون أو العمل المشترك بين طرفين أو أكثر تنشأ عنه كيانات جديدة أو عمل مشترك باتفاق تعاقد وتتم السيطرة عليه بشكل مشترك (سعيد، 545:2020) ، والترتيب المشترك ترتيب يكون بين طرفين أو أكثر وفيه سيطرة مشتركة ويكون للترتيب المشترك مجموعة من الخصائص أهمها الآتي (www.ifrs.org) :

1. الأطراف تكون مقيدة بترتيب تعاقد.
2. الترتيب التعاقد يمنح الطرفين أو أكثر من طرفين من تلك الأطراف السيطرة المشتركة والترتيب المشترك أما أن يكون عملية مشتركة أو مشروع مشترك.
3. مبدأ عمل معيار الترتيبات المشتركة : يعترف الطرف في الترتيب المشترك بحقوقه والتزاماته الناشئة عن هذا الترتيب، وعن طريق هذا التطبيق بالإمكان أن يعكس الترتيب الجوهري والاقتصادي للمشروع المراد انجازه وإمكانية تعزيز الإتساق لأنه يوفر النتيجة المحاسبية لهذه الأنواع من الترتيبات المشتركة وإمكانية المقارنة بين البيانات المالية (IFRS)

Foundation، 7: 2011 ، ويتم التقييم للحقوق والالتزامات على وفق الإرشادات في المعيار الجديد IFRS11 وعن طريق تطبيق هذا المبدأ يمكن أن يعكس الترتيب الجوهر الاقتصادي للمشروع المراد القيام به وإمكانية تعزيز الاتساق لأنه يوفر النتائج المحاسبية لكل نوع من الترتيب المشترك، فضلاً عن ذلك إمكانية المقارنة بين البيانات المالية وتحديد المؤشرات ومنها (الشكل القانوني والهيكل والحقائق والظروف التي تتضمن النظر فيما إذا كان الأطراف المعنية أكملوا الترتيبات بحث يستفيد الجميع من كافة المنافع الاقتصادية الممكنة (IFRS Foundation، 5:2011) ، وينطبق المعيار المالي الدولي IFRS11 على جميع الكيانات التي تعد طرف في الترتيب المشترك وقدم تعريف جديد للسيطرة المشتركة ويتمشى مع نموذج جديد للسيطرة والذي قدمه معيار " IFRS10 القوائم المالية الموحدة" (BDO)، (4:2013 وعرفت السيطرة بأنها تحكم المستثمر في الشركة المستثمر فيها في حالة لدية حقوق لعوائد متغيرة من المشاركة في الشركة المستثمر فيها ولديه المقدرة على التأثير على تلك العوائد وعن طريق سلطته على الشركة المستثمر فيها Alexander، et . al .، (2:2014) ،"وتم تعريف السيطرة المشتركة من زاوية أخرى بأنها المشاركة المتفق عليها تعاقدياً للسيطرة على ترتيب ما التي لا توجد إلا عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة موافقة بالأجماع من كافة الأطراف التي تتقاسم السيطرة (Ernst & Young، 800: 2016) ، ففي بعض الحالات وعندما تكون جميع الأطراف أو مجموعة منها قادرة على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل واضح على قضايا الترتيبات لدى الأطراف تسيطر على الترتيب بشكل جماعي بحيث تؤدي القرارات التي يتم الاتفاق عليها من أحد أطراف الترتيب المشترك إلى سيطرة مشتركة ، فعلى سبيل المثال هناك ترتيب لطرفين ويكون لكل واحد منهما حق التصويت بنسبة 50% وفي مضمون العقد المبرم تم الاتفاق على أن 51% من حق التصويت كشرط رئيس لاتخاذ القرارات المهمة فيما يخص الأنشطة للمشروع ففي هذه الحالة فإن الطرفين قد أتفقا بشكل ضمني أن تكون لديهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب المحاسبي المهم (حميدات، 878:2019) .

