

المشاريع المشتركة في ظل معايير المحاسبة
الدولية والقواعد المحاسبية المحلية
(دراسة مقارنة)

الاستاذ المساعد الدكتور محمد المعتز المجتبي
المدرس المساعد مهند عبد الرحمن
المدرس المساعد سعاد عدنان

المستخلص

يهدف هذا البحث الى بيان مفهوم المشاريع المشتركة، وتحليل أبرز المعايير ذات الصلة بالمشاريع المشتركة، من خلال مقارنة معيار المحاسبة الدولي (31) ومعيار الإبلاغ المالي (11)، هذا وتنطلق مشكلة البحث من قصور المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق بالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة بشأن المحاسبة عن المشاريع المشتركة وتوحيد قوائمها المالية، مما أدى إلى عدم مصداقية وعدالة القوائم المالية في المشاريع المشتركة العراقية.

وقد توصل البحث الى العديد من الاستنتاجات اهمها ان تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (31) ومعيار الإبلاغ المالي رقم (11) يؤدي الى توفير معلومات مفيدة الى متخذي القرارات عن المشاريع المشتركة .

وقد توصل البحث الى العديد من التوصيات اهمها ينبغي تطبيق المعيار الدولي رقم (31) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11) للتوصل الى معلومات مفيدة عن المشاريع المشتركة .

Abstract

This research aims to release the concept of joint ventures, and analysis of the most relevant joint ventures standards, by comparing the International Accounting Standard (31) and the standard financial reporting (11), and this starts the research problem of the failure of the Council of accounting standards, regulatory and bases in Iraq accounting standards Compared with international accounting standards issued on accounting for joint ventures and the unification of its financial statements, resulting in a lack of credibility and fairness of the financial statements in the Iraqi joint ventures. The research has come to many of the most important conclusions that the application of International Accounting Standard No. (31) and the standard financial reporting number (11) leads to provide useful information to decision makers for joint ventures. The researcher reached many of the most important of the recommendations should be applied to the International Standard No. (31) and the International Financial Reporting Standard No. (11) to reach useful information on joint projects

المقدمة

شهدت العقود الأخيرة تطوراً اقتصادياً هائلاً أدى إلى انتشار المشاريع المشتركة وامتد نشاطها ليعطي العديد من دول العالم، ومع تزايد حدة المنافسة بين الدول لاجتذاب المزيد من الاستثمارات الدولية الأمر الذي أدى إلى ظهور بعض القضايا المحاسبية المثيرة للجدل في العديد من المجالات ذات الصلة، ومنها المحاسبة عن المشاريع المشتركة وكيفية توحيد قوائمها المالية مع الشركة (الأم)، إذ يعدّ هذا الموضوع من المواضيع المهمة بسبب أن الكثير من جوانبه لم تحسم لحد الآن ولاسيما ما يتصل بالتباين في المعايير والسياسات المحاسبية من دولة لأخرى فضلاً عن التطبيقات المحاسبية ذات الصلة ، وأن قيام الجدل حول المحاسبة عن المشاريع المشتركة وتوحيد قوائمها المالية وإثارته من فترة إلى أخرى يعود من وجهة نظر فريق البحث إلى افتقاره لأساس نظري يتم الاستناد إليه في تطبيق الممارسات المحاسبية المطلوبة ومنسجم في ذات الوقت مع المتغيرات البيئية المحيطة وهذا وما

ننشره في هذا البحث من خلال تحليل ومناقشة المعيار المحاسبي الدولي رقم (31) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (11) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) للوصول الى معالجات سليمة يمكن من خلالها توفير معلومات مفيدة الى متخذي القرارات .

وقد تم تقسيم البحث الى عدة مباحث ، اذ ركز المبحث الاول على منهجية البحث ، وتناول المبحث الثاني المشاريع المشتركة وخصص المبحث الثالث لمعايير المحاسبة الدولية ذات الصلة بالمشاريع المشتركة في حين ركز المبحث الرابع على الجانب العملي واخيراً خصص المبحث الخامس للاستنتاجات والتوصيات .

منهجية البحث

- 1-1 مشكلة البحث :-** نتيجة للمتغيرات التي صاحبت البيئة العراقية وانفتاح الاسواق العراقية على العالم ودخول رؤوس الاموال الاجنبية في العديد من المشاريع وجذب الاستثمارات الخارجية اوجدت الحاجة الى وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالاستثمارات الاجنبية والكيفية التي يتم من خلالها توحيد القوائم المالية ما بين الشركات العاملة في العراق والشركة (الام) وهذا ما قاد فريق البحث الى طرح التساؤلات التالية :-
- 1- هل تتسجم القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) بشأن المشاريع المشتركة مع متطلبات الإبلاغ المالي الدولية ؟
 - 2- هل هناك امكانية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمشاريع المشتركة في العراق ؟
 - 3- هل هناك امكانية لتوحيد القوائم المالية بما يتلائم والمعايير المحاسبية الدولية مما ينعكس على تقديم معلومات عادلة وذات قابلية للمقارنة ؟

1-2 أهمية البحث :- تتأتى أهمية البحث من المتغيرات الجديدة التي طرأت على البيئة المحلية في العديد من المجالات من بينها المجالات الاقتصادية ونمو العلاقات الاقتصادية العراقية مع بقية دول العالم، وامتداد نشاط بعض الوحدات الاقتصادية ومنها شركات القطاع العام إلى خارج البلد، الأمر الذي يتطلب تسليط الضوء على المحاسبة عن المشاريع المشتركة وتوحيد قوائمها المالية ومستوى انسجامها مع المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة لما لذلك من أهمية تتجسد في جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية وتعزيز كفاءة الاسواق ، والحد من ظاهرة الفساد المالي في شركات القطاع العام.

1-3 هدف البحث :- يهدف البحث إلى بيان المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالمحاسبة عن المشاريع المشتركة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 11) وتوحيد قوائمها المالية فضلاً عن بيان ماورد في القاعدة المحاسبية العراقية رقم 6 ذات الصلة بالمشاريع المشتركة .

1-4 فرضية البحث :- ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالمشاريع المشتركة تساهم في تقديم معلومات عادلة وصادقة وقابلة للمقارنة ومفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية .

المبحث الثاني - المشاريع المشتركة

2-1 مفهوم المشاريع المشتركة :-

تعد الشركات من أهم ظواهر الحياة الاجتماعية بلا منازع، إذ أن تاريخها يتداخل مع تاريخ الإنسان نفسه منذ أقدم العصور حتى الآن، ولقد بدأت هذه الظاهرة لأول مرة في أرض الرافدين، مهد أقدم الحضارات في العالم ولا أدل على دور الشركات في العراق القديم مما ورد بشأنها في أهم وثيقة تاريخية عثر عليها حتى الآن ألا وهي شريعة حمورابي التي يبلغ عمرها حوالي الأربعة آلاف سنة والتي خصصت للشركة ثماني مواد، وهي المواد من (100 - 107) من مجموع (44) مادة مخصصة للعقود ضمن موادها البالغ عددها (282) مادة.

ويمكن سر ظهور الشركة ومن ثم تطورها واكتسابها أهميتها الحالية في الحاجة الماسة إليها (يامكلي و الشماع، 1983 : 125)

ولأن الشركات تضم شريحة كبيرة من الشركات التجارية والصناعية والمالية والخدمية المتوسطة والكبيرة الحجم التي تتطلب استثمار أموال ضخمة أو خبرات فنية أو تنوع في الأعمال يعجز الفرد الواحد عن تأمين احتياجات هذه المشروعات مهما كانت قدراته مما يتطلب الأمر اللجوء إلى الآخرين والتعاون معهم للنهوض بهذه الأعمال، وينجم عن هذا التعاون تكوين (شركة) تجمع بواسطتها الجهود والثروات والخبرات ويشتر عن هذا التعاون والتعاقد قوة مالية وخبرات فنية لا تتوفر في الفرد الواحد مهما كان نشيطاً (زواتي وقلعة جي، 1995 : 5).

وقد اتخذت الشركات أشكالاً وأنواعاً متعددة من حيث الملكية أو الإدارة أو مكان العمل أو الحجم والتقسيم ولكن الأكثر شيوعاً من بينها هي شركات الأموال و شركات الأشخاص والذي سوف نتناوله في بحثنا هذا و لاسيما الجزء الخاص بـ (المشاريع المشتركة).

