



تعاقدات شركة موانئ العراق في ضوء متطلبات "IFRS11"

ا.د. بشرى عبد الوهاب الجواهري

الباحث سجاد كاطع عبد الزهرة

جامعة الكوفة / كلية الإدارة والاقتصاد

DOI: [https://doi.org/10.36322/jksc.176\(E\).19858](https://doi.org/10.36322/jksc.176(E).19858)

المستخلص

سعت الشركة العامة للموانئ العراقية إلى تبني مشروع الشراكة مع القطاع الخاص للاستثمار في البنى التحتية لقطاع الموانئ بما يسهم في تقديم الخدمات و تطوير الموانئ بشكل انطباق , فضلا عن السعي لاعتماد إيراداته كمصدر مساند لدعم الموازنة العامة للدولة و المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة ، إلا إن هذا المشروع افتقر لرؤية واضحة يمكن أن تحقق الانسجام مع متطلبات (IFRS11) , ويهدف البحث إلى تحليل التعاقدات المبرمة مع شركات القطاع الخاص لتشخيص مدى الانسجام مع متطلبات الـ (IFRS11), و لتحقيق ذلك اعتمد الباحثان المنهج الوصفي التحليلي للأبحاث و الأدبيات ذات الصلة في الجانب النظري , أما الجانب العملي فتم الاعتماد على المنهج التحليلي والاستنباطي لمقارنة مدى انسجام العقود مع متطلبات (IFRS11) و لخمس موانئ عراقية بالاعتماد على ما تم الحصول عليه من بيانات , و توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها هناك انسجام جزئي لعقود الشراكة المبرمة بين الشركة العامة للموانئ العراقية والقطاع الخاص مع متطلبات (IFRS11) , إذ يتحقق الانسجام في تحديد الهدف والنطاق وجزء من خصائص الترتيبات وشروطها . إلا إنها لم تكن منسجمة مع متطلباته في تحديد أطراف السيطرة والمحاسبة والإبلاغ عن بنود القوائم المالية الناشئة عن الترتيب المشترك. الكلمات المفتاحية: إيرادات الموانئ. التعاقدات المشتركة. أدلة من الترتيبات المشتركة.





Iraq Ports Company contracts in light of the requirements of "IFRS11"

Prof. Dr. Bushra Abdel Wahab Al-Jawahiri

Researcher Sajjad Kati Abdul Zahra

University of Kufa / College of Administration and Economics

Summary:

The General Company for Iraqi Ports sought to adopt a partnership project with the private sector to invest in the infrastructure of the port sector in a way that contributes to the provision of services and the development of ports more appropriately, as well as seeking to adopt its revenues as a supporting source to support the state's general budget and contribute to achieving sustainable development, but this project lacked a clear vision that can achieve harmony with the requirements of (IFRS11), The research aims to analyze the contracts concluded with private sector companies to diagnose the extent of consistency with the requirements of (IFRS11), and to achieve this the researchers adopted the descriptive analytical approach for research and literature related to the theoretical side, while the practical side was relying on the analytical and deductive approach to compare the extent of compatibility of contracts with the requirements of (IFRS11) And for five Iraqi ports depending on what has been obtained from the





data, and the research reached a set of conclusions, the most important of which is there is partial harmony of partnership contracts concluded between the General Company for Iraqi Ports and the private sector with the requirements of (IFRS11), as harmony is achieved in determining the goal and scope and part of the characteristics of the arrangements and conditions. However, they were not consistent with his requirements in identifying parties to control, accounting and reporting the items of the financial statements arising from the joint arrangement.

Keywords: port revenues. Joint contracts. Evidence of joint arrangements.

المقدمة

تعد الترتيبات التعاقدية اداة مهمة لتوسيع الاعمال والتعاون من اجل دعم البنى التحتية و التي بموجبها يكون لطرفين او اكثر سيطرة مشتركة , و اكتسبت الترتيبات المشتركة اهمية دولية في العقد الماضي للمزايا التي تقدمها للوحدات الاقتصادية سواء ما كان يتمثل بادخال تقنيات جديدة , الاستفادة من وفورات الحجم , التقليل من التكاليف و المخاطر , فضلا عن تحقيق وفورات في الموارد المالية و المعرفة التي تتجاوز قدرات الوحدة الاقتصادية بشكل منفرد بسبب محدودية الموارد الرأسمالية و البشرية , كما تؤكد النسبة العالية للترتيبات المشتركة على الحاجة الى فهم القضايا المحاسبية المتعلقة بها , مما فرض على واضعي معايير المحاسبة الدولية تحديد الية القياس المحاسبي و الابلاغ عن تلك الترتيبات الى جانب تصنيفها و تمييز خصائصها و في عام 2011 تم اصدار المعيار (IFRS11) , ليضع قواعد و اسس





عامة للمحاسبة عن الترتيبات المشتركة و حدد متطلبات القياس و الإبلاغ عنها لضمان حقوق الاطراف المتعاقدة و الالتزامات المترتبة عليها .

وظهرت تجربة الشراكة بعد عام 2008 في الشركة العامة لموانئ العراق لتطوير الموانئ و زيادة المنافذ المائية و توسيع حجم الخدمات التي تقدمها الشركة و التي سعت لتأسيس و استحداث قسم التشغيل المشترك لتنفيذ تجربة التنفيذ و التشغيل المشترك لتقديم الخدمات و تطوير المرافق الخاصة بالموانئ و انعكاسها على ايرادات الشركة , الا انه و بسبب قلة انفتاح العراق على تجارب الشراكة و اطر و اساليب التشغيل المشترك انعكس بشكل غير فاعل على تلك الترتيبات و الذي افتقر الى التشريعات القانونية و الاطر المحاسبية الدولية كأساس في تنظيمها , لذا سعى البحث الى تحليل تعاقدات التشغيل المشترك في الشركة العامة لموانئ العراق مع القطاع الخاص و اختبار مدى توافقها مع متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11) " الترتيبات المشتركة " , و لتحقيق اهداف البحث تم تقسيمه الى اربع فصول , يتضمن المحور الاول مبحثين منفصلين- يتناول المبحث الاول عرض لمنهجية البحث , و المبحث الثاني يركز على دراسات سابقة و مساهمة البحث الحالي , فيما يتناول المحور الثاني الجانب النظري للبحث و الذي جاء بعنوان " الترتيبات المشتركة في الموانئ – مدخلا نظريا" و يُقسم الى مبحثين ,اذ يتناول المبحث الاول طبيعة نشاط الموانئ , و يتناول المبحث الثاني ما هية الترتيبات المشتركة, في حين يتناول المحور الثالث الجانب التطبيقي للبحث من خلال مبحثين , اذ يتناول المبحث الاول الموانئ العراقية – نبذة تعريفية, و يتناول المبحث الثاني المحاسبة عن الترتيبات التعاقدية في الموانئ العراقية - دراسة تحليلية مقارنة بين الواقع و متطلبات المعيار "IFRS11", في حين تم تخصيص المحور الرابع للاستنتاجات التي توصل اليها الباحث والتوصيات.