4. **خصائص معيار الترتيبات المشتركة :** عبارة عن ترتيبات مشتركة يتم عن طريقها حصول طرفين أو أكثر على سيطرة مشتركة ، هذا وتمتع الترتيبات المشتركة على وفق هذا المعيار بالخصائص الآتية (أبو نصار وحميدات ، 693 : 2020 :

- أ. يكون كافة الأطراف ملزمين بالترتيب الموقع بينهما .
- ب. إن الترتيبات التعاقدية تعطي إثنان أو أكثر من أطراف العقد عملية السيطرة على الترتيب المشترك .
- ج. تصنف الترتيبات التعاقدية أما ترتيبات تعاقدية تشغيلية أو مشاريع مشتركة .
5. **أنواع الترتيبات المشتركة :** تكون الترتيبات المشتركة وفقاً لهذا المعيار على نوعين رئيسيين هما كالاتي (المعايير الدولية للتقرير المالي ، 2017 : 494 - 495) :

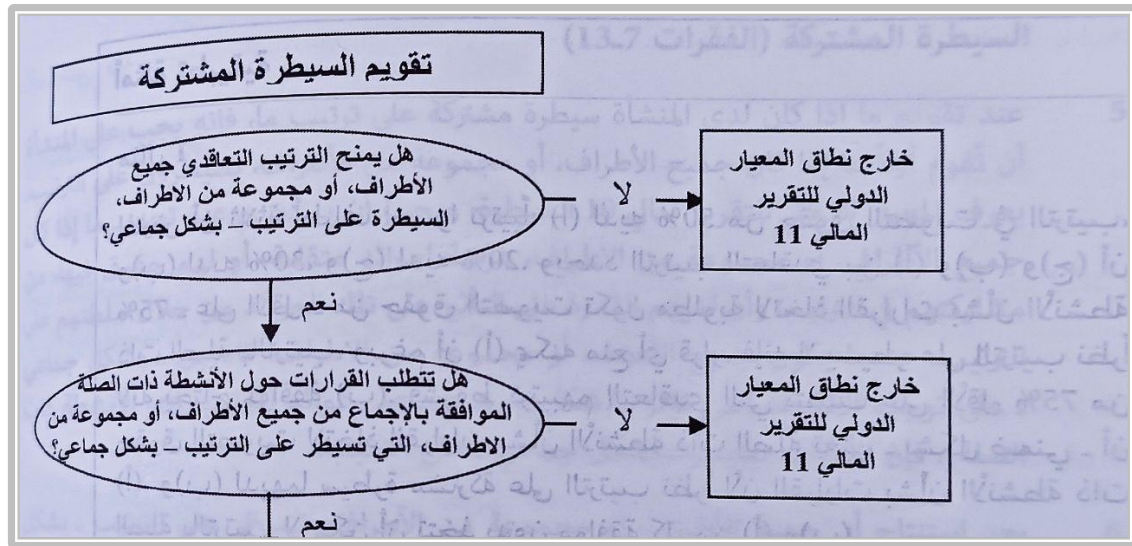
أ. **الترتيبات التشغيلية المشتركة:** عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في أصول وعليها التزامات تتعلق بالترتيبات المشتركة ، وتسمى هذه الأطراف على وفق هذا النوع بالترتيبات التشغيلية .

ب. **المشروع المشترك :** عبارة عن ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على هذا الترتيب حقوق في صافي الأصول المرتبطة بهذا الترتيب ، وتسمى الأطراف على وفق هذا النوع بالمشروع المشترك أي وجود شخصية اعتبارية للمشروع المشترك مسيطر عليها من أكثر من طرف داخل هذه الترتيبات المشتركة .

6. **تقويم السيطرة المشتركة :** قبل تقويم مدى وجود سيطرة مشتركة لمنشأة في ترتيبات مشتركة ، على المنشأة أن تقيم بدايةً مدى وجود سيطرة للأطراف المشاركة في الترتيبات المشتركة بشكل كلي أو لجزء من المجموعة على الترتيبات

المشتركة ، تقوم المنشأة بتقويم مدة وجود سيطرة لها في الترتيبات المشتركة ، تكون السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يكون اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف التي تتحكم مجتمعة في قضايا الترتيبات المشتركة ، أن اشتراط الحصول على الموافقة بالإجماع يعني أن أي طرف من أطراف السيطرة على الترتيبات المشتركة يمكن أن يمنع أي طرف من أطراف أخرى ، أو مجموعة من الأطراف من اتخاذ قرارات من جانب واحد بخصوص الأنشطة التشغيلية والمالية والاستراتيجية من دون موافقتها والشكل الآتي يوضح تقويم السيطرة المشتركة .