وقد عرفها (عبد الله وابو عاصي) بأنها عبارة عن عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بالقيام بعمل تجاري واقتسام الأرباح والخسائر بينهم، وهي مستترة وليس لها وجود قانوني إزاء الذين لا يعلمون بوجودها ولا يعرفون الشركاء فيها. (عبد الله وابو عاصي، 2009 : 180)

أما سامي فعرّفها (بشركة تتعدّد بين اثنين أو أكثر وتتسم بالسرية وعدم ظهورها كشركة بالنسبة للغير ، فهي شركة بين الشركاء، أما الغير فيعامل مع أحد الشركاء دون أن يعلم بوجود شركة). (سامي، 2009 : 169) أما طالباني وآخرون فقد عرفوها (بأنها إحدى شركات الأشخاص التجارية الخفية يتفق فيها شخصان أو أكثر على المشاركة في عمل تجاري معين أو عدة أعمال تجارية بواسطة أحد الشركاء وباسمه الخاص لاقتسام الأرباح والخسائر الناتجة عن أعمالهم). (طالباني وآخرون، 1979 : 223)

وبسبب تعدد أشكال المشاريع المشتركة فقد تعقد تعريفها وهذا ما أكده (Dagwill) إذ أشار الى أن واحدة من المشاكل التي تواجه المشاريع المشتركة تكمن في اتخاذها صيغاً وأشكالاً مختلفة فقد تكون على هيئة شركات أموال مشتركة أو شركات الأشخاص، وقد تتخذ صيغاً تعاونية وشركات تضامن أو عمليات مشتركة كما هو الشائع في مجال الصناعات الاستخراجية. (Dagwill,2007; 459)

ويرى فريق الباحثين بأنها إحدى الشركات التجارية التي يتفق فيها شخصين حقيقيين أو معنويين (شركاء) على المشاركة في عمل تجاري معين أو عدة أعمال تجارية وبالتالي اقتسام الأرباح والخسائر الناتجة عن أعمالها. ومن الناحية القانونية فالمشرع العراقي لم يتعرض لهذا النوع من الشركات في قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 ولا في مجموعة قوانين الشركات لسنة 1997 والمعدل عام 2004 ، على العكس من الدول العربية المجاورة (الإمارات، الأردن) والتي نظمت أحكامها باعتبارها شكلاً من أشكال الشركات التجارية، في حين نجد أن لهذا النوع من الشركات تنظيم في القانون العراقي القديم الذي سبق عام 1968.

2-2 مميزات المشاريع المشتركة . (عبد الله وابو عاصي، 2009 : 181)

- 1- عدم وجود شخصية معنوية للشركة مستقلة بذاتها عن شخصية الشركاء، وعليه فإنه ليس للشركة جنسية أو عنوان أو موطن خاص بها، وليس لها الأهلية القانونية التي تمكنها من التقاضي مع الغير أو التعامل معهم بهذه الصفة المستقلة عن أشخاص الشركاء.
 - 2- غلبة الصفة الشخصية على معاملات الشركة، لأن الشركاء يتعاملون مع الغير بصفتهم الشخصية ولحساب الشركة، وبناء على ذلك فكل منهم مسؤول عن العقود التي يبرمها.
 - 3- عدم وجود الذمة المالية المستقلة للشركاء - رأس مال خاص بها، لأن الحصص التي يقدمها الشركاء تبقى ملكاً لهم ولا تنتقل ملكيتها للشركة مع أنه يحق لها استعمالها واستغلالها.
 - 4- عدم قيام هذا النوع من الشركات بإجراءات التسجيل أو النشر المتبعة في الشركات الأخرى.
 - 5- انتهاء علاقة الشركاء ببعضهم باقتسام الأرباح والخسائر التي نتجت عن عمليات الشركة بالنسب المتفق عليها
 - 6- عدم اشتراط كتابة عقد لهذا النوع من الشركات حيث يمكن إثبات وجودها في الرسائل المتبادلة بين الشركاء أو الدفاتر المحاسبية المستخدمة.
 - 7- أنها شركات مستترة، أي أنها غير ظاهرة ولا يعلم بوجودها الغير الذي يتعامل مع الشريك باسمه ولحسابه.
 - 8- لا يعتبر الشريك في هذه الشركة تاجراً بمجرد دخوله، وعليه لا يشترط أن تتوفر فيه أهلية التجارة وأن يلتزم بالواجبات التي فرضها القانون على التجار، غير أنه ليس هناك ما يمنع أن يكون أحد الشركاء تاجراً إذا توافرت فيه الشروط المطلوبة، وغالباً ما تتوافر هذه الشروط في الشريك الذي يتولى إدارة هذه الشركة.
 - 9- الشركة لا تقلص ولا تخضع لإجراءات الإفلاس لأنها غير موجودة قانوناً. (زواتي وقلعة جي، 1996 : 422)
 - 10- تعتبر هذه الشركة من شركات الأشخاص، وبالتالي فهي تنقضي بوفاة أحد الشركاء أو انسحابه ويتم تصنيفها بنفس الطرق التي تصفى فيها شركات الأشخاص ولكن دون الحاجة إلى تعيين مصفي أو إجراءات التصفية. (العكشة وآخرون، 2011 : 218)
- اما (Shridharan) فيرى بأنه ينبغي أن يكون هنالك ترتيب تعاقدى بين المشاركين واتفاق على تأسيس مشروع مشترك محدد الهدف والمدة، وينبغي أن يكون هذا الاتفاق مكتوباً وموقعاً من أطراف المشروع. (Shridharan, 2005: 19) ، (الغرباوي، 2014: 22).

ويرى فريق البحث أن اعتبار الشركة غير ظاهر لا يعني إخفاء وجوده عن الغير بل أن الإخفاء هو عبارة عن استتار قانوني وذلك بعدم قيام ما يشهر ويعلن وجود هذه الشركة كشخصية معنوية مستقلة.

ويضيف (الحسني، 1997 : 324) جملة مزايا منها :-

- 1- تقوم بجمع رؤوس الأموال الكبيرة للمشاريع التجارية و الصناعية.
- 2- مصاريف تأسيسها قليلة.
- 3- سهولة وسريعة التأسيس،
- 4- لا يشترط القانون الإجراءات الشكلية التي يتطلبها في الشركات الأخرى.
- 5- يحق للأشخاص الذين لا يحق لهم تأسيس الشركات الأخرى الاشتراك في شركات المشاريع المشتركة.
- 6- بالنظر لصفة الشركة المستترة لا يجيز المشرع للمشاريع المشتركة إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول لأن ذلك يفقدها صفة الاستتار، كما أن السهم يمثل حصة شريك في شركة لها شخصية معنوية، والسند يمثل ديناً على الشركة، والمشاريع المشتركة، كما هو معلوم، ليس لها شخصية معنوية.
- 7- لكل شريك بالمشروع المشترك حق الاطلاع على دفاتر المشروع وسجلاته ومعداته بنفسه أو بوكيل من الشركاء أو غيرهم، بشرط أن لا يترتب على ذلك أضرار بالمشروع، ويضيف Hilton بأن العلاقة الائتمانية في المشروع المشترك هي نتيجة حتمية تتمثل في الواجبات الائتمانية بين الاطراف المشاركة وهي ميزة جيدة وملائمة لتطوير العمل وتوثيق العلاقة بين المشاركين، وهي دليل على الرغبة الحقيقية في الشركة، وحدود هذه الواجبات الائتمانية ينسقها العقد (Hilton, 2003: 10).