المحور الاول – منهجية البحث

1 – 1 – 1 مشكلة البحث

عانى قطاع الموانئ في العراق من تراجع كبير في الأداء والكفاءة نتيجة لما مر به هذا القطاع من ظروف صعبة تمثلت في الحروب والحصار الإقتصادي وعمليات السلب والنهب والتخريب خلال العقود الماضية، مما أسفر عن تقادم آلياته ومعداته واندثار ممراته الملاحية، بالإضافة إلى ما يواجهه من منافسة قوية من قبل الموانئ القريبة والمجاورة. وبعد أن طرأت على البيئة العراقية عدة تغييرات في السنوات الماضية منها تفعيل المادة (15) من قانون الشركات المرقم (22) لسنة 1997 والتي منحت الشركات العامة حق المشاركة مع المؤسسات العربية والأجنبية ، ولكون الإيرادات المتحققة من هذا القطاع يمكن أن تشكل مصدراً أكثر أهمية في مساندة الإقتصاد ودعم الموازنة العامة للدولة ، تسعى الشركة العامة لموانئ العراق للنهوض بهذا الواقع المتردي من خلال تغيير سياساتها في إدارة وتشغيل هذه الموانئ بهدف مجاراة ومنافسة الموانئ المتطورة عن طريق إبرام الشراكات التعاقدية مع القطاع الخاص لتوفير التمويل اللازم لتنفيذ الأعمال وتطوير البنى التحتية وتقديم الخدمات الأساسية بعد أن عجزت الدولة عن توفر التخصيصات الحكومية الكافية في هذا المجال ، إلا إن هذه العقود المبرمة مع القطاع الخاص لم يتم تنظيمها وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11) " الترتيبات المشتركة " ، وعليه يمكن صياغة المشكلة وفقاً للتساؤل الآتي :

➤ هل تنسجم صياغة تعاقدات الشراكة بين الشركة العامة لموانئ العراق والقطاع الخاص والمحاسبة عنها مع متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(IFRS11)" الترتيبات المشتركة "؟

1 – 1 – 2 أهمية البحث





تبرز أهمية وأسباب إختيار البحث من أهمية القطاع والذي يمكن للإيرادات المتحققة منه أن تساهم في رفع كفاءة النشاط الاقتصادي وزيادة موارد الموازنة العامة للدولة من جانب، ومن جانب آخر أهمية عقود المشاركة والترتيبات المشتركة في مجال الخدمات ودورها في دعم وتطوير البنى التحتية.

1 - 1 - 3 أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق عدد من الأهداف منها:

- دراسة طبيعة النشاط في قطاع الموانئ وأهميته في دعم الموازنة العامة للدولة.
- تحليل تعاقدات التشغيل المشترك في الشركة العامة لموانئ العراق مع القطاع الخاص واختبار مدى توافقها مع متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11) "الترتيبات المشتركة".

1 - 1 - 4 فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية رئيسة تتمثل بالآتي: "لا يوجد توافق للمحاسبة والافصاح عن عقود التشغيل المشترك مع متطلبات (IFRS11)"

المحور الثاني- الترتيبات المشتركة في الموانئ – مدخلا نظريا

المبحث الاول – طبيعة نشاط الموانئ

2 - 1 - 1 مفهوم وطبيعة نشاط الموانئ

الميناء (مفرد) والجمع الموانئ التي تمثل المكان الذي ينتقل منه واليه المسافرون الراحلون عبر السفن، ولغويا تستخدم كلمة (ميناء) للإشارة إلى الموانئ البحرية أو الجوية (المطارات)، " فالميناء وحدة ساحلية تتكون من مرفأ أو اكثر، تقام على سواحل أو شواطئ البحار أو الأنهار أو البحيرات، يتم فيها عمليات تفريغ وتحميل السفن بالبضائع" (ويكيبيديا ، <https://ar.wikipedia.org>).





كما حددت هيئة التجارة والتطوير في الأمم المتحدة مفهوم الميناء على انه يعكس " الموقع لتبادل السلع من خلال النقل البحري الذي يساعد في توافر فرص التطوير التجاري من خلال تطوير الموانئ الحرة والأسواق الحرة " (UNCTAD/TD/B/C.u/AC.7/14:1992:72)، فالموانئ هي مناطق متصلة ببحر أو محيط أو نهر عن طريق ممر مائي متصل وتعد في الأساس كيانات. وهي مجهزة بالبنية التحتية والمرافق التقنية من أي نوع التي تسمح لها بإدارة نوع الحمولة التي تتخصص فيها. وتتمثل وظيفتها الأساسية في توفير المأوى إلى مختلف السفن، مما يسمح بنقل البضائع من وسيلة نقل إلى أخرى. كما إنها تعمل كحلقة وصل بين البحر والأرض وهي مثال واضح على التداخل (Roa, et al, 2013: 1056)، وبشكل عام، هناك فئتان رئيستان من الموانئ تتمثلان بكل من موانئ إعادة الشحن والبوابات (Lee and Lam, 2015: 1,2).

فالموانئ هي مساحة مادية من الأرض لها اختصاصات في كل من الفضاء البري والبحري وتشكل نافذة الدولة على العالم والتجارة الخارجية والتي يتم تطويرها وتزويدها بالمعدات والتجهيزات والمرافق والبنى التحتية الأساسية اللازمة لتسهيل نشاطها والمساهمة في التطوير التجاري. وتبرز أهداف الموانئ في زيادة حجم تجارة الدولة وفتح منافذ مباشرة للأسواق العالمية وزيادة القدرة التنافسية للصادرات وتحسين مركزها في الحصول على فرص الإستيراد لإحتياجاتها بشكل مباشر وتصدير منتجاتها إلى أفضل الأسواق التجارية ، ويتم ذلك من خلال إنشاء الموانئ ذات الكفاءة العالية في أداء وتسهيل الخدمات، وبناء شبكة النقل المتكامل (متعدد الوسائط) ، وتقليل البطالة وتشجيع الصناعات ذات الطبيعة التصديرية فضلا عن توفير الموارد المالية وبالعملات الصعبة اللازمة لتلبية إحتياجات الدولة، وتحقيق الاستقلال الإقتصادي والسياسي للدولة من خلال تمتعها بالمنافذ المباشرة على العالم الخارجي





وعدم خضوع التجارة الخارجية للضغوط والسيطرة الدولية التي يمكن أن تؤثر على منافذ العبور. توفير المزايا النسبية العالية لتحقيق الوظائف اللوجستية (درويش، 2019: 41-42).

2 - 1 - 2 تصنيف الموانئ

صنف البنك الدولي تنظيم الموانئ في إطار الحوكمة إلى أربعة أشكال من التصنيفات ، تم تمييزها على أساس المستويات النسبية للملكية العامة والخاصة والتشغيل ، إذ تتمثل الفئتين الأولى والثانية بموانئ الخدمة العامة والخاصة بالكامل ، أما الفئة الثالثة فتمثلت بموانئ الأدوات التي يسود فيها القطاع العام كونه يمتلك الأرض والبنى التحتية والمعدات ، ويقتصر دور القطاع الخاص على بعض العمليات وغالباً ما يتم مناقلة البضائع باستخدام المعدات المملوكة للسلطة العامة ، بينما تمثلت الفئة الرابعة بميناء المالك وهي الفئة التي تمتلك فيها السلطة العامة الأرض والبنى التحتية وتؤجرها إلى مشغلين من القطاع الخاص كأمتياز، مع قيام القطاع الخاص بإدارة المعدات والعمليات (Nwaogbe, et al, 2016:37) .