شكل (2) : يبين تقويم السيطرة المشتركة على وفق معيار IFRS11



المصدر : المعايير الدولية للتقرير المالي ، الكتاب الثاني ، دار الكتب والوثائق في بغداد ، الطباعة شركة أم بي جي العالمية في لندن ، 2017 .

7. تعزيز متطلبات الإفصاح في القوائم المالية لأطراف في الترتيب المشترك : ينبغي أن يفصح المشاركون في قوائمه المنفصلة ومن ثم قوائمه المالية الموحدة عن الآتي :

أ. تعزيز الإفصاح عن الترتيب التشغيلي المشترك :

1. نصيبه في الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة مصنفة وفقاً لطبيعة كل أصل وليس كاستثمارات .
2. أية التزامات تم تحملها، مثل تلك التي تم تحملها في تحويل حصته في الأصول .
3. حصته في أي التزامات تم تحملها بالمشاركة مع مشاركين آخرين فيما يتعلق بالمشروع .
4. أي إيراد من بيع أو استخدام حصته في إنتاج المشروع المشترك وكذلك حصته من أي مصروفات يتحملها المشروع .

ولأن المشاركون يقوم بتسجيل تلك البنود في قوائمه المالية المنفصلة، ومن ثم قوائمه المالية الموحدة، لذا فإن لا يتطلب قيامه بأجراء أية تعديلات أو إجراء آخر عند إعداد القوائم المالية الموحدة فيما يخص تلك البنود ويمكن تطبيق طريقة التجميع التناسبي في المحاسبة الحصص في الوحدات المشتركة (السعيد ، 2010 : 74) .

ب. **تعزيز الإفصاح عن المشروع المشترك :** يتم الاعتراف بالمصالح الخاصة بالمشروع المشترك كاستثمار وباستخدام طريقة الملكية وعلى وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي الموسوم رقم (IAS28) والذي يغطي الاستثمار في الشركات الزميلة وكذلك المشاريع المشتركة ، إلا إذا تم استثناء المنشأة من استخدام طريقة الملكية وكما حدد ذلك في المعيار رقم (28) ، أي بمعنى إذا تم تأسيس شركة خاضعة للسيطرة المشتركة لأكثر من طرف (شركة) فإن كل طرف مشارك يسجل في سجلاته المختصة حساب مختص (الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة) بمقدار مساهمته بالمشروع المشترك ، أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة التي لا تمتلك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الموسوم رقم (IFRS9) : الأدوات المالية إلا إذا كان لها تأثير هام على المشروع المشترك ، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي الموسوم رقم (IAS28) (أبو نصار وحמידات ، 2016 : 810) ، ويمكن توضيح نوع التأثير على وفق شكل الاندماج المحاسبي كما في الجدول الآتي .

جدول (1) : نوع التأثير المعنوي على وفق أشكال اندماج الأعمال

الشركة الزميلة	المشاريع المشتركة (وحدات خاضعة لسيطرة مشتركة)	الشركة التابعة	الشكل الاقتصادي
تأثير جوهري	سيطرة مشتركة	سيطرة كاملة	نوع التأثير
الملكية	التوحيد التناسبي / الملكية	قوائم مالية موحدة	طريقة المحاسبة
IAS 28	IAS 31	IAS 27	المعيار المحاسبي المعتمد

المصدر : الغرباوي ، سجاد مهدي عباس ، الإبلاغ المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة على وفق المعايير الدولية للمحاسبة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2014 .