2-3 أثبات شركات المشاريع المشتركة :- لما كانت المشاريع شركة مستترة تنعقد بمجرد تراضي المتعاقدين دون حاجة إلى كتابة أو اتباع إجراءات شكلية معينة ولا يجوز الإعلان عنها ولا تخضع لإجراءات الاشهار المطلوبة، فإن قانون الشركات التجارية أجاز إثبات الاتفاقات بين الشركاء في شركات المشاريع المشتركة بجميع الطرق المقبولة في القضايا التجارية. (طالباني وآخرون، 1979 : 224 - 225)

2-4 تكوين شركة المشاريع المشتركة :- الشركة عقد لا بد من توافر الشروط العامة للعقد من رضا وسبب إلى جانب الشروط الخاصة بعقد الشركة، من تعدد الشركاء ونية المشاركة، وتقديم الحصص وكيفية تقاسم الربح أو الخسارة بين الشركاء، كذلك لا بد من تحديد غايات الشركة. (سامي، 2009 : 173)

وبما أن شركة المشاريع المشتركة مستترة، فلم يرتب القانون على تكوين هذا النوع من الشركات أية شروط تتصل بتكوينها، فالشركاء أحرار في تأسيسها، وذلك بمجرد إبرام عقد فيما بينهم يتضمن الشروط التي يتفقون عليها وأهمها:- (زواتي وقلعة جي، 1995 : 424)

(مدة الشركة، غاية الشركة، إدارة الشركة، حصة كل شريك في الربح والخسارة).

2-5 إدارة شركة المشاريع المشتركة

تتم إدارة هذا النوع من الشركات على أحد الأوجه التالية:- (عبد الله، 2000: 165)

- 1- اشتراك جميع الشركاء في القيام بأعمال الشركة التي تتم لحسابه فيقومون بالتوقيع على جميع معاملاتها والتزاماتها وهم جميعاً ملتزمون تجاه الغير.
 - 2- قيام كل شريك لوحده بالعمل باسمه لحساب الشركة فهو ملتزم شخصياً أمام الغير الذين يتعاقدون معهم.
 - 3- اختيار أحد الشركاء مديراً للشركة حيث يقوم بالعمل باسمه ولحساب الشركة ويكون المسؤول الوحيد أمام الغير، والوحيد الذي يقوم بعمليات الشركة وعليه أن يقدم للشركة حساباً بنتيجة الأعمال التي يقوم بها تمهيداً لاقتسام الربح والخسائر وفقاً لما هو متفق عليه.
- أما عن علاقة المدير بالشركاء الآخرين، فهي علاقة وكالة وعليه أن يقوم بالمهمة الموكلة له في حدود الصلاحيات التي خولها له الشركاء، وأن يقدم لهم أسباباً عن أعماله وكل ما يتعلق بالشركة وتطبق عليه أحكام مسؤولية الوكيل لموكله، وإذا تم تعيين أحد الشركاء للقيام بأعمال الإدارة فلا يجوز للشركاء تعيين القيام بأعمال الإدارة الخارجية ولكن لكل واحد منهم كما ذكرنا القيام بأعمال الإدارة الداخلية وأن يراقب أعمال المدير ويطلع على دفاتر الشركة ومناقشة سير العمل فيها وإبداء النصح وتقديم الاقتراحات، كما هو الحال في شركة التضامن. (سامي، 2009 : 176)

2-6 انقضاء شركة المشاريع المشتركة :- تنقضي شركات المشاريع المشتركة وتحل لنفس الأسباب التي يكون بموجبها انقضاء وانحلال شركات الأشخاص، فتحل الشركة ، أما بانتهاء مدتها المحددة أو بانتهاء العمل الذي من أجله تكونت ، أو سبب هلاك جزء كبير من موجوداتها، وتعذر الاستمرار بها بعد ذلك، كما يمكن حل شركة المشروع المشترك بحكم قضائي إذا كان هناك من الأسباب ما يبرر ذلك. (زواتي وقلعة جي، 1995 : 426) غير أنه ينبغي ملاحظة أن تصفية شركة المشروع المشترك تختلف عن تصفية الشركات الأخرى بسبب استتارها، إذ ليس لهذه الشركة شخصية معنوية، و لا ذمة مالية مستقلة بها، وعليه فإن التصفية لا يتولاها مصفي وإنما يقوم بها الشركاء أنفسهم، إذ يقوم مدير الشركة ، وكذلك كل شريك سبق له القيام باسمه، بعمل من الأعمال التي تمت لحساب الشركة بتقديم حساباته ثم تتم مراجعة الحسابات من جانب الشركاء ، أو من شخص يتفق عليه الشركاء ، للوصول إلى تحديد دقيق لصافي أموال الشركة وما حققته من ربح أو خسارة ليوزع على الشركاء طبقاً للشروط المتفق عليها في عقد التأسيس ، أو في اتفاق لاحق. (الحسني، 1997 : 325)

وبعد انتهاء التسوية وقسمة الأرباح أن وجدت وهو ما يسمى بفائض التصفية، تنقضي الشركة وتنتهي العلاقة التي كانت تجمع الشركاء بسبب عقد الشركة، ولا يعلن عن انتهاء الشركة لأنها لم تكن معلنه بسبب عقد الشركة ، ولا يعلن عن انتهاء الشركة لأنها لم تكن معلنه للغير. (سامي، 2009 : 178)

2-7 أشكال المشاريع المشتركة:

تأخذ المشاريع المشتركة أشكالاً ونماذج مختلفة وفيما يلي ثلاثة أنواع هي: (القاضي، وحمدان، 2012: 304)

- 1- العمليات تحت السيطرة المشتركة.
- 2- الأصول تحت السيطرة المشتركة.

3- الوحدات تحت السيطرة المشتركة.

❖ العمليات تحت السيطرة المشتركة : وهي العمليات التي تقوم بها أكثر من شركة عن طريق استخدام أصولها ومواردها من أجل تنفيذ عمليات بشكل مشترك، كأن يتم اشتراك أكثر من شركة في تصنيع طائرات بحيث يقوم كل من المشاركين في إتمام أجزاء مختلفة من عملية تصنيع الطائرة، وفقاً للاتفاق التعاقدية. ويتم ذلك عندما لا ترغب الشركات المتعاقدة إنشاء شركة جديدة ، وقد نص المعيار الدولي (31) على أنه يجب على المشارك الاعتراف في قوائمه المالية المنفصلة بحصته من العمل المشارك به ، وبالتالي عرضه في قوائمه المالية الموحدة بما يتعلق بحصته في العمليات تحت السيطرة المشتركة:-

أ- الأصول التي يسيطر عليها والالتزامات التي يتكدها.

ب- المصروفات التي يتكدها ونصيبه من الدخل الذي يكسبه من خلال البيع أو الخدمات من قبل المشروع المشترك. (القاضي وحمدان، 2012: 305)

❖ الأصول تحت السيطرة المشتركة:- وفي هذا النوع من الاتفاقات يسيطر كل مشارك على نصيبه من المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال نصيبه في الأصول المسيطر عليها بشكل مشترك.

ومن الأمثلة على ذلك الصناعات الاستخراجية وصناعة النفط والغاز حيث تتطلب هذه الأنشطة توافر أصول تحت سيطرة مشتركة، فمثلاً يمكن تشغيل خط أنابيب النفط بصورة مشتركة من قبل عدة شركات، حيث يقوم كل مشارك باستعمال خط الأنابيب لنقل منتجاته في مقابل تحمل جزء متفق عليه من مصاريف تشغيل الخط. (IAS 31, 2011: 4)

❖ الوحدات تحت السيطرة المشتركة :- الوحدة الخاضعة للسيطرة المشتركة هي مشروع مشترك يتضمن تأسيس شركة أموال أو أشخاص أو غيرها من الأنواع، ويكون لكل طرف من الأطراف القائمة بالمشروع حقوقاً فيها، وتعمل الوحدة بنفس طريقة الشركات الأخرى فيما عدا أن الترتيب التعاقدية بين الأطراف هو الذي يرتب للسيطرة المشتركة على النشاط الاقتصادي للوحدة . (القاضي وحمدان، 2008: 232)

وتحتفظ الوحدة تحت السيطرة المشتركة بسجلاتها المحاسبية الخاصة ويتم إعدادها وعرض قوائمه المالية بالطريقة نفسها المتبعة من قبل المنشآت الأخرى بما يتفق مع المتطلبات الوطنية الملائمة والمعايير المحاسبية الدولية. (القاضي وحمدان، 2012: 206)

2-8 المعالجات المحاسبية للمشروع المشترك :- تعتمد المعالجة المحاسبية في هذا النوع من الشركات على عدة عوامل منها :- (العكشة وآخرون ، 2011: 218)

1- كيفية إدارة عمليات الشركة المتفق عليها بين الشركاء .