2 - 1 - 3 مفهوم الإيرادات في الموانئ وأنواعها

تعكس الإيرادات " حصيلة النشاط التشغيلي الذي تمارسه الوحدة " (Cristina,2014:379) ، إلا إن مجلس معايير المحاسبة المالية يرى الإيراد انه يمثل " تدفق نقدي داخل من الموجودات إلى الوحدة أو تحسن في موجوداتها أو تسوية لإلتزاماتها (أو خليط بين تحسن الموجودات وتسوية الإلتزامات) خلال مدة معينة نتيجة إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو الأنشطة الأخرى المشكلة للعمليات المستمرة للوحدة " (شرويدر وآخرون ، 2012 : 188) ، أي انه يعبر عن " مقدار الزيادة في موجودات الوحدة الإقتصادية نتيجة قيامها بالعمليات الإنتاجية أو التجارية أو تقديم الخدمات ، وإن مبيعات الوحدة من هذه السلع المنتجة والخدمات المقدمة إنما تمثل المصدر الرئيسي للإيرادات " (إبراهيم ، 2014 : 14) ، وهو ما يتوافق





مع الرأي بأنه يعكس " التدفق الإجمالي للمنافع الاقتصادية خلال المدة المالية ، ويكون أما على شكل نقدية أو حسابات مدينة أو موجودات أخرى ، وينشأ عن قيام الوحدة بأنشطتها العادية والتي تتمثل بـ (مبيعات البضاعة ، إيراد الخدمات ، الفائدة ، حقوق التأليف والنشر ، والتوزيعات) أي الإيراد الذي يؤدي إلى الزيادة في حقوق الملكية باستثناء تلك التي تنتج عن مساهمات الملاك " (الجعارات ، 2015: 70) ، ويستند المعيار (IFRS15) " الإيراد من العقود مع الزبائن " الصادر عام 2011 على مبدأ أساسي بان الوحدة ينبغي عليها الاعتراف بالإيراد بقيمة تعكس المقابل الذي تتوقع الحصول عليه عند الوفاء بالتزام الأداء من خلال نقل الخدمات للزبون ويتم تحقق ذلك من خلال الخطوات الخمسة التي تتمثل بكل من تحديد العقد مع الزبون ، تحديد التزامات الأداء في العقد ، تحديد سعر الصفقة أو المعاملة ، تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء ، فضلا عن الاعتراف بالإيرادات عندما يتم الوفاء بالالتزامات (kieso et.al.,2020 :1532).

ويمكن تصنيف الإيرادات إلى عدة أنواع أساسية تتمثل بالإيرادات العادية التي تعكس كل ما يدفعه الزبائن مقابل الحصول على السلع والخدمات من الوحدة ، وتمثل النشاط العادي للوحدة وتقاس بالزيادة المتحققة في أصولها والتي يمكن ان تشمل في قطاع خدمات الموانئ على الإيرادات الناشئة عن أنشطة الشحن والتفريغ للبضائع ، او التخزين ، وأنشطة صيانة وتصليح السفن ، اما النوع الاخر من الإيرادات فيتمثل بالإيرادات العرضية الثانوية التي تعكس كافة المبالغ التي تحصل عليها الوحدة و لا تنشأ عن نشاطها الرئيس ، بل تنشأ عن تأدية أنشطة ثانوية غير أساسية مثل الإيرادات الناشئة عن تزويد السفن بالأغذية والمياه العذبة والوقود وقطع الغيار وغيرها (عبدالرزاق ، 2013: 233).





2 - 1 - 4 إستراتيجية تطوير قطاع الموانئ في العراق

يُنظر إلى الموانئ على إنها أداة أو بوابة محفزة للنمو الاقتصادي والتنمية: (Nwaogbe, et al, 2016: 37). وقد إتضح للعلماء والباحثين و الخبراء البحريين أن هناك حاجة إلى تفعيل عمليات الموانئ الخاصة كإصلاح رئيسي في القطاع البحري ، وأكدوا على أن الحكومات وحدها لا تستطيع إدارة الموانئ البحرية الحديثة بنجاح في ظل وجود العولمة ، فضلا عن ذلك لاحظوا بأن هناك عدة عوامل تقف حائلاً أمام أداء الموانئ في تحقيق الإيرادات التي من شأنها أن تساهم في الإقتصاد الوطني من ضمنها العجز الإداري ، ومستوى الإستثمار ، ونقص المرافق ، والهياكل التنافسية ، وإرتفاع مستوى غرامات التأخير، ومشكلة سعة الموانئ وإزدحامها ، فهي قضايا تمثل عقبات أمام التشغيل السلس لأنشطة الموانئ مما يخنق عملية توليد الإيرادات لخزينة الدولة (Osadume, 2020:2) . لذا تتطلب هذه الوحدات الخدمية إستثمار أموال ضخمة وخبرات فنية وتنوع في الأعمال، اذ يكون الميناء الواحد عاجزاً عن تأمين إحتياجات هذه المشروعات مهما كانت القدرات والإمكانات التي يملكها، الأمر الذي يتطلب اللجوء إلى الآخرين والتعاون معهم للنهوض بهذه الأعمال وينشأ عن هذا التعاون تكوين أعمال مشتركة تتكاتف من خلالها الجهود والخبرات والثروات، وبالتالي يشكل هذا التعاضد والتعاون قوة مالية وخبرات فنية غير متوفرة لدى الميناء الواحد مهما كان نشيطاً (المجتبى ، 2017: 205) . ولهذا فإن تخطيط الموانئ ينبغي أن يأخذ العديد من الجوانب في نظر الإعتبار بما في ذلك إستراتيجية تطوير الموانئ ، والعلاقات بين الموانئ والمدن ، ووسائل تمويل الموانئ ، والأطراف الماليين الرئيسيين والفاعلين ، والتأثيرات الإقتصادية المحلية والوطنية ، والآثار البيئية ، إذ تحدد الخطط الرئيسية خيارات تطوير الموانئ من خلال تفعيل العديد من الإهتمامات المختلفة وإتباع مسارات العمل المتفق عليها ، وتحديد التحديات التي تواجه الموانئ في تحقيق أهدافها





الأساسية وفق الخطة الرئيسية المتبعة وبالتحديد التوسع الإقتصادي ، والتوظيف ، وتقوية الصناعات البحرية ، وإنشاء الخدمات ذات القيمة المضافة التي تعود بالفائدة على المدينة والموانئ على حدٍ سواء ، وتوفير تطوير للبنى التحتية ، وتطوير إستراتيجية الإدارة الفعالة (Moglia, Sanguineri, 2003: 413) . وفي هذا السياق يرى الباحثون إن الاستثمارات في البنى التحتية تحتاج إلى أموال ضخمة يتوجب على الدولة إنفاقها لدعم هذه المشاريع ، ونظراً للواقع الاقتصادي العراقي ، وخاصة الموازنة الاستثمارية للدولة ، وقلة تخصيصاتها ، بما يدعم إعادة تأهيل وتطوير البنى التحتية في معظم القطاعات الاقتصادية التي تضررت أو المهملة ، الأمر الذي دعا إلى إيجاد طرق جديدة لتمويل الاستثمار وعوائد رأس المال لتغطية تكلفة هذه المشاريع ، بما يوفر أرباحاً ، مما يؤدي بدوره إلى زيادة الناتج المحلي الإجمالي (Al-Omari and Hamid, 2021:1). وقد حددت الموانئ العراقية عدد من الاستراتيجيات والخطط التي تسعى لتبنيها من أجل الوصول إلى الأهداف المرسومة وتحقيق الكفاءة في الأداء وتحسين الميزات التنافسية مع الموانئ المجاورة وتتمثل هذه الاستراتيجيات كما يأتي (شامل، 2016: 23 – 24):

- ❖ تحسين وتطوير الموانئ وتزويدها بالخدمات اللازمة لتصدير النفط والغاز من خلال توفير التمويل اللازم لهذه العملية، وتنفيذ المشاريع المدرجة ضمن الخطة الاستثمارية وإكمالها وتنفيذ مشاريع جديدة بأساليب الشراكة والاستثمار والتسهيلات الائتمانية والقروض.
- ❖ الاستفادة من الخبرات الدولية في تحسين القدرات التنافسية ورفع جودة العمليات للشركات العاملة ضمن هذا النشاط والعمل على تطوير كفاءة ومهارات الموظفين في الموانئ، فضلا عن العمل على مواصلة جرف الأعماق في الممرات الملاحية المؤدية إلى الموانئ مع تحسين خدمات الصيانة والقطر وإنتشال الغوارق.