خامساً . نبذة تعريفية عن الشركة العامة لصناعة المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف ومصانعها : تعد الشركة العامة لصناعة الإطارات في محافظة النجف الأشرف إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن وقد تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس المرقمة (58) في 31/12/1997 م استناداً لإحكام المادة (6) من قانون الشركات المرقم (23) لسنة 1997م برأس مال قدره (5,029,000,000) فقط خمسة مليارات وتسعة وعشرون مليون دينار عراقي لا غير وتقع هذه الشركة في محافظة النجف الأشرف وعلى مسافة تقدر بحوالي (160 كم) جنوب غرب محافظة بغداد وعلى طريق الشارع العام الرابط بين محافظتي النجف و كربلاء المقدستين في الجهة اليسرى لطريق الذهاب من محافظة النجف الأشرف وتهدف إلى المساهمة في تدعيم الاقتصاد الوطني في مجال تصنيع الإطارات والأنابيب مختلفة الأحجام والأنواع ومنتجات المطاط بنوعيه الطبيعي والصناعي وبما يحقق أهداف خطط التنمية . وتم دمج الشركة العامة لصناعة الإطارات في محافظة النجف الأشرف والشركة العامة للصناعات المطاطية في محافظة الديوانية في شركة واحدة تحت

مسمى (الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات) وذلك حسب الأمر الإداري المرقم 2946 في 14 / 9 / 2015 والمعطوف على الأمر الوزاري المرقم 411 / 24 / 33832 في 6 / 8 / 2015 ، ويتمثل نشاط الشركة الرئيس في إنتاج الإطارات الشعاعية لسيارات الصالون والحمل الخفيف وهناك خطط مستقبلية لإنتاج الإطارات الخاصة بسيارات الحمل الثقيل والزراعي فضلاً عن إنتاج مادة المطاط معاد الحيوية في حين يشمل نشاط الشركة الفرعي القيام بعملية إنتاج الصوندات ، الخراطيم وكذلك المنتجات التي يدخل المطاط في تكوينها كأدوات احتياطية (سلع مطاطية) ، هذا وتتألف الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات من مجموعة مصانع رئيسية مهمة ومنها كل من " مصنع إطارات بابل ويتألف بدوره من خطي إنتاج فرعين هما خط إنتاج أنابيب السيارات الداخلية وخط إنتاج المطاط المعاد الحيوية والذي يعرف محلياً بأسم الركليم ، مصنع إطارات الديوانية ، ومصنع المنتجات المطاطية " (تقرير الإدارة للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات في محافظة النجف الأشرف ، 2023 : 1) ، وسيركز الباحثون إنجاز دراستهم العلمية في مصنع إطارات بابل والذي يقع في مقر الشركة في محافظة النجف الأشرف – ناحية الحيدرية .

سادساً . العقد المبرم بواسطة الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات مع الأطراف الأخرى ذات العلاقة :

1. نوع وأطراف العقد المشترك وتاريخه : تم توقيع عقد مشترك (عقد إنشاء مصنع تدوير الإطارات المستهلكة في منطقة الفرات الأوسط) في محافظات (النجف الأشرف – الديوانية – المثنى) ، وأطراف العقد هما كل من (الطرف الأول - الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ويمثلها السيد حيدر ناصر ظاهر المدير العام ورئيس مجلس الإدارة ، الطرف الثاني – شركة بوابة حمورابي الذهبية للمقاولات والتجارة العامة ويمثلها السيد حسين علاء حسين المدير العام المفوض للشركة وتم توقيع العقد بتاريخ 2023/9/22 .
2. الإطار القانوني للعقد وموضوعه : يستند العقد على موافقة وزير الصناعة والمعادن على إنشاء مصنع لتدوير الإطارات المستهلكة في منطقة الفرات الأوسط بموجب كتاب وزارة الصناعة والمعادن دائرة الاستثمارات بالعدد 37266 في 2023/8/27 واستناداً إلى قرار مجلس إدارة الشركة تم الاتفاق بين طرفي العقد بالتعاقد وفق صيغة عقد المشاركة لقيام الطرف الثاني بإنشاء مصنع لتدوير الإطارات المستهلكة في منطقة الفرات الأوسط على الأرض التابعة للطرف الأول (مقر الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات فضلاً عن ساحات تجميع الإطارات المستهلكة الواقعة في محافظتي الديوانية والمثنى على وفق الآليات الخاصة بالتعاقد بعقود المشاركة بين أطراف العقد وحسب نص المادة (15) من قانون الشركات العامة رقم 22 لسنة 1997 المعدل .
3. مدة العقد المشترك : تبلغ مدة العقد بين الأطراف المشتركة (15) خمسة عشر سنة قابلة للتجديد باتفاق الطرفين تبدأ من تاريخ توقيع العقد والمصادقة عليه حسب الأصول .
4. التزامات الأطراف المشتركة : هناك مجموعة من الالتزامات التي ينبغي على الأطراف المشتركة الوفاء بها لضمان سير الأعمال وتنفيذ بنود العقد بشكل سليم وكالآتي :
 - أ. التزامات الطرف الأول : يلتزم الطرف الأول - الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات بمجموعة من الثوابت أهمها الآتي :
 - يلتزم الطرف الأول بتجهيز مصنع التدوير بالمادة الأولية (الإطارات المستهلكة) وعلى وفق الطاقات الإنتاجية المتحققة وبحسب المتوفر منها .
 - يتعهد الطرف الأول بدفع أجور العمل للعاملين في مشروع تدوير الإطارات المستهلكة من واردات المصنع المتحققة ويتم تأمينها عن طريق حساب مصرفي ممول من إيرادات المشروع لتغطية مبالغ الأجور وكافة تكاليف الإنتاج .