2- مدة الشركة ونطاقها وحجم العمليات فيها .

3- أن هذا النوع من الشركات غير ملزم قانوناً بمسك الدفاتر التجارية، كونها لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية ، ويعتبر هذا العامل من أهم العوامل المحددة للإجراءات المحاسبية المناسبة لشركات المشروع المشترك.

4- ومع هذا أن أهم الطرق المحاسبية لهذا النوع من الشركات هما:- (عبد الله، 2000 : 165)

(أولاً) عدم امساك دفاتر خاصة وقيام الشركاء بإثبات العمليات ويتم بأسلوبين هما:-

أ- قيام كل شريك بإثبات جميع عمليات الشركة بدفاتره الخاصة سواء تلك التي قام بها بنفسه أو تلك التي أجراها الشركاء الآخرون.

ب- قيام كل شريك بإثبات العمليات التي قام بها فقط.

(ثانياً) إمساك دفاتر خاصة بالشركة

وفيما يلي شرح لهذه الطرق:

1- عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة No special Records:

وتعني عدم وجود مجموعة دفترية مستقلة لعمليات المشروع المشترك، حيث يقوم كل شريك بفتح حساب واحد بدفاتره يسمى (حساب المحاسبة مع الشريك) حيث يسجل في هذا الحساب جميع العمليات التي يتأثر بها هذا الشريك حيث يجعل مدينا بما يتم دفعه أو أنفاقه من الشريك ، ودائناً بما يقضيه إبرام الشركة ، ويتم إعداد مذكرة (memorandum) في نهاية كل فترة مالية وعند انتهاء الشركة حيث تعكس هذه المذكرة نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة ليصار إلى توزيعها على الشركاء وفقاً لنسب التوزيع المتفق عليها، وتسمى (مذكرة المحاسبة).

وفي رأي العكشة وآخرون هذه الطريقة هي الأكثر استخداماً والأقل كلفة. (العكشة وآخرون ، 2011 : 224)

2- إمساك دفاتر خاصة بالشركة special Records

أن المجموعة المستندية والدفترية اللازمة لهذا النوع من الشركات لا تختلف في هذه الحالة عما عليه في شركات الأشخاص وشركات الأموال. ويلجأ الشركاء في هذه الشركة في الأغلب لتنظيم مجموعة مستقلة بالشركة في الحالات التالية:-

أ- إذا ما تصور الشركاء أن عمليات الشركة ستستغرق وقتاً طويلاً .

ب- إذا لم يكن للشركاء أية دفاتر خاصة بهم لاسيما إذا لم يكونوا تجار.

ج- إذا ما كانت عمليات الشركة من الكثرة والتنوع بحيث يرون أنها تستلزم دفاتر خاصة بالشركة. (الحسني،

1997 : 349)

وقد يتفق الشركاء على تعيين أحدهما مديراً يقوم بتسجيل جميع العمليات سواء قام بها بنفسه أو قام بها أي شريك آخر حيث تفتح حسابات كما هو الحال في بقية الشركات كالمشتريات والمبيعات والمصروفات المختلفة والذمم كما ويكون للشركة حساب في البنك باسمها. (عبد الله وابو عاصي، 2011 : 219)

كما يفتح حساب لكل شريك يلخص معاملاته الشخصية مع الشركة من تقديم حصص استثمارات أو سحب نقدية أو بضاعة حيث يجعل دائناً بالفوائد والأرباح التي تحقق للشريك من الشركة ومديناً بالفوائد والخسائر التي يحملها الشريك. (العكشة وآخرون ، 2011 : 219)

وقد يتفق الشركاء على حساب فائدة على رأس المال، وعليه فإن مقدار فائدة حصة الشريك برأس المال ترحل للجانِب الدائن من حسابهِ الشخصي، وبالعكس إذا ما حسبت فوائد على مسحوبات الشريك العينية أو النقدية فإن

هذه الفائدة تحمل على الجانب المدين من حسابه الشخصي، لتحقيق الحفاظ على حقوق الشركاء فيما بينهم، وحتى لا يغالي أحد الشركاء في مسحوباته الشخصية خلال الفترة المالية. (حنان وآخرون ، 2007 : 226)

وفي نهاية الفترة المالية، أو عند انتهاء العمل المحدد للشركة، يمكن التعرف على نتيجة الأعمال عن طريق تصوير حسابات ختامية كالمعتاد ، إلا أن الحسابات الختامية تجري على شكل حساب متاجرة وأرباح وخسائر مشترك يسمى بحساب (أرباح وخسائر المحاصة) ويمثل هذه الحساب أرباح الشركة (المشروع المشترك) إذا كان دائماً ، أو خسائرها إذا كان مديناً، ويوزع على الشركاء حسب نسبة التوزيع للأرباح والخسائر، وتجعل الحسابات الجارية الشخصية لكل شريك مدينة أو دائنة بنصيب من الربح أو الخسارة. (زواتي وقلعة جي ، 1995 : 463)

المبحث الثالث - المعايير المحاسبية الدولية

3-1 المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالمشاريع المشتركة

يمكن تعريف المعايير المحاسبية بانها نماذج او ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة (القاضي ، 2000 : 33)، وتعد المعايير المحاسبية بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز او هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت ام مهنية تتناول تنظيم الاسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لاغراض تحديد نتائج الاعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية (نجم، 2009 : 24)

والمعيار المحاسبي يشير إلى القواعد المحاسبية الإرشادية التي يرجع إليها المحاسبون المعنيون لدعم اجتهاداتهم واستفهام أحكامهم .وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال . (لظفي ، 2005 : 366)

١ - تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة.

٢ - إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.

٣ - تحديد الطرق الملائمة للقياس.

٤ - تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

ويرى فريق البحث ان المعيار ماهو الا مقياس يمكن المحاسب من الاسترشاد به لغرض اتباع الاسس السليمة في العرض والافصاح وتوجيه المحاسب في الامور التي قد تختلط عليه من خلال مجموعة من الاهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ العلمية .

وقد تزايدت أهمية موضوع المحاسبة عن المشاريع المشتركة، ولاسيما مع تطور وتعدد وتعقد أشكال الحصص في هذه المشاريع، مما دعا إلى تحديد طرق ومعالجات محاسبية تتلاءم مع طبيعة هذه الأنشطة وهذا ما دفع المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة الى إصدار معايير دولية والتي تمثلت بالمعيار المحاسبي الدولي (31) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي (11) ، وفيما يلي شرح موجز لكليهما ومقارنتهما:

3-1-1 المعيار المحاسبي الدولي (31) :

صدر هذا في تشرين الثاني 1990 (التقارير المالية عن الحصص في المشاريع المشتركة)، وأجريت عليه عدة تعديلات خلال الفترة المنصرمة أبرزها في كانون الأول 2003، كجزء من مشروع تحسينات مجلس معايير المحاسبة الدولي ، (IASB) ، وتم استبدال النسخة السابقة من المعيار (31) بنسخة معدلة ينبغي تطبيقها على الفترات المحاسبية التي تلي كانون الثاني 2005.

وهناك مسودة تعديلات على المعيار الدولي (31) صدرت في 28 شباط 2014 ، ولحد الآن لم تقر هذه التعديلات .

وفيما يلي يتم تناول المعيار الدولي 31 بشيء من التفصيل :

❖ نطاق المعيار وهدفه :

يطبق المعيار الدولي 31 على محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة واعداد التقارير المالية حول اصول والتزامات ودخل ومصاريح المشاريع المشتركة في البيانات المالية للمشاركين والمستثمرين في المشاريع المشتركة ولا ينطبق على حصص المشاريع المشتركة المعدة لـ :

- أ. مؤسسات رأس المال المخاطر .
- ب. صناديق الاستثمار المشترك ، ووحدات الائتمان المشابهة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمارات .
- ج. البنود التي يتم محاسبتها بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة او المصنفة على انها للمتاجرة بموجب معيار المحاسبة الدولي (39) (الادوات المالية - الاعتراف والقياس) .