- ❖ المباشرة في إنشاء ميناء الفاو الكبير من خلال إحالته للاستثمار الخاص وعلى مراحل مع دعم مشاريع البنى التحتية الأولية، وإدارة وتشغيل وتحسين مستوى أداء مينائي المعقل وأبو فلوس.
- ❖ تحفيز القطاع الخاص للاستثمار في كل من إنشاء البنية التحتية، وتشغيل وتقديم الخدمات المرفئية، فضلا عن إنشاء المراسي الإضافية متعددة الأغراض في ميناء أم قصر وميناء خور الزبير.

المبحث الثاني – ما هية الترتيبات المشتركة

2 - 1-2 الترتيبات المشتركة – المفهوم والأنواع

يقصد بالترتيب المشترك بشكل عام "شكل من أشكال التعاون أو العمل المشترك الذي ينشأ نتيجة الإتفاق أو التعاقد بين طرفين أو أكثر للقيام بأعمال محددة، على أن تتم السيطرة عليها من قبل الوحدة الاقتصادية المتعاقدة وطرف واحد أو أكثر من الأطراف المشاركة، ولا يوجد هناك قانون محدد لإنشاء هذه الترتيبات وإنما هي صيغة من صيغ التعاقد تقوم بها الوحدة لمواجهة الأحداث والتحديات الاقتصادية، ويكون هذا الترتيب لمدة محددة من الزمن " (سعيد، 2020: 4). وتختلف المبررات التي تدعم إقامة الترتيبات المشتركة، والتي تعد أهم وسائل التعاون والتحالف باختلاف المشاريع والقطاعات الاقتصادية، فمنها لأسباب اقتصادية وتقنية ومنها ما يكون ذو بعد سياسي واجتماعي، وأحيانا تكون وسيلة لمعالجة ظروف محلية وإقليمية مثل حجم الأسواق، وبعضها يأتي تلبية للظروف العالمية المستحدثة كالحصول على إمكانية المنافسة وتقليل المخاطر (سبتي، 2019: 94).

وعُرف الترتيب المشترك على إنه "ترتيب تعاقدى لمشاركين أو أكثر تمنح لهم سيطرة مشتركة على هذا الترتيب بما يتوفر لديهم من الموارد المتاحة" (برو، فنغور، 2022: 545). ويمكن إثبات وجود الترتيب المشترك وفقاً لـ (أبو نصار ، حميدات ، 2009 : 521) من خلال توفر خاصيتين هما وجود إتفاق





تعاقدية ، صريح أي سارياً على شكل نص خطي مكتوب أو ضمنى أي على شكل عقد أو مناقشات موثقة بين شخصين أو أكثر. ووجود سيطرة مشتركة يتقاسمها طرفان أو أكثر من الأطراف المشاركة في الترتيب المشترك ، فضلا عن ذلك تناول أـ (IFRS11) أيضاً مفهوم السيطرة المشتركة التي تشير الى انها تمثل " المشاركة المتفق عليها تعاقدياً للسيطرة على الترتيب ، والتي توجد فقط عندما تتطلب القرارات ذات الصلة بالأنشطة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتشارك السيطرة " (4 : 2019 , IFRS) . إذ توجد السيطرة المشتركة فقط عندما لا يكون لدى أحد الأطراف القدرة بمفرده على التحكم في القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الاستراتيجية، وإنما يجب أن يكون هناك طرفان أو أكثر يمكنهما معاً القيام بذلك.

ويمكن ان تنظم الترتيبات المشتركة لعدة اغراض، الا ان تحديد انواعها وتصنيفها يعتمد بالدرجة الاساس على حقوق الاطراف والتزاماتها الناشئة عن الترتيب ويكون ذلك بتقييم حقوقها والتزاماتها من خلال النظر في الهيكل والشكل القانوني للترتيب، والشروط التعاقدية المتفق عليها من قبل أطراف الترتيب، وعند الاقتضاء، الحقائق والظروف الأخرى . وقد صنف المعيار المحاسبي لإعداد التقارير المالية (IFRS11) " الترتيبات المشتركة " إلى صنفين من الترتيبات، اعتمد في تصنيفهما على حقوق والتزامات الأطراف في هذا الترتيب وكما يأتي:(IPSAS37, 2015:5)

1- العملية المشتركة: هي "ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الموجودات وتعهدات بالالتزامات المتعلقة بالترتيب المشترك" (4 : 2019 , IFRS) وتسمى الأطراف المشاركة بالعملية المشتركة بالمشغلين المشتركين (Joint Operators) أو المشاركين في العملية المشتركة ((Participants in the joint operation) (الجعارات، 2015: 41). ويمكن





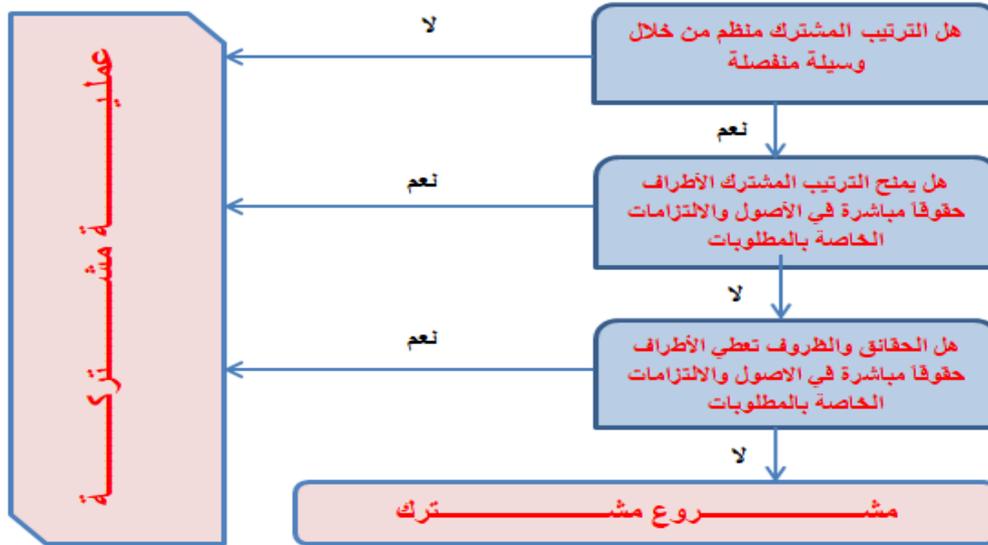
تعريف المشغل المشترك بأنه "طرف في عملية مشتركة له سيطرة مشتركة على تلك العملية" (حميدات، 2019: 877).