- يلتزم الطرف الأول بتزويد الطرف الثاني بالكتب الرسمية ومفاتحة الجهات ذات الصلة وبحسب مقتضيات العمل بما يضمن تنفيذ بنود العقد بشكل مناسب .
- يسهم الطرف الأول بتوفير آليات المناقلة للمادة الأولية والإنتاج التام داخل حدود الشركة وحسب حاجة الطرف الثاني على أن يتحمل الطرف الثاني تكاليف صيانة تلك الآليات.
- ب. **التزامات الطرف الثاني :** يلتزم الطرف الثاني - شركة بوابة حمورابي الذهبية للمقاولات والتجارة العامة بمجموعة من الثوابت أهمها الآتي :
- يلتزم الطرف الثاني بتشغيل الكوادر التابعة للطرف الأول (العاملين) ضمن مشروع تدوير الإطارات المستهلكة .
- يلتزم الطرف الثاني بتطبيق قوانين وأنظمة العمل وشروط السلامة المهنية وتوفير بيئة العمل المناسبة للعاملين والمكائن والمعدات .
- يتعهد الطرف الثاني بتجهيز وتنصيب وحدات توليد الطاقة الكهربائية تكفي للتشغيل الكلي للمشروع وكافة مرافقه الحيوية وبطاقته التعاقدية ومن مناشئ عالمية معتمدة وبمقدار 250 KV على أن تكون تكاليف الوقود والزيوت والصيانة لوحدة التوليد ضمن تكاليف الإنتاج .
- يلتزم الطرف الثاني بالحفاظ على الطاقات الإنتاجية المتفق عليها وتنفيذ أعمال الصيانة المستمرة خلال مدة التعاقد .
- يحق للطرف الثاني تقييم أداء العاملين في المشروع التابعين للطرف الأول ويحق له تغييرهم في حال عدم قدرتهم على تحقيق الطاقة الإنتاجية المطلوبة بعمالة جيدة من طرفه .
- 5. **إدارة المشروع المشترك :** يلتزم الطرف الثاني بإدارة المشروع وبكافة الجوانب الفنية والإدارية والإنتاجية بشرط أن تكون عملية التسويق من مهام قسم التسويق والتصدير التابع للطرف الأول المشترك في العقد فضلاً عن أن عملية الترويج للمنتج وإيجاد قنوات تسويقية بما يضمن تسويق كامل للمنتج من مهام الطرف الثاني وتكون عملية تسعير المنتجات باتفاق من قبل الطرفين .
- 6. **القضايا المالية المرتبطة بالعقد المشترك :** هناك بعض القضايا المالية ضمن عملية التحاسب المالي للعقد المشترك بين أطراف التعاقد أهمها الآتي :
- يكون التحاسب المالي بشكل شهري بموجب المساهمات والمستحقات لكل طرف من أطراف العقد وكما مبين في الجدول أدناه :

جدول (2) : مساهمات ومستحقات أطراف العقد المشترك

ت	التفاصيل	الطرف الأول (الشركة)		الطرف الثاني (المشارك)		الملاحظات
		نسبة المساهمة	المبلغ المستحق	نسبة المساهمة	المبلغ المستحق	
1	تكلفة المواد الأولية (20 ألف دينار / طن)	100%		0%		النسبة متغيرة حسب طرف التجهيز.