ويهدف المعيار الى بيان المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة في سجلات كل طرف مشارك في ذلك المشروع ، والطرف المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع . كما يبين المعيار متطلبات الافصاح في البيانات المالية لكل طرف مشارك، وأيضا التعريف بأسلوبي الملكية والتوحيد التناسبي في المحاسبة عن الحصص في الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة، والحالات التي تتطلب عدم تطبيق هذين الأسلوبين.

❖ القياس المحاسبي

أ. مفهوم المشروع المشترك : هو ترتيب تعاقدى يقوم بموجبه طرفان او اكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة .

ب. كيفية الاستدلال على وجود الترتيب التعاقدى بين الاطراف المشاركة : يمكن الاستدلال على الترتيب التعاقدى بعدد من الطرق ، فعلى سبيل المثال بعقد بين المشاركين او بمحاضر المناقشات بين المشاركين . وفي بعض الحالات فان الترتيب يتم تجسيده في مواد او لوائح داخلية للمشروع المشترك . وایاً كان الشكل ، فان الترتيب التعاقدى يكون عادة كتابياً ويتعامل مع مسائل مثل :

- نشاط وفترة والتزامات تقديم التقرير للمشروع المشترك .
- تعيين مجلس الادارة او هيئة حاكمة معادلة للمشروع المشترك وحقوق تصويت للمشاركين .
- مساهمات رأس المال من قبل المشاركين .
- اقتسام المشاركين المشاركة للمنتج والدخل والمصاريح او نتائج المشروع المشترك .

❖ تحديد اشكال السيطرة على المشاريع المشتركة : لقد حدد المعيار الدولي (31) ثلاثة أشكال للسيطرة على المشاريع المشتركة وهي :

- العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة .
- الاصول الخاضعة للسيطرة المشتركة .
- المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة .

❖ طرق المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للسيطرة المشتركة : سمح المعيار المحاسبي الدولي 31 بنوعين من المعالجات المحاسبية للاستثمار في المنشأة الخاضعة للسيطرة المشتركة في القوائم المالية للطرف المشارك هما :

- طريقة التوحيد التناسبي (Proportionate consolidation method): وهي الطريقة المفضلة في المعيار الدولي 31، والتي عرفها المعيار المذكور بأنها ((طريقة في المحاسبة والتقرير يتم بموجبها تجميع نصيب المشارك في كل من الأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات للمنشأة المسيطر عليها بشكل مشترك على أساس إفرادي مع البنود المشابهة لها في البيانات المالية للمشارك أو التقرير عنها كبنود منفصلة في تلك القوائم)). وأشار المعيار الدولي (31) إلى أنه يتم معالجة شهرة المحل أيضاً بطريقة التوحيد التناسبي في توحيد القوائم المالية، وسمح المعيار المذكور بالتوقف عن طريقة التوحيد التناسبي في حالة طلب مجلس المعايير أو هيئاته ذلك، فيما يخص شهرة المحل). (Lewis and Pendrill, 2014: 464)

وسمح المعيار باستعمال طريقة بديلة عن التوحيد التناسبي وهي:-

- طريقة حقوق الملكية (Equity method)، كمعالجة بديلة مسموح بها عند التقرير عن الحصص في المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك وبموجب طريقة حقوق الملكية يتم تسجيل الاستثمارات في العقود المشتركة بالكلفة ثم تعدل لاحقاً لعكس حصة المتعاقد بالربح او الخسارة في العقود المشتركة .

ويتوقف المشارك عن استعمال طريقة التوحيد التناسبي من التاريخ الذي يتوقف فيه عن المشاركة في السيطرة على المنشأة تحت السيطرة المشتركة ويمكن ان يحدث هذا ، على سبيل المثال ، عندما يتخلص المشارك من استثماره او عندما توضع قيود خارجية على المنشأة تحت السيطرة المشتركة بحيث لا تتمكن من تحقيق اهدافها .

اما طريقة حق الملكية فيتوقف المشارك عن استعمالها من التاريخ الذي يتوقف فيه عن السيطرة المشتركة او التأثير الهام على المنشأة تحت السيطرة المشتركة .

❖ العرض والافصاح

ينبغي ان يفصح المشارك في المشروع المشترك وفقاً لما جاء بالمعيار الدولي 31 عما يلي :

- أ. معلومات محددة حول الالتزامات الطارئة (المحتملة) المتعلقة بحصته في المشروع المشترك.
- ب. الارتباطات الرأسمالية المتعلقة بحصصه في المشاريع المشتركة ، ونصيبه من الارتباطات المالية التي تم تكبدها بشكل مشترك مع مشاركين آخرين ، ونصيبه من الارتباطات الرأسمالية للمشاريع المشتركة نفسها .
- ج. على المشارك ان يفصح عن قائمة ووصاف حصصه في المشاريع المشتركة الهامة ونسبة الملكية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة . وينبغي على المشارك الذي يقدم تقرير عن حصصه في المنشآت المشتركة باستعمال

نموذج التقرير على اساس البنود الافرادية في التوحيد التناسبي او باستعمال طريقة حق الملكية والافصاح عن المبالغ الاجمالية لكل من الاصول المتداولة ، والاصول طويلة الاجل والالتزامات الجارية ، والالتزامات طويلة الاجل، والدخل والمصروفات العائدة لحصصه في المشاريع المشتركة .
د. الطريقة التي يتم استعمالها من قبل المشارك للاعتراف بحصته في المنشأة تحت السيطرة المشتركة .

3-1-2 معيار الإبلاغ المالي الدولي (11) :

يتمحور المعيار (IFRS 11) حول وجوب تحديد الترتيب المشترك التي تكون المنشأة طرفاً فيه، وذلك بتقييم الحقوق والمطلوبات وفقاً لطبيعة الترتيب، والمحاسبة عن هذه الحقوق والمطلوبات وفقاً لطبيعة الترتيب، ولا يوجد في معايير IPSAS مقابل لهذا المعيار . (الجعرات، 2015: 41)
❖ نطاق المعيار وهدفه

يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع الوحدات الاقتصادية التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك.
ويهدف المعيار إلى تحديد المتطلبات الأساسية للإبلاغ المالي عن حصة المشاركين في الترتيبات المشتركة. إذ جاء بتعريف " بأنها الاتفاق التعاقدية على المشاركة في السيطرة على ترتيب معين ، والتي تتوفر فقط عندما تتطلب القرارات المتعلقة بالأنشطة الملائمة موافقة بالإجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة.
(الجعرات، 2015: 41)

❖ القياس المحاسبي

أ- مفهوم الترتيب المشترك Joint arrangement: هو ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.
ت- كيفية الاستدلال على وجود الترتيب التعاقدية بين الأطراف المشاركة، ويمكن الاستدلال على الترتيب التعاقدية من خلال عقد بين المشاركين أو من خلال أيضاً محاضر المناقشات التي تنتج عنها قرارات متعلقة بالأنشطة الملائمة وتتطلب موافقة الأطراف بالإجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة.

❖ تحديد أشكال السيطرة على الترتيب المشترك

لقد حدد معيار الإبلاغ المالي (11) شكلين للسيطرة على الترتيبات المشتركة وهي:
1- العملية المشتركة : وهي ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على ترتيب الحقوق في الأصول أو الالتزامات في المطلوبات المتعلقة بالترتيب، ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العملية المشغلين المشتركين Joint Operators .

2- العقود المشتركة : وهو ترتيب مشترك يكون للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب الحقوق في صافي الأصول العائدة للترتيب، ويطلق على هذه الأطراف المشتركة في العقد المتعاقدين المشتركين Joint Venturers .
❖ طرق المحاسبة على الترتيبات المشتركة

1- العمليات المشتركة: حيث يتم الاعتراف بالأصول والمطلوبات والإيرادات والمصروفات.
2- العقود المشتركة : ويتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة الملكية، وقد حدد المعيار " بأن الطريقة الوحيدة للمحاسبة هي طريقة حق الملكية".

❖ العرض والإفصاح: تطبق متطلبات الإفصاح التي يتضمنها المعيار (IFRS 12)، والمتعلق بالإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى.