2- المشروع المشترك: هو "إتفاق مشترك يكون فيه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة حقوق في صافي موجودات الإتفاقية أو الترتيب." (Kargin, 2013: 307) وتسمى الأطراف المشاركة في المشروع المشترك بأصحاب المشاريع المشتركة أو المشاركين في المشاريع المشتركة. ويمكن تعريف صاحب المشروع المشترك بأنه "طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على المشروع المشترك" (IFRS Foundation, 2011: 12).

وقد تأخذ المشاريع المشتركة شكل هياكل قانونية متنوعة مثل شركة ذات مسؤولية محدودة أو تعاونية أو شراكة محدودة أو شراكة عامة (Lehonoksa, 2016: 15). ويمكن التمييز بين العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة من خلال إدراج الشكل (1) الذي يبين مجموعة من الأسئلة التي ينبغي أن تؤخذ في الإعتبار عند تصنيف الترتيب المشترك إلى عملية مشتركة أو مشروع مشترك وكما يأتي:



الشكل (1) التمييز بين العملية المشتركة والمشروع المشترك في الترتيبات المشتركة



المصدر أعداد الباحثان ب (تصرف) استناداً إلى (Schiller, Lundh, 2013: 113) مما تقدم فان تصنيف الترتيبات المشتركة يستند على الفقرة (ب14) من الـ (IFRS11)، إذ أوضحت هذه الفقرة بان الترتيب عندما يكون فيه للأطراف حقوقاً في الموجودات والتعهد بالإلتزامات ذات الصلة بالترتيب فإنه يعد عملية مشتركة ، أما إذا كان فيه للأطراف حقوقاً في صافي الموجودات فأن الترتيب يعد مشروعاً مشتركاً ، فضلاً عن ذلك فان تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي 12 تناول ترتيبات امتياز الخدمة العامة وهي تعد جزءاً من الترتيبات المشتركة .



2 - 2-2 القياس والإفصاح عن الترتيبات المشتركة وفقاً للمعيار " IFRS11 " وتفسير لجنة التفسيرات

للمعيار (IFRS12) " ترتيبات امتياز الخدمة العامة"

تتميز المعالجة المحاسبية للترتيبات المشتركة بأنها لا يتم فيها مسك دفاتر خاصة بالترتيب ، بمعنى أنه لا توجد مجموعة دفترية مستقلة لعمليات الترتيب المشترك ، وإنما يقوم كل شريك بفتح حساب واحد بدفاتره يطلق عليه (حساب المحاصصة مع الشريك) ويسجل فيه جميع العمليات التي يتأثر بها الشريك ، إذ يجعل مديناً بما يتم دفعه أو إنفاقه من قبل الشريك ، ودائناً بما يقضيه العقد المبرم لإنشاء الترتيب ، وفي نهاية كل مدة مالية وعند انتهاء الترتيب يتم أعداد مذكرة يطلق عليها (مذكرة المحاصصة) تعكس نتائج أعمال الترتيب من ربح أو خسارة ليتم توزيعها على الشركاء حسب نسب التوزيع المتفق عليها (المجتبي ، 2017 : 210).

وقد حدد المعيار (IFRS11) طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الحصص في الترتيبات المشتركة ، إذ يتم بموجب هذه الطريقة تسجيل الإستثمارات في الترتيبات التعاقدية المشتركة بالكلفة ومن ثم يتم التعديل لاحقاً لعكس حصة المتعاقد بالربح أو الخسارة في الترتيبات التعاقدية المشتركة ، ووفقاً إلى :

1 - العمليات المشتركة

ينبغي على المشارك في العملية المشتركة الاعتراف فيما يتعلق بحصصه في العملية المشتركة ووفقاً لما يأتي: (حميدات، 2019: 879)

- أ- موجوداته؛ بما في ذلك حصته في أي موجودات محتفظ بها بصورة مشتركة؛
- ب- إلتزاماته؛ بما في ذلك حصته في أي إلتزامات منكبة بصورة مشتركة؛
- ج- إيراداته من بيع حصته من المخرجات الناجمة عن العملية المشتركة؛





د- نفقاته، بما في ذلك حصته في أي نفقات متكبدة بصورة مشتركة.

تقوم الجهة المشتركة في عملية مشتركة بالمحاسبة عن الموجودات والالتزامات والإيرادات والمصاريف ذات الصلة بمشاركتها في عملية مشتركة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ، وعلى أي طرف يشارك في عملية مشتركة ، لكن ليس لديه سيطرة مشتركة (ليس لديه مشاركة في إتخاذ القرارات) المحاسبة عن مصالحه في هذا الترتيب وفقاً لما ذكر أعلاه ، فضلاً عن أن له حقوق في الموجودات ذات الصلة بالعملية المشتركة ويلتزم بالمطلوبات الخاصة بهذا الترتيب ،مثل دخول عدة شركات مقاولات في تنفيذ مشروع لبناء جسر لمدة محددة ، أو إتفاق شركتان أو أكثر لشراء موجود بشكل مشترك.

2- المشاريع المشتركة: إذ يجب على المشارك في المشروع المشترك الإعراف بحصصه في المشروع المشترك على إنها إستثمار ينبغي عليه محاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية (IAS 28) "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" ما لم يتم إعفاء الوحدة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو محدد في ذلك المعيار.

أما الأطراف التي تشارك في المشاريع المشتركة إلا إنها لا تمتلك سيطرة مشتركة فتقوم بالمحاسبة عن مصالحها في هذه الحالة حسب متطلبات المعيار الدولي (IAS 9) "الأدوات المالية" ، إلا إن كان لها تأثير هام على المشروع المشترك، ففي هذه الحالة تطبق متطلبات معيار (IAS 28) (Lourenco,2010:4).





3- المعالجة المحاسبية بالقوائم المالية المنفصلة Separate Financial Statements

في القوائم المالية المنفصلة تقوم الوحدة المشاركة في عمليات تشغيلية مشتركة أو المشاركة في مشروع خاضع للسيطرة المشتركة بالمحاسبة عن حصصها بتلك الإستثمارات في القوائم المالية المنفصلة كما يأتي (العداري، 2020: 45):

أ - الإستثمارات في العمليات (الترتيبات) التشغيلية المشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك / الفقرة 8 سابقاً)، بمعنى لا يوجد إختلاف بالمعالجة المحاسبية سواء كانت القوائم المالية المعدة منفصلة أو إعتيادية.

ب - أما الإستثمارات في المشاريع المشتركة Joint Ventures فيتم المحاسبة عليها بالقوائم المنفصلة للمشارك بموجب معيار المحاسبة رقم (IAS 27) وبإحدى الطرق (التكلفة، أو بموجب معيار (IFRS9)، أو بموجب طريقة حقوق الملكية).

ج - أما إذا كان الطرف المشارك في العمليات أو الترتيبات المشتركة أو في المشروع المشترك له حصة في المشروع دون سيطرة مشتركة أي لا يشارك بالقرارات الخاصة بالترتيبات أو المشاريع، فيتم المحاسبة عن حصته بتلك الإستثمارات بالقوائم المالية المنفصلة كما يأتي (حميدات، 2019: 880):

1 - إذا كان لديه إستثمارات في ترتيبات أو عمليات مشتركة يتم المحاسبة عليها كما ورد في (القوائم المالية للأطراف في المشروع المشترك / البند 8 سابقاً).