النسبة غير قابلة للتغيير.		%0		%100	إندثار الأبنية (مليون دينار / شهرياً)	2
النسبة غير قابلة للتغيير.		%0		%100	كلفة الخدمات (كهرباء + ماء)	3
النسبة غير قابلة للتغيير.		%0		%100	أجور عاملين (14 ألف دينار / طن)	4
النسبة ثابتة		%87		%13	المتبقي من الإيرادات	5

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على العقد المبرم بين الأطراف المتعاقدة .

■ يلتزم الطرف الثاني بدفع بدل اندثار محاسبي للبنية المخصصة للمشروع وبمبلغ قدره (1000000) فقط مليون دينار عراقي شهرياً في موقع النجف .

■ يكون سعر الإطارات المجهزة لصالح مشروع التدوير هو (20000) فقط عشرون ألف دينار للطن الواحد بالنسبة للإطارات التي لم تتحمل أي تكاليف مناقلة ، ويتم خصم كلف نقل الإطارات المستهلكة أن وجدت من سعرها لصالح الجهة التي تتحمل تكاليف عملية النقل .

■ يتحمل الطرف الثاني تكاليف صيانة المكائن والمعدات لمدة سنتين من تأريخ بدء الإنتاج الفعلي ومن ثم بعدها تكون تكاليف الصيانة بعهددة الأطراف المشتركة وبنفس نسبة تقسيم الأرباح بينهما (13% للشركة العامة و 87% للطرف المشارك المستثمر) بشرط أن لا تتجاوز 10% من قيمة الإيرادات وفي حالة تجاوز هذه النسبة يتم توقف العمل ومن ثم تشكيل لجنة مشتركة متخصصة من الطرفين للتحري عن الأسباب وتقديم الحلول المقترحة لها .

سابعاً . المناقشة والنتائج :

1. **المناقشة :** تم مناقشة تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11) " الترتيبات المشتركة " لتعزيز الإفصاح المحاسبي للوحدات الاقتصادية المطبقة للنظام المحاسبي الموحد والذي يفتر إلى تطبيق مثل هذه المعايير المحاسبية الدولية بسبب الإلزام أو الإذعان المفروض بموجب القوانين النافذة التي لم تعطي الحرية الكافية لهذه الوحدات في تطبيق معايير محاسبية دولية تسمح لها بالإفصاح المحاسبي عن الترتيبات المشتركة التي تدخل فيها مع شركات أو مستثمرين داخليين أو خارجيين وتعديل قوائمها وتقاريرها المالية بالحد الذي يسمح لها بتعزيز المعلومات المقدمة لمستخدمي معلوماتها ، وقد تمكن الباحثين من توظيف تطبيق معيار الترتيبات المشتركة لمساعدة الوحدات الاقتصادية الهادفة لتحقيق الربح ومنها (الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات – معمل إطارات بابل) في تعزيز مستويات الإفصاح المحاسبي لديها .

2. **النتائج :** هناك مجموعة من النتائج التي توصل إليها الباحثين وأهمها الآتي :

أ. عند مناقشة الإطار القانوني للعقد المشترك لاحظ الباحثين أن العقد المبرم بين الطرفين ، وهما كل من (الطرف الأول - الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات والطرف الثاني – شركة بوابة حمورابي الذهبية للمقاولات والتجارة العامة) قد حافظ على جميع الحقوق والالتزامات بين الأطراف المشتركة الداخلة في التعاقد .

ب. من الناحية المحاسبية فإن هناك مجموعة معايير من شأنها تنظيم العقود المشتركة بين الأطراف المتعاقدة التي تم إصدارها بواسطة المنظمات المهنية المهتمة بالقضايا المحاسبية المتنوعة ومن الملاحظ أن الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات لم تقم بتطبيق هذه المعايير المهمة مما سيولد مشكلات خاصة في حالة الدخول في عقود مشتركة ومن أهمها معيار **IFRS11** – " الترتيبات المشتركة " .