وقبل إجراء المقارنة بين المعيار الدولي (31) والمعيار الدولي للإبلاغ المالي (11) ، يمكن أيضا كيف يمكن أن نميز بين العملية المشتركة وبين المشروع المشترك من خلال معيار الإبلاغ المالي رقم (11) وكما يأتي

-:

شكل رقم (1)



المصدر: (IMPACT ON MINING Companies Febuary, 2012)

القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) (الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية) تتناول هذه القاعدة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المتبعة في اعدادها والطرق المحاسبية المستخدمة والمتغيرات الجارية عليها وكذلك ما يجب ان يتضمنه تقرير الادارة بشأن الإفصاح عن كافة المعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية فضلاً عما يجب ان يتضمنه تقرير مراقب الحسابات الخارجي عن البيانات المالية للوحدة وعن اية بيانات او معلومات او ايضاحات . (النشرة الدورية لديوان الرقابة المالية) ومن خلال الاطلاع على مضمون القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) لم يتضح لفريق البحث اية بيانات توضح مفهوماً للمشروع المشترك والية تحديد نصيب الشركاء في الشركة والالتزامات المترتبة بذمة كل شريك .

والجدول أدناه يبين مقارنة مابين متطلبات معيار المحاسبة الدولي (31) وبين معيار الإبلاغ المالي الدولي (11) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (6)

القاعدة المحاسبية العراقية 6	معيار الإبلاغ المالي 11	المعيار الدولي 31
أولاً: من حيث النطاق والهدف		
تطبق هذه القاعدة على شركات القطاع العام والمختلط والشركات المساهمة العامة والخاصة وفروع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الاجنبية العاملة في العراق	يطبق المعيار من قبل جميع الوحدات الاقتصادية التي تكون طرفاً في ترتيب مشترك.	يطبق على محاسبة الحصص في لمشاريع المشتركة وإعداد التقارير المالية حول الأصول والالتزامات ودخل ومصاريف المشاريع المشتركة.
تهدف هذه القاعدة الى فهم افضل للبيانات المالية وتوفير معلومات ومؤشرات عن اداء الوحدات الاقتصادية واعطاء صورة حقيقية وواضحة ومتوازنة عن نتائج نشاطها واوضاعها المالية	يهدف المعيار إلى تحديد المتطلبات الأساسية للإبلاغ المالي عن حصة المشاركين في الترتيبات المشتركة ولتحقيق ذلك حدد المعيار تعريف السيطرة المشتركة المكونة للترتيبات المشتركة.	يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة في سجلات كل طرف مشارك في ذلك المشروع، والطرف المشارك في مشروع مشترك سيطرة مشتركة على ذلك المشروع.
ثانياً: القياس المحاسبي		
أ- مفهوم المشروع المشترك		
لم تنطرق هذه القاعدة الى بيان الكيفية التعاقدية مابين الشركاء	هو ترتيب يكون لجهة معينة أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.	هو ترتيب تعاقدي يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة
ب- كيفية الاستدلال على وجود الترتيب التعاقدي بين الأطراف المشاركة		
من خلال الاليات التعاقدية مابين الشركاء والتي حددها قانون الشركات العراقية	من خلال عقد بين المشاركين أو من خلال محاضر المناقشات التي تنتج عنها قرارات متعلقة بالأنشطة الملائمة وتتطلب موافقة بالإجماع للأطراف ذات العلاقة على السيطرة المشتركة.	من خلال العقد مابين المشاركين أو بمحاضر المناقشات بين المشاركين ويمكن أن يتم توضيح هذه الفقرات في عقد النشاط وفترة التزامات تقديم التقرير للمشروع المشترك، تعيين مجلس الإدارة أو هيئة حاكمة معادلة للمشروع المشترك وحقوق التصويت للمشاركين، مساهمات رأس المال من قبل المشاركين، أقسام المشاركين للمنتج والدخل والمصاريف أو نتائج المشروع المشترك.
ثالثاً: تحديد أشكال السيطرة		
لم تحدد هذه القاعدة شكل السيطرة بل انفراد في تحدها قانون الشركات الذي بين ان نسبة حصة الشريك في الشركة تعد الأساس في السيطرة على قرارات المشروع	<ul style="list-style-type: none"> العمليات المشتركة . العقود المشتركة. 	<ul style="list-style-type: none"> العمليات الخاضعة للسيطرة المشتركة. الأصول الخاضعة للسيطرة المشتركة الوحدات الخاضعة للسيطرة المشتركة.
رابعاً: طرق المحاسبة على المشروع المشترك		
تتبع الاسس المحاسبية عند اعداد البيانات المالية	<ul style="list-style-type: none"> طريقة الملكية : هي الطريقة الوحيدة والمعتمدة للإبلاغ المالي في الترتيبات المشتركة. 	<ul style="list-style-type: none"> طريقة التوحيد التناسبي : وهي الطريقة المفضلة في المعيار الدولي (31). طريقة حقوق الملكية: وهي معالجة بديلة عن طريقة التوحيد التناسبي وبموجبها تسجل الاستثمارات في العقود المشتركة بالتكلفة وتعديل لاحقاً لعكس حصة المتعاقد بالربح أو الخسارة في العقود المشتركة.
خامساً: العرض والإفصاح		
الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسياسات والطرق المحاسبية والمتغيرات الجارية والاحداث المهمة وكافة البنود غير العادية والكشف عن كافة المعاملات والعلاقات والمصالح مع الجهات الاخرى والمؤسسات والوحدات التي تخضع للسيطرة غير الكاملة .	تطبق متطلبات الإفصاح التي يتضمنها المعيار IFRS 12 والمتعلقة بالإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى.	<ul style="list-style-type: none"> معلومات محددة حول الالتزامات الطارئة المتعلقة بحصته في المشروع المشترك. الارتباطات الرأسمالية المتعلقة بحصصه في المشاريع المشتركة ونصيبه من الارتباطات المالية التي تم تكبدها بشكل مشترك مع مشاركين آخرين، نصيبه من الارتباطات الرأسمالية للمشاريع المشتركة نفسها. على المشارك أن يفصح عن قائمة وأوصاف حصصه في المشاريع المشتركة الهامة ونسبة الملكية في المنشآت تحت السيطرة المشتركة.

	• الطريقة التي يتم استعمالها من قبل المشارك للاعتراف بحصته في المنشأة تحت السيطرة المشتركة.
--	---

ومن الجدول اعلاه يتبين ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (31) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11) قد تناولوا بشكل مباشر وبشيء من التفصيل موضوع المحاسبة عن المشاريع المشتركة وتحديد التزامات كل شريك ومقدار السيطرة التي يتمتع بها الشريك الا اننا نجد ان القاعدة المحاسبية رقم (6) قد تطرقت بشكل عام الى اليات العرض والافصاح دون تحديد للكيفية التي يتم من خلالها التعامل مع المشاريع المشتركة .

فمن حيث الاهداف هنالك اتفاق مابين المعيار الدولي رقم (13) ومعيار الابلاغ المالي رقم (11) حول تحديد الهدف منهما فضلاً عن تحديد حصص الشركاء في الشركة الا اننا نجد ان القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) انه لم تدرج فقرة المشاريع المشتركة ضمناً واقتصر الهدف على توفير بيانات مالية وتحديداً لانواع الشركات التي تغطيها القاعدة المحاسبية .

اما من حيث القياس المحاسبي فقد بين المعيار الدولي رقم (31) و (11) مفهوماً للمشاريع المشتركة لم تتطرق لها القاعدة المحاسبية رقم (6) بل جاءت خالية من ذكر عبارة المشاريع المشتركة . كما بين المعيار رقم (31) و (11) اليات التعاقد مابين الشركاء والالتزامات المترتبة على الشركاء والكيفية التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات وهذا ما لانجده في مضمون القاعدة المحاسبية رقم (6) اذ ان القانون المعني بتحديد اليات التعاقد داخل الشركة ونسبة كل شريك هو قانون الشركات العراقي .

اما من ناحية تحديد اشكال السيطرة فقد اتفق كلاً من المعيار الدولي رقم (31) ومعيار الابلاغ رقم (11) على ان عملية السيطرة على المشاريع المشتركة قد تتوزع مابين السيطرة المشتركة على العمليات او الاصول او الوحدات في حين اننا لانجد مثل هذا التحديد في القاعدة رقم (6) بل نجد ان قانون الشركات حدد الية السيطرة من خلال الجهة التي تملك الحصة الاكبر من رأسمال الشركة وبالتالي هي التي تسيطر على عملية اتخاذ القرارات داخل الشركة .