2 - إذا كان لديه إستثمار في منشأة مشتركة (إستثمار في منشأة مسيطر عليها من عدة أطراف مشاركة أخرى) فيتم المحاسبة عليها بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (9) "الأدوات المالية". ما





لم يكن هناك تأثير هام للمنشأة (الطرف المشارك) على المشروع المشترك عندها تطبيق طريقة التكلفة أو معيار التقرير المالي الدولي رقم (9) أو طريقة حقوق الملكية.

متطلبات الإفصاح

متطلبات الإفصاح ذات الصلة في الترتيبات التعاقدية واردة في المعيار "IFRS 12" الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" وتفسيراته.

من ذلك يستخلص ان الترتيبات المشتركة اصبحت ضرورة وركيزة مهمة لزيادة الموارد المالية والتي يمكن ان تحقق امكانية توظيف المؤشرات الاقتصادية و الاجتماعية والبيئية لتحصيل خدمة بمواصفات انسب والتي يمكن من خلالها توزيع المخاطر وضمان الاستثمار الافضل للطاقات والخبرات والكفاءات والموارد المادية والمالية وهذا يتطلب جهودا تنظيمية وتشريعية ومحاسبية سليمة لضمان حقوق الاطراف المتعاقدة والصالح العام على وجه الخصوص ،وعلى الرغم من ان تجربة الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص هي ليست جديدة في العراق وفي الشركة العامة لموانئ العراق عينة البحث ،الا انها بنفس الوقت هي تجربة حديثة العهد انطلقت لتطوير البنى التحتية للموانئ وزيادة المنافذ المائية وتوسيع حجم الخدمات المقدمة وتحقيق موانئ مستدامة ،ذلك يستلزم الحاجة لدراسة تلك التجربة التي جرت بعد عام 2008 بشكل مفصل للوقوف على الواقع وامكانية تحقيق تلك الطموحات والأهداف ومدى الانسجام بين عقود التشغيل المشترك المبرمة بين الشركة العامة لموانئ العراق والقطاع الخاص مع متطلبات (IFRS11) ، فضلا عن اختبار مدى وجود توافق للمحاسبة والافصاح عن عقود التشغيل المشترك مع متطلبات (IFRS11)."





المحور الثالث – الجانب التطبيقي للبحث

المبحث الأول: المحاسبة عن الترتيبات التعاقدية في الموائى العراقية - دراسة تحليلية مقارنة بين الواقع ومتطلبات المعيار "IFRS11"

3-1-1 المنهج العلمي واسلوب جمع البيانات

إعتمد الباحثان في إعداد البحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي من خلال تحليل واقع الاتفاقيات والتعاقدات المبرمة للشركة العامة لموائى العراق مع شركات القطاع الخاص وقد تم الحصول على العقود من خلال مراجعة الشركة العامة لموائى العراق وإجراء المقابلات الشخصية مع المدراء والموظفين، وقد تم إختبار مدى وجود توافق للمحاسبة والإفصاح عن عقود التشغيل المشترك مع متطلبات (IFRS11)

3-1-2 النتائج والمناقشات

لغرض اختبار الفرضية الأولى التي نصت على انه " لا يوجد توافق للمحاسبة والإفصاح عن عقود التشغيل المشترك مع متطلبات (IFRS11)" ، قامت الدراسة بتحليل العقود التي أبرمتها الشركة العامة لموائى العراق مع شركات القطاع الخاص لبيان مدى انسجامها مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS11) " الترتيبات المشتركة " ، وقد تم تحديد النقاط التي يكون فيها انسجام مع متطلبات المعيار والنقاط التي يكون فيها انسجام جزئي والنقاط التي لا يكون فيها أي انسجام ، إذ تم ترتيب هذه النقاط على شكل جدول مع الإشارة إلى النقاط التي يكون فيها انسجام بالرقم (2) والنقاط التي يكون فيها انسجام جزئي بالرقم (1) والنقاط التي ليس فيها أي انسجام بالرقم (0) وكما موضح بالجدول أدناه :





جدول (1) مدى التطابق ما بين العقود المبرمة ومتطلبات المعيار المحاسبي للإبلاغ المالي (IFRS11)

ت	المتطلبات	التصنيفات	التطابق	
			تام	جزئي
1	الهدف	الشركة العامة لموانئ العراق تمتلك حصة في ترتيب مشترك يخضع للسيطرة بشكل مشترك .	2	
2	النطاق	الشركة العامة لموانئ العراق طرف في ترتيب مشترك	2	
3	خصائص الترتيبات المشتركة	وجود الترتيب التعاقدية	2	
		وجود السيطرة المشتركة	2	
4	شروط الترتيبات التعاقدية بشكل عام	الغرض من الترتيب المشترك و مدة العقد	2	
		تعيين أعضاء مجلس الإدارة ، أو هيئة حاكمة معادلة	1	
		الأمر التي تتطلب قرارات من الأطراف وحقوق التصويت	2	
		رأس المال أو مساهمات اخرى مطلوبة من الأطراف	2	
		كيفية تقسيم الأطراف للأصول، أو الإلتزامات، أو الإيرادات، أو المصروفات، أو الربح أو الخسارة المتعلقة بالترتيب المشترك.	2	
5	السيطرة المشتركة	السلطة	2	
		التعرض للمخاطرة	2	
		السلطة والعوائد	2	
6	الأطراف المشاركة في الترتيب المشترك	أطراف لديها سيطرة مشتركة	2	
		اطراف ليس لديها سيطرة مشتركة	صفر	
7	الموافقة بالإجماع	أي طرف لديه سيطرة مشتركة يمنع أي طرف شريك من اتخاذ قرار من طرف واحد (حول الأنشطة)	2	
8	الحقوق وحل النزاعات	اللجوء إلى المحاكم في حل النزاعات	2	
9	هيكل الترتيب المشترك	مهيكّل وفق آلية منفصلة	صفر	
		غير مهيكّل وفق آلية منفصلة	2	
10	تصنيف الترتيبات المشتركة	العمليات المشتركة	2	
		المشاريع المشتركة	صفر	
11	القوائم المالية للأطراف في الترتيب المشترك	الحصة في الأصول	صفر	
		الحصة في الإلتزامات	صفر	
		الحصة في الإيرادات	صفر	





صفر			الحصة في المصروفات		
صفر			المحاسبة عن الأصول	المحاسبة عن الترتيبات المشتركة	12
1			المحاسبة عن الالتزامات		
صفر			المحاسبة عن الإيرادات		
صفر			المحاسبة عن المصروفات		
1			إسم الترتيب المشترك	الإفصاح عن الحصص في الترتيبات المشتركة	13
1			طبيعة علاقة المنشأة بالترتيب المشترك		
1			مكان العمل الرئيسي للترتيب المشترك		
1			حصة الملكية أو حصة المشاركة		
10	6	16	مجموع الإحصائيات		

المصدر اعداد الباحثان

ومن خلال الجدول رقم (1) والقيم الإحصائية التي تم الحصول عليها وعدد المشاهدات تم تصميم جدول لبيان اختبار توافق الموائى في تعاقدها مع متطلبات الـ "IFRS11"

جدول (2) اختبار توافق الموائى في تعاقدها مع متطلبات الـ "IFRS11"

الاختبار الإحصائي	المعنوية	الخطا المعياري	الاتحراف المعياري	الوسيط	حجم المشاهدات	المتغير
4.75	0.093	0.158	0.895	1.187	32	التوافق او عدم التوافق
فروقات المعنوية-الاعلى	فروقات المعنوية-الادنى	فروقات الوسيط	Sig(2-tailed)	درجات الحرية	قيمة t	مع IFRS11
0.51	-0.135	0.187	0.245	31	1.18	

إذ انه ولغرض التحقق من معنوية نتائج توافق العقود المبرمة من قبل الشركة العامة لموائى العراق مع متطلبات (IFRS11) إحصائياً ، تم استعمال اختبار (t) للتأكد من وجود الفروقات المعنوية للوسط الحسابي الخاص بنتائج التوافق مع متطلبات المعيار الدولي أم لا ، إذ تم مقارنة قوة التأثير للوسط الحسابي بين المشاهدات من خلال قيمة (T) 1.18 ، فضلا عن الفروقات المعنوية للحدود العليا والدنيا (-0.135-0.51) ومستوى المعنوية للاختبار(0.245) دون المستوى المطلوب ، مما يؤكد قبول الفرضية الاولى





التي نصت على انه " لا يوجد توافق للمحاسبة والافصاح عن عقود التشغيل المشترك مع متطلبات (IFRS11)".