ج. فيما يخص الجانب المالي توجد بعض الثغرات التي لم تدرس بصورة صحيحة خاصة أن الطرف الأول الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات ظهرت طرف ضعيف وكانت نسبة الملكية 13% وكان من المفترض جعلها منصفة أي بنسبة 50% أو أكثر كي يكون موقف الشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات أقوى ويعزز مكانتها ويزيد من مستوى التأثير المعنوي لها في حالة إصدار القرارات الاستراتيجية المهمة .

د. في حالة تبني تطبيق معيار **IFRS11** – " الترتيبات المشتركة " من شأنه أن يكون موقع الشركة بصورة قوية ويكون لها الخيار في اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة للإفصاح المحاسبي لكافة العقود المبرمة التي ستنفذ بالمستقبل واختيار إحدى الطرائق الموصى بها ومنها طريقة الملكية أو طريقة التوحيد حسب طبيعة العقد والتأثير الجوهرية لنسبة الملكية للعقود المشتركة .

سابعاً . التوصيات : يوصي الباحثون اعتماداً على النتائج المذكورة أعلاه بالتوصيات الآتية :

1. يوصي الباحثون بالالتزام بالإطار القانوني المصاغ لهذا العقد لكونه يحافظ على حقوق والتزامات جميع الأطراف المتعاقدة التي تشرع في الدخول في هذه الترتيبات المشتركة .
2. يوصي الباحثون بتطبيق معيار **IFRS11** – " الترتيبات المشتركة " والذي يعد من أهم المعايير المحاسبية الدولية التي تعالج أشكال التعاقد المشترك نتيجة تنفيذ هذه المشاريع الكبرى .
3. إن حل المشكلات بين الأطراف المتعاقدة والداخلية في تنفيذ مشاريع العقود المشتركة لم يكن أمراً سهلاً وكان لايزال يمثل تحدياً للمهتمين بإصدار المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ومنها معيار **IAS 31** - " التقارير المالية للحصص في المشاريع المشتركة " ومعيار **IFRS11** – " الترتيبات المشتركة " والذان يعززان مستويات الإفصاح المحاسبي للشركات الداخلة في مثل هذه الترتيبات المشتركة .

قائمة المصادر والمراجع

1. أبو نصار ، محمد ، وجمعة حميدات ، 2016 ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن .
2. أبو نصار ، محمد ، وجمعة حميدات ، 2020 ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن .
3. حميدات ، جمعة فلاح ، 2019 ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية : المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين .

4. سعيد، رشا عبد المجيد، 2020 ، تبني معيار التقرير المالي الدولي IFRS11 المعوقات والمعالجات (بالتطبيق في شركة غاز البصرة) ، بحث منشور في مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية ، العدد السادس والعشرون .
5. السعيد ، جبار دخیل معة ، 2010 ، مدى كفاية النظم والمعايير المحاسبية المحلية في القياس والإفصاح عن الحصص في المشروعات المشتركة ، بحث ماجستير للحصول على شهادة المحاسبة القانونية ، مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، المركز العام في بغداد .
6. الغرباوي ، سجاد مهدي عباس ، 2014 ، الإبلاغ المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة على وفق المعايير الدولية للمحاسبة ، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد (جامعة بغداد) .
7. المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) ، 2017 ، نقابة المحاسبين والمدققين في جمهورية العراق ، الكتاب الثاني ، شركة أم بي جي العالمية ، لندن ، المملكة المتحدة .
8. Alexander، D.، Delvaille، P.، Demerens، F.، Le Manh-Béna، A.، & Saccon، C. (2014)، La consolidation des co-entreprises en IFRS : étude de l'impact du changement de méthodes pour les sociétés européennes. Comptabilités et innovation، 01-26.
9. BDO. (2013)، Need to know – IFRS 11 Joint Arrangements. 7 .
10. Camfferman، K.، & Zef، S. (2006)، Financial Reporting and Global Capital Markets A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000. Oxford university press.
11. Ernst & Young. (2016)، International GAAP. John Wiley & Sons. usa.
12. Ernst، & Young. (2011)، Challenges in adopting and applying IFRS 11. usa.
13. Herauf، D.، & Hilton، M. (2016)، Modern Advanced Accounting in Canada (Eighth Edition ed.). Canada: McGraw-Hill Ryerson.
14. www.ifrs.org .