ومن حيث طرق المحاسبة عن المشروع المشترك فقد بين المعيار الدولي رقم (31) على ان هنالك طريقتين للمحاسبة وهي طريقة التوحيد التناسبي وطريقة حق الملكية والتي يتفق معه معيار الابلاغ المالي رقم (11) في اتباعها الا اننا نجد ان القاعدة المحاسبية رقم (6) لم تحدد الطرق المتبعة في المحاسبة واكتفت بأنتباع السياسات المحاسبية المعمول بها في القياس والعرض .

اما مايتعلق بالعرض والافصاح فقد بين المعيار الدولي رقم (31) وجوب اظهار المعلومات المتعلقة بالالتزامات الطارئة والمرتبطة بحصة الشريك ونسب الملكية ومقدار الالتزامات التي يتحملها الشريك في حين بين معيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11) ضرورة تطبيق متطلبات الافصاح في المشاريع الاخرى ، اما مايتعلق بالقاعدة المحاسبية رقم (6) فقد بينت ضرورة الافصاح عن المتغيرات والاحداث المهمة والمصالح مع الجهات الاخرى والسياسات المحاسبية المتبعة ولم يتم التطرق الى التفصيل الدقيق لحصص الشركاء والالتزامات المترتبة على كل منهم .

ومن خلال ماتقدم يرى فريق البحث أن المشاكل التي تواجه تطبيق معايير المحاسبة الدولية تكمن في أن المحاسبة الدولية تهدف إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة تزيل الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية

لمختلف البلدان، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول وطرق وأساليب أعدادها بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر ووجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة وتماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد توجه المجتمع الاستثماري في بعض الدول العربية نحو ضرورة تحسين المعايير المحلية القائمة وإصدار معايير جديدة تفي أداء ومستوى التبادل في أسواق .

وهذا ما يستلزم ضرورة توحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة إذ تعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة للشركة الواحدة من دورة محاسبية إلى دورة أخرى مخالفة بذلك مبدأ الثبات وكذلك الحلول المتناقضة بين الشركات على المستوى الوطني مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة ، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً محلياً ودولياً مثلاً اختلافات في تحديد مفهوم الأصول أو المصروفات أو الخسارة الأمر الذي أدى إلى إعداد ميزانيات وقوائم دخل متناقضة البيانات وغير قابلة للتوحيد والمقارنة وهذا ما يؤدي الى عرض بيانات مضللة تؤدي الى اتخاذ قرارات غير رشيدة .

المبحث الرابع - الجانب العملي

من خلال ماتقدم فان الجانب العملي من البحث سيركز على ابراز دور المعايير المحاسبية الدولية في توفير معلومات ملائمة تسهم في جذب الاستثمارات على عكس القاعدة المحاسبية رقم (6) المعمول بها في العراق وذلك من خلال البيانات المأخوذة من سجلات شركة الغدير للاستثمارات اذ سيتضمن طريقة عرض البيانات المتعلقة بالمشاريع المشتركة في متن الميزانية العمومية علماً ان حصة كل شريك في رأس مال الشركة يبلغ نسبة 70% و 30% على التوالي ويتقاسمون الارباح بنفس النسبة حيث بلغت 98920312 ويشتركون في ادارة الشركة وادناه الميزانية العمومية لكل شريك قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية على الشركة وفق طريقتي حقوق الملكية والتوحيد التناسبي .

1- طريقة حقوق الملكية :-

جدول رقم (2)

الميزانية العمومية الجزئية كما في 2014/12/31 وفقاً للقاعدة المحاسبية العراقية رقم (6)			التفاصيل
شركة الغدير	شركة رياض	شركة محمد	
135619203	85935618	45418401	النقدية
—————	120000000	280000000	الاستثمارات
383430589	175319670	224312980	الموجودات الاخرى
519049792	381255288	549731381	مجموع الموجودات
20129480	27312492	18302414	الدائون
400000000	285000000	435000000	رأس المال
98920312	68942796	96428967	الارباح المحتجزة
519049792	381255288	549731381	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

400000000*70%= 280000000 حصة الشريك محمد في الشركة الجديدة
280000000 من د/الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (شركة الغدير)
<u>280000000 الى د/ النقدية</u>
98920312*70%=69244218 حصة الشريك محمد من الارباح
69244218 من د/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (شركة الغدير)
<u>69244218 الى د/ ايراد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (شركة الغدير)</u>
280000000 + 69244218 = 349244218 دينارا لاستثمارات في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة
400000000*30%= 120000000 حصة الشريك رياض في الشركة الجديدة
120000000 من د/الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (شركة الغدير)
<u>120000000 الى د/ النقدية</u>
98920312*30%=29676094 حصة الشريك رياض من الارباح
29676094 من د/ الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (شركة الغدير)
<u>29676094 الى د/ ايراد الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة (شركة الغدير)</u>
120000000 + 29676094 = 149676094

جدول رقم (3)

الميزانية العمومية الجزئية كما في 2014/12/31 وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية رقم (31) (11)			التفاصيل
شركة الغدير	شركة رياض	شركة محمد	
135619203	85935618	45418401	النقدية
—————	149676094	349244218	الاستثمار في الشركة الخاضعة للسيطرة المشتركة
383430589	175319670	224312980	الموجودات الاخرى
519049792	410931382	618975599	مجموع الموجودات
20129480	27312492	18302414	الدائنون
400000000	285000000	435000000	رأس المال
98920312	98618890	165673185	الارباح المحتجرة
519049792	410931382	618975599	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

ومن خلال الجداول اعلاه يتبين ان طبيعة عرض بيانات الاستثمار تختلف ما بين القاعدة المحاسبية المحلية رقم (6) والمعايير المحاسبية الدولية رقم (31) و (11) اذ ان القاعدة المحاسبية عند عرضها للاستثمارات لاتحدد ما بين الاستثمار في شركات اخرى او ما يتعلق بالاستثمار في مجالات متعددة وبالتالي فان هذه المعلومة تترك متخذ القرار كونه لايعلم مدى ارتباط الشركة القابضة بالشركات الاخرى وحجم الالتزامات المترتبة على كل شركة ، فضلاً عن ان الارباح المتحققة للشركة التابعة تعد اضافة للاستثمارات الحقيقية وبالتالي فان القاريء لميزانية الشركة القابضة لا يستطيع الفصل ما بين الاستثمار الاصلي والارباح المتحققة ، في حين نجد ان المعايير المحاسبية الدولية توضح وبشكل تام حجم الاستثمارات المرتبطة بشركات اخرى وحصة كل شريك في راسمال الشركة التابعة وكذلك حصته من الارباح المتحققة .

2- طريقة التوحيد النسبي :- وتعتمد هذه الطريقة على استبعاد الحصة التي لا تملكها شركة مجد في شركة الغدير وبالتالي ستظهر الميزانية الموحدة للشركتين وكما مبين في الجدول ادناه :-

جدول رقم (4)

التسويات	دائن	مدين	التابعة شركة الغدير	القابضة شركة مجد	التفاصيل
140351843	40685760		135619203	45418401	النقدية
	280000000		_____	280000000	الاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة
492714392	115092176		383430589	224312980	الموجودات الاخرى
633066235			519049792	549731381	مجموع الموجودات
32393050		6038844	20129480	18302414	الدائنون
435000000		400000000	400000000	435000000	رأس المال
165673185		29676093	98920312	96428967	الارباح المحتجزة
633066235			519049792	549731381	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

ولتوضيح عملية الاحتساب نتبع الخطوات التالية :-

جدول رقم (5)

التسويات	عملية الاحتساب	التفاصيل
94933442=40685760-135619203 140351843=94933442+45418401	40685760 = %30*135619203	النقدية
268401412=115092176-383430589 492714392 =268401412+224312980	115092176 = %30*383430589	الموجودات الاخرى
14090636=6038844-20129480 32393050 =14090636+18302414	6038844= %30*20129480	الدائنون
69244218 =29676093-98920312 165673185 =69244218+96428967	29676093= %30*98920312	الارباح المحتجزة