المحور الرابع – الإستنتاجات والتوصيات

اولاً: الاستنتاجات: يمكن تلخيص اهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث وفقاً لما يأتي:

1 - تعد الموائى ركيزة مهمة للاقتصاد الوطني والنافذة على محيطها الخارجي وتقدم العديد من الخدمات إلى زبائنها وتحصل على إيرادات عن تأدية تلك الخدمات والتي يمكن ان تعد موردا مهما لرفد الموازنة العامة للدولة، الا انها تتطلب استثمارات كبيرة في البنى التحتية للحفاظ على نشاطها وتطويره وتوسيع الخدمات المقدمة والقدرة على منافسة الموائى في الدول المجاورة وغالبا ما لا تستطيع الدول تلبية تلك الاحتياجات بشكل فاعل اعتمادا على الاستثمارات الحكومية مما يعيق عملية توليد الإيراد.

2 - تضمن الـ (IFRS11) عدد من الضوابط والشروط لتنظيم الترتيبات المشتركة وتحديد أنواعه فضلا عن متطلبات رأس المال والمساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف في الترتيب ، و كيفية إقتسام الموجودات والالتزامات والإيرادات والمصروفات ، والربح والخسارة ذات الصلة بالترتيب المشترك والإفصاح عنها في القوائم المالية .

3 - حدد المعيار (IFRS11) طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الحصص في الترتيبات المشتركة ، إذ يتم بموجب هذه الطريقة تسجيل الإستثمارات في الترتيبات التعاقدية المشتركة بالكلفة ومن ثم يتم التعديل لاحقاً لعكس حصة المتعاقد بالربح او الخسارة في الترتيبات التعاقدية المشتركة.

4 – يجب اثبات وقياس الإيراد والمحاسبة عن خدمات التشغيل وفقاً لـ " IFRS15 " ، اما اثبات وقياس الواجبات التعاقدية ذات الصلة بصيانة البنى التحتية او اعادتها الى الحالة المحددة فانه يتم وفقاً لـ " IAS37





"، فضلا عن انه يتم الإفصاح عنها وفقا لمتطلبات الإفصاح الواردة في المعيار "12 IFRS" الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" وتفسيراته .

5 - لا تشكل الموانئ العراقية بوضعها الحالي مصدر لجذب السفن الحديثة، اذ لا توجد قيود وطنية تجبر الناقل الأجنبي التعامل مع الموانئ العراقية، فالأخير يبحث عن الميناء الكفوء الذي يحقق له مصالحه الاقتصادية. والإمكانات المتوافرة في هذه الموانئ لا تتناسب مع التطورات التي حصلت في الموانئ البحرية وأنماط النقل.

6 - إن أغلب العقود المبرمة بين الشركة العامة لموانئ العراق وشركات القطاع الخاص يتم فيها ذكر الأغراض التي يتم التعاقد من أجلها و مدة العقد وهذا يتفق مع شروط التعاقد المشار إليها في الفقرة (ب) (4) ضمن متطلبات (IFRS11) ، فضلا عن أن وجود الأصول القائمة والأراضي التي تساهم بها الشركة في الترتيبات المشتركة تعد حصة لها في هذه الترتيبات ويمنحها السلطة على توجيه الأنشطة التي تساهم في توليد الإيرادات ، وبهذا فإن هدف ونطاق المعيار يمكن إن تنطبق عليها بما لديها من مواصفات تؤهلها لان تكون طرفاً في ترتيب مشترك.

7 - ان الشركة العامة لموانئ العراق لا تقوم بقياس وتسجيل الأصول التي تسهم فيها ضمن عقود الشراكة مع القطاع الخاص وفقاً لمتطلبات (IFRS11) وإنما اعتمدت في تسجيلها على تبويبات وتصنيفات النظام المحاسبي الموحد، وبالرغم من أهمية الموضوع وتأثيره على عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي للشركة العامة لموانئ العراق إلا إنه لا توجد قواعد أو معايير محاسبية محلية لمعالجة مثل هذه الحالات.

8 - ان المعالجات المحاسبية المتبعة لتثبيت حصة القطاع الخاص عن مشاركته مع الشركة العامة لموانئ العراق والمستندة الى النظام المحاسبي الموحد لا تتسجم مع متطلبات الـ (IFRS11) عند المحاسبة عن





المطلوبات والايرادات والمصروفات فضلا عن ان نتائج الاختبار الاحصائي اثبتت ان متطلبات القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية الناشئة عن عقود التشغيل المشترك لا تتوافق مع متطلبات الـ (IFRS11).

ثانيا: التوصيات

في ضوء ما تم التوصل اليه من استنتاجات ونتائج البحث، فان الباحثان يوصيان بما يأتي:

1- زيادة الاهتمام بالجوانب القانونية والمالية التي تنظم صياغة وشرط عقود الترتيبات المشتركة التي يتم بموجبها مشاركة الأطراف في النشاط موضوع العقد سواء ما له صلة في الغرض من الترتيب ونوع النشاط المتعاقد عليه، ومدته، كيفية تعيين الأعضاء في مجلس الإدارة، و تحديد حقوق التصويت للأطراف، فضلا عن متطلبات رأس المال والمساهمات الأخرى المطلوبة من الأطراف في الترتيب ، و كيفية إقتسام الموجودات والالتزامات والإيرادات والمصروفات والمحاسبة والإبلاغ عنها في القوائم المالية.

2 - صياغة أطر تنظيمية مناسبة وقابلة للتنفيذ لمعالجة القصور في البنية التحتية للموانئ وزيادة الحوافز التي تجعل السفن الأجنبية الكبرى تنجذب لإستخدام الموانئ القائمة بما يساهم هذا الأمر في زيادة رسوم التسجيل ورسوم الترخيص السنوية ورسوم الموانئ وتوليد زيادة في مناوله البضائع وتحقيق إيرادات إضافية كالإيرادات الإدارية وإيرادات المرور.

3 - بناء الشراكات المتينة مع القطاع الخاص المحلي والإقليمي والعالمي المؤهل مالياً وفنياً كونه يمثل الضمانة الرئيسية لتنفيذ البرامج الشاملة في إدارة وتشغيل وتأهيل وهيكله الخدمات البحرية، فضلاً عن إعادة تأهيل المعدات وأنظمة الصيانة وحوسبة العمليات وإحلال القطع البحرية القديمة البالية بقطع جديدة





وتأمين العمليات والموجودات وإدخال مفاهيم التشغيل الحديثة المستندة لأفضل الممارسات الدولية والاستثمار في الكوادر البشرية وتدريب العاملين بهدف رفع كفاءة الأداء والتشغيل.

4 - ينبغي الإفصاح عن موجودات الترتيبات المشتركة عند التعاقد، فضلا عن اتباع المعالجات المحاسبية السليمة للمحاسبة والإبلاغ عن الالتزامات ومعالجة القصور في الاعتراف والقياس عن الإيرادات الناشئة عن تلك الترتيبات وتثبيت حصة كل طرف من تلك الأطراف المتعاقدة بشكل سليم.

5 - زيادة الاهتمام بتطوير النظام المحاسبي الموحد ليتواءم مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبية واعداد التقارير المالية الدولية وتفسيراتها بما يحقق الاعتراف والقياس عن عناصر القوائم المالية بشكل صحيح، وذلك يستدعي تضافر جهود كافة الأطراف المعنية من مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والرقابة العراقي وديوان الرقابة المالية الاتحادي و نقابة المحاسبين والمدققين والأكاديميين والمشرع العراقي.

المصادر:

(1) إبراهيم، بيان صالح، (2014). الإعراف بالإيرادات في نشاط البيع بالتقسيط في ظل المعايير المحاسبية الدولية وإنعكاسه على نتيجة النشاط (بحث تطبيقي في شركة الإسكان للإستثمارات والتطوير العقاري، دراسة مقدمة إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

(2) أبو نصار، محمد وحميدات، جمعة، (2009). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.





- (3) برو، خيرالدين وفنغور، عبد السلام، (2022). المحاسبة عن الترتيبات المشتركة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع متطلبات معيار التقرير IFRS11 – حالة شركة HYUNSON للهندسة والبناء -، الاقتصاد الدولي، المجلد 12، العدد (1)، (561-541).
- (4) الجعرات، خ. ج. (2015). مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015. مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- (5) حميدات، جمعة فلاح، (2019). منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.
- (6) درويش، وسام محمد، (2019). تقييم التكامل التشغيلي بين الموانئ الجافة والموانئ البحرية في الجمهورية العربية السورية " دراسة حالة لميناء اللاذقية"، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد.
- (7) سبيتي، نور سمير، (2019). تقييم الإجراءات المحاسبية للترتيبات المشتركة في البيئة العراقية وانعكاسها على جودة الإبلاغ المالي، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، المجلد 14، العدد (46)، (94 – 108).
- (8) سعيد، رشا عبد المجيد، إبراهيم، محمد عبدالله، (2020). تبني معيار التقرير المالي الدولي IFRS11 المعوقات والمعالجات (بالتطبيق في شركة غاز البصرة)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (IEAS)، المجلد 26، (122)، (543، 566).
- https://www.researchgate.net › publication › 353914521_
- (9) شامل، عمار عادل، (2016). رؤية تخطيطية إستراتيجية لموانئ العراق لغاية عام 2035، جمهورية العراق، وزارة التخطيط، دائرة تخطيط القطاعات.





- 10) شرويدر، ريتشارد وكلاارك، مارتل وكاثيري، جاك، (2012)، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي احمد كاجيجي ووليد أحمد فال، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر.
- 11) عبد الرزاق، محمود حامد محمود، (2013). إقتصاديات النقل الدولي (البري والبحري والجوي)، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والطباعة والتوزيع – الإسكندرية.
- 12) العذاري، رواء ياسر مهدي، (2020). مدى إمكانية تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم (11) للمحاسبة عن المشاريع المشتركة في العتبات المقدسة (دراسة حالة في العتبة العلوية المقدسة)، رسالة ماجستير، جامعة الفرات الأوسط التقنية، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة.
- 13) العقود المبرمة بين الشركة العامة لموانئ العراق والقطاع الخاص عن التشغيل المشترك للمدة من 2014 لغاية 2022.
- 14) المجتبي، عبد الرحمن، عدنان، (2017). المشاريع المشتركة في ظل معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحاسبية المحلية (دراسة مقارنة)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد (50)، (201 – 224).
- 15) مقابلة شخصية مع معاون مدير قسم التخطيط والمتابعة بتاريخ 2023/2/6.
- 16) وزارة النقل، الشركة العامة لموانئ العراق، قسم التشغيل المشترك، مدير القسم، مقابلة شخصية بتاريخ 2022/12/26.
- 17) (ويكيبيديا، <https://ar.wikipedia.org>)





- 18) Al-Omari, D. M. M. A. H., & Hamid, B. A. (2021). The impact of the partnership between the public and private sectors on the infrastructure in Iraq, with reference to the experience of the General Company for Iraqi ports. Materials Today: Proceedings. doi:10.1016/j.matpr.2021.08.320
- 19) Christina Aurora, B. B. (2014). New methods of recognizing and measuring revenues. Journal of Management Strategies, 26(4), 375-382.
- 20) IFRS Foundation, (2011). International financial Reporting Standard, IFRS11 Joint arrangement
- 21) IFRS, (2019). Comprehensive review of the IFRS for SMEs® Standard: IFRS11 Joint Arrangement.
- 22) IPSAS37, (2015). International Public Sector Accounting Standard™: Joint Arrangements.
- 23) KARGIN, S. (2013). EVALUATION AND ACCOUNTING OF JOINT ARRANGEMENTS IN THE SCOPE OF IFRS 11, The Journal of Faculty of Economics and Administrative Science, V18(1), pp.305-321.
- 24) Kieso & others (2020), Intermediate Accounting, IFRS 4th Edition,





- 25) Lee, B. T. W., and Lam, J. S. L. (2014). Container port competition and competitiveness analysis: major Asian ports. Handbook of Ocean Container Transport Logistics, 97-136. doi:10.1007/978-3-319-11891-8_4
- 26) Lehonoksa, E. (2016). Accounting for Joint Ventures and Joint Arrangements in Finland: Auditors' Perceptions of True and Fair View.
- 27) Lourenco, I. C., Fernandez, S., and Curto, J. D. (2012). How does the market view interests in entities under common control? Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad, 41 (153), 119-142.
- 28) Moglia, Francesca; Sanguineri, Marco (2003). Port Planning: the Need for a New Approach?. Maritime Economics & Logistics, 5(4), 413-425. doi:10.1057/palgrave.mel.9100089
- 29) Nwaogbe, O. R., Diugwu, I. A., Mohammed, M., & Omoke, V. (2016). Project Infrastructure Management and Economic Growth: The Impact of Seaport Concessioning On Nigeria's Economic Growth (A Focus on Delta Port).
- 30) Osadume, R. C. (2020). Port Revenue Performance and Economic Growth: The Nigerian Ports Authority Experience, 2010-2019. LOGI–Scientific Journal on Transport and Logistics, 11(2), 1-11.





- 31) Roa, I. ,Pena, Y., Amante, B. ,Coretti, M. ,(2013) . Ports: definition and study of types, sizes and business models, Journal of Industrial Engineering and Management, 6(4), (1055 – 1064).
- 32) Schiller, S., & Lundh, S. (2013). IFRS accounting in progress: from a student perspective. Linköping University Electronic Press.
- 33) United Nations Environment Program(1992, August 12) Report of the United Nations Conference on environmental Development. Retrieved from United Nations Environment Programmed Website
<http://www.un.org/documents/ga/conf 151/aconf 151261 annex1.htm>