ونفس العملية تكرر لشركة رياض بعد استبعاد حصة الشريك مجد والبالغة 70%

جدول رقم (6)

التسويات	دائن	مدين	التابعة شركة الغدير	القابضة شركة رياض	التفاصيل
126621379	94933442		135619203	85935618	النقدية
	120000000		_____	120000000	الاستثمارات في الشركات الخاضعة للسيطرة
290348847	268401412		383430589	175319670	الموجودات الاخرى
416970226			519049792	381255288	مجموع الموجودات
33351336		14090636	20129480	27312492	الدائنون
285000000		400000000	400000000	285000000	رأس المال
98618890		69244218	98920312	68942796	الارباح المحتجزة
416970226			519049792	381255288	مجموع الالتزامات والملكية

ومن خلال ماتقدم فقد توصل فريق البحث الى اثبات الفرضية المتعلقة بان اتباع معايير المحاسبة الدولية تسهم في توفير معلومات اكثر ملائمة وعدالة تمكن من اتخاذ قرارات مبنية على اسس صحيحة تحدد بموجبها حقوق والتزامات الاطراف المتعاقدة بشكل واضح فضلاً عن تقديم معلومات تسهم في رسم صورة واضحة عن علاقة الوحدات الاقتصادية بعضها ببعض الاخر وحدود تلك العلاقات ومقدار السيطرة التي تتمتع بها كل وحدة اقتصادية .

المبحث الخامس - الاستنتاجات والتوصيات

أولاً الاستنتاجات

- 1- ينبغي تحديد العملية الوظيفية للمشروع المشترك والمؤشرات المستعملة في تحديدها.
- 2- اختلاف السياسات المحاسبية والقوانين المستعملة في المشروع المشترك مقارنة بالشركة الأم مما يعرض توحيد القوائم المالية إلى مشاكل محاسبية متعددة.
- 3- عدم تعرض القانون التجاري العراقي الخاص بالشركات والذي ينظم عملها إلى هذا النوع من الشركات (المشاريع المشتركة) مقارنة مع الدول العربية القريبة، على سبيل المثال (الإمارات والأردن) ، وأيضاً عدم وجود قاعدة محاسبية صادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية في العراق بخصوص المشاريع المشتركة.
- 4- قلة الأدبيات المحاسبية عن المشاريع المشتركة بل أن عدم الاتفاق إلى استعمال مصطلح واحد يشير لها بدقة يثير الحيرة والجدل فالبعض يسميها شركات محاصة والآخر مشاريع مشتركة وغيره شركات الحصص في حين نجد أن المصطلح الأجنبي واحد وهو (Joint Ventures).
- 5- ان تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (31) ومعيار الابلاغ المالي رقم (11) يؤدي الى توفير معلومات مفيدة الى متخذي القرارات عن المشاريع المشتركة .

ثانياً: التوصيات

- 1- لغرض إعداد القوائم المالية الموحدة لأي مشروع مشترك، لا بد من توحيد السياسات المحاسبية المتبعة في المشروع المشترك مع الشركة الأم.
- 2- تدريب الملاكات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية المحلية في مجال المحاسبة عن المشاريع المشتركة، فضلاً عن أهمية إطلاع تلك الملاكات على آخر المستجدات في هذا المجال من بينها المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المحاسبية الدولية.
- 3- إصدار قاعدة محاسبية محلية بشأن المشاريع المشتركة، فضلاً عن إصدار قاعدة محاسبية محلية بشأن توحيد القوائم المالية للمشروع المشترك.
- 4- تطوير الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية المحلية في مجال المحاسبة عن المشاريع المشتركة وتوحيد قوائمها المالية لما لذلك من أهمية في مواكبة التطورات البيئية المستجدة في مجال تشجيع الاستثمارات المحلية وجذب الاستثمارات الأجنبية في العراق ، والمساهمة في حل المشاكل الناجمة في التطبيق العملي في الكثير من الوحدات الاقتصادية العراقية.
- 5- ينبغي تطبيق المعيار الدولي رقم (31) ومعيار الابلاغ المالي الدولي رقم (11) للتوصل الى معلومات مفيدة عن المشاريع المشتركة .

المصادر

المصادر العربية (الكتب) :-

- 1- ابو نصار، محمد وحميدات ، جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعملية، عمان الأردن، 2009.
- 2- الجعارات، خالد جمال الدين، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، 2015.
- 3- الحسني، صادق، محاسبة شركات الأشخاص، دار مجدلاوي، الطبعة الأولى، 2007.
- 4- السامرائي، كامل ، القوانين الخاصة بالشركات التجارية والمدنية- مطبعة الإرشاد ، الطبعة الخامسة، 1967.
- 5- العكشة، وائل عودة وصيام، وليد زكريا وسويدان، ميشيل سعيدو الخداش، حسام الدين مصطفى، محاسبة الشركات، دار المسيرة، الطبعة السادسة، 2011.
- 6- القاضي، حسين وحمدان، مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق – كلية الاقتصاد، 2012.
- 7- القاضي، حسين وحمدان، مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة والنشر، 2008.
- 8- القاضي، د حسين وحنان، رضوان حلوة" النموذج المحاسبي المعاصر-هيكل النظرية المحاسبية "دار وائل للنشر ، 2003
- 9- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " الطبعة الاولى ، 2006.
- 10- حماد، طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، ، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، 2008.
- 11- حماد، طارق عبد العال، معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، 2008.
- 12- حنان، رضوان حلوة والعبادي، هيثم وابو جاموس، فوزي الدين، محاسبة الشركات، أثير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
- 13- زواتي، عبد الكريم وقلعة جي، سامي ، المحاسبة في شركات الأشخاص من الناحيتين العلمية / دار الفكر الطبعة الثانية، 1995.
- 14- سامي، فوزي محمد ، الشركات التجارية، دار الثقافة، الطبعة الأولى، 2009.
- 15- طالباني، نوري والبلداوي، كامل عبد الحسين والجزائري، هاشم، " القانون التجاري "، العراق - بغداد ، 1979.
- 16- عبد الله، خالد أمين وابو عاصي، حمزة بشير، محاسبة الشركات، دار الفكر، الطبعة الثانية، 2009.
- 17- عبد الله خالد أمين، محاسبة الشركات ، دار وائل، الطبعة الثانية، 2000.
- 18- لطفي ، أمين السيد احمد" نظرية المحاسبة " الدار الجامعية ، مصر - الإسكندرية ، 2005
- 19- ياملكي، الحرم والشماع، فائق، القانون التجاري، مطبعة جامعة الموصل، 1983.

الرسائل والاطاريح الجامعية :-

- 1-الغرباوي، سجاد مهدي عباس " الإبلاغ المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة على فق المعايير الدولية للمحاسبة بالتطبيق على الشركة العامة للسمنت الجنوبية " رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد 2014

2- نجم، اسماء سهيل "دور المعايير المحاسبية في تعزيز اسواق المال" رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد، 2009

ثانياً: المصادر الأجنبية

- 1- Larsen, John,, modern Advanced Accounting 10th , 2006.
- 2- Shukla, M.C., Grewal, T.S, "Advanced Accounting", S. Chand and Company LTD, 2009.
- 3- Beams, Floyd A, Anthony, Joseph J., Accounting , 10th , 2009.
- 4- Financial Accounting standards Baard, APB, Opinion, NO, 18 , 2006.
- 5- Blake, John, Henry, Henry, Lunt, Accounting Standards, 7th ,2001.
- 6- Accounting Standards, Associates and Joint Ventures , FRS 9, 2001.
- 7- Dagwill, Ron, "Corporate Accounting in Australia" 14th edition, 2007.
- 8- Hilton, Murray, 2003, : Modern advanced Accounting in Canada" third edition, Mc Graw – Hill.
- 9- IAS 31, International Accounting Standard 31 Interests in Joint Ventures , Ec Staff Consolidated Version as of 18 February 2011, For IN formation Purposes Only.
- 10- Investments in Associates and Joint ventures, Exposure Draft 50, October 2013, comments due, February 28, 2014.
- 11- Lewis, Richard and pndrill, David , Advance, Financial Accounting , Seventh edition , 2004.
- 12- Impact on Mining Companies , February 2012, Changes to Joint ventures Accounting.